

FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE: DEĞİŞİKLİKLER ve KARŞILAŞTIRMALAR

Dr. Banu SULTANOĞLU*

Makale Gönderim Tarihi : 08/01/2019 / Kabul Tarihi : 26/02/2019

ÖZ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) 2002 yılında muhasebe standartlarını yakınsama amacıyla ortak bir Proje başlatmıştır. Bu proje kapsamında, 1989 yılından itibaren yürürlükte olan Kavramsal Çerçeveyi revize etme çalışmalarına başlanmış ve değişiklikleri içeren şekliyle “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” olarak 2010 yılında yayınlanmıştır. FASB’ın Proje’den çekilmesi üzerine, Kavramsal Çerçevenin değişiklik yapılmamış bölümlerini, tek başına gözden geçirmeye karar verdiğini ilan eden IASB, 2013 yılında tartışma metnini, 2015 yılında, standart taslağını yayınlamak üzere kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Mevcut Kavramsal Çerçevdeki boşlukları doldurmak, finansal tablo unsurlarının tanımlarını güncellemek ve bazı konulara açıklık getirmek amacıyla tam olarak revize edilmiş yeni versiyonu 29 Mart 2018 tarihinde yayınlanmıştır. Bu çalışmada, Revize Kavramsal Çerçevde getirilen değişiklikler ve güncellemeler gerekçeleriyle birlikte ve Mevcut Kavramsal Çerçeve ile karşılaştırmalı bir şekilde ele alınarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kavramsal Çerçeve, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Yakınsama Projesi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

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

CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING: CHANGES and COMPARISONS**ABSTRACT**

International Accounting Standards Board (IASB) and the Financial Accounting Standards Board (FASB) initiated the convergence Project in 2002. Within this Project, the Conceptual Framework, which has been in effect since 1989, was partly revised and published as “Conceptual Framework for Financial Reporting” in 2010. The IASB decided to continue the Project on its own upon the withdrawal of FASB and issued the Discussion Paper and the Exposure Draft in 2013 and 2015, respectively. To clarify, update, and fill in gaps in the existing Conceptual Framework, the final revised version was published on March 29, 2018. In this study, the changes and the revisions implemented accompanied with their basis for conclusions will be explained comparatively with the existing Conceptual Framework.

Keywords: Conceptual Framework, Conceptual Framework for Financial Reporting, Convergence Project, International Financial Reporting Standards

1. GİRİŞ

Muhasebe teorisinin oluşumu, finansal tabloların amacının belirlenmesi ile başlayıp, muhasebe politika ve yöntemlerine kılavuz olacak kavramsal bir çerçevenin oluşturulması ile sona eren bir süreci gerektirir (Belkaoui, s. 95). Kavramsal çerçeve, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin (GAAP) nasıl oluşturulduğuna rehberlik eder. Bu yüzden, muhasebe ilkelerinin mantığını tam olarak kavrayabilmek için kavramsal çerçevenin bölümlerini iyi anlamak gerekir (Freedman, J.).

Muhasebe standartlarının altyapısını oluşturan ve sınırlarını çizen bir anayasa işlevi gören Kavramsal Çerçevenin hem finansal tablo hazırlayanlar, hem de kullanıcılar için önemi büyüktür. Standartların daha iyi anlaşılması, yorumlanması ve muhasebe politikalarının geliştirilmesi gerektiği ancak yürürlükte herhangi bir standardın olmadığı durumlarda, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcılarına yardımcı olur.

Finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinlik getiren, yeni standartlar oluşturmanın veya mevcut standartları değiştirmenin temel referans kaynağı olan Kavramsal Çerçeve, çözülmesi gereken muhasebe sorunlarına ilişkin yol gösterici niteliğindedir. Alternatif muhasebe uygulamalarının sayısının azaltılmasında da önemli bir role sahip olan Kavramsal Çerçeve, bazı seçeneklerin elimine edilmesine yardımcı olur ve bu sayede benzer tartışmaların tekrar tekrar yapılmasını engelleyerek, standart oluşturma sürecininin daha etkin bir şekilde ilerlemesini sağlar. Örneğin, Kavramsal Çerçevde “varlık” tanımının yapılması, bu tanım üzerinde yapılan tartışmaların sonlandırılmasını sağlar (Önce, 2008). Ayrıca, ortak bir terminoloji ve başvuru çerçevesi sağladığı için hem kurulun ilgili taraflarla iletişimini kolaylaştırır hem de kurul üzerindeki politik baskıları azaltır (Foster ve Johnson, 2001).

Muhasebe standartlarının teorik altyapısını düzenleyen Kavramsal Çerçeve, finansal raporlamanın amacını ortaya koyar, finansal tablo unsurlarını tanımlar ve finansal raporlamada uyulacak temel usul ve esasları belirler. Kavramsal Çerçeve, bir muhasebe standardı olmadığı için, yeni muhasebe standartları oluşturamaz veya mevcut genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini değiştirmez. Standart ile Kavramsal Çerçeve arasında bir uyumsuzluk olduğunda, muhasebe standardı Kavramsal Çerçeveden önce gelmektedir. Ancak, yeni ihtiyaçlar ortaya çıktığında Mevcut Kavramsal Çerçeve rehber niteliğindedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) 1989'da ilk *Kavramsal Çerçeveyi* yayınlamıştır. Kavramsal Çerçevenin yayınlanmasının amacı, bir çok ülkede farklı şekilde tanımlanan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider kavramlarının benzer şekilde tanımlanmasını sağlamak ve böylece muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarında da farklı kriterleri ortadan kaldırmaktır (Özerhan ve Yanık, 2015:3). 2001 yılında IASB'nin IASB'ye dönüştürüldüğünde de aynı şekilde korunan ilk Kavramsal Çerçevede yakınsamayı sağlamak amacıyla, FASB ve IASB, 2004 yılında ortak Kavramsal Çerçeve Proje'sini (Proje) başlatmıştır. 2010 yılına kadar yavaş ilerleyen ortak Proje kapsamında, 1989 yılından itibaren yürürlükte olan Kavramsal Çerçevenin Bölüm 1: "Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı" ve Bölüm 3: "Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri" kısımları güncellenmiş ve "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" adıyla kısmen revize edilmiş haliyle yeniden yayınlanmıştır. Ancak FASB'nin 2010 yılında söz konusu yakınsama projesinden çekildiğini beyan etmesi üzerine, IASB Kavramsal Çerçevenin geriye kalan bölümlerini, tek başına gözden geçirmeye karar verdiğini ilan etmiş ve buna ilişkin tartışma metnini (Discussion paper) 2013 yılında, nihai standart taslağını ise (Exposure Draft) 2015 yılında yayımlayarak kamuoyunun görüşüne açmıştır. Kavramsal Çerçevenin son hali 29 Mart 2018 tarihinde yayınlanmış olup, 1 Ocak 2020'den itibaren yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Ülkemizde de, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) söz konusu "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" yi 01/01/2020 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 27/10/2018 tarihli ve 30578 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamıştır.

Mevcut Kavramsal Çerçevede yer almayan ve eksiklik olarak nitelendirilen bazı konuların içeriğe dahil edilmesi, daha açıklayıcı bilgilere yer verilmesi ve bazı tanımların gözden geçirilmesi ihtiyacından dolayı yeni versiyonu yayınlanmıştır. Sekiz bölümden oluşan ve beş bölümü yeni olarak eklenen Revize Kavramsal Çerçevede yapılan temel iyileştirmeler; yenilikler, güncellemeler ve açıklık getirilen konular olarak gruplandırılabilir. Bu kapsamda, ölçüm, sunum ve açıklama, finansal tablo dışı bırakma gibi konularda yenilikler getirilmiş, finansal tablo unsurlarının tanımları ve finansal tablolara almaya ilişkin kriterlerde güncellemeler yapılmış ve ihtiyatlılık, yönetimin sorumlulukları, ölçüm belirsizliği ve özün önceliği gibi konulara da açıklık getirilmiştir (<http://www.kgk.gov.tr>). IASB Başkanı Hans Hoogervorst, yeni Kavramsal Çerçeve hakkında "Revize Kavramsal Çerçeve, uluslararası finansal raporlama standartlarını geliştirirken IASB'ye büyük ölçüde yardımcı olacak. Ayrıca, diğer paydaşların Standartları destekleyen kavramları daha iyi anlamalarına yardımcı olacak" demiştir (Gaetano, 2018).

Bu çalışmanın amacı, yukarıda sözü edilen temel iyileştirmeler kapsamında, 2018 yılında son hali yayınlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevede yapılan değişiklikleri, gerekçeleriyle birlikte ve Mevcut Kavramsal Çerçeve ile karşılaştırmalar yapılarak ortaya koymaktır.

2. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN OLUŞUMU

IASB ve FASB, dünyanın bir çok ülkesinde en yaygın kullanılan finansal raporlama standartlarını yayınlayan iki kuruluştur. Her iki kuruluş da, standartların temelini oluşturan ve genel hususları içeren ilk Kavramsal Çerçevelerini 1973-1989 dönemleri arasında yayınlamıştır.

