

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA
BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET YEŞİLTEPE

MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİMDALİ
MUHASEBE VE DENETİMİ BİLİMDALİ

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Kadir DABBAĞOĞLU

İstanbul, 2015



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1012.070020 numaralı öğrencisi Mehmet YEŞİLTEPE'nin "TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 12.01.2016 tarih ve 2016/01 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *ayhan Çiğdem* ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak *KABUL* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :29/01/2016

1)Tez Danışmanı: Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

A. Kadir Dabbağoğlu
.....

2) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Faris KOCAMAN

Faris Kocaman
.....

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Deniz GÜNAY DURSUN

Deniz Günay Dursun
.....

Not: Öğrencinin Tez savunmasında Başarılı olması halinde bu form imzalanacaktır. Aksi halde geçersizdir.

ÖNSÖZ

İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı bölümünden mezun olduktan sonra muhasebe alanında planladığım mesleki kariyerimde yeni hedefim Doktora yapmaktır.

Gerek lisans, gerekse yüksek lisans düzeyinde eğitimime katkı sağlayan ve dolayısıyla bende emeği olan bütün hocalarıma hayatım boyunca müteşekkire kalacağım.

Yüksek lisans tezimin hazırlanması sürecinde ihtiyaç duyduğum her türlü kaynağa ulaşmamda bana son derece uygun imkânlar sunan İstanbul Aydın Üniversitesi kütüphanesine ve bu süreçte benden desteklerini esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. A. Kadir Dabbağoğlu'na ve meslektaşım Gürdal Çoban'a teşekkürlerimi sunuyorum.

Babam Kerim Yeşiltepe'nin aziz hatırasına ithaf ettiğim tez çalışmam umarım, muhasebe mesleğine fayda sağlayarak, bu amaca hizmet etmiş olur.

Şubat 2016

Mehmet YEŞİLTEPE

İÇİNDEKİLER

Sayfa

| | |
|--|-----------|
| ÖNSÖZ..... | iii |
| İÇİNDEKİLER | iv |
| KISALTMALAR | v |
| ÇİZELGE LİSTESİ..... | vi |
| ŞEKİL LİSTESİ..... | vii |
| ÖZET..... | viii |
| ABSTRACT | ix |
| 1. GİRİŞ | 1 |
| 1.1. Çalışmanın Konusu | 1 |
| 1.2. Çalışmanın Amacı | 1 |
| 1.3. Çalışmanın Yöntemi ve Literatür Araştırması | 1 |
| 1.4. Çalışmanın Kısıtları..... | 1 |
| 1.5. Çalışmanın İçeriği | 1 |
| 2. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA | 2 |
| 2.1 Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci | 2 |
| 2.1.1. Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci..... | 2 |
| 2.1.2. Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci..... | 6 |
| 2.2 Bölümlere Göre Raporlamanın Amacı..... | 9 |
| 2.3 Tarihsel Gelişimi | 10 |
| 2.4 Dünyada Bölümlere Göre Raporlama | 11 |
| 2.5 Türkiye'de Bölümlere Göre Raporlama | 13 |
| 2.6 Bölümlere Göre Raporlama İle İlgili Çalışmalar | 15 |
| 3. TFRS KAPSAMINDA BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA..... | 18 |
| 3.1 Standardın Amacı Ve Kapsamı | 18 |
| 3.2.Faaliyet Bölümleri | 19 |
| 3.2.1 Ürün ve Hizmetlere Göre Sınıflandırma..... | 23 |
| 3.2.2. Coğrafi Bölgelere Göre Sınıflandırma..... | 24 |
| 3.2.3. Büyük Müşterilere Göre Sınıflandırma | 25 |
| 3.3 Raporlama ve Sunum | 26 |
| 4. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA ÖRNEĞİ | 28 |
| 4.1 Genel Koşul..... | 31 |
| 4.2 Özel Koşullar..... | 31 |
| 5. SONUÇ..... | 36 |
| KAYNAKLAR | 37 |
| ÖZGEÇMİŞ..... | 40 |

KISALTMALAR

| | |
|----------------|---|
| ASC | :Accounting Standards Committe-İngiltere Muhasebe Standartları Komitesi |
| FASB | :Financial Accounting Standards Board – Finansal Muhasebe Standartları Komitesi |
| IASB | :International Accounting Standart Board - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu |
| IASC | :International Accounting Standart Committe – Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi |
| KGK | :Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| OECD | :Organisation for Economic Cooperation and Development - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı |
| SEC | :Securities and Exchange Commission - ABD Sermaye Piyasası Kurulu |
| SPK | :Sermaye Piyasası Kurulu |
| TFRS | :Türkiye Finansal Raporlama Standardı |
| TMS | :Türkiye Muhasebe Standartları |
| TMSK | :Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| TMUDESK | :Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu |
| TÜRMOB | :Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği |
| UFRS | :Uluslararası Finansal Raporlama Standardı |
| UMS | :Uluslararası Muhasebe Standardı |

ÇİZELGE LİSTESİ

| | <u>Sayfa</u> |
|---|--------------|
| Çizelge 2.1: TFRS 8 ile TMS 14 Standartlarının Karşılaştırılması | 15 |
| Çizelge 3.1: Ürün ve Hizmetlere Göre Sınıflandırma Rub A.Ş Örneği | 24 |
| Çizelge 3.2: Coğrafi Bölgelere Göre Sınıflandırma Ford A.Ş Örneği | 25 |
| Çizelge 3.3: Büyük Müşterilere Göre Sınıflandırma Lockheed Martin A.Ş Örneği . | 26 |

ŞEKİL LİSTESİ

| | <u>Sayfa</u> |
|--|--------------|
| Şekil 3.1: Faaliyet Bölümleri Örneği..... | 21 |
| Şekil 3.2: Faaliyet Bölümlerinin Tanımlanması..... | 23 |

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

ÖZET

Bir işletmenin mali nitelikteki işlemlerini toplayan, sınıflandıran, kayıt altına alan, özetleyen ve raporlayan muhasebe sistemi, bu işlevlerini yerine getirirken belli bir düzen ve sistematik halinde çalışmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilginin doğruluğu ve güvenilirliği, hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcıları için karar vermede kullanımı açısından oldukça önemlidir.

Ticaretin koşullarının değişmesi, sermaye piyasalarının serbestleşmesi ve işletme ölçeklerinin büyümesi, muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilginin raporlanma biçimi üzerinde de değişikliklere neden olmuştur. İşletmelerin finansal bilgilerinin, faaliyette bulunulan coğrafi bölge, ürün grubu ya da müşteri grubu temelli mali bilgiler olarak sınıflandırılarak raporlanması bilgi kullanıcıları açısından da önem taşımaktadır.

“TFRS Kapsamında Bölümlere Göre Raporlama” adlı bu çalışmanın birinci bölümünde, muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye’deki oluşum süreci ve bölümsel raporlamanın temelleri aktarılmıştır. İkinci bölümde, TFRS 8 kapsamında bölümlere göre raporlama standardı tüm yönleri ile ele alınmış olup, son bölümde standarda ilişkin örnek uygulamalar yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: *TFRS, Faaliyet Bölümleri, Raporlama.*

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

ABSTRACT

Business transactions of a financial nature, collect, classify, record, field, summarizing, and reporting accounting system performing these functions in a particular order and systematic work. The accuracy of the information and reliability of the accounting information produced in the system, both to users and internal and external information for use in decision making is very important.

The change in the conditions of liberalization of trade and capital markets and the growth of scale in management, accounting information have resulted in changes on the format of the information produced in the system raporlanma. Their financial information businesses in operation, current geographic region, product group or a group of customers-based financial information, were classified as, and reporting of information is important from the standpoint of users.

“Within the scope of IFRS segment reporting” that is named in the first part of this study, in Turkey and in the world of accounting standards and departmental reporting were transferred to the basics of the process of formation. In the second section, segment reporting under IFRS 8 is taken up with all aspects of the standard and the sample apps in the last section of the standard.

Key Words: *IFRS, Operating Segments, Reporting.*

1.GİRİŞ

1.1. Çalışmanın Konusu

Çalışma TFRS/TMS kapsamında bölümlere göre raporlama usul ve esaslarıdır.

1.2. Çalışmanın Amacı

Tez çalışmasının nihai amacı muhasebe meslek mensupları ve TFRS kapsamındaki bütün sermaye şirketleri için bölüm raporlamasına esas teşkil eden 8 no'lu TFRS uygulamaları konusunda bir kaynak teşkil etmektir.

1.3. Çalışmanın Yöntemi ve Literatür Araştırması

Tez literatür taramasına dayalı olarak hazırlanmış, örnek uygulama ise varsayıma dayalı veriler üzerinden yapılmıştır. yapılan literatür taramasında, tezin konusu ile bire bir örtüşen başka bir tez çalışması tespit edilememiştir.

1.4. Çalışmanın Kısıtları

Yukarıda açıklanan amaç ve yöntemle hazırlanan tezde kavramsal çerçeve ve TFRS bir bütün olarak ele alınmamış, çalışma bölüm esaslı raporlama ölçütleri ile sınırlı tutulmuştur.

1.5. Çalışmanın İçeriği

Bu amaçla bölümlere göre raporlama kavramsal olarak ve TFRS setindeki düzenlendiği şekli ile teorik olarak açıklanmış ve raporlama örnek uygulaması verilmiştir.

Tezin sonunda yararlanılan ve kaynaklar ve kısa özgeçmiş bulunmaktadır.

2. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

2.1 Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Küreselleşme ve bunun sonucunda piyasaların serbestleşmesi, çok uluslu şirketlerin artması sonucunda muhasebe sistemlerinde ortaya çıkan farklılıklar şirketlerin değerlemesinde ve finansal raporlamanın karşılaştırılabilir olmasını sağlamak üzere muhasebe standartlarına ihtiyacı arttırmıştır. (Sağlam ve diğerleri, 2009, 3)

Geleneksel muhasebe yaklaşımı, ülkelerin kendi mevzuatları açısından uygulandığında, uluslararası alanda bazı kavram ve uygulamalarda yetersiz kalmaktadır. Muhasebe standartlarında, değerlendirme ölçütlerinin farklılığı, değer düşüklüğü kavramının yeniden tanımlanması, olağan ve olağan dışı gelir giderlere ilişkin sınırlamalar, gelir tablosunun kapsamlı hale gelmesi, maddi duran varlık sınıflandırılmasının farklılığı, menkul kıymet sınıflandırılması farklılığı gibi sebepler ile tek düzen hesap planı, muhasebe standartlarının ve finansal raporlama standartlarının uygulamalarında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, bu çalışmada tek düzen hesap planında yer almayan ancak muhasebe standartlarını ve finansal raporlama standartlarını uygulayan işletmelerde kullanılan çeşitli hesaplar ve bunların işleyişi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2.1.1. Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Kürselleşme ve bunun sonucunda uluslararası yatırımlardaki artış, uluslararası ticaretin deniz aşırı ülkelerle yapılıyor olması, muhasebe dilinin yatırımcılar açısından şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırma yapabilir olmasını gerekli kılmıştır. Tüm bu gelişmeler dünyada muhasebe standartlarına ihtiyacı ortaya çıkarmış ve standartlara uyum sürecine de ivme kazandırmıştır. Küresel ölçekte mali nitelikteki işlerin giderek artması, para transferlerinin hız kazanması, işletmelerin aynı anda birden fazla ülkeye menkul kıymet ihraç edebilmesine imkan tanımıştır. Bu aynı zamanda yatırımcılar açısından bazı risklerin ortaya çıkmasına da neden olmuştur. Yatırımcının, yatırım yapacağı ülkedeki uygulamaları öğrenmesi ve bu o ülkede üretilen bilgilere olan güveni daha da önem taşımaktadır. Yatırımcıların,

yatırım yapacakları ülkelerin muhasebe standartları ile ilgilenmeleri bu süreçte ortaya çıkmış ve mali güvenilir olması isteğini de yine bu süreç tetiklemiştir(Akdoğan,2003:32).

