

Muhasebe Standartları

KGK Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık

Doç.Dr. Rıdvan BAYIRLI

Kasım 2021

Muhasebe Standartları

Copyright © Finansed®

Yayınevi Sertifika No: 50729

Tüm hakları Finansed Yayınevi'ne aittir. Yayınevinin izni alınmadan kısmen veya tamamen çoğaltılması veya farklı biçimlere çevrilmesi yasaktır.

ISBN: 978-605-06421-8-6

BASKI:

Ay-Bay Kırtasiye İnşaat Gıda Pazarlama ve Tic.Ltd.Şti.

1314. Cadde, No:37 Çankaya

ANKARA

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler); Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından aşağıdaki adlarla yayımlanan Standart ve Yorumlardır:

- a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları,
- b) Türkiye Muhasebe Standartları,
- c) TFRS Yorumları ve
- d) TMS Yorumları.

	Sh.
1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	3
2. TMS 1: FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	20
3. TMS 7: NAKİT AKIŞ TABLOSU	35
4. TFRS 1: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI	44
5. TMS 34: ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA	47
6. TMS 27: BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR	50
7. TMS 29: YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA	52
8. TMS 8: MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR	57
9. TMS 10: RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR	65

10. TFRS 8: FAALİYET BÖLÜMLERİ	71
11. TMS 24: İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	76
12. TFRS 10: KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	80
13. TFRS 3: İŞLETME BİRLEŞMELERİ	92
14. TMS 28: İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLAR	97
15. TFRS 11: MÜŞTEREK ANLAŞMALAR	103
16. TFRS 12: DİĞER İŞLETMELERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR	105
17. TMS 32: FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM	108
18. TMS 39: FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME	112
19. TFRS 7: FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR	114
20. TFRS 9: FİNANSAL ARAÇLAR (2017 SÜRÜMÜ)	116
21. TMS 41: TARIMSAL FAALİYETLER	127
22. TMS 2: STOKLAR	134
23. TMS 16: MADDİ DURAN VARLIKLAR	146
24. TFRS 5: SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER	165
25. TMS 40: YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	172

26. TMS 38 : MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	180
27. TFRS 6: MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	195
28. TMS 36: VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	199
29. TMS 37: KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR	210
30. TMS 19: ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	217
31. TFRS 16: KİRALAMALAR	223
32. TFRS 4: SİGORTA SÖZLEŞMELERİ	230
33. TFRS 13: GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ	232
34. TFRS 15: MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT	237
35. TMS 20: DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLAMASI	252
36. TMS 21: KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ	259
37. TMS 23: BORÇLANMA MALİYETLERİ	264
38. TFRS 2: HİSSE BAZLI ÖDEMELER	269
39. TMS 33: HİSSE BAŞINA KAZANÇ	272
40. TMS 12: GELİR VERGİLERİ	277
41. BOBİ FRS	284

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN AMACI VE NİTELİKLERİ

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve genel amaçlı finansal raporlamanın amacını ve ilgili kavramları tanımlamaktadır. Kavramsal Çerçeve'nin amacı:

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

Kavramsal Çerçeve bir Standart değildir.

Kavramsal Çerçeve'de yer alan hiçbir hüküm, herhangi bir Standardın veya herhangi bir Standarttaki bir hükmün yerine geçmez.

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

Kavramsal Çerçeve, KGK'nın Kavramsal Çerçeve ile çalışma deneyimlerine dayalı olarak zaman zaman revize edilebilir. Kavramsal Çerçeve'nin revize edilmiş halleri kendiliğinden Standartlarda değişikliğe yol açmaz.

Bir Standardın değiştirilmesi yönünde verilecek bir karar, Kurulun gündemine bir proje eklenmesini ve söz konusu Standartta bir

değişiklik yapılması konusundaki sürecin tamamlanmasını gerektirir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) bir parçası olan Kurulun misyonu, finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getiren Standartlar geliştirmektir. Kavramsal çerçeve bu misyona katkıda bulunur. Kurulun çalışmaları ekonomide güveni, büyümeyi ve uzun vadeli finansal istikrarı geliştirerek kamu yararına hizmet eder.

Kavramsal Çerçeve aşağıdaki özelliklere sahip Standartlara yönelik dayanak sağlar. Söz konusu Standartlar:

- Yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının ekonomik kararlar hakkında bilgilendirilmelerine imkân sağlamak suretiyle finansal bilgilerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini ve kalitesini artırarak şeffaflığa katkıda bulunur.
- Sermaye sağlayanlara ve onlara paralarını emanet eden insanlar arasındaki bilgi boşluğunu azaltarak hesap verebilirliği güçlendirir. Kavramsal Çerçeve'ye dayalı Standartlar yönetimi sorumlu tutmak için ihtiyaç duyulan bilgileri sağlar. Küresel olarak karşılaştırılabilir bilgilerin bir kaynağı olarak, bu Standartlar tüm dünyadaki düzenleyici kuruluşlar için de oldukça önemlidir.
- Yatırımcıların dünya çapındaki risk ve fırsatları belirlemelerine yardımcı olarak ekonomik verimliliğe katkıda bulunur ve bu nedenle sermaye tahsisini iyileştirir. İşletmeler için, Kavramsal Çerçeve'ye dayalı Standartlardan türetilen tek, güvenilir bir muhasebe dilinin kullanılması, sermaye maliyetini düşürür ve uluslararası raporlama maliyetlerini azaltır.

