



Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: IFRS 8

Öğr. Gör. Dr. Aylin Poroy ARSOY
Uludağ Üniversitesi, İİBF.

Özet

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından 30 Kasım 2006 da yayınlanan IFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardı bölümsel raporlama uygulamalarını değiştirmektedir. IFRS 8'in 2009 yılında yürürlüğe girmesi ile IAS 14 yürürlükten kalkacak ve işletmeler bölümsel raporlamalarını IFRS 8'e göre yapacaklardır. IFRS 8 ve IAS 14 arasındaki temel farklılık raporlanacak bölümlerin belirlenmesinde benimsedikleri anlayıştan kaynaklanmaktadır. Ayrıca IAS 14, IFRS 8'e göre daha açık ve anlaşılır uygulamalar içermektedir.

Anahtar kelimeler: IFRS 8, IAS 14, bölümsel raporlama.

Abstract (A new application in segment reporting: IFRS 8)

IFRS 8 Operating Segments issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on December 30th, 2006, changes the requirements of segment reporting. IAS 14 will cease to be effective when IFRS 8 will become effective from the beginning of 2009. After then, companies will be required to follow IFRS 8 for their segment reporting purposes. The main difference between IFRS 8 and IAS 14 is the approach that is adopted while determining the reportable segments. Also, it should be mentioned that, IAS 14 includes more clear and understandable requirements than IFRS 8 does.

Key Words: IFRS 8, IAS 14, segment reporting.

1. Giriş

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve FASB arasında Şubat 2006 da yapılan anlaşma gereği, IASB tarafından yayınlanan UMS ve UFRS'lerin, Amerikan muhasebe standartlarına yakınsaması projesi yürütülmektedir. Bu proje kapsamında IASB önce 19 Ocak 2006 da IFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardının taslağını yayınlamış ve kamunun görüşüne sunmuş, daha sonra 30 Kasım 2006 da IFRS 8 yayınlanmıştır. 1 Ocak 2009 da IFRS 8'in yürürlüğe girmesi ile IAS 14 Bölümlere Göre Raporlama yürürlükten kalkacaktır.

IFRS 8, IASB'nin yayınladığı standartlar arasında en çok tartışılan standartlardan biridir. Bu tartışmalar büyük ölçüde, standardın kendisine karşılık gelen Ame-

rikan muhasebe standartlarından SFAS 131'in (SFAS 131 Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information) çok küçük farklılıklar dışında tamamen benimsenmesinden kaynaklanmaktadır.

Ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesinde büyük rol oynayan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, IASB tarafından yayınlanan standardı kısa bir sürede türkçeleştirerek Resmi Gazete'de yayınlamıştır. 15.07.2007 tarihli ve 26583 nolu Resmi Gazete'de yayınlanan TFRS 8 Faaliyet Bölümleri, 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. TFRS 8'in uygulanmaya başlamasıyla TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama yürürlükten kalkacaktır.

Bu çalışmanın amacı, işletmelerin açıklayacakları bilgilere yeni bir boyut getiren IFRS 8'in incelenmesi, IAS 14 ile arasındaki farklılıkların güncel tartışmalarla birlikte irdelenmesidir.

2. Bölümsel Raporlama

Bölümsel raporlama, işletmenin çeşitli kriterler kullanılarak bölümlere ayrılması ve her bölüm için ayrı olarak bilgilerin raporlanmasıdır. Yıllık finansal tablolarla bir işletmenin bütün olarak başarısını ölçmek veya finansal yapısını değerlendirmek mümkündür, ancak işletmenin bölümsel anlamda başarısı ancak bölümsel raporlama ile ölçülebilmektedir.

Yıllık finansal raporlarda işletmenin ürettiği ürünlerin hangilerinin diğerlerinden daha karlı olduğu, hangi satış bölgelerinin diğerlerinden daha yüksek performansla sahip olduğu veya hangi üretim bölümlerinin kapasiteyi veya kaynakları diğerlerinden daha etkin kullandığını tespit edebilmek mümkün değildir. Bu hususlar ancak bölümsel raporlama ile sağlanan bilgilerle aydınlanabilmektedir.¹

Bölümsel raporlamanın amacı, işletmenin performansının daha iyi anlaşılması için kullanıcılara yüksek derecede ilgili bir kaynak sunmaktır. İşletmeler daha global hale geldikçe, bölümsel bilgi ihtiyaçları da artmaktadır. Büyük çok uluslu şirketlerin analiz edilmesinde konsolide mali tablolar yeterli olmamaktadır.² Yatırımcılar ve yöneticiler, özellikle büyük şirketlerin analizinde işletmenin çeşitli bölümleri bazında raporlanmış kar veya zarar, varlık ve borç bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Özellikle coğrafi bölüm bilgileri çok uluslu şirketler açısından büyük önem taşımaktadır.³

3. IFRS 8 Bölümlere Göre Raporlama

IFRS 8'in 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 ifade edilmektedir.

