

## YENİ KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN FİNANSAL RAPORLAMA AÇISINDAN İNCELENMESİ\*

Yağmur ÇELİK\*\*

Arş. Gör. Zeynep TURAN\*\*\*

### ÖZ

İlk versiyonu 1989 yılında yürürlüğe giren Kavramsal Çerçeve; finansal raporlamanın temelini oluşturmakla birlikte raporlama standartlarının gelişimi ve tutarlılığı açısından temel bir dayanaktır. Standart niteliğinde olmayan bu çerçeve; muhasebe standartlarının sınırlarını belirlerken aynı zamanda genel bir anlayış ve rehberlik özelliği taşımaktadır. Uygulamada fayda sağlayan ancak zamanla eksiklikleri tespit edilen Kavramsal Çerçeve'nin anlaşılabilirliğinin artması ve içeriğinin detaylandırılması arasında bir denge sağlanması ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla başlatılan revize işlemleri 2012 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından gerekli taslakların oluşturulması ve son halinin 29 Mart 2018 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte tamamlanmış gözükmektedir. Bu çalışmada kavramsal çerçevenin önemi ve içeriğine değinilmiş, kavramsal çerçevenin temel bileşenlerinin revize kavramsal çerçeve ile karşılaştırmalı olarak analizi yapılarak sağladığı yararlar açıklanmaya çalışılmıştır. Yeni kavramsal çerçeve ile; ihtiyatlılık, özün önceliği ve ölçüm belirsizliği kavramlarına açıklık getirilmiş ve raporlayan işletme kavramının tanımı eklenmiştir. Ayrıca varlık ve yükümlülük vb. kavramların yeniden tanımlanması gibi değişiklikler yapılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Kavramsal Çerçeve, Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama

**JEL Kodları:** M40, M41.

## AN ANALYSIS OF THE NEW CONCEPTUAL FRAMEWORK IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING

### ABSTRACT

Conceptual Framework, first version of which came into effect in 1989, is the basis in terms of the development and consistency of reporting standards in addition to being the foundation of financial reporting. This non-standardized framework not only determines the limits of accounting standards but also has the feature of a general understanding and a guide. A need to create an equilibrium between increase in intelligibility of Conceptual Framework which provides benefits in practice but drawbacks of it have been identified in time and a need to elaborate the content has arisen. It is perceived that the revision procedure which was initiated for this purpose ended after the creation of necessary drafts by International Accounting Standards Committee in 2012 and final version went in to effect in 29 March 2018. In this

\* Bu Makale 17-20 Ekim 2018 tarihinde İzmir'de düzenlenen 5.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

\*\* Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü [yagmurrcekk@gmail.com](mailto:yagmurrcekk@gmail.com)

\*\*\* Manisa Celal Bayar Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, [zeynep.turan@cbu.edu.tr](mailto:zeynep.turan@cbu.edu.tr)

study, the importance and content of the conceptual framework were addressed and through a comparative analysis of the main components of conceptual framework and the revised conceptual framework have been explained. With the new conceptual framework, prudence, substance over form and measurement uncertainty were clarified and the definition of the reporting entity concept was added. Furthermore, concepts such as asset and liability have been redefined and changes have been made accordingly.

**Keywords:** Conceptual Framework, Accounting Standards, Financial Reporting

**JEL Codes:** M40, M41.

## 1. GİRİŞ

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte muhasebede ortak bir dil kullanılması gereksinimi önem kazanmıştır. İşletmelerin hem ülkeler arası hem de sektörel olarak finansal performanslarını kıyaslama ihtiyacı, günümüzde bilgi ihtiyacının artması, karşılaştırılabilir bilginin önem kazanması gibi nedenler standartların ve bunun paralelinde kavramsal çerçevenin gelişme ihtiyacını doğurmuştur (Durak,2012; 39). IASB'ye göre Kavramsal Çerçeve; standartlarda artışa gerek kalmadan çözümler yaratabilme yönüyle bir rehber niteliğindedir. Aynı zamanda, mevcut uygulamaların değerlendirilmesi, yeni standartların geliştirilmesi, ilgili kullanıcılar ve ölçüm esasları ile iletişimin sağlanabilmesi için temel oluşturmaktadır.

Kavramsal Çerçeve'de muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri, finansal tabloların temel unsurları, bu unsurların nasıl tanımlanacağı, ölçümleneceği ve sunulacağı konuları belirli varsayımlar ile ifade edilmektedir (Alkan,2018; 107). Kavramsal Çerçeve'nin fayda sağladığı ancak eksiklikleri olduğu gözlemlenmiştir. Daha iyi bir anlayış sağlayabilmek için, tanımlarda güncelleme yapılması, sunum ve açıklamada rehberliğe ihtiyaç duyulması, ölçüm kısmının kapsamının yeterli görülmemesi gibi sebeplerden 2018 yılında revize edilmiştir. Temel amaç; üst düzey bir anlayış sağlamak ve bilgi kullanıcıları arasındaki iletişimi daha iyi bir hale getirebilmektir (KGK Revize Kavramsal Çerçeve'ye İlişkin Sunumdan alıntılanmıştır). Bu amaçlar ışığında; ölçüm esasları daha anlaşılır hale getirilmiş ve ölçüm esasları belirlenirken dikkate alınacak faktörler de dâhil olmak üzere ölçüme ilişkin kısım yeni bir bölüm olarak ele alınıp açıklanmıştır. Gelir ve giderlerin hangi durumlarda finansal durum tablosu ya da diğer kapsamlı gelirler tablosuna alınacağı, varlık ve yabancı kaynakların hangi durumlarda finansal tablo dışında bırakılacağı ve sunum ile açıklamaya ilişkin rehberler eklenmiştir. Ayrıca finansal tablo unsurları ve finansal tabloya alma kriterleri güncellenmiştir. Yönetimin sorumluluğu, ihtiyatlılık, ölçüm belirsizliği ve özün önceliği kavramları da açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından ilk versiyonu 1989 yılında yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2010 yılında kısmen revize edilerek geliştirilmiş ancak yapılan gözlemler sonucu eksiklikler ve geliştirilmesi gereken kısımlar göz önünde bulundurularak 2012 yılında tekrardan revizyon kapsamına alınmıştır. Bu süreçte IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ve FASB (ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından işbirliği içerisinde gerçekleştirilen kavramsal çerçevenin yeniden düzenlenmesi girişimlerinin, nihayetinde somutlaştığı görülmektedir. 2013 yılında müzakere metni, 2015 yılında taslak metin yayımlanmış olup 29 Mart 2018 tarihinde nihai metin yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*, muhasebe politikalarını *Kavramsal Çerçeve*'ye göre geliştiren finansal tablo hazırlayıcıları tarafından 1 Ocak 2020 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanmasına karar verilmiştir. Geriye dönük olarak düzenlenme şartı ile, *Revize Kavramsal Çerçeve*'nin erken uygulanmasına izin verilmektedir. Bununla birlikte, *Yeni Kavramsal Çerçeve* 27 Ekim 2018 Tarihli ve 30578 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), Erişim Tarihi: 12.11.2018).