1. Kavramsal Çerçevenin statüsüne ilişkin olarak aşağıdakilerden hangisi yanlıştır?

- A) Kavramsal Çerçeve’de yer alan herhangi bir hüküm, herhangi bir Standardın ya da herhangi bir Standarttaki bir hükmün yerine geçmez.
- B) Bir standarttaki hüküm kavramsal çerçeve ile çelişirse standarttaki hüküm uygulanır.
- C) Kavramsal Çerçeve’nin revize edilmiş halleri kendiliğinden Standartlarda değişikliğe yol açmaz.
- D) Kavramsal çerçeve bir standarttır.
- E) Yeni bir ekonomik gelişmeye ilişkin mevcut bir standart bulunmuyorsa kavramsal çerçeve uygulanır.

1.2. KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN BÖLÜMLERİ

Kavramsal çerçevedeki düzenlemeler 8 bölümde düzenlenmiş olup bu düzenlemeler ve içerikleri aşağıdaki gibidir:

Bölüm 1: Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı

Bölüm 2: Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Bölüm 3: Finansal Tablolar Ve Raporlayan İşletme

Bölüm 4: Finansal Tabloların Unsurları

Bölüm 5: Finansal Tablolara Alma Ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

Bölüm 6: Ölçüm

Bölüm 7: Sunum Ve Açıklama

Bölüm 8: Sermaye Kavramları Ve Sermayenin Korunması

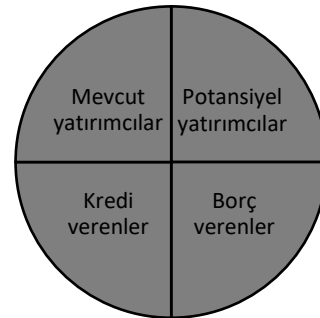
1.2.1. Bölüm 1: Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı finansal bilgi sağlamaktır.

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. Bu kararlar aşağıdakileri içerir:

- a) Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,
- b) Kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi veya
- c) Yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakları kullanması.

Mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların birçoğunun, raporlayan işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkânı bulunmamaktadır ve ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumundadırlar. Dolayısıyla genel amaçlı finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcıları şunlardır:



Şekil: Asli Kullanıcılar

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

Diğer taraftan genel amaçlı finansal raporlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer tarafların ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri sağlamaz ve sağlamaları mümkün değildir. Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin değerini gösterecek şekilde tasarlanmamıştır. Fakat bu raporlar mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin değeri hakkında yapacakları tahminlerde yardımcı olacak bilgiyi sağlar.

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

Kavramsal çerçevede anlatım açısından finansal durum tablosunda (bilanço) aktif ve pasif kelimeleri yerine “ekonomik kaynaklar” ve “talep hakları” ifadeleri kullanılmaktadır.

Aktif	Pasif
Ekonomik Kaynaklar	Talep Hakları

Tahakkuk esaslı muhasebede, işlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep hakları üzerindeki etkileri, ilgili nakit girişleri ve ödemeler farklı bir dönemde gerçekleşmiş olsa bile, gerçekleştiği dönemde gösterilir. Finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu tahakkuk esasına göre düzenlenir. Sadece nakit akım tablosu tahakkuk esasına göre nakit esasına göre düzenlenmektedir.

1.2.2. Bölüm 2: Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

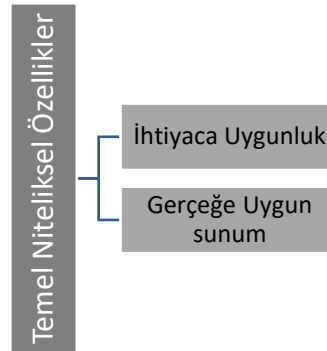
Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan finansal bilgileri esas alarak işletme hakkında kararlar alırken en çok fayda sağlayabilecek bilgi türlerini tanımlamaktadır.

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

Tablo: Finansal Bilginin Taşınması Gereken Nitelikler

Temel Niteliksel Özellikler	Destekleyici Özellikler
- İhtiyaca uygunluk - Gerçeğe uygun sunum.	- Karşılaştırılabilirlik - Doğrulanabilirlik - Zamanında sunum - Anlaşılabilirlik

1.2.2.1. Temel Niteliksel Özellikler



Şekil: Temel Niteliksel Özellikler

Bilginin faydalı olması için hem ihtiyaca uygun olması, hem de sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir. İhtiyaca

uygun olmayan bir olayın gerçeğe uygun olarak sunulması ya da ihtiyaca uygun bir olayın gerçeğe uygun olmayan şekilde sunulması kullanıcıların doğru karar vermelerine yardımcı olmaz.

Temel niteliksel özelliklerin uygulanması aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

- ☀ İlk olarak, raporlayan işletmenin finansal bilgilerini kullananlara faydalı olabilecek bir ekonomik olaya ilişkin bilgiler belirlenir.
- ☀ İkinci olarak, ekonomik olaya ilişkin ihtiyaca en uygun olacak bilgi türü belirlenir.
- ☀ Üçüncü olarak da, söz konusu bilginin mevcut olup olmadığı ve ekonomik olayın gerçeğe uygun sunumu sağlayıp sağlayamayacağı belirlenir.