IFRS 8 genel olarak bir açıklama standardıdır. İşletme tarafından bölümsel bazda açıklanacak bilgilerin formatını ve niteliğini belirlemektedir. IFRS 8, gelirlerin, giderlerin, varlıkların, yükümlülüklerin veya özkaynakların kayıtlanması, ölçülmesi veya finansal tablolarda sunumu ile ilgili hususlar içermemektedir.

IFRS 8, işletmenin hakkında bilgileri raporlanacak bölümlerinin belirlenmesinde "yönetim yaklaşımı" nı getirmektedir. Bu yaklaşıma göre, hem bölümlerin belirlenmesi hem de bölümsel raporlama için kullanılan bilgilerin hazırlanması içsel yönetim kararları için hazırlanmış bilgilere dayanmaktadır. IFRS 8 baz alınarak hazırlanan bölümsel raporlar, yönetimin geçmiş kararları almada kullandıkları bilgilerin anlaşılmasını ve kullanıcıların yönetimin gelecek olaylarda takınacakları tavırları tahmin etmelerini sağlamaktadır.⁴ IFRS 8, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla "faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii" tarafından düzenli olarak gözden geçirilen işletmenin unsurları hakkındaki içsel raporlara dayanılarak faaliyet bölümlerinin tanımlanması gerektiğini belirtmektedir. "İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii" bir işlevi belirtmektedir. Bu çoğunlukla "icra kurulu başkanı" (CEO chief executive officer) veya "işletmenin günlük işlerini yürütmekle sorumlu yönetici" (COO chief operations officer) olabileceği gibi, yöneticilerden oluşan bir grup da olabilmektedir.

IFRS 8, "yönetimin gözleri ile" anlayışını benimsemektedir. Yöneticiler, işlet-

¹ Ray H.Garrison, Managerial Accounting, 6th Ed., Irwin Pub., 1990, s.253

² Don Herrman, Wayne B.Thomas, A Model of Forecast Precision Using Segment Disclosures: Implications for SFAS No 131, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 9:1, pp.1-18, p.2

³ Penny Sukhraj, US Convergence under Attack, Accountancy Age, London Temmuz 19, 2007, s.2

⁴ BDO International, IFRS 8 Operating Segments, International Financial Reporting Bulletin, Sayı 1, Yıl 2007, s.1

meleri karar alma ve performans ölçme için çeşitlik bölümlere ayırmak suretiyle organize ederler. Bölümler, yöneticiler tarafından işletmenin iç yapısı gözönünde bulundurulmuş olarak oluşturulur.⁵ IFRS 8'e göre, bölümsel raporlama için oluşturulan faaliyet bölümleri, içsel yönetim amaçları için oluşturulan faaliyet bölümleri ile aynı olmalıdır. IFRS 8, içerdiği yönetim yaklaşımı ile yöneticilere, işletmenin faaliyet bölümlerinin tespit edilmesine dair tam bir serbesti tanımaktadır.⁶ IFRS 8'in önemli noktalarından biri hali hazırda yönetim tarafından kullanılan bilgilerin açıklanması ve bu durumun işletmeye zaman ve para tasarrufu sağlamasıdır.⁷

İşletmenin bölümlerinin yönetim yaklaşımına dayanılarak hazırlanmasının avantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁸

- Raporlanan bölümlerin sayısı artar ve daha fazla bilgi sunulması sağlanır.
- Kullanıcıların işletmeye yönetimin gözüyle bakmalarını sağlar.
- İşletmenin nispeten daha az maliyetle bölümsel bilgileri zamanında sunmasına katkıda bulunur.
- Yönetimin çeşitli analizleri ve diğer raporları ile bölümsel raporlama arasında tutarlılık sağlanır.

İşletmelerin yönetim yaklaşımına dayanarak oluşturdukları "*faaliyet bölümleri*" nin özellikleri IFRS 8'de şu şekilde belirtilmiştir. Faaliyet bölümü, bir işletmenin;

(a) Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,

(b) 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

(c) Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır.

İşletmeler, aşağıdaki sayısal alt sınırlarından herhangi birini karşılayan faaliyet bölümünü raporlanabilir bölüm olarak tanımlar ve bu bölümlere ilişkin bilgileri raporlarlar:

(a) Raporlanan hasılatın (işletme içi ve işletme dışı) tüm bölümlerin toplam satışlarının (işletme içi ve işletme dışı) %10'undan daha fazla olması

(b) Raporlanan karın kar elde eden bölümlerin toplam karının %10'undan fazla olması, veya raporlanan zararın zarar elde eden bölümlerin toplam zararının %10'undan fazla olması

(c) Varlıklarının, tüm bölümlerin toplam varlıklarının yüzde 10'undan fazla olması

IFRS 8'e göre, bir bölümün hasılatının büyük bir kısmı işletme içi satışlardan kaynaklansa bile, bölüm raporlanabilir bölüm olarak ifade edilecektir. 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 – belirtilen alt sınırları karşılamasalar dahi raporlanabilir bölüm olarak tanımlanır.

Eğer iki veya daha fazla faaliyet bölümü aşağıdakilerin her biri açısından benzerlikler gösteriyorsa birleştirilebilirler:

(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;

⁵ Jonathan B.Schiff, Allen I.Schiff, Segment Reporting Transparency, Management Accounting Quarterly, Fall 2006, 8:1, pp.36-43, p.37

⁶ A Standard that Nobody Likes, Accountancy Age, London, April 5, 2007, p.7

⁷ Dolphy D'Souza, Segmentation Moving to Convergence, Businessline, Ekim 1, 2007

⁸ Luis M.Medina, Segment Reporting, Accountancy Magazine, Şubat 2007, pp.78-79, p.78

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

Bu bilgiler ışığında raporlanabilir bölümler “ya işletmenin hasılatının, karının ve varlıklarının %10’undan fazlasına sahip olan faaliyet bölümleri ya da birleştirilmiş iki veya daha fazla faaliyet bölümü” şeklinde tanımlanabilmektedir.

IFRS 8’ göre, raporlanabilir bölümlerin belirlenmesi süreci şu şekilde oluşmaktadır:⁹

1) Bireysel olarak %10 luk sınırları geçmiş olsalar dahi, birleştirme kriterlerinin hepsini sağlamaları durumunda bölümler birleştirilebilir.

2) Sayısal alt sınırları sağlayan tüm bölümler (birleştirilmiş bölümler de dahil olmak üzere) raporlanabilir bölümdür.

3) Eğer kalan bölümlerden herhangi biri birleştirme kriterlerinin çoğunluğunu sağlarsa birleştirilebilir. Birleştirmeden sonra sayısal sınırları karşılarırsa raporlanabilir bölüm olurlar.

4) Eğer faaliyet bölümlerinin toplam işletme dışı hasılatı işletmenin toplam hasılatının %75 inden az ise, % 10 dan daha düşük bir sınır uygulanır. Bunun nedeni işletmenin toplam hasılatının en az %75 ini buluncaya kadar ek raporlanabilir bölümleri oluşturmaktır.

IFRS 8 de bölüm gelirleri, bölüm giderleri, bölüm sonucu, bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülükleri tanımlanmamıştır. Ayrıca bölümsel bilgilerin işletmenin finansal tablolarında benimsenen muhasebe politikaları ile uyumlu bir şekilde hazırlanması gerekliliği de yer almamaktadır. Ancak IFRS 8 her bir faaliyet bölümü için bölüm geliri, gideri, sonucu, varlıkları ve yükümlülüklerinin nasıl ölçüleceğine dair açıklamaları gerektirmektedir. Sonuç olarak işletmeler IFRS 8 e göre, bölüm sonucunda (bölüm kar veya zararında) nelerin yer aldığı daha ayrıntılı bir şekilde açıklayacaklardır.¹⁰

Genel olarak raporlanacak bilgiler bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla yönetimin içsel olarak kullandığı bilgilerdir. Bu tür bilgiler finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bilgilerden farklı olabilir. Bu açıdan IFRS 8, bölümsel bilgilerin hazırlanma temeli ile ilgili açıklamaları ve finansal tablolarda yer alan tutarlarla mutabakatını gerektirmektedir. Bölümsel bilgiler daha çok yönetim muhasebecilerinin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaktadırlar.

İşletmeler raporlanabilir bölümlerine ilişkin aşağıdaki bilgileri açıklarlar:

- Bölüm kar veya zararı
- Bölüm varlıkları
- Bölüm borçları (eğer düzenli olarak “işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci” ye sunuluyorsa)

Eğer raporlanan kar veya zararın ölçümüne dahil edilmişse veya “işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci” ye sunuluyorsa aşağıdaki bilgiler ayrıca açıklanmalıdır:

- İşletme dışı hasılat
- İşletme içi hasılat
- Faiz geliri
- Faiz gideri
- Amortisman ve itfa payları
- Önemli gelir ve gider tutarları
- İştirak ve iş ortaklıklarının kar veya zararındaki paylar
- Vergi
- Önemli nakit dışı tutarlar

Eğer bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde ediliyorsa ve “işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci” bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas alıyorsa, faiz gideri ve faiz geliri ayrı ayrı raporlanmak yerine net faiz geliri raporlanabilir.

⁹ BDO, ag.k., s.3

¹⁰ Deloitte, IAS Plus IFRS 8 Operating Segments, Aralık 2006, s.1

Eğer “işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci” ye sunuluyorsa, aşağıdaki bilgiler ayrıca açıklanmalıdır:

- İştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar
- Duran varlıklara eklenen tutarlar (finansal araçlar, ertelenen vergi, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar ve sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki)

İşletme aşağıdakileri ayrıca açıklamalıdır:

- Faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde kullanılan faktörler
- Her bir raporlanabilir bölümün ürünlerinin ve hizmetlerinin türü
- Asimetrik tahsislerin etkisi (amortisman tabi varlığı bölüme tahsis etmeden amortisman giderlerinin bölüme tahsis edilmesi gibi)
- Bölümlerin kar veya zarar, varlık ve borçlarına ilişkin ölçüm yöntemleri ve bu yöntemlerin finansal tablolarla veya geçmiş dönemlerle arasındaki farklılıklar

Bölüm bazında bilgiler açıklandıktan sonra, bölümler ve işletme arasındaki aşağıdaki hususlara ilişkin mutabakatlar açıklanır:

- Bölümlerin toplam hasılatı ve işletmenin hasılatı
- Bölümlerin toplam kar veya zararı ve işletmenin vergiden önceki kar veya zararı
- Bölümlerin toplam varlıkları ve işletmenin varlıkları
- Bölümlerin toplam borçları ve işletmenin borçları
- Bölümlere ilişkin açıklanan diğer önemli tutarlar ve işletmenin bunlara karşılık gelen tutarları

Ayrıca işletmeye ilişkin bazı açıklamalar yapılır:

- İşletme dışı müşterilerden sağlanan hasılatın ve duran varlıkların coğrafik analizi aşağıdakilere göre açıklanır:

- İşletmenin genel merkezinin bulunduğu ülkeye göre,

- Toplu olarak işletme hasılatının elde edildiği tüm yabancı ülkelere göre. (önemli ölçüde hasılat elde edilen ülkeler ayrı açıklanır.)

Duran varlık açıklamaları finansal araçları, ertelenen vergiyi, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar ve sigorta sözleşmelerinden doğan hakları kapsamaz.

- Büyük müşteriler, işletme dışı hasılatın %10'undan daha fazlasının elde edildiği müşterilerdir. Bu sınırın sağlanması için, ortak kontrol altındaki müşteri grupları tek olarak kabul edilir. Büyük müşterilerden elde edilen hasılatlar toplu olarak açıklanır ve bu hasılatları raporlayan bölümlerin hangileri olduğu belirtilir. Büyük müşterinin kimliği ve bölüm bazında hasılat tutarının açıklanmasına gerek yoktur.

IFRS 8'e göre, eğer gerekli bilgiler mevcut değilse ve bilgilerin hazırlanması aşırı maliyetli ise, tüm işletmeyi kapsayan açıklamaların yapılması zorunlu değildir.

IFRS 8, IAS 34 Ara Dönem Mali Tablo-ları standardı gereğince ara dönem finansal raporlarda sunulan bölümsel bilgileri önemli ölçüde artırmaktadır. Ara dönem bölümsel raporlarda sunulacak bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Bölümler arası gelirler
- Bölümsel kar veya zararın ölçümü
- Toplam varlıklar (eğer son dönemden bu yana önemli bir değişiklik olmuşsa)
- Son yıllık finansal tablolardan beri bölümlerde veya ölçümlerde oluşan değişikliklerin belirtilmesi
- Bölümlerin toplam vergiden önceki karı ile işletmenin vergiden önceki karının mutabakatı.

4. IFRS 8 Bölümlere Göre Raporlama ve IAS 14 Bölümlere Göre Raporlama Arasındaki Farklılıklar

IFRS 8'in yürürlüğe girmesi ile birlikte, daha önce IASB tarafından yayınlanmış

olan ve halen yürürlükte olan IAS 14 Bölümlere Göre Raporlama yürürlükten kalkacaktır.

Daha önce de ifade edildiği gibi IFRS 8, IASB ve FASB arasında yürütülen kısa dönemli yakınsama projesi kapsamında yayınlanmıştır ve standardın kendisine karşılık gelen Amerikan muhasebe standartlarından SFAS 131'in çok küçük farklılıklar dışında tamamen benimsenmesi ile oluşturulmuştur.

Yakınsama sürecinin her zaman en kaliteli çözümü içermesi gerekmektedir. Ancak IASB tarafından son olarak yayınlanan IFRS 8, buna eşdeğer olan Amerikan muhasebe standardının benimsenmesi ile oluşturulmuştur. Bu açıdan en kaliteli çözümün benimsenmesi konusu şüpheli duruma düşmektedir. Ayrıca IFRS 8'in bir kayıtlama veya muhasebeleştirme standardı değil, bir açıklama standardı olduğu düşünüldüğünde, IASB ve FASB yakınsama sürecini ne ölçüde etkilediği tartışmalı bir konudur. AB tarafından yapılan son yorumlar, yakınsama sürecinin IFRS ve Amerikan muhasebe standartlarının aynı olması ile sonuçlanmaması gerektiğini vurgulamaktadır. Bunun yerine farklılıklar daraltılmalı böylece yatırımcılar finansal tabloların farklı temellerle hazırlandığını anlayabilmelidirler.

1997 yılında IAS 14 hazırlanırken, IASC bölümsel raporlama için yönetim yaklaşımını benimsemeyi seçmemiştir. IAS 14 sayesinde, aynı işletmenin farklı bölümleri arasında ve aynı sektördeki farklı işletmelerin bölümleri arasında sunulan bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını hedeflemiştir. Ayrıca hangi bilgilerin açıklanacağına dair daha açık hususlar içermekte ve bölüm kar veya zararının ölçümünü tanımlamaktadır. Bu açılardan bakıldığında IAS 14 yerine IFRS 8 in benimsenmesi bir geri adım olarak düşünülebilmektedir.¹¹

IFRS 8 ve IAS 14 arasındaki temel farklılıklar şu şekilde özetlenebilmektedir:¹²

- IFRS 8'deki bölümsel raporlama gereklilikleri, IAS 14'de belirtilen faaliyet alanı ve coğrafi bölümlere göre değil, bir işletmenin unsurlarının "işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci" (chief operating decision maker) ye nasıl raporlanacağına dayanmaktadır.

- IFRS 8'e göre, raporlama işletmenin yasal hesaplarını kullanmaktan ziyade yönetimin içsel politikaları kullanılarak düzenlenir. (yine de finansal tablolarda bulunan tutarlarla mutabakat sağlanmalıdır.)

- IAS 14'ün aksine IFRS 8'e göre, hasılatın büyük bir bölümünü içsel satışlardan sağlayan bölümler de raporlanabilir. IFRS 8'e göre, eğer işletmenin bir bölümü öncelikle veya önemli ölçüde diğer bölümlerden satış hasılatı elde ediyorsa, faaliyet bölümü olarak isimlendirilir. IAS 14 e göre, bir bölümün raporlanabilir olması için hasılatının büyük bölümünü işletme dışı satışlardan elde etmesi gerekmektedir.

- IFRS 8 bölümlerin belirlenmesinde, "yönetim yaklaşımı" anlayışını benimsemektedir. IAS 14'e göre ise, işletmenin "yöneticilere sunduğu içsel finansal raporlama sistemi" ile birlikte "risk ve yarar yaklaşımı" kullanılarak iki ayrı tür bölüm (faaliyet alanı ve coğrafi bölüm) tanımlanır. Bir tür bölüm birincil olarak ifade edilirken ikinci tür bölüm ikincil olarak ifade edilir.

- IAS 14, coğrafi bölümlere göre bir analiz gerektirmektedir, ancak eğer ikincil bölüm olarak belirlendiyse bu analiz sınırlı olabilmektedir. IFRS 8 eğer bir coğrafi bölüm faaliyet bölümü olarak belirlendiyse, coğrafi bir analiz gerektirmektedir. Aksi takdirde IFRS 8 hasılat ve belirli duran varlıklar için işletme çapında bilgi gerektirmektedir. IFRS 8 tarafından iş-

¹¹ Deloitte, Segment Reporting-Why the Controversy?, www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%3D157065,00.html

¹² BDO a.g.k., Deloitte a.g.k., European Commission, Endorsement of IFRS 8 Operating Segments: Analysis of Potential Effects, 3 Eylül, 2007, Brüksel

letme çapında istenen bilgi ile IAS 14 tarafından ikincil bölüm için istenen bilgiler birbirine benzerdir.

- Faaliyet bölümü için istenen bilgi IAS 14 ve IFRS 8'de farklıdır. IAS 14'e göre, eğer faaliyet bölümü birincil bölüm olarak belirlenmişse, hasılat, sonuç, varlıklar, yükümlülükler ve yeni maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedeli bilgileri raporlanmalıdır. IFRS 8'e göre daha detaylı bir bilgi istenmektedir, ancak bu bilgilerin "işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci"ye düzenli olarak sunulması gerekmektedir.

- IFRS 8 ile IAS 34 Ara Dönem Finansal Tablolar'da değişiklikler yapıldığı için, ara dönem tablolarda öncekinden daha çok bölümsel bilgi sunulması gerekmektedir.

- IFRS 8'e göre, her bir bölüm için raporlanan tutarlar (bilgiler) için ölçütün "faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci"ye sunulan raporlar olması gerekmektedir. IAS 14'e göre ise bölümsel bilgiler, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ve sunumunda benimsenen muhasebe politikaları ile uyumlu olarak hazırlanmalıdır.

IFRS 8 ve IAS 14 arasındaki farklılıklar Tablo 1'de karşılaştırmalı olarak izlenebilir.

Tablo 1 : IFRS 8 ve IAS 14 arasındaki farklılıklar

IFRS 8	IAS 14
Faaliyet Bölümleri <ul style="list-style-type: none"> • Sadece bir bölüm türü • İçsel yönetim raporlamasına dayanan bölümler • Öncelikle işletme içinde satılan unsurları içeren bölümler • Faaliyet bölümlerinin nasıl belirlendiğini tanımlanması • Mal ve hizmetlerin tanımlanması 	<ul style="list-style-type: none"> • Birincil ve ikincil bölümler • Mal ve hizmetlere ve coğrafi alanlara dayanan bölümler • Bu tip unsurlar hariç tutulmaktadır. • IAS 14 te de tanımlanmıştır. • IAS 14 te yer almamaktadır.
Finansal bilgiler <ul style="list-style-type: none"> • İçsel yönetim raporlarında yer alan bilgilere dayalı • Bölümsel bilgiler finansal tablolardaki tutarlarla mutabık olmalıdır. • Aşağıdakiler hakkında açıklamalar gerekmektedir: <ul style="list-style-type: none"> - Bölümsel karın ve varlıkların nasıl ölçüldüğü - Geçen dönemle farklılıklar - Finansal tablolarla farklılıklar 	<ul style="list-style-type: none"> • Finansal tablolarda raporlanan bilgilere dayalı • Bölümsel raporların kendisi finansal tablolara bağlıdır. • Hiçbir açıklama gerekmemektedir, çünkü finansal tablolarda kullanılan değerlendirme yöntemlerinin aynısı kullanılmak zorundadır.
İşletme çapında bilgi <ul style="list-style-type: none"> • Yönetim tarafından kullanılsa da aşağıdaki bilgiler açıklanır: <ul style="list-style-type: none"> - Mal ve hizmet veya mal ve hizmet grubuna göre analiz edilen hasılat - Coğrafi alanlara göre analiz edilen hasılat - Coğrafi alanlara göre analiz edilen varlıklar - Büyük müşterilere ilişkin hasılat 	<ul style="list-style-type: none"> - Faaliyet bölümü tarafından kısmen - Coğrafi bölüm tarafından kısmen - Coğrafi bölüm tarafından kısmen - Yer almamaktadır.

