TFRS 18
Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 18
Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama

Amaç

1 Bu Standart, *genel amaçlı finansal tabloların* (finansal tablolar) işletmenin varlıklarını, yükümlülüklerini, özkaynaklarını, gelirlerini ve giderlerini gerçeğe uygun bir şekilde yansıtarak ihtiyaca uygun bilgiler sağlamasına yardımcı olmak amacıyla bu tablolardaki bilgilerin sunulmasına ve açıklanmasına ilişkin hükümleri belirler.

Kapsam

2 **İşletme, *TFRS'lere* uygun olarak hazırlanan finansal tablolardaki bilgilerin sunulması ve açıklanmasında bu Standardı uygular.**

3 Bu Standart, finansal performans tablosundaki (tablolarındaki), finansal durum tablosundaki ve özkaynak değişim tablosundaki bilgilerin sunumuna ilişkin genel ve özel hükümleri belirler. Bu Standart aynı zamanda *dipnotlar*daki bilgilerin açıklanmasına ilişkin hükümleri de belirler. TMS 7 *Nakit Akış Tablosu* ise nakit akışı bilgilerinin sunulmasına ve açıklanmasına yönelik hükümleri belirler. Bununla birlikte paragraf 9-43 ve paragraf 113-114'te yer alan finansal tablolara ilişkin genel hükümler nakit akış tablosu için de uygulanır.

4 Diğer TFRS'ler, belirli işlemler ve diğer olaylar için finansal tablolara alma, ölçüm, sunum ve açıklama hükümlerini belirlemektedir.

5 Bu Standart, TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama* uygulanarak hazırlanan ara dönem özet finansal tablolardaki bilgilerin sunumuna ve açıklanmasına uygulanmaz. Ancak, paragraf 41-45 ve paragraf 117-125 bu finansal tablolara uygulanır.

6 Bu Standart, kamu iktisadi teşebbüsleri de dâhil, kâr amacı güden işletmelere uygun bir terminoloji kullanmaktadır. Bu Standardın, özel sektördeki veya kamu sektöründeki kâr amacı gütmeyen faaliyetler yürüten işletmeler tarafından uygulanması durumunda, finansal tablolar ve finansal tablolardaki belirli kalemler, bölümler, ara toplamlar veya toplamlar için yapılan tanımlamaların değiştirilmesi gerekebilir.

7 Benzer şekilde, TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*'da tanımlanan şekliyle özkaynağı bulunmayan işletmelerin (örneğin, bazı yatırım fonları) ve sermayeyi temsil eden payları özkaynak niteliğinde olmayan işletmelerin (örneğin, bazı kooperatif işletmeleri), üyelerinin veya katılım payı sahiplerinin haklarının finansal tablolardaki sunumunda değişiklik yapması gerekebilir.

8 Birçok işletme, finansal tablolardan ayrı olarak (bakınız: paragraf 10), işletmenin karşılaştığı temel belirsizliklerle birlikte işletmenin finansal performansının ve finansal durumunun temel özelliklerini tanımlayan ve açıklayan yönetime ait finansal değerlendirmeleri sunar. Bu tür değerlendirmeler, TFRS'lerin kapsamı dışındadır.

Finansal tablolara ilişkin genel hükümler

Finansal tabloların amacı

9 Finansal tabloların amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki net nakit girişlerine ilişkin beklentilerin ve yönetimin işletmeye ait ekonomik kaynakları nasıl kullandığının değerlendirilmesinde, raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri ve giderleri hakkında faydalı olacak finansal bilgiler sağlamaktır.

Tam bir finansal tablolar seti

10 **Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur:**

(a) Raporlama dönemine ait finansal performans tablosu (veya tabloları) (bakınız: paragraf 12),

(b) Raporlama dönemi sonuna ait finansal durum tablosu,

(c) Raporlama dönemine ait özkaynak değişim tablosu,

(d) Raporlama dönemine ait nakit akış tablosu,

(e) Raporlama dönemine ilişkin dipnotlar,

(f) Paragraf 31-32'de belirtildiği şekilde bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler ve

(g) Paragraf 37 uyarınca zorunlu olması halinde, bir önceki dönemin başına ait finansal durum tablosu.

11 Paragraf 10(a)-10(d)'de belirtilen tablolar (ve bunların karşılaştırmalı bilgileri) *temel finansal tablolar* olarak ifade edilir. İşletme, finansal tabloları için bu Standartta belirtilenlerden farklı başlıklar kullanabilir. Örneğin, "finansal durum tablosu" yerine "bilanço" başlığı kullanılabilir. Ayrıca, bu Standartta "*diğer kapsamlı gelir*", "*kâr veya zarar*" ve "*toplam kapsamlı gelir*" gibi ifadeler kullanılmasına rağmen işletme, paragraf 43 uyarınca kalemlerin özelliklerini gerçeğe uygun olarak yansıtacak şekilde isimlendirmek kaydıyla, bu Standardın zorunlu kıldığı toplamlar, ara toplamlar ve finansal tablo kalemleri için farklı isimler kullanabilir. Örneğin, işletme "kâr veya zarar" için "net gelir" ifadesini kullanabilir.

12 İşletme, finansal performans tablosunu (tablolarını) aşağıdaki yöntemlerden birini seçerek sunar:

(a) Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin iki ayrı bölüm halinde sunulduğu tek bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu. Bu seçeneğin uygulanması halinde ilk olarak kâr veya zarar bölümü, bunun hemen ardından diğer kapsamlı gelir bölümü sunulur.

(b) Kâr veya zarar tablosu ile birlikte kapsamlı gelirin sunulduğu ve kâr veya zararla başlayan ayrı bir tablo. Bu seçeneğin uygulanması halinde kâr veya zarar tablosu, kapsamlı gelirin sunulduğu tablodan hemen önce gelir.

13 Bu Standartta:

(a) Paragraf 12(a)'da belirtilen kâr veya zarar bölümü ile paragraf 12(b)'de belirtilen kâr veya zarar tablosu, kâr veya zarar tablosu olarak ifade edilmektedir ve

(b) Paragraf 12(a)'da belirtilen diğer kapsamlı gelir bölümü ile paragraf 12(b)'de belirtilen kapsamlı gelirin sunulduğu tablo, kapsamlı geliri gösteren tablo olarak ifade edilmektedir.

14 İşletme, tam bir finansal tablolar setindeki her bir temel finansal tabloyu eşit derecede önemle sunar.

Temel finansal tabloların ve dipnotların işlevi

15 **Finansal tabloların amacını karşılamak için (bakınız: paragraf 9) işletme, bilgileri temel finansal tablolarda sunar ve dipnotlarda açıklar. İşletme yalnızca *önemli bilgileri* sunar veya açıklar (bakınız: paragraf 19 ve paragraf B1-B5).**

16 **Temel finansal tabloların işlevi, aşağıdakiler hakkında finansal tablo kullanıcılarına fayda sağlamak üzere, raporlayan işletmenin finansal tablolara aldığı varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının biçimlendirilmiş özetlerini sunmaktır:**

(a) İşletmenin finansal tablolara aldığı varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında anlaşılabilir bir genel bakış sağlanması,

(b) İşletmeler arasında ve aynı işletme için raporlama dönemleri arasında karşılaştırma yapılması ve

(c) Finansal tablo kullanıcılarının dipnotlarda ek bilgi almak isteyebilecekleri kalemlerin veya alanların tanımlanması.

17 **Dipnotların işlevi, aşağıdakileri amaçlayan önemli bilgileri sağlamaktır:**

(a) Finansal tablo kullanıcılarının temel finansal tablolarda sunulan kalemleri anlamalarının sağlanması (bakınız: paragraf B6) ve

(b) Finansal tabloların amacına ulaşılabilmesi için temel finansal tabloların ilave bilgilerle desteklenmesi (bakınız: paragraf B7).

18 İşletme, bilgilerin temel finansal tablolara veya dipnotlara dahil edilip edilmeyeceğine karar verirken, paragraf 16-17'de belirtilen temel finansal tabloların ve dipnotların işlevlerini dikkate alır. Temel finansal tabloların ve dipnotların farklı işlevlerinin olması, dipnotlarda yer alması gereken bilgilerin kapsamının temel finansal tablolardakinden farklı olduğu anlamına gelir. Bu farklılıklar şunları ifade eder:

(a) Paragraf 16'da belirtilen biçimlendirilmiş özetlerin sağlanması açısından, temel finansal tablolarda yer alan bilgiler, dipnotlarda verilen bilgilere göre daha fazla birleştirilmektedir ve

(b) Paragraf 17'de belirtilen bilgilerin sağlanması açısından dipnotlarda; işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları (temel finansal tablolarda sunulan bilgilerin *ayrıştırılması* da dahil) hakkında daha ayrıntılı bilgiler yer almaktadır.

Temel finansal tablolarda sunulan veya dipnotlarda açıklanan bilgiler

19 **Bazı TFRS'ler, temel finansal tablolarda sunulması veya dipnotlarda açıklanması gereken bilgileri belirler. İşletmenin, TFRS'ler tarafından zorunlu kılınan belirli bir sunum veya açıklamanın sağladığı bilginin önemli olmaması durumunda, bu sunum ve açıklamayı yapması gerekmez. Bu durum, bir TFRS belirli hükümlerin listesine yer verse veya bu hükümleri asgari hükümler olarak belirlese dahi geçerlidir.**

20 **TFRS'lerde yer alan belirli hükümlere uyumun, finansal tablo kullanıcılarının işlem, olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamasını sağlamada yetersiz kalması durumunda işletme ilave açıklamaların yapılıp yapılmayacağını değerlendirir.**

Temel finansal tablolarda sunulan bilgiler

21 Paragraf 16 uyarınca temel finansal tabloların işlevi, söz konusu paragrafta belirtilen amaçlara uygun olan biçimlendirilmiş özetler (bundan sonra *faydalı biçimlendirilmiş özet* olarak ifade edilecektir) sağlamaktır. İşletme paragraf 22-24'te belirtilen şekilde, temel finansal tablolarda hangi önemli bilgilerin sunulacağını belirlemek için temel finansal tabloların işlevini göz önünde bulundurur.

22 **Temel bir finansal tabloda faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlamak için işletme, söz konusu tablonun yapısını belirleyen özel hükümlere uymak zorundadır. Bu hükümler şunlardır:**

(a) Kâr veya zarar tablosu için paragraf 47, 69, 76 ve 78'de yer alan hükümler,

(b) Kapsamlı gelirin sunulduğu tablo için paragraf 86-88'de yer alan hükümler,

(c) Finansal durum tablosu için paragraf 96 ve 104'te yer alan hükümler,

(d) Özkaynak değişim tablosu için paragraf 107'de yer alan hükümler ve

(e) Nakit akış tablosu için TMS 7 paragraf 10'da yer alan hükümler.

23 **Bazı TFRS'ler, temel finansal tablolarda belirli kalemlerin ayrı olarak sunulmasını zorunlu kılar (örneğin bu Standarttaki paragraf 75 ve paragraf 103). Böyle bir sunumun, finansal tablonun faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlaması açısından gerekli olmaması durumunda, işletmenin temel bir finansal tabloda ayrı olarak bir kalem sunması gerekmez. Bu durum, bir TFRS zorunlu finansal tablo kalemlerinin listesine yer verse veya bu kalemleri asgari hükümler olarak belirlese dahi geçerlidir (bakınız: paragraf B8).**

24 **İşletme, temel bir finansal tablonun faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlaması açısından gerekli olması durumunda, ilave kalemler ve ara toplamlar sunar. İşletmenin ilave kalemler veya ara toplamlar sunması durumunda, bu kalemler veya ara toplamlar (bakınız: paragraf B9):**

(a) TFRS'lere uygun olarak muhasebeleştirilen ve ölçülen tutarları içermelidir,

(b) Paragraf 22'de belirtilen hükümler uyarınca oluşturulan tablo yapısıyla uyumlu olmalıdır,

(c) Paragraf 30 uyarınca dönemler itibarıyla tutarlı olmalıdır ve

(d) TFRS'lerin zorunlu kıldığı toplamların ve ara toplamların önüne geçecek bir şekilde gösterilmemelidir.

Finansal tabloların tanımlanması

25 **İşletme, finansal tabloları açık bir şekilde tanımlar ve birlikte yayımlandıkları dokümanlarda yer alan diğer bilgilerden ayırır (bakınız: paragraf B10).**

26 TFRS'ler yalnızca finansal tablolara uygulanır. TFRS'lerin yıllık raporlarda, düzenleyici kurumlara gönderilen belgelerde veya başka bir dokümanda sunulan diğer bilgilere uygulanması gerekmez. Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarının, TFRS'ler uygulanarak hazırlanan bilgileri, TFRS'lerin uygulanmadığı ancak kullanıcılara fayda sağlayabilecek diğer bilgilerden ayırt edebilmeleri önemlidir.

27 **İşletme, her bir temel finansal tabloyu ve dipnotları açıkça tanımlar. Ayrıca, işletme aşağıdaki bilgileri belirgin bir biçimde açıklar ve sağlanan bilgilerin anlaşılabilir olması açısından gerekli olduğu durumlarda bunları tekrarlar:**

(a) **Raporlayan işletmenin ticaret unvanı veya işletmeyi tanımlayan diğer bilgiler ve bir önceki raporlama döneminin sonundan itibaren bu bilgilerde meydana gelen değişiklikler,**

(b) **Finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa bir işletmeler grubuna mı ait olduğu,**

(c) **Raporlama döneminin sona erdiği tarih veya finansal tabloların kapsadığı dönem,**

(d) **TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*'nde tanımlanan sunum para birimi ve**

(e) **Finansal tablolardaki tutarlar için kullanılan yuvarlama derecesi (bakınız: paragraf B11).**

Raporlama sıklığı

28 **İşletme, tam bir finansal tablolar setini yılda en az bir kez sunar. İşletmenin raporlama dönemi sonunu değiştirmesi ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem için sunması durumunda, finansal tabloların kapsadığı dönemin yanı sıra aşağıdakiler açıklanır:**

(a) **Bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve**

(b) **Finansal tablolarda sunulan tutarların tam olarak karşılaştırılabilir olmadığı.**

29 İşletme normalde, finansal tablolarını yıllık olarak hazırlar. Ancak bazı işletmeler, uygulama kolaylığı sağlaması nedeniyle, örneğin 52 haftalık dönemlerle raporlama yapmayı tercih eder. Bu Standart böyle bir uygulamaya engel olmaz.

Sunum, açıklama ve sınıflandırmanın tutarlılığı

30 **İşletme, aşağıdaki koşullar oluşmadığı sürece, finansal tablo kalemlerinin sunumunu, açıklamasını ve *sınıflandırma*sını dönemler itibarıyla değiştirmez:**

(a) **İşletme faaliyetlerinin niteliğindeki önemli bir değişiklik veya finansal tabloların gözden geçirilmesi sonucunda, TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar*'da yer alan muhasebe politikalarının seçimine ve uygulanmasına ilişkin kıstaslar açısından başka bir sunum, açıklama veya sınıflandırmanın daha uygun olacağının açık olması (bakınız: paragraf B12) veya**

(b) **Bir TFRS'nin, sunum, açıklama veya sınıflandırmada bir değişiklik yapılmasını zorunlu kılması.**

Karşılaştırmalı bilgi

31 **TFRS'lerin aksine izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlar dışında işletme, cari dönemin finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin karşılaştırmalı bilgileri (önceki raporlama dönemine ilişkin bilgileri) sunar. İşletme, cari dönemin finansal tablolarının anlaşılması açısından gerekli olması durumunda açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgilerle ilgili karşılaştırmalı bilgilere de yer verir (bakınız: paragraf B13).**

32 **İşletme, temel finansal tablolarının her birinde ve dipnotlarında cari raporlama dönemini ve bir önceki dönemi sunar. Paragraf B14-B15 karşılaştırmalı bilgilere ilişkin ilave hükümleri belirlemektedir.**

Muhasebe politikasındaki değişiklik, geriye dönük düzeltme veya yeniden sınıflandırma

33 **İşletme, finansal tablo kalemlerinin sunumunu, açıklamasını veya sınıflandırmasını değiştirmesi durumunda, yeniden sınıflandırmanın mümkün olmadığı durumlar hariç, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırır. İşletme, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırdığında (bir önceki dönemin başlangıcına ait bilgiler de dahil olmak üzere) aşağıdakileri açıklar:**

(a) **Yeniden sınıflandırmanın niteliği,**

(b) **Yeniden sınıflandırılan her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı ve**

(c) **Yeniden sınıflandırmanın gerekçesi.**

34 **İşletme, karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılması mümkün olmadığında aşağıdakileri açıklar:**

(a) **Söz konusu tutarların yeniden sınıflandırılmamasının gerekçesi ve**

(b) **Söz konusu tutarlar yeniden sınıflandırılabilseydi, yapılacak olan düzeltmelerin niteliği.**

35 Bilgilerin dönemler itibarıyla karşılaştırılabilirliğinin artırılması, özellikle tahminlerde kullanılmak amacıyla finansal bilgilerdeki eğilimlerin değerlendirilmesini sağlayarak, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar almalarına yardımcı olur. Bazı durumlarda, cari raporlama dönemiyle karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla belirli bir geçmiş döneme ait karşılaştırılabilir bilginin yeniden sınıflandırılması mümkün olmaz. Örneğin işletme, verileri geçmiş dönem veya dönemlerde yeniden sınıflandırmaya imkân verecek şekilde toplamamış olabilir ve bilgilerin yeniden oluşturulması mümkün olmayabilir.

36 TMS 8, işletmenin bir muhasebe politikasını değiştirmesi veya bir hatayı düzeltmesi durumunda, karşılaştırmalı bilgilerde yapılması gereken düzeltmeleri belirler.

37 **İşletme aşağıdaki durumlarda, paragraf 31-32'de zorunlu kılınan karşılaştırmalı bilgilere ilave olarak bir önceki dönemin başlangıcına ait üçüncü bir finansal durum tablosu sunar:**

(a) İşletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması, finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapması veya finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırması ve

(b) Geriye dönük uygulamanın, geriye dönük düzeltmenin veya yeniden sınıflandırmanın, bir önceki dönemin başlangıcına ait finansal durum tablosundaki bilgiler üzerinde önemli bir etkiye sahip olması.

38 Paragraf 37'de belirtilen durumlarda işletme, aşağıdaki tarihlere ait üç finansal durum tablosu sunar:

(a) Cari raporlama dönemin sonu,

(b) Bir önceki dönemin sonu ve

(c) Bir önceki dönemin başı.

39 İşletmenin, paragraf 37 uyarınca üçüncü bir finansal durum tablosu sunması gerektiğinde, paragraf 33-36 ve TMS 8'de zorunlu kılınan bilgileri açıklaması gerekir. Ancak işletmenin, bir önceki dönemin başlangıcına ait finansal durum tablosuyla ilgili dipnotları sunması gerekmez.

40 Söz konusu üçüncü finansal durum tablosunun tarihinin, işletmenin finansal tablolarının daha önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgi sunup sunmadığına bakılmaksızın (paragraf B14-B15'te izin verildiği şekilde), bir önceki dönemin başlangıcı olması gerekir.

Birleştirme ve ayrıştırma

Birleştirme ve ayrıştırmaya ilişkin ilkeler

41 **Bu Standart kapsamında bir kalem; bir varlık, yükümlülük, özkaynak aracı veya özkaynak fonu, gelir, gider veya nakit akışıdır ya da varlıkların, yükümlülüklerin, özkaynakların, gelirlerin, giderlerin veya nakit akışlarının birleştirilmiş veya ayrıştırılmış halidir. Finansal tablo kalemi, temel finansal tablolarda ayrı olarak sunulan bir kalemdir. Kalemlerle ilgili diğer önemli bilgiler dipnotlarda açıklanır. TFRS'lerde yer alan birleştirme veya ayrıştırmaya ilişkin belirli hükümlere aykırı olmadığı sürece işletme (bakınız: paragraf B16-B23):**

(a) Varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri veya nakit akışlarını ortak özelliklerine göre ilgili kalemlerde sınıflandırır ve birleştirir,

(b) Ortak özellikleri bulunmayan kalemleri ayrıştırır,

(c) Temel finansal tablolardaki kalemleri, bu tabloların faydalı biçimlendirilmiş özetler sağlama işlevini (bakınız: paragraf 16) yerine getirecek şekilde sunmak amacıyla birleştirir veya ayrıştırır,

(d) Dipnotlarda yer alan bilgileri, dipnotların önemli bilgileri sağlama işlevini (bakınız: paragraf 17) yerine getirecek şekilde açıklamak amacıyla birleştirir veya ayrıştırır ve

(e) Finansal tablolardaki birleştirme ve ayrıştırmanın, önemli bilgileri anlaşılamaz hale getirmeyeceğini temin eder (bakınız: paragraf B3).

42 İşletme paragraf 41'de belirtilen ilkeleri uygularken, ortaya çıkan bilginin önemli olduğu durumlarda kalemleri ayrıştırır. İşletme, paragraf 41(c)'yi uygulayarak önemli bilgileri temel finansal tablolarda sunmaması durumunda, bu bilgileri dipnotlarda açıklar. Paragraf B79 ve paragraf B111'de, önemli bilgilerin sağlanması açısından kâr veya zarar tablosunda ya da finansal durum tablosunda sunulması veya dipnotlarda açıklanması gerekli olacak kadar farklı özelliklere sahip olabilecek gelir, gider, varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine ilişkin örnekler yer almaktadır.

43 **İşletme, temel finansal tablolarda sunulan kalemleri (toplamları, ara toplamları ve finansal tablo kalemlerini) veya dipnotlarda açıklanan kalemleri, kalemin özelliklerini gerçeğe uygun olarak yansıtacak bir şekilde adlandırır ve tanımlar (bakınız: paragraf B24-B26). İşletme, bir kalemi gerçeğe uygun şekilde yansıtmak için, finansal tablo kullanıcısının ilgili kalemi anlaması için gerekli olan tüm tanımlamaları ve açıklamaları sağlar. Bazı durumlarda işletmenin bu tanımlama ve açıklamalara; kullandığı terimlerin anlamları ile varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışlarını nasıl birleştirdiği veya ayrıştırdığına ilişkin bilgileri de eklemesi gerekebilir.**

Netleştirme

44 **İşletme, bir TFRS'de zorunlu kılınmadıkça veya izin verilmedikçe, varlıklar ile yükümlülükleri veya gelirler ile giderleri netleştiremez (bakınız: paragraf B27-B28).**

45 İşletme, varlıklar ile yükümlülükleri ve gelirler ile giderleri ayrı olarak raporlar. İşlem veya olayların özünü yansıttığı durumlar dışında, finansal performans tablosunda (tablolarında) veya finansal durum tablosunda yapılan netleştirmeler, finansal tablo kullanıcılarının gerçekleşmiş işlem, olay ve koşulları anlamalarını ve işletmenin gelecekteki nakit akışlarını değerlendirmelerini zorlaştırır. Varlıkların, değer düşüklükleri (örneğin, stok değer düşüklüğü karşılığı ve finansal varlıklara ilişkin beklenen kredi zararı karşılığı) indirilerek net tutarıyla ölçülmesi netleştirme değildir.

Kâr veya zarar tablosu

46 **İşletme, bir TFRS aksini gerektirmedikçe veya buna izin vermedikçe, bir raporlama dönemindeki tüm gelir ve gider kalemlerini kâr veya zarar tablosuna dahil eder (bakınız: paragraf 88-95 ve paragraf B86).**

Kâr veya zarar tablosundaki bölümler

47 **İşletme, kâr veya zarar tablosunda yer alan gelir ve giderleri beş bölümden birinde sınıflandırır (bakınız: B29 Paragrafı):**

(a) Esas faaliyetler bölümü (bakınız: paragraf 52)

(b) Yatırım faaliyetleri bölümü (bakınız: paragraf 53-58)

(c) Finansman faaliyetleri bölümü (bakınız: paragraf 59-66)

(d) Vergi bölümü (bakınız: paragraf 67) ve

(e) Durdurulan faaliyetler bölümü (bakınız: paragraf 68).