2.1 FASB’ın Kavramsal Çerçeveyi Yayınlama Süreci

FASB, finansal raporlamaya ilişkin ilk Kavramsal Çerçeveyi, 1970’li yıllardan itibaren geliştirmeye başlamıştır. 1971 yılında, ortak muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı gidermek adına Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) iki çalışma grubu kurmuştur. Birinci grup olan “Wheat Komitesi”¹ muhasebe standartlarının oluşum sürecini disipline etmek için görevlendirilmiş ve bu grubun çalışmaları neticesinde 1973 yılında FASB kurulmuştur. “Trueblood Komitesi”² olarak bilinen ikinci grubun oluşturulma amacı ise, muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki temel olan finansal tabloların amacını belirlemektir. Bu kapsamda, Komitenin FASB’ın kurulduğu aynı yılda yayınladığı “Finansal Tabloların Amacı” isimli raporunda finansal tabloların amacı; “yatırımcılara ve borç verenlere, potansiyel nakit akışlarını miktar, beklenen gerçekleşme zamanı ve ilgili belirsizlik yönünden tahmin etme, karşılaştırma ve değerlendirme konusunda yararlı bilgiler sunmaktır” olarak ilk defa ortaya konulmuştur (Zeff, 2015). Burada dikkat çeken iki önemli husus; öncelikli kullanıcıların “yatırımcılar ve borç verenler” olarak tanımlanmış olması ve sözü edilen kullanıcıların “gelecekte beklenen nakit akışlarını değerlendirmede finansal bilgiye ihtiyaç duyması” ifadesinin günümüzdeki finansal raporlamanın tanımı ile paralellik göstermiş olmasıdır.

FASB, 1973 yılında faaliyete geçtiğinde, muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınan finansal tabloların amacını belirlemeye yönelik olarak, Trueblood Komitesi tarafından başlatılan “Muhasebe ve Raporlama için Kavramsal Çerçeve” isimli Kavramsal Çerçeve Projesini gündeminin ilk maddesi yapmıştır. Projenin araştırma direktörü Robert T. Sprouse’e göre, o dönemde muhasebedeki altı önemli konuya açıklık getirilmesi gerekliliği nedeniyle Kavramsal Çerçeve oluşturma ihtiyacı duyulmuştur; bu konular, araştırma ve geliştirme giderleri, şarta bağlı yükümlülükler, finansal kiralama, yabancı para çevirimleri, işletme bölümleri (bölümsel raporlama) ve önemlilikler (örn. araştırma ve geliştirme giderlerinin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesinde varlık tanımına ve şarta bağlı yükümlülüklerin değerlendirilmesinde borç tanımına ihtiyaç duyulması gibi) (Zeff, 1999). FASB Kavramsal Çerçeve Projesini şu şekilde tanımlamıştır (<https://www.fasb.org>):

“Kavramsal Çerçeve, bir anayasadır; tutarlı standartların oluşumunu sağlayacak olan birbiriyle ilişkili amaçların ve esasların bir bütünüdür. Amaçlar, finansal raporlamanın hedeflerini belirlerken, esaslar da bu amaçların yerine getirilmesi ile ilgili kavramları belirler. Bu kavramlar, muhasebeleştirilmesi gereken işlem, olay ve koşulların seçimi, onların nasıl kayda alınması, ölçülmesi, özetlenmesi ve raporlanması gerektiğine yönelik olarak yol göstericileri belirler”.

1 Başkan Francis M. Wheat, avukat.

2 Başkan Robert M. Trueblood, Deloitte & Touche Bağımsız Denetim Şirketi Başkanı

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, FASB tarafından muhasebe standartlarını oluşturma süreci için bir anayasa görevi gören Kavramsal Çerçeve, yirmi yedi yıllık uzun bir tarihsel süreçten sonra aşağıdaki bölümler şeklinde yayınlanmıştır (Evans, 2003):

No 1: Finansal Raporlamanın Amacı – 1978

No 2: Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri – 1980

No 3: Finansal Tabloların Unsurları (Kar Amacı Güden İşletmeler) – 1980

No 4: Finansal Raporlamanın Amacı (Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar) – 1980

No 5: Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm – 1984

No 6: Finansal Tabloların Unsurları – 1985 (No: 3 yerine geçti)

No 7: Muhasebe Ölçümlerinde Nakit Akış Bilgisinin ve Şimdiki Değerin Kullanılması - 2000

2.2. IASB'nin Kavramsal Çerçeveyi Yayınlama Süreci

FASB'in yayınladığı Kavramsal Çerçeve, US GAAP'in oluşturulmasında esas olduğundan, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, İngiltere gibi diğer gelişmiş ekonomilerdeki çoğu standart belirleyici kurum da kendi kavramsal çerçevelerini geliştirmeye çalışmıştır. FASB'in yayınladığı Kavramsal Çerçeve olduğu gibi, bu ülkelerin yayınlamış olduğu kavramsal çerçeveler de, finansal raporlamanın yatırımcı ve borç verenlere karar vermede yararlı olacak bilgileri sağlaması gerektiği temel hedefine dayanmaktadır. Ancak, 1970'li yıllardan itibaren uluslararası sermaye piyasalarında yaşanan küreselleşme olgusu, farklı ülkelerin borsalarında işlem görmeye başlayan ve bu piyasalardan sağladıkları fonlarla büyümeyi amaçlayan işletmelerin muhasebe uygulamalarına da büyük ölçüde etki etmiştir. Bu durum, doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve ortak bir dilde finansal bilgi sunumunu gerekli kılmıştır. Bu kapsamda, 1973 yılında kurulan IASC uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmiş ve yürürlüğe koymuştur. 1989 yılında da, muhasebe standartlarına rehberlik etmek üzere ilk *Kavramsal Çerçeveyi* yayınlamış ve kapsamında yer alan konuları aşağıdaki şekilde belirlemiştir:

- a. Finansal tabloların amacı
- b. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler
- c. Finansal tabloları oluşturun unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları
- d. Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları

2.3. Kavramsal Çerçeve Projesi

2001 yılında yeniden yapılandırmaya gidilerek, IASC'nin IASB'ye dönüştürülmesinden sonra, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarını uyumlaştırmak amacıyla 2002 yılında FASB ve IASB arasında Norwalk Anlaşması imzalanmıştır. Yakınsama projeleri olarak bilinen bu uyum çalışmaları kapsamında, 1989 yılından itibaren yürürlükte olan ve uzun yıllar üzerinde değişiklik yapılmayan Kavramsal Çerçevenin gözden geçirilmesi ve küresel bir kavramsal çerçevenin

oluşturulması amacıyla 2004 yılında “Kavramsal Çerçeve Projesi” (Proje) başlatılmıştır. IASB’nin 2008 yılında yayınladığı Taslak Rapor’da Projenin amacı şu şekilde ifade edilmiştir:³

“Projenin amacı, kavramların geliştirildiğinden beri, son yirmi yıldır, piyasalarda, işletmelerde ve ekonomik ortamlarda yaşanan değişimlerin yansıtılması için mevcut kavramların güncellenmesi ve iyileştirilmesidir. Kurullar ayrıca, mevcut Kavramsal Çerçevedeki bazı bölümleri geliştirmeyi ve bazı boşlukları da doldurmayı amaçlamaktadır”.

2010 yılına kadar yavaş ilerleyen ve sekiz aşamadan oluşan Proje’nin birinci aşamasında, finansal raporlamanın amacı, finansal bilginin niteliksel özellikleri ve niteliksel özellikler arasındaki koordinasyon ve bunların önemlilik ve maliyet-fayda ilişkisi kavramlarıyla bağdaştırılması gibi hususları gözden geçirilmiş ve Kavramsal Çerçevenin Bölüm 1: “Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı” ve Bölüm 3: “Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri” kısımları güncellenmiştir. 2010 yılında kısmi olarak revize edilmiş hali “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” adıyla yeniden yayınlanmıştır. Dört bölümden oluşan Çerçeve’nin ilk bölümünde, finansal raporlamanın amacı yer almaktadır. İkinci bölüm, finansal raporlama yapan işletme başlığını taşımaktadır. Fakat bu bölüm güncelleme çalışmalarının devam etmesi nedeniyle o dönemde henüz tamamlanmadığı için boş bırakılmıştır. Faydalı bilginin niteliksel özellikleri ile bu özellikleri destekleyen, kalitesini artıran diğer niteliksel özelliklere de yer verildiği üçüncü bölümden sonra yer alan dördüncü bölüm, 1989 yılında yayımlanan Kavramsal Çerçevenin kalan kısımlarından oluşmaktadır. Bu bölümde, muhasebenin temel varsayımları, finansal tabloların temel unsurları, tanınma prensipleri ve ölçümlenmelerinin nasıl yapılacağı ve sermaye ve sermayenin korunması kavramları açıklanmıştır.

Proje’nin henüz birinci aşaması tamamlanmışken, FASB söz konusu Proje’den çekildiğini beyan etmiştir. Yaklaşık olarak iki yıllık bir aradan sonra IASB Kavramsal Çerçevenin geriye kalan bölümlerini, tek başına gözden geçirmeye karar verdiğini ilan etmiş ve tartışma metnini (Discussion paper) 2013 yılında, nihai standart taslağını ise (Exposure Draft) 2015 yılında yayınlayarak kamuoyunun görüşüne açmıştır. Yeni Kavramsal Çerçevenin son hali 29 Mart 2018 tarihinde yayınlanmış olup, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

3. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE - 2018 (REVİZE KAVRAMSAL ÇERÇEVE)

IASB, Kavramsal Çerçeve Projesi kapsamında kısmen revize edilerek yayınlanan Mevcut Kavramsal Çerçevede (2010) halen önemli eksiklerin giderilmesine ve iyileştirmelerin yapılmasına ihtiyaç duymuş ve bu ihtiyacın temel nedenlerini aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır:

- a. boşlukları doldurma (örn. ölçümde, sunum ve açıklamada rehberlik etme)
- b. güncelleme (örn. varlık ve yükümlülük tanımları)
- c. bazı alanlara açıklık getirme (örn. ölçümlemedeki belirsizlikler).

IASB’nin Kavramsal Çerçeveyi revize etmedeki yaklaşımı, kendisine ve diğer taraflara faydalı olması

3 IASB, “Exposure Draft: Chapters 1 and 2 of the Conceptual Framework (Objective and Qualitative Characteristics)”, 2008

için; üst seviye bir anlayış sağlaması ile yeterli detayı sağlaması arasında bir denge kurmaya çalışılması yönünde olmuştur. Amacı ise, daha eksiksiz, açık ve güncel kavramlar seti sunarak finansal raporlamayı iyileştirmektir. Dolayısıyla, revize çalışmaları üç temel başlık altında toplanmıştır (<http://www.kgk.gov.tr>):

1. Yenilikler

- Raporlayan İşletme Tanımı
- Ölçüm: Bir ölçüm esası belirlenirken dikkate alınacak faktörler ve ölçüme ilişkin esaslar
- Sunum ve Açıklama: Diğer kapsamlı gelirden sınıflandırılmasını gerektiren hususlar da dahil sunum ve açıklamaya ilişkin esaslar
- Finansal Tablo Dışı Bırakma: Varlık ve yükümlülüklerin ne zaman finansal tablo dışı bırakılacağına ilişkin rehberlik etme

2. Güncellemeler

- Tanımlar: Varlık ve yükümlülüklerin tanımları
- Finansal Tablolara Alma: Varlık ve yükümlülükleri finansal tablolara alma kriterleri

3. Açıklık Getirilen Konular

- İhtiyatlılık
- Yönetimin İdare Etme Sorumluluğu
- Ölçüm Belirsizliği
- Özün Önceliği

2018 yılında yayınlanan Revize Kavramsal Çerçeve sekiz bölümden oluşmuştur. Aşağıda yeni Kavramsal Çerçevenin bölümleri ve her bölüm bazında yapılan değişiklikler özetlenmiştir:

Tablo 1. Revize Kavramsal Çerçevenin Bölümleri ve Yapılan Değişiklikler

Bölüm		Değişiklikler
1	Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı	İşletme yönetiminin, kaynaklarını ne kadar etkin ve verimli bir şekilde kullandığı hakkında kullanıcılara değerlendirme imkanı veren işletmeler tarafından sunulan finansal bilginin önemini vurgulayan sınırlı değişiklikler (<i>yönetimin idare etme sorumluluğu- stewardship kavramının özellikli bir şekilde ayrı tanımın yapılması</i>)
2	Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri	İhtiyatlılık, özün önceliği ve ölçüm hakkında rehberlik edici sınırlı değişiklikler
3	Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme	Yeni Bölüm: Finansal tabloların rolü, işletmenin sürekliliği varsayımı ve raporlayan işletme tanımının yer aldığı yeni bir bölüm
4	Finansal Tabloların Unsurları	Yeni Bölüm: Varlık, borç, özkaynak, gelir ve giderlerin yeni kavramsal tanımlarının yapıldığı yeni bir bölüm
5	Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma	Yeni Bölüm: Finansal tablolara ilişkin unsurların tanınma kriterleri ve kayıt dışı bırakma gereksinimlerinin amacını tartışan yeni bir bölüm
6	Ölçüm	Yeni Bölüm: Finansal tabloların unsurlarının ölçüm esaslarına ilişkin yeni bir bölüm
7	Sunum ve Açıklama	Yeni Bölüm: Finansal tablolarda yer alacak bilgilerin (varlık, borç sınıflandırması ve kar veya zarar tablosu kalemlerinin ara toplam ve toplamlarının) nasıl sunulması ve açıklanması gerektiği hakkında rehberlik edici yeni bir bölüm
8	Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması	Mevcut Kavramsal Çerçeve'deki hali aynen korunmuştur.

Kaynak: Magnus Orrell, Deloitte & Touche LLP, "IASB Proposes Revisions to Its Conceptual Framework", 2015, 22(22).

3.1. Revize Kavramsal Çerçeve'deki Değişiklikler ve Gereççeleri

Revize Kavramsal Çerçeve, 2013 yılındaki Tartışma Raporu (Discussion Paper), 2016-2017 döneminde önemli konu başlıklarına ilişkin kurum içi çalışanların araştırması, bulguları ve önerilerinin özetlendiği bir dizi Gündem Raporları (Agenda Reports:10A-10F), 2015 yılında kamuoyunun görüşüne açılan Taslağa ilişkin 2018'de yayınlanan Geri Bildirim Raporunun (Feedback Statement) incelenip, değerlendirilmesi sonucu karara bağlanan değişiklikler neticesinde son halini almıştır.

Bu bölümde, Revize Kavramsal Çerçeve'de yapılan değişiklikler, söz konusu raporlardaki önemli açıklamalar ve 2018 yılında yayınlanan Karar Gereççeleri Raporu (Basis for Conclusions) dikkate alınarak bölümler bazında ilgili gereççeleri ile birlikte açıklanmıştır.

3.1.1. Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı (Bölüm 1)

Bu bölüm, finansal raporlamanın amacını, bu amaca ulaşmak için hangi bilgiye ihtiyaç duyulduğunu ve finansal raporlamanın asli kullanıcılarının kimler olduğunu belirler. Kavramsal Çerçeve Projesi kapsamında revize edilen iki bölümden biri olduğundan, IASB fazla vakit kaybetmemek için, Mevcut Çerçeve’de de yer alan aşağıdaki iki hususa tekrar dikkat çekmeyi yeterli görmüştür:

(1) Asli kullanıcıların tanımı

(2) Yönetimin idare etme sorumluluğu (stewardship) tanımı

2010 yılında yapılan genel amaçlı finansal raporlamanın amacına ilişkin olarak yapılan tanım Revize Kavramsal Çerçevde de aynen korunmuştur. Buna göre, finansal raporlamanın amacı, “*mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır*”. Bu bölümde, uzun süren tartışma konulardan birisi, asli kullanıcıların tanımına ilişkin olmuştur. Bu tanımda, IASB’nin önem verdiği hususlar; asli kullanıcıların sadece mevcut değil, potansiyel yatırımcılar ve borç verenler de olması ve kullanıcıların işletme yönetiminin sorumluluğunu da değerlendirmesine imkan vermesidir.

Tartışma Raporunda (2013), bazı gruplar asli kullanıcılar tanımının çok dar olduğunu; çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, düzenleyici kuruluşlar vb. gibi grupların da olması gerektiğini, diğerleri ise, tanımın çok geniş olduğunu, sadece işletme varlıkları üzerinde talep hakkı bulunanların olması gerektiğini savunmuştur (BC 1.18). Ertuna’ya göre (2018), yeni yayımlanan Kavramsal Çerçevde yine muhasebe hizmet alanını genişletmeyen, paydaşlara değil de, önceden ortak, hissedar, kredi ve borç verenler olarak belirlenen dar kapsamlı tanım aynen korunmuştur. Bu kapsamda, Revize Kavramsal Çerçevenin çağımızın gelişmelerine cevap verecek nitelikte olmadığını savunmuştur. IASB,

1. Finansal raporlardaki bilgilere en çok ve hızlı ihtiyaç duyanların mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar olması ve bu tarafların birçoğunun, raporlayan işletmeden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkanının bulunmaması, dolayısıyla bu tarafların ihtiyaç duydukları finansal bilgi için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumunda olması,
2. Söz konusu asli kullanıcıların gereksinimlerini karşılayan bilgilerin diğer kullanıcıların gereksinimlerini de karşılamasının mümkün olabilmesi ve
3. Asli kullanıcıların ortak bilgi ihtiyaçlarına odaklanılmasının, raporlayan işletmenin asli kullanıcılarından oluşan bir alt grup için daha faydalı olan ek bilgilerin işletmelerin sunduğu finansal raporlara dahil etmesine engel teşkil etmemesi gerekçeleri ile asli kullanıcıların tanımında bir değişiklik yapmamayı uygun görmüştür (BC 1.16 ve 1.19).

IASB’nin Karar Gerekçeleri raporunda yaptığı sözü edilen bu açıklamalar, asli kullanıcılar grubunun dar olduğunu düşünler için tatmin edici olmuştur. Aynı şekilde, asli kullanıcılar grubunun bu şekilde geniş tanımlanmasından dolayı, fazla bilgi sunumuna neden olacağı görüşünde olanlara da, faydalı finansal bilgi sunumunda çok fazla bilgi vermekten kaçınmak için faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri

ve maliyet kısıtına net bir şekilde referans verildiğini belirtmiştir (BC 1.17). Ayrıca, Revize Kavramsal Çerçeve, “önemlilik” kavramının tanımına da asli kullanıcıların yeni eklenmiş olması dikkat çekicidir (KÇ 2.11).

2010 yılında değiştirilmiş olan bu bölümde, *finansal bilginin, kullanıcılara işletme yönetiminin sorumluluğunu değerlendirmesinde de faydalı olabileceği hususunun tekrar önemle vurgulanmasına ilişkin olarak*, “İşletmenin Ekonomik Kaynaklarının Kullanımına İlişkin Bilgiler” (1.22- 1.23) başlıklı yeni bir kısım eklenmiş ve “*Yönetimin İdare Etme Sorumluluğu*”⁴ (stewardship) kavramına önemle yer verilmiştir. IASB, 2010 yılında ilgili bölümü gözden geçirirken bu kavramın diğer dillere çeviriminin zor olmasından dolayı, direkt olarak kullanılmaya karar verip, kapsamını açıklamanın daha uygun olduğunu savunmuştu (BC 1.31). Buna göre, finansal raporlamanın amacı belirlenirken, kullanıcıların kaynak tahsisi kararları yanı sıra, yönetimin ekonomik kaynakları verimli ve etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığı konusundaki kararlarının da hesaba katılması gerekliliği düşüncesi dikkate alınmıştı. Revize Kavramsal Çerçeve, ise, işletmenin kaynaklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde kullandığı konusunda *yönetimin sorumluluğunu* değerlendirmek için de bu bilgilerin gerekli olduğuna hem bu bölümde hem de bir çok paragrafında vurgu yapılmıştır (KÇ 1.3–1.4, 1.13–1.16, 1.18, 1.20).

3.1.2. Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri (Bölüm 2)

Bu bölümde, faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri (ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum) ve destekleyici niteliksel özellikleri (karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik) açıklanır ve maliyet kısıtı da dikkate alınır.

FASB ile yapılan ortak Proje kapsamında “faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri” bölümü *ele alınarak* revize edildiği için, yeni versiyona geçişte yalnızca bilginin faydalı olup olmadığının değerlendirilmesinde *ihtiyatlılık, ölçüm belirsizliği ve özün önceliği* kavramları açıklığa kavuşturulmuştur:

- ***İhtiyatlılık kavramına önemli bir vurgu yapılmış, ihtiyatlılık tarafsızlığın bir tamamlayıcısı olarak tanımlanmıştır:*** “*Tarafsızlık, ihtiyatlı davranışla desteklenir. İhtiyatlılık, belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlı davranmak, varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmemesi ve yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir*” (KÇ 2.16). Bu kavram, 2010 yılında Kavramsal Çerçeveden kaldırılmış, ancak IASB bu kavramın kaldırılmasının karışıklığa yol açtığını, finansal tablo kullanıcılarının belirsizliklere ilişkin yargıda bulunurken bu kavramı gerçekte hep kullanmaya devam ettiğini açıklamasından sonra yeni versiyonda tekrar *önemli kılınmıştır*.
- ***Özün önceliği kavramının önemi vurgulanmıştır:*** 2010 yılında bu kavramın da Kavramsal Çerçeveden *çıkartılması* üzerine, ekonomik olayların *özününün önemli* olmadığı şeklinde ortaya çıkabilecek yanlış anlaşılmalara önlemek ve IASB amacını vurgulamak için Revize Kavramsal Çerçevenin 2.12inci paragrafında, ekonomik bir olayın özünün gerçeğe uygun bir şekilde sunulması ihtiyacına *açık bir atıfta bulunmuştur* (BC 2.33): “*Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir. Birçok durumda, ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçimi*

4 KGK'nın “stewardship” çevirisidir.

aynıdır. Aynı olmadığı durumda, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez” (KÇ 2.12)

- **Ölçüm Belirsizliği gerçeğe uygun sunumu etkileyen bir faktör olarak dikkate alınmıştır:** IASB, Mevcut Kavramsal Çerçevenin, ölçüm belirsizliğinin finansal raporlamadaki rolünü yeterince tartışmadığı konusunda geribildirim aldıktan hemen sonra, konuya ilişkin daha geniş kapsamlı tartışmalar yürütmüştür (BC 2.46). 2015 yılında yayınlanan Taslakta, ölçüm belirsizliğinin finansal bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu azaltan bir faktör olduğu öne sürülmüştür. Ancak, daha sonra uzun süren tartışmalar sürecinde, ölçüm belirsizliğinin, ihtiyaca uygunluğu etkileyen bir faktör olarak değil, gerçeğe uygun sunumu etkileyen bir faktör olarak belirlenmesi gerektiği konusunda görüş birliğine varılmış ve bu yönde IASB de ikna olmuştur. Buna göre, ölçüm belirsizliği, bilginin faydalı olmasını engellemez, ancak belirsizliğin yüksek olması durumunda yeterince gerçeğe uygun sunumdan söz etmek mümkün olmayabilir. Dolayısıyla, ihtiyaca en uygun bilgiye ilişkin belirsizlik düzeyinin yüksek olduğu durumlarda, faydası en yüksek olan bilgi, ihtiyaca uygunluğu nispeten az olan ancak daha az tahmin belirsizliği içeren bilgi olmalıdır (KÇ 2.19,2.22). Özetle, finansal bilgilerin hazırlanmasında tahminlerin kullanımı zorunlu olmakla birlikte, yüksek ölçüm belirsizliği olan bir tahminin ihtiyaca uygunluğu, düşük ölçüm belirsizliği olandan daha azdır (Orrell, 2015).

3.1.3. Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme (Bölüm 3)

2010 yılında revize edilirken boş bırakılan “Raporlayan İşletme” isimli ikinci bölüm, üçüncü bölüm olarak Revize Kavramsal Çerçeveye eklenmiştir. Yeni eklenen bu bölümde, finansal tabloların amaç ve kapsamı açıklanmakta ve raporlayan işletme tanımı yapılmaktadır.

Finansal tabloların amacı, “*raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına raporlayan işletmenin gelecekteki beklenen net nakit girişlerini ve işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmede faydalı olacak finansal bilgi sağlamak*” olarak tanımlanmıştır (KÇ. 3.2) Finansal tabloların kapsamı, varlık, yükümlülük ve özkaynak için finansal durum tablosu, gelir ve giderler için finansal performans tablosu ve diğer tablolar ve dipnotlarda sunulan bilgiler olarak sunulmuştur. Buradaki dikkat çekici husus, faydalı finansal bilgilerin kaynağının finansal durum tablosu ve finansal performans tablosu olarak verildiği, Taslak yayımlandığında bir grup geri bildirim yapanların da dikkatini çeken nakit akış ve özkaynak değişim tablosunun direkt olarak yer almadığıdır (KÇ 3.3, BC 3.5). Bu anlamda, *finansal durum tablosu* ile *finansal performans tablosu* temel finansal tablolar olarak nitelendirilmiştir.

Revize Kavramsal Çerçeve, mevcuttakinde olduğu gibi, genel amaçlı finansal tabloları kimin hazırlaması gerektiğini tanımlamak yerine, raporlayan işletmenin genel bir tanımı yapılmıştır (BC 3.13). Buna göre, raporlayan işletme, “*finansal tabloları hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen bir işletme*” olarak tanımlanmıştır. Bir raporlayan işletmenin, tek bir işletme olabileceği gibi işletmenin bir kısmından veya birden fazla işletmeden oluşabileceği ve tüzel kişi olmasının şart olmadığı açıklanmıştır (KÇ 3.10). Raporlayan işletmenin sınırını belirlemenin zor olduğu durumlarda (örn. tüzel kişilik olmaması veya aralarında ana işletme-bağlı ortaklık ilişkisi olan tüzel kişilerden oluşmaması halinde) ise, asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının değerlendirilmesi ve *gerçeğe uygun sunumun tamlık ve tarafsızlık unsurlarının dikkate alınmasının önemli olduğu vurgulanmıştır* (BC 3.18).

Bu bölümde son olarak *konsolide, konsolide olmayan ve birleşik finansal tablolar* tanımları yapılmıştır. Konsolide finansal tablolar, “*hem ana ortaklığın hem de bağlı ortaklıklarının varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında tek bir raporlayan işletmenin gibi bilgi sağlayan finansal tablolardır*” (KÇ 3.15). Konsolide olmayan finansal tablolar, “*sadece ana ortaklığın varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında bilgi sağlayan finansal tablolardır*” (KÇ 3.17). “*Aralarında ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi olmayan iki ya da daha fazla işletmeden oluşan raporlayan işletmenin finansal tabloları*” ise, birleşik finansal tablolar olarak tanımlanmıştır (KÇ 3.12).

3.1.4. Finansal Tabloların Unsurları (Bölüm 4)

Revize Kavramsal Çerçeve tanımlanan finansal tabloların unsurları aşağıdaki gibidir:

- a) Raporlayan işletmenin finansal durumuna ilişkin varlıklar, borçlar ve özkaynaklar ve
- b) Raporlayan işletmenin finansal performansına ilişkin gelir ve giderler

Revize Kavramsal Çerçeve, varlık ve yükümlülük (borç) tanımları yeniden yapılarak, gelir ve giderlerin tanımları da buna göre güncellenmiştir. Özkaynak tanımında bir değişiklik yapılmamıştır. Varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin Revize ve Mevcut Kavramsal Çerçevadaki tanımları aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak sunulmuştur:

Tablo 2. Finansal Tabloların Unsurları

Unsur		Revize Kavramsal Çerçeve (RKÇ 4.2, 4.68-4.69)	Mevcut Kavramsal Çerçeve (KÇ 4.4, 4.25a-b)
Ekonomik Kaynak:	Varlık	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak, işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir <i>ekonomik kaynaktır</i> . <i>Ekonomik kaynak</i> , ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.	Geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hali hazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.
	Borç	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak, ekonomik kaynağın devredilmesine neden olacak, işletmeye ait mevcut bir yükümlülüktür.	Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut bir yükümlülüktür.
Ekonomik Kaynaklarda ve Talep Haklarındaki Değişiklikler:	Özkaynak	İşletmenin varlıklar toplamından tüm borçlarının düşülmesi suretiyle kalan paydır.	İşletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır.
	Gelir	Özkaynak sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar	Muhasebe döneminde, ekonomik yararlar işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.
	Gider	Özkaynak sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya borçlardaki artışlar	Muhasebe döneminde, ekonomik yararlar varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder.

Kaynak: Akdoğan N. ve Sultanoğlu B, (2018). “Kar Tanımının Muhasebe Kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 Özel Sayısı.

Sultanoğlu B. ve Özerhan Y., (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).

Revize Kavramsal Çerçeve de varlık ve borç tanımlarına getirilen önemli değişiklikler aşağıda özetlenmiştir:

Tablo 3. Varlık ve Borç Tanımındaki Temel Değişiklikler

<p>Varlık Tanımındaki Temel Değişiklikler</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ekonomik kaynağın ayrı bir tanımı – Varlığın ekonomik kaynak olduğu, ekonomik faydaların işletmeye nihai girişi olmadığı açıklığa kavuşturulmuştur. ▪ “Beklenen” ifadesinin çıkarılması – Ekonomik faydaların ortaya çıkmasının kesin veya muhtemel olmasına gerek yoktur. ▪ Ekonomik faydaların varlığı, finansal tablolara alma kararları ile varlığın ölçümünü etkilemesi ihtimalinin düşük olması.
<p>Borç Tanımındaki Temel Değişiklikler</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ekonomik kaynağın ayrı bir tanımı – İşletmenin devretmesini gerektirecek potansiyele sahip olduğu, ekonomik kaynakların işletmeden nihai çıkışı olmadığı açıklığa kavuşturulmuştur. ▪ “Beklenen” ifadesinin çıkarılması – Ekonomik faydaların ortaya çıkmasının kesin veya muhtemel olmasına gerek yoktur. ▪ Borcun tanımının işletmenin “kaçınamayacağı” bir görev veya sorumluluk olarak tanımlanması. Bu tanıma “kaçınamayacağı” ifadesinin eklenmesi.

Kaynak: <http://www.kgk.gov.tr>

Varlık ve Borç Tanımı

Varlık tanımında yapılan en önemli değişiklik, varlığın ekonomik fayda sağlaması beklenen bir unsur olduğunun tanımdan çıkarılması ve ekonomik kaynağın ne olduğunun ayrıca açıklanmış olmasıdır. Bu değişikliğin yapılma nedeni, varlığın gelecekte ekonomik faydayı sağlama potansiyeline sahip olması ve işletmenin bu potansiyele sahip mevcut hakkı kontrol etmesinden kaynaklandığı görüşüne dayanmaktadır (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018). Konuya ilişkin, Taslak Kavramsal Çerçevenin görüşe açık olduğu dönemdeki ortak geri bildirim, tanımlarda “beklenen” ile finansal tablolara alma kriterlerindeki “muhtemel” kavramlarının kullanılmasının birbirine paralel olmadığına ilişkindir (BC 4.3b). Bunun üzerine IASB, ekonomik faydaların sağlanmasına ilişkin belirsizliğin, varlık ve yükümlülük tanımları yapılırken değil, finansal tablolara alma kriterleri veya ölçümlerinde en iyi şekilde ele alındığı sonucuna varmıştır. Varlık tanımında ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip kaynaklara odaklanılmıştır (BC 4.27). Bu kapsamda, varlık ekonomik bir kaynak olarak nitelendirilmektedir. Ekonomik kaynak ise,

ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir hak olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda varlığın sahip olması gereken unsurlar; *hak, ekonomik fayda üretme potansiyeli ve kontroldür.*

a. Hak

Revize Kavramsal Çerçevdeki varlık tanımında, varlığın kendisinden çok o varlığın sağladığı haklara odaklanıldığı anlaşılmaktadır (Sultanoglu ve Özerhan, 2018). Ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip olan haklar, aşağıdaki şekillerde ortaya çıkar. Bunlar,

- i) Başka bir tarafın yükümlülüğüne karşılık gelen haklar, örneğin
 - nakit elde etme hakkı,
 - mal veya hizmeti teslim alma hakkı,
 - ekonomik kaynakları başka bir tarafla avantajlı koşullarda değiştirme hakkı
 - gelecekte kesin olmayan bir olayın ortaya çıkmasına bağlı olarak, başka bir tarafın bir ekonomik kaynağı devretme yükümlülüğünden yararlanma hakkı
- ii) Başka bir tarafın yükümlülüğüne karşılık gelmeyen haklar, örneğin
 - maddi duran varlıklar veya stoklar gibi fiziki bir öze sahip nesnelere üzerindeki haklar,
 - fikri mülkiyeti kullanma hakları (fiziki bir öze sahip olmayan varlıklar)

b. Ekonomik Fayda Üretme Potansiyeli

Mevcut varlık tanımında yer alan “gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir” ifadesinde kullanılan “beklenen” kavramının varlığın muhasebeleştirilmesinde karışıklığa neden olduğu gerekçesiyle tanımdaki bu cümle kaldırılmıştır. Bunun yerine, Revize Kavramsal Çerçevde ekonomik kaynak kavramına yer verilmiş ve bu kavramın tanımı yapılmıştır (BC 4.3). Ekonomik kaynak, hak kavramından yola çıkılarak, tanımlanmış olup, bu hakların işletmeye değişik şekillerde (“Haklar” kısmında da açıklandığı üzere) ekonomik fayda sağlayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, ekonomik kaynak gelecekteki ekonomik fayda değil, o faydanın elde edilmesini sağlayacak olan mevcut bir haktır.

c. Kontrol

Revize Kavramsal Çerçevde yapılan kontrol tanımında, TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” ve TFRS 10 “Konsolide Finansal Tablolar” standartları referans olarak alınmıştır (BC4.40). Buna göre, bir işletmenin ekonomik kaynak üzerindeki kontrolü, işletmenin ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan ekonomik fayda akışını sağlama gücünü ifade etmektedir (KÇ 4.20). Kontrol, diğer tarafların ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ekonomik fayda elde etmesini önleme gücünü de içerir. Dolayısıyla, sadece işletme tarafından kontrol edilebilen ekonomik kaynak o işletmenin varlığı olur. Bir ekonomik kaynağın kontrolü genellikle, yasal haklara dayalı olarak ortaya çıkar (örn. mülkiyet hakkı). Bununla birlikte, yasal hakların yanı sıra başka şekillerde de kontrol ortaya çıkabilir. Örneğin, eğer işletme teknik bir bilgiye (know how) erişme ve bu teknik bilgiyi sır olarak saklama gücüne sahip-

se, kamunun erişimine açık olmayan bu teknik bilgi yasal olarak korunmaya alınmış olmasa bile (örn. patent gibi) kullanma hakkı üzerinde kontrolün olduğundan söz edilebilir (KÇ 4.22).

Borç tanımında yapılan en önemli değişiklik, borcun tanımından “beklenen ekonomik fayda çıkışı” ifadesinin kaldırılmış olmasıdır. Bu ifade yerine, varlık tanımında olduğu gibi ekonomik kaynak kavramı ayrı bir şekilde tanımlanmış ve ekonomik kaynağın işletmeden devredilme *potansiyeline* vurgu yapılmıştır (BC 4.27 ve BC 4.44a-b). Revize Kavramsal Çerçeve de bir borçtan söz edebilmek için aşağıda sıralanan üç koşulun tamamının bir arada gerçekleşmiş olması gerekir:

- a. işletmenin mevcut bir yükümlülüğünün olması:** Yükümlülük, işletmenin *kaçınamayacağı* bir görev veya sorumluluktur. Buna göre, yükümlülüğün mevcut olabilmesi için, işletmenin ekonomik kaynağı devretmesinden kaçınacak bir durumunun olmaması ve bu durumun geçmiş olaylardan kaynaklanmasıdır; “*kaçınamayacağı*” ifadesi yeni eklenmiştir.
- b. bir ekonomik kaynağın devredilmesi:** Yükümlülüğün, işletmenin bir ekonomik kaynağı diğer taraf veya taraflara devretmesini gerektirecek potansiyele sahip olmasıdır.
- c. geçmişteki olayların sonucunda ortaya çıkması:** geçmiş olayların sonucunda ortaya çıkan mevcut bir yükümlülük olmasıdır.

Tablo 2’de görüldüğü üzere, gelir ve giderlerin tanımları da yeni varlık ve yükümlülük tanımlarına paralel bir şekilde güncellenmiştir. Mevcut Kavramsal Çerçeve deki gelir ve gider tanımlarında, “diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları/eksilmeleri” denilerek, değerlendirme farklarına ayrıca vurgu yapıldığı, Revize Kavramsal Çerçeve de ise, değerlendirme farklarını da içerecek şekilde genel bir artış ve azalıştan söz edildiği görülmektedir. Ayrıca, gelir ve giderlerin bir işletmenin finansal performansı ile ilgili finansal tablo unsurları olduğu ve finansal tablo kullanıcılarının hem bir işletmenin finansal durumu hem de finansal performansı hakkında bilgi ihtiyacı duyduğu üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda, gelir ve giderler, varlık ve borçlardaki değişiklikler açısından tanımlanmış olsa da, gelir ve giderlere ilişkin bilgiler, varlık ve borçlar hakkındaki bilgiler kadar önemli olduğu açıklaması yapılarak karın öğelerinin önemine vurgu yapılmıştır (Akdoğan ve Sultanoğlu, 2018).

3.1.5. Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma (Bölüm 5)

Finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınma ve finansal tablo dışı bırakılmasına rehberlik sağlayan bu bölüm, Revize Kavramsal Çerçeveye yeni eklenmiştir. Finansal tablolara alma kriterlerinin revize edildiği bu bölümdeki yenilik, finansal tablo dışı bırakmaya ilişkin açıklamaların yapılmasıdır.

3.1.5.1. Finansal Tablolara Alma

Finansal tablolara alma, “finansal tablo unsurlarından — varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerden birinin tanımına giren bir kalemin, finansal durum tablosu ya da finansal performans tablosuna dahil edilmek üzere belirlenmesi süreci” olarak tanımlanmıştır (KÇ 5.1). Bilindiği üzere, muhasebe bilgi sistemi, işletmenin finansal pozisyonunda değişikliğe neden olan ekonomik olayların belirlenerek, kayda alınması ve finansal tablolara dahil edilmesi ile sonlandırılan bir süreçtir. Revize Kavramsal Çer-

çeve de finansal tablolara almayı bir süreç olarak tanımlamıştır. Oysa ki, Mevcut Kavramsal Çerçeve “Finansal Tablolara İlişkin Unsurların Tahakkuku” ismiyle yer alan dördüncü bölümde, varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin finansal tablolara alınması bir süreç olarak değil, bir tahakkuk işlemi olarak açıklanmıştır.

Mevcut Kavramsal Çerçeve, söz konusu finansal tablo unsurunun *işletmeye ekonomik yarar sağlama*ının veya *ekonomik yarar sağlayacak bir varlığın işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve maliyeti veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi ve destekleyici niteliksel özelliklerden “önemlilik”* finansal tablolara alma kriterleri olarak belirlenirken, Revize Kavramsal Çerçeve bu kriterler, faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri olarak bilinen *“ihtiyaca uygunluk”* ve *“gerçeğe uygun sunum”* olarak belirlenmiştir.

Finansal tablolar, kullanıcıların karar vermesinde önemli bir kaynak oluşturduğu için, bu tablolar yardımıyla sunulan bilginin ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun bir şekilde sunumunun yapılmış olması beklenir. Unsurlardan birinin tanımına giren bir kalemi finansal tablolara almamak, finansal tabloların eksik olmasına neden olacağından, sunulan bilgi faydalı olmayacaktır. Ancak, bazı durumlarda da, ilgili unsurların finansal tablolara yansıtılması her zaman ihtiyaca uygun bilgi sağlamaz. Bu kapsamda, Revize Kavramsal Çerçeve, finansal tablolara almanın ihtiyaca uygun bilgi sağlayıp sağlamadığını belirleyen iki önemli faktörden söz edilmiştir: (1) *mevcudiyet belirsizliği* ve (2) *ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşüklüğü*. Dolayısıyla, bir varlık veya yükümlülüğün mevcut olmama olasılığının bulunduğu ve/veya ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşük olduğu durumlarda (örn. devam eden davalar) her zaman ihtiyaca uygun bilgi sağlanmayacağından finansal tablolara alınmayacağı belirtilmiştir (KÇ 5.12a-b). Ayrıca, bu faktörler dışında da birkaç faktörden oluşan veya tek bir faktörün de finansal tablolara almanın ihtiyaca uygun bilgi sağlayıp sağlamadığını etkileyebildiği açıklanmıştır (KÇ 5.13).

Revize Kavramsal Çerçeve, finansal tablolara almadaki bir diğer kriter olan gerçeğe uygun bir sunumun gerçekleşip gerçekleşmediğini belirleyen üç önemli faktör belirlenmiştir: (1) ölçüm belirsizliği (2) *muhasebe uyumsuzluğu* ve (3) *sunum ve açıklama* (KÇ 5.18). Buna göre, bir varlık veya yükümlülüğün ölçümünün tahminindeki belirsizlik düzeyinin önemli derecede olması durumunda, tahminin söz konusu varlık veya yükümlülüğün, ya da bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişiminin gerçeğe uygun sunumu mümkün olmayacağından (örn. şarta bağlı borçlar), finansal tablolara alma gerçekleşmeyecektir (KÇ 5.20). Muhasebe defter ve belgelerde yer alan tutar ve kayıtların finansal tablolara yansımaması veya farklı yansıtılması söz konusu olduğunda da gerçeğe uygun sunum gerçekleşmemiş olacağından, *muhasebe uyumsuzluğu* finansal tablolara almayı engelleyen nedenlerden biri olarak gösterilmiştir. Muhasebenin “tam açıklama” kavramına göre, finansal tablo unsurlarının gerekli tüm tanımlama ve açıklamalar da dahil olmak üzere gereken tüm bilgileri içermesi gerekir. Bu nedenle, *sunum ve açıklama*, Revize Kavramsal Çerçeve, finansal tablolara alma kriterlerinden gerçeğe uygun sunumun önemli bir parçası olarak belirlenmiştir.

3.1.5.2. Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal tablo dışı bırakma, finansal tablolara alınmış bir varlık veya yükümlülüğün tamamının ya da bir kısmının işletmenin finansal durum tablosundan çıkarılmasıdır. *Mevcut Kavramsal Çerçeve*de, *finansal tablo dışı bırakma tanımlanmamış ve ne zaman gerçekleştiği de açıklanmamıştır. Bu yüzden, Revize Kavramsal Çerçeve*ye, finansal tablo dışı bırakmaya ilişkin rehber yeni eklenmiştir.

Varlık için, finansal tablolara alınmış bir varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünün kaybedilmesinde, borç için, finansal tablolara alınmış yükümlülüğün tamamı veya bir kısmı için artık mevcut bir mükellefiyeti kalmadığında çıkış gerçekleşir (KÇ 5.26). Ancak, bir işletmenin varlığını devretmiş olmasına rağmen, halen varlığın işletmeye ekonomik yarar sağlamaya devam etmesi veya işletmenin varlığını, söz konusu varlığı işletme adına vekilen başka tarafa devretmesi durumunda (örn. konsinye mal) kontrolün devam etmesi nedeniyle, finansal tablo dışı bırakılmış olarak kabul edilmez (KÇ 5.29).

İşletme bir varlık veya yükümlüğü finansal tablo dışı bıraktığında amaç, kayıtlardan çıkarmaya neden olan işlemten sonra hangi varlıkların veya borçların (veya bunların bölümlerinin) tutulduğunu her zaman gerçeğe uygun bir şekilde sunmaktır. Bu amaçla, finansal tablo dışı bırakmanın, hem ilgili varlık veya yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakıldıktan sonra kalan kısmının hem de bu varlık ve yükümlülüklerde meydana gelen değişimlerin gerçeğe uygun sunumunun yapılması gerekir. Buna göre, ilgili unsur finansal tablo dışı bırakılarak, bundan kaynaklanan gelir veya giderlerin finansal tablolara yansıtılması (örn: tüketilen varlığın giderleştirilmesi) ve kalan bakiyenin de bir sonraki döneme devredilmesi gerekir (KÇ 5.27)

Aşağıdaki tabloda, finansal tablolara alma ve finansal tablo dışı bırakma konularının Revize ve Mevcut Çerçevedeki hükümler açısından karşılaştırması yapılmıştır:

Tablo 4: Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma Kriterlerinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Konusu	Revize Kavramsal Çerçeve (KÇ 4.39)	Mevcut Kavramsal Çerçeve (KÇ 4.38-4.41)
Finansal Tablolara Alma Kriterleri	<p>1) İhtiyaca Uygunluk</p> <p><i>“Varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider ya da özkaynak değişimi hakkında ihtiyaca uygun bilgi” (KÇ 5.7a).</i></p> <p><u>Dikkate alınması gereken faktörler:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Mevcudiyet belirsizliği – Ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşük olması <p>2) Gerçeğe Uygun Sunum</p> <p><i>“Varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider ya da özkaynak değişiminin gerçeğe uygun sunumu” (KÇ 5.7b)</i></p> <p><u>Dikkate alınması gereken faktörler:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Ölçüm Belirsizliği – Muhasebe Uyumsuzluğu – Sunum ve Açıklama 	<p>1) Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı</p> <p><i>“Finansal tablo unsurunun işletmeye ekonomik yarar sağlamasının ya da ekonomik yarar sağlayacak bir varlığın işletmeden çıkmasının muhtemel olması”</i></p> <p>2) Ölçümlemenin Güvenilirliği</p> <p><i>“Finansal tablo unsurunun maliyeti veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi”</i></p> <p>3) Destekleyici niteliksel özelliklerden “önemlilik”</p>
Finansal Tablo Dışı Bırakma Kriterleri	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Kontrol – Varlık için, finansal tablolara alınmış bir varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünü kaybetmesi ✓ Mükellefiyet – Borç için, finansal tablolara alınmış yükümlülüğün tamamı veya bir kısmı için artık mevcut bir mükellefiyetin kalmaması 	Finansal tablolara alma kriterleri net bir şekilde açıklanırken, finansal tablo dışı bırakma tanımlanmamış ve ne zaman gerçekleştiği de açıklanmamıştır.

3.1.6. Ölçüm (Bölüm 6)

Finansal tablo unsurlarının ölçüm esaslarını tanımlayan ve ölçüm esasları seçiminde dikkate alınacak faktörleri açıklayan bu bölüm de yeni eklenmiştir. *Ölçüme ilişkin hususlar*, Mevcut Kavramsal Çerçeve de ayrı bir bölüm olarak sunulmayıp, finansal tablo unsurları bölümünde yer alıyordu ve ölçüm konusunda yeterli düzeyde rehberlik sağlamıyordu (<http://kgk.gov.tr>). Dolayısıyla, ölçümle ilgili rehberlik eksikliği, önceki Kavramsal Çerçeve de ciddi bir boşluk olarak değerlendirilmiş ve IASB, ölçüm bölümü olmayan bir Kavramsal Çerçeveyi *düzenlemeyi* uygun görmemiştir (BC 6.3).

3.1.6.1. Ölçüm Esasları

Mevcut Kavramsal Çerçeveye benzer şekilde, varlık ve borçlarda hangi ölçüm esasının temel olması gerektiği şeklinde doğrudan bir açıklama yapılmayıp, onun yerine iki ölçüm esası belirlenmiştir:

– Tarihi Maliyet

– Cari Değer

- ✓ Gerçeğe Uygun Değer
- ✓ Kullanım Değeri (varlıklar için) ve İfa Değeri (yükümlülükler için)
- ✓ Cari Maliyet

a. Tarihi Maliyet

Tarihi maliyet esasında tüm işlemler, gerçekleşme tarihindeki değerleri, yani maliyet değerleri ile kayıtlara geçirilmektedir. Bu yöntemde, varlıklar, elde edildikleri tarihte katlanılan toplam maliyetlerle ifade edilir ve bundan sonra piyasa değerleri ne olursa olsun varlıklardaki değer artışları veya azalışları dikkate alınmamaktadır (Ellul ve diğerleri, 2014).

Tarihi maliyet ölçümleri; varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderleri doğuran işlem ya da diğer olayın fiyatından elde edilen bilgiyi sağlar. Bir varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyeti, varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin (işlem maliyetleri dahil), yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri (eksi işlem maliyetleri) dir (KÇ 6.4-6.5). Varlıkların değer düşüklüğüne uğraması durumunda değerleri azaltılır veya yükümlülüğün piyasadaki fiyat değişimleri nedeniyle ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelmesi durumunda değerleri artırılır. Finansal varlık ve yükümlülükler itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülmek suretiyle, tarihi maliyet ölçüm esasıyla ölçülebilir (KÇ 6.9).

Bu yöntem, hem uygulaması kolay ve basit hem de kesin ve kanıtlanabilir gerçekleşmiş işlemlere dayanan objektif bir değerlendirme yapılmasına imkan tanır. Ancak, geleneksel tarihi maliyetlere göre düzenlenmiş finansal tablolar ekonomideki genel ve özel fiyat düzeyindeki değişimlerini dikkate almadığı için özellikle enflasyon dönemlerinde gerçeği yansıtmayacak ve bu yüzden finansal bilgi kullanıcıları için ihtiyaca uygun bilgi sunumu gerçekleşmemiş olacaktır. Örneğin, satış fiyatlarının yükselmesi karın olduğundan yüksek gösterilmesine neden olduğundan, işletmenin gerçek olmayan kar dağıtımları yapmalarına sebep olmaktadır. Bunun nedeni, bu yöntemin yalnızca nominal sermayeyi korumayı hedef alması ve bundan dolayı da kullanılan sermayenin cari değerini koruyamamasıdır (Akdoğan, 1980).

b. Cari Değer

Cari değer ölçümleri, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında bilgi sağlar. Güncelleme nedeniyle, piyasadaki fiyat değişimlerini dikkate aldığından, finansal tablo unsurları gerçeği yansıtır. Gerçeğe uygun değer, kullanım değeri (varlıklar için), ifa değeri (yükümlülükler için) ve cari maliyet cari değer ölçüm esasları olarak belirlenmiştir.

i. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, gerçeğe uygun değer işletmenin erişimi olan bir piyasadaki katılımcıların bakış açısını yansıtır (KÇ 6.12-6.13). Gerçeğe uygun değer, varlığa veya borca ilişkin bir çıkış fiyatıdır ve varlığın satışında veya borcun devrinde ödenen fiyattır. Çıkış fiyatı, değerlendirme tarihindeki tahmini bir fiyat olduğundan, olaylar ve koşullar değiştiğinde bu tahminlerde değişiklik meydana gelecektir. Dolayısıyla, varlık veya borca ilişkin fiili işlemler gerçekleşinceye kadar fiili fiyatın ne olacağı kesin olarak bilinmeyebilir (Özerhan ve Yanık, 2015). Gerçeğe uygun değer ölçümünde aşağıdaki hiyerarşi kullanılır (TFRS 13, md. 72):

- a) Özdeş veya benzer bir varlığın faal piyasadaki kotasyon fiyatı
- b) Kotasyon fiyatının bulunmadığı durumlarda, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında özdeş veya benzer bir varlık veya yükümlülüğün yakın bir tarihte gerçekleşen bir işlemin fiyatı
- c) Varlığın faal bir piyasasının bulunmaması ve özdeş veya benzer bir varlık için gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin gerçeğe uygun değer için iyi bir tahmini olmaması durumunda gerçeğe uygun değer bir değerlendirme tekniği uygulanarak tahmin edilir.

ii. Kullanım Değeri ve İfa Değeri

Kullanım değeri, işletmenin bir varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği nakit akışlarının ya da diğer ekonomik faydaların bugünkü değeridir. İfa değeri, işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirdiğinde devretmek zorunda olmayı beklediği nakit ya da diğer ekonomik kaynakların bugünkü değeridir (işlem maliyetleri hariç) (KÇ 6.17). Kullanım değeri, Revize Kavramsal Çerçeve yayınlanmadan önce yürürlükte olan UMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardında kullanıldığı için, orada yapılan tanımdan türetilmiştir (BC 6.24). İlgili standarda göre, değer düşüklüğüne uğramış bir maddi duran varlığa ilişkin ortaya çıkan zararın muhasebeleştirilmesi için öncelikle varlığın değer düşüklüğü testine tabi tutularak geri kazanılabilir tutarının hesaplanması gerekir. Geri kazanılabilir tutar, varlığın (veya nakit yaratan birimin) gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Gerçeğe uygun değer hesaplanamaması durumunda, geri kazanılabilir tutar olarak kullanım değeri dikkate alınır. Revize Kavramsal Çerçevede kullanım değerinin ayrı bir ölçüm esası olarak tanımlanmasının nedenleri aşağıdakilerdir (BC 6.25):

- (a) geri kazanılabilir tutar, tarihi maliyetin belirlenmesinde kullanılmasına rağmen, kavramsal olarak tarihi maliyetten farklı olması ve
- (b) IASB'nin, bazı durumlarda bir varlığın gerçeğe uygun değeri yerine varlığa özgü bir cari değer (yani kullanım değeri) kullanarak ölçülmesi gerektiği görüşü

Kullanım ve ifa değeri, işletmeye özgü değerler olup, tamamen işletmenin geleceğe yönelik tahminlerine göre hesaplanır. İşletme yönetiminin yatırım kararlarını verirken yaygın kullanılan bir yöntem olmasına rağmen varlık ve borçlarının değerlemesinde hem nakit giriş/çıkışlarının miktar ve zamanının hem de değerlemede kullanılacak iskonto oranının tahmin edilmesi gerekliliği nedeniyle diğer yöntemlerle karşılaştırıldığında çok daha subjektiftir (Akdoğan ve Sultanoğlu, 2018).

iii. Cari Maliyet

Yenileme maliyeti olarak da bilinen cari maliyet, mevcut uluslararası finansal raporlama standartlarında yaygın olarak kullanılmamasına rağmen, finansal raporlamada cari maliyet kullanımını savunan önemli bir literatür olduğundan, Revize Kavramsal Çerçeve'de tanımlanması kararlaştırılmıştır (BC 6.28).

Bir varlığın cari maliyeti, söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyetidir (işlem maliyetleri dahil). Bir yükümlülüğün cari maliyeti ise, ölçüm tarihinde eşdeğer bir yükümlülük için alınan cari tutardan o tarihteki işlem maliyetlerinin düşülmesi ile bulunur. Cari maliyet, tarihi maliyet gibi, bir giriş değeridir. İşletmenin varlığı edinebileceği veya yükümlülüğe katlanabileceği piyasadaki fiyatları yansıtır. Bu nedenle, çıkış değerleri olarak ele alınan gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değerinden farklıdır (KÇ 6.21).

3.1.6.2. Ölçüm Esası Seçimi

Bölüm 1 'de tanımlanan genel amaçlı finansal raporlamanın amacına ulaşmak için, seçilen ölçüm esasına göre sunulan bilginin finansal tablo kullanıcıların ihtiyacına uygun olması gerekir. Ölçüm esası, eğer ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunumu temsil eden bilgiyi sunarsa, bu amacı gerçekleştirmiş olur (BC 6.34). Bu yüzden, Revize Kavramsal Çerçeve'de ölçüm esası seçiminde dikkate alınacak faktörler olarak *ihtiyaca uygunluk* ve *gerçeğe uygun sunum* belirlenmiştir. Bir ölçüm esasıyla sağlanan bilgilerin ihtiyaca uygunluğu aşağıdakilerden etkilenir (KÇ 6.49):

- ✓ Varlık veya yükümlülüğün özellikleri (örn. bir varlık veya yükümlülüğün değeri piyasa faktörlerine veya diğer risklere karşı duyarlı ise, söz konusu varlık veya yükümlülüğün ölçümünde tarihi maliyetin kullanılması ihtiyaca uygun bilgi sağlamaz) ve
- ✓ Söz konusu varlık veya yükümlülüğün gelecekteki nakit akışlarına nasıl katkıda bulunduğu (KÇ 6.55-6.57)
 - işletmenin iş faaliyetlerinin, müşterilere mal veya hizmet üretmek ve pazarlamak için birlikte kullanılmak suretiyle dolaylı olarak nakit akışları üreten çeşitli ekonomik kaynakların kullanımını içermesi halinde (örn. maddi duran varlıklar), tarihi maliyet veya cari maliyet,
 - işletmenin iş faaliyetleri, sözleşmeye dayalı nakit akışları tahsil etmek amacıyla finansal varlıklar ve finansal yükümlülüklerin yönetilmesini içerdiğinde itfa edilmiş maliyet (örn. tahvil),
 - bağımsız bir şekilde satılabilen ve doğrudan nakit akışları üreten varlıklar ve yükümlülükler için cari değer (örn. hisse senedi).

Bir ölçüm esasıyla sağlanan bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunumu ise, aşağıdakilerden etkilenir:

- ✓ *Ölçüm tutarsızlığı* (KÇ 6.58): Birbiriyle ilişkili olan varlık ve yükümlülükler için farklı ölçüm esaslarının kullanılması, finansal tabloların işletmenin finansal durumu ve finansal performansının gerçeğe uygun sunumunu engelleyeceği için, birbiriyle ilişkili varlıklar ve yükümlülükler için aynı ölçüm esasının kullanılması uygun olur.

- ✓ *Ölçüm belirsizliği (KÇ 6.60):* Ölçümün, doğrudan aktif bir piyasanın olmaması durumunda tahmin edilmesi gerektiğinde, ölçüm belirsizliği ortaya çıkar. Yüksek düzeydeki bir ölçüm belirsizliğinin varlığı, hem gerçeğe uygun sunumu hem de ihtiyaca uygunluğu olumsuz yönde etkiler.

Ölçüm esasının seçimi üzerinde, karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik ve doğrulanabilirlik olarak belirlenen destekleyici niteliksel özelliklerin ve maliyet kısıtının da etkileri vardır. Görüldüğü gibi, destekleyici niteliksel özelliklerden zamanında sunumun ölçüm üzerinde bir etkisi yoktur (KÇ 6.63). Aynı kalemler için tutarlı olarak aynı ölçüm esaslarının kullanılması (karşılaştırılabilirlik), ölçümde bir değişiklik yapılması durumunda, finansal tablo kullanıcılarının o değişikliğin etkisini anlamasını sağlamak için açıklayıcı bilgi verilmesi (anlaşılabilirlik) ve doğrudan fiyatların gözlemlenmesi veya dolaylı yoldan verilerin kontrol edilmesinin (doğrulanabilirlik) mümkün olduğu ölçüm esaslarının kullanılması gerekliliği üzerinde de durulmuştur (KÇ 6.65-6.68).

3.1.7. Sunum ve Açıklama (Bölüm 7)

Revize Kavramsal Çerçeve’de yeni eklenen bölümlerden sonuncusudur. Bu bölüm, bilgilerin özellikle gelir ve giderlerin finansal tablolarda sunulması ve açıklanması konusunda rehberlik eder.

Bu bölümün amacı, finansal tablo bilgilerinin daha verimli ve etkili bir şekilde kullanıcılara iletilmesi *için*, standartlardaki sunum ve açıklama hükümlerinin geliştirilmesidir. Etkili sunum ve açıklama, bilgiyi daha ihtiyaca uygun yapar, gerçeğe uygun sunuma katkıda bulunur, anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği artırır (KÇ 7.2).

İşletme ile kullanıcılar arasında önemli bir iletişim aracı olan finansal tablolarda sunum ve açıklamaya ilişkin uyulacak temel usul ve esasların Revize Kavramsal Çerçeve’de ayrı bir bölüm olarak sunulması her standartta varolan sunum ve açıklama bölümüne ilişkin rehber niteliğinde olmuştur.

2013 yılında yayınlanan Tartışma Raporunda, Taslak Kavramsal Çerçeve’de finansal durum tablosunun kar veya zarar tablosundan daha üstün olduğu izlenimi yaratıldığı ve bu yolla gelir ve giderlere gerekli önemin verilmediği önemli bir tartışma konusu olmuştur. 2016 yılında, IASB, gelir ve giderlerin ve kar veya zarar tablosunun tanımına ilişkin tartışmaların ve alınan kararların yer aldığı 10B ve 10C Gündem Raporlarında bilançonun finansal durum tablosu olarak değiştirildiği gibi, kar veya zarar tablosunun da “Finansal Performans Tablosu” olarak değiştirilmesini uygun görmüştür. Ayrıca, finansal durum tablosu ve finansal performans tablosuna eşit şekilde odaklandığını göstermek isteyen IASB, Revize Kavramsal Çerçeve’ye, “*Gelir ve giderler, finansal tabloların bir işletmenin finansal performansı ile ilgili olan unsurlarıdır. Finansal tablo kullanıcıları hem bir işletmenin finansal durumu hem de işletmenin finansal performansı hakkında bilgiye ihtiyaç duyar. Bu nedenle, gelir ve giderler varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler olarak tanımlansa da gelir ve giderler hakkındaki bilgiler, varlık ve yükümlülükler hakkındaki bilgiler kadar önemlidir (KÇ 4.71)*” maddesini ekleyerek, gelir ve giderlerle ilgili bilgilerin, varlıklar ve borçlar hakkındaki bilgiler kadar önemli olduğunu belirten bir açıklamada bulunmuştur. Aynı zamanda finansal tablolara alma (Bölüm 5) ve ölçüm (Bölüm 6) bölümlerinde, hem finansal durum tablosunda hem de finansal performans tablosundaki bilgilerin göz önünde bulundurulmasının gerekli olduğunu yinelemiştir⁵.

5 Conceptual Framework for Financial Reporting, Feedback Statement, Mart 2018.

Bu bölümde yer alan önemli hususlar *aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:*

- Finansal tablolardaki sunum ve açıklamaların etkili iletişim aracı olarak gösterilmesi,
- Kar veya zarar tablosunun, işletmenin bir faaliyet dönemine ilişkin finansal performansı hakkında *temel bilgi kaynağı* olarak tanımlanması,
- Kapsamlı gelir tablosunun “finansal performans tablosu” olarak tanımlanması,
- Gelir ve giderlerin kar veya zarar tablosuna, ancak, bir varlık veya yükümlülüğün cari değerinde meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan gelir veya giderlerin bazılarının diğer kapsamlı gelire dahil edilmesine karar verilmesi,
- Diğer kapsamlı gelirden raporlanan gelir ve giderlerin, daha ihtiyaca uygun bilgi veya gelecek dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlaması durumunda, kar veya zarar tablosunda yeniden sınıflandırılabilmesi.

Bu bölümde dikkati çeken önemli husus, finansal performans tablosunun diğer kapsamlı gelirin de dahil edildiği tek bir tablodan mı, yoksa ayrı ayrı “kar veya zarar tablosu” ve “diğer kapsamlı gelir tablosu” şeklinde iki tablodan mı oluşacağına belirtilmemiş olmasıdır (BC 7.6-7.7).

3.1.8. Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması (Bölüm 8)

Bu bölümde yer alan sermaye kavramları, sermayenin korunması ve karın belirlenmesi kavramları ve sermaye koruma düzeltmelerine ilişkin tanımlar ve açıklamalar herhangi bir değişiklik yapılmadan 2010 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeveden aynen alınmıştır.

4. Sonuç

1989 yılındaki ilk Kavramsal Çerçeve, 2010 yılında birinci ve üçüncü bölümleri revize edilerek güncellenmiştir. Ancak, bu güncelleme hedeflenen değişiklikleri içermediğinden, çalışmalara devam edilmiş ve bazı konulara ilişkin boşlukları doldurmak, finansal tablo unsurlarının tanımlarını güncellemek ve önemli hususlara açıklık getirmek amacıyla 2018 yılında sekiz bölüm olarak yayınlanarak son haline getirilmiştir.

2020 yılında uygulanmaya başlanacak olan Revize Kavramsal Çerçevede, raporlayan işletme tanımı açıkça yapılmış, ölçüm, sunum ve açıklama, finansal tablo dışı bırakma gibi konularda yenilikler getirilmiş, varlık ve yükümlülük tanımları yeniden yapılarak, gelir ve gider tanımları ona göre güncellenmiştir. Ayrıca, ihtiyatlılık, yönetimin sorumlulukları, ölçüm belirsizliği ve özün önceliği gibi konulara da açıklık getirilmiştir.

Revize Kavramsal Çerçeve 2010 yılındaki Kavramsal Çerçeve ile karşılaştırıldığında beş yeni bölümün eklenmesi ile eksik kalan ve güncellenmesi gereken bazı konuların açıklığa kavuşturulmasının amaçlandığı görülmektedir. 2020 yılında uygulamaya girecek olan Revize Kavramsal Çerçevenin gelecekte muhasebe politikalarında, varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin ölçülmesinde ve varlıkların ve borçların finansal tablolara alınmasında ve finansal tablo dışı bırakılmasında değişikliklere neden olabileceğinden, finansal raporlama yapan işletmeler ve kullanıcıların bu yeni kavramlara uyum sağlamaları gerekecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. 1980. “**Enflasyon Muhasebesi**”, Kalite Matbaası, 1. Baskı, Ankara.
- Akdoğan N. ve Sultanoğlu B, (2018). “Kar Tanımının Muhasebe Kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 20 Özel Sayısı.
- Belkoui A. (1981). “**Accounting Theory**”, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., HBJ.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. (2018). IFRS Conceptual Framework.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. (2018). IFRS Conceptual Framework Basis for Conclusions.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. (2013). Discussion Report.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. (2015). Exposure Draft Report.
- Conceptual Framework for Financial Reporting, Feedback Statement (2018).
- IASB Agenda Reports 10A-F (2016).
- Freedman, John. “What Is the Conceptual Framework Developed by the Financial Accounting Standards Board?” Small Business - Chron.com, <http://smallbusiness.chron.com/conceptual-framework-developed-financial-accounting-standards-board-67249.html>. Erişim Tarihi: 30 Ocak 2019.
- Ellul, A., Jotikasthira, C., Lundblad, C. ve Wang, Y. (2014). “Mark-to-market accounting and systemic risk: evidence from the insurance industry”, **Economic Policy**, 29(78).
- Ertuna, Ö. (2018). “Muhasebe Teori ve Uygulaması: Bugünü ve Yarını”. Cumhuriyetin 100. Yılına Doğru Türkiye’de Muhasebenin Geleceği Çalıştayı, İstanbul.
- Evans, T.G. (2003). “**Accounting Theory Contemporary Accounting Issues**”, Thomson South-Western.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. (2010). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. (2018). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Gaetano, C. (2018). IASB Releases New Conceptual Framework <https://www.nysscpa.org/news/publications/the-trusted-professional/article/iasb-releases-new-conceptual-framework-032918> Erişim Tarihi: 12 Şubat 2019.
- Orrell, M. (2015). “IASB Proposes Revisions to Its Conceptual Framework”, Deloitte & Touche LLP, 22(22).
- Özerhan, Y. ve Yanık, S., (2015), “**IAS/IFRS İle Uyumlu TMS/TFRS**”, Türmob Yayınları, Ankara.
- Sultanoğlu B. ve Özerhan Y., (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).
- Zeff, S.A., (1999). “The Evolution of The Conceptual Framework For Business Enterprises In The United States”, **Accounting Historians Journal**, 26 (2).
- Zeff, S.A., (2015). “The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–73): A historical study”, J Account. Public Policy,

<https://www.nysscpa.org/news/publications/the-trusted-professional/article/iasb-releases-new-conceptual-framework-032918>

<http://www.kgk.gov.tr>

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1176168367774#section_1

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/2_%20Oturum.pdf,
Erişim tarihi: 28.01.2019