Bilgi bu özelliklere sahipse, temel niteliksel özellikleri yerine getirme süreci o noktada tamamlanır. Aksi halde, süreç bir sonraki ihtiyaca en uygun bilgi türü belirlenerek tekrarlanır.

2. Aşağıdakilerden hangisi, Kavramsal Çerçeveye göre finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özelliklerden bir tanesi değildir?

- A) İhtiyaca uygunluk
- B) Gerçeğe uygun sunum
- C) Karşılaştırılabilirlik
- D) Önemlilik
- E) Zamanında sunum

a) İhtiyaca Uygunluk (Kullanışlılık)

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

durumunda dahi bilgi, verilen kararda fark yaratma gücüne sahip olabilir.

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

İHTİYACA UYGUNLUK	
Tahmin Değeri	Doğrulama Değeri

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

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

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

Önemlilik: Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir. Diğer bir

ifadeyle önemlilik, ihtiyaca uygunluğun, bireysel bir işletmenin finansal raporu bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemlerin niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alan işletmeye özgü halidir. Bu nedenle, önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmemiş veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği belirtilmemiştir.

b) Gerçeğe Uygun Sunum

Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir. Birçok durumda, ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçimi aynıdır. Aynı olmadığı durumda, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez.

Gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir.

GERÇEĞE UYGUN SUNUM		
Tam Sunum	Tarafsız Sunum	Hatasız Sunum

Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır. Elbette, kusursuzluğa nadir olarak erişilebilir. Kurulun amacı bu niteliklerin mümkün olan en üst seviyeye çıkarılmasıdır.

i) Tam bir sunum; bir kullanıcının sunulan olayı anlaması için gerekli tanımlamalar ve açıklamalar dâhil olmak üzere gereken tüm bilgileri içerir. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal ifadesini ve rakamsal ifadenin neyi temsil ettiğini içerir (örneğin, tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer). Bazı kalemler için tam bir sunum,

kalemlerin niteliğine ve yapısına ilişkin önemli gerçekleri, söz konusu kalemlerin niteliğini ve yapısını etkileyebilecek faktörleri ve durumları ve rakamsal ifadenin belirlenmesinde kullanılan süreçle ilişkin açıklamaları da gerektirebilir.

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

Tarafsızlık, ihtiyatlı davranışla desteklenir. İhtiyatlılık, belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlı davranmak, varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmemesi ve yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir. Aynı şekilde, ihtiyatlı davranmak varlıkların ve gelirlerin olduğundan düşük, yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesine izin vermez. Bu tür yanlışlıklar, gelecek dönemlerde gelir veya giderlerin olduğundan yüksek veya düşük gösterilmesine yol açabilir.

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

seçilmesini amaçlayan kararların bir sonucuysa, belirli Standartlar asimetrik hükümler içerebilir.

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

3.

- I- İhtiyaca uygunluk
- II- Gerçeğe uygun sunum
- III- Anlaşılabilirlik
- III- Tutarlılık

Yukarıdakilerden hangisi / hangileri, Kavramsal Çerçeveye göre finansal bilginin taşınması gereken “temel niteliksel özelliklerden”dir?

- A) Yalnız I
- B) I ve II
- C) II ve III
- D) I, II ve III
- E) I, II, III ve IV

Finansal raporlardaki parasal tutarlar doğrudan gözlemlenemediğinde ve bunun yerine tahmin edilmeleri gerektiğinde, **ölçüm belirsizliği**

ortaya çıkar. Makul tahminlerin kullanımı finansal bilginin hazırlanmasının temel bir parçasıdır ve tahminlerin açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması ve açıklanması durumunda bilginin faydasını azaltmaz. Yüksek düzeydeki bir ölçüm belirsizliği bile bu tür bir tahminin faydalı bilgi sağlamasını engellemez.

1.2.2.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler

Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik, hem ihtiyaca uygun olan hem de gerçeğe uygun olarak sunulması amaçlanan bilginin faydasını arttıran niteliksel özelliklerdir.



Şekil: Destekleyici Niteliksel Özellikler

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

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

açıklamalar, karşılaştırılabilir olmamayı kısmen telafi edebilir.

Ayrıca destekleyici niteliksel özellikler, bir ekonomik olayın sunumunda kullanılacak iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesine yardımcı olabilir.

a) Karşılaştırılabilirlik

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

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.

Tutarlılık, karşılaştırılabilirlikle ilişkili olsa da aynı anlama gelmemektedir. Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir dönemde, aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılmasını ifade eder. Amaç karşılaştırılabilirlik olmakla birlikte tutarlılık, bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olmaktadır.

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

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

b) Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun olarak sunduğu konusunda emin olmalarına yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir. Nicel bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir.

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

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

c) Zamanında sunum (güncellik)

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

d) Anlaşılabilirlik

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

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

4. Bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu konusunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelen finansal bilginin niteliksel özelliği aşağıdakilerden hangisidir?

- A) Karşılaştırılabilirlik
- B) Tutarlılık
- C) Doğrulanabilirlik
- D) Önemlilik
- E) Anlaşılabilirlik

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

bir danışmandan yardım alma ihtiyacı duyabilirler.