48 Paragraf 52-68, gelir ve giderlerin esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri, finansman faaliyetleri, vergi ve durdurulan faaliyetler bölümlerinde sınıflandırılmasına ilişkin hükümleri belirlemektedir. Ayrıca, paragraf B65-B76 kur farklarının, net parasal pozisyon kazanç ya da kayıplarının ve türev ürünler ile tanımlanan riskten korunma araçlarındaki kazanç ve kayıpların hangi bölümlerde sınıflandırılacağına ilişkin hükümleri belirlemektedir.

Belirlenmiş ana faaliyetleri yürüten işletmeler

49 Gelir ve giderlerin; esas, yatırım ve finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırılması kapsamında işletme, aşağıda belirlenmiş faaliyetleri ana faaliyeti olarak yürütüp yürütmediğini değerlendirir (bakınız: paragraf B30-B41):

(a) Belirli varlık türlerine yatırım yapılması (bundan sonra varlıklara yatırım yapılması olarak ifade edilecektir) (bakınız: paragraf 53) veya

(b) Müşterilere finansman sağlanması.

50 Paragraf 55-58 ve paragraf 65-66 uyarınca, belirlenmiş bir ana faaliyeti yürüten bir işletme, söz konusu ana faaliyeti yürütmüyor olsaydı yatırım veya finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandıracak olduğu bazı gelir ve giderleri, esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır.

51 İşletme:

(a) Ana faaliyeti varlıklara yatırım yapmak ise, bu hususu açıklar.

(b) Ana faaliyeti müşterilere finansman sağlamak ise, bu hususu açıklar.

(c) Ana faaliyeti olarak varlıklara yatırım yapıp yapmadığına veya müşterilere finansman sağlayıp sağlamadığına yönelik değerlendirmesine ilişkin sonucun değişmesi durumunda (bakınız: paragraf B41) aşağıdakileri açıklar:

(i) Değerlendirmeye ilişkin sonucun değişmiş olduğu hususunu ve değişim tarihini.

(ii) Mümkün olmadığı durumlar hariç, cari dönemde değerlendirmenin sonucunun değiştiği tarihten önceki ve sonraki gelir ve gider kalemlerinin tutarı ve sınıflandırması ile değerlendirme sonucunun değişmesi nedeniyle sınıfı değişen kalemlerin bir önceki dönemdeki tutarı ve sınıfı. İşletme, mümkün olmadığı için bilgileri açıklamaması durumunda, bu hususu açıklar.

Esas faaliyetler bölümü

52 **İşletme, kâr veya zarar tablosunda yer alan ve aşağıda sınıflandırılmayan tüm gelir ve giderleri esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır (bakınız: paragraf B42):**

(a) Yatırım faaliyetleri bölümü,

(b) Finansman faaliyetleri bölümü,

(c) Vergi bölümü veya

(d) Durdurulan faaliyetler bölümü.

Yatırım faaliyetleri bölümü

53 **Belirlenmiş ana faaliyetleri yürüten işletmeler için paragraf 55-58'de zorunlu kılınan durumlar hariç olmak üzere, işletme aşağıdakilerden kaynaklanan ve paragraf 54 kapsamındaki gelir ve giderleri yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırır:**

(a) İştiraklerdeki, iş ortaklıklarındaki ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıklardaki yatırımlar (bakınız: paragraf B43-B44),

(b) Nakit ve nakit benzerleri ve

(c) İşletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan diğer varlıklar (bakınız: paragraf B45-B49).

54 **İşletmenin yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandıracağı paragraf 53'te tanımlanan varlıklardan elde edilen gelir ve giderler, kâr veya zarar tablosuna dahil edilen aşağıdakilere ilişkin tutarlardan oluşur (bakınız: paragraf B47):**

(a) İlgili varlıklardan sağlanan gelirler,

(b) Varlıkların finansal tablo dışı bırakılması da dahil olmak üzere, varlıkların ilk ve sonraki ölçümünden kaynaklanan gelirler ve giderler ve

(c) Varlıkların edinilmesi ve elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek giderler (örneğin işlem maliyetleri ve varlıkların satış maliyetleri).

Belirlenmiş ana faaliyetleri yürüten işletmeler

55 İşletme, ana faaliyeti olarak yatırım yaptığı paragraf 53(a)'da belirtilen varlıklar (iştiraklerdeki, iş ortaklıklarındaki ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıklardaki yatırımlar) için (bakınız: paragraf B38), paragraf 54'te belirtilen gelir ve giderleri:

(a) Varlıkların özkaynak yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilmesi durumunda, yatırım faaliyetleri bölümünde (bakınız: paragraf B43(a) ve paragraf B44(a)) sınıflandırır ya da

(b) Varlıkların özkaynak yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilmemesi durumunda, esas faaliyetler bölümünde (bakınız: paragraf B43(b)–(c) ve paragraf B44(b)–(c)) sınıflandırır.

56 Paragraf 53(b)'de belirtilen varlıklar (nakit ve nakit benzerleri) için, paragraf 54'te belirtilen gelir ve giderler, aşağıdaki durumlar haricinde yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır:

(a) İşletmenin ana faaliyeti çerçevesinde paragraf 53(c) kapsamındaki finansal varlıklara yatırım yapması (işletme böyle bir durumda bu gelir ve giderleri esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır).

(b) İşletmenin (a)'daki hükümleri karşılamaması ve ana faaliyeti olarak müşterilere finansman sağlaması durumunda:

(i) Müşterilere finansman sağlanmasıyla ilgili nakit ve nakit benzerlerinden (örneğin ilgili yasal düzenlemeler uyarınca elde tutulan nakit ve nakit benzerlerinden) elde edilen gelir ve giderler esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır.

(ii) Müşterilere finansman sağlanmasıyla ilgili olmayan nakit ve nakit benzerlerinden elde edilen gelir ve giderler, paragraf 54'te belirtilen gelir ve giderlerin sınıflandırılmasına ilişkin muhasebe politikası seçimi yapılarak, esas faaliyetler bölümünde veya yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır. Söz konusu muhasebe politikası seçimi, paragraf 65(a)(ii)'de yer alan yükümlülüklerden kaynaklanan gelir ve giderlere ilişkin işletme tarafından seçilen ilgili muhasebe politikasıyla tutarlı olmalıdır.

57 Paragraf 56(b)'yi uygulayan bir işletme, paragraf 56(b)(i) ve paragraf 56(b)(ii)'de belirtilen nakit ve nakit benzerleri arasında ayrım yapamaması durumunda, tüm nakit ve nakit benzerlerinden elde edilen gelir ve giderleri esas faaliyetler bölümünde sınıflandıracak şekilde, paragraf 56(b)(ii)'de yer alan muhasebe politikasını seçer.

58 İşletme, ana faaliyeti olarak yatırım yaptığı paragraf 53(c)'de belirtilen varlıklar (işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan diğer varlıklar) için (bakınız: paragraf B40) paragraf 54'te belirtilen gelir ve giderleri esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır.

Finansman faaliyetleri bölümü

59 **İşletme, finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandıracağı gelir ve giderleri belirlemek için aşağıdakiler arasında ayrım yapar:**

(a) Yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan işlemlerden doğan yükümlülükler (bakınız: paragraf B50-B51) ve

(b) (a)'da belirtilenler dışındaki yükümlülükler, diğer bir ifadeyle yalnızca finansman sağlamayı amaçlamayan işlemlerden doğan yükümlülükler (bakınız: paragraf B53).

60 **Paragraf 59(a)'da belirtilen yükümlülükler (yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan işlemlerden doğan yükümlülükler) için, paragraf 63-66'daki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kâr veya zarar tablosuna dahil edilen aşağıdaki tutarlar finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır:**

(a) Yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması da dahil olmak üzere, yükümlülüklerin ilk ve sonraki ölçümlerinden kaynaklanan gelir ve giderler (bakınız: paragraf B52) ve

(b) Yükümlülüklerin ihracı ve sona ermesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen ek giderler (örneğin işlem maliyetleri).

61 **Paragraf 59(b)'de belirtilen yükümlülükler (yalnızca finansman sağlamayı amaçlamayan işlemlerden doğan yükümlülükler) için, paragraf 63-64'deki hükümler saklı kalmak kaydıyla, aşağıdaki gelir ve giderler finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır:**

(a) Faiz gelir ve giderleri (ancak sadece işletmenin diğer TFRS'lerin uygulanması kapsamında bu şekilde tanımladığı gelir ve giderler için bu sınıflandırma geçerlidir).

(b) Faiz oranındaki değişimlerden kaynaklanan gelir ve giderler (ancak sadece işletmenin diğer TFRS'lerin uygulanması kapsamında bu şekilde tanımladığı gelir ve giderler için bu sınıflandırma geçerlidir).

62 Paragraf B56-B57, yükümlülük niteliğindeki bir esas ürün içeren karma sözleşmelere paragraf 59-61'de yer alan hükümlerin nasıl uygulayacağını belirlemektedir.

63 Paragraf 60-61'de yer alan hükümler, türev araçlardan ve tanımlanmış riskten korunma araçlarından kaynaklanan kazanç ve kayıplara uygulanmaz. Söz konusu kazanç ve kayıpların sınıflandırılması için paragraf B70-B76 uygulanır.

64 İşletme, aşağıdakileri finansman faaliyetleri bölümü yerine esas faaliyetler bölümünde sınıflar:

(a) TFRS 9 *Finansal Araçlar* uyarınca finansal tablolara alınan katılım özelliği bulunan yatırım sözleşmelerinden elde edilen gelir ve giderler (bakınız: paragraf B58) ve

(b) TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri* uyarınca kâr veya zarar tablosunda yer alan sigorta finansmanı gelir ve giderleri.

Belirlenmiş ana faaliyetleri yürüten işletmeler

65 İşletmenin, ana faaliyetinin müşterilere finansman sağlanması olduğu durumlarda (bakınız: paragraf B59):

(a) Paragraf 59(a)'da belirtilen yükümlülüklerden (yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan işlemlerden doğan yükümlülüklerden) ortaya çıkan gelir ve giderler aşağıdaki şekilde sınıflandırılır:

(i) Müşterilere finansman sağlanmasıyla ilgili yükümlülüklerden ortaya çıkan gelir ve giderler esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır.

(ii) Müşterilere finansman sağlanmasıyla ilgili olmayan yükümlülüklerden ortaya çıkan gelir ve giderler, paragraf 60'ta belirtilen gelir ve giderlerin sınıflandırılmasına ilişkin muhasebe politikası seçimi yapılarak, esas faaliyetler bölümünde veya finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır. Söz konusu muhasebe politikası seçimi, paragraf 56(b)(ii)'de yer alan nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan gelir ve giderlere ilişkin işletme tarafından seçilen ilgili muhasebe politikasıyla tutarlı olmalıdır.

(b) Paragraf 59(b)'de belirtilen yükümlülüklerden (yalnızca finansman sağlamayı amaçlamayan işlemlerden doğan yükümlülüklerden) ortaya çıkan gelir ve giderler aşağıdaki şekilde sınıflandırılır:

(i) Paragraf 61'de belirtilen gelir ve giderler finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır veya

(ii) Paragraf 61'de belirtilmeyen gelir ve giderler esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır.

66 Paragraf 65(a)'yı uygulayan bir işletme, paragraf 65(a)(i) ve paragraf 65(a)(ii)'de belirtilen yükümlülükler arasında ayrım yapmaması durumunda, bütün bu yükümlülüklerden elde edilen gelir ve giderleri esas faaliyetler bölümünde sınıflandıracak şekilde, paragraf 65(a)(ii)'de yer alan muhasebe politikasını seçer.

Vergi bölümü

67 İşletme, TMS 12 *Gelir Vergileri*'ni uygulayarak kâr veya zarar tablosunda sunduğu vergi gideri veya vergi gelirini ve ilgili kur farklarını vergi bölümünde sınıflandırır (bakınız: paragraf B65-B68).

Durdurulan faaliyetler bölümü

68 İşletme, durdurulan faaliyetlerden elde edilen gelir ve giderleri TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* uyarınca durdurulan faaliyetler bölümünde sınıflandırır.

Kâr veya zarar tablosunda sunulan toplamlar ve ara toplamlar

69 **İşletme, kâr veya zarar tablosunda aşağıdakilere ilişkin toplamları ve ara toplamları sunar:**

(a) ***Esas faaliyet kârı veya zararı*** **(bakınız: paragraf 70),**

(b) **Paragraf 73 kapsamında** ***finansman ve vergi öncesi kâr veya zarar*** **(bakınız: paragraf 71) ve**

(c) **Kâr veya zarar (bakınız: paragraf 72).**

70 Esas faaliyet kârı veya zararı, esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan tüm gelir ve giderlerden oluşur.

71 Finansman ve vergi öncesi kâr veya zarar aşağıdakilerden oluşur:

(a) Esas faaliyet kârı veya zararı ve

(b) Yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılan tüm gelir ve giderler.

72 Kâr veya zarar, kâr veya zarar tablosunda sunulan toplam gelirlerden giderlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır. Dolayısıyla kâr veya zarar, kâr veya zarar tablosunda tüm bölümlerde sunulan gelir ve giderlerin tamamını kapsar (bakınız: paragraf 47).

73 İşletme, müşterilere finansman sağlanmasıyla ilgili olmayan yükümlülüklerden elde edilen gelir ve giderlerin esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılmasına ilişkin paragraf 65(a)(ii)'de belirtilen muhasebe politikasını uygulaması halinde, paragraf 69(b)'yi uygulayamaz. Ancak böyle bir durumda işletme, esas faaliyet kârından sonra ve finansman faaliyetleri bölümünden önce ek bir ara toplam sunup sunmayacağını belirlemek için paragraf 24'ü uygular. Örneğin işletme, esas faaliyet kârı veya zararı ile özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlardan elde edilen gelir ve giderler için -böyle bir sunumun gelir ve giderlerin faydalı bir biçimlendirilmiş özetini sunmak için gerekli olduğunu değerlendirmesi durumunda- bir ara toplam sunabilir.

74 Paragraf 73'te tanımlanan bir işletme, esas faaliyet kârı veya zararı ile yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılan tüm gelir ve giderlerden oluşan ek bir ara toplam sunması durumunda, bu ara toplamı örneğin "finansman öncesi kâr" gibi finansmana ilişkin tutarları hariç tuttuğunu ima edecek şekilde isimlendiremez.

Paragraf 43 uyarınca işletme ara toplamı, dahil edilen tutarları gerçeğe uygun olarak sunacak bir şekilde isimlendirir.

Kâr veya zarar tablosunda sunulan veya dipnotlarda açıklanan kalemler

75 **İşletme, kâr veya zarar tablosunda aşağıdakilere ilişkin finansal tablo kalemlerini sunar (bakınız: paragraf B77):**

(a) Bu Standardın zorunlu kıldığı aşağıdaki tutarlar:

(i) (b)(i) ve (c)(i)'de belirtilen finansal tablo kalemleri ayrı olarak sunulmak suretiyle hasılat,

(ii) Paragraf 78 ve 82(a)'da belirtilen finansal tablo kalemleri ayrı olarak sunulmak suretiyle esas faaliyet giderleri,

(iii) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zararından paylar,

(iv) Vergi gideri veya geliri ve

(v) Durdurulan faaliyetlerin toplamına ilişkin tek bir tutar (bakınız: TFRS 5).

(b) TFRS 9 kapsamındaki aşağıdaki tutarlar:

(i) Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz hasılatı,

(ii) TFRS 9 Bölüm 5.5 uyarınca belirlenen değer düşüklüğü zararları (değer düşüklüğü zararlarının veya kazançlarının iptali dahil),

(iii) İtfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar,

(iv) İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen bir finansal varlığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak yeniden sınıflandırıldığı tarihteki gerçeğe uygun değeri ile itfa edilmiş maliyeti arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar ve

(v) Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen bir finansal varlığın, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak yeniden sınıflandırıldığı tarihte, daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan toplam kazanç veya kayıp.

(c) TFRS 17 kapsamındaki aşağıdaki tutarlar:

(i) Sigorta hasılatı,

(ii) TFRS 17 kapsamında düzenlenen sözleşmelerden kaynaklanan sigorta hizmeti giderleri,

(iii) Elde tutulan reasürans sözleşmelerinden kaynaklanan gelir veya giderler,

(iv) TFRS 17 kapsamında düzenlenen sözleşmelerden kaynaklanan sigorta finansmanı gelir veya giderleri ve

(v) Elde bulundurulan reasürans sözleşmelerinden kaynaklanan finansman gelir veya giderleri.

76 **İşletme raporlama dönemine ait kâr veya zararın aşağıdakilere ilişkin dağılımını kâr veya zarar tablosunda (paragraf 47'de belirtilen tüm bölümler dışında) sunar:**

(a) Kontrol gücü olmayan paylar ve

(b) Ana ortaklığın *ortakları*.

77 Paragraf B78-B79, işletmenin kâr veya zarar tablosunda ek finansal tablo kalemleri sunup sunmayacağına veya dipnotlarda ek kalemler açıklayıp açıklamayacağına ilişkin nasıl bir değerlendirme yapacağına yönelik hükümleri belirlemektedir.

Esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan giderlerin sunumu ve açıklanması

78 **İşletme, kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde aşağıdaki özelliklerden birini veya her ikisini kullanarak, giderlerin en faydalı biçimlendirilmiş özetini sağlayacak şekilde bu giderleri sınıflandırır ve finansal tablo kalemleri halinde sunar (bakınız: paragraf B80-B85):**

(a) Giderlerin çeşitleri veya

(b) Giderlerin işletmedeki fonksiyonu.

79 Esas faaliyet giderlerine ilişkin her bir finansal tablo kalemi, yukarıdaki özelliklerden sadece biri esas alınarak birleştirilmiş olan giderlerden oluşur ancak, tüm finansal tablo kalemlerinin aynı özellik esas alınarak birleştirilmesi gerekmez (bakınız: paragraf B81).

80 Giderlerin çeşit esasına ("gider çeşitleri") göre sınıflandırılmasında işletme, faaliyetlerini gerçekleştirmek için tüketilen ekonomik kaynakların çeşitleriyle ilgili esas faaliyet giderleri hakkındaki bilgileri, bu ekonomik kaynakların tüketildiği faaliyetlere atıfta bulunmaksızın sağlar. Bu tür bilgiler, hammadde gideri, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin gider, amortisman ve itfayla ilgili bilgileri içerir.

81 Giderlerin, işletme içindeki fonksiyonlara göre sınıflandırılmasında işletme, esas faaliyet giderlerini, tüketilen kaynağın ilgili olduğu faaliyete göre dağıtır ve birleştirir. Örneğin satışların maliyeti, işletmenin üretimiyle veya diğer hasılat doğuran faaliyetleriyle ilgili giderleri (hammadde gideri, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin gider, amortisman ve itfa gibi) birleştiren fonksiyon esaslı bir finansal tablo kalemidir. Bu nedenle işletme, giderleri fonksiyon esasına göre sınıflandırırken:

(a) Aynı nitelikteki ekonomik kaynaklarla ilgili giderleri (çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderler gibi) fonksiyon esaslı birkaç finansal tablo kalemine (satışların maliyeti ve araştırma ve geliştirme giderleri gibi) dağıtabilir ve

(b) Farklı nitelikteki ekonomik kaynaklara ilişkin giderleri (hammadde gideri, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin gider, amortisman ve itfa gibi) fonksiyon esaslı tek bir finansal tablo kalemine dahil edebilir.

82 İşletme, kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde, fonksiyon esaslı giderlerden oluşan bir veya daha fazla finansal tablo kalemi sunması durumunda:

(a) Esas faaliyet giderlerini satışların maliyetini de içerecek şekilde fonksiyon esasına göre sınıflandırması halinde, satışların maliyeti için ayrı bir finansal tablo kalemi sunar. Bu finansal tablo kalemi, TMS 2 *Stoklar* paragraf 38'de belirtilen stoklara ilişkin giderlerin toplamını içerir.

(b) Her bir fonksiyon esaslı finansal tablo kaleminin içerdiği gider çeşitleri hakkındaki niteliksel bir tanımlamayı açıklar.

83 **İşletme, kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde, fonksiyon esaslı giderlerden oluşan bir veya daha fazla finansal tablo kalemi sunması durumunda, tek bir dipnotta aşağıdakileri de açıklar:**

(a) Aşağıdakilerin her birinin toplamı:

(i) Amortisman (TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* paragraf 73(e)(vii), TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* paragraf 79(d)(iv) ve TFRS 16 *Kiralamalar* paragraf 53(a) uyarınca açıklanması gereken tutarlardan oluşan),

(ii) İtfa (TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* paragraf 118(e)(vi) uyarınca açıklanması gereken tutarlardan oluşan),

(iii) Çalışanlara sağlanan faydalar (TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* uyarınca finansal tablolara alınan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin tutarlardan ve TFRS 2 *Hisse Bazlı Ödemeler* uyarınca finansal tablolara alınan çalışanlardan alınan hizmetlere ilişkin tutarlardan oluşan),

(iv) Değer düşüklüğü zararları ve iptal edilen değer düşüklüğü zararları (TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* paragraf 126(a) ve paragraf 126(b) uyarınca açıklanması gereken tutarlardan oluşan),

(v) Stoklara ilişkin değer düşüklüğü ve değer düşüklüğü iptalleri (TMS 2 paragraf 36(e) ve paragraf 36(f) uyarınca açıklanması zorunlu olan tutarlardan oluşan).

(b) (a)(i) – (v)'de belirtilen her bir toplam için:

(i) Esas faaliyetler bölümünde yer alan her bir kaleme ilişkin tutar (bakınız: paragraf B84) ve

(ii) Toplamla ilgili tutarları da içeren esas faaliyetler bölümünde yer almayan finansal tablo kalemlerinin listesi.

84 Paragraf 41, işletmenin önemli bilgileri sunması amacıyla kalemleri ayrıştırmasını zorunlu kılar. Bununla birlikte, paragraf 83'ü uygulayan bir işletme, aşağıdakileri açıklamaktan muaftır:

(a) Kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde sunulan fonksiyon esaslı gider kalemleriyle ilgili olarak, paragraf 83'te belirtilen tutarların dışında her bir finansal tablo kalemine dahil edilen gider çeşitleri hakkındaki ayrıştırılmış bilgi ve

(b) TFRS'ler uyarınca dipnotlarda açıklanması gereken çeşit esaslı giderlerle ilgili olarak, paragraf 83'te belirtilen tutarların dışında kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde sunulan her bir fonksiyon esaslı finansal tablo kalemine dahil edilen giderlerin tutarları hakkındaki ayrıştırılmış bilgi.

85 Paragraf 84'teki muafiyet, esas faaliyet giderlerinin ayrıştırılmasına ilişkindir. Ancak paragraf 84, TFRS'lerde yer alan bu giderler hakkında açıklama yapılmasına yönelik hükümlerin uygulanmasına ilişkin muafiyet sağlamaz.

Kapsamlı gelirin sunulduğu tablo

86 **İşletme kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda aşağıdakilere ilişkin toplamları sunar:**

(a) Kâr veya zarar,

(b) Diğer kapsamlı gelir (bakınız: paragraf B86-B87) ve

(c) Kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin toplamı olan kapsamlı gelir.

87 **İşletme raporlama dönemine ait kapsamlı gelirin aşağıdakilere ilişkin dağılımını sunar:**

(a) Kontrol gücü olmayan paylar ve

(b) Ana ortaklığın ortakları.

