



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve®



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

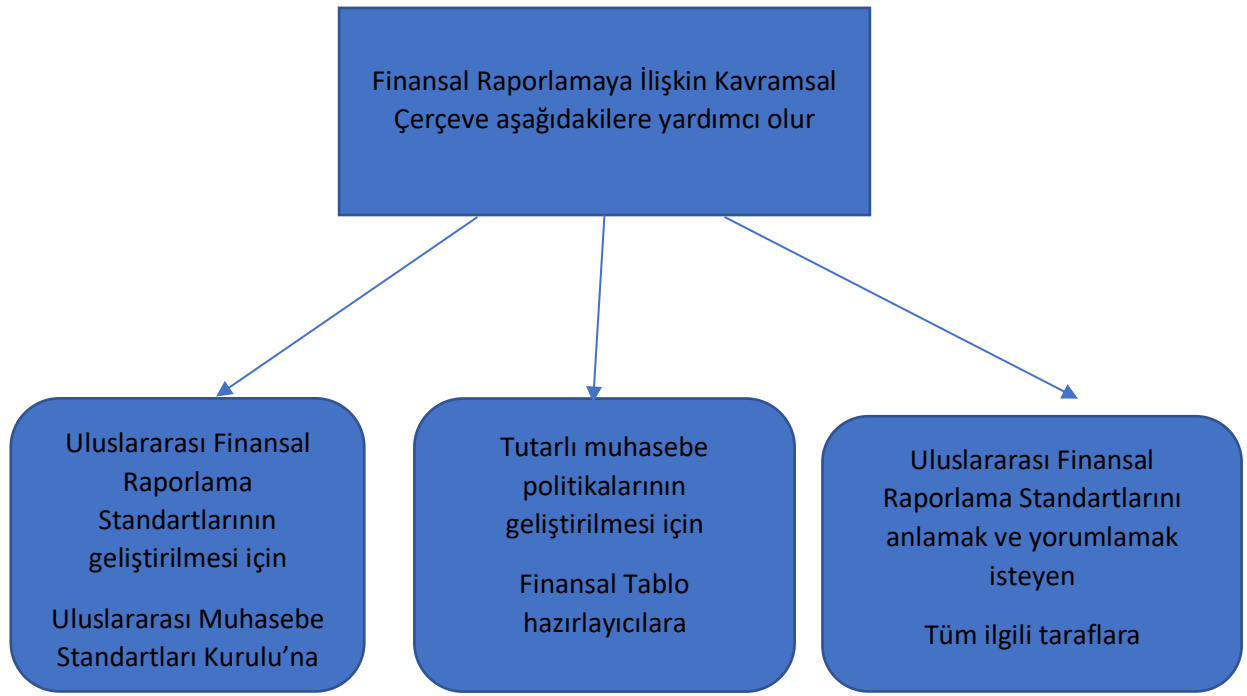
© Copyright 2021, Istanbul University

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve®

KAPSAM VE TEMEL KAVRAMLAR

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Kavramsal Çerçeve), finansal raporlamanın amacını ve kavramlarını belirtmektedir (KÇ.SA1.1). Kavramsal Çerçeve, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board (IASB)), finansal tablo hazırlayıcıları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile ilgilenen herkese faydalıdır. Şekil 1’de görüldüğü üzere bu kullanıcıların genel amacı finansal tabloları kullanırken farklı amaçlarını olsa da aynı Kavramsal Çerçeve tarafından bilgilendirilirler.

Şekil 1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin Amacı



Kavramsal Çerçeve, UFRS yayınlamak, yorumlamak ve anlamak için teorik, kavramsal olarak tutarlı bir altyapı oluşturur. Bu altyapı, UFRS’nin amaçladığı gibi ilke bazlı standartlara sahip olmak için gereklidir. Kavramsal Çerçeve bir standart olmadığı için UFRS’ler her zaman öncelikli olacaktır. Ancak, standartların ve standart talimatların olmadığı alanlarda, etik, ilke bazlı muhasebeye zemin hazırlayarak finansal tablo kullanıcılarına yararlı ve ilgili bilgilerin sunulmasını sağlar.

Kavramsal Çerçeve 8 bölümden oluşmaktadır: (1) genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, (2) faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri; (3) finansal tablolar ve raporlayan işletme; (4) finansal tabloların unsurları; (5) finansal tablolara alma ve finansal tablo dışı bırakma; (6) ölçüm, (7) sunum ve açıklama, ve (8) sermaye kavramları ve sermayenin korunması. Her bir bileşeni sırasıyla tanımlayıp örneklendireceğiz.

(1) Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı

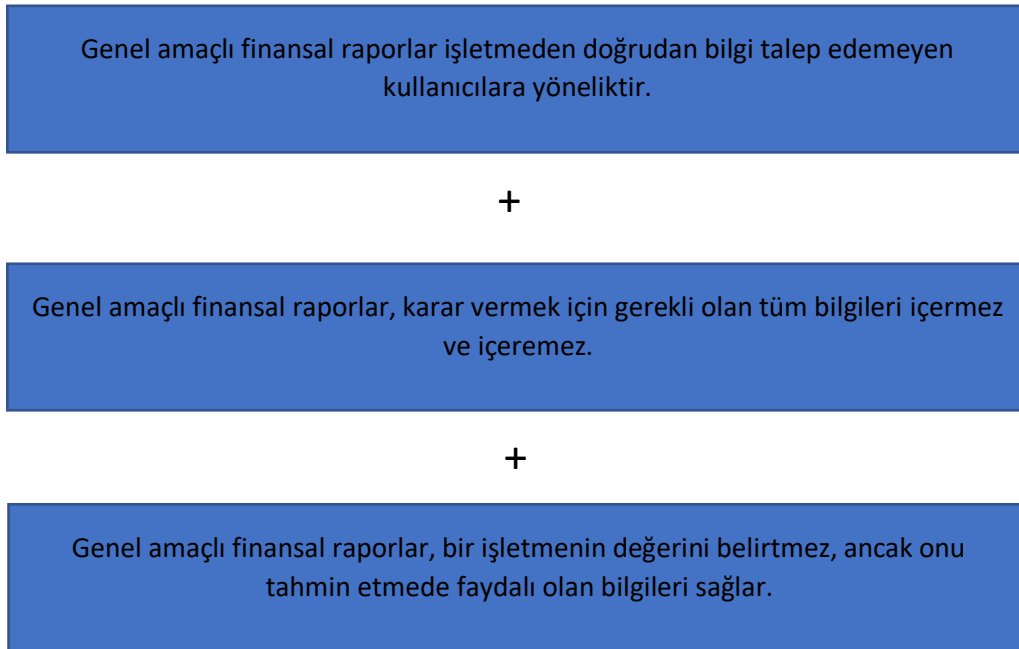
Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır (KÇ1.2).

İşletmenin, yatırımcılar, borç verenler, kurumsal ortaklar, devlet ve genel olarak halk olmak üzere farklı çeşitlerde finansal tablo kullanıcıları olabilir. Ancak, IASB tarafından tasarlanan ve Kavramsal Çerçeve tarafından yönetilen genel amaçlı finansal raporlama, öncelikli olarak bu tarafların tümüne yönelik değildir. Çünkü farklı kullanıcıların farklı ihtiyaçları bulunmaktadır ve standart koyucuların standart geliştirirken tüm ihtiyaçları karşılaması mümkün değildir. Örneğin yatırımcılar, işletmeden hisse almak suretiyle kaynak sağlarlar ve işletmenin gelecekteki nakit akış beklentilerini değerlendirirler. Yatırımlarının karşılığı olarak kâr payı, faiz, anapara veya piyasa fiyatı artışlarının geri ödenmesi veya bunların birleşimi gibi getiriler beklerler. Diğer yandan kurumsal ortaklar, işletmenin sürekliliği ve devam eden iş ilişkileri ve hizmetleri ve ürünleri için tazmin beklentisi içinde olurlar.

Çeşitli kullanıcı ihtiyaçları göz önüne alındığında, Kurul, finansal raporlamayı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar olan finansal bilgilerin sözde birincil kullanıcılarına, dolayısıyla kavram ve standartlarını geliştirmede daha homojen bir temele sahip olmayı amaçladı.

Şekil 2’de görüldüğü üzere Kavramsal Çerçeve finansal raporlamanın rolünü açıklar ve netleştirir.

Şekil 2. Finansal raporlamanın genel amacı



Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar karar vermek için işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve söz konusu kaynaklarda ve talep haklarında meydana gelen değişiklikler, işletme yönetimi ve yönetim kurulunun işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde yerine getirdiği bilgilerine ihtiyaç duyar (KÇ1.4). Kullanıcılar, mali tabloları okumak ve yorumlamak için en azından temel düzeyde bir bilgiye ihtiyaç duyarlar ve mali tabloların yanı sıra başka bilgi kaynaklarını da kullanabilirler ve kullanmalıdırlar.

Genel amaçlı finansal raporlar aşağıdaki bilgi çeşitlerini sağlar (bkz. Şekil 3):

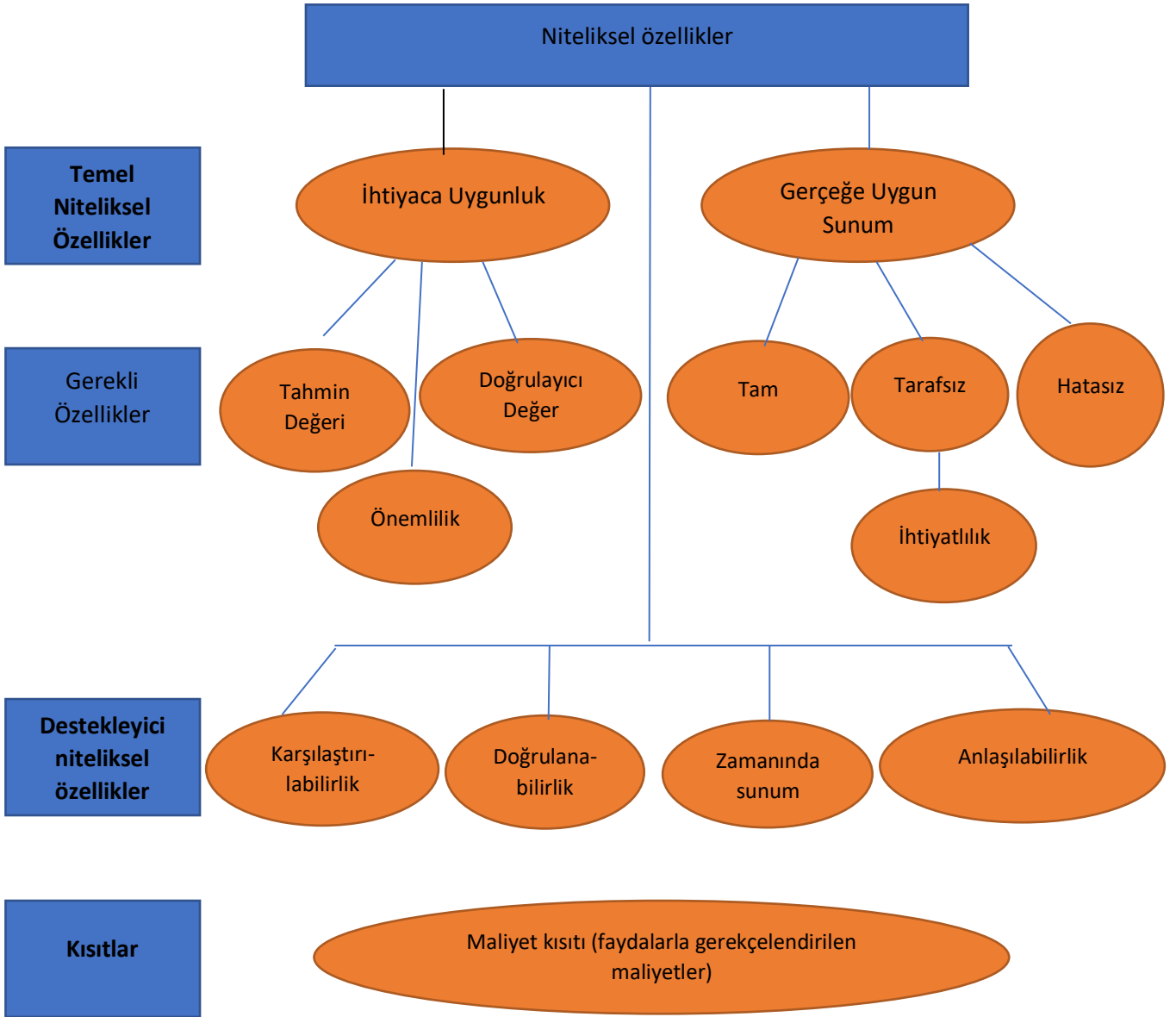
Şekil 3. Genel amaçlı finansal raporlardan sağlanan bilgiler



(2) Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri

Kavramsal çerçevede ele alınan faydalı finansal bilginin özellikleri, finansal raporlarda yer alan, karar vermede mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar için en yararlı olması muhtemel bilgi türlerini tanımlar (bkz Şekil 4). Kullanıcılar, finansal tabloları okumak ve yorumlamak için en azından temel düzeyde bir anlayışa ihtiyaç duyarlar ve finansal tabloların yanı sıra diğer bilgi kaynaklarını kullanabilirler ve kullanmalıdırlar.

Şekil 4. Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri



Kavramsal Çerçeve iki temel niteliksel özellikten bunların bileşenleri olan dört destekleyici niteliksel özellik ve yaygın bir kısıtlamanın etrafında oluşturulmuştur. İki temel niteliksel özellik ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumdur.

Bilginin tahmin değeri (gelecekteki girişleri tahmin etmede kullanılan girdi), doğrulayıcı değer (daha önceki değerlemelerde geri bildirim sağlaması) ya da ikisini birden barındırması durumunda ihtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir (KÇ2.6).

Örneğin, muhtemel yatırımcılar işletmeye yatırım yapma niyetinde olduklarında, işletmenin finansal tablolarındaki varlık, kaynak ve geçmiş performansı ihtiyaca uygundur, çünkü bu bilgiler muhtemel yatırımcıların işletmenin nakit akışlarını tahmin etmesine ve geçmiş tahminlerin doğrulanmasına veya düzeltilmelerine yardımcı olur.

Önemlilik, ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü yönüdür (KÇ2.11). Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir (KÇ2.11). Önemlilik, bir kalemin hem niteliği hem de büyüklüğü açısından değerlendirilir.

Örneğin, A ve B işletmelerinin geçen yıl durdurulan bir faaliyetten her birinin 10,000 PB kazandığını varsayalım. A işletmesinin (B işletmesinin) durdurulan faaliyetten elde ettiği kâr dahil faaliyet kârı 1,000,000 PB (30,000 PB) dir. Elde edilen bu kâr faaliyet kârından ayrı olarak raporlanmalı mıdır? Durdurulan faaliyetten elde edilen kâr A işletmesi için önemli değildir, çünkü faaliyet kârının %1'ini oluşturmaktadır ve gelecek tahminlerini önemli olarak etkilememektedir. Ancak B işletmesinde, durdurulan faaliyetten elde edilen kazancın ayrı olarak raporlanması önemlidir. Yapılan kâr tahminleri, işletmenin sürdürülen faaliyetlerinden elde edilen gelir olan 20,000 PB'yi içermelidir.

Finansal raporlar ekonomik olayları sözel ve sayısal olarak anlatırlar. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir (KÇ2.12). Gerçeğe uygun sunum tam (tüm gerekli bilgileri içermeli), tarafsız (finansal bilgilerin sunumunda ve seçiminde yanlılık olmamalı; tarafsızlık, ihtiyatlılığın uygulanmasıyla desteklenmelidir) ve hatasızlık (hata ve eksiklik barındırmamalı) unsurlarından oluşmaktadır.

Örneğin, bir işletmenin ürünleriyle ilgili bir skandal patlak verirse (ürünlerin piyasadan geri toplanmasıyla sonuçlanması), ve işletmeye birçok üçüncü kişi tarafından davalar açılırsa, gerçeğe uygun bilgilerin sunulması, bu olay ve ilgili davalar hakkında bilgilerin açıklanması anlamına gelir. Bu bilginin saklanması, bilginin tam olmadığı (yanıltıcı bir şekilde gelecekteki olası kayıpları göz ardı eder), tarafsız olmadığı (bilginin tarafsızlığı içerdiği) ve hatasız olmadığı (yükümlülüklerin yanlış bildirildiği) anlamına gelir.

Bilginin faydalı olması için hem ihtiyaca uygun olması, hem de sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir. İhtiyaca uygun olmayan bir olayın gerçeğe uygun olarak sunulması ya da ihtiyaca uygun bir olayın gerçeğe uygun olmayan şekilde sunulması kullanıcıların doğru karar vermelerine yardımcı olmaz (KÇ2.20).

4 tane destekleyici niteliksel özellik bulunmaktadır. Karşılaştırılabilirlik, kullanıcılara kalemler arasındaki benzerlik ve farklılıkların tespitini sağlayan niteliksel özelliktir (KÇ2.24). Doğrulanabilirlik, kullanıcılara bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu ortaya koymaya yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir (KÇ2.30). Kullanıcılar bazen doğrulanabilirliği faturalar veya sözleşmeler gibi belgelerin varlığıyla karıştırır. Bu kesinlikle yardımcı olsa da, farklı gözlemciler, olayların ve işlemlerin özel koşullarına dayanarak orada temsil edilen olaylar hakkında hala farklı sonuçlara ulaşabilirler. Zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır (KÇ2.33). Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılabilir kılar (KÇ2.34).

Destekleyici niteliksel özellikler mümkün olduğu derecede en üst düzeye çıkarılmalıdır. Bilgi ihtiyaca uygun olmadığı ya da açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun sunmuyorsa bu durumda destekleyici niteliksel özelliklerin varlığı, tek tek ya da bir bütün olarak, bir bilgi kullanışlı hale getirmez (KÇ2.37). Ayrıca, destekleyici niteliksel özelliklerin artırılması, temel niteliksel özelliklerin önüne geçmez. Örneğin, farklı kaynaklardan gelen bilgilerin toplanması daha anlaşılır bilgilerle sonuçlansa

bile, artık ihtiyaca uygun olmayan (tahmin yapılmasını, dolayısıyla tahmin değerini kaybetmesini engelleyen) veya gerçeğe uygun olmayan bir sunumla sonuçlanıyorsa, farklı kaynaklardan bilgi toplama veya aşırı basitleştirme yapılmamalıdır.

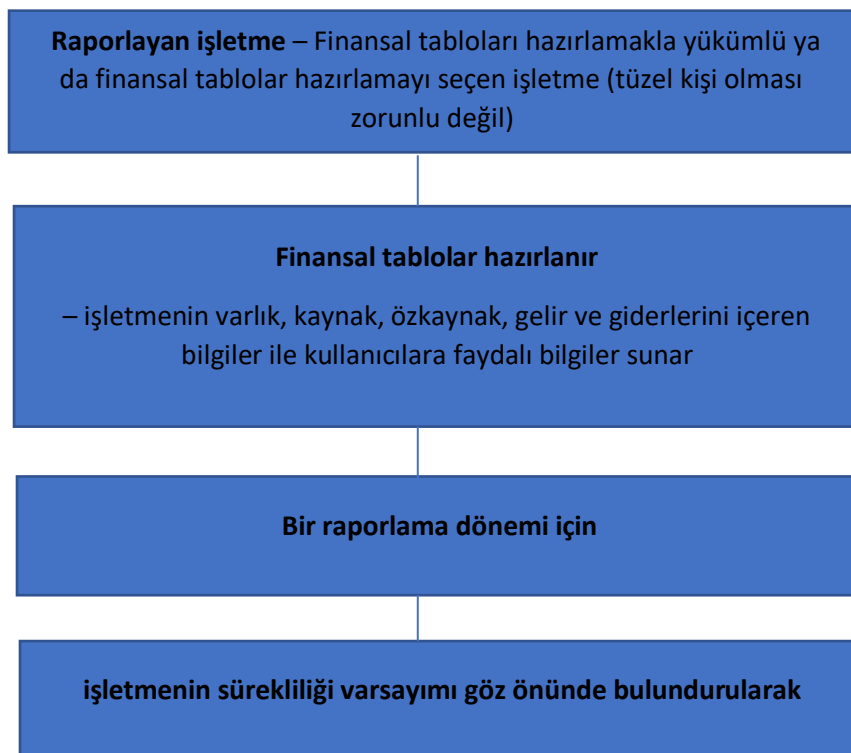
Örneğin, A işletmesi ve B işletmesi aynı sektörde faaliyet gösteren rakiplerdir ve belirli bir alanda yürürlükte olan düzenlemelere göre denetlenen standartlara uygun finansal tablolar hazırlarlar. Her iki işletme de stok değerlemesinde İlk Giren İlk Çıkar (First-In-First-Out (FIFO)) yöntemini kullanmaktadır. A işletmesi finansal tablolarını raporlama dönemi biter bitmez yayınlarken, B işletmesi raporlama dönemi bitiminden üç ay sonra finansal tablolarını yayınlamaktadır. A işletmesi finansal tablolarında, B işletmesine göre daha az alt grup ve alt toplamlar mevcuttur. Destekleyici niteliksel özelliklerin varlığına ilişkin göstergeler şu şekildedir: her iki işletmede de finansal tablolar denetlendiği için (denetçiler finansal tabloların doğruluğunu ortaya koyar) bilgiler doğrulanabilir. Her iki işletme de aynı nakit akış varsayımlarını kullandığından bilgiler karşılaştırılabilir. Ancak, bilgi A işletmesinde, B işletmesine göre zamanında sunulurken (kullanıcılar için daha hızlı bir şekilde kullanılabilir), daha az anlaşılabilir (daha az sınıflandırma).

Maliyet, finansal tabloların oluşturulmasında her zaman bir kısıttır. Bilginin raporlanması ile sağlanacak faydanın bilginin raporlanması için katlanılan maliyetleri karşılaması önemlidir (KÇ2.39). Bunun altın yatan mantık şudur, kullanıcılar bilgiyi elde etmek için katlandığı maliyetlerden daha fazla fayda elde etmelidir. Maliyet her zaman daha gözlemlenebilirken (ör. personel eğitimi, donanım ve yazılım, bilgi etme), bunları elde etmenin faydaları her zaman kolayca tespit edilemez. Bu tür faydalar, belki de zamanlama veya karşılaştırılabilirlik açısından ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgilere atıfta bulunur. Doğru karar alınmasına yardımcı olması en önemli fayda iken bu faydanın da tespit edilmesi çok zordur.

(3) Finansal tablolar ve raporlayan işletme

Bu bölüm finansal tablolar, raporlayan işletme ve raporlama dönemi hakkında detaylı bilgiler içermektedir (bkz Şekil 5).

Şekil 5. Finansal tablolar ve raporlayan işletme



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 sağlamaktır (KÇ3.2). Finansal tablolar, raporlama dönemi olarak adlandırılan belirli bir dönem için hazırlanır ve en az bir önceki raporlama dönemine ilişkin karşılaştırmalı bilgiler sunar. Finansal tablolar genellikle işletmenin sürekliliği ve öngörülebilir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır (KÇ3.9).

Raporlayan işletme, finansal tabloları hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablo hazırlamayı seçen işletmedir. Bir raporlayan işletme, tek bir işletme olabileceği gibi işletmenin bir kısmından veya birden fazla işletmeden oluşabilir. Bir raporlayan işletmenin tüzel kişi olması şart değildir (KÇ3.10).

Örneğin, A işletmesi, üç bağlı ortaklığın ana işletmesidir. Hepsi birlikte bir grubu oluşturmaktadır. Grup, her yıl 1 Nisan 31 Mart tarihleri için finansal tablolar hazırlamaktadır. Raporlayan işletme bir grup işletmesidir ve raporlama dönemi 1 Nisan 31 Mart arası 12 aylık dönemdir.

Fark edileceği üzere, bir işletmenin seçimlerinde esnekliğe izin veren Kavramsal Çerçeve ve birçok UFRS'ye yönelik bu yaklaşım, UFRS'nin kabul ettiği ilke bazlı standart fikrini desteklemektedir. Bu arada, raporlayan işletmenin tüzel bir kişi olması şart değildir ancak işletmenin finansal tablolar hazırlamayı seçmesi onu "raporlayan işletme" olarak nitelendirir. Diğer UFRS'lerde de benzer yaklaşımlar mevcuttur. Uluslararası Muhasebe Standartları 16 Maddi Duran Varlıklar'ı ele alalım. UMS 16, ilkelerine göre bir varlığın muhasebeleştirilmesi için bir birleştirme birimi belirlemez. Bu nedenle, yönetim, bir varlığın ne olduğunu veya A işletmesi ve üç bağlı ortaklığından oluşan grup söz konusu olduğunda raporlama düzeyinin ne olduğunu değerlendirirken muhakeme yapmalıdır.

(4) Finansal tabloların unsurları

Kavramsal Çerçevede açıklanan finansal tabloların unsurları şunlardır: varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar (raporlayan işletmenin finansal durumuyla ilgilidir); ve raporlayan işletmenin finansal performansı ile ilgili gelirler ve giderler. (KÇ4.1).

Varlığın tanımı, Kavramsal Çerçeve'nin 2008 yılındaki revizyonuyla değişikliğe uğramıştır. Bu yeni tanıma göre, varlık geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır (KÇ4.3). Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır (KÇ4.4).

Örneğin, mal taşımak için satın alınan bir kamyonet, onu kontrol eden işletme için bir varlıktır. Satın alma, işletmeye kamyoneti faaliyetlerinde kullanmak için hak sağlamaktadır. Kamyonet, işletme tarafında kontrol edilmekte, satın alınmakta ve işletmenin ticari faaliyetlerine yaptığı katkı göz önüne alındığında fayda sağlama potansiyeline sahiptir.

Bir diğer örnek ise, bir işletme faaliyetlerinde kullanmak üzere açık kaynak kodlu yazılım kullanmaktadır. Yazılım açık kaynaklı olduğundan dolayı işletmenin varlığı kullanım hakkı vardır. Yazılımın işletme için ekonomik kaynak yaratma potansiyeli bulunmaktadır. Ancak, yazılımın kamu malı olmasından dolayı üzerinde kontrolü bulunmamaktadır. Bu nedenle yazılımı kullanan işletme için bir varlık değildir.

Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir (KÇ4.26). Bir yükümlülüğün mevcut olması için üç şartın karşılanması gerekir: İşletmenin bir mükellefiyeti olması, mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması ve mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olmasıdır (KÇ4.27).

Örneğin, bankadan kredi almak raporlayan işletme için bir yükümlülük yaratmaktadır, çünkü krediyi geri ödeme yükümlülüğü vardır, diğer bir deyişle gelecek dönemlerde bankaya nakit transfer edilecektir. Bu yükümlülük, kredinin sözleşmeye bağlanması nedeniyle ortaya çıkmıştır (diğer bir deyişle geçmiş olay).

Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır (KÇ4.63). Örneğin, varlıkları 200,000 PB, yükümlülükleri 150,000 PB olan bir işletmenin özkaynakları 50,000 PB'dir. Özkaynak, sonunda tüm borçlar ödendikten sonra işletmenin hissedarlarına (sahiplerine) dağıtılabacak olan kısımdır. Özkaynaktan ancak işletmenin tüm borçlarını ödedikten (ör. çalışanlara, bankalara, tedarikçilere, devlete vb.) sonra kalan sermayesi ölçüsünde fayda sağlayacakları için bu pozisyon yatırımcılar için çok risklidir. Yönetim Kurul'unun finansal tablolara odaklanırken diğer kullanıcı kategorileri yerine yatırımcıları tercih etmesinin sebeplerinden biri de muhtemelen budur. Yönetim Kurul'unun, üretilen finansal bilgileri değerlendirebilme yeteneğine sahip olarak, finansal raporlama konusunda iyi bir anlayışa sahip olmaları gerekir.

Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır (KÇ4.68). İşletme sahiplerinden sağlanan krediler ya da bağışlar gelir olarak değerlendirilmemektedir.

Gider, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır (KÇ4.69). Herhangi bir kâr dağıtımı (örneğin, temettü şeklinde) gider olarak nitelendirilmez.

Örneğin, bir işletme maliyeti 8 PB olan bir malı 10 PB'ye sattığında, mal karşılığında satın alan müşterilerden 10 PB alma hakkına sahip olduğu için 10 PB tutarında gelir muhasebeleştirir. Bu hak, varlıklarda artışın özkaynaklarda artışına neden olmasına ve hissedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki bir işlemde gelir. Ek olarak, malın satılması, varlıkların azalmasına ve dolayısıyla hissedarlarla olanlar dışındaki bir işlemde özkaynakta bir azalmaya neden olur ve bu da 8 PB tutarında bir giderin muhasebeleştirilmesi anlamına gelir.

(5) Finansal tablolara alma ve finansal tablo dışı bırakma

Finansal tablolara alma, finansal tablolarda yer alan varlık, kaynak, özkaynak, gelir ve gider tanımlarından bir tanesini karşılayan kalemlerin finansal durum tablosuna ya da finansal performans tablolarına dahil edilmesi sürecidir. Finansal tablolara alma, söz konusu kalemin bu tablolardan birinde —gerek tek başına, gerek başka kalemlerle birlikte toplu olarak—yazıyla ve parasal tutar olarak gösterilmesini ve bu tutarın o tablodaki bir veya birkaç toplama dâhil edilmesini içerir. Bir varlık, yükümlülük ya da özkaynağın finansal durum tablosuna yansıtılan tutarı 'defter değeri' olarak ifade edilir (KÇ5.1). Bir hesabın tanımını karşılayan tüm kalemler finansal tablolara alınırken, bir tanıma karşılayan tüm kalemler finansal tablolara dahil edilmez. Faydalı, ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun sunulan ve faydası maliyetinden daha yüksek olan bilgiler finansal tablolara dahil edilir.

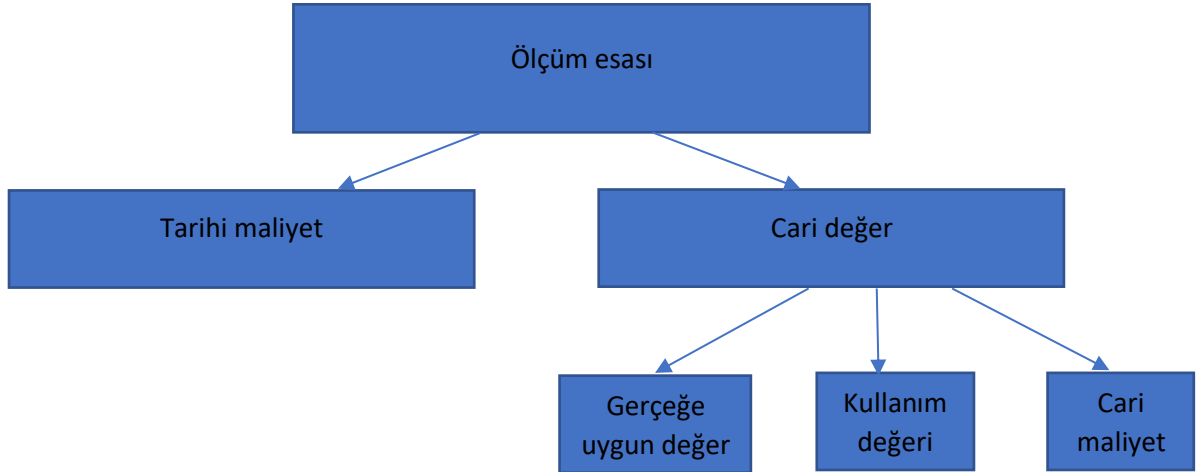
Örneğin, bir kalem varlık tanımını karşılayabilir ancak onun değerini tespit etmek çok maliyetli olabilir. Maliyet kısıtı ve fayda-maliyet ilişkisi göz önüne alındığında ilgili kalem finansal durum tablosuna dahil edilmeyebilir.

Finansal tablo dışı bırakma, işletmenin finansal durum tablosundaki varlık ya da kaynakların tamamının ya da bir kısmının çıkarılmasıdır. Finansal tablo dışı bırakma genellikle bir kalem varlık ya da kaynak tanımını karşılamadığı zaman gerçekleşir (KÇ5.26). Örneğin, bir varlık kalemleri satış ya da tüketim yoluyla azaldığında ya da kaynak kalemleri ödendiğinde ya da üçüncü kişilere devredildiğinde finansal tablo dışı bırakma gerçekleşir.

(6) Ölçüm

Finansal tablolara alınan unsurlar parasal tutar olarak ölçülür. Bu bir ölçüm esasını seçmeyi gerektirir (KÇ6.1)(bkz Şekil 6).

Şekil 6. Ölçüm esası



Tarihi maliyet ölçümleri; varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar ve bu bilgi, en azından kısmi olarak, bunları doğuran işlem ya da diğer olayın fiyatından elde edilir (KÇ6.4). Bu tür bilgilerin büyük ölçüde doğrulanabilirliği olabilir, ancak bazı kararların alınmasında pek uygun olmayabilir. Buna rağmen birçok finansal tablo unsuru tarihi maliyet ölçülür.

Cari değer ölçümleri, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar. Güncelleme nedeniyle varlık ve yükümlülüklerin cari değerleri, bir önceki ölçüm tarihinden bu yana nakit akış tahminlerinde ve söz konusu cari değerlerde yansıtılan diğer faktörlerde meydana gelen değişiklikleri yansıtır (KÇ6.10). Cari değer ölçüm esası, gerçeğe uygun değer, varlıklar için kullanım değeri ve yükümlülükler için ifa değeri ve cari maliyeti içerir (KÇ6.11). Bu değerler karar verme için ilgili değerlerdir ve finansal tablo unsurlarını ölçmede kullanılır.

Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır (KÇ6.12).

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 (KÇ6.17).

Bir varlığın cari maliyeti, söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyetidir, ölçüm tarihinde söz konusu varlık için ödenecek bedel artı o tarihte katlanılabilecek işlem maliyetlerinden oluşur. Bir yükümlülüğün cari maliyeti, ölçüm tarihinde söz konusu yükümlülüğe denk bir yükümlülük için alınabilecek olan bedel eksi o tarihte yüklenilebilecek işlem maliyetlerinden oluşur. Cari maliyet, tarihi maliyet gibi, bir giriş değeridir, işletmenin varlığı edinebileceği veya yükümlülüğe katlanabileceği piyasadaki fiyatları yansıtır. Bu nedenle, çıkış değerleri olarak ele alınan gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değerinden farklıdır. Ancak tarihi maliyetten farklı olarak cari maliyet, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtır (KÇ6.21).

Örneğin, bir binanın tarihi maliyeti, binanın elde edildiği zamanki değeridir ve bu değer 10,000 PB, birikmiş amortismanın da 2,000 PB olduğunu varsayalım. Bu durumda defter değeri 8,000 PB'dir. Eğer piyasada benzer nitelikteki binaların ortalama satış fiyatı 12,000 PB ise, binanın gerçeğe uygun değeri 12,000 PB'dir. İşlem maliyetleri dahil benzer bir binayı satın almanın cari maliyeti 11,500 PB'dir. Gelecekteki nakit akışları bugünkü değere indigendiğinde, kullanım değeri 10,000 PB olarak elde edilmektedir.

Bir varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ile giderler için bir ölçüm esası seçilirken, ölçüm esasının hem finansal durum tablosu hem de finansal performans tablosunda (tablolarında) üreteceği bilginin yapısının ve gelecek nakit akışlarına katkısı ve ölçümün niteliksel özelliklere etkisi gibi diğer faktörlerin değerlendirilmesi gerekir (KÇ6.43).

Örneğin, yukarıda verilen bina örneğinde, eğer bina diğer varlıklarla birlikte kullanıldığından (üretim faaliyeti bu binada gerçekleştiriliyorsa) dolaylı gelecek nakit akışı sağlıyorsa, bu durumda tarihi maliyet ya da cari maliyet daha ilgili bilgiler sağlamaktadır. Eğer bina kiralanmışsa ve bağımsız olarak nakit akışı sağlıyorsa, cari değerlerden özellikle gerçeğe uygun değer daha ilgili bilgiler sağlayacaktır.

Eğer işletmenin spekülasyon amaçlarla satmayı planlamadığı ve uzun dönemli olarak elinde tuttuğu finansal varlıklar var ise, bunlarda gerçeğe uygun değerlerine yönelik güncel bilgilerin verilmesi finansal tablo kullanıcılarının yargılarında belirsizliğe yol açacağından, tarihi maliyetin kullanımı finansal tablo kullanıcıları için daha yararlı olacaktır. Ancak, işletmenin ani satmayı amaçladığı likit finansal varlıkların gerçeğe uygun değeri, tarihi maliyetten daha yararlı olacaktır.

Buradan iki sonuç çıkmaktadır:

- 1) Finansal tablolar farklı değerler ile sunulmaktadır. Bazı unsurlar tarihi değerler ile ölçülürken diğer cari değerler ile ölçülür. Bu nedenle, kullanıcılar bu politikalar hakkında bilgilendirilmeli ve finansal bilgi kullanıcılarına her türlü ve ilgili yeterli bilgiyi sağlayarak sonuçları değerlendirebilmelidir.
- 2) Farklı ölçüm yöntemleri finansal tabloları etkilemektedir. Gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, düzelttiği tarihte performansı etkilerken tarihi maliyetin böyle bir etkisi yoktur.

(7) Sunum ve açıklama

Finansal tablolardaki bilginin etkili bir biçimde iletilmesi, söz konusu bilgiyi daha ihtiyaca uygun hale getirir ve işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderlerinin gerçeğe uygun sunumuna katkıda bulunur. Aynı zamanda finansal tablolardaki bilgilerin anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırır. Finansal tablolardaki bilginin etkili bir biçimde iletilmesi Kurallara odaklanmaktan ziyade sunum ve açıklama amaç ve ilkelerine odaklanmayı, Bilgileri, benzer kalemleri gruplayan ve benzer olmayan kalemleri ayıran bir biçimde sınıflandırmayı; ve Bilgileri, gereksiz ayrıntıların veya gereğinden fazla toplulaştırmanın gölgesinde kalmayacak şekilde toplulaştırmayı gerektirir (KÇ7.2).

Sınıflandırma; varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin, sunum ve açıklama amaçları açısından benzer özelliklerine göre tasnif edilmesidir. Bu özellikler -bunlarla sınırlı olmamakla birlikte- kalemin yapısını, işletmenin yürüttüğü iş faaliyetlerindeki rolünü (veya işlevini) ve nasıl ölçüldüğünü içerir (KÇ7.7).

Toplulaştırma, ortak özelliklere sahip olan ve aynı sınıflandırmaya dâhil edilen varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin birbirine eklenmesidir (KÇ7.20). Finansal tabloların farklı bölümlerinde farklı toplulaştırma dereceleri gerekebilir. Örneğin genellikle, finansal durum tablosu ve finansal

performans tablosu (tabloları) özet bilgi sağlar ve daha ayrıntılı bilgi dipnotlarda sağlanır (KÇ7.22). Bu nedenle birçok işletme hammadde, malzeme ve ticari mallar hesaplarını toplulaştırarak stoklarını finansal durum tablosunda tek bir satır olarak raporlar. Stoklar, işletmede aynı role sahiptir, genellikle tarihi maliyet ile ölçülür ve bu nedenle toplulaştırmayı mümkün kılar. Dipnotlar stok türlerine yönelik detaylı bilgi (stok değerlendirme yöntemleri ya da değer düşüklüğü gibi) sunar.

Ölçüm esaslarının seçimi, işletmenin süreklilik varsayımına, yani işletmenin öngörülebilir gelecekte normal şekilde devam edip etmeyeceğine ilişkin değerlendirmeden de etkilenir. Bir işletme için bu varsayım reddedilirse, genellikle kullanılan ölçüm esasları da tasfiye (daha güncel) değerlere göre ayarlanacaktır.

(8) Sermaye kavramları ve sermayenin korunması

Çoğu işletme, finansal tablolarını hazırlarken sermayeyi finansal bir kavram olarak benimser. Sermaye, yatırılan para veya yatırılan satın alma gücü gibi finansal bir kavram olarak ele alındığında, işletmenin net varlıkları ya da özkaynağı ile eş anlamlı hale gelir. Faaliyette bulunabilme kabiliyeti gibi fiziki bir kavram olarak ele alındığında işletmenin, örneğin günlük üretim miktarına dayalı olan üretim kapasitesi olarak kabul edilir (KÇ8.1).

İki kavram arasındaki fark, varlık ve yükümlülük fiyatlarındaki değişikliklerin etkilerinin nasıl ele alınacağından oluşur. Şekil 7 sermaye korunma kavramlarını ve her iki durumda da kârın nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar.

Şekil 7. Sermaye korunma yaklaşımları ve kârın muhasebeleştirilmesi üzerindeki etkileri



Örneğin, işletme dönem başındaki değeri 300 PB, dönem sonundaki değeri 400 PB olan 1,000 adet stok bulunduruyorsa, finansal sermaye korunması yaklaşımına göre 100 PB kâr muhasebeleştirilir. Ancak, fiziki koşullarda miktar aynı olduğundan (1,000 adet), fiziki sermaye korunmasına yaklaşımına göre herhangi bir kâr muhasebeleştirilmez.

ÖRNEK

CFFR Ltd.Şti. uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırlanmış, denetlenmiş finansal tablolar yayınlayan bir grup şirkettir. En güncel finansal tabloları, 20X0 yılı ile karşılaştırmalı bilgiler sunan 1 Ocak-31Aralık 20X1 dönemine aittir. Finansal tablolar düzenli olarak mali yıl bitiminden 2 ay sonra yayınlanmaktadır.

Finansal durum tablosunda varlıklar dönen ve duran varlık olarak, kaynaklar ise kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı olarak sınıflandırılmış, her bir kategori 3 ya da 4 satır olarak sınıflandırılmış ve dipnotlarda detaylı bilgiler sunulmuştur.

Bu gruptan bir tanesi maddi duran varlıklardır, işletme finansal tablo dipnotlarında bu hesap grubundaki varlıkların niteliğini, ana sınıfları (arsa, bina ve teçhizatlar), yıl içindeki değişikliklerin sayısal karşılığını ve kalemlerin ölçümüne ilişkin ayrıntıları raporlar. Binalar ve teçhizatlar tarihi maliyet ile, arsa ise yeniden değerlendirilmiş tutar ile ölçülür. Arsa, 20X0 yılına kadar tarihi maliyet ile ölçülmüştür, ancak pazardaki ana aktörlerinkine benzer olarak politikasını değiştirmiş ve yeniden değerlemiştir. Varlıklar bu sınıflandırmadan çıkarılamaz ve değerleri olduğundan yüksek gösterilmemiştir.

İşletme, elde edilen kazançtan memnun olarak yıl içinde bir bina satmıştır. Ancak, kazanç, ne kâr veya zarar tablosunda ne de dipnotlarda faaliyet gelirlerinden ayrı olarak raporlanmamıştır.

Kavramsal Çerçeve'nin CFFR Ltd. Şti. örneğine uygulanabilirliğini tartışın.

ÇÖZÜM

CFFR Ltd. Şti. raporlayan işletmedir ve takvim yılı ise raporlama tarihidir.

CFFR Ltd. Şti. hakkında verilen ayrıntılar, niteliksel özelliklerle ilgili olarak aşağıdaki hususları göstermektedir:

- Sunulan bilgi, ilgili bilgidir. Tarihi maliyet, geçmiş işlemlerden elde edilen bilgiler kullanılarak ilgili olabilir ve varlıkların tüketimini ve bunların değer düşüklüğünü yansıtır. Üstelik, gerçeğe uygun değerlerin mevcut piyasa beklentilerini yansıtan tahmin edici değeri vardır;
- Sunulan bilgiler tam (hiçbir varlık eksik değildir) ve tarafsız (ihtiyatlılığın uygulanmasından kaynaklı) olduğundan gerçeğe uygun sunum aşikardır;
- Finansal tablolar denetlendiğinden doğrulanabilirlik sağlanmıştır (niteliksel özelliğin sağlanması);
- Varlıkların ve kaynakların sınıflandırılması finansal tabloların anlaşılabilirliğine katkı sağlamakta bu da niteliksel özelliği sağlamaktadır;
- İşletme finansal tabloların yıl sonundan çok kısa bir süre sonra yayınladığından zamanında bilgi sunumu sağlanmıştır;
- Dipnotlarda detaylı bilgilerin yer almasıyla gerçeğe uygun sunumun özelliklerden olan tamlik sağlanmıştır;
- Politikadaki değişim piyasa aktörleriyle karşılaştırılabilirliği arttırmıştır;

Benzer kalemler birlikte gruplandırıldığından ve toplulaştırma gereksiz ayrıntılardan kaçındığından arsa, bina ve teçhizatları tek bir satırda birleştirilmek etkili iletişime sağlar.

Ölçüm yöntemleri olarak tarihi maliyet (bina ve teçhizat için) ve cari değer (arsa için) seçilmiştir. Binalar ve teçhizatlar diğer varlıklarla birlikte nakit akışı yarattığından tarihi maliyet faydalı bilgi sunar. Arsalar için genellikle aktif bir piyasa var olduğundan cari değer tespiti çok maliyetli olmamaktadır.

Binanın satışından elde edilen gelirin ayrı olarak raporlanmaması muhasebe bilgisinin ilgililiğini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu toplulaştırma, özellikle önemliyse, gelecekteki kârlar mevcut kâr rakamına göre tahmin ediliyorsa yanlış yönlendirici olabilir.