

Uluslararası Muhasebe Standardı 14

FINANSAL BİLGİLERİN BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLANMASI

Çeviren :

Balamir YENİ

I.Ü. İşletme Fakültesi
Muhasebe Anabilim Dalı
Finansal Muhasebe Birimi

Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

GİRİŞ

1 — Bu bildiri bir işletmenin, özellikle faaliyet gösterdiği çeşitli endüstri kolları ve bölgesel bölgeler dikkate alınarak, finansal bilgilerinin bölümlerine göre (segments) raporlanması konusu ele alınmaktadır.

2 — Bu bildiri menkul değerleri halka açık işletmelere ve bağlı işletmeleri de kapsamak üzere, ekonomik olarak önemli olan diğer işletmelere ilişkindir. Bu bildirinin amaçları açısından, ekonomik olarak önemli olan diğer işletmeler hasılat, kâr, varlık veya istihdam seviyeleri bunların esas faaliyetlerinin gerçekleştiği ülkeler için önemli ve yüksek olan işletmelerdir.

3 — Hem ana şirketin finansal tablolarının hem de konsolide finansal tabloların belirtildiği hallerde bu bildiriye göre açıklanacak bilgiler konsolidasyon temeline göre sunulmalıdır. Bağlı işletmelerin finansal tablolarının yayınlanması halinde bölümlere göre raporlanacak olan finansal bilgiler ilişkin oldukları bağlı işletmeler açısından dikkate alınır.

Tanımlar

4 — Bu bildiriye aşağıdaki terimler, belirtilen anlamları ifade etmek üzere kullanılmaktadır:

Endüstri (sanayi) bölümleri : Bir işletmenin, başta işletme dışındaki müşterilere olmak üzere, herbiri değişik ürün veya hizmet ya da değişik ürün veya hizmet grupları sunan ve birbirlerinden ayırtedilebilen unsurlarıdır.

Bölgesel (coğrafi) bölümler : Bir iş-

letmenin içinde bulunduğu özel koşullara uygun olarak saptanan belirli coğrafi alanlar içerisinde olmak üzere, çeşitli ülke veya ülkelerde faaliyet gösteren ve birbirlerinden ayırtedilebilen unsurlarıdır.

Bölümlerin hasılatları : Bölümle direkt olarak ilişkilendirilebilen veya gerçekçi bir dağıtımla bölüme tahsis edilen ve işletme dışındakilerle ve aynı işletmenin diğer bölümleriyle girişilen faaliyetlerden kaynaklanan hasılatlardır.

Bölümlerin giderleri : Bölümle direkt olarak ilişkilendirilebilen veya gerçekçi bir dağıtımla bölüme tahsis edilebilen giderlerdir.

AÇIKLAMA

5 — Kârlılık oranları, gelişme olanakları, gelecekle ilgili beklentiler ve yatırım riski çeşitli endüstri bölümlerinde ve bölgesel bölümlerde büyük farklılıklar göstermektedirler. Bu nedenle finansal tabloları kullananlar bölümlere ayrılmış bir işletmenin sadece tümüyle ilgili bilgileri elde ederek belirleyemeyecekleri geleceğe yönelik beklentileri ve işletme riskini saptayabilmek için bölümlere göre raporlanmış finansal bilgilere ihtiyaç duyarlar. Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasının amacı, finansal tabloları kullananlara bölümlere ayrılmış bir işletmenin tümü hakkında daha bilinçli yargılara varabilmeleri için, söz konusu işletmenin faaliyette bulunduğu değişik bölgelerde, endüstri kollarında geçerli olan büyüme eğilimleri, elde edilen kâr tutarı ve söz konusu bölge ve endüstri alanlarının nisbi büyüklükleri ile ilgili konularda bilgi sağlamaktır.

6 — Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması, bölümlerin bağımsız işletmeler olarak kabul edilebileceklerini ya da çeşitli işletmelerin benzer nitelikteki bölümleri arasında yapılacak karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar verebileceğini ifade etmektedir.

7 — Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması kısmen yargıya dayanan kararların alınmasını gerektirmektedir. Bu gibi kararlar bölümlerin belirlenmesiyle ve hasılat ile giderlerin bunlara dağıtımıyla ilgili konulara ilişkindir. Finansal bilgilerin bölümlere göre hazırlanmasında dikkate alınan esaslarla ilgili bilgilerin sunulması bunları kullananların söz konusu verileri daha kolay anlayabilmelerini sağlarlar.

8 — Finansal bilgilerin bölümlere göre açıklanmasının rakiplerin, müşterilerin, satıcıların ve diğerlerinin kuruluş hakkında elde edebilecekleri bilgi miktarını arttırması nedeniyle işletmenin rekabet gücünü azaltacağına ilişkin endişeler ileri sürülmüştür. Bu nedenle bazı kişiler açıklanmalarının işletmeye zararlı olacaklarının düşünüldüğü hallerde bölüme ait belirli bilgilerin sunulmamasının yerinde olacağını kabul etmektedirler. Bazı kişiler ise bu gibi bilgilerin açıklanmalarının bölümlere ayrılmış işletmeler için beraberinde getirdikleri sakıncaların sadece bir endüstri kolunda veya bir coğrafi bölgede faaliyet gösteren bir işletmeyle ilgili bilgilerin açıklanması halinde ortaya çıkan sakıncalardan daha önemli olmadıklarını ve sözkonusu bilgilerin çoğu kez diğer kaynaklardan da sağlanabileceklerini düşünmektedirler. Bunun yanısıra, bölümlere ayrılmış bir işletmeye ilişkin finansal bilgilerin bölümlere göre analiz edilmeleri genellikle finansal tabloları kullananların kuruluşun geçmiş faaliyetlerini daha iyi değerlendirmelerini ve gelecekle ilgili daha gerçekçi tahminler yapabilmelerini sağladığına inanılmaktadır.

Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması Yöntemleri

Finansal Bilgileri Raporlanacak Bölümlerin Nitelikleri

9 — Finansal bilgiler bölümlerin faaliyetlerine göre sunulurken genellikle endüstri bölümleri ve bölgesel bölümler dikkate alınmaktadır. Bir işletme, sürdürmekte olduğu faaliyetler açısından bir sakınca bulunmuyorsa bu bilgiler her iki esasa göre de raporlanabilir.

10 — Endüstriyel bölümlerle ilgili bilgiler genellikle benzer ürünler ve hizmet grupları veya müşteri grupları dikkate alınarak sunulurlar. Bölgesel bölümlerle ilgili bilgiler bazen işletmenin faaliyetlerinin gerçekleştiği bölgeler, bazen faaliyette bulunulan pazarlar bazende bunlardan her iki dikkate alınırken sunulurlar. Bazı ülkelerde, ülke içi faaliyetlerle ilgili olarak gerçekleştirilmiş ülke dışına yapılan satışların da açıklanmaları şart koşulmaktadır.

11 — Endüstriyel ve bölgesel bölümler raporlamada izlenilen amaçlara göre çeşitli şekillerde belirlenebilirler. Finansal bilgiler bölümlere göre raporlanırken işletmelerin çeşitli faaliyetlerinin nasıl gruplandırılacaklarına ilişkin kararlara varmak işletme yönetiminin sorumluluğu içerisindedir. Yönetim bu gibi kararları alırken çeşitli faktörleri dikkate alır. Bu gibi faktörler işletmelerin ürün ve faaliyetleri; bu ürün ve faaliyetlerin kârlılığı, riski ve gelişimi; ve faaliyetlerin gerçekleştiği bölgeler ile pazar bölgeleri ve işletmenin tümü açısından bu bölgelerin nisbi önemleri bakımından söz konusu olan benzerlikleri ve farklılıkları içerirler. Özel bazı düzenlemelerin ve bankacılık ve sigortacılık alanlarında olduğu gibi değişik endüstri koşullarının varlığı finansal bilgileri raporlanacak bölümlerin belirlenmesinde başka faktörlerin dikkate alınmasını gerektirebilir.

12 — Kısımlar, tabii işletmeler ve şubeler gibi örgütsel sınıflamalar normal

olarak yönetimin ihtiyaçları gözönünde bulundurularak belirlenirler. Bu sınıflamalar çoğu kez işletmenin bölümleriyle benzerlik gösterdiklerinden bölümlere ilişkin finansal bilgilerin raporlanmasını kolaylaştırmaktadırlar. Böyle bir benzerliğin sözkonusu olmaması halinde bölümlerle ilgili finansal bilgilerin sunulabilmesi için çeşitli verilen yeniden sınıflandırılmaları gereklidir.

13 — İşletmenin çeşitli faaliyetleri arasındaki ilişkilerin dikkate alınmaları gereklidir. Örneğin bir işletmenin birbiriyle bütünleşmiş veya birbirlerine bağlı faaliyetlerinin ayrı endüstri bölümleri kapsamında raporlanmaları yanıltıcı sonuçlar verebilir. Bu durumlar finansal bilgileri raporlanacak olan bölgesel bölümlerin belirlenmesinde dikkate alınmak zorunda değildirlir.

14 — Bazıları bir bölümle ilgili finansal bilgilerin ayrı bir şekilde raporlanabilmesi için sözkonusu bölümün ne derecede önemli olması gerektiğine ilişkin kuralların belirlenmesi ve gereksiz birtakım karşılıkların önlenmesi için bölümlerin sayılarının sınırlandırılması uygun olacağı görüşündedirler. Bölümlerin önemli sayılıp sayılmayacakları konsolide hasılatın veya faaliyet kârının ya da varlık toplamının % 10'una eşit olan rakamlar dikkate alınarak saptanabilirler, ancak bu gibi sayısal faktörlerin finansal bilgileri açıklanacak olan bölümlerin belirlenmelerinde tek kriter olmadıkları unutulmamalıdır.

15 — Bölümler arasında sözkonusu olan satışlar ve bunlar arasındaki ilişkilerden ortaya çıkan diğer faaliyet hasılatları her zaman belirlenemezler. Bu nedenle bu gibi hasılat tutarlarının ve bölümler arasında geçerli olan fiyatlandırma esaslarının ("cari pazar değeri", "malîyet", "pazar fiyatının iskontolandırılması sonucu saptanan tutar" v.s.) açıklanması yararlıdır.

Bölümün Faaliyet Sonucu (Segment Result)

16 — Bir bölümün kârlılığının ölçüsü

onun faaliyet sonucu ile belirlenmektedir. Bölümün faaliyet sonucu, bazı hallerde diğer uygulamaların daha doğru olabilmelerine karşın, bölüm hasılatları ile bölüm giderleri arasındaki farka eşit olup genellikle faaliyet kârını yansıtır. Faiz geliri ile faiz gideri, bölümün faaliyetlerinin esasen mali nitelikte olmamaları halinde, normal olarak bölümün faaliyet sonucuna katılmazlar, aynı şekilde, gelir vergileri, azınlık hakları ve olağanüstü kalemler normal olarak bölümün faaliyet sonucu kapsamına alınmazlar.

17 — Hasılat ve giderlerin doğrudan bölümle ilişkilendirilemedikleri, ancak bölümlere gerçekçi bir şekilde dağıtılabilmelerini sağlayabilecek bir yöntemin varolduğu hallerde, bunlar sözkonusu bölüme tahsis edilebilirler. Bunun yanı sıra, birçok işletmede genel büro giderleri gibi ortak kalemler bölümlere dağıtılmazlar, çünkü bunların kullanılış biçimleri bölümlere yapılacak herhangi bir dağıtımın yararlı olmayacağını kabulünü sonuçlamaktadır.

Bölümlerin Varlıkları

18 — Bölümlerin varlıklarının açıklanması, bölümün faaliyet sonuçlarının elde edilmesinde kullanılan kaynaklarının bir tanıtımını ifade eder. Bu varlıklar belirli bir bölümle ilişkilendirilebilen tüm maddi ve maddi olmayan varlıkları kapsamaktadır. İki ya da daha fazla sayıda bölüm tarafından kullanılan varlıklar, gerçekçi bir yöntemin varolması durumunda bunlar arasında dağıtılabilirler. Borçlar, işletmenin tümüyle ilgili olarak kabul edildiklerinden veya bir faaliyet sonucundan çok finansal sonuca etki yaptıkları düşünüldüğünden genellikle bölümler arasında paylaştırılmazlar.

Raporlanacak Bilgiler

19 — Finansal bilgileri raporlanan bölümlerle ilgili olarak aşağıdaki bilgilerin belirtilmeleri genellikle gerekli görülmektedir;

(a) Finansal bilgileri raporlanan her endüstriyel bölümün faaliyetlerinin tanıtımı ve her coğrafi bölgenin yapısının belirtilmesi,

(b) Satış ve diğer faaliyet gelirleri, (Bunlar, işletmenin dışındaki müşterilerden sağlananlarla işletmenin diğer bölümlerinden elde edilenler ayırt edilerek belirtilmelidirler).

(c) Bölümlerin faaliyet sonucu, ve

(d) Nakit olarak veya konsolide tutarların bir yüzdesi olarak belirtilen bölüm varlıkları.

Çeşitli bölümlerle ilgili bilgilerin toplamıyla finansal tablolarda belirtilen iş-

letmenin tümüne ait bilgi arasındaki ilişki, mutabakatlar sağlanarak açıklığa kavuşturulur. Her bölümün "net yatırım değeri yöntemi"ne göre muhasebeleştirilen yatırımlardan elde ettiği kâr tutarı, azınlık hakları tutarı ve olağanüstü kalemler tutarları gibi diğer bilgilerin de belirtilmesi yararlı olabilir. Dönemin amortisman, tükenme, araştırma ve geliştirme ve sermayeden yapılan gider ve harcamaları finansal bilgileri sunulan her bölüme ilişkin olarak bazen belirtilmektedirler. Bazen finansal bilgileri raporlanan her bölümle ilgili işçi sayısı gibi finansal olmayan bilgilerde açıklanmaktadır.

Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

Uluslararası Muhasebe Standardı 14 bu bildirin 20-26 ıncı paragraflarını kapsamaktadır. Standart bu bildirin 1-19 uncu paragrafları ve "Uluslararası Muhasebe Standartlarına Başlangıç" gözönüne alınarak okunmalıdır.

20 — Menkul değerleri kamuya açık olan işletmeler ve tabi işletmeleri de kapsamak üzere, ekonomik öneme sahip diğer işletmeler kendileri bakımından önemli olan endüstri bölümleriyle ve bölgesel bölümlerle ilgili olan ve 21-24 üncü paragraflarda açıklanan bilgiler raporlamalıdır. Hem ana işletmeyle ilgili finansal tabloların hem de konsolide finansal tabloların sunulduğu hallerde bölümle ilgili finansal bilgilerin sadece konsolide finansal tablolarda belirtilmeleri yeterlidir.

21 — İşletmeler finansal bilgileri raporlanan her bölümün faaliyetlerini tanıtmalı ve her coğrafi bölgenin yapısını belirtmelidirler.

22 — Finansal bilgileri raporlanan her endüstri bölümüyle ve her bölgesel (coğrafi) bölümle ilgili olarak aşağıdaki finansal bilgiler açıklanmalıdır :

(a) Satış ve diğer faaliyet gelirleri, (Bunlar işletmenin dışındaki müşterilerden sağlananlarla diğer bölümlerden elde edilenler ayrıtedilerek belirtilmelidirler,

(b) Bölümlerin faaliyet sonucu,

(c) Nakit olarak veya konsolide tutarların bir yüzdesi olarak belirtilen bölüm varlıkları,

(d) Bölümler arasındaki fiyatlandırma esası.

23 — İşletme çeşitli bölümlerle ilgili bilgilerin toplamıyla finansal tablolarda belirtilen işletmenin tümüyle ilgili bilgi arasındaki mutabakatı sağlamalıdır.

24 — Bölümlerin niteliklerinde ve bunlara ilişkin finansal bilgilerin raporlanmasında kullanılan muhasebe yöntemlerinde ortaya çıkan ve bölümlerle ilgili olarak açıklanacak bilgileri önemli bir biçimde etkileyen değişiklikler açıklanmalıdırlar. Böyle bir açıklama değişikliğinin tanıtımını, nedenlerini, ve gerekli bilgilerin elde edilmesi durumunda değişikliğin etkisini kapsamalıdır.

Standartın Uygulanmasına Geçiş

25 — Standartın ilk olarak uygulandığı dönemde karşılaştırmalı rakamlar, elde edilememeleri durumunda açıklanmak zorunda değildirler.

Başlangıç Tarihi

26 — Bu Uluslararası Muhasebe Standardı 1 Ocak 1983'te başlayan veya sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir. Ancak belli bir ülkede yeknesak bir uygulamanın sağlanabilmesi amacıyla bu standart menkul değerleri halka açık olmayan bağlı işletmeler için, standartta açıklanan kuralların bütün önemli yönleri ile birlikte o ülkede bulunan ve ekonomik bakımdan önemli olan ulusal işletmeler tarafından benimsenmesinden sonra geçerli olur.