Diğer kapsamlı gelir

88 **İşletme kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda yer alan gelir ve giderleri aşağıdaki iki bölümden birinde sınıflandırır:**

(a) Belirli koşullar sağlandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak gelir ve giderler ve

(b) Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak gelir ve giderler.

89 **İşletme aşağıdakilere ilişkin finansal tablo kalemlerini, kapsamlı gelirin sunulduğu tablonun her bir bölümünde sunar:**

(a) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerinden paylar ve

(b) Diğer kapsamlı gelire ilişkin diğer kalemler.

90 **İşletme diğer kapsamlı gelirin bileşenlerine ilişkin *yeniden sınıflandırma düzeltmeleri*ni, kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda sunar veya dipnotlarda açıklar (bakınız: paragraf B88-B89).**

91 Diğer TFRS'ler, daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan tutarların kâr veya zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını ve ne zaman yeniden sınıflandırılacağını belirler. Bu tür yeniden sınıflandırmalar, bu Standartta yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak ifade edilir. Bir yeniden sınıflandırma düzeltmesi, bu düzeltmenin kâr veya zarar olarak sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirin ilgili bileşenine dâhil edilir. Daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan tutarlar, cari veya önceki dönemlerdeki gerçekleşmemiş kazançlar olabilir. Söz konusu gerçekleşmemiş kazançların, gerçekleşmesi sonucu kâr veya zararda yeniden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden indirilmesi gerekir. Bu şekilde, söz konusu kazançlar toplam kapsamlı gelirin belirlenmesinde iki defa dikkate alınmamış olur.

92 Yeniden sınıflandırma düzeltmelerini dipnotlarda açıklayan bir işletme, yeniden sınıflandırma düzeltmelerinden sonraki diğer kapsamlı gelir kalemlerini, kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda sunar.

93 **İşletme, diğer kapsamlı gelirin her bir kalemine ilişkin vergi tutarlarını, yeniden sınıflandırma düzeltmelerini de içerecek şekilde, kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda sunar veya dipnotlarda açıklar (bakınız: TMS 12 paragraf 61A ve paragraf 63).**

94 İşletme, diğer kapsamlı gelir kalemlerini aşağıdaki gösterim şekillerinden birini kullanarak sunar:

(a) Vergi etkileri düşülmüş net tutar üzerinden veya

(b) Vergi etkileri düşülmeden önceki tutar üzerinden. Bu durumda diğer kapsamlı gelir kalemleriyle ilgili toplam vergi tutarı, ayrı bir kalemde topluca gösterilir.

95 Paragraf 94(b)'de belirtilen alternatifin seçilmesi durumunda, vergi tutarı paragraf 88'de belirtilen bölümler arasında dağıtılır.

Finansal durum tablosu

Varlık ve yükümlülüklerin kısa vadeli veya uzun vadeli olarak sınıflandırılması

96 **İşletme, likidite esasına göre yapılan sunumun daha faydalı bir yapılandırılmış özet sağladığı durumlar dışında, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri paragraf 99-102 uyarınca finansal durum tablosunda ayrı sınıflar halinde sunar. İşletme, söz konusu istisnai durum nedeniyle likidite esasına göre bir sunum yaptığında, bütün varlıkları ve yükümlülükleri likiditelerine göre sıralayarak sunar (bakınız: paragraf B90-B93).**

97 **İşletme hangi sunum yöntemini benimsemiş olursa olsun;**

(a) Raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde ve

(b) Raporlama döneminden sonraki 12 aydan daha uzun bir sürede

geri kazanılması veya ödenmesi beklenen tutarları birlikte içeren her bir varlık ve yükümlülük kalemi için, 12 aydan daha uzun bir sürede geri kazanılması veya ödenmesi beklenen tutarları açıklar.

98 **Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri finansal durum tablosunda ayrı sınıflar olarak sunması durumunda işletme, ertelenmiş vergi varlıklarını (yükümlülüklerini), dönen varlık (kısa vadeli yükümlülük) olarak sınıflandırmaz.**

Dönen varlıklar

99 **Bir varlık aşağıdaki şartlardan herhangi birini karşıladığında, dönen varlık olarak sınıflandırılır (bakınız: paragraf B94-B95):**

(a) İşletmenin varlığı normal faaliyet döngüsü içinde geri kazanmayı beklemesi ya da satmayı veya tüketmeyi amaçlaması,

(b) İşletmenin varlığı esas olarak ticari amaçla elde tutması,

(c) İşletmenin varlığı raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde geri kazanmayı beklemesi veya

(d) Raporlama döneminden sonraki en az 12 ay içinde bir yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla kullanılmasının ya da takas edilmesinin sınırlandırılmamış olması koşuluyla, varlığın nakit veya nakit benzeri olması (TMS 7'de tanımlanan şekilde).

100 İşletme, paragraf 99'da belirlenenler dışındaki tüm varlıkları duran varlıklar olarak sınıflandırır.

Kısa vadeli yükümlülükler

101 **Bir yükümlülük aşağıdaki şartlardan herhangi birini karşıladığında, kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır:**

(a) İşletmenin yükümlülüğü normal faaliyet döngüsü içinde ödemeyi beklemesi (bakınız: paragraf B96 ve paragraf B107-B108),

(b) İşletmenin yükümlülüğü esas olarak ticari amaçla elde tutması (bakınız: paragraf B97),

(c) Yükümlülüğün vadesinin raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde dolacak olması (bakınız: paragraf B97-B98 ve paragraf B107-B108) veya

(d) İşletmenin, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğü ödemeyi raporlama döneminden en az 12 ay sonraya ertelemesini sağlayan bir hakkının bulunmaması (bakınız: paragraf B99-B108).

102 İşletme, paragraf 101'de belirtilenler dışındaki tüm yükümlülükleri uzun vadeli olarak sınıflandırır.

Finansal durum tablosunda sunulacak veya dipnotlarda açıklanacak kalemler

103 **İşletme, finansal durum tablosunda aşağıdaki finansal tablo kalemlerini sunar:**

(a) **Maddi duran varlıklar,**

(b) **Yatırım amaçlı gayrimenkuller,**

(c) **Maddi olmayan duran varlıklar,**

(d) **Şerefiye,**

(e) **Finansal varlıklar ((g), (j) ve (k)'de belirtilenlere ilişkin tutarlar hariç),**

(f) **TFRS 17 kapsamında yer alan ve TFRS 17'nin 78'inci paragrafı uyarınca ayrıştırılmış varlık niteliğindeki sözleşme portföyleri,**

(g) **Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlar,**

(h) **TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* kapsamındaki canlı varlıklar,**

(i) **Stoklar,**

(j) **Ticari ve diğer alacaklar,**

(k) **Nakit ve nakit benzerleri,**

(l) **TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına dâhil edilen varlıkların toplamı,**

(m) **Ticari ve diğer borçlar,**

(n) **Karşılıklar,**

(o) **Finansal yükümlülükler ((m) ve (n)'de belirtilenlere ilişkin tutarlar hariç),**

(p) **Yükümlülük niteliğinde olan ve TFRS 17 kapsamında yer alan sözleşme portföyleri (TFRS 17 paragraf 78 uyarınca ayrıştırılmış şekilde),**

(q) **TMS 12'de tanımlanan dönem vergisine ilişkin yükümlülük ve varlıklar,**

(r) **TMS 12'de tanımlanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları ve**

(s) **TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık gruplarında yer alan yükümlülükler.**

104 **İşletme finansal durum tablosunda aşağıdakileri sunar:**

(a) **Kontrol gücü olmayan paylar ve**

(b) **Ana ortaklığın ortaklarına ait sermaye ve yedekler.**

105 Paragraf B109-B111, işletmenin finansal durum tablosunda ek finansal tablo kalemlerini sunup sunmayacağını veya dipnotlardaki kalemlerin açıklanmasına ilişkin nasıl bir değerlendirme yapacağına yönelik hükümleri belirlemektedir.

106 Paragraf 96 kapsamında, bu Standart finansal durum tablosundaki kalemlerin sunumuna ilişkin bir sıralama veya biçim belirlemez. Ayrıca, işletmenin varlıkları, yükümlülükleri ve özkaynaklarına ilişkin faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlanması amacıyla, kullanılan tanımlarda ve kalemlerin sıralamasında veya benzer kalemlerin birleştirilmesinde, işletmenin ve gerçekleştirdiği işlemlerin niteliğine göre değişiklik yapılabilir. Örneğin bir finansal kuruluş; varlıkları, yükümlülükleri ve özkaynaklarına ilişkin faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlamak amacıyla, paragraf 103'te yer alan açıklamalarda değişiklik yapabilir.

Özkaynak değişim tablosu

Özkaynak değişim tablosunda sunulacak bilgiler

107 **İşletme, 10'uncu paragrafta zorunlu kılındığı şekilde özkaynak değişim tablosunu sunar. Özkaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri içerir:**

(a) **Ana ortaklığın ortaklarına ve kontrol gücü olmayan paylara ait tutarlar ayrı olarak gösterilecek şekilde, döneme ait toplam kapsamlı gelir,**

(b) **TMS 8'e göre finansal tablolara yansıtılan geriye dönük uygulama veya geriye dönük düzenlemenin, her bir özkaynak bileşeni üzerindeki etkisi ve**

(c) **Her bir özkaynak bileşeninin dönem başı ve dönem sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat. Bu mutabakatta asgari olarak aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikler ayrı olarak sunulur:**

(i) **Kâr veya zarar,**

(ii) **Diğer kapsamlı gelir ve**

(iii) **İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf olduğu işlemler. Bu açıklamada, ortakların yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ile kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarında meydana gelen değişiklikler ayrı olarak gösterilir.**

108 Başka bir TFRS'deki geçiş hükümleri aksini gerektirmedikçe TMS 8, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin, mümkün olduğu ölçüde, geriye dönük olarak düzeltilmesini zorunlu kılar. TMS 8, ayrıca hataların düzeltilmesi için yapılan yeniden düzenlemelerin mümkün olduğu ölçüde geriye dönük olarak yapılmasını zorunlu kılar. Geriye dönük düzeltmeler ve geriye dönük yeniden düzenlemeler, özkaynaklarda meydana gelen değişim değildir; bir TFRS'nin başka bir özkaynak bileşeninin geriye dönük olarak düzeltmesini zorunlu kıldığı durum dışında, dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde yapılan düzeltmedir. Paragraf 107(b), muhasebe politikalarının değişiminden kaynaklanan ve hatalardan kaynaklanan düzeltmelerin ayrı ayrı gösterilerek özkaynak değişim tablosunda özkaynakların her bir bileşeni için toplam düzeltme tutarını açıklamasını zorunlu kılar. İşletme, bu düzeltmeleri önceki her raporlama dönemi ve cari dönemin başlangıcı için sunar.

Özkaynak değişim tablosunda sunulacak veya dipnotlarda açıklanacak bilgiler

109 **İşletme, özkaynakların her bir bileşeni için, diğer kapsamlı gelirin analizini kalemler itibarıyla özkaynak değişim tablosunda sunar veya dipnotlarda açıklar (bakınız: paragraf 107(c)(ii)).**

110 **İşletme, dönemde ortaklara dağıtılmak üzere finansal tablolara yansıtılan temettü tutarı ile pay başına temettü tutarını özkaynak değişim tablosunda sunar veya dipnotlarda açıklar.**

111 107'inci paragrafta yer alan özkaynak bileşenleri, örnek olarak ödenmiş sermayenin her bir sınıfını, diğer kapsamlı gelirin her bir sınıfının toplam bakiyesini ve dağıtılmamış kârları içerir.

112 Özkaynaklarda dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişim, işletmenin dönem içinde net varlıklarında meydana gelen artış veya azalışları yansıtır. İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf oldukları işlemlerden (özkaynak katkıları, işletmenin kendi özkaynak araçlarının geri alınması ve temettüler gibi) ve bu işlemlerle doğrudan ilgili işlem maliyetlerinden kaynaklanan değişimler dışında, özkaynaklarda bir dönemde meydana gelen toplam değişim, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan ilgili döneme ait kazanç ve kayıplar dahil, toplam gelir ve gider tutarını yansıtır.

Dipnotlar

Yapı

113 **İşletme dipnotlarda aşağıdakileri açıklar:**

(a) **Finansal tabloların hazırlanma esasları (bakınız: TMS 8 paragraf 6A-6N) ve kullanılan belirli muhasebe politikaları (bakınız: TMS 8 paragraf 27A-27I) hakkında bilgi,**

(b) **TFRS'lerin zorunlu kıldığı ve temel finansal tablolarda sunulmayan bilgiler ve**

(c) **Temel finansal tablolarda sunulmayan ancak bu tablolardan herhangi birinin anlaşılması için gerekli olan diğer bilgiler (bakınız: paragraf 20).**

114 **İşletme, mümkün olduğu ölçüde, dipnotları sistematik bir şekilde sunar (bakınız: paragraf B112). İşletme sistematik bir sunum biçimi belirlerken, finansal tablolarının anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkiyi dikkate alır. İşletme, temel finansal tablolarda yer alan her bir kalem için, dipnotlarda yer alan ilgili tüm bilgilere çapraz referans verir. Dipnotlarda açıklanan**

tutarların temel finansal tablolardaki bir veya daha fazla finansal tablo kalemini ilgilendirmesi durumunda tutarların ilgili olduğu finansal tablo kalemleri dipnotlarda açıklanır.

115 **İşletme, finansal tabloların hazırlanma esasları ve uygulanan muhasebe politikaları hakkında bilgi sağlayan dipnot açıklamalarını, finansal tabloların ayrı bir bölümü olarak sunabilir.**

116 **Finansal tablolarla yayımlanan bilgiler içinde açıklanmaması durumunda işletme dipnotlarda aşağıdakileri açıklar:**

(a) **İşletmenin yasal adresi ve yasal yapısı, kurulduğu ülke ve genel merkezinin adresi (veya genel merkezinden farklı olması durumunda esas faaliyetini sürdürdüğü adres),**

(b) **İşletmenin faaliyetlerinin niteliği ve temel faaliyetleri hakkında bilgi,**

(c) **Ana ortaklığın adı ve dahil olduğu grubun nihai ana ortaklığının adı ve**

(d) **İşletmenin belirli bir süre için kurulmuş olması durumunda, söz konusu sürenin uzunluğuna ilişkin bilgi.**

Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri

Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin belirlenmesi

117 ***Yönetimin tanımladığı performans ölçütü*** **gelir ve giderlere ilişkin aşağıdaki özellikleri taşıyan bir ara toplamdır (bakınız: paragraf B113-B122):**

(a) **Finansal tablolar dışında kamuya açık iletişimlerde kullanılan,**

(b) **Bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısının, finansal tablo kullanıcılarına iletilmesi için kullanılan ve**

(c) **Paragraf 118'de belirtilmemiş veya TFRS'ler tarafından sunulması veya açıklanması özellikle zorunlu kılınmamış olan.**

118 Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri niteliğinde olmayan gelir ve giderlere ilişkin ara toplamlar şunlardır:

(a) Brüt kâr veya zarar (hasılat eksi satışların maliyeti) ve benzeri ara toplamlar (bakınız: paragraf B123),

(b) Amortisman, itfa ve TMS 36 kapsamındaki değer düşüklükleri öncesi faaliyet kârı ve

(c) Esas faaliyet kâr veya zararı ve özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen tüm yatırımlardan elde edilen gelir ve giderler,

(d) Paragraf 73'ü uygulayan işletmeler açısından, esas faaliyet kâr veya zararı ile yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılan tüm gelir ve giderlerden oluşan bir ara toplam,

(e) Vergi öncesi kâr veya zarar ve

(f) Sürdürülen faaliyetlerden kâr veya zarar.

119 **İşletme, paragraf 120 kapsamında aksini ispat etmediği sürece, finansal tablolar dışında kamuya açık iletişimlerde kullanılan gelir ve giderlere ilişkin bir ara toplamın, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını finansal tablo kullanıcılarına ilettiğini varsayar.**

120 İşletme, paragraf 119'da belirtilen varsayımın aksini ispat edebilir ve bir ara toplamın bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını finansal tablo kullanıcılarına iletmediğini iddia edebilir. Ancak bunun için işletmenin bu iddiasına dayanak teşkil edecek makul ve desteklenebilir mevcut bilgilere sahip olması gerekir (bakınız: paragraf B124-B131).

Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin açıklanması

121 **Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine ilişkin açıklamaların amacı, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdakileri anlamasına yardımcı olacak bilgilerin sağlanmasıdır:**

(a) **Yönetimin bakış açısı çerçevesinde, yönetimin tanımladığı performans ölçütü vasıtasıyla iletilen finansal performansın yönü ve**

(b) **Yönetimin tanımladığı performans ölçütünün TFRS'ler tarafından tanımlanan ölçütlerle nasıl karşılaştırıldığı.**

122 **İşletme, paragraf 117'de yer alan yönetimin tanımladığı performans ölçütleri tanımına uyan tüm ölçümlere ilişkin bilgileri tek bir dipnotta açıklar (bakınız: paragraf B132-B133). Bu dipnotta, yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını sunduğuna ve bu ölçütlerin diğer işletmeler tarafından kullanılan benzer isimlendirme veya açıklamalarla tam olarak karşılaştırılabilir olmadığına ilişkin bir ifadeye yer verilir.**

123 **İşletme, yönetimin tanımladığı her bir performans ölçütünü, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmayacak şekilde açık ve anlaşılır bir şekilde isimlendirmeli ve tanımlamalıdır (bakınız: paragraf B134-B135). Yönetimin tanımladığı her bir performans ölçütü için, işletme aşağıdakileri açıklar:**

(a) Yönetimin tanımladığı performans ölçütü vasıtasıyla iletilen finansal performansın belirli bir yönünün, yönetimin bakış açısı çerçevesinde, niteliğine ilişkin tanımlama. Bu tanımlama, yönetimin bakış açısı çerçevesinde, yönetimin tanımladığı performans ölçütünün işletmenin finansal performansı hakkında neden faydalı bilgiler sağladığına ilişkin açıklamaları içerir.

(b) Yönetimin tanımladığı performans ölçütünün nasıl hesaplandığı.

(c) Yönetimin tanımladığı performans ölçütü ile paragraf 118'de belirtilen ara toplamlardan ya da TFRS'ler uyarınca özel olarak sunulması veya açıklanması zorunlu kılınan toplam veya ara toplamlardan, bu ölçütle en karşılaştırılabilir olan arasındaki mutabakat (bakınız: paragraf B136-B140).

(d) (c)'de zorunlu kılınan mutabakatta açıklanan her bir kalem için vergi etkisi (paragraf B141 uygulanarak belirlenir) ve kontrol gücü olmayan paylar üzerindeki etki.

(e) İşletmenin, (d)'de zorunlu kılınan vergi etkisini belirlemek için paragraf B141'i nasıl uyguladığına ilişkin açıklama.

124 İşletmenin; yönetimin tanımladığı bir performans ölçütünün hesaplanma şeklini değiştirmesi, yönetimin tanımladığı yeni bir performans ölçütü eklemesi, daha önce açıklanmış olan yönetimin tanımladığı bir performans ölçütünü kullanmaya son vermesi veya paragraf 123(d)'de zorunlu kılınan mutabakata ilişkin vergi etkisinin belirlenme şeklini değiştirmesi durumunda aşağıdakiler açıklanır:

(a) Finansal tablo kullanıcılarının söz konusu değişiklik, ekleme veya son verme ile bunların etkilerini anlamalarını sağlayan bir açıklama.

(b) Değişiklik, ekleme veya son verme nedenleri.

(c) Uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar hariç olmak üzere değişiklik, ekleme veya son vermeyi yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmiş karşılaştırmalı bilgiler. İşletmenin yönetimin tanımladığı performans ölçütü seçmesi, bir muhasebe politikası seçimi değildir. Bununla birlikte, karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesinin uygulanabilir olup olmadığının değerlendirilmesinde, işletme TMS 8 paragraf 50-53'te yer alan hükümleri uygular.

125 İşletme, uygulanması mümkün olmadığı için paragraf 124(c)'de zorunlu kılınan yeniden düzenlenmiş karşılaştırmalı bilgileri açıklamadığı durumda bu hususu dipnotlarda açıklar.

Sermaye

126 **İşletme, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin sermaye yönetimine yönelik amaçlarını, politikalarını ve süreçlerini değerlendirmesine imkân sağlayan bilgileri açıklar.**

127 İşletme paragraf 126 uyarınca dipnotlarda aşağıdakileri açıklar:

(a) Sermaye yönetimine yönelik işletmenin amaçlarına, politikalarına ve süreçlerine ilişkin aşağıdakileri içeren niteliksel bilgiler:

(i) Sermaye olarak neyi yönettiğine ilişkin tanımlama,

(ii) İşletmenin, işletme dışı taraflarca zorunlu kılınan sermayeye ilişkin yükümlülüklere tabi olması durumunda, söz konusu yükümlülüklerin niteliği ve sermaye yönetimine nasıl dâhil edildiği ve

(iii) İşletmenin sermaye yönetimi amaçlarına nasıl ulaştığı.

(b) İşletmenin sermaye olarak neyi yönettiğine ilişkin özet sayısal veriler. Bazı işletmeler bazı finansal yükümlülüklerini (sermaye benzeri borç türleri gibi) sermayenin bir parçası olarak değerlendirir. Diğer taraftan bazı işletmeler ise, bazı özkaynak bileşenlerini sermaye olarak değerlendirmez (nakit akış riskinden korunma işleminden kaynaklanan bileşenler gibi),

(c) Önceki dönemden bu yana (a) ve (b)'de meydana gelen değişiklikler,

(d) İşletmenin tabi olduğu işletme dışı taraflarca zorunlu kılınan sermayeye ilişkin yükümlülüklere dönem içinde uyum sağlayıp sağlamadığı,

(e) İşletmenin, işletme dışı taraflarca zorunlu kılınan sermayeye ilişkin yükümlülüklere uyum sağlayamaması durumunda bunun sonuçları.

128 İşletme, paragraf 127'de yer alan dipnot açıklamalarını, kilit yönetim personeline sunulan bilgilere dayandırır.

129 İşletme, sermayeyi farklı şekillerde yönetebilir ve sermayeye ilişkin farklı yükümlülüklere tabi olabilir. Örneğin, bir holding bünyesinde sigortacılık faaliyetleri ve bankacılık faaliyetleri gerçekleştiren işletmeler bulunabilir ve bu işletmeler farklı mevzuatlara tabi olarak faaliyetlerini yürütüyor olabilir. Sermayeye ilişkin yükümlülüklerin ve sermayenin nasıl yönetildiğinin holding bünyesindeki tüm işletmeler için toplu bir şekilde açıklanmasının, faydalı bilgi sağlamayacağı veya işletmenin sermaye kaynakları hakkında finansal tablo kullanıcılarının yanlış izlenimler edinmesine yol açacağı durumlarda, holding tabi olduğu her bir sermaye yükümlülüğüne ilişkin ayrı bilgiler açıklar.

Diğer açıklamalar

130 **İşletme, aşağıdakileri finansal durum tablosunda, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda açıklar:**

(a) Her bir sermaye sınıfı için:

(i) Kayıtlı sermayeyi oluşturan pay adedi,

(ii) İhraç edilmiş ve tamamı ödenmiş pay sayısı ile ihraç edilmiş ancak tamamı ödenmemiş pay sayısı,

(iii) Pay başına nominal değer veya hisselerin nominal değeri olmadığına dair bir beyan,

(iv) Dönem başındaki ve dönem sonundaki pay sayısının mutabakatı,

(v) Temettü dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalar da dâhil, söz konusu pay sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve kısıtlamalar,

(vi) İşletmenin kendisi, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri tarafından elde tutulan paylar ve

(vii) İşletmenin pay satışı yapmak için opsiyon ve sözleşmeler kapsamında ihraç etmek üzere elde tuttuğu paylar ile bunların şartları ve tutarları ve

(b) Özkaynaktaki yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili bir açıklama.