1.2.3. Bölüm 3: Finansal Tablolar Ve Raporlayan İşletme

1.2.3.1. Finansal Tabloların Amacı

Finansal tabloların amacı, raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına raporlayan işletmenin gelecekteki beklenen net nakit girişlerini ve işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmede faydalı olacak finansal bilgi sağlamaktır.

1.2.3.2. Raporlama dönemi

Finansal tablolar, belirli bir dönem (raporlama dönemi) için hazırlanır. Raporlama dönemi yalnızca istisnai durumlarda değişebilir.

1.2.3.3. Karşılaştırmalı bilgi

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

1.2.3.4. Proforma bilgilerinin sunulması

TFRS raporlamasında, yerel düzenlemeler ve ilgili borsa kuralları izin veriyorsa ve belirli kriterler karşılanıyorsa, proforma bilgilerin sunulması kabul edilebilir.

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

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

- b) Finansal tablo kullanıcıları için faydalı olması.

1.2.3.5. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı

Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticareti durdurma niyetinde olmadığı veya başka bir alternatifi olmadığı sürece, finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanır. Böyle bir niyet veya ihtiyaç olduğu takdirde finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı (tasfiye bilançosu, borca batıklık bilançosu gibi) kullanılan esas da finansal tablolarda tanımlanmalıdır.

1.2.3.6. Finansal Tablo Türleri

TFRS’de finansal tablolar, konsolide, bireysel ve ayrı mali tablolar olarak sınıflandırılmaktadır:

a) Konsolide finansal tablolar

Nitelikli bir yatırım işletmesi olmadıkça veya belirli muafiyet kriterleri karşılanmadıkça bir veya daha fazla bağlı ortaklığı olan bir işletme konsolide finansal tablolar sunar.

Konsolide finansal tablolar, hem ana ortaklık, hem de onun bağlı ortaklıklarından oluşan bir raporlayan işletmenin finansal tablolarıdır.

b) Bireysel finansal tablolar

Bağlı ortaklığı olmayan ancak iştirakleri veya iş ortaklıklarındaki yatırımları olan bir işletme özel muafiyet kriterleri karşılanmadıkça, bu yatırımlar özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştiriliyorsa, bireysel finansal tablolar hazırlar.

c) Ayrı finansal tablolar

Konsolide veya bireysel finansal tablolar hazırlaması gerekmeyen bir ana şirket, bir iştirakteki yatırımcı veya bir iş ortaklığındaki ortak girişimcinin ayrı finansal tablolar sunmasına izin verilir, ancak zorunlu değildir. Alternatif olarak, konsolide veya bireysel finansal tablolara ek olarak ayrı finansal tablolar da hazırlanabilir.

d) Birleşik finansal tablolar

Tamamının ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi içinde olmadığı iki ya da daha fazla işletmeden oluşan raporlayan işletmenin finansal tablolarıdır.

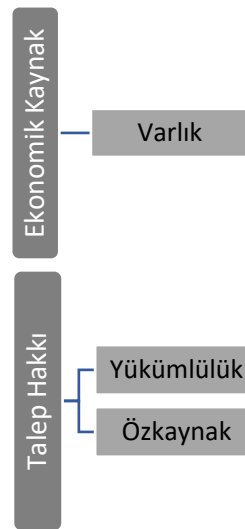
1.2.3.7. Tam Bir Finansal Tablolar Seti

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir:

- Finansal durum tablosu,
- Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- Özkaynaklar değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Muhasebe politikaları dahil dipnotlar,
- Karşılaştırmalı bilgiler,
- Bir önceki dönemin başındaki mali durum tablosu (üçüncü finansal durum tablosu) belirli durumlarda. (TFRS’ye ilk geçişte, açılış finansal durum tablosu düzenlenirken)

1.2.4. Bölüm 4: Finansal Tabloların Unsurları

Kavramsal Çerçeve, “varlıklar” ve “borçlar” tanımlarını ortaya koymaktadır. “Özkaynak”, “gelir” ve “gider” tanımları, varlık ve yükümlülük tanımlarından türetilmiştir.



Şekil: Finansal Durum Tablosu Unsurları

1.2.4.1. Varlık Tanımı

Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır.

Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.

Bu bölüm, bu tanımları üç açıdan ele almaktadır:

- a) Hak,
- b) Ekonomik fayda üretme potansiyeli,
- c) Kontrol.

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

1.2.4.2. Yükümlülük Tanımı

Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir. Bir yükümlülüğün mevcut olması için üç şartın karşılanması gerekir:

- a) İşletmenin bir mükellefiyeti olması,
- b) Mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması,
- c) Mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olması.

a) Mükellefiyet

Yükümlülük konusundaki ilk kriter, işletmenin bir mükellefiyetinin olmasıdır. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur.

b) Bir Ekonomik Kaynağın Devri

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

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

c) Geçmişteki Olaylar Sonucunda Oluşan Mevcut Mükellefiyet

Bir yükümlülüğe ilişkin üçüncü kriter, mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olmasıdır. Mevcut bir mükellefiyet geçmişteki olayların sonucunda ve ancak aşağıdaki durumların varlığı halinde meydana gelmiştir:

- i) İşletmenin ekonomik fayda elde etmiş olması veya bir edimde bulunmuş olması durumunda ve
- ii) Sonuç olarak, işletmenin aksi halde devretmek zorunda kalmayacağı bir ekonomik kaynağı devretmek zorunda olacağı veya olabileceği durumda.

1.2.4.3. Varlıklar ve Yükümlülükler

a) Hesap Birimi

Hesap birimi, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarının uygulandığı bir hak ya da bir haklar grubu, bir mükellefiyet ya da bir mükellefiyetler grubu veya bir haklar ve mükellefiyetler grubudur.

Hesap birimi, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarının bir varlık veya yükümlülüğe nasıl uygulanacağı değerlendirilirken söz konusu varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ve giderler için seçilir. Bazı

durumlarda finansal tablolara alma için bir hesap birimi, ölçüm için ise farklı bir hesap birimini seçmek uygun olabilir. Örneğin, sözleşmeler bazen ayrı olarak finansal tablolara alınırken bir sözleşme portföyü kapsamında ölçülebilir. Sunum ve açıklama için varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerin toplulaştırılması veya bileşenlerine ayrılması gerekebilir.

b) Müeccel Sözleşmeler

Müeccel sözleşme, taraflarca eşit ölçüde yerine getirilmeyen bir sözleşme veya sözleşmenin bir bölümüdür. Bu tür sözleşmelerde, taraflar mükellefiyetlerinden hiçbirini hâlihazırda yerine getirmemiş veya her bir taraf hâlihazırda mükellefiyetlerini eşit ölçüde yerine getirmiştir. Müeccel bir sözleşme, ekonomik kaynak takası yapmak için bileşik bir hak ve mükellefiyet tesis eder. Söz konusu hak ve mükellefiyet birbirine bağlıdır ve ayrılamaz. Bu nedenle, birleşik hak ve mükellefiyet tek bir varlık veya yükümlülük tesis eder

c) Sözleşmeye Dayalı Hak Ve Mükellefiyetlerin Özü

Bir sözleşmenin hükümleri, sözleşmeye taraf olan bir işletme için hak ve mükellefiyetler meydana getirir. Söz konusu hak ve mükellefiyetleri gerçeğe uygun olarak sunabilmek için finansal raporlar bunların özünü raporlar.

Bazı durumlarda, hak ve mükellefiyetlerin özü, sözleşmenin hukuki biçiminden açıkça belli olur. Diğer durumlarda, sözleşmenin veya bir sözleşme grubu veya setinin hükümleri, hak ve mükellefiyetlerin özünü belirlemek için analiz gerektirir.

Bir sözleşmedeki açık veya zımni tüm hükümler öze sahip olmadıkları haller dışında, dikkate alınır. Zımni hükümler, örneğin müşterilere mal satmak için sözleşme yapan işletmelere uygulanan yasal garanti

mükellefiyetleri gibi yasayla tesis edilen mükellefiyetler içerebilir.

1.2.4.3. Özkaynak Tanımı

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

$$\text{Varlıklar} = \text{Yükümlülükler} + \text{Özkaynaklar}$$

$$\text{Özkaynaklar} = \text{Varlıklar} - \text{Yükümlülükler}$$

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

- İşletme tarafından ihraç edilen çeşitli türlerdeki payları ve
- İşletmenin özkaynağı üzerinde başka bir talep hakkı ihraç etme yönündeki bazı mükellefiyetleri.

1.2.4.4. Gelir ve Gider Tanımları

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

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

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

Gelir ve giderler, finansal tabloların bir işletmenin finansal performansı ile ilgili olan unsurlarıdır. Finansal tablo kullanıcıları hem

bir işletmenin finansal durumu hem de işletmenin finansal performansı hakkında bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, gelir ve giderler varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler olarak tanımlansa da gelir ve giderler hakkındaki bilgiler, varlık ve yükümlülükler hakkındaki bilgiler kadar önemlidir.

5. Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlar aşağıdakilerden hangisi ile tanımlanır?

- A) Gelir
- B) Gider
- C) Varlık
- D) Kar
- E) Yükümlülük

1.2.4.5. Ekonomik Kaynaklarda Ve Talep Haklarındaki Diğer Değişiklikler

Ekonomik kaynaklarda ve talep haklarındaki diğer değişiklikler aşağıdaki gibidir:

- a) Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin katkıları ve onlara yapılan dağıtımlardır. Sermaye artış ve azalışları, kar dağıtımları gibi.
- b) Özkaynakta artış veya azalışa yol açmayan varlıklardaki veya yükümlülüklerdeki değişikliklerdir.

1.2.5. Bölüm 5: Finansal Tablolara Alma Ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

1.2.5.1. Finansal Tablolara Alma

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

tablolara alma, söz konusu kalemin bu tablolardan birinde -gerek tek başına, gerek başka kalemlerle birlikte toplu olarak- yazıyla ve parasal tutar olarak gösterilmesini ve bu tutarın o tablodaki bir veya birkaç toplama dâhil edilmesini içerir. Bir varlık, yükümlülük ya da özkaynağın finansal durum tablosuna yansıtılan tutarı ‘defter değeri’ olarak ifade edilir.

