

İŞLETMELERDE BÖLÜMSEL RAPORLAMANIN “TFRS 8 FAALİYET BÖLÜMLERİ” STANDARDI ÇERÇEVESİNDE UYGULANMASI

APPLICATION OF THE SEGMENT REPORTING IN THE FRAMEWORK OF THE STANDARD OF “TFRS 8 OPERATING SEGMENTS”

- Öğr. Gör. Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ*
- Yrd.Doç.Dr. Ali UYAR**

Öz

Bu makalenin amacı, “TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama” standardının yerini alan ve 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu hale gelen “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardının teorik çerçevesinin açıklanmasıdır. Açıklama, uygulayıcılara yardımcı olması amacıyla akış diyagramları ve örneklerle desteklenmiştir. Çalışmada, özellikle faaliyet bölümlerinin belirlenmesi ve raporlanabilir faaliyet bölümlerinin tesbitinde kullanılan sayısal kriterler üzerinde durulmuştur.

Anahtar Sözcükler: TFRS 8, Faaliyet bölümleri, Raporlanabilir bölüm

* Fatih Üniversitesi İstanbul Meslek Yüksekokulu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

** Fatih Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

Abstract

The purpose of this study is to explain theoretical framework of the standard, “TFRS 8 Operating Segments” which is mandatory to implement beginning from January 1, 2009, and supersedes the previous standard “TMS 14 Segment Reporting”. Explanation is supported by flow charts and examples to help implementers. The study focuses, especially, on determining operating segments and the quantitative thresholds that are used in determining reportable operating segments.

Keywords: TFRS 8, Operating segments, Reportable segment

1.Giriş

Finansal tablolar seti, analistlerin, kurumsal ve bireysel yatırımcıların gereksinim duydukları bilgi ihtiyacını karşılayan en temel araçlardır. Finansal tablolar aracılığıyla, karar vericiler şirketlerin geçmiş performanslarını değerlendirirler, geleceğe dönük öngöründe bulunabilirler veya şirketlerin taşıdığı riskler hakkında bilgi sahibi olabilirler. Finansal tabloların ayrılmaz bir parçası da dipnotlardır.

Finansal tablolarla beraber sunulan dipnotlar, finansal tablolardaki bilgileri açıklayıcı ve tamamlayıcı bilgileri sunmaları açısından önemlidir. Dipnotlarda sunulan bilgiler arasında, farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin bu bölgelere ilişkin faaliyet sonuçları ile şirketlerin faaliyet sonuçlarının ürün veya hizmet çeşitlerine göre dağılımına da yer verilmektedir. Faaliyet bölümleri raporlaması bağlamında sunulan bu bilgiler, farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin veya farklı ürün ve hizmet satışı yapan şirketlerin finansal durumları hakkında analistlerin ve yatırımcıların daha sağlıklı bilgi edinmesini sağlamaktadır. Sunulan bölüm bilgilerinin, karar vericilerin daha doğru ve güvenilir öngöründe bulunmalarını sağladığı ampirik çalışmalarla da ispatlanmıştır (Haller ve Park, 1994).

Finansal bilginin bölüm bazında raporlanmasının amacı, farklı işletme faaliyetlerinde bulunan ve farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablo kullanıcılarına aşağıdaki konularda yardımcı olmaktır (McConnell and Pacter, 1995, s. 34):

- İşletmenin geçmiş performansını daha iyi anlama,
- İşletmenin karşı karşıya bulunduğu riskleri ve işletmenin görünümünü daha iyi değerlendirme,
- Bir bütün olarak işletme hakkında daha bilgili yargıda bulunma.

Bölümsel raporlamanın faydalarının yanında, ilgili literatürde bazı tartışmalar da dile getirilmektedir. Birincisi, bölümsel bilginin toplanması, işlenmesi ve dağıtımından kaynaklanan maliyetin, sunulan bilginin potansiyel faydasını aştığı tartışmasıdır (Talha, Sallehuddin and Mohammad, 2006, s. 266). En ciddi tartışma ise sunulan bölümsel bilgiden mevcut yada potansiyel rakiplerin faydalanması olasılığıdır (Talha, Sallehuddin and Mohammad, 2006, s. 266; Deppe and Omer, 2000). Bu durumda sunulan bölümsel bilginin şirketin rekabetsel pozisyonunu zayıflatma söz konusu olabilmektedir.

2. Bölümsel Raporlamanın Alt Yapısı

Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(FASB) bölümsel raporlama hakkında ilk standardını (SFAS 14 Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise) 1976 yılında yayınlamıştır. 1997 yılında ise FASB, SFAS 14 standardını uygulamadan kaldırarak, yerine “SFAS 131 Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information” standardını yürürlüğe koymuştur (Herrmann and Thomas, 2000).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) ise bölümsel raporlama hakkında ilk olarak “IAS 14 Reporting Financial Information By Segment” standardını yayınlamıştır. Daha sonra IASC standartta bazı değişiklikler yaparak Ağustos 1997’de “IAS 14 Segment Reporting” standardını yayınlamıştır.

mıştır. 30 Kasım 2006 tarihinde de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren yürürlükte olmak üzere ve IAS 14 standardını yürürlükten kaldıran “IFRS 8 Operating Segments” standardını yayınlamıştır.

