

İŞLETMELERDE KAMUYU AYDINLATMA YÖNÜNDEN FİNANSAL BİLGİLERİN BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLANMASI

Doç.Dr. Aytan Ersoy
Marmara Üniversitesi
Sos.Bil.MYO.Öğretim Üyesi

Günümüzde işletmelerin pek çok alanda faaliyet gösterir hale gelmiş olmaları faaliyetlerin bölümlenmesi ve ayrı ayrı takip edilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İşletmelerin bölümsel faaliyet sonuçlarına ait bilgilere olan ihtiyaç üretilen ürünlerin çeşitlenmesiyle daha da artmıştır. Burada, işletmeler hem hacim, hem de kaynak itibariyle büyümeleri ve sermaye piyasalarının gelişmesi etkili olmuştur. Sermaye piyasalarında yatırım fonlarının, bankaların, sigorta şirketlerinin ağırlıkları artmaya başlamış ve piyasaya uzun vadeli fonlar sunar hale gelmişlerdir. Gerek kurumsal yatırımcılar, gerekse bireysel yatırımcılara profesyonel yatırım ve aracılık yapan kuruluşlar hizmet vermektedirler. Bu profesyonel kuruluşlar, yatırımcılarına yol gösterirken yatırım yapılacak işletmelerin bölümsel bilgilerine de ihtiyaç duymaktadırlar. Bunların yanı sıra ortaklar, işletmeye borç verenler de bölümsel bilgilerle yakından ilgilenmektedirler. Bu nedenle, işletme içindeki ve dışındaki bilgi kullanıcıları işletmelerden bölümsel bilgi talep eder hale gelmişlerdir.¹

Standardın (UMS-14) amaç kısmında da belirtildiği gibi; finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında bir bütün olarak daha iyi bilgi edinebilmesi ve daha isabetli karar verebilmesi için finansal bilgilerin üretilen farklı türdeki ürün ve hizmetler ile işletmenin faaliyet gösterdiği coğrafi bölgeler bazında raporlanmasına ilişkin prensipleri belirlemektedir.

Bu standarda göre, işletmeler endüstriyel ve coğrafi bölümlere ayrılır: Şöyleki;

1. Endüstriyel bölüm: Belirli bir mal veya hizmeti ya da birbirleriyle ilişkili mal veya hizmet grubunu sağlama veya risk ve getiri açısından işletmenin diğer bölümlerinden farklı özellikler taşıma anlamında, işletmenin diğer bölümlerinden farklı özelliklere sahip bölümlerdir. Mal veya hizmetlerin birbirleriyle ilişkili olup olmadığının belirlenmesinde, aşağıdaki etkenlerin dikkate alınması gerekir:

¹ SAĞLAM, Necdet; “Şirketlerde Bölümsel Faaliyetlerin Raporlanması”, <http://www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?91>.

- a) Mal veya hizmetlerin niteliği,
- b) Üretim süreçlerinin niteliği,
- c) Ürün ve hizmetlerin satıldığı piyasaların türü,
- d) Müşterilerinin tür ve sınıfları,
- e) Malların tesliminde veya hizmetlerin sağlanmasında kullanılan yöntemler,
- f) Bankacılık, sigortacılık veya kamu hizmetlerinde olduğu gibi, düzenleyici mevzuatın niteliği.

UMS-14'e göre bilgilerini raporlayan şirketlere ilişkin endüstriyel bölüm örnekleri şunlardır; ²

ŞİRKETİN ADI	BÖLÜMÜ
Bayer (Almanya)	Sağlık, tarım, polymers, kimyasallar, agfa
Fujitsu (Japonya)	Bilgi teknolojisi
Renault (Fransa)	Otomobil, Ticari araçlar, Finans
Nokia (Finlandiya)	Telekomünikasyon, cep telefonları, diğer faaliyetler.

2. Coğrafi bölüm: İşletmenin, belirli bir ekonomik çevrede mal ve hizmet temin eden ve risk ve getiri açısından başka bir ekonomik çevre içerisinde faaliyet gösteren diğer bölümlerden farklı özelliklere sahip bölümleri. Coğrafi bölümlerin belirlenmesinde, aşağıdaki etkenlerin dikkate alınması gerekir:

- a) Ekonomik ve politik koşulların benzerliği,
- b) Farklı coğrafi bölgelerdeki faaliyetler arasındaki ilişkiler,
- c) Faaliyetlerin yakınlığı,
- d) Belirli bir bölgedeki faaliyetlerle ilgili belirli riskler,
- e) Döviz kontrolüne ilişkin düzenlemeler,
- f) Temel kur riskleri.³

UMS-14'e göre bilgilerini raporlayan şirketlere ilişkin coğrafi bölüm örnekleri şunlardır; ⁴

² GIRNS, David; "Applying International Accounting Standarts", Butterworths, Second Edition - 1999, p.748

³ MİRZA, Ali Abbas; EPSTEIN, Barry; "Wiley IAS 2000"; John Wiley & Sons, Inc., p.723.

⁴ GIRNS, David; "Applying International Accounting Standarts", Butterworths, Second Edition - 1999, p.751

ŞİRKETİN ADI	BÖLÜMÜ
Bayer (Almanya)	Avrupa, Kuzey Amerika, Latin Amerika, Asya, Afrika ve Avusturalya.
Fujitsu (Japonya)	Japonya, Denizaşırı ülkeler
Renault (Fransa)	Fransa, Diğer Avrupa Birliği ülkeleri, Diğer Avrupa ülkeleri, diğer ülkeler.
Adidas (Almanya)	Avrupa, Amerika, Asya/Pasifik, Latin Amerika.

Konuyu daha iyi anlaşılır kılabilmek için işletme bölümlenmesine ilişkin bir örnek (Volkswagen AG 2001 Yıllık Raporuna göre) aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir:

a) Tablo-1: Endüstriyel bölümlenmeye göre⁵;

	Otomotiv	Finansal hizmetler	Konsolidasyon	Volkswagen Grup
Satışlar	80,072	8,468	-	88,540
Bölümlerarası satışlar	363	106	-469	-
Bölüm satışları	80,435	8,574	-469	88,540
Finansman gelirleri	23	3,699	-266	3,456
Bölüm gelirleri	80,458	12,273	-735	91,996
Faaliyet karı	4,625	552	247	5,424
Sermaye yöntemini kullanarak grup şirketlerin kar ve zarar payının hesaplanması	294	-5	-	289
Faaliyetlerden nakit akışı	8,036	2,573	-571	10,038
Bölüm varlıkları	66,665	45,944	13,610	98,999
Grup şirketlerdeki yatırımlar	3,377	21	-	3,398
Bölüm yükümlülükleri	50,801	41,070	-15,160	76,711
Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar	6,529	88	-	6,617
Geliştirme maliyetleri	2,180	-	-	2,180
Kiralamalar	8	6,937	-	6,945
Yatırımlardan nakit akışı	7,763	7,034	394	15,191

⁵ http://volkswagen-ir.irlcomm.de/english_old/content06/table/co_35.html

b) Tablo-2: Coğrafi bölümlenmeye göre 6;

	Almanya	Diğer Avrupa Ülkeleri	Kuzey Amerika	Güney Amerika	Afrika	Asya	Konsolidasyon	Toplam
Satışlar	24,484	35,863	17,832	4,565	1,060	4,736	-	88,540
Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar	3,402	2,146	466	531	28	44	-	6,610
Bölüm varlıkları	54,041	30,842	18,407	5,339	306	2,074	-12,010	98,990

İşletmelerde raporlanabilir bölümler belirlendikten sonra hangi raporlama formatlarının kullanılacağı belirlenmesi gerekir. Şöyleki, birincil bölüm raporlaması formatı olarak endüstriyel veya coğrafi bölümlerin kullanılıp kullanılmayacağı, işletmenin risk ve getirilerinin esas ve temel kaynağı dikkate alınarak belirlenir. İşletmenin risk ve getiri oranları özellikle ürettiği mal ve hizmetlerdeki farklılıklardan etkileniyorsa; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil format olarak raporlanır. Benzer olarak, işletmenin risk ve getiri oranları, özellikle bu işletmenin farklı ülkelerde veya diğer coğrafi bölgelerde faaliyet göstermesinden etkileniyorsa; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil format olarak coğrafi bölümler belirlenirken, ilgili mal ve hizmet gruplarına ilişkin bilgiler endüstriyel bölümler bazında ikincil olarak raporlanır.⁷

Bir işletmenin karşı karşıya bulunduğu risklerin ve farklı getiri oranlarının esasının ve temel kaynağının, dolayısıyla birincil ve ikincil raporlama formatlarının belirlenmesinde; aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısı ile yönetim kurulu ile yöneticilerine yönelik iç finansal raporlama sistemi esas alınır:

a) Bir işletmenin risk ve getiri oranları, hem ürettiği mal ve hizmetlerdeki hem de faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerdeki farklılıklardan önemli bir şekilde etkileniyorsa, ve işletmenin yönetiminde ve yönetim kurulu ile yöneticilerine yönelik iç raporlama sisteminde yöneticiler tarafından matrix yaklaşımının benimsendiği kanıtlanabiliyorsa; birincil bölüm raporlaması formatı olarak endüstriyel bölümler, ikincil bölüm raporlaması formatı olarak da coğrafi bölümler kullanılır.

⁶ http://volkswagen-ir.irlcomm.de/english_old/content06/table/co_36.html

⁷ Sermaye piyasasında muhasebe standartları hakkında tebliğ- Seri:XI, No:25", Resmi Gazete No:25290 (mükerrer), Resmi Gazete tarihi: 15.11.2003, m.511.

b) Bir işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısında ve yönetim kurulu ile yöneticilerine yönelik iç raporlama sisteminde, tek tek mal ve hizmetler ya da ilgili mal veya hizmet grupları ya da coğrafi bölgelerden herhangi birinin esas alınmaması durumunda; bir işletmenin risk ve getirilerinin ürettiği mal ve hizmetlerden ya da faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerden hangisi ile daha fazla ilgili olduğu ve dolayısıyla endüstriyel bölümlerden ve coğrafi bölümlerden hangisinin birincil hangisinin ikincil bölüm raporlaması formatı olarak kullanılacağı işletme yönetimi tarafından belirlenir.

İşletmenin örgütsel ve yönetsel yapıları belirlenirken, risk ve getirilerin temel kaynağı esas alınır. Bir işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısı ile iç finansal raporlama sistemi, olağan koşullarda bölüm raporlaması amaçlarına yönelik olarak işletmenin risk ve getirilerinin temel kaynağına ilişkin en iyi kanıtı teşkil eder. Bundan dolayı, bazı nadir durumlar hariç olmak üzere, bölüm bilgilerinin mali tablolarda raporlanmasında, iç finansal raporlama sisteminde kullanılan esaslar ile aynı esaslar kullanılır. İşletmenin risk ve getirilerinin temel kaynağı birincil bölüm raporlaması formatı olarak, ikincil kaynağı ise ikincil bölüm raporlaması formatı olarak belirlenir.

Bazı durumlarda, bir işletmenin organizasyonu ve iç raporlama sistemi, ürettiği mal ve hizmet türleri veya fa-

aliyette bulunduğu coğrafi bölgelerin her ikisindeki farklılıklardan bağımsız olarak gelişebilir. Örneğin, iç raporlama sistemi, birbiriyle ilişkisiz mal ve hizmet gruplarında oluşan iç bölümlerin ortaya çıkmasıyla sonuçlanacak şekilde, işletmenin hukuki kişiliği esas alınarak belirlenebilir. Bu tür olağan dışı durumlarda, içsel olarak raporlanan bölüm bilgileri bu standardın amacı ile örtüşmez. Buna bağlı olarak, bu maddenin ikinci fıkrasının (b) bendi;

Bir işletmenin risk ve getirilerinin ürettiği mal ve hizmetlerden ya da faaliyette bulunduğu coğrafi bölgelerden hangisi ile daha fazla ilgili olduğunun ve dolayısıyla endüstriyel bölümlerden ve coğrafi bölümlerden hangisinin birincil bölüm raporlaması formatı olarak kullanılacağı işletme yönetimi tarafından belirlenmesi gerekir. Amaç, mal ve hizmetlerle ilgili risk ve getiriler ile coğrafi olarak ilgili risk ve getiriler hakkındaki bilgilere dayanarak, makul bir ölçüde diğer işletmelerle karşılaştırılabilirlik sağlanması, sonuçların anlaşılabilirliğinin artırılması ve yatırımcılar, kredi verenler ve diğerlerince ifade edilen bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasıdır.

Kamuya açıklanacak olan birincil ve ikincil raporlama formatı aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁸

⁸ GIRNS, David; "Applying International Accounting Standards", Butterworths, Second Edition - 1999, p.745

AÇIKLANACAKLAR	BİRİNCİL	İKİNCİL
Satışlar veya işletme hasılatı	+	
Dış müşterilere yapılan satışlar	+	+
Aynı işletmenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlere ilişkin gelirler	+	
Amortisman ve tükenme payı giderleri	+	
Nakit dışı giderler	+	
Bölüm sonucu	+	
Bölüm varlıkları	+	+
Bölüm yükümlülükleri	+	
Aktifleştirilecek masraflar	+	+
Finansal tablolar mutabakatı	+	
<p>Diğer önemli açıklamalar:</p> <p>Bölümlerarası fiyatlandırma esasları</p> <p>Endüstriyel bölümler içindeki mal ve hizmet türleri</p> <p>Coğrafi bölümlerin bileşimi</p> <p>Muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler</p>		

Aşağıdaki tabloda finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması standardı UMS ve TMS açısından incelenmiştir.

UMS-14 FİNANSAL BİLGİLERİN BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLANMASI⁹	TMS-11 FİNANSAL BİLGİLERİN BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLANMASI¹⁰
<p>Amaç</p> <p>Bu standardın amacı; mali tablo kullanıcıları tarafından işletmelerin geçmiş performansının daha iyi anlaşılabilmesi, risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilebilmesi ve işletme hakkında bir bütün olarak daha doğru karar verilebilmesine yönelik olmak üzere, finansal bilgilerin üretilen farklı türdeki ürün ve hizmetler ile işletmenin faaliyet gösterdiği farklı coğrafi bölgeler bazında bölümlere göre raporlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.</p>	<p>Amaç</p> <p>Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasının amacı, işletmenin faaliyette bulunduğu farklı endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerdeki oransal büyüklükleri, kar dağılımları ve büyüme eğilimleri ile ilgili hususlarda bilgi verecek finansal tabloları kullananların, bölümlere ayrılmış bir işletmenin tümü hakkında daha doğru yargıya varabilmelerini sağlamaktadır. Karlılık oranları, büyüme olanakları, gelecekle ilgili beklentiler ve yatırım riskleri çeşitli endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerde büyük farklılık gösterebilir. Bu nedenle, finansal tabloları kullananlar işlem riskini ve geleceğe yönelik beklentileri değerlendirebilmek için, bölümlere ayrılmış bir işletmenin sadece bütünüyle ilgili bilgilere değil bölümler ile ilgili finansal bilgilere de ihtiyaç duyarlar. (Md. 1).</p>
<p>Kapsam</p> <p>Bu standart, bu UMS'ları ile uyumlu olarak düzenlenen tam set mali tablolarda uygulanır. Tam set mali tablolar, UMS'nın "Mali Tabloların Sunumu" adlı standardında tanımlanmıştır. Menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören işletmeler ile bunlarda işlem görmek üzere menkul kıymetlerini ihraç etme aşama-</p>	<p>Standartın İçeriği</p> <p>Bu standart, özellikle farklı endüstri kollarında ve farklı coğrafi bölgelerde faaliyette bulunan işletmenin finansal bilgilerinin bölümlere göre raporlanmasında kullanılır. (Md. 3).</p> <p>Halka açık şirketler, bağlı ortaklıklar ve ekonomik açıdan önemli olan diğer işletmeler, işletme için önemli olduğu kabul edilen endüstri kolları ve coğrafi</p>

⁹ Financial Reporting Standard FRS 14 (Orjinal UMS), http://www.ccde.eov.se/frs/Frs_14.htm

¹⁰ <http://turmob.ore.tr/tmudesk/tdv.html>

<p>sında olan işletmeler bu standart hükümlerini uygulamakla yükümlüdür. Menkul kıymetler borsaları veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmeyen bir işletmenin mali tablolarını bu standart hükümleri ile uyumlu olarak hazırlaması durumunda, bu işletmenin mali tablolarında bölüm bilgilerinin açıklanması zorunlu değildir. Ancak, söz konusu işletmenin bu standart hükümleri ile uyumlu olarak hazırlanmış mali tablolarında bölüm bilgilerini açıklamak istemesi halinde, bu standartta yer alan hükümlere uyulması zorunludur. (m.1-7)</p>	<p>bölgelerle ilgili finansal bilgileri bu standart doğrultusunda açıklamak zorundadır. Hem ana şirketin finansal tablolarının hem de konsolide tablolarının beraber sunulduğu durumlarda bu standarda göre açıklanacak bilgiler konsolide finansal tablolar esaslarına göre sunulmalıdır.(Md. 4).</p> <p>Bu standartta sözü geçen, "bağlı ortaklıklar dahil ekonomik açıdan önemli işletmeler" den kastedilen, gelirleri (satışları), karları, varlıkları veya istihdam düzeyleri faaliyette buldukları ülke için önemli olan işletmelerdir. (Md.5)</p> <p>Bağlı ortaklıklara ait finansal tabloların işletmenin bölümlerine ait bilgiler olarak yayınlanması durumunda, bu bilgiler bölüm bilgileri olarak tanımlanır.(Md.6)</p>
---	--

<p>Tanımlar</p> <p><u>Esas faaliyetler:</u> Bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım veya finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri.</p> <p><u>Muhasebe politikaları:</u> Mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında bir işletme tarafından kullanılan belirli ilkeler, varsayımlar, kurallar ve uygulamalar.</p> <p><u>Hasılat:</u> İşletmenin bir hesap dönemi içerisinde olağan ticari faaliyetlerinden elde ettiği ve sermaye artırımından kaynaklanmayacak şekilde öz sermayede artışa neden olan brüt ekonomik fayda girişi (m.8).</p> <p><u>Endüstriyel bölüm:</u> Belirli bir mal veya</p>	<p>Tanımlar</p> <p>a) <u>Endüstri Kolları:</u> Bu işletmenin başta işletme dışındaki müşterilere olmak üzere, her biri değişik ürün veya hizmet ya da değişik ürün veya hizmet grupları sunan ve birbirlerinden ayırt edilebilen unsurlarıdır.</p> <p>b) <u>Coğrafi Bölümleri:</u> Çeşitli ülke ve ülkelerde, işletmenin içinde bulunduğu özel koşullara uygun olarak saptanan belirli coğrafi alanlar içerisinde faaliyet gösteren ve birbirlerinden ayırt edilebilen unsurlarıdır.</p> <p>c) <u>Bölüm Gelirleri:</u> Bölümle direkt olarak ilişkilendirilebilen veya gerçekçi bir dağıtımla bölüme tahsis edilen, işletme dışındaki gruplarla ve</p>
---	---

hizmeti ya da birbirleriyle ilişkili mal veya hizmet grubunu sağlama veya risk ve getiri açısından işletmenin diğer bölümlerinden farklı özellikler taşıma anlamında, işletmenin diğer bölümlerinden farklı özelliklere sahip bölümler

Coğrafi bölüm: İşletmenin, belirli bir ekonomik çevrede mal veya hizmet temin eden ve risk ve getiri açısından başka bir ekonomik çevre içerisinde faaliyet gösteren diğer bölümlerden farklı özelliklere sahip bölümleri.

Raporlanabilir bölüm: Bölüm bilgileri açıklanması zorunlu olan bir endüstriyel veya coğrafi bölüm (m.9-15).

Bölüm geliri: Müşterilere yapılan satışlardan veya aynı işletmenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerden elde edilenler dahil olmak üzere, işletmenin gelir tablosunda raporlanan hasılatının doğrudan bir bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen kısmı.

Bölüm gideri: Müşterilere yapılan satışlar veya aynı işletmenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerle ilgili giderler dahil olmak üzere, işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan giderlerin doğrudan bir bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen kısmı.

Bölüm sonucu: Bölüm hasılatından bölüm giderlerinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar. Bölüm sonucu topluluk dışı paylara ilişkin ayarlamalar yapılmadan önce belirlenir.

Bölüm varlıkları: Bir bölümün esas faaliyetlerinde kullanılan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirilebilen

işletmedeki diğer bölümlerle gerçekleştirilen işlemlerden kaynaklanan gelirlerdir.

d) Bölüm Giderleri: Bölümle direkt olarak ilişkilendirilebilen veya gerçekçi bir dağıtımla bölüme tahsis edilebilen giderlerdir.(Md. 2)

veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen varlıklar.

Bölüm yükümlülükleri: Bir bölümün esas faaliyetlerinden kaynaklanan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen yükümlülükler

Bölüm muhasebe politikaları: işletmelerin konsolide veya bireysel mali tablolarının hazırlanması ve sunulmasında uygulanan muhasebe politikaları ile bölümlere ilişkin bilgilerin raporlanmasında uygulanan muhasebe politikaları.(m.16)

Birincil ve İkincil Raporlama Formatları

Birincil bölüm raporlaması formatı olarak endüstriyel veya coğrafi bölümlerin kullanılıp kullanılmayacağı, işletmenin risk ve getirilerinin esas ve temel kaynağı dikkate alınarak belirlenir. İşletmenin risk ve getiri oranları özellikle ürettiği mal ve hizmetlerdeki farklılıklardan etkileniyorsa; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil format olarak endüstriyel bölümler belirlenirken, coğrafi bölümler bazındaki bilgiler ikincil olarak raporlanır. Benzer olarak, işletmenin risk ve getiri oranları, özellikle bu işletmenin farklı ülkelerde veya diğer coğrafi bölgelerde faaliyet göstermesinden etkileniyorsa; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik birincil format olarak coğrafi bölümler belirlenirken, ilgili mal ve hizmet gruplarına ilişkin bilgiler endüstriyel bölümler bazında ikincil olarak raporlanır.

Finansal Bilgileri Raporlanacak Bölümler

İşletme raporladığı her endüstri koluna ilişkin faaliyetleri ve raporladığı her coğrafi bölgenin yapısını belirtmelidir.(Md. 10)

Finansal bilgilerin bölümlerin faaliyetlerine göre sunulmasında genellikle endüstri kolları ve coğrafi bölümler esas alınmaktadır. Bir işletme, sürdürmekte olduğu faaliyetler açısından bir sakınca görmüyorsa bu bilgileri her iki esasa göre de raporlayabilir. (Md.11)

Endüstri kolları ile ilgili bilgiler genellikle benzer ürünler ve hizmetler veya müşteri grupları dikkate alınarak sunulur. Coğrafi bölümlerle ilgili bilgiler bazen işletmenin faaliyetlerinin gerçekleştiği bölgeler, bazen faaliyette bulunulan pazarlar, bazen de bunlardan her ikisi birden dikkate alınarak sunulur. İşletmelerin yurt içinde

İşletmelerin örgütsel ve yönetsel yapıları belirlenirken, risk ve getirilerin temel kaynağı esas alınır. Bir işletmenin örgütsel ve yönetsel yapısı ile iç finansal raporlama sistemi, olağan koşullarda bölüm raporlaması amaçlarına yönelik olarak işletmenin risk ve getirilerinin temel kaynağına ilişkin en iyi kanıtı teşkil eder. Bundan dolayı, bazı nadir durumlar hariç olmak üzere; bölüm bilgilerinin mali tablolarda raporlanmasında, iç finansal raporlama sisteminde kullanılan esaslar ile aynı esaslar kullanılır. İşletmenin risk ve getirilerinin temel kaynağı birincil bölüm raporlaması formatı olarak, ikincil kaynağı ise ikincil bölüm raporlaması formatı olarak belirlenir. (m.26-30).

yapmış olduğu faaliyetler genellikle ayrı bir coğrafi bölüm olarak dikkate alınmaktadır. İşletmenin yapmış olduğu ihracatların, toplam faaliyetlerin içerisinde görülebilmesi.(Md. 12) İşletme bölümleri, bağlı işletmeler ve şubeler gibi örgütsel sınıflamalar, normal olarak yönetimin ihtiyaçları göz önünde bulundurularak belirlenir. Bu sınıflamalar çoğu kez işletmenin bölümleriyle benzerlik gösterdiğinden bölümlere ilişkin finansal bilgilerin raporlanmasını kolaylaştırmaktadır. Böyle bir benzerliğin söz konusu olmaması halinde bölümlerle ilgili finansal bilgilerin sunulabilmesi için çeşitli verilerin yeniden sınıflandırılması gerekir.(Md. 14)

Endüstriyel ve Coğrafi Bölümler

Bu standart kapsamında, bir işletmenin endüstriyel ve coğrafi bölümleri, her bir birimin geçmiş performansının değerlendirilmesine ve bu birimlere gelecekte yapılacak kaynak tahsisine yönelik olarak işletmenin yönetim kuruluna ve yöneticilerine raporlanan bilgilerde esas alınan örgütsel birimler olarak belirlenir. (m.31-33).

Endüstriyel ve coğrafi bölümler raporlama amacına göre çeşitli şekillerde belirlenebilir. Finansal bilgiler bölümlere göre raporlanırken, işletme faaliyetlerinin nasıl gruplandırılacağına ilişkin kararın verilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Yönetim bu gibi kararları alırken çeşitli faktörleri dikkate alır. Bu faktörler, işletmenin ürettiği ürünlerin, yapmış olduğu faaliyetlerin, karlılık, risk ve büyüme oranları bakımından benzerlikleri ve farklılıkları veya bu ürün ve hizmetlerin yapıldığı ve pazarlandığı bölgeler ve bu bölgelerin işletme bütünü için ifade ettiği oransal önemleri olabilir. Bankacılık ve sigortacılık alanlarında olduğu gibi değişik endüstri kollarına ait farklı niteliklerin varlığı ve bazı özel düzenlemeler finansal bilgileri raporlanacak bölümlerin belirlenmesinde diğer faktörlerin de dikkate alınmasını gerektirir.(Md. 13)

Raporlanabilir Bölüm

Bir endüstriyel bölümün veya coğrafi bölümün raporlanabilir bölüm olarak belirlenebilmesi için; bölüm hasılatının büyük bir çoğunluğunun işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan kazanılması ve;

İşletme dışı müşterilere yapılan satışlardan ve diğer bölümler ile gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm hasılatının, tüm bölümlere ilişkin iç ve dış toplam hasılatın en az % 10'unu oluşturması, veya

Kar veya zararla sonuçlanan bölüm sonucunun, kar elde eden bölümlerin toplam sonuçları ile zarar eden bölümlerin toplam sonuçlarının mutlak anlamda büyük olanının en az %10'una isabet etmesi, veya

Bölüm varlıklarının, tüm bölümlerin toplam varlıklarının en az %10'unu oluşturması gerekir. (m.34-43).

Kamuya Açıklanacak Olanlar

Satışlar veya işletme hasılatı, dış müşterilere yapılan satışlar aynı işletmenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerle ilgili gelirler Amortisman ve tükenme giderleri, Nakit dışı giderler, Bölüm sonucu, Bölüm varlıkları, Bölüm yükümlülükleri, Aktifleştirilecek masraflar, Finansal tablolar mutabakatı, Bölümlerarası fiyatlandırma esası, Endüstriyel bölümler içindeki mal ve hizmet türleri, Coğrafi bölümlerin bileşimi Muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler (m.49-83).

Kaynak: Financial Reporting Standard FRS 14 (Orjinal UMS), <http://www.ccde.eov.se/frs/Frs 14.htm>

Bir bölümle ilgili finansal bilgilerin ayrı olarak raporlanabilmesi için söz konusu bölümün ne derecede önemli olması gerektiğine ilişkin kriterlerin belirlenmesi ve gereksiz birtakım karışıklıkların önlenmesi için bölüm sayılarının sınırlandırılmasının uygun olacağı görüşünde olanlar vardır. Örneğin konsolide gelirin, faaliyet karının veya toplam varlıkların %10'una sahip olma bir kriter olabilir. Ancak bu gibi sayısal faktörlerin finansal bilgileri açıklanacak olan bölümlerin belirlenmesinde tek kriter olamayacağı da unutulmamalıdır. (Md.16).

Raporlanacak Bilgiler

Finansal bilgileri raporlanan her endüstri kolu ve coğrafi bölüm için aşağıdaki finansal bilgilerin açıklanması zorunludur:

- Satışları ve diğer faaliyet gelirleri, bunlardan işletmenin dışındaki cari işlemlerden sağlananlarla işletmenin diğer bölümlerinden elde edilenlerin ayrı ayrı açıklanması,
- Bölümlerin faaliyet sonucu,
- Bölümlerin varlıklarının tutarı veya konsolide tutarları içindeki oransal payı,
- Bölümler arası fiyatlandırma esasları.
- Bölüm Faaliyet Sonucu ve Varlıkları

Kaynak: Türkiye Muhasebe Standartları <http://www.turmob.ore.tr/tmudesk/tdv.html> .

Yukarıda yaptığımız karşılaştırmaya göre, TMS-11 ile UMS- 14 örtüşmektedir. UMS-14, 1 Ocak 1983'te başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerli olmuştur. TMUDESK tarafından yayınlanan TMS-11 ise, 01.01.1997 tarihinden itibaren geçerli olmuştur ancak uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır. 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazetede "Sermaye piyasasında muhasebe standartları hakkında tebliğ- Seri:XI, No:25" yayımlanmıştır. Bu tebliğin 22. Kısmı " Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasına " ilişkindir (m.505-517). SPK tarafından hazırlanan 22. kısım UMS'nin çevirisinden ibarettir. Uluslararası uygulamaya baktığımızda, Türkiye muhasebe standartlarının Uluslararası muhasebe standartlarına uygulununun akredite olması için IASB tarafından onaylanmış bir çeviriye gereksinim olduğu görülmektedir. ¹¹ Kelime kelime bir çevirinin amaca hizmet etmeyeceği açıktır. Bu nedenle denetim şirketlerinde UMS (IAS) tecrübesi olan uzmanlardan ve çok iyi İngilizce bilen akademisyenlerden yardım alınarak, TMSK'nun işbirliği ile bu sorunun çözüleceği inancındayız.

Daha önce GAAP (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri) doğrultusunda ihtiyaç duyulmayan yeni bir takım açıklayıcı bilgilerin (sektörel ve bölgesel bilgiler vb.) IFRS'ler doğrultusunda dipnotlarda gösterilmesi gerekmektedir. ¹² Aynı şekilde UMS-14 ve TMS-11'de de kamuya açıklanacak bilgiler sıralanmıştır.

(NOT: Kimi zaman IAS, kimi zaman IFRS teriminin kullanılmış olması, IAS'nın ilk kez Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından çıkarılması, 2000 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASB) oluşturulmasıyla standartlarla ilgili tüm sorumlulukların bu kurula devredilmiş olması ve 2001 yılından itibaren bu kurulun çıkaracağı tüm standartların ise IFRS olarak isimlendirilmiş olması zaman içinde olayın değil yetkili kurumların görev değişiminden kaynaklanmıştır.). ¹³

Ülkemizde İstanbul Sanayi Odası tarafından 2001 yılında belirlenen Türkiye'nin 500 büyük sanayi işletmelerinden sadece % 11,9'unda UMS-14'ün uygulandığı belirlenmiştir. ¹⁴ Görüldüğü gibi bu oran çok düşüktür.

-
- ¹¹ ÜSTÜNEL, Bülent; "Türkiye'de uluslararası muhasebe standartları uygulamasına geçiş " konulu tebliği, M.Ü. Bankacılık& Sigortacılık Enstitüsü tarafından (İMKB'de) düzenlenen 28-29 Mayıs 2004 tarihli sempozyum kitapçığı, s.178.
- ¹² IASB'den haberler", Dış Haberler Bülteni, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Ekim- Kasım 2003, sayı:12, s.6
- ¹³ "IASB'den haberler", Dış Haberler Bülteni, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Mayıs- 2004, sayı:13, s.2 <http://www.academy.com/ifrs/practicaltools/faqs/> , (10.06.2004).
- ¹⁴ AKGÜL, ATAMAN, Başak; AKAY, Hüseyin; "Uluslararası muhasebe standartları", Türkmen kitapevi, s.219

Avrupa Birliği UMS'nın 2005 yılından itibaren zorunlu olarak kullanılması yönünde karar almıştır. ¹⁵

Türkiye'de de aynı yönde bir karar alınması UMS-14'ün ve TMS- 11'in kullanımını arttıracaktır.

İşletmelerin bölümsel bilgileri takip edebilmeleri için bölümsel raporlamaya uygun raporlama ve organizasyon yapısı oluşturmalarında yarar vardır. ¹⁶ TMS- 11 ulusal işletmelerde ve UMS-14 mali tablo kullanıcılarına uluslararası alanda faaliyet gösteren işletme mali tabloları ile emsali işletmelerin mali tablolarının daha sağlıklı karşılaştırılmasına hizmet edecek ve işletmenin karşı karşıya olduğu risk ve getiriler hakkında ilgililere daha doğru ve kesin bilgiler sağlayacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

AKGÜL, ATAMAN, Başak; AKAY, Hüseyin; "Uluslararası muhasebe standartları", Türkmen kitapevi, s.219

Financial Reporting Standart FRS 14 (Orjinal UMS), http://www.ccde.eov.se/frs/Frs_14.htm.

GIRNS, David; "Applying International Accounting Standarts", Butterworths, Second Edition - 1999, p.748

"IASB'den haberler", Dış Haberler Bülteni, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Ekim- Kasım 2003, sayı:12, s.6

"IASB'den haberler", Dış Haberler Bülteni, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Mayıs- 2004, sayı:13, s.2

MİRZA, Ali Abbas; EPSTEIN, Barry; "Wiley IAS 2000"; John Wiley&Sons, Inc., p.723.

PricewaterhouseCoopers, "Neden UMS?", "UMS Genel Çerçevesi", UMS ile uyumlu SPK Tebliği, http://pwcglobal.com/tr/tur/main/home/pwc_spkpresentation_oct2002.pdf.

"Sermaye piyasasında muhasebe standartları hakkında tebliğ- Seri:XI, No:25", Resmi Gazete No:25290 (mükerrer), Resmi Gazete tarihi: 15.11.2003, m.511.

SAĞLAM, Necdet; "Şirketlerde Bölümsel Faaliyetlerin Raporlanması", <http://www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?91>.

ÜSTÜNEL, Bülent; "Türkiye'de uluslararası muhasebe standartları uygulamasına geçiş " konulu tebliği, M.Ü. Bankacılık& Sigortacılık Enstitüsü tarafından (İMKB'de) düzenlenen 28-29 Mayıs 2004 tarihli sempozyum kitapçığı, s.178.<http://www.turmob.ore.tr/tmudesk/t dv.html>.http://www.pwcglobal.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/Solution4_2_7.pdf (Segment Reporting)

http://volkswagen-ir.irlcomm.de/english_old/content06/table/co_35.html

http://volkswagen-ir.irlcomm.de/english_old/content06/table/co_36.html

<http://www.accademy.com/ifrs/practicaltools/faqs/>, (10.06.2004).

¹⁵ PricewaterhouseCoopers, "Neden UMS?", "UMS Genel Çerçevesi", UMS ile uyumlu SPK Tebliği, http://pwcglobal.com/tr/tur/main/home/pwc_spkpresentation_oct2002.pdf.

¹⁶ SAĞLAM, Necdet; "Şirketlerde Bölümsel faaliyetlerin raporlanması", <http://www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?91>