



TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (TFRS) 8 FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDININ EĞİTİM SEKTÖRÜNDE UYGULANABİLİRLİĞİNİN ANALİZ EDİLMESİ

THE ANALYSIS OF THE APPLICABILITY OF OPERATING SEGMENTS STANDARDS
BELONGING TO FINANCIAL REPORTING STANDARDS OF TURKEY (TFRS) 8 TO
EDUCATION SECTOR

Cemal İBİŞ*
Burçin TUTCU**

Öz

Bu makalenin amacı TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının eğitim sektöründe uygulanabilirliğinin analiz edilmesidir. Makalede öncelikle bölümlere göre raporlamanın tarihsel süreci ve TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı anlatılmıştır. Standart kapsamda İstanbul başta olmak üzere on üç ilde eğitim veren yüksekokul üzerinde ampirik bir çalışma yapılmıştır. Çalışmada özellikle standartta geçen sayısal veriler kullanılmış ve örnekler yardımıyla standardın Türkiye eğitim sektöründe uygulanması incelenmiştir. Ulaşılan sonuçlar çalışmada belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı; Eğitim Sektörü

Jel Sınıflaması: M41

Abstract

The aim of the article is to analyze how to apply TFRS 8 Operating Segments to education industry. It is firstly told the historical process of reporting according to segments and the standards on the TFRS 8 Operating Segments in the article. In the content of the standards it is applied empirical analysis about higher education multitudes delivering courses in İstanbul and other twelve cities. In the study, numeric data mentioned in the standards is used and with the help of the examples, the provision of the standards is applied to Turkish education industry. Conclusions reached are also mentioned in the study.

Keywords: TFRS 8 Operating Segments; Education Industry

JEL Classification: M41

* Işık Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İstanbul. E-posta: cemal.ibis@isikun.edu.tr

** Doktora Öğrencisi, Yıldız Teknik Üniversitesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Programı, İstanbul. E-posta: burcin_coskun@hotmail.com

I. Giriş

Muhasebe, ulusal olduğu kadar uluslararası politik, ekonomik ve sosyal konularda uygulanabilen bir tekniktir. 20.yüzyılın son çeyreğinden beri muhasebe kurallarının ve standartlarının küreselleşmesi muhasebe ve finansal raporlamanın ulusal sınırları aşır uluslararası öneme kavuşmasını sağlamıştır. Avrupa Birliğinin genişlemesi ve Amerika Birleşik Devletlerinin baskısı gibi önemli politik konular, yabancı yatırımlar ve uluslararası ticaretteki önemli artış ve liberalleşme akımlarını kapsayan ekonomik küreselleşme, küresel finans piyasalarının ortaya çıkması, özelleştirmenin etkisini kapsayan hisse sahipliğinin artması, uluslararası para sistemindeki değişimler ve çok uluslu şirketlerin büyümesi finansal raporlamanın uluslararası önemini ortaya koyan başlıca önemli unsurlardır (Nobes and Parker, 2004: 5-6). Bu gelişmeler, ülkelerin birbirlerinden muhasebe teknolojisi transferi ve finansal raporlamayı etkileyen, uluslararası boyuta taşıyan unsurlardır.

Şirketlerin ulusal sınırları aşması farklı bölgelerde ve farklı sektörlerde yatırım yapmasına olanak tanımıştır. Farklı bölgelerde ve farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarında sundukları toplam tutar, şirketlerin faaliyetlerini açıklamakta yetersiz kalmaktadır.

Özellikle holding şirketi gibi bünyesinde çok farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmeler barındıran veya tek bir işletme olmasına rağmen farklı faaliyet alanları olan işletmelerin finansal tablolarının analizi ve söz konusu faaliyetlerin anlaşılması diğer işletmeler göre daha zordur. ‘Faaliyet Bölümleri Standardı yönetimin bakış açısıyla belirlenen faaliyet bölümleri için bir takım ilave açıklamalar yapılmasını sağlayarak okuyucuya finansal tabloları ve işletmenin faaliyetlerini anlamasında yardımcı olur (Şavlı, 2014: 264). Faaliyet Bölümleri Standardı faydalarının yanında bazı dezavantajlarını da ortaya koymaktadır. Bunların en önemlisi sunulan bölümsel bilgiden mevcut ya da potansiyel rakiplerin faydalanması olasılığıdır. Bu durum şirketin rekabet günü zayıflatabilmektedir.(Deppe and Omer, 2000).

Bu çalışmanın amacı Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 8 Faaliyet Bölümleri Standardının eğitim sektöründe uygulanabilirliğinin analiz edilmesidir. Dünya genelinde özel okulların genel eğitim içindeki oranı %10’u geçerken, ülkemizde toplam eğitimdeki payı öğrenci sayısı bakımından %3 civarındadır. Meslekî eğitim alanında ise özel öğretim kurumları hemen hemen hiç yoktur. Sektörün önemli bir kısmını oluşturan özel dershaneler, kurslar, sürücü kurslarının resmî kurumlar arasında bir karşılığı bulunmadığından kıyas imkânı yoktur. Ancak gerek işyeri, gerek istihdam, gerekse hizmet üretme açısından sektörün Türk ekonomisinde önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir. Eğitim sektöründe toplam 19.939 özel öğretim kurumu, öğrenci yurdu ile eğitim yayıncıları, diğer eğitim alanındaki şirketler de dahil edilirse 25.000’in üzerinde kuruluş faaliyet göstermektedir. Bu şirketler farklı coğrafi bölgelerde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bu çalışmada TFRS 8’in Türk eğitim sektöründe uygulanabilirliği incelenmiştir.

2. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 8 (TFRS8) Faaliyet Bölümleri Standardı

Amerika Birleşik Devletlerinde kurulan Finansal Raporlama Standartları Kurulu(FASB) bölümsel raporlama hakkındaki ilk standardını (SFAS 14 Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise) 1976 yılında yayınlamıştır.(Herrmann and Thomas, 2000)

1997 yılında bölümsel raporlama ile ilgili olarak uluslararası bir tartışma söz konusu olmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Komitesi (IASC) ve Amerika Birleşik Devletlerinde kurulan Finansal Raporlama Standartları Kurulu(FASB) ortak bir noktada buluşmamıştır. Bunun sonucunda FASB 'SFAS 131 Disclosure about Segments of an Enterprise and Related Information'ı ve IASC 'IAS 14 Reporting Financial Information by Segment standardını uygulamaya başlamıştır (De Graaf, 2011: 13).

18 Eylül 2002 tarihinde FASB ve IASB, ABD Connecticut Norwalk da gerçekleştirdikleri ortak toplantıda, hem iç piyasalarda hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini bir anlaşma ile karşılıklı kabul etmişlerdir. Bu toplantıda, hem FASB ve hem de IASB; (a) mevcut finansal raporlama standartlarını mümkün olduğu ölçüde tamamen birbirleriyle uyumlu hale getirebilmek ve (b) geleceğe ilişkin çalışma programlarını koordine edebilmek hedefleri doğrultusunda gereken çabayı gösterme konusunda anlaşmaya varmışlardır (Kaya, 2004).

Bu sürecin devamında Kasım 2006'da IASB 'IFRS 8, Operating Segment' standardını yayınlamıştır. Standart 01.01.2009 tarihinde itibaren uygulanmaya başlamıştır.(Nichols, Street and Cereola, 2012: 79) Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, IASB tarafından yayımlanan standardı Türkçe' ye çevirmiştir. 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere UFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardı yürürlüğe girmiştir. Standardın yürürlüğe girmesi ile beraber TMS 14 bölümlere göre raporlama standardı uygulamadan kalmıştır.

Faaliyet bölümleri standardının temel ilkesi 'Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar' olarak belirlenmiştir. (TFRS 8, 1.mad.)

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 8(Tfrs8) Faaliyet Bölümlerinin Kapsamı

UFRS 8 aşağıdaki durumlara uygulanır. (UFRS 8, 2.mad.)

- Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda(yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasalarında dahil olduğu tezgahüstü piyasada) işlem gören veya finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan yada kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları.

- Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu, bir tezgah üstü piyasada) işlem gören veya borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda herhangi bir finansal aracının işlem görmesini teminen ilgili düzenleyici kurum kaydına alınma süreci kapsamında konsolide finansal tablolarını düzenleyen bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tabloları.
- UFRS hükümlerini uygulama zorunluluğu olmayan bir işletmenin, bu UFRS'ye uygun olmayan bölüm bilgilerini açıklamayı tercih etmesi halinde, söz konusu bilgileri bölüm bilgisi olarak açıklaması zorunlu değildir.(UFRS 8, 3.mad.)
- Bir finansal raporun, bir ana ortaklığın bu UFRS kapsamında olan konsolide finansal tablolarına ek olarak bu ana ortaklığın bireysel finansal tablolarını içermesi durumunda; bölümlere ilişkin bilgi sadece konsolide finansal tabloda açıklanır.(UFRS 8, 4.mad.)

2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 8'de Faaliyet Bölümlerinin Belirlenmesi ve Raporlanması

Faaliyet bölümü, bir işletmenin hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği işletme faaliyetinde bulunan, faaliyet sonuçlarının karar almaya yetkili merci tarafından gözden geçirildiği ve hakkında ayrı finansal bilgilerin bulunduğu kısımdır.(UFRS 8, 5.mad.)

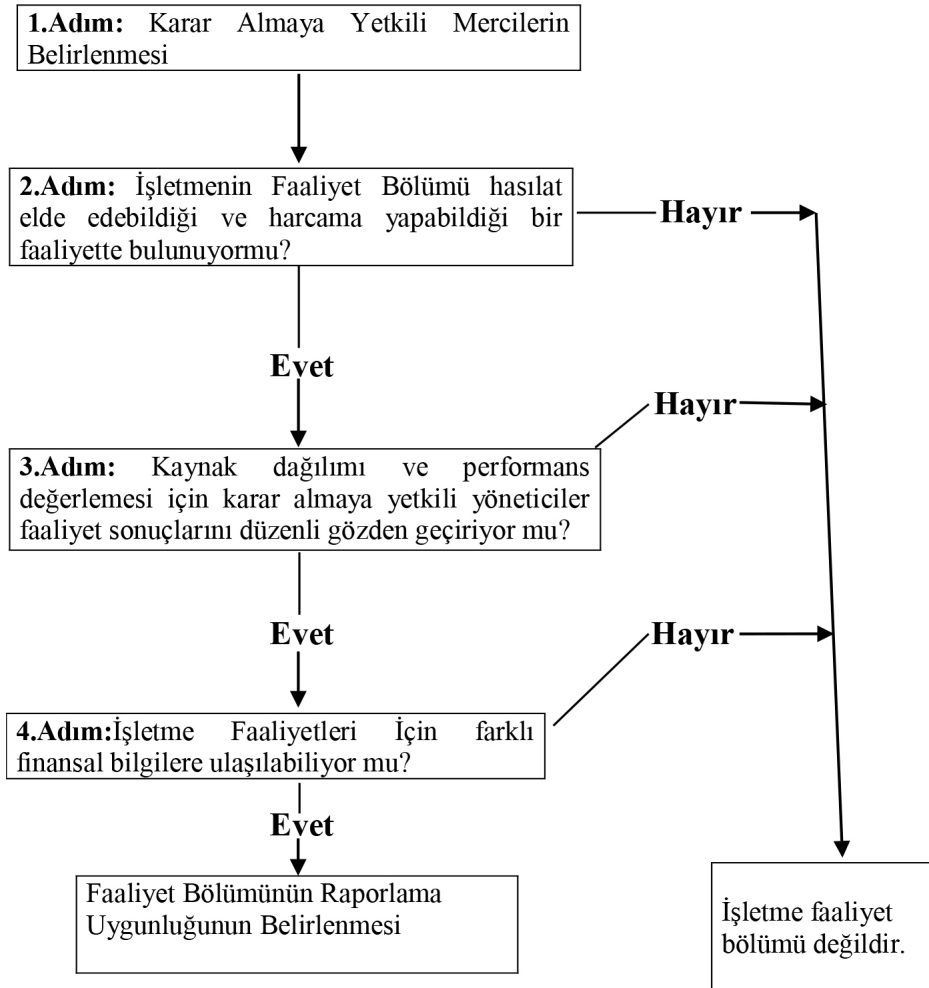
Bir işletmenin her kısmının bir faaliyet bölümü olması zorunlu değildir. İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci terimi ile belirli bir ünvanı olan bir yönetici yerine, bir işlev belirtilmektedir. Genellikle bir işletmede faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci icra kurulu başkanı (CEO) veya işletmenin günlük işlerini yürütmekte sorumlu yönetici olabilir.(UFRS 8, 6-7.mad.)Faaliyet bölümleri benzer özelliklere sahip olabilirler bu da bölümlerin birleştirilmesine imkan tanır. UFRS'nin temel ilkesi ile uyumlu olması durumunda benzer ekonomik özelliklere sahip bölümlerin aşağıda belirtilen koşulları da gerçekleştirmesi halinde tek faaliyet bölümü olarak birleştirebilir.Ürün ve hizmetlerin niteliği, üretim süreçlerinin niteliği, ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı, ürünleri dağıtmak veya hizmetleri sunmak üzere kullandıkları yöntemler uygulanabilir olması durumunda bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi düzenleyici çevrenin niteliği.(UFRS 8, 12mad.) İşletme her bir faaliyet bölümüne ilişkin bilgileri ayrı ayrı raporlar. Raporlamanın yapılabilmesi için faaliyet bölümlerinin aşağıdaki sayısal alt sınırları karşılaması gerekir.

-İşletme dışı müşterilere yapılan satışlar ve bölümler arası satışlar veya transferlerde dahil olmak üzere, raporlanan hasılatının, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin toplam hasılatının yüzde 10'unu veya daha fazlasını oluşturması,

-Raporlanan karının veya zararının mutlak tutarının, zarar bildirmemiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış karının ve zarar bildirmiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek zararının, mutlak rakamlarla, yüzde 10'u veya daha fazlası olması,

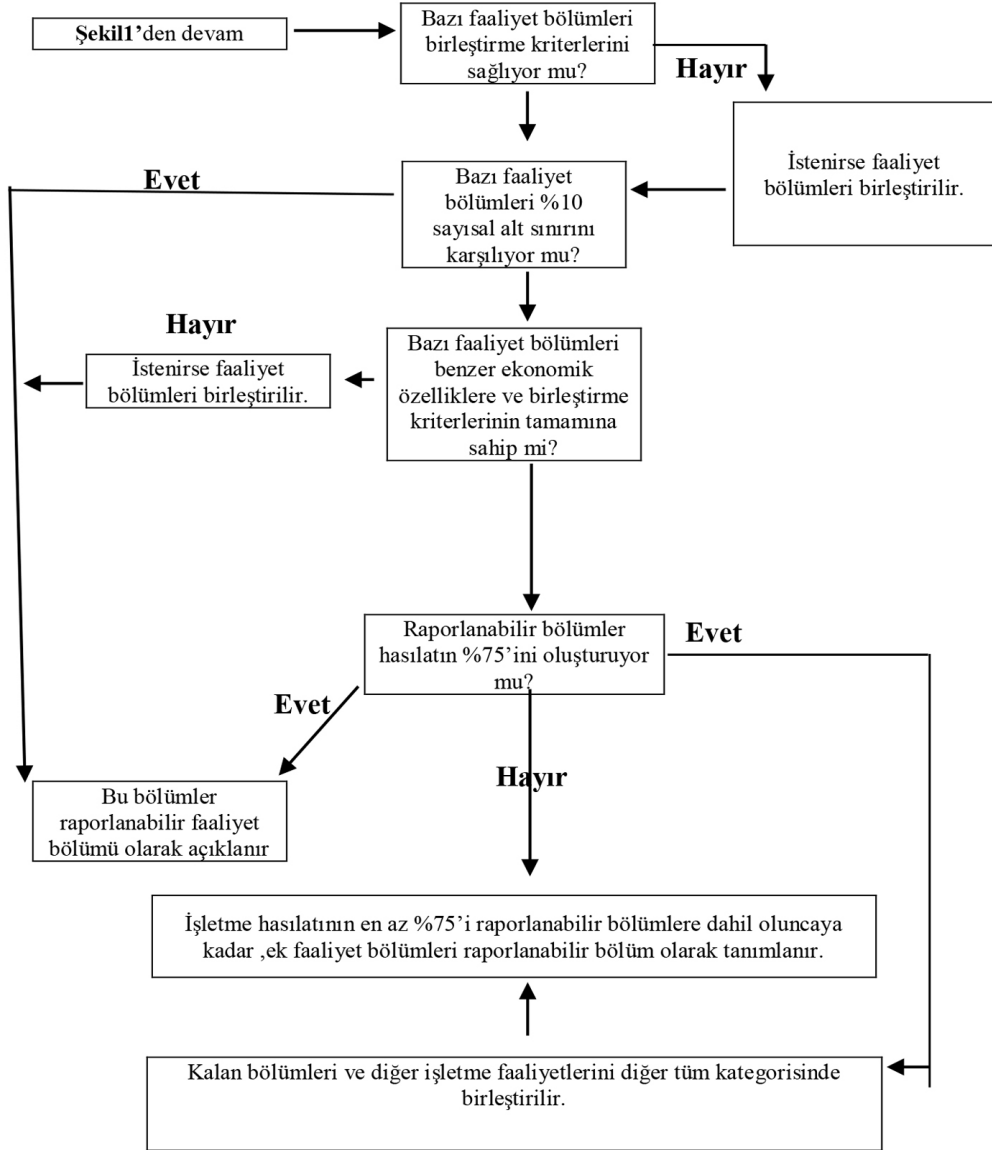
-Varlıklarının, tüm faaliyet bölümlerinin toplam varlıklarının yüzde onu veya daha fazlası olması. Yönetimin bölüme ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcıları için faydalı olacağına inanması durumunda, yukarıdaki sayısal alt sınırdan herhangi birini karşılamayan faaliyet bölümleri raporlanabilir bölümler olarak değerlendirilebilir ve bunlara ilişkin ayrı olarak açıklanabilir. (UFRS 8, 12.mad.)

Raporlanabilir olmayan diğer işletme faaliyetlerine ve faaliyet bölümlerine ilişkin bilgiler bir araya getirilir ve diğer tüm bölümler kategorisinde açıklanır.(UFRS 8, 16.mad.)



Şekil 1: Faaliyet Bölümünün Belirlenmesi

Kaynak: Earnst&Young "UFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance", s.4 (2008).



Şekil 2: Faaliyet Raporlarının Belirlenmesi

Kaynak: Ernst&Young “UFRS 8 Operating Segments: ImplementationGuidance”, s.4 (2008)

2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 8'dekar veya Zarara, Varlıklara ve Borçlara İlişkin Bilgi

Her bir raporlanabilir bölüme ilişkin kar veya zarar tutarı açıklanır. İlgili varlık ve borç tutarlarının işletme faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili mercilere düzenli olarak sunulduğu durumlarda, her bir raporlanabilir bölüme ilişkin toplam varlık ve borç tutarları açıklanır. Eğer belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci tarafından gözden geçirilen bölüm kar ve zararının ölçümüne dahil ediliyorsa ya da bölüm kar veya zararının ölçümüne dahil edilmese bile işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciine düzenli olarak sunuluyorsa, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için aşağıdakileri de raporlar:

- (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 Sunulması (2008 yılında yayımlanan)'nın 97'nci Paragrafı uyarınca açıklanan önemli gelir ve gider kalemleri;
- (g) İşletmenin; özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerin ve is ortaklıklarının kar 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 edilmediği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin kararmaya yetkili mercii, bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas almadığı sürece, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için faiz gelirini faiz giderlerinden ayrı raporlar. Bu durumda işletme, bölümün faiz gelirlerini faiz giderlerinden çıkartarak net olarak raporlayabilir ve bu şekilde raporladığını açıklar.(UFRS 8, 23.mad.).

2.4. UFRS 8 ve IAS 14 Arasındaki Temel Farklar

UFRS 8 IASB ve FASB arasındaki yakınsama süreci sonrasında ortaya çıkmıştır. Yakınsama sürecinden beklenen en önemli olgu standartlar için en kaliteli çözümü sunmasıdır. Bilindiği üzere UFRS 8, SFAS 131'in üzerinde değişiklik yapıp kabul edilmesi ile oluşmuştur. Bu da yakınsama sürecine şüphe düşürmüştür. IAS 14 ve UFRS 8 arasında temel farklılıklar söz konusudur. Tablo 1'de temel farklılıklar açıklanmıştır.

Tablo 1: UFRS 8 Ve IAS 14 Arasındaki Farklılıklar

	UFRS 8	IAS 14
KİMLER TARAFINDAN KULLANILMAKTADIR?	Halka açık şirketlerin hisse senetlerine sahip yada borsada işlem gören diğer şirketlerin sahip yada ortakları. Yada SPK	Halka açık şirketlerin hisse senetlerine sahip yada borsada işlem gören diğer şirketlerin sahip yada ortakları
FAALİYET BÖLÜMLERİ NELERDİR?	Faaliyet bölümü, bir işletmenin hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği işletme faaliyetinde bulunan, faaliyet sonuçlarının karar almaya yetkili merci tarafından gözden geçirildiği ve hakkında ayrı finansal bilgilerin bulunduğu kısımdır	IAS 14'e göre işletmenin yöneticilere sunduğu finansal raporlama sistemi ile birlikte risk ve yarar yaklaşımı kullanılarak iki ayrı tür bölüm (faaliyet alanı ve coğrafi bölüm) tanımlanır.
FAALİYET BÖLÜMLERİNE GÖRE RAPORLAMADA KULLANILAN ÖLÇÜT NEDİR?	Her bir bölüm için raporlanan bilgiler için ölçütün faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciyeye sunulan raporlar olması gerekir.	Raporlanan bilgiler konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında kullanılan bilgiler olmalıdır.
FAALİYET BÖLÜMLERİNE GÖRE RAPORLAMADA HANGİ BİLGİLER YER ALIR?	IFRS 8'e göre daha detaylı bir bilgi istenmektedir. Ancak bu bilgilerin işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciyeye düzenli olarak sunulması gerekmektedir.	Eğer faaliyet bölümü birincil bölüm olarak benimsenmişse hasılat sonuç varlık yükümlülük ve maddi maddi olmayan duran varlık maliyet bilgileri raporlanmalıdır.

Kaynak:Price-Water-House-Coopers- A Practical Guide to Segment Reporting September 2008.

3. Literatür Taraması

Literatürde, özellikle son yıllarda bölümlere göre raporlama ile ilgili çok çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaları SFAS131,IAS14 ve IFRS 8 olarak ayırmak mümkündür. Birinci grup çalışmalar SFAS 131 ikinci grup çalışmalar IAS 14 ve üçüncü grup çalışmalar ise IFRS 8 içeren çalışmalardır.

Birinci grup çalışmalara baktığımızda, SFAS 131'in uygulanması ile beraber bölümlere göre raporlamada artış olduğunu tespit etmişlerdir. Tek bir bölüm bildiren şirketlerin sayısında bir azalma meydana geldiğini, raporlanan bölüm bilgilerinin kalitesinde iyileşme olduğunu ortaya koymuşlardır. Hermann ve Thomas (2000) SFAS 131 ile beraber, örnekleme aldıkları şirketlerin üçte ikisinin faaliyet bölümlerini yeniden belirlediğini ortaya koymuşlardır. Ülke düzeyinde, coğrafi bölümlere göre raporlamada bir azalış, faaliyet bölümlerine göre raporlamada artış tespit etmişlerdir. Barger, Hann ve Piotroski (2003)'de raporlanan bölüm sayısında bir artış olduğunu tespit etmişlerdir. Onların çalışmaları SFAS 131'den sonra daha fazla ayrıştırılmış bilgiye ulaşılabilirliğini ve piyasada bu bilgiye ulaşımın kolay olduğunu ortaya koymuştur. Ettredge, Kwon, Smith, ve Zarowin (2005) SFAS 131 ışığı altında tek bölümlü şirketler ile çok bölümlü şirketleri incelemişlerdir. Çok bölümlü şirketlerin piyasada kazanma yeteneklerinin daha yüksek olduğu sonucuna varmışlardır. Hope, Thomas ve Winterbotham (2006) çokuluslu şirketlerin

kazançlarının SFAS 131'den ne şekilde etkilendiğini araştırmışlardır. Fakat SFAS 131'in kazançlara etkisi olduğuna dair herhangi bir kanıt bulamamışlardır.

İkinci grup çalışmaların başında Nichols ve Street (2002)'in 210 şirketin IAS 14 altında bölümlere göre raporlamasının incelemesi geliyor. Sonuçta her bir birincil ve ikincil bölüm bilgilerinde önemli bir artış olduğunu tespit ediyorlar. Tek bir bölüme göre raporlamada ise önemli bir azalma olduğunu ortaya koyuyorlar. Üçüncü grup çalışma olarak, Crawford, Extance, Helliard ve Power (2012) 150 İngiliz şirketi üzerine çalışma yapıyorlar. IFRS 8'in uygulanmasından sonra IAS 14'ten daha faydalı olup olmayacağını araştırıyorlar. Büyük çoğunluğun IFRS 8'i memnuniyetle karşıladığını tespit ediyorlar.

Türkiye'de bölümlere göre raporlama ile ilgili çalışmalar daha çok standardın anlaşılması ile ilgili olmakla beraber, uygulama ile ilgili çalışmalarda rastlanmaktadır. Ömürbek ve Özdemir TFRS 8 çerçevesinde coğrafi bölümlere göre finansal raporlama isimli çalışmalarında İMKB 100 endeksinde yer alan 54 işletmenin dipnotlarında bölümsel raporlama yaptıklarını tespit etmişlerdir. Arsoy (2008) bölümsel raporlamada yeni bir uygulama TFRS 8 başlıklı çalışmada TFRS 8'in IAS 14'ün revize edilmiş bir halini yansıtmaktan ziyade SFAS 131'in kopyası olma özelliği taşıdığını vurgulamıştır. Uyar ve Güngörmüş (2009) işletmelerde bölümsel raporlamanın TFRS 8 çerçevesinde uygulanması çalışmada sunulan bölümsel bilginin şirketin rekabet pozisyonunu zayıflattığı sonucuna ulaşmışlardır. Ünal (2010) TFRS 8'in finansal raporlamaya etkilerini araştırmış ve bu bilgileri kullanarak yatırım yapan finansal bilgi kullanıcıları doğru kararı vererek finansal sistemin işlerliğine katkı yapacağını savunmuştur.

4. Türkiye Finansal Raporlama Standardı (Tfrs) 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Eğitim Sektöründe Uygulaması

Türk ekonomisinde eğitim sektörü önemli bir yer tutmaktadır. Eğitim sektöründe 25.000'in üzerinde kuruluş faaliyet göstermektedir. Yine ülkemizde faaliyet gösteren bazı eğitim kurumlarının başta Orta Asya ve Orta Doğu ülkeleri olmak üzere diğer ülkelerde grup şirketleri bulunmaktadır. Bu şirketler farklı coğrafi bölgelerde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Eğitim sektörünün dünyadaki durumu ve OECD ülkelerinin tüm hizmet payı içinde %13'lük payı göz önüne alındığı zaman, sektörün sürekli büyüme ve gelişmeye açık olduğundan söz etmek mümkündür.

Bu çalışmada eğitim sektöründe TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının uygulanabilirliği analiz edilmiştir. Dünyada eğitim sektörüne baktığımız zaman örnekler bize Faaliyet Bölümleri standardının uygulandığını göstermiştir. Harvard Üniversitesi yıllık finansal raporunda bölümlere göre gelir, gider ve yatırımlara ayrı ayrı yer vermiştir. Yine dünyanın en büyük üniversitelerinden biri olan Oxford Üniversitesi resmi internet sitesinden yayınladığı finansal tablo dipnotlarında Faaliyet Bölümlerini sağlık, fen ve teknoloji, sanat ve mühendislik olarak ayırarak standarda yer vermiştir. Türkiye'de eğitim kurumlarının finansal tablolarını yayınlama

zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak ihtiyari olarak finansal raporlamasını TFRS'ye göre düzenleyen eğitim kurumları Faaliyet Bölümleri Standardını uygulamamaktadır.

Bu çalışmada TFRS 8'in Türk eğitim sektöründe uygulanabilirliği, farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren bir meslek yüksekokulunun incelenmesiyle analiz edilmiştir.

ABC Meslek Yüksekokulu medya, tasarım, teknoloji alanlarında eğitim veren sektör ihtiyaçlarının yakından takip edildiği potansiyel gelişmelerin dikkate alındığı dinamik eğitim sisteminin uygulandığı bir yüksekokuldur. Ana kampüsü İstanbul'da olmakla beraber Türkiye'de sekiz ayrı ilde eğitim hizmetine devam etmektedir. Ondört farklı programa sahip olan meslek yüksekokulu ABC vakfına bağlı olarak faaliyetlerine devam etmektedir.

Bu çalışmada ABC Meslek Yüksekokulunun faaliyet bölümleri ve coğrafi bölümleri belirlenmiş, faaliyet bölümlerine raporlaması yapılmıştır. Çalışma beş adımda tamamlanmıştır. Birinci adımda Standard çerçevesinde faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili kişi belirlenmiştir. Üçüncü adımda TFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardında yer alan birleştirme kriterleri göz önüne alınarak birleştirme işlemi gerçekleştirilmiştir. Dördüncü adımda faaliyet bölümlerine göre beşinci adımda coğrafi bölümlere göre raporlama yapılmıştır.

1. Adım: ABC Meslek Yüksekokulu'nda Faaliyetlere İlişkin Karar Almaya Yetkili Mercinin Belirlenmesi

ABC Meslek Yüksekokulu'nda karar almaya yetkili yönetici Mütevelli Heyet Başkanıdır. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardının 6.maddesinde belirtilen, bir işletmede faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci olarak Mütevelli Heyet Başkanı kabul edilecek ve faaliyet bölümleri ona sunulmuştur. İkinci adımda faaliyet bölümleri belirlenmiştir.

2. Adım: ABC Meslek Yüksekokulu'nda Faaliyet Bölümlerinin Belirlenmesi

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardı faaliyet bölümünü, bir işletmenin hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği işletme faaliyetinde bulunan, faaliyet sonuçlarının karar almaya yetkili merci tarafından gözden geçirildiği ve hakkında ayrı finansal bilgilerin bulunduğu kısım olarak tanımlamaktadır. ABC Meslek Yüksekokulu'nda faaliyet bölümü tanımına uygun ondört farklı bölüm vardır. Bölümler ve gelirler içindeki payı tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2: ABC Meslek Yüksekokulu Faaliyet Bölümler

	Programlar	Toplam Gelirler İçindeki Payı %	Toplam Gelir
1	Basım Ve Yayımlar Teknolojileri	4,17	317.856,39
2	Radyo ve Televizyon Programcılığı	14,99	1.143.796,16
3	Halkla İlişkiler ve Tanıtım	3,89	296.550,24
4	Fotoğrafçılık ve Kameramanlık	16,54	1.261.994,76

5	Grafik Tasarım	5,5	419.746,14
6	Çocuk Gelişimi	35,13	2.680.303,41
7	Mimari Restorasyon	6,29	479.552,19
8	İnternet ve Ağ Teknolojileri	1,89	144.224,40
9	Bilgisayar Programcılığı	2,77	211.449,37
10	Bilgisayar Destekli Tasarım	2,02	154.402,13
11	Medya İletişim	2,19	166.702,47
12	Görsel Tasarım	3,13	239.043,00
13	Endüstriyel Tasarım	1,31	100.227,36
14	Uygulamalı Çevirmenlik	0,18	13.474,99
	Toplam	100	7.629.323,01

3. Adım: ABC Meslek Yüksekokulu'nda Faaliyet Bölümlerinin Birleştirilmesi

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı benzer özelliklere sahip bölümlerin birleştirilmesine imkan tanır. Aşağıda belirtilen koşulları da gerçekleştirmesi halinde tek faaliyet bölümü olarak birleştirebilir.

Ürün ve hizmetlerin niteliği, üretim süreçlerinin niteliği, ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı, ürünleri dağıtmak veya hizmetleri sunmak üzere kullandıkları yöntemler uygulanabilir olması durumunda bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi düzenleyici çevrenin niteliği.

ABC Meslek Yüksekokulu programlarını İletişim, tasarım ve bilgi teknolojileri olarak birleştirildi. Basım Ve Yayım Teknolojileri, Radyo ve Televizyon Programcılığı, Halkla İlişkiler ve Tanıtım, Fotoğrafçılık ve Kameramanlık, Medya İletişim iletişim faaliyet bölümü olarak birleştirildi. Grafik Tasarım, Mimari Restorasyon, Görsel Tasarım, Endüstriyel Tasarım, tasarım faaliyet bölümü olarak birleştirildi. Son olarak İnternet ve Ağ Teknolojileri, Bilgisayar Programcılığı, Bilgisayar Destekli Tasarım bilgi teknolojileri olarak birleştirildi. Çocuk Gelişimi ve Uygulamalı Çevirmenlik TFRS 8'e göre belirlenmiş birleştirme kriterlerine uygun olmadığı için birleştirmelere dahil edilemedi.

Tablo 3 : ABC Meslek Yüksekokulu Birleştirilmiş Faaliyet Bölümleri

	Programlar	Toplam Gelirler İçindeki Payı %	Toplam Gelir
1	İletişim	41,78	3.186.900,02
2	Tasarım	16,23	1.238.568,69
3	Bilgi Teknolojileri	6,68	510.075,90
4	Çocuk Gelişimi	35,13	2.680.303,41
5	Uygulamalı Çevirmenlik	0,18	13.474,99
	Toplam	100	7.629.323,01

4. Adım: ABC Meslek Yüksekokulu'nda Faaliyet Bölümlerinin Raporlanması

TFRS 8'e göre faaliyet bölümlerinin raporlanabilmesi için, raporlanan hasılatın, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin toplam hasılatının yüzde 10'unu veya daha fazlasını oluşturması gerekmektedir. Bu durumda İletişim, Tasarım ve Çocuk Gelişimi bölümlerinin ayrı ayrı raporlanması gerekmektedir. Bilgi Teknolojileri ve Uygulamalı Çevirmenlik bölümleri raporlanması zorunlu bölümler arasına dahil olmamaktadır. Fakat raporlanabilir bölümlerin toplam gelirler içindeki payının %75'den fazla olması durumunda geriye kalan tüm faaliyet bölümleri 'tüm diğer bölümler' ismi altında birleştirilir.

Tablo4: ABC Meslek Yüksekokulu'nun Faaliyet Bölümlerine Göre Raporlanması

	İletişim	Tasarım	Çocuk Gelişimi	Diğer
01.Eylül-31.Ağustos				
Satışlar	3.186.900,02	1.238.568,69	2.680.303,41	523.550,89
Bölümler Arası Satışlar	-	-	-	-
Satış Gelirleri	3.186.900,02	1.238.568,69	2.680.303,41	523.550,89
FVÖK	130.196,03	50.599,87	109.499,78	21.388,89
Dönem Karı/Zararı	-365.387,71	-142.005,64	-307.304,88	-60.026,69
Yatırım Harcamaları	444.315,30	172.680,35	373.685,97	72.993,09
	İletişim	Tasarım	Çocuk Gelişimi	Diğer
01.Eylül-31.Ağustos				
Bölüm Varlıkları	5.965.589,58	2.318.488,95	5.017.286,39	980.040,08
Bölüm Yükümlülükleri	5.718.165,62	2.222.329,18	4.809.193,49	939.392,73

*Yatırım harcamaları dağıtımı öğrenci sayısı esas alınarak yapılmıştır.

5. Adım: Meslek Yüksekokulu'nda Coğrafi Bölümlerinin Raporlanması

Tablo 5 : ABC Meslek Yüksekokulu 'nun Coğrafi Bölümlerine Göre Raporlanması

	İletişim	Tasarım	Çocuk Gelişimi	Diğer
01.Eylül-31.Ağustos				
Ankara	80.447,40		290.555,95	
Bursa	12.525,00	4.305,56	321.288,46	
Adana	41.003,26		284.799,59	8.891,66
Trabzon			287.114,46	
İzmir			161.974,79	
Samsun		4.583,31	146.538,64	
Konya			153.563,66	4.583,33
Antalya		4.583,31	140.906,25	
İstanbul	3.052.924,36	1.225.096,51	893.561,61	510.076,20

*TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı'na göre Coğrafi Bölümlerine göre raporlama zorunlu değildir.

5. Sonuç

Şirketlerin ulusal sınırları aşması farklı bölgelerde ve farklı sektörlerde yatırım yapması nedeniyle, şirket tarafından yayınlanan finansal tablo verilerindeki toplam tutar günümüzde şirket faaliyetlerini açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bölümsel raporlama standartları yayınlanmıştır. Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak koşulu ile yayınlanmıştır. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının uygulanması Türkiye’deki eğitim kurumlarında zorunluluk değildir. Bu durumun sonucu olarak başta kamu ve vakıf yükseköğretim kurumları olmak üzere eğitim sektöründe TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının uygulanmasına rastlanmamıştır.

Finansal tabloların niteliksel özellikleri taşıması finansal tabloda yer alan bilgilerin kullanıcıların daha sağlıklı karar almasına yardımcı olur. Niteliksel özellikler anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının uygulanması için niteliksel özelliklerin hayata geçirilmesi gerekir.

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının uygulanması eğitim sektöründe faaliyet bölümlerinin karlılığını gösterecektir. Bu da işletme yönetiminde karar almaya yetkili mercinin o bölümün faaliyetlerine devam edip etmeyeceğine karar vermesine destek olacaktır. Diğer taraftan yatırım yapmayı düşünen kişi ve kuruluşlar ile diğer işletme ilgililerinin daha ayrıntılı finansal bilgiye ulaşmasını sağlayacaktır.

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının uygulanmaya başlanması ile bazı tartışmalar söz konusu olmuştur. Bu tartışmaların en önemlisi TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının SFAS 131’in birebir aynı olmasıdır. Bu da standartların yakınsama sürecine olumsuz etki etmiştir.

Sonuç olarak küreselleşme, uluslararası yatırımları artması, uluslararası finansal krizlerin yaşanması, ülkelerin ve Türkiye’nin muhasebe teknolojisini transferini ve uluslararası muhasebe dilini zorunlu kılmıştır. Uluslararası finansal raporlama standartlarının altın kuralı şeffaflıktır. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının bu çerçevede uygulanması işletmenin finansal verilerini okuyanlara farklı bir bakış açısı kazandıracaktır. Türkiye’de eğitim kurumlarında TFRS’ye göre hazırlanacak finansal raporlarda TFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardını uygulamak yararlı olacaktır.

Kaynakça

- Arsoy, A. O. (2008). Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: UFRS 8. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 38.
- Berger, P. G., Hann, R. N., and Piotroski, J. D. (2003). The impact of SFAS no. 131 on information and monitoring. *Journal of Accounting Research*, 41 (2): 163–223.
- BDO International. (2007). UFRS 8 Operating Segments. *International Financial Reporting Bulletin*, 1.
- Crawford, L., Extance, H., Helliard, C., and Power, D. (2012). Operating segments: The usefulness of IFRS 8. Edinburgh: ICAS.

- Deppe, L. and Omer, S. C. (2000). Disclosing disaggregated information. *Journal of Accountancy*, 190 (3): 47-54.
- Ettredge, M., Kwon, S., Smith, D., and Zarowin, P. (2005). The impact of SFAS no. 131 business segment data on the market's ability to anticipate future earnings. *The Accounting Review*, 80 (3): 773-804.
- Ernst&Young (2007). UFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance. EYG No:AU0056.
- De Graaf, F. W. (2011). *The Effects of IFRS 8 Geographical Disclosure Changes on the Valuation of Foreign Earnings*. Master thesis Department Accountancy Faculty of Economics and Business Studies Tilburg University.
- Herrmann, D., and Thomas, W. B. (2000). An analysis of segment disclosures under SFAS No. 131 and SFAS No. 14. *Accounting Horizons* 14, 3 (2000): 287-302.
- Hope, O. K., Thomas, W., and Winterbotham, G. (2006). The impact of nondisclosure of geographic segment earnings on earnings predictability. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 21 (3): 323-346.
- Kaya, I. (2004). FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru. *İ.S.M.M.O Sempozyumu*.
- Nichols, N. B., Street, D. L., and Cereola S. J. (2012). An analysis of the impact of adopting IFRS 8 on the segment disclosures of European blue chip companies”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 105 (79).
- Nichols, N. B., and Street, D. L. (2002). LOB and geographic segment disclosures: An analysis of the impact of IAS 14 revised. *Journal of International Accountin, Auditing and Taxation*, 11(2): 91-113.
- Nobes, C., and Parker, R. (2004). Comparative International Accounting, *FT Prentice Hall*, 8th ed.
- Ömürbek, V., ve Özdemir, O. (2008). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı Çerçevesinde Coğrafi Bölümlere göre Finansal Raporlama: İMKB-100 Şirketlerinde Uygulanma Düzeyi. *Journal Mufad*: 199-210.
- Price-Water-House-Coopers. (2008). A Practical Guide to Segment Reporting September, 2008.
- Şavlı, T. (2014). Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları. *Yaklaşım Yayıncılık*.
- Uyar, A. ve Güngörmüş, A. H. (2009). İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardı Çerçevesinde Uygulanması. *Mali Çözüm*, 94: 79-98
- Ünal, O. (2010). Bölümsel Raporlamave Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Finansal Raporlamaya Etkileri. *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 3 (2): 48-69.
- http://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/TOBB_egitim_sektor_raporu_2012.pdf
(Erişim Tarihi:25.05.2014).
- <http://finance.harvard.edu/files/fad/files/2013fullreport.pdf> (ErişimTarihi:15.04.2014)
- http://www.ox.ac.uk/sites/files/oxford/field/field_document/Financial_Statements2012_13.pdf
(Erişim Tarihi:15.04.2014)