Ülkemizde ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından ilk önce 03.03.2006 tarihli ve 26097 sayılı Resmi Gazete’de “TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama” standardı yayınlanmıştır. 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardı 15.07.2007 tarihinde, 26583 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. TFRS standardının uygulanmaya başlamasıyla TMS 14 standardının hükmü yürürlükten kalkmaktadır. “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardı TMSK tarafından “IFRS 8 Operating Segments” standardının türkçeye çevrilmesiyle hazırlanıp yürürlüğe konmuştur. Bu bölümden itibaren “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardı “Standard” olarak ifade edilecektir.

3. “Faaliyet Bölümleri” Standardı

3.1. Amaç ve Kapsam

Türkiye Finansal Raporlama Standardı, bir işletmenin faaliyet bölümlerinin oluşturulmasında temel ilke olarak, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgilerin açıklanmasını öngörür (TFRS 8, 1. paragraf).

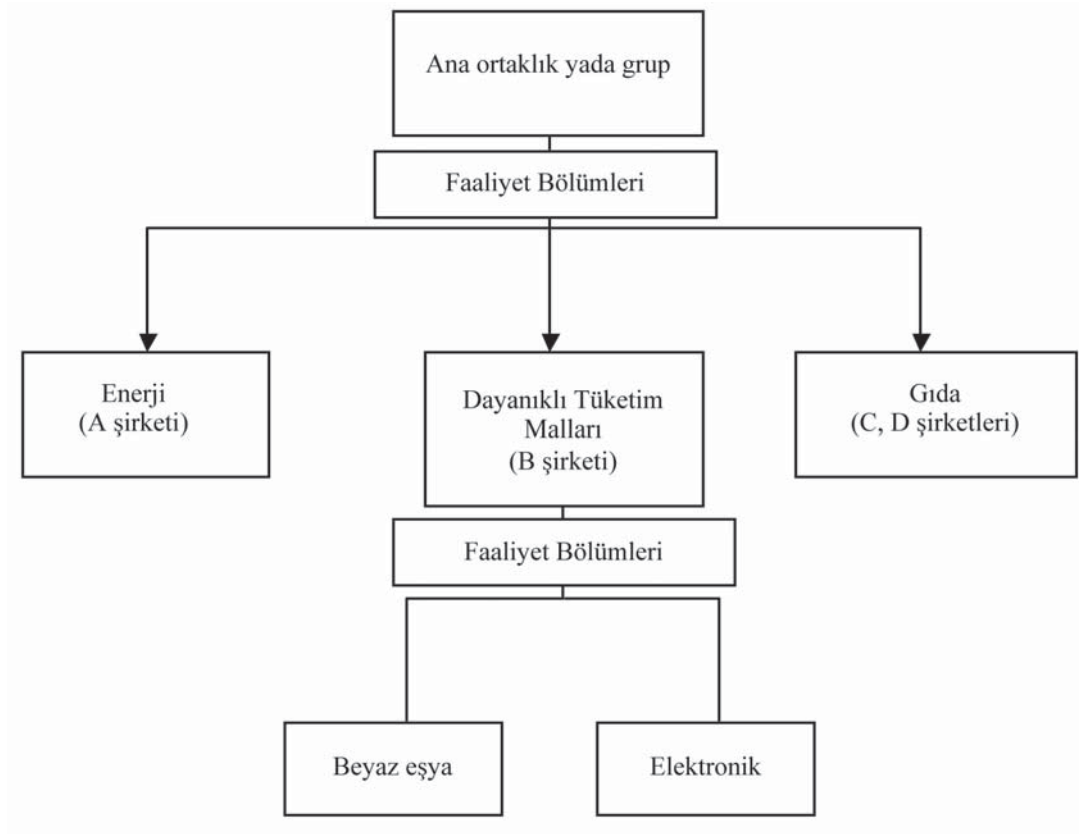
Hangi işletmelerin bu standardı uygulaması gerektiği standardın 2. paragrafında belirtilmiştir. Standard, aşağıdaki şartları sağlayan bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları ve bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tablolarına uygulanır:

- Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu tezgah üstü piyasada) işlem gören veya,

• Finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen işletmeler.

Şekil 1’de bir ana ortaklığın faaliyet bölümleri ile ana ortaklığa bağlı bir şirketin faaliyet bölümleri örneklendirilmiştir. Ana ortaklığın faaliyet bölümleri bir şirketi kapsayabileceği gibi aynı sektörde faaliyet gösteren birden fazla şirketi de kapsayabilir. Ana ortaklığa bağlı şirketler de kendi içerisinde faaliyet bölümlerine ayrılabilir.

Şekil 1: Örnek İşletme Faaliyet Bölümleri



3.2. İşletmelerde Faaliyet Bölümü Tanımı

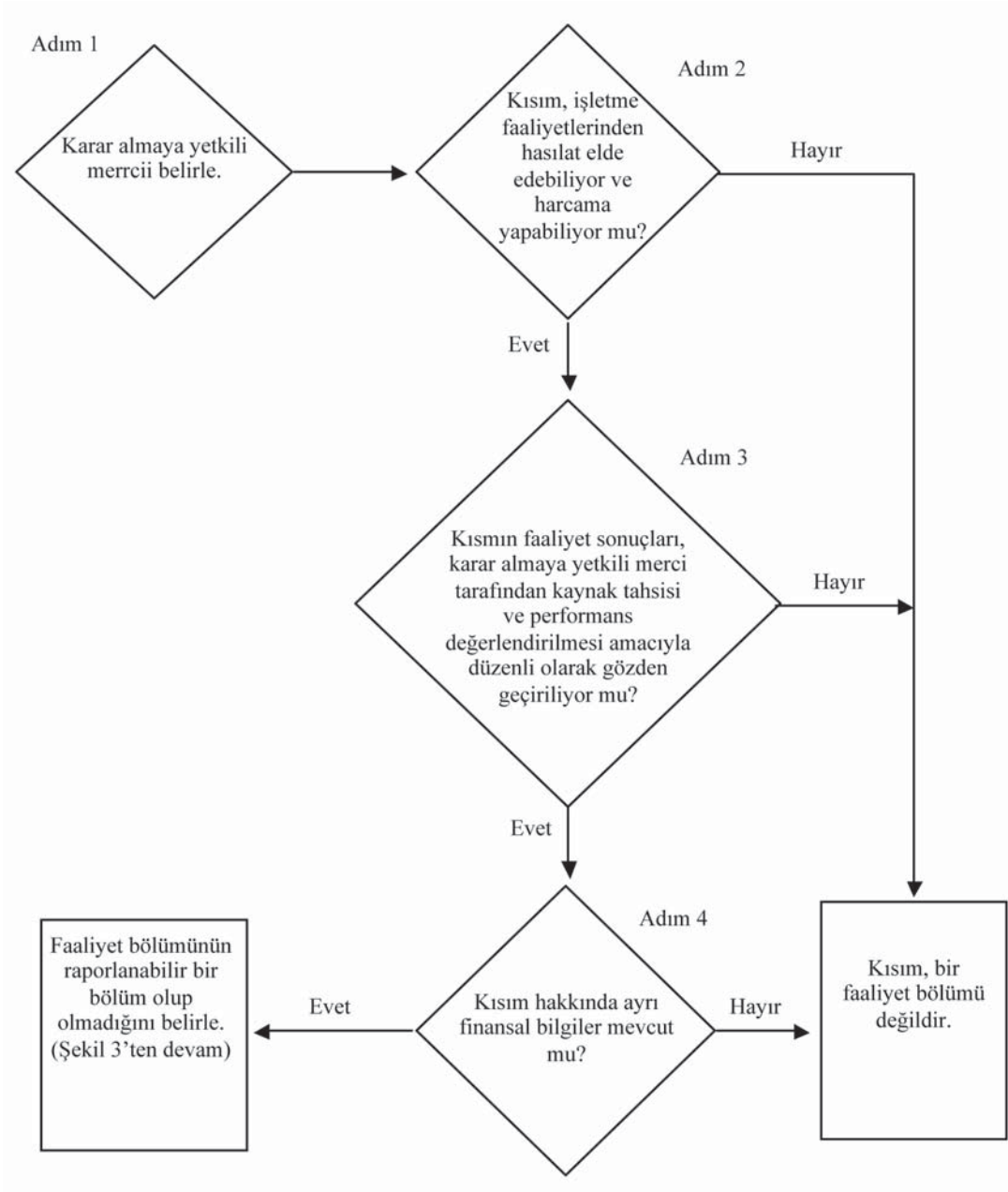
Standardın 5. paragrafında tanımlandığı üzere faaliyet bölümü, bir işletmenin:

- Hâsılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği işletme faaliyetlerinde bulunan,
- Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve
- Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır.

Tanımda geçen “işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii” terimi ile bir yönetici yerine bir işlev belirtilmektedir. Bu işlevi yerine getiren bir kişi yada kişilerden oluşan bir ekip de olabilir. Bu kişi yada kişiler bir işletmenin faaliyet bölümlerine ilişkin kaynak tahsisinin yapılması ve bu bölümlerin performansının değerlendirilmesi işlevini yerine getirirler. Bu işlevi yerine getiren kişi yada kişilerin unvanları işletmeden işletmeye değişiklik gösterebilir. Bu kişi yada kişiler, örneğin, icra kurulu başkanı (CEO), işletmenin faaliyetlerini yürütmekle sorumlu yönetici, yürütmeden sorumlu yöneticiler grubu olabilir (TFRS 8, paragraf 7; Dennis, 2009).

Şekil 2’de üstte yapılan faaliyet bölümü tanımlaması şematik olarak yer almaktadır.

Şekil 2: “Faaliyet Bölümü”nün Belirlenmesi



Kaynak: Ernst & Young (2009)'dan uyarlanmıştır.

3.3. İşletmelerde Raporlanabilir Bölüm Kavramı

Bir işletmedeki bir kısmın raporlanabilir bir faaliyet bölümü olması için ilk olarak kısmın üstteki şartları sağlayarak faaliyet bölümü olarak tanımlanması gerekmektedir. İkinci olarak da standardın 13. paragrafındaki sayısal alt sınırların sağlanması gerekmektedir.

