
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 18

(DMS 18)

BÖLÜMSEL RAPORLAMA

Amaç

1.Bu Standardın amacı, mali bilgilerin bölümlere göre raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Bu bilgilerin açıklanması,

Mali tablo kullanıcılarına, kamu idaresinin geçmiş performansının daha iyi anlaşılması ve başlıca faaliyetlerinin yerine getirilmesi için kaynakların tespit edilmesi hususunda yardımcı olacak,

Mali raporlamanın şeffaflığını artıracak ve kamu idaresinin hesap verme sorumluluğunu daha iyi biçimde yerine getirmesini sağlayacaktır.

Kapsam

2.Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan bir kamu idaresi, mali bilgilerin bölümlere göre sunulmasında bu standardı uygular.

3.Bu Standart, Devlet muhasebesi standartlarıyla uyumlu olarak düzenlenen mali tablo setinin tamamına uygulanır.

4.Mali tablo seti, mali tabloların sunulmasıyla ilgili standartta belirtildiği üzere; mali durum tablosu (bilanço), mali performans tablosu (faaliyet sonuçları tablosu), nakit akış tablosu, varlıklar/yükümlülükler değişim tablosu ve dipnotlardan oluşur.

5.Bir kamu idaresinin veya diğer ekonomik birimlerin konsolide mali tabloları ve kontrol eden ana kuruluşun bireysel mali tabloları birlikte sunuluyorsa, mali bilgilerin bölümlere göre sunumu konsolide mali tablolar temel alınarak yapılır.

6.Bir kamu idaresi veya diğer ekonomik birimin konsolide mali tabloları ve kontrol eden kuruluşun bireysel mali tablosu, tek bir rapor halinde hazırlanıp sunuluyorsa, mali bilgilerin bölümlere göre sunumu konsolide mali tablolar temel alınarak yapılır.

Tanımlar

7.Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır.

Muhasebe Politikaları:

Mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında ilgili kamu idaresi tarafından uygulanan belirli usul, esas, kural ve uygulamalardır.

Finansman Faaliyetleri:

Kamu idaresinin net değer ve borçlarının büyüklüğünde ve niteliğinde değişikliklere neden olan faaliyetlerdir.

Yatırım Faaliyetleri:

Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri kapsamında olmayan yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir.

Esas Faaliyetler:

Bir kamu idaresinin yatırım ve finansman faaliyetleri dışındaki faaliyetleridir.

Gelirler:

Sermaye katkıları hariç olmak üzere, net varlık/öz kaynakta artışa neden olan ve raporlama döneminde elde edilen ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin brüt tutarıdır.

Bölüm Teriminin Tanımı

8. Bir bölüm, kamu idaresinin hedeflerini gerçekleştirme hususunda geçmişteki performansının değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik olarak kaynakların tahsisi için karar verilebilmesi amacıyla, mali bilgilerin ayrı olarak raporlanmasının uygun olduğu ayırt edilebilir bir faaliyet veya faaliyet grubudur.

9. İdare bazında ve konsolide olarak düzenlenen finansal tablolar; raporlayan kuruluşun kontrol ettiği varlıklar ve üstlendiği yükümlülükler, sağlanan hizmetlerin maliyeti ve bu hizmetleri finanse etmek üzere kullanılan kaynaklar hakkında genel bir bilgi sağlar. Ancak, toplu olarak sunulan bu bilgiler; raporlayan kuruluşun belirlenmiş faaliyet hedefleri, temel faaliyetleri, bu hedeflere ve faaliyetlere tahsis edilen kaynaklar ile bunların maliyetleri hakkında bilgi sağlamaz.

10. Kurum veya kuruluşların faaliyetlerinin geniş ve farklı coğrafi bölgeleri veya farklı sosyo-ekonomik özellikleri olan bölgeleri kapsadığı durumlarda, hesap verilebilirlik ve karar verme amaçları için kuruluşun faaliyetlerinin belirli bölümleri hakkında alt düzeyde toplulaştırılmamış mali ve mali olmayan bilgilerin raporlanması gerekir.

Bölgelere Göre Raporlama

11. Kamu idareleri, bu standardın bölüm teriminin tanımına uygun olarak ayrı bölümlerini tespit eder ve bu bölümler hakkındaki bilgileri bu standardın açıklamayla ilgili hükümlerinin gerektirdiği şekilde sunar.

12. Bu Standart kapsamında kamu idareleri, hedeflerini gerçekleştirme hususunda geçmişteki

performanslarının değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik olarak kaynakların tahsisine karar verilebilmesi amacıyla mali bilgilerin raporlandığı ayırt edilebilir her bir faaliyet veya faaliyet grubu için ayrı bölümler belirler. Bu standardın açıklamayla ilgili hükümlerine ek olarak bu standart kapsamında raporlanan bölümler hakkında veya hesap verilebilirlik ve karar verme amaçları için gerekli görülen ilave bilgilerin de açıklanması teşvik edilir.

Raporlama Yapıları

13.Bütçede tanımlanan ana faaliyet sınıflandırmaları genellikle kuruluşun üst yönetimine, hakkında bilgi verilen bölümleri yansıtır. Çoğu durumda bu bölümler, aynı zamanda mali tablolarda raporlanan bölümlerdir. Bunun nedeni üst yönetimin, yönetsel sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için, kuruluşun geçmişteki performansının değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik olarak kaynakların tahsisi konusunda karar vermede bölümler hakkında bilgiye ihtiyaç duymasıdır.

14.Hesap verilebilirlik ve karar verme amacıyla mali tablolarda ayrı bölümler olarak gruplanması ve raporlanması gereken faaliyetlerin belirlenmesi değerlendirme yapmayı gerektirir. Bu değerlendirmeyi yaparken, mali tablo hazırlayıcıları aşağıdakiler gibi hususları dikkate alırlar:

- 1) Bölümlere göre mali bilgileri raporlama nedeni,
- 2) Kurum veya kuruluşun ana faaliyetleri hakkında toplumun ve seçilmiş veya atanmış temsilcilerinin beklentileri,
- 3) Mali tabloların sunulması hakkındaki standartta belirtildiği şekilde mali raporlamanın nitel özellikleri,
- 4) Belirli bir bölümün, üst yönetimin kurum veya kuruluşun geçmişteki performansının değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik olarak kaynakların tahsisi konusunda karar vermede ihtiyaç duyduğu bilgileri yansıtıp yansıtmadığı.

15.Tüm kamu düzeyinde mali bilgiler çoğu zaman toplulaştırılır ve raporlanır. Örneğin:

- 1) Genel yönetim tarafından üstlenilen sağlık, eğitim, savunma ve sosyal yardım gibi ana ekonomik faaliyet sınıflandırmaları (GFS) ile devlete ait enerji santralleri, bankalar, sigorta şirketleri gibi kamu şirketleri tarafından üstlenilen ana ticari faaliyetler,
- 2) Her bir bakanlığın ya da bakanlar kurulunun icrai sorumlulukları bağlamında yapılan sınıflandırma. Bunlar her zaman olmasa da çoğu zaman ekonomik sınıflandırmaları yansıtır; icrai sorumluluklar birden fazla ekonomik sınıflandırmayı bir araya getirebilir veya bu sınıflandırmalardan kesitler içerebilir.

Hizmet Bölümleri ve Bölgesel Bölümler

16.Kurum ya da kuruluşun üst yönetimine raporlanan bölümlerin türlerine genellikle, hizmet bölümleri veya bölgesel bölümler denir. Bu terimler bu standartta aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

- 1) Hizmet bölümü, bir kuruluşun genel görev ve amaçlarıyla uyumlu çıktılarını sağlamaya veya belirli

faaliyet hedeflerini başarmaya yönelik faaliyet gösteren ayırt edilebilir bileşeni ya da bölümüdür,

- 2) Bölgesel bölüm ise bir kuruluşun belirli bir bölgede, çıktı sağlamaya veya belirli faaliyet hedeflerini başarmaya yönelik faaliyet gösteren ayırt edilebilir bileşeni ya da bölümüdür.

17.Kamu kurum ve kuruluşları; ana çıktıları tespit etme, başarıları izleme, kaynak ihtiyaçlarını tespit etme ve bütçeleme amacıyla genellikle hizmet birimleri şeklinde örgütlenir. Bu esasla iç raporlama yapan bir kuruluşa örnek olarak eğitimle ilgili bakanlık gösterilebilir. Bu bakanlığın teşkilat yapısı ve iç raporlama sistemi; ilk, orta ve yükseköğretim faaliyetleri ve çıktılarını ayrı bölümler olarak yansıtır. Eğitim faaliyetlerinin her biri için istenen çıktıları ve sonuçları sağlamak için gerekli olan ihtiyaçların farklı olduğu düşünülerek hizmet esaslı bölümlenme yapılabilir. Ayrıca yönetim, bu çıktı veya faaliyetlere tahsis edilecek kaynakları belirleme gibi temel finansal kararlarla karşı karşıyadır. Hizmet bölümleri esasıyla yapılan dış raporlama genellikle bu standardın gereklerini karşılar.

18.Çıktıların sunulan hizmetle ilişkili olup olmadığı ve mali raporlama için bölümler olarak gruplanması gerekip gerekmediği aşağıdaki faktörler dikkate alınarak belirlenir:

- 1) Birimin temel faaliyet hedefleri, bu hedeflerin her birinin gerçekleştirilmesine ilişkin olan mallar, hizmetler, faaliyetler ile kaynakların mal ve hizmet grupları esasıyla tahsis edilip edilmediği ve bütçelenip bütçelenmediği,
- 2) Sunulan mal veya hizmetlerin veya üstlenilen faaliyetlerin niteliği,
- 3) Üretim süreci ve/veya hizmet sunumu ile dağıtım süreci veya mekanizmasının niteliği,
- 4) Mal veya hizmetlerin müşteri veya tüketicilerinin türü,
- 5) Birimin yönetilme ve mali bilgilerin üst yönetime raporlanma biçimini yansıtıp yansıtmadığı,
- 6) Varsa, düzenleyici kurum, makam veya kamu sektörünün niteliği.

19.Bir kurum ya da kuruluş, bölge (ulusal, yerel veya diğer idari yapı) düzeyinde teşkilatlanabilir ve üst yönetime bu düzeyde kuruluş içi raporlama yapabilir. Bu durumda iç raporlama sistemi, bölgesel bölüm yapısını yansıtır.

20.Kurum veya kuruluşların teşkilat yapısı ve kuruluş içi raporlama sistemi bölge esasıyla yapılandırılabilir. Bu durumlarda üst yönetim tarafından yapılacak temel performans değerlendirmeleri ve kaynak tahsis kararları bölgesel başarılar ve bölgesel ihtiyaçlara bakılarak belirlenir. Bu yapı, faaliyet ve hedeflerin bölgeler veya iller arasında önemli ölçüde fark göstermesi nedeniyle benimsenmiş olabilir. Ayrıca bu yapı, bölge veya il düzeyinde yetki ve sorumluluk devrinin, teşkilatın hedeflerine daha iyi hizmet edeceğine karar verilmesi nedeniyle benimsenmiş olabilir. Bu durumlarda, üst yönetim kaynak tahsis kararlarını bölge veya il düzeyinde verir ve yine bu düzeyde sonuçlarını izler. Daha sonra bölge içinde belirli işlevsel faaliyetlere kaynak tahsisine ilişkin ayrıntılı kararlar, bölgedeki ihtiyaçlara uygun olarak bölge veya il düzeyindeki yönetim tarafından verilir.

21.Mali bilgilerin bölgesel düzeyde raporlanmasının gerekip gerekmediğini belirlerken aşağıdaki hususlara dikkat edilir:

- 1) Farklı bölgelerdeki ekonomik, sosyal ve politik koşulların benzerliği,
- 2) Kuruluşun temel hedefleriyle farklı bölgeler arasındaki ilişkiler,
- 3) Hizmet sunma özellikleri ve faaliyet koşullarının bölgeler arasında değişiklik gösterip göstermediği,
- 4) Bölgesel düzeyde raporlamanın, kuruluşun yönetilme ve mali bilgilerinin üst yönetime raporlanma biçimini yansıtmadığı,
- 5) Belirli bir alandaki faaliyetlere ilişkin özel ihtiyaçlar, kapasite veya riskler.

Çoklu Bölümleme

22. Bazı durumlarda kamu kurum ve kuruluşları hem hizmet hem de bölgesel bölüm esasıyla; raporlama yapabilir. Kuruluşun sağladığı farklı ürün ve hizmetler ile bu mal ve hizmetlerin sağlandığı farklı bölgesel alanlar kuruluşun hedeflerine ulaşmasını önemli ölçüde etkiliyorsa, sunulan mali tablolarda hem hizmet bölümleri hem de bölgesel bölümler esasıyla raporlama faydalı bilgiler sağlayacaktır. Benzer şekilde tüm kamu düzeyinde; genel yönetim, kamu mali ve mali olmayan şirketler sektörüne göre ayrıntılı açıklama esası benimsenebilir ve genel yönetim sektörü analizi, ana amaç veya fonksiyonel alt kategorilere göre bölüm açıklamaları ile desteklenebilir. Bu durumlarda, bölümler ayrı ayrı veya bir düzey olarak raporlanabilir. Bunlara ek olarak, birincil ve ikincil bölümlere göre raporlama yapısı benimsenerek, ikincil bölümler hakkında sadece sınırlı açıklamalar yapılabilir.

Uygun Olmayan Raporlama Yapıları

23. Çoğu durumda, birimin geçmişteki performansının değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik olarak kaynakların tahsisine karar verilebilmesi amacıyla kuruluş içi raporlamaya konu olan bölümler, bütçeyle ilgili belge ve raporlarda belirlenen bölümleri yansıtır ve aynı zamanda bu standardın gereklerine uygun olarak dış raporlama amaçları için de benimsenir. Ancak, bazı durumlarda kuruluş içi raporlama; ticari faaliyetlerden elde edilen gelir, gider, varlık ve yükümlülükleri, bütçeye bağlı faaliyetlere ilişkin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerden veya bütçe kapsamındaki kuruluşları kamu şirketlerinden ayırt eden esasla toplulaştırarak ve raporlayacak şekilde yapılandırılabilir. Mali tablolarda bölümlere göre bilgileri sadece bu bölümler esasıyla raporlama, bu standartta belirtilen hedefleri karşılamayabilir. Çünkü bu bölümler, mali tablo kullanıcılarına, örneğin, kurum veya kuruluşun temel faaliyet hedeflerini başarma performansı hakkında önemli bilgi sağlamayabilir. Genel yönetim sektörü hakkında mali bilgilerin açıklanması konulu standart, genel yönetim hakkında rehber bilgiler içerir.

24. Bazı durumlarda üst yönetime raporlanan ayrı ayrı mali bilgiler; faaliyet alanına, hizmet bölümüne, bölgesel bölüme veya diğer faaliyetlere göre giderleri, gelirleri, varlıkları ve yükümlülükleri raporlamayabilir. Bu raporlar mahiyeti itibarıyla, kuruluş için uygulanan bütçe ödenekleri veya diğer parasal kaynakları veya harcama yetkisi modeliyle uyumlu harcama kalemleri temelinde yalnız harcamaları (örneğin, ücretler, kira, tedarik malzemesi ve sermaye edinimleri gibi) yansıtmak şeklinde yapılandırılmış olabilir. Bu durum genellikle kuruluş içi mali raporlama amacının, kuruluşun geçmişte hedeflerini başarma performansını değerlendirmek ve geleceğe yönelik kaynak tahsis kararlarını vermekten daha çok, harcama yetkilerine uymayı kanıtlamak olduğu zaman

ortaya çıkar. Mevzuata uymayı gerektirecek şekilde yapılan kuruluş içi raporlama ile aynı esaslara dayalı olarak yapılan dışsal raporlama, bu standardın gereklerini karşılamaz.

25.Kurum veya kuruluşların iç raporlama yapısının bu standardın hükümlerine uymadığı durumlarda dış raporlama amaçları için bu standartta geçen bölüm tanımına uygun olarak bölümler tanımlanmalı ve bu standardın açıklamaya ilişkin hükümleri dikkate alınarak gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

Bölüm Geliri, Gideri, Varlıkları, Yükümlülükleri ve Muhasebe Politikalarının Tanımları

26.Bu Standartta geçen ilave terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Bölüm Geliri:

27.Bütçe ödenekleri veya benzerlerinden, hibelerden, aktarımlardan, cezalardan, ücretlerden veya dış müşterilere satışlardan veya aynı kuruluşun diğer bölümleriyle yapılan işlemlerden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, kuruluşun mali performans tablosunda bir bölüme doğrudan atfedilerek raporlanan gelir ve kuruluşun gelirinin makul bir şekilde bir bölüme tahsis edilebilen kısmıdır. Bölüm geliri aşağıdakileri içermez:

- 1) Bölümün faaliyetleri esas olarak mali nitelikli olmadığı sürece, diğer bölümlere verilen avans ya da borçlardan elde edilen faizler dahil olmak üzere, faiz veya temettü geliri veya
- 2) Bölümün faaliyetleri esas olarak mali nitelikli olmadığı sürece, yatırımların satışından veya borçların sona erdirilmesinden kaynaklanan kazançlar.

Bölüm geliri; iştirakler, ortak girişimler veya özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen diğer yatırımların net fazla veya açığından kuruluşun payına isabet eden payın sadece konsolide gelir veya toplam kuruluş geliri içerisinde yer aldığı durumda, söz konusu kalemleri de içerir.

Ortak girişimdeki paylarla ilgili standart uyarınca oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilmekte olan bir ortaklığın gelirlerinden ortak girişimcinin payına isabet eden kısım, bölüm geliri içerisinde yer alır.

Bölüm Gideri:

Üçüncü kişilere mal ve hizmet sağlanmasından veya aynı kuruluşun diğer bölümleriyle yapılan işlemlerden doğan giderler dahil olmak üzere, bir bölümün faaliyetlerinden doğan ve o bölüme doğrudan atfedilebilen giderler ve kuruluş faaliyetlerinden kaynaklanan giderlerin makul bir şekilde bir bölüme tahsis edilebilen kısmıdır. Bölüm giderleri aşağıdakileri içermez:

- 1) Bölümün -faaliyetleri esas olarak mali nitelikli olmadığı sürece, diğer bölümlerden alınan avans ya da borçlardan kaynaklanan faizler dahil olmak üzere faiz giderleri,
- 2) Bölümün faaliyetleri esas olarak mali nitelikli olmadığı sürece, yatırımların satışından veya borçların sona erdirilmesinden kaynaklanan kayıplar,

- 3) İştirakler, ortak girişimler veya özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen diğer yatırımların net kayıplarından kuruluşun payına isabet eden kısımlar,
- 4) Gelir üzerinden alınan vergilerin ödeme yükümlülüğünü düzenleyen muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilen vergi giderleri veya
- 5) Kuruluş düzeyinde ortaya çıkan ve bir bütün olarak kuruluş ile ilgili genel yönetim giderleri, idare merkezi giderleri ve diğer giderler. Ancak bazen, bir bölüm adına kuruluş düzeyinde maliyetler oluşur. Bu tür maliyetler, bölümün faaliyetleri ile ilişkili olduğu ve bölümle doğrudan ilişkilendirilebilir veya bölüme makul bir şekilde tahsis edilebilir olduğu sürece bölüm giderleri olarak kabul edilir.

Ortak girişimlerdeki paylarla ilgili standart uyarınca oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilmekte olan bir ortaklığın giderlerinden ortak girişimcinin payına isabet eden kısım, bölüm giderleri içerisinde yer alır.

Esas itibarıyla faaliyetleri mali bir niteliğe sahip bölümlerin faiz geliri ve faiz giderleri, konsolide mali tablolarda veya kuruluşun bireysel mali tablolarında netleştirilmiş olmaları koşuluyla, bölüm raporlaması açısından birbirleriyle netleştirilerek gösterilebilir.

Bölüm Varlıkları:

Bir bölümün faaliyetinde kullanılan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirilebilen ya da makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen kuruluş varlıklarıdır.

Bir bölümün bölüm geliri, faiz veya temettü gelirini içeriyorsa; o bölümün bölüm varlıkları buna ilişkin alacaklar, krediler, yatırımlar veya diğer gelir yaratan varlıkları içerir.

Bölüm varlıkları, gelir üzerinden alınan vergilerin ödeme yükümlülüğünü düzenleyen muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilen vergi varlıklarını içermez.

Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan kaynaklanan net kazançların (kayıp) bölüm geliri içerisinde yer alması durumunda, söz konusu yatırımlar bölüm varlıklarına dahil edilir. Ortak girişimlerdeki paylar standardı uyarınca, oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilmekte olan bir ortaklığın faaliyetinde kullanmakta olduğu varlıklardan ortak girişimcinin payına isabet eden kısım, bölüm varlıkları içinde yer alır.

Bölüm varlıkları, kuruluşun mali durum tablosunda doğrudan indirim olarak raporlanmış ilgili karşılıkların düşülmesinden sonra belirlenir.

Bölüm Yükümlülükleri:

Bir bölümün faaliyetlerinden kaynaklanan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen yükümlülüklerdir.

Bir bölümün bölüm giderinin faiz giderini içermesi durumunda, söz konusu bölümün bölüm yükümlülükleri, ilgili faiz içeren yükümlülükleri kapsar.

Ortak girişimlerdeki paylarla ilgili standart uyarınca oransal konsolidasyon yöntemi ile muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilmekte olan bir ortaklığın yükümlülüklerinden ortak girişimcinin payına isabet eden kısım, bölüm yükümlülükleri içinde yer alır.

Bölüm yükümlülükleri, gelir üzerinden alınan vergilerin ödeme yükümlülüğünü düzenleyen muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilen yükümlülükleri içermez.

Bölüm Muhasebe Politikaları:

Özellikle bölümsel raporlamaya ilişkin bilgilerin raporlanmasında uygulanan muhasebe politikalarında olduğu gibi konsolide grup veya birim bazında mali tablolarının hazırlanması ve sunulmasında uygulanan muhasebe politikalarıdır.

Kalemlerin Bölümlerle İlişkilendirilmesi

27.Bölüm geliri, gideri, varlıkları ve yükümlülüklerine ilişkin tanımlar, bir bölümle doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde bir bölüme tahsis edilebilen türden kalemlere ilişkin tutarları kapsar.

28.Bir bölümle doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde bir bölüme tahsis edilebilen bu tür kalemlerin belirlenmesinde kuruluşlar, iç mali raporlama sistemlerini başlangıç noktası olarak alırlar. Genel amaçlı mali tablolar için bölümlerin kuruluş içi raporlama amacıyla kullanıldığı ya da bu bölümlerin temellerini şekillendirdiği durumlarda, raporlanabilir bölümlerin bölüm geliri, gideri, varlıkları ve yükümlülüklerinin ölçülmesi açısından bu tutarların söz konusu bölümlerle doğrudan ilişkilendirilebilir veya makul bir şekilde söz konusu bölümlere dağıtılabılır oldukları varsayılır.

29.Bazı durumlarda, bir gelir, gider, varlık veya yükümlülük kuruluş içi mali raporlama amaçları çerçevesinde yönetimce anlaşılır bir esasa dayanarak bölümlere dağıtılmış olabilir. Ancak bu durum diğer mali tablo kullanıcıları tarafından sübjektif, keyfi ve anlaşılması zor olarak nitelendirilebilir. Bu tür bir dağıtım işlemi; bölüm geliri, gideri, varlıkları ve yükümlülüklerine ilişkin olarak bu standartta yer alan tanımlar kapsamında makul bir dayanak oluşturmaz. Aksine bir kuruluş, bazı gelir, gider, varlık veya yükümlük kalemlerini, kuruluş içi mali raporlama amaçları açısından bunların dağıtımını için makul bir dayanak olsa bile bunların bölümlere dağıtılmamasını seçebilir. Anılan türden bir kalem, bu standartta yer alan bölüm geliri, gideri, varlıkları ve yükümlülüklerin tanımları kapsamında ilgili bölümlere dağıtılır.

30.Kamu sektörü kuruluşları genellikle, belirli mal ve hizmet gruplarını sağlama veya belirli faaliyetleri yürütme maliyetlerini ve bu faaliyetleri yürütmek için gerekli varlıkları tespit edebilirler. Bu bilgi, planlama ve kontrol amaçları için gereklidir. Bununla birlikte bu faaliyetleri yürütmek için yapılan tahsisat, gelir, gider, varlık ve

yükümlülükler makul bir şekilde bölümlerle doğrudan ilişkilendirilemeyebilir veya dağıtılamayabilir. ilişkilendirilememiş veya dağıtılamamış gelir, gider, varlık ve yükümlülükler, bölüm açıklamalarını kuruluşun konsolide mali tablolar ile uyumlaştırmada, tahsis edilmemiş tutar olarak raporlanabilir.

31.Kamu kurum veya kuruluşları ile bunların birimleri, mal ve hizmet sağlanması için veya faaliyetlerini yürütmek üzere özel sektör kuruluşları ile anlaşmalar yapabilirler. Bazı düzenlemelerde bu anlaşmalar, özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen bir ortak girişim veya iştirake yatırım biçimini alır. Bu gibi durumlarda, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen açık/fazla kuruluşun gelirine dahil edilirse ve makul esasa bölümlerle doğrudan ilişkilendirilebiliyor veya güvenilir biçimde dağıtılabiliyorsa, bölüm geliri özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmiş net açık/fazlayı da içerir. Benzer koşullarda, bölüm geliri ve gideri, bölümün oransal konsolidasyon yöntemiyle muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilen kuruluştaki gelir ve gider payını da içerir.

Bölüm Varlıklar, Yükümlülükleri, Gelir ve Giderleri

32.Bölümün faaliyetlerinde kullanılan dönen varlıklar, maddi duran varlıklar, finansal kiralamaya konu edilen varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar, bölüm varlıklarına örnek olarak gösterilebilir. Belirli bir amortisman veya itfa kaleminin bölüm giderleri içerisinde yer alması halinde, bunların ilgili olduğu varlıklar da bölüm varlıkları içerisinde gösterilir. Bölüm varlıkları, kuruluşun geneli veya idare merkezi amaçlarını yerine getirmek için kullanılan varlıkları içermez. Dağıtım için makul bir dayanak bulunması durumunda, iki ya da daha fazla bölüm tarafından paylaşılan varlıklar, faaliyette kullanılan varlıklara dahil edilir.

33.Kamu idareleri veya diğer kuruluşların konsolide mali tabloları, satın alınma sırasında şerefiye oluşmasına yol açan kuruluşları içerebilir. Böyle durumlarda, bir bölümlerle doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde bir bölüme dağıtılabilen şerefiyeler bölüm varlıkları içerisinde gösterilirken; bu şerefiyelere ilişkin itfalar da bölüm giderleri içerisinde yer alır.

34.Ticari ve diğer borçlar, tahakkuk etmiş yükümlülükler, kısmen sübvans edilen ve gelecekte sağlanacak mal ve hizmetler karşılığında kişilerden alınan tutarlar, kuruluşun herhangi bir ticari faaliyetinden doğan ürün garanti karşılıkları ve mal ve hizmet sağlanmasına ilişkin diğer hak talepleri bölüm yükümlülüklerine örnek olarak gösterilebilir. Borç alınan tutarlar, finansal kiralama konusu varlıklara ilişkin yükümlülükler ve faaliyet amacından daha çok finansman amacına ilişkin olarak katlanılan diğer yükümlülükler, bölüm yükümlülükleri içerisinde yer almaz. Faiz giderlerinin bölüm giderleri içerisinde yer almaları durumunda, bunların bağlı olduğu yükümlülükler de bölüm yükümlülükleri içerisinde gösterilir.

35.Faaliyetleri esas itibarıyla mali nitelikte olmayan bölümlerin yükümlülükleri, borç alınan tutarları ve benzeri nitelikte yükümlülükleri içermez; çünkü bölüm gelir ve giderleri borçlanmadan kaynaklanan gelir ve gideri içermez. Bunun yanı sıra, borçlanmalar çoğunlukla kuruluşun idare merkezi veya merkezi borç alma birimi tarafından kuruluş veya genel yönetim bazında yapıldığından, faiz ödenmesine neden olan borçların doğrudan bir bölümlerle ilişkilendirilmesi veya makul bir şekilde herhangi bir bölüme dağıtılması genelde mümkün olmaz.

Ancak, kuruluşun finansman faaliyetleri ayrı bölüm olarak tespit edilirse ki bu tüm kamu düzeyinde de olabilir, "finans" bölümünün giderleri faiz giderlerini içerir ve buna ilişkin faizle ilgili yükümlülükler de bölüm yükümlülüklerine dahil edilir.

36.Uluslararası veya ulusal muhasebe standartları, edinilen bir kuruluşun tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerinin defter değerlerinde düzeltme yapılmasını gerektirebilir. Bölüm varlık ve yükümlülüklerinin ölçülmesi işlemi; kuruluş birleşmesi sonucunda edinilen bir kuruluşun belirlenebilir bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülüklerinin edinme öncesi defter değerlerinde yapılan düzeltmeleri de içerir. Benzer şekilde, maddi duran varlıkların edinme tarihinden sonra, bu varlıklara ilişkin standartta yer alan yeniden değerlendirme yöntemine uygun olarak yeniden değerlendirilmiş olmaları durumunda, bölüm varlıklarının ölçülmesi işlemi, söz konusu yeniden değerlemeleri de yansıtır.

37.Bazı durumlarda bir kamu kurum veya kuruluşu, ticari esasla faaliyet gösteren ve vergiye tabi olan bir kamu şirketini veya sair kuruluşu kontrol ediyor olabilir. Bu kuruluşların, devlet muhasebesi standartları dışında, gelir üzerinden alınan vergilerle ilgili diğer muhasebe standartlarını uygulaması gerekli olabilir. Bu standartlar, cari dönemde muhasebeleştirilen ve gelecekteki dönemlerde geri kazanılabilir veya geri ödenebilir olan vergi giderlerinin varlık ve yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Bu varlıklar ve yükümlülükler, kuruluşun bir bütün halinde faaliyetlerinin tamamına bağlı olarak ve kuruluş bakımından geçerli olan vergi düzenlemeleri sonucunda ortaya çıktığı için, bölüm varlıkları veya bölüm yükümlülüklerine dahil edilmez. Ancak, bir vergi otoritesinin kontrol ettiği vergi alacaklarını temsil eden varlıklar, eğer bir bölümle doğrudan ilişkilendirilebiliyor veya güvenilir esasla dağıtılabiliyorsa, otoritenin o bölüm varlıklarına dahil edilir.

38.Maliyetlerin dağıtımına ilişkin olarak devlet muhasebesi standartlarında rehber bilgiler bulunur. Örneğin; stoklarla ilgili standartta, maliyetlerin stoklarla ilişkilendirilmesi ve bunlara dağıtılması; inşaat sözleşmeleriyle ilgili standartta ise maliyetlerin sözleşmelerle ilişkilendirilmesi ve bunlara dağıtılması konularında açıklayıcı hükümler yer alır. Bu tür hükümler, maliyetlerin bölümlere dağıtımı ve tahsis konularında yararlı olabilir.

39.Nakit akışlarıyla ilgili standart, bankadaki mevduat tutarının üzerinde kullanılan tutarların nakit hareketlerinin bir unsuru olarak mı yoksa borç olarak mı raporlanması gerektiği hususunu düzenler.

40.Tüm kamu düzeyinde ve belirli bazı diğer kontrol eden kuruluşların mali tabloları; bölümler, ajanslar ve kamu şirketleri gibi ayrı birimlerin konsolidasyonunu gerektirir. Bu konsolide mali tabloları hazırlarken, kontrol edilen kuruluşlar arasındaki işlemler ve bakiyeler, konsolide ve bireysel mali tablolar hakkındaki standarda uygun olarak mahsup edilir. Ancak, kuruluş içi bakiyeler ve işlemler tek bir bölüm içerisindeki ekonomik birimler arasında olmadığı sürece, bölümün varlık, yükümlülük, gelir ve giderleri, konsolidasyon sürecinin bir parçası olarak mahsup edilmeden önce belirlenir.

41.Kuruluşun mali tablolarının bir bütün olarak hazırlanmasında ve sunulmasında kullanılan muhasebe politikaları aynı zamanda bölümün de temel muhasebe politikalarını oluşturur. Bölümler arası transfer

fiyatlandırması yöntemleri ile gelirin ve giderin bölümlere dağıtımında kullanılan esaslar gibi özel olarak bölüm raporlaması ile ilgili politikalar da bölüm muhasebe politikaları içerisinde yer alır

Bölüm Muhasebe Politikaları

42.Bölüm bilgileri, konsolide edilmiş bir grubun veya kuruluşun mali tablolarının hazırlanması ve sunulmasında benimsenen muhasebe politikaları ile uyumlu olarak hazırlanır.

43.Konsolide mali tabloların veya kuruluş düzeyinde mali tablolarının hazırlanmasında üst yönetim tarafından kullanılması benimsenen muhasebe politikalarının, dış raporlama amaçlarına en uygun muhasebe politikası olarak kabul edildiği varsayılır. Bölüm bilgilerinin amacı; mali tablo kullanıcılarınca kuruluşun bir bütün olarak daha iyi anlaşılması ve bilgiye dayalı bir şekilde karar alınmasının sağlanması olduğu için bu standart, bölüm bilgilerinin hazırlanmasında, konsolide veya kuruluş geneli için mali tabloların hazırlanmasında üst yönetimde seçilen muhasebe politikalarının kullanılmasını gerektirir. Ancak bu durum, konsolide veya birim mali tablolarına ilişkin muhasebe politikalarının, raporlanabilir bölümlere sanki bu bölümler ayrı birer raporlama birimiymiş gibi uygulanacağı anlamına gelmez. Kuruluş çapında belirli bir muhasebe politikası uygulanırken yapılan ayrıntılı bir hesaplama, makul bir gerekçenin bulunması halinde, ilgili bölümlere paylaştırılabilir. Örnek olarak; çalışanların haklarına ilişkin hesaplamalar sıklıkla bir bütün olarak kuruluş için yapılır; ancak, kuruluş çapındaki veriler, bölümlerin ücret ve çalışan sayısı dikkate alınarak, ilgili bölümlere paylaştırılabilir.

44.Bölümler arası fiyatlandırma gibi kuruluşa özgü konuları düzenleyen muhasebe politikalarının geliştirilmesi gerekebilir. Mali tabloların sunulması hakkındaki standart, mali tabloların anlaşılması için gerekli olan muhasebe politikalarının açıklanmasını gerektirmektedir. Bu gereklere uygun olarak, bölüme özgü politikaların açıklanması gerekebilir.

45.Bu Standart;

- 1) Bilgilerin, performansın değerlendirilmesi ve karar alınmasıyla ilgili olması,
- 2) Bu tür ek bilgilere yönelik ölçüm esasının açıkça tanımlanıyor olması kaydıyla, konsolide mali tablolar veya kuruluşun konsolide olmayan mali tablolar için benimsenen muhasebe politikaları dışındaki bir esasa göre hazırlanan bölümle ilgili ek bilgilerin açıklanmasına izin verir.

Müşterek Varlıklar

46.İki veya daha fazla bölüm tarafından ortak kullanılan varlıklar, sadece bunlara ilişkin gelir ve giderlerin söz konusu bölümlere dağıtılması durumunda, bu bölümlere dağıtılır.

47.Varlık, yükümlülük, gelir ve gider kalemlerinin bölümlere ne şekilde dağıtılacağı; bu tür kalemlerin nitelikleri, bölümler tarafından yerine getirilen faaliyetler ve bölümlerin göreceli bağımsızlıkları gibi hususlara bağlıdır. Tüm kuruluşlar tarafından benimsenecek tek bir dağıtım esasının belirlenmesi mümkün veya uygun değildir.

Ayrıca, dağıtımların yapılmasına yönelik keyfi veya anlaşılması güç tek bir dağıtım esasının olması halinde; iki veya daha fazla bölümle ilgili olan varlık, yükümlülük, gelir ve gider kalemlerinin dağıtımı da uygun değildir. Bölüm gelir, gider, varlık ve yükümlüklerinin tanımları birbirleriyle ilişkili olup; bu çerçevede yapılacak dağıtımların tutarlı olması gerekir. Bu nedenle, ortaklaşa kullanılan varlıklar, ilgili gelir ve giderlerinin de aynı bölümlere dağıtılması halinde, bölümlere dağıtılır. Örneğin; bir varlık, sadece amortismanının veya itfa payının bölüm giderlerinde dikkate alınmış olması durumunda, bölüm varlıklarına dahil edilir.

Yeni Tanımlanan Bölümler

48.Bir bölümün bir hesap döneminde ilk kez bölüm olarak tanımlanması halinde; daha önce karşılaştırma amaçları için sunulan önceki döneme ilişkin bölüm verileri, uygulanamazlık durumu hariç, yeni raporlanan bölümü ayrı bir bölüm olarak yansıtacak biçimde yeniden düzenlenir.

49.Farklılaşan durumlarda mali tablolarda yeni bölümler raporlanabilir. Örneğin, bir kuruluş kendi iç raporlama yapısını hizmet bölümü yapısından bölgesel bölüm yapısına dönüştürebilir ve yönetim bu bölüm yapısının dış raporlama amaçları için daha uygun olduğunu düşünebilir. Bir kuruluş, önemli yeni veya ilave faaliyetler üstlenebilir veya daha önce iç destek hizmeti olarak faaliyet gösteren bir faaliyeti kuruluş dışındaki kişilere hizmet verecek şekilde genişletebilir. Bu durumlarda yeni bölümler genel amaçlı mali tablolarda ilk defa raporlanabilir. Bu yapıldığında, bu standart, önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı verilerin, uygulanabilir hallerde, cari bölüm yapısını yansıtacak biçimde yeniden düzenlenmesini gerektirmektedir.

Açıklamalar

50.Açıklamalarla ilgili paragrafların tamamı her bölüme uygulanır.

51.Her bir bölüme ilişkin bölüm gelir ve gideri açıklanır. Bütçe tahsisatından, diğer kaynaklardan ve diğer bölümlerle gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm geliri ayrı olarak raporlanır.

52.Her bir bölüm için bölüm varlık ve yükümlülüklerinin toplam defter değeri açıklanır.

53.Bir dönemden daha uzun süre kullanılması beklenen bölüm varlıklarının edinimi için cari dönemde katlanılan toplam maliyet her bölüm için açıklanır.

54.Bölüm gelir ve giderleri içerisinde, niteliği, boyutu veya sıklığı nedeniyle her bölümün dönem içerisindeki performansının anlaşılması için ilgili kalemlerin nitelik ve tutarlarını açıklamak konusunda kuruluşlar teşvik edilir, ancak bu husus zorunlu değildir.

55.Mali tabloların sunulmasına ilişkin standart, gelir ve gider kalemlerinin önemli olmaları durumunda, bunların nitelik ve tutarlarının ayrı olarak açıklanmasını gerektirir. Mali tabloların sunulması hakkındaki standartta; stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin defter değerlerinin düşürülmesi, yeniden yapılandırma karşılıkları, maddi duran varlıkların ve diğer uzun vadeli yatırımların elden çıkarılmaları, özelleştirmeler,

durdurulan faaliyetler, yasal uzlaşmalar ve karşılıkların iptal edilmesi gibi birçok örnek verilmiştir. Bu tür kalemlerin nitelik ve tutarlarının açıklanması, sınıflandırılmalarını veya ölçümlerini değiştirmeyi amaçlamaz. Ancak, bu kalemlere ilişkin yapılması teşvik edilen açıklama, bu standardın açıklama amaçları bağlamında bu çeşit kalemlerin değerlendirildiği önem düzeyini birim düzeyinden bölüm düzeyine indirir.

56.Bu Standart, bir bölüm sonucunun açıklanmasını gerektirmez. Ancak, bölüm sonucu hesaplanır ve açıklanırsa, bu finansman gideri içermeyen bir faaliyet sonucudur.

57.Nakit akış tablosuna ilişkin standarda uygun olarak bölüm nakit akışlarının açıklanması teşvik edilir ancak zorunlu değildir. Kuruluşun esas faaliyetlerinden, yatırım ve finansman faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarını ayrı ayrı raporlayan bir nakit akış tablosu sunulmasını öngören ilgili standart, bazı nakit akışlarıyla ilgili bilgi açıklanmasını da gerektirir. Her bölüm hakkında nakit akış bilgilerinin açıklanması; kuruluşun genel mali durumunun, likiditesinin ve nakit akışlarının anlaşılmasında faydalı olabilir.

58.Bölüm nakit akışlarını nakit akış tablosuna ilişkin standarda uygun olarak açıklamayan bir kuruluş, raporlanabilir her bölüm için aşağıdakileri açıklamaya teşvik edilir ancak zorunlu değildir:

- 1) Bölüm varlıklarının amortismanı ve itfasiyla ilgili bölüm giderleri,
- 2) Diğer önemli nakit dışı giderler,
- 3) Bölüm gelirine dahil edilen önemli nakit dışı gelirler.

Bu bilgiler mali tablo kullanıcılarının, dönemdeki bölüm faaliyetleri bakımından nakdin ana kaynaklarını ve nakit kullanımlarını anlamalarını sağlar.

59.Bir kuruluş her bölümü için; iştiraki, ortak girişimi veya özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen diğer yatırımlarının net fazla veya açığından kendisine düşen toplam payı, tüm bu iştiraklerinin faaliyetlerinin esas itibarıyla o tek bölümün faaliyetleri dahilinde olması durumunda açıklar. Bu açıklama yapılırken, iştirak, ortak girişim veya özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen diğer yatırımların tüm faaliyetlerinin tek bir bölüm içerisinde gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit edebilmek için söz konusu yatırımlar ayrı ayrı değerlendirilir.

60.İştirakler, ortak girişimler veya özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen diğer yatırımların net fazla veya açığından kuruluşun payına isabet eden toplam kısmın bölümlere göre açıklanmış olmaları durumunda; söz konusu iştirak ve ortak girişimlerdeki toplam yatırımların da bölümlere göre açıklanması gerekir.

61.Kuruluşlar, bölümlere göre açıklanan bilgiler ile konsolide veya konsolide olmayan mali tablolarında yer alan tüm bilgilerin mutabakatını sağlar. Kuruluş bunu yaparken; bölüm gelirinin kuruluş dışı kaynaklardan elde edilen kuruluş gelinine (kuruluş dışı kaynaklardan elde edilen, ancak herhangi bir bölümün gelirinin içerisinde yer almayan kuruluş gelirinin tutarına ilişkin açıklama dahil), bölüm giderlerinin kuruluş giderlerinin karşılaştırılabilir bir ölçümüne, bölüm varlıklarının kuruluş varlıklarına, bölüm yükümlülüklerinin ise kuruluş

yükümlülüklerine mutabakatını sağlar.

İlave Bölüm Bilgileri

62.Bölümlerin genellikle kuruluşun sağladığı ana mal ve hizmetlere, yürüttüğü programlara veya üstlendiği faaliyetlere dayalı olması beklenir. Bu bölümler hakkında bilgiler, mali tablo kullanıcılarına kuruluşun hedeflerini başarma performansı hakkında bilgi verir ve kuruluşun hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlar. Ancak bazı kuruluşlarda bölgesel veya diğer esaslar, hizmetlerin sağlanması ve kaynakların kuruluş içinde paylaşılması esasını daha iyi yansıttığında bu esas benimsenir.

63.Bu Standart, hem hizmet bölümleri hem de bölgesel bölümler hakkında asgari bilgilerin açıklanmasının, hesap verilebilirlik ve karar verme amaçları bakımından kullanıcılara fayda sağlayacağı görüşünü taşır. Bu nedenle, bölüm bilgilerinin:

- 1) Kuruluşun sağladığı ana mal ve hizmetlere, yürüttüğü programlara veya üstlendiği faaliyetler veya sair hizmet bölümlerine göre sunulması durumunda her bölgesel bölüm için, kendi üst yönetimine kuruluş içinde raporlanan aşağıdaki bilgileri de raporlaması teşvik edilir:
 - i. Bölüm giderleri,
 - ii. Bölüm varlıklarının toplam defter değeri,
 - iii. Bir dönemden daha uzun süre kullanılması beklenen bölüm varlıklarını (maddi ve maddi olmayan duran varlıklar) edinmek için dönem esnasında yapılan toplam harcamalar.
- 2) Bölgesel bölümler veya yukarıdaki maddede belirtilmeyen bir esasla sunulması durumunda kuruluşun her ana hizmet bölümü için, kendi üst yönetimine kuruluş içinde raporlanan aşağıdaki bilgileri de raporlaması teşvik edilir.
 - i. Bölüm giderleri,
 - ii. Bölüm varlıklarının toplam defter değeri,
 - iii. Bir dönemden daha uzun süre kullanılması beklenen bölüm varlıklarını (maddi ve maddi olmayan duran varlıklar) edinmek için dönem esnasında yapılan toplam harcamalar.

Açıklamalara İlişkin Diğer Hususlar

64.Diğer bölümlerle gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm gelirlerinin ölçülmesi ve raporlamasında, bölümler arası transferler, aktarım sırasında kullanılan esaslar çerçevesinde değerlendirilir. Bölümler arası transferlerin fiyatlandırma esasları ve değişiklikler mali tablolarda açıklanır.

65.Bölüm raporlamasına yönelik olarak benimsenen muhasebe politikalarında meydana gelen ve bölüm bilgileri üzerinde önemli bir etkisi olan değişiklikler açıklanır ve karşılaştırma amaçlı olarak sunulan önceki dönem bölüm bilgileri mümkünse yeniden düzenlenir. Bu tür açıklamalar; değişikliğin niteliğinin tanımını, değişikliğin sebeplerini ve karşılaştırılabilir bilgilerin yeniden düzenlendiği veya bunun mümkün olmadığı durumlar ile değişikliğin makul olarak açıklanabilmesi durumunda değişikliğin mali etkisini içerir. Kuruluş tarafından bölümlerin tanımlarında değişiklik yapılması ve önceki dönem bölüm bilgilerinin yeni esasa göre

hazırlanmasının mümkün olmaması durumunda; eski ve yeni esasların her ikisi uyarınca belirlenen bölüm bilgileri, bölümlerin tanımlamalarında değişiklik yapılan yıl içerisinde karşılaştırma amaçlı olarak açıklanır.

66.Kuruluş tarafından uygulanan muhasebe politikalarındaki değişiklikler; muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki değişiklikler ve hatalar konulu standartta açıklanmıştır.

67.Bölüm bilgilerini etkileyecek, kuruluş genelinde uygulanan muhasebe politikalarındaki değişiklikler; muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki değişiklikler ve hatalar konulu standarda göre değerlendirilir. Yeni bir standart aksini belirtmedikçe;

- 1) İlgili değişikliğin kümülatif ya da dönemsel etkisini belirlemek mümkün olduğu sürece, muhasebe politikasındaki bir değişiklik geriye dönük olarak uygulanır ve geçmiş dönem bilgileri yeniden düzenlenir,
- 2) Geriye dönük uygulamanın sunulan her dönem için yapılmasının mümkün olmaması durumunda, yeni muhasebe politikası, mümkün olan en erken dönemden itibaren uygulanır,
- 3) Yeni muhasebe politikasının kümülatif etkisini cari dönem başı itibarıyla belirlemek mümkün değil ise, söz konusu politika mümkün olan en erken tarihten itibaren uygulanır.

68.Muhasebe politikalarındaki bazı değişiklikler özellikle bölüm raporlaması ile ilişkilidir.

Bölümlerin tanımlamaları ile gelir ve giderlerin bölümlere dağıtılma esaslarında meydana gelen değişiklikler buna örnek olarak verilebilir. Bu tür değişiklikler; kuruluş düzeyinde raporlanan toplam mali bilgilerde herhangi bir değişiklik yapmasa dahi, bölüm bilgileri üzerinde önemli bir etkide bulunabilir. Değişikliklerin mali tablo kullanıcıları tarafından anlaşılabilmesi ve değerlendirilebilmesi için; karşılaştırma amaçlı olarak mali tablolara dahil edilen önceki dönem bölüm bilgileri, mümkün ise yeni muhasebe politikasının etkilerini yansıtacak şekilde yeniden düzenlenir.

69.Bölüm raporlaması amaçları açısından bölümler arası transferler, kuruluşun bu transferleri fiyatlandırması sırasında kullanmış olduğu esaslar çerçevesinde değerlendirilir. Kuruluşun bölümler arası transferleri fiyatlandırmasında fiilen kullandığı yöntemi değiştirmiş olması durumunda, bu değişiklik, geçmiş dönem bölüm bilgilerinin yeniden düzenlenmesini gerektiren bir muhasebe değişikliği değildir; ancak ilgili değişiklik kamuoyuna açıklanır.

Mali tablolarda veya yıllık raporda herhangi bir şekilde açıklanmadıysa, bir kuruluş aşağıdaki hususları açıklar:

- 1) Raporlanan her hizmet bölümüne dahil olan mal ve hizmet türleri,
- 2) Raporlanan her bölgesel bölümün unsurları,
- 3) Bölgesel veya hizmet bölümü esasının hiçbiri benimsenmemişse bölümlemenin niteliği ve kapsadığı faaliyetleri.

Bölüm Faaliyet Hedefleri

71.Mali tablolarında veya yıllık raporlarda herhangi bir şekilde açıklanmadıysa, kuruluşun, raporlama döneminin başlangıcında her bölüm için tespit edilen genel faaliyet hedeflerini ve bu hedeflerin ne ölçüde başarıldığını açıklaması teşvik edilir.

72.Bir kuruluşun hizmetleriyle ilgili performans hedeflerinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirebilmesi için, bu hedefler hakkında mali tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesi gerekir. Her bölümün unsurları, hizmet sağlama hedefleri ve bu hedeflerin ne ölçüde başarıldığı hakkında bilgilerin açıklanması, bu değerlendirmeyi destekler. Bu bilgiler aynı zamanda kuruluşun kendi hesap verme yükümlülüklerini daha iyi biçimde yerine getirebilmesini sağlar. Çoğu durumda bu bilgiler, idare faaliyet raporunun bir parçası olarak yıllık rapor içinde yer alır. Bu durumlarda, mali tablolarında bu bilgilerin açıklanması gerekli değildir.

Yürürlük Tarihi

73.Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2012 yılının Mayıs ayı itibarıyla yürürlükte olan bölümsel raporlama konulu standarttan (IPSAS 18) yararlanılarak hazırlanmıştır.

74.Bu Standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

75.Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.