

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI**

**YÖNETİM AÇISINDAN
BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Nergis POROY

**Danışman
Prof. Dr. Halis ERTÜRK**

BURSA 2009

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, İşletme Bilim Dalı'nda 700714005 numaralı Nergis POROY' UN hazırladığı "Yönetim Açısından Bölümlere Göre Raporlama" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 27/10/ 2009 günü 15.00 – 17.00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin başarılı olduğuna karar verilmiştir.

İmza

Danışman
Prof. Dr. Halis ERTÜRK

İmza

İmza

Üye
Prof.Dr. Lale KARABIYIK

Üye
Prof.Dr. Yusuf ALPER

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

YÖNETİM AÇISINDAN BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

Nergis Poroy

(Yüksek Lisans Tezi)

Bölgümlere göre raporlama, işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri kolları ve coğrafi bölgelere göre bölümlere ayrılması ve her bir bölüm için ayrı olarak mali bilgilerin raporlanmasıdır. Son yıllarda sermaye piyasalarındaki globalleşme hareketleri ile birlikte birçok işletme büyüme ve faaliyet risklerini azaltmak için birden fazla sektörde veya coğrafi pazarda faaliyet göstermeye başlamıştır. İşletmelerin faaliyetlerinin ürünler, sektörler veya coğrafi alanlar yönünden çeşitlenmesi, işletmelerin genel durumunu özetleyen tek bir mali tabloya dayanarak işletme hakkında karar vermeyi güçleştirmektedir. İşletmelerin ürün ve hizmet çeşitliliğinin sonucu olarak finansal tablo kullanıcıları, işletmenin fonksiyonlarına göre oluşturulan bölümlerinin faaliyet sonuçlarına ihtiyaç duymuşlardır. Sorumluluk muhasebesi, yöneticilerin, kısıtlı olan zamanlarını en etkin biçimde kullanabilmeleri ve işletme hakkında ayrıntılı bilgilere sahip olarak etkin ve düzenli bir yönetim sağlayabilmeleri için işletmeyi merkezkaç yönetim anlayışı çerçevesinde sorumluluk merkezlerine ayıran bir sistemdir. Sorumluluk muhasebesi sistemi ve bölümlere göre raporlama, bilgi kullanıcılarının, işletme yönetiminin ve işletme bölümlerinin başarılarını değerlendirebilmelerini, işletme hakkında daha sağlıklı ve verimli bilgilere ulaşabilmelerine ve daha gerçekçi kararlar alabilmelerine olanak sağlamaktadır. Bölümlere göre raporlama ile ilgili son ulusal düzenleme “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardı, SPK’ya tabi halka açık şirketlerde 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER: Bölümlere göre raporlama, faaliyet bölümleri, sorumluluk muhasebesi, TFRS 8.

Danışmanı: Prof. Dr. Halis ERTÜRK

Sayfa Sayısı: 132

Mezuniyet Tarihi : / / 2009

**BUSINESS ADMINISTRATION MAIN SCIENCE BRANCH
BUSINESS ADMINISTRATION SCIENCE BRANCH**

SEGMENT REPORTING FOR THE PURPOSES OF MANAGEMENT

Nergis Poroy

(Master Thesis)

Segment reporting is segmentation according to industry branches and geographical region that enterprise operates and to report financial information separately for each segment. In recent years, with the globalization in capital markets many enterprises, to reduce the risk of growth and operating, starts to operate in more than one sector or geographic market. Diversification of enterprises' activities according products, sectors or geographic areas make it difficult to decide on enterprises upon a single financial statement that summarizes general situation of the enterprises. As a result of the diversity of enterprises' products and services users of financial statements needs segments' operating results which are generated by the functions of enterprises. Responsibility accounting is a system that provides managers to use their limited time most effectively and with having detailed information about enterprise to provide effective and orderly management within the framework of centrifugal management approach, separates the responsibility centers. Responsibility accounting system and segment reporting provide users of financial information to assess the success of enterprise's management and segments, to access more safer and efficient information about enterprise and to make a more realistic decisions. The latest national regulations related to the reporting segments Standard of "IFRS 8 Operating Segments" implemented in applying for the accounting periods beginning after the date of December 30th, 2008 in public companies subject to Capital Markets Board of Turkey.

KEYWORDS: segment reporting, operating segments, responsibility accounting, IFRS 8.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
ŞEKİL LİSTESİ	vii
TABLO LİSTESİ	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

1. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMANIN TANIMI VE KAPSAMI.....	3
2. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMANIN AMACI	5
3. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMANIN TARİHİ GELİŞİMİ	7
4. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....	10
4.1. Uluslararası Düzenlemeler	10
4.2. Ulusal Düzenlemeler.....	11
5. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS) 8'İN KAPSAMI	13
6. FAALİYET BÖLÜMLERİNİN BELİRLENMESİ	14
7. RAPORLANABİLİR BÖLÜMLER	18
8. ÖLÇME	25
9. AÇIKLAMA	27
10. TÜM İŞLETMEYİ KAPSAYAN AÇIKLAMALAR.....	32
10.1. Ürün ve Hizmetlere İlişkin Bilgi	33
10.2. Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi	34
10.3. Büyük Müşterilere İlişkin Bilgi.....	35
11. YÜRÜRLÜK TARİHİ VE GEÇİŞ	35

İKİNCİ BÖLÜM YÖNETİM AÇISINDAN BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

1. İŞLETME FAALİYETLERİNDE BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMANIN KULLANIMI.....	37
1.1. Bölümsel Bilgi	37
1.2. Bölümsel Bilgi İhtiyacı	41
2. BÖLÜMSSEL FAALİYET SONUÇLARININ KULLANIM ALANLARI.....	44
2.1. Yatırım Kararlarında Kullanımı	44
2.2. İşletme İçinde Kullanımı.....	48
2.3. Kredi Kararlarında Kullanımı.....	49

2.4. Devletçe Kullanımı	50
2.5. İşletmeler Arasında Karşılaştırmada Kullanımı	51
3. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA VE MERKEZKAÇ (YEREL) YÖNETİM ..	56
3.1. Yönetimsel Kontrol.....	58
3.2. Merkezkaç (Yerel) Yönetim.....	61
3.2.1. İşletmeleri Merkezkaç Yönetime Yönlendiren Faktörler	62
3.2.2. Merkezkaç Yönetiminin Yararları ve Zararları	63
3.3. Sorumluluk Alanı ve Sorumluluk Merkezi Kavramı.....	66
3.4. Sorumluluk Merkezlerinin Sınıflandırılması.....	68
3.4.1. Maliyet Merkezi.....	69
3.4.2. Gelir Merkezi	71
3.4.3. Kar Merkezi	72
3.4.4. Yatırım Merkezi.....	74
3.5. Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi.....	75
3.6. Sorumluluk Merkezlerinin Özellikleri	76
4. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA VE SORUMLULUK MUHASEBESİ.....	77
4.1. Sorumluluk Muhasebesinin Tanımı ve Amacı.....	78
4.2. Sorumluluk Muhasebesinin İşletmeler Açısından Önemi.....	80
4.3. Sorumluluk Muhasebesinin Görevleri	81
4.4. Sorumluluk Muhasebesinin Prensipleri	82
4.5. Sorumluluk Muhasebesinin Yararları	84
4.6. Sorumluluk Muhasebesi Uygulaması İle İlgili Zorluklar	87
4.7. Sorumluluk Muhasebesinde Raporlama	89
4.7.1. Sorumluluk Raporlarının Özellikleri.....	90
4.7.2. Sorumluluk Raporlarının Yararları	91
4.7.3. Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	93

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İMKB ŞİRKETLERİNDE BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA UYGULAMALARININ İNCELENMESİ

İMKB ŞİRKETLERİNDE BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA UYGULAMALARININ İNCELENMESİ.....	95
SONUÇ ve DEĞERLENDİRMELER	125
KAYNAKLAR	128

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1. Faaliyet Bölümlerinin Belirlenmesinde İzlenecek Basamaklar	18
Şekil 1.2. Raporlanabilir Bölümlerin Belirlenme Basamakları	24
Şekil 2.1. Organizasyon Şeması.....	59
Şekil 2.2. Maliyet Merkezi	69
Şekil 2.3. Kar Merkezi.....	72
Şekil 2.4. Yatırım Merkezi	74
Şekil 2.5. Soba Borusu Tipi Organizasyonlar.....	85
Şekil 2.6. Organizasyon Şeması.....	93
Şekil 3.1. Kurumsal Yönetim.....	101
Şekil 3.2. Sektörler	102
Şekil 3.3. Mali Tablo Türü	105
Şekil 3.4. Bölümlere Göre Raporlama	106
Şekil 3.5. Açıklanan Bölümler	110

TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1. Sorumluluk Merkezi Çeşitleri	69
Tablo 3.1. 01.07.2009-30.09.2009 Tarihleri Arasında İMKB 100 Hisse Senetleri Piyasası Endeksinde Yeralacak Şirketler	100
Tablo 3.2. İMKB 100 Şirketlerinde Bölümlere Göre Raporlama.....	105
Tablo 3.3. Bölümlere Göre Açıklanan Kalemler	117
Tablo 3.4. Hem Faaliyet Bölümü Hem Coğrafi Bölüm Açıklayan İşletmelerin Bölümlere Göre Açıkladıkları Kalemler	122

GİRİŞ

Bilginin kullanımını günümüzde işletmelerin varlığı ve devamlılığı açısından çok önemli bir yere sahiptir. Her şirket kendi içinde bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına eksiksiz cevap verebilmek, nitelikli bilgi sunabilmek ve daha anlaşılır mali tablolar için yoğun çaba sarf etmektedir. İşletmenin kuruluş sürecinden başlayıp üretim ve denetim sürecine kadar her aşamayı ilgilendiren raporlama süreci bu yüzden oldukça önemlidir. Raporlama, tam olarak yapılan herhangi bir iş hakkında verilmesi, bilinmesi gereken tüm bilgilerin her ihtiyaç sahibini tatmin edecek derecede sunulmasıdır. Şirketler çeşitli zaman aralıklarıyla raporlama ihtiyacı duymaktadırlar. Raporların; hızlı, güvenilir, zamanında sunulmuş ve analizinin kolay olması, yatırımcı ve diğer ilgililer açısından son derece önemlidir. İşletmeler için en önemli raporlardan biri olan mali tablolar aracılığı ile bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duydukları bilgileri elde edebilmektedirler. İşletmeler tarafından hazırlanan mali tabloların bilgi kullanıcılarınca gerek işletme bölümleri arasında gerekse diğer işletmeler ile karşılaştırılabilmesi için muhasebe standartlarına uyumlu olmaları gerekmektedir.

Küreselleşme ile birlikte işletmelerin yapıları çeşitlenerek aynı anda birden fazla pazarda faaliyet göstermeye başlamışlardır. Farklı endüstri kollarında veya farklı coğrafi pazarlarda faaliyet gösteren karmaşık yapıları işletmelerin sayısı giderek artmaya başlamıştır. İşletmelerin faaliyetlerinin ürünler, endüstriler veya coğrafi alanlar yönünden çeşitlenmesi, işletmelerin mali yapılarını özetleyen tek bir mali tabloya dayanarak işletme hakkında sağlıklı bir analiz zorlaştırmıştır. İşletmeyle ilgili çıkar gruplarının sayısının artması, finansal bilgilerin, kullanıcılar için anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve zamanında düzenlenmiş olmasının önemini artırmıştır.

İşletmelerin ürün ve hizmet çeşitliliğinin artmasının sonucu olarak, finansal tablo kullanıcıları, işletmenin her bir bölümü için ayrı olarak düzenlenmiş faaliyet sonuçlarına ihtiyaç duymaya başlamışlardır. Bölümlere göre raporlama, işletmenin çeşitli fonksiyonlarına göre bölümlere ayrılması ve her bir bölüm için ayrı olarak mali bilgilerin raporlanmasıdır.

İşletmeler arasında her gün daha da artan rekabet ve gelişen ekonomi ile birlikte işletmelerin büyüklükleri ile doğru orantılı olarak yönetimleri de zorlaşmaktadır. Bölümlere göre raporlama işletme yöneticilerinin ve mali tablo bilgi kullanıcılarının geleceğe yönelik daha doğru ve rasyonel kararlar almalarına yardımcı olmaktadır. Bölümlere göre raporlama; finansal tablo kullanıcıları tarafından işletmenin geçmiş performanslarının daha iyi anlaşılabilmesini, risk ve getirilerin daha iyi değerlendirilebilmesini ve işletme hakkında bir bütün olarak daha doğru kararlara varılabilmesini sağlamaktadır.

Çalışmanın ilk bölümde; bölümlere göre raporlama hakkında genel bilgi verilerek bölümlere göre raporlamanın amacı üzerinde durulacaktır. Bölümlere göre raporlamanın tarihi gelişimi ile birlikte bölümlere göre raporlama ile ilgili uluslararası ve ulusal düzenlemeler ele alınacaktır. Bölümlere göre raporlama ile ilgili 31.12.2008 tarihinde yürürlüğü giren “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” standardı kapsamlı olarak incelenecektir.

İkinci bölümde; yönetim açısından bölümlere göre raporlamanın önemi vurgulanmaya çalışılacaktır. İşletme faaliyetlerinde bölümlere göre raporlamanın kullanımı ve bölümsel faaliyet sonuçlarının kullanım alanları anlatılarak bölümsel bilginin önemi vurgulanacaktır. Sorumluluk merkezleri temel alınarak bölümlere göre raporlama ve merkezkaç yönetim anlayışı uygulamanın işletmelere etkileri ele alınacaktır. Bölümlere ayırma temelinde bölümlere göre raporlama ve sorumluluk muhasebesi sistemi incelenerek ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde; İMKB 100 şirketlerinin konsolide ve bireysel tabloları ele alınarak bölümsel bilgileri incelenerek ülkemizde bölümlere göre raporlama uygulamaları ile ilgili veriler değerlendirilmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

1. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMANIN TANIMI VE KAPSAMI

Son yıllarda küreselleşen ekonomilerdeki etkili gelişme ile birlikte işletmeler hem hacimleri hem de kaynakları yönünden büyümeye başlamışlardır. Birçok işletme büyüme ve faaliyet risklerini azaltmak için birden fazla alanda faaliyet göstermeye başlamıştır¹. Farklı sektörlerde veya farklı coğrafi pazarlarda faaliyet gösteren karmaşık yapılı işletmelerin sayısı giderek artmaya başlamıştır. Ekonomik çevrelerdeki değişiklikler farklı endüstriler ve farklı faaliyet kollarını değişik açılardan etkilemekte ve aynı zamanda karlılık, varlıkların getirisi ve diğer mali oranlar da farklılık göstermektedir.

Farklı iş alanlarında faaliyet gösteren işletmelerin, mali yapılarının düzenli ve sağlıklı bir şekilde analiz edilmesi oldukça zorlaşmaktadır. İşletmenin faaliyetlerinin ürünler, endüstriler veya coğrafi alanlar yönünden çeşitlenmesi, işletmenin genel durumunu özetleyen tek bir mali tabloya dayanarak işletme hakkında karar vermeyi imkansızlaştırmaktadır². Yıllık finansal tablolarla bir işletmenin bütün olarak başarısının ölçülmesi, finansal yapısının değerlendirilmesi mümkün olabilmektedir ancak, bölümlerin başarılarının ortaya konmasına ve gelecekteki başarılarının tahmin edilmesine olanak sağlamamaktadır³. Konsolide finansal bilgiler, bilgi kullanıcılarının karar almalarında etkili yeterli faydalı bilgi sağlayamamakta; işletmenin bütün bölümlerinin toplam sonuçlarını, işletme bölümlerinin ayrı ayrı performanslarını dikkate almadan göstermektedir⁴. İşletmelerin ürün ve hizmet çeşitliliğinin sonucu olarak finansal tablo kullanıcıları, işletmenin fonksiyonlarına göre oluşturulan bölümlerinin

¹ Sağlam, Necdet, “*Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2001, s. 57.

² Gücenme, Ümit - Poroy Arsoy, Aylin, “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:6, Sayı:1, Mart 2004, s. 1.

³ Poroy Arsoy, Aylin, “Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: IFRS 8”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:38, Nisan 2008, s. 178.

⁴ Hessling, Anna Karin – Jaakola, Johanna, “*Through the Eyes of Management*”, Stockholm School of Economics, Department of Accounting and Business Law, Master Thesis in Accounting and Financial Management, Fall 2007, s. 6, <http://arc.hhs.se/download.aspx?MediumId=462>, 10 Aralık 2008.

faaliyet sonuçlarına ihtiyaç duymuşlardır⁵. Bu yüzden kısa süreli raporların düzenlenmesi gereği kaçınılmaz hale gelmiştir.

Bu amaçla yıllık finansal raporlarda⁶:

- Ürün karlılığının,
- Ürünlerin pazar paylarının,
- Satış elemanlarının verimliliğinin,
- En uygun kapasitede üretimin sağlandığı bölümlerin,

karşılaştırılabilmesi için veriler elde etmek mümkün değildir. Bu verileri görebilmek için bölümlere göre raporlanmış mali bilgilere ihtiyaç vardır.

Bölümsel bilgilere, işletmelerin mali bilgilerinin analizinin daha sağlıklı sağlanması ve kredi verenlere, yatırımcılara, ortaklara ve mali analistlere yol gösterecek doğru bilgilerin sunulması açısından ihtiyaç vardır. Ayrıca bölümsel bilgiler, yöneticilerin geleceğe yönelik daha gerçekçi kararlar almalarına yardımcı olmaktadır. İşletmenin karlılığı, riski ve potansiyel büyümesi, farklı faaliyet bölümleri veya coğrafik bölümlere göre önemli ölçüde değişebildiğinden bölümsel bilgiler, gelecek nakit akımlarının bölümlerden mi yoksa toplam sonuçlardan mı kaynaklandığının tahmin edilmesine yardımcı olmaktadır⁷. Aynı zamanda bölümsel bilgiler, yatırımcıların ve diğer bilgi kullanıcılarının işletmelerin anonim şirket yapılarını ve ekonomik dinamiklerini anlamalarına yardımcı olmaktadır⁸. Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması ile bölümler bağımsız birer işletme olarak kabul edildiğinde, çeşitli işletmelerin benzer nitelikteki bölümleri arasında yapılan karşılaştırmalarda güvenilir sonuçlar elde edilebilmektedir⁹.

⁵ Öztürk, Can, “ ‘Faaliyet Bölümleri’ Konulu UFRS 8 Standardı: Eski UMS 14 ‘Bölümlere Göre Raporlama’ Standardı ile Karşılaştırmalı Bir Çalışma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1, Mart 2008, s. 172.

⁶ Gücenme - Poroy Arsoy, a.g.m., s. 2.

⁷ *European Commission*, “Endorsement of IFRS 8 Operating Segments Analysis of Potential Effects-Report”, Internal Market and Services DG, Free Movement Of Capital, Company Law and Corporate Governance Accounting, Brussels, 3 September 2007, s. 5.

⁸ Véron, Nicolas, “*EU Adoption of the IFRS 8 Standard on Operating Segments*”, 19 September 2007, s. 3, http://veron.typepad.com/main/files/EuroParl_IFRS8_Sep07.pdf, 21 Aralık 2008.

⁹ Sağlam, a.g.k., s. 79.

Bölmelere göre raporlama, işletmenin çeşitli kriterlere göre bölmelere ayrılması ve her bir bölüm için ayrı olarak mali bilgilerin raporlanmasıdır. Bölmelere göre raporlama işletmenin, farklı sektörlerdeki faaliyetleri, yabancı ülkelerdeki faaliyetleri ve ihracat satışları ve başlıca müşteri grupları hakkındaki bilgilerinin açıklanmasıdır¹⁰.

2. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMANIN AMACI

Finansal bilgilerin bölmelere göre raporlanmasının amacı, finansal tablo kullanıcılarının bölmelere ayrılmış bir işletmenin bütünü hakkında daha doğru yargılara varabilmeleri için işletmenin faaliyette bulunduğu farklı sektörlerde ve coğrafi bölgelerdeki oransal büyüklükleri, kar dağılımları ve büyüme eğilimleri ile ilgili konularda bilgi sağlamaktır¹¹.

Bölmelere göre raporlamanın amacı¹²:

- Finansal tablo kullanıcıları tarafından işletmelerin geçmiş performansının daha iyi anlaşılabilmesi,
- Risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilebilmesi,
- İşletme hakkında bir bütün olarak daha doğru karara varılabilesidir.

Yatırımcılar ve analistler, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörlerdeki ve coğrafi pazarlardaki risk ve olasılıkları tahmin etmek ile ilgilenmektedirler. Bölmelere göre raporlamanın amacı, finansal bilgi kullanıcılarına işletme ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktır. Bölümsel bilginin anlaşılması, bir bütün olarak işletmenin performansının ve potansiyelinin anlaşılmasını geliştirmektedir. Bu gelişme, yatırımcıların işletmeye özgü bilgileri dışsal bilgiler ile birleştirmeleriyle sağlanmaktadır¹³.

¹⁰ Epstein, Barry J. - Mirza, Abbas Ali, “*Interpretation and Application of International Accounting Standards*”, Wiley, IAS 2002, s. 780.

¹¹ Sönmez, Feriştah, “*11 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı- Finansal Bilgilerin Bölmelere Göre Raporlanması (UMS-14 ile Karşılaştırmalı Olarak)*”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi, Cilt:11, Sayı:1, Manisa, 2004, s. 111, <http://www.bayar.edu.tr/~iibf/dergi/pdf/C11S12004/fs.pdf>, 4 Ocak 2009.

¹² Bölmelere Göre Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 14) Hakkında Tebliğ Sıra No:24, *Resmî Gazete*, Sayı: 26097, 3 Mart 2006.

¹³ Hessling – Jaakola, a.g.m., s. 6.

Yatırımcılar işletmeye işletmenin tümünün performansı, başarısı ve geleceği üzerinden bir bütün olarak yatırım yapmaktadırlar, fakat işletmeler bölümlerden oluşmakta ve bölümler anlaşılmadan işletmenin bütünü hakkında doğru yargıya varılamamaktadır¹⁴. Bölümlere göre raporlamanın amacı ise işletmenin performansının daha iyi anlaşılabilmesi için kullanıcılara en yüksek derecede bilgi sağlamaktır.

Yatırımcılar ve yöneticiler, özellikle büyük çok uluslu şirketlerin mali analizinde işletmenin bölümleri bazında raporlanmış kar-zarar, varlık ve borç bilgilerine ihtiyaç duymaktadır¹⁵. Bu bölümsel bilgiler ile bir şirketin bölümsel verileri, diğer bir şirketin benzer bölümsel verileri ile karşılaştırılarak, şirketin başarısı hakkında bilgi edinebilmektedirler. Bu bölümsel bilgiler, dış kaynaklı bilgilerle birleştirilip analiz edildiğinde işletmenin hedeflerinin belirlenmesine yardımcı olabilmektedir. Bölümsel bilgiler, işletmenin gelecekteki karlılığının tahmin edilmesine de yardımcı olmaktadır. Bölümler, ekonomik faktörlerden farklı miktar ve açılardan etkilendiğinden, bölümlere dayalı tahminler, sonuçlara dayalı tahminlerden daha doğru sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Karlılık analizinde bölümsel bilgilerin sektöre özgü bilgilerle birleştirilmesiyle satış ve kazanç tahminlerinin doğruluğu artmaktadır.

Bu faydalarına rağmen yöneticilerin bölümsel bilgileri açıklamada isteksiz olmalarına neden olan faktörler vardır¹⁶:

- Bölümsel bilgiler, toplam sonuçlar içerisinde saklanabilecek olan zayıf performansları veya çeşitli riskleri ortaya çıkarabilmektedir.
- İşletme bölümsel başarıları, işletmenin toplam başarısı olarak gösterebilmektedir. Aslında kötü olan işletme performansı, bölümsel olarak başarılı görülebilmektedir.
- Bölümsel bilgiler, rakiplere yararlı bilgiler sağlayabilmektedir.

Sonuç olarak, bölümlere göre raporlamanın amacı, bir işletmenin, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik

¹⁴ Gücenme - Poroy Arsoy, a.g.m., s. 3.

¹⁵ Poroy Arsoy, Aylin, a.g.m., s. 178.

¹⁶ Gücenme - Poroy Arsoy, a.g.m., ss. 3-4.

ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgilerin açıklanmasıdır¹⁷.

3. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMANIN TARİHİ GELİŞİMİ

1960'lı yılların sonlarına doğru işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesiyle bazı işletmeler, bölümsel bilgilerini kendi arzularıyla yıllık mali tablolarında göstermeye başlamışlardır¹⁸. Finansal tablolarda bölümlere ayrılmış raporlama yönünde gereksinim 60'lı yılların sonunda ortaya çıkmış ve ulusal seviyede çalışmalara başlanmıştır¹⁹.

İlk resmi fakat bağlayıcı olmayan bildiri 1967 yılında Amerika'da "Muhasebe Standartları Koyucuları" tarafından bölümsel bilgileri işletmelerin gönüllü olarak açıklaması yönünde bir bölümlere göre raporlama önerisi olarak yayınlanmıştır. 1970 yılında Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC) farklı iş kollarında faaliyet gösteren işletmelerden yıllık finansal tablolarında bölümsel bilgiler istemeye başlamıştır. 1974 yılında SEC işletmelerin paydaşlara sunduğu yıllık raporların bölümsel bilgileri içermesini gerekli bulmuştur.

1973 yılında ABD'de kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB)'nin ilk çalışmalarından birisi bölüm bilgisinin raporlanması olmuştur. 1976 yılında FASB, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin finansal tablolarının anlaşılmasına, geçmiş performanslarının ve gelecekle ilgili beklentilerinin değerlendirilmesine yardım amacıyla Finansal Muhasebe Standartları (Statements of Financial Accounting Standards-SFAS) 14'ü "Mali Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması" olarak yayınlamıştır²⁰. SFAS 14, önemli finansal verilerin endüstriyel ve coğrafi bölümlere göre raporlanmasını gerekli görmüş; endüstriyel bölümleri ayrı ayrı ürün veya hizmetlere veya ürün veya hizmetlerin gruplarına

¹⁷ Öztürk, a.g.m., s. 175.

¹⁸ Epstein – Mirzai, a.g.k., s. 780.

¹⁹ Öztürk, a.g.m., s. 173.

²⁰ Marşap, Beyhan, "İşletmelerde Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması", Tutibay Yayınları, Temmuz 2001, Ankara, s. 39.

dayanarak tanımlamıştır²¹. Bu standart; 1977’de SFAS 18 “Mali Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması: Dönemsel Mali Tablolar”, 1978’de SFAS 24 “Bir Başka İşletmenin Mali Raporlarında Sunulan Mali Bilgilerin Bölüm Bilgilerine Göre Raporlanması” ve 1978’de SFAS 30 “Başlıca Müşteriler Hakkında Kamuya Açıklanması Gereken Bilgilerin Sunumu” standartları ile değiştirilmiş ve daha sonra bu standart, SFAS 94’de ara dönem raporlarına konulmuştur. SFAS 14 standardında endüstriyel bölümlere yaklaşımının uygun endüstriyel bölümlerin tanımlanmasının her işletmenin kendine bırakılması ilkesi, bazı işletmelerin bölümlerin tanımlanmasındaki bu kesinsizliği sömürmeye başlamalarına neden olmuştur. SFAS 14 standardı, işletme yönetimlerine bölümsel bilgilerin açıklanmasından kaçınmaları konusunda fazla özgürlük sağlamıştır. Yatırım Yönetimi ve Araştırma Birliği (Association for Investment Management and Research-AIMR)’in 1993 yılında yayınladığı “1990 ve sonrasında Finansal Raporlama” yazısında SFAS 14 standardı yetersiz olarak belirtilmiştir. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ve Kanada Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ACSB), bölümlere göre raporlama hükümlerini düzenleme için ortak çalışmalar yapmaya karar vermişlerdir. 3 Mayıs 1993 tarihinde SFAS 14 standardı altında, iddia edilen bölümlere göre raporlama sorunları çerçevesinde sorular içeren “İşletmeler için Bölümlere Göre Raporlama” adında bir yoruma davet yayınlanmıştır. Bunu 1995’te yayınlanan “Geçici Kararlar ve Bölümlere Göre Finansal Raporlama” izlemiştir. Bütün bu düzenlemeler özetlenerek FASB, Ocak 1996 tarihinde yeni bölümlere göre raporlama standardı için “Bir İşletme Hakkında Bölümlere Göre Raporlama” başlığında bir taslak metin yayınlamıştır²². Haziran 1997’de SFAS 14 ve SFAS 94 revize edilerek 15 Aralık 1997 tarihinden sonra yürürlüğe giren Finansal Muhasebe Standartları (Financial Accounting Standards-FAS) 131 “Bağlantılı Bilgi ve Kuralların Bölümsel İçeriği Hakkında Kamuoyu Bilgilendirme Standardı” yayınlanmıştır. Bu değişiklikte FASB ve Kanadalı Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants-

²¹ Kwon, Soo Young – Smith, David – Ettredge, Michael, “*The Effect of SFAS No. 131 on Numbers of Reported Business Segments*”, April 2000, s. 5, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=208549, 15 Şubat 2009.

²² Kwon – Smith – Ettredge, a.g.m., s. 6.

CICA) ortaklaşa çalışmışlardır²³. FAS 131, analistlerin ve diğer finansal tablo kullanıcılarının işletmeye işletmenin yönetimi gözünden bakabilmesini ve işletmenin bölümlerinin işletmenin iç yönetim raporlarına dayanarak tanımlanmasını öngören “yönetim yaklaşımı”nı benimsemektedir.

İngiltere’de bölümlere göre raporlama ile ilgili ilk talepler 1965 yılında başlamıştır²⁴. 1967 Şirketler Kanunu’nda sınırlı bölümsel veri açıklama zorunluluğu getirilmiş, daha sonra revize edilen kanunda bu şart daha da genişletilmiştir ve 1981’de resmen bölümsel bilgi finansal standartların bir parçası olmuştur. 1990 yılında Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standarts Committe-ASC) bölümlere göre raporlama ile ilgili standardı (Statement of Standard Accounting Practice-SSAP 25) yayınlamıştır²⁵.

Kanada’da ise 1979 yılında Şirketler Kanunu’nda bir düzenleme yapılarak bölüm 1700 “Bölümsel Bilgi”ye ayrılmıştır. CICA 1701’i, 1 Ocak 1998’de uygulamaya konmuştur. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD), 1976 yılında çokuluslu şirketler için bir klavuz kabul etmiş ve bu 1979 yılında revize edilmiştir. Birleşmiş Milletler Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Çalışma Grubu da bölümlere göre raporlama konusunda bir çalışma yapmıştır²⁶.

Hindistan, Japonya ve Yeni Zelanda (SSAP 23) gibi birçok ülkede de bölümlere göre raporlama standardı kabul edilerek uygulanmaya başlanmıştır.

²³ Sağlam, a.g.k., s. 60.

²⁴ Marşap, a.g.k., s. 87.

²⁵ Epstein – Mirza, a.g.k., s. 783.

²⁶ Sağlam, a.g.k., s. 63.

4. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

4.1. Uluslararası Düzenlemeler

1960'ların sonlarındaki bölümlere göre raporlama konusundaki başlangıç çalışmalarından sonra FASB 1976'da ilk donanımlı bölümlere göre raporlama standardını kabul etmiştir. Bölümlere göre raporlama alanında ilk Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 14 "Mali Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması" 1983 yılında yayınlanmıştır. Bu standardın hazırlanmasında SFAS 14'ten yararlanılmıştır. 1995 yılında kısmen yenilenmiş, 1998 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından UMS 14'ün revize edilmesi karara bağlanmıştır. SFAS 14, Uluslararası Muhasebe Standardı (International Accounting Standards-IAS) 14 ile uyumludur. SFAS 14, her bölümün genel kabul görmüş bir endüstriyel sektöre karşılık geldiği endüstri yaklaşımını temel almıştır. Bu yaklaşım ilk olarak büyük sanayiciler için geliştirilmiştir ancak zaman içinde endüstri yaklaşımının değer yaratan faaliyetlerin gözlenmesi ve anlaşılması konusunda özellikle dikey olarak bütünleşmiş olan belli gruplar için yetersiz kaldığı kanıtlanmıştır. Bunun için 1997'de FASB (SFAS 131) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) (IAS 14) standartlarını yenilemişlerdir. SFAS 131'de, faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde içsel yönetim raporları kararlarına dayanan "yönetim yaklaşımı" temel alınmıştır. Buna karşılık revize olmuş UMS 14'te ise faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde işletmenin faaliyetlerinin değişik risk düzeyleri ve potansiyel değer yaratma durumlarına dayanan "risk ve ödül yaklaşımı" temel alınmıştır²⁷.

2002 yılında Amerikan Finansal Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını birbirine yakınlaştırmak ve farklılıklarını azaltmak amacıyla FASB ve IASB arasında "Norwalk Antlaşması" imzalanmıştır. FASB ve IASB arasında yapılan çalışmalar sonunda Ocak 2006'da yayınlanan taslak metin ED 8'in yerini SFAS 131'i model alan Kasım 2006'da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)

²⁷ Véron, a.g.m., s. 4.

8 “Faaliyet Bölümleri” almıştır. UFRS 8, UMS 14 ile SFAS 131’in karşılaştırılması ile ortaya çıkan ve faaliyet bölümlenmesinde SFAS 131’in şartlarını temel alan bir standarttır²⁸.

UFRS 8 standardı, 01.01.2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmektedir. UFRS 8’in uygulanması ile UMS 14 yürürlükten kalkacaktır. Bu standardın erken uygulamasına izin verilmektedir. UFRS 8’in uygulamaya girmesine kadar olan süre içinde bölüm bilgisini raporlama gereklilikleri olan işletmeler, bu bilgileri UMS 14 “Bölümlere Göre Raporlama” standardına göre açıklamaktadır²⁹.

4.2. Ulusal Düzenlemeler

Ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren temel kuruluşlar; Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, TÜRMOB bünyesinde oluşturulan TMUDESK ve 15.12.1999 tarihinde 4487 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nda yapılan bir değişiklikle oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’dur³⁰.

Ülkemizde muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde ihtiyacı karşılamak üzere 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesinde yararlanılan muhasebe ilkelerinde tek düzeni sağlamaktır. TMUDESK, ulusal muhasebe standartlarını oluştururken, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu, Türk ekonomisi, işletmelerin yapısı ve gereksinimleri yönünde çalışmalar yapmaktadır³¹.

²⁸ Öztürk, a.g.k., s. 174.

²⁹ UFRS 8 “Faaliyet Bölümleri”,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%208.pdf>, 15 Şubat 2009.

³⁰ Marşap, a.g.k., s. 97.

³¹ Sönmez, a.g.m., s. 111.

TMUDESK tarafından bölümlere göre raporlama ile ilgili 11 Nolu “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” standardı Nisan 1996’da yayınlanmış olup 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. TMS 11, bu konudaki UMS 14 ile uyum içindedir.

Çağdaş dünya uygulamaları ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatına uyum sağlamak amacıyla Türk Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları benimsenmiş ve resmi çevirisi yapılarak Türk mevzuatının içinde yer almıştır. Zaman içerisinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’lerde yapılan değişikliklerin dünya uygulamaları ile eş zamanlı olarak Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)’na yansıtılarak TMS’nin güncelliğinin korunması hedeflenmiştir³².

1 Ocak 2009’da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) 8’in yürürlüğe girmesi ile UMS 14’ün yürürlükten kalkması dolayısıyla TMSK, standardı Türkçeleştirerek 15.07.2007 tarihli ve 26583 nolu Resmi Gazete’de yayınlamıştır. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 8 Faaliyet Bölümleri” Standardı 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmektedir. TFRS 8 Standardının uygulanmasıyla “TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama” Standardı yürürlükten kalkacaktır. İsteyen işletmeler TFRS 8’ i 31.12.2007 ve 31.12.2008 tarihli finansal tablolarında “TMS 7 Nakit Akış Tabloları”, “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar”, “TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” kapsamında standartta yer alan şekliyle uygulayabilmektedirler³³.

³² Akan, Adnan – Yüksel, Gökhan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kurumsal Raporlama, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yeni Dönem”, <http://www.vergiportali.com/doc/21122006TTKUFRS.pdf>, 3 Mart 2009.

³³ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, Resmi Gazete, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, paragraf 5.

5. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS) 8'İN KAPSAMI

TFRS 8'in temel ilkesi, "Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar." olarak ifade edilmektedir.

İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii (Chief operating decision maker-CODM) faaliyet sonuçlarını devamlı olarak ürün grubu ve coğrafi alan temeline dayanarak belirlediğinden, matris organizasyon yapısına sahip şirketlerin faaliyet bölümlerini açıkça tanımlamaları oldukça zor olmaktadır. Bunun için bölümlere ayırmada temel alınacak faaliyetlerin kararlaştırılmasında temel ilkeye bakılması gerekmektedir³⁴.

TFRS 8'in kapsamı³⁵:

- (a) (i) 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
- (ii) Finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları; ve
- (b) (i) 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

³⁴ Ernst & Young, "IFRS 8 Operating Segments: Impelementation Guidance", 2007, s. 3, [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/\\$file/IFRS%20%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/$file/IFRS%20%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf), 29 Kasım 2008.

³⁵ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, paragraf 2.

(ii) 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 tabloları olarak belirtilmiştir.

TFRS 8'in kapsamı TMS 14 ile aynıdır:

- Borç veya özkaynakları genel piyasalarda işlem gören, veya
- Herhangi bir finansal aracının genel piyasalara ihraç sürecinde olan şirketlerin bireysel ve konsolide finansal raporlarını kapsamaktadır.

Eğer bir finansal rapor hem konsolide hem de bireysel finansal tabloları içeriyorsa, bu durumda sadece konsolide finansal tablolar için bölümsel bilgi gerekmektedir³⁶.

6. FAALİYET BÖLÜMLERİNİN BELİRLENMESİ

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemlilik, muhasebe bilgisinin ihmal edilemeyecek kadar önemli olması ve bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek düzeyde olması durumunda mali tablolarda ayrı gösterilmesi gereğini ifade etmektedir³⁷. Bölümsel bilgilerin önemli olması, bilgilerin mali tablolarda bölümlere göre ayrı olarak raporlanması gereğini ortaya çıkarmaktadır. İşletmelerin finansal bilgilerinin raporlanması faaliyet bölümüne göre yapılmaktadır. **Şekil 1.1.**'de işletmelerin faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde izlenmesi gereken basamaklar gösterilmektedir. TFRS 8 standardında faaliyet bölümü, bir işletmenin³⁸:

- (a) Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,

³⁶ BDO International, "IFRS 8 Operating Segments", IFRS 8 Operating Segments, International Financial Reporting Bulletin, Issue 1, 2007, s. 3, www.bdo.at/index.php?download=3450.pdf, 10 Aralık 2008.

³⁷ Sağlam, a.g.k., s. 76.

³⁸ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, Resmi Gazete, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 5.

- (b) Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve
- (c) Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır şeklinde tanımlanmaktadır.

Bölümün kendi faaliyetlerinden hasılat elde edip harcama yapıp yapmamasına bakılmaksızın örneğin, kuruluş faaliyetleri ve işletme bölümlerinden birinin satışlarının başlıca ve yalnızca aynı işletmenin diğer bölümlerine olduğu zamanki gibi, bölümler hasılat elde edilmeden önce de faaliyet bölümleri olabilmektedir. Bunun tersine genel merkez gibi hasılat elde etmeyen veya sadece işletmenin faaliyetlerine yan kazanç sağlayan hasılatlar elde eden bölümler, faaliyet bölümü değildir³⁹. Bir işletmenin her bir ünitesinin, bir faaliyet bölümü veya bir faaliyet bölümünün parçası olması zorunlu değildir.

TFRS 8 standardı, faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde işletmenin iç yönetim raporlama sisteminin kullanılmasını destekleyen “yönetim yaklaşımı”nı benimsemektedir. “İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii” tarafından düzenli olarak gözden geçirilen içsel raporlara dayanarak faaliyet bölümleri tanımlanmaktadır.

“İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii”, belli bir ünvanı olan yönetici yerine bir fonksiyonu belirtmektedir ve işletmenin bölümlerine kaynak tahsisi ve bölümlerin performanslarının değerlendirilmesinden sorumludur⁴⁰. “İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii”, çoğunlukla “icra kurulu başkanı” (chief executive officer-CEO) veya “işletmenin günlük işlerini yürütmekle sorumlu yönetici” (chief operations officer-COO) gibi tek bir yetkili olabileceği gibi sorumlu yöneticilerden oluşan bir grupta olabilmektedir.

İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirilen işletme bölümleri olası faaliyet bölümleridir. Faaliyet

³⁹ Ernst & Young, “IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance”, a.g.e., s. 5.

⁴⁰ Öztürk, a.g.m., s. 176.

bölümlerinin belirlenmesinde kullanılan temel yöntem; işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilmek amacıyla toplanan işletme birimlerinin faaliyet sonuçlarının kapsamıdır⁴¹.

Yöneticiler, karar almak ve performans ölçmek için işletmeleri içyapılarına göre çeşitli bölümlere ayırırlar. TFRS 8 standardına göre, bölümlere göre raporlama için oluşturulan faaliyet bölümleri, içsel yönetim amaçları için oluşturulan faaliyet bölümleri ile aynı olmalıdır⁴².

Birçok işletme faaliyet bölümlerini standartta yer alan kriterlere göre belirleyebilmektedir. Ancak, örneğin işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii'nin birden fazla bölümsel bilgi seti kullanması gibi durumlarda; diğer faktörler faaliyet bölümlerinin belirlenmesini sağlayabilmektedir. Bu faktörler⁴³:

- İşletmenin her bir bileşeninin faaliyetlerinin niteliği, bunlar için sorumlu yöneticilerin varlığı ve yönetim kuruluna sunulan bilgi.
- Bir faaliyet bölümü genellikle doğrudan işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii'ne karşı sorumlu olan ve bölüm performansını tartışmak üzere işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii ile düzenli iletişim içinde olan bir bölüm yöneticisi vardır. Tek bir yönetici, birden fazla faaliyet bölümünün bölüm yöneticisi olabilir. Eğer standartta belirtilen özellikler bir kuruluşun birden fazla bileşenler grubuna uygulanırsa (hem ürün grubu hem de coğrafi bileşenler bazında), ancak bölüm yöneticilerinin sorumlu tutulduğu sadece bir grup var ise, bu bileşenler grubu, faaliyet bölümlerini oluşturur.
- İşletmeler matris yönetim yapısına sahip olduğu zaman, farklı bölüm yöneticileri iki veya daha fazla çakışan bileşenler setinden sorumlu olmaktadır ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, her iki bileşenin faaliyet sonuçlarını düzenli olarak incelemektedir. Bu durumda, işletme, faaliyet bölümlerini belirlenmek için standardın temel ilkesini dikkate almalıdır.

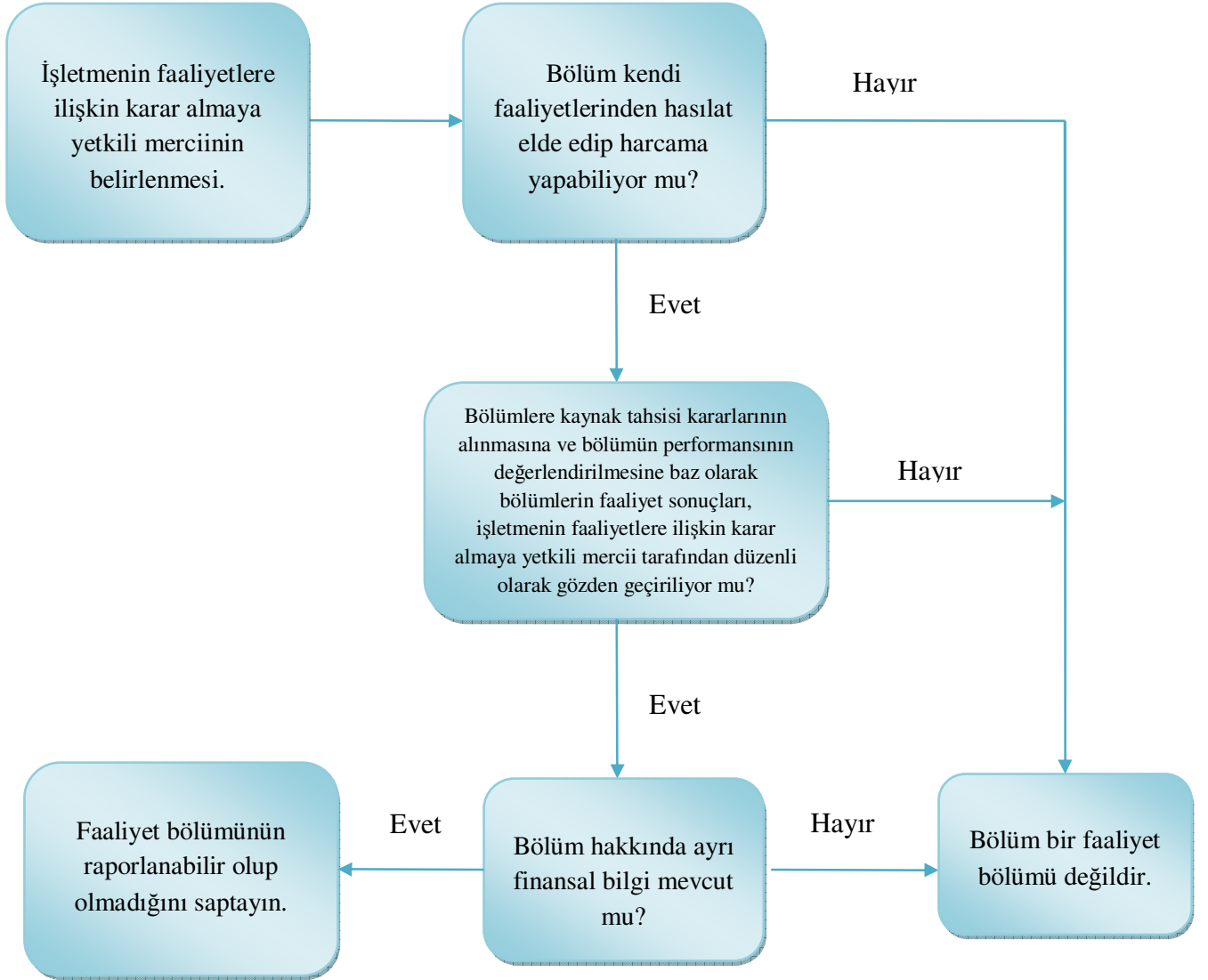
⁴¹ Ernst & Young, "IFRS 8 Operating Segments: Impelementation Guidance", a.g.e., s. 5.

⁴² Poroy Arsoy, a.g.m., s. 179.

⁴³ Ernst & Young, "IFRS 8 Operating Segments: Impelementation Guidance", a.g.e., s. 3.

Bölüm hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olması, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciinin performans değerlendirmesi ve kaynak tahsisi hakkında karar alması için mevcut olan finansal bilgilere bağlıdır. Bir bölümün faaliyet bölümü olabilmesi için bölüm faaliyet sonuçları hakkındaki finansal bilginin, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciinin kaynak tahsisi ve performansı değerlendirmesi hakkında karar verebilmesi için yeterli derecede detaylandırılmış olması gerekmektedir⁴⁴.

⁴⁴ Ernst & Young, “*IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance*”, a.g.e., s. 6.



Şekil 1.1: Faaliyet Bölümlerinin Belirlenmesinde İzlenecek Basamaklar.

(Kaynak: Ernst & Young, “IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance”, 2007, s. 4, [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/\\$file/IFRS%20%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/$file/IFRS%20%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf), 29 Kasım 2008.)

7. RAPORLANABİLİR BÖLÜMLER

TFRS 8 standardında faaliyet bölümü, bir işletmenin hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat

ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan kısmı olarak ifade edilmiştir. Raporlanabilir bölümler sadece işletme dışı hasıllara dayandırılmamakta aynı zamanda işletmenin diğer kısımları ile ilişkisi söz konusu ise işletmenin bu işlemlere ait hasıllarını da kapsamaktadır. TFRS 8 standardı ile dikey olarak bütünleşmiş faaliyetlerin ayrı bir bölüm olarak gösterilmesine izin verilerek raporlanabilir bölümler sınırlandırılmamakta ve dikey bütünleşmeye izin verilmektedir⁴⁵.

TFRS 8 standardına göre işletme, her bir faaliyet bölümüne ilişkin aşağıdaki bilgileri ayrı olarak raporlar⁴⁶:

- (a) Standartta uygun olarak faaliyet bölümü olma şartlarına göre belirlenmiş olan veya standartta belirtilen birleştirme kriterlerine uygun olarak bu bölümlerin iki veya daha fazlasının bir araya getirilmesinden elde edilen sonuçları ve
- (b) Standartta belirtilen sayısal alt sınırları (eşik değerleri) geçenleri. Standart, bir faaliyet bölümüne ilişkin ayrı bilgilerin raporlanmasını gerektiren diğer durumları belirtir.

TFRS 8 standardındaki faaliyet bölümü tanımı, TMS 14 standardındaki faaliyet bölümü tanımından farklı olmasına rağmen, işletmelerin dilerlerse iki veya daha fazla faaliyet bölümünün raporlanabilir bölüm olarak finansal raporlarda bölümsel bilgi olarak açıklanması amacıyla bir araya getirilebilmesi ilkesi, TMS 14 standardı ile aynıdır⁴⁷.

TFRS 8 standardında belirtilen birleştirme kriterlerine göre⁴⁸: 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 TFRS'nin bu temel ilkesi ile uyumlu olması, bölümlerin benzer ekonomik özelliklere sahip ve bölümlerin aşağıdaki sayılanların her biri açısından

⁴⁵ Öztürk, a.g.m., s. 181.

⁴⁶ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 11.

⁴⁷ Ernst & Young, "*IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance*", a.g.e., s. 6.

⁴⁸ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 12.

benzer olmaları durumunda, iki veya daha fazla faaliyet bölümü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilir:

(a) Ürün ve hizmetlerin niteliği;

Örneğin, bir işletme hem ayakkabıcılık alanında hem de bankacılık alanında faaliyet gösteriyor ise; bu iki faaliyet benzer ürün ve hizmet sunmaması nedeniyle aynı faaliyet bölümünde gösterilemez⁴⁹.

(b) Üretim süreçlerinin niteliği;

(c) Ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı;

Örneğin, dünyanın her tarafına ilaç dağıtan bir ilaç dağıtım firmasında, soğuk algınlığı ve gripin yoğun olarak görüldüğü ülkelere verilen ilaçlar ile tropik hastalıkların görüldüğü ülkelere verilen ilaçlar arasında farklı özellikler olduğundan bu iki müşteri sınıfına verilen ürünler aynı faaliyet bölümünde gösterilemez.

Örneğin, bütün üretim hizmetleri güney yarımkürede, bütün müşterileri kuzey yarımkürede olan bir işletmenin bölümleri hem üretim hizmetlerine hem de müşterilerinin konumlarına göre ayrılabilir. Hangi faaliyete göre ayrılacağını işletmenin raporlama yapısı belirler⁵⁰.

(d) Ürünlerini dağıtmak veya hizmetlerini sunmak üzere kullandıkları yöntemler; ve

Örneğin, hem toptancılık faaliyetinde hem de restaurant işletmeciliği faaliyetinde bulunan yemek sektöründe hizmet veren bir işletmede, toptancılıkta yüksek iş hacmi ve düşük kar; restaurant işletmeciliğinde yüksek kar ve düşük iş hacminin olduğu iki farklı ekonomik yapı söz konusu olduğundan her iki faaliyet ayrı olarak bölümlendirilir⁵¹.

(e) Uygulanabilir olması durumunda bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi düzenleyici çevrenin niteliği.

⁴⁹ IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “*IFRS 8 Operating Segments*”, <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks/>, Moscow, Russia, April 2007, s. 8, 15 Şubat 2009.

⁵⁰ IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “*IFRS 8 Operating Segments*”, a.y..

⁵¹ IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “*IFRS 8 Operating Segments*”, a.y..

Örneğin, hem bankacılık hem de enerji sektöründe faaliyet gösteren bir işletme, bu faaliyetlerden doğan ticari durumunu farklı devlet kurumlarına bildireceğinden bu iki faaliyet alanı ayrı ayrı bölümlerdir⁵².

TFRS 8 standardı “eğer ekonomik özellikleri benzer ise, iki faaliyet bölümü için aynı uzun dönem ortalama brüt kar oranı beklenebilir.” diyerek “benzer ekonomik özellikler” kavramının anlamını ayrıntılı olarak göstermemiştir. Bu bir bakıma “eğer faaliyet bölümleri benzer uzun dönem başarı gösteriyor ve birleştirme kriterlerine uyuyorlarsa birleştirilebilirler.” esasına dayanan TMS 14 standardı ile aynı şeyi söylemenin dolaylı yoludur⁵³.

Faaliyet bölümlerinin benzer uzun dönem ortalama brüt kar oranına sahip olup olmadıklarına karar verirken işletmeler, bölümlerin geçmiş, bugünkü ve gelecek performanslarını dikkate almalıdırlar. Örneğin, son 5 yıldır benzer brüt kar oranına sahip iki faaliyet bölümünü incelendiğinde: İçinde bulunulan senede bir depoda meydana gelen yangın sonucunda büyük ölçüde stokların azalması sadece bir faaliyet bölümünün brüt kar oranını etkileyecektir. Bu örnekte, cari yılda iki faaliyet bölümünün brüt kar oranı önemli ölçüde farklı olurken, depo yangını taban faaliyetleri veya faaliyet bölümlerinin karlılıklarını değiştirmediğinden geçmiş performansın gelecekte korunması beklenecektir. Bu durumda, iki faaliyet bölümü için hala benzer ekonomik özelliklere sahip oldukları düşünülebilmektedir⁵⁴.

TFRS 8 standardı, faaliyet bölümlerinin benzer ekonomik özelliklerine delil olarak benzer uzun dönem brüt kar oranlarını öne çıkarırken, diğer ölçütler de bu kriterleri oluşturmak için kullanılabilir. Örneğin, eğer “işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii” performans değerlemesi ve kaynak tahsisinde diğer anahtar ekonomik özellikleri temel alıyorsa; satış ölçümleri, yatırım getirisi veya faiz öncesi kazanç, vergiler ve amortisman gibi diğer standart endüstriyel ölçümler brüt kar oranından daha uygun olabilir. Faaliyet bölümlerinin birleştirilebilir olup olmadığının belirlenmesinde önemli yer tutan değerlendirme sonuçları, her bölümün bilgilerine ve şartlarına bağlı olarak yapılmaktadır.

⁵² IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “*IFRS 8 Operating Segments*”, a.g.e., s. 9.

⁵³ Ernst & Young, “*IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance*”, a.g.e., s. 6.

⁵⁴ Ernst & Young, “*IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance*”, a.g.e., s. 7.

İşletme yönetimleri bölümlerin benzer ekonomik faaliyetlere sahip olup olmadıklarına karar verirken ilgili bütün faktörleri dikkate almalıdır. İşletme yönetimleri finansal performans ölçütlerini gözden geçirdikleri ve bölümleri karşılaştırdıkları zaman sadece nicel sonuçları değil, aynı zamanda bölümlerin ekonomik özelliklerinin benzer olup olmadığı kararına ulaşmadan önce sonuçların benzer olup olmama nedenlerini dikkate almaları gereklidir. İşletme yönetimleri aşağıda yer alan maddeleri göz önünde bulundurmalıdır⁵⁵:

- “Benzer ekonomik özellikleri”ni gösteremeyen bir işletme, faaliyet bölümlerini “birleştirme kriterleri”ne dayanarak birleştiremez.
- Ürün büyüme eğilimleri, brüt kar oranı ve ürün hakkında uzun dönem yönetim beklentileri gibi çeşitli faktörleri dikkate almak önemlidir.
- Yıllara yaygın hem geçmiş hem de gelecek finansal performanslar dikkate alınmalıdır.
- Bölümlere göre raporlama, web siteleri ve finansal tablolar dışında sunulan diğer finansal bilgiler gibi diğer genel bilgiler ve açıklamalar ile uyumlu olmalıdır.
- Yönetim, bölümlerin ekonomik olarak benzer olduğu hakkındaki görüşünü belgelemelidir.

Şekil 1.2.'de raporlanabilir bölümlerin belirlenmesinde izlenecek basamaklar gösterilmektedir. TFRS 8 standardında belirtilen sayısal alt sınırlara göre⁵⁶: İşletme, aşağıdaki sayısal alt sınırlarından herhangi birini karşılayan faaliyet bölümüne ilişkin bilgiyi ayrı raporlar:

- (a) İşletme dışı müşterilere yapılan satışlar ve bölümler arası satışlar veya transferler de dahil olmak üzere, raporlanan hasılatının, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin toplam hasılatının yüzde 10'unu veya daha fazlasını oluşturması.
- (b) Raporlanan karının veya zararının mutlak tutarının,

⁵⁵ Pricewaterhousecoopers, “A practical guide to segment reporting”, September 2008, s. 20, http://www.pwc.com/en_GX/gx/ifrs-reporting/pdf/segment-reporting.pdf, 17 Şubat 2009.

⁵⁶ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 13.

- (i) Zarar bildirmemiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış karının, ve
 - (ii) Zarar bildirmiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış zararının, mutlak rakamlarla, yüzde 10'u veya daha fazlası olması.
- (c) Varlıklarının, tüm faaliyet bölümlerinin toplam varlıklarının yüzde 10'u veya daha fazlası olması.

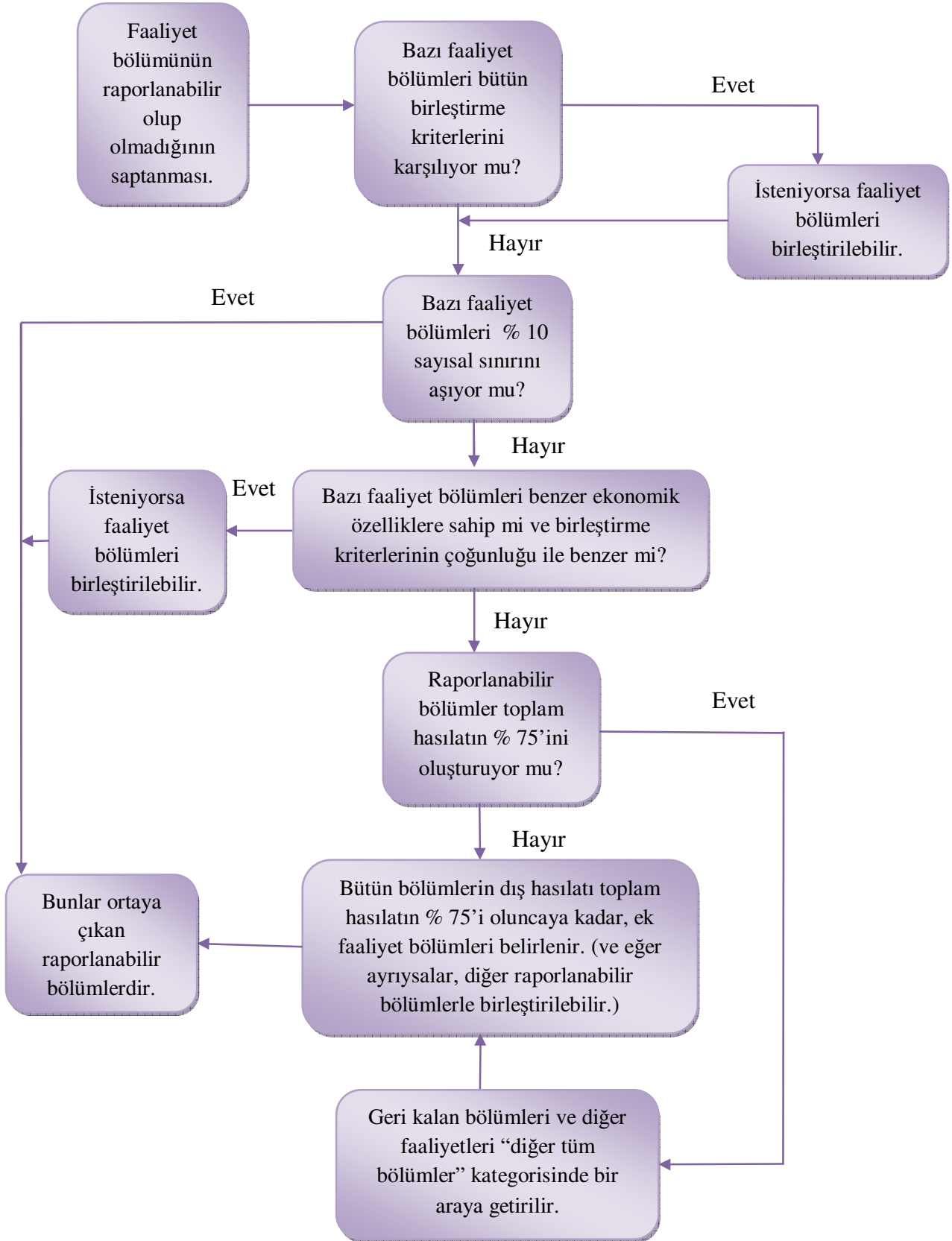
Yönetimin bölüme ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcıları için faydalı olacağına inanması durumunda, yukarıdaki sayısal alt sınırlardan herhangi birini karşılamayan faaliyet bölümlerini raporlanabilir bölümler olarak değerlendirilebilir ve bunlara ilişkin bilgiler ayrı olarak açıklanabilir.

Faaliyet bölümlerinin benzer ekonomik özellikler taşıması ve birleştirme kriterlerinin çoğunluğunu paylaşmaları durumu ile sınırlı olmak üzere, işletme, sayısal alt sınırları karşılamayan faaliyet bölüm bilgileri ile sayısal alt sınırları karşılamayan diğer faaliyet bölüm bilgilerini, bir raporlanabilir bölüm oluşturmak üzere birleştirebilir.

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, ek faaliyet bölümleri, sayısal alt sınırlarda yer alan kriterleri karşılamasalar dahi, raporlanabilir bölüm olarak tanımlanır.

Raporlanabilir olmayan diğer işletme faaliyetlerine ve faaliyet bölümlerine ilişkin bilgiler bir araya getirilir ve standardın gerektirdiği bölümlerden ayrı olarak "diğer tüm bölümler" kategorisi altında açıklanır. "Diğer tüm bölümler" kategorisine dahil olan hasılat kaynakları açıklanır.

İşletmenin ayrı olarak açıklama yaptığı raporlanabilir bölüm sayısında, bu sayının üstüne çıkıldığında bölüm bilgisinin aşırı ayrıntılı hale geldiği durumlarda bir uygulama sınırı konulabilir. Kesin bir sınır belirlenmemiş olmasına rağmen, raporlanabilir olan bölümlerin sayısı 10'un üzerine çıktıkça, işletme, uygulama sınırına ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmelidir.



Şekil 1.2: Raporlanabilir Bölümlerin Belirlenme Basamakları

(Kaynak: Ernst & Young, "IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance", 2007, s. 8, [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/\\$file/IFRS%208%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/$file/IFRS%208%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf), 29 Kasım 2008.)

8. ÖLÇME

Bölüm ile ilgili raporlanan her bir kalemtedeki tutar, bölüme ilişkin kaynak tahsisi kararlarının alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii raporlanan tutardır. İşletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında yapılan düzeltme ve ayarlamalar; hasılatların, giderlerin, kazançların veya zararların dağıtımını, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından bölümün kar veya zarar tutarına dahil edilmeleri durumunda, bölüm kar veya zararının belirlenmesine dahil edilir. Benzer şekilde, ilgili bölüm için sadece işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından kullanılan bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümünde yer alan varlık ve borçlar raporlanır. Eğer tutarlar raporlanan bölüm kar veya zararına, varlıklarına veya borçlarına dağıtılıyor ise, bu tutarlar, mantık esasına göre dağıtılır⁵⁷. Yani söz konusu düzeltme tutarları, bölüme ilişkin kalemlere orantısal olarak dağıtılır.

İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii bölüm performansını değerlendirirken ve kaynakların nasıl tahsis edileceğine karar verirken, faaliyet bölümünün kar veya zararının, bölüm varlıklarının veya borçlarının sadece tek bir ölçümünü kullanıyorsa; bölüm kar veya zararı, varlıkları ve borçları bu ölçüme göre raporlanır. İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii faaliyet bölümünün kar veya zararı, bölüm varlıkları veya borçları için birden fazla ölçüm kullanıyorsa, raporlanan ölçümler; yönetimin, işletmenin finansal tablolarında karşılık gelen tutarların ölçümünde kullanılanlar ile en uyumlu ölçüm ilkelerine göre belirlendiğine inandığı ölçümler olmalıdır⁵⁸.

TFRS 8 standardı tarafından gerekli kılınan “ölçme yaklaşımı”nın kullanan işletme için yararı; bilgi sağlamada hızlı ve kolay olmasıdır⁵⁹. Standartta gerekli bölüm bilgilerinin tek bir şekilde ölçümü benimsenmektedir.

⁵⁷ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 25.

⁵⁸ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 26.

⁵⁹ Ernst & Young, “*IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance*”, a.g.e., s. 9.

Açıklanacak tutarlar, sadece işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciinin değerlendirmelerine dayanan tutarlar olduğu kadar, TMS 14 standardına göre raporlanan bölümsel bilgilerden farklı olarak, TFRS'ye uygun olarak ölçülemeyebilmektedir. TFRS 8 standardına göre, raporlanabilir bölüm tutarları bölümsel bazda değil bir bütün olarak TFRS'ye uygun işletme tutarları ile mutabakat sağlamalıdır. Bu yüzden, finansal tablo kullanıcıları açısından TMS 14 standardı ile karşılaştırıldığında TFRS 8 standardındaki ölçme yaklaşımı, işletmeler tarafından sunulan bölümsel bilgilerin benzer endüstriler ile karşılaştırılabilirliğini azaltabilmektedir⁶⁰.

İşletme, her bir raporlanabilir bölüm için, bölüm kar veya zararının, bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümlerinin açıklamasını sağlamalıdır. TFRS 8 standardına göre işletme aşağıdakileri, asgari ölçüde, açıklar⁶¹:

- (a) Raporlanabilir bölümler arasında gerçekleşen herhangi bir işlem için muhasebeleştirme esası.
- (b) Raporlanabilir bölümlerin kar veya zararlarının ölçümü ile işletmenin vergi yükü veya gelirinden ve durdurulan faaliyetlerinden* önceki kar 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.
- (c) 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.
- (d) Raporlanabilir bölümlerin borçları ile işletme borçlarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği. Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve

* Durdurulan faaliyetler, işletmenin kullanımdan çekilecek duran varlıklarını (veya elden çıkarılacak varlık grupları); ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılacak duran varlıklarını (veya elden çıkarılacak varlık grupları) ile satılmayıp faaliyetine son verilecek olan duran varlıklarını (veya elden çıkarılacak varlık gruplarını) içermektedir.

⁶⁰ Ernst & Young, "IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance", a.g.e., s. 9.

⁶¹ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, Resmi Gazete, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 27.

raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak gerçekleştirilen borçların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.

- (e) Raporlanan bölümün kar veya zararının tespitinde kullanılan ölçüm yöntemlerinde geçmiş dönemlere göre gerçekleşen herhangi bir değişikliğin niteliği ve bu değişikliklerin bölüm kar veya zararının ölçümü üzerindeki etkisi.
- (f) 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.

TMS 14 standardından farklı olarak, TFRS 8 standardı, bölüm geliri, bölüm gideri, bölüm sonucu, bölüm varlıkları ve bölüm yükümlülükleri gibi kavramları tanımlamamaktadır; fakat her bir faaliyet bölümü için bölüm kar ve zararının, bölüm varlık ve yükümlülüklerinin nasıl ölçüldüğünün açıklanmasını istemektedir. Bölüm ile ilgili kavramlarda “tanımlayıcı” yerine “açıklayıcı” bir yaklaşım benimsemektedir. Sonuç olarak, TFRS 8 standardında işletmeler, içsel raporlama uygulamaları ile sınırlı olduğundan, bölüm kar veya zarar içeriklerinin belirlenmesinde daha ihtiyatlı olmalıdırlar⁶².

9. AÇIKLAMA

TFRS 8 standardına göre; bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar⁶³. TFRS 8 standardında bölümlere göre raporlama, faaliyet bölümlerine dayandığından bu standart açıklamalarda ek bilgilere yer verilmesini istemektedir⁶⁴. Genel anlamda detaylı bilgilendirme esasını benimsemektedir.

⁶² Deloitte, IAS Plus, “*IFRS 8 Operating Segments*”, December 2006, Special Edition, s. 1, <http://www.iasplus.com/iasplus/0612ifrs8.pdf>, 2 Mart 2009.

⁶³ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 20.

⁶⁴ Öztürk, a.g.m., s. 190.

TFRS 8 standardının gerekli gördüğü açıklamalar⁶⁵:

1. Genel bilgi temelinde gerekli görülen açıklamalar:
 - a) Teşkilatlanma esasları da dahil olmak üzere (örneğin, yönetimin işletmeyi; ürün ve hizmet farklılıkları, coğrafi bölgeler, düzenleyici çevreler veya değişik unsurların kombinasyonu çerçevesinde teşkilatlandırmayı tercih edip etmediği ve faaliyet bölümlerinin birleştirilip birleştirilmediğini) işletmenin raporlanabilir bölümlerinin belirlenmesinde kullanılan faktörler, ve
 - b) Her bir raporlanabilir bölümün hasılatının elde edildiği ürünlerin ve hizmetlerin türü.
2. Her bir raporlanabilir bölümün kar veya zarar, varlık ve borçlarına ilişkin bilgileri içeren açıklamalar:
 - a) Kar veya zararın tutarı
 - b) Toplam varlıkların tutarı
 - c) Borç tutarı düzenli olarak işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili merciiye sunuluyorsa, borçların tutarı
 - d) Aşağıda belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm kar veya zararının ölçümüne dahil ediliyorsa ya da bölüm kar veya zararının ölçümüne dahil edilmese bile işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili merciiye düzenli olarak sunuluyorsa:
 - i. İşletme dışı müşterilerden elde edilen hasılatlar
 - ii. İşletme içinde diğer faaliyet bölümleri ile işlemlerinden elde edilen hasılatlar
 - iii. Faiz geliri ve gideri (Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edilmediği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas almadığı sürece, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için faiz gelirini faiz

⁶⁵ Ernst & Young, "IFRS 8 Operating Segments: Implementation Guidance", a.g.e., s. 10.

giderlerinden ayrı raporlar. Bu durumda işletme, bölümün faiz gelirlerini faiz giderlerinden çıkartarak net olarak raporlayabilir ve bu şekilde raporladığını açıklar.)

- iv. Amortisman ve itfa payları
 - v. TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” uyarınca açıklanan önemli gelir ve gider kalemleri
 - vi. İşletmenin; özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının kar veya zararında bulunan payı
 - vii. Vergi gideri veya geliri, ve
 - viii. Amortisman ve itfa payları dışında önemli nakit dışı kalemler.
- e) Aşağıda belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm varlıklarına ilişkin ölçüme dahil edildiyse veya bölüm varlıklarına ilişkin ölçüme dahil edilmese dahi işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciiine düzenli olarak sunuluyorsa⁶⁶:
- i. Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırım tutarı, ve
 - ii. Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrasında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar (TMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar”) ve sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklara eklenen tutarları.
3. Bölümsel bilginin ölçümü temelinde gerekli görülen açıklamalar:
- a) Raporlanabilir bölümler arasında gerçekleşen herhangi bir işlem için muhasebeleştirme esası
 - b) Eğer standartta belirtilen mutabakatlarda kolay anlaşılamiyorsa, raporlanabilir bölüm bilgilerinde aşağıdaki tutarların ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği ve TFRS’ye uygun olarak işletmenin mali tablolarındaki aynı tutarlar:
 - i. Durdurulan faaliyetlerden ve vergi gelirinden önceki kar veya zarar

⁶⁶ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 24.

- ii. Varlıklar
- iii. Borçlar

Muhasebe politikaları farklılıkları, ölçme farklılıkları, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan, ortak giderlerin veya ortak kullanılmış veya paylaştırılmış varlıklar ve borçların ayrı bölümlere dağıtımına ilişkin politikaları içerebilir.

- c) Eğer varsa, raporlanan bölümün kar veya zararının tespitinde kullanılan ölçüm yöntemlerinde geçmiş dönemlere göre gerçekleşen herhangi bir değişikliğin niteliği ve etkisi.
- d) Raporlanabilir bölümlere yapılan asimetrik tahsislerin niteliği ve etkisi. Örneğin, bir işletme, ilgili amortismanına tabi varlıkları ilgili bölüme tahsis etmeden amortisman giderlerini bir bölüme tahsis edebilir.

TMS 14 standardında bölüm bilgilerinin sunulmasında muhasebe politikalarına bağlı kalınırken, TFRS 8 standardında her bir raporlanabilir bölüm için yukarıda ifade edilen her kalemin tutarı açıklanmaktadır⁶⁷.

TFRS 8 standardına göre; işletme aşağıdakilerin tümüne ilişkin mutabakatları sağlar⁶⁸:

- (a) Raporlanabilir bölümlerin hasılatının toplamının işletme hasılatı ile mutabakatı.
- (b) Raporlanabilir bölümlerin kar veya zarar tutarlarının toplamının, vergi giderinden (vergi gelirinden) ve durdurulan faaliyetlerden önce işletme kar veya zararı ile mutabakatı. Ancak, işletme, raporlanabilir bölümlere vergi gideri (vergi geliri) gibi kalemleri tahsis ederse, işletme, bölümlerin kar veya zararlarının toplamı ile işletmenin bu kalemlerden sonraki kar veya zararının mutabakatını yapabilir.

⁶⁷ Öztürk, a.g.m., s. 185.

⁶⁸ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 28.

- (c) Raporlanabilir bölümlerin varlıkları toplamının işletme varlıkları ile mutabakatı.
- (d) Eğer bölüm borçları standarda göre raporlanmış ise, raporlanabilir bölümlerin borçları toplamının işletme borçları ile mutabakatı.
- (e) Açıklanan bilginin diğer her önemli kalemi için raporlanabilir bölümlerin tutarlarının 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 kar veya zararının işletmenin kar veya zararıyla mutabakatı için ihtiyaç duyulan her bir önemli düzeltme tutarı ayrı ayrı belirtilmeli ve açıklanmalıdır.

TFRS 8'e göre geçmişte raporlanan bilgilerin yeniden düzenlenmesi konusundaki açıklamalar şöyledir⁶⁹:

Bir işletmenin, işletme içi organizasyon yapısını raporlanabilir bölümlerinin bileşiminin değişmesine neden olacak şekilde değiştirmesi durumunda, ara dönemler de dahil olmak üzere geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgiler; gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece yeniden düzenlenir. Bilginin mevcut olup olmadığı ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyete sahip olup olmayacağı belirlenmesi, her bir açıklanan kalem için yapılır. İşletmenin raporlanabilir bölümlerinin bileşimindeki bir değişimi takiben, işletme, daha önceki dönemlerde bölüm bilgilerine karşılık gelen kalemleri yeniden düzenleyip düzenlemediğini açıklar.

Bir işletmenin, işletme içi organizasyon yapısını raporlanabilir bölümlerinin bileşiminin değişmesine neden olacak şekilde değiştirmesi durumunda ve ara dönemler de dahil olmak üzere geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgiler bu değişimi yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmemiş ise, işletme, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu

⁶⁹ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 29-30.

olmadığı sürece, cari döneme ilişkin bölüm bilgilerini, değişimin gerçekleştiği yılda hem eski bölümlendirme hem de yeni bölümlendirme esasına göre açıklar.

10. TÜM İŞLETMEYİ KAPSAYAN AÇIKLAMALAR

TMS 14 standardına göre raporlamada işletmeler, faaliyet veya coğrafi bölümlerinden birini birincil (temel) bölüm diğerini ise ikincil bölüm olarak belirlemektedir. İşletmenin coğrafi veya faaliyet bölümlerine verdiği öneme ve bölümlerin işletmenin risk ve getirilerini etkilemelerine bağlı olarak bölümler birincil ya da ikincil bölüm olarak ayrılmaktadır. İşletmenin risk ve getirileri daha çok ürettiği ürün ve hizmetlerden kaynaklanıyorsa bu durumda birincil bölüm faaliyet bölümü; ikincil bölüm ise coğrafi bölüm olarak raporlanmaktadır. Aynı şekilde, işletmenin risk ve getirileri daha çok işletmenin farklı ülkelerde veya coğrafi bölgelerde faaliyet göstermesinden kaynaklanıyorsa birincil bölüm coğrafi bölüm olurken; ikincil bölüm ise faaliyet bölümü olarak raporlanmaktadır. İkincil bölümler daha az açıklama gerektirmektedir. Birincil bölüm bilgileri, ikincil bölüm bilgileri ile desteklenmiş olmaktadır⁷⁰.

TFRS 8 standardında ise TMS 14 standardının aksine bütüncül bir yaklaşım benimsenmiştir.

TFRS 8 standardına göre; gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, ki böyle olması halinde bu durum açıklanır, bir işletmenin, işletmenin bütününe kapsayan ürün ve hizmetlere, coğrafi bölgelere ve büyük müşterilere ilişkin bilgileri açıklaması; tek bir raporlanabilir bölümü olan işletmeler de dahil olmak üzere, bu TFRS hükümlerine tabi tüm işletmeler için geçerlidir. Bazı işletmelerin işletme faaliyetleri, ilgili ürünlerdeki ve hizmetlerdeki veya faaliyette bulunulan coğrafi bölgelerdeki farklılıklar esasına göre organize edilmemiştir. Bu şekildeki bir işletmenin raporlanabilir bölümleri, esas olarak geniş aralıktaki farklı ürün ve hizmetlerden elde

⁷⁰ Öztürk, a.g.m., s. 177.

edilen hasılatı raporlayabilir veya işletmenin birden fazla raporlanabilir bölümü, esas olarak aynı ürün ve hizmetleri sunabilir. Benzer şekilde, işletmenin raporlanabilir bölümleri, farklı coğrafi bölgelerde varlıkları elinde tutuyor, farklı coğrafi bölgelerde olan müşterilerinden elde ettiği hasılatı raporluyor veya işletmenin birden fazla raporlanabilir bölümü aynı coğrafi bölgede faaliyet gösteriyor olabilir. Ürün ve hizmetlere, coğrafi bölgelere ve büyük müşterilere ilişkin bilgiler, sadece bu TFRS kapsamında gerekli olan raporlanabilir bölüm bilgilerinin bir parçası olarak sağlanmadığı durumda sunulur⁷¹.

Özetle, TFRS 8 standardı raporlanabilir bölüm bilgilerinin yanında ürün ve hizmetlere, coğrafi bölgelere ve büyük müşterilere ilişkin bilgileri raporlanabilir bölüm bazında değil de işletmenin bütününe kavrayacak şekilde açıklanmasından yanadır⁷². Bu bilgiler mevcut ise ve bilgilerin hazırlanması aşırı maliyetli değil ise finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını istemektedir.

TFRS 8 standardının gerekli gördüğü açıklamaların çoğu, hazırlanmalarında minimum ölçüde zaman ve emek gerektiren, işletme içinde kolay ulaşılabilir bilgilerden oluşmaktadır. Buna rağmen, finansal tablolarda ve ortak açıklamalarda TFRS tutarlarına uygun olarak görünmeleri için bölümsel bilgilerin mutabakatlarının hazırlanmasında daha çok emek gerekebilmektedir⁷³.

10.1. Ürün ve Hizmetlere İlişkin Bilgi

TFRS 8 standardına göre⁷⁴:

Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, ki böyle olması halinde bu durum açıklanır, işletme, her bir ürün ve hizmet veya her bir benzer ürün ve hizmetler grubu

⁷¹ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 31.

⁷² Öztürk, a.g.m., s. 177.

⁷³ Ernst & Young, "*IFRS 8 Operating Segments: Impelementation Guidance*", a.g.e., s. 11.

⁷⁴ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 32.

için dış müşterilerden elde edilen hasılatı raporlar. Raporlanan hasılat tutarları, işletmenin finansal tablolarını hazırlamak üzere kullanılan finansal bilgilere dayanır.

10.2. Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi

TFRS 8 standardına göre⁷⁵:

Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, işletme aşağıdaki coğrafi bilgileri raporlar:

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

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

⁷⁵ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmî Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 33.

10.3. Büyük Müşterilere İlişkin Bilgi

TFRS 8 standardına göre⁷⁶:

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

11. YÜRÜRLÜK TARİHİ VE GEÇİŞ

“TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardı 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmektedir. Standardı erken benimsemeye izin verilmektedir. TFRS 8 Standardının uygulanmasıyla “TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama” Standardı yürürlükten kalkmaktadır. İsteyen işletmeler, TFRS 8 standardını 31.12.2007 ve 31.12.2008 tarihli finansal tablolarında uygulayabilmektedirler.

TFRS 8 standardı geçiş hükümlerine göre⁷⁷:

İlk uygulama yılı için karşılaştırmalı bilgi olarak raporlanan geçmiş yıllara ilişkin bölüm bilgileri, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının

⁷⁶ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmi Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 34.

⁷⁷ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmi Gazete*, Sayı: 26583, 15 Temmuz 2007, madde 36.

aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, bu TFRS hükümlerine uygunluk sağlayacak şekilde yeniden sunulur.

İKİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM AÇISINDAN BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

1. İŞLETME FAALİYETLERİNDE BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMANIN KULLANIMI

1.1. Bölümsel Bilgi

Bilgi, yöneticilerin planlama ve kontrol etmede yararlandıkları verilerin karar alma sürecinde kullanılmak üzere kullanıcı açısından daha anlamlı ve ihtiyaca uygun hale getirilmiş şeklidir. Bilginin kullanıcılar açısından yararlı olabilmesi için yeterli bir kalite düzeyinde olması gerekmektedir. Kalitesiz bilgi, bilginin kullanım değerini azaltmaktadır¹. Bilginin kullanıcıların ihtiyaçlarına tam olarak cevap verebilmesi için;

- Tam,
- Güvenilir,
- Zamanlı ve
- İhtiyaca uygun,
olması gerekmektedir.

Politik, sosyal ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak büyüyen ve çeşitlenen işletme faaliyetleri, hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarının daha ayrıntılı bilgiye ihtiyaç duymalarına neden olmuştur. İşletmelerin hedeflerine ulaşabilmeleri, geçmişlerini değerlendirebilmeleri, gelecekle ilgili yatırımlarını planlayabilmeleri ve kaynaklarını doğru şekilde dağıtabilmeleri için finansal bilgiye ihtiyaçları vardır². Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre finansal bilginin kullanıcılarına yararlı olabilmesi için;

- Anlaşılır,
- Zamanlı,

¹ Marşap, a.g.k., ss. 7-8.

² Marşap, a.g.k., ss. 11-12.

- İhtiyaca uygun,
- Güvenilir,
- Karşılaştırılabilir,
olması gerekmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Boards-IASB), finansal raporlarda sağlanan bilginin bilgi kullanıcılarına karar alma konusunda yararlı olması gerektiğini ve finansal raporları, içerdikleri bilgilerin yararlı kıldığını savunmaktadır.

Bilginin zamanlı olması kavramı; bilginin, bilgi kullanıcılarının kararlarını büyük olasılıkla etkileyeceği zaman periyodunda sağlanması gereğini ifade etmektedir³.

Bilginin anlaşılabilir olması kavramı; finansal bilginin, makul düzeyde ticari ve ekonomik faaliyetler ve ekonomi bilgisi olan ve bilgileri çalışmaya istekli bilgi kullanıcıları tarafından anlaşılabilir düzeyde sunulmuş olması gereğini ifade etmektedir⁴.

Bilginin ihtiyaca uygun olması kavramı; finansal tablolardaki bilgilerin, bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkilediği zaman ihtiyaca uygun olduğunu ifade etmektedir⁵. Bilgi, bilgi kullanıcılarının kararlarını, işletmenin geçmişi, geleceği ve bugününe bağlı değerlendirmelerine yardım ederek etkilemektedir.

Bilginin güvenilir olması kavramı; finansal tablolardaki bilgilerin, maddi hatalardan ve ön yargıdan arındığı ve bilgi kullanıcılarına olayları ve raporları aynen yansıttığında güvenilir olabildiğini ifade etmektedir. Bilgi kullanıcılarının kararlarını bilinçli olarak belli bir yönde etkilemeye yöneltmiş bilgiler güvenilir olmaktan çıkmaktadır⁶.

Bilginin karşılaştırılabilir olması kavramı; finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilirliğe uygun olması gereğini ifade etmektedir. İşletmeler zaman içinde finansal pozisyonlarını ve performanslarındaki değişimleri takip etmek ve tanımlamak

³ Hessling – Jaakola, a.g.m., s. 6.

⁴ IASB Framework, www.iasplus.com/standard/framework.htm , paragraf 25.

⁵ IASB Framework, a..g.e., paragraf 26-28.

⁶ IASB Framework, a..g.e., paragraf 31-32.

için finansal tablolarını hem işletmenin geçmiş yıllarındaki tablolarıyla hem de diğer işletmeler ile karşılaştırmaktadır⁷.

İşletmelerin finansal bilgi kullanıcıları; işletme sahipleri, ortakları, potansiyel yatırımcılar ve işletmeye kredi sağlayan kişi ve kuruluşlar başta olmak üzere işletme yöneticileri, işletme çalışanları, mali analistler, menkul kıymet borsaları, sendikalar ve devlet olarak sıralanabilmektedir.

Bilgi kullanıcılarının isteklerinin kolay elde edilememesine rağmen, çoğu zaman bilgi kullanıcıları analistlerle birlikte, özel analitik tekniklerini gözetmek için özellikle gerçekten ne istediklerini saklamaktadırlar. Standart finansal durum raporları, işletmelerin karlılık ve risklerini değerlendirmeye yaramaktadır ve kapsamı şunlardır⁸:

- Karlılık, kısa dönem likidite riski ve uzun dönem likidite riski rasyo analizleri,
- Raporlanmış verilerin faaliyet veya mali kaynaklı olup olmamasına göre ayrılması,
- Farklı muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş kalemlerin aynı temele göre değiştirilmesi; örneğin, LIFO'ya (Last In First Out-Son Giren İlk Çıkar) göre düzenlenmiş satılan mal maliyeti ve stokların FIFO'ya (First In First Out-İlk Giren İlk Çıkar) göre yeniden belirlenmesi,
- Bilanço dışı finansman konularında düzenlemeler yapılması; örneğin, faaliyet kiralamasının olumlu aktifleştirilmesi, al yada sat (take-or-pay) ve üretilen iş (throughput) sözleşmeleri, yetersiz emeklilik fonu planları.

Analistlerin referanslarının temeli gelecek olduğundan, değerlendirme modellerine girdi olan nakit akış veya gelir tahminlerini üretmek yerine; tahmin yapmaya ve geçmiş bilgileri yukarıdaki araçlar ve analitik teknikler ile harmanlamaya ihtiyaçları vardır.

İşletmelerin sürekli olarak büyümesi ve faaliyet alanlarının çeşitlenmesi, finansal bilgi kullanıcıları tarafından bilgilerin analiz edilmesini ve işletme hakkında

⁷ IASB Framework, a..g.e., paragraf 39-42.

⁸ Paul, Jack W.- Largay, James A., “ Does the “management approach” contribute to segment reporting transparency?”, Leigh University, *Business Horizons*, 2005, s. 305.

karar verilmesini zorlaştırmaktadır. Bu durum işletmelerin faaliyetlerini farklı şekillerde raporlaması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır⁹.

Farklı sektörlerde veya farklı coğrafi pazarlarda faaliyet gösteren işletmelerin bilgi kullanıcılarının bölümsel bilgi elde edebilmeleri için işletmenin bölümlere göre raporlamayı benimsemiş olması gerekmektedir. Mali tablolarda bölümsel bilgilerin bulunmaması, özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının bu bilgilere ulaşmasını daha da zorlaştırmaktadır¹⁰.

Yatırım Yönetimi ve Araştırma Birliği (The Association for Investment Management and Research-AIMR) kuruluşu, kullanıcıların bölümsel bilgiye ihtiyaç duymalarının temelini; “Bölümsel bilgi, yatırım analizi sürecinde hayati, önemli, zaruri, esaslı ve gereklidir.” olarak ele almıştır¹¹.

TFRS 8 standardındaki “yönetim yaklaşımı” ile bölümsel bilgiler, TMS 14 standardındaki bilgilerden daha anlaşılır, daha ihtiyaca uygun ve yararlı olmaktadır. Yönetim yaklaşımı ile sağlanan bilgiler, yönetimin faaliyeti nasıl yürüttüğünü gösterdiğinden ve faaliyetin gerçeklerinin daha açık bir şekilde sunulmasını sağladığından; bilgi kullanıcılarına işletmenin ekonomik ve finansal durumu hakkında ve performans değerlendirme ve yatırım kararları vermede daha anlamlı bilgiler sağlamaktadır¹². Ayrıca bilgi kullanıcılarının, işletme performansına işletme yönetiminin baktığı gözle bakabilmeleri, yönetim karar alma sürecinde şeffaflığı ve anlaşılabilirliği arttırmaktadır. Yönetim yaklaşımı, bölümsel raporlar ile yönetim raporları ve diğer yıllık raporlardaki bilgilerin uyumunu sağlayarak nitel bilgilerin kalitesinin artmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca yönetim yaklaşımı ile standart, yönetim kararlarının ihtiyaca uygun olup olmadığının incelenmesine olanak vererek yönetimin daha iyi değerlendirmesini sağlamak ve yönetimin sorumluluğunu arttırmaktadır. Bu durum yatırımcıların, hem işletme yönetiminin seçimlerine hem de faaliyet yönetimi vizyonuna itiraz etmelerine izin vermektedir. Böylece işletmenin bilgi kullanıcılarına

⁹ Marşap, a.g.k., s. 24.

¹⁰ Sağlam, a.g.k., s. 64.

¹¹ Paul, - Largay, a.g.m., s. 303.

¹² *European Commission*, “Endorsement of IFRS 8 Operating Segments Analysis of Potential Effects-Report”, a.g.e., s. 24.

sunduğu bilgilerin daha anlaşılır, ihtiyaca uygun, kaliteli ve anlamlı olması sağlanabilmektedir.

Tek bir mali tablo ile birden çok faaliyet bölümü içeren işletmelerin mali analizlerinin yapılabilmesi gün geçtikçe zorlaşmaktadır. Böyle karmaşık mali yapıların anlaşılabilmesi için bilgi kullanıcılarının işletmenin “bölümlere odaklanmış” mali bilgilere ihtiyacı vardır¹³. İşletmenin bütünü hakkında daha doğru yargılara varabilmek için bölümsel bilgilerinin anlaşılması gerekmektedir.

1.2. Bölümsel Bilgi İhtiyacı

İşletme faaliyetlerinin çeşitlenmesiyle konsolide mali tablolar, işletmelerin finansal durumu ile ilgilenen bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yetersiz kalmıştır. Son yıllarda finansal tabloların yanında ek finansal bilgilere, ayrıştırılmış bilgilere ya da bölümsel bilgilere ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. İşletmelerin ürün ve hizmetlerinin çeşitlenmesi, hem hacim hem de kaynak olarak büyümeleri ve bunların yanında sermaye piyasalarındaki gelişmeler bilgi kullanıcılarının bölümsel bilgiye gereksinimlerini arttırmıştır. İşletme faaliyetlerinin açıklanmasında bölümsel bilginin kullanılmasının amacı¹⁴:

- İşletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılmasının sağlanması,
- İşletme ile ilgili risk ve getirilerin daha iyi değerlendirilmesinin sağlanması,
- Bir bütün olarak işletme hakkında daha bilinçli yargılara ulaşılmasıdır.

Bireysel ve kurumsal yatırımcılara hizmet veren profesyonel yatırım ve aracılık kuruluşları, yatırımlara yol gösterirken işletmelerin bölümsel bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Aynı şekilde işletme ortakları ve işletmeye kredi verenler de işletmelerden bölümsel bilgi talep etmektedirler¹⁵.

¹³ Gücenme - Poroy Arsoy, a.g.m., s. 3.

¹⁴ Marşap, a.g.k., s. 25.

¹⁵ Sağlam, a.g.k., s. 65.

Bilgi kullanıcılarının ürün ve hizmetleri çeşitlenmiş bir işletmenin mantıklı bir şekilde sunulmuş analizini anlamaları için¹⁶:

- Farklı faaliyet alanlarından meydana gelen bölümlere,
- Bölümlere göre raporlamanın amacı doğrultusunda ayrılıp bir araya getirilmiş farklı faaliyet bölümleri çeşitlerine,
- Destekleme (sübvansiyon) ve malların fiyatlarının ve servislerinin bölümler arasında aktarılmasını içeren bölümler arasında raporlara,
- Her bölümün ayrı ayrı risklerini ve performanslarını içeren raporlara,
- Bir işletmenin bölümlerinin performansının aynı sektördeki diğer işletmelerin aynı bölüme karşılık gelen bölümlerinin performanslarına, ihtiyaçları vardır.

İşletmelerde bölümsel bilgi büyük ölçüde¹⁷:

- Yatırım riskinin görülmesinde,
- Geçmiş performansın incelenmesinde,
- Gelecekteki performansın tahmin edilmesinde, ve
- Diğer işletmelerle karşılaştırma yapılmasında, kullanılmaktadır.

Mali analistlerin bölümsel bilgi kullanma amaçları ise şunlardır¹⁸:

- Tahmin, ön bilgileme,
- Nakit akışı tahmini,
- Aşağıdaki konuları anlamak için;
 - Faaliyetler ve büyüklükleri,
 - Varlıkların ekonomik büyüklükleri,
 - Maliyetler ve karlılığın oluşumları,
- Karşılaştırma;
 - Amortisman oranlarının tahmini ve bölümlerle karşılaştırılması,
 - Farklı ülkelerdeki farklı amortisman oranlarının karşılaştırılması,

¹⁶ Paul - Largay, a.g.m., s. 306.

¹⁷ Sağlam, a.g.k., s. 65.

¹⁸ Sağlam, a.g.k., s. 67.

- Şerefiyelere ait amortismanların karşılaştırılması,
- Diğer nedenler;
 - Varlıkların tükenmelerini belirlemek (giderleştirme),
 - Gelirlerin kalitesinin (sürekliliğinin) belirlenmek,
 - İşletme performansını ayarlamak,
 - Gelecekte oluşacak maliyetlerin marjlarını iyi belirlemek,
 - Gerekli faaliyetleri tespit etmek,
 - Çalışma sermayesini tahmin temelinde dağıtımda kullanmak.

İşletmelerin bölümsel bilgileri karşılaştırılarak işletmenin bütünüünün başarısı hakkında yorumlar elde edilebilmektedir. Bir şirketin bölümsel verileri ile diğer bir şirketin benzer bölümsel verileri karşılaştırıldığında elde edilen sonuçlar ile şirketin tümünün performansı değerlendirilebilmektedir.

İşletmelerde çeşitli bölümlerin ekonomik faktörlerden etkilenmeleri farklı olmaktadır. Farklı bölümler farklı ekonomik faktörlerden etkilendiğinden gelecekteki karlılığın hesaplanmasında bölümlere dayalı tahminlerin doğruluğu, sonuçlara dayalı tahminlerden daha fazla olmaktadır¹⁹. Örneğin, bir ekonomik faktördeki değişiklik bir bölümü olumsuz yönde etkilerken diğer bölümü etkilemeyebilmektedir. Herhangi bir ekonomik faktördeki değişiklik bir coğrafi bölümdeki satışları azaltırken diğer coğrafi bölüm bu faktörden etkilenmeyebilmektedir.

Bölümsel bilgilerin mali tablolarda gösterilme şekli, içeriği ve bilginin yapısı işletmelerin büyüklüklerine göre değişiklik göstermektedir. Bölümsel bilgiler, dış kaynaklı bilgilerle birlikte değerlendirildiğinde işletmelerin gelecekteki hedeflerinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır.

¹⁹ Gücenme - Poroy Arsoy, a.g.m., s. 3.

2. BÖLÜMSSEL FAALİYET SONUÇLARININ KULLANIM ALANLARI

Bölümsel bilgi kullanıcıları;

- Mali analistler,
- Bankalar ve işletmeye borç verenler,
- Çeşitli kamu kuruluşları,
- İşletme yönetici ve sahipleridir.

Bu kurum ve kuruluşlar bölümsel bilgileri; yatırım kararlarında, performans ölçümlemesinde, kredi kararlarında, çeşitli istatistiksel ulusal hesapların çıkarılmasında ve işletmeler arası karşılaştırmada kullanılmaktadırlar²⁰. Bu kurum ve kuruluşların finansal verilere olan ihtiyacı, beklentilerine ve buldukları konuma göre değişiklik gösterebilmektedir.

2.1. Yatırım Kararlarında Kullanımı

Günümüzde küreselleşmenin etkisi ile işletme faaliyetleri büyüyüp çeşitlendikçe “profesyonellik” kavramı ön plana çıkmıştır. Yatırımcıların profilleri değişip, işletmenin sahibi olanlar ile işletmeyi yönetenler birbirinden ayrılmış işletmeler profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmeye ve sermaye tabana yayılmaya başlamıştır. Yatırımcılar, genellikle menkul kıymet borsalarından hisse senedi alarak işletmeye ortak olmaya başlamışlardır²¹.

Sermaye piyasası kurulları ve menkul kıymet borsaları, küçük yatırımcıların korunması amacıyla işletme yapıları ve mali bilgilerine ait düzenleme ve kurallara sahiptir. Aynı zamanda profesyonel aracılık kuruluşları, yatırımcıların işletmeye ait bilgileri anlamalarına ve yatırımlarını bu bilgiler doğrultusunda yapmalarına yönelik

²⁰ Sağlam, a.g.k., s. 69.

²¹ Sağlam, a.g.k., s. 69.

hizmet vermektedir. Bu doğrultuda hem yatırımcıların hem de yatırımcılara aracılık hizmeti veren kuruluşların daha anlaşılır işletme bilgilerine ihtiyaçları vardır.

Finansal bilgi kullanıcılarının, çeşitli alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin faaliyet bölümlerinin nitelik, karlılık ve risklerini anlamaları gerekmektedir²². AIMR kuruluşuna göre²³: “ Bilgi kullanıcılarının farklı bölümlere sahip karmaşık işletmelerin nasıl ekonomik olarak davrandıklarını bilmeleri ve anlamaları gereklidir. İşletme içindeki bir zayıf bölüm, sağlam meyveler arasındaki çürük meyveye benzer; bütün sağlam meyvelere çürümeyi yayma potansiyeli vardır. Farklı bölümler tamamen farklı riskler içeren ve tek değere neden olan farklı nakit akımlar üretirler. Zayıflığın fark edilememesi durumunda, bölümlere ayırma yapmadan, ayrıntılı olarak miktar, zamanlama veya bütün olarak işletmenin nakit akış riskini tahmin etme yolu yoktur.” Yıllık raporlardaki büyük hacimlerdeki veriler, içsel raporlardaki verilerin kaynaklarını ve kullanımlarını anlamaya ihtiyacı olan dışsal bilgi kullanıcılarına, işletmenin net resmini iletirken önemli eğilimleri veya olayları gizleyebilmektedir²⁴.

Yatırımcılar, bir bütün olarak işletmeye yatırım yapar ve işletmenin herhangi bir bölümünün performansındansa tüm işletmenin durumunu görmek isterler. Ancak bu yatırımcıların sadece konsolide bilgilere ihtiyaç duyduğu anlamına gelmemektedir²⁵. Yatırımcılar, yatırımlarını yatırım yapacakları şirketten sağlayacakları nakit akışları ve bunların risk ve belirsizlik düzeylerine göre belirlemektedirler. Bu nakit akışlarının miktarı ve belirsizliği işletmenin faaliyette bulunduğu ekonomik koşullara göre değişiklik göstermektedir. Farklı sektörler ve farklı ülkeler, ekonomide meydana gelen fırsat ve tehditlerden (kar potansiyelleri, risk tipi ve dereceleri, gelişen fırsatlar) farklı açılardan farklı seviyede etkilenmektedirler. Bu değişkenler işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir. Yatırımlardan beklenen getirilerin ve sermaye ihtiyaçlarının farklılığı, işletmelerin özellikle kar ve sermayenin getirisi gibi bilgilerin bölümsel olarak açıklanması ihtiyacı duyulmasına sebep olmaktadır.

²² Paul - Largay, a.g.m., ss. 305-306.

²³ Paul - Largay,a.g.m., s. 306.

²⁴ Martin, Peter, “The Management Approach”, *CA Magazine*, November 1997, s. 30.

²⁵ Marşap, a.g.k., s. 26.

Yatırımcıların işletme performansının niteliklerini ve sürdürülebilirliğini değerlendirebilmek için bilgiye ihtiyaçları olmaktadır²⁶. Bölümsel bilgiler, analistler açısından önemlerine göre sıralanmakta ve analistlerin performans değerlendirmesinde kullandıkları bilgilerden faaliyet bölümleri oluşmaktadır.

Yatırımcılar, işletmenin bölümlere göre ayrılması sırasında anlamlı performans ölçümleri kullanılmasını istemektedirler. Bu ölçümler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dışında da sonuçlar içerebilmektedir. Ancak işletme yönetiminin yatırımcılara genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dışında sonuçlar sunduğunda; yatırımcıların, neden bu ölçümlerin kullanıldığını, nasıl tanımlandığını ve nasıl genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile bağdaştırılacağını anlamaları gerekmektedir. Yatırımcılar bölümsel bilgileri, önceki yıllardaki bilgiler ile birleştirerek işletmenin geçmiş performansı ve gelecekte beklenenleri tartışıldığında yönetimin sağladığı diğer açıklamalar ile karşılaştırabilmek istemektedirler.

Yatırımcıların portföylerini düzenleyebilmeleri, portföylerindeki menkul kıymetlerini elde tutma, satma veya alma kararı verebilmeleri için yatırımda buldukları işletmelerle ilgili detaylı bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Aynı şekilde yatırım danışmanları ve analistleri de işletmenin yapısı ve geleceği hakkında yorum yapabilmeleri ve danışanlarına yol gösterebilmeleri, sağlıklı analizler yapabilmeleri için işletmenin bölümsel bilgilerine ihtiyaçları vardır.

Yatırımcılar, yatırımlarının getirisini işletmenin karlılığından yola çıkarak önceki yıllar ile karşılaştırmaktadırlar. Uzun vadeli yatırımcılar, kısa vadeli yatırımcılara göre daha çok bölümsel bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar; kar ve zararın bölümlere göre ayrı ayrı gösterilmesini istemektedirler²⁷.

İşletmelerin başka işletmeler tarafından satın alınması durumunda da mali bilgilerin detaylı olarak gösterilmesi gereğinden dolayı bölümlere göre raporlamaya ihtiyaç vardır.

²⁶ Pricewaterhousecoopers, "Segment Reporting An Opportunity To Explain The Business", s. 2, http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/Segment_reporting-flyer.pdf, 15 Mart 2009.

²⁷ Sağlam, a.g.k., s. 71.

Bölümsel bilgi, dışsal verilerle beraber kullanıldığında işletme ortaklarının ve yöneticilerinin işletmenin risk ve gelecekteki büyüme potansiyeli hakkında sağlıklı değerlendirmeler yapabilmelerine olanak sağlamaktadır. İşletmelerin karşılaştırılabilirliğine imkan sağlamaktadır. Manies, McDaniel ve Harris'in (1997) raporladığı 56 finansal analist ile yapılan bir araştırmaya göre; Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin beklentileri ile uyumlu olarak, finansal analistler bölümsel verileri, dışsal veriler ile içsel veriler birbirleriyle uyumlu olduğu zaman daha güvenilir görmektedir²⁸. Faaliyetleri ve faaliyet alanları çeşitlenmiş işletmelerde bölümsel veriler diğer işletmelerle karşılaştırılarak işletmeden bağımsız olarak bölümün başarısının ölçülebilmesine olanak vermektedir. Örneğin, iki işletmeye ait benzer bölümlerin faaliyet sonuçları karşılaştırılarak işletme performansı değerlendirilebilmektedir. Böylece bağımsız bölüm performanslarının değerlendirilmesiyle bütün işletme hakkında da bir yargıya ulaşılabilmektedir²⁹.

TFRS 8 standardında benimsenen yönetim yaklaşımı, yatırımcıların işletme yönetimi ile aynı tür, değeri yüksek bilgilere sahip olabilmelerine imkan sağlamaktadır³⁰. Böylece yatırımcılar mali tablolardan, işletmenin ekonomik ve finansal durumunu ve performansını değerlendirmek ve yatırım kararlarını vermek için daha anlamlı bölümsel bilgiler elde etmiş olabilmektedir. Yatırımcıların işletmeye işletme yönetiminin gözünden bakabilmeleri, yönetim karar alma sürecinin şeffaflığını ve anlaşılabilirliğini arttırmaktadır. Aynı zamanda yatırımcıların yönetimi ve yönetimin performansını değerlendirmelerine yardımcı olmaktadır.

İşletmeler, özel bilgilerinin rakiplerinin eline geçmesi ve kendilerine karşı kullanabilmeleri yüzünden, bölümsel bilgi açıklamaktan kaçınmaktadırlar. Rekabet ortamının yoğun olduğu sektörlerde işletmelerin bilgi kullanıcılarına bölümsel raporlar sunma oranının düştüğü gözlenmektedir. Örneğin, karlılık oranı yüksek olan bir sektörde veya coğrafi alanda faaliyet gösteren bir işletme, rakiplerinin dikkatini çekmemek için yüksek kar marjı göstermek istemeyecektir. Çünkü işletmeler doğal

²⁸ Paul - Largay, a.g.m., s. 304.

²⁹ Marşap, a.g.k., s. 27.

³⁰ *European Commission*, "Endorsement Of IFRS 8 Operating Segments Analysis Of Potential Effects-Report", a.g.e., s. 11.

olarak sahip oldukları monopolistik güçlerini korumak istemektedirler ve faaliyetlerine gelebilecek zararlardan, marjlarını düşüren ve işletmenin zayıflamasına sebep olan rekabetçi etkilerden kaygı duymaktadırlar³¹.

2.2. İşletme İçinde Kullanımı

İşletmeler yönetim amaçları doğrultusunda iç raporlama sistemlerinde işletme faaliyetlerini, yönetim ve yönetim kurulu üyelerinin anlamaları için faaliyet bölümlerini tanımlamaktadırlar. İşletmelerin yapılarına göre bölümlere göre raporlanacak bilgiler değişiklik göstermektedir.

İç raporlama sistemindeki bölümsel bilgiler yöneticilerin değerlendirilmesinde ve performans ölçümünde kullanılmaktadır. İşletme sahipleri ve yöneticileri, bölümlerin karlılığına ve başarısına, geçmiş dönemler ile karşılaştırarak karar vermektedirler. Yöneticilerin ve işletme sahiplerinin bölümsel bilgilere rahat ve düzenli bir şekilde ulaşabilmeleri için, işletmenin raporlama sistemi düzeninin bu bilgileri üretecek şekilde yapılandırılması gerekmektedir.

Bölümsel bilgilerin, yönetimin işletme faaliyetlerinden yararlanarak elde ettiği bilgilerden türemesi, bölümsel bilgilerin kalitesini ve faydasını arttırmaktadır. Buna rağmen, yönetimin bölümsel bilginin içeriği hakkında dikkate alması gereken özellikler vardır. Bunlar³²:

- Bilginin sağlamlığı,
- Bilgi karşılaştırmasının dayandığı kontroller ve prosedürler,
- Bilgiden memnun olunması için finans departmanı tarafından kullanılan inceleme prosedürleri.

Bu özelliklerin dışsal olarak raporlanan diğer bilgiler ile aynı kontrol ve inceleme seviyelerini sunmaları gerekmektedir.

³¹ Paul - Largay, a.g.m., s. 305.

³² Pricewaterhousecoopers, "Segment Reporting An Opportunity To Explain The Business", a.g.e., s. 3.

Genellikle bu bilgiler daha çok içsel raporlarda gösterilmekte, sadece birkaç bölümün bilgileri dış raporlarda yer almaktadır³³. İşletme yönetimlerinin bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan bölümsel bilgiyi sağlaması gereğine rağmen, işletmeler genellikle şeffaf bölümsel bilgi raporlamaktan kaçınmaktadırlar. Gerçekten açıklandıklarında işletmeye zarar verebilecek özel bilgilerin var olması, bölümsel bilgilerin saklanması sebeplerindedir.

2.3. Kredi Kararlarında Kullanımı

Kredi, bir fon sağlama işlemi olarak ele alınmaktadır. Kredinin, fon talep eden işletme ile fon sağlayan kuruluş arasında belirli bir güvene dayandırılması gerekmektedir. Kredi talep eden işletme, fon yetersizliğinin ortadan kalkmasını ve işletme faaliyetlerinde devamlılığı sağlamayı isterken; kredi verenler ise, öncelikle kredilerinin vadesinde ve belirlenen faiz ile geri ödenmesini istemektedirler.

Bölümsel bilgiler, işletmelerin gelecek nakit akımlarını tahmin etmede önemli veri oluşturmaktadır. Gelecek nakit akımları için beklentilerin değerlendirilmesi, yatırım ve kredi kararlarının belirlenmesinde önemli yer tutmaktadır. Hem yatırımcılar hem de kredi verenler işletmelerin beklenen nakit akımlarının zamanlaması ve miktarıyla yakından ilgilenmektedirler. İşletmenin farklı bölümlerinin farklı nakit akım dalgaları doğurması; bu nakit akımlarının ayrı ayrı bölüm faaliyetlerinin beklenti ve risklerine bağlı olmasından kaynaklanmaktadır. Bölümsel bilgiler, bu ayrı nakit akım dalgalarını değerlendirmek için kullanılmaktadır.

Kredilerin geri ödenmesinde işletmenin karı kaynak olarak kullanıldığından, işletmenin bölümlere ait faaliyet sonuçları, işletmeye kısa ve uzun vadeli borç verenler için önemli finansal veriler oluşturmaktadır. Bu yüzden, kredi verenler işletmenin nakit akışını ve borçlarını ödeme gücünü yakından takip etmektedir. İşletmenin varlık ve kaynaklarını nasıl kullandığını, nerelerde değerlendirdiğini öğrenmek istemektedirler.

³³ Sağlam, a.g.k., ss. 72-73.

Kısa vadeli kredilerde temel odak likidite olduğundan, işletmeye kısa vadeli borç verenler, işletmenin kısa vadeli nakit akışı ve borçlarını ödeme gücüyle ilgilenmektedirler. İşletmenin karsız üretimde bulunmasını ve pazar kaybına uğramasını istememektedirler³⁴.

Kredi verenler işletmelerin likidite durumlarını ve borç ödeyebilme güçlerini analiz edebilmek için işletmelerden bölümsel raporlar talep etmektedirler. Kredi verenlerin diğer yatırımcılara göre bölümsel bilgilere ulaşmaları, işletmelerden kredi taleplerini alırken bu bilgileri elde etme şansları olduğundan, daha kolay olabilmektedir³⁵.

2.4. Devletçe Kullanımı

İşletmelerin bölümsel bilgileri, bölgesel ve ulusal düzeyde istatistiklerin hazırlanmasında veri olarak kullanılmaktadır.

- Bölgesel üretim,
- Milli gelir hesapları,
- Büyüme,
- Pazar payı,

gibi bilgilere ulaşılmada işletmelerin bölümsel faaliyet sonuçları kullanılmaktadır.

Ulusal gelir hesapları büyük ölçüde işletmelerin mali tablolarına dayanmaktadır³⁶.

³⁴ Sağlam, a.g.k., s. 73.

³⁵ Sağlam, a.g.k., ss. 73-74.

³⁶ Sağlam, a.g.k., s. 74.

2.5. İşletmeler Arası Karşılaştırmada Kullanımı

İşletme yönetimleri, işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında, ilk başta işletmenin bugünkü ve potansiyel yatırımcıları olmak üzere çalışanları, rakipleri, tedarikçileri ve devlet makamları açısından en değerli bilgileri elde eden benzersiz bir pozisyona sahiptir³⁷. Bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bu bilgileri sağlamak durumunda olmalarına rağmen, genellikle açık ve net bölümsel bilgi raporlamaktan kaçınılmaktadırlar.

Finansal bilgi kullanıcıları, eski standartların açıklanması gereken bölümsel bilgiler konusunda yetersiz kaldığını düşünmektedir. Bunun beraber analistler, şu anda hem hiç endüstri bölümünün raporlanmadığı hem de genellikle belirlenen az sayıda bölümün raporlandığı birçok işletmenin ek bölümsel bilgiler raporlanması gerektiğini söylemektedir³⁸.

TMS 14 bölümlere göre raporlama standardında işletmeler öncelikli olarak, işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri ve coğrafi alanlarda karşılaşılan risk ve fırsatlara göre bölümlendirilmekteydi³⁹. TFRS 8 standardında öne çıkan “yönetim yaklaşımı” ile kullanılan bölümsel bilgilerin işletmenin içsel yönetim raporlarından sağlanması ilkesi benimsenmektedir. Üst düzey karar alıcıların işletme bölümlerinin performanslarını değerlendirmesi ve işletme kaynaklarının nasıl dağıtılacağına karar vermesine olanak sağlaması açısından içsel finansal raporlar, işletmelerin yönetim amaçları ve içsel organizasyon yapısına tam olarak uymaktadır⁴⁰. Bölümsel bilgi ve ölçümlerinin içsel raporlardan sağlanması, bilgi kullanıcılarına sunulacak bilgi miktarını artırarak bölümlere göre raporlama kalitesini yükseltmektedir. Bu da mali tablolarda ihtiyaca uygun bilgilerin yer almasını arttırmaktadır⁴¹.

³⁷ Lichtenberg, Frank R., “The Managerial Response To Regulation Of Financial Reporting For Segments Of A Business Enterprise”, Columbia University Graduate School Of Business And National Bureau Of Economic Reserach, *Journal Of Regulatory Economics*, 1991, New York, s. 241.

³⁸ Hunt, Cally, “Through management’s eyes”, *CA Magazine*, May 1996, s. 47.

³⁹ Martin, a.g.m., s. 29.

⁴⁰ Martin, a.g.m., s. 29.

⁴¹ Hessling – Jaakola, a.g.m., s. 25.

İşletme yönetimleri açısından, çoğu zaman hem bilgileri hazırlama maliyeti hem de bilgileri açıklamanın rekabet maliyetini içeren bölümsel bilgi sağlama maliyetleri, analistlerin dikkat çektiği bölümsel bilgi sağlamanın yararlarından daha ağır bastığından yönetimler, bölümsel bilgi açıklanmasına şüphe ile bakmaktadır.

İşletmelerin içsel organizasyon yapılarının bilgileri, yönetimin önemli olduğuna inandığı riskleri ve fırsatları öne çıkardığından, kendileri için çok değerlidir⁴². Bu bilgiler ışığında, kredi verenler ve yatırımcılar, yönetimin stratejik amaçları için işletmeyi nasıl organize ettiğini görerek bu stratejilere uygun olan kendi yollarını sağlamlıkla çizebilmektedirler⁴³. Bunlara ek olarak, “yönetim yaklaşımı” ile finansal bilgi kullanıcılarının işletmeyi “yönetimin gözünden görebilme”leri, yönetimin işletmenin gelecek nakit akımlarını etkileyen faaliyetlerini ve tepkilerini öngörmelerini ve anlamalarını sağlayabilmektedir⁴⁴.

Finansal raporlarda belirtilen bölümler ile yıllık raporlarda söz konusu olan faaliyet bölümleri arasındaki uyumsuzluk, bölümlere göre raporlamada başarısızlığa neden olan faktörlerden biridir. Finansal bilgi kullanıcıları, bölümsel bilgilerin belirli zaman periyotlarında ve üç ayda bir yayınlanmaları gerektiğini savunmaktadırlar⁴⁵. Yönetim yaklaşımı, finansal raporlarda açıklanan bilgiler ile işletmenin yıllık raporlarında açıklanan bilgiler arasında büyük uyumu da doğurmaktadır. Yönetim yaklaşımı sayesinde işletme yönetiminin görüşleri ve işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları analiz bilgileri ile finansal raporlardaki bölümsel bilgiler büyük olasılıkla uyumlu olacaktır. Bütün bilgi kullanıcıları aynı bilgileri kullandığından; finansal bilgi kullanıcıları daha tutarlı ve daha anlaşılır bilgilere sahip olabilecek, yönetim de faaliyet planları ve sonuçlarını yatırımcılara ve kredi verenlere daha kolay açıklayabilecektir⁴⁶. Bu da, mali tabloların güvenilirliğine arttırıcı etkide bulunacaktır.

⁴² Hunt, a.g.m., s. 48.

⁴³ Martin, a.g.m., s. 29.

⁴⁴ Hunt, a.g.m., s. 48.

⁴⁵ Hunt, a.g.m., s. 47.

⁴⁶ Martin, a.g.m., ss. 29–30.

Bölümlerin işletmenin içsel organizasyonunu temel alınarak belirlenmesi, faaliyet bölümlerinin tanımlanmasını daha objektif ve doğrulanabilir kılmaktadır⁴⁷.

Yönetim yaklaşımının uygulanması endüstriyel/coğrafi bölümlere yaklaşımına göre daha kolay olduğundan daha detaylı bilgi sağlanabilmektedir. Bölümsel bilgiler zaten yönetim tarafından kullanıldığından; bilgi sağlamanın marjinal maliyeti oldukça düşmekte ve bölümsel bilgilerin üç ayda bir raporlanması amacına ulaşabilmektedir. Ayrıca içsel yönetim raporları daha az subjektif olarak hazırlandığından denetçiler açısından bilgileri tasdik etmek de daha kolay olabilmektedir.

Finansal bilgi kullanıcıları, işletmelerin performanslarını ve başarılarını daha net görebilmek için diğer işletmeler ile kendi işletmelerinin mali bilgilerini karşılaştırabilmek istemektedir. Yönetim yaklaşımına temel olan içsel organizasyon yapısına göre bölümlerde kullanılan yönetim bilgileri, ölçümler ve birleşmelerin dayandıkları farklı temeller yüzünden, işletmeler ve dönemler arasında karşılaştırma mümkün olamayabilmektedir. Her işletmedeki işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, faaliyet kararlarını vermek için finansal bilgileri ölçmede farklı bir yöntem kullanabileceğinden aynı sektörde benzer faaliyet alanlarının bölümsel bilgilerinin karşılaştırılması sağlıklı sonuçlar vermeyebilmektedir⁴⁸. Yönetim yaklaşımı kapsamında aynı sektördeki rakipler bölümsel bilgilerini aynı şekilde raporlamayabilmektedirler. Bu farklılıklar, işletmeler arasında karşılaştırmaya engel olurken, bilgi kullanıcıları işletme yönetimlerinin işletmeyi nasıl analiz ettiklerini anlayabilmektedir⁴⁹. Araştırmalara göre, yönetim yaklaşımı altında tanımlama eksiklikleri ve standart dışı ölçümlerin kullanımından dolayı bölümsel bilgilerde karşılaştırılabilirlik azalabilmektedir⁵⁰. İçsel yönetim bilgilerinde, bölümlerin belirlenmesi ve bu bölümler hakkında açıklanacak bölümsel bilgiler konusunda bir standardın olmayışı karşılaştırılabilirliği zorlaştırmaktadır. Bölgesel veya küresel

⁴⁷ Schiff, Jonathan B.- Schiff, Allen I., " *Segment reporting transparency--caveat emptor: financial analysts, M&A managers, and others need to understand The required segment reporting disclosures under SFAS no. 131. The authors offer some of its key points and a glimpse into the managerial Decision-making processes of three industrial companies.*", Management Accounting Quarterly, Fall 2006, s. 2, http://findarticles.com/p/articles/mi_m000L/is_1_8/ai_n27098351/, 5 Mart 2009.

⁴⁸ Berger, Philip G.- Hann, Rebecca, "The Impact Of SFAS No.131 On Information And Monitoring", *Journal Of Accounting Research*, Vol:41, No:2, May 2003, U.S.A., s. 168.

⁴⁹ Pricewaterhousecoopers, " *Segment Reporting An Opportunity To Explain The Business*", a.g.e., s. 3.

⁵⁰ Hessling – Jaakola, a.g.m., s. 25.

düzyeyde tek düzen raporlama standartlarının olmayışı uluslararası rekabet gücünü olumsuz yönde etkileyebilmektedir⁵¹. Böyle bir standardın oluşturulması durumunda bile, işletmeler hızla değişen ekonomik çevre taleplerine yetişebilmek için sürekli olarak geliştiğinden zaman içinde karşılaştırma yapılabilmesi daha da güçleşecektir.

Darrough ve Stoughton (1990), Newman ve Sansing (1993) ve Gigler (1994)'in çalışmalarında, rekabetin yoğun olduğu sektörlerde işletmelerin daha az sayıda bölümsel bilgi açıkladıkları görülmüştür⁵². Benzer şekilde, rekabetçi endüstrilerde işletme yönetimleri, rakiplerinin işletme karlılığı hakkında bilgileri elde geçirmelerini engellemek için bölümsel bilgileri açıklamaktan çok gizlemeyi tercih etmektedirler⁵³. İşletmeler, yönetim yaklaşımının bölümsel bilgilerin açıklanmasında rekabet açısından zararlı olabileceği görüşünü taşımaktadır. Örneğin; halka açık şirketler, halka açık olmayan şirketler ve yabancı rakiplerinden daha çok bölümsel bilgi açıklamak durumundadır. Bu durumda halka açık şirketler, rakipleri karşısında bir dezavantaja sahip olacaktır. Aynı şekilde karlılığı yüksek bölümler hakkındaki bilgiler, yeni rakiplerin dikkatini çekerek sektöre yöneltebilecek; zarara uğrayan şirketler hakkındaki bilgiler ise şirketin tüm hisselerini alarak o şirketi kontrol altına almak isteyenlerin dikkatini çekebilecek ya da şirketin, kısa dönem karlılığının artması için zarara uğrayan bölümlerin satılmasına mecbur edilmesi sağlanabilecektir⁵⁴.

Diğer yandan Avrupa Komisyonu, hem büyük ölçekli işletmelerin hem de küçük ölçekli işletmelerin yatırımcılarının ihtiyaçları temel olarak aynı olduğundan aynı veya benzer kalitede bölümsel bilgi açıklamaları gerektiğini belirtmiştir. Az faaliyet bölümü olan ya da sadece bir faaliyet bölümü olan küçük ölçekli işletmelerin de hassas ticari bilgilerini yatırımcılarına sağlamaları gerekmektedir. Küçük ölçekli işletmelerin mali tablolarındaki bölümsel bilgileri aynı sermaye için rekabet ettiği büyük ölçekli işletmeler ile aynı nitelikte olmadığında; yatırımcılar bilgi edinebildiği işletmeleri tercih

⁵¹ Nichols, Nancy B.- Street, Donna L., "The Relationship Between Competition And Business Segment Reporting Decisions Under The Management Approach Of IAS 14 Revised", *Journal Of International Accounting Auditing & Taxation*, 2007, s. 54.

⁵² Nichols - Street, a.g.m., s. 54.

⁵³ Stanford Harris, Marry, "The Association Between Competition And Managers' Business Segment Reporting Decisions", *Journal Of Accounting Research*, Vol:36, No:1, Spring 1998, U.S.A, s. 126.

⁵⁴ Nichols - Street, a.g.m., s. 54.

etmek isteyeceklerinden bu durum küçük ölçekli işletmelere olumsuz yönde etki yapabilecektir⁵⁵.

Bölümsel bilgiler, diğer işletmelerin az faaliyet gösterdiği alanlarda, belirli seçilmiş ürünlerin gelirleri hakkında müşterilere ve rakiplere bilgi sağlamaktadır. Özellikle niş pazarlar hakkındaki bilgiler, rakiplerin ve müşterilerin ürünün maliyet yapısını öğrenmelerine neden olmaktadır; buda ürün maliyetinin ve fiyatının belirlenmesinde, işletmenin fiyat görüşmelerinde ve rekabet edici teklif durumlarında işletmeyi dezavantajlı duruma düşürmektedir⁵⁶. Bu yüzden işletme yönetimleri, daha az rekabet olan sektörlerde kazançlarını korumak ve başarısızlıklarını maskeleyerek için bölümsel bilgi açıklamada kısıtlamaya gitmektedir⁵⁷.

Araştırma ve geliştirme giderleri gibi bölümsel bilgiler, işletmenin geleceğe yönelik büyüme ve finansman gibi önemli değişiklik stratejilerinin yönünü göstermektedir. Bu bilgilerin yayınlanması işletmenin aleyhine olabilmektedir. İşletmelerin büyük miktarlarda bölümsel bilgi açıklamaları durumunda, bu bilgilerle kolay ulaşılabildiğinden işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına şüpheli yararlar sağlayabilecektir. İşletmeler içsel yönetim bilgilerinin açıklanması ile rakiplerinin ve müşterilerinin, işletmenin zayıf yönlerinin farkına varmasından ve bu bilgileri kendileri aleyhinde kullanmalarından çekinmektedir. Genellikle rekabetçi zararlardan kaçınmak için daha az bölümsel bilgi açıklamayı tercih etmektedirler.

Sonuç olarak, bölümlere göre raporlamanın bilgi kullanıcılarına en büyük yararı, bütün işletmeyi kapsayan mali tablolarda görülemeyen bazı bilgilerin, bölüm bazında hazırlanan raporlarda açıkça görülebilmesini sağlamasıdır. İşletme yöneticisi için önemli olan bir bilgi bütün işletmeyi kapsayan mali tablolarda gözden kaçabilmektedir. Ancak çeşitli kriterlere göre belirlenmiş bölümler bazında açıklanan veriler, daha ayrıntılı ve açık olmaktadır⁵⁸.

⁵⁵ *European Commission*, "Endorsement Of IFRS 8 Operating Segments Analysis Of Potential Effects-Report", a.g.e., s. 16.

⁵⁶ Martin, a.g.m.,s. 30.

⁵⁷ Botosan, Christine A.- Stanford, Mary, "Managers' Motives To Withhold Segment Disclosures And The Effect Of SFAS No. 131 On Analysts' Information Environment", *The Accounting Review*, Vol:80, No:3, July 2005, s. 751.

⁵⁸ Gücenme - Poroy Arsoy, a.g.m., s. 17.

Farklı faaliyet alanlarında faaliyet gösteren işletmelerin sayısının giderek artması, bölümlere göre raporlama ihtiyacını gün geçtikçe arttırmaktadır. Rakiplerinden sıyrılmak isteyen işletmelerin, verimliliğin artırılması, planlama ve denetim alanlarında rekabet gücünü arttırıcı bir araç olarak kullanılabilen bölümlere göre raporlamaya önem vermeleri gerekmektedir⁵⁹.

3. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA VE MERKEZKAÇ (YEREL) YÖNETİM

İşletmelerin büyümeleri ve bununla beraber faaliyet alanlarının genişlemesi, işletme performansının ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde sorunlara neden olmaktadır⁶⁰. Merkezkaç yönetim anlayışı, bu sorunların giderilmesinde kullanılan önemli araçlardan biridir.

Merkezkaç yönetim yaklaşımı, yetkinin üst düzey yöneticilerden alt düzey yöneticilere devredilmesini benimseyen bir yaklaşımdır. Bu durum, bütün düzeydeki yöneticilerin performanslarının ölçülmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. İşletmeler, faaliyetlerini daha iyi bir şekilde yürütebilmek ve etkin performans ölçümleri gerçekleştirebilmek için merkezkaç yönetim anlayışı çerçevesinde sorumluluk merkezlerine ayrılarak örgütlenmektedirler⁶¹. Yetki devredilen ve faaliyetlerden sorumlu olan bu birimler, “sorumluluk merkezi” olarak tanımlanmaktadır. Bu merkezlerin temelinde hazırlanan ve maliyet muhasebesi tarafından üretilen bilgilerin kullanıldığı raporlar ise “sorumluluk raporları”dır.

Tam rekabete dayalı piyasa ekonomisinde faaliyet gösteren işletmelerin mevcut pazarlarını koruyabilmeleri, pazar paylarını genişletebilmeleri ve işletmeyi ayakta tutabilmeleri için kar elde etmeleri ve bu karın sürekliliğini sağlamaları gerekmektedir. İşletmeler büyüdükçe faaliyetlerinin devamlılığı ve denetimi güçleşmektedir. Tek bir

⁵⁹ Gücenme - Poroy Arsoy, a.g.m., s 17.

⁶⁰ Kartal, Ali- Sevim, Adnan- Gündüz, H. Erdin, “*Maliyet Muhasebesi*”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Ağustos 2004, s. 353.

⁶¹ Memiş, Mehmet Ünsal- Tanış, Veyis Naci, “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama”, *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, Haziran 2004, s. 15.

yöneticinin bütün işletmenin faaliyetlerini kontrol edememesi, yöneticilerin yönetim ve denetleme alanı kapasitesinin sınırlı olması işletmelerin bölümlere göre ayrılması ihtiyacını doğurmaktadır. Böylece üst düzey yöneticiler, günlük faaliyetlerdeki karar alma yetkilerini alt kademelerde çalışanlara devrederek stratejik kararlara daha çok zaman ayırabileceklerdir.

İşletmeler bölümlerine göre ayrıldıklarında, üst yönetimin ve her bir bölüm yönetiminin ayrı ayrı başarısı daha net olarak görülebilmektedir. Bölümlerin faaliyet sonuçları ve kullanılan kaynaklar ile ilgili bilgiler, sorumluluk muhasebesi sistemi aracılığıyla, her bir sorumluluk merkezinin ve bölümünün faaliyet alanları konusunda üst yönetime sunulmaktadır. Bu bilgiler, sorumluluk merkezi yönetiminin başarısının değerlendirilmesinde ve etkin bir maliyet kontrol sisteminin sağlanmasında kullanılmaktadır⁶². İşletmeler, bünyelerinde oluşturdukları sorumluluk merkezleri ile işletme bazında performans değerlemesi yapabilmekte ve gerek tüm işletme gerekse bölümler ile ilgili sağlıklı kararlar alabilmektedir. Etkin merkezkaç yönetim, bölümlere göre raporlamayı gerektirmektedir⁶³. Bölümlere göre raporlama, bölüm karlılığının analiz edilmesinde ve bölüm yöneticilerinin performanslarının ölçülmesinde yararlı olmaktadır. Bölümsel raporlar daha detaylı bilgiler içermektedir.

Bunlara ek olarak merkezkaç yönetim yaklaşımı, farklı yetkilerin farklı kararların alınmasına neden olabileceği düşüncesini benimsediğinden; risk çeşitlendirme aracı gibi çalışarak, işletmenin maruz kaldığı çeşitli risklerin etkilerini sınırlandırmada yardımcı olmaktadır⁶⁴. Merkezkaç yönetim, işletmede sorumluluk ve yetki devri ile meydana gelebilecek başarısızlıkların tüm işletmeye mal edilmemesi ve riskin dağıtılması konusunda önemli rol oynamaktadır.

İşletme organizasyonunun bölümlere ayrılması ve sorumluluğun dağıtılıp yönetimin yerelleştirilmesi, bazen eş anlamlı olarak kullanılmaktadır; ancak

⁶² Susmuş, Türker, “Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 59, Yıl: 5, Kasım 2002, İzmir, s. 5, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm>, 12 Şubat 2009.

⁶³ “Decentralization, Segment Reporting and Transfer Pricing: Decentralization in Organizations”, http://www.accountingformanagement.com/decentralized_organizations.htm, 15 Mart 2009.

⁶⁴ Arcuri, Alessandra – Dari – Mattiacci, Giuseppe, “Centralization versus Decentralization as a Risk-Return Trade-off”, *Universiteit Van Amsterdam Amsterdam Center, Journal Law & Economics*, 5 September 2008, s. 2.

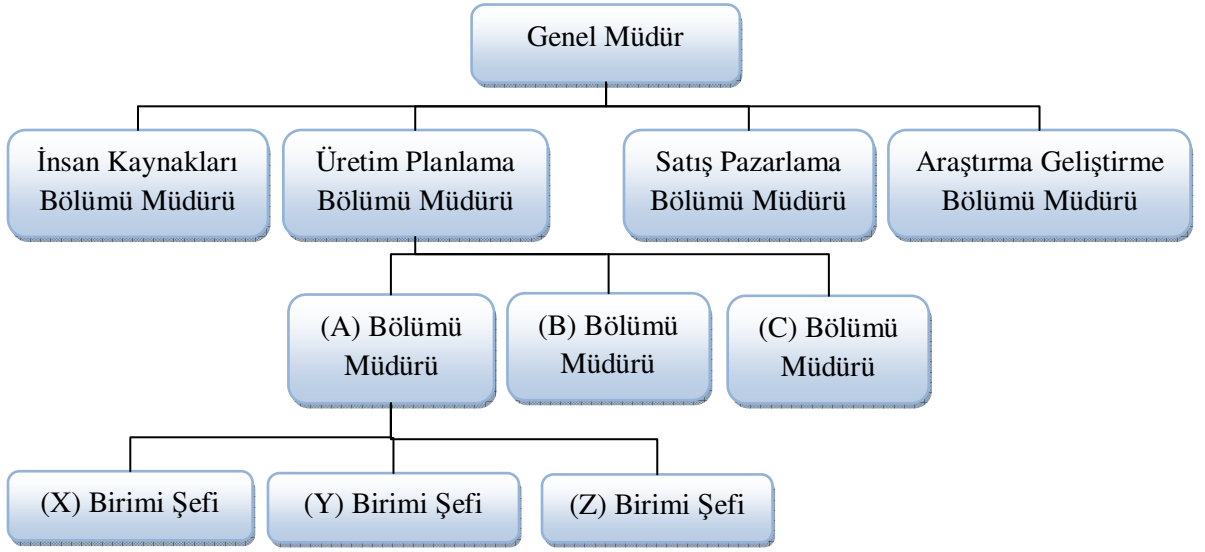
bölümselleştirme, bölümsel yönetime, başarı sorumluluğu kavramını ortaya çıkararak yeni bir boyut katmıştır⁶⁵.

3.1. Yönetmel Kontrol

İşletme yöneticilerinin temel görevi, işletmenin uzun ve kısa vadeli hedef ve amaçları ile bu hedef ve amaçlara ulaşmak için izlenecek politikaları belirlemektir. Daha sonra bu hedef, amaç ve politikaları işletme çalışanlarına duyurmak ve benimsetmek, bütün çalışanların yapması gereken işleri saptamak, işletme bölümleri arasında uyumu sağlamak, her bir işletme çalışanını kendilerine en uygun işte çalıştırmak, onları motive etmek ve performanslarını izleyerek gerekli durumlarda müdahalelerde ve düzeltici faaliyetlerde bulunmak işletme yöneticilerinin görevleri arasındadır.

Her bir yöneticinin kontrol edebileceği çalışan sayısının sınırlı olması nedeniyle işletmede çeşitli yönetim düzeylerinin belirlenmesi gerekmektedir. Organizasyon yapısı içinde yetkilerin en üstten en alta kadar devredilmesi ile işletme içinde hiyerarşik bir yapı ortaya çıkmaktadır. Bu hiyerarşik yapı içerisinde her düzeyde yer alan yöneticiler arasındaki biçimsel ilişki, organizasyon şemaları ile gösterilmektedir. Organizasyon şemalarında yer alan organizasyon birimlerinin “düzey (kademe) birimleri” adı verilen bir bölümü, işletmenin amacına doğrudan yönelik üretim, pazarlama, satış, dağıtım, satın alma vb. işleri yapmaktadır. Organizasyon birimlerinin “kurmay birimleri” adı verilen diğer bölümü ise, düzey birimlerine ve yüksek düzey yöneticilerine çeşitli uzmanlık hizmetleri sağlamaktadır.

⁶⁵ Dunn, Philip, “*Responsibility Accounting*”, 11 March 2003, s. 1, http://www.accountancy.com.pk/articles_students.asp?id=55, 15 Mart 2009.



Şekil 2.1: Organizasyon Şeması

(Kaynak: Kartal, Ali- Sevim, Adnan- Gündüz, H. Erdin, “Maliyet Muhasebesi”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Ağustos 2004, s. 355.)

Şekil 2.1.’de; insan kaynakları bölümü müdürü, üretim planlama bölümü müdürü, satış pazarlama bölümü müdürü ve araştırma geliştirme bölümü müdürü genel müdüre bağlı birimlerdir. (A), (B) ve (C) Bölümleri “düzey (kademe) birimleri”dir. Şekilde yer alan her bir birim, bir sorumluluk merkezidir.

Sorumluluk merkezi, görevi işletmenin genel hedef ve amaçları doğrultusunda en ekonomik ve en verimli şekilde bir hizmet veya mamulü üretmek olan, sorumlu bir yönetici başkanlığındaki organizasyon birimidir.

İşletme faaliyetlerinin, işletmenin planlanmış hedef ve amaçları doğrultusunda ilerleyip ilerlemediğini araştırmak için sürekli bir şekilde izlenmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir. İşletme yönetiminin en üstünden en altına kadar her yönetim düzeyindeki yöneticilerin, planlama ve kontrol işlevlerinin birleşiminden meydana gelen kontrol sürecine katılmaları gerekmektedir.

Yönetimsel kontrol, işletme çalışanlarını işletme hedef ve amaçlarına ulaşmak için yapılması gereken işleri yapmaya özendirme ve motive etme sürecidir⁶⁶. Hataların

⁶⁶ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 356.

belirlenip düzeltilmesi ve hataların önlenmesi bu sürecin bir parçasıdır. İşletme stratejileri, politikaları ve planlarının öngörülen şekilde uygulanması ve işletme hedef ve amaçlarına ulaşılması yönetsel kontrol sürecinin etkinliğine bağlıdır. Yönetsel kontrol sürecinde çeşitli yönetim düzeylerindeki yöneticiler, işletme stratejileri, politikaları ve planlarının uygulanmasını sağlamaktan ve astlarını çalışmaya teşvik ve motive etmekten sorumludurlar. Bu süreçte kurmay bölüm yöneticilerinin görevi ise, her düzeydeki yöneticilerin ihtiyacı olan bilgileri toplamak, sınıflandırmak, analiz etmek, özetlemek, raporlamak ve yöneticilere iletmektir.

Yönetsel kontrolün temel özellikleri şunlardır⁶⁷:

1. Yönetsel kontrol, hem planlara hem de sorumluluk merkezlerine yöneliktir.
2. Yönetsel kontrol sisteminin kullandığı ve yararlandığı bilgiler, büyük oranda finansal bilgilerden oluşmaktadır.
3. Yönetsel kontrol süreci, organizasyon faaliyetlerin tamamını yani bütün planları ve sorumluluk merkezlerini içermektedir.
4. Yönetsel kontrol sürecinin yönetim muhasebesine ihtiyaç duyduğu evreler; bütçeleme, uygulama ve sonuçları kaydetme, raporlama ve analizdir.

Bütçeleme aşaması, sorumluluk merkezlerinin kendilerine düşen işlerde kullanacakları kaynakların parasal olarak belirlenmesinden oluşmaktadır. Uygulama ve sonuçları kaydetme aşaması, işletmelerde kullanılan kaynakların büyüklüklerinin belirlenmesi ve maliyetleri esas alınarak hem sorumluluk merkezleri hem de planlara göre kaydedilmesinden oluşmaktadır. Bu aşama, hem sorumluluk merkezlerinin performanslarının ölçülüp değerlendirilebilmesine hem de daha tutarlı yeni kararların alınmasına yardımcı olmaktadır. Raporlama ve analiz aşaması, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgilerin, ilgili yerlere iletilmesi ve gerçekleşen faaliyetler ile planların karşılaştırılarak aradaki farkların düzeltilmesinin sağlandığı aşamadır.

⁶⁷ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., ss. 356-357.

3.2. Merkezkaç (Yerel) Yönetim

Küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisi ile işletmelerin faaliyet gösterdiği alanların ve birleştirilmiş faaliyetlerinin artması, büyük işletmelerin tek bir merkezden yönetilmesini güçleştirmeye başlamıştır. İşletmeler büyüdükçe organizasyon yapısı içinde yer alan bölümlerin yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi ve sınırlandırılması daha da önem kazanmaktadır. Bu gelişmeler doğrultusunda işletmelerde yönetim anlayışı merkezkaç (yerel) bir yapıya doğru gelişmeye başlamıştır.

Merkezi yönetim, işletme faaliyetleri yürütülürken yanlış karar alınması ihtimalini oldukça düşük düzeye indirmek ve yüksek kazanç sağlamak için çeşitli kademelerdeki işletme yöneticilerinin uzmanlık, yetenek ve deneyimlerini kontrol altında tutan; ancak başarısız olduğunda kötü sonuçlardan yaygın olarak tüm işletmenin sorumlu bulunduğu bir yönetim yaklaşımıdır. Merkezkaç yönetim ise, bunun tersine, yanlış kararlara daha sık rastlanan ve düşük kazançların sağlandığı ancak; bu kararların kötü sonuçlarının etkilerinin yerel olarak sınırlandırıldığı, yani başarısız olunan faaliyetin yöneticisinin yanlış kararlardan sorumlu bulunduğu bir yönetim yaklaşımıdır⁶⁸.

Merkezkaç (yerel) yönetim, çeşitli yönetim kademelerine ayrılmış bir işletmede, üst kademedan alt kademeye doğru tüm yönetim birimlerine karar yetkisinin verildiği bir yönetim anlayışıdır⁶⁹. Merkezkaç yönetim anlayışı, işletmenin en alt kademesine kadar her birimine en geniş karar verme özgürlüğü verilmesine dayanmaktadır. Her birimdeki yönetici verdiği kararın sorumluluğunu da üstlenmek durumundadır. Üst düzey yöneticiler ile orta ve alt düzey yöneticilerin verecekleri kararlar farklılık göstermektedir: üst düzey yöneticiler stratejik kararlar, orta düzey yöneticiler orta vadeli yönetim kararları, alt düzey yöneticiler ise daha çok günlük ve operasyonel kararlar vermektedir.

Genellikle işletmelerde tam bir merkezkaç yönetim ya da tam bir merkezi yönetim anlayışına rastlamak mümkün değildir. Büyük işletmelerde bütün kararların üst

⁶⁸ Arcuri – Dari – Mattiacci, a.g.m., s. 1.

⁶⁹ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 357.

düzyer yönetim tarafından alınması mümkün olamazken; tam bir merkezkaç yönetim, işletme içinde bölümler arası iletişim ve koordinasyonda kopukluklar meydana getirebilmektedir. İşletmeler, faaliyet ve organizasyon yapılarına göre bu iki anlayışın birleşmesinden oluşan, kendilerine en uygun yönetim tarzını benimsemeyi tercih etmelidirler.

3.2.1. İşletmeleri Merkezkaç Yönetime Yönlendiren Faktörler

Günümüzde karmaşık hale gelen işletme faaliyetleri, yöneticiler tarafından iletişim ve bilgi sistemleri ile kontrol altına alınabilmeye çalışılmaktadır. Son zamanlarda işletmelerde faaliyet kontrolü bölümlerden sorumlu yöneticilere verilerek karar verme yetkisi merkezden bölümlere doğru devredilmeye başlanmıştır. Böylece üst düzey yöneticiler, stratejik kararlar vermeye daha çok zaman ayırabilecek ve bütün işletme bölümlerini kontrol altında tutmaya çalışmayacaklardır.

İşletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren faktörler şunlardır⁷⁰:

1. İşletmelerin organizasyon yapıları, çevre koşullarından büyük ölçüde etkilenmektedir. Çevre koşulları karmaşık, değişken ve belirsiz oldukça bir işletmeyi tek merkezden yönetmek zorlaşmaktadır.
2. Yerel veri ve bilgilerin, merkezle paylaşılmasındaki güçlükler, işletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren nedenlerin başında gelmektedir. Yerel yöneticilerin, yerel pazar ve üretim koşulları, insan kaynaklarına ilişkin sorunlar, tedarikçilerin kalitesi ve güvenilirliği ile ilgili gözlem ve deneyimlerine dayalı bilgileri, merkezdeki üst düzey yöneticilere aktarması olduğu gibi aynı zamanda zaman ve para kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle karar yetkisinin yerel yöneticilere devredilmesi büyük önem kazanmaktadır.
3. Merkezkaç yönetim, yerel yöneticilerin çevre koşullarındaki değişimlere hemen tepki vererek kararların hızlı almasını sağlamaktadır.

⁷⁰ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., ss. 358-359.

4. Üst düzey yöneticilerin zamanı, bir işletmenin en önemli ve en pahalı kaynaklarından biridir. Çok sayıda yerel kararların üst düzey yöneticiler tarafından verilmesi mümkün değildir. Üst düzey yöneticiler, yerel yöneticilerden daha iyi karar verebilecek nitelikte olsalar dahi, bütün kararları onlara verdirmek uygun bir çözüm değildir.
5. Büyük işletmelerde işletmenin tamamının tek bir merkezden yönetilmesi oldukça güçtür. Yerel çevre koşullarının hızlı bir şekilde değiştiği ve bu nedenle belirsiz olduğu durumlarda, gelişmiş bilgisayar yazılımları dahi uygun kaynak dağılımını sağlamaya yetmemektedir.
6. Önemli kararların merkezde alınması ve yerel yöneticilerin yalnızca uygulayıcı olması, işletmenin gelecekteki üst düzey yöneticilerinin yetişmesi ve seçilmesi konusunda sorunlar yaratmaktadır. Merkezkaç yönetimin aynı zamanda bir yönetsel eğitim sistemi olduğu kabul edilmelidir.
7. Kariyer beklentileri olan yöneticiler ya da yönetici adayları, karar yetki ve sorumluluklarına sahip olmak istemektedirler. Yetki ve sorumlulukları olmadığında işe olan ilgileri azalmakta ve bireysel yeteneklerini kullanmak istememektedirler. Merkezkaç yönetim yetenekli yönetici adaylarını motive etmek ve bu yeteneklerden yararlanmak için önemli araçlardan biridir.

3.2.2. Merkezkaç Yönetimin Yararları ve Zararları

Merkezkaç yönetim, kararların karışıklığa yol açılmadan hızlı bir şekilde alınmasını sağlayan bir yönetim yaklaşımıdır. Hem bölümler arası hem de merkez yönetim ile bölümler arasında iletişim kanallarının sık olarak kullanılması, çatışmaların yaşanmasını ve yanlış kararların alınmasını engellemektedir. Merkezkaç yönetim ile yetki ve sorumlulukların alt kademedeki yöneticilere devredilmesi, üst-ast arasındaki mesafenin azalmasını sağlamaktadır. Merkezkaç yönetimde her bölümden sorumlu yönetici kendi bölümünün başarısızlıklarından sorumlu olduğundan başarısızlıklarını diğer bölümlere yükleyemeyecektir.

Merkezkaç yönetimin önemli diğer yararları şunlardır⁷¹:

1. Merkezkaç yönetim anlayışı, işletmeyi tümüyle yönetebilecek ve kontrol altında tutulabilecek bölümlere ayırdığından etkinlik ve verimlilik arttırmaktadır.
2. Merkezkaç yönetim anlayışı ile işletme kararları, konuya en yakın, ihtiyaçları bilen ve en uzman yöneticiler tarafından zamanında, hızlı ve kargaşaya neden olmadan verilebilmektedir.
3. Merkezkaç yönetim anlayışı ile karar verme yetkilerini kullanan yöneticiler, yaptıkları işten daha fazla haz duymaktadırlar.
4. Merkezkaç yönetim anlayışı, yöneticileri astları ile birlikte motive ederek takım ruhunu geliştirmektedir.
5. Merkezkaç yönetim anlayışı, üst düzey yönetici adaylarının en alttan başlayarak yukarıya kadar yetişmelerine yardımcı olmaktadır.
6. Merkezkaç yönetim anlayışı ile üst düzey yöneticiler, günlük kararlar ile vakit kaybetmeksizin stratejik planlamaya ve faaliyetleri koordine etmeye daha fazla zaman ayırabilmektedirler.
7. Merkezkaç yönetim, alt düzey yöneticilerin karar almada önemli tecrübeler kazanmasını sağlamaktadır. Bu tecrübeler sayesinde, üst düzey pozisyonlara atandıklarında karar almada hazırlıksız olmayacaklardır⁷².
8. Yöneticilerin sorumluluklarının artması ve karar alma yetkilerinin verilmesi, iş tatminini arttırmaktadır. Sorumluluk ve yetki, işi ilgi çekici kılmakta ve çalışanların tüm gayretini işine vermesinde teşvik sağlamaktadır.
9. Alt düzey yöneticiler üst düzey yöneticilere göre bölümsel koşullar hakkında daha detaylı ve günlük bilgilere sahiptirler. Bu yüzden, alt düzey yöneticilerin aldıkları kararlar daha kaliteli bilgilere dayanmaktadır.
10. Yöneticilere yapabilecekleri hakkında fazla serbestlik verilmediğinde, yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi güçleşmektedir.

Tüm bu yararlarının yanında merkezkaç yönetim anlayışı uygulanmasının hem yöneticiler hem de işletme açısından bazı zararları vardır. Bunlar⁷³:

⁷¹ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 360.

⁷² “Decentralization, Segment Reporting and Transfer Pricing: Decentralization in Organizations”, a.g.e.

1. Merkezkaç yönetim anlayışında bölüm yöneticileri, başarılı olma çabası ile yalnızca kendi bölümlerinin faaliyetlerine eğilerek, diğer işletme bölümlerinde yaşanan olayları gözden kaçırabilmektedir.
2. Merkezkaç yönetim anlayışında işletme bu anlayışa göre organize edileceğinden; işletme kayıtlarının da her bölümün başarısını ayrı ayrı ölçebilmesi için ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durum özellikle muhasebe ve pazarlama gibi hizmetlerin maliyetini arttırmaktadır.
3. Alt kademelerdeki yöneticiler, “büyük resim”i tam olarak anlayamadan karar alabilirler. Üst kademedeki yöneticiler, bölüm faaliyetleri hakkında alt kademedeki yöneticilerden daha az detaylı bilgiye sahipken, bütün işletme hakkında daha çok bilgiye sahiptirler ve işletme stratejisini daha iyi anlamaktadırlar⁷⁴.
4. Merkezkaç yönetim yaklaşımı uygulanan işletmelerde bağımsız yöneticiler arasında koordinasyon yetersizliği ortaya çıkabilmektedir. Bu problem, işletme stratejisinin açık olarak tanımlanması ve bunun tüm işletmeye yayılması ile düzeltilebilir.
5. Alt kademe yöneticileri, işletme hedeflerinden farklı hedeflere sahip olabilirler. Örneğin, bazı yöneticiler, işletme karlılığını yükseltmekten çok kendi bölümünün boyutu büyütmeyle ilgilenebilirler. Bazı kademelerde performans değerlemesi sistemi, yöneticileri organizasyon ile ilgili kararlar almaya motive eden bir şekilde yürütülerek bu problemin üstesinden gelinebilmektedir.
6. Merkezkaç yönetim yaklaşımı uygulayan işletmelerde, yenilikçi düşünceler ortaya çıkarmak daha zor olabilmektedir. Organizasyon bölümlerinden birinde bir kişinin diğer organizasyon bölümlerine de yarar sağlayacak bir düşüncesi, güçlü bir merkezi yönetim olmadan paylaşılamayacak ve diğer bölümler tarafından kabul edilmeyecektir⁷⁵.

⁷³ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., ss. 359-360.

⁷⁴ “Decentralization, Segment Reporting and Transfer Pricing: Decentralization in Organizations”, a.g.e.

⁷⁵ “Decentralization, Segment Reporting and Transfer Pricing: Decentralization in Organizations”, a.g.e.

Her işletmenin, kendi organizasyon yapısını çok iyi bir şekilde analiz ederek yukarıdaki yararlar ve zararları göz önünde bulundurduktan sonra kendi yapısına en uygun yönetim anlayışını benimsemesi gerekmektedir. Bu, merkezi yönetim veya merkezkaç yönetim yaklaşımlarından biri olabileceği gibi, her iki yaklaşıma uygun karma bir yaklaşım da olabilmektedir.

3.3. Sorumluluk Alanı ve Sorumluluk Merkezi Kavramı

Herhangi bir yönetim kademesindeki yöneticinin, belirli bir faaliyeti yönetebilmesi için kendisine bu görevi yürütmesi için yetki verilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca bu faaliyeti etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmesinden de üstüne karşı sorumlu olmaktadır. Yetki, işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için yürütülmesi gereken faaliyetlerin yapılması ya da yapılmaması konusunda diğer çalışanları yönetme gücüdür. Sorumluluk ise, üstün asta verdiği görevleri yerine getirmek amacıyla gerekli olan faaliyetleri yapma yükümlülüğüdür⁷⁶. Yetki, üstün asttan bir görevi yerine getirmesini talep etme hakkı iken; sorumluluk ise, bu görevin yerine getirilip getirilmemesi durumunda astın üste hesap verme yükümlülüğüdür.

Yönetimsel kontrolde etkin bir maliyet kontrolü ve sorumlu yöneticilere bilgi vermek açısından, işletme içinde örgütlenmeye gidilerek çeşitli yönetim kademelerinde sorumluluk alanlarının belirlenmesi önem taşımaktadır. Sorumluluk alanı, işletme yöneticisinin emir ve kumanda haklarını kullandığı, yürütmekle görevli bulunduğu organizasyon biriminin kapsadığı alandır.

Yönetimsel kontrolün bir parçası olan sorumluluk muhasebesi, sorumluluk merkezleri oluşturularak, performansın izlenmesi ve iyileştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapılmasını içermektedir⁷⁷. Sorumluluk merkezi, başında sorumlu bir yöneticinin bulunduğu, kendisine verilen görevi yerine getirmek için kaynakları ve girdileri en etkin ve verimli bir şekilde kullanmakla yükümlü bir organizasyon birimidir.

⁷⁶ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 360.

⁷⁷ Çoşkun, Ali, “STK’ların Stratejik Performans Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Performans Karinesi”, *Sivil Toplum Dergisi*, Cilt:4, Sayı:15, 2006, s. 108.

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi sorumluluk alanı, sorumluluk merkezlerinden daha geniş bir anlam taşımaktadır⁷⁸. Örneğin, bir genel müdürün sorumluluk alanı tüm işletme iken; sorumluluk merkezi genel müdürlük ofisidir.

Sorumluluk merkezlerinin türlerinin belirlenmesinde çıktıların fiziksel olarak ölçülüp ölçülememesi ve merkezkaç yönetimin derecesi önem kazanmaktadır. Sorumluluk merkezleri işletmenin yapısına göre oluşturulmalıdır. İşletmelerde sorumluluk merkezlerine ilişkin genellikle hiyerarşik bir yapı vardır.

Sorumluluk merkezleri bir yöneticinin finansal performansının nasıl ölçüleceğini göstermektedir. Bir yöneticinin performans ölçülmesi yapılırken aşağıdaki iki önemli noktayı göz önünde bulundurmak gerekmektedir⁷⁹:

1. Bir yöneticinin toplam performansı, finansal performansına ek olarak kalite kontrolü ve işgücünün morali gibi değişik ölçümlere de bağlıdır. Sorumluluk merkezi düşüncesi, yöneticinin performansının yalnızca bir yönüdür ve o da finansal performansla ilgilidir.
2. Bir yöneticinin finansal performansı, kontrol edilebilen faktörleri nasıl iyi yönettiğine bağlı olarak ölçülmelidir. Eğer bir yönetici bir faktörü kontrol etme yeteneğine sahip değil ise, o faktördeki değişimler finansal performansın ölçümüyle değişmemelidir.

Bir sorumluluk merkezinin temel görevi bir bütün olarak tüm işletmenin amaçlarına ulaşmak olduğundan, sorumluluk merkezi yöneticisinin bu amaçlara ulaşmadaki performansının ölçülmesi ve değerlemesi yönetim kontrol sürecinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi, yöneticinin yeteneklerinin değerlendirilmesine, gelecekle ilgili kararların tahminine, performansını geliştiren yöneticinin başarısı ile ilgili bilgi sağlanmasına, bu yönetici ile ilgili alınacak ödül, terfi, atama gibi kararlar için kriter elde edilmesine ve ekonomik bir birim olarak sorumluluk merkezinin karlılığının analiz edilmesine yardımcı olmaktadır.

⁷⁸ Uslu, Selçuk, “*Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi*”, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1982, ss. 40-41.

⁷⁹ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 361.

Sorumluluk merkezleri, işletmenin bölümlerinin finansal başarılarını ölçmeye yöneliktir. Ancak bir yöneticinin verdiği kararların tüm sonuçları finansal olarak ölçülemeyeceği gibi, kısa vadeli finansal ölçütlerle de değerlendirilememektedir. Bu nedenle sorumluluk merkezlerinde kullanılan finansal performans ölçütleri, yönetsel başarının her yönüyle değerlendirilebilmesi açısından yetersiz kalmaktadır. Bir yönetsel kontrol sistemi içerisinde, kısa vadeli finansal ölçütlerin yanında, yönetsel başarının finansal olmayan ve uzun vadeli yönlerinin de göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin, bir maliyet merkezi yöneticisinin başarısının yalnızca maliyet kontrolü açısından değerlendirilmesi, ürün kalitesinin ihmal edilmesine yol açabilmektedir. Bir kar ya da yatırım merkezi yönetiminin başarısı, sadece kar veya kar ile yatırım arasındaki ilişki kurularak saptandığında; bu merkezin, işletmenin uzun vadeli amaçlarına ve uzun dönem karlılığına yapması beklenen katkı göz önünde bulundurulmamaktadır. Yöneticinin başarısı değerlendirilirken bu gibi, farklı sektörler, farklı firmalar, hatta aynı firmada farklı bölümler için bile farklı olabilen değişkenlerin de dikkate alınması gerekmektedir.

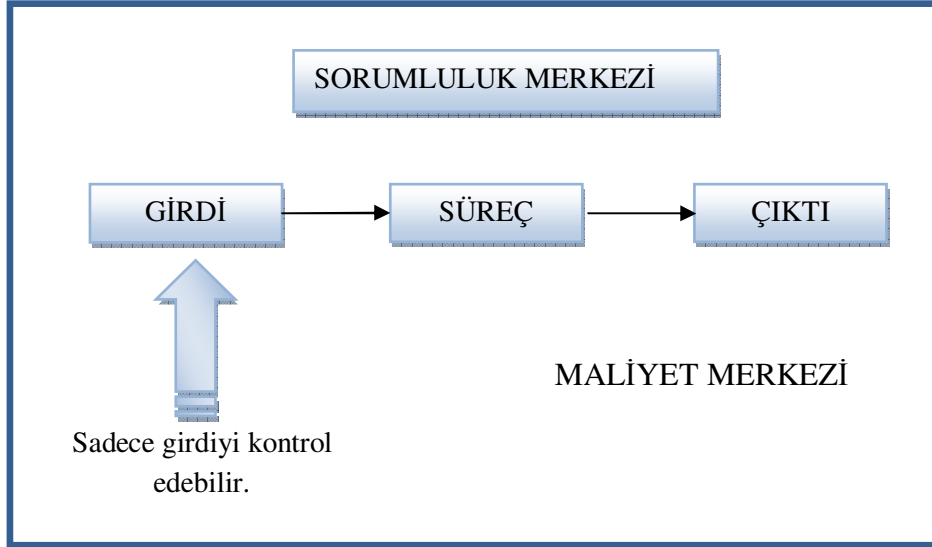
3.4. Sorumluluk Merkezlerinin Sınıflandırılması

Sorumluluk birimlerinde uygulanan finansal performans kriterlerine göre sorumluluk merkezleri 4 grupta toplanmaktadır: maliyet merkezi, gelir merkezi, kar merkezi ve yatırım merkezi. Bir sorumluluk merkezinden diğerine geçerken finansal performans ölçüsünün kapsamı da önemli ölçüde genişlemektedir. **Tablo 2.1.**'de maliyet merkezi, gelir merkezi, kar merkezi ve yatırım merkezlerinin yönetim tarafından kontrol edilebilen ve edilmeyen işletme alanları ve değerlendirme sistemleri açısından karşılaştırılması yer almaktadır.

	Maliyet Merkezi	Gelir Merkezi	Kar Merkezi	Yatırım Merkezi
Yönetim tarafından kontrol edilebilen	Maliyetler	Gelir	Maliyetler ve gelir	Maliyetler, gelirler ve yatırım seviyesi
Yönetim tarafından kontrol edilmeyen	Gelirler ve yatırım seviyesi	Maliyetler ve yatırım seviyesi	Yatırım seviyesi	-
Değerlendirme sistemi	Fiyat değişimi	Satış fiyatı ve miktarı	Net gelir	Yatırım geri dönüş oranı
Örnek	Satın alma	Sözleşme	Tahsilat	Operasyon bölümü

Tablo 2.1: Sorumluluk Merkezi Çeşitleri

3.4.1. Maliyet Merkezi



Şekil 2.2: Maliyet Merkezi

(Kaynak: Barbee, Fred, Principles Of Managerial Accounting, "Segment Reporting and Decentralization", s. 16, www.cbpp.uaa.alaska.edu/afrfb/acct202/Chpt_12_HO.ppt, 17 Mart 2009.)

Maliyet merkezi, yöneticisi tarafından gerçekleşen ve tahakkuk eden maliyetlerin kontrol edilebildiği ve hesaplanabildiği işletme bölümüdür. **Şekil 2.2.**'te de görüldüğü gibi maliyet merkezlerinde sadece maliyetler kaydedilmektedir; gelirler maliyet merkezlerinin yetki alanının dışında kalmaktadır⁸⁰.

Maliyet merkezi yöneticisi, esas olarak bir mamul veya hizmetin üretilmesinden ve maliyetlerinin kontrolünden sorumludur. Maliyet merkezi yöneticisinin gelirler üzerinde hiçbir etkisi yoktur⁸¹. Maliyet merkezinin finansal sorumluluğu yalnızca maliyetleri kontrol etmek ve raporlamaktır. Maliyet merkezlerine örnek olarak bir meşrubat fabrikasındaki ambalaj bölümü verilebilir. Maliyet merkezi yöneticisinin başarısı, yapılan masraflar ile bütçeye göre maliyetler karşılaştırılarak değerlendirilmektedir.

Bir bölümün tamamı yalnız bir maliyet merkezi olabildiği gibi, bir bölüm pek çok maliyet merkezini kapsayabilmektedir. Örneğin, üretim bölümü tek bir yöneticinin sorumluluğunda olmasına rağmen, genellikle çok sayıda üretim ünitesini içermektedir ve her bir üretim ünitesi ayrı bir maliyet merkezi olabilmektedir. Hatta bir üretim ünitesi içinde ayrı makineler de maliyet merkezi olabilmektedir. Maliyet merkezi sayısına karar vermek fayda-maliyet analizine bağlıdır. Ürün çeşitliliği fazla olan işletmelerde sorumluluk merkezlerinin etkinlik ve etkililiğinin ölçülebilmesi için, ürün çeşitlerinin kümeleştirilmesinin bazı ortak temellere dayandırılması gerekmektedir.

Bazı durumlarda, bazı işletme birimlerinin başarısını finansal ya da nicel olarak ölçümlemek mümkün olamamaktadır. Örneğin, işletmelerde muhasebe bölümünün diğer bölümlere olan katkısının finansal değerini ölçmek güçtür. Aynı şekilde halkla ilişkiler, insan kaynakları, genel yönetim ve üretim bölümlerinin bazı kısımlarının finansal değer ile başarısını ölçmek olanaksızdır. Bu gibi işletme bölümleri maliyet merkezi olarak kabul edilmekte ve bu sorumluluk merkezleri için yalnız maliyetler

⁸⁰ Sikdar, P.K., “*Responsibility Accounting*”, s. 1, www.pksal.com/download/downloadFile.php?file=Responsibility%20Accounting.doc, 9 Mart 2009.

⁸¹ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 361.

kaydedilmektedir⁸². Literatürde bu tür sorumluluk merkezleri için “ihtiyari gider merkezleri” terimi kullanılmaktadır.

3.4.2. Gelir Merkezi

Gelir merkezi, yöneticisi tarafından o bölüme düşen gelirlerin ölçülebildiği bir işletme birimidir. Gelir merkezlerinde yalnızca o bölüme ilişkin gelirler ölçülebilmektedir. Gelir merkezlerine örnek olarak, dağıtım işletmelerin satış mağazaları gösterilebilmektedir.

Gelir merkezleri, esas olarak pazarlama faaliyetlerini örgütlemek amacıyla belirlenmektedir. Gelir merkezleri, üretilen mamullerin alınmasından sonra, bu mamullerin pazarlanması, satışı ve dağıtımından sorumludur. Bir gelir merkezi, mamullerin satış fiyatını belirleme yetkisine sahip olduğu zaman, yarattığı gelirlerden de sorumlu olmaktadır.

Gelir merkezi yöneticisinin temel sorumluluğu satış geliri yaratmak olduğundan, o yöneticinin mamul üretim maliyeti ya da yatırımlar üzerinde kontrolü olmayabilmektedir. Ancak bazı pazarlama, satış ve dağıtım maliyetleri üzerinde kontrole sahip olması gereklidir⁸³. Gelir merkezi yöneticisinin başarısı, hedeflediği gelir düzeyine ulaşma derecesi ile ölçümlenmektedir. Örneğin, bir gelir merkezi olan pazarlama biriminde, hedef olarak satış kotaları alındığında başarı, fiili satış tutarı veya miktarı ile ölçülmektedir⁸⁴.

⁸² Arıkan, Türkan, “İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları”, Ar-Gön Örgütlenme ve Yayın, İstanbul, 1979, s. 52.

⁸³ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 362.

⁸⁴ Sevgener, A. Sait – Hacırüstemoğlu, Rüstem, “Yönetim Muhasebesi”, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, s. 384.

3.4.3. Kar Merkezi



Şekil 2.3: Kar Merkezi

(**Kaynak:** Barbee, Fred, Principles Of Managerial Accounting, “Segment Reporting and Decentralization”, s. 19, www.cbpp.uaa.alaska.edu/afrfb/acct202/Chpt_12_HO.ppt, 17 Mart 2009.)

Kar merkezi, yöneticisi tarafından hem gelir hem de maliyetlerin kontrol edildiği ve ölçülebildiği bir işletme bölümüdür. Kar merkezi, maliyet merkezinin daha geniş kapsamlı bir şeklidir. **Şekil 2.3.**'te de görüldüğü gibi kar merkezinde hem elde edilen gelirler hem de katlanılan maliyetler açısından bir değerlendirme yapılmaktadır. Kar merkezlerinde o merkeze ilişkin hem gelirler hem de o gelirleri sağlayan maliyetler ölçülebilmektedir. Örneğin, oteller zincirinde yer alan tek bir otel, kar merkezi olarak ele alınabilir⁸⁵.

Kar merkezi, yöneticisinin hem gelirler hem de maliyetler üzerinde sorumluluğu olduğu, ancak varlıklar ve yatırımlar üzerinde kontrolünün olmadığı bir birimdir. Kar merkezi yaklaşımı, bütün sorumluluk merkezlerinde uygulanmamaktadır. Bir sorumluluk merkezinin kar merkezi olabilmesi için bazı kriterler vardır⁸⁶:

⁸⁵ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 362.

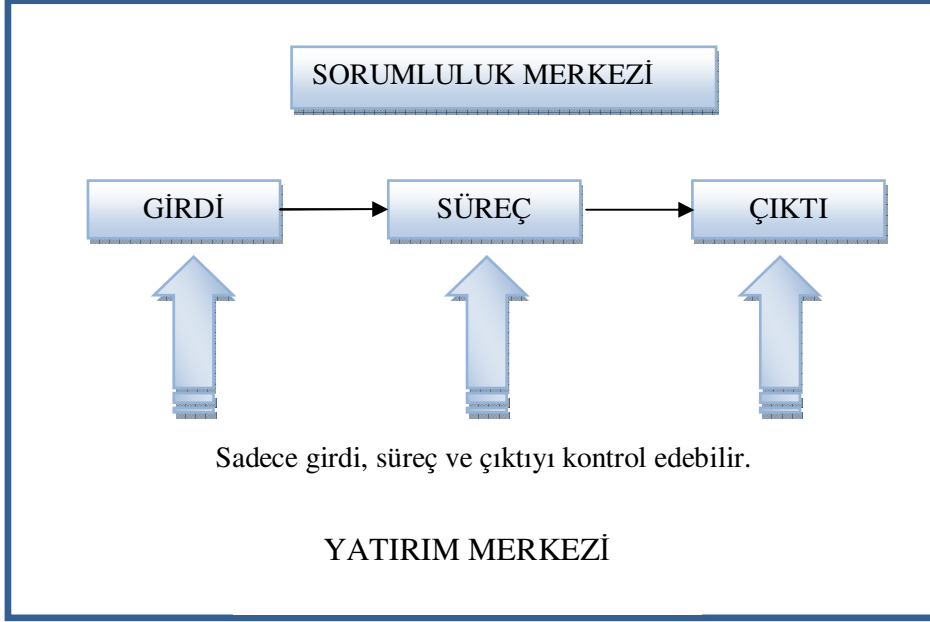
⁸⁶ Sikdar, a.g.e., s. 2.

- Bir kar merkezinin, gelir ve maliyetleri ölçümleyebilmek için ek kayıtlar tutması gereklidir.
- Bir sorumluluk merkezi, yönetimin isteği üzerine, içsel denetim hizmeti gibi diğer bölümlere sadece hizmet veriyorsa, bu bölüm kar merkezi değildir.
- Sorumluluk merkezi yöneticileri, çıktıların kalitesi, niceliği ve bunlara bağlı maliyetler ile ilgili kararlarında yeterli düzeyde yetkiye sahip olduklarında, kar merkezleri daha da anlam ve önem kazanmaktadır.
- Bir bölümün çıktıları çoğunlukla aynı türden olduğunda, bir kar merkezi bir maliyet merkezinden daha yararlı olmayacaktır.
- Farklı kar merkezleri arasındaki yoğun rekabet üstünlüğüne bağlı bölümler arası sürtüşmeler, tüm organizasyonun büyüme ve genişlemesini aksatacaktır.
- Kar merkezi, uzun dönem sonuçların zararına, kısa dönem kardan daha fazla ilgi oluşturacaktır.

Bir organizasyon kar amacı gütmemesine rağmen, sağladığı hizmetten gelir elde ediyorsa, bu sorumluluk merkezi bir kar merkezidir⁸⁷.

⁸⁷ Ebiçlioğlu, F. Kemal – Kahraman, Abdülkadir, “*Yönetim Muhasebesi*”, Türmob Yayınları, Ankara, 2000, ss. 202-203.

3.4.4. Yatırım Merkezi



Şekil 2.4: Yatırım Merkezi

(**Kaynak:** Barbee, Fred, Principles Of Managerial Accounting, “Segment Reporting and Decentralization”, s. 24, www.cbpp.uaa.alaska.edu/afrfb/acct202/Chpt_12_HO.ppt, 17 Mart 2009.)

Yatırım merkezi, yöneticisi tarafından hem kar hem de bu karı elde etmek için yatırılan sermaye maliyeti hesaplanabilen ve kontrol edilebilen geniş bir işletme bölümüdür. **Şekil 2.4.**'da da görüldüğü gibi yatırım merkezi yöneticisinin maliyetler, gelirler ve aynı zamanda yatırımlardan sorumlu olduğu sorumluluk merkezidir. Örneğin, bir holding içerisinde yer alan bir şirket bir yatırım merkezidir.

Yatırım merkezi, kar merkezinin devamı niteliğindedir. Yatırım merkezi yöneticisinin başarısı, sağladığı gelir ve gerçekleştirdiği maliyetler ile birlikte, kullandığı kaynakların etkinliği ile değerlendirilmektedir. Yatırım merkezlerinin başarısı sadece elde edilen gelir ile değil, aynı zamanda yatırılan sermaye ile gelirin ilişkilendirilmesiyle ölçülmektedir. Yatırım merkezi yöneticisinin genel amacı, kullanılan kaynaklarla gelir sağlamaktır. Yatırım merkezleri, etkin kaynak kullanımını ölçen ve değerleyen en önemli unsurdur. Bir yatırım merkezi yöneticisi, gelirler, maliyetler ve merkezin varlıklarına yaptığı yatırımların toplamı üzerinde kontrole ve sorumluluğa sahiptir. Yatırım merkezi yöneticisi, karın yanında yatırımın karlılığını da

ölçüp raporlamaktadır. Genellikle yöneticinin finansal performansı bütçelenen yatırımın geri dönüşü ile gerçek geri dönüşün karşılaştırılmasıyla ölçülmektedir. Bir yatırım merkezinin performansının ölçülmesi, her bir yatırım projesinin tek tek değil, geçmişte ve halen yapılmakta olan yatırım projelerinin toplamının değerlendirilmesi sonucu olmalıdır⁸⁸.

3.5. Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi

Sorumluluk merkezi, yönetici, yönetici grubu veya çalışanların sorumlu oldukları faaliyet grubu olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, üretim makineleri ve makinenin görevleri, o üretimden sorumlu yönetici için sorumluluk merkezidir. Tüm üretim bölümü ise ayrı bir sorumluluk merkezi olarak bölüm yöneticisinin sorumluluğundadır. Tüm işletme ise, işletmenin en üst yöneticisi için sorumluluk merkezidir. Bazı işletmelerde yatırım sorumluluğu, yönetim kararlarına geniş katılım sağlanması, yaratıcı kararlara izin verilmesi ve alınan kararların başarısızlığının tek bir kişinin üstlenmesinden kaynaklanan baskının azaltılması için bir grup yönetici tarafından paylaşılabilir⁸⁹.

İşletme içinde sorumlulukların saptanması oldukça güç olduğundan sorumluluk merkezleri belirlenirken, sadece organizasyon şeması ile muhasebe sistemi arasında ilişkinin kurulması yeterli olmamaktadır. İşletme içinde ya da diğer işletmeler arasında kullanılan malların fiyatlandırılmasında “maliyet değeri”, “satış fiyatı” veya “ikame fiyatı” gibi farklı tutarların esas alınması, sorumluluk merkezlerinin başarı sonuçlarını farklı biçimde etkilemektedir. Bu da, sorumluluk merkezleri arasında anlaşmazlıklara neden olabilmektedir. Bunun için, sorumluluk merkezleri belirlenirken, organizasyon şeması ve muhasebe sistemi dışında diğer etkenlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Diğer yandan, bazı durumlarda bir sorumluluk merkezindeki gelir ve giderlerden sorumlu kişinin belirlenmesi de oldukça güç olabilmektedir. Örneğin, herhangi bir hizmet bölümünün maliyetleri bu bölümün çalışanları tarafından etkilenebileceği gibi,

⁸⁸ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 362.

⁸⁹ Ebiçlioğlu – Kahraman, a.g.k., s. 201.

bu bölümün hizmetlerini kullanan diğer bölümlerin çalışanları tarafından da etkilenebilecektir. Bu gibi durumlarda, söz konusu maliyetleri kontrol edebilme gücü en fazla olan kişi bu maliyetlerden sorumlu tutulabilmektedir⁹⁰.

3.6. Sorumluluk Merkezlerinin Özellikleri

Gelir, maliyet ya da giderlerin sorumluluk merkezlerine yüklenmesinde dikkate alınması gereken özellikler şunlardır⁹¹:

- Bir yönetici, kendi davranışlarıyla tutarını önemli ölçüde etkileyebileceği gelir, maliyet ya da giderlerden sorumlu tutulmalıdır.
- Bir yönetici, mal veya hizmetin hem satın alınmasında hem de kullanılmasında yetkili ise, o mal veya hizmetin maliyetinden de sorumlu olmalıdır. Aynı şekilde, bir yönetici, bir mal veya hizmetin satışında yetkili ise, o mal veya hizmetin gelirinden de sorumlu tutulmalıdır.
- Bazı durumlarda gelir, maliyet ya da gider tutarlarının daha sıkı bir şekilde kontrol edilmesini sağlamak için, herhangi bir yöneticiye, kendi davranışlarıyla gelir, maliyet ya da gider tutarını önemli ölçüde etkilemediği halde sorumluluk verilebilmektedir; bu gibi durumlarda, ilgili yöneticinin başarısı değerlendirilirken bu husus dikkate alınmalıdır.

Bir yöneticiye sorumluluk yüklendiği halde yetki verilmez ve sorumluluk merkezindeki gelir, maliyet ya da giderlerden sorumlu tutulursa; sorumluluk merkezinde etkin bir kontrol sağlanamayacağı gibi çalışanlar arasında da anlaşmazlıklar ortaya çıkabilecektir. Bu yüzden, sorumluluk ve yetki devri kavramları, organizasyon yapısının ve işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

⁹⁰ Arıkan, a.g.k., s. 53.

⁹¹ Arıkan, a.g.k., s. 54.

4. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA VE SORUMLULUK MUHASEBESİ

Günümüzde gün geçtikçe artan rekabet ve gelişen ekonomiyle birlikte büyüyen işletmelerin büyüklükleriyle orantılı olarak yönetimleri de zorlaşmaktadır. Yöneticiler, işletme yönetiminde bilgi sistemlerinden yararlanmaktadırlar. İşletmede bilgi sistemlerinin etkin ve verimli bir biçimde işlemesi, yöneticilerin doğru kararlar alarak işletme hedeflerine ulaşabilmeleri açısından son derece önemlidir. Yöneticilerin, kısıtlı olan zamanlarını en etkin biçimde kullanabilmeleri ve işletme hakkında ayrıntılı bilgi edinebilmeleri amacıyla sorumluluk muhasebesi sistemi kurulmuştur.

Sorumluluk muhasebesi, işletmelerin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinin ölçülmesinde kullanılan ve sürekli olarak toplanan bilgilerin değerlendirilmesine ve bu bilgiler ışığında yönetimin karar almasına yardımcı olmaktadır⁹². Sorumluluk muhasebesi, çeşitli kademelerdeki işletme yöneticilerinin performanslarının tespit edilip değerlendirilmesini ve ölçülmesini sağlayan bir sistemdir. Bu performans ölçümleri yapılırken, her yöneticinin, aynı zamanda diğer sorumluluk merkezlerini de etkileyen faaliyetlerini de içeren kendi sorumluluk merkezi faaliyetleri ve kaynakları göz önünde bulundurulmaktadır⁹³.

Sorumluluk muhasebesi, performans ölçümlemesini öne çıkaran bir muhasebe sistemidir. Bölümlere ayrılmadığı takdirde ürün çeşidi fazla olan işletmelerin yönetilmesi çok zor olduğundan, işletme yönetiminin yerleştirilmesi veya yönetilebilen bölümlere ayrılması gereği ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin bölümlere ayrılması ile işletme faaliyetlerinin yürütülmesine önemli ölçüde etkileri olan bölüm yöneticilerine sorumlulukların devredilmesi sağlanmaktadır⁹⁴.

İşletmeler, daha etkin ve düzenli bir yönetim sağlayabilmek ve merkezkaç yönetim anlayışını uygulayabilmek için bölümlere ayrılmaktadır. Bu bölümlerin

⁹² Susmuş, a.g.m., s. 2.

⁹³ Indjejikian, Raffi – Nanda, Dhananjay, “Dynamic Incentives and Responsibility Accounting”, *Journal of Accounting and Economics*, University of Michigan Business School, Ann Arbor, March 1998, s. 1.

⁹⁴ Martin, James R., “What is Responsibility Accounting?”, s. 1, <http://maaw.info/ResponsibilityAccountingConcept.htm>, 9 Mart 2009.

başındaki yöneticiler, bölüm faaliyetinin devamlılığı ve başarısının sürekliliği için astlarına görevleri ile ilgili sorumluluk vererek kendileri bölümün tüm faaliyetlerini yürütmek yerine astlarını denetleme işlevini üstlenmektedir. Böylece üst düzeydeki yöneticiler dikkatlerini stratejik kararlar verme üzerine toplamış olmaktadır.

İşletmelerin bölümlere ayrılması ile elde edilecek yararlar kısaca şunlardır⁹⁵:

- Yöneticiler, daha fazla yetkiye sahip olduklarından kendi bölümünün işlerini yapmak için daha iyi motive olmaktadır.
- Bölüm yöneticilerinin karar verme serbestliğine sahip olması, iletişim problemleri miktarının azalmasına neden olmaktadır.
- Üst yönetimin stratejik konulara yoğunlaşmak için daha fazla zaman bulması, işletme verimliliğini yükseltmektedir.

İşletmeler bölümlere ayrıldıklarında bilgi kullanıcıları, işletme yönetiminin ve işletme bölümlerinin başarılarını tespit etmek için bölümsel sonuçlara ve kullanılan kaynaklar hakkında bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Sorumluluk muhasebesi sistemi, sorumluluk merkezleri ve işletme bölümleri faaliyetleri hakkında üst yönetim bilgi vermektedir. Üst yönetim bu bilgileri, sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarının değerlendirmesinde kullanmaktadır. Sorumluluk muhasebesi, sorumluluk merkezlerinin maliyet ve gelirleri hakkında planlanmış ve güncel finansal bilgileri toplayan ve raporlayan bir sistemdir⁹⁶.

4.1. Sorumluluk Muhasebesinin Tanımı ve Amacı

Yönetimin bilgi ihtiyacı nedeniyle ortaya çıkmış olan sorumluluk muhasebesinin temel amacı; maliyet, gelir ve varlıkların, yönetimin en alt kademesinde yer alan günlük kararlardan sorumlu yöneticiler tarafından izlenmesi ve kontrol edilmesi ile sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesinin sağlanmasıdır.

⁹⁵ Susmuş, a.g.m., s. 2.

⁹⁶ Sikdar, P.K., a.g.e., s. 1.

Sorumluluk muhasebesi, bir işletmede sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi; gelir, maliyet, yatırım ve giderlerin bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla, her bir merkezin faaliyet ve planlarını ortaya koyan bir muhasebe sistemidir⁹⁷. Sorumluluk muhasebesi, işletmenin organizasyon yapısı içinde oluşan maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde toplanıp rapor edilmesi ve işletme yöneticileri açısından maliyet kontrolünü daha düzenli bir hale getirmek için geliştirilmiş, etkin maliyet kontrolü ve performans ölçümünü amaçlayan bir muhasebe sistemidir.

Sorumluluk muhasebesi, yeni bir muhasebe dalı değildir. İşletme yönetiminin bilgi ihtiyacı ile ortaya çıkmış, yöneticilerin işletmeyi daha iyi yönetebilmeleri için yardımcı olan bir araçtır. Sorumluluk muhasebesi, işletme içinde yetki devredilmiş kişilerin performanslarını değerlendirebilmek için gelir ve giderleri kişisel sorumluluk alanları doğrultusunda ayıran bir sistemdir⁹⁸.

Sorumluluk muhasebesinde, işletmede oluşan tüm giderler, bu giderin oluşmasına etki eden gider merkezlerine yüklenmekte ve söz konusu gider merkezlerinin yöneticileri de bu giderlerden sorumlu tutulmaktadır⁹⁹. Sorumlu yöneticiler, giderlerde meydana gelen sapmalardan üst yönetime karşı sorumlu olduğundan, üst yönetim tarafından sapmaların nedenlerini açıklamaları istenmektedir. Yöneticilerin performansları, belirlenen hedeflere ulaşma derecelerine göre ölçülmektedir. Örneğin, hedeflenen karın üzerinde bir kar rakamına ulaşan bir yönetici ile hedeflenen maliyetin altında bir maliyet rakamı elde eden bir yönetici başarılı sayılmaktadır.

Yukarıda bahsedilen çeşitli sorumluluk muhasebesi tanımlamalarından aşağıdaki sonuçlar çıkarılabilir¹⁰⁰:

1. Sorumluluk muhasebesi, genel olarak bilgi; özel olarak çeşitli karar merkezlerine doğru finansal bilgi iletişimi üzerinde durmaktadır.

⁹⁷ Susmuş, Türker, a.g.m., s. 3.

⁹⁸ Dunn, a.g.e., s. 2.

⁹⁹ Uslu, a.g.k., s. 16.

¹⁰⁰ Advanced Management Accounting, "Lesson 33: Responsibility Accounting", www.rocw.raifoundation.org/management/bba/AdvancedMgmtAccounting/lecture-notes/lecture-33.pdf, Rai University, s. 148, 5 Mart 2009.

2. Sorumluluk muhasebesi, insanı vurgulamaktadır. (İnsan kaynakları yönetimi)
3. Sorumluluk muhasebesi, organizasyonel yapı ile öylesine örtüşmektedir ki; bilgi iletişimi süreci, organizasyon ilkelerini izlemektedir.
4. Hem planlanmış hem de güncel muhasebe verilerini, sorumluluk merkezleri bakımından toplayan ve raporlayan bir sistemdir.

4.2. Sorumluluk Muhasebesinin İşletmeler Açısından Önemi

Sorumluluk muhasebesi, bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, belirli hasılat, maliyet, yatırım ve karların bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla, her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan, bölümlerin ve yöneticilerin performansını değerlemeye olanak sağlayan bir muhasebe bilgi sistemidir¹⁰¹.

Sorumluluk muhasebesi, işletme yönetiminin bilgi ihtiyacını karşılayarak daha etkin olabilmesini sağlayan bir sistemdir. Etkin bir maliyet kontrolü ve performans değerlemesine olanak sağlaması ile yönetim için yararlı araçlardan biridir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminde maliyetler, işletme içinde oluşturulan sorumluluk merkezlerinde bu merkezlerden sorumlu yöneticilerin başarıları ile bağlantılı olarak değerlendirilmektedir. Böylece sorumluluklar yerleştirilmiş olmaktadır¹⁰². Sorumluluk muhasebesi sistemi, maliyetleri sorumluluk merkezleri bazında kontrol edebilmeyi sağladığı gibi, maliyetleri belirleyen ve kullanan sorumluluk merkezleri yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine ve söz konusu işletme hedeflerine ne ölçüde ulaşılabildiğinin ortaya konmasına da yardımcı olmaktadır¹⁰³. İşletmelerde performans ölçümü ve denetlenmesi, kabul edilebilir, karşılaştırılabilir ve sağlam bir temele dayanan bir şekilde yapılır ise, yöneticiler açısından sorumlulukların

¹⁰¹ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 363.

¹⁰² Moore, Carl L.- Jaedicke, **Robert K.**, “*Yönetim Muhasebesi*”, çev. Alparslan Peker, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınevi, 1988, s. 299.**

¹⁰³ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 363.

yerine getirilmesi teşvik edici, ödüllendirici ve motive edici bir faktör olmaktadır¹⁰⁴. Sorumluluk muhasebesi sistemi, işletmelerde maliyetler açısından sorunlu noktaları ortaya çıkardıktan sonra, bu sorunları düzeltmek için gereken önlemleri almayı yöneticilerin tercihine bırakmaktadır.

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için mevcut organizasyon yapısı ve muhasebe kayıt düzeninin buna uygun olarak oluşturulması gerekmektedir. Sorumluluğun yetki ile birleşmesi gerekmektedir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için işletmede, sorumluluk ve yetki devrine dayalı bir organizasyon yapısının benimsenmiş olması gerekmektedir¹⁰⁵.

4.3. Sorumluluk Muhasebesinin Görevleri

Sorumluluk muhasebesi, işletme içinde etkin bir maliyet kontrolü sağlamak için, yöneticiler arasında sorumluluk raporları aracılığıyla maliyetlere ilişkin bilgi akışı sağlayan bir sistemdir. Sorumluluk muhasebesi, başlı başına bir sistem olarak değil; maliyet muhasebesi içinde bir sistem olarak düşünülmesi gereklidir. Maliyet muhasebesi ürün maliyetlerinin geliştirilmesine önem verip maliyetlerin dağıtımıyla ilgilenirken, sorumluluk muhasebesi maliyet kontrolünün üzerinde durup maliyetlerin kaynağı ile ilgilenmektedir.

Sorumluluk muhasebesinin görevleri şunlardır¹⁰⁶:

- Sorumluluk merkezleri ya da sorumluluk alanları ile ilgili görev, yetki ve sorumlulukları belirlemek.
- Her yönetim düzeyi için bütçeleri düzenlemek veya standartları saptamak.
- Oluşan maliyetleri sorumluluk merkezlerine dağıtmak.

¹⁰⁴ Dunn, Philip, “*Responsibility Accounting*”, 13 December 2000, s. 1, <http://www.accountingweb.co.uk/cgi-bin/item.cgi?id=23118>, 3 Mart 2009.

¹⁰⁵ Sikdar, a.g.m., s. 1.

¹⁰⁶ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 365.

- Maliyet kontrolüne ve performans değerlemeye olanak sağlayacak özelliklerde bir hesap planı oluşturmak.
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılan maliyetleri, sözü konusu merkez tarafından kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetler olarak ayırmak.
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılmış bulunan maliyetleri, her yönetim kademesi için düzenlenmiş bulunan bütçelerle veya saptanmış standartlarla karşılaştırmak.
- Bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkan olumlu veya olumsuz farkları ortaya koymak.
- Tüm bu işlemlerden sonra ortaya çıkan durumu ilgililere bildirmek amacıyla, her yönetim düzeyi için istenen özelliklerde, doğru, güvenilir ve zamanlı raporlar düzenlemek ve iletmektir.

4.4. Sorumluluk Muhasebesinin Prensipleri

Sorumluluk muhasebesi, bir kontrol aracı olarak kullanılmaktadır. İşletmelerde sorumluluk muhasebesi aracılığı ile bu kontrolün gerçekleşebilmesi için izlenmesi gereken basamaklar şunlardır¹⁰⁷:

1. İşletme, çeşitli sorumluluk merkezlerine bölünmelidir. Her sorumluluk merkezi, bir yöneticinin sorumluluğuna altına verilmelidir.
2. Her sorumluluk merkezinin hedefi veya bütçesi, kendi bölümü hakkında tüm bilgileri verebileceğinden sorumluluk merkezi yöneticisine danışarak ortaya çıkartılmalıdır. Bir sorumluluk merkezi yöneticisi, kendisinden bekleneni bilmeli ve her sorumluluk merkezinin hedefleri açıkça belirlenmelidir. Her merkezin sorumlulukları ve yetkileri iyi tanımlanmış olmalıdır.
3. Yöneticilere, direkt kontrolünü önemli derecede yapabildiği unsurlar ve sorumluluklar yüklenmelidir.

¹⁰⁷ Advanced Management Accounting, “Lesson 33: Responsibility Accounting”, a.g.e., s. 148.

4. Her sorumluluk alanının hedefleri, etkili ve verimli performans ile ulaşılabilir olmalıdır.
5. Günlük performanslar, ilgili yöneticiye iletilmelidir. Eğer standartlara ulaşamıyor ise, meydana gelen sapmalar üst yönetime iletilmelidir. Aynı zamanda, sapmalardan sorumlu kişiler de, sorumlulukların karışmaması için üst yönetime belirtilmelidir.
6. Her merkezin performans raporları ve sapmaları, yöneticilerin dikkatini gerektiren noktaları vurgulayacak şekilde hazırlanmalıdır. Ortaya atılan veya alınan düzeltici önlemler, ilgili merkez yöneticisine iletilmelidir.

Bu basamaklar, tüm işletmenin ve çalışanlarının performans gelişimine ve kontrolüne oldukça yararlı olmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin iyi bir şekilde işlemesi ve başarıya ulaşabilmesi için gereken unsurlardan oluşan prensipler şunlardır¹⁰⁸:

- Faaliyet raporları, yönetime, cari işlemleri etkin bir şekilde kontrol edebilmesini sağlayacak bilgileri vermelidir.
- Maliyetler, raporlarda, bu raporlardan yararlanan bilgi kullanıcılarının anlayabileceği bir şekilde yer almalıdır.
- Direkt maliyetler gerçekleştikleri anda ilgili bölümlere dağıtılmalıdır. Endirekt maliyetler de aynı şekilde gerçekleştirildikleri anda çeşitli dağıtım kriterleri göz önünde tutularak, dağıtılmalıdır. Bir maliyet, kesin olarak belirli bir yöneticinin faaliyeti sonucu ortaya çıkmışsa, tamamı onun sorumlu bulunduğu maliyet merkezine verilmelidir. Dağıtım yapılan maliyetler, ilgili bölümdeki yöneticinin performansının değerlemesi için her zaman gerekli olmaktadır.
- Maliyetler, sorumluluk merkezleri itibariyle kayıt edilmelidir. Merkezler, işletmenin organizasyon yapısına uygun olmalıdır. Her sorumluluk merkezi, tek bir yöneticinin direkt kontrolünde olmalıdır. Yönetici, kendisine bağlı birden fazla sorumluluk merkezine sahip olabilir, fakat hiçbir maliyet merkezi birden fazla yöneticinin direkt kontrolünde olmamalıdır.

¹⁰⁸ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 365.

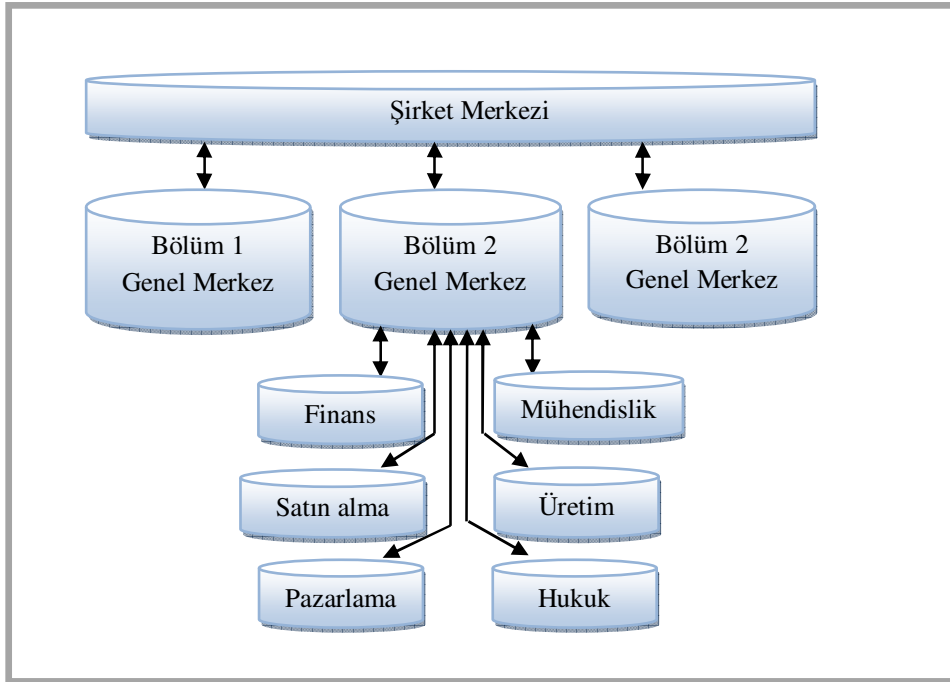
- Maliyetler, maliyeti yaratan maliyet merkezine yüklenmelidir. Bir maliyetin bir merkeze yüklenebilmesi için, o merkezin yöneticisinin veya astlarından birinin satın alma talebi, personel talebi yapması veya bunlara benzer davranışlarla maliyet oluşturması gereklidir.
- Hiç kimse, bir bölüme ilişkin maliyetin diğer başka bir maliyet merkezine yüklenmesini onaylayamaz.
- Bölümün faaliyeti ile ilgili tüm maliyetler, maliyet merkezi yöneticisine rapor edilmelidir. Yönetici, saat ücreti ve malzeme gibi kontrol edebileceği giderlerin yanında, amortisman, vergi gibi kendi kontrolü dışındaki giderleri de bilmelidir. Bir yönetici tüm maliyetlerini ve bu maliyetlerin, birbirlerine olan etkisini bilmez ve ortaya koyamaz ise iyi bir yönetici olamaz.

4.5. Sorumluluk Muhasebesinin Yararları

Sorumluluk muhasebesi sisteminin başlıca yararlarından birisi, çeşitli yönetim kademesindeki yöneticilerin üstlerine karşı sorumlu oldukları giderleri bilmelerini sağlayarak ast-üst arasındaki ilişkilerin anlaşmazlıklardan uzak bir şekilde sürdürülmesini sağlamaktır.

Sorumluluk muhasebesi sistemi, işletme faaliyetlerinde meydana gelebilecek sorunlara zamanında müdahale edilebilmesi ve daha etkin bir şekilde yönetimin sağlanması için faaliyet sonuçlarını sorumluluk alanları bazında bölümsel olarak bütçelemeye, muhasebe kayıtlarını tutmaya ve raporlamaya olanak sağlamaktadır. Giderlerin sorumluluk alanları bakımından gruplandırılması, her yöneticinin sorumlu bulunduğu giderleri bilmesi sağlamaktadır. Böylece, üst yöneticiler tarafından astların performanslarının ölçülmesi ve başarısızlık durumunda nedenlerin ortaya konması daha kolay olmaktadır. Ayrıca sorumluluk raporları, çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticilerin etkinliğinin kontrol edilmesinde sistemi kolaylaştırıp hızlandıran önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi sistemi, aksi halde yönetilemez durumda olacak organizasyonların yönetilmesi için bir yol gösteren bir yaklaşımdır. Sorumluluğun üst kademedeki yöneticilerden alt kademedeki yöneticilere devri, üst kademedeki yöneticilerin, işletmenin genel hedef ve amaçları doğrultusunda uzun dönem planlar ve politikalar oluşturma gibi konuları takip edebilmesini sağlamaktadır. Bu aynı zamanda, alt kademedeki yönetici ve çalışanların motive edilmesini sağlayan bir yoldur. Bireysel sistemlerde, bireysel performanslarını öne çıkaran ölçümler yöneticiler ve çalışanların motive olmalarına yardımcı olmaktadır. Bu bireysel performans ve ayrı bölümler, “soba borusu tipi organizasyonlar” (stovepipe organization) denilen; bilginin dikey olarak aktığı, bölümler arası dayanışmanın olmadığı, faaliyet alanlarının ayrıldığı ve bölüm çalışanları ve yöneticilerinin birlikte çalışarak tüm organizasyonun performansını optimize etmeyi sağlamak yerine bireysel performans ölçümlerini optimize etmek için yarıştıkları bir organizasyon yapısını ortaya çıkarmaktadır¹⁰⁹. Şekil 2.5.’de soba borusu tipi organizasyon örneği görülmektedir.



Şekil 2.5: Soba Borusu Tipi Organizasyonlar Örneği

(Kaynak: Martin, James R., “What is Responsibility Accounting?”, s. 2, <http://maaw.info/ResponsibilityAccountingConcept.htm>, 9 Mart 2009.)

¹⁰⁹ Martin, a.g.e., s. 2.

Sorumluluk muhasebesi sistemi, her bir sorumluluk merkezinin işletmeye olan katkısını olumlu ya da olumsuz olarak açıkça ortaya koyduğundan, üst yönetimin yatırım veya büyüme gibi önemli kararları vermesinde yol gösterici olarak yardımcı olmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi, yönetime sürekli olarak ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlayarak işletmenin hedeflerine ulaşmasında yardımcı olmaktadır. Sorumluluk muhasebesinin başlıca yararları şunlardır¹¹⁰:

1. Yakın kontrol sistemini ortaya çıkarır.
2. Organizasyondaki her bir bölüme sorumluluk devredilir ve faaliyetlerinden sorumlu tutulur.
3. Herkes, kendinden bekleneni bilir. Bir şeyler yanlış gittiğinde kimse sorumluluğu bir başkasının üzerine atamaz.
4. Bütçe kontrolü ve standart maliyet hesaplaması ile birlikte uygulandığında etkin bir maliyet kontrolü ve maliyet düşürülmesi aracıdır.
5. Yönetimin gerçekçi planlar ve bütçeler koymasına yardımcı olur.
6. Sadece bir kontrol aracı değildir, aynı zamanda sorumluluğun dağıtılması ile sorumlu yöneticinin üstüne danışmadan karar alınmasına olanak sağlar.
7. Objektif bir biçimde bölümlerin performansını ölçümler.
8. Yöneticiler ve astları arasında maliyet bilinçliliğini güçlendirir.
9. Yönetimin etkili bir yetki ve sorumluluk devri yapmasına yardımcı olur.
10. Sorumluluk muhasebesi sisteminde, maliyetler ve gelirler hakkında devamlı olarak detaylı bilgi toplanır ve bu veriler, gelecekteki maliyet ve gelirleri planlamada yardımcı olur.
11. Zamanında düzeltici işlemler yapılabilir ve maliyetler üzerinde daha iyi bir kontrol sağlanabilir.

¹¹⁰ Advanced Management Accounting, "Lesson 33: Responsibility Accounting", a.g.e., s. 150.

4.6. Sorumluluk Muhasebesi Uygulaması İle İlgili Zorluklar

Sorumluluk muhasebesi sisteminin yararları olduğu gibi uygulamada zorlukları veya aksayan yönleri de bulunmaktadır. Bu zorluklar ya da aksayan yönlerden öne çıkan bazıları aşağıda özetlenmektedir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin büyüklük, ürün çeşitliliği ve karmaşıklık açısından orta büyüklükteki işletmelerde, büyük ve uluslararası işletmelerden daha başarılı bir şekilde uygulanabileceği belirtilmektedir.

Sorumluluk alanları bakımından bölümlere göre raporlama uygulanması sırasında, işletme içinde ürün çeşitliliği ve coğrafi bölgelere göre dağılım arttığında raporların sayısı da artacaktır; böylece üst yönetimin, çok sayıda raporun içinde asıl soruna odaklanamayacağı ve problemler alanların görülmesinde, problemlerin nedenlerinin belirlenmesinde ve önlemlerin alınmasında güçlükler yaşayacağı düşünülmektedir.

Maliyetlerin sorumluluk alanları temeline göre ayrılması ve raporlanması oldukça güç olmaktadır. Bir maliyetten, sorumlu yöneticinin dışında diğer yöneticiler de etkilenebilmektedir. Bu da, söz konusu maliyetin tek bir kişi tarafından denetlenebilmesini zorlaştırmaktadır. Örneğin, bir fabrikada, bölüm yöneticileri arasından birine fabrikanın tümünün bakım-onarım işlerinin yürütülmesi için bir kuruluş ile tüm bölümler adına bir hizmet anlaşması yapması yetkisi verildiğinde; bu yöneticinin hizmet anlaşmasının uygulanması sürecinde denetim gücüne de sahip olması gerekmektedir. Ancak, farklı bölümlerin farklı bakım-onarım talepleri olabileceğinden, bu durum maliyetleri yükseltebilir. Maliyetlerin yükselmesinin sorumluluğu bütünüyle bu yöneticiye yüklenemez.

Sorumluluk muhasebesi açısından hizmet bölümleri de bazı aksaklıklara neden olabilmektedir. Örneğin, beklenmedik bir şekilde yüksek miktarda siparişin geldiği bir fabrikada, acilen üretimi arttırmak için işgücüne ihtiyaç olabilir ve fazla mesai yapılması gerekebilir. Bu da maliyeti arttırabilir. Diğer bölümler hizmet bölümünün maliyetlerini etkileyebilirler. Bu durum, hizmet bölümünün maliyetlerinin diğer

bölmelere, bölümlerde bulunan makine ve teçhizat yatırımlarına ve bölümler için sarf edilen hizmet saatlerine göre dağıtılarak çözümlenebilmektedir. Diğer bir çözüm ise, hizmet bölümlerinin diğer bölümlere yaptıkları hizmetlerin, fiili saat ölçüsü ve hizmet bölümü için oluşturulan bütçe temel alınarak yüklenmesidir. Her bölüm işletme dışından bir müşteri gibi yapılan hizmet için borçlandırılmaktadır. Böylece acil hizmet istenmesi durumunda, maliyet söz konusu bölüme yüklenmektedir. Yöneticileri denetleyebildikleri maliyetlerde sorumlu tutmak daha etkin bir şekilde çalışmalarına neden olduğu gibi, hizmet bölümleri ile diğer bölümler arasında meydana gelebilecek sürtüşmeleri de minimum düzeye indirecektir¹¹¹.

Diğer bir zorluk ise, işletmenin kaynaklarının en etkin şekilde kullanılmasını sağlayan mevcut organizasyon yapısı ile sorumluluk muhasebesi sistemi uyum sağlamayabilmesidir. Sorumlulukların belirlenmesi sürecinde ortaya çıkan karmaşıklıklar, sistemin uygulanmasında güçlükler neden olabilmektedir.

İşletmenin en alt kademesinden en üst kademesine kadar tüm yönetim kademelerinin sorumluluk muhasebesi sisteminin içerisinde olması bir sakınca olarak görülmüştür. En alt kademedeki ustabaşların kontrol ettikleri fiziksel faaliyetler ile raporları birleştirmekte güçlük çekebileceği; dönün faaliyetlerini analiz edip açıklarken yarının faaliyetlerini kontrol etmeye vakit bulamayacağı düşünülmektedir¹¹².

Sorumluluk muhasebesi, işletmeyi, sistemi optimize etmek için iletişim ve denetim mekanizmasının yukarıdan aşağıya doğru olduğu sorumluluk merkezlerine ayırmaktadır. Bu bölümlenme, kaçınılmaz bir şekilde organizasyon içinde dayanışmayı ortadan kaldırmaktadır. Dayanışmanın ortadan kalkması takım çalışmasını engellediğinden; bu durum, fazla stok, çalışan, yönetici ve kapasite ihtiyacı yaratmaktadır¹¹³. İşletme içinde iletişim kopukluğu yüzünden ihtiyacın dışında fazladan bulundurulmuş stok, çalışan, yönetici ve kapasite, işletmeye ek maliyetler getireceği gibi işletme faaliyetlerinin etkin, etkili ve verimli bir şekilde yürütülebilmesini de engelleyecektir.

¹¹¹ Moore – Jaedicke, a.g.k., ss. 305-306.

¹¹² Uslu, a.g.k., ss. 27-28.

¹¹³ Martin, a.g.e., s. 3.

İşletmelerin kendi organizasyon yapıları ile sorumluluk muhasebesi sistemi uyumlu ise sorumluluk muhasebesi sistemini uygulamaları tavsiye edilmektedir. İşletmeler sorumluluk muhasebesi sistemini, yararları ve sakıncalarını göz önünde bulundurularak uygulamaya koymalıdır.

4.7. Sorumluluk Muhasebesinde Raporlama

Sorumluluk muhasebesi sistemi, raporlamaya dayanan bir sistemdir. Sorumluluk muhasebesi uygulamasında, sistemin işleyişi ve başarısı işletmenin organizasyon yapısına dayanmaktadır. Sistem, bütçe sistemi ile bütünlük oluşturmalıdır. Raporlar, alt yönetim kademesinden üst yönetim kademesine doğru sunulmalı ve üst yönetim düzeyine doğru raporların özel ve stratejik olma özellikleri artmalıdır¹¹⁴.

Sorumluluk raporları, sorumluluk muhasebesi sistemi uygulamasının en son basamağıdır. Sorumluluk raporları, yöneticiye neyin, nerede ve nasıl olduğunu gösteren en temel kontrol araçlarıdır. Sorumluluk raporları, çeşitli yönetim kademelerindeki sorumluluk merkezi yöneticilerinin hem kendi performansını görebilmesini hem de bağlı olduğu üst tarafından kontrol edilebilmesini sağlamaktadır.

Sorumluluk raporları, işletme içerisinde bölümlere ayrılan sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerinden sorumlu yöneticilerin başarı derecelerinin ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan, üst yönetime alacağı stratejik kararlarda ışık tutan işletme içi bir kontrol aracıdır¹¹⁵.

İşletme yöneticilerinin işletme amaç ve hedeflerine ulaşabilmeleri için etkin ve verimli bir şekilde çalışmaları gerekmektedir. Etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi için, bölüm yöneticilerinin, faaliyetleri ile ilgili bilgileri sürekli olarak toplayarak, bunları faaliyetlerin verimliliğinin ölçülmesi için sorumlu yöneticilere ve üst yöneticilere bildirmesi gerekmektedir. Bu ölçme ve değerlendirme süreci, gerçekleşen

¹¹⁴ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 366.

¹¹⁵ Susmuş, a.g.m., s. 2.

faaliyet sonuçları ile bütçelenmiş sonuçları karşılaştıran ve varsa aradaki sapmaları gösteren raporlara dayandırılarak yapılmaktadır.

Sorumluluk raporları ile hem sorumluluk merkezi yöneticisi hem de sorumluluk merkezi yöneticisinin üst yöneticisi, faaliyetlerde meydana gelen hataların kaynağını belirleyip gerekli önlemlerin alınmasını sağlayarak gelecekte aynı hataların tekrarlanması önlenecektir ve bu da işletme verimliliğinde artış sağlayacaktır.

İşletme yöneticilerinin bölümsel faaliyet sonuçları hakkında hazırladıkları raporlar, faaliyet kontrolü, başarıların değerlendirilmesi, kaynak tahsisi, herhangi bir bölümün üretime devam edip etmeyeceği veya bölüm faaliyetlerinin genişletilip genişletilmeyeceği gibi stratejik kararlar içerdiğinden, bu raporlardaki bilgilerin işletme dışına verilmemesi gerekmektedir¹¹⁶. İşletme içinde kullanım amacı ile hazırlanan bilgilerin işletmenin rakipleri tarafından elde edilmesi durumunda, işletme rekabet avantajını kaybedecektir. Gizlilik, raporlama sırasında dikkat edilmesi gereken önemli unsurlardan biridir.

4.7.1. Sorumluluk Raporlarının Özellikleri

Yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgiler sorumluluk raporları ile doğru, güvenilir ve zamanlı olarak iletilebilmektedir. Sorumluluk raporlarının özellikleri şunlardır¹¹⁷:

1. Sorumluluk raporları, yöneticilerin performanslarını değerlendirmeye yardımcı olmalıdır. Bunun için maliyetlerin kontrol edilebilir ve başkaları tarafından kontrol edilebilir maliyetler olarak ayrılması önem taşımaktadır.
2. Sorumluluk raporları örgüt yapısına uygun olarak düzenlenmelidir. Bu raporlar alt yönetim düzeyinden başlar ve üst yönetim düzeyine doğru çıktıkça özet bir şekil alır.
3. Sorumluluk raporlarında zamanlama önemlidir. Gecikmiş raporlamanın işletmedeki etkinliği azdır.

¹¹⁶ Susmuş, a.g.m., s. 3.

¹¹⁷ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 366.

4. Sorumluluk raporlarında yer alan bilgiler, işletmede görevli yöneticiler tarafından kolay anlaşılır özellikte olmalıdır.
5. Raporlar, kullanıcıyı sıkmayacak kadar detaya sahip olmalıdır. Az ayrıntı yetersizliği; aşırı detay ise sıkıcılığı ve kullanışsızlığı getirir.
6. Raporlarda geçmiş dönemler itibariyle karşılaştırmalı sonuçlara yer vermelidir.
7. Raporlar, şekil ve içerik açısından dönemler itibariyle tutarlı olmalıdır. Raporun şekli belirlendikten sonra değişiklikler sadece çok zorunlu nedenlerden dolayı yapılmalıdır.
8. Teknik yöneticiler için hazırlanan raporlar, tutar ile birlikte miktarsal bilgilerini de içermelidir. Kontrollerde sadece tutarları dikkate almak yanıltıcı olabilmektedir.
9. Raporlarda yalnızca önemli sapmalara yer verilmelidir, rutin faaliyetlere ilişkin sapmaların yöneticileri zaman kaybına uğratmak gibi bir riski bulunmaktadır.
10. Raporlamada, bütün yöneticilerin aşırı başarılı olma hırsı ile gerçek dışı bilgileri raporlamalarını önleyecek standartlar konulmalıdır.

4.7.2. Sorumluluk Raporlarının Yararları

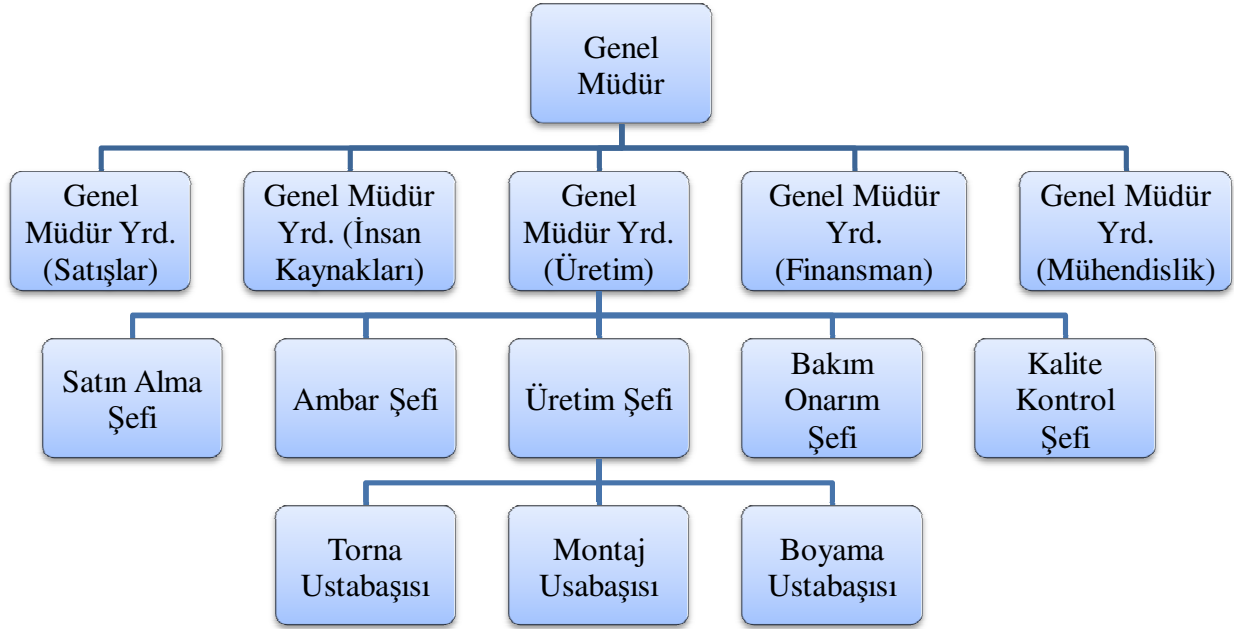
Sorumluluk raporlarının başlıca amaçları, maliyet kontrolü ve maliyetlerden sorumlu kişilerin belirtilmesidir. Sorumluluk muhasebesi sisteminde, her bir yönetim düzeyindeki maliyetler kontrol edilerek, tüm işletme bazında kontrol sağlanmaktadır.

Birçok işletmede bilgiler, tam, zamanlı ve ihtiyaca uygun bir şekilde raporlarda yer almadığından yönetimde etkinlik ve verimlilik sağlanamamaktadır. Sorumluluk raporları, işletmelerde gözden kaçan önemli noktaların fark edilmesini sağlayan kontrol araçlarından biridir. Özetle sorumluluk raporlarının yararları şunlardır¹¹⁸:

¹¹⁸ Arıkan, a.g.k., ss. 48-49.

1. Sorumluluk raporları, maliyetlerden ya da gelirlere sorumlu kişilerin başarılarının olumlu ya da olumsuz yönlerini açıkça gösterdiğinden, gerekli önlemlerin alınması için ilgilileri uyarmakta ve böylece maliyetlerin düşürülmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Planlardan, sapmalardan sorumlu kişileri açıkça gösterdiği için yönetimde etkinliğin artmasına yardımcı olmaktadır.
2. Sorumluluk raporları, maliyet kontrolünde önemli bir rol oynayarak, ithal edilen hammadde, ara mamul ve gereçlerde arttırım sağlanmasına neden olabilmektedir ve dış ticareti olumlu yönde etkileyebilmektedir. Aynı şekilde, yeterli hammadde, ara mamul ve gereçlerin daha az kullanımında etkin olabilmektedir ve bunların ihracına olanak sağlayarak dış ticareti olumlu yönde etkileyebilmektedir; böylece, hammaddelerin ve döviz kaynaklarının etkin bir biçimde kullanımına katkıda bulunmaktadır.
3. Maliyetlerin düşürülmesinde etkin olduğu için belli ölçüde ve zincirleme olarak fiyatların düşürülmesine yardımcı olabilmektedir.
4. Her yönetim düzeyindeki yöneticilerin sorumlu buldukları maliyetlere ya da gelirlere önem verdiği için, yöneticilere gereksiz bilgi akımını önlemekte ve yöneticilerin bilgi gereksinimlerini, diğer raporlama sistemlerine göre daha uygun bir şekilde karşılamaktadır.
5. Planlardan ve sapmalardan sorumlu kişileri açıkça belirttiği için, çalışanların başarılarının ölçülmesinde yardımcı olmaktadır; farklı algılamaları azaltmakta ve çalışanların davranış ve tutumlarını olumlu yönde etkilemektedir; böylece, verimliliğin arttırılmasına ve insan kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına yardımcı olmaktadır.
6. Yöneticiler tarafından, planlama amacıyla da etkin bir şekilde kullanılabilir.

4.7.3. Sorumluluk Raporlarının İşleyişi



Şekil 2.6: Organizasyon Şeması

(Kaynak: Kartal, Ali- Sevim, Adnan- Gündüz, H. Erdin, “Maliyet Muhasebesi”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Ağustos 2004, s. 367.)

Sorumluluk raporlarının işleyişi, işletmede bulunan yönetim kademelerine dayanmaktadır ve işletmenin organizasyon yapısı ile yakından ilişkilidir. Sorumluluk raporlarında maliyetler, sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenip etkilenmeme durumuna göre “kontrol edilebilen” ve “başkaları tarafından kontrol edilebilen” maliyetler olarak ayrılmakta, ayrıca bu maliyetler toplam olarak da raporlarda yer almaktadır. Alt düzey yöneticiler üstlerine karşı sadece “kontrol edilebilen maliyetler” için sorumlu olmaktadır¹¹⁹.

Şekil 2.6.’deki organizasyon şeması sorumluluk raporlarının işleyişini örneklemektedir. Sorumluluk raporları birinci basamak olan montaj ustabaşından başlayarak üst yönetime doğru ilerlemektedir. Birinci yönetim kademesinde montaj ustabaşına sunulacak rapor, sadece montaj atölyesinde ustabaşının faaliyetlerine ilişkin

¹¹⁹ Kartal – Sevim – Gündüz, a.g.k., s. 366.

maliyetleri; ikinci yönetim kademesindeki üretim şefine sunulacak rapor, kendi bölümüne ilişkin maliyetlerin yanında montaj, torna ve boyama atölyelerinde oluşan maliyetleri de kapsayan tüm üretim atölyelerin giderlerinin özetini; üçüncü yönetim kademesinde yer alan üretim genel müdür yardımcısına sunulacak rapor, kendi bölümündeki maliyetler ile birlikte satın alma, ambar, üretim, bakım-onarım, kalite kontrol şeflerinin kontrol edilebilir maliyetlerinden oluşan işletme giderlerinin özetini; dördüncü yönetim kademesinde bulunan genel müdüre sunulacak rapor ise kendisine ilişkin maliyetlerin yanında, kendisine bağlı tüm genel müdür yardımcılarının kontrol edilebilir maliyetlerini ve diğer üç kademedeki kontrol edilemeyen sabit kıymetlerle ilgili maliyetleri de içeren bölümlere ilişkin gider özetlerini gösterecektir. Kısaca, her yönetici kendi faaliyetlerine ilişkin bilgiler ile birlikte kendi sorumluluğundaki yöneticilerin faaliyetleri ile de ilgilenmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İMKB ŞİRKETLERİNDE BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA UYGULAMALARININ İNCELENMESİ

Bu bölümde İMKB 100 şirketlerinde bölümlere göre raporlama uygulamaları incelenmiştir.

Bu çalışmada, 01.07.2009–30.09.2009 tarihleri arasında İMKB 100 hisse senetleri piyasası endeksinde yer alacak şirketlerin 31.03.2009 tarihli 2009 yılı ilk 3 aylık mali tablolarındaki finansal bilgiler dikkate alınmıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu tebliğlerine göre, kendi mevzuatları çerçevesinde mali tablo düzenlemekte olan banka ve sigorta şirketlerinin mali tabloları, 2008 yılı 3 aylık dönem ve sonrasında “Seri XI No:29 Konsolide Olmayan” ve “Seri XI No:29 Konsolide” başlıkları altında sınıflandırılmıştır. Bu çalışmada, banka ve sigorta şirketlerinin konsolide finansal tablolarındaki bilgiler dikkate alınmıştır.

İMKB 100 şirketlerinin tümü ulusal pazarda faaliyet gösteren işletmelerdir.

Tablo 3.1.'de 01.07.2009–30.09.2009 tarihleri arasında İMKB 100 hisse senetleri piyasası endeksinde yer alacak şirketlerin yer aldıkları endeksler ve faaliyet gösterdikleri sektörler gösterilmektedir.

		KURUMSAL YÖNETİM	ULUSAL SINAI	GIDA-İÇECEK	ORMAN-KAĞIT-BASIM	KİMYA-PETROL-PLASTİK	TAŞ-TOPRAK	METAL ANA	METAL EŞYA, MAKİNA	ULUSAL HİZMETLER	ELEKTRİK	ULAŞTIRMA	TURİZM	TİCARET	İLETİŞİM	SPOR	ULUSAL MALİ	BANKA	SİGORTA	FINANSAL KİRALAMA FAKTORİNG	HOLDİNG ve YATIRIM	GMYO	ULUSAL TEKNOLOJİ	SAVUNMA
1.	ADANA ÇİMENTO (A)		•				•																	
2.	ADVANSA SASA		•			•																		
3.	AFYON ÇİMENTO		•				•																	
4.	AK ENERJİ									•	•													
5.	AKBANK																•	•						
6.	AKÇANSA		•				•																	
7.	AKSA		•			•																		
8.	AKSİGORTA																•		•					
9.	ALARKO HOLDİNG																•				•			
10.	ALBARAKA TÜRK																•	•						
11.	ALKİM KİMYA		•			•																		
12.	ANADOLU EFES	•	•	•																				
13.	ANADOLU HAYAT EMEK.																•		•					
14.	ANADOLU SİGORTA																•		•					
15.	ARÇELİK		•						•															
16.	ASELSAN																						•	•
17.	ASYA KATILIM BANKASI	•															•	•						
18.	ATAKULE GMYO																•					•		
19.	AYGAZ		•			•																		
20.	BAGFAŞ		•			•																		
21.	BANVİT		•	•																				

		KURUMSAL YÖNETİM	ULUSAL SINAI	GIDA-İÇECEK	ORMAN-KAĞIT-BASIM	KİMYA-PETROL-PLASTİK	TAŞ-TOPRAK	METAL ANA	METAL EŞYA, MAKİNA	ULUSAL HİZMETLER	ELEKTRİK	ULAŞTIRMA	TURİZM	TİCARET	İLETİŞİM	SPOR	ULUSAL MALİ	BANKA	SİGORTA	FİNANSAL KİRALAMA FAKTORİNG	HOLDİNG ve YATIRIM	GMYO	ULUSAL TEKNOLOJİ	SAVUNMA	
22.	BEŞİKTAŞ FUTBOL YAT.									•						•									
23.	BİM MAĞAZALAR									•				•											
24.	COCA COLA İÇECEK	•	•	•																					
25.	ÇELEBİ									•		•													
26.	DEVA HOLDİNG		•			•																			
27.	DOĞAN GAZETECİLİK		•		•																				
28.	DOĞAN HOLDİNG																•				•				
29.	DOĞAN YAYIN HOL.	•															•				•				
30.	DOĞUŞ OTOMOTİV									•				•											
31.	ECZACIBAŞI İLAÇ		•			•																			
32.	ECZACIBAŞI YATIRIM																•				•				
33.	EGE GÜBRE		•			•																			
34.	EGE SERAMİK		•				•																		
35.	ENKA İNŞAAT									•															
36.	EREĞLİ DEMİR CELİK		•					•																	
37.	FENERBAHÇE SPORTİF									•						•									
38.	FENİŞ ALÜMİNYUM		•					•																	
39.	FİNANS FİN. KİR.																•			•					
40.	FİNANSBANK																•	•							
41.	FORD OTOSAN		•						•																
42.	FORTIS BANK																•	•							

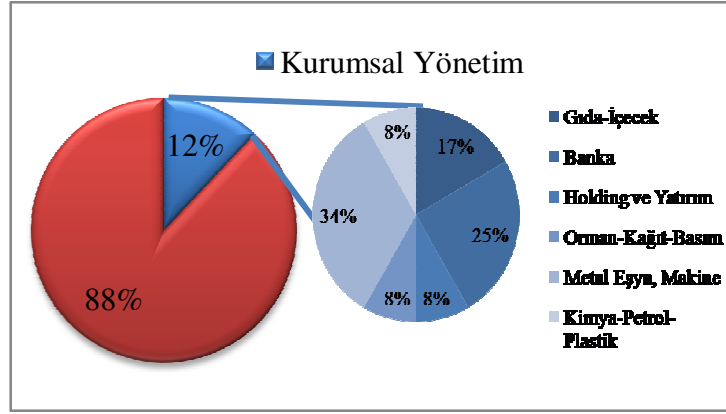
		KURUMSAL YÖNETİM	ULUSAL SINAI	GIDA-İÇECEK	ORMAN-KAĞIT-BASIM	KİMYA-PETROL-PLASTİK	TAŞ-TOPRAK	METAL ANA	METAL EŞYA, MAKİNA	ULUSAL HİZMETLER	ELEKTRİK	ULAŞTIRMA	TURİZM	TİCARET	İLETİŞİM	SPOR	ULUSAL MALİ	BANKA	SİGORTA	FINANSAL KİRALAMA FAKTORİNG	HOLDİNG ve YATIRIM	GMYO	ULUSAL TEKNOLOJİ	SAVUNMA
43.	GARANTİ BANKASI																•	•						
44.	GLOBAL YAT. HOLDİNG																•				•			
45.	GOLDAS KUYUMCULUK		•																					
46.	GRUNDİG ELEKTRONİK		•						•															
47.	GSD HOLDİNG																•				•			
48.	GÜBRE FABRİK.		•			•																		
49.	HÜRRİYET GZT.	•	•		•																			
50.	İHLAS EV ALETLERİ		•						•															
51.	İHLAS HOLDİNG																•				•			
52.	İŞ BANKASI (C)																•	•						
53.	İŞ FİN.KİR.																•			•				
54.	İŞ GMYO																•					•		
55.	İZMİR DEMİR ÇELİK		•					•																
56.	KARDEMİR (D)		•					•																
57.	KARSAN OTOMOTİV		•						•															
58.	KOÇ HOLDİNG																•				•			
59.	KOZA MADENCİLİK		•		•																			
60.	MARTI OTEL									•			•											
61.	METRO TİC. VE MALİ YAT.		•	•																				
62.	NET HOLDİNG																•				•			
63.	NET TURİZM									•			•											

		KURUMSAL YÖNETİM	ULUSAL SINAI	GIDA-İÇECEK	ORMAN-KAĞIT-BASIM	KİMYA-PETROL-PLASTİK	TAŞ-TOPRAK	METAL ANA	METAL EŞYA, MAKİNA	ULUSAL HİZMETLER	ELEKTRİK	ULAŞTIRMA	TURİZM	TİCARET	İLETİŞİM	SPOR	ULUSAL MALİ	BANKA	SİGORTA	FINANSAL KİRALAMA FAKTORİNG	HOLDİNG ve YATIRIM	GMYO	ULUSAL TEKNOLOJİ	SAVUNMA
64.	OTOKAR	•	•						•															
65.	PARK ELEK.MADENCİLİK		•																					
66.	PERA GMYO																•					•		
67.	PETKİM		•			•																		
68.	PETROL OFİSİ		•			•																		
69.	PINAR SÜT		•	•																				
70.	REYSAŞ LOJİSTİK									•		•												
71.	SABANCI HOLDİNG																•				•			
72.	SELÇUK ECZA DEPOSU									•				•										
73.	SİNPAŞ GMYO																•					•		
74.	ŞEKERBANK	•															•	•						
75.	ŞİŞE CAM																•				•			
76.	T. HALK BANKASI																•	•						
77.	T.EKONOMİ BANK.																•	•						
78.	T.S.K.B.																•	•						
79.	TAT KONSERVE		•	•																				
80.	TAV HAVALİMANLARI																•				•			
81.	TEKFEN HOLDİNG																•				•			
82.	TEKSTİLBANK																•	•						
83.	TESCO KİPA									•				•										
84.	TİRE KUTSAN		•		•																			

		KURUMSAL YÖNETİM	ULUSAL SINAI	GIDA-İÇECEK	ORMAN-KAĞIT-BASIM	KİMYA-PETROL-PLASTİK	TAŞ-TOPRAK	METAL ANA	METAL EŞYA, MAKİNA	ULUSAL HİZMETLER	ELEKTRİK	ULAŞTIRMA	TURİZM	TİCARET	İLETİŞİM	SPOR	ULUSAL MALİ	BANKA	SİGORTA	FINANSAL KİRALAMA FAKTORİNG	HOLDİNG ve YATIRIM	GMYO	ULUSAL TEKNOLOJİ	SAVUNMA
85.	TOFAŞ OTO. FAB.	•	•						•															
86.	TRABZONSPOR SPOR TİF									•						•								
87.	TRAKYA CAM		•				•																	
88.	TURCAS PETROL		•			•																		
89.	TURKCELL									•					•									
90.	TÜPRAŞ	•	•			•																		
91.	TÜRK HAVA YOLLARI									•		•												
92.	TÜRK TELEKOM									•					•									
93.	TÜRK TRAKTÖR	•	•						•															
94.	ÜLKER BİSKÜVİ		•	•																				
95.	VAKIFLAR BANKASI																•	•						
96.	VESTEL	•	•						•															
97.	VESTEL BEYAZ EŞYA		•						•															
98.	YAPI KREDİ SİGORTA																•		•					
99.	YAPI VE KREDİ BANK.	•															•	•						
100.	ZORLU ENERJİ									•	•													

Tablo 3.1: 01.07.2009-30.09.2009 Tarihleri Arasında İMKB 100 Hisse Senetleri Piyasası Endeksinde Yeralacak Şirketler

(Kaynak: <http://www.imkb.gov.tr/endeksler.htm>, 10 Temmuz 2009.)



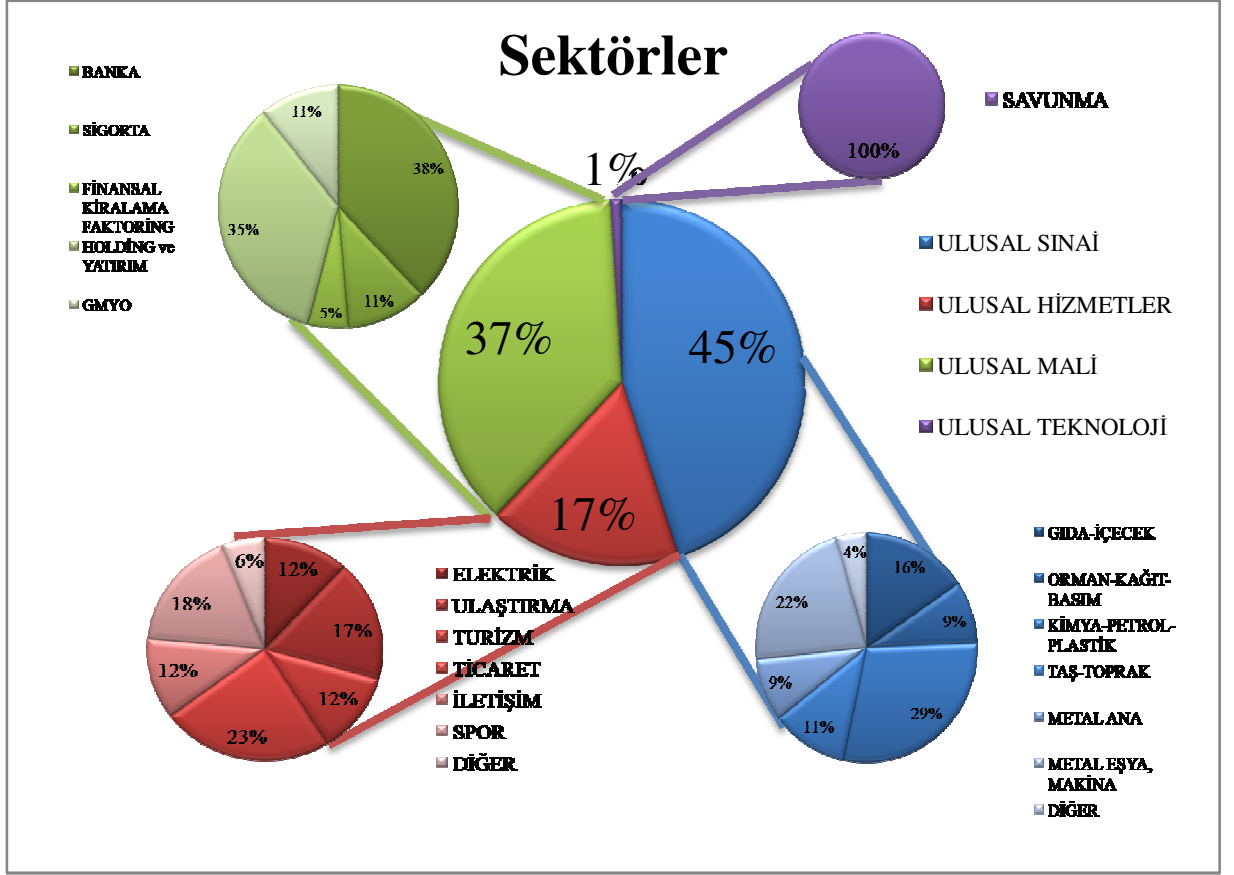
Şekil 3.1: Kurumsal Yönetim

Hisse senetleri piyasası endekslerinde yer alacak İMKB 100 şirketlerinin yer aldıkları endeks türleri ve faaliyet gösterdikleri sektörlerin oranları açısından dağılımlarında herhangi bir standart yoktur. İMKB 100 endeksine katılacak olan hisse senetlerinin büyüklük ve likidite açısından gereken şartları sağlamasının ardından; hisse senetleri, değerlendirme dönemi sonu itibarıyla piyasa değerleri ve günlük işlem hacimlerine göre büyükten küçüğe doğru sıralandıktan sonra en büyük olandan başlayarak seçim yapılmaktadır.

Şekil 3.1. ve **Şekil 3.2.**'de görüldüğü gibi hisse senetleri piyasası endekslerinde yer alacak İMKB 100 şirketlerinin endeks türüne göre dağılımları şöyle belirlenmiştir: % 12'si kurumsal yönetim, % 45'i Ulusal Sınai, % 37'si Ulusal Mali, % 17'si Ulusal Hizmetler ve % 1'i Ulusal Teknoloji endekslerinde yer almaktadır.

Kurumsal yönetim endeksi* nde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 17'si gıda-ıçecek, %25'i banka, % 8'i holding ve yatırım, % 8'i orman-kağıt-basım, % 34'ü metal eşya, makina ve % 8'i kimya-petrol-plastik sektöründe faaliyet göstermektedir.

* İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi, Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni uygulayan şirketlerin dahil edildiği endekstir. İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nin amacı, hisse senetleri İMKB pazarlarında (Gözaltı Pazarı hariç) işlem gören ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 10 üzerinden en az 6 olan şirketlerin fiyat ve getiri performansının ölçülmesidir. Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum notu, SPK tarafından belirlenmiş derecelendirme kuruluşları listesinde bulunan derecelendirme kuruluşlarınca, şirketin tüm kurumsal yönetim ilkelerine bir bütün olarak uyumuna ilişkin yapılan değerlendirme sonucunda verilmektedir. Kurumsal Yönetim Endeksi'nin hesaplanmasına, Kurumsal Yönetim derecelendirme notu 10 üzerinden en az 6 olan 5 şirketin Borsa'ya bildirilmesini takiben 31.08.2007 tarihinde başlamıştır. Endeks başlangıç değeri, 29.08.2007 tarihindeki 48.082,17'dir. İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerin derecelendirme notlarına, şirketlerin kamuyu aydınlatma platformundaki açıklamalarından ulaşılabilmektedir.



Şekil 3.2: Sektörler

Ulusal Sınai endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 16'sı Gıda-İçecek, % 9'u Orman-Kağıt-Basım, % 29'u Kimya-Petrol-Plastik, % 11'i Taş-Toprak, % 9'u Metal Ana ve % 22'si Metal Eşya, Makina sektörlerinde faaliyet göstermektedir.

Ulusal Hizmetler endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 12'si Elektrik, % 17'si Ulaştırma, % 12'si Turizm, % 23'ü Ticaret, % 12'si İletişim ve % 18'i Spor sektörlerinde faaliyet göstermektedir.

Ulusal Mali endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 38'i Banka, % 11'i Sigorta, % 5'i Finansal Kiralama Faktoring, % 35'i Holding ve Yatırım ve % 11'i Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı sektörlerinde faaliyet göstermektedir.

Ulusal Teknoloji endeksinde yer alan tek İMKB 100 şirketi, savunma sektöründe faaliyet göstermektedir.

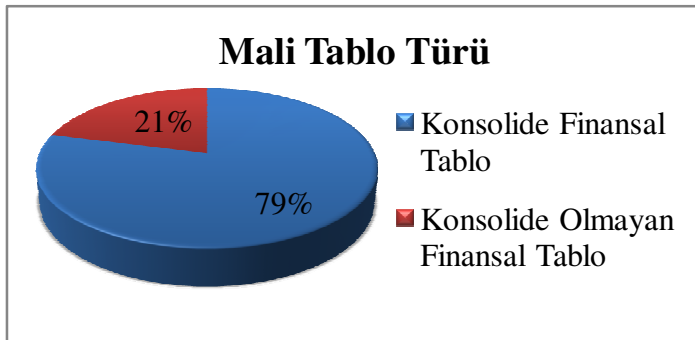
	ŞİRKET ADI	TABLO TÜRÜ	BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA	FAALİYET BÖLÜMÜ	COĞRAFİ BÖLÜM	TOPLAM BÖLÜM
1.	ADANA ÇİMENTO (A)	Konsolide	Var		4	4
2.	ADVANSASA SASA	Bireysel	Yok			
3.	AFYON ÇİMENTO	Bireysel	Yok			
4.	AK ENERJİ	Konsolide	Yok			
5.	AKBANK	Konsolide	Var	5		5
6.	AKÇANSA	Konsolide	Yok			
7.	AKSA	Konsolide	Var	3		3
8.	AKSİGORTA	Konsolide	Var	3		3
9.	ALARKO HOLDİNG	Konsolide	Var	6		6
10.	ALBARAKA TÜRK	Bireysel	Var	3		3
11.	ALKİM KİMYA	Konsolide	Var	3		3
12.	ANADOLU EFES	Konsolide	Var	3	2	5
13.	ANADOLU HAYAT EMEK.	Konsolide	Var	3		3
14.	ANADOLU SİGORTA	Bireysel	Yok			
15.	ARÇELİK	Konsolide	Var	3	3	6
16.	ASELSAN	Konsolide	Yok			
17.	ASYA KATILIM BANKASI	Konsolide	Var	3		3
18.	ATAKULE GMYO	Bireysel	Yok			
19.	AYGAZ	Konsolide	Var	3		3
20.	BAGFAŞ	Bireysel	Var		5	5
21.	BANVİT	Konsolide	Var	3		3
22.	BEŞİKTAŞ FUTBOL YAT.	Konsolide	Yok			
23.	BİM MAĞAZALAR	Bireysel	Yok			
24.	COCA COLA İÇECEK	Konsolide	Var		2	2
25.	ÇELEBİ	Konsolide	Var	3	2	5
26.	DEVA HOLDİNG	Konsolide	Var	5		5
27.	DOĞAN GAZETECİLİK	Konsolide	Yok			
28.	DOĞAN HOLDİNG	Konsolide	Var	3		3
29.	DOĞAN YAYIN HOL.	Konsolide	Var	4	3	7
30.	DOĞUŞ OTOMOTİV	Konsolide	Var	3		3
31.	ECZACIBAŞI İLAÇ	Konsolide	Var	3		3
32.	ECZACIBAŞI YATIRIM	Konsolide	Yok			
33.	EGE GÜBRE	Bireysel	Yok			
34.	EGE SERAMİK	Konsolide	Yok			
35.	ENKA İNŞAAT	Konsolide	Var	5	4	9
36.	EREĞLİ DEMİR CELİK	Konsolide	Yok			
37.	FENERBAHÇE SPORTİF	Bireysel	Yok			
38.	FENİŞ ALÜMİNYUM	Bireysel	Yok			
39.	FİNANS FİN. KİR.	Bireysel	Yok			
40.	FİNANSBANK	Konsolide	Var	3		3

	ŞİRKET ADI	TABLO TÜRÜ	BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA	FAALİYET BÖLÜMÜ	COĞRAFİ BÖLÜM	TOPLAM BÖLÜM
41.	FORD OTOSAN	Bireysel	Var	1		1
42.	FORTIS BANK	Konsolide	Var	4		4
43.	GARANTİ BANKASI	Konsolide	Var	4		4
44.	GLOBAL YAT. HOLDİNG	Konsolide	Var	4		4
45.	GOLDAS KUYUMCULUK	Konsolide	Yok			
46.	GRUNDİG ELEKTRONİK	Konsolide	Var		3	3
47.	GSD HOLDİNG	Konsolide	Var	5		5
48.	GÜBRE FABRİK.	Konsolide	Yok			
49.	HÜRRİYET GZT.	Konsolide	Var		3	3
50.	İHLAS EV ALETLERİ	Konsolide	Var	4		4
51.	İHLAS HOLDİNG	Konsolide	Var	6		6
52.	İŞ BANKASI (C)	Konsolide	Var	5		5
53.	İŞ FİN.KİR.	Konsolide	Var	2		2
54.	İŞ GMYO	Konsolide	Yok			
55.	İZMİR DEMİR ÇELİK	Konsolide	Yok			
56.	KARDEMİR (D)	Konsolide	Yok			
57.	KARSAN OTOMOTİV	Bireysel	Var	1	5	6
58.	KOÇ HOLDİNG	Konsolide	Var	5		5
59.	KOZA MADENCİLİK	Konsolide	Var	4		4
60.	MARTI OTEL	Konsolide	Yok			
61.	METRO TİC. VE MALİ YAT.	Bireysel	Var	2		2
62.	NET HOLDİNG	Konsolide	Var	4		4
63.	NET TURİZM	Konsolide	Yok			
64.	OTOKAR	Bireysel	Var	1	2	3
65.	PARK ELEK.MADENCİLİK	Bireysel	Yok			
66.	PERA GMYO	Konsolide	Yok			
67.	PETKİM	Bireysel	Yok			
68.	PETROL OFİSİ	Konsolide	Var	2		2
69.	PINAR SÜT	Konsolide	Yok			
70.	REYSAŞ LOJİSTİK	Konsolide	Var	1	7	8
71.	SABANCI HOLDİNG	Konsolide	Var	7		7
72.	SELÇUK ECZA DEPOSU	Konsolide	Yok			
73.	SİNPAŞ GMYO	Konsolide	Yok			
74.	ŞEKERBANK	Konsolide	Var	3		3
75.	ŞİŞE CAM	Konsolide	Var	5	4	9
76.	T. HALK BANKASI	Konsolide	Var	4		4
77.	T.EKONOMİ BANK.	Konsolide	Var	3		3
78.	T.S.K.B.	Konsolide	Var	3		3
79.	TAT KONSERVE	Konsolide	Var	4		4
80.	TAV HAVALİMANLARI	Konsolide	Var	5	4	9

	ŞİRKET ADI	TABLO TÜRÜ	BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA	FAALİYET BÖLÜMÜ	COĞRAFİ BÖLÜM	TOPLAM BÖLÜM
81.	TEKFEN HOLDİNG	Konsolide	Var	4	5	9
82.	TEKSTİLBANK	Konsolide	Var	3		3
83.	TESCO KİPA	Bireysel	Yok			
84.	TİRE KUTSAN	Konsolide	Var		3	3
85.	TOFAŞ OTO. FAB.	Konsolide	Yok			
86.	TRABZONSPOR SPORTİF	Bireysel	Yok			
87.	TRAKYA CAM	Konsolide	Yok			
88.	TURCAS PETROL	Konsolide	Yok			
89.	TURKCELL	Konsolide	Var	4	4	8
90.	TÜPRAŞ	Konsolide	Var	2		2
91.	TÜRK HAVA YOLLARI	Konsolide	Var	2		2
92.	TÜRK TELEKOM	Konsolide	Var	2		2
93.	TÜRK TRAKTÖR	Bireysel	Yok			
94.	ÜLKER BİSKÜVİ	Konsolide	Yok			
95.	VAKIFLAR BANKASI	Konsolide	Var	4		4
96.	VESTEL	Konsolide	Var	3	3	6
97.	VESTEL BEYAZ EŞYA	Bireysel	Var		3	3
98.	YAPI KREDİ SİGORTA	Konsolide	Var	7		7
99.	YAPI VE KREDİ BANK.	Konsolide	Var	5		5
100.	ZORLU ENERJİ	Konsolide	Var	2	3	5

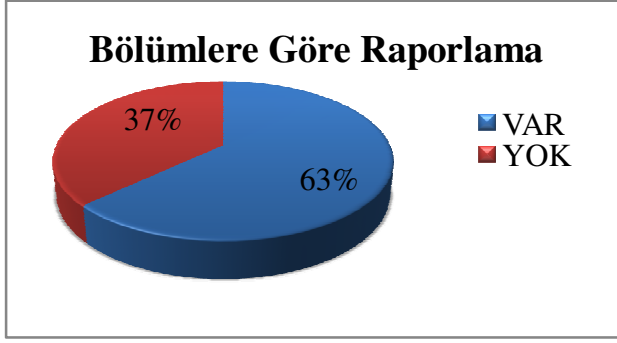
Tablo 3.2: İMKB 100 Şirketlerinde Bölümlere Göre Raporlama

Tablo 3.2’de İMKB 100 şirketlerinin açıkladığı mali tablo türleri, bölümlere göre raporlama uygulamasının varlığı ve açıkladıkları faaliyet bölümü ve coğrafi bölüm sayıları listelenmiştir.



Şekil 3.3: Mali Tablo Türü

Şekil 3.3.’te de görüldüğü gibi İMKB 100 şirketlerinin % 21’i bireysel finansal tablo, % 79’u konsolide finansal tablo açıklamıştır.



Şekil 3.4.'te de görüldüğü gibi İMKB 100 şirketlerinin % 37'si bölümlere göre raporlama uygulamamış, % 63'ü bölümlere göre raporlama uygulamıştır.

Şekil 3.4: Bölümlere Göre Raporlama

Bölümlere göre raporlama uygulamayan şirketlerin % 35'i bireysel finansal tablo, % 65'i konsolide finansal tablo açıklayan şirketlerdir.

Bölümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 13'ü bireysel finansal tablo, % 87'si konsolide finansal tablo açıklamıştır. Konsolide finansal tablo açıklayan şirketlerin % 30'u bölümlere göre raporlama uygulamamış, % 70'i bölümlere göre raporlama uygulamıştır. Bireysel finansal tablo açıklayan şirketlerin % 62'si bölümlere göre raporlama uygulamamış, % 38'i bölümlere göre raporlama uygulamıştır.

Kurumsal yönetim endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 17'si bireysel finansal tablo, % 83'ü konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Kurumsal yönetim endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 17'si bölümlere göre raporlama uygulamamış, % 83'ü bölümlere göre raporlama uygulamıştır.

Bölümlere göre raporlama uygulamayan kurumsal yönetim endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 50'si konsolide finansal tablo, % 50'si bireysel finansal tablo açıklamıştır.

Bölümlere göre raporlama uygulayan kurumsal yönetim endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 10'u bireysel finansal tablo, % 90'ı konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Gıda-içecek sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 14'ü bireysel finansal tablo, % 86'sı konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Gıda-içecek sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin % 29' u b6l6mlere g6re raporlama uygulamamış, % 71'i b6l6mlere g6re raporlama uygulamıştır.

B6l6mlere g6re raporlama uygulamayan gıda-içecek sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerin t6m6 konsolide finansal tablo açıklamıştır.

B6l6mlere g6re raporlama uygulayan gıda-içecek sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin % 14'6 bireysel finansal tablo, % 86'sı konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Orman-kağıt-basım sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin t6m6 konsolide finansal tablo açıklamıştır. Orman-kağıt-basım sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin % 25'i b6l6mlere g6re raporlama uygulamamış, % 75'i b6l6mlere g6re raporlama uygulamıştır.

Kimya-petrol-plastik sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin % 31'i bireysel finansal tablo, % 69'si konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Kimya-petrol-plastik sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin % 38'i b6l6mlere g6re raporlama uygulamamış, % 62'si b6l6mlere g6re raporlama uygulamıştır.

B6l6mlere g6re raporlama uygulamayan kimya-petrol-plastik sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin % 60'ı bireysel finansal tablo, % 40'ı konsolide finansal tablo açıklamıştır.

B6l6mlere g6re raporlama uygulayan kimya-petrol-plastik sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin % 13'6 bireysel finansal tablo, % 87'si konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Taş-toprak sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin % 20'si bireysel finansal tablo, % 80'i konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Taş-toprak sekt6r6nde faaliyet g6steren İMKB 100 Şirketlerinin % 20'si b6l6mlere g6re raporlama uygulamış, % 80'i b6l6mlere g6re raporlama uygulamamıştır.

B6l6mlere g6re raporlama uygulayan kimya-petrol-plastik sekt6r6nde faaliyet g6steren tek İMKB 100 Şirketi konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulamayan kimya-petrol-plastik sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 25'i bireysel finansal tablo, % 75'i konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Metal ana sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 25'i bireysel finansal tablo, % 75'i konsolide finansal tablo açıklamıştır. Metal ana sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin tümü bölümlere göre raporlama uygulamamıştır.

Metal eşya, makina sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si bireysel finansal tablo, % 50'si konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Metal eşya, makina sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 20'si bölümlere göre raporlama uygulamamış, % 80'i bölümlere göre raporlama uygulamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulamayan metal eşya, makina sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si bireysel finansal tablo, % 50'si konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan metal eşya, makina sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si bireysel finansal tablo, % 50'si konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Elektrik sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin tümü konsolide finansal tablo açıklamıştır. Elektrik sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si bölümlere göre raporlama uygulamış, % 50'si bölümlere göre raporlama uygulamamıştır.

Ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin tümü konsolide finansal tablo açıklamıştır. Ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin tümü bölümlere göre raporlama uygulamıştır.

Turizm sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin tümü konsolide finansal tablo açıklamıştır. Turizm sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin hiç biri bölümlere göre raporlama uygulamamıştır.

Ticaret sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si bireysel finansal tablo, % 50'si konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Ticaret sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 25'i bölümlere göre raporlama uygulamış, % 75'i bölümlere göre raporlama uygulamamıştır.

Bölümlere göre raporlama uygulamayan ticaret sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 67'si bireysel finansal tablo, % 33'ü konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Bölümlere göre raporlama uygulayan ticaret sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketi konsolide finansal tablo açıklamıştır.

İletişim sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin tümü konsolide finansal tablo açıklamıştır. İletişim sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin tümü bölümlere göre raporlama uygulamıştır.

Spor sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 33'u konsolide finansal tablo, % 67'si bireysel finansal tablo açıklamıştır. Spor sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin hiç biri bölümlere göre raporlama uygulamamıştır.

Banka sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 7'si bireysel finansal tablo, % 93'ü konsolide finansal tablo açıklamıştır. Banka sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin tümü bölümlere göre raporlama uygulamıştır.

Sigorta sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 25'i bireysel finansal tablo, % 75'i konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Sigorta sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 25'i bölümlere göre raporlama uygulamamış, % 75'i bölümlere göre raporlama uygulamıştır.

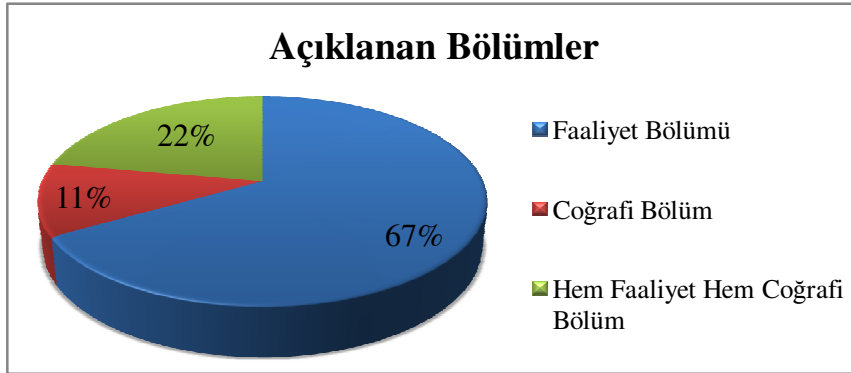
Finansal kiralama faktoring sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si bireysel finansal tablo, % 50'si konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Finansal kiralama faktoring sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si bölümlere göre raporlama uygulamış, % 50'si bölümlere göre raporlama uygulamamıştır. Bölümlere göre raporlama uygulayan finansal kiralama faktoring sektöründe faaliyet gösteren tek İMKB 100 şirketi konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Holding ve yatırım sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin tümü konsolide finansal tablo açıklamıştır. Holding ve yatırım sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 8'i bölümlere göre raporlama uygulamamış, % 92'si bölümlere göre raporlama uygulamıştır.

Gayrimenkul yatırım ortaklığı sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 25'i bireysel finansal tablo, % 75'i konsolide finansal tablo açıklamıştır. Gayrimenkul yatırım ortaklığı sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin hiç biri bölümlere göre raporlama uygulamamıştır.

Savunma sektöründe faaliyet gösteren tek İMKB 100 şirketi konsolide finansal tablo açıklamış ve bölümlere göre raporlama uygulamamıştır.



Şekil 3.5: Açıklanan Bölümler

Şekil 3.5.'te de görüldüğü gibi bölümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 22'si hem faaliyet bölümü hem de coğrafi bölüm, % 67'si sadece faaliyet bölümü, % 11'si sadece coğrafi bölüm açıklamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem de coğrafi bölüm açıklayan şirketlerin % 14'ü bireysel finansal tablo, % 86'sı konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem de coğrafi bölüm açıklayan şirketlerin % 29'u kurumsal yönetim endeksinde yer almakta, % 7'si gıda-içecek, % 29'u metal eşya, makina, % 7'si elektrik, % 14'ü ulaştırma, % 7'si iletişim ve % 29'u holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan şirketlerin % 29'u bireysel finansal tablo, % 71'i konsolide finansal tablo açıklamıştır.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan şirketlerin % 29'u kurumsal yönetim endeksinde yer almakta, % 14'ü gıda-içecek, % 29'u orman-kağıt-basım, % 14'ü kimya-petrol-plastik, % 14'ü taş-toprak ve % 29'u metal eşya, makina sektöründe faaliyet göstermektedir.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan şirketlerin % 90'ı konsolide finansal tablo, % 10'u bireysel finansal tablo açıklamıştır.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan şirketlerin % 10'u kurumsal yönetim endeksinde yer almakta, % 7'si gıda-içecek, % 2'si orman-kağıt-basım, % 17'si kimya-petrol-plastik, % 5'i metal eşya, makine, % 2'si ulaştırma, % 2'si ticaret, % 2'si iletişim, % 34'ü banka, % 7'si sigorta, % 2'si finansal kiralama faktoring ve % 19'u holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölmelere göre raporlama uygulayan bireysel finansal tablo açıklayan şirketlerin % 25'i hem faaliyet bölümü hem de coğrafi bölüm, % 50'si sadece faaliyet bölümü ve % 25'i sadece coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan konsolide finansal tablo açıklayan şirketlerin % 22'si hem faaliyet bölümü hem de coğrafi bölüm, % 10'u sadece coğrafi bölüm ve % 68'i sadece faaliyet bölümü açıklamıştır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 2'sinin toplam bölüm sayısı 1'dir. Bu şirket, bölümsel bilgilerini hali hazırda bireysel finansal tabloda bir bütün halinde sadece tek bir endüstriyel bölüm olarak sunmuştur. Toplam bölüm sayısı bir olan şirket metal eşya, makina sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölmelere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 11'inin toplam bölüm sayısı 2'dir. Bu şirketlerin % 14'ü bireysel finansal tablo, % 86'sı konsolide finansal tablo açıklamıştır. Bu şirketlerin, % 14'ü sadece coğrafi bölüm, % 86'sı sadece faaliyet bölümü açıklamıştır. Toplam bölüm sayısı iki olan şirketlerin % 29'u kurumsal yönetim endeksinde yer almakta ve % 29'u gıda-içecek, % 29'u kimya-petrol-plastik, % 14'ü

ulaştırma, % 14'ü iletişim ve % 14'ü finansal kiralama faktoring sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 33'ünün toplam bölüm sayısı 3'tür. Bu şirketlerin % 14'ü bireysel finansal tablo, % 86'sı konsolide finansal tablo açıklamıştır. Bu şirketlerin, % 14'ü sadece coğrafi bölüm, % 81' i sadece faaliyet bölümü ve % 5'i hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır. Toplam bölüm sayısı üç olan şirketlerin % 19'u kurumsal yönetim endeksinde yer almakta ve % 5'i gıda-içecek, % 9'u orman-kağıt-basım, % 19'u kimya-petrol-plastik, % 14'ü metal eşya, makina, % 5'i ticaret, % 33'ü banka, % 10'u sigorta ve % 5'i holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 17'sinin toplam bölüm sayısı 4'tür. Bu şirketlerin tümü konsolide finansal tablo açıklamıştır. Bu şirketlerin % 5'i sadece coğrafi bölüm, % 81' i sadece faaliyet bölümü açıklamıştır. Toplam bölüm sayısı dört olan şirketlerin % 10'u gıda-içecek, % 10'u orman-kağıt-basım, % 10'u taş-toprak, % 10'u metal eşya, makine, % 40'ı banka ve % 20'si holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 16'sının toplam bölüm sayısı 5'tir. Bu şirketlerin % 10'u bireysel finansal tablo, % 90'ı konsolide finansal tablo açıklamıştır. Bu şirketlerin, % 10'u sadece coğrafi bölüm, % 60'ı sadece faaliyet bölümü ve % 30'u hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır. Toplam bölüm sayısı beş olan şirketlerin % 20'si kurumsal yönetim endeksinde yer almakta ve % 10'u gıda-içecek, % 20'ı kimya-petrol-plastik, % 10'u elektrik, % 10'u ulaştırma, % 30'u banka ve % 20'si holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 8'inin toplam bölüm sayısı 6'dır. Bu şirketlerin % 20'si bireysel finansal tablo, % 80'i konsolide finansal tablo açıklamıştır. Bu şirketlerin, % 40'ı sadece faaliyet bölümü ve % 60'u hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır. Toplam bölüm sayısı altı olan şirketlerin % 20'si kurumsal yönetim endeksinde yer almakta ve % 60'ı metal eşya, makina ve % 40'ı holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 5'inin toplam bölüm sayısı 7'dir. Bu şirketlerin tümü konsolide finansal tablo açıklamıştır. Bu şirketlerin, % 67'si sadece faaliyet bölümü ve % 33'ü hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır. Toplam bölüm sayısı yedi olan şirketlerin % 33'ü kurumsal yönetim endeksinde yer almakta ve % 33'ü sigorta ve % 67'si holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 3'ünün toplam bölüm sayısı 8'dir. Bu şirketlerin tümü konsolide finansal tablo açıklamıştır. Bu şirketlerin tümü hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır. Toplam bölüm sayısı sekiz olan şirketlerin % 50'si ulaştırma, % 50'si iletişim sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 6'sının toplam bölüm sayısı 9'dur. Bu şirketlerin tümü konsolide finansal tablo açıklamıştır. Bu şirketlerin, tümü hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır. Toplam bölüm sayısı dokuz olan şirketlerin % 75'i holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Bölümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 6'sı 1, % 11'i 2, % 32'si 3, % 19'u 4, % 14'ü 5, % 3'ü 6 ve % 3'ü 7 faaliyet bölümü açıklamıştır.

Bölümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin % 6'sı 2, % 13'ü 3, % 8'i 4, % 5'i 5 ve % 2'si 7 coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölümlere göre raporlama uygulayan kurumsal yönetim endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 20'si sadece coğrafi bölüm, % 40'ı sadece faaliyet bölümü ve % 40'ı hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölümlere göre raporlama uygulayan kurumsal yönetim endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 20'sinin toplam bölüm sayısı 2, % 40'ının 3, % 20'sinin 5, % 10'unun 6 ve % 10'unun 7'dir.

Bölümlere göre raporlama uygulayan kurumsal yönetim endeksinde yer alan İMKB 100 şirketlerinin % 10'u 1, % 10'u 2, % 40'ı 3, % 10'u 4 ve % 10'u 5 faaliyet bölümü ve % 30'u 2 ve % 30'u 3 coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan gıda-içecek sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketlerinin % 20'si sadece coğrafi bölüm, % 60'ı sadece faaliyet bölümü ve % 20'si hem endüstri bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan gıda-içecek sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketlerinin % 40'ının toplam bölüm sayısı 2, % 20'sinin 3, % 20'sinin 4 ve % 20'sinin 5'tir.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan gıda-içecek sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketlerinin % 20'si 2, % 40'ı 3 ve % 20'si 4 faaliyet bölümü ve % 40'ı 2 coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan orman-kağıt-basım sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketlerinin % 67'si sadece coğrafi bölüm ve % 33'ü sadece faaliyet bölümü açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan orman-kağıt-basım sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketlerinin % 67'sinin 3 ve % 33'ünün 4'tür.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan orman-kağıt-basım sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketlerinin % 67'si 3 coğrafi bölüm ve % 33'ü 4 faaliyet bölümü açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan kimya-petrol-plastik sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketlerinin % 13'ü sadece coğrafi bölüm ve % 87'si sadece faaliyet bölümü açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan kimya-petrol-plastik sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketlerinin % 25'inin toplam bölüm sayısı 2, % 50'sinin 3 ve % 25'inin 5'tir.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan kimya-petrol-plastik sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketlerinin % 25'i 2, % 50'si 3 ve % 13'ü 5 faaliyet bölümü ve % 13'ü 5 coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan taş-toprak sektörlünde faaliyet gösteren İMKB 100 Şirketi sadece coğrafi bölüm açıklamıştır. Bölgümlere göre raporlama

uygulayan taş-toprak sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketi 4 coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan metal eşya, makina sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 25'i sadece coğrafi bölüm, % 25'i sadece faaliyet bölümü ve % 50'si hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan metal eşya, makina sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 13'ünün toplam bölüm sayısı 1, % 38'inin 3, % 13'ünün 4 ve % 38'inin 6'dır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan metal eşya, makina sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 38'i 1, % 25'i 3 ve % 13'ü 4 faaliyet bölümü ve % 13'ü 2 ve % 25'i 3 ve % 13'ü 5 coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan elektrik sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirket hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır. Toplam bölüm sayısı 5'tir ve 2 faaliyet bölümü ve 3 coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 33'ü sadece faaliyet bölümü ve % 67'si hem endüstri bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 33'ünün toplam bölüm sayısı 2, % 33'ünün 5, ve % 34'ünün 8'dir.

Bölmelere göre raporlama uygulayan ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 33'ü 1, % 33'ü 2 ve % 34'ü 3 faaliyet bölümü ve % 33'ü 2 ve % 33'ü 7 coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan ticaret sektöründe faaliyet gösteren tek İMKB 100 şirketi 3 faaliyet bölümü açıklamıştır.

Bölmelere göre raporlama uygulayan iletişim sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si sadece faaliyet bölümü ve % 50'si hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan iletişim sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'sinin toplam bölüm sayısı 2 ve % 50'sinin 8'dir.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan iletişim sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si 2 ve % 50'si 4 faaliyet bölümü ve % 50'si 4 coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan banka sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerin tümü sadece faaliyet bölümü açıklamıştır. Bölümlere göre raporlama uygulayan banka sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 50'si 3, % 29'u 4 ve % 21'i 5 faaliyet bölümü açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan sigorta sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerin tümü sadece faaliyet bölümü açıklamıştır. Bölümlere göre raporlama uygulayan sigorta sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 67'si 3 ve % 33'ü 7 faaliyet bölümü açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan finansal kiralama faktoring sektöründe faaliyet gösteren tek İMKB 100 şirketi 2 faaliyet bölümü açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan holding ve yatırım sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 75'i sadece faaliyet bölümü ve % 25'i hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklamıştır.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan holding ve yatırım sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 8'inin toplam bölüm sayısı 3, % 17'sinin 4, % 17'sinin 5, % 17'sinin 6, % 16'sının 7 ve % 25'inin 9'dur.

Bölgümlere göre raporlama uygulayan holding ve yatırım sektöründe faaliyet gösteren İMKB 100 şirketlerinin % 8'i 3, % 33'ü 4, % 33'ü 5, % 17'si 6 ve % 8'i 7 faaliyet bölümü ve % 8'i 3, % 17'si 4 ve % 8'i 5 coğrafi bölüm açıklamıştır.

	ŞİRKET ADI	TABLO TÜRÜ	VARLIKLAR	YÜKÜMLÜLÜKLER	KAR/ZARAR	AMORTİSMAN GİD.	YATIRIM HARCAMALARI
1.	ADANA ÇİMENTO (A)	Konsolide					
2.	AKBANK	Konsolide	X	X	X	X	X
3.	AKSA	Konsolide	X	X	X	X	X
4.	AKSİGORTA	Konsolide					
5.	ALARKO HOLDİNG	Konsolide	X	X	X	X	X
6.	ALBARAKA TÜRK	Bireysel	X	X	X		
7.	ALKİM KİMYA	Konsolide	X	X	X		X
8.	ANADOLU HAYAT EMEK.	Bireysel	X	X	X	X	
9.	ASYA KATILIM BANKASI	Konsolide	X	X	X		
10.	AYGAZ	Konsolide	X	X	X	X	X
11.	BAGFAŞ	Bireysel					
12.	BANVİT	Konsolide	X				X
13.	COCA COLA İÇECEK	Konsolide	X	X	X	X	X
14.	DEVA HOLDİNG	Konsolide	X	X	X	X	X
15.	DOĞAN HOLDİNG	Konsolide	X		X	X	X
16.	DOĞUŞ OTOMOTİV	Konsolide			X		
17.	ECZACIBAŞI İLAÇ	Konsolide	X	X	X	X	X
18.	FİNANSBANK	Konsolide	X	X	X		
19.	FORD OTOSAN	Bireysel					
20.	FORTIS BANK	Konsolide	X	X	X		
21.	GARANTİ BANKASI	Konsolide	X	X	X	X	X
22.	GLOBAL YAT. HOLDİNG	Konsolide	X	X	X	X	X
23.	GRUNDİG ELEKTRONİK	Konsolide	X	X		X	X
24.	GSD HOLDİNG	Konsolide	X	X	X		
25.	HÜRRİYET GZT.	Konsolide	X	X	X	X	X
26.	İHLAS EV ALETLERİ	Konsolide	X	X	X		
27.	İHLAS HOLDİNG	Konsolide	X	X	X		
28.	İŞ BANKASI (C)	Konsolide	X	X	X		
29.	İŞ FİN.KİR.	Konsolide	X	X	X	X	X
30.	KOÇ HOLDİNG	Konsolide	X	X	X	X	X
31.	KOZA MADENCİLİK	Konsolide	X	X	X		
32.	METRO TİC. VE MALİ YAT.	Bireysel					
33.	NET HOLDİNG	Konsolide	X	X	X		
34.	PETROL OFİSİ	Konsolide	X	X	X	X	X
35.	SABANCI HOLDİNG	Konsolide	X	X	X	X	X
36.	ŞEKERBANK	Konsolide	X	X	X		
37.	T. HALK BANKASI	Konsolide	X	X	X		
38.	T.EKONOMİ BANK.	Konsolide	X	X	X		
39.	T.S.K.B.	Konsolide			X		
40.	TAT KONSERVE	Konsolide	X		X	X	X
41.	TEKSTİL BANK	Konsolide	X	X	X	X	X
42.	TİRE KUTSAN	Konsolide					
43.	TÜPRAŞ	Konsolide	X	X	X	X	X
44.	TÜRK HAVA YOLLARI	Konsolide	X	X	X	X	X
45.	TÜRK TELEKOM	Konsolide	X	X	X	X	X
46.	VAKIFLAR BANKASI	Konsolide	X	X	X		
47.	VESTEL BEYAZ EŞYA	Bireysel					
48.	YAPI KREDİ SİGORTA	Konsolide	X		X	X	
49.	YAPI VE KREDİ BANK.	Konsolide	X	X	X		

Tablo 3.3: Bölümlere Göre Açıklanan Kalemler

Tablo 3.3.'te bölümlere göre raporlama uygulayan İMKB 100 şirketlerinin mali tablolarında bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamaları kalemlerinden hangilerini açıkladıkları görülmektedir.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 43'ü bölüm varlıklarını açıklamış, % 57'si açıklamamıştır.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 43'ü bölüm yükümlülüklerini açıklamış, % 57'si açıklamamıştır.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 29'u bölüm kar/zararını açıklamış, % 71'i açıklamamıştır.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 43'ü bölüm amortisman giderlerini açıklamış, % 57'si açıklamamıştır.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 43'ü bölüm yatırım harcamalarını açıklamış, % 57'si açıklamamıştır.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 29'u bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü açıklamıştır.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 57'si bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamamıştır.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan ve bu bölümlerin bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamayan İMKB 100 şirketlerinin tümü bölüm satışlarını açıklamıştır. Bu şirketlerden % 25'i bölüm satışlardan indirimlerini açıklamıştır.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 88'i bölüm varlıklarını açıklamış, % 12'si açıklamamıştır.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 79'u bölüm yükümlülüklerini açıklamış, % 21'i açıklamamıştır.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 90'ı bölüm kar/zararını açıklamış, % 10'u açıklamamıştır.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 48'i bölüm amortisman giderlerini açıklamış, % 52'si açıklamamıştır.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 48'i bölüm yatırım harcamalarını açıklamış, % 52'si açıklamamıştır.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 38'i bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü açıklamıştır.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 7'si bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamamıştır.

Sadece faaliyet bölümü açıklayan ve bu bölümlerin bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamayan İMKB 100 şirketlerinin % 33'ü bölüm satışlarını açıklamıştır. Bu şirketlerin % 33'ü tek bir faaliyet bölümü açıkladığından bölüm ile ilgili bilgileri halihazırda sunduğu bireysel finansal tablolarda bütün halinde vermiştir. Bu şirketlerin % 33'ü faaliyet bölümleri ile ilgili faaliyet sonuçları hakkında herhangi bir bölümsel bilgi vermemiştir.

Kurumsal yönetim endeksinde yer alan ve sadece coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketleri bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü açıklamıştır.

Kurumsal yönetim endeksinde yer alan ve sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 25'i bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü, % 75'i bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri ve bölüm kar/zararı açıklamıştır.

Gıda-içecek sektöründe faaliyet gösteren ve sadece coğrafi bölüm açıklayan tek İMKB 100 şirketi bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü açıklamıştır.

Gıda-içecek sekt6r6nde faaliyet g6steren ve sadece faaliyet b6l6m6 açıklayan İMKB 100 Şirketlerinin % 33'6 b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri, b6l6m kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamamıştır. Bu Şirketlerin % 67'si b6l6m varlıklarını, % 33'6 b6l6m kar/zararını, % 33'6 amortisman giderlerini ve % 67'si yatırım harcamalarını açıklamıştır.

Orman-kağıt-basım sekt6r6nde faaliyet g6steren ve sadece coğrafi b6l6m açıklayan İMKB 100 Şirketlerinin % 50'si b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri, b6l6m kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamamış, % 50'si b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri, b6l6m kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının t6m6n6 açıklamıştır.

Orman-kağıt-basım sekt6r6nde faaliyet g6steren ve sadece faaliyet b6l6m6 açıklayan tek İMKB 100 Şirketi b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri, b6l6m kar/zararını açıklamıştır.

Kimya-petrol-plastik sekt6r6nde faaliyet g6steren ve sadece coğrafi b6l6m açıklayan tek İMKB 100 Şirketi b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri, b6l6m kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamamıştır.

Kimya-petrol-plastik sekt6r6nde faaliyet g6steren ve sadece faaliyet b6l6m6 açıklayan İMKB 100 Şirketlerinin % 86'sı b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri, b6l6m kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının t6m6n6, % 14'6 b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri ve b6l6m kar/zararını açıklamıştır.

Taş-toprak sekt6r6nde faaliyet g6steren ve sadece coğrafi b6l6m açıklayan tek İMKB 100 Şirketi b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri, b6l6m kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamamıştır.

Metal eşya, makina sekt6r6nde faaliyet g6steren ve sadece coğrafi b6l6m açıklayan İMKB 100 Şirketlerinin % 50'si b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri, b6l6m kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamamış, % 50'si ise b6l6m varlıkları, b6l6m y6k6ml6l6kleri, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarını açıklamıştır.

Metal eşya, makina sektöründe faaliyet gösteren ve sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 50'si bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamamış, % 50'si ise bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri ve bölüm kar/zararını açıklamıştır.

Ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren ve sadece faaliyet bölümü açıklayan tek İMKB 100 şirketi bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü açıklamıştır.

Ticaret sektöründe faaliyet gösteren ve sadece faaliyet bölümü açıklayan tek İMKB 100 şirketi sadece bölüm kar/zararını açıklamıştır.

İletişim sektöründe faaliyet gösteren ve sadece faaliyet bölümü açıklayan tek İMKB 100 şirketi bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü açıklamıştır.

Banka sektöründe faaliyet gösteren ve sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 21'i bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü, % 71'i sadece bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri ve bölüm kar/zararını ve % 8'i sadece bölüm kar/zararını açıklamıştır.

Sigorta sektöründe faaliyet gösteren ve sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 33'ü bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının hiçbirini açıklamamış, % 67'si bölüm varlıkları, bölüm kar/zararı ve amortisman giderlerini, % 33'ü bölüm yükümlülüklerini açıklamıştır.

Finansal kiralama faktoring sektöründe faaliyet gösteren ve sadece faaliyet bölümü açıklayan tek İMKB 100 şirketi bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü açıklamıştır.

Holding ve yatırım sektöründe faaliyet gösteren ve sadece faaliyet bölümü açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 33'ü bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü, % 25'i bölüm

varlıkları, bölüm yükümlülükleri ve bölüm kar/zararını ve % 8'i bölüm varlıkları, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarını açıklamıştır.

		FAALİYET BÖLÜMÜ					COĞRAFI BÖLÜM				
		VARLIKLAR	YÜKÜMLÜLÜKLER	KAR/ZARAR	AMORTİSMAN GİD.	YATIRIM HARCAMALARI	VARLIKLAR	YÜKÜMLÜLÜKLER	KAR/ZARAR	AMORTİSMAN GİD.	YATIRIM HARCAMALARI
1.	ANADOLU EFES	x	x			x					x
2.	ARÇELİK	x	x	x	x	x	x				
3.	ÇELEBİ			x	x		x				
4.	DOĞAN YAYIN HOL.	x	x	x	x	x	x	x		x	x
5.	ENKA İNŞAAT	x	x	x	x	x	x				x
6.	KARSAN OTOMOTİV										
7.	OTOKAR										
8.	REYSAŞ LOJİSTİK										
9.	ŞİŞE CAM	x	x	x	x	x	x			x	x
10.	TAV HAVALİMANLARI	x	x	x	x	x	x				x
11.	TEKFEN HOLDİNG	x	x	x	x	x	x				x
12.	TURKCELL	x	x	x	x	x					x
13.	VESTEL	x	x	x	x	x	x			x	x
14.	ZORLU ENERJİ	x		x	x	x	x				x

Tablo 3.4: Hem Faaliyet Bölümü Hem Coğrafi Bölüm Açıklayan İşletmelerin Bölümlere Göre Açıkladıklar Kalemler

Tablo 3.4.'te hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin bölümlere göre açıkladıkları kalemler görülmektedir.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 29' u kurumsal yönetim endeksinde yer almakta ve % 29' u metal eşya, makina, % 29'u holding ve yatırım, % 7'si gıda-içecek, % 14'ü ulaştırma, % 7'si iletişim, % 7'si elektrik sektöründe faaliyet göstermektedir.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 21'i hem faaliyet bölümü hem de coğrafi bölümlerinin varlıkları, yükümlülükleri, kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarını bölümsel bilgi olarak

açıklamamıştır. Bu şirketlerin % 67'si coğrafi bölüm bilgilerinde bölüm satışlarını açıklamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 71'i faaliyet bölümü açıklarken bölüm varlıklarını açıklamış, % 29' u açıklamamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 64'ü faaliyet bölümü açıklarken bölüm yükümlülüklerini açıklamış, % 36'sı açıklamamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 71'i faaliyet bölümü açıklarken bölüm kar/zararını açıklamış, % 29' u açıklamamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 71'i faaliyet bölümü açıklarken bölüm amortisman giderlerini açıklamış, % 29' u açıklamamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 71'i faaliyet bölümü açıklarken bölüm yatırım harcamalarını açıklamış, % 29' u açıklamamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 64'ü coğrafi bölüm açıklarken bölüm varlıklarını açıklamış, % 36'sı açıklamamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 7'si coğrafi bölüm açıklarken bölüm yükümlülüklerini açıklamış, % 93'ü açıklamamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin tümü coğrafi bölüm açıklarken bölüm kar/zararını açıklamamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 21'i coğrafi bölüm açıklarken bölüm amortisman giderlerini açıklamış, % 79'u açıklamamıştır.

Hem faaliyet bölümü hem coğrafi bölüm açıklayan İMKB 100 şirketlerinin % 64'ü coğrafi bölüm açıklarken bölüm yatırım harcamalarını açıklamış, % 36'sı açıklamamıştır.

Özetle, hisse senetleri piyasasında yer alacak İMKB 100 şirketlerinin çoğunun bölümlere göre raporlama uyguladığı görülmüştür. Bölümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin büyük çoğunluğunun konsolide finansal tablo açıkladıkları, bireysel finansal tablo açıklayan şirketlerin çoğunluğunun ise bölümlere göre raporlama uygulamadıkları görülmüştür. Ayrıca kurumsal yönetim endeksinde yer alan şirketlerin büyük çoğunluğu bölümlere göre raporlama uygulamıştır. Ulaştırma, iletişim ve banka sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin tümü; holding ve yatırım, metal eşya, makine, orman-kağıt-basım, gıda-içecek ve sigorta sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin büyük çoğunluğu bölümlere göre raporlama uygularken; metal ana, turizm, spor, gayrimenkul yatırım ortaklığı ve savunma sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin hiçbirinde bölümlere göre raporlama uygulaması görülmemiştir.

Bölümlere göre raporlama uygulayan şirketlerin çoğu sadece faaliyet bölümü açıklamıştır. Sadece coğrafi bölüm açıklayan şirketlerin çoğu orman-kağıt-basım ve metal eşya, makine sektöründe faaliyet göstermektedir. Sadece faaliyet bölümü açıklayan şirketlerin çoğu ise banka, holding ve yatırım ve kimya-petrol-plastik sektöründe faaliyet göstermektedir. Hem faaliyet bölümü hem de coğrafi bölüm açıklayan şirketlerin çoğu metal eşya, makine ve holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir. Ayrıca, toplam bölüm sayısı en fazla olan şirketler büyük çoğunlukla holding ve yatırım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Sadece coğrafi bölüm açıklayan şirketlerin çoğu bölümsel bilgi açıklarken bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarından herhangi birini veya hiçbirini açıklamamıştır. Bunların yerine bölüm satışlarını açıklamışlardır. Sadece faaliyet bölümü açıklayan şirketlerin çoğu ise, bölümsel bilgi açıklarken bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri ve bölüm kar/zararının herhangi birini veya hepsini açıklamıştır.

Ulaştırma, iletişim, gıda-içecek ve finansal kiralama faktoring sektöründe faaliyet gösteren şirketler, bölüm varlıkları, bölüm yükümlülükleri, bölüm kar/zararı, amortisman giderleri ve yatırım harcamalarının tümünü açıklamıştır. Kimya-petrol-plastik ve taş-toprak sektöründe faaliyet gösteren şirketler ise bunların hiçbirini açıklamamıştır.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRMELER

Günümüzde hızla yaşanan küreselleşmenin sonucu olarak ülke ekonomileri arasındaki sınırlar kalkarak ülke ekonomileri birbirlerine bağlı hale gelmeye başlamıştır. İşletmelerin uluslararası alanlarda faaliyet göstermesiyle mali tablolarda ve raporlamada karşılaşılan farklı uygulamaların önlenmesi için ulusal muhasebe standartlarının uluslararası standartlara uyumlaştırılması önem kazanmıştır.

İşletmelerin farklı sektörlerde ve farklı coğrafi bölgelerde faaliyet göstermesi, bilgi kullanıcıların işletmenin sadece mali tablolarına bakarak geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alabilmelerini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle bölümlere göre raporlanmış mali bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bölümlere göre raporlama konusunda gelişmiş ülkelerdeki gelişmeler, küreselleşme ile birlikte ülkemizde de gündeme gelmiştir. Gelişmiş ülkelerde bölümlere göre raporlama standartları uzun süredir gündemdeyken ülkemizde henüz birkaç yıldır önem kazanmıştır. TFRS 8 'Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nın işletme faaliyetlerinin gerek yöneticiler gerekse bilgi kullanıcıları açısından daha iyi değerlendirilebilmeleri ve işletmenin daha iyi bir şekilde yönetimin sağlanabilmesi için uygulanması gerekmektedir. Bilgi kullanıcılarının işletmenin bölümleri hakkında gelişme olanakları, gelecekle ilgili beklentiler ve yatırım riskleri gibi konularda daha bilinçli yargılara varabilmeleri için bölümlere göre raporlama büyük önem kazanmaktadır. Bölümsel raporlar, mali bilgilerin daha sağlıklı analiz edilebilmesini ve bilgi kullanıcılarına daha doğru bilgilerin sunulabilmesini sağlamaktadır.

Mali tablolarında bölümlere göre raporlama uygulamayan işletmeler, bölümlere göre raporlama uyguladıkları takdirde hem işletme içinde hem de işletme dışında bölüm bazında raporların faydalarını göreceklerdir. Bölümsel raporlar, işletme için fırsat ve tehditlerin açık bir şekilde görülmesine yardımcı olacaktır. İşletme içinde yöneticilerin bir bütün olarak işletme raporlarında gözden kaçırabildikleri bölüm performans yükseklikleri veya düşüklükleri, detaylı bilgi edinilebilen bölüm bazındaki raporlarda öne çıkarak sorunların çözülebilmelerini, başarıların ise desteklenmesini sağlayacaktır.

Böylece bilgi kullanıcıları, işletmenin geçmiş performansının değerlendirilmesinde daha doğru yargılara varabilecek; gelecekteki performansın tahmininde ise daha sağlıklı ve bilinçli kararlar alabileceklerdir. Bunlar işletmenin verimliliğine büyük katkı sağlayacaktır. Ayrıca, işletme dışında gerek yatırımcılar gerekse kredi verenler, işletme faaliyetleri hakkında daha detaylı ve yeterli güvenilir bilgilere sahip olabileceklerdir.

Çalışma kapsamında bölümlere göre raporlamanın yönetim açısından önemine değinilerek dünyada ve ülkemizdeki gelişmelere yer verilmiştir. Bu kapsamda ülkemizde standartlar ve içerikleri açısından uluslararası standartlara uyumlaştırılmış bulunmaktadır. Ancak ülkemizdeki işletmelerin standartları ve bölümlere göre raporlamayı uygulama oranları açısından uluslararası standartların gerisinde kalmaktadır. Gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin mali tablolarında daha detaylı ve güvenilir bölümsel bilgilere yer verilirken, ülkemizde bu uygulamanın henüz yaygınlaşmamış olduğu, çoğu şirkette bölümlere göre raporlamanın uygulanmadığı, uygulanan şirketlerde ise kısıtlı denilebilecek miktarda ve güvenilirliği tartışılabilir bölümsel bilgilere mali tablolarında yer verildiği görülmüştür. Uluslararası şirketlerin ve banka sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bölümlere göre raporlamaya daha çok önem verdiği görülmüştür.

Henüz taslak halinde olan yeni Türk Ticaret Kanunu'nun ülkemizdeki işletmelere denetim ve finansal raporlama konularında büyük değişiklikler getireceği açıktır. Bu değişikliklerden belki de en önemlisi, işletmelerin finansal raporlarından TMSK tarafından yayınlanan TMS/TFRS'lerin uygulanma zorunluluğu olacaktır. Mevcut haliyle bu standartlar henüz sadece İMKB'de işlem gören halka açık şirketler tarafından Sermaye Piyasası Kurulu vasıtasıyla uygulanmaktadır. TTK'nın yasalaşmasıyla bu standartların kullanım alanı genişleyecek ve ülkemizdeki muhasebe, finansal raporlama ve denetim alanlarına büyük yenilikler getirilecektir. Bu yeniliklerden birisi de tez çalışmasının konusunu oluşturan bölümsel raporlamadır. Henüz ülkemizde önemi ve finansal bilgi sunumundaki rolü tam olarak anlaşılmasa da, uygulama alanı genişledikçe, hem yöneticiler hem de diğer bilgi kullanıcıları için oldukça faydalı bir bilgi kaynağı olacaktır. Özellikle birden fazla üretim hattı bulunan veya birden fazla sektörde faaliyet gösteren işletmeler için bölüm gideri, bölüm geliri ve

bölüm varlıkları ayırımı gerçekleştirilecek ve işletmeler hangi mal veya hizmeti, ne zaman üretip satmanın daha karlı olduğu, hangi faaliyetlerden daha çok kazanç sağlandığı ve hangi varlıkların daha rasyonel kullanıldığı gibi sorulara bölümsel bilgiler vasıtasıyla cevap bulabileceklerdir.

KAYNAKLAR

- “Decentralization, Segment Reporting and Transfer Pricing: Decentralization in Organizations”,
http://www.accountingformanagement.com/decentralized_organizations.htm, 15 Mart 2009.
- Advanced Management Accounting, “Lesson 33: Responsibility Accounting”,
www.rocw.raifoundation.org/management/bba/AdvancedMgmtAccounting/lecture-notes/lecture-33.pdf, Rai University, 5 Mart 2009.
- Akan, Adnan – Yüksel, Gökhan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kurumsal Raporlama, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yeni Dönem”,
<http://www.vergiportali.com/doc/21122006TTKUFRS.pdf>, 3 Mart 2009.
- Arcuri, Alessandra – Dari – Mattiacci, Giuseppe, “Centralization versus Decentralization as a Risk-Return Trade-off”, Universiteit Van Amsterdam Amsterdam Center, *Journal Law & Economics*, 5 September 2008.
- Arıkan, Türkan, “İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları”, Ar-Gön Örgütlenme ve Yayın, İstanbul, 1979.
- Barbee, Fred, Principles Of Managerial Accounting, “Segment Reporting and Decentralization”,
www.cbpp.uaa.alaska.edu/afafb/acct202/Chpt_12_HO.ppt, 17 Mart 2009.
- BDO International, “IFRS 8 Operating Segments”, IFRS 8 Operating Segments, International Financial Reporting Bulletin, Issue 1, 2007,
www.bdo.at/index.php?download=3450.pdf, 10 Aralık 2008.
- Berger, Philip G.- Hann, Rebecca, “The Impact Of SFAS No.131 On Information And Monitoring”, *Journal Of Accounting Research*, Vol:41, No:2, May 2003, U.S.A., ss. 163-223.
- Botosan, Christine A.- Stanford, Mary, “Managers’ Motives To Withhold Segment Disclosures And The Effect Of SFAS No. 131 On Analysts’ Information Environment”, *The Accounting Review*, Vol:80, No:3, July 2005, ss. 751-771.
- Bölmümlere Göre Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 14) Hakkında Tebliğ Sıra No:24, *Resmi Gazete*, Sayı: 26097, 3 Mart 2006.

- Çoşkun, Ali, “STK’ların Stratejik Performans Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Performans Karinesi”, *Sivil Toplum Dergisi*, Cilt:4, Sayı:15, 2006, ss. 103-117.
- Deloitte, IAS Plus, “*IFRS 8 Operating Segments*”, December 2006, Special Edition, <http://www.iasplus.com/iasplus/0612ifrs8.pdf>, 2 Mart 2009.
- Dunn, Philip, “*Responsibility Accounting*”, 11 March 2003, http://www.accountancy.com.pk/articles_students.asp?id=55, 15 Mart 2009.
- Dunn, Philip, “*Responsibility Accounting*”, 13 December 2000, <http://www.accountingweb.co.uk/cgi-bin/item.cgi?id=23118>, 3 Mart 2009.
- Ebiçlioğlu, F. Kemal – Kahraman, Abdülkadir, “*Yönetim Muhasebesi*”, Türmob Yayınları, Ankara, 2000.
- Epstein, Barry J. - Mirza, Abbas Ali, “*Interpretation and Application of International Accounting Standards*”, Wiley, IAS 2002.
- Ernst & Young, “*IFRS 8 Operating Segments: Impelementation Guidance*”, 2007, [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/\\$file/IFRS%208%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Czech_Republic_E/IFRS_8_Operating_Segments/$file/IFRS%208%20Operating%20Segments%20-%20Implementation%20Guidance.pdf), 29 Kasım 2008.
- European Commission*, “Endorsement of IFRS 8 Operating Segments Analysis of Potential Effects- Report”, Internal Market and Services DG, Free Movement Of Capital, Company Law and Corporate Governance Accounting, Brussels, 3 September 2007.
- Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 45, *Resmi Gazete*, Sayı: 2658, 15 Temmuz 2007.
- Gücenme, Ümit - Poroy Arsoy, Aylin, “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:6, Sayı:1, Mart 2004, ss. 1-18.
- Hessling, Anna Karin – Jaakola, Johanna, “*Through the Eyes of Management*”, Stockholm School of Economics, Department of Accounting and Business Law, Master Thesis in Accounting and Financial Management, Fall 2007, <http://arc.hhs.se/download.aspx?MediumId=462>, 10 Aralık 2008.
- <http://www.imkb.gov.tr/endeksler.htm>, 10 Temmuz 2009.

- Hunt, Cally, “Through management’s eyes”, *CA Magazine*, May 1996, ss. 47-48.
- IASB Framework, www.iasplus.com/standard/framework.htm.
- IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “*IFRS 8 Operating Segments*”, <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks/>, Moscow, Russia, April 2007, 15 Şubat 2009.
- Indjejikian, Raffi – Nanda, Dhananjay, “Dynamic Incentives and Responsibility Accounting”, *Journal of Accounting and Economics*, University of Michigan Business School, Ann Arbor, March 1998.
- Kartal, Ali- Sevim, Adnan- Gündüz, H. Erdin, “*Maliyet Muhasebesi*”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Ağustos 2004.
- Kwon, Soo Young – Smith, David – Ettredge, Michael, “*The Effect of SFAS No. 131 on Numbers of Reported Business Segments*”, April 2000, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=208549, 15 Şubat 2009.
- Lichtenberg, Frank R., “The Managerial Response To Regulation Of Financial Reporting For Segments Of A Business Enterprise”, Columbia University Graduate School Of Business And National Bureau Of Economic Reserach, *Journal Of Regulatory Economics*, 1991, New York, ss. 241-249.
- Marşap, Beyhan, “*İşletmelerde Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması*”, Tutibay Yayınları, Temmuz 2001, Ankara.
- Martin, James R., “*What is Responsibility Accounting?*”, <http://maaw.info/ResponsibilityAccountingConcept.htm>, 9 Mart 2009.
- Martin, Peter, “The Management Approach”, *CA Magazine*, November 1997, ss. 29-30.
- Memiş, Mehmet Ünsal- Tanış, Veyis Naci, “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama”, *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, Haziran 2004, ss. 15-44.
- Moore, Carl L.- Jaedicke, Robert K., “*Yönetim Muhasebesi*”, çev. Alparslan Peker, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınevi, 1988.
- Nichols, Nancy B.- Street, Donna L., “The Relationship Between Competition And Business Segment Reporting Decisions Under The Management

- Approach Of IAS 14 Revised”, *Journal Of International Accounting Auditing & Taxation*, 2007, ss. 51-68.
- Öztürk, Can, “ ‘Faaliyet Bölümleri’ Konulu UFRS 8 Standardı: Eski UMS 14 ‘Bölümlere Göre Raporlama’ Standardı ile Karşılaştırmalı Bir Çalışma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1, Mart 2008, ss. 171-195.
- Paul, Jack W.- Largay, James A., “ Does the “management approach” contribute to segment reporting transparency?”, Leigh University, *Business Horizons*, 2005, ss. 303-310.
- Poroy Arsoy, Aylın, “Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: IFRS 8”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:38, Nisan 2008, ss. 177-185.
- Pricewaterhousecoopers, “A practical guide to segment reporting”, September 2008, http://www.pwc.com/en_GX/gx/ifrs-reporting/pdf/segment-reporting.pdf, 17 Şubat 2009.
- Pricewaterhousecoopers, “Segment Reporting An Opportunity To Explain The Business”, http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/Segment_reporting-flyer.pdf, 15 Mart 2009.
- Sağlam, Necdet, “Bölümsel Raporlama ve Uygulaması”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2001.
- Schiff, Jonathan B.- Schiff, Allen I., “ Segment reporting transparency--caveat emptor: financial analysts, M&A managers, and others need to understand The required segment reporting disclosures under SFAS no. 131. The authors offer some of its key points and a glimpse into the managerial Decision-making processes of three industrial companies.”, *Management Accounting Quarterly*, Fall 2006, http://findarticles.com/p/articles/mi_m00OL/is_1_8/ai_n27098351/, 5 Mart 2009.
- Sevgener, A. Sait – Hacırüstemoğlu, Rüstem, “Yönetim Muhasebesi”, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000.
- Sikdar, P.K., “Responsibility Accounting”, www.pksal.com/download/downloadFile.php?file=Responsibility%20Accounting.doc, 9 Mart 2009.
- Sönmez, Feriştah, “11 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS-14 ile Karşılaştırmalı Olarak)”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi, Cilt:11, Sayı:1, Manisa, 2004, ss. 111-124,

<http://www.bayar.edu.tr/~iibf/dergi/pdf/C11S12004/fs.pdf>, 4 Ocak 2009.

Stanford Harris, Marry, “The Association Between Competition And Managers’ Business Segment Reporting Decisions”, *Journal Of Accounting Research*, Vol:36, No:1, Spring 1998, U.S.A, ss. 111-128.

Susmuş, Türker, “*Maliyet Kontrolünün Sağlanması Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması*”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 59, Yıl: 5, Kasım 2002, İzmir, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm>, 12 Şubat 2009.

UFRS 8 “*Faaliyet Bölümleri*”,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%208.pdf>, 15 Şubat 2009.

Uslu, Selçuk, “*Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi*”, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1982.

Véron, Nicolas, “*EU Adoption of the IFRS 8 Standard on Operating Segments*”, 19 September 2007, http://veron.typepad.com/main/files/EuroParl_IFRS8_Sep07.pdf, 21 Aralık 2008.