

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*



Bir Bakışta *Kavramsal Çerçeve*

Giriş

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Revize)* 'yi Mart 2018'de yayımlamıştır.

Revize *Kavramsal Çerçeve* 'de düzenlenen konular:

- Finansal raporlamanın amacı
- Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri
- Raporlayan işletmenin tanımı ve sınırları
- Varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider tanımları
- Varlık ve yükümlülükleri finansal tablolara alma kriterleri ile varlık ve yükümlülüklerin hangi durumlarda finansal tablo dışı bırakılacağı
- Ölçüm esasları ve bunların ne zaman kullanılacağı
- Sunum ve açıklama

Bu sunumda aşağıdaki hususlar yer almaktadır:

- IASB'nin *Kavramsal Çerçeve*'yi yeniden düzenleme nedeni,
- Önceki *Kavramsal Çerçeve*'ye göre temel değişiklikler ve
- Temel kavramlar ve *Kavramsal Çerçeve*'nin her bir bölümüne ilişkin rehberlik.

Amaç

- IASB'ye tutarlı kavramlara dayalı mevcut Standartları geliştirmede yardımcı olarak, finansal bilgilerin yatırımcılara, borç verenlere ve kredi verenlere faydalı olmasını sağlamak,
- Finansal tablo hazırlayanlara, herhangi bir Standart kapsamına girmeyen işlem ve diğer olaylar için veya Standartların muhasebe politikaları konusunda seçim hakkı tanıdığı durumlar için tutarlı muhasebe politikaları geliştirmelerine yardımcı olmak,
- Bütün finansal tablo kullanıcılarına Standartları anlama ve yorumlamada yardımcı olmak.

Statü

- Genel bir anlayış ve rehberlik sağlayarak IASB'nin Standartları geliştirirken vereceği kararlara dayanak oluşturur.
- Bir Standart değildir.
- Herhangi bir Standardın veya herhangi bir Standartta yer alan bir hükmün yerine geçmez.

Yürürlük Tarihi

- IASB ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) yayımı tarihinde uygulayacaktır.
- Muhasebe politikalarını *Kavramsal Çerçeve*'ye göre geliştiren finansal tablo hazırlayıcıları için 01/01/2020 tarihi ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanacaktır.

Kavramsal Çerçeve neden revize edildi?

Önceki Kavramsal Çerçeve

- 1989'da yayımlandı ve 2010'da kısmen revize edildi.
- Faydalı ama eksikti, iyileştirmeye ihtiyaç duyuluyordu.

Öncelik

2011'de IASB paydaşları tarafından öncelikli olarak belirlendi.

Boşlukları doldurma

örneğin; ölçümde, sunumda, açıklamada rehberlik etme.

Güncelleme

örneğin; varlık ve yükümlülük tanımları.

Açıklık getirme

örneğin; ölçümdeki belirsizlikler.

Revize Kavramsal Çerçeve

- Finansal raporlamaya ilişkin kapsamlı bir kavramlar seti

Yaklaşım

IASB, *Kavramsal Çerçeve*'yi revize ederken *Kavramsal Çerçeve*'nin kendisine ve diğer taraflara faydalı olması için; üst seviye bir anlayış sağlaması ile yeterli detayı sağlaması arasında bir denge kurmaya çalışmıştır.

IASB, *Kavramsal Çerçeve*'yi Standartları geliştirmeye yardımcı bir araç olarak görmektedir. Dolayısıyla *Kavramsal Çerçeve*, IASB'nin Standartları geliştirmesine yardımcı olan genel bir anlayış içerir ve aynı zamanda bu anlayışın uygulanması ile tek bir sonuca ulaşamayan durumlarda IASB'nin bir muhakemede bulunurken dikkate alması gereken etkenleri ele alır.

Temel Değişiklikler

Revize *Kavramsal Çerçeve*'nin getirdiği temel iyileştirmeler:

Yenilikler

Ölçüm

bir ölçüm esası belirlenirken dikkate alınacak faktörler de dâhil olmak üzere ölçüme ilişkin kavramlar

Sunum ve açıklama

gelir ve giderin hangi durumlarda diğer kapsamlı gelirden sınıflandırılacağını da içeren sunum ve açıklamaya ilişkin kavramlar

Finansal tablo dışı bırakma

varlık ve yabancı kaynakların ne zaman finansal tablo dışı bırakılacağına ilişkin rehberlik

Güncellemeler

Tanımlar

varlık ve yükümlülük tanımları

Finansal tablolara alma

varlık ve yükümlülükleri finansal tablolara alma kriterleri

Açıklık Getirilen Konular

İhtiyatlılık

Yönetimin idare etme sorumluluğu

Ölçüm belirsizliği

Özün önceliđi

Bölüm 1 - Finansal Raporlamanın Amacı

Bu bölüm, genel amaçlı finansal raporlamanın amacını, bu amaca ulaşmak için hangi bilgiye ihtiyaç duyulduğunu ve finansal raporların asli kullanıcılarının kim olduğunu belirler.

Finansal raporlamanın amacı

Kullanıcılara, işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır.

Kullanıcıların kararları

Özkaynak ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması

Kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi

Oy haklarıyla veya başka bir şekilde yönetimin eylemlerini etkileme

Bu kararları alırken kullanıcıların değerlendirdiği konular

İşletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişleri

İşletmenin ekonomik kaynaklarına ilişkin yönetimin idare etme sorumlulukları

Bu konuları değerlendirirken kullanıcıların ihtiyacı olan bilgiler

İşletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülen talep hakları ile bu kaynak ve talep haklarındaki değişiklikler

İşletme yönetiminin işletmenin kaynaklarının kullanımına ilişkin sorumluluklarını ne ölçüde etkin ve verimli bir şekilde yerine getirdiği

Değişikliklerin özeti

Bu bölüm 2010'da yayımlanmıştır ve yayımlandığında kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Bu nedenle, IASB revize *Kavramsal Çerçeve*'de bu bölümü detaylı şekilde ele almamıştır. Ancak, finansal raporlamanın hedefine ulaşmak için yönetimin idare etme sorumluluğunun değerlendirilmesinde kullanılan bilgiye neden ihtiyaç duyulacağını açıklığa kavuşturmuştur.

Yönetimin idare etme sorumluluğu

Finansal tablo kullanıcıları, yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirebilmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. *Kavramsal Çerçeve* açıkça bu bilgi ihtiyacını ve kullanıcıların işletmenin gelecekteki net nakit akışı beklentilerini değerlendirmeleri için gerekli olan bilgiyi ele alır.

Finansal tablo kullanıcıları

Finansal tabloların kullanıcıları işletmenin mevcut ve potansiyel yatırımcıları, borç verenleri ve diğer kredi verenleridir. Kullanıcılar ihtiyacı olan finansal bilgilerin bir çoğu için finansal raporlara güvenirlir.

Bölüm 2 - Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Bu bölüm finansal bilginin nasıl faydalı olacağını ele alır.

Bilginin faydalı olması için sunmayı amaçladığı hususu hem ihtiyaca uygun hem de gerçeğe uygun olarak sağlaması gerekir. **İhtiyaca uygunluk** ve **gerçeğe uygun sunum**, faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleridir. Aynı zamanda, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum revize *Kavramsal Çerçeve*'de rehberlik sağlayan kavramlardır.

Temel niteliksel özellikler

İhtiyaca uygunluk

- İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip bilgidir.
- Finansal bilgi tahmin değerine veya doğrulama değerine sahipse kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir.

Gerçeğe uygun sunum

- Bilgi, sunmayı amaçladığı hususun özünü gerçeğe uygun olarak sunmalıdır.
- Gerçeğe uygun sunum için bilgi olabilecek en yüksek düzeyde tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır.
- Gerçeğe uygun sunum ölçüm belirsizliği seviyesinden etkilenir.

Destekleyici niteliksel özellikler

Karşılaştırılabilirlik

Doğrulanabilirlik

Zamanında Sunum

Anlaşılabilirlik

- Bu dört niteliksel özellik faydalı finansal bilginin destekleyici özellikleridir.
- Ancak, bunlar faydalı olmayan finansal bilgiyi faydalı hale getirmez.

Maliyet kısıtı

- Sunulan bilginin faydalı olması için bilginin sunumu ve kullanımı için katlanılan maliyetleri doğrulaması gerekir.

Değişikliklerin özeti

Bu bölüm 2010'da yayımlanmıştır ve yayımlandığında kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Bu nedenle, IASB revize *Kavramsal Çerçeve*'de bu bölümü detaylı şekilde ele almamıştır. Ancak IASB, bilginin faydalı olup olmadığının değerlendirilmesinde ihtiyatlılık, ölçüm belirsizliği kavramlarını açıklığa kavuşturmuştur.

İhtiyatlılık

Tarafsızlık, ihtiyatlı davranışla desteklenir. İhtiyatlılık, belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlılık; varlık, yükümlülük, gelir veya giderlerin olduğundan yüksek veya olduğundan düşük gösterilmesine izin vermez.

Ölçüm belirsizliği

Ölçüm belirsizliği, bilginin faydalı olmasını engellemez. Ancak bazı durumlarda ihtiyaca uygun bilgi yüksek ölçüm belirsizliğine sahip olabilir. Bu durumda faydası en yüksek olan bilgi, ihtiyaca uygunluğu nispeten az olan ancak daha az tahmin belirsizliği içeren bilgidir.

Bölüm 3 - Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme

Bu bölümde finansal tabloların amaç ve kapsamı açıklanmakta ve raporlayan işletmenin tanımı yapılmaktadır.

Raporlayan işletme

- Finansal tablolar hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen bir işletmedir.
- Tüzel kişiliği olmasına gerek yoktur. Başka bir işletmenin bir parçası olabilir veya birden çok işletmeyi bünyesinde bulundurabilir.

Finansal tablolar

- Raporlayan işletmenin varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderleri hakkında bilgi sağlayan belirli bir finansal rapor şeklidir.

Konsolide finansal tablolar

Ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelir ve giderleri hakkında bilgi veren ve bunların tek bir raporlayan işletme gibi sunulduğu finansal tablolardır.

Konsolide olmayan finansal tablolar

Sadece ana ortaklığın varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderleri hakkında bilgi sağlayan finansal tablolardır.

Birleşik finansal tablolar

Tamamının ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi içinde olmadığı iki ya da daha fazla işletmenin varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderleri hakkında bilgi sağlayan finansal tablolardır.

Değişikliklerin özeti

Bu bölüm IASB tarafından yeni eklenmiştir.

Raporlayan işletmenin sınırı

Raporlayan işletme için uygun bir sınır belirlemek zor olabilir (örneğin, işletmenin **tüzel kişiliğe haiz bir işletme olmadığı**). Bu gibi durumlarda bu sınır, işletmenin finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını değerlendirerek belirlenir. Söz konusu kullanıcılar, sunulması amaçlanan hususun **ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun olarak sunulduğu** bilgiye ihtiyaç duyar. Raporlayan işletme varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin ihtiyari veya eksik bir şekilde bir araya getirilmesinden oluşmaz.

Bölüm 4 - Finansal Tabloların Unsurları

Bu bölümde finansal tabloların beş unsuru açıklanmıştır (varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider).

Varlığın önceki tanımı

Geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.

Varlığın yeni tanımı

Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır.
Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.

Varlık tanımındaki temel değişiklikler

- Ekonomik kaynağın ayrı bir tanımı – varlığın ekonomik kaynak olduğu ve varlığın, 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.

Yükümlülüğün önceki tanımı

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.

Yükümlülüğün yeni tanımı

İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir.
Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkanının olmadığı bir görev veya sorumluluktur.

Yükümlülük tanımındaki temel değişiklikler

- Ekonomik kaynağın ayrı bir tanımı- yükümlülüğün ekonomik kaynakları devretme mükellefiyeti olduğu ve yükümlülüğün, ekonomik kaynakların işletmeden nihai çıkışı olmadığı açıklığa kavuşturulmuştur.
- 'Çıkış' ifadesinin çıkarılması – yukarıda varlık için olan değişiklik ile aynı uygulama yapılmıştır.
- Yükümlülüğün tanımına "kaçınma imkânı bulunmayan" kriterinin eklenmesi

Değişikliklerin özeti

Varlık ve yükümlülüğün tanımları yeniden yapılmış, gelir ve giderlerin tanımları ise bu düzenlemeyi yansıtabilecek şekilde güncellenmiştir.

Özkaynak tanımı, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan hakları olarak kalmış, değişikliğe uğramamıştır.

'Kaçınma imkânı bulunmayan' kriteri

Revize Kavramsal Çerçeve, 'kaçınma imkânı bulunmayan' kriterinin aşağıdaki durumlarda nasıl uygulandığını açıklar:

- a) Bir görev veya sorumluluk, işletmenin teamüle dayalı uygulamalarından, yayımlanmış politikalarından veya belirli beyanlarından kaynaklanıyorsa. İşletmenin bu teamüllere, politikalara veya beyanlara aykırı davranma imkânı bulunmuyorsa mükellefiyeti vardır.
- b) Eğer bir görev ya da sorumluluk işletmenin gelecekteki belirli bir eylemine bağlıysa. İşletmenin bu eylemden kaçınma imkânı bulunmuyorsa yükümlülüğü vardır.

Bölüm 4 - Finansal Tabloların Unsurları

Hesap birimi

- Finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarının uygulandığı bir hak ya da bir haklar grubu, bir mükellefiyet ya da bir mükellefiyetler grubu veya bir haklar ve mükellefiyetler grubudur.

Hesap biriminin seçimi

İhtiyaca uygunluk

- Hesap birimi varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ve gider hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlayacak şekilde seçilir.

Gerçeğe uygun sunum

- Hesap birimi varlık, yükümlülük ve ilgili gelir, giderin ortaya çıktığı işlem veya diğer olayların özünün gerçeğe uygun sunumunu sağlayacak şekilde seçilir.

Müeccel sözleşmeler

Müeccel sözleşme, taraflarca eşit ölçüde yerine getirilmeyen bir sözleşme veya sözleşmenin bir bölümüdür. Bu sözleşmeler ekonomik kaynakların takasını yapmak için ayrılmaz birleşik hak ve mükellefiyetlere ilişkin tek bir varlık veya yükümlülük tesis eder.

Sözleşmelerin özü

Hak ve mükellefiyetlerin gerçeğe uygun sunumu için, finansal tabloların **sözleşmelerin özünü** raporlaması gerekir. Bazı durumlarda, sözleşmenin yasal biçiminden hak ve mükellefiyetlerin özü kolayca anlaşılabilir. Ancak diğer durumlarda, hak ve mükellefiyetlerin özünün belirlenmesi için sözleşmenin, sözleşme grubunun veya serisinin şartlarının analiz edilmesi gerekebilir.

Yeni gelir tanımı

Özkaynak sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.

Yeni gider tanımı

Özkaynak sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.

Gelir ve giderler, varlık ve yükümlülüklerdeki değişikliklere bağlı olarak tanımlanmış olsa da, gelir ve gider hakkındaki bilgi varlık ve yükümlülük hakkındaki bilgi kadar önemlidir.

Bölüm 5 - Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

Bu bölüm, varlık ve yükümlülükleri finansal tablolara alma kriterlerini ele almakta ve varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosu dışı bırakılmasına ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

Finansal tablolara alma

- Finansal tablo unsurlarından —varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderler— birinin tanımına giren bir kalemin, finansal durum tablosu ya da finansal performans tablosuna (tablolarına) dâhil edilmek üzere belirlenmesi sürecidir.

Varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlanması ve bu kalemlerin gerçeğe uygun sunumla sonuçlanması durumunda finansal tablolara alma uygundur. Çünkü finansal tablolara almanın amacı yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara faydalı bilgi sağlamaktır.

Finansal tablolara alma kriterleri

İhtiyaca uygunluk

- Bir kalemin finansal tablolara alınmasının ihtiyaca uygun bilgi sağlayıp sağlamayacağı örneğin aşağıdakilerden etkilenilebilir:

Ekonomik fayda akışının düşük olasılıklı olması

Mevcudiyet belirsizliği

Gerçeğe uygun sunum

- Bir kalemin finansal tablolara alınmasının gerçeğe uygun şekilde sunum sağlayıp sağlamayacağı örneğin aşağıdakilerden etkilenilebilir:

Ölçüm belirsizliği

Finansal tablolara almamaktan kaynaklanan bir tutarsızlık (muhasebe uyumsuzluğu)

Sunum ve açıklama

Maliyet kısıtı

Maliyet, diğer finansal raporlama kararlarını kısıtladığı gibi finansal tablolara alma kararlarını da kısıtlar.

Değişikliklerin özeti

Önceki finansal tablolara alma kriterinde, bir kalemin işletmeye ekonomik fayda akışı sağlamanın muhtemel olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi durumunda, bu kalemin finansal tablolara alınması öngörülüyordu.

Yeni finansal tablolara alma kriteri, faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerini açık bir şekilde ifade etmektedir.

IASB, finansal tablolara alınan varlık ve yükümlülüklerin kapsamını artırmayı veya azaltmayı değil, daha tutarlı bir anlayış geliştirmeyi amaçlamıştır.

Finansal tablolara alma neden önemlidir?

Finansal tablolara alınan varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelir ve giderler işletmenin finansal durumu ve performansını yapılandırılmış özetler halinde gösterir (finansal durum ve finansal performans tabloları). Tabloya alınan tutarlar; toplamları ve bazı durumlarda tablodaki alt toplamları içerir. Tablolar, gelir ve giderlerin varlık ve yükümlülüklerdeki değişikliklerle ilişkili olmasından dolayı birbirleriyle bağlantılıdır.

Bölüm 5 - Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal tablo dışı bırakma

- Finansal tablolara alınmış bir varlık veya yükümlülüğün tamamının veya bir kısmının bir işletmenin finansal durum tablosundan çıkarılmasıdır.

Finansal durum tablosu dışı bırakma normal şartlarda:

Varlık için

- İşletme, finansal tablolarına alınmış bir varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünü kaybettiğinde gerçekleşir.

Yükümlülük için

- İşletmenin finansal tablolara alınmış yükümlülüğün tamamı veya bir kısmı için artık mevcut bir mükellefiyeti kalmadığında gerçekleşir.

Finansal tablo dışı bırakma aşağıdakilerin her ikisinin de gerçeğe uygun sunumu amaçlar:

- Finansal tablo dışı bırakmaya yol açan işlem veya diğer olaylardan sonra elde tutulan varlık ve yükümlülükler
- Söz konusu işlem veya diğer olaylar sonucunda işletmenin varlık ve yükümlülüklerinde meydana gelen değişim

Değişikliklerin özeti

Finansal tablo dışı bırakmaya ilişkin rehber yeni eklenmiştir.

Devirden kaynaklanan finansal tablo dışı bırakma

Bir varlık veya yükümlülüğün devrinin gerçeğe uygun sunumu, finansal tablo dışı bırakılan varlık veya yükümlülüğün uygun bir şekilde sunumu ve açıklanmasıyla mümkündür.

Ancak, bazı sınırlı durumlarda, bir varlık veya yükümlülüğün devredilen bir parçasının, ödenen veya alınan bedele ilişkin yükümlülük veya varlıkla birlikte uygun bir sunum ve açıklamayla finansal tablolara yansıtılmasına devam edilmesi gerekebilir.

Bölüm 6 - Ölçüm

Bu bölüm; çeşitli ölçüm esaslarını tanımlamakta ve ölçüm esası seçiminde dikkate alınacak faktörleri ele almaktadır.

Tarihi maliyet

- Tarihi maliyet, işlem fiyatından veya ölçülmekte olan kalemi meydana getiren diğer olaylardan elde edilen bilgiyi sağlar.
- Varlıkların tarihi maliyeti, değer düşüklüğüne uğraması durumunda azaltılır ve yükümlülüğün tarihi maliyeti ise ilgili yükümlülüğün ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelmesi durumunda artırılır.
- Finansal varlıklar ve finansal yükümlülükler, itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülmek suretiyle, tarihi maliyet ölçüm esasıyla ölçülebilirler.

Cari değer

- Cari değer, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgiyi sağlar.
- Cari değer ölçüm esasları aşağıdakileri kapsar:

Gerçeğe uygun değer

- Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır.
- Gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında piyasa katılımcılarının mevcut beklentilerini yansıtır.

Kullanım değeri (varlıklar için)
İfa değeri (yükümlülükler için)

- Gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında işletmenin mevcut beklentileri yansıtır.

Cari maliyet

- Eşdeğer bir varlık almak için ödenen cari tutarı ve
- Eşdeğer bir yükümlülüğü üstlenmek için alınan cari tutarı yansıtır.

Değişikliklerin özeti

Kavramsal Çerçeve'nin önceki versiyonu, ölçüm konusunda yeteri kadar rehberlik sağlamıyordu.

Revize *Kavramsal Çerçeve*, ölçüm esaslarının hangi bilgileri sağladığına yer vermekte ve ölçüm esasının seçiminde dikkate alınacak faktörleri açıklamaktadır.

Bölüm 6 - Ölçüm

Ölçüm esasının seçiminde dikkate alınacak faktörler; **ihtiyaca uygunluk** ve **gerçeğe uygun sunumdur**. Amaç, yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara faydalı bilgi sağlamaktır.

Bir ölçüm esasını seçerken dikkate alınacak faktörler

İhtiyaca uygunluk

Ölçüm esasıyla sağlanan bilginin ihtiyaca uygunluğu aşağıdakilerden etkilenir:

Varlık veya yükümlülüğün özellikleri

- Nakit akışlarının değişkenliği
- Değerin piyasa faktörlerine veya diğer risklere duyarlılığı
- Örneğin; itfa edilmiş maliyet bir türev ürün hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlayamaz.

Gelecekteki nakit akışlarına katkı

- Nakit akışlarının doğrudan veya dolaylı olarak diğer ekonomik kaynaklarla beraber üretilip üretilmediği
- İşletme faaliyetlerinin niteliği
- Örneğin; varlıklar mal veya hizmet üretimi amacıyla bir arada kullanıldığında, tarihi maliyet döneminde elde edilen marjlar hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlayabilir.

Gerçeğe uygun sunum

Bir ölçüm esasının gerçeğe uygun şekilde sunum sağlayıp sağlamadığı aşağıdakilerden etkilenir:

Ölçüm tutarsızlığı (muhasabe uyumsuzluğu)

- Finansal tablolar ölçüm tutarsızlığı (muhasabe uyumsuzluğu) içermesi durumunda, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının bazı yönlerini gerçeğe uygun şekilde sunamayabilir.

Ölçüm belirsizliği

- İhtiyaca uygun bilgi sağlayan bir ölçüm esasının kullanımını mutlak olarak engellemez.
- Ancak çok yüksek olduğu durumlarda, farklı bir ölçüm esasını seçiminin değerlendirilmesi gerekebilir.

Ölçüm esasını seçimi

Ölçüm esasının seçilirken hem finansal durum tablosunda hem de finansal performans tablosunda (tablolarında) yer alan bilgilerin özellikleri dikkate alınır.

Dikkate alınacak her bir faktörün (tabloya bakınız) nispi önemi, her bir olayın meydana geldiği koşul ve şartlara bağlıdır.

Faktörlerin ve maliyet kısıtının dikkate alınması farklı varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler için farklı ölçüm esaslarının seçilmesine neden olabilir.

Maliyet Kısıtı

Maliyet, diğer finansal raporlama kararlarını kısıtladığı gibi ölçüm esasının seçimini de kısıtlar.

Bölüm 7 - Sunum ve Açıklama

Bu bölümde, sunum ve açıklamaya ilişkin bir anlayışa ve kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir tablosundaki gelir ve giderlere ilişkin rehberliğe yer verilmiştir.

Kâr veya zarar tablosu

- Kâr veya zarar tablosu, işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansına ilişkin temel bilgi kaynağıdır.
- Kâr veya zarar, tek bir finansal performans tablosunun veya ayrı bir tablonun bir bölümü olabilir.
- Finansal performans tablosu (tabloları) kâr veya zarar için bir toplam (ara toplam) içerir.
- Kural olarak; tüm gelir ve giderler, kâr veya zarar tablosuna dâhil edilir ve bu tabloda sınıflandırılır.

Diğer kapsamlı gelir tablosu

- İstisnai durumlarda, IASB bir varlığın veya yükümlülüğün cari değerinde meydana gelen değişiklikten kaynaklanan gelir veya giderlerin kâr veya zarar tablosundan çıkarılıp diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesine karar verebilir.
- IASB böyle bir kararı, kâr veya zarar tablosunun daha ihtiyaca uygun bilgi veya gerçeğe daha uygun sunum sağlaması durumunda verebilir.

Yeniden sınıflandırma

- Kural olarak; bir dönemde diğer kapsamlı gelir tablosuna dahil edilen gelir ve giderler, daha ihtiyaca uygun bilgi veya gerçeğe daha uygun sunumu sağlaması durumunda gelecek dönemde kâr veya zarar tablosunda yeniden sınıflandırılır.
- Yeniden sınıflandırma sonucunda kâr veya zarar tablosu, daha ihtiyaca uygun bilgi veya gerçeğe daha uygun sunum sağlamazsa, IASB diğer kapsamlı gelirden yer alan gelir ve giderlerin kar veya zararda yeniden sınıflandırılmamasına karar verebilir.

Değişikliklerin özeti

Bu bölüm yeni eklenmiştir.

Daha iyi iletişim

Varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelir ve giderler hakkındaki bilgiler, finansal tablolarda yapılan açıklamalar ve sunum aracılığıyla iletilir.

Finansal tablolardaki bilginin etkili bir şekilde iletimi, bilgilerin daha ihtiyaca uygun olmasını sağlar ve işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelir ve giderlerinin gerçeğe uygun sunumuna katkıda bulunur.

Revize *Kavramsal Çerçeve*, bilginin finansal tablolarda nasıl sunulması ve açıklanması gerektiğini tanımlayan bir anlayış içerir.

Ayrıca IASB, yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara daha faydalı finansal bilgisinin sağlanması ve bilginin iletiminin geliştirilmesi için "Daha İyi İletişim" temalı çeşitli projeler üzerinde çalışmaktadır.

TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflardaki Değişiklikler

– Ayrı Bir Belge

Bu belge; *Kavramsal Çerçeve*'ye yapılan atıflardaki değişiklikleri güncellemek için düzenlenmiştir.

Değişikliklerin amacı

- Bazı Standartlarda, *Kavramsal Çerçeve*'nin önceki versiyonuna açıkça atıflar yer almaktadır.
- Bu değişiklikler ile bu atıflar güncellenmektedir.

Etkiler

- IASB, Standartlarda *Kavramsal Çerçeve*'ye yapılan atıflardaki değişikliklerin finansal tablo kullanıcıları ve hazırlayıcıları üzerinde önemli bir etkisi olmasını beklememektedir.

Yürürlük tarihi ve geçiş

- Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2020 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.
- Geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması veya aşırı çaba veya maliyet gerektirdiği durumlar dışında, bu değişiklikler geriye dönük olarak uygulanır.

Muafiyetler

• **TFRS 3: İşletme Birleşmeleri**

Beklenmeyen sonuçlardan kaçınmak amacıyla, edinen işletmelerin Revize *Kavramsal Çerçeve* yerine önceki *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan varlık ve yükümlülük tanımlarını ve destekleyici kavramları uygulaması gerekir. IASB, bu duruma ilişkin olarak TFRS 3'ün nasıl güncellenebileceğini değerlendirmektedir.

• **Düzenlemeye dayalı hesap bakiyeleri**

TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'ın uygulandığı düzenlemeye dayalı hesap bakiyeleri için muhasebe politikaları geliştirirken, işletmelerin Revize *Kavramsal Çerçeve* yerine önceki *Kavramsal Çerçeve*'ye başvurmaları gerekir. Bu durum, işletmelerin muhasebe politikalarını kısa bir dönem içerisinde iki kez revize etmesini önler.