131 **Adi ortaklık veya fon gibi sermayeyi temsil eden payları bulunmayan bir işletme, özkaynak payının her bir türünde dönem boyunca meydana gelen değişiklikleri, özkaynak payının her bir türüyle ilgili hakları, imtiyazları ve kısıtlamaları göstererek, paragraf 130(a)'da öngörülen bilgilere eşdeğer bilgileri açıklar.**

132 **İşletme, dipnotlarda aşağıdakileri açıklar:**

(a) Finansal tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan ancak raporlama dönemi içinde ortaklara dağıtım olarak finansal tablolara yansıtılmayan temettülerin toplam tutarı ve pay başına tutarı ve

(b) Finansal tablolara yansıtılmayan birikmiş imtiyazlı temettü tutarları.

Ek A Tanımlanan terimler

Bu ek, Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

Birleştirme Aynı sınıfta yer alan ve ortak özelliklere sahip varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelirler, giderler veya nakit akışlarının bir araya getirilmesidir.

Sınıflandırma Ortak özellikleri esas alınarak varlıkların, yükümlülüklerin, özkaynakların, gelirlerin, giderlerin ve nakit akışlarının gruplandırılmasıdır.

Ayrıştırma Bir kalemin ortak olmayan özelliklere sahip alt bileşenlerine ayrıştırılmasıdır.

Genel amaçlı finansal raporlar Raporların asli kullanıcılarının, raporlayan işletmeye kaynak sağlanmasına yönelik kararlar verirken faydalı olacak, işletmeyle ilgili finansal bilgileri sağlayan raporlardır. Söz konusu kararlar aşağıdakilerle ilgili kararları içerir:

(a) Özkaynak ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,

(b) Kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi veya

(c) Yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakları kullanması.

Genel amaçlı finansal raporlar, bunlarla sınırlı olmamakla beraber, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarını ve sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını içerir.

Genel amaçlı finansal tablolar Raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri ve giderleri hakkında bilgi sağlayan *genel amaçlı finansal raporlar*ın belirli bir çeşididir.

TFRS'ler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından aşağıdaki adlarla yayımlanan Standart ve Yorumlardır:

(a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları,

(b) Türkiye Muhasebe Standartları,

(c) TFRS Yorumları ve

(d) TMS Yorumları.

Yönetimin tanımladığı performans ölçütü Gelirler ve giderlere ilişkin aşağıdaki özellikleri taşıyan bir ara toplamdır:

(a) Finansal tablolar dışında kamuya açık iletişimlerde kullanılan,

(b) Bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısının, finansal tablo kullanıcılarına iletilmesi için kullanılan ve

(c) Paragraf 118'de belirtilmemiş veya TFRS'ler tarafından sunulması veya açıklanması özellikle zorunlu kılınmamış olan.

Önemli bilgi Bilgilerin verilmemesi, yanlış verilmesi veya gizlenmesi; genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir.

Dipnotlar Temel finansal tablolarda sunulanlara ek olarak finansal tablolarda sunulan bilgilerdir.

Esas faaliyet kârı veya zararı Esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan gelir ve giderlerin toplamıdır.

Diğer kapsamlı gelir Diğer TFRS'ler tarafından kâr veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemleridir (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil).

Ortaklar Özkaynak olarak sınıflandırılan hakları elinde bulunduranlardır.

Temel finansal tablolar Finansal performans tablosu (tabloları), finansal durum tablosu, özkaynak değişim

tablosu ve nakit akış tablosudur.

Kâr veya zarar — Kâr veya zarar tablosunda sunulan toplam gelirlerden giderlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır.

Finansman ve vergi öncesi kâr veya zarar — Esas faaliyet kârı veya zararı ile yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılan tüm gelir ve giderlerin toplamıdır.

Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri — Raporlama döneminde veya önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olup, cari dönemde kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan tutardır.

Toplam kapsamlı gelir — İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf oldukları işlemlerden kaynaklanan değişimler hariç olmak üzere, bir raporlama dönemi boyunca işlem ve diğer olaylar sonucunda özkaynakta meydana gelen değişimdir.

Faydalı biçimlendirilmiş özet — Raporlayan işletmenin finansal tablolarına aldığı varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışlarına ilişkin olarak, temel finansal tablolarda sunulan ve aşağıdakilere yönelik fayda sağlayan biçimlendirilmiş bir özettir:

(a) İşletmenin finansal tablolara aldığı varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında anlaşılabilir bir değerlendirme sağlanması,

(b) İşletmeler arasında ve aynı işletme için raporlama dönemleri arasında karşılaştırma yapılması ve

(c) Finansal tablo kullanıcılarının dipnotlarda ek bilgi almak isteyebilecekleri kalemlerin veya alanların tanımlanması.

Ek B

Uygulama rehberi

Bu ek, Standardın ayrılmaz bir parçası olup, 1-132 paragraflarına ilişkin uygulamayı açıklar ve bağlayıcılığı bu Standardın diğer bölümleriyle aynı düzeydedir.

Finansal tablolar için genel şartlar

Önemlilik

B1 Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir.

B2 Önemlilik, bilginin niteliğine veya büyüklüğüne ya da her ikisine bağlıdır. İşletme; bilginin, tek başına ya da başka bilgilerle birlikte bir bütün olarak finansal tablolar açısından önemli olup olmadığını değerlendirir.

B3 Bilgi, finansal tabloların asli kullanıcıları için bu bilgilerin verilmemesi veya yanlış verilmesiyle aynı etkiye sahip olacak şekilde iletilirse gizlenmiş olur. Aşağıdakiler, önemli bilginin gizlenmesine neden olabilecek durumlara örnektir:

(a) Önemli bir kalem, işlem veya diğer olaylara ilişkin bilginin finansal tablolarda açıklanması ancak kullanılan dilin açık ve anlaşılabilir olmaması,

(b) Önemli bir kalem, işlem veya diğer olaylara ilişkin bilginin finansal tabloların geneline dağınık bir şekilde yayılması,

(c) Farklı kalem, işlem veya diğer olayların uygun olmayan bir şekilde birleştirilmesi,

(d) Benzer kalem, işlem veya diğer olayların uygun olmayan bir şekilde ayrıştırılması ve

(e) Önemli bilgilerin önemli olmayan bilgilerle gizlenmesi sonucunda finansal tabloların anlaşılabilirliğinin, asli bir kullanıcının hangi bilgilerin önemli olduğuna karar veremeyeceği ölçüde azaltılması.

B4 Bilginin, raporlayan işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının asli kullanıcılarının kararlarını etkilemesinin makul ölçüde beklenip beklenmediğinin değerlendirilmesi, işletmenin, kendi şartlarını da dikkate alarak, söz konusu kullanıcıların özelliklerini göz önünde bulundurmasını gerektirir.

B5 Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer tarafların birçoğu, raporlayan işletmelerden kendilerine doğrudan bilgi vermelerini talep edemez ve ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin çoğu için genel amaçlı finansal tablolara güvenmek zorundadır. Bu nedenle söz konusu taraflar, genel amaçlı finansal tabloların sunulduğu asli kullanıcılardır. Finansal tablolar, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler hakkında makul seviyede bilgisi olan, bilgileri dikkatle gözden geçiren ve analiz eden kullanıcılar için hazırlanır. Bazen, bilgili ve dikkatli kullanıcılar bile karmaşık ekonomik olaylara ilişkin bilgileri anlamak için bir danışmandan yardım alma ihtiyacı duyabilir.

Temel finansal tabloların ve dipnotların işlevi

B6 Paragraf 17(a)'nın uygulanması açısından işletme, finansal tablo kullanıcılarının temel finansal tablolarda sunulan finansal tablo kalemlerini anlamaları için gerekli bilgileri dipnotlarda sağlar. Bu tür bilgilere örnek olarak şunlar verilebilir:

(a) Temel finansal tablolarda sunulan finansal tablo kalemlerinin ayrıştırılması,

(b) Temel finansal tablolarda sunulan finansal tablo kalemlerinin özelliklerine ilişkin açıklamalar ve

(c) Temel finansal tablolarda yer alan kalemlerin finansal tablolara alınmasında, ölçümünde ve sunumunda kullanılan yöntemler, varsayımlar ve değerlendirmeler hakkında bilgi.

B7 Paragraf 17(b)'nin uygulanması açısından temel finansal tablolar, bu tabloların amacına ulaşılması için gerekli olan aşağıdaki ilave bilgilerle desteklenir:

(a) TFRS'ler tarafından özellikle zorunlu kılınan bilgiler (bakınız: paragraf 19), örneğin:

(i) Finansal tablolara alınmamış şarta bağlı varlıklar ve şarta bağlı yükümlülükler hakkında TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uyarınca zorunlu kılınan bilgiler ve

(ii) İşletmenin maruz kaldığı kredi riski, likidite riski ve piyasa riski gibi çeşitli risk türleri hakkında TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar* uyarınca zorunlu kılınan bilgiler ve

(b) TFRS'lerde özel olarak zorunlu kılınan bilgilere ilave olarak sunulan bilgiler (bakınız: paragraf 20).

Temel finansal tablolarda sunulan bilgiler

B8 Paragraf 23; bir finansal tablo kalemi TFRS'ler uyarınca zorunlu kılınsa bile, bu kalemin sunulmasının finansal tablonun faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlaması açısından gerekli olmaması durumunda ilgili kalemin temel finansal tablolarda ayrı olarak sunulmasının gerekli olmadığını belirtmektedir. Örneğin, paragraf 75'te belirtilen bir finansal tablo kaleminin sunulması, kâr veya zarar tablosunun gelir ve giderlerin faydalı bir biçimlendirilmiş özetini sağlaması açısından gerekli değilse veya paragraf 103'te belirtilen bir finansal tablo kaleminin sunulması finansal durum tablosunun varlıklar, yükümlülükler ve özkaynakların faydalı bir biçimlendirilmiş özetini sağlaması açısından gerekli değilse, söz konusu kalemlerin sunulmasına gerek yoktur. İşletme, paragraf 75 ve paragraf 103'te belirtilen finansal tablo kalemlerini sunmaması durumunda, ortaya çıkan bilgilerin önemli olması halinde dipnotlarda ilgili kalemleri açıklar (bakınız: paragraf 42).

B9 Diğer taraftan, paragraf 24'ün uygulanması açısından, kâr veya zarar tablosunun gelir ve giderlerin faydalı bir biçimlendirilmiş özetini sağlaması veya finansal durum tablosunun varlıklar, yükümlülükler ve özkaynakların faydalı bir biçimlendirilmiş özetini sağlaması açısından gerekli olması halinde, işletme paragraf 75 ve paragraf 103'te belirtilenlere ilave olarak ek finansal tablo kalemlerini sunar (bakınız: paragraf B78-B79 ve paragraf B109-B111).

Finansal tabloların tanımlanması

B10 Paragraf 25, işletmenin finansal tabloları açık bir şekilde tanımlamasını ve bunları, birlikte yayımlandıkları belgelerde yer alan diğer bilgilerden ayırmasını zorunlu kılar. İşletme; sayfalar, tablolar, dipnotlar, sütunlar vb. için uygun başlıklar kullanarak bu hükmü yerine getirir. Bu tür bilgileri sağlamanın en iyi yolunun belirlenmesinde muhakeme gereklidir. Örneğin işletme finansal tablolarını elektronik ortamda sunması durumunda, bu hükümleri karşılamak için başka yöntemleri değerlendirir (örneğin, finansal tablolarda sunulan bilgilere ilişkin uygun şekilde dijital bağlantı oluşturulması).

B11 İşletme genellikle bilgileri, sunum para biriminin "bin" veya "milyon" cinsinden ifade edilen tutarlarıyla sunarak, finansal tabloları daha anlaşılabilir hale getirir. Böyle bir uygulama, işletmenin yuvarlama derecesi açıkladığı ve önemli bilgilerin verilmesini engellemediği durumlarda kabul edilebilir.

Sunum, açıklama ve sınıflandırmanın tutarlılığı

B12 Paragraf 30(a), işletmenin finansal tablolardaki kalemlerinin sunumunu, açıklamasını veya sınıflandırmasını, başka bir sunum, açıklama veya sınıflandırmanın daha uygun olacağının açık olması halinde değiştirmesini zorunlu kılar. Örneğin, önemli bir edinim veya elden çıkarma ya da finansal tabloların gözden geçirilmesi, finansal tabloların değiştirilmesinin gerekli olduğunu gösterebilir. İşletmenin finansal tablolardaki kalemlerin sunumu, açıklaması veya sınıflandırmasını değiştirmesine; yalnızca değişikliğin finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sağlaması ve işletmenin yeni sunum, açıklama ve sınıflandırma yöntemini kullanmaya devam edecek olması (böylece dönemler arası karşılaştırılabilirliğe zarar verilmemiş olur) durumunda izin verilir. Bu tür değişiklikler yapılırken, işletme karşılaştırmalı bilgilerini paragraf 33-34'e uygun olarak yeniden sınıflandırır.

Karşılaştırmalı bilgi

Asgari karşılaştırmalı bilgi

B13 Bazı durumlarda, önceki raporlama dönem veya dönemlerine ait finansal tablolarda sunulan açıklayıcı bilgiler, cari dönemde de ihtiyaca uygun olabilir. Örneğin, işletme bir önceki dönemin sonunda sonucu belirsiz olan ve halen çözüm bekleyen hukuki bir anlaşmazlığa ilişkin detayları cari dönemde açıklar. Finansal tablo kullanıcıları, bir önceki dönemin sonunda bir belirsizliğin bulunduğuna ve bu belirsizliği çözmek için cari dönemde atılan adımlara ilişkin bilginin açıklanmasından fayda sağlayabilir.

İlave karşılaştırmalı bilgi

B14 İşletme, TFRS'lere uygun olarak hazırlandığı sürece, TFRS'lerin zorunlu kıldığı karşılaştırmalı bilgilere ilave karşılaştırmalı bilgiler de sunabilir. Bu ilave karşılaştırmalı bilgiler, paragraf 10'da belirtilen bir veya daha fazla temel finansal tablolardan oluşabilir; ancak bu bilgilerin tam bir finansal tablolar setini içermesi gerekmez. Böyle bir durumda işletme, söz konusu ilave temel finansal tablolara ilişkin dipnot bilgilerini sunar.

B15 Örneğin işletme, üçüncü bir finansal performans tablosu (tabloları) sunabilir (böylece cari raporlama dönemi, bir önceki dönem ve ilave bir karşılaştırmalı döneme ilişkin bilgi verilmiş olur). Ancak, bu durumda işletmenin üçüncü bir finansal durum tablosu, üçüncü bir nakit akış tablosu ya da üçüncü bir özkaynak değişim tablosu (diğer bir ifadeyle ilave bir karşılaştırmalı temel finansal tablo) sunması zorunlu değildir. İşletmenin, finansal tablo dipnotlarında, ilave olarak sunulan finansal performans tablosuyla (tablolarıyla) ilgili karşılaştırmalı bilgi sunması gerekir.

Birleştirme ve ayrıştırma

Birleştirme ve ayrıştırma ilkeleri

Birleştirme ve ayrıştırma süreci

B16 Finansal tablolar, çok sayıda işlemin ve diğer olayların işlenmesi sonucunda ortaya çıkar. Bu işlemler ve diğer olaylar; varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışlarını ortaya çıkarır.

B17 İşletme paragraf 41'de belirtilen hükümleri uygularken kalemleri, ortak özelliklerine göre birleştirir (diğer bir ifadeyle, benzer özelliklere sahip kalemleri birleştirir) ve ortak olmayan özelliklerine göre ayrıştırır (diğer bir ifadeyle, farklı özelliklere sahip olan kalemleri ayrıştırır). İşletme bu birleştirme ve ayrıştırmayı yaparken:

(a) Münferit işlemlerden veya diğer olaylardan kaynaklanan varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışlarını belirler,

(b) Finansal tablo kalemlerinin temel finansal tablolarda sunumunu ve en az bir benzer özelliğe sahip kalemlerin dipnotlarda açıklanmasını sağlayacak şekilde varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışlarını özelliklerine göre ilgili kalemlerde sınıflar ve birleştirir ve

(c) Kalemleri benzer olmayan özelliklerine göre:

(i) Faydalı biçimlendirilmiş özetler sağlanması açısından gerekli olduğu sürece temel finansal tablolarda ayrıştırır (paragraf 16'da açıklandığı şekilde) ve

(ii) Önemli bilgilerin sağlanması açısından gerekli olduğu sürece dipnotlarda ayrıştırır (paragraf 17'de açıklandığı şekilde).

B18 İşletme, paragraf B17(a)-B17(c)'de yer alan adımları, paragraf 41'de yer alan birleştirme ve ayrıştırma ilkelerini uygulamak için değişen sırayla uygulayabilir.

Birleştirme ve ayrıştırma esasları

B19 Paragraf B16-B18, münferit işlemlerden ve diğer olaylardan ortaya çıkan varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışlarını benzer ve benzer olmayan özelliklerine göre birleştirmek ve ayrıştırmak için işletmenin muhakemede bulunacağını belirtmektedir. Paragraf B78 ve paragraf B110, işletmenin söz konusu muhakemede bulunurken dikkate alacağı özelliklere ilişkin örnekleri açıklamaktadır.

B20 Varlıkların, yükümlülüklerin, özkaynakların, gelirlerin, giderlerin ve nakit akışlarının özellikleri ne kadar benzer olursa, bunların birleştirilmesi temel finansal tabloların işlevini (diğer bir ifadeyle, paragraf 16'da belirtilen şekilde faydalı bir biçimlendirilmiş özetin sağlanması) veya dipnotların işlevini (paragraf 17'de belirtilen şekilde önemli bilgiler sağlanması) yerine getirmesine o kadar katkıda bulunur. Varlıkların, yükümlülüklerin, özkaynakların, gelirlerin, giderlerin ve nakit akışlarının özellikleri ne kadar birbirine benzemiyorsa, kalemlerin ayrıştırılması temel finansal tabloların veya dipnotların işlevini yerine getirmesine o kadar katkıda bulunur.

B21 Temel finansal tablolarda finansal tablo kalemi olarak birleştirilen ve sunulan kalemlerin; varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider veya nakit akışı tanımını karşılamalarından başka en az bir benzer özelliğe sahip olmaları gerekir. Bununla birlikte, temel finansal tabloların işlevi faydalı biçimlendirilmiş özetler sağlamak olduğundan, temel finansal tablolardaki finansal tablo kalemlerinin, ayrıştırılmış kalemler

hakkındaki bilgilerin önemli olmasını sağlayacak derecede benzer olmayan özelliklere sahip kalemlerin birleştirilmiş hali olması muhtemeldir.

B22 İşletme paragraf 41'i uygularken elde edilen bilgilerin önemli olması durumunda, farklı özelliklere sahip kalemleri ayrıştırır. Tek bir benzer olmayan özellik, ayrıştırılmış kalemler hakkındaki bilgilerin önemli olmasına neden olabilir.

B23 Örneğin, işletme finansal durum tablosunda, özkaynak yatırımlarını ve borçlanma aracı yatırımlarını içeren finansal varlıkları finansal olmayan varlıklardan ayrı olarak sunabilir. Finansal varlıklar, farklı ölçüm esaslarına tabi oldukları için (gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak veya itfa edilmiş maliyetleriyle ölçülebilirler) benzer olmayan özelliklere sahiptir. Bu nedenle işletme, faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlamak açısından, finansal varlıkların bu ölçüm esaslarına göre ayrıştırılan finansal tablo kalemlerinde sunulmasının gerekli olduğuna karar verebilir. Bu ayrıştırma sonucunda, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen özkaynak yatırımlarından ve borçlanma araçları yatırımlarından oluşan bir finansal tablo kalemi ile itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen borçlanma aracı yatırımlarından oluşan bir finansal tablo kalemi ortaya çıkar. Özkaynak araçları ve borçlanma araçları yatırımları, işletmeyi farklı risklere maruz bırakmaları nedeniyle benzer olmayan özelliklere sahip oldukları için, işletme; gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen özkaynak yatırımları ve borçlanma aracı yatırımlarının finansal durum tablosunda ilave bir ayrıştırmaya tabi tutulmasının faydalı biçimlendirilmiş bir özet sağlaması açısından gerekli olup olmadığını değerlendirebilir. Gerekli görülmediğinde, elde edilen bilgilerin önemli olması durumunda, işletmenin özkaynak yatırımlarını borçlanma aracı yatırımlarından ayrı olarak dipnotlarda açıklaması gerekecektir. Buna ek olarak, örneğin, özkaynak yatırımlarının diğer benzer olmayan özelliklere sahip olması durumunda, elde edilen bilgilerin önemli olması halinde, işletmenin bu özkaynak yatırımlarını dipnotlarda daha fazla ayrıştırması gerekecektir.

Kalemlerin tanımlanması

B24 Paragraf 43 işletmenin, sunulan veya açıklanan kalemleri, gerçeğe uygun olarak yansıtacak bir şekilde isimlendirmesini ve tanımlamasını zorunlu kılmaktadır. Bu tür kalemler genellikle münferit işlemlerden veya diğer olaylardan kaynaklanan kalemlerin birleştirilmesinden ortaya çıkar ve önemli kalemlerin veya önemli olmayan kalemlerin birleşimi olup olmadıklarına göre değişebilir. Özellikle, temel finansal tablolarda veya dipnotlarda:

(a) Önemli bilgiler içeren bir kalem, önemli bilgiler içeren başka bir kalemle birleştirilebilir. İşletme, bilgileri özetlemek için böyle bir birleştirme yapabilir, ancak işletmenin aynı zamanda her bir kalem hakkındaki bilgileri açıklaması gerekecektir.

(b) Önemli bilgiler içeren bir kalem, önemli bilgiler içermeyen bir kalemle birleştirilebilir. İşletmenin, yalnızca önemsiz bilginin önemli bilgiyi gizlemesi durumunda ayrıştırılmış kalemlere ilişkin bilgiyi sağlaması gerekebilir.

(c) Önemli bilgiler içermeyen bir kalem, önemli bilgiler içermeyen başka kalemlerle birleştirilebilir. İşletme, kalemlerin tamamını oluşturmak için böyle bir birleştirme sağlayabilir ve paragraf B26(b) aksini öngörmediği sürece, ayrıştırılmış kalemler hakkındaki bilgileri açıklamak zorunda olmayacaktır.

B25 İşletme, yalnızca daha bilgi verici bir isimlendirme bulamadığında, sunulan veya açıklanan kalemleri "diğer" olarak isimlendirir. İşletmenin nasıl daha bilgi verici bir isimlendirme bulabileceğine ilişkin örnekler şunlardır:

(a) Önemli bilgiler içeren bir kalemin, önemli bilgiler içermeyen bir kalemle birleştirilmesi durumunda, önemli bilgiler içeren bir kalemi tanımlayan bir isim kullanılması ve

(b) Önemli bilgiler içermeyen kalemlerin birleştirilmesi durumunda:

(i) Benzer özelliklere sahip kalemlerin birleştirilmesi ve bu kalemlerin, benzer özellikleri gerçeğe uygun olarak yansıtacak bir şekilde tanımlanması veya

(ii) Benzer özelliklere sahip olmayan kalemlerin birleştirilmesi ve bu kalemlerin, benzer olmayan özellikleri gerçeğe uygun olarak yansıtacak bir şekilde tanımlanması.

B26 İşletmenin "diğer" ifadesinden daha bilgi verici bir isimlendirme bulamaması durumunda:

(a) Herhangi bir birleştirme durumunda, işletme birleştirilen kalemi mümkün olduğunca açık bir şekilde tanımlayan bir isim kullanır (örneğin, "Diğer Faaliyet Giderleri" veya "Diğer Finansman Giderleri").

(b) Yalnızca önemli bilgiler içermeyen kalemlerin birleştirilmesi durumunda, işletme, birleştirilen tutarın, finansal tablo kullanıcılarının önemli bilgi içerebilecek kalemleri içerip içermediğini

makul bir şekilde sorgulayabilecekleri kadar büyük olup olmadığını değerlendirir. Bu sorgulamanın anlamlı olduğunu değerlendirmesi durumunda, bu sorgulamayı açıklığa kavuşturacak bilgiler önemli niteliktedir. Buna göre, bu gibi durumlarda, işletme tutar hakkında ilave bilgi açıklar. Örneğin:

(i) Önemli bilgi içeren hiçbir kalemin tutara dahil edilmediğine ilişkin bir açıklama veya

(ii) En yüksek tutardaki kalemin niteliği ve tutarıyla birlikte, tutarın önemli bilgiler içermeyen birkaç kalemden oluştuğuna ilişkin bir açıklama.

Netleştirme

B27 Paragraf 44, işletmenin bir TFRS'de zorunlu kılınmadıkça veya izin verilmedikçe, varlıklar ile yükümlülükleri veya gelirler ile giderleri netleştirmesini yasaklar. Örneğin, TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* uyarınca işletmenin, müşteri sözleşmelerinden hasılatı, taahhüt edilen mal veya hizmetin devri karşılığında hak kazanılması beklenen tutar üzerinden ölçmesi gerekir. Finansal tablolara alınan hasılat tutarı, işletme tarafından uygulanan bütün ticari iskontoları ve miktar indirimlerini yansıtır. Buna karşılık, işletme olağan iş akışı sırasında, hasılat yaratmayan ancak, hasılat yaratan ana faaliyetlerle birlikte ortaya çıkan diğer çeşitli işlemler de gerçekleştirebilir. Aynı işlemden kaynaklanan ilişkili giderleri netleştirerek bu işlemlerin sonuçlarının sunulmasının veya açıklanmasının, işlemlerin ve olayların özünü yansıtması durumunda, işletme bu sonuçları bu şekilde temel finansal tablolarda sunabilir veya dipnotlarda açıklayabilir. Örneğin, işletme:

(a) Duran varlıkların elden çıkarılmasında ortaya çıkan kazanç ve kayıpları, elden çıkarma sonucu elde edilen tutardan varlığın defter değerini ve ilişkili satış giderlerini düşerek temel finansal tablolarında sunar veya dipnotlarda açıklar ve

(b) TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uyarınca finansal tablolara alınan bir karşılıkla ilgili olan ve üçüncü taraflarla yapılmış olan bir sözleşme (örneğin, tedarikçiyle yapılan garanti sözleşmesi) kapsamında tazmin edilen harcamalarla, ilgili tazminatlar sonucu tahakkuk eden gelirleri netleştirebilir.

B28 Ayrıca işletme, bir grup benzer işlemden kaynaklanan kazanç veya kayıpları netleştirerek sunar (örneğin; paragraf 47-68'i uygulayarak, finansal performans tablosunda (tablolarında) aynı bölümde sınıflandırılan kur farkı kazanç veya kayıpları ya da satış amaçlı elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıpları). Bununla birlikte işletme söz konusu kazanç ve kayıpları, böyle bir sunumun önemli bilgiler sağlaması halinde dipnotlarda ayrı olarak açıklar.

Kâr veya zarar tablosu

Kâr veya zarar tablosundaki bölümler

B29 Paragraf 47, işletmenin kâr veya zarar tablosunda yer alan gelir ve giderleri beş bölümden birinde sınıflandırmasını zorunlu kılar. Esas faaliyetler bölümü, kâr veya zarar tablosunda yer alan ve diğer bölümlerde sınıflandırılmayan tüm gelir ve giderleri kapsar (bakınız: paragraf 52). Paragraf 68 uygulanarak, durdurulan faaliyetler bölümünde sınıflandırılan gelir ve giderler, gelir ve gider kalemlerinin paragraf 47 (a)-(d) 'de belirtilen bölümlerde sınıflandırılmasına ilişkin hükümlere tabi değildir. Paragraf 67 uygulanarak vergi bölümünde sınıflandırılan gelir ve gider kalemleri, bu kalemlerin paragraf 47(a)-(c)'de belirtilen bölümlerde sınıflandırılmasına ilişkin hükümlere tabi değildir.

Belirlenmiş olan ana faaliyetlerin değerlendirilmesi

B30 Paragraf 49 işletmenin, ana faaliyeti olarak varlıklara yatırım yapıp yapmadığını veya müşterilere finansman sağlayıp sağlamadığını değerlendirmesini zorunlu kılar. Bir işletmenin birden fazla ana faaliyeti olabilir. Örneğin, bir ürün üreten ve aynı zamanda müşterilere finansman sağlayan bir işletme, hem üretimin hem de müşterilere finansman sağlanmasının ana faaliyeti olduğunu belirleyebilir. Gelir ve giderleri bu Standardın zorunlu kıldığı şekilde esas, yatırım ve finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırmak için, işletmenin yalnızca, varlıklara yatırım yapılması faaliyetinin ve müşterilere finansman sağlanması faaliyetinin herhangi birinin veya her ikisinin birden ana faaliyeti olup olmadığını belirlemesi gerekir.

B31 Ana faaliyeti olarak varlıklara yatırım yapabilecek kuruluşlara örnek olarak şunlar verilebilir:

(a) TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*'da tanımlandığı şekliyle yatırım işletmeleri,

(b) Yatırım amaçlı gayrimenkul şirketleri ve

(c) Sigorta şirketleri.

B32 Ana faaliyeti olarak müşterilere finansman sağlayabilecek kuruluşlara örnek olarak şunlar verilebilir:

(a) Bankalar ve diğer borç veren kurumlar,

(b) Müşterilere, işletmenin ürünlerini satın almalarını sağlamak için finansman sağlayan kuruluşlar ve

(c) Finansal kiralamalarda müşterilere finansman sağlayan kiraya verenler.

B33 Varlıklara yatırım yapmanın veya müşterilere finansman sağlamanın işletmenin ana faaliyeti olup olmadığı, sadece beyandan ibaret değil; bir olgudur. İşletme, varlıklara yatırım yapmanın veya müşterilere finansman sağlamanın ana faaliyeti olup olmadığını değerlendirmek için muhakemede bulunur ve bu değerlendirme kanıta dayanmak zorundadır.

B34 İşletmenin faaliyet performansının önemli bir göstergesi olarak belirli bir ara toplam türünü kullanması durumunda, genel olarak, varlıklara yatırım yapılmasının veya müşterilere finansman sağlanmasının, işletmenin ana faaliyeti olması muhtemeldir. Bu ara toplam, varlıklara yatırım yapmak veya müşterilere finansman sağlamak işletmenin ana faaliyeti olmasaydı, yatırım veya finansman bölümlerinde sınıflandırılacak olan gelir ve giderleri içeren, brüt kâra benzer bir ara toplamdır (bakınız: paragraf B123).

B35 Paragraf B123'te tanımlanan brüt kâra benzer ara toplamların aşağıdaki amaçlarla kullanılması bu ara toplamların faaliyet performansının önemli göstergeleri olduğuna dair kanıtlar arasında sayılır:

(a) Bu ara toplamların işletme dışı taraflara faaliyet performansının açıklanmasında kullanılması veya

(b) Bu ara toplamların faaliyet performansının işletme içinde değerlendirilmesi veya izlenmesinde kullanılması.

B36 TFRS 8 *Faaliyet Bölümleri'*nin uygulanması durumunda bölümler hakkındaki bilgiler, varlıklara yatırım yapılmasının veya müşterilere finansman sağlanmasının işletmenin ana faaliyeti olduğuna dair kanıt sağlayabilir. Özellikle:

(a) Raporlanabilir bir bölümün tek bir ticari faaliyetten oluşması, raporlanabilir bölümün performansının işletmenin faaliyet performansının önemli bir göstergesi olduğunu ve raporlanabilir bölümün ticari faaliyetinin işletmenin ana faaliyeti olduğunu gösterir ve

(b) Faaliyet bölümünün performansının işletmenin paragraf B34'te belirtilen şekilde faaliyet performansının önemli bir göstergesi olması durumunda, işletme bölümünün tek bir ticari faaliyetten oluşması bu ticari faaliyetin işletmenin ana faaliyeti olabileceğini gösterir.

B37 İşletme, varlıklara yatırım yapılmasının veya müşterilere finansman sağlanmasının, raporlayan işletmenin bütünü için ana faaliyeti olup olmadığını değerlendirir. Buna göre, konsolide bir grup olan raporlayan işletme ile konsolide gruptaki bağlı ortaklıklardan biri olan raporlayan işletme tarafından varlıklara yatırım yapmanın veya müşterilere finansman sağlamanın ana faaliyeti olup olmadığının değerlendirilmesi farklı sonuçlara yol açabilir.

B38 İşletme, özkaynak yöntemi kullanılmadan muhasebeleştirilen iştiraklere, iş ortaklıklarına ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıklara (bakınız: paragraf B43(b)-(c) ve paragraf B44(b)-(c)) ana faaliyeti kapsamında yatırım yapıp yapmadığını, tek bir varlık veya ortak özelliklere sahip varlık grupları bazında, değerlendirir. İşletmenin TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar* 'da belirtildiği şekilde bireysel finansal tablolar hazırlaması ve varlık grupları açısından ilgili değerlendirmeyi gerçekleştirmesi durumunda işletme, TMS 27 paragraf 10'a uygun olarak, ölçüm esaslarını belirlerken kullandığı kategorilerle uyumlu olan varlık gruplarını kullanır. İştiraklere, iş ortaklıklarına ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlardan elde edilen gelir ve giderlerin yatırım faaliyetleri bölümüne dâhil edilmesi gerektiğinden (bakınız: paragraf 55(a)), işletmenin özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirdiği bu yatırımlara ana faaliyeti olarak yatırım yapıp yapmadığını değerlendirmesine gerek yoktur (bakınız: paragraf B43(a) ve paragraf B44(a)).

B39 İşletmenin, ana faaliyeti olarak nakit ve nakit benzerlerine yatırım yapıp yapmadığını değerlendirmesine gerek yoktur (bakınız: paragraf 53(b)). Paragraf 56(a) veya paragraf 56(b) uygulanmadığı sürece, işletmenin nakit ve nakit benzerlerinden elde edilen gelir ve giderleri yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırması gerekir.

B40 İşletme, ana faaliyeti olarak, işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız getiri sağlayan diğer varlıklara (bakınız: paragraf 53(c)) yatırım yapıp yapmadığını, tek bir varlık veya ortak özelliklere sahip varlık grupları açısından değerlendirir. Finansal varlık gruplarına ilişkin değerlendirme yapılırken, işletme TFRS 7 paragraf 6'yı uygularken tanımladığı finansal varlık sınıflarıyla tutarlı olan finansal varlık gruplarını kullanır.

B41 İşletme, varlıklara yatırım yapılmasının veya müşterilere finansman sağlanmasının ana faaliyeti olup olmadığını, o andaki şartlara dayalı olarak değerlendirir, bu nedenle değerlendirme sonucunda meydana

gelen bir değişiklik, önceki değerlendirmelerin sonucunu değiştirmez. Buna göre işletme, değerlendirme sonucundaki değişikliği uygulayarak, değişiklik tarihinden itibaren ileriye dönük olarak gelir ve giderleri sınıflandırır, sunar ve değişiklik tarihinden önce sunulan tutarları yeniden sınıflandırmaz. Uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar haricinde, paragraf 51(c)(ii) uyarınca değerlendirme sonuçlarının değişmesi nedeniyle sınıflandırılması değişen kalemler için, cari dönemdeki değerlendirme sonucundaki değişiklikten önceki ve sonraki gelir ve gider kalemlerinin tutarı ve sınıflandırılması ile önceki dönemlerdeki tutar ve sınıflandırmanın açıklanması zorunludur.

Esas faaliyetler

B42 Paragraf 47-66'da yer alan hükümler, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlardan elde edilen gelir ve giderler hariç olmak üzere, işletmenin ana faaliyetlerinden elde ettiği gelir ve giderleri kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde sınıflandırmasını gerektirir. Ayrıca, esas faaliyetler bölümü, işletmenin ana faaliyetlerinden elde edilen gelir ve giderlerle sınırlı değildir. Bu tutar, paragraf 53-68 uygulanarak diğer bölümlerde raporlanmayan tüm gelir ve giderleri (değişken veya yinelenmeyen gelir ve giderler de dahil olmak üzere) içerir.

Yatırım faaliyetleri

İştiraklere, iş ortaklıklarına ve konsolide olmayan bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlar

B43 Paragraf 53 ve 55, iştiraklere ve iş ortaklıklarına yapılan yatırımlardan elde edilen gelir ve giderlerin sınıflandırılmasına ilişkin hükümleri ortaya koymaktadır. Bu yatırımlar şunları içerir:

(a) TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* paragraf 16 ve TMS 27 paragraf 10(c) uyarınca özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen iştiraklere ve iş ortaklıklarına yapılan yatırımlar,

(b) TMS 28 paragraf 18-19 ile TMS 27 paragraf 11 uygulanarak TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi tercih edilen iştiraklere ve iş ortaklıklarına (veya bunların bir kısmına) yapılan yatırımlar ve

(c) Bireysel finansal tablolarda, TMS 27 paragraf 10(a) uygulanarak maliyeti üzerinden veya TMS 27 paragraf 10(b) uygulanarak TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilen iştiraklere ve iş ortaklıklarına yapılan yatırımlar.

B44 Paragraf 53 ve 55 ayrıca, konsolide olmayan bağlı ortaklıklardan elde edilen gelir ve giderlerin sınıflandırılmasına ilişkin hükümleri de ortaya koymaktadır. Konsolide olmayan bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlar şunları içerir:

(a) Bireysel finansal tablolarda TMS 27 paragraf 10(c) uyarınca özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlar,

(b) Yatırım işletmesi tarafından elde tutulan ve TFRS 10 paragraf 31 ve TMS 27 paragraf 11A uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlar ve

(c) Bireysel finansal tablolarda TMS 27 paragraf 10(a) uygulanarak maliyeti üzerinden veya TMS 27 paragraf 10(b) uygulanarak TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlar.

İşletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıklar

B45 Paragraf 53(c), uyarınca işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıkları belirlemesi zorunludur. Bu getiri olumlu veya olumsuz olabilir.

B46 Paragraf 53(c)'de yer alan işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıklar genellikle şunları içerir:

(a) Borçlanma aracı veya özkaynak yatırımları ve

(b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller ve bu gayrimenkullerden kaynaklanan kira alacakları.

B47 Paragraf 54'te belirtilen varlıklardan elde edilen gelir ve giderler genel olarak şunları içerir:

(a) Faiz,

(b) Temettü,

(c) Kira geliri,

(d) Amortisman,

(e) Değer düşüklüğü zararı ve değer düşüklüğü zararının iptali,

(f) Gerçeğe uygun değer kazançları ve kayıpları ve

(g) Varlığın finansal tablo dışı bırakılması veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması ve yeniden ölçülmesinden kaynaklanan gelir ve giderler (bakınız: paragraf B60-B64).

İşletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlamayan varlıklar

B48 İşletmenin mal veya hizmet üretmek veya tedarik etmek için birlikte kullandığı varlıklar, işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak bir getiri sağlamaz. Bu tür varlıklar genel olarak şunları içerir:

(a) Maddi duran varlıklar,

(b) Gelir ve giderleri esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan mal ve hizmetlerin üretiminden veya tedarikinden kaynaklanan varlıklar (örneğin, bu tür mal ve hizmetlere ilişkin alacaklar) ve

(c) İşletmenin ana faaliyeti olarak müşterilere finansman sağlanması durumunda, müşteriye verilen krediler.

B49 Paragraf B48'de tanımlanan varlıklardan elde edilen gelir ve giderler, esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır, örneğin:

(a) İşletmenin varlıkları birlikte kullanarak ürettiği veya sağladığı mal veya hizmetlere ilişkin hasılat,

(b) Faiz geliri,

(c) Amortisman ve itfa,

(d) Değer düşüklüğü zararı ve değer düşüklüğü zararının iptali,

(e) Varlığın finansal tablo dışı bırakılması veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması ve yeniden ölçülmesinden kaynaklanan gelir ve giderler (bakınız: paragraf B60-B64) ve

(f) Pazarlıklı satın alma kazancı ve koşullu bedelin yeniden ölçülmesi gibi, esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılacak gelir ve giderler oluşmasını sağlayacak varlıkları içeren bir işletme birleşmesinden kaynaklanan gelir ve giderler.

Finansman faaliyetleri

Yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan işlemlerden doğan yükümlülükler

B50 Paragraf 59(a), işletmenin yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan işlemlerden doğan yükümlülükleri belirlemesini zorunlu kılar. Bu tür işlemlerde, işletme:

(a) Nakit veya bir finansal borcun sona erdirilmesi şeklinde veya işletmenin kendi özkaynak araçlarının edinimi yoluyla finansman sağlar ve

(b) Daha sonraki bir tarihte karşılığında, nakit veya kendi özkaynak araçlarıyla ödeme gerçekleştirir.

B51 Yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan işlemlerden doğan yükümlülükler şunları içerir:

(a) Borç senedi, bono, tahvil, alınan kredi ve ipotekli krediler gibi nakit olarak ödenecek bir borçlanma aracı (işletme nakit alır ve karşılığında nakit olarak geri öder),

(b) Mal veya hizmetlere ilişkin bir borç finansal tablo dışı bırakılıyorsa tedarikçi finansman anlaşması kapsamındaki bir yükümlülük (işletme, mal veya hizmetlere ilişkin finansal yükümlülükten ibra edilir ve karşılığında nakit olarak geri öder),

(c) İşletmenin kendi paylarının teslimi yoluyla ödenecek bir tahvil (işletme nakit alır ve karşılığında kendi özkaynak araçlarıyla geri öder) ve

(d) İşletmenin kendi özkaynak araçlarını satın alma zorunluluğu (işletme kendi özkaynak araçlarını alır ve karşılığında nakit olarak geri öder)

B52 Bu tür yükümlülüklerden ortaya çıkan ve paragraf 60 uyarınca işletmenin finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırması zorunlu olan gelir ve giderlere örnek olarak şunlar verilebilir:

(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 temettüler ve

(d) Yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan gelir ve giderler (bakınız: paragraf B61).

Yalnızca finansman sağlamayı amaçlamayan işlemlerden doğan yükümlülükler

B53 Paragraf 59(b), işletmenin yalnızca finansman sağlamayı amaçlamayan işlemlerden kaynaklanan yükümlülükleri belirlemesini zorunlu kılar. Bu tür yükümlülükler şunları içerir:

(a) Mal veya hizmetlere ilişkin nakden ödenecek borçlar (işletme, paragraf B50(a)'da belirtilen şekilde finansman sağlamak yerine, mal veya hizmet temin eder),

(b) Sözleşme yükümlülükleri (işletme, paragraf B50(b)'de belirtilen şekilde nakit veya kendi özkaynak araçlarıyla değil, mal ve hizmetler karşılığında geri öder),

(c) Kiralama yükümlülükleri (işletme, paragraf B50(a)'da belirtilen şekilde finansman sağlamaz, kullanım hakkı varlığı edinir),

(d) Tanımlanmış emeklilik fayda yükümlülükleri (işletme, paragraf B50(a)'da belirtilen şekilde finansman sağlamaz, karşılığında çalışanların hizmetleri elde edilir),

(e) Hizmetten çekme veya varlık restorasyonu karşılıkları (işletme, paragraf B50(a)'da belirtilen şekilde finansman sağlamadan bir varlık elde eder) ve

(f) Dava karşılığı (İşletme, paragraf B50(a)'da belirtilen şekilde finansman sağlamaz)

B54 Bu tür yükümlülüklerden ortaya çıkan ve paragraf 61 uyarınca işletmenin finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırması zorunlu olan gelir ve giderlere örnek olarak şunlar verilebilir:

(a) Mal veya hizmet alımından kaynaklanan borçlara ilişkin TFRS 9 kapsamındaki faiz giderleri,

(b) TFRS 15'de belirtilen şekilde önemli bir finansman bileşenine sahip bir sözleşme yükümlülüğüne ilişkin faiz giderleri,

(c) . TFRS 16 kapsamındaki bir kiralama yükümlülüğüne ilişkin faiz giderleri,

(d) TMS 19 kapsamındaki tanımlanmış net fayda yükümlülüğünden (varlığından) kaynaklanan net faiz gideri (geliri) ve

(e) TMS 37 kapsamındaki, indirgenmiş karşılık tutarında zamanın geçmesinden ve iskonto oranındaki herhangi bir değişikliğin etkisinden kaynaklanan artış.

B55 Yalnızca finansman sağlamayı amaçlamayan işlemlerden kaynaklanan ancak paragraf 61 kapsamına girmeyen ve buna bağlı olarak esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan gelir ve giderlere örnek olarak şunlar verilebilir:

(a) Paragraf B54(a)'da belirtilen satın alınmış mal veya hizmetlerin tüketilmesine ilişkin finansal tablolara alınan giderler,

(b) TMS 19 kapsamındaki tanımlanmış bir fayda planından kaynaklanan cari ve geçmiş dönem hizmet maliyeti ve

(c) TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri* kapsamındaki finansal tablolara alınan bir işletme birleşmesindeki koşullu bedele ilişkin yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin yeniden ölçümü.

Yükümlülük niteliğindeki bir esas ürün içeren karma sözleşmelerden elde edilen gelir ve giderlerin sınıflandırılması

B56 İşletmenin, yükümlülük niteliğindeki bir esas ürün içeren karma bir sözleşmeden elde edilen gelir ve giderleri nasıl sınıflandıracağı, saklı türev ürünün ana sözleşmeden ayrıştırılıp ayrıştırılmadığına bağlıdır.

(a) Saklı türev ürünün yükümlülük niteliğindeki esas üründen ayrıştırılması durumunda:

(i) Ayrıştırılan yükümlülük niteliğindeki esas ürün için, işletme, paragraf 52, paragraf 59-61, paragraf 64(b) ve paragraf 65-66'da belirtildiği şekilde yükümlülüklerden elde edilen gelir ve giderlere ilişkin hükümleri uygular ve

(ii) Ayrıştırılan saklı türev ürün için işletme, paragraf B70-B76'da belirtildiği şekilde, türev ürünlerden elde edilen gelir ve giderlere ilişkin hükümleri uygular.

(b) Saklı türev ürünün yükümlülük niteliğindeki bir esas üründen ayrıştırılmaması ve karma sözleşmenin, yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan bir işlemden kaynaklanması durumunda işletme, paragraf 52, paragraf 60 ve paragraf 65-66'da belirtildiği şekilde bu tür işlemlerden doğan yükümlülüklere ilişkin hükümleri uygular.

(c) Saklı türev ürünün yükümlülük niteliğindeki bir esas üründen ayrıştırılmaması ve karma sözleşmenin yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan bir işlemden kaynaklanmaması durumunda:

(i) Yükümlülük niteliğindeki esas ürünün, TFRS 9 kapsamında itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen bir finansal yükümlülük olması halinde işletme, sözleşmenin ilk defa finansal tablolara alınmasından sonra ortaya çıkan ve paragraf 60'ta belirtilen gelir ve giderleri (paragraf 61'de belirtilen gelir ve giderler yerine) finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırır (bakınız: paragraf B59),

(ii) Karma sözleşmenin TFRS 17 kapsamındaki bir sigorta sözleşmesi olması halinde işletme, paragraf 52 ve paragraf 64(b)'de yer alan hükümleri uygular ve

(iii) Bunların dışındaki hallerde işletme, paragraf 52 ve 61'de belirtildiği şekilde, bu tür işlemlerden kaynaklanan yükümlülüklerden elde edilen gelir ve giderlere ilişkin hükümleri uygular.

