

MUHASEBE TEORİSİ VE UYGULAMALARI AÇISINDAN MUHASEBE BİLGİSİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ*

Dr. Betül Şeyma ALKAN**

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös819- ös837

ÖS
819

ÖZ

Bir bilginin muhasebe bilgisi niteliği taşıması için muhasebe teorisindeki ilke ve kavramlara uygun olarak üretilmesi, bilginin faydalı olabilmesi ve kalitesinin artırılması için de belirli niteliksel özellikleri taşıması gerekmektedir. Muhasebe bilgisinin niteliksel özelliklerinin muhasebe teorisi ve uygulamaları açısından ele alınması bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, FASB ve IASB kavramsal çerçevelerinde muhasebe bilgisinin niteliksel özelliklerini karşılaştırmalı olarak sunmak, farklılıkları tespit etmek ve kavramsal olarak açıklık getirmektir. FASB ve IASB, muhasebe bilgisinin taşıması gereken temel niteliksel özelliklere ilişkin benzer yaklaşım göstermektedir. IASB yaklaşımında muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri temel özellikler ve destekleyici özellikler olarak ayrıştırılmıştır. FASB yaklaşımında ise; niteliksel özellikler arasında bir hiyerarşi vardır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Teorisi, Kavramsal Çerçeve, Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri

JEL Sınıflandırması: M40, M41

* Makale gönderim tarihi: 15.06.2018; Kabul tarihi: 05.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Öğretim Görevlisi, betulalkann@gmail.com

Atıf: Alkan, B. Ş. (2018). Muhasebe teorisi ve uygulamaları açısından muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös819-ös837

QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING INFORMATION IN TERMS OF ACCOUNTING THEORY AND APPLICATIONS

ABSTRACT

The information produced in accordance with the principles and concepts of accounting theory have the quality of accounting information. It is necessary to carry certain qualitative characteristics in order to be useful and increase quality of accounting information. The qualitative characteristics of accounting information in terms of accounting theory and applications constitutes the subject of this study. The purpose of this study is to present the qualitative characteristics of accounting information in IASB's and FASB's conceptual framework comparatively, to identify the differences and to clarify conceptually. In this respect, FASB and IASB show an similar approach to the basic qualitative characteristics of accounting information. In the IASB approach, the qualitative characteristics of accounting information are divided into fundamental qualities and enhancing qualities. In FASB approach, there is hierarchy between qualitative characteristics.

Keywords: Accounting Theory, Conceptual Framework, Qualitative Characteristics of Accounting Information

JEL Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Her bilim dalının olduğu gibi muhasebeninde kendine özgü bir terminolojisi vardır. Bilim teorilerinin en şeffaf haliyle algılanması ve açıklanması anlaşılır bir terminoloji ile mümkündür. Muhasebe bilimini de karmaşık gösteren şey tam olarak kendine özgü kavramları, kuralları ve işleyişi olmasıdır. Muhasebe, ekonomik verileri kayıt altına alma işlevinin çok ötesinde ekonomik verilerin tanımlanması, ölçülmesi ve ilgili kullanıcılara iletilmesi sürecini kapsayan bir bilgi sistemidir. Ekonomik veriler, muhasebe bilgi sisteminin ham halidir. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler muhasebe teorisinden temel almaktadır.

Muhasebe teorisi, uygulama alanı için muhasebenin genel kavramsal çerçevesini oluşturan kuramsal, kavramsal ve pragmatik ilkelerin tutarlı kümesidir. Böylece, muhasebe teorisi, muhasebe uygulamalarının değerlendirilebileceği genel bir referans çerçevesi sağlayarak yeni uygulama ve yöntemlerin geliştirilmesine rehberlik eder. Aynı zamanda, muhasebe teorisi mevcut uygulamaların daha iyi anlaşılması üzere açıklanması için de kullanılmaktadır. Ancak muhasebe teorisinin en önemli amacı muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için genel referans çerçevesini oluşturan uyumlu bir dizi mantıksal ilkeler sağlamak olmalıdır (Hendriksen 1977, 1-32). Dolayısıyla, muhasebe teorisinin temel amacı muhasebe olaylarının tahmini ve açıklanması için bir temel sağlamaktır.

Muhasebe teorisi, muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerin temelini oluşturmaktadır.

Dolayısıyla, muhasebe bilgi sistemi yapı bakımından, muhasebe teorisi ve muhasebe uygulaması olarak iki kısma ayrılmaktadır. Bu doğrultuda, muhasebe teorisi ve uygulamaları açısından muhasebe bilgi sisteminde üretilen ve kullanıcılara sunulan muhasebe bilgilerinin niteliklerinin ortaya konulmasını amaçlayan bu çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)¹ ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)² kavramsal çerçevelerinde sunulan niteliksel özellikler karşılaştırmalı olarak incelenmiş, farklılıklar tespit edilerek kavramsal olarak açıklık getirilmiştir.

Muhasebe uygulamaları açısından muhasebe standartlarını oluşturma otoritesi olan FASB ve IASB tarafından yayınlanan kavramsal çerçeve, muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve uygulanmasında muhasebenin temel kavramlarını ortaya koyan bir rehber niteliğindedir. Aynı zamanda, kavramsal çerçeve, muhasebe teorisini tümüyle bir araya getirme girişimi olarak düşünülebilir. Dolayısıyla, muhasebe teorisi açısından kavramsal çerçeve, finansal raporlamada bütünlüğün sağlanması açısından oldukça önemlidir. Raporlama bütünlüğünün sağlanması, muhasebe bilgisinin kalitesinin artırılması ile mümkündür. Muhasebe bilgisinin niteliği ise muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgi olarak muhasebe teorisine dayanmaktadır. Başka bir ifadeyle, muhasebe teorisine dayalı olarak muhasebe bilgileri muhasebe uygulama aşamasında üretilir ve karar alma sürecinde kullanılır. Bir bilginin muhasebe bilgisi niteliği taşıması için muhasebe teorisindeki ilke ve kavramlara uygun olarak üretilmesi, bilginin faydalı olabilmesi ve kalitesinin artırılması için de belirli niteliksel özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu doğrultuda, FASB ve IASB, muhasebe bilgisinin taşıması gereken temel niteliksel özelliklere ilişkin benzer yaklaşım göstermektedir. IASB yaklaşımında muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri temel özellikler ve destekleyici özellikler olarak ayrıştırılmıştır. FASB yaklaşımında ise; niteliksel özellikler arasında bir hiyerarşi vardır. Her iki otoritenin muhasebe bilgisinin taşıması gereken temel niteliksel özelliklere ilişkin yaklaşımları bir sonraki bölümde detaylı olarak ele alınacaktır.

2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Muhasebe tanımlamalarının ortak noktası, muhasebenin bilgi verme fonksiyonu taşımasıdır. İşletme faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgileri toplamak, işlemek ve bilgi kullanıcılarına güvenilir bir şekilde raporlamak muhasebenin temel fonksiyonudur. Bu doğrultuda muhasebe, işletme faaliyetleri ile ilgililer ve karar vericiler arasında köprü niteliği taşıyan bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin sahip oldukları varlıkların nasıl kullanıldığı ve hangi kaynaklarla finanse edildiğine ilişkin bilgilerin sağlanması ve verilerin analiz edilerek yorumlanmasının bir süreç içinde ilgili taraflara iletilmesinin bir sonucudur (Çelik 2015, 4). Dolayısıyla muhasebe, karar alma sürecinde bilgi kullanıcılarına yardımcı olan bir bilgi sistemidir. Başka bir ifadeyle, muhasebe finansal kararların alınabilmesi için işletmenin geleceğine ilişkin bilgilere dönüştürülmesi sürecindeki geçmiş bilgilerden oluşmaktadır.