1.2.5.2. Finansal Tablolara Alma Kriterleri

Sadece varlık, yükümlülük veya özkaynak tanımını karşılayan kalemler finansal durum tablosuna alınır. Benzer şekilde, sadece gelir veya gider tanımını karşılayan kalemler finansal performans tablosuna (tablolarına) alınır. Ancak bu unsurlardan birinin tanımını karşılayan her kalem finansal tablolara alınmaz. Unsurlardan birinin tanımına giren bir kalemi finansal tablolara almamak, finansal durum tablosu ve finansal performans tablosunun (tablolarının) eksik olmasına neden olabilir ve faydalı bilgileri finansal tabloların dışında bırakabilir. Öte yandan bazı durumlarda, unsurlardan birinin tanımına giren bazı kalemleri finansal tablolara almak faydalı bilgi sağlamayabilir.

1.2.5.3. Mevcudiyet Belirsizliği

Bir varlığın veya yükümlülüğün mevcut olup olmadığının belirsiz olduğu durumları tasvir etmektedir. Bazı durumlarda bu belirsizlik ve muhtemelen bunun yanı sıra ekonomik fayda girişi ya da çıkış olasılığının düşük olması ve istisnai çeşitlilikte olası sonucun var olması, bir varlık veya yükümlülüğün nihai olarak tek bir tutar üzerinden ölçülerek finansal tablolara alınmasının, ihtiyaca uygun bilgi sağlamayacağı anlamına gelebilir. Varlık veya yükümlülük finansal tablolara alınsa da alınmasa da, finansal tablo dipnotlarında bunlara ilişkin belirsizliklerle ilgili açıklayıcı bilgilerin sağlanması gerekebilir.

1.2.5.4. Ölçüm Belirsizliği

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

1.2.5.5. Çıktı Belirsizliği

Bir varlık veya yükümlülüğün kaynaklanacak herhangi bir ekonomik fayda giriş veya çıkışının tutarı ve zamanlamasıyla ilgili belirsizliktir.

1.2.5.6. Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal tablo dışı bırakma, finansal tablolara alınmış bir varlık veya yükümlülüğün tamamının ya da bir kısmının işletmenin finansal durum tablosundan çıkarılmasıdır. Bu işlem satış, devir, nakil vb. sebeplerden dolayı olabilir. Finansal tablo dışı bırakma genelde bir kalemin artık varlık veya yükümlülük tanımını karşılamadığı zaman gerçekleşir:

- Bir varlık için finansal tablo dışı bırakma, genelde işletmenin, finansal tablolara alınmış varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünü kaybettiğinde gerçekleşir ve
- Bir yükümlülük için finansal tablo dışı bırakma, genelde işletmenin, finansal tablolara alınmış yükümlülüğün tamamı veya bir kısmı için artık mevcut bir mükellefiyeti kalmadığında gerçekleşir.

1.2.6. Bölüm 6: Ölçüm

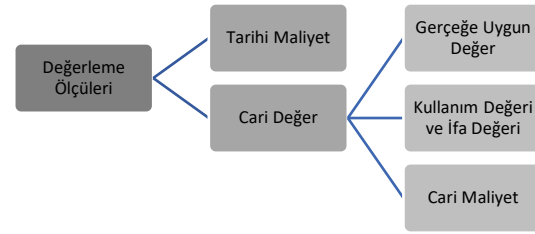
Finansal tablolara alınan unsurlar parasal tutar üzerinden ölçülür. Ölçme işlemi bir ölçüm esası seçilmesini gerektirir. Ölçüm esası, bir kalemin

ölçülen tanımlanmış bir özelliğidir. Örneğin, tarihi maliyet, gerçeğe uygun değer ya da ifa değeri. Bir ölçüm esasının bir varlık veya yükümlülüğe uygulanması, söz konusu varlık veya yükümlülüğe ve ilgili gelir ve giderlere ilişkin bir ölçüm ortaya çıkarır.

1.2.6.1. Ölçüm Temeli

Finansal tablolar, gerçeğe uygun değere giderek daha fazla vurgu yapılarak, değiştirilmiş tarihi maliyet esasına göre hazırlanırlar.

1.2.6.2. Ölçüm (Değerleme) Esasları



Şekil: Ölçüm Esasları



1.2.6.2.1. Tarihi Maliyet

Tarihi maliyet ölçümleri; varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler

hakkında parasal bilgi sağlar. Bu parasal bilgi, en azından kısmi olarak, bunları doğuran işlem ya da diğer olayın fiyatından elde edilir. Tarihi maliyet cari değerden farklı olarak, ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen bir varlık veya yükümlülüğün değer kaybıyla ilgili olmadıkça, değer değişimlerini yansıtmaz.

Bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda söz konusu varlığın tarihi maliyeti, varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir.

Bu değer varlığı edinmek ve oluşturmak için ödenen bedel artı işlem maliyetlerinden oluşur.

Bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında, o yükümlülüğün tarihi maliyeti, yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir.

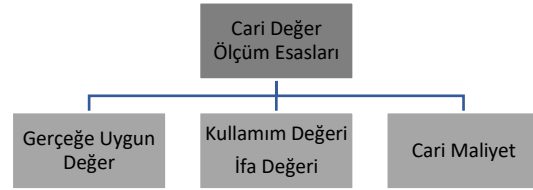
1.2.6.2.2. Cari Değer

Cari değer ölçümleri, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar. Güncelleme nedeniyle varlık ve yükümlülüklerin cari değerleri, bir önceki ölçüm tarihinden bu yana nakit akış tahminlerinde ve söz konusu cari değerlerde yansıtılan diğer faktörlerde meydana gelen değişiklikleri yansıtır.

Tarihi maliyetten farklı olarak bir varlık veya yükümlülüğün cari değeri, kısmen de olsa varlık veya yükümlülüğü doğuran işlem veya diğer olayın fiyatından elde edilmez.

Cari değer ölçüm esasları aşağıdaki değer kavramlarını içerir:

- a) Gerçeğe uygun değer,
- b) Varlıklar için kullanım değeri ve yükümlülükler için ifa değeri ve
- c) Cari maliyet.



a) 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.

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

6. Türkiye Muhasebe Standartları'nda piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanan değerleme kavramı aşağıdakilerden hangisidir?

- A) Gerçeğe uygun değer
- B) Kullanım değeri
- C) Maliyet bedeli
- D) Piyasa fiyatı
- E) Net gerçekleştirilebilir değer

b) Kullanım değeri ve ifa değeri

Kullanım değeri, işletmenin **bir varlığın** kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği nakit akışlarının ya da diğer ekonomik faydaların bugünkü değeridir.

İfa değeri, işletmenin **bir yükümlülüğü** yerine getirdiğinde devretmek zorunda olmayı beklediği nakit ya da diğer ekonomik kaynakların bugünkü değeridir. Bu nakit ve diğer ekonomik kaynak tutarları sadece yükümlülüğün karşı tarafına devredilecek tutarları değil, aynı zamanda işletmenin yükümlülüğü ifa etmesine imkân vermeleri için diğer taraflara devretmek zorunda olmayı beklediği tutarları da içerir.

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

7. Aşağıdakilerden hangisi cari değer ölçüm esaslarından bir tanesi değildir?

- A) Gerçeğe uygun değer
- B) Kullanım değeri
- C) İfa değeri
- D) Cari maliyet
- E) Net gerçekleştirilebilir değer

Örnek: Bir işletme kullanmaya devam ettiği bir makineden önümüzdeki üç yıl içerisinde sırasıyla, 500.000 TL, 400.000 TL ve 300.000 TL net nakit akışı beklemektedir. Makinenin 3. yılın sonunda 50.000 TL hurda değeri olduğu tahmin edilmektedir. Piyasada geçerli faiz oranı (iskonto oranı) % 15'tir. Buna göre makinenin "kullanım değeri" kaç TL'dir?

Çözüm:

$$KD = \frac{500.000}{(1+0,15)^1} + \frac{400.000}{(1+0,15)^2} + \frac{300.000+50.000}{(1+0,15)^3}$$

$$KD = \frac{500.000}{1,15} + \frac{400.000}{1,3225} + \frac{350.000}{1,5208}$$

$$KD = 434.782,60 + 302.457,46 + 230.130,68$$

KD = 967.370,74 TL olacaktır.

Kullanım değeri ve ifa değeri, piyasa katılımcılarının varsayımlarından ziyade işletmeye özgü varsayımları yansıtır.

Uygulamada, bazen piyasa katılımcılarının kullanacağı ve işletmenin kendisinin kullandığı varsayımlar arasında azda olsa fark olabilir.

Kullanım değeri ve ifa değeri doğrudan gözlemlenemez ve nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri kullanılarak belirlenir.

Kullanım değeri ve ifa değeri, gerçeğe uygun değer için tanımlanan faktörlerle aynı faktörleri yansıtır fakat bunu piyasa katılımcısının bakış açısından ziyade işletmeye özgü bir bakış açısından ele alır.

Başka bir ifade ile gerçeğe uygun değer piyasaya özgü bir değer iken kullanım değeri ve ifa değeri işletmeye özgü bir değerdir.

c) Cari maliyet

Bir varlığın cari maliyeti, söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyetidir. Cari maliyet, ölçüm tarihinde söz konusu varlık için ödenecek bedel artı o tarihte katlanılabilecek işlem maliyetlerinden oluşur. Bir yükümlülüğün cari maliyeti, ölçüm tarihinde söz konusu yükümlülüğe denk bir yükümlülük için alınabilecek olan bedel eksi o tarihte yüklenilebilecek işlem maliyetlerinden oluşur. Cari maliyet, tarihi maliyet gibi, bir giriş değeridir. İşletmenin varlığı edinebileceği veya yükümlülüğe katlanabileceği piyasadaki fiyatları yansıtır. Bu nedenle, çıkış değerleri olarak ele alınan gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değerinden farklıdır. Bununla birlikte tarihi maliyetten farklı olarak cari maliyet, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtır.

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

1.2.7. Bölüm 7: Sunum ve Açıklama

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

Finansal tablolardaki bilginin etkili bir biçimde iletilmesi, söz konusu bilgiyi daha ihtiyaca uygun hale getirir ve işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderlerinin gerçeğe uygun sunumuna katkıda bulunur.

1.2.7.1. Sınıflandırma

Sınıflandırma; varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin, sunum ve açıklama amaçları açısından benzer özelliklerine göre tasnif edilmesidir. Bu özellikler kalemin yapısını, işletmenin yürüttüğü iş faaliyetlerindeki işlevini ve nasıl ölçüldüğünü içerir. Benzer olmayan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin birlikte sınıflandırılması, ihtiyaca uygun bilgiyi gizleyebilir, anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği azaltabilir ve sunmayı amaçladığı hususun gerçeğe uygun sunumunu sağlamayabilir.