Bu sayısal alt sınırlar şunlardır (TFRS 8, 13. paragraf):

(a) İşletme dışı müşterilere yapılan satışlar ve bölümler arası satışlar veya transferler de dahil olmak üzere, raporlanan hasılatının, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin toplam hasılatının yüzde 10'unu veya daha fazlasını oluşturması.

(b) Raporlanan kârının veya zararının mutlak tutarının, (i) zarar bildirmemiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış kârının, ve (ii) zarar bildirmiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış zararının, mutlak rakamlarla, yüzde 10'u veya daha fazlası olması.

(c) Varlıklarının, tüm faaliyet bölümlerinin toplam varlıklarının yüzde 10'u veya daha fazlası olması.

Aynı paragrafın devamında yukarıdaki sayısal alt sınırlar sağlanmasa bile, yönetim finansal tablo kullanıcıları için faydalı olacağına inanması durumunda faaliyet bölümünü raporlanabilir faaliyet bölümü olarak değerlendirebilir.

Bir önceki dönemde raporlanabilir bir bölüm olarak belirlenmiş bir faaliyet bölümü cari dönemde üstte belirtilen sayısal alt sınırları sağlamasa bile yönetim tarafından bölümün öneminin devam ettiğine karar verilmesi durumunda bölüm cari dönemde ayrı olarak raporlanabilir (TFRS 8, 17. paragraf). Bu durumun aksine, cari dönemde sayısal alt sınırları sağlayarak raporlanabilir bölüm olarak belirlenen bir bölümün önceki dönemde üstte yer alan raporlanabilirlik kriterlerini karşılamamış olsa dahi karşılaştırma amacıyla daha önceki dönem için sunulan bölüm verileri, önceki döneme ait gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi du-

rumlar söz konusu olmadığı sürece, yeni raporlanabilir bölüm ayrı bir bölüm olarak yansıtılacak şekilde yeniden ifade edilir (TFRS 8, 18. paragraf).

3.4. İşletmede Bölüm Birleştirme Kriterleri

İşletmelerde bazı bölümler 13. paragrafta belirtilen sayısal alt sınırları karşılamaması durumunda birleştirilebilir. Ancak birleştirilecek olan bölümlerin standardın temel ilkesi ile uyumlu olması, benzer ekonomik özelliklere sahip olması ve bölümlerin aşağıdaki sayılanların her biri açısından benzer olmaları durumunda, iki veya daha fazla faaliyet bölümü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilir (TFRS 8, 12. ve 14. paragraflar).

- (a) Ürün ve hizmetlerin niteliği;
- (b) Üretim süreçlerinin niteliği;
- (c) Ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı;
- (d) Ürünlerini dağıtmak veya hizmetlerini sunmak üzere kullandıkları yöntemler; ve

(e) Uygulanabilir olması durumunda bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi düzenleyici çevrenin niteliği.

Standartta bölüm birleştirmelerine ilişkin üstteki paragraflardan sonra raporlanabilir bölümlerin bütünüyle ilgili yüzde 75 kriteri getirilmektedir. Yüzde 75 kriteri şu şekilde belirtilmektedir: “Faaliyet bölümleri tarafından raporlanan toplam dış hasılatın işletmenin hasılatının yüzde 75’inden düşük olması durumunda, işletme hasılatının en az yüzde 75’i raporlanabilir bölümlere dahil oluncaya kadar, ek faaliyet bölümleri, 13 üncü Paragrafta yer alan kriterleri karşılamasalar dahi, raporlanabilir bölüm olarak tanımlanır” (TFRS 8, 15. paragraf). Bu amaçla 13. paragrafta belirtilen sayısal alt sınırları sağlamayan faaliyet bölümleri, aynı ekonomik özelliklere sahip olmaları ve üstte belirtilen birleştirme kriterlerinin çoğunluğuna sahip olmaları durumunda, raporlanabilir bir bölüm oluşturmak için birleştirilebilir (Ernst & Young, 2009).

Tablo 1, raporlanabilir faaliyet bölümlerinde yüzde 75 kriterine uygun-

luk için ek faaliyet bölümü belirlemeyi örneklendirmektedir. İşletmenin bölümlerinden yalnızca restoran bölümünün hasılatı %65 ile %10 sayısal alt sınırını sağladığı görülmektedir. İşletmenin faaliyet bölümleri raporlaması yapabilmesi için raporlanabilir bölümlerin hasılatının işletme hasılatının en az %75'ini oluşturması gerekmektedir. Tablo 1'deki örnek işletmede diğer bölümler %10 sayısal alt sınırı sağlamasa da bazılarının raporlanabilir bölüm olarak tanımlanması gerekmektedir. Örneğin, karar vermeye yetkili merci-i kantin ve kafeterya işletmeciliği bölümlerinin birleştirme kriterlerinin çoğunluğunu sağladığını düşünerek bu iki bölümü birleştirme (%12) kararı almıştır. Bu durumda işletmenin faaliyet bölümleri raporlamasının yapılması mümkün olmaktadır (%65+%12=%77).

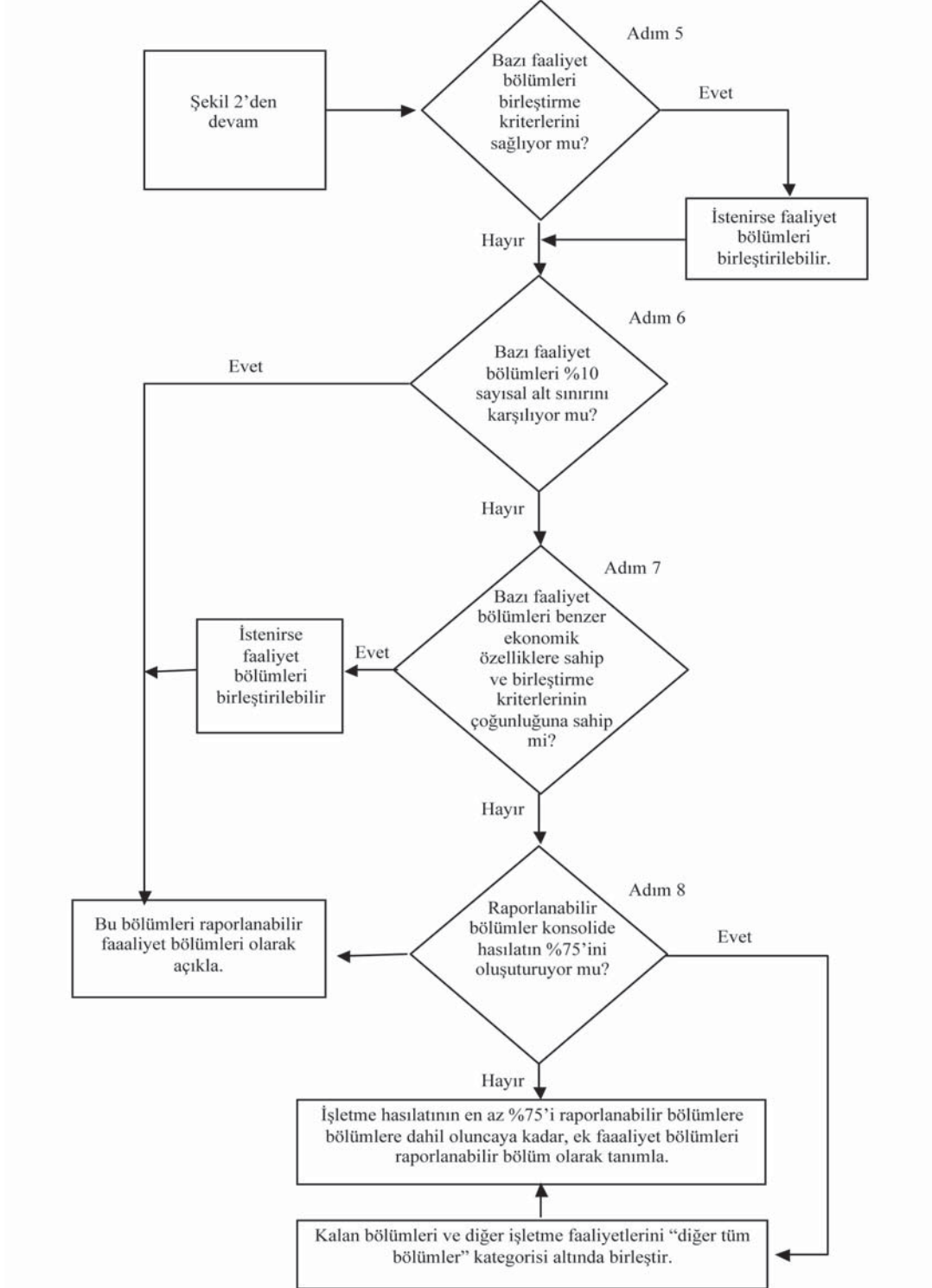
Tablo 1: Ek Faaliyet Bölümü Belirleme

<u>Örnek:</u> <u>Faaliyet Bölümü</u>	<u>Bölüm hasılatı (Tüm hasılatın %si)</u>
Restorant	65
Katering	9
Fast food	6
Unlu mamuller	8
Kantin işletmeciliği	7
Kafeterya işletmeciliği	5

Kaynak: Ernst & Young. (2009). IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance'dan uyarlanmıştır.

Standardın 13. paragrafında belirtilen sayısal alt sınırlar ve 15. paragrafta belirtilen yüzde 75 kriteri de dikkate alınarak raporlanabilir faaliyet bölümünün belirlenmesi şematik olarak Şekil 3'te gösterilmektedir.

Şekil 3: “Raporlanabilir Faaliyet Bölümü”nün Belirlenmesi



Kaynak: Ernst & Young (2009)'dan uyarlanmıştır.

3.5. Finansal Tablo Kullanıcılarına Açıklanacak Bilgiler

Standartta işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına hangi bilgileri açıklayacağı genel olarak 20. paragrafta şu şekilde belirtilmiştir: “Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar” (TFRS 8, 20. paragraf).

Sonraki paragraflarda da detaylı olarak aşağıdaki bilgilerin açıklanması gerektiği belirtilmiştir:

3.5.1. Genel Bilgiler

İşletme, aşağıdaki genel bilgileri açıklar (TFRS 8, 22. paragraf):

- İşletmenin raporlanabilir bölümlerinin belirlenmesinde kullanılan faktörler,
- Raporlanabilir bölüm hasılatının elde edildiği ürün ve hizmet türü,

3.5.2. Kâr veya zarara, varlıklara ve borçlara ilişkin bilgi

• İşletme, her bir raporlanabilir bölüm için kâr veya zarara ve toplam varlıklara ilişkin tutarı raporlar. Her bir raporlanabilir bölüme ilişkin borç tutarı düzenli olarak işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii-ne sunuluyorsa, işletme bu bilgileri de raporlar. Eğer, bölüm kâr veya zararının ölçümüne dahil ediliyorsa ya da bölüm kâr veya zararının ölçümüne dahil edilmese bile işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii-ne düzenli olarak sunuluyorsa, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için aşağıdaki-leri de raporlar (TFRS 8, 23. paragraf):

(a) İşletme dışı müşterilerden elde edilen hasılatlar;

(b) Aynı işletmenin diğer faaliyet bölümleri ile işlemlerinden elde edilen hasılatlar;

(c) Faiz geliri;

(d) Faiz gideri;

(e) Amortisman ve itfa payları;

(f) TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu”nun 86 ncı Paragrafı uyarınca açıklanan önemli gelir ve gider kalemleri;¹

(g) İşletmenin; özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının kâr veya zararında bulunan payı;

(h) Vergi gideri veya geliri; ve

(i) Amortisman ve itfa payları dışında önemli nakit dışı kalemler.

Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde ediliyorsa ve yetkili karar alma merciine faiz gelirleri ve faiz giderleri netleştirilmiş olarak sunulmuyorsa her bir raporlanabilir bölüm için faiz gelirini faiz giderlerinden ayrı raporlar.

• Eğer karar almaya yetkili merci tarafından gözden geçirilen bölüm varlıklarının ölçümüne dahil ediliyorsa veya işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciine düzenli olarak sunuluyorsa, işletme her bir raporlanabilir bölüm hakkında aşağıdakileri açıklar (TFRS 8, 24. paragraf):

(a) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırım tutarı, ve

(b) Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrasında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar ve sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklara eklenen tutarları.

¹ TMS 1 86. Paragraf: İşletmenin çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve diğer olayların etkileri sıklık, kâr veya zarar yaratma potansiyelleri ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olduğu için finansal performansın bölümlerinin açıklanması, kullanıcıların sağlanan finansal performansı anlamalarına ve gelecekteki finansal performansa ilişkin kestirim yapmalarına yardımcı olur. Finansal performansın unsurlarının açıklanması için gerekli olduğu takdirde, işletme kapsamlı gelir tablosuna veya (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosuna ek kalemler ekler ve kullanılan tanımları ve kalemlerin sıralamasını düzeltir. İşletme, önemlilik ve gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve işlevlerini kapsayan unsurları dikkate alır. Örneğin, bir finansal işletme, bir finansal işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgileri sağlamak üzere söz konusu tanımları düzeltebilir. İşletme, 32 nci Paragraftaki kriterler karşılanmadığı sürece gelir ve gider kalemlerini mahsup etmez.

3.5.3. Ölçme

İşletme, her bir raporlanabilir bölüm için, bölüm kâr veya zararının, bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümlerinin açıklamasını sağlamalıdır. İşletme aşağıdakileri, asgari ölçüde, açıklar (TFRS 8, 27. paragraf):

- Raporlanabilir bölümler arasında gerçekleşen herhangi bir işlem için muhasebeleştirme esası.

- Raporlanabilir bölümlerin, kâr veya zararlarının, varlıklarının, borçlarının ölçümü ile işletmenin kâr veya zararlarının, varlıklarının, borçlarının ölçümü arasındaki farkların niteliği (eğer, 28 inci Paragrafta açıklanan mutabakatlarda açık değilse). Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak gerçekleştirilen borçların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.

- Raporlanan bölümün kâr veya zararının tespitinde kullanılan ölçüm yöntemlerinde geçmiş dönemlere göre gerçekleşen herhangi bir değişikliğin niteliği ve bu değişikliklerin bölüm kâr veya zararının ölçümü üzerindeki etkisi.

- Raporlanabilir bölümlere yapılan asimetrik tahsislerin niteliği ve etkisi. Örneğin, bir işletme, ilgili amortisman tabi varlıkları ilgili bölüme tahsis etmeden amortisman giderlerini bir bölüme tahsis edebilir.

3.5.4. Mutabakatlar

İşletme bölüm bilgilerini açıkladıktan sonra bölümlerle işletmenin bütünü arasında aşağıdaki noktalarda mutabakat sağlanmalıdır (TFRS 8, 28. paragraf):

(a) Raporlanabilir bölümlerin hasılatının toplamının işletme hasılatı ile mutabakatı.

(b) Raporlanabilir bölümlerin kâr veya zarar tutarlarının toplamının, vergi giderinden (vergi gelirinden) ve durdurulan faaliyetlerden önce işletme kâr

veya zararı ile mutabakatı. Ancak, işletme, raporlanabilir bölümlere vergi geliri (vergi geliri) gibi kalemleri tahsis ederse, işletme, bölümlerin kâr veya zararlarının toplamı ile işletmenin bu kalemlerden sonraki kâr veya zararının mutabakatını yapabilir.

(c) Raporlanabilir bölümlerin varlıkları toplamının işletme varlıkları ile mutabakatı.

(d) Eğer bölüm borçları raporlanmış ise, raporlanabilir bölümlerin borçları toplamının işletme borçları ile mutabakatı.

(e) Açıklanan bilginin diğer her önemli kalemi için raporlanabilir bölümlerin tutarlarının toplamının, işletme için bu tutarlara karşılık gelen tutar ile mutabakatı.

3.5.5. Geçmişte raporlanan bilgilerin yeniden düzenlenmesi

İşletmenin raporlanabilir bölümlerinin bileşimindeki bir değişimi takiben, ara dönemlerde dahil olmak üzere geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgiler, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece yeniden düzenlenir. Ayrıca, işletme geçmiş dönemlere ilişkin bilgilerin düzenlenip düzenlenmediğini açıklar (TFRS 8, 29. paragraf).

Eğer bölüm bilgileri üstte sözü edilen değişimi yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmemiş ise, işletme, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, cari döneme ilişkin bölüm bilgilerini, değişimin gerçekleştiği yılda hem eski bölümlendirme hem de yeni bölümlendirme esasına göre açıklar (TFRS 8, 30. paragraf).

3.5.6. Tüm İşletmeyi Kapsayan Açıklamalar

Tüm işletmeyi kapsayan aşağıdaki bilgiler, işletmenin raporlanabilir bö-

lüm bilgilerinin bir parçası olarak sunulmadığı durumlarda açıklanır (TFRS 8, 20. paragraf):

- İşletme, her bir ürün ve hizmet veya her bir benzer ürün ve hizmetler grubu için dış müşterilerden elde edilen hasılatı raporlar (TFRS 8, 32. paragraf),
- İşletme aşağıdaki coğrafi bilgileri raporlar (TFRS 8, 33. paragraf):

(a) (i) İşletmenin genel merkezinin bulunduğu ülke ile ilişkilendirilen ve (ii) işletme hasılatının elde edildiği tüm yabancı ülkelerle toplu olarak ilişkilendirilen, dış müşterilerden elde edilen hasılatlar,

(b) Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrası çalışanlara sağlanan fayda varlıkları, ve (i) işletmenin genel merkezinin bulunduğu ülkede yer alan ve (ii) işletmenin varlıkları elinde tuttuğu tüm yabancı ülkelerde toplamda yer alan sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıkla.

- İşletme, büyük müşterilerine olan güveninin derecesine ilişkin bilgi sunar. Eğer, tek bir işletme dışı müşteri ile yapılan işlemlerden elde edilen hasılat, işletmenin hasılatının yüzde 10'u veya daha fazlası katarsa, işletme, bu durumu, buna benzer her bir müşteriden elde edilen hasılatın toplam tutarını ve hasılatları raporlayan bölüm veya bölümlerin hangileri olduğunu açıklar (TFRS 8, 34. paragraf).

4. Raporlanabilir Bölüm Belirlenmesine İlişkin Uygulama

Uygulamada kullanılan işletmenin ürün ve hizmet çeşidine ilişkin 5 adet faaliyet bölümü, coğrafi bölgelere ilişkin de 4 adet faaliyet bölümü bulunmaktadır. Tablo 2'de bu faaliyet bölümlerine ilişkin hasılat, kâr veya zarar ile varlık tutarlarına ilişkin veriler yer almaktadır. Toplam 9 adet faaliyet bölümünün raporlanabilirlik testi ise Tablo 3'te yer almaktadır. İlk önce hasılat, kâr veya zarar ile varlık tutarlarına ilişkin %10 alt sınır testi uygulanmıştır. Testi geçen tutarlar "Evet", geçmeyen tutarlar "Hayır" olarak belirtilmiştir. Hasılat, kâr veya zarar ile varlık tutarlarından en az bir tanesinin 10% alt sınırı geçme-

si durumunda bölüm, raporlanabilir faaliyet bölümü olarak belirtilmiştir. Örnek'te bütün bölümler raporlanabilirlik testini geçmiştir. Ayrıca, Standardın öngördüğü %75 testinin de uygulanması gerekmektedir. İşletmenin Standarda göre raporlanabilir bölümlerinin toplam dış hasılatı işletme hasılatının %75 inden fazla olması gerekmektedir. Uygulamada bu şartın da sağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla, işletme bu 9 bölüme ilişkin faaliyet bölümleri raporlaması yapar.

Tablo 2: İşletmenin Faaliyet Bölümleri

Faaliyetler	Toplam hasılat	İşletme dışı hasılat	Toplam kâr	Toplam varlıklar
Bira	2.249	809	631	4.977
İçecekler	1.244	543	-131	3.475
Oteller	4.894	4.029	714	5.253
Perakende	3.815	3.021	-401	1.072
Paketleme	7.552	5.211	1.510	8.258
Toplam	19.754	13.613	2.323	23.035
Coğrafi Bölgeler				
Kazakistan	7.111	6.841	1.536	9.231
Norveç	1.371	1.000	-478	5.001
Almanya	3.451	2.164	494	3.667
Finlandiya	7.821	3.608	771	5.136
Toplam	19.754	13.613	2.323	23.035

Kaynak: Van Greuning (2009), s. 309'dan uyarlanmıştır.

Tablo 3: Faaliyet Bölümlerinin Raporlanabilirlik Testi

Faaliyetler	Bölüm hasılatı	Bölüm hasılatının toplam hasılatı oranı	Bölüm hasılatı 10% alt sınırı aşır mı?	Bölüm kârı/zararı	Bölüm kârının/zararının mutlak tutarının, kâr mutlak tutarından, kâr bildirilmiş olan bölümlerin toplam kârına oranı	Oran %10 alt sınırı aşır mı? (A)	Bölüm kârının veya zararının mutlak tutarının, zarar bildirilmiş olan bölümlerin toplam zararına, mutlak rakamlarla, oranı	Oran %10 alt sınırı aşır mı? (B)	Hem (A) hem de (B) %10 alt sınırı aşır mı?	Bölüm varlıkları	Bölüm varlıklarının toplam varlıklara oranı	Bölüm varlıkları %10 alt sınırı aşır mı?	Bölüm, raporlanabilir bir bölüm mü?
Bira	2.249	%11	Evet	631	%22	Evet	%119	Evet	Evet	4.977	%22	Evet	Evet
İçecekler	1.244	%6	Hayır	-131	%5	Hayır	%25	Evet	Hayır	3.475	%15	Evet	Evet
Oteller	4.894	%25	Evet	714	%25	Evet	%134	Evet	Evet	5.253	%23	Evet	Evet
Perakende	3.815	%19	Evet	-401	%14	Evet	%75	Evet	Evet	1.072	%5	Hayır	Evet
Paketleme	7.552	%38	Evet	1.510	%53	Evet	%284	Evet	Evet	8.258	%36	Evet	Evet
Toplam	19.754			2.323						23.035			
Coğrafi Bölgeler													
Kazakistan	7.111	%36	Evet	1.536	%55	Evet	%321	Evet	Evet	9.231	%40	Evet	Evet
Norveç	1.371	%7	Hayır	-478	%17	Evet	%100	Evet	Evet	5.001	%22	Evet	Evet
Almanya	3.451	%17	Evet	494	%18	Evet	%103	Evet	Evet	3.667	%16	Evet	Evet
Finlandiya	7.821	%40	Evet	771	%28	Evet	%161	Evet	Evet	5.136	%22	Evet	Evet
Toplam	19.754			2.323						23.035			

Kaynak: Van Greuning (2009), s. 309'dan uyarlanmıştır.

5. Sonuç

Farklı coğrafi bölgelerde ve çeşitlendirilmiş ürün ve hizmet satışı yapan şirketlerin finansal durumlarının analistler ve yatırımcılar tarafından net olarak anlaşılabilmesi için işletmenin bütünü için açıklanan tutarların yanında bölümsel sonuçlarının da açıklanması önem arz etmektedir. Bu amaçla, gerek bazı ülkelerin muhasebe standartları kurulu tarafından gerekse Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bölümsel raporlama standartları yayınlanmıştır.

Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardı yayınlanmıştır. Bu çalışmada bu standardın uygulanmasına ilişkin hükümler çerçevesinde konu şekillerle ve örnek uygulamalarla açıklanmaya çalışılmıştır.

Bölümsel raporlamanın faydalarının yanında, ilgili literatürde bazı tartışmalar da dile getirilmiştir. Bu tartışmalardan bir tanesi, bölümsel bilginin toplanması, işlenmesi ve dağıtımından kaynaklanan maliyetin, sunulan bilginin potansiyel faydasını aştığı tartışmasıdır. Diğeri de sunulan bölümsel bilgilerden mevcut yada potansiyel rakiplerin faydalanması olasılığıdır. Bu durumda sunulan bölümsel bilginin şirketin rekabetsel pozisyonunu zayıflatma söz konusu olabilir.

KAYNAKÇA

Dennis, D. (2009). “Operating Segments: Through Management's Eyes”, **Accountancy Ireland** 41, 1 (2009) : 7-12.

Deppe, L. ve Omer, S.C. (2000) “Disclosing disaggregated information”, **Journal of Accountancy** 190, 3 (2000) : 47-54.

Haller, A. ve Park, P. (1994). “Regulation and practice of segmental reporting in Germany” **The European Accounting Review** 3, 3 (1994) : 563–580.

Herrmann, D. ve Thomas, W.B. (2000), “An analysis of segment disclosures under SFAS No. 131 and SFAS No. 14” **Accounting Horizons** 14, 3 (2000) : 287–302.

IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance. (çevrimiçi erişim) [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/\\$file/IFRS%208%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/$file/IFRS%208%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf) (04.07.2009)

McConnell, P. ve Pacter, P. (1995). “IASB and FASB proposals would enhance segment reporting” **The CPA Journal** 65, 8 (1995) : 32-51.

Talha, M., Sallehuddin, A. ve Mohammad, J. (2006). “Changing pattern of competitive disadvantage from disclosing financial information” **Managerial Auditing Journal** 21, 3 (2006) : 265-274.

TFRS 8. Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı. (Çevrimiçi erişim) <http://www.tmsk.org.tr/>den (05.07.2009)

Van Greuning, H. (2009). **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, 5.bs. [y.y.] : The World Bank.