



1. BÖLÜM

Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması ile ilgili Kavramsal Çerçeve

Yrd. Doç. Dr. Kerem SARIOĞLU

**İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Muhasebe Anabilim Dalı Öğretim Üyesi**

1.1.KAVRAMSAL ÇERÇEVE METNİNİN AMACI

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na gelecekte yeni standartların hazırlanmasında ve mevcut standartlarda yapılacak değişikliklerde kılavuzluk etmek.
- Alternatif muhasebe uygulamalarının sayısını azaltarak harmonizasyonun sağlanmasında kurul üyelerine yardımcı olmak.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun TFRS'nin "ulusal muhasebe standartlarının hazırlanmasında" yardımcı olmak.
- Finansal tablo hazırlayıcılarına, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın TFRS'nin uygulanmasında yardımcı olmak.
- Denetçilere, finansal tabloların TFRS'ye göre hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş belirtmelerinde yardımcı olmak.
- Finansal tablo kullanıcılarına, TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları yorumlamalarında yardımcı olmak.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TFRS'nin) oluşturulmasındaki genel yaklaşımı hakkında ilgi duyanlara bilgi sunmak.

1.2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE METNİNİN KAPSAMI

Kavramsal çerçeve metni kapsamında açıklanan hususlar aşağıdaki gibidir:

- Finansal tabloların amacının açıklanması,
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özelliklerin neler olduğunun açıklanması,
 - Finansal tablo unsurlarının, tanımı, finansal tablolara dahil edilmesi (tanınma – muhasebeleştirilme) ve ölçülmesi ile ilgili genel prensiplerin açıklanması,
- Sermaye ve sermaye sürekliliği kavramlarının açıklanması

1.3. SORU VE CEVAPLARLA KAVRAMSAL ÇERÇEVE METNİ

1.3.1 KAVRAMSAL ÇERÇEVE METNİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ İLE İLGİLİ SORULAR

1.3.1.1 “Kavramsal Çerçeve” nedir?

TFRS'nin iyi anlaşılabilmesi için öncelikli olarak okunması gerekli metin olan **“Kavramsal Çerçeve”, bir standart değildir.** Özellikle belli bir finansal tablo kalemi ile ilgili ölçme veya raporlama kurallarına da işaret etmemektedir. Buna rağmen söz konusu metin **en az standartlar kadar önemlidir.** Çerçeve metnin iyi anlaşılabilmesi durumunda, TFRS'nin doğru bir şekilde uygulanması güçtür.

1.3.1.2 “Kavramsal Çerçeve”nin İYİ ANLAŞILMASI neden ÇOK ÖNEMLİDİR?

TFRS'nin uygulanmasından önce “Kavramsal Çerçeve” iyi anlaşılmalıdır. Çünkü TFRS'nin çeşitli finansal tablo kalemlerinin ölçülmesi ile ilgili olarak kural koyma şekli, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve tebliğlerinin kesin hükümlerinden farklıdır. TFRS kesin hükümler içermez, kural temelli değil, ilke temellidir. TFRS'de, finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesinde, çoğu durumda bu tabloları hazırlayanların kendi yargılarını kullanmalarına müsaade edilmektedir.

Örnek:

VUK 333 No'lu genel tebliği ekinde verilen listeye göre bilgisayarlar için belirlenen ekonomik ömür (amortisman süresi) 4 yıldır. VUK hükümlerine göre finansal tablo hazırlayanların bu süreden farklı bir süre seçme hakkı yoktur. Halbuki bir işletme için bir bilgisayardan ekonomik olarak fayda sağlanacak süre bundan daha kısa bir süre de olabilir. Ancak VUK hükümleri uygulanması zorunlu hükümlerdir. Buna göre herhangi bir bilgisayar edinildiğinde, ekonomik ömrün 2 yıl olduğu gerçekçi bir şekilde tahmin ediliyor olsa bile, VUK açısından bu bilgi önemsizdir. TFRS'ye göre finansal tablolarını hazırlayan bir işletmenin yöneticisi, eğer aynı türde bir bilgisayarın ekonomik ömrünün gerçek-

çi bir tahminle iki yıl olduğunu düşünüyorsa, dönemin amortisman giderinin hesaplanmasında ve maddi duran varlıkların değerleminde bu süreyi esas almalıdır. Bir başka deyişle TFRS (TMS 16: Maddi Duran Varlıklar) duran varlıklar için kesin bir ekonomik ömür'den bahsetmez. Bu konuda, işletme yöneticilerinden (finansal tablo hazırlayıcılarından), kendi yargılarına göre gerçekçi bir tahmin yapmaları beklenmektedir.

Yukarıdaki örnekte vurgulanan anlayış farklılığı, başka pek çok ölçme problemi için, daha karmaşık bir hal almakta ve finansal tablo hazırlayıcısının kendi öz yargısını DOĞRU ve GÜVENİLİR bir biçimde kullanmasının önemi ortaya çıkmaktadır. Finansal tablo hazırlayıcısı, finansal tablo kalemlerinin pek çoğunun değerini tespit ederken başvurması gereken tahminlerde ve/veya seçeceği değerlendirme yöntemlerinde (bunların tümüne muhasebe politikaları denmektedir.) artık “KARAR VERİCİ” konumundadır. Bir başka deyişle TFRS'ye göre finansal tablo hazırlayıcılarının, VUK ile belirlenen ekonomik ömür örneğinde olduğu gibi önceden belirlenmiş uymaları gereken zorunlu süreler bulunmamaktadır. Buna göre duran varlıklarla ilgili standart (TMS 16) kullanılabilir yöntemleri sıralamaktadır ve ekonomik ömrün gerçekçi tahmin edilmesinden bahsetmektedir. Bu tahminin doğru bir şekilde yapılması ancak ÇERÇEVE METİNDE BELİRTİLEN TEMEL İLKE- LERİN İYİ ANLAŞILMASI İLE MÜMKÜNDÜR.

1.3.1.3 “Kavramsal Çerçeve”, standartlarda belirtilen kuralların üzerinde kurallar belirler mi?

Kavramsal Çerçeve Metni TFRS'nin üzerinde değildir. Belirli bir standardın hükümleri ile Kavramsal Çerçeve Metni arasında bir uyumsuzluk olduğunda, ilgili standart hükümleri geçerlidir. Herhangi bir standart ile düzenlenmemiş bir finansal olay söz konusu olduğunda, söz konusu olayın finansal tablolara etkisinin belirlenmesinde Kavramsal Çerçeve Metnine başvurulması gerekmektedir.

1.3.2 FİNANSAL TABLOLARIN KAPSAMI İLE İLGİLİ SORULAR

1.3.2.1 “TFRS’ye göre hazırlanmış finansal tabloların” kapsamı nedir?

- Tam bir finansal tablolar seti Gelir Tablosu (Kâr Zarar Tablosu), Bilanço, Nakit Akış Tablosu ve bunların açıklayıcı notlarından oluşur.
- TFRS’ye göre hazırlanmış bir finansal tablolar seti “genel amaçlı” olarak hazırlanmış sayılır.

1.3.2.2 Genel amaçlı finansal tabloların bilgi vermesi amaçlanan kişi ve kuruluşlar hangileridir? (finansal tablo kullanıcıları kimlerdir?)

- Yatırımcılar
- Çalışanlar
- Borç verenler
- Tedarikçiler ve diğer ticari alacaklılar
- Müşteriler
- Devlet kurum ve kuruluşları
- Kamuoyu

1.3.2.3 Finansal tabloların özellikle “genel amaçlı” olarak nitelendirilmesinin nedeni nedir?

Yukarıda sayılan finansal tablo kullanıcıları, farklı amaçlarla finansal tabloları inceleme ihtiyacı duyarlar. Oysa Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, her finansal tablo kullanıcı grubunun ayrı ayrı bilgi ihtiyaçlarını tam olarak giderecek tek bir finansal tablolar seti hazırlamanın olanaksızlığını çerçeve metinde kabul eder. Bu nedenle farklı kullanıcı gruplarının sadece “ortak” ihtiyaçlarına yönelik hazırlanacak bir finansal tablolar seti “genel amaçlı finansal tablolar” olarak ele alınmaktadır.

1.3.2.4 Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili sorumluluk kimdedir?

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili sorumluluk İŞLETME YÖNETİMİNİNDİR.

1.3.2.5 Finansal tabloların amacı nedir?

Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu (finansal pozisyon), performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine alacakları ekonomik kararlarda faydalı olacak bilgiler sunmaktır. Bu amaçla hazırlanan finansal tablolar farklı özelliklerde pek çok finansal tablo kullanıcısının ortak ihtiyacını giderir (genel amaçlı finansal tablolar).

1.3.2.6 Finansal tablolar kullanıcıların alacakları ekonomik kararlarda ihtiyaç duyacakları tüm bilgileri sunar mı?

FİNANSAL TABLOLAR kullanıcıların alacakları ekonomik kararlarda İHTİYAÇ DUYACAKLARI BİLGİLERİN TAMAMINI SUNMAZLAR. Bu durumun iki temel nedeni vardır:

- a) Geçmişteki olaylar ve bu olayların sonuçları ile ilgili bilgi sunmaları,
- b) Finansal olmayan diğer bilgileri içermemeleri.

1.3.3. FİNANSAL TABLOLARIN TEMEL İLKELERİ İLE İLGİLİ SORULAR:

1.3.3.1. TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların dayandığı temel varsayımlar nelerdir?

1) Tahakkuk Esası: Finansal olaylar gerçekleştikleri anda nakit hareketi yaratmasalar da kaydedilirler. İşletmede gerçekleşen tüm finansal olaylar ve sonuçları nakit hareketi yaratmamış olsalar dahi finansal tablolarda raporlanırlar.

2) Süreklilik İlkesi: Finansal tablolar işletmenin öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerine devam edeceği varsayımına dayanarak hazırlanırlar.

1.3.3.2. TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ neler olmalıdır?

- 1) Anlaşılır olma
- 2) İhtiyaç duyulan bilgiyi sunma
 - Önemlilik
- 3) Güvenilir olma
 - Gerçeğe uygun gösterim
 - Özün önceliği
 - Tarafsızlık
 - İhtiyatlılık
 - Tam açıklama
- 4) Karşılaştırılabilir olma

1.3.3.3. TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların ANLAŞILIRLIĞI İLE İFADE EDİLMEK İSTENEN NEDİR?

Anlaşılabilirlik: Kavramsal Çerçeve Metninde finansal tablo kullanıcılarının yeterli seviyede işletme ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe bilgisine sahip olduğu varsayılmaktadır. Buna rağmen finansal tablolar, kullanıcılarının anlamakta güçlük çekeceği karmaşıklıkta hazırlanamazlar.

Örnek

Yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre (Sarioğlu, 2004), Türkiye'de VUK ilgili tebliğleri doğrultusunda halen kullanılan tekdüzen hesap planında yer alan "Saticılar" ifadesi "Borç Hesapları" ifadesinden, "Alıcılar" ifadesi ise "Alacak Hesapları" ifadesinden daha az anlaşılır olarak nitelenmiştir. Aynı araştırmanın sonuçlarına göre finansal tablo kullanıcıları özet finansal tabloları ayrıntılı finansal tablolardan daha anlaşılır olarak nitelendirmektedirler.

Örnek

Yine bir önceki örnekte bahsi geçen araştırmaya göre (Sarioğlu, 2004) Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan “Negatif Şerefiye” kalemi, finansal tablolar-daki tüm diğer kalemler arasında en anlaşılmasız kalem olarak belirlenmiştir. Söz konusu kalem, sadece potansiyel yatırımcı konumundaki finansal tablo kullanıcıları için değil, günlük işleri arasında bu tabloları incelemek zorunluluğunda olan muhasebe ve finans bilgisine sahip tüm finansal tablo kullanıcıları tarafından da aynı derecede anlaşılmasız bulunmuştur. Söz konusu kalem 2004 yılı sonuna dek yapılan değişikliklerle TFRS’ye göre hazırlanan finansal tablolardan (anlaşılabilirliği ile ilgili sorunlar dışında başka gerekçelerle de) çıkarılmıştır.

1.3.3.4. TFRS’ye göre hazırlanmış finansal tabloların İHTİYAÇ DUYULAN BİLGİYİ SUNMASI ile ifade edilmek istenen nedir?

İhtiyaç duyulan bilgiyi sunma (İhtiyaca Uygunluk): Finansal tablolarda sunulan bilginin faydalı olabilmesi için, kullanıcıların ihtiyacına uygun içerikte olması gereklidir. Kullanıcılar finansal tabloları kullanarak işletmenin geçmişi, bugünkü finansal durumu hakkında belirli bir görüş ve geleceği hakkında tahmin geliştirebiliyorlarsa, o finansal tabloların ihtiyaca uygun bilgi sunduğu kabul edilir.

Örnek

Bir finansal tablonun ihtiyaca uygun bilgileri içermesi için dikkat edilmesi gerekli hususlardan biri, finansal tablolardaki varlık ve borçların finansal analize imkân tanıyacak şekilde sınıflandırılarak raporlanmasıdır. Örneğin, Varlıkların Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar arasında sınıflandırılarak raporlanması, esas faaliyet konusu gelirlerle ilgili alacakların diğer alacaklardan ayrı olarak raporlanması, kısa vadeli ve uzun vadeli borçların doğru bir şekilde sınıflandırılarak raporlanması, kullanıcıların işletmenin finansal durumu hakkında belirli bir görüş geliştirmeleri için ihtiyaç duyacakları bilgiyi edinmelerine yardımcı olur.

Önemlilik: Verilmediği ya da yanlış verildiği takdirde finansal tablo kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları doğrudan etkileyecek bilgiler önemli sayılır. Önemlilik kavramı iki unsurdan oluşmaktadır. Birincisi tutarın büyüklüğüne göre önemli olma, diğeri ise raporlanacak finansal tablo kaleminin niteliğine göre önemli olmasıdır. Örneğin bir ticaret işletmesi yıl sonu itibarıyla çok düşük değerde mal stokuna sahip olsa bile (tutarsal olarak önemli olmayan bir değer) yine de stokları bilançoda varlıklar arasında ayrı olarak raporlanmalıdır. Çünkü stoklar bir ticaret işletmesi için nitelik olarak ayrıca raporlanması finansal tablo kullanıcıları tarafından talep edilen önemli bir varlıktır.

Örnek

Teoride peşin ödenmiş ve geçen zamana bağlı olarak gelecekte gidere dönüşecek harcamalar ile ilgili olarak günlük, saatlik ve hatta dakikalık hesaplamalar yapılarak gerçekten ilgili harcamanın ne kadarının gidere dönüştüğü ve ne kadarlık bir tutarın gelecekte gidere dönüşmek üzere varlık olarak raporlanması gerektiği belirtilmelidir. Ancak bu kadar hassas bir hesaplama ile yaratılacak bilgi, çoğu zaman bu hassaslıkta ölçüm yapılmasını gerektirmeyecek bir önemdedir.

Örneğin toplam 12.000 TL tutarındaki 12 aylık kira, bir defada sözleşme tarihi olan 10 Kasım 2007 tarihinde ödendiğinde Kasım ve Aralık ayları için gerçekleşen kira gideri yıl sonuna dek geçen 45 gün için hesaplanabilir. Bu doğru bir hesaplama değildir. Ancak işletmeler böyle bir durumda genellikle Kasım ve Aralık aylarının tamamı için, yani aylık hesaplama yaparlar. Böylece ilgili kira gideri iki ay için gerçekleşmiş sayılarak 2.000 TL olarak raporlanır. Aynı şekilde yıl sonu bilançosunda peşin ödenmiş kira ile ilgili varlığın değeri de (gelecek aylara ait giderler) aylık olarak yapılarak 10.000 TL olarak raporlanır.

Söz konusu hesaplamanın aylık yerine günlük yapılmasının getireceği ilave zaman kaybının maliyeti, elde edilen bilginin günlük olmasının finansal tablolar üzerindeki etkisinin ne kadar dü-

şük olduğu düşünüldüğünde oldukça yüksektir. Tutarsal önemlilik, işletmenin büyüklüğü ile ilgili fikir verebilecek bir değerle karşılaştırma yapılarak belirlenebilir. Bu işletmenin yıl sonu itibariyle varlıkları toplamının 50.000.000 TL olduğu düşünüldüğünde, günlük yerine aylık hesaplama yapmanın finansal tablonun güvenilirliği üzerinde ne kadar önemsiz bir etkisi olduğu daha iyi görülebilir. Aynı örnek geliştirilirse benzer bir finansal olay için günlük hesaplama yapmanın ne kadar önemli hale gelebileceği de görülebilir. Buna göre yukarıda verilen peşin kira ödemesi örneğinde, ödenen peşin kira tutarının bir yıl için 12.000 TL yerine 12.000.000 TL olduğunu varsayalım. 50.000.000 TL varlık toplamına sahip bir işletme için bu tutarın ne kadar önemli olduğu açıktır. Gerçekten de yıl sonuna kadar gerçekleşen kira gideri için 45 günlük hesaplama yapmamak, finansal tabloların güvenilirliği üzerinde tutarsal olarak önemli bir etki doğuracaktır. Böyle bir durumda detaylı günlük hesaplama yapmanın zaman olarak maliyetine katlanmak doğaldır.

1.3.3.5. TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların GÜVENİLİR OLMASI ile ifade edilmek istenen nedir?

Güvenilirlik: TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların güvenilir olduğu kabul edilir. Finansal tablolarda açıklanan bilgiler ihtiyaca uygun olsalar dahi güvenilir olmayabilirler. Finansal tablo kalemleri ile ilgili açıklamalar doğru bir şekilde yapılmalıdır. Aşağıdaki ilkeler güvenilirlik ilkesi ile birlikte değerlendirilir:

- Gerçeğe uygun gösterim
- Özüün önceliği
- Tarafsızlık
- Tam açıklama

Örnek

Bilanço tarihi itibariyle sahip olunan tüm varlıkların gerçek değerinin raporlanması arzu edilir. Ancak bu her zaman mümkün olmaz. Örneğin, eldeki bir varlıkla benzer özelliklerde varlıkların el

değiştirdiği yerleşik bir piyasa bulunmadığında, belirli bir pazar değerinden söz edilemez. Benzer özelliklerde bir varlığın yakın zamanda gerçekleşmiş satışı sırasında oluşan bir değer emsal alınması da mümkün olmayabilir. Böyle bir durumda söz konusu varlığı maliyet değerinden daha yüksek bir değerle raporlayarak, bu değer işletmeye göre varlığın “gerçeğe uygun değeri” olduğunu ileri sürmek, finansal tabloların güvenilirliğini sarsacaktır. İşletme, söz konusu varlık kalemini “ihtiyaca uygun” şekilde diğer varlıklardan ayrı olarak bilançoda raporlamış olabilir. Ancak yukarıda açıklanan koşullar altında varlık için maliyetten yüksek bir güncel değer tespit ederse, bu değer “güvenilir” olmaz.

Söz konusu varlığın bir duran varlık olduğu ve bu duran varlığın maliyet değeri ile raporlandığı varsayılın. Bir önceki yıl kullanılan Normal Amortisman (Doğrusal Amortisman) yöntemi yerine, Hızlandırılmış Amortisman (Azalan Bakiyeler) yöntemi kullanılmasının, daha uygun olacağı kararı verilmiş ise, bu durumda söz konusu değişikliği yapmamanın finansal tabloların güvenilirliğini sarsacağı ispatlanmalıdır. Böyle bir değişiklik yapıldığında, işletme ancak tam açıklama kuralına uygun olarak bilanço dipnotlarında söz konusu değişikliğin finansal tablolarda yarattığı etkiyi detaylarıyla açıklarsa, ve bu açıklama değişikliğin gerekli olduğunu ispatlarsa, finansal tablonun güvenilirliği sağlanmış olur.

1.3.3.6. TFRS’ye göre hazırlanmış finansal tabloların KARŞILAŞTIRILABİLİR OLMASI ile ifade edilmek istenen nedir?

Karşılaştırılabilirlik: Finansal tablolar, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerine imkân tanıyacak şekilde hazırlanmalıdır. Karşılaştırılabilir finansal tablolar ile hem dönemler arası hem de işletmeler arasında karşılaştırma yapmak mümkündür. TFRS’ye göre, muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin etkileri dönemler arası karşılaştırma yapmaya imkân tanıyacak şekilde açıklanmalıdır. Şekil yönünden karşılaştırılabilirlik sağlanması için tekdüzelik öngörülmez. Gerekli görüldüğünde

daha iyi bir finansal raporlama sağlayacağı düşünülüyorsa, muhasebe politikalarında değişiklik yapılabilir. En son dönem finansal tablolarında yer alan bilgiler, karşılaştırma sağlamak için önceki dönem finansal tablolarında da aynı şekilde yer almalıdır.

1.3.3.7. İhtiyaca uygun ve güvenilir bilgi sağlanması önünde en önemli engeller hangileridir?

Zamanlılık sorunu: Dönem sonu bilançosu ile dönemin gelir tablosunun çok kısa bir süre içinde hazırlanarak sunulması genellikle mümkün olmaz. Bunun nedeni pek çok finansal tablo kalemi ile ilgili sonuçların kesinleşmesinin uzun süre almasıdır. Kesinleşmiş sonuçların raporlanması için geçen süre çoğunlukla finansal tablo içeriğindeki finansal bilgilerin güncelliğini yitirmesine ve finansal tablo kullanıcılarına bir fayda sağlamamasına neden olur. Bu nedenle raporlamanın yapıldığı tarih genellikle finansal bilgilerin kesinleştiği tarihten daha öncedir.

Güvenilir bilgi üretmenin maliyeti (Fayda Maliyet Dengesi): Finansal tablolarda yer alacak bilgiden sağlanacak fayda bu bilgiyi üretmenin maliyetinden fazla olmalıdır.

1.3.4. FİNANSAL TABLOLAR VE İÇERİĞİ İLE İLGİLİ SORULAR

1.3.4.1. Finansal tablolar ve içeriği nedir?

Finansal durum → Bilanço → Varlıklar, Borçlar ve Özsermaye
Performans → Gelir Tablosu → Gelirler ve Giderler
Finansal durumda değişimler → Nakit Akış T. → Türlerine göre nakit akışları

1.3.4.2. TFRS Kavramsal Çerçevde varlık nasıl tanımlanmıştır?

Geçmişte olan olayların sonucunda ortaya çıkan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen, işletmenin kontrolü altındaki mevcut değerlerdir.

1.3.4.3. TFRS Kavramsal Çerçeve Metnindeki “Varlık” Tanımına Giren Her Ekonomik Değer Finansal Tablolarda Raporlanır mı ?

İşletmenin kontrolü altında olan mevcut bir değer, geçmişteki olaylar

sonucunda ortaya çıkmış ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama bekleniyor olsa da bilançoda varlık olarak raporlanmayabilir.

1.3.4.4. Yukarıdaki koşulları sağlayan bir varlığın bilançoda raporlanması için ek olarak sağlanması gerekli koşul nedir?

Söz konusu varlığın değerinin ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir.

Örnek

İşletme tarafından yaratılmış MARKALAR, işletmenin sahip olduğu mevcut bir değer olduğu, geçmişte işletmenin yürüttüğü faaliyetler sonucunda ortaya çıktığı ve gelecekte de işletmeye fayda sağlayacağı tartışmasız kabul edilmelerine rağmen, işletme bilançosundaki varlıklar arasında raporlanmazlar. Çünkü bu varlıkların değerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi mümkün değildir. Ancak bir başka işletmede belirli bir bedel ödenerek edinilmiş olan bir marka söz konusu ise, bir alış verişi konu olduğu için artık değeri belli olan bir varlıktan (sadece satın alan taraf açısından) bahsedilebilir.

1.3.4.5. TFRS Kavramsal Çerçeve de borçlar nasıl tanımlanmıştır?

Geçmişte gerçekleşmiş olaylar sonucunda ortaya çıkan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlayacak değerlerinde bir azalışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.

1.3.4.6. TFRS Kavramsal Çerçeve de özsermaye (öz kaynaklar) nasıl tanımlanmıştır?

Varlıklar Toplamı – Borçlar (Yabancı Kaynaklar) = Özsermaye (Öz kaynaklar)

Özsermaye işletmenin belirli bir tarihteki toplam varlıkları ve toplam borçları arasındaki farktır.

1.3.4.7. Varlık, Borç veya Özsermaye olarak tanınmada işlemin büküksal özelliklerinin önemi nedir?

Varlık, borç ya da özsermaye olarak tanınmada finansal olayın hukuksal şekliinden ziyade işlemin özü önemlidir. Örnek: finansal kiralama sözleşmeleri

1.3.4.8. Bir varlıktan gelecekte beklenen ekonomik fayda ne şekilde işletme tarafından elde edilebilir?

- İşletme tarafından satılan mal ve hizmetlerin üretiminde tek başına veya diğer varlıklarla birlikte kullanılabilir
 - o Örnek: Hammaddenin üretime verilmesi, makinelerin üretimde kullanılması
 - Diğer varlıklarla değiştirilebilir (Takas edilebilir),
 - o Örnek: Alacak tahsilatı, bir alacağın nakit ile takasıdır.
 - o Örnek: Senetsiz bir alacak karşılığında, senet alınması.
 - o Örnek: Verilen Sipariş Avansları karşılığında Mal alınması.
- Bir borcun ödemesinde kullanılabilir,
- İşletme sahiplerine dağıtılabilir.

1.3.4.9. Bir harcama yapılmadan da varlık sahibi olunabilir mi?

Harcama yapılmamış olma, varlık olarak tanınmayı önlemez. Örneğin işletmeye yapılan bağışlar sayesinde varlık edinilebilir.

1.3.4.10. Kavramsal Çerçeve Metninde neden yukarıdaki saptama yapılmıştır? (yazarın görüşü)

Çünkü genellikle bir varlık edinilip edinilmediği harcama ve bu harcamadan beklenen faydanın henüz tüketilmemiş olması değerlendirmesi ile açıklanmaktadır. Bu yaklaşım çoğunlukla doğru olmakla beraber yukarıda verilen örnekteki gibi ender durumlarda geçerliliğini kaybedebilir.

1.3.4.11. Mevcut borçlar ne şekilde kapatılır?

- Nakit ödemesi,
- Diğer varlıkların verilmesi,

- Hizmet sağlanması, (bedeli peşin alınmış hizmet sözleşmeleriyle oluşan borçların kapatılması)
- Bir yükümlülüğün bir başka yükümlülükle değiştirilmesi, (Senetsiz bir borç için senet düzenleyerek verme)
- Yükümlülüğün özkaynaklara dönüştürülmesi. (Alacaklının sermaye artıran işletmeye ortak olması)

1.3.4.12. Tutar kesin olarak ölçülemese de diğer koşullar sağlandığında bir borç bilançoda raporlanabilir mi?

Borçlar için finansal tablolara alınmada güvenilir bir şekilde ölçülme kriterinin yorumu farklıdır. Eğer gelecekte işletmeden bir ekonomik fayda çıkışına sebep olacak bir ihtimal bulunmaktaysa, tutar kesin bir biçimde ölçülemese bile ilgili borç, tahminler yardımı ile bilançoda raporlanır.

1.3.4.13. Özkaynakların ölçülmesinde esas nedir?

Özkaynaklar varlık ve borçların ölçülmesi sonucunda belirlenir.

1.3.4.14. Özkaynakların toplam tutarı işletmenin piyasada değerini temsil eder mi?

Genellikle özkaynakların kayıtlı değeri işletmenin piyasa değerini göstermez. Böyle bir durumun oluşması ancak tesadüfidir.

1.3.4.15. Özkaynakların toplam tutarı, işletmenin varlıklarının tek tek satışından elde edilen nakitten, borçlar ödendikten sonra geriye kalan tutara eşit midir?

Genellikle eşit değildir. Böyle bir durumun oluşması ancak tesadüfidir.

1.3.4.16. Gelir nedir?

İşletme faaliyetleri sonucu özsermayede artışa (ortakların özsermayeye yaptıkları katkılar nedeniyle gerçekleşenler hariç) neden olan ekonomik yararlar da artış ya da borçlarda azalıştır. Hasılat ya da kazanç olarak isimlendirilebilirler.

1.3.4.17. Gider nedir?

İşletme faaliyetleri sonucu özsermayede azalışa (ortakların çektikleri kâr payları v.b. nedeniyle gerçekleşenler hariç) neden olan ekonomik yarar- lar da azalış ya da borçlarda artıştır. Gider ya da zarar olarak isimlendirile- bilirler.

1.3.4.18. Hasılat ve Kazanç nedir?

Hasılat, işletmenin genellikle faaliyet konusuyla ilgili olağan faaliyetle- rinden gerçekleştirdikleri gelirlerdir. Kazanç olağan faaliyetlerden doğabile- ceği gibi genellikle normal faaliyet konusu dışında gerçekleşen gelirlerdir. Kazanç olarak değerlendirilebilecek örnekler: maddi duran varlık satış kâr- ı, menkul değer satış kârı, faiz geliri, kur farkı kazançları v.b.dir. (eğer bir ticaret işletmesi sözkonusu ise)

1.3.4.19. Gider ve Zarar nedir?

“Gider”, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri içerir. Örneğin: satışların maliyeti, ücret ve amortismanlar, pazarlama, genel yöne- tim giderleri v.b. Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri içerir. Genel- likle faaliyet konusu ile doğrudan ilişkisi olmayacak şekilde gerçekleşen gi- derlerdir.

1.3.4.20. Sermaye koruma düzeltmesi nedir?

Varlık ve borçların değerlerinin yeniden belirlenmesi işlemi özkaynak- lar da artış ya da azalışa neden olur. Özkaynak artışı veya azalışı bir gelir ya da gider olarak tanımlanabilmesine rağmen, bu şekilde yeniden değerlendirme faaliyetleri sonucunda oluşan özkaynak artış ya da azalışları kâr zarar tab- losuna yansıtılmaksızın doğrudan özsermaye koruma düzeltmesi farkları olarak ya da yeniden değerlendirme yedeği olarak raporlanırlar.

Örnek: Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkları

1.3.5. FİNANSAL TABLO UNSURLARININ TAHAKKUKU VE ÖLÇÜMÜ İLE İLGİLİ SORULAR:

1.3.5.1. Tahakkuk ile ifade edilmek istenen nedir?

Tahakkuk, gerekli özellikleri taşıması halinde bir finansal tablo unsurunun bilanço ya da gelir tablosuna dahil edilmesi sürecini ifade etmektedir.

1.3.5.2. Bir kalemin tahakkuk ettirilmesi için gerekli ölçütler (kriterler) nedir?

- Finansal tablonun unsuru tanımına giren kalem ile ilgili gelecekte işletmeye ekonomik fayda akışının gerçekleşmesi ya da işletmenin ekonomik değerlerinin işletmeden çıkışı ihtimali bulunmaktaysa,
- Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyorsa, ilgili kalemler tahakkuk ettirilir.

1.3.5.3. Kavramsal Çerçeve Metninde bir finansal olayın en az iki finansal tablo unsuruna etkisi olduğu ne şekilde açıklanmıştır?

Unsurlar arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak, bir kalem, unsur tanımına giriyor ve tahakkuk için gereken ölçütleri taşıyorsa, örneğin bir varlığın tahakkuk ettirilmesi gerekiyorsa, otomatik olarak buna karşılık gelen bir başka unsurun, örneğin, bir gelir veya bir borcun da tahakkuk ettirilmesi gerekir.

1.3.5.4. Gelecekte ekonomik yarar olasılığı nasıl belirlenir?

Gelecekte işletmeye ekonomik fayda akışının gerçekleşme ihtimali olup olmadığı (olasılığı) ya da bu konudaki belirsizlik düzeyi, finansal tablolar hazırlandığı sırada eldeki verilere dayanılarak kararlaştırılır. Örneğin bir alacağın tahsil edilemeyeceği yönünde bir kanıt bulunmadığı taktirde söz konusu alacağın tahsil edilmesi olası görülebilir. Bu durumda söz konusu alacak tahakkuk ettirilir. Çok sayıda alacak olması durumunda bunun belirli bir kısmının tahsil edilememe olasılığı dikkate alınır.

nararak, gelecekte bu nedenle oluşacak ekonomik yararda beklenen azalma tutarı kadar gider tahakkuku yapılır.

1.3.5.6. Finansal tablo kalemlerinin ölçülme esasları nelerdir?

- a) Tarihi maliyet
- b) Cari maliyet
- c) Gerçekleşebilir değer
- d) Bugünkü değer

1.3.5.7. Değerleme esaslarından “Tarihi maliyet esası” nedir?

Varlıklar elde edildiklerinde, bunlara sahip olmak için verilen nakdin tutarı ya da başka varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ölçülürler. Borçlar da aynı şekilde ortaya çıkmaları sırasında elde edilen varlığın gerçeğe uygun değeri ya da borcun kapatılması için ödenmesi gerekli tutar ile ölçülürler.

3.4.23. Değerleme esaslarından “Cari maliyet esası” nedir?

Aynı varlığın ya da bu varlıkla eşdeğer bir varlığın edinilmesi için gerekli olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar için bu değer gelecekte borcun kapatılması için gerekli iskonto edilmemiş tutardır.

3.4.24. Değerleme esaslarından “Gerçekleşebilir değer esası” nedir?

Normal faaliyet koşullarında varlıkların elden çıkarılması durumunda elde edilecek nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar için bu değer gelecekte borcun kapatılması için gerekli iskonto edilmemiş tutardır.

3.4.25. Değerleme esaslarından “Bugünkü değer”?

Normal faaliyet koşullarında, varlıkların ileride yaratacakları net nakit girişlerinin iskonto edilmiş bugünkü değeridir. Borçların gelecekte kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmiş bugünkü değeridir.

3.4.26. En çok kullanılan ölçüm esası hangisidir?

TARİHİ MALİYET ESASIDIR. DİĞER ÖLÇÜM ESASLARI GENELLİKLE TARİHİ MALİYET DEĞERİ İLE BİRLİKTE KULLANILIRLAR.