Bu çalışmada, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren resmen uygulanmaya başlanacak olan Yeni Kavramsal Çerçeve hükümlerinin, mevcut Kavramsal Çerçeve'den farklılıklarının nedenleri ile birlikte ortaya konulması hedeflenmiştir. Bu nedenle bu çalışmada, konu ile ilgili IASB tarafından yeterli bir sunum ve açıklama yayımlanmasını takiben KGK tarafından birebir çevrilerek yayımlanan düzenleme içeriklerinin, karşılaştırmalı olarak yorumlanması ve böylelikle Yeni Kavramsal Çerçeve'nin daha iyi anlaşılmasının sağlanması açısından geliştirilebilir bir adım atılması hedeflenmiştir. Bu amaçla çalışma kapsamında, KGK tarafından yayımlanan düzenleme rehberi ile paralel olarak; Yeni Kavramsal Çerçeve'de açıklık getirilen hususlar, Yeni Kavramsal Çerçeve'nin getirdiği yenilikler ve içerdiği güncellemeler ele alınmıştır.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN AMAÇ VE ÖNEMİ

Kavramsal çerçeve; finansal raporlama ve standartlar arasında bir köprü niteliğindedir. Finansal tablo kullanıcıları arasındaki iletişimi sağlayabilmek adına finansal raporlamada uyulması gereken temel esasları belirlemektedir. Aynı zamanda, mevcut uygulamaların değerlendirilmesi, yeni muhasebe standartlarının geliştirilmesi, işlemlerin iyileştirilmesi, bilgi kullanıcıları arasında iletişim zemini oluşturulabilmesi için temel bir dayanaktır. Kavramsal Çerçeve'nin bir standart olmadığı ve bu çerçevede yer alan hükümlerin herhangi bir standart veya standart hükmünün yerine geçmediği bilinmektedir. Kavramsal Çerçeve'nin standart uygulama sürecinde bir rehber niteliğinde olduğu ifade edilebilir. Bu sebeple

standartları uygulayabilmek için önce temeli olan kavramsal çerçeveyi iyi analiz edip yorumlayabilmek önemlidir.

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, Kavramsal Çerçeve'nin temelini oluşturmaktadır. Kavramsal Çerçeve'de finansal raporlamanın amacından hareketle bir işletmenin performansı ve finansal durumunda meydana gelen değişiklikler ile ilgili karar verme sürecinde bilgi kullanıcılarına faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Finansal tablo hazırlayıcıları açısından incelendiğinde; belirli bir konu veya olay için herhangi bir standart bulunmadığında ya da bir standart muhasebe politikaları arasında seçim yapabilme imkânı verdiğinde kavramsal çerçeve tutarlı muhasebe politikaları geliştirilmesini amaçlar. Ortak bir dil oluşturulma ihtiyacı göz önünde bulundurulduğunda, tüm tarafların standartları anlayıp yorumlayabilmesine öncülük eder. İşletmeler açısından bakıldığında, Kavramsal Çerçeve'ye dayalı standartların; şeffaf, karşılaştırılabilir, güvenilir bir muhasebe dili baz alınarak türetilmesi uluslararası raporlama maliyetlerini azaltır (KGK, Kavramsal Çerçeve; 2018).Kavramsal Çerçeve, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) bir parçası olan Kurulun hedeflediği; tüm dünyada finansal piyasalarda şeffaflık, verimlilik, hesap verilebilirlik misyonuna da getirilen standartlar ile katkıda bulunur. Süregelen çalışmalar ile; küresel ekonomide karşılaştırılabilir bilginin kaynağı olan Kavramsal Çerçeve, güveni ön planda tutarak büyümeyi ve uzun vadeli finansal istikrarı geliştirmeyi hedeflemektedir.

### **3. YENİ KAVRAMSAL ÇERÇEVDE AÇIKLIK GETİRİLEN HUSUSLAR**

Kavramsal çerçevenin revize edilmesinin temel sebeplerinden biri kavramlar ile ilgili anlam karmaşıklığını ve belirsizliğini giderebilmektir. Bu sebeple Yeni Kavramsal Çerçeve'de; ihtiyatlılık, özün önceliği, ölçüm belirsizliği, yönetimin sorumluluğu ve maliyet kısıtı kavramlarının tanımlamalarında meydana gelen boşlukların düzeltilmesi amaçlanmıştır.

#### **3.1. İhtiyatlılık Kavramı**

Yeni Kavramsal Çerçeve'de Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde on iki temel kavramın içerisinde geçen ve özellikle işletmenin sürekliliği açısından önem taşıyan ihtiyatlılık kavramına değinilmiştir. Bu kavram ile ilgili açıklamalar, faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri bölümünde, gerçeğe uygun sunum içerisinde açıklanmıştır. Standart setinin gerçekleştirilmemiş gelirleri kayıt altına alması ve değerlendirme ölçütü olarak gerçeğe uygun değeri esas alması, ihtiyatlılık kavramından uzaklaşılması durumunu gündeme getirmiştir. Bu nedenle mevcut kavramsal çerçevede bir bilgi boşluğu olarak görülen ihtiyatlılık kavramına açıklık getirilmesi hedeflenmiştir.

Kavramsal Çerçeve'ye göre faydalı finansal bilginin temel özellikleri arasında yer alan gerçeğe uygun sunum; tam sunum, tarafsız sunum ve hatasız sunum koşulları sağlandığında gerçekleşmektedir. Yeni Kavramsal Çerçeve'de tarafsız sunumun ihtiyatlı davranmak ile mümkün olduğuna değinilmiştir. İhtiyatlı davranış olarak ise varlık ve gelirlerin olduğundan düşük; yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan yüksek gösterilmemesi vurgulanmıştır. Bununla birlikte ihtiyatlı davranışın varlık ve gelirleri olduğundan düşük; yükümlülük ve giderleri ise olduğundan yüksek göstermek olarak da algılanmaması gerektiğinin altı çizilmiştir. İhtiyatlılık kavramına ayrılan paragrafta ayrıca, 'asimetrik bilgi ihtiyacı' olarak tanımlanan yükümlülük ve giderlere kıyasla varlık ve gelirleri daha çoğunlukla finansal tablolara dâhil etme mantığının ihtiyatlılık düşüncesi ile bağdaşmadığı savunulmuştur. Çünkü böyle bir yaklaşım ile ne ihtiyatlı davranmak, ne de faydalı finansal bilgi elde etmek mümkün değildir. İstisnai olarak; söz konusu asimetrik olma ihtiyacı eğer ihtiyaca ve gerçeğe uygun finansal bilgilerin edinimi için gerekli ise, belirli standartlarda asimetrik hükümleri yer alabileceği vurgulanmıştır. Bu durumda özellikle TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında vade farkından kaynaklanan gelir ve giderlerin söz konusu satış ve alış işlemlerinden bağımsız tutulması ve vade farklarından kaynaklanan gelirlerin henüz gerçekleşmeden gelir tablosunda gösterilmesi işlemlerinin ihtiyatlılık kavramı ile çelişmesi durumuna açıklık getirilmiştir.

### 3.2. Özün Önceliği Kavramı

Yeni Kavramsal Çerçeve'ye ait IASB tarafından hazırlanan sunuda yer alan özün önceliği kavramı, aslında yapılan çalışmada spesifik olarak ele alınmış bir kavram değildir. Başka bir deyişle, muhasebenin on iki temel kavramı arasında yer alan özün önceliği kavramından Yeni Kavramsal Çerçeve'de ayrı bir başlık veya paragraf altında incelenmemiştir. Ancak gerek ölçümleme esaslarının seçimi süreçlerinde, gerek ise finansal tablo unsurlarının tanımlarında "... özünün" şeklinde eklentili vurgulamalara yer verilmiştir. Bu durumda Yeni Kavramsal Çerçeve'de finansal raporlama standartları ile kapsamı genişleyen finansal bilgilerin sunum süreçlerinde biçimlerinden çok özlerinin dikkate alınarak raporlanması gereğine atıfta bulunduğu söylenebilmektedir.

### 3.3. Ölçüm Belirsizliği Kavramı

Faydalı finansal bilginin temel özelliklerinden biri ve değerlendirme ölçütlerinin temeli olan gerçeğe uygun sunum konusunda Yeni Kavramsal Çerçeve'de yapılan bir vurguda, bilginin gerçeğe uygun sunulmasının sunulan bilginin kusursuz doğru olması anlamına gelmediği belirtilmiştir. Başka bir deyişle, gerçeğe uygun sunum içerisinde yer alan hatasız sunum koşulunun sağlanması, her anlamda kusursuz bir bilgi sunulduğunu

göstermemektedir. Bunun ana nedeni ise finansal raporlamanın temelini tahminlere dayanmasıdır. Çünkü bir fiyat veya değer ile ilgili net bir bilgiye ulaşılmadıkça, ilgili fiyat veya değer hatasız, açıkça ve doğru, yani kuralına uygun bir şekilde tahminlenmesi gerekmektedir. Bu noktada gerçeğe uygun sunum içerisinde vurgulanan bir diğer unsur ise ölçüm belirsizliği olmuştur.

Finansal raporlama sürecinde doğrudan gözlemlenemeyen değerlerin tahmin yolu ile belirlenmesi, beraberinde ölçüm belirsizliği hususunu getirmektedir. Ancak makul yollarla ulaşılan tahminler finansal raporlamanın bir parçası olduğundan; ilgili tahminlerin açık ve doğru bir şekilde yapıldığı takdirde sunulacak bilginin faydasının azalmayacağı belirtilmiştir. Nitekim ölçüm esaslı seçilirken dikkate alınması gereken faktörlerde de belirtildiği üzere, bazı durumlarda ölçüm belirsizliği nispeten daha düşük olan bir bilgi, ölçüm belirsizliği daha yüksek olan bilgidен daha az faydalı olabilmektedir. Bu nedenle özellikle altı çizilen nokta; tahminlere dayalı finansal raporlama süreçlerinde ölçüm belirsizliğinin mutlaka söz konusu olduğu ve bu durumun finansal bilginin fayda düzeyini etkilemediğidir.

