

## DERLEME MAKALESİ

**REVİZE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL  
ÇERÇEVENİN GÜNÜMÜZ RAPORLAMA DÜŞÜNÇESİ  
KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

***EVALUATION OF THE REVISED CONCEPTUAL FRAMEWORK  
FOR FINANCIAL REPOTING WITHIN TODAY'S REPORTING  
THOUGHT***

**Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK\***  
**Arş. Gör. Dr. Begüm ÖKTEM\*\***

**ÖZ**

IASB tarafından ilk olarak 1989 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçevenin revizyonuna ilişkin FASB ile ortak yürütülen proje 2010 yılında sona ermiş, ancak revizyon yalnızca genel amaçlı finansal raporlamanın amacının ve faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerinin belirlenmesi ile sınırlı kalmıştır. Bu nedenle 2012 yılında IASB tarafından “Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” projesi yeniden başlatılmış ve 28 Mayıs 2015 tarihinde müzakere metni yayınlanarak görüşe açılmıştır. 29 Mart 2018 tarihinde nihai metin IASB tarafından geri dönüşler de gözetilerek yayınlanmıştır. Fakat yayınlanan nihai metnin düzenlenmesinde bazı paydaşların önemli sayılabilecek görüşlerinin dikkate alınmadığı görülmektedir. Bu gerekçeyle; bu çalışmada, revize finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevenin neler getirdiği ve halen ne gibi eksikliklerinin olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada, yakın gelecekte daha geniş bir paydaş kitlesini kapsayacak yeni bir kavramsal çerçeve projesine hayata geçirilmesinin gerekli ve muhtemel olduğu değerlendirilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Paydaş Teorisi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.

**ABSTRACT**

The joint project with the IASB and the FASB on the revision of the Conceptual Framework that was first published by the IASB in 1989 has ended

\* Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9356-1557>

\*\* Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6175-0452>

in 2010; however, the revision was limited only to the objective of financial reporting and qualitative characteristics of useful financial information. For this reason, the Conceptual Framework project was restarted by the IASB in 2012 and the Exposure Drafts was published for collecting the recommendations on May 28, 2015. The final version of the revised conceptual framework was issued by the IASB by considering the recommendations on March 29, 2018. But, it is seen that the important recommendations of some stakeholders are not taken into consideration in the final text. For this reason; in this study, it is aimed to determine what the revised conceptual framework for financial reporting brings and what the deficiencies are. According the study, implementation of a new conceptual framework project which considers a broader range of stakeholders looks necessary.

**Keywords:** Revised Conceptual Framework for Financial Reporting, Stakeholder Theory, International Accounting Standards Board.

## 1. GİRİŞ

Muhasebe biliminin tarih boyunca devam eden gelişimi sürecinde, muhasebeye atfedilen görevler de dönemin ihtiyaçlarına göre şekillenmiştir. Bir zamanlar yalnızca aritmetik ile hesaplama ve hesaplaşma aracı olarak görülen muhasebe, yıllar içerisinde raporlama odaklı bir sistem haline dönüşmüştür.

Günümüze geldiğinde finansal raporlama yaklaşımları, 20. yüzyılının sonları ve içinde bulunduğumuz yüzyılın başlarında hızlı ve baş döndürücü gelişmelerle evrilmiştir. Elbette ki bu gelişim, muhasebeye ve finansal raporlamaya yön veren uluslararası nitelikteki bazı kuruluşların istikrarlı bir şekilde çalışmalarının sonucudur. Bu kuruluşlar, kurumsal yönetim yaklaşımlarını da benimseyerek muhasebeyi hesap verilebilirliğin ön planda olduğu bir raporlama anlayışına doğru yönlendirmektedir. Ancak; bu kuruluşların, çoğu zaman üzerinde yaşadıkları ve ortak paylaşım içinde oldukları yerküreyi dikkate almak yerine sermaye sahiplerine odaklanarak kararlar almaları önemli bir handikap olarak görülebilir. Çünkü bu kuruluşlar, uzun yıllar boyunca işletme çevresini sadece hissedarlardan ve kredi verenlerden oluşan bir topluluk olarak görmüş ve bu nedenle finansal raporları işletmelerin yalnızca finansal durumunu açıklayan bir araç olarak ele almışlardır. Bu bakış açısı, muhasebe evriminin günümüze kadar çoğunlukla metodolojik tartışmalarla şekillenmesine neden olmuştur. Metodolojik

tartışmanın yanı sıra epistemolojik (bilim felsefesi) açıdan tartışmaların yetersiz kalması ise muhasebeyi bilimsellikten uzaklaştırarak sistemsel bir yapıya mahkûm etmiştir.

Muhasebe ve raporlama bilimsel platformda ele alındığında, günümüz muhasebe bilgi sisteminin geniş ölçekli bir paydaş kitlesinin bilgi ihtiyacını karşılamada yeterli olmadığı görülmektedir. Çünkü muhasebe ve raporlama, bugüne kadar bilim felsefesinden ziyade meslek kuruluşlarının ve kamu otoritelerinin beklentileri ile örtüşecek bir biçimde gelişme göstermiştir. Normatif ve zorlayıcı bir biçimde gerçekleşen bu kurumsal izomorfizm süreci yerine bilimsel paradigmlar tartışılmaya başlandığında, farklı disiplinlerce ortaya atılan kavram ve değerlerin de muhasebenin gelişimi üzerinde etkili olabileceği anlaşılmaktadır. Kurumsal yönetim ve dolayısıyla muhasebe ile ilgili bilimsel teorilerin en önemlilerinden biri olan paydaş teorisi, finansal raporlamanın dışında finansal olmayan işletme bilgilerinin de raporlanması gerekliliğini tartışmaya açmaktadır. Çünkü paydaş teorisi, hissedarların ve kredi verenlerin dışında sosyal ve ekolojik çevreyi de içine alan çok daha geniş bir kesimi kapsamaktadır. Bu doğrultuda, muhasebenin ve raporlamanın yalnızca finansal bilgilerle değil, aynı zamanda finansal olmayan bilgileri de kapsayan bir raporlama yaklaşımına sahip olabilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada, günümüzde oldukça geniş bir coğrafyada kabul gören ve IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından oluşturulan finansal raporlama sistemine yön veren Kavramsal Çerçevenin 2018 yılı güncellemesi incelenecektir. Yapılacak olan incelemeyle, Yeni Kavramsal Çerçevenin finansal olmayan raporlamayı da kapsayabilecek düzeyde yenilenip yenilenmediğinin tartışılması amaçlanmaktadır.

## 2. ÇAĞDAŞ RAPORLAMA YAKLAŞIMLARININ GELİŞİMİ

IASB tarafından finansal raporlamayla ilgili oldukça kapsamlı çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Kurul tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), finansal raporlamayla ilgili olarak başta Avrupa Birliği üye ülkeleri olmak üzere şirketleri dünya borsalarında işlem gören birçok ülke tarafından uygulanmaktadır. 2001 yılı Nisan ayında IASB’ e dönüştürülen IASC’in (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) 1989 yılında yürürlüğe koyduğu “Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve” Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulmasında IASB’e uzun yıllar rehberlik etmiştir.

Adının “Finansal Raporlama Kavramsal Çerçevesi” olarak değiştirildiği 2010 yılında yapılan kısmi revizyon dışında otuz yıla yakın bir süredir hiç güncellenmemiş olan kavramsal çerçevenin güncellenmesi ihtiyacı ise uzun zamandır tartışılmaktadır. Bu amaç doğrultusunda IASB tarafından Kavramsal Çerçevenin revizyonuna ilişkin çalışmalar başlatılmış, 2013 yılında müzakere metni, 2015 yılında taslak metin ve 29 Mart 2018 tarihinde “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” adıyla nihai metin yayımlanmıştır.

Kavramsal çerçeve, finansal rapor kalemlerinin ölçümü, sunulan finansal bilginin niteliği gibi konularda belirlediği kıstaslarla finansal raporlama standartlarının belirlenmesinde etkili olmaktadır. Bu nedenle, küresel düzeyde finansal ve finansal olmayan raporlamaya yön veren kuruluşların IASB ile gerçekleştirdikleri görüşmeler her ne kadar finansal raporlama standartlarına etki ediyor gibi görünse de, arka planda kavramsal çerçevenin revizyonuna yönelik çalışmalara hız kazandırmıştır.

## **2.1. Küresel Düzeyde Finansal ve Finansal Olmayan Raporlamaya Yön Veren Kuruluşlar**

Uluslararası alanda muhasebe uygulamalarının ortak bir girişim haline gelmesi fikri 1972 yılı Ekim ayında Sydney’de gerçekleştirilen X. Dünya Muhasebe Kongresi’nde ortaya atılmıştır. Kongrede kurulması önerilen ve uluslararası muhasebe standartlarını oluşturacak olan komite, 19 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri’nden bulunan muhasebe kuruluşlarının ortak kararı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) adı ile kurulmuştur (Gökçen vd., 2016: 4). IASC’nin kurulması ortak finansal raporlama düşüncesi için bir milatken; günümüzde birçok kuruluş yalnızca finansal raporlama için değil, aynı zamanda finansal olmayan raporlama için de çalışmalar sürdürmektedir.

### **2.1.1. Finansal Raporlamaya Yön Veren Kuruluşlar**

Küresel düzeyde finansal raporlamaya yön veren kuruluşlar arasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASC), Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Amerika Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC), Uluslararası Sermaye Piyasaları Örgütü (IOSCO), İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (ASB), Avrupa Birliği Muhasebe Düzenleme Komitesi (ARC), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) sayılabilir. 1982 yılında

IFAC üyelerini bünyesine alan ve 24 Mayıs 2000 tarihinde vakıf niteliğine dönüştürülen IASC'ın Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Konseyi'nden (SAC) oluşan üç organı bulunmaktadır (Karabınar, 2006: 143). Bunlardan biri olan IASB, IASC vakfının muhasebe standartlarını oluşturan organı olarak görev yapmaktadır. Bu doğrultuda IFRIC ve SAC, IASB'in alt birimleri olarak işlev görmektedir. Diğer yandan ABD'deki özel sektör finansal raporlama standartlarını oluşturmak amacıyla 1973 yılında kurulmuş olan ve AICPA ile SEC tarafından tanınan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi (FASAC), Finansal Muhasebe Vakfı (FAF) ve Devlet Muhasebesi Standartları (GASB) olmak üzere üç organdan oluşmaktadır (Karabınar, 2006: 145).

IASC'ın kurulmasının ardından muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili standartlar da yayınlanmaya başlanmıştır. 1989 yılına kadar 26 adet "Genel Standart" yayınlayan IASC, 1989 yılında Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesini yayınlarak "Kavramsal Çerçeve" ile uyumlu "Uluslararası Muhasebe Standartları" nı yayınlamaya başlamıştır. 2001 yılında IASC vakfının IASB olarak yeniden yapılandırılmasından sonra ise kurul tarafından "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" yayınlanmaya başlanmıştır (Erol ve Aslan, 2017: 70, 71 ).

Sorumlulukları arasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını geliştirmek, yayınlamak ve IFRIC yorumlarını onaylamak bulunan IASB, farklı ülkelerdeki ulusal standartların da uluslararası standartlara yakınsama süreci içerisine girmesini hedeflemektedir. ABD özel sektör şirketlerinin finansal raporlama standartlarını oluşturmak amacıyla 1973 yılında kurulmuş olan FASB tarafından yayınlanan Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri de (US GAAP) Ekim 2002'de IASB ve FASB tarafından yayınlanan Norwalk mutabakat anlaşması ile bu sürece dâhil olmuştur (Bahadır vd., 2016: 6). Norwalk anlaşması yalnızca ABD'nin değil, aynı zamanda IASB tarafından yayınlanan finansal raporlama standartlarını uygulayan diğer ülkelerin de yakınsama çalışmaları için önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bunu izleyen yıllarda IASB ve FASB arasındaki koordinasyonun devamlılığı için kavramsal çerçeve yakınsama projesi hayata geçirilmiştir (Arsoy, 2009). Çünkü IASB ve FASB arasındaki yakınsama sürecinin muhasebe standartlarını daha az kurala ve daha fazla ilkeye dayalı bir yöne doğru yönlendirmesi, iyi yapılandırılmış bir muhasebe teorisinin ihtiyacını arttırmıştır ve bu nedenle

Kavramsal Çerçeve öncelikli bir proje halini almıştır (Tomaszewski ve Choi, 2018: 47).

### 2.1.2. Finansal Olmayan Raporlamaya Yön Veren Kuruluşlar

Küresel düzeyde finansal olmayan raporlamaya yön veren kuruluşlar ve düzenlemeler arasında Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC), Sürdürülebilir Muhasebe Standartları Kurulu (SASB), Sürdürülebilir Borsalar Girişimi (SSE), Çok Uluslu Şirket Rehberi (OECD MNE Guidelines), Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC), Uluslararası Standart Örgütü – Sosyal Sorumluluk Rehberi (ISO 26000), Karbon Saydamlık Projesi (CDP) ve AA 1000 Standartları sayılabilir. GRI, Boston’da 1997’de kurulmuş olup, kökleri ABD’nin kâr amacı gütmeyen kuruluşu olan CERES (The Coalition for Environmentally Responsible Economies - Çevre Dostu Sorumlu Ekonomiler İçin Koalisyon) ve Tellus Enstitüsüne dayanmaktadır ([www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)). GRI’nin Sürdürülebilirlik Raporu Kılavuzu, sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili küresel düzeyde benimsenmiş bir kılavuzdur ve bu kılavuz, sosyal, çevresel ve ekonomik etkileri açıklamak için oluşturulmuştur. IIRC ise düzenleyiciler, yatırımcılar, şirketler, standart belirleyiciler, muhasebe mesleği ve STK’ların küresel bir koalisyonudur. Koalisyon, 2010 yılından itibaren kurumsal raporlamanın gelişimindeki bir sonraki adım olarak değer yaratma konusundaki iletişimi teşvik için “Entegre Raporlama” ile ilgili çalışmalar başlatmıştır. IIRC’nin vizyonu “kamu sektöründe ve özel sektörde kurumsal raporlama normu olarak Entegre Raporlama (ER) kullanılan yaygın kurumsal uygulamalarda entegre düşünce yapısının uygulandığı bir dünya” olarak tanımlamıştır (<http://integratedreporting.org>). SASB, yatırımcılara ve kamu kuruluşlarına açıklamada yardımcı olan sürdürülebilir muhasebe standartlarını geliştirmek ve yaymak amacıyla kurulan, kar amacı gütmeyen bağımsız bir kuruluştur. 2011 yılında ABD’de Sermaye Piyasası Kurulu (SEC: Security Exchange Commission) tarafından sürdürülebilirlik bilgilerinin açıklanması için kurulmuş olan SASB bünyesinde, bugüne kadar 11 sektörde, 79 endüstri için sürdürülebilir muhasebe standartları geliştirilmiştir ([www.sasb.org](http://www.sasb.org)). *Sürdürülebilir Ekonomi Yaratmak (Driving Sustainable Economics)* sloganı ile tanınan CDP, işletmelerin faaliyetlerini, iklim değişikliğini önleyecek ve doğal kaynakları koruyacak şekilde değiştirebilme amacına hizmet etmektedir (Ertuna, 2015: 22).

Günümüzde birçok işletme GRI tarafından oluşturulan Sürdürülebilirlik Raporu Kılavuzu'nu ve CDP tarafından oluşturulan İklim Değişikliği ve Tedarik Zincirleri standartlarını kullanmaktadır. 2014 yılında GRI ve CDP tarafından oluşturulan bu kılavuz ve standartlar birbirleri ile uyumlu hale getirilmiştir. Böylelikle, sosyal sorumluluk raporlarının daha tutarlı ve kolay bir biçimde hazırlanabilmesi sağlanmıştır (Ertuna, 2015: 22, 23).

## **2.2. Paydaş Teorisi Kapsamındaki Beklentiler ve Muhasebenin Geleceği**

19. Yüzyıldan bu yana bilimsel bir boyut kazanmış olan muhasebe (Degos, 2008: 205), son otuz yıldır hissedarlar ve kredi verenler için nitelikli finansal bilgi sunabilme gayesiyle yalnızca metodolojik çalışmalara odaklanmıştır. Diğer bir deyişle; muhasebe bilgisinin kaynağı ve doğası düşünülmeden, muhasebenin odak noktasına hissedarlar ve kredi verenler yerleştirilmiş ve bilgi felsefesinden uzak metodolojilerle muhasebe süreçleri geliştirilmiştir. Her ne kadar bu süreç finansal raporlamaya yön veren kuruluşlarca da desteklense de, akademik çalışmalar ışığında muhasebe gelişim yönü epistemolojik temellerle araştırılmaya devam edilmiştir. Bugünün hâkim muhasebe anlayışı hissedarlar ve kredi verenler için nitelikli finansal bilgi sunan raporlama yapabilmek üzerine tasarlanmış olsa da, akademik çevrelerin ve finansal olmayan raporlamaya yön veren kuruluşların çabaları ile muhasebe anlayışı bilimsel yönde değişme gayreti içerisine girmiştir.

Günümüzde finansal raporlamanın yanı sıra finansal olmayan raporlama konusu da birçok akademik çalışmada ilgi odağı olmuştur. Önceleri yalnızca hissedarlara ve kredi verenlere finansal bilgi paylaşmak amacıyla raporlama yapan birçok işletme, zaman içerisinde odak noktasında sosyal sorumluluk kavramının olduğu kurumsal yönetim teorilerinden biri olan "Paydaş Teorisi"ni benimseyerek, finansal raporlarını tüm paydaşlarına bilgi verecek düzeyde raporlama yapmaya başlamışlardır. Bunun için, birçok işletme finansal raporlarının yanı sıra, finansal olmayan raporlarını da uluslararası standartlar ölçeğinde hazırlamak için büyük çaba göstermiştir. Bu doğrultuda, işletmeyle yalnızca finansal çıkar ilişkisi olan taraflar (hissedar teorisi) için değil, aynı zamanda diğer tüm çıkar gruplarının (paydaşların) menfaatlerinin gözetebilecek bilgi sunabilen raporlama yapılması ihtiyacı doğmuştur (Mozeikçi, 2018: 7). Burada sözü edilen paydaşlar, bir işletmenin amacından etkilenen veya amacını etkileyen kişi veya gruplar olarak



tanımlanabilmektedir (Freeman, 1984: 6; Ertuna, 2015: 8). Paydaşlar, pay sahipleri, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, borç verenler ve toplumu içermektedir (Freeman, 2010: 31). Dolayısıyla, işletmenin tüm paydaşları göz önüne alarak kurumsal sosyal sorumluluk çerçevesinde ekonomik, sosyal ve çevresel raporlama yapması bir ihtiyaç haline gelmiştir. Çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, pay sahipleri vb. paydaşların her birini önemseyen ve onların beklentilerine, zamanla değişen ihtiyaçlarına kulak veren bir felsefe olan “Paydaş Teorisi”, işletmenin faaliyet çevresindeki değişikliklerin izlenmesi ve işletme amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için çevreyle iyi ilişkiler kurulması gerektiğini savunmaktadır (Ertuğrul, 2008: 200).

Paydaş Teorisi kapsamında muhasebeye atfedilen görev hissedarların, kredi verenlerin ve diğer işletme katılımcılarının (paydaşların) beklentilerini karşılayabilecek finansal/finansal olmayan bilgi sunabilecek nitelikte raporlar elde edilebilmesidir. Bu, muhasebenin geleceğine doğru iddialı bir yöneliştir. Zira muhasebenin gelecekte yoksullaşmayı önlemek, çevreyi ve doğayı korumak vb. sosyal ve ekolojik adaleti sağlamaya hizmet etmesi beklenmektedir (Degos, 2008: 221). Bu nedenle, bugün oldukça yaygın biçimde uyum sağladığı görülen UFRS’lerin ve onların dayanağını oluşturan Kavramsal Çerçevenin bu beklentiyle örtüşecek biçimde revize edilmesi gerekmektedir.

### **3. REVİZE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

IASC vakfı, 2000 yılı Aralık ayında yerine geçecek olan IASB’in devam ettireceği çalışmaları içeren bir bildiri yayınlamıştır. Yayımlanan bu bildiride yer alan ve çalışma yapılması gerekliliği ifade edilen konulardan biri de mevcut kavramsal çerçevenin güncellenmesi ihtiyacıdır (Oksay ve Acar, 2005: 23). Bu doğrultuda; IASB ve FASB arasındaki uyumlaştırma protokolü olarak bilinen 18 Eylül 2002 tarihli Norwalk anlaşmasını takiben IASB tarafından 2004 yılında “Kavramsal Çerçeve Yakınsama Projesi” başlatılmış ve finansal raporlamanın amaçları ve niteliksel özelliklerinin gözden geçirilmesine amacıyla 6 Temmuz 2006 tarihinde tartışma metni, 29 Mayıs 2008’de taslak metni yayınlanmıştır. Nihai olarak 2010 yılında kısmi düzenlemelerle “Finansal Raporlama Kavramsal Çerçevesi” yayınlanmıştır. Ancak, 2010 yılındaki düzenleme ile kavramsal çerçeve yakınsama projesi tamamlanmamış, yalnızca ertelenmiştir. 2010 yılının sonlarında IASB ve



FASB arasındaki ortak çalışma sona erdiğinden, 2012 yılından itibaren söz konusu projeye ilişkin çalışmalara yalnızca IASB bünyesinde devam edilmiştir (Tomaszewski ve Choi, 2018: 47). Projeye ilişkin gelişmeler Tablo 1’de sunulmuştur.

**Tablo 1. Kavramsal Çerçeve Yakınsama Projesi Aşamaları**

Tarih	Gelişme	Açıklama
2012 Eylül	Kavramsal Çerçeve için kapsamlı bir çalışma başlatılması IASB gündemine alındı.	2014 yılında tartışma metninin, 2015 yılında ise projenin tamamlanması hedeflendi.
18 Temmuz 2013	Finansal raporlama için kavramsal çerçevenin gözden geçirilmesi tartışma metni DP/2013/1 yayınlandı.	14 Ocak 2014 tarihine kadar görüşe açıldı.
28 Mayıs 2015	Finansal Raporlama İçin Kavramsal Çerçeve Taslağı ED/2015/3 ve Kavramsal Çerçeve Referanslarının Güncellenmesi ED/2015/4 yayınlandı.	26 Ekim 2015 tarihine kadar görüşe açıldı.
22 Eylül 2015	IASB yorum süresini uzatma kararı aldı.	Yeni tarih 25 Kasım 2015 olarak belirlendi.
29 Mart 2018	Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve UFRS Standartlarındaki Kavramsal Çerçeveye Yapılan Referanslardaki Değişiklikler yayınlandı.	

**Kaynak: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)**

Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır:

- Kavramsal Çerçevenin Statüsü ve Amacı
- Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı (Bölüm 1)
- Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri (Bölüm 2)
- Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme (Bölüm 3)
- Finansal Tabloların Unsurları (Bölüm 4)
- Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma (Bölüm 5)
- Ölçüm (Bölüm 6)
- Sunum ve Açıklama (Bölüm 7)
- Sermaye Kavramı ve Sermayenin Korunması (Bölüm 8)
- Terimlere İlişkin Açıklamalar (Ek)

Yukarıda sıralanan bölümlere ilişkin kısa açıklamalar ve bölümlerde Kavramsal Çerçevenin 2010 versiyonuna kıyasla kaydedilen yenilikler aşağıdaki gibi özetlenmeye çalışılmıştır:

**Kavramsal Çerçevenin Statüsü ve Amacı**, “tutarlı kavramlara dayalı standartların (UFRS’lerin) geliştirilmesine yardımcı olmak, finansal tabloları hazırlayanlara, 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 olmak” şeklinde tanımlanmıştır.

**Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı** olarak adlandırılan 1. Bölüm, 2010 yılında FASB ile ortak projenin bir parçası olarak sonuçlandırılan iki bölümden biridir ve bu nedenle 1. Bölümde yalnızca sınırlı değişiklikler yapılmıştır. Bölümün 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 sağlamak” şeklinde belirtilmiştir. Bölümde, finansal raporlama ile finansal bilgi kullanıcılarının, işletme yönetiminin ekonomik kaynakları ne ölçüde koruyabildiğine ilişkin değerlendirme yapabilmelerine imkân sağlanıyor olması bir yenilik olarak görülmektedir.

**Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri** olarak adlandırılan 2. Bölüm, 2010 yılında FASB ile ortak projenin bir parçası olarak sonuçlandırılan iki bölümden ikincisidir. 2010 yılı Kavramsal Çerçeve düzenlemesinde de 3. Bölüm olarak yayınlanmış olan bu bölüm de 2018 değişiklikleri sınırlıdır. Bu bölümde faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olarak sunulmuştur. Ayrıca; bu bölümde, bilginin faydalı olup olmadığının değerlendirilmesinde ihtiyatlılık, ölçüm belirsizliği ve özün önceliği kavramları açıklığa kavuşturulmuştur.

**Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme** olarak adlandırılan 3. Bölüm IASB tarafından yeni eklenmiştir. Bu bölümün amacı, “raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarının raporlayan işletmenin gelecekte beklenen net nakit girişlerine ve yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarını nasıl yönlendirdiğine ilişkin değerlendirmelerinde faydalı olacak finansal bilgi sağlamak” şeklinde belirtilmiştir. Bölümde, bir yenilik olarak 2010 yılında yayınlanan kavramsal çerçevede yer almamakla birlikte raporlama yapan

kurumun tanımı ve sınırlamaları da açıklanmıştır. Bölümde ayrıca, konsolide finansal tabloların faydalı bilgi sağlama potansiyelinin konsolide olmayan finansal tablolardan daha fazla olduğuna yönelik görüş de belirtilmiştir.

***Finansal Tabloların Unsurları*** olarak adlandırılan 4. Bölümde; varlık, borç ve özkaynak ile gelir ve gider tanımlamalarına odaklanılmıştır. Bölümde varlık ve yükümlülük tanımları yeniden yapılmakla birlikte özkaynak tanımı değiştirilmemiştir. Gelir ve gider tanımları ise varlık ve yükümlülük tanımlamalarını yansıtabilecek şekilde güncellenmiştir. Varlık ve yükümlülük tanımlamalarındaki yenilik, tanımlamaların “ekonomik kaynak” ifadesi referansı ile yapılmasıdır. Ayrıca yükümlülüğün tanımına “kaçınma imkânı bulunmayan” şeklinde bir kriter de eklenmiştir. Özellikle varlık tanımındaki yeni düzenleme, IASB’in artık varlıkları fiziksel nesnelere olarak değil, haklar kümesi olarak gördüğünün bir kanıtı niteliğindedir.

***Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma*** olarak adlandırılan 5. Bölümde varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara alınma kriterleri ele alınmakta, varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosu dışı bırakılmasına ilişkin rehberlik sağlanması amaçlanmıştır. Bu bölümle, finansal tablolara alınan varlık ve yükümlülüklerin kapsamını arttırmak veya azaltmak değil, konuya daha tutarlı bir anlayış getirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda, finansal tablolara alma kriterleri faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri ile ifade edilmiştir. Kavramsal çerçevenin 2010 versiyonunda yer almayan varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosu dışı bırakılması konusu ise Bölüm 5’de sunulan önemli bir yeniliktir. Bölümde, bu doğrultuda yeni bir rehber eklenmiştir.

Ölçüm olarak adlandırılan 6. Bölümde, Kavramsal Çerçevenin 2010 versiyonunda yeterince rehberlik sağlamadığı düşünülen ölçüm esasları Revize Kavram Çerçevesinde yeniden düzenlenerek ölçüm esaslarının hangi bilgileri sunduğu konusuna yer verilmiştir. Ayrıca, ölçüm esaslarının seçiminde dikkate alınacak faktörler “ihtiyaca uygunluk” ve “gerçeğe uygun sunum” olarak açıklanmıştır. Ancak, belirli bir ölçüm yönteminin ne zaman kullanılması gerektiğinden ziyade ölçüm yöntemlerinin hangi koşullarda değiştiğine dikkat çekilmek istenmiştir. Revize Kavramsal Çerçevesinde dikkate çeken bir yenilik ise bilimsel literatürde oldukça geniş yer bulan “cari değer” kavramının tanımlanmış olmasıdır. Gerçeğe uygun değer, kullanım değeri (yükümlülükler için ifa değeri) ve cari maliyet kavramları, bu yeni kavramsal tanımlamanın unsurları olarak sıralanmıştır.

**Sunum ve Açıklama** olarak adlandırılan 7. Bölüm IASB tarafından yeni eklenmiştir. Bu bölümde, sunum ve açıklamaya ilişkin bir anlayışa ve kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelir tablosundaki gelir ve giderlere ilişkin rehberliğe yer verilmiştir. Bölümde, mali tablolarda hangi bilgilerin yer aldığı ve bu bilgilerin nasıl sunulması ve açıklanması gerektiğini belirleyen kavramlar tartışılmaktadır. Ayrıca Kavramsal Çerçevenin 2010 versiyonunda yer almayan “Diğer Kapsamlı Gelir” kavramına Revize Kavramsal Çerçevede yer verilmiştir. Ancak, bölümde hangi gelir veya gider kalemlerinin diğer kapsamlı gelirden sınıflandırılacağından ziyade, IASB’in diğer kapsamlı gelir kavramına bakış açısının açıklanması ile yetinilmiştir. Diğer bir ifadeyle, UFRS ile birlikte hâlihazırda uygulanmakta olan diğer kapsamlı gelir raporlamasının kavramsal çerçeve içeriği oluşturulmuştur.

**Sermaye Kavramı ve Sermayenin Korunması** olarak adlandırılan 8. Bölümde, 1989 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçevede yer alan metin aynen korunmuştur.

### **3.1. Kavramsal Çerçeve 2010 Yılı Düzenlemesi İle 2018 Yılı Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Karşılaştırılması**

Kavramsal Çerçevenin 2010 yılında yapılan revizyon çalışması sonucunda, 1989 yılında yayınlanmış olan Kavramsal Çerçeve kısmen revize edilmiştir. Bu nedenle, 2012 yılında başlatılan revizyon projesinin yeni bir proje olmadığı, aslında 2010 yılında yarım kalmış olan bir projenin devamı niteliğine sahip olduğunu belirtmek gerekmektedir.

2018 yılında tamamlanan Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin oluşturulması sürecinin tamamında IASB’in bakış açısı geleceğin değil, günün şartlarına uygun bir çerçeve oluşturabilmek olmuştur. Bu nedenle, Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin, önceki kavramsal çerçevedeki “boşlukları doldurma”, “güncelleme” ve “açıklık getirme” amaçları ile hazırlandığını söylemek yerinde olacaktır. Bu doğrultuda; Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve incelendiğinde, “ölçüm”, “sunum ve açıklama” ve “finansal tablo dışı bırakma” konularının ilk kez metin içine alındığı, “tanımların” ve “finansal tablolara alma kriterlerinin” ise güncellendiği görülmektedir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)). Söz konusu yenilikler ve güncellemeler Tablo 2’de özetlenmeye çalışılmıştır.

**Tablo 2. Kavramsal Çerçeve 2010 Yılı Düzenlemesi İle 2018 Yılı Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Karşılaştırılması**

BÖLÜMLER	2010 Yılında Yayınlanan Kavramsal Çerçeve	2018 Yılında Yayınlanan Revize Kavramsal Çerçeve
<b>Kavramsal Çerçevenin Statüsü ve Amacı</b>	Amaç, “işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemek” olarak belirlenmiştir.	Revizyonda amaca yönelik önemli bir değişikliğe gidilmemiştir. Amaç metninde, standartların şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getirmesi gerektiğine vurgu yapılarak kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde “yönetimin sorumluluğu” ön plana çıkartılmıştır.
<b>Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı</b>	Genel amaçlı finansal raporlamanın amacına ulaşabilmesi için finansal bilgi kullanıcılarının işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerini değerlendirmeleri yeterli kabul edilmiştir.	Genel amaçlı finansal raporlamanın amacına ulaşabilmesi için finansal bilgi kullanıcılarının işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerini değerlendirmeleri yanı sıra, işletmenin ekonomik kaynaklarına ilişkin <b>yönetimin sorumluluklarını</b> da değerlendirmeleri gerektiği belirtilmiştir.
<b>Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri</b>	Faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri, <b>ihtiyaca uygunluk</b> ve <b>gerçeğe uygun şekilde sunum</b> olarak belirlenmiştir. Ayrıca; <b>karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum</b> ve <b>anlaşılabilirlik</b> , ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan bilginin faydasını arttıran ( <b>destekleyici</b> ) niteliksel özellikler olarak açıklanmıştır.	Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri aynen korunmuştur. İlâveten; finansal raporlardaki parasal tutarların gerçeğe uygun sunumdaki ölçüm belirsizliği kavramsal olarak ifade edilmiştir. Metinde faydalı finansal bilgi için ihtiyaca uygunluk ile ölçüm belirsizliği arasında dengenin gözetilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Ayrıca; kavramsal olarak <b>ihtiyath davranmak</b> , “varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmemesi ve yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir” şeklinde tanımlanmış ve metin içerisinde açıklanmıştır.
<b>Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme</b>	Finansal tablolar hakkında, amaç ve kapsam konularına değinilmemiştir.	Finansal tabloların amaç ve kapsamı açıklanmış ve raporlayan işletmenin tanımlanmıştır. Raporlayan işletmeyle ilgili açıklamalarda <b>konsolide finansal tablolar, konsolide olmaya finansal tablolar</b> ve <b>birleşik finansal tablolar</b> kavramsal olarak açıklanmış ve sağlayacakları bilgiye göre karşılaştırılmıştır.

<p><b>Finansal Tabloların Unsurları</b></p>	<p>Finansal durumun ölçülmesiyle ilgili olarak varlıklar, borçlar ve özkaynaklar; faaliyet sonuçları ile ilgili olarak gelirler ve giderler tanımlanmıştır.</p>	<p>Tüm tanımlarda sadeleştirmeye gidilmiştir. Bunun için, varlık ve yükümlülük tanımları <b>ekonomik kaynak</b> kavramı ile yapılmıştır. Ayrıca yükümlülük tanımı içerisine <b>kaçınma imkânı bulunmayan</b> şeklinde yeni bir kriter eklenmiştir. Ekonomik kaynak, “ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir hak” şeklinde tanımlanmıştır. Varlığın tanımı içerisinde ve tanımda belirtilen ekonomik kaynak kavramı içerisinde geçen <b>hak, ekonomik fayda üretme potansiyeli ve kontrol</b> kavramları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Benzeri şekilde yükümlülüğün tanımı içerisinde geçen <b>mükellefiyet, bir ekonomik kaynağın devri ve geçmişteki olaylar sonucunda oluşan mevcut mükellefiyet</b> kavramları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bununla birlikte; varlık ve yükümlülükler (ve tanımlamalara bağlı olarak gerçekleşen gelir ve giderlerin) için seçilecek <b>hesap biriminin</b> nasıl faydalı finansal bilgi sunabileceği açıklığa kavuşturulmuştur. Bölümde ayrıca, <b>müeccele sözleşmeler ve sözleşmeye dayalı hak ve mükellefiyetlerin özü</b> kavramsal olarak açıklanmıştır.</p>
<p><b>Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma</b></p>	<p>Finansal tablolara ilişkin unsurların tahakkuku ile ilgili açıklamalarda, bir kalemin işletmeye ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi durumunda, bu kalemin finansal alınabilmesinin uygun olduğu ifade edilmiştir. Ancak, finansal tablo dışı bırakma ile ilgili açıklama yapılmamıştır.</p>	<p>Finansal tablolara ilişkin unsurların ihtiyaca uygun bilgi sağlamanın ve raporlamanın gerçeğe uygun sunumla sonuçlanacak olması durumunda finansal tablolara alınmanın uygun olacağı ifade edilmiştir. Bir kalemin finansal tablolara alınmasının, ihtiyaca uygun bilgi sağlayıp sağlamayacağını <b>ekonomik fayda akışının düşük olasılıklı olmasından ve mevcudiyet belirsizliğinden</b> etkilenebileceği; gerçeğe uygun şekilde sunum sağlayıp sağlamayacağını ise ölçüm belirsizliğinden etkilenebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca bölümde, finansal tablo dışı bırakma başlığı altında finansal durum tablosu dışı bırakmanın hangi durumlarda gerçekleşebileceği açıklanmıştır. Buna göre, bir varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünün kaybedilmesi durumunda, bir yükümlülüğün ise tamamı veya bir kısmı için mevcut bir mükellefiyetin kalmamış olması durumunda söz konusu varlık veya yükümlülük finansal durum tablosu dışı bırakılacağı ifade edilmiştir.</p>

Ölçüm	<p>Ölçüm esasları <b>tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilir değer ve bugünkü değer</b> şeklinde tanımlanmıştır. Ancak bu tanımlamalar yeterli ölçüde rehberlik sağlamamıştır.</p>	<p>Ölçüm esasları <b>tarihi maliyet ve cari değer</b> olarak belirlenmiştir. Metinde cari değer ölçüm esaslarının ise <b>gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değeri</b> ve <b>cari maliyet</b> olduğu belirtilmiştir. Tarihi maliyet için “işlem fiyatından veya ölçülmekte olan kalemi meydana getiren diğer olaylardan elde edilen bilgiyi sağlar” şeklinde daha net bir tanımlama yapılmıştır. Bir varlık veya yükümlülük için belirlenen tarihi maliyetin nasıl güncelleneceği de bölümde açıklanmıştır. Ayrıca tarihi maliyet ile ilgili açıklamalarda <b>itfa edilmiş maliyetler</b> üzerinden ölçümün yapılabileceği de Kavramsal Çerçeve metnine dâhil olmuştur. Bir ölçüm esasını seçerken dikkate alınacak faktörlerden biri olan ihtiyaca uygunluğun varlık veya yükümlülüğün özelliklerinden ve gelecekteki nakit akışlarına sağlayacağı katkıdan; diğer faktör olan gerçeğe uygun sunumun ise ölçüm tutarsızlığından ve ölçüm belirsizliğinden etkileneceği ifade edilmiştir.</p>
Sunum ve Açıklama	<p>Finansal tablolar hakkında, sunum ve açıklamaya ilişkin konularına değinilmemiştir.</p>	<p>Bölümde, finansal tablolar hakkında sunum ve açıklamaya ilişkin sınıflandırma anlayışına ve <b>kâr veya zarar tablosu ile diğer kapsamlı gelir tablosundaki gelir ve giderlere ilişkin</b> rehberliğe yer verilmiştir.</p>

29 Mart 2018 tarihinde Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin yayınlanması ile UFRS seti içerisinde yer alan birçok standartta yer alan kavram, yaklaşım ve uygulamaların, bu standartların teorik çerçevesi içerisine de alınması sağlanmıştır. Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve tanımlar sadeleştirilerek daha anlaşılır hale getirilmiş, özellikle ölçüm konusunda oldukça tatminkâr bir çerçeve oluşturulmuştur. Ancak bu, UFRS kavramsal çerçevesi ile ilgili tartışmaların sona erdiği şeklinde yorumlanmamalıdır. Her ne kadar nihai metnin yayınlanması için toplamda altı ay kadar süren bir görüş alma süresi verilmiş olsa da, süreç çıktısının finansal olmayan raporlamayı da kapsayabilecek nitelikte olmadığı görülmüştür. Bu durum, finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevenin ilerleyen dönemlerde yeniden ve daha geniş bir paydaş kesiminin beklentilerini kapsayacak şekilde güncellenmesi ihtiyacının devam ettiğini göstermektedir.



### 3.2. Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye Yapılan Eleştiriler ve Gelecek Beklentileri

Finansal raporlama için kavramsal çerçevenin gözden geçirilmesi tartışma metni DP/2013/1'in görüşe açıldığı tarihten 14 Ocak 2014 tarihine kadar geçen altı aylık sürede IASB'e 221 görüş mektubu ulaşmıştır. Yine aynı zaman aralığında IASB Kavramsal Çerçeve ekibi dünyanın farklı yerlerinde 150 görüş elde etme toplantısı düzenlemiştir. Tüm bu çalışmalardan elde edilen dikkat çekici iki temel görüş şu şekildedir (Ertuna, 2015: 15-16; Tomaszewski ve Choi, 2018: 55):

- 1- Görüş bildirenlerin önemli bir kısmı IASB'in Kavramsal Çerçeve yenileme çalışmalarını desteklemiştir.
- 2- Ancak tartışma tebliğinin yeterince geliştirilmediği ve yalnızca boşlukları doldurucu nitelikte (mevcut standartlar düzeyinde) olduğuna yönelik birçok eleştiri de gelmiştir.

Kavramsal Çerçeve revizyon sürecinde yapılan değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere Kavramsal Çerçeveden beklenti, bugün yürürlüğe girmiş olan Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin çok daha ötesinde, otuz yıllık bilimsel paradigma oluşumlarını da kapsayacak boyuttadır. Ancak; ortaya çıkan metin incelendiğinde, bu beklentilerin karşılayabilecek özellikte olmadığı görülmektedir.

Önemli ölçüdeki revizyonu 2010 yılında gerçekleştirilen Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin 1. Bölümü'nde "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 sağlamak" şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu ifadeden, genel amaçlı finansal raporlamanın odak noktasında yalnızca yatırımcıların olduğu anlaşılabilir. Bunun nedeni, uluslararası finansal raporlama standartların hazırlandığı işletmecilik kültürünün bakış açısıdır. Anglo-Sakson işletmecilik kültürünün bir eseri olan UFRS'lerde iş dünyasının temel finansman kaynağının yatırımcılar olarak kabul edildiği ve bundan dolayı yatırımcılar için yalnızca finansal raporlama yapmanın çok daha önemli kabul edildiği dikkat çekmektedir (Ertuna, 2015: 18; Özkan ve Acar, 2010: 56). Oysa ki tüm paydaşların göz önüne alınması ile daha gerçekçi ve bir raporlama ve sunum sağlanabilmesi muhtemeldir.

IASB'in 2012 Eylül ayında Kavramsal Çerçeve için revizyon kararı alması esasen 2010 yılında kısmen tamamlanmış olan bir projenin devam ettirilmesinden ibarettir. Bu nedenle; Kavramsal Çerçeve projesi, çağın gerekliliklerine uyum sağlama projesi olmaktan ziyade Kavramsal Çerçevenin finansal raporlama standartları ile uyumunu ve anlaşılabilirliğini güçlendirme projesi olarak sürdürülmüştür. Oysa ki; IASB'den beklenen, son otuz yılda yaşanan ekonomik, sosyal, teknolojik, ekolojik pek çok değişimin kavramsal ve paradigma yönlü etkilerini Kavramsal Çerçeve içerisine yansıtabilmesidir (Ertuna, 2017: 10).

#### 4. SONUÇ

Finansal raporlamaya yön veren iki önemli kuruluş olan IASB ve FASB'in 2002 yılında başlayan harmonizasyon çalışmalarını takiben kavramsal çerçeve projesi başlatılmış ve 2018 yılında proje tamamlanmıştır. Bu ortak çalışmanın sonucunda, Kavramsal Çerçeve günün şartlarına uygun olarak güncellenmiş ve eksiklikleri tamamlanmıştır. Ancak, yapılan revizyonun yalnızca bugünle alakalı olduğu, ileriye bakış vizyonu oluşturamadığı yönündeki düşünce küresel düzeydeki birçok muhasebe meslek örgütü tarafından ifade edilmektedir. Genel görüş, yapılan çalışmaların gerekli olmasına karşın yeterli olmadığı yönündedir. Bundan dolayı, Kavramsal Çerçeve ile ilgili daha derin ve kapsamlı revizyona ihtiyaç duyulmaktadır.

Çağdaş muhasebe ve finansal raporlama anlayışı bilimsel paradigmalara desteklenmiş, muhasebe ve finansal raporlamaya atfedilen görevler raporlamanın finansal boyut ile sınırlı kalamayacağını göstermiştir. Özellikle son yıllarda finansal raporlamanın yanı sıra finansal olmayan raporlamanın da birçok işletme tarafından benimsenmesi, finansal raporlamada paydaş temelli yaklaşımın giderek daha fazla benimsenmeye başladığının önemli bir göstergesidir. Kavramsal Çerçevadaki 2018 revizyonunun yalnızca hissedarlar ve kredi verenlere yönelik olması ise bu revizyonun en önemli eksikliği olarak görülmektedir.

Bundan sonraki süreçte Kavramsal Çerçeve yeniden gözden geçirildiğinde, muhasebenin bilimsel gelişmeler doğrultusunda kendi sentezi ile ortaya koyduğu bilimsel yaklaşımlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Böylelikle, Kavramsal Çerçeve bugünün değil, geleceğin raporlama düşüncesine yol gösteren bir rehber niteliğine sahip olacaktır.

## KAYNAKÇA

Arsoy, A. P. (2009). “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun Kavramsal Çerçeve Projesine Bir Bakış”, [http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aylin/001/#\\_ftnref7](http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aylin/001/#_ftnref7).

Bahadır, O; Demir, V. ve Öncel, A. G. (2016). “IFRS Implementation in Turkey: Benefits and Challenges”, *Accounting and Management Information Systems*, 15(1), 5 – 26.

Degos, Jean-Guy (2008). “Muhasebenin Geleceği Geleceğin Muhasebesiyle Uyumlu Mu?” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (37), 205 – 221.

Erol, M.; Aslan, M. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55 – 86.

Ertuğrul, F. (2008). “Paydaş Teorisi ve İşletmelerin Paydaşları İle İlişkilerinin Yönetimi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (31), 199 – 223.

Ertuna, Ö. (2015). “Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler”, *MUFTAV Dergisi*, (8), 5 – 25.

Ertuna, Ö. (2017). “Muhasebe Teori ve Uygulamalarından Beklentiler 2”, *Accounting and Financial History Research Journal*, (2), 6 – 28.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.

Freeman, R. E.; Harrison, J. S.; Wicks, A. C.; Parmar, B. L.; Colle, S. (2010). *Stakeholder Theory: The State of The Art*. New York: Cambridge University Press.

Gökçen, G.; Ataman, B.; Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları 2*. Bs. İstanbul: Beta Basım.

Mozeikçi, A. A. (2018). “Entegre Raporlamanın İşletme ve Çevresi Açısından Önemi: Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi Veri Tabanındaki Şirketlerin Eko-Verimlilik İncelemesi”, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) Kırklareli, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Oksay, S. ve Acar, O. (2005). *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri* İstanbul: Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketler Birliği.

Özkan, S.; Acar, E. E. (2010). “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, (97), 49 – 86.

Tomaszewski, S. G.; Choi, Y. C. (2018). “The Conceptual Framework: Past, Present, and Future”, *Review of Business: Interdisciplinary Journal on Risk and Society*, 38(1), 47 – 58.

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) (Eriřim Tarihi: 1 Őubat 2019)

[www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org) (Eriřim Tarihi: 1 Őubat 2019)

<http://integratedreporting.org> (Eriřim Tarihi: 1 Őubat 2019)

[www.sasb.org](http://www.sasb.org) (Eriřim Tarihi: 1 Őubat 2019)

[www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) (Eriřim Tarihi: 1 Őubat 2019)