

“TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardının Uygulanmasına İlişkin İMKB’de İşlem Gören Sanayi Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma

Yrd.Doç.Dr. Ali UYAR
Fatih Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü Öğretim Üyesi
auyar@fatih.edu.tr

Öğr.Gör.-SMMM Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ
Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksekokulu Öğretim Görevlisi
ahgungor@fatih.edu.tr

“TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardının Uygulanmasına İlişkin İMKB’de İşlem Gören Sanayi Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma

Özet

Bu çalışmada ilk önce, uygulayıcılara yardımcı olma amacıyla, “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardına göre finansal tablo kullanıcılarına açıklanması gereken bilgiler uygulamalarla açıklanmaya çalışılmıştır. İkincil olarak da İMKB’de işlem gören 145 adet sanayi şirketinden rasgele seçilmiş olan 30 adet şirket üzerinde bölümsel raporlamaya ilişkin araştırma yapılmıştır. Sonuçlar, örnekleme dahil olan şirketlerin çoğunluğunun bölümsel raporlama yapmadığını ortaya koymuştur. Bölümsel raporlama yapan şirketler daha çok faaliyet alanına göre bölümlenme yapmaktadır. Bölümsel raporlama yapan şirketler sınırlı düzeyde bilgi açıklamaktadırlar. Dolayısıyla, bölümsel raporlamanın TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardının öngördüğü şekilde yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: TFRS 8, Faaliyet bölümleri, Bölümsel raporlama

Abstract. (A Survey on Listed Industrial Companies in the ISE about the Application of the Standard “TFRS 8 Operating Segments”)

In this study, firstly, disclosures, which are required according to the standard “TFRS 8 Operating Segments” are explained with applications in order to help implementers. Secondly, a survey was conducted on randomly chosen 30 companies from 145 industrial companies listed in the ISE about segment reporting. The results indicated that majority of the companies included in the sample do not engage in segment reporting. The companies who engage in segment reporting divide segments based on business activities. The companies who present segment reporting disclose limited information. Therefore, the study indicated that segment reporting should be conducted in accordance with the standard of “TFRS 8 Operating Segments”.

Keywords: TFRS 8, Operating segments, Segment reporting

1. Giriş

Çokuluslu ve faaliyet alanı oldukça çeşitlendirilmiş olan şirketler, finansal tablolarında daha fazla bölümsel raporlama yapmaları için bir baskıyla karşı karşıyadırlar (Talha, Sallehuddin and Mohammad, 2006). Farklı coğrafi bölgelerde veya farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarında sundukları toplam tutarlar, bu şirketlerin faaliyetlerini açıklamada karar vericiler açısından yetersiz kalmaktadır. Analistler de çok yönlü bir işletmenin bileşenlerinin anlaşılmasının, işletmenin bütünsel olarak anlaşılması için zorunlu olduğunu belirtmektedirler (Deppe ve Omer, 2000, s. 47).

Kârlılık oranları, büyüme fırsatları ve riskler bir sektörden diğerine, bir coğrafyadan diğerine önemli derecede değişiklik gösterir. Bundan dolayı farklı sektörlerde ve farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren şirketler, bir bütün olarak şirketi, faaliyet gösterdiği ekonomik çevreyi ve şirketin gelişim durumunu anlamak için bölümleri hakkında bilgi sunmalıdırlar (Haller ve Park, 1994).

Ampirik çalışmalar, finansal tablolarla (Bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu) beraber sunulan bölüm bilgilerinin; analistlerin, yatırımcıların ve diğer şirket raporları kullanıcılarının bir şirketin durumunu daha iyi anlamalarına olanak sağladıklarını ve şirketin gelecekteki kârlılığıyla ilgili daha doğru ve güvenilir öngöründe bulunmalarını sağladığını ispatlamıştır (Haller ve Park, 1994).

Bölüm bazında finansal bilgi raporlamasının 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 bilgidен 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. Faaliyet Bölümleri Raporlaması

Faaliyet bölümleri raporlamasının ülkemiz açısından geçmişi şu şekilde özetlenebilir. 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 Türkçe’ye çevrilmesiyle hazırlanıp yürürlüğe konmuştur. Bu bölümden itibaren “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardı “Standard” olarak ifade edilecektir.

Standartta; amaç, kapsam, işletme bölümleri, raporlanabilir bölümler, açıklanacak bilgiler, mutabakatlar ve diğer bilgiler yer almaktadır. Çalışmamızda, standardın açıklanacak bilgiler kısmıyla ilgili olduğu için diğer kısımlar üzerinde durulmayacaktır. Bir sonraki bölümde standarda göre açıklanması gereken bilgiler uygulama örnekleriyle açıklanmaktadır.

3. 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).

Uygulama:

İşletme finansal tablo dipnotlarında “Önemli Muhasebe Politikaları” kısmında faaliyet bölümleri raporlaması ile ilgili bilgi vermelidir.

- TFRS 8 “Faaliyet Bölümleri” standardı, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere “TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama” standardının yerini almıştır. İşletme tarafından TFRS 8, 1 Ocak 2009 itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Standardın öngördüğü gibi bir önceki dönemin bilgileride karşılaştırma amacıyla Standarda uyumlu olacak şekilde düzenlenmiştir.

Daha sonra da Standardın 22. ve 23. paragraflarında belirtildiği gibi genel bilgiler ve kâr veya zarara, varlıklara ve borçlara ilişkin bilgiler açıklanmalıdır.

3.1. Genel Bilgiler

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

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

İşletmelerde faaliyet bölümlerinin belirlenmesi konusunda Standard herhangi bir zorunluluk getirmemektedir. İşletme, faaliyet bölümlerini faaliyet gösterdiği ürün ve hizmet bazında veya coğrafi bölge bazında, yada her ikisine göre düzenleyebilir.

Uygulama:

Migros A.Ş. ve Arçelik A.Ş.’nin faaliyet bölümleri raporlamasında altta yapılan genel bilgi açıklamaları örnek olarak “Bölümler Göre Raporlama” kısmından alınmıştır. “TMS 14 Bölümler Göre Raporlama” standardının yerini “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardı aldığı için, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren hazırlanan finansal tablolarda “Faaliyet Bölümleri” başlığının kullanılması uygun olacaktır.

Faaliyet Bölümleri

Yönetim, Grup’un performansını coğrafi olarak; Türkiye, Azerbaycan, Bulgaristan ve Kazakistan bölgelerine göre değerlendirmektedir. Raporlanabilir faaliyet bölümleri gelirleri, öncelikle perakende satışları, kira gelirleri ve toptan satışlardan oluşmaktadır. Kira gelirleri ve toptan satışlar, icra komitesine sunulan raporlarda yer almadığı için raporlanabilir faaliyet bölümleri olarak değerlendirilmemiştir (Migros, 2009).

Grup yönetimi, faaliyet bölümlerini, endüstriyel bölümlere göre, beyaz eşya ve tüketici elektroniği olarak organize etmiştir. Beyaz eşya grubuna dahil olan ürünler, çamaşır makinesi, kurutucu makinesi, bulaşık makinesi, buzdolabı, fırın, pişirici cihazlar ve bu ürünlerle benzer özellikler gösteren klima gibi ürünleri ve bu ürünlerle ilgili hizmetleri içermektedir. Tüketici elektroniği ise, başta LCD televizyon olmak üzere televizyon, bilgisayar, yazarkasa ve diğer çeşitli elektronik aletleri ve bu ürünlerle ilgili hizmetleri kapsamaktadır. Diğer satışlar ise beyaz eşya ve tüketici elektroniği dışındaki bütün ev aletleri, mobilya, mutfak ve benzeri diğer satışları içermektedir (Arçelik, 2009).

3.2. 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 merciiine 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 merciiine düzenli olarak sunuluyorsa, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için aşağıdakileri de raporlar (TFRS 8, 23. paragraf):

- (a) İşletme dışı müşterilerden elde edilen hâsılatlar;

- (b) Aynı işletmenin diğer faaliyet bölümleri ile işlemlerinden elde edilen hâsılatlar;
- (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 hâsılatının önemli bir kısmı faizden elde edilmiyorsa ve yetkili karar alma merciiine faiz gelirleri ve faiz giderleri netleştirilmiş olarak sunulmuyorsa her bir raporlanabilir bölüm için faiz gelirini faiz giderlerinden ayrı raporlar.

- Eğer karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm varlıklarının ölçümüne dahil ediliyorsa veya işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciiine 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.

Uygulama:

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 performans 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 ncı Paragraftaki kriterler karşılanmadığı sürece gelir ve gider kalemlerini mahsup etmez.

Tablo 1 ve Tablo 2’de Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi’nin Faaliyet Bölümleri Raporlaması (1 Ocak - 31 Mart 2009) görülmektedir. Uygulamada faaliyet bölümleri, ürün ve hizmet bazında sunulmuştur. Tablolar, Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi’nin 1 Ocak - 31 Mart 2009 Ara Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Mali Tablolar ve Özet Dipnotları’ndan alınmıştır (Enka, 2009). Şirket karşılaştırma amacıyla alttaki tabloların 1 Ocak - 31 Mart 2008 Ara Hesap Dönemine ait olanlarını da yayınlamıştır.

Tablo 1: Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi'nin Faaliyet Bölümleri Raporlaması (1 Ocak - 31 Mart 2009)

	İnşaat	Gayrimenkul Kiralama	Perakende	Ticaret ve üretim	Enerji	Eliminasyon	Toplam
Satış gelirleri	757.010	115.369	113.427	89.173	1.267.424	0	2.342.403
Bölüm içi satış gelirleri	22.554	-	1.570	5.405	-	(29.529)	-
Satışların maliyeti	(626.746)	(14.016)	(39.290)	(73.309)	(1.159.142)	-	(1.912.503)
Bölüm içi satışların maliyeti	(25.512)	-	-	(2.659)	(80)	28.251	-
Brüt kar	127.306	101.353	75.707	18.610	108.202	(1.278)	429.900
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	(5.820)	-	(22.412)	(6.883)	-	-	(35.115)
Genel yönetim giderleri	(17.316)	(12.030)	(22.607)	(5.986)	(3.936)	1.570	(60.305)
Diğer faaliyet gelirleri	14.224	674	583	9.450	682	(7.307)	18.306
Diğer faaliyet giderleri	(830)	(258)	(1.683)	(6.442)	-	8.096	(1.117)
Faaliyet karı	117.564	89.739	29.588	8.749	104.948	1.081	351.669
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların kar/zararlarındaki paylar	(65)	-	-	-	-	-	(65)
Finansal gelirler	99.572	2.287	67	1.352	8.824	(2.425)	109.677
Finansal giderler (-)	(153.484)	(4.783)	(38.397)	(15.312)	(19.962)	1.162	(230.776)
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kârı	63.587	87.243	(8.742)	(5.211)	93.810	(182)	230.505
Sürdürülen faaliyetler vergi gideri, net	(27.097)	(22.891)	818	(566)	(62.672)	-	(112.408)
Dönem vergi gideri (-)	(26.036)	(14.550)	(27)	(627)	0		(41.240)
Ertelenmiş vergi gelir/(gideri)	(1.061)	(8.341)	845	61	(62.672)		(71.168)
Sürdürülen faaliyetler dönem kârı	36.490	64.352	(7.924)	(5.777)	31.138	(182)	118.097

Tablo 2: Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi'nin Faaliyet Bölümleri Raporlaması (1 Ocak - 31 Mart 2009)

	31 Mart 2009					
	İnşaat	Gayrimenkul kiralama	Perakende	Ticaret ve üretim	Enerji	Toplam
Varlıklar ve yükümlülükler (*)						
Bölüm varlıkları	4.179.160	1.932.619	1.513.746	838.784	4.481.922	12.946.231
İştirakler	-	-	-	-	-	-
Dağıtılmamış varlıklar						28.597
Toplam varlıklar	4.179.160	1.932.619	1.513.746	838.784	4.481.922	12.974.828
Bölüm yükümlülükleri	2.105.509	323.836	441.873	631.461	3.748.711	7.251.390
Dağıtılmamış yükümlülükler						1.074
Toplam yükümlülükler	2.105.509	323.836	441.873	631.461	3.748.711	7.252.464
Diğer bölüm bilgileri						
1 Ocak - 31 Mart 2009						
Yatırım harcamaları (giderleri)						
Maddi duran varlıklar	32.587	13.259	4.149	27.112	4.899	82.006
Maddi olmayan duran varlıklar	20	324	5	99	271	719
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	-	-	-	-	-	-
Toplam yatırım harcamaları	32.607	13.583	4.154	27.211	5.170	82.725
Amortisman gideri	29.704	1.206	3.866	2.036	21.727	58.539
İtfa payları	63	51	107	20	63	304

(*) Bölümler arası eliminasyon sonrası rakamlardan oluşmaktadır.

4. İMKB’de İşlem Gören Şirketler Üzerinde Bir Araştırma

4.1. Amaç ve Yöntem

İMKB’de işlem gören 145 adet sanayi şirketi içinden rasgele seçilen 30 şirket bu çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır. Araştırmanın amacı, bu şirketlerin “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardını uygulama düzeylerinin tespitidir. Bu amaçla, araştırma yöntemi olarak şirketlerin 1 Ocak-1 Mart 2009 tarihli ara dönem finansal tablo dipnotlarına içerik analizi uygulanmıştır.

Bu amaçla aşağıdaki araştırma sorularına cevap aranmaya çalışılmıştır:

- Şirketler, faaliyet bölümleri raporlaması yapmakta mıdır?
- Faaliyet bölümleri raporlaması yapan şirketler, faaliyet bölümlerini faaliyet alanlarına göre mi, coğrafi bölgeye göre mi, yoksa her ikisine göre mi yapmaktadır?
- Faaliyet bölümleri raporlaması yapan şirketler tarafından hangi finansal tablo kalemlerinin tutarları açıklanmıştır?

4.2. Bulgular ve Analiz

Araştırmanın en önemli bulgularından bir tanesi faaliyet bölümleri raporlaması yapan ve yapmayan şirketlerin dağılımıdır. Örnekleme dahil olan 30 şirketten 11 tanesi faaliyet bölümleri raporlaması yaparken, 16 tane şirket raporlanacak faaliyet bölümleri olmadığını açıklamış ve faaliyet bölümleri raporlaması yapmamışlardır (Tablo 3). Bu 16 şirketten bazıları “Bölümlere Göre Raporlama” başlığı altında sadece “Yoktur” ifadesi ile durumu belirtirken bazıları da şirketin tek bir sektörde veya tek bir coğrafyada faaliyet göstermesinden dolayı bölümlere göre raporlama yapmadıklarını belirtmişlerdir. Bunun yanında üç şirketin dipnotlarında ise konuyla ilgili hiç bir açıklama yapılmamıştır.

Tablo 3: Faaliyet Bölümleri Raporlaması Yapan/Yapmayan Şirketler

	Sayı	Oran
Faaliyet bölümleri raporlaması yapan şirket sayısı	11	%36,7
Faaliyet bölümleri raporlaması yapmayan şirket sayısı	16	%53,3
Faaliyet bölümleri raporlamasına ilişkin hiçbir bilgi bulunmayan şirket sayısı	3	%10,0
Toplam	30	%100,0

“TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama” standardına göre bölümler, temel bölüm raporlama esas ve ikincil bölüm raporlama esasına göre belirleniyordu. Standarda göre, temel bölüm raporlama esasının faaliyet alanı mı yoksa coğrafi bölüm mü olacağını, işletmenin risk ve getirilerinin temel kaynak ve niteliği belirlemektedir. İşletmenin risk ve getiri oranlarının, daha ziyade, ürettiği ürün ve hizmetlerdeki farklılıklardan etkilenmeleri durumunda; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik temel esas, faaliyet alanı olurken; coğrafi bölümler ikincil olarak raporlanmaktaydı. Benzer olarak, işletmenin risk ve getiri oranlarının, daha ziyade, söz konusu işletmenin farklı ülkelerde veya diğer coğrafi bölgelerde faaliyet göstermesinden etkilenmeleri durumunda; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik temel esas coğrafi bölgeler olurken, ilgili ürün ve hizmet gruplarına ilişkin bilgiler faaliyet alanı esasında ikincil olarak raporlanmaktaydı (TMS 14, 26. paragraf).

Fakat, “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardı, temel bölüm ve ikincil bölüm raporlama esasını ortadan kaldırmış, onun yerine şirket yönetiminin işletmenin faaliyetlerine uygun olarak belirleyeceği bölümlemeyi getirmiştir. Açıklanacak bilgiler arasında da işletmenin raporlanabilir bölümlerinin belirlenmesinde kullanılan faktörlerin açıklaması gerektiği belirtilmiştir (TFRS 8, 22. paragraf, (a) bendi).

Araştırmada, bölümlere göre raporlama yapan 11 şirketin bölümlemeyi hangi esasa göre yaptığı analiz edilmiştir (Tablo 4). Sonuçlar, şirketlerin çoğunluğunun bölümlere göre raporlamayı faaliyet alanına göre

yaptığını ortaya koymuştur (8 şirket). Bununla birlikte, 3 şirket de bölümlere göre raporlamayı coğrafi bölgeye göre yaparken, hem faaliyet alanına göre hem de coğrafi bölgeye göre raporlama yapan şirket yoktur.

Tablo 4: Faaliye Bölümlemesi Dağılımı

Faaliyet Bölümlemesi	Şirket sayısı	Oran
Yalnız ürün ve hizmet çeşidine göre	8	%72,7
Yalnız coğrafi bölgeye göre	3	%27,3
Hem ürün ve hizmet çeşidine hem de coğrafi bölgeye göre	0	%0,0
Ortalama faaliyet bölümü sayısı	3,4	

Diğer dikkati çeken bulgu da, faaliyet bölümleri raporlaması yapan şirketlerin açıklama yaptığı kalemlerin sınırlılığıdır (Tablo 5). Örneğin, 3 şirket sadece genel bilgi açıklaması ve satış gelirlerinin bölümlere göre dağılımını yapmıştır. 2 adet şirket, 4 adet finansal tablo kaleminin açıklamasını yaparak yetinmiştir. Bu durumda, Standardın 20. paragrafında belirtilen, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin faaliyet gösterdiği ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgilerin yeteri kadar açıklanmadığı görülmektedir.

Tablo 5: Faaliyet Bölümleri Raporlaması Yapan Şirketler

Açıklama yapan şirket sayısı	Açıklama yapılan kalem sayısı
3	2
2	4
1	5
2	7
1	11
2	18

Araştırmanın amaçlarından bir tanesi de faaliyet bölümleri raporlaması yapan şirketlerin hangi finansal tablo kalemlerin tutarlarının açıklandığını saptanmasıdır.

Sonuçlar, faaliyet bölümleri raporlaması yapan 11 şirketin, genel bilgi açıklamasının yanında 25 adet finansal tablo kalemi için açıklama yaptığını ortaya koymuştur (Tablo 6). Şirketlerin açıklama yaptığı kalem sayısı da oldukça değişkenlik göstermektedir. Bir şirketin açıkladığı en az kalem sayısı 2 olurken en fazla 18 olmuştur. 11 şirket için açıklanan ortalama kalem sayısı da 7,3 olmuştur. Bir başka önemli nokta da açıklanan kalemlerin frekans dağılımıdır. Tablo 6'da açıklanan kalemlerin çoktan aza doğru sıralaması görülmektedir. Tablo'da şirketlerin tamamının genel bilgi açıklaması yaptığı ve satış gelirleri tutarını açıkladığı görülmektedir. Genel bilgi açıklaması, TFRS 8 standardının 22. paragrafında belirtildiği gibi, işletmenin raporlanabilir bölümlerinin belirlenmesinde kullanılan faktörler ve her bir raporlanabilir bölümün hasılatının elde edildiği ürünlerin ve hizmetlerin türü hakkında yapılan açıklamadır. Tablo'da diğer kalemler için yapılan açıklamaların yeterli olmadığı, dolayısıyla bölümlere göre raporlamanın çok temel düzeyde kaldığı görülmektedir. Örneğin, Standardın 23. paragrafında, işletmenin, her bir raporlanabilir bölüm için kâr veya zarara ve toplam varlıklara ilişkin tutarı raporlaması gerektiği belirtilmektedir. Tabloda, bazı işletmelerin, kâr veya zarara ve toplam varlıklara ilişkin tutarı raporlamadığı görülmektedir. Aynı paragrafın devamında belirtildiği gibi, bölümlere ilişkin yükümlülükler de düzenli olarak işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili merciiine sunuluyorsa, raporlanması gerekmektedir.

Tablo 6: Faaliyet Bölümler Raporlamasında Açıklama Yapılan Kalemler

Açıklama yapılan kalem sayısı	Açıklama yapan şirket sayısı	Açıklama yapan şirket yüzdesi
Genel bilgi açıklaması	11	% 100,0
Satış Gelirleri/Net satışlar	11	% 100,0
Satılan malın maliyeti	7	% 63,6
Kâr & zarar	7	% 63,6
Varlıklar	5	% 45,5
Amortisman ve itfa payları	4	% 36,4
Yükümlülükler	4	% 36,4
Yatırım harcamaları	3	% 27,3
Faaliyet giderleri	3	% 27,3
Bölümler arası satışlar	2	% 18,2
İşletme dışı satışlar	2	% 18,2
Satılan ürün miktarı	2	% 18,2
Diğer faaliyet gelirleri	2	% 18,2
Diğer faaliyet giderleri	2	% 18,2
Faiz geliri	2	% 18,2
Faiz gideri	2	% 18,2
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların kar/zarar payı	2	% 18,2
Dönen varlıklar	1	% 9,1
Duran varlıklar	1	% 9,1
Finansal varlıklar	1	% 9,1
Kısa Vadeli Yükümlülükler	1	% 9,1
Uzun Vadeli Yükümlülükler	1	% 9,1
Özsermaye	1	% 9,1
Vergi gideri	1	% 9,1
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi karı / (zararı)	1	% 9,1
Sürdürülen faaliyetler dönem karı / (zararı)	1	% 9,1

5. Sonuç:

Bu çalışmada ilk önce, uygulayıcılara yardımcı olma amacıyla, “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardına göre işletmelerin bölümsel raporlama bağlamında finansal tablo kullanıcılarına açıklaması gereken bilgiler uygulamalarla açıklanmaya çalışılmıştır. İkincil olarak da İMKB’de işlem gören rasgele seçilmiş 30 adet sanayi şirketi üzerinde bölümsel raporlamaya ilişkin araştırma yapılmıştır. Bu araştırmadaki amaç, şirketlerin “Faaliyet Bölümleri” standardının uygulanma düzeyini ortaya koymaktır. Eğer eksiklikler varsa saptanıp, bunların düzeltilmesine ilişkin önerilerde bulunmaktadır. Araştırmada elde edilen bulgular ve bazı öneriler şu şekilde özetlenebilir:

- Araştırmanın örnekleme dahil olan 30 şirketten yalnızca 11 adet şirket, finansal tablo dipnotlarında bölümsel raporlama yapmaktadır.

- Bölümsel raporlama yapan şirketler, coğrafi bölgeden daha çok, faaliyet alanına göre bölümlenmektedir.
- Bölümsel raporlama yapan şirketlerin bazılarının açıkladığı bilgiler çok sınırlıdır.
- Bölümsel raporlama yapmayan şirketler de kendi içersinde üçe ayrılmaktadır: (1) Şirketin benzer ürün üretmesinden veya aynı coğrafi bölgede faaliyet göstermesinden dolayı faaliyetlerinin bölümsel raporlamaya uygun olmadığını belirtenler, (2) sadece “Yoktur” ifadesiyle durumu bildirenler ve (3) konu hakkında hiç açıklama yapmayanlar.
- Bölümsel raporlama ile ilgili hiç bir bilgi vermeyen veya sadece “yoktur” şeklinde bilgi veren işletmeler “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardına aykırı bir işlem yapmaktadır. Bu işletmeler “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardı uyarınca dipnotlarında finansal tablo kullanıcılarına işletmelerinde faaliyet bölümü olmamasını nedenleri ile açıklamaları gerekmektedir.
- Bölümsel raporlama, genellikle, dipnotların içersinde “Bölümlere Göre Raporlama” başlığı altında yapılmaktadır. TMS 14 standardının ismi olan bu başlık yerine yeni standard TFRS 8’in ismi olan “Faaliyet Bölümleri” başlığı önerilmektedir.
- Örneklem içersinde faaliyet bölümleri raporlaması yapan şirket sayısının azlığı dikkat çekmektedir. Bunun nedeni şunlar olabilir. Şirketin raporlanabilen faaliyet bölümünün olmamasıdır ki bu da dipnotlarda bazı şirketlerin yaptığı gibi açıklanmalıdır. Diğer önemli bir nokta, girişte belirtildiği gibi bölümsel raporlama yapma konusunda şirketlerin bazı çekinceleri olabilir. Bunlar bilginin sunulmasının aşırı maliyetli olması ve şirkete ait bölüm bilgilerinin rakip işletmeler tarafından kullanılma endişesidir. Bununla birlikte, TFRS 8 standardı 1 Ocak 2009 itibariyle yürürlüğe girmiştir. Standardın uygulanmasının zorunluğu olduğu ilk ara dönem finansal tablolar üzerinde çalışıldığı için konu hakkında bilgi noksanlığı olabilir.
- Bölümsel raporlama yapan şirketlerin açıkladığı bilgiler incelendiğinde, faaliyet bölümleri raporlamasının Standarda uygun bir şekilde yapılmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Konunun daha hassasiyetle ele alınması ve uygulanması için kurum yöneticilerine ve denetçilere görev ve sorumluluk düşmektedir.

Kaynakça

Arçelik (2009). Arçelik Anonim Şirketi 1 Ocak-31 Mart 2009 Ara Hesap Dönemine Ait Özet Konsolide Finansal Tablolar. http://www.arcelikas.com.tr/NR/rdonlyres/397EC0B3-A5A2-4072-9B0B-CA6FE9F7D2BC/28804/2009_1_Ceyrek_FinansalSonuclari.pdf den 11.07.2009 tarihinde erişilmiştir.

Deppe, L. and Omer, S.C. (2000), “Disclosing disaggregated information”, Journal of Accountancy, Vol. 190 No. 3, pp. 47-54.

Enka (2009). Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi 1 Ocak-31 Mart 2009 Ara Hesap Dönemine Ait Özet Konsolide Finansal Tablolar. <http://www.enka.com/pdf/ENKA.INSAAAT.2009.03.31.Konsolide.Mali.Tablolar.pdf> 11.07.2009 tarihinde erişilmiştir.

Haller, A. and Park, P. (1994). "Regulation and practice of segmental reporting in Germany", The European Accounting Review, Vol. 3, No. 3, pp. 563–580.

İMKB (2009). <http://www.imkb.gov.tr/endeksler.htm>' den 01.07.2009 tarihinde erişilmiştir.

McConnell, P. and Pacter, P. (1995). "IASC and FASB proposals would enhance segment reporting", The CPA Journal, Vol. 65, No. 8, pp. 32-51.

Migros (2009). Migros Türk Ticaret Anonim Şirketi 1 Ocak-31 Mart 2009 Ara Hesap Dönemine Ait Özet Konsolide Finansal Tablolar. http://www.migros.com.tr/download/finansal_onuclar/Migros_Mart_2009.pdf' den 11.07.2009 tarihinde erişilmiştir.

Talha, M., Sallehuddin, A. and Mohammad, J. (2006), Changing pattern of competitive disadvantage from disclosing financial information, Managerial Auditing Journal, Vol. 21 No. 3, pp. 265-274.

TFRS 8. Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı. <http://www.tmsk.org.tr/den> 05.07.2009 tarihinde erişilmiştir.

TMS 14. Bölümlere Göre Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı. <http://www.tmsk.org.tr/den> 05.07.2009 tarihinde erişilmiştir.