Muhasebe standartları, bu temel ihtiyaç ile mali tabloların doğruluğu ve tamlığı hakkında güvence sağlayabilmek amacıyla oluşturulmuşlardır. Bu standartlar sayesinde, finansal tabloların bilgi kullanıcılarına doğru bilgi verilmekte, aynı zamanda da finansal tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmaktadır. Hissedarlar, bankalar, kamu kurumları, mali tablo bilgi kullanıcılarının başında gelmektedir. (Hanns and Schoenfeld,1981:93-100).

Muhasebe bilgilerinin ve verilerinin elde edilmesinde ve kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilen muhasebe standartları (Erdoğan,2002:15), muhasebe ilke ve kavramlarının uygulanmasında temel olan kuralları, yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini ortaya koymaktadır (Yalkın,2001:41). Muhasebe standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine oranla daha detaylı düzenlenmiştir ve muhasebe standartları, muhasebe kavram ve ilkelerinin uygulamaya nasıl geçileceğini ortaya koymaktadır(Sevilengül,2003:33).

Karşılaştırılabilir mali tablolara olan ihtiyaç, doğru ve güvenilir mali tablo oluşturulması gereği temelde muhasebe standartlarının doğmasına neden olmuştur(Tetik ve Demirel,2002:186). Muhasebe standartları aşağıda belirtilen konularda işletmeler için önem taşımaktadır; (Akgül ve Akay,2003:35)

- İşletmelerin mali performansının doğru tespit edilebilmesi ve geleceğe yönelik gerçekçi planların oluşturulmasını sağlamak,
- İşletmelerin doğru amaç ve hedeflerinin belirlenmesine yardımcı olmak,
- İşletme yönetimine dönemler itibari ile analiz etme kolaylığı sağlamak,
- Sektördeki mevcut diğer işletmelerin mali performansları ile karşılaştırma yapabilmelerine yardımcı olmak,
- İşletmelerin denetimlerini kolaylaştırmak,
- İşletmelerin mali konularda doğru kararlar alınmasına yardımcı olmak.

Sermaye piyasalarının genişlemesi, birçok sayıda şirketin borsaya kote olmasını sağlamakta, bu durum da menkul kıymet satışlarının sınır ötesi boyutlara ulaşmasına neden olmaktadır. Hatta bazı ülkelerde menkul kıymet satışlarının gayrisafi milli

hasılanın üzerine çıkması, sermaye piyasalarındaki yabancı yatırımların artmasına sebep olmuştur(Üstündağ,2000:31). Dolayısı ile sermaye piyasalarının uluslararası boyut kazanması, çok uluslu şirketlerin artması, ülkeler arasındaki yatırımların ve birleşmelerin ortaya çıkması, ekonomik birliklerin oluşması, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve bunlara uyumu konusunda gerekliliği ortaya çıkarmaktadır(Özbek,2004:147).

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gerekliliği; güvenilir, doğru, karşılaştırılabilir verilerin ve bilgilerin oluşturulması, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması açısından muhasebe alanında uluslararası ortak bir dil ve kavram bütünlüğünün sağlanması için ortaya çıkmıştır(Türkot,2005). İşletme ile ilgili tüm taraflar, işletme hakkında karar verirken esas veri olarak, finansal tablolardaki bilgileri temel almaktadırlar. (Yalkın,2002:2).

Ülkelerin çeşitli mevzuatları ile düzenlenen muhasebe uygulamaları, standartlar sayesinde bir düzene sokulmaktadır. Muhasebe standartlarına uyum göstermeden hazırlanan mali tablolar, nitelik ve nicelik yönünden yetersiz olmakta bu durum da bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almalarına ve yanlış değerlendirmeler yapmalarına neden olmaktadır. Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek, işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirme yapmalarına engel olmak, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak, uluslararası alanda finansal bilgi sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak, mali tabloların anlaşılabilir, tarafsız ve şeffaf, karşılaştırılabilir olmasını sağlamak gibi amaç ve nedenlerden dolayı muhasebe standartlarına önemli derecede ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe standartları finansal tablo kullanıcılarına dönemden döneme şeffaf, tutarlı ve tam bilgi sunmakta, muhasebecileri çalışmalarının kalitesini yükseltmeye zorlamakta, işletme yöneticilerinden gelebilecek ve bazı durumlarda şüphe doğurabilecek muhasebe politikalarına karşı muhasebecilerin direnme gücünü arttırmaktadır(Şensoy,2008:25).

Muhasebe standartları, mali bilgilerin raporlanmasının başarılması amacı yanında, aynı zamanda da standartların ait olduğu ülkelerin birbirleri arasında da uyumlaştırma amacını da taşımaktadır. Çok uluslu işletmelerin birden fazla ülkede yatırım yapıyor olmaları ve her ülkedeki muhasebe uygulamalarının farklılık arz etmesi, muhasebe standartlarına olan bir diğer ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. (Ulusan,2005:1). Yatırım yapılan her ülkede, mali tabloların doğruluğunun ve

güvenilirliğinin sağlanması, faaliyet sonuçlarının raporlanması ve karşılaştırılması, maliyetli ve zaman alan bir süreçtir. Ülkelerin ekonomik, siyasi, yasal yapılarının birbirlerinden farklı olması, aynı zamanda ekonomik gereksinimlerinin ülkeden ülkeye değişiyor olmasının tespiti sonucu 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmasını sağlamıştır (Weygandt vd.,2002:531). 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin(Epstein and Mirza,2002:11) merkezi Londra'dadır ve komite, söz konusu standartları yayınlama ve muhasebe uygulamaları arasındaki uyumu arttırmaya yönelik çalışmaktadır(Larson and Chiappetta,2007:28). Amerika, Almanya, İngiltere, Avrupa Birliği(AB), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC), Birleşmiş Milletler (BM), Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü(OECD) gibi kuruluşlar da muhasebe standartları üzerine çalışmalar yapmışlar ve sürece katkı sağlamışlardır(Sağlam vd,2008:3-4).

IASB tarafından çıkarılan uluslararası finansal raporlama standartları tüm dünyaya yayılırken, diğer taraftan ülkeler de ulusal düzenlemelerini bu standartlara uygun hale getirme konusunda çalışmalar yapmışlardır(Uysal,2006:100). Uluslararası finansal raporlama standartları, uluslararası alanda ortak muhasebe ve finansal raporlama seti olarak kabul görmektedir. Birçok ülke bu standartları çevirerek kullanmakta ya da bu standartlar ile uyumlu düzenlemeler hazırlamaktadırlar(Sağlam vd,2008:4). Muhasebe standartlarının uluslararası uyum çalışmalarına yönelik çalışmalar, özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve uluslararası organizasyonların çabaları ile gerçekleştirilmektedir. Uluslararası muhasebe standartları, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek, mali tabloların açık, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak ve uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak amaçları doğrultusunda oluşturulmaktadır. Aynı zamanda standartlar, işletmeyle ilgili karar vericilerin doğru değerlendirme yapmalarına ve doğru karar vermelerine yardımcı olmak amacıyla uluslararası alanda mali bilgi üretilmesi ve sunulması konusunda ortak bir dil oluşturmak amacı taşımaktadır. Muhasebe standartlarının hangi kurum tarafından belirleneceği tartışma konusu olmasına rağmen standartlar üç şekilde oluşturulmaktadır: (Epstein and Mirza,2002:11-12).

- Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla (Türkiye'de AB Direktifleri, SPK Düzenlemeleri)

- Özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
- Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi şeklindedir (Türkiye’de TMSK, Amerika’da FASB)

2.1.2. Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Devlet öncülüğünde gerçekleşmiş olan Türkiye’deki muhasebe standartlarının gelişimi, ticaret ilişkisinin yoğun olduğu ülkeler dikkate alınarak oluşturulmuştur (Sürmen ve Dinç, 1996: 233). Türkiye’de muhasebe standartlarını oluşturmak amacı ile bir çok kurum ve kuruluşlar ile çalışmalar yapılmıştır. Bu kuruluşların başında; İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği ve Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan diğer kurumlar gelmektedir.

1989 yılında, 3568 sayılı yasa ile muhasebe mesleği özel bir statüye kavuşmuş ve mesleğin en üst kurumu olan, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), muhasebe kurallarının saptanması amacıyla Maliye Bakanlığı ile bir grup çalışma başlatmıştır. 1994 yılında TÜRMOB tarafından “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMUDESK) oluşturulmuştur. Kurulun amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmektir (Yalkın, 1997: 13).

TMUDESK’in genel kurulu 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 adet muhasebe standardına ilişkin taslağın “Türkiye Muhasebe Standardı” (TMS) olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu standartlar 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu standartların oluşturulması sürecinde, saptanan standartların Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu olmasına, Türk ekonomisine ve işletmelerin yapısı ile ilgili gereksinimlerinin göz önünde bulundurulmasına dikkat edilmiştir (TMUDESK, 1997: 32). Standartlar, muhasebenin temel kavramları, mevcut uygulamalar ve uluslararası standartlar gözetilerek hazırlanmaktadır.

TMUDESK’in muhasebe standartlarını saptama ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilmiştir (Yalkın, 1997: 15):

Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak,

- Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslar arası Muhasebe Standartları arasında uyum sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimleri göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonu ile ilgili çalışmalar yapmak,
- Ülke Muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktır.

2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ile uluslararası standartlar ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve yayınlanması tek bir kurum çatısı altında toplanmıştır. Söz konusu kurumun yayınladığı on dört Türkiye Finansal Raporlama Standardı, kırk bir Türkiye Muhasebe standardı bulunmaktadır. Bunların detayları aşağıdaki Tablo 1’de yer almaktadır:

Çizelge 2.1: Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları

| |
|---|
| Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve |
| TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması |
| TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler |
| TFRS 3 İşletme Birleşmeleri |
| TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri |
| TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler |
| TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi |
| TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar |
| TFRS 8 Faaliyet Bölümleri |
| TFRS 9 Finansal Araçlar |
| TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar |
| TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar |
| TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar |
| TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü |
| TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları |
| TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu |
| TMS 2 Stoklar |
| TMS 7 Nakit Akış Tabloları |
| TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar |
| TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar |
| TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri |
| TMS 12 Gelir Vergileri |
| TMS 16 Maddi Duran Varlıklar |
| TMS 17 Kiralama İşlemleri |
| TMS 18 Hasılat |
| TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar |
| TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklaması |
| TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri |
| TMS 23 Borçlanma Maliyetleri |
| TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları |
| TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama |
| TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar |
| TMS 28 İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar |
| TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama |

Çizelge 2.1: (Devam)Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve TürkiyeMuhasebe Standartları [Url:1]

| |
|--|
| TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum |
| TMS 33 Hisse Başına Kazanç |
| TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama |
| TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü |
| TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar |
| TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçme |
| TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| TMS 41 Tarımsal Faaliyetler |

2.2 Bölümlere Göre Raporlamannın Amacı

Küreselleşme ve buna bağlı olarak artan çok uluslu işletmelerin faaliyet alanlarının çeşitliliği, işletmeleri faaliyetleri üzerinde yoğunlaşmaya ve faaliyetlerinin ayrı ayrı analiz edilmesi ihtiyacına yöneltmiştir.

İşletmelerin ürün çeşitliliğinin artması, bölümsel faaliyet sonuçlarına ait bilgilere olan ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ürün çeşitliliğindeki artışa bağlı olarak hem hacim, hem de sermaye yapısı olarak ortaya çıkan büyüme, finans piyasalarının gelişmesini de beraberinde getirmiştir. Dünyada sermaye piyasalarında aracı kurumlar olarak bankaların ve sigorta şirketlerinin paylarının fazla olması piyasaya daha çok uzun vadeli fonların sunulması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Hem kurumsal hem de bireysel yatırımcılara aracılık ve destek hizmetleri veren işletmeler, yatırımcılarına yol gösterirken yatırım yapılacak işletmelerin bölümsel bilgilerine de ihtiyaç duymaktadır. Sadece finansal piyasa aracı kurumları değil, işletmenin sahibi, ortakları, kredi kuruluşları da işletmelerin bölümsel bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Kısaca, işletmenin bilgi kullanıcıları olarak kabul gören tüm paydaşlar, söz konusu işletmenin bölümsel bilgilerine kendi alanları kapsamında karar verebilmek için gereksinim duymaktadırlar. (Ersoy, 2004: 1).

Karar vericilerin doğru ve zamanında karar verebilmeleri için kullandıkları en önemli araç bilgidir. Gelecekle ilgili karar aşamasında bilgi kullanıcıların en önemli yardımcısı işletmenin geçmişe veya cari döneme ait finansal bilgileridir. Finansal bilginin, karar verici açısından doğru zamanda elde edilmesi, anlaşılır ve karşılaştırılabilir olması gereklidir (Hessling ve Jaakola, 2007: 6).

Bölümsel raporlama ile elde edilen bilgiler, finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerin mali tablolarını doğru analiz edebilmeleri için gereklidir. Ayrıca günümüz işletmelerinin büyük ve karmaşık yapıları neden ile bu işletmelerin işleyiş yapılarını doğru çözümleyebilmenin en temel yolu faaliyetleri bölümlere ayırmaktır. Bölümsel raporlama, bölümler arası risklerin objektif gözlemlenebilmesine imkan tanımakla birlikte, işletme yöneticilerinin bölümler arası sinerji yaratılarak etkin kararlar almasına da önemli katkılarda bulunabilmektedir. Bütün bu faydaları ile birlikte bölümsel raporlama yapısı gereği, işletmelerin mali durumlarının tespit edilmesinde temel bilgi kaynağı değildir. Aynı zamanda bölümsel raporlama ile işletmenin mali verilerinin ekonomik verilerle karşılaştırılması da sağlanmaktadır. Bu durum, yatırımcıların işletmenin geleceği hakkında daha sağlıklı karar verebilmesine olanak sağlamaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, bölümsel raporlamanın sağladığı bilgiler ile işletmelerin faaliyetlerini piyasa verileri ile daha rasyonel ve etkin bir şekilde karşılaştırma olanağı sağlamaktadır. (Veron, 2007: 3).

Bölümsel raporlama ilk olarak Amerikan Muhasebe Modelinde ortaya çıkmış olup temelinde işletmenin yönetim fonksiyonunu barındırmaktadır. Ortaya çıkmasında yatan en önemli konu ise konsolide finansal tabloların, bilgi kullanıcılarına karar verme aşamalarında sağladıkları finansal bilgilerin yetersizliğidir. Bunun nedeni konsolide finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin, işletmenin departmanları göz önüne alınmaksızın bir araya getirilmiş olması ve işletmenin departman performansları hakkında bilgi sunmamasıdır. Bu açıdan bölümsel raporlamanın amacı, finansal bilgileri işletmenin organizasyon yapısına uygun olarak bilgi kullanıcılarına aktarmasıdır. İşletme bilgi kullanıcıları arasında yer alan yatırımcılar ve analistler işletme faaliyetlerinin risk ve beklentilerini ortaya koymayı hedeflemektedirler. Dolayısı ile bölümsel raporlama, bilgi kullanıcılarının amacına uygun bilgiler sunmayı hedeflemektedir (Hessling ve Jaakola, 2007: 6).

2.3 Tarihsel Gelişimi

1960'lı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde büyük endüstriyel holdinglerin ihtiyacı doğrultusunda ilk kez bölümsel raporlama ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) bu ihtiyaca uygun olarak bölümsel raporlama standardının oluşturulması çalışmalarına 1969 yılında başlamıştır (Coller ve Pierce, 1999: 65).

1976 yılında ise Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından bölümlere göre raporlamanın standart haline getirilmesi gerçekleşmiştir. Söz konusu standart, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yayınlanan 14 nolu standarda da temel oluşturmuştur. Bölümler arası raporlama standardını ABD’de yaygın olarak kullanan şirketlerin başında General Electrics gelmektedir. FASB ve IASC, 1990’lı yıllarda bölümsel raporlama standartlarında önemli revizyonlar yapmışlardır. Bu bağlamda 1997 yılında FASB, “yönetim merkezli” standart özelliğinde bir standardı yayınlamıştır. Bu standart, muhasebesel boyutları değil, yönetsel boyutları ön plana çıkarılmış bölümsel raporlama bilgileri üzerinde durmaktadır. IASC tarafından düzenlenen 14 nolu standardın temelinde ise, “risk ve getiri” yer almaktadır. Söz konusu standart, 2003 yılında Avrupa Birliği ülkelerinde resmi olarak kullanılmaya başlanmış, 2006 yılında ise UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) 8 standardı ile tekrar revize edilmiştir (Veron, 2007: 3).

2.4 Dünyada Bölümlere Göre Raporlama

1960’lı yıllarda ilk olarak ortaya çıkan bölümsel raporlama, İkinci dünya savaşı sonrası işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi ve holdinglerin ortaya çıkmaya başlaması ile kendini göstermiştir. Bu genişlemenin bir sonucu olarak çok ortaklı yapı halinde ortaya çıkan işletmeler, faaliyet bölümlerine ait bilgileri kamuoyu ile paylaşmaya başlamışlardır. Bütün bu ihtiyaçlar doğrultusunda ABD muhasebe standartları kurulları, 1967 yılında bölümsel raporlama standardının oluşturulması amacıyla bir çalışma başlatmışlardır. 1976 yılında ise FASB tarafından ilk bölümsel raporlama standardı olan SFAS 14 standardı yayınlamıştır. İlgili kurum, 1997 yılında standardı revize ederek SFAS 131 standardını yayınlamıştır. Ayrıca 1981 yılında Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması amacı ile kurulan IASC, bölümsel raporlama ile ilgili ilk düzenlemeyi UMS 14 standardını yayınlamakla gerçekleştirmiştir. UMS 14 standardı söz konusu kurul tarafından 1997 ve 2003 yıllarında revize edilmiş, sonrasında IASC yapısını genişleterek IASB adını almıştır.

Dünyada iki ayrı kurum tarafından (FASB ve IASB) yürütülen muhasebe standartları, 2002 yılında imzalanan Norwalk Anlaşması ile birlikte UFRS standartları olarak tek çatı altında toplanmıştır. Bu anlaşma kapsamında uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşturulması hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda yatırımcının doğru ve karşılaştırılabilir finansal raporlarla ulaşması

amaçlanmaktadır. Amerika’da başlayan bu çalışmalar, 11 Eylül 2002 tarihinde Avrupa Birliği parlamentosunda da onaylanarak Ocak 2005 itibari ile söz konusu standartların Avrupa Birliği ülkelerinde de uygulanmaya geçmesi karara bağlanmıştır (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006:171-172).

Bu süreçte, standardın revize edilmesi ile ilgili farklı tartışmalar söz konusu olmuştur. En çok tartışma yaratan değişim, UMS 14 standardından UFRS 8 standardına geçiş sürecinde yaşanmıştır. IASB, UFRS 8 standardının kabulü oylamasında 20 üye ülkeden 2 ülke hayır oyu kullanmış, hayır oylarının sebebi olarak UFRS 8 standardının mali tablo kullanıcılarına uygun bilgiler üreteceği ve bölüm gelirlerini artırırken maliyetleri düşüreceği sebepleri ileri sürülmüştür (Hessling ve Jaakola, 2007: 10).

Oy çokluğu ile 30 Kasım 2006 tarihinde UFRS 8 standardı IASB tarafından yayınlanmıştır. Yayınlanması ardından ise en büyük eleştiri, UFRS 8 standardının bölümsel raporlama kalitesini azalacağı üzerine gerçekleştirmiştir (Hessling ve Jaakola, 2007: 4).

Bütün bu eleştiriler, UFRS 8 standardının Avrupa Parlamentosunda onaylanma sürecini geciktirmiş, 14 Kasım 2007 tarihinde Avrupa Parlamentosu UFRS 8 standardının kullanımını onaylamıştır (Hessling ve Jaakola, 2007: 4).

Avrupa’da UFRS 8 standardının adaptasyon süreci Amerika’da olduğu kadar hızlı gerçekleşmemiştir. Bunun temel nedeni ise Avrupa şirketlerinin daha küçük ve az İngiltere’de bölümsel raporlama ile ilgili ilk talepler 1965 yılında başlamış ve bu çerçevede 1967 yılında Şirketler Kanunu’nda yapılan sınırlı değişikliklerle, şirketlere bölümsel verilerini açıklama zorunluluğu getirilmiştir. Bölümsel raporlama standardı ise 1981 yılında kullanılmaya başlanmıştır. 1990 yılında İngiltere Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee –ASC) SSAP 25 Bölümsel Raporlama Standardını yayınlamıştır (Marşap, 2001: 87).

Kanada’da ise 1979 yılında Şirketler Kanunu’nda yapılan bir düzenleme ile şirketlere bölümsel verilerini açıklama zorunluluğu getirilmiştir. İlk bölümsel raporlama standardı ise CICA 1701 olarak 1 Ocak 1998 yılında yürürlüğe konulmuştur (Sağlam, 2001: 63).

1976 yılında çokuluslu şirketlerin bölümsel bilgilerini kamuoyu ile paylaşmaları konusunda bir rehber hazırlayan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı

(Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD), bölümsel raporlama konusunda çeşitli çalışmalar yapmış ve bu rehber 1979 yılında revize edilmiştir. (Sağlam, 2001: 64).

2.5 Türkiye'de Bölümlere Göre Raporlama

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına yön veren kurumlar; Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olarak kurulan (Marşap, 2001: 97) daha sonra Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'dur.

1994 yılında Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulması ihtiyacını karşılamak üzere TÜRMOB tarafından kurulan TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesinde yararlanılan muhasebe ilkelerinde tek düzeni sağlamaktır. TMUDESK, aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olarak ulusal muhasebe standartlarını oluştururken, işletmelerin yapısı ve ihtiyaçlarını da göz önüne alarak çalışmalar yapmaktadır (Sönmez, 2004: 111).

1996 yılında TMUDESK bölümlere göre raporlama ile ilgili 11 Nolu "Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması" standardı yayınlanmış olup söz konusu standart, 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Poroy, 2009: 12).

Türkiye'de, uluslararası alanda kabul gören standartları üretmek ve uygulamaya koymak, devlet desteğiyle yaptırım gücü olan kuruluşa olan gereksinimin giderilmesi amacıyla 4487 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kanuna 18.12.1999 tarihinde eklenen madde ile TMSK kurulmuştur. Bu kanun- değişikliği ile Türkiye'de muhasebe standartları çıkarma yetkisi tek bir kuruluşa verilmiştir. Söz konusu kurul, kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve mali özerkliğe haizdir. TMUDESK, TMSK'nın kurulması ile fiilen ortadan kalkmış ve o zamana kadar yaptığı çalışmalar ise TMSK tarafından takip edilmeye başlanmıştır. TMSK, dünya uygulamaları ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamak amacıyla, IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ile yaptığı telif anlaşması ile Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını benimsemiş ve bütün standartların resmi çevirisi yapılarak

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak yayınlanmıştır (Poroy, 2009: 12).

IASB tarafından yayınlanmış olan UMS 14 nolu bölümlere göre raporlama standardı Türkçe'ye çevrilerek 03.03.2006 tarihinde TMSK tarafından TMS 14 olarak 31.12.2005 tarihinden sonraki dönemlerde uygulanmak üzere yayınlanmıştır. IASB'ın 14 nolu standardı yürürlükten kaldırarak, yerine 1 Ocak 2009'dan itibaren uygulanacak UFRS 8 standardını yayınlaması ile TMSK da bu konuda yeni bir düzenleme yapmıştır. TMSK, 15.07.2007 tarihli ve 26583 sayılı Resmi Gazete'de yayınladığı TFRS 8 standardını 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe sokmuştur.

TFRS 8 Standardının uygulanmaya başlanması ile birlikte 14 nolu Bölümlere Göre Raporlama standardı yürürlükten kaldırılmıştır. TMSK'nın yerine kurulan ve benzer görev yetkilerle donatılmış "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"nun teşkilat ve görevleri hakkındaki kanun hükmündeki kararname, 02.11.2011 tarih 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış ve yeni oluşturulan kurumun amacı, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır.

Çizelge 2'de TFRS 8 ve TMS 14 standartları karşılaştırılmış ve TFRS 8 standardının etkileri aktarılmaya çalışılmıştır:

Çizelge 2.1: TFRS 8 ile TMS 14 Standartlarının Karşılaştırılması

| | TFRS 8 | TMS 14 | ETKİLER |
|--|--|---|---|
| Kimler Uygular | Hisse senetleri veya borçlanma senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören, özkaynağa dayalı veya borçlanma senetlerini kamuya açık menkul kıymet piyasalarında ihraç etme aşamasında olan ve halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma sürecinde olan işletmeler tarafından uygulanır. | Hisse senetleri veya borçlanma senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören işletmeler ve özkaynağa dayalı veya borçlanma senetlerini kamuya açık menkul kıymet piyasalarında ihraç etme aşamasında olan işletmeler tarafından uygulanır. | TFRS 8 standardında uygulama alanı geniş tutularak finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma sürecinde olan işletmeler de kapsama dahil edilmiştir. |
| Faaliyet Bölümü Tanımı | Hasılat elde edilen ve harcama yapılan işletme faaliyetlerine ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi için düzenli finansal bilgilerin bölüm yöneticileri tarafından elde edilebildiği bölümlerdir. | Faaliyet ve Coğrafi tabanlı işletme bölümlerinin risk ve getiri durumuna göre sıralanması işlemidir. | TFRS 8 standardı ile bölümsel raporlama yapısının değişmesi ile bölüm sayısında artış beklenmektedir. |
| Hangi Bilgiler Raporlanır | Faaliyet bölümlerinde raporlanacak bilgiler, yönetim yaklaşımının etkisi ile yönetim işini kolaylaştıracak şekilde tespit edilir. | Bölümsel raporlamada kullanılacak bilgiler, konsolide finansal tablo temelli olmak zorundadır. | Yönetim yaklaşımı ile açıklanacak bölüm bilgileri, yöneticilerin işini kolaylaştıracak ve diğer finansal tablo kullanıcılarına işletme hakkında daha detaylı bilgiler sağlayacaktır. |
| Bölüm Bilgilerinin Ölçüm Temeli | Faaliyet bölümlerinde yayınlanan finansal bilgiler, yönetim yaklaşımı temel alınarak faaliyet bölüm yöneticileri tarafından belirlenir. | Bölümlerde yayınlanan finansal bilgiler TFRS temelli ve uyumlu olmak zorundadır. | Yönetim yaklaşımı ile oluşturulan faaliyet bölüm bilgilerinin karşılaştırma ve kontrol yönleri zayıftır. Ayrıca bu tarz bölümsel raporlamalar daha maliyetli olabilmektedir. |

Kaynak: Elitaş ve Özdemir, 2012;42.

2.6 Bölümlere Göre Raporlama İle İlgili Çalışmalar

Bölümlere göre raporlama standardı öncesi, literatürde bölümsel raporlama ile ilgili, birçok araştırma tespit edilmiştir.

Aitken, Czernkowski ve Hooper (1994) tarafından yapılan çalışmada, Avustralya'da faaliyet gösteren işletmelerin bölümsel raporlama düzeyleri tespit edilmeye

çalışılmıştır. Yapılan araştırma ile bölümsel raporlama standartlarını uygulayan işletmelerin temelde iki gruba ayrıldıkları, bir grup işletmelerin, bölümsel raporlama uygulamalarını ve raporların detaylı olarak hazırlanmasını önemsedikleri belirlenmiştir. Diğer işletmelerin ise bölümsel raporlamayı zaman kaybı olarak gördükleri belirlenmiştir. Araştırmacılara göre, bölümsel raporlamayı önemseyen işletmelerin, zaman kaybı olarak gören işletmelere göre gelirlerinin uzun vadede reel anlamda daha fazla artacağını beklenmektedir.

Edwards (1995) tarafından yapılan çalışma ile bölümsel raporlama standardının İngiltere'deki şirketlerdeki kullanımı ve şirketlere etkileri araştırılmıştır. Çalışma sonucunda;

- Bölümsel raporların şirket performanslarının belirlenmesinde önemli bir araç olduğu,
- Bölümsel raporların, rapor kalıpları kullanılarak hazırlanmasının, farklı durumların tespitini zorlaştırdığını,
- Şirketlerin birçoğunun coğrafi bölümlendirme yapmadığı, yapanların ise kamuoyu ile paylaştığı bilginin sınırlı olduğu belirlenmiştir.

Charalambos (1997) tarafından yapılan çalışmada, Yunanistan'da faaliyet gösteren şirketlerin bölümsel raporlamadan sağladıkları yararlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Şirketlerin yayınladıkları bölümsel raporların hem işletme yönetimleri hem de işletme dışı kişi ve kurumlar tarafından kullanıldığı belirlenmiştir. Özellikle büyük ölçekli işletmelerin uzun vadeli stratejilerinin belirlenmesinde bölümsel raporların yoğun olarak kullanıldığı belirlenmiştir. Araştırma kapsamında, ayrıca kamu işletmelerinin bölümsel raporlama düzenlenmesi ve yayınlanması zorunluluğu nedeni ile söz konusu işletmelerin kamuoyundaki imajının daha olumlu olduğu ortaya konmuştur.

Emmanuel ve Garrod (2002) tarafından yapılan çalışmada, Amerika Kanada'daki işletmelerin kamuya açıklanan bölümsel raporlamaya ilişkin bilgilerinin etkinliği ve karşılaştırılabilirliği ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırmaya katılan işletmelerin %80'inin 1998 yılından beri uygulanan standarda ve yönetim yaklaşımına uyum sağladıkları belirlenmiştir.

Behn, Nichols ve Street (2002) tarafından yapılan araştırma kapsamında bölümsel raporlama yapan 289 şirketin yurt dışı satış rakamlarının reel olarak arttığı

belirlenmiştir. Bu artışın en önemli nedeni ise bölümsel raporlamanın yapılıyor olması olarak belirlenmiştir.

Jack ve James (2005) tarafından yapılan çalışmada, bölümsel raporlamaya ilişkin standardının temelini oluşturan yönetim yaklaşımının işletmenin şeffaflığına katkı sağladığını belirlemişlerdir. Bunun temelinde ise işletmelerin, bölümsel raporlama ile kendilerini daha ayrıntılı şekilde yatırımcılara ifade etmelerinin yattığını ifade etmişlerdir.

Hope, Wayne ve Winterbotham (2009) tarafından yapılan çalışmada, bölümsel raporlama standardını kullanan büyük ölçekli Amerikan şirketlerinin bölümsel raporlamalarını coğrafi bölge temelli yapmalarının ticaret hacimleri ile arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda coğrafi temelli raporlama yapan işletmelerin yapmayan işletmelere oranla daha güvenilir kabul edildiği bu nedenle de ticaret hacimlerinde artış yaşandığı belirlenmiştir.

Berger ve Hann (2007) tarafından yapılan çalışmada ise, araştırmaya katılan Amerika'da faaliyet gösteren şirketlerde, bölümsel raporlamaya ilişkin maliyetin belirlenmesine yönelik araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda, bölümsel raporlamayı yönetim yaklaşımı temelli olarak kullanan işletmelerin kârlılıklarının daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bu tür raporlamanın işletmelerin varlık yapısına da olumlu katkılar sağlamıştır.

Ettredge, Kwon, Smith ve Stone (2006) tarafından yapılan çalışmada, bölümsel raporlamanın faydalarının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Araştırma sonucunda bölümsel raporlamanın faydaları şu şekilde belirlenmiştir:

- Bölümler arası gelir transferlerinin bölümsel raporlama ile daha kolay ifade edilebileceği,
- Bölümsel raporlama ile işletmelerin daha şeffaf hale gelebileceği ve bu durumun yatırımcılara güven verdiği,
- Sağlanan şeffaflığın işletmelerin piyasa değerlerini arttırdığı ve bu durumun diğer işletmelerde de yol gösterdiği,
- Bölümsel raporlama sayesinde işletmelerin farklı mali analiz uygulamaları yapabilecekleri belirlenmiştir.

3. TFRS KAPSAMINDA BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

Ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte işletmeler birden fazla alanda faaliyet göstermeye başlamışlardır. İşletmelerin hem varlık olarak hem de kaynak olarak büyümeleri ve ürün çeşitliliğinin artması işletme faaliyetlerinin bölümlenmesini ve ayrı olarak değerlendirilmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte sermaye piyasalarında yaşanan gelişmelerde, yatırımcıların ayrıntılı olarak bilgilendirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu gerekliliğin sonucu olarak bölümsel bilgiler yatırımcılara sunulmuştur. Yatırımcılarla birlikte diğer finansal bilgi kullanıcıları da bölümsel bilgilere ihtiyaç duymuşlardır. Bu nedenlerle işletmenin tüm tarafları bölümsel raporları talep eder duruma gelmişlerdir (Ersoy, 2004: 1).

Bölümsel raporlama; işletmelerin, farklı sektörlerdeki faaliyetlerinin, yabancı ülkelerdeki faaliyetleri ve farklı müşteri grupları hakkındaki bilgilerinin ayrı ayrı açıklanması (Epstein ve Mirza, 2002: 780. ; Boersema ve Weelden, 1992: 1.) ve işletmeyi temel bölümlerine ayırma ve bu bölümlerin her biri için ayrı raporlama bilgisinin ortaya çıkarılmasıdır (Nobes ve Parker, 2004: 435).

Bölümsel raporlama, işletmelerin ürettiği farklı tür mal ve hizmetler ile faaliyette bulunduğu farklı coğrafi alanlar dikkate alınarak ve işletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılması, risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilmesi ve işletme hakkında bir bütün olarak daha doğru bir karara varılması için hazırlanmaktadır. Bu nedenle raporlanacak bölüm seçimi, bölümsel raporlamada önemli bir aşamadır. Seçimi yapılan bölüm; finansal bilgi kullanıcıları için karlılık oranlarını, çeşitli risk derecelerini, değişen büyüme fırsatlarını, çeşitli finansal durumlar karşısında farklılık gösteren karlılığı, büyümeyi ve riski ölçmek için en iyi ölçüyü sağlamalıdır.

3.1 Standardın Amacı Ve Kapsamı

TFRS 8 standardının amacı, *Temel İlke* vurgusu ile “bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu

ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar” şeklinde ifade edilmektedir.

Standardın kapsamı ve hangi işletmelerde uygulanacağı konusu şu şekilde açıklanmıştır: [Url:2]

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

- Finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları ve
- Borçlanma araçları veya öz kaynağa 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 tablolarına uygulanır.
- TFRS hükümlerini uygulama zorunluluğu olmayan bir işletmenin, TFRS’ye uygun olmayan bölüm bilgilerini açıklamayı tercih etmesi halinde, söz konusu bilgileri bölüm bilgisi olarak açıklaması zorunlu değildir.
- Bir finansal raporun, bir ana ortaklığın TFRS kapsamında olan konsolide finansal tablolarına ek olarak bu ana ortaklığın bireysel finansal tablolarını da içermesi durumunda; bölümlere ilişkin bilgi sadece konsolide finansal tablolarda açıklanır.

3.2.Faaliyet Bölümleri

Bölümlere göre raporlama standardı kapsamında faaliyet bölümleri “yönetim yaklaşımı” esas alınarak tanımlanmıştır. Yönetim yaklaşımının temelinde,

yöneticilerin işletme ile ilgili karar verme ve performans ölçümü yapmalarının etkinliğini arttırmak için işletme faaliyetlerini bölümlendirmeleri yatmaktadır. Bu ayırımında, işletme yöneticisi, kendi koşulları doğrultusunda serbest davranmaktadır.

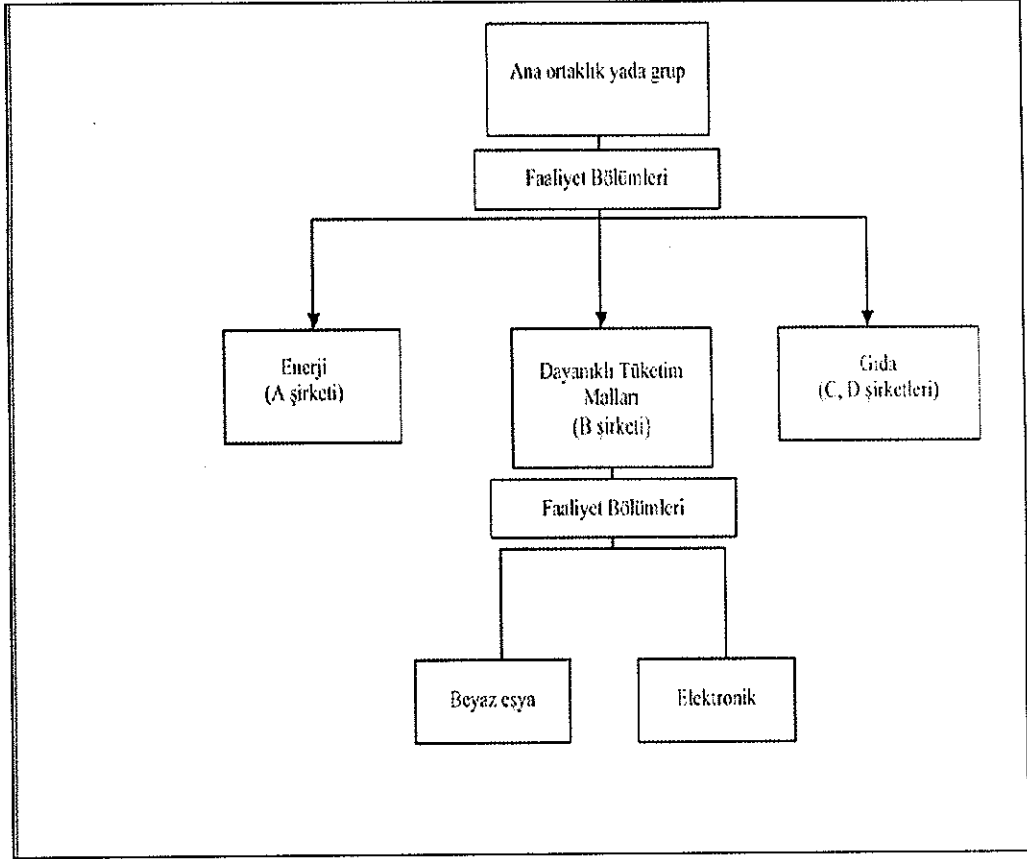
TFRS 8 standardında faaliyet bölümlerinin belirlenmesi ile ilgili Ek A maddesi kapsamında şu şekilde ifade edilmiştir:

- Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,
- Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve
- Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısımıdır.

Faaliyet bölümleri standardında tanımlanan faaliyet bölümü, işletmenin hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği işletme faaliyetlerinde bulunan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Sadece işletme dışı hasılatla dayandırılan raporlanabilir bölümler aynı zamanda işletmenin bölümleri arasında etkileşimli ise, işletmenin bu işlemlere ait hasılatlarını da kapsadığı ifade edilmektedir (Poroy, 2009: 19).

Standart kapsamında, işletmenin mali bilgilerinin bölümlendirilmesi de faaliyet bölümü esas alınarak yapılmaktadır. Standart, raporlanabilir bölüm bilgileri yanında işletmeyi bütün olarak ele alan ürün ve hizmetlere, coğrafi bölgelere ve büyük müşterilere ilişkin bilgilerin hem bölüm bazında raporlanması hem de işletmenin bütününe kavrayacak şekilde açıklanması üzerine oluşturulmuştur (Özden, 2009: 61).

Şekil 1’de bir ana ortaklığın faaliyet bölümleri ile ana ortaklığa bağlı bir şirketin faaliyet bölümleri örnek olarak gösterilmektedir. Ana ortaklık bir şirkete ait olabileceği gibi, aynı sektörde faaliyet gösteren birden fazla şirkete ait de olabilmektedir.



Şekil 3.1: Faaliyet Bölümleri Örneği

Kaynak: Güngörmüş ve Uyar, 2009:83.

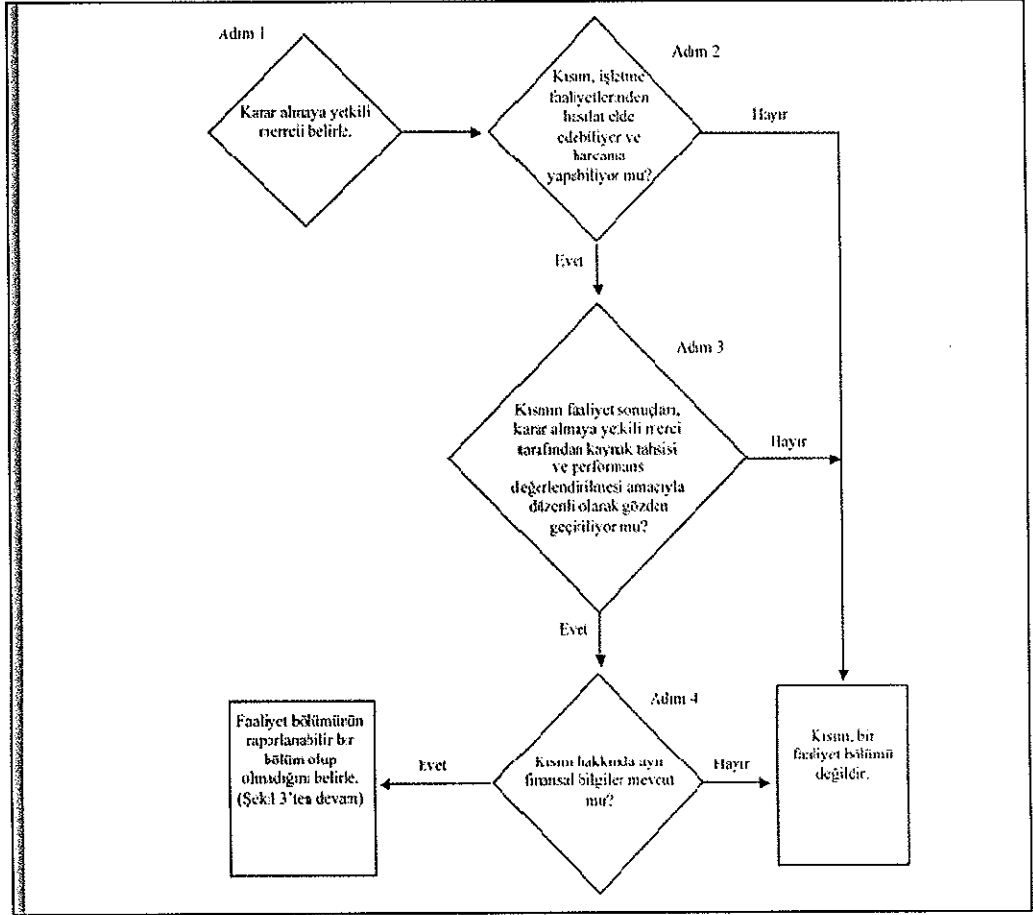
Bir faaliyet bölümü, henüz hâsılat elde edemediği işletme faaliyetlerinde bulunabilir. Örneğin, kuruluş faaliyetleri hâsılat elde edilmeden önce de faaliyet bölümü olarak kabul edilir. Bir faaliyet bölümü işletmenin bileşeni olarak ifade edilir. Bu faaliyet bölümünün işletme faaliyetleri çerçevesinde gelir elde etmesi hedeflenir ve giderleri etkinleştirilmeye çalışılır. Bu faaliyet bölümünün gelir durumu, kaynakların bölümler arasında dağılımının kararını vermek ve performansının değerlendirilmesi için düzenli olarak karar almaya yetkili yönetici tarafından kontrol edilir (Ünal, 2010:54).

Standart kapsamında faaliyet bölümlerinin tespitinde ifade edilen üç özellik, faaliyet bölümlerini açıkça ortaya koymaktadır. Buna karşın bir işletmenin, faaliyetlerini farklı şekillerde raporlayabildiği açıklanmaktadır. İşletmenin yöneticisi, faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili olmakla birlikte, eğer birden fazla bölüme ilişkin bilgi setini kullanılıyor ise her bir bölümün faaliyetlerinin niteliği, sorumlu olan yöneticilerin varlığı ve yönetim kuruluna sunulan bilgileri içeren faktörler, işletmenin faaliyet bölümlerini oluşturan bileşenleri tanımlayabilir(TFRS 8, par:8).

Yetkili yöneticiye bağı bölüm yöneticisi, her faaliyet bölümünde; işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar alan ve yetkili yöneticisine karşı sorumlu olan, sorumlu olduğu bölüme ait işletme faaliyetlerini, finansal sonuçları, tahminleri veya planları ortaya koymaktadır. Bölüm yöneticisi ile açıklanan belirli bir unvanı olan bir yönetici değil bir işlev olarak ifade edilmektedir. Yetkili yönetici, işletmede faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili iken aynı zamanda bazı faaliyet bölümleri için bölüm yöneticisi de olabilmektedir. Yine bu kapsamda, bir yönetici, birden fazla faaliyet bölümünün bölüm yöneticisi de olarak da görevlendirilebilir (TFRS 8, par:7).

İşletmenin organizasyon yapısı matris şekilde oluşturulmuşsa yani, yöneticilerin sorumlu tutulduğu iki veya daha fazla çakışan kısım grup varsa dahi yukarıda ifade edilen faaliyet bölümleri ile ilgili üç temel özellik geçerli kabul edilmektedir. Standart kapsamında, bazı işletmelerde, bazı yöneticiler dünya çapında farklı ürün ve hizmetlerden sorumlu olurken, diğer yöneticiler belirli coğrafi bölgelerden sorumlu olması örneği ile açıklanmaktadır. İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yöneticisi, her iki grubunun faaliyet sonuçlarını düzenli olarak gözden geçirmekte ve söz konusu iki grup için de mali bilgiye sahiptir (TFRS 8, par:10).

İşletmelerde faaliyet bölümlerinin belirlenmesine ilişkin açıklayıcı bir diyagram yer almaktadır. Şekil 2’de ifade edilen faaliyet bölümleri, standart kapsamında yer alan üç temel özelliğe göre oluşturulmuştur.



Şekil 3.2: Faaliyet Bölümlerinin Tanımlanması

Kaynak: Güngörmüş ve Uyar, 2009:85.

3.2.1 Ürün ve Hizmetlere Göre Sınıflandırma

Standart kapsamında ürün ve hizmetlere göre sınıflandırma şu şekilde ifade edilmiştir:

Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, ki böyle olması halinde bu durum açıklanır, işletme, her bir ürün ve hizmet veya her bir benzer ürün ve hizmetler grubu için dış müşterilerden elde edilen hasılatı raporlar. Raporlanan hasılat tutarları, işletmenin finansal tablolarını hazırlamak üzere kullanılan finansal bilgilere dayanır.

Ürün ve hizmetlere göre sınıflandırmanın bir işletme kapsamında uygulanması örneği aşağıda Tablo 3'de gösterilmiştir. Söz konusu şirket, bilgisayar sektöründe faaliyet göstermekte olup, ürünlerini dört kategoride sınıflandırmış ve faaliyetlerini de bu ürünlere göre bölümlendirmiştir.

Çizelge 3.1: Ürün ve Hizmetlere Göre Sınıflandırma Rub A.Ş Örneği

| (Bin USD) | Masa Üstü Bilgisayar | Netbook | Dizüstü Bilgisayar | Tablet Bilgisayar | Eliminasyon | TOPLAM |
|-------------------------|----------------------|-----------|--------------------|-------------------|-------------|-----------|
| Gelir - Gider Bilgileri | | | | | | |
| Dış Müşteri Hasılatları | 2.020.375 | 2.018.375 | 4.730.400 | 598.400 | | 9.367.550 |
| Grup İçi Hasılatlar | | | 310.000 | 325.000 | (635.000) | 0 |
| Toplam Hasılat | 2.020.375 | 2.018.375 | 5.040.400 | 923.400 | (635.000) | 9.367.550 |

Kaynak: Özdemir, 2012: 71.

3.2.2. Coğrafi Bölgelere Göre Sınıflandırma

Standart kapsamında, coğrafi bölgelere ilişkin yapılacak sınıflandırma şu şekilde ifade edilmiştir:

- İşletmenin genel merkezinin bulunduğu ülke ile ilişkilendirilen ve işletme hasılatının elde edildiği tüm yabancı ülkelerle toplu olarak ilişkilendirilen, dış müşterilerden elde edilen hasılatlar. Eğer tek bir yabancı ülkeyle ilişkilendirilen dış müşterilerden elde edilen hasılatlar önemli ise, bu hasılatlar ayrı olarak açıklanır. İşletme, dış müşterilerden elde edilen hasılatları ayrı ayrı ülkelerle ilişkilendirme esasını açıklar.
- Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrası çalışanlara sağlanan fayda varlıkları ve işletmenin genel merkezinin bulunduğu ülkede yer alan ve işletmenin varlıkları elinde tuttuğu tüm yabancı ülkelerde toplamda yer alan sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklar. Eğer tek bir yabancı ülkedeki varlıklar önemli ise, bu varlıklar ayrı olarak açıklanır.

Raporlanan tutarlar, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması amacıyla kullanılan finansal bilgileri temel alır. Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece bu durum açıklanır. İşletme, bu paragrafın gerektirdiği bilgilere ek olarak, ülke gruplarıyla ilgili coğrafi bilgi alt toplamalarını sunabilir.

Çizelge 3.2: Coğrafi Bölgelere Göre Sınıflandırma Ford A.Ş. Örneği

| (Bin USD) | 2006 | | 2005 | |
|----------------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|
| | Net Satışlar | Duran Varlıklar | Net Satışlar | Duran Varlıklar |
| Kuzey Amerika | | | | |
| A.B.D. | 81.855 | 36.165 | 96.704 | 37.800 |
| Kanada | 8.075 | 9.281 | 7.939 | 8.062 |
| Meksika | 3.461 | 1.008 | 3.374 | 1.073 |
| Toplam | 93.391 | 46.454 | 108.017 | 46.935 |
| Avrupa | | | | |
| Almanya | 7.006 | 4.974 | 7.642 | 4.518 |
| İsveç | 4.290 | 4.241 | 4.412 | 3.399 |
| İngiltere | 15.850 | 5.842 | 15.264 | 6.537 |
| Diğerleri | 22.934 | 3.376 | 23.201 | 3.172 |
| Toplam | 50.080 | 18.433 | 50.519 | 17.626 |
| Tüm Diğerleri | 17.352 | 3.432 | 18.360 | 3.214 |
| GENEL TOPLAM | 160.823 | 68.319 | 176.896 | 67.775 |

Kaynak: Özdemir, 2012: 73.

3.2.3. Büyük Müşterilere Göre Sınıflandırma

Faaliyet bölümleri standardı kapsamında büyük müşteri gruplarına göre yapılacak sınıflandırma şu şekilde ifade edilmiştir:

İşletme, büyük müşterilerine olan güveninin derecesine ilişkin bilgi sunar. Eğer, tek bir işletme dışı müşteri ile yapılan işlemlerden elde edilen hasılat, işletmenin hasılatının yüzde 10'u veya daha fazlası kadarsa, işletme, bu durumu, buna benzer her bir müşteriden elde edilen hasılatın toplam tutarını ve hasılatları raporlayan bölüm veya bölümlerin hangileri olduğunu açıklar. İşletmenin büyük müşterinin kimliğini veya her bir bölümün söz konusu müşteriden elde ederek raporladığı hasılat tutarını açıklamasına gerek yoktur. Bu TFRS amaçları doğrultusunda, ortak kontrol altında raporlayan bir işletme olarak bilinen bir grup işletme tek bir müşteri olarak değerlendirilir ve bir idarenin (ulusal, devlet, il, bölgesel, yerel veya yabancı) kontrolü altında raporlayan bir işletme olarak bilinen söz konusu idare ve işletmeler, tek bir müşteri olarak değerlendirilir.

Büyük müşterilere göre sınıflandırmanın uygulanmasına ilişkin Lockheed Martin A.Ş.'nin bölümsel raporları örnek olarak aşağıda Tablo 5'te gösterilmiştir. Örnek olarak söz konusu şirketin "Net Satışları" hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Çizelge 3.3: Büyük Müşterilere Göre Sınıflandırma Lockheed Martin A.Ş. Örneği

| Lockheed Martin A.Ş. (2006) | Net Satışlar | | |
|---|--------------|---------------|---------------|
| | (Bin USD) | 2006 | 2005 |
| Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti | | | |
| Savaş Uçağı | | 8.911 | 8.883 |
| Elektronik Sistemler | | 8.651 | 8.504 |
| Uzay Sistemleri | | 7.185 | 6.409 |
| Bilgi Teknolojileri ve Global Hizmetler | | 4.237 | 3.816 |
| Entegre Sistemler ve Çözümleri | | 4.269 | 4.016 |
| TOPLAM | | 33.253 | 31.628 |
| Yabancı Ülke Hükümetleri | | | |
| Savaş Uçağı | | 2.477 | 2.770 |
| Elektronik Sistemler | | 2.384 | 1.917 |
| Uzay Sistemleri | | 11 | 0 |
| Bilgi Teknolojileri ve Global Hizmetler | | 118 | 90 |
| Entegre Sistemler ve Çözümleri | | 35 | 60 |
| TOPLAM | | 5.025 | 4.837 |
| Ticari ve Diğer | | | |
| Savaş Uçağı | | 13 | 19 |
| Elektronik Sistemler | | 269 | 159 |
| Uzay Sistemleri | | 727 | 411 |
| Bilgi Teknolojileri ve Global Hizmetler | | 250 | 104 |
| Entegre Sistemler ve Çözümleri | | 63 | 55 |
| TOPLAM | | 1.322 | 748 |
| GENEL TOPLAM | | 38.278 | 36.465 |

Kaynak: Özdemir, 2012: 74.

3.3 Raporlama ve Sunum

Raporlamaya ilişkin standart kapsamında ele alınan her faaliyet bölümüne ilişkin raporlamada birleştirme kriterleri yer almakta ve aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

"Faaliyet bölümleri benzer ekonomik özelliklere sahip iseler, genellikle benzer uzun vadeli finansal performans gösterirler. Örneğin, ekonomik özelliklerinin benzer olması durumunda, iki faaliyet bölümünün uzun vadeli ortalama brüt satış karlarının

benzer olması beklenir. Birleřtirmenin bu TFRS'nin temel ilkesi ile uyumlu olması, bölümlerin benzer ekonomik özelliklere sahip ve bölümlerin aşağıdaki sayılanların her biri açısından benzer olmaları durumunda, iki veya daha fazla faaliyet bölümü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilir:

- (a) Ürün ve hizmetlerin niteliği;*
- (b) Üretim süreçlerinin niteliği;*
- (c) Ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı;*
- (d) Ürünlerini dağıtmak veya hizmetlerini sunmak üzere kullandıkları yöntemler; ve*
- (e) Uygulanabilir olması durumunda bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi düzenleyici çevrenin niteliği.”*

4. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA ÖRNEĞİ

Örnek 1: Bir işletme, alkollü ve alkolsüz ürünler üretmektedir. Ürünlerin ambalajları da işletme bünyesinde üretilmektedir. İşletme üretimini Türkiye, Litvanya ve Özbekistan'daki fabrikalarında sürdürmektedir. İşletme, faaliyetlerini alkollü içecekler, alkolsüz içecekler ve paketleme olarak üçe ayırmaktadır. Ayrıca her bir faaliyeti ülkeler bazında da takip etmektedir. İşletmenin muhasebe sisteminden alınan bazı bilgiler aşağıdaki gibidir: Örnek 1: Bir işletme, alkollü ve alkolsüz ürünler üretmektedir. Ürünlerin ambalajları da işletme bünyesinde üretilmektedir. İşletme üretimini Türkiye, Litvanya ve Özbekistan'daki fabrikalarında sürdürmektedir. İşletme, faaliyetlerini alkollü içecekler, alkolsüz içecekler ve paketleme olarak üçe ayırmaktadır. Ayrıca her bir faaliyeti ülkeler bazında da takip etmektedir. İşletmenin muhasebe sisteminden alınan bazı bilgiler aşağıdaki gibidir:

| | Alkollü | Alkolsüz | Paketleme | Toplam |
|--------------|---------|----------|-----------|--------|
| Satışlar | 500 | 1300 | 550 | 2350 |
| Kurum Dışı | 480 | 1260 | 40 | 1780 |
| Kurum İçi | 20 | 40 | 590 | 650 |
| Bölüm Sonucu | (50) | 550 | 50 | 550 |
| Varlıklar | 4500 | 9900 | 400 | 14800 |

Yukarıdaki verilerden yararlanarak işletmenin raporlama bölümlerini belirleyelim.

a) Genel Koşul: Raporlama bölümlerinin belirlenmesinde ön koşul, bölüm satışlarının büyük kısmının dış müşterilere yapıyor olmasıdır.

| | Alkollü | Alkolsüz | Paketleme |
|--------------------------------|---------|----------|-----------|
| Kurum Dışı Satışlar | 480 | 1260 | 40 |
| Satışlar | 500 | 1300 | 550 |
| Kurum Dışı Satışlar / Satışlar | %96 | %97 | %7 |

Paketleme bölümü ön koşul olan %10 alt sınırını sağlayamadığından bir raporlama bölümü olarak nitelendirilmeyecektir.

b) Özel Koşullar

Genel koşulu sağlayan Alkollü ve Alkolsüz İçecek bölümlerinin raporlama bölümü olabilmesi için ayrıca işletmenin gelirlerinin, faaliyet sonuçlarının veya varlıklarının en az % 10'una sahip olması gereklidir. Bunlardan herhangi birinin en az % 10'una sahip olunması yeterlidir. Her bir unsur için koşulların sağlanıp sağlanmadığını inceleyelim.

Bölüm Sonuçları Bölüm sonuçlarının % 10'u hesaplanırken, karlı bölümler ve zararlı bölümler ayrılır. Daha sonra mutlak değer olarak büyük olan tutarın % 10'u hesaplanır. Örneğimizde, karlı bölümlerin toplamı 600 TL, zararlı bölümün toplamı ise 50 TL'dir. Mutlak değer olarak karlı bölümlerin toplam tutan zararlılara göre daha büyüktür. Bu bakımdan, 600 TL'nin % 10'u olan 60 TL ölçü olarak alınır. Buna göre, zararlı bölüm olan Alkollü içecekler bölüm sonucu mutlak değer olarak 60 TL'den büyük değildir. (50 TL'dir.) Dolayısıyla, Alkollü içecekler, ön koşulu sağlamış olmakla birlikte, bölüm sonucu bakımından raporlama bölümü niteliğine sahip olamamaktadır.

Gelirler İşletmenin 2.350 TL olan gelirlerinin % 10'u 235 TL'dir. Alkollü içecek bölümününün satışı 500 TL, Alkolsüz içecek bölümününün gelirleri ise 1.300 TL'dir. Dolayısıyla, her iki bölümün de gelirleri işletmenin gelirlerinin % 10'unu aşmaktadır. Alkollü içecek bölümü bölüm sonucuna göre % 10'luk sınırı aşamamasına rağmen gelirler bakımından bu sınırı aşmaktadır. Dolayısıyla, raporlanabilir bölüm olarak kabul edilebilecektir.

Varlıklar İşletmenin 14.800 TL olan varlıklarının % 10'u 1.480 TL'dir. Alkollü içecek bölümününün varlıkları 4.500 TL, Alkolsüz içecek bölümününün varlıkları ise 9.900 TL'dir. Dolayısıyla, her iki bölümün varlıkları da işletmenin varlıklarının % 10'unu aşmaktadır. Varlıklar açısından her iki bölüm de raporlama bölümü olabilir.

Örneğimizdeki işletmede, alkollü ve alkolsüz içecek bölümleri özel koşulu sağlamaktadırlar. Özel koşulu sağlamayan paketleme bölümününün bir raporlama birimi olarak oluşturulmasına gerek bulunmamaktadır. Alkollü ve alkolsüz içecek bölümlerinin raporlama bölümü olması için özel koşullarından birini de sağlaması gereklidir. Bu açıdan bakıldığında, varlıklar ve gelirler açısından da özel koşulların sağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla, alkollü ve alkolsüz içecekler raporlama bölümü niteliğindedir. Bu bölümlerin sonuçlarının ayrı olarak açıklanması gerekmektedir.

Son olarak, raporlama bölümü olarak tanımlanan bölümlerin dış gelirlerinin işletmenin toplam geliri içerisindeki yapısını da kontrol edelim. Alkollü ve Alkolsüz içecek bölümlerinin dış gelirleri toplamı 1.740 TL'dir. İşletmenin gelirleri içerisinde bunun payı ise % 74'dür. İşletmenin raporlanabilir bölümlerinin dış satışları, toplam gelirlerinin % 75'inden az olduğu için, işletme isterse paketleme bölümünü de raporlama bölümü olarak tanımlayabilir.

Örnek 2: İlk örnekteki işletmenin faaliyet gösterdiği ülkeler açısından mali bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır:

| | Türkiye | Özbekistan | Litvanya | Toplam |
|------------------|---------|------------|----------|--------|
| Alkollü | 390 | 80 | 100 | 570 |
| Kurum Dışı | 382 | 77 | 98 | 557 |
| Kurum İçi | 8 | 3 | 2 | 13 |
| Alkolsüz | 870 | 255 | 270 | 1395 |
| Kurum Dışı | 843 | 243 | 250 | 1336 |
| Kurum İçi | 27 | 12 | 20 | 59 |
| Paketleme | 535 | 68 | 65 | 668 |
| Kurum Dışı | 32 | 0 | 3 | 35 |
| Kurum İçi | 503 | 68 | 62 | 633 |
| Gelirler Toplamı | 1795 | 403 | 435 | 2633 |
| Bölüm Sonucu | 340 | (15) | 200 | 525 |
| Varlıklar | 6900 | 1850 | 2000 | 10750 |

4.1 Genel Koşul

| | Türkiye | Özbekistan | Litvanya |
|--------------------------------|---------|------------|----------|
| Kurum Dışı Satışlar | 1257 | 320 | 351 |
| Satışlar | 1795 | 403 | 435 |
| Kurum Dışı Satışlar / Satışlar | %70 | %79 | %81 |

Her üç ülke de genel koşulu sağlamaktadır.

4.2 Özel Koşullar

| | Bölüm Sonuçları | Gelirler | Varlıklar |
|------------|-----------------|----------|-----------|
| Türkiye | 340 | 1795 | 6900 |
| Azerbaycan | (15) | 403 | 1850 |
| Romanya | 200 | 435 | 2000 |
| Özel Koşul | 60 | 235 | 1075 |

Türkiye ve Romanya tüm özel koşullara sahiptir. Ancak Azerbaycan bölüm sonuçları işletmenin faaliyet sonuçlarının % 10'undan daha azına sahiptir. Buna rağmen gelirler ve varlıklar bakımından özel koşullar sağlandığından Azerbaycan da raporlama bölümü olarak kabul edilebilecektir.

Örnek 3: X Tekstil ve İnşaat Şirketinde karar almaya yetkili yöneticiye sunulan bilgiler ile finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bilgiler aynı muhasebe politikalarını temel almaktadır.

- X şirketi farklı ülkelerde faaliyet göstermektedir. Bu faaliyetleri yatırım şeklinde olmayıp sadece pazarlama ve satış şeklindedir.
- Ana Şirketin dört ayrı raporlanabilir bölümü vardır. Çocuk giyim imalatı bölümü, her türlü çocuk kıyafetlerinin imalatını yapmakta ve perakendecilere satmaktadır. Konut inşaatı bölümü, kurumsal ve bireysel tüketicilere yönelik konut üretmektedir. İş elbiseleri ve inşaat malzemeleri bölümü ise imalatçılardan alınan malzemeleri bireysel ve kurumsal tüketicilere satmaktadır. Kadın ve erkek giyim bölümü de imalatçılardan alınan malzemeleri tüketicilere satmaktadır.
- Faaliyet bölümlerinin kar veya zarar, varlıklar ve yükümlülükleri belirlenmiştir. Ana Şirketin performansı genel olarak vergi öncesi faaliyet karı ile değerlendirilmektedir. Ana Şirket, bölümlerarası satışları ve

transferleri üçüncü şahıslara yapılmış gibi piyasa fiyatıyla muhasebeleştirilmektedir.

- Ana Şirketin raporlanabilir bölümleri, değişik ürün ve hizmetler sunan stratejik işletme birimleridir. Her bir bölüm farklı ürün, pazarlama ve dağıtım stratejileri gerektirdiği için yönetimleri farklıdır.
- X şirketinin raporlanabilir bölümleri; her bir bölümün “ürün ve hizmetlerinin niteliği, üretim süreçlerinin niteliği, ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı ve ürünlerini dağıtmak veya *hizmetlerini sunmak üzere kullandığı yöntemler*” dikkate alınarak belirlenmiştir.

Raporlanabilir bölüm karı veya zararı, varlıklar ve yükümlülükleri hakkındaki bilgiler açıklanmıştır. Aşağıdaki tablo, raporlanabilir bölüm karı veya zararı, varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarına açıklanması için önerilen bir formatı göstermektedir. Gelir tablosunun sunulduğu her yıl için aynı tür bilgi gerekmektedir. Ana Şirket vergi giderini veya olağanüstü kar ve zararlarını raporlanabilir bölümlere dağıtmamaktadır. Bu örnekteki miktarlar karar almaya yetkili yönetici tarafından raporlarda kullanılan miktarlar olduğu varsayılmıştır.

| | Çocuk giyim imalatı | Konut inşaatı | İş elbiseleri satışı + İnşaat malzemeleri satışı | Kadın giyim satışı + Erkek giyim satışı | Diğer | TOPLAM |
|---------------------------------------|---------------------|---------------|--|---|--------|---------|
| Dış Müşteriden Sağlanan Gelirler | 84.480 | 74.240 | 20.240 | 38.400 | 16.240 | 233.600 |
| Bölümlerarası Gelirler | - | - | 15.600 | - | 6.800 | 22.400 |
| Faiz Geliri | 23.000 | 12.900 | 4.500 | 6.000 | 1.120 | 47.520 |
| Faiz Gideri | 12.000 | 15.400 | 2.000 | 7.800 | - | 37.200 |
| Amortisman ve İtfa Payı | 8.600 | 7.500 | 240 | 45 | 10 | 16.395 |
| Raporlanabilir Bölüm Karı | 42.000 | 30.000 | 4.500 | 23.000 | 4.900 | 104.400 |
| Varlık ve Yükümlülük Kalemleri | | | | | | |
| Varlıklardaki Azalmalar | 4.500 | 6.700 | - | - | - | 11.200 |
| Sigorta Sözleşmelerinden Doğan Haklar | - | 3.000 | 2.000 | - | - | 5.000 |
| Finansal Araçlar | 12.000 | - | 15.000 | - | - | 27.000 |
| Raporlanabilir Bölüm Varlıkları | 34.000 | 53.000 | 13.000 | 8.000 | 3.000 | 111.000 |
| Raporlanabilir Bölüm Yükümlülükleri | 67.000 | 79.000 | 34.000 | 46.000 | 8.300 | 234.300 |

Raporlanabilir bölüm gelirleri, karı veya zararı, varlıkları ve yükümlülükleri bir mutabakat çerçevesinde belirlenmiştir. Aşağıda, Ana Şirketin raporlanabilir bölüm gelirleri, kar veya zararı, varlık ve yükümlülükleri gösterilmektedir. Mutabakatlar aynı zamanda açıklanan diğer önemli bilgiler için de gösterilmek zorundadırlar.

| | |
|--|----------------|
| Gelirler | |
| Raporlanabilir Bölümler İçin Toplam Gelirler | 239.760 |
| Diğer Gelirler | 16.240 |
| Bölümlerarası Gelirlerin Elimine Edilmesi | (22.400) |
| Ana Şirketin Gelirleri | 233.600 |

| | |
|---|---------------|
| Varlıklar | |
| Raporlanabilir Bölümler İçin Toplam Varlıklar | 79.000 |
| Diğer Varlıklar | 2.000 |
| Ana şirketin Alacaklarının Elemine Edilmesi | (1.000) |
| Diğer Dağıtılmamış Miktarlar | 1.500 |
| Ana Şirketin Varlıkları | 81.500 |

| | |
|---|---------|
| Yükümlülükler | |
| Raporlanabilir Bölümler İçin Toplam Yükümlülükler | 234.300 |
| Dağıtılmamış Emeklilik Yükümlülükleri | 53.000 |
| Ana şirketin Yükümlülükleri | 287.300 |

| | |
|----------------------------------|---------------------------------|
| Diğer Kalemler | Raporlanabilir Bölüm Toplamları |
| Faiz Gelirleri | 47.520 |
| Faiz Giderleri | 37.200 |
| Net Faiz Geliri | 10.320 |
| Amortisman ve İtfa | 16.395 |
| Varlıklardaki Değer Düşüklükleri | 11.200 |

Coğrafi Bilgi: X şirketinin karar almaya yetkili yöneticisi tarafından gerekli görülen coğrafi bilgiler aşağıda gösterilmektedir. Ana şirketin yabancı ülkelerde doğrudan yatırımı olmayıp sadece pazarlama faaliyetinde bulunmaktadır. Ana Şirketin raporlanabilir bölümleriyle ilgili coğrafi bilgilerinin kamuya açıklanması zorunluluğu yoktur.

| | Çocuk giyim imalatından satışlar | Konut inşaatı satışları | İş elbiseleri satışı + İnşaat malzemeleri satışı | Kadın giyim satışı + Erkek giyim satışı | Diğer | Toplam |
|-----------------|----------------------------------|-------------------------|--|---|-------|---------|
| İtalya | 4.800 | | 7.000 | 25.900 | | 37.700 |
| Romanya | 23.000 | 5.600 | | | | 28.600 |
| Litvanya | 5.000 | 7.900 | 4.560 | | | 17.460 |
| Rusya | 6.000 | 44.000 | | 9.800 | 7.800 | 67.600 |
| Almanya | 5.800 | 5.000 | | | | 10.800 |
| Toplam | 44.600 | 62.500 | 11.560 | 35.700 | 7.800 | 162.160 |

Önemli Müşteriler İle İlgili Bilgiler

TFRS 8 kapsamında raporlama yapmak isteyen işletmeler önemli müşterilerini açıklamak durumundadırlar. “Eğer, tek bir işletme dışı müşteri ile yapılan işlemlerden elde edilen hâsılat, işletmenin hâsılatının yüzde 10’u veya daha fazlası kadarsa” ilgili işletme X şirketi için önemli müşteridir. X şirketi bu hâsılatı hangi bölümü tarafından gerçekleştirildiğini açıklamalıdır. Burada müşterinin kimliği ya da her bir faaliyet bölümünün gelir miktarının açıklanması zorunlu değildir.

X şirketinin toplam hâsılatının yüzde 12’lik kısmı çocuk giyim imalatı bölümü tarafından Romanya’daki bir şirketten elde edilmiştir.

X şirketinin toplam hâsılatının yüzde 14’lik kısmı konut inşaatı bölümü tarafından Rusya’daki bir şirketten elde edilmiştir.

Diğer Açıklamalar

TFRS 8 faaliyet bölümleri standardı 20. paragrafında belirtildiği üzere “*bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar*” ilkesine göre şirketin değerlendirilmesini olumsuz etkileyecek önemsiz bilgilerin açıklanmasından kaçınılmıştır.

TFRS 8 kapsamında yapılan bu açıklamalarla birlikte X Ana Şirketi, kaynakların dağılımı ve performans değerlemesi için işletme faaliyetlerinin sonuçlarını her bir bölüm için ayrı ayrı denetler.

5. SONUÇ

Küreselleşme ve buna bağlı olarak işletmelerin uluslararası aşması hatta çok uluslu hale gelmeleri, ticaretin yeni boyutlar kazanmasına neden olmaktadır. Bu durum, işletmelerin mali bilgileri üzerinde de etkisini göstermektedir. İşletmeler mali bilgilerini gerek işletme içi gerek işletme dışı bilgi kullanıcılarının karar vermeleri açısından raporlarken işletmenin bütününe ortaya koymaları karar vericilerin işini zora sokmaktadır. Bu durumda, işletmenin bütününe yönelik değil, her bir faaliyet bölümüne ilişkin raporlama yapılması, bilgi kullanıcılarının daha etkin ve kolay karar verebilmelerini sağlamaktadır. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından 8 nolu standart, bu temel amacı taşımaktadır. Standart kapsamında, işletmelerin faaliyet bölümlerinin nasıl belirleneceği ve raporlamanın nasıl yapılacağı ifade edilmektedir.

Standartın temel amacını dikkate alarak hazırlanan “**TRFS Kapsamında Bölümlere Göre Raporlama**” adlı bu tezin birinci bölümünde, muhasebe standartlarının dünyada ve ülkemizde oluşum süreci aktarılmış olup, bölümsel raporlamanın temelleri ifade edilmiştir. İkinci bölümde, TFRS 8 kapsamında bölümlere göre raporlama standardının amacı, ürün, coğrafi bölge ve müşteri grubu temelli faaliyet bölümleri açıklanış ve bölümlere ilişkin raporlama aktarılmıştır. Son bölümde ise TFRS 8 kapsamında ele alınan faaliyet bölümlerine ilişkin örnek uygulamalar yer almaktadır.

Literatürde yapılan araştırmalar, faaliyet bölümlerini dikkate alarak raporlama yapan işletmelerin bilgi kullanıcıları açısından daha faydalı bilgiler ürettiklerini göstermektedir. Bu durum, sadece TFRS uygulayan işletmeler için değil, diğer işletmelere de örnek olması açısından önemlidir.

KAYNAKLAR

- Aitken M., Czernkowski R., Hooper C.**, “*The Information Content of Segment Disclosures: Australian Evidence*”, *Abacus*, Vol. 30, No 1,1994.
- Akdoğan N.**, “*AB’ye Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş-Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS’e Yakınlaştırma Çalışmaları*”, Yayın No:590, TÜRMOB Yayınları, No: 221, 2003.
- Akgül B. A. ve Akay H.** *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003.
- Behn B, Nichols N, Street D**, “*The Predictive Ability Of Geographic Segment Disclosures By US Companies SFAS No 131 vs SFAS No 14*”, *Journal of International Accounting Research*, Vol.1, 2002.
- Berger P, Hann R**, “*Segment Profitability and the Proprietary and Agency Costs of Disclosure*”, *The Accounting Review*, Vol. 82, Issue 4,2007.
- Charalambos S**, “*Segment Reporting: Theoretical Analysis and Empirical Approach in Greek Enterprises*”, *European Accounting Review*, Vol.6, Issue.4, 1997.
- Coller M., ve Pierce B.**, “*The New Segment Information: Is it any better?*” *Journal of Financial Statement Analysis*, Vol. 4, Issue 2, 1999.
- Edwards P**, “*Segmental Reporting: A Preparers’ Perspective*”, *Accounting and Business Research*, Vol. 25, No 99,1995.
- Elitaş C., Özdemir S**, “*TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Getirdikleri ve Bir Bölümsel Raporlama Uygulaması*”, MÖDAV Yayınları, 2012.
- Emmanuel C, Garrod N**, “*On the Relevance and Comparability of Segmental Data*”, *Abacus*, Vol. 38, No 2,2002.
- Epstein B and Mirza A**, *IAS 2002-Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley and Sons, Inc., New Jersey(U.S.A.), 2002.
- Erdoğan M**, *Finansal Muhasebe*, İstanbul: Beta Yayınları, 2002.
- Ersoy A**, “*İşletmelerde Kamuyu Aydınlatma Yönünden Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması*”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 67, 2004.
- Ettredge M, Kwon S, Smith D, Stone M**, “*The Effect of SFAS No.131 on The Cross-Segment Variability of Profits Reported by Multiple Segment Firms*”, *Review of Accounting Studies*, Vol. 11, Issue 1,2006.

- Güngörmüş H, Uyar A,** “İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı Çerçevesinde Uygulanması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 94, 2009.
- Hanns M. and Schoenfeld M,** *International Accounting: Development, Issues and Future Directions. Journal of International Business Studies, Vol:12, No:2, Autumn, 1981.*
- Hessling A, Jaakola J,** Through the Eyes of Management, Stockholm School of Economics Department of Accounting and Business Law Master’s Thesis in Accounting and Financial Management.2007.
- Hope O, Wayne T, Winterbotham G,** “The Effects of SFAS 131 Geographic Segment Disclosures on The Valuation of Foreign Earnings”, Journal of International Business Studies, Issue 40, 2009.
- Jack W, James A,** “Does the “management approach” Contribute to Segment Reporting Transparency?”, Business Horizons, Vol. 48, 2005.
- Jermakowicz E, Tomaszewski S,** “Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 15, 2006.
- Larson K, and Chiappetta B.,** Fundamental Accounting Principles. 18th Edition, Irwin(U.S.A.), 2007.
- Marşap B,** *İşletmelerde Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması,* TUTİBAY Yayınları, Ankara, 2001.
- Özbek S,** *Avrupa Birliği Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci, SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara,2004.*
- Özden B,** *Bölümlere Göre Raporlama Standartları ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009.*
- Poroy N,** *Yönetim Açısından Bölümlere Göre Raporlama,* Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- Sağlam N,** *Bölümsel Raporlama ve Uygulaması, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1282, İİBF Yayın No: 45, 2001.*
- Sağlam O ve diğerleri,** “TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Sevilengül O,** *Genel Muhasebe,* Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.
- Sönmez F,** “11 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı – Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS-14 Karşılaştırmalı Olarak)”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Cilt 11, Sayı 1,2004.

- Sürmen Y, Dinç E,** *Türkiye’de Genel Muhasebe’nin Dünü, Bugünü ve Eleştirisi,* Ankara: SPK Yayınları, 1996.
- Şensoy H,** *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu,* Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara2008.
- Tetik N, Demirel B,** “*Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II*”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10, Sayı:119, 2002.
- Türkot M,** “*Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar*” *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 148, Nisan,2005.
- Ulusan S,** “*Şirketlerde IAS/IFRS’nin Kabulü veya IAS/IFRS’ye Uyum*” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Mayıs:2005.
- Ünal O,** “*Bölümsel Raporlama Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Finansal Raporlamaya Etkileri*”, *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 2010, Cilt:3, Sayı:2, 2010.
- Üstündağ S,** “*Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci*”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:1, Sayı:1,Nisan, 2000.
- Veron N,** “*EU Adoption of the IFRS Standart on Operating Segments, Presentation Research*” Fellow at Bruegel to the Economic and Monetary Affairs Committee of European Parliament 19 September, 2007.
- Weygandt vd.,** *Principles of Financial Accounting, 6th Edition,* John Wiley and Sons, Inc., New York(U.S.A.), 2002.
- Yalkın Y.K.,** “*Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması*”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, Haziran2002.
- Yalkın Y.K.,** *Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi,* Ankara: Turhan Kitapevi, 2001.
- Yalkın Y.K.,** *Türkiye Muhasebe Standartları,* Ankara:1997.

İNTERNET KAYNAKLARI

- [Url:1] http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TFRS/TFRS_8.pdf
- [Url:2] http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html

ÖZGEÇMİŞ



Adı Soyadı : Mehmet YEŞİLTEPE

İkâmet Adresi :Fevzi Çakmak Mah. Gonca Sok. No.28/5
K.Çekmece – İstanbul

Telefon :0532 246 15 51

E-Posta Adresi :yesiltepe07@gmail.com

Doğum Tarihi :24.04.1969

Medeni Durumu :Evli

Meslek Odası Sicil No. :İstanbul SMMMO 7509

Çalışma Hayatı :Bağımsız Mali Müşavir 1993- devam

Öğrenim Durumu : Lisansüstü: İAÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü –
Muhasebe Denetim (2015)

Lisans: Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü (1994)