1.2.7.2. Netleştirme

Netleştirme, işletmenin bir varlık ve yükümlülüğü ayrı hesap birimleri olarak finansal tablolara almak ve ölçmekle birlikte, bunları finansal durum tablosunda tek bir net tutar içinde gruplaması halinde meydana gelir. Netleştirme, benzer olmayan varlıkları bir

arada sınıflandırır ve bu nedenle genellikle uygun değildir.

Varlıkları ve yükümlülükleri netleştirmek bir hak ve mükellefiyetler setini tek bir hesap birimi olarak ele almaktan farklıdır.

1.2.7.3. Toplulaştırma

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

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

1.2.7.4. Varlıkların Ve Yükümlülüklerin Sınıflandırılması

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. Bu durum, söz konusu bileşenlerin ayrı olarak sınıflandırılmasının netice itibarıyla daha faydalı finansal bilgiyi sağlayacak olması durumunda uygun olacaktır. Örneğin, bir varlık veya yükümlülüğü dönen ve duran bileşenlere ayırmak ve bu bileşenleri ayrı olarak sınıflandırmak uygun olabilir.

1.2.7.5. Özkaynağın Sınıflandırılması

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. Örneğin,

bazı ülkelerde, işletmenin özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine dağıtım yapmasına ancak işletmenin dağıtılabılır olarak tanımlanmış yeterli yedeklere sahip olması durumunda izin verilmektedir.

Söz konusu yedeklerin ayrı olarak sunulması veya açıklanması faydalı bilgi sağlayabilir.

1.2.7.6. Gelir ve Giderlerin Sınıflandırılması

Sınıflandırma aşağıdakilere uygulanır:

- a) Bir varlık veya yükümlülük için seçilen hesap biriminden kaynaklanan gelir ve giderlere ya da
- b) Bileşenlerin farklı özelliklere sahip olması ve ayrı olarak tanımlanması durumunda, bu tür gelir ve giderlerin bileşenlerine. Örneğin, bir varlığın cari değerindeki bir değişiklik, değer değişimleri ve faiz tahakkukun etkilerini içerebilir.

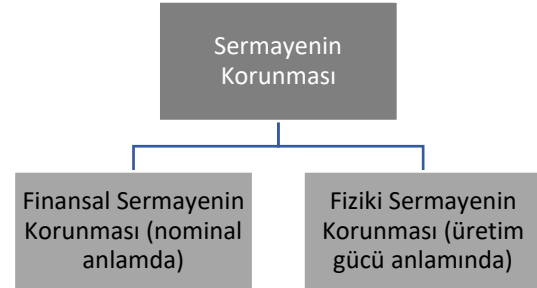
Sonuç olarak daha faydalı finansal bilgilerin sağlanacak olması durumunda söz konusu bileşenleri ayrı olarak sınıflandırmak uygun olacaktır.

1.2.7. 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. Bu kavramın belirlenmiş olması işletme sermayesinin getirisi ile işletme sermayesinde meydana gelen artış arasında bir ayrım yapabilmenin ön şartıdır. Varlık girişlerinin, sadece sermayenin devamlılığı için gereken tutarları aşan kısmı kâr olarak tanımlanabilir ve dolayısıyla sermayenin getirisi olarak kabul edilebilir. Böylece, gelirden giderler (uygun olması halinde, sermaye koruma düzeltmeleri de dâhil olmak üzere) düşüldükten sonra kalan

tutar kârdır. Giderlerin gelirden fazla olması halinde kalan tutar zarardır.

Sermayenin korunması kavramları aşağıdaki şekilde ikiye ayrılmaktadır:



a) Finansal sermayenin devamlılığı

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

b) Fiziki sermayenin devamlılığı

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

2. TMS 1: FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

2.1. FİNANSAL TABLOLARIN AMACI

Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir. Finansal tablolar, bu amaca ulaşmak için aşağıdakiler hakkında bilgi sağlar:

- Varlıklar,
- Yükümlülükler,
- Özkaynak,
- Kazanç ve kayıplar dâhil, gelir ve giderler,
- Ortakların, ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve
- Nakit akışları.

Bu bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bu nakit akışlarının zamanlamasını ve kesinliğini tahmin etmelerine yardımcı olur.

Dipnotlar: Finansal durum tablosunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir. Dipnotlar, bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kıstasını karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.

2.2. TAM BİR FİNANSAL TABLOLAR SETİ

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur:

- Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,
- Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler ve
- İşletmenin, bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması veya finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapması ya da finansal tablo kalemlerinin yeniden sınıflandırması durumunda bir önceki dönemin başına ait finansal durum tablosu.

İşletme, tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamını eşit derecede önemle sunar.

2.3. FİNANSAL RAPORLAMADA GENEL ESASLAR

2.3.1. Gerçeğe uygun sunum ve TFRS'lerle uyum

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunar. Gerçeğe uygun sunum; işlem, olay ve koşulların etkilerinin; varlıklara, yükümlülüklerle, gelir ve giderlere ilişkin olarak Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de (Kavramsal Çerçeve) yer alan tanımlara ve finansal tablolara alma kıstaslarına uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini gerektirir. TFRS'lerin uygulanmasıyla,