

“FİNANSAL RAPORLAMADA DAHA İYİ İLETİŞİM”: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU’NUN YAPTIĞI ÇALIŞMALAR

Dr. Banu SULTANOĞLU*

Makale Gönderim Tarihi : 03/05/2020 / Kabul Tarihi : 07/05/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Finansal raporların asli kullanıcılarından biri olarak tanımlanan yatırımcılar, 2013 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (Kurul) düzenlediği Tartışma Forumu’nda, işletmelerin sunduğu finansal raporlarda ihtiyaca uygun bilgileri belirlemelerinin çoğu zaman zor ve zaman alıcı olduğu geri bildiriminde bulunmuştur. Bunun üzerine, Kurul gelecekteki beş yıllık çalışma planını (2017-2021) ‘Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim’ ana temasıyla oluşturacağı finansal tabloların “İçerik” ve “Sunumu”na ilişkin projeleri yürütme kararını hızlıca almıştır. “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” projelerinin ortak amacı, daha ihtiyaca uygun bilginin daha etkili bir biçimde kullanıcılara sunulmasını sağlamaktır. Bu kapsamda, çalışmanın amacı, “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” ana temalı projelerden halen devam eden ve 2020’de tamamlanması planlanan “Temel Finansal Tablolar” ve “Açıklama İnisyatifi” projelerinin süreç, amaç ve hedeflerini açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Daha İyi İletişim, Kavramsal Çerçeve, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Jel Sınıflandırması: M41, M48

* Bilkent Üniversitesi, İşletme Fakültesi, sbanu@bilkent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0114-1553>.

“BETTER COMMUNICATION IN FINANCIAL REPORTING” : STUDIES OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD**ABSTRACT**

Investors, known as one of the primary users of the financial reports, have told in the Discussion Forum held by the International Accounting Standards Board (the Board) in 2013 that, it is mostly difficult and time-consuming for them to identify relevant information in the financial reports. Hence, the Board quickly took the decision of executing projects with the main theme of “Better Communication in Financial Reporting” related to the “Content” and “Delivery” of the financial statements, underlying the Board’s next five-year work plan (2017-2021). The main aim of “Better Communication in Financial Reporting” projects is to provide more relevant information to users more effectively. In this context, the aim of the study is to explain the process, goals and objectives of the “Primary Financial Statements” and “Disclosure Initiative” projects, which are still ongoing within the main theme of “Better Communication in Financial Reporting” and planned to be completed in 2020.

Keywords: Financial Reporting, Better Communication, Conceptual Framework, International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards Board

Jel Classification: M41, M48

1. GİRİŞ

Finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında karar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır (KÇ 1.2). Finansal tablolar aracılığı ile aktarılan finansal bilgi, kullanıcının ihtiyacına uygun olduğu sürece faydalıdır. O halde, ihtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilecek ekonomik kararlarda etkili olan bilgi olmalıdır. Nitekim, ihtiyaca uygunluk, Kavramsal Çerçeve’de tanımlanan temel niteliksel özelliklerdendir.

İşletmeler, finansal durum ve performansları ile ilgili bilgileri finansal tablolarında sunarak ve açıklayarak iletir. Kavramsal Çerçeve’ye göre, finansal tablolarda etkili iletişim, bilgiyi daha ihtiyaca uygun hale getirir ve aynı zamanda finansal tablolardaki bilgilerin anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırır (KÇ 7.2). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (UMSK) finansal tablolarda daha açıklayıcı bilgilere yer verilmesi ve bazı tanımların gözden geçirilmesi amacıyla 2018 yılında eski Kavramsal Çerçeve’yi güncelleyerek yayınladığı Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin yedinci bölümü “Sunum ve Açıklama” ya ilişkindir (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018).

Finansal bilgilerin etkili bir iletişim yoluyla sunulması, finansal tabloları daha anlaşılır kılar ki, bu da asli kullanıcılardan özellikle mevcut ve potansiyel yatırımcıların bilgilerden hangilerinin faydalı ol-

duğunu ve işletmelere ait finansal tabloların dipnotları arasındaki bağlantıları tespit etmesine imkan sağlar. İşletmelerin yatırımcıları için hangi bilgilerin ihtiyaca uygun olduğunu belirlemesi, uygun şekilde önceliklendirmesi ve açık ve basit bir şekilde sunması durumunda finansal tabloların okunması ve anlaşılması daha kolay olacaktır. Bu, bazen yatırımcılar için faydalı ek bilgilerin eklenmesi, bazen de önemsiz bilgilerin kaldırılmasını gerektirse de yatırımcı kararlarını olumlu yönde etkileyeceğinden işletmeler için daha düşük bir sermaye maliyeti anlamına gelir (Hoogervorst, IFRS Annual European Conference, 2016).

Finansal raporları hazırlayanlar ve kullananlar, bu raporların her zaman önemli bir iletişim aracı olduğu ortak görüşünde olmuşlardır, çünkü hazırlayanlar kendilerine ait hikayeleri anlatmak, kullanıcılar da bu hikayeleri duymak ister. Ancak, son yıllarda UMSK, finansal tablolarda yapılan açıklamalara ilişkin paydaşlardan alınan geri bildirimlere göre, her iki tarafın da beklentisinin karşılanmadığını tespit etmiştir (Feedback Statement, 2013). UMSK Başkanı Hoogervorst, asli kullanıcılardan biri olarak tanımlanan yatırımcıların son yıllarda UMSK'ya, işletmelerin sunduğu finansal raporlarda faydalı bilgileri belirlemelerinin çoğu zaman zor ve zaman alıcı olduğu geri bildiriminde bulduklarını açıklamıştır. Söz konusu geri bildirimlerde, piyasalarda yaşanan hızlı değişimlere bağlı olarak kullanıcıların artan bilgi ihtiyacına cevap verecek yeterli düzeyde finansal bilgilerin mevcut olmaması ve aynı zamanda ihtiyaca uygun olmadığı bilinmesine rağmen 'basmakalıp' olarak ifade edilen standartlaşmış dipnot açıklamalarının yapılması nedeniyle finansal tablolardaki bilgilerin faydalı olmadığını belirtmişlerdir. Bunun üzerine Kurul, Ocak 2013'te bir Tartışma Forumu (2013 – Discussion Forum) düzenleyerek bunun nedenini araştırmayı amaçlamıştır. Finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcılar, standart koyucular, denetçiler ve düzenleyicilerden oluşan Forum'da üç temel sorun tespit edilmiş olup, bunlar; **ihtiyaca uygun bilginin yetersizliği, çok fazla ihtiyaca uygun olmayan bilginin sunulması ve bilgilerin etkili bir biçimde iletilmemesidir.**

Kurul, topluca '**Açıklama Sorunu**' (*Disclosure Problem*) olarak adlandırdığı bu üç soruna çözüm olması için 'Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim' ana temasıyla dört ana projeyi başlatma kararı almıştır. Söz konusu karar, Kurul'un finansal tablolardaki açıklamaların iyileştirilmesi ve daha etkili bir iletişimin sağlanması amacıyla gerçekleştirmeyi hedeflediği çalışmalardan oluşan beş yıllık çalışma planını (2017-2021) belirlemesini sağlamıştır.

Bu çalışmanın amacı, "Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" ana temalı projelerden halen devam eden ve 2020'de tamamlanması planlanan "Temel Finansal Tablolar" ve "Açıklama İnisyatifi" projelerinin süreç, amaç ve hedeflerini açıklamaktır.

2. FİNANSAL RAPORLAMADA "AÇIKLAMA SORUNU"

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (UMSK), 2011 yılındaki resmi kamu gündemi müzakeresinde, paydaşlar mevcut UFRS standartlarındaki açıklama ilkelerinin gözden geçirilmesi ve finansal tablolardaki açıklamaların etkinliğinin artırılması gerektiği ortak görüşünü paylaşmışlardır. Özellikle yatırımcılar, finansal tablolarda daha kaliteli, ihtiyaca uygun, işletmeye özgü ve önemli bilgilerin sunumuna ihtiyaç duyulduğunu, işletmeleri standartlaşmış bir açıklama modeline zorlamak yerine daha etkili bir finansal bilgi iletişimi için ilke bazlı rehberlik sağlanması gerektiğini savunmuşlardır (IFRS Agenda Paper 11A, 2018).