### 3.4. Yönetimin Sorumluluğu

Mevcut Kavramsal Çerçeve’de genel amaçlı finansal raporlamanın asli bilgi kullanıcıları olarak, Kavramsal Çerçeve’nin tanımında da geçtiği üzere; mevcut ve potansiyel yatırımcılar ile borç ve kredi veren diğer tarafların bahsi geçmektedir. Yeni Kavramsal Çerçeve çalışmasının bir diğer önem verdiği nokta da, söz konusu asli bilgi kullanıcıları ile birlikte, ‘oy hakları ile veya başka bir şekilde yönetimin kararını etkileme’ niteliğinde olan bilgi kullanıcılarının olduğudur. Bu demektir ki, mevcut Kavramsal Çerçeve’de yalnız işletme dışı bilgi kullanıcılarının asli bilgi kullanıcı sayılması durumunun, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının asli bilgi kullanıcıları olarak ele alınması şeklinde güncellenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu durumda, finansal raporlarda sunulan finansal bilgilerin, oy hakları ile veya başka bir şekilde yönetim kararını etkileyen kullanıcılar tarafından yorumlanması; işletme yönetiminin işletmeye karşı sorumluluğunun ne kadarının yerine getirildiğinin de tespit edilmesi demek olacaktır. Bu nedenle bu bölümde, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin mevcut ve gelecekteki muhtemel durumlarının yorumlanması kadar, yönetimin sorumluluğunun değerlendirilmesi için de finansal bilgiye ihtiyaç duyduğu vurgulanmıştır.

### 3.5. Maliyet Kısıtı

Yeni Kavramsal Çerçeve’de yeni olarak ortaya konulan bir diğer kavram ise, maliyet kısıtıdır. Gerek finansal bilgilerin finansal tablolara alınma veya tablo dışı bırakılma bölümünde, gerek ölçüm esasının belirlenme sürecinde, gerek ise sunulacak bilginin faydalı olması ve finansal bilginin



sunum ve kullanımı süreçlerinde maliyet kısıtından bahsedilmektedir. En temelde maliyet kısıtı; finansal tablolarda sunulacak bilgilerin faydası ile doğrudan ilişkilidir. Başka bir deyişle Yeni Kavramsal Çerçeve’de, finansal raporlarda sunulacak bilginin faydası, eğer finansal bilginin edinilmesi ve raporlanması arasındaki süreçte raporlayan işletme tarafından katlanılan maliyetleri karşılamıyorsa, o bilginin faydalı bir finansal bilgi olmadığı altı çizilmektedir. Bununla birlikte finansal tablo unsurlarının finansal raporlarda bulunması veya kapsam dışı bırakılması kararının verilmesi ve işletmenin esas alacağı ölçüm kriterinin belirlenmesi süreçlerinde de, maliyet kısıtı önemli bir faktör olarak ele alınmaktadır.

Kavramsal Çerçeve çalışmasında maliyet kısıtının da ele alınması ve finansal raporlama süreçlerinde alınan çeşitli kararlarda ön plana çıkarılması, işletmenin sürekliliğinin ve ihtiyatlı davranma anlayışının Yeni Kavramsal Çerçeve tarafından önemsendiğini göstermektedir.

## 4. YENİ KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

### 4.1. Kavramsal Çerçevenin Tabi Olacağı Usul ve Esaslar Açısından Yenilikler

Kavramsal Çerçeve, finansal raporlamanın amacı, faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları, sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları olarak dört bölümden meydana gelmektedir. Yeni Kavramsal Çerçeve ile birlikte 8 başlık altında incelenmektedir. Bu başlıklar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- ✓ Finansal Raporlamanın Amacı
- ✓ Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri
- ✓ Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme
- ✓ Finansal Tabloların Unsurları
- ✓ Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma
- ✓ Ölçüm
- ✓ Sunum ve Açıklama
- ✓ Sermaye ve Sermayenin Devamlılığı (Korunması)

Finansal raporlamanın amacı, faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri bölümleri IASB tarafından 2010 yılında yayımlandığında ayrıntılı bir biçimde ele alındığı için bu bölümler ile ilgili Yeni Kavramsal Çerçeve’de değişiklik gözlemlenmemiştir. 2010 yılında yayımlanan Kavramsal Çerçeve’de yer alan bilgilere ek olarak Yeni Kavramsal Çerçeve’de Finansal raporlamanın amacı tanımlanırken; finansal raporlamanın hedefine ulaşabilmesi için yönetimin idare sorumluluğunu değerlendirilmesi sürecinde bilgiye neden ihtiyaç duyulduğu ifade edilmiştir. Ayrıca faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri bölümünde bilginin faydalı olup olmadığı

değerlendirilirken ihtiyatlılık kavramı ve ölçüm belirsizliği kavramları açıklanmıştır.

#### 4.1.1. “Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme” Bölümü

Finansal tablolar; raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye yöneltilen talep hakları, söz konusu kaynaklar ve talep haklarındaki değişiklikler hakkında finansal tablo unsurlarının tanımını karşılayan bilgiler sağlar. Finansal tabloların amacı, bilgi kullanıcılarına kaynak sağlama kararları hakkında faydalı finansal bilgiyi sağlamaktır. Bilgi kullanıcıları bu kararları alırken; işletmenin gelecekte beklenen net nakit girişlerini ve işletmenin ekonomik kaynaklarını idare etme sorumluluklarını da göz önünde bulundurur.

Raporlayan işletme kavramı; 2010 yılında gündeme gelmiş ancak geliştirilmek üzere Yeni Kavramsal Çerçeve’ye eklenmesi planlandığı ifade edilerek tanımı yapılmamıştır. Bu kavram; Yeni Kavramsal Çerçeve ile birlikte finansal tablo hazırlamayı seçen ya da hazırlamakla yükümlü olan işletme olarak tanımlanır. Raporlayan işletmelerin tüzel kişi olması zorunlu değildir. Raporlayan işletme için uygun bir sınır belirlemenin zor olduğu durumlar meydana gelebilir. Örneğin; işletmenin tüzel kişi olmaması ve ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi bulunan ancak tüzel kişi olmayan işletmelerden meydana gelmesi işletmenin sınırını belirlemeyi zorlaştırmaktadır. Bu gibi durumlarda işletmelerin finansal tablolarında sunulacak bilgileri, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları şekillendirmektedir. Bilgi kullanıcıları sunmayı amaçladığı hususun; raporlayan işletme sınırlarının nasıl belirlendiğine ve nelerden oluştuğuna dair eksiksiz ve tarafsız bilgi sağlanması amaçlanır. Bu amaçlar doğrultusunda raporlayan işletme sınırlarının da ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun sunum kavramlarına uygun olarak ifade edilmesi ön plana çıkmaktadır (KGG, Kavramsal Çerçeve, 2018).