Bilgi kullanıcılarına, muhasebe bilgileri sistematik olarak finansal tablolar ve dipnotlar ile sunulmaktadır (Çelik 2003, 3-5). Çeşitli bilgi kullanıcılarına, finansal tablolar ve dipnotlar

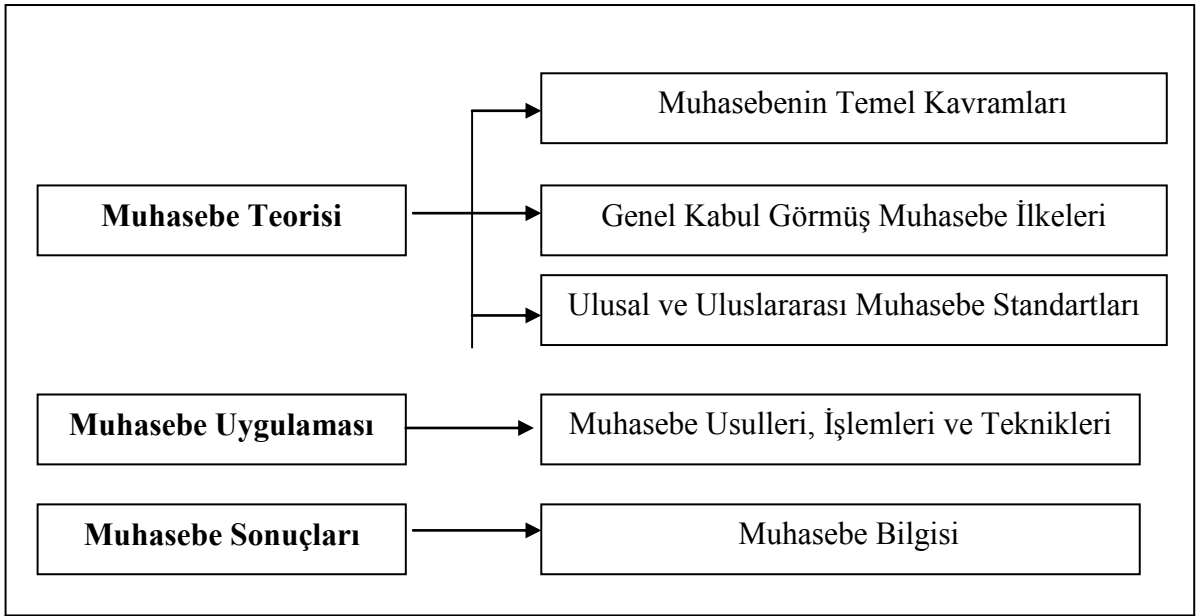
¹ IASB: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

² FASB: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

aracılığıyla sunulan muhasebe bilgisinin öneminden dolayı, ilgili bilgilerin kalitesi önem arz etmektedir (Dinç ve Abdioğlu 2009, 166). Dolayısıyla, muhasebe bilgi sisteminde sunulan bilgiler, işletmelerin geçmiş faaliyetleri ile ilgili olmakla birlikte, geleceğe ilişkin kararlar almasına ve planlar yapılmasına yardımcı olabilecek nitelikte olmalıdır. Bu sebeple, muhasebe bilgi sisteminin kaliteli bilgiler üretmesi, geleceğe yönelik kararlar alınması açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle sistemin ürettiği finansal bilgilerin bir takım niteliklere sahip olması gerekmektedir.

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler muhasebe teorisinden temel almaktadır. Muhasebe bilgi sistemi yapı bakımından, muhasebe teorisi ve muhasebe uygulaması olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Muhasebe bilgilerinin muhasebe teorisi ile ilişkisi Şekil 1’de gösterilmiştir:

ÖS
822



Şekil 1. Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Bilgileri

Kaynak: Çelik 2007, 53

Muhasebe teorisi, 3 temel kısımdan oluşmaktadır. Bu kısımlar, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ulusal ve uluslararası muhasebe standartları olarak ifade edilmektedir. Muhasebe uygulaması ise muhasebe teorisi temeline dayalı geliştirilen muhasebe ilkelerini, işlemlerini ve tekniklerini kapsamaktadır.

Muhasebe sistemlerinin uygulanmasında, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ile muhasebe standartları esas alınmaktadır. Böylece, muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların azaltılması, muhasebe ilkeleri ve yöntemlerine uyumlu ve tutarlı bir uygulama geliştirilmesi, karşılaştırmaya elverişli bilgilerin, verilerin, tabloların ve raporların üretimine olanak sağlanması amaçlanmaktadır.

GKGMİ'nin ve muhasebe standartlarının dayanağı muhasebenin temel kavramlarıdır. Muhasebe temel kavramları muhasebe teorisinin temelini oluşturmaktadır. Muhasebe

standartları ve diğer düzenlemeler ise muhasebe teorisi üzerine kuruludur. Dolayısıyla, temel muhasebe kavramları uluslararası nitelikler taşımakta olup, ulusal ve uluslararası muhasebe uygulamalarına yön vermektedir.

Uluslararası muhasebe uygulamaları kapsamında muhasebenin temel kavramları IASB tarafından finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede sunulmaktadır. Finansal tabloların sunulmasında temel alınacak muhasebe kavramları; temel varsayım, ilkeler, kısıtlar ve finansal bilginin niteliksel özellikleri ile birlikte kavramsal çerçevede yer almaktadır. FASB tarafından ise temel muhasebe ilkeleri; US GAAP ve kavramsal çerçeve kapsamındaki muhasebe bilgilerinin niteliksel özellikleri olarak iki şekilde sınıflandırılmıştır. Temel muhasebe kavramlarına ilişkin ilke, varsayım ve niteliksel özellikler kavramsal çerçeve kapsamında oluşturulmuştur.

Sonuç itibarıyla, muhasebenin temel kavramları muhasebe uygulamalarına yön veren kavramsal zemini oluşturmasına rağmen, muhasebe bilgilerinin üretilmesi sürecinde bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayabilmesi açısından bir takım niteliksel özellikleri taşıması gerekmektedir.

3. MUHASEBE BİLGİSİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ: FASB ve IASB

İşletmelerin ekonomik faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının ilgili kullanıcılara aktarıldığı bir ilkesel mekanizma olan finansal raporlamalar, alınacak ekonomik kararlara ilişkin yararlı bilgi sunmakla yükümlüdür (Plumlee 2010, 3).

Bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayabilecek bilgilerin yararlı olabilmesi, o finansal bilginin taşıması gereken niteliksel özelliklere bağlıdır. Muhasebe bilgilerinin niteliksel özellikleri, işletmelerin faaliyetlerini yürüttüğü muhasebe otoriteleri tarafından belirlenir. ABD ve Anglo-Sakson ülkelerinde, muhasebe bilgilerinin niteliksel özellikleri FASB ve IASB tarafından resmi düzenlemelerle sunulmuştur. Dünyada muhasebe uygulamalarında IASB tarafından oluşturulan IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ve ABD’de FASB tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) olmak üzere iki muhasebe standardı seti bulunmaktadır (İbiş ve Özkan 2006, 30).

Her iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise IASB tarafından oluşturulan IFRS muhasebe standartlarının ilke bazlı standartlar olması, US GAAP standartlarının ise kural bazlı olmasıdır (Agoglia, Douplik ve Tsakumis 2011, 749).

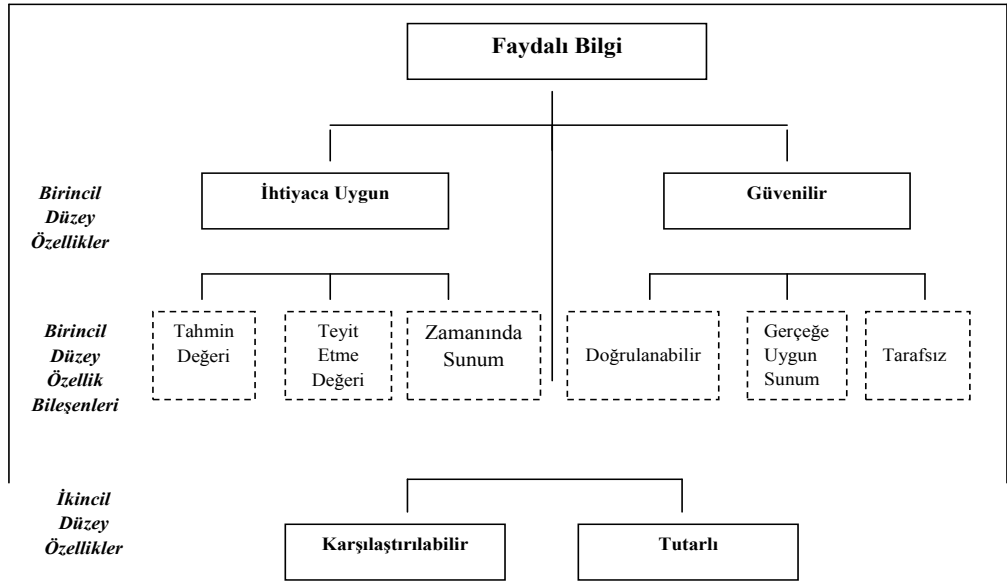
IASB tarafından yayınlanan ilke bazlı standartlar, konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmaktadır. İlke bazlı standartlar, finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil, ekonomik özünü yansıtmayı temel almaktadır. FASB tarafından yayınlanan kural bazlı standartlar ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemelerdir (İbiş ve Özkan 2006, 30).

Muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi dahilinde gerek ilke bazlı ekol benimseyen IASB, gerekse kural bazlı ekol benimseyen FASB tarafından muhasebenin sağladığı bilgilerin belirli niteliksel özellikler taşıması gerektiği belirtilmiştir. FASB, 1980 yılında muhasebe

bilgilerinin niteliksel özelliklerini içeren 2 no.lu standart (SFAC 2) metnini yayınlamıştır. IASB ise 1989 yılında, kavramsal çerçeve kapsamında finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özellikleri yayınlamıştır.³

Kavramsal çerçeve bir muhasebe standardı değildir. Muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve kullanılmasında muhasebenin temel kavramlarını ortaya koyan bir rehber niteliğinde olan kavramsal çerçeve içerik itibariyle 4 temel bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde finansal raporlamanın amacı, diğer bölümde; muhasebe bilgisinin niteliksel özelliklerinin kavramsal içerikleri, sonraki bölümde finansal tabloların temel unsurları yer almaktadır. Son bölümde ise bu unsurların nasıl ve ne zaman tanınacağı, ölçümleneceği ve rapor edileceği hususları belirli varsayım, prensip ve kısıtlar doğrultusunda ortaya konmaktadır (Alkan 2018, 113). Dolayısıyla, kavramsal çerçeve, finansal raporlamada bütünlüğün sağlanması açısından muhasebe teorisinin kavramsal çerçevesini çizmektedir. Raporlamada bütünlüğün sağlanması ise muhasebe teorisindeki ilke ve kavramlara uygun olarak üretilen muhasebe bilgisinin kalitesinin artırılması ve bir takım niteliksel özellikleri taşınması ile mümkündür.

Finansal raporlama yapan tüm işletmeleri bağlayan kavramsal çerçeve kapsamında sunulan muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri IASB ve FASB tarafından benzer tanımlar içermektedir. Ancak her iki kurulda niteliksel özellikleri farklı şekilde sıralamıştır. Her iki kurul tarafından tanımlanan muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri Şekil 2⁴ ve Şekil 3⁵de gösterilmiştir.

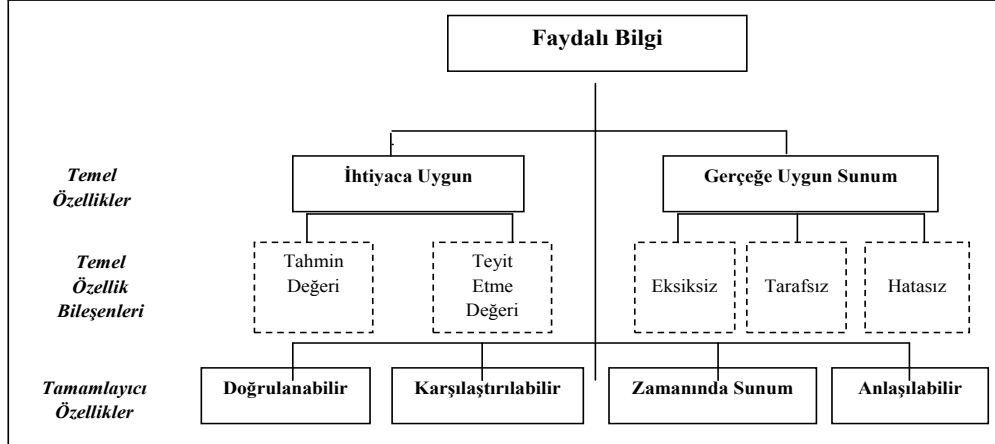


Şekil 2. FASB Tarafından Açıklanan “Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri”

³ 1973-2001 yılları arasında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) olarak görev yapan kurul, 2001 yılı itibariyle IASB olarak görevlerini sürdürmeye devam etmiştir.

⁴ FASB, 2008. Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 2

⁵ IASC, 1989. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements



Şekil 3. IASB Tarafından Açıklanan “Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri”

IASB ve FASB’a göre, her iki kurulun kavramsal çerçevesinde tanımlanan niteliksel özellikler benzerdir. Ancak yapıları, odaklanma biçimleri ve kavramsal açıdan farklılık göstermektedir. IASB çerçevesinde; finansal bilginin niteliksel özellikleri, faydalı bilginin karar verme sürecini nasıl etkilediklerine bağlı olarak; temel özellikler ve destekleyici özellikler olarak sınıflandırılmıştır. Temel niteliksel özellikler ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunumdur. Destekleyici niteliksel özellikler ise, doğrulanabilirlik, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir. FASB çerçevesinde ise; niteliksel özellikler arasında bir hiyerarşi vardır. Bu özellikler birincil ve ikincil düzey özellikler olarak sınıflandırılmıştır. FASB, karar verme sürecinde daha faydalı bilgiyi daha az faydalı bilgiden ayırt eden muhasebe bilgilerinin niteliksel özelliklerini tanımlamaktadır. Birincil düzey özelliklerden, ihtiyaca uygunluk; tahmini değer, teyit etme değeri ve zamanında sunumu içermektedir. Güvenilirlik ise doğrulanabilirlik, gerçeğe uygun sunum ve tarafsızlık özelliklerini içermektedir. İkincil düzey özellikler de karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık olarak sınıflandırılmış olup, kullanıcılara özgü bilginin kalitesini artırıcı niteliktedir.

IASB’a göre muhasebe bilgisinin ihtiyaca uygun olabilmesi için kararları etkilemesi, FASB’a göre ise etkilemeye yetkin olması gerekmektedir. IASB kavramsal çerçevesine göre, finansal bilgi, bilgi kullanıcıları tarafından alınan kararları etkiliyorsa, bir diğer ifadeyle kullanıcıların bu bilgilere dayanarak aldıkları kararlar ile ilgili bilgiyi kullanmayarak alınan kararlar farklı ise ilgili bilgi ihtiyaca uygun niteliktedir. IASB’a göre finansal bilginin tahmini değeri ile teyit etme değeri birbiri ile ilişkilidir. Ayrıca FASB kavramsal çerçevesinde farklı olarak, muhasebe bilgisinin zamanlılık özelliği, ihtiyaca uygunluk niteliğinin bir alt dalı olarak tanımlanmaktadır. Kullanıcılar ihtiyaç duyduklarında bilgi mevcut olmalıdır. Zamanında mevcut olmayan ya da eksik sunulan bilgiler, ilgili bilginin ihtiyaca uygunluğunun kaybolmasına neden olabilir.

IASB kavramsal çerçevesinde; güvenilirlik; gerçeğe uygun sunum, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlık ve tamlık kavramları kapsamında tanımlanmaktadır. Güvenilirlik ile gerçeğe uygun sunum arasındaki fark belirsizdir. Gerçeğe uygun sunum bileşenleri, tarafsız, eksiksiz ve hatasız olarak sınıflandırıldığından, güvenilirlik ayrı bir özellik olarak sınıflandırılmamıştır.

FASB kavramsal çerçevesinde ise, bir bilgi gerçeğe uygun, doğrulanabilir ve tarafsız ise güvenilirdir. Her iki çerçevede de tarafsızlık kavramı “önyargısız” olarak tanımlanmaktadır. Tamlik kavramı ise IASB çerçevesinde güvenilirlik özelliğinin bir alt bileşeni olarak açıkça belirtilmişken, FASB çerçevesi, dolaylı olarak güvenilirlik kavramı ile ilişkilendirmiştir. Ayrıca ihtiyatlılık kavramı FASB çerçevesinde niteliksel özelliklerin tamamen dışında bırakılmıştır. IASB ve FASB’ın yakınsama projesi çalışmalarında ihtiyatlılığın üzerinde muhasebe bilgisinin değil, muhasebe meslek mensuplarının bir özelliği olarak durulmuştur.

Doğrulanabilirlik özelliği, FASB çerçevesinde güvenilirlik kavramının bileşenleri arasında açıklanmaktadır. Muhasebe bilgisinin hatasız sunulup sunulmadığını doğrulamak için birincil özelliğin kapsamındadır. Finansal raporlamanın amacı, geniş bir kullanıcı yelpazesi için faydalı olmaktadır. Ancak her kullanıcının, bilginin doğruluğunu kontrol etmesi ve izlemesi mümkün değildir. Mali raporların doğrulanması işlemi denetçiler tarafından yürütülmektedir. IASB çerçevesinde ise, muhasebe bilgisinin doğrulanabilirlik özelliği bilginin kalitesini arttıran destekleyici özellikler arasında sınıflandırılmıştır. Bazı araştırmacılar, doğrulanabilirlik özelliğinin gerçeğe uygun sunumun önemli bir özelliği olarak ele alınması ve dış denetçinin bir şirketin finansal raporunu bağımsız bir taraf olarak kontrol etmesi (doğrulaması) durumunda, yatırımcılar tarafından doğrulanabilirliğin bir kısıtlama olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu nedenle, doğrulanabilirlik kavramının finansal raporlama amacına aykırı hareket ettiğini ve niteliksel bir özellik olarak kaldırılması ve bir kısıtlama olarak kabul edilmesi gerektiği görüşündedirler (Beest ve Braam 2006, 9).

Yine hem FASB hem de IASB çerçevelerine göre; tutarlılık kavramı karşılaştırılabilirlik özelliği ile birlikte ele alınmıştır. Ancak IASB kavramsal çerçevesinde, ayrıca bir başlık açılmamış fakat ilgili paragrafta yer alan “işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmeleri için” kullanılan ifadeyle tutarlılıktan bahsedilmiştir. Aynı zamanda tutarlılığın, karşılaştırılabilirliği olumlu yönde etkilediği belirtilmiştir. FASB çerçevesinde ise, tutarlılık kavramı ikincil düzey özellikler arasında ayrıca sınıflandırılmış olup “değişmeyen politika ve uygulamalar yolu ile izleyen dönemlerde uygunluk” şeklinde tanımlanmıştır.

IASB çerçevesinde anlaşılabilirlik kavramı, “bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilirdir” şeklinde ifade edilmiştir. Tüm bilgi kullanıcılarının belli bir anlayış seviyesinde olduğu varsayımından hareketle finansal bilginin faydasını arttıran destekleyici bir nitelik olarak ayrıca sınıflandırılmıştır. FASB tarafından ise, anlaşılabilirlik özelliği ayrıca sınıflandırılmamış olup bilginin öneminin kullanıcı tarafından anlaşılmasına olanak vermek” şeklinde çerçevede tanımlanmıştır.

Özetle, belirli sınıflandırma farklılıkları ile birlikte, FASB ve IASB ekonomik karar verme sürecinde kullanıcılara faydalı bilgiler sağlamak için muhasebe bilgisinin taşınması gereken benzer bir nitelikler kümesi tanımlamıştır. Güvenilirlik kavramına ilişkin yaklaşımları ise önemli ölçüde farklıdır. Kavramsal çerçeve, yapılandırılmış bir muhasebe teorisi olarak görülmektedir. Bu doğrultuda kavramsal çerçevenin, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde esas oluşturacak temel kavramları ve hedefleri ortaya koyması amaçlanmıştır. Farklılıkları gidermek ve ortak bir çerçeve düzenlemek üzere IASB ve FASB, 18 Eylül 2002 tarihinde Norwalk Anlaşması olarak bilinen anlaşma ile Ortak Kavramsal Çerçeve Projesi çalışmalarını

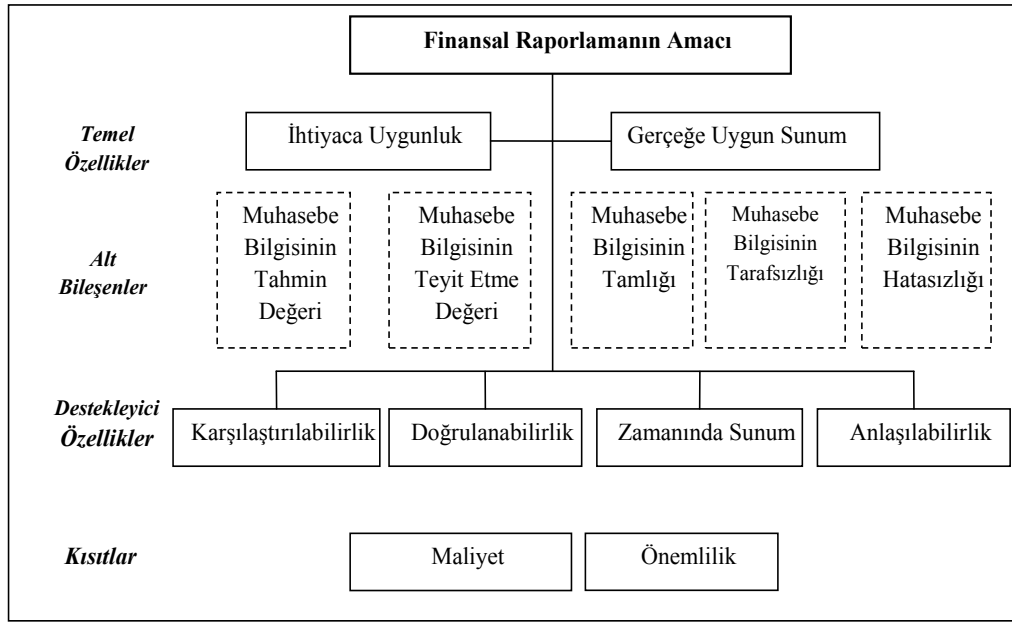
2005 yılı itibariyle başlatmıştır. FASB ve IASB tarafından yürütülen yakınsama sürecinde kural bazlı muhasebe standartlarının ilke bazlı muhasebe standartlara doğru şekillenmesi, iyi yapılandırılmış bir muhasebe teorisinin oluşturulması açısından büyük önem taşımaktadır. Norwalk Anlaşması kapsamında, FASB ve IASB daha ilke temelli ve doğası gereği daha az kuralı olacak standartlar geliştirmeyi amaçlamışlardır. Bu doğrultuda, kurulların, küresel muhasebe uygulamaları açısından mevcut ve gelecekteki muhasebe konularında birbiriyle uyumlu çözümler üretilmesine ilişkin Norwalk Anlaşması önemli bir adım olmuştur. Her iki kurulunda ortak hedefi, kavramsal çerçevenin iyileştirilmesi, mevcut kavram ve içeriklerin gözden geçirilerek finansal raporlamaya ilişkin rehber niteliğinde olan bu metnin ortak bir muhasebe dili için sağlam temel oluşturmasını sağlamaktır (Tomaszewski ve Choi 2018, 49). Ortak kavramsal çerçeve projesi A-H aşamalarına ayrılmıştır. FASB ve IASB tarafından ortak başlatılan çalışmanın ilk aşaması olarak, muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri yeniden düzenlenerek yayınlanmıştır. 2010 yılında ortak revize edilmiş olan kavramsal çerçeve projesinin ilk aşaması “Amaçlar ve Niteliksel Özellikler” (Phases A: Objective and Qualitative Characteristics)⁶ olarak belirlenmiştir. İlgili metinde, muhasebe bilgisinin taşınması gereken niteliksel özellikler ve faydalı bilginin seçiminde göz önünde bulundurulması gereken kısıtlar yer almaktadır. Ancak 2012 yılı itibariyle her iki kurulda yakınsama projesi çalışmalarını ayrı ayrı yürütmektedir.

FASB ve IASB tarafından ortak başlatılan proje kapsamında 2010 yılında revize edilmiş kavramsal çerçevenin ilk aşaması, FASB 8 no’lu Kavramlar Bildirisi’nin bir parçası olarak yayınlanmış ve halen FASB mevcut kavramsal çerçevesinin bir parçasını oluşturmaktadır. Aynı zamanda, 2017 yılı Mayıs ayında kavramsal çerçeve proje çalışmalarına ilişkin yürütülen son güncellemede, kurul projeye ilgili olarak, 8 no’lu kavramlar bildirisinde açıklandığı haliyle genel amaçlı finansal raporlamanın amacını muhafaza etmesine, kavramsal çerçeve projesinin ölçüm ve sunum aşamaları için eş zamanlı olarak çalışmalarının yürütülmesine, ve 6 no’lu kavramlar bildirisinde tanımlanan finansal tablo unsurlarına ilişkin teknik bir çalışmanın gündeme eklenmesine karar vermiştir.

IASB ise, 2012 yılında kavramsal çerçeve proje çalışmalarını yeniden başlatmış, sadece IASB’a özel kapsamlı bir proje olarak yeniden etkinleştirmeye karar vermiştir. 2015 yılında Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal çerçevenin bir taslak metnini bağımsız olarak geliştirmiş ve Mart 2017’de, finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve taslak metni, IASB geçici kararları ve bu tarihe kadar ki referans taslakları sunulmuştur. Taslak metin çalışmaları tamamlanan, revize edilmiş kavramsal çerçeve IASB tarafından 29 Mart, 2018’de yayınlanmıştır. 2010 yılında yayınlanan bir önceki kavramsal çerçevenin yerine, 2018 yılında finansal raporlama için revize edilmiş kavramsal çerçeve finansal raporlama için kapsamlı kavramlar setini oluşturmaktadır. Revize edilmiş kavramsal çerçeve kapsamında, kurul, finansal tablo unsurları, ölçüm esasları, unsurların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablo dışı bırakılması ile raporlayan işletme, sunum ve açıklamalara odaklanmıştır. Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı ve faydalı finansal bilgilerin niteliksel özellikleri gözden geçirilerek, netlik kazandırılmıştır. 2010 yılında her iki kurul tarafından ortak tanımlanan muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri ise Şekil 4’te gösterilmiştir.

⁶ Conceptual Framework – IASB-FASB Joint Project

<https://www.iasplus.com/en/projects/completed/framework/framework-joint>



Şekil 4. Ortak Kavramsal Projesi Aşama 1: Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Kaynak: Kieso ve diğerleri 2010, 44.

Ortak çerçeve, destekleyici nitelikler olarak, karşılaştırılabilirliği, doğrulanabilirliği, zamanında sunumu ve anlaşılabilirliği gruplandırmaktadır. Bu yaklaşım çerçeveyi basitleştirmekte ve bu özelliklerin, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun sunum ile temsil edilen finansal bilgilerin yararlılığını artırmaya hizmet ettiğini açıklığa kavuşturmuştur. Kurullar, şeffaflık ve dürüstlük ilkesi gibi çerçeveye dahil edilmek üzere diğer kavramları ele almış ancak nihai analizde niteliksel özellikler olmadıklarını belirlemiştir. (Kaminski ve Carpenter 2011).

Finansal raporlamanın niteliksel özelliklerini belirlerken, ön görüş aşamasında mevcut FASB çerçevesinde birtakım değişiklikler yapılmıştır. Niteliksel özellikler hiyerarşisi, sıralı bir süreç yaklaşımı ile değişmiştir. Birincil ve ikincil düzey özellikler şeklinde bir ayırım yapılması yerine temel ve destekleyici niteliksel özellikler (fundamental and enhancing qualification characteristics) şeklinde bir ayırım yapılması kararına varılmıştır. Bununla birlikte, temel nitelikler arasında sınıflandırılmayan özelliklerin “önemli” olmadığı anlamına gelmemesi gerektiği özelliklerle ifade edilmektedir. Destekleyici nitelikler olarak ifade edilen özellikler arasında ise bir hiyerarşi olmadığı üzerinde durulmuştur. Destekleyici niteliksel özelliklerin göreceli öneminin bilgi kullanıcıları açısından farklılık göstereceği, ancak her zaman gerçeğe uygun sunum ve ihtiyaca uygunluk kavramlarının gerekli bileşenleri olduğu vurgulanmıştır. Bu doğrultuda, güvenilirlilik kavramı yerini gerçeğe uygun sunum kavramına bırakmıştır. Gerçeğe uygun sunumun bileşenleri olarak yine, bilginin eksiksiz, tarafsız ve hatasız sunulması dahil edilmiştir. Tarafsızlık kavramı, ihtiyatlı davranma ile desteklenmektedir. İhtiyatlılık, belirsiz koşullarda karar verirken temkinli davranılmasıdır. Bu doğrultuda, tarafsızlık kavramı daha

önemli olduğu ve ihtiyatlılık ile desteklendiği üzerinde anlaşmaya varılmış, bu nedenle de ihtiyatlılık kavramsal çerçevenin dışında bırakılmıştır. Tutarlılık özelliği ise karşılaştırılabilirlik özelliği ile birlikte ele alınmıştır. Ayrıca, ortak kavramsal çerçeve projesinde, önemlilik temel niteliksel özellikler arasında yer alan ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olarak tanımlanmaktadır. Ancak finansal bilginin dikkate alınma eşiğini belirleyen bir kısıt niteliği taşımaktadır.

3.1. Temel Niteliksel Özellikler

Bir bilginin ekonomik kararların alınmasındaki yararlılığı, karar süreci üzerinde o bilginin etkili olabilme gücüne bağlıdır. Finansal bilginin karar sürecinde etkili olabilme gücünün belirleyicisi ise, finansal bilginin temel niteliksel özellikleri olan; bilginin ihtiyaca uygun olması ve amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması özellikleridir.

3.1.1. Muhasebe Bilgisinin İhtiyaca Uygunluğu

Muhasebe bilgisinin ihtiyaca uygunluğu; bilgi kullanıcılarının geçmiş, bugün ve geleceğe yönelik olaylara ilişkin tahminlerinin, ve geçmişteki beklentilerinin doğrulanması sırasında, finansal bilgi kullanıcıları tarafından verilecek ekonomik kararlar üzerinde söz konusu bilginin farklılık yaratabilme gücünü ifade etmektedir (Özdemir, Choi ve Bayazıtlı 2012, 21). İhtiyaca uygunluğun alt bileşenleri olarak bilginin tahmin değerı ve teyit etme değerı yer almaktadır. Muhasebe bilgisinin tahmin ve teyit etme değerine sahip olması, finansal raporlardaki bilgilerin; işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının gelecekteki olaylar veya sonuçları hakkındaki beklentilerinin oluşturulması, doğrulanması veya değiştirilmesi sürecinde yararlı olmasını sağlamaktadır (Akdoğan ve Tenker 2007, 44). Dolayısıyla, bir muhasebe bilgisinin ihtiyaca uygunluğu açısından karar verme sürecinde etkili olabilme gücü ilgili bilginin tahmin ve teyit etme değerı ile ilişkilidir.

Muhasebe bilgisinin tahmin değerı:

Muhasebe bilgisinin tahmin değerı, ilgililere sunulan bilginin, geçmiş veya mevcut olayların sonuçlarını doğru olarak tahmin etme özelliğidir. Bilgi kullanıcılarından özellikle yatırımcılar ve kredi verenler muhasebe bilgileri aracılığı ile çeşitli olaylar ile ilgili, geliştirilen istatistiki yöntem ve modeller doğrultusunda etkili bir tahmin sağlayabilmektedirler. Böylece, işletmeler gelecek dönemlerde muhtemel mali başarısızlıklarına ilişkin ilgili modeller yardımı ile öncesinden tahminde bulunabilmektedirler (Akdoğan ve Aydın 1987, 146). Dolayısıyla, bilgi kullanıcılarının işletmenin gelecekteki muhtemel sonuçlarını öngörebilmek için yürütölen süreçte girdi olarak kullanabildikleri muhasebe bilgisinin tahmini değerı vardır. Muhasebe bilgilerinin tahmin değerı olması için, bir tahmine ya da beklentiye ihtiyaç yoktur. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip muhasebe bilgileri, kullanıcıların kendi tahminlerini yapabilmeleri ve öngörüde bulunmaları için kullanılmaktadır.

Muhasebe bilgisinin teyit etme değerı:

Muhasebe bilgisinin teyit etme gücü (geri bildirim değerı); mevcut bilgilerin, geçmişte alınmış kararların veya yapılmış tahminlerin doğrulanması veya düzeltilmesine yardımcı olma özelliğini ifade etmektedir (Özdemir, Choi ve Bayazıtlı 2012, 22). Dolayısıyla, muhasebe

bilgisi önceki değerlendirmeler hakkında geri bildirim sağlıyorsa teyit etme gücüne sahiptir. Muhasebe bilgilerinin tahmini değeri ile teyit etme değeri birbiri ile ilişkilidir. Tahmin değerine sahip olan bilgiler, teyit etme değerine de sahiptir. Örneğin, varlıkların mevcut tutarı ve yapısı, işletmenin karşılaştığı imkanlardan yararlanma ve muhtemel riskleri karşılama yeteneği hakkında bilgi sahibi olmayı amaçlayan bilgi kullanıcılarına önemli bilgiler verdiği gibi, aynı zamanda geçmişte yapılan tahminler ile bugünkü sonuçlarının karşılaştırılmasına da imkân vermektedir (Çelik 2007, 55). Aynı zamanda, karşılaştırma sonuçları, kullanıcılara önceki tahminlerin yapılması için yürütülen süreçte ve kullanılan modellerde düzeltme yapılmasına ve iyileştirilmesine yardımcı olabilir. Sonuç itibarıyla, finansal raporlarda sunulan bilgiler, çeşitli tahminlere yardımcı olduğunda ve ilgili tahminlerin doğrulanmasına ve düzeltilmesine olanak sağladığında, muhasebe bilgisinin tahmin değeri ve teyit etme değerinin varlığından bahsedilebilir. Dolayısıyla ilgili bilgi ihtiyaca uygun demektir.