UMSK, kamu gündemi müzakeresinde tespit edilen finansal tablo açıklamalarının kısa ve uzun vadede nasıl daha etkin hale getirilebileceğinin görüşülmesi amacıyla, Ocak 2013'te finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcılar, standart koyucular, denetçiler ve düzenleyicilerden oluşan bir kamuoyu Tartışma Forumu düzenlemiştir (2013 – Discussion Forum). Forumda aşağıdaki 3 temel sorun tespit edilmiştir:

- **ihtiyaca uygun bilginin yetersizliği**; uygun olmayan yatırım veya borçlandırma kararlarına yol açabilir
- **çok fazla ihtiyaca uygun olmayan bilginin sunulması**; asıl ihtiyaca uygun olan bilgi gizlenebilir ve finansal tabloların anlaşılabilirliği azalabilir
- **finansal tablolardaki bilgilerin etkili bir biçimde iletilmemesi**; finansal tabloların anlaşılabilirliği ve dolayısıyla kullanımı azalabilir

Kurul, bu üç önemli tespiti toplu bir şekilde '**Açıklama Sorunu**' (*Disclosure Problem*) olarak adlandırmış ve 2013 yılında, finansal tablolardaki açıklamaların etkinliğini artırmak ve işletmelerin finansal tabloları hazırlarken daha iyi muhakeme yapmasına yardımcı olmak amacıyla bir dizi alt projeden oluşan Açıklama İnisyatifi Proje'sini (Disclosure Initiative) başlatmıştır. Proje'nin amacı, dipnotlara ilişkin geliştirilmesi gereken hususları belirlemek ve buna göre, UFRS'lerde yeni açıklama ilkeleri oluşturmak veya mevcut ilgili standartlardaki açıklama ilkelerini tekrar gözden geçirmektir. Bu kapsamda UMSK aşağıdakileri hedeflemektedir:

- işletmelerin daha sağlıklı karar vermeleri ve finansal bilgileri kullanıcılara daha etkili bir biçimde iletmelerini sağlamak,
- finansal tabloların asli kullanıcıları için açıklamaların etkinliğini arttırmak
- standartlardaki açıklama hükümlerinin iyileştirilmesi için rehberler hazırlamak

Kurul, finansal tablolardaki açıklamaların iyileştirilmesine yönelik amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için on maddelik bir plan hazırlamıştır (Agenda Paper 11A):

1. Faydalı bilgilerin görülmesini zorlaştıran ihtiyaca uygun olmayan açıklamaların azaltılması
2. Önemliliğin finansal tabloların bütününe uygulanması
3. Önemliliğin her bir standarttaki açıklama hükmüne uygulanması
4. Açıklamaların sunuluş sırasının netleştirilmesi (muhasabe politikaları dahil)
5. Muhasebe politikalarının açıklamalardaki yeri hakkında esnekliğin sağlanması
6. Yükümlülüklerdeki değişimin mutabakatının yapılması
7. Denetim standardı belirleyicileri ve düzenleyicileri ile çalışarak önemlilik konusunda daha fazla rehberliğin geliştirilmesi
8. Daha az kuralcı ifadelerin kullanılması (standartlaşmış ifadelerden kaçınma) ve yeni standartlarda açıklama hedeflerine odaklanması

9. Yeni bir açıklama standardı oluşturmak için araştırma yapılması; mevcut durumdaki ihtiyaçların belirlenmesi
10. Mevcut standartlardaki açıklama ilkelerinin gözden geçirilmesi ve yenilerinin mevcut standartlara nasıl uygulanacağına değerlendirilmesi.

Açıklama İnisiyatifi Projesi kapsamında hazırlanan bu plan ile finansal tablolar ve açıklamalarının sadece uyum için değil, hazırlayanlar ve kullanıcılar arasındaki etkin iletişimi sağlamak için hazırlanması gerektiği hedeflenmektedir. Kurul, bu hedefi gerçekleştirmek amacıyla Proje kapsamında aşağıdaki alt projeleri gerçekleştirmiştir:

- **UMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” nda yapılan Değişiklikler:** Proje kapsamında tamamlanan ilk alt proje olup, paydaşların finansal tablolarda yeterli düzeyde ihtiyaca uygun bilgi sunmadığını UMSK’ya bildirmeleri üzerine başlatılmıştır. 2014 yılında, finansal raporların sunum ve açıklamalarını iyileştirmek amacıyla UMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı’nda yapılan ve 1 Ocak 2016 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olan değişikliklerin yapılması amaçlanmıştır. İşletmeleri finansal tablolarda ne tür bilgilerin açıklanması gerektiğine ilişkin karar verirken mesleki yargıyı kullanmaya teşvik edici bu değişiklikler, önemlilik, açıklamaların sırası, ara toplamlar, muhasebe politikaları ve ayırtırmayla ilgili bazı gereklilikleri açıklığa kavuşturmuştur (UFRS Bülten, PWC, 2016). Söz konusu değişiklikler ile planın 1., 4. ve 5. maddeleri gerçekleştirilmiştir.
- **UMS 7 “Nakit Akış Tabloları” nda yapılan Değişiklikler:** 1 Ocak 2017 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olan değişiklikler, finansal tablo kullanıcılarının finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerindeki değişimi değerlendirmelerini sağlamak üzere ek açıklamalar getirmektedir. Bu değişiklikler, yükümlülüklerdeki değişimin kredilerin kullanılması ve geri ödenmesi gibi finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlar veya satın alma, tasfiye, gerçekleşmemiş kur farkları gibi gayri nakdi değişimlerin daha iyi analiz edilmesini sağlamaktadır (UFRS Bülten, PWC, 2016). Söz konusu değişiklikler ile planın 6. maddesi gerçekleştirilmiştir.
- **Önemlilik Yargısında Bulunmaya İlişkin Uygulama Rehberi 2:** paydaş geri bildirimlerine göre, işletmelerin finansal tablo dipnotlarında açıkladıkları bilgilere ilişkin önemlilik yargısında bulunmaları konusunda UFRS standartlarında bir rehberlik yoktur. Bu nedenle, Kurul, 2017 yılında, işletmelere, genel amaçlı finansal tablolar hazırlanırken bilginin önemli olup olmadığına karar verme konusunda rehberlik sağlaması için bu yardımcı kaynağı yayınlamış, (IFRS Practice Statement, 2017) bu sayede, planın 2., 3. ve 7. maddeleri gerçekleştirilmiştir.

3. UMSK’NİN AÇIKLAMA SORUNUNA ÇÖZÜM ÇALIŞMALARI: “FİNANSAL RAPORLAMADA DAHA İYİ İLETİŞİM”

Açıklama İnisiyatifi Projesi kapsamındaki çalışmaların bazılarının tamamlandığı, bazılarının ise devam ettiği dönemde, UMS Başkanı, “açıklama sorununun” üçüncü maddesi olan **finansal tablolardaki bilgilerin etkili bir biçimde iletilmemesi** sorununun çok önemli olduğunu ve bu yüzden bu soruna odaklanılması ve sorunun çözümüne ilişkin çalışmalara hız verilmesini istemiştir. Böylece, UMSK Başkanı,

Kurul'un bundan sonraki çalışmalarını finansal tabloların iletişim etkinliğine yönlendirmesini, diğer bir deyişle etkili iletişim konusuna hızlıca yoğunlaşılması gerektiğine dikkat çekmiştir. Nitekim, Kurul, 2018 yılında yayınlanan yeni Kavramsal Çerçeve'ye de "Açıklama ve Sunum" başlıklı yeni bir bölüm ekleyerek, finansal tabloları işletme ile kullanıcılar arasında önemli bir iletişim aracı olarak tanımlamış ve finansal tablolardaki bilgilerin daha verimli ve etkili bir şekilde kullanıcılara iletilmesini amaçlamıştır (Sultanoğlu, 2019).

Paydaş görüşlerini alma yolunu seçerek, söz konusu soruna ilişkin gelecek proje konularını belirlemek istediğini söyleyen UMSK, 2015 yılında Gündem Danışma çalışmalarına (Agenda Consultation) başlamıştır. Paydaşlardan toplanan birçok geri bildirimlere göre, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına yönelik projelere öncelik verilmesi gerektiği, çünkü finansal tablolardaki bilgilerin etkili bir biçimde kullanıcılara iletilmemesi nedeniyle ihtiyaca uygun bilgiyi ayırtmanın zor ve zaman alıcı olduğu görüşünün hakim olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla, başta yatırımcılar olmak üzere paydaşların büyük bir çoğunluğu, Kurul'un finansal tablolara alma ve ölçüm konularından ziyade, sunum ve açıklama esaslarına ilişkin iyileştirmelerin yapılmasına öncelik vererek, finansal tablolarda sunulan mevcut bilgilerin iletişimini geliştirecek projelere odaklanması gerektiğini öne sürmüştür. Bunun üzerine Kurul, gelecekteki beş yıllık çalışma planını (2017-2021) 'Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim' ana temasıyla oluşturma kararı almıştır.

UMSK Başkanı, 'Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim' temasına ilişkin olarak "ihtiyaca uygun bilgi, gereğinden fazla, basmakalıp açıklamalar arasında kaybolduğu için finansal tabloların sunumu kullanıcıların beklentisine cevap verememektedir. Özellikle yatırımcılar için, bilgi kalabalığından dolayı, kararlarına etki edecek, ihtiyaca uygun bilgiyi bulmak güçleşmiştir. Bundan dolayı, finansal bilginin nasıl ve hangi biçimde sunulduğu ve ne şekilde gruplandırıldığı tekrar gözden geçirilmelidir" açıklamasında bulunmuştur (IFRS Annual European Conference, 2016).

"Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" in gelecekte gerçekleştirilecek birçok çalışmanın ana teması olacağına karar veren UMSK, finansal tabloların mümkün olduğunca açık bir şekilde iletişiminin sağladığından emin olmak için bilgilerin ne şekilde sunulduğu, gruplandırıldığı ve hangi yollarla iletiildiği konusunda değişiklikler yapılması gerektiğini açıklamıştır. Buna göre, odak noktası, finansal performans tablolarının (kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir) sunumunu iyileştirmek olan "Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" çalışmaları kapsamında finansal tabloları işletmeler ve yatırımcılar arasında daha iyi iletişim araçları haline getirmek hedeflenmektedir.

"Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" ana temasının amacı, daha ihtiyaca uygun bilginin daha etkili bir biçimde sunulmasını sağlamaktır. Finansal tablolardaki bilgiler etkili bir biçimde iletilmezse, kullanıcılar bunları anlamakta güçlük çekeceği için analiz ederken daha fazla zaman harcamak zorunda kalmaktadır. Açıklama İnisiyatifi Projesi'nde önerilen etkili iletişim ilkeleri aşağıdakiler olarak belirlenmiştir (Disclosure Initiative – Discussion Paper, 2017):

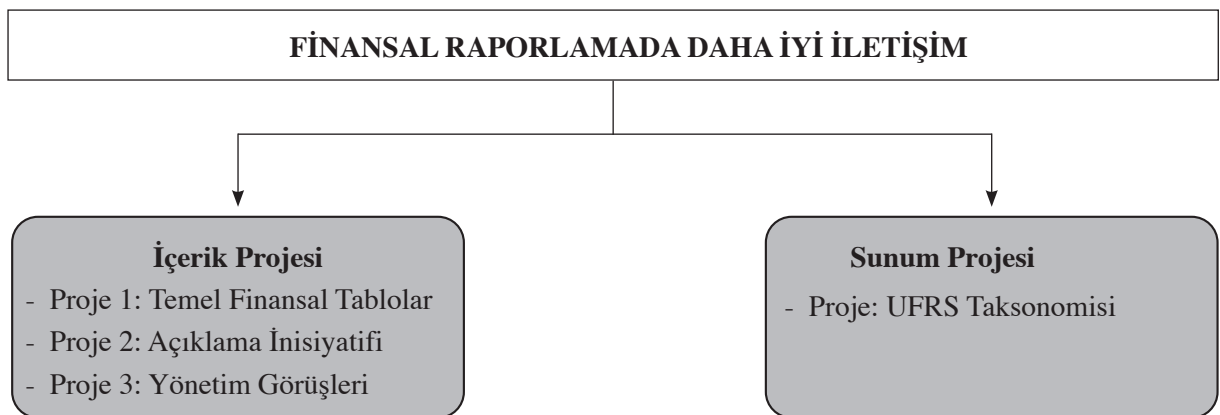
- İşletmeye Özgü:** Açıklanan bilgilerin işletmeye özgü olması
- Basit ve Doğrudan:** Faydalı bilgileri atlamaksızın basit cümlelerin kullanılarak dipnot açıklamalarının yapılması

- **Daha İyi Sunum:** Kullanıcıların daha iyi takip edebilmesi için dipnot açıklamalarının önem sırasına göre sunulması
- **Birbiriyle Daha Bağlantılı Açıklamalar:** Kullanıcıların farklı bilgiler arasındaki ilişkiyi kurabilmelerini sağlayacak şekilde açıklamaların birbiriyle bağlantısının kurularak sunulması
- **Daha Etkili Format:** Açıklamaya uygun bir format seçiminin yapılması
- **Mükerrerlikten Kaçınmak:** İletişimi engelleyen gereksiz tekrarlardan kaçınılması
- **Geliştirilmiş Karşılaştırılabilirlik:** Bilginin işletmeler ve raporlama dönemleri arasında karşılaştırılabilirliğini artıracak şekilde açıklanması

“Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” çalışmaları, bilginin “İçerik” ve “Sunumu”na ilişkin iki proje olarak başlatılmıştır. İçerik temalı projeler, “Temel Finansal Tablolar”, “Açıklama İnisiyatifi” ve “Yönetim Görüşleri”, Sunum temalı proje ise “UFRS Taksonomisi” dir.

- Temel Finansal Tablolar Projesi, *finansal tabloların yapısına* ve *içeriğine* ilişkin iyileştirmeleri hedefler ve kar veya zarar tablosuna odaklanır,
- Açıklama İnisiyatifi Projesi, *finansal tablolardaki açıklamalara* ilişkin iyileştirmeleri hedefler
- Yönetim Görüşleri Projesi, *finansal tabloların dışında sunulan bilgilerin (örn. iş modeli) içeriğini ve finansal tablolara ilişkisini geliştirmeyi* hedefler.
- UFRS Taksonomisi Projesi, *finansal bilginin elektronik raporlamasını* sağlar.

Bu projelerin kendine özgü ayrı hedefleri olsa da, finansal bilgilerin mümkün olduğunca açık ve etkili bir şekilde iletilmesini sağlamak ortak hedefleridir (IFRS Agenda Paper, 2018).



Şekil 1. Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim Projeleri

Kaynak: www.ifrs.org/projects/better-communication'dan uyarlanmıştır.

3.1. Proje 1: Temel Finansal Tablolar Projesi

Temel Finansal Tablolar Projesi, 2015 yılında, paydaşların ve özellikle finansal tablo kullanıcılarının UMSK'nın finansal performans raporlamasını iyileştirme amaçlı bir proje geliştirmesi yönündeki güçlü talebini hayata geçirmek için "Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" kapsamında başlatılan ilk projedir. Bu Proje kapsamında Kurul, özellikle hem işletmelerin finansal tablolarını hazırlayan mali işler müdürleri hem de finansal tabloları yatırım amaçlı analiz eden kullanıcılardan önemli geri bildirimler almıştır. Söz konusu geri bildirimlerde, finansal tablo hazırlayanlar, açıklamalara ilişkin daha esnek olunması, diğer bir deyişle, işletmelerin her birinin kendine özgü önem arz eden farklı açıklamalar yapabilmesi, kullanıcılar ise, finansal tabloların aşağıdaki zayıf noktalarına dikkat çekilmesi gerektiği üzerinde durmuşlardır:

- Mevcut kar veya zarar tablosunun işletmeler arası karşılaştırılabilir olmaması,
- FVÖK gibi performans ölçümleri sunumunun da faydalı olabileceği ve
- Finansal tablo sunumlarında yeterince ayrı sınıflandırmaların (ayrıştırma) yapılmaması

UMSK, paydaşların belirlediği bu konulara ilişkin çalışmalarını üç aşamada yürütmüştür. 2015-2019 yılları arasında Kurul çalışanları ve yönetim kurulu üyelerinin görüş ve tartışmalarına yer verilen 21 nolu Gündem Raporlarının (Agenda Paper 21, 2017) yayınlanması ile birinci aşama, bu tartışmaların çıktısı olarak belirlenen dört temel konu başlığına ilişkin hazırlanan "Genel Sunum ve Açıklama" başlıklı Taslak Raporu'nun 2019 yılında yayınlanması ile Proje'nin ikinci aşaması da tamamlanmıştır. Taslak Rapor'un odak noktası kar veya zarar tablosuna ilişkin yapılması gereken iyileştirmeler olup, söz konusu iyileştirme önerileri bu Proje devam ederken yayınlanan Taslak Yeni Kavramsal Çerçeve'de ele alınmıştır. Proje'nin son aşamasında, 30 Haziran 2020'ye¹ kadar Taslak'ta belirlenen konu başlıklarına ilişkin paydaşlardan görüşler alınacaktır. Bu süreçte, UMSK, Proje'nin UMS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu" yerini alacak yeni bir standardın yayınlanacak olmasıyla tamamlanacağı bilgisini de vermiştir. Taslak'ta görüşlerin alındığı dört temel konu aşağıdakilerdir (General Presentation and Disclosures Exposure Draft, 2019):

- Kar veya Zarar Tablosunda Ara Toplamların Sunumu
- Finansal Tabloların Sunumu ve Dipnot Açıklamalarında Ayrıştırma
- Yönetim Performans Ölçümlerinin Raporlanması
- Nakit Akış Tablosunda Sınırlı Değişiklikler

3.1.1. Kar veya Zarar Tablosunda Ara Toplamların Sunumu

UMS 1 madde 81A'ya göre, işletmelerin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak; kar veya zarar, toplam diğer kapsamlı gelir ve kar

1 Kurul tarafından, COVID -19 nedeniyle söz konusu Taslak Raporu'nun 2020 yılının Eylül ayına ertelendiği açıklaması yapılmıştır.

veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelirin sunulması gerekmektedir. Buna göre, kar veya zarar tablosunda bu tutarların sunulması yeterli olduğundan, işletmeler ara toplamlara ihtiyaç duymayabilir veya göstermeyi tercih etmeyebilir. Ancak, UMS 1'in buna yönelik özel hükümlerinin olmaması, ara toplamları sunmayı tercih eden aynı sektördeki işletmelerin dahi hesaplama ve sunumlarının birbirlerinden farklı olmasına neden olmaktadır. Diğer bir deyişle, kar veya zarar tablosundaki ara toplamlar farklı işletmeler tarafından farklı şekillerde tanımlanabilmekte, bu çeşitlilik, finansal tablo kullanıcıları açısından anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirliği zorlaştırmaktadır (Akdoğan ve Sultanoğlu, 2018). Yatırımcıların geri bildirimde bulunduğu hususlardan biri olan bu sorunun çözümüne yönelik olarak Kurul Raporunda, kar veya zarar tablosunda aşağıdaki yeni ara toplamların olmasının kullanıcılar açısından faydalı olacağı görüşünü savunmuştur (BC 29):