B57 TFRS 9 paragraf 4.3.3 veya TFRS 9 paragraf 4.3.5 hükümleri uygulanarak saklı türev ürünün ayrıştırılmamış olmasına bakılmaksızın işletme, paragraf B56(b) ve paragraf B56(c)'yi, saklı türev ürünün ayrıştırılmadığı yükümlülük niteliğindeki esas bir ürünü içeren karma sözleşmelerin tamamına uygular.

Katılım özelliği bulunan düzenlenmiş yatırım sözleşmelerinden doğan yükümlülükler

B58 Paragraf 64(a), TFRS 9 uygulanarak finansal tablolara alınan katılım özelliği bulunan düzenlenmiş yatırım sözleşmelerinden ortaya çıkan yükümlülüklerden doğan gelir ve giderlere ilişkin hükümleri belirlemektedir. Bu tür yatırım sözleşmelerine örnekler:

(a) İhtiyari katılım özelliği bulunan bir yatırım sözleşmesine ilişkin TFRS 17'de yer alan tanımı karşılamayan ve katılım özelliği bulunan sigortacı tarafından düzenlenmiş bir yatırım sözleşmesi ve

(b) Yatırım işletmesi tarafından düzenlenmiş katılım özelliği bulunan bir yatırım sözleşmesi.

Ana faaliyeti olarak müşterilere finansman sağlayan bir işletme tarafından esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılacak gelir ve giderler

B59 Paragraf 65, ana faaliyeti olarak müşterilere finansman sağlayan bir işletmenin, yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan işlemlerden ortaya çıkan yükümlülüklerin bazılarından veya tümünden elde edilen gelir ve giderleri esas faaliyetler bölümünde sınıflandırmasını zorunlu kılar. İşletme söz konusu paragrafta yer alan hükümleri, sadece paragraf B73(a)'da belirtilen ve yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan bir işlemle ilgili türev üründen elde edilen gelir ve giderlere uygular, ancak paragraf B56(c)(i)'de belirtilen hükümleri karma sözleşmeden elde edilen gelir ve giderlere uygulamaz.

Finansal tablo dışı bırakma ve sınıflandırma değişiklikleri

Bir varlığın veya yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakılması veya bir varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması ve yeniden ölçülmesi

B60 Paragraf B47(g) ve paragraf B49(e), bir varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasından kaynaklanan gelir ve giderlere atıfta bulunmaktadır. İşletme, bir varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasından ve satış amaçlı elde tutulurken yapılan sonraki ölçümlerden kaynaklanan gelir ve giderleri, varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından hemen önce varlıktan elde edilen gelir ve giderleri sınıflandırdığı bölümde sınıflandırır. Örneğin:

(a) Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazanç ve kayıplar esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır,

(b) İşletmenin ana faaliyeti olarak yatırım yapmadığı bir yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılmasından elde edilen kazanç ve kayıplar yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır ve

(c) Aşamalı olarak edinilen bir bağlı ortaklığın söz konusu olduğu bir durumda daha önce özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen bir iştirakteki yatırımın yeniden ölçümünden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır.

B61 İşletme, paragraf 52 ve paragraf 59-60'ta yer alan hükümleri uygulayarak bir yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan gelir ve giderleri sınıflandırır. Örneğin işletme, bir yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan gelir ve giderleri:

(a) Ana faaliyeti olarak müşterilere finansman sağlamıyorsa, yükümlülüğün yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan bir işlemden kaynaklanması durumunda finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırır ve

(b) Tedarikçi finansman anlaşmasının bir parçası olarak, tedarikçiye olan borcu finansal tablo dışı bırakarak sözleşme kapsamındaki bir borcu finansal tablolara alması durumunda esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır.

Bir varlığın kullanımındaki değişiklik

B62 Bir işlem veya başka bir olay, finansal tablo dışı bırakılmaksızın bir varlıktan elde edilen gelir ve giderlerin kâr veya zarar tablosunda sınıflandırıldıkları bölümü değiştirebilir. Bu gibi durumlarda, işletme, işlemden veya başka bir olaydan elde edilen gelir ve giderleri, bu işlem ve olayın gerçekleşmesinden hemen önce varlıktan kaynaklanan gelir ve giderleri sınıflandırdığı bölümde sınıflandırır. Örneğin işletme, TMS 16 kapsamındaki gayrimenkullerin TMS 40 kapsamındaki yatırım amaçlı gayrimenkullere transferine ilişkin kâr veya zarar tablosuna yansıtılan gelir veya giderleri esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır.

Varlık ve yükümlülük grupları

B63 Paragraf B60-B62, bir varlığın veya yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakılmasından, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasından ve satış amaçlı elde tutulurken yapılan sonraki ölçümlerden veya varlığın kullanımının değiştirilmesinden kaynaklanan gelir ve giderlere ilişkin hükümleri belirler. Bir işlem veya başka bir olay, bu işlem veya olayın gerçekleşmesinden hemen önce farklı bölümlerde sınıflandırılan gelir ve giderler ortaya çıkaran bir varlık grubu (ya da varlık ve borçlardan oluşan bir grup) için bu tür sonuçlar ortaya çıkarabilir. İşletme, bu tür bir işlemden veya başka bir olaydan elde edilen gelir veya giderleri:

(a) Herhangi bir vergi varlığı dışında, bir gruptaki tüm varlıkların, söz konusu işlem veya olay gerçekleşmeden hemen önce yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılan gelir ve giderler doğurması durumunda, yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırır ve

(b) Aksi takdirde esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır.

B64 Örneğin:

(a) Konsolide edilen bir bağlı ortaklığın elden çıkarılmasından hemen önce esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan gelir ve gider doğuran varlıklar içermesi durumunda, bu bağlı ortaklığın elden çıkarılmasından doğan kazanç veya kayıplar esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır. Bu kazanç ve kayıplar, TMS 21 paragraf 48 uyarınca kur farklarının özkaynaklardan kâr veya zarara yeniden sınıflandırılmasını da içerir.

(b) Elden çıkarılacak grubun, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasından hemen önce esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan gelir ve giderleri oluşturan varlıkları içermesi durumunda TFRS 5'in uygulanması sonucu elden çıkarılacak gurubun satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasından kaynaklanan değer düşüklüğü zararı, esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır.

(c) Konsolide edilen bir bağlı ortaklığın varlıklarının, konsolide raporlama yapan işletmenin ana faaliyeti olarak yatırım yapmadığı yatırım amaçlı gayrimenkuller ile buna ilişkin vergi varlığından oluştuğu bir durumda, bu bağlı ortaklığın elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır. Bu kazanç ve kayıplar, TMS 21 paragraf 48 uyarınca kur farklarının özkaynaklardan kâr veya zarara yeniden sınıflandırılmasını da içerir.

Kur farkının ve net parasal pozisyon kazanç veya kaybının sınıflandırılması

B65 Paragraf 47'yi uygularken işletme, TMS 21 uyarınca kâr veya zarar tablosuna yansıtılan kur farklarını, aşırı maliyet veya çaba gerektirmediği sürece, kur farkına yol açan kalemlerden elde edilen gelir ve giderlerle aynı bölümde sınıflandırır (bakınız: paragraf B68).

B66 Örneğin:

(a) Paragraf B48(b)'de belirtilen şekilde yabancı paralı bir alacaktan kaynaklanan kur farkı, ilgili varlıktan elde edilen gelir ve giderlerle aynı bölümde (diğer bir ifadeyle esas faaliyetler bölümünde) sınıflandırılır ve

(b) Paragraf B51(a)'da belirtilen şekilde yabancı paralı bir yükümlülük niteliğindeki bir borçlanma aracından kaynaklanan kur farkı ilgili yükümlülükten elde edilen gelir ve giderlerle aynı bölümde (diğer bir ifadeyle finansman faaliyetleri bölümünde) sınıflandırılır (işletmenin, ana faaliyetinin müşterilere finansman sağlanması olmadığı ve ilgili yükümlülükten kaynaklanan gelir ve giderleri paragraf 65'i uygulayarak esas faaliyetler bölümünde sınıflandırmadığı sürece).

B67 İşletme, yalnızca finansman sağlamayı amaçlamayan bir işlemden elde edilen gelir ve giderleri birden fazla bölümde sınıflandırabilir. Örneğin, yabancı paralı olan ve kredi vadesinin uzatılması için müzakere edilmiş olan bir işlemdeki hizmet alımı, bu alıma ilişkin esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılacak bir gider (bakınız: paragraf B55(a)) ile finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırılan faiz giderleri (bakınız: paragraf B54(a)) ortaya çıkarır. Bu gibi durumlarda, paragraf B68 hükümleri saklı kalmak kaydıyla işletme, kur farkının finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırılan tutara ilişkin olup olmadığını (buna ilişkin ise kur farkını finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırır) veya başka bir bölümde sınıflandırılan tutara ilişkin olup olmadığını (buna ilişkin ise kur farkı söz konusu bölümde sınıflandırılır) belirlemek için muhakemede bulunur. İşletme, yalnızca finansman sağlamayı içermeyen bir işlemden kaynaklanan bir yükümlülüğe ilişkin kur farkını farklı bölümlere dağıtmaz. Kur farklarının nasıl sınıflandırılacağına ilişkin muhakemede bulunurken, işletmenin bu tür yükümlülüklerin tümüne ilişkin kur farklarını aynı bölümde sınıflandırması gerekmez. Ancak, işletme benzer yükümlülüklere ilişkin kur farklarını aynı bölümde sınıflandırır.

B68 Paragraf B65 ve B67'de yer alan hükümlerin uygulanmasının aşırı maliyet veya çaba gerektirecek olması durumunda, işletme, ilgili kur farklarını esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır. İşletme, paragraf B65 ve B67'de tanımlanan kur farklarının sınıflandırılmasının, kur farkına yol açan her bir kalem için aşırı maliyet veya çaba gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. Bu değerlendirme, her bir kaleme ilişkin durum ve şartlara bağlıdır. Aynı durum ve şartların birden çok kalem için geçerli olması durumunda, işletme kalemlerin her birine aynı değerlendirmeyi uygulayabilir.

B69 TMS 29 *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama* paragraf 28'in uygulanması kapsamında işletme, net parasal pozisyon kazanç veya kaybını faiz gelir ve giderleri ve kur farkları gibi net parasal pozisyonla ilişkili diğer gelir ve giderlerle birlikte sunabilir. İşletmenin, net parasal pozisyon kazanç veya kaybını, ilişkili gelir ve giderlerle birlikte sunmaması durumunda, net parasal pozisyon kazanç veya kaybı esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır.

Türev ürünler ve finansal riskten korunma araçlarına ilişkin kazanç ve kayıpların sınıflandırılması

B70 Paragraf 47, işletmenin gelir ve giderlerini kâr veya zarar tablosunda bölümler halinde sınıflandırmasını zorunlu kılar. Paragraf 47'nin uygulanması kapsamında, TFRS 9'un uygulanması sonucu finansal riskten korunma aracı olarak tanımlanan bir finansal araca ilişkin kâr veya zarar tablosuna yansıtılan kazanç ve kayıplar, finansal aracın yönetmek için kullanıldığı risklerden etkilenen gelir ve giderlerle aynı bölümde sınıflandırılır. Ancak, böyle bir sınıflandırmanın kazanç ve kayıpların brüt olarak gösterilmesini gerektirmesi durumunda, işletme bu kazanç ve kayıpların tamamını esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır (bakınız: paragraf B74-B75).

B71 İşletme, tanımlanmış bir finansal riskten korunma aracının, korunma aracı olarak tanımlanmamış bir bileşenine ilişkin kazanç ve kayıpları, tanımlanan bileşene ilişkin kazanç ve kayıplarla aynı bölümde sınıflandırır. İşletme, kazanç veya kaybın etkin olmayan kısmını, etkin kısımlarla aynı bölümde sınıflandırır.

B72 İşletme, paragraf B70'te yer alan hükümleri, TFRS 9'un uygulanması sonucu finansal riskten korunma aracı olarak tanımlanmayan, ancak tanımlanmış risklerin yönetilmesinde kullanılan bir türev üründen kaynaklanan kazanç veya kayıplar için de uygular. Ancak, böyle bir uygulamanın kazanç veya kayıpların brüt olarak gösterilmesini (bakınız: paragraf B74-B75) veya aşırı bir maliyet ve çaba gerektirmesi durumunda, işletme bunun yerine, türev ürüne ilişkin tüm kazanç ve kayıpları esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır.

B73 İşletme, tanımlanmış risklerin yönetilmesinde kullanılmayan bir türev ürüne ilişkin kazanç ve kayıpları:

(a) Ana faaliyeti olarak müşterilere finansman sağlayan bir işletme paragraf B59'u uygulayarak bu kazanç ve kayıpları esas faaliyetler bölümünde sınıflandırmadığı sürece, türev ürünlerin yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan bir işlemle (örneğin, ihraç eden işletmenin sabit sayıdaki kendi özkaynak aracını sabit tutarda bir yabancı para birimi karşılığında takas etmesine izin veren satın

alınmış bir satım opsiyonu) ilgili olması durumunda finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırır ve

(b) (a)'daki koşullar karşılanmıyorsa, esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır.

B74 Paragraf B70 ve paragraf B72, finansal riskten korunma aracı olarak tanımlanan finansal araçlar ile finansal riskten korunma aracı olarak tanımlanmayan türev araçlardan elde edilen kazanç ve kayıpların brüt olarak gösterilmesini yasaklar. Kazanç ve kayıpların brüt olarak gösterilmesi aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir:

(a) İşletmenin, bu tür finansal araçları, dengeleyen risk pozisyonlarına sahip kalemlerden oluşan bir grubun risklerini yönetmek amacıyla kullanması (bakınız: bir kalem grubunun uygun bir riskten korunan kalem olmasına ilişkin kriterler hakkındaki TFRS 9 paragraf 6.6.1 hükümleri) ve

(b) Yönetilen risklerin, kâr veya zarar tablosunun birden fazla bölümündeki kalemleri etkilemesi.

B75 Örneğin, işletme hasılata (esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan) ve faiz giderlerine (finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırılan) ilişkin döviz riskini yönetmek amacıyla bir türev ürün kullanabilir. Bu gibi durumlarda hasılattaki kur farkları; faiz giderlerindeki kur farkları ile türev araca ilişkin kazanç veya kayıplarla netleştirilir. Ancak işletme, hasılattaki kur farklarını, faiz giderlerine ilişkin kur farklarından farklı bir bölümde sınıflandırır. İşletmenin, her bir bölümde türev üründen kaynaklanan kazanç veya kayıpları sunması için, her bir bölümde türeve ilişkin ortaya çıkmış olan kazanç veya kayıptan daha büyük bir kazanç veya kaybı sunması gerekir. İşletme, paragraf B70-B73'te yer alan hükümleri uygularken, bu şekilde kazanç veya kayıpları brüt olarak göstermez ve bunun yerine türev araçtan kaynaklanan kazanç veya zararı esas faaliyetler bölümünde sınıflandırır.

B76 Paragraf B70-B75'te yer alan hükümler sadece, gelir ve giderlerin kâr veya zarar tablosundaki bölümlerde nasıl sınıflandırılacağını belirler. Bu hükümler, gelir ve giderlerin dahil edileceği finansal tablo kalemini (veya kalemlerini) belirtmez ve diğer TFRS'lerdeki hükümleri geçersiz kılmaz.

Kâr veya zarar tablosunda sunulacak veya dipnotlarda açıklanacak kalemler

B77 İşletmenin, paragraf 75'te veya diğer TFRS'lerde belirtilen kalemleri, paragraf 47'de belirtilen birden fazla bölümde sunması gerekebilir. Örneğin, ana faaliyeti varlıklara yatırım yapılması veya müşterilere finansman sağlanması olmayan işletmelerin, TFRS 9 Bölüm 5.5 uyarınca belirlenen değer düşüklüğü zararlarına ilişkin paragraf 75(b)(ii)'de belirtilen finansal tablo kalemini:

(a) Değer düşüklüğü zararının, paragraf B48(b)'de belirtilen şekilde mal ve hizmetlere ilişkin alacaklarla ilgili olması durumunda esas faaliyetler bölümünde sunması gerekebilir ve

(b) Değer düşüklüğü zararının, Paragraf B46'da belirtilen şekilde tek başına ve büyük ölçüde işletmenin diğer kaynaklarından bağımsız olarak bir getiri sağlayan finansal varlıklarla ilgili olması durumunda yatırım faaliyetleri bölümünde sunması gerekebilir.

B78 Paragraf 24 ve 41(c), işletmenin gelir ve giderlerine ilişkin faydalı bir özet sağlamak için gerekli olması halinde, işletmenin kâr veya zarar tablosunda ek finansal tablo kalemleri sunmasını gerektirir. İşletme, buna karar vermek için (paragraf 75'te belirtilen finansal tablo kalemlerinin ayrıştırılmasının gerekip gerekmediği de dahil olmak üzere) muhakemesini kullanır. Paragraf 20 ve 41(d), işletmenin önemli bilgileri dipnotlarda açıklaması için kalemleri ayrıştırmasını zorunlu kılar. İşletme, buna karar vermek için de muhakemesini kullanır. Paragraf 41, işletmenin yapacağı muhakemeyi, kalemlerin ortak özelliklere (benzer özelliklere) veya ortak olmayan özelliklere (benzer olmayan özelliklere) sahip olup olmadığına ilişkin bir değerlendirmeye dayandırmasını gerektirir. Bu özellikler şunları içerir:

(a) Niteliği (bakınız: paragraf 80),

(b) İşletmenin ticari faaliyetleri içindeki işlevi (rolü) (bakınız: paragraf 81),

(c) Devamlılık (gelir veya gider kaleminin sıklığı veya tekrarlanıp tekrarlanmadığı dahil),

(d) Ölçüm esası,

(e) Ölçüm belirsizliği veya sonuç belirsizliği (veya bir kalemle ilişkili diğer riskler),

(f) Büyüklük,

(g) Coğrafi konum veya düzenleyici çevre,

(h) Vergi etkileri (örneğin, gelir veya gider kalemlerine farklı vergi oranları uygulanıyorsa) ve

(i) Gelir veya giderlerin, bir işlem veya olayın ilk kez finansal tablolara alınmasından veya bu işlem ve olaya ilişkin tahminlerde daha sonra gerçekleşen bir değişiklikten kaynaklanması.

B79 Faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlaması açısından kâr veya zarar tablosunda sunumunu gerektiren veya önemli bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını sağlayacak yeterlilikte farklı özelliklere sahip olabilecek gelir ve giderler şunları içerir:

(a) Stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi ve indirgenmiş tutarın iptal edilmesi,

(b) Maddi duran varlıkların değer düşüklüğü zararları ve değer düşüklüğü zararlarının iptali,

(c) İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılmasından ve yeniden yapılandırma karşılıklarının iptalinden kaynaklanan gelir ve giderler,

(d) Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan gelir ve giderler,

(e) Yatırımların elden çıkarılmasından kaynaklanan gelir ve giderler,

(f) Dava sonuçlarından kaynaklanan gelir ve giderler,

(g) Karşılıklara ilişkin iptaller ve

(h) (a)–(g)'de bulunmayan ve yinelenmeyen gelir ve giderler.

Esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan giderlerin sunumu ve açıklanması

Giderlerin çeşit ve fonksiyon özelliklerinin kullanımı

B80 Paragraf 78 uyarınca en faydalı biçimlendirilmiş özetin sağlanması açısından çeşit ve fonksiyon özelliklerinin nasıl kullanılacağının belirlenmesinde, işletme aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

(a) Hangi finansal tablo kalemlerinin, işletmenin kârlılığına ilişkin temel bileşenleri veya etkenleri hakkında en faydalı bilgiyi sağladığı. Örneğin, bir perakende işletmesi için kârlılığın temel bileşeni veya etkeni satışların maliyeti olabilir. Satışların maliyeti kaleminin sunulması, mal satışından elde edilen gelirin, perakendeciler için esas olarak doğrudan maliyetleri karşılayıp karşılamadığı ile hangi marjla karşıladığıyla ilgili bilgiler sağlayabilir. Bununla birlikte, hasılat ve maliyetler arasındaki bağlantı nedeniyle, satışların maliyetinin kârlılığın temel bileşenleri veya etkenleri hakkında ilgili bilgileri sağlaması olası değildir. Örneğin, bazı hizmet işletmeleri için, çalışanlara sağlanan faydalar gibi çeşit esasına göre sınıflandırılan faaliyet giderleri hakkındaki bilgiler, bu giderler kârlılığın temel etkenleri olduğundan, finansal tablo kullanıcıları için daha uygun olabilir.

(b) Hangi kalemlerin işletmenin yönetim şeklini ve yönetimin işletme içi raporlamayı nasıl yaptığını en iyi şekilde yansıttığı. Örneğin, temel fonksiyonlar esas alınarak yönetilen bir üretim işletmesi, işletme içi raporlama amaçları açısından giderleri, fonksiyonlarına göre sınıflandırabilir. Buna karşılık, müşterilere finansman sağlanması gibi tek bir baskın fonksiyona sahip olan bir işletme, çeşit esasına göre sınıflandırılan giderlerden oluşturulan kalemlerin, işletme içi raporlama amaçları açısından en faydalı bilgiyi sağladığına karar verebilir.

(c) Standart sektör uygulamalarının gerektirdikleri. Giderler bir sektördeki işletmeler tarafından aynı şekilde sınıflandırılırsa, finansal tablo kullanıcıları aynı sektördeki işletmeler arasındaki giderleri daha kolay karşılaştırabilir.

(d) Belirli giderlerin fonksiyonlara dağıtılmasının, finansal tablo kalemlerinin sunumunun fonksiyonların gerçeğe uygun sunumunu karşılamayacak kadar keyfi olup olmayacağı. İşletme bu gibi durumlarda, giderleri çeşit esasına göre sınıflandırır.

B81 Bazı durumlarda, paragraf B80'de belirtilen unsurları dikkate alan bir işletme, bazı giderlerin çeşit esasına göre, diğer giderlerin ise fonksiyon esasına göre sınıflandırılmasının ve sunulmasının en faydalı biçimlendirilmiş özeti sağladığını belirleyebilir. Örneğin:

(a) Paragraf B80(a)-(b)'de yer alan etkenler, giderlerin fonksiyon esasına göre sınıflandırılması ve sunulmasının, fonksiyonlara dağıtılmasının keyfi olacağı belirli giderler hariç olmak üzere, en faydalı biçimlendirilmiş özeti sağladığını gösterebilir (bakınız: paragraf B80(d)), ve

(b) İki farklı türde ana faaliyete sahip olan bir işletme, kârlılığının temel etkeni hakkında bilgi sağlamak için bazı giderleri fonksiyon esasına, diğer giderleri ise çeşit esasına göre sınıflandırabilir ve sunabilir.

B82 İşletmenin, kâr veya zarar tablosunda bazı giderleri çeşit esasına, diğer giderleri ise fonksiyon esasına göre sınıflandırması ve sunması durumunda, finansal tablo kalemlerinin, her bir kaleme hangi giderlerin dahil edildiğini açıkça tanımlayacak şekilde isimlendirilmesi gerekir. Örneğin, işletmenin çalışanlara sağlanan bazı faydaları fonksiyon esaslı bir finansal tablo kalemine, çalışanlara sağlanan diğer faydaları ise çeşit esaslı bir finansal tablo kalemine dahil etmesi durumunda, çeşit esaslı finansal tablo kalemi, çalışanlara

sağlanan tüm faydaları içermediğini belirtecek şekilde isimlendirilir (örneğin, "satışların maliyetine dahil edilenler dışındaki çalışanlara sağlanan faydalar").

B83 İşletme paragraf 30'u uygularken; paragraf 30(a) veya paragraf 30(b) uygulanmadığı sürece, giderleri bir raporlama döneminden diğerine tutarlı bir şekilde sınıflandırır ve sunar. Örneğin, işletme bir raporlama döneminde şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğünü çeşit esaslı bir finansal tablo kaleminde sunarsa, paragraf 30(a) veya paragraf 30(b) uygulanmadığı sürece, şerefiyeye ilişkin benzer bir değer düşüklüğünü de sonraki raporlama dönemlerinde çeşit esaslı bir finansal tablo kaleminde sunar. Sonraki bir dönemde şerefiyeye ilişkin benzer bir değer düşüklüğünün bulunmaması durumunda, söz konusu sonraki dönemde gider tutarının sıfır olması, sınıflandırma ve sunumda bir değişiklik teşkil etmez.

B84 İşletme, giderleri çeşit esasına göre sunar ya da paragraf 83'ü uygulayarak, bazı giderleri çeşit esasına göre açıklar. Sunulan veya açıklanan tutarların, dönem içinde gider olarak yansıtılan tutarlar olması gerekmez. Bunlar bir varlığın defter değerinin bir parçası olarak finansal tablolara alınan tutarları içerebilirler.

(a) İşletmenin sunduğu tutarların, dönem içinde gider olarak finansal tablolara aldığı tutarlar olmaması durumunda, etkilenen varlıkların defter değerindeki değişiklik için ek bir finansal tablo kalemi sunulur. Örneğin, TMS 2 paragraf 39 uygulandığında işletme, mamul ve yarı mamul stoklarındaki değişiklikler için bir finansal tablo kalemi sunabilir.

(b) İşletmenin paragraf 83(b)'yi uygulayarak açıkladığı tutarların dönem içinde gider olarak finansal tablolara aldığı tutarlar olmaması durumunda, işletme ilgili varlıkları tanımlayarak, bu duruma ilişkin niteliksel bir açıklama yapar.

İşletme giderlerinin birleştirilmesi

B85 Paragraf 78'in uygulanması açısından işletme faaliyet giderlerinin hangi seviyede birleştirilmesinin, en faydalı biçimlendirilmiş özeti sağladığını dikkate alır. Örneğin, işletmenin çeşitli yönetim faaliyetleri (insan kaynakları, bilgi teknolojisi, hukuk ve muhasebe gibi) olabilir. Faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlamak için, işletme bu faaliyetlerle ilgili faaliyet giderlerini ortak özelliklerine göre birleştirebilir (bu durumda tüm giderler yönetim faaliyetlerinde kullanılan kaynaklara ilişkin giderlerden oluşur). Buna göre, işletme bunları "yönetim giderleri" olarak adlandırılmış bir kalemde sunabilir. İşletmenin, satış faaliyetlerinde tüketilen kaynaklar için de giderleri bulunabilir. Bu giderler, yönetim giderlerinden farklı bir özelliğe sahiptir (satış giderleri, satış faaliyetlerinde tüketilen kaynaklardan, yönetim giderleri ise yönetim faaliyetlerinde tüketilen kaynaklardan oluşur). Bu özelliklerin, ayrıştırmanın (satış giderleri ve yönetim giderlerinin ayrı finansal tablo kalemlerinde sunulması) işletmenin giderlerinin faydalı biçimlendirilmiş bir özetini sağlayacak derecede bu özelliklerin benzer olmaması gerekir.

Diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tablo

Diğer kapsamlı gelir

B86 Bazı TFRS'ler, cari raporlama döneminde belirli kalemlerin, kâr veya zarar tablosu dışında finansal tablolara alınacağına ilişkin koşulları belirler. TMS 8 bu tür iki koşulu belirlemektedir: hataların düzeltilmesi ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkisi. Diğer TFRS'ler, *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de yer alan gelir veya gider tanımını karşılayan diğer kapsamlı gelir bileşenlerinin kâr veya zarara dahil edilmemesini zorunlu kılar ya da buna izin verir (bakınız: paragraf B87).

B87 Ek A, "diğer kapsamlı gelir"i tanımlamaktadır. Diğer kapsamlı gelirin bileşenleri aşağıdakileri içerir:

(a) Yeniden değerleme artışındaki değişimler (bakınız: TMS 16 ve TMS 38),

(b) Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri (bakınız: TMS 19),

(c) Yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (bakınız: TMS 21),

(d) TFRS 9 paragraf 5.7.5 uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar,

(e) TFRS 9 paragraf 4.1.2A uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar,

(f) Nakit akış riskinden korunma işlemindeki korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısmı ile TFRS 9'un 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı

gelire yansıtılarak ölçülen özkaynak aracı yatırımlarına yönelik korunma sağlayan korunma aracına ilişkin kazanç ve kayıplar (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6),

(g) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan belirli yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimlerinin, kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilen kısmı (bakınız: TFRS 9 Paragraf 5.7.7),

(h) Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyonun zaman değerinde meydana gelen değişimler (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6),

(i) Bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerindeki değişimler ile bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerindeki değişimler (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6),

(j) TFRS 17'nin 88(b) paragrafı uyarınca sistematik bir dağıtımla belirlenen bir tutar kâr veya zarara dâhil edilecek şekilde toplam sigorta finansmanı gelir veya giderleri ayrıştırıldığında kâr veya zarara dâhil edilmeyen ya da TFRS 17'nin 89(b) paragrafı uyarınca dayanak kalemlerden kaynaklanan muhasebe uyumsuzluklarını finansman gelir veya giderleriyle ortadan kaldıran tutar kadar kâr veya zarara dâhil edilmeyen, TFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri kapsamında düzenlenen sözleşmelerden kaynaklanan sigorta finansmanı gelir ve giderleri ve

(k) TFRS 17'nin 88(b) paragrafı uyarınca sistematik bir dağıtımla belirlenen bir tutar kâr veya zarara dâhil edilecek şekilde toplam sigorta finansmanı gelir veya giderleri ayrıştırıldığında kâr veya zarara dâhil edilmeyen elde tutulan reasürans sözleşmelerinden kaynaklanan finansman gelir ve giderleri.

B88 Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri örneğin, yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarılmasından (bakınız: TMS 21) ve bazı tahmini nakit akışlarına ilişkin korunma işleminin kâr veya zararı etkilemesinden kaynaklanır (bakınız: TFRS 9'un nakit akış değişkenliğinden korunmayla ilgili 6.5.11(d) paragrafı).

B89 Paragraf 90, işletmenin diğer kapsamlı gelirin bileşenlerine ilişkin yeniden sınıflandırma düzeltmelerini diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda raporlamasını veya dipnotlarda açıklamasını gerektirir. Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, TMS 16 veya TMS 38 uyarınca muhasebeleştirilen yeniden değerleme artışındaki değişimlerde veya TMS 19 uyarınca muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümlerinde ortaya çıkmaz. İşletme, bu bileşenleri diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirir ve sonraki raporlama dönemlerinde kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırmaz. İşletme, yeniden değerleme artışındaki değişiklikleri, varlık kullanıldıkça veya finansal tablo dışı bırakıldığında sonraki dönemlerde, dağıtılmamış kârlara aktarabilir (bakınız: TMS 16 ve TMS 38). TFRS 9 uyarınca, bir nakit akışı riskinden korunma veya bir opsiyonun zaman değerinin muhasebeleştirilmesinin (veya bir forward sözleşmenin forward unsuru veya bir finansal aracın döviz bazlı farkını), sırasıyla belirli tutarların işletmenin nakit akışı riskinden korunma fonundan veya özkaynaklarının ayrı bir bileşeninden çıkarılması ve doğrudan bir varlığın başlangıç maliyetine veya defter değerine ya da bir yükümlülüğe dahil edilmesiyle sonuçlanması durumunda yeniden sınıflandırma düzeltmesi ortaya çıkmaz. İşletme bu tutarları doğrudan varlıklara veya yükümlülüklere aktarır.

Finansal durum tablosu

Varlık ve yükümlülüklerin kısa vadeli veya uzun vadeli olarak sınıflandırılması

B90 Paragraf 96'nın uygulanması açısından, işletmenin açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal veya hizmet sunması durumunda, finansal durum tablosunda varlıkların ve yükümlülüklerin kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ayrı şekilde sınıflandırılması; işletme sermayesi olarak sürekli bir şekilde devir daim eden net varlıkların, işletmenin uzun vadeli faaliyetlerinde kullandığı varlıklardan ayrıştırılmasını sağlayarak faydalı bilgiler sunar. Aynı zamanda böyle bir sınıflandırma, cari faaliyet döngüsü içinde geri kazanılması beklenen varlıklar ile bu döngü içinde vadesi dolacak yükümlülükleri açıkça gösterir.

B91 Finansal kuruluşlar gibi bazı işletmeler, açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet sunmadıkları için varlık ve yükümlülüklerin likiditelerine göre (en az likitten en çok likite ya da tersi şekilde) sıralanarak sunumu, kısa ve uzun vade ayrımına göre yapılan sunumla karşılaştırıldığında, daha faydalı biçimlendirilmiş özet sağlar.

B92 96'ıncı paragraf uygulanırken, daha faydalı biçimlendirilmiş bir özet sağlaması durumunda işletmenin, bazı varlık ve yükümlülüklerini kısa ve uzun vadeli olarak, diğer varlık ve yükümlülüklerini ise likiditelerine göre sıralayarak sunmasına izin verilir. Bu şekilde bir karma sunuma, işletmenin birbirinden farklı faaliyetlerinin bulunması durumunda ihtiyaç duyulabilir.

B93 Varlık ve yükümlülüklerin geri kazanılmasının beklendiği tarihlere ilişkin bilgiler, işletmenin likiditesi ve borç ödeme gücü değerlendirilirken fayda sağlar. TFRS 7, finansal varlık ve yükümlülüklerin vade analizlerinin açıklanmasını zorunlu kılar. Finansal varlıklar ticari ve diğer alacakları, finansal yükümlülükler ise ticari ve diğer borçları içerir. Varlık ve yükümlülüklerin dönen veya duran varlık ya da kısa veya uzun vadeli yükümlülük şeklinde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına bakılmaksızın, stoklar gibi parasal olmayan varlıkların beklenen geri kazanım tarihine ve karşılıklar gibi yükümlülüklerin beklenen ödeme tarihine ilişkin bilgiler de fayda sağlar. Örneğin işletme, raporlama döneminden sonraki 12 aydan daha uzun bir sürede geri kazanılması beklenen stokların tutarını dipnotlarda açıklar.

Dönen varlıklar

B94 Paragraf 100, işletmenin dönen varlık olarak sınıflandırılmayan tüm varlıkları duran varlık olarak sınıflandırmasını zorunlu kılar. Bu Standart "duran" ifadesini; maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar ve uzun vadeli finansal varlıkları içerecek şekilde kullanır. Bu Standart, anlamı açık olduğu sürece alternatif tanımlamaların kullanımını yasaklamaz.

B95 İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere varlıkların ediniminden, nakit veya nakit benzerlerine dönüşmesine kadar geçen süredir. İşletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu döngünün 12 ay olduğu varsayılır. Dönen varlıklar, raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde nakde dönüşmesi beklenmese dahi, normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak satılan, tüketilen veya nakde çevrilen varlıkları (örneğin, stokları ve ticari alacakları) içerir. Dönen varlıklar ayrıca, esas itibarıyla ticari amaçla elde tutulan varlıkları (örneğin, TFRS 9'da yer alan ticari amaçla elde tutulan tanımını karşılayan bazı finansal varlıkları) ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını içerir.

Kısa vadeli yükümlülükler

Normal çalışma döngüsü (bakınız: paragraf 101(a))

B96 Ticari borçlar, çalışanlar için yapılan bazı tahakkuklar ve işletme faaliyetleriyle ilgili diğer maliyetler gibi bazı kısa vadeli yükümlülükler, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçasıdır. İşletme bu tür kalemleri, raporlama döneminden sonraki 12 aydan daha uzun sürede vadesi dolacak olsa bile, kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırır. İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin sınıflandırılmasında aynı normal faaliyet döngüsü kullanılır. İşletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu döngünün 12 ay olduğu varsayılır.

Esas olarak alım satım amacıyla elde tutma (bakınız: paragraf 101(b)) veya vadenin raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde dolacak olması (bakınız: paragraf 101(c))

B97 Diğer kısa vadeli yükümlülükler, normal faaliyet döngüsü içinde yer almayan ancak vadesi raporlama döneminden itibaren 12 ay içinde dolacak olan veya öncelikle ticari amaçla elde tutulan yükümlülüklerdir. Bu tür kısa vadeli yükümlülüklere örnek olarak; TFRS 9 uyarınca ticari amaçla elde tutulan tanımını karşılayan bazı finansal yükümlülükler, bankalardaki kredili mevduatlar, uzun vadeli finansal yükümlülüklerin kısa vadeli kısımları, ödenecek temettüler, gelir vergileri ve ticari olmayan diğer borçlar verilebilir. Uzun vadede finansman sağlayan (diğer bir ifadeyle, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçası olmayan) ve raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde ödenmeyecek olan finansal yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülüklerdir ve bu yükümlülükler paragraf B99-B103 hükümlerine tabidir.

B98 Aşağıdaki durumlar söz konusu olsa bile, finansal yükümlülüklerin raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde vadesinin dolması durumunda işletme, bu yükümlülükleri kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırır:

(a) Başlangıçtaki vadenin 12 aydan uzun olması ve

(b) Uzun vadeli bir yeniden finansman sözleşmesinin veya uzun vadeli olacak şekilde ödemeleri yeniden yapılandıran bir sözleşmenin, raporlama döneminden sonra ve finansal tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce tamamlanması.

Ödemeyi raporlama döneminden en az 12 ay sonraya erteleme hakkı (101(d) paragrafı)

B99 İşletmenin bir yükümlülüğün ödemesini raporlama döneminden en az 12 ay sonraya erteleme hakkının esasının bulunması ve söz konusu hakkın paragraf B100-B103'te açıklandığı gibi raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olması gerekir.

B100 İşletmenin bir kredi sözleşmesinden doğan yükümlülüğünün ödemesini raporlama döneminden en az 12 ay sonraya erteleme hakkının bulunması işletmenin ilgili kredi sözleşmesindeki belirli şartlara (bundan sonra "kredi sözleşmesi şartları" olarak ifade edilecektir) uygunluk sağlamasına bağlı olabilir. Paragraf 101(d)'nin uygulanması açısından:

(a) Paragraf B102-B103'de açıklandığı üzere işletmenin raporlama döneminde ya da öncesinde kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlaması gerektiği durumlarda bu şartlar ilgili erteleme hakkının raporlama dönemi sonunda mevcut olup olmadığını etkiler. İlgili kredi sözleşmesi şartlarına uyum, raporlama döneminden sonra değerlendirilecek olsa bile söz konusu şartlar ilgili erteleme hakkının dönem sonunda mevcut olup olmadığını etkiler (örneğin, kredi sözleşmesindeki bir şartın işletmenin raporlama dönemi sonundaki finansal durumuna bağlı olması ancak bu şarta uygunluğun raporlama dönemi sonrasında değerlendirilmesi).

(b) İşletmenin, raporlama dönemi sonrasında kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlaması gerektiği durumlarda (örneğin, kredi sözleşmesindeki bir şartın işletmenin raporlama döneminden altı ay sonrasındaki finansal durumuna bağlı olması), bu şartlar söz konusu ilgili erteleme hakkının raporlama dönemi sonunda mevcut olup olmadığını etkilemez.

B101 Mevcut bir kredi sözleşmesi kapsamında, raporlama dönemi sonu itibarıyla, ödemeleri raporlama döneminden en az 12 ay sonra yapılacak şekilde bir mükellefiyetin vadesini uzatma hakkının olması durumunda işletme, aksi halde daha kısa bir dönem içinde vadesi dolacak olsa dahi, bu mükellefiyeti uzun vadeli olarak sınıflandırır. İşletme böyle bir hakkının olmaması durumunda, yeniden finanse etme olasılığını dikkate almaz ve mükellefiyeti kısa vadeli olarak sınıflandırır.

B102 İşletmenin, uzun vadeli bir kredi sözleşmesi şartını raporlama dönemi sonunda veya daha önce ihlal etmesi ve bunun sonucunda yükümlülüğün talep halinde ödenmesi gereken bir yükümlülük haline gelmesi durumunda; borç veren, raporlama döneminden sonra ve finansal tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce bu ihlalin bir sonucu olarak ödeme yapılmasını talep etmeyeceğini kabul etse dahi, işletme yükümlülüğü kısa vadeli olarak sınıflandırır. Yükümlülüğün kısa vadeli olarak sınıflandırılmasının nedeni, işletmenin, raporlama dönemi sonunda ödemelerini, bu tarihten en az 12 ay sonraya ertelemesini sağlayan hakkının bulunmamasıdır.

B103 Ancak borç verenin, işletmeye, raporlama dönemi sonuna kadar ihlalini düzeltebileceği ve kendisinin de hemen ödeme talebinde bulunamayacağı bir süre tanımayı kabul etmesi ve bu sürenin raporlama döneminden en az 12 ay sonra dolacak olması durumunda işletme, söz konusu yükümlülüğü uzun vadeli olarak sınıflandırır.

B104 Bir yükümlülüğün sınıflandırılması işletmenin, yükümlülüğün ödemesini raporlama döneminden en az 12 ay sonraya erteleme hakkını kullanma olasılığından etkilenmez. Bir yükümlülüğün paragraf 101-102'de yer alan uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılma kıstaslarını karşılaması halinde, yönetimin, işletmenin söz konusu yükümlülüğü raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde ödemesi niyeti ya da beklentisi olsa veya işletme yükümlülüğü raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih arasında ödese bile söz konusu yükümlülük uzun vadeli olarak sınıflandırılır. Bununla birlikte, her iki durumda da işletmenin, finansal tablo kullanıcılarının söz konusu yükümlülüğün işletmenin finansal durumu üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla ödemenin zamanlaması hakkında bilgi açıklaması gerekebilir (bakınız: paragraf B105(d) ve TMS 8 paragraf 6C(c)).

B105 Aşağıdaki olayların raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih arasında gerçekleşmesi durumunda bu olaylar, TMS 10 *Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar* uyarınca düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak açıklanır:

(a) Kısa vadeli olarak sınıflandırılan bir yükümlülüğün uzun vadeli olarak yeniden finanse edilmesi (bakınız: paragraf B98),

(b) Kısa vadeli olarak sınıflandırılan uzun vadeli bir kredi sözleşmesine ilişkin bir ihlalin düzeltilmesi (bakınız: paragraf B102),

(c) Borç veren tarafından, kısa vadeli olarak sınıflandırılan uzun vadeli bir kredi sözleşmesine ilişkin bir ihlalin düzeltilmesi için bir süre tanınması (bakınız: paragraf B103) ve

(d) Uzun vadeli olarak sınıflandırılan bir yükümlülüğün ödenmesi (bakınız: paragraf B104).

B106 Paragraf 101-102 ve B96-B103 uygulanırken, kredi sözleşmelerinden doğan yükümlülüklerin ödemesini erteleme hakkının; raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlanmasına bağlı olması durumunda (bakınız: paragraf B100(b)), söz konusu yükümlülükler uzun vadeli olarak sınıflandırılabilir. Bu tür durumlarda işletme, finansal tablo kullanıcılarının yükümlülüklerin raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde geri ödenme riski taşıdığını anlamalarını sağlayacak bilgileri, aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere, dipnotlarda açıklar:

(a) Kredi sözleşmesi şartları (bu şartların niteliği ve işletmenin bunlara ne zaman uymak zorunda olduğu dahil) ve ilgili yükümlülüklerin defter değeri hakkındaki bilgiler.

(b) -Varsa- işletmenin kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlarken güçlük yaşayabileceğini gösteren durum ve koşullar (örneğin, kredi sözleşmesi şartlarına yönelik olası bir ihlali önlemek veya bunun etkilerini azaltmak amacıyla işletmenin raporlama döneminde ya da sonrasında bir adım atması). Ayrıca bu durum ve koşullar, şartlara uygunluğun işletmenin raporlama dönemi sonundaki koşullarına bağlı olmuş olsaydı, işletmenin bu şartlara uygunluk sağlamış olmayacağı hususunu da içerir.

Ödeme (paragraf 101(a), 101(c) ve 101(d))

B107 Bir yükümlülüğün kısa veya uzun vadeli olarak sınıflandırılması açısından ödeme, karşı tarafa yapılan ve yükümlülüğün sonlandırılmasıyla sonuçlanan bir transferi ifade eder. Transfer aşağıdaki şekillerde olabilir:

(a) Nakit veya diğer ekonomik kaynaklar (örneğin mal veya hizmet) ya da

(b) Paragraf B108 uygulanmadıkça işletmenin kendi özkaynak araçları.

B108 Karşı tarafın sahip olduğu bir opsiyona bağlı olarak işletmenin kendi özkaynak araçlarının transfer edilmesiyle ödenebilen bir yükümlülüğün koşulları, işletmenin TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum* uyarınca söz konusu opsiyonu yükümlülükten ayrı şekilde bileşik bir finansal aracın özkaynak bileşeni olarak finansal tablolara alarak bir özkaynak aracı olarak sınıflandırması halinde, söz konusu yükümlülüğün kısa veya uzun vadeli olarak sınıflandırılmasını etkilemez.

Finansal durum tablosunda sunulacak veya dipnotlarda açıklanacak kalemler

B109 Paragraf 24 ve 41(c), işletmenin varlıklarının, yükümlülüklerinin ve özkaynaklarının faydalı bir biçimlendirilmiş özetini sağlamak açısından gerekli olması halinde, işletmenin finansal durum tablosunda ek finansal tablo kalemlerini sunmasını zorunlu kılar. İşletme, buna karar vermek için (paragraf 103'te belirtilen finansal tablo kalemlerinin ayrıştırılmasının gerekip gerekmediği de dahil olmak üzere) muhakemesini kullanır. Paragraf 41; işletmenin yapacağı muhakemeyi, kalemlerin ortak özelliklere (benzer özellikler) veya ortak olmayan özelliklere (benzer olmayan özellikler) sahip olup olmadığına ilişkin bir değerlendirmeye dayandırmasını gerektirir. Varlıklar ve yükümlülüklere ilişkin ek kalemler için, işletme kararlarını varlık veya yükümlülüklerin niteliğine veya işlevine ilişkin bir değerlendirmeye dayandırması gerekir. Paragraf B110(c)-(k)'de sayılan özellikler, varlık ve yükümlülüklerin niteliğini veya işlevini belirlemede işletmeye yardımcı olabilir.

B110 Paragraf 20 ve paragraf 41(d), işletmenin dipnotlarda yer alan önemli bilgileri açıklamak için kalemleri ayrıştırmasını gerektirir. İşletme, bunu yapmak için kalemlerin ortak özelliklere (benzer özellikler) veya ortak olmayan özelliklere (benzer olmayan özellikler) sahip olup olmadığına ilişkin bir değerlendirmeye dayalı olarak muhakemesini kullanır. Bu özellikler şunları içerir:

(a) Niteliği,

(b) İşletmenin ticari faaliyetindeki işlevi (rolü),

(c) Geri kazanılmasının veya ödenmesinin dönemi ve zamanlaması (bir varlık veya yükümlülüğün kısa vadeli veya uzun vadeli olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı veya geri kazanılmasının veya ödenmesinin işletmenin faaliyet döngüsünün bir parçasını oluşturup oluşturmadığı dahil),

(d) Likidite,

(e) Ölçüm esası,

(f) Ölçüm belirsizliği veya sonuç belirsizliği (veya bir kalemle ilişkili diğer riskler),

(g) Büyüklük,

(h) Coğrafi konum veya düzenleyici çevre,

(i) Türü (örneğin, mal, hizmet veya müşteri türü),

(j) Vergi etkileri (örneğin, varlık veya yükümlülüklerin farklı vergiye esas değerleri varsa) ve

(k) Bir varlığın kullanımına veya bir yükümlülüğün devrine ilişkin kısıtlamalar.

B111 Faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlaması açısından finansal durum tablosunda sunumunu gerektiren veya önemli bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını sağlayacak yeterlilikte farklı özelliklere sahip olabilecek varlıklar, yükümlülükler ve özkaynak kalemleri şunları içerir:

(a) TMS 16'ya göre farklı sınıflara ayrıştırılmış maddi duran varlıklar,

(b) Müşterilerden alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar, ön ödemeler ve diğer tutarlar olarak ayrıştırılmış alacaklar,

(c) TMS 2 uygulanarak ticari mallar, sarf malzemeleri, ham madde, yarı mamul ve tamamlanmış mamuller gibi kalemlere ayrıştırılmış stoklar,

(d) TMS 7 uygulanarak, tedarikçi finansman anlaşmalarının bir parçası olan borçların tutarlarını ayrı olarak sunmak için ayrıştırılmış ticari borçlar,

(e) Çalışanlara sağlanan faydalar, hizmetten çekmeye ilişkin yükümlülükler veya diğer kalemler gibi niteliklerine göre ayrıştırılmış karşılıklar ve

(f) Ödenmiş sermaye, ihraç primi ve fonlar gibi çeşitli sınıflara ayrıştırılmış özkaynaktaki sermaye ve fonlar.

Dipnotlar

Yapı

B112 Paragraf 114, işletmenin mümkün olduğu ölçüde dipnotları sistematik bir şekilde sunmasını zorunlu kılar. Aşağıdakiler dipnotların sistematik olarak sıralanmasına veya gruplandırılmasına örnek olarak gösterilebilir:

(a) Belirli işletme faaliyetlerine ilişkin bilgilerin birlikte gruplandırılması gibi, işletmenin finansal performansı ve finansal durumunun anlaşılması açısından en önemli olduğunu değerlendirdiği faaliyet alanlarına önem verilmesi,

(b) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlıklar gibi benzer şekilde ölçülen kalemlere ilişkin bilgilerin gruplandırılması veya

(c) Aşağıdaki gibi, finansal performans tablosunda (tablolarında) ve finansal durum tablosunda yer alan kalemlere ilişkin sıralamanın takip edilmesi:

(i) TFRS'lere uyum beyanı (bakınız: TMS 8 paragraf 6B),

(ii) Önemli muhasebe politikası bilgileri (bakınız: TMS 8 paragraf 27A),

(iii) Her bir tablonun ve kalemin sunuluş sırasına göre; finansal durum tablosu, finansal performans tablosu (tabloları), özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan kalemlere ilişkin destekleyici bilgiler ve

(iv) Aşağıdakileri içeren açıklamalar:

(1) Şarta bağlı yükümlülükler (bakınız: TMS 37) ve finansal tablolara yansıtılmayan sözleşmeye bağlı taahhütler ve

(2) Finansal olmayan açıklamalar (örneğin, işletmenin finansal risk yönetimine ilişkin amaçları ve politikaları (bakınız: TFRS 7)).

Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri

Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin belirlenmesi

B113 Paragraf 117'de yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine ilişkin tanıma yer verilmektedir. Bir işletmede, yönetimin tanımladığı performans ölçütü bulunmayabilir veya bir veya birden fazla yönetimin tanımladığı performans ölçütü bulunabilir. Örneğin, finansal performansını, yalnızca TFRS'ler uyarınca sunulması veya açıklanması zorunlu toplamlar veya ara toplamları kullanarak kamuya açık bir şekilde finansal tablo kullanıcılarına ileten bir işletmenin, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü bulunmaz.

B114 Yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü tanımının karşılanması için ölçütün; bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını finansal tablo

kullanıcılarına iletiyor olması gerekir. Örneğin, TFRS 8'e uygun olarak açıklanan raporlanabilir bir bölüme ait gelir ve giderlere ilişkin bir ara toplamın, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısı hakkında bilgi sağlamaması durumunda bu ara toplam, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü tanımını karşılayamaz.

B115 Bununla birlikte, bazen, raporlanabilir bir bölüme ait gelir ve giderlere ilişkin bir ara toplam, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısı hakkında bilgi sağlayabilir. Örneğin, raporlanabilir bir bölümün, işletmenin tek bir ana faaliyetini içermesi ve bu bölüme ait gelir ve giderlere ilişkin bir ara toplamın kâr veya zarar tablosunda sunulması halinde, bu durum ilgili ara toplamın bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısı hakkındaki bir bilgiyi sağladığına işaret eder. Bu gibi durumlarda, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü tanımının diğer kısımlarının karşılanması halinde söz konusu raporlanabilir bölüme ait gelir ve giderlere ilişkin bir ara toplam, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü tanımını karşılar.

Gelir ve giderlere ilişkin ara toplamlar

B116 Yönetimin tanımladığı performans ölçütü, gelir ve giderlerin bir ara toplamıdır. Aşağıdakiler, gelir ve giderlerin ara toplamları olmadıkları için yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütleri niteliğinde olmayan ölçütlere örnek olarak verilebilir:

(a) Yalnızca gelirlere veya yalnızca giderlere ilişkin ara toplamlar (örneğin, giderleri de içeren bir ara toplamın parçası olmayan, düzeltilmiş hasılata ilişkin tek başına bir ölçüt);

(b) Varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar veya bu unsurların birleşimleri,

(c) Finansal oranlar (örneğin, aktif kârlılığı) (bakınız: paragraf B117),

(d) Likidite veya nakit akışa ilişkin ölçütler (örneğin, serbest nakit akışı) veya

(e) Finansal olmayan performans ölçütleri.

B117 Bir finansal oran, gelir ve giderlerin bir ara toplamı olmadığı için yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü değildir. Bununla birlikte bir finansal oranın payı veya paydası olan bir ara toplam, eğer bir oranın parçası olmadığı durumda yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü tanımını karşılayacaksa, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütüdür. Buna göre, paragraf 121-125'te yer alan açıklama hükümleri böyle bir pay veya paydaya uygulanır.

B118 Paragraf 117'de yer alan, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü tanımını karşılayan gelir ve giderlere ilişkin bir ara toplam, kâr veya zarar tablosunda sunulsun veya sunulmasın, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütüdür.

Kamuya açık iletişimler

B119 Bir ara toplam, yalnızca finansal tablolar dışında kamuya açık iletişimlerde kullanılması durumunda yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü tanımını karşılar. Kamuya açık iletişim; yönetim görüşü, basın açıklamaları ve yatırımcı sunumlarını içerir. Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin tanımlanmasında, sözlü iletişimler, sözlü iletişimlerin yazılı dökümleri ve sosyal medya paylaşımları kamuya açık iletişim olarak değerlendirilmez.

B120 Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri, finansal tablolarla aynı raporlama dönemine ilişkin olmalıdır. Özellikle:

(a) Ara dönem finansal tablolarla ilgili olan ancak yıllık finansal tablolarla ilgili olmayan bir ara toplam, yalnızca ara dönem finansal tablolardaki yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olabilir ve

(b) Yıllık finansal tablolarla ilgili olan ancak ara dönem finansal tablolarla ilgili olmayan bir ara toplam, yalnızca yıllık finansal tablolardaki yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olabilir.

B121 İşletme, finansal raporlama sürecinin bir parçası olarak, finansal tabloların yayımı tarihinden sonra bu tür kamuya açık iletişimlerde bulunmadığı sürece, raporlama dönemine ilişkin yönetimin tanımladığı performans ölçütlerini belirlemek için yalnızca raporlama dönemine ilişkin kamuya açık iletişimleri dikkate alır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda, işletme, cari raporlama dönemine ilişkin yönetimin tanımladığı performans ölçütlerini belirlemek için bir önceki raporlama dönemine ilişkin kamuya açık iletişimleri dikkate alır.

B122 Bununla birlikte, bir önceki raporlama dönemine ilişkin kamuya açık iletişimlerde kullanılan bir ölçütün; cari raporlama dönemine ilişkin olarak yapılan kamuya açık iletişimlere dahil edilmeyeceğini gösteren kanıtların bulunması durumunda, cari raporlama dönemine ilişkin yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olarak tanımlanmasına gerek yoktur. Böyle bir ölçütün önceki raporlama döneminde yönetimin

tanımladığı performans ölçütü olarak açıklanmamış olması ve cari raporlama dönemine ilişkin bir ölçüt olarak belirlenmemiş olması halinde bu durum paragraf 124'teki açıklama hükümlerinin uygulandığı yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olma halini sona erdirir veya değiştirir.

Brüt kâra benzer ara toplamlar

B123 Paragraf 118(a) kapsamında, brüt kâra benzer ara toplamlar, yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinden değildir. Bir ara toplam, bir hasılat türü ile bu hasılatın elde edilmesinde ortaya çıkan doğrudan ilgili giderler arasındaki farkı gösterdiğinde brüt kâra benzer. Örnekler:

(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) ve

(e) Net kira geliri.

Yönetimin bakış açısının iletilmesine ilişkin varsayım

B124 Paragraf 119'da, finansal tablolar dışındaki kamuya açık iletişimlerde kullanılan gelir ve giderlere ilişkin bir ara toplamın, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını finansal tablo kullanıcılarına ilettiği varsayımı belirtilmektedir. Paragraf 120'nin uygulanması açısından işletme, aşağıdakilere ilişkin makul ve desteklenebilir mevcut bilgilere sahip olması halinde bu varsayımın aksini ispat edebilir:

(a) Ara toplamın, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını finansal tablo kullanıcılarına iletmemesi (bakınız: paragraf B125-B128) ve

(b) Bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısının iletilmesi dışındaki kamuya açık iletişimlerinde, ara toplamın kullanılmasına ilişkin işletmenin bir gerekçesinin bulunması (bakınız: paragraf B129).

B125 Bir ara toplamın, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını iletmediğini gösteren makul ve desteklenebilir bilgilere ilişkin örnekler şunlardır:

(a) İşletmenin ara toplamı önemsiz bir şekilde iletmesi (bakınız: paragraf B126) ve

(b) Yönetimin, işletmenin finansal performansını işletme içinde değerlendirmek veya izlemek için ara toplamı kullanmaması (bakınız: paragraf B127-B128).

B126 İşletmenin bir ara toplamı önemsiz bir şekilde iletip iletmediği, örneğin aşağıdaki gibi birkaç unsura bağlı bir muhakeme gerektirir:

(a) Ara toplama verilen referansların kapsamı. Ara toplama az sayıda referans verilmesi, iletişimin önemsiz bir şekilde yapıldığına ilişkin bir eksikliği gösterirken, fazla referans verilmesi iletişimin önemliliğinin göstergesi olur.

(b) Ara toplamla ilgili olan veya ara toplama dayanan yorum veya analizin içeriği, örneğin:

(i) Ara toplamın; yönetimin bakış açısını iletmeyen bir bilgi olarak nitelendirilmesi ve yalnızca bazı finansal tablo kullanıcılarının düzenli taleplerine cevaben sunulan bilgiler şeklinde tanımlanması iletişimdeki önemsizliğin göstergesidir.

(ii) Ara toplamın, işletmenin finansal performansına ilişkin yönetim analizini ve yorumunu desteklemek ve ara toplamdaki dönemler itibarıyla gerçekleşen değişimlerin nedenlerini açıklamak için kullanılması, iletişimin önemli olduğunu gösterir ve

(iii) Ara toplamın, rakiplerin ara toplamları veya sektör ölçütleriyle kıyaslanması, iletişimin önemli olduğunu gösterir.

B127 Yönetimin ara toplamı, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönünü değerlendirmek veya izlemek için kullanması, ara toplamın bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını ilettiğini gösterir. Bununla birlikte, yönetimin bir ara toplamı işletme içinde kullanması ancak kamuya açık iletişimlerde kullanmaması durumunda bu ara toplam, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü tanımını karşılamaz.

B128 İşletme, kamuya açık iletişimlerde kullandığı bir ara toplamda, işletme performansını değerlendirmek veya izlemek için yönetim tarafından işletme içi kullanılmak üzere düzeltme yapabilir. Bu gibi durumlarda,

işletme içi kullanılan bir ara toplamın, kamuya açık iletişimlerde kullanılan bir ara toplama yeteri kadar benzer olup olmadığı ve dolayısıyla paragraf B127'nin uygulanabilir olup olmadığı işletmenin muhakemesi kullanılarak değerlendirilir. Ara toplamlar ne kadar benzerse, işletmenin kamuya açık iletişimlerinde kullandığı ara toplamın, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin bir bütün olarak finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin bakış açısını iletme olasılığı da o kadar yüksektir.

B129 Bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısının iletilmesi dışındaki bir nedenle kamuya açık iletişimlerde bir ara toplamın kullanıldığını gösteren makul ve desteklenebilir bilgilere ilişkin örnekler şunlardır:

(a) Ara toplamın kanun veya yasal düzenlemeler uyarınca kamuya açık iletişimlerde yer almasının gerekli olması,

(b) Ara toplamın TFRS dışındaki bir muhasebe çerçevesine uygun olarak hazırlanmış finansal tablolara ilişkin performansı iletmesi,

(c) Ara toplamın işletme dışı bir tarafın talebini karşılamak amacıyla kamuya açık bir iletişimde kullanılması veya

(d) Ara toplamın finansal performans dışında bilgileri iletmek amacıyla kamuya açık iletişimlerde kullanılması.

B130 Paragraf 120, bir ara toplama uygulanır ancak, ara toplamı oluşturan gelir ve gider kalemlerine ilişkin münferit kalemlere uygulanmaz. Buna göre işletme, bir ara toplam içindeki gelir ve giderlere ilişkin münferit bir kalemin (veya kalemlerin) yönetimin bakış açısını yansıtmadığını gösteren bilgilere dayanarak, ara toplamın bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını yansıtmadığını iddia edemez.

B131 İşletme, bir ara toplamın bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını finansal tablo kullanıcılarına iletme amacıyla kullanımında bir değişikliğe gidebilir. Bunun sonucunda bu ara toplam yönetimin tanımladığı performans ölçütü haline gelebilir veya bu niteliğini kaybeder. Başlangıçta yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olarak belirlenmemiş bir ölçütün böyle bir ölçüt haline gelip gelmediği veya daha önce yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olarak tanımlanmış olan bir ölçütün bu niteliğini kaybedip kaybetmediğinin belirlenmesi muhakeme gerektirir. Örneğin, işletme düzenleyici bir kurum tarafından zorunlu kılınarak, ilk kullanıldığında bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını yansıtmayan bir ara toplamı raporlayabilir. Zaman içinde ara toplamın üretilme süreci, işletmenin performansını değerlendirmek ve izlemek için yönetimin işletme içinde bu ölçütü kullanmasına ve düzenleyici hükümlerin ötesinde kamuya açık iletişimlerde açıklama ve yorumları genişletmesine yol açabilir ve bunun sonucunda söz konusu ölçüt yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü tanımını karşılar.

Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin açıklanması

Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri hakkındaki bilginin açıklanacağı dipnot

B132 Paragraf 122, işletmenin paragraf 121-125'te zorunlu kılınan yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine ilişkin tüm bilgileri tek bir dipnotta açıklamasını gerektirir. İşletmenin söz konusu dipnotta başka bilgiler de açıklaması halinde, dipnotta yer alan bilgiler, paragraf 121-125'te zorunlu kılınan bilgilerin diğer bilgilerden açıkça ayrıştırılmasını sağlayacak şekilde isimlendirilir.

B133 Örneğin, işletmenin TFRS 8'i uygulaması ve raporlanabilir bölümlere ilişkin bilgilerin yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü içermesi durumunda işletme, yönetimin tanımladığı performans ölçütüyle ilgili zorunlu kılınan bilgileri, aşağıdaki iki yöntemden birini uygulayarak, diğer raporlanabilir bölümlere ilişkin bilgilerle aynı dipnotta açıklayabilir:

(a) Yönetimin tanımladığı bütün performans ölçütlerine ilişkin, paragraf 121-125'te zorunlu kılınan bilgiler bu dipnota dahil edilir ve paragraf B132'de yer alan hükümlerin yerine getirilmesi amacıyla, paragraf 121-125'te zorunlu kılınan bilgilerin TFRS 8'de zorunlu kılınan bilgilerden açıkça ayırt edilebilmesini sağlayacak şekilde dipnotta yer alan bilgiler isimlendirilir.

(b) Raporlanabilir bölümlere ilişkin bilgilere dahil edilen bilgilerle birlikte, yönetimin tanımladığı bütün performans ölçütleri için zorunlu kılınan bilgiler ayrı bir dipnota dahil edilerek sunulur.

Açık ve anlaşılabilir sunum

B134 Paragraf 123, işletmenin, yönetimin tanımladığı performans ölçütlerini, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmayacak şekilde açık ve anlaşılır bir biçimde isimlendirmesini ve tanımlamasını zorunlu kılar. Bu tür

bir tanım yapılabilmesi için, işletme finansal tablo kullanıcılarının ara toplam içinde yer alan ve bu tutardan hariç tutulan gelir veya gider kalemlerini anlamasını sağlayan bilgileri açıklar. Bu nedenle:

(a) Paragraf 43'e uygun olarak ilgili ölçüt gerçeğe uygun bir sunum sağlayacak şekilde isimlendirilir ve tanımlanır (bakınız: paragraf B135) ve

(b) Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine özgü bilgiler sağlanır, şöyle ki:

(i) İşletmenin finansal performans tablosundaki (tablolarındaki) kalemleri için kullandığı muhasebe politikaları uygulanarak belirlenenler dışındaki bir ölçütü hesaplaması durumunda, bu durum ve işletmenin bu ölçüt için kullandığı hesaplamalar belirtilir ve

(ii) Buna ek olarak, ölçütün hesaplanmasının TFRS'lerin zorunlu kıldığı veya izin verdiği muhasebe politikalarından farklı olması durumunda, işletme, bu durum ve -gerekliyse- işletmenin kullandığı terimlerin anlamlarına ilişkin bir açıklama belirtilir (bakınız: paragraf B135(b)).

B135 İşletme bir ölçütü, gerçeğe uygun olarak yansıtacak şekilde isimlendirmek ve açıklamak için:

(a) Ara toplamın özelliklerini yansıtacak şekilde söz konusu ölçütü isimlendirir (örneğin, "Yinelenmeyen giderlerden önceki faaliyet kârı" isminin yalnızca işletmenin yinelenmeyen olarak tanımladığı tüm giderleri faaliyet kârından hariç tutan bir ara toplam için kullanılması) ve

(b) Ölçütü tanımlarken kullandığı ve finansal performansın iletilen bir yönünün anlaşılması açısından gerekli olan terimlerin anlamlarını açıklar (örneğin, işletmenin "yinelenmeyen giderleri" nasıl tanımladığının açıklanması).

En karşılaştırılabilir olan toplam veya ara toplamla mutabakat

B136 Paragraf 123(c), işletmenin, yönetimin tanımladığı her bir performans ölçütünün, paragraf 118'de belirtilen veya TFRS'ler uyarınca sunulması veya açıklanması özellikle zorunlu kılınan doğrudan en karşılaştırılabilir toplamla veya ara toplamlarla mutabakatını sağlamasını zorunlu kılar. Örneğin, düzeltilmiş faaliyet kârı veya zararını yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olarak dipnotlarda açıklayan bir işletme, söz konusu ölçütün faaliyet kârı veya zararıyla mutabakatını gerçekleştirir. Dipnotlarda açıklanan ve mutabakatı gerçekleştirilen kalemlerin birleştirilmesi veya ayrıştırılmasında, paragraf 41-43'te yer alan hükümler uygulanır.

B137 Mutabakatı gerçekleştirilen her bir kalem için, işletme aşağıdakileri açıklar:

(a) Finansal performans tablosundaki (tablolarındaki) her bir finansal tablo kalemiyle ile ilgili olan tutar (tutarlar) ve

(b) Paragraf 123(a) ve 123(b) uyarınca zorunlu kılınan bilgilerin sağlanmasının gerekli olması durumunda, ilgili kalemin nasıl hesaplandığına ve bu kalemin yönetimin tanımladığı performans ölçütünün faydalı bilgi sağlamasına ne şekilde katkıda bulunduğuna ilişkin bir açıklama (bakınız: paragraf B138-B140).

B138 Mutabakatı gerçekleştirilecek birden fazla kalemin bulunması ve her bir kalemin farklı bir yöntem kullanılarak hesaplanması veya faydalı bilgi sağlanmasına farklı bir şekilde katkıda bulunması durumunda paragraf B137(b)'deki açıklamanın yapılması zorunludur. Örneğin, bazıları yönetimin kontrolü dışında olduğu için, bazıları ise yinelenmeyen olarak belirlenmiş oldukları için, çeşitli gider kalemleri yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine dahil edilmeyebilir. Bu gibi durumlarda, hangi kalemlerin hangi tür düzeltmeye katkıda bulunduğunun açıklanması, yönetimin tanımladığı performans ölçütünün ne şekilde faydalı bilgiler sağladığını açıklamak için gerekli olacaktır.

B139 Tek bir açıklama birden fazla kaleme uygulanabileceği gibi mutabakatı gerçekleştirilen tüm kalemlere toplu olarak da kullanılabilir. Örneğin "yinelenmeyen" ifadesinin işletmeye özgü bir şekilde kullanıldığı gerekçesiyle, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütünün hesaplanmasına birkaç gelir veya gider kalemi dahil edilmeyebilir. Böyle bir durumda, mutabakatı gerçekleştirilen tüm kalemler için kullanılan bir "yinelenmeyen" teriminin tanımını içeren tek bir açıklama, paragraf B137(b)'de yer alan hükmü yerine getirebilir.

B140 Paragraf 123(c)'nin uygulanması açısından, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütünün, finansal performans tablosunda (tablolarında) sunulmayan bir toplam veya ara toplam ile mutabakatının sağlanmasına izin verilmektedir. Bu gibi durumlarda:

(a) İlgili toplam veya ara toplamın, finansal performans tablosunda (tablolarında) sunulan en karşılaştırılabilir toplam veya ara toplamla mutabakatı gerçekleştirilir ve

(b) (a)'daki mutabakat için paragraf 123(d) ve paragraf 123(e)'de belirtilen bilgilerin açıklanması zorunlu değildir.

Mutabakatta açıklanan her bir kalem için vergi etkisi

B141 Paragraf 123(d) uyarınca, yönetimin tanımladığı performans ölçütü ile paragraf 118'de belirtilen veya TFRS'ler uyarınca sunulması veya açıklanması özellikle zorunlu kılınan doğrudan en karşılaştırılabilir toplam veya ara toplam arasındaki mutabakatta açıklanan her bir kaleme ilişkin vergi etkisinin açıklanması zorunludur. İşletme, paragraf 123(d)'de belirtilen vergi etkisini, dayanak işlemin (işlemlerin) vergi etkilerini aşağıdaki şekilde belirler:

(a) İlgili vergi bölgesindeki (bölgelerindeki) işlem (işlemler) için geçerli olan yasal vergi oranı (oranları) üzerinden hesaplayarak,

(b) İlgili vergi bölgesindeki (bölgelerindeki) işletmenin cari ve ertelenmiş vergisinin makul bir şekilde orantılı olarak dağıtılmasıyla hesaplayarak veya

(c) Şartlara daha uygun bir dağıtımı sağlayan başka bir yöntemi kullanarak.

B142 Paragraf B141 uygulandığında, işletme, mutabakat kalemlerinin vergi etkilerini hesaplamak için birden fazla yöntem kullanırsa, her bir mutabakat kalemi için vergi etkilerini nasıl belirlediğini açıklar.