

Kavramsal Çerçeve

Nasıl Okunmalı?

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
17. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu:
Finansal Raporlamaya Değer Katmak

Doç. Dr. Oğuzhan Bahadır – Galatasaray Üniversitesi
obahadir@gsu.edu.tr

FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE NEDİR? NE DEĞİLDİR?

KAVRAMSAL ÇERÇEVE NE DEĞİLDİR?

STATÜ

- ❑ Kavramsal Çerçeve bir **STANDART DEĞİLDİR**
- ❑ Kavramsal Çerçeve’de yer alan hiçbir hüküm, herhangi bir Standartın veya herhangi bir Standarttaki bir hükmün yerine geçmez.

KAVRAMSAL ÇERÇEVE NEDİR?

AMAÇ

- ❑ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna (Kurul) tutarlı kavramlara dayalı olan **STANDARTLARI GELİŞTİRMEDE YARDIMCI OLMAK,**
- ❑ 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
 - ❑ Tüm tarafların Standartları anlama ve yorumlamasına yardımcı olmaktır

1989 yılında Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve yayınlandı

2010 yılında revize edildi.

Bölüm 1: Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı

Bölüm 3: Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme

2011'de IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından öncelik olarak belirlendi.

2018'de Kavramsal Çerçeve (Revize) yayınlandı

Kavramsal Çerçeve (Revize) 1 Ocak 2020 tarihi ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanacaktır.

FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bölüm 1: Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı

Finansal raporlamanın amacı, faydaları ve sınırları
Ekonomik kaynaklar ve talep hakları

Bölüm 2: Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Temel niteliksel özellikler
Destekleyici niteliksel özellikler

Bölüm 3: Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme

Finansal tabloların amacı
Raporlama dönemi
İşletmenin sürekliliği varsayımı

Bölüm 4: Finansal Tabloların Unsurları

Varlık, yükümlülük, özkaynak tanımı
Gelir, gider tanımı

Bölüm 5: Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal tablolara alma kriterleri
Finansal tablo dışı bırakma

Bölüm 6: Ölçüm

Ölçüm esasları
Ölçüm esasları seçilirken dikkate alınması gereken faktörler

Bölüm 7: Sunum ve Açıklama

Sunum ve açıklama amaçları ve ilkeleri
Sınıflandırma

Bölüm 8: Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması

Sermayenin korunması ve karın belirlenmesi
Sermaye koruma düzeltmeleri

Bölüm 1 – Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı

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

Kullanıcı Kararları

Yatırımcılar

Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması

Kredi verenler

Kredi ve benzerlerinin sağlanması ve ödenmesi

Oy hakları ya da başka bir şekilde yönetimin eylemlerini etkileme

Kullanıcıların İhtiyaçları

İşletmenin **ekonomik kaynakları**, **İşletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları** ve bunlarda meydana gelen değişiklikler

İşletme yönetimi ve yönetim kurulunun işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde yerine getirdiği

Ekonomik Kaynaklar ve Talep Haklarına İlişkin Bilgiler

Tahakkuk esasına göre yansıtılan finansal performans
İşlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilir.

Nakit akışları tarafından yansıtılan finansal performans
Gelecekteki net nakit girişleri yaratma gücünün değerlendirilmesinde yardımcı olur.

Bölüm 2 – Faydalı Bilginin Niteliksel Özellikleri

Faydalı 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 alınırken en çok fayda sağlayabilecek bilgi türlerini tanımlar.

Temel Niteliksel Özellikler

İHTİYACA UYGUNLUK

- ❑ İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir.

Önemlilik

- ❑ Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi finansal raporların asli kullanıcılarının belirli bir işletmeye ilişkin finansal bilgileri sağlayan finansal raporlara dayanarak vereceği kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir.

GERÇEĞE UYGUN SUNUM

- ❑ Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir.

Destekleyici Niteliksel Özellikler

KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK

DOĞRULANABİLİRLİK

ZAMANINDA SUNUM

ANLAŞILABİLİRLİK

Bölüm 3 – Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme

Raporlayan İşletme; Finansal tablolar hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen bir işletmedir.

Finansal tablolar; Raporlayan işletmenin varlık, yükümlülük, özkaynak , gelir ve giderleri hakkında bilgi sağlayan belirli bir finansal rapor şeklidir

Finansal Tablolarda Yer Alacak Bilgi

FİNANSAL DURUM TABLOSU

- Varlıklar, borçlar ve özkaynaklar

FİNANSAL PERFORMANS TABLOSU

- Gelirler ve giderler

DİĞER TABLOLAR VE DİPNOTLAR

- Finansal tablo unsurlarıyla ilgili diğer bilgiler,
 - Nakit akışları,
- Ortakların katkıları, ortaklara yapılan dağıtımlar,
- Varsayımlar, tahminler

Raporlama dönemi

İşletmenin Sürekliliği

Finansal Tablolar

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

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

KONSOLİDE OLMAYAN FİNANSAL TABLOLAR

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

BİRLEŞİK FİNANSAL TABLOLAR

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

Bölüm 4 – Finansal Tabloların Unsurları

Finansal Tablo Unsurlarının Tanımı

- ◎ Yeni Kavramsal Çerçeve’de **varlık**, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir **hak** olarak tanımlanmıştır
- ◎ Yeni Kavramsal Çerçeve’de **yükümlülük**, **mükellefiyet**- bir işletmenin kaçınma imkanının olmadığı bir görev veya sorumluluk- olarak tanımlanmıştır.

VARLIK TANIMI

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

YÜKÜMLÜLÜK TANIMI

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

GELİR TANIMI

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

GİDER TANIMI

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

Bölüm 5 – Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

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 Kriterleri

İHTİYACA UYGUNLUK

- ❑ Mevcudiyet belirsizliği
- ❑ Ekonomik fayda girişi ya da çıkışı olasılığının düşük olması

GERÇEĞE UYGUN SUNUM

- ❑ Ölçüm belirsizliği
- ❑ Finansal tablolara almamaktan kaynaklanan bir tutarsızlık (muhasabe uyumsuzluğu)
- ❑ Sunum ve açıklama

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 Kriterleri

VARLIKLAR

- ❑ İşletmenin, finansal tablolara alınmış varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünü kaybetmesiyle gerçekleşir

YÜKÜMLÜLÜKLER

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

Bölüm 6 – Ölçüm

TARİHİ MALİYET

- Tarihi maliyet ölçümleri; varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar.
- Tarihi maliyet cari değerden farklı olarak, ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen bir varlık veya yükümlülüğün değer kaybıyla ilgili olmadıkça, değer değişimlerini yansıtmaz
- Bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda söz konusu varlığın tarihi maliyeti, varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir.
- Bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında, o yükümlülüğün tarihi maliyeti, yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir.

CARİ DEĞER

- Cari değer ölçümleri, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar.

GERÇEĞE UYGUN DEĞER

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

KULLANIM DEĞERİ (Varlıklar için) – İFA DEĞERİ (Yükümlülükler için)

- 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.

CARİ MALİYET

- 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.

Bölüm 7 – Sunum ve Açıklama

SUNUM VE AÇIKLAMA AMAÇLARI VE İLKELERİ

- ⦿ İşletmelere, işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderlerini gerçeğe uygun olarak sunan ihtiyaca uygun bilgiler sağlama esnekliğini vermek ve
- ⦿ Hem tek bir raporlayan işletme için dönemden döneme, hem de tek bir dönem için işletmeler arasında karşılaştırılabilir bilgileri zorunlu kılmak.

SINIFLANDIRMA

VARLIKLAR VE YÜKÜMLÜLÜKLER

- ❑ Sınıflandırma, bir varlık veya yükümlülük için seçilen hesap birimine uygulanır
- ❑ Ancak bazen bir varlık veya yükümlülüğü, farklı özelliklere sahip olan bileşenlere ayırmak ve söz konusu bileşenleri ayrı olarak sınıflandırmak uygun olabilir.

ÖZKAYNAKLAR

- ❑ Faydalı bilgi sağlamak için, farklı özelliklere sahip olmaları durumunda özkaynak üzerindeki talep haklarını ayrı olarak sınıflandırmak gerekebilir
- ❑ Benzer şekilde, faydalı bilgi sağlamak için belirli yasal, düzenleyici veya diğer hükümlere tâbi olmaları halinde özkaynak bileşenlerini ayrı olarak sınıflandırmak gerekebilir.

KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR

- ❑ Gelir ve giderler aşağıdakilerden herhangi birinde sınıflandırılır ve herhangi birine dâhil edilir:
 - (a) Kâr veya zarar tablosunda ya da
 - (b) Kâr veya zarar tablosu dışında, diğer kapsamlı gelirdir.

Bölüm 8– Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması

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

SERMAYE KAVRAMLARI

FİNANSAL SERMAYENİN DEVAMLILIĞI

■ 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.

FİZİKİ SERMAYENİN DEVAMLILIĞI

■ 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.

KARIN BELİRLENMESİ

- Fiziki sermayenin korunması kavramı, cari maliyet ölçüm esasının benimsenmesini gerektirir.
- 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.
- **Kurulun amacı, günümüzde, örneğin yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ile raporlama yapan işletmeler gibi istisnai durumlar dışında belirli bir modeli tavsiye etmek değildir.**
- Varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlendirilmesi veya yeniden düzenlenmesi, özkaynakta artışlara veya azalışlara neden olur. Bu artış ve azalışlar gelir veya giderlerin tanımını karşılarsa da, sermayenin korunmasına ilişkin belirli kavramlar çerçevesinde gelir tablosuna dâhil edilmezler. Bunun yerine bu kalemler, sermaye koruma düzeltmeleri veya yeniden değerlendirme yedekleri olarak özkaynağa dâhil edilir.

Kavramsal ereve

Nasıl Okunmalı?

Teşekkürler ...

Doç. Dr. Oğuzhan Bahadır – Galatasaray Üniversitesi
obahadir@gsu.edu.tr