

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MUHASEBEDE KAVRAMSAL ÇERÇEVE’NİN ULUSLARARASI
BOYUTA GELİŞİMİ VE ÖNEMİ**

HAZIRLAYAN

EDA DİRİCAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ANKARA - 2022

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

MUHASEBEDE KAVRAMSAL ÇERÇEVE’NİN
ULUSLARARASI BOYUTA GELİŞİMİ VE ÖNEMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

EDA DİRİCAN

TEZ DANIŞMANI

DOÇ. DR. SONER GÖKTEN

ANKARA-2022

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 07/ 04 /2022

Öğrencinin Adı, Soyadı:EDA DİRİCAN

Öğrencinin Numarası:21820152

Anabilim Dalı:İşletme

Programı:Muhasebe Finansman Tezli Yüksek Lisans

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Doç.Dr. Soner Gökten

Tez Başlığı:Muhasebe de Kavramsal Çerçeve'nin Uluslararası Boyuta Gelişim ve Önemi.

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 115 sayfalık kısmına ilişkin, 07/04/2022 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %19'dır. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:.....

ONAY

Tarih: 07 /04/ 2022

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Doç.Dr.Soner Gökten

.....

TEŞEKKÜR

Tüm eğitim ve öğrenim hayatımda benden desteklerini esirgemeyen, benimle mutluluğumu paylaşan annem Zehra Canan Cengen'e, babam Ahmet Hamdi Esenli'ye, eşim Serkan Dirican'a ve tüm aileme, tez çalışmamda desteğiyle birlikte sahip olduğu bilgi birikimi ile yol gösteren danışman hocam Sayın Doç. Dr. Soner Gökten'e teşekkürlerimi sunuyorum.



ÖZET

Gelişen dünya düzeninde, sanayi devrimi ile birçok alanda yeni düşünceler ve akımlar doğmuştur. Muhasebe ve finans alanı da hem literatürde hem de akademik çevrelerde bu doğuşun içinde kendine yer bulmuştur. Sermaye şirketlerinin önemi ile paydaş, şeffaflık, hesap verilebilirlik gibi kavramlar daha önemli bir hale gelmiştir. Bu kavramların tüm dünya üzerinde net bir şekilde uygulanması için uluslararası kurum ve kuruluşlara ihtiyaç duyulmuştur.

Öncü gelen muhasebe kuruluşların başında yer alan FASB ve IASB, uluslararası finansal raporlama standartlarına ek olarak rehber niteliğinde olan bir Kavramsal Çerçeve yayınlamışlardır. Her iki kurum da muhasebe politikaları için finansal tabloların unsurlarını oluşturan kalemler için farklı ölçüm ve değerlendirme kriterleri önermiştir. Örneğin FASB; finansal raporlamanın amacının yalnızca “karar yararlığına” mı dayanması gerektiği veya yönetimin ayrı bir amaç olarak kabul edilip edilmemesi gerektiği sorusunu incelemiştir. 1989 yılında yayınlanan ilk Kavramsal Çerçeve, ekonomik ve finansal bilgiye olan ihtiyacın artması nedeniyle bazı bölümlerini güncelleyerek “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” olarak 2010 yılında tekrar yayınlanmıştır.

IASB ve FASB tarafından 2002 yılında başlatılan uyum çalışması ile Kavramsal Çerçevenin ilk bölümünde karar vermede faydalı bir hedef önerir ve yönetimin değerlendirilmesiyle ilgili bilgilerin bu hedefe dahil edileceğini savunur.

FASB’nin IASB ile ortak yürüttüğü projeden çekilmesi, ile IASB 2010 yılında yayınlanmış olan Kavramsal Çerçeve’de herhangi bir yenileme yapmazken diğer bölümler yeniden ele alınmıştır. 2013 yılında konu ile ilgili tartışma metnini 2015 yılında ise standart metni yayınlamıştır. 1989 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve’nin tüm bölümlerini, finansal tablonun unsurlarını yeniden ele alıp kamuoyuna sunduğu son Kavramsal Çerçeve’de 2018 yılında yayınlanmıştır.

Bu çalışmada, öncelikle muhasebenin tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Daha sonra Muhasebe Standartlarının gelişimine yön veren kuruluşlar ulusal ve uluslararası olmak üzere iki başlıkta verilmiştir. Muhasebe teorisinin gelişimine yer verildikten sonra Kavramsal Çerçeve’nin gelişimi ve önemi ile amacı FASB ve IASB açısından ele alınmıştır. 1989 yılından 2018 yılına kadar yayınlanan kavramsal çerçevelerin gelişim süreçleri bu kapsamda değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Kavramsal Çerçeve, Finansal Tablolar.

ABSTRACT

In the developing world order, new ideas and trends have emerged in many fields with the industrial revolution. The fields of accounting and finance have also found a place in this emergence in both literature and academic circles. With the importance of capital companies, concepts such as stakeholders, transparency, and accountability have become more important. International institutions and organizations are needed for the clear implementation of these concepts all over the world.

In addition to international financial reporting standards, the FASB and IASB, two of the world's leading accounting organizations, have published a conceptual framework that serves as a guide. Both institutions have proposed different measurement and valuation criteria for the items that make up the elements of the financial statements for their accounting policies. For example, FASB examined the question of whether the purpose of financial reporting should be based solely on 'decision usefulness' or whether management should be treated as a separate purpose. With the harmonization work initiated by the IASB and the FASB in 2002, it proposes a useful target for decision making in the first part of the conceptual framework and argues that information about management evaluation will be included in this target. The first conceptual framework, published in 1989, was republished in 2010 as the "Conceptual Framework for Financial Reporting" by updating some parts of it due to the increasing need for economic and financial information.

With the withdrawal of the FASB from the joint project with the IASB, the IASB reconsidered other parts that were not renewed in the conceptual framework published in 2010. He published the discussion text on the subject in 2013 and the standard text in 2015. It was published in 2018 in the final conceptual framework, which reconsidered all parts of the conceptual framework published in 1989 and the elements of the financial statement and presented it to the public.

In this study, first of all, the historical development of accounting is discussed. Later, the organizations that shape the development of Accounting Standards are given under two headings as national and international. After the development of the accounting theory is given, the development and importance of the Conceptual Framework and its purpose are discussed in terms of FASB and IASB. The development processes of the conceptual

frameworks published from 1989 to 2018 were evaluated in this context.

Keywords: Accounting, Conceptual Framework, Financial Statements.



İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
İÇİNDEKİLER.....	V
TABLOLAR LİSTESİ	VIII
ŞEKİLLER LİSTESİ	IX
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ	X
1. GİRİŞ.....	1
2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ	4
2.1. Muhasebenin Dünyadaki Gelişim Süreci.....	4
2.2. Muhasebenin Luca Pacioli'den Önceki Gelişimi.....	4
2.2.1. Muhasebenin ilk çağlardaki gelişimi.....	5
2.2.1. Muhasebenin orta çağlardaki gelişimi.....	6
2.2.2. Muhasebe tarihinde Luca Pacioli'nin etkisi.....	8
2.2.3. Luca Pacioli'den sonra muhasebenin gelişimi.....	9
2.3. Muhasebenin Türkiye'deki gelişimi.....	11
2.4. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi	14
2.5. Modern Ekonominin Gelişimi ve Muhasebe İlişkisi.....	16
2.5.1. Ekonomide çift taraflı kayıt sisteminin önemi ve muhasebe ile ilişkisi	17
2.5.2. Kapitalizmin gelişim süreci	17
2.5.3. Werner Sombart'ın görüşüne göre çift taraflı hesap kayıt sistemi ve Kapitalizm.....	18
3. MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN KURULUŞLAR.....	20
3.1. Türkiye'de Muhasebe Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar.....	20
3.1.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)	20

3.1.2 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK).....	21
3.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	21
3.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	22
3.1.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	23
3.1.6 Türkiye’de Kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini.....	25
3.1.6.1. İktisadi devlet teşekküllerinin tekdüzen muhasebe hesap planına katkısı.....	27
3.1.6.2. İktisadi devlet teşekkülleri yeniden düzenleme komisyonu ve muhasebe sistemi	28
3.2. Uluslararası Muhasebe Kuruluşları	30
3.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	31
3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	33
3.2.3 Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB).....	34
3.2.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	35
4. MUHASEBE TEORİSİNİN GELİŞİM SÜRECİ.....	36
4.1. Muhasebe Teorisinin Gelişim Sürecine Genel Bir Bakış.....	36
4.2. Muhasebe Teorisi	37
4.3. Muhasebe Teorisine Yaklaşım	39
4.4. Muhasebe Teorisinin Gelişmesinde Kullanılan Yaklaşımlar ve Unsurlar	40
4.4.1 Tümdengelim yaklaşımı	40
4.4.2. Tümevarım yaklaşımı.....	41
4.4.3. Pragmatik yaklaşım unsuru	42
4.5. Muhasebe Teorisinde Finansal Tablolar	43
4.6. Gelir (eşleştirme) yaklaşımı	49
4.7. Bilanço (öz sermaye) yaklaşımı	51
5. KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN GELİŞİM SÜREÇLERİ ve ÖNEMİ.....	53
5.1. Kavramsal Çerçeve’ ye Genel Bir Bakış.....	53
5.2. Kavramsal Çerçeve’nin Önemi	55

5.3. Kavramsal Çerçevenin Hedefleri	57
5.4. Kavramsal Çerçevenin Amacı.....	58
5.4.1. Kavramsal Çerçeve ve Eşleştirme ilkesi	58
5.4.2. Kavramsal Çerçeve ve Tahakkuk Muhasebesinin Hedefleri.....	60
5.5. Kavramsal Çerçevenin Finansal Tablolar İçin Amacı	61
5.6. FASB ve IASB Açısından Kavramsal Çerçeve	64
5.7. FASB açısından Kavramsal Çerçeve	67
5.7.1. FASB ve faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri	68
5.7.2. IASB açısından Kavramsal Çerçeve	69
5.7.2.1. IASB Bölüm 1-Genel amaçlı finansal raporlama.....	71
5.7.2.2. IASB Bölüm 2-Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri.....	73
5.7.2.3. IASB Bölüm 3-Finansal tablolar ve raporlayan işletme.....	79
5.7.2.4. IASB Bölüm 4- Finansal tabloların unsurları	80
5.7.2.5. IASB Bölüm 5- Finansal tablolara alma ve tablo dışı bırakma.....	83
5.7.2.6. IASB Bölüm 6-Ölçüm.....	85
5.7.2.7. IASB Bölüm 7-Sunum ve açıklama	87
5.7.2.8. IASB Bölüm 8-Sermayenin kavramları ve sermayenin koruması	87
6.SONUÇ ve ÖNERİLER	89
KAYNAKLAR.....	94

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo.1 FASB tarafından yayınlanan Kavramsal Çerçeveseler	67
Tablo.2 Kavramsal Çerçeve'nin Tarihsel Süreci	68
Tablo.3 Kavramsal Çerçevenin Bölümleri ve Değişiklikler	69
Tablo.4 Genel Amaçlı Finansal Raporlama Değişiklikleri	72
Tablo.5 Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özelliklerinin Değişimi.....	75
Tablo.6 Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özelliklerinin Kapsamı	78
Tablo.7 Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme	80



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil.1 Türkiye’de Geçerli Olan Raporlama Çerçevesi	25
Şekil.2 Muhasebe Bilgisi’nin Muhasebe Teorisi ile İlişkisi	39
Şekil.3 Varlık Tanımının Kronolojisi	47
Şekil.4 Kaynak Tanımının Kronolojisi	48



SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	:	Amerikan Muhasebe Derneği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:	Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
AIA	:	Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü
APB	:	Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun
A.Ş.	:	Anonim Şirket
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ	:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler
FASB	:	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GATT	:	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GAAP	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IASC	:	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASB	:	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IOSCO	:	Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü
IPSAS	:	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
İDT	:	İktisadi Devlet Teşekkülü
KGK	:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	:	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
MSGUT	:	Muhasebe Uygulama Genel Tebliği
M.Ö.	:	Milattan Önce
OECD	:	Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü
PCAOB	:	Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu
SDK	:	Sigorta Denetleme Kurulu
SFAC	:	Finansal Muhasebe Kavramları Beyanı
SFAS	:	Finansal Muhasebe Standartları Beyanı
SPK	:	Sermaye Piyasa Kurulu
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	:	Türk Denetim Standartları

TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMUD	:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK:		Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB:		Türkiye Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
YY.	:	Yüzyıl



1. GİRİŞ

Muhasebe, ekonomik karar vericilerin ihtiyaç duyduğu faydalı bilgileri temin eden finansal bir bilgi sistemidir. Muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler birçok farklı durumda kullanılır. Bankalar, kredi verip vermemeye karar verirken muhasebe bilgilerini kullanırlar. Sermaye piyasaları aracıları, portföy yöneticileri veya bireysel yatırımcılar, yatırım tavsiyelerini muhasebe bilgilerine dayandırırken; kamu otoriteleri, firmaların ilgili yasal çerçevelere uyup uymadığını belirlemek için de muhasebe bilgilerini kullanır. Kısaca, muhasebenin sağladığı bilgiler, karar vericilere analiz ve teşhis imkânı sağlar. Özellikle büyük şirketlerde, doğal olarak, tüm hissedarlar faaliyetlere doğrudan katılamaz ve şirketin çeşitli ticari sırlarının saklanması gerektiğinden hissedar şirketin içsel bilgilerine erişemezler. Bu nedenle, hissedarlar karar verme yetkilerinin çoğunu şirketin yönetim kuruluna ve çalışanlarına devrederler. Ancak hissedarlar, işletmenin performansını ve yatırımlarını değerlendirmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. Muhasebe bu amaç için bazı bilgileri sağlar; bu tür bilgiler, işletmeye yatırım yapmayı düşünen potansiyel hissedarlar tarafından da kullanılır.

Bankalar, finans kuruluşları ve diğer borç verenler de muhasebe bilgilerinden yararlanır. Bu kuruluşlar şirketin dahili parçaları olmasa da kredi kullandırabilmek için şirket hakkında finansal bilgilere ihtiyaç duyarlar. Muhasebe, kurum ve kuruluşların ihtiyaç duyduğu bilgilerin çoğunu sağlar.

İşletmelerin geçmiş işlemleri ve olayları finansal muhasebenin bir parçasıdır. Bir firmanın geçmiş performansı ve mevcut finansal durumu hakkında bilgi sağlar. Muhasebe, diğer taraflarla alışverişi içermeyen önemli ekonomik olayları da içerir. Örneğin, bir firmanın bir kazada tamamen yok olan sigortasız bir otomobili olduğunu varsayalım. Muhasebe bu olayın etkisi finansal tablolarına yansıtacaktır.

Muhasebe sunduğu bilgileri belli bir süreç sonunda elde eder. Öncelikle geçmiş işlem ve olaylar kategorize edilir, bu işlemlerin ve olayların seçilen nitelikleri ölçülür ve bu ölçümler kaydedilerek özetlenir. Finansal tablolar, ise bu muhasebe sürecinin nihai sonucudur. Karar vericiler genellikle birkaç firmanın finansal tablolarını karşılaştırmak isterler. Geçerli karşılaştırmaların temini için üretilen finansal tabloların aynı muhasebe kural ve ilkelerine dayalı olarak geliştirilmesi gereklidir.

Bu noktada muhasebenin sunduğu bilgilerin raporlanması ya da birbiriyle uyumlaştırılmasına bir rehber ve kılavuz ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Ulusal ve uluslararası

kuruluşlar tarafından oluşturulan “kavramsal çerçeveler” bu ihtiyaç sonucunda ortaya çıkan önemli bir kaynaktır.

Kavramsal Çerçeve birbiriyle ilişkili hedeflerin ve temellerin bir bütünüdür. Hedefler, finansal raporlamanın amaçlarını belirler. Kavramsal Çerçevenin temel bütünlüğü ise bu amaçlara ulaşmada yardımcı olacak yapı taşlarını oluşturur. Bu kavramlar, muhasebeleştirilecek işlemlerin, olayların ve koşulların seçilmesinde, nasıl ölçülmeleri ve tanımlanmaları gerektiği konusunda rehberlik eder. Finansal tablo kullanıcıları ve okuyucuları arasındaki bağlantıyı kurmak, dengelemek için finansal raporlarda izlenecek temel şablonları belirler. Bir yandan da Kavramsal Çerçeve, mevcutta yer alan değerlemeler ile geçmişten günümüze değişen ihtiyaçlar doğrultusunda yayınlanan standartların gelişip güncellenerek, ilerlemesini de hedef edinmiştir. Kavramsal Çerçevenin bir diğer amacı da finansal okuyucuların veya yatırımcılar arasında iletişimi kuran bir dayanak olmasıdır. Kavramsal Çerçeve ayrıca finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgilere olan şeffaflığını, anlaşılabilirliğini, hesap verebilirliğini ve güvenini de artırmakla birlikte aynı zamanda farklı şirketlerin mali tablolarını karşılaştırmayı da kolaylaştırır.

Yıllar boyunca, birçok kurum veya komite kendi kavramsal çerçevelerini yayınlamak ve geliştirmek için çalışmıştır. Bu kurum veya komiteler içinde başta gelenler ise IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ve FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)dur. Her iki kurum tarafından pek çok kez güncellenen Kavramsal Çerçeve hazırlanmış ve sunulmuştur. İlk olarak IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi-2001 yılında kurula dönüşerek Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ismini almıştır) uluslararası alanda girişim göstermiş ve finansal tabloların amaçlarını içeren bir Kavramsal Çerçeve yayınlamıştır 2004 yılında IASB ve FASB kavramsal çerçevelerini yenileyerek birbirleriyle uyumlaştırma çalışmalarını yürütmüşlerdir. IASB ve FASB, yeni ve revize edilmiş muhasebe standartlarının geliştirilmesinde kullanılabilecek ortak bir kavramsal çerçeve oluşturmak için projelerinin bir parçası olarak kavramsal çerçeveye ilişkin ön görüşlerini özetleyen bir tartışma raporu yayınlamışlardır. İki kurul'un ortak çalışmasında muhasebe standartlarının gelişmesinde rehberlik edecek yeni bir Kavramsal Çerçevenin ilk iki bölümünün taslaklarına yer verilmiştir. Rapor taslaklarında, Kavramsal Çerçeve yatırımcılara yatırım kararlarında veya güvenilirlik konusunda kullanabilecekleri faydalı bilgi sağlamak amacıyla görüş bildirmişlerdir.

Bu çalışmada muhasebede bir kılavuz ve rehber olarak Kavramsal Çerçevenin FASB ve IASB açısından gelişiminin ve öneminin sunulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda

öncelikle muhasebenin tarihsel gelişiminde önemli olan dönüm noktaları ikinci bölümde yer verilmiştir. Gelişim süreci dünyada ve Türkiye’de olmak üzere iki ayrı başlık altında irdelenmiştir. Üçüncü bölümde muhasebe standartlarına yön veren kuruluşlara dair bilgiler yer almaktadır. Bu bölüm yine Türkiye’de ve dünyada olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Kurum ve kuruluşların muhasebe standartlarına katkısı ayrı başlıklar halinde verilmiştir. Dördüncü bölümde muhasebe teorisi açıklanmıştır. Muhasebe teorisinde kullanılan yaklaşımlar tümevarım, tümdengelim ve pragmatik yaklaşım başlıkları altında toplanmıştır. Beşinci bölümde tezin ana konusunu oluşturan Kavramsal Çerçeve ele alınmıştır. Kavramsal Çerçevenin tarihsel gelişim süreci, amacı ve hedefleri açıklanmıştır. Sonrasında FASB ve IASB açısından Kavramsal Çerçeve ayrı ayrı ele alınmıştır. Sonuç ve öneriler kısmında verilen bilgiler kapsamında genel bir değerlendirme yapılmıştır.

2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bu bölümde muhasebenin tarihsel gelişimi irdelenmiştir. Öncelikle muhasebe alanının dünya genelini içerecek şekilde gelişim süreci tarihsel bir bakış açısıyla özetlenmiştir. Bu süreç içerisinde muhasebe için dönüm noktası olarak kabul edilebilen Luca Pacioli etkisi öncesi ve sonrası olacak şekilde ayrı başlıklar halinde ele alınmıştır. Takiben Türkiye’deki muhasebe gelişimi ele alınmıştır. Türkiye’de muhasebenin yasal çerçevesinin oluşumu ve Muhasebe Standartlarının gelişimi üzerinde durulmuştur. Muhasebenin modern ekonomi içerisindeki yeri irdelenerek bölüm sonlandırılmıştır.

2.1. Muhasebenin Dünyadaki Gelişim Süreci

Muhasebe tarihinin dünya üzerindeki gelişim süreci incelendiğinde yazının keşfi ile paralel ilerlediği görülür. Muhasebe alanı ekonomik faaliyetlerinin gelişmesi, günlük ticari işlemlerin veya envanterlerin kayıt altına alınması gerekliliğine cevap verebilme ihtiyacından doğmuştur. Muhasebe tarihçileri, yazının ve rakamların ortaya çıkmasının arka planında hesap verme veya hesaplama ihtiyacının olduğunu ifade etmektedirler.

Muhasebe tarihinin gelişim süreci incelendiğinde en önemli noktayı aynı zaman da bir matematikçi de olan Luca Pacioli oluşturulmuştur. Bu nedenle muhasebenin dünyadaki gelişim sürecini; Luca Pacioli’den öncesi ve sonrası olarak iki başlık altında incelemek yerinde olacaktır.

2.2. Muhasebenin Luca Pacioli‘den Önceki Gelişimi

İnsanoğlu doğası gereği her çağda kendini ifade etmek ve iletişim kurmak istemiştir. Bu isteği gereği önce mağara duvarlarına çizdiği hayvan resimleri ile daha sonra da geliştirdiği dil ve lisanlarla bütünleşik tüm kıtalar arası uyuşan bir iletişim sistemini oluşturmuştur. M.Ö 5000 yıllarında insanoğlu yazının icadı ile hayata dair tüm işlem ve olayları kayıt altına almaya başlamıştır. Muhasebe tarihi de binlerce yıllıktır ve eski uygarlıklara kadar uzanmaktadır. Muhasebe tarihinin başlangıcı yapılan araştırmalar neticesinde Antik Mezopotamya'ya kadar uzandığını göstermektedir. Yapılan arkeolojik kazılarda ve çalışmalarda dikkat çeken bulgular bu şekilde olmuştur; Babil İmparatorluğu Dönemine ait olduğu düşünülen antik yazıtlarda ve Mısır’da keşfedilen papirüs üzerine yazılmış hesaplama metinleri veya hesap icmalleri bulunmuştur. Bu bulgular muhasebe

tarihinin ne kadar eski olduğunu kanıtlar niteliktedir. İlerleyen dönemlerde medeniyetlerin gelişmesi ile ticari faaliyetler de hız kazanmıştır. Oluşan ticari faaliyet sonucu da kayıt altına alma, hesap ya da para akışlarını takip etme gereksinimini artırmıştır. Bu gereksinim de doğal olarak muhasebe kavramını da iletmiştir.

Muhasebe kısaca finansal bilgi sistemi olarak tanımlanmakla birlikte Muhasaba kelimesi ise Hesap ilmi anlamına gelmektedir. Muhasebe kelimesi, Arapçadaki “Muhasaba” sözcüğünden dilimize geçmiştir. Günümüzdeki muhasebe prensibinin temellerini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin 13.yy’dan itibaren İtalya’da kullanılmaya başlandığı, Floransa’da tutulmuş kayıtlara dayandığı düşünülmektedir (Sevilengül, 2009). Çift taraflı kayıt yöntemi, uygulamalar sonunda olgunlaşarak İtalyan matematikçi Luca Pacioli¹ tarafından yazılı bir metin haline getirilip Viyana’da yayınlanmıştır. Luca Pacioli, Summa Arithmetica² adlı eserinde hesap defteri tutma, kayıt altına alma ve tüm bunların uygulamasını anlatan “Etüt” başlıklı bölümde çift taraflı kayıt yönetimin esaslarını açıklamıştır (Erkural, 1974).

2.2.1. Muhasebenin ilk çağlardaki gelişimi

İnsanlığın tarihi kadar eski olan muhasebenin ilk olarak nerede ve tam olarak ne zaman ortaya bilinmemektedir. Sadece yapılan araştırmalar sonucu da muhasebe tarihinin yazı kadar eski olduğu tespit edilmiştir. İktisat tarihçileri muhasebe kavramının insanların arasındaki ticari ilişkilerden dolayı çıktığı düşüncesini savunmuşlardır. Bu düşünceye paralel olarak, yazı ve rakamların da muhasebe sistemindeki ihtiyaç nedeniyle icat edildiğini de savunmuşlardır.

Tarihçiler, M.Ö 8000-5000 yıllardaki dönemi Neolitik Çağ olarak sınıflandırılmışlardır. Tarihçiler bu döneme ait verileri incelediklerinde de, muhasebenin ilk bulgularıyla karşılaşmışlardır. Şöyle ki Neolitik Çağ’da insanlar avcı-toplayıcı düzenden yerleşik düzene geçmişlerdir. Yerleşik düzene geçilmesi ile insanlar tarımsal ve hayvansal ürünlere olan ihtiyaçlarını daha kolay sağlamıştır. Mevcut ihtiyaçlarını karşıladıktan sonra artan fazla ürünlerini diğer ihtiyaç duydukları başka ürünler ile değiş-tokuş etmeye başlamışlardır.

¹ Luca di Borgo(1445-1510)

² Summa de Aritmetica Geometria(Aritmetiğin,Geometrinin Oran ve Orantının Özeti).

Neolitik Çağ'da yaşayan insanlar, ürettikleri tarımsal ve hayvansal ürünlerin değiş-tokuş ticaretini yaparken bu ürünlerin değiştirmesinden kaynaklı borç-alacak ilişkilerinin kaydedilmesi gerektiğinin farkına varmışlardır. Mezopotamya'da yapılan arkeolojik kazılar, yazının icat edilmesinden önce o bölgede yaşayan insanların bir hesaplama aracı veya kayıt eşyası kaydetme aracı olarak kullandıkları kil tabletlerin olduğunu ortaya çıkarmışlardır. Arkeologlar ve tarihçiler buldukları kil tabletlere “token” (calculi-hesaplama) adını vermişlerdir. M.Ö 3500-3000 yıllarında kullanıldığı tespit edilen ve üzerinde mühür baskısı ifadelerinin yer aldığı tokenler, uzmanlara göre o yıllarda envanter amacıyla kullanılmıştır.

Uzmanlara göre bu bulgular uzmanlara göre muhasebenin ilk çağlarda bir bilgi sistemi olarak ilk çağlarda ortaya çıktığının bir kanıtıdır. Diğer bir deyişle veri tabanının öncül olgularıdır. Dikkat çeken diğer bir özellik ise üzerinde mühür baskı olan kil tabletlerde iki tür işaretleme sisteminin bulunmasıdır. Bunlardan birincisi rakamları temsil ettiği düşünülen işaretler ve ikincisi malları temsil ettiği düşünülen “Stylus” adı verilmiş olan mühür baskılardır (Schmandt-Besserat, 2006). Bu açıdan söz konusu kil tabletler adeta ilkel bir finansal raporlamaya da işaret etmektedir.

Günümüzden 5.000 yıl önce yaşamış olan Sümerlerin tarihine ait belge ve bilgiler incelendiğinde, muhasebenin tarihsel gelişim süreci için kilometre taşları niteliği taşıyan verilere ulaşılmıştır. Bu veriler doğrultusunda kar/zarar hesaplamasında malların hesabını kayda alabilmek için tarihteki ilk yazı sistemi olan piktografik yazının icat edildiği anlaşılmaktadır. Yapılan arkeolojik kazılar ve araştırmalar sonucu elde edilen tüm verilerin hepsi, muhasebenin gelişim sürecindeki ilk kilometre taşlarının Mezopotamya uygarlıklarına kadar dayandığını gösterir. İlerleyen çağlardaki büyük göçler, denizası seferler, ticaret yollarının gelişmesi gibi sebeplere bağlı olarak da muhasebenin gelişim süreci durmaksızın devam etmiştir.

2.2.1. Muhasebenin orta çağlardaki gelişimi

Orta Çağ'da gelişen medeniyetlerin artan ticari faaliyetlerinin sonucu olarak kayıt altına almak ve hesapları takip etmek belirgin bir şekilde cevap verilmesi gereken bir ihtiyaç haline gelmiştir. Orta Çağ'ın başlarında ihtiyaç fazlası üretimin belirlenmesi ve esasen gelir niteliği kazanan bu ihtiyaç fazlası üretimin kaydedilmesi ve takip edilmesi net bir şekilde belirginleşmiştir. Bu bağlamda ölçme, sınıflama ve raporlama gibi kavramlar gün yüzüne çıkmaya başlamıştır. Tarihçiler Orta Çağ'ın ilk yıllarına denk gelen dönemlerdeki muhasebe

defterlerini veya notlarını incelediklerinde, kayıt altına alınan ve alım satım işlemine konu malların rakamsal olarak raporladığı bulgularına ulaşmışlardır.

Orta Çağ'da yerleşik düzene geçilmesi ve lonca örgütlenmesini (meslek örgütlenmesi) kuran topluluklar için yaşadıkları şartlarda karşı karşıya kaldıkları en büyük tehlike göçebe toplulukların istilaları olmuştur. İstilaların önlenmesi için daha fazla toprak parçasını elinde bulunduran kişiler, daha az toprak parçasını elinde tutanların ürünlerinin ve güvenliğini koruma görevini üstlenmişlerdir. Az toprağa sahip olanlar, daha fazla toprağa ve güce sahip olan kişilere bağıllık yemini etmişlerdir. Bu düzen "Feodal Sistemi" doğurmuştur.

Feodal sistem, tüm Avrupa'ya yayılarak derebeylik rejiminin sonucunda merkezi devletlerin de kurulmasına neden olacak bir süreci başlatmıştır (Sander, 2012). Feodal sistemin içinde yer alan yönetsel yetki anlayışı daha fazla imtiyaza sahip kasaba ve kentlerin oluşumunu hızlandırmıştır.

Feodal sistemin sağlamış olduğu güç, krallar, geniş toprakları elinde bulunduran arsa zengini olan kişiler ve kilise (din adamları) arasında paylaştırılmıştır. Sözleşme ilişkisinden dolayı kralın otoritesi zayıf kalmış olup daha çok soylu sınıfın veya kilisenin kanunlar üzerinde yetki ve yaptırımı daha fazla olmuştur. Toprağı beş yıllığına köylülere kiralayan kilise ve topraklarının bir kısmını bir nevi hisse şeklinde veren soylu sınıf, bu işlemleri denetlemek ve takibini kolaylaştırmak için kayıtlarını tutmuştur. Döneme ait sosyal ve ekonomik durumu incelerken muhasebe uygulamalarının kayıtlarına baş vurulmaktadır (Güvemli, 1995).

Artan gıda ihtiyacına paralel olarak ekim alanları genişledikçe halklar birbirine daha da yaklaşmış ve aralarındaki iletişim ve dolayısıyla ticaret gelişmiştir. Kralların veya soyluların, köylüleri tarlalarını genişletmek için yeni açılan tarlalara gitmeye teşvik etmesi gerekiyordu. Bu durum kralların veya soyluların köylülere belirli bir derecede özgürlük vermelerine neden oldu (Sander, 2012). Sonuç olarak, feodal sistemin içinde yer alan yetki ve yönetim hakkı zamanla yerine kasaba ve kentleşme ile komün yaşama bırakmıştır. Oluşum "komünleşme" hareketi olarak literatürde kendine yer bulmuştur. Komünleşme hareketi ekonomik hayatı canlandırmış bununla birlikte hesap tutma ve muhasebe kavramlarının önemi artmıştır. Toprağa dayalı ekonomiden kasaba ve kent anlayışına geçilmesi ile kayıt altına alınan gelir ve gider sınıflandırma açısından yetersiz kalmıştır. Kasaba ve kentlerdeki ticari faaliyetlerin önem kazanması da yeni bir muhasebe sisteminin oluşmasını sağlamıştır.

11.yy. da başlayan Haçlı Akınları iktisadi gelişmelere de neden olmuştur. Batı ile Doğu arasındaki ticaretin artmasına yol açan Haçlı Akınları ile Venedik, Cenova, Milano, İtalya'da Floransa; Fransa'daki Marsilya ve İspanya'daki Barselona şehirleri de önemli bir ekonomik gelişme sürecine girmişleridir (Akdoğan ve Aydın, 1987).

13.yy. da özellikle İtalya'da bankacılık ve muhasebe faaliyetlerin arttığı düşünülmektedir. Tüccarlar, gelir ve gider hesapları tutmak ve ticari faaliyetlerinin devamlılığını sağlayabilmek için analitik bir muhasebe modeline ihtiyaç duymuşlardır. Aynı zaman da denizaşırı yapılan ticari faaliyetlerde muhasebe kayıtlarının tutulduğu da gözlenmiştir. Tutulan kayıtlarda gemilerin gidiş dönüş hareketlerini ve harcamalarını kayıt altına almışlardır.

14.yy. muhasebe tarihi için adeta dönüm noktasıdır. Luca Pacioli tarafından kaleme alınan ve 1494 yılında yayınlandığı tahmin edilen Summa Arithmetica adlı eser, günümüzde halen kullanılan çift taraflı muhasebe sisteminin bilimsel temellerini oluşturmaktadır. Çift taraflı kayıt tutma yöntemi; muhasebenin temel denkliği üzerine kurulmuştur. Muhasebenin temelini oluşturan borç ve alacak yönetimine dayalı kayıt sistemi ilk kez Luca Pacioli tarafından yazılı bir kaynakta yer almıştır.

2.2.2. Muhasebe tarihinde Luca Pacioli'nin etkisi

Günümüze ulaşan kaynaklardan elde ettiğimiz bilgilere göre, Luca Pacioli, 1445'te İtalya'nın Toskana bölgesinde tüccar bir ailede doğmuştur. Çocukluk dönemine ait çok fazla kaynak olmasa da dönemin ünlü matematikçi ve ressamı olan Pierro Della'dan ders aldığı tahmin edilmektedir (Taylor, 2018).

Eğitim hayatı sonrasında Luca Pacioli, dönemin önemli tüccarlarından biri olan Antonio Rompiansi'nin yanında çalışmaya başlar (Fischer, 2000). Pacioli, sahip olduğu matematik bilgisi ile Rompiansi'nin ticari işlerine önemli katkı sunar ve ticari hayata ilişkin tecrübe kazanır. Rompiansi'nin ticari defterlerini ve hesaplarını tutmaya başladığı düşünülmektedir. Pacioli için bu dönemin muhasebe alanı ile ilgili konularla da çalışmaya başladığı dönem olduğu varsayılmaktadır. Rompiansi'nin vefatının ardından sahip olduğu matematik bilgisini daha da ilerletmiştir. Dönemin önde gelen filozofları, ressamları, mimarları mucitleri ile çalışmıştır. 1496-1499 yılları arasında Leonardo da Vinci ile Milano dükü olan Ludovico Sforza sarayında birlikte çalışmıştır (Taylor, 2018). Papa 10. Leo tarafından Roma'da matematik profesörü olarak atanmıştır. Kaynaklarda kesin bir ölüm tarihi belirtilmemiş olup 1514-1517 tarihleri arasında vefat ettiği düşünülmektedir. Pacioli

arkasında birçok eser bırakmıştır. Bunlardan en önemlisi tam adıyla “Summa de Arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita”dır. Kitapta matematik, geometri, oran-orantı, muhasebe sistemi konu alınmıştır. Kitabın içinde yer alan şekiller ve resimler Leonardo da Vinci tarafından yapılmıştır. Diğer bir özelliği ise ilk basılan matematik kitabı olarak kabul edilmesidir.

Summa Arithmetica’nın muhasebe tarihi açısından bu kadar önemli yer tutmasının nedeni ise çift taraflı kayıt sisteminin literatürde ilk kez yer bulmasıdır. Alman şair ve filozof Goethe çift taraflı kayıt sistemi için “*İnsan dimağının en mükemmel buluşlarından biri*” olduğu ifadesini kullanmıştır (Hiçşaşmaz, 1958).

Pacioli kaleme aldığı Summa Arithmetica’da çift taraflı kayıt sistemin için aynı zamanda “Venedik Sistemi” ifadesini de kullanmıştır. Summa Arithmetica’da çift taraflı kayıt sisteminin dışında işletmeler için hesap oluşturulmasının metodolojisi çerçevelenmiş ve önerilerde bulunulmuştur. Tutulan ticari defterlerin borç-alacak ilişkisini gösterecek şekilde iki satır halinde oluşturulması gerektiği savunulmuş, yevmiye ve defter-i kebir arasındaki ilişki açıklanmıştır. Aynı zamanda işletmeler için açılış esnasında envanter defteri tutulması gerektiği önerilmiştir. Tutulan hesaplar için dönem başı ve dönem sonu ayrımı yapılması ve hesapların sonuç hesaplarına aktarılarak raporlanması gerektiği belirtilmiştir. Kitapta aynı zamanda ticari hayata dair teamüller, örf ve adetler hakkında da bir bölüm vardır. Hiç şüphesiz günümüzde halen geçerliliğini koruyan temel kavramların, genel kabul görmüş ilkelerin ve standartların dayanağı Summa Arithmetica’dan gelmektedir.

İtalya’dan Avrupa’ya yayılarak tüm dünyada kabul gören Summa Arithmetica’nın etkileri dikkate alındığında; Pacioli’nin önerdiği veya savunduğu düşüncelerin halen korunduğu görülmektedir.

2.2.3. Luca Pacioli’dan sonra muhasebenin gelişimi

Buhar gücünün üretimde kullanılması ile 18. yy.da İngiltere’de sanayi devrimi başlamıştır. Deniz aşırı seferler sonucu elde edilen hammadde kaynaklarının ticareti, sermaye, sömürgecilik, bol ve ucuz iş gücü, siyasi yapı Avrupa’nın çok hızlı bir ivme ile büyümesine neden olmuştur. Sanayi devriminde en fazla talep gören ürünlerin başında pamuk, tekstil, demir ve çelik gelmektedir. O dönemde Anselme Payen’dan Adolphe Guilbault’ye kadar, muhasebe reformistleri sanayi muhasebesin ana hatları üzerinde çalışmışlardır. Temel amaçları işletmelerin ekonomik birimlerinin oluşması ve işletme varlıklarında bulunan özellikle hammadde gibi kalemlerin değerlendirme yöntemlerinin

belirlenmesidir. Bu çalışmalar muhasebenin sınıflandırma ve ölçme konularına ağırlık vermesine neden olmuştur.

18. yüzyılda İngiliz ekonomistler, 19. yüzyılda Amerikalı sanayiciler ve Fransızlar, işletmeler tarafından kullanılan muhasebe sistemlerinin geliştirilmesine katkıda bulunmuşlardır. 19. yy.da Fransız Kraliyet Bilimler Akademisinde görev alan Edmond Degrange'nin Nouveau Traite Du Change isimli kitabında banka muhasebesi ve yabancı para işlemleri konusunu incelemiştir. Edmond Degrange ismi dönemin önemli muhasebecileri ile anılmıştır. Bu muhasebeci reformistlerin bazıları Jacques Savary, Mathieu de la Porte, Anselm Payen, Adolphe Guilbault'dır (Degos ve Mattessich, 2003).

1795 yılında Edmond Degrange tarafından kaleme alınan La Tenue Des Livres Rendue Facile, ou Nouvelle Methode D'enseignement (Defter Tutmada Yeni Öğrenim Metodu) muhasebenin gelişim sürecine katkı sunan önemli eserlerdendir (Degos ve Mattessich, 2003). Degrange eserinde beş hesap sistemi olarak ele aldığı yöntemi incelemiştir ve altıncı hesap olarak adlandırdığı muhtelif hesapların kullanımını önermiştir. Aynı zamanda kullanılan muhasebe hesapları örnek kayıtlarla detaylandırılmıştır. Bilanço düzenleme teknikleri uygulamalı olarak gösterilmiştir. Degrange, kitabında defter-i kebir açıklamaları için günümüzde kullandığımız hesapları; Cassie (Kasa), Billets a Recevoir (Alacak Senetleri), Billets a Payer (Borç Senetleri), Profits et Pertes (Kar ve Zarar) olarak isimlendirmiştir.

1770'lerin sonlarında Sanayi Devrimi'nin zirvesinde, İngiliz çömlek patronu olan Josiah Wedgwood (1730-1795) tarafından işletmesinde maliyet muhasebesini uygulamıştır. Değişken ve sabit giderleri belirlemek için maliyet analizini kullanmış, ölçek ekonomilerinin ve batık maliyetlerin farkına varmıştır (McKendrick, 1970). 1870'lerin başında, ABD'deki Louisville ve Nashville Demiryolları'nın müfettişi Albert Fink, sabit ve değişken giderler ve birden çok muhasebe dönemine tahsis edilen maliyetler açısından demiryolu operasyonlarının karlılığını ve verimliliğini ölçmek için yeni istatistiksel ve finansal teknikler geliştirmiştir. Geliştirdiği teknikler, iş kararlarının sağlam bilgilere dayalı olarak alındığı, istatistik yoluyla kontrol temel yönetim kavramını oluşturmaya yardımcı olmuştur.

1900 yılında matematiksel modellemede özellikle stok kontrolü, bekleme hattı analizi, kalite kontrol ve üretim çizelgeleme konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. 1912'de DuPont'ta bir patlayıcı satıcısı olan Frank Donaldson Brown (1885-1965), yatırım getirisi formülünü (DuPont Formula) geliştirmiştir. Formülü bileşenlerine ayırarak verimlilik ölçüsü olarak kullanılabileceğini göstermiştir. 1918'de iki yönetim danışmanı, Harrington Emerson ve G. Charter Harrison, standart maliyet sapmalarının analizini geliştirerek yayınlamışlardır.

Harrison (İngiltere ve Galler'deki Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü üyesi), bütçe kontrolünün muhasebe tekniklerini ve yayınladığı maliyet farklarının analizi için bir dizi denklemi geliştiren ilk kişidir. 1923'te Chicago Üniversitesi'nden Profesör John Maurice Clark, ilk kez sabit giderler ve değişken giderler arasında ayrım yaptığı *The Economics of Overhead Costs* adlı kitabını yayınlamıştır. Bugün hala önemli olan önemli maliyet davranış kalıplarının (farklı maliyetler, batık maliyetler) öncülerindendir. Frederic Rudolf Mackley (FRM) de Paula, iki savaş arası dönemin önde gelen muhasebecilerinden birisidir. Britanya'daki Dunlop Rubber Company'de finans kontrolörü olarak, şirketin 1933'te yayınlanan finansal raporunun arkasındaki mimardır. Finansal raporlamada ilk kez konsolide bilanço ve kar-zarar tablosu, tüm kaynakların açıklanması, karşılaştırmalı tabloların dahil edilmesi ve tüm bilanço kalemlerinin ayrıntılı bir sınıflandırması yer almıştır. 1800'lerin sonu ve 1900'lerin başında muhasebenin gelişimine katkı sunan düşünürlerin bazıları; Profesör Lawrence Robert Dicksee (1864-1932), John Manger Fells (1858-1925), Frederic Rudolf Mackley De Paula (1882-1954), Sir Gilbert Garnsey (1883-1932) ve George Oliver May (1876-1961) şeklinde sıralanabilir (Balkaran, 2019).

İkinci Dünya Savaşı sonrasında, dünya ticaretinde serbestleşme eğilimleri artmış ve yaşanan bu durum iki ayrı sürecin gelişmesine sebep olmuştur. Bunlardan ilki Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT)'dır. GATT, kapsam olarak ticaretin serbestleşmesi açısından hak ve sorumlulukları düzenleyen çok taraflı bir anlaşma olup aynı zamanda küreselleşme alanında atılan önemli bir adımdır. İkincisi ise ülkelerin jeopolitik konumlarından dolayı yakın oldukları ülkeler arasındaki dış ticareti serbestleştirmek adına iktisadi olarak kurulan örgütlerdir. Bu örgütlerin başında Avrupa Ekonomik Topluluğu gelmektedir.

Küresel ölçekte kurulmuş ve örgütlenmiş olan kuruluşlar, muhasebenin birtakım uluslararası ilke ve standartlara sahip olma ihtiyacını yaratmıştır. Uluslararası ticaretin gelişmesi ile her ülkenin uyguladıkları muhasebe standartları farklılık göstermiş olup uygulama açısından standartları tek bir dil üzerine toplayacak komiteler kurulmuştur. Bu komitelerin başında da IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) gelmektedir.

2.3. Muhasebenin Türkiye'deki gelişimi

Türk tarihinde muhasebeye ait bilgi ve belgeler Uygur Kağanlığı'na kadar dayanmaktadır. Yusuf Has Hacıp'in kaleme almış olduğu Kutadgu Bilig adlı eserinde muhasebe alanına ilişkin hesaplamalar ve terimler kullanılmıştır. Osmanlı

İmparatorluğu'nun köklü geçmişine bakıldığında muhasebe alanı oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Muhasebecilik dönemin önemli meslekleri arasında gelmektedir. Osmanlı döneminde tutulan kayıt ve defterler incelendiğinde divan rakamları ve siyakat yazısının kullanıldığı dikkat çekmiştir. Siyâkat yazısının Abbâsîler döneminde kullanılmaya başlandığı ve İran'dan Anadolu'ya yayılarak Osmanlılara kadar geçtiği düşünülmektedir. Osmanlı'da idari ve mali kayıtlarda özellikle bu yazı kullanılmıştır. Siyakat yazısının kullanılmış olduğu belgeler yalnız konusunun uzmanları tarafından okunabilen bir dil olmuştur. Uzmanlar, siyakat yazısı için bazı kaynaklara göre şifreli bir dil olduğunu kimi kaynaklara da göre de muhasebe dili olarak tasvir etmişlerdir. Siyakat yazısının kullanımı ile 13 yy.dan beri literatürde merdiven yöntemi olarak bilinen yöntem de kullanılmaya başlamıştır (Can ve Esen, 2010).

Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed tarafından 1494 yılında yayınlanan "Mecma'ü'l Kavâ'id" adlı eser, o dönemin muhasebe mesleğini icra eden kişiler için kaleme alınmış olup günümüzün muhasebecilik mesleğinin önemli dayanaklarından biridir. Kitapta yer alan bölümlerde 15 yy. da kullanılan ölçü, para birimleri ve verginin hesaplanması gibi konulara da yer verilmiştir (Özçelik, 2019).

Osmanlı İmparatorluğunda 1860'lı yıllarda Tanzimat Fermanı ile modernleşme hareketlerinin etkisi muhasebe alanında da görülmüştür. Hesap tutma ve kayıt altına alma, raporlama gibi teknikler özellikle batılı ülkelerdeki ekonomik hayatın değişmesiyle yenilenme sürecine girmiştir.

Türkiye'de muhasebe kavramı ilk kez 1850'de Kanunname-i Ticaret ile yasallaştırılmıştır. Kanunname-i Ticaret, Fransız Ticaret Kanunu'ndan çevrilmiştir. Kanuni Sultan Süleyman döneminde Fransızlara verilen kapitülasyonlar nedeni ile Fransa'yla yakın ticari ve ekonomik ilişkiler içerisinde olunmuştur. Kanunname-i Ticaret'de bu nedenle Fransız ekolünün etkisini taşımıştır. 1850 yılı itibarıyla yürürlükte olan Ticaret Kanunu'nda tacirlerin tutmakla yükümlü olduğu defterlere düzenleme getirilmiştir. Fransa ile Osmanlı İmparatorluğu arasında kurulan ticari ve ekonomik ilişkilerden dolayı, muhasebe ve vergi uygulamalarında Fransız ekolünün etkisi Cumhuriyetin tarihinin ilk yıllarına kadar da devam etmiştir. Günümüzde halen kullandığımız birçok muhasebe terimi Fransız ekolünün etkilerini yansıtmaktadır; örneğin aktif, pasif, provizyon gibi ifadeler dilimize Fransızcadan geçmiştir. Fransız muhasebe kültürüne bakıldığında temel alınan esas düşünce devletin işletmeler üstündeki vergisel kontrolünü sağlayan bir araç olarak görülmesi olmuştur. Cumhuriyet tarihinin ilk yıllarında yürürlükte olan kanunlar da bu düşüncenin etkisinde

kalmış ve şirketlerin ihtiyaçlarından değil, Devletin mali ve vergi denetimi yapma ihtiyacından doğmuştur.

1929 yılında yürürlüğe giren 859 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Alman muhasebe ekolünün etkisi altındaydı. Özellikle 856 sayılı Ticaret Kanunu şirketlerin kanuni defterlerinin tutulması, dönem sonunda hesapların kapatılması ve kar ve zarar hesaplama usullerinin belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Vergi reformunun yapıldığı 1950 yılına kadar yapılan düzenlemeleri iki başlık altında toplamak mümkündür, bunlar; Muamele Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarıdır (Öz ve Çevikcan, 2010).

Muamele Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunları muhasebe sistemine göre hesaplanan vergiler olup beyanname usulüne göre verilir. Beyanname ile verilen bu vergiler, Türkiye'de muhasebe uygulamaları açısından bir dönüm noktası olmuştur. Çünkü verilen ifadenin doğruluğunu kontrol etmek için Devlet tarafından denetlenmesi gerektiği düşüncesini doğurmuştur. Bu düşüncenin neticesinde 1936 yılında 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun ile gelirler kontrolörleri oluşturulmuştur. Bu yapılanma zamanla gelişerek hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri şeklinde isimlerle anılmıştır. Muhasebe sistemi açısından düzenlenen belgeler, defter kayıtları, finansal tabloların oluşturulmaya başlaması muamele ve kazanç vergisi sayesinde (Güvemli, 2000).

1929-1960 yılları arasındaki gelişmeler ve düzenlemeler devletin vergi politikasından kaynaklanmaktadır. 1932'den sonra ekonomide devletçiliğin benimsenmesi ekonomik gelişmeyi hızlandırmış, 1950'lere kadar devletçilik ilkesi başarıyla uygulanmıştır. Uygulamalı devletçilik ilkesinin başarısı, devlet muhasebesinin gelişmesine yol açmıştır (Atasoy, 1993).

1961-2000 yılları arasında ABD ile yakın ilişkiler muhasebeyi etkilemiştir. Dönemin önemli gelişmelerinden biri de 1964 yılında çıkarılan İktisadi Devlet Teşekkülleri hakkında 440 sayılı Kanun ile kurulan İDT (İktisadi Devlet Teşekkülleri) Yeniden Düzenleme Komisyonu olmuştur. 1968 yılında komisyon çerçevesinde, görevi muhasebe süreçlerini geliştirmek ve standart ilkelerini belirlemek olan Muhasebe ve Mali İşler Grubu kuruldu. Ekip, sistemdeki zayıflıkları tespit etti. Bu alandaki araştırmaları değerlendirdi ve kapsamlı ve tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasını sağlamak için bir çalışma programı geliştirdi (Tetik ve Karaca, 2020).

1970'li yıllarda kurulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından belirlenerek hazırlanan tek düzen hesap planı, çıkarılan bir kararname ile kamu kurumları tarafından kullanılmıştır. Kamu kurumları için hazırlanan tek taraflı hesap planı,

büyük ölçekli özel kurumları etkisi altına almıştır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, 1972 yılından bu yana muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmaktadır. (Öz ve Çevikcan, 2010).

1980'li yıllarda Türkiye siyasi olarak dünya ekonomisine entegre olmuş ve serbest piyasa ekonomisi ile dışa dönük ihracata yönelik bir strateji benimsenmiştir. Aynı yıllarda birçok yabancı banka Türkiye'de şubeler açmış ve Türk bankaları şubelerini uluslararası alanda genişletmiştir.

Sonuç olarak, uluslararası sermaye hareketlerinin Türkiye'ye girişi ile 1981 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur. SPK, muhasebe çerçevesi olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini esas aldığı açıklamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi şirketlerin finansal tablolarını Kurulca belirlenen Hesap Planına göre düzenlemeleri zorunlu tutulmuştur.

Özel sektör için muhasebe alanında yapılan önemli gelişmelerden biri ise 1990'lı yıllarda Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yapılan çalışmaların sonucunda MSGUT (Muhasebe Uygulama Genel Tebliği) uygulamasıdır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliği, işletmeler için 1993 yılında ihtiyari ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olmak üzere kullanıma sunulmuştur. Tebliğ, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin bir mali yıl boyunca kar/zarar sonuçlarının doğru ve güvenilir olması için muhasebeleştirilen verilerin finansal tablolarda sunulurken gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve denetim kolaylığı sağlaması amacıyla hazırlanmıştır (Altıntaş, 2011).

2.4. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Finansal tablolar, finansal bilgi kullanıcıları, karar vericiler, özellikle yatırımcılar ve alacaklılar için hazırlanır. Elbette mali tablolar sosyal, ekonomik ve yasal koşullar nedeniyle ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar çeşitli tanımların kullanılmasına neden olmuştur. Çünkü mali tabloların unsurları; yani varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler, ölçümleri açısından farklı değerlendirme kriterlerine sahiptir.

Türkiye'de muhasebe kültürünün tarihi ve alanı incelendiğinde çoklu muhasebe sisteminin olduğu görülmektedir. Türkiye'de muhasebe uygulamaları açısından iki temel başvuru kaynağı olmuştur. Bu kaynaklar; Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu olmuştur. Türkiye'de 1994 yılından sonra uygulanmaya başlayan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile mevcut muhasebe ve vergi sistemlerinde kısmi bir ayrışma olmuştur. Ülkemizde

uygulanan bu iki sistem arasındaki açık ve güçlü bağ, vergi hakimiyete dayalı yazılı hukuk sisteminin benimsenmesinden kaynaklanmaktadır (Kaya, 2011). Vergi mevzuatındaki cezalar ve hükümler vergiye dayalı bir muhasebe sisteminin oluşmasına neden olmuştur.

Ticari şirketler mali tablolarını ağırlıklı olarak Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlarken, özellikle uluslararası paydaş ağlarına sahip ve/veya borsada işlem gören şirketler mali tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre hazırlamaktadır. Ülkemizde ortaya çıkan karmaşık sistemin yeniden düzenlenmesi ve uluslararası uyum süreci için çeşitli kuruluşlar çalışmalar yürütmüştür. Yürütülen faaliyetlerin amacı, uluslararası muhasebe standartlarının uygulama alanının yaygınlaştırılmasını ve benimsenmesini sağlamaktır.

Türkiye'de muhasebe çalışmalarının başlangıcından bu yana aranan temel kriter uluslararası muhasebe standartlarına uygunluk olmuştur. Ulusal Muhasebe ve Denetim Standartlarını oluşturmak üzere kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), ulusal muhasebe standartlarını belirlerken bu standartların uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğuna önem vermiştir (Parlakkaya, 2004).

1970'lerde çeşitli muhasebe kurum ve kuruluşları ortak bir dil olan Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturmaya çalıştılar. İlk TMUD (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği), çeşitli kurum ve kuruluşların yayınladığı standartları Türkçe'ye çevirerek yayınlamıştır. TMUD bir sivil toplum kuruluşu olduğu için bu çalışma akademik bir katkı sağlamıştır. Türkiye için Uluslararası Muhasebe Standartları uyum sürecinde yapılanma çalışmaları için TÜRMOB (Türkiye Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası bünyesinde TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu) kurulmuştur. TMUDESK, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu 19 ulusal muhasebe standardı yayınlamıştır. Ancak yayınlanan standartların uygulanması için yasal bir zorunluluk bulunmadığından bu çalışma sadece teorik bir katkı sağlamıştır.

1999 yılında Türkiye'de standartların uygulanmasına ilişkin yasal zeminin oluşturulması Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen ek bir madde ile mümkün olmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 12.18.999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen EK-1 maddesi uyarınca kurulmuş ve 2002 yılında üyelerinin atanması ile faaliyete geçmiştir. Kurul; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Maliye Müsteşarlığı, SPK, BDDK'dan ve TÜRMOB 'a bağlı bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşur (Parlakkaya, 2004).

Madde kapsamında kurulan bu kurumun görevleri; Ulusal muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanacak mali tabloların doğru, yeterli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bir

şekilde hazırlanması ve uygulanacak ulusal muhasebe standartlarının kriterlerini belirleyerek yayımlanmasını sağlamaktı. Kasım 2000 ve Şubat 2001 ekonomik krizlerine paralel olarak Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun yasal düzenlemeler yapılması gündeme gelmiştir. SPK, BDDK ve Maliye Bakanlığı gibi denetleyen ve düzenleyen bir kurumun oluşturulması söz konusu olmuştur.

TMSK 2011 yılına kadar bünyesinde kavramsal çerçeve hariç 38 adet standart yayınlamıştır. Yayımlanan 38 adet standardın 9'u finansal raporlama standardı ve 29'u ise muhasebe standardından oluşmaktadır. 26 adet standart yorumu ise Türkçeye çevrilmek suretiyle tebliğ şeklinde T.C. Resmî Gazetesi'nde yayınlamıştır (Karabayır, 2010).

2011 yılında kurulan komisyon ve yapılan çalışmalara bağlı olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı kanun kapsamında tüm sermaye şirketlerine TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) göre mali tablo ve bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir.

2.5. Modern Ekonominin Gelişimi ve Muhasebe İlişkisi

Ekonominin temel taşlarından biri muhasebedir. Dolayısıyla ekonomi ve muhasebenin gelişim süreçleri birbiriyle paralellik göstermektedir. Muhasebenin sunduğu veriler, ekonomi de ölçeklendirerek neden-sonuç ilişkisi kurulmasına yardımcı olmuştur.

Ekonomi retorik bir bilimdir. Bilimsel olarak fikir ve düşüncelerin somut delillerle inandırıcı bir şekilde ifade edilmesine dayanır. Spesifik olarak, ekonominin kullanabileceği metafor muhasebedir. Ekonomistler, muhasebe biliminin sunduğu fayda-maliyet analizi hesaplama tekniklerini kullanarak, fikirleri bu şekilde rasyonel olarak birleştirebilirler.

Muhasebe ve ekonomi birlikte çalışır. Muhasebe bilimi, tüm faaliyetler sonucunda ölçtüğü girdi ve çıktıları kaydetme ve raporlama ihtiyacından, ekonomi ise raporlanan girdi ve çıktıları yorumlayarak kâr düzeyini tanımlama ihtiyacından doğmuştur. Bu iki disiplin, tarihsel gelişimleri içinde birbirini beslemiş ve karşılıklı bir ilişki kurmuştur. Ekonomi; karar verme süreçlerinde maliyetlerin, faydaların/gelirlerin hesaplanmasında ve yatırım tahminlerinde değerlendirme modelinin oluşturulmasında bir metodoloji olarak muhasebeye değer katmıştır. Muhasebe de doğru verilerin raporlanması yönünde ekonomiye katkı sağlamıştır.

Muhasebenin oluşumunda yasal olarak bağlayıcı kanunlar, siyasal ve ideolojik düşünceler etkin bir rol oynar. Bu oluşumda ise ekonomi bilimi bir alt yapı olarak üzerine kurulan metotları sağlam bir şekilde taşır. Sermaye birikimi ve yatırımı destekleyici faktörler

de muhasebe çerçevesi içinde desteklenmektedir. Çünkü kapitalist ekonominin temelinde sermaye birikimi ulaşılması gereken bir sonuçtur. Bu kurumsal çerçeve, sosyopolitik üstyapı tarafından belirlenir ve meşrulaştırılır. Sonuçta, muhasebe de sermaye hareketlerini sürdürebilmek için bilgi akışını devam ettirmeye ve teşvik etmeye çalışır.

2.5.1. Ekonomide çift taraflı kayıt sisteminin önemi ve muhasebe ile ilişkisi

Luca Pacioli, çift girişli kayıt sisteminin temellerini atmıştır. Orta çağ Avrupa'sında kullanılmaya başlanan bu sistemin keşfedilme nedeni tamamen geçim içgüdüsünden doğmuştur. Sonraki yüzyıllarda bu durum, yerini kâr güdüsünden türetilen bir amaca bırakmıştır. Muhasebe sistemi, şirketlerin hesap planları aracılığıyla kâr hedeflerini ölçmeyi ve tahmin etmeyi mümkün kılmıştır. Takip eden yıllarda, bugün kullandığımız modern muhasebenin de temelini oluşturan çift taraflı muhasebe sisteminden yararlanılır.

Çift girişli kayıt sistemi, düzenli bir sistem olmasından dolayı modern gelişen ekonomide şirketin büyümesini ve gelişmesini kolaylaştıran bir faktördür. Finansal kayıtların tutulması ve karar vericilere raporlanması açısından da şirketler için büyük önem taşımaktadır. Raporlanan bilgi ve veriler, sonraki yıllarda muhasebede maliyet kontrol sistemlerinin kurulmasını da mümkün kılmıştır.

Çift taraflı kayıt sisteminin gelişmesi ve kullanım alanının artması, defter-i kebir ve yevmiye defterinin kapsamını ve kontrollerini de iyileştirmiştir. Sonuç olarak ekonomide yeni ilke ve fikirlerin ortaya çıkmasına neden olmuş, kapitalist düzene geçişin temelini oluşturmuştur.

Geleneksel ekonomiyi benimseyen feodal toplumlar genellikle modernite kavramını ekonomik gelişmelerinin önünde bir engel olarak görmüşlerdir. Geleneksel ekonomide köklü değişimlere neden olan sanayileşme, endüstrileşen yapıların da etkisiyle geleneksel ekonomide modernizm düşüncesinin oluşmasına ve buna bağlı olarak sermayenin daha verimli kullanılmasına yol açmıştır. Sermayenin etkin kullanımı ile kapitalizmin etkisi ekonomide kendini göstermiştir.

2.5.2. Kapitalizmin gelişim süreci

Capital kelimesinin etnik kökenine bakıldığında Latince'deki “çaput” sözcüğünden “al” ekiyle türetilmiştir. 12.ve 13. yy.lar arasında capital fon, stok ya da faiz sağlayan getiri olarak kullanılmıştır. İlerleyen dönemlerde kaynaklarda capital kelimesi nakdi sermaye

olarak da tabir edilmiştir. 20. yy.a gelindiğinde sosyalizm karşıtı olarak kullanılarak siyasi ideolojilerin arasında kendine yer bulmuştur (Braudel, 2004).

Karl Marx'ın kaleme aldığı Capital adlı eserinde; kapitalizm modelini anlatırken feodalizm, kölelik ve kapital kelimelerinden oldukça yararlanmışır. Marx; kapitalizmi en temelinde üretim ve emek ilişkisi içerisinde yabancılaştırıcı bir denge üzerine kurulmuştur (Max, 2008). Weber ise kapitalizmi rasyonalite ile açıklamıştır. Kapitalizmin doğru işlemesi için, para serbestliği, özgür iş gücü, rasyonel hukuk, sermaye ve teknoloji unsurlarının sistemin bir parçası olması gereklidir. Weber aynı zamanda rasyonel faktörlerin dışında üretimin devlet eliyle değil özel sektör tarafından gerçekleşmesi gerektiğini savunmuştur.

2.5.3. Werner Sombart'ın görüşüne göre çift taraflı hesap kayıt sistemi ve Kapitalizm

Werner Sombart 1863-1941 yılları arasında yaşamış olan Alman sosyolog, ekonomist ve iktisatçıdır. Sombart literatürde muhasebe tarihinde çift taraflı kayıt sistemi açısından önemli çalışmalara yer vermiştir. Sombart, yapmış olduğu çalışmalarda muhasebenin kapitalist üretim yöntemlerinin gelişmesinde kilit bir rol oynadığını savunmuştur. Çift taraflı kayıt sistemine verdiği önemi 1902 yılında yayınladığı Der Moderne Kapitalismus isimli eserinde “Çift taraflı kayıt sistemi olmadan kapitalizm düşünülemez.” cümlesi ile vurgulamıştır (Yamey, 2005). Sombart, kapitalist sistemi ekonomik rasyonelliğin hâkim olduğu bir şekle büründürmek için rasyonel muhasebeye olan ihtiyacı vurgulamıştır. Sombart'a göre çift taraflı hesap sistemi sermaye kavramının gelişmesine olanak sağlayarak sermayeye dayalı şirket anlayışının önünü açmıştır.

Sombart; kapitalizmi üç unsura dayandırmıştır. Bu unsurlar; ruh, hukuksal nizam ve teknik donanımdır. Sombart, kapitalizmi tamamen ekonomik bir bakış açısı ile ele almıştır. Kazanç elde etmek, rekabet ve rasyonel düşüncelerin kapitalizmin temel esasları olduğunu açıklamıştır. Kapitalizmin gelişmesinde sistematik muhasebe modelinin etkisi olmuştur. Hesapların açık ve anlaşılır bir şekilde kayıt altına alınması ve her işlemin ölçülebilir matematiksel denklemlere dayanması kapitalizmin gelişmesine katkı sağlamıştır. Çünkü çift taraflı kayıt sistemi sayesinde nicel olarak ölçülen değerlerin toplam değerinin bulunması capital kavramında değerlendirilmiş varlıkların toplam kapasitesi olarak hesaplanmasına imkân tanımıştır. Çift taraflı kayıt sistemi aynı zamanda işletmelerin ve ticaret akışının rasyonelleşmesi de rol oynamıştır. Sombart yaptığı tüm çalışmalarında çift taraflı kayıt sistemi olmadan temel bir kapitalist ekonomik sistemin olamayacağını savunmuştur. Kapitalizmin oluşması, gelişmesi ve çift taraflı kayıt sistemi arasında Sombart'ın kurduğu

nedensel bağ daha çok kazanma, biriktirme güdüsünden doğmaktadır. Bu dayanağın temeli de orta çağ Avrupası'ndaki kilise ve manastırlarda görevli rahipler tutulan çift taraflı hesap sistemine göre tutulmuş muhasebe defterlerinden gelmektedir. Sombart'ın çalışmalarının temeli 14. yy. da ki muhasebe hakkında yayınlanmış eserlere kadar inmektedir. Çalışmalarında yevmiye kaydı ile defter-i kebir dökümlerinin esasının çift taraflı kayıt sisteminden geldiğini ve bunların tarihsel süreçlerini araştırmıştır. Gelir ve giderin ayrımını, kayıt altına alınan her işlemin borç ve alacak şekilde girilmesini ve T Sistemine göre ayrılması gerekliliğini sistematik ve rasyonel muhasebe tarzının temel dayanağı kabul etmiştir. Çünkü çift taraflı kayıt sistemine dayalı defter tutma şekli ile her işlem için açılan T Hesap bakiyelerinin ölçümüyle ve gelirle giderin rakamsal olarak ifade edilmesi sayesinde sermaye hesabına ulaşılabilir.

1864-1920 yıllarında yaşamış olan Alman iktisatçı ve sosyolog olan Max Weber sermaye hesaplarının önemini savunmuştur. Kapitalizmin ilerlemesinde rasyonel ekonomik faaliyetlerin bütün olması şarttır. Weber, ekonomik rasyonelliği sermaye muhasebesi üzerine inşa etmiştir. İşletmelerin kar maksimizasyonu hedeflerine göre hareket etmelerinin kapitalist sisteminin ilerlemesindeki rolünün yadsınamaz olacağını ifade etmiştir. Sombart işletmenin mekanikleşmesi ve kişiliğinin bağımsız olmasını aynı zamanda girişimci gibi kavramların birbirinden ayrılması gerektiğini savunmuştur. Sistematik muhasebe modeli, ekonomik düzenin verilerini daha anlaşılır hale getirir ve eylemlere rehberlik eder.

3. MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN KURULUŞLAR

Çalışmamın bu bölümünde ilk olarak Türkiye'de muhasebe standartlarını yön veren önemli kurum ve kuruluşlar sonra uluslararası ölçekte standartların gelişimine katkı da bulunan önemli kurum ve kuruluşlar incelenmiştir.

3.1. Türkiye’de Muhasebe Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar

Çalışmamın bu bölümünde Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişme süreci ve bu süreçte yer alan kurumlar anlatılmaktadır.

3.1.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

Cumhuriyet tarihinin ilk yıllarından 1929 yılına kadar Türkiye’de tam liberal ekonomi politikası uygulanmıştır. Türkiye'de borsaya kote ilk şirket olan Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi, bulunduğu dönemde çok fazla ithalat ve ihracat yapabilme kabiliyetine kavuşmuştur. Ancak bu şirket 1938 yılında yönetim usul ve süreçlerinin gerektiği gibi düzenlenmemesi ve kurallara uygun olarak yapılmaması nedeniyle iflas etmiştir. Şirketin iflası ile tasarruf sahiplerinin kayıp ve mağduriyetlerinin giderilmesi için denetim ihtiyacı doğmuş ve muhasebe mesleğinin önemi vurgulanmıştır (Aytulun, 2017).

Türkiye’de ilk dönemlerde oldukça ilkel bir şekilde yürütülen muhasebe mesleği, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin kurulması ile gelişim göstermeye başlamış ve bir meslek alanı olarak kabul görmüştür. Muhasebe ve muhasebecilik kavramlarının gelişmesi ile birlikte Türkiye’de birçok kurum ve örgüt çalışmalar yürütmüştür. Muhasebe mesleği gelişmeye başladıktan sonra devlet muhasebe mesleğini yasal düzene sokmak için iki kez denemiş, ancak bu iki çabadan da sonuç alınamamıştır. Daha sonra devlet denetim kurumlarından bir grup muhasebeci, akademisyen ve üst düzey yönetici bir araya gelerek 1942 yılında Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörler Derneği adı altında bir dernek kurdular (Güvemli, Aytulun ve Şişman, 2013). Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörler Derneği 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) adını alarak alanındaki ilk özel girişim olmuştur. TMUD, muhasebe mesleği için yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılmış, Türkiye’nin ihtiyaçlarına uygun bir meslek yasasının çıkmasını sağlamak üzere yasa tasarı taslakları hazırlamış ve T.C. Maliye Bakanlığı'na ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur.

TMUD, muhasebe alanında da Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki uyumsuzluk ve çelişkilerin yarattığı kafa karışıklığının giderilmesi için çalışmalar yapmıştır. TMUD, yurtdışında da muhasebe alanındaki gelişmeleri yakından takip etmiştir. 1974 yılında TMUD, IASC 'a 1977'de yılında ise IFAC bünyesine katılmıştır. Bunlara ek olarak, TMUD, uluslararası muhasebe standartlarını benimseyen ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanmasını şart koşan ilk kurum olmuştur.

3.1.2 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK)

Muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı kanun ile 1989 yılından itibaren muhasebe standartlarına olan ihtiyaç artmıştır. Bu ihtiyaç doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartlarına uyumu sağlamak ve geliştirmek amacıyla bağımsız bir organ olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Çelik, 2005).

TMSK aynı zamanda IASB üyesidir. 2002 yılına kadar faaliyete geçirdiği süre boyunca toplam 19 UFRS uyumlu standart yayınlamıştır. Kurumun yayınladığı düzenlemeler, herhangi bir yasal yaptırım gücü olmadığı için tavsiye niteliğini korumuştur. TMSK' in yaptırım gücünün olmaması, şirketlerin tabi olduğu mevzuata göre ortaya çıkan farklılıklar, düzenlemelerin uygulanmasında bütünlük sağlayamıyordu. Bu nedenle ulusal muhasebe standartlarını belirleyen ve yaptırım uygulama yetkisine sahip bir kurula ihtiyaç duyulmuştur.

TMSK birçok faaliyete imza atmış ve Türk muhasebe standartlarının geliştirilmesine ve kültürünün yaygınlaşmasına öncülük etmiştir. Yayınladıkları muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin zorunlu bir yaptırım yetkisi bulunmadığından, standartların uygulanmasında istenilen başarı sağlanamamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu'nun (TMSK) kurulmasıyla bu sorun yeniden ortaya çıkmıştır.

3.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Sermaye Piyasası Kanunu 4487 sayılı yasa ile eklenen EK-1'inci maddesine istinaden 2002 yılında faaliyetine başlamıştır. Kurul 9 üyeden oluşmaktadır ve kurul üyeleri 3 yıllık süre için seçilmektedirler (Çelik, 2005).

TMSK, uluslararası muhasebe standartlarını ön planda tutarak ekonomi ve muhasebe sistemini uyum içinde yürütmek amacıyla çalışmalarına başlamıştır. Uluslararası Muhasebe

Standartları Kurulu ile yapılan anlaşma çerçevesinde 38 muhasebe standardına ek olarak 21 yorumdan oluşan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları seti tercüme edilerek Resmî Gazete’nde yayımlandı.

Yapılan çalışmalar sonucunda standartlar son şeklini almış ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları olarak yayınlamışlardır. Resmî Gazete’de 02.11.2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile TMSK kaldırılmıştır. Bu kuruma ait bulunan tüm sorumluluk, görev ve yetkiler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) aktarılmıştır. KGK ayrıca bağımsız denetim ile ilgili olarak kamu gözetimi yapma yetkisine de sahip olmuştur (Yereli, 2015).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar doğrultusunda yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu tasarısında yer alan hükümleri göz önünde bulundurularak, Seri: XI, No:25 Tebliğini yürürlükten kaldırılarak yerine Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" hazırlamıştır. Yeni Tebliğ 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmî Gazete’nde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yayımlanan tebliğ kapsamında, *“Sermaye piyasalarının temelini oluşturan kamuyu aydınlatmanın en önemli unsurlarından biri olan finansal tablolara ilişkin olarak borsa şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve bu işletmelerin bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıkları, 01.01.2008 tarihinden itibaren Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS uygulayacaklardır. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe/Türkiye Finansal Raporlama Standartları esas alınabilecektir”* (SPK, 2008).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) bankalar için, Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu (SDK) da sigorta ve reasürans şirketleri için 2005 yılından itibaren, finansal raporlama sistemlerinde UMS’ye (Uluslararası Muhasebe Sandartları) uyum esasını temel almıştır. Sonraki yıllarda mevcut düzenlemelerin yürürlükten kaldırılmasından dolayı, kurumlar finansal raporlarını hazırlarken ve ilgililere sunulmasında TMS’yi (Türkiye Muhasebe Standartları) esas almaya başlamıştır.

3.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye, ekonomik bir değeri olan ve ekonomik teşebbüslerin kurulmasında etken olan değerlerdir. İş gücü, ticari haklar, kıymetli kağıtlar, gayrimenkul vb. değerler sermaye olarak kabul edilmektedir. Piyasa ise alıcı ve satıcıları doğrudan, aracılar ya da iletişim araçları vasıtasıyla bir araya getiren teşkilatlanmış pazar olarak tanımlanır. Osmanlı

Devleti’nde genel olarak finansman ihtiyacını karşılayan ve sermaye birikimi sağlayan kurumlara örnek olarak para vakıfları gösterebilir. Sermaye ihtiyacını karşılamak isteyenler bu vakıflara başvurarak vakıf senedinde öngörülen faizi ödeyerek para alabiliyordu. İlerleyen yıllarda galata bankerleri bir araya gelerek faaliyetlerini daha düzenli ve kapsamlı yürütmek için yapılanarak bir dernek kurmuşlardır. Dernek, yurtdışında örnekleri emsal alarak ilk resmi borsa tüzüğünü hazırlanmış ve “Dersaadet Tahvil Borsası” ismi ile faaliyetlere devam etmiştir. 1906 yılında “Esham ve Tahvilat Borsası” olarak ismi değişmiş ve yetkileri arttırılmıştır. Cumhuriyet’in ilanından sonraki yıllarda yapılan düzenlemeler doğrultusunda Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsaları Kanunları çıkarılmıştır. 1938 yılında teşkilat Ankara’ya taşınmış, 1941 yılında da tekrar İstanbul’dan faaliyetlerine devam etmiştir. Sermaye piyasası tarihinin en önemli gelişmelerini 1979-1982 yıllarında yaşamıştır. 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur. 2012 yılında ise 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanun ile Kurulun sorumlulukları, yetkileri ve görevleri yeniden şekillenmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu kuruluşudur.

SPK’nın temel amacı piyasanın adil ve etkin çalışmasını sağlamak ve için finansal tablolar ve yayınlanacak raporlar ile ilgili standartları ve denetim kriterlerini düzenlemektedir. SPK’nın Düzenlendiği standartları ve kriterleri kamuoyuna tebliğler vasıtasıyla duyurma yetkisi mevcuttur. SPK, muhasebe standartlar konusunda birçok çalışma yürütmüştür. UFRS ile TMS arasındaki uyumun sağlanması için bağımsız denetim kuruluşları, üniversiteler ile geniş ölçekli faaliyetler yürütmüştür. Yürüttüğü faaliyetlerin sonucu olarak 30 adet standardı esas alan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı” hazırlanmış ve kamuoyuna sunulmuştur. Gelen eleştiriler ve geri bildirimler üzerine 3 yeni standart eklenerek geliştirdikleri standart sayısı 33’e ulaşmıştır (Çelik, 2005). Çalışmalar tamamlandıktan sonra 2013 yılında SPK’nın T.C. Resmî Gazete ‘de yayınladığı tebliğ ile muhasebe standartlarının oluşturulmasına TMSK’nın görüşüne başvurulması gerektiğini savunmuştur. SPK’ya tabi olan aracı kurumlar, yatırım ve portföy şirketleri 2005 yılından beri muhasebe standartlarına uygun finansal tablo hazırlamaktadır.

3.1.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 02.11.2011 tarihinde doğrudan başbakanlıkla ilişkili olarak ve idari özerkliğe sahip bir şekilde

uluslararası gelişmeleri de göz önünde bulundurarak düzenlenen TTK'ya (Türk Ticaret Kanunu) göre bağımsız denetim alanında yapılan çalışmaları yürütmek ve düzenlemek amacıyla kurulmuştur.

KGK, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye dayalı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişkili bir kamu teşkilatı halini almıştır. Kararname'de belirtilen görevler kapsamında denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak ve borsada işlem gören halka açık şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmekle sorumludur (660 sayılı Kamu Gözetimi, 2011).

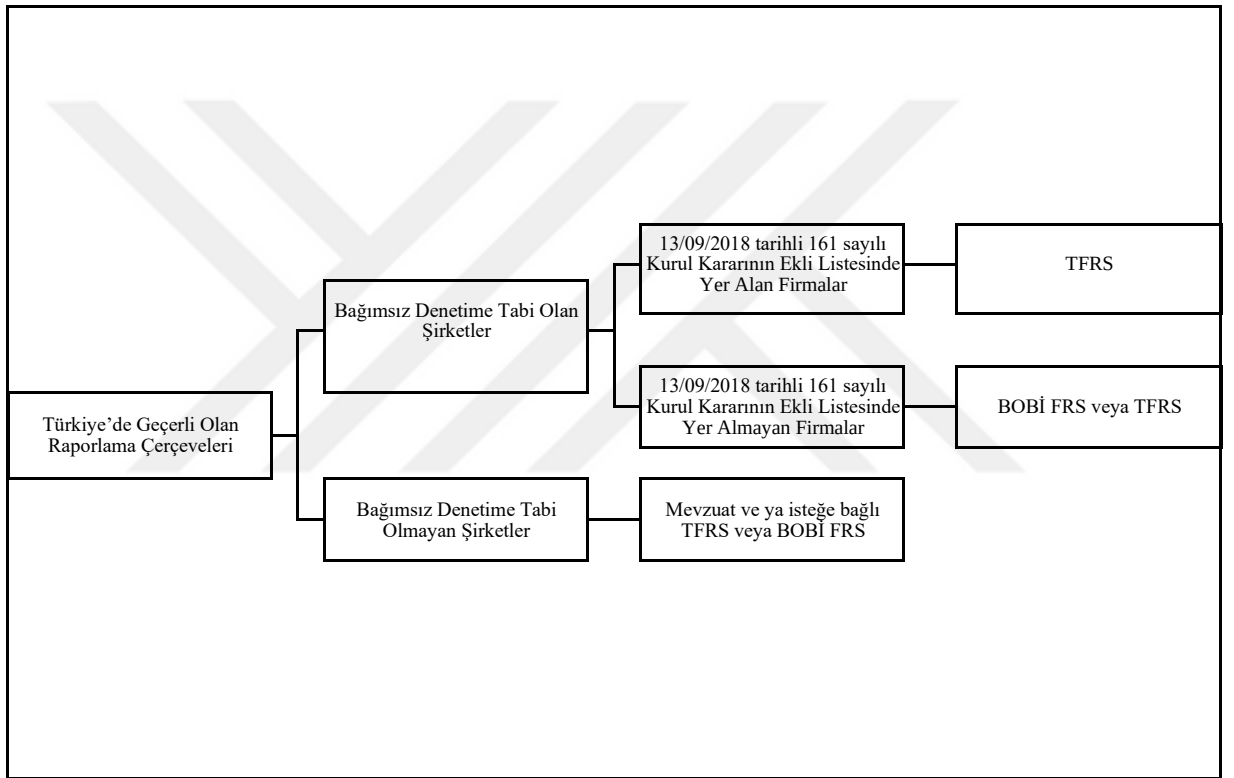
KGK, muhasebe ve denetim alanında küresel düzeyde yaşanan gelişmeler doğrultusunda şekillenmiş bir kurumdur. ABD'de 2000'li yıllarda yaşanan ekonomik ve finansal skandallardan biçimlenen Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act) muhasebe ve denetim mesleğini önemli düzeyde etkilemiştir. Sarbanes Oxley Yasası çerçevesinde birçok düzenleme yapılmıştır. ABD'de Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) oluşturulmuştur. ABD'de yaşanan gelişmelerin etkisi Avrupa'ya da sirayet etmiştir. PCAOB ile Avrupa Birliği (AB) yetkilerinin 2000'li yıllarda yaptığı görüşmeler neticesinde Avrupa'da PCAOB benzeri bir kurum kurulmuştur. Kurumun yürüttüğü faaliyetler arasında denetim firmasının kayda alınmasından, denetim ve denetçi açısından kalite kontrolünün sağlanmasına kadar muhasebe ve denetim alanına ilişkin geniş bir sorumluluk alanı mevcuttur.

2011 yılında ülkemizde kabul edilen 660 sayılı KHK ile kurulan KGK'nın temel amacı; *“Yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak”* olarak belirtilmiştir (KGK, 2020). KGK'nın temel faaliyetleri, Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) oluşturmak ve yayınlamak, Uluslararası Denetim Standartları'na uygun Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) oluşturmak ve yayınlamak, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına yetki vermektir. KGK tarafından yayınlanan ve yürürlükte olan 1 adet Kavramsal Çerçeve, 14 adet finansal raporlama standardı, 28 adet muhasebe standardı, 23 adet yorum bulunmaktadır.

14 Şubat 2011 tarihinde TTK da yasalaşan maddelere göre UFRS göz önünde tutularak TMS hazırlanmış olup, finansal tablolar buna göre düzenlenmeye başlanmıştır. Bu nedenle

Türkiye'deki şirketler UFRS'ye göre hazırlanan mali tabloları ile küresel sisteme uyumlu hale gelmişlerdir.

KGK ve IASB arasında yapılmış bulunan telif anlaşmasına istinaden, IASB tarafından çıkarılmış bulunan tüm standartlar Kurul tarafından Türkçeye çevrilmiştir. Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki değişikliklere paralel güncellemeler de yapılmaktadır. Yürürlükte bulunan standartların uygulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini attırmak amacıyla çalışma komisyonu oluşturulmuş ve ilgili standartların revizyonu için bu komisyona tüm tarafların katılımı sağlanmaya çalışılmıştır. Şekil.1 'de Türkiye'de geçerli olan raporlama çerçevelerine ait ayırım ve standartlar gösterilmektedir.



Şekil.1 Türkiye'de Geçerli Olan Raporlama Çerçeveleri (Kaya, 2019)

3.1.6 Türkiye'de Kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini

İktisadi Devlet Teşekküllerinin (İDT) kuruluşu Osmanlı'nın son yıllarına kadar uzanmaktadır. Osmanlı İmparatorluğundan devralınan cumhuriyet döneminde önemi daha da artan İDT'ler ekonomik kalkınmayı sağlamak için tasarlanmıştır. 19. yy. da yapılan tüm reformlar, Osmanlı İmparatorluğu'nun gelenekçi anlayışına paralel olarak Avrupa'dan uygulanmış ve birbirleriyle bütünleşmiştir. 1839 yılında Tanzimat Fermanı ile başlayan reformlar finans alanındaki gelişme hareketi olan ilk mali bütçenin çıkarılması takip etmiştir.

Sonraki yıllarda Osmanlı'nın Avrupa'ya olan ekonomik bağılılığı oldukça artmıştır. Bu bağılılık sürecinde yabancı sermaye ile işletilen limanlar ve tren yolları daha sonra da doğrudan borçlanma şeklinde gerçekleşmiştir. Cumhuriyet'in ilanı ile ekonomik kalkınma planları doğrultusunda kontrolü devlet eliyle yürütülen işletmeleri kapsayan İDT'ler kurulmuştur. İlk İDT'lerden biri olan Memleket Sandığı prensip olarak tarım sektöründeki esnaf kesimine kredi desteği oluşturmak adına 1863 yılında kurulmuş olup günümüzdeki Ziraat Bankasının da temeli oluşturmuştur. Askeri teçhizat üretimi için Beykoz Askeriye Fabrikası, ordunun diğer ihtiyaçlarını karşılamak için Top Asitanesi kurulmuştur. Tüm bu kuruluşlar İDT'nin anlayışının ilk örnekleri arasında gösterilmiştir (Övgün, 2009).

Cumhuriyetin ilk yıllarında devletçilik anlayışına göre 1933 yılında Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlanmıştır. Bu plan doğrultusunda çok sayıda İDT'lerin kurulması hedeflenmiştir. Aynı plan doğrultusunda Sümerbank ve Etibank kamu kuruluşları finansa edebilmek için kurulan devlet bankalarıdır. Türkiye iktisat tarihine bakıldığında Sümerbank devletin doğrudan ekonomiye müdahalesinin miladı olarak kabul edilmiştir. Sümerbank'ın kuruluşu muhasebe sistemi açısından ve İDT'lerin için de bir dönüm noktası olmuştur. 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadî teşekküllerin teşkilâtîle idare ve murakabeleri hakkında kanun ile kamu kuruluşlarının bütününe temelini oluşturmak niyeti ile hazırlanmıştır. Kanun kapsamında işletmelerin, işletme bütçe sistemine göre hareket etmesi ve hazırlanan bilanço ve faaliyet raporlarına da karşılaştırma şartı da gündeme getirilmiştir. 3460 sayılı kanunda iş kollarının dağılımına göre 7 tip bilanço ve 3 aylık periyotlarla işletmelerin faaliyetlerini anlatacak rapor şablonları hazırlanmıştır. 1939'da 3460 sayılı Kanunun yayımlanmasından bir yıl sonra, Yüksek Denetleme Kurulu Cenevre'den bir şirketi Türkiye'ye davet etti. Davetin amacı, finans ve verimlilik alanında bir çalışma kılavuzu hazırlamaktı. Yapılan çalışma kapsamında 1940 yılında ilk Denetleme Kılavuzu yayınlanmıştır. Yayınlanan kılavuzda içerik olarak oran analizleri, inceleme esasları ve analitik tablo şablonları hazırlanmıştır.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 1938 yılında çıkarılmış ve plan dahilinde 100 tane yeni İDT'nin kurulması hedeflenmiştir. Bu planı, çoğu iktisat tarihçileri endüstriyel derinleşme hareketi olarak yorumlamaktadır. Planın amaçları doğrultusunda Doğu Anadolu bölgesinin kalkınmasını sağlamak stratejisi ile sanayinin gelişmesini tüm coğrafi bölgelere yaymak hedeflemiştir. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, İkinci Dünya Savaşı nedeniyle yarım kalmıştır.

1951 yılında Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası tarafından muhasebe alanında bir rapor yayınlamıştır. Yayınladıkları raporda Türkiye’de sertifikalı mali müşavirlere ihtiyaç duyulduğunu da belirtmiştir. Bu ihtiyacın doğmasındaki en büyük nedenlerden biri İDT’lerin eş zamanlı muhasebe verilerini işleyecek, temel finansal bilgileri üretecek ve yapılan çalışma sonucunda da bilgi kullanıcılarına sunacak eğitimli mali müşavir eksikliğinden kaynaklanmış olmasıdır. Aynı yıllarda uygulanan iktisadi politika ile; sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere İktisadi Devlet Teşekkülü (İDT) kurulmuştur. İDT’leri temsil eden ilk kuruluşlara Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası ve bunlara bağlı olan Hereke, Feshane, Bakırköy Mensucat Fabrikaları ve Tosya Çeltik Fabrikası örnek olarak verilebilir. İDT’ler mali sistem açısından çok yönlü tartışılmıştır. İDT’ler ilk kurulduklarında başarılı çalışmalar yaptıkları için daha sonraki dönemlerde yaşadıkları sorunlar nedeniyle birçok düzeltme yapılmasına ve bunun sonucunda bir iyileştirme komisyonu kurulmasına karar verildi.

Kurulan İDT’ler, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay’a bağlıdır. İDT’lerin denetim organı Yüksek Denetim Kurulu’dur. 2000’li yıllarda, iktidardaki hükümetin uyguladığı ekonomik politikalar nedeniyle İDT’lerin ekonomik etkileri önemli ölçüde azalmıştır. Bununla birlikte, İDT’lerin hem ekonomi hem de muhasebe üzerinde büyük bir etkisi olmuştur.

3.1.6.1. İktisadi devlet teşekküllerinin tekdüzen muhasebe hesap planına katkısı

1950’li yıllarda kurulan iktidar rejiminin değişmesi ve İktisadi Devlet Teşekkülleri ile özel sektör kuruluşlarına kredi ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyacı karşılamak adına ilk 1951 yılında Türkiye Sınai Kalkınma Bankası ve sonrasında 1963 yılında Sınai Yatırım ve Kredi Bankası kurulmuştur. Kurulan bankaların temel ilkesi, özel sektör için planlanan alanlarda yatırım yapmak için özel sektör tasarrufları ve yabancı sermaye katılımı ile orta ve uzun vadeli krediler vermektir. Kurulan iki kalkınma bankasının hem tek düzen hesap planının hem de bankacılık sektörünün gelişmesinde etkisi büyüktür (Güvemli ve ark., 2018).

Türkiye Bankalar Birliği’nin 1963 yılında yayınladığı tebliğ ile tek düzen hesap planının kullanımı yaygınlaştırılmıştır. Tebliğ’e göre, özel sektörde yer alan şirketlerin hesaplarını tek düzen hesap planına göre tutmaları için bankalardan kredi başvurusunda bulunabilmeleri için zorunlu kılınmıştır. İktisadi devlet teşekküllerinin tekdüzen hesap planına göre kayıt tutma zorunluluğu Türkiye muhasebe tarihi açısından 1938 yıllarındaki

uygulamadan sonraki ikinci majör hamle olmuştur. Aynı tebliğ bir sonraki yıl kurulacak olan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun gelişimi açısından ise merdiven vazifesi görmüştür.

1981 yılına kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tekdüzen hesap planına ait çalışmalar yürütmüştür. 1978-1991 yıllarında Türk Standartları Enstitüsü'nde muhasebe denetim standartları üzerine çalışmalar yapmıştır. 1938 yılından 1990'lü yıllarda kadar her kurum kendi ihtiyaçları doğrultusunda münferit çalışmalar yürütmüştür. Sonuç olarak yürütülen her çalışma kurumların genel ihtiyacı doğrultusunda olduğundan tek düzen muhasebe planının gelişmesi de kavram kargaşasının da yaşanmasına sebep olmuştur.

3.1.6.2. İktisadi devlet teşekkülleri yeniden düzenleme komisyonu ve muhasebe sistemi

1950 yılı ve sonrasında uygulanan liberal iktisat politikası ile kurulan özel kesim işletmelerin sayısı oldukça artmıştır. Aynı zamanda Atatürk döneminde kurulan İDT'lerinde ekonomiye katkıları oldukça artmıştır. 1963 senesinde, Türk ekonomisinde hem özel hem de devlet işletmelerinin yan yana bulunduğu karma ekonomi modelinin yapısının izini görmek mümkündür. Karma ekonomi modelinin temel parçasını oluşturan İDT'leri yeniden efektif bir şekilde canlandırmak adına 1964 senesinde 440 sayılı kanunun yürürlüğe girmiştir (Güvemli ve ark., 2018).

12 Mart 1964 tarihinde yürürlüğe giren İktisadi Devlet Teşekkülleri ile Müesseseleri ve İştirakler hakkında 440 sayılı Kanun ile İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu oluşmuştur. 1968 yılında komisyon içerisinde Mali İşler ve Muhasebe Grubu kurulmuştur. Komisyon içerisinde kurulan bu grubun temel görevi muhasebe standartlarının ve usullerini daha iyi duruma getirilmesi ve tekdüze bir sisteminin oluşturulması adına gerekli analizlerin yapılması olmuştur. Komisyon 1964 yılından 1968 yılına kadar çalışmalarını sürdürmüştür. Bu süre zarfında, İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu yürüttüğü çalışmaların neticesinde raporlar ve sekiz adet muhasebe bilgi kitapçığı hazırlamışlardır. Komisyon 1969 yılında pilot uygulama olarak Azot Sanayi A.Ş. isimli iktisadi devlet teşekkülü üzerinde Tekdüzen Hesap Planına uygun olacak şekilde çalışmaları yürütmüştür.

Yürürlüğe giren kanunun bir değer amacı karma ekonomi modeli ile uyumlu şekilde işleyecek karlılık ve verimlilik anlayışı içerisinde sermaye birikimini arttırmak ve hedef doğrultusunda da denetimi sağlamak olmuştur.

İlk olarak komisyon tarafından yayınlanan bilgi kitapçığında, genel bir durum tespiti yapıldığı bilgilerden oluşmaktadır. Bilgilendirme kitapçığında; muhasebe yöntemlerinin geliştirilmesine ve tekdüzen muhasebe sistemin kullanılmasına odaklandı. Komisyon, bilgi kitapçığında Avrupa ülkelerinde ve genel olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe alanındaki gelişmelerden ilham almıştır.

Komisyonun hazırladığı ikinci bilgi kitapçığı da muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe standartları üzerinde durmuştur. Muhasebe de temel 12 kavramı bulunmaktadır. İDT'nin genel özellikleri ile ilgili olarak Cumhuriyet döneminde özellikle kamu muhasebesinde bu kavramların sıralamasında ilk yaklaşım olduğu görülmektedir. Aynı bilgi kitapçığında genel kabul görmüş muhasebe standartlarına odaklandığı belirtilmektedir. Komisyon, gelir ve gider kavramlarının tanımlarını yeniden gözden geçirmiştir.

Komisyonun diğer hazırladığı bilgi kitapçıklarında, Tekdüzen Hesap Planı, rapor sistemi, muhasebe organizasyonu, terimler ve tanımları, teşebbüs bilançolarının yeniden değerlendirme gibi konular üzerine olmuştur. 440 sayılı Kanun İDT'lerin daha fazla mali ve finansal özgürlüğünü artırmıştır. Kanun, Yeniden Düzenleme Komisyonunun görevlerini de açıkça belirtmiştir. Komisyonun yürütmekle görevli olduğu başlıca görevleri Tek Düzen Hesap Planını yeniden oluşturmak, uygun faaliyet alanlarını belirlemek, finansal yapının iyileştirilmesi, varlık ve kaynakların değerlendirme kriterlerini belirlemek, muhasebe sistemine uyumlu ve uygun tutulması gereken tüm yöntemler bütünü oluşturaktır. Komisyonun çalışmaları ulusal nitelikte bir reform hareketi olarak da kabul edilmiştir. 1968 senesinde komisyonun kanuni süresinin dolması ile komisyon dağılmıştır. Dağılan komisyondan küçük bir grup Devlet Planlama Teşkilatı Bünyesinde yapılan çalışmalara dahil olmuştur. Devlet Planlama Teşkilatı'nın çalışmaları 1977 yılına kadar devam etmiştir. Bu süreçte ise Komisyonun hazırlamış olduğu bilgi kitapçıkları dağıtılırken yeni muhasebe sisteminin uygulanabilirliği konusunda görüş almak adına anket çalışması da yapılmıştır. Anket sonuçları doğrultusunda 1969 yılında seminer düzenlenmiştir. Seminerde tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili konular tartışılmıştır. 1970 yılında Yüksek Denetleme Kurulu ve İDT'lerin bağlı olduğu temsilcilerden oluşan Bakanlıklar Arası Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Tetkik Komisyonu kurulmuştur ve muhasebe sistemindeki eksikleri tespit edip çözmekle görevlendirilmişlerdir. Komisyon, Türkiye Şeker Fabrikaları üzerinde 1970-1971 yılları arasında pilot uygulama çalışması yapmıştır. Çalışma tekdüzen muhasebe sisteminin prosedürleri göz önünde bulundurularak yapılmıştır (Güvemli ve ark., 2018).1980 senesi Türkiye’de serbest ekonomiye geçiş sürecinin başladığı bir dönem olmuştur. Dünyada özellikle OECD ülkelerinde iktisadi alanında kamu yönetimi adıyla bir değişme sürecinin yaşandığı söylemek mümkündür.

Kamu yönetimi sürecinde hesap verebilirlik kavramı ön planda tutulmuştur. Hesap verebilirlik kavramını ifade etmek için tüm girdilerin somut bir şekilde ölçülmesi ve belirli standartların olması gerekir. Bu yeni anlayışın bir diğer çıkış noktası ise sanayi devrimi ile başlayan, merkezi, bürokratik ve hiyerarşik örgütlenme modelinde işleyen yönetim modelinin 1980'lerde yetersiz kalmasıdır. OECD ülkelerinde görülen bu değişim etkisini tüm dünyada da göstermiştir. 1923 yılında Cumhuriyetin ilanı ile daha da önem kazanan İTD'ler, 1980'li yıllara kadar ekonomi ve muhasebe alanlarına katkı sağlamış, 1980'lerden sonra ise etkileri önemli ölçüde azalmıştır.

3.2. Uluslararası Muhasebe Kuruluşları

Firmaların dünya pazarında küresel ölçekte genişlemesi, dünya ticaret sınırlarının ortadan kalkması, ekonomik krizler, yolsuzluklar, nitelikli finansal bilgi ihtiyacını daha önemli hale getirmiştir. Yaşanan büyük krizler ve skandallar nedeniyle finansal bilgi alanında ortak ve karşılaştırılabilir bir standart dilin oluşmasına yol açmıştır. Standartlarla izlenen amaç; mali tablo kullanıcıları için şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamak ve doğru finansal bilginin kalitesini karşılamak olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin çalışmaları, küresel ölçekte muhasebe standartlarının geliştirilmesi sürecinde önemli bir yere sahiptir. Ulusal standartların yetersizliği, ülkelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına yöneliminin artmasına neden olmuştur (Süer, 2003). Uluslararası kabul görmüş tek bir finansal raporlama çerçevesi için; belirlenen kriterlerin uygulama açısından anlaşılır olması ve doğru uygulanabilmesi de gereklidir. Uygulama süreci ve belirlenen raporlama kriterlerine uyum için dünyanın tüm bölgelerinin iş birliği ve çabasını gerektirmektedir.

Finansal raporlama düzenlemelerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

(International Accounting Standards Committee –IASC) gelmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017). Uyumlaştırma sürecindeki önemli etkenlerden biri de sermaye piyasalarında işlem gören çokuluslu şirketlerin bağımsız denetim süreçleri sonunda yayınladıkları raporların anlaşılabilirliğidir. 1973 yılında, IASB dünya üzerinde büyük ölçekli işletmelerin uygulaması adına ortak bir muhasebe raporlama sistemi oluşturmak adına kurulmuştur. Daha sonraki yıllarda ise, UFRS adıyla uluslararası kabul görece ve uygulanacak standartlarını yayınlacaklardır. Avrupa Birliği’nde halka açık şirket statüsünde olan işletmeler için 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olan, finansal tablolarını UFRS’ye göre hazırlama ve yayınlama zorunluluğu getirilmiştir. Ülkeler için zorunlu standartlarla uyum süreci de hızlandırılmıştır.

3.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk görüşmeler 1960’lı yıllarda başlamış, standartların hazırlanması ve geliştirilmesi için bir komite kurulmasına karar verilmiştir. Bu komite tarafından standartların geliştirilmesi için atılan ilk adımlar, 1972’de Sidney’de düzenlenen 10.Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde açıklanmıştır. Kongrenin ardından bir sene sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Haziran 1973’te Londra’da kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)’nin kuruluşunda dokuz ülke yer almaktadır. Söz konusu ülkeler; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve Amerika’dır. Ülkemiz açısından önemi ise Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin üye olan ilk kurum 1974 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’dir.

IASC, üye ülkelerin muhasebe standartlarına uymasını sağlamak için herhangi bir yükümlülük getirmez. Aksine, IASC ülkeleri ikna etme yolunda ilerlemiştir. Ancak, IASC üyeleriyle yaptığı anlaşma uyarınca, üyelerinden hükümete ve düzenleyicilere muhasebe standartlarına uymaları için baskı yapmalarını da talep etmiştir (Yeşiloğlu, 1997).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC); uyum sürecini doğru yürüterek bu alandaki farklılıkları azaltmayı, finansal raporların hazırlanması ve sunumuna yönelik kural ve prosedürlere odaklanarak daha fazla uyum sağlamayı amaçlamıştır. IASC, bu amaç doğrultusunda finansal tabloların hazırlanmasına, sunulmasına ilişkin düzenlemeleri ile muhasebe standartlarını ve prosedürleri uyumlu hale getirmeye çalışmıştır. Ülkeler arasındaki bilgi farklılıklarını ortadan kaldırmak için çalışmalarını yürütürken aynı zamanda

ekonomik kararların alınmasında faydalı bilgiler sağlamak üzere hazırlanan mali tablolara odaklanarak daha fazla uyumun sağlanabileceğine inanmıştır.

IASC'nın ana hedefi olarak kamu yararını gözeten açık ve net bir şekilde anlaşılabilen ve tüm dünya literatüründe uygulanabilir nitelikte tek bir standart geliştirmektir. Bu sayede hedeflenen temel unsurların finansal raporların şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasının sağlanması ve tüm global pazarlarda işlem yapan diğer kullanıcıların ekonomik karar vermesinde kolaylık sağlanması olarak özetlenebilir.

IASC, 1987 yılından 2001 yılındaki organizasyon yenilenmesine kadar geçen süreçte birçok adımda ve faaliyette bulunmuştur. IASC'nin yanı sıra Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO- International Organization of Securities Commissions) da aynı amaç doğrultusunda çalışmıştır. IOSCO, dünyadaki menkul kıymet ve vadeli işlem piyasalarını düzenleyen kuruluşları bir araya getirerek yaklaşık 50 ülkeye ait bulunan sermaye piyasası düzenleyici kurulu oluşturulmuş ve uluslararası arenada kendine önemli bir yer edinmiş bir kurumdur (Kirazcı ve Köse, 2002).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 2001 yılına kadar çalışmalarına aktif olarak devam etmiş ve yürütmüştür. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin kuruluşundan itibaren finansal raporlama standartlarına uyum sürecinin gelişmesi amacıyla geçirdiği üç kademe söz konusudur. İlk kademe 1973-1988 yılları arasındaki dönemi kapsar. Bu dönemde IASC, 26 adet genel standart yayınlamış ve belirli noktalarda işletmelere seçenekler sunmuştur. İkinci kademe ise 1989-1995 yılları arasındadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, işletmelere daha önceki yıllarda sunduğu seçeneklerin çoğuna kısıtlamalar getirmiştir. Bu amaç doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 1989 yılında Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesini ve 1990 yılında Karşılaştırılabilirlik / İyileştirme Projesini yayınlamıştır. Üçüncü aşama ise, IOSCO'nun 1995 yılında UMS'leri onaylaması ve kabul etmesi ile başlamıştır (Gönen ve Uğurluel, 2007).

1973 ve 2001 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 39 adet UMS yayınlamıştır. 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi yapılanma sürecine girmiştir. 2001 yılından sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak bilinmiştir ve IFRS vakfının gözetimi altında halen çalışmalarına devam etmektedir.

Bağımsız bir yapısı bulunan IFRS kamu için çalışan ve kâr amacı ile hareket etmeyen bir kurumdur. Vakfın ana hedefleri IASB ile anlaşılabilen, uygulanabilen ve herkesçe kabul

görecek finansal raporlama standartları geliştirmek, standartların kullanımına destek olmak ve KOBİ raporlama ihtiyaçlarını dikkate almaktır.

IASB, finansal raporlamayla alakalı kapsamlı çalışmalar yürütmüştür. IFRS tarafından yayınlanan standartlar, Dünya borsalarında işlem gören birçok işletme ve Avrupa Birliği Ülkeleri tarafından uygulanmıştır. 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 seneler rehberlik etmiştir (Öztürk, 2019).

3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Başlangıçta, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bir kolu şeklinde çalışmalarını yerine getiren Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 24 Mayıs 2000'de IFAC'in de katılımı ile bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Bu yeni oluşum sonucunda tüm yayın ve yazışmaların IASB adına yapılmasına karar verilmiştir. IASB, KOBİ'ler için muhasebe standartları da dahil olmak üzere, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasından tek başına sorumlu olan, tamamen bağımsız bir kuruldur (Mackenzie ve diğer., 2013). IASB, standartların geliştirilmesinden ve yayınlanmasından IASC'nin yerini alarak sorumlu olmuştur.

IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın önemini arttıran olayların arasında 2000'li yılların başında ABD'de yaşanan Enron ve Woldcom Skandalı ile daha sonra İtalya'da yaşanan Parmalat Skandalları gelmektedir.

IASC tarafından 1973 yılından 2000 yılına kadar oluşturulan standartlar (International Accounting Standards- IASs) 2001 yılında IASB tarafından yenilenmiştir.

IASB bugüne kadar bazı standartlarda iyileştirmeler yapmış, bazılarını yürürlükten kaldırmış, bazılarının iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunmuş, bazılarının yerine yeni muhasebe standartları getirmiş ve daha önce herhangi bir muhasebe standardı çıkarılmamış bazı konularda yeni muhasebe standartları oluşturmuştur. Diğer bir deyişle, standartlar mevcut koşullara ve finansal piyasaların ihtiyaçlarına göre sürekli olarak yenilenmiş ve geliştirilmiştir. Diğer bir deyişle kurallar, mevcut koşullara ve finansal piyasaların ihtiyaçlarına göre sürekli olarak yenilenmekte ve geliştirilmektedir (Dünya Bankası, 2005).

IASB'nin stratejisi üç kamu yararı unsuruna dayanmaktadır. Bunlar, küresel finansal istikrarı desteklemek, değişen bir dünyada standartlara uygunluğu ve kaliteyi artırmak ve nihayetinde standartların benimsenmesini ve uygulanmasını kolaylaştırmaktır.

IASB ve IFAC, finansal denetim ve raporlamadaki eğilimleri ve sorunları ele almak için dünya çapında muhasebe standartlarını sürekli olarak güncellenmektedir.

3.2.3 Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (FASB) temel amacı Amerika Birleşik Devletleri'nde kamu yararına Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GAAP) oluşturmak ve geliştirmektir. FASB, uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesinde önemli bir yere sahip, kâr amacı gütmeyen özel bir kuruluştur. Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), FASB' yi ABD'deki kamu şirketleri için muhasebe standartlarını belirlemek ten sorumlu kuruluş olarak belirlemiştir. Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (AICPA) o zamanki başkanı Marshall Armstrong, 1970'lerin başında Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun organizasyonunu ve işleyişini incelemek için yedi kişilik bir grup atamıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda “Muhasebe İlkelerinin Kurulmasına İlişkin Çalışma Raporu” Mart 1972'de yayınlanmıştır. FASB, 1 Temmuz 1973'te Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun (APB) yerini almıştır. FASB 'nin hazırlamış ve yayınlamış olduğu standartlar birçok kurum ve kuruluş tarafından kabul edilmektedir.

Bir kurum olarak FASB, üyelerinin bakış açılarını objektif olarak değerlendirmeyi ve özel siyasi çıkarlardan etkilenmemeyi veya yönlendirilmemeyi ilke olarak belirler. FASB, finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlayan finansal raporlamayı teşvik etmeyi amaçlayan şeffaf bir süreç aracılığıyla finansal muhasebe standartları geliştirir ve yayınlar.

FASB ve IASB' nin ortak misyonu, finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlamak için muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak, iyileştirmek ve kullanıcıların bu standartları en etkili şekilde nasıl anlayacakları ve uygulayacakları konusunda eğitmektir. Günümüzde FASB, muhasebe alanında ve finansal raporlama unsurlarına ilişkin çeşitli kurum veya kuruluşlardan teklifler ve öneriler almaktadır. FASB, Doğrudan Katılımcı Süreç (Due Process) sistemini uygulamaktadır. Uygulanan sistemde geri dönüş bildirimleriyle talep ve önerileri de göz önünde bulundurarak kamuoyu ile ortak bir fikir birliğinin yürütülmesi amaçlanmıştır.

3.2.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, muhasebe mesleğinde küresel ölçekteki en üst kuruluş olarak görülmektedir. 1977’de kurulan IFAC’ın en temel görevi dünya çapında muhasebecilik mesleğini geliştirmek, kamu çıkarlarına hizmet etmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır. IFAC üyesi olan dünya genelinde iki milyonun üzerinde muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır.

IFAC'ın temel amacı; Muhasebecilerin toplum çıkarları doğrultusunda sürekli olarak kaliteli hizmetler sunmasını sağlayacak evrensel standartları uyumlaştırarak mesleğin gelişimi için çalışır. Bu ana hedef doğrultusunda, üyesi olduğu muhasebe meslek mensupları ve diğer bölgesel muhasebe meslek kuruluşları ile iş birliği yapmaktadır. Bu iş birliği çerçevesinde bünyesinde oluşturduğu komiteler ve çalışma gruplarına öncülük ederek; mesleğin uluslararası savunuculuğunu yapmaktadır. IFAC yeniliklere öncülük etmekte ve evrensel olarak uyumlaşmış muhasebe mesleğini geliştirmek için çalışmalar yürütmektedir (Selvi, 2002).

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1979 yılında IFAC’a kurucu üye olarak katılmıştır. 1994 yılında TÜRMOB IFAC’a üye olmuştur. 130’dan fazla ülkede 175 üzeri kuruluş hali hazırda IFAC’ın üyesi konumundadır.

1996 yılında IFAC, kamu sektörü şirketleri için bir dizi Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) geliştirmek için bir proje başlattı. IFAC, proje kapsamında standartları geliştirirken, IASB'nin muhasebe standartlarına uyumuna dikkat etti. Bu şekilde geliştirilen muhasebe standartları, kamu muhasebesi alanında IPSAS’a üstünlük kazandırmıştır. IFAC, bugüne kadar oluşturduğu standartlar aracılığıyla, bazı uygulamalardan neticesinde IASB'nin Uluslararası Muhasebe Standartlarını halka açık şirketlere sunmuştur (López, Alijarde ve Julve 2002).

IFAC tarafından hazırlanan standartlar Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu (IPSAS) tarafından geliştirilmektedir. IPSAS’ın amaçları standartların uygulama açısından yaygınlaştırılması, kamusal alanda finansal yönetim ve raporlamanın geliştirilmesine dair çalışmalarda rol oynamak olmuştur. Kurul tarafından bugüne kadar 31 adet standart yayımlanmıştır.

4. MUHASEBE TEORİSİNİN GELİŞİM SÜRECİ

Çalışmamın bu bölümde, muhasebe teorisi açıklanmıştır. Muhasebe teorisinde kullanılan yaklaşımlar tümevarım, tümdengelim ve pragmatik yaklaşım başlıkları altında toplanarak anlatılmış olup muhasebe teorisinde finansal tablolar üzerindeki gelir ve bilanço yaklaşımlarına yer verilmiştir.

4.1. Muhasebe Teorisinin Gelişim Sürecine Genel Bir Bakış

Muhasebe teorisi geliştirme süreci, 20. yüzyılın başlarında farklı metodolojilerin dikkate alınması ve teorilerin muhasebe felsefesi üzerindeki etkisi ile başlamıştır. Bundan önce muhasebe, literatürde temel olarak kayıt, defter tutma ve yönetsel karar verme gibi konular üzerinde durmuştur.

19.yy. da muhasebe literatüründe tartışılan fikir ile varlık, borç gibi kavramların yeniden tanımlanması ve muhasebenin sadece kayıt, defter tutma ve yönetsel karardan daha fazlası olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu fikir, Charles Ezra Sprague tarafından 1908'de yayınlanan "The Philosophy of Accounts" adlı kitabında tüm bu unsurlardan bahsedildiğinde genelleştirilmiştir.

Charles Ezra Sprague muhasebe felsefesi, kitabında finansal tabloların hazırlanması ve denetlenmesi için bir kavramsal çerçeve oluşturulmasını savunmuştur. Charles Ezra Sprague, genel olarak literatürde ortaya çıkan sorunları, bir şirketin varlıklarının gerçeğe uygun değerini belirlemenin zorluğunu, yatırımcıların, çalışanların ve diğer ilgili tarafların siyasi ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli kural ve yasaların oluşturulmasını önermiştir. Muhasebe disiplini özünde şeffaflığın tüm kullanıcılar tarafından erişilebilir olduğunu vurgulamıştır. Şeffaflık muhasebe uygulamasında önemli bir rol oynar. Şeffaflık kavramı sonuç olarak, felsefeyi boyutta muhasebede gerçeği ve adaleti anlamının ilgili bir yolu olarak düşünülmüştür. Bazı yazarlar, sosyal adalet, etik, vicdan, ekonomik kararların alınması vb. gibi konuların muhasebe felsefesinde kilit rol oynadığının altını çizmişlerdir. Dolayısıyla adalet, eşitlik ve gibi kavramlar muhasebede uygun bir yere sahip hale gelmiştir. Sprague'nin üzerinde durduğu fikirler daha önceki yazarlar tarafından da belirtilmiştir. Bu görüş, yirminci yüzyılın ilk kırk yılında yayınlanan çoğu metinde sunulmuştur.

İşletme endüstrisinde muhasebenin rolüne de büyük önem verilmektedir. Buna bağlı olarak güvenilirlik konusu hep ana fikir olarak tartışılmıştır. Mackenzie çalışmasında, "*Sayılarla güven, ancak sayıları üretenlere güvenilebiliyorsa işe yarar*" düşüncesini ön planda tutmuştur (Mackenzie ve diğer., 2012). Muhasebenin oluşturduğu bilgilerin çoğunun

dayandığı taban yapılarını oluşturdıkları için muhasebenin temel fikirlerini değerlendirmek ve anlamak için son derece önemlidir. Bir şirketin yönetsel kararlarının altında yatan nedenleri çözen ve anlamlandıran temel muhasebe ilkeleridir.

Bilim üretimi için gerekli olan metodoloji kavramı muhasebe alanında kullanılmaya başlanmıştır. Muhasebenin bir bilim dalı olarak ele alınması ve beklentilerin karşılanması açısından da son derece önemlidir. Muhasebe metodolojisi ise endüstri veya ekonomide kullanılan norm ve uygulamaların sonuçlarına ve şirketlerin yönetsel karar alma süreçlerine dayanan fikirlere dayanmaktadır (Littleton ve Zimmerman, 1962).

Muhasebe disiplinleri, mesleği rasyonel bir şekilde icra eden muhasebecilerin faaliyetlerini anlamaya yardımcı olur. Bu düşüncelerden ortaya çıkan muhasebe teorisi, nedensellik kurallarını ve doğrulama mantığını kullanır. Uygulanan tüm bu kurallar muhasebe teorisinin oluşmasına da katkı sağlamıştır.

Literatürde farklı epistemolojik yönelimler ve dolayısıyla farklı metodolojiler kullanılarak farklı muhasebe teorileri geliştirilmiştir. Bunlar normatif önermelerle üretilen ve belirli ilkelere dayanan normatif muhasebe teorileri, diğeri ise pozitif muhasebe teorileri dir. (Inanga ve Schneider, 2005).

4.2. Muhasebe Teorisi

Uygulandığı şekliyle muhasebe teorisinin en alakalı tanımı, teorinin genel çerçevesi ile tutarlı bir varsayımlar seti oluşturan kavramsal ve pragmatik ilkeler doğrultusunda finansal raporlama ilkelerini uygulamak için bir metodoloji olmasıdır. Bu nedenle muhasebe teorisi, muhasebenin uygulamada kullanılan geniş bir ilkeler dizisi biçiminde mantıksal akıl yürütme olarak uygulanabileceği genel bir referans çerçevesi olarak tanımlanabilir ve ele alınabilir. Muhasebe teorisi, uygulamaların ve prosedürlerin geliştirilmesine rehberlik eder. Muhasebe teorisinin en önemli amacı, finansal raporlama için tutarlı bir mantıksal ilkeler dizisi sağlamak olmalıdır. Muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için genel referans çerçevesini oluşturur. Muhasebe teorisi, aksiyomlar ve teoremler dahil olmak üzere bir dizi önermeyi, tanımı ve resmi veya gayri resmi çıkarım kurallarını açıklamaya çalışır.

Muhasebe teorisi tüm muhasebe uygulamalarını açıklayamaz. Teori mantığa dayanır ve tüm pratikler mantıksal olarak düşünülemez. Ancak, teknikler yerine kavramların ve sonuçların açıklanmasına vurgu yapılırsa, tanımlar genellikle doğru kabul edilir. Muhasebe

teorisi ele aldığı genel çerçeve ile; raporlanan finansal verileri, açıklanan kavramları ve ekonomik ilişkileri bir bütünü olarak kabul eder.

Muhasebe teorisinin seçimi, muhasebenin amaçlarını en iyi şekilde yerine getiren prosedür ve tekniklerin geliştirilmesini ne kadar iyi desteklediğine bağlıdır.

Muhasebe teorisinin geliştirilmesindeki ilk adımlardan biri muhasebenin amaçlarını açıklamaktır. Örneğin, tanımlayıcı istatistiklerde, istatistikçi önce istenen bilgi türünü anlamadıkça bir popülasyonun özet tanımı yapılamaz. İnsanların boy ve kilolarının tanımlanması, belirli bir ülkenin ekonomik refahı ile ilgilenen bir kişi için çok az değerli olabilir. Benzer şekilde, yönetime karar vermede yararlı olan bilgi türü, şirket hissedarları ve potansiyel yatırımcıların ihtiyaç duyduğu türden bilgilerle aynı olmayabilir. Yöneticiler, onlara mevcut kararların gelecekteki kazançlar üzerindeki etkisini anlatan bilgilere ihtiyaç duyar. Etkin kontrole sahip hissedarlar, yönetimin göreceli verimliliği değerlendirmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar.

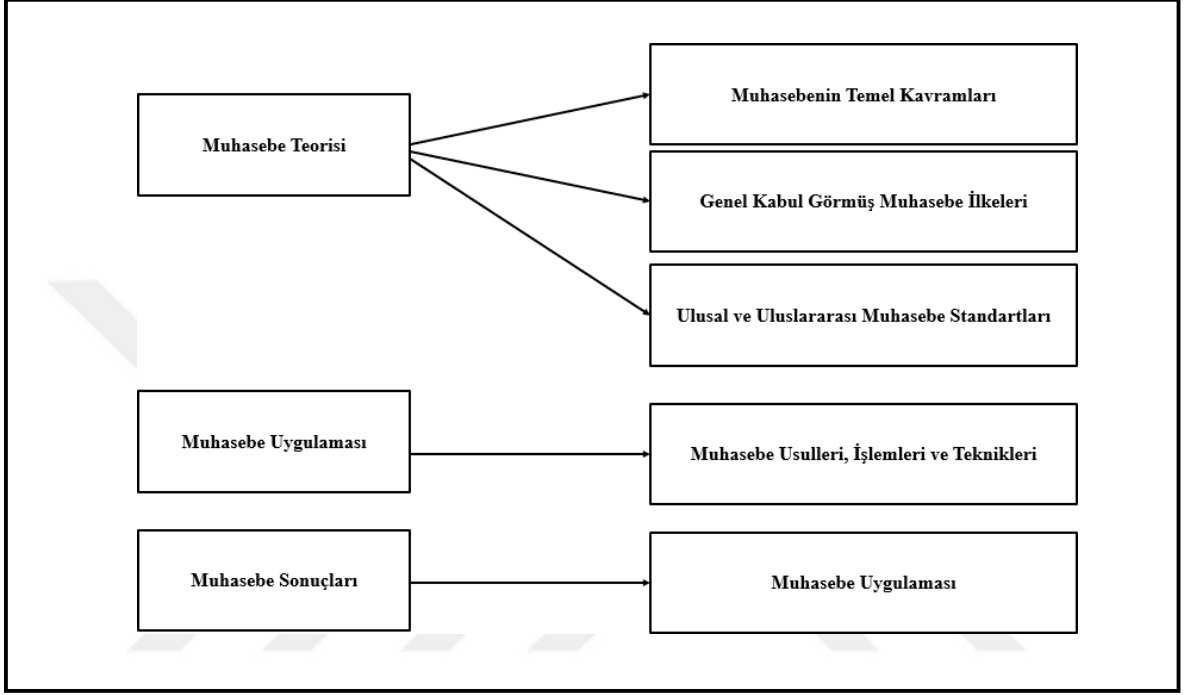
Son dönemde tanıtılan farklı disiplinlerin de etkisiyle yeni kavram ve değerler geliştirilmiştir. Geliştirilen kavram ve değerler yaygın olarak kabul görmektedir. Muhasebe bu kavram ve değerlere disiplinler bir yaklaşımla yaklaşarak gelişmiştir. Bir diğer dikkate değer kavram, paydaş tanımıdır.

Paydaş kavramından önce, şirketlerin hissedarlarına karşı sorumlulukları olduğu vurgulanmış ve genel amaçlarının, hissedarları için kâr veya değer yaratmakla sınırlı olduğu düşünülmüştür. Bu nedenle muhasebe teorisi de şirketlerin hissedarlarının beklentilerine cevap verebilecek şekilde geliştirilmiştir.

İlerleyen zamanlarda şirketin esas faaliyet konusuna ilişkin finansal kaynak sağlayan kuruluşlara örneğin bankalar gibi kredi veren finansal kuruluşlara da karşı sorumlu olduğu düşüncesi de gündeme gelmiştir. Zaman içinde geliştirilen ve savunulan ortak fikir, şirketlerin sadece hissedarlarına değil tüm paydaşlarına karşı sorumlu olduğudur. Muhasebe teorisine göre paydaş tanımı şirketin esas faaliyetlerinden etkilenen bir dairedir. Bu dairenin içindeki gruplar hissedarlar, kredi kurumları, finansal kuruluşlar, borç veren kurumlar, personeller, ticari alacaklar, satıcılar, bayiler, tedarikçiler olarak düşünebilir. Dairenin çapını büyüttüğümüz zaman içine devlet, sosyal ve ekolojik çevre sığdırılabilir.

Muhasebe teorisine göre, işlenen ve sunulan finansal bilgiler, tüm menfaat sahiplerinin tanımını karşılayacak ve gerekli bilgilere ulaşabilecek şekilde raporlanmalıdır. Muhasebe teorisinin uygulama alanı içerisinde bir takım teorik, kavramsal ve pragmatik teoriler bulunmakta olup, uygulama alanı muhasebenin genel kavramsal çerçevesini

oluşturmaktadır. Muhasebe uygulamalarının genel bir referans çerçevesine göre değerlendirilebileceği teorisi, muhasebede yeni uygulama ve yöntemlerin geliştirilmesine rehberlik etmektedir. Muhasebe teorisinin daha iyi anlaşılması için mevcut uygulamaları açıklamak için de kullanılır. Muhasebe teorisinin mantıksal ilkelerine uygun bir kavramsal çerçeve oluşturulmalı ve uygulanmalıdır (Hendriksen, 1977). Şekil.2’de Muhasebe teorisinin muhasebe bilgi sistemleri ile ilişkisi gösterilmiştir.



Şekil.2 Muhasebe Bilgisi'nin Muhasebe Teorisi ile İlişkisi (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018)

4.3. Muhasebe Teorisine Yaklaşım

Her bilim dalının kendine özgü terminolojisi vardır. Bilim, teorileri şeffaf ve anlaşılır terminoloji ile açıklamaya çalışır. Muhasebe biliminin de kendi terminolojisi, kuralları ve kavramları vardır.

Muhasebe, ekonomik verileri işleyerek, kaydederek ve ölçerek ilgili kullanıcıları bilgilendiren bir bilgi akış sistemidir. Muhasebe sisteminde üretilen bilgiler de muhasebe teorisine dayanmaktadır. Muhasebe tarafından üretilen bilgilerin amaçları belirlendikten sonra, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini türetmek için muhasebe teorisine göre bir veya daha fazla yaklaşım seçilmelidir. Örneğin vergiye tabi gelirin belirlenmesine yönelik kurallara göre bu hedefler, birçok açıdan finansal gelirin belirlenmesi için genel kabul görmüş uygulamadan farklıdır. Aynı gelir kavramının hem vergi hem de muhasebeye uygulanmasının birçok avantajı olsa da temel amaçlar farklıdır. Muhasebe teorisine göre,

aynı ilke ve prosedürlerin farklı amaçları aynı şekilde gerçekleştirmesi olası değildir. Bu nedenle, muhasebe teorisi, farklı hedeflerin ihtiyaçlarını karşılayacak kadar esnek olmalı, ancak hissedarlara ve kamuoyuna tekdüzelik ve tutarlı mali raporlar sağlayacak kadar da katı olmalıdır. Ancak, kavramsal çerçeve oluşturması için bu kısıtlamalara da açıklık getirmesi arzu edilir. Kısıtlamalar, doğrudan hedeflenen ve varsayım ilkelerin geliştirilmesine yönelik, örneğin TMS-21³ de açıklanan yabancı para birimi ile ölçülen değerler için düşünülmüştür. Muhasebe teorisine göre, mevcut uygulamaların değerlendirilebileceği genel bir kavramsal çerçeve oluşturarak finansal tabloların sunduğu iç finansal bilgilerin tutarlı ve içsel olmasını sağlamak için kullanılan tabloların birbirini açıkça ifade etmesi gerekir.

4.4. Muhasebe Teorisinin Gelişmesinde Kullanılan Yaklaşımlar ve Unsurlar

Muhasebe teorisi, genel kavramsal çerçevesini oluşturan kurumsal, kavramsal ve pragmatik ilkeler bütünü olarak düşünülebilir. Bilimsel olarak teori, farklı deney ve gözlemler sonucunda ortaya çıkan hipotezlerin sonuçlarından oluşur. Sonuçlar tümevarımsam veya tümdengelimle yaklaşımlarla sınıflandırılır ve teorilerin geliştirilmesinde rol oynar. Teori geliştirmede kullanılan iki yöntem aşağıda verilmiştir.

4.4.1 Tümdengelim yaklaşımı

Muhasebede tümdengelim muhakeme yöntemi, akıl yürütme, hedefler ve varsayımlarla başlama ve bunlardan somut veya pratik uygulamalar için temel sağlayan mantıksal ilkelerin türetilmesi sürecidir (Hendriksen, 1965).

Tümdengelim yaklaşımı temel olarak; Bir şeyin doğruluğunu birden fazla duruma dayandırarak akıl yürütme yöntemi olarak ifade edilir. Bu yöntemde akıl yürütme ve akıl yürütmenin genel ilkeleri ele alınır ve olaylar hakkında tek tek yargılarda bulunulur. Başka bir deyişle genelden özele giden bir yöntemdir. Buradaki sonucun doğruluğu, arka plan düzeltilmesine bağlıdır. Böylece pratik uygulamalar ve kurallar mantıksal akıl yürütmeden türetilir. Varsayımlar ve mantıksal olarak türetilen ilkeler, yalnızca halihazırda kabul edilmiş muhasebe kurallarını veya uygulamalarını desteklememeli veya açıklamaya çalışmamalıdır. Temel olarak muhasebeye tümdengelim yaklaşımı; Genel veya özel muhasebenin temel dayanağı olan varlık eşittir kaynak formülasyonu sonucunda ortaya çıkan bulguların

³ TMS-21: Kur Değişiminin Etkileri

ekonomik, politik ve sosyolojik çerçevesinin varsayımları ile akıl yürüterek, kabul görmüş genel muhasebe standartları ile açıklanmaya çalışılmıştır. Akıl yürüterek çeşitli formüller ve fikirler üretilebilir. Örneğin otomotiv alanında faaliyet gösteren bir şirket için mali tablo analizi yapılır ise, hesaplanan oranlar ve sonuçlar sonucunda o sektör için muhakeme edilerek bir varsayım yapılabilir. Böylelikle otomotiv sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin alacak devri hızını ya da cari oranını aynı sektörde faaliyet gösteren başka bir işletme ile karşılaştırabilir ya da sanayi sektöründe yer alan bir diğer firma karşılaştırabilir farklı fikirler edilebilir ve özetlenebilir.

Kısacası tümdengelim yaklaşımı; mantıksal süreçten türetilen bir dizi tanımın, ilkelerin formüle edilmesi veya bunların genelleştirilmiş ifadelerinin geliştirilmesine bağlı olarak ilkelerin belirli durumlara uygulanması ve kuralların oluşturulması için muhasebe alanında uygulanabilmektedir.

Tümdengelim yöntemi, 1966 yılında Amerikan Muhasebe Birliği (AAA – American Accounting Association) tarafından yayınlanan bildiri ile tümdengelim yaklaşımının muhasebe alanında kısmen daha etkili olduğunu vurgulamıştır.

4.4.2. Tümevarım yaklaşımı

Tümevarım süreci, ayrıntılı ölçümlerin gözlemlenmesini ve daha sonra bunlardan genelleştirilmiş sonuçlar veya ilkeler çıkarılmasını içerir. Bir dizi öge için ayrıntılı gözlemler yapılır ve daha sonra evrendeki veya örneklem gruplarındaki benzer durumlar hakkında bunları kullanarak genellemeler yapılır. Newton, tümevarım sürecinde hareketin özelliklerini gözlemlemiş ve bu gözlemler sonucunda yaptığı ölçümlerden hareketle ilgili genellemeler veya kanunlar çıkarmıştır. Ancak bu genellemeler, daha fazla deney ve gözlemden sonra doğrulanmaya veya reddedilmeye tabidir. Bu nedenle, tümevarımlı olarak türetilen tüm ilkeler kavramsal olarak yanlışlanabilir.

Muhasebedeki tümevarım süreci, ticari şirketler hakkındaki finansal verilere bakmayı içerir. Finansal verilerle tekrar eden ilişkiler kurulabilir ise genellemeler ve ilkeler formüle edilebilir. Dolayısıyla gözlemci mevcut ilke ve uygulamalardan etkilenmezse yeni fikirler ve ilkeler türetilir.

Muhasebede işletmeler için faydalı olabilecek birçok finansal ilişki vardır. Finansal tabloların, ticari faaliyetlerin değerlendirilmesinde ve şirketin geleceği hakkında tahminlerde bulunulmasında büyük etkisi vardır. Ancak, gözlemcinin ham finansal verilere bakıyor olması bazı varsayımlara veya kavramlara ihtiyaç olmadığı anlamına gelmez.

Tümevarım yönteminin temel amacı, çeşitli gözlemler yaparak tüm olaylara uygulanabilecek genel bir ilke ortaya koymaktır. Bu yöntemde önemli konulardan biri de gözlemi yapacak kişi veya kişilerin ön yargılarından bağımsız olarak gözlem konusunun seçimidir (Akdoğan, 1987). Tümevarım yönteminde, bir hipotez veya tahmin için bir temel oluşturmak için veriler toplanır veya gözlemler yapılır. Aynı zamanda tümevarım yönteminde sorgulanan konu mutlaka bir hipoteze dayandırılmalıdır. Muhasebe alanında veri toplamak için anketler, yayınlanmış finansal raporlar veya borsa bilgileri kullanılır. Tümevarım yaklaşımının avantajı, önceden tasarlanmış bir model veya yapı tarafından zorunlu olarak yorumlanmasıdır. Araştırmacı, ilgili gördüğü her türlü gözlemi yapmakta özgürdür. Ama bir kez genellemeler veya ilkeler formüle edilmiş ise, tümdengelim yaklaşımının mantıksal süreci ile doğru olmaları gerekir. Tümevarım yaklaşımının dezavantajı, muhasebedeki ham verilerin her şirket için farklı olması muhtemeldir. İlişkiler de farklı olabilir, bu da genellemeler ve temel ilkeler çizmeyi zorlaştırabilir.

4.4.3. Pragmatik yaklaşım unsuru

Pragmatizm kavramının doğuşu 18. yy.da Jeremy Bentham tarafından ortaya konulmuştur. Pragmatizm genellikle “*Bir bilgi gündelik yaşamımızda işe yarıyor ve ondan yarar sağlıyor ise o bilgi doğrudur; yarar sağlamıyorsa bilgi yanlıştır*” görüşünün egemen ve baskın olduğu bir felsefi düşüncedir (Gökten, 2013). Felsefede pragmatizm; kavramların anlamı pratik yönlerinde aranmalıdır. Düşüncenin işlevi, eylem için bir rehber olarak ve gerçeğin en başta inancın pratik sonuçlarıyla sınanmalıdır. Pragmatik yaklaşım, içinde bulunan fikirlerin geliştirilmesini içerir.

Muhasebe teorisinde uygulanan pragmatik yaklaşım da sağladığı yararlarına göre kullanılan muhasebe tekniklerinin seçimi, ilke ve prosedürler, yönetimin hedefleri, hissedarlara veya diğer finansal tablo okuyuculara yarar sağlıyorsa edilen bilgi faydalı bir bilgi olarak yorumlanır. Pragmatik yaklaşıma göre; Muhasebenin temel amacı, raporlanan finansal verileri kullanıcılar için faydalı kılmak ve raporlanan finansal verileri yorumlayarak aynı faydayı yaratmaktır.

1959'da önce AICPA⁴ tarafından kullanılan pragmatik yaklaşım muhasebe ilkelerinin geliştirilmesinde büyük ölçüde önem taşımıştır. AICPA belirli prosedürleri veya teknikleri incelemiştir. Bununla birlikte, önerilen ilke ve prosedürler, sonradan genel kabul görmeleri

⁴ AICPA: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

halinde saygınlık kazanmıştır. Bu nedenle, tavsiyenin son testi, fiili uygulamadaki prosedürlerin istikrarıdır.

Genel kabul görmüş ilkelere göre, pragmatik yaklaşım, muhasebede bir tür "genel kurallar çerçevesi" oluşmasına yol açar. Yani genel ilke, usul ve teknikler, belirli bir alanda kendi kurallarına göre öncelik belirtilirse, genel kabul görmüş ilkeler çerçevesine getirilebilir. Örneğin, LIFO⁵, stok değerlendirme yönteminde kullanılan bir uygulamadır, ancak yöntemin avantajı, stok değerlemenin çoğu alanında uygulandıktan sonra genel kabul görmüş bir prosedür haline gelmesidir. Kısa bir süre sonra bu kural diğer alanlarda da çözüm için kullanılmaya başlandı. Farklı sorunların ortaya çıkmasıyla birlikte başvurulacak kaynak genel kabul görmüş ilkelere göre tavsiye edilmeye devam edilmiştir. Bu durum, zaman içinde pek çok gelişmeye yön verecek genel kabul görmüş ilkeler çerçevesinin temelini oluşturmuştur.

Pragmatik yaklaşımın avantajlarından biri, muhasebe bilgi sistemi açısından sunulan bilgilerin doğruluğunun ve gerçekliğinin tek taraflı olarak dikkate alınması ve sonuçların değerlendirilmesinde sağladığı faydaya dayanmasıdır. Mali tablo hazırlayanlar, en yaygın uygulamanın şirketleri veya müşterileri için en faydalısı olduğunu varsayabilirler. Pragmatik yaklaşım, en faydalı çözüme ulaşmak için bilinen yeni yöntemlere göre bir avantaja sahiptir. Ayrıca, bu yaklaşım geniş çapta benimsenir ise, birçokları için faydalı olabilir ve daha fazlası elde edilebilir.

Örneğin Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının amacı sadece kavramsal bir çerçeve oluşturmak değildir. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının beklenen faydaları değerlendirildiğinde; Kurumsal, şeffaf ve pragmatik yaklaşımların ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Ayrıca Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması için oluşturulan ilkeler dikkate alındığında, muhasebe teorisini destekleyen bazı yöntem ve yaklaşımların kullanılmasını öneren bazı vurguların olduğu görülmektedir (Öztürk, 2015).

4.5. Muhasebe Teorisinde Finansal Tablolar

Muhasebe teorisinin ana hatlarını oluşturan önemli konulardan biri ise finansal tablo unsurlarıdır. Sunulan finansal tablolar temel olarak; varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider

⁵ LIFO Yöntemi (Son Giren İlk Çıkar): LIFO değerlendirme yöntemi, üretilecek veya satılacak malların stoğa en son giren olması gerektiği varsayımına dayanır.

den oluşmaktadır. Finansal tablolarda sunulan veriler, işletmenin finansal etkilerini ve diğer olayları ekonomik çerçevede sınıflandırmakta ve raporlamaktadır.

Finansal tablolar temel olarak iki gruptan oluşmaktadır. Birinci grupta varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar; İkinci grupta ise kâr ve kârın unsurları yer almaktadır. İki grup arasında bir ilişki vardır. İkinci grupta yer alan kâr ve kârlılık kalemlerinin oluşumu, varlık, yükümlülük ve özkaynak değişimlerinin sonuçlarına göre gerçekleşir. Muhasebenin özünü oluşturan en temel kavramlar olan varlık ve kaynak kavramlarının tanımları uzun bir süreçten geçmiştir

1920’li yıllardan itibaren varlık, borç ve özkaynak kavramları kurumsal muhasebe örgütleri tarafından tartışılmıştır. Belirli bir çerçeve bütününden bu kavramların açıklanmasına ilişkin yapılan ilk çalışmalar Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yapılmıştır. FASB, 1979 yılında yayınladığı Kavramsal Çerçeve içerisinde, FASB No:3 İşletmelerin Finansal Tabloların Unsurları (1980) ve FASB No:6 Finansal Tabloların Unsurları (1985) bölümlerinde varlık, kaynak ve borç tanımları yer almaktadır. Yayımlanan kavramsal çevrenin en önemli bölümünü oluşturmuştur. O zamandan günümüze kadar yapılan görüşler ile günümüzdeki tanımların son hali oluşmuştur.

1989 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)’nin yayınladıkları ilk kavramsal çerçevede muhasebe standartlarına kılavuz olmak üzere varlık, borç ve özkaynak tanımlarını ele alınmıştır. 2004 yılında IASC ve FASB muhasebe standartlarını yakınsama amacıyla ortak bir projede kavramsal çerçeve hazırlamak adına bir araya gelmiştir. Bu proje kapsamında 2010 yılında Kavramsal Çerçevenin” Finansal Raporlamanın Amacı” ve “Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri” kısımları değiştirilerek yayınlanmıştır. FASB aynı yıl ortak yürüttükleri projeden çekilmiştir. IASB geri kalan bölümleri tek başına yenileyerek 2013 yılında tartışma metnini 2015 yılında ise standart taslağını yayınlamıştır. Kavramsal Çerçevenin son halini ise 2018 yılında yayınlamıştır.

1989’da yayınlanan Kavramsal Çerçeve’nin yenilenmesinin nedenleri; yer almayan veya eksik olarak nitelendirilen bazı konuların olmasıdır. Yayımlanan diğer Kavramsal Çerçeve’ler de daha açıklayıcı bilgilere yer verilmiş olup 1989 yılında ele alınan tanımların yeniden gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Muhasebe teorisinin gelişme sürecinde varlık, borç ve özsermaye kavramlarının tanımları akademik olarak sürekli tartışılmaktadır. FASB tarafından yayınlanan kavramsal çerçevede, varlıkların en temel muhasebe unsuru olduğu vurgulanmaktadır. Kavramsal çerçevede, yükümlülükler negatif varlıklar olarak tanımlanır. Özkaynak, varlıklardan

yükümlülüklerden ve kapsamlı gelir den arındırılmış olarak tanımlanır. Özkaynak ve bileşenleri (gelir, giderler, kazançlar ve kayıplar) net varlıklardaki değişiklikler olarak tanımlanır. Diğer bir deyişle, diğer tüm muhasebe unsurları varlık kavramından türetilmiştir. Bu nedenle, varlıkları tam olarak tanımlamak, kavramsal çerçevede kilit bir önceliktir.

Varlık kavramının ilk tanımı 1950’li yıllarda “sahip olunan şey” olarak düşünülmüştür. Ancak sözü geçen tanımda vurgulanan “şey” sadece maddi duran varlıklar olarak düşünülür oysa bile varlık unsurunun içine işletmenin elinde bulundurduğu haklar, patent gibi maddi olmayan varlıklara da bulunmaktadır, buna paralel olarak varlık tanımı yapılırken yasal mülkiyet hakkını da elinde bulundurması dışında işletmenin kontrolünde olmasının yeterli olduğu üzerinde tartışmalara konu olmuştur (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018). FASB No:6 (1985) Finansal Tabloların Unsurları bölümünde varlık tanımını, geçmiş işlemler veya olaylar sonucunda belirli bir işletme tarafından elde edilen veya kontrol edilen gelecekteki olası ekonomik faydalar olarak tanımlamıştır. Bu tanım genellikle çok karmaşık ve belirsiz olduğu için eleştirilir. ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’nun eski Baş Muhasebecisi ve eski FASB üyesi Walter Scheutze bu konuda şunları söylemişti; “*FASB’nin tanımı karmaşık, soyut açık uçlu, her şeyi kapsıyor niteliktedir ve kullanamayacağımız kadar belirsizlik içermektedir.*” (Schuetze, 1993).

Varlık tanımının muhasebe uygulamasında en yaygın kullanımı, katlanılan maliyetleri varlık veya gider olarak sınıflandırmaktır. Muhasebe politikaları oluşturmak ve maliyetlerin ortaya çıktığı çeşitli durumlarda yerleşik politikaları uygulamak için açık ve net bir tanımlamaya ihtiyaç vardı. Scheutze’nin görüşüne göre, FASB’nin tanımı varlıkları giderlerden yeterince ayırmasa da işletme tarafından tutulan varlıkların kontrolü ve yasal mülkiyeti kriterlerini yoruma açık bırakır.

Varlıklar yalnızca mülkiyet hakları olarak tanımlansaydı, varlıklar ve giderler arasında daha net bir ayırım yapılabilirdi. Varlıkları mülkiyet hakları (yasal mülkiyet) olarak tanımlamak için teorik bir temel bulunabilir. Irving Fisher’ın Sermaye ve Kar (1906) kitabında Fisher varlıkları mülkiyet haklarıyla eşitler. Mülkiyet hakları, ekonomik faaliyetin merkezinde yer alır. Modern mülkiyet hakları teorisi, karmaşık sözleşme düzenlemeleri yoluyla üretim ve ticaretin bireylerin haklarını doğal olarak nasıl değiştirdiğine odaklanır.

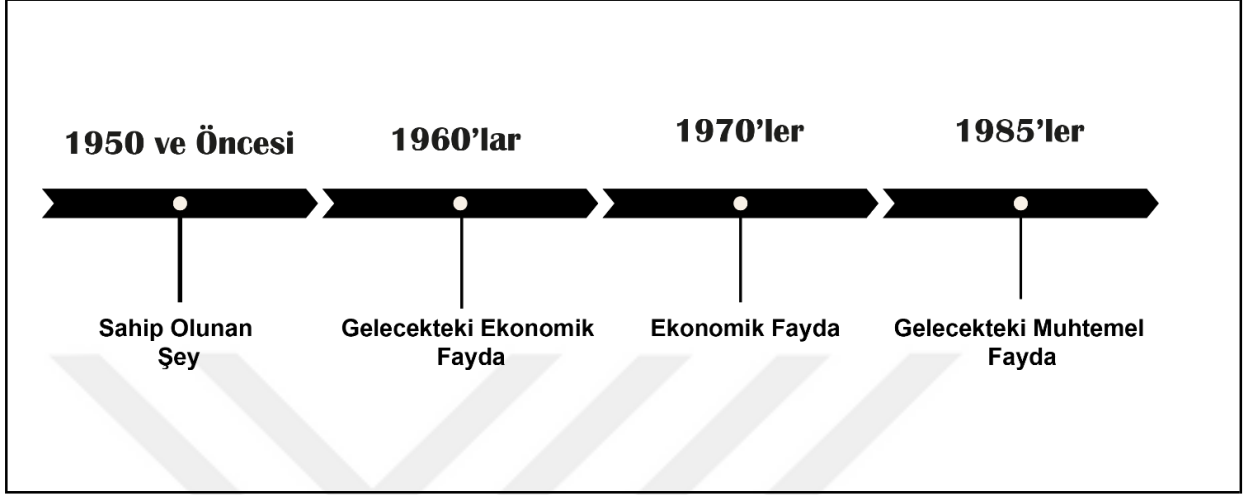
Albert Alchian göre, “*Özünde ekonomi, kıt kaynaklar üzerindeki mülkiyet haklarının incelenmesidir*”. Bir toplumda korkutucu kaynaklar üzerindeki tahsis hakları, iktisat sorunu veya mülkiyet haklarının nasıl ve hangi şartlarda tanımlanması ve takas edilmesi gerektiği gibi kaynakların kullanımına hakların tahsis edilmesidir (Alchian, 1969).

1947 yılında varlık kavramını Vatter’a göre işletme için ticari veya hizmet potansiyeli tahakkuk eden faydalar olarak tanımlar. 1957 yılında American Accounting Association (AAA) varlık tanımını işletmenin faaliyetleri için elinde bulundurduğu ekonomik değerlerin veya yararlı hizmet potansiyellerine sahip unsurların toplamı ifadesini kullanmıştır. AAA’nın ifadesinde Vatter’ın tanımındaki hizmet potansiyeli terimi de 1950’li yıllarda genel kabul gören terminolojide dikkat çekmiştir. 1962 yılında AAA’ nı tanımına benzer olarak varlık kavramı için “gelecekte beklenen ekonomik fayda ifadesi de eklenerek; geçmişte veya şimdi gerçekleşen ya da gerçekleşecek işlemler sonucu işletme tarafından elde edilen, gelecekte beklenen ekonomik fayda ve haklardır” tanımı önceki tanımlara göre büyük ölçüde etki ve gelişim sağlamıştır. FASB (1976) kavramsal çerçeveye ilişkin yayınladığı müzakere notunda mülkiyet haklarına dayalı bir varlık tanımı üzerinde durmuştur ancak daha sonra olası gelecekteki ekonomik faydalara dayalı bir tanım lehine reddetmiştir. Ne yazık ki, bu tanım, varlık kavramını, FASB'nin kavramsal çerçevede benimsediği varlık/yükümlülük görüşüyle tutarlı bir bağlantıda, maliyetleri gelirlerle eşitleme kavramıyla ilişkilendirmektedir. Varlıkları gelecekteki potansiyel ekonomik faydalar olarak tanımlayarak, gelecekteki ekonomik faydaları ve nakit girişlerinin geri kazanılması ile ilişkilendirilirler.

Muhasebe kalemlerini tanımlamak ve ölçmek için "gelir/gider" ile ilişkilendirilir. FASB (1976) tarafından yayınlanan kavramsal çerçevenin ilk tanımına göre varlık ve yükümlülükleri gelir ve giderlere bağımlı hale getirir.

FASB (1976) tanımına göre, varlık ve yükümlülükleri açıklamak için gelir ve gider kalemlerinin de tanımlanması gerekir. Sonuç olarak, gelir, mal veya hizmet satışından ve ana faaliyetlerinin sonucu olarak varlıklarda bir artış veya yükümlülüklerde bir azalmadır; Gider, ana faaliyetleri sonucunda malların üretimi veya satışı, varlıklardaki azalma, varlıkların tükenmesi veya yükümlülüklerdeki artış olarak tanımlanır. FASB’ nin (1976) varlık tanımında işletmeye sağladığı gelecekteki olası ekonomik faydalar, yasal özelliklerin işletme tarafından kontrol edilmesi ve geçmişteki işlemler veya olaylar sonucunda işletmeye ekonomik fayda sağlaması olarak düşünülür. FASB No:3 İşletmelerin Finansal Tabloların Unsurları (1980) ve FASB No: 6 Finansal Tabloların Unsurları (1985) standartları ile varlık tanımı “geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin kontrolünde veya sahipliğinde olan ve gelecekte de işletmeye ekonomik fayda sağlayacak muhtemel değerler” tanımı ile literatürdeki son ve kabul gören halini almıştır. Kavramsal Çerçeve’deki "varlık" tanımı, bu tanımla ilgili tartışmaların son bulmasını sağlamıştır. Bu anlamda kavramsal çerçeve, muhasebe sorunlarının ve benzeri tartışmaların çözümünde önemli bir etkiye

sahiptir. Ortak bir standart ve terminolojinin oluşturulması hem kurulların hem de ilgili destekçilerin kavramsal çerçevede iletişim kurmasını kolaylaştırmış ve bu süreçte kurullar üzerindeki siyasi baskıyı da azaltmıştır. (Foster ve Johnson, 2001). Şekil.3'te, varlık tanımının kronolojik değişimini göstermektedir.



Şekil. 3 Varlık Tanımının Kronolojisi (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018)

FASB (1985) No: 6 Finansal Tabloların Unsurları varlık kavramının tanımı üzerinde durduğu kadar borç, kar ve özkaynak kavramlarının üzerinde durmuştur. FASB' nin (1985) yaptığı kar tanımı dönemsellik ilkesini kabul eden gelir yaklaşımına karşılık günümüzde de hala kabul gören bilanço yaklaşımının doğuşuna ve gelişmesine sebep olmuş aynı zamanda cari maliyet yöntemini de önererek önemli gelişmelerde öncü rol oynamıştır.

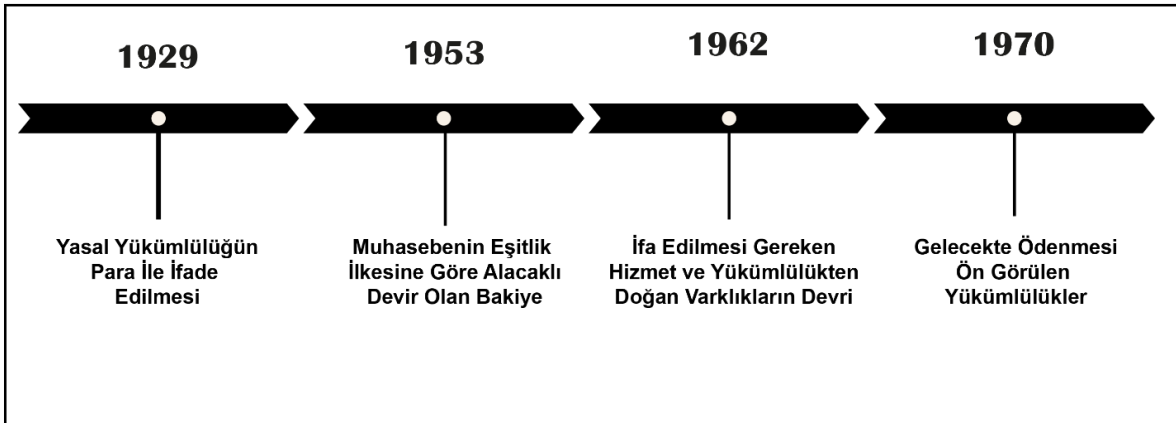
Canning (1929) borç tanımını “Bir işletmenin, sorumluluğu yerine getirmek için ikinci bir kişiye (veya bir grup kişiye) karşı yerine getirmek zorunluluğu bulunan yasal (veya adil) yükümlülüğü bulunan para ile ifade edilmesidir.” olarak yapmıştır. Sonraki yıllarda varlık kavramından yola çıkarak aksi vurgulanarak “borçlanılan şey” tanımını yapmışlardır. Yapılan tanım her açıdan yetersiz olmuş “şey” tanımının ifadesi tartışmalara yol açmıştır. 1953 yılında AICPA borç tanımını “Muhasebenin eşitlik dengesine göre alacaklı olarak kaydedilen ve yasal defterlerin kapatılmasından sonraki döneme devreden bakiye” olarak yapmıştır.

Prouse ve Moonitz (1962) borç kavramını ifade ederken; “İşletmenin varlıklarının devri veya hizmet yükümlülüğünün ortaya çıkışından doğan cari ve geçmiş dönemlerdeki ifa edilmesi gereken borçlar” tanımını kullanmıştır. Kohler'e (1963) göre borç bir kişinin alacaklı olduğu kişiye mal, para veya hizmet karşılığında ifa şekli olarak tanımlamıştır. Mautz (1970) ise bir işletmeye nakit, hizmet veya mal karşılığında ölçülen ve gelecekte bir

tarihte ödenmesi öngörülen yükümlülükler olarak tanımlamıştır. Aynı tarihte APB⁶ yayınladığı Beyan No: 4'te “Bir işletmenin ertelenmiş gelirleri de dahil olmak üzere sorumlu olduğu ekonomik yükümlülüğüdür.” tanımı ile borç için genel kabul gören geniş kapsamlı bir ifade yer almıştır.

Sonuç olarak borç; bir işletmenin geçmiş işlemleri veya cari dönemi sonucunda diğer bir işletmeye ya da şahsa, varlıkların devri veya kullanımı ile sonuçlanabilecek gelecekteki ekonomik faydalardan doğan yükümlülük olarak tanımlanır. Borç aynı zamanda bir işletmenin varlıkları veya bir kişinin mülkü üzerinde yasal olarak uygulanabilir hak talebi olarak da ifade edilebilir. Yapılan tanımlara göre alacak hesabının yükümlülük sayılabilmesi için net olarak ölçülebilir olması gerekir. Aynı zamanda, ödeme tutarının ödeme anında belirlenmesi veya ödemenin ileri bir tarihte planlanması ve yapılacak ödemenin cari dönemdeki işlemlerden kaynaklanması gerekir.

FASB No:6 Finansal Tabloların Unsurları (1985) bölümünde yapılan borç tanımında, işletmenin geçmişte yapmış olduğu işlemlerinin sonucundan doğan, aynı işletmenin mevcut yükümlülüklerinden doğan başka bir işletmeye varlıklarını devretme ya da hizmetlerinden oluşan işlemlerin gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlayan faydalarından vazgeçme olasılığı olduğu açıklamıştır. Bu açıklamaya göre borç kavramının niteliksel özellikler dikkat çeker. Bunlar, geçmişte veya gelecekte meydana gelmiş işlemlerden kaynaklanan mevcut yükümlülükler neticesinde gelecekteki ekonomik fayda dan vazgeçme olasılığı olarak düşünülür. Şekil.4'te kaynak tanımının kronolojik değişimi gösterilmiştir.



Şekil.4 Kaynak Tanımının Kronolojisi (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018)

Temel olarak muhasebe, “varlıklar = borç + özkaynak” dengesine dayanır. Özkaynak, işletmenin ortaklarının veya hissedarlarının sermaye kalemleri ve faaliyetleri neticesinde oluşan kar veya zarar tutarlarının oluşturduğu hakların bütünüdür. Özkaynak, bir

⁶ APB-Accounting Principles Board- Muhasebe İlkeleri Kurulu

varlığın değerinden borçların çıkarılmasıyla ölçülebilir. Aynı zamanda işletmedeki özkaynak, mülkiyet hakkıdır. Muhasebe teorisine göre özkaynak kalemlerinin de raporlanması hem değerlendirme hem de sermaye kavramı açısından önemlidir.

FASB No:6 Finansal Tabloların Unsurları (1985) bölümünde özkaynak tanımı için *“Bir işletmenin aktif toplamından borç toplamının düşülmesinden sonra kalan tutarın mülkiyet hakkıdır.”* ifadesi kullanmıştır. FASB’nin yaptığı tanıma göre işletmenin sahip olduğu özkaynaklar şirket paydaşları veya ortaklarının arasındaki mülkiyet hakkını belirtir. Kavramsal Çerçevede yapılan tanım daha çok bilanço eşitliğinden yola çıkarak *“varlıkların toplamından yabancı kaynakların düşmesi ile hesaplanan kısımdır”* şeklinde açıklanmıştır.

Muhasebe teorisinde varlık, borç ve özkaynak tanımlarına ve raporlamalarına ilişkin iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar, gelir ve bilanço yaklaşımıdır.

4.6. Gelir (eşleştirme) yaklaşımı

Gelir yaklaşımı (eşleştirme), gelir ve giderlerin ifadelerine, özelliklerine ve ölçülerine dayalı olup, varlık ve kaynaklardaki değişikliklere göre gerçekleşen gelir ve giderlerin sonucu olarak kabul edilir. Gelir yaklaşımının ayırt edici özelliği, işletmenin esas faaliyetlerinden gerçekleşen kârın hesaplanmasındaki başarısıdır. Bir başka deyişle işletmenin aktifindeki değerlerinden çok şirketin ticari faaliyetlerinden elde edilen performansdır.

Bu yaklaşım, işletmenin bir bütün olarak performansını, elde edilen değeri, belirli varlık ve yükümlülükleri değil, belirli bir süre boyunca yürütülen faaliyetleri vurgular. Gelir yaklaşımına göre fayda düşünüldüğünde dönemsellik ilkesi dikkat çekmektedir. Eşleştirme ilkesi olarak da bilinen dönemsellik, belirli bir zamanda işletme gelirinden gider tutarının düşülmesi ile ortaya çıkan farktır.

Eşleştirme ilkesi; belirli bir hesap döneminde oluşan gider kalemlerinin oluştukları dönemde kaydedilmesini gerektiren bir muhasebe ilkesidir ve ilke, şirketlerin gelir elde etmek için harcama yapmaları gerektiğini kabul eder. Eşleştirme İlkesi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin (GAAP) bir parçasını oluşturur ve neden-sonuç ilişkisine dayanır. Eşleştirme ilkesi, yaygın olarak kullanılan bir muhasebe kavramıdır. Eşleştirme yaklaşımında, şirket için gelecekte gerçekleşmesi beklenen nakit girişleri, kârın belirlenmesinde kullanılmaz. Bunun yerine, gelir ve gider işletmenin faaliyet dönemi üzerinden hesaplanır. Sonuç olarak ilkeye göre, bir şirket, gelir elde ettiği dönemde gelir tablosunda bir gider rapor etmelidir.

Eşleştirme yaklaşımı muhasebe politikalarını da önemli ölçüde etkilemektedir. Bu durum, FASB'nin (1985) Kavramlar Beyanı No.5' teki esindeki gelir ve giderler için eşleştirme kavramına dayanan tanımından ve FASB'nin (1985) Kavram Beyanı No.6' daki varlık ile ilgili tanımından kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak bu ölçü, gelir tablosunda raporlanan döneme ait karın eşitleme ve gerçekleşme süreci olarak düşünülebilir.

Bir başka ifadeyle bir işletme giderleri sonucunda gelir elde ettiğinde, giderlerinin finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu nedenle, doğrudan gelirle ilgili olmayan bir giderin, şirketin yararlandığı hesap döneminde gelir tablosuna kaydedilmesi gerekir. Eşleştirme yaklaşımı, giderleri gelirle eşleştirdiğinden, yatırımcıların temel mali tablo rakamlarının doğruluğuna güven duymasına yardımcı olur.

Eşleştirme ilkesi, bir şirketin harcamalarını nasıl tanıması gerektiği ile de ilgilidir. Temel teori, giderin geliri takip etmesi gerektiğidir. Ancak zaman zaman tüm giderleri gelirle eşleştirmek zorlaşır. Bu nedenle, bunun üstesinden gelmek için giderler iki farklı kategoriye ayrılabilir. Bunlar dönem ve ürün maliyetleri olarak düşünülebilir. Dönem maliyetleri, mali tablolarda şirket bunlara katlandıkça gösterilir. Örneğin, ofis kirası, personel maliyetleri vb. diğer idari giderler, ürün maliyetleri kolayca gider yerleri ile ilişkilendirilebilir. Ürün maliyetleri, doğrudan malzeme işçiliği, fabrika genel giderleri gibi giderleri içerir. Şirketler, bu tür giderleri gelirle eşleştirmek için tahsis yöntemini kullanabilir. Şirketin henüz gelirle eşleştiremediği ürün maliyetleri bilançoda bir varlık olarak yer alır. Gelir tablosu, cari döneme ilişkin geliri ve döneme ilişkin maliyetlerle eşleşen ürün maliyetlerini gösterir. Bu, eşleştirme ilkesinin net kâr veya zararı doğrudan etkilediği anlamına gelir.

Şirketler, gelir tablosu, bilanço ve nakit akış tablosu dahil olmak üzere tüm mali tablolarında tutarlılığı sağlamak için eşleştirme ilkesi kavramını kullanır. Bir şirket bir masrafı kaçırırsa veya bunu beyannameye koymayı atlarsa, işletmenin finansal durumu hakkında yanlış bir bilgi vermiş olur. Örneğin, uygun hale gelmeden önce gideri ekleyen bir işletme daha düşük net gelir gösterecektir. Benzer şekilde, işletme aynı gideri uygun zamandan sonra muhasebeleştirir ise de net gelir de o kadar yüksek olur.

Amortisman kullanımı, eşleştirme ilkesinin önemli bir yan ürünüdür. Amortisman, bir sabit kıymetin maliyetinin kar ve zararı bir anda etkilenmemesini sağlamaya yardımcı olur. Bunun yerine maliyet, varlığın birkaç muhasebe dönemindeki ekonomik faydalarıyla eşleşir.

Nakit esasına göre, bir şirket nakit ödeme yaptığında veya aldığında gelir ve giderini muhasebeleştirir. Öte yandan, tahakkuk esas ve eşleştirme ilkesi muhasebe dünyasında sıklıkla birbirinin yerine kullanılır. Örneğin, bir şirket, sonraki dönemde gerçekleşen fiili

uzlaşmaya rağmen tahmini vergi giderini cari hesap döneminde tahakkuk esasına göre muhasebeleştirecektir. Eşleştirme ilkesi, geçici farklar ölçüsünde muhasebe karlarını bir muhasebe döneminde muhasebeleştirilen vergi masrafiyla 'eşleştirmek' için geçici farkların olduğu hesap döneminde ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesini gerektirecektir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde de gelir yaklaşımı benimsenmiştir. Belkaoui'e (1981) göre de gelir yaklaşımı işletmenin karını oluşturan öğelerin gelir olarak düşünülmesi için ürün veya hizmet satışı sonucu veya değişimlerinin ve tahvil, hisse senedi gibi değerli kağıtlardan elde edilen temettü ve faiz gelirlerinin özkaynak kalemleri üzerinde sebep olduğu artışlar şeklinde tanımlanmaktadır. Belkaoui, hesaplanan artışların faaliyet dışı işlemlerden kaynaklanan kısmının ayrılması ile kalan kısım işletmenin esas faaliyetlerinden saptanan öz sermayesindeki artışlar olarak ifade eder.

Eşleştirme ilkesi sonuç olarak, belirli bir dönemde elde edilen gelir ile bu geliri elde etmek için katlanılan tarihi maliyet arasındaki farktır ve son derece güvenilir, doğrulanabilir olduğu için yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak bu performans ölçütü, bilgi teknolojisinin evrimi, sermayenin evrenselleşmesi, çok uluslu şirketlerin oluşumu, iş ve yatırım ortamındaki değişikliklerin bir sonucu olarak günümüzün hızla gelişen ekonomisinin ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmiştir. Bilanço yaklaşımı, bu gelişmelerin ortaya çıkardığı sorunlara bir çözüm olarak sunulmuştur (X.Liu ve Y.Liu, 2009).

4.7. Bilanço (öz sermaye) yaklaşımı

1976 yılında FASB'nin hazırlıklarına başladığı ve sonraki yıllarda yayınladığı Kavramsal Çerçeve ile ve akademik çevrelerce tartışılan varlık, borç ve özkaynak öğelerinin tanımları ve niteliklerinin yeniden ele alınması o yıllara kadar kabul gören gelir yaklaşımının bir nevi zıttı sayılan bilanço yaklaşımının doğuşuna neden olmuştur (Riahi-Belkaoui, 1981).

Öz sermaye yöntemi, bir şirketin başka bir şirkete yaptığı yatırımdan elde ettiği karı kaydetmek için kullandığı bir muhasebe tekniğidir. Özsermaye yöntemiyle, yatırım yapan şirket, diğer şirketin elde ettiği geliri, diğer şirketteki payının yüzdesi ile orantılı olarak gelir tablosunda rapor eder.

Kar; En basit anlamıyla, yatırılan miktardan kalan artı değer olarak kabul edilir. Hem kâr hem de servet kavramı ekonomistler ve muhasebeciler tarafından tartışılmıştır. Muhasebeciler karı, bir dönemdeki tarihi maliyet ile gerçekleştirilebilir değer arasındaki pozitif fark olarak görürler.

Bilanço Yaklaşımı'nda, varlıkların net nakit akışlarındaki değişkenlerin incelenmesine dayanan geleneksel analizden farklı olarak, kâr, hesaplama sırasında varlık veya yükümlülüklerdeki artış veya azalış olarak analiz edilir. Bu yaklaşıma göre kâr hesaplanırken, işletmenin performansından çok işletmenin bulunduğu dönemde işletmenin varlıklarında veya kaynaklarında meydana gelen artış veya azalış dikkate alınmalıdır. Yaklaşımının dezavantajı, şirketin karlılığı ölçüldüğünde, faaliyetlerinden elde edilen kar veya zarar kalemlerinin değil, bilançoda dönem içindeki satın almaların olmasıdır.

Bilanço yaklaşımı ve sermayenin korunması birbirine paralel yaklaşımlar dır. Çünkü net kâr hesaplanırken özkaynaktaki net varlık kalemlerinin artması veya azalması olarak bilanço yaklaşımı da ölçüme dahil edilir. Üretken bir faaliyet sonucunda oluşan malların parasal değeri kaydedilirken varlık kalemlerinde artışa, giderlerin kayıt altına alınması ise tam tersine azalmaya neden olur. Bu mantık nedeniyle net kar veya zarar ölçülürken özkaynak varlık kalemleri hesaplama da dahil edilir. Dezavantajı oluşturan nokta ise özkaynak unsurlarındaki her hareketin bir gelir veya gider unsuru olarak yorumlanmasıdır. İş ortaklarından sermaye hareketliliği veya dağıtılmamış kârlarda bir düzeltme, öz sermayede bir artışa veya azalmaya neden olur. Bu durumda bilanço yaklaşımına göre net kar hesaplanırken bu kalemlerin hesaba katılmaması gerekir.

Bilanço yaklaşıma göre işletmenin ekonomik değerinde artışa sebep olan kalemler varlık; işletmenin finansal durumundaki azalışa sebep olan kalemler ise kaynak olarak nitelendirilmiştir. Bu iki tanımdan yola çıkarak kar da varlık veya kaynak kalemlerindeki artışın ya da azalışına ölçüme dayanan bir fonksiyon denklemi olarak düşünmüşlerdir. Bu denklemde eksik olan unsur ise kar hesaplanırken işletmenin esas faaliyetlerinden veya faaliyet dışı yapılan işlemlerinden gelen bakiyenin ayrımının yapılmamasıdır.

5. KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN GELİŞİM SÜREÇLERİ ve ÖNEMİ

Çalışmamın bu bölümünde, tarihsel süreci içinde Kavramsal Çerçeve’ nin gelişimi, IASB ve FASB, üzerinde birlikte çalıştıkları Kavramsal Çerçeve’nin yapısı, özellikleri, hedefleri ve IASB’nin son olarak Revize Kavramsal Çerçeve’deki yapmış olduğu değişiklikleri ve bu değişiklikleri önemi incelenmiştir.

5.1. Kavramsal Çerçeve’ ye Genel Bir Bakış

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Kavramsal Çerçevesi tanımında varlıklar ekonomik açıdan fayda sağlayan haklar cinsinden ifade edilmiştir. Varlık kavramı aynı zamanda ‘Bilanço yaklaşımı’, ile de (net) gelirin muhasebeleştirilmesinin bir yan ürünü olarak belirtmiştir. Bilançodaki (net) varlıkların ölçümü hesaplanırken, aynı zamanda Çerçeve varlıkların tanımı, muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ile ilgilenmiştir. Gelir tablosuyla ilgili olarak yapılan değerlemelerde ise ölçüm olarak kavramsal çerçevenin rehberlik yönünden değindiği noktalar yetersiz kaldığı düşünülmektedir. Özellikle değer ölçümünde dikkate alınan konu, Kavramsal Çerçeve de uzun zamandan beri tartışılan, “geleneksel” gelir tablosu kavramını almış iken, gelirlerin giderlerle “eşleştirilmesi” konusuyla ilgili sunmuş olduğu kavramlar eksik kalmıştır.

Kavramsal gözetim kanıtı, Çerçevenin “değerleme-alaka düzeyi” ve “gözetim” hedeflerinin en iyi şekilde tahakkuk eden muhasebe ile ele alınabileceğini örtülü olarak varsaydığı düşünülebilir. Çerçevenin tanımlarının açıklanması, esas olarak varlık ve yükümlülüklerin ölçümünde yarattığı zorluklardan, yani bilanço yaklaşımına odaklanmasından kaynaklanmaktadır.

Çerçeve tanım, ölçüm ve sunum kavramını geliştirmek; muhasebe standartlarının kavramsal temellerini güçlendirmek ve işe yarar sağlama amacıyla uyumlu bir kavram tarafından yönlendirilecek bir gelir ve gider muhasebesi (gelir beyanı sunumu dahil) tanımlama aşamalarını gerçekleştirerek yatırımcılara bilgi sunmayı hedeflemiştir. Bu argüman için, Kavramsal Çerçeve IASB’de modus operandi’sinin⁷ bir parçasını oluşturmuş olduğu düşünülebilir.

⁷ Modus operandi: Bir kimsenin çalışma yöntemi veya alışkanlığını tanımlamakta kullanılan Latince bir deyim

IASB'ya göre sunulan finansal raporlar ve yayınlanmış olan standartlar göz önünde bulundurulduğunda kavramsal çerçevenin kullanıcılara yol gösteren bir pusula niteliği olduğu da modus operandinin bir parçası olduğunu kuvvetle gösterir.

Kavramsal Çerçevede ifadeler birbiriyle ilişkili hedeflerin ve temellerin bir bütünüdür. Hedefler, finansal raporlamanın amaçlarını belirler. Kavramsal çerçevenin temel bütünlüğü ise bu amaçlara ulaşmada yardımcı olacak yapı taşlarını oluşturur. Bu kavramlar, hesaba katılacak işlemleri, olayları ve koşulları seçerken nasıl ölçülmeleri ve tanımlanmaları gerektiği konusunda rehberlik sağlar. Finansal tablo kullanıcıları ve okuyucuları arasındaki bağı kurabilmek ve dengelemek adına finansal raporlamada uyulması gereken temel şablonları belirler. Bir yandan da kavramsal çerçeve, mevcutta yer alan değerlemeler ile geçmişten günümüze değişen ihtiyaçlar doğrultusunda yayınlanan standartların gelişip güncellenerek, ilerlemesini de hedef edinmiştir. Kavramsal çevrenin bir diğer amacı da finansal okuyucular veya yatırımcılar arasında iletişimi kuran bir dayanak olmasıdır. Kavramsal çerçeve ayrıca finansal raporların şeffaflığını, anlaşılabilirliğini, hesap verilebilirliğini, güvenilirliğini arttırmakta ve farklı şirketlerin finansal tablolarının karşılaştırılmasını da kolaylaştırmaktadır.

Genel amaçlı finansal raporlamanın birincil kullanıcıları; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, kredi verenler ve diğer alacaklılar dır. Birincil kullanıcılar öğrendikleri bilgi doğrultusunda, hisse senedi veya borç enstrümanlarını satın alma, satma, ellerinde tutma, kullanma hakları konusunda kararlar almak için kullanırlar. Birincil kullanıcılar, yalnızca işletmenin gelecekteki net nakit girişleri ile ilgili beklentilerini değerlendirmek için değil, aynı zamanda işletmenin mevcut kaynakları kullanma konusundaki sorumluluklarını ne kadar etkili ve verimli bir şekilde yerine getirdiğini belirlemek için işletmenin kaynakları hakkında bilgiye ihtiyaç duyarlar. Sadece UFRS genel amaçlı finansal raporların, kullanıcılar için ekonomik kararlar almada ihtiyaç duyabilecekleri tüm bilgileri sağlamakta yeterli değildir. Kullanıcıların diğer kaynaklardan da elde edildiği nitelikli bilgileri göz önünde bulundurmaları gerekecektir.

Genel finansal raporlamanın temeli Kavramsal Çerçeve'nin ana hatlarını oluşturmaktadır. Kavramsal Çerçeve 'de finansal raporlamanın ana hatlarıyla paralel, bir işletmenin performansını ve finansal durumunda meydana gelen değişiklikleri karar verme sürecinde edinilen bilgiyi kullanıcılarına faydalı olacak şekilde sağlamalıdır. Finansal tablo hazırlayıcıları açısından incelendiğinde ise; belirli bir konu veya olay için herhangi bir standart bulunmadığında ya da bir standart muhasebe politikaları arasında seçim yapabilme

imkânı verildiğinde kavramsal çerçeve ile tutarlı bir politikanın geliştirilmesini amaçlar (Turan ve Çelik, 2019).

Kavramsal Çerçeve 'de muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri, finansal tabloların temel unsurları, bu unsurların nasıl tanımlandığı, ölçümleneceği ve sunulacağı konuları belirli varsayımlar ile ifade edilmektedir (Alkan, 2018). Finansal tablolarda hesaplar tüm borç ve alacak kalemler, geleceğe yönelik bazı tahminleri de içinde yansıtmaktadır. Varlıklar ve borçlar, tanım gereği, gelecekteki beklenen girişleri veya işletmeyi etkileyen ekonomik faydaların çıkışlarını içerir. İşletmenin belirlediği muhasebe politikasının doğrultusunda seçilen ölçüm esaslarına göre, hesaplanan kalemler geleceğe yönelik tahminleri içerebilir. Finansal olmayan varlıkların ve yükümlülüklerin ölçülmesinde gerçeğe uygun değerlerin kullanımı sınırlı olsa da geleceğe yönelik tahminleri yansıtan diğer ölçüm özelliklerinin işletmeler açısından seçilen muhasebe politikalarına göre yaygın bir kullanımı vardır.

IASB'nin, yayınlamış olduğu kavramsal çerçeve gelecekteki tahminleri kullanarak varlıkları ve borçları ölçmeye odaklanmıştır. Bunun sebebi ise hazırlanan finansal raporların hesaplanmasında geleceğe yönelik bilgiye ulaşma konusundaki kararlılığından kaynaklanmaktadır. IASB Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunumu Kavramsal Çerçevesi finansal raporlamanın amacının, ekonomik karar vermede finansal tablo kullanıcılarına yararlı bilgiler sağlamak olduğunu vurgular (IASB, 1989). Bu doğrultuda seçilen ölçüm kriterine göre birincil kullanıcılar işletmenin hem bugün hem de gelecekte oluşacak finansal bilgilere erişmiş olacaktır.

IASB'nin temel olarak hedeflediği finansal tabloların geri kazanılabilir tarihi maliyet ve nominal sermayenin korunması üzerine model belirleyecek bir çerçevede hazırlanmasıdır. Hazırlanan çerçevenin; kılavuz oluşturması açısından sunulan farklı görüşlerdeki modelleri ve kavramları finansal tablo okuyucularının doğru yorumlayabileceği, anlaşılabilir nitelikli ekonomik bilgiye erişmek için daha uygun olmasıdır.

1989-2010 yılları arasında yapılan değişiklikler ve karşılaştırmalar ile ana hatlarıyla yayınlanan ilk Kavramsal Çerçeve'nin (1989), altyapısının kapsamı aynı kalmış olsa da 2010 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve'nin (2010), 1, 3 ve 4. bölüm içerikleri önemli ölçüde yenilenmiştir.

5.2. Kavramsal Çerçeve'nin Önemi

Bir muhasebe çerçevesi, finansal muhasebe ve finansal tabloların yapısını, işlevini ve sınırlarını belirleyen tutarlı standartlara yol açması gereken, birbiriyle ilişkili amaç ve esaslardan oluşan tutarlı bir sistemdir. Kavramsal bir çerçeve geliştirmenin temel nedeni,

muhasabe standartlarının belirlenmesi için bir çerçeve, muhasabe anlaşmazlıklarının çözümü için bir temel ve daha sonra muhasabe standartlarında tekrarlanması gerekmeyen temel ilkelerdir. Ayrıca, Kavramsal Çerçeve, organizasyonlarda yönetim süreci içinde muhasabenin ayırt edici işlevi açısından kategorize edilebilir. Ayrıca, yönetim muhasebesi sürecinin sonuçlarının faydası test edilebilir. Kavramsal Çerçeve, muhasebede kullanılan süreçlerin ve genel olarak muhasabe fonksiyonunun etkinliği ile zorunlu olan ilişkili yetenekleri değerlendirmek için kullanılabilecek bir kriterdir.

Kavramsal Çerçeve, muhasebede önemli bir rol oynar. Bunun nedeni, Kavramsal Çerçeve'nin, örneğin genel amaçlı finansal raporlar gibi muhasabe bilgilerinin daha iyi anlaşılmasına ve dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarına olan güveninin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olmasıdır. Ayrıca, Kavramsal Çerçeve, finansal muhasabe standartlarının izin verdiği en uygun muhasabe uygulamasının seçilmesi için bir temel sağlayarak uyumlaştırmayı teşvik eder. Bu çerçeve, finansal rapor kullanıcılarının, finansal muhasabe standartlarına uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgileri anlamalarına yardımcı olur.

Kavramsal Çerçeve ayrıca gelecekteki finansal muhasabe standartlarının geliştirilmesine ve yönetim tarafından finansal tablolar ve diğer finansal raporlar hazırlanırken yapılan sübjektif yargıları düzenleyici bir rol oynar. Ayrıca, ulusal muhasabe standartlarının geliştirilmesine yardımcı olur. Ek olarak, ilgili kurumların sorunları çözmesine yardımcı olan gerekli ortak bir kavramsal desteği sağlar.

Kavramsal Çerçeve yatırımcılar için olmazsa olmazlardandır. Bunun nedeni, yatırımcıya risk sermayesi sağlaması ve danışmanın yatırımlarından kaynaklanan riskle ilgilenmesidir. Bu bilgilere, hisseleri satın satmamaları, satın almaları veya elinde tutmaları gerektiğine karar vermelerinde yardımcı olmak için ihtiyaç vardır. İşletmenin temettü ödeme gücünün değerlendirilmesini sağlayan bilgiler, pay sahipleri tarafından ilgi görmektedir. Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar ayrıca çalışanlarının istikrarı ve karlılığı ve şirketin emeklilik yardımı, istihdam olanakları ve ücret verme kabiliyetini değerlendirmelerini sağlayan bilgilerle de ilgilenmektedir.

Ayrıca, borç verenlerin kredilerinin ve faizlerinin vadesi geldiğinde ödenmesinden emin olmalarını sağlar. Daha sonra, tedarikçiler ve diğer ticari alacaklılar tarafından ödünç alınan para miktarı bilgisi onlar için önemlidir çünkü paranın vadesi geldiğinde ödenip ödenmeyeceğini belirleyebilir. Ticari alacakların, büyük bir müşteri olarak işletmenin

devamına muhtaç olmadıkça, borç verenlere göre kısa vadede bir işletmeye karşı çıkarları vardır. Ayrıca müşteriler, özellikle işletmenin uzun dönemli katılımı sırasında, bir işletmenin devamlılığı ile ilgili bilgilerle de ilgilenmektedir. Son olarak, kaynakların tahsisi ve işletmenin faaliyetleri hükümet ve kurumları için önemlidir. Bilgi, milli gelirin esas olarak vergi politikalarının belirlenmesine ve benzeri istatistiklere olanak sağlar (UKEssays, 2008).

5.3. Kavramsal Çerçevenin Hedefleri

Finansal tablolar dünya çapında pek çok işletme tarafından hazırlanmaktadır ve kullanıcılara sunulmaktadır. Hazırlanan finansal tablolar ülkeden ülkeye benzerlik gösterebilir ancak her ülkenin, ulusal gereklilikleri belirlerken göz önünde bulunduran çeşitli sosyal, ekonomik ve yasal koşullardan kaynaklanan nedenlerden dolayı farklılıklar olabilir. Bu farklılıklar finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını açık bir şekilde karşılamamaktadır. Bu farklı koşullar, finansal tablo unsurlarında çeşitli tanımlarının kullanılmasına yol açmış ve finansal tablolardaki kalemlerin muhasebeleştirilmesi için farklı kriterlerin kullanılmasına, farklı ölçüm esaslarının tercih edilmesine neden olmuşlardır. Finansal tabloların kapsamı da yapılan açıklamalar da etkilenmiştir.

IASC, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin yaptığı düzenlemeler ile muhasebe standartları ve prosedürleri uyumlaştırmaya ve farklılıkları azaltmaya çalışmıştır. IASC aynı zamanda ekonomik kararların alınmasında yararlı olan bilgileri sağlamak amacıyla hazırlanan finansal tablolara odaklanarak daha fazla uyumun sağlanabileceğine inanmıştır.

Kurul, bu amaçla hazırlanan mali tabloların çoğu kullanıcının ortak ihtiyaçlarını karşıladığına inanmaktadır. Bunun nedeni, neredeyse tüm kullanıcıların ekonomik kararlar almasıdır.

Örneğin:

- a) Hisse senedi yatırımını ne zaman alacağına, tutacağına veya satacağına karar vermesi,
- b) Yönetimi ve hesap verebilirliği değerlendirmek,
- c) İşletmenin çalışanlarına ödeme yapma ve başka faydalar sağlama kabiliyetini değerlendirmek,
- d) İşletmeye ödünç verilen tutarlar için güvenliği değerlendirmek,
- e) Vergilendirme politikalarını belirlemek,
- f) Dağıtılabilir karları ve temettüleri belirlemektir. (Communities, 2003)

Kurul, özellikle hükümetlerin kendi amaçları için farklı veya ek gereklilikler belirlenebileceğini de kabul eder. Bununla birlikte, bu gereklilikler, diğer kullanıcıların ihtiyaçlarını da karşılamadıkları sürece, diğer kullanıcıların yararına yayınlanan mali tabloları etkilememelidir.

Finansal tablolar en yaygın olarak, geri kazanılabilir tarihsel maliyet ve nominal mali sermaye koruma kavramına dayalı bir muhasebe modeline göre hazırlanır. Kavramsal çerçeve, çeşitli muhasebe modellerine ve sermayenin korunmasına ilişkin kavramlara uygulanabilmesi için geliştirilmiştir.

5.4. Kavramsal Çerçevenin Amacı

Kavramsal Çerçeve, kullanıcılar için finansal tabloların hazırlanmasının ve sunulmasının altında yatan farklılıkları ortaya koymaktadır. Çerçevenin ana amaçları; Kurul'a gelecekteki Uluslararası Muhasebe Standartlarının geliştirilmesinde ve mevcut Uluslararası Muhasebe Standartlarının gözden geçirilmesinde yardımcı olmaktır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının izin verdiği alternatif muhasebe uygulamalarının sayısını azaltmak için bir temel sağlayarak finansal tabloların sunumuyla ilgili düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve prosedürlerin uyumlaştırmasının teşvik edilmesinde IASC Kurulu ulusal standartları belirleyen kurumlara, uluslararası standartların gelişiminde ve uygulamasında yardımcı olur

Kavramsal Çerçeve Uluslararası Muhasebe Standardı değildir ve dolayısıyla herhangi bir özel ölçüm veya açıklama sorunu için standartları tanımlamaz. Kavramsal Çerçevadaki hiçbir şey herhangi bir Uluslararası Muhasebe Standardını da geçersiz kılmaz.

5.4.1. Kavramsal Çerçeve ve Eşleştirme ilkesi

Eşleştirme ilkesi, 'geleneksel muhasebe' kavramlarına göre sezgisel bir çekiciliğe sahiptir. Tahakkuk muhasebesinde, şirketin giderlerinin raporlanması öngörülmektedir. Örneğin alacakların tahakkuk ettirilmesi ve çıkışların aktifleştirilmesi ve giderleştirilmesi, dönemsel performansın belirlenmesinde gelir ve giderlerin eşleşmesini sağlar. Bir gider doğrudan gelire bağlı değilse, giderin sona erdiği veya tükendiği hesap döneminde gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Tahakkuk muhasebesinin ilkelerine göre eğer bir maliyetin

gelecekteki yararı belirlenemiyorsa, derhal masraftan tahsil edilmelidir. Böylece katma değerin periyodik olarak ölçülmesini sağlayarak girdi (tedarikçi) ve çıktı (müşteri) pazarlarında alım satım işlemlerinden eşleştirmede kazanç kavramı ve “kazançlar” vasıtasıyla değerlendirme kavramıyla ölçülebilir.

Örneğin Hylton (1965), “*azanılan geliri ve yapılan harcamayı bu olayların meydana geldiği hesap dönemine atama*” tanımı, eşleştirme ilkesinin uygulanabilirliğini açısından yorumu açık bırakılmıştır. AICPA (1961), yılında yaptığı tanımda “*Envanterlerin muhasebeleştirilmesinin ana amacı, gelirin doğru bir şekilde belirlenmesidir.*” olarak ifade etmiştir. Benzer şekilde, eşleştirme ilkesini FASB tarihsel olarak kabul ederken kavramsal çerçevede (FASB, 1985), anlamı biraz açık bırakılmıştır. FASB tahakkuk muhasebesinin amacını “*gelirleri, giderleri, kazançları ve kayıpları dönemlerle ilişkilendirmek*” olarak tanımlar ve “*maliyetlerin ve gelirlerin, tahsisin ve itfa paylarının eşleştirilmesini*” içerir. Aynı zamanda birçok giderin ‘*doğrudan belirli gelirlerle ilgili olmadığını*’ ve belirli gider türlerinin ilgili olduğu sürenin ‘*belirlenemez veya belirleme çabasına değmez.*’ olduğunu belirtir. Kısacası, FASB eşleştirme ilkesi ile ilgili tanımında önemini onaylıyor gibi görünse de bu eşleştirme ilkesinin genel olarak uygulanabilir olmasından uzaktır.

Bu tanım sorunu, eşleştirme kavramının standart belirleyicilerin gözünden düşmesinin birkaç nedeninden biridir. İkinci bir neden Sprouse (1966)’dan gelir. Sprouse, eşleştirme ilkesinin, uygunsuz varlık ve borç bakiyelerinin yaratılmasına izin vererek bilançoju bozduğunu etkili bir şekilde savunmuştur.

IASB ise “*bir eşleştirme sürecinin yan ürünleri olarak ortaya çıkan tutarların salt bir özetini*” üreterek eşleştirmeyi reddederek doğrudan Sprouse tarafından yapılan açıklamaya katıldığı görünmektedir. IASB aynı zamanda eşleştirme ilkesi ile ölçülen tutarların ekonomik olguları göstermediğini de savunmuştur.

Bu nedenle, bilanço, gelir tablosunda düzeltmeyi sağlayan bir araç haline gelirse, eşleştirme ilkesi, kazanç yönetimine giriş izni olarak gösterilebilir. Ek olarak yatırımcıların bilişsel önyargıya maruz kaldıkları ölçüde, eşleştirme irrasyonel olarak belirlenmiş bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için bir mekanizma olarak görülebilir, örneğin kayıptan kaçınmaya bir yanıt olarak düzeltme, ihmale yanıt olarak tarihsel maliyet önyargı veya yatırımcıların ‘zihinsel muhasebesine’ yanıt olarak gerçekleşen kazanç ve kayıplara odaklanır (Thaler, 1985). Eşleştirmenin gözden düşmesinin bir başka nedeni de kavramsal açıdan gereksiz olarak savunulması olmuş olmasıdır. Bilanço yaklaşımına dayanan (ve belirsizliğin ortaya

çıkardığı sorunları atlayan) argüman muhasebecilerin bakış açısına göre ‘doğru’ olması durumunda; “*varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesinin ardından eşleştirme kendi başına halledilebilir ve ayrı bir kavram olarak tanımlanması veya uygulanması gerekir*” düşüncesini savunmuşlardır. Eşleştirmeye ilişkin tek referansta, IASB'nin Kavramsal Çerçeve'si şu şekilde belirtir: ‘*Gelir ve ilgili giderlerin aynı anda muhasebeleştirilmesine bazen maliyetlerin gelirle eşleştirilmesi*’ olarak atıfta bulunulur. Bu, Kavramsal Çerçeve'deki kavramlar, varlık ve yükümlülüklerdeki değişikliklerin muhasebeleştirilmesinden kaynaklandığında bu tür bir eşleşmeye yol açar.

Özetle eşleştirme kavramı; kullanım açısından yetersiz kalmış, yorumsal olarak kötüye kullanıma açık ve kavramsal olarak gereksiz olarak algılandığından, Kavramsal Çerçeve’de önemli bir rol oynamaz. Kavramsal Çerçeve’de sonuç olarak eşleştirme yöntemi, geleneksel olarak kabul edilmiş bir sözleşmeden başka bir şey değildir.

5.4.2. Kavramsal Çerçeve ve Tahakkuk Muhasebesinin Hedefleri

IASB’nin Kavramsal Çerçeve’de belirttiği hedefler genel olarak “*mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer alacaklılar için, kuruluşa kaynak sağlama konusunda karar vermekte yararlı olan raporlama tüzel kişi hakkında faydalı finansal bilgiler sağlamaktır.*” şeklinde ifade yer almaktadır. Bahsi geçen, hedefler arasında “*geleceğe yönelik net nakit akışlarının miktarı, zamanlaması ve yönetimin kuruluşun kaynaklarını yönetme değerlendirmesi*” ile ilgili bilgi istemelerinin de üzerinde durulmuştur. Bu amaçla, gelecekteki net nakit akışlarının dönemsel tutarını, zamanlamasını tahmin etmek için onları çevreleyen belirsizliğin değerini ölçmek için indirgenmiş nakit akışı modelinin kullanılmasına işaret etmiştir. Belirtilen amaçlarda yatırımcıların ihtiyaç duyduğu bilgi türlerine odaklanırken, muhasebenin bu bilgileri nasıl iletebileceği hakkında doğrudan hiçbir şey söylenmez. Ayrıca, çerçevenin niteliksel özellikleri, muhasebe bilgilerinin ayrıntıları değil, genel olarak yararlı bilgilerin bir açıklamasıdır. Bu açıklamalar, hangi muhasebe politikasının seçilmesi gerektiğini veya hesapların nasıl tutulacağı konusunda yetersiz kalmıştır. Kavramsal Çerçeve hedefler doğrultusunda, özetle finansal bilgilerin ve nitelik özelliklerinden tanımlanma kriterlerinin analizi, ölçümü ve sunumu üzerinde durmuştur.

Prensipte finansal tablo kullanıcıları, ekonomik kaynakların ve taleplerin bir bilanço olarak yapılandırılması ve bu kaynaklardaki değişikliklerin gelir tablosunda sunulmasını ister. Ancak gelecekteki net nakit akımları hesaplanırken bu konudaki belirsizlik dikkat

çekmiştir. Kavramsal çerçeve, gelecekteki net nakit akışlarının tutarının hesaplanması hakkında belirsizlik sorununa “*tahakkuk eden muhasebe*” konusu ile cevap vermiştir.

Tahakkuk muhasebesi neden ve nasıl “daha iyidir” sorusunu çerçeve doğrudan yanıtlamaz, ancak tahakkuk temelli kazançların net varlıklardaki bir değişiklikten kaynaklandığı ve “finansal raporlamada mevcut ekonomik kaynaklarını artırdığı ve böylece faaliyetlerinde net nakit girişleri oluşturma kapasitesini artırdığı” göz önünde bulundurmıştır.

Çerçeve de tahakkuk esaslı açıklanırken başlangıç noktasını “artık gelir yöntemi” olarak ele alır. Artık gelir modelinde; şirketin hisse değerinin, uygun özkaynak maliyetinden indirgenmiş gelecekteki kalıntı gelirlerinin bugünkü değerine eşit olduğu fikrine dayanan bir özsermaye değerlendirme yöntemidir. En iyi bilinen artık gelir ölçüm yöntemleri, ekonomik katma değer, nakit katma değer ve ekonomik kârdır. Bu yöntemler arasındaki temel fark, artık geliri bulmak için muhasebe verilerinden alınan başlangıç değerinin farklı olmasıdır (Fernandez, 2002). Bu yöntem sadece indirgenmiş nakit akışı modelinin resmi olarak yeniden şekillendirilmesi ile sağlanır ve bu da tek başına tahakkuk muhasebe mekanizmasının yararlı olduğunu göstermez. Ancak bu, defter değeri, kazançlar ve değerlendirme arasında şeffaf bir ilişki kurmaktadır. Buna karşılık, (kendi içinde göstermese bile) tahakkuk eden muhasebe (bilanço ve gelir tablosu), yararlı bilgiler sağlamak amacıyla verileri yakalayan bir “mekanizma” olarak hizmet verebileceğini öne sürmektedir.

5.5. Kavramsal Çerçevenin Finansal Tablolar İçin Amacı

IASB’nin çerçevesi, finansal durum tablosunun amacının, işletmenin varlıkları, borçları, öz kaynağı, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcıları için raporlama yapan işletmeye gelecekteki net nakit girişlerinin olasılıklarının değerlendirilmesi de yararlı olan bilgiler sağlamak olduğunu ifade eder. Yani genel amaçlı finansal tablolar raporlayan işletmenin değerini gösterecek şekilde tasarlanmıştır ve aynı zamanda mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve diğer alacaklılara, rapor edilen işin değerini tahmin etmelerine yardımcı olmak için bilgi sağlar. Şirket yönetimi aynı zaman da raporlanan finansal tablolara göre karar verir ve değerlendirir.

Kavramsal çerçevede; finansal raporlamanın temel amacı, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının belirlenmesi için temel oluşturmaktır. İşletmeler hazırladıkları finansal tablolarını uzun ve kısa vadeli borçlanma aracı kullanabilmek veya

başka firmalarla yeni iş ilişkileri kurmak için ilgili sözleşmelerinde kullanmaktadır. Fakat bu tip sözleşmeleri finansal raporlamanın amacına dahil etmek, anlam karışıklığına neden olabilir. Örneğin, borç sözleşmelerinde, varlıkların ve kaynakların defter değerleri, firma kaynaklarını ve borç taleplerini tahmin etmek için kullanılabilir. Bu tarz sözleşmeler, hukuki davalarda veya herhangi mali bir otoriteye finansal tabloların sunulmasına ilişkin durumlarda ihtiyatlılık kavramının ön plana çıkmasına neden olabilir (Holthausen ve Watts, 2001).

Kavramsal Çerçeve, yatırımcılara, borç verene ve diğer alacaklılara rapor veren varlığın değerini tahmin etmede en iyi hangi bilgilerin yardımcı olabileceği sorusunu açık bırakmaktadır. Çünkü “gerçeğe uygun değerlendirme modeli”, bilançoya odaklanmış varlık veya kaynağın piyasa değeri olarak ifade edilmiştir. Çerçeve “tarihsel maliyet” modeli içinde borç ve alacakların maliyetinin belirlenmesi için işletme tarafından elde edilen varlık ve hizmetlerin ilk kayda alınmasında, elde edilme maliyetlerinin esas alınması gerektiğini ifade etmiştir.

FASB, Kavramlar Beyanı No.1 yayınlandığında varlık ve borç kavramlarına öncelik verilmiştir. Varlıkların veya borçların nasıl ölçülmesi gerektiği hakkında net bir ifade bulunmamaktadır. FASB’nin ölçümle ilgili kavramlar hakkında açıklama yapması Kavramlar Beyanı No.1 yayınlandıktan sonra dört yıl daha sürmüştür. Yine de varlıkları ve borçları tanımlayarak aynı zamanda gelire nelerin dahil edilebileceği konusunda da “*Bir kalemin gelir veya bileşenlerinin tanımını karşılaması için, varlıklarda veya borçlarda karşılık gelen bir değişiklik olması gerekir.*” ifadelerine yer verilmiştir. Varlık ve kaynak ifadelerinin kavramsal yapısı ile bunların nasıl ölçüleceği sorusu arasındaki kafa karışıklığı, gerçekleşen müzakerelerde FASB için önemli bir faktör haline gelmiştir.

IASB ise bu durumu yayınlamış olduğu Kavramsal Çerçeve’ye varlık ve yükümlülüklerin ölçümüne ilişkin farklı ilkeleri belirleyen yeni bir ölçüm bölümü ekleyerek bu durumu ele almıştır. Gelir; öncelikle varlıklardaki artışlar ve yükümlülüklerdeki azalmalar olarak tanımlanmış, bir dönem boyunca işletmenin net kaynaklarında meydana gelen artışın bir ölçüsü olduğu savunulmuştur. Yaklaşım, varlık ve kaynak hesaplarının muhasebeleştirilmesine, ölçümüne odaklanmanın kavramsal olarak yararlılık talebini karşılamak için yeterli olduğu varsayımına işaret eder.

IASB’ye göre etkili bir kavramsal çerçevenin temel amacı, temel mantıklarıyla tutarlı bir şekilde uygulanacak standartların geliştirilmesine yardımcı olmak olmalıdır.

Kavramsal Çerçeve, tahakkuk esasına dayalı muhasebenin yetersiz kaldığı varsayımlarına ve genel amaçlı finansal raporların yatırım, yönetim hedefleri göz önüne alındığında, geçmiş ve gelecekteki performansı değerlendirmek ve likit varlıklar için temel oluşturan bilgi avantajlarının olduğu varsayımına ilişkin çok az fikir vermektedir (Baker ve Penman, 2018).

Tahakkuk esaslı muhasebenin merkezinde yer alır. Nakit dışında herhangi bir varlığın tanınması, tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasının bir sonucudur. Ölçüm gereksinimleri yalnızca tahakkuk esaslı muhasebe nedeniyle gereklidir. Finansal raporlamanın hedefine daha fazla pratik netlik kazandırmak için, tahakkuk esaslı çift girişin temelini anlamak gerekmektedir. Bunun içinde muhasebe politikasının özünde farklı belirsizlikleri tahakkuk ettiren farklı yollar vardır. Kavramsal çerçeve, işlemleri başlangıçta ölçmek için tahakkukların nasıl kavramsallaştırılacağına dair rehberlik sunmalı ve daha sonra IASB'nin standartlarında uygulayabileceği hükümleri içermelidir.

Muhasebenin ayırt edici bilgi içeriği periyodiktir. Muhasebe verileri, gelecekteki nakit akışlarının tahmini ile ilgili bilgiler sağlamaktadır. Tahakkuk esasına dayalı muhasebeye ilişkin sorun, değerlendirme sürecinin hangi yönlerinin periyodik olduğu ve finansal tablolara nasıl yansıtılmış olduğudur.

Genel olarak, tahakkuk esaslı gelir ve giderler, alındıkları veya oluştukları anda gerçekleşmiş kabul edilir ve ilgili oldukları dönemin finansal tablolarına dahil edilirler. Tahakkuk esasına göre gelir veya giderin miktar ve mahiyeti itibarıyla kesinleşmiş olması yeterlidir. Diğer bir deyişle, gelir veya giderlerin kısmen veya tamamen tahsil edilmiş olması veya ödenmesi, tahsilat esasına göre yapılandan farklı olarak tahakkuk esasına göre bir şart değildir.

Ölçüm kavramı, Kavramsal Çerçeve'nin 4.55. paragrafında yer almaktadır. Sonuç olarak ölçüm, finansal tablo unsurlarının bilanço ve gelir tablosunda tahakkuk eden parasal tutarlarının belirlenmesi işlemidir. Bu süreç ayrıca uygulanacak ölçüm esasın seçimini de içerir. Finansal tablolarda değişen derecelerde ve farklı kombinasyonlarda kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır. Bunlardan başlıcaları; tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir değer ve bugünkü değerdir.

Şirketlerin finansal tablolarının sunumunda ve bilgilendirilmesinde en çok kullanılan ölçüm yöntemi tarihi maliyetin muhasebeleştirilmesidir. Muhasebenin tarihi maliyet esası, diğer ölçüm esasları ile kullanılma özelliğine sahiptir. Örneğin, stoklar genellikle maliyet

veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirir; menkul kıymetlerin piyasa değeri ve kıdem tazminatından kaynaklanan borçlar bugünkü değerleriyle değerlendirilebilir. (Mugan ve Akman, 2005). Tarihi maliyet değeri, bir varlığın satın alındığı tarihteki satın alma fiyatını ifade eder ve bu değer aynı zamanda muhasebeye kaydedilen değerini de gösterir.

Cari maliyet yönteminde varlık ve yükümlülükler farklı formatlarda sunulur. Örneğin, varlıklar, benzer veya eşdeğer bir varlığın satın alınması için mevcut olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir. Borç hesapları, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan iskonto edilmemiş nakit ve nakit benzerleri ile gösterilmektedir.

IASB ve FASB gibi belli başlı standart düzenleyici kurumların kavramsal çerçevesinde finansal raporlama da ölçüm kriterleri üzerinde tartışılan önemli bir konudur. Bunun nedeni, finansal raporlamanın geleneksel olarak tarihsel maliyet yaklaşımına dayalı olması ve finansal raporlamanın net bugünkü değeri ölçerek belirli maliyetlere odaklanmasıdır. Örneğin yayınlanan bazı standartlar gelire odaklanarak tahakkuk esaslı muhasebe ile ölçülmesi gerekli kılmıştır. Bilançoya yaklaşımının kullandığını standartlar ise yatırım amaçlı gayrimenkul ve canlı varlıklardır. Çoğu standart karma yaklaşımlara sahiptir örnek olarak finansal araçlar standardı, bazı finansal araçların amortismanına tabi tutulmuş maliyet üzerinden muhasebeleştirilmesini gerektiğini vurgular. Diğer finansal araçlar için de gerçeğe uygun değere odaklanır.

Muhasebecilerin ihtiyaçlarını karşılamak için piyasalardaki gelişmelere paralel olarak finansal raporlamayı iyileştirmenin bir yolu olarak cari değer ve tarihi maliyet ölçümüyle birlikte mevcut finansal raporlama standartlarında kullanılmaya devam edilecektir. Bu durum finansal raporlama da kullanılan ölçüm kavramlarının belirlenmesi hususunda standart düzenleyenleri ve akademik çevrelerin de ilgisini çekmiştir (Gassen and Schwedler, 2010).

5.6. FASB ve IASB Açısından Kavramsal Çerçeve

Kavramsal çerçeve, farklı araştırma alanlarında faaliyetlerin nasıl ve neden gerçekleştirileceği ve bu faaliyet alanlarında disiplinlerin nasıl uygulanacağı konusunda rehberlik sağlar. Bu düşünce biçimine göre muhasebe alanındaki kavramsal çerçeve, muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve geliştirilmesinde yol göstericidir. Kavramsal çerçeve, mali tablo hazırlayan şirketlere, bağımsız denetçilere ve mali tablo kullanıcılarının yayımlanmış standartlara uygun olarak hazırlanan mali tablolarındaki ifade ve değerleri

yorumlamalarına yardımcı olan bir kılavuzdur. Rehber niteliğinde kabul edilen muhasebe standartlarının kavramsal çerçevesinin uygulanması sonucunda mantıksal bir bağlantının kurulması, bu bağlantı üzerinden finansal tabloların rasyonel yorumlanmasına olanak sağlamaktadır.

Yıllar içinde birçok kurum veya komite kendi kavramsal çerçevesini yayınlama ve geliştirme çalışmaları içinde bulunmuştur.

IFRS’de Kavramsal Çerçeve için belirtilmek istenen temel amaç, IASB’nin kavramlarına dayalı standartlar geliştirmesine yardımcı olmaktır. Diğer amaçları ise standartlar uygulanmadığında veya bir muhasebe politikasının seçilmesi ya da değiştirilmesi gereken durumlar için tutarlı muhasebe politikaları geliştirmeye yardımcı olmaktır. Aynı zamanda çerçeve IASB’nin standartlarına göre hangi varlıkların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin muhasebeleştirilmesi gerektiğini ve bunların bilançoda nasıl değerlendirileceğinin belirlemede yol gösterir.

IASC ilk uluslararası alanda girişim göstermiş ve finansal tabloların amaçlarını içeren bir kavramsal çerçeve yayınlamıştır. IASC, 2004 yılında FASB ile kavramsal çerçevelerin yenileyerek ve birbirlerine uyumlaştırma çalışmaları için ortak bir proje yürütmüşlerdir. IASB ve FASB, yeni ve yenilenmiş muhasebe standartlarının geliştirilmesinde kullanılabilecek ortak bir kavramsal çerçeve oluşturma projeleri kapsamında kavramsal çerçeveye ilişkin ön görüşlerini belirten bir tartışma raporu yayınlamışlardır.

FASB ve IASB, Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve konusundaki ortak projelerinin ilk adımı olarak, finansal raporlamanın amacı ve faydalı finansal bilgilerin niteliksel özellikleri hakkında bir tartışma belgesi yayınladılar. İki Kurul’un ortak çalışması sonucu yayınlanan tartışma belgesinde muhasebe standartlarının gelişmesine rehberlik eden yeni bir Kavramsal Çerçeve’nin ilk iki bölümünün taslakları da yer almaktadır. Rapor taslaklarında, Kavramsal Çerçeve’de yatırımcılara yatırım kararlarında ve güvenilirlik konusunda kullanabilecekleri faydalı bilgi sağlamak amacıyla görüş bildirmişlerdir.

FASB ve IASB, 2010 yılında yayınladıkları Kavramsal Çerçeve’de, finansal raporlamanın amacına ve faydalı finansal bilgilerin niteliksel özelliklerine ilişkin yakınsak bölümleri tartışmışlardır. Hem IASB hem de FASB, mevcut veya potansiyel yatırımcılara, kredi kuruluşlarına faydalı olacak finansal bilgilerin sağlanması amacını “Genel Amaçlı Finansal Bilgilerin Amacı” başlıklı bölümde belirtmişlerdir. İki kurum da genel amaçlı finansal raporların; raporlanan işletmenin değerini göstermek için, sadece yönetim için olmadığını ve genel amaçlı finansal raporlamanın amacı bölümünde her iki kurulda finansal

raporlamanın kullanıcılara, işletmenin kaynaklarını etkin ve verimli kullanımı değerlendirmek olduğunu vurgulamışlardır.

IASB ve FASB'nin 2004 yılında ortaklaşa yürüttüğü kavramsal çerçeve çalışmaları, farklı nedenlerle 2010 yılında sona ermiştir. 2011 yılında IASB, kavramsal çerçeveyi yeniden gündemine almış, 2012 yılında kavramsal çerçeve çalışmalarını yeniden başlatmış ve yenilenen kavramsal çerçevenin son halini 29 Mart 2018'de yayınlamıştır. FASB ise 2014 yılında kavramsal çerçeve çalışmasını yeniden başlamış sunum ve ölçüm kavramlarına odaklanmıştır. FASB 1978 ve 2000 yılları arasında yedi bölümünden oluşan kavramsal çerçevesini dizin halinde yayınlamıştır. IASB tarafından 2018 yılında yayınlanan en son kavramsal çerçeve, finansal raporlamanın genel amacını içeren birinci bölümde *“Temel kullanıcılar, raporlayan işletmenin kaynakları hakkındaki bilgiye sadece işletmenin gelecekteki beklenen nakit girişlerini değil, aynı zamanda yönetimin, işletmenin mevcut kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne kadar etkin ve verimli şekilde yerine getirdiklerini de değerlendirmek için ihtiyaç duyarlar.”* ifadesine yer vermiştir (IASB, 2018). Finansal raporlamanın temel amacını ifade ederken, düzenlenen finansal tabloların, gelecekteki yatırımcılar için işletmenin ve yönetimin performansı hakkında bilgilendirilmesi konusu ele almıştır.

Finansal raporlama bütünlüğünün sağlanması, içerdiği muhasebe bilgisinin kalitesi ile doğru orantılı olarak ilerler. Bir bilginin muhasebesel bilgi olarak raporlanabilmesi için ilke ve kavramlara uygun olarak üretilmesi, geliştirmesi gerekir. Kalitesinin artırılması için de belirli niteliksel özellikler taşımaktadır. FASB ve IASB yayınladıkları kavramsal çerçevelerde bir bilginin muhasebeleştirilme sürecine göre niteliksel özelliklerine ilişkin yaklaşımları ele almışlardır. IASB yaklaşımında bilginin niteliksel özelliklerini temel ve destekleyici olarak ayırmıştır. FASB ise niteliksel özellikleri arasında bir hiyerarşi olduğunu vurgulamıştır. IASB ve FASB hazırlanan muhasebe standartları arasındaki en temel fark IASB tarafından oluşturulan IFRS muhasebe standartlarının ilke bazlı standartlar olması; US GAAP standartlarının ise kural bazlı olmasıdır (Agoglia ve diğer., 2011). İlke bazlı standartlar oluşturulurken finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil de ekonomik özünü yansıtmasını temel olarak amaç edinir (İbiş ve Özkan, 2006).

FASB ve IASB'nin kavramsal çerçeveleri, yetki alanlarında farklılık göstermektedir. Finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) göre hazırlayan şirketler, konuyla ilgili başka bir standart veya yorum yoksa, yöneticilerin bir olay, koşul veya yorumun özel olarak dikkate alınmasını gerektirebilir. Böyle bir durumda, yönetim muhakemesini muhasebe politikası geliştirmek ve uygulamak için kullanılmalıdır. Bir karar

verirken yönetim, UFRS'deki şartlara atıfta bulunmalı ve uygulanabilirliğini göz önünde bulundurmalıdır.

FASB, 1980 yılında niteliksel bilginin özelliklerini içeren kavramsal çerçeveyi yayımlamıştır. 1989 yılında da IASB kavramsal çerçeve kapsamında finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özellikleri yayımlamıştır.

5.7. FASB açısından Kavramsal Çerçeve

FASB, dünyada kapsamlı bir kavramsal çerçeveyi başarıyla geliştiren ilk muhasebe standart belirleyicisidir. 1978 yılında İşletmeler için Finansal Raporlamanın Amaçları içeren 1.no.lu standart (SFAC No :1) ile 1980 yılında muhasebe bilgilerinin niteliksel özelliklerini içeren 2 no.lu standart (SFAC No :2) metnini yayımlamıştır. FASB, 1981 ve 1993 yılları arasında kirli öz sermaye yaklaşımı adı verilen bir yöntemi kullanarak, gerçekleşmemiş gelir ve giderlerin doğrudan öz kaynakta raporlanmasını öngördü. Bu öngörüye bağlı dört yeni standart yayınladı (Sarioğlu ve Türel, 2012). 1997 yılında, FASB, SFAS 130 Kapsamlı Gelir Raporlaması adlı yeni bir standart yayınladı. FASB tarafından yayınlanan bu standart ile, işletmelerin kapsamlı gelir kalemlerinin ayrı bir şekilde raporlaması gerektiğini savundu. FASB tarafından yayınlanan standartlar Tablo.1'de listelenmiştir.

Tablo.1 FASB tarafından yayınlanan Kavramsal Çerçeveler

Yayınlanma Tarihi	Kavram Numarası	Kavram Başlığı
Kasım 1978	SFAC No :1	İşletmeler için Finansal Raporlamanın Amaçları
Mayıs 1980	SFAC No :2	Muhasebe Bilgilerinin Niteliksel Özellikleri
Aralık 1980	SFAC No :3	İşletmeler için Finansal Tablolarının Unsurları
Aralık 1980	SFAC No :4	Ticari Olmayan Kuruluşların Finansal Raporlama Amaçları
Aralık 1984	SFAC No :5	Ticari İşletmelerin Finansal Tablolarında Muhasebeleştirme ve Ölçme

Aralık 1985	SFAC No :6	Finansal Tabloların Unsurları — FASB Kavramları Tablosunun Değiştirilmesi
Şubat 2000	SFAC No :7	Muhasebe Ölçümlerinde Nakit Akışı Bilgilerini ve Bugünkü Değeri Kullanma

Kaynak (Gornik-Tomaszewski, S., & Choi, Y. C. (2018). The conceptual framework: Past, present, and future. *Review of Business*, 38(1), 47-58.

5.7.1. FASB ve faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri

Kavramsal çerçevenin amacı, niteliksel bilginin gelişiminin temelini rasyonelleştirmektir⁸. FASB tarafından yayınlanan Kavramsal Çerçevede Muhasebe Bilgilerinin Niteliksel Özellikleri sırasıyla üç ana özelliğe dayanmaktadır; Birincisi, muhasebe teorisi ilke ve kavramlarına uygun olarak sağlanan faydalı bilgiler, ikincisi, uygunluğu ve güvenilirliğine dayalı olarak kullanılan değerlendirme dili ve son olarak, tahmini değeri, teyit değeri, zamanında sunumu, doğrulanabilirliği, gerçeğe uygun sunumu ve tarafsızlığı. Bu üç bilgi perspektifi, bu "nitel özellikler" ile ifade edilebilir. FASB yayınladığı standardında niteliksel özellikler arasında birincil ve ikincil düzey özelliklere olmak üzere sınıflandırılmış bir hiyerarşi vardır. Tablo.2’de Kavramsal Çerçeve’nin tarihsel gelişim süreci gösterilmiştir.

Tablo.2 Kavramsal Çerçeve’nin Tarihsel Süreci

Yayınlanma Tarihi	Olay
Nisan 1989	Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulması için Çerçeve (Çerçeve), IASC Kurulu tarafından onaylandı.
Temmuz 1989	Kavramsal Çerçeve yayımlandı.
Nisan 2001	IASB tarafından Kavramsal Çerçeve kabul edilmiştir.
Eylül 2010	IASB tarafından onaylanan 2010 Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve yayımlandı.
Mart 2019	Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve 2018 (Çerçeve) yayımlandı.

Kaynak: (Delloitte. <https://www.iasplus.com/en>. Conceptual Framework for Financial Reporting 2018: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework#link0>)

⁸ Bir kuruluşun daha faydalı, daha düzgün işler yapabilmesi, daha verimli çalışabilmesi için gerekli tedbirleri alma.

5.7.2. IASB açısından Kavramsal Çerçeve

IASB tarafından yayınlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin ilk versiyonu 1989 yılında daha sonra ise 2010 yılında çeşitli bölümleri güncellenerek geliştirilmiştir. Yapılan gözlemler sonucunda eksiklikler ve iyileştirilmesi gereken kısımlar dikkate alınarak 2012 yılında tekrar revizyon kapsamına alınmıştır. Bu süreçte IASB ve FASB iş birliği ile yürütülen kavramsal çerçevenin yeniden düzenlenmesi girişimlerinin nihayet hayata geçtiği görülmektedir. Düzenlemeler sonucunda 2013 yılında müzakere metni, 2018 yılında da taslak metin yayımlanmıştır. Nihai metin ise 29 Mart 2018 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. 1 Ocak 2020 ve sonrasındaki hesap dönemlerini kapsayacak olan Kavramsal Çerçeve'ye uygun olarak muhasebe politikalarını geliştiren finansal tabloları hazırlayanlar tarafından hazırlanıp uygulanmasına karar verilmiştir. Geriye dönük olarak düzenlenme şartı ile Revize Kavramsal Çerçeve'nin erken uygulanmasına izin verilmektedir. Bununla birlikte, Yeni Kavramsal Çerçeve 27 Ekim 2018 Tarihli ve 30578 Sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018).

Kavramsal Çerçeve 2010'da ele alınan diğer konulardan ise borç ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar ihraç etmek uyarınca, raporlayan bir işletmenin finansal performansı kapsamlı gelir, tablosunda gösterilmesi olarak gündeme gelmiştir. Kapsamlı gelir tablosunda, işlem ve diğer olaylardan kaynaklanan bir dönemdeki artış ve azalışlar özkaynaklar içerisinde değil ayrı bir şekilde raporlanması konusu ele almıştır. Diğer kapsamlı gelir tablosunda, gelir ve giderler (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dahil) diğer UFRS'lerin gerektirdiği veya izin verdiği ölçüde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kavramsal Çerçeve-1989'da "Gelir tablosu" Kavramsal Çerçeve -2010'da "kapsamlı gelir tablosu" olarak yeniden adlandırıldı.⁹ IASB yayınlamış olduğu Kavramsal Çerçeve'lerdeki bölümler ve yapılan değişiklikler Tablo.3'te gösterilmiştir.

Tablo.3 Kavramsal Çerçevenin Bölümleri ve Değişiklikler

Bölüm		Değişiklikler
1	Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı	Kullanıcıların işletme yönetiminin kaynaklarını ne kadar etkin ve verimli kullandığını değerlendirmelerine olanak tanıyan şirketler tarafından sağlanan finansal bilgilerin önemini vurgulayan sınırlı değişiklikler yapılmıştır.

⁹ 27/01/2011 tarihli Resmî Gazete'nde yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve'yi yürürlükten kaldırmıştır. Bu kapsamda, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 3. bölümü 25. paragrafın yerini almıştır.

2	Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri	İhtiyatlılık, özün önceliği ve ölçüme rehberlik edecek sınırlı değişiklikler yapılmıştır.
3	Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme	Finansal tabloların rolünü, işletmenin sürekliliği varsayımını ve raporlayan işletmenin tanımını kapsayan yeni bir bölüm eklenmiştir.
4	Finansal Tabloların Unsurları	Varlıklar, yükümlülükler, öz sermaye, gelir ve giderlerin yeni kavramsal tanımlarını içeren yeni bir bölüm eklenmiştir.
5	Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma	Finansal tablo kalemleri için muhasebeleştirme kriterlerini ve finansal durum tablosu dışı bırakma gerekliliklerinin amacını tartışan yeni bir bölüm eklenmiştir.
6	Ölçüm	Finansal tabloların unsurlarının ölçüm esaslarına dayalı yeni bir bölüm eklenmiştir.
7	Sunum ve Açıklama	Mali tablolara dahil edilecek bilgilerin nasıl sunulacağına ve açıklanacağına ilişkin kılavuz içeren yeni bir bölüm eklenmiştir.
8	Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması	Mevcut Kavramsal Çerçeve olduğu gibi korunmuştur.

Kaynak: (Magnus Orrell, Deloitte & Touche LLP, “IASB Proposes Revisions to Its Conceptual Framework”, 2015, 22(22).

Uluslararası finansal raporlama alanındaki gelişmelerin sonucu olarak işletmelerin finansal durumunu gösteren bilanço ile gelir tablosunun da önemi artmıştır. Gelir tablosu işletmenin gelir ve giderleri, faaliyetlerinin ve yatırımlarının verimliliği ve kârlılığı ile ilgili bilgiler sunarak işletmenin geçmiş, bugün ve gelecekteki kazanma gücü ile yöneticilerin performanslarını değerlendirme imkânı sağlamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001). İşletmenin bir dönem içinde muhasebeleştirdiği tüm gelir ve gider kalemlerin sunulduğu tablo kapsamlı gelir tablosu olarak adlandırılır. Tek bir kapsamlı gelir tablosu olabileceği gibi kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zarar bileşenleri ile diğer kapsamlı gelir bileşenlerini birlikte gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tablo halinde sunulabilir.

Kapsamlı kâr, işletmenin toplam performansını ifade etmektedir ve cari dönem faaliyet sonucu ile elde bulundurduğu varlıkların değerlemesi sonucunda ortaya çıkan ve nakde dönüşmeyen gelir ve kârlardan oluşmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007). Sunulan kapsamlı gelir tablosunda gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş gelir unsurlarından oluşur. Bir muhasebe döneminde elde edilen satılan (çıkarılan) varlıkların alacağı veya nakde dönmüş kısmı gerçekleşmiş geliri; öz kaynak kalemlerinde artışa neden olmuş ancak nakde dönmemiş gelirler ise gerçekleşmemiş gelirleri tanımlar. Kapsamlı gelir tablosunda sunulan kâr ya da zarar; işletmenin toplam gelirinden, diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesi ile hesaplanır.

Diğer kapsamlı gelir ise; diğer TFRS'ler tarafından gerekli kılındığında örneğin yeniden değerlendirme artışları, aktüeryal kazanç ve kayıplar veya kur farklı kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider kalemlerini kapsar. Öz kaynaklarda olumlu olarak artışa neden olan kâr veya sermaye yedeği niteliğindeki değer artışı kapsamlı gelir unsuru olarak nitelendirirler. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standartlarına göre kapsamlı gelir tablosunda sunulan bilgiler, “toplam kapsamlı gelir = kâr ya da zarar + diğer kapsamlı gelir” şeklinde ifade edilebilir (TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı).

Kavramsal Çerçeve 1989'de yapılan değişikliklere göre işletmenin cari yılda elde ettiği “geliri” Kavramsal Çerçeve 2010'da daha genişletmiş ve kapsamlı gelir tablosu olarak değiştirmiştir. Böylelikle finansal tablo kullanıcılarına kar ve zararı daha geniş ve nitelikli bilgi olarak sunar.

5.7.2.1. IASB Bölüm 1-Genel amaçlı finansal raporlama

Genel Amaçlı Finansal Raporlama bölümünde belirtilen amaç, mevcut ve potansiyel finansal sağlayıcılara karar vermede faydalı bilgiler sağlamaktır. Bu amaca, işletmenin gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmesine yardımcı olacak bilgiler sağlanarak hizmet edildiği varsayılır ve aynı bilgi setinin daha geniş bir finansal bilgi kullanıcıları tarafından potansiyel kullanıma sahip olduğu varsayılır. Bu tür bilgiler, finansal piyasalarda fiyatlandırmaya odaklanmaya yol açar: sağlanan bilgiler, yatırımcıların bir alım/satım kararında kullanacakları bilgilerdir. Bunların tümü mevcut IASB çerçevesinde yer almaktadır. IASB tarafından 1989 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve'nin Genel Amaçlı Finansal Raporlama bölümü eksik ve yetersiz kaldığı için Kavramsal Çerçeve Projesi kapsamında bu bölüm revize edilmiştir.

IASB, Kavramsal Çerçeve Projesi kapsamında revize edilen Kavramsal Çerçeve'de yer alan iki konuya dikkat çekmeyi yeterli görmüştür. Bu konular, birincil kullanıcıların tanımı ve yönetimin idari sorumluluğudur. Genel amaçlı finansal bilgilerin amacına ilişkin 2010 yılında yapılan tanımlama, 2018 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve'de de korunmuştur.

2010 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve'de finansal raporlamanın amacı, “*mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve diğer alacaklılara bu varlığın finansmanına ilişkin karar vermede faydalı olacak raporlayan kurum hakkında finansal bilgi sağlamaktır.*” olarak ifade etmiştir. Bu bölümde, uzun süredir tartışılan konulardan biri birincil kullanıcıların tanımı olmuştur. Yapılan tanımda IASB'nin önem verdiği hususlar; birincil kullanıcıların sadece mevcut değil, aynı zamanda potansiyel yatırımcılar ve borç

verenler olduğunu ve kullanıcıların kurumsal yönetim sorumluluğunu içinde değerlendirmesi olanak ifade edilir. Tablo.4'te Genel amaçlı finansal raporlama değişiklikleri tarihsel olarak gösterilmiştir.

Tablo.4 Genel Amaçlı Finansal Raporlama Değişiklikleri

Konu	Yayınlanmış Kavramsal Çerçeveler		
	1989	2010	2018
Finansal bilgilerin amacını, bu amaca ulaşmak için hangi bilgilerin gerekli olduğunu ve finansal bilgiler için birincil ve ikincil kullanıcılarının kim olduğunu belirler. IASB, yenilediği Kavramsal Çerçeve kapsamında Mevcut Çerçeve 'de de yer alan iki konuya dikkat çekmeyi yeterli görmüştür. Bu konulardan ilki birincil kullanıcıların tanımlanması ikincisi ise yönetimin sorumluluğu olmuştur.	1989'da yayınlanan Kavramsal Çerçevenin genel amacı finansal raporlama kapsamında belirlenen konuların raporlayan işletme kavramı, faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, finansal bilgiye ilişkin kısıtlar, finansal tabloların unsurları ile muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklamaya ilişkin hususları, mantıklı bir şekilde takip etmektir.	2010'da yenilenmiş olarak yayınlanan genel amaçlı finansal raporlamanın, temelini Kavramsal Çerçeve oluşturur. Temel olarak ele alınan konular 1989 yılında yayınlanan nitelikli bilginin özelliklerine ek faydalı bilgilerin niteliksel özellikleri ve faydalı bilgiye ilişkin maliyet kısıtı, raporlayan işletme kavramı, finansal tabloların unsurları, finansal tablolara alma ve finansal tablo dışı bırakma, ölçüm, sunum ve sermayenin korunması kavramları ele alınarak sunulmuştur.	2018'da yenilenmiş olarak yayınlanan genel amaçlı finansal raporlamanın, temelin de finansal bilginin, kullanıcıların işletme yönetiminin sorumluluğuna değerlendirilmiş faydalı bilginin önemini tekrar vurgulanmıştır.

Kaynak:(Ernst&Young. (2018). *Applying IFRS IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: Ernst & Young Global Limited.)

IASB'ye göre, tanımlanmış birincil kullanıcı grubu olan Kavramsal Çerçeve-1989'da gereğinden fazla soyut veya belirsizdir. IASB'nin bunu Kavramsal Çerçeve -2010'da birincil kullanıcı grubunu;

- Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer alacaklılar için, finansal raporlarda yer alan bilgilerden doğrudan karar verenler
- Sermaye piyasalarındaki katılımcıların ihtiyaçlarına odaklanarak, sadece mevcut yatırımcılar değil aynı zamanda potansiyel yatırımcılar, mevcut borç verenler ve diğer alacaklılardan finansal raporlarda yer alan bilgilere göre karar verenler olarak tanımlanmıştır.

Belirlenmiş birincil grup kullanıcıların, her iki alanındaki doğrudan ve dolaylı bilgi ihtiyaçlarını karşılaması muhtemeldir.

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı bölümünde, finansal tabloların destekleyici kararlarda oynayabileceği rolü kabul etmiştir. İşletme kaynaklarının sorumluluğuyla ilgili, finansal raporların gelecekteki nakit akışlarıyla ilgili bilgiler sağlanarak gereksinimleri karşılanabilir. Çünkü yönetimin sorumluluklarını yerine getirme konusundaki performansı bir işletmenin net nakit girişi yaratma yeteneğini etkiler. Yönetimin performansı aynı

zamanda işletmeye sermaye sağlama ile ilgilenen potansiyel sermaye sağlayıcılar ile ilgilidir. 2010 yılında değiştirilen bu bölüme, finansal bilgilerin de işletme sorumluluğunun değerlendirilmesinde kullanıcılara faydalı olabileceğini vurgulamak için “Şirketin ekonomik kaynaklarının kullanımına ilişkin bilgiler” başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir. “Yönetimin yönetme sorumluluğu” (stewardship¹⁰) kavramını da önem verilmiştir.

Yönetimin yönetme sorumluluğu perspektifi; Yönetim kurulunun, işletme sahibi sıfatıyla, hissedarlara karşı özel bir hesap verme yükümlülüğüne sahip olduğunu düşündürmekte ve de sorgulamaktadır. Bu durum, daha geniş bir yatırımcı grubuna ilişkin bilgilerin sağlanmasını ve bu grubun ihtiyaçlarının finansal tablolarda karşılanmasını gerektirecektir. Bu nedenle, IASB'nin yakın zamanda (2008'de) bir tüzel kişilik perspektifi benimsemenin sonuçlarını daha fazla araştırma niyetini duyurması memnuniyetle karşılanan bir gelişmedir. IASB, sermaye piyasalarında (bir ülke veya bölgenin ekonomisi ve finansal sistemleri) finansal istikrarı sağlayanların finansal raporlamanın hedefi olması gerektiğini de savunmuştur. IASB, bu hususta yatırımcıların, borç vericilerin ve diğer alacaklıların çıkarlarını kabul etmiştir.

Finansal bilgilerin amacı belirlenirken, bir şirketin mal veya hizmet üretimi için kıt kaynakları nereye tahsis edeceğine karar verme sürecinin yanı sıra, idarenin ekonomik kaynakları verimli ve etkin kullanıp kullanmadığına ilişkin kullanıcıların kararlarının da dikkate alınması gerekliliği göz önünde bulundurulmuştur. Revize Kavramsal Çerçeve’de hem bu bölümde hem de birçok paragrafta, yönetimin, işletmenin kaynaklarını ne kadar verimli ve etkin kullandığına ilişkin sorumluluğunu değerlendirmek için bu bilgilerin gerekli olduğu vurgulanmaktadır.

Sonuç olarak, Çerçeve 2010’da Bölüm 1’deki iki ayrı alt bölümleri yeniden güncellenmiş olup, nakit akışı beklentilerinin değerlendirilmesinde yarar ve yönetimin rolüne değinilmiştir (Zhang, 2011). Dolayısıyla, “hesap verebilirlik, gelecekteki nakit akışlarının tahmini” IASB tarafından benimsenen büyüme stratejilerinin dikkate alınmadığı için riskli olduğu konusunda uyarılsa da finansal raporlamanın amaçları yönetimin boyutu ile ilgilidir. Geçmiş izlemek, geleceği tahmin etmek ve halkın bakış açısından izlemek, genellikle ekonomik kararında olduğu gibi yönetimin bütünlüğü ile ilgilidir.

5.7.2.2. IASB Bölüm 2-Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri

Kavramsal Çerçeve 1989’da “Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri” başlığı ile yayınlanmıştır. Kavramsal Çerçeve 2010’da “Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme”

¹⁰ Yönetim, kaynakların sorumlu bir şekilde planlanması ve yönetilmesi anlamına gelen bir etiktir.

başlığı ile yayınlanmıştır. 2010 yılında Kavramsal Çerçeve’de 3. bölüm olarak yayınlanmıştır ve Kavramsal Çerçeve 2018 değişiklikleri sınırlı tutulmuştur. Bölüm 3’te faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olarak sunulmuştur. Ayrıca; bu bölümde, bilginin faydalı olup olmadığının değerlendirilmesinde, muhasebenin temel kavramlarından ölçüm belirsizliği, özün önceliği kavramları ve ihtiyatlılık açıklığa kavuşturulmuştur.

Kavramsal Çerçeve 1989’dan sonra yayınlanan diğer çerçeveler kapsamında, nitel özellikler, finansal tablolarda verilen bilgileri kullanıcılar için yararlı kılmıştır ve işletme hakkındaki kararlarını alırken mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara en çok fayda sağlayacak bilgiyi tanımlamıştır.

Kavramsal Çerçeve 1989 faydalı finansal bilginin dört niteliksel özellikli olan anlaşılabilirlik, alaka düzeyi, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlikten bahsetmektedir. 2010 ve 2018 Kavramsal Çerçeve kapsamında ise finansal bilginin temel nitel özellikleri, para ile ölçülme özellikleri arttırmak için karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, ve ilgili bilgilerin yararlılığını artıran tam açıklama yapmışlardır.

Standartlara göre hazırlanan finansal raporlar, bir işletmenin faaliyetlerinin ve finansal koşullarının finansal tablo okuyucularına ekonomik olarak iletilmesini sağlamanın en temel yoludur. Dış piyasadan fon toplayan bir işletmede, bilgileri analiz edecek bir finansal rapor hazırlanmalıdır (Seçkin ve Ugurluel, 2007).

Hazırlanan finansal raporda sunulan bilgiler açık ve öz olmalıdır. Kavramsal çerçeveye göre, finansal tablo okuyucularının işletme ve muhasebe hakkında makul düzeyde bilgi sahibi oldukları iddia edilmektedir. Ancak sunulan finansal bilgilerin bir kısmı doğası gereği karmaşık olabilir ve bu bilgiler finansal raporların yanlış yorumlanmasına yol açar. Finansal tablo okuyucuları için faydalı olacak bilgiler, ilgili ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulmalıdır.

Kavramsal Çerçeve 1989’dan sonra yayınlanan kavramsal çerçevelerde finansal bilgilerin faydası arttırılmak istenirse karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik gibi özelliklerle desteklenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bazı finansal bilgiler, temel niteliksel niteliklere ve destekleyici niteliklere sahip olsa dahi faydalı kabul edilmez.

Finansal bilgilerin niteliksel özellikleri, kavramsal çerçevenin ikinci bölümünde temel kavramlarla tartışılmaktadır. Temel olarak muhasebeleştirilen bilgilerin nitelik olarak hangi

özellikleri taşıması gerektiği açıklanmıştır. Muhasebeleştirilen bilginin finansal tablolarda hangi esaslara göre yer alacağı tanımlanma, ölçümleme ve raporlama kriterlerine göre açıklanmıştır. Bu anlamda ikinci bölüm, finansal raporlamanın amacı ile ne şekilde yapılacağı arasında bir köprü vazifesi görmektedir (Durak, 2012).

Kavramsal Çerçeve-1989 göre bilgi; “*finansal durum hakkında, performans ve işletmenin finansal durumundaki değişiklikler*” olarak tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve uyarınca raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarından doğan giriş ve çıkışları işletme tarafından finansal tablolarına tahakkuk muhasebesi ile yansıtılır.

IASB ve FASB tarafından yayınlanan kavramsal çerçeveler, finansal bilgilerin niteliksel özelliklerini benzer şekilde açıklamıştır. IASB tarafından yayınlanan Kavramsal Çerçeve’de finansal bilgilerin niteliksel özellikleri anlaşılabilirlik, uygunluk ve karşılaştırılabilirlik ilkeleri ile açıklanmaktadır. FASB ise yayınladığı Kavramsal Çerçeve’de nitelikli bilginin özelliklerini, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum olarak vurgulanmıştır. Bir muhasebe bilgisinin ihtiyaca uygun olması için tahmin edilebilir veya teyit edilebilir bir veriye sahip olması gerekmektedir. Tablo.5’te faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerinden tanımlarına ilişkin değişimi özet olarak gösterilmektedir.

Tablo.5 Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özelliklerinin Değişimi

Konu	Yayınlanmış Kavramsal Çerçeveler		
	1989	2010	2018
TANIM: Finansal tablolarda sunulan faydalı finansal bilgilerin niteliksel özellik sayılabilmesi için hem ihtiyaca hem geleceğe uygun olması amaçlanmaktadır.	Bu bölüm 1989 yılında eklenmek üzere boş bırakılmıştır.	Bu bölüm 2010 yılında yayınlanmıştır ve bilginin faydalı olup olmadığını ve değerlendirilmesinde; ihtiyatlılık, ölçüm belirsizliği ve özen önceliği kavramlarını açıklığa kavuşturmuştur.	Bu bölümde 2010 yılında yayınlanan faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri aynen korunmuştur. Kavramsal olarak ihtiyatlı davranmak, “varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmesi ve yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmesi anlamına gelir” şeklinde tanımlanmış ve metin içerisinde açıklanmıştır.

Kaynak:(Ernst&Young. (2018). *Applying IFRS IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: Ernst & Young Global Limited.)

Gerçeğe uygun sunumda, hazırlanan finansal raporlardaki verilerin gerçeğin tam yansıtması ve açıklabilir bir şekilde aktarılması ile mümkün olup sunulan rakamların ise hatasız ve tarafsız olarak yansıtılması gerekmektedir.

IASB yayınladığı kavramsal çerçevede finansal bilginin niteliksel özelliklerini tamamlayıcı ve destekleyici olmak üzere incelemiştir. Finansal bilginin karşılaştırılabilir,

doğrulanabilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun olması sunulan tabloların yararını çoğaltan niteliksel özelliklerdir.

Muhasebe bilgisinin tahmin değeri, ilgililere sunulan bilginin, geçmiş veya mevcut olayların sonuçlarını doğru olarak tahmin etme özelliğidir. Bilgi kullanıcılarından özellikle yatırımcılar ve kredi verenler muhasebe bilgileri aracılığı ile çeşitli olaylar ile ilgili, geliştirilen istatistiki yöntem ve modeller doğrultusunda etkili bir tahmin sağlayabilmektedirler. Böylece, işletmeler gelecek dönemlerde muhtemel mali başarısızlıklarına ilişkin ilgili modeller yardımı ile öncesinden tahminde bulunabilmektedirler (Akdoğan ve Aydın, 1987). Kullanıcıların yatırım kararı verebilmesi için finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliği, finansal performansın analizinde yardımcı olabilecek bilgilerdir. Doğrulanabilir olması, sunulmuş olan finansal bilgilerin değişik perspektiflerden bağımsız kullanıcılar tarafından ortak bir ve mutlak şekilde görüş birliğine sahip olmaları anlamına gelmektedir.

Raporlanan muhasebe verileri, finansal tablo okuyucularının işletmenin olağan gelecekteki sonuçlarını tahmin edebilmesi için tahmin değerine sahip olmalıdır. Finansal bilgiler aynı zamanda önceki dönemleri besleyip beslemediğini teyit etme gücüne de sahiptir. Finansal muhasebe bilgilerinin tahmini değeri ve teyit değeri birbiriyle etkileşim halindedir. Muhasebe sisteminde işlenen kavram ve tanımlarının gerçeği doğru bir şekilde yansıtması, finansal bilgilerin gerçeğe uygun olarak sunulduğunun da bir göstergesidir. Dolayısıyla gerçeğe uygun sunum, hatasız eksiksiz ve tarafsız olmak zorundadır.

IASB ve FASB kavramsal çerçeveye bakış açısı olarak finansal bilgileri makul bir düzeyde ve titizlikle incelemeyi ve raporlanan işletmenin ekonomik faaliyetleri hakkındaki bilgiye ulaşmak isteyen finansal tablo okuyucularını hedeflemektedir. Her iki kurum tarafından yayınlanan çerçevelerde savunulan ortak nokta, sunulan finansal bilgilerin tahmini değeri ile şimdiki, bugünkü ve gelecekteki durumlarının ölçülmesi veya öngörülen beklentileri teyit etmesidir.

IASB ve FASB uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında güven ve uygunluk kriterlerini esas olarak almıştır. Finansal tabloların sunumunda tarihi maliyet ölçümü yaklaşımına alternatif olarak, gelecekte ihtiyaç duyulan finansal bilgiler için gerçeğe uygun değer yaklaşımının doğruluk olarak kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Nitekim finansal tabloların ölçümünde esas alınan ilkeler aynı zamanda nitelikli finansal bilginin kaynağını oluşturmaktadır. Temel alınan nitelikli finansal bilginin üzerinde durduğu diğer bir konu ise tarafsızlık unsurudur. Tarafsızlık unsuru ihtiyatlılık ve özün öncelliği kavramları arasında etkili bir bağ kurar. Finansal tablo hazırlayıcılarının veya

yöneticilerinin güven ve yönetsel sorumluluk unsurları ile yakından ilgili olan ihtiyatlılık kavramı, faydalı nitel bilgilerin gerçeğe uygun sunumu ile incelenmiştir.

Muhasebenin temel anayasası olarak nitelendirebileceğimiz temel on iki kavramı bulunmaktadır. Bu kavramlardan biri de ihtiyatlılıktır. İhtiyatlılık, finansal tablolarda ve raporlarda uygulama olarak büyük bir önem taşır. Bu kavram, muhasebenin belirsiz olaylar karşısında temkinli davranmasını ve risk faktörü içeren durumları göz önünde bulundurması gereğini ifade eder.

İhtiyatlılık kavramına göre işletmeler, gelir ve karları ya da gider ve zararlarını olduğundan fazla veya az göstermezler. Muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar; muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapamazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

Gizli yedekler en basit tanımıyla bilançoda görünmeyen yedeklerdir. Gizli yedekler, özkaynakların bilançoda gösterilen muhasebe değeri ile gerçek değeri arasındaki olumlu fark olarak da tanımlanabilir. Gizli yedekler işletmenin özkaynak grubunun içinde yer almakta olup ve öz kaynakların bilançoda görünmeyen kısmını oluştururlar. Gizli yedekler, varlıkların olduğundan az veya yükümlülüklerin olduğundan fazla gösterilmesinden kaynaklanabilir. Bu, yıl sonundaki kâr zarar bakiyesini ve dolayısıyla bilançoda görünen kar miktarını azaltır (Arsanlı, 1961).

Önceki kavramsal çerçevelerde ihtiyatlılık, güvenilir finansal tabloların bir alt özelliği olarak ele alınmıştır. Güncellenen kavramsal çerçevedeki değişikliğin gerekçesi, ihtiyatlılık kavramının gizli yedekler yaratarak finansal tabloların tarafsızlığını bozabileceği ve muhasebe uygulamalarını saptırabileceğidir.

Kavramsal Çerçeve 2010'da faydalı finansal bilginin destekleyici temel niteliksel özelliğine dikkat çekilmiştir. Aynı zamanda, bilginin tamamlayıcı ve destekleyici olması niteliksel özelliklerin kalitesini artıran başka özelliklere de yer verilmiştir. İhtiyatlılık kavramı açısından muhasebe bilgisinin kalitesini artıran özellikler karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirliktir.

Gerçeğe uygun sunumun bileşenleri olarak yine, bilginin eksiksiz, tarafsız ve hatasız sunulması dâhil edilmiştir. Tarafsızlık kavramının daha önemli olduğu ve ihtiyatlılık ile uyuşmadığı üzerinde anlaşmaya varılmıştır. Bu nedenle de ihtiyatlılık kavramsal çerçevenin dışında bırakılmıştır. Ayrıca güvenilirlik kavramı yerini gerçeğe uygun sunum kavramına bırakmıştır (Alkan, 2018).

Gerçeğe uygun sunumun, temelini oluşturulması için, muhasebe bilgisinin niteliğini destekleyen tanımlayan özellikler zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir. Finansal raporlamanın zamanında yapılması ve raporlanan muhasebe bilgisinin gerçeğe uygun sunulması finansal tablo kullanıcıları için, sunulan bilginin karar verme sürecinde sunulan bilginin ekonomik fayda ve yarar sağlanması açısından önemlidir. Raporlanan muhasebe bilgilerinin açık ve net ifadeler ile anlaşılabilir olması anlaşılabilirliği ifade eder. İşletmelerin ekonomik faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının ilgili kullanıcılara aktarıldığı bir ilkesel mekanizma olan finansal raporlamalar, alınacak ekonomik kararlara ilişkin yararlı bilgi sunmakla yükümlüdür.

Finansal bilgilerini nitelikli raporlayan işletmenin mevcut ve potansiyel yatırımcılarının, müşterilerinin veya tedarikçilerinin makul düzeyde ekonomik olayları kavrayabilecek ve finansal tabloları okuyup anlayarak karar alabilecek seviyede bilgiye sahip oldukları kabul edilir. Ancak nitelikli finansal bilginin bileşenlerine göre karmaşık veya anlaşılabilirliği zor ekonomik aktiviteleri, sırf bu bileşenlerden dolayı raporlama dışında bırakmak kabul edilemez bir durumdur. Tablo.6'da Faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerinin kapsamı özet olarak gösterilmiştir.

Tablo.6 Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özelliklerinin Kapsamı

Konu	Yayınlanmış Kavramsal Çerçevesler		
	1989	2010	2018
Faydalı finansal bilginin niteliksel temek ve destekleyici özellikleri tanımlanmıştır.	<u>Anlaşılabilirlik;</u> İhtiyaca duyulan bilgiyi sunma Önemlilik <u>Güvenilir olma</u> Gerçeğe Uygun Gösterim Özün Önceliği Tarafsızlık İhtiyatlılık Tam Açıklama <u>Doğrulanabilirlik</u> Faydalı finansal raporlamada maliyet kısıdı Karşılaştırılabilirlik	• Öngörücü değer, doğrulayıcı değer ve önemlilik, • Tarafsızlık ve Önemlilik Temel nitel özellikleri uygulama açısından Karşılaştırılabilirlik Doğrulanabilirlik Vakitlik Anlaşılabilirlik Bölüm 1 ve 2 de genel amaçlı finansal raporlarda sağlanan bilgiler ele alınırken Bölüm 3'te genel amaçlı finansal raporların belirli bir biçimi ve genel amaçlı finansal tablolarda sağlanan bilgiler yer almaktadır.	Kavramsal Çerçeve'de, niteliksel özellikler ve kısıt kavramları, faydalı finansal bilgiye ilişkin niteliksel özelliklere ve söz konusu bilgi üzerindeki kısıt anlamında kullanılmışlardır. Raporlayan işletmeyle ilgili açıklamalarda konsolide finansal tablolar, konsolide olmayan finansal tablolar ve birleşik finansal tablolar kavramsal olarak açıklanmış ve sağlayacakları bilgiye göre karşılaştırılmıştır.

Kaynak: (Ernst&Young. (2018). *Applying IFRS IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: Ernst & Young Global Limited.)

5.7.2.3. IASB Bölüm 3-Finansal tablolar ve raporlayan işletme

2010 yılında revize edilen Kavramsal Çerçeve 'de Bölüm 3 boş bırakılmıştır. 2018 yılında Kavramsal Çerçeve revize edildiğinde, boş bırakılan 3. bölüme “Raporlayan Şirket” eklenmiştir. Bu yeni eklenen bölüm ayrıca, finansal tabloların amaç ve kapsamının bir açıklamasıyla birlikte raporlayan kuruluşu da tanımlar. 2010'da yayınlanan Kavramsal Çerçeve, raporlayan kuruluşun ne olduğunu veya nasıl raporlanacağını tartışmamıştır. Kavramsal Çerçeve 2018 yılında revize edildiğinde, raporlayan işletmeyi “*finansal tabloları hazırlaması gereken veya hazırlamayı seçen işletme*” olarak tanımlamıştır. Kavramsal Çerçeve; raporlayan kuruluşun tek bir kuruluş olabileceği veya kuruluşun bir bölümünden veya birden fazla kuruluştan oluşabileceği ve mutlaka tüzel kişilik olması gerekmediği açıklığa kavuşturulmuştur. Aynı zamanda bölümde konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolarında tanımları yapılmıştır.

Yayınlanan tüm kavramsal çerçevelerin bu bölümünde; mali tabloların oluşturulması ve birbirleriyle olan ilişkileri ve temel varsayımlar açıklanmıştır. Ekonomik varlık varsayımına göre işletmeler ayrı bir ekonomik varlık olarak kabul edilir. Holding şirketlerinde veya grup firmaları için bu varsayımına göre hepsi ayrı bir ekonomik varlık olarak sayılır ve her işletme için ayrı finansal raporlama yapılır. Kavramsal çerçeveye göre ana firma ile grup firmaların finansal bilgilerini konsolide olarak raporlanması ve tek bir ekonomik varlık olarak sunulması ekonomik varsayımına da uygundur.

Kavramsal Çerçeve' de finansal tabloların amacı, raporlayan işletmenin varlıklarını, yükümlülüklerini, özkaynaklarını, gelir ve giderlerini tanımlamak olup raporlayan işletmenin varlıkları, borçları, özkaynakları, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına rapor veren bir işletmenin beklenen gelecekteki net nakdi yönetimi ile şirketin girdilerini ve ekonomik kaynaklarını yönetme sorumluluğunun değerlendirilmesinde faydalı finansal bilgiler sağlamak olduğu belirtilmiştir. Kavramsal Çerçeve faydalı finansal bilginin kaynağı olarak bilanço ve gelir tablosunu göstermiştir. Taslak metin yayınlandığında dikkat çeken husus özkaynak değişim ve nakit akış tablolarını finansal bilginin kaynağı olarak referans göstermemiş olmasıdır.

Mali tablolarda yer alan bilgiler belirli bir hesap dönemi için hazırlanır ve bu tablolarda yer alan kar-zarar, varlık-kaynak, nakit akışı gibi mali yapıyı gösteren bilgiler; muhasebenin temel kavramlarına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve

yasal düzenlemelerdeki kurallarına, değerlendirme ölçülerine göre hesaplanır (Ocak ve Güçlü, 2014). Tablo.7 ‘da finansal tablolar ve raporlayan işletme bölümündeki değişiklikler özet olarak gösterilmektedir.

Tablo.7 Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme

Yayınlanmış Kavramsal Çerçeveler		
1989	2010	2018
Bölüm 4: Kavramsal Çerçeve (1989) adı ile yer almıştır	Bölüm 3: Finansal tablolar ve raporlayan işletme olarak yer almıştır. Raporlayan işletme kavramı gündeme gelmiştir	Bölüm 3: Finansal tablolar ve raporlayan işletme olarak yer almıştır. Raporlayan işletme kavramı, kavramsal çerçeve ile finansal tablo hazırlayan veya hazırlamaya yükümlü olan işletme olarak tanımlanmıştır. Bu bölüm IASB tarafından yeni eklenmiştir.

Kaynak: (Ernst&Young. (2018). *Applying IFRS IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: Ernst & Young Global Limited.)

Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu hazırlanmasının sonucunda gelir tablosunun işletmenin faaliyetlerinin gelir ve gider dağılımının yapılmasıdır. Gelir ve giderinin birbirinden çıkarılması sonucunda işletmenin kar/zarar, hisse başına kar ve yahut yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan kar/zarar değerlerinin ölçülmesinde kullanılmaktadır.

Özkaynaklar ise işletmenin elinde tuttuğu varlıklarından kaynaklarının indirilmesi ile kalan kalemi ifade eder.

Her ne kadar Kavramsal Çerçeve 2010’da yapılan değişiklikler köklü olsa da bu değişiklikler aslında güncelleme niteliğinde olmuştur. Özellikle, Kavramsal Çerçeve -2010, finansal tablo kullanıcılarının tanımı ve kapsamı yeniden düzenlenmiş ve her Kavramsal Çerçeve ’de olan finansal raporlamanın amacını yeniden tanımlanmıştır. Güncellenen kavramsal çerçeveler muhasebe bilgilerinin kavramsal ve teknik yönelimi üzerinde önemli etkiler oluşturmuştur.

5.7.2.4. IASB Bölüm 4- Finansal tabloların unsuları

1989 yılında yayınlanan kavramsal çerçevede finansal tablolar, faydalı finansal bilgilerin niteliksel özelliklerini içerir ve finansal tabloların unsurlarını tahakkuk esaslı muhasebe yöntemlerine dayandırır. UFRS Kavramsal Çerçevesi (Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve) hedeflerin tanımını, kalite özelliklerinin kompozisyonunu ve daha birçok şeyi kökten değiştirmiştir.

IASB ve FASB yayınladıkları kavramsal çerçevede finansal tabloların temel unsurlarını ele alırken, finansal tabloları birbirleri ile ilişkilendirmişlerdir. Kavramsal

çerçevede, finansal tabloların temel bilanço kalemleri olarak; varlık, kaynak ve özkaynak; gelir tablosunun kalemleri olarak gelir ve giderler yer alır. Finansal tabloların amacı, 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. Tüm çerçeveler de bu öğelerin ne anlama geldiğini açıklar ve finansal raporlama açısından nasıl mali tablolarda gösterilmesi gerektiğini ifade eder. Finansal durumun hesaplanması için bilançoda varlıklar, kaynaklar ve özkaynak olarak yer alır.

Revize Kavramsal Çerçeve'de tanımlanan finansal tablo unsurları iki grupta ele alınmaktadır. Bu gruplar, raporlayan işletmenin finansal durumuyla ilgili varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar ile finansal performansı ile ilgili gelir ve giderlerdir.

Revize Kavramsal Çerçeve 'de varlık tanımı, *“geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir”* olarak yapılmıştır.

1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren FASB, 1976 yılında başlattığı Kavramsal Çerçeve Projesi’nin temel taşlarından birisi olan FASB No:3 “İşletmelerin Finansal Tabloların Unsurları” (1980) yayınladıktan sonra onun yerini alan FASB No:6 “Finansal Tabloların Unsurları” (1985) bölümünde on adet kavramın ilk tanımlarını yapmış ve bunlardan en önemlisi varlık tanımı olmuştur. Diğer kavramların tanımı ise sürekli olarak varlık tanımı üzerinden yapılmaya çalışılmıştır. Örneğin borç, negatif varlık; özkaynak, net varlık; net kar, özkaynak veya net varlıklardaki değişim olarak açıklanmıştır. Bu bölümde yapılan “geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin sahipliğinde veya kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması muhtemel değerler” şeklindeki varlık tanımı, o zamana kadar yapılan farklı görüşlere son vererek günümüzde kabul gören halini almıştır (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018). Kavramsal çevrelerde varlığın tanımı yapılırken, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması, işletme tarafından kontrol edilmesi özelliklerine vurgu yapılmıştır. Varlık kavramı ile borç kavramı da aynı önemlilik düzeyinde tutulmuştur. Dönemsellik ilkesini benimseyen gelir yaklaşımına karşıt kar tanımda gelir, gider ve öz kaynaklardaki artış ve azalış olarak hesaplayan bilanço yaklaşımının gelişmesine de neden olmuştur. Varlık kavramının tanımının büyük önem taşıdığı ve bu açıklamadan dolayı

bilanço yaklaşımının savunucularının önerdiği cari maliyet yönetiminin önerilmesi ile köklü bir değişiklik yapılmıştır.

Bu tanımlara göre varlık, işletmeye gelecekte ekonomik açıdan avantaj sağlayacak varlığın, fiziki bir mal veya hukuki bir hak olarak değil, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlayacak kararlar bütünü olması gerektiği sonucuna varılmıştır. İşletme tarafından kontrol edilen varlıklar; işletmeye gelecekte beklenen ekonomik faydalarının sağlaması gerekmektedir.

Revize Kavramsal Çerçeve 'de varlık tanımını yeniden gözden geçirilmiştir. Tanım kapsamında ekonomik fayda sağlayan varlığa yapılan vurgudan hareketle ekonomik fayda sağlanması beklenen kaynağına da ayrı bir tanım da yapılmıştır. Çünkü varlıklar, işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlama potansiyeline sahiptir. Firmaların bu potansiyele sahip olmaları, sahip oldukları mevcut hakkı kontrol ettikleri fikrine dayanmaktadır. IASB, ekonomik faydaların sunumuna ilişkin belirsizliğin, varlık ve yükümlülüklerin tanımlarında değil, muhasebeleştirme veya ölçüm kriterlerinde en iyi şekilde ele alınmadığı sonucuna varmıştır. Varlıkların tanımında, ekonomik fayda yaratma potansiyeline sahip kaynaklara odaklanılır. Bu bağlamda varlık, ekonomik bir kaynak olarak nitelendirilir. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda yaratma potansiyeline sahip bir hak olarak tanımlanır. Bu kapsamda varlığın sahip olması gereken unsurlar; hak, ekonomik fayda potansiyeli ve kontroldür. Fikri mülkiyet hakkı, fiziki olarak işletmede bulunan maddi duran varlık veya stoklar üzerindeki haklar ekonomik yarar sağlayan haklara örnek olarak verilebilir. Varlıkların tanımında "gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlaması beklenen değerler" ifadesinde kullanılan "beklenen" kavramının, varlıkların muhasebeleştirilmesinde kafa karışıklığı yaratması nedeniyle tanımdaki bu ifade çıkarılmıştır. Bunun yerine Revize Kavramsal Çerçeve 'ye ekonomik kaynak kavramı dahil edilmiş ve bu kavram tanımlanmıştır. Ekonomik kaynak, gelecekteki bir ekonomik fayda değil, daha çok bu faydayı elde etmek için mevcut bir haktır. Kontrol tanımı ise ekonomik fayda ile açıklanmıştır. Şirketin ekonomik kaynak üzerindeki kontrolü, ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan ekonomik fayda akışını elde etme gücünü ifade eder. Şirket tarafından kontrol edilebilen ekonomik kaynak, o işletmenin varlığı haline gelir. Ekonomik kaynakların kontrolü genellikle yasal hakların temelinde ortaya çıkar. Örnek olarak mülkiyet hakkı verilebilir. Ancak kontrol esası, yasal haklardan başka yollarla da ortaya çıkabilir (Sultanoğlu, 2019). Kamu otoriteleri tarafından belirli alanlarda şirkete verilen kullanım ve yararlanma durumlarına ilişkin patent, lisans gibi teknik ve ticari bilgilerin bir

bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar için, teknik ve ticari bilgilere şirkette ait olsa dahi kullanım hakkı üzerinde kontrolün sağlandığı söylenebilir.

Kaynak geçmişten gelen işlemlerin borçların tahakkukların ve günümüzde ödeneceği durumlarda ekonomik olarak çıkışa sebep olan yükümlülüklerdir. Borç tanımında yapılan en önemli değişiklik, borç tanımından “beklenen ekonomik faydaların çıkışı” ifadesinin çıkarılmasıdır. Bu ifade yerine varlık tanımında olduğu gibi ekonomik kaynak kavramı ayrı ayrı tanımlanmış ve şirketin ekonomik kaynağını devretme potansiyeli vurgulanmıştır. Revize Kavramsal Çerçeve’de bir borçtan söz edilebilmesi için üç unsurun bir arada yerine getirilmesi gerekir. İlk madde mevcut bir yükümlülüğünün bulunması, ikinci madde ekonomik bir kaynağın devredilmesi ve son madde olarak da geçmiş olayların bir sonucu olarak ortaya çıkmasıdır. Yükümlülük, şirketlerin kaçınamayacakları bir görev veya sorumluluklar olarak tanımlanır. Ekonomik bir kaynağın devredilmesi ise diğer taraf veya taraflara devretmesi gerektirecek bir potansiyeli olması anlamı taşır. Geçmiş olaylar sonucunda işletmeye ait yükümlülük doğurması anlamını taşır.

2010 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve’de gelir ve gider tanımlarında değerlendirme farklılıklarına vurgu yapılırken, 2018 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve’ de değerlendirme farklarını da içeren genel bir artış ve azalıştan bahsedilmiştir. Finansal tablo kullanıcıları için bir şirketin finansal durumu ve finansal performansı hakkında bilgiye ihtiyaç duyduğu vurgulanmıştır. Bu bağlamda finansal tablo unsurları olan, varlık ve yükümlülükleri değişimler açısından tanımlanmakla birlikte, gelir ve giderlere ilişkin bilgiler, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin bilgilerin önemi vurgulanmıştır.

5.7.2.5. IASB Bölüm 5- Finansal tablolara alma ve tablo dışı bırakma

1989 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve’de, finansal tablo dışı bırakma veya finansal tablolardan kalemlerin çıkarılması konularına yer verilmemiştir. 2010 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve’de, dahil edilme kriterlerinin değerlendirildiği Bölüm 5- Finansal Tablolara Alma ve Tablo Dışı Bırakma yayımlanmıştır.

Kavramsal çerçeve; finansal tabloların bir unsuru olarak varlık, kaynak, gelir ve gider kavramlarını değerlendirir. Finansal Tablolara Alma, finansal tabloların unsurlarından birinin tanımına giren bir kalemi finansal durum tablosuna veya finansal performans tablosuna dahil edilmek üzere belirleme süreci olarak tanımlanır. Muhasebe, belirli ekonomik olayların sonucunda oraya çıkan giriş ve çıkış verilerini kayıt altına alınarak finansal tablolara aktartır.

Mevcut Kavramsal Çerçeve’de “Finansal Tabloların Unsurları” olarak adlandırılan 4. bölümde, varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin muhasebeleştirilmesi bir süreç olarak değil tahakkuk süreci olarak açıklanmaktadır. 2010 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve ‘de ise muhasebeleştirmeyi bir süreç olarak dikkate almıştır. Mevcut Kavramsal Çerçeve’de, söz konusu finansal tablo kaleminin işletmeye ekonomik fayda sağlaması veya ekonomik fayda sağlayacak bir varlığın işletmeden çıkmasının muhtemel olması durumunda ilgili varlığın maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerektiğini ve “önemlilik” ilkesine göre muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Önemlilik ilkesi; bir hesap kaleminin veya finansal olayın ağırlığının ve nispi değerinin, finansal tablolara dayalı olarak verilecek değerlemeleri veya kararları etkileyebilecek düzeyde olması anlamına gelir. Önemli muhasebe kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususlar finansal tablolara dahil edilmelidir. Revize Kavramsal Çerçeve ’de bu esasların yerine “gerçeğe uygun sunum” ve “ihtiyaca uygunluk” gelmiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolara göre karar verdiği dikkate alındığında, finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun olarak sunulması ve ihtiyaçlara göre hazırlanması gerekmektedir. Finansal tablo unsurları tanımında yer alan bir unsurun finansal tablolarda eksik yer alması sunulan finansal bilgiyi faydasız kılmış olacaktır. Belli başlı durumlarda finansal tablo unsurlarının doğru bir şekilde finansal tablolara aktarılması her zaman ihtiyaca uygun bilginin sağlanmış olması anlamına gelmeyebilir. Bu gibi durumlar için Kavramsal Çerçeve “ihtiyaca uygunluk” ifadesini tanımlamak için iki esas belirlemiştir. İlk esas “mevcudiyet belirsizliği” ikinci esas ise “ekonomik fayda girişi veya çıkış olasılığının düşüklüğü” dür. Varlık veya yükümlüğünün mevcut olmadığı ve/veya ekonomik yarar sağlayan varlık ya da kaynağının giriş veya çıkışının belirsiz olduğu varsayımının bulunduğu durumlarda örneğin, TMS-19 kapsamındaki çalışanlara sağlanan faydalar ve borçlar, hukuki süreçleri devam eden davalar gibi olaylarda her zaman ihtiyaca uygun bilgi sağlanamayacağında finansal tablo dışı bırakılmıştır. Revize Kavramsal Çerçeve ‘de, bir diğer muhasebeleştirme kriteri olan gerçeğe uygun sunumunun kriterleri belirleyen üç önemli madde vardır; ilk “ölçüm belirsizliği”, ikinci “muhasebe uyumsuzluğu” son olarak “sunum ve açıklama” yer alır. Varlık veya kaynağın değerini ölçümünün tahmininde belirsizlik düzeyinin yüksek olması durumunda muhasebeleştirilirken gerçeğe uygun olarak sunulmamış olacağından finansal tablo dışı bırakılmalıdır. Bu duruma örnek olarak TMS- 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar kapsamına giren şarta bağlı borçlar verilebilir. Defter-i kebir, yevmiye

defteri gibi muhasebe defterlerinde ve belgelerinde yer alan kayıt ya da tutarların eksik ya da yanlış yansıtılması gerçeğe uygun sunumu aykırılık ve muhasebe uyumsuzluğu yaratacağından finansal tablolara alınmaması gerektiği yine Revize Kavramsal Çerçeve ‘de açıklanmıştır. Muhasebenin 12 temel unsurundan da biri olan “tam açıklama” esasına göre finansal tablolarda yer alan tüm bilgiler tanımlanabilir ve açıklanabilir olmalıdır. Bu sebepten Revize Kavramsal Çerçeve “sunum ve açıklama” maddesini gerçeğe uygun sunumun ayrılmaz bir parçası olarak ifade etmiştir. Finansal tablo dışı bırakma durumu varlık veya yükümlüğünün bir kısmının ya da tamamının finansal tablo dışı bırakılmasıdır. 2018 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve’de bu durum açıklanmış olup daha önceki yıllarda yayınlanan Kavramsal Çerçeve’ler de tablo dışı bırakma unsuruna dair açıklamama yapılmamıştır. Raporlayan işletme varlık üzerindeki kontrolünün tamamını veya bir kısmını kaybetmiş ise finansal tablo dışı bırakılmalıdır. Borç için ise tamamının veya bir kısmının raporlayan işletme için bir yükümlüğü kalmadığında, finansal tablo dışı bırakılmalıdır. Belli durumlarda örneğin işletmenin mülkiyet devri yapmadan başka bir kişiye satmak için gönderdiği konsinye mallarda işletmeye halen ekonomik yarar sağladı için finansal tablo dışı bırakılmaz. İşletmelerin finansal tablo dışı bıraktığı varlık ya da yükümlüğü kayıtlarından çıkarana kadar da gerçeğe uygun olacak şekilde sunmalıdır (Sultanoğlu, 2019).

5.7.2.6. IASB Bölüm 6-Ölçüm

Ölçüm, finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlamak ve finansal tabloları oluşturan unsurların gerçek değerini sağlamak için yapılır. Finansal tabloların unsurları olan varlık, kaynak, gelir ve gider kalemlerine uygulanan ölçüm ilkelerinin sonuçları finansal tablolarda raporlanır. Bu durum ölçüm ilkelerinin belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Literatürde ölçme ilkeleri akademisyenlerin ilgisini çeken ve çeşitli açılardan incelenen bir konudur. Tarihsel maliyet, uygulamada şirketler tarafından en yaygın olarak kullanılan ölçüm esası olmasına rağmen, tarihi maliyet esasına göre hazırlanan finansal tablolar bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Mevcut değere dayalı yaklaşımların ortaya çıkması, ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalması, ölçme ile ilgili çalışmaları gündeme getirmiştir (Senel, Tuncay, Önoğlu ve Karslı, 2011).

IASB ve FASB’ın yayınladıkları kavramsal çerçeve ile ilgili olarak yürüttükleri ortak projelerinde, sunulan muhasebe bilgisinin finansal tablo okuyucularının karar vericilere kullanışlı finansal bilginin sunulmasını savunmuştur. İki farklı kurum yaptıkları muhasebe araştırmalarında sunulan kullanışlı finansal bilgi ile ilgili olarak gerçeğe uygun değeri veya

tarihi maliyet kavramlarını ölçüm değeri olarak düşünmüşlerdir. Finansal raporlama için uygun ölçüm kavramının belirlenmesi standart belirleyici kurumlar, düzenleyen işletmeler ve akademisyenler açısından tartışma konusu olmuştur (Gassen, 2010). Finansal raporlamanın temeli varlık ve kaynakların ölçülmesidir. Türkiye finansal raporlama standartları açısından varlık ve kaynakların değerlendirme ölçüleri esas itibariyle; tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değerden oluşmaktadır.

Çerçeve genel olarak iki ölçüm temeli önermektedir: tarihsel maliyet ve akım değeri, geçerli çıkış fiyatı ("gerçeğe uygun değer") veya kullanımdaki değerdir. Bununla birlikte, hangi ölçüm özelliğinin hangi durumda uygulanması gerektiği oldukça belirsizdir. Örnek olarak UFRS 2 – Standardına göre; stok maliyetlerinin ölçümü için kullanılan tekniklere verilebilecek en yaygın olarak kullanılan örnek standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemidir; UFRS 16'ya göre maddi duran varlıklar tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir; UMS 41'e göre ise tarımsal faaliyetlerin özünde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceğine ilişkin bir varsayım vardır.

Kavramsal Çerçeve 2010'da revize olan temel amacı, gerçeğe uygun değer ölçümlerinde tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği artırmaktır, dolayısıyla, gerçeğe uygun değeri gerçekleştirmek için bir çerçeve öngörmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları "en yüksek ve en iyi kullanım" kavramının uygulanması gerektiği kararını yansıtacak şekilde değiştirmiştir; sadece finansal olmayan varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi için; finansal varlıkların ve finansal borçların gerçeğe uygun değerini ölçmek için rehberlik etmektedir.

İşletmelerin varlık ve borçlarının ölçülmesinde temel ölçütlerin belirlenmesi ve ölçümün amacı arasında önemli bir bağlantı vardır. İşletmeler finansal raporlama kapsamında değerlendirme esasları içerisinde tarihi maliyet hesabını tercih etse de gerçeğe uygunluktan uzaklaşılması cari değeri gündeme getirmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ise gerçeğe uygun değere daha fazla yer vermeye başlamıştır (Kaya, 2016).

Muhasebe bilgisinin finansal tablolara aktarılmasında uygulanan ölçüm kriteri önemlidir. Değerleme unsuru olarak iki farklı kriterler uygulanabilir. Bunlar maliyet ve piyasa değeridir. Esas alınan değerlendirme kriterine göre finansal bilginin niteliğine bağlı olan ilgililik raporlamanın niteliksel özelliklerine doğrudan etki eder. Kavramsal çerçevede değerlendirme kriteri olarak bugünkü değer, cari maliyet, gerçekleşebilir değer ve tarihi maliyet yer alır. Bunlardan gerçekleşebilir değer ve bugünkü değer piyasa değeri ilkesi ile ölçülürken; tarihi ve cari maliyet ise maliyet esasına göre ölçülür.

Önerilen diğer önemli değişiklik ise mevcut Çerçeve'de güvenilirlik tanımında yer alan ancak yeni sadık temsil tanımından yoksun olan 'maddi hata ve önyargıdan arınmış' ifadesinin kaldırılmasıdır. Gerçeğe uygun değerin genellikle daha fazla tahmin ve öznellik içerdiğine inanır. Gerçeğe uygun değer, IASB'lerin son zamanlardaki eleştirilerinin çoğunun odak noktası olmasına rağmen ve aynı zamanda kavramsal çerçeve projesi için de böyle olması muhtemeldir, eleştirinin nedenleri çerçevenin diğer unsurlarında yatmaktadır.

Gerçeğe uygun değeri eleştirenler aslında finansal raporlamaya alternatif bir bakış açısı sunarken, görüş genellikle yetersiz bir şekilde ifade edilmektedir.

5.7.2.7. IASB Bölüm 7-Sunum ve açıklama

Şirketler finansal durum ve performansları hakkında bilgileri finansal tablolarında sunarak ve açıklayarak iletirler. Kavramsal Çerçeve'ye göre, finansal tablolarda etkin iletişim, bilgiyi daha anlamlı hale getirir. Bu durum ayrıca finansal tablolardaki bilgilerin anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırır. 2010 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve'nin, finansal tablolarda daha açıklayıcı bilgilere yer vermesi ve bazı tanımların revize edilmesi amacıyla 2018 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeve'nin güncellenerek yayımlandığı yedinci bölümü, "Sunum ve Açıklama" ile ilgilidir (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018). Sunum ve Açıklama bölümü Kavramsal Çerçeve 'ye güncellenerek eklenen son bölümdür. Finansal bilgilerin etkin iletişim yoluyla sunulması, finansal tabloların daha anlaşılır olmasını sağlayarak, birincil kullanıcıların, özellikle mevcut ve potansiyel yatırımcıların, hangi bilgilerin yararlı olduğunu ve dipnotlar ile şirketlerin finansal tabloları arasındaki bağlantıları belirlemesine olanak tanır. Şirketler, yatırımcıları için hangi bilgilerin ilgili olduğunu belirlerse, bunlara uygun şekilde öncelik verirse ve bunları açık ve basit bir şekilde sunarsa, finansal tabloların okunması ve anlaşılması daha kolay olacaktır. Bu, bazen yatırımcılar için ek faydalı bilgilerin eklenmesini ve bazen de önemsiz bilgilerin çıkarılmasını gerektirse de yatırımcıların kararlarını olumlu yönde etkileyecektir.

5.7.2.8. IASB Bölüm 8-Sermayenin kavramları ve sermayenin korunması

İşletmeler, mali tablolarını hazırlarken sermayeyi nominal değeri ile kullanır. Satın alma gücünü ifade eden finansal olarak yatırılan para veya yatırılan sermaye, net değer veya şirket öz sermayesi ile eş anlamlıdır. Fiziki olarak faaliyet gösterebilme yeteneği olarak da tanımlanan sermaye, şirketin üretim kapasitesini gösterir.

Sermayenin korunması kavramı, şirketin sürdürmek istediği sermayeyi nasıl tanımlandığına bağlıdır. Sermaye kavramı ile kâr kavramı arasında bir doğal bir bağlantı

vardır. Söz konusu kavram, hangi faydanın ölçülmesi gerektiğini belirler. Bu kavramın tespiti, bir şirketin sermaye getirisi ile şirketin sermaye artırımını arasında bir ayrım yapabilmek için bir ön koşuldur. Yalnızca sermayenin sürdürülmesi için gerekli varlık girişlerinin üzerindeki varlıklardaki artışlar kazanç olarak tanımlanabilir ve dolayısıyla sermaye getirisi olarak kabul edilebilir. Böylece giderler düşüldükten sonra kalan tutar kâr olarak belirlenir. Giderler gelirden büyükse, kalan net zarardır.

Ölçüm esaslarının seçimi ve sermaye koruma kavramları, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak muhasebe modellerini belirler. Farklı muhasebe modelleri, değişen derecelerde uygunluk ve güvenilirlik gösterir. Diğer alanlarda olduğu gibi, yönetim uygunluk ve güvenilirlik arasında bir denge kurmayı amaçlamalıdır. Kavramsal Çerçeve, çeşitli muhasebe modellerine uygulanabilir ve ayrıca finansal tabloların seçilen konseptte uygun olarak hazırlanması ve sunumu konusunda rehberlik sağlar (KGK, 2018).

IASB, 2018 yılında yayınladığını Kavramsal Çerçeve'nin 8.bölümünde yer alan sermaye, sermayenin korunması ve karın belirlenmesi kavramlarında da herhangi bir değişiklik yapmamış olup 2010 yılında yayınladığı şekilde aynı bırakmıştır.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Muhasebe, ilk çağlardan günümüze kadar her zaman ihtiyaç ve sorunları çözmek için başvurulan bir alan olmuştur. İşletme faaliyetlerinin artması, sermayenin evrenselleşmesi, çok uluslu şirketlerin oluşması, iş ve yatırım ortamındaki değişiklikler doğal olarak muhasebenin gelişmesine neden olmuştur. Bu gelişmeden hareketle şirketlerin hazırlayıp sundukları mali tabloların herkes tarafından kabul edilen ortak bir anadilde hazırlanması gerekmektedir.

Çalışmamda, IASB ve FASB kurumlarının ortak bir anadil için ortaklaşa yürüttüğü Kavramsal Çerçeve projesinin finansal tablo kullanıcıları için önemini, amaçlarını ve hedeflerini araştırdım.

Enron ve Parmalat gibi uluslararası ölçekte yaşanan skandallar, muhasebe ve finans alanında yaşanan sorunlar, ortak bir finansal raporlama çerçevesinin gelişim sürecine doğrudan ve dolaylı olarak katkı sağlamıştır. Finansal raporlama çerçevesini oluşturmak için uluslararası kurum ve kuruluşlar ortak muhasebe standartları üzerinde çalışmaya başlamıştır. Bu kurum ve kuruluşların başında gelen IASB ve FASB finansal tablolarının sunumunu ve ölçüm esaslarını ele alan standartlar yayınlamıştır. Her iki kurum da yayınladıkları standartlara ek olarak, Kavramsal Çerçeve adlı standart dışı bir kılavuz da yayınlamışlardır. Kavramsal Çerçeve, finansal raporlamanın düzenlenmesinde önemli yararlar sağlamıştır. Kavramsal Çerçeve'nin yayınlanması, muhasebe ve denetim sistemlerinin düzenlenmesi gibi birçok standarda katkı sağlamıştır.

Hazırlanan Kavramsal Çerçeve, standartların anlaşılmasına, uygulanmasına ve muhasebe politikalarının kapsamının yorumlanmasına da katkı sağlamıştır. Ayrıca hazırlanan mali tabloların şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından standartlara paralel olarak geliştirilmesine yardımcı olmuştur.

Yayımlanan Kavramsal Çerçeveler, aralarında farklılık içermesi nedeniyle önemli tartışmalara yol açmıştır. FASB'nin Kavramsal Çerçevesinin bazı noktalarda başarısız olduğu, özellikle olgunlaşma evresi olan 80'ler ve 90'larda dile getirilmiştir. Kavramsal çerçeve projesi, özellikle işlevsel açıdan oldukça sorunlu bulunmuştur. (Hines, 1991). FASB'nin Kavramsal Çerçevesi, o dönem yetkili olan FASB yönetim kurulu üyeleri arasında da anlaşmazlıklara neden olmuştur. Bu anlaşmazlık; Muhasebeleştirme ve ölçümle ilgili mali tablolara ne koyulacak ne zaman koyulacak ve ne miktarda ilişkilendirilecek gibi çok önemli konuları ele alan SFAC No. 5 (FASB, 1984) başı çekmiş ve geleneksel maliyet

sisteminin mi yoksa mevcut piyasa değerinin mi kullanılacağı sorusuna ilişkin olarak ikiye bölünmüştür. Solomon'a (1986 aktaran Hines, 1991) göre, SFAC No. 5, kazanç kavramının analizi, icra sözleşmelerinin tanınması, uzun vadeli sözleşmelerin ele alınması, değerleme ve amortisman, envanter gibi zor ama önemli konularla başa çıkmakta başarısız olmuştur. Ayrıca, o dönemde yayınlanan Kavramsal Çerçeve'nin iç tutarsızlık, belirsizlik ve doğrulanmamış varsayımlar gibi eksiklikleri olduğunu da belirtmek gerekir.

FASB ve IASB çerçevelerinin öncelik düzeyinde de farklılıklar bulunmaktaydı. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak finansal tabloları hazırlayan yöneticilerinin işlem, olay ve koşul için özel olarak geçerli bir standart veya yorum yoksa, IASB'nin Çerçevesini dikkate almaları gerekebiliyordu. FASB'nin çerçevesi ise, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) hiyerarşisinde daha düşük bir konuma sahipti ve kuruluşların mali tabloları hazırlarken bu kavramları dikkate almaları zorunlu değildi. Nisan 2005'te, FASB, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Hiyerarşisi başlıklı bir Taslak Finansal Muhasebe Standartları Beyanı yayınladı ve Kavramsal Çerçeveye öncelik vermeyi amaçladığını belirtti. Ancak bu gerçekleşmedi (Gornik-Tomaszewski ve Choi, 2018).

Hem FASB hem de IASB çerçeveleri çeşitli nedenlerle eleştirilmiştir. Çerçevelerin bazı açılardan tutarsız olduğu ve bazı noktaların net olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. FASB Çerçevesinin başlangıçta planladığı yönleri de nihai olarak tamamlanamamıştır (Bullen ve Crook, 2005).

IASB ve FASB yayınlamış oldukları Kavramsal Çerçeve'ler üzerinden birbirlerini de eleştirmişlerdir. Örneğin, FASB yayınladığı kavramsal çerçevede IASB'nin varlık tanımını eleştirmiştir. Mülkiyet haklarına dayalı bir varlık tanımının muhasebe politikası için çıkarımların efektif olmadığını ve önerilen tanımın benimsenmesinin finansal raporlamaya potansiyel faydalarını belgenin sonuç bölümünde tartışılmadan önce değerlendirilmiştir.

2002 yılındaki Norwalk Anlaşması ile FASB ve IASB ortak Kavramsal Çerçeve projesi için iki kurumun ilkelerine dayalı, uluslararası düzeyde yakınsak muhasebe standartlarının geliştirilmesi için en iyi temeli sağlamak amacıyla hem kapsamlı hem de kendi içinde tutarlı olacak ortak bir kavramsal çerçeve geliştirmek üzere bir araya gelmiştir.

FASB ve IASB kavramsal çerçeveleri önemli ölçüde farklı olmasa da her iki kurum kavramsal çerçevelerini birleştirmede yalnızca sınırlı bir başarı elde etmiştir. Yaklaşık olarak altı yıllık bir süreçten sonra, yalnızca finansal raporlamanın amacı ve faydalı bilgilerin niteliksel özellikleri tam olarak birleştirebilmişlerdir. Her iki kurum da raporlama, ölçüm ve

mali tablo unsurları üzerinde birlikte çalışırken, kavramsal çerçeve projelerini bağımsız olarak yürütmektedirler.

Yakın zamanlarda, IASB kavramsal çerçevesinin gözden geçirilmiş bir versiyonunu henüz yayınlarken, FASB sadece daha önemli ve etkili müzakerelere başlamıştır. Her iki projenin başarısı sadece muhasebe standartlarının belirlenmesi için değil, muhasebe eğitiminin geleceği için de son derece önemlidir.

IASB'nin ihtiyaçlar doğrultusunda, 2010 ve 2018 yıllarında iki Kavramsal Çerçeve daha yayınlanmıştır. 2018'den sonra yapılan bazı çalışmalar, Kavramsal Çerçeve-2018'in kullanıcılarına şirketlerin finansal durumu hakkında güvenilir bilgilere zamanında erişim sağlaması gerektiğini öne sürmüştür (Dhanda ve Mangala, 2018).

IASB tarafından yayınlanan Kavramsal Çerçeve'lerde dikkat çeken ayırım değerlendirme kriterlerinde olmuştur. Mevcut Kavramsal Çerçeve 'den farklı 2018 senesinde yayınlanan Revize Kavramsal Çerçeve'de tarihi maliyet ve piyasa değeri olarak ikiye ayrılmıştır. Gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve cari maliyet piyasa değeri başlığı altında gruplandırılmıştır. Bu revizenin ana nedeni, gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve cari maliyetin aslında bugünkü değerinin bileşenlerini oluşturduğu için olduğu düşünülmüştür.

Dikkate değer bir diğer sorun, UFRS 16 Kiralama İşlemleri hükümlerinin yalnızca Kavramsal Çerçeve kapsamında gerekçelendirilmemesidir. Yazarlar bunu yüksek uygulama maliyetlerine bağlamışlardır. Ayrıca, IASB'nin kiralama muhasebesi gerekliliklerini doğrulamak için uygun kavramları kullanmadığı durumlar da vardır (Kabir ve Rahman, 2018). UFRS 16-Kiralama İşlemleri'nde finansal kiralama ve faaliyet kiralaması sınıflandırması kaldırılmıştır. Tüm kiralama işlemleri için aynı muhasebe modeli getirilmiştir. Kiracının, kiralamayı yasal şeklinden ziyade Kavramsal Çerçeve'nin varlık ve yükümlülük tanımına göre muhasebeleştirmesini tavsiye eder. Bu durum, güncellenen Kavramsal Çerçeve'de finansal raporlama kavramlarının eksik olduğunu göstermektedir.

IASB'nin son yıllardaki başarıları dikkate değerdir. Ancak UFRS'nin benimsenmesi veya resmi olarak tanınması standartlarla desteklenmelidir. Bunun gerçekleşmesi için, standartların altında yatan kavramsal çerçeve üzerinde anlaşma sağlanmalıdır. Kavramsal çerçeveyi revize etmeye yönelik mevcut devam eden proje bu sürecin önemli bir parçasıdır.

Özellikle yönetim hedefinin rolü ile ilgili olarak, kavramsal çerçevede çözülmesi gereken bazı önemli kültürel farklılıklar vardır. Bu farklılıklar, UFRS'nin uygulandığı farklı piyasa koşulları ve kurumsal yönetim sistemleri ile ilgilidir.

Gelecekte finans ve muhasebe dünyasında yaşanacak herhangi bir gelişme hem literatürde hem de akademik alanda yeni bakış açılarının ortaya çıkmasına ve bunun sonucunda ifadelerin yeniden tanımlanmasına yol açacaktır. Finansal raporlama süreçleri de bu uyum süreçleri ile ilerleyecek ve gelişecektir. Muhasebe standartları 1978'den bu yana çok yol kat etmiştir. Globalleşen dünyaya ayak uydurmak ve şirket verilerinin birbiriyle uyumlu olmasını sağlamak için önemli standartlar geliştirilmiştir. Kat edilen mesafe önemli olsa da endüstri ve akademik çevrelerin üzerinde anlaşmaya vardığı bir kavramsal çerçeveye ve bu bağlamda oluşturulacak evrensel muhasebe standartlarına ulaşmak için daha kat edilmesi gereken uzun bir yol vardır. Çalışmalarda eleştirilen noktalar araştırılarak tüm paydaşların ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir çerçeve önerilmelidir.

Bu noktada yeni bir çerçevenin geliştirilmesine yönelik mevcut çalışmalar önerilmektedir. Bu çalışmada her iki kurumun yayınladığı kavramsal çerçeveleri içerik, önem ve gelişim süreçleri açısından inceledim. Başlangıç noktam, finansal raporlama için kavramsal bir çerçevenin etkileriydi.

İkinci olarak, Kavramsal Çerçeve'nin fiili muhasebe düzenlemeleri ve finansal tablolaradaki bilgi içeriği arasındaki dağılımın rollerini araştırdım. Bu nedenle, finansal raporlamanın düzenlenmesinde faydalı olan bir dizi temel kural olarak kavramsal çerçevenin rolünü ve içeriğini analiz etme yoluna girdim. Kavramsal bir çerçevenin odak noktası, muhasebenin karşılaştırmalı avantajı olmalıdır. Muhasebe, karar verme sürecinde her zaman başvurulacak bir bilgi kaynağıdır. Muhasebe verilerinin: (1) firmanın dış taraflarla olan mali ilişkisine ve resmi kurallarına dayalı olması; (2) denetime tabi olması; (3) bilgilerin birim veya departmanlar üzerinden toplanarak gereceğe uygun bir şekilde işlenmesi; (4) manipüle edilmesi zordur. Muhasebe sisteminin ve bilgilerinin karşılaştırmalı üstünlüğü korumada yardımcı olması kavramsal çerçevenin önemli bir rolüdür.

IASB'nin 2013 yılında yayınladığı tartışma metnindeki geri dönüşlere bağlı olarak varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak Kavramsal Çerçeve 'de tutarlı, yeni ve sağlam bir çerçeve geliştirmeye önemli ölçüde yardımcı olduğu göstermektedir. IASB muhasebe standartlarını belirlerken ve geliştirirken, Kavramsal Çerçeve'nin, temel alaka düzeyine sadık, objektif kriterlere dayalı olarak yapılmalıdır. Kavramsal Çerçeve, kiralama işlemleri, maddi olmayan varlıklar ve finansal olmayan yükümlülükler gibi tartışmalı konuların ele alınmasında rehberlik sağlayan muhasebe standartlarının tutarlı bir şekilde geliştirilmesi için temel oluşturur. Bununla birlikte, yeni Kavramsal Çerçeve'nin tutarlı olma hedefini karşılayıp karşılayamayacağı şüphelidir.

Çalışmalarım sonucunda Kavramsal Çerçeve'nin geliştirilmesi ve kullanılmasına yönelik önerilerim şunlardır; İlk olarak olağan gelir veya ertelenmiş gelir kavramlarının ne ölçüde ve hangi koşullar altında finansal bilgilerin amaçlarına uygun hale getirildiğinin araştırılması gerektiğini düşünüyorum. İkincisi, uygunluk ve gerçeğe uygun sunum ile ilgili yargı kriterlerinin değerlendirilmesi ve tartışılması, finansal tablolara alma ve tablo dışı bırakma bölümünde geliştirilmesi gereken önemli bir faktördür. Standartların geliştirilmesi için gerekli kriterlere ilişkin tüm katkıları ve görüşleri dikkatle değerlendiren bir yasal sürecin olması gerektiğine inanıyorum. Her standarda ilişkin sonuç dayanağı, Kurul'un Kavramsal Çerçeve'deki tanıma kriterlerini uygunlukları ve gerçeğe uygun sunumları açısından nasıl değerlendirdiğini ayrıntılı olarak açıklamalıdır. Varlık veya borçların muhasebeleştirilmesine ilişkin kararlar alırken, IASB'nin bu standartlarda yer almayan varlık ve borçlara ilişkin muhasebe kriterlerini içeren genel bir standart (veya Kavramsal Çerçevede ayrı bir bölüm) geliştirmesi gerekir. Son olarak, Finansal raporlamanın altında yatan kavramlar hakkındaki fikirler zamanla değişebileceğinden, Kavramsal Çerçeve'nin yaşayan bir belge olarak ele alınması gerektiğine inanıyorum. Kavramsal Çerçevenin sürekli olarak yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. IASB'nin mevcut Kavramsal Çerçevesinden sapmaların dikkatle incelenmesi ve her bir standardın sonuçlarına ilişkin gelişmiş önem ve biçiminin anlaşılır duruma gelmesinde standart belirleme kararları için netlik sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- 660 sayılı Kamu Gözetimi. (2011, Kasım 2). Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. *Resmî Gazete*, 28103.Accounting Principles Board (1970). Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises. *New York: The American Institute of Certified Public Accountants*.
- Agoglia, C.P., T.S. Douplik, And G.T. Tsakumis. (2011). Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence Of Standard Precision And Audit Committee Strength On Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review*, 86(3), 747-767.
- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2001). *Finansal Tablolar ve Mali Analizi Teknikleri* (Cilt 7.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alchian, A. A. (1697). *Pricing And Society*. Westminster: The Institute Of Economic Affairs.
- Alkan, B. Ş. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Kavramsal Çerçeve Projesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 28(145), 107-134.
- Alkan, D. B. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Kavramsal Çerçeve Projesi. *Mali Çözüm*, 107-133.
- Allen, L. (2003). *The Global Financial System 1750-2000*. London: Reaktion Books.
- Altıntaş, T. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 162-174.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartı* (1 B.). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Arar, İ. (1968). *Hükümet Programları 1920-1965*. İstanbul: Burçak Yayınevi
- Arsılanlı, Halil. (1961). Anonim Şirketler, C. IV-V, Anonim Şirketin Hesapları, Anonim Şirketin İnfisahı ve Tasfiyesi, İstanbul
- Atasoy, V. (1993). Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Sorunu. Ankara: *Nurol Matbaacılık*.

- Aytulun, A. (2017). Meslek Mensubu Gözü ile Bağımsız Denetim Ve Meslekte Beklentilerimiz. *TMUD*.
- Baker, R And Penman,S. (2018). Moving The Conceptual Framework Forward: Accounting For Uncertainty. *Contemporary Accounting Research*.
- Balkaran, L. (2019). The Rise of Accounting, Auditing, and Finance: Key Issues and Events That Shaped These Professions for Over 200 Years Since 1800. Nova.
- Bank, W. (2005). *Financial Sector Assesment-A Handbook*. Washington: World Bank Institute.
- Braudel, F. (2004). *Maddi Uygarlık: Mübadele Oyunları*. Ankara: Imge Kitabevi.Bullen, H. G., and Crook, K. (2005). FASB and IASB: Revisiting the Concepts: A New Conceptual Framework Project. pp. 1–17
- Can, A. V. ve Esen, S. (2010), "Osmanlı Muhasebe Sistemi ve 1530 Yılına İlişkin Yapılan Kayıtların Işığında Bir Osmanlı Livası: Prizren", 2. *Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi*, Prizren.
- Canning, J. B. (1929). *The Economics Of Accountancy* . New York: Ronald Press Co.
- Çelik, O. (2005). Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 89-119.
- Çelik, O. (2007). İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi, *Siyasal Kitabevi*, Ankara.
- Degos, J.G. & Mattessich, R. (2003). Accounting Research İn The French Language Area: The First Half Of The 20th Century. *Review Of Accounting And Finance*, 2/4, 110-128.
- Dhanda, M., Mangala, D., (2018), Earnings Management: Conceptual Framework and Research Developments (2018). *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, Vol. XVII, No. 4, pp. 7-20
- Durak, G. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi. *Vergi Dünyası*, Sayı 368, 38-45.
- Delloitte. <https://www.iasplus.com/en>. Conceptual Framework for Financial Reporting 2018: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework#link0>
- Erkural, K. (1974). *Muhasebe*. İstanbul.

- Ernst&Young. (2018). *Applying IFRS IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: Ernst & Young Global Limited.
- Evans, T. G. (2003). *Accounting Theory: Contemporary Accounting Issues*. Mason, Ohio: Thomson/South-Western.
- FASB. (1985). *Statement of financial accounting concepts 6.(SFAC 6)*. Norwalk,CT.
- Fatih, Ö. v. (2010). Vergi Kanunlarıyla Geliştirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 113-128.
- Fernandez P., Three Residual Income Valuation Methods and Discounted Cash Flow Valuation, 2002
- Fischer, J. M. (2000). Luca Pacioli on Business Profits. *Journal of Business Ethics*, 299-312.
- Foster, J. M., & Johnson, L. T. (2001). Why Does The FASB Have A Conceptual Framework? *Financial Accounting Standards Board*.
- Gassen, J. A. & Schwedler (2010). “The Decision Usefulness Of Financial Accounting Measurement Concepts: Evidence From An Online Survey Of Professional Investors And Their Advisors. *European Accounting Review*, 495-509.
- Gornik-Tomaszewski, S., & Choi, Y. C. (2018). The conceptual framework: Past, present, and future. *Review of Business*, 38(1), 47-58.
- Gökten, P. O. (2013). *Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma*. Ankara.
- Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar-1*. Cilt. İstanbul: Avcıol Basım.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*. İstanbul: İstanbul Y.M.M.Odası.
- Uzmanları Derneği- 1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 19-49
- Güvemli, O., Aytulun, A. & Şişman, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe
- Güvemli, O., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarını Uygulama Dönemi (1950-1980). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (14), 157-201.
- Hendriksen, E. S. (1965). *Accounting Theory*. Homewood, 111.: Richard D. Irwin. Inc., 19&5.
- Hendriksen, E. (1977). *Accounting Theory*. Illinois: Mcgraw-Hill.

- Hiçşmaz, M. (1958). Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Pacioli Eserleri ve Tesirleri. Ankara: Ajans Türk Matbaası.
- Hines, R. D. (1991). The FASB's conceptual framework, financial accounting and the maintenance of the social world. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 313-331.
- Holthausen R.W. & Watts, R.L. (2001). The Relevance Of The Value-Relevance Literature For Financial Accounting Standard Setting. *Journal Of Accounting And Economics*, 3-75.
- Hylton, D. (1965.). On Matching Revenue With Expense. *The Accounting Review*, 40(4), 824-828.
- IASB, I. A. (2018). *Conceptual Framework For Financial Reporting*.
- İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart,74, 25-43.
- Inanga, E. L., & Schneider, W. B. (2005). The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 227-248.
- Kabir, H., Rahman, A., (2018), How Does the IASB Use the Conceptual Framework in Developing IFRSs? An Examination of the Development of IFRS 16 Leases. *Journal of Financial Reporting* In-Press.
- Kamu Gözetimi Kurumu (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. Ankara: Resmî Gazete (30578 Sayılı).
- Kamu Gözetimi Kurumu (2020). Kamu Gözetim Kurumu: <https://www.kgk.gov.tr/> Adresinden Alındı
- Karabayır, M. E. (2010). KRONİK-Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 195-198.
- Kaya, H. P. (2019). Finansal Durum Tablosu Unsurlarının Ölçüm Esasları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 835-855.
- Kaya, U. (2011). Muhasebe Vergi Kanunları Etkileşiminin Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 177-201.
- Kaya, U. (2016). Finansal Bilgi Kullanıcıları Açısından Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetim Dergisi*, 138-152.

- Kirazcı, M. ve Köse, T. (2002). IASC, FASB ve TMMOB'deki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 77-103.
- Kohler, E. (1963). Why Not Retain Historical Cost? *The Journal Of Accountancy*.
- LIU, Xiaoyan and Yunan LIU (2009), “Applying Reporting of Comprehensive Income in China”, *International Journal of Marketing Studies*, Vol. 1, No. 2; 74-77.
- Littleton, A. C. And V. K. Zimmerman. (1962). *Accounting Theory: Continuity And Change*. New York.: Prentice-Hall.
- López, B. B., Alijarde, I. B., & Julve, V. M. (2002). The IPSAS Approach: A Useful Tool for Accounting Reform in Europe? In *Innovations in governmental accounting* (pp. 85-97). Springer, Boston, MA.
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., & Hanekom, B. (2012). *Wiley IFRS 2013: Interpretation and application of international financial reporting standards*. John Wiley & Sons.
- Max, W. (2008). *Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu*, (Z. Gürata, Çev.) Ankara: Ayraç Yayınları.
- Murat Ocak, Fırat Coşkun Güçlü. (2014). Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 123-135.
- Magnus Orrell, Deloitte & Touche LLP, “IASB Proposes Revisions to Its Conceptual Framework”, 2015, 22(22).
- McKendrick, N. (1970) Josiah Wedgwood and Cost Accounting in the Industrial Revolution. *The Economic History Review* 23(1), 45–67.
- Mugan, Can Ş. ve Akman, Nazlı H. (2005), “Convergence to International Financial Reporting Standards: the case of Turkey”, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol:2, No.1/2, 127-139.
- Öz, E. ve Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(1).
- Övgün, B. (2009). Türkiye'de Kamu İktisadî Teşebbüsü Olgusu. *Mülkiyeliler Birliği Vakfı*.
- Öztürk, E. ve Öktem, B. (2019). Revize Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Günümüz Raporlama Düşüncesi Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 29(154).
- Özçelik, S. (2009), *Muhyeddin Muhammed'in Mecma'ü'l Kavâ'id Adlı Eseri (Giriş İnceleme- Metin-Sözlük)*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Türk Dili ve Edebiyatı Anabilim Dalı, İstanbul.

- Öztürk, E. (2015). Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme. *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies* , 17-33.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Parlakkaya, R. (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Uyumlaştırma Çalışmaları”. *İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 119-139.
- Riahi-Belkaoui, A. (1981). *Accounting Theory*. Harcourt .
- Sander, Oral (2012). *Siyasi Tarih – İlkçağlardan 1918’e* (23. Baskı). Ankara: İmge Kitabevi.
- Sombart, Werner (2008).
- Sarıoğlu, K. ve Türel, A. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir (Kâr) Tablosu:Kullanılan Dil Üzerine Eleştiri Ve Sunum Şekli Tercihleri Üzerine Bir Araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 82-94.
- Schmandt-Besserat, D. (2006). *How Writing Came About*. USA: University Of Texas Press.
- Schuetze, W. P. (1993). What Is An Asset? *Accounting Horizons*, 66-70.
- Seçkin, G. ve Uğurluel, G. (2007). Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 229-236.
- Selvi, Y. (2002). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi’nin Sidney Toplantısından Notlar. *Mali Çözüm Dergisi, İSMMMÖ, Ocak Şubat Mart*.
- Senel, S. A., Tuncay, M., Önoğlu, Ö., Karşlı, C. (2011). Türkiye muhasebe standartlarında yer alan bir değerlendirme ölçüsü: gerçeğe uygun değer. *E-Journal of New World Sciences Academy Social Sciences*, 6(1), 48-76.
- Sevilengül, P. (2009). *Genel Muhasebe* (15.Baskı B.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- SPK. (2008). *Seri:XI No:29 Sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği*,. Ankara.
- Sprouse, R. & Moonitz, M. (1962). *A Tentative Set Of Broad Accounting Principles For Business Enterprises*. New York: AICPA.
- Sultanoğlu, B. ve Özerhan, Y. (2018). Muhasebe Teorisi ve Yeni Kavramsal Çerçeveye Göre Varlık, Borç ve Özkaynak Kavramlarının Tanımı ve Sunumu: Ülkelerarası Karşılaştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 319-346.
- Sultanoğlu, B. (2019). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: Değişiklikler ve Karşılaştırmalar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(57), 195-220.

- Süer, A. Z. (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler. *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu- Uluslararası Muhasebe Sempozyumu (16- 19 Nisan)*. İstanbul.
- Taylor, R. (2018). The Name of Pacioli. *The Accounting Review*, 69-76.
- Tetik, N. ve Karaca, H. (2020). Tek Düzene Geçişte Kritik Kurum Olarak Umumi Murakabe Heyeti'nin (Yüksek Denetleme Kurulu) Rolü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (19), 81-96.
- Thaler, R. (1985). Mental accounting and consumer choice. *Marketing Science*, 4(3), 199-214.
- Turan, Z. ve Çelik, Y. (2019). Yeni Kavramsal Çerçevenin Finansal Raporlama Açısından İncelenmesi. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 92-106.
- UKEssays. (November 2018). The Importance of the Conceptual Framework for Accounting. Retrieved from <https://www.ukessays.com/essays/accounting/the-importance-of-the-conceptual-framework-for-accounting-accounting-essay.php?vref=1>
- Yamey, B. (2005). The Historical Significance Of Double-Entry Bookkeeping: Some Non-Smbartian Claims. *Accounting, Bussiness & Financial History* .
- Yereli, A. (2015). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Dayanışma Dergisi*, 28-36.
- Yeşiloğlu, H. (1997). “Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler”. *ISMMO III. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu*.
- Zhang, Y. (2011). Accounting And Neoliberalism: A Critical Reading Of IASB/FASB's Conceptual Framework For Financial Reporting 2010.
- Zimmerman, A. B. & Bloom, R. (2016). The Matching Principle Revisited. *Accounting Historians Journal*, 43(1), 79-119.