FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE (2018 Sürümü)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "*Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*" 01/01/2020 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 27/10/2018 tarihli ve 30578 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Söz konusu Kavramsal Çerçeve, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 07/06/2019 tarih ve 30794 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 75935942-050.01.04 - [01/145] sayılı Kurul Kararı aracılığıyla güncellenmiştir. Sözü edilen değişiklik TMS 1 tarafından yapılmış olup, 01/01/2020 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

İÇİNDEKİLER

paragraf

***KAVRAMSAL ÇERÇEVE*'NİN STATÜSÜ VE AMACI** **SA1.1**

BÖLÜM 1—GENEL AMAÇLI FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI

GİRİŞ **1.1**

GENEL AMAÇLI FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI, FAYDASI VE SINIRLARI **1.2**

RAPORLAYAN İŞLETMENİN EKONOMİK KAYNAKLARINA, İŞLETMEYE KARŞI İLERİ SÜRÜLEBİLEN TALEP HAKLARINA VE BU KAYNAKLARDAKİ VE HAKLARDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN BİLGİLER **1.12**

Ekonomik kaynaklar ve talep hakları **1.13**

Ekonomik kaynaklardaki ve talep haklarındaki değişiklikler **1.15**

Tahakkuk esaslı muhasebenin yansıttığı finansal performans **1.17**

Geçmişteki nakit akışlarının yansıttığı finansal performans **1.20**

Finansal performanstan kaynaklanmayan ekonomik kaynaklardaki ve talep haklarındaki değişiklikler **1.21**

İŞLETMENİN EKONOMİK KAYNAKLARININ KULLANIMINA İLİŞKİN BİLGİLER **1.22**

BÖLÜM 2—FAYDALI FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ

GİRİŞ **2.1**

FAYDALI FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ **2.4**

Temel niteliksel özellikler **2.5**

Destekleyici niteliksel özellikler **2.23**

FAYDALI FİNANSAL RAPORLAMADA MALİYET KISITI **2.39**

BÖLÜM 3—FİNANSAL TABLOLAR VE RAPORLAYAN İŞLETME

FİNANSAL TABLOLAR **3.1**

Finansal tabloların amacı ve kapsamı **3.2**

Raporlama dönemi **3.4**

Finansal tablolarda benimsenen bakış açısı **3.8**

İşletmenin sürekliliği varsayımı **3.9**

RAPORLAYAN İŞLETME **3.10**

Konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar **3.15**

BÖLÜM 4—FİNANSAL TABLOLARIN UNSURLARI

GİRİŞ **4.1**

VARLIK TANIMI **4.3**

Hak **4.6**

Ekonomik fayda üretme potansiyeli **4.14**

Kontrol **4.19**

YÜKÜMLÜLÜK TANIMI **4.26**

Mükellefiyet **4.28**

Bir ekonomik kaynağın devri **4.36**

Geçmişteki olaylar sonucunda oluşan mevcut mükellefiyet **4.42**

VARLIKLAR VE YÜKÜMLÜLÜKLER **4.48**

Hesap birimi **4.48**
Müeccel sözleşmeler **4.56**
Sözleşmeye dayalı hak ve mükellefiyetlerin özü **4.59**
ÖZKAYNAK TANIMI **4.63**
GELİR VE GİDER TANIMLARI **4.68**

BÖLÜM 5—FİNANSAL TABLOLARA ALMA VE FİNANSAL TABLO DIŞI BIRAKMA

FİNANSAL TABLOLARA ALMA SÜRECİ **5.1**
FİNANSAL TABLOLARA ALMA KRİTERLERİ **5.6**
İhtiyaca uygunluk **5.12**
Gerçeğe uygun sunum **5.18**
FİNANSAL TABLO DIŞI BIRAKMA **5.26**

BÖLÜM 6—ÖLÇÜM

GİRİŞ **6.1**
ÖLÇÜM ESASLARI **6.4**
Tarihi maliyet **6.4**
Cari değer **6.10**
BELİRLİ ÖLÇÜM ESASLARININ SAĞLADIĞI BİLGİLER **6.23**
Tarihi maliyet **6.24**
Cari değer **6.32**
ÖLÇÜM ESASI SEÇİLİRKEN DİKKATE ALINMASI GEREKEN FAKTÖRLER **6.43**
İhtiyaca uygunluk **6.49**
Gerçeğe uygun sunum **6.58**
Destekleyici niteliksel özellikler ve maliyet kısıtı **6.63**
İlk ölçüme özgü faktörler **6.77**
Birden fazla ölçüm esası **6.83**
ÖZKAYNAĞIN ÖLÇÜMÜ **6.87**
NAKİT AKIŞINA DAYALI ÖLÇÜM TEKNİKLERİ **6.91**

BÖLÜM 7—SUNUM VE AÇIKLAMA

İLETİŞİM ARAÇLARI OLARAK SUNUM VE AÇIKLAMA **7.1**
SUNUM VE AÇIKLAMA AMAÇLARI VE İLKELERİ **7.4**
SINIFLANDIRMA **7.7**
Varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırılması **7.9**
Özkaynağın sınıflandırılması **7.12**
Gelir ve giderlerin sınıflandırılması **7.14**
TOPLULAŞTIRMA **7.20**

BÖLÜM 8—SERMAYE KAVRAMLARI VE SERMAYENİN KORUNMASI

SERMAYE KAVRAMLARI **8.1**
SERMAYENİN KORUNMASI VE KÂRIN BELİRLENMESİ KAVRAMLARI **8.3**
SERMAYE KORUMA DÜZELTMELERİ **8.10**

EK—TERİMLERE İLİŞKİN TANIMLAR

KAVRAMSAL ÇERÇEVE'NİN STATÜSÜ VE AMACI

SA1.1 *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Kavramsal Çerçeve)* genel amaçlı finansal raporlamanın amacını ve ilgili kavramları tanımlamaktadır. *Kavramsal Çerçeve'*nin amacı:

(a) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna (Kurul) tutarlı kavramlara dayalı olan TFRS'leri (Standartları) geliştirmede yardımcı olmak,

(b) Finansal tabloları hazırlayanların, belirli bir işlem veya başka bir olaya uygulanan bir Standart bulunmadığında veya bir Standart muhasebe politikası konusunda seçim yapma imkânı verdiğinde tutarlı muhasebe politikaları geliştirmesine yardımcı olmak ve

(c) Tüm tarafların Standartları anlama ve yorumlamasına yardımcı olmaktır.

SA1.2 *Kavramsal Çerçeve* bir Standart değildir. *Kavramsal Çerçeve'*de yer alan hiçbir hüküm, herhangi bir Standardın veya herhangi bir Standarttaki bir hükmün yerine geçmez.

SA1.3 Kurul genel amaçlı finansal raporlamanın temel amacına ulaşmak için bazen *Kavramsal Çerçeve'*nin bazı yönlerinden sapan hükümler belirleyebilir. Kurul'un bunu yapması halinde, söz konusu Standardın Karar Gerekçelerinde bu sapmayı açıklar.

SA1.4 *Kavramsal Çerçeve,* Kurulun *Kavramsal Çerçeve* ile çalışma deneyimlerine dayalı olarak zaman zaman revize edilebilir. *Kavramsal Çerçeve'*nin revise edilmiş halleri kendiliğinden Standartlarda değişikliğe yol açmaz. Bir Standardın değiştirilmesi yönünde verilecek bir karar, Kurulun gündemine bir proje eklenmesini ve söz konusu Standartta bir değişiklik yapılması konusundaki sürecin tamamlanmasını gerektirir.

SA1.5 *Kavramsal Çerçeve*, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) bir parçası olan Kurulun beyan edilen misyonuna katkıda bulunur. Bu misyon, finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getiren Standartlar geliştirmektir. Kurulun çalışmaları ekonomide güveni, büyümeyi ve uzun vadeli finansal istikrarı geliştirerek kamu yararına hizmet eder. *Kavramsal Çerçeve* aşağıdaki özelliklere sahip Standartlara yönelik dayanak sağlar. Söz konusu Standartlar:

(a) Yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının ekonomik kararlar hakkında bilgilendirilmelerine imkân sağlamak suretiyle finansal bilgilerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini ve kalitesini artırarak şeffaflığa katkıda bulunur.

(b) Sermaye sağlayanlara ve onlara paralarını emanet eden insanlar arasındaki bilgi boşluğunu azaltarak hesap verebilirliği güçlendirir. *Kavramsal Çerçeve'*ye dayalı Standartlar yönetimi sorumlu tutmak için ihtiyaç duyulan bilgileri sağlar. Küresel olarak karşılaştırılabilir bilgilerin bir kaynağı olarak, bu Standartlar tüm dünyadaki düzenleyici kuruluşlar için de oldukça önemlidir.

(c) Yatırımcıların dünya çapındaki risk ve fırsatları belirlemelerine yardımcı olarak ekonomik verimliliğe katkıda bulunur ve bu nedenle sermaye tahsisini iyileştirir. İşletmeler için, *Kavramsal Çerçeve'*ye dayalı Standartlardan türetilen tek, güvenilir bir muhasebe dilinin kullanılması, sermaye maliyetini düşürür ve uluslararası raporlama maliyetlerini azaltır.

paragraf

BÖLÜM 1—GENEL AMAÇLI FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI

GİRİŞ **1.1**

GENEL AMAÇLI FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI, FAYDASI VE SINIRLARI **1.2**

RAPORLAYAN İŞLETMENİN EKONOMİK KAYNAKLARINA, İŞLETMEYE KARŞI İLERİ SÜRÜLEBİLEN TALEP HAKLARINA VE BU KAYNAKLARDAKİ VE HAKLARDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN BİLGİLER **1.12**

Ekonomik kaynaklar ve talep hakları **1.13**

Ekonomik kaynaklardaki ve talep haklarındaki değişiklikler **1.15**

Tahakkuk esaslı muhasebenin yansıttığı finansal performans **1.17**

Geçmişteki nakit akışlarının yansıttığı finansal performans **1.20**

Ekonomik kaynaklardaki değişiklikler ve finansal performanstan kaynaklanmayan talep haklarındaki değişiklikler **1.21**

İŞLETMENİN EKONOMİK KAYNAKLARININ KULLANIMINA İLİŞKİN BİLGİLER **1.22**

Giriş

1.1 Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, *Kavramsal Çerçeve'*nin temelini oluşturur. *Kavramsal Çerçeve'*de ele alınan diğer konular —faydalı bilgilerin niteliksel özellikleri ve faydalı bilgiye ilişkin maliyet kısıtı, raporlayan işletme kavramı, finansal tabloların unsurları, finansal tablolara alma ve finansal tablo dışı bırakma, ölçüm, sunum ve açıklama— ise söz konusu amacı mantıklı bir şekilde takip eder.

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, faydası ve sınırları

1.2 Genel amaçlı finansal raporlamanın[1] 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[2]. Bu kararlar aşağıdakileri içerir:

(a) Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,

(b) Kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi veya

(c) Yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakları kullanması.

1.3 1.2'nci paragrafta tanımlanan kararlar mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların beklediği getirilere, örneğin temettü, anapara ve faiz ödemelerine ya da piyasa fiyatlarında meydana gelen artışlara bağlıdır. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların beklediği getiriler, işletmenin gelecekteki net nakit girişlerinin tutarı, zamanlaması ve belirsizliği ile bunların, işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmesine bağlıdır. Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, bu değerlendirmeleri yapmak için bilgiye ihtiyaç duyar.

1.4 1.3'üncü paragrafta tanımlanan değerlendirmeleri yapmak için mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar aşağıdaki hususlar hakkında bilgiye ihtiyaç duyar:

(a) İşletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve söz konusu kaynaklarda ve talep haklarında meydana gelen değişiklikler (bakınız: 1.12-1.21'inci paragraflar) ve

(b) İşletme yönetimi ve yönetim kurulunun[3] işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde yerine getirdiği (bakınız: 1.22-1.23'üncü paragraflar).

1.5 Mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların birçoğunun, raporlayan işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkânı bulunmamaktadır ve ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumundadırlar. Dolayısıyla bu tür kullanıcılar, genel amaçlı finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcılardır[4].

1.6 Ancak, genel amaçlı finansal raporlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer tarafların ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri sağlamaz ve sağlamaları mümkün değildir. Söz konusu kullanıcıların, örneğin genel ekonomik koşullar ve beklentiler, siyasi olaylar ve siyasi iklim, sektör ve şirket görünümleri gibi diğer kaynaklardan elde edilecek ilgili bilgileri de göz önünde bulundurması gerekir.

1.7 Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin değerini gösterecek şekilde tasarlanmamıştır. Fakat bu raporlar mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin değeri hakkında yapacakları tahminlerde yardımcı olacak bilgiyi sağlar.

1.8 Bireysel asli kullanıcıların farklı ve muhtemelen birbiriyle örtüşmeyen bilgi ihtiyaçları ve istekleri vardır. Kurul Standartları geliştirirken, azami sayıdaki asli kullanıcının ihtiyaçlarını karşılayacak bir bilgi setinin sağlanmasını amaçlar. Ancak, ortak bilgi ihtiyaçlarına odaklanılması, raporlayan işletmenin, en çok asli kullanıcılarından oluşan bir alt küme için faydalı olan ek bilgileri finansal rapora dâhil etmesine engel teşkil etmez.

[1] Bu *Kavramsal Çerçeve'*de, 'finansal raporlar' ve 'finansal raporlama' terimleri aksi özel olarak belirtilmediği sürece genel amaçlı finansal raporları ve genel amaçlı finansal raporlamayı ifade eder.
[2] Bu *Kavramsal Çerçeve'*de, 'işletme' terimi aksi özel olarak belirtilmediği sürece raporlayan işletmeyi ifade eder.
[3] Bu *Kavramsal Çerçeve'*de, yönetim terimi aksi özellikle belirtilmedikçe işletmenin yönetimine ve yönetim kurulunu ifade eder.
[4] Bu *Kavramsal Çerçeve'*de 'asli kullanıcılar' ve 'kullanıcılar' terimleri ihtiyaç duydukları finanasal bilgilerin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumunda olan mevcut ve potansiyel yatırımcıları, borç verenleri ve kredi veren diğer tarafları ifade eder.

1.9 Raporlayan işletmenin yönetimi de işletmeye ilişkin finansal bilgilerle ilgilidir. Ancak, yönetim ihtiyaç duyduğu bilgiyi işletme içi kaynaklardan elde edebileceğinden, sadece genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgiye bağlı kalması gerekmez.

1.10 Yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar hariç olmak üzere, kamu kurumları ve düzenleyici kuruluşlar gibi diğer taraflar da genel amaçlı finansal raporları faydalı bulabilir. Ancak, söz konusu raporlar öncelikli olarak bu gruplara yönelik değildir.

1.11 Finansal raporlar, büyük ölçüde, kesin tanımlamalar yerine tahminlere, yargılara ve modellere dayanır. *Kavramsal Çerçeve,* bu tahminlerin, yargıların ve modellerin temelini oluşturan kavramları belirler. Söz konusu kavramlar, Kurulun ve finansal raporları hazırlayanların ulaşmaya çalıştıkları hedefi oluşturur. Birçok hedef gibi, *Kavramsal Çerçeve'*nin ideal finansal raporlama vizyonuna tam anlamıyla ulaşılması, işlemlerin ve diğer olayların incelenmesine ilişkin yeni modellerin anlaşılmasının, kabul edilmesinin ve uygulanmasının zaman alması nedeniyle en azından kısa vadede olası değildir. Bununla birlikte, finansal raporlama elde edilecek faydanın arttırılması yönünde gelişecekse, ulaşılmaya çalışılan bir hedefin bulunması esastır.

Raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarına, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep haklarına ve bu kaynaklardaki ve haklardaki değişikliklere ilişkin bilgiler

1.12 Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlar. Bu bilgi işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye karşı ileri sürülebilen talep haklarına ilişkin bilgiden oluşur. Finansal raporlar, aynı zamanda, raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarında ve işletmeye karşı ileri sürülebilen haklarda değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri hakkında bilgi sağlar. Her iki tür bilgi de bir işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar alınırken faydalı girdi sağlar.

Ekonomik kaynaklar ve talep hakları

1.13 Raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile talep haklarının yapısı ve tutarları hakkındaki bilgi, kullanıcıların, raporlayan işletmenin finansal açıdan güçlü ve zayıf yönlerini belirlemesine yardımcı olur. Bu bilgi, kullanıcıların, raporlayan işletmenin likiditesi ile ödeme gücünü, ilave finansman ihtiyacını ve bu finansmanın elde edilmesinde ne ölçüde başarılı olacağını değerlendirmesine yardımcı olur. Bu bilgi, kullanıcıların, işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmesine de yardımcı olabilir. Mevcut talep haklarının öncelikleri ve ödeme koşullarına ilişkin bilgi, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının, raporlayan işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları arasında nasıl dağıtılacağının öngörülmesinde finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olur.

1.14 Farklı türdeki ekonomik kaynaklar, raporlayan işletmeye yönelik gelecekte beklenen nakit akışlarının değerlendirilmesini farklı şekilde etkiler. Alacaklarda olduğu gibi gelecekteki nakit akışlarının bazıları doğrudan mevcut ekonomik kaynaklardan sağlanır. Diğer nakit akışları ise çeşitli kaynakların, mal veya hizmetlerin üretimi ve müşterilere pazarlanmasında birlikte kullanılmaları sonucu elde edilir. Bu tür nakit akışları, tek bir ekonomik kaynakla (veya talep hakkıyla) ilişkilendirilemese de finansal rapor kullanıcılarının, raporlayan işletmenin faaliyetleri için kullanıma hazır olan tüm kaynakların yapısını ve tutarını bilmesi gerekir.

Ekonomik kaynaklardaki ve talep haklarındaki değişiklikler

1.15 Raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep haklarındaki değişiklikler, işletmenin finansal performansından (bakınız: 1.17–1.20 paragrafları) ve borçlanma araçları ya da özkaynak araçları ihraç etmek gibi diğer olay veya işlemlerden (bakınız: A21 paragrafı) kaynaklanır. Kullanıcıların, raporlayan işletmenin gelecekte beklenen nakit girişlerini ve işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi için bu iki değişim türünü belirleyebilmesi gerekir.

1.16 Raporlayan işletmenin finansal performansı hakkındaki bilgi, kullanıcıların işletmenin kendi ekonomik kaynaklarıyla sağladığı getiriyi anlamalarına yardımcı olur. İşletmenin sağladığı getiriye ilişkin bilgi, kullanıcıların, işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmesine yardımcı olabilir. İşletmenin sağladığı getirinin değişkenliği ile bileşenlerine ilişkin bilgi de özellikle, gelecekteki nakit akışlarının belirsizliğinin değerlendirilmesinde önemlidir. Raporlayan işletmenin geçmişteki finansal performansına ve işletme yönetiminin idare etme sorumluluğunu nasıl yerine getirdiğine ilişkin bilgi, genellikle, işletmenin ekonomik kaynaklarından gelecekte elde edilecek getirilerin tahmin edilmesinde faydalıdır.

Tahakkuk esaslı muhasebenin yansıttığı finansal performans

1.17 Tahakkuk esaslı muhasebede, işlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep hakları üzerindeki etkileri, ilgili nakit girişleri ve ödemeler farklı bir dönemde gerçekleşmiş olsa bile, gerçekleştiği dönemde gösterilir. Bu durum, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile talep haklarına ve bunlarda belirli bir dönemde meydana gelen değişikliklere ilişkin bilginin, işletmenin geçmiş ve gelecekteki performansının değerlendirilmesinde, sadece dönem içindeki nakit girişlerine ve ödemelere ilişkin bilgiden daha iyi bir temel sağlaması açısından önemlidir.

1.18 Raporlayan işletmenin belirli bir dönemdeki finansal performansına ilişkin, ekonomik kaynaklarda ve talep haklarında doğrudan yatırımcılar ve kredi verenlerden ek kaynak elde edilmesi (bakınız: 1.21'inci paragraf) dışında meydana gelen değişikliklerin yansıttığı bilgi, işletmenin geçmişteki ve gelecekte net nakit girişleri yaratma gücünün değerlendirilmesinde faydalıdır. Bu bilgi, raporlayan işletmenin mevcut ekonomik kaynaklarını ne ölçüde artırdığını ve dolayısıyla, doğrudan yatırımcılardan ve kredi verenlerden ek kaynak elde etmek yerine kendi faaliyetleri aracılığıyla işletmenin net nakit girişi yaratma kapasitesini gösterir. Raporlayan işletmenin bir dönemdeki finansal performansına ilişkin bilgi, kullanıcılara, işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmede de yardımcı olabilir.

1.19 Raporlayan işletmenin bir dönemdeki finansal performansına ilişkin bilgi aynı zamanda, piyasa fiyatları ya da faiz oranlarındaki değişiklikler gibi olayların işletmenin ekonomik kaynaklarını ne ölçüde artırdığı ya da azalttığını, dolayısıyla işletmenin net nakit girişi yaratma gücünü ne şekilde etkilediğini gösterebilir.

Geçmişteki nakit akışlarının yansıttığı finansal performans

1.20 Raporlayan işletmenin belirli bir dönemdeki nakit akışlarına ilişkin bilgi de kullanıcıların, işletmenin gelecekteki net nakit girişleri yaratma gücünü ve işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmesine yardımcı olur. Bu bilgi, raporlayan işletmenin borçlanması, borcunu ödemesi, nakit temettü ödemeleri veya yatırımcılara yaptığı diğer nakit dağıtımlar da dâhil olmak üzere, raporlayan işletmenin nakdi nasıl elde ettiğini ve harcadığını gösterir ve işletmenin likiditesini ve borç ödeme gücünü etkileyebilecek diğer unsurlara ilişkin bilgileri de kapsar. Nakit akışlarına ilişkin bilgi, raporlayan işletmenin faaliyetlerinin anlaşılmasına, finansman ve yatırım faaliyetleri ile likidite ve borç ödeme gücünün değerlendirilmesine ve finansal performans ile ilgili diğer bilgilerin yorumlanmasına yardımcı olur.

Finansal performanstan kaynaklanmayan ekonomik kaynaklardaki ve talep haklarındaki değişiklikler

1.21 Raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep hakları, borçlanma ve özkaynak araçlarının ihraç edilmesi gibi finansal performans dışındaki nedenlerden dolayı da değişebilir. Bu tür bir değişime ilişkin bilgi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile haklarının neden değiştiğinin ve söz konusu değişikliklerin işletmenin gelecekteki finansal performansına yönelik etkilerinin kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılması için gereklidir.

İşletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımına ilişkin bilgiler

1.22 Raporlayan işletmenin yönetiminin, işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde yerine getirdiğine ilişkin bilgiler, kullanıcıların, işletmenin söz konusu kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmesinde yardımcı olur. Bu tür bilgi aynı zamanda yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarını gelecek dönemlerde ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde kullanacağının tahmininde de faydalıdır. Bu nedenle bu bilgi, işletmenin gelecekteki net nakit girişlerine ilişkin beklentilerin değerlendirilmesinde faydalı olabilir.

1.23 Yönetimin, işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarının örnekleri arasında, söz konusu kaynakları fiyat ve teknoloji değişiklikleri gibi ekonomik faktörlerin istenmeyen etkilerinden korumak ve işletmenin yürürlükteki yasa, yönetmelik ve sözleşme hükümlerine uymasını sağlamak yer alır.

paragraf

BÖLÜM 2—FAYDALI FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ

GİRİŞ **2.1**

FAYDALI FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ **2.4**

Temel niteliksel özellikler **2.5**

İhtiyaca uygunluk 2.6

Önemlilik 2.11

Gerçeğe uygun sunum 2.12

Temel niteliksel özelliklerin uygulanması 2.20

Destekleyici niteliksel özellikler **2.23**

Karşılaştırılabilirlik 2.24

Doğrulanabilirlik 2.30

Zamanında sunum 2.33

Anlaşılabilirlik 2.34

Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanması 2.37

FAYDALI FİNANSAL RAPORLAMADA MALİYET KISITI **2.39**

Giriş

2.1 Bu bölümde ele alınan faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan bilgilere (finansal bilgilere) dayanarak işletme hakkında kararlar alırken en çok fayda sağlayabilecek bilgi türlerini tanımlar.

2.2 Finansal raporlar, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve bu kaynaklar ile talep haklarında değişikliğe neden olan işlemler, diğer olaylar ve koşulların etkileri hakkında bilgi sağlar. (Bu bilgi, *Kavramsal Çerçeve'*de ekonomik olaylara ilişkin bilgi olarak ifade edilmektedir.) Bazı finansal raporlar, yönetimin raporlayan işletmeye ilişkin beklentileri ve stratejileri hakkında açıklayıcı materyalleri ve diğer ileriye yönelik bilgi türlerini de içerir.

2.3 Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri[5], finansal tablolarda sunulan finansal bilgi için uygulandığı gibi, diğer yollarla sağlanan finansal bilgiye de uygulanır. Raporlayan işletmenin faydalı finansal bilgi sağlama kabiliyetinde yaygın bir sınırlama teşkil eden maliyet kısıtı da benzer şekilde uygulanır. Ancak, niteliksel özelliklerin ve maliyet kısıtının uygulanmasında dikkate alınan hususlar farklı türdeki bilgiler için farklılık gösterebilir. Örneğin, niteliksel özellikler ile maliyet kısıtının ileriye yönelik bilgiye uygulanması, mevcut ekonomik kaynaklar ve talep hakları ile bu kaynaklar ve talep haklarındaki değişikliklere ilişkin bilgiye uygulanmasından farklı olabilir.

Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri

2.4 Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir. Finansal bilginin faydası; söz konusu bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda arttırılmış olur.

Temel niteliksel özellikler

2.5 Temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumdur.

İhtiyaca uygunluk

2.6 İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgiden faydalanmayı tercih etmemesi veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olması durumunda dahi bilgi, verilen kararda fark yaratma gücüne sahip olabilir.

2.7 Finansal bilgi; tahmin değeri, doğrulama değeri veya her ikisini birden taşıyorsa, verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir.

2.8 Finansal bilgi, kullanıcıların gelecekteki sonuçları tahmin etmek için yararlandığı süreçlerde girdi olarak kullanılabiliyorsa, tahmin değerine sahiptir. Finansal bilginin tahmin değerine sahip olması için bir tahmin veya öngörü olması gerekmez. Tahmin değerine sahip olan finansal bilgi, kullanıcılar tarafından tahminde bulunulurken kullanılır.

2.9 Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) doğrulama değerine sahiptir.

2.10 Finansal bilginin tahmin değeri ve doğrulama değeri birbiriyle ilişkilidir. Tahmin değerine sahip olan bilgi, genellikle doğrulama değerine de sahiptir. Örneğin; cari yıl hasılat tutarına ilişkin bilgi gelecek yıllara ilişkin hasılat tutarlarının tahmin edilmesinde kullanılabileceği gibi geçmiş yıllarda, cari yıl hasılat tutarı için yapılmış olan tahminlerle de karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmaların sonuçları, daha önceki tahminlerin yapılması sırasında uygulanan süreçlerin düzeltilmesi ve iyileştirilmesinde kullanıcılara yardımcı olur.

[5] *Kavramsal Çerçeve'*de 'niteliksel özellikler' ve 'maliyet kısıtı' terimleri faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerini ve maliyet kısıtını ifade eder.

Önemlilik

2.11 Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının (bakınız: 1.5'inci paragraf) belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir. Diğer bir ifadeyle önemlilik, ihtiyaca uygunluğun, bireysel bir işletmenin finansal raporu bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemlerin niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alan işletmeye özgü halidir. Bu nedenle, önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmemiş veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği belirtilmemiştir.

Gerçeğe uygun sunum

2.12 Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilir. 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 aynıdır. Aynı olmadığı durumda, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez (bakınız: 4.59-4.62'nci paragraflar).

2.13 Gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır. Elbette, kusursuzluğa nadir olarak erişilebilir. Kurulun amacı bu niteliklerin mümkün olan en üst seviyeye çıkarılmasıdır.

2.14 Tam bir sunum; bir kullanıcının sunulan olayı anlaması için gerekli tanımlamalar ve açıklamalar dâhil olmak üzere gereken tüm bilgileri içerir. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal ifadesini ve rakamsal ifadenin neyi temsil ettiğini içerir (örneğin, tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer). Bazı kalemler için tam bir sunum, kalemlerin niteliğine ve yapısına ilişkin önemli gerçekleri, söz konusu kalemlerin niteliğini ve yapısını etkileyebilecek faktörleri ve durumları ve rakamsal ifadenin belirlenmesinde kullanılan sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir.

2.15 Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde taraflılığın olmadığı sunumdur. Tarafsız sunumda finansal bilgi; söz konusu bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttırmak amacıyla taraflı, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış olarak gösterilmemiş ya da başka bir şekilde manipüle edilmemiştir. Tarafsız bilgi, belirli bir amaca yönelik olmayan veya davranışlar üzerinde etkisi olmayan bilgi anlamına gelmez. Aksine, ihtiyaca uygun finansal bilgi tanımı itibarıyla, kullanıcıların kararlarında fark yaratma gücüne sahiptir.

2.16 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[6]. Aynı şekilde, ihtiyatlı davranmak varlıkların ve gelirlerin olduğundan düşük, yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesine izin vermez. Bu tür yanlışlıklar, gelecek dönemlerde gelir veya giderlerin olduğundan yüksek veya düşük gösterilmesine yol açabilir.

2.17 İhtiyatlı davranmak, asimetrik olma ihtiyacını, örneğin yükümlülük ve giderlerden ziyade varlıkların ve gelirin finansal tablolara alınmasını destekleyecek daha ikna edici kanıtlara yönelik sistematik bir ihtiyacın olduğunu ifade etmez. Bu tür bir asimetri, faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerinden biri değildir. Bununla birlikte, bu asimetri, sunulması amaçlanan gerçeğe uygun bilgilerin ihtiyaca en uygun bilgilerin seçilmesini amaçlayan kararların bir sonucuysa, belirli Standartlar asimetrik hükümler içerebilir.

2.18 Bilginin gerçeğe uygun sunumu her açıdan doğru olduğu anlamına gelmez. Hatasız sunum, ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Bu bağlamda hatasız sunum, her açıdan kusursuz doğruluk anlamına gelmez. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru veya yanlış olup olmadığı belirlenemez. Ancak söz konusu tutarın bir tahmin olduğunun açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahmin sürecinin yapısının ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun bir sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir.

2.19 Finansal raporlardaki parasal tutarlar doğrudan gözlemlenemediğinde ve bunun yerine tahmin edilmeleri gerektiğinde, ölçüm belirsizliği ortaya çıkar. Makul tahminlerin kullanımı finansal bilginin hazırlanmasının temel bir parçasıdır ve tahminlerin açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması ve açıklanması durumunda bilginin faydasını azaltmaz. Yüksek düzeydeki bir ölçüm belirsizliği bile bu tür bir tahminin faydalı bilgi sağlamasını engellemez (bakınız: 2.22'nci paragraf).

6 Varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler Tablo 4.1'de tanımlanmaktadır. Bunlar, finansal tabloların unsurlarıdır.

Temel niteliksel özelliklerin uygulanması

2.20 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.

2.21 Temel niteliksel özelliklerin uygulanması için en verimli ve etkili süreç genellikle aşağıdaki şekilde gerçekleşir (bu örnekte dikkate alınmayan ancak sürecin uygulanmasında destekleyici niteliksel özellikler ile maliyet kısıtının etkileri de göz önünde bulundurulmalıdır). İlk olarak, raporlayan işletmenin finansal bilgilerini kullananlara faydalı olabilecek bir ekonomik olaya ilişkin bilgiler belirlenir. İkinci olarak, ekonomik olaya ilişkin ihtiyaca en uygun olacak bilgi türü belirlenir. Üçüncü olarak da, söz konusu bilginin mevcut olup olmadığı ve ekonomik olayın gerçeğe uygun sunumu sağlayıp sağlayamayacağı belirlenir. Bilgi bu özelliklere sahipse, temel niteliksel özellikleri yerine getirme süreci o noktada tamamlanır. Aksi halde, süreç bir sonraki ihtiyaca en uygun bilgi türü belirlenerek tekrar edilir.

2.22 Bazı durumlarda, finansal raporlamanın ekonomik olaya ilişkin faydalı bilgi sağlama amacına ulaşılması için temel niteliksel özellikler arasında bir dengeleme yapılması gerekebilir. Örneğin, bir olayla ilgili ihtiyaca en uygun bilgi oldukça belirsiz bir tahmin olabilir. Bazı durumlarda, o tahminin yapılmasındaki ölçüm belirsizliği o kadar yüksek düzeyde olur ki tahminin yeterince gerçeğe uygun sunumu sağlayıp sağlamayacağı tartışmalı olabilir. Bazı durumlarda, en faydalı bilgi, oldukça yüksek belirsizlik düzeyindeki tahminin yanında tahmine ilişkin bir tanımlama ve o tahmini etkileyen belirsizliklere ilişkin bir açıklama olabilir. Bu tür diğer durumlarda, söz konusu bilgi o olayın yeterince gerçeğe uygun sunumunu sağlamadığında, en faydalı bilgi, ihtiyaca uygunluğu biraz daha az olan fakat daha düşük bir ölçüm belirsizliğine konu olan başka bir tür tahmini içerebilir. Sınırlı durumlarda, faydalı bilgi sağlayan herhangi bir tahmin olmayabilir. Bu tür sınırlı durumlarda, bir tahmine dayanmayan bilgiler sağlamak gerekli olabilir.

Destekleyici niteliksel özellikler

2.23 Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik, hem ihtiyaca uygun olan hem de gerçeğe uygun olarak sunulması amaçlanan bilginin faydasını arttıran niteliksel özelliklerdir. Ayrıca destekleyici niteliksel özellikler, bir ekonomik olayın sunumunda kullanılabilecek iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesine yardımcı olabilir.

Karşılaştırılabilirlik

2.24 Kullanıcıların verdiği kararlar, bir yatırımı satmak veya elde tutmak ya da bir raporlayan işletmeye veya diğerine yatırım yapmak gibi alternatifler arasında tercih yapmalarını gerektirir. Sonuç olarak, raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler, diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir dönemine ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileriyle karşılaştırılabilmesi durumunda daha faydalıdır.

2.25 Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak karşılaştırılabilirlik, tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir.

2.26 Tutarlılık, karşılaştırılabilirlikle ilişkili olsa da aynı anlama gelmez. Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir dönemde, aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması anlamına gelir. Amaç karşılaştırılabilirlik olmakla birlikte tutarlılık, bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olur.

2.27 Karşılaştırılabilirlik yeknesaklık değildir. Bilginin karşılaştırılabilir olması için benzer şeylerin benzer, farklı şeylerin ise farklı görünmesi gerekir. Finansal bilginin karşılaştırılabilirliği benzer şeylerin farklı gösterilmesiyle arttırılamayacağı gibi farklı şeylerin benzer gösterilmesiyle de arttırılamaz.

2.28 Belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliğe ulaşılması temel niteliksel özelliklerin sağlanması ile mümkündür. Bir ekonomik olayın gerçeğe uygun sunumu ile benzer bir ekonomik olayın başka bir raporlayan işletme tarafından gerçeğe uygun sunumunun, kendiliğinden belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliği sağlaması gerekir.

2.29 Tek bir ekonomik olay birden fazla yöntemle gerçeğe uygun olarak sunulabilse de, aynı ekonomik olay için alternatif muhasebe yöntemlerine izin verilmesi karşılaştırılabilirliği azaltır.

Doğrulanabilirlik

2.30 Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun olarak sunduğu konusunda temin edilmesine 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. Nicel bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir.

2.31 Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakdin sayılması gibi bir tutarın ya da başka bir sunumun doğrudan yapılan bir gözlemle doğrulanması anlamına gelir. Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan girdilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak çıktıların yeniden hesaplanması anlamına gelir. Stoğun defter değerinin, girdiler (miktar ve maliyetler) kontrol edilerek doğrulanması ve dönem sonu stoğunun aynı maliyet akışı varsayımı kullanılarak (örneğin, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak) yeniden hesaplanması dolaylı doğrulamaya bir örnektir.

2.32 Bazı açıklamaların ve ileriye yönelik finansal bilgilerin doğrulanması gelecekteki bir döneme kadar veya hiç mümkün olmayabilir. Kullanıcılara bu tür bilgileri kullanıp kullanmayacakları kararını vermelerinde yardımcı olması amacıyla temel varsayımların, bilgileri derleme yöntemlerinin ve bilgileri destekleyen diğer faktörlerin ve durumların genellikle açıklanması gerekir.

Zamanında sunum

2.33 Zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir.

Anlaşılabilirlik

2.34 Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılabilir kılar.

2.35 Bazı olaylar, yapısı gereği karmaşıktır ve anlaşılması kolaylaştırılamaz. Bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal raporların dışında bırakılması, raporlardaki bilgilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilir. Fakat bu şekildeki raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabilecektir.

2.36 Finansal raporlar, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler hakkında makul seviyede bilgisi olan, bilgileri özenle gözden geçiren ve analiz eden kullanıcılar için hazırlanır. Bazen, bilgili ve dikkatli kullanıcılar bile karmaşık ekonomik olaylara ilişkin bilgileri anlamak için bir danışmandan yardım alma ihtiyacı duyabilirler.

Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanması

2.37 Destekleyici niteliksel özellikler, mümkün olduğu ölçüde azami seviyeye çıkarılmalıdır. Ancak, bilgi ihtiyaca uygun olmadığında veya sunmayı amaçladığı husus gerçeğe uygun olarak sunulmadığında, destekleyici niteliksel özellikler bu bilgiyi, tek başına ya da grup olarak faydalı kılamaz.

2.38 Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanması, belirli bir sırayı takip etmeyen, tekrarlayan bir süreçtir. Bazen, bir niteliksel özelliğin azami seviyeye çıkarılması amacıyla bir diğer destekleyici niteliksel özelliğin azaltılması gerekebilir. Örneğin, yeni bir Standardın ileriye yönelik olarak uygulanması sonucunda karşılaştırılabilirlikte meydana gelecek geçici bir azalma uzun vadede ihtiyaca uygunluğun veya gerçeğe uygun sunumun geliştirilmesi açısından faydalı olabilir. Uygun açıklamalar, karşılaştırılabilir olmamayı kısmen telafi edebilir.

Faydalı finansal raporlamada maliyet kısıtı

2.39 Maliyet, finansal raporlama tarafından sağlanan bilgi üzerindeki yaygın bir kısıttır. Finansal bilginin raporlanması sırasında maliyetlere katlanılır. Bilginin raporlanması ile sağlanacak faydanın bilginin raporlanması için katlanılan maliyetleri karşılaması önemlidir. Göz önünde bulundurulması gereken çeşitli maliyetler ve faydalar vardır.

2.40 Finansal bilgiyi sağlayanlar, finansal bilginin toplanması, işlenmesi, doğrulanması ve yayımlanması için oldukça fazla çaba harcarlar. Ancak bu maliyetlere elde edecekleri getirinin azalışı şeklinde, nihai olarak

kullanıcılar katlanırlar. Ayrıca finansal bilgi kullanıcıları, sunulan bilginin analiz edilmesi ve yorumlanmasına ilişkin maliyetlere de katlanırlar. İhtiyaç duyulan bilginin sağlanmaması durumunda, kullanıcılar bu bilgiyi başka yerden edinmek ya da tahmin etmek için ek maliyetlere katlanırlar.

2.41 İhtiyaca uygun olan ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunan finansal bilginin raporlanması, kullanıcıların daha güvenle karar vermelerine yardımcı olur. Bunun sonucunda, sermaye piyasaları daha verimli işler ve bir bütün olarak ekonomide daha düşük sermaye maliyeti oluşur. Ayrıca, bireysel yatırımcılar, borç verenler ya da kredi veren diğer taraflar daha bilinçli kararlar vererek bundan fayda sağlarlar. Ancak, genel amaçlı finansal raporların, tüm kullanıcıların ihtiyaca uygun olarak nitelendireceği bütün bilgileri sağlaması mümkün değildir.

2.42 Kurul maliyet kısıtını uygularken belirli bir bilginin raporlanması ile sağlanacak faydaların, bilginin raporlanması ve kullanılması için katlanılan maliyetleri karşılamasının muhtemel olup olmadığını değerlendirir. Kurul, teklif edilen bir finansal raporlama standardının geliştirilmesi sırasında maliyet kısıtını uygularken, finansal bilgi sağlayanlardan, kullanıcılardan, denetçilerden, akademisyenlerden ve diğer taraflardan, oluşturulacak Standardın faydalarının ve maliyetlerinin beklenen yapısı ve miktarı hakkında bilgi ister. Birçok durumda değerlendirmeler, sayısal ve niteliksel bilginin bileşimine dayanarak yapılır.

2.43 Öznellik nedeniyle farklı bireyler finansal bilginin belirli kalemlerinin raporlanmasındaki maliyet ve faydayı farklı şekilde değerlendirecektir. Bu nedenle, Kurul, finansal raporlamadaki fayda ve maliyetleri sadece raporlama yapan işletme özelinde değil, genel olarak değerlendirmeyi amaçlar. Ancak bu durum, maliyet ve faydaya ilişkin değerlendirmeler sonucunda tüm işletmeler için her zaman aynı raporlama hükümlerinin olması gerektiği anlamına gelmez. İşletmelerin farklı büyüklüklerde olması, farklı sermaye elde etme yöntemlerine (kamudan veya özel sektörden) sahip olmaları, kullanıcıların farklı ihtiyaçlara sahip olması ve diğer unsurlar nedeniyle farklılıkların olması uygun görülebilir.

paragraf

BÖLÜM 3—FİNANSAL TABLOLAR VE RAPORLAYAN İŞLETME

FİNANSAL TABLOLAR **3.1**

Finansal tabloların amacı ve kapsamı **3.2**

Raporlama dönemi **3.4**

Finansal tablolarda benimsenen bakış açısı **3.8**

İşletmenin sürekliliği varsayımı **3.9**

RAPORLAYAN İŞLETME **3.10**

Konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar **3.15**

Finansal tablolar

3.1 1'inci ve 2'inci bölümlerde genel amaçlı finansal raporlarda sağlanan bilgiler ele alınmakta, 3-8'inci bölümlerde de genel amaçlı finansal raporların belirli bir biçimi olan genel amaçlı finansal tablolarda sağlanan bilgiler ele alınmaktadır. Finansal tablolar[7] raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye yöneltilen talep hakları, söz konusu kaynaklar ve talep haklarındaki değişiklikler hakkında finansal tablo unsurlarının tanımını karşılayan bilgiler sağlar (bakınız: Tablo 4.1).

Finansal tabloların amacı ve kapsamı

3.2 Finansal tabloların amacı, raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri[8] 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 (bakınız: 1.3'üncü paragraf).

3.3 Söz konusu bilgiler aşağıdaki şekilde sağlanır:

(a) Varlıkları, yükümlülükleri ve özkaynağı finansal durum tablosuna alarak,

(b) Gelir ve giderleri finansal performans tablosuna (tablolarına)[9] alarak,

(c) Aşağıdaki bilgileri diğer tablolarda ve dipnotlarda sunarak ve açıklayarak:

(i) Finansal tablolara alınan varlık ve yükümlülüklerin niteliği ve bunlardan kaynaklanan riskler dâhil olmak üzere finansal tablolara alınan varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler (bakınız: 5.1'inci paragraf),

(ii) Finansal tablolara alınmamış varlık ve yükümlülüklerin niteliği ile bunlardan kaynaklanan riskler hakkında bilgiler dâhil olmak üzere finansal tablolara alınmamış varlık ve yükümlülükler (bakınız: 5.6'ncı paragraf),

(iii) Nakit akışları,

(iv) Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin katkıları ve onlara yapılan dağıtımlar ve

(v) Sunulan veya açıklanan tutarların tahmin edilmesinde kullanılan yöntemler, varsayımlar ve yargılar ile bu yöntem, varsayım ve yargılarda meydana gelen değişiklikler.

Raporlama dönemi

3.4 Finansal tablolar, belirli bir dönem (raporlama dönemi) için hazırlanır ve aşağıdaki hususlarda bilgi sağlar:

(a) Raporlama dönemi sonunda veya raporlama dönemi sırasında mevcut olan varlık ve yükümlülükler -finansal tablolara yansıtılmamış varlık ve yükümlülükler dâhil- ile özkaynak,

(b) Raporlama dönemindeki gelir ve giderler.

3.5 Finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarının değişiklikleri ve eğilimleri belirlemesine ve değerlendirmesine yardımcı olmak amacıyla önceki dönemlerden en az birine ilişkin karşılaştırmalı bilgi de sağlar.

3.6 Gelecekteki muhtemel işlemler ve gelecekteki muhtemel diğer olaylar hakkındaki bilgiler, aşağıdaki durumlarda finansal tablolara dâhil edilir:

(a) İşletmenin raporlama dönemi sonunda veya raporlama dönemi sırasında mevcut olan varlıkları ve yükümlülükleriyle - finansal tablolara yansıtılmamış olan varlıklar veya yükümlülükler dâhil- ve özkaynağıyla, veya raporlama dönemi içindeki gelir ve giderlerle ilişkili olması.

(b) Finansal tablo kullanıcıları için faydalı olması.

Örneğin, bir varlık veya yükümlülük, gelecekteki nakit akışları tahmin edilerek ölçülüyorsa, tahmin edilen nakit akışları hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcılarının raporlanan ölçümleri anlamasına yardımcı

7 *Kavramsal Çerçeve'*de 'finansal tablolar' terimi genel amaçlı finansal tabloları ifade eder.

8 Varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler Tablo 4.1'de tanımlanmaktadır. Bunlar finansal tabloların unsurlarıdır.

9 *Kavramsal Çerçeve'*de finansal performans tablosunun (tablolarının) tek bir tablodan mı, yoksa iki tablodan mı oluştuğu belirtilmemektedir.

olabilir. Finansal tablolar genellikle, yönetimin raporlayan işletme hakkındaki beklentilerini ve stratejilerini içeren açıklayıcı materyallerde olduğu gibi başka türde ileriye yönelik bilgiler sağlamaz.

3.7 Finansal tablolar, finansal tabloların amacını karşılaması için gerekli bilgilerin sağlanması şartıyla, raporlama döneminin bitiminden sonra meydana gelen işlemler ve diğer olaylar hakkında bilgiler içerir (bakınız: 3.2'nci paragraf).

Finansal tablolarda benimsenen bakış açısı

3.8 Finansal tablolar, raporlayan işletmenin mevcut veya potansiyel yatırımcılarından, borç verenlerinden veya kredi veren diğer taraflarından oluşan belli bir grubun bakış açısıyla değil, işletmenin bütününün bakış açısıyla görülen işlemler ve diğer olaylar hakkında bilgi sağlar.

İşletmenin sürekliliği varsayımı

3.9 Finansal tablolar genellikle işletmenin sürekliliği ve öngörülebilir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Böylece, işletmenin tasfiyeye girme veya faaliyetlerini durdurma niyetinin veya ihtiyacının olmadığı varsayılır. Böyle bir niyet veya ihtiyaç olduğu takdirde finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı, kullanılan esas da finansal tablolarda tanımlanmalıdır.

Raporlayan işletme

3.10 Raporlayan işletme, finansal tablolar hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen bir 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.

3.11 Bazen bir işletme (ana ortaklık) başka bir işletme (bağlı ortaklık) üzerinde kontrole sahiptir. Bir raporlayan işletme hem ana ortaklıktan, hem de onun bağlı ortaklıklarından oluşuyorsa, raporlayan işletmenin finansal tabloları 'konsolide finansal tablolar' olarak ifade edilir (bakınız: 3.15-3.16'ncı paragraflar). Raporlayan işletme sadece ana ortaklık ise raporlayan işletmenin finansal tabloları 'konsolide olmayan finansal tablolar' olarak ifade edilir (bakınız: 3.17-3.18'inci paragraflar).

3.12 Tamamının ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi içinde olmadığı iki ya da daha fazla işletmeden oluşan raporlayan işletmenin finansal tabloları 'birleşik finansal tablolar' olarak ifade edilir.

3.13 Bir raporlayan işletme için uygun sınırın belirlenmesi o işletmenin,

(a) Tüzel kişi olmaması ve

(b) Aralarında ana işletme-bağlı ortaklık ilişkisi olan tüzel kişilerden oluşmaması

halinde zor olabilir.

3.14 Bu tür durumlarda, raporlayan işletmenin sınırının belirlenmesine, raporlayan işletmenin finansal tablolarının asli kullanıcılarının bilgi ihtiyaçları tarafından yön verilir. Söz konusu kullanıcılar, sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunan ihtiyaca uygun bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Gerçeğe uygun sunum aşağıdakileri gerektirir:

(a) Raporlayan işletmenin sınırının ihtiyari veya eksik bir ekonomik faaliyet setini içermemesini,

(b) Ekonomik faaliyet setinin raporlayan işletme sınırına dâhil edilmesinin tarafsız bilgi sağlanmasıyla sonuçlanmasını ve

(c) Raporlayan işletme sınırının nasıl belirlendiğine ve raporlayan işletmenin nelerden oluştuğuna dair bir tanımlama yapılmasını.

Konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar

3.15 Konsolide finansal tablolar, hem ana ortaklığın hem de bağlı ortaklıklarının varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında tek bir raporlayan işletmeninki gibi bilgi sağlar. Söz konusu bilgi, ana ortaklığın mevcut ve potansiyel yatırımcılarına, borç verenlerine ve kredi veren diğer taraflarına, ana ortaklığa yönelik gelecekteki net nakit girişi beklentileri hakkında yapacakları değerlendirmede faydalı olur. Bunun nedeni, ana ortaklığa yönelik net nakit girişlerinin, bağlı ortaklıklardan ana ortaklığa gelen dağıtımları içermesi ve bu dağıtımların bağlı ortaklıklara gelen net nakit girişlerine bağlı olmasıdır.

3.16 Konsolide finansal tablolar, belirli bir bağlı ortaklığın varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında ayrı bilgi sağlamak üzere tasarlanmamıştır. Bir bağlı ortaklığın kendi finansal tabloları söz konusu bilgileri sağlamak üzere tasarlanmıştır.

3.17 Konsolide olmayan finansal tablolar, bağlı ortaklıkların değil ana ortaklığın varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında bilgi sağlamak üzere tasarlanmıştır. Bu bilgi, ana ortaklığın mevcut ve potansiyel yatırımcıları, borç verenleri ve kredi veren diğer tarafları için faydalı olabilir. Çünkü:

(a) Ana ortaklığa yönelik bir talep hakkı genellikle hak sahibine, bağlı ortaklıklara yönelik bir hak vermez ve

(b) Bazı ülkelerde, ana ortaklığın özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yasal olarak dağıtılabilecek olan tutarlar, ana ortaklığın dağıtılabilir yedeklerine bağlıdır.

Sadece ana ortaklığa ait olan bazı varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler hakkında bilgi sağlamanın bir başka yolu da bu bilgileri konsolide finansal tablolardaki dipnotlarda açıklamaktır.

3.18 Konsolide olmayan finansal tablolarda sağlanan bilgiler genellikle ana ortaklığın mevcut ve potansiyel yatırımcılarının, borç verenlerinin ve kredi veren diğer taraflarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli değildir. Dolayısıyla, konsolide finansal tabloların hazırlanması gerektiğinde konsolide olmayan finansal tablolar, konsolide finansal tabloların yerine geçemez. Diğer taraftan, bir ana ortaklık, konsolide finansal tablolara ek olarak konsolide olmayan finansal tablolar hazırlamakla yükümlü olabilir veya konsolide olmayan finansal tablolar hazırlamayı seçebilir.

paragraf

BÖLÜM 4—FİNANSAL TABLOLARIN UNSURLARI

GİRİŞ	**4.1**
VARLIK TANIMI	**4.3**
Hak	**4.6**
Ekonomik fayda üretme potansiyeli	**4.14**
Kontrol	**4.19**
YÜKÜMLÜLÜK TANIMI	**4.26**
Mükellefiyet	**4.28**
Bir ekonomik kaynağın devri	**4.36**
Geçmişteki olaylar sonucunda oluşan mevcut mükellefiyet	**4.42**
VARLIKLAR VE YÜKÜMLÜLÜKLER	**4.48**
Hesap birimi	**4.48**
Müeccel sözleşmeler	**4.56**
Sözleşmeye dayalı hak ve mükellefiyetlerin özü	**4.59**
ÖZKAYNAK TANIMI	**4.63**
GELİR VE GİDER TANIMLARI	**4.68**

Giriş

4.1 *Kavramsal Çerçeve'de* tanımlanan finansal tabloların unsurları şunlardır:

(a) Raporlayan işletmenin finansal durumuyla ilgili varlıklar, yükümlükler ve özkaynak ve

(b) Raporlayan işletmenin finansal performansıyla ilgili gelir ve giderler.

4.2 Söz konusu unsurlar Bölüm 1'de ele alınan ekonomik kaynaklar ve talep hakları ile ekonomik kaynak ve talep haklarında meydana gelen değişikliklerle bağlantılıdır ve Tablo 4.1'de tanımlanmaktadır.

Tablo 4.1— Finansal tabloların unsurları

1. Bölümde ele alınan kalem	**Unsur**	**Tanım veya Açıklama**
Ekonomik kaynak	Varlık	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynak. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.
Talep hakkı	Yükümlülük	İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyeti.
	Özkaynak	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan hak.
Finansal performansı yansıtan, ekonomik kaynaklarda ve talep haklarındaki değişiklikler	Gelir	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlar.
	Gider	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlar.
Ekonomik kaynaklarda ve talep haklarındaki diğer değişiklikler	–	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin katkıları ve onlara yapılan dağıtımlar.
	–	Özkaynakta artış veya azalışa yol açmayan varlıklardaki veya yükümlülüklerdeki değişiklikler.

Varlık tanımı

4.3 Varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır.

4.4 Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.

4.5 Bu bölüm, bu tanımları üç açıdan ele almaktadır:

(a) Hak (bakınız: 4.6-4.13'üncü paragraflar),

(b) Ekonomik fayda üretme potansiyeli (bakınız: 4.14-4.18'inci paragraflar) ve

(c) Kontrol (bakınız: 4.19-4.25'inci paragraflar).

Hak

4.6 Ekonomik fayda yaratma potansiyeline sahip haklar aşağıdakileri de içeren birçok biçimde olabilir:

(a) Başka bir taraf için bir mükellefiyet teşkil eden haklar (bakınız: 4.39'uncu paragraf). Örneğin:

(i) Nakit alma hakları.

(ii) Mal veya hizmet alma hakları.

(iii) Ekonomik kaynakları başka bir tarafla lehte şartlarda takas etme hakkı. Bu tür haklar örneğin, hâlihazırda lehte şartlar altında bir ekonomik kaynağı satın almaya yönelik bir forward sözleşmesini veya bir ekonomik kaynağı satın alma opsiyonunu içerebilir.

(iv) Önceden belirtilmiş gelecekteki belirsiz bir olayın meydana gelmesi durumunda başka bir tarafın bir ekonomik kaynağı devretme mükellefiyetinden faydalanma hakları (bakınız: 4.37'nci paragraf)

(b) Başka bir taraf için bir mükellefiyet teşkil etmeyen haklar. Örneğin:

(i) Maddi duran varlıklar veya stoklar gibi fiziksel nesneler üzerindeki haklar. Bu tür haklara örnek olarak, bir fiziksel nesneyi kullanma hakkı veya kiralanan bir nesnenin kalıntı değerinden faydalanma hakkı verilebilir.

(ii) Fikri mülkiyet kullanma hakları.

4.7 Birçok hak, sözleşme, mevzuat veya benzer yollarla kurulur. Örneğin, bir işletme, fiziksel bir nesneye sahip olarak veya kiralayarak, bir borçlanma aracı veya özkaynak aracına sahip olarak, ya da tescilli bir patente sahip olarak haklar elde edebilir. Ancak bir işletme başka yollardan da haklar elde edebilir. Örneğin:

(a) Kamuya açık olmayan bir teknik bilgi elde ederek veya oluşturarak (bakınız: 4.22'nci paragraf) ya da

(b) Başka bir tarafın teamüle dayalı uygulamalarıyla, yazılı politikalarıyla veya belirli beyanlarıyla tutarlı olmayan bir biçimde hareket etme imkânının olmaması nedeniyle ortaya çıkan bir mükellefiyeti aracılığıyla (bakınız: 4.31'inci paragraf).

4.8 Bazı mallar ve hizmetler, —örneğin çalışanların sunduğu hizmetler— alınır ve hemen tüketilir. Bir işletmenin bu tür mal ve hizmetlerin ürettiği ekonomik faydaları elde etme hakkı, işletme söz konusu mal ve hizmetleri tüketene kadar anlık olarak mevcuttur.

4.9 İşletmenin haklarının tamamı söz konusu işletmenin varlıkları değildir —söz konusu hakların işletmenin varlıkları olması için hem işletmeye diğer tüm tarafların elde edebildiği ekonomik faydaların ötesinde ekonomik faydalar üretme potansiyeline sahip olması (bakınız: 4.14–4.18'inci paragraflar), hem de söz konusu işletme tarafından kontrol edilmesi (bakınız: 4.19–4.25'inci paragraflar) gerekir. Örneğin, tüm tarafların önemli bir maliyet olmaksızın kullanabildiği haklar —kamu mallarına erişim hakları, geçit hakkı gibi kamu hakları veya kamuya açık teknik bilgi— genellikle bunları elinde tutan işletmelerin varlıkları değildir.

4.10 Bir işletme, kendisinden ekonomik fayda elde etme hakkına sahip olamaz. Bu nedenle;

(a) İşletme tarafından ihraç edilen, geri satın alınan ve tutulan borçlanma araçları veya özkaynak araçları —örneğin işletme tarafından geri alınan kendi payları— işletmenin ekonomik kaynakları değildir.

(b) Raporlayan işletme birden fazla tüzel kişiden oluşuyorsa, o tüzel kişilerden biri tarafından ihraç edilen ve o tüzel kişilerden bir diğeri tarafından elde tutulan borçlanma araçları veya özkaynak araçları raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları değildir.

4.11 Kural olarak, bir işletmenin haklarından her biri ayrı bir varlıktır. Ancak, muhasebenin amaçları açısından, ilgili haklar genellikle tek bir varlık olan tek bir hesap birimi olarak ele alınır (bakınız: 4.48–4.55' inci paragraflar). Örneğin, fiziksel bir nesnenin hukuki mülkiyeti, aşağıdakiler dâhil birtakım haklar doğurabilir:

(a) Nesneyi kullanma hakkı,

(b) Nesne üzerindeki hakları satma hakkı,

(c) Nesne üzerindeki hakları rehin etme hakkı ve

(d) (a)–(c) bentlerinde belirtilmeyen diğer haklar.

4.12 Birçok durumda, fiziksel bir nesnenin hukuki mülkiyetinden doğan haklar seti, tek bir varlık olarak muhasebeleştirilir. Kavramsal olarak, ekonomik kaynak fiziksel nesnenin kendisi değil, doğurduğu haklar setidir. Bununla birlikte, haklar setini fiziksel nesne olarak tanımlamak sıklıkla o hakların en öz ve anlaşılabilir biçimde ve gerçeğe uygun sunumunu sağlar.

4.13 Bazı durumlarda, bir hakkın mevcut olup olmadığı belirsizdir. Örneğin, bir işletme ve başka bir taraf, işletmenin söz konusu diğer taraftan ekonomik bir kaynak alma hakkına sahip olup olmadığı hakkında ihtilafa düşebilir. Hakkın mevcut olup olmadığına dair belirsizlik çözülene kadar -örneğin, bir mahkeme kararıyla- işletmenin bir hakka sahip olup olmadığı veya sonuç olarak bir varlığın mevcut olup olmadığı

belirsizdir (mevcudiyeti belirsiz olan varlıkların finansal tablolara yansıtılması 5.14'üncü paragrafta ele alınmaktadır).

Ekonomik fayda üretme potansiyeli

4.14 Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır. Bu potansiyelin var olması için hakkın ekonomik faydalar üreteceğinin kesin, hatta muhtemel olması gerekli değildir. Hakkın yalnızca hâlihazırda mevcut olması ve en az bir durumda işletme için diğer tüm tarafların elde edebildiği ekonomik faydaların ötesinde ekonomik faydalar üretebilmesi gereklidir.

4.15 Bir hak, ekonomik fayda üretme olasılığı düşük olsa da ekonomik kaynak tanımını karşılayabilir ve böylece bir varlık olabilir. Bununla birlikte, söz konusu düşük olasılık, varlığın finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağına (bakınız: 5.15–5.17'inci paragraflar) ve nasıl ölçüleceğine ilişkin kararlar da dâhil olmak üzere varlık hakkında hangi bilgilerin sağlanacağı yönündeki kararları etkileyebilir.

4.16 Ekonomik kaynak, işletmeye aşağıdakilerden birini veya birkaçını yapma yetkisini veya imkânını vererek işletme için ekonomik faydalar üretebilir:

(a) Sözleşmeye dayalı nakit akışları veya başka bir ekonomik kaynak alma,

(b) Ekonomik kaynakları başka bir tarafla lehte şartlar altında takas etme,

(c) Nakit girişleri üretme veya nakit çıkışlarından kaçınma. Örneğin:

(i) Mal üretmek veya hizmet sağlamak için ekonomik kaynağı tek başına veya diğer ekonomik kaynaklarla birlikte kullanmak,

(ii) Ekonomik kaynağı diğer ekonomik kaynakların değerini artırmak için kullanmak ya da

(iii) Ekonomik kaynağı başka bir tarafa kiralamak.

(d) Söz konusu ekonomik kaynağı satmak suretiyle nakit veya başka ekonomik kaynaklar alma ya da

(e) Ekonomik kaynağı devretmek suretiyle yükümlülükleri yerine getirme.

4.17 Bir ekonomik kaynağın değerinin, gelecekte ekonomik fayda üretme konusundaki mevcut potansiyelinden kaynaklanmasına rağmen, bu ekonomik kaynak, söz konusu potansiyele sahip olan mevcut hak olmakla birlikte, hakkın gelecekte üretebileceği ekonomik fayda değildir. Örneğin, satın alınan bir opsiyonun değeri, opsiyonun gelecekteki bir tarihte kullanılması aracılığıyla ekonomik fayda sağlama potansiyelinden kaynaklanır. Ancak ekonomik kaynak, mevcut haktır—söz konusu opsiyonu gelecekteki bir tarihte kullanma hakkıdır. Ekonomik kaynak, opsiyonun kullanılması durumunda sahibinin alacağı gelecekteki ekonomik faydalar değildir.

4.18 Harcamaya katlanmak ve varlık edinmek arasında yakın bir ilişki vardır. Fakat bu iki durumun aynı anda olması gerekmez. Bu nedenle, bir işletme bir harcamaya katlandığında, bu durum, işletmenin gelecekteki ekonomik faydalar elde etme çabasına ilişkin kanıt oluşturur fakat işletmenin varlığı edindiğine dair kesin kanıt sunmaz. Benzer şekilde, ilgili harcamanın olmayışı bir kalemin varlık tanımını karşılamasını engellemez. Varlıklar arasında örneğin, bir hükümetin işletmeye ücretsiz olarak hibe ettiği veya başka bir tarafın işletmeye bağışladığı haklar da yer alabilir.

Kontrol

4.19 Kontrol bir ekonomik kaynağı işletmeye bağlar. Kontrolün mevcut olup olmadığının değerlendirilmesi, işletmenin muhasebeleştirdiği ekonomik kaynağın belirlenmesine yardımcı olur. Örneğin, bir işletme bir taşınmazın tamamının mülkiyetinden kaynaklanan hakları kontrol etmeksizin, o taşınmazda belli bir orana sahip hisseyi kontrol ediyor olabilir. Bu tür durumlarda, işletmenin varlığı, taşınmazda kontrol ettiği hissesi olup, taşınmazın tamamının mülkiyetinden kaynaklanan kontrol etmediği haklar değildir.

4.20 Bir işletme, bir ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan kaynaklanabilecek ekonomik faydaları elde etme konusunda mevcut bir yeteneğe sahipse, o ekonomik kaynağı kontrol ediyor demektir. Kontrol, başka tarafların söz konusu ekonomik kaynağın kullanımını yönetmesini ve ondan kaynaklanabilecek ekonomik faydaları elde etmesini önleme konusundaki mevcut bir yeteneği içerir. Buna göre, eğer bir taraf bir ekonomik kaynağı kontrol ediyorsa, başka hiçbir taraf o kaynağı kontrol etmiyor demektir.

4.21 İşletme, bir ekonomik kaynağı kendi faaliyetlerinde kullanma veya başka bir tarafın o ekonomik kaynağı kullanmasına izin verme hakkına sahipse, söz konusu ekonomik kaynağın kullanımını yönetme konusunda mevcut bir yeteneğe sahiptir.

4.22 Bir ekonomik kaynağın kontrolü genellikle yasal hakları uygulama imkânından kaynaklanır. Ancak kontrol, bir işletmenin, kendisinden başka hiçbir tarafın bir ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan

kaynaklanabilecek ekonomik faydaları elde etme konusunda mevcut bir yeteneğe sahip olmamasını sağlamanın başka yöntemlerine sahip olmasından da kaynaklanabilir. Örneğin, bir işletmenin, kamuya açık olmayan bir teknik bilgiyi kullanma hakkını kontrol ediyor olması için işletmenin o teknik bilgiye erişiminin olması ve o teknik bilgiyi, tescilli bir patent koruması altında olmasa dahi gizli tutma konusunda mevcut bir kabiliyete sahip olması gerekir.

4.23 Bir işletmenin bir ekonomik kaynağı kontrol etmesi için söz konusu kaynağa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların başka bir tarafa değil, doğrudan ya da dolaylı olarak işletmeye akması gerekir. Kontrolün bu özelliği, işletmenin söz konusu kaynağın her durumda ekonomik faydalar üreteceğinden emin olabileceği anlamına gelmez. Bunun yerine, kaynağın ekonomik faydalar üretmesi durumunda bu faydaları doğrudan ya da dolaylı olarak elde edecek tarafın işletme olduğu anlamına gelir.

4.24 Bir ekonomik kaynağın ürettiği ekonomik faydaların tutarında meydana gelen önemli değişimlere maruz kalmak, işletmenin kaynağı kontrol ettiğini gösterebilir. Ancak bu husus, kontrolün mevcut olup olmadığının genel değerlendirmesindeki etmenlerden sadece biridir.

4.25 Bazen bir taraf (asil) başka bir tarafı (vekil) asilin faydası için hareket etmek üzere devreye sokabilir. Örneğin, bir asil bir vekili, asil tarafından kontrol edilen malların satışını düzenlemesi için devreye sokabilir. Eğer bir vekil, asil tarafından kontrol edilen bir ekonomik kaynağın himayesine sahipse, söz konusu ekonomik kaynak, vekilin varlığı değildir. Üstelik vekil, asil tarafından kontrol edilen bir ekonomik kaynağı devretme mükellefiyetine sahipse, o mükellefiyet vekilin yükümlülüğü değildir. Çünkü devredilebilecek olan ekonomik kaynak vekilin değil asilin ekonomik kaynağıdır.

Yükümlülük tanımı

4.26 Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir.

4.27 Bir yükümlülüğün mevcut olması için üç şartın karşılanması gerekir:

(a) İşletmenin bir mükellefiyeti olması (bakınız: 4.28-4.35'inci paragraflar),

(b) Mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması (bakınız: 4.36-4.41'inci paragraflar) ve

(c) Mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olması (bakınız: 4.42-4.47'nci paragraflar).

Mükellefiyet

4.28 Yükümlülük konusundaki ilk kriter, işletmenin bir mükellefiyetinin olmasıdır.

4.29 Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur. Bir mükellefiyetin daima alacaklı olan bir karşı tarafı (veya tarafları) vardır. Karşı taraf (veya taraflar) bir şahıs veya başka bir işletme, bir grup şahıs veya bir grup başka işletme veya toplumun geneli olabilir. Mükellefiyetin borçlu olunduğu tarafın (veya tarafların) kimliğinin bilinmesi gerekmez.

4.30 Bir tarafın bir ekonomik kaynağı devretme mükellefiyeti varsa, diğer tarafın (veya tarafların) o ekonomik kaynağı alma hakkının olduğu sonucu ortaya çıkar. Bununla birlikte, bir tarafın bir yükümlülüğü finansal tablolara alması ve söz konusu yükümlülüğü belirli bir tutarda ölçmek zorunda olması, diğer tarafın (veya tarafların) bir varlığı finansal tablolara alması veya onu aynı tutarda ölçmesi gerektiği anlamına gelmez. Örneğin, belirli Standartlar, bir yükümlülük ve karşı tarafın (ya da tarafların) yükümlülüğe tekabül eden varlığı konusunda, sunulması amaçlanan hususu gerçeğe uygun olarak sunan ihtiyaca en uygun bilgilerin sağlanması için alınmış olan bir kararın sonucu olarak, farklı finansal tablolara alma kriterleri veya ölçüm hükümleri içerebilir.

4.31 Birçok mükellefiyet bir sözleşme, mevzuat veya benzer bir araç yoluyla kurulur ve alacaklı olan tarafça (veya taraflarca) yasal yaptırımlara başvurulabilir. Ancak mükellefiyetler, bir işletmenin kendi uygulamaları, politikaları veya beyanlarıyla tutarlı olmayan bir biçimde davranma imkânı olmadığında, işletmenin teamüle dayalı uygulamalarından, yayımlanmış politikalarından veya belirli beyanlarından da doğabilir. Bu tür durumlarda ortaya çıkan mükellefiyet bazen 'zımni kabulden doğan mükellefiyet' olarak ifade edilir.

4.32 Bazı durumlarda işletmenin bir ekonomik kaynağı devretme görevi veya sorumluluğu işletmenin kendisinin gelecekte gerçekleştireceği bir edime bağlıdır. Gelecekteki bir tarihte belirli bir iş kolunda veya belirli bir piyasada faaliyet göstermek veya bir sözleşme çerçevesinde belirli opsiyonları kullanmak bu tür edimler

arasında yer alabilir. Bu tür durumlarda, işletmenin, o edimden kaçınma imkânı olmadığında, bir mükellefiyeti vardır.

4.33 Bir işletmenin finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlamanın uygun olduğu sonucuna varılması, işletmenin sadece tasfiye yoluyla veya ticari faaliyetine son vererek kaçınabileceği bir devirden kaçınma imkânının olmadığı sonucuna varıldığı anlamına gelir.

4.34 Bir işletmenin, bir ekonomik kaynağı devretme imkânına sahip olup olmadığının değerlendirilmesinde kullanılan faktörler, işletmenin görev ya da sorumluluğunun yapısına bağlı olabilir. Örneğin bazı durumlarda, bir işletmenin, bir devirden kaçınmak için gerçekleştireceği herhangi bir edimin, devrin kendisine kıyasla önemli ölçüde daha olumsuz ekonomik sonuçlara yol açacak olması durumunda, işletmenin devirden kaçınma imkânı olmayabilir. Bununla birlikte, bir devri gerçekleştirme amacı ya da devrin yüksek bir olasılığa sahip olması, işletmenin devirden kaçınma imkânının olmadığı sonucuna varmak için yeterli bir neden değildir.

4.35 Bazı durumlarda, bir mükellefiyetin mevcut olup olmadığı belirsizdir. Örneğin, başka bir tarafın, işletmenin kurallara aykırı davrandığı iddiasına karşı tazminat almayı talep ettiği durumda, edimin gerçekleşip gerçekleşmediği, işletmenin bu aykırı davranışı işleyip işlemediği veya yasanın nasıl uygulanacağı belirsiz olabilir. Yükümlülüğün mevcudiyetine ilişkin bu belirsizlik çözüme kavuşturulana kadar - örneğin bir mahkeme kararıyla - işletmenin tazminat talep eden tarafa karşı bir mükellefiyeti olup olmadığı ve sonuç olarak bir yükümlülüğün mevcut olup olmadığı belirsizdir (5.14'üncü paragrafta mevcudiyeti belirsiz olan yükümlülüklerin finansal tablolara yansıtılması hususu ele alınmaktadır).

Bir ekonomik kaynağın devri

4.36 Bir yükümlülüğün ikinci kriteri, bir ekonomik kaynağın devredilmesi yönünde bir mükellefiyetin olmasıdır.

4.37 Bu kriterin karşılanması için mükellefiyetin, işletmenin bir ekonomik kaynağı başka bir tarafa (veya taraflara) devretmesini zorunlu tutma potansiyeline sahip olması gerekir. Bu potansiyelin var olması için işletmenin bir ekonomik kaynağı devretmek zorunda kalacağının kesin veya muhtemel olması gerekmez - devir, örneğin ancak gelecekteki tanımlanmış belirsiz bir olayın meydana gelmesi durumunda gerekli olabilir. Sadece mükellefiyetin hâlihazırda mevcut olması ve en az bir durumda işletmenin bir ekonomik kaynağı devretmesini gerektirebilecek nitelikte olması gerekmektedir.

4.38 Bir mükellefiyet, bir ekonomik kaynağın devrine ilişkin olasılığın düşük olması durumunda dahi yükümlülük tanımına girebilir. Bununla birlikte bu düşük olasılık, yükümlülüğün finansal tablolara alınıp alınmayacağına (bakınız: 5.15–5.17'inci paragraflar) ve nasıl ölçüleceğine ilişkin kararlar da dâhil olmak üzere yükümlülük hakkında ne tür bilgiler sağlanacağını ve söz konusu bilgilerin nasıl sağlanacağına ilişkin kararları etkileyebilir.

4.39 Bir ekonomik kaynağın devri yönünde mükellefiyetlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

(a) Nakit ödeme mükellefiyetleri.

(b) Mal teslimi veya hizmet sağlama mükellefiyetleri.

(c) Ekonomik kaynakları aleyhte şartlar altında başka bir tarafla takas etme mükellefiyetleri. Bu mükellefiyetler arasında örneğin, bir ekonomik kaynağın hâlihazırda aleyhte hükümler altında satışına ilişkin bir forward sözleşmesi veya başka bir tarafa bir ekonomik kaynağı işletmeden satın alma hakkı veren bir opsiyon yer alır.

(d) Belirlenen gelecekteki belirsiz bir olayın meydana gelmesi durumunda bir ekonomik kaynağın devrine ilişkin mükellefiyetler.

(e) Finansal aracın işletmeyi bir ekonomik kaynağı devretmeye zorlayacak olması durumunda, finansal araç ihraç etme mükellefiyetleri.

4.40 İşletmeler bir ekonomik kaynağı, alma hakkı olan tarafa devretme mükellefiyetini yerine getirmek yerine, bazen şu kararları alabilir:

(a) Mükellefiyetten ibra edilme yönünde müzakerede bulunarak mükellefiyetin ortadan kaldırılması;

(b) Mükellefiyetin üçüncü bir tarafa devredilmesi ya da

(c) Yeni bir işleme taraf olarak, bir ekonomik kaynağı devretme mükellefiyetinin yerine yeni bir mükellefiyet koymak.

4.41 4.40'ıncı paragrafta tanımlanan durumlarda, işletme mükellefiyeti ortadan kaldırana, devredene veya başka bir mükellefiyetle değiştirene kadar, söz konusu ekonomik kaynağı devretme mükellefiyeti mevcuttur.

Geçmişteki olaylar sonucunda oluşan mevcut mükellefiyet

4.42 Bir yükümlülüğe ilişkin üçüncü kriter, mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olmasıdır.

4.43 Mevcut bir mükellefiyet geçmişteki olayların sonucunda ve ancak aşağıdaki durumların varlığı halinde meydana gelmiştir:

(a) İşletmenin ekonomik fayda elde etmiş olması veya bir edimde bulunmuş olması durumunda ve

(b) Sonuç olarak, işletmenin aksi halde devretmek zorunda kalmayacağı bir ekonomik kaynağı devretmek zorunda olacağı veya olabileceği durumda.

4.44 Elde edilen ekonomik faydalar, örneğin mal ve hizmetleri içerebilir. Üstlenilen edimler örneğin, belirli bir işletmeyi yönetmeyi veya belirli bir piyasada faaliyet göstermeyi içerebilir. Zamanla ekonomik faydalar elde edilmiş veya bir edimde bulunulmuşsa, bunların neden olduğu mevcut mükellefiyet söz konusu zaman içinde birikebilir.

4.45 Yeni mevzuatın kabul edilmesi halinde, mevcut mükellefiyet ancak söz konusu mevzuatın geçerli olduğu ekonomik faydaların elde edilmesinin veya edimlerde bulunulmasının sonucu olarak, işletmenin aksi halde devretmek zorunda olmayacağı bir ekonomik kaynağı devredecek veya devretmek zorunda kalacak olması durumunda ortaya çıkar. Bir mevzuatın kabul edilmesi işletmeye mevcut bir yükümlülük vermek için tek başına yeterli değildir. Benzer şekilde, bir işletmenin teamüle dayalı uygulamaları, yayımlanmış politikası veya 4.31'inci paragrafta ifade edilen türde belirli bir beyanı, ancak, söz konusu uygulama, politika veya beyanın geçerli olduğu ekonomik faydaların elde edilmesi veya edimlerde bulunulması sonucunda işletmenin aksi halde devretmek zorunda kalmayacağı bir ekonomik kaynağı devredeceği veya devretmek zorunda kalabileceği durumlarda mevcut bir mükellefiyet meydana getirir.

4.46 Mevcut bir mükellefiyet, bir ekonomik kaynağın devrinin, gelecekteki bir ana kadar uygulanamayacağı durumlarda dahi var olabilir. Örneğin, sözleşme gelecekteki bir tarihe kadar ödeme yapma yükümlülüğü getirmese bile, nakit ödeme yapılmasına ilişkin sözleşme yükümlülüğü şu anda mevcut olabilir. Benzer şekilde, bir işletmenin gelecekteki bir tarihte bir iş yapma konusunda sözleşmeye dayalı mükellefiyeti, karşı tarafın işletmeyi söz konusu tarihe kadar o işi yapmaya zorlayamaması durumunda dahi şu anda mevcut olabilir.

4.47 Bir işletme, 4.43'üncü paragraftaki kriterleri henüz yerine getirmemiş, diğer bir ifadeyle, işletmenin aksi halde devretmek zorunda olmayacağı bir ekonomik kaynağı devretmesini öngörecek veya öngörebilecek ekonomik faydaları henüz elde etmemiş ve henüz böyle edimlerde bulunmamış olması halinde, bir ekonomik kaynağı devretme konusunda mevcut bir mükellefiyete sahip değildir. Örneğin, işletme bir çalışanıyla, çalışandan hizmet alma karşılığında ona maaş ödeyeceği bir sözleşme yapmışsa, işletme çalışandan hizmet alana kadar maaş ödeme konusunda mevcut bir mükellefiyete sahip değildir. O zamana kadar sözleşme, işleme konabilecek bir sözleşmedir -işletme gelecekte çalışandan alacağı hizmetler karşılığında gelecekte maaş ödeme şeklinde birleşik bir hak ve mükellefiyete sahiptir (bakınız: 4.56–4.58'inci paragraflar).

Varlıklar ve yükümlülükler

Hesap birimi

4.48 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.

4.49 Hesap birimi, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarının bir varlık veya yükümlülüğe nasıl uygulanacağı değerlendirilirken söz konusu varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ve giderler için seçilir. Bazı durumlarda finansal tablolara alma için bir hesap birimi, ölçüm için ise farklı bir hesap birimini seçmek uygun olabilir. Örneğin, sözleşmeler bazen ayrı olarak finansal tablolara alınırken bir sözleşme portföyü kapsamında ölçülebilir. Sunum ve açıklama için varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerin toplulaştırılması veya bileşenlerine ayrılması gerekebilir.

4.50 Bir işletme varlığın bir kısmını veya yükümlülüğün bir kısmını devrederse, hesap birimi o zaman değişebilir ve böylece devredilen bileşen ve elde tutulan bileşen ayrı hesap birimleri haline gelir (bakınız: 5.26–5.33'üncü paragraflar).

4.51 Bir hesap birimi aşağıdakileri sağlayan faydalı bilgiyi sunmak için seçilir:

(a) Varlık ya da yükümlülük veya ilgili gelir ve giderler hakkında sağlanan bilgi ihtiyaca uygun olmalıdır. Bir grup hak ve mükellefiyeti tek bir hesap birimi olarak ele almak, her bir hak veya mükellefiyeti ayrı bir hesap birimi olarak ele almaktan daha fazla ihtiyaca uygun bilgi sağlayabilir. Örneğin bu tür haklar veya mükellefiyetler:

(i) Ayrı işlemlere konu olamaz veya konu olma olasılıkları yoktur.

(ii) Farklı biçimlerde sona eremez veya sona erme olasılıkları yoktur.

(iii) Benzer ekonomik özelliklere ve risklere sahiptir ve bu nedenle işletmenin gelecekteki beklenen net nakit girişleri veya net nakit çıkışları açısından benzer etkileri olması muhtemeldir.

(iv) Bir işletme tarafından nakit akışı elde etmek amacıyla yürütülen ticari faaliyette birlikte kullanılır ve birbirine bağlı gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminlere atıfta bulunularak ölçülür.

(b) Varlık ya da yükümlülük ve ilgili gelir ve giderler hakkında sağlanan bilgiler, kaynaklandıkları işlemin veya diğer olayın özünü gerçeğe uygun olarak sunmalıdır. Dolayısıyla, farklı kaynaklardan oluşan hak veya mükellefiyetleri tek bir hesap birimi olarak ele almak, ya da tek bir kaynaktan oluşan hak veya mükellefiyetleri ayırmak gerekebilir (bakınız: 4.62'nci paragraf). Aynı şekilde, birbiriyle ilgili olmayan hak ve mükellefiyetlerin gerçeğe uygun sunumunu sağlamak için bunları ayrı ayrı finansal tablolara almak ya da ölçmek gerekebilir.

4.52 Maliyet, diğer finansal raporlama kararlarını kısıtladığı gibi bir hesap biriminin seçimini de kısıtlar. Bu nedenle, bir hesap birimini seçerken, finansal tablo kullanıcılarına o hesap birimi seçilerek sağlanan bilginin faydasının o bilgiyi sağlama ve kullanma maliyetlerini doğrulama olasılığının olup olmadığını değerlendirmek önemlidir. Genel olarak, hesap biriminin büyüklüğü azaldıkça varlıkların, yükümlülüklerin, gelir ve giderlerin finansal tablolara alınması ve ölçülmesiyle ilişkili maliyetler artar. Bu nedenle genellikle, aynı kaynaktan oluşan haklar ve mükellefiyetler, ancak sonuçtaki bilgilerin daha faydalı olması ve faydaların maliyetlerden daha fazla olması durumunda ayrılır.

4.53 Bazen hem haklar hem de mükellefiyetler aynı kaynaktan oluşur. Örneğin bazı sözleşmeler, tarafların her biri için hem hak hem de mükellefiyetler tesis eder. Söz konusu hakların ve mükellefiyetlerin birbirine bağlı olduğu ve ayrılmalarının mümkün olmadığı durumda, haklar ve mükellefiyetler ayrılmaz tek bir varlık veya yükümlülük teşkil ederler ve bu nedenle tek bir hesap birimi oluştururlar (bakınız: 4.57'nci paragraf). Aksi durumda, hakları mükellefiyetlerden ayırmak mümkünse, hakları bazen mükellefiyetlerden ayrı olarak bir ya da daha fazla ayrı varlık ve yükümlülük tanımlanmasıyla sonuçlanacak şekilde gruplandırmak uygun olabilir. Diğer durumlarda, ayrılabilir hakları ve mükellefiyetleri tek bir hesap birimi içinde gruplandırmak ve tek bir varlık veya tek bir yükümlülük olarak ele almak daha uygun olabilir.

4.54 Bir hak ve mükellefiyet setini tek bir hesap birimi olarak ele almak, varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesinden farklıdır (bakınız: 7.10'uncu paragraf).

4.55 Muhtemel hesap birimleri aşağıdakileri içerir:

(a) Ayrı bir hak veya ayrı bir mükellefiyet,

(b) Tüm haklar, tüm mükellefiyetler veya sözleşme gibi tek bir kaynaktan oluşan tüm haklar veya tüm mükellefiyetler,

(c) Söz konusu haklardan ve/veya mükellefiyetlerden oluşan bir alt grup—örneğin, bir maddi duran varlık kalemi üzerindeki haklardan oluşan, o kalem üzerindeki diğer haklardan farklı bir faydalı ömür ve tüketim biçimine sahip olan bir alt grup,

(d) Benzer kalemlerden oluşan bir portföyden kaynaklanan bir grup hak ve/veya mükellefiyet,

(e) Benzer olmayan kalemlerden meydana gelen bir portföyden oluşan bir grup hak ve/veya mükellefiyet—örneğin, tek bir işlemde elden çıkarılacak varlık ve yükümlülüklerden oluşan bir portföy ve

(f) Hesap kalemlerinden oluşan portföy içerisindeki riske maruz kalma—kalem portföyü ortak bir riske maruz kalırsa, o portföye ilişkin muhasebeleştirmenin bazı yönleri portföy içindeki toplam riske maruz kalmaya odaklanabilir.

Müeccel sözleşmeler

4.56 Müeccel sözleşme, taraflarca eşit ölçüde yerine getirilmeyen bir sözleşme veya sözleşmenin bir bölümüdür. Bu tür sözleşmelerde, taraflar mükellefiyetlerinden hiçbirini hâlihazırda yerine getirmemiş veya her bir taraf hâlihazırda mükellefiyetlerini eşit ölçüde yerine getirmiştir.

4.57 Müeccel bir sözleşme, ekonomik kaynak takası yapmak için bileşik bir hak ve mükellefiyet tesis eder. Söz konusu hak ve mükellefiyet birbirine bağlıdır ve ayrılamaz. Bu nedenle, birleşik hak ve mükellefiyet tek bir varlık veya yükümlülük tesis eder. İşletme, takas hükümlerinin hâlihazırda lehte olması halinde bir varlığa, takas hükümlerinin hâlihazırda aleyhte olması halinde bir yükümlülüğe sahiptir. Böyle bir varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara dâhil edilip edilmediği, uygulanabilir olması durumunda sözleşmenin ekonomik açıdan dezavantajlı olup olmadığına dair testler de dâhil olmak üzere, varlık veya yükümlülük için seçilen finansal tablolara alma kriterine (bakınız: Bölüm 5) ve ölçüm esasına (bakınız: Bölüm 6) bağlıdır.

4.58 Herhangi bir taraf sözleşme kapsamındaki mükellefiyetlerini yerine getirdiği ölçüde, sözleşme artık müeccel bir sözleşme değildir. Raporlayan işletme sözleşme kapsamında mükellefiyetlerini ilk yerine getiren taraf ise, söz konusu yerine getirme, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları takas etmeye yönelik hak ve mükellefiyetini bir ekonomik kaynağı alma hakkı şeklinde değiştiren olaydır. Bu hak bir varlıktır. Diğer tarafın ilk yerine getiren olması halinde, söz konusu yerine getirme, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları takas etmeye yönelik hak ve mükellefiyetini, bir ekonomik kaynağı devretme mükellefiyeti şeklinde değiştiren olaydır. Bu mükellefiyet ise bir yükümlülüktür.

Sözleşmeye dayalı hak ve mükellefiyetlerin özü

4.59 Bir sözleşmenin hükümleri, sözleşmeye taraf olan bir işletme için hak ve mükellefiyetler meydana getirir. Söz konusu hak ve mükellefiyetleri gerçeğe uygun olarak sunabilmek için finansal raporlar bunların özünü raporlar (bakınız: 2.12'nci paragraf). Bazı durumlarda, hak ve mükellefiyetlerin özü, sözleşmenin hukuki biçiminden açıkça belli olur. Diğer durumlarda, sözleşmenin veya bir sözleşme grubu veya setinin hükümleri, hak ve mükellefiyetlerin özünü belirlemek için analiz gerektirir.

4.60 Bir sözleşmedeki tüm hükümler—açık veya zımni—öze sahip olmadıkları haller dışında, dikkate alınır. Zımni hükümler, örneğin müşterilere mal satmak için sözleşme yapan işletmelere uygulanan yasal garanti mükellefiyetleri gibi yasayla tesis edilen mükellefiyetler içerebilir.

4.61 Hiçbir öze sahip olmayan hükümler dikkate alınmaz. Bir hükmün, sözleşmenin ekonomisi üzerinde belirgin bir etkisi olmaması durumunda söz konusu hüküm hiçbir öze sahip değildir. Özü olmayan hükümlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

(a) Taraflardan hiçbiri için bağlayıcı olmayan hükümler veya

(b) Sahip olan tarafın hiçbir koşul altında kullanamayacağı hak ve opsiyonlar.

4.62 Bir sözleşme grubu veya seti, genel bir ticari etki meydana getirebilir veya söz konusu etkiyi meydana getirmek üzere tasarlanabilir. Bu tür sözleşmelerin özünü raporlayabilmek için sözleşme grubu veya setinden oluşan hak ve mükellefiyetleri tek bir hesap birimi olarak ele almak gerekebilir. Örneğin, bir sözleşmedeki hak ve mükellefiyetler, aynı tarafla ve aynı zamanda imzalanan başka bir sözleşmedeki tüm hak veya mükellefiyetleri hükümsüz kılıyorsa, ortaya çıkan birleşik etki iki sözleşmenin hiçbir hak veya mükellefiyeti oluşturmamasıdır. Bunun aksine, tek bir sözleşme, iki farklı sözleşme aracılığıyla yaratılmış olabilecek iki veya daha fazla hak veya mükellefiyet seti yaratıyorsa, işletmenin hak ve mükellefiyetleri gerçeğe uygun olarak sunabilmesi için her bir seti ayrı sözleşmelerden oluşmuş gibi muhasebeleştirmesi gerekebilir (bakınız: 4.48–4.55'inci paragraflar).

Özkaynak tanımı

4.63 Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır.

4.64 Özkaynak üzerindeki talep hakları, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra geriye kalan varlıkları üzerindeki haklarına yönelik talep haklarıdır. Başka bir ifadeyle, işletmeye yöneltilen, yükümlülük tanımını karşılamayan talep haklarıdır. Bu tür talep hakları sözleşme, mevzuat veya benzer araçlarla tesis edilmiş olabilir ve yükümlülük tanımını karşılamadıkları ölçüde aşağıdakileri içerebilir:

(a) İşletme tarafından ihraç edilen çeşitli türlerdeki payları ve

(b) İşletmenin özkaynağı üzerinde başka bir talep hakkı ihraç etme yönündeki bazı mükellefiyetleri.

4.65 Adi ve imtiyazlı paylar gibi farklı sınıflardaki özkaynak talep hakları, sahiplerine, işletmeden aşağıdakilerin bir kısmını veya tamamını alma hakları gibi farklı haklar verebilir:

(a) İşletmenin hak sahibi hissedarlara kâr payı ödemeye karar verdiği durumda, kâr payları,

(b) Tasfiye durumunda tam olarak ya da diğer zamanlarda kısmi olarak özkaynak üzerindeki talep haklarından doğan kazançlar ya da

(c) Diğer özkaynak üzerindeki talep hakları.

4.66 Bazen yasal, düzenleyici veya diğer hükümler sermaye veya dağıtılmamış kârlar gibi özkaynağın belirli bileşenlerini etkileyebilir. Örneğin, bu tür bazı hükümler bir işletmenin özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine dağıtım yapmasına ancak işletmenin söz konusu hükümler uyarınca dağıtılabilir olarak tanımlanan yeterli yedeklere sahip olması halinde izin verir.

4.67 Ticari faaliyetler sıklıkla, şahıs işletmeleri, ortaklıklar, tröstler veya çeşitli türlerdeki devlet teşekkülü şeklindeki işletmeler tarafından yürütülür. Bu tür işletmelerin tâbi olduğu yasal ve düzenleyici çerçeveler çoğu zaman şirket şeklindeki işletmelere uygulanan çerçeveden farklılık gösterir. Örneğin, bu tür işletmelere yönelik özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımda çok az kısıtlama olabilir veya hiç kısıtlama olmayabilir. Bununla birlikte, *Kavramsal Çerçeve*'nin 4.63'üncü paragrafındaki özkaynak tanımı, tüm raporlayan işletmeler için geçerlidir.

Gelir ve gider tanımları

4.68 Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.

4.69 Gider, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.

4.70 Gelir ve gider tanımlarından, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinden gelen katkıların gelir olmadığı, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımların gider olmadığı anlaşılmaktadır.

4.71 Gelir ve giderler, finansal tabloların bir işletmenin finansal performansıyla 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.

4.72 Farklı işlemler ve diğer olaylar farklı özelliklere sahip gelir ve giderler ortaya çıkarır. Farklı özelliklere sahip gelir ve giderler hakkında ayrıca bilgi sağlamak, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal performansını anlamalarına yardım edebilir (bakınız: 7.14–7.19'uncu paragraflar).

paragraf

BÖLÜM 5—FİNANSAL TABLOLARA ALMA VE FİNANSAL TABLO DIŞI BIRAKMA

FİNANSAL TABLOLARA ALMA SÜRECİ **5.1**

FİNANSAL TABLOLARA ALMA KRİTERLERİ **5.6**

İhtiyaca uygunluk **5.12**

Mevcudiyet belirsizliği 5.14

Ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşük olması 5.15

Gerçeğe uygun sunum **5.18**

Ölçüm belirsizliği 5.19

Diğer faktörler 5.24

FİNANSAL TABLO DIŞI BIRAKMA **5.26**

Finansal tablolara alma süreci

5.1 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. 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.

5.2 Finansal durum tablosu ve finansal performans tablosu (tabloları) bir işletmenin finansal tablolara alınan varlıklarını, yükümlülüklerini, özkaynağını, gelir veya giderlerini, finansal bilgiyi karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir hale getirmek için tasarlanan yapılandırılmış özetler halinde gösterir. Bu özetlerin önemli bir özelliği, bir tabloda finansal tablolara alınan tutarların, tabloda yer alan kalemleri birbirine bağlayan toplamlara ve uygulanabilir olduğu durumlarda alt toplamlara dâhil edilmesidir.

5.3 Finansal tablolara alma; finansal tablo unsurlarını, finansal durum tablosu ve finansal performans tablosunu (tablolarını) aşağıdaki şekilde ilişkilendirir (bakınız: Diyagram 5.1):

(a) Finansal durum tablosunda, raporlama döneminin başında ve sonunda, toplam varlıklar eksi toplam yükümlülükler eşittir toplam özkaynak ve

(b) Raporlama dönemi sırasında finansal tablolara alınan değişiklikler:

(i) Finansal performans tablosunda (tablolarında) muhasebeleştirilen gelir eksi giderler, artı

(ii) Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinden gelen katkılar, eksi özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlardan oluşur.

5.4 Bir kalemin (veya defter değerindeki bir değişikliğin) finansal tabloya alınması, başka bir veya birkaç kalemin (ya da bir veya daha fazla kalemin defter değerindeki bir değişikliğin) finansal tabloya alınmasını veya finansal tablo dışı bırakılmasını gerektirdiğinden tablolar birbiriyle bağlantılıdır. Örneğin:

(a) Gelirin finansal tablolara alınması aşağıdakilerle aynı anda gerçekleşir:

(i) Bir varlığın ilk defa finansal tablolara alınması veya bir varlığın defter değerindeki artış ya da

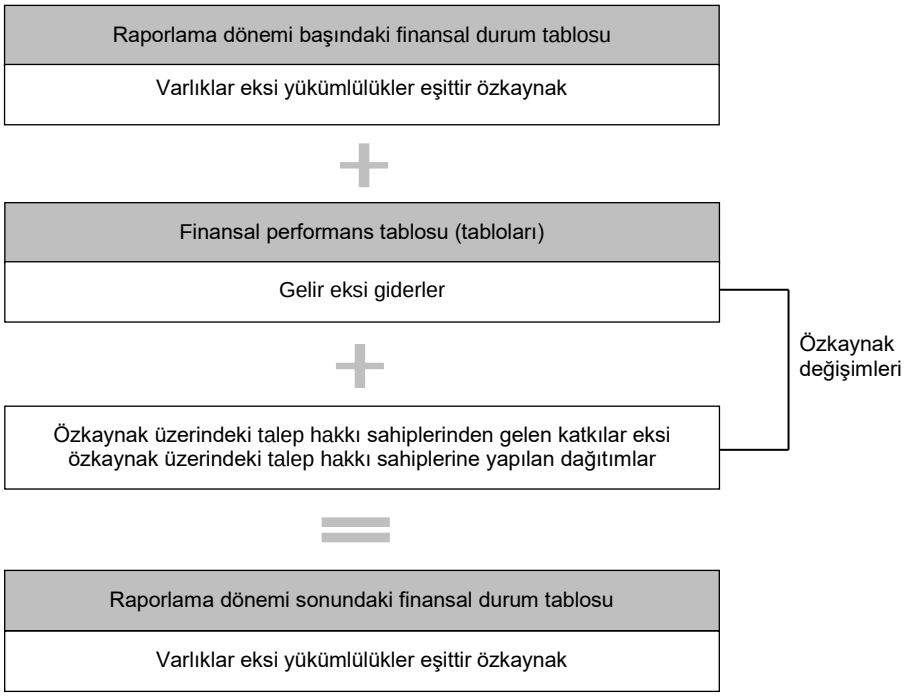
(ii) Bir yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakılması veya bir yükümlülüğün defter değerindeki azalma.

(b) Giderlerin finansal tablolara alınması aşağıdakilerle aynı anda gerçekleşir:

(i) Bir yükümlülüğün ilk defa finansal tablolara alınması veya bir yükümlülüğün defter değerindeki bir artış ya da

(ii) Bir varlığın finansal tablo dışı bırakılması veya bir varlığın defter değerindeki azalma.

Diyagram 5.1: Finansal tablolara alma, finansal tablo unsurlarını birbirine nasıl bağlar?



5.5 İşlemlerden veya diğer olaylardan kaynaklanan varlık ve yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınması, hem bir gelir hem de ilgili giderlerin eş zamanlı olarak finansal tablolara alınmasıyla sonuçlanabilir. Örneğin, nakit karşılığında mal satışı hem bir gelirin (bir varlığın - nakdin- finansal tablolara alınmasından doğan), hem de bir giderin (diğer bir varlığın - satılan malın- finansal tablo dışı bırakılmasından doğan) finansal tablolara alınmasıyla sonuçlanır. Gelir ve ilgili giderlerin eş zamanlı olarak finansal tablolara alınması bazen maliyetlerin gelirle eşleştirilmesi olarak ifade edilir. *Kavramsal Çerçeve'*deki kavramların uygulanması, varlık ve yükümlülüklerdeki değişikliklerin finansal tablolara alınmasından kaynaklandığında böyle bir eşleşmeye yol açacaktır. Ancak maliyetlerin gelirle eşleştirilmesi *Kavramsal Çerçeve'*nin amaçlarından biri değildir. *Kavramsal Çerçeve,* varlık, yükümlülük ya da özkaynak tanımını karşılamayan unsurların finansal durum tablosuna alınmasına izin vermemektedir.

Finansal tablolara alma kriterleri

5.6 Sadece varlık, yükümlülük veya özkaynak tanımını karşılayan kalemler finansal durum tablosuna alınır. Benzer şekilde, sadece gelir veya gider tanımını karşılayan kalemler finansal performans tablosuna (tablolarına) alınır. Ancak bu unsurlardan birinin tanımını karşılayan her kalem finansal tablolara alınmaz.

5.7 Unsurlardan birinin tanımına giren bir kalemi finansal tablolara almamak, finansal durum tablosu ve finansal performans tablosunun (tablolarının) eksik olmasına neden olabilir ve faydalı bilgileri finansal tabloların dışında bırakabilir. Öte yandan bazı durumlarda, unsurlardan birinin tanımına giren bazı kalemleri finansal tablolara almak faydalı bilgi sağlamayabilir. Bir varlık ya da yükümlülüğün finansal tablolara alınması, ancak söz konusu varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişimi finansal tablolara alındığında finansal tablo kullanıcılarına örneğin aşağıdakiler gibi faydalı bilgi sağlıyorsa mümkündür:

(a) Varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider ya da özkaynak değişimi hakkında ihtiyaca uygun bilgi (bakınız: 5.12–5.17'nci paragraflar) ve

(b) Varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider ya da özkaynak değişiminin gerçeğe uygun sunumu (bakınız: 5.18–5.25'inci paragraflar).

5.8 Maliyet, diğer finansal raporlama kararlarını kısıtladığı gibi, finansal tablolara alma kararlarını da kısıtlar. Bir varlık veya yükümlülüğü finansal tablolara almanın bir maliyeti vardır. Finansal tabloları hazırlayanlar, bir varlık veya yükümlülüğün ihtiyaca uygun şekilde ölçümünü elde etmek için bazı maliyetlere katlanır. Finansal tablo kullanıcıları da sağlanan bilgileri analiz etme ve yorumlama sürecinde bazı maliyetlere katlanır. Bir varlık veya yükümlülük, ancak finansal tablolara alma yoluyla finansal tablo kullanıcılarına

sağlanan bilgin faydasının, o bilgileri sağlama ve kullanma maliyetlerini doğrulama olasılığı olması halinde finansal tablolara alınır. Bazı durumlarda finansal tablolara alma maliyetleri, finansal tablolara almanın faydalarından daha fazla olabilir.

5.9 Bir varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınmasının ne zaman finansal tablo kullanıcılarına, finansal tablolara almanın faydalarını aşmayan bir maliyette faydalı bilgi sağlayacağını kesin olarak tanımlamak mümkün değildir. Kullanıcılar için faydalı olan hususlar, kaleme ve ilgili durum ve şartlara bağlıdır. Sonuç olarak, bir kalemin finansal tablolara alınıp alınmayacağına karar verirken yargı kullanmak gereklidir ve böylece finansal tablolara almaya ilişkin hükümlerin Standartlar arasında ve Standartların kendi içinde değişim göstermesi gerekebilir.

5.10 Finansal tablolara almaya ilişkin kararlar verilirken, bir varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınmaması halinde verilecek olan bilgileri dikkate almak önemlidir. Örneğin, bir harcamaya katlanıldığında herhangi bir varlığın finansal tablolara alınmadığı durumda bir gider finansal tablolara alınır. Zaman içinde giderin finansal tablolara alınması, finansal tablo kullanıcılarına eğilimleri tespit etme imkânı veren bilgiler sunma gibi bazı durumlarda faydalı bilgi sağlayabilir.

5.11 Varlık veya yükümlülük tanımını karşılayan bir kalem finansal tablolara alınmasa da, işletmenin o kalemle ilgi bilgileri dipnotlarda sunması gerekebilir. Söz konusu bilginin finansal durum tablosunda ve uygulanabilir olması durumunda finansal performans tablosunda (tablolarında) sağlanan yapılandırılmış özette yer almayışını telafi etmek için nasıl yeterince görünür kılınacağını değerlendirmek önemlidir.

İhtiyaca uygunluk

5.12 Varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler hakkındaki bilgiler finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygundur. Ancak belirli bir varlık veya yükümlülüğün ve bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelirin, giderin veya özkaynak değişimlerinin finansal tablolara yansıtılması her zaman ihtiyaca uygun bilgi sağlamaz. Aşağıda yer alan örneklerde bu durum söz konusudur:

(a) Bir varlık veya yükümlülüğün mevcut olup olmadığının belirsiz olduğu durumlar (bakınız: 5.14'üncü paragraf) ya da

(b) Bir varlık veya yükümlülüğün var olduğu, fakat ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşük olduğu durumlar (bakınız: 5.15–5.17'nci paragraflar).

5.13 5.12'nci paragrafta tanımlanan faktörlerden birinin veya her ikisinin mevcudiyeti, otomatik olarak finansal tablolara almayla sağlanan bilginin ihtiyaca uygunluktan yoksun olduğu sonucunu doğurmaz. Ayrıca, 5.12'nci paragrafta tanımlananlar dışındaki faktörler de sonucu etkileyebilir. Söz konusu faktörler, birkaç faktörden oluşan bir kombinasyon olabilir ve finansal tablolara almanın ihtiyaca uygun bilgi sağlayıp sağlamadığını belirleyen tek bir faktör değildir.

Mevcudiyet belirsizliği

5.14 4.13'üncü ve 4.35'inci paragraflarda, bir varlığın veya yükümlülüğün mevcut olup olmadığının belirsiz olduğu durumlar ele alınmaktadır. Bazı durumlarda bu belirsizlik ve muhtemelen bunun yanı sıra ekonomik fayda girişi ya da çıkış olasılığının düşük olması ve istisnai çeşitlilikte olası sonucun var olması, bir varlık veya yükümlülüğün nihai olarak tek bir tutar üzerinden ölçülerek finansal tablolara alınmasının, ihtiyaca uygun bilgi sağlamayacağı anlamına gelebilir. Varlık veya yükümlülük finansal tablolara alınsa da alınmasa da, finansal tablolarda bunlarla ilişkili belirsizliklerle ilgili açıklayıcı bilgilerin sağlanması gerekebilir.

Ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşük olması

5.15 Ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığı düşük olsa bile bir varlık veya yükümlülük mevcut olabilir (bakınız: 4.15'inci ve 4.38'inci paragraflar).

5.16 Ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığı düşükse, varlık veya yükümlülük hakkındaki en ihtiyaca uygun bilgi, olası giriş ve çıkışların büyüklüğü, muhtemel zamanlaması ve meydana gelme olasılıklarını etkileyen faktörler hakkındaki bilgiler olabilir. Bu tür bilgilere genellikle dipnotlarda yer verilir.

5.17 Ekonomik fayda girişi veya çıkışı düşük olasılıklı olsa da varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınması, 5.16'ıncı paragrafta tanımlanan bilgilerin ötesinde ihtiyaca uygun bilgi sağlayabilir. Bunun olması, çeşitli faktörlere bağlıdır. Örneğin:

(a) Piyasa koşullarındaki bir takas işleminde bir varlık edinilmesi ya da bir yükümlülüğe katlanılması durumunda, bunun maliyeti genellikle ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığını yansıtır. Dolayısıyla, bu maliyet ihtiyaca uygun bilgi olabilir ve genellikle elde hazır bulunur. Ayrıca

varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınmaması, takas sırasında giderlerin veya gelirin finansal tablolara alınmasıyla sonuçlanabilir. Bu durum işlemin gerçeğe uygun sunumunu teşkil etmeyebilir (bakınız: 5.25(a) paragrafı).

(b) Varlık veya yükümlülüğün takas işlemi olmayan bir olaydan kaynaklanması durumunda, varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınması genellikle gelir veya giderlerin finansal tablolara alınmasıyla sonuçlanır. Varlık veya yükümlülüğün bir ekonomik fayda girişine veya çıkışına neden olma olasılığı düşükse, finansal tablo kullanıcıları varlık ve gelirin ya da yükümlülük ve giderlerin finansal tablolara alınmasını ihtiyaca uygun bilgi olarak ele almayabilir.

Gerçeğe uygun sunum

5.18 Belirli bir varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınması, ihtiyaca uygun bilgi sağlamanın yanı sıra bu varlık veya yükümlülüğün ve bunların neden olduğu herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişiminin gerçeğe uygun sunumu sağlaması halinde uygundur. Gerçeğe uygun sunumun sağlanıp sağlanamayacağı, varlık veya yükümlülükle ilişkili ölçüm belirsizliği düzeyinden ve başka faktörlerden etkilenebilir.

Ölçüm belirsizliği

5.19 Bir varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınması için ölçülmesi gerekir. Birçok durumda, bu tür ölçümler tahmin edilmek zorundadır ve bu nedenle ölçüm belirsizliğine tâbidir. 2.19'uncu paragrafta ifade edildiği gibi makul tahminlerin kullanımı, finansal bilgilerin hazırlanmasının temel parçasıdır ve tahminlerin açıkça ve doğru bir biçimde tanımlanması ve açıklanması durumunda bilginin faydasına zarar vermez. Yüksek düzeydeki bir ölçüm belirsizliği bile bu tür bir tahminin faydalı bilgi sağlamasını her zaman engel teşkil etmez.

5.20 Bazı durumlarda, bir varlık veya yükümlülüğün ölçümünün tahminindeki belirsizlik düzeyi o kadar yüksek olabilir ki, tahminin söz konusu varlık veya yükümlülüğün, ya da bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişiminin yeterince gerçeğe uygun sunumu sağlayıp sağlayamayacağı sorgulanabilir hale gelebilir. Ölçüm belirsizliğinin düzeyi örneğin, varlık veya yükümlülüğün ölçümünü tahmin etmenin tek yolunun nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri olması ve aşağıdaki durumlardan bir ya da daha fazlasının mevcut olması halinde oldukça yüksek olabilir:

(a) Olası sonuçların son derece geniş bir aralığa yayılması ve her bir sonucun olasılığını tahmin etmenin son derece zor olması durumunda.

(b) Ölçümün, farklı sonuçların olasılığına ilişkin tahminlerdeki küçük değişikliklere son derece hassas olması—örneğin, gelecekteki nakit girişlerinin veya çıkışlarının meydana gelme olasılığının son derece düşük olması, ancak söz konusu nakit giriş ya da çıkışlarının meydana gelmesi halinde bunların tutar olarak büyüklüğünün son derece yüksek olması durumunda.

(c) Varlık veya yükümlülüğün ölçülmesinin, sadece ölçülmekte olan varlık veya yükümlülükle ilgili olmayan nakit akışlarının istisnai ölçüde zor ya da istisnai ölçüde subjektif dağıtımını gerektirmesi durumunda.

5.21 5.20'nci paragrafta tanımlanan bazı durumlarda, en faydalı bilgi, tahminin bir tanımı ile birlikte belirsizliği yüksek olan tahmine dayalı olan ölçüm ve bunu etkileyen belirsizliklerin açıklaması olabilir. Bu durum özellikle, söz konusu ölçümün varlık veya yükümlülüğün en ihtiyaca uygun ölçümü olması halinde muhtemeldir. Diğer durumlarda, bu bilgi varlık veya yükümlülüğün ya da bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişiminin yeterince gerçeğe uygun sunumunu sağlamaması halinde en faydalı bilgi, daha az ihtiyaca uygun olan fakat daha düşük ölçüm belirsizliğine tâbi olan farklı bir ölçüm (ve diğer gerekli tanım ve açıklamalar) olabilir.

5.22 Sınırlı durumlarda, bir varlık veya yükümlülüğün eldeki (ya da elde edilebilecek durumdaki) ihtiyaca uygun tüm ölçümleri o kadar yüksek bir ölçüm belirsizliğine sahip olur ki, bunlardan hiçbiri, ölçüm gerçekleştirilirken yapılan tahminlerin bir tanımı ve o tahminleri etkileyen belirsizliklerin açıklaması ile birlikte verilse dahi, söz konusu varlık veya yükümlülük (ya da bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelir, giderler veya özkaynak değişimleri) hakkında faydalı bilgi sağlamaz. Bu tür sınırlı durumlarda, söz konusu varlık veya yükümlülük finansal tablolara alınamaz.

5.23 Bir varlık veya yükümlülük finansal tablolara alınmış olsa da olmasa da, bir varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun sunumu, söz konusu varlık veya yükümlülüğün mevcudiyeti ya da ölçümüyle ya da çıktısıyla —nihayetinde bundan kaynaklanacak herhangi bir ekonomik fayda girişi veya çıkışının tutarı ve zamanlamasıyla— ilişkili belirsizlikler hakkında açıklayıcı bilgiler içermelidir (bakınız: 6.60–6.62'nci paragraflar).

Diğer faktörler

5.24 Finansal tablolara alınan bir varlık, yükümlülük, gelir veya giderin gerçeğe uygun sunumu sadece söz konusu kalemin finansal tablolara alınmasını değil, aynı zamanda ölçümünü ve hakkındaki bilgilerin sunumu ve açıklamasını da içerir. (bakınız: 6–7'nci Bölümler).

5.25 Bu nedenle, bir varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınmasının söz konusu varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun sunumunu sağlayıp sağlayamayacağı değerlendirilirken, sadece finansal durum tablosundaki tanımını ve ölçümünü değil, aynı zamanda aşağıdaki hususları da dikkate almak gerekir:

(a) Varlık veya yükümlülükten kaynaklanan gelir, gider ve özkaynak değişimlerinin gösterilmesi. Örneğin, bir işletme bir bedel karşılığında bir varlık edindiğinde, varlığın finansal tablolara alınmaması, giderlerin finansal tablolara alınmasına neden olabilir ve işletmenin kâr ve özkaynağını azaltacaktır. Bazı durumlarda, örneğin işletme varlığı derhal tüketmiyorsa, bu sonuç işletmenin finansal durumunun kötüleştiği yönünde yanıltıcı bir sunuma yol açabilir.

(b) İlgili varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara alınıp alınmadığı. Bunlar finansal tablolara alınmadığı takdirde, bu durum finansal tablolara almamaktan kaynaklanan bir tutarsızlık (muhasebe uyumsuzluğu) yaratabilir. Bu durum, dipnotlarda açıklayıcı bilgiler sağlansa dahi varlık veya yükümlülüğü doğuran işlemin veya diğer olayın genel etkisinin anlaşılabilir ve gerçeğe uygun sunumunu sağlamayabilir.

(c) Varlık veya yükümlülükle ve bunlardan kaynaklanan gelir, gider ve özkaynak değişimleriyle ilgili bilgilerin sunumu ve açıklanması. Tam bir gösterim, bir finansal tablo kullanıcısının gösterilen ekonomik olguyu anlaması için gerekli tüm tanımlama ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gereken tüm bilgileri içerir. Bu nedenle, ilgili bilgilerin sunumu ve açıklanması, finansal tablolara alınan bir tutarın, varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin gerçeğe uygun sunumunun bir parçasını oluşturmasına imkân verebilir.

Finansal tablo dışı bırakma

5.26 Finansal tablo dışı bırakma, finansal tablolara alınmış bir varlık veya yükümlülüğün tamamının ya da bir kısmının işletmenin finansal durum tablosundan çıkarılmasıdır. Finansal tablo dışı bırakma genelde bir kalemin artık varlık veya yükümlülük tanımını karşılamadığı zaman gerçekleşir:

(a) Bir varlık için finansal tablo dışı bırakma, genelde işletmenin, finansal tablolara alınmış varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünü kaybettiğinde gerçekleşir ve

(b) Bir yükümlülük için finansal tablo dışı bırakma, genelde işletmenin, finansal tablolara alınmış yükümlülüğün tamamı veya bir kısmı için artık mevcut bir mükellefiyeti kalmadığında gerçekleşir.

5.27 Finansal tablo dışı bırakmayla ilgili muhasebe hükümleri aşağıdakilerin her ikisinin de gerçeğe uygun sunumunu amaçlar:

(a) Finansal tablo dışı bırakmaya yol açan işlem veya diğer olaydan sonra elde tutulan varlık ve yükümlülükler (işlem veya diğer olayın bir parçası olarak edinilen, katlanılan ya da oluşturulan varlık veya yükümlülükler dâhil) ve

(b) Söz konusu işlem veya diğer olay sonucunda işletmenin varlık ve yükümlülüklerinde meydana gelen değişim.

5.28 5.27'nci paragrafta tanımlanan amaçlara genelde aşağıdaki şekilde ulaşılır:

(a) Süresi dolan ya da tüketilen, tahsil edilen, ifa edilen ya da devredilen herhangi bir varlık veya yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakıp, bundan kaynaklanan gelir veya giderleri finansal tablolara yansıtarak. Bu bölümün geri kalanında, 'devredilen bileşen' terimi tüm bu varlıkları ve yükümlülükleri ifade eder,

(b) Varsa, 'elde tutulan bileşen' olarak ifade edilen bir varlık veya yükümlülüğü finansal tablolara almaya devam ederek. Söz konusu elde tutulan bileşen, devredilen bileşenden ayrı bir hesap birimi haline gelir. Dolayısıyla, devredilen bileşenin finansal tablo dışı bırakılması, elde tutulan bileşene uygulanan ölçüm hükümlerinde bir değişikliğe neden olmadıkça, devredilen bileşenin finansal tablo dışı bırakılması nedeniyle elde tutulan bileşen üzerinde herhangi bir gelir veya gider finansal tablolara alınmaz ve

(c) 5.27'nci paragrafta tanımlanan amaçlardan birine ya da her ikisine ulaşmak için gerekli olduğu durumda aşağıdaki prosedürlerden bir veya birkaçını uygulayarak:

(i) Elde tutulan herhangi bir bileşeni finansal durum tablosunda ayrı olarak sunarak,

(ii) Devredilen bileşenin finansal tablo dışı bırakılması nedeniyle finansal tablolara alınan gelir ve giderleri finansal performans tablosunda (tablolarında) ayrı olarak sunarak veya

(iii) Açıklayıcı bilgi sağlayarak.

5.29 Bazı durumlarda işletme, varlık veya yükümlülüğü devretmiş gibi görünürken, söz konusu varlık veya yükümlülük yine de işletmenin bir varlık veya yükümlülüğü olarak kalabilir. Örneğin:

(a) İşletme bir varlığı devretmiş görünmekte, fakat varlığın üretebileceği ekonomik faydaların tutarındaki önemli olumlu ya da olumsuz değişimlere maruz kalmaya devam etmekte ise, bu durum bazen işletmenin o varlığı kontrol etmeye devam edebileceğine işaret eder (bakınız: 4.24'üncü paragraf) ya da

(b) İşletmenin bir varlığı, söz konusu varlığı işletme adına vekil olarak tutan başka bir tarafa devrettiği durumda, devreden taraf varlığı halâ kontrol etmektedir (bakınız: 4.25'inci paragraf).

5.30 5.29'uncu paragrafta tanımlanan durumlarda söz konusu varlık veya yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakılması uygun değildir. Çünkü bu durumun olması, 5.27'nci paragrafta tanımlanan amaçların her ikisine de ulaştırmayacaktır.

5.31 İşletme devredilen bileşene artık sahip değilse, devredilen bileşenin finansal tablo dışı bırakılması söz konusu durumu gerçeğe uygun olarak sunar. Ancak bu tür durumlardan bazılarında, finansal tablo dışı bırakma, 5.28(c) paragrafında tanımlanan prosedürlerden bir veya birkaçı tarafından desteklense dahi, işlem veya diğer olayın işletmenin varlıklarını ve yükümlülüklerini ne kadar değiştirdiğini gerçeğe uygun olarak sunmayabilir. Bu tür durumlarda, devredilen bileşenin finansal tablo dışı bırakılması, işletmenin finansal durumunun öncekinden daha önemli şekilde değiştiği anlamına gelebilir. Bu, örneğin aşağıdaki durumlarda gerçekleşebilir:

(a) İşletme bir varlığı devretmiş ve aynı zamanda, varlığı yeniden edinme yönünde mevcut bir hak veya mevcut bir mükellefiyet doğuran başka bir işleme taraf olmuşsa. Bu tür mevcut hak veya mevcut mükellefiyetler örneğin bir forward sözleşmesinden, yazılı bir satım opsiyonundan, ya da satın alınmış bir alım opsiyonundan kaynaklanabilir.

(b) İşletme artık kontrol etmediği devredilen bileşenin meydana getireceği ekonomik faydaların tutarındaki önemli olumlu ya da olumsuz değişimlere maruz kalmaya devam etmekteyse.

5.32 Finansal tablo dışı bırakma, 5.28(c) paragrafında tanımlanan prosedürlerden bir veya birkaçı tarafından desteklendiğinde dahi 5.27'nci paragrafta tanımlanan amaçların ikisine de ulaşmak için yeterli değilse, bu iki amaca bazen devredilen bileşeni finansal tablolara alınmaya devam ederek ulaşılabilir. Bunun aşağıdaki gibi sonuçları vardır:

(a) İşlem veya diğer olaylar sonucunda ne elde tutulan bileşen ne de devredilen bileşen üzerinde gelir ya da gider finansal tablolara alınmaz,

(b) Varlığın (veya yükümlülüğün) devri üzerine alınan (veya ödenen) tutarlar, alınan (ya da verilen) kredi olarak ele alınır ve

(c) İşletmenin devredilen bileşenden kaynaklanan bir hak veya mükellefiyeti kalmadığı durumunu göstermek için devredilen bileşenin finansal durum tablosunda ayrı olarak sunulması, ya da açıklayıcı bilgi sağlanması gerekir. Benzer şekilde, devirden sonra devredilen bileşenden kaynaklanan gelir veya giderler hakkında bilgi sağlamak gerekli olabilir.

5.33 Sözleşmenin mevcut hak veya mükellefiyetleri azaltacak ya da ortadan kaldıracak bir biçimde yapılandırılması, finansal tablo dışı bırakma hakkında soruların ortaya çıktığı bir durumdur. Sözleşme yapılandırmalarının nasıl finansal tablolara yansıtılacağına karar verirken, hangi hesap biriminin finansal tablo kullanıcılarına, yapılandırma sonrası elde tutulan varlık ve yükümlülükler ile yapılandırmanın işletmenin varlık ve yükümlülüklerini nasıl değiştirdiği hakkında en faydalı bilgileri sağladığını değerlendirmek gerekir:

(a) Bir sözleşmenin yapılandırılması sadece mevcut hak ve mükellefiyetleri ortadan kaldırıyorsa, bu hak veya mükellefiyetlerin finansal tablo dışı bırakılıp bırakılmayacağına karar verirken 5.26–5.32'nci paragraflarda ele alınan hususlar değerlendirilir,

(b) Bir sözleşmenin yapılandırılması sadece yeni hak veya mükellefiyetler getiriyorsa, getirilen ilave hak veya mükellefiyetlerin ayrı bir varlık ve yükümlülük olarak mı ele alınacağına, yoksa mevcut hak ve mükellefiyetlerle aynı hesap birimi bünyesinde mi ele alınacağına karar vermek gerekir (bakınız: 4.48–4.55'inci paragraflar) ve

(c) Bir sözleşmenin yapılandırılması hem mevcut hak ve mükellefiyetleri ortadan kaldırıyor, hem de yeni hak veya mükellefiyetler getiriyorsa, söz konusu yapılandırmaların ayrı ve bileşik etkilerini değerlendirmek gerekir. Bu tür bazı durumlarda sözleşme, özünde yapılandırmanın eski varlık veya yükümlülük yerine yeni bir varlık veya yükümlülüğün geçmesi şeklinde yapılandırılmıştır. Bu tür kapsamlı yapılandırmalarda, işletmenin esas varlık veya yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakması ve yeni varlık veya yükümlülüğü finansal tablolara alması gerekebilir.

paragraf

BÖLÜM 6—ÖLÇÜM

GİRİŞ **6.1**

ÖLÇÜM ESASLARI **6.4**

Tarihi maliyet **6.4**

Cari değer **6.10**

Gerçeğe uygun değer 6.12

Kullanım değeri ve ifa değeri 6.17

Cari maliyet 6.21

BELİRLİ ÖLÇÜM ESASLARININ SAĞLADIĞI BİLGİLER **6.23**

Tarihi maliyet **6.24**

Cari değer **6.32**

Gerçeğe uygun değer 6.32

Kullanım değeri ve ifa değeri 6.37

Cari maliyet 6.40

ÖLÇÜM ESASI SEÇİLİRKEN DİKKATE ALINMASI GEREKEN FAKTÖRLER **6.43**

İhtiyaca uygunluk **6.49**

Varlık veya yükümlülüğün özellikleri 6.50

Gelecekteki nakit akışlarına katkılar 6.54

Gerçeğe uygun sunum **6.58**

Destekleyici niteliksel özellikler ve maliyet kısıtı **6.63**

Tarihi maliyet 6.69

Cari değer 6.72

İlk ölçüme özgü faktörler **6.77**

Birden fazla ölçüm esası **6.83**

ÖZKAYNAĞIN ÖLÇÜMÜ **6.87**

NAKİT AKIŞINA DAYALI ÖLÇÜM TEKNİKLERİ **6.91**

Giriş

6.1 Finansal tablolara alınan unsurlar parasal tutar olarak ölçülür. Bu bir ölçüm esası seçilmesini gerektirir. Ölçüm esası, bir kalemin ölçülen tanımlanmış bir özelliğidir, örneğin, tarihi maliyet, gerçeğe uygun değer ya da ifa değeri. Bir ölçüm esasının bir varlık veya yükümlülüğe uygulanması, söz konusu varlık veya yükümlülüğe ve ilgili gelir ve giderlere ilişkin bir ölçüm ortaya çıkarır.

6.2 Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri ve maliyet kısıtının değerlendirilmesi sonucunda farklı varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler için muhtemelen farklı ölçüm esasları seçilir.

6.3 Bir Standartta, söz konusu Standartta seçilen ölçüm esasının nasıl uygulanacağının tanımlanması gerekebilir. Bu tanım aşağıdakileri içerebilir:

(a) Belirli bir ölçüm esası uygulayarak bir ölçüm tahmininde bulunmak için kullanılabilecek olan veya kullanılması gereken tekniklerin belirtilmesi,

(b) Tercih edilen bir ölçüm esasının sağlayacağı bilgiye benzer bilgileri sağlaması muhtemel olan basitleştirilmiş bir ölçüm yaklaşımının belirtilmesi ya da

(c) Bir ölçüm esasının nasıl değiştirileceği, örneğin bir yükümlülüğün ifa değerinden işletmenin o yükümlülüğü ifa edememe ihtimalinin etkisi çıkarılarak (kendi kredi riski).

Ölçüm esasları

Tarihi maliyet

6.4 Tarihi maliyet ölçümleri; varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar. Bu parasal bilgi, en azından kısmi olarak, bunları doğuran işlem ya da diğer olayın fiyatından elde edilir. Tarihi maliyet cari değerden farklı olarak, ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen bir varlık veya yükümlülüğün değer kaybıyla ilgili olmadıkça, değer değişimlerini yansıtmaz (bakınız: 6.7(c) ve 6.8(b) paragrafları).

6.5 Bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda söz konusu varlığın tarihi maliyeti, varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir. Bu değer varlığı edinmek ve oluşturmak için ödenen bedel artı işlem maliyetlerinden oluşur. Bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında, o yükümlülüğün tarihi maliyeti, yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir.

6.6 Piyasa koşullarında yapılmayan bir işlemin sonucunda bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda (bakınız: 6.80'inci paragraf), bir maliyet tanımlamak mümkün olmayabilir ya da söz konusu maliyet, varlık veya yükümlülük hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlamayabilir. Bu tür bazı durumlarda, varlık veya yükümlülükle ilgili cari değer, ilk olarak finansal tablolara almada tahmini maliyet şeklinde belirlenir ve bu tahmini maliyet, tarihi maliyete ilişkin sonraki ölçümler için bir başlangıç noktası olarak kullanılır.

6.7 Uygulanabilir olması durumunda, bir varlığın tarihi maliyeti aşağıdakileri gösterecek şekilde zamanla güncellenir:

(a) Varlığı oluşturan ekonomik kaynağın tamamının veya bir kısmının tüketilmesi (amortisman veya itfa),

(b) Varlığın tamamını veya bir kısmını ortadan kaldıran tahsilatlar,

(c) Varlığın tarihi maliyetinin tamamının veya bir kısmının artık geri kazanılamaz hale gelmesine neden olan olayların etkisi (değer düşüklüğü) ve

(d) Varlığın herhangi bir finansman bileşeni içerdiğini yansıtan faiz tahakkuku.

6.8 Uygulanabilir olması durumunda, bir yükümlülüğün tarihi maliyeti aşağıdakileri gösterecek şekilde zamanla güncellenir:

(a) Yükümlülüğün bir kısmını veya tamamını yerine getiren ödemeler yapılarak ya da mal teslimi gibi bir mükellefiyeti yerine getirerek yükümlülüğün bir kısmının veya tamamının ifa edilmesi,

(b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken ekonomik kaynakları devretme mükellefiyetinin değerini, yükümlülüğü ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirecek şekilde artıran olayların

etkisi. Bir yükümlülük, tarihi maliyetin artık yükümlülüğü yerine getirme mükellefiyetini göstermek için yeterli olmaması halinde ekonomik açıdan dezavantajlıdır ve

(c) Yükümlülüğün herhangi bir finansman bileşenini yansıtacak şekilde faiz tahakkuku.

6.9 Tarihi maliyet ölçüm esasını finansal varlık ve finansal yükümlülüklere uygulamanın bir yolu, onları itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçmektir. Bir finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş maliyeti, ilk olarak finansal tablolara almada belirlenen bir oranda iskonto edilmiş olan gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminleri yansıtır. Değişken oranlı araçlar için iskonto oranı, değişken oranı yansıtacak şekilde güncellenir. Bir finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş maliyeti, faiz tahakkuku, bir finansal varlığın değer düşüklüğü ve alınan ve yapılan ödemeler gibi sonraki değişiklikleri yansıtacak şekilde zaman içinde güncellenir.

Cari değer

6.10 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 (bakınız: 6.14–6.15'inci ve 6.20'nci paragraflar). Tarihi maliyetten farklı olarak bir varlık veya yükümlülüğün cari değeri, kısmen de olsa varlık veya yükümlülüğü doğuran işlem veya diğer olayın fiyatından elde edilmez.

6.11 Cari değer ölçüm esasları şunları içerir:

(a) Gerçeğe uygun değer (bakınız: 6.12–6.16'ncı paragraflar),

(b) Varlıklar için kullanım değeri ve yükümlülükler için ifa değeri (bakınız: 6.17–6.20'nci paragraflar) ve

(c) Cari maliyet (bakınız: 6.21–6.22'nci paragraflar).

Gerçeğe uygun değer

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

6.13 Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcılarının (işletmenin erişimi olan bir piyasadaki katılımcıların) bakış açısını yansıtır. Varlık veya yükümlülük, söz konusu piyasa katılımcılarının kendilerine en iyi gelen ekonomik çıkarları doğrultusunda hareket etmeleri durumunda bu varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken kullanacağı varsayımlarla aynı varsayımlar kullanılarak ölçülür.

6.14 Bazı durumlarda, gerçeğe uygun değer, doğrudan aktif bir piyasadaki fiyatlar gözlemlenerek belirlenebilir. Diğer durumlarda, nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri gibi ölçüm teknikleri kullanılarak ve aşağıdaki tüm faktörleri yansıtacak şekilde dolaylı yoldan belirlenir (bakınız: 6.91–6.95'inci paragraflar):

(a) Gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminler.

(b) Ölçülmekte olan varlık veya yükümlülüğe ilişkin gelecekteki nakit akışlarının tahmini tutarında, nakit akışlarının yapısında var olan belirsizlikten kaynaklanan muhtemel değişimler.

(c) Paranın zaman değeri.

(d) Nakit akışlarının yapısında var olan belirsizliğe katlanmanın fiyatı (risk primi ya da risk iskontosu). Bu belirsizliğe katlanmanın fiyatı söz konusu belirsizliğin derecesine bağlıdır. Bu aynı zamanda yatırımcıların genellikle belirsiz nakit akışlarına sahip bir varlık (ya da yükümlülük) için, nakit akışları belirli olan bir varlıktan daha az ödeyeceği (ve bir yükümlülük üstlenmek için daha fazlasını talep edeceği) gerçeğini de yansıtır.

(e) Piyasa katılımcılarının söz konusu şartlarda dikkate alacağı, örneğin likidite gibi, diğer faktörler.

6.15 6.14(b) ve 6.14(d) paragraflarında ifade edilen faktörler arasında, karşı tarafın işletmeye karşı yükümlülüğünü yerine getirememe ihtimali (kredi riski) ya da işletmenin kendi yükümlülüğünü yerine getirememe ihtimali (kendi kredi riski) yer alır.

6.16 Gerçeğe uygun değer kısmen de olsa, varlık veya yükümlülüğü doğuran işlem veya diğer olayın fiyatından elde edilmez, bu nedenle gerçeğe uygun değer, varlık edinilirken katlanılan işlem maliyetlerine göre artmaz ya da yükümlülüğe katlanılırken veya yükümlülük devralınırken katlanılan maliyete göre azalmaz. Bununla beraber gerçeğe uygun değer, varlığın nihai olarak elden çıkarılması ya da yükümlülüğün ödenmesi üzerine katlanılacak işlem maliyetlerini yansıtmaz.

Kullanım değeri ve ifa değeri

6.17 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. Bu nakit ve diğer ekonomik kaynak tutarları sadece yükümlülüğün karşı tarafına devredilecek tutarları değil, aynı zamanda işletmenin yükümlülüğü ifa etmesine imkân vermeleri için diğer taraflara devretmek zorunda olmayı beklediği tutarları da içerir.

6.18 Kullanım değeri ve ifa değeri gelecekteki nakit akışlarına dayalı olduğundan, bir varlık edinilirken ya da bir yükümlülük devralınırken katlanılan işlem maliyelerini içermezler. Ancak kullanım değeri ve ifa değeri, işletmenin varlığın nihai olarak elden çıkarılması ya da yükümlülüğün ifa edilmesi üzerine katlanmayı beklediği herhangi bir işlem maliyetinin bugünkü değerini içerir.

6.19 Kullanım değeri ve ifa değeri, piyasa katılımcılarının varsayımlarından ziyade işletmeye özgü varsayımları yansıtır. Uygulamada, bazen piyasa katılımcılarının kullanacağı ve işletmenin kendisinin kullandığı varsayımlar arasında çok az fark olabilir.

6.20 Kullanım değeri ve ifa değeri doğrudan gözlemlenemez ve nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri kullanılarak belirlenir (bakınız: 6.91–6.95'inci paragraflar). Kullanım değeri ve ifa değeri, 6.14'üncü paragrafta gerçeğe uygun değer için tanımlanan faktörlerle aynı faktörleri yansıtır fakat bunu piyasa katılımcısının bakış açısından ziyade işletmeye özgü bir bakış açısından ele alır.

Cari maliyet

6.21 Bir varlığın cari maliyeti, söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyetidir. Cari maliyet, 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. 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. Bununla birlikte tarihi maliyetten farklı olarak cari maliyet, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtır.

6.22 Bazı durumlarda, cari maliyet doğrudan aktif bir piyasadaki fiyatlar gözlemlenerek belirlenemez ve dolaylı yoldan başka araçlarla belirlenmelidir. Örneğin, fiyatların sadece yeni varlıklar için elde edildiği durumda, kullanılmış bir varlığın cari maliyetinin, yeni bir varlığın cari fiyatının işletmenin elde tuttuğu varlığın şu anki yaşını ve durumunu yansıtacak şekilde uyarlanması yoluyla tahmin edilmesi gerekebilir.

Belirli ölçüm esaslarının sağladığı bilgiler

6.23 Bir ölçüm esası seçilirken, ölçüm esasının finansal durum tablosu ve finansal performans tablosunda (tablolarında) sunacağı bilgilerin yapısının değerlendirilmesi önemlidir. Tablo 6.1'de bu bilgiler özetlenmekte, 6.24–6.42'nci paragraflarda konu ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

Tarihi maliyet

6.24 Tarihi maliyet kısmen de olsa varlık veya yükümlülüğü doğuran işlem veya diğer olayın fiyatından elde edilen bilgileri kullandığından, bir varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyet esasına göre ölçülmesiyle sağlanan bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun olabilir.

6.25 Normal şartlarda, işletme bir varlığı piyasa koşullarında yapılan yakın tarihli bir işlemde edindiğinde, varlığın en azından maliyetini geri kazanması için yeterli ekonomik fayda sağlayacağını bekler. Benzer şekilde, bir yükümlülüğün piyasa koşullarında yapılan yakın tarihli bir işlem sonucu katlanılmış ya da üstlenilmiş olması durumunda, işletme yükümlülüğü ifa etmek için gereken ekonomik kaynak devretme mükellefiyetinin değerinin, alınan bedel eksi işlem maliyelerinden fazla olmamasını bekler. Bu nedenle, bu tür durumlarda bir varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyet esasına göre ölçülmesi hem varlık veya yükümlülük, hem de söz konusu varlık veya yükümlülüğü doğuran işlemin fiyatı hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlar.

6.26 Tarihi maliyet, varlığın tüketimi ve onun değer düşüklüğünü yansıtmak için düşürüldüğünden, tarihi maliyet esasına göre ölçülen bir varlıktan geri kazanılması beklenen tutar en az varlığın defter değeri kadar yüksek olmalıdır. Benzer şekilde, bir yükümlülüğün tarihi maliyeti, ekonomik açıdan dezavantajlı hale geldiğinde

arttığından, yükümlülüğü ifa etmek için gereken ekonomik kaynak devretme mükellefiyetinin değeri, yükümlülüğün defter değerinden yüksek değildir.

6.27 Finansal varlık dışındaki bir varlık tarihi maliyet esasına göre ölçülüyorsa, varlığın veya varlığın bir kısmının tüketilmesi veya satılması, kendisi veya bir kısmı tüketilen veya satılan varlığın tarihi maliyetine göre ölçülen bir gider doğurur.

6.28 Bir varlığın satışından kaynaklanan gider, satış bedelinin gelir olarak finansal tablolara alındığı tarihte finansal tablolara yansıtılır. Gelir ve gider arasındaki fark, satıştan kaynaklanan marjdır. Marjlar hakkında bilgi sağlamak amacıyla, bir varlığın tüketiminden kaynaklanan giderler ilgili gelirle kıyaslanabilir.

6.29 Benzer şekilde, finansal yükümlülük olmayan bir yükümlülüğe bedel karşılığı katlanılmış veya üstlenilmişse ve tarihi maliyet esasına göre ölçülüyorsa, yükümlülüğün tamamının veya bir kısmının ifası, ifa edilen kısım için alınan bedelin değeri üzerinden ölçülen bir gelir doğurur. Yükümlülüğün ifasından kaynaklanan gelir ve katlanılan gider arasındaki fark, ifadan kaynaklanan marjdır.

6.30 Hemen tüketilen mal ve hizmetler de dâhil olmak üzere satılan veya tüketilen varlıkların maliyeti (bakınız: 4.8'inci paragraf) ve alınan bedel hakkında bilgilerin tahmin değeri olabilir. Bu bilgi, gelecekteki mal (hâlihazırda işletme tarafından elde tutulmayan mallar dâhil olmak üzere) ve hizmet satışlarından elde edilecek gelecekteki marjların tahmininde ve böylelikle işletmenin gelecekteki net nakit giriş beklentilerinin değerlendirilmesinde girdi olarak kullanılabilir. Finansal tablo kullanıcıları bir işletmenin gelecekteki net nakit girişlerine ilişkin beklentileri değerlendirmek için sadece hâlihazırda elde tutulan mallardan işletmenin marj yaratma beklentilerine değil, sıklıkla işletmenin gelecekte birçok döneme yayılan marj yaratma beklentilerine odaklanır. Tarihi maliyet esasına göre ölçülen gelir ve giderler de finansal tablo kullanıcılarına nakit akışlarına ya da marjlara ilişkin önceki tahminleri hakkında geribildirim sağlayabildiğinden doğrulama değerine sahip olur. Satılan ya da tüketilen varlıklar hakkındaki bilgiler, işletme yönetiminin, işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde yerine getirdiğinin değerlendirilmesine de yardımcı olabilir.

6.31 Benzer nedenlerden dolayı, itfa edilmiş maliyet esasına göre ölçülen varlıklar üzerinden kazanılan ve yükümlülükler üzerinden katlanılan faiz, tahmin ve doğrulama değerine sahiptir.

Cari değer

Gerçeğe uygun değer

6.32 Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcılarının gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin bugünkü beklentilerini yansıttığından, varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer esasına göre ölçülmesiyle sağlanan bilgiler de aynı tahmin değerine sahip olabilir. Bu beklentiler, piyasa katılımcılarının bugünkü risk tercihlerini yansıtacak şekilde fiyatlandırılır. Bu bilgiler, daha önceki beklentiler hakkında geri bildirim sağlayarak doğrulama değerine de sahip olabilir.

6.33 Piyasa katılımcılarının bugünkü beklentilerini yansıtan gelir ve giderler, gelecekteki gelir ve giderlerin tahmininde girdi olarak kullanılabildiğinden belirli bir tahmin değerine sahip olabilir. Bu tür gelir ve giderler aynı zamanda işletme yönetiminin, işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde yerine getirdiğinin değerlendirilmesine de yardımcı olabilir.

6.34 Bir varlık ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değerindeki değişim, 6.14'üncü paragrafta tanımlanan çeşitli faktörlerden kaynaklanabilir. Bu faktörler farklı özelliklere sahipse, söz konusu faktörlerden kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrı ayrı tanımlanması finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sağlayabilir (bakınız: 7.14(b) paragrafı).

6.35 İşletme bir varlığı bir piyasada edinmişse ve bu varlığın gerçeğe uygun değerini farklı bir piyasadaki (işletmenin varlığı satabileceği piyasa) fiyatları kullanarak belirliyorsa, bu iki piyasadaki fiyatlar arasındaki fark, gerçeğe uygun değer ilk belirlendiğinde gelir olarak finansal tablolara alınır.

6.36 Bir varlığın satışı ya da bir yükümlülüğün devri, genellikle, işlemin söz konusu varlık ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılan fiyatların kaynağı olmuş bir piyasada yapılmışsa, varlık ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değerine eşdeğer tutardaki bir bedel karşılığında meydana gelir. Bu tür durumlarda varlık veya yükümlülük gerçeğe uygun değer esasına göre ölçülüyorsa, satış veya devir tarihinde söz konusu satıştan veya devirden kaynaklanan net gelir veya net giderler, işlem maliyetinin etkisi önemli olmadıkça genellikle düşük olacaktır.

Kullanım değeri ve ifa değeri

6.37 Kullanım değeri, işletmenin bir varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini net nakit akışlarının bugünkü değeri hakkında bilgi sağlar. Bu bilgi, gelecekteki net nakit girişlerine ilişkin beklentilerin değerlendirilmesinde kullanılabildiğinden, tahmin değerine sahip olabilir.

6.38 İfa değeri, işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirmesi için gereken tahmini nakit akışlarının bugünkü değeri hakkında bilgi sağlar. Bu nedenle ifa değeri, özellikle yükümlülüğün devredilmek ya da müzakere yoluyla ortadan kaldırılmak yerine ifa edilecek olması durumunda tahmin değeri taşıyabilir.

6.39 Kullanım değeri ya da ifa değerine ilişkin güncellenmiş tahminler ve bununla birlikte gelecekteki beklentilerin tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında bilgilerin verilmesi de kullanım değeri ya da ifa değerine ilişkin önceki tahminler hakkında geri bildirim sağladığından, doğrulama değerine sahip olabilir.

Cari maliyet

6.40 Cari maliyet esasına göre ölçülen varlık ve yükümlülükler hakkındaki bilgiler, cari maliyetin, benzer bir varlığın ölçüm tarihindeki edinme veya oluşturma maliyetini ya da benzer bir yükümlülüğe katlanılması veya devralınması durumunda alınacak bedeli yansıttığından ihtiyaca uygun olabilir.

6.41 Tarihi maliyet gibi cari maliyet de tüketilen bir varlığın maliyeti ya da yükümlülüklerin ifasından kaynaklanan gelir hakkında bilgi sağlar. Bu bilgi cari marjların elde edilmesinde ve gelecekteki marjların tahmininde bir girdi olarak kullanılabilir. Tarihi maliyetten farklı olarak cari maliyet, tüketim ya da ifa tarihinde mevcut olan fiyatları yansıtır. Fiyat değişiklikleri önemli olduğunda cari maliyete dayalı marjlar, gelecekteki marjların tahmin edilmesinde tarihi maliyete dayalı marjlara kıyasla daha faydalı olabilir.

6.42 Bir tüketimin cari maliyetini (ya da ifadan kaynaklanan cari geliri) raporlamak için, raporlama dönemindeki defter değerinde meydana gelen değişikliği, tüketimin cari maliyeti (ya da ifadan kaynaklanan cari gelir) ve fiyatlardaki değişikliğin etkisi olarak ayırmak gerekir. Fiyatlardaki değişikliğin etkisi bazen ‘elde tutma kazancı’ ya da ‘elde tutma kaybı’ olarak ifade edilir.

Tablo 6.1— Belirli ölçüm esaslarına göre sağlanan bilgilerin özeti

Varlıklar

Finansal durum tablosu				
	Tarihi maliyet	**Gerçeğe uygun değer (piyasa katılımcısı varsayımları)**	**Kullanım değeri (işletmeye özgü varsayımlar)**[a]	**Cari maliyet**
Defter değeri	Tüketilmediği ve tahsil edilmediği ve geri kazanılabilir olduğu ölçüde, tarihi maliyet (işlem maliyetleri dâhil). (Herhangi bir finansman bileşenine tahakkuk eden faiz dâhildir.)	Varlık satıldığında alınacak olan fiyat (elden çıkarmayla ilgili işlem maliyetlerini düşmeksizin).	Varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından kaynaklanan gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri (elden çıkarmayla ilgili işlem maliyetlerinin bugünkü değeri düşüldükten sonra).	Tüketilmediği ya da tahsil edilmediği ve geri kazanılabilir olduğu ölçüde, cari maliyet (işlem maliyetleri dâhil),
Finansal performans tablosu (tabloları)				
Olay	**Tarihi maliyet**	**Gerçeğe uygun değer (piyasa katılımcısı varsayımları)**	**Kullanım değeri (işletmeye özgü varsayımlar)**	**Cari maliyet**
İlk defa finansal tablolara alma[b]	—	Ödenen bedel ile edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri arasındaki fark.[c] Varlığın edinimi ile ilgili işlem maliyetleri.	Ödenen bedel ile edinilen varlığın kullanım değeri arasındaki fark Varlığın edinimi ile ilgili işlem maliyetleri.	—
Varlığın satışı ya da tüketilmesi [d], [e]	Satılan veya tüketilen varlığın tarihi maliyetine eşit giderler. Tahsil edilen gelir. (Brüt veya net olarak sunulabilir.) Varlığın satışıyla ilgili işlem maliyetleri.	Satılan veya tüketilen varlığın gerçeğe uygun değerine eşit giderler. Tahsil edilen gelir. (Brüt veya net olarak sunulabilir.) Varlığın satışıyla ilgili işlem maliyetleri.	Satılan veya tüketilen varlığın kullanım değerine eşit giderler. Tahsil edilen gelir. (Brüt veya net olarak sunulabilir.)	Satılan veya tüketilen varlığın cari maliyetine eşit giderler Tahsil edilen gelir. (Brüt veya net olarak sunulabilir.) Varlığın satışıyla ilgili işlem maliyetleri.
Faiz geliri	Tarihi oranlarda faiz geliri, varlığın değişken faize sahip olması halinde güncellenir.	Gerçeğe uygun değerdeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır. (Ayrı olarak tanımlanabilir.)	Kullanım değerindeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır. (Ayrı olarak tanımlanabilir.)	Cari oranlardaki faiz geliri.
Değer düşüklüğü	Tarihi maliyetin artık geri kazanılabilir olmaması nedeniyle oluşan giderler.	Gerçeğe uygun değerdeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır. (Ayrı olarak tanımlanabilir.)	Kullanım değerindeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır. (Ayrı olarak tanımlanabilir.)	Cari maliyetin artık geri kazanılabilir olmaması nedeniyle oluşan giderler.

Değer değişimleri	Değer düşüklüğünü yansıtmak amacıyla olmadıkça finansal tablolara alınmaz. Finansal varlıklar için—nakit akışlarındaki değişikliklerden kaynaklanan gelir ve giderler.	Gerçeğe uygun değerdeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır.	Kullanım değerindeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır.	Gelir ve giderler fiyat değişimlerinin etkisini yansıtır. (elde tutma kazançları ve elde tutma kayıpları).

(a) Bu sütunda ölçüm esası olarak kullanım değeri kullanılması halinde sağlanan bilgiler özetlenmektedir. Ancak 6.75'inci paragrafta belirtildiği gibi kullanım değeri, düzenli yeniden ölçümler için kullanışlı bir ölçüm esası olmayabilir.

(b) Piyasa koşulları dışında edinilen bir varlığın ilk defa finansal tablolara alınmasında gelir veya giderler ortaya çıkabilir.

(c) Bir varlığın edinildiği piyasanın, varlığın gerçeğe uygun değeri ölçülürken kullanılan fiyatların kaynağı olan piyasadan farklı olması halinde, gelir veya giderler ortaya çıkabilir.

(d) Varlığın tüketimi genellikle satış, amortisman ve itfa aracılığıyla raporlanır.

(e) Alınan gelir sıklıkla alınan bedele eşittir fakat ilgili herhangi bir yükümlülük için kullanılan ölçüm esasına bağlı olacaktır.

Yükümlülükler

Finansal durum tablosu				
	Tarihi maliyet	**Gerçeğe uygun değer (piyasa katılımcısı varsayımları)**	**İfa değeri (işletmeye özgü varsayımlar)**	**Cari maliyet**
Defter değeri	Tahmini nakit çıkışlarının alınan bedeli aşan kısmı eklenerek yükümlülüğün ifa edilmemiş kısmının devralınması karşılığında alınan bedel (işlem maliyetleri düşüldükten sonraki net bedel). (Herhangi bir finansman bileşenine tahakkuk eden faizi içerir.)	Yükümlülüğün ifa edilmemiş kısmı devretmek için ödenecek fiyat (devir nedeniyle katlanılacak işlem maliyetleri dâhil değil).	Yükümlülüğün ifa edilmemiş kısmının ifasından kaynaklanacak gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri (ifa ya da devir nedeniyle katlanılacak işlem maliyetleri dâhil).	Tahmini nakit çıkışlarının alınan bedeli aşan kısmı eklenerek yükümlülüğün ifa edilmemiş kısmının devralınması karşısında hâlihazırda alınacak olan bedel (işlem maliyetleri düşüldükten sonraki net bedel).
Finansal performans tablosu (tabloları)				
Olay	**Tarihi maliyet**	**Gerçeğe uygun değer (piyasa katılımcısı varsayımları)**	**İfa değeri (işletmeye özgü varsayımlar)**	**Cari maliyet**
İlk defa finansal tablolara alma [a]	—	Alınan bedelle yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri arasındaki fark.[b] Yükümlülüğe katlanmak veya yükümlülüğü üstlenmekle ilgili işlem maliyetleri.	Alınan bedelle yükümlülüğün ifa değeri arasındaki fark. Yükümlülüğe katlanmak veya yükümlülüğü üstlenmekle ilgili işlem maliyetleri.	—
Finansal performans tablosu (tabloları)				
Olay	**Tarihi maliyet**	**Gerçeğe uygun değer (piyasa katılımcısı varsayımları)**	**İfa değeri (işletmeye özgü varsayımlar)**	**Cari maliyet**
Yükümlülüğün ifası	İfa edilen yükümlülüğün tarihi maliyetine eşit gelir (tarihi bedeli yansıtır). Yükümlülüğü ifa ederken katlanılan maliyetlerle ilgili giderler. (Net veya brüt olarak sunulabilir)	İfa edilen yükümlülüğün gerçeğe uygun değerine eşit gelir. Yükümlülüğü ifa ederken katlanılan maliyetlerle ilgili giderler. (Net veya brüt olarak sunulabilir. Brüt sunulduğunda, tarihi bedel ayrı olarak sunulabilir.)	İfa edilen yükümlülüğün ifa değerine eşit gelir. Yükümlülüğü ifa ederken katlanılan maliyetlerle ilgili giderler. (Net veya brüt olarak sunulabilir. Brüt sunulduğunda, tarihi bedel ayrı olarak sunulabilir.)	İfa edilen yükümlülüğün cari maliyetine eşit gelir (cari bedeli yansıtır). Yükümlülüğü ifa ederken katlanılan maliyetlerle ilgili giderler. (Net veya brüt olarak sunulabilir. Brüt sunulduğunda, tarihi bedel ayrı olarak sunulabilir.)
Yükümlülüğün devri	Devredilen yükümlülüğün tarihi maliyetine eşit gelir (tarihi bedeli yansıtır).	Devredilen yükümlülüğün gerçeğe uygun değerine eşit gelir.	Devredilen yükümlülüğün ifa değerine eşit gelir.	Devredilen yükümlülüğün cari maliyetine eşit gelir (cari bedeli yansıtır).

	Yükümlülüğün devredilmesi için ödenen maliyetlerle ilgili giderler (işlem maliyetleri dâhil). (Net veya brüt olarak sunulabilir)	Yükümlülüğün devredilmesi için ödenen maliyetlerle ilgili giderler (işlem maliyetleri dâhil). (Net veya brüt olarak sunulabilir)	Yükümlülüğün devredilmesi için ödenen maliyetlerle ilgili giderler (işlem maliyetleri dâhil). (Net veya brüt olarak sunulabilir)	Yükümlülüğün devredilmesi için ödenen maliyetlerle ilgili giderler (işlem maliyetleri dâhil). (Net veya brüt olarak sunulabilir)
Faiz giderleri	Tarihi oranlarda faiz giderleri, yükümlülük değişken faize sahipse güncellenir.	Gerçeğe uygun değerdeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır. (Ayrı olarak tanımlanabilir.)	İfa değerindeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır. (Ayrı olarak tanımlanabilir.)	Cari oranlardaki faiz giderleri.
Yükümlülüğün ekonomik açıdan dezavantajlı olmasına neden olan olayların etkisi	Tahmini nakit çıkışlarının yükümlülüğün tarihi maliyetini aşan kısmına ya da aşan kısımda daha sonra meydana gelen bir değişikliğe eşit giderler.	Gerçeğe uygun değerdeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır. (Ayrı olarak tanımlanabilir.)	İfa değerindeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır. (Ayrı olarak tanımlanabilir.)	Tahmini nakit çıkışlarının yükümlülüğün cari maliyetini aşan kısmına, ya da aşan kısımda daha sonra meydana gelen bir değişikliğe eşit giderler.
Değer değişimleri	Yükümlülük, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadıkça finansal tablolara alınmaz. Finansal yükümlülükler için— tahmini nakit akışlarındaki değişikliklerden kaynaklanan gelir ve giderler.	Gerçeğe uygun değerdeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır.	İfa değerindeki değişimlerden kaynaklananlar, gelir ve giderlere yansıtılır.	Gelir ve giderler fiyat değişimlerinin etkisini yansıtır(elde tutma kazançları ve elde tutma kayıpları).

(a) Piyasa koşulları dışında katlanılan ya da devralınan bir yükümlülüğün ilk defa finansal tablolara alınmasında gelir veya giderler ortaya çıkabilir.

(b) Bir yükümlülüğün edinildiği piyasanın, yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri ölçülürken kullanılan fiyatların kaynağı olan piyasadan farklı olması halinde, gelir veya giderler ortaya çıkabilir.

Ölçüm esası seçilirken dikkate alınması gereken faktörler

6.43 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 (bakınız: 6.23–6.42'nci paragraflar ve Tablo 6.1) yapısının ve diğer faktörlerin (bakınız: 6.44–6.86'ncı paragraflar) değerlendirilmesi gerekir.

6.44 Birçok durumda, hangi ölçüm esasının seçilmesi gerektiğini tek bir faktör belirlemez. Her bir faktörün görece önemi şartlara ve durumlara bağlıdır.

6.45 Bir ölçüm esasına göre sağlanan bilgiler finansal tablo kullanıcılarına faydalı olmalıdır. Buna ulaşabilmek için bilginin ihtiyaca uygun olması, sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir. Bununla beraber, sağlanan bilgiler, mümkün olduğunca karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olmalıdır.

6.46 2.21'inci paragrafta açıklandığı üzere, temel niteliksel özellikleri uygulamanın en verimli ve etkili süreci, genellikle ekonomik olgu hakkındaki en ihtiyaca uygun bilgileri belirlemek olacaktır. Bu bilgilerin elde edilememesi ya da ekonomik olguyu gerçeğe uygun olarak sunacak şekilde sağlayamaması halinde, bu bilgilere en yakın ihtiyaca uygun bilgi türü değerlendirilir. 6.49–6.76'ncı paragraflarda niteliksel özelliklerin ölçüm esasının seçiminde oynadığı rol daha ayrıntılı bir biçimde ele alınmaktadır.

6.47 6.49–6.76'ıncı paragraflardaki hükümler, finansal tablolara alınan varlıklar ve yükümlülükler için ölçüm esası seçimi sırasında dikkate alınması gereken faktörler üzerine odaklanmaktadır. Söz konusu hükümlerin bir kısmı, finansal tablolara alınan veya alınmayan kalemler ve dipnotlarda sağlanan bilgiye yönelik ölçüm esası seçiminde de uygulanabilir.

6.48 İlk defa finansal tablolara almada ölçüm esası seçiminde dikkate alınması gereken ilave faktörler 6.77–6.82'nci paragraflarda ele alınmaktadır. İlk ölçüm esasıyla sonraki ölçüm esası tutarlı değilse, ilk sonraki ölçümde sadece ölçüm esasındaki değişiklikten kaynaklanan gelir ve giderler finansal tablolara alınabilir. Bu tür gelir ve giderlerin finansal tablolara alınması, gerçekte öyle bir işlem ya da öyle bir olayın meydana gelmemiş olması durumundaki bir işlem veya bir diğer olayı gösteriyor gibi anlaşılabilir. Bu nedenle, bir varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ile giderler için ölçüm esası seçimi, hem ilk ölçüm hem de sonraki ölçüm dikkate alınarak belirlenir.

İhtiyaca uygunluk

6.49 Bir varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ile giderler için bir ölçüm esasıyla sağlanan bilgilerin ihtiyaca uygunluğu aşağıdakilerden etkilenir:

(a) Varlık veya yükümlülüğün özellikleri (bakınız: 6.50–6.53'üncü paragraflar) ve

(b) Söz konusu varlık veya yükümlülüğün gelecekteki nakit akışlarına nasıl katkıda bulunduğu (bakınız: 6.54–6.57'nci paragraflar).

Varlık veya yükümlülüğün özellikleri

6.50 Bir ölçüm esasıyla sağlanan bilgilerin ihtiyaca uygunluğu, kısmen varlık veya yükümlülüğün özelliklerine, özellikle nakit akışlarının değişkenliğine ve varlık veya yükümlülüğün değerinin piyasa faktörlerine veya diğer risklere karşı duyarlı olup olmadığına bağlıdır.

6.51 Bir varlık veya yükümlülüğün değeri piyasa faktörlerine veya diğer risklere karşı duyarlıysa, söz konusu varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyeti cari değerinden önemli ölçüde farklı olabilir. Sonuç olarak, tarihi maliyet, değer değişimleri hakkındaki bilginin finansal tablo kullanıcıları için önemli olması durumunda ihtiyaca uygun bilgi sağlamayabilir. Örneğin itfa edilmiş maliyet, türev ürün olan bir finansal varlık veya finansal yükümlülük hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlayamaz.

6.52 Ayrıca, tarihi maliyet kullanıldığında, değer değişimleri söz konusu değerler değiştiğinde değil, elden çıkarma, değer düşüklüğü veya ifa meydana geldiğinde raporlanır. Bu durum, söz konusu olayın meydana geldiği tarihte finansal tablolara alınan tüm gelir ve giderlerin, varlık veya yükümlülüğün elde tutulduğu dönemlerden ziyade söz konusu olayın olduğu tarihte ortaya çıktığı şeklinde hatalı olarak yorumlanabilir. Bunun yanında, tarihi maliyete göre ölçüm, değer değişiklikleri hakkında zamanında bilgi sağlamadığından, bu esasa göre raporlanan gelir ve giderler, işletmenin varlık veya yükümlülüğü raporlama dönemi sırasında elde tutması nedeniyle maruz kaldığı riski göstermediği için tahmin değerinden ve doğrulama değerinden yoksun olabilir.

6.53 Varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değerindeki değişimler, piyasa katılımcılarının beklentilerinde ve risk tercihlerinde meydana gelen değişiklikleri yansıtır. Ölçülen varlık veya yükümlülüğün özellikleri ve işletmenin iş faaliyetlerinin yapısına bağlı olarak, söz konusu değişiklikleri yansıtan bilgiler, finansal tablo kullanıcıları için her zaman tahmin değerine veya doğrulama değerine sahip olmayabilir. Bu durum, işletmenin iş faaliyetlerinin varlığın satılmasını ya da yükümlülüğün devrini içermediğinde geçerli olabilir. İşletmenin varlığı, yalnızca kullanım amacıyla ya da sözleşmeye dayalı nakit akışlarını tahsil etmek için elde tutması, ya da yükümlülüklerini kendisi ifa edecek olması bu duruma örnektir.

Gelecekteki nakit akışlarına katkılar

6.54 1.14'üncü paragrafta belirtildiği gibi bazı ekonomik kaynaklar, doğrudan nakit akışları üretirken diğer durumlarda ekonomik kaynaklar, dolaylı olarak nakit akışları üretmek için birlikte kullanılır. Ekonomik kaynakların nasıl kullanıldığı ve dolayısıyla varlık ve yükümlülüklerin nasıl nakit akışları ürettiği, kısmen işletme tarafından yürütülen iş faaliyetlerinin yapısına bağlıdır.

6.55 Bir 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, tarihi maliyet veya cari maliyetin söz konusu faaliyet hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlaması muhtemeldir. Örneğin, maddi duran varlıklar genellikle işletmenin diğer ekonomik kaynaklarıyla birlikte kullanılır. Benzer şekilde stoklar genellikle, işletmenin diğer ekonomik kaynaklarının kapsamlı bir biçimde kullanılması haricinde bir müşteriye satılamaz (örneğin, üretim ve pazarlama faaliyetlerinde). 6.24–6.31'inci ve 6.40–6.42'nci paragraflarda bu tür varlıkların tarihi maliyete veya cari maliyete göre ölçülmesinin, dönem içinde elde edilen marjları belirlemek için kullanılabilecek ihtiyaca uygun bilgileri nasıl sağlayacağı açıklanmaktadır.

6.56 Bağımsız bir şekilde ve önemli bir ekonomik müeyyide olmaksızın (örneğin, faaliyetlerde önemli bir kesintiye neden olmadan) satılabilen varlıklar gibi doğrudan nakit akışları üreten varlık ve yükümlülükler için ihtiyaca en uygun bilgi sağlayan ölçüm esasının, gelecekteki nakit akışlarının tutarına, zamanlamasına ve belirsizliğine ilişkin cari tahminleri de içeren cari değer olması muhtemeldir.

6.57 Bir işletmenin iş faaliyetleri, sözleşmeye dayalı nakit akışları tahsil etmek amacıyla finansal varlık ve yükümlülüklerin yönetilmesini içerdiğinde itfa edilmiş maliyet, varlıklar üzerinden kazanılmış faizler ve yükümlülükler üzerinden katlanılan faizler arasındaki marjı elde etmek için faydalanılabilen ihtiyaca uygun bilgi sağlayabilir. Ancak, itfa edilmiş maliyetin faydalı bilgi sağlayıp sağlamayacağı değerlendirilirken, finansal varlık veya yükümlülüğün özelliklerinin de dikkate alınması gereklidir. İtfa edilmiş maliyetin, anapara ve faiz dışındaki faktörlere bağlı nakit akışları hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlaması muhtemel değildir.

Gerçeğe uygun sunum

6.58 Birbiriyle bir şekilde ilişkili olan varlık ve yükümlülükler için farklı ölçüm esaslarının kullanılması, ölçüm tutarsızlığı (muhasebe uyumsuzluğu) ortaya çıkarabilir. Finansal tabloların ölçüm tutarsızlıkları içermesi halinde, bu finansal tablolar işletmenin finansal durumu ve finansal performansının bazı yönlerini gerçeğe uygun olarak sunmayabilir. Sonuç olarak bazı şartlarda, birbiriyle ilişkili varlıklar ve yükümlülükler için aynı ölçüm esasının kullanılması finansal tablo kullanıcılarına, farklı ölçüm esaslarının kullanımından kaynaklanacak bilgilerden daha faydalı bilgiler sağlayabilir. Bu durum, özellikle bir varlık veya yükümlülükten kaynaklanan nakit akışlarının, doğrudan başka bir varlık veya yükümlülükten kaynaklanan nakit akışlarıyla bağlantılı olması halinde muhtemeldir.

6.59 2.13'üncü ve 2.18'inci paragraflarda belirtildiği gibi, tam anlamıyla gerçeğe uygun sunum hatasız olsa da bu durum, ölçümlerin her açıdan kesin bir doğruluğa sahip olması gerektiği anlamına gelmez.

6.60 Bir ölçüm, doğrudan aktif bir piyasadaki fiyatlar gözlemlenerek belirlenemediğinde ve bunun yerine tahmin edilmesi gerektiğinde, ölçüm belirsizliği ortaya çıkar. Belirli bir ölçüm esasıyla ilişkili ölçüm belirsizliğinin düzeyi, söz konusu ölçüm esasına göre sağlanan bilgilerin işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının gerçeğe uygun sunumunu sağlayıp sağlamadığını etkileyebilir. Yüksek düzeydeki bir ölçüm belirsizliği, ihtiyaca uygun bilgi sağlayan bir ölçüm esasının kullanılmasını her zaman engellemez. Ancak bazı durumlarda belirsizlik düzeyi o kadar yüksektir ki, bir ölçüm esasına göre sağlanan bilgiler, yeterince gerçeğe uygun sunum sağlamaz (bakınız: 2.22'nci paragraf). Bu tür durumlarda, ihtiyaca uygun bilgi sağlayacak farklı bir ölçüm esası seçiminin dikkate alınması uygundur.

6.61 Ölçüm belirsizliği, çıktı belirsizliğinden ve mevcudiyet belirsizliğinden farklıdır:

(a) Çıktı belirsizliği, bir varlık veya yükümlülükten kaynaklanacak herhangi bir ekonomik fayda giriş veya çıkışının tutarı ve zamanlamasıyla ilgili belirsizlik olduğunda ortaya çıkar.

(b) Mevcudiyet belirsizliği bir varlık veya yükümlülüğün var olup olmadığı belirsiz olduğunda ortaya çıkar. 5.12–5.14'üncü paragraflar işletmenin, mevcut olup olmadığı belirsiz olan bir varlık veya yükümlülüğü finansal tablolara alıp almayacağına ilişkin kararlarını mevcudiyet belirsizliğinin nasıl etkileyebileceğini ele almıştır.

6.62 Çıktı belirsizliği veya mevcudiyet belirsizliğinin bulunması bazen ölçüm belirsizliğine katkıda bulunabilir. Ancak, çıktı belirsizliği veya mevcudiyet belirsizliği her zaman ölçüm belirsizliğine neden olmaz. Örneğin, bir varlığın gerçeğe uygun değeri doğrudan aktif bir piyasadaki fiyatlar gözlemlenerek belirlenebildiğinde, söz konusu varlığın nihayetinde ne kadar nakit üreteceği belirsiz olsa ve böylece çıktı belirsizliği bulunsa dahi, söz konusu gerçeğe uygun değerin ölçümüyle ilişkili bir ölçüm belirsizliği yoktur.

Destekleyici niteliksel özellikler ve maliyet kısıtı

6.63 Karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik ve doğrulanabilirlik olarak destekleyici niteliksel özelliklerin ve maliyet kısıtının ölçüm esasının seçimi üzerinde etkileri vardır. Aşağıdaki paragraflarda bu etkiler ele alınmaktadır.

6.69–6.76'ncı paragraflarda belirli ölçüm esaslarına özgü diğer etkiler ele alınmaktadır. Destekleyici niteliksel özelliklerden zamanında sunumun ölçüm üzerinde belirli bir etkisi yoktur.

6.64 Maliyet, diğer finansal raporlama kararlarını kısıtladığı gibi ölçüm esası seçimini de kısıtlar. Bu nedenle ölçüm esasını seçerken, finansal tablo kullanıcılarına bu ölçüm esası seçilerek sağlanan bilginin faydalarının, söz konusu bilgileri sağlama ve kullanma maliyetlerini doğrulama olasılığının olup olmadığını değerlendirmek önemlidir.

6.65 Aynı kalemler için tutarlı olarak aynı ölçüm esaslarının kullanılması, hem tek bir raporlayan işletme içinde dönemden döneme, hem de tek bir dönemde işletmeler arasında, finansal tabloların daha karşılaştırılabilir hale getirilmesine yardımcı olabilir.

6.66 Ölçüm esasındaki bir değişiklik, finansal tabloları daha az anlaşılabilir hale getirebilir. Bununla birlikte değişiklik, bilgilerin ihtiyaca daha uygun olmasını sağladığı durumdaki gibi diğer faktörlerin anlaşılabilirlikteki azalmaya göre daha ağır geldiği zamanlarda doğrulanabilir. Bir değişiklik yapılması halinde, finansal tablo kullanıcılarının o değişikliğin etkisini anlamasını sağlamak için açıklayıcı bilgi verilmesi gerekebilir.

6.67 Anlaşılabilirlik kısmen kaç farklı ölçüm esasının kullanıldığına ve bunların zaman içinde değişip değişmediğine bağlıdır. Genellikle, bir finansal tablolar setinde daha fazla ölçüm esası kullanıldığında, sonuç olarak verilen bilgi daha karmaşık ve bu nedenle daha az anlaşılabilir hale gelir ve finansal durum tablosu ile finansal performans tablosundaki (tablolarındaki) toplamlar veya alt toplamlar daha az bilgilendirici olur. Ancak faydalı bilgi sağlamak için gerekli olması halinde daha fazla ölçüm esası kullanılması uygun olabilir.

6.68 Doğrulanabilirlik, ya fiyatları gözlemlemek gibi doğrudan, ya da bir modelin girdilerini kontrol etmek gibi dolaylı yoldan bağımsız olarak desteklenebilen ölçümler meydana getiren ölçüm esasları kullanılarak artırılır. Bir ölçüm doğrulanamıyorsa, finansal tablo kullanıcılarının ölçümün nasıl belirlendiğini anlamasını sağlamak için açıklayıcı bilgi verilmesi gerekebilir. Bu tür bazı durumlarda, farklı bir ölçüm esasının kullanıldığının belirtilmesi gerekli olabilir.

Tarihi maliyet

6.69 Birçok durumda, tarihi maliyeti ölçmek, cari bir değeri ölçmekten daha basit ve dolayısıyla daha az maliyetlidir. Ayrıca, tarihi maliyet ölçüm esası uygulanarak belirlenen ölçümler genellikle iyi anlaşılır ve çoğu durumda doğrulanabilir durumdadır.

6.70 Bununla birlikte, tüketimin tahmin edilmesi ile değer düşüklüğü kayıplarının veya ekonomik açıdan dezavantajlı yükümlülüklerin tanımlanması ve ölçülmesi subjektif olabilir. Bu nedenle, bir varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyetinin ölçülmesi veya doğrulanması bazen cari değer kadar zor olabilmektedir.

6.71 Tarihi maliyet ölçüm esası kullanılarak farklı zamanlarda edinilen özdeş varlıklar veya katlanılan özdeş yükümlülükler, finansal tablolarda farklı tutarlarda raporlanabilir. Bu durum, hem tek bir raporlayan işletme için dönemden döneme, hem de tek bir dönem için işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği azaltabilir.

Cari değer

6.72 Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bakış açısından değil de piyasa katılımcısı bakış açısından belirlendiğinden ve varlığın ne zaman edinildiğinden ve yükümlülüğe ne zaman katlanıldığından bağımsız olduğundan, gerçeğe uygun değere göre ölçülen özdeş varlıklar veya yükümlülükler temelde, aynı piyasalara erişimi olan işletmeler tarafından aynı tutarda ölçülecektir. Bu durum, hem tek bir raporlayan işletme için dönemden döneme, hem de tek bir dönem için işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği artırabilir. Buna karşılık, kullanım değeri ve ifa değeri işletmeye özgü bakış açısını yansıttığı için, bu ölçümler farklı işletmelerde özdeş varlıklar veya yükümlülükler için farklılaşabilir. Bu farklar, özellikle söz konusu varlıklar veya yükümlülükler nakit akışlarına benzer bir şekilde katkıda bulunuyorsa, karşılaştırılabilirliği azaltabilir.

6.73 Bir varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri doğrudan aktif bir piyasadaki fiyatlar gözlemlenerek belirlenebiliyorsa, gerçeğe uygun değerin ölçüm süreci düşük maliyetli, basit ve anlaşılırdır ve gerçeğe uygun değer doğrudan gözlem yoluyla doğrulanabilir.

6.74 Nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri dâhil olmak üzere değerleme tekniklerine, bazen gerçeğe uygun değerin doğrudan aktif bir piyasada gözlemlenememesi durumunda tahmin edilirken ve genellikle kullanım değeri ile ifa değeri belirlenirken ihtiyaç duyulur. Kullanılan tekniklere bağlı olarak:

(a) Değerlemeye ilişkin girdilerin tahmin edilmesi ve değerleme tekniğinin uygulanması maliyetli ve karmaşık olabilir.

(b) Sürecin içindeki girdiler subjektif olabilir ve hem girdilerin, hem de sürecin kendisinin geçerliliğinin doğrulanması zor olabilir. Sonuç olarak, özdeş varlık veya yükümlülüklere ilişkin ölçümler farklılaşabilir. Bu durum karşılaştırılabilirliği azaltır.

6.75 Birçok durumda, diğer varlıklarla birlikte kullanılan ayrı bir varlığın kullanım değeri anlamlı olarak belirlenemez. Bunun yerine, kullanım değeri bir varlık grubu için belirlenir ve bunun sonucunun daha sonra ayrı varlıklara dağıtılması gerekebilir. Bu süreç subjektif ve ihtiyari olabilir. Bununla beraber, bir varlığın kullanım değerine ilişkin tahminler, yanlışlıkla gruptaki diğer varlıklarla olan sinerjisinin etkisini yansıtabilir. Dolayısıyla, diğer varlıklarla birlikte kullanılan ayrı bir varlığın kullanım değerinin belirlenmesi maliyetli bir süreç olabilir ve sürecin karmaşıklığı ve subjektifliği, doğrulanabilirliği azaltır. Bu nedenlerden dolayı, kullanım değeri bu tür varlıkların düzenli ölçümleri için kullanışlı bir ölçüm esası olmayabilir. Ancak varlıklarda zaman zaman yapılan yeniden ölçümlerde, örneğin tarihi maliyetin tamamen geri kazanılabilir olup olmadığının belirlenmesi için yapılan bir değer düşüklüğü testinde kullanıldığında faydalı olabilir.

6.76 Cari maliyet ölçüm esası kullanılarak, farklı zamanlarda edinilen özdeş varlıklar veya katlanılan özdeş yükümlülükler finansal tablolarda aynı tutarlarda raporlanır. Bu durum, hem tek bir raporlayan işletme içinde dönemden döneme, hem de tek bir dönemde işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği artırabilir. Ancak cari maliyetin belirlenmesi karmaşık, subjektif ve maliyetli olabilir. Örneğin, 6.22'nci paragrafta ifade edildiği gibi, bir varlığın cari maliyetinin, yeni bir varlığın cari fiyatının işletmenin elde tuttuğu varlığın şu anki yaşını ve durumunu yansıtacak şekilde düzeltilmesi yoluyla tahmin edilmesi gerekebilir. Ayrıca, teknoloji ve iş uygulamalarında meydana gelen değişiklikler nedeniyle, birçok varlığın yerine özdeş varlıklar getirilmemektedir. Dolayısıyla, mevcut varlığa denk bir varlığın cari maliyetini tahmin edebilmek için, yeni bir varlığın cari fiyatına subjektif bir düzeltme daha yapılması gerekebilir. Aynı zamanda, tüketimin cari maliyeti ve fiyat değişimlerinin etkisini cari maliyet defter değerleri değişimlerinde ayırmak (bakınız: 6.42'inci paragraf) karmaşık olabilir ve ihtiyari varsayımlar gerektirebilir. Bu zorluklar nedeniyle, cari maliyet ölçümleri doğrulanabilirlikten ve anlaşılabilirlikten yoksun olabilir.

İlk ölçüme özgü faktörler

6.77 6.43–6.76'ncı paragraflarda gerek ilk ölçüm gerekse sonraki ölçümler için bir ölçüm esası seçilirken dikkate alınması gereken faktörler ele alınmıştır. 6.78–6.82'nci paragraflarda ilk defa finansal tablolara almada dikkate alınması gereken bazı ilave faktörler ele alınmaktadır.

6.78 İlk defa finansal tablolara almada, piyasa koşullarında yapılan bir işlem olan bir olayın sonucu olarak edinilen bir varlığın veya katlanılan bir yükümlülüğün maliyeti, işlem maliyetleri önemli olmadığı sürece genellikle işlem tarihindeki gerçeğe uygun değerine benzerdir. Bununla birlikte, bu iki tutar benzer olsa da ilk defa finansal tablolara almada hangi ölçüm esasının kullanıldığını tanımlamak gereklidir. Daha sonra tarihi maliyet kullanılacaksa, o ölçüm esasının ilk defa finansal tablolara almada kullanımı da uygundur. Benzer şekilde, daha sonra cari değer kullanılacaksa, ilk defa finansal tablolara almada kullanımı da uygundur. İlk defa finansal tablolara alma ve sonraki ölçümlerde aynı ölçüm esasının kullanılması, ilk olarak sonraki ölçüm tarihinde yalnızca ölçüm esası değişikliği nedeniyle gelir veya giderleri finansal tablolara almanın önüne geçer (bakınız. 6.48'inci paragraf).

6.79 İşletme, piyasa koşullarında yapılan bir işlem sonucunda başka bir varlık veya yükümlülüğü devretmek karşılığında bir varlık edindiğinde veya bir yükümlülüğe katlandığında, edinilen varlığın ya da katlanılan yükümlülüğün ilk ölçümünde, işlemden herhangi bir gelir veya giderin ortaya çıkıp çıkmadığını belirler. Bir varlık veya yükümlülük maliyet bedeli üzerinden, devredilen varlık veya yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakılması nedeniyle gelir veya giderler ortaya çıkmadıkça, varlık değer düşüklüğüne uğramadıkça veya yükümlülük ekonomik açıdan dezavantajlı olmadıkça, ilk defa finansal tablolara almada gelir veya gider ortaya çıkmaz.

6.80 Piyasa koşullarındaki bir işlem olmayan bir olay sonucunda da varlıklar elde edilebilir veya yükümlülüklere katlanılabilir. Örneğin:

(a) İşlem fiyatı, taraflar arasındaki ilişkilerden veya bir finansal sıkıntıdan ya da taraflardan birinin zor durumda olmasından etkilenebilir,

(b) Varlık işletmeye devlet tarafından bedelsiz olarak verilmiş olabilir ya da başka bir tarafça bağışlanmış olabilir,

(c) Yükümlülük bir yasa veya düzenleme tarafından uygulamaya koyulmuş olabilir veya

(d) Kurallara aykırı bir davranış nedeniyle bir tazminat ya da ceza ödeme yükümlülüğü ortaya çıkmış olabilir.

6.81 Bu gibi durumlarda, edinilen varlığın ya da katlanılan yükümlülüğün tarihi maliyet esasına göre ölçülmesi, işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin ve işlem veya diğer olaydan kaynaklanan gelir veya giderlerin

gerçeğe uygun sunumunu sağlamayabilir. Bu nedenle, edinilen varlığı veya katlanılan yükümlülüğü 6.6'ncı paragrafta tanımlanan tahmini maliyet esasına göre ölçmek uygun olabilir. Tahmini maliyet ile verilen veya alınan herhangi bir bedel arasındaki fark, ilk defa finansal tablolara almada gelir veya gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

6.82 Piyasa koşullarındaki bir işlem sonucunda varlıklar edinildiğinde veya yükümlülüklere katlanıldığında işlemin ilgili tüm özellikleri tanımlanmalı ve değerlendirilmelidir. Örneğin, işlemin veya diğer olayın işletmenin finansal performansı üzerindeki etkisinin ve işletmenin finansal performansı üzerindeki ilgili diğer etkilerin özünü gerçeğe uygun olarak sunmak için başka varlıklar, başka yükümlülükler, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahipleri tarafından yapılan katkılar ve özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımların da finansal tablolara alınması gerekebilir (bakınız: 4.59–4.62'nci paragraflar).

Birden fazla ölçüm esası

6.83 Bazen, 6.43–6.76'ncı paragraflarda tanımlanan faktörlerin değerlendirilmesi, işletmenin finansman durumunu ve finansal performansını gerçeğe uygun olarak temsil eden ihtiyaca uygun bilgilerin sağlanması amacıyla bir varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ile giderler için birden fazla ölçüm esasına ihtiyaç duyulduğu sonucuna götürebilir.

6.84 Çoğu durumda, bu bilgiyi sağlamanın en anlaşılabilir yolu:

(a) Finansal durum tablosunda varlık veya yükümlülük için ve finansal performans tablosunda (tablolarında) ilgili gelir ve giderler için tek bir ölçüm esası kullanmak ve

(b) Farklı bir ölçüm esası uygulanarak elde edilen ilave bilgileri dipnotlarda sunmaktır.

6.85 Ancak, bazı durumlarda söz konusu bilgiler aşağıdakilerin kullanılmasıyla daha ihtiyaca uygun hale gelir ya da işletmenin finansal durumu ve finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlar:

(a) Varlık veya yükümlülük için finansal durum tablosunda cari değer ölçüm esası ve

(b) Kâr veya zarar tablosunda ilgili gelir ve giderler için farklı bir ölçüm esası[10] (bakınız: 7.17–7.18'inci paragraflar).

Bu ölçüm esasları seçilirken, 6.43–6.76'ncı paragraflarda ele alınan faktörleri dikkate almak gerekir.

6.86 Bu tür durumlarda, varlık veya yükümlülüğün cari değerinde dönem içinde meydana gelen değişiklikten kaynaklanan toplam gelir veya toplam giderler aşağıdaki şekilde ayrılır ve sınıflandırılır (bakınız: 7.14–7.19'uncu paragraflar):

(a) Kâr veya zarar tablosu, bu tablo için seçilen ölçüm esası uygulanarak ölçülen gelir veya giderleri içerir ve

(b) Diğer kapsamlı gelir, geri kalan tüm gelir veya giderleri içerir. Sonuç olarak, söz konusu varlık veya yükümlülükle ilişkili birikmiş diğer kapsamlı gelir aşağıdakiler arasındaki farka eşittir:

(i) Varlık veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki defter değeri ve

(ii) Kâr veya zarar tablosu için seçilen ölçüm esası uygulansaydı bu esasa göre belirlenecek olan defter değeri.

Özkaynağın ölçümü

6.87 Özkaynağın toplam defter değeri (toplam özkaynak) doğrudan ölçülmez. Toplam özkaynak, finansal tablolara alınan tüm varlıkların toplam defter değeri eksi finansal tablolara alınan tüm yükümlülüklerin toplam defter değerine eşittir.

6.88 Genel amaçlı finansal tablolar işletmenin değerini göstermek amacıyla tasarlanmadığından dolayı özkaynağın toplam defter değeri genellikle aşağıdakilere eşit olmaz:

(a) İşletmeye yönelik özkaynak talep haklarının toplam piyasa değeri,

(b) İşletmenin sürekliliği esasına göre işletmenin bir bütün olarak satılmasından elde edilebilecek tutar ya da

[10] *Kavramsal Çerçeve'*de finansal performans tablosunun (tablolarının) tek bir tablodan mı, yoksa iki tablodan mı oluşacağı belirtilmemektedir. *Kavramsal Çerçeve'*de kullanılan 'kâr veya zarar tablosu' terimi hem ayrı bir tabloyu, hem de tek bir finansal performans tablosu içindeki ayrı bir bölümü ifade etmektedir.

(c) İşletmenin tüm varlıklarının satılması ve tüm yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sonucunda elde edilebilecek tutar.

6.89 Toplam özkaynak doğrudan ölçülmese de bazı ayrı özkaynak sınıflarının (bakınız: 4.65'inci paragraf) ve bazı özkaynak bileşenlerinin (bakınız: 4.66'ncı paragraf) defter değerinin doğrudan ölçülmesi uygun olabilir. Bununla birlikte, toplam özkaynak, kalıntı olarak ölçüldüğünden, en az bir özkaynak sınıfı doğrudan ölçülemez. Benzer şekilde, en az bir özkaynak bileşeni de doğrudan ölçülemez.

6.90 Ayrı bir özkaynak sınıfının veya özkaynak bileşeninin toplam defter değeri normalde pozitiftir, fakat bazı koşullarda negatif olabilir. Benzer şekilde, toplam özkaynak genelde pozitiftir, fakat hangi varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara alındıklarına ve nasıl ölçüldüklerine bağlı olarak negatif de olabilir.

Nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri

6.91 Bazen bir ölçüm doğrudan gözlemlenemez. Bu tür bazı durumlarda, ölçümü tahmin etmenin bir yolu, nakit akışına dayalı ölçüm tekniklerinin kullanılmasıdır. Bu teknikler ölçüm esasları değildir. Bunlar, bir ölçüm esasının uygulanmasında kullanılan tekniklerdir. Bu nedenle, böyle bir teknik kullanılırken, hangi ölçüm esasının kullanıldığını ve tekniğin söz konusu ölçüm esasına uygulanabilen faktörleri ne ölçüde yansıttığını belirtmek gerekir. Örneğin, ölçüm esası gerçeğe uygun değer ise, uygulanabilir faktörler 6.14'üncü paragrafta tanımlananlardır.

6.92 Nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri, işletmenin bir yükümlülüğü ifa edememe ihtimalini (kendi kredi riski) içermeyecek şekilde değiştirilen ifa değerinde olduğu gibi değiştirilmiş bir ölçüm esasının uygulanmasında kullanılabilir. Ölçüm esaslarının değiştirilmesi bazen, finansal tablo kullanıcıları için ihtiyaca daha uygun olan ya da üretimi ve anlaşılması daha düşük maliyetli olabilen bilgilerle sonuçlanabilir. Bununla birlikte, değiştirilmiş ölçüm esasları finansal tablo kullanıcıları için anlaşılması daha zor olabilir.

6.93 Çıktı belirsizliği (bakınız: 6.61(a) paragrafı) gelecekteki nakit akışlarının tutar veya zamanlaması hakkındaki belirsizliklerden ortaya çıkar. Bu tür belirsizlikler varlık ve yükümlülüklerin önemli özellikleridir. Bir varlık veya yükümlülük gelecekteki belirsiz nakit akışları referans alınarak ölçüldüğünde, dikkate alınması gereken faktörlerden biri, söz konusu nakit akışlarının tahmini tutar veya zamanlamasındaki muhtemel değişimlerdir (bakınız: 6.14(b) paragrafı). Bu değişimler, muhtemel nakit akışları aralığından tek bir tutar seçilirken dikkate alınır. Seçilen tutarın kendisi de bazen muhtemel bir sonucun tutarıdır, fakat bu durum her zaman geçerli değildir. İhtiyaca en uygun bilgi sağlayan tutar genellikle aralığın orta kısımlarından seçilen bir tutardır (merkezi bir tahmin). Farklı merkezi tahminler farklı bilgiler sağlar. Örneğin:

(a) Beklenen değer (olasılık ağırlıklı ortalama, istatistiki ortalama olarak da bilinir), çıktıların aralığının tamamını yansıtır ve daha olası sonuçlara daha fazla ağırlık verir. Beklenen değerin amacı, varlık veya yükümlülükten kaynaklanan nihai nakit veya diğer ekonomik fayda girişini ya da çıkışını tahmin etmek değildir.

(b) Meydana gelme olasılığı, meydana gelmeme olasılığından daha fazla olan azami tutar (istatistiki ortalamaya benzer), sonraki bir kaybın olasılığının %50'den fazla olmadığını ve sonraki bir kazanımın olasılığının %50'den fazla olmadığını gösterir.

(c) En olası sonuç (istatistiki mod), varlık veya yükümlülükten kaynaklanması en olası tek nihai giriş veya çıkıştır.

6.94 Merkezi bir tahmin, gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminlere ve bunların tutar veya zamanlamasındaki muhtemel değişimlere bağlıdır. Nihai çıktının merkezi tahminden farklı olabileceği şeklindeki belirsizliklere katlanmanın fiyatını yansıtmaz (6.14(d) paragrafında tanımlanan faktör).

6.95 Hiçbir merkezi tahmin, muhtemel sonuçların aralığı hakkında eksiksiz bilgi vermez. Bu nedenle kullanıcılar, muhtemel sonuçların aralığı hakkında bilgiye ihtiyaç duyabilir.

paragraf

BÖLÜM 7—SUNUM VE AÇIKLAMA

İLETİŞİM ARAÇLARI OLARAK SUNUM VE AÇIKLAMA **7.1**

SUNUM VE AÇIKLAMA AMAÇLARI VE İLKELERİ **7.4**

SINIFLANDIRMA **7.7**

Varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırılması **7.9**

Netleştirme 7.10

Özkaynağın sınıflandırılması **7.12**

Gelir ve giderlerin sınıflandırılması **7.14**

Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir 7.15

TOPLULAŞTIRMA **7.20**

İletişim araçları olarak sunum ve açıklama

7.1 Raporlayan işletme, varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleriyle ilgili bilgileri, finansal tablolarında sunarak ve açıklayarak iletir.

7.2 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 aşağıdakileri gerektirir:

(a) Kurallara odaklanmaktan ziyade sunum ve açıklama amaç ve ilkelerine odaklanmak

(b) Bilgileri, benzer kalemleri gruplayan ve benzer olmayan kalemleri ayıran bir biçimde sınıflandırmak ve

(c) Bilgileri, gereksiz ayrıntıların veya gereğinden fazla toplulaştırmanın gölgesinde kalmayacak şekilde toplulaştırmak.

7.3 Maliyet diğer finansal raporlama kararlarını kısıtladığı gibi, sunum ve açıklamayla ilgili kararları da kısıtlar. Bu nedenle, sunum ve açıklama konusunda karar verirken, finansal tablo kullanıcılarına belirli bir bilginin sunulması veya açıklanması yoluyla sağlanan faydaların, bu bilginin sağlanması ve kullanılmasına ilişkin maliyetleri doğrulamasının muhtemel olup olmadığını değerlendirmek önemlidir.

Sunum ve açıklama amaçları ve ilkeleri

7.4 Finansal tablolardaki bilgilerin etkili bir biçimde iletilmesini kolaylaştırmak amacıyla, Standartlardaki sunum ve açıklama hükümleri geliştirilirken aşağıdakiler arasında denge kurulmasına ihtiyaç vardır:

(a) İşletmelere, işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderlerini gerçeğe uygun olarak sunan ihtiyaca uygun bilgiler sağlama esnekliğini vermek ve

(b) Hem tek bir raporlayan işletme için dönemden döneme, hem de tek bir dönem için işletmeler arasında karşılaştırılabilir bilgileri zorunlu kılmak.

7.5 Standartlarda sunum ve açıklama amaçlarının yer alması, finansal tablolarda etkili iletişimi destekler. Çünkü bu tür amaçlar işletmelerin faydalı bilgileri belirlemesine ve bu bilgileri en etkili şekilde nasıl ileteceklerine karar vermelerine yardımcı olur.

7.6 Finansal tablolarda etkili iletişim, aynı zamanda aşağıdaki ilkelerin dikkate alınmasıyla desteklenir:

(a) İşletmeye özgü bilgiler, zaman zaman 'basmakalıp' olarak ifade edilen standartlaşmış tanımlardan daha faydalıdır ve

(b) Finansal tabloların farklı bölümlerinde mükerrer bilgi verilmesi genellikle gereksizdir ve finansal tabloları daha az anlaşılır hale getirebilir.

Sınıflandırma

7.7 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.

7.8 Benzer olmayan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin birlikte sınıflandırılması, ihtiyaca uygun bilgiyi gizleyebilir, anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği azaltabilir ve sunmayı amaçladığı hususun gerçeğe uygun sunumunu sağlamayabilir.

Varlıkların ve yükümlülüklerin sınıflandırılması

7.9 Sınıflandırma, bir varlık veya yükümlülük için seçilen hesap birimine uygulanır (bakınız: 4.48–4.55'inci paragraflar). Ancak bazen bir varlık veya yükümlülüğü, farklı özelliklere sahip olan bileşenlere ayırmak ve söz konusu bileşenleri ayrı olarak sınıflandırmak uygun olabilir. Bu durum, söz konusu bileşenlerin ayrı olarak sınıflandırılmasının netice itibarıyla daha faydalı finansal bilgiyi sağlayacak olması durumunda

uygun olacaktır. Örneğin, bir varlık veya yükümlülüğü dönen ve duran bileşenlere ayırmak ve bu bileşenleri ayrı olarak sınıflandırmak uygun olabilir.

Netleştirme

7.10 Netleştirme, işletmenin bir varlık ve yükümlülüğü ayrı hesap birimleri olarak finansal tablolara almak ve ölçmekle birlikte, bunları finansal durum tablosunda tek bir net tutar içinde gruplaması halinde meydana gelir. Netleştirme, benzer olmayan varlıkları bir arada sınıflandırır ve bu nedenle genellikle uygun değildir.

7.11 Varlıkları ve yükümlülükleri netleştirmek bir hak ve mükellefiyetler setini tek bir hesap birimi olarak ele almaktan farklıdır. (bakınız: 4.48–4.55'inci paragraflar).

Özkaynağın sınıflandırılması

7.12 Faydalı bilgi sağlamak için, farklı özelliklere sahip olmaları durumunda özkaynak üzerindeki talep haklarını ayrı olarak sınıflandırmak gerekebilir (bakınız: 4.65'inci paragraf).

7.13 Benzer şekilde, faydalı bilgi sağlamak için belirli yasal, düzenleyici veya diğer hükümlere tâbi olmaları halinde özkaynak bileşenlerini ayrı olarak sınıflandırmak gerekebilir. Örneğin, bazı ülkelerde, işletmenin özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine dağıtım yapmasına ancak işletmenin dağıtılabilir olarak tanımlanmış yeterli yedeklere sahip olması durumunda izin verilmektedir (bakınız: 4.66'ncı paragraf). Söz konusu yedeklerin ayrı olarak sunulması veya açıklanması faydalı bilgi sağlayabilir.

Gelir ve giderlerin sınıflandırılması

7.14 Sınıflandırma aşağıdakilere uygulanır:

(a) Bir varlık veya yükümlülük için seçilen hesap biriminden kaynaklanan gelir ve giderlere ya da

(b) Bileşenlerin farklı özelliklere sahip olması ve ayrı olarak tanımlanması durumunda, bu tür gelir ve giderlerin bileşenlerine. Örneğin, bir varlığın cari değerindeki bir değişiklik, değer değişimleri ve faiz tahakkukun etkilerini içerebilir (bakınız: Tablo 6.1). Sonuç olarak daha faydalı finansal bilgilerin sağlanacak olması durumunda söz konusu bileşenleri ayrı olarak sınıflandırmak uygun olacaktır.

Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir

7.15 Gelir ve giderler aşağıdakilerden herhangi birinde sınıflandırılır ve herhangi birine dâhil edilir:

(a) Kâr veya zarar tablosunda[11] ya da

(b) Kâr veya zarar tablosu dışında, diğer kapsamlı gelirde.

7.16 Kâr veya zarar tablosu, bir işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansıyla ilgili bilgilerin temel kaynağıdır. Bu tablo, işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansının yüksek düzeyde özetlenmiş bir gösterimini sağlayan toplam kâr veya zararı içerir. Birçok finansal tablo kullanıcısı, bu toplamı ya analizleri için bir başlangıç noktası olarak, ya da işletmenin dönemdeki finansal performansının temel göstergesi olarak analizlerine dâhil eder. Bununla birlikte, işletmenin dönemdeki finansal performansının anlaşılması için, finansal tablolara alınan tüm gelir ve giderlerin —diğer kapsamlı gelire dâhil edilen gelir ve giderleri de içeren— yanı sıra finansal tablolara dâhil edilen diğer bilgilerin analiz edilmesi gerekir.

7.17 Kâr veya zarar tablosu, işletmenin dönemdeki finansal performansıyla ilgili bilginin temel kaynağı olduğundan, temelde tüm gelir ve giderler bu tabloya dâhil edilir. Bununla birlikte Kurul, Standartları geliştirirken istisnai koşullarda, bir varlık veya yükümlülüğün cari değerinde meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan gelir veya giderlerin, diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesinin kâr veya zarar tablosunun ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasına ya da işletmenin dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlamasına neden olacağı durumda söz konusu değişikliklerin diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesine karar verebilir.

[11] *Kavramsal Çerçeve'*de finansal performans tablosunun (tablolarının) tek bir tablodan mı, yoksa iki tablodan mı oluşacağı belirtilmemektedir. *Kavramsal Çerçeve'*de kullanılan 'kâr veya zarar tablosu' terimi hem ayrı bir tabloyu, hem de tek bir finansal performans tablosu içindeki ayrı bir bölümü ifade etmektedir. Benzer şekilde, 'toplam kâr veya zarar' hem ayrı bir tablodaki toplamı, hem de tek bir finansal performans tablosu içindeki bir bölümün alt toplamını ifade etmektedir.

7.18 Tarihi maliyet ölçüm esasına göre ortaya çıkan gelir ve giderler (bakınız: Tablo 6.1) kâr veya zarar tablosunda dâhil edilir. Bu durum, bu tür gelir ve giderlerin bir varlık veya yükümlülüğün cari değerindeki bir değişikliğin bir bileşeni olarak ayrıca tanımlandığında da geçerlidir. Örneğin, bir finansal varlık cari değere göre ölçülüyor ve faiz geliri diğer değer değişimlerinden ayrı olarak tanımlanıyorsa, faiz geliri kâr veya zarar tablosuna dâhil edilir.

7.19 Kural olarak, bir dönemde diğer kapsamlı gelire dâhil edilen gelir ve giderler, bunun yapılması kâr veya zarar tablosunun ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasına ya da işletmenin söz konusu gelecekteki dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlamasına neden olacaksa, gelecekteki bir dönemde diğer kapsamlı gelirden kâr veya zarar tablosunda yeniden sınıflandırılabilir. Ancak örneğin, yeniden sınıflandırmanın bu sonucu yaratacağı dönemi, ya da yeniden sınıflandırılması gereken tutarı belirlemek için açık bir gerekçe yoksa Kurul, Standartları geliştirirken diğer kapsamlı gelire dâhil edilen gelir ve giderlerin daha sonra yeniden sınıflandırılmamasına karar verebilir.

Toplulaştırma

7.20 Toplulaştırma, ortak özelliklere sahip olan ve aynı sınıflandırmaya dâhil edilen varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin birbirine eklenmesidir.

7.21 Toplulaştırma, büyük hacimli ayrıntıları özetleyerek bilgiyi daha faydalı hale getirir. Bununla birlikte toplulaştırma, söz konusu ayrıntının bir kısmını saklar. Bu nedenle, ihtiyaca uygun bilginin fazla miktarda önemsiz ayrıntı veya gereğinden fazla toplulaştırma tarafından gizlenmemesi için bir denge kurulmalıdır.

7.22 Finansal tabloların farklı bölümlerinde farklı toplulaştırma düzeylerine ihtiyaç duyulabilir. Örneğin genellikle, finansal durum tablosu ve finansal performans tablosu (tabloları) özet bilgi sağlar ve daha ayrıntılı bilgi dipnotlarda sağlanır.

paragraf

BÖLÜM 8—SERMAYE KAVRAMLARI VE SERMAYENİN KORUNMASI

SERMAYE KAVRAMLARI **8.1**

SERMAYENİN KORUNMASI VE KÂRIN BELİRLENMESİ KAVRAMLARI **8.3**

SERMAYE KORUMA DÜZELTMELERİ **8.10**

Bölüm 8'de yer alan materyal, 2010 yılında yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'*den alınmıştır. Bu materyal esas olarak, 1989 yılında yayımlanan* Finansal Tabloların Hazırlanmasına ve Sunulmasına İlişkin Çerçeve'*de yer almıştır.*

Sermaye kavramları

8.1 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. Sermaye, faaliyette bulunabilme kabiliyeti gibi fiziki bir kavram olarak ele alındığında işletmenin, örneğin günlük üretim miktarına dayalı olan üretim kapasitesi olarak kabul edilir.

8.2 İşletmenin, hangi sermaye kavramının uygun olacağına ilişkin seçimi, finansal tablolarını kullananların ihtiyaçlarına bağlıdır. Bu nedenle, finansal tablo kullanıcılarının öncelikli olarak yatırılan sermayenin nominal tutarı ya da yatırılan sermayenin satın alma gücü ile ilgilenmesi durumunda, finansal sermaye kavramı benimsenmelidir. Ancak kullanıcıların ilgilendiği temel konunun işletmenin faaliyette bulunabilme kabiliyeti olması durumunda, fiziki sermaye kavramı kullanılmalıdır. Seçilen kavram, söz konusu kavramı faaliyet haline getirirken bazı ölçüm güçlükleri olsa da, kârı belirlemede ulaşılması gereken hedefi gösterir.

Sermayenin korunması ve kârın belirlenmesi kavramları

8.3 8.1'inci paragraftaki sermaye kavramları, aşağıda belirtilen sermayenin korunması kavramlarını ortaya çıkarmaktadır:

(a) *Finansal sermayenin devamlılığı*: Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve hissedarların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak üzere, yalnızca net varlıkların dönem sonundaki finansal tutarının (para cinsinden) dönem başındaki finansal tutarını (para cinsinden) aşması halinde bir kâr elde edilmiştir. Finansal sermayenin devamlılığı nominal parasal birimlerle veya sabit satın alma gücü birimleri ile ölçülebilir.

(b) *Fiziki sermayenin devamlılığı:* Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve hissedarların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak üzere, yalnızca işletmenin dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesinin (veya faaliyet kapasitesi) (veya o kapasiteye ulaşmak için ihtiyaç duyulan kaynak veya fonlar) dönem başındaki fiziki üretim kapasitesini aşması halinde bir kâr elde edilmiştir.

8.4 Sermayenin korunması kavramı, işletmenin devamlılığını sağlamayı amaçladığı sermayeyi nasıl tanımladığıyla ilgilidir. Bu kavram hangi kârın ölçüleceğine ilişkin referans noktası sağladığından, sermaye kavramı ile kâr kavramı arasında bir bağlantı kurar. Bu kavramın belirlenmiş olması işletme sermayesinin getirisi ile işletme sermayesinde meydana gelen artış arasında bir ayrım yapabilmenin ön şartıdır. Varlık girişlerinin, sadece sermayenin devamlılığı için gereken tutarları aşan kısmı kâr olarak tanımlanabilir ve dolayısıyla sermayenin getirisi olarak kabul edilebilir. Böylece, gelirden giderler (uygun olması halinde, sermaye koruma düzeltmeleri de dâhil olmak üzere) düşüldükten sonra kalan tutar kârdır. Giderlerin gelirden fazla olması halinde kalan tutar zarardır.

8.5 Fiziki sermayenin korunması kavramı, cari maliyet ölçüm esasının benimsenmesini gerektirir. Ancak finansal sermayenin korunması kavramı, belirli bir ölçüm esasının kullanımını gerektirmez. Bu kavrama göre hangi esasın seçileceği, işletmenin devamlığını sağlamak istediği finansal sermayenin türüne bağlıdır.

8.6 Sermayenin devamlılığına ilişkin söz konusu iki kavram arasındaki temel fark, işletmenin varlıklarının ve yükümlülüklerinin fiyatında meydana gelen değişikliklerin etkisini nasıl değerlendirdiğidir. Genellikle, işletmenin dönem sonunda dönem başındaki kadar sermayeye sahip olması durumunda sermayesini devam ettirmiştir. Dönem başındaki sermayeyi devam ettirmek için gereken tutarın üzerindeki sermaye tutarı kârdır.

8.7 Sermayenin nominal parasal birimler üzerinden tanımlandığı finansal sermayenin korunması kavramı çerçevesinde kâr, nominal parasal sermayede dönem boyunca meydana gelen artışı ifade eder. Bu nedenle, dönem boyunca elde tutulan varlıkların fiyatlarındaki artış, geleneksel olarak ifade edildiği şekliyle elde tutma kazancı, kavram olarak kâr sayılır. Ancak bu tutarlar, ilgili varlıklar takas işlemiyle elden çıkarılıncaya kadar kâr olarak finansal tablolara yansıtılmayabilir. Finansal sermayenin korunması kavramı

sabit satın alma gücü birimleri cinsinden tanımlandığında kâr, yatırılan satın alma gücünde dönem boyunca meydana gelen artışı gösterir. Buna göre, genel fiyat seviyesindeki artışı aşan varlıkların fiyatlarındaki artışın bu kısmı, kâr olarak kabul edilir. Artışın geri kalan kısmı, sermaye koruma düzeltmesidir ve dolayısıyla özkaynağın bir parçası sayılır.

8.8 Sermayenin fiziksel üretim kapasitesi üzerinden tanımlandığı fiziki sermayenin devamlılığı kavramı çerçevesinde kâr, sermayede dönem boyunca meydana gelen artışı ifade eder. İşletmenin varlık ve yükümlülüklerini etkileyen tüm fiyat değişimleri, işletmenin fiziki üretim kapasitesinin ölçümündeki değişiklikler olarak görülür. Bu nedenle söz konusu fiyat değişimleri kârın değil, özkaynağın bir parçası olan sermaye koruma düzeltmeleri olarak ele alınırlar.

8.9 Ölçüm esaslarının ve sermayenin korunması kavramının seçimi, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe modelini belirleyecektir. Farklı muhasebe modelleri farklı derecede ihtiyaca uygunluk ya da güvenilirlik ortaya koyar ve diğer alanlarda olduğu gibi yönetim, ihtiyaca uygunluk ve güvenilirlik arasında denge kurmaya çalışmalıdır. Bu *Kavramsal Çerçeve*, bir dizi muhasebe modeline uygulanabilir ve seçilen model çerçevesinde oluşturulan finansal tabloların hazırlanması ve sunumu konusunda rehberlik sağlar. Kurulun amacı, günümüzde, örneğin yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ile raporlama yapan işletmeler gibi istisnai durumlar dışında belirli bir modeli tavsiye etmek değildir. Bununla birlikte bu amaç, dünyadaki gelişmeler ışığında gözden geçirilecektir.

Sermaye koruma düzeltmeleri

8.10 Varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlemesi veya yeniden düzenlenmesi, özkaynakta artışlara veya azalışlara neden olur. Bu artış ve azalışlar gelir veya giderlerin tanımını karşılasa da, sermayenin korunmasına ilişkin belirli kavramlar çerçevesinde gelir tablosuna dâhil edilmezler. Bunun yerine bu kalemler, sermaye koruma düzeltmeleri veya yeniden değerleme yedekleri olarak özkaynağa dâhil edilir.

Ek
Terimlere ilişkin tanımlar

Aşağıdaki terimlere ilişkin tanımlar Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'*nin ilgili paragraflarından seçilerek oluşturulmuştur.*

toplulaştırma	Ortak özelliklere sahip olan ve aynı sınıflandırmaya dâhil edilen varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin birbirine eklenmesidir.	KÇ. 7.20
varlık	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak, işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır.	KÇ. 4.3
defter değeri	Bir varlık, yükümlülük ya da özkaynağın finansal durum tablosunda yansıtılan tutarıdır.	KÇ. 5.1
sınıflandırma	Varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin, sunum ve açıklama amaçları açısından benzer özelliklerine göre tasnif edilmesidir.	KÇ. 7.7
birleşik finansal tablolar	Tamamının ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi içinde olmadığı iki ya da daha fazla işletmeden oluşan raporlayan işletmenin finansal tablolarıdır.	KÇ. 3.12
konsolide finansal tablolar	Hem ana ortaklık, hem de onun bağlı ortaklıklarından oluşan bir raporlayan işletmenin finansal tablolarıdır.	KÇ. 3.11
ekonomik kaynağın kontrolü	Ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan kaynaklanabilecek ekonomik yararları elde etme konusundaki mevcut imkândır.	KÇ. 4.20
finansal tablo dışı bırakma	Finansal tablolara alınmış bir varlık veya yükümlülüğün tamamının ya da bir kısmının işletmenin finansal durum tablosundan çıkarılmasıdır.	KÇ. 5.26
ekonomik kaynak	Ekonomik fayda üretebilme potansiyeline sahip bir haktır.	KÇ. 4.4
destekleyici niteliksel özellik	Faydalı bilgiyi daha faydalı hâle getiren niteliksel özelliktir. Destekleyici niteliksel özellikler; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir.	KÇ. 2.4, 2.23
özkaynak	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haktır.	KÇ. 4.63
özkaynak üzerindeki talep hakkı	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra geriye kalan varlıkları üzerindeki haklarına yönelik talep hakkıdır.	KÇ. 4.64
müeccel sözleşme	Taraflarca eşit ölçüde yerine getirilmeyen bir sözleşme veya sözleşmenin bir bölümüdür. Bu tür sözleşmelerde, taraflar mükellefiyetlerinden hiçbirini hâlihazırda yerine getirmemiş veya her bir taraf hâlihazırda mükellefiyetlerini eşit ölçüde yerine getirmiştir.	KÇ. 4.56
mevcudiyet belirsizliği	Bir varlık veya yükümlülüğün var olup olmadığına ilişkin belirsizliktir.	KÇ. 4.13, 4.35

gider	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.	KÇ.4.69
temel niteliksel özellik	Finansal bilginin genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarına faydalı olması için sahip olması gereken niteliksel bir özelliktir. Temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumdur.	KÇ. 2.4, 2.5
genel amaçlı finansal rapor	Asli kullanıcılara, işletmeye kaynak sağlama konusundaki kararlarını vermeleri için faydalı olan, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve bu ekonomik kaynaklar ile talep haklarında meydana gelen değişimler hakkında finansal bilgiler sağlayan rapordur.	KÇ. 1.2, 1.12
genel amaçlı finansal tablolar	Raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleriyle ilgili bilgi sağlayan, belirli bir biçimdeki genel amaçlı finansal raporlardır.	KÇ. .3.2
gelir	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.	KÇ. 4.68
yükümlülük	İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir.	KÇ. 4.26
önemli bilgi	Belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan, verilmemesi veya yanlış verilmesi genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının bu raporlara dayalı olarak vereceği kararları etkileyecek olan bilgilerdir.	KÇ. .2.11
ölçme	Bir varlık veya yükümlülüğe ve ilgili gelir ve giderlere bir ölçüm esasının uygulanmasının sonucudur.	KÇ. 6.1
ölçüm esası	Bir kalemin ölçülen tanımlanmış bir özelliğidir - örneğin tarihi maliyet, gerçeğe uygun değer ya da ifa değeri-.	KÇ. 6.1
ölçüm belirsizliği	Finansal raporlardaki parasal tutarlar doğrudan gözlemlenemediğinde ve bunun yerine tahmin edilmeleri gerektiğinde ortaya çıkan belirsizliktir.	KÇ. 2.19
netleştirme	İşletmenin bir varlık ve yükümlülüğü ayrı hesap birimleri olarak finansal tablolara almak ve ölçmekle birlikte, bunları finansal durum tablosunda tek bir net tutar içinde gruplamasıdır.	KÇ. 7.10
çıktı belirsizliği	Bir varlık veya yükümlülükten kaynaklanacak herhangi bir ekonomik fayda giriş veya çıkışının tutarı ve zamanlamasıyla ilgili belirsizliktir.	KÇ. 6.61
ekonomik fayda üretme potansiyeli	Bir ekonomik kaynakta, hâlihazırda mevcut olan ve en az bir durumda işletme için diğer tüm tarafların elde edebildiği ekonomik faydaların ötesinde ekonomik faydalar üretebilme özelliğidir.	KÇ. 4.14
asli kullanıcılar (genel amaçlı finansal raporların)	Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflardır.	KÇ. 1.2

ihtiyatlılık	Belirsizlik koşulları altında yargıda bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlı davranmak, varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmemesi ve yükümlülük ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir. Aynı şekilde, ihtiyatlı davranmak varlıkların ve gelirlerin olduğundan düşük, yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesine izin vermez.	KÇ. 2.16
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. 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 tablodaki bir veya birkaç toplama dâhil edilmesini içerir.	KÇ. 5.1
raporlayan işletme	Finansal tablolar hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen bir işletmedir.	KÇ. 3.10
konsolide olmayan finansal tablolar	Raporlayan işletmenin sadece ana ortaklık olarak sunulduğu finansal tablolardır.	KÇ. 3.11
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.	KÇ. 4.48
faydalı finansal bilgi	Genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarına, raporlayan işletme hakkında işletmeye kaynak sağlama kararları verirken faydalı olacak finansal bilgidir. Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir.	KÇ. 1.2, 2.4
kullanıcılar (genel amaçlı finansal raporların)	Bakınız. asli kullanıcılar (genel amaçlı finansal raporların).	–