- Esas Faaliyet Karı/(Zararı)
- Esas Faaliyet Karı/(Zararı) ve İştirak ve Müşterek Anlaşmalardan Gelir ve Giderler
- Faiz ve Vergi Öncesi Kar (FVÖK)

Bu sayede, hem daha ihtiyaca uygun bilgi sunulmuş olacak hem de kar veya zarar tablosu daha tutarlı bir yapıya sahip olacağından karşılaştırılabilirliğin artması beklenmektedir (BC 12a). Kurul, kar veya zarar tablosundaki gelir ve giderler için bu sınıflandırma önerisini yaparken, temel finansal tablolardaki sınıflandırma ilkelerine uyumu değil, tamamıyla yatırımcıların beklentisini karşılamayı hedeflemiştir (BC 30). Bu kapsamda, 2018 yılında yayınlanan ve 2020 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olan Yeni Kavramsal Çerçeve'de de, kar veya zarar tablosunda raporlanan karın işletmenin ana finansal performans göstergesi olması nedeniyle, farklı özelliklere sahip karın bileşenlerinin yukarıdaki ayrı ayrı sınıflandırmasının yapılarak, raporlanması gerektiği açıklanmıştır (KÇ. 7.14b,7.16). Ancak, Çerçeve'de buna ilişkin kesin hükümler sunulmayıp, direkt bir raporlama listesinin oluşturulmasının mümkün olmadığına da dikkat çekilmiştir (BC 7.20). Bu durum, pratikte işletmelerin kar veya zarar tablolarında farklı şekillerde sunum yapmalarına neden olmakta ve finansal tablo kullanıcılarının ilgili bilgileri kolaylıkla bulmasını ve anlamasını zorlaştırmaktadır. Akdoğan ve Sultanoğlu'nun Türk ve bazı yabancı işletmelerin kar veya zarar tablolarının formatını inceledikleri çalışmalarında, Türkiye'deki BIST şirketlerinde Temel Finansal Tablolar Projesi'nde önerildiği gibi ara toplamların hali hazırda önemli düzeyde kullanıldığı (örn. Brüt Kar, Esas Faaliyet Karı, Finansman Gelir/(Gideri) Öncesi Faaliyet Karı, Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kar ve Dönem Karı) ve ilgili otoritelerce belirlenen finansal tablo formatlarına uyum zorunluluğundan dolayı, kar veya zarar tablosu sunum formatının her şirket için aynı olduğu, bu bakımdan diğer ülkelerle karşılaştırıldığında Türk şirketlerinin şirketler arası karşılaştırmaya imkan veren bir uyum içinde olduğu, buna karşılık yabancı işletmelerde bu uyumun sağlanamadığı gözlemlenmiştir.

Taslak' ta önerilen söz konusu ara toplamların işletmelerin kar veya zarar tablosunda sunulması halinde, gelir ve giderlerin aşağıdaki gruplandırma yapılarak raporlanması önerilir:

- i) işletme faaliyetleri
- ii) raporlayan işletme açısından önemli olan iştirak ve iş ortaklıklarının faaliyetleri,

iii) yatırım faaliyetleri

iv) finansman faaliyetleri

i) İşletme Faaliyetleri

İşletme faaliyetleri grubunda sınıflandırılan gelir ve giderler; işletmenin doğrudan ana faaliyet konusu kapsamında gerçekleştirdiği yatırımları (örn. maddi duran varlık yatırımları) ile finansman faaliyetlerinden (örn. müşterilerini finanse etmenin ana faaliyet konusu olduğu bankalar) oluşan gelir ve giderleridir. Ancak, Taslak'ta bu grubun doğrudan bir tanımının yapılmasından kaçınılmıştır. Bunun nedeni, aynı sektördeki işletmelerin dahi birbirinden farklı çeşitli faaliyetlerde bulunmasından dolayı, hepsi için tutarlı tek bir tanımlamanın uygun olmamasıdır. Ayrıca Kurul, daha önce doğrudan tanım geliştirme girişimlerinin başarılı olmadığını da kaydetmiştir (BC 55b).

ii) Yatırım Faaliyetleri

İşletmenin sahip olduğu diğer varlıklarından bağımsız olarak önemli tutarda getiri sağlayan yatırımlarından elde edilen gelir ve giderler (örn. temettü veya faiz gelirleri) kar veya zarar tablosunun yatırımlar bölümünde raporlanır. Bu tür varlıklardan oluşan gelir ve giderlere ilişkin bilgilerin ayrı sınıflandırılması, işletmenin yatırımlarından elde edilen getirilerini faaliyetlerinden ayrı olarak analiz eden kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlayacaktır (BC 49). Yatırım faaliyetlerinden gelir ve giderler sınıflandırmasında dikkati çeken diğer bir önemli husus, işletmenin esas faaliyetlerinde kullanılması beklenen maddi duran varlık yatırımlarından oluşan gelir ve giderlerin bu grupta değil, işletme faaliyetleri grubunda raporlanmasının Kurul tarafından önerilmiş olmasıdır. Bu haliyle, UMS 7 “Nakit Akış Tablosu” standardındaki yatırım faaliyetleri tanımından farklı olduğu göze çarpmaktadır (BC 51).

Taslak'ta kar veya zarar tablosundaki söz konusu sınıflandırmaya ilişkin bir diğer öneri, UMS 1'de, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payının ayrı bir satır olarak gösterilmesi ancak mevcut durumda bunun nerede yapılacağı net bir şekilde açıklanmamış olması nedeniyle, uygulamada gözlemlenen önemli farklılıkların giderilmesine ilişkindir. Bu kapsamda, raporlayan işletme açısından önemli olan ve olmayan müşterek anlaşma ve iştiraklerinin tanımı yapılarak, mevcut kar veya zarar tablosunda yatırım faaliyetlerinden gelir ve giderler grubunda raporlanan ve işletme açısından önemli olan müşterek anlaşma ve iştiraklerinin faaliyetleri bu gruptan ayrıştırılarak “raporlayan işletme açısından önemli olan müşterek anlaşma ve iştiraklerden² kar veya zarar” olarak ayrı bir satırda ve bu tutar ile esas faaliyet karı/(zararı) tutarının toplanarak da “Esas Faaliyet Karı/(Zararı) ve İştirak ve Müşterek Anlaşmalardan Gelir ve Giderler” olarak raporlanması önerilmektedir.

2 Raporlayan işletme açısından önemli olan müşterek anlaşma ve iştirakler olarak tanımlanması için gerekli olan şartlar UFRS Gündem Raporu 21D'de açıklanmıştır. Buna göre, işletme tarafından elde tutulan diğer kaynaklardan bağımsız ve bireysel olarak bir getiri yaratamayan müşterek anlaşma ve iştiraklerdir.

iii) Finansman Faaliyetleri

Paydaşlardan alınan geri bildirimlerde, bir işletmenin performansını, işletmenin kendini nasıl finanse ettiğinden bağımsız olarak analiz etmek istediği çıkarımını yapan Kurul Taslak'ta, bu analizi kolaylaştırmak için, gelir ve giderlerin finansman kategorisine de ayrılması gerektiğini ve bu konuda hangi gelir ve giderlerin finansman faaliyetlerinde sınıflandırılması gerektiğine ilişkin UMS 7'deki finansman faaliyetleri tanımına bağlı kalınmasını önermiştir. Taslak'ta ayrıca, faiz ve vergi öncesi kar (FVÖK) toplamının kar veya zarar tablosunda sunulması önerilmektedir. Söz konusu öneri, 2016-2017 yılları arası Taslak Kavramsal Çerçeve'ye ilişkin yayınlanan 21 nolu Gündem Raporlarının da önemli bir öneri maddesiydi.

Bilindiği üzere, finansal tablo kullanıcılarının çoğu, farklı şekilde finanse edilen işletmelerin finansal performanslarını karşılaştırmak için FVÖK'ı kullanmaktadır. Ancak, FVÖK ve benzeri ara toplamaların hesaplanmasında, işletmelerin finansman gelir ve giderler ile esas faaliyetlerden diğer gelir ve giderler kalemlerini kullanarak farklı sınıflandırma yollarını seçmesi nedeniyle, söz konusu ara toplamalar karşılaştırılabilir olmamaktadır. Dolayısıyla, Taslak'ta önerilen FVÖK ara toplamının doğrudan bu isimle kar veya zarar tablosunda raporlanmasının işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği sağlayacağı düşünülmektedir.

3.1.2. Finansal Tablolarda Ayırıştırma

Taslak'ta, finansal tablolardaki ayırıştırma (kalemlerin finansal tablolarda ayrı satırlarda sunumu) konusuna ilişkin olarak Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'deki tanım ve ilkeler temel alınmıştır. Kavramsal Çerçeve'ye göre, kullanıcılara daha faydalı finansal bilgilerin sağlanması için finansal tablolardaki bileşenlerin ayrı olarak sunulması daha uygundur (KÇ 7.12).

Söz konusu Proje kapsamında, Kurul, paydaşlardan aldığı geri bildirimlere göre, daha ihtiyaca uygun bilgi sunmak için kar veya zarar tablosunda ayırıştırılmaların geliştirilmesini önermektedir. Bu kapsamda, Taslak'ta yeni ayırıştırma ilkeleri önerilmekte; buna göre (BC 12)³:

- faaliyet giderlerinin fonksiyon veya çeşit esasına göre kar veya zarar tablosunda ayırıştırılarak sunumu
- yüksek tutardaki "diğer" kaleminin ayırıştırılarak sunumu
- olağandışı gelir ve giderler ile ilgili açıklamaların yapılması

Kurul, ayrıca, işletmelerin kar veya zarar tablosunun çeşit veya fonksiyon esasına göre hazırlanmasının, kar veya zarar tablosundaki ayrı sunulacak olan satır öğelerinde bir farklılık yaratmaması gerektiğini de açıklamıştır.

Taslak'taki bir diğer husus, paydaşların olağandışı gelir ve giderlere ilişkin daha ihtiyaca uygun bilgi sunumunun yapılması talebidir. Birçok işletmenin olağandışı giderlerini açıklamasına rağmen, bu bilgileri sunma şeklinin önemli ölçüde farklı olması ve kalemlerin nasıl veya neden olağandışı olarak tanımlanmasının genellikle net olmaması konusunda paydaşlar önemli geri bildirimlerde bulunmuştur.

3 Taslak paragraf 65-67'de kar veya zarar, paragraf 82'de finansal durum tablosu için önerilen satır öğeleri yer almaktadır.

Kurul, olağandışı gelir ve giderler için önerilerini geliştirirken bu grubun tanımı, yeniden ölçümlerin olağandışı gelir ve gider olup olmadığı, olağandışı gelir ve giderler hakkında hangi bilgilerin ve nerede açıklanması gerektiği konularına dikkat çekmiştir (BC 127). Ancak, Kurul, ilgili gelir veya giderlerin olağandışı olmadıkça, işletmenin olağandışı gelir ve giderlerinin sunumu ve açıklamasının çok sağlıklı olmayacağı sonucuna da varmıştır (BC 144).

3.1.3. Performans Ölçümlerinin Finansal Tablolarda Sunumu

Finansal tablo kullanıcıları, bazen alternatif performans ölçümleri olarak da adlandırılan, yönetim performans ölçümlerini, cari dönem performansının analizi veya gelecekteki performansla ilgili tahminler için yararlı bulmaktadır. Bu nedenle, Taslak'ta, kar veya zarar tablosundaki bir toplam veya ara toplam olarak performans ölçümlerinin sunulması ve dipnotlar kısmında ayrı bir başlık altında açıklanması önerilmektedir (BC 6). Performans ölçümleri olarak, FVÖK ve olağandışı gelir/giderlerin kar veya zarar tablosunda gösterilmesi ve dipnot açıklamalarında ise, işletmenin belirlediği her bir yönetim performans ölçümünün bir açıklaması, nasıl hesaplandığı ve şeffaflık gereği kar veya zarar tablosunda belirlenen ara toplam ile bir mutabakatının vergi ve kontrol gücü olmayan payların etkisinin her bir mutabakat kalemi için gösterilmesi şartıyla doğru, karşılaştırılabilir ve tutarlı bir şekilde yapılması beklenmektedir (BC 177). Kurul, işlemlere kolaylık olması açısından, brüt kar veya zarar, amortisman ve itfa öncesi faaliyet karı veya zararı, devam eden faaliyetlerden kar veya zarar ve vergi öncesi kar veya zararını mutabakat kalemleri olarak belirlemiştir (BC 171). İlgili dipnot açıklamasında, performans ölçümünün yönetsel bir seçim olduğu ve bu nedenle işletmeye özgü olduğundan diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olmasının gerekmediği açıklamasının da yapılması beklenmektedir (BC 167).

3.1.4. Nakit Akış Tablosundaki Sınırlı Değişiklikler

Kurul nakit akış tablosunda sadece sınırlı değişiklikler önermektedir. Bu değişiklikler şunlardır:

- *dolaylı yöntem için tutarlı bir başlangıç noktasının belirlenmesi:* Kurul, hem işletmelerin farklı farklı başlangıç noktaları seçmeleri nedeniyle karşılaştırılabilirliğin kalmaması hem de bu şekilde düzeltmelerin önemli miktarda azalacak olması nedeniyle en uygun başlangıç kaleminin esas faaliyet karı/zararı olduğunu açıklamıştır (BC 186-188).
- *faiz ve temettü nakit akışlarının sınıflandırılması seçeneklerinin ortadan kaldırılması:* Karşılaştırılabilirliğin sağlanması açısından, bütün işletmelerin temettü ve faiz ödemelerinin finansman faaliyetlerinden, alınan temettü ve faizlerin ise yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümlerinde raporlanması gerektiği açıklanmıştır (BC 189-193).
- *iştirakler ve müşterek anlaşmalardan kaynaklanan nakit akışlarının sınıflandırılması için yeni gerekliliklerin getirilmesi:* Nakit akış tablosunun yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde raporlayan işletme için önemli olan/olmayan *iştirak ve müşterek anlaşmalarına* ilişkin nakit akışlarının ayrı satır olarak raporlanması gerektiği belirtilmiştir (BC 205-208).

3.2. Proje 2: Açıklama İnisyatifi Projesi

UMSK, 2013 yılında başlatılan Açıklama İnisyatifi Projesi kapsamında, yukarıda açıklanan UMS 1, UMS 7 standartlarında yapılan değişiklikler ile önemlilik yargısında bulunmaya ilişkin uygulama rehberi yayınlanma çalışmalarını tamamladıktan sonra, “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” temalı alt projelere ağırlık verme kararı almıştır.

a. Açıklama İnisyatifi – Açıklama İlkeleri

Açıklama İnisyatifi Projesi kapsamında “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” temalı alt projelerden birincisi, 2017 yılında başlatılan Açıklama İlkeleri Projesi’dir. Proje, dipnotların içerik ve etkili sunumuna ilişkin önemli düzeyde iyileştirmeler yapılmasını hedeflemektedir. Bu hedefin gerçekleştirilmesi için, açıklamalara ilişkin önemli hususların belirlenerek, bunlara yönelik yeni açıklama ilkelerinin oluşturulması veya standartlardaki mevcut açıklama ilkelerinin geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Kurul, 2013 yılındaki Tartışma Forumu’nda tespit ettiği “açıklama sorunu”na yönelik paydaşların olası önerilerini toplamak üzere 2017 yılında hazırladığı Tartışma Raporu’nu kendilerine göndermiştir (Discussion Paper: Disclosure Initiative - Principles of Disclosure). Tartışma Raporu’na paydaşların gönderdiği görüşler Geri Bildirim Beyanı’nda (Feedback Statement – 2018) toparlanarak, 2018 yılında kamuoyuna sunulmuştur. Beyandaki görüşlerin bir özeti aşağıda sunulmuştur:

- ✓ İşletme bilgilerini açıklarken mesleki muhakemenin eksik olduğu ileri sürülmektedir. Daha fazla bilginin mutlaka daha iyi olmadığı; bunun yerine daha kaliteli bilginin gerekli olduğu düşünülmektedir.
- ✓ Açıklama sorununun önemliliğin uygun bir şekilde uygulanamaması nedeniyle ortaya çıktığı, finansal raporlarda gereksiz açıklamaların yer aldığı; önemlilik kavramının amaca uygun bir şekilde uygulanması durumunda, daha ihtiyaca uygun bilgi sunumunu engelleyen önemsiz bilgilerin açıklanmasının engellenebileceği önerilmektedir. Bu kapsamda da, önemlilik kavramının tanımının ve buna ilişkin doğru yargı geliştirilmesinin tekrar gözden geçirilmesi gerektiği savunulmuştur.
- ✓ Bilgilerin sunumunda odak noktası standartlara uyum yerine etkili iletişim olmalıdır.
- ✓ Muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların doğrudan UFRS’den üretilmiş metinleri içerdiği düşünülmektedir. Bu nedenle, işletmenin faaliyetlerine özgün uygulanan muhasebe politikalarının açıklanması yerine, uyum gereği standartlaşmış, basmakalıp açıklamalar yapıldığından, faydalı olmaksızın çok kullanıcılar için gereğinden fazla teknik kaldığı açıklanmıştır.
- ✓ Denetçilerin ve düzenleyicilerin standartların hükümlerine uyuma çok fazla odaklandıklarını, hatta bazı denetçilerin iddia edildiği gibi, “tüm” açıklamaların yapılmasını sağlamak için açıklama kontrol listeleri kullandıklarını belirtmişlerdir.
- ✓ Yatırımcılar, finansal tabloların muhasebe politikaları bölümünün uzun ve faydalı olmadığını belirtmiştir.

