

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**İŞLETMELERDE FAALİYET BÖLÜMLERİNE İLİŞKİN
RAPORLAMANIN YÖNETİMSEL VE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN
İNCELENMESİ: BİR UYGULAMA**

Nur FİDANCI

Danışman
Prof. Dr. Nergis TEK

2010

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**İşletmelerde Faaliyet Bölümlerine İlişkin Raporlamanın Yönetimsel ve Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

..../..../.....

Nur FİDANCI

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

“İşletmelerde Faaliyet Bölümlerine İlişkin Raporlamanın Yönetimsel Ve Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama”

Nur Fidancı

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Günümüzde işletmeler küreselleşme ve bilgi teknolojilerinin hızlı gelişimi sonucu faaliyet alanlarında farklılaşma, bölgesel sınırların ortadan kalkması, ürünlerin, tedarikçilerin ve müşterilerin çeşitlenmesi durumlarıyla karşılaşmaktadır. Kârlılık oranlarının, büyüme fırsatlarının ve risklerin bir sektörden ya da bir coğrafyadan diğerine önemli derecede değişiklik göstermesi nedeniyle farklı sektörlerde ve farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren işletmelerin ekonomik çevrelerinin ve gelişim olanaklarının anlaşılmasında yarar bulunmaktadır. Gerek örgütsel ve gerekse finansal performansın ölçümünde doğru ölçülerin kullanılması ve de sosyal sorumluluk anlayışı içerisinde işletmelerin finansal yapısıyla ilgilenen paydaş gruplarına doğru, gerçekçi bilgilerin sunulması anlamında bölümlere ayrılmış raporlamaya ya da bölümsel bilgiye gereksinim duyulmaktadır. Bu durum işletmeler için daha ayrıntılı kararlar alınmasını dolayısıyla daha ayrıntılı bilginin toplanmasını, analiz edilmesini, raporlanmasını ve yorumlanmasını gerektirmektedir.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde faaliyet bölümlerine ayrılmış işletmelerin bölümsel bilgiyi iç raporlama sisteminde oluşturması ve yönetsel açıdan kullanımı anlatılmaktadır. Daha sonra çalışmanın ikinci bölümünde ise faaliyet bölümlerine ayrılmış işletmelerin finansal raporlama standartları açısından incelenmesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu-TMSK tarafından 15.07.2007 tarihinde yayınlanmış ve 01.01.2009 tarihinden itibaren finansal raporlamada uygulanması zorunlu duruma gelen Faaliyet Bölümleri Standardı TFRS 8 kapsamında getirilen düzenlemeler uygulama örnekleriyle değerlendirilmektedir. Üçüncü bölüm olan uygulama kısmında ise İMKB 100 Endeksi'nde yer alan işletmelerin 2009 yılı finansal tabloları bölümsel bilgi açıklama düzeylerinin belirlenmesi amacıyla incelenmekte ve bu işletmeler arasından seçilen bir firmanın bölümsel raporlama uygulamaları yönetsel açıdan ve finansal raporlama standardı açısından değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bölümsel Raporlama, Faaliyet Bölümleri, TFRS 8, Sorumluluk Muhasebesi

ABSTRACT

Master Thesis

**“The Examination of Reporting Regarding To Operating Segments In
Businesses By Means of Managerial And Financial Reporting Standards: An
Implementation”**

Nur FİDANCI

Dokuz Eylül University

Institute of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

Nowadays, businesses meet differentiation in their fields, disappearance of their parochial boundaries and diversification of their products, suppliers and customers as a result of globalization and the rapid improvement of information technologies. Because of the significant differentiation of profitability ratios, opportunities of growth and risks from one sector to another or one geographic area to another, it will be advantageous to understand the economic environments and opportunities of improvement of businesses that operates in different sectors and different geographies. In order to use the true and real measurements while evaluating both organizational and financial performance and to give the real information for the shareholder groups that work in financial function of businesses by means of social responsibility, it is necessary to have the reports that belong to the departments or partial information. This situation necessitates to take more detailed decisions and by the way, to make more detailed data collection, data analysis, reporting and interpretation.

With this context, in the first chapter of this study, the constitution and managerial usage of segmental disclosure in interior reporting system of businesses have been mentioned. Afterwards, in the second chapter of the study, it is given place to the investigation of operationally divisionalized businesses, in terms of financial reporting standards and the evaluation of the arrangements that are handed as part of Turkish Standards of Operating Segments- TFRS 8, which is published by Turkish Accounting Standards Board – TASB- at 15.07.2007 and has become compulsory to be used after 01.01.2009 at financial reporting, with examples of implementation. In the third chapter, that is the application chapter, the financial tables for 2009 of the businesses which take place in ISE 100 index are examined to determine the informative explanation levels and the segmental reports implementations of a firm which have been chosen from those businesses, are evaluated in terms of both managerial and financial reporting standards.

Key Words: Segment Reporting, Operating Segments, TFRS 8, Responsibility Accounting.

**İŞLETMELERDE FAALİYET BÖLÜMLERİNE İLİŞKİN RAPORLAMANIN
YÖNETİMSEL VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
AÇISINDAN İNCELENMESİ: BİR UYGULAMA**

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER	IV
KISALTMALAR.....	X
TABLolar LİSTESİ.....	XII
ŞEKİLLER LİSTESİ	XIII
GİRİŞ	XIV

BİRİNCİ BÖLÜM

**FAALİYET BÖLÜMLERİNE AYRILMIŞ İŞLETMELERDE YÖNETİMSEL
UYGULAMALAR VE RAPORLAMA**

1.1. İŞLETME FAALİYETLERİNİN YÖNETİMİ VE KONTROLÜ	2
1.1.1. İşletme ve Yönetim Kavramları.....	2
1.1.2. İşletme Yönetim Süreci ve Kapsamı.....	3
1.1.3. İşletme Yönetim Fonksiyonları.....	4
1.1.3.1. İşletmelerde Planlama Fonksiyonu	5
1.1.3.2. İşletmelerde Örgütlenme Fonksiyonu.....	5
1.1.3.3. İşletmelerde Yönetim Fonksiyonu	7
1.1.3.4. İşletmelerde Eşgüdümleme Fonksiyonu	8
1.1.3.5. İşletmelerde Kontrol Fonksiyonu.....	9
1.1.4. İşletme Yönetim Sürecinin Etkinliğinde Muhasebe Bilgi Sistemi	11

1.1.4.1. Yönetim Bilgi Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi.....	11
1.1.4.2. Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi Alt Bilgi Sistemleri Arasındaki Farklılıklar	13
1.1.4.3. Yönetim Muhasebesi Alt Bilgi Sistemi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi.....	15
1.2. YÖNETİM KONTROLLERİ AÇISINDAN BÖLÜMLENDİRME- BÖLÜMLERE AYIRMA	17
1.2.1. Bölüm, Kısım ve Departmanlara Ayırma Kavramları	18
1.2.2. Bölümlendirme- Bölümlere Ayırma	19
1.2.3. Bölümlere Ayırma Biçimleri	23
1.2.3.1. İşlevsel (Fonksiyonel) Graplama	24
1.2.3.1.1. Girişimci Yapı.....	25
1.2.3.1.2. Tek Ürünlü (Fonksiyonel) Yapı	25
1.2.3.2. Bölümsel Graplama	27
1.2.3.2.1. Üretilen mal veya hizmete göre bölümlere ayırma	27
1.2.3.2.2. Bölge Temeline Göre Bölümlere Ayırma	29
1.2.3.2.3. Müşteri Temeline Göre Bölümlere Ayırma	30
1.2.3.3. Karma Graplama.....	31
1.2.4. İşletmelerde Faaliyet Bölümlerinin Belirlenmesini Etkileyen Etmenler	34
1.2.4.1. İşletmenin Büyüklüğü	34
1.2.4.2. Faaliyetlerin Yoğunluğu ve Faaliyet İş Hacmi- Boyutu	36
1.2.4.3. Mal ve Hizmetlerin Türü ve Niteliği.....	37
1.2.4.4. Müşteri Özellikleri ve Büyüklüğü.....	37
1.2.4.5. Faaliyetlerin Coğrafik Dağılımı	37
1.2.4.6. İşletmenin Yönetim Anlayışı	38
1.2.5. Bölüm Sayısının Belirlenmesi	38
1.3. YÖNETİM KONTROL SİSTEMİ AÇISINDAN BÖLÜMLERE AYRILMIŞ İŞLETMELERDE SORUMLULUK MUHASEBESİ.....	39
1.3.1. Sorumluluk Muhasebesi Sistemi.....	39
1.3.1.1. Sorumluluk Muhasebesi Kavramı, Önemi ve Amacı	39
1.3.1.2. Sorumluluk Muhasebesinin Uygulanmasının Amacı.....	41

1.3.1.3. Sorumluluk Muhasebesinin İşleyişi	42
1.3.1.4. Sorumluluk Muhasebesinin Yararları ve Sakıncaları	43
1.3.2. Merkezci ve Merkezkaç Yönetim	45
1.3.3.1. Merkezci Yönetim.....	45
1.3.3.2. Merkezkaç Yönetim	47
1.3.3.2.1. Merkezkaç Yönetimin Yararları	48
1.3.3.2.2. Merkezkaç Yönetimin Sakıncaları.....	49
1.3.3. Sorumluluk Merkezleri	50
1.3.3.1. Gider Merkezi	52
1.3.3.2. Gelir Merkezi	53
1.3.3.3. Kâr Merkezi	54
1.3.3.4. Yatırım Merkezi.....	56
1.3.4. Sorumluluk Merkezlerinin Seçimi	57
1.3.5. Sorumluluk Merkezleri İle Örgütün Uyumlaştırılması.....	58
1.4. BÖLÜMLERE AYRILMIŞ İŞLETMELERDE MUHASEBE	
UYGULAMALARI VE RAPORLAMA.....	60
1.4.1. Bölümsel Bilginin Önemi ve Kapsamı	61
1.4.2. Bölümsel Bilgi Kullanıcıları	63
1.4.3. Bölümsel Bilginin Kullanım Alanları	63
1.4.3.1. Finansal Kaynakların Planlanması ve Dağıtımı.....	63
1.4.3.2. Faaliyet Kontrolü	67
1.4.3.3. Maliyetlerin Kontrolü	68
1.4.3.4. Planlama ve Karar Alma	69
1.4.3.5. Bölüm Yöneticilerinin Performansının Değerlendirilmesi	71
1.4.3.6. Bölüm Performansının Değerlendirilmesi	72
1.4.4. Bölümsel Bilginin Raporlanması	74
1.4.4.1. Bölümsel Raporların Tanımı.....	74
1.4.4.2. Bölümsel Raporların Genel İlkeleri	77
1.4.4.3. Bölümsel Raporların Düzenlenmesi	78

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET BÖLÜMLERİNE AYRILMIŞ İŞLETMELERİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. MUHASEBE UYGULAMALARI VE RAPORLAMA STANDARTLARI.....	81
2.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış	82
2.1.2. Muhasebe Uygulamalarında Yakınsama Süreci	88
2.1.3. Dünya’da Standartların Oluşturulması ve Etkili Kuruluşlar.....	95
2.1.4. Türkiye’de Standartların Oluşturulması ve Yetkili Kuruluşlar.....	98
2.2. FAALİYET BÖLÜMLERİNE AYRILMIŞ İŞLETMELERDE FİNANSAL BİLGİNİN RAPORLANMASI	103
2.2.1. Finansal Bilginin Kapsamı, Önemi ve Raporlanması	104
2.2.2. Faaliyet Bölümlerine İlişkin Bilginin Önemi ve Kapsamı.....	108
2.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Bölümsel Raporlamanın Tarihsel Gelişimi.....	112
2.2.3.1. Dünya’daki Gelişmeler	112
2.2.3.1.1. ABD’deki Gelişmeler.....	113
2.2.3.1.2. Diğer Ülkelerdeki Gelişmeler	114
2.2.3.1.3. Uluslararası Muhasebe Standardı.....	115
2.2.3.2. Türkiye’deki Gelişmeler	117
2.3. FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDI- TFRS 8 KAPSAMINDA BÖLÜMSEL RAPORLAMAYA İLİŞKİN DÜZENLEME ESASLARI	119
2.3.1. Bölümsel Raporlamanın Temeli ve Bölümler.....	119
2.3.1.1. Temel İlke, Amaç ve Kapsam	120
2.3.1.2. Faaliyet Bölümleri Tanımı	121
2.3.2. Raporlanabilir Bölümlerin Belirlenmesi ve Seçimi	124
2.3.2.1. Raporlanabilir Bölüm Kavramı ve Kapsamı.....	124
2.3.2.2. Birleştirme Öğeleri ve Sayısal Alt Sınırlar	125
2.3.2.3. Bölümlerin Belirlenmesi ve Seçimi	129
2.3.3. Finansal Tablo Kullanıcılarına Açıklanacak Bilgiler.....	132

2.3.3.1. Genel Bilgiler	132
2.3.3.2. Kâr veya Zarara, Varlıklara ve Borçlara İlişkin Bilgi.....	133
2.3.3.3. Ölçme	134
2.3.3.4. Mutabakatlar	136
2.3.3.5. Geçmişte Raporlanan Bilgilerin Yeniden Düzenlenmesi	137
2.3.3.6. Tüm İşletmeyi Kapsayan Açıklamalar.....	137
2.3.3.6.1. Ürün ve Hizmetlere İlişkin Bilgi.....	138
2.3.3.6.2. Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi.....	139
2.3.3.6.3. Büyük Müşterilere İlişkin Bilgi	141
2.4. BÖLÜMSSEL RAPORLARIN FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDI-TFRS 8 KAPSAMINDA HAZIRLANMASI.....	141
2.4.1. Bölümsel Raporların Kapsamı ve Amacı.....	142
2.4.2. Bölümsel Raporların Düzenlenmesi	143
2.4.3. Bölümsel Raporların Yararları ve Sakıncaları	146
2.4.3.1. Bölümsel Raporlamanın Yararları	146
2.4.3.2. Bölümsel Raporlamanın Sakıncaları.....	148
2.5. İŞLETME FAALİYET BÖLÜMLERİNE İLİŞKİN BİLGİNİN KULLANIMI	150
2.5.1. Bölümsel Bilgi Kullanıcıları	151
2.5.2. Bölümsel Faaliyet Sonuçlarının Kullanım Alanları.....	153
2.5.2.1. Yatırım Kararlarında Kullanımı	153
2.5.2.2. Kredi Kararlarında Kullanımı	154
2.5.2.3. Devletçe Kullanımı	155
2.5.2.4. İşletmeler Arası Karşılaştırma.....	155
2.5.3. Bölümsel Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi	157

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERİN BÖLÜMSEL RAPORLAMA DÜZEYLERİNİN ARAŞTIRILMASI ÜZERİNE İMKB UYGULAMASI VE SEÇİLEN BİR FİRMANIN YÖNETİM YAKLAŞIMINA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	162
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE ÖRNEKLEMİ	163
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	164
3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....	167
3.4.1. İMKB 100 Endeksi'nde Bölümsel Raporlama Yapan Şirketlerin Uygulama Düzeylerinin Tespiti.....	167
3.4.2. (A) İşletmesinin Bölümsel Raporlama Uygulamalarının Değerlendirilmesi	178
3.4.2.1. İşletmenin Tanıtılması.....	178
3.4.2.2. İşletmenin Örgütlenme Yapısı ve Faaliyet Bölümleri	179
3.4.2.3. (A) İşletmesinin Muhasebe Sistemi ve Bölümsel Raporlama Uygulamaları.....	182
3.4.2.4. (A) İşletmesinin Bölümsel Raporlama Hakkındaki Görüşleri.....	186
SONUÇ	190
KAYNAKLAR	198

KISALTMALAR

AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CEO:	İcra Kurulu Başkanı
CICA:	Kanada Muhasebeciler Birliği Enstitüsü
COO:	Operasyonel Günlük İşleri Yürütmekle Sorumlu Başkan
EC:	Avrupa Komisyonu
EFRAG:	Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu
FASB:	ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE:	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FMS :	Finansal Muhasebe Sistemi
IAS:	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB:	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASCF:	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IFAC:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFAD:	Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu
IFRIC:	Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi
IFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO:	Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Teşkilatı
İMKB:	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KSS:	Kurumsal Sosyal Sorumluluk
MBS :	Muhasebe Bilgi Sistemi
MKK:	Merkezi Kayıt Kuruluşu
OECD:	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PCAOB:	ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
SAC:	Standart Danışma Konseyi
SEC:	ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SİB :	Stratejik İş Birimi
SMS :	Sorumluluk Muhasebesi Sistemi
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
UFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS:	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK:	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
US GAAP:	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
YBS :	Yönetim Bilgi Sistemi
YKS :	Yönetim Kontrol Sistemi
YMS :	Yönetim Muhasebesi Sistemi

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: UFRS'ye Geçişin Dünya Geneline Gösterdiği Olumlu, Olumsuz Etkileri Ve Temel Yararları	93
Tablo 2:SFAS 14 ve SFAS 131'in Karşılaştırılması.....	114
Tablo 3: IFRS 8 ve IAS 14 Arasındaki Farklılıklar	116
Tablo 4:İşletme Finansal Tablo ve Dipnotlarında İncelenen Kalemler	165
Tablo 5:Bölümsel Raporlama Uygulamaları Kapsamında İncelenen Firmalar	168
Tablo 6:Faaliyet Bölümü Türüne Göre Firmaların Dağılımı.....	174
Tablo 7: Açıklama Yapılan Kalem Sayısının Dağılımı	175
Tablo 8: Bölümsel Raporlarda Açıklanan Kalemler ve Dağılımı.....	177

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Yönetim İşlevleri	4
Şekil 2: Finansal Muhasebe Sistemi ve Yönetim Muhasebesi Sistemi.....	14
Şekil 3: İşlevlere Göre Bölümlendirme.....	26
Şekil 4: Üretilen Mal veya Hizmete Göre Bölümlere Ayırma.....	28
Şekil 5: Bölge Temeline Dayalı Bölümlere Ayırma	29
Şekil 6: Müşteri Temeline Göre Bölümlere Ayırma.....	30
Şekil 7: Karma Temelli Bölümlere Ayırma	32
Şekil 8: Yatırımlarını Çeşitlendirmiş İşletmelerde Stratejik Planlama İle Kaynak Dağılımı ve Bütçeleme İlişkileri	66
Şekil 9: İşletme Yönetiminin İç Raporlama Sistemi Çerçevesinde Faaliyet Bölümlerini Belirlemesi	131
Şekil 10: Finansal Tablo Türlerinin Dağılımı	171
Şekil 11: Bölümsel Raporlama Yapan Firmaların Dağılımı	172
Şekil 12: Faaliyet Bölümü Türüne Göre Firmaların Dağılımı	173
Şekil 13: (A) İşletmesinin Örgüt Şeması	181

GİRİŞ

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bilgi akışı hızlanmış dolayısıyla toplumların ve bireylerin tercihlerinde ve gereksinimlerinde değişimler ortaya çıkmıştır. Böylece, kitlesel üretim ve kitlesel tüketim kavramlarının ön planda olduğu sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş başlamıştır. Bu değişimler, dünya ekonomisinin yeniden yapılanma sürecinin oluşturduğu olanaklardan yararlanma isteğini ortaya çıkarmış ve işletmelerin uluslararası düzeyde faaliyet göstermelerine neden olmuştur. Bunun sonucunda sınırların ortadan kalkmasıyla işletmeler uluslararası düzeyde ekonomik faaliyetler içerisinde yer almış, ülkelerin dünya ekonomisine olan katkıları artmış ve uluslararası sermaye piyasasının gelişmesi hızlanmıştır.

İşletmelerin yapıları stratejik birleşmeler, holdingleşmeler ve faaliyetlerini sınır ötesi bölgelere taşıyarak çok uluslulaşmalarıyla genişlemeye başlamıştır. Ayrıca işletme girdilerinin çıktıya dönüşüm sürecinde kullanılan bilgi, araç ve gereçlerin, tekniklerin ve teknolojinin iş hacmine ve faaliyetin boyutuna göre büyüdükçe karmaşıklaşması, kullanılan girdilerin ve mal ve hizmet çıktılarının basitleşmesi ya da karmaşıklaşmasına göre ortaya farklı bölümsel yapılar çıkmıştır. Müşteriler, rekabet koşulları, teknoloji, yasal düzenlemeler ve yükümlülükler gibi hızlı değişen dış etmenler göz önünde bulundurularak örgütün geleceğe yönelik hedeflerinin belirlenmesi, belirlenen hedeflere ulaşabilmesi için etkin bir stratejinin seçimi ve başarılı bir şekilde uygulanabilmesi gerekmektedir. Bu amaçla örgüt yapısının amaç ve hedeflerle uyumlu olması kaynakların etkin şekilde kullanılabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

İşletmeler; birleşmeler, holdingleşmeler, ürün/hizmet çeşitlendirmesi ve coğrafik bölge farklılaştırması gibi nedenlerle değişime uğramıştır. Bu çeşitlenmeler ve faaliyet karmaşıklığı ile baş edebilmek için çözüm, işlerin küçük gruplara ayrılarak sorumluluk temeline göre bölümlendirilmesi ve faaliyetlerin küçük sorumluluklar altında yönetilmesi yaklaşımıyla değerlendirmekte bulmuşlardır. Bu çabalar yönetim kontrolleri açısından faaliyetlerini bölümlere ayıran işletmelerde “sorumluluk muhasebesi” kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu durum işletmelerin

“muhasabe bilgi sistemi”nin bütün faaliyet alanlarıyla ilgili ayrıntılı bilgi üretmesi gerekliliğini doğurmuş, böylece “Bölümsel Raporlama” kavramı ortaya çıkmış ve işletmelerin buna göre bir raporlama sistemi hazırlamaları gereksinimi oluşmuştur.

“Bölümsel Raporlama” kârlılık oranları, büyüme fırsatları ve riskleri bir sektörden ya da bir coğrafyadan diğerine önemli derecede değişiklik gösteren işletme birimlerinin ayrı ayrı raporlanmasını kapsamaktadır. Bu açıdan bölümsel raporlama yönetim kararlarında yönetimin amaçları ve örgütün içyapısına ilişkin işleyişi doğrultusunda bilgi sağlayarak yardımcı olmaktadır. İşletme yapılarındaki bu değişim yöneticileri bölüm temelinde hazırlanmış çeşitli işletme içi raporlar kullanarak işletmenin başarısının ve performansının değerlendirilmesi ve kaynaklarının nasıl dağıtılacağına belirlenmesi konusunda yöneltmiştir. Ancak işletmelerin farklı iş kollarında ve farklı coğrafyalarda faaliyet göstermesi işletmelerin finansal yapısıyla ilgilenen çıkar gruplarının da dikkatini çekmiştir. Dış bilgi kullanıcılarının bir bütün olarak işletmeyi, faaliyet gösterdiği ekonomik çevreyi ve şirketin gelişim durumunu anlaması bölümlere ayrılmış raporlamaya olan gereksinimi doğurmuştur. Böylece yatırımcılarına doğru ve gerçekçi bilgiler sunmak amacıyla işletmeler bölümlere ayrılmış raporlamayla bölümsel bilgilerini kendi iradeleriyle finansal tablolarında göstermeye başlamışlar ve finansal raporlamaya yönetsel muhasabe uygulamalarını da katarak yeni bir bakış açısı getirmişlerdir.

Özellikle farklı iş kollarında ve farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren işletmelerin performanslarının ve geleceğe yönelik eğilimlerinin konsolide tablolarda anlaşılmasının getirdiği güçlüklerin işletmenin yönetim bakış açısıyla hazırladığı bölümsel raporların dış bilgi olarak sunulmasıyla ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Dolayısıyla finansal tablolarda bölümlere ayrılmış raporlama yapılması yönünde gereksinim işletme birleşmelerinin ve holdingleşmelerinin artmasıyla 60’lı yılların sonuna doğru ortaya çıkmış, ulusal düzeyde çalışmalara başlanmış, uluslararası muhasabe otoriteleri de bu konuya dikkat çekmişler ve konuya özen gösterilmesi gerektiğini vurgulamışlardır.

İşletme açısından son derece önemli olan, yöneticilerin işletme fonksiyonlarını yerine getirirken bilgi akışını kolaylaştırmak, planlamaya ve kontrole

yardımcı olmak amacıyla geliştirdiği alt birimlere ilişkin bilgilerin işletmenin dış bilgi kullanıcılarına yönelik sunulmasını gerekli kılan standartlar bölümsel bilginin finansal tablolarda yer almasını ve işletmenin içinde bulunduğu ortam ve riskler konusunda karar verenlerin aydınlatılması gerektiğini gündeme getirmiştir. İlk olarak Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu'nun getirmiş olduğu düzenlemeleri takiben günümüze kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayımlanan standartlar ile bölümsel bilginin raporlanmasına ilişkin birçok düzenleme yapılmış ve günümüzdeki şeklini almıştır.

Ülkemizde yürürlükte olan ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) IASB'ın yayınlamış olduğu "Operating Segments- IFRS 8" standardını temel alarak hazırladığı birebir uyumlu "Faaliyet Bölümleri Standardı- TFRS 8" işletme bölüm bilgilerinin raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirtmekte ve düzenlemektedir. Bu bilgiler işletmenin farklı faaliyetlerde bulunması ya da faaliyet gösterdiği ekonomik ortamların farklılaştığı durumlarda bilgi kullanıcılarının işletmenin geçmiş performansının ölçülmesi, risk ve getirilerin saptanması konularında alacağı kararlarında yardımcı olmaktadır. Faaliyet Bölümleri Standardı IFRS/TFRS 8, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş, bu nedenle birçok işletmenin 2009 finansal tablolarında standardı ilk kez uygulama zorunluluğu doğmuştur. Standart işletmenin üst yönetimine faaliyet bölümüne ilişkin raporladığı bilginin dış bilgi kullanıcılarına raporlanmasını kapsayan yönetim yaklaşımını içermektedir. Dolayısıyla raporlamada hangi niteliğin temel alınacağına yönetim karar vermektedir. Yönetim buna karar verirken de "örgüt yapısını" ve iç raporlama sistemini" dikkate almaktadır.

İşletmelerin farklılaşan faaliyetlerinin kontrolünde ve denetiminde büyük bir öneme sahip olan bölümsel raporlama, getirilen standartla daha önemli duruma gelmiştir. Bölümsel raporlama mevcut yapılanma ve teknolojik olanaklar sayesinde uzun yıllardan bu yana yöneticilerin kararlarında yardımcı olmaktadır. Standartla birlikte işletmelerin kararlarında yardımcı olması amacıyla içsel olarak geliştirdiği bu raporların dış bilgi kullanıcılarına sunulması gündeme gelmiştir. Dolayısıyla yönetim muhasebesi uygulamalarıyla finansal muhasebe uygulamalarının kapsamı birbirine

yakınlaşmış ve stratejik yönetimle birlikte yönetim muhasebesi uygulamaları daha önemli duruma gelmiştir. Özellikle “yönetim yaklaşımı”yla karar alıcıya daha fazla yargı ve inisiyatif bırakılması işletme yöneticilerinin, muhasebecilerinin ve denetçilerinin yönetim muhasebesi bilgisini en az finansal muhasebe bilgisi kadar önemli ve gerekli duruma getirmiş ve karar alıcıların bu konularda daha fazla bilgi sahibi olmasını gerektirmiştir. Böylece Faaliyet Bölümleri Standardı- TFRS 8 ile birlikte bölümsel raporların işletme finansal tablolarının yardımcı dipnotlarında açıklanmasının gündeme gelmesiyle yönetsel muhasebe uygulamalarının üzerinde önemle durulması gerekliliği yeniden gündeme gelmiştir.

Yukarıda özetlenen gelişmeler ışığında bölümsel bilginin raporlanmasının incelenmesi amacıyla çalışma iki ana temel üzerinde oluşturulmuştur. Birincisi bölümsel bilginin yönetsel açıdan ortaya çıkışını ve iç bilgi kullanıcılarına yönelik raporlanmasını ele almaktadır. İkincisi ise bölümsel bilginin raporlama standardı açısından dış bilgi kullanıcılarına yönelik hazırlanmasını ve raporlanmasını kapsamaktadır. Bu amaçla üç bölüm olarak hazırlanan çalışmada öncelikle yönetsel yaklaşımla bölümsel raporlar değerlendirilmekte daha sonra da getirilen düzenlemeyle dış bilgi kullanıcılarına sunulması konusundaki usul ve esaslar araştırılmakta ve bu düzenlemeler çerçevesinde bölümsel raporlama uygulaması yapan firmaların raporlama düzeylerinin araştırılmasına yönelik bir uygulamayla çalışma tamamlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde faaliyet bölümlerine ayrılmış işletmelerde yönetsel uygulamalar ve raporlama ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Bu amaçla öncelikle işletme ve yönetim kavramlarına yer verilerek işletme yönetim fonksiyonları anlatılmakta ve bu fonksiyonların etkinliğinde “muhasebe bilgi sistemi”nin önemi ve yeri tartışılmaktadır. Daha sonra yönetim kontrolleri açısından bölümlere ayrılmış işletmelerin tanıtılması amacıyla bölüm, departman, kısım kavramları, bölümlendirme, bölümlere ayırma biçimleri, işletmelerde faaliyet bölümlerinin belirlenmesini etkileyen etmenler ve bölüm sayısının belirlenmesi anlatılmaktadır. İşletme faaliyet bölümlerinin oluşumuna ilişkin verilen bilgilerin ardından bölümlere ayrılmış işletmelerde “sorumluluk muhasebesi” uygulamalarının işleyişinin anlaşılması amacıyla sorumluluk muhasebesi sistemi, merkezci ve

merkezkaç yönetim anlayışı, yararları ve sakıncaları, sorumluluk merkezleri, bu merkezlerin seçimi ve sorumluluk merkezleriyle örgütün uyumlaştırılması konuları ele alınmaktadır. Son olarak da bölümsel raporlamanın yönetsel uygulamalar açısından değerlendirilmesi amacıyla bölümlere ayrılmış işletmelerde muhasebe uygulamaları, bölümsel bilginin önemi ve kapsamı, bölümsel bilgi kullanıcıları ve bu bilginin kullanım alanları ve raporların düzenlenmesi ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde faaliyet bölümlerine ayrılmış işletmelerin yönetsel olarak geliştirdiği bölümsel raporları getirilen finansal raporlama standartları çerçevesinde dış bilgi kullanıcılarına raporlanması ayrıntılı olarak incelenmektedir. Bu amaçla öncelikle muhasebe uygulamaları ve raporlama standartlarına ilişkin genel düzenlemeler ele alınmakta son yaşanan gelişmeler ışığında Dünya’da ve Türkiye’de devam eden standartlaştırma çalışmaları hakkında genel bilgiler verilmektedir. Daha sonra faaliyet bölümlerine ayrılmış işletmelerde finansal bilginin raporlanmasının önemi ve kapsamı açıklanarak uluslararası muhasebe standartları ve finansal raporlama standartları kapsamında bölümsel raporlamaya ilişkin düzenlemelerin tarihsel gelişimine yer verilmektedir. İşletme bölümsel bilgilerinin raporlanmasına ilişkin genel bilgilerin verilmesinde TMSK tarafından 15.07.2007 tarihinde yayınlanmış ve 01.01.2009 tarihinden itibaren finansal raporlamada uygulanması zorunlu duruma gelen Faaliyet Bölümleri Standardı- TFRS 8 kapsamında getirilen düzenlemeler ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Bu kapsamda bölümsel raporlamanın temeli, raporlanabilir bölümlerin belirlenmesi, seçimi ve raporlarda açıklanması gereken bilgiler açıklanmaktadır. Standartla getirilen düzenlemelerin açıklanmasının ardından bölümsel raporların standart kapsamında hazırlanması ve bu raporların işletmeye sağlayacağı yararlar ve sakıncalar tartışılmaktadır. Son olarak da faaliyet bölümleri standardı kapsamında hazırlanmış raporların bilgi kullanıcıları ve bu kullanıcıların bilgiyi kullanım alanları anlatılmaktadır.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise işletmelerin bölümsel raporlama uygulama düzeylerinin araştırılması üzerine İMKB uygulaması ve seçilen bir firmanın yönetim yaklaşımına göre değerlendirilmesine yer verilmektedir. Bu

amaçla İMKB 100 Endeksi'nde yer alan işletmelerin 2009 yılı finansal tablolarında bölümsel bilgi açıklama düzeyleri incelenmektedir. Araştırmada incelenen işletmelerde söz konusu standartla getirilen düzenlemeler ışığında bölümsel raporların “Nasıl?” ve “Ne şekilde?” gerçekleştirildiğinin ve seçilen işletmenin yönetsel ve raporlama standardı açısından bölümsel bilgiyi hazırlaması, kullanımı ve raporlamasında yaşanan sürecin ortaya koyulması amaçlanmaktadır. Daha sonra bu firmalardan biri ile yüz yüze yapılan görüşmelerle işletme yönetiminin bölümsel raporlama hakkındaki görüşleri değerlendirilerek bölümsel raporlamanın mevcut düzenlemeler çerçevesinde uygulamada nasıl yer aldığı belirlenmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

FAALİYET BÖLÜMLERİNE AYRILMIŞ İŞLETMELERDE YÖNETİMSEL UYGULAMALAR VE RAPORLAMA

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte yoğun rekabet ortamıyla yüz yüze gelen kurumlar, rakiplerinden farklılaşmak ve gelişmelere uyum sağlamak için işletme stratejilerini belirlemek ve buna göre yapılarını örgütlemek zorunda kalmışlardır. Bilgi teknolojileriyle birlikte özellikle iletişim, pazarlama, yönetim ve organizasyon, halkla ilişkiler, muhasebe, finans gibi konularda oluşan değişimler işletmelerin sınır ötesi faaliyetlerinin artmasında önemli rol oynamıştır.

Müşteriler, rekabet koşulları, teknoloji, ulusal ve uluslararası düzenlemeler ve yasal yükümlülükler gibi hızlı değişen etmenler göz önünde bulundurularak örgütün geleceğe dair hedeflerinin belirlenmesi, belirlenen hedeflere ulaşabilmesi için etkin bir stratejinin ortaya koyulması, stratejinin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için kaynakların uygun şekilde kullanılabilmesi uygun bir örgüt yapısının kurulması gerekliliğini doğurmuştur. İşletmelerin yapısı; birleşmeler, holdingleşmeler, ürün/hizmet çeşitlendirmesi ve coğrafik bölge farklılaştırması gibi nedenlerle değişmiş, bu durum işletmelerin muhasebe bilgi sisteminin bütün faaliyet alanlarıyla ilgili ayrıntılı bilgi üretmesi gereksinimi ortaya çıkarmıştır. Böylece “Bölümsel Raporlama” kavramı yeniden gündeme alınmış ve işletmelerin buna göre bir raporlama sistemi hazırlamaları gereği uluslararası boyutta kabul görmüştür.

Çalışmanın bu kısmında ilk olarak işletme faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolünde muhasebe bilgi sisteminin etkileri anlatılmaktadır. Daha sonra yönetim kontrolleri açısından bölümlendirme ve bölümlere ayrıma ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Bölümlendirme kavramının ve kapsamının açıklanmasının ardından bölümlere ayrılmış işletmelerde yönetim kontrol sistemi açısından sorumluluk muhasebesi uygulamaları açıklanmaktadır. Son olarak da bölümlere ayrılmış işletmelerde muhasebe uygulamaları ve raporlamadan söz edilmektedir.

1.1. İŞLETME FAALİYETLERİNİN YÖNETİMİ VE KONTROLÜ

Çalışmanın bu kısmında işletme ve yönetim kavramlarının kısaca tanımı yapılarak işletme yönetim süreci ve kapsamı, işletme yönetim fonksiyonları ve yönetim süreci etkinliğinde muhasebe bilgi sisteminin ve yönetim muhasebesi uygulamalarının etkinliği ele alınmaktadır.

1.1.1. İşletme ve Yönetim Kavramları

Bir ülke ekonomisinin en önemli yapı taşıını değişik alanlarda faaliyet gösteren birbirinden farklı tür ve nitelikte olan işletmeler oluşturmaktadır. İşletme, üretim öğeleri olan emek, sermaye, doğal kaynaklar ve teknolojiyi sistemli bir biçimde ve belirlenen amaçlar çerçevesinde planlı ve uyumlu olarak bir araya getirerek, ekonomik mal ya da hizmet üreten birimdir (Karalar, 2009: 10). İşletmelerde, maddi ve beşeri unsurlar bir araya getirilerek mal ve hizmet üretmek dolayısıyla insan gereksinimlerinin karşılanması amaçlanmaktadır. Bu anlamda işletmeler insan gereksinimlerinin karşılanmasına yönelik olarak bağımsız bir şekilde işlevlerini yerine getirmektedirler.

İşletme firma sözcüğünün karşılığı olarak “Üretimi gerçekleştiren iktisadi karar birimi” olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr, 20.03.2010). Diğer bir tanımda ise işletme, “ Tecimsel ve yapımsal çalışmaları amaca uygun bir düzeyde verimli bir niteliğe ulaştıran kuruluş (çalışma yeri)” şeklinde tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr, 20.03.2010). En genel anlamıyla işletme kavramı tüketicilerin gereksinimlerine göre mal veya hizmet üreten kâr amaçlı faaliyetler bütünüdür.

Bir işletmenin faaliyette bulunduğu alanda, önceden belirlenen hedef ve amaçlarının gerçekleştirilmesinden yönetim sorumludur. Dolayısıyla işletmenin temel amaçlarını gerçekleştirebilmesi için yönetim sürecini amacına uygun bir biçimde yürütmesi gerekmektedir.

İşletme yönetimi veya yönetim için farklı tanımlamalar yapılmakla birlikte, görüş birliği taşıyan yönetim tanımı, “başkaları aracılığıyla iş görmektir” şeklindedir. Bu açıdan yönetimin birden fazla kişinin varlığı ile ortaya çıkan ve bu yönü ile

ekonomik faaliyetten ayrılan bir grup faaliyeti (sosyal faaliyet) olduğu kabul edilmektedir (Koçel, 2007: 12). Dolayısıyla insan işletmedeki bu çabaları kontrol eden temel unsur olmaktadır.

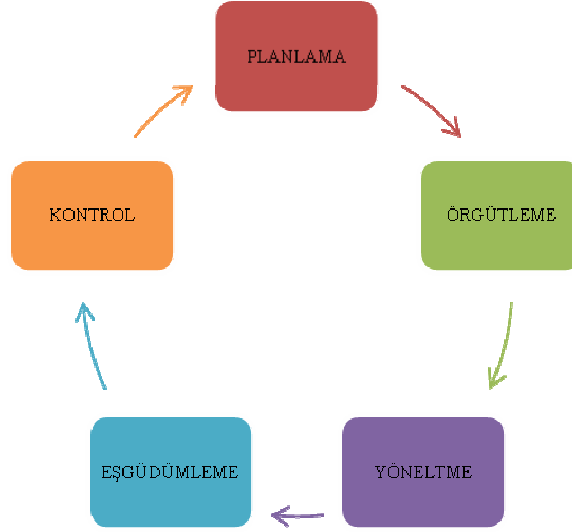
Yönetim, bir işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek için sahip olduğu üretim öğelerini (doğal kaynaklar, emek, sermaye, teknoloji vb.) etkili ve verimli olarak kullanması süreci olarak tanımlanmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 21). Yönetim kişisel algı ve amaçları farklı olan bireylerin birbiriyle uyumlu gruplar oluşturması ve bunların ortak bir amaca yönelmelerini sağlayan unsur, bir veya birkaç grup insanın çalışmalarında eşgüdüm sağlayarak, onları belli hedeflere yöneltme sürecidir (Büyükmirza, 2003: 17). Başka bir tanımda yönetim, insanların işbirliğini sağlama ve onları bir amaca yöneltme ve faaliyetlerini yürütme çabalarının toplamıdır (Tosun, 1987: 161).

İşletmeler açısından bakıldığında yönetim, ekonomik bir amaçla faaliyet gösteren işletmelerin sermaye, teknoloji ve iş gücünden oluşan sınırlı kaynaklarının en uygun biçimde yönetilmesi veya sevk ve idare edilmesi çabalarıdır (Doğan, 2007: 172). Yönetim en genel anlamıyla işletme faaliyetlerini yerine getirilmesi için kişilerin sorumluluklarının belirlenmesi ve kârlılık ve likidite amaçları doğrultusunda bir araya getirilmeleridir (Needles vd., 1999: 7).

1.1.2. İşletme Yönetim Süreci ve Kapsamı

Ekonominin temel yapısını oluşturan işletmeler, faaliyetlerini gerçekleştirirken önceden belirledikleri amaç ve hedeflerini göz önünde bulundurlar. İşletmeler kontrol edilemeyen dinamik dış çevre koşullarının etkisi altında olması nedeniyle stratejik ve fonksiyonel planlarının gösterdiği doğrultuda görevlerini yerine getirebilmeleri için iç ve dış çevreyi sürekli olarak izleyen ve gerekli önlemleri zamanında alabilen bir yönetim sürecini oluşturmalıdır (Tek, 1990: 2). Çağdaş yönetim yaklaşımında bu sürecin işlevleri planlama, örgütleme, yöneltme, eşgüdümleme (koordinasyon) ve kontrol olarak sıralanmaktadır (Budak ve Budak, 2004: 278). Bu süreç aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi planlama ile başlar ancak birbirine kaynak oluşturacak adımları belirleyerek bir döngü halinde durmaksızın işlevine devam eder.

Şekil 1: Yönetim İşlevleri



Kaynak: Budak ve Budak, 2004: 278’den yararlanılarak geliştirilmiştir.

Yönetim, işletmenin elinde bulundurduğu kaynaklarını planlayarak, örgütleyerek, yönlterek ve kontrol ederek etkili ve verimli bir şekilde kullanması ve amaçlarını gerçekleştirmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 21). Yönetim bir süreçtir. Çünkü birbiriyle bağlantılı bir dizi çalışmayı içeren faaliyetler bütünüdür (Büyükmirza, 2003: 17).

Planlamadan denetleme aşamasına kadar tüm yönetim işlevlerinin ortak amacı işletme amaçlarını ve hedeflerini en uygun düzeyde gerçekleştirebilecek şekilde karar alma işlevini yerine getirmektir. Bu işlevin beklentileri karşılayabilmesi de tüm bu yönetim fonksiyonlarının birbirleriyle arasındaki iletişimin ve koordinasyonun sağlanmasını ve korunmasını gerektirmektedir.

1.1.3. İşletme Yönetim Fonksiyonları

İşletmede yönetim faaliyetleri bir süreç şeklinde meydana gelmektedir. Bu sürecin aşamalarını planlama, örgütleme, yönlertme, eşgüdümleme ve kontrol oluşturmaktadır. Çalışmanın bu kısmında yönetim işlevleri açıklanarak yönetim kontrolleri açısından değerlendirilmektedir.

1.1.3.1. İşletmelerde Planlama Fonksiyonu

Plan bir karar veya kararlar toplamıdır. Gelecekte ulaşılmak veya gerçekleştirilmek istenen belli durumların tasarlanmasıdır. Planlama ise; planı ortaya çıkarmak için harcanan çabaları, bir süreci ifade etmektedir. Planlama herhangi bir konuyla ilgili olarak; ne, ne zaman, nasıl, nerede, kim tarafından, neden, hangi maliyetle, hangi sürede sorularının cevaplandırılması sürecini kapsamaktadır (Koçel, 2007: 93- 94).

Yöneticiler işletmenin temel amaçlarından biri olan “kâr elde etmek” amacını gerçekleştirmek için her dönem işletmenin kârlılığını artırabileceği yeni faaliyetler ve/veya mevcut faaliyetlerde yapılabilecek değişikliklerden oluşan alternatifleri değerlendirmektedir. Seçeneklerin değerlendirilmesinden sonra devam edilecek yola karar verilmesi ve belirlenen bu hedef doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir. Planlamanın ilk aşaması alternatiflerin belirlenmesi ve bu alternatifler arasında işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde en destekleyici olanının ya da olanlarının seçilmesidir (Garrison ve Noreen, 1997: 4).

Alternatiflerin belirlenmesi için öncelikle işletmeler kendilerini tanımlayacakları misyon ve vizyonlarını belirler. Bu misyon ve vizyonları doğrultusunda ulaşılması öngörülen amaçlar belirlenir. İkinci adımda belirlenen amaca ulaşmada yardımcı olacak alternatifler (seçenekler) araştırılır. Araştırma sonucu ortaya çıkan seçenekler arasında planın uygulanmasını destekleyecekler seçilir. Ve saptanan seçeneğe göre neyin, ne zaman, nerede yapılacağını gösteren bir şema hazırlanır.

1.1.3.2. İşletmelerde Örgütlenme Fonksiyonu

İnsanların belirli amaçları gerçekleştirmek üzere bir araya gelerek oluşturdukları ve sistemli bir şekilde işbirliği yaparak çalıştıkları gruplara örgüt (Ülgen ve Mirze, 2004: 20), bu işleve de örgütlenme adı verilmektedir.

Yönetim açısından ele alındığında örgütlenme; amaçlara göre işletmedeki yetki- görev- sorumluluk yapısının belirlenmesidir. Örgütlenme işletmenin belirlediği

amaçlara ulaşabilmesi için gereksinimi olan faaliyetlerin belirlenmesi, bunların sınıflandırılması ve sıralanması ve belirlenen amaçlara yönelik oluşturulan grupların yöneticilerinin sorumluluklarının belirlenerek yetkilerin dağıtılmasıdır. Oluşturulan bu grupların bir yöneticinin sorumluluğuna bırakılırken yüklenen sorumlulukla orantılı olarak emir kumanda ilişkilerinin düzenlenmesidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998: 316). Bir başka deyişle; amacı gerçekleştirmek üzere yapılacak işlerin dikey, yatay ve mekansal olarak farklılaştırılmasını ifade etmektedir (Andersen, 2002: 343'den akt. Koçel, 2007: 129).

Örgütlemeye ilk adım amaca ulaşmak için gerekli işleri ve faaliyetleri ayrıntılı bir biçimde belirlemektir. Faaliyetlerin gruplara ayrılması ve sorumlu yöneticilerin sorumluluklarının saptanması, örgütlenme sürecinin organlaştırma evresini oluşturur. Organlaştırma sonucunda kumanda zinciri (hiyerarşi) ortaya çıkar. İşletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin karmaşıklaşması yetki sorumluluk ilişkilerinin karmaşıklaşmasına neden olmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998: 317). Açık birer sistem olarak örgütler, alt sistemleri (parçaları- bölümleri) arasında 'iç uyum' ve örgütün çevresi ile 'dış uyum' sağlayarak amaçlarına ulaşmaya çalışmaktadır. Bu nedenle örgütler, bazı kişi, kurum ve kurumsal düzenlemelerle dolaylı ve dolaysız ilişkiler kurmak durumunda kalmaktadır (Budak ve Budak, 2004: 21).

Örgütleme; işletmenin hazırladığı planları gerçekleştirmek için kullanılacak maddi ve beşeri unsurların bir araya getirilmesidir. Bir başka deyişle; işletmeyi planları gerçekleştirmeye hazır hale getirme fonksiyonudur. Bunun için ilk olarak örgütün yapısının saptanıp gerekli beceri ve sorumlulukta kişilerin yetkilendirilmesi ve bu kişilerin gereksinimi olan donanımın sağlanması gerekmektedir. Bu amaçla yapılması gereken başlıca çalışmalar şu şekilde sıralanabilir (Büyükmirza, 2003: 18):

- Yapılacak işlerin 'iş bölümü' ve 'uzmanlaşma' ilkeleri göz önünde bulundurularak alt gruplara ayrılması ve oluşturulan iş gruplarını yapacak işlevsel örgüt birimlerinin kurulması (Departmanlara- Bölümlere Ayırma)
- Bölüm yöneticilerinin yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi (Karar verme otoritesinin dağılımı)

- Bölümde çalışacak personelin seçimi (Uzmanlık alanlarına göre yerleşim)
- İş akışlarının belirlenmesi ve bunlara uygun yerleşimin sağlanması (Bilgi akış sistemi)
- Her bir bölümün gereksinimi olan gerekli araç ve gerecin sağlanması (Fiziki birimlerin oluşturulması)

İşletmelerde kârlılığın, etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasında yöneticilerin alacakları kararlarda en etkili etmen örgütlemenin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi, oluşturulan yapının sağlam temeller üzerine belirgin hatlarla tanımlanması gerekmektedir.

İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasında örgüte ilişkin bazı temel ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır (Beyer ve Trawicki, 1972: 54).

- Her yöneticinin yetki alanları ve sorumluluğu ayrıntılı bir biçimde tanımlanmalı ve yönetici bu durum hakkında bilgilendirilmelidir.
- Yöneticilere sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için gereksinimleri olacak otorite verilmelidir.

Bir örgütün amacı, belirlenmiş amaçların birden fazla kişi veya grupla gerçekleştirilmesidir. Örgüt yapısı, bir grubun faaliyetlerini koordine eden, birbiri ile uyumlu hale getiren mekanizmayı ifade etmektedir (Koçel, 2007: 20). Dolayısıyla işletme politikaları çerçevesinde planlanan faaliyetlere yönelik belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için belirlenen iş grupları, iş bölümleri ve iş birimlerine, planlanmış olan maddesel (sermaye) ve beşeri (insan) unsurlarının yerleştirilmesi ve bunların yetki ve sorumluluk alanlarının belirlenmesi sürecini ifade etmektedir.

1.1.3.3. İşletmelerde Yönelme Fonksiyonu

Yönelme; örgütlenme sonucu ortaya koyulan yapının düzgün bir şekilde işlenmesini, belirlenen planların uygulanması için harekete geçirilmesini ifade etmektedir.

Planlanan amaçlar dođrultusunda faaliyetlerin dűzgűn iřleyebilmesi için rgűt bireylerinin motive edilmesi ve yönlendirilmesi gerekmektedir (Garrison ve Noreen, 1997: 5). Yönlendirmenin olmadıđı bir sistemde iřletmeler sűrekli geliřme çabalarının yetersiz kalması sonucu ulařacađı sonuçlarda bařarısız olabilmektedir. İřletmenin misyon ve stratejilerini uygulamaya geçirerek, belirlenen amaçlara ulařılıp ulařılmadıđının belirlenmesinde performans lűleri kullanılmaktadır. Bu nedenle, zorunlu öncelikleri dikkatli bir řekilde belirlemek için yöneticiler biçimsel bir rehberlik sistemine gereksinim duymaktadır (Kaygusuz, 2005: 219).

Yönetim muhasebesinin katkılarıyla hazırlanan planlar ve saptanan hedefler (bűteler, maliyet standartları vb.), neyin yapılması gerektiđini ortaya koymakta; denetim ve sorumluluk raporları ise neyin ne oranda gerçekleřtirilmekte olduđunu göstererek yöneltme çalıřmalarını yönlendiren ana unsurlar arasında yer almaktadır (Bűyűkmirza, 2003: 41).

Bu açıdan deđerlendirildiđinde muhasebe sistemi birey davranıřlarının motivasyonunda ve kontrolűnde önemli bir yere sahiptir. Firma içi muhasebe sisteminin performansı deđerlendirme iřlevi bűteler ve standartlar aracılıđıyla sađlanabilmektedir (Kıřakűrek ve Pekcan, 2005: 123). rgűt bireylerinin belli bir amaca yönlendirilip ve sonucunda performansının deđerlendirilmesi, ortaya çıkan raporlara göre terfi ve dűl aracılıđıyla motive edilmesi yönetim sűrecinin etkinliđine katkı sađlamaktadır.

1.1.3.4. İřletmelerde Eřgűdűleme Fonksiyonu

rgűtsel amaçların elde edilmesinde belirlenen hedef ve stratejiler dođrultusunda gerçekleřtirilen eylemlerin uyum içinde birleřtirilmesi ve dűzenlenmesi sűreci eřgűdűleme olarak tanımlanmaktadır. Yönetimde eřgűdűleme insanların çabalarını birleřtirmeyi, zaman kullanımını dűzenlemeyi ortaklařa amaç veya amaçlara ulařmak için yűrűtűlen faaliyetlerin birbirlerini izlemelerini ve bűtűnleřmelerini sađlamaktadır (Budak ve Budak, 2004: 450).

Genel anlamda eřgűdűlemenin sađlanması iřletmedeki tűm blűmler için belirlenen hedeflerle iřletmenin amaçları arasındaki uyumun sađlanabilmesi

açısından önem taşımaktadır. Bazı bölümlerin kendi başarılarını en üst düzeye çıkartabilmek için elindeki olanakları diğer bölüm faaliyetlerini dikkate almadan kullanması bölüm amaçları ve işletme amaçları arasında tutarsızlıkların ve farklılıkların oluşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla yönetimde eşgüdümleme eksikliği başta zaman kaybı olmak üzere işletmenin rekabet gücünü zayıflatıcı bir dizi sorunu da beraberinde getirmektedir (Budak ve Budak, 2004: 451).

Bu açıdan ele alındığında yönetim işlevlerinin etkinliğini koruması açısından yapının bütünü ve alt birimleri arasında sağlanacak eşgüdümleme büyük önem taşımaktadır. Örgütün belirlenen hedefler doğrultusunda oluşturulan yapısının, dağıtılan kaynaklarının ve yetkilendirilen yöneticilerin aralarındaki amaç birliğinin sağlanması gerekmektedir.

1.1.3.5. İşletmelerde Kontrol Fonksiyonu

İşletmenin kontrol fonksiyonu; belirlenmiş planlar çerçevesinde oluşturulan yapının, yürütülen çalışmaların ve ulaşılan hedeflerin planlara uygunluğunun denetlenmesini yerine getiren fonksiyondur.

Kontrol etme fonksiyonu işletmenin amaç ve hedefleri doğrultusunda faaliyetlerini yerine getirmesi ve bu faaliyetlerin yörüngede yani belirlenen sınırlar içinde korunması sürecini kapsamaktadır (Weygandt vd., 1999: 7).

Yönetim sürecinde kontrol fonksiyonu yerine getirilirken işletmenin özellikleri ve yapısı önem arz etmektedir. Örneğin; küçük bir örgütte kontrol daha kolay ve hızlı yapılabilmektedir. Burada yönetici kendi başına kolaylıkla izlenimde bulunup değerlendirme yapabilmektedir. Çünkü küçük yapıyla ilgili hangi soruların sorulması gerektiği ve cevapların nasıl değerlendirilmesi gerektiğini yönetici daha kolay saptayabilmektedir. Ancak, sistem büyüdükçe ve yapı karmaşıklaştıkça kontrol süreci daha zor işler duruma gelmektedir (Weygandt vd., 1999: 7). Dolayısıyla kontrol mekanizması küçük parçalara yani alt birimlere ayrılarak yetki ve sorumlulukların birim yöneticilerine devredilmesiyle kontrol fonksiyonunun işlerlik kazanması amaçlanmaktadır.

Kontrol sürecinde; işletmede planlanan faaliyetler ile gerçekleşen faaliyetler arasında farklılıkların saptanarak kontrol fonksiyonunun etkin olarak yürütülmesinde bir takım aşamaların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu aşamalar şu şekilde sıralanabilir (Budak ve Budak, 2004: 461-462):

- Misyon, vizyon ve politikaların ışığında amaç ve planlara yönelik kontrol standartlarının belirlenmesi
- Stratejik kontrol alanlarının belirlenmesi
- Gerçekleşen durumun belirlenmesi ve belirlenen standartlarla karşılaştırılması
- Sapma nedenlerinin belirlenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılarak önlemlerin alınması

Kontrol fonksiyonunun yerine getirilmesi iki şekilde gerçekleşmektedir. Birincisi olan önleyici denetim, planlardan sapmalar meydana gelmeden önce sürecin sapmalara yönelmesini önlemektir. Bunun için, planların gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanması, bunların uygulanmasına elverişli bir düzenin kurulması ve yöneltme sırasında olumsuz ortamların gelişmesinin engellenmesi gerekmektedir. İkinci kontrol şekli olan düzeltici denetim de ise; planlardan sapmalar olup olmadığının kontrol edilmesi ve varsa bu sapmaların ortadan kaldırılması ve gelecekte ortaya çıkmasının engellenmesini amaçlanmaktadır (Büyükmirza, 2003: 20).

İşletmelerde kontrol mekanizmaları veya kontrol sistemleri kapsamında nelerin kontrol edilmesi gerektiği kararların alınmasında önemli bir konudur. İşletme, sistemin bütünü olarak değerlendirildiğinde bu sistemi oluşturan her alt birimin bir yöneticinin sorumluluğunda ele alınması kontrol zincirinin her bir halkasını oluşturmaktadır.

Kontrol fonksiyonu yönetim sürecinin en son aşamasını oluşturmakta ve sağladığı geribildirimlerle yönetim işlevinin sürekliliğini sağlamaktadır. Dolayısıyla; sistemin ve birimlerinin birbirleriyle olan ilişkilerini ve bu ilişkilerin niteliğini incelemek, belirli bir birimdeki gelişmelerin diğer birimler üzerindeki etkilerini araştırmak, kısaca yönetim sürecini başka süreçlerle ve dış çevre koşullarıyla ilişkili olarak incelenmesi işletme faaliyetlerinin kontrolünde önemli yere sahiptir.

1.1.4. İşletme Yönetim Sürecinin Etkinliğinde Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe; işletme için finansal sonuçlar doğuran olayları parasal ifadelerle toplayan, bu verileri işletme ile ilgisi olan belli başlı kişilerin gereksinim ve amaçları göz önünde bulundurularak kayıt, sınıflandırma ve analiz yoluyla işleyen ve elde ettiği sonuçları düzenli olarak raporlayan bir ölçme, değerlendirme ve iletişim aracıdır. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere muhasebenin amacı ve görevi işletme ile ilgisi bulunan bilgi kullanıcılarına sayısal veriler sağlamaktır (Büyükmirza, 2003: 27). İşletmelerde sayısal verilerin toplanması ve bunların belirli amaçlar için analiz edilmesi farklı yöntemlerle gerçekleştirilebilmektedir. Ancak, bu yöntemler arasında işletmeler açısından muhasebe bilgisinin ayrıntılı kaydedilmesinin önemi çok büyüktür.

Çalışmanın bu kısmında ilk olarak işletme yönetim sürecinin etkin çalışmasında yardımcı olan yönetim bilgi sistemi ve en önemli alt bilgi sistemi olan muhasebe bilgi sistemi tanımlanmakta, muhasebe bilgi sisteminin alt sistemleri finansal muhasebe sistemi ve yönetim muhasebesi sistemi arasındaki farklar ve yönetim sürecinin işleyişindeki yeri ve önemi ile yönetim muhasebesine değinilmektedir.

1.1.4.1. Yönetim Bilgi Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi

İşletmeler teknolojik olarak sürekli gelişme ve değişim içinde olduklarından, çalışmalarını çeşitli öğeler etkileyebilmektedir. Bu çalışmaları örgütlerken söz konusu öğelerden en az düzeyde etkilenmelerini sağlayacak ve alınacak kararların etkinliğini artıracak olan sistem, yönetim sistemidir (Budak ve Budak, 2004: 8). Bu sistem içinde muhasebe de önemli bir yönetim aracıdır. Ancak, işletme faaliyetlerinin karmaşık bir yapıya dönüşmesi geleneksel sistemlerin ürettiği bilgilerin yetersiz kalmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla; işletmeler stratejik planlama açısından geleceğe ilişkin uzun dönemli bilgilerin elde edilmesine yönelik önemli çabalar harcamaktadır (Karakaya, 1994: 58).

Yönetim Bilgi Sistemi- YBS, işletmelerin faaliyetlerine ve işlevlerine ilişkin bilgi üreten alt sistemlerden oluşan bir sistemler dizisini ifade etmektedir. İşletmeler

faaliyet alanlarını, örgüt yapılarını, yönetim anlayışlarını ve içinde buldukları diğer koşulları göz önünde bulundurarak birçok alt sistemden meydana gelmektedir (Sürmeli vd., 1998: 49). Bu alt sistemler; araştırma geliştirme bilgi sistemi, pazarlama bilgi sistemi, insan kaynakları bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sistemi şeklinde sıralanabilir. Bu alt sistemler bütünleşik bir yapıda birbirleriyle bağlantılı etkileşim içinde bilgi alışverişlerini sürdürmektedirler (Tek, 2010: 15).

Muhasebe bilgi sistemi- MBS; temel yönetim bilgi sistemlerinin en eski ve en önemlisi olmakla birlikte işletmeler tarafından en iyi şekilde geliştirilmiş sistem olma özelliğini taşımaktadır. Muhasebe bilgi sistemi; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, sorumluluk muhasebesi, nakit ve sermaye bütçelemesi, işletmenin varlıkları, borçları, sermayesi, gelirleri ve giderleri ile ilgili mali nitelikteki tarihi ve geleceğe yönelik bilgileri sağlayan bir bilgi sistemidir (Sürmeli vd., 1998: 50-51).

Muhasebe bilgi sistemi genel olarak (Sürmeli vd., 1998: 52);

- Yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek,
- İşletme eylemlerinin kontrolünü yapmak,
- Geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak için gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir bilgi sistemidir.

İşletme yapılarının büyümesi ve faaliyetlerin karmaşıklaşması alt sistemlere olan gereksinimi artırmaktadır. Alt sistemler arası ilişkiler ve karşılıklı bağımlılıklar ve eşgüdümleme bu sistemlerin ayrıca ele alınıp bunlara yönelik bilgi toplama, ölçme ve değerlendirme sistemlerinin gelişmesine özellikle büyük işletmelerin sorumluluklarının sınırlandırılıp bölümsel bilgiye yönelmelerini sağlamaktadır (Hacırüstemoğlu, 1995: 1).

Muhasebe karar vericilerin amaçlarına ulaşması için bilgi üreten bir sistem olmakla beraber, karar vericilerin amaç ve hedeflerinin belirgin bir şekilde ortaya çıkmamış olması önemli bir sorun haline gelebilmektedir. Dolayısıyla muhasebe bilgisi hedef aldığı birey ya da örgütlerin hangi faaliyetlerde bulunacakları ve amaçlarının ne olacağı konusu ile de ilgilenmektedir. Bu yönüyle muhasebe yalnızca

amaçlara ulaşmaya hizmet eden bir araç değil aynı zamanda bu amaçların belirlenmesine yönelik hizmet eden bir sistemdir (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 119).

1.1.4.2. Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi Alt Bilgi Sistemleri Arasındaki Farklılıklar

Muhasebe, bir işletmenin faaliyetlerine ilişkin ortaya çıkan bilgileri rakamsal olarak toplayıp analiz ederek elde ettiği faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini gösteren çıktılarla yönetime alacağı kararlarda yardımcı olan süreçtir. Karar vermek ise bir anlamda bilgiyi işlemektir. Yönetici kendisine iletilen bilgiyi değerlendirerek yorumlar ve bunun sonucunda da sorunları ve amaçları tanımlayarak kararlar alır.

Muhasebe Bilgi Sistemi ortaya çıkan bilgileri dönemsel (aylık, 3 aylık ve yıllık) olarak raporlayan ve bunları iç ve dış bilgi kullanıcılarına doğru şekilde ileten çok aşamalı işlemleri kapsamaktadır. Muhasebe alanındaki yaklaşımlar ve gelişmeler dikkate alındığında hazırlanan bilgiler açısından Muhasebe Bilgi Sistemi, Finansal Muhasebe Sistemi- FMS ve Yönetim Muhasebesi Sistemi- YMS olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Tek, 2010: 19).

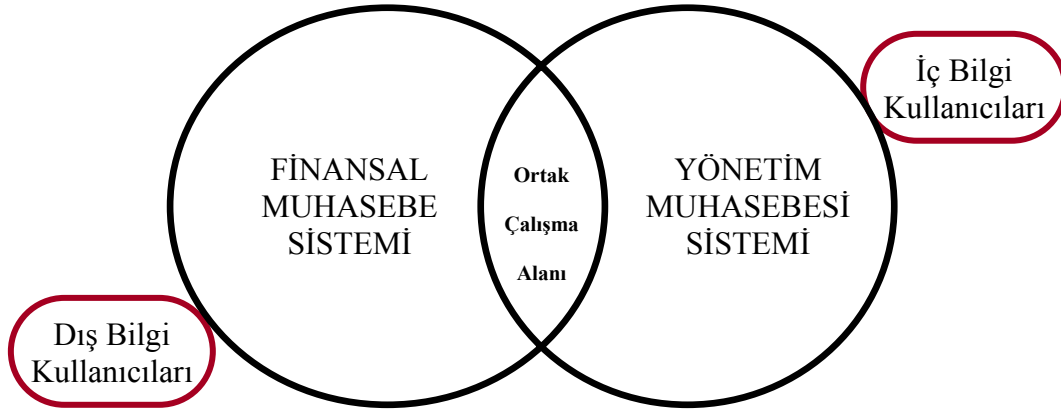
Yönetim muhasebesi sistemi yönetimin planlama ve kontrol faaliyetlerinde kullanacağı bilgileri üreten bir alt sistemdir (Karakaya, 1994: 58). Bu yönüyle yönetim muhasebesini diğer muhasebe uzmanlık alanlarından ayıran en önemli özelliklerinden biri; işletme içi ve işletme dışındaki ekonomik verileri, finansal verileri ve finansal olmayan verileri toplayarak yönetimin gereksinimi olan bilgiyi işlemesidir (Demir, 2008: 52).

Finansal muhasebe sistemi ise işletmenin finansal durumunu etkileyen olayların işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına iletilmesine yönelik çıktılar üreten muhasebe alt bilgi sistemidir. Ancak, muhasebe sistemleri arasında farklı bilgi kullanıcılarına yönelik olmasından dolayı ayırım olmasına karşın işlenen veri niteliğine bağlı olarak önemli bir kesişim alanı mevcuttur.

Aşağıdaki şekilde görüldüğü üzere finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi ortak bir kesişim alanı meydana getirmektedir. Çünkü yönetimin gereksinim

duyduğu bilgilerin önemli bir bölümü iyi tasarlanmış kayıt sistemi yardımıyla finansal muhasebe sisteminin çıktıları olarak üretilebilmektedir. İki sistem de aynı noktadan hareket etmekte, temel olarak işletmelerin amaç, hedef ve politikalarına ilişkin gerçekleştirilen faaliyetlerin verilerini toplamakta ve kaydetmektedir. Ancak, gereksinim duyulan bilginin raporlanacağı kesim ve hazırlanan çıktılar açısından birbirlerinden uzaklaşmaktadır.

Şekil 2: Finansal Muhasebe Sistemi ve Yönetim Muhasebesi Sistemi İlişkisi



Kaynak: Tek, 2010: 19'dan geliştirilmiştir.

Yönetim muhasebesi sistemi ile finansal muhasebe sistemi karşılaştırıldığında iki sistem arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Yönetim muhasebesi işletme yönetimine yönelik finansal nitelikli bilgileri toplar ve bu bilgiler aracılığıyla geleceğin planlanmasına yardımcı olur. Finansal muhasebe ise işletmenin gerçekleşen faaliyetlerinden doğan finansal bilgileri toplar ve işletmenin gerçekleşen durumunu yansıtan bilgileri raporlar.
- Yönetim muhasebesinde finansal muhasebe gibi sınırlayıcı koşullar bulunmamaktadır. Bu açıdan yönetim muhasebesi sistemi yöneticinin gerekli bulduğu her türlü durumu kaydeder ve geleceğin planlanmasında bir kılavuz oluşturur (Beyer ve Trawicki, 1972: 6).
- Finansal muhasebede de bazı büyük bölümlerin gelir ve giderlerin raporlanması önemli olabilmektedir. Ancak bu açıklamalar finansal

muhasabede 2.derece anlamlı olurken yönetim muhasebesinde bölümsel raporlama 1.derece önemlidir (Folk vd., 2002: 409). Diğer bir ifade ile, yönetim muhasebesinde spesifik bilgi üretimi söz konusudur.

- Tüm işletmeler için finansal muhasebenin uygulanması yasal bir zorunluluk kapsamındayken yönetim muhasebesinde uygulama yönetim için bir gerekliliktir.

Diğer taraftan tüm bu farklılıkların günümüzde giderek birbirine yakınlaştığı ve finansal muhasebe sistemi ile yönetim muhasebesi sisteminin kesişim alanının yani ortak çalışma alanının giderek genişlediğini söylemek mümkündür. Özellikle finansal raporlamada meydana gelen değişimlerin ve gelişmelerin yönetim muhasebesi uygulamalarını stratejik yönetimin bir parçası durumuna getirmesi bu iki sistemi birbirine daha da yakınlaştırmıştır. Günümüzde teknolojinin gelişiminin etkisiyle bilgi paylaşımının daha fazla önem kazanması dış bilgi kullanıcılarının dikkatini finansal ve finansal olmayan bilginin ayrıntılı olarak sunulmasına çekmiştir. Bu durum işletmeleri yatırımcıların dikkatini çekmek için daha ayrıntılı yönetim muhasebesi uygulamaları yapmaya yöneltmiştir. Dolayısıyla yönetim muhasebesi uygulamaları stratejik yönetimle daha önemli duruma gelmiş ve stratejik yönetim muhasebesi olarak şekil değiştirmiştir.

1.1.4.3. Yönetim Muhasebesi Alt Bilgi Sistemi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesinin yönetimin planlama ve kontrol faaliyetleri üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Yönetim kontrol sistemi; planların hazırlanması ve kontrol kararlarının alınması sürecinin eşgüdümlemesi ve desteklenmesi için bilgilerin toplanması ve kullanılmasını ifade etmektedir (Horngren vd., 2003: 754).

Yönetim muhasebesinin temel görevleri şu şekilde sıralanabilir (Georgescu vd., 2006: 4):

- Stratejik Planlama: Kârın bütçelemesi gibi yardımcı planlarla kısa vadeli operasyonel planların geliştirilmesi
- Finansal Yönetim: Faaliyetlerin gereksinimi olan kaynakların dağıtılması

- Finansal Kontrol: Planların işlerliğini sağlayacak doğru adımların atılmasında öncülük etme
- İç Denetim: İşletme bilgi sistemine raporlar aracılığıyla bilgi sağlama ve faaliyetlerin buna göre yönlendirilmesini sağlama

Yönetim muhasebesi sistemi sağladığı bilgiler aracılığıyla değer zincirinin etkili bir şekilde yönetilmesine yardımcı olmaktadır. Bu sistem aracılığıyla yöneticiler maliyet, kalite, zaman ve yenilik gibi anahtar başarı faktörleri ile müşteri grupları, sürekli gelişim ve değer zinciri yönetimi üzerine odaklanabilmektedir (Riahi- Belkaoui, 2001: 1).

Yöneticiler ve stratejistler açısından, işlevsel stratejilerin arasında finansman ve muhasebe faaliyetlerine ilişkin stratejiler ilk sırada yer almaktadır. İşletmenin gelecekteki stratejik amaçlarının elde edilmesi için önemli yere sahip finansal stratejiler; girdi, model ve çıktı olmak üzere muhasebe bilgi çıktılarını kapsayan üç unsurdan oluşmaktadır. Girdiler olarak; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve çıktılar olarak; geleceğe yönelik proforma finansal tablolar ve tahmini finansal oranlar sıralanabilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 298- 300). Muhasebe bilgi sistemi çıktılarını kapsayan bu unsurlar stratejik yönetim fonksiyonları ile birlikte daha büyük önem kazanmaktadır.

İşletme yönetim süreci değişen yapılar karşısında yönetsel kontrol yapılarını ve muhasebe bilgi sistemini bu değişime uygun duruma getirmeye yönelmektedir. Yönetim muhasebesi değişen misyonu ile işletmenin karar alma mekanizmasına ve performans değerlendirmesine odaklanırken aynı zamanda sosyal ve kültürel olaylardan etkilenmiş ve farklı raporlama tekniklerini stratejik yönetim ile birleştirmiş ve stratejik yönetim muhasebesi kavramını ortaya çıkarmıştır. Stratejik yönetim muhasebesi kavramı yönetim muhasebesi uygulamalarının desteklediği taktiksel kararların yanı sıra temel olarak işletme stratejilerinin muhasebe dilinde ifade edilmesi ve muhasebe teknikleri ile desteklenmesini kapsamaktadır (Demir, 2008: 68).

Yönetim muhasebesindeki değişimlerin en önemli nedenlerinden biri yönetim fonksiyonlarının şekil değiştirmesidir. Klasik yaklaşımda yönetim fonksiyonları

planlama, örgütlenme, yöneltme, eşgüdümleme ve kontrol olarak sıralanırken, işletmelerin stratejik yönetim anlayışı kapsamında rekabetçi bir yaklaşımla farklı bir boyut kazanmıştır. Böylece yönetim fonksiyonları; stratejik yönetim, planlama ve karar verme, yönetsel ve operasyonel kontrol ve finansal tabloların hazırlanması olarak sıralanmaktadır (Blocher vd., 2008: 4'den akt. Demir, 2008: 62).

Stratejik yönetim muhasebesi çalışmalarından elde edilen bilgiler ve özel raporlar (bölümsel raporlar gibi) işletme stratejilerinin oluşturulmasında ve belirlenen stratejilerin ne ölçüde gerçekleştirildiğinin analiz edilmesinde büyük önem taşımaktadır (Tek, 2010: 14). Yönetim muhasebesi uygulamaları, planlama faaliyetlerinin birinci aşamasında işletmenin bütününe ya da belirli bir bölümünü gösteren finansal tablolar, maliyet raporları, çeşitli yöntemlerle hazırlanan analiz raporları gibi tablo ve raporlar aracılığıyla mevcut durumun belirlenmesine yönelik bilgi üretmektedir. İkinci aşamada, maliyet- hacim analizleri, yatırım analizleri, esnek bütçeleme gibi teknikleri kullanarak geleceğin planlanmasına ve amaçlara ulaşılmasındaki seçeneklerin karşılaştırılmasında yardımcı olmaktadır. Yönetim muhasebesi uygulamaları kontrol faaliyetlerinin ilk adımında standart maliyet ve bütçe sapmalarına ilişkin raporlar aracılığıyla durum tespitine yönelik bilgiler sunmaktadır. İkinci aşamada, sapma analizleri yapılarak sapmaların nedenleri araştırılmakta ve bu bilgiler ışığında alınması gereken önlemler saptanmaktadır (Karakaya, 1994: 60- 61).

Sonuç olarak yönetim muhasebesi; finansal muhasebe uygulamalarının yanında işletmenin örgütsel, davranışsal, karar mekanizması, strateji ve diğer esasları ve boyutları ile ilgilenerek (Riahi- Belkaoui, 2001: 1) yönetim sürecinin etkin bir şekilde işlemesine yardımcı bilgileri sağlamaktadır.

1.2. YÖNETİM KONTROLLERİ AÇISINDAN BÖLÜMLENDİRME- BÖLÜMLERE AYIRMA

Günümüzde işletmeler küreselleşme ve gelişen bilgi teknolojileri sonucu ortaya çıkan piyasa çeşitlenmesi ve bilgi artışı ile faaliyet alanlarında farklılaşma, bölgesel sınırların kalkması, ürünlerin, tedarikçilerin ve müşterilerin çeşitlenmesi durumları ile karşılaşmaktadır. Bu durum işletmeler için daha ayrıntılı kararlar

alınmasını dolayısıyla daha ayrıntılı bilginin toplanmasını, analiz edilmesini, raporlanmasını ve yorumlanmasını gerektirmektedir.

Bölümlendirme, işletme yönetim sürecinin örgütlenme aşamasında ortaya çıkan önemli ve niteliksel bir stratejidir. Diğer işletme yönetim fonksiyonlarıyla da karşılıklı bağımlı olan bölümlendirme stratejik işletme yönetiminin bir parçasıdır. İşletme yönetim sürecinin planlama evresinde belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmada kullanılacak kaynakların dağıtılması, örgüt yapısının tasarlanması ve bu yapıda yer alacak yöneticilerin yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi örgütlenme aşamasında gerçekleşmektedir. Her sorumlu yöneticinin kontrol yetkisinin tanımlanmış olduğu bu sorumluluklar işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesinde etkinliğin artırılması amacıyla birim, bölüm, kısım, departman, şube, bölge gibi küçük parçalara ayrılmaktadır. Böylece daha sonraki kontrol evresinde faaliyetlerin denetlenmesi ve aksamadan yürütülmesi sağlanmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında işletme faaliyetlerinin bölümlendirilmesine ilişkin olarak öncelikle ilgili kavramlar tanımlanarak, bölümlere ayırma işlevi açıklanmakta ve uygulama esasları değerlendirilmektedir.

1.2.1. Bölüm, Kısım ve Departmanlara Ayırma Kavramları

İşletmeler yönetim kontrolleri açısından gereksinim duyulan bilgi gereksinimine göre küçük birimlere ayrılmaktadır. Örgütlerin doğal gelişimlerinin bir sonucu olarak yönetsel açıdan yetki devirleri yapılması alt birimlerin ortaya çıkmasını etkilemektedir. Literatürde işletme alt birimlerine ilişkin değişik kavramlar kullanılmaktadır. Bu kavramlar bölüm- segment, kısım- division ve departman olarak adlandırılmaktadır.

Bölüm kavramı, genellikle merkezkaçlaşmış yönetim yapılarındaki sorumluluk alanlarını ifade etmek için kullanılmaktadır (Weygandt vd., 1999: 265). Merkezkaç örgütlenme diye adlandırılan örgütlerde faaliyetler “departman” olarak nitelenen yetki alanına bölünmekte ve gruplanmaktadır. Bir işletmede belirli bir görevi yapan yöneticinin, yetki alanını sınırlayan faaliyet sahası olarak tanımlanan

“departmanlar”, Türkçe de servis, kısım, şube, müdürlük terimleri ile de ifade edilmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998: 317).

Sözlük anlamında bölüm, “bir bütünü oluşturan parçaların her biri, kısım” olarak tanımlanmaktadır. Kısım ise; “parçalara ayrılmış bir şeyin her bölümü, bölük, kesim” olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir tanımda bölüm; “bir kuruluşun yönetim birimlerinden her biri, departman, seksiyon” olarak ifade edilmekte ve “bir kuruluşun çalışma dallarından birisi” olarak da tanımlanmaktadır. Diğer bir tanımda ise “kendisine ilişkin özellikleri kapsayan işleri yetenek ve yetkileri çevresi içinde düzenleyen ve yapan organ, genel kuruluşun belirli bir işiyle uğraşan kolu” şeklinde ifade edilmektedir (www.tdk.gov.tr, 20.03.2010).

İşletme bölümü “yönetici ve astlarının kârlılığında, faaliyetlerinin planlanmasından, üretiminden, finansal işlemlerinden ve pazarlama işlemlerinden sorumlu olduğu işletme birimidir” şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu bölüm ana işletmeye bağlı bağımsız bir işletme olabileceği gibi, işletmenin kendi içinde tüzel kişiliği olmaksızın bağımsız hareket etme yetkisi olan bir kısım da olabilmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998: 318). Bölüm, bir yöneticinin maliyet, gelir ya da kâra ilişkin verileri elde edebileceği örgütün herhangi bir parçası ya da faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (Garrison ve Noreen, 1997: 512). Dolayısıyla bölüm kelimesi işletmenin alt bir biriminden daha fazlasını ifade etmektedir (Sağlam, 2001: 79).

İşletme bölümü, ürün hattı, satış sahası, kısım, departman ya da yönetimin önemli derecede diğerlerinden farklı değerlendirdiği işletmenin herhangi bir alt birimi, faaliyeti olabilmektedir (Folk vd., 2002: 24). Alt birim, örgütün herhangi bir parçası olabilmektedir (Horngren vd., 2003: 756). Örnek olarak bölümler; satış bölgeleri, şubeler, destek hizmet merkezleri, üretim bölümleri, satış departmanları, reyonlar, özel müşteriler, iş istasyonları ve ürün hatları olarak sıralanabilir.

1.2.2. Bölümlendirme- Bölümlere Ayırma

İşletmeler iç büyümelerinde yeni görev ve yetki dağılımının karmaşıklığını ortadan kaldırabilmek için yönetilebilir kısımlara, ‘Bölüm’ adı verilen nüfuz

alanlarına ayrılmaktadır (Kırılıoğlu, 2003: 283). Bölümlendirme bir amaç değil, yalnızca işletme amaçlarının yerine getirilmesinde kolaylık sağlayan bir araçtır (Eren, 2008: 240). Bölümlere ayırma özellikle farklı alanlarda faaliyet gösteren büyük işletmelerde daha çok rastlanan bir uygulamadır. Bu uygulamadan faydalanan işletmeler, üretim, ticari veya hizmet işletmesi olabilirler. Bunun yanında küçük işletmelerin de belli bir takım ölçülerde bu uygulamayı yerine getirdiği görülebilir (Tek, 1990: 30).

Bölümlere ayırma; örgütün belirli bir ölçüte göre iş bölümünün belirlenmesi ve işlerin gruplanması işlevidir. İş gruplamasında amaç, yetki ve sorumlulukların kesin olarak birbirinden ayrılarak işin küçük parçalara ayrılmasıdır (Eren, 2008: 231). Örgütlerin farklı amaç ve hedefleri doğrultusunda gereksinimlerini karşılayacak doğru yapı ile hareket etmeleri gerekmektedir. Bu nedenle örgütler bölümlere ayrılarak hedeflerine ulaşmak için kendine özgü biçimlerini oluştururlar.

İşletmeler, karar alma stratejilerini belirlerken çoğu zaman bağımsız davranmamaktadır. Çünkü ekonomik faktörler, rekabet, teknoloji, tüketiciler, tedarikçiler ve sektörel kültür gibi kontrol edilemeyen faktörler ile çevrilidirler. Tüm bu dış çevre faktörleri işletmeler için bir takım fırsatlar sunarken diğer taraftan bazı engelleri de beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla işletmeler elindeki kontrol edilebilir faktörleri dış çevre faktörlerine uyumlaştırmaya çalışmalıdırlar. Bunun içinde uygun bölümlendirme plan ve stratejileri geliştirmeleri gerekmektedir (Tek ve Özgül, 2005: 251).

Bir üstün çok sayıda astı denetleyememesi örgütlerde bölümlere ayırma gereksinimini yaratmaktadır. İşletmelerin belirli ölçütler dikkate alınarak çeşitli birimlere ayrılması ve her birinin (bire yönetici emrinde) yetki ve sorumlulukların sınırlarının belirlenmesi ve bunun örgütün yapısına uygulanmasına bölümlere ayırma (departmantalizasyon) denilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 346). Bölümlere ayırma, işletme faaliyetlerinin sıralanarak gruplara ayrılması yoluyla görev ve sorumlulukların tanımlanması ve bu görev ve sorumlulukların ayrı ayrı kesimlerde toplanarak yetki ilişkilerinin belirlenmesi ve gösterilmesidir (Budak ve Budak, 2004: 340). İşletme ile ilgili çalışmaların sınıflandırılarak kümelere ayrılması yolu ile ödev

ve görevlerin oluşturulması ve bunların ayrı ayrı kısımlarda toplanarak bu kısımlar arasındaki yetki ilişkilerinin belirtilmesi işlemidir (Durmuş ve Arat, 2004: 8).

İşletmeler birincil olarak amaçlarını saptadıktan sonra, örgütlemenin ilk aşaması olan örgüte ait işlerin ve işlevlerin tanımlarını ortaya koyarlar. Birbirleriyle ilişkili olan işler veya iş faaliyetleri, yönetilebilecek büyüklükteki bölümlere ayrılarak gruplandırılır (Budak ve Budak, 2004: 340). Dolayısıyla; birbirleri ile ilişkili iş ya da iş grupları, yönetilebilecek büyüklükteki bölümler içinde gruplandırılarak bölümlere ayırma işlemi gerçekleştirilir.

Bölümlendirme işlemi işletmenin her kademesinde yapılabilmektedir. Böylece işletme bütün yönetim fonksiyonlarını daha başarılı bir şekilde gerçekleştirebilmektedir (Özalp, 1999: 4'den akt. Sağlam, 2001: 79). En üst seviyede yapılan bölümlenmeye birinci basamakta bölümlere ayırma denilmektedir. Bu ayırım genellikle fonksiyonlara göre yapılmaktadır. Orta basamakta bölümlere ayırma ortaya çıkan uzmanlık alanlarına göre yapılır. Örneğin; üretim bölümü orta basamakta üretim mamul temeline göre, satış bölümü müşteri temeline göre bölümlere ayrılmaktadır (Durmuş ve Arat, 2004: 8).

Bölümlere ayırmada amaç; yöneticinin kontrol altında tutabileceği kadar işin bir araya getirilerek uzmanlıklarına göre dağıtılması ve iş görenlerin yapabileceği kadar iş ile görevlendirilmesidir (Budak ve Budak, 2004: 340).

İşletmelerin bölümlere veya belirli sorumluluk merkezlerine ayrılması durumunda elde edilen yararları şu şekilde sıralanmaktadır (Harris ve Hazzard, 1992: 117'den akt. Susmuş, 2002):

- Yöneticiler, daha fazla yetkiye sahip olmalarından dolayı kendi bölümünün işlerini yapmada daha iyi motive olurlar.
- Bölüm yöneticilerinin karar verme özgürlüğü iletişim problemlerini engeller.
- Üst yönetim stratejik konularla uğraşmak için daha fazla vakit ayırarak verimliliği yükseltebilir.

Bölgümlere ayırma konusunda bazı ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır. Bu ilkeler örgüt yapısının koşullara uyum sağlamasına ve yapının amaçlara etkin ve verimli biçimde hizmet etmesine önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır (Eren, 2008: 225-229). Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir (Budak ve Budak, 2004: 340):

- Faaliyetlerin Benzerliğı İlkesi: Türdeş olayların bir araya getirilerek gruplandırılması. Örneğın, aynı üretim hattında çalışanların, benzer makine ve aleti kullananların, aynı pazara sunulan malların ve aynı ürünü üreten birimlerin aynı bölümde toplanması gibi.
- Uzmanlaşmadan Yararlanma İlkesi: Aynı uzmanlaşma dalına ait işleri ortak bir bölümde toplamak, personelin uzmanlaşmasını göz önünde bulundurmak.
- Kontrolü ve Denetimi Kolaylaştırma İlkesi: Birbirini denetleyecek bireylerin belirlenmesi ve birbirinden ayrılması.
- Eşğüdümlemeyi Kolaylaştırma İlkesi: İşletmedeki faaliyetlerin ve fiziki olanakların bölümlere uygun olarak dağıtılması.
- Giderleri Azaltma İlkesi: Yapının alt birimlerini oluştururken ortaya çıkabilecek ek maliyetlerin değerlendirilmesi.

Bir işletmenin alt birimlerinin ne olduğı geniş bir kapsamda ele alınabilir. İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmek için kullandığı teknolojiler de yapıyı etkilemektedir. Birim üretimine dayalı, kitle üretimine dayalı ve süreç üretimine dayalı teknolojileri kullanan işletmeler için uygun olan farklı yapılar bulunmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 344).

İşletmeler faaliyetlerini farklılaştırdıkça ya da yönetimini alt birimlere devrettikçe gereksinim duydukları bilgide değışiklik göstermektedir. İşletmenin bilgi gereksinime göre birçok farklı yapı ortaya çıkar. Bu tip farklılaşan örgüt yapılarında işletmenin gelir, gider, kâr, yatırım bilgileri aşğıdaki temeller dikkate alınarak gruplanabilir (Beyer ve Trawicki, 1972: 142):

- Ürün veya ürün dizisi
- Pazar veya bölge
- Dağıtım kanalları

- Müşteri veya müşteri grupları

Bu grupta biçimlerine göre oluşturulan alt birimler (işletme bölümleri) karar alma ve performans ölçümüne ilişkin bilgilerin toplanmasındaki farklı gereksinimleri karşılamaktadır.

İşletmelerde yapı ile strateji arasında çok sıkı bir bağımlılık bulunmaktadır. Genellikle yapı stratejiyi takip etmekte ve işletmeler stratejilere uyumlu olarak yapılandırılmaktadır. Bunun için kullanılan örgüt yapısı (fonksiyonel, bölümsel veya karma) merkezileşme ve merkezkaçlaşma derecesi, yöneticileri yetki ve sorumlulukları, seçilen stratejiye göre düzenlenmektedir. Stratejiyi gerçekleştirmeye uygun olmayan yapılar, örgüt içi çatışmaların, maliyet yüksekliği ve verimsizliğin kaynağını oluşturmaktadır. Diğer taraftan kontrol ve haberleşme yapısının kurulması da büyük önem taşımaktadır (Dinçer, 2004: 44).

Bir işletmede bölümler belirlenirken iş bölümü yapılmasının ve işlerin belirli bir ölçüde göre gruplanmasının önemi çok büyüktür. Burada amaç, yetki ve sorumlulukların kesin olarak birbirinden ayrıldığı iş kümeleri oluşturmaktır. Oluşturulan iş kümeleri örgütün amaçlara etkin ve verimli şekilde erişilmesinde işletmeye kolaylık sağlamaktadır. Örneğin; satış departmanı, banka şubesi, üretim planı, restoran, kısım ya da merkez işletmenin sahibi olduğu ayrı bir işletme olabilmektedir.

1.2.3. Bölümlere Ayırma Biçimleri

Bölümlere ayırma biçimleri biçimsel örgütlerde ast üst ilişkilerine ve iletişim biçimine göre belirlenmektedir. Bir sıra ve düzen içerisinde gereksinim duyulan yönetim bilgilerine göre bireylerin, faaliyetlerin, kaynakların yetki ve sorumluluklarının tanımlanması ve amaçlara ulaşmayı kolaylaştırıcı, yapının karışıklığını düzenleyici uygulamaların ortaya koyulmasını kapsamaktadır (Budak ve Budak, 2004: 341). Dolayısıyla bölümlere ayırma işlemlerinde faaliyetlerin nitelik ve nicelik olarak özelliklerine bakılmalıdır.

Başlıca bölümlere ayırma biçimleri: işlevlere (fonksiyonlara) göre, üretilen mal veya hizmete göre, müşteri temeline göre, sayı temeline göre, bölge temeline göre, süreç temeline göre, makine temeline göre, proje temeline göre, zaman temeline göre ve karma temelli bölümlere ayırmadır (Durmuş ve Arat, 2004: 8; Budak ve Budak, 2004: 342-352). Diğer taraftan stratejik yönetim açısından işletmelerin faaliyetlerini çeşitlendirmelerine bağlı olarak örgütsel yapılarında biçimsel ve görevsel farklılaşmalar meydana gelmektedir. Bu farklılaşma sürecinde ortaya çıkan yapı türleri de; girişimci yapı, fonksiyonel yapı, çok ürünlü yapı, coğrafik ve çok uluslu yapı, çok bölümlü yapı, stratejik iş birimleri yapısı, matriks yapı ve şebeke yapı olarak sınıflandırılmaktadır (Eren, 2000: 361).

İşletmelerin faaliyetleri ve gereksinimleri göz önünde bulundurulduğunda tüm bu bölümlere ayırma biçimleri üç ana grupta toplanmaktadır.

- 1) İşlevsel (fonksiyonel) gruplama
- 2) Bölümsel (divisional) gruplama
- 3) Karma Gruplama (Matriks Örgütler)

Çalışmanın bu kısmında; bu işletme türlerinin uygunluk nedenlerinin daha iyi değerlendirebilmek için önce bölümlere ayrılmış işletmelerin bölümlerinin sınıflandırılarak tanımlarının yapılmasında yarar görülmektedir. Böylece bölümlere ayrılmış işletmelerin örgüt yapılarının bir sistem anlayışı içerisinde yönetim muhasebesi kontrolleri ile bölümsel muhasebe uygulamalarında gereken bilgilerin üretilmesindeki rolleri incelenmektedir.

1.2.3.1. İşlevsel (Fonksiyonel) Gruplama

İşlevsel gruplama; bölümlere ayırma biçimleri arasında en çok bilinen ve en yaygın kullanılan sınıflandırma türüdür. İşlerin ve görevlerin niteliklerine göre bir araya getirilmesi ile oluşmaktadır. İşlevsel bölümlere ayırmada bazı bölümler maliyet merkezidir. Bunlar; destek faaliyetlerinde bulunan ve gelir yaratmayan bölümlerdir. Diğer taraftan bazı bölümler işletmeye gelir sağlamaları nedeni ile gelir merkezidir. Bunlar; işletmenin esas faaliyetleri sonucu doğan gelirlerinin olduğu bölümlerdir (Ülgen ve Mirze, 2004: 346).

1.2.3.1.1. Girişimci Yapı

Girişimci yapı, işini yeni kurmuş olan ve işletmesini her türlü görev, yetki ve sorumluluğunu tek başına yüklenmiş bulunan girişimlerin geliştirdikleri örgüt tipidir. Her Şeyden ve her işten tek başına işletmenin kurucusu ve sahibi sorumludur (Eren, 2000: 361).

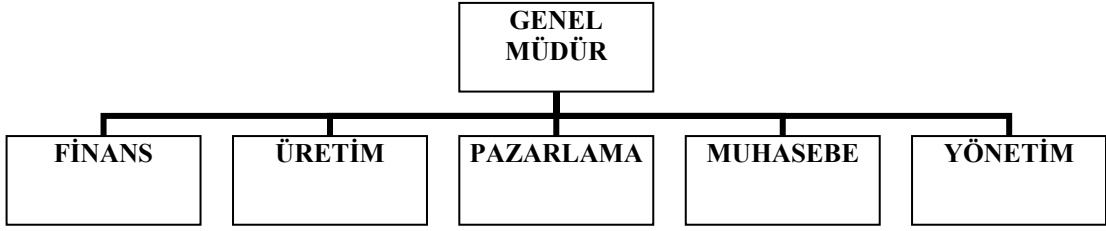
Örneğin; tek kişinin sahibi olduğu bir emlak komisyoncusu ve sigorta acentesi olarak faaliyetlerini yürüten bir işletme; faaliyetlerini iki bölüm olarak ayırıp, hesaplarını da emlak komisyonları ve sigorta komisyonları gibi ayrı ayrı sınıflandırılabilir. Böylece iş sahibi iki faaliyeti arasında zamanını ve kaynaklarını nasıl etkin kullanabileceğini, hangi faaliyetine daha fazla önem vermesi gerektiğini ve iki faaliyet arasındaki gelir ve giderlerini daha ayrıntılı bilgiyle analiz edebilir (Tek, 1990: 30).

1.2.3.1.2. Tek rnl (Fonksiyonel) Yapı

İşlevlere göre bölümlere ayırma en çok kullanılan biçimsel örgüt türüdür. İşletmenin faaliyetlerinin etkin bir Şekilde yürütülebilmesi için etkinlik ve verimliliği artırmak için işler ve yapılması gereken görevler uzmanlaşmaya olanak verecek Şekilde ayrılmalıdır (Koçel 2003, 201).

Tek kişinin kararlarının zaman ve enerji bakımından yetersiz kalması, bilgi ve becerisinin kararlarda etkili olmamaya başlaması durumunda fonksiyonel bölümlendirmeye gereksinim duyulmaktadır (Eren, 2000: 362). Çünkü bu tip blmlendirmelerde izlenen yol, nitelik ve türlerine göre benzer iş ve görevlerin gruplandırılarak aynı bölüm veya departman altında toplanmasını kapsamaktadır (Doğan, 2007: 200).

Şekil 3: İşlevlere Göre Bölümlendirme



Bu tür bölümlendirmede uzmanlaşmış yeteneklerin, araç ve makinelerin aynı bölümde toplanması, böylece daha etkin ve verimli çalışması sağlanırken; işletme yapısının büyümesi sonucu fonksiyonların yükünün artması eşgüdümlemenin azalmasına ve iletişimin yavaşlamasına sebep olabilmektedir (Doğan, 2007: 201).

Fonksiyonel ayırmda işletmenin faaliyet alanı da ön plana çıkmaktadır. Örneğin; üretim işletmeleri üretim, satış, finans fonksiyonlarını kullanırken, bir toptancı faaliyetlerini satın alma, satış, finans olarak gruplandırmaktadır (Eren,2008: 231).

Müşteri temeline göre, coğrafi (bölgesel) temele göre ya da ürün temeline göre bölümlendirme seçimi yapılsa dahi işlevsel bölümlendirme işletmenin temel fonksiyonları olarak yapı içerisinde yer almaktadır. Bazı yapılarda bu fonksiyonlar ilk basamakta bölümlendirilirken bazı uygulamalarda ikinci planda değerlendirilmektedir (Eren, 2008: 232).

Büyük işletmelerde sorumluluğun tek bir yöneticide olmasının yaratacağı zorluklar nedeniyle işletmeler büyüdükçe üst düzeyde bölge veya ürün esasına göre bölümlendirme, kâr ve maliyet merkezleri kurulması söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla; hızla gelişen, genişleyen veya çeşitlendirmeye yönelik kuruluşlarda işlevsel bölümlendirmeye alt düzeylerde yer verilmektedir (Eren, 2008: 232).

1.2.3.2. Bölümsel Gruplama

Bölümsel gruplama; işlerin belirlenip, iş bölümü ve uzmanlaşma kararlaştırıldıktan sonra, belirli işlerin bir araya getirilip farklı grupların oluşturulmasıdır.

Bölümsel gruplama; işletmenin değerlerine, bilgi gereksinimine, örgüt yapısına, faaliyetlerine göre farklı çeşitlerde yapılabilmektedir. Bunlardan yaygın olarak yapılan sınıflandırma ürünsel gruplama ve yerel gruplama olmak üzere iki temel gruba ayrılmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998: 320).

İşletmenin önem verdiği çıktı faaliyetlerine odaklanarak yapılan bu bölümlere ayırma biçiminde; hareket noktası, işletmenin önem verdiği çıktı veya çıktı grubudur. Bu çıktılar; bir ürün, bir proje veya hizmet verilen ve faaliyette bulunulan önemli bir coğrafi bölge olabilmektedir. İşletmenin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan çıktı veya çıktı grubu özerk bir iş birimi kabul edilerek, çıktının üretilmesi ile ilişkili tüm faaliyetler bu iş birimi altında toplanmaktadır. Her biri kendi içinde gelir yaratan temel faaliyet bölümlerine ve maliyet oluşturan bölümlere yani maliyet merkezlerine sahip bu özerk iş birimleri birer kâr merkezi niteliğindedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 347).

Bölümsel gruplamada üretilen mal veya hizmet, müşteri, sayı, bölge, süreç, makine, proje ve zaman temel alınmakta ve bu temellere göre hedeflenen bilgi doğrultusunda bölümler belirlenmekte ve bu doğrultuda gruplama yapılmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken işletmenin gereksinimi olan bilgiyi sağlayacak örgüt yapısının oluşturulmasıdır.

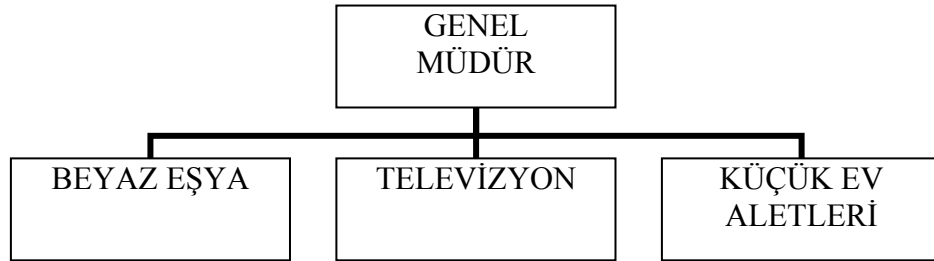
1.2.3.2.1. Üretilen mal veya hizmete göre bölümlere ayırma

Üretilen mal veya hizmet temeline göre bölümlere ayırma; büyüme stratejisi izleyen bir işletmenin ürünlerinin ve pazarlarının çeşitlendirilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır (Eren, 2000: 364). Başka bir ifade ile ürünsel gruplama; işletmelerin faaliyet konusunu çeşitlendirmeleri sonucu farklı ürün karmalarının ya da faaliyet dizilerinin bir arada toplanmasıdır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998: 320).

Üretilen mal veya hizmete göre bölümlere ayırmada ürün dizileri birer özerk alt birim oluşturmaktadır. Bu tür yapılarda amaç, bölüm yöneticisinin üretilen mal veya hizmetle ilgili tüm eylemlerde alacağı kararlarda yardımcı bilgi üretmektir.

Örneğin; ticari faaliyetlerin yürütüldüğü departmanlı mağazalarda faaliyetler kozmetik, spor giyim, bayan giyim, erkek giyim, çocuk giyim, ev eşyası, ayakkabı-çanta gibi farklılaşan ürün niteliklerine göre ayrı reyonlara ayrılmaktadır. Bu reyonların her biri alanında uzmanlaşmış yöneticiler ve satış elemanlarının sorumluluklarına verilmektedir. Yine her reyonun kasasının ayrı olması muhasebe bilgi akışının kontrol edilmesinde de yönetime katkı sağlamaktadır. Üretim işletmelerinde ise farklı hammadde, iş gücü ve üretim süreçlerine tabi olan ürünler ayrı bölümler şeklinde gruplanarak kontrole yardımcı olunmaktadır. Örneğin, bir elektronik eşya firmasının faaliyetlerini küçük ev eşyaları, buzdolabı, televizyon ve bilgisayar olarak ayrı faaliyetler olarak gruplandırması ve sorumlulukları bunları temel alarak dağıtması yönetimin etkinliği açısından önem taşımaktadır.

Şekil 4: Üretilen Mal veya Hizmete Göre Bölümlere Ayırma



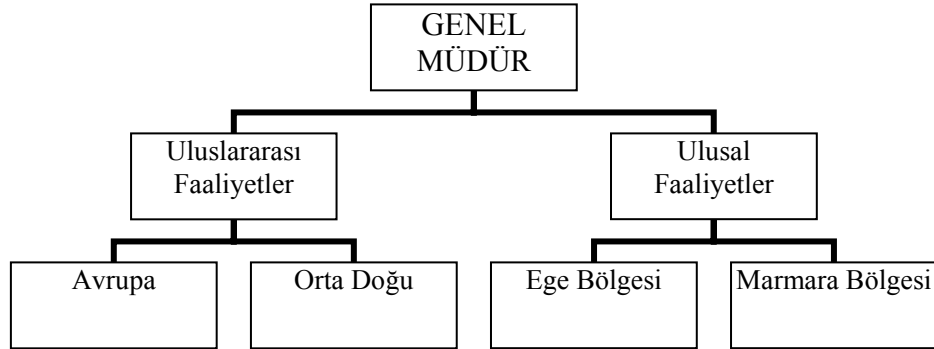
Bu tip örgüt yapılarının bir takım yararları bulunmakla beraber sakıncaları da söz konusu olabilmektedir. Üretilen mal veya hizmete göre bölümlere ayırmada büyük örgütler daha küçük ve esnek birimlere bölünebilmektedir, mamule önem verilmesi dolayısıyla tasarım, geliştirme ve çeşitliliğe katkıda sağlanabilmekte (Budak ve Budak, 2004: 343) ve ürün kalitesi ön plana çıkarılarak müşteri tatmini sağlanmaktadır (Eren, 2000: 364). Ürüne ilişkin tedarik, üretim, pazarlama, satış, dağıtım kararlarının tümünün yöneticinin sorumluluğunda olması karar mekanizmasını hızlandırmaktadır. Diğer bir açıdan tüm bu yararlarının yanında bölümler arası oluşacak rekabet örgütün bütününe zarar verecek düzeye ulaşabilmektedir (Budak ve Budak, 2004: 343).

1.2.3.2.2. Bölge Temeline Göre Bölümlere Ayırma

Bölge temeline göre bölümlere ayırmada faaliyetler bölge bazında alt birimlere ayrılmaktadır. Üretim işletmeleri ucuz hammadde, iş gücü, depolama, nakliye, teşvikler nedeniyle faaliyetlerini farklı coğrafyalarda sürdürebilmektedir. Buradaki amaç, fiziki olarak farklı coğrafyalara yayılmış olan işlerin gruplanması ve tek bir yönetici sorumluluğuna verilmesidir. Bu tip bölümlendirme aynı yerel coğrafyada olabileceği gibi uluslararası faaliyetlere ilişkin olarak da sınır ötesi bölümler oluşturabilmektedir.

Yerel gruplama olarak da adlandırılan bölge temelli gruplama; genellikle işletmenin tedarik, üretim ve satış gibi faaliyetlerini farklı bölgelerde gerçekleştirmesi sonucu ortaya çıkmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998: 320).

Şekil 5: Bölge Temeline Dayalı Bölümlere Ayırma



Bölge temeline dayalı bölümlendirmede işletmeler tek bir ürün üretsinler veya ürün çeşitlendirmesine gitmiş olsunlar faaliyetlerini yurt içi ve/ veya yurt dışı alanlarda gerçekleştirdikleri takdirde faaliyetlerin yürütüldüğü her bir coğrafi bölgede kurulacak olan üretim birimleri ya da satış birimleri için maddi ve beşeri unsurların bu yapıya uygun örgütlenmesi gerekmektedir (Eren, 2000: 366).

Böyle bir yapının uygulandığı işletmeler bazı faydalar elde etmektedir. Hedeflenen pazara verilen hizmet kalitesi artarken, mesafeye bağlı ulaşım harcamaları ve zaman maliyetleri azalmaktadır. Bu tip örgütlerde bölgeyi daha iyi

tanıyan eleman istihdam edilmesi süreçleri kolaylaştırmakta ve uyum problemini ortadan kaldırmaktadır (Budak ve Budak, 2004: 344).

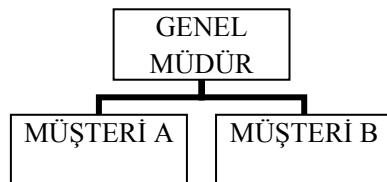
Faaliyetlerin uluslararası boyutta olduğu işletmelerde üretimde ve pazarlamada farklı ulusların teknik, sosyo- kültürel, teknoloji, politik ve yasal gereksinimlerine cevap verilmesini kolaylaştırmaktadır. Bölgesel kâr merkezlerinin arasında etkinlik bakımından bölgelerarası yarış başlayabilmektedir (Eren, 2000: 366).

Diğer taraftan bölgesel bölümlendirmenin işletmeler için doğuracağı bir takım sakıncalar da bulunmaktadır. Geniş bir coğrafyada faaliyetlerini yürüten örgütte çok sayıda yerel yönetici, farklı örgüt kültürleri ve çalışan farklılıkları ortaya çıkabilmekte ve sonuçta kurumsal kültürün korunması güç olabilmektedir. Diğer bir sakınca ise; merkezden çok uzaklaşan yapılarda iletişimin güçleşmesi ve buna bağlı olarak eşgüdümleme problemleri ortaya çıkabilmektedir (Eren, 2000: 367).

1.2.3.2.3. Müşteri Temeline Göre Bölümlere Ayırma

Müşteri temeline göre bölümlendirmede faaliyetler örgütün ulaşmak istediği hedef müşteri kitlesine göre bölümlenmektedir. İşletmenin mal veya hizmetlerini tüketen kişi veya grupların özelliklerine göre tanımlanan bu gruplandırma yönteminde; tüketicilerin demografik özellikleri, gelir seviyesi, sosyal statüleri, tüketim alışkanlıkları, beklentileri, satın alma davranışları göz önünde bulundurulmaktadır. Böylece; mal ve hizmet ile hedef kitle arasındaki uyum sağlanarak, benzer veya farklı özelliklere sahip tüketici grupları için alınacak kararlarda yardımcı olmak amaçlanmaktadır. (Dinçer, 2004: 92)

Şekil 6: Müşteri Temeline Göre Bölümlere Ayırma



İşletmeler açısından müşteri temelli bölümlendirmenin yapılmasının sağlayacağı en önemli avantaj işletmenin izleyeceği pazarlama faaliyetlerin ya da pazar karmalarının farklı tüketici grupları için göstereceği farklılıkları birbirinden ayırt ederek daha etkin yönetmesine olanak sağlamasıdır.

Örneğin; işletme müşteri gruplarına göre bölümlendirme yaparken perakendeci işletmeler ve toptancı işletmeler olmak üzere ya da endüstriyel alıcılar ve son tüketiciler olarak faaliyetlerini gruplandırabilmektedir.

1.2.3.3. Karma Gruplama

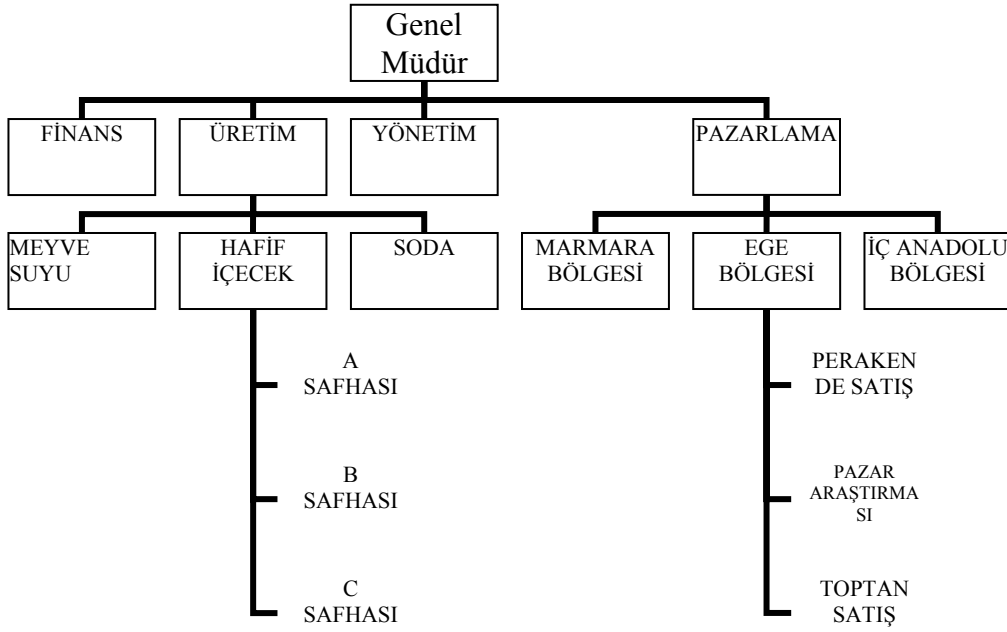
İşletme yapısının büyümesi sonucu çeşitlenme ve karmaşıklığın artması tek açıdan bölümlendirmenin yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, karma örgüt yapısı işletmenin amaçlarına ulaşmada faaliyetlerini en uygun şekilde gruplayabileceği örgüt tipleridir.

Karma temelli örgütlenme, bölümlere ayırma ölçütü olarak hem işlevler hem de bölümler esas alınarak gerçekleştirilmektedir. İki veya üç bölümlere ayırma türünü aynı çatı altında birleştirmenin amacı verimlilik, eşgüdümleme ve kontrolün sağlanmasıdır (Ülgen ve Mirze, 2004: 347). İşletmelerin karma örgüt yapılarını kullanma nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Budak ve Budak,2004: 350):

- Teknoloji ve pazar koşullarının değişkenlik göstermesi
- Bir faaliyetin diğer faaliyetler arasından önemli derecede farklılaşarak ayrılması
- Faaliyetin işletmenin yerleşmiş iş ve görev tanımlarından farklılık göstermesi
- Faaliyetin karmaşıklığı

İşletmenin genellikle maliyet ve gelir merkezi olan işlevsel bölümleri, kendi uzmanlık alanlarındaki işlevleri yerine getirmektedirler. Birer kâr merkezi olan ürün, proje veya bölge temelli iş birimleri, faaliyetlerini sürdürürken aynı zamanda işletmenin işlevsel bölümlerinin çalışanlarından ve kaynaklarından faydalanarak karma yapıları meydana getirmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 347).

Şekil 7: Karma Temelli Bölümlere Ayırma



Örgüt yapılarının zamanla değişmesi matriks gibi iki boyutlu yapılar yanında “çok boyutlu” yapıların meydana gelmesine de neden olmaktadır. Bir işletme hem fonksiyonel hem proje veya ürüne göre iki boyutlu yapıyı bünyesinde barındırırken aynı zamanda coğrafi olarak çeşitli bölge veya ülkelerde faaliyette bulunuyorsa bu takdirde üç boyutun bir arada ve birbiriyle uyumlu biçimde çalışacağı küp tipi veya dikkörtgen prizması şeklinde oluşacak yapılar ortaya çıkabilmektedir (Eren, 2000: 358). Örneğin; işletmenin faaliyet gösterdiği endüstriyel ürün gruplarına göre ayrılan bölümlerini kimya grubu, otomotiv grubu gibi iş birimleri oluşturulmaktadır. Daha sonra bu birimlerin alt bölümlere ayrılmasında bölümsel yani ürün, müşteri, süreç, proje ya da bölgesel ayrım yapılıp (otomobil grubu, ağır vasıta grubu, yedek parça gibi) daha sonra işlevsel temele göre (finans, pazarlama, üretim) alt bölümler oluşturulmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 347).

Karma örgüt yapısına diğer bir örnek de “çok bölümlü” örgüt yapısıdır. Ürün bölümüne göre örgüt yapısına benzeyen bu yapıyı çok boyutlu yapıdan ayıran özelliği stratejik grupların, kendi aralarında, benzer sanayi sektörleri ve faaliyetleri açısından gruplandırmaya tabi tutulmasıdır (Eren, 2000: 367). Burada ‘stratejik

gruplar' belirli bir pazar veya pazar bölümü içinde "benzer veya aynı stratejiyi takip eden işletmeleri" ifade etmektedir (Dinçer, 2004: 93).

Diğer bir örnek ise; stratejik iş birimleri- SİB yapısıdır. Stratejik iş birimleri, işletmenin faaliyet gösterdiği alanda müşteri farklılaşması veya ürün farklılaştırması çabalarına yönelik geliştirdiği maliyet ve pazarlama stratejilerinin doğrultusunda farklı gruplara hizmet etmek amacıyla kurduğu birimlerdir (Ergin, 92: 8). Örneğin Zorlu Grubu'nun beyaz eşya alanında faaliyet gösteren Vestel ve Regal birimleri işletmenin bu alandaki farklı pazarlara yönelik ancak aynı faaliyet konusuna sahip SİB'leridir.

Bu örgütlenme biçimi de çok boyutlu örgüt yapısına benzemektedir. Yalnız bir farkla, aynı endüstride çalışan stratejik iş birimleri aynı iş kolunda faaliyette bulunan ancak, birbirlerinden farklı yönetimlere ve pazarlara sahip kuruluşlardır. Örneğin; çimento sektöründe, turizm sektöründe, bankacılık sektöründe faaliyette bulunan yatırımlarını çeşitlendirmiş bir kuruluş, bu alanlarda faaliyette bulunan, aynı işi yapan, birçok kuruluşa sahip olabilmektedir (Eren, 2000: 369).

İşbirlikleri için en uygun yapı ise; şebeke esaslı bölümlendirmedir. Bu tür örgütlerde merkezde ana işletme olmak üzere etrafında da faaliyetlerin dağıtıldığı uzman kuruluşlar yer almaktadır. Franchising, taşeronluk, lisans anlaşmaları ve know-how gibi stratejik ortaklıklarda kaynakların bağımsız işletmelere dağıtıldığı dengeli şebeke örgütlenme tipi uygun olmaktadır. Ancak, faaliyetlerin önemli olması, kaynakların sınırlı olması nedeniyle çoğu zaman ana işletme kaynakları dağıtmak yerine elinde bulundurmaya tercih etmektedir. Bu tip yapılarda da dahili şebeke örgütlenme modeli uygun olmaktadır. Bu örgütlendirme de kaynaklar merkez bünyesinde kalırken, faaliyetler dağıtılmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 215).

Karma tipi örgütlenme özellikle büyük, faaliyetleri çeşitlenmiş ve karmaşık yapılarda görülmektedir. Bu tip işletmeler faaliyetlerini genişlettikçe sahip olduğu alt birim sayısı da artmaktadır. Dolayısıyla yapı büyüdükçe ve karmaşıklaştıkça karar alma ve kontrol mekanizmasını kolaylaştırmak amacıyla alt birim yöneticilerine yetkinin göçerilmesi ve sorumluluklarındaki alt birimlere ilişkin ayrıntılı bilginin üst yönetime raporlanmasının önemi daha da artmaktadır.

1.2.4. İşletmelerde Faaliyet Bölümlerinin Belirlenmesini Etkileyen Etmenler

İşletmelerin büyüklüğü, faaliyetlerinin yoğunluğu ve boyutu, ürettikleri mal ve hizmetlerinin türü ve niteliği, müşterilerinin özellikleri ve büyüklüğü, faaliyetlerinin coğrafik dağılımı ve yönetim anlayışı gibi nedenler bölümlendirmenin yapılmasında etkili olan faktörler olarak sıralanmaktadır (Fess ve Warren, 1984: 594'den akt. Tek, 1990: 14). İşletme yönetimi ve bilgi kullanıcıları (karar verenler) bu faktörlerin risk ve geri bildirim üzerindeki etkilerini ayrıntılı olarak raporlanmasına gereksinim duymaktadırlar. Bazı işletmeler için bu etmenlerin birçoğu aynı anda geçerli iken bazı işletmeler için sadece bir tanesi işletmenin bölümsel bilgi raporlamasını gerektirebilmektedir.

1.2.4.1. İşletmenin Büyüklüğü

İşletmelerin büyüklüğü örgüt yapısını belirleyen önemli etmenlerden biridir. Özellikle büyük işletmeler için bölümlendirme; işletmenin yapısı ve faaliyetlerinin sonucu kendiliğinden ortaya çıkan bir uygulamadır. Farklı alanlarda faaliyet göstermenin bir sonucu olarak ortaya çıkan bölümler, tanımlanabilir faaliyet merkezleri ve yönetsel sorumluluk merkezleri bölümsel bilgiye olan gereksinimi artırmıştır.

İşletmelerde büyüme, işletmenin özelliklerine göre; satış getirilerinde, ürün çeşitliliğinde, kaynak büyüklüğünde (çalışanların sayısı, sermaye büyüklüğü), varlık büyüklüğünde (yatırımlar) ve kapasite kullanımında niceliksel bir artışı ifade etmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004: 215).

Örgütler farklı şekillerde büyüyüp genişleyebilmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Coombs, 2005: 298):

- Coğrafik genişleme- yerel veya uluslararası yeni bölgeler
- Ürün Çeşitlendirme- yeni ürün eklenmesi
- Örgüt yapısının karmaşıklaşması- daha fazla işlevsel bölüm, iş birimi
- Müşteri gruplarının farklılaştırılması

Genelleme yapıldığında; işletmelerin genişlemesi iki şekilde meydana gelmektedir. İlk olarak işletmeler ürün hatlarını çeşitlendirerek, pazarlarını çoğaltarak, farklı sektörlerle de yönelerek amaç ve hedefleri doğrultusunda örgütlenme yapılarını genişletebilmektedirler. Bu tür genişlemeler 'iç büyüme' olarak adlandırılmaktadır. Bunun yanında İşletme satın alma yoluyla tüm bu organizasyon çeşitlendirmelerini dışsal etkileşimlerle gerçekleştirebilmektedir. Burada; satın alınan şirketler veya birimler ana şirketin bölümleri veya bağlı kuruluşları olmaktadır. Bu da 'dışsal büyüme' olarak adlandırılmaktadır. Tüm bu genişleme yapılanması işletmelerin yönetim fonksiyonlarının faaliyet merkezlerine dağıtılmasını (merkezkaç yapı) da beraberinde getirmektedir (Kırlioğlu, 2003: 283).

İşletme büyüyüp geliştikçe, kendi içinde çeşitli bölümlere veya şubelere ayrılmakta, diğer taraftan de ilişkide bulunduğu dış çevrenin sınırları da genişlemektedir. Bu durum, örgütün özellikle orta ve üst seviyelerinde alınacak yönetim kararları için her biri ayrı bir işletme olarak değerlendirilebilecek çeşitli örgüt alt birimlerinin ve genişleyen dış çevresinden daha ayrıntılı bilgi almasını gerektirmektedir (Büyükmirza, 2003: 25).

Yapı büyüdükçe, yapılacak işler artmakta, örgütün bütününün yönetilmesi zorlaşmakta (Coombs, 2005: 298) ve bunlara ilişkin kurallar, prosedürler yazılı hale gelerek örgütün tepe yönetiminden en alt kademeye kadar görevler, yetki ve sorumluluklar, raporlama sistemleri, bilgi ve haber akış kuralları ile örgüt içi kontrol noktaları ve sistemlerine gereksinim duyulmaktadır (Eren, 2008: 219). Bu tür işletmeler yönetim muhasebesi kontrollerinin uygulanması açısından daha büyük bir uygunluk göstermektedir (Tek, 1990: 31). Dolayısıyla bu tür işletmeler için bölümsel muhasebe uygulamaları zorunluluk arz etmektedir.

Büyüyen şirketlerde yeni kaynakların sisteme dahil olması bunların yönetilmesi konusundaki yetki sorunlarını daha da artırmakta ve karmaşık duruma getirebilmektedir (Eren, 2000: 355). Diğer taraftan, yapı küçüldükçe çalışan sayısının azalmasına bağlı olarak departman sayıları azalmakta dolayısıyla; yazılı kural ve prosedürler azalmakta ve kontrol sistemleri ortadan kalkarak işletme esnek bir yapıya kavuşmaktadır (Eren, 2008: 219).

Sonuçta, çevre, rekabet ve örgüt içi faktörlerden dolayı büyüme stratejileri veya tasarruf stratejileri uygulayan örgütlerde büyük yönetsel harcamalar gerektiren mevcut yapılarını küçültmek ya da büyütmek gibi, bazı kısım, bölüm ve stratejik iş birimlerini kapatmak ya da büyütmek kararlarının alınmasında bölümsel bilgiye duyulan gereksinim önem arz etmektedir. Bunun için büyük işletmelerde faaliyetlerin gruplandırılarak kararların ve kontrolün kolaylaştırılması gerekmektedir.

1.2.4.2. Faaliyetlerin Yoğunluğu ve Faaliyet İş Hacmi- Boyutu

İşletmelerin yoğun rekabet ortamında hayatlarını devam ettirebilmeleri için gerekli günlük faaliyetlerinin yoğunluğu ve faaliyet hacmi yöneticilerinin analiz yapabilmelerini sınırlandırmakta dolayısıyla; bölümlendirmeyi ve gereksinim duyulan bölümsel bilgiyi etkilemektedir.

İşletme girdilerinin çıktıya dönüşüm sürecinde kullanılan bilgi, araç ve gereçler, teknikler ve teknoloji iş hacmine ve faaliyetin boyutuna göre büyüdükçe karmaşıklaşmaktadır. Kullanılan bu girdilerin ve ortaya çıkan çıktıların basitleşmesi ya da karmaşıklaşmasına göre ortaya farklı bölümsel yapılar çıkabilmektedir. Faaliyetlerin küçük alt birimlere paylaştırılarak yoğunluğunun etkilerinin de paylaşılması oluşacak hata ve kalite sorunlarının en aza indirilmesine yardımcı olmaktadır.

Örneğin; Üretim teknikleri bakımından işletmeler; sipariş üretimi, kitle üretimi ve kesintisiz üretim yapan işletmeler olarak sınıflanmaktadır (Eren, 2008: 220). Bu tür bir sınıflandırmada işletmeler açısından üretim bölümünün bölümlendirilmesi farklılık göstermektedir. Sipariş üretimi yapan işletmede iş akışı birbirini takip eder bir düzenekte gerçekleşebilmektedir. Ürün bir faaliyetten çıkıp diğer faaliyete aktarılarak birbirini izleyen farklı iş istasyonlarına uğramakta ayrıca kitle üretimi yapan işletmelerde ürün parçaları farklı tezgâhlarda oluşturulup en son montaj bölümünde bir araya getirilebilmektedir. Diğer bir sınıflandırma olan kesintisiz üretim yapan işletmelerde ise üç vardiya çalışılması söz konusu olmaktadır. Bu tip bir farklılaşmada bölümsel bilginin önemi daha da artırarak, işletmelerin faaliyetlerini iş süreçlerine, iş istasyonlarına ya da vardiyalara göre ayrıntılı raporlama gereksinimi ortaya çıkarmaktadır.

1.2.4.3. Mal ve Hizmetlerin Türü ve Niteliği

İşletmelerin ürettikleri mal ve hizmetler birbirinden farklılaştıkça gereksinim duyulan bilgilerde farklılaşmaktadır. Üretilen mal ve hizmetlerin türü ve niteliği üretim süreçleri, zaman, hammadde, pazar, fiyatlandırma politikaları ve kullanılan teknoloji açısından birbirinden farklılık göstermektedir.

Bu durum işletmenin ürettiği mal ve hizmetleri tür ve niteliklerine göre ayrı bölüm, birim olarak ele almasını ve bilgi sistemini ve kontrol sistemini bu yapıya göre düzenlemesini gerektirmektedir.

1.2.4.4. Müşteri Özellikleri ve Büyüklüğü

İşletmelerin ürettikleri mal ve hizmetleri sunacakları kitle birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Her kitlenin kendine özgü gereksinimleri ve talepleri olmaktadır. Bu gereksinimlerin karşılanması açısından müşterilerin özellikleri, büyüklüğü ve işletme için önemliliği stratejilerin belirlenmesinde ve kararların alınmasında etkili rol oynamaktadır.

Bazı işletmeler genel tüketiciler için mal veya hizmet üretirken bazı işletmelerin spesifik özelliklerde sınırlı sayıda müşteri ile çalışması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda işletmenin bölümlerini oluştururken müşteri özelliklerini dikkate alması, yapısını uygun bir şekilde tasarlaması ve kontrol sistemini müşterilerine en iyi yanıt verecek şekilde düzenlemesi gerekmektedir.

1.2.4.5. Faaliyetlerin Coğrafik Dağılımı

İşletmeler farklı coğrafyalarda faaliyetlerini yürütmeleri doğrultusunda bölümlendirmelerini birbirinden farklı özellikler gösteren bölgeler bazında gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Faaliyetler yurt içinde veya yurt dışında farklı tüketici tercihleri, sosyal ve politik etkiler, kültür farklılıkları gibi nedenlerle birbirinden ayrılabilir. Bu etkilerin ve farklılıkların daha ayrıntılı olarak görülebilmesi açısından bölümsel raporların ve bilgi akışlarının bu doğrultuda düzenlenmesi gerekmektedir.

1.2.4.6. İşletmenin Yönetim Anlayışı

Bölüm seçimini etkileyen faktörler her işletmenin kendine özgü yapısal ve kültürel özellikleri açısından da farklılık göstermektedir. İşletmenin amaç ve hedefleri doğrultusunda belirlediği strateji ve politikaların uygulanmasında örgüt yapısı, bu yapıdaki yetki ve sorumlulukların nasıl dağıtılacağı, kaynakların ne şekilde tahsis edileceği yönetim anlayışı bakımından farklılık göstermektedir. Yönetimin merkezden gerçekleştirilmesi ya da merkezden uzaklaşarak alt birimlere devredilmesi konusu işletmenin bölümlere ayrılmasında önem arz etmektedir.

1.2.5. Bölüm Sayısının Belirlenmesi

İşletmenin bölüm seçimini etkileyen faktörler olarak sıraladığımız; işletmenin büyüklüğü, faaliyet iş hacmi- boyutu, faaliyetlerin yoğunluğu, mal ve hizmetlerin türü ve niteliği, müşteri özellikleri ve büyüklüğü, faaliyetlerin coğrafik dağılımı ve işletmenin yönetim anlayışı faktörleri ve işletmenin esas faaliyetleri bölüm sayısının kararlaştırılmasında önemli rol oynamaktadır (Tek, 1990:14).

İşletmeler gerçekleştirdikleri faaliyetlere göre kararlarına önemli derecede katkı sağlayacak işlerin, işçilerin ya da yöneticilerin yetki alanlarının ayrı raporlanması gerekmektedir. Bu durum da bölümlerin sayısı işletme içinde gereksinim duyulacak ayrıntı kadar artırılabilir. Diğer açıdan bakıldığında ise merkezden çok fazla uzaklaşan bir yapı da merkezle olan iletişimini kaybedebilmektedir. Ayrıca; bölüm sayısının fazla olması hem bilgilerin maliyetini artırmakta hem de bir araya getirilmesinde zaman yönünden bir takım sakıncalar doğurmaktadır. Dolayısıyla; benzer amaçların bir arada toplanması, gruplanması bölümlendirmenin temelini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle bölümler belirlenirken bölümlendirme amaç ve ilkeleri göz önünde bulundurulmalı ve en uygun yapı oluşturulmalıdır.

1.3. YÖNETİM KONTROL SİSTEMİ AÇISINDAN BÖLÜMLERE AYRILMIŞ İŞLETMELERDE SORUMLULUK MUHASEBESİ

İşletme yönetiminin bu çeşitlenmeler ve faaliyet karmaşıklığı ile baş edebilmesinde en önemli çözümü işlerin küçük gruplara ayrılarak sorumluluk temeline göre bölümlendirilmesi ve faaliyetlerin küçük sorumluluklar altında idare edilmesi oluşturmaktadır. Bu çabalar yönetim kontrolleri açısından faaliyetlerini bölümlere ayıran işletmelerde sorumluluk muhasebesi kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında sorumluluk muhasebesi sistemi ayrıntılı bir şekilde açıklanarak, sorumluluklara göre yönetim anlayışına temel oluşturan merkezi ve merkezci yönetimler, merkezkaç yönetime bağlı olarak sorumluluk merkezleri, seçimi ve bu merkezlerin örgütle uyumlaştırılması değerlendirilmektedir.

1.3.1. Sorumluluk Muhasebesi Sistemi

Çalışmanın bu kısmında sorumluluk muhasebesi sistemi ayrıntılı bir şekilde açıklanarak, sorumluluklara göre yönetim anlayışının yarar ve sakıncaları değerlendirilmektedir.

1.3.1.1. Sorumluluk Muhasebesi Kavramı, Önemi ve Amacı

İşletmeler genellikle ilk oluştuklarında küçük bir yapıda faaliyetlerini sürdürebilirken büyüdükçe faaliyetlerin tek bir merkezden yönetilmesi karmaşık bir hale gelmektedir (Berry, 2005: 322). Bu nedenle, küçük işletmelerde, tek şahıs işletmelerinde ya da tek bir alanda faaliyet gösteren işletmelerde kararlar tek bir merkezde toplanabilirken işletme yapısı büyüdükçe ve farklılaştıkça yapının karmaşık hale gelmesi kararların tek bir merkezden yönetilmesini de zorlaştırmaktadır. Bu tür organizasyonlarda yönetimin etkinliğinin artırılması için karar mekanizması her biri kendi sorumluluğunu üstlenebilen daha küçük birimlere ayrılmaktadır. Bu birimler; bölüm, kısım, hat ve departman gibi çeşitli şekillerde adlandırılmaktadır.

Bu yönetim anlayışının egemen olduğu işletmelerde, her bir bölüm belirli işlerden veya fonksiyonlardan sorumlu olan yöneticilerin yetkisine verilmektedir. Bu yöneticiler sorumlu oldukları birimlere ilişkin başarıyı ve verimliliği artırabilmek için kendi içinde bölümü alt bölümlere ayırarak bunlardan sorumlu olan kişileri belirleyerek onlara yetki göçermektedir (Susmuş, 2002).

Yetkinin göçerilmesi ile sorumluluk muhasebesinin temeli yönetim ve karar alma yetkilerinin alt birimlerine devredilmesi üzerine kurulmaktadır. Burada önemli olan devredilen yetkinin ne olduğu, ne ölçüde devredildiğidir. Dolayısıyla öncelik sorumluluğun tanımlanması ve sınırlarının belirlenmesine verilmelidir.

Sorumluluk; kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi (www.tdk.gov.tr, 20.03.2010) şeklinde tanımlanmaktadır. Başka bir yaklaşımla sorumluluk; bir yöneticinin kendisinin yaptığı işlerin sonuçlarından doğduğu gibi, kendisine bağlı astların yapmış oldukları faaliyetlerin sonucundan da doğmaktadır (Eren, 2008: 262). Dolayısıyla sorumluluk kişinin sadece bireysel davranışlarını içermemekte, yetkisi alanındaki tüm birey, gelir, gider, kâr ve varlık unsurlarını da içermektedir.

Sorumluluk muhasebesi kavramı, bir organizasyonun bölümlerinde ve bu bölümlere bağlı alt bölümlerde sorumluluk üstlenen yöneticilerin, bölümsel düzeyde faaliyet ve başarılarının ölçülebilmesini sağlamak amacı ile örgütün yapısının sorumluluk temeline göre düzenlenmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla sorumluluk muhasebesi sistemi; bir organizasyonda ki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve belirli gelir, gider, kâr ve yatırımların, bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla her bir merkezin; plan ve hedeflerini ortaya koyan, sorumluluk alanları doğrultusunda raporlama sisteminin ne şekilde işleyeceğini gösteren bir bilgi sistemidir (Demirel Utku 2009, 7).

Sorumluluk muhasebesi; yöneticilerin işletmenin plan ve amaçlarına ulaşmakta kendilerine düşen sorumlulukları yerine getirmelerini ve bunu en iyi şekilde açıklamalarını sağlayan bir yönetim muhasebesi tekniğidir (Kaygusuz, 2005: 218). Dolayısıyla sorumluluk muhasebesi yeni bir muhasebe türü olmayıp, faaliyetlerini sorumluluk merkezlerine ayıran işletmelerin bu merkezleri temel alarak

planlama ve kontrol yapmasına yardımcı olan alternatif bir yönetim biçimidir (Yükçü, 2007: 138). Ancak, sorumluluk muhasebesi sistemi, yönetim muhasebesi sistemini birimlerin yetkisi kadar daraltan, özelleştiren bir sistemdir. İşletmenin çeşitli koşullar altında oluşan alt birimlerinin yöneticilerinin kontrolü altındaki konulara ilişkin performanslarının değerlendirilmesini temel alan bir sistemdir (Weygandt vd., 1999: 265). Diğer taraftan; finansal bilgilerini örgütün sorumluluk alanlarına göre sınıflandıran ve ilgili yöneticinin kontrol edebildiği gelir ve giderlerin olduğu faaliyetlerin her alan için ayrı ayrı raporlanmasını sağlayan bir bilgi sistemidir (Needles vd., 1999: 1040).

Sorumluluk muhasebesi kavramı; ana unsurunun örgütün alt birimlere ayrılarak birimden sorumlu her bir yöneticinin en yüksek performansı sağlamasına yönelik olması veya her bir alt birimin işletmenin farklı bir faaliyeti ile ilişkili olmasından dolayı kârlılık muhasebesi veya faaliyet muhasebesi olarak da literatürde farklı isimlerle ifade edilmektedir.

1.3.1.2. Sorumluluk Muhasebesinin Uygulanmasının Amacı

Sorumluluk muhasebesi, yöneticilere devredilmiş yetki sınırları içerisinde maliyet bilgilerinin toplanmasını ve raporlanmasını kapsayan bir uygulamadır (Weygandt vd., 1999: 265). Dolayısıyla sorumluluk muhasebesinin ortaya çıkmasındaki en önemli amaç gider kontrolüdür. İşletmedeki bütün giderler, herhangi bir yönetim düzeyindeki yöneticinin sorumluluğuna girmektedir. Başka bir ifadeyle işletmede kontrol edilemeyen gider yoktur. Ancak yapılan tanımlardan anlaşıldığı üzere sorumluluk muhasebesi, giderleri yalnızca sorumluluk merkezleri itibarıyla kontrol etmekle kalmaz, aynı zamanda bu giderleri doğuran ve kullanan sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarını ölçmede ve yöneticilerin kendilerine verilen hedeflere ne ölçüde ulaştıklarını ortaya koymalarında yardımcı olmaktadır (Yükçü, 2007: 139).

Sorumluluk muhasebesi kavramının ortaya çıkmasındaki diğer önemli nedenler şu şekilde sıralanabilir (Netten, 1974: 206'den akt. Arslan, 2006: 11):

- İşletme faaliyetlerinde karmaşıklığın artması

- Yatırım kararları ile kâr sonuçları arasında geçen sürenin uzaması
- Piyasada ve teknolojide gelişmeler
- Mamul çeşitliliğinin artması
- İşletmeler arası birleşmelerin artması
- Daha esnek ve dinamik bir örgüt yapısı kurmak ve işletme faaliyetlerinin karmaşıklığı ile uğraşmak için merkezkaç yönetim anlayışının benimsenmesi
- Zorlu rekabet koşullarında verimliliği artırmanın ve sıkı bir maliyet kontrolünün büyük bir önem taşıması
- Yönetimde planlama ve denetimin başarı için önemli bir role sahip olduğunun anlaşılması
- Karmaşıklaşan işletme yapılarında yönetimin planlama ve denetleme fonksiyonlarının yerine getirirken kullandığı teknik ve bilgilerin yetersiz kalması

Yukarıda verilen bilgilere göre sorumluluk muhasebesinin temel amacı işletmeyi küçük birimlere ayırarak daha etkin ve verimli şekilde yönetmektir. Burada ki en önemli unsur gider kontrolünü elde tutabilmek gibi görünse de işletme alt biriminin tüm varlık ve kaynaklarının kontrolünün ve etkinliğinin değerlendirilmesinin kolaylaşması için sorumluluk muhasebesi önem arz etmektedir (Demirel Utku, 2009: 3).

1.3.1.3. Sorumluluk Muhasebesinin İşleyişi

Bölümsel bilgi gereksinimleri doğrultusunda sorumluluk muhasebesi sistemine (SMS) geçmiş ya da geçecek olan işletmeler açısından, organizasyonda yer alan bölümlere, bir başka deyişle sorumluluk merkezlerine göçerilecek yetki ve sorumlulukların neler olacağı konusu önem taşımaktadır. Bu konunun saptanması işletmelerde uygulanan yönetiminin ne derecede merkezi ya da merkezkaç olacağını belirlemektedir.

Sorumluluk muhasebesi sistemi bir süreç ve yapıyı ifade etmektedir. Süreç olarak, sorumluluk merkezlerinin oluşturduğu verilerin, ölçülmesi, toplanması ve raporlanmasını kapsamaktadır. Bu süreç sonunda elde edilen çıktılar yöneticilerin

sorumlu oldukları alanlara ilişkin planlamanın ve kontrolün sağlıklı bir şekilde düzenlenmesi için gerekli olan geri bildirimleri de içermektedir. Sorumluluk merkezi türüne göre bu bilgiler finansal veya finansal olmayan nitelikte olabilmektedir. Yapı olarak ise, SMS sorumluluk merkezlerinin oluşturulmasını ifade etmektedir (Berry, 2005: 324).

Sorumluluk muhasebesi sistemi bir süreç ve yapı olarak ele alındığında işleyiş açısından sistemin iki temel fonksiyonu ortaya çıkmaktadır (Kaygusuz, 2005: 218):

1. İşletmedeki sorumluluk alanlarına göre finansal verilerin sınıflandırılması
2. Her bir sorumluluk alanındaki faaliyetlerin, gelir ve maliyet esaslarına göre bu alanlardaki yöneticilere raporlanması

Sorumluluk muhasebesi aşağıdaki koşulların uygun olması durumunda yönetimin her düzeyinde uygulanabilir. Bu koşulların (Weygandt vd., 1999: 265);

- Gelir ve giderlerin belirli bir birim yöneticisi sorumluluğuyla doğrudan bağlantılı olması,
- Sorumluluklarla ilişkilendirilen gelir ve giderlerin kontrol edilebilir olması,
- Gelir ve giderlerin kontrol edilerek yöneticilerin etkinliğinin değerlendirilebileceği bütçe verilerinin elde edilebilmesi gerekmektedir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminde maliyet, gelir, gider ve kârlara ilişkin veriler örgütün sorumluluk mekanizması yapısına göre sınıflandırılmaktadır. Burada önemli olan sorumlulukların ve yöneticilerin gereksinimi olan bilgilerin etkili bir biçimde tanımlanmasıdır. Böylece; bilgilerin, sorumluluklar çerçevesinde oluşturulması ve yöneticinin yetkisi dâhilinde karar almasına yardımcı olması sağlanmaktadır (Beyer ve Trawicki, 1972: 53).

1.3.1.4. Sorumluluk Muhasebesinin Yararları ve Sakıncaları

Sorumluluk muhasebesi sistemi işletmenin karmaşık yönetim ve karar mekanizmasının işleyişini kolaylaştırmak amacıyla gereksinim duyulan bir sistemdir.

Bu sistemin uygulamada tasarlanması ve hayata geçirilmesi işletme açısından bazı yararlar getirirken bazı yönleriyle de sakıncalar sağlayabilmektedir.

Sorumluluk muhasebesinin yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Martin, 2005: 4'den akt. Arslan, 2006: 15-16):

- Farklı sorumluluk merkezlerine ayrılmış büyük bir işletmeyi yönetmek etkinlik sağlamaktadır.
- Bölgesel düzeyde daha iyi kararlar alınmasında yardımcı olmaktadır.
- Departman yöneticilerinin ve bireylerin kişisel performanslarını en iyi şekilde kullanmasını özendirir.
- Yöneticilere önemli kararlar vermede özgürlük sağlamaktadır.
- Politik ve stratejik kararlar vermede üst yönetime daha fazla zaman sağlamaktadır.
- Yönetimin, aşağıdan yukarıya doğru olan hiyerarşik sistemi anlamasını sağlamaktadır.
- Genellikle kişisel sermayeyi desteklemektedir.

Sorumluluk muhasebesinin yukarıda sayılan yararlarının yanında bazı sakıncaları da bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Martin, 2005: 5'den akt. Arslan, 2006: 16):

- İşletmedeki belli sorumluluk merkezleri güvenilir olabilir fakat sorumluluk muhasebesi sistemi bir alt sistem grubu olarak değil, başlı başına bir sistem olarak yönetilmelidir.
- Bölümler ve kişiler arasında iş birliği ve takım çalışmasından daha fazla rekabete neden olmaktadır.
- SMS içinde birbirine karşı çok fazla bir bağımlılık yoksa çoğu tarafından önemsememe yönünde eğilim görülebilmektedir. Kararlar, sistemin çoğunluğunu ilgilendiren kazançtan çok kişisel çıkarlara dayanmaktadır.
- Sistem kendi kendine yönetilemez. Kesinlikle, bir veya daha fazla sisteme egemen olan yöneticiye gereksinim duyulmaktadır.
- Yönetim, aşağıdan yukarıya doğru olan hiyerarşik sistemi anlayamayabilir.

- Uzmanlar, sorumluluk muhasebesi sistemini anlayamayabilir.

1.3.2. Merkezci ve Merkezkaç Yönetim

İşletmelerin büyüklüklerinin artması ya da belirlediği stratejilere yönelik kararları almasında yetki ve sorumluluk ilişkilerinin tanımlanması temelde iki tip örgüt yapısını ortaya çıkarmaktadır. Birinci tip yapıda; yetki ve sorumluluklar üst ve merkez kademelerde yoğunlaşmaktadır. Bu örgüt tipi 'Merkezcil örgüt' olarak tanımlanmaktadır. İkinci tip örgütte işletme yapısı farklılaştıkça yönetim merkezden uzaklaşarak küçük alt birimlere ayrılmakta, yetki ve sorumluluklar alt kademelere kadar yayılmakta ve alt kademe yöneticilerine daha geniş karar yetkisi verilmektedir. Bu örgüt tipi 'Merkezkaç örgüt' olarak adlandırılır. Çalışmanın bu bölümünde merkezcil ve merkezkaç yönetim ayrıntılı bir şekilde açıklanarak, her iki yönetim anlayışının da yarar ve sakıncaları değerlendirilmektedir.

1.3.3.1. Merkezci Yönetim

Merkezi yönetim; organizasyon içerisinde karar verme yetkisinin tek bir merkezde toplandığı (Koçel, 2003: 214), alınacak kararların üst yönetim tarafından belirlendiği, yetki, planlama ve kontrolün merkezden denetlendiği bir yönetim anlayışı olarak tanımlanmaktadır (Horngren vd., 2003: 756).

İşletmelerde organizasyon yapısında yer alan alt birimlerin yöneticilerine yapılacak yetki devirlerinin (yetki göçerimi) kapsamı, yönetim anlayışının merkezi olup olmasını belirleyen önemli unsurlardandır (Demirel Utku, 2009: 4). Yönetim felsefesi ve genel işletme çevresi gibi birçok değişken faktöre bağlı olan yetkinin devredilme derecesi önemlilik göstermektedir (Tek,1990: 16).

Merkezi örgüt yapılarında yetki devri söz konusu değildir. Astların her konuda üstlere bağlı olduğu bu örgütlerde yapı piramit şeklindedir. Bürokratik bir şekilde yetkiler en üst kademe yöneticisinde toplanmaktadır. Emir ve talimatlar buradan daha alt kademe yöneticilerine ve altlara doğru yayılmaktadır (Eren, 2008: 267).

Merkezcil örgüt yapılarının bürokratik bir yapı olmasının sonucu koşullar karşısında yeterli esnekliği gösterememesine sebep olmaktadır. Böylece; merkezcil örgütler genellikle çevresel değişimlere etkili ve hızlı bir şekilde yanıt verememektedir. Çünkü merkezi yapılar sabit koşullar altında daha iyi performans göstermektedirler. Telekomünikasyon, enerji gibi doğal kaynaklarla faaliyet gösteren örgütlerde koşullar sabit olmasından dolayı merkezi yapı daha yaygın olarak kullanılmaktadır (Atkinson vd., 2004: 528).

Uygulamada tam merkezi yönetim ve tam merkezkaç yönetime fazla rastlanmamaktadır (Jiambalvo, 2010: 440). Özellikle belirli bir büyüklüğe ulaşmış işletmelerde her gün yüzlerce kararın yüksek kademedeki alınması son derece güçtür ve ekonomik değildir. Buna karşılık tam bir merkezkaç yönetim uygulaması da örgüt birimlerini bir bütünün parçaları oldukları bilincinden uzaklaştırabilmekte ve iletişimi zorlaştırmaktadır. Bu nedenle işletmeler bu iki uçun arasındaki bir örgütlenme biçimini seçmektedirler (Gürsoy, 1999: 589'den akt. İlkin, 2007: 20).

Merkezcil örgüt yapısının sabit koşullar altında veya tek şahıs kapasitesinde yönetilebilecek küçüklükte olması durumunda yönetime sağlayacağı yararlar söz konusu olabilmektedir. Ancak, bu yönetim anlayışı karmaşık faaliyet yürüten yapılarda ya da çoklu kararların verilmesinin gerektiği durumlarda merkez üzerinde fazla iş yükü birikmesine neden olarak karar mekanizmasının ağır işlemesine neden olarak bir sakınca yaratabilmektedir. Diğer taraftan, en önemlisi bölüm yöneticilerine faaliyetlerin kontrol yetkisi verilmemesinden dolayı yetkinliklerini gösterme olanağı bulamamaları ve performanslarını etkin bir şekilde kanıtlayamamalarına neden olmaktadır (Tek, 1990: 17).

Küçük bir organizasyon yapısına sahip işletmelerde faaliyetlerin bir kişi tarafından yürütülmesi mümkün olabilmektedir. Bu kişi organizasyondaki yapının basitliğinden dolayı pazarlama, yönetim, üretim ve muhasebe gibi fonksiyonların tamamını üstlenebilmektedir (Demirel Utku, 2009: 4). Dolayısıyla tam merkeziyetçi yönetim anlayışı, ancak genel anlamda tek bir yöneticinin tüm işletme faaliyetlerine hâkim olduğu küçük ölçekli işletmelerde söz konusu olabilmektedir.

1.3.3.2. Merkezkaç Yönetim

İşletmelerin faaliyet alanları farklılaştıkça ve yapısı büyüdükçe iş yapısı karmaşıklaşmakta dolayısıyla tek bir karar merkezi görevini etkin olarak yerine getiremeyebilmektedir (Kırlıoğlu, 2003: 283). Ortaya çıkan farklı bölümlerden her birinin diğer bölümlerin faaliyetlerinden bağımsızlığı ya da farklı pazarlarda farklı gereksinimleri söz konusu olmaktadır. Kendi içinde farklı gereksinimleri olan yapılar barındıran firmalar için örgüt bu farklı alanları birbirinden ayıran merkezden ayrı bölümlerin oluşmasına neden olmaktadır (Riahi-Belkaoui, 1998: 140).

Merkezkaçlaşma için literatürde çok fazla tanım yer almakta ve bu tanımlar benzer özelliklerle karar, yetki ve alt birim kavramları üzerinde önemle durmaktadır. Birbirinden farklı yönetim kademelerine ayrılmış işletmelerde karar verme yetkisinin üst birimden alt birimlere doğru paylaştırıldığı yönetim biçimine merkezkaç yönetim denilmektedir.

Merkezkaçlaşma, örgütün faaliyet kontrollerinin üst yönetimden alt yönetimlere doğru özerk yöneticilere göçerilmesi (Weygandt vd., 1999: 265) karar alma mekanizmasının örgütün alt birimlerine devredilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Atkinson vd., 2004: 528). Bir başka anlatımla; örgütün alt kademesindeki yöneticilerin kararlarını alırken bağımsız davranmalarını ifade etmektedir (Horngren vd., 2003: 756).

Merkezkaçlaşma yönetim anlayışında, yetki göçerilmesi yönetimin sorumluluklarının örgütün söz konusu birimini etkili bir şekilde yönetebilecek yetkinlikleri olan bir yöneticiye aktarılması (Berry, 2005: 322); diğer bir ifadeyle üst yönetimin sorumluluklarının çok fazla olması nedeniyle alt birimlerin yönetilmesini daha alt düzeydeki yöneticilere devredilmesidir (Berry, 2005: 322). Böylece, organizasyonun her bölümü ayrı bir sorumluluk merkezi olarak düşünülmekte ve her merkezden yetkisi ölçüsünde performans beklenmektedir (Demirel Utku, 2009: 5).

Yukarıdaki tanımlar dikkate alındığında merkezkaç yönetim anlayışının egemen olduğu işletmelerde genellikle aşağıdaki karakteristik özellikler gözlemlenebilmektedir (Tek, 1990: 17):

- Büyük, karmaşık ve coğrafi yönden dağınık örgüt yapısı
- Çeşitlendirilmiş ürün dizileri, değişik müşteri veya tedarikçi karmaları
- İşletme merkezinden uzakta karar alınması gereksinimi
- İşletmenin alt birimlerinde karar almada bağımsızlık gereksinimi

Merkezkaç yönetim anlayışı, işletme içi oluşan alt birim yönetici ve çalışanlarını karar alma davranışlarında yetkilendirmektedir. Merkezkaç yönetimin egemen olduğu örgüt yapılarında alt birimlerdeki yöneticiler kararları alırken minimum kısıt maksimum bağımsızlıkla hareket ederler. Merkezi örgüt yapılarında ise; bu yöneticilerin kararları maksimum kısıtlarla minimum bağımsızlık düzeyinde tutulmaktadır. (Horngren vd., 2003: 756)

Bu nedenle bu tip örgütlerde tüm kararların üst yönetim tarafından alınması hem olanaksız, hem gereksiz, hem de maliyeti oldukça yüksek olabilmektedir. Dolayısıyla merkezkaç yönetim anlayışı işletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin önemini artırmaktadır. Bu sistemin, işletme için olası yararlarını göz ardı etmek istemeyen yöneticiler, sorumluluk muhasebesi sistemini işletme bünyesinde kurmak istemektedirler.

Sonuçta merkezkaç yönetim anlayışı işletmenin alt birimlerini sınırlarını belirleyip yönetimden sorumlu kişileri atayarak bu birimlerin bağımsızlığını destekler. Böylece karar mekanizması hızlanır, bölüm çalışanlarının motivasyonu yükselir ve iş verimliliği artırılabilir. Bu şekilde oluşan küçük alt birimler merkezle doğrudan iletişim içinde olacağından ayrıntılı bilgileri daha net bir şekilde aktarabilmekte böylece hız ve verimliliğe de katkıda bulunmaktadır.

1.3.3.2.1. Merkezkaç Yönetimin Yararları

Merkezkaç yönetim anlayışının işletme açısından sağladığı bazı yararlar bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Horngren vd., 2003: 756):

- Merkezkaç yönetim yaklaşımında örgütü bölümlere ayırmak verimliliği ve etkinliği kontrol altına almayı kolaylaştırmaktadır. Üst yönetime kıyasla bölüm yöneticileri müşteriler, rakipler, tedarikçiler, çalışanlar ve diğer etkili

öğeler hakkındaki bilgileri daha hızlı ve kolay elde edebilirler. Böylece performanslarını etkileyecek kararlarında bilgi edinme maliyetleri düşerken bilgi kalitesi de artar.

- Merkezkaç yönetim, merkezi yönetime göre karar alma sürecini hızlandırır. Karar verme sürecinde merkezi yönetimden üst yönetime geçinceye kadar hiyerarşik yapının işleyişinden dolayı süreç yavaşlayabilmektedir. Ancak, her bölümle ilgili kararlarda en yetkin ve uzman kişilerin görev alacağı düşünüldüğünde merkezkaç yönetim anlayışında ortaya çıkan sorunlar kolay ve hızlı bir şekilde çözülebilmektedir.
- Merkezkaç yönetim anlayışında alt birim yöneticilerinin kendi uzmanlık alanlarında çalışmaları verimliliğin ve motivasyonlarının yüksek olmasına olanak tanımaktadır. Böylece, yöneticilerin kendi uzman ekipleri ile takım ruhunu oluşturmaları, üretkenliğin ve yaratıcılığın artmasında yardımcı olmaktadır.
- Merkezkaç yönetim anlayışında üst düzey yönetici adaylarının işletmenin en alt sisteminden başlayarak yukarıya doğru faaliyetleri tanınmasına olanak sağlanmaktadır. Ayrıca yöneticilerin bölümleriyle ilgili daha fazla sorumluluk alarak gelişmesine ve öğrenmesine yardımcı olmaktadır.
- Merkezkaç yönetim anlayışında yöneticilerin bölümsel faaliyetlere odaklanarak daha etkin çalışmaları sağlanmaktadır. Yöneticilerin işletmenin küçük bir bölümüne yoğunlaşmaları nedeniyle dış etkiler karşısında daha esnek durarak pazar koşullarındaki değişikliklere kolay uyum sağlamasına yardımcı olmaktadır. Böylece; üst düzey yöneticilerinin faaliyetlere ilişkin günlük kararlarda zaman kaybetmesini önlerken işletmenin tümüne ilişkin stratejik kararlara daha fazla zaman ayırmasına olanak sağlamaktadır.

1.3.3.2.2. Merkezkaç Yönetimin Sakıncaları

Merkezkaç yönetim anlayışının işletme açısından yararları bulunmakla birlikte bazı sakıncaları ve maliyetleri de ortaya çıkmaktadır. Bunlar (Horngren vd., 2003: 756):

- Merkezkaç yönetim anlayışında yetki ve sorumlulukların göçerilmesiyle birlikte yöneticiler, kendi birimlerine ilişkin kararlara odaklanmaktadır. Bu durumda bölümsel başarılarını artırmaya yönelik alacakları kararlarda kendi faaliyet alanları için yararlı olurken çoğu zaman örgütün genel hedeflerinden uzaklaşabileceği için daha yüksek maliyeti ve bazı sakıncaları da beraberinde getirmektedir.
- Merkezkaç yönetim anlayışında bölüm yöneticileri başarılarını artırma çabası ile doğrudan kendi bölüm faaliyetlerine odaklanmaktadır. Bu durumda bölümsel faaliyetlerini ön planda tutarak diğer bölümlerindeki faaliyetleri ve örgütün bütünü göz ardı edebilmektedirler. Çoğu zaman bölüm yöneticilerinin örgüt bütünlüğünden uzaklaşması ve kararlarda aşırı düzeyde bireyselleşmesi ve diğer bölüm yöneticileriyle performans açısından rekabete girmelerine de neden olabilmektedir.
- Merkezkaç yönetim anlayışının egemen olduğu bir örgütün muhasebe sisteminin ve yönetim bilgi sisteminin gereksinimlere yanıt verecek şekilde örgütlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla örgütün alt birimlerinin sistematik bir şekilde bilgi ağına katılması ve bu alt birimlerin amaçlarına yönelik bilgilerin kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durum merkezi yönetime göre ayrıntılı bilgi toplanmasını gerektireceğinden bilgi toplama maliyetlerini de kısmen artırabilmektedir.
- Merkezkaç yönetim anlayışının uygulandığı işletmelerde birbirinden bağımsız alt birimlerin oluşturulması bazı faaliyetlerde tekrarlara neden olabilmektedir.

1.3.3. Sorumluluk Merkezleri

Sorumluluk muhasebesinde çeşitli yönetim kademelerine ayrılmış örgütlerin üst yönetimden alt yönetime doğru ve tüm yönetimin karar verme yetkileriyle birbirinden farklılaştığı kontrol edilebilir ve muhasebeleştirilebilir birbirinden ayrı faaliyetleri, bir sorumluluk merkezi olarak ele alınmaktadır (Weygandt vd., 1999: 265).

Sorumluluk merkezi örgütün bir parçasının kaynaklarının yönetiminin devredildiği ve bir yöneticinin başında bulunduğu birimdir (Needles vd., 1999: 1042). Diğer bir ifadeyle; sorumluluk merkezi bir yöneticinin sorumluluğuna bırakılmış örgüt birimidir (Atkinson vd., 2004: 529).

Sorumluluk merkezleri etkin planlama, kontrol ve performans ölçüm sistemlerinin çerçevesini belirleyen ana öğedir. Burada sorumluluk merkezinin sınırlarının belirlenmesinde fiziki büyüklükten çok ilgili birimin faaliyet performansının kendine özgü başarı etkenleri veya ölçüleri olması önem taşımaktadır (Kaygusuz, 2005: 218). Sorumluluk merkezi küçük bir işletme olarak kabul edilmektedir. Her merkezin sorumlu yöneticisi kendi işletmesinin faaliyetlerini örgütün amaç ve hedefleri doğrultusunda yönetmektedir (Atkinson vd., 2004: 530). Dolayısıyla faaliyetleri sorumluluk temeline göre ayrıştırıp örgütlemek etkili yönetimin önemli adımlarından birini oluşturmaktadır. Bu şekilde yöneticiler örgütün kaynaklarını etkin olarak kullanıp çalışanların motivasyonunu artırabilmekte ve onların yaratıcılığını örgütün ana hedefleri doğrultusunda yönlendirebilmektedirler (Adrian ve Ramona, 2009: 966).

Örgütlenme sonucu oluşan alt birimlerin sayıca fazlalaşması birer sorumluluk alanı olarak değerlendirilmelerini güçleştirebilmektedir. Belirlenen her alt birim sorumluluk merkezi olarak değerlendirilirken aşağıdaki durumların göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998: 320):

- Örgütün karmaşıklığı
- Merkez tipi ve değerlendirme yöntemi seçimi
- Örgüt yapısındaki değişimler

Sorumluluk merkezleri farklı şekillerde bölümlenebilmektedir. Örneğin bu bölümler, üretim ve hizmet departmanları gibi departmanlara, malzeme ve otomobil gibi üretim hatlarına, dağıtım ve üretim şeklinde fonksiyonlara, reklam veya satış gibi faaliyetlere, hatta işçi A, işçi B gibi çalışanlara göre olabilmektedir. Temel olarak, bir örgütte veya herhangi bir kuruluştaki kullanılan sorumluluk merkezlerinin

koordinasyonu ve gerçek yapıları, o örgütün yapısına bağlıdır. Ancak, bölümlerin oluşturulmasında kesin kurallar belirlemek olanaksızdır (Uslu, 1982: 42).

Sorumluluk merkezleri gider veya maliyet merkezi, gelir merkezi, kâr merkezi ve yatırım merkezi olmak üzere dört grupta ele alınmaktadır.

1.3.3.1. Gider Merkezi

Gider merkezleri; giderlerin toplandığı birimler ve bu giderlerin ölçüldüğü, sorumlu yöneticinin sadece maliyetlerden sorumlu tutulduğu, gelirlere ilişkin yetkilendirilmediği merkezlerdir (Weygandt vd., 1999: 269).

Bir gider merkezi işletme içinde üretim departmanı gibi küçük bir alt birim olabileceği gibi, bir fabrika da büyük bir örgütün gider merkezi olarak değerlendirilebilir. Büyük gider merkezlerinin kendi içinde daha küçük gider merkezlerine ayrılması da sorumluluk muhasebesinin uygulanması açısından önemlidir. Örneğin, örgüt için gider merkezi olarak ele alınan bir fabrika her biri ayrı birer gider merkezi olarak değerlendirilebilecek birçok iş istasyonundan oluşabilmektedir (Louderback vd., 1999: 414).

Gider merkezleri, iki alt grupta incelenebilmektedir. Bunlar standart ve istemli gider merkezleridir. Standart gider merkezleri, çıktının fiziksel olarak ölçülebildiği ve girdi- çıktı ilişkilerinin saptanabildiği gider merkezleridir. Bu gider merkezlerinde kontrol, üretilen işin miktar ve niteliğine göre gerçekleşen maliyetlerin hedeflenen veya standart maliyetler ile karşılaştırılması ile yapılmaktadır (Atkinson vd., 2004: 532). Örneğin, örgüt içerisinde faaliyette bulunan üretim departmanları, standart gider merkezleri olarak kabul edilmektedirler (Gürsoy, 1999: 591-591'den akt. Demirel Utku, 2009: 50).

İstemli gider merkezleri ise; üretim miktarı ile girdi, çıktı ilişkileri ölçülememekte, dolayısıyla; kontrol yalnızca giderlere yönelik olmaktadır. Bir örgüt içerisinde yer alan personel, muhasebe, hukuk işleri, halkla ilişkiler, araştırma-geliştirme merkezleri istemli gider merkezlerine örnek gösterilebilir (Gürsoy, 1999: 591-591'den akt. Demirel Utku, 2009: 50). Örneğin, Ar- Ge bölümünde

gerçekleştirilen faaliyetler her zaman bir çıktı ile sonuçlanmamakta, bazen de sonuçlansa bile pazar durumu ve pazarlama sorunlarından dolayı uygulama ertelenmekte veya iptal edilmektedir. Dolayısıyla bu bölüme ilişkin girdi çıktı ilişkilerinin ölçülememesi istemli gider merkezi olmasını gerektirmektedir.

Gider merkezlerinin değerlendirilmesinde karşılaşılan en büyük yanlışlardan biri değerlendirmede yalnızca maliyetlerin kontrolünün ve düşürülmesinin dikkate alınmasıdır (Atkinson vd., 2004: 532). Oysa, bir gider merkezi yöneticisinin yalnızca giderler üzerinde kontrol yetkisi bulunmamaktadır. Örneğin; bir satın alma departmanı yöneticisi satıcıların/tedarikçilerin değerlendirilmesinde ve seçilmesinde yetkili kişi konumundadır. Satın almaya karar verirken önemli öge maliyetler üzerinde yoğunlaşırken diğer taraftan satın alınan malzemenin kalitesi ve satıcı firmanın özellikleri konusunda da yetkili olabilmektedir (Louderback vd., 1999: 414). Dolayısıyla gider merkezlerinin değerlendirilmesinde kalite, iş teslim süresi, çalışan motivasyonu, çalışanların güvenliği ve kurumsal bağlılığı gibi birçok ölçüt dikkate alınmalıdır.

1.3.3.2. Gelir Merkezi

Gelir merkezi, yöneticisinin gelir elde etmekten sorumlu tutulduğu fakat bunların maliyetinden sorumlu olmadığı birimlerdir (Louderback vd., 1999: 414). Diğer bir ifadeyle; sorumlu yöneticisi tarafından o bölüme düşen gelirlerin ölçülebildiği, kontrol edilebildiği bölümdür.

Genellikle gelir merkezi yöneticisi ürün pazarlamasından ve satışından sorumludur. Yönetici için amaç satış gelirlerini maksimize etmektir. Yöneticinin ek kaynaklara duyacağı gereksinim ve çıkacak ek harcamalar için kişisel karar yetkisi bulunmamaktadır. Diğer taraftan satış gelirlerini en üst düzeye çıkarmak üzere yapılan satış fiyatını değiştirmeye yönelik maliyetler yöneticinin yetkisi kapsamında yer almaktadır (Matt, 1987: 152'den akt. Arslan, 2006: 27).

Gelir merkezlerinin değerlendirilmesinde sorumluluklar elde edilen gelirler bazında ele alınmaktadır. Ancak, gelir merkezi aynı zamanda bir maliyet merkezidir. Çünkü satış, pazarlama maliyetleri gibi gelirin elde edilmesine ilişkin maliyetlerin

oluşabileceği gibi çalışanların maaşı, reklam gibi maliyetler de ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla gelir merkezinin gelirleri hesaplanırken maliyetlerin indirilmesi ve net gelirin dikkate alınması gerekmektedir (Atkinson vd., 2004: 533).

Gelir merkezlerine bir üretim firmasının satış mağazaları, departmanlı mağazalar, yerel veya çok uluslu bir firmanın bölgesel satış bürosu örnek verilebilir.

1.3.3.3. Kâr Merkezi

Kâr merkezi, yöneticinin gelirlerini ve giderlerini kontrol edebildiği ve kârlılığın sorumluluğundan sorumlu olduğu örgütün merkezkaçlaşmış bir birimini ifade etmektedir (Berry, 2005: 327). Kâr merkezleri, sorumlu yöneticisi tarafından gerek gelirlerinin gerekse giderlerinin ve sonuç olarak ikisinin farkından ortaya çıkan kârın kontrol edildiği ve ölçülebildiği bir sorumluluk merkezidir (Demirel Utku, 2009: 53).

Kâr merkezi maliyet merkezinin tüm özelliklerine gelir elde etme özelliğinin eklenmesi ile oluşan, her biri ayrı bir işletme niteliğinde olabilen sorumluluk merkezleridir (Tek,1990: 24). Bu özelliği ile kâr merkezi; hem maliyetlerin kontrolünden hem gelirin sağlanmasından dolayısıyla kârın oluşumundan sorumludur. Yöneticinin temel amacı kârlılığı artırmak ve korumaktır.

Bir örgüt biriminin kâr merkezi olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki koşulların oluşması gerekmektedir (Bursal ve Ercan, 1999: 465'den akt. Arslan, 2006: 29).

- İşletme, her biri için gelirlerin ve giderlerin ayrıca ölçüldüğü iki veya daha fazla sorumluluk merkezine sahip olmalıdır.
- Bu sorumluluk merkezlerinden her birinin yönetimi, birimin gelirleri ve giderleri üzerinde önemli derecede kontrole sahip olmalıdır.
- Her bölümün kârı dönemsel olarak hesaplanıp işletme üst yönetimine rapor ediliyor ve bu hesaplamaların sonuçları üst yönetimce merkez başarısının değerlendirilmesinde dikkate alınıyor olmalıdır.

Kâr merkezleri farklı yapılarda ortaya çıkabilmektedir. Özellikle büyük firmaların yatırım merkezlerini coğrafik ve ürünsel temelde bölümlendirmesi şeklinde olabilmektedir (Berry, 2005: 328). Kâr merkezine örnek olarak çoğunlukla oteller, mağazalar, restoranlar gibi zincir kuruluşların bir birimi (Atkinson vd., 2004: 534) ya da banka şubeleri (Weygandt vd., 1999: 269) gösterilebilir. Bu birimlerin kâr merkezi olmalarındaki en önemli ölçüt maliyetlerinin ve gelirlerinin diğer birimlerin maliyetlerine göre değişkenlik gösterebilmesi ve satın alma, faaliyetlerin işleyişi, fiyatlandırma, tutundurma ve yatırım gibi kararların merkez tarafından alınmasıdır.

Kâr merkezleri çoğunlukla faaliyetlerini raporlarken katkı payına dayalı “Gelir Tablosu” kullanmaktadırlar (Berry, 2005: 327). Kâr merkezlerince raporlanan kârlar birimsel ve kurumsal kararların alınmasında etkili ve geniş bir performans göstergesi oluşturmaktadır. Eğer birim performansı zayıf ise örgüt içinde istenmeyen durumlar söz konusu olabilmektedir. Yalnızca kârlılığa göre karar alınması örgütün bütününe olumsuz etkileyebilir. Dolayısıyla örgüt performansının değerlendirilmesinde yalnızca kâr merkezi performanslarına bağlı kalınmadan daha ayrıntılı raporlarla kalite, malzeme kullanımı, iş gücü kullanımı, hizmet gibi yerel birimlerin kontrolünde bulundurulabilecek ölçütler dikkate alınmalıdır (Atkinson vd., 2004: 534).

İşletmeler açısından en önemli problemlerden biri kâr merkezlerinin birbiriyle bağlantılı olması durumunda kârın ölçülmesinin güçleşmesi durumudur (Berry, 2005: 328). Bölümün, örgüt içinde bölümler arası mal ve hizmet aktarımı söz konusu olmakta, farklı örgütlerden mal veya hizmet satın almakta veya çıktısını diğer bölümlere ve/veya örgüt dışındaki firmalara satmakta ise ilgili kâr merkezinin veya yatırım merkezinin gelir ve giderleri saptanırken, diğer bölümlerden satın aldığı ve diğer bölümlere sattığı mal ve hizmetlerin fiyatlarının belirlenmesi gerekmektedir (Demirel Utku, 2009: 53). Bu durum bölümler arası aktarılan mal veya hizmetlerin nasıl fiyatlandırılacağı sorusunu dolayısıyla transfer fiyatlandırma konusunu ayrıca gündeme getirmektedir (Berry, 2005: 337).

Transfer fiyatlandırması genel olarak mal, hizmet ya da gayri maddi hakların ilişkili kişiler arasında el değiştirmesinde uygulanan fiyat ya da bedel olarak

tanımlanmaktadır (www.kpmgvergi.com, 24.07.2010). Bu durum aynı örgüt içerisinde bir alt birimden diğer bir alt birime aktarılan mamullerin ya da ara mamullerin değerlendirilmesi için de kullanılan fiyatı belirtmektedir (Yükçü, 2007: 143). Bölümler arası gerçekleşen mal veya hizmet aktarımları, veren bölüm için gelir doğurması gerekirken alan bölüm içinde maliyet oluşturmaktadır. Ancak işletmenin bütününe kârında bu aktarımların bir etkisi olmamakta yalnızca bölüm yöneticilerinin kararlarında ve bölüm maliyetlerinde ya da gelirlerinde etkili olmaktadır (Berry, 2005: 337). Dolayısıyla transfer fiyatlandırması uygulaması özellikle faaliyetleri ve coğrafik yapısı itibarıyla sorumluluk merkezlerine ayrılmış işletmelerin bölümlerinin performansının değerlendirilmesinde ve vergi planlamalarında bölümler arası aktarımlar da işletmenin kârlılığına ve maliyetlerine yönelik yanlış bilgilerin oluşturulmaması amacıyla kullanılacak fiyatın belirlenmesine yönelik önerilen yöntemdir (Choi vd., 2002: 503). Bu durum ayrıca vergi uygulamaları açısından zorunlu tutularak bölümler arası kâr aktarımlarının yapılması önlenmeye çalışılmaktadır.

1.3.3.4. Yatırım Merkezi

Kâr merkezi yöneticisi gelir ve giderlerin dışında ayrıca bölümün varlıklarından da sorumlu ise bu merkez bir yatırım merkezidir (Gürsoy, 1999: 593'den akt. Arslan, 2006: 29). Yatırım merkezi, yöneticisinin hem kârı hem de bu kârı elde etmek için yatırılan sermaye maliyetini ölçebildiği ve kontrol edebildiği sorumluluk birimidir. (Demirel Utku, 2009: 55)

Kâr merkezlerinin bir uzantısı olan (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1998: 316) yatırım merkezi, gelir ve giderlerin kontrolünün yanı sıra kârlılığın sağlanması için gerekli yatırımın yönetildiği bölümlerdir (Louderback vd., 1999: 414).

Yatırım merkezleri bağımsız bir işletme gibidir. Örnek olarak en geniş kapsamda holdinglerin bağımsız iş birimleri ya da büyük işletmelerin stratejik iş birimleri birer yatırım merkezidir.

Kâr merkezlerinin yatırım merkezi olarak değerlendirilmesi için aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir (Bursal ve Ercan, 1999: 465'den akt. Arslan, 2006: 30).

- Sorumluluk merkezinin yatırım temeli dönemsel olarak ölçülüyor olmalıdır.
- Ölçülen yatırım temeli ile kâr arasındaki ilişki kurulup bu ilişki dönemsel olarak ölçülüyor olmalıdır.
- Sorumluluk merkezi yöneticisi, yatırım temelinin hacmini önemli sayılabilecek derecede etkileyebiliyor olmalıdır.

Yatırım merkezlerinin performansının değerlendirilmesi diğer merkezlerinkine göre daha karmaşık ve zor olmaktadır. Çünkü yatırım merkezlerinin sorumluluğu gelirleri, giderleri ve varlıkların yönetimini kapsamakta bu da daha ayrıntılı ve kapsamlı ölçümleri gerektirmektedir (Berry, 2005: 329).

1.3.4. Sorumluluk Merkezlerinin Seçimi

İşletmenin yönetim fonksiyonlarından örgütlenmenin en önemli nedenlerinden birisi, yönetim kademelerindeki sorumluluk alanlarının belirlenmesidir. Sorumluluk muhasebesi açısından, etkin bir gider kontrolü sağlamak ve oluşan giderler konusunda sorumlu yöneticilere doğru ve güvenilir bilginin aktarılmasında sorumluluk alanları ve merkezleri önem taşımaktadır (Uslu, 1982: 40).

Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesinde sınırlayıcı etkiler göz önünde bulundurularak sorumluluk merkezlerinin seçiminde yararlanılacak ilkeler şu şekilde sıralanabilir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1998: 322):

- Örgüt hiyerarşisinin göz önünde bulundurulması
- Sorumluluk merkezi ayrımının amaçlara ve beklentilere uygun olması
- Ölçümleme yöntemlerinde adil ve gerçeği yansıtıcı seçim yapılması
- Amaç birliğini sağlayacak bölümlendirmenin yapılması

Bir örgütü, çeşitli sorumluluk merkezlerine ayırmak; her merkezin kendi sorumlulukları çerçevesinde izlenmesine ve değerlendirilmesine fırsat vermektedir. Böylece giderlerin kaynağına inilerek izlenmesi kolaylaşır. Bu ayrımın örgüte sağlayacağı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Uslu, 1982: 43):

Örgütte çalışan bireyler açısından;

- Bireyin kime karşı sorumlu olduğunu,
- Bireyin sorumluluk alanını,
- Bireyin kendi iradesiyle hareket etme yetkisinin kapsamını,
- Bireyin yetkisini aşan durumlarda kime başvuracağını

belirler. Gider kontrolü açısından ise;

- Giderlerin kaynağına inilmesini ve böylece sorumluluk açısından giderlerin izlenmesini kolaylaştırır,
- Gider kontrolüne ilişkin faaliyetlerin hızlı bir şekilde yerine getirilmesini,
- Yöneticilerine yetki alanlarına daha ilgili yaklaşmalarını ve aitlik duygusunu oluşturmasını sağlar.

Sorumluluk merkezleri arasından seçim yapabilmek faaliyetlerin hangi yönlerinin kontrol edileceği sorusunun yanıtına bağlıdır. Özellikle faaliyetleri yoğun ve karmaşık işletmelerde sorumlu yönetici sayısı da yoğun olduğundan sorumluluk merkezi türü seçimi sorumlulukların tanımı ve sınırlarından etkilenmektedir (Tek, 1990: 23). Bu açıdan sorumluluk merkezlerini birbirinden ayıran temel özellik sorumluluk birimlerine uygulanan başarı ölçütleri olmaktadır (Bursal ve Ercan, 1994: 452'den akt. Demirel Utku, 2009: 49).

1.3.5. Sorumluluk Merkezleri İle Örgütün Uyumlaştırılması

İşletmelerde yapı ile strateji arasında sıkı bir bağ bulunmaktadır. Genellikle yapı, belirlenen stratejileri izlemektedir, dolayısıyla işletmeler stratejiye uyumlu olarak yapılandırılmaktadır. Bunun için kullanılan örgüt yapısı, merkezleşme veya merkezkaçlaşma derecesi, yöneticilerin yetki ve sorumlulukları, seçilen stratejiye

göre düzenlenmelidir. Stratejiyi gerçekleştirmeye uygun olmayan yapılar, örgüt içi çatışmaların, maliyet yüksekliği ve verimsizliğin kaynağını oluşturmaktadır. Diğer taraftan, kontrol ve haberleşme yapısının kurulması büyük önem taşımaktadır (Dinçer, 2004: 44).

Sorumluluk muhasebesi sistemi; faaliyetlerini bölümlere ayırmış işletmelerde bölüm yöneticilerinin sorumluluğuna verilmiş karar alma ve uygulama yetkilerinin işletme verimliliğini ve etkinliğini en üst düzeyde gerçekleştirecek finansal ve finansal olmayan bilgilerin toplanıp analiz edilmesine yönelik bir sistemdir.

Faaliyet bölümlerine ayrılmış bir işletmede, her yöneticinin hangi bilgiye gereksinimi olduğu ve sorumluluğu bilinmektedir. Gelir, maliyet ve gider bilgileri örgütün sorumluluk yapısına göre sınıflandırılmaktadır. Bilgiler yöneticinin karar verme yetkisine göre sunulmaktadır (Beyer, Trawicki, 1972: 53). Ancak, bu yetki ve sorumlulukların devri doğru düzeyde ayarlanamazsa birimlerin bağımsızlık düzeyleri kontrol edilemez bir duruma gelir ve birim yöneticileri üst yönetimin yetenek ve uzmanlıklarından yararlanamazlar. Dolayısıyla işletme birimleri arasında iletişimin azalması ve yürütülen faaliyetlerin maliyetlerinin yükselmesi de kaçınılmaz bir sonuç olabilmektedir (Demirel Utku, 2009: 5).

İşletmelerde örgütsel yapıyı geliştiren ve onu yeni stratejiye uyumlaştırmanın en önemli nedenlerinden birisi de birbirinden ayrı olarak farklı görev ve fonksiyonlar yüklenmiş bulunan bölüm ve yönetim arasında uygun bir iletişim sisteminin kurulmasıdır. İletişimi kolaylaştırması bakımından emir kumanda kanalları yanında rapor ve bilgi sistemleri ile yatay ve çapraz bilgi verme kanallarının oluşturulmasıyla örgüt içindeki değişik yöneticiler, çalışanlar ve gruplar arasında etkili bir iletişimin gerçekleşmesine yardımcı olması amaçlanmaktadır. Örgüt etkinliği dikkate alındığında resmi yetki ve kumanda ilişkileri yanında, yatay ve çapraz yönetim bilgi ve raporlama sistemine de gereksinim duyulmaktadır (Eren, 2000: 367).

Örgüt yapısının stratejiye uygunluğunun saptanmasında işletmenin aşağıdaki sorulara yanıt araması gerekmektedir (Eren, 2000: 360).

1. Örgüt yapısı, işletme ve kuruluşun görev alanı, faaliyetleri kısacası profili ve stratejisine uygun mudur? Bir uyumsuzluk söz konusu ise hangi durumlardan kaynaklanmaktadır? Görevlerin sayısı, niteliği, yetki ve sorumluluk dağılımı, raporlama ilişkileri, komiteler, gayri resmi ilişkiler, hiyerarşik kademe durumu vb. gibi.
2. Kuruluşun veya şirketin üst yönetim kademesinin örgütlenme biçimi firmanın stratejik iş birimlerinin etkinliği bakımından yeterli midir?
3. Ana şirket ile ona bağlı şirketler veya stratejik iş birimlerindeki örgütlenme biçiminin az veya çok sayıda hiyerarşik kademeler içermesi, sorun kaynağı oluşturmaktadır mıdır?
4. Örgüt yapısı gerek yakın çevre ile ilişkileri ve gerekse onu oluşturan birim ve kısımlar arasında eşgüdümlemeyi sağlayacak araç ve ögelere sahip midir?
5. Yetki ve sorumlulukların dağılım biçimi faaliyet alanı ve alanlarının oluşturduğu endüstrilerin özelliğine, yöneticilerin ve astların nitelik ve felsefelerine uygun mudur?
6. Örgüt yapısı, kuruluşun faaliyetlerini gruplandırmasına olanak verecek biçimde oluşturulmuş mudur? Faaliyetler daha etkin nasıl gruplandırılabilir?

Bunlara ek olarak muhasebe bilgi sisteminin yapıya uygunluğu ve teknolojik düzeyi önemlilik arz etmektedir. Muhasebe sistemi işletmenin örgüt yapısına uyumlu bir şekilde örgütlenmelidir. Buradaki amaç, işletme faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan verileri mevcut yapıya göre sınıflandırmak ve raporlamaktır. Böylece yönetsel kontrol örgütün en alt biriminden en üst birimine kadar daha etkin ve etkili bir biçimde sağlanabilmektedir.

1.4. BÖLÜMLERE AYRILMIŞ İŞLETMELERDE MUHASEBE UYGULAMALARI VE RAPORLAMA

İşletmelerin örgüt yapıları, hukuki yapıları, faaliyetleri, büyüklükleri, iş hacimleri ve üretim teknikleri birbirinden farklılık göstermektedir. Bu özelliklerine göre işletmelerin “Bilgi Sistemi”nden beklentileri de değişiklik göstermektedir. Bazı işletmeler için ayrıntılı olarak günlük hatta anlık raporlara gereksinim duyulurken,

bazı işletmelerde “Bilanço ve Gelir Tablosu”nun hazırlanması hatta yalnızca gelir ve giderlerin karşılaştırılması yeterli olabilmektedir.

Çalışmanın bu kısmında bölümlere ayrılmış işletmelerde gereksinim duyulan bilginin kapsamı, önemi, bu bilginin kullanıcıları, kullanım alanları ve raporlama konularına değinilmektedir.

1.4.1. Bölümsel Bilginin Önemi ve Kapsamı

İşletme yapılarının geniş ve karmaşık olması faaliyetlerinin de kayıt altına alınmasını zorlaştırmaktadır. Bu tip yapılarda verilerin çok olması işlenecek bilginin de çok olmasını etkilemekte işletmeleri zaman ve teknoloji açısından gelişmelere ayak uydurmasını gerekli kılmaktadır. Merkezkaç örgüt yapılarında merkez ve şubelerin, birimlerin farklı coğrafyalarda yer alması gibi nedenler işletmelerde bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımının önemini de bağlantılı olarak artırmaktadır (Demir, 2001: 23).

Finansal işlemlere ve olaylara ilişkin karmaşık sonuçların yorumu, bu bilgi önemli gruplar arasındaki ilişkileri gösterecek şekilde gruplara ve sınıflara ayrılmadıkça son derece güçtür. Yorumun yapılabilmesi, karmaşık yapıyla ilgili daha doğru karar verilebilmesi için gerekli olan grupların ve ilişkilerin çözümlenmesinin doğru yapılması gerekmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 22).

Merkezkaç yönetim anlayışının uygulandığı işletmelerde bölümsel performansın değerlendirilmesinde muhasebe sistemi her bölüme ilişkin ayrıntılı finansal bilgiyi her an sunabilecek şekilde tasarlanmalıdır. Bu ayrıntılı bilgi, bölümlerin faaliyetlerinin planlanmasında, kıt kaynakların dağıtılmasında, fiili performansın kontrol edilmesinde ve gerektiğinde önlemler alınmasına ilişkin geribildirim elde edilmesinde yardımcı olmaktadır. İşletme içinde kullanılan bu bilgiler üçüncü kişilere raporlanmayacak şekilde bölümlere ilişkin her türlü ayrıntılı bilgiyi içerebilmektedir. Bu tür bilgilerin üçüncü kişilere raporlanması rakipler açısından fırsat yaratabilmektedir (Tek, 1990: 19).

Bölümsel raporlamaya duyulan gereksinim aynı zamanda faaliyetlerini sınır ötesine taşıyan firmaların gelirlerini ve faaliyet performanslarını değerlendirmeleri ve merkez firmaya göre karşılaştırmaları için önem kazanmıştır. Bunun yanında firmaların uluslararası bir boyut kazanması farklılıkları doğurmuş bu da muhasebenin ve muhasebe bilgisinin uluslararası boyutta raporlanabilmesi için değişime uğramıştır. Çokuluslu şirketlerin ve buna bağlı olarak uluslararası ticaretin ve uluslararası muhasebenin gelişmesi bölümsel raporlamaya duyulan gereksinimi artırmıştır. Bir işletmenin bütünüün yönetilmesi, performansının değerlendirilmesi, finansal konumunun belirlenmesinde işletme yöneticileri genele odaklanacakları için çalışmalarında sınırlarla karşılaşabilmektedirler. Ancak bölümsel raporlama birbirinden ayırt edilebilir farklı faaliyetlerde farklı ayrıntılara girilerek daha derinlemesine bir bakış açısı kazandırabilmektedir (Riahi-Belkaoui, 1998: 139).

“Finansal Muhasebe” çalışmalarının bazı dış standartlara uygun bir biçimde yürütülme zorunluluğuna karşılık, “Yönetim Muhasebesi”ni yönlendiren ana unsur, yöneticilerin bilgi gereksinimleridir. Diğer bir ifadeyle, yönetim muhasebesinde gerçekleştirilen uygulamaların ve sonucunda düzenlenen raporların genel kabul görmüş muhasebe ilke, kavram ve kurallarına, muhasebe standartlarına ya da yasal hükümlere uygun olma zorunluluğu bulunmamakta, öncelik olarak bilginin yönetici açısından kullanılabilirliği önem arz etmektedir. Dolayısıyla yapılan maliyet- fayda karşılaştırmalarına göre, yönetim muhasebesinde maliyetinden fazla yarar sağlayacağı anlaşılan hemen her türlü sayısal verinin toplanması, her türlü bilgi işleme tekniğinin kullanılması ve her tip raporun düzenlenmesi söz konusu olabilmektedir (Büyükmirza, 2003: 30).

Genelde işletme dışındaki bilgi kullanıcıları için finansal raporlar yeterli olabilmektedir. Ancak işletme yönetimi açısından tek başına finansal muhasebe sisteminin çıktıları yeterli olamamaktadır. Yönetim için daha ayrıntılı bilgilerin de raporlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, yöneticiler muhasebe süreci içerisinde üretilen diğer bilgilere de gereksinim duymaktadırlar (Demir, 2001: 22). Bu durum bölümsel bilginin önemini artırmakta ve işletme yönetiminin üzerinde dikkatle durmalarına neden olmaktadır.

1.4.2. Bölümsel Bilgi Kullanıcıları

Günümüzde işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcıları şeklinde bir ayrım giderek önemini yitirmektedir. Ancak, işletme faaliyetlerinin yönetsel kararlarda ve kontrolde kullanılmak üzere raporlanmasında hazırlanan raporlar bazında böyle bir ayrımdan söz edilebilmektedir. Bu anlamda muhasebe sisteminin ürettiği bilgileri kullananlar işletme içi bilgi kullanıcıları ve işletme dışı bilgi kullanıcıları olarak iki gruba ayrılmaktadır (Tek, 2010: 53).

Bu grupların her birinin gereksinimi olan bilgiler işletmenin faaliyetleri ile ilgili olarak gerek nitelik gerekse ayrıntı yönünden birbirinden farklılık göstermektedir (Büyükmirza, 2003: 27). Faaliyet bölümlerine ayrılmış işletmelerde yönetsel raporların hazırlanması, sunulması ve değerlendirilmesinde ilgi grubunu işletme içi bilgi kullanıcıları oluşturmaktadır. Bunlar; yöneticiler, yönetim kurulu, icra kurulu başkanı, finansal işlerden sorumlu daire başkanı, genel müdürler, müdür yardımcıları (üretim, pazarlama, muhasebe gibi), işletme birim, bölüm yöneticileri, kurum ve kuruluşlarda görev yapan diğer çalışanlar (mağaza yöneticileri, satış elemanları, ürün yöneticileri, üretim gözetmenleri, planlamacılar ve mühendisler gibi) olarak sıralanabilir (Tek, 2010: 54).

1.4.3. Bölümsel Bilginin Kullanım Alanları

Farklı işletme faaliyetlerinin benzer olanlarının bir arada toplanarak gruplandırılması sonucu ortaya çıkan işletme alt bölümlerine ilişkin bilgilerin ayrıntılı bir şekilde raporlanması finansal kaynakların planlanması ve kontrolü, faaliyetlerin kontrolü, maliyetlerin kontrolü planlama ve karar alma, bölüm yöneticilerinin ve bölüm performansının değerlendirilmesinde iç bilgi kullanıcılarına bilgi sağlamaktadır.

1.4.3.1. Finansal Kaynakların Planlanması ve Dağıtımı

Kaynak dağıtımı, yapılan faaliyet planları ve programları doğrultusunda eldeki parasal, maddi, fiziksel, beşeri, örgütsel ve teknolojik kaynakların nerelere, ne miktarda ve ne zaman yapılacağına ilişkin kararların alınmasıdır (Eren, 2000: 375).

Diğer bir tanımda kaynak dağıtımı; hangi bölüme, stratejik iş birimine veya faaliyet programına ne kadar para harcanacağı, hangi araç- gereçle ve kimin aracılığıyla işlerin yürütüleceğinin belirlenmesini ifade etmektedir (Dinçer, 2004: 366).

Stratejik amaçlara ulaşmada, seçilen stratejiler doğrultusunda işletme kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, faaliyette bulunulan endüstrilere göre stratejik iş birimlerine ve fonksiyonel departmanlara dağıtılması, stratejik yönetimin önemli halkalarından birini oluşturmaktadır (Eren, 2000:375). Ancak, kaynakların kullanılması bunları kullanan kişilerin amaçlar doğrultusunda kullanıp kullanmama konusunda hesap verme sorumluluğunu da beraberinde getirmektedir. Sorumlu olan kimse yetki kullanırken keyfi davranmaması, amaçlar, stratejiler, planlar ve politikalar doğrultusunda hareket etmesi gerekmektedir (Eren, 2000: 355).

Muhasebe açısından ele alındığında; yasal sahiplik, yasal mülkiyet kontrol ölçütü olarak değerlendirilmekte ve bu nedenle de, bir birimin mülkiyetinde olan kaynaklar, o birimin kontrolü altında ele alınmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 31). İşletme kaynakları beş ana grupta toplanabilir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Rue ve Holland, 1986: 427'den akt. Eren, 2000: 375):

- 1) Finansal Kaynaklar
- 2) Fiziksel Kaynaklar
- 3) Beşeri Kaynaklar
- 4) Örgütsel Kaynaklar
- 5) Teknolojik Kaynaklar

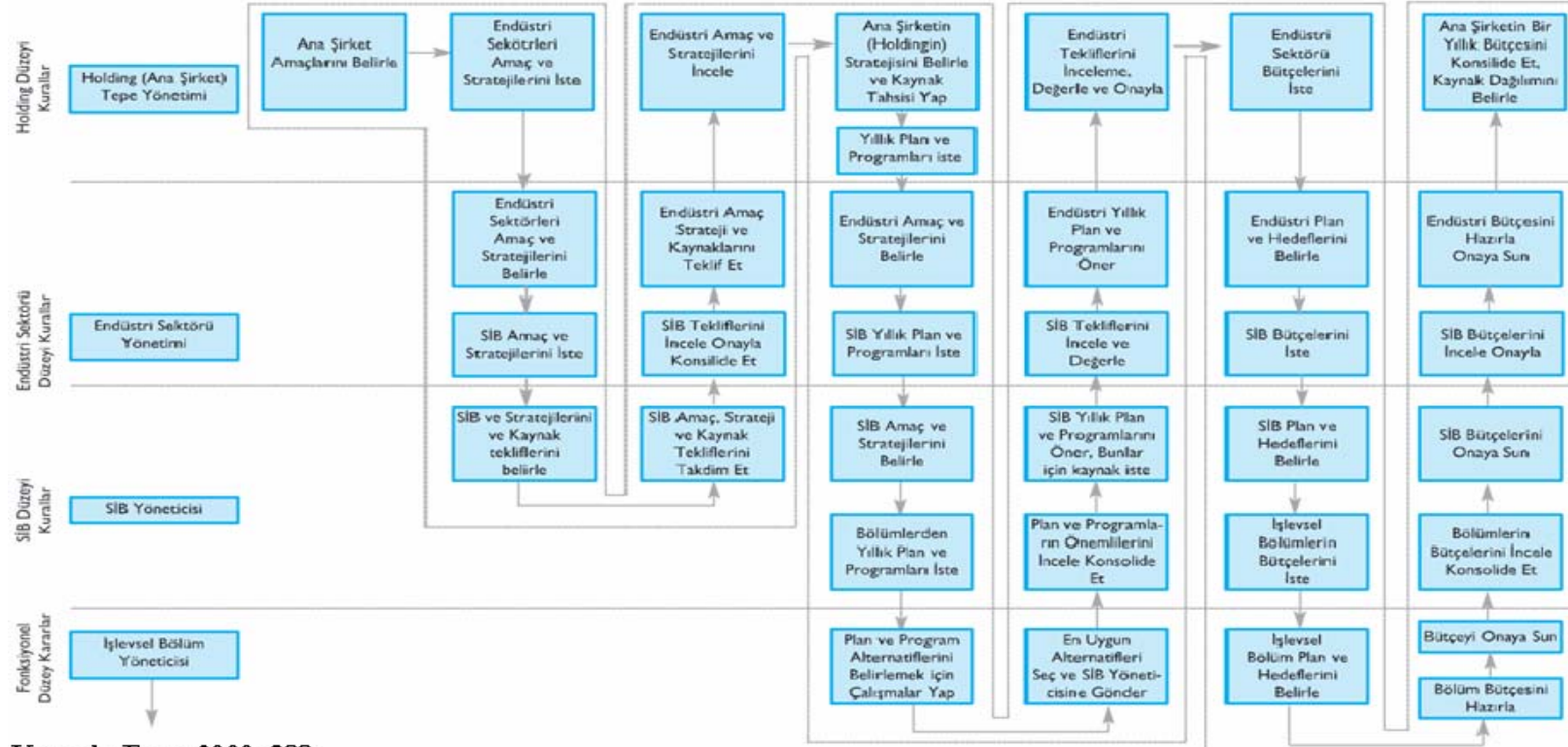
Yönetimin temel sorumluluğu işletmenin sahip olduğu varlıkları amaçları doğrultusunda en verimli şekilde kullanmak, işletmek ve korumaktır. Bu sorumluluğun yerine getirilmesi ise, kasa, alacaklar, mal, sabit varlıklar, yatırımlar gibi varlıklar ve bunların kaynakları hakkında bilgilerin ilgili kullanıcılara iletilmesi ve faaliyetlerin bu doğrultuda gerçekleştirilmesi ile sağlanabilmektedir (Sürmeli vd., 1998: 53).

Birçok örgüt stratejik planlarını kaynaklarını sorumluluk alanlarına dağıtarak geliştirmektedir (Needles vd., 1999: 1040). Kaynak dağıtımında, ilgili karar verilirken sektördeki benzer firmalarla kıyaslama (benchmarking) (Eren, 2000: 385) veya portföy matrisleri bir araç olarak kullanılmakla birlikte daha çok bütçelerden yararlanılmaktadır (Dinçer, 2004: 366). Örneğin; işletmelerde gerek tüm örgüt birimlerinin gelecekteki bir yıllık çalışmalarını eş güdümlenmesi, gerekse düzenli olarak her yıl hazırlanması yönünden en fazla önem taşıyan sistematik plan türlerinden birisi olan “Genel İşletme Bütçesi” (Büyükmirza, 2003: 39) işletme finansal kaynaklarının planlanması ve dağıtımını açısından büyük önem taşımaktadır.

Yatırımlarını çeşitlendirmiş büyük ölçekli kuruluşlarda; bir endüstri kolunda faaliyette bulunan ya da birçok endüstri kolunda faaliyette bulunan (yığılımlar veya holdingler gibi) işletmelerde alt birimlerin belirlediği stratejilerin uygulanmasında kadro, personel, finansal olanakların ne olacağı ve bunların hangi işlevsel departmanlara ne ölçüde dağıtılacağı, hangi pazar kısımlarına veya coğrafi alana ya da müşteri grubuna daha fazla önem verileceği ve kaynakların nasıl yönlendirileceği stratejik iş birimleri yöneticisi tarafından kararlaştırılmaktadır (Eren, 2000: 385).

Bu kararların alınmasında üst yönetimden alt yönetime doğru bilgi talebi ve alt yönetimden üst yönetime doğru bilgi akışı aşağıdaki şekilde ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Şekil 8: Yatırımlarını Çeşitlendirmiş İşletmelerde Stratejik Planlama İle Kaynak Dağılımı ve Bütçeleme İlişkileri



Kaynak: Eren, 2000: 388

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere yatırımlarını çeşitlendirmiş işletmelerde stratejik planlama ile kaynak dağılımı üst yönetim tarafından ana amaçların belirlenmesiyle başlar ve ana stratejilerin belirlenmesi için alt birimlerin kaynak ve strateji teklifleri istenir. Daha sonra üst yönetim istekleri inceleyerek kaynakların dağıtımını gerçekleştirir. Her faaliyet plan ve programlarının uygulanabilmesi için finansal bütçeler (parasal kaynak, fiziki kaynak, personel vb. dağıtımına ilişkin) aracılığıyla kaynak gereksinimlerinin ne olacağını belirler ve stratejik iş birimi yöneticisinden talep ederler. Dolayısıyla şekilde görüldüğü üzere, kaynak dağıtımına temel olan bütçeleme faaliyetleri işlevsel bölüm yöneticileriyle başlamakta, stratejik iş birimleri yöneticisi tarafından tüm işlevsel bölümler bir araya getirilmekte, endüstri sektörü yöneticisi aracılığıyla farklı iş birimleri bütçeleri konsolide edilerek üst yönetime sunulmaktadır. Böylece, tepe yönetimi belirlenen amaç, strateji, hedef, plan ve programları değerlendirmekte, yatırımlarını çeşitlendirmiş bir işletme olarak stratejiden bütçeye kadar biçimsel kaynak dağılımı sürecini gerçekleştirmektedir (Eren, 2000: 385- 390).

1.4.3.2. Faaliyet Kontrolü

Muhasebe verilerinin farklı yönetim kademelerine raporlanması yönetimin sorumluluk alanındaki faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin maliyetlerini kontrol etmelerine yardımcı olmaktadır. (Kaygusuz, 2005: 218)

“Yönetim Kontrol Sistemi”; (1) Biçimsel (2) Biçimsel olmayan kontrol sistemlerini bir arada bulunduran bir sistemdir (Horngren vd., 2003: 755).

1) Biçimsel Yönetim Kontrol Sistemi belirli kurallar, prosedürler, performans ölçütleri ve yönetici ve çalışanları harekete geçirecek planlardan oluşmaktadır. Biçimsel olan sistemde, maliyetler, gelir ve kazanç ilişkili bilgiler toplanmakta ve raporlanmaktadır.

2) Biçimsel olmayan Yönetim Kontrol Sistemi, paylaşılan değerler, bağlılık ve şirket üyelerinin karşılıklı taahhütleri, şirket kültürü ve yazılı olmayan kurallardan oluşmaktadır. YKS'nin, örgüt yapısı ile uyum içinde olmasına dikkat edilmeli,

yöneticilerin karar alma yetki ve sorumlulukları yapıyı en iyi şekilde destekleyecek biçimde tasarlanmalıdır.

İş yaparken kaynaklar ve materyaller bakımından bölümlerin birbirine bağımlılık dereceleri yani bölümler arası bağıllık da faaliyetlerin kontrolünü önemli derecede etkilemektedir. Sıralı işlemlerin birbirini izlediği (üretim hattı) faaliyetlerde ya da karşılıklı işlemlerin yoğun olarak yaşandığı işletmelerde yüksek bağımlılık düzeyinden söz edilebilmektedir. Bu tip yapılarda bölümler birbirleriyle sürekli olarak bilgi ve kaynak alışverişinde bulunmaktadır (Eren, 2008: 222).

İşletmelerde belirlenen hedefler doğrultusunda faaliyetlerin yürütülebilmesi için etkin bir yönetim kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir. Yönetim kontrolleri açısından işletmenin faaliyet konusu ve bu faaliyetlerden doğan maliyetleri, giderleri ve gelirleri birbirinden farklılık göstermektedir. Dolayısıyla işletmedeki gider yerlerinin ve bu gider yerlerinde ortaya çıkan maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi ve farklılıkların göz önünde bulundurulması alt hesapların uygun bir biçimde oluşturulması, yönetim eksenli hesap planlarının hazırlanması gerekmektedir (Güngörmüş, 2009: 26). Böylece oluşturulan hesap planları yöneticilerin özel amaçlı yorumları yapabilmelerine yardımcı olmaktadır.

1.4.3.3. Maliyetlerin Kontrolü

Sorumluluk muhasebesinin ana amaçlarından biri, örgüt içerisinde gider kontrolünü sağlamaktır. Finansal kontrol; örgütün ve yönetimin performansının değerlendirilmesinde finansal ölçütlerin kullanılmasını kapsamaktadır. Kontrol sisteminin odak noktası bir ürün, ürün dizisi, departman, bölüm ya da örgütün tamamı olabilmektedir (Atkinson vd., 2004: 527). Tasarlanan alt bölümlerin strateji ve politikaları, uygulamaya yönelik programlar ve bütçelerin hazırlanması kontrol safhasında yerine getirilmesi gereken faaliyetler arasında yer almaktadır. Bunların yerine getirilmesinde işletmenin kullanabileceği verilerin toplanması ve akışının sağlanması büyük önem taşımaktadır (Dinçer, 2004: 45). Bu amaçla örgüt içerisinde yer alan farklı düzeydeki yöneticilerin hazırladığı raporlar aracılığıyla bilgi akışı sağlanmaktadır.

Yönetim muhasebesi çalışmalarıyla geleceğe yönelik olarak hazırlanan bu rakamsal planların (bütçelerin) geçmişe dönük çıktılarla karşılaştırılması sonucu sapmaların ortaya konması maliyetlerin kontrolünde büyük önem taşımaktadır. Bu sapmalar arasında en önemli yer tutan “standart maliyet ve bütçe sapmaları”dır. Sapmaların belirlenmesinden sonra zorunlu olarak, sapmaların nedenlerinin belirlenmesi ve bu nedenlerin çözümlenmesi için “sapma analizleri”nin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu analiz sonuçları da “sapma raporları” halinde düzenlenerek ilgili yöneticilere aktarılmaktadır. Kontrolün başarılı bir şekilde sağlanabilmesi için, sapma nedenlerinin yanı sıra bunların sorumlularının da belirlenerek, sapmaların hesaplama, analiz ve raporlamasının sorumluluk merkezleri itibarıyla yapılması gerekmektedir (Büyükmirza, 2003: 42).

Bu raporların sorumluluk temeline göre düzenlenmesi için öncelikle maliyetlerin sorumluluk merkezleri ile ilişkilerinin saptanması ve bunların analiz edilmesi gerekmektedir. Bir maliyetin sorumluluk merkezi ile ilişkisinin kurulabilmesi için dolaysız veya dolaylı maliyetlerin ayrımının yapılması gerekmektedir.

Bir gider doğrudan sorumluluk merkezi ile ilişkilendirilebiliyorsa bu gider direkt gider niteliğini taşıırken, sorumluluk merkezi ile dolaylı olarak ilişkilendirilebiliyorsa endirekt niteliğini taşımaktadır. Endirekt niteliğindeki maliyetlerin ilişkilendirildiği birimlere dağıtılması, ürün maliyetlerinin doğru hesaplanması, performansın değerlendirilmesi ve özel kararların alınmasında büyük önem taşımaktadır (Demirel Utku, 2009: 58- 59).

Bu nedenle, bölümsel bilginin raporlanmasının maliyet kontrolü üzerinde etkili olabilmesi için sorumluların kontrolünde olan maliyetlerin ve gelirlerin iyi bir akış planı çerçevesinde tasarlanması, endirekt maliyetlerin doğru belirlenerek dağıtımının uygun anahtar seçimi ile doğru olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

1.4.3.4. Planlama ve Karar Alma

Örgütün çeşitli basamaklarında bulunan yöneticiler sorumluluk alanlarındaki konulara ilişkin kararların alınmasında yetkilendirilmektedir. Sorumluluk temeline

göre bölümlendirilmiş özellikle orta ve büyük ölçekli işletmelerde bölümlere ilişkin ayrıntılı sayısal verinin toplanması, işlenmesi ve yöneticinin kararlarında yardımcı olmak üzere dönemsel olarak ya da gereksinim duyulan anda sunulması, çağdaş işletme yönetiminde büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla yönetim süreci boyunca alınan kararlar, işletmenin temel işlevleriyle bağlantılarına, bağlı oldukları yönetim işlevlerine, gelecekle ilgili etkiledikleri dönemin uzunluğuna ve alındıkları yönetim düzeyine göre sınıflandırılmaktadır (Büyükmirza, 2003: 22-26).

Bölümsel bilgi, etkili ürün ve pazar stratejilerinin geliştirilmesinde, tutundurma politikalarının planlanması ve revizyonunda, fiyatlama politikalarının geliştirilmesinde ve birimsel satış politikalarının belirlenmesinde, üretime devam edip etmeme kararlarında, yöneticinin kârlılık performansının ölçülmesinde, yatırımların planlanmasında, ürün geliştirme ve pazara sunma faaliyetlerinin planlanmasında kaynak oluşturmaktadır (Beyer ve Trawicki, 1972: 142).

Geçmişe dönük olarak hazırlanmış yönetim raporları sayesinde işletmenin yakın geçmişi ve mevcut durumuyla ilgili bilgiler oluşturularak geleceğe yönelik planlama çalışmalarının yapılması aşamasında önem taşıyan bölümsel bilgi; geçmişe dönük ayrıntılı bilanço, gelir tablosu, maliyet tabloları vb. elde edilmekte, analizler aracılığıyla da yorumlanmaktadır (Büyükmirza, 2003: 38- 39).

Örneğin; birden fazla ülkede satış faaliyetlerini gerçekleştiren bir ticari işletmenin başka bir ülkede daha mağaza açması kararı izleyen dönemde ele alacağı planlar arasında yer almaktadır. Bu kararı alırken yönetimin fırsatlar ve yeni kararın gerçekleştirilmesinde kullanılacak kaynaklar arasındaki dengeyi sağlaması gerekmektedir. Yönetim yeni bir mağaza açmayı planlarken bu mağazanın açılmasında ve sonrasında işletilmesinde yararlanacağı maddi ve beşeri unsurları da beraberinde planlaması gerekmektedir. Tüm bunları planlarken yönetim, gireceği yeni pazarda faaliyet gösteren diğer firmaların maliyetleri, kâr marjları ve satış hacimleri gibi yönetim muhasebesinin sağlayacağı bilgileri değerlendirir. Dolayısıyla planlama sürecinde yöneticinin göz önünde bulunduracağı bütün önemli alternatiflerin gelirler ve giderler üzerinde önemli etkisi olmaktadır. Bu etkilerin öngörülmesinde ise yönetim muhasebesi verileri önemlilik arz etmektedir.

1.4.3.5. Bölüm Yöneticilerinin Performansının Değerlendirilmesi

Bir sorumluluk merkezinin görevi, örgütün tamamında belirlenen amaçları gerçekleştirebilmek olduğuna göre, sorumluluk merkezi yöneticisinin bu amaçlara ulaşmada ki başarısının ölçülmesi ve değerlendirilmesi yönetim kontrol sürecinin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır. Performans ölçümü, yöneticinin yeteneklerinin değerlendirilmesine, gelecekte verilme olasılığına sahip kararların öngörülmesine, performansı değerlendirilen yöneticiye performansı hakkında bilgi sağlamasına, bu yönetici ile ilgili olarak verilecek bazı kararlar için (terfi, ödül, atama vb.) bir temel elde edilmesine ve sorumluluk merkezinin ekonomik bir birim olarak kârlılığının ölçülmesine yardımcı olmaktadır (Bursal ve Ercan, 2000: 451'den akt. Demirel Utku, 2009: 64).

Diğer bir ifadeyle performans değerlendirilmesi yönetim kontrollerinin en temel görevidir. Bu sistemin başarılı bir şekilde işletilmesi için uygulanması kadar yapının örgütle uyum içinde tasarlanmasına da gereken özen gösterilmelidir (Domanovic ve Bogicevic, 2009: 113).

Temelde bölümsel faaliyetlerin planlanması ve kontrolü yetkisini ve sorumluluğunu alan bölüm yöneticileri, bunun yanında, (1) yalnız yönetim giderleri, (2) yönetim giderleri ve gelirleri, ya da (3) yönetim gelirleri, giderleri ve bölüme ayrılmış varlıklardan sorumlu olmaktadır. Dolayısıyla işletme bölüm yöneticilerinin temel hedefi şirketin pazar payını ve müşteri portföyünü genişleterek işletme kârlılığını artırıp sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirdiklerini bilgi kullanıcılarına sunmaktır (Berry, 2005: 322).

Bölüm performansını ortaya koyan bütçeler; maliyetlerin kontrolünde önemli bir yere sahip olmalarına karşın asıl kontrol yöneticilerin sorumluluğunun kontrolünü kapsamaktadır. Yöneticilerin bireysel performansı, yetkilendirildikleri sorumluluklar ile sınırlı olmasından dolayı yönetimin bireysel performansının değerlendirilmesinde kontrol edilebilir giderler ve kontrol edilebilir gelirler yöneticinin sorumluluklarının kapsamıyla doğrudan ilişkilendirilmektedir (Berry, 2005: 325).

Bir işletmenin her sorumluluk düzeyinde kontrol edilebilir giderler ve kontrol edilebilir gelirler birbirinden farklılaşmaktadır. Genellikle bir sorumluluk merkezinde doğrudan oluşan maliyetler o merkez için kontrol edilebilir gider olarak kabul edilirken endirekt olarak ortaya çıkan ve başka birimlerden dağıtım yoluyla aktarılan maliyetler kontrol edilemeyen giderleri kapsamaktadır (Weygant vd., 1999: 266). Diğer bir ifadeyle, her işletmenin yöneticilerinden beklentileri farklı olabilmektedir. Bu doğrultuda performans ölçütleri de beklentilere göre farklılaşmaktadır. Dolayısıyla performans ölçütü yöneticilerin davranışlarını yönlendiren bir araçtır. Bu açıdan işletmenin neyi ölçtüğü ne olmak istediğini de açıklamaktadır. Örneğin, bir mağaza yöneticisinin performansının değerlendirilmesinde toplam satış gelirlerinin yerine yeni müşterilere olan satış tutarlarının ölçüt olarak alınması yöneticinin ve altındaki satış ekibinin davranışlarında önemli değişimlere neden olacağı söylenebilir. Bu durumda yönetim ve satış elemanları performanslarını yeni müşteriler üzerine odaklandırabilirler (Jiambalvo, 2010: 442).

Bu açıdan ele alındığında bölüm yöneticilerinin yalnız kendi kontrolü altında olan giderlerden ve kendi alanında gerçekleştirebileceği faaliyetlerden sorumlu tutulması performansının değerlendirilmesinde gözden uzak tutulmamalıdır.

1.4.3.6. Bölüm Performansının Değerlendirilmesi

Yönetimin bilgi gereksinimi işletme büyüklüğü, coğrafi dağılım ve faaliyetlerin niteliği ile doğrudan ilişki içerisindedir. (Hacıüstemoğlu, 1995: 1) Merkezkaç yönetim anlayışının egemen olduğu işletmelerde her bölüm ayrı bir sorumluluk merkezi olarak düşünülmekte ve her merkezden yetkisi ölçüsünde performans beklenmektedir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin en önemli özelliği sorumluluk merkezi faaliyetlerinin ve performanslarının değerlendirilmesidir. Bu şekilde işletme içinde etkin bir performans değerlendirilmesi ve faaliyet kontrolü yapılabilmektedir.

İşletmeler açısından ele alındığında performans değerlendirilmesi genel olarak işletme başarısının ölçülmesi, geliştirilebilecek alanların ortaya çıkarılması ve

mevcut verimsizliklerin nedenlerinin belirlenmesi gibi birçok yararı bulunmaktadır (Coşkun, 2006: 128).

Kendi içinde bağımsız ayrı bir işletme olan bölümlerin başarılı ve etkin olabilmesi için aşağıda açıklanan bazı koşulların varlığı söz konusudur. Bunlar;

- İşletme içindeki tüm bölümler birbirinden bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık örgütün satın alma, üretim ve pazarlama faaliyetlerini kendi yerine getirdiği sürece artar
- Bölümler yalnız yatırım birimi olarak değil, işletme amaçlarına ve diğer bölümlere katkı sağlamalıdır
- Bölüm faaliyetleri ayrıntılı bir biçimde tanımlanmalı ve sınırları belirlenmelidir
- Üst yönetim, bölümler arası uyumu sağlamalıdır. İşletmenin ya da diğer bölümlerin karşısında kendi başarılarını artırmaya yönelik aleyhte çabaları engellenmelidir

şeklinde sıralanabilir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1998: 318).

Bölümlerin kârlılığının hesaplanması, bölümler birbiriyle yakından ilişkili ve bütünleşik olsalar bile, çeşitli bölümlerin faaliyet sonuçlarının bağımsız olabileceği ve bağımsız olarak ölçülebileceği varsayımıyla gerçekleştirilmektedir (Kırlioğlu, 2003: 283). Ancak örgütsel yapı, amaçlara ulaşmada işletmede çalışanların bir araya getirerek işbirliği yapmalarını ve sonucunda da ortaya bir sinerji gücü çıkarmalarını sağlamaktadır. Böylece örgütü oluşturan her parça veya bölüm işbirliği yaptıklarında onların tek tek veya ayrı ayrı gerçekleştirdikleri çalışmaların toplamından daha fazla bir getiri sağlamaktadır. Bu nedenle birbirleriyle uyumlu çalışan birbirini tamamlayan örgütsel birimler ya da parçalar yanında bu birimlerde çalışan, kimselerin de birbirini tamamlayan uyumlu, yaratıcı ve yenilikçi çalışma yapmalarına önem vermesi gerekmektedir (Eren, 2000: 355).

Bölümsel değerlendirme işletmenin bir alt biriminin ya da bir kısmının değerlendirilmesini kapsamaktadır. Bölümsel performans değerlemesi yapılırken bölüm yöneticisinin performansının değerlendirilmesi birbiri ile karıştırılmamalıdır.

Bölüm performansının değerlendirilmesi faaliyetlerin devam ettirilmesi ya da durdurulması kararlarında bölüm kârlılığının göz önüne alınarak değerlendirileceği bir süreci kapsamaktadır. Oysa, bölüm yöneticisinin çok başarılı olduğu durumlarda işletme biriminin kısıtlı olanaklara sahip olmasından dolayı etkin olamaması bölümün performansının düşüklüğünün bir göstergesi olabilmektedir. Dolayısıyla bölüm ve yöneticinin değerlendirilmesi birbirinden ayrılmalı ve değerlemede farklı ölçütler ve yöntemler kullanılmalıdır (Berry, 2005: 325).

1.4.4. Bölümsel Bilginin Raporlanması

Rapor sisteminin bir parçası olarak muhasebe çıktıları, yönetim kademesine bilgi akışını sağlamak amacıyla düzenlenmektedir. Bu bilgi akışı sağlanırken, işletme örgütlenmesinde yer alan departmanlara da muhasebe sonuçları hakkında bilgi verilmektedir. İşletme yöneticileri ve departman sorumluları, gerek dönem içinde gerekse dönem sonunda aldıkları muhasebe çıktı raporlarına göre, geçmişteki gelişme eğilimini görüp gelecekte izleyecekleri yol ve eğilim hakkında değerlendirme yapıp karar vermektedir.

Çalışmanın bu kısmında faaliyetlerini bölümlere ayırmış işletmelerde hazırlanan bölümsel raporların tanımı, kapsamı ve hazırlanmasına ilişkin ilkeler yer almaktadır.

1.4.4.1. Bölümsel Raporların Tanımı

İşletmelerin sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların elde edildiği kaynakları raporlaması, varlıklarındaki ve kaynaklarındaki değişimleri sürekli olarak izlemesi gerekmektedir (Güngörmüş, 2009: 26). İşletme yönetimi için karar alma ve bu kararların uygulanmasını kontrol etmek önem taşımaktadır. İşletme yönetimi hem ileriye dönük kararları alırken hem de faaliyetleri kontrol ederken güvenilir ve ayrıntılı bilgilere gereksinim duymaktadırlar (Güngörmüş, 2009: 34).

Örgüt yapısını oluşturan birimlerin yönetiminde ve her bir yöneticinin sorumluluklarını yerine getirme düzeylerinin belirlenmesinde, bu bölümlerin çalışma sonuçlarını kısa sürede ortaya koyabilen sistematik raporlar büyük önem

taşımaktadır. Bu durum yönetim muhasebesi çalışmalarının örgüt yapısı ile uyum içerisinde yürütülmesini gerektirmektedir. Bunun için de önemli görülen her birim yönetim muhasebesinde ayrı bir “hesap ve rapor birimi” olarak kabul edilmektedir. Söz konusu birimlerde yürütülen faaliyetlere ilişkin muhasebe verileri ayrı ayrı toplanmalı, bu birimler itibarıyla yardımcı hesaplar vb. hesap sınıflandırmalarını içeren bir hesap planına göre kaydedilip sınıflandırılmalı, her birimin bu kayıtlardan çıkan fiili faaliyet sonuçları dönemsel olarak ve o birim için öngörölmüş sonuçlarla karşılaştırılmalı bir biçimde ilgili yöneticilere raporlanmalıdır (Büyökmirza, 2003: 40).

Tüm bu sorunların üstesinden gelebilmesi için yöneticilerin birden fazla gelir tablosuna farklı yaklaşımlarla hazırlanmış tablolara gereksinim görölmektedir. Ve bu tablolar işletmenin farklılaşan bölümlerini içermesi gerekmektedir. Gelir tablolarının bölümsel bilgilere göre hazırlanmasına bölümsel raporlama denilmektedir. (Garrison ve Noreen 1997, 512)

Raporlar, muhasebe bilgi sisteminin temel çıktılarıdır. Sistemin işleyişi sonrasında elde edilen maddi ürünlerdir. Raporlar işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına yönelik olarak iki türde ele alınmaktadır. (Sürmeli vd., 1998: 61)

İşletmelerde yaşanan olaylar açısından ise raporlar iki amaç için düzenlenmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1993: 407):

- a) Bilgi raporları
- b) Kontrol raporları

Bilgi raporlarının düzenlenmesindeki amaç, yöneticilere ve işletme ile ilgili üçüncü kişilere işletme faaliyetlerinin durumuna ilişkin bilgiyi açıklamaktır. Kontrol raporları ise diğer adıyla performans raporları olarak ele alınmakta ve özellikle işletme yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesi amacıyla hazırlanmaktadır. Kontrol raporunun ana amacı; sorumluluk merkezi yöneticisinin gerçekleşen performansının, öngörölen performansı ile karşılaştırılması ve sapmalar varsa belirlenerek nedenlerinin araştırılmasıdır. Kontrol raporlarına örnek olarak

sorumluluk ve istisna raporları verilebilir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1993: 407-408).

İç raporlar, yönetimin her düzeyine sunulan ve kontrol amacı taşıyan raporları kapsamaktadır. Kontrol raporları olarak da ifade edilen iç raporlar yöneticilere işletme faaliyetlerinin işleyişini ve sonuçlarını görmelerine ve planlanan durumla elde edilen durumun karşılaştırılmasına yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla yöneticinin vereceği kararlara destek oluşturmaktadır. İç raporlar, işletme koşullarına ve gereksinimlere göre değişiklik gösterebilmektedir. Bu tür raporlara; bilanço, gelir tablosu, bütçeler, performans raporları, maliyet raporları, stok kontrol raporları, üretim raporları, satış raporları örnek gösterilebilir (Sürmeli vd., 1998: 61-62).

Finansal muhasebe çıktıları olan dönem sonuçlarını içeren finansal tablolar işletmenin bütünüünün faaliyetini yansıtmaktadır. Bunun yanında bölüm bilgileri bütünüün parçalarının irdelenmesine yardımcı olmaktadır. Gider yerlerinin, sorumluluk merkezlerinin, gider çeşitlerinin, mamul tür ve gruplarının ayrıntılı incelenmesi bölümsel bilgilerin aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Kontrol ve karar işlevi bütünüün yanında parçaların incelenmesini ve değerlendirilmesini gerektirmektedir (Hacirüstemoğlu, 1995: 5). Bu açıdan yönetim muhasebesi raporlarında kullanılan veri sınıflandırma çerçevesi finansal muhasebe raporlarından farklı ve daha ayrıntılı olmaktadır (Louderback vd., 1999: 7).

Rapor kapsamının (içeriğinin) belirlenmesinde; aşığdaki konuların göz önünde bulundurulması raporun etkinliğini artırabilmektedir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1993: 410):

- Ana unsurların vurgulanması
- Sonuç sorumluluk bağlarının ortaya konması
- Gerçekleşen ile planlanan performansın karşılaştırılması
- Önceki dönemlerin etkilerinin belirtilmesi
- Bilgi sınıflandırmasının dikkatlice yapılması
- Sorumluluk raporlarında kontrol edilebilir unsurların vurgulanması
- Detayları sınırlandırırken açıklığın kaybolmamasına özen gösterilmesi

Ayrıca, bu raporların denetimini sağlayabilecek yetkili ve sorumlu yöneticilere anlık olarak iletilmesi gerekmektedir. Bu açıdan, önemli sayılan sorumluluk merkezlerinde en kolay denetimden çıkabilen kalemlerle ilgili sapma raporlarının gündelik olarak, diğer raporların ise duruma göre haftalık, aylık ya da yıllık olarak düzenlenmeleri gerekebilmektedir (Büyükmirza, 2003: 42).

Sorumluluk muhasebesinde raporlar geleneksel olarak aylık, 3 er aylık ve yıllık olmak üzere periyodik olarak düzenlenmektedir. Bu raporlar aracılığı ile her sorumluluk alanının ve bu alana egemen yöneticinin performansı değerlendirilmektedir (Weygandt vd., 1999: 265). Performans raporları; planlama sürecinde belirlenen faaliyetlerin hangi aşamada aksaklıklar olduğunu, istenilen şekilde yürütülmediğini ve daha fazla dikkat edilmesi gerektiğini ortaya koyan raporlardır (Garrison ve Noreen, 1997: 5). Dolayısıyla performans raporları yani bölümsel raporlar; o bölüme ilişkin sorumlu yöneticinin başarı derecelerinin ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan, üst yönetime alacağı stratejik kararlarda ışık tutan işletme içi oluşturulan sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerine ilişkin hazırlanan raporlardır.

1.4.4.2. Bölümsel Raporların Genel İlkeleri

Bölgümlere ilişkin muhasebe yönetiminde, hesapların tanımlanması ve hesap planının düzenlenmesi çok önemlidir. Çünkü verileri bölümsel olarak sınıflandıran sistem aynı zamanda hem yönetime ilişkin hem de dış bilgi kullanıcılarına ilişkin raporlamaya hizmet etmektedir. Sorumluluklar temel alınarak oluşturulmuş yapılarda hesap planı ve çerçevesinin yapıya göre uyumlaştırılması, bilginin toplanması ve sınıflandırılması sürecinde önemli derecede katkı sağlamaktadır (Beyer ve Trawicki, 1972: 53).

Muhasebe bilgi sisteminin süreçlerinden biri olarak sınıflandırma; kayıt, düzenleme ve özetleme aşamalarından oluşmaktadır. Mekanik bir süreç olarak görebileceğimiz sınıflandırma, yararlı bilgilerin çözümlenmesi, yorumlanması ve ilgili bilgi kullanıcılarına sunulmasında yardımcı bir uygulamadır. Bilgilerin karar vericiler için düzenli ve anlamlı olması, verilerin belgelerden hatta olaylardan başlayarak günlük defterdeki ilk tasnif, büyük defterdeki tasnif ve özetleme,

raporlarla ilgililere iletilmesi sürecinin her bir aşamasındaki sınıflandırma çalışmalarına bağlıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 22). Yöneticiye bu tür bilginin raporlanabilmesi öncelikle hesap planının sorumluluk alanına göre düzenlenmiş olmasını gerektirmektedir.

İşletmeler açısından gereksinimlere yönelik veriler toplanırken ortaya çıkan maliyetin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Çoğu zaman çeşitli kaynaklardan yararlanılarak toplanan verilerin bilgiye dönüştürülmesi işletme açısından yarardan çok zarar oluşturabilmektedir. Bu nedenle bilginin sağlayacağı yararın onu elde etme maliyetine göre yüksek olması gerekmektedir. Ancak çoğu zaman bilginin yararlı olup olmadığını anlamak güçtür. Çünkü bilgi kişiden kişiye veya koşuldan koşula değişiklik gösterebilmektedir. Diğer bir ifadeyle bilgi öznedir (Sürmeli vd., 1998: 52).

Planlanan amaçların gerçekleştirilmesi için bölümsel raporlamada maliyetlerin ilişkili olduğu bölümlere uygun bir şekilde dağıtılması ve analiz edilmesi gerekmektedir. Örneğin eğer bölümsel gelir tablosunun amacı bir şubenin kârlılığını ortaya koymaksa; o şubeye ilişkin dağıtılabılır tüm maliyetler uygun bir şekilde o şubeye yüklenmelidir (Garrison ve Noreen, 1997: 512). Verilerin sınıflandırılması işletmenin amaçlarına göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Örneğin ürün hatlarının ya da coğrafik bölümlerin kârlılığının ölçülmesi, gelirlerin raporlanması veya varlık ve kaynaklarının belirlenmesi işletmenin gereksinimi olan bilgi olabilir.

1.4.4.3. Bölümsel Raporların Düzenlenmesi

İşletme faaliyetlerinin etkin olarak yürütülebilmesi için yöneticiler raporlarda ve açıklamalarda daha ayrıntılı bilgiye gereksinim duymaktadır. Firmanın bütününe yönelik hazırlanmış bir gelir tablosunda yalnız faaliyetler bütünü bir özeti yer alsa da, yöneticilerin organizasyonun sorunlarını ve fırsatlarını (olanaklarını) belirleyebileceği ayrıntılı açıklamaya yer verilmemektedir. Örneğin bazı ürün hatları kâr ederken bazılarının kârlılığının daha düşük olması ya da bazı satış departmanlarının diğerlerine göre daha etkin çalışması ya da bazı fabrikaların

kapasitesini veya kaynaklarını verimli kullanmıyor olması söz konusu olabilmektedir. (Garrison ve Noreen 1997, 512)

Sorumluluk muhasebesi uygulamalarında sistemin çalışması işletmedeki örgüt yapısına dayanmaktadır. Dolayısıyla sorumluluk raporları işletmelerin her birinin kendine özgü özellikleri taşıması diğer bir ifadeyle özgünlüğü nedeniyle farklı şekillerde hazırlanmaktadır. Ancak, genel gereksinimler dikkate alındığında sorumluluk raporları aşağıdaki özellikleri taşımalıdır (Yükçü, 2007: 141).

- Sorumluluk raporları, yöneticilerin bireysel performanslarının ölçülmesine yönelik olmalıdır.
- Sorumluluk raporları örgüt yapısına uygun olarak düzenlenmelidir.
- Sorumluluk raporlarında zamanlamaya dikkat edilmelidir.
- Sorumluluk raporlarında yer alan bilgiler kolay anlaşılır, kullanıcıyı sıkmayacak detaya sahip olmalıdır.
- Sorumluluk raporlarında, gerçekleşen sonuçlar en iyi kabul edilen standartlarla karşılaştırılmamalıdır.
- Sorumluluk raporları, önemli bilgilerin özeti şeklinde olmalıdır.
- Sorumluluk raporlarında yer alan bilgiler kolay anlaşılır olmalıdır.
- Sorumluluk raporları, birbirini tamamlayacak şekilde, şekil ve içerik açısından dönemler itibarıyla tutarlı olmalıdır.
- Sorumluluk raporlarının hazırlanmasında ekonomiklik kurallarına uyulmalıdır.

Ortaya çıkan raporlar organizasyonun farklı düzeylerindeki yöneticilere sunulmakta ve alınan kararlarında yardımcı olmaktadır. Örneğin; işletmenin gereksinimi olan bilgiler aşağıdaki gibi dört grupta ele alınabilir (Horngren vd., 2003: 754:

- Organizasyonun tümü- hisse değeri, net gelir, yatırımın kârlılığı, nakit akışı, toplam istihdam, çevre kontrol, iletişim desteği gibi.
- Tüketici/ Pazar Düzeyi- müşteri tatmini, müşteri geribildirim süresi, rakip ürünlerin maliyeti gibi.

- Donanım Düzeyi- malzeme maliyeti, işçi maliyeti, devamsızlık oranı, bölüm başına kaza gibi.
- Bireysel aktivite Düzeyi- satın alma, depolama, bir araya getirme, sevk etme süreleri, hurda oranı, fire, satış personeli başına satış geliri, dağıtım merkezi çalışanı başına çıkan sipariş oranları gibi.

Burada belirtilen düzeylere göre YKS farklı seviyedeki yöneticilerin bilgi gereksinimlerini karşılamaktadır. Örneğin hisse değeri örgütün bütünü içinde üst yönetim için önemli olurken alt kademe yöneticileri için daha az önemli olabilmektedir.

Alt birimlerden üst birimlere doğru bütünleştirilerek hazırlanan bütçeler aracılığıyla işletmeler planlarını hazırlamakta ve daha sonra gerçekleşen durumla karşılaştırarak sapmaları belirleyerek yönetim kontrol sisteminin-YKS işlerliğini sağlamaktadırlar. Bölümsel raporların hazırlanmasında en temel olan muhasebe bilgi sisteminin bu duruma izin verecek şekilde örgütlenmiş olmasıdır. Günümüzde teknolojinin gelişmesiyle beraber yöneticiler istedikleri bilgiye anlık olarak ulaşabilmekte kararlarında daha hızlı bir şekilde kullanabilmektedirler. Özellikle bu amaçla hazırlanan işletmeye uyumlu yazılım programları- iş çözümleri işletmenin bilgi akışını kolaylaştırmakta ve hızlandırmaktadır. Bu programlara örnek olarak piyasada yaygın olarak kullanılanların bazıları SAP, Oracle ve Netsis gibi sıralanabilir. Bu programlar aracılığıyla işletme alt birimlerine ilişkin satış grafikleri, nakit akışları, gelir tablosu, finansal durum tablosu, maliyetler, tedarikçi değerlendirmeleri gibi raporlara hızlı bir şekilde gereksinim duydukları anda ulaşabilmektedirler.

Sonuç olarak işletmeler kararlarının alınmasını, planların gerçekleştirilmesini ve kontrolün yapılmasını basitleştirecek şekilde yönetim bilgi sistemlerini örgütlemelidirler. Bu sistemin temel destek sistemi olan muhasebe bilgi sisteminin de işletme fonksiyonlarının etkinliğinde ve yönetsel kontrollerin gerçekleştirilmesinde yeri ve önemi göz önünde bulundurulmalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET BÖLÜMLERİNE AYRILMIŞ İŞLETMELERİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Küreselleşme eğiliminin etkisiyle ülkeler, toplumlar, bireyler ve meslekler de değişim sürecine girmişlerdir. Bu değişim sürecinde ülkeler arası yabancı yatırım ve ticaret hacminin genişlemesi hem özel sektör hem de kamu sektörlerinde faydası herkes tarafından anlaşılır ve uluslararası kabul görmüş denetim standartlarınca da desteklenmiş finansal raporlama yapısına olan gereksinimi doğurmuştur.

Diğer taraftan, işletmeler büyüklüğü, faaliyet hacmi, iş yoğunluğu, önemlilik, müşteri büyüklüğü, coğrafi alan farklılaşması, ürün çeşitlenmesi, endüstriyel alan farklılığı ve yönetim yaklaşımı farklılıkları gibi nedenlerle ayrı birer alt birim olarak ele alınabilecek bölümlerini ayrıntılı olarak raporlayarak yönetsel açıdan faaliyetlerin planlanmasını, yürütülmesini ve kontrol edilmesini kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. İç bilgi kullanıcılarının bölümsel işleyiş ve performansları birbirinden ayırt edebilmesi için gerekli ve vazgeçilmez olan bu raporlama biçimi, uluslararası muhasebe standartları koyucuları tarafından dış bilgi kullanıcılarına da ayrıntılı olarak raporlanması uygun görülmesiyle gündeme gelmiştir.

Çalışmanın bu kısmında öncelikle genel olarak muhasebe uygulamaları ve raporlama standartlarından söz edilmektedir. Daha sonra faaliyet bölümlerine ayrılmış işletmelerde finansal bilginin raporlanması ve Faaliyet Bölümleri Standardı-TFRS 8 kapsamında getirilen düzenleme esasları açıklanmaktadır. Son olarak da standart kapsamında bölümsel raporların hazırlanması ve bu bilginin kullanımı ele alınmaktadır.

2.1. MUHASEBE UYGULAMALARI VE RAPORLAMA STANDARTLARI

Bilgi akışının hızlanması, uluslararası sermaye piyasasının gelişmesi ve işletmelerin sınır ötesi faaliyetlerini artırması sonucu birçok alanda olduğu gibi, muhasebede de uluslararası bütünleşmenin önemi ortaya çıkmıştır. Ülkeler arasında kalkan sınırlar ekonomilerin birbirine kaynaşması, muhasebe uygulamalarının da

anlaşılır ortak bir dilde sunulması, uyumlaştırılması zorunluluğunu doğurmuştur. Diğer taraftan ortaya koyulan standartlar değişen koşullar altında uygulanabilirliğini yitirmiş ve gelişmelere paralel olarak gereksinimleri karşılayacak kapsam ve nitelikte yeniden gündeme gelmiştir.

Çalışmanın bu kısmında muhasebe uygulamaları açısından finansal raporlama standartlarının ortaya çıkışı, uyumlaştırma gereksinimi ve Dünya'daki ve Türkiye'deki standartlaştırma çalışmaları ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

2.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış

Günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birlikte bilgi akışı hızlanmış ve dolayısıyla toplumların ve bu bağlamda bireylerin tercihlerinde ve gereksinimlerinde değişimler ortaya çıkmıştır. Bu değişimler, dünya ekonomisinin yeniden yapılanma sürecinin oluşturduğu alternatiflerden yararlanma isteğini ortaya çıkarmış ve işletmelerin uluslararası düzeyde faaliyet göstermelerine neden olmuştur. Küreselleşme eğilimleri çerçevesinde sınırların ortadan kalkması, işletmelerin uluslararası düzeyde ekonomik faaliyetler içerisinde yer almasına, ülkelerin dünya ekonomisine olan katkılarının artmasına ve uluslararası sermaye piyasasının gelişmesine neden olmuştur. Böylece işletmeler yeni ekonomik fırsatlarla karşılaşmışlardır. Bu fırsatların değerlendirilmesi işletmelerin uluslararası nitelik kazanmalarını gerektirmiştir. Küreselleşme eğiliminin etkisiyle ülkeler, toplumlar, bireyler ve meslekler de değişim sürecine girmişlerdir (Ayboğa, 2002: 41- 42).

Teknolojik gelişmelere bağlı olarak finansal işlem hızında ortaya çıkan önemli artışlar ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar sermaye piyasalarının uluslararası çalışmalarına katkıda bulunmuş ve uluslararası finansal piyasalarda, sermaye piyasaları yoluyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde çok sayıda şirketin farklı borsalarda işlem görmeye başlaması, sınır ötesi menkul kıymet satışlarının bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi gelirin de üzerine çıkması, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımların artmasına neden olmuştur. Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını gerektirmiştir. Bu durum, başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin finansal tablolarının

ayrıca bir düzeltme veya yeniden düzenlemeye gereksinim duyulmadan diğer ülkelerde de kabul görmesini, başta maliyetlerin azalmasını ve yatırımcının korunmasını gündeme taşımıştır (TMSK Faaliyet Raporu, 2009).

Bu nedenle, küreselleşmenin muhasebeye en önemli etkisi Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması gereğinin ortaya çıkması olmuştur. Ortak muhasebe standartlarının kullanımı, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilinin kullanımı büyük kolaylık sağlamış, farklı standartlar kullanarak birden fazla finansal tablo hazırlama gereğini ortadan kaldırarak maliyetleri düşürmüştü ve zaman tasarrufu sağlamıştır (Ayboğa, 2002: 43). Dolayısıyla; Küreselleşmenin bir sonucu olarak ülkeler arası yabancı yatırım ve ticaret hacminin genişlemesi hem özel sektör hem de kamu sektörlerinde faydası herkes tarafından anlaşılır ve uluslararası kabul görmüş denetim standartlarıncada desteklenmiş finansal raporlama yapısına olan gereksinimi doğurmuştur (Selimoğlu, 2008: 107).

Ekonomik ve finansal değişime paralel olarak, muhasebe sistemi tarafından üretilmesi istenen anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, güvenilir ve uygulanabilir bilgilere olan gereksinimin artması ve çeşitlenmesi muhasebenin içinde yer alacağı sınırları, çerçeveyi belirleyen bir kuramsal çatının oluşumunu gerektirmiştir. Kuramsal yapı olarak ifade edilen bu çatı aslında, bir anayasaya benzetilmektedir. Bu yapının temel düzeylerini amaçlar, o amaçlara ulaşmada temel alınacak kavramlar ve onlara bağlı olarak uygulama ilkeleri ve standartlar oluşturmaktadır (Cemalcılar, 2003: 2).

Genel kabul görmüş tanımına göre muhasebe; “işletmelerin finansal nitelikli işlemlerini kaydeden, sınıflandıran ve elde ettiği sonuçları finansal tablolar aracılığı ile ilgili çıkar gruplarına ulaştıran bir bilim dalıdır. Bu özelliği dolayısıyla da muhasebe, işletmenin anlaşılabilmesini sağlayan bir lisan niteliğinde olup, literatürde “işletmenin dili” olarak adlandırılmaktadır” (Yalkın, 2010: 1- 5). Dolayısıyla işletmeyi anlatan bu dilin, bilgi kullanıcıları açısından anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, güvenilir ve uygulanabilir olması için üretilen bilgilerin ortak olması ve ortak yaklaşımla sunulması gerekmektedir.

Muhasebe standartları, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen ve çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanan düzenlemeleri kapsamaktadır. “Muhasebe Standartları Kavramı; açık olarak uygulamaya yönelik (pragmatik) kuralları ifade etmektedir.” Muhasebe İlkeleri ise genel olarak muhasebe standartları aracılığıyla uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesinde esas oluşturmaktadır (Cemalcılar, 2003: 4).

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olması nedeniyle standartların kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu doğurmuştur. Muhasebe standartlarının oluşturulması, kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir (Üstündağ, 2000: 32).

Muhasebe standartlarının küresel finans ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini birbirine bağlayan en önemli halkayı oluşturması ve muhasebe alanındaki en önemli meslek gruplarının ya da çıkar gruplarının farklı biçimlerde yer alması nedeniyle uluslararası muhasebe standartları daha fazla önem kazanmaktadır (Uysal, 2006: 90). Muhasebe ve raporlama standartlarının ortak uygulama olarak benimsenmesi şirketlerin; finansal tablolarını hazırlaması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda yarar sağlamaktadır (Çelik, 2008: 14).

Muhasebe sisteminin bilgi kullanıcıları açısından beklenen görevlerini yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi; benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere iletilmesiyle sağlanmaktadır. Kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları

hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir (Üstündağ, 2000: 31).

Yaşanan muhasebe skandallarının uluslararası muhasebe standartlarının yaygınlaşmasında önemli rol oynamıştır (Çelik, 2008: 13). Yaşanan finansal skandallar sonucunda bilginin değer kazanması, tüm işletme fonksiyonlarında olduğu gibi muhasebe sürecinde de köklü değişikliklere neden olmuştur. Çağımızda bilgi, birçok işletme, ekonomi ve toplum için temel kaynak niteliğindedir. Zira bugün işletmelerin temel rekabet faktörü, elle tutulan ürünlerden fiziksel varlığı olmayan bilgi unsuruna, entelektüel değerlere dönüşmüştür (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 158).

Bu gelişmeler ışığında, finansal bilgi önem kazanmış ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği sorgulanmaya başlamıştır. Farklı raporlama standartları ve muhasebe politikaları finansal tablolarda yer alan bilgilerin tüm kullanıcılar (ekonomik karar alıcılar) tarafından karşılaştırılabilmesini ve anlaşılabilmesini kısıtlamaktadır. Bu nedenle her ülke kendi sermaye piyasalarında işlem yapacak işletmelerden kendi muhasebe standartlarına uygun finansal tablo hazırlamalarını istemekte bu da işletmelere ek yükler getirmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007: 10).

Küreselleşmiş güçlü bir finansal raporlamanın sağlayacağı önemli faydalar şöyle sıralanmaktadır (www.ifac.org; aktaran, Selimoğlu, 2008: 108):

- Yatırımcılar için karşılaştırılabilir finansal raporlama yapısı sağlamak,
- Uluslararası boyutlarda yatırım yapan yatırımcı olmayı özendirmek,
- Düşük maliyetli sermaye,
- Etkinliği yüksek kaynak dağılımı sağlamak,
- Yüksek oranlı bir ekonomik büyüme yaratmak.

Bu bağlamda güçlü bir finansal raporlama yapısı, sermaye piyasası işlemlerinin gelişmesiyle ve uluslararası boyutlar kazanmasına, uluslararası düzeyde şirket birleşmelerinin gündeme gelmesine ve birleşmelerin artmasına yardımcı olmaktadır. Çünkü bu tür uluslararası açılımlarda yatırımcı için en önemli konu gerekli güvenilirliğin sağlanmasıdır. Finansal raporlamadaki güvenilirlik ise tüm

dünyanın konuştuğu ortak bir muhasebe dili olan UFRS'lerle mümkün olabilir. Daha kaliteli, daha güvenilir, daha doğru ve her şeyden önemlisi karşılaştırılabilir bilgi üretilmesi son yıllarda tüm yatırımcıların gereksinim duyduğu bir konudur. Bu konuda da uluslararası boyutta tek çözüm yolu UFRS'lerin yaygınlaştırılmasıdır (Selimoğlu, 2008: 108).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya çapında kullanılabilir, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilecektir (İbiş ve Özkan, 2006: 27);

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide finansal tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın hazırlanmasını ve muhasebede küreselleşme sürecini aşağıdaki biçimde özetlemek mümkündür (Karakaya, 2010: 85).

- 1972 yılında, Sidney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde verilen bir önerge ile 29 Haziran 1973 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları

Komitesi (UMSK) kuruldu. Komitenin amacı Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) hazırlamak ve kullanımını yaygınlaştırmaktı.

- 1975 yılında, Komite, ilk defa üç adet muhasebe standardını hazırlayarak taslakları çok sayıda meslek mensubunun görüşüne sundu. Amaç, mümkün olduğu ölçüde uluslararası düzeyde destek toplamaktı.
- 1977 yılında, Münih'te toplanan XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur. Federasyon muhasebe mesleğinin küresel bir kurumu olmuştur.
- 1977 yılında, XI. Dünya Muhasebe Kongresinde muhasebe mesleğinin küresel düzeyde gelişimini sağlayacak
- 1982 yılında, IFAC ve UMSK aynı çatı altında toplanarak, IFAC aynı zamanda UMSK'nın da üyesi haline getirildi
- 1989 yılında, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) küresel uyumlaştırmaya destek vermek üzere UMSK çalışmalarına katkı sağlama kararı aldı
- 1995 yılında, UMSK ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonları arasında bir anlaşmayla AB çokuluslu şirketlerin UMSK tarafından hazırlanan UMS'nı uygulaması olanağı sağlandı. Bunun için temel standartların birlikte hazırlanması gerekiyordu.
- 2000 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IFAC) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) haline dönüştürüldü.
- 2002 yılında, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile US-GAAP, UMS'lerin uyumlaştırılması konusunda çalışılması kararı alındı.
- 2002 yılında, AB üye ülkelerin Menkul Kıymet Borsalarında yer alan şirketlerin UFRS'yi uygulamalarını 2005 yılında zorunlu hale getireceğini açıkladı.
- 2005 yılında, UFRS'lerin uygulama süreci başlatıldı.
- 2009 yılında, KOBİ'ler için UFRS'ler yayınlandı.

Ülkemizde muhasebede küreselleşmeye götüren düzenlemeleri de aşağıdaki biçimde sıralamak mümkündür (Karakaya, 2010: 86).

- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu kuruldu.
- 1983 yılında SPK tarafından “Standart Mali Tablo ve Raporlar” Tebliği yayımlandı.
- 1984 yılında SPK tarafından “Standart Genel Hesap Planı” Tebliği yayımlandı.
- 1989 yılında 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu yürürlüğe girdi.
- 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1994 yılında uygulanmak üzere yayımlandı.
- 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturuldu.
- 1996 yılında TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlamaya başladı. 2002 yılına kadar 19 adet standart yayımlandı.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kuruldu. 2002 yılında ilk toplantısını yaparak faaliyete geçti.
- 2002 yılında BDDK Bankacılık Sektörü için UFRS ile uyumlu muhasebe uygulama tebliğleri yayımlandı.
- 2003 yılında SPK tarafından UFRS ile uyumlu 33 adet Sermaye Piyasası’nda Muhasebe Standartları yayımlandı.
- 2005 yılından itibaren TMSK tarafından UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları resmi gazetede yayımlandı.
- Türk Ticaret Kanunu tasarısı 2005 yılından itibaren kamuoyuna sunuldu, tasarının görüşmelerine 2008 tarihinde başlandı ancak görüşmelere ara verildi.

2.1.2. Muhasebe Uygulamalarında Yakınsama Süreci

Küreselleşmenin sonucu olarak, sermaye piyasası işletmelerinin gelişmesi ve uluslararası nitelik kazanması, sermaye hareketleri ile şirket devir ve birleşmelerinin uluslararası boyutta yatırım kararlarını etkilemesi, finansal tablolara olan gereksinimi ve finansal tablolardaki bilgilerin önemini artırmıştır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 4). Bu durum, dünyanın değişik bölgelerinde ülkelerin bir araya gelerek ekonomik

işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaları ve bu yapıların çoğalması hedeflerine ulaşmalarına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmasını gerektirmiştir (Çelik, 2008: 14). Uluslararası ticaret akışının düzenlenmesi ve yönetilmesi kapsamında yürütülen faaliyetlerin finansal sonuçlarının muhasebe bilimi çerçevesinde irdelenmesinin gerekliliğinden hareketle, muhasebenin uluslararası uyumlaştırılması zorunluluğu doğmuştur.

Farklı finansal raporlama ilke ve kurallarının ve uygulamalarının varlığı ulusal ve uluslararası düzeyde sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunlara çözüm sağlamak için önce ulusal düzeyde muhasebe alanında standardizasyon gereksinimi gündeme gelmiştir. Daha sonra ise küreselleşme eğilimleri ışığında ekonomik faaliyetlerin artması ve işletmelerin uluslararası nitelik kazanması, muhasebe alanında da uluslararası düzeyde standardizasyon sağlanmasını gerektirmiştir (Ayboğa, 2002: 43).

Yakınsama kavramı, 1990 yıllardan itibaren literatüre giren bir kavramdır. Bu kavramın öncesinde uyumlaştırma kavramı dünyadaki finansal raporlama ölçütlerinin standartlaştırılma çabalarını ifade etmek için kullanılmaktaydı (Zeff, 2007: 296). 2002 yılındaki Norwalk Anlaşmasından sonra hız kazanmaya başlayan yakınsama çalışmaları, IASB, FASB ve diğer ülkelerdeki standart hazırlayıcılar tarafından yüksek düzeyde kaliteli finansal tablolar için her kurumun standartlarının uygunluğunun artırılması olarak tanımlanmaktadır (Demir, 2009: 76).

Standartlaştırma bütün ülkelerin, tek bir ülkenin muhasebe yapısına uygun duruma getirilmesi olarak tanımlanabilir. Uyumlaştırma ise, farklı bakış açılarını olabildiğince ortak noktalarda uzlaştıran çalışmalar olarak tanımlanabilir. Uyumlaştırma her ülkede farklılaşan gereksinimlerin mantık çatışmalarına yol açmadan tekdüze bir yolla uyumlu duruma gelmesine ve raporların buna uygun yapılmasına izin vermektedir. Uyumlaştırma IFRS, IAS'nin uygulamalarına yönelik uyum hareketi sürecini ifade etmektedir. Uyumlaştırma sürecinin sonunda farklılıklar en aza indiğinde ya da tamamen ortadan kalktığında standartlaşma durumu söz

konusu olacaktır. Muhasebede kullanılmakta olan farklı yöntem veya politikalar uyumlaştırma gereğini ortaya çıkartmaktadır. Söz konusu politikalar işletmelerin finansal tablolarının sonuçlarını farklılaştırmaktadır. Bu da işletme sonuçlarının karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Uyumlaştırma bu zorlukları ortadan kaldırarak finansal tabloların herkes tarafından aynı şekilde algılamasını sağlamaya yardımcı olmaktadır (Çankaya, 2007: 129).

Dünyada finansal raporlama farklılıklarının temel nedenleri incelendiğinde, kültürün, yasal düzenlemelerin, fon sağlayıcıların ve vergi- muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkinin belirleyici oldukları görülmektedir. Bu etmenlerin yanında, eğitim düzeyi, ekonomik gelişmişlik düzeyi, ekonomik ve politik koşullar, mevcut enflasyon gibi nedenler de yer almaktadır. Finansal raporlama farklılıklarının temel nedenlerinin anlaşılması gelecekte yaşanabilecek finansal raporlama sorunlarının çözümlenmesinde yol gösterici olacaktır (Demir, 2009: 91).

Dünyada yakınsama süreci birçok ülkede ve birçok kurumda ilgi ve önemle sürdürülmektedir. Doğal olarak, yakınsama süreçlerinde bazı sorunlarda ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar şu şekilde sıralanmaktadır (Zeff, 2007, 296- 300):

- Yorumlamaya ilişkin sorunlar
- Dil sorunları
- Teknik terimlerdeki sorunlar
- Kâr ölçümlerinin değişimine ilişkin sorunlar
- Sermaye Piyasası Kurulu'nun rolü
- Politika Etkileri

Bu arada ABD'de ortaya çıkan Enron, Worldcom gibi şirketlere ilişkin muhasebe skandalları UFRS'nin bir anlamda rakibi olan ve “kural bazlı” olarak bilinen US GAAP'in bazı kusurlarını ön plana çıkarmıştır. Bu durum, “ilke bazlı” olarak bilinen ve bu mantıkla oluşturulan UFRS'ye global anlamda benimsenecek finansal raporlama standartları olma yolunda ayrı bir önem kazandırmıştır (Üstündağ, TY: 198).

Finansal raporlama (muhasabe) standartlarının yakınsama çalışmalarıyla ilgili olarak uzun yıllardır karşıt görüşler açıklanmasının yanında,

- Piyasaların uluslararası boyutta faaliyet sürdürmelerine bağlı olarak uluslararası piyasalardan fon toplamak isteyen şirketlerin ek maliyetlerden kurtulması,
- Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerinin performansının değerlendirilmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanabilmesi, ülkeler arasında personel transferinin beklenmesi ve bu faydalardan oldukça geniş bir kesimi kapsayan muhasabe ilgi gruplarının işlerinin doğrudan kolaylaşması bağımsız denetim ve danışmanlık maliyetlerinin azalması,
- Muhasebe bilgi birikimi yeterince gelişmemiş olan ülkelerin kaliteli muhasabe standartları sayesinde kaliteli bilgi üretmesi,
- Yatırımcı ve borç verenlerin risklerinin azalması

gibi yararları da dile getirilmektedir (Üstündağ, TY: 197).

Uyumlaştırmanın sağlayacağı yararlarından bazıları aşağıda sıralanmaktadır (Mogul, 2003: 681- 682):

- Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlamayı garanti eder,
- Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimine önemli katkıları olduğu kanıtlanabilir,
- Çeşitli ülkelerde ortaklık ve şubeleri olan çokuluslu şirketlerin performansını sistematik olarak değerlendirme ve inceleme olanağı sağlar,
- Şirketlerin yerel ve uluslararası benzerleri ile daha kolay ve anlamlı şekilde karşılaştırılması olanağı sağlar,
- Şirketlerin uluslararası kredibilitesini artırır,
- Uluslararası sermaye piyasalarına giriş konusunda öncülük yaparak sermaye maliyetlerinin azalması ve şirket performanslarının artmasına yardımcı olur
- İşletmelerin yerel uygulamalarının yaratacağı yarar veya sakıncalarından kurtularak ortak bir çalışma alanına dahil olmasında yardımcı olmaktadır.

Uyumlaştırma sürecinde ortaya çıkan sorunlar ise; ülkenin ekonomik durumu, muhasebe mesleği mensuplarına ilişkin düzenlemeler, sermaye sahiplerinin yapısı gibi çeşitli konulardan meydana gelebilmektedir. Bu farklılıklar genellikle uluslararası şirketleşme ve yatırımların gerçekleştirilmesinde gereksinim duyulan karşılaştırılabilir finansal tabloların üretilmesini engellemektedir. Yapılan uyumlaştırma çalışmalarının bu durumlar göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Selimoğlu, 2008: 108).

Uyumlaştırmanın gerçekleştirilememesinin diğer nedenleri ise; ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında ve muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin yapılanmalarda çok önemli farklılıkların bulunması, ülkelerin hukuk sistemlerindeki farklılıkların uyumlaştırmaya engel olması ihtimali, milliyetçi bakış açıları nedeniyle uyumlaştırmanın destek görmemesi ve bu konuda çaba gösteren uluslararası kuruluşların çoğunun yaptırım gücüne sahip olmaması olarak sıralanabilir. Bu konular uyumlaştırmanın özenle ele alınmasını gerektiren diğer boyutlardır (Üstündağ, TY: 197).

Uyumlaştırma konusunda ilk çalışmalar; Avrupa Birliği'nde üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda ortaya çıkmıştır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin girişimler "yönergeler" vasıtasıyla yürütülmekte olup; bu amaçla "Dördüncü", "Yedinci", ve "Sekizinci" yönergeler yayımlanmıştır. "Dördüncü Yönerge" belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri finansal tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, "Yedinci Yönerge" konsolide finansal tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. "Sekizinci Yönerge"de ise finansal tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır (TMSK Faaliyet Raporu 2009).

AB ülkelerine yönelik olarak yapılan bir çalışmada ise ulaşılan sonuçlar aşağıdaki tabloda görülmekte olan başlıklar altında toplanmıştır (Selimoğlu, 2008: 111).

Tablo 1: UFRS’ye Geçişin Dünya Geneline Gösterdiği Olumlu, Olumsuz Etkileri Ve Temel Yararları

UFRS’ye geçişin olumlu etkileri	<ul style="list-style-type: none">• Genel bir muhasebe diline gereksinim olması• Kâr ve sermayenin en iyi şekilde sunulması• Çok daha fazla şeffaflık• Geleceğe yönelik uygulama
UFRS’ye geçişin olumsuz etkileri	<ul style="list-style-type: none">• Ulusal kültürden çok uzak olması• Çok fazla subjektif olması• Finansal raporlamada daha az muhafazakar olması• Gizli bilgilerin yayınlanması• Yalnızca ülke içinde faaliyette bulunan şirketler için çok faydalı olmaması
UFRS’ye geçişten sağlanan temel yararlar	<ul style="list-style-type: none">• Karşılaştırılabilirliği artırması• Varlıkların defter değerinin piyasa değerine yakınlaştırması• Kurumsallık imajını geliştirmesi• BASEL II’nin etkilerinin önceden görülmesine katkıda bulunması (AB ülkeleri için söz konusu)

Kaynak: Veneziani Monica ve Claudio Teodori ,2008: 17’den akt. Selimoğlu, 2008:

2002 yılında gerçekleştirilen Norwalk anlaşmasından itibaren IASB ve FASB IFRS ve US GAAP arasında yakınsama çalışmalarını kaliteli küresel standartlar oluşturma amacıyla ortak olarak yürütmektedir. Yürütülen çalışmalar ışığında Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) 2007 yılında ulusal olmayan firmaların tablolarını IFRS'e göre hazırlaması durumunda yeniden US GAAP'ye göre düzenlemesi zorunluluğunu ortadan kaldırmış ayrıca ulusal firmaların tablolarını IFRS'e nasıl uyumlaştırılabileceğini açıklayan bir kılavuz yayınlamıştır. 2009 yılında standart koyucular G20 ülkelerinin liderlerine yakınsama çalışmalarına ilişkin çabalarını Haziran 2011 yılına kadar güçlendirmeleri konusunda çağrıda bulunmuştur. Bu talebin ardından Kasım 2009'da IASB ve FASB çalışma programlarının yoğunlaştırılmasına yönelik ayrıntılı toplantı raporlarını kapsayan bir süreç raporu yayınlamışlardır (www.iasb.org, 20.06.2010).

Başlangıç aşamasında UFRS'lere geçişte ülkeler çeşitli sorunlarla karşılaşmış ve karşılaşmaktadırlar. Ancak bu sorunlar kolaylıkla ortadan kaldırılacak sorunlar olmadıkları için halen UFRS'lere geçiş de zorlanılmaktadır. Ayrıca standartların uzun, çok karmaşık, ilke bazlı ve anglo sakson sistemine daha yakın olması da standartların uygulanabilirliğini olumsuz olarak etkileyen etkenler olarak sıralanmaktadır (Selimoğlu, 2008: 110). Ülkelerin muhasebe standartlarındaki bu farklılıklar elde edilen finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel oluşturabilmekte bunlara ek olarak uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu duruma getirilmesi yani tüm ülkelerde aynı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının aynı biçimde uygulanması zorunluluğunu karşımıza çıkarmaktadır. Bu ise, uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olabilecektir (İbiş ve Özkan, 2006: 27). İşletmelerin farklı bir ülkede kabul gören raporlarının hazırlanmasında bağımsız denetim kuruluşları yardımcı olmaktadır. Ancak uluslararası standartların uyumlaştırılması gereksinim duyulan farklı raporların hazırlanma maliyetlerinin azalmasında ve anlaşılabilirliğin artırılmasında yardımcı olacaktır.

2.1.3. Dünya’da Standartların Oluşturulması ve Etkili Kuruluşlar

Dünya’da muhasebe standartlaştırma çalışmaları ABD’de “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri”nin saptanması ile başlamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 10). Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve ülkeler arası örgütler tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi, 1973’ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yürütülmüş ancak belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) devretmiştir (TMSK Faaliyet Raporu 2009). Çünkü uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilme sürecinin uluslararası kuruluşlar tarafından desteklenmesi standartların uygulama alanının genişlemesi bakımından son derece önem taşımaktadır (Çelik, 2008: 15).

Avrupa açısından ele alındığında, 1950’li yılların sonlarından itibaren, muhasebenin düzenlenmesi konusunda merkezi bir rol üstlenmiş bulunan Avrupa Birliği, 1995 yılında muhasebe direktifleri geliştirmeye son verme kararıyla IASC’ın çalışmalarını desteklemeye başlamış, 2000 yılında da üye ülkelerin sermaye piyasalarında kayıtlı şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarını benimsemelerini zorunlu kılmıştır (Uysal, 2006: 88). Bu hareketlenme öncelikle bir önceki yapı olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) adı altındaki yapılanmanın değiştirilerek; dünya çapında hissedarlarla yakın çalışma ortamı sağlayabilecek; yatırımcıları, ulusal standart hazırlayıcılarını, düzenleyicileri, denetçileri, akademisyenleri ve kaliteli standartlar konusundaki diğer tüm ilgilileri bir araya getirerek (www.iasb.org, 20.06.2010), daha iyi kaynaklarla donatılmış, karar alma süreci ve oluşturulacak standartların kalitesi açısından daha etkin çalışması beklenen yeni bir yapı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) kurulmasına neden olmuştur (Üstündağ, TY: 198).

IASB'nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları üretmektedir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileriyle birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktır (<http://www.tsrbs.org>, 01.06.2010).

IASB'nin görevleri şu şekilde sıralanabilir (Çelik, 2008: 14):

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için koşul olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda alan analizi yapmak.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin çalışmalarını, çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir. Özellikle 1990 yılından bu yana

uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda rol alan ve halen IASB'nin de çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar şu şekilde sıralanabilir (Çelik, 2008: 15):

- Avrupa Komisyonu (EC)
- Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group- EFRAG)
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions- IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC)
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (International Forum for Accountancy Development- IFAD)
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board- FASB)
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (US Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB)
- ABD Sermaye Piyasası Kurulu (US Securities and Exchange Commission - SEC)

Muhasebe standartları bir bütün olarak, küresel düzeyde finansmanı ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini belirlediği için uluslararası muhasebe standartlarını benimseyen ülke sayısı giderek artmaktadır (Uysal, 2006: 105). Yaklaşık olarak 120 ülke ve raporlama kurulu yerel firmalarına IFRS'i uygulamaları konusunda izin vermekte ya da gerekli bulmasına rağmen 90 ülke IASB tarafından yürütülen IFRS uygulamalarına tam destek vermektedir. Kanada ve Kore'nin 2011 de IFRS'e geçmesi beklenmektedir. Meksika'nın ise 2012 de halka açık şirketlerin IFRS uygulamalarına geçilmesini talep etmektedir. Japonya 2015 ya da 2016 da önerdiği uyumlaştırma süreci için 2012 yılında bir uyarlama kılavuzu girişiminde bulunacağına karar vermiş ayrıca bazı özellikli yerel firmaların 31 Mart 2010 mali yılından itibaren IFRS'i uygulamalarına izin vermiştir. Diğer ülkelerin yerel muhasebe uygulamalarını IFRS'e yakınsama çalışmaları sürdürülmektedir. (www.ifrs.com, 20.06.2010)

2.1.4. Türkiye’de Standartların Oluşturulması ve Yetkili Kuruluşlar

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenleme uygulamalarının ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalarla bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir. (TMSK Faaliyet Raporu 2009) Öncelikle Fransız etkisinin altında mevzuat ve yayınlardan yararlanılmış, sonrasında Alman mevzuat ve yayınlarından faydalanılmıştır. Bunun bir nedeni Türkiye’de sanayileşmenin yabancı ülkelere teknik yardımla gerçekleşmesi diğer bir nedeni ise öğretim üyelerinin yabancı ülkelerde eğitim görmesi veya yabancı öğretim üyelerinin Türkiye’de eğitim vermesidir. Sonuç olarak Türkiye’de muhasebe uygulamaları değişik ülkelerin izlerini taşımaktadır. (Akdoğan ve Aydın, 1987: 84)

Dünya’daki finansal raporlama uygulamaları incelendiğinde, birçok ülkede ulusal muhasebe standartlarının (National GAAP) bulunduğu görülmektedir. Ülkemizde ise ulusal muhasebe standartlarının varlığı tartışma konusu olup, mevcut Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamalarının ulusal muhasebe standartlarını oluşturduğu yönünde görüşler tartışılmaktadır. Ülkemizde ki finansal raporlama uygulamaları incelendiğinde ise, bu uygulamaların yapısal olarak genelde Kıta Avrupası modeline yakın olduğu görülmektedir (Demir, 2009: 88). Türkiye’de muhasebe uygulamalarına öteden beri vergi kanunları yön vermiştir. Ticaret kanununun emirleri muhasebe uygulamalarına yön vermekten çok, ticari işletme ve ticaret şirketlerinin kurulması, işlerin yürütülmesi ve tasfiyesi gibi konularda kurallar koymak olmuştur (Akdoğan ve Tenker, 2007: 21).

Türkiye’de Muhasebe Standartlarına yönelik ilk çalışmalar Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu- TMSK tarafından yürütülmüştür. TMSK’nin amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesinde yararlanılan muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak olmuştur (Sönmez, 2004: 111).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESİK) 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve aynı tarihte örgütlenen komisyonları aracılığıyla muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Muhasebe standartları ile ilgili olarak aynı konuda yayınlanmış Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak otuz komisyon kurulmuştur. TMUDESİK Genel Kurulu'nun 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında oluşturulan komisyonlar tarafından hazırlanan on bir adet Türkiye Muhasebe Standardı Kabul edilmiş ve 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi öngörülmüştür (Yalkın, 2001: 2). TMUDESİK 25 Eylül 2001 tarihine kadar çalışmalarını sürdürmüş ve kurulduğundan bu tarihe kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır (Tek ve Tektüfekçi, 2007: 32). Bu standartlar Türkiye Muhasebe Standartları adı altında kitap şeklinde yayımlanmıştır. Böylece TMUDESİK tarafından yayınlanan bu standartlarla uluslararası muhasebe standartlarına ulaşmak amacıyla bir adım atılmıştır. Ancak bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırımın bulunmaması yani hukuki düzenlemenin yetersiz olması TMUDESİK' i bu standartları hazırlamadaki amacına ulaştıramamıştır (Uçma, 2005).

TMUDESİK çalışmalarını sürdürmekteyken bu arada 18 Aralık 1999 tarihli ve 4487 sayılı kanun ile eklenen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na Ek 1'inci madde uyarınca "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" kurulmuştur. 8 Mart 2002 tarihinde göreve başlayan TMSK, geçmişte yapılan çalışmaları değerlendirerek TMUDESİK'in yayımlanmış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS1 – TMS 19) taslak metin olarak kabul etmiş ve bunlardan yararlanarak "Türkiye Muhasebe Standartları- TMS" ve "Türkiye Finansal Raporlama Standartları- TFRS" adı altında hazırladığı standartları internet ortamında kamuoyunun görüşüne sunmuştur (Tek ve Tektüfekçi, 2007: 33).

TMSK'nın temel görevi; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların gereksinime uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır. TMSK Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye

Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır (TMSK Faaliyet Raporu 2009).

TMSK'nın çalışmalarına başlamasıyla birlikte çağdaş dünya uygulamaları ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatına uyum sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları benimsenmiş ve resmi çevirisi yapılarak Resmi Gazete'de yayımlanmış ve Türk mevzuatının içinde yer almıştır. Zaman içerisinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'lerde yapılan değişikliklerin dünya uygulamaları ile eş zamanlı olarak TMS'ye yansıtılarak TMS'nin güncelliğinin korunması hedeflenmiştir.

Böylece uygulamada, halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri, kendi muhasebe kayıtlarından faydalanarak hazırladıkları bilanço ve gelir tablolarını kendi özel mevzuatları gereği Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu duruma getirebilmek için ayrıca düzeltmesi durumunu da kalmamıştır. Diğer taraftan, yabancı ortaklığı bulunan şirketler, yurtdışı finans kurumları ile ilişkisi olan işletmeler ve hisse senetlerini yabancı borsalarda arz eden Türk şirketleri finansal tablolarını IAS, Amerikan Ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve İngiltere Ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (UK GAAP) göre raporlamaları gereksinimi de ortadan kalkmıştır. Sonuçta ortak bir standarda yönelme konusunda yıllardır sürdürülen çalışmalar sonucunda başta AB üyesi ülkeler olmak üzere pek çok ülke 2005 yılından itibaren IAS'ı uygulama kararı almışlardır. Ayrıca Bankalar, Sigorta şirketleri, enerji sektörü gibi farklı otoritelerin kontrolündeki kuruluşlar da finansal tablolarını, kendi özel standartlarına göre oluşturmaktayken yaşanan ekonomik krizler sonucunda Dünya Bankası ve IMF'in istekleriyle Türkiye'de IAS'a uyumlu yasal düzenlemeler yapılması gündeme gelmiş ve BDDK ve SPK tarafından ayrı ayrı IAS'a uyumlu tebliğler yayınlamıştır (Üstünel, 2004: 178- 179).

IASB; IAS, IFRS ve Yorumlar (SIC ve IFRIC Interpretation) olmak üzere, TMSK ise bu düzenlemelerle uyumlu olarak TMS, TFRS ve TMS/TFRS Yorumları olarak düzenleme yapmaktadır. Bu düzenlemeler eşit yaptırım gücüne sahip standart hükmünde düzenlemelerdir. Aralarındaki fark çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASB'nin ilk standart düzenlemeleri IAS; TMSK'nın ilk düzenlemeleri ise TMS olarak yayımlanmıştır. Günümüzde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile akdedilen telif anlaşması çerçevesinde standartların resmi Türkçe çevirisi yapılmış ve 1 adet Kavramsal Çerçeve ve 37 adet Muhasebe Standardı (TMS/TFRS) ile 27 adet Yorumdan oluşan setin tamamı Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır. TMSK ile IASCF arasında yapılan telif ve lisans anlaşmaları çerçevesinde, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çeviri yapılmış olup gelişmelere paralel olarak güncelliği sürekli olarak sağlanmaktadır. (TMSK Faaliyet Raporu 2009) Söz konusu standartlar ve yorumlar, IASB tarafından yayınlanan standartlar ve yorumlarla birebir uyumludur (Yalkın, 2010: 42).

TMSK bu standartları Kanunun kendisine verdiği yetkiye dayanarak yayımlamış olmasına rağmen, Maliye Bakanlığı ile SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın kendi alanları ile ilgili olarak standart yayımlama konusunda yasal yetkileri bulunmaktadır. Ülkede uygulama birliğinin sağlanabilmesi için TFRS'leri zorunlu kılan genel bir yasal düzenlemeye gerek duyulmaktadır. Yeni TTK Tasarısında bu gereksinim giderilmiştir. Ancak, Tasarı henüz kanunlaşmamış olmakla beraber, başta BDDK olmak üzere, SPK ve Hazine Müsteşarlığı kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS'leri zorunlu duruma getirmiş bulunmaktadır (TMSK Faaliyet Raporu 2009).

Yeni TTK tasarısı genel olarak muhasebe uygulamaları ile ilgili doğrudan hüküm öngörmemekle birlikte bu alanda çok önemli uygulama değişikliklerini de beraberinde getirmektedir. Zira tasarı ile ayrıntılı ve teknik nitelikteki muhasebe ilkelerinin belirlenmesi görevi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmektedir (Demir, 2010: 123).

Diğer taraftan SPK tarafından çıkarılan Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına

ilişkin yapılmış olan ilk düzenlemeler (1 ve 25 nolu Tebliğ) IAS / IFRS ile büyük oranda uyumlu iken 09.04.2008 tarihinde yayımlanmış olduğu 29 No.lu Tebliğ ile finansal tabloların hazırlanmasında AB tarafından kabul edilen IAS/IFRS'lerle tam uyumlu haliyle TMS/ TFRS'lerin uygulanması ve AB tarafından kabul edilen IAS/IFRS'ler TMSK tarafından ilan olununcaya kadar IAS/IFRS'lerin esas alınabileceği belirtilmiştir. Öte yandan, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na ilişkin olarak Kasım 2006 içerisinde yayımlanan düzenlemeler çerçevesinde, bankalara, finansal raporlarını TMSK tarafından yayımlanmış olan Standartlara uygun olarak hazırlama yükümlülüğü getirilmiş bulunmaktadır (TMSK Faaliyet Raporu 2009).

Tam set IAS / IFRS'lerin küçük ve orta ölçekli işletmelerin gereksinimlerini karşılama konusunda karmaşık ve uygulanmasının zor olması dolayısıyla, KOBİ'ler için, gereksinimlerine uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan, onlara özgü daha basit bir standart yayımlanması gereksinimi gündeme gelmiştir. (TMSK Faaliyet Raporu 2009)

Türkiye ekonomisinde önemli yere sahip KOBİ'lerin AB'ye uyum sürecinde BASEL II'nin uygulanmaya başlaması ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın yasalaşması ile finansal raporlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlamaları bir zorunluluk olacaktır. (Kurt ve Öztürk, 2008: 38) Ancak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, UFRS'lerin tüm işletmelere uygulanamayacağı konusundaki eleştirileri göz önünde bulundurarak KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama standartları seti hazırlama gereksinimi duymuştur (Demir, 2007: 45).

Bu çerçevede Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Temmuz 2009'da Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standardını (IFRS for SMEs) yayımlamıştır. Standardın yürürlük tarihi ise hazırlıkların tamamlanmasına göre ülke tercihlerine bırakılmıştır. Yayımlanan bu Standart halka açık olmayan, kamuyu aydınlatma zorunluluğu bulunmayan, genel amaçlı finansal tablo hazırlayan tüm işletmeler için geçerli olup, büyüyen ve kurumsallaşma yolunda ilerleyen aile işletmeleri dahil olmak üzere, tam set

IFRS'lerin uygulanmasının gerektiği sermaye piyasalarına gelecekte dahil olmayı planlayan tüm işletmeler için uygulanması basit ve verimli bir platform sunmaktadır (TMSK Faaliyet Raporu 2009).

Ülkedeki ticari işletmelerin büyük çoğunluğunu oluşturan küçük ve orta ölçekli işletmelerin gereksinimini karşılayacak olan KOBİ Muhasebe Standartları ise, AB müktesebatına uyum süreci çerçevesinde oluşturularak hazırlanan standartlar seti TMSK tarafından Türkçeye çevrim aşamasında olup KOBİ'ler ile doğrudan ilişkisi olmayan standartların kapsam dışında tutulduğu, basitleştirilmiş seçeneklerin önerildiği standartları kapsamaktadır (Akdoğan, 2007: 107). Ancak KOBİ'lere yönelik hazırlanan standartlar setinde "Faaliyet Bölümleri" standardına yer verilmemiştir.

2.2. FAALİYET BÖLÜMLERİNE AYRILMIŞ İŞLETMELERDE FİNANSAL BİLGİNİN RAPORLANMASI

İşletmeler büyüklüğü, faaliyet hacmi, iş yoğunluğu, önemlilik, müşteri büyüklüğü, coğrafi alan farklılaşması, ürün çeşitlenmesi, endüstriyel alan farklılığı ve yönetim yaklaşımı farklılıkları gibi nedenlerle ayrı birer alt birim olarak ele alınabilecek bölümlerini ayrıntılı olarak raporlayarak yönetsel açıdan faaliyetlerin planlanmasını, yürütülmesini ve kontrol edilmesini kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. İç bilgi kullanıcılarının bölümsel işleyiş ve performansları birbirinden ayırt edebilmesi için gerekli ve vazgeçilmez olan bu raporlama biçimi, uluslararası muhasebe standartları koyucuları tarafından dış bilgi kullanıcılarına da ayrıntılı olarak raporlanması uygun görülmesiyle önemli bir yere gelmiştir.

Çalışmanın bu kısmında faaliyet bölümlerine ayrılmış işletmelerde önce finansal bilginin raporlanmasında finansal bilginin kapsamı ve önemine değinilerek faaliyet bölümlerine ilişkin bilginin önemi, kapsamı ve gündeme geliş koşulları üzerinde durulmaktadır. Daha sonra Dünya'da ve Türkiye'de uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında bölümsel raporlamanın tarihsel gelişimi açıklanmaktadır.

2.2.1. Finansal Bilginin Kapsamı, Önemi ve Raporlanması

Finansal tablolarda ilgililere aktarılan bilgilere olan gereksinim, işletmelerin niteliklerinin değişmesiyle daha da artmıştır. İşletmelerin, tek kişi işletmelerinden sermayenin ağırlık kazandığı sermaye şirketine dönüştürülmeleri, bu değişimin doğal sonucu olarak işletme ile sahipliğinin ayrılması, yönetici kademesinin ortaya çıkışı, sermayesinin daha çok ortak tarafından temin edilmesi finansal tablo kavramının gelişmesine ve öneminin artmasına yol açmıştır. Ayrıca, gelişen teknoloji ile büyük boyutlarda yapılan üretim ve bunun yarattığı istihdam kapasitesi işletmeleri topluma karşı sorumlu duruma getirmiştir. Böylece toplumun dikkatleri işletmeler üzerinde toplamış, bunun sonucunda da işletmeler, finansal durumlarını ayrıntılı bir biçimde açıklamak zorunda kalmışlardır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 4).

Bir işletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için iyi bir yönetime gereksinimi bulunmaktadır. Etkili bir yönetim de işletme faaliyetleri hakkında doğru, anlamlı ve zamanında sağlanan bilgi ve verilere dayanılarak yerine getirilen fonksiyonu ifade etmektedir. Bir işletme yöneticisi, işletmenin kârla veya zararla çalışıp çalışmadığını; finansal sorumluluklarını yerine getirip getiremeyeceğini muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerden öğrenmektedir. Dolayısıyla muhasebe faaliyetlerin yürütülmesinde ve denetiminde yöneticilerin en büyük yardımcısıdır. Muhasebeden gelen bilgiler veya muhasebe verilerinin analizi ile geliştirilen bilgiler çeşitli işletme kararlarının alınmasında temel oluşturmaktadır (Yalkın, 2010: 4).

Muhasebenin en önemli amacı ilgili tarafların kararlarında kullanabilecekleri bilgileri üretmek ve bu bilgileri sunmaktır. İşletmenin içinde veya dışında olabilen bu taraflar doğrudan muhasebe ile ilgili değil, işletmenin nasıl yönetildiği ile ilgilenmektedir. İlgili tarafların kararlarında rol oynayacak bilgiler temelde, işletmenin dönem sonunda ulaşılan finansal yapısını, net faaliyet sonucunun yönünü ve büyüklüğü, net faaliyet sonucunu oluşturan olayların türleri ve büyüklükleri bilgileridir; ancak bu bilgilerin yöneticilerin kararları sonucu oluşan finansal karakterli işlemlerin, diğer bir ifade ile yöneticilerin başarımlarının sonucunu yansıtan bilgiler olduğu unutulmamalıdır (Cemalcılar, 2003: 2).

Muhasebe, bilginin toplanması, analiz edilmesi ve oluşturulan bilginin karar vericilere iletilmesidir. Dolayısıyla; iletişim muhasebenin özünü oluşturmaktadır. Muhasebe ürettiği bilgi aracılığıyla, mevcut veya gelecekteki hissedarlar, finansal analistler, bankalar ve diğer finansal kurumlar, serbest muhasebeciler, yöneticiler ve diğerleri ile iletişim kurmaktadır. Bu nedenle, “finansal tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır” biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanımlamaya göre, finansal tablolar birer bilgi verme aracıdır. Bu özelliği ile finansal tablolar, kullanıcılarına işletme sonuçlarının anlaşılmasını kolaylaştıracak, zaman içinde karşılaştırmalar yapabilecek ve kullanıcıların işletme hakkında bir yargıya varmasını sağlayacak (Akdoğan ve Tenker, 2007: 4) muhasebe bilgilerinin kullanıcılara iletilmesindeki en önemli araçtır (Needles ve diğerleri, 1999: 21).

Muhasebe iletişiminin en iyi şekilde gerçekleşmesi için gerekli koşullar şu şekilde sıralanabilir (Demir, 2001: 26):

- İletilecek bilgi, kullanıcılar için önemli, güvenilir, ilişkili ve anlaşılır olmalıdır.
- Bilgi üretimi ve aktarımı aşamasında özenli davranılmalıdır.
- Bilginin sunulması aşamasında anlaşılır olmasına özen gösterilmelidir.
- Bilgi iletişimine engel olan etmenlerin ortadan kaldırılması ya da iyileştirilmesi gerekmektedir.
- Doğru iletişim kanalı ve aracı seçilmeli ve bunlar seçilirken iletilen bilgi miktarı ve niteliği, mesafe dikkate alınmalıdır.
- Teknolojik anlamda veri ve bilgi güvenliği kontrol altına alınmalıdır.
- Raporlarda kullanılan dile dikkat edilmelidir. Bilgiyi üreten ve kullanıcının bilgide aynı anlamı çıkarabilmesine özen gösterilmelidir.

Finansal tablolar işletmenin muhasebe bilgi sisteminin ürettiği ve işlediği bilgilerin dönemselsel olarak sunulduğu en önemli araçlardır. Bilgi kullanıcıları ve işletme çevresi açısından değerlendirildiğinde, finansal raporlamanın üç temel amacından söz edilmektedir (Needles ve diğerleri, 1999: 218).

- 1) Bilgiyi yatırım ve kredi kararlarında kullanılabilir şekilde donatmak.
- 2) Nakit akımlarındaki beklenen değere ilişkin verileri sağlamak.
- 3) İşletmenin kaynakları, bu kaynaklardan olan hakları ve bunlardaki değişikliklere ilişkin bilgiler sağlamak.

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan “çokuluslu şirketler” tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çokuluslu şirketler açısından; finansal tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır. Ayrıca; bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir (TMSK Faaliyet Raporu 2009).

Diğer taraftan sermaye piyasasındaki rekabet işletmelerin uluslararası fon bulma arzusuyla yatırımcıların dikkatini çekmek üzere gönüllü açıklamalara önem vermelerine neden olmuştur. Özellikle çok uluslu firmalar finansal ve finansal olmayan bilgilerini gönüllü olarak açıklanması için piyasa ve sermaye yatırımcılarının baskısı altına girmişlerdir (Meek ve Gray, 1989). Bu konuda yapılan birçok araştırma ise işletmenin içsel bilgilerinin gönüllü olarak açıklanmasında bazı yararların teşvik edici etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Finansal tabloların değerini artırıcı yarar sağlayan bu tür içsel bilgilerin gönüllü olarak açıklanması firmanın sermaye piyasası faydalarından daha fazla yarar elde etmesini sağlamaktadır. Ancak eğer yönetim daha ayrıntılı bilgilerin açıklanması için yeterince teşvik edilmezse finansal raporların istenilen iletişim düzeyine ulaşmasının gerçekleşmesi zorlaşmaktadır (Choi vd., 2002: 146- 147).

Günümüzde artık yatırımcılar daha ayrıntılı, şeffaf ve güvenilir bilgiye gereksinim duymaktadırlar. İşletme yönetiminin içsel bilgilerini gönüllü olarak dışa raporlaması yatırımcıların ve analistlerin dikkatlerini firma üzerine çekmektedir

(Choi vd., 2002: 147). İşletmelerin uluslararası boyutta genişleyerek faaliyet alanlarını çeşitlendirmesi daha karmaşık bir bilgi sisteminin yönetilmesini ve bu karmaşık yapı hakkında kamunun daha iyi aydınlatılması gerekliliği işletmeler için teşvik edici bir unsur olurken bu bilgilerin elde edilme maliyetinin yüksek olması gönüllü olarak raporlamasını engelleyici rol oynamaktadır (Hermann vd., 2010: 1).

Bu yaklaşımdan hareketle kavramsal çerçeve md. 6'da kullanıcıların bazılarının finansal tablolarda yer alan bilgiler dışında ek bilgilere gereksinim duyabileceği ve bu bilgilerin kendilerine verilmesini zorunlu koşabilecek durumda olabileceği ayrıca birçok kullanıcının da en önemli bilgi kaynağı olarak yalnızca finansal tablolara güvenmek zorunda olmasından dolayı finansal tabloların genel olarak bu tür kullanıcıların gereksinimleri dikkate alınarak hazırlanması ve sunulması gerektiği ifade edilerek faaliyet bölümlerinin raporlanmasında bilgiye gereksinim duyulduğunda ya da standart bunu zorunlu koştuğu durumda raporlanması gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla bir açıdan zorunlulukla finansal bilginin açıklanması sağlanmak istenmektedir.

Yönetmelik açısından ele alındığında yöneticiler işletme faaliyetlerini sürdürebilmek için bölümler bazında hazırlanan çeşitli işletme içi raporlar geliştirmektedir. İşletmenin başarısının ve performansının değerlendirilmesi ve kaynakların nasıl dağıtılacağına ilişkin belirlenmesi açısından bu raporlar üst yönetim kararlarında yönetimin amaçları ve örgütün iç yapısına ilişkin işleyişi doğrultusunda bilgi sağlayarak yardımcı olmaktadır (Martin, 1997: 29). Dolayısıyla işletme açısından son derece önemli olan, yöneticilerin işletme fonksiyonlarını yerine getirirken bilgi akışını kolaylaştırmak, planlamaya ve kontrole yardımcı olmak amacıyla geliştirdiği alt birimlere ilişkin bilgilerin işletmenin dış bilgilerine yönelik sunulmasını gerekli kılan standartlar bölümsel bilginin finansal tablolarda yer almasını ve işletmenin içinde bulunduğu ortam ve riskler konusunda karar verenlerin aydınlatılması konusu gündeme gelmiştir.

Sonuç olarak işletmeler finansal raporlar aracılığı ile işletmenin varlıkları, kaynakları ve faaliyet sonuçları hakkında işletme içindeki ve dışındaki bilgi kullanıcılarına bilgi üretmektedir. Hazırlanan finansal bilgilerin muhasebe kavram,

ilke ve standartlarına uygun olması kaçınılmazdır. Finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetimince seçilen muhasebe politikalarına göre hareket edilmektedir. Bu nedenle muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramı gereğince; işletmeler önemli derecede farklılaşan, farklı risk ve getirilere sahip bölümlerini ayrı olarak dipnotlarında belirtmelidir. Çünkü farklı muhasebe politikalarına göre hazırlanmış finansal raporların, bilgi kullanıcıları tarafından karşılaştırılması zor ve anlaşılmaz olabilmektedir. Dolayısıyla muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, işletmelerin finansal tablolarını standartlara göre hazırlayıp sunmaları ve tüm bilgi kullanıcıları için aynı anlam ve özellikte raporlar üretmeleri açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle uluslararası geçerliliği olan ortak raporlama uygulamasının ve tek bir raporlama dilinin benimsenmesi ve yaygınlaştırılması gerekmektedir.

2.2.2. Faaliyet Bölümlerine İlişkin Bilginin Önemi ve Kapsamı

İşletmenin faaliyet sonuçlarına ait bölümsel bilginin raporlanmasına duyulan gereksinim, üretilen mamul ve hizmetlerin çeşitlenmeleriyle bağlantılı olarak artmaktadır. Bu duruma, işletmelerin hem boyut, hem de kaynaklar itibariyle büyümeleri ve sermaye piyasalarındaki gelişmeler etkili olmaktadır. Sermaye piyasalarında yatırım fonlarının, bankaların, sigorta şirketlerinin ağırlıklarının artmasıyla piyasa da uzun vadeli fonlar önem kazanmaya başlamıştır. Diğer taraftan, bireysel yatırımcıların sermaye piyasasındaki faaliyetlerinin gün geçtikçe artması, gerek kurumsal yatırımcılar, gerekse bireysel yatırımcıların bölümsel bilgiye olan gereksinimlerini artırmıştır. Bunun yanı sıra ortaklar, işletmeye borç verenler de bölümsel bilgilere gereksinim duymaya başlamışlardır (Sağlam, 2001: 65).

İşletmelerde büyümenin ve faaliyet alanlarındaki çeşitlenmenin yarattığı sorunlara getirilebilecek çözümlerden biri, daha küçük işletmeler (bölümler) oluşturmaktır. Bölümsel örgüt yapısı, merkezkaç yönetim için zorunlu değildir. Merkezkaç yönetimin özünü karar verme yetkisinin göçerilmesi oluşturmaktadır. Gerçek bir bölümsel örgütten söz edebilmek için ise merkezkaç yönetim zorunludur ve böylece bir örgütte merkezkaç yönetimin temelini "kâr sorumluluğunun göçerilmesi" oluşturmaktadır (Sönmez, 2004: 112). Firmalar merkezkaç oluşumları

ve farklı bölümlerinin oluşması sonucu yeni bir örgütlenme yapısına gereksinim duymaktadır. Kendi içinde farklı stratejik birimleri barındıran firmalar için örgüt yapısı bu farklı alanları içine alan merkezden ayrı bölümlerin oluşmasına neden olmaktadır. Her bir bölümün yönetimi diğer bölümlerin faaliyetlerinden bağımsızlığı ya da farklı pazarlarda farklı gereksinimleri ortaya çıkmaktadır (Riahi- Belkaoui, 1998: 139-140).

Farklı iş alanlarında faaliyet gösteren işletmelerin finansal yapılarını analiz etmek de oldukça zor olmaktadır. Örneğin bir işletmenin hem bilgisayar, hem tekstil, hem de sağlık alanında faaliyet gösterebilmesi sahip olduğu riskleri de farklılaştırmaktadır (Sönmez, 2004: 114). Diğer bir ifadeyle bir işletme hem tekstil, hem kimya hem de ambalaj sektöründe faaliyet gösterebilmektedir. Farklı faaliyet alanlarında yer alan bu tip işletmelerin faaliyet sonuçları tek bir finansal tabloda toplanmakta ve bu durumda bölümlere ilişkin gerçek performansın görülmesi oldukça güçleşmektedir. Bir finansal analist ve diğer bilgi kullanıcıları için bu tür de bir işletmenin bölümsel faaliyetlerinin incelenememesi işletmenin gerçek performansının değerlendirilmesinde eksiklik yaratmaktadır. Dolayısıyla, işletmeler finansal bilgilerinin daha sağlıklı analizini sağlamak ve dış bilgi kullanıcılarına doğru bilgiler sunarak farklı bölümlerdeki risklerini azaltmak için bölümsel raporlar hazırlamalıdır (Sağlam, 2001: 57).

Kârlılık oranları, büyüme fırsatları ve riskler bir sektörden ya da bir coğrafyadan diğerine önemli derecede değişiklik göstermektedir. Bundan dolayı farklı sektörlerde ve farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren şirketler, bir bütün olarak şirketi, faaliyet gösterdiği ekonomik çevreyi ve şirketin gelişim durumunu anlamak (Haller ve Park, 1994: 563), örgütlerin gerek örgütsel ve finansal performansın ölçümünde doğru parametreleri kullanmaları gerekse de sosyal sorumluluk anlayışı içerisinde işletmelerin finansal yapısıyla ilgilenen paydaş gruplarına doğru, gerçekçi bilgilerin sunulması anlamında bölümlere ayrılmış raporlamaya ya da bölümsel bilgiye gereksinim duyulmaktadır (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 91). Aynı kapsamda işletme ile ilgili çıkar ve ilgi gruplarının sayısının artması, finansal bilgilerin, kullanıcılar için anlaşılabilir, gereksinime uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve zamanında düzenlenmiş olmasının da önemini artırmıştır (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010:

85).

İşletmenin uluslararası boyutta genişlemesi, finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin farklı faaliyetleri ve işlemlerine ilişkin bilgileri analiz etmesinde ve finansal performansını değerlendirmesinde zorlanmasına neden olmaktadır. Bu eksikliğin en önemli nedenini dış bilgi kullanıcılarına yönelik hazırlanan finansal tabloların konsolide yapıda olması oluşturmaktadır. Yönetim açısından ele alındığında kârlılık ya da sınır ötesi faaliyetlerin, ya da endüstriyel bir alt birimin büyüklüğüne ilişkin bilginin dış bilgi kullanıcılarına sunulmaması gerekmektedir (Otokue ve diğerleri, 2009: 2). Farklı sektörlerde veya farklı coğrafi pazarlarda faaliyet gösteren işletmelerin bilgi kullanıcılarının yani paydaşlarının bölümsel bilgi elde edebilmeleri için işletmenin bölümlere göre raporlamayı benimsemiş olması gerekmektedir. Finansal tablolarda bölümsel bilgilerin bulunmaması, özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının bu bilgilere ulaşmasını daha da zorlaştırmaktadır (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 88). Çünkü bu tür bilgiler genelde içsel raporlar olarak yönetimin kararlarında yardımcı olması amacıyla üretilmekte ve firma sırrı olarak rakiplerden korunmaktadır.

Bölümsel raporlama; işletmenin farklı endüstri kolları, ülke içi ve dış ülkelerdeki faaliyetleri, ihracat ve büyük müşterileri vb. hakkında bilgileri kapsamaktadır (Sağlam, 2001: 59). Bölüm bazında finansal bilgi raporlamasının amacı, farklı işletme faaliyetlerinde bulunan ve farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablo kullanıcılarına aşağıdaki konularda yardımcı olmaktır (McConnell and Pacter, 1995).

- İşletmenin geçmiş performansını daha iyi anlama,
- İşletmenin karşı karşıya bulunduğu riskleri ve işletmenin görünümünü daha iyi değerlendirme,
- İşletmenin bütünü hakkında daha bilgili yargıda bulunma.

Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasının amacı, finansal tablo kullananların bölümlere ayrılmış bir işletmenin bütünü hakkında daha ayrıntılı bilgiye ulaşmaları, işletmenin faaliyette bulunduğu değişik bölgelerde, endüstri

kollarında geçerli olan büyüme eğilimleri, elde edilen kâr tutarı, bölge ve endüstri alanlarının oransal büyüklükleri ile ilgili konularda yardımcı olmaktadır (Sağlam, 2001: 58).

Farklı coğrafi bölgelerde veya farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarında sundukları toplam tutarlar, bu şirketlerin faaliyetlerini açıklamada karar vericiler açısından yetersiz kalmaktadır. Analistler de çok bölümlü bir işletmenin bileşenlerinin anlaşılmasının, işletmenin bütünsel olarak anlaşılması için zorunlu olduğunu belirtmektedir (Deppe ve Omer, 2000, s. 47). Dolayısıyla farklı bölümlerin faaliyet sonuçları ekonomideki gelecekte 3-5 yıllık gidişata göre birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Bu tür bir işletmenin hem yatırımda ve hem bölümlerde başarılı olduğunu söylemek yanıltıcı olabilmektedir. Bu nedenle işletmeler finansal bilgilerin daha sağlıklı analizini sağlamak, kredi verenlere ve finansal tablo yorumcularına doğru bilgiler sunmak ve değişik bölümlerdeki risklerini azaltmak için bölümsel raporlar hazırlamaktadır (Sönmez, 2004: 114).

Bilginin uygunluğu onun özelliğinden ve önemliliğinden etkilenmektedir. Bazı durumlarda bilginin özelliği tek başına uygunluğunu belirlemek için yeterli olabilmektedir. Örneğin, yeni bir faaliyet alanının raporlanması, raporlama dönemindeki yeni faaliyetin sonuçlarının rakam olarak önemli olup olmamasına bakılmaksızın işletmenin karşı karşıya olduğu risklerin ve oluşabilecek fırsatların belirlenmesinde etkili olabilmektedir (Kavramsal Çerçeve m.29).

Muhasebenin temel kavramlarından birisi olan önemlilik kavramı; işletmelerin hasılat, gider, aktif, pasif veya net kâr ile kıyaslandığında hacim ve miktar bakımından önemli ve finansal tabloları kullananların kararlarında değişiklik yapabilecek nitelikte olan bilgilerin ayrı olarak finansal tablo ve raporlarda yer almasını gerektirmektedir. Herhangi bir bilgi, olay veya finansal tablo kaleminin yatırımcılar için önemli olup olmadığına karar verebilmek için bunların hem niteliği hem de miktarı göz önüne alınmalıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 101).

Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlarını verecek olan kullanıcıları etkileyebilecekse, o bilgi önemliliğe sahip bir bilgidir. Bilginin eksikliği veya yanlışlığı durumlarında

önemlilik konusunun olup olmadığına karar vermek için bilgi verilmeyen kalemin ya da hatalı verilen kalemin büyüklüğüne bakmak gerekmektedir. Bu nedenle, önemlilik, bilginin faydalı olması için öncelikle taşınması gereken niteliksel bir özellik olmaktan çok, bir ayırım ya da ayırıştırma noktasını göstermektedir (Kavramsal çerçeve m.30).

Dolayısıyla bölümsel bilgiler önemli olduğu derecede raporlanabilir özelliktedir. İşletme yönetimi açısından kararların alınmasında ya da dış bilgi kullanıcılarının aydınlatılmasında etkiliyse açıklanmalıdır. Sonuç olarak, bölümsel bilginin yatırımcıya açıklanması faaliyetler arası bütünlüğün olmadığı yani birbirine bağlantılı olmadığı ya da faaliyetlerin farklı pazarlara hitap etmesi ve farklı finansal kârları doğurması durumunda yatırımcının daha doğru karar alabilmesine yardımcı olmaktadır. Bu nedenle, işletmelerin yatırımcılarına açıklaması gereken ve kararların alınmasında önemlilik taşıyan konuları ayrıca dipnotlarında göstermesi durumu gündeme gelmektedir.

2.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Bölümsel Raporlamanın Tarihsel Gelişimi

Bölümsel raporlama konusu işletmelerin büyümeleri ve yapılarının farklılaşması, gelişen teknoloji ve muhasebe uygulamaları açısından hızla ilerlemiş ve 1960'lı yıllardan günümüze kadar işletmenin ve bilgi kullanıcılarının gereksinimleri sonucu çeşitli değişikliklere uğrayarak bugünkü şeklini almıştır. Çalışmanın bu kısmında bölümsel bilginin dış bilgi kullanıcılarına raporlanmasının Dünya'da ve Türkiye'de ortaya çıkışından bu yana standartlarda meydana gelen değişiklikler değerlendirilmektedir.

2.2.3.1. Dünya'daki Gelişmeler

Geleneksel anlamda işletmelerin tek bir faaliyet alanında yer alması ve küçük gruplar halinde çalışması ve farklı iş kollarında yer almaması işletmelerin finansal tablolarının kapsamını dar tutmuş ve kolay anlaşılır olmalarına neden olmuştur. İşletmelerin kümeleşmeye başlaması, holdingleşmesiyle işletmelerin yapıları genişlemeye başlamıştır. Bu durum işletmelerin bölümsel bilgilerini kendi

iradeleriyle finansal tablolarında göstermelerine neden olmuş ve finansal raporlamaya yeni bir bakış açısı getirmiştir. Dolayısıyla finansal tablolarda bölümlere ayrılmış raporlama yapılması yönünde gereksinim 60'lı yılların sonuna doğru ortaya çıkmış ve ulusal düzeyde çalışmalara başlanmış ve uluslararası muhasebe otoriteleri de bu konuya dikkat çekmişlerdir (Sağlam, 2001: 59- 60). Örneğin; 1973 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(FASB)'nin ilk yaptığı çalışmalardan biri “Bölüm Bilgisinin Raporlanması” konusu olmuştur (Epstein ve Mirza, 2003: 707).

2.2.3.1.1. ABD'deki Gelişmeler

1960'ların sonlarında işletmenin genel amaçlar için finansal tablolarda bölümlere ait ayrı bilgilerin gösterilmesi gerekliliği ortaya çıkmış ve uluslararası muhasebe otoriteleri de bu konuya özen gösterilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. 1970'de Amerika Sermaye Piyasası Kurulu farklı iş kollarında faaliyet gösteren işletmelerden bölümsel raporlamayla ilgili bilgiler istemiştir. Kurulun 1974'den sonra iş kollarına ilişkin bilgiyi raporlamasını gerekli görmesi sonucunda (Collins, 1979: 352) bölümsel raporlama hakkında ilk standardını (SFAS 14 Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise) 1976 yılında yayımlamıştır. (Epstein ve Jermakowicz, 2007: 762'den akt. Öztürk, 2008: 173) .

Bu standart, 1977 'de FASB 18 “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması: Dönemsel Finansal Tablolar, 1978'de FASB 24 “Bir Başka İşletmenin Finansal Raporlarında Sunulan Finansal Bilgilerin Bölüm Bilgilerine Göre Raporlanması” ve FASB 30 “Başlıca Müşteriler Hakkında Kamuya Açıklanması Gereken Bilgilerin Sunumu” standardı ile değiştirilmiş, daha sonrasında FASB 94 “Ara Dönem Raporları”na koyulmuştur (Sağlam, 2001: 60). 1997 yılında ise FASB 14 ve FASB 94 revize edilerek, SFAS 14 uygulamadan kaldırılarak SFAS 131 “İşletme Bölümlerinin ve Bağlantılı Bilgilerinin Açıklanması Standardı” düzenlenmiştir (Nichols ve diğerleri, 2000: 60).

ABD'de getirilen düzenlemelerde SFAS 14 ve SFAS 131'in karşılaştırıldığında iki standardın raporlanabilir faaliyetler konusunda farklılaştığı söylenebilir. SFAS 14'de raporlanabilir bölümler ürün ve hizmetlerin endüstriyel

faaliyet alanına göre belirlenirken SFAS 131’de raporlanabilir bölümler yönetim yaklaşımına ve işletmenin örgüt yapısına göre belirlenmektedir. Ayrıca SFAS 131’le getirilen yönetim yaklaşımı işletmenin açıklayacağı bilgilerin sınırlarını ortadan kaldırmış ve faaliyet bölümünün belirlenmesini ve raporlanmasını yönetsel kararlara dayandırmıştır. Söz konusu standartların karşılaştırılması aşağıdaki tablo da gösterilmektedir.

Tablo 2: SFAS 14 ve SFAS 131’in Karşılaştırılması

SFAS 14	SFAS 131
Endüstriyel Bölüm Açıklaması	Raporlanabilir Faaliyet Bölümlerinin Açıklanması
Raporlanabilir bölümler, gruplandırılabilir ürünler ve hizmetlerin endüstriyel hatlarına göre belirlenmektedir.	Raporlanabilir bölümler yönetim yaklaşımına göre işletmenin örgüt yapısına göre belirlenir.
Coğrafi Bölüm Açıklaması	İşletme Büyüklüğü Açıklaması
İşletme dış faaliyet bilgilerini faaliyet gösterdiği önemli bölgelere raporlar.	Bütün işletmeler ürünler, coğrafi bölgeler ve büyük müşteriler hakkında bilgi vermelidir.
Büyük Müşteriler	Coğrafi bölge raporlamasında işletmelerden ülke bilgilerinin ayrı raporlanması istenir.
İşletmeler büyük müşterilerine ait bilgileri raporlamalıdır.	

Kaynak: Sağlam, 2001: 61

2.2.3.1.2. Diğer Ülkelerdeki Gelişmeler

İngiltere’de ilk olarak 1965’de Londra Menkul Kıymetler Borsası tarafından gerekli görülen bölümsel raporlamaya Şirketler Kanunu’nda yer verilmiştir (Gray ve Radebaugh, 1984: 353). 1990 yılında Bölümsel Raporlama Standardı olarak SSAP 25 uygulamaya koyulmuş ve bu standartla işletmenin bilgi kullanıcılarına bölümlerine ilişkin ayrıntılı bilgi sunulması amaçlanmıştır (Sağlam, 2001: 62).

Kanada’da ise 1979 yılında şirketler yasasında yapılan düzenlemeyle bölüm 1700 bölümsel bilgiye ayrılmış ve CICA 1701, 1998’de uygulamaya koyulmuştur. OECD, 1976 yılında çok uluslu şirketler için bir kılavuz kabul etmiş ve 1979 yılında da revize etmiştir. Diğer taraftan, Birleşmiş Milletler Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Çalışma Grubu, bölümsel raporlama konusunda endüstriyel

ve coğrafi bölümlmeyi ele alan çalışma yapmıştır (Boersema, 1992: 208-211'den akt. Sağlam, 2001: 63).

2.2.3.1.3. Uluslararası Muhasebe Standardı

IFRS açısından konu ele alındığında ise bölümlere göre raporlama konulu IAS 14 ilk kez 1983 yılında çıkarılmış, IAS 14 üzerinde büyük değişim yapılması düşüncesi 1998 yılında IASB tarafından karara bağlanmıştır. Bu değişimle birlikte raporlanabilir bölümlerin tanımlarında değişiklik yapılarak işletmenin içsel raporlarına daha yakın bir raporlama yapılması amaçlanmıştır (Epstein ve Mirza 2003, 708) .

İlk uluslararası muhasebe standardı olan (IAS) 14 “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması”, SFAS 14'den yararlanılarak hazırlanmış ve 1983 yılında yayınlanmıştır. 1995 yılında kısmen yenilenmiş ve 1998 yılında International Accounting Standards Board (IASB) tarafından IAS 14'ün yeniden gözden geçirilmesi için çalışmalar yapılmıştır. SFAS 14'ün her bölümün genel kabul görmüş bir endüstriyel sektöre karşılık gelerek endüstri yaklaşımını temel alması ilk zamanlarda büyük sanayiciler için yarar sağlaması amaçlanmışken zaman içinde dikey olarak bütünleşmiş olan belli grupların gereksinimlerini karşılayamaması nedeniyle yetersiz kalmıştır. Bu nedenle 1997 yılında FASB (SFAS 131) ve IASC (IAS 14) standartlarını yenilemişlerdir. SFAS 131'de faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde içsel yönetim raporları kararlarına dayanan “Yönetim Yaklaşımı” temel alınmıştır. Buna karşılık revize edilen IAS 14'de faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde işletmenin faaliyetlerinin farklı risk düzeyleri ve potansiyel değer yaratma durumlarını göz önünde bulunduran “Risk ve Fayda Yaklaşımı” temel alınmıştır (Veron, 2007).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ise bölümsel raporlama hakkında ilk olarak “IAS 14 Reporting Financial Information By Segment” standardını yayınlamıştır. Daha sonra IASB standartta bazı değişiklikler yaparak Ağustos 1997'de “IAS 14 Segment Reporting” standardını yayınlamıştır. 30 Kasım 2006 tarihinde de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren yürürlükte olmak üzere ve IAS 14 standardını yürürlükten

kaldıran “IFRS 8 Operating Segments- Faaliyet Bölümleri” standardını yayımlamıştır (Güngörmüş ve Uyar, 2009: 81-82).

1976 yılından günümüze kadar işletmelerin yapılarındaki değişiklik, bilgi kullanıcıların beklentilerinde meydana gelen değişimler, teknoloji, küreselleşme gibi unsurların etkileriyle oluşturulan standartlar da değişime uğramış ve gereksinimler doğrultusunda yeniden düzenlenmiştir. En son yapılan değişiklikle IAS 14’ün kaldırılması ve yerine IFRS 8’in getirilmesi aşağıdaki tabloda karşılaştırıldığı üzere bilgi kullanıcılarının beklentilerini daha iyi karşılaması amacıyla yenilenmiştir.

Yeni düzenleme ile getirilen değişikliklerin eski uygulamalar ile karşılaştırılmasına ilişkin anahtar farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3: IFRS 8 ve IAS 14 Arasındaki Farklılıklar

	IAS 14	IFRS 8
Raporlanabilir Bölümler	<ul style="list-style-type: none">• Risk ve fayda yaklaşımı temel alınmıştır.• Yalnızca işletme dışı gelirler dikkate alınmıştır.	<ul style="list-style-type: none">• Yönetim yaklaşımı temel alınmıştır.• Öncelik olarak bölümler arası satışlar- transferler dikkate alınmaktadır.
Ölçme	Finansal Tablolarda kullanılan ölçüler	Yönetime raporlanan ölçüler
Açıklamalar	Birincil ve ikincil bölüm raporlaması	İşletme bütünü kapsamındaki önemli bölümler

Kaynak: Grant Thornton, 2009: 9

Yukarıdaki tabloda belirtildiği üzere IAS 14 bölümlerin belirlenmesinde farklı risk ya da faydalara sahip coğrafik veya endüstriyel faaliyetlere göre bölümlendirmeyi gerektirirken IFRS 8 de yönetimin düzenli olarak değerlendirdiği bölümler dikkate alınmaktadır. IFRS 8 de birincil ve ikincil bölümler açıklamalarına yer verilmemiş yalnızca faaliyet bölümlerinin raporlanması üzerinde durulmuştur. IAS 14 de ikincil bölüm raporlaması birincil bölümün bilgilerini desteklemek üzere verilmesini isterken IFRS 8 her raporlanabilir için tüm açıklanabilir bilgileri ayrıntılı istemektedir. Son olarak IAS 14 raporlanabilir bölümlerin belirlenmesinde ölçütleri

temel alırken IFRS 8 de esas olarak karar almaya yetkili merciin gözden geçirmesi yani yönetim yaklaşımını dikkate almaktadır. (Grant Thorton, 2009: 10)

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını, Amerika Finansal Muhasebe Standartları ile yakınlaştırma açısından; UFRS 8 ile SFAS 131 arasında paralellik kuran önemli nokta “yönetim yaklaşımı”nın benimsenmiş olmasıdır. Bu yaklaşımla, bir işletmenin faaliyet bölümlerini belirlerken işletmenin iç yönetim raporlama sisteminin kullanılması istenmektedir. Böylece, “işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili merci” işletmenin bölümlerine kaynak tahsisinden ve bu bölümlerin performansının değerlendirilmesinden sorumlu olmaktadır (Öztürk, 2008: 176).

Yönetim yaklaşımının etkileri şu şekilde sıralanmaktadır (Grant Thornton, 2009: 7):

- Bilgi kullanıcılarına raporlanan bilgiler ve yönetime raporlanan bilgiler arasında uyum sağlayarak yönetim açısından önemli olan risk ve fırsatların işletme bütünü içinde nasıl dağıtıldığını görmelerine yardımcı olur.
- İşletmenin gelecekteki nakit akımlarını etkileyen yöneticilerin olumlu ve olumsuz tepkilerini görmelerini sağlayarak bilgi kullanıcılarının bölümsel bilgiyi yönetici gözünden görmelerini sağlar.
- Bölümsel raporların işletme içi raporlardan yararlanılarak hazırlanması nedeniyle bölümsel bilginin oluşturulma maliyeti daha düşük olur.

2.2.3.2. Türkiye’deki Gelişmeler

TMUDESK tarafından bölümlere göre raporlama ile ilgili 11 nolu “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” standardı ilk kez Nisan 1996’da yayınlanmış olup 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlanmıştır. TMS 11, bu konudaki IAS 14 ile uyum içindedir (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 90). 1 Ocak 1997 tarihinde yürürlüğe giren Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması Standardı TMS 11, farklı endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerde faaliyette bulunan işletmelerin raporlama esaslarını içermektedir. Bu standartla ilgili aynı konudaki uluslararası muhasebe standardı 1997 yılında

yeniden düzenlenmiş ve düzenlenmiş şekliyle 1 Ocak 1998 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülerek yayımlanmıştır (Yalkın, 2001: 9). Ancak TMSK tarafından yayınlanan bu standart yalnızca uluslararası muhasebe standartlarına ulaşmak amacıyla bir adım olarak kalmıştır. Söz konusu kurulun bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi yasal bir yaptırımının bulunmaması yani hukuki düzenlemenin yetersiz olması nedeniyle standart resmi anlamda uygulamada yer almamıştır.

Daha sonra TMSK tarafından ilk önce 03.03.2006 tarihli ve 26097 sayılı Resmi Gazete’de “TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama” standardı yayımlanmıştır. 1 Ocak 2009’da 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 yayımlamıştır. “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardı 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. TFRS 8 Standardının uygulanmasıyla “TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama” Standardı yürürlükten kalkmıştır. 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 uygulayabilmişlerdir.

İki standart karşılaştırıldığında; IAS 14 işletmelerin yalnızca konsolide finansal tablolarına uygulanırken IFRS 8 işletmelerin yalnızca konsolide finansal tablolarına değil aynı zamanda işletmelerin ayrı veya bireysel finansal tablolarına da uygulanabilmektedir. Diğer taraftan, IAS 14’te standardın borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören işletmelerce ve de özkaynağa dayalı veya borçlanma senetlerini kamuya açık menkul kıymet piyasalarında ihraç etme aşamasında olan işletmeler tarafından uygulanması ifade edilmekle beraber IFRS 8’de uygulama alanı genişletilerek finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma sürecinde olan işletmeler de kapsama alınmıştır (Öztürk, 2008: 175).

Uygulamada yeni yer alan “Operating Segments- IFRS 8” Faaliyet Bölümleri TFRS 8 işletmenin içsel amaçlarına yönelik geliştirdikleri bilgilerin finansal karar alıcıların dış bilgi kullanıcıları açısından da önem taşıması ve kullanılabilir bir bilgi olması nedeniyle dışa raporlanmasının gerekliliğini dolayısıyla “yönetim yaklaşımı”nı ortaya çıkarmış (Martin, 1997: 29), işletmenin iç raporlarında yöneticilerin kararlarına yönelik kullanılan bölümlendirmenin esas alınmasını gündeme getirmiştir.

Bu yaklaşım bir anlamda finansal tablo kullanıcılarının işletmeye “işletme yönetiminin gözü” ile bakma olanağı sağlamaktadır. Örneğin, işletme yönetiminin gelecekteki nakit akışları üzerinde oynayabileceği hamleleri tahmin etmekte mümkün olabilir. Böylece, finansal tablo kullanıcılarına daha değerli, şeffaf, anlamlı ve zamanlı finansal bilgiler sağlanabilmektedir (Öztürk, 2008: 194).

2.3. FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDI- TFRS 8 KAPSAMINDA BÖLÜMSSEL RAPORLAMAYA İLİŞKİN DÜZENLEME ESASLARI

Faaliyet Bölümleri Standardı TFRS 8 işletme bölüm bilgilerinin raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirtmekte ve düzenlemektedir. Bu bilgiler işletmenin farklı faaliyetlerde bulunması ya da faaliyet gösterdiği ekonomik ortamların farklılaştığı durumlarda bilgi kullanıcılarının işletmenin geçmiş performansının ölçülmesi, risk ve getirilerin saptanması konularında alacağı kararlarında yardımcı olmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında TMSK tarafından 15.07.2007 tarihinde yayınlanmış ve 01.01.2009 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu olan Faaliyet Bölümleri Standardı- TFRS 8 kapsamında getirilen düzenlemeler ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında ilgili standart TFRS 8 “standart” olarak ifade edilmektedir.

2.3.1. Bölümsel Raporlamanın Temeli ve Bölümler

Bölümsel raporlamanın amacı işletmenin karşılaştığı risk ve fırsatlar hakkında ek bilgiler sunarak kullanıcıların kararlarında yardımcı olmaktır. İşletmenin

sahip olduğu olanaklar ve risklerin raporlanması için bölümlerin tanımlanması gerekmektedir.

Çalışmanın bu kısmında bölümsel raporlamanın temelini oluşturan ilke, amaç ve kapsam değerlendirilerek, faaliyet bölümlerine ilişkin standartta ele alınan tanımlara değinilmektedir.

2.3.1.1. Temel İlke, Amaç ve Kapsam

Bölümsel raporlama; işletmenin sahip olduğu çeşitli olanakları ve riskleri yürüttüğü faaliyetlere göre; benzer olanları gruplandırmasına ve farklı olanları ayrı ayrı raporlanmasına dayanan bir sistemdir. Faaliyetleri benzer olanak ve riskler taşıyan işletmelerin bu faaliyetlerini bölümlendirmesi bilgi kullanıcıları açısından anlamlı olmamaktadır. Dolayısıyla işletmeler benzer risklere sahip faaliyetlerini ayrı raporlamayabilirler (Sağlam, 2001: 86).

Standartta yer alan faaliyet bölümlerinin ayrı raporlanmasına ilişkin temel ilkeye göre; işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini olanaklı kılan bilgileri açıklamalıdır (TFRS 8 p.1).

Standartta belirtilen kapsamda TFRS 8;

- Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu tezgah üstü piyasada) işlem gören veya
- Finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen;

bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları ve bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tablolarında uygulanmalıdır (TFRS 8 p.2). Ayrıca bu TFRS hükümlerini uygulama zorunluluğu olmayan bir işletmenin, bu TFRS'ye uygun olmayan bölüm bilgilerini açıklamayı tercih etmesi durumunda, söz konusu bilgileri bölüm bilgisi olarak tanımlaması/açıklamasının zorunlu olmadığı ifade

edilmektedir (TFRS 8 p.3). Böylece kendi istekleriyle uygulayan işletmelerin teşvik edilmesi öngörülmektedir.

Ayrıca bir finansal raporun, bir ana ortaklığın bu standart kapsamında olan konsolide finansal tablolarına ek olarak bu ana ortaklığın bireysel finansal tablolarını da içermesi durumunda; bölümlere ilişkin bilginin yalnızca konsolide finansal tablolarda açıklanması yeterli olmaktadır (TFRS 8 p.4).

2.3.1.2. Faaliyet Bölümleri Tanımı

Birinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınan bölümlendirme kavramı; finansal raporlarda sunulmasında, işletmenin yönetim fonksiyonlarını planlanan şekilde yürütebilmek için işletmenin her basamağında gerçekleştirilen iş gruplarından ya da işletme alt birimlerinden daha fazlasını ifade etmektedir. Standart ile birlikte dış bilgi kullanıcılarına raporlanacak bölümlerin ne olacağı, hangi bilgilerin ne kadar açıklanması gerektiği sorusu gündeme gelmiş faaliyet bölümlerinin tanımı yapılmıştır.

Standarda göre faaliyet bölümü, bir işletmenin(TFRS 8 p.5);

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

şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tanım işletme faaliyet bölümlerine ilişkin geniş bir tanım olmakla beraber standardın ekinde tekrar yer verilerek TFRS'in ayrılmaz bir parçası olduğu ayrıca belirtilmiştir. Bu tanımın dışında işletmenin faaliyet bölümü, henüz hasılat elde

edemediği işletme faaliyetlerinde bulunabilir. Örneğin, bir işletmenin kuruluş faaliyetlerinde bulunması hasılat elde edilmeden önce de gerçekleşebilmekte ve bu bölüm işletmenin faaliyet bölümleri olabilmektedir.

Birçok işletme için, faaliyet bölümlerine ilişkin tanımda belirtilen üç özellik, faaliyet bölümlerini açıkça belirlemektedir. Ancak, bir işletme, faaliyetlerinin farklı yollardan sunulduğu raporlar oluşturabilmektedir. İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercinin, birden fazla bölüme ilişkin bilgi setini kullanması durumunda; her bir kısmın faaliyetlerinin niteliği, bunlar için sorumlu yöneticilerin varlığı ve yönetim kuruluna sunulan bilgi gibi etmenleri içeren diğer etmenler işletmenin faaliyet bölümlerini oluşturan tek bir bileşenler grubunu tanımlayabilir, şeklinde ifade edilmektedir (TFRS 8 p.8).

Standartta sözü edilen “İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci” terimindeki “merci” kelimesi, başvuru yer ve makam anlamına gelmektedir. Standartta bu terimle belirli bir unvanı olan bir yönetici yerine, bir işlev belirtildiği ifade edilmektedir. Bu işlev, bir işletmenin işletme bölümlerine kaynak dağıtımını ve bu bölümlerin performansının değerlendirilmesini ifade etmektedir. Genellikle, bir işletmede işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili merci, icra kurulu başkanı (CEO- Chief Financial Officer) veya işletmenin uygulama yönlü operasyonel günlük işlerini yürütmekle sorumlu yönetici (COO- Chief Operating Officer) olabilir ancak işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci yürütmeden sorumlu yöneticiler veya diğer kişilerden oluşan bir grup da olabilmektedir (TFRS 8 p.7).

Genellikle bir faaliyet bölümünün doğrudan işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili mercine karşı sorumlu olan ve bölüme ilişkin işletme faaliyetlerini, finansal sonuçlarını, tahminleri veya planları tartışmak üzere işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci ile düzenli ilişki içinde olan bir bölüm yöneticisi bulunmaktadır. ‘Bölüm yöneticisi’ terimi ile de, belirli bir unvanı olan bir yönetici yerine, bir işlev belirtilmektedir. Çünkü işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci bazı faaliyet bölümleri için aynı zamanda bölüm yöneticisi de olabilmekte ya da tek bir yönetici, birden fazla faaliyet

bölümünün bölüm yöneticisi olabilmektedir. Faaliyet bölümlerine ilişkin standartta yer alan özellikler; bir kuruluşun birden fazla bileşenler grubu için geçerli ise, ancak bölüm yöneticilerinin sorumlu tutulduğu yalnızca bir grup olduğu durumda, bu bileşenler grubu, faaliyet bölümlerini oluşturmaktadır (TFRS 8 p.9).

İşletme yönetimi, işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasından ve sunumundan sorumludur. Yönetim her ne kadar planlama, karar verme ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmek için yardımcı olacak ek yönetimsel ve finansal bilgilere erişebilirse de finansal tablolarda yer alan bilgilerle de ilgilenmektedir. Yönetim kendi gereksinimleri için gereken ek bilgilerin şeklini ve içeriğini belirleme olanağına sahiptir (Kavramsal çerçeve m.11). Buna göre, işletme yönetimi bölümsel raporlama kararlarında önemli bir yere sahiptir. Yönetimin kararlarında ürün ve hizmetlerdeki benzerlikler ve farklılıklara, pazardaki risklerin özelliklerine, büyüme potansiyellerine ve bölümlerin gelecekte oluşabilecek risklerinin önemlilik derecesini göz önünde bulundurması gerekmektedir (Sağlam, 2001: 97). Yönetimin alacağı bu kararlar bölümsel raporlamanın temelini oluşturmakla beraber standardın getirmiş olduğu düzenlemelerin ışığında bilgi kullanıcılarının ne kadar aydınlatılacağı da önem taşımaktadır.

Standarda göre faaliyet bölümleri için belirtilen özellikler, yöneticilerin sorumlu tutulduğu iki veya daha fazla çakışan kısım grubu için geçerli olabilmektedir. Bu yapıya bazen kuruluşun matrisi şekli de denilmektedir. Örneğin, bazı işletmelerde, bazı yöneticiler dünya çapında farklı ürün ve hizmetlerden sorumlu olurken, diğer yöneticiler belirli coğrafi bölgelerden sorumlu olmaktadır. İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci, her iki kısım grubunun faaliyet sonuçlarını düzenli olarak gözden geçirmektedir. Ayrıca, söz konusu iki kısım grubu için de finansal bilgiler işletme iç raporlarında yer almaktadır. Bu durumda işletme, hangi bileşenler grubunun faaliyet bölümlerini oluşturduğunu, temel ilkeye göre belirlemelidir (TFRS 8 p.10).

Diğer taraftan bir işletmenin her kısmının, bir faaliyet bölümü veya bir faaliyet bölümünün parçası olması zorunlu değildir. Örneğin, şirketin merkezi veya bazı fonksiyonel departmanları, hasılat elde etmiyor veya işletmenin faaliyetlerine

benzer hasılatlar elde ediyor olabilmektedir. Söz konusu kısımlar faaliyet bölümü olarak değerlendirilmemektedir (TFRS 8 p.6).

Kısaca faaliyet bölümü ticari faaliyette bulunan ve bu faaliyete ilişkin gelir elde eden ve gidere katlanan birimi ifade etmektedir. Bu birimin faaliyet bölümü olarak değerlendirilebilmesi için ayrıca yönetim tarafından düzenli olarak raporlarının gözden geçiriliyor olması gerekmektedir. Bunun için de işletmenin raporlama sisteminin bu bilgileri sağlayabilecek durumda örgütlenmesi ve ayrıntılı bölüm bilgilerinin kolay elde edilebilir olması gerekmektedir. Ayrıca bu bilgileri yönetim bakış açısıyla işletme yönetimine ilişkin alınan kararlarda temel oluşturması, kaynak dağılımında ve performans değerlendirilmesinde kullanılması gerekmektedir.

2.3.2. Raporlanabilir Bölümlerin Belirlenmesi ve Seçimi

Çalışmanın bu kısmında raporlanabilir bölüm kavramı, kapsamı, bölümlerin tanımlanmasına yönelik birleştirme öğeleri ve standardın öngördüğü sayısal alt sınırlar belirtilerek raporlanabilir bölümlerin belirlenmesi ve seçimi açıklanmaktadır.

2.3.2.1. Raporlanabilir Bölüm Kavramı ve Kapsamı

İşletme yönetimi açısından ele alındığında işletmeler yönetim ve kontrol mekanizmasının işleyişini kolaylaştırmak amacıyla farklı örgütlenme tiplerini kullanarak faaliyetlerini bölümlere ayırmaktadır. Bu bölümler çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı olarak değinildiği üzere fonksiyonlara, ürünlere, müşteriye, bölgelere, zamana, sürece, projeye veya karma temele göre oluşturulmaktadır. İşletme içi raporlama sisteminde işletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin karmaşıklığına göre bu tiplerden birine ya da birden fazlasına göre yapılan ayrıntılı bir bölümlendirme söz konusu olmaktadır. Ancak bölümsel raporlama konusunda en önemli tartışmaların başında işletme dışına sunulacak finansal raporlarda hangi bölümlerin raporlanabileceği ya da raporlanması gerektiği, raporlamanın sınırları ne olmalı sorusu gündeme gelmektedir. Raporlamada temel olarak endüstri, coğrafik alan, müşteri ya da ürün bölümlerinden hangisinin açıklanmasının gerektiği büyük önem taşımaktadır.

Standarda göre; işletme, her bir faaliyet bölümüne ilişkin aşağıdaki bilgileri ayrı olarak raporlamalıdır (TFRS 8 p.11):

- Faaliyet bölümleri tanımında belirtilen koşullara uygun olduğu belirlenmiş olanları veya faaliyet bölümleri benzer ekonomik özelliklere sahip işletmelerin uygun olarak bu bölümlerin iki veya daha fazlasının bir araya getirilmesinden elde edilen sonuçları ve
- İşletmenin raporlanan hasılatına, kârına veya zararına ve varlıklarına göre belirtilen sayısal alt sınırlar kapsamında faaliyet bölümü olarak belirlenmesi gereken birimlerin sonuçları.

2.3.2.2. Birleştirme Öğeleri ve Sayısal Alt Sınırlar

İşletmenin herhangi bir parçasına ait olabilen bölümlerin ilgili faaliyet konusunun gelir ve giderleri oluşturması, finansal kaynakların bölümlere dağıtılmasında ve performanslarının değerlendirilmesinde bölümsel faaliyet sonuçlarının kullanılması ve bölümsel bilginin iç raporlama sisteminin bir parçası olması durumunda işletmenin bölümsel raporlama uygulaması yaptığı söylenebilir (Sağlam, 2001: 76-77).

Örneğin, ekonomik özelliklerinin benzer olması durumunda, iki faaliyet bölümünün uzun vadeli ortalama brüt satış kârlarının benzer olması beklenmektedir. Birleştirmenin bu standardın temel ilkesi ile uyumlu olması, bölümlerin benzer ekonomik özelliklere sahip ve bölümlerin aşağıdaki sayılanların her biri açısından benzer olmaları durumunda, iki veya daha fazla faaliyet bölümü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilir (TFRS 8 p.12):

- Ürün ve hizmetlerin niteliği;
- Üretim süreçlerinin niteliği;
- Ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı;
- Ürünlerini dağıtmak veya hizmetlerini sunmak üzere kullandıkları yöntemler;
- Uygulanabilir olması durumunda bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi düzenleyici çevrenin niteliği.

Faaliyet bölümlerinin benzer ekonomik özellikler taşıması ve yukarıda sıralanan birleştirme öğelerinin çoğunluğunu paylaşmaları durumu ile sınırlı olmak üzere, işletme ayrıca, sayısal alt sınırları karşılamayan faaliyet bölüm bilgileri ile sayısal alt sınırları karşılamayan diğer faaliyet bölüm bilgilerini, bir raporlanabilir bölüm oluşturmak üzere birleştirebilir (TFRS 8 p.14).

Bir işletmedeki bölümün faaliyet bölümü olabilmesi için öncelikle yukarıda yapılan tanımlara uyarak faaliyet bölümü olarak tanımlanması gerekmektedir. İkinci olarak ise işletmenin aşağıdaki sayısal alt sınırlarından herhangi birini karşılaması gerekmektedir.

Standarda göre belirtilen sayısal alt sınırlar şunlardır(TFRS 8 p.13):

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

Aynı paragrafın devamında yönetimin bölüme ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcıları için faydalı olacağına inanması durumunda, yukarıdaki sayısal alt sınırlardan herhangi birini karşılamayan faaliyet bölümleri raporlanabilir bölümler olarak değerlendirilebilir ve bunlara ilişkin bilgiler ayrı olarak açıklayabilir, şeklinde açıklamaya yer verilmektedir. Dolayısıyla standardın getirdiği yönetim yaklaşımı bir kez daha vurgulanmakta, bilgi kullanıcıları ve işletmenin gelecekteki performanslarının öngörülmesi ve risklerinin saptanabilmesi için önemlilik kavramına dikkat çekilmektedir.

Örneğin bir işletme toptan, perakende ve nakliye alanlarında faaliyet göstermektedir. İşletmenin sattığı malların nakliyesi kendi içinde gerçekleştirilmekte ayrıca dışarıya da nakliye hizmeti verilmektedir. İşletmenin bölümlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir (Grant Thornton, 2009: 23'den yararlanılarak geliştirilmiştir).

Bölümler	Bölüm Gelirleri	Bölüm Kârı/Zararı	Bölüm Varlıkları
Toptan	900	100	80
Perakende	1.400	200	750
Nakliye	200	(25)	70
TOPLAM	2.500	275	900

Bu veriler ışığında raporlanabilir bölümlerin belirlenmesinde öncelikli olarak temel unsur yukarıda sıralanan sayısal alt sınırlardan en az birini karşılaması gerektirir.

Sayısal alt sınır hesaplaması:

1) Toplam hasılatın % 10'u;

$$2.500 \times \%10 = 250 \text{ TL}$$

2) Toplam faaliyet sonucunun %10'u (Bu tutar belirlenirken kârlı bölümler ve zararlı bölümler ayrı ayrı ele alınır. Daha sonra toplamın mutlak olarak büyük olan tutarın %10'u hesaplanır)

Bu örnekte işletmenin bölüm kârları toplamı hesaplandığında; $200 + 100 = 300$ olduğu bölüm zararının ise mutlak değerinin 25 olduğu görülmektedir. Dolayısıyla yüzde hesaplamasında mutlak değeri daha büyük olan bölüm kârları toplamı dikkate alınır.

$$300 \times \%10 = 30 \text{ TL}$$

3) Toplam varlıkların %10'u;

$$900 \times \%10 = 90 \text{ TL}$$

Sonuçlar karşılaştırıldığında şu sonuçlara ulaşılmaktadır:

Toptan bölümü gelirleri (900>250) ve faaliyet sonucu (100>30) sayısal sınırın üzerinde gerçekleşmiştir ancak varlık tutarı (80<90) sayısal sınırın altında kalmıştır.

Perakende bölümü gelirleri (1.400>250, faaliyet sonucu (200>30) ve varlıkları (750>90) ile sayısal sınırları karşılamaktadır.

Nakliye bölümü ise gelirleri (200<250), varlıkları (70<90) ve faaliyet sonucunun mutlak tutarı (25>30) ile sayısal alt sınırı karşılamamaktadır.

Sonuç olarak toptan ve perakende bölümü en az bir sayısal sınırı karşıladığı için raporlanabilir bölüm olarak değerlendirilirken nakliye bölümü raporlanabilir bir bölüm olarak nitelendirilmemektedir.

Bir faaliyet bölümünün, sayısal alt sınır uyarınca cari dönemde raporlanabilir bölüm olarak tanımlanması durumunda, bu bölüm önceki dönemde standartta yer alan raporlanabilirlik unsurlarını karşılamamış olsa dahi, karşılaştırma amacıyla daha önceki dönem için sunulan bölüm verileri, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, yeni raporlanabilir bölüm ayrı bir bölüm olarak yansıtılacak şekilde yeniden ifade edebilir (TFRS 8 p.18); ya da yönetim, hemen bir önceki dönemde raporlanabilir bölüm olarak belirlenmiş bir faaliyet bölümünün öneminin devam ettiğine karar verirse, ilgili bölüme ilişkin bilgiler, standartta yer alan raporlanabilirlik ile ilgili öğeleri artık karşılamasa dahi, cari dönemde ayrı olarak raporlayabilir (TFRS 8 p.17).

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 sınırları karşılamasalar dahi, raporlanabilir bölüm olarak tanımlanır (TFRS 8 p.15) Bu amaçla yukarıda belirtilen sayısal alt sınırları sağlamayan faaliyet bölümleri, aynı ekonomik özelliklere sahip olmaları ve belirtilen birleştirme koşullarının

çoğunluğuna sahip olmaları durumunda, raporlanabilir bir bölüm olarak birleştirilebilir (Ernst&Young, 2009'den akt. Güngörmüş ve Uyar, 2009: 87).

Verilen örneğe göre raporlanabilir toptan ve perakende bölümlerinin gelirlerinin işletmenin toplam gelirlerinin içindeki payı hesaplandığında raporlanabilir bölümlerin toplam gelirinin 2.300 TL olarak işletme toplamının %92'sini oluşturduğu görülmektedir. Yukarıdaki bilgilere göre eğer bu oran %75'den düşük olsaydı işletme %75'i tamamlamak için sayısal alt sınırı karşılama da nakliye bölümünü raporlanabilir bölüm olarak tanımlaması gerekecekti.

Raporlanabilir olmayan diğer işletme faaliyetlerine ve faaliyet bölümlerine ilişkin bilgiler bir araya getirilir ve standartta açıklanan mutabakatlarda yer alan diğer mutabakat kalemlerinden ayrı olarak 'diğer tüm bölümler' kategorisi altında açıklanmalıdır. Ayrıca 'diğer tüm bölümler' kategorisine dahil olan hasılat kaynakları açıklanmalıdır (TFRS 8 p.16).

İşletmenin ayrı olarak açıklama yaptığı raporlanabilir bölüm sayısında, bu sayının üstüne çıkıldığında bölüm bilgisinin aşırı ayrıntılı duruma geldiği durumlarda bir uygulama sınırı konulabilir. Kesin bir sınır belirlenmemiş olmasına rağmen, standartta belirtilen sınırlar uyarınca raporlanabilir olan bölümlerin sayısı 10'un üzerine çıktıkça, işletme, uygulama sınırına ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmelidir. (TFRS 8 p.19)

2.3.2.3. Bölümlerin Belirlenmesi ve Seçimi

Faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde öncelikli olarak karar almaya yetkili mercinin belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra işletme faaliyetlerinin neler olduğu, gelir elde edip etmediği ve harcama gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanması gerekmektedir. Üçüncü adımda saptanan işletme faaliyetlerine ilişkin bağımsız bilgilerin var olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Son olarak eğer bağımsız bilgi mevcutsa bu bilgilerin düzenli olarak karar almaya yetkili merci tarafından gözden geçirilip geçirilmediğine bakılması gerekmektedir (Pricewaterhouse Coopers, 2008: 9).

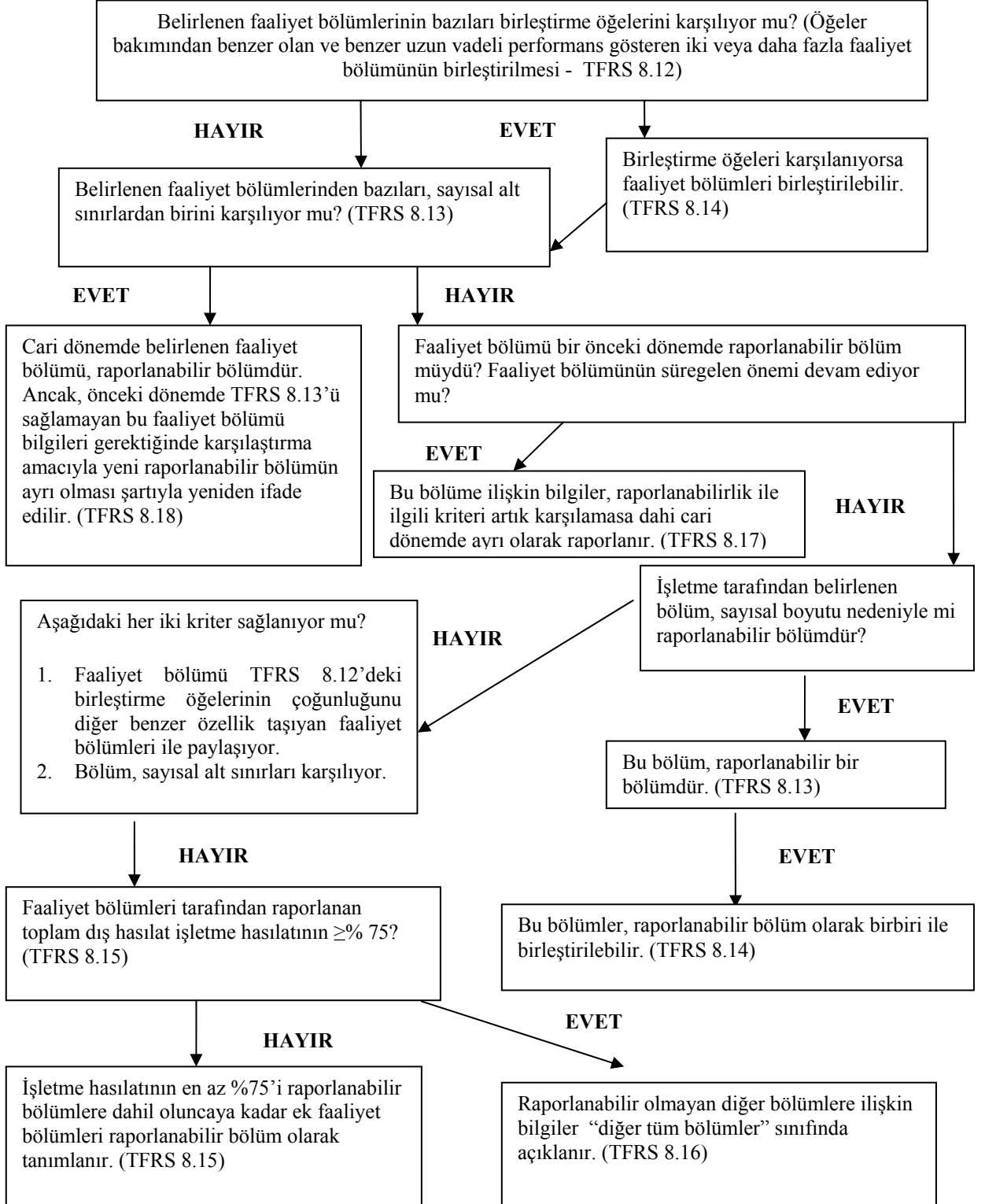
Şekil 9’da gösterilen akışta standartta yer alan açıklamalara göre faaliyet bölümlerinin belirlenmesine yönelik izlenmesi gereken yol gösterilmektedir. Buna göre işletme tarafından belirlenen bölümlerin öncelikle benzer özellik taşıyıp taşımadığı araştırılır. Eğer standartta belirtilen birleştirme öğeleri karşılanıyorsa bölümler birleştirilir, eğer birleştirilemiyorsa ayrı bölümler olarak değerlendirilir.

İkinci adımda işletmenin faaliyet bölümlerinin belirlenmesinden sonraki adımda faaliyet bölümlerinin raporlanabilir olup olmadığının saptanması gerekmektedir. Raporlanabilir faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde 1. Adım işletmenin satışlar, kâr ya da varlıklarının %10 unu aşan kısmının saptanmasıdır. 2. Adım raporlanan bölümlerin gelirlerinin işletmenin tümünün ya da konsolide gelirlerinin % 75’ini oluşturup oluşturmadığına bakmaktır (Greuning, 2009: 310).

Eğer faaliyet bölümleri sayısal sınırları karşılıyorsa ayrı olarak raporlanabilir. Ancak bu sınırları karşılamıyorsa geçmiş dönemde raporlanıp raporlanmadığına bakılır. Eğer bu bölümler geçmişte raporlandıysa cari dönemde koşullara uymasa da karşılaştırmaya elverişli bilgi sunulması amacıyla ayrı bölüm olarak raporlanır.

Bölümler tüm bu koşulları yerine getiriyorsa standart uyarınca raporlanması gerekmektedir. Raporlanabilir bölüm olmadığı belirlenenlerin ise “diğer bölümler” başlığı altında toplanarak raporlanması gerekmektedir.

Şekil 9: İşletme Yönetiminin İç Raporlama Sistemi Çerçevesinde Faaliyet Bölümlerini Belirlemesi



Kaynak: Öztürk, 2008: 184'den yararlanılarak geliştirilmiştir.

2.3.3. Finansal Tablo Kullanıcılarına Açıklanacak Bilgiler

Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklamalıdır (TFRS 8 p.20).

Bu ilkeye göre işletme; “Kapsamlı Gelir Tablosu”nun sunulduğu her bir dönem için aşağıdakileri açıklamalıdır(TFRS 8 p.21):

- Genel bilgiler;
- Bölüm kâr veya zararında, bölüm varlıklarında, bölüm borçlarında ve ölçüm esasına ilişkin bilgilerde yer alan belirli hasılat ve giderleri kapsayan, raporlanan bölüm kâr veya zararına ilişkin bilgiler ve
- Bölüm hasılatının, raporlanan bölüm kâr veya zararının, bölüm varlıklarının, bölüm borçlarının ve işletme tutarlarına karşılık gelen diğer önemli bölüm kalemlerinin mutabakatı.

Raporlanabilir bölümlerin “Finansal Durum Tablosu- Bilanço” tutarlarının işletmenin “Finansal Durum Tablosu- Bilanço” tutarları ile mutabakatı, Finansal Durum Tablosu’nun Bilançonun sunulduğu her bir tarih için gerekmektedir. Geçmiş dönemlere ilişkin bilgiler, aşağıda açıklandığı üzere yeniden düzenlenmelidir.

2.3.3.1. Genel Bilgiler

İşletme, aşağıdaki genel bilgileri açıklar(TFRS 8 p.22):

- Örgütlenme esası da dahil olmak üzere (örneğin, yönetimin işletmeyi; ürün ve hizmet farklılıkları, coğrafi bölgeler, düzenleyici çevreler veya değişik unsurların kombinasyonu çerçevesinde örgütlendirmeyi tercih edip etmediği ve faaliyet bölümlerinin birleştirilip birleştirilmediğini), işletmenin raporlanabilir bölümlerinin belirlenmesinde kullanılan etmenler ve
- Her bir raporlanabilir bölümün hasılatının elde edildiği ürünlerin ve hizmetlerin türü.

2.3.3.2. Kâr veya Zarara, Varlıklara ve Borçlara İlişkin Bilgi

Her bir raporlanabilir bölüme ilişkin kâr veya zarar tutarı açıklanmalıdır. İlgili varlık ve borç tutarlarının işletme faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili mercilere düzenli olarak sunulduğu durumlarda, her bir raporlanabilir bölüme ilişkin toplam varlık ve borç tutarları da açıklanmalıdır. Eğer belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci tarafından gözden geçirilen bölüm kâr veya zararının ölçümüne katılıyorsa ya da bölüm kâr veya zararının ölçümüne katılmasa bile işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercine düzenli olarak sunuluyorsa, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için aşağıdakileri de raporlamalıdır (TFRS 8 p.23):

- İşletme dışı müşterilerden elde edilen hasılatlar
- Aynı işletmenin diğer faaliyet bölümleri ile işlemlerinden elde edilen hasılatlar
- Faiz geliri
- Faiz gideri
- Amortisman ve itfa payları
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008 yılında yayımlanan)'nun 97 nci Paragrafı uyarınca açıklanan önemli gelir ve gider kalemleri¹
- İşletmenin; özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının kâr veya zararında bulunan payı
- Vergi gideri veya geliri ve
- Amortisman ve itfa payları dışında önemli nakit dışı kalemler

Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edilmediği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci, 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

¹ TMS 1 p.97: Gelir ya da gider kalemleri önemli olduğunda işletme, bu kalemlerin niteliğini ve tutarını ayrı ayrı açıklar.

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

Belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci tarafından gözden geçirilen bölüm varlıklarına ilişkin ölçüme katıldıysa veya bölüm varlıklarına ilişkin ölçüme katılmasa bile, İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercine düzenli olarak sunuluyorsa, işletme her bir raporlanabilir bölüm hakkında

- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırım tutarı ve
- Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrasında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar (bakınız, TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*, 54-58 inci Paragraflar) ve sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklara eklenen tutarlarını

açıklar (TFRS 8 p.24).

2.3.3.3. Ölçme

Bölüm ile ilgili raporlanan her bir kalemtaki tutar, bölüme ilişkin kaynak tahsisi kararlarının alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercine raporlanan tutardır. İşletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında yapılan düzeltme ve elemeler; hasılatların, giderlerin, kazançların veya zararların dağıtımını, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci tarafından bölümün kâr veya zarar tutarına katılmaları durumunda, bölüm kâr veya zararının belirlenmesine katılır. Benzer şekilde, ilgili bölüm için yalnızca işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci tarafından kullanılan bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümünde yer alan varlık ve borçlar raporlanır. Eğer tutarlar raporlanan bölüm kâr veya zararına, varlıklarına veya borçlarına dağıtılıyor ise, bu tutarlar, mantık esasına göre dağıtılır (TFRS 8 p.25).

İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci bölüm performansını değerlendirirken ve kaynakların nasıl tahsis edileceğine karar verirken, faaliyet bölümünün kâr veya zararının, bölüm varlıklarının veya borçlarının yalnızca tek bir ölçümünü kullanıyorsa; bölüm kâr veya zararı, varlıkları ve borçları bu ölçüme göre raporlanır. İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci faaliyet bölümünün kâr 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 olmalıdır (TFRS 8 p.26).

İşletme, her bir raporlanabilir bölüm için, bölüm kâr veya zararının, bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümlerinin açıklamasını sağlamalıdır. İşletme aşağıdakileri mümkün olan düzeyde açıklar (TFRS 8 p.27):

- Raporlanabilir bölümler arasında gerçekleşen herhangi bir işlem için muhasebeleştirme esası.
- Raporlanabilir bölümlerin kâr veya zararlarının ölçümü ile işletmenin vergi gideri veya gelirinden ve durdurulan faaliyetlerinden önceki kâr veya zararlarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığının niteliği eğer açıklanan mutabakatlarda açık değilse açıklanır. Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan, merkezi olarak gerçekleştirilen masrafların dağıtımına ilişkin politikaları içerebilir.
- Raporlanabilir bölümlerin varlıkları ile işletme varlıklarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği eğer açıklanan mutabakatlarda açık değilse açıklanır. Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak kullanılan varlıkların dağıtımına ilişkin politikaları içerebilir.
- Raporlanabilir bölümlerin borçları ile işletme borçlarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği eğer açıklanan mutabakatlarda açık değilse açıklanır. Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak gerçekleştirilen borçların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.

- Raporlanan bölümün kâr veya zararının belirlenmesinde kullanılan ölçüm yöntemlerinde geçmiş dönemlere göre gerçekleşen herhangi bir değişikliğin niteliği ve bu değişikliklerin bölüm kâr veya zararının ölçümü üzerindeki etkisi.
- Raporlanabilir bölümlere yapılan düzensiz dağıtımların niteliği ve etkisi. Örneğin, bir işletme, ilgili amortisman tabii varlıkları ilgili bölüme tahsis etmeden amortisman giderlerini bir bölüme tahsis edebilir.

2.3.3.4. Mutabakatlar

“Mutabakat” uzlaşma, uygunluk ve uyum anlamlarını ifade etmektedir. (www.tdk.gov.tr, 21.07.2010) Standart kapsamında ise raporlanan bölümsel bilgilerin işletme bütününe ilişkin bilgilerle karşılaştırılarak arasındaki uyumun araştırılmasını ve ortaya koyulmasını kapsamaktadır. Bu nedenle işletme bölüm bilgilerinin raporlanmasından sonra aşağıdakilerin tümüne ilişkin mutabakatların sağlanması gerekmektedir (TFRS 8 p.28):

- Raporlanabilir bölümlerin hasılatının toplamının işletme hasılatı ile mutabakatı.
- Raporlanabilir bölümlerin kâr veya zarar tutarlarının toplamının, vergi giderinden (vergi gelirinden) ve durdurulan faaliyetlerden önce işletme kâr veya zararı ile mutabakatı. Ancak, işletme, raporlanabilir bölümlere vergi gideri (vergi geliri) gibi kalemleri tahsis ederse, işletme, bölümlerin kâr veya zararlarının toplamı ile işletmenin bu kalemlerden sonraki kâr veya zararının mutabakatını yapabilir.
- Raporlanabilir bölümlerin varlıkları toplamının işletme varlıkları ile mutabakatı.
- Eğer bölüm borçları 23 üncü Paragraf uyarınca raporlanmış ise, raporlanabilir bölümlerin borçları toplamının işletme borçları ile mutabakatı.
- 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 kâr veya zararının işletmenin kâr veya zararıyla mutabakatı için gereksinim duyulan her bir önemli düzeltme tutarı ayrı ayrı belirtilmeli ve açıklanmalıdır.

2.3.3.5. Geçmişte Raporlanan Bilgilerin Yeniden Düzenlenmesi

Bir işletmenin, işletme içi örgüt 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 getireceği faydaya kıyasla yüksek maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece yeniden düzenlenir. Bilginin mevcut olup olmadığı ve bilginin hazırlanmasının yüksek maliyete sahip olup olmayacağını 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 (TFRS 8 p.29).

Bir işletmenin, işletme içi örgüt 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 yansıtabilecek şekilde yeniden düzenlenmemiş ise, işletme, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, cari döneme ilişkin bölüm bilgilerini, değişimin gerçekleştiği yılda hem eski bölümlendirme hem de yeni bölümlendirme esasına göre açıklar (TFRS 8 p.30).

2.3.3.6. Tüm İşletmeyi Kapsayan Açıklamalar

Bazı işletmelerin işletme faaliyetleri, ilgili ürünlerdeki ve hizmetlerdeki veya faaliyette bulunulan coğrafi bölgelerdeki farklılıklar esasına göre düzenlenmemiştir. Bu şekildeki bir işletmenin raporlanabilir bölümleri, esas olarak geniş aralıktaki farklı ürün ve hizmetlerden elde 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. Tek bir raporlanabilir bölümü olan işletmeler de dahil olmak üzere, bu standart hükümlerine tabi tüm işletmeler için geçerli açıklamalar aşağıda ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. 32-34 üncü Paragrafların gerektirdiği bilgiler, yalnızca bu standart kapsamında gerekli olan raporlanabilir bölüm bilgilerinin bir parçası olarak sağlanmadığı durumda sunulur (TFRS 8 p.31).

2.3.3.6.1. Ürün ve Hizmetlere İlişkin Bilgi

Ürün ve hizmet temeline göre yapılan bölümlendirmeye “endüstriyel bölümlendirme” de denilebilir ancak standartta bu şekilde ifade edilmemesi daha önceki standartlarda ortaya çıkmış endüstri tanımı karmaşıklığının önüne geçilmesinin amaçlanmasından kaynaklanmaktadır.

İşletmelerin finansal tablolarında ürün ve hizmet temelli bölümlendirme yapma nedenlerini oluşturan farklılıklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Boersema, 1992: 67;aktaran, Sağlam, 2001: 91-92):

- Dağıtım kanalları ve yöntemleri
- Kamu düzenlemeleri (çeşitli kısıtlamalar, içerik düzenlemeleri vb.)
- Büyüme oranları
- Likidite riskleri
- Pazar yapısı
- Ürün veya hizmetin yapısı
- Üretim süreci (Hammadde, iş gücü, makine, tezgah vb.)
- Örgüt yapısı (Kâr merkezi, gider merkezi vb.)
- Kârlılık ve maliyet

Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının yüksek maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece ki böyle olması halinde bu durum açıklanır, işletme, her bir ürün ve hizmet veya her bir benzer ürün ve hizmetler grubu için dış müşterilerden elde edilen hasılatı raporlar. Raporlanan

hasılat tutarları, işletmenin finansal tablolarını hazırlamak üzere kullanılan finansal bilgilere dayanır (TFRS 8 p.32).

Örneğin Arçelik A.Ş.'nin grup yönetimi, faaliyet bölümlerini, endüstriyel bölümlere göre, beyaz eşya ve tüketici elektroniği olarak örgütlemiştir. Beyaz eşya grubuna alınan ürünler, çamaşır makinesi, kurutucu makinesi, bulaşık makinesi, buzdolabı, fırın, pişirici cihazlar ve bu ürünlerle benzer özellikler gösteren klima gibi ürünleri ve bu ürünlerle ilgili hizmetleri içermektedir. Beyaz eşya grubu içerisindeki yukarıda belirtilen ürünlerin her biri ayrı birer faaliyet bölümü olmasına karşın her bir ürünün benzer ekonomik özelliklere sahip olması, ürün ve hizmetlerin niteliği, üretim süreçlerinin niteliği, ürün ve hizmetlerin müşteri kitlesi, ürünlerini dağıtmak veya hizmetlerini sunmak üzere kullandıkları yöntemler bakımından benzer olmaları nedeniyle raporlanırken tek bir bölüm altında birleştirilmiştir. Tüketici elektroniği ise, başta LCD televizyon olmak üzere televizyon, bilgisayar, yazarkasa ve diğer çeşitli elektronik aletleri ve bu ürünlerle ilgili hizmetleri kapsamaktadır. Diğer satışlar ise beyaz eşya ve tüketici elektroniği dışındaki bütün ev aletleri, mobilya, mutfak ve benzeri diğer satışları içermektedir. Ayrıca işletmenin raporlanabilir bölümleri farklı ürün ve hizmetler sunan stratejik iş birimleridir ve her biri farklı teknoloji ve pazarlama stratejileri gerektirdiği için ayrı olarak yönetilmektedir (Arçelik A.Ş. Bağımsız Denetim Raporu, 2009).

2.3.3.6.2. Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi

Özellikle küreselleşmenin etkisiyle analistler ve diğer bilgi kullanıcıları açısından farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin politik ve diğer farklı coğrafya risklerine ilişkin bilgi gereksinimi artmıştır (Nichols ve diğerleri, 2000:59). Yurtiçi ve yurtdışı faaliyetlerini yürüten işletmeler açısından değişik bölgeler, farklı iş ortamları ve beraberinde farklı riskleri yaratmaktadır. Dolayısıyla bu tür işletmeler için risk, kârlılık ve büyüme fırsatları farklılık göstermektedir. Hatta bazen aynı ülkenin farklı bölgeleri farklı koşullar doğurmaktadır. Bu nedenle farklı ülke ve bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin bu bölgelerdeki performanslarını, büyüme oranlarını ve kârlılıklarını ayrı olarak raporlaması gerekmektedir (Sağlam, 2001: 94). Coğrafik bölüm tek bir ülke ya da ülkenin farklı bölgeleri olabileceği gibi

ekonomik ülke birlikleri ya da dünyanın herhangi bir bölgesi olabilir (Mirza ve diğerleri, 2008: 94).

Coğrafi bölümlenme iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlar işletmenin üretim veya hizmet faaliyetlerinin ve varlıklarının konumuna göre yapılan bölümlendirme ve işletmenin müşterilerinin ve piyasalarının konumuna göre yapılan bölümlendirmedir (Örten vd. 2007: 164).

İşletmelerin finansal tablolarında coğrafi temelli bölümlendirme yapma nedenlerini oluşturan farklılıklar risk düzeyleri, kültür, bilgi, mülkiyet, yönetim anlayışı, vergi, maliyet ve kârlılık, döviz riskleri, politik riskler, yasal düzenlemeler, pazar yapısı, büyüme oranları, borçlanma maliyeti ve yatırım teşvikleri şeklinde sıralanabilir (Boersema, 1992: 102-103;aktaran, Sağlam, 2001: 94-96).

Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının yüksek maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, işletme aşağıdaki coğrafi bilgileri raporlar (TFRS 8 p.33):

- 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.
- 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, bu Paragrafın gerektirdiği bilgilere ek olarak, ülke gruplarıyla ilgili coğrafi bilgi alt toplamlarını sunabilir.

Örneğin; Arçelik A.Ş. bölümsel raporlamasını ürün temelinde gerçekleştirirken aynı zamanda faaliyetlerini Türkiye, Avrupa ve diğer olmak üzere bölgesel (coğrafi) olarak düzenlemektedir (Arçelik A.Ş. Bağımsız Denetim Raporu, 2009).

2.3.3.6.3. Büyük Müşterilere İlişkin Bilgi

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 standart amaçları doğrultusunda, ortak kontrol altında raporlayan bir işletme olarak bilinen bir grup işletme tek bir müşteri olarak değerlendirilir. Bununla birlikte bir idarenin kontrolü altında raporlayan bir işletme olarak bilinen söz konusu idare (devlet kuruluşları ve yerel, ulusal veya uluslararası benzer kuruluşlar dahil olmak üzere) ve işletmeleri tek bir müşteri olarak değerlendirmek için yargıda bulunmak gereklidir. Bu değerlendirme yapılırken raporlayan işletme, söz konusu işletmeler arasındaki ekonomik bütünleşmenin boyutunu dikkate alır (TFRS 8 p.34).

2.4. BÖLÜMSEL RAPORLARIN FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDI TFRS 8 KAPSAMINDA HAZIRLANMASI

Çalışmanın bu kısmında yukarıda ayrıntılı olarak ele alınan Faaliyet Bölümleri Standardı TFRS 8 kapsamında bölümsel raporların kapsamı, amacı ve düzenlenmesi anlatılarak bölümsel raporların sağladığı yarar ve sakıncalar değerlendirilmektedir.

2.4.1. Bölümsel Raporların Kapsamı ve Amacı

İşletmenin kârlılık oranları, gelişme olanakları, gelecekle ilgili beklentiler ve yatırım riski çeşitli endüstri bölümlerinde ve coğrafi bölümlerde büyük farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle, finansal tabloları kullananlar bölümlere ayrılmış bir işletmenin yalnızca tümüyle ilgili bilgileri elde ederek belirlemeyecekleri geleceğe yönelik beklentileri ve işletme riskini saptayabilmek için bölümlere göre raporlanmış finansal bilgilere gereksinim duymaktadır. Bölümsel raporlama, işletmenin farklı endüstri kolları, ülke içi ve dış ülkelerdeki faaliyetleri, ihracat ve büyük müşterileri hakkında bilgi sunulmasını kapsamaktadır (Sönmez, 2004: 114). Diğer bir tanımda ise; işletmenin çeşitli fonksiyonlarına göre bölümlere ayrılması ve her bir bölüm için ayrı olarak finansal bilgilerin raporlanması olarak ifade edilmektedir (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 85).

Finansal analistlerin iki ya da daha fazla endüstriyel alanda faaliyet gösteren işletmelerin performanslarını analiz ederken karşılaştığı sorunlar bölümsel raporlamanın ortaya çıkışında büyük önem taşımaktadır. Analistlerin ve diğer finansal bilgi kullanıcılarının karşılaştırılabilir anlamlı bilgilerin elde edilmesi için farklılaşan işletme faaliyetlerinin sektör temelinde ayrıntılı bilgiye gereksinimi söz konusu olmaktadır. Özellikle işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla hangi endüstriyel amacı tercih ettiğinin bilinmesi işletmenin gelecekteki büyüme olasılık ve fırsatlarının görülmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Aynı fikirden hareketle, faaliyetlerini iki ya da daha fazla coğrafik alanda gerçekleştiren işletmelerin kârlılık, risk ve diğer karşılaşılabileceği durumlara ilişkin performans göstergeleri bölgesel temelde ve endüstriyel sektör temelinde değişkenlik göstermektedir (Otokue ve diğerleri, 2009: 3).

Bölümsel raporlamanın amacı; farklı iş kollarında ya da bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin veya grupların bölümlerine ilişkin faaliyetlerinin işletmenin bütünü ya da grubun geneli üzerindeki etkilerini bilgi kullanıcılarına sunmaktır (Elliott ve Elliott, 2007: 208). Ayrıca finansal tablo kullananlara bölümlere ayrılmış bir işletmenin tümü hakkında daha bilinçli yargılara varabilmeleri için, işletmenin faaliyette bulunduğu değişik bölgelerde, endüstri kollarında geçerli olan büyüme

eğilimleri, elde edilen kâr tutarı, bölge ve endüstri alanlarının oransal büyüklükleri ile ilgili konularda bilgi sağlamaktır (Sönmez, 2004: 114).

Finansal tablo kullanıcılarının bölümsel raporlamadan beklentileri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Otokue ve diğerleri, 2009: 3):

- İşletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılacak gelecekteki büyüme olasılık ve fırsatlarına ilişkin bulunduğu konumun ve sonuçlarının derinlemesine anlaşılması
- İşletme bütünde ve faaliyetlerinde ki önemli öğelerin değişkenliğinin etkileri açısından daha bilinçli olması.

Bölmelere göre raporlama, Kurumsal Sosyal Sorumluluk- KSS yaklaşımında ve muhasebe ilkelerinde yer alan şeffaflık ilkesine uygun hareket etme anlamında bir gerekliliğe işaret etmektedir. Şeffaflık ilkesi genel olarak, kurumların faaliyetlerinin dış etkileri, kurumların raporları ile tespit edilebilir ve raporda olaylara ait gizli bir şey olmamasını ifade etmektedir. Dolayısıyla bölmelere göre raporlama örgütlerin farklı coğrafi alanlardaki faaliyetlerinin değerlendirilmesi ya da farklı faaliyet alanlarına ilişkin bilgilerin net olarak ortaya koyulması konusunda sağladığı kolaylıklar KSS ve muhasebe etiği anlamında şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesine olanak sağlamaktadır. Günümüzün küreselleşen iş dünyasında dünya ölçeğinde faaliyet gösteren firmaların faaliyetlerinin bilgi kullanıcıları başka bir ifade ile işletme paydaşları tarafından tek bir finansal tablodan edinilen bilgiler ile değerlendirmeleri mümkün değildir. Bu çerçevede bölmelere göre raporlama bilgi kullanıcılarına ilişkin yasal bir zorunluluğun ötesinde sosyal bir yükümlülük olarak değerlendirilmelidir (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 92).

2.4.2. Bölümsel Raporların Düzenlenmesi

Faaliyet Bölümleri Standardı IFRS/TFRS 8, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş, bu nedenle birçok işletmenin 2009 finansal tablolarında standardı ilk kez uygulama zorunluluğu doğmuştur. Standart işletmenin üst yönetimine faaliyet bölümüne ilişkin raporladığı bilginin dış bilgi kullanıcılarına raporlanmasını kapsayan yönetim yaklaşımını içermektedir. Dolayısıyla raporlamada

hangi niteliğin temel alınacağına yönetim karar vermektedir. Yönetim buna karar verirken de “örgüt yapısını” ve iç raporlama sistemini” dikkate almalıdır. Ayrıca düzenleyicilerin finansal tablolarda raporlanan bilgiler ile yıllık raporlarda yer alan bölümsel bilgilerin tutarlılığına bakması gerekmektedir.

UK Financial Reporting Review Panel (FRRP) hazırladığı kılavuzda işletme bölümlerine ilişkin hazırlanan ilk çıktılarda yönetimin aşağıdaki konuları dikkate almasını önermiştir (Cairns, 2010: 63).

- İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde anahtar rol oynayan kararlar ve karar verenler
- Bölümler arası kaynak dağılımı kararları ve performansın değerlendirilmesine ilişkin yönetim tarafından kullanılan bilgi
- Standart ölçütlerinin ya da alternatiflerin bölümlerin gözden geçirilerek kullanılması
- İç raporlama ve raporlanan bölümler arasındaki tutarlılığın sağlanması.

TMS 1 86. paragrafta da ifade edildiği gibi işletmenin çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve diğer olaylarının etkileri; sıklık, kâr veya zarar yaratma potansiyelleri ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olduğu için, finansal performansın bölümlerinin açıklanması kullanıcıların sağlanan finansal performansı anlamalarına ve gelecekteki finansal performansa ilişkin tahmin yapmalarına yardımcı olması açısından büyük önem taşımaktadır. Finansal performansın unsurlarının açıklanması için gerekli olduğu takdirde, işletme kapsamlı gelir tablosuna veya (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosuna ek kalemler ekleyebilir ve kullanılan tanımları ve kalemlerin sıralamasını düzeltebilir. Bu aşamada işletme, önemlilik ve gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve işlevlerini kapsayan unsurları dikkate almalıdır.

Finansal tablolarla beraber sunulan dipnotlar, finansal tablolardaki bilgileri açıklayıcı ve tamamlayıcı bilgileri sunmaları açısından önemlidir. Çünkü bölümsel bilgi işletmenin finansal tablolarına ek olarak düzenlenen tamamlayıcı listelerde, dipnotlarda yer almaktadır. Kavramsal çerçeve m.7’ye göre işletmenin endüstriyel ve coğrafi bölümlerine ilişkin bilgiler bu tür liste tablolarda gösterilir.

Dipnotlarda sunulan bilgiler arasında, farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin bu bölgelere ilişkin faaliyet sonuçları ile şirketlerin faaliyet sonuçlarının ürün veya hizmet çeşitlerine göre dağılımına da yer verilmektedir. Faaliyet bölümleri raporlaması bağlamında sunulan bu bilgiler, farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin veya farklı ürün ve hizmet satışı yapan şirketlerin finansal durumları hakkında analistlerin ve yatırımcıların daha sağlıklı bilgi edinmesini sağlamaktadır. Sunulan bölüm bilgilerinin, karar vericilerin daha doğru ve güvenilir öngöründe bulunmalarını sağladığı ampirik çalışmalarla da kanıtlanmıştır (Güngörmüş ve Uyar, 2009: 80).

Bölümsel bilginin açıklanmasına yönelik incelenen düzenlemelerde (Kavramsal Çerçeve, TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu ve TFRS 8- Faaliyet Bölümleri Standardı) bölümsel bilginin dipnotlarda açıklanacağından bahsedilmekte ancak herhangi bir tablo formatından bahsedilmeyerek yöneticilerin bakış açısına yer verilmektedir. Diğer taraftan, açıklanacak bilgiler kısmında belirtildiği üzere işletmenin örgütlenmesine, raporlanabilir bölümlerin belirlenmesine ve ürün veya hizmetlerin türü ve niteliğine ilişkin bilgilerin rapor halinde verilmesi, kâr, zarar, varlıklar ve borçlara ilişkin sayısal verilerin ise tablo halinde verilmesi uygun görülmektedir.

Uygulamada açıklanan bilgilerden en başta elde edilen hasılatın gelmesi nedeniyle bölümsel raporların 'bölümsel gelir tablosu' olarak ifade edildiği gözlemlenmekte ancak açıklanan bilgilerin yalnızca satışlarla sınırlı olmamasından dolayı varlıklara, kâra, zarara ve borçlara ilişkin bilgileri içermesinden dolayı bu tablolara 'Bölümsel Faaliyet Tablosu' denilmesi uygun görülmektedir. Bölümsel Faaliyet Tablosu'nda; gelirler (hasılat), faiz geliri, faiz gideri, amortisman ve itfa payları, işletme için önemli olduğu düşünülen gelir ve gider kalemleri, vergi gideri veya geliri ve önemli nakit dışı kalemlerin ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir.

Bu kalemler, bölümle doğrudan ilişkisi kurulabilen direkt unsurlar ve bölümle doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt unsurlar olarak iki grupta ele alınmaktadır. Direkt unsurlar, bölümle doğrudan ilişki içinde olan ve işletmenin iç raporlama sistemi tarafından bölümsel temelde düzenli olarak kaydedilen unsurları

oluşturmaktadır. Endirekt unsurlar ise bölümle ilişkisi olmayan ve bölümsel temelde ayrıştırılamayan unsurlardır. (Örten vd. 2007: 177)

Bölümsel raporlar düzenlenirken işletmenin mevcut iç raporlama sistemi kullanılarak raporlanacak kalemlerin bölümsel temelde kaydedilip edilmediğine bakılır. Daha sonra bu bilgilerinin ölçülmesinin işletme açısından fayda- maliyet etkisi araştırılır. Çünkü raporlanan bilginin faydasının onu elde etmek için katlanılan maliyetten yüksek olması gerekmektedir. Günümüzde bu sistem için en büyük kolaylığı bilgi teknolojilerindeki yenilikler sağlamaktadır. Özellikle artık çoğu işletmede yaygın olarak kullanılan en basitinden en kapsamlısına kadar bilgisayar yazılımları, muhasebe paket programları, iç raporlamayı ve dış raporlamayı istenilen ayrıntılı düzeyde elde edilmesine yardımcı olmaktadır.

2.4.3. Bölümsel Raporların Yararları ve Sakıncaları

1960'lı yıllarda SEC'in işletme hatlarına ilişkin bilgilerin açıklanmasını zorunlu kılmasından sonra ayrıntılı bilgi verilmesinin yaratacağı yararlar ve dolayısıyla yöneticilerin bölümsel raporlama tercihlerindeki sakıncalar gündeme gelmiştir (Nichols ve Street, 2007: 54). Bölümsel bilginin açıklanması standartlarla birlikte zorunlu duruma gelirken işletmeler açısından bazı tedirginliklere neden olmuştur. Diğer taraftan bilgi kullanıcıları için bölümsel bilginin raporlanması kararlarında yardımcı önemli katkılar sağlamıştır. Çalışmanın bu kısmında bölümsel raporlamanın işletmeler ve bilgi kullanıcıları açısından yararları ve sakıncaları ele alınmaktadır.

2.4.3.1. Bölümsel Raporlamanın Yararları

Bölümsel raporlama; işletmelerin farklı iş kollarında faaliyet göstermesi sonucu işletme bütününe ait tablolarda farklı faaliyetlerinin bilgilerinin ayrıntılı olarak görülememesinin bilgi kullanıcılarının tahmin ve risk değerlendirmelerinde yarattığı karmaşanın önlenmesi yaklaşımıyla ortaya çıkmış ve günümüze kadar farklı düzenlemelerde ele alınarak bugünkü şeklini almıştır.

Bölümsel raporlama sağladığı yararlar açısından değerlendirildiğinde

işletmeler açısından farklı, bilgi kullanıcıları açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Bu konuda yapılan birçok çalışmada bilgi kullanıcıları açısından özellikle yatırımcılar açısından değerlendirmeler yapılmış ve yatırımcıların kararlarındaki etkileri araştırılmıştır. Diğer taraftan rakipler açısından, müşteriler açısından, kamu kurumları açısından bölümsel bilginin dışı raporlanmasının farklı etkileri olacağı öne sürülmüştür.

İşletme yöneticileri açısından ele alındığında bölümsel raporlama; geleceğe yönelik daha doğru ve rasyonel kararlar almalarına yardımcı olmaktadır (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 85). Ayrıca işletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılmasını sağlayıp gelecekteki kararların başarısını artırarak işletmenin finansal konumunun ve sonuçlarının değerlendirilmesinde ve işletmenin alt birimlerini etkileyen önemli derecedeki farklılıkların etkilerine karşı daha dikkatli karar vermelerine yardımcı olmaktadır (Elliott ve Elliott, 2007: 668).

Bilgi kullanıcıları açısından ele alındığında ise bölümsel raporlama; işletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılabilmesi, risk ve getirilerin daha iyi değerlendirilebilmesine ve işletme hakkında bir bütün olarak ve örgüte yönelik doğru kararlar almasına olanak sağlamaktadır. Bu kapsamda bölümlere göre raporlamanın örgüte yönelik daha doğru, gerçekçi ve gereksinime yönelik bilgiler sunduğu, dolayısıyla da sosyal sorumluluk yaklaşımı çerçevesinde paydