

## BÖLÜMSSEL RAPORLAMA VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (UFRS) 8 FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDININ FİNANSAL RAPORLAMAYA ETKİLERİ

Yrd. Doç. Dr. Orhan ÜNAL\*

### Özet

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.

Bu çalışmamızda; ilk olarak bölümsel raporlamanın ilkeleri sonra TFRS faaliyet bölümleri standardının ilkeleri açıklanmıştır. Son olarak da TFRS (UFRS) 8 faaliyet bölümleri standardına göre hazırlanmış bir uygulama çalışmasına yer verilmiştir

**Anahtar kelimeler:** bölümsel raporlama, muhasebe standartları, TFRS, UFRS

### Summary

Segment reporting are prepared for better understanding of the past performance, better evaluation of the risks and returns and better judgment of the companies, considering the different goods and services produced by the companies and the different geographic locations they operate. Therefore, selection of the segment to be reported is an important stage in segment reporting. The selected segment must provide the best measure for measuring; the profitability rates for financial information users, various risk degrees, changing growth opportunities, differing profitability against various financial situations, growth and risk.

Firstly the principles of the segment reporting and secondly the principles of the IFRS standard operating segments are described in this study. Finally, a case study prepared in accordance with TFRS (IFRS) 8 Operating Segments Standard is given.

**Key words:** segment reporting, accounting standards, TFRS, IFRS

### GİRİŞ

Sermaye piyasalarının gelişmesi beraberinde işletmelerin uluslararası piyasalarda faaliyet göstermeleri nedeniyle şirketlerin gelişmelere uyum sağlamalarını zorunlu hale getirmiştir. Sermaye piyasaları günümüzde beklenmedik yatırım fırsatları sunarken, finansal bilgi kullanıcılarının birçok işletme şirket faaliyeti hakkında farklı bilgilerle karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır. Bu bilgilerin finansal sistem içerisinde kullanılabilir olması gerekmektedir. Bunun için de finansal bilgilerin; anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, işlevsel, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması lazımdır.

---

\* Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi.

İşletmelerin farklı sektörde ve birçok coğrafi alanda faaliyet göstermesi nedeniyle ortaya çıkan finansal bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayacak şekilde raporlanabilmesi için işletme faaliyetlerinin bölümsel olarak raporlaması gerekmektedir.

Bölümsel raporlama (bölümlere göre raporlama); işletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılması, risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilmesi, işletme hakkında bir bütün olarak daha doğru bir karara varılmasını sağlar. Bu nedenle bölümsel raporlama fırsat ve risklerin anlaşılması, yatırım yapılıp yapılmayacağına ya da yatırım için kullanılacak kredinin vadesinin ve ilgili yatırım veya kredinin nasıl fiyatlandırılacağına belirlenmesinde kritik öneme sahiptir. Ayrıca, finansal bilgi kullanıcıları, farklı alanlarda faaliyet gösteren bir işletmenin kazançlarına ya da nakit akışlarına yönelik tek tek bölüm bazında tahminde bulunmayı, işletmeyi bir bütün olarak ele alıp değerlendirmekten daha etkili bulmaktadır. Buna ek olarak, işletmeler değerlendirilirken finansal bilgi kullanıcıları, her bir bölümün kazanç ya da nakit akışlarına farklı katsayı ya da iskonto oranı uygulamaları ve böylece her bir bölümün farklı fırsat ve riskleri yansıtılmış olur. Bu durumda, bölümsel bilgi işletmenin bir bütün olarak değerlendirilmesinden daha rafine bir bilgi sağlamaktadır.

Bölümsel bilginin raporlanmasıyla ilgili geçmiş dönemlerde farklı çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan en önemli ve kapsamlı olanı ise IASB tarafından yapılan UFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardıdır.

## 1. BÖLÜMSSEL 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).

## 2. BÖLÜM SEÇİMİ

Bölümsel raporlamada seçilen “bölüm”ün finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayabilecek özellikte ve nitelikte olması gerekmektedir. İyi bir değerlendirme yapılmadan seçilecek bölüm şirketin analiz ve değerlendirilmesinde yanlış sonuçlara neden olacaktır.

İşletmelerin faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde çeşitli yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlardan birisi Aitken vd (1997) tarafından ortaya konmuştur. Bu yaklaşıma göre; raporlanacak bölümün seçiminde üç temel kriter vardır. Bunlar; borsa

temelli yaklaşım, endeks temelli yaklaşım, kategori temelli yaklaşımdır (Aitken vd, 1997: 91-92). Bu yaklaşımlar çerçevesinde bazı sınıflandırma çeşidine göre raporlama yapılabilir (Aitken vd, 1997: 93-94):

- Endüstriyel bölümlere göre sınıflandırma,
- Endüstriyel bölümdeki hisse senedi korelasyonuna göre sınıflandırma,
- Her bir bölüm varlıklarının toplam varlıklar içindeki oranına göre sınıflandırma,
- Üretilen ve satılan ürünlerin hangi coğrafi bölgelerde satıldığına göre sınıflandırma (Sağlam, 2007: 414).

Diğer bir çalışma ise Nichols ve Street (1999) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada, işletmenin raporlanacak bölümünün seçiminde, işletmenin organizasyon yapısına ve yönetim karar mekanizmasına bakılarak da karar verilebileceği belirtilmektedir (Nichols ve Street, 1999: 38). Srivastava (2003) tarafından yapılan çalışmada ise bölümlemenin, finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararda kullanacakları bilgiye göre yapılması gerektiği belirtilmektedir. Genel olarak bir bölüm, finansal bilgi kullanıcıları için karlılık oranlarını, çeşitli risk derecelerini ve değişen büyüme fırsatlarını gösteren bir araçtır. Bölüm seçimi çeşitli finansal durumlar karşısında farklılık gösteren karlılığı, büyümeyi ve riski ölçmek için en iyi ölçüyü sağlamalıdır (Srivastava, 2003: 64). Schlangen (2003) ise bir işletmenin bölümünü, işletme içi veya işletme dışı müşterilere mal veya hizmet sağlayarak gelir elde eden ve gider oluşturan bir birim olarak tanımlamaktadır. Bölümler arasındaki işletme içi mal değişimleri bölümlerarası işlemler olarak adlandırılırken, dış faaliyetler ise profesyonel satış veya servis faaliyetleri olarak adlandırılmaktadır. Bu temel özelliklere ek olarak bölümler, üst düzey yönetici (karar alıcı) tarafından yönetilen faaliyetlerin sürekli kontrolüyle de belirlenmektedir (Schlangen, agis, 2003). Bununla birlikte bölümlenme işlemi, yönetimin amaçları doğrultusunda her bir faaliyet bir birim olarak raporlanabilir. Bölümlenme işlemi, işletmenin her kademesinde ve her seviyesinde yapılabilir ve bu şekilde işletme yönetimi fonksiyonlarını daha etkin şekilde yerine getirebilir (Sağlam, 2007: 413).

İşletmelerde bir bölümün “bölüm” olarak kabul edilebilmesi için ilgili bölüm hakkında ayrı bir finansal bilginin olması gerekmektedir (Schlangen, agis, 2003). Bu bilginin ayrı olarak raporlanabilmesi için -önemlilik kavramı gereği- finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek ve ihmal edilemeyecek kadar önemli olması gerekmektedir (Herrmann ve Thomas, 1997: 42-43).

Bölümsel raporlamada hangi bilgilerin yer alacağı sorununun çözümü için finansal bilgilerin, finansal bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacı kadar raporlanması gerektiği belirtilmektedir. Finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları çok iyi belirlenmeli ve alacakları kararların isabetli olması sağlanmalıdır. Raporlanacak bilginin anlaşılır, zamanlı ve işlevsel olmasına da dikkat edilmelidir. Ayrıca, bölüm seçiminde finansal bilgilerin kullanım amacına dikkat edilmeli ve işletmelerin performanslarının değerlendirilebilmesi için her faaliyetinin finansal tablolarında gösterilmesi gerekmektedir (Sağlam, 2007: 413).

Bölümlenme işleminde tek tip bir sınıflama bütün işletmelere uygulanamaz. Bunun nedeni işletmelerin işlem ve faaliyetlerindeki büyük farklılıklardır. Yatırımcının, ilgili işletmenin faaliyetlerini analiz edebilmesi, işletmenin gelecekteki finansal durumunu tahmin edebilmesi ve benzer işlemler için bölümün yeniden seçilmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda yatırımcı için faydalı olan bölüm, ürün grupları (endüstri) iken bazı durumlarda

ise faydalı olan bölüm pazar (coğrafi) olabilmektedir. Ancak bazı işletmeler için hem ürünün hem de pazarın birlikte incelenmesi gerekli olabilmektedir (Srivastava, 2003: 64).

Tek tip bir bölümlenme işletmelere uygulanamamakla beraber finansal bilginin karşılaştırılabilir olması gerekliliğinden dolayı ilkeleri genel olarak belirlenmiş bir bölümlenme işlemi tüm işletmelere uygulanmalıdır. Genel olarak belirlenen bu ilkelerden birisi risk ve getiri yaklaşımıdır. Burada bölümlenme işlemi aynı türden risk ve getiri grubuna dahil olan işletmelere göre yapılmaktadır.

Amerikan Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları, bölümlerin belirlenmesinde risk ve getiri yaklaşımını benimsemiş olmakla birlikte raporlanabilir bölümleri belirlemek için işletmenin organizasyonel yapısına ve iç raporlama sistemine bakılmasını önermektedir. İç raporlama sisteminde, finansal tablolara yansıyan toplu bilgilerin dışında, bu bilgileri oluşturan faaliyetler ve bölgeler hakkındaki veriler ayrı raporlar halinde hazırlanmalıdır. İşletmelerin iç raporlama sisteminde yer alan bu ayrımlar işletmenin potansiyel endüstriyel ve coğrafi bölümlerini oluşturmaktadır. Finansal verilerin; işletmelerin organizasyonel yapısına, yönetim yapısına ve üst yönetime raporlanması sistemine odaklanan bu yöntemle “yönetim yaklaşımı” denilmektedir (Gücenme ve Arsoy, 2004: 8-9; Sağlam, 2007: 410).

### 3. RAPORLANACAK BÖLÜMÜNÜN BELİRLENMESİ

Bugün birçok işletme farklı pazarlarda faaliyet göstermektedir. Böylece birçok değişik coğrafi bölge ve ürün çeşitliliği ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin farklı pazarlarda faaliyet göstermesi karlılığın, riskin ve gelirin veya pazar payının artmasına yol açmaktadır. Bölümsel raporlamadan beklenen talepleri yerine getirmek için işletmeler, finansal bilgi kullanıcıları tarafından alınacak kararların isabetli ve ilgililere faydalı olması için ayrıntılı bölüm unsurlarını açıklamak zorundadır. Böylece, sadece yatırımcılar için daha güvenilir bir yargıya katkıda bulunan verilerin kamuya açıklanması gerekmektedir (Schlangen, agis, 2003).

Bölümsel raporlamada önemli olan başka bir konu ise bir faaliyetin ne zaman ayrı bir şekilde raporlanacak kadar önemli olup olmadığını belirlemektir. Bir işletme ürün ve hizmetlerini (bölümlere ayırarak şekilde) gruplandırdıktan sonra, bu ürün ve hizmetlerden hangilerinin raporlamaya dahil edilecek kadar önemli olup olmadığını belirlemek durumundadır. Eğer işletmenin faaliyette bulunduğu süre içerisinde işletmenin bazı bölümleri işletmenin faaliyetine ilişkin şirket işlemleri üzerinde bir etkiye sahip olmamış ise ve gelecekte de etkili olacağı beklenmemekte ise bu bölümler yatırımcı ve kredi verenler için ilgi çekici olmayabilir. Bu durumda hangi esasa göre bölümlenme yapılmış olursa olsun bu tür bölümlerin raporlanmasına gerek yoktur. Bu nedenle muhasebe ve finansal raporlama sadece finansal bilgi kullanıcılarının değerlendirmelerini ve kararlarını değiştirecek kadar önemli bilginin ortaya çıkmasını sağlamalıdır (Srivastava, 2003: 66).

SFAS 131 İşletme Bölümleri Hakkında Açıklamalar ve İlişkili Bilgiler Standardına göre bölümlenme kararı verilirken seçilecek bölüm özel bir titizlikle belirlenmelidir. Bunun için bazı testleri geçebilen bölümler dikkate alınmalıdır. İlk test gelire ilgilidir. Eğer bir bölümün toplam geliri -bölümlerarası işlemler de dahil- bütün faaliyet bölümlerinin toplam gelirlerinin yüzde 10'una eşit veya fazlaysa bu bölüm, bölümsel raporlama yapabilmektedir. Başka bir ölçü ise bir işletmenin raporlanan kar veya zararının mutlak değeri, işletmenin ortalama raporlanan karının veya bütün faaliyet bölümlerinin birleştirilmiş zararının en az yüzde 10'u kadar olmasıdır. Bu durumda da ilgili

bölüm bölümsel raporlama yapabilmektedir. Sonuncu ölçü ise bölüm varlıklarını dikkate alan yüzde 10 testidir. Eğer bir bölümün varlıkları, toplam işletme varlıklarının yüzde 10'unu ya da daha fazlasını oluşturuyorsa bu bölüm bölümsel raporlama yapabilmektedir (Schlangen, agis, 2003).

Eğer bir bölüm yüzde 10 kriterini karşılamıyor olsa bile bu faaliyet bölümü ile ilgili bölümsel raporlama yayınlamak mümkündür. Şöyle ki; seçilen bölüm bahsedilen ölçülerden birine yakın bir gelecekte uymayacaksa, işletme bu bölümün raporlamada dikkate alınmamasına karar verebilir. Ancak böyle bir durumda işletme niçin böyle bir karar aldığını açıklamak zorundadır. Yine bu duruma benzer olarak tarihsel öneme sahip bir bölüm, gelecekte de bu önemini devam ettirmesi bekleniyorsa, herhangi bir yıl içerisinde ilgili önemlilik testlerini geçemese bile raporlanmasına karar verilebilir (Srivastava, 2003: 67). Böyle bir karar, yönetim yaklaşımı temelli olmalı ve gereksiz bilgi akışını önlemek için önemlilik ilkesini göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca, bir faaliyet bölümü için önceki dönemde bölümsel raporlama yapılmış fakat cari dönemde yüzde 10 kriterini tutturamamışsa bile bölümsel raporlama yapılmasının nedeni; finansal bilgi kullanıcıları için işletme hakkında tam ve karşılaştırılabilir bir bakış açısı sağlanmasıdır (Schlangen, agis, 2003).

Ara dönem değerlendirilmesi; eğer bir işletme bölümü geçmişte önemli bir bölüm ise ve gelecekte de bu önemini devam ettirmesi bekleniyorsa, cari yıl içerisinde önemlilik testlerini geçemese bile raporlanmasını gerektirmektedir. Buna karşılık, göreceli olarak önemsiz bir bölüm cari yıl içerisinde, gelirin ya da giderinin anormal derecede yüksek olması nedeniyle önemlilik testlerini geçebilir. Bu durumda böyle bir bölümün raporlanması çok uygun olmayabilir. Böyle durumlarda ilgili açıklamalar işletmenin bölümlerle ilgili raporlarına ve dipnotlarına eklenmelidir (Srivastava, 2003: 67).

Mautz (1968) ise yüzde 10'luk test yerine işletme bölümlerinin brüt gelirinin yüzde 15'nin alınmasını önermektedir. Ancak Mautz bu önerdiği testin her zaman yeterli olamayacağını belirterek bu teste ilave olarak başka testlerin yapılması gerekebileceğini belirtmektedir (Srivastava, 2003: 66).

Son olarak, faaliyet bölümleri belirlenirken yukarıda bahsedilen özellikler dikkate alındığında henüz gelir elde etmemiş yeni bir faaliyet, nasıl yönetildiğine bağlı olmakla birlikte bir faaliyet bölümü olabileceği gibi dikey olarak entegre edilmiş bir faaliyette olabilir. Böylece, aynı ürünü üreten iki işletme faaliyet bölümlerini farklı şekillerde belirleyebilirler. Bununla birlikte, yönetimin olduğu bölüm, raporlama yapılması istenen bir bölüm olarak belirlenmemelidir. Çünkü böyle bir merkez önemli gelir ve giderlere katlanmamaktadır. Aynı şekilde, emeklilik planları veya gelecekte çalışanlara fayda sağlayacak faaliyetler de faaliyet bölümü olarak dikkate alınmamalıdır (Schlangen, agis, 2003).

#### **4. UFRS 8 FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDININ BÖLÜMSSEL RAPORLAMAYA GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

UFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı, IASB tarafından yürütülen ve Amerikan FASB standartlarıyla uyumlaştırılmaya çalışılan kısa vadeli projelerin bir sonucu olup SFAS 131 nolu standardın çok küçük farklılıklar dışında tamamen benimsenmesiyle oluşturulmuştur (Poroy Arsoy, 2008: 182). 2006 yılı Ocak ayında taslaklar açıklanmış ve faaliyet bölümleri yayınlanmıştır. UFRS 8'in en son hali 2006 Kasım ayında yayınlanmıştır. UFRS 8, IAS 14'ün yerine geçmiş ve 31 Aralık 2009'dan sonraki muhasebe döneminde uygulanmaya başlanmıştır. UFRS 8 karşılaştırmalı verilerinin raporlanmasını

zorunlu tuttuğu için UFRS 8 kapsamına giren işletmeler 1 Ocak 2008'den itibaren istenilen bölüm bilgilerini oluşturmaları gerekmektedir.

IASB, UFRS 8 ile yürürlüğe giren kuralların finansal tabloların düzenlenme kalitesini arttıracaklarını beklemektedir. Çünkü işletme yönetimi, bölümsel raporlama ile işletme faaliyetlerini gerçeğe en yakın değerleriyle finansal bilgi kullanıcılarının değerlendirmesine sunmaktadır. UFRS 8'nin sağladığı diğer önemli faydalardan biri ise açıklanan bölümsel raporların işletme içinde yönetim tarafından da kullanılmasıdır. Başka bir açıdan bakıldığında bölümsel bilgilerin sürekli ulaşılabilirliği ilgili işletme için zaman ve maliyet sorunlarını beraberinde getirdiği gözlenmektedir.

Bu avantaj ve dezavantajlarla beraber bazı uygulamacılar, UFRS 8 standardının IAS 14 ile karşılaştırıldığında bir kötüleşmeyi ifade ettiği için itiraz etmişlerdir. Çünkü UFRS 8'de bölüm bilgilerinin oluşturulması için aynı kaynakların kullanma zorunluluğu yoktur. Bu durumda anahtar kelimeler olan ve finansal bilgi kullanıcıları için büyük bir önemi olan bölüm karı ve bölüm varlığı tanımlanmamıştır. Bu itirazlara tepki olarak da standardın son halinde genişletilmiş beyan zorunluluğu bilgilerin oluşturulması için temel olarak öngörülmektedir. IASB, yönetim yaklaşımı yönteminin uygulanmasıyla ortaya çıkacak avantaj ve ekstra istenilen bilgiler ile sınırlı karşılaştırmanın dezavantajlarını ortadan kaldıracığı görüşündedir (Ernst Young, 2007: 1).

IASB tarafından çıkarılan UFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardı için EFRAG ve ARC tarafından 2007 yılının ilk aylarında kabul tavsiyesi gelmiştir. 18 Nisan 2007'de AB komisyonu, AB parlamentosuna bir karar sözleşmesi sunmuştur. Bu karar sözleşmesinde AB komisyonundan standart yayınlanmadan önce oluşabilecek sonuçların tahmininin yapılması istenmiştir. Karar sözleşmesine temel olarak AB parlamentosu, komisyonun teklifi olan Amerikan SFAS 131 Standardının AB hukukunda kabul edilmesini ve böylece borsaya kayıtlı AB işletmelerince düzenlenmesi öngörülen UFRS 8'i onaylamakta endişe ettiğini belirtmiştir (European Commission, 2007: 4-5).

Aslında uyumlaştırma süreci her zaman en kaliteli çözümü içermesi gerekmektedir. Ancak IASB, UFRS 8 standardını hazırlarken büyük ölçüde Amerikan Muhasebe Standardı'nı benimsemesi nedeniyle kaliteli bir çözüm arayışında olanları hayal kırıklığına uğratmıştır. Ayrıca UFRS 8 standardının bir raporlama veya muhasebeleştirme standardı olmayıp bir açıklama standardı olduğu dikkate alındığında IASB ile FASB'in uyumlaştırma sürecini ne kadar etkilediği tartışmalı bir konudur (Poroy Arsoy, 2008: 182).

Ülkemizde de UFRS'lerin birebir çevirisi yapılarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) olarak yayınlanmıştır. Bu nedenle bu noktadan itibaren UFRS 8 yerine TFRS 8 ifadesi kullanılacaktır.

#### **4.1. TFRS 8'İN AMACI**

TFRS 8'in temel amacı; finansal bilgi kullanıcılarına, bir işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerine yardımcı olacak her türlü bilgiyi açıklamaktır (TFRS 8, par:1).

#### **4.2. TFRS 8'İN KAPSAMI**

TFRS 8 aşağıda nitelikleri belirtilen işletmelere uygulanır(TFRS 8, par: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 tablolarına,

- Borçlanma araçları veya özkaynağa 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.

UFRS hükümlerini uygulama zorunluluğu olmayan bir işletme, bölüm bilgilerini açıklamayı tercih etmesi halinde söz konusu bilgileri bölüm bilgisi olarak açıklayamaz. Bir finansal tablonun, bir ana ortaklığın UFRS kapsamında olan konsolide finansal tabloları ile ana ortaklığın bireysel finansal tablolarını da içermesi durumunda; bölümlere ilişkin bilgi sadece konsolide finansal tablolardan elde edilir(TFRS 8, par:3-4).

### 4.3. FAALİYET BÖLÜMLERİNİN BELİRLENMESİ

Ana işletmenin bünyesindeki bir faaliyetin “faaliyet bölümü” olarak belirlenmesinde üç temel özellik bulunmaktadır(TFRS 8, par:5);

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

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.

Bir işletmenin her kısmının, bir faaliyet bölümü veya bir faaliyet bölümünün parçası olması zorunlu değildir. Örneğin, şirket merkezi veya bazı fonksiyonel bölümler, hâsılat elde etmiyor veya işletmenin faaliyetlerine benzer hâsılatlar elde ediyor olabilir. Söz konusu kısımlar faaliyet bölümü değildir. Benzer şekilde bir işletmenin emeklilik fonları da faaliyet bölümleri değildir(TFRS 8, par:6).

Birçok işletme için faaliyet bölümlerinin belirlenmesine ilişkin yukarıda açıklanan üç özellik, faaliyet bölümlerini açıkça belirlemektedir. Ancak bir işletme, faaliyetlerini farklı şekillerde raporlayabilir. İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yöneticisinin, birden fazla bölüme ilişkin bilgi setini kullanması durumunda; her bir kısmın

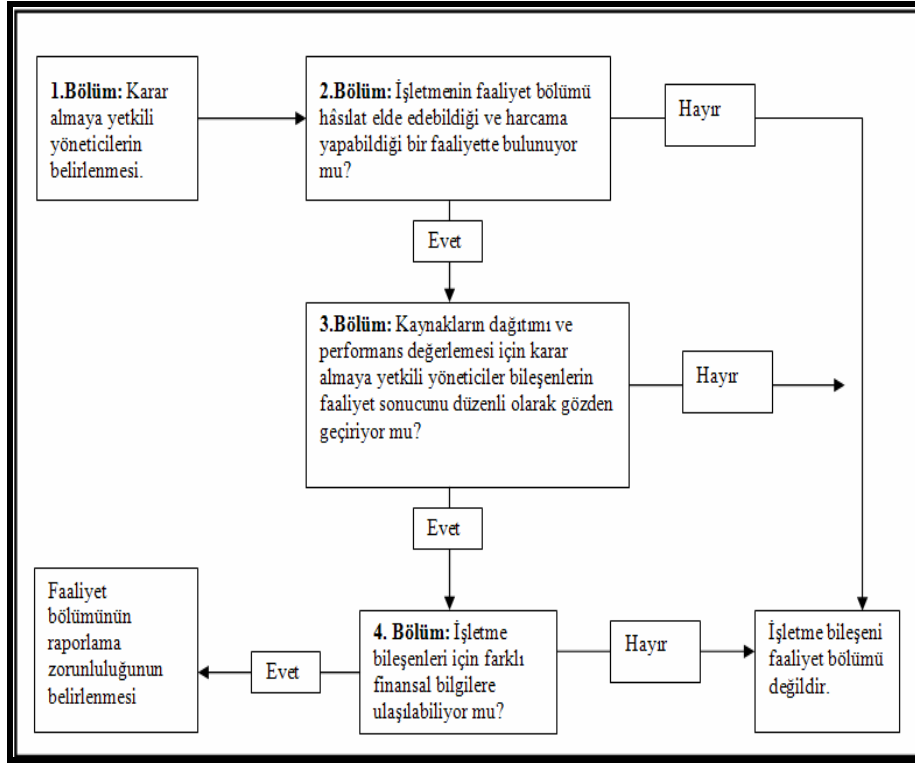
faaliyetlerinin niteliği, bunlar için sorumlu yöneticilerin varlığı ve yönetim kuruluna sunulan bilgileri içeren faktörler, işletmenin faaliyet bölümlerini oluşturan bileşenleri tanımlayabilir(TFRS 8, par:8).

Bir faaliyet bölümünde; işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili yöneticisine karşı sorumlu olan ve sorumlu olduğu kendi bölümüne ilişkin işletme faaliyetlerini, finansal sonuçları, tahminleri veya planları tartışmak üzere karar almaya yetkili yönetici ile düzenli temasları sürdüren bir bölüm yöneticisi vardır. Bölüm yöneticisi terimi ile belirli bir unvanı olan bir yönetici değil bir işlev belirtilmektedir. İşletmede faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yönetici, bazı faaliyet bölümleri için aynı zamanda bölüm yöneticisi de olabilir. Tek bir yönetici, birden fazla faaliyet bölümünün bölüm yöneticisi olabilir. Yukarıda belirtilen üç temel özellik bir kuruluşun birden fazla bileşenler grubu için geçerli ise bölüm yöneticilerinin sorumlu tutulduğu sadece bir grup varsa, bu bileşenler grubu, faaliyet bölümlerini oluşturur(TFRS 8, par:7).

Faaliyet bölümlerinin belirlenmesi ile ilgili üç özellik, yöneticilerin sorumlu tutulduğu iki veya daha fazla çakışan kısım grubu için geçerli olabilir. Bu yapıya matriks organizasyon denilmektedir. Örneğin, bazı işletmelerde, bazı yöneticiler dünya çapında farklı ürün ve hizmetlerden sorumlu olurken, diğer yöneticiler belirli coğrafî bölgelerden sorumlu olur. İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yöneticisi, her iki kısım grubunun faaliyet sonuçlarını düzenli olarak gözden geçirir. Ayrıca, söz konusu iki kısım grubu için de finansal bilgi mevcuttur. Bu durumda işletme, hangi bileşenler grubunun faaliyet bölümlerini oluşturduğunu, temel ilkeye göre belirler(TFRS 8, par:10).

Faaliyet bölümünün tanımlanması aşağıdaki Akış Şeması 1'de gösterildiği gibi dört bölümde ele alınmaktadır.



**Akış Şeması 1: Faaliyet Bölümlerinin Tanımlanması**

**Kaynak:** Ernst Young, “UFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance”, s. 4.

**1.Bölüm:** Karar almaya yetkili yöneticilerin belirlenmesi.

Karar almaya yetkili yönetici terimi bir unvandan ziyade bir fonksiyonu ifade etmektedir. Burada karar almaya yetkili yöneticinin işlevi, bir işletmenin işletme bölümlerine kaynak tahsisi ve bu bölümlerin performansının değerlendirilmesidir. Genellikle, bir işletmede işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yöneticisi, icra kurulu başkanı (CEO) veya işletmenin günlük işlerini yürütmekle sorumlu yönetici (COO) olabilir. Ayrıca işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yöneticisi, yürütmeden sorumlu yöneticiler veya diğer kişilerden oluşan bir grup olabilir (TFRS 8, par:7).

**2.Bölüm:** İşletmenin faaliyet bölümü hâsılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği bir faaliyette bulunuyor mu?

Bu testi uygularken dikkat etmemiz gereken şey bir faaliyet bölümünün gelirinin ve giderinin olmasıdır. Ancak bir faaliyet bölümü, henüz hâsılat elde edemediği işletme faaliyetlerinde bulunabilir. Bir işletmenin her kısmının, bir faaliyet bölümü veya bir faaliyet bölümünün parçası olması zorunlu değildir. Örneğin, şirket merkezi veya bazı fonksiyonel departmanlar, hâsılat elde etmiyor veya işletmenin faaliyetlerine benzer hâsılatlar elde ediyor olabilir. Söz konusu kısımlar faaliyet bölümü değildir.

**3.Bölüm:** Kaynakların dağıtımı ve performans değerlemesi için karar almaya yetkili yöneticiler bileşenlerin faaliyet sonucunu düzenli olarak gözden geçiriyor mu?

İşletmenin bir bileşeni, karar almaya yetkili yönetici tarafından düzenli olarak kontrol ediliyorsa büyük olasılıkla faaliyet bölümü olarak adlandırılır. Uygulamada ise faaliyet bölümlerinin belirlenmesinin ana unsuru, işletme faaliyetlerinin hangi boyutta birleştirilerek karar almaya yetkili yöneticilerin bilgisine sunulacağıdır. Birçok durumda hem bir işletme biriminden hem de işletme grubundan çeşitli bilgiler gelmekte ve karar almaya yetkili yöneticilerin kaynak dağıtımı ve performans değerlemesi için hangi bilgileri kullanılacağına karar vermesi zor olabilmektedir. Bu durumda TFRS 8 işletme bölümlerinin belirlenmesinde diğer faktörlerinde faaliyet bölümleri olarak ele alınabileceğini, her bir işletme bölümünün işletme faaliyetindeki yerinin işletme bölümünden sorumlu olan yöneticilerin sınırlarının ve işletme yönetimiyle ilgili bilgilerin belirlenmesi koşuluyla öngörmektedir. Bundan dolayı TFRS 8'in özellikle bölüm yöneticisinin fonksiyonları üzerinde durduğu sonucuna varılabilir.

Karar almaya yetkili yönetici bir geliri ürün temelinde başka bir geliri ise coğrafi temele dayandırarak kontrol edebilir. TFRS 8 bu durumdaki faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde, karar almaya yetkili yöneticiye direkt olarak rapor veren alt yöneticilerin karar vermesini öngörmektedir. Eğer karar almaya yetkili yöneticinin altındaki görevli bir yönetici, bir ürün grubu için sorumluluk üstlenmesi durumunda her bir ürün grubu bir faaliyet bölümünü oluşturur. Matriks yönetim şekliyle ikili ya da birbirleriyle kesişen yönetim varsa bu durumda TFRS 8'in temel prensiplerini en iyi uygulayan bölüm faaliyet bölümü olarak belirlenir. Örneğin, bir işletme üç bölümde sınıflandırılmış yedi faaliyet birimine sahiptir. Her birim karar almaya yetkili yöneticiye bağlı bir bölüm yöneticisi tarafından yönetilir. Bu durumda bölümlerin faaliyetlerini, bölümün raporlama amaçlarına göre oluşturacağı düşünülmektedir. Çünkü bölümlerde karar almaya yetkili yöneticinin altında görevli bölüm yöneticileri vardır. Yöneticinin varlığı sadece üç bölümün mevcut olmasıyla ifade edilemez. Karar almaya yetkili yöneticinin performans değerlemesi ve kaynakların dağıtımında yedi faaliyet bölümünün bilgilerini kullandığı sürece yedi faaliyet bölümü vardır ve bölüm yöneticisinin görevi sınırlandırılmıştır.

#### 4. Bölüm: İşletme bileşenleri için farklı finansal bilgilere ulaşılabilir mi?

Buradaki finansal bilgilerden kastedilen şey; karar almaya yetkili yöneticinin performans değerlemesi ve kaynakların dağıtımında kullandığı bilgilerdir. Bir bileşenin faaliyet bölümü olabilmesi için faaliyet sonuçlarıyla ilgili bilgilerin ayrıntılı bir biçimde karar almaya yetkili yöneticiye sunulması gerekmektedir. Böylece karar almaya yetkili yönetici performans değerlemesi ve kaynakların dağıtımı ile ilgili karar verebilir.

#### 4.4. RAPORLANMASI ZORUNLU BÖLÜMLER

TFRS 8'deki faaliyet bölümünün tanımı IAS 14'den farklıdır. Fakat TFRS 8'in bir işletmenin belirlediği iki ya da daha fazla faaliyet bölümüyle ilgili dönem sonunda raporlanması zorunlu faaliyet bölümlerinin birleştirilmesi IAS 14 ile aynıdır.

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. Birleştirmenin bu temel ilke ile uyumlu olması, bölümlerin benzer ekonomik özelliklere sahip ve bölümlerin aşağıda sayılan niteliklerin her biri açısından benzer olmaları durumunda, iki veya daha fazla faaliyet bölümü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilir(TFRS 8, par:12):

- Ürün ve hizmetlerin niteliği,
- Üretim süreçlerinin niteliği,
- Ürün ve hizmetler için müşteri türü veya sınıfının niteliği,
- Ürünlerin dağıtımı ve hizmetlerin sunulması için kullanılan yöntemler,
- Uygulanabilir olması durumunda bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi düzenleyici çevrenin niteliği.

Faaliyet bölümlerinin benzer uzun vadeli ortalama brüt geliri sağlamasının tespit edilmesinde, işletmenin geçmişte, şimdiki zamanda ve gelecekteki kar durumu dikkate alınır. Örneğin iki faaliyet bölümünün geçmiş beş yılda brüt geliri incelenebilir. Cari yılda işletmenin bir deposu yangında zarar görmüş ise bunun sonucunda oluşan gider her iki faaliyet bölümünde eşit tutarla raporlanmalıdır. Bu örnekte cari yılda farklı brüt gelirlerinin ortaya çıkmasına rağmen gelecek yıllar için aynı brüt gelirin elde edilmesi beklenir. Çünkü yangından dolayı oluşan gider işletme faaliyetlerinin etkin olmamasından ya da faaliyet bölümünün çalışmasından kaynaklanmamaktadır. Bu durumda her iki faaliyet bölümü benzer ekonomik özellikleri göstermiş gibi işlem görürler.

TFRS 8'e göre faaliyet bölümlerinin benzer uzun vadeli brüt gelirin olması, faaliyet bölümlerinin benzer ekonomik özellikler göstermesinin bir kriteridir. Bu durumdan dolayı bu kriterin gerçekleşip gerçekleşmediği ya da diğer ölçüm değerleri veya oranların sağlanıp sağlanmadığı tespit edilebilir. Örneğin satış hâsılatı, sermaye geliri ya da bölümlere ait tutarlar, faiz öncesi durum, vergi ve karşılıkları, başarı ölçümü ve kaynakların dağıtımı için karar almaya yetkili yöneticiler tarafından alternatif ekonomik değerlerin brüt gelire göre ne derece önem taşıdığı belirlenebilir. Sonuç olarak varlık hareketleri ve durumlarına bağlı olarak yapılan tahminlere göre faaliyet bölümlerinin birleştirilmesine ya da birleştirilmemesine karar verilir.

Birleştirilen her bir faaliyet bölümü için aşağıdaki veriler açıklanmalıdır(TFRS 8, par:13):

- İşletme dışı müşterilere yapılan satışlar ve bölümler arası satışlar veya transferler de dahil olmak üzere, raporlanan hasılatın, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin toplam hasılatının yüzde 10'unu veya daha fazlasını oluşturması.
- Raporlanan kâr veya zararın mutlak tutarının, (i) zarar bildirmemiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış kârının, ve (ii) zarar bildirmiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış zararının, mutlak olarak, yüzde 10'u veya daha fazlası olması.
- Varlıkların, tüm faaliyet bölümlerinin toplam varlıklarının yüzde 10'u veya daha fazlası olması.

Bu sınır değerleri aslında IAS 14'te belirtilmiş olan değerlerle aynıdır. IAS 14'e göre satış hâsılatının büyük bir kısmı dışarıdaki müşterilerden elde edilirken, TFRS 8'e göre ise bir faaliyet bölümü satış hâsılatının büyük bir kısmını bölümlerarası yapılan satışlardan elde etmektedir.

Faaliyet bölümleri tarafından raporlanan toplam dış hasılatın işletmenin hasılatının yüzde 75'inden düşük olması durumunda, işletme hasılatının en az yüzde 75'i

raporlanabilir bölümlere dahil oluncaya kadar raporlanabilir bölüm olarak tanımlanır(TFRS 8, par:15).

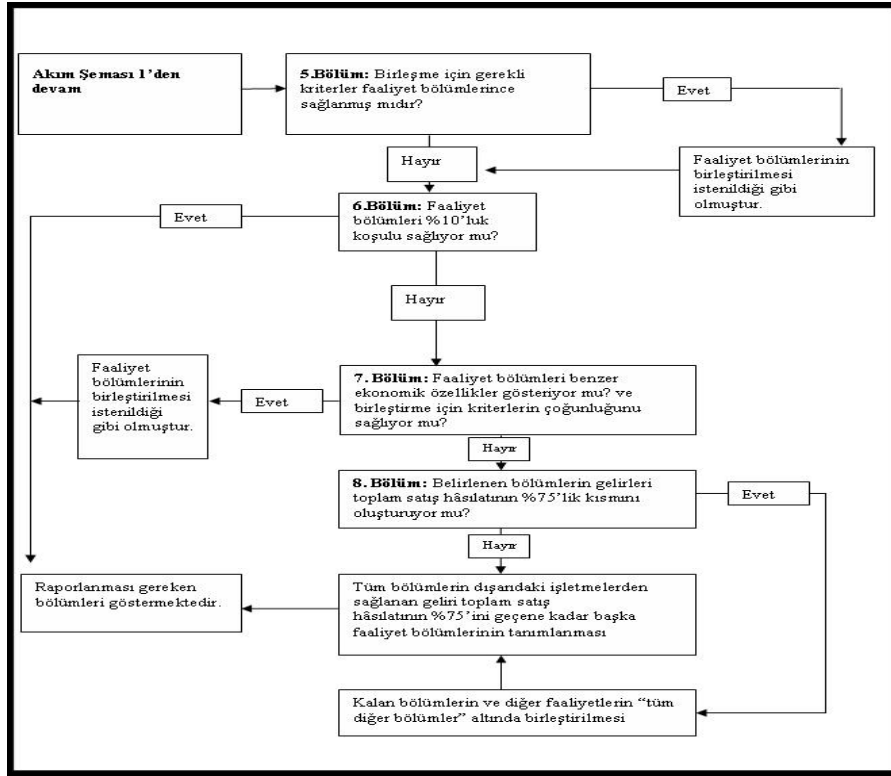
Bunun için daha önceden ifade edilen sınır değerini sağlamayan faaliyet bölümleri ancak benzer özellikler taşır ve yukarıda tanımlanan birleştirme koşullarını yerine getirirse raporlanması zorunlu faaliyetler birleştirilir.

Eğer bir işletmenin yüzde 75 kriterini sağlamak için ilave faaliyet bölümleri belirlemesi gerekiyorsa, TFRS 8'e göre kendisinden sonra gelen bir büyük faaliyet bölümünü seçmesi mantıklıdır ama zorunlu değildir. İşletme yüzde 75'lik kritere ulaşmak için kendisinin belirlediği bir faaliyet bölümünü de seçebilir.

Belirlenen faaliyet bölümlerinin toplamda en az toplam satış hâsılatının yüzde 75'lik kısmını oluşturduğu takdirde diğer tüm faaliyet bölümlerinin verileri ve faaliyet bölümüne konu olmayan diğer işletme faaliyetleri birleştirilir ve "tüm diğer bölümler" kategorisinde açıklanır(TFRS 8, par:16).

Aşağıdaki Akış Şeması 2'de raporlanması zorunlu bölümlerin belirlenmesi aşamaları hakkında genel bir bakış açısı sunulmaktadır.

**Akış Şeması 2: Faaliyet Bölümlerinin Tanımlanması**



**Kaynak:** Ernst Young, "IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance", s. 8.

#### 4.5. ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME

Bölüm ile ilgili raporlanan her bir kalemtaki tutar, bölüme ilişkin kaynak dağıtım kararlarının alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yöneticisine sunulan raporların tutarındır. İşletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında yapılan düzeltme ve elemeler; hâsılatların, giderlerin, kazançların veya zararların dağıtımı, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yöneticisi tarafından bölümün kar veya zarar tutarına dâhil edilmesi durumunda, bölüm kar veya zararının belirlenmesine dâhil edilir. Benzer şekilde, ilgili bölüm için sadece işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yöneticisi tarafından kullanılan bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümünde yer alan varlık ve borçlar raporlanır. Eğer tutarlar raporlanan bölüm kâr veya zararına, varlıklarına veya borçlarına dağıtılıyor ise bu tutarlar, mantık esasına göre dağıtılır(TFRS 8, par:25).

İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili yöneticisi, bölüm performansını değerlendirirken ve kaynakların nasıl dağıtılacağına karar verirken, faaliyet bölümünün kâr veya zararının, bölüm varlıklarının veya borçlarının ölçümünde sadece tek bir ölçüm yöntemi kullanıyorsa; bölüm kâr veya zararı, varlıkları ve borçları bu ölçüme göre raporlanır. Eğer karar almaya yetkili yönetici, bir bölümün kar veya zarar, varlık veya borçlarını belirlemek için birden fazla ölçme yöntemi kullanıyorsa şirketin konsolide finansal tablolarıyla tutarlılık gösteren ölçme yöntemi kullanılmalıdır(TFRS 8, par:26).

İşletme, her bir raporlanabilir bölüm için, bölüm kâr veya zararının, bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümlerinin açıklamasını sağlamalıdır. İşletme aşağıdaki bilgileri açıklamalıdır(TFRS 8, par:27):

- Raporlanabilir bölümler arasında gerçekleşen herhangi bir işlem için muhasebeleştirme esası,
- Raporlanabilir bölümlerin kâr veya zararlarının ölçümü ile işletmenin vergi gideri ve durdurulan faaliyetlerinden önceki kâr veya zararlarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığının niteliği: Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan, merkezi olarak gerçekleştirilen masrafların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.
- Raporlanabilir bölümlerin varlıkları ile işletme varlıklarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği: Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak kullanılan varlıkların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.
- Raporlanabilir bölümlerin borçları ile işletme borçlarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği: Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak gerçekleştirilen borçların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.
- Raporlanan bölümün kâr veya zararının tespitinde kullanılan ölçüm yöntemlerinde geçmiş dönemlere göre gerçekleşen herhangi bir değişikliğin niteliği ve bu değişikliklerin bölüm kâr veya zararının ölçümü üzerindeki etkisi.
- Raporlanabilir bölümlere yapılan asimetrik tahsislerin niteliği ve etkisi: Örneğin, bir işletme, ilgili amortisman tabi varlıkları ilgili bölüme tahsis etmeden amortisman giderlerini bir bölüme tahsis edebilir.

Ölçme ve değerlendirme için raporlanacak her bir bölümün bilgisi karar almaya yetkili yöneticiye raporlanmalıdır. Finansal tabloların hazırlanmasında düzeltme ve eliminasyonlar karar almaya yetkili yöneticilere sunulmadıkça raporlanacak bölüm bilgisine yansıtılmamalıdır. Örneğin, karar almaya yetkili yönetici vergi öncesi bölüm karını belirlemede amortisman giderini içeren veya içermeyen bir ölçüm kullanabilir. Bu durumda faaliyet bölümlerinin raporlanması için en uygun ölçüm amortisman giderini içeren bir ölçüm olmalıdır. Çünkü işletmenin konsolide finansal tablolarında amortisman giderleri yer almaktadır.

TFRS 8 tarafından öngörülen ölçüm yönteminin en temel faydası hızlı ve basit şekilde bilgi üretmektir. Açıklanacak bilgilerin, karar almaya yetkili yöneticiye sunulması şartının olması nedeniyle bu bilgiler TFRS'ye göre ölçülemez. TFRS 8 raporlanması zorunlu bölümler için belirlenen tutarların toplam tutar olarak işletme için hesaplanması, her bir bölüm için ayrı ayrı hesaplanmaması kuralını getirmiştir. Bu ilgili birimler için TFRS 8 ölçme yöntemlerinin kullanılması bölüm bilgilerinin karşılaştırılmasını IAS 14'e göre daha fazla sınırlandırmıştır.

#### 4.6. AÇIKLAMALAR

TFRS 8'e göre aşağıdaki verilerin açıklanması istenmektedir(TFRS 8, par:23).

Genel bilgiler:

- Eğer faaliyet bölümleri birleştirilmiş ve işletme organizasyon yapısı tartışmalı ise raporlanması zorunlu olan bölümlerin belirlenmesinde hangi faktörlerin kullanıldığı,
- Raporlanması zorunlu bölümlerin gelir sağladığı ürün ve hizmetlerinin niteliği.
- Raporlanması zorunlu bölüm sonuçlarına ilişkin veriler:
- Kar veya zararının ölçümü,
- Toplam varlıklarının ölçümü,
- Karar almaya yetkili yöneticiye düzenli olarak sunuluyorsa bölüm borçlarının ölçümü,
- Karar almaya yetkili yöneticiye düzenli olarak sunuluyorsa veya raporlanan kar veya zararın ölçümüne dahil edilmişse aşağıdaki bilgiler ayrıca açıklanmalıdır:
- İşletme dışı müşterilerden elde edilen hâsılatlar,
- Aynı işletmenin diğer faaliyet bölümleri ile işlemlerinden elde edilen hâsılatlar,
- Faiz geliri,
- Faiz gideri,
- Amortisman ve itfa payları,
- IAS 1 uyarınca açıklanan önemli gelir ve gider kalemleri;
- İşletmenin; özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının kâr veya zararında bulunan payı,

- Vergi gideri,
- Amortisman ve itfa payları dışında önemli nakit dışı kalemler.
- Aşağıda bilgiler karar almaya yetkili yöneticiye düzenli olarak sunuluyorsa ayrıca açıklanmalıdır:
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırım tutarı,
- Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrasında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar ve sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklara eklenen tutarları.
- Bölüm bilgileri için değerlendirme yöntemlerinin bir açıklaması şöyledir(TFRS 8, par:28);
- Raporlanabilir bölümlerin hâsılat toplamının işletme hâsılatı ile mutabakatı,
- Raporlanabilir bölümlerin kar veya zarar tutarların toplamının, vergi giderinden ve durdurulan faaliyetlerden önce işletme kar veya zararı ile mutabakatı, ancak, işletme, raporlanabilir bölümlere vergi gideri gibi kalemleri tahsis ederse, işletme, bölümlerin kâr veya zararlarının toplamı ile işletmenin bu kalemlerden sonraki kâr veya zararının mutabakatını yapabilir.
- Raporlanabilir bölümlerin varlıkları toplamının işletme varlıkları ile mutabakatı,
- Raporlanabilir bölümlerin borçları toplamının işletme borçları ile mutabakatı,
- Açıklanan bilginin diğer her önemli kalemi için raporlanabilir bölümlerin tutarları toplamının, işletme için bu tutarlara karşılık gelen tutar ile mutabakatı.

Tüm önemli mutabakat kalemleri ayrı olarak belirtilir ve açıklanır. Örneğin, farklı muhasebe politikalarından kaynaklanan, raporlanabilir bölümün kâr veya zararının işletmenin kâr veya zararıyla mutabakatı için ihtiyaç duyulan her bir önemli düzeltme tutarı ayrı ayrı belirtilmeli ve açıklanmalıdır.

TFRS 8'e göre talep edilen birçok bilgi ulaşılabilir olmalıdır ki, raporlamalarda oluşan zaman ve çalışma kaybı minimuma indirgenmiş olabilsin. Bölüm bilgilerinin aktarım hesaplarında düzenlenmesi ile ilgili düzenlenmiş TFRS tutarlarının bağlı olduğu tutar tabii ki yüksek olabilir. Faaliyet bölümü finansal tablolarının, TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarla tutarlı olması için daha fazla dikkat ve çalışma gerekmektedir. TFRS 8 standardının adaptasyonundan daha önemli olan şey; faaliyet raporlaması için istenen bilgilere ulaşabilmek için işletmenin sistemini ve süreçlerini değerlemesi gerekmektedir.

##### **5. TFRS 8 FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDI UYGULAMA ÖRNEĞİ**

BZ Tekstil ve İnşaat Şirketi Türkiye'de faaliyet göstermektedir. İşletme, Akış Şeması 1 ve Akış Şeması 2'de anlatılan basamakları ve bunların kullanım kriterlerini uygulayarak istenilen bilgileri açıklamak zorundadır. Bu çalışmada, önce BZ Tekstil ve İnşaat Şirketi için hangi verilerin gerekli olduğunu öğrenmek amacıyla TFRS 8 kuralları BZ Tekstil ve İnşaat Şirketi verilerine uygulanmıştır.

### 5.1. FAALİYET BÖLÜMLERİNİN VE RAPORLANMASI ZORUNLU BÖLÜMLERİN BELİRLENMESİ

Aşağıdaki bilgiler işletmenin raporlanması zorunlu bölümlerinin belirlenmesine temel olması amacıyla verilmiştir.

**1. Adım:** Yönetim kurulu başkanı, karar almaya yetkili yönetici fonksiyonuna sahiptir. BZ Tekstil ve İnşaat Şirketinin faaliyet bölümlerinin sunulacağı mercii yönetim kurulu başkanıdır.

**2. Adım:** İşletme hâsılât elde edebildiği ve harcama yapabildiği aşağıdaki sekiz faaliyet alanında çalışmaktadır. Gelire göre sıralanmış faaliyet bölümleri aşağıdadır.

Faaliyet bölümleri	Toplam gelir içindeki payı (%)
1. Çocuk giyim imalatı	33
2. Konut inşaatı	29
3. İş elbiseleri satışı	9
4. Kadın giyim satışı	8
5. Erkek giyim satışı	7
6. Ayakkabı imalatı	5
7. İnşaat malzemeleri satışı	5
8. Tekstil yayıncılığı	4

**3. Adım:** Karar almaya yetkili yönetici olarak yönetim kurulu başkanı tüm işletme faaliyetinin sonuçlarını kontrol eder.

**4. Adım:** İşletmenin tüm faaliyetleri için ayrı finansal bilgilerin ulaşılabilir olması gerekmektedir. Burada her bir bölümün faaliyetlerinden elde ettiği gelir ve gider bilgilerinin ayrı olarak ulaşılabilir olması kastedilmektedir. Örneğimizde TFRS 8'e göre işletmenin sekiz faaliyet bölümü bulunmakta ve her birinin ayrı ayrı bilgilerine ulaşılabilirliktedir.

**5. Adım:** Birleştirme kriterleri açısından bakıldığında kadın ve erkek giyim bölümleri birleştirilebilir. İş elbiseleri bölümünün de bu birleştirmeye dahil edilmesi düşünülebilir fakat TFRS 8'de belirtilen birleştirme kriterleri açısından uygun değildir. İş elbiseleri bölümü ile inşaat malzemeleri bölümünün birleştirilmesi daha uygun olmaktadır. Çünkü bu iki bölüm TFRS 8'e göre belirlenmiş kriterlere uygunluk sağlamaktadır.

**6. Adım:** Aşağıdaki bölümler yüzde 10'luk sınır değerini aşmaktadır. Bu nedenle bu bölümlerin ayrı olarak raporlanması gerekmektedir.

Faaliyet bölümleri	Toplam gelir içindeki payı (%)
1. Çocuk giyim imalatı	33
2. Konut inşaatı	29
3. İş elbiseleri satışı + İnşaat malzemeleri satışı	14
4. Kadın giyim satışı + Erkek giyim satışı	15
	91



**7. Adım:** Ayakkabı imalatı ile tekstil yayıncılığı bölümleri diğer bölümlerle birleştirme kriterleri açısından uyumsuz oldukları için bu iki bölüm herhangi bir bölümle birleştirilmez. Fakat 6. adımda raporlanması gerekli bölümlerin toplam gelir içindeki payının yüzde 75'den fazla olmaması durumunda bu iki faaliyet bölümünün de diğer bölümlerle birleştirilmesi sağlanır. Örneğin tekstil yayıncılığı bölümünün faaliyet konusu farklı olmasına rağmen kadın ve erkek giyim bölümleri ile müşteri türü ve sınıfı benzer olduğu için birleştirilmesi düşünülebilir.

**8. Adım:** Buraya kadar tanımlanan raporlanması zorunlu bölümlerin toplam satış hâsılatının yüzde 75'den fazla olmasından dolayı ek bir bölüme gerek kalmamıştır. Geriye kalan faaliyet bölümleri (ayakkabı imalatı ile tekstil yayıncılığı bölümleri) “tüm diğer bölümler” ismi altında birleştirilir.

## 5.2. ŞİRKETİN RAPORLANABİLİR BÖLÜM BİLGİLERİ

TFRS 8 kapsamında faaliyet bölüm bilgilerinin açıklanması karar almaya yetkili yöneticiye sunulacak raporlarla yapılmaktadır. Burada açıklanan bilgiler TFRS 8 faaliyet bölümleri standardında belirtilen bilgilerdir. Ancak karar almaya yetkili yöneticinin uygun görmesi halinde temel ilkeye uygun diğer bilgilerinde açıklanması yapılmıştır.

### 5.2.1. Genel Bilgi

- BZ Tekstil ve İnşaat Şirketinde karar almaya yetkili yöneticiye sunulan bilgiler ile finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bilgiler aynı muhasebe politikalarını temel almaktadır.
- BZ 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.
- BZ 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.

### 5.2.2. Kar-Zarar ve Varlık-Yükümlülük Bilgisi

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 İtfâ 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
<b>Varlık ve Yükümlülük Kalemleri</b>						
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.

<b>Gelirler</b>	
Raporlanabilir Bölümler İçin Toplam Gelirler	239.760
Diğer Gelirler	16.240
Bölümlerarası Gelirlerin Elimine Edilmesi	(22.400)
Ana Şirketin Gelirleri	233.600

<b>Varlıklar</b>	
Raporlanabilir Bölümler İçin Toplam Varlıklar	79.000
Diğer Varlıklar	2.000
Ana Şirketten Alacakların Elimine Edilmesi	(1.000)

Diğer Dağıtılmamış Miktarlar	1.500
Ana Şirketin Varlıkları	81.500

<b>Yükümlülükler</b>	
Raporlanabilir bölümler için toplam yükümlülükler	234.300
Dağıtılmamış emeklilik yükümlülükleri	53.000
Ana şirketin yükümlülükleri	287.300

<b>Diğer Önemli Kalemler</b>	<b>Raporlanabilir Bölüm Toplamları</b>
Faiz Geliri	47.520
Faiz Gideri	37.200
Net Faiz Geliri	10.320
Amortisman ve İtfa	16.395
Varlıklardaki Değer Düşüklükleri	11.200

### 5.2.3. Coğrafi Bilgi

BZ 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
<b>İtalya</b>	4.800		7.000	25.900		<b>37.700</b>
<b>Romanya</b>	23.000	5.600				<b>28.600</b>
<b>Litvanya</b>	5.000	7.900	4.560			<b>17.460</b>
<b>Rusya</b>	6.000	44.000		9.800	7.800	<b>67.600</b>
<b>Almanya</b>	5.800	5.000				<b>10.800</b>
<b>Toplam</b>	<b>44.600</b>	<b>62.500</b>	<b>11.560</b>	<b>35.700</b>	<b>7.800</b>	<b>162.160</b>

#### 5.2.4. 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 katarsa” ilgili işletme BZ şirketi için önemli müşteridir. BZ şirketi bu hâsılatı hangi bölümü tarafından gerçekleştirildiğini açıklamalıdır. Burada müşterinin kimliği ya da her bir faaliyet bölümünün gelir miktarının açıklanması zorunlu değildir.

- BZ şirketinin toplam hâsılatının yüzde 12’lik kısmı çocuk giyim imalatı bölümü tarafından Romanya’daki bir şirketten elde edilmiştir.
- BZ şirketinin toplam hâsılatının yüzde 14’lik kısmı konut inşaatı bölümü tarafından Rusya’daki bir şirketten elde edilmiştir.

#### 5.2.5. 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 BZ Ana Şirketi, kaynakların dağılımı ve performans değerlemesi için işletme faaliyetlerinin sonuçlarını her bir bölüm için ayrı ayrı denetler.

### SONUÇ

Yaşanan gelişme ve değişimler işletme yöneticilerini alacakları kararlarda çok karmaşık durumlara karşı karşıya getirmiştir. İşletme yöneticilerinin ihtiyacı olan ayrıntılı finansal bilgilerdir. Bunun için fonksiyonel işletme raporlama sistemi oluşturulmalıdır. Bu raporlama sisteminin oluşturulması işletme ortak ve yöneticilerinin istedikleri bilgiye ulaşmasını sağlayacaktır. İşletme yöneticileri grup şirketi bünyesinde bulunan her bir işletmenin karlılığını ve performansını ölçmek için bölümsel bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu bilgilerin ihtiyaca uygun ve anlamlı olması için işletme raporlama sistemini bu bilgileri üretecek şekilde oluşturmalıdır. Bölümsel raporlama da raporlama sisteminin bir parçası olmalıdır.

Grup şirketler birçok farklı sektörde faaliyet gösterdikleri için işletmelerin finansal bilgileri arasında anlamlı ilişki kurmak oldukça zordur. Bu nedenle konsolide finansal tablolar işletmelerin geleceğe yönelik değerlendirmelerinde sınırlı kalmaktadır. Her sektörün farklı bir pazar riski, kar marjı, büyüme oranı, yatırım getirisi ve faaliyet hassasiyeti bulunmaktadır.

Bölümsel raporlar; işletmenin 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 hazırlanan finansal raporlardır. Bu nedenle bölümsel raporlama hazırlarken finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgilerin raporlanmasına dikkat edilmelidir. Bunu sağlamak içinde raporlanacak bölüm seçimine özen gösterilmelidir.

Bir işletmenin faaliyetlerini bölümlere ayırırken iyi bir değerlendirme yapması ve kesin bir kanya ulaşarak karar vermesi gerekmektedir. Bu karar sonucunda ortaya çıkacak

bölümsel finansal bilgi; karşılaştırılabilir, güvenilir, anlaşılabilir, işlevsel ve ihtiyaca uygun olmalıdır. Aynı zamanda bu bilgi; işletmenin farklı ürün ve hizmet gruplarını, farklı coğrafi alanlardaki faaliyetlerini ve bir bütün olarak işletmenin risklerini ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde ortaya koymalıdır.

Bir bölümün önemini belirlemede bölüm varlıklarını kullanmak yerine bölüm gelirini kullanmak daha fazla belirleyici olmaktadır. Bir bölümün performansını o bölümün gelirinine göre belirler. Bu nedenle bir bölümün önemini belirlemede o bölümün varlıklarından daha çok gelirin önemlilik testlerine tabi tutulması önerilmektedir.

Bölümsel raporlamanın istenilen faydayı sağlaması için ilgili tüm işletmeler tarafından uygulanması ancak yasal düzenlemeyle mümkün olabilecektir. Bu nedenle, 2009 yılı sonlarında yürürlüğe girmesi beklenen TTK Taslağı; halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, IFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na uymalarını zorunlu hale getirmiştir. TTK Taslağı'nın kanunlaşarak yürürlüğe girmesi ile beraber TMS'ye uygun olarak hazırlanacak olan yasal finansal tablolar, finansal bilgi kullanıcılarına daha doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgi sunacak, IFRS ile uyumlu olması sebebiyle işletmelerin küreselleşen dünya pazarında daha zamanlı, anlaşılabilir, ortak bir finansal dil etrafında ve rekabetçi bir pozisyon almasını sağlayacaktır. IFRS'ye göre raporlama hazırlamanın yasal olarak zorunlu olması bölümsel raporlamayı daha işlevsel hale getirecektir.

Ülkemizde uygulanan TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı IASB tarafından yayımlanan standartlarla tam bir uyum içerisindedir. IASB tarafından yapılan değişiklikler eş zamanlı olarak dilimize çevrilmekte ve uygulamaya konulmaktadır.

Sonuç olarak; sermaye piyasalarının küreselleşmesi, uluslararası yatırımların artması, küresel finansal krizlerin ortaya çıkması ile yeni bir finansal raporlama ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacı karşılamaya yönelik en ciddi çalışma IASB tarafından yapılmış ve IAS ve IFRS'ler yayınlamıştır. Bu çalışmanın konusunu oluşturan TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı uluslararası sermaye piyasalarının en fazla ihtiyaç duyduğu bilgilerin raporlanmasını sağlamaktadır. Bu bilgileri kullanarak yatırım yapan finansal bilgi kullanıcıları doğru kararı vererek finansal sistemin işlerliğine katkı yapmaktadır. Teorik olarak her bir finansal bilgi kullanıcısı tam olarak bilgilendirildiğinde doğru bir karar verecektir. Bu doğru karar ile finansal sistemde yaşanan krizler yaşanmayacak ya da daha az etki yapacaktır.

#### KAYNAKÇA

- Aitken, Michael, C. Hooper ve J. Pickering, "Determinants of Voluntary Disclosure of Segment Information: A Re-examination of the Role of Diversification Strategy", **Accounting & Finance**, Vol 37, 1997.
- Arsoy, Aylin Poroy, "Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: UFRS 8", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 38, Nisan 2008.
- BDO International, "UFRS 8 Operating Segments", International Financial Reporting Bulletin, Issue 1, 2007.
- Boersema, John M. ve S. J. van Weelden, Financial Reporting for Segments, CICA, Canada, 1992.
- Epstein, Barry J. ve A. A. Mirza, Interpretation Application of International Accounting Standards, John Wiley & Sons, Inc., USA 2002.

- Ernst Young, “UFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance”, 2007. EYG No:AU0056.
- European Commission, “Analysis of Potential Effects – Report, Endorsement of UFRS 8 Operating Segments”, Brussels, 3 September 2007.
- Gücenme, Ümit ve A. P. Arsoy, “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart 2004.
- Hermann, Don ve W. B. Thomas, “Geographic Segment Disclosures Theories Findings and Implications”, The International Journal of Accounting, Vol 32, No:4, 1997.
- Herrmann, Don ve W. B. Thomas, “Reporting Disaggregated Information: A Critique Based on Concepts Statement No: 2” Accounting Horizons, Sep 1997, Vol. 11, Issue 3.
- Nichols, Nancy B. ve D. L. Street, “Segment Information: What Early Adopters Reported”, Journal of Accountancy, Vol: 187, No: 1, Jan 1999.
- Nobes, Christopher ve R. Parker, Comparative International Accounting, FT Prentice Hall, 8th ed, 2004.
- Rutherford, Brian A., Segmented Financial Information, Organization of Economic Co-operation and Development (OECD), Paris 1990.
- Sağlam, Necdet, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye Hukuk Yayınları, Mart 2007.
- Schlangen, Dirk, “International Accounting - Segment Reporting”, June 11, 2003, [http://www-public.tu-bs.de:8080/~y0020307/download/us\\_gaap\\_segment\\_reporting.pdf](http://www-public.tu-bs.de:8080/~y0020307/download/us_gaap_segment_reporting.pdf), (Erişim Tarihi: 13.05.2008.)
- Srivastava, Seema, Corporate Segment Reporting Theory and Practice, Indus Valley Publication, First Edition, Jaipur India, 2003.
- TMSK, TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı.