

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU
TARAFINDAN YAYIMLANAN
GENEL SUNUM VE AÇIKLAMALARA İLİŞKİN TASLAK METİN'E
YÖNELİK
KAMU GÖZETİMİ KURUMU GÖRÜŞ TASLAĞI**

TASLAK METİN HAKKINDA GENEL BİLGİ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından 2014 yılında özellikle finansal tablo kullanıcıları tarafından, işletmelerin finansal performansının raporlanmasının geliştirilmesine yönelik taleplere cevap verilmesi amacıyla bir araştırma projesi başlatılmıştır. Bu araştırma projesi kapsamında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Finansal performansı gösteren tabloların içerik ve biçiminin, aynı sektördeki işletmeler için bile farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Bu durum finansal tablo kullanıcılarının, işletmelerin finansal performanslarını karşılaştırma olanağını azaltmaktadır. Bu nedenle, çoğu finansal tablo kullanıcısı söz konusu tablolarda daha fazla kalemin ve alt toplamın tanımlanarak sunulması konusunda görüş bildirmiştir.
- Finansal tablo kullanıcıları tarafından temel finansal tablolarda daha fazla alt kalemin sunulması talep edilmiştir.
- Finansal tablo kullanıcılarına göre, yönetim tarafından tanımlanan ve finansal tablolarda doğrudan sunulmayan performans ölçütleri (non-GAAP measures) işletmenin gelecekteki performansına ilişkin yapılan analiz ve öngörüler açısından faydalı bilgiler sağlamaktadır. Ancak, işletmelerin bu ölçütleri, yeterli tanım veya açıklama olmadan sunması bu ölçütlerden elde edilecek faydayı azaltmaktadır.

IASB, finansal tablo kullanıcıları tarafından dile getirilen bu taleplere cevap vermek amacıyla özellikle finansal performansın sunumuna ilişkin hükümlere yönelik iyileştirme projesine başlamıştır. Bu projeye, özellikle kâr veya zarar tablosunda sunulan ve işletme performansının kullanıcılar açısından daha iyi analiz edilmesini sağlayacak kalemlere ve bu kalemlerin uygun şekilde sunulmasına odaklanılmıştır. Bu proje sonucunda IASB tarafından “Genel Sunum ve Açıklamalara İlişkin Taslak Metin” (Taslak Metin) oluşturulmuş ve paydaşların görüşlerinin alınması amacıyla Aralık 2019’da kamuoyuyla paylaşılmıştır. IASB tarafından, söz konusu Taslak Metin’e paydaşlardan gelen görüşler sonucunda nihai halinin verilmesi ve oluşturulacak metnin “UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu”nun (UMS 1) yerini alacak yeni bir UFRS şeklinde yayımlanması planlanmaktadır.

TASLAK METİN'İN İÇERİĞİ

Kâr veya Zarar Tablosuna İlişkin Hükümler

Taslak Metin'le amaçlanan, UMS 1'de yer alan ve özellikle işletme performansına ilişkin sunulan bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarının daha faydalı bilgi edinmesi amacıyla geliştirilmesidir. UMS 1'in mevcut hâlinde kâr veya zarar tablosunda yer alması gereken asgari gelir ve gider kalemleri öngörülmekle birlikte, bu kalemler için herhangi bir alt toplam ya da sınıflandırma öngörülmemektedir. Bu durum ise, aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin dahi kâr veya zarar tablolarının biçim ve içeriğinin farklı olmasına yol açmakta, dolayısıyla kullanıcıların işletmelerin finansal performanslarını karşılaştırmaları zorlaşmaktadır. Bu nedenle Taslak Metin'le kâr veya zarar tablosunda finansal tablo kullanıcılarının bu tablodan daha fazla bilgi sağlamasını teminen aşağıdaki kalemlerin eklenmesi önerilmektedir:

- Faaliyet kârı veya zararı,
- Faaliyet kârı veya zararı ve ayrılabilir nitelikteki iştirak ve iş ortaklıklarından gelir veya giderler,
- Finansman ve vergi öncesi kâr veya zarar.

Yukarıdaki kalemlerin sunulması kapsamında, işletmelerin kâr veya zarar tablosunda gelir ve giderlerini Taslak Metin'de tanımlanmış olan aşağıdaki sınıflara ayırarak sunmaları öngörülmektedir:

- Esas faaliyetler,
- Ayrılabilir nitelikteki iştirak ve bağlı ortaklıklardan gelir ve giderler,
- Yatırım faaliyetleri,
- Finansman faaliyetleri.

Esas faaliyetler sınıfına ana işletme faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan tüm gelir ve giderler dâhil edilmektedir. Bununla birlikte, aşağıdaki gelir ve gider unsurlarının da esas faaliyetler sınıfında yer alması öngörülmektedir:

- a) Ana işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında yapılan yatırımlardan elde edilen gelir ve giderler,
- b) Ana işletme faaliyeti olarak müşterilere finansman sağlanması durumunda, bu faaliyetten ortaya çıkan gelir ve giderler ile nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan gelir ve giderlerin, finansman faaliyetiyle ilgili olan kısmı.

Yatırım faaliyetleri sınıfı, yapılan yatırımlardan elde edilen gelir ve giderleri içermektedir. Bu gelir ve giderler ise, işletme tarafından elde tutulan varlıklardan ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak bir getiri sağlayan varlıklara yapılan yatırımlardan kaynaklanan gelir ve giderleri ifade etmektedir.

Finansman faaliyetleri sınıfında ise aşağıdaki gelir ve gider kalemleri yer almaktadır:

- a) Nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan gelir ve giderler,
- b) Finansman faaliyetinden kaynaklanan gelir ve giderler,
- c) Finansman faaliyetlerinden kaynaklanmayan yükümlülüklerle ilişkin faiz gelir ve giderleri. Örneğin, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerden ve diğer uzun vadeli karşılıklardan kaynaklanan faiz gideri.

Bununla birlikte Taslak Metin, işletmelerin finansal tablolarında özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklıklarını, yürütülen ana işletme faaliyetleri bakımından “ayrılmaz” ve “ayrılabilir” şeklinde sınıflandırmalarını öngörerek, ayrılmaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıkları hakkındaki bilgileri, ayrılabilir nitelikte olanlardan ayrı bir şekilde sunmalarını öngörmektedir. Bu ayırım kapsamında işletmelerin kâr veya zarar tablosunda, ayrılmaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıklarından kaynaklanan gelir ve giderleri ayrı bir kalemde sunmaları gerekmektedir.

Diğer Hükümler

Taslak Metin’de işletmelerin ayrılmaz ve ayrılabilir nitelikte iştirak ve iş ortaklıklarına ilişkin bilgilerin sunumuna yönelik aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

- Ayrılamaz ve ayrılabilir nitelikteki iştirak ve iş ortaklıklarından kaynaklanan nakit akışları, nakit akış tablosunda yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları sınıfında ayrı ayrı sunulacaktır.
- Finansal durum tablosunda ayrılamaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıklarına yapılan yatırımlar ayrı bir şekilde sunulacaktır.
- Ayrılamaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıkları hakkındaki bilgiler, ayrılabilir nitelikte olanlar hakkındaki bilgilerden ayrı bir şekilde dipnotlarda açıklanacaktır.

Diğer taraftan işletmelerin, hangi bilgilerin finansal tablolara, hangi bilgilerin dipnotlara dâhil edilmesini belirlemeleri konusunda kolaylık sağlamak amacıyla Taslak Metin’de, temel finansal tablolar ile dipnotların görevleri açıklanmıştır.

Ayrıca, Taslak Metin’de işletmeler tarafından finansal tablolar dışında sunulan ancak finansal tablolardaki gelir ve giderler kullanılarak oluşturulan Yönetimin Performans Ölçütleri’nin (YPÖ) (örneğin yıllık faaliyet raporunda sunulan FAVÖK veya düzeltilmiş faaliyet kârı gibi) finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi analiz edilmesi amacıyla YPÖ’lerin finansal tablolarda ayrı bir dipnotta açıklanması öngörülmektedir.

TASLAK METİN'E İLİŞKİN GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELERİN ALINMASI

IASB, değiştirilmesi öngörülen hükümlerin ve bu hükümlere ilişkin Karar Gerekçeleri'nin ve Açıklayıcı Örnekler'in yer aldığı Taslak Metin'i, Aralık 2019'da kamuoyuyla paylaşarak paydaşların görüş ve değerlendirmelerine açmıştır. IASB tarafından, Taslak Metin'e ilişkin görüş ve değerlendirmelerin 30 Eylül 2020 tarihine kadar iletilmesi talep edilmektedir.

Bu kapsamda, Kurumumuz tarafından Taslak Metin'e ilişkin hazırlanan görüş taslağı, Kurumumuz paydaşlarının görüş ve önerilerinin de söz konusu görüş taslağına yansıtılması amacıyla kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Bu çerçevede, aşağıda yer alan "Görüş Talep Edilen Hususlar" başlığında Taslak Metin'de yer alan hükümler, IASB tarafından yöneltilen 14 soru başlığı altında özetlenmiştir. Ayrıca IASB tarafından sorulan her bir soruya ilişkin Kurumumuzun görüşüne yer verilmiş ve Kurumumuz paydaşlarından özellikle dikkat çekilmesi talep edilen konulara ilişkin "Paydaşlara Sorular" başlığı altında Kurumumuzca 11 adet soru yöneltilmiştir.

Bu kapsamda, Taslak Metin'e ilişkin görüş ve değerlendirmelerinizin "Görüş Talep Edilen Hususlar" başlığında yöneltilen sorular çerçevesinde **04/09/2020** tarihine kadar muhasebe.standartlari@kgk.gov.tr adresine iletilmesi talep edilmektedir.

Aşağıdaki linklerden Taslak Metin'in, Karar Gerekçeleri'nin ve Açıklayıcı Örnekler'in İngilizce versiyonlarına ulaşılabilir:

- [Taslak Metin](#)
- [Karar Gerekçeleri](#)
- [Açıklayıcı Örnekler](#)

GÖRÜŞ TALEP EDİLEN HUSUSLAR

Soru 1 - Esas Faaliyet Kârı veya Zararı

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

Taslak Metin’in 60(a) paragrafında, tüm işletmelerin kâr veya zarar tablosunda esas faaliyet kârı veya zararını ayrı bir alt toplam olarak sunmaları önerilmektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC53 paragrafında IASB’nin, işletmeler arasındaki karşılaştırılabilirliği arttırmak amacıyla, işletmelerin belirli gelir ve giderlerini esas faaliyetler olarak sınıflandırmalarını ve kâr veya zarar tablosunda esas faaliyet kârı veya zararını ayrı bir alt toplam olarak sunmalarını zorunlu tuttuğu ifade edilmektedir. IASB ayrıca bu durumun, bazı işletmelerin esas faaliyet kârı veya zararının hesaplanma şeklini değiştirmesini zorunlu kılabileceğini vurgulamaktadır.

Soru 1 - Esas Faaliyet Kârı veya Zararı

Taslak Metin’in 60(a) paragrafında tüm işletmelerin esas faaliyet kârı veya zararını bir alt toplam olarak kâr veya zarar tablosunda sunmaları önerilmektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC53 paragrafında IASB’nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

Taslak Metin’in 60(a) paragrafı uyarınca esas faaliyet kârının kâr veya zarar tablosunda bir alt toplam olarak ayrı bir şekilde sunulmasına ilişkin değişiklik önerisi desteklenmektedir.

Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve’de belirtildiği üzere finansal tablo kullanıcıları, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği ile yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarını idare etme sorumluluğunu değerlendirebilmek için finansal tablolara ihtiyaç duyar. Bu açıdan değerlendirildiğinde finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gelecekteki performansı hakkında öngöründe bulunurken işletmelerin esas faaliyetlerinden kaynaklanan kâr veya zarara daha fazla önem verdikleri düşünülmektedir. Esas faaliyetler, işletmenin temel faaliyetleri olup, bu faaliyetlerden kaynaklanan gelir veya giderler süreklilik arz etmekte ve dolayısıyla kullanıcıların işletmenin performansına ilişkin trendi analiz ederken kullanabilecekleri veri sağlamaktadır.

Ayrıca, esas faaliyet kârı veya zararının ayrı bir toplam olarak sunulması, tüm işletmelerin esas faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelirler ile katlandıkları giderlerin gösterilmesini sağlayarak, işletmeler arası karşılaştırılabilirliği arttıracaktır.

Dolayısıyla, işletmelerin gelecekteki performanslarının değerlendirilmesinde faydalı olması ve kâr veya zarar tablosunun anlaşılabilirliğine katkıda bulunması bakımından, kâr veya zarar tablosunda esas faaliyet kârı veya zararının ayrı bir alt toplam olarak sunulmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

Soru 2 - Esas Faaliyetler Sınıfı

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

Esas faaliyetler sınıfı, işletmenin ana işletme faaliyetlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri ve kendine özgü bir tanımı olmamakla birlikte diğer sınıflara girmeyen bütün gelir ve giderleri içeren bir sınıf olarak değerlendirilmektedir.

Taslak Metin’in 46’ncı paragrafında, esas faaliyetler sınıfının kâr veya zarara yansıtılan ve aşağıdaki sınıflara dâhil edilmeyen tüm gelir ve gider kalemlerini içermesi önerilmektedir:

- a) Yatırım,
- b) Finansman,
- c) Ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıkları,
- d) Gelir vergileri veya
- e) Durdurulan faaliyetler.

İşletmenin ana işletme faaliyetleri sırasında yapılan yatırımlardan kaynaklanan gelir ve giderler ile işletmenin müşterilerine finansman sağlaması durumunda finansman faaliyetinden kaynaklanan gelir ve giderler de esas faaliyetler sınıfında gösterilir.

Bununla birlikte Taslak Metin’de esas faaliyetler sınıfıyla ilgili olarak aşağıdaki ifadeler yer almaktadır:

- a) Esas faaliyetler sınıfı, istisnai gelir ve giderleri içermektedir (bakınız: Karar Gerekçeleri BC56 paragrafı).
- b) Esas faaliyetler sınıfı, ayrılabilir ve ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıklarından gelir veya giderleri içermemektedir (bakınız: Taslak Metin’in 48’inci ve 53’üncü paragrafları).
- c) Esas faaliyet kârı veya zararına dâhil edilen giderlerin, fonksiyon ve çeşit esasından hangisi en faydalı bilgiyi sağlıyorsa, o esasa göre sunulması gerekmektedir (bakınız: Taslak Metin’in 68’inci paragrafı).

Soru 2 - Esas Faaliyetler Sınıfı

Taslak Metin'in 46'ncı paragrafında işletmelerin, yatırım veya finansman faaliyetleri gibi diğer bölümlerde sınıflandırılmamış tüm gelir ve giderlerini esas faaliyetler olarak sınıflandırmaları önerilmektedir.

Taslak Metin'e ilişkin Karar Gerekçeleri'nin BC54-BC57 paragraflarında IASB'nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

Taslak Metin'in 46'ncı paragrafında esas faaliyetler sınıfının işletmenin ana işletme faaliyetlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri kapsadığı ifade edilmektedir. Ancak, "işletmenin ana işletme faaliyetleri" terimlerine ilişkin açık bir tanım ya da yönlendirme yapılmamaktadır. Birden çok ana işletme faaliyeti olan işletmeler (özellikle holdingler) göz önüne alındığında, bu işletmelerin ana faaliyetlerinden kaynaklanan gelir ve giderlerini belirlerken muhakemeye başvurmalarına yol açacak, bu husus ise, Taslak Metin'le hedeflenen ihtiyaca uygunluk ile karşılaştırılabilirliğin sağlanmasını zorlaştıracaktır.

Bu nedenle, esas faaliyetler sınıfının önemi dikkate alındığında; IASB'nin "işletmenin ana işletme faaliyetleri" terimine ilişkin açık bir tanımlama ya da yönlendirme yapmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Paydaşlara Sorular 1:

Esas faaliyetler sınıfı, ana işletme faaliyetlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri içermektedir. Ancak Taslak Metin'de ana işletme faaliyetleri tanımlanmamakta, sadece hangi gelir veya gider kalemlerinin esas faaliyetler olarak sınıflandırılmayacağı belirtilmekte ve temel olarak yatırım veya finansman faaliyetinden kaynaklanmayan her türlü gelir ve giderin, ana işletme faaliyetinden kaynaklandığı varsayılmaktadır. Ana işletme faaliyetlerinin belirlenmesine ilişkin bu yaklaşım hakkında ne düşünüyorsunuz?

Soru 3 - Esas Faaliyetler Sınıfı: Ana İşletme Faaliyetleri Sırasında Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Gelir ve Giderler

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

Taslak Metin’in 48’inci paragrafında, ana işletme faaliyetleri sırasında yapılan yatırımlardan kaynaklanan gelir ve giderlerin esas faaliyet kârı veya zararına dâhil edilmesi öngörülmektedir. IASB, ana işletme faaliyetleri sırasında işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıklara yatırım yapılması sonucunda elde edilen getirilerin, işletme performansının önemli bir göstergesi olduğunu değerlendirmektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC60 paragrafında, sigorta şirketleri gibi bazı işletmeler açısından, yatırımların işletmenin ana faaliyeti sırasında gerçekleşen önemli bir faaliyet olmasına rağmen bunun ana işletme faaliyeti olmadığı ileri sürülebileceği belirtilmiştir. Ancak, ana faaliyeti sigorta poliçesi satmak olan bir sigorta şirketi, bu faaliyeti sırasında diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıklara yatırım yapabilir. Böyle bir yatırım, aslında ana işletme faaliyeti sırasında gerçekleşen bir yatırım işlemidir. Bu tür yatırımlardan kaynaklanan gelir ve giderlerin yatırım faaliyetine değil, esas faaliyetlere dâhil edilmesi daha gerçeğe uygun bir sunum sağlayacaktır.

Bununla birlikte, IASB’nin bazı yatırımlardan kaynaklanan gelir veya giderlerin esas faaliyetlerde sunulmasına ilişkin önerisi, yalnızca bir işletmenin ana işletme faaliyeti sırasında yaptığı yatırımlardan elde ettiği getirilerle sınırlıdır. İşletmelerin ana işletme faaliyetleri sırasında yaptığı yatırımlardan başka yatırımları da olabilir. Böyle bir durumda, bu tür yatırımlardan kaynaklanan gelir veya giderler yatırım sınıfına dâhil edilir.

IASB, Taslak Metin’le işletmelere ana işletme faaliyetleri sırasında yapılan yatırımlardan ve diğer yatırımlardan (diğer bir ifadeyle, işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıklara yaptıkları yatırımlardan) elde edilen getirilerini ayrıştırmaları zorunluluğu getirildiğini belirtmekte ancak işletmelerin bu bilgilere sahip olması muhtemel olduğundan, bu durumun önemli bir ilâve maliyete sebep olmayacağını ifade etmektedir.

Soru 3 - Esas Faaliyetler Sınıfı: İşletmenin Ana Faaliyetleri Kapsamında Yaptığı Yatırımlardan Kaynaklanan Gelir ve Giderler

Taslak Metin’in 48’inci paragrafında ana işletme faaliyetleri kapsamında yapılan yatırımlardan kaynaklanan gelir ve giderlerin esas faaliyetler olarak sınıflandırması önerilmektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC58–BC61 paragraflarında IASB’nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

İşletmeler tarafından sunulan bilginin ihtiyaca uygunluğu ve karşılaştırılabilirliğini arttıracak olması sebebiyle, işletmelerin ana işletme faaliyetleri kapsamında yaptıkları yatırımlardan kaynaklanan gelir ve giderlerin esas faaliyetler olarak sınıflandırılması gerektiği kanaatindeyiz.

Ayrıca, Taslak Metin'in B27 paragrafında, hangi işletmelerin yapacakları yatırımların ana işletme faaliyetleri kapsamında değerlendirilebileceğine ilişkin sağlanan rehberliği faydalı buluyoruz. Bu tür bir rehberliğin, işletmelerin yaptıkları yatırımlardan elde ettikleri getirilerin; ana işletme faaliyetleri kapsamında olup olmadığını değerlendirirken yapacakları muhakemeye katkı sağlayacağını düşünüyoruz.

Ancak, B27 paragrafında belirtilenler dışındaki şirketler için açık ve yeterli bir rehberlik sunulmadığı kanaatindeyiz. Bu durumda, birden fazla ana işletme faaliyetine sahip işletmeler açısından, yatırımlardan elde edilen getirilerin ana işletme faaliyeti kapsamında olup olmadığının değerlendirilmesi, bu işletmeler bakımından zorluk doğurabilir. Dolayısıyla, 48'inci paragrafta yer alan "ana işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında" ifadesinin detaylandırılması ve işletmelerin bu hükmü uygularken faydalanacakları bir rehber sunulması önerilmektedir.

Ayrıca, bir önceki soruda önerdiğimiz şekilde, yatırımlardan sağlanan getirilerin hangi durumlarda esas faaliyetler ya da yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılacağı konusunda işletmelerin yapacağı muhakemeyi kolaylaştıracağı için esas faaliyet kârı veya zararını oluşturan "ana işletme faaliyeti"nin tanımlanmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Paydaşlara Sorular 2:

Taslak Metin'de ana işletme faaliyeti sırasında yapılan yatırımlardan ve diğer yatırımlardan (başka bir ifadeyle, işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız getiri sağlayan varlıklara yaptıkları yatırımlardan) kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrıştırılarak, esas faaliyetler veya yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılması öngörülmektedir. Ancak IASB, işletmelerin bu bilgilere sahip olması muhtemel olduğundan bu durumun önemli bir ilâve maliyete sebep olmayacağını değerlendirmektedir. Böyle bir ayrıştırmanın finansal tabloların hazırlanmasında aşırı bir maliyet ve çabaya neden olup olmayacağı hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

Soru 4 - Esas Faaliyetler Sınıfı: Ana İşletme Faaliyeti Olarak Müşterilere Finansman Sağlanması

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

Bir işletmenin, ana işletme faaliyeti olarak müşterilerine finansman sağlaması durumunda ortaya çıkan faiz geliri veya faiz gideri işletme performansının önemli bir göstergesi olacaktır.

Taslak Metin’in 51’inci paragrafında ana işletme faaliyeti olarak müşterilere finansman sağlanması durumunda; işletmenin aşağıdakiler arasında bir muhasebe politikası tercihi yapması öngörülmektedir:

- a) Sadece müşterilere finansman sağlanmasıyla ilgili olan finansman gelir ve giderleri ile nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan gelir ve giderler esas faaliyet kârı veya zararına dâhil edilir veya
- b) Finansman faaliyetinden kaynaklanan tüm gelir ve giderler ile nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan tüm gelir ve giderler esas faaliyet kârı veya zararına dâhil edilir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC69 paragrafında, Taslak Metin’in 51(b) paragrafının muhasebe politikası tercihi olarak kullanılması durumunda, finansman ve vergi öncesi kârın sunulmasının yanıltıcı olacağı belirtilmektedir. Bu nedenle Taslak Metin’in 64’üncü paragrafı uyarınca, 51(b) paragrafını uygulayarak finansman faaliyetinden kaynaklanan tüm gelir ve giderler ile nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan tüm gelir ve giderleri esas faaliyet kârı veya zararına dâhil eden işletmelerin ayrı bir alt toplam olarak finansman ve vergi öncesi kâr kalemini sunmaması öngörülmektedir.

Soru 4 - Esas Faaliyetler Sınıfı: Ana İşletme Faaliyeti Olarak Müşterilere Finansman Sağlanması

Taslak Metin’in 51’inci paragrafında ana işletme faaliyeti olarak müşterilerine finansman sağlayan bir işletmenin;

- Müşterilere finansman sağlanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkan gelir ve giderler ile nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan ilgili gelir ve giderleri ya da
- Finansman faaliyetinden kaynaklanan tüm gelir ve giderler ile nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan tüm gelir ve giderleri

esas faaliyetler olarak sınıflandırması önerilmektedir:

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC62-BC69 paragraflarında IASB’nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

Taslak Metin’de finansman faaliyetlerinden kaynaklanan gelir ve giderlerin esas faaliyetler olarak izlenmesi konusundaki muhasebe politikası tercihinin, işletmelerin farklı muhasebe politikası seçmesine olanak tanıdığı için karşılaştırılabilirliği zayıflatacağını düşünmekteyiz. Diğer taraftan, tüm finansman gelir ve giderlerinin esas faaliyetler olarak izlenmesi, işletmelerin esas faaliyetlerinin bir parçası olmayan finansman gelir ve giderlerinin de bu sınıfta gösterilmesine sebep olacak ve kullanıcılar açısından önemli bir unsur olan esas faaliyet kârının, finansman faaliyeti unsurlarını da içermesine yol açacaktır.

Ayrıca, Taslak Metin’in 51(b) paragrafının uygulanması, ana işletme faaliyetleri arasında müşterilerine finansman sağlamak olan işletmelerin, tüm finansman gelir ve giderlerinin esas faaliyetler olarak gösterilmesine sebep olacaktır. Bu husus da özellikle bahsi geçen işletmeler bakımından esas faaliyet kârı veya zararının ihtiyaca uygunluğunu zayıflatacaktır.

Dolayısıyla, ana işletme faaliyeti olarak müşterilerine finansman sağlayan işletmelerin Taslak Metin’in 51(a) paragrafında belirtilen şekilde söz konusu finansman faaliyetiyle ilgili olarak ortaya çıkan finansman gelir ve giderlerini ayrıştırarak, esas faaliyetler olarak izlemesinin genel prensip olarak belirlenmesinin; ancak söz konusu ayrıştırma işleminin işletmelerin aşırı bir maliyet ve çabaya katlanmalarına sebep olması durumunda istisnai bir uygulama olarak, Taslak Metin’in 51(b) paragrafına başvurulmasının daha faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Paydaşlara Sorular 3:

Taslak Metin’in 51(a) paragrafı uyarınca ana işletme faaliyeti olarak müşterilerine finansman sağlayan işletmelerin finansman faaliyetlerinden kaynaklanan gelir ve giderler ile nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan gelir ve giderlerinin, müşterilere finansman sağlanmasıyla ilgili olan ve ilgili olmayan kısımlarının ayrıştırılmasının maliyetli ve uygulama açısından zor olup olmadığı hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

Paydaşlara Sorular 4:

Ana işletme faaliyeti olarak müşterilerine finansman sağlayan işletmelerin; finansman faaliyetinden kaynaklanan tüm gelir ve giderler ile nakit ve nakit benzerlerinden

kaynaklanan tüm gelir ve giderlerini esas faaliyetler olarak sınıflandırmasını finansal tabloların ihtiyaca uygunluğu açısından nasıl değerlendiriyorsunuz?

Soru 5 - Yatırım Faaliyetleri Sınıfı

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

Taslak Metin’in 47’nci paragrafında, işletme tarafından elde tutulan diğer kaynaklardan ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıklardan kaynaklanan gelir ve giderler ile bu yatırımlarla ilgili ilâve giderlerin yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılması öngörülmektedir. Taslak Metin’de yatırımlarla ilgili ilâve giderler, yatırım faaliyeti yapılmamış olsaydı ortaya çıkmayacak olan giderler olarak tanımlanmaktadır.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC49 paragrafında, yatırım faaliyetleriyle ana işletme faaliyetlerinin bir parçası olmayan yatırımlardan elde edilen getirilerin belirlenmesinin hedeflendiği belirtilmektedir. Örneğin, özkaynak veya borçlanma araçlarına yapılan finansal yatırımlar, genellikle işletmenin diğer varlıklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak kâr payı veya faiz getirisi doğurmaktadır. Bu tür varlıklardan kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrı olarak sunulması ise, ana işletme faaliyetlerinden ayrı olarak yatırımlardan kaynaklanan getirileri analiz ederek ekonomik kararlar veren finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sağlayacaktır.

Soru 5 - Yatırım Faaliyetleri Sınıfı

Taslak Metin’in 47 ve 48’inci paragraflarında, işletme tarafından elde tutulan diğer kaynaklardan ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıklardan kaynaklanan gelir ve giderlerin (ilgili değişken/ilâve giderler dâhil) yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılması önerilmektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC48-BC52 paragraflarında IASB’nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

Yatırım faaliyetleriyle ilgili gelir ve giderlerin kâr veya zarar tablosunda ayrı bir sınıf olarak sunulmasını desteklemekle birlikte, Taslak Metin’de belirtildiği şekilde esas faaliyetlerde kullanılan varlıklardan (maddi ve maddi olmayan duran varlıklar gibi) kaynaklanan tüm gelir ve gider unsurlarının, yatırım faaliyetleri yerine esas faaliyetler olarak sınıflandırılması önerisine katılmıyoruz.

İşletmelerin esas faaliyetlerinde kullandıkları varlıklardan kaynaklanan amortisman ya da itfa gibi giderlerin esas faaliyetler olarak izlenmesi konusunda hemfikiriz. Bu tür varlıklar işletmenin esas faaliyet döngüsünde kullanılacağı için bu varlıkların kullanımı sonucunda ortaya çıkan amortisman ya da itfa giderlerinin esas faaliyetler olarak sunulması gerekmektedir. Ancak bu varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç ya da kayıpların yatırım faaliyetleri yerine esas faaliyetler olarak izlenmesinin, esas faaliyetler sınıfının amaçları bakımından uygun olmayacağı kanaatindeyiz. Bu varlıkların elden çıkarılması işletmenin esas faaliyetleriyle doğrudan ilgili olmadığı için, söz konusu kazanç veya kayıpların esas faaliyetler yerine yatırım faaliyetleri sınıfında izlenmesini önermekteyiz. Söz konusu satış işleminden kaynaklanan kazanç ya da kayıplar; işletmenin elinde bulundurduğu diğer varlıklarından ayrı ve bağımsız olarak ortaya çıktığı için bu kazanç veya kayıpların yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılması nakit akış tablosunda yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının sunumuyla da tutarlı olacaktır.

Taslak Metin’de yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan gelir ve giderlerin sınıflandırılması, yatırım niteliğindeki varlıklar (işletme tarafından elde tutulan diğer kaynaklardan ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıklar) esas alınarak yapılmaktadır. Dolayısıyla yatırım faaliyetlerinden elde edilen gelir ve giderler, bu varlıklardan elde edilen bütün gelir ve giderleri içermekte ancak bu gelir ve giderlerin niteliği dikkate alınmamaktadır. Bu durum, örneğin, esas faaliyetlerde kullanılan varlıklardan (maddi ve maddi olmayan varlıklar) elde edilen gelir ve giderlerin, esas faaliyet ya da yatırım faaliyeti olarak ayrıştırılmadan doğrudan esas faaliyet kârı veya zararında sınıflandırılmasına ve dolayısıyla, esas faaliyetlerde kullanılan varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan gelir ve giderlerin de, bu giderler her ne kadar yatırım faaliyetleriyle daha ilgili olsa da, esas faaliyet olarak sınıflandırılmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında; “yatırım” olarak değerlendirilen varlıkların niteliğinden ziyade; bu varlıklardan elde edilen gelir ve giderlerin niteliğinin dikkate alınmasının ve varlıklardan elde edilen gelir veya giderlerin ait olduğu sınıfa göre yatırım faaliyetleri veya esas faaliyetler olarak sınıflandırılmasının daha uygun olacağı kanaatindeyiz. Böylelikle bir üretim işletmesinin elinde bulundurduğu maddi veya maddi olmayan duran varlıklardan kaynaklanan bütün gelir veya giderlerin esas faaliyetler olarak sınıflandırılması yerine, bunlardan kaynaklanan amortisman veya itfa gibi giderlerin esas faaliyet gideri olarak (yani, bu varlıkların kullanımları işletmenin esas faaliyetlerine hizmet ettiği için esas faaliyet döngüsüne yansıtılmış olacak), bu varlıkların satışlarından elde edilen kazanç veya kayıpların ise (işletmenin ana/temel işletme faaliyeti bu varlıkların satımıyla ilgili olmadığı için) yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılması sağlanacaktır.

Bu kapsamda, Taslak Metin’de tanımlanmamış olan “işletmenin ana faaliyeti” kavramının, yatırım faaliyeti kapsamında değerlendirilen varlıklardan elde edilen gelir ve giderlerin “esas faaliyet sınıfı” veya “yatırım faaliyetleri sınıfı” ayrımının yapılmasına imkân sağlayacak şekilde açık bir şekilde tanımlanması gerektiğini tekrar vurgulamak ve hatırlatmak isteriz.

Soru 6 - Finansman ve Vergi Öncesi Kâr ya da Zarar ile Finansman Faaliyetleri Sınıfı

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

Taslak Metin’in 60(c) ve 64’üncü paragraflarında tüm işletmelerin -belirtilen bazı işletmeler hariç- finansman ve vergi öncesi kâr ya da zararı ayrı bir alt toplam olarak sunmaları önerilmektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC33 paragrafında, birçok finansal tablo kullanıcısının bir işletmenin performansını işletmenin nasıl finanse edildiğinden bağımsız olarak analiz etmeye çalıştığı belirtilmektedir. Bu analizi kolaylaştırmak için Taslak Metin’de, işletmelerin kâr veya zarar tablolarında belirli gelir ve giderleri finansman faaliyeti olarak sınıflandırmaları ve finansman ve vergi öncesi kâr veya zarar alt toplamını sunmaları öngörülmektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC34 ve BC35 paragraflarında, işletmenin performansının, işletmenin nasıl finanse edildiğinden bağımsız olarak analiz edilmesini sağlamak için finansman faaliyeti sınıfının aşağıdakileri içerdiği belirtilmektedir:

- a) Finansman faaliyetinden kaynaklanan gelir ve giderler (örneğin, işletmenin ihraç ettiği borçlanma araçlarına ve kiralama yükümlülüklerine ilişkin faiz giderleri),
- b) Nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan gelir ve giderler (nakit benzerlerinin elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar) ve
- c) Finansman faaliyetlerinden kaynaklanmayan yükümlülüklerle ilişkin faiz geliri ve gideri (örneğin, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerden ve diğer uzun vadeli karşılıklardan kaynaklanan faiz gideri).

Ayrıca IASB, hangi gelir ve giderlerin finansman faaliyetlerinden kaynaklandığının tanımlanması için UMS 7’de yer alan finansman faaliyetleri tanımının genişletilmesini ve netleştirilmesini önermektedir. Böylelikle, finansman faaliyetlerinin açık bir şekilde tanımlanarak finansman faaliyetleri kapsamındaki kalemlerin sınıflandırılması konusunda şeffaflığın artırılması hedeflenmektedir.

Soru 6 - Finansman ve Vergi Öncesi Kâr ya da Zarar ile Finansman Faaliyetleri Sınıfı

- a) Taslak Metin'in 60(c) paragrafında ve 64'üncü paragrafında tüm işletmelerin - belirtilen bazı işletmeler hariç (bakınız: Taslak Metin'in 64'üncü paragrafı) - finansman gideri veya geliri ve vergi öncesi kâr ya da zarar alt toplamını kâr veya zarar tablosunda sunması önerilmektedir.
- b) Taslak Metin'in 49'uncu paragrafında işletmenin hangi gelir ve giderlerini finansman faaliyetleri olarak sınıflandıracağı ele alınmaktadır.

Taslak Metin'e ilişkin Karar Gerekçeleri'nin BC33-BC45 paragraflarında IASB'nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

Finansman ve Vergi Öncesi Kâr ya da Zarar:

Kâr veya zarar tablosunda finansman ve vergi öncesi kâr veya zarar şeklinde ayrı bir alt toplamın sunulmasına ilişkin öneriyi desteklemekteyiz. BC33 paragrafında belirtildiği üzere kullanıcılar, işletmelerin ana faaliyetlerinden elde ettikleri gelirden bağımsız olarak, bu ekonomik faydaya dayanak teşkil eden kaynakların nasıl finanse edildiği hakkında da bilgi sahibi olmak istemektedirler. Dolayısıyla, finansman faaliyeti öncesi, işletmelerin esas ve yatırım faaliyetlerinden elde ettiği gelir ve giderlerin ayrı bir şekilde sunulması faydalı olacaktır.

Ancak, Taslak Metin'in 64'üncü paragrafında belirtildiği üzere, 51(b) paragrafının uygulanması sonucunda, tüm finansman gelir ve giderleri ile nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan gelir ve giderlerin esas faaliyetler olarak sınıflandırılması durumunda, finansman ve vergi öncesi kâr ya da zarara ilişkin ayrı bir alt toplam sunulmayacaktır. Bu hususun kullanıcıların, işletmelerin finansman geliri veya giderinden önceki faaliyet performansını karşılaştırma ve anlama imkânını ortadan kaldıracığı için karşılaştırılabilirliği azaltacağını düşünmekteyiz. Bu hususla ilgili olarak Soru 5 için sunduğumuz görüşümüz geçerlidir.

Finansman Faaliyetleri Sınıfı:

Taslak Metin'in 49(b) paragrafında finansman faaliyetleri sonucunda doğan yükümlülüklerden kaynaklanan gelir ve giderlerin finansman faaliyetleri sınıfında sunulması öngörülmekte ve B35 paragrafında, ticari borçların finansman faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan bir yükümlülük olarak değerlendirildiği belirtilmektedir. Bu

kapsamda, ticari borçların etkin faiz yöntemiyle itfa edilmesi sonucunda ortaya çıkacak finansman giderleri finansman faaliyetleri sınıfında gösterilecektir. Ancak Taslak Metin'in B33 paragrafında, ticari alacaklardan kaynaklanan faiz gelirin, esas faaliyetler olarak sınıflandırılması önerilmektedir. Bu doğrultuda, ticari borçlardan kaynaklanan faiz giderinin de, ticari alacaklardan kaynaklanan faiz gelirin olduğu gibi esas faaliyetler olarak sınıflandırılmasını önermekteyiz. Ticari borçların da işletmenin esas faaliyetlerinin bir parçası olduğu göz önüne alındığında, böyle bir sınıflandırmanın daha tutarlı olacağını ve kullanıcılar için daha faydalı olacağını değerlendirmekteyiz.

Ayrıca, Taslak Metin'de ana işletme faaliyetleri kapsamında nakit ve nakit benzerleri niteliğindeki finansal varlık yatırımlarından kaynaklanan gelir ve giderler hariç olmak üzere, nakit veya nakit benzerlerinden kaynaklanan gelir veya giderlerin finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılması öngörülmektedir. Taslak Metin'de, nakit ve nakit benzerlerinin işletmelerin ana faaliyetleri için gerekli olan miktarı aşan kısmının, işletmenin borç yönetimiyle ilgili olduğunun varsayıldığı ve bu nedenle bu tutarların finansman faaliyetleri sınıfında yer aldığı görülmektedir. Ancak, söz konusu fazla nakit miktarının, işletmenin finansman faaliyetlerinden ziyade yatırım faaliyetleriyle daha yakından ilişkili olduğu dikkate alınarak Taslak Metin'deki yaklaşımın gözden geçirilmesi önerilmektedir.

Paydaşlara Sorular 5:

Nakit ve nakit benzerlerinin işletmelerin ana faaliyetleri için gerekli olan miktarı aşan kısmından elde edilen gelir ve giderlerin, işletmelerin borç yönetimiyle ilişkili olduğu varsayımıyla, finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılması hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?

Ayrılamaz ve Ayrılabilir Nitelikteki İştirakler ve İş Ortaklıkları

Soru 7- Ayrılamaz ve Ayrılabilir Nitelikteki İştirakler ve İş Ortaklıkları

Taslak Metin'de Yer Alan Öneriler

IASB tarafından özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zararından işletmeye düşen payın sunumu konusunda uygulamada önemli farklılıkların olduğu gözlemlenmiştir. Bu nedenle, işletmelerin özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklıklarının kâr veya zararındaki payının, kâr veya zarar tablosunun hangi bölümünde sunması gerektiğinin belirlenmesi uygun görülmüştür.

Taslak Metin'e ilişkin Karar Gereçleri'nin BC80 paragrafında, ayrılabilir nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zararından işletmeye düşen payın yatırımlardan elde edilen gelir ve gider tanımını karşıladığı sonucuna varıldığı ve bu nedenle bu payın yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılmasının öngörüldüğü belirtilmektedir. Bununla birlikte, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen ve ana işletme faaliyetlerinin

ayrılmaz bir parçası olan iştirak ve iş ortaklıklarının, diğer varlıklardan ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlamadığı ifade edilmektedir. Dolayısıyla, Taslak Metin’de ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıklarından kaynaklanan gelir ve giderler için aşağıdakiler önerilmektedir:

- a) Ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıklarından gelir ve giderlerin ayrı bir kalemde sınıflandırılması,
- b) Esas faaliyet kârı veya zararı ile ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıklarından kaynaklanan gelir ve giderlerin toplamının ayrı bir kalemde sunulması ve
- c) Ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıklarındaki değer düşüklüğü zararları ve değer düşüklüğü zararlarının iptali ile bu ortaklıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıpların da (a) alt paragrafında belirtilen ayrı kaleme dâhil edilmesi.

IASB, Taslak Metin’le UFRS 12 *Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar*’a eklenmesi öngörülen 20D paragrafında bir iştirak ya da iş ortaklığının işletmenin ana işletme faaliyetinden ayrılabilir veya ayrılamaz nitelikte olup olmadığını değerlendirirken işletmenin tüm durum ve şartları dikkate almasını önermektedir. İşletme ve iştirak veya iş ortaklığı arasındaki önemli derecede bağımlılık, söz konusu iştirak veya iş ortaklığının işletmenin ana işletme faaliyetinden ayrılamaz olduğunun bir göstergesi olacaktır. Önemli derecede bağımlılık örnekleri şunları içerir:

- a) İşletmenin, iştirak veya iş ortaklığı ile entegre iş koluna sahip olması,
- b) İşletmenin, iştirak veya iş ortaklığı ile bir ünvanı ya da markayı paylaşması ve
- c) İşletme ile iştiraki veya iş ortaklığı arasında, faaliyetlerinde önemli bir aksama olmadan değiştiremeyeceği bir tedarikçi veya müşteri ilişkisinin olması.

Özetlemek gerekirse IASB, ayrılabilir ve ayrılamaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıklarının tanımlanmasını ve özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının işletmenin ana işletme faaliyetinden ayrılabilir veya ayrılamaz olarak sınıflandırılmasını zorunlu kılmaktadır. IASB ayrıca, işletmelerin ayrılamaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıkları hakkında ayrı olarak bilgi sağlamasının zorunlu tutulmasını önermektedir. Buna göre bir işletmenin aşağıdakileri yapması zorunludur:

- a) Ayrılamaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıklarından kaynaklanan gelir ve giderlerin, kâr veya zarar tablosunda ayrılamaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıkları kaleminde sınıflandırılması ve bu kalem ile esas faaliyet kârı veya zararının ayrı bir alt toplam olarak sunulması (bakınız: Taslak Metin’in 53’üncü ve 60(b) paragrafları)
- b) Ayrılamaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarından kaynaklanan nakit akışlarının, ayrılabilir nitelikteki iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarından kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak; nakit akış tablosunda yatırım faaliyetlerinden

kaynaklanan nakit akışları olarak sunulması (bakınız: UMS 7'nin önerilen yeni 38A paragrafı)

- c) Ayrılabilir nitelikteki iştirak ve iş ortaklığındaki yatırımların ayrılabilir nitelikteki iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarından ayrı olarak finansal durum tablosunda sunulması (bakınız: Taslak Metin'in 82(g)- 82(h) paragrafları) ve
- d) UFRS 12'nin 20'nci paragrafında ayrılabilir nitelikteki iştirak ve iş ortaklığındaki yatırımlar ile ayrılabilir nitelikteki iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarına ilişkin gerekli bilgilerin dipnotlarda ayrı ayrı açıklanması (bakınız: UFRS 12'nin önerilen yeni 20E paragrafı).

Soru 7 - Ayrılabilir ve Ayrılabilir Nitelikteki İştirakler ve İş Ortaklıkları

- a) UFRS 12'ye 20A-20D paragrafları eklenerek "ayrılabilir ve ayrılabilir nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıkları" tanımlanmakta ve işletmelerin bunları belirlemeleri önerilmektedir.
- b) Taslak Metin'in 60(b) paragrafında, kâr veya zarar tablosunda işletmenin ayrılabilir nitelikteki iştirak ve iş ortaklıklarından gelir ve giderleri ile esas faaliyet kârı veya zararını ayrı bir alt toplam olarak sunması önerilmektedir.
- c) Taslak Metin'in 53'üncü paragrafında, 75(a) paragrafında ve 82(g)-82(h) paragraflarında, UMS 7'ye yeni eklenen 38A paragrafında ve UFRS 12'ye eklenen 20E paragrafında işletmenin, ayrılabilir nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıklarından ayrı olarak, ayrılabilir nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıklarına ilişkin bilgi sağlaması önerilmektedir.

Taslak Metin'e ilişkin Karar Gerekçeleri'nin BC77-BC89 ve BC205-BC213 paragraflarında IASB'nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

İşletmelerin ayrılabilir nitelikteki iştirak ve iş ortaklıklarından kaynaklanan gelir ve giderlerinin ayrı bir alt toplam olarak esas faaliyet kârı veya zararından sonra sunulmasını desteklemekteyiz. Böyle bir ayırımın, kullanıcıların işletme ile yatırım yaptığı işletmeler arasındaki sinerjiyi anlayabilmesi bakımından faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Bununla birlikte, münferit finansal tablolarda, özkaynak yöntemi dışındaki yöntemlerle muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklıklarına ilişkin ayrı bir rehberlik sağlanması gerektiği kanaatindeyiz. Örneğin, maliyet yöntemiyle ölçülen bir iştirak için, "ayrılabilir-

ayrılabilir” ayrımının yapılıp yapılmayacağı ve münferit finansal durum tablosunda veya kâr veya zarar tablosunda bu ayrıma göre bir raporlama yapılıp yapılmayacağı konusunda bir açıklama yapılmasının faydalı olacağını düşünüyörüz.

Buna ek olarak, iştirak ve iş ortaklıklarında olduğu gibi, münferit finansal tablolarda sunulan bağıli ortaklık yatırımlarının da, “ayrılmaz veya ayrılabilir” şeklinde sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını da Taslak Metin’de ve ilgili Standartlarda açıklığa kavuşturulmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Böyle bir sınıflandırma yapılacaksa, özkaynak yöntemi dışındaki yöntemlerle ölçülen bağıli ortaklıkların münferit finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosunda nasıl sunulacağı konusunda bir rehberlik sağlanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, belirtildiği üzere ayrılmaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıkları UFRS 12’de tanımlanmaktadır. Ancak UFRS 12’nin 20D paragrafında, söz konusu tanıma ilişkin sağlanan rehberliğin, yeterli açıklıkta olmadığı ve işletmelerin muhakemelerine bırakıldığı değerlendirilmektedir. Bu durumun karşılaştırılabilirliği azaltacağı göz önünde bulundurulduğunda, 20D paragrafında sağlanan rehberliğin daha kapsamlı hâle getirilmesi, işletmelerin içinde bulunduğu farklı durum ve şartların da göz önünde bulundurularak yeniden kaleme alınması gerektiği kanaatindeyiz.

Temel Finansal Tabloların ve Dipnotların Görevleri - Birleştirme ve Alt Sınıflara Ayırma

Soru 8 - Temel Finansal Tabloların ve Dipnotların Görevleri - Birleştirme ve Alt Sınıflara Ayırma

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

Taslak Metin’de finansal bilgilerin, finansal tablolara veya dipnotlara dâhil edilmesinin gerekli olup olmadığının belirlenmesi için temel finansal tabloların ve dipnotların görevlerinin tanımlanması önerilmektedir. Önerilen tanımlar, finansal tablo kullanıcılarının, gelecekteki nakit akışı olasılıklarını ve yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığına ilişkin değerlendirme yapmalarını sağlayan finansal tabloların amacına hizmet etmektedir.

Taslak Metin’in 20’nci paragrafında temel finansal tabloların görevi; işletmelerin finansal tablolara aldığı varlık, yükümlülük, gelir, gider ve nakit akışlarının belirli bir formatta ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunulması olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, temel finansal tabloların, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu ile özkaynak değişim tablosundan oluştuğu belirtilmektedir. Dipnotlar temel finansal tablolar arasında yer almamakta ve dipnotların görevi, kullanıcıların finansal tablolara dâhil edilen kalemleri anlamaları için daha fazla bilgi sağlamak ve finansal tabloları bu tabloların amacına ulaşması için gerekli diğer bilgilerle desteklemek olarak tanımlanmaktadır.

Taslak Metin’de birleştirme ve alt sınıflara ayırma ele alınırken, her bir önemli varlık, yükümlülük, gelir ve gider, özkaynak ve nakit akışı sınıfının niteliği ve tutarının temel finansal tablolarda veya dipnotlarda açıklanması zorunlu kılınmaktadır. Ayrıca, bu kalemlerin tanımının, kalemlerin özelliklerini gerçeğe uygun bir şekilde yansıtması gerekmektedir.

Taslak Metin’de ayrıca, işletmelerin işlemleri ve diğer olayları özelliklerine göre sınıflandırmaları -ve birleştirmeleri- önerilmekle birlikte, ortak özellikleri olmayan kalemlerin birleştirilmemesi öngörülmektedir. Buna ek olarak, finansal bilginin birleştirilmesi ve alt sınıflara ayrılma ilkesi ilgili bilgiyi gizlememeli ya da sunulan veya açıklanan bilginin anlaşılabilirliğini azaltmamalıdır. İşletme ortak özellikleri bulunmayan önemsiz kalemleri birleştirebilir ve benzer olmayan bu kalemleri gerçeğe uygun sunumu sağlayacak bir şekilde tanımlayabilir. İşletme bu birleştirme ve tanımlama işlemini yaparken;

- a) Önemsiz kalemleri benzer özelliklere sahip diğer kalemler ile birleştirebilir veya
- b) Farklı nitelikteki kalemlerin birleştirildiğini ifade eden bir tanımlama kullanarak önemsiz kalemleri farklı nitelikteki kalemlerle birleştirebilir.

Ancak birleştirilen önemsiz kalemlerin ortak özellikleri bulunmuyor ve bunlar gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde tanımlanamıyorsa işletme, birleştirilen kalemlerin birbiriyle ilişkisiz farklı kalemlerden oluştuğunu ve birleştirilen gruptaki en büyük tutarlı kalemin niteliği ve tutarına ilişkin bilgiyi dipnotlarda açıklar.

Soru 8 - Temel Finansal Tabloların ve Dipnotların Görevleri - Birleştirme ve Alt Sınıflara Ayırma

- a) Taslak Metin’in 20 ve 21’inci paragrafları temel finansal tabloların ve dipnotların görevlerine ilişkin tanımlamayı ele almaktadır.
- b) Taslak Metin’in 25-28’inci ve B5-B15 paragrafları bilginin birleştirilmesi ve ayrıştırılmasında önerilen ilkeleri ve genel hükümleri göstermektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC19-BC27 paragraflarında IASB’nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatif önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

Temel Finansal Tablolar ve Dipnotların Görevleri:

Taslak Metin’in 20-21’inci paragraflarında öngörüldüğü şekilde finansal tabloların dipnotlardan ayrı bir şekilde ele alınması ve dipnotların bunlara ilâve ve tamamlayıcı

bilgi sunan bir tablo olmasının vurgulanmasının kullanıcıların finansal tablolar ile dipnotların yapısı ve sınırlarını anlaması bakımından faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Ancak, 20(a) paragrafında finansal tabloların unsurlarının vurgulanması yerine, finansal tabloların, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında finansal tablo kullanıcılarına bir bakış açısı sunacağına belirtilmesinin daha yerinde olacağı kanaatindeyiz.

Birleştirme ve Alt Sınıflara Ayırma:

Taslak Metin’de, finansal tablo kalemlerinin birleştirilmesi ve alt sınıflara ayrılmasına ilişkin önerilen ilâve hükümler ile bu hususla ilgili B5-B15 paragraflarında sağlanan ilâve rehberliğin finansal tablolarda sunulan bilginin ihtiyaca uygunluğunu arttıracığı kanaatindeyiz. Özellikle önemli olmayan kalemlerin birleştirilmesi ve birleştirilen kalemlerden oluşan grubun, bu kalemlerin niteliğini doğru yansıtacak şekilde tanımlanmasına ilişkin 27’nci paragrafta belirtilen hükümler ve birleştirilen önemli olmayan kalemlere ilişkin dipnotlarda açıklama yapılmasını ele alan 28’inci paragraftaki hüküm, kullanıcıların önemli olmayan kalemleri anlamasına yardımcı olacaktır.

Soru 9 - Faaliyet Giderlerinin Analizi

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

IASB, Taslak Metin’in 68’inci paragrafında, faaliyet kârı veya zararına dâhil edilen giderlerin, çeşit ya da fonksiyon esaslı sunum yöntemlerinden hangisi en faydalı bilgiyi sağlıyorsa, o yöntem kullanılarak kâr veya zarar tablosunda sunulmasını önermektedir.

Uygulamada işletmeler bazı durumlarda iki yöntemin birleşimini kullandığı için IASB, finansal tablo kullanıcılarına en faydalı bilgiyi sağlayan tek bir yöntemin kullanmasını zorunlu tutmaya karar vermiştir. İşletmelerin kendi şartlarına göre hangi yöntemin en yararlı olduğunu değerlendirmesine yardımcı olması için Taslak Metin’in B45 paragrafında işletmenin dikkate alması gereken faktörler yer almaktadır.

Gider analizinin, fonksiyon yöntemi kullanılarak yapılmasının yararlı bilgilerin kaybedilmesine sebep olabileceğine ilişkin finansal tablo kullanıcılarından gelen geri bildirimlere karşılık olarak Taslak Metin’in 72’nci paragrafında, fonksiyon esasını kullanan bir işletmenin, toplam faaliyet giderlerini, çeşit esasına göre de ayrıca tek bir dipnotta sunması gerektiği belirtilmiştir.

Soru 9 - Faaliyet Giderlerinin Analizi

Taslak Metin’in 68’inci ve B45 paragraflarında, işletmenin faaliyet giderlerini, çeşit ya da fonksiyon esasından hangisine göre sunacağına karar vermesine yardımcı olmak amacıyla hükümler ve uygulama rehberi yer almaktadır. Taslak Metin’in 72’nci

paragrafında, faaliyet giderlerinin analizini fonksiyon esasına göre yapan bir işletmenin, faaliyet giderlerini çeşit esasını kullanarak bir dipnotta analiz etmesi önerilmektedir.

Taslak Metin'e ilişkin Karar Gerekçeleri'nin BC109-BC114 paragraflarında IASB'nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

Taslak Metin'de yer alan faaliyet giderlerinin çeşit ya da fonksiyon esasına göre sınıflandırılarak sunulmasına ilişkin hükümleri desteklemekteyiz. BC110 paragrafında belirtildiği üzere, faaliyet giderlerinin çeşit esasına göre sınıflandırılması, kullanıcıların faaliyet giderlerini ayrıntılı bir şekilde analiz etmelerine ve böylelikle bu giderler hakkında gelecek dönemlere ilişkin tahminde bulunabilmelerine katkı sağlamaktadır. Faaliyet giderlerinin fonksiyon esasına göre sınıflandırılması ise, bazı performans ölçütlerinin kolaylıkla hesaplanmasını sağlamaktadır.

Bununla birlikte, Taslak Metin'in 68'inci paragrafında, işletmelerin faaliyet giderleri hakkında yapacağı analizde güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayan sınıflandırmayı kullanacağı ifade edilmiştir. Bu kapsamda, B45 paragrafında, işletmelerin hangi analizi kullanarak güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgi sağlayacaklarına ilişkin karar verirken dikkate alabilecekleri göstergelere yer verilmesinin, işletmelere yapacakları muhakeme bakımından faydalı olacağını düşünüyoruz.

Diğer taraftan, faaliyet giderlerinin fonksiyon esasına göre sunulduğu durumlarda, bu giderlerin aynı zamanda dipnotlarda çeşit esasına göre analiz edilmesini destekliyoruz. BC111 paragrafında belirtildiği üzere giderlerin fonksiyon esasına göre analiz edilmesi, değişen iktisadi koşullara paralel olarak değişebilecek nitelikteki giderlerin de tek bir fonksiyon altında toplanmasını sağlayarak, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilginin gözden kaçmasına yol açabilmektedir. Bu husus ise, kullanıcıların gelecekteki faaliyet giderlerine ilişkin bir öngörü yapabilmelerini zorlaştırmaktadır.

Ancak, B48 paragrafı uyarınca, faaliyet giderleri çeşit esasına göre dipnotlarda açıklanırken, fonksiyonlara göre bir dağılım yapılmadan toplam giderlerin çeşitlerine göre açıklanması öngörülmektedir. Faaliyet giderlerinin fonksiyon esasına göre finansal tablolarında sunulduğu ve bu giderlerin çeşit esasına göre dipnotlarda açıklandığı dikkate alındığında, 72'nci paragraf uyarınca faaliyet giderlerinin çeşit esasına göre işletme fonksiyonlarına dağıtılarak dipnotlarda açıklanmasının aşırı maliyetli olmayacağı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, faaliyet giderlerinin 72'nci paragraf kapsamında

çeşit esasına göre işletme fonksiyonlarına dağıtılarak dipnotlarda açıklanmasını önermekteyiz.

Paydaşlara Sorular 6:

Faaliyet giderlerinin çeşit esasına göre sınıflandırılması durumunda dipnotlarda fonksiyon esasına göre faaliyet giderlerinin açıklanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Çeşit esasına göre faaliyet giderlerini sınıflandıran işletmelerin bu giderlerini aynı zamanda fonksiyon esasına göre açıklamasının faydalı olacağını düşünüyor musunuz? Böyle bir sunumun finansal tabloların hazırlanmasında aşırı bir maliyet ve çaba gerektirip gerektirmeyeceği hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

Soru 10 - İstisnai Gelir ve Giderler

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

Taslak Metin’in 100-102’nci paragraflarında tüm işletmelerin istisnai gelir veya giderleri hakkındaki bilgileri dipnotlarda açıklamaları önerilmektedir. İstisnai gelir ve giderler sınırlı bir öngörülebilirliğe sahip olan gelir ve giderler olarak tanımlanmaktadır. Gelir ve giderlerin gelecekteki birkaç raporlama dönemi boyunca tutar veya nitelik olarak meydana gelmesinin makul ölçüde beklenmemesi durumunda bu gelir ve giderlerin öngörülebilirliğinin sınırlı olduğu kabul edilmektedir.

Taslak Metin’in 101’inci paragrafında istisnai gelir ve giderlere ilişkin olarak dipnotlarda aşağıdaki bilgilerin açıklanması öngörülmektedir:

- a) Her bir istisnai gelir veya giderin tutarı,
- b) İstisnai gelir ve giderleri meydana getiren işlem veya olaylar ile tutar ve nitelik olarak benzer gelir ve giderlerin gelecekteki birkaç raporlama dönemi boyunca ortaya çıkmasının neden beklenmediği,
- c) Kâr veya zarar tablosunda istisnai gelir veya giderin dâhil edildiği kalemler ve
- d) İstisnai gelir ve giderlerin dâhil edildiği kalemlerin fonksiyon esasına göre sunulması durumunda, bu giderlerin çeşit esasına göre açıklanması.

Taslak Metin’de ayrıca, yeniden ölçümden kaynaklanan gelir ve giderlerin istisnai gelir ve giderler olmadığı ve istisnai gelir ve giderlerin geçmişteki olaylardan ziyade geleceğe ilişkin öngörülebilirliklerinin sınırlı olması sebebiyle istisnai olarak ele alındığı ifade edilmektedir.

İstisnai gelir ve giderlerle ilgili olarak vurgulanması gereken bir diğer önemli husus ise, bu gelir ve giderlerin sunumuna ilişkin hükümlerin, olağandışı kalemlerin sunulmasını 2003 yılında yasaklayan UMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*’da yer alan hükümden farklı olduğudur. Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC128 paragrafında olağandışı kalemlerin, işletmenin olağan

faaliyetlerinden açıkça farklı olan faaliyetlerden kaynaklanan kalemler olarak tanımlandığı ifade edilmektedir. Ayrıca bahsi geçen paragrafta istisnai gelir ve giderlerin kâr veya zarar tablosunda çeşit, fonksiyon veya diğer özelliklerine göre belirli kategorilerde diğer gelir ve giderlerle birlikte sınıflandırılmasına rağmen, bahsi geçen TMS 8 değişikliğinden önce olağandışı kalemlerin olağan faaliyetlerden kâr veya zarardan ayrı olarak sunulmakta olduğu belirtilmektedir.

Soru 10 - İstisnai Gelir ve Giderler

- Taslak Metin'in 100'üncü paragrafında "istisnai gelir ve gider" kavramları tanımlanmaktadır.
- Taslak Metin'in 101'inci paragrafında tüm işletmelerin istisnai gelir ve giderlerini dipnotta sunmaları önerilmektedir.
- Taslak Metin'in B67-B75 paragraflarında işletmenin istisnai gelir ve giderlerinin tanımlanmasına yardımcı olmak amacıyla bir uygulama rehberi geliştirilmiştir.
- Taslak Metin'in 101(a)-101(d) paragraflarında istisnai gelir ve giderlerle ilgili hangi bilgilerin açıklanması gerektiği yer almaktadır.

Taslak Metin'e ilişkin Karar Gereçleri'nin BC122-BC144 paragraflarında IASB'nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanızı beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

İstisnai gelir ve giderlerin tanımlanması ve açıklanmasına ilişkin Taslak Metin'de yer alan hükümlerin, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki gelir ve giderleri hakkında daha sağlıklı öngörü geliştirmelerine katkıda bulunacağı ve dolayısıyla finansal tablolarda sunulan bilgilerin tahmin değerini arttıracığı kanaatindeyiz.

Ancak Taslak Metin'de istisnai gelir ve giderlerin belirlenmesi, işletmenin gelecekteki birkaç raporlama döneminde bu gelir ve giderlerin tekrarlanmayacağı beklentisine dayanmaktadır. Dolayısıyla, hâlihazırda ortaya çıkmış ve gelecekteki birkaç dönemden sonra devam etmeyecek olan gelir ve giderler istisnai olarak sınıflandırılmamaktadır. Örneğin, bir yıldan fazla sürmesi beklenen yeniden yapılandırmalardan kaynaklanan giderler istisnai gider olarak ele alınamayacaktır. Bu kapsamda, bu tür işlem ve olaylardan kaynaklanan giderlerin de istisnai olarak değerlendirilmesine olanak sağlayacak şekilde istisnai gelir ve giderlerin yeniden tanımlanmasını önermekteyiz.

Taslak Metin'le birlikte, UMS 1'in olağandışı gelir ve giderlerin kâr veya zarar tablosunda sunulmasını yasaklayan 87'nci paragrafı yürürlükten kalkacaktır. Ayrıca,

Taslak Metin’de olağandışı gelir ve giderlere ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla, finansal tablo hazırlayıcılarının istisnai gelir ve giderlere ilişkin hükümlerin olağandışı kalemlere uygulanıp uygulanmayacağı konusunda ortaya çıkması muhtemel tereddüdünü ortadan kaldırmak amacıyla, olağandışı kalemler ile istisnai kalemlerin birbirinden farklı olduğunun açıklanmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, “unusual” ile “extraordinary” kelimelerinin gerek İngilizce gerek Türkçe karşılıkları birbirlerine çok yakın olduğu için bu iki kavramın ayrıştırılması konusunda kafa karışıklığı ortaya çıkabileceği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, öngörülebilirliği düşük olan bu gelir ve giderlerin (unusual income and expenses) bu niteliklerini vurgulayan başka bir terim kullanılmasının (örneğin, unpredictable income and expenses), işletmeler ve kullanıcılar açısından daha faydalı olacağını düşünüyoruz.

Soru 11- Yönetimin Performans Ölçütleri

Taslak Metin’de Yer Alan Öneriler

Taslak Metin’in 103-110’uncu paragraflarında, Yönetimin Performans Ölçütleri’nin (YPÖ) tanımlanması ve bunların ayrı bir dipnotta açıklanması öngörülmektedir. Taslak Metin’in 103’üncü paragrafında YPÖ’lerin;

- a) Finansal tablolar dışında kamuya açıklanan,
- b) TFRS’ler tarafından belirlenen toplam veya alt toplamları tamamlayıcı nitelikte olan,
- c) Finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin finansal performansıyla ilgili yönetimin görüşlerini açıklayan

gelir ve gider toplamlarından oluştuğu ifade edilmektedir.

Taslak Metin’de ayrıca, YPÖ’lerin işletmenin performansını gerçeğe uygun bir şekilde yansıtması ve anlaşılır bir şekilde tanımlanması öngörülerek, kullanıcıların yanlış bir şekilde yönlendirilmesinden kaçınılması gerektiği belirtilmektedir. Bu sebeple, YPÖ’lerle ilgili yapılacak dipnot açıklamalarında aşağıdaki hususların yer alması öngörülmektedir:

- a) YPÖ’nün işletmenin finansal performansına ilişkin yönetimin bakış açısını yansıttığı ve dolayısıyla diğer işletmeler tarafından benzer açıklamalarla sunulan ölçümlerle karşılaştırılabilir olmadığına dair yönetimin beyanı ve işletmenin performansının ölçümü açısından yönetimin neden ilgili YPÖ’yü kullandığı, YPÖ’nün nasıl hesaplandığı ve nasıl faydalı bilgiler sağladığı hususlarına yönelik yönetimin açıklaması.
- b) YPÖ ile finansal tablolarda sunulan ve YPÖ ile en karşılaştırılabilir olan tutar arasındaki mutabakat (her bir mutabakat kalemi için gelir vergisi etkisi ve kontrol gücü olmayan payların etkisi dâhil edilecektir).

Ancak, Taslak Metin’de aşağıdaki toplamlar veya alt toplamlar bir YPÖ olarak değerlendirilmemekte ve bu kalemlerin YPÖ’ler için getirilen açıklama hükümleri dışında bırakılması öngörülmektedir:

- a) Yeni Standartlarda zorunlu kılınan tüm gelir ve gider toplam ve alt toplamları,
- b) Brüt kâr veya zarar (hasılat eksi satışların maliyeti) ve benzer alt toplamlar,
- c) Amortisman ve itfa gideri öncesi esas faaliyet kârı veya zararı,
- d) Sürdürülen faaliyetlerden kâr veya zarar ve
- e) Vergi öncesi kâr veya zarar.

Ayrıca Taslak Metin’le, UMS 33 *Hisse Başına Kazanç*’ta yapılacak değişiklikle, işletmelerin hisse başına kazanç hesaplamalarının, kâr veya zarar tablosundaki toplam veya alt toplamlara ya da açıklanan bir YPÖ’ye dayandırılması durumunda düzeltilmiş hisse başına kazanç oranının açıklanmasına izin verilmektedir.

Soru 11 - Yönetimin Performans Ölçütleri

- (a) Taslak Metin’in 103’üncü paragrafında “yönetimin performans ölçütleri” kavramı tanımlanmaktadır.
- (b) Taslak Metin’in 106’ncı paragrafında işletmenin, yönetimin performans ölçütleri hakkında dipnotlarda açıklama yapması öngörülmektedir.
- (c) Taslak Metin’in 106(a)-106(d) paragraflarında yönetimin performans ölçümleri hakkında hangi bilgilerin açıklaması gerektiği ifade edilmektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC145-BC180 paragraflarında IASB’nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

UFRS’lere göre hesaplanmayan yönetimin performans ölçütleri hakkında rehberlik sağlanması ve bu ölçütlerin finansal tablolara dâhil edilmediği durumlarda, bunların dipnotlarda açıklanmasının zorunlu kılınması konusunda Taslak Metin’de önerilen değişikliği desteklemekteyiz. İşletme yönetimleri, genellikle yıllık faaliyet raporlarında finansal durumlarının, performanslarının ve nakit akışlarının analizinde UFRS’lere göre hesaplanmayan tutarlara yer vermekte ve finansal tablo kullanıcıları da işletmelerin ticari faaliyetleri ile finansal performansının değerlendirilmesinde bu tutarları faydalı bulmaktadır. Bu bağlamda, finansal tablolarda bu ölçütlere yer verilecek olması ve bu

ölçütlerin dipnotlarda açıklanacak olması finansal tablolardaki şeffaflığı ve tutarlılığı arttıracaktır.

Diğer taraftan, getirilen değişiklik önerisine ilişkin görüş ve değerlendirmelerimiz aşağıda özetlenmiştir:

- 1) IASB'nin, finansal tablolarda yer almayan ve UFRS hükümlerinin uygulanmadığı YPÖ'lerin finansal tablolarda açıklanmasına ilişkin bir zorunluluk getirip getiremeyeceğine veya böyle bir zorunluluk getirmesine gerek olup olmadığına ilişkin tereddütler oluşmuştur.
- 2) Taslak Metin'de YPÖ'ler yalnızca gelir ve gider kalemlerinden oluşan alt toplamlar olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, YPÖ'lerin sadece gelir ve gider alt toplamları bakımından tanımlanması, işletmelerin finansal tablolarda açıklayacakları YPÖ'lerin sınırlandırılmasına yol açarak işletmelerin finansal durumu ve nakit akışlarıyla ilgili YPÖ'lerin finansal tablolarda açıklanmasını engelleyecektir. Dolayısıyla, Taslak Metin'in 103'üncü paragrafındaki YPÖ tanımının bu sınırlandırmayı ortadan kaldıracak şekilde genişletilmesini önermekteyiz.
- 3) Taslak Metin'in 106(c) paragrafında belirtilen şekilde YPÖ ile finansal tablolarda sunulan ve YPÖ ile en karşılaştırılabilir olan tutar arasında mutabakat yapılırken, mutabakata konu olan her bir kalem için vergi etkisi ve kontrol gücü olmayan paylara ilişkin etkinin açıklanmasının, finansal tablo hazırlayıcıları açısından zorluk oluşturacağı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, bu mutabakat işlemi yapılırken, her bir mutabakat kalemi için değil; toplam mutabakatı sağlanan tutar üzerinden vergi ile kontrol gücü olmayan payların etkisinin yansıtılmasını önermekteyiz.

Paydaşlara Sorular 7:

Taslak Metin'de belirtilen şekilde, işletmelerin finansal tabloları dışında kamuya açık bir şekilde paylaştıkları (örneğin, yıllık faaliyet raporlarında) ve finansal tablolarında sunulması zorunlu olmayan gelir ve gider toplamlarından oluşan YPÖ'lerin (FAVÖK veya düzeltilmiş esas faaliyet kârı gibi) dipnotlarda Taslak Metin'de öngörülen bilgiler verilerek ayrı olarak açıklanması hakkında (finansal tabloların hazırlanmasının maliyeti ve bu bilgilerin ihtiyaca uygunluğu açısından) görüşleriniz nelerdir?

Paydaşlara Sorular 8:

Taslak Metin'de yer alan ve işletmelerin muhasebe politikalarına uygun olmayan bir şekilde hesaplanan YPÖ'lerin, finansal tabloların denetimine olası etkileri hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

Paydaşlara Sorular 9:

Taslak Metin'in 106'ncı paragrafında YPÖ ile finansal tablolarda sunulan ve YPÖ ile en karşılaştırılabilir olan tutar arasındaki mutabakatın dipnotlarda sunulması öngörülmekte ve bu mutabakata konu olan her bir kalemin, vergi etkisinin ve kontrol gücü olmayan paylar üzerindeki etkisinin gösterilmesi gerekmektedir. Finansal tabloların hazırlanmasının maliyeti açısından, bu uygulama hakkında görüşleriniz nelerdir?

Soru 12 - Faiz, Amortisman ve Vergi Öncesi Kâr (FAVÖK)

Taslak Metin'de Yer Alan Öneriler

Taslak Metin'de FAVÖK için bir tanımlama yapılmamakta ve Taslak Metin'e ilişkin Karar Gerekçeleri'nin BC172-BC173 paragraflarında bu tanımlamanın yapılmamasının sebepleri belirtilmektedir. Bu kapsamda IASB, FAVÖK ile "esas faaliyet kârı veya zararı"nın aynı kavramlar olduğu şeklinde oluşacak algıların önüne geçmek amacıyla amortisman ve itfa öncesi esas faaliyet kârının, FAVÖK olarak tanımlanmasını kabul etmemektedir.

Bununla birlikte, Taslak Metin'in 104(c) paragrafında, amortisman ve itfa öncesi esas faaliyet kârı veya zararı kaleminin YPÖ olarak kabul edilmediği ve bu kalemin YPÖ'ler için getirilen açıklama yükümlülüklerinden muaf tutulduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla, işletmenin amortisman ve itfa öncesi esas faaliyet kârı veya zararı kalemini dipnotlarında açıklaması durumunda, bu kalem YPÖ olarak değerlendirilmeyecek ve buna ilişkin dipnot açıklamaları yapılmayacaktır.

Ancak bu muafiyet FAVÖK için getirilmemiştir. İşletmenin dipnotlarında FAVÖK'e yer vermesi durumunda, bu tutar YPÖ olarak dikkate alınacak ve dipnotlarda mutabakat dâhil YPÖ'ler için öngörülen açıklamaların tamamının yapılması gerekecektir.

Soru 12 - FAVÖK (EBITDA)

Taslak Metin'e ilişkin Karar Gerekçeleri'nin BC172-BC173 paragraflarında IASB'nin neden FAVÖK ile ilgili hüküm önermediği açıklanmaktadır.

IASB'nin öne sürdüğü gerekçelere katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

BC173 paragrafında belirtildiği üzere, FAVÖK işletmeye özgü bir ölçüt olup, hesaplanış şekli işletmeler bakımından farklılık arz edeceği için Taslak Metin'de belirtilen şekilde FAVÖK'ün tanımlanmaması gerektiği görüşünü desteklemekteyiz.

Ayrıca, FAVÖK birçok finansal analizin başlangıç noktası olarak kullanılmaktadır. Bu kapsamda, FAVÖK'ün yönetimin performans ölçütlerinden biri olarak tanımlanarak, işletmelerin 106'ncı paragrafta öngörülen açıklamaları sunmasının, hem tablo kullanıcılarının yönetimin işletmenin finansal performansına yönelik bakış açısını anlamasına, hem de yapacakları analizde farklı yaklaşımlar kullanabilmelerine olanak sağlayacağı kanaatindeyiz.

Soru 13 - Nakit Akış Tablosu

Taslak Metin'de Yer Alan Öneriler

Bilindiği üzere UMS 7 *Nakit Akış Tablosu* uyarınca, işletmeler esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını doğrudan ya da dolaylı yöntem kullanarak sunmakta ve dolaylı yöntemde esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları belirlenirken “kâr veya zarar” alt toplamından başlanarak gerekli düzeltmelerin yapılması sonucunda net nakit akışına ulaşılmaktadır.

Ancak IASB tarafından, uygulamada işletmelerin bu alt toplamı farklı şekilde yorumladığı ve “ortaklıklarla ilişkilendirilebilen kâr”, “sürdürülen faaliyetlerden kâr”, “vergi öncesi kâr” veya “esas faaliyet kârı” gibi çeşitli başlangıç noktalarının kullanıldığı görüldüğü ifade edilmiştir. Bu durum uygulamada farklılık yaratmakta ve işletmelerin finansal performanslarını gösteren tablolar arasındaki karşılaştırılabilirliği azaltmaktadır.

Bu sebeple, Taslak Metin’le, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları dolaylı yöntemle raporlanırken “Esas Faaliyet Kârı” kaleminden başlanması önerilmektedir.

Taslak Metin'de UMS 7'deki Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Öneriler

Taslak Metin’le, yatırım faaliyetlerinin ayrıca alınan faiz ve kâr paylarını da içerdiğini belirtmek için UMS 7'nin 6'ncı paragrafında yer alan “yatırım faaliyetleri” tanımında değişiklik yapılması önerilmektedir.

Taslak Metin'de UMS 7'deki Finansman Faaliyetlerine İlişkin Öneriler

Taslak Metin’le UMS 7'nin 6'ncü paragrafında yer alan “finansman faaliyeti” tanımının aşağıdaki ifadenin eklenmesi suretiyle netleştirilmesi öngörülmektedir:

“Finansman faaliyetleri, finansman sağlayan bir taraftan elde edilen bir kaynağın alınması veya kullanılmasını içerir. Söz konusu finansman sağlayan taraf aşağıdaki beklentilere sahiptir:

- a) Söz konusu kaynak, finansman sağlayan tarafa iade edilecektir ve
- b) Finansman sağlayan taraf, kredinin hem süresine hem de tutarına bağlı olan bir finansman bedeli aracılığıyla, uygun bir şekilde verdiği kaynağın karşılığını alacaktır.”

Taslak Metin’de UMS 7’deki Kâr Payı ve Faizlerin Sınıflandırılmasına İlişkin Öneriler

UMS 7’nin mevcut hâlinde, alınan ve ödenen faiz ile temettülerin, nakit akış tablosunda esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ya da finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılması öngörülmüştür. Ancak Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC190 paragrafında, bu uygulamanın finansal tablolarındaki karşılaştırılabilirliği azalttığı ifade edilmiştir. Bu nedenle, Taslak Metin’le UMS 7’ye 34A paragrafı eklenerek, finansal olmayan kuruluşların;

- a) Ödedikleri temettü ve faizleri, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırmaları öngörülmektedir. Ayrıca, UMS 23 *Borçlanma Maliyetleri*’nin uygulanması suretiyle bir varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilen faiz gideri de finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılacaktır.
- b) Nakden alınan faiz ve temettülerin yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırmaları öngörülmektedir.

Diğer taraftan, Taslak Metin’le UMS 7’ye 34B paragrafı eklenerek; finans kuruluşlarının alınan temettü, alınan faiz ve ödenen faizlerin tümünü nakit akış tablosunda tek bir kategoride (bir başka ifadeyle esas, yatırım veya finansman faaliyetlerinden birinde) sınıflandırmaları öngörülmektedir. Söz konusu sınıflandırmaya karar verilirken, bu tür nakit akışlarına ilişkin gelir ve giderlerin kâr veya zarar tablosunda hangi kategoride sınıflandırıldığı esas alınacaktır. Ancak söz konusu nakit akışlarıyla ilgili gelir ve giderlerin kâr veya zarar tablosunda birden fazla kategoride sınıflandırılması durumunda, temettü ve faizlerle ilgili nakit akışları, nakit akış tablosunda yine tek bir kategoride sunulacak ancak bu nakit akışlarının hangi kategoride sınıflandırılacağı bir muhasebe politikası tercihi olacaktır.

Soru 13 - Nakit Akış Tablosu

- a) UMS 7’nin 18(b) paragrafında esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının dolaylı yöntemle göre raporlanmasında esas faaliyet kârından başlanması önerilmektedir.
- b) UMS 7’ye eklenmesi öngörülen 33A ve 34A-34D paragraflarında faiz ve temettülere ilişkin nakit akışlarının nasıl sınıflandırılması gerektiğine ilişkin öneriler getirilmektedir.

Taslak Metin’e ilişkin Karar Gerekçeleri’nin BC185-BC208 paragraflarında IASB’nin bu önerisinin nedenleri açıklanmaktadır.

Bu öneriye katılıyor musunuz? Katılma veya katılmama sebebinizi açıklamanız beklenmektedir. Katılmamanız durumunda, hangi alternatif yaklaşımı önerirsiniz ve bu alternatifi önerme sebebiniz nedir?

Kurumumuz Görüşü:

Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışlarının Dolaylı Yönteme Göre Raporlanmasında Esas Faaliyet Kârından Başlanması:

Dolaylı yönteme göre esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının sunumunda, dönem kârı veya zararı yerine esas faaliyet kârından başlanmasına ilişkin UMS 7'nin 18(b) paragrafında yapılması önerilen değişikliğin faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Dolaylı yönteme göre esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı raporlanırken başlangıç noktası olarak esas faaliyet kârı veya zararının kullanılması, esas faaliyetler bakımından nakde dönüşen ve tahakkuk eden kalemler arasındaki farkı ortaya çıkararak, finansal tablo kullanıcılarının esas faaliyet kârı veya zararının nasıl nakit akışına dönüştürüldüğünü anlamaları bakımından fayda sağlayacaktır.

Ayrıca, bahsi geçen paragrafta belirtildiği üzere önerilen değişiklik, işletmelerin esas faaliyetlerle ilişkili olmayan kalemlerin dolaylı yöntemde öngörülen düzeltme işlemine dâhil edilmesini engelleyerek sadece esas faaliyetlerde sınıflandırılan gelir ve giderlerin dikkate alınmasını sağlayacak, bu husus da işletmelerin esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışını raporlarken karşılaştıkları zorlukları azaltacaktır.

Faiz ve Temettülerin Nakit Akış Tablosunda Sınıflandırılması:

Taslak Metin'deki 34A paragrafıyla, faiz ve temettülerin, nakit akış tablosunda esas, yatırım ya da finansman faaliyetlerinden birinde sınıflandırılması konusunda UMS 7'nin mevcut hâlinde tanınan tercihin kaldırılmasını desteklemekteyiz. İşletmeler için faiz ve temettünün nakit akış tablosunun hangi kısmında sunulacağı belirlenmiş olması, işletmeler arası karşılaştırılabilirliği arttıracak ve söz konusu nakit akışlarının niteliğinin daha gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılmasını sağlayacaktır.

Ayrıca, 34B paragrafında belirtilen işletmelerin, faiz ve temettüleri nakit akış tablosunda sınıflandırırken, kâr veya zarar tablosundaki sınıflandırma kategorilerini esas almalarını desteklemekteyiz. Bu uygulama, işletmelerin kâr veya zarar tabloları ile nakit akış tablolarının ilişkilendirilmesini sağlayarak hem finansal tablo hazırlayıcıları hem de kullanıcılar açısından faydalı olacaktır. Finansal tablo kullanıcıları, esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ile bu faaliyetlerden elde edilen gelir ve giderleri karşılaştırma imkânı kazanacak ve faaliyetler itibarıyla tahakkuk eden gelirlerin ne kadarının nakde dönüştüğüne ilişkin analiz yapabileceklerdir.

Bununla birlikte, Taslak Metin'in 34C(b) paragrafında, bahsi geçen işletmelerin ilgili gelir ve giderleri kâr veya zarar tablosunda birden fazla kategori altında raporlaması durumunda, bir muhasebe politikası tercihi olarak faiz ve temettülerden kaynaklanan nakit akışlarını da nakit akış tablosunda karşılık gelen kategori altında raporlaması öngörülmektedir. Ancak, söz konusu paragrafta faiz ve temettünün sınıflandırıldığı

kategorinin değişmesi durumunda işletmelerin nasıl bir yol izleyeceğine dair bir rehberlik sağlanmamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu sınıflandırmanın bir muhasebe politikası değişikliği olması sebebiyle ilk geçişte bahsi geçen işletmelerin nakit akış tablolarında geriye dönük düzeltme yapmasının gerekli olup olmadığı konusunda da bir rehberlik sağlanması gerektiği kanaatindeyiz.

Paydaşlara Sorular 10:

Taslak Metin uyarınca finans kuruluşlarının alınan temettü, alınan faiz ve ödenen faizlerinden kaynaklanan her bir nakit akışını, bu nakit akışlarıyla ilgili gelir ve giderlerin kâr veya zarar tablosunda raporlandığı kategoriye bağlı olarak, esas, yatırım ya da finansman faaliyetlerinden birinde sınıflandırması öngörülmektedir. Finans kuruluşları için böyle bir sunumun, nakit akışlarının gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir şekilde yansıtılmasını sağlayıp sağlamayacağı hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

Soru 14 - Diğer Görüşler

Taslak Metin’de Yer Alan Diğer Standartlara İlişkin Değişiklik Önerileri

Taslak Metin’le, UMS 33 *Hisse Başına Kazanç*, UMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama*, UMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar*, UFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar* ve UFRS 12 *Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar* gibi diğer Standartlara ilişkin birçok değişiklik öngörülmektedir.

Taslak Metin’le, yürürlükteki bazı UMS 1 hükümlerinin, bu Standartlarda yer alması daha faydalı görüldüğü için, UMS 8 ve UFRS 7’ye eklenmesi önerilmektedir.

UFRS 12’ye ilişkin olarak; ayrılabilir ve ayrılamaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıkları tanımına ve ayrılabilir ve ayrılamaz nitelikteki iştirak ve iş ortaklıkları hakkında ayrı ayrı açıklama hükümlerinin eklenmesi öngörülmektedir.

UMS 33’e ilişkin olarak, düzeltilmiş hisse başına kazancı hesaplamak için kullanılan kazanç tutarının, UFRS’lerde veya YPÖ’lerde sunulan ve ana ortaklığın özkaynak sahipleriyle ilişkilendirilebilen alt toplamlarla sınırlandırılması hususunda değişiklik yapılması öngörülmektedir.

UMS 34’e ilişkin olarak ise, bir işletmenin ara dönem finansal tablo dipnotlarında YPÖ’leri hakkındaki bilgilerin açıklanmasını gerektirecek şekilde değişiklik yapılması öngörülmektedir. Ayrıca, ara dönem özet finansal tablolardaki başlıkların ve alt toplamların sunumuna, işletmenin bu Taslak Metin’i uyguladığı ilk raporlama döneminden başlanacaktır.

Soru 14 - Diğer Görüşler

Etki analizi (Ek dâhil Taslak Metin'e ilişkin Karar Gereççeleri'nin BC232-BC312 paragrafları) ve Taslak Metin için hazırlanan Açıklayıcı Örnekler dâhil olmak üzere, Taslak Metin'deki önerilere ilişkin diğer görüşleriniz nelerdir?

Kurumumuz Görüşü:

BC232-BC312 paragraflarında sağlanan Etki Analizi dâhil olmak üzere, Açıklayıcı Örnekler ve Taslak Metin'le ilişkili olarak diğer TMS/TFRS'lerde önerilen değişikliklerle ilgili görüşlerimiz aşağıda özetlenmektedir:

Etki Analizi:

IASB tarafından Taslak Metin'de önerilen yeni hükümlerin uygulanması sonucunda ortaya çıkacak muhtemel fayda ve maliyet hakkında IASB'nin Standart düzenleyici bir otorite olarak görüş ve beklentilerini görüşe açtığı dokümanlarda paylaşmasının, bu sürecin şeffaflığını arttıracığı ve ulusal Standart düzenleyici otoritelerin mevcut uygulamaları değerlendirerek bir öngörü geliştirmelerine olanak sağlayacağı kanaatindeyiz.

UMS 7 Nakit Akış Tablosu:

Kâr veya zarar tablosunun sunumunun yeniden düzenlenmesine ilâve olarak ayrı bir projeye kâr veya zarar tablosu ile nakit akış tablosunun uyumlaştırılması konusunda IASB'nin bir çalışma yapması gerektiği kanaatindeyiz.

Bilindiği üzere Taslak Metin'de, kâr veya zarar tablosunda, işletmelerin elde ettikleri gelirler ve yaptıkları giderler, esas, yatırım veya finansman faaliyetleri bağlamında sınıflandırılmaktadır. Bu doğrultuda, nakit akış tablosuyla yapılacak bir uyumlaştırmanın, finansal tablo kullanıcılarının işletmelerin gelecekteki nakit akışlarını öngörebilmek amacıyla finansal tablolara ihtiyaç duyduğu göz önüne alındığında, her bir kategori altında sınıflandırılan gelir ve giderlerin nasıl nakit akışına dönüştüğünü anlamaları bakımından daha faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, hem kâr veya zarar tablosunda hem de nakit akış tablosunda farklı tanımlanmış üç kategorinin (esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri) mevcut olmasının ve aynı zamanda UMS 7'nin değişiklik yapılan hükümlerinde finansal performans tablosunun kalemlerinin esas alınmış olmasının uygulamada bir karmaşıklığa yol açacağı kanaatindeyiz. Bu kapsamda, nakit akış tablosu ile finansal performans tablosu arasında bir uyumlaştırma projesinin tutarlılık ve finansal tabloların okunabilirliği bakımından faydalı olacağını düşünüyoruz.

UMS 33 Hisse Başına Kazanç:

Hisse başına kazancın, Taslak Metin'in 104'üncü paragrafında öngörülen alt toplamlara ya da 106'ncı paragrafta belirtilen yönetimin performans ölçütlerine dayanılarak hesaplanmasına izin verilmesi ve bu hesaplamalara göre bulunan tutarın TMS 33'te öngörülen şekliyle hesaplanan hisse başına kazançla aynı öncelikle dipnotlarda açıklanması konusunda yapılan değişiklik önerisini desteklemekteyiz.

UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama:

Ara dönem raporların, işletmeler hakkında en güncel tarihi finansal bilgileri sağladığı göz önüne alındığında, ara dönem finansal tablolarda istisnai kalemler ile yönetimin performans ölçütleri hakkında dipnotlarda açıklama yapılmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz. Çünkü BC222 paragrafında belirtildiği üzere, her ne kadar YPÖ ile Taslak Metin'de öngörülen alt toplamaların mutabakatı maliyetli olsa da ara dönem finansal raporlarda bu ölçütlere ilişkin bir açıklama sunulmaması ancak yıllık finansal tablo dipnotlarında bu ölçütlerin açıklanacak olması, dönemler itibarıyla bu ölçütler arasındaki bağlantıyı zayıflatarak yönetimin performans ölçütlerine ilişkin yapılan açıklamaların faydasını azaltacaktır. Dolayısıyla, UMS 34'de yapılması planlanan değişikliğin faydalı olacağına inanıyoruz.

UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar ile UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar:

IASB, UMS 1'de yer alan bazı hükümleri UMS 8 ile UFRS 7'ye dâhil ederek söz konusu Standartlara ilişkin değişiklik önerisi getirmiştir. Değiştirilmesi önerilen hükümlerin daha çok UMS 8 ile UFRS 7'yi ilgilendirdiği göz önüne alındığında, söz konusu değişikliklerin amaçlanan konu bütünlüğünü sağlanacağı kanaatindeyiz.

Paydaşlara Sorular 11:

Ara dönem finansal tablo dipnotlarında yönetimin performans ölçütlerinin de açıklanması öngörülmektedir. Ara dönem finansal raporlarda yapılacak bu açıklamanın faydalı olacağını düşünüyor musunuz? Böyle bir açıklamanın özellikle yönetimin performans ölçütlerinin Taslak Metin'de öngörülen alt toplamalarla mutabakatının aşırı bir maliyet ve çaba gerektireceğini düşünüyor musunuz?