

FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve” 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 16/05/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulunun uygulamasıyla paralellik sağlamak amacıyla, 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan TMS 1 tarafından terminoloji değişikliği Kavramsal Çerçeve’ye dahil edilmemiştir.
- Söz konusu Kavramsal Çerçeve, 08/10/2008 tarih ve 27018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 103 sıra no’lu Tebliğ aracılığıyla güncellenmiştir.
- 27/01/2011 tarih ve 27828 sayılı resmi Gazetede yayımlanan 209 sıra no’lu Tebliğ ile yenilenmiş olup, “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”1 adını almıştır. Böylelikle, 16/05/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tebliğ ve Tebliğ Ekinde yer alan Kavramsal Çerçeve yürürlükten kalkmıştır.

FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Giriş, *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'den (1989 yılında yayımlanan)* alınmıştır. *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'nin amacı değerlendirildikten sonra giriş bölümü güncellenecektir. Güncellenene kadar, Kavramsal Çerçeve'nin amacı ve statüsü önceki ile aynı olacaktır.

Giriş

Finansal tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Sözü edilen finansal tablolar ülkeden ülkeye büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Diğer taraftan, bir takım sosyal, ekonomik ve hukuki sebepler ile ulusal düzenlemelerin oluşturulması sırasında farklı ülkeler tarafından farklı finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerinin dikkate alınması gibi sebeplerle de bazı farklılıklar taşımaktadır.

Söz konusu farklılıklar, finansal tablo unsurları için farklı tanımların kullanılmasına neden olmuştur; örneğin, varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelir ve giderler farklı tanımlanmıştır. Ayrıca söz konusu farklılıklar, finansal tablolarda yer alan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde farklı kriterlerin kullanılmasına ve bu kalemler için farklı ölçüm esaslarının benimsenmesine de yol açmıştır. Finansal tabloların kapsamı ve bu tablolarda yer verilen açıklamalar da bu farklılıklardan etkilenmiştir.

Kurul, söz konusu farklılıkları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin kuralları, muhasebe standartlarını ve uygulama usullerini uyumlaştırmak suretiyle azaltmayı amaçlamaktadır. *Kurul*, ekonomik kararların alınmasına yardımcı olacak bilgileri içermek üzere hazırlanan finansal tablolar esas alınmak suretiyle, bu uyumlaştırmanın daha da ilerletilebileceğine inanmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (Kurul) bu amaçla hazırlanan finansal tabloların, çoğu kullanıcının ortak amaçlarını karşılayacağını düşünmektedir. Bunun nedeni, kullanıcıların neredeyse tamamının:

- (a) Sermayede payı temsil eden yatırımları satın almaya, elde tutmaya veya satmaya karar verme,
- (b) Yönetimin yeterliliğini ve sorumluluğunu değerlendirme,
- (c) İşletmenin, çalışanların ücret ve diğer menfaatlerini sağlayabilecek güçte olup olmadığını değerlendirme,
- (d) İşletmeye borç verilen fonların emniyette olup olmadığını belirleme,
- (e) Vergi politikalarını belirleme,
- (f) Dağıtılabilir kâr ve temettü tutarlarını belirleme,
- (g) Ulusal gelir istatistiklerini hazırlama ve kullanma ya da
- (h) İşletmelerin faaliyetlerini yasal açıdan düzenleme

amacıyla ve benzeri amaçlarla ekonomik kararlar almalarıdır.

Kurul ülke amaçları doğrultusunda bir takım farklı veya ek yükümlülükler belirlenebileceğinin farkındadır. Sözü edilen yükümlülükler, diğer kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamadığı sürece, bunlar için hazırlanan finansal tabloları etkilememelidir.

Genel olarak finansal tablolar, geri kazanılabilir tarihi maliyet ve nominal sermayenin korunması kavramını esas alan bir muhasebe modeli çerçevesinde hazırlanmaktadır. Bu durumun değiştirilmesine yönelik bir görüş birliği olmamakla birlikte, farklı model ve kavramlar, ekonomik kararların alınmasında faydalı olacak bilgilerin sunulması amacını karşılaması açısından daha uygun olabilir. Bu Kavramsal Çerçeve, farklı nitelikteki çok sayıda muhasebe modeli ile sermaye ve sermayenin korunması kavramları açısından uygulanabilecek şekilde oluşturulmuştur.

* Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca 16/1/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Amaç ve statü

Kavramsal Çerçeve, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir. Kavramsal Çerçevenin amacı:

- (a) *Kurul'a yeni Standartları** geliştirmede ve mevcut *Standartları* gözden geçirmede yardımcı olmak,
- (b) *Standartların* izin verdiği alternatif muhasebe yöntemlerinin azaltılmasına yönelik bir temel oluşturmak suretiyle *Kurul'a* finansal tabloların sunumuna ilişkin kuralların, muhasebe standartlarının ve uygulama usullerinin uyumlaştırılması konusunda yardımcı olmak,
- (c) Kendi görev alanları dahilinde muhasebe kural ve uygulamalarını belirleyebilen otoritelere yardımcı olmak,
- (d) Finansal tablolarını *Standartlara* göre hazırlayanlara, Standartların uygulanmasında ve henüz herhangi bir *Standartların* kapsamına girmeyen konularda yardımcı olmak,
- (e) Bağımsız denetçilere, finansal tabloların *Standartlara* uygun olup olmadığı konusundaki görüşlerini belirlemelerinde yardımcı olmak,
- (f) Finansal tablo kullanıcılarına, *Standartlara* uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarda yer alan bilgileri yorumlamalarında yardımcı olmak ve
- (g) *Kurul'un* çalışmaları konusuna ilgi duyanlara *Standartları* belirlemedeki yaklaşımı konusunda bilgi sağlamaktır.

Kavramsal Çerçeve bir *Standart* değildir. Dolayısıyla herhangi bir ölçüm veya açıklama konusunda standart belirlememektedir. *Kavramsal Çerçeve'de Standartlardan* herhangi birinin yerini alacak hiç bir husus yer almamaktadır.

Kurul tarafından, Kavramsal Çerçeve ile Standartlar arasında bazı hususlarda uyumsuzluk olabileceği kabul edilmektedir. Kavramsal Çerçeve ile *Standartlardan* biri arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda, söz konusu Standart Kavramsal Çerçeve'den önce gelir. Kurul yeni *Standartların* oluşturulmasında ve mevcut *Standartların* gözden geçirilmesinde mevcut Kavramsal Çerçeveyi rehber olarak alacağından belirtilen uyumsuzluklar zaman içerisinde azalacaktır.

Kurul Kavramsal Çerçeve'nin uygulanmasında edineceği deneyimler çerçevesinde zaman zaman Kavramsal Çerçeve'de değişiklikler yapılabilir.

Kavramsal çerçeve ile ilgili olarak yapılan değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından da aynen benimsenmiştir.

Kapsam

Kavramsal Çerçeve aşağıda belirtilen konuları düzenler:

- (a) Finansal raporlamanın amacı
- (b) Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri
- (c) Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları
- (d) Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları

* *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS ve IFRS) ile (IFRIC ve SIC Yorumları) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), (TMS ve TFRS Yorumları) ad ve kısaltmaları ile yayımlanmakta ve sürekli olarak güncellenmektedir.*

Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı da (IFRS for SMEs) KOBİ TFRS adı altında yayımlanmış bulunmaktadır.

Bölüm 1: Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı

Giriş

A1 Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, Kavramsal Çerçeve'nin temelini oluşturmaktadır. Kavramsal Çerçeve'de ele alınan diğer konular – raporlayan işletme kavramı, faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, finansal bilgiye ilişkin kısıtlar, finansal tabloların unsurları ile muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklamaya ilişkin hususlar – ise söz konusu amacı, mantıklı bir şekilde takip etmektedir.

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, faydası ve sınırları

- A2 Genel amaçlı finansal raporlamanın¹ amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kullanıcılar tarafından alınan kararlar, özkaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içerir.
- A3 Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, özkaynağa dayalı finansal araçlar ile borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararlarını, bu araçlara yapılan yatırımlardan bekledikleri getirilere (örneğin temettü ödemelerinden, anapara ve faiz ödemelerinden ya da piyasa fiyatında meydana gelen artışlardan elde edilen getiriler gibi) bağlı olarak alırlar. Benzer şekilde, mevcut ve potansiyel borç verenler ile kredi veren diğer taraflar, kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını, bekledikleri anapara ve faiz getirilerine ya da diğer getirilere bağlı olarak alırlar. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların getirilere yönelik beklentileri, işletmeye yönelik gelecekteki net nakit girişlerinin tutarına, zamanlamasına ve belirsizliğine (başka bir ifadeyle işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerine) ilişkin yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır. Sonuç olarak, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerinin değerlendirilmesinde kendilerine yardımcı olacak bilgiye ihtiyaç duyarlar.
- A4 Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerini değerlendirebilmek için, işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve işletme yönetimi ile yönetim kurulunun² işletmenin kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde etkin ve verimli bir şekilde yerine getirdiği ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletme varlıklarının ekonomik faktörlerin (fiyat değişiklikleri ve teknolojik değişiklikler gibi) olumsuz etkilerinden korunması ile işletmenin ilgili yasalara, düzenlemelere ve bağlı olduğu sözleşme hükümlerine uygun hareket etmesinin temin edilmesi de bu tür sorumluluklara örnek olarak gösterilebilir. Yönetimin sorumluluklarına ilişkin bu bilgi, yönetimin faaliyetlerini onaylama ya da başka bir şekilde etkileme gücüne sahip mevcut yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflarca alınacak kararlar açısından da faydalı olacaktır.
- A5 Mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların birçoğunun, raporlayan işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkanı bulunmamaktadır ve ihtiyaç duydukları finansal bilginin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumundadırlar. Dolayısıyla bu tür kullanıcılar, genel amaçlı finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcılarıdır.
- A6 Ancak, genel amaçlı finansal raporlar mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların ihtiyaç duyduğu bütün bilgileri sağlamazlar. Ayrıca, genel amaçlı finansal raporların ihtiyaç duyulan tüm bilgileri sağlaması da beklenemez. Söz konusu kullanıcıların diğer kaynaklardan elde edilecek bilgileri de göz önünde bulundurması gerekir (örneğin genel ekonomik duruma, ekonomik beklentilere, siyasi olaylara, siyasi duruma, işletmenin bulunduğu endüstriye ve işletmeye ilişkin bilgiler gibi).
- A7 Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin değerini gösterecek şekilde düzenlenmezler. Bununla birlikte, söz konusu raporlar, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi

¹ Bu Kavramsal Çerçevde kullanılan finansal raporlar ve finansal raporlama terimleri, aksi özel olarak belirtilmediği sürece sırasıyla genel amaçlı finansal raporları ve genel amaçlı finansal raporlamayı ifade etmektedir.

² Bu Kavramsal Çerçeve'de, yönetim terimi aksi özellikle belirtilmedikçe, işletmenin yönetimine ve yönetim kuruluna atıfta bulunur.

veren diğer taraflara raporlayan işletmenin değerine yönelik yapacakları tahminlerde yardımcı olacak bilgiyi sağlarlar.

- A8 Bireysel asli kullanıcıların farklı ve muhtemelen birbiri ile örtüşmeyen bilgi ihtiyaçları ve istekleri vardır. Finansal Raporlama Standartları geliştirilirken, azami sayıdaki asli kullanıcının ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte bilginin sağlanması amaçlanır. Ancak, ortak bilgi ihtiyaçlarına odaklanması, raporlayan işletmenin, asli kullanıcılarından oluşan bir alt grup için faydalı olan ek bilgiyi finansal rapora dahil etmesine engel teşkil etmez.
- A9 Raporlayan işletmenin yönetimi de işletmeye ilişkin finansal bilgiye ihtiyaç duyar. Ancak, yönetim gereksinim duyduğu bilgiyi işletme içi kaynaklardan elde edebileceğinden, yönetimin sadece genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgiye bağlı kalması gerekmez.
- A10 Yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar hariç olmak üzere, kamu ve düzenleyici kuruluşlar gibi diğer taraflar da, genel amaçlı finansal raporlardan yararlanabilir. Ancak, genel amaçlı finansal raporlar öncelikli olarak bu gruplara yöneliktir.
- A11 Finansal raporlar, büyük ölçüde, kesin açıklamalardan çok tahminlere, yargılara ve yöntemlere dayanır. Kavramsal Çerçeve, bu tahminlerin, yargıların ve yöntemlerin temelini oluşturan esasları belirler. Söz konusu esaslar, Kurul'un ve finansal raporları hazırlayanların ulaşmaya çalıştıkları hedefi oluşturur. Birçok hedef gibi, Kavramsal Çerçevenin ideal finansal raporlama hedefine tam anlamıyla ulaşılması, en azından kısa vadede, olası değildir. Çünkü işlemlerin ve diğer olayların incelenmesine ilişkin yeni yöntemlerin anlaşılması, kabul edilmesi ve uygulanması zaman almaktadır. Bununla birlikte, elde edilecek faydanın artırılması amacıyla finansal raporlamanın geliştirilebilmesi için ulaşılmaya çalışılan bir hedefin bulunması gereklidir.

Raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarına, talep haklarına ve kaynaklardaki ve haklardaki değişimlere yönelik bilgi

- A12 Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlar. İşletmenin finansal durumunu gösteren bilgi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye yönelik talep haklarına ilişkin bilgiden oluşur. Ayrıca, finansal raporlar, raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarında ve işletmeye yönelik haklarda değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri hakkında bilgi sağlar. Her iki tür bilgi de, bir işletmeye kaynak sağlama kararları alınırken faydalı olacak veriler sağlar.

Ekonomik kaynaklar ve talep hakları

- A13 Raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile talep haklarının yapısı ve tutarları hakkındaki bilgi, kullanıcılara, raporlayan işletmenin finansal açıdan güçlü ve zayıf yönlerini belirlemelerinde yardımcı olur. Bu bilgi, raporlayan işletmenin likiditesi ile borç ödeme gücünün, ilave finansman ihtiyacının ve bu finansmanın elde edilmesinde ne ölçüde başarılı olunacağını değerlendirilmesinde faydalıdır. Mevcut hakların öncelikleri ve ödeme koşullarına ilişkin bilgi, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının, raporlayan işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları arasında nasıl dağıtılacağını öngörülmesinde finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olur.
- A14 Farklı türdeki ekonomik kaynaklar, raporlayan işletmeye yönelik gelecekteki beklenen nakit akışlarının değerlendirilmesini farklı şekilde etkiler. Gelecekteki nakit akışlarının bazıları doğrudan mevcut ekonomik kaynaklardan sağlanır (alacaklarda olduğu gibi). Diğer nakit akışları ise ekonomik kaynakların, malların veya hizmetlerin üretimi ve pazarlanmasında birlikte kullanılmaları sonucu elde edilir. Bu tür nakit akışlarına yönelik değerlendirme, tek bir ekonomik kaynak (veya hak) göz önünde bulundurulamaz. Bununla birlikte kullanıcıların, raporlayan işletmenin faaliyetleri için kullanıma hazır olan tüm kaynakların yapısını ve tutarını bilmesi gerekir.

Ekonomik kaynaklardaki ve talep haklarındaki değişimler

- A15 Raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep haklarındaki değişimler, işletmenin finansal performansı (bakınız: A17–A20 paragrafları) ile borçlanma araçları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar ihraç etmek gibi diğer olay veya işlemlerden (bakınız: A21 paragrafı) kaynaklanır. Kullanıcıların raporlayan işletmenin gelecekteki beklenen nakit akışlarını doğru bir şekilde değerlendirilebilmeleri için bu değişimleri birbirinden ayırt edebilmeleri gerekir.

A16 Raporlayan işletmenin finansal performansı hakkındaki bilgi, işletmenin kendi ekonomik kaynakları ile sağladığı getirinin belirlenmesinde yararlı olur. İşletmenin sağladığı getiriye ilişkin bilgi, yönetimin raporlayan işletmenin kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirdiğinin bir göstergesidir. İşletmenin sağladığı getirinin değişkenliği ile unsurlarına ilişkin bilgi de önemlidir. Bu tür bilgi özellikle gelecekteki nakit akışlarının belirsizliğinin değerlendirilmesinde yardımcı olur. Raporlayan işletmenin geçmişteki finansal performansına ve işletme yönetiminin sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirdiğine ilişkin bilgi, genellikle, işletmenin ekonomik kaynaklarından gelecekte elde edilecek getirilerin tahmin edilmesinde faydalıdır.

Tahakkuk esasına göre yansıtılan finansal performans

A17 Tahakkuk esaslı muhasebeleştirme uyarınca, işlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilir. Nakit girişleri ve ödemelerin farklı bir dönemde gerçekleşmiş olması bu durumu etkilemez. Tahakkuk esaslı muhasebeleştirmenin önemi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları ile bunlarda belirli bir dönemde meydana gelen değişimlere ilişkin bilginin, işletmenin geçmiş ve gelecekteki performansının değerlendirilmesinde sadece döneme ait nakit girişleri ve ödemelerine ilişkin bilgiye nazaran, daha iyi bir temel sağlamasından kaynaklanır.

A18 Raporlayan işletmenin belirli bir dönemdeki finansal performansına (direkt olarak yatırımcılar ve kredi verenlerden elde edilen ek kaynakların yarattığı değişimler (bakınız: A21 paragrafı) dışında ekonomik kaynaklarda ve talep haklarında meydana gelen değişimlerle yansıtılan finansal performans) ilişkin bilgi, işletmenin geçmişteki ve gelecekteki net nakit girişleri yaratma gücünün değerlendirilmesinde faydalıdır. Bu bilgi, raporlayan işletmenin mevcut ekonomik kaynaklarını ve bununla bağlantılı olarak net nakit girişi yaratma kapasitesini ne ölçüde kendi faaliyetleri ile artırdığını gösterir.

A19 Raporlayan işletmenin belirli bir dönemdeki finansal performansına ilişkin bilgi, ayrıca piyasa fiyatlarındaki ya da faiz oranlarındaki değişimler gibi olayların işletmenin ekonomik kaynaklarını ve haklarını ne ölçüde artırdığını veya azalttığını, dolayısıyla işletmenin net nakit girişi yaratma gücünü ne şekilde etkilediğini gösterebilir.

Geçmişteki nakit akışları tarafından yansıtılan finansal performans

A20 Raporlayan işletmenin belirli bir dönemdeki nakit akışlarına ilişkin bilgi, işletmenin gelecekteki net nakit girişleri yaratma gücünün değerlendirilmesinde yardımcı olur. Bu bilgi, raporlayan işletmenin borçlanması, borcunu ödemesi, temettü ödemesi, yatırımcılara diğer nakit ödemeleri ile likiditesi ve borç ödeme gücünü etkileyebilecek diğer unsurlara ilişkin bilgileri de kapsar ve işletmenin nakdi nasıl edindiğini ve harcadığını gösterir. Nakit akışlarına ilişkin bilgi, raporlayan işletmenin faaliyetlerinin anlaşılmasında, finansman ve yatırım faaliyetleri ile likidite ve borç ödeme gücünün değerlendirilmesinde ve finansal performans ile ilgili diğer bilgilerin yorumlanmasında yardımcı olur.

Ekonomik kaynaklar ve talep haklarındaki finansal performanstan kaynaklanmayan değişimler

A21 Raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep hakları, ilave ortaklık paylarının ihraç edilmesi gibi finansal performans dışındaki başka nedenlerden ötürü de 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 tam olarak anlaşılabilmesi için gereklidir.

Bölüm 2: Raporlayan İşletme
[eklenecektir]

Bölüm 3: Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri

Giriş

- NÖ1 Bu bölümde ele alınan faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan bilgilere (finansal bilgilere) dayanarak işletme hakkındaki kararlarını alırken mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara en çok fayda sağlayacak bilgiyi tanımlamaktadır.
- NÖ2 Finansal raporlar, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilir haklar ve bu kaynaklar ile haklarda değişime neden olan işlemler, diğer olaylar ve koşulların etkileri hakkında bilgi sağlar. (Bu bilgi, Kavramsal Çerçeve’de ekonomik olaylara ilişkin bilgi olarak adlandırılmıştır). Bazı finansal raporlar, yönetimin raporlayan işletmeye ilişkin beklentilerine ve stratejilerine ilişkin açıklayıcı bilgiler ile ileriye yönelik diğer tür bilgileri de kapsar.
- NÖ3 Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri¹, finansal tablolarda sunulan finansal bilgiye uygulandığı gibi diğer yollarla sağlanan finansal bilgiye de uygulanır. Raporlayan işletmenin faydalı finansal bilgi sağlamasında genel bir kısıt olan 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 haklar ile bu kaynaklar ve haklardaki değişimlere ilişkin bilgiye uygulanmasından farklı olabilir.

Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri

- NÖ4 Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ise ve zamanında sunulmuşsa söz konusu bilginin faydası arttırılmış olur.

Temel niteliksel özellikler

- NÖ5 Temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunumdur.

İhtiyaca uygunluk

- NÖ6 İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgiden faydalanmayı tercih etmemeleri veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olmaları durumunda dahi bilgi, verilen kararları etkileme gücüne sahip olabilir.
- NÖ7 Finansal bilgi; tahminlerde kullanılabilme, teyit etme veya her iki özelliği birden taşıyorsa, verilen kararları etkileme gücüne sahiptir.
- NÖ8 Finansal bilgi, gelecekteki sonuçlar tahmin edilirken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabilirse, tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahiptir. Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olması için bir öngörü veya tahmin olması gerekmez. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan finansal bilgi, kullanıcılar tarafından öngöründe bulunurken kullanılır.
- NÖ9 Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (yani önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) teyit etme özelliğine sahiptir.
- NÖ10 Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliği ve teyit etme özelliği birbiri ile ilişkilidir. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan bilgi, genellikle teyit etme özelliğine de sahiptir. Örneğin; cari yıl hasılat tutarına ilişkin bilgi gelecek yıllara ilişkin hasılat tutarlarının tahmin edilmesinde kullanılabilmesi 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.

Önemlilik

- NÖ11 Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi kullanıcıların belirli bir raporlayan işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir. Önemlilik

¹ Bu Kavramsal Çerçeve’de, niteliksel özellikler ve kısıt kavramları, faydalı finansal bilgiye ilişkin niteliksel özelliklere ve söz konusu bilgi üzerindeki kısıt anlamında kullanılmışlardır.

ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halidir. Bilginin önemli olup olmadığına yönelik değerlendirme, bireysel bir işletmenin finansal raporu dikkate alınarak, bilginin ilgili olduğu kalemlerin niteliğine veya büyüklüğüne ya da her ikisine birden bağlı olarak yapılır. Bu nedenle önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmemiş veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği belirtilmemiştir.

Gerçeğe uygun şekilde sunum

- NÖ12 Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli değildir. Ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun, tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır. Tabiidir ki, kusursuzluğa nadir olarak erişilebilir. Oluşturulan Finansal Raporlama Standartları ile bu özelliklerin mümkün olduğunca en üst seviyeye çıkarılması hedeflenmektedir.
- NÖ13 Tam bir sunum; ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerir. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin olarak yapılacak tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımlanmasını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal olarak belirtilmesini ve rakamsal açıklamanın neyi gösterdiğini (örneğin, edinme maliyeti, düzeltilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer) kapsar. Bazı kalemler için tam bir sunum, kalemlerin özelliği ve niteliğine ilişkin önemli bilgileri, söz konusu kalemlerin özelliğini ve niteliğini etkileyebilecek unsur ve durumları ve rakamsal açıklamayı belirlemede kullanılan sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir.
- NÖ14 Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde önyargı taşımaz. Tarafsız sunum; finansal bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttırmak amacıyla yönlendirici, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış ya da başka bir şekilde manipüle edilmiş değildir. Tarafsız bilgi, kararlar üzerinde etkisi olmayan ya da belirli bir amaca yönelik olmayan bilgi anlamına gelmez. Aksine, ihtiyaca uygun finansal bilgi, tanımında da belirtildiği gibi, kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahiptir.
- NÖ15 Bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulması 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 kesin bir doğruluğa sahip değildir. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru olup olmadığı söylenemez. Ancak tahmini tutarın açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahminde kullanılan sürece ilişkin yapı ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun olan sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir.
- NÖ16 Tek başına gerçeğe uygun sunumun faydalı bilgi sağlaması beklenemez. Örneğin, raporlayan işletme devlet teşviki ile maddi duran varlık elde edebilir. İşletmenin edinmiş olduğu varlığın bedelsiz olarak raporlanması, maliyetini doğru bir şekilde gösterir. Ancak bu bilgi muhtemelen çok faydalı olmayacaktır. Bir varlığın değer düşüklüğünü yansıtmak amacıyla defter değerinde yapılması gerekli düzeltmeye ilişkin tutarın tahmin edilmesi bu konuya daha detaylı bir örnek olarak verilebilir. Raporlayan işletmenin uygun süreci doğru bir şekilde uygulaması, tahmini doğru bir şekilde tanımlaması ve söz konusu tahmini önemli ölçüde etkileyen belirsizlikleri açıklamış olması durumunda, bu tahmin, gerçeğe uygun bir şekilde sunulmuş olabilir. Ancak, böyle bir tahmine ilişkin belirsizliğin seviyesi önemli ölçüde fazla ise, söz konusu tahmin faydalı olmayacaktır. Bir başka deyişle, gerçeğe uygun bir şekilde sunulan varlığın ihtiyaca uygunluğu sorgulanabilir. Gerçeği daha iyi yansıtan alternatif bir sunum söz konusu değilse, yapılan tahmin, mevcut en iyi bilgiyi sağlayabilir.

Temel niteliksel özelliklerin uygulanması

- NÖ17 Bilginin faydalı olması için, hem ihtiyaca uygun olması hem de gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerekir. Ne ilgili olmayan bir ekonomik olayın gerçeğe uygun bir şekilde sunumu ne de ilgili bir ekonomik olayın gerçeğe uygun olmayan bir şekilde sunumu, kullanıcıların doğru kararlar vermesinde faydalıdır.
- NÖ18 Temel niteliksel özelliklerin uygulanmasına ilişkin en verimli ve etkin süreç, genellikle aşağıdaki şekilde gerçekleşir (sürecin uygulanmasında destekleyici niteliksel özellikler ile maliyet kısıtının etkilerinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Ancak bu Paragrafta söz konusu etkiler dikkate

alınmamıştır). İlk olarak, raporlayan işletmenin finansal bilgilerini kullananlara faydalı olma olasılığı bulunan ekonomik olay belirlenir. İkinci olarak, ekonomik olaya ilişkin, mevcut olduğunda ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulduğunda ihtiyaca en uygun olacak bilgi türü belirlenir. Üçüncü olarak da, bu bilginin mevcut olup olmadığı ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulamayacağı tespit edilir. Bilginin mevcut olduğu ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulabileceği sonucuna varılırsa, temel niteliksel özelliklerin karşılanmasına ilişkin süreç tamamlanmış olur. Aksi durumda, süreç, bir sonraki ihtiyaca en uygun bilgi türü belirlenerek tekrar edilir.

Destekleyici niteliksel özellikler

NÖ19 Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan bilginin faydasını arttıran niteliksel özelliklerdir. Ayrıca destekleyici niteliksel özellikler, bir ekonomik olayın sunumunda kullanılacak iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun şekilde sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesinde faydalı olabilir.

Karşılaştırılabilirlik

NÖ20 Kullanıcılar, bir yatırımın satılması ya da elde tutulması veya yatırım yapılacak işletmenin seçimi gibi alternatifler arasında tercih yapmayı gerektiren kararlar verirler. Bu doğrultuda, raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir döneme ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabilir ise daha faydalıdır.

NÖ21 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.

NÖ22 Tutarlılık, karşılaştırılabilirlik ile ilgilidir fakat aynı anlama gelmemektedir. Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir dönemde, aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması anlamına gelir. Karşılaştırılabilirlik bir amaçtır; tutarlılık ise bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olur.

NÖ23 Karşılaştırılabilirlik tekdüzelik değildir. Bilginin karşılaştırılabilir olması için, benzer şeylerin benzer, farklı şeylerin ise farklı olarak görünmesi gerekir. Finansal bilginin karşılaştırılabilirliği benzer şeylerin farklı gösterimi ile arttırılamayacağı gibi farklı şeylerin benzer gösterimi ile de arttırılmaz.

NÖ24 Temel niteliksel özelliklerin sağlanması ile birlikte belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliğe ulaşmak mümkündür. İlgili bir ekonomik olayın gerçeğe uygun bir şekilde sunumu ile benzer bir ekonomik olayın başka bir raporlayan işletme tarafından gerçeğe uygun olarak sunumunun, kendiliğinden belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliği sağlaması gerekir.

NÖ25 Tek bir ekonomik olayın birden fazla yöntemle gerçeğe uygun bir şekilde sunumu sağlanabilir. Bununla birlikte aynı ekonomik olay için alternatif muhasebe yöntemlerine izin verilmesi, karşılaştırılabilirliği azaltır.

Doğrulanabilirlik

NÖ26 Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri (gözlemcilerin tam bir uzlaşmaya varmaları gerekmez) anlamına gelir. Sayısal bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir.

NÖ27 Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakit tutarının sayılması gibi doğrudan yapılan gözlem ile bir tutarın ya da diğer bir sunumun doğrulanması anlamına gelir. Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması anlamındadır. Verilerin (miktar ve maliyetler) kontrol edilerek stokların defter değerinin doğrulanması ve aynı maliyet akış varsayımı kullanılarak (örneğin, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak) dönem sonu stoğunun yeniden hesaplanması dolaylı doğrulamaya örnek olarak gösterilebilir.

NÖ28 Bazı açıklamaların ve ileriye yönelik finansal bilgilerin gelecekteki bir döneme kadar doğrulanması mümkün olmayabilir. Bu tür bilgileri kullanıp kullanmayacakları kararını vermelerinde kullanıcılara yardımcı olmak amacıyla temel varsayımların, bilgilere ilişkin derleme yöntemlerinin ve bilgileri destekleyen diğer faktörlerin ve durumların açıklanması gerekir.

Zamanında Sunum

NÖ29 Zamanında sunum, bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması 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

NÖ30 Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılar.

NÖ31 Bazı ekonomik olaylar, doğası gereği karmaşıktır ve basitleştirilemezler. Bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal raporların dışında bırakılması, raporlardaki bilgilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilir. Ancak böyle bir durumda, bu raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabileceklerdir.

NÖ32 Finansal raporlar, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler hakkında makul seviyede bilgisi olan, bilgileri dikkatle 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

NÖ33 Destekleyici niteliksel özellikler, mümkün olduğu ölçüde azami seviyeye çıkarılmalıdır. Ancak, bilgi ihtiyaca uygun olmadığı veya gerçeğe uygun bir şekilde sunulmadığında, destekleyici niteliksel özellikler bu bilgiyi, tek başına ya da grup olarak, faydalı kılamaz.

NÖ34 Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanması, belirli bir sırayı takip etmeyen, yinelemeli bir süreçtir. Bazen, bir niteliksel özelliğin azami seviyeye çıkarılması amacıyla destekleyici bir niteliksel özelliğin azaltılması gerekebilir. Örneğin, yeni bir finansal raporlama standardının ileriye yönelik olarak uygulanması sonucunda karşılaştırılabilirlikte meydana gelecek geçici bir azalış uzun vadede ihtiyaca uygunluğun veya gerçeğe uygun sunumun geliştirilmesi açısından faydalı olabilir. Uygun açıklamalar, karşılaştırılabilirlikte meydana gelen azalışı kısmen de olsa telafi edebilir.

Faydalı finansal raporlamada maliyet kısıdı

NÖ35 Maliyet, finansal raporlarla sağlanan bilgi üzerindeki genel bir kısıtı oluşturmaktadır. 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.

NÖ36 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 katlanmaktadır. Gerekli bilginin sağlanmadığı durumlarda, kullanıcılar bu bilgiyi başka yerden edinmek ya da tahmin etmek için ek maliyetlere katlanırlar.

NÖ37 İhtiyaca uygun olan ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde 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.

NÖ38 Maliyet kısıtı uygulanırken, belirli bir bilginin raporlanması ile sağlanacak faydanın, bilginin raporlanması ve kullanılması için katlanılan maliyetleri karşılamasının muhtemel olup olmadığı değerlendirilir. Bir finansal raporlama standardının oluşturulması sırasında maliyet kısıtı uygulanırken, finansal bilgi sağlayanlardan, kullanıcılardan, denetçilerden, akademisyenlerden ve diğer taraflardan,

oluşturulacak standardın fayda ve maliyetinin beklenen yapısı ve miktarı hakkında bilgi istenmektedir. Birçok durumda sayısal ve niteliksel bilginin bileşimine dayanarak değerlendirmeler yapılmaktadır.

NÖ39 Öznellik nedeniyle, farklı bireyler finansal bilginin belirli kısımlarını raporlamanın maliyet ve faydasını farklı şekilde değerlendireceklerdir. Bu nedenle Finansal Raporlama Standartları oluşturulurken, fayda ve maliyetlerin sadece bireysel raporlama yapan şişletmeler açısından değil, genel olarak finansal raporlama bağlamında değerlendirilmesi amaçlanır. Ancak bu durum, maliyet ve faydaya ilişkin değerlendirmeler sonucunda tüm şişletmeler için her zaman aynı raporlama hükümlerinin olması gerektiği anlamına gelmez. şişletmelerin farklı büyüklüklerde olması, farklı sermaye elde etme yöntemlerinin (halka açılarak ya da açılmayarak) bulunması, kullanıcıların farklı ihtiyaçlara sahip olması ve diğer unsurlar nedeniyle farklılıkların olması uygun görülebilir.

Bölüm 4: Kavramsal Çerçeve (1989): kalan metin

Finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin Kavramsal Çerçevenin (1989) kalan metni TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008 yılında gözden geçirilen) standardında yapılan değişiklikleri yansıtacak şekilde değiştirilmemiştir.

Kalan metin, Kurul finansal tablo unsurları ile bu unsurlara ilişkin ölçüm esaslarını dikkate aldığı zaman güncellenecektir.

Temel varsayım

İşletmenin sürekliliği

4.1 Finansal tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Böylece, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır.

Finansal tabloların unsurları

4.2 Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanırlar. Finansal durumun ölçülmesi ile doğrudan ilgili unsurlar bilançoda varlıklar, yabancı kaynaklar (borçlar) ve özkaynaklar olarak yer alır. Gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile doğrudan doğruya ilgili unsurlar ise gelirler ve giderlerdir. Finansal durumdaki değişim tablosunun unsurları ise gelir tablosunun unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişiklikleri yansıtır. Bu açıklamalarda Kavramsal Çerçeveye özgü olmak üzere yukarıdakilerin dışında herhangi bir unsur tanımlanmamaktadır.

4.3 Söz konusu unsurların bilançoda ve gelir tablosunda gösteriminde alt sınıflandırmalar da yapılmaktadır. Örneğin, varlıklar ve borçlar kullanıcıların ekonomik kararlar vermelerinde en uygun şekilde yardımcı olmak üzere özelliklerine ve işletmenin iş kolundaki fonksiyonlarına göre sınıflandırılabilirler.

Finansal durum

4.4 Finansal durumun ölçülmesiyle doğrudan ilgili unsurlar varlıklar, borçlar ve özkaynaklardır. Bunlar aşağıda tanımlanmıştır:

- (a) Varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.
- (b) Borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.
- (c) Özkaynaklar, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır.

4.5 Varlık ve borç tanımları bunların temel özelliklerini belirtir. Ancak bunların bilançoda yer almalarından önce uymaları gereken ölçütleri belirleme amacı taşımaz. Bu nedenle, varlık ve borç tanımları, bilançoda yer almaları için uymaları gereken koşulların belirlendiği 4.37-4.53 Paragraflarında belirlenen ölçütlere uymadığı için bilançoda yer verilmemesi gereken kalemleri de kapsamaktadır. Bir varlığın veya borcun bilançoda yer alması için özellikle, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlanması ya da ekonomik fayda sağlayacak bir varlığın işletmeden çıkması beklentisi olmalı ve 4.38 Paragrafında yer alan gerçekleşme olasılığına uygun olmalıdır.

4.6 Bir kalemin varlık, borç veya özkaynaklar tanımı kapsamında yer alıp almadığını değerlendirirken sadece hukuki biçime değil, kalemin özüne ve ekonomik anlamına bakılır. Örneğin, finansal kiralama işlemlerinin özüne ve ekonomik gerçeklere göre kiralayan, kiralanan varlık kullanılarak elde edilecek ekonomik faydayı, bu varlığın yararlı ömrünün çoğu süresince elde etmek hakkı karşılığında, varlığın emsal bedeli kadar bir yükümlülüğü ve bu yükümlülükle ilgili finansman giderlerini üstlenmektedir. Bu durumda finansal kiralama işlemi varlık ve borç tanımlarına giren kalemleri ortaya çıkardığı için kiralayanın bilançosunda ilgili varlık ve borçların yer alması gerekir.

- 4.7 Mevcut düzenlemelere göre oluşturulan bilançolar, varlık veya borç tanımlarına uymayan ve özkaynakların bir parçası olarak da gösterilemeyen bazı kalemleri içerebilir. Gerek mevcut *Türkiye Muhasebe Standartlarının* ileriki tarihlerde gözden geçirilmesinde gerekse yeni Standartların geliştirilmesinde 4.4 Paragrafında yer alan tanımlar geçerli olacaktır.

Varlıklar

- 4.8 Bir varlığın beklenen ekonomik faydası, işletmeye nakit ve nakit benzeri akımına doğrudan ve dolaylı olarak katkı sağlayacak potansiyeldir. Potansiyel, işletmenin esas faaliyetlerinin parçası olan üretken bir birim olabileceği gibi, nakde ve nakit benzerlerine çevrilebilen veya üretim maliyetlerini azaltan bir bilgi gibi, işletmenin nakit çıkışını azaltma kapasitesi şeklinde de ortaya çıkabilir.
- 4.9 Bir işletme genellikle varlıklarını kullanarak müşterilerinin istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilecek mal ve hizmet üretir. Müşteriler de istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak olan bu mal ve hizmetler için bir bedel ödeyerek işletmenin nakit akışına katkıda bulunurlar. Nakdin kendisi işletmeye diğer kaynakları elde etme imkanı verdiği için bir hizmet de sunmuş olur.
- 4.10 Bir varlığın taşıdığı gelecekte oluşacak ekonomik yarar işletmeye birkaç şekilde gelebilir. Örneğin bir varlık:
- (a) İşletme tarafından satılan mal ve hizmetlerin üretiminde tek başına veya diğer varlıklarla beraber kullanılabilir,
 - (b) Diğer varlıklarla değiştirilebilir (Takas edilebilir),
 - (c) Bir borcun ödemesinde kullanılabilir,
 - (d) İşletme sahiplerine dağıtılabilir.
- 4.11 Birçok varlık, örneğin alacaklar, arsa, arazi, bina, tesis ve ekipmanlar fiziken vardır. Ancak bazı varlıkların fiziken var olmaları şart değildir. Eğer gelecekte oluşacak ekonomik değer taşıyorlarsa ve işletme tarafından kontrol ediliyorlarsa, örneğin, patentler ve telif haklarında olduğu gibi varlık olarak kabul edilir.
- 4.12 Birçok varlık, örneğin alacaklar, arsa ve arazi, sahiplik hakkını da içermek üzere yasal haklarla teçhiz edilmiştir. Bir varlığın mevcudiyetini belirlemek için onun yasal olarak sahibi olmak gerekmez. Örneğin, kiralanmış bir mülkten beklenen yarar işletmenin kontrolünde olursa bu mülk işletme için bir varlıktır. Esasında bir işletmenin bir varlığın oluşturacağı yararı kontrol edebilmesi için genellikle yasal bir hakka sahip olması gerekir. Ancak yasal bir kontrolün olmadığı durumlarda da herhangi bir madde varlık olarak tanımlanabilir. Örneğin, geliştirme faaliyetlerinin sonucunda oluşturulan teknik bilgiyi (know-how) işletme bir sır olarak tutar ve bundan oluşacak yararı kontrol edebilirse bu teknik bilgi (know-how) bir varlık olarak tanımlanabilir.
- 4.13 Bir işletmenin varlıkları daha önce gerçekleşmiş işlemlerin veya olayların sonucunda ortaya çıkar. İşletme normal olarak varlıklarını satın almak veya üretmek yollarıyla elde eder. Ancak diğer işlemlerin veya olayların sonucunda da varlık edinebilir. Bir bölgedeki ekonomik gelişmeyi teşvik etmek için devletin uyguladığı program uyarınca işletmenin devletten bir mülk alması ve maden rezervlerini keşfetmesi bu tür edinimlere örnek teşkil eder. İleride oluşması beklenen işlemler ve olaylar kendiliklerinden bir varlık oluşturamazlar. Örneğin, stok alım niyeti varlık olarak tanımlanamaz.
- 4.14 Harcamaların yapılması ile varlıkların oluşması arasında yakın bir ilişki vardır. Bununla beraber, bu iki husus her zaman aynı zamanda gerçekleşmeyebilir. Bu nedenle bir işletmenin yaptığı harcamalar ileride bundan bir yarar meydana geleceği beklentisine işaret edebilir. Fakat bu husus varlık olarak tanımlanabilecek bir maddenin edinildiği sonucuna ulaştıracak bir kanıt olamaz. Benzer şekilde, edinimi için bir harcama yapılmamış olması, bir maddenin varlık olarak tanımlanmasını ve bilançoda yer verilmesini engellemez. Örneğin, işletmeye bağışlanan maddeler varlık olarak tanımlanmak için gereken özellikleri taşıyabilirler.

Borçlar

- 4.15 Bir borcun temel özelliği mevcut bir yükümlülük içermesidir. Yükümlülük belli bir şekilde hareket etmeyi veya davranmayı gerektiren bir görev veya sorumluluktur. Bağlayıcı bir yasal anlaşmadan veya yasal bir mecburiyetten doğan yükümlülüklerin, normal olarak rastlandığı üzere, örneğin mal ve

hizmet alımları karşılığında yüklenilen borçlarda olduğu gibi yasal yaptırımları olabilir. Diğer yandan yükümlülükler, iş yapma ilkelerinden, örf ve adetlerden ve iyi iş ilişkilerini korumak veya hakkaniyete uygun davranmak arzusundan da kaynaklanabilir. Örneğin, eğer bir işletme, garanti süreleri geçmiş olmasına rağmen ürünleri ile ilgili hatalardan doğan sorumlulukları yerine getirmeyi bir şirket politikası haline getirmişse, satılan mallarla ilgili olarak ortaya çıkması beklenen bu giderler şirket için borç olarak dikkate alınırlar.

- 4.16 Mevcut bir yükümlülükle ileriye dönük bir taahhüt arasında bir ayırım yapılması gerekir. İşletme yönetiminin ileriki bir zamanda varlık edinimine ilişkin kararı mevcut bir yükümlülüğün ortaya çıkmasına neden olmaz. Bir yükümlülüğün doğması için varlıkların işletmeye teslim edilmiş olması ya da işletmenin varlıkların edinimi için geri dönülemez bir sözleşmenin yapmış olması gerekir. Bir sözleşmenin geri dönülemez olma özelliği, sözleşmedeki yükümlülüğe uymama halinde, işletmenin önemli ceza ödemek zorunda kalması gibi nedenlerle işletmenin bozmak istemeyeceği sözleşmeler olmasıdır.
- 4.17 Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi genellikle, ekonomik yarar sağlaması beklenen bir varlığın alacaklı olan tarafa verilmesi şeklinde olur. Mevcut yükümlülükler birkaç şekilde sona erebilir. Örneğin;
- (a) Nakit ödemesi,
 - (b) Diğer varlıkların verilmesi,
 - (c) Hizmet sağlanması,
 - (d) Bir yükümlülüğün bir başka yükümlülükle değiştirilmesi,
 - (e) Yükümlülüğün özkaynaklara dönüştürülmesi.

Bir yükümlülük, alacaklının alacağından vazgeçmesi ya da alacak hakkını yitirmesi gibi durumlarda da sona erer.

- 4.18 Borçlar geçmişte olan işlemlerin veya gerçekleşen diğer olayların sonucunda oluşur. Örneğin, malların alımı veya hizmetlerin kullanımı, alım veya kullanım sırasında ya da önceden ödeme yapılmamışsa, ticari borç yaratır ya da bir bankadan kredi alınması halinde geri ödenmesi gereken bir borç doğar. Müşterilerinin yıllık alımları üzerinden daha sonra satış indirimleri uygulayan bir işletme de ileride yapacağı indirimleri borç olarak tahakkuk ettirmelidir. Bu durumda, işletmenin yapmış olduğu mal satışları aynı zamanda borç doğuran işlemler olmaktadır.
- 4.19 Bazı borçların tutarları sadece önemli ölçülerde tahminlerde bulunarak belirlenebilir. Bu tür borçlar işletmelerce karşılık olarak tanımlanmaktadır. Bazı işletmelerde borç tanımının çok dar bir şekilde, sadece tutarının tahmin yapılmadan belli olması gereken borçları içerecek şekilde, yapılmış olması nedeniyle bu tür karşılıklar borç olarak kabul edilmemektedir. 4.4 Paragrafındaki borç tanımı daha geniş bir yaklaşımı takip etmektedir. Bu nedenle, bir karşılık mevcut bir yükümlülükle ilgili ise ve borç tanımının diğer özelliklerini de taşıyorsa, tutarının belirlenmesi için bir tahmin yapılması gerekse bile borç olarak tanınmalıdır. Bu konudaki örnekler mevcut garanti koşullarına göre yapılması gereken ödemeler ile emeklilikle ilgili ödemeler için ayrılan karşılıkları içerir.

Özkaynaklar (Özsermaye)

- 4.20 Özkaynaklar 4.4 Paragrafında, varlıklardan bütün borçlar düşüldükten sonra kalan kısım olarak tanımlanmışsa da bilançodaki bir alt sınıflandırma olabilir. Örneğin, şirket olarak faaliyet gösteren bir işletmede hissedarların işletmeye koyduğu fonlar, dağıtılmamış karlar, dağıtılmamış karlardan ayrılan yedekler ve sermaye yedekleri (sermaye koruma düzeltmeleri) ayrı ayrı gösterilebilir. Böyle bir alt sınıflandırma yasal düzenlemeler ve diğer kısıtlamalar çerçevesinde işletmenin özkaynaklarını dağıtma veya mevcut işte kullanma imkanlarını göstereceği için finansal tabloları kullananların karar verme ihtiyaçlarına uygun olabilir. Bu alt sınıflandırma aynı zamanda bir işletmede hissedarlığı olan tarafların temettü dağıtımı veya sermayenin geri ödenmesi durumlarında farklı haklara sahip olduğunu da gösterebilir.
- 4.21 Bazı durumlarda ana sözleşmelerde veya yasal düzenlemelerde, işletmenin ve işletmeye kredi verenlerin, işletmenin uğrayabileceği zararların etkisinden korunabilmesi için ihtiyat ayrımları şart koşulabilir. İşletmeler, ülkedeki vergi kanunlarının bu tür ihtiyatların ayrılması halinde vergi muafiyeti ya da vergi indirimleri tanınması durumunda da diğer tür ihtiyatları ayırabilirler. Yasal

ihtiyatların, ana sözleşmeye göre ayrılan ihtiyatların ve vergi ihtiyatlarının varlıkları ve tutarları kullanıcıların karar verme ihtiyaçlarına uygun bilgiler olabilir. İhtiyatlar dağıtılmamış karlardan ayrılan kısım olup gider niteliğinde değildir.

- 4.22 Bilançoda yer alan özkaynaklar, varlıkların ve borçların ölçümlemesi neticesinde belirlenir. Normal olarak özkaynakların toplam tutarı sadece tesadüf olarak işletmenin hisselerinin toplam piyasa fiyatına veya net varlıklarının ayrı ayrı satışından ya da işletmenin sürekliliğinin korunacağı bir durumda net varlıklarının topluca satışından elde edilecek değere eşit olabilir.
- 4.23 Ticari, sınai ve diğer tür faaliyetler sık bir şekilde rastlandığı üzere, şahsi işletme, ortaklık veya çeşitli türlerde devlet teşekkülleri şeklindeki organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Bu tür kuruluşların tabi oldukları yasalar ve kurallar çoğu zaman şirket şeklinde olan işletmelerin tabi olduklarından farklılık gösterir. Örneğin, şirketlere nazaran diğerlerinde özkaynaklarda yer alan tutarların sahiplere veya diğer hak sahiplerine dağıtılmasında daha az kısıtlamalar olabilir. Bu farklara rağmen Kavramsal Çerçevedeki özkaynaklar tanımı ve özkaynakların diğer özellikleri ile ilgili olarak belirtilen hususlar şirket olmayan işletmeler için de geçerlidir.

Faaliyet sonuçları

- 4.24 Kâr, münferiden, faaliyet sonuçlarının ölçümü olarak veya yatırımın kârlılığı ya da hisse başına kar gibi diğer ölçümlerin belirlenmesinin temel unsuru olarak sıklıkla kullanılmaktadır. Kârın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir. Gelirlerin ve giderlerin tahakkuku ve ölçümlemesi, dolayısıyla kârın belirlenmesi kısmen, finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin takip ettiği sermaye ve sermayenin sürdürülmesi kavramlarına bağlıdır. Bu kavramlar 4.57-4.65 Paragraflarında açıklanmıştır.
- 4.25 Gelirlerin ve giderlerin unsurları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:
- (a) Gelir, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.
- (b) Giderler, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder.
- 4.26 Gelirlerin ve giderlerin tanımları bunların temel özelliklerini gösterir, ancak gelir tablosunda yer almaları için yerine getirmeleri gereken ölçütleri belirleme amacı taşımaz. Bu ölçütler 4.37-4.53 Paragraflarında açıklanmıştır.
- 4.27 Gelirler ve giderler ekonomik karar almaya uygunluk sağlamaları için gelir tablosunda değişik şekillerde gösterilebilirler. Örneğin, işletmenin olağan faaliyet konusu ile ilgili gelir ve giderlerinin bu konunun dışındaki faaliyetlerle ilgili olanlarından ayrı olarak gösterilmesi çok sık rastlanan bir uygulamadır. Bir işletmenin gelecekteki nakit ve nakit benzerlerini yaratma imkanlarını değerlendirirken bir unsurun kaynağının ne olduğunun bilinmesi önemli olduğu için bu ayırım yapılır. Örneğin, uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması gibi az rastlanan bir unsurun devamlılık göstermesi ve tekrarlanması beklenmez. Unsurların bu şekilde ayrıştırılmasında işletmenin ve faaliyetlerinin özelliklerine dikkat etmek gerekir. Bir işletme için olağan faaliyetlerden olan bir unsur bir başkası için olağan dışı bir faaliyet olabilir.
- 4.28 Gelir ve gider kalemlerinin ayrıştırılması ve değişik şekillerde gruplandırılması işletmenin faaliyet sonuçlarının değişik şekillerde gösterilmesine de izin verir. Bu gösterimler değişik seviyelerde kapsamlara sahiptirler. Örneğin, gelir tablosu, brüt kârı, vergi sonrası olağan faaliyet kârını ve net kârı gösterebilir.

Gelir

- 4.29 Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır.
- 4.30 Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki

artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar Kavramsal Çerçeve de ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır.

- 4.31 Kazançlar, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsar. Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar.
- 4.32 Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesini veya varlıklarda artışlar olmasını sağlar. Nakit, alacaklar, verilen mal ve hizmetlere karşılık alınan mal ve hizmetler gelirin örneklerini oluşturur. Gelir, borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Örneğin, bir işletme alacaklısına mevcut bir borcunun veya yükümlülüğünün kapatılması karşılığında mal veya hizmet sağlayabilir.

Giderler

- 4.33 Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderleri içerir. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması şeklinde oluşur.
- 4.34 Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin hem olağan hem de olağan dışı faaliyetlerinden doğabilir. Zararlar ekonomik yarardaki azalışları ifade eder ve özellikleri itibariyle giderlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle Kavramsal Çerçeve de ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır.
- 4.35 Zararlar; yangın, sel gibi felaketlerden oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararlar gibi zararları da kapsar. Giderlerin tanımı, bir yabancı paranın kurundaki artıştan dolayı o para cinsinden olan borçlardaki artışlardan kaynaklanabilen gerçekleşmemiş zararları da içerir. Zararlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Zararlar genellikle ilgili gelirler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar.

Sermaye Koruma Düzeltmesi

- 4.36 Varlıkların ve borçların yeniden değerlemesi veya değerlerinin yeniden belirlenmesi özkaynaklarda artışlara veya azalışlara sebep olur. Bu artış veya azalışlar gelir ve gider tanımlarına girmekle birlikte, sermayenin korunması kavramı uyarınca gelir tablosuna dahil edilmezler. Bunun yerine özkaynaklarda sermaye koruma düzeltmesi (sermaye düzeltmesi olumlu/olumsuz farkları) veya yeniden değerlendirme yedeği olarak gösterilirler. Sermayenin korunması kavramları 4.57–4.65 Paragraflarında açıklanmıştır.

Finansal tablolara ilişkin unsurların tahakkuku

- 4.37 Tahakkuk, unsur tanımına giren bir kalemin 4.38 Paragrafında açıklanan tahakkuk için gereken ölçütleri taşıması halinde bu unsurun bilançoya veya gelir tablosuna dahil edilmesi sürecini ifade eder. Bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamları içine dahil edilmesini içerir. Tahakkuk ölçütlerine uyan kalemler bilançoda veya gelir tablosunda gösterilmelidirler. Bu tür kalemlerin muhasebeleştirilmemesi durumunda ne uygulanan muhasebe politikalarının açıklanması, ne de notlar veya açıklayıcı bilgilerle bu durum düzeltilebilir.
- 4.38 Unsur tanımına giren bir kalem aşağıda belirtilen ölçüt veya koşullara uygun olması halinde bilançoda veya gelir tablosunda gösterilmelidir:
- (a) Unsur tanımına giren bu kalem muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olacaktır.
- (b) Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir¹ bir şekilde ölçümlenebilmelidir.

¹ Bilgi, tam, tarafsız ve hatasız olduğunda güvenilirdir.

- 4.39 Bir kalemin tahakkuk ettirilmek için gereken ölçütleri taşıyıp taşımadığının belirlenmesi ve taşınması halinde finansal tablolarda gösterilip gösterilmemesi konusunda karar verirken Bölüm 3 Faydalı bilgiye ilişkin niteliksel özelliklerde açıklanan önemlilik kavramı dikkate alınmalıdır. Unsurlar arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak, bir kalem, unsur tanımına giriyor ve tahakkuk için gereken ölçütleri taşıyorsa ve bu varlığın tahakkuk ettirilmesi gerekiyorsa, otomatik olarak buna karşılık gelen bir başka unsurun, örneğin, bir gelir veya bir borcun da tahakkuk ettirilmesi gerekir.

Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı

- 4.40 Tahakkuk ölçütü içinde kullanılan olasılık kavramı, bir kalemlle ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olup olmayacağı konusundaki belirsizliğin derecesini ifade eder. Olasılık kavramı işletmenin faaliyetlerini sürdürdüğü ortamdaki belirsizlikleri dikkate alır. Gelecekteki ekonomik yarar akışlarındaki belirsizliğin düzeyi, finansal tablolar hazırlanırken elde bulunan verilere dayanılarak kararlaştırılır. Örneğin, bir işletmeden olan alacağın tahsilinin olası görünmesi ve aksi bir durumu belirten herhangi bir kanıt olmaması, alacağın bir varlık olarak tahakkuk ettirilmesini gerektirir. Çok sayıda alacak bulunması durumunda ise normal olarak belli orandaki alacakların tahsil edilememesi olasılığının varlığı esas alınır. Bu nedenle, ekonomik yararada olması beklenen azalma kadar bir tutar gider olarak tahakkuk ettirilir.

Ölçümlemenin Güvenilirliği

- 4.41 Bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için gereken ikinci şart, bu kalemin güvenilir bir şekilde tespit edilen bir maliyeti veya bir değeri olması şartıdır. Birçok durumda maliyet veya değer tahmin edilmesi gerekir. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanmalarındaki önemli esaslardan biri olup finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz. Ancak eğer makul bir tahmin yapılamıyorsa ilgili kalem bilançoda veya gelir tablosunda tahakkuk ettirilmez. Örneğin, başkaları aleyhine açılan bir davadan beklenen tahsilat hem varlık hem de gelir olarak tanımlanmak için gereken ölçütleri ve olasılık ölçütlerini de taşıyabilir. Bununla beraber, tazminat tutarı güvenilir bir şekilde ölçümlenemiyorsa bir varlık ve bir gelir tahakkuklarının yapılmaması gerekir. Bu durumda böyle bir davanın varlığı notlarda, açıklamalarda veya tamamlayıcı çizelgelerde açıklanmalıdır.
- 4.42 Belli bir zamanda 4.38 Paragrafında açıklanan tahakkuk şartlarını taşımayan bir kalem daha sonraki bir tarihte, ilk tarihten sonra ortaya çıkan koşulların veya olayların sonucunda, tahakkuk için gereken şartları taşır hale gelebilir.
- 4.43 Unsur olmanın esas özelliklerini taşıyan bir kalem, tahakkuk için gereken koşulları taşıyamıyorsa, bu kaleme ilişkin bilgilerin yine de notlarda, açıklayıcı eklerde veya tamamlayıcı tablolarda gösterilmesi gerekir. Söz konusu kaleme ilişkin bilginin, işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumundaki değişimi değerlendirmek için finansal tabloları kullananlar açısından uygun bir bilgi olması durumunda, bu şekilde hareket etmek gereklidir.

Varlıkların Tahakkuku

- 4.44 Bir varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bu varlık bilançoda gösterilir.
- 4.45 Yapılan bir harcamanın, içinde bulunulan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde, işletmeye ekonomik yarar girişi sağlaması mümkün değilse, bilançoda herhangi bir varlık gösterilmez. Bunun yerine bu harcama gelir tablosunda gider olarak gösterilir. Bu şekilde işlem yapılması, yönetimin harcama yaparken işletmenin gelecekte ekonomik yarar sağlaması dışında bir amacının olduğunu ya da yönetimin yanlış yönlendirildiğini göstermez. Anlaşılması gereken başlıca husus, içinde bulunulan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde işletmeye ekonomik yarar girişi sağlanmasının yetersiz olması nedeniyle varlık tahakkuku yapma imkanı bulunmamasıdır.

Borçların Tahakkuku

- 4.46 Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bilançoda borç tahakkuku yapılır. Uygulamada, anlaşmalardan doğan birbirine eşit yükümlülükler her iki tarafça yerine getirilmemişse, örneğin, sipariş edilen mallar henüz teslim edilmemişse, finansal tablolarda genellikle borç tahakkuku yapılmaz. Ancak, bazı özel durumlarda anlaşmalardan doğan yükümlülükler borç tanımına girebilirler ve tahakkuk ettirilmek için gereken

şartları taşıyabilirler. Böyle durumlarda borç tahakkuk ettirilmesi buna ilişkin bir varlığın da tahakkuk ettirilmesini ya da giderin tanınmasını gerektirir.

Gelirin Tahakkuku

- 4.47 Güvenilir bir şekilde ölçümlenmek şartıyla, varlıklardaki bir artış ya da borçlardaki bir azalış nedeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı olacaksa, gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır. Bunun anlamı, varlıklarda artışlar veya borçlarda azalışlar meydana getiren tahakkuklar yapıldığında bunlarla eş zamanlı olarak gelir tahakkuklarının da yapılmasıdır. (Örneğin, mal veya hizmet satışları nedeniyle varlıklardaki net artışlarda veya alacaklının alacağından vazgeçmesi halinde borçlarda meydana gelen azalışlarda olduğu gibi.)
- 4.48 Normal olarak bir uygulamada gelir tahakkuku için yerine getirilmesi gereken usul, örneğin, gelirin kazanılmış olması şartı, Kavramsal Çerçeveye göre gelir tahakkuku yapılabilmesinin de şartlarını oluşturur. Söz konusu usul, genellikle gelir tahakkukunu, güvenilir bir şekilde ölçümlenebilen ve makul bir oranda gerçekleşme ihtimali olan kalemlerle sınırlamaya yöneliktir.

Giderlerin Tahakkuku

- 4.49 Varlıklardaki bir azalış ya da borçlardaki bir artış nedeniyle ortaya çıkan ve ölçülebilen bir gelecekteki ekonomik yarar azalması, gelir tablosunda gider olarak tahakkuk ettirilir. Bunun anlamı, borçlarda artışlar veya varlıklarda azalışlar meydana getiren tahakkukların yapıldığında, bunlarla eş zamanlı olarak gider tahakkuklarının da yapılmasıdır (Örneğin, çalışanların ödemelere hak kazanmasında ya da maddi duran varlıkların amortismanında olduğu gibi).
- 4.50 Giderler ilgili olduğu gelir hesapları ile doğrudan ilişkilendirilmesi esasına göre gelir tablosunda tahakkuk ettirilir. Genellikle, giderlerle gelirlerin eşleştirilmesi olarak adlandırılan bu işlem, doğrudan doğruya ve beraberce aynı işlemde veya diğer olaylardan kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrı ayrı veya bir arada, eşzamanlı olarak tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Örneğin, malların satışı sonucunda gelir tahakkuku yapıldığında satılan malın maliyetini oluşturan değişik giderlerin de tahakkuku yapılır. Ancak, Kavramsal Çerçevdeki eşleştirme prensibi varlık ve borç tanımlarına girmeyen kalemlerin bilançoda tahakkuk ettirilmesine izin vermez.
- 4.51 Giderlerden beklenen ekonomik yararın ilerideki birkaç muhasebe döneminde ortaya çıkmasının söz konusu olduğu ve gelirin kabaca ve doğrudan hesaplanabildiği durumlarda, giderler sistematik olarak ve belli bir dağıtım mantığına dayanarak bu dönemlere paylaştırılmak suretiyle tahakkuk ettirilir. Maddi duran varlıklar, şerefiye, patent hakkı ve marka hakkı gibi varlıkların kullanımları ile ilgili amortisman ve itfa payları olarak adlandırılan giderlerin tahakkukunun bu şekilde yapılması zorunludur. Bu dağıtım usulü, giderleri ekonomik yararın ilişkilendirildiği kalemlerin kullanıldığı ya da tüketildiği muhasebe dönemlerinde tahakkuk ettirmek amacını taşır.
- 4.52 Bir harcama yapıldığında, eğer ileride oluşacak bir ekonomik yarar yoksa veya ileride oluşacak ekonomik yarar bilançoda tahakkuk ettirilmesi gereken bir varlık olarak tanımlanma için gereken şartları taşıyor ya da bu şartlar kaybolmuş durumdaysa, gelir tablosunda derhal gider tahakkuku yapılır.
- 4.53 Bir borcun olduğu ancak bununla ilgili bir varlığın meydana gelmediği durumlarda da, örneğin, ürün garantilerinden doğan borçlarda, gider tahakkuku yapılır.

Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları

- 4.54 Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir.
- 4.55 Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır. Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilenleri içerir:
- (a) Tarihi Maliyet: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

- (b) Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- (c) Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- (d) Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

4.56 Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır. Bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar.

Sermaye ve Sermayenin Korunması Kavramları

Sermaye Kavramı

- 4.57 Çoğu işletmeler finansal tablolarını hazırlarken sermayeyi nominal tutarı (finansal anlamı) ile kullanır. Finansal açıdan yatırılan para veya yatırılan satın alma gücünü ifade eden sermaye, işletmenin net varlıkları veya özkaynakları ile aynı anlama gelmektedir. Fiziki açıdan faaliyette bulunabilme kabiliyeti olarak da tanımlanan sermaye, işletmenin üretim kapasitesini belirtir (Örneğin, günlük üretim miktarı).
- 4.58 Sermayenin hangi anlamının en uygun olacağına ilişkin seçim finansal tabloları kullananların ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Bu nedenle, eğer kullanıcılar öncelikle yatırılan sermayenin nominal tutarı veya satın alma gücünün korunması ile ilgileniyorsa sermayenin nominal tutarı (sermayenin finansal anlamı) ile kullanılmalıdır. Eğer finansal tablo kullanıcılarının öncelik verdikleri konu işletmenin faaliyette bulunabilme kapasitesi ise sermayenin üretim gücünü ifade edecek biçimde (fiziki anlamı ile) kullanılmalıdır. Ölçümleme yapmak konusunda zorluklar mevcut olmakla birlikte sermaye için seçilen anlam, kârı belirlemek için ulaşılmaya hedeflenen amacı saptar.

Sermayenin Korunması ve Kârın Belirlenmesi

- 4.59 4.57 Paragrafındaki sermaye kavramı aşağıda belirtilen sermayenin korunması kavramlarını ortaya çıkarmaktadır:
- (a) Sermayenin Nominal Olarak Korunması (*Finansal Sermayenin Devamlılığı*): Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki finansal (para cinsinden) tutarı dönem başındaki finansal (para cinsinden) tutarını aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir. Nominal (finansal) sermayenin devamlılığı nominal parasal birimlerle veya sabit satın alma gücü birimleri ile ölçülebilir.
 - (b) Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (*Fiziki Sermayenin Devamlılığı*): Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesi (veya faaliyet kapasitesi) dönem başındaki fiziki üretim kapasitesini (veya faaliyet kapasitesini) aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir.
- 4.60 Sermayenin korunması (devamlılığı) kavramı, işletmenin devamlılığını sağlamak istediği sermayesini nasıl tanımladığına bağlıdır. Bu kavram sermaye kavramı ile kâr kavramı arasında bir bağlantı kurar. Söz konusu kavram hangi kârın ölçüleceğini belirler. Bu kavramın belirlenmiş olması bir işletmenin sermayesinin getirisi ile işletmenin sermayesinde meydana getirdiği artış arasında bir ayırım yapabilmeyi ön şarttır. Sadece, sermayenin devamlılığı için gereken varlık girişlerinin üzerindeki varlık artışları kâr olarak tanımlanabilir ve dolayısıyla sermayenin getirisi olarak düşünülebilir.

Böylece, gelirlerden, giderler (eğer hesaba katılıyorsa, sermaye koruma düzeltmesini de içermek üzere) düşüldükten sonra kalan tutar kâr olarak belirlenir. Eğer giderler gelirlerden fazla ise bu durumda kalan net zarardır.

- 4.61 Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki sermayenin devamlılığı) kavramı cari maliyet esasının dikkate alınmasını gerektirir. Nominal (finansal) sermayenin devamlılığı kavramı ise belirli bir ölçüm esasını kullanılmasını gerektirmez. Bu kavramın benimsenmesi halinde seçilecek olan maliyet esasını, işletmenin hangi tür finansal sermaye kavramını devam ettirmeyi amaçladığına bağlıdır.
- 4.62 Bahsi geçen iki sermayenin korunması devamlılığı kavramı arasındaki temel fark işletmenin varlıklarının ve borçlarının fiyatlarındaki değişikliklerin etkilerinin nasıl değerlendirileceğine bağlıdır. Genel olarak, eğer işletme dönem sonunda dönem başındaki kadar sermayeye sahipse sermayesini devam ettirmiş demektir. Dönem başındaki sermayeyi devam ettirmek için gereken tutarın üzerindeki sermaye kısmı, kâr olarak tanımlanır.
- 4.63 Sermayenin Nominal Olarak Korunması (Finansal sermaye) kavramına göre, sermayenin nominal parasal birimlerle ifade edildiği durumda, kâr dönem sonunda nominal parasal sermayedeki artış olarak tanımlanır. Bu nedenle, o dönem elde tutulan varlıkların fiyatlarındaki artış, öteden beri adlandırıldığı şekliyle elde tutma kazancı, kavram olarak kâr sayılır. Ancak bu tutarlar, ilgili varlıklar bir başka varlıkla değişim yapılmak suretiyle elden çıkarılıncaya kadar kâr olarak tahakkuk ettirilmeyebilir. Nominal (Finansal) sermayenin korunması kavramı sabit satın alma gücü birimleri ile belirlendiğinde, kâr, yatırılan satın alma gücünde dönem sonunda meydana gelen artışı ifade eder. Buna göre, sadece varlıkların fiyatlarındaki, genel fiyat seviyesinin üstündeki artışlar kâr olarak dikkate alınır. Artışın geri kalan kısmı sermaye koruma düzeltmesi, dolayısıyla özkaynakların bir parçası sayılır.
- 4.64 Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki sermaye) kavramına göre, sermayenin fiziki üretim kapasitesi olarak tanımlandığı durumda, kâr, dönem sonunda bu sermayedeki artış olarak tanımlanır. İşletmenin varlıklarını ve borçlarını etkileyen fiyat değişiklikleri fiziki üretim kapasitesinin ölçümündeki değişiklik sayılır. Neticede bu artışlar sermaye koruma düzeltmesi olarak dikkate alınır ve kâr olarak değil de, özkaynakların bir parçası olarak kabul edilir.
- 4.65 Ölçüm esaslarının ve sermayenin korunması kavramlarının seçimi finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan muhasebe modellerini belirler. Farklı muhasebe modelleri değişik derecelerde uygunluk ve güvenilirlik gösterir. Diğer alanlarda olduğu gibi, yönetim, uygunluk ve güvenilirlik arasında bir denge kurmayı amaçlamalıdır. Kavramsal Çerçeve bir dizi muhasebe modeline uygulanabilir ve seçilen kavrama göre finansal tabloları hazırlamak ve sunmak konusunda da rehberlik sağlar. *TMSK*'nın istisnai durumların dışında, örneğin, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ile raporlama yapan işletmeler için geliştirilen model dışında belli bir modeli benimsemek gibi bir amacı halihazırda bulunmamaktadır. Bu amaç, dünyadaki gelişmeler göz önüne alınarak gözden geçirilecektir.