ÖS
830

Muhasebe bilgisinin ihtiyaca uygunluğu önemlilik kavramı ile birlikte anlam kazanmaktadır. Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi kullanıcıların finansal raporlara dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir. Bilginin önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde, işletmenin finansal raporları dikkate alınarak, bilginin ilgili olduğu kalemlerin niteliğine veya tutar olarak büyüklüğüne ya da her ikisinin birden göz önünde bulundurulması gerekir. Bu nedenle önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmez veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği önceden belirtilemez. Bunlar işletmeden işletmeye, işlemden işleme farklılaşır (Çelik 2015, 18). Önemlilik, ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olarak ayrı bir özellik olarak değerlendirilmemiştir. Ancak finansal bilginin dikkate alınma eşliğini belirleyen bir kısıt niteliği taşımaktadır.

3.1.2. Muhasebe Bilgisinin Gerçeğe Uygun Şekilde Sunumu

Finansal raporlarda, ekonomik olaylar ilgili kalemler ve kalemlere ilişkin tutarları ile ifade edilmektedir. Muhasebe bilgisinin, kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması ile birlikte açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmasında gerekir (Çelik 2016, 18). Bu doğrultuda, muhasebe bilgisinin gerçeğe uygun şekilde sunumu, herhangi bir gerçek olay ile o olaya ilişkin ölçüm arasındaki ilişkide, ölçümün gerçek olayı yansıtması gerekliliğidir (Akdoğan ve Tenker 2007).

Kavramsal çerçevede, “işletmede ortaya çıkan işlem ve olayların, gerçek durumu gösterecek haliyle finansal tablolarda sunulması” şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, işlem ve olayların etkilerinin, varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve ölçüm esaslarına uygun olarak sunulması gerekliliğidir.

Muhasebe bilgisinin gerçeğe uygun şekilde sunumunun sağlanabilmesi için, finansal bilginin taşınması gereken üç koşul bulunmaktadır.

Finansal bilginin bütünlüğü (tamlığı), tarafsızlığı (önyargılı olmaması) ve önemli hatalar içermemesi özelliklerine sahip olması gerekmektedir. Dolayısıyla, ancak bu koşulları sağlaması halinde bir muhasebe bilgisinin finansal tablolarda gerçeğe uygun bir şekilde sunulduğu kabul edilmektedir. İşletmelerin raporlama sürecinde uyguladıkları muhasebe ilke ve standartları ile ilgili özelliklerin tümüyle sağlanması hedeflenmektedir.

Muhasebe bilgisinin tamlığı:

Finansal raporlarda tam bir sunum; bir ekonomik olayın gerçeğe uygun şekilde sunumu için gerekli olan tüm tanımlama ve açıklamaların finansal tablolarda bulunmasını ifade etmektedir.

Finansal raporlarda muhasebe bilgisinin eksik olması, hatalara veya yanlış anlaşılmalara yol açabilir ve bilgi kullanıcıları açısından da faydalı bilginin varlığından söz edilemez. Bu doğrultuda, muhasebe bilgisinin tam olma özelliği, kalemlerin özellik ve niteliğine ilişkin önemli bilgileri, ilgili kalemlerin özelliğini ve niteliğini etkileyebilecek unsurları ve rakamsal açıklamayı belirlemede kullanılan sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir.

Muhasebe bilgisinin tarafsızlığı:

Muhasebe bilgisinin gerçeğe uygun şekilde sunumu için bilginin önyargıdan bağımsız olması gerekmektedir. Önyargıdan uzak olma; muhasebe bilgisinin hiçbir bilgi kullanıcısının çıkarlarına daha fazla hizmet verecek nitelikte ve yönlendirici olmamasını ifade etmektedir.

Dolayısıyla tarafsız bilgi, kararlar üzerinde bilgi kullanıcılarını belli bir amaca yönlendirmeyen bilgidir. Aksine, ihtiyaca uygun finansal bilgi kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahip bilgidir.

Muhasebe bilgisinin hatasızlığı:

Muhasebe bilgisinin gerçeğe uygun şekilde sunumu her açıdan doğru olduğu anlamına gelmemektedir. Hatalardan bağımsız sunum, ekonomik olayın tanımlanması ve ölçülmesinde hata ve ihmallerin olmaması ve bilginin elde edilmesi sürecinde hatasız olarak uygulanmış olmasıdır. Dolayısıyla, muhasebe bilgisinin hatasız sunumu, finansal tablo kalemlerinin ölçümünde başvuru tahminler ve tahminlerin doğru olup olmadığı ile ilgilidir. Finansal tablo kalemlerinin ölçümünde hatasız ölçüm yapmak genellikle mümkün olmamaktadır. Borç ve gider karşılıkları gibi bazı finansal tablo kalemleri için en doğru tahmini değerler kullanılmaktadır. Tahmin tutarının doğru ve güvenilir bir şekilde tanımlanması ve ilgili tahmini etkileyen belirsizliklerin açıklanması durumunda tahmin gerçeğe uygun şekilde sunulmuş olabilir. Bu doğrultuda, finansal tablo kalemlerinin ölçümünde yapılan tahminler için hata değerinin makul düzeyde olması önemlidir. Aksi takdirde, muhasebe bilgisinin yararlılığından söz edilemez.

3.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler

Muhasebe bilgisinin ekonomik karar alma sürecinde yararlı olmasında (ihtiyacı karşılama) belirleyici olan diğer niteliksel özellikler, destekleyici niteliksel özelliklerdir. Finansal bilginin faydasını arttıran destekleyici niteliksel özellikler; karşılaştırılabilirlik (tutarlılık), doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Aynı zamanda destekleyici niteliksel özellikler, bir ekonomik olayın sunumunda kullanılacak iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun şekilde sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesinde de faydalı olmaktadır (Çelik 2015, 20)

3.2.1. Muhasebe Bilgisinin Karşılaştırılabilirlik Özelliği

Karşılaştırılabilirlik, bilgi kullanıcılarının kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesine ve anlayabilmesine yardımcı olmaktadır.

Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik özelliği tek bir kalemlerle ya da tek bir işletme ile ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem ya da iki işletme gereklidir. Dolayısıyla, sağlıklı bir karşılaştırma için karşılaştırmaya tabi tutulan işletmelerin ya da farklı dönemlerin birbiri ile tutarlı karşılaştırmalara izin verecek nitelikte olması gerekmektedir (Spiceland ve diğerleri 2011, 24). Böylece, benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin ölçümü ve gösterimi, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerde nasıl ölçümlendiği ve gösterildiğiyle tutarlı olmalıdır. Muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla, işletmenin muhasebe politikaları, politikalarda meydana gelen değişiklikler ve ilgili değişikliklerin etkileri hakkında kullanıcıların bilgilendirilmesi gerekir.

Muhasebe bilgisinin karşılaştırılabilirliği ile ihtiyaca uygunluğu arasında da doğrudan bir ilişki bulunmaktadır.

Farklı dönemlere ait muhasebe bilgisinin varlığı, o bilginin dönemler itibarıyla karşılaştırılabilmesine imkân sağlarken, bilginin ihtiyaca uygunluğunu belirleyen tahmin ve teyit etme gücünü de yükseltmektedir (Spiceland ve diğerleri 2011, 24). Bilginin zaman içindeki değişiminin bu doğrultuda dikkate alınabilmesi, kullanıcılar tarafından yapılacak tahminlerin ve doğrulamaların da güçlenmesini sağlamaktadır.

3.2.2. Muhasebe Bilgisinin Doğrulanabilirlik Özelliği

Doğrulanabilirlik; ekonomik olayların ölçülmesinde ve raporlanmasında aynı ölçme yöntemlerini kullanan farklı bilgi düzeyindeki birbirinden bağımsız tarafların gerçeğe uygun sunum yapıldığına ilişkin görüş birliğine varmasıdır (Cemalcılar ve Önce 1999, 33). Aynı zamanda muhasebe bilgisinin doğrulanabilirliği, ilgili bilginin kanıtlanabilirliğini ifade etmektedir. Herkes tarafından kabul edilebilir, objektif bir bilginin doğrulanabilirlik özelliği taşıdığı kabul edilmektedir.

Sayısal bilginin doğrulanabilir olması için tek bir tutar tahmini olması gerekmez. Bir dizi tahmini tutarlarda doğrulanabilir niteliktedir. Doğrudan ya da dolaylı doğrulamaların güç olması halinde kullanıcılar açısından bilginin daha az güvenilir olmasına neden olur (Spiceland ve diğerleri 2011, 24). Doğrudan doğrulama, nakit tutarının sayılması gibi doğrudan yapılan bir gözlem ile mümkünken, dolaylı doğrulama, bir modelde, ya da bir yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması ile mümkündür.

3.2.3. Muhasebe Bilgisinin Zamanlılık Özelliği

Muhasebe bilgisinin raporlanmasının zorunlu olmayan nedenlerle zamanında yapılmaması, başka bir ifadeyle geciktirilmesi bilginin ihtiyaca uygunluk özelliğini ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla, zamanında raporlama yapılmasının faydası ile bilginin gerçeğe uygun sunulması arasında denge sağlanması bir gerekliliktir. Zamanında sunum, bilginin, bilgi

kullanıcıları açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır.

Muhasebe bilgisi gerçeği yansıtmadığı zamanlarda bilginin gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasının sağlandığı zamana kadar bekletilebilir. Bu durumda, muhasebe bilgisinin gerçeğe uygun sunum koşulunun sağlanmasından kaynaklı gecikme bilginin ihtiyaca uygunluk özelliğini olumsuz etkileyebilir. Dolayısıyla, zamanında sunum özelliği, kullanıcıların ekonomik kararlarda yararlı olabilmesi için, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum arasındaki dengeyi sağlamak için kullanılması gereken ölçüdür.

Aynı zamanda, muhasebe bilgisinin zamanlılığı, bilgi kullanıcıları tarafından verilecek karardan önce, ilgili bilginin kullanılabilir durumda olmasını ifade etmektedir. Bu sebeple, muhasebe bilgisinin, ekonomik kararlar alınmasında etkili olacak şekilde hazırlanması ve sunulması esastır. Muhasebe bilgisinin sık aralıklar ile bilgi kullanıcılarına sunulması, bilginin zamanlılığını güçlendirmektedir (Spiceland ve diğerleri 2011, 24).

3.2.4. Muhasebe Bilgisinin Anlaşılabilirlik Özelliği

Finansal raporlarda yer alan bilgilerin, bilgi kullanıcıları için ekonomik karar almada faydalı olması için ilgili bilginin anlaşılabilir olması önemli bir özelliktir. Bu doğrultuda, kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebe bilgilerini de makul bir seviyede dikkatle incelediği varsayılır. Bir muhasebe bilginin anlaşılabilir olması; açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması ile mümkündür.

Ekonomik olaylara ilişkin bazı bilgiler doğası gereği karmaşık olabilir. Kullanıcıların ekonomik kararlarda yararlanabilecekleri ve finansal tablolarda yer verilmesi gereken bu tür karmaşık bilgiler, sadece bazı kullanıcılar için anlaşılması güç olacağı gerekçesi ile finansal tablo dışı bırakılmamalıdır. Bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal tabloların dışında bırakılması, raporlardaki bilgilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilir. Ancak böyle bir durumda, bu raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabileceklerdir.

Farklı finansal tablo kullanıcılarının farklı algı düzeylerine ilişkin, raporlanan bilginin karar verilebilirlik derecesi üzerindeki etkisini anlamaya katkıda bulunmak için FASB ve IASB, farklı karar alıcılar sınıfı arasında bir ayırım yapmaktadır. Her iki kurulda, belirli karar alıcılara değil, yatırımcılar, kreditorler gibi geniş kullanıcı sınıflarıyla ilişkili bilgi niteliklerinin üzerinde durmaktadır. Böylece, kullanıcıların belli bir anlayış seviyesinde olduğu varsayılmaktadır. Anlaşılabilirlik, bilgi kullanıcısının taşıdığı özellikler ile sunulan bilginin özellikleri arasında ilişki oluşturmaktadır. Bilgi istenen diğer tüm nitelikleri taşıyor olsa dahi bilginin anlaşılabilir olma özelliği sağlanmadıkça bir değeri yoktur (Hartman 1995).

4. Muhasebe Bilgisinin Kısıtları

Muhasebe bilgileri belirli ilke ve standartlar doğrultusunda hazırlanarak, bilgi kullanıcılarına finansal raporlar aracılığı ile sunulmaktadır. Finansal raporlamalarla kullanıcılara aktarılacak bilgilerin kapsamının optimal düzeyde belirlenmesini sağlayan başlıca kısıtlar;

Fayda-maliyet dengesi ve önemlilik kriteridir. Bu FASB ve IASB, ilk aşamasını birlikte yürüttükleri kavramsal çerçeve yakınsama projeleri kapsamında muhasebe bilgisinin taşınması gereken niteliksel özellikler ile optimal bilginin seçiminde göz önünde bulundurulması gereken kısıtlar yer almaktadır. Ancak revize edilmiş yeni kavram çerçevesinde önemlilik; temel niteliksel özellikler arasında yer alan “ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali” olarak tanımlanmasına karşın, muhasebe bilgisinin dikkate alınması eşiğini belirleyen bir kısıt niteliğindedir. Raporlara aktarılacak muhasebe bilgisinin seçiminde, maliyet-fayda denge noktası, finansal raporlarda sunulacak bilgiler için bir üst sınır getirirken, önemlilik ilkesi ise her bilginin finansal raporlarda sunulmasını engelleyen böylece bilginin dikkate alınma eşiğini belirleyen bir alt sınır getirmektedir.

ÖS
834

Muhasebe bilgisinin maliyet etkenliği, raporlanacak bilginin beklenen faydasının katlanılan maliyetlerini aşması durumunu ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, muhasebe bilgisi sağlama maliyeti, bilgiyi kullanarak elde edilebilecek faydayla birlikte dikkate alınmalıdır. Fayda-maliyet karşılaştırmasına dayanan maliyet etkenliği, faydanın maliyeti aştığı durumlarda bilginin raporlanması esasına dayanır. Bu yönüyle, finansal raporlarda hangi bilginin raporlanması gerektiğine ilişkin önemli bir ölçüt olarak kullanılmaktadır. Bir muhasebe bilgisinin finansal tablolara taşınma maliyetinin, bu bilginin kullanımından doğacak faydadan fazla olduğu durumlarda, ilgili bilgi gerekli niteliksel özellikleri taşısa dahi finansal tablolara aktarılmamaktadır.

Muhasebe bilgisinin fayda ve maliyet unsurunun belirlenmesi zor olmasına rağmen, standart belirleyiciler, uygulayıcılar ve işletme dışı kullanıcılar bu kısıtın farkında olması gerekmektedir. FASB ve IASB, raporlanacak muhasebe bilgilerinin beklenen fayda ve maliyetleri hususunda kendi kabullerini açıklayarak raporlama yapan işletmelerin ayrıca bu türden karşılaştırmalar yapmasının önüne geçmektedirler (Kieso ve diğerleri 2001, 48).

Konusuna göre raporlama standardını uygulamanın beklenen yararlarının, raporlanan bilginin maliyetlerini aştığı; doğrudan standart koyucu tarafından kabul edilmektedir (Spiceland ve diğerleri 2011, 25).

Muhasebe bilgisinin sunumunda dikkate alınan bir diğer kısıt ise önemliliktir. Bilgi, kullanıcılar tarafından verilecek karar üzerinde etkili olma gücüne sahip olduğunda, önemli kabul edilmektedir (Kieso ve diğerleri 2001, 49; Spiceland ve diğerleri 2011, 25). Finansal raporlarda bir muhasebe bilgisinin verilmemesi veya eksik verilmesi kullanıcıların kararını etkileyebiliyorsa bu bilginin önemli olduğu kabul edilmektedir (Özulucan 2009, 17).

Önemlilik, dikkate alınma eşiği olarak kabul edilmekte, böylelikle eşiğin üzerindeki bilgilerin, kullanıcıların kararlarını etkilediği kabul edilmektedir. Ancak kavramsal çerçevede, hangi bilginin önemli sayılacağına ilişkin tekdüze bir sayısal eşik belirtilmemiş veya belirli bir durumda neyin önemli olarak dikkate alınabileceğine yönelik bir belirleme yapılmamıştır.

Dolayısıyla, farklı kullanıcılar için farklı önemlilik eşiği olabilir. Bu doğrultuda, önemlilik eşiğinin tutar olarak değil de, oransal bir gösterge ile değerlendirilmesi ya da olayın mahiyeti açısından dikkate alınması önem teşkil etmektedir.

4. SONUÇ

Muhasebe teroisine dayalı olarak muhasebe bilgileri finansal tablolar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına, karar alma sürecinde kullanılmak üzere sunulur. Finansal tablolarda sağlanan bilgilerin kullanıcılar için faydalı olabilmesi, ve kalitesinin arttırılması belirli niteliksel özellikleri taşıması ile mümkündür. Bu doğrultuda, FASB ve IASB kavramsal çerçevelerinde muhasebe bilgisinin taşıması gereken temel niteliksel özelliklere ilişkin benzer yaklaşım göstermektedir. FASB çerçevesi özellikleri, birincil ve ikincil özellikler şeklinde hiyerarşik olarak yapılandırırken, IASB ise ilgili özellikleri temel ve destekleyici özellikler olarak tanımlamakta ve eşit bir şekilde sıralamaktadır. IASB'a göre, muhasebe bilgisi gerçeğe uygun sunulmuşsa ve ihtiyaca uygun ise faydalıdır. Şayet ilgili bilginin faydası; karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilirse arttırılır. FASB'a göre ihtiyaca uygunluk ve güvenilirlik öncelikli özelliklerdir. Ancak her iki otorite tarafından niteliksel özelliklerin nasıl sınıflandırıldıklarının yanısıra, her bir nitelik bilgi kullanıcılarına karar verme sürecinde finansal tablolarla sunulan muhasebe bilgilerin yararlılığına katkıda bulunması esastır. Muhasebe bilgisinin taşıması gereken niteliksel özellikler karar verme sürecinde, muhasebe teorisine karar modeli yaklaşımında önemli destekleyici rol oynamaktadır. Dolayısıyla, niteliksel özellikler, finansal raporlarda sunulan bilgilerin faydalı olması için kullanıcılara önemli katkı sağlamaktadır. Böylece, ekonomik kararlarda yardımcı olmak üzere raporlanan muhasebe bilgilerinin belirli özelliklere sahip olması önem arzeder.

ÖS
835

Kavramsal çerçeveleri yakınlaştırmak ve temel farklılıkları gidermek üzere IASB ve FASB ortak proje kapsamında başlattıkları çalışmanın ilk aşamasında muhasebe bilgisinin niteliksel özelliklerini yeniden düzenleyerek tanımlamıştır. Ortak kavramsal çerçevede, niteliksel özelliklerin farklı sınıflandırıldığı görülmektedir. Niteliksel özelliklerin sınıflandırılmasına ilişkin aşamalarda ardışık yaklaşım anlayışı benimsenmiştir.

Bu düzenleme, FASB tarafından niteliksel özelliklerin sınıflandırılması hiyerarşisinin temel alındığının bir göstergesidir. Muhasebe bilgisinin güvenilirlik özelliği kavramsal çerçeveden kaldırılarak, gerçeğe uygun sunum özelliği ile değiştirilmiştir. Bu değişikliğin temel nedeni, güvenilirlik ile ihtiyaca uygunluk arasındaki olası değişimdir. Tarafsızlık kavramının daha önemli olduğu ve ihtiyatlılıkla bağdaşmadığı üzerine görüşe varılmış ve ihtiyatlılık kavramsal çerçevenin dışında bırakılmıştır. Tutarlılık özelliği ise karşılaştırılabilirlik özelliği ile birlikte ele alınmıştır. Ayrıca, ortak kavramsal çerçeve projesinde, önemlilik temel niteliksel özellikler arasında yer alan ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olarak tanımlanmaktadır. Ancak finansal bilginin dikkate alınma eşliğini belirleyen bir kısıt niteliği taşımaktadır.

Niteliksel özelliklerin sıralı bir yapıya sahip olması, ve özelliklerin birbiri ile ilişkilendirilmesi ve uygulanması bilgi kullanıcıları (standart belirleyiciler, uygulayıcılar, denetçiler gibi) için önem arzeden bir konudur. Dolayısıyla, muhasebe uygulamaları açısından, niteliksel özellikler arasında hiyerarşik bir yapı olmasından ziyade, denge kurulması ve nitelikler arası değişim yapılabilmesi ve ilişki kurulabilmesi gereklidir. Genel itibariyle

esas amaç, finansal raporlamanın amacını karşılamak için özellikler arasında uygun bir dengeyi sağlamaktır. Ancak niteliksel özellikler arasındaki ilişkilerin anlaşılması ve açıklığa kavuşturulması, uygulayıcıların ihtiyacını önemli ölçüde azaltacaktır. Dolayısıyla, özellikler arasında hiyerarşik bir sınıflandırmayı göz önünde bulundurarak, finansal raporlama özellikleri ve özellikler arasındaki ilişkiyi daha açık hale getirmek, kavramsal çerçeveyi de daha spesifik hale getirmeye ve politik çatışmaların en aza indirilmesine yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Agoglia, C.P., T.S. Douplik ve G.T. Tsakumis. 2011. "Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial reporting Decisions", *The Accounting Review*, 86(3), 747-767.
- Akdoğan, N. ve H. Aydın. 1987. *Muhasebe Teorileri*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Akdoğan, N. ve N. Tenker. 2007. *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Alkan, B.Ş. 2018. "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Kavramsal Çerçeve Projesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak, 145, 107-134.
- Beest, F.V., ve G. Braam. 2006. "Convergence Through Divergence An Analysis of Relationships Between Qualitative Characteristics of the Conceptual Frameworks of the FASB and IASB", *Nijmegen Center for Economics Working Paper*, 06-102, Hollanda.
- Cemalcılar, Ö. ve S. Önce. 1999. *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir, No: 150.
- Çelik, O. 2003. *Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri, No:52, Ocak.
- Çelik, O. 2007. *İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Çelik, O. 2015. *Muhasebe ve Finansal Raporlama*, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu, İstanbul.
- Diñ, E. ve H. Abdioğlu. 2009. "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157- 184.
- FASB and IASB. 2002. *The Norwalk Agreement*.
- FASB. 2008. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*. https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132599&acceptedDisclaimer=true (Erişim Tarihi:01.04.2018).
- FASB. 2010. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for*

Financial Reporting. https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=176157498129&acceptedDisclaimer=true (Erişim Tarihi:01.04.2018).

Gore, R. ve D. Zimmerman. 2007. Building the Foundations of Financial Reporting: The Conceptual Framework. Mali Müşavirler Dergisi. <http://archives.cpajournal.com/2007/807/essentials/p30.htm> (Erişim Tarihi: 22.10.2017)

Hartman, B.P., R.M. Harper, J.A. Knoblett ve P.M.J. Reckers. 1995. Intermediate Accounting, West Publishing, New York

Hendriksen, E.S. 1977. Accounting Theory, 3.Baskı, McGraw-Hill, Illinois.

IASB. 2018. The Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS Foundation, Conceptual Framework Project Summary. <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf> (Erişim Tarihi: 01.04.2018).

IASB. 2015. Conceptual Framework for Financial Reporting, Exposure Draft, ED/2015/3. <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/web-presentation-june-2015/web-presentation-june-2015.pdf> (Erişim Tarihi: 01.04.2018).

IASB. 2013. Review of the Conceptual Framework, Discussion Paper, DP/2013/1. <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/discussion-paper/educational-materials/dp-snapshot.pdf> (Erişim Tarihi: 01.04.2018).

İbiş, C. ve S. Özkan. 2006. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart,74, 25-43.

Kaminski, K. A., ve J. R. Carpenter. 2011.” Accounting Conceptual Frameworks: A Comparison of FASB and IASB Approaches”, International Journal of Business, Accounting, and Finance 5(1), 16–26.

Kieso, D. E., J. J. Weygandt, ve T.D. Warfield. 2010. Intermediate Accounting: IFRS Edition. John Wiley & Sons, New Jersey, 1(1), 44.

Özdemir, F.S., F. Choi ve E. Bayazıtlı. 2012. “Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle UFRS ve Bilginin İhtiyaca Uygunluğu”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos, 17-52.

Plumlee, M. 2010. International Financial Reporting Standards, Prentice Hall, New Jersey.

Spiceland, J. D., J.F. Sepe ve M.W. Nelsen. 2011. Intermediate Accounting, 6. Baskı, McGraw-Hill Higher Education, New York.

Tomaszewski, S. G. ve Y. C. Choi. 2018. “The Conceptual Framework: Past, Present, and Future”, Review of Business: Interdisciplinary Journal on Risk and Society, 38(1), 47-58.