#### 4.1.2. “Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma” Bölümü

Yeni Kavramsal Çerçeve ile birlikte finansal tablolara alma kriterleri güncellenmiş ve finansal tablo dışı bırakma rehberi yeni eklenmiştir.

Finansal tablo dışı bırakma durumu; ilgili varlık ya da yükümlülüğün artık tanımını yerine getiremediğinde gerçekleşir. Varlık açısından bakıldığında; işletme tarafından finansal tablolara alınan varlığın tamamı ya da bir kısmının kontrolü kaybedildiğinde, yükümlülük açısından ise; işletme tarafından finansal tablolara alınan yükümlülüğün mevcut bir mükellefiyeti kalmadığı zaman finansal tablo dışı bırakılır.

Finansal tablo dışı bırakma kararlarında; finansal tablo dışı bırakmaya yol açan işlem veya diğer olaylardan sonra elde tutulan varlık, yükümlülüklerde meydana gelen değişimlerin gerçeğe uygun sunumunun önemi vurgulanmaktadır. Örneğin; bir varlık ya da yükümlülüğün süresi



dolduğunda, ifa edildiğinde ya da devredildiğinde finansal tablo dışında bırakılır ve bundan kaynaklanan gelir ve giderler finansal tablolara yansıtılır. “Devredilen Bileşen” bu varlık ve yükümlülüklerin tümüdür. Eğer mevcutsa “elde tutulan bileşen” olarak ifade edilen varlık ve yükümlülükler de finansal tablolara alınır. Devredilen bileşen ve elde tutulan bileşen birbirinden ayrı hesaplar olarak izlenmesi gerektiğinin altı çizilmiştir. (KGK, Kavramsal Çerçeve, 2018).

## 4.2. Ölçüm Esasları Açısından Yenilikler

Yeni Kavramsal Çerçeve ile birlikte raporlama standartlarına rehberlik edecek hususlar açısından, ölçüm esaslarının sınıflandırılmasında da değişikliğe gidildiği görülmüştür. Mevcut Kavramsal Çerçeve’de değerlendirme ölçütlerinin tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir değer ve bugünkü değer olarak temel bir sınıflandırmaya tabi tutulduğu; ancak Yeni Kavramsal Çerçeve’de değerlendirme ölçütlerinin tarihi maliyet ve cari değer olarak iki ana gruba ayrıldığı görülmektedir. Gerçeğe uygun değer, cari maliyet ve kullanım değeri ölçütlerinin ise cari değer başlığı altında bahsi geçmektedir. Nitekim gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve cari maliyetin de saptanma yöntemleri farklı olsa da aslında ilgili varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini yansıttığından, bu ölçütlerin cari maliyet başlığı altında toplanması daha yalın bir bilgi sunumu sağlamıştır.

### 4.2.1. Tarihi Maliyet ve Cari Değer Ayrımı

Tarihi maliyet ölçütü, varlık, yükümlülük, gelir ve giderler ile ilgili parasal bilgi sunma amacıyla olan ve diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılma niteliğine sahip bir değerlendirme ölçütüdür. Tarihi maliyet; bir varlığın elde edilmiş tarihindeki alış bedelini göstermekte ve kayıtlı değer olarak da ifade edilebilmektedir (Akgün, 2016: 131).

Tarihi maliyet cari değerden farklı olarak, varlık veya yükümlülüğün değer kaybı nedeniyle bir ekonomik olumsuzluk yaşanmadığı sürece değer değişimlerini yansıtmaz. Çünkü tarihi maliyet ilgili varlığın edinimi ya da oluşumu sırasında katlanılan maliyete eşittir. Gerek bir varlığın edinimi gerek ise bir yükümlülüğün üstlenilmesi süreçlerinde işlem maliyetlerinin de gündeme geldiği düşünüldüğünde, eğer bu işlemler piyasa koşullarında yapılmamakta ise ilgili maliyetlerin tanımlanması güçleşmektedir. Dolayısıyla bu tür durumlarda cari değer tahmini maliyet biçiminde saptanarak diğer ölçümler için bir başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir.

Cari değer ise ölçüm tarihindeki koşulları yansıtan güncel bilgiler ile finansal tablo unsurlarının parasal değerinin ölçülmesini hedeflemektedir. Nitekim Yeni Kavramsal Çerçeve’de değerlendirme ölçütleri açısından vurgulanan ilgili finansal tablo unsurunun ölçüm tarihindeki koşullarının da

göz önünde bulundurulması gereğine, cari değer ölçütü hizmet etmektedir. Bu nedenle mevcut Kavramsal Çerçeve'den farklı olarak Yeni Kavramsal Çerçeve'de cari değer başlığı altında değinilen cari maliyet tanımının içerisine “ölçüm tarihindeki mevcut koşulları yansıttığı” ifadesi eklenmiştir.

### 4.3. Finansal Tabloların Sunumu ve Açıklamaları Açısından Yenilikler

Finansal tabloların sunumu ve açıklamaları rehberi yeni eklenmiştir. Bu bölümün eklenmesindeki temel amaç; yatırımcılar, borç verenler, kredi veren taraflar arasında faydalı finansal bilgi düzeyinin artması, daha iyi bir bilgi akışı ve iletişiminin sağlanmasıdır.

Finansal tablolardaki bilgilerin etkili bir biçimde iletilmesi; söz konusu bilgilerin şeffaflığı, karşılaştırılabilirliği ve anlaşılabilirliğini artırdığı ifade edilmiştir. Bu sayede bilginin ihtiyaca uygunluğu ve gerçeğe uygun sunumuna da katkıda bulunulduğunun altı çizilmiştir. Yeni Kavramsal Çerçeve'ye göre; bilgilerin etkili bir şekilde iletilebilmesi için; bilgiler sınıflandırılırken benzer kalemler ve benzer olmayan kalemler ayrı ayrı ele alınmalıdır. Kurallarla odaklı bir yaklaşım yerine sunum ve açıklamaların amaç ve ilkelerine odaklanılmalı ve bilgiler gereksiz ayrıntılardan arındırılarak toplulaştırılmalıdır. Maliyet kısıtı; sunum ve açıklama ile ilgili bilgileri kısıtladığı görülmektedir. Finansal tablo kullanıcılarına belirli bir bilgi sunulurken ya da açıklanırken sağlanan faydaların, ilgili bilginin sağlanıp kullanılmasına ilişkin maliyetleri doğrulamasının mümkün olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Yeni Kavramsal Çerçeve; Kar veya zarar tablosu ile diğer kapsamlı gelir tablosuna ilişkin rehberliğe de yer verir. Kar ve zarar tablosu işletme performansı hakkında bilgi veren en temel kaynak olması sebebiyle tüm gelir ve giderler bu tabloda yer alır. Kurul, bazı istisnai koşullarda; ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması veya işletmenin ilgili dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlamasını göz önünde bulundurur. Bu sebeple de bir varlığın ya da yükümlülüğün cari değerinde bir değişikliğin meydana gelmesinden kaynaklanan gelir ve giderlerin diğer kapsamlı gelir tablosuna dâhil edilmesine karar verilebilir.

## 5. YENİ KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN İÇERDİĞİ GÜNCELLEMELER

Yeni Kavramsal Çerçeve'de finansal tablo unsurları ve finansal tablolara alma sürecinde güncellemeler yapılmıştır.

### 5.1. Finansal Tablo Unsurlarının Tanımlarının Revize Edilmesi

Bu bölümde varlık ve yükümlülüğün tanımı yeniden yapılmıştır. Gelir ve giderlerin tanımları da bu düzenlemeyi yansıtacak biçimde düzenlenmiştir. Anlam açısından bakıldığında bir değişiklik gözlemlenmemiştir. Özkaynak tanımı değişikliğe uğramamıştır.

Varlık tanımında; fayda sağlaması beklenen ifadesi yerine mevcut ekonomik kaynak ifadesi kullanılmıştır. Varlığın ekonomik bir kaynak olduğu ve ekonomik kaynağın da ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir hak olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca bu potansiyelin var olması için ekonomik faydaların ortaya çıkmasının kesin veya muhtemel olmasına gerek olmadığı vurgulanmıştır.

Borç yerine yükümlülük denilmesi ile birlikte borç tanımının değişikliğe uğradığı ve mükellefiyet unsuru eklendiği ifade edilmiştir. Ek olarak; yükümlülüğün ekonomik kaynakları devretme mükellefiyeti olduğu ve mükellefiyet var olduğu sürece yükümlülüğün kaçınılmaz olduğunun altı çizilmiştir.

Varlık ve borç tanımlarında gözlemlenen bir diğer ifade değişikliği ise; varlığın tanımından yola çıkılarak, ekonomik faydaların işletmeye nihai girişi olmadığı; borçların tanımından yola çıkılarak ise ekonomik kaynakların işletmeden nihai çıkışı olmadığı açıklığa kavuşturulmuştur.

Borç-yükümlülük değişimi gider tanımını da değiştirmesinin yanı sıra gelir ve giderin anlamlarında da bir değişiklik gözlemlenmemiştir.

Bu bilgiler ışığında finansal tablo unsurlarının önceki ve mevcut tanımlarını, tanımlarında meydana gelen değişimlerini aşağıdaki tablodan incelememiz mümkündür.

**Tablo 1: Yeni Kavramsal Çerçeve’de Finansal Tablo Unsurlarının Güncellenmiş Tanımları**

Mevcut Kavramsal Çerçeve	Yeni Kavramsal Çerçeve
<p><b>Varlık” tanımı;</b> “Geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hali hazırda işletme kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.”</p>	<p><b>“Varlık” tanımı;</b> “Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir <b>ekonomik kaynaktır.</b>” <b>Ekonomik Kaynak:</b> Ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.</p>
<p><b>“Borç” tanımı;</b> “Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.”</p>	<p><b>“Borç” tanımı;</b> “İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir.” <b>Mükellefiyet:</b> Bir işletmenin kaçınma imkanının olmadığı bir görev ya da sorumluluktur.</p>

<p><b>“Gelir” tanımı;</b> “Ortakların katkısı haricinde; - nakit girişleri veya <u>varlıklardaki artışlar</u> (yeni varlık girişi ya da varlıkların değerindeki artışlar şeklinde) ya da - borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydadaki artışlardır.”</p>	<p><b>“Gelir” tanımı;</b> Özkaynak sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynaklarda artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.”</p>
<p><b>“Gider” tanımı;</b> “Hissedarlara dağıtım dışında; - varlıklardaki azalışlar (varlık çıkışları veya varlıklardaki değer azalışları şeklinde) veya borçlardaki artışlar olarak özkaynaklarda azalışa neden olan ekonomik faydalardaki azalışlardır.</p>	<p><b>“Gider” tanımı;</b> “Özkaynak sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.”</p>

**Kaynak:** KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Sunumu, s:8'den yararlanılmıştır.

## 5.2. Finansal Tablolara Alma Sürecinin Revize Edilmesi

Finansal tablolara alma sürecinde; Kavramsal Çerçeve'ye göre bir kalemin maliyetinin güvenilir biçimde tespit edilebilmesi ve işletmeye ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması yeterli oluyordu. Ancak Yeni Kavramsal Çerçeve'de faydalı finansal bilginin önemi vurgulanarak, gereğinden az ya da fazla bilginin aksine tutarlı bir anlayış ön planda tutulmuştur. Bir kalemin finansal tablolara alınabilmesi için varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ya da gider unsurlarının tanımına uyması gereklidir.

Varlık için kontrol yitirme, yükümlülük için de mükellefiyetin sona ermesi ilgili varlık ya da yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakır. Bir varlık veya yükümlülüğün mevcut olup olmadığı belirsiz olduğunda ve ekonomik fayda girişi veya çıkış olasılığının düşük olduğu durumlarda ihtiyaca uygunluğun riske girmesi olasıdır. Gerçeğe uygun sunumun riske girebileceği durumlar da finansal tablo dışı bırakma kararlarını etkileyebileceği ifade edilmiştir. Bu duruma, bir varlık veya yükümlülüğün ölçümünün tahminlenmesinde meydana gelen belirsizlik düzeyinin yüksek olması, finansal tablolara alınmaması sonucu meydana gelebilecek olan muhasebe uyumsuzluğu ve ilgili varlık veya yükümlülüğün gelir,gider ve özkaynakta meydana getirdiği değişimler ile ilgili bilgilerin sunum ve açıklamasının yapılmaması gibi örnekler verilebilmektedir. Özetle; bir varlık ya da yükümlülüğün finansal tablolara alınabilmesi için; gelir,gider ve özkaynak değişimi hakkında ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bilgiyi sağlıyorsa finansal tablolara alınması mümkündür.

Maliyet kısıtının faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, ölçüm kararlarında olduğu gibi finansal tablolara alma kararlarını da kısıtlayıcı bir faktör olduğu vurgulanmıştır. Genel amaçlı finansal raporların tüm tarafların ihtiyaçlarını karşılamasının mümkün olmadığı düşünüldüğünde; belirli bir bilginin raporlanması ile sağlanacak faydaların; bilginin raporlanması ve kullanılması için katlanılan maliyetleri karşılayabilmesi gerekir.

## SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Revize)” adında yayımlanan çalışmada, mevcut Kavramsal Çerçeve’de yer alan bazı hususlarda güncellemeler görülmektedir. Bu çalışmanın amacı, 27 Ekim 2018 tarihinde 30578 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 2020 yılından itibaren resmen; geriye dönük düzenleme koşulu ile 2020 yılından önce isteğe bağlı olarak uygulanması resmileşen Yeni Kavramsal Çerçeve’nin içerdiği düzenlemeleri incelemektir. Bu amaç ile Yeni Kavramsal Çerçeve’de yer alan açıklık getirilen konular, yenilikler ve güncellemeler; IASB tarafından yayımlanan ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından Türkçe’ye çevrilerek sunulan çalışma ışığında ele alınmıştır.

Yeni Kavramsal Çerçeve’nin ortaya konuluş amacı, IASB’ye göre, özellikle ölçüm, sunum ve açıklamalar açısından mevcut olan bilgi boşluklarının giderilmesi, finansal tablo unsurlarının tanımlarının güncellenmesi ve ölçüm sürecindeki belirsizlikler, raporlama sürecinde meydana gelen maliyet kısıtları vb. hususlara açıklık getirmektir. Buna göre Yeni Kavramsal Çerçeve; içerisinde yenilikler, güncellemeler ve açıklık getirilen konular barındırmaktadır.

Yeni Kavramsal Çerçeve ilk olarak, mevcut Kavramsal Çerçeve’nin meydana geldiği dört temel bölüme ek olarak “Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme”, “Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma”, “Ölçüm” ve “Sunum ve Açıklama” bölümlerinin eklenmesi ile birlikte toplamda sekize ayrılması yeniliğine sahiptir. Yeni Kavramsal Çerçeve’de, ölçüm esaslarının belirlenmesi ve finansal tabloların sunumu ve açıklamaları hususlarında mevcut Kavramsal Çerçeve’nin yeterli rehberlik niteliğine sahip olmadığı düşüncesiyle ayrı bölümlerde ele alınarak detaylı açıklanmıştır. Dikkat çekici bir ayırım olarak, değerlendirme ölçütlerinin mevcut Kavramsal Çerçeve’den farklı olarak tarihi maliyet ve cari değer olarak ikiye ayrıldığı; yani gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve cari maliyetin cari değer başlığı altında toplandığı görülmüştür. Bu düzenlemenin temel sebebinin; gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve cari maliyetin aslında cari değerlerin birer içeriği olduğundan kaynaklandığı ve bu düzenleme ile bilgi

karmaşıklığının önlenerek daha doğru ve düzenli bir rehberlik sağlanabilesinin amaçlanması olduğu düşünülmektedir.

Yeni Kavramsal Çerçeve’de finansal tablo unsurlarında ve dolayısıyla finansal tablolara alma kriterlerinde güncellemeler yapılmıştır. Finansal tablo unsurlarında bilanço unsurlarından varlık ve yükümlülük tanımlarında yapılan güncellemelerde; varlık tanımında “beklenen ekonomik fayda” tabiri yerine “mevcut ekonomik kaynak” tabiri kullanılmış, yükümlülük tanımında ise önceleri borç tanımı içerisinde yer alan yükümlülük ifadesi yerine “mükellefiyet” ifadesi kullanılmıştır. Bir varlığın ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip haklar olduğu; yükümlülüklerin ise mükellefiyet çatısında toplanan bir işletmenin kaçınma imkanı olmadığı görev ve sorumluluklarından oluştuğu vurgusu yapılarak ilgili finansal tablo unsurları tanımlarına açıklık getirilmiştir. Güncellenen varlık ve yükümlülük tanımları ile birlikte finansal tablolara alma kriterlerinde bahsi geçen varlık ve yükümlülük kavramları da revize edilmiştir. Dolayısıyla bir finansal tablo unsurunun ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum koşullarını sağlaması haricinde; varlık açısından ekonomik kaynak olarak tanımlanması, yükümlülük açısından ise mevcut mükellefiyetlerden oluşması güncellemeleri yapılmıştır.

Yeni Kavramsal Çerçeve’nin, mevcut Kavramsal Çerçeve’de yeterli rehberliğin sağlanmadığı düşünülen “ihtiyatlılık”, “özün önceliği”, “ölçüm belirsizliği” ve “yönetimin sorumluluğu” kavramlarına da açıklık getirdiği görülmüştür. Özellikle Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nin on iki temel kavramı arasında geçen ve işletmenin sürekliliği açısından önemli bir rolü olan ihtiyatlılık kavramının; Raporlama Standartları ile birlikte gelen gerçeğe uygun değer ve gerçekleşmemiş gelirlerin de kaydı nedenleriyle göz ardı edilmesi konusunda çeşitli karmaşalar yaşandığından, açıklık getirilen konular oldukça faydalı görünmektedir.

İhtiyatlılık ve ölçüm belirsizliği hususlarına faydalı finansal bilginin temel niteliksel özelliklerinden biri olan gerçeğe uygun sunum başlığı altında değinen Yeni Kavramsal Çerçeve; tarafsız sunumun ihtiyatlı davranış ile gerçekleştirilebileceğini vurgulamıştır. İhtiyatlılık kavramının, varlık ve gelirlerin olduğundan yüksek, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan düşük gösterilmemesi kadar; varlık ve gelirlerin olduğundan düşük, yükümlülük ve giderlerin olduğundan yüksek gösterilmemesi demek olduğunun altı çizilmiştir. Dolayısıyla ihtiyatlı bir davranışın finansal tablolara varlık ve gelirlerin daha çoğunlukta dâhil edildiği bir finansal raporlama davranışı ile bağdaştırılamadığı ve bazı durumlarda asimetric bilgi ihtiyacı duyulduğundan belirli standartların asimetric hükümler içerebileceği belirtilmiştir.

Ölçüm belirsizliği açısından ise, muhasebe tahminleri ile birlikte ortaya çıktığından ve bunun finansal raporlama sürecinin doğal bir sonucu olduğundan bahsedilmiştir. Dolayısıyla muhasebe tahminlerinin kaçınılmaz olduğu bir raporlama sürecinde ölçüm belirsizliğinin yüksek olmasının



finansal bilginin faydasını azaltmayacağı vurgulanmıştır. Bu nedenle yalnızca somut olarak ölçülen bilgilerin faydalı olduğu düşüncesi ile, yapılan tahminler sonucu ölçüm belirsizliği yüksek olan bir finansal bilginin faydasının göz ardı edilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Çünkü bazen ölçüm belirsizliğinin minimum olduğu bir bilginin ölçüm belirsizliği çok daha fazla olan bir bilgiye göre çok daha az faydalı olabilmesi mümkündür. Bu nedenle özellikle aktif bir piyasası olmayan ve bu nedenle çeşitli muhasebe tahminleri ile elde edilen değerlerin taşıdığı ölçüm belirsizliği ile faydalı finansal bilginin savunduğu hatasız sunum arasındaki çelişkiler giderilerek ölçüm belirsizliği ile faydalı finansal bilgi arasında bir bağ kurulmuştur.

Yeni Kavramsal Çerçeve’de açıklık getirilen bir başka konu ise yönetimin sorumluluğudur. Genel amaçlı finansal raporlamanın asli bilgi kullanıcılarına eklenen “oy hakları ile veya başka bir şekilde yönetimin kararlarını etkileyen taraflar” ile birlikte gündeme gelen yönetimin sorumluluğu kavramında; finansal bilgi kullanıcılarının yatırım yapma ve borç verme konularında olduğu kadar yönetimin sorumluluklarının değerlendirilmesi sürecinde de faydalı finansal bilgiye ihtiyaç duyduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla yalnız işletme dışı bilgi kullanıcılarının değil, işletme dışı bilgi kullanıcılarının da asli bilgi kullanıcıları olarak ele alınması gerekliliği vurgulanmıştır.

Bir başka açıklık getirilen önemli konu, maliyet kısıtıdır. Bununla ilgili Yeni Kavramsal Çerçeve’de, bir finansal bilginin, eğer ilgili finansal bilginin ediniminden sunumuna kadar geçen süreçte bu süreç için katlanılan tüm maliyetleri karşılamaması takdirde o bilginin faydalı bir finansal bilgi olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle maliyet kısıtı finansal tablo unsurlarının tablolara alınma veya dışında bırakılma kararlarında, ölçüm esasının belirlenme sürecinde, raporların sunumunda ön plana çıkan bir kriter olması gerektiğinin altı çizilmiştir.

Genel anlamda Yeni Kavramsal Çerçeve, mevcut Kavramsal Çerçeve’nin uygulama süreçlerinde yeterli rehberlik sağlamadığının düşünüldüğü hususlarda çeşitli güncellemeler, yenilikler ve detaylı açıklamalar içerdiği görülmektedir. Bu revize çalışması; özellikle KGK’nın “TMS’lerin Uygulanma Kapsamının Belirlenmesine İlişkin 13/09/2018 Tarihli ve (03/161) Sayılı Kararı” ile birlikte TMS/TFRS uygulamalarına tabi olacak işletmelerin kapsamının genişlemesi paralelinde rehberlik açısından daha fazla ihtiyaç duyulacağı gözlemlenmiştir. Bu sebeple de Kavramsal Çerçeve’nin daha açık ve anlaşılır bir yapı haline getirilmesi önemli ve olumlu bir adım olarak görülmektedir.

## KAYNAKÇA

Akgün, A. İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda Tarihi Maliyet Muhasebesinden Gerçeğe Uygun Değere Yöneliş, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 127-153.

- Alkan, B. Ş. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Kavramsal Çerçeve Projesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 28(145), 107-134.
- Durak, G. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 31(368), 38-45.
- Kamu Gözetimi Kurumu (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. Ankara: Resmi Gazete (30578 sayılı)