- ✓ Önemlilik kavramı ve uygulamasının çözülmesi gereken ana tema açıklama sorununa çözüm olacağını belirtmişlerdir.

Geri Bildirim Beyanı'nda, paydaşların aşağıdaki cümleleri de dikkat çekicidir:

- “Faydalı olmayan fazla bilgi, raporun anlamını sulandırır ve işletmelerin kendi hikayelerini anlatmasını zorlaştırır.”
- “Denetçiler, açıklamalar için kontrol listeleri kullandıkları sürece hazırlayıcıların ihtiyaca uygun bilgiyi ayıklaması güçleşir.”
- “Önemli olmayan kalemlere ilişkin ihtiyaca uygun olmayan açıklamaların sunumundan vazgeçilirse, o zaman hangi bilginin faydalı olduğu kesin ve net bir şekilde anlaşılır. Gereğinden fazla açıklama yapmak gerçek resmi gizleyebilir.”
- “Açıklamaların hacmi yerine içeriğe odaklanılmalı; hem içeriği artırmak hem de hacmi azaltmak mümkün olmalıdır.”

Beyandaki görüşleri dikkatle gözden geçiren UMSK, “açıklama sorunu” için en etkili çözüm yollarının bulunması ve bunların en kısa sürede uygulamaya geçirilmesi gerektiği kararını aldıktan hemen sonra aynı yıl halen devam etmekte olan aşağıdaki projeleri Açıklama İnisyatifi Projesi kapsamına eklemiştir:

- **Açıklama İnisyatifi - Muhasebe Politikaları (Disclosure Initiative – Accounting Principles)**
- **Açıklama İnisyatifi - Açıklamaların Hedeflenen Standartlar Düzeyinde Gözden Geçirilmesi (Disclosure Initiative – Targeted Standards-Level Review of Disclosures)**

Söz konusu yeni alt projelerin belirlenmesi ve 2017-2019 döneminde Açıklama İnisyatifi – Açıklama İlkeleri Projesi kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların özetinin Proje Özeti (Project Summary) olarak bir rapor şeklinde kamuoyuna yayınlanması ile Açıklama İnisyatifi – Açıklama İlkeleri Projesi tamamlanmış ve “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” konulu yeni eklenen alt projelere devam edilmesi kararı alınmıştır.

b. Açıklama İnisyatifi - Muhasebe Politikaları Tartışma raporunda, paydaşlardan özellikle yatırımcıların finansal tablolardaki muhasebe politikaları açıklamalarının hem çok uzun hem de işletmenin faaliyetleri ile ilişkisi kurulmadan sunulduğu ortak görüşünü Kurul’a raporlaması üzerine, 18 Temmuz 2018 tarihinde, işletmelerin muhasebe politikaları açıklamalarına ilişkin önemlilik yargısında bulunabilmeleri için rehberlik edici örnekler geliştirmek amacıyla gündemine bu projeyi ekleme kararı almıştır. Buna göre, işletmelerin hangi muhasebe politikalarını finansal raporlarında açıklayacağını belirlemelelerine yardımcı olmak için rehberler yayınlamayı planlayan ve çalışmalarını bu yönde devam ettirmeyi hedefleyen Kurul, tartışma raporunda önerilen değişiklikleri 2019 yılında yayınladığı Taslak Raporda, işletmelerin muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarını belirlerken ‘dört aşamalı önemlilik yöntemi’ uygulamasını önermiştir. Bu sayede, muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaları, “sunulması gerekenler listesi” bakış açısıyla raporlamak yerine, işletmeleri daha fazla yargı kullanmaya teşvik ederek, kullanıcılar için ihtiyaca uygun açıklamalar yapılması hedeflenmektedir.

2019 yılında yayınlanan Taslak'ta, UMS 1 standardı ve Önemlilik Yargısında Bulunmaya İlişkin Uygulama Rehberi 2 için değişiklikler yapılması önerilmektedir. Aşağıdaki değişiklik önerileri ile, işletmelerin finansal tabloların asli kullanıcıları için daha faydalı muhasebe politikaları açıklamaları yapmasına yardımcı olunması amaçlanmıştır:

- finansal tabloların asli kullanıcıları için ihtiyaca uygun bilgi sağlayan bütün muhasebe politikalarını belirlemek ve açıklamak ve
- ihtiyaca uygun olmayan muhasebe politikalarını tespit etmek ve bunları finansal tabloların ekinden çıkarmak.

Önerilen değişiklikler, Ekim 2018'de Açıklama İnisiyatifi Projesi kapsamında başlatılan ve 1 Ocak 2020 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olan UMS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu" ve UMS 8 "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standartlarında değişiklik yapılan "önemlilik" tanımı üzerine inşa edilmiştir⁴.

Taslak'ta önerilen UMS 1'deki değişiklikler şunlardır:

- Standardın "Tanımlar" bölümüne, UMS 8'deki "muhasebe politikaları" tanımının aynen getirilmesi
- UMS 1 madde 117'deki:

"İşletme, aşağıdakileri içeren önemli muhasebe politikalarını açıklar:

- (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esası (ya da esasları) ve
- (b) Finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan uyguladığı diğer muhasebe politikaları açıklama" hükmünün aşağıdaki ile değiştirilmesi önerilmiştir:

"İşletme, aşağıdakileri içeren önemli muhasebe politikalarını açıklar:

- Bir işletmenin finansal tablolarında yer alan diğer bilgilerle birlikte değerlendirildiğinde, genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının bu finansal tablolara dayanarak aldığı kararları etkilemesi bekleniyorsa, muhasebe politikası hakkındaki bilgiler önemlidir." Bu değişikliğe ilişkin, Taslak'ta 117A-117D hükümlerinin eklenmesi, mevcut standarttaki 118,119 ve 121 hükümlerinin ise çıkarılması önerilmiştir

Taslak'ta Önemlilik Yargısında Bulunmaya İlişkin Uygulama Rehberi 2'de yapılan değişiklik ise, işletmeye muhasebe politikalarına ilişkin hangi açıklamaların yapılacağını ihtiyaca uygunluk açısından belirleyebilmesi için "dört aşamalı önemlilik yöntemi" uygulamasının önerilmesidir. Söz konusu yöntemin aşamaları aşağıdadır (Exposure Draft, 2019):

Aşama 1. Muhasebe politikasına ilişkin işlem, olay veya koşulun tutar veya nitelik veya her ikisi birlikte önemli olup olmadığına karar verilmesi,

4 Söz konusu değişiklikler, UFRS standartları ve Kavramsal Çerçeve ile tutarlı önemlilik tanımı kullanımı, önemlilik tanımının açıklanmasının netleştirilmesi ve önemli olmayan bilgilerle ilgili olarak UMS 1 'deki bazı rehberliklerin dahil edilmesine ilişkindir (UFRS/TFRS Bülteni, PWC, 2020).

Aşama 2. Birinci aşamada önemli olduğu tespit edilen işlem, olay veya koşula ilişkin sunulan muhasebe politikaları açıklamalarının finansal tabloları anlamak için önemli olup olmadığına karar verilmesi,

Aşama 3. İkinci aşamadaki karara göre ilgili muhasebe politikaları açıklamasının yapılıp yapılmamasına karar verilmesi

Aşama 4. Üçüncü aşamada açıklama yapılacağı kararının verilmesi durumunda, ilgili açıklamanın önemliliğinin ve içeriğinin tekrar değerlendirilmesi ve gerekli düzeltme veya eklemelerin yapılmasına karar verilmesidir.

Uygulama Rehberi 2, ayrıca belirli durumlarda önemlilik kararları hakkında bazı rehberlikler de sunmaktadır. Bunlar, geçmiş yıl/dönem bilgileri, hatalar (kümülatif hatalar dahil), sözleşmelere ilişkin hükümler ve ara dönem raporlamasında kullanılan önemlilik yargılarıdır.

c. Açıklamaların Hedeflenen Standartlar Düzeyinde Gözden Geçirilmesi Projesi

Açıklamaların Hedeflenen Standartlar Düzeyinde Gözden Geçirilmesi Projesi'nin amacı, finansal tabloların asli kullanıcılarına daha ihtiyaca uygun açıklamalar sunmaktır. Diğer bir deyişle, mevcut UFRS'lerde geliştirilmesi gereken dipnot açıklamalarının belirlenmesi ve yeni veya revize edilen UFRS'lerdeki yeni dipnot açıklamaları için iyi bir rehberlik geliştirilmesini amaçlamaktadır. Söz konusu alt Proje, Açıklama İnisyatifi Projesi'nin hazırladığı on maddelik planının 8.,9. ve 10. maddelerini gerçekleştirmeye yönelik çalışmaları yapmayı hedeflemektedir. Bu maddeler şunlardır:

- Daha az kuralcı ifadelerin kullanılması (standartlaşmış ifadelerden kaçınma) ve yeni standartlarda açıklama hedeflerine odaklanması
- Yeni bir açıklama standardı oluşturmak için araştırma yapılması; mevcut durumdaki ihtiyaçların belirlenmesi
- Mevcut standartlardaki açıklama ilkelerinin gözden geçirilmesi ve yenilerinin mevcut standartlara nasıl uygulanacağını değerlendirilmesi.

Proje'nin amacını gerçekleştirmek için aşağıdaki çalışmaların yapılması hedeflenmektedir:

- İhtiyaca uygun bilginin dipnotlarda sağlanması için gerekli olan açıklama ilkelerinin geliştirilmesi amacıyla Kurul'un taslak bir rehber yayınlaması ve
- Rehberdeki yönergeleri bir veya iki pilot standartta uygulamasını deneyerek, açıklamaların bu şekilde daha etkin olup olmadığını test etmek ve eğer etkili olacağı gözlemlenirse Taslak bir Rapor olarak paydaşların görüşlerine açmaktır. Kurul, pilot uygulama olarak UMS 19 "Çalışanlara Sağlanan Faydalar" ve UFRS 13 "Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü" standartlarını seçmiştir.

Kurul, UMS 19 ve UFRS 13'te test edilecek olan değişikliklerin bir Taslak Rapor olarak paydaşların görüşüne sunmayı hedeflemektedir. Ancak, Kurul tarafından, COVID-19 nedeniyle söz konusu Taslak Raporu'nun 2021 yılının Mart ayına ertelendiği açıklaması yapılmıştır.

4. UFRS “FİNANSAL RAPORLAMADA DAHA İYİ İLETİŞİM” VAKA ÇALIŞMALARI RAPORU

UFRS'nin, 2017 yılında Açıklama İnisiyatifi Projesi'nde önerilen etkili iletişim ilkelerinin gerçek işletmeler üzerinde uygulamasının ve sonuçlarının özetlendiği “*Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim*” – *Açıklamaları Daha Anlamlı Yapmak* (Better Communication in Financial Reporting – Making Disclosures More Meaningful) isimli raporu rehber niteliğinde yayınlanmıştır. Rapor, UMSK Başkanı'nın “açıklama sorunu” olarak adlandırılan 3 temel sorundan üçüncüsü olan “**bilgilerin etkili bir biçimde iletilmemesi**”ne yönelik çözüm bulma çalışmalarının başlatılması gerektiğini bildirmesi üzerine hazırlanmıştır. Raporda, 6 adet işletme farklı paydaşların bilgi ihtiyaçlarını belirledikten sonra onlara kendi hikayelerini daha kolayca anlatabilmek amacıyla Proje'de önerilen etkili iletişim ilkelerini uygulayarak finansal raporlarını yeniden tasarlamışlardır.

Gerçek işletme örnekleri kullanılarak, bu işletmelerin bilgi iletişimini nasıl geliştirdiğinin birer vaka çalışması şeklinde sunulduğu Raporda, bilginin daha etkili bir şekilde iletilmesinin mümkün olduğu gösterilmektedir. Rapordaki işletmeler, yeniden tasarladıkları finansal tabloların yalnızca bir uyumluluk çalışması sonucu ortaya çıkan iletişim araçları olarak değil, sürekli bir inceleme sürecine tabi olan ‘canlı belgeler’ şeklinde değerlendirilmesi gerektiğini açıklamışlardır.

Rapor'da, işletmelerin tümünün raporlarındaki “İçindekiler” kısmını bölümlere ayırma yöntemiyle değiştirdiği, finansal tablolara ait açıklamaları daha basit, anlaşılması kolay, işletmeye özgü bilgilerle sunduğu ve uygulanan muhasebe politikalarının mevcut halindeki gibi genel bir not olarak değil, çok fazla teknik olmayan bir dille hesap gruplarına ilişkin dipnotlara dağıtıldığı gözlemlenmiştir. İşletmelerin finansal tablolardaki açıklamalarına ilişkin bu değişiklikleri yaparken Proje'deki etkili iletişim ilkelelerinden **işletmeye özgü, daha iyi sunum, birbiriyle daha bağlantılı olma, basit ve doğrudan anlatım, daha etkili format** ve **mükerrerlikten kaçınma ilkelerini** kullandığı görülmüştür.

Rapordaki işletmelerin finansal raporlamalarında yaptığı birbirine benzer değişikliklerin anlaşılması açısından iki örnek işletmenin ne tür düzenlemeler yaptığının bir özeti aşağıda sunulmuştur:

Örnek 1: Fonterra Co-operative Group Limited

Bu örnek işletme, önce aşağıdaki gibi raporun “İçindekiler” kısmını, kullanıcıların kendileri için önemli olan açıklamaları hızlıca seçip okumalarına imkan vermek amacıyla finansal tablolarda açıklamaları olan kalemlerin önemli başlıklar şeklinde gruplandırmasını yaparak düzenlemiştir.

İÇİNDEKİLER	
ÖNCE	SONRA
FİNANSAL TABLOLARA AİT NOTLAR Satışların Maliyeti Ödenen Temettüleri Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar FVÖK Finansman Gelirler/Giderleri Dönem Vergi Gideri Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar Stoklar Maddi Duran Varlıklar Finansal Yatırımlar Maddi Olmayan Duran Varlıklar Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar Karşılıklar Finansal Borçlar Vergi Varlıkları/Yükümlülükleri Finansal Riskten Korunma Amaçlı Faaliyetler İlişkili Taraf İşlemleri Pay Başına Kazanç Bölümlere Göre Raporlama Taahhütler, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler	FİNANSAL TABLOLARA AİT NOTLAR PERFORMANS Satışların Maliyeti Pay Başına Kazanç FVÖK BORÇ VE ÖZSERMAYE Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar Ödenen Temettüleri Finansal Borçlar Finansman Gelirler/Giderleri NET İŞLETME SERMAYESİ Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar Stoklar Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar DURAN VARLIKLAR Maddi Duran Varlıklar Maddi Olmayan Duran Varlıklar YATIRIMLAR Finansal Yatırımlar DİĞER Dönem Vergi Gideri Karşılıklar Vergi Varlıkları/Yükümlülükleri Finansal Riskten Korunma Amaçlı Faaliyetler İlişkili Taraf İşlemleri Bölümlere Göre Raporlama Taahhütler, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler

Görüldüğü gibi işletme, kalemleri “Performans”, “Borç ve Özsermaye”, “Net İşletme Sermayesi”, “Durran Varlıklar”, “Yatırımlar” ve “Diğer” başlıklar halinde gruplandırarak, daha etkili bir iletişim yöntemi uygulamıştır. Bu yolla, Proje’deki etkili iletişim ilkelerinden açıklamaların **işletmeye özgü, daha iyi sunum ve birbiriyle daha bağlantılı** olması hedeflenmiştir.

İşletme yönetimi, finansal tablolardaki açıklamaların daha açık, anlaşılır ve işletmeye özgü bir şekilde kullanıcıya iletilmesi için de bir dizi değişiklikler yapmıştır. Ayrıca, “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” kapsamında başlatılan Açıklama İnişiyatifi - Muhasebe Politikaları alt projesinde ele alınan muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların kuralcı olması, bazılarının ihtiyaca uygun olmaması ve bazen çok uzun olması gibi sorunların kendi işletmeleri için de geçerli olduğunu açıklayan işletme yönetimi buna ilişkin de birtakım düzenlemeler yapmıştır. Buna göre, önemli muhasebe politikalarının tanım ve tahminlerine ilişkin açıklamaları ilgili oldukları dipnotlara dağıtma yöntemi seçilerek, ve aynı zamanda daha az teknik tanımlar yapılarak, esas resmin ve her açıklamadaki bilginin akışının ve anlaşılabilirliğinin artırılması sağlanmıştır.

İşletme, açıklamalara ilişkin yaptığı değişikliklerden bir kısmına örnek olması açısından söz konusu UFRS Raporu’nda yer vermiştir. Bunlar incelendiğinde en çok dikkati çeken düzenlemeler; dipnotlarda gelir ve gider gruplarının hangi hesaplardan oluştuğunun rakamlarla birlikte sunumunun artık sadece yapılmayıp, her hesap grubunun önce mutlaka işletmeye özgü kısa bir tanımının yapılarak, varsa o gruba ilişkin muhasebe politikası açıklaması ile birlikte sunulmasıdır.

İşletmenin açıklamalara ilişkin iyileştirmeler yaparken, yine etkili iletişim ilkelerinden **işletmeye özgü, daha iyi sunum ve birbiriyle daha bağlantılı olmalarını** seçtiği ve bunlara ek olarak **basit ve doğrudan** ile **daha etkili format** ilkelerini de uyguladıkları görülmüştür.

İşletme, yapılan bu değişikliklerden sonra yaptığı ilk finansal raporlamada, paydaşlarından iletişimin bu şekilde iyileştirildiği ve böylece okunması ve anlaşılmasının daha kolay hale geldiği geri bildirimlerini almıştır.

Örnek 2: Wesfarmers Limited

Bu işletme de önce “İçindekiler” kısmını yeniden düzenlemiştir. Mevcut durumda, Türk işletmelerinin de aynı formatta hazırlamakta olduğu İçindekiler kısmını işletme, “Anahtar Kalemler”, “Sermaye”, “Risk”, “Finansal Tablo Dışı Hususlar” ve “Diğer” başlıklı bölümlere ayırmıştır. İşletme ayrıca, temel finansal tabloların hemen ardından “Rapor Hakkında” adlı bir bölüm de ekleyerek, bu bölümde konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin ilkeleri, işletme yönetiminin yargı ve tahminlerine ilişkin bilgilerin hangi dipnotlarda bulunabileceğine yönelik hesap ve ilgili yargı ve tahminlerin açıklandığı dipnot numarasını gösteren bir tabloyu ve dipnotlardaki bilgilerin nasıl düzenlendiğini sunmuştur. Yine diğeri gibi bu işletme de, bu yolla, etkili iletişim ilkelerinden açıklamalarının **işletmeye özgü, daha iyi sunum ve birbiriyle daha bağlantılı** olmasını hedeflemiştir. Buna göre İçindekiler kısmında aşağıdaki şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

İÇİNDEKİLER	SAYFA NO			
Kar veya Zarar Tablosu				
Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu				
Finansal Durum Tablosu				
Nakit Akış Tablosu				
Özkaynaklar Değişim Tablosu				
Rapor Hakkında				
Bölümsel Raporlama				
FİNANSAL TABLOLARA AİT NOTLAR ⁵				
Anahtar Kalemler	Sermaye	Risk	Grup'un Organizasyonu	Finansal Tablo Dışı Hususlar
Gelir ve Giderler	Sermaye Yönetimi	Finansal Riskten Korunma Amaçlı Faaliyetler	İştirakler	Taahhütler, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
Dönem Vergi Gideri	Temettü Ödemeleri	Türev Araçlar	Bağlı Ortaklıklar	Bilanço Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylar
Nakit ve Nakit Benzerleri	Sermaye Arttırımı ve Yedekler		İş Ortaklıkları	
Alacaklar	Pay Başına Kazanç		İşletme Birleşmeleri	
Stoklar	Finansal Borçlar			
Maddi Duran Varlıklar				
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar				
Karşılıklar				

İşletme, diğer örnekte olduğu gibi, önemli muhasebe politikalarının tanım ve tahminlerine ilişkin açıklamaları hem ilgili oldukları dipnotlara dağıtma yöntemini seçmiş hem de daha az teknik tanımlar yapmıştır. Yine bu işletmenin de, açıklamalarını iyileştirmeye yönelik etkili iletişim ilkelerinden **işletmeye özgü, daha iyi sunum ve birbiriyle daha bağlantılı olma, basit ve doğrudan, daha etkili format** ilkelerinin yanı sıra, **mükerrerlikten kaçınma ilkesini** kullandığı görülmüştür.

5 Diğer grubu, işletmenin İçindekiler kısmında yer alan diğer kalemleri içerdiğinden burada gösterilmemiştir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

UMSK'nın gelecekteki beş yıllık çalışma planını (2017-2021) oluşturan “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” temalı projeleri, finansal tablolar ve açıklamalarını kullanıcılar için daha kullanışlı hale getirecek araçlar sunmaktadır. Son yıllarda, özellikle yatırımcıların UFRS'ye eklenen yeni standartlar ve yapılan değişiklikler nedeniyle finansal raporların çok uzun olduğunu, ihtiyaca uygun olmayan birçok bilgi içerdiğini ve standartlaşmış basmakalıp açıklamalara yer verildiğini bildirmesi üzerine finansal raporların en önemli iletişim araçlarından biri olma özelliğini kaybetmemesi için bu çalışmalar başlatılmıştır.

“Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” ana temalı projelerden halen devam eden ve 2020’de tamamlanması planlanan “Açıklama İnisiyatifi” ve “Temel Finansal Tablolar” projelerindeki uygulama önerilerinin paydaşların tespit ettiği birçok sorunun toplu olarak isimlendirildiği “açıklama sorunu”na çözüm olması beklenmektedir. Bu kapsamda, UMSK ilk olarak dipnotların içerik ve etkili sunumuna ilişkin önemli düzeyde iyileştirmeler yapılmasını hedefleyen Açıklama İnisiyatifi – Açıklama İlkeleri Projesi’ni başlattığı dönemde, paydaşlardan gelen geri bildirimler üzerine, özellikle muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların işletmelerin faaliyetlerine özgü uygulanan muhasebe politikalarının sunumu şeklinde olmayıp, doğrudan UFRS’den üretilmiş, basmakalıp açıklamalardan oluştuğunu tespit etmiştir. Bunun üzerine, Açıklama İnisiyatifi – Muhasebe Politikaları Projesinin mevcut Proje’ye eklenmesine karar verilmiştir. Söz konusu bu yeni eklenen projede, işletmelerin muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarını belirlerken önerilen ‘dört aşamalı önemlilik yöntemi’ sayesinde, muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların bundan sonra “sunulması gerekenler listesi” bakış açısıyla değil, kullanıcıların ihtiyacına uygun açıklamalar yapılarak sunulacağı da beklenmektedir. Açıklama İnisiyatifi – Muhasebe Politikaları Projesinin önerdiği bu yöntem sayesinde, dünyada olduğu gibi ülkemizde de BIST şirketlerinin finansal tablolarında sunduğu muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar hakkında kullanıcıların yaptığı benzer eleştirilere de çözüm bulunması beklenmektedir. Açıklama İnisiyatifi Projesi’ne eklenen bir diğer alt proje olan Açıklamaların Hedeflenen Standartlar Düzeyinde Gözden Geçirilmesi alt Projesi ise, yatırımcıların ihtiyaca uygun olmayan bilgilerle vakit kaybettiklerine ilişkin dile getirdikleri sorunu çözmeye yönelik daha somut uygulamaları gerçekleştireceğinden önemlidir.

“Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” kapsamında devam eden ikinci proje; Temel Finansal Tablolar Projesi’nde, kar veya zarar tablosundaki kalemlerin nakit akış tablosundaki gibi gruplandırılma önerisinin iki tablo arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılması açısından faydalı olması beklenmektedir. Buna ek olarak, kar veya zarar tablosunda kullanılması önerilen performs ölçümlerinin FVÖK gibi herkesin aynı isimle kullanacağı bir şekilde sunulması önerisinin ise, bu gibi göstergeleri kararlarında önemli ölçüde kullanan yatırımcılar için önemli etki yaratacağı beklenmektedir. Ayrıca, ülke bazında şirketlerin kar veya zarar tablosu sunumunda bir formata bağlı kalmayıp, farklı formatlar kullanması sorunun kar veya zarar tablosunda ara toplamaların gösteriminin standartlaştırılması ve ayrıştırmaya yönelik önerilerin de uygulamaya alınması ile çözüleceği düşünülmektedir. Bu durumda, hem ülkeler arası hem de ülke bazında işletmeler arasındaki kar veya zarar tablosu sunumunda mevcut durumda gözlemlenen farklılıkların ortadan kalkarak dipnot sunumunda birliğin sağlanması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan ve Sultanoğlu, (2018). Kar Tanımının Muhasebe Kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Özel Sayı.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, (2018). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

IASB. Discussion Paper, Disclosure Initiative – Principles of Disclosure, (2017). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 18. 03. 2020).

IASB. Disclosure Initiative – Principles of Disclosure Feedback Statement, (2018). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 18. 03. 2020).

IASB. Discussion Forum – Financial Reporting Disclosure Feedback Statement, (2013). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 18. 03. 2020).

IASB. Disclosure Initiative – Accounting Principles Exposure Draft, (2019). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 01. 04. 2020).

IASB. Disclosure Initiative – Targeted Standards-Level Review of Disclosures, (2018). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 01. 04. 2020).

IASB. IFRS Practice Statement, (2017). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 15. 03. 2020).

IASB. IFRS, Agenda Paper 11A, (2018). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 21. 03. 2020).

IASB. IFRS, Agenda Paper 21, (2017). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 24. 03. 2020).

IASB. General Presentation and Disclosures Exposure Draft, (2019). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 24. 03. 2020).

IASB. General Presentation and Disclosures Exposure Draft, Basis for Conclusions, (2019). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 26. 03. 2020).

IFRS Foundations's Annual European Conference, (2016). www.ifrs.org/news-and-events/2016/06/iasb-chairman-prioritises-communication-in-financial-statements/ (Erişim Tarihi: 11. 03. 2020).

IASB. Better Communication in Financial Reporting Making Disclosures More Meaningful, (2017). www.ifrs.org. (Erişim Tarihi: 06. 04. 2020).

UFRS Bülten, (2016). PWC. www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/31-mart-2016-yeni-standartlar-degisiklikler-yorumlar.pdf

UFRS/TFRS Bülteni, Ocak-Şubat (2020). PWC. www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/denetim/ufrs-raporlamasi/bul-tenler/finansal-raporlama-standarti-tfrs-ocak-subat-2020.html

Sultanoğlu ve Özerhan, (2018). “Muhasebe Teorisi ve Yeni Kavramsal Çerçeveye Göre Varlık, Borç ve Özkaynak Kavramlarının Tanımı ve Sunumu: Ülkelerarası Karşılaştırma”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 40 (2).

Sultanoğlu, (2019). “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: Değişiklikler ve Karşılaştırmalar”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 57.

URL, <http://www.ifrs.org/projects/better-communication>