Kaynak: BDO International, IFRS 8 Operating Segments, International Financial Reporting Bulletin, Sayı 1, Yıl 2007

IASB, 19 Ocak 2006 tarihinde IFRS 8'in taslağını yayınlarken 19 Mayıs 2006'ya kadar yorumları almak üzere kamuya açıklamıştır. IASB finansal tablo kullanıcıları, hazırlayıcıları ve ulusal muhasebe standardı belirleyici kurumlardan oluşan toplam 182 cevaplayıcıdan yorum almıştır. Cevaplayıcılardan bazıları, IFRS 8'in pay sahiplerinin değerlerine bazı açılardan zarar verebileceği yönünde görüş bildirmişlerdir. IFRS 8 uyarınca açıklanacak bilgilerin rekabetçi zararlara yol açabileceğini belirtmişlerdir. Bu açıdan işletmelerin bölümsel bilgileri açıklamak yerine, Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum için de benimsenen "uy ya da açıkla" yaklaşımının benimsenmesini önermişlerdir. Ancak IASB bu tartışmaları reddetmiştir.¹³

Yorumda bulunan 182 cevaplayıcının %18'i IFRS 8'de önerilen yönetim yaklaşımını benimsemedikleri yönünde görüş bildirmişlerdir. %19'u yönetim yaklaşımını bölümlerin tanımlanması için benimsemediklerini ancak çeşitli bölümsel açıklamaların ölçülmesi için benimsemediklerini ifade etmişlerdir. %51'i tamamen yönetim yaklaşımını benimsemiş ve %12'si bu konuda yorum yapmamıştır.

Yönetim yaklaşımını benimseyen cevaplayıcılar, bu yaklaşıma göre sunulan bilgilerin IAS 14'e göre sunulan bilgilerden daha faydalı olacağına işaret etmektedir. Bölümsel bilgiler yönetim yaklaşımına göre sunulduğunda, yöneticilerin işletmeyi nasıl yönettiklerini yansıtır ve bu yüzden işletmenin gerçeklerinin daha iyi bir biçimde sunulmasını sağlar. Böylece, kullanıcılar, işletmenin finansal durumunu ve performansını ölçme konusunda daha anlamlı bilgilere sahip olurlar. Bu yaklaşımla sunulan bilgiler yöneticilerin karar alma sürecinin şeffaflığını ve anlaşılabilirliğini artırmaktadır.

Yönetim yaklaşımını karşıtlarına göre ise, IFRS 8 objektiflikten yoksun uygulamalar içermektedir. IAS 14'te yer alan risk ve yarar yaklaşımı ile zorunlu coğrafi açıklamalar yönetimin faaliyetlerinin da-

ha kolay kontrol edilmesini sağlamaktadır.

Aslında IFRS 8'de yer alan yönetim yaklaşımı ile IAS 14'te yer alan risk ve yarar yaklaşımı birbirinden çok farklı değildir. IAS 14'e göre risk ve yararların temel kaynakları, genel olarak işletmenin nasıl organize edildiğini ve yönetildiğini belirler. Bazı finansal tablo hazırlayıcıları IFRS 8'e geçişte, raporlanacak bölümlerin belirlenmesinde izledikleri yolu değiştirmeyeceklerini belirtmişlerdir. Zira IAS 14'e göre uyguladıkları yöntem, zaten işletmenin iç organizasyon ve raporlama sistemlerine uygundur.

Cevaplayıcıların bir kısmı, IFRS 8'in uygulanmasının sağlanan bilgilerin karşılaştırılabilirliğini (bir işletmenin farklı dönemleri ile veya işletmeler arası) ve güvenilirliğini arttırdığı konusunda tam olarak ikna olmamışlardır. Çünkü, IAS14, IFRS8'e göre bölümsel raporlamaya dahil edilecek bilgileri daha açık bir şekilde tanımlamaktadır. Ayrıca bir işletmenin bölümleri ile başka bir işletmenin bölümlerinin karşılaştırılmasının her zaman mümkün olmayacağını belirtmişlerdir. Çünkü işletmeler farklı yollarla örgütlenmişlerdir ve farklı risklerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bazı cevaplayıcılar, eğer bölümsel bilgiler ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin hazırlanmasında kullanılan yöntemler arasında farklılıklar varsa, bunun bilginin kalitesine zarar vereceğini düşünmektedirler. Bir işletmeyi iki farklı yolla değerlemek karmaşık olacaktır.

Coğrafi bölümler tarafından sunulan bilgiler IFRS 8 ile ilgili yorumlarda en çok tartışılan konulardan biridir. IFRS 8, IAS 14'e göre daha az coğrafi bölümsel bilgi gerektirmektedir. IFRS 8'e göre, işletmeler yönetim tarafından alınan kararlar coğrafi bölgelere dayandıkça, coğrafi bölümsel bilgiler hazırlanacaktır. Çünkü yönetim yaklaşımı gereği bölümsel raporlamada önemli bilgiler açıklanmalıdır. Bu açıdan IFRS 8'e coğrafi bilgiler için ek hususların eklenmesine gerek olmadığı düşünülmektedir.

¹³ www.iasplus.com

5. Sonuç

IASB tarafından yayınlanan IFRS 8 ile bölümsel raporlamada yeni bir döneme girilmektedir. Ülkemizde de özellikle çok uluslu şirketlerin raporlamalarında önem taşıyan bölümsel raporlama, 2009 yılından itibaren IAS 14'e göre değil, IASB'nin yayınladığı IFRS 8'e göre yapılacaktır.

Genel olarak, IFRS 8'in IAS 14'e göre çok daha az uygulama gerektirdiği ve bölümlerin belirlenmesinde tam bir netlik taşımadığı görülmektedir. IAS 14'de net olarak çizgileri çizilen faaliyet ve coğrafi bölümleri, tanımlamaları yapılan bölüm sonucu, geliri, gideri varlık ve borçları IFRS 8'de yer almamaktadır. Bu açılardan bakıldığında IAS 14'ün daha anlaşılır ve uygulanması daha kolay bir standart olduğu görülmektedir. Ayrıca, IFRS 8 de benimsenen yönetim yaklaşımı, yöneticilere bölümlerin belirlenmesinde tam bir yetki vermektedir. Bu durumda yöneticilerin raporlamak istemedikleri bölümlerini saklayabilme olanakları olacaktır.

IASB ve FASB'in kısa dönemli yakın-sama projesi kapsamında yayınlanan IFRS 8, IAS 14'ün revize edilmiş bir halini yansıtmaktan ziyade, SFAS 131'in bir kopyası olma özelliğini taşımaktadır. Bu açıdan oldukça sert tartışmalara maruz kalan IFRS 8'in bu nedenle AB tarafından onaylanması süreci de gecikmiş bulunmaktadır.

Kaynakça

- A Standard that Nobody Likes, Accountancy Age, London, April 5, 2007, p.7
- BDO International, IFRS 8 Operating Segments, International Financial Reporting Bulletin, Sayı 1, Yıl 2007, s.1
- Deloitte, IAS Plus IFRS 8 Operating Segments, Aralık 2006, s.1
- Deloitte, Segment Reporting-Why the Controversy?, www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%3D157065,00.html
- Dolphy D'Souza, Segmentation Moving to Convergence, Businessline, Ekim 1, 2007
- Don Herrman, Wayne B.Thomas, A Model of Forecast Precision Using Segment Disclosures: Implications for SFAS No 131, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 9:1, pp.1-18, p.2
- European Commission, Endorsement of IFRS 8 Operating Segments: Analysis of Potential Effects, 3 Eylül, 2007, Brüksel
- IASB, IFRS 8 Operating Segments
- IASB, IAS 14 Segment Reporting
- Jonathan B.Schiff, Allen I.Schiff, Segment Reporting Transparency, Management Accounting Quarterly, Fall 2006, 8:1, pp.36-43, p.37
- Luis M. Medina, Segment Reporting, Accountancy Magazine, Şubat 2007, pp.78-79, p.78
- Penny Sukhraj, US Convergence under Attack, Accountancy Age, London Temmuz 19, 2007, s.2
- Ray H.Garrison, Managerial Accounting, 6th Ed., Irwin Pub., 1990, s.253
- TMSK, TFRS 8 Faaliyet Bölümleri, 15.07.2007 tarihli ve 26583 nolu Resmi Gazete www.iasplus.com

2007 Yılı İtibariyle Dünya Petrol Rezervleri*

Ülke	Rezerv	Ülke	Rezerv
Suudi Arabistan	262.3	ABD	21.8
Kanada	179.2	Çin	16.0
İran	136.3	Katar	15.2
Irak	115.0	Meksika	12.4
Kuveyt	101.5	Cezayir	12.3
Birleşik Arap Emirlikleri (BAE)	97.8	Brezilya	11.8
Venezüella	80.0	Angola	8.0
Rusya	60.0	Norveç	7.8
Libya	41.5	Azerbaycan	7.0
Nijerya	36.2	Diğer	65.5
Kazakistan	30.0	Toplam	1.317.4

Kaynak: Referans, 8-9 Aralık 2007.

* milyar varil