

17.T6rkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu “Finansal Raporlamaya Deęer Katmak”

Kaliteli Raporlamanın Bir Aracı Olarak Kavramsal ereve

Kavramsal Çerçeve Nedir?

- Kavramsal Çerçeve; tutarlı kuralların oluşturulabilmesi için sistematik olarak temel kavramlara ve amaçlara yer veren üst bir düzenleme olarak tanımlanabilir.
- Muhasebe biliminde kavramsal çerçeve; finansal muhasebenin ve finansal tabloların niteliğini, fonksiyonunu ve sınırlarını belirler.
- Kavramsal Çerçeve bu anlamda finansal raporlamayla ilgili teorik ve kavramsal konuları ele alır ve belirli bir konuya özgü detaylı muhasebe uygulamalarının belirlendiği muhasebe standartlarının temelini (Anayasa) oluşturur.

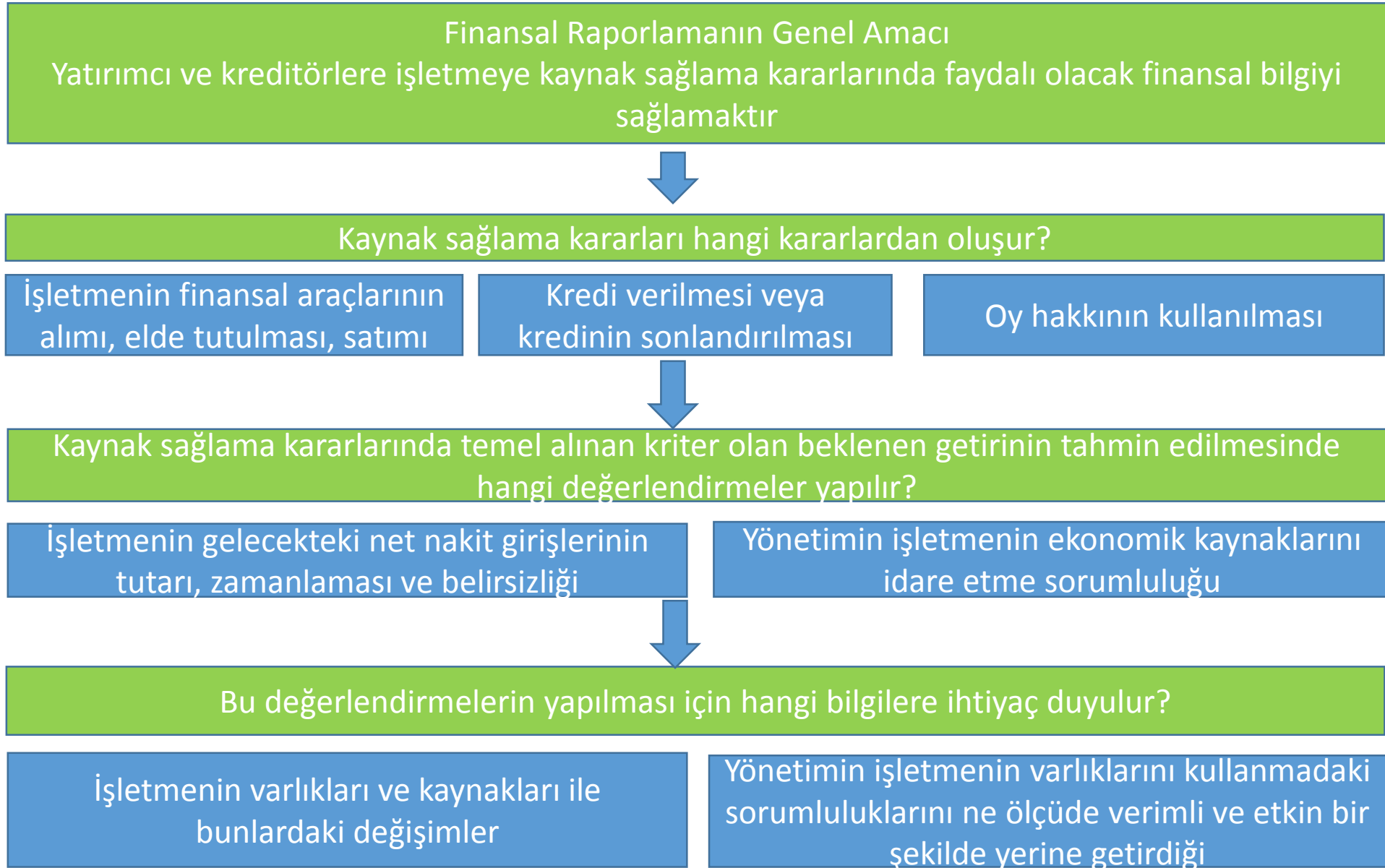
Kavramsal Çerçeve Finansal Raporlamanın Temel Amacını Ortaya Koyar

- Kavramsal Çerçeve, standart koyucular, kullanıcılar ve finansal tablo hazırlayanlar tarafından esas alınacak temel esasları belirlediğinden bunların başında finansal raporlamanın temel amacının belirlenmesi gerekir.
- ABD’de kavramsal çerçevenin oluşturulmasına yönelik 1960 yıllarındaki ilk adımlar finansal raporlamanın amacının belirlenmesiyle başlamıştır.
- 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.

Finansal Raporlamanın Temel Amacı

IASB Kavramsal Çerçeve’de finansal raporlamanın amacı ve Standartların bu amacı gerçekleştirmedeki yeri sistematik bir şekilde anlatılmaktadır.

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



K.Ç'nin Diğer Bölümleri ve Standartlar, Amacın En Doğru Şekilde Gerçekleştirilmesini Sağlar

- Kavramsal Çerçevenin diğer bölümleri, finansal bilgilerin finansal tablo kullanıcıları için faydalı olabilmesi için taşınması gereken özellikleri belirler ve bu bilgiler finansal tablolar aracılığıyla sunulurken esas alınacak kayıt, ölçüm, sunum ve açıklama konularıyla ilgili **ilkeleri** düzenler.
- Standartlar ise bu amaç doğrultusunda ve ilkeler çerçevesinde belirli işlem ve olaylarla ilgili kayıt, ölçüm, sunum ve açıklama **kurallarını** belirler.

K.Ç'nin Diğer Bölümleri ve Standartlar, Amacın En Doğru Şekilde Gerçekleştirilmesini Sağlar

Finansal Raporlamanın Amacı

Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme
Finansal Tablo Unsurları
Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma
Ölçüm
Sunum ve Açıklama

Muhasebe Standartları

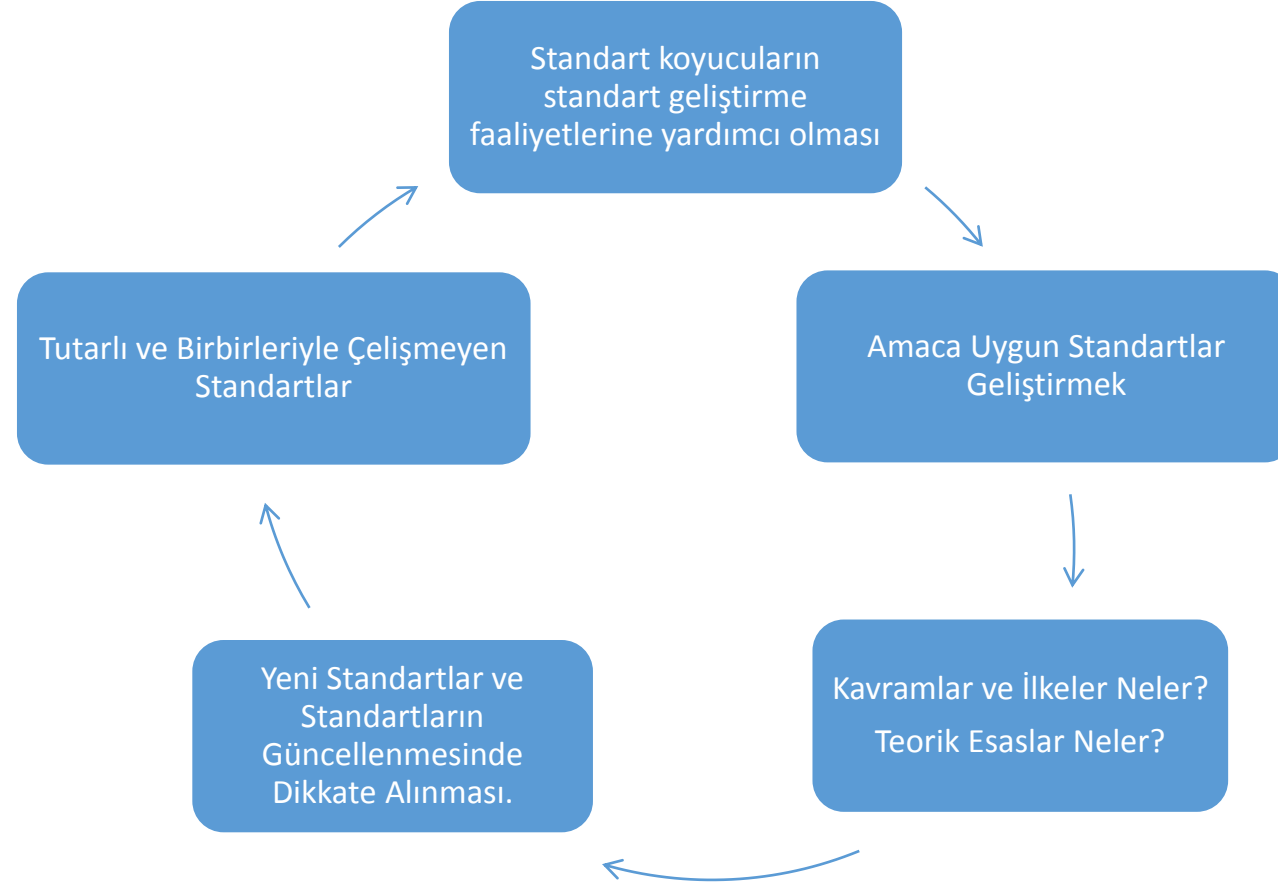
K.Ç'nin Diğer Bölümleri ve Standartlar, Amacın En Doğru Şekilde Gerçekleştirilmesini Sağlar

Finansal Raporlamanın Amacı	Niteliksel Özellikler	İlkeler – Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Kullanımı	Standart
<ul style="list-style-type: none">• Bir ölçüm yöntemiyle sağlanan bilgi finansal tablo kullanıcılarına faydalı olmalıdır.	<ul style="list-style-type: none">• Amacın gerçekleştirilmesi için; Ölçüm yöntemiyle sağlanan bilgi;• İhtiyaca uygun olmalı. • Sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunmalı (gerçeğe uygun sunum).	<ul style="list-style-type: none">• Bir varlığın değerinin piyasa faktörlerine ve risklerine duyarlı olması.• Diğer varlıklardan bağımsız olarak nakit akışı oluşturması. • GUD'nin aktif bir piyasadaki fiyatla belirlenmediği durumlarda, tahmin belirsizliğinin gerçeğe sunuma engel olacak seviyede çok yüksek olmaması.	<ul style="list-style-type: none">• TMS 40, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerinin piyasa koşullarına bağlı olması ve bağımsız nakit akışı sağlaması nedeniyle GUD'nin kullanımını teşvik eder, maliyet değeri kullanılsa dahi GUD'nin açıklanması zorunlu kılar. • Ancak, özellikle yapım aşamasındaki gayrimenkuller için GUD'nin güvenilir bir şekilde ölçülememesi söz konusuysa maliyet değerinin kullanımına izin verir.

Tutarlı ve Kaliteli Standartların Oluşturulmasını Sağlar

- Kavramsal Çerçeveler asıl olarak standart koyucuların standart geliştirme faaliyetlerine yardımcı olması için oluşturulmuştur.
- Sağlıklı bir standart oluşturma süreci, önceden belirlenmiş kavramların ve amaçların varlığına bağlıdır.
- Bu anlamda Kavramsal Çerçeve, yeni muhasebe standartlarının geliştirilmesinde ve mevcutların güncellenmesinde referans alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturur ve bir muhasebe işleminin nasıl ölçülmesi, sunulması ve açıklanması gerektiğiyle ilgili teorik esasları belirler.
- Ancak Kavramsal Çerçevenin varlığı halinde tutarlı ve birbirleriyle çelişmeyen standartların oluşturulması mümkündür.

Tutarlı ve Kaliteli Standartların Oluşturulmasını Sağlar



Kavramsal Çerçeve Olmadan Geliştirilen Standartların Eksik Yönleri

Standartların birbirleriyle tutarlı olmaması.

Bir standardın kendi içinde tutarsızlıkların bulunması ve bir işlemin gelir tablosu üzerindeki etkisine nazaran bilanço üzerindeki etkisine daha fazla önem verilmesi.

Standartların «yangınla mücadele» anlayışıyla geliştirilmesi.

Tüm paydaş gruplarını eşit olarak temsil etmeyen standart koyucu otoritelerde kaliteli standartların ortaya çıkmaması.

Aynı teorik konuların bir çok standartta tekrar edilmesi.

Kavramsal Çerçeve Olmadan Geliştirilen Standartların Eksik Yönleri

- Ayrıca, Kavramsal Çerçeve'nin bulunmamasının, tüm muhasebe işlemlerine yönelik muhasebe uygulamalarının detaylı bir şekilde oluşturulmasını amaçlayan «kural bazlı» bir muhasebe sisteminin oluşmasına neden olduğu söylenebilir.
- Böyle bir durumda Standart koyucuların, bu kuralları genel kabul görmüş muhasebe teorisine uygun en iyi uygulamayı benimseyecek şekilde değil, o günün şartlarında en makul görünen uygulamaya göre belirleme ihtimali ortaya çıkar. Dolayısıyla, standartların mevcut koşullara göre sürekli olarak güncellenmesi gerekir.
- Standardın oluşturulmasında temel alınan ilkeler belirgin olmaktan çıkar ve kişiselleşir, yani herkes kişisel kavramsal çerçevesini oluşturur.

Standart Oluşturma Sürecinde Kavramsal Çerçeve'nin Önemi

- Dolayısıyla, Kavramsal Çerçeve, Standartların oluşturulma sürecini sistematize eder ve Standartların temel ilkelere ve finansal raporlamanın amacına uyumlu olmasını sağlar.
- Standart koyucuların yüksek kaliteli ve birbiriyle tutarlı standart belirleyebilmelerini sağlar.
- Standartların geçici olmasını, yani sürekli olarak değiştirilmesi ihtiyacını ortadan kaldırır ve kaliteli finansal raporlama standartlarının oluşturulup oluşturulmadığının değerlendirmesinde açık bir kriter olur.
- Standart koyucuların verdikleri kararlarının **hesap verilebilirliğini** artırır. Standart koyucular kararlarının kavramsal çerçeveye uygunluğunu ya da bir sapma varsa gerekçesini belirtmek durumunda kalır.
- İlke bazlı muhasebe standartlarının oluşturulmasının ön koşuludur.

Standart Oluşturma Sürecinde Kavramsal Çerçeve'nin Önemi

Right to use an underlying asset

BC22

The IASB's *Conceptual Framework for Financial Reporting* (*Conceptual Framework*)¹ defines an asset as 'a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity'. The IASB concluded that a lessee's right to use an underlying asset meets the definition of an asset for the following reasons:

- (a) the lessee controls the right to use the underlying asset throughout the lease term. Once the asset is made available for use by the lessee, the lessor is unable to retrieve or otherwise use the underlying asset for its own purposes during the lease term, despite being the legal owner of the underlying asset.
- (b) the lessee has the ability to determine how to use the underlying asset and, thus, how it generates future economic benefits from that right of use. This ability demonstrates the lessee's control of the right of use. For example, suppose a lessee leases a truck for four years, for up to a maximum of 160,000 miles over the lease term. Embedded in the right to use the truck is a particular volume of economic benefits or service potential that is used up over the period that the truck is driven by the lessee. After the truck is made available for use by the lessee, the lessee can decide how it wishes to use up or consume the economic benefits embedded in its right of use within the parameters defined in the contract. The lessee could decide to drive the truck constantly during the first three years of the lease, consuming all of the economic benefits in those first three years. Alternatively, it could use the truck only during particular months in each year or decide to use it evenly over the four-year lease term.
- (c) the right to control and use the asset exists even when a lessee's right to use an asset includes some restrictions on its use. Although restrictions may affect the value and scope of a lessee's right to use an asset (and thus the payments made for the right of use), they do not affect the existence of the right-of-use asset. It is not unusual for restrictions to be placed on the use of owned assets as well as leased assets. For example, assets acquired from a competitor may be subject to restrictions on where they can be used, how they can be used or to whom they can be sold; assets that are used as security for particular borrowings may have restrictions placed on their use by the lender; or a government may place restrictions on the use or transfer of assets in a particular region for environmental or security reasons. Those restrictions do not necessarily result in the owner of such assets failing to control those assets—the restrictions may simply affect the economic benefits that will flow to the entity from the asset and that will be reflected in the price that the entity is willing to pay for the asset. Similarly, such restrictions do not prevent a lessee from controlling a right-of-use asset.
- (d) the lessee's control of the right of use arises from past events—not only the commitment to the lease contract but also the underlying asset being made available for use by the lessee for the duration of the non-cancellable period of the lease. Some have noted that the lessee's right to use an asset is conditional on the lessee making payments during the lease term, ie that the lessee may forfeit its right to use the asset if it does not make payments. However, unless the lessee breaches the contract, the lessee has an unconditional right to use the underlying asset. Its position is similar to that of an entity that had made an instalment purchase and has not yet made the instalment payments.

TFRS 16'nın Karar Gerekçelerinde tüm kiralamar soncunda bir varlığa ilişkin kullanım hakkının ve gelecekte yapılacak kira ödemelerinin varlık ve yükümlülük tanımını karşılaması dolayısıyla bunların finansal durum tablosuna yansıtılması kararı alındığı detaylıca anlatılmaktadır.

Standart Oluşturma Sürecinde Kavramsal Çerçeve'nin Önemi

- Bir işlemle ilgili IFRS'lerde hüküm bulunmadığında işletme yönetimi kendi muhasebe politikasını geliştirirken göz önünde alınabilecek kaynaklardan biri:
- **Benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer standart koyucu organların** en son standartları...

(TMS 8, Paragraf 12)

Uygulayıcılara Yol Gösterir

- Kavramsal Çerçeve, finansal tablo hazırlayanlara Standartların uygulamasında yardımcı olur.
- Standart koyucunun muhasebe standartlarının oluşturulmasında benimsediği yaklaşımını anlamasını sağlar ve Standart hükümlerinin tutarlı bir şekilde yorumlanmasında katkıda bulunur.
- Standartta hüküm bulunmayan konularda muhasebe politikası geliştirilirken doğrudan Kavramsal Çerçevenin uygulanması öngörülerek, bu konularda tekdüze uygulamaların benimsenmesini sağlar.

Uygulayıcılara Yol Gösterir

- Standartta özel olarak hüküm bulunmayan hallerde yönetim tarafından geliştirilen muhasebe politikasının finansal raporlamanın **amacına** uygun ve finansal bilginin niteliksel özelliklerini karşılayan bilgi üretmesi gerekir (TMS 8, Paragraf 10).
- İşletme Yönetimi muhasebe politikasını geliştirirken başvuracağı temel kaynaklar sırasıyla aşağıdaki gibidir (TMS 8, Paragraf 11):
 - Benzer ve ilişkili konuları ele alan TFRS'lerde yer alan hükümler ve
 - Varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerle ilgili Kavramsal Çerçeve'de yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm esasları.

Uygulayıcılara Yol Gösterir

- İmar barışı düzenlemesinden yararlanılarak taşınmazlarla ilgili ödenen yapı kayıt belgesi bedelleri varlığın değerine mi eklenmelidir yoksa giderleştirilmelidir?
- Varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. (KÇ; Paragraf 4.3)
- Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır. (KÇ; Paragraf 4.3)
- Bir ekonomik kaynağın ekonomik fayda üretme yollarından biri diğer bir varlığın değerini artırmasıdır. (KÇ; Paragraf 4.16)
- Yapı kayıt belgesi taşınmazın ruhsatlandırılmış olmasını sağlayarak gayrimenkulün değerini artıracak ve işletmeye ekonomik fayda girişi sağlayacaktır. Dolayısıyla varlık olarak muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

Ulusal Standart Koyucuların Standartları Doğru Bir Şekilde Yorumlamasına Katkı Sağlar

Ulusal Standart belirleyiciler tarafından geliştirilen alt düzenlemelerin standart koyucunun yaklaşımına uygun olarak oluşturulmasına ve Standartların bu otoriteler tarafından doğru bir şekilde yorumlanmasına katkı sağlar.

Ulusal Standart Koyucuların Standartları Doğru Bir Şekilde Yorumlamasına Katkı Sağlar

Sermayenin Tamamlanması Amacıyla Şirkete Yapılan Ödemenin TFRS'lere göre muhasebeleştirilmesi;

Diğer taraftan; 2018 yılında yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de (Kavramsal Çerçeve) yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyeti olarak tanımlanmıştır. Ayrıca Kavramsal Çerçeve'de gelir, **özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde**, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlar şeklinde ifade edilmiştir. Bu itibarla; işletmenin ortakları tarafından yapılan katkıların gelir yaratmayacağı ve yükümlülük doğurmayacağı değerlendirmesi Kavramsal Çerçeve'ye göre de yapılabilmektedir.

Tüm bu bilgiler çerçevesinde, sermayenin tamamlanması amacıyla ortaklar tarafından yapılan ödemenin, **Tebliğ'de belirtildiği gibi, gerek TFRS gerekse BOBİ FRS açısından doğrudan özkaynak kalemi olarak nitelendirilebileceği** ve niteliği itibarıyla sermaye kaleminden farklılık gösterdiğinden, **finansal durum tablosunda ayrı bir kalem olarak sunulmasında herhangi bir sakınca bulunmadığı** değerlendirilmektedir.

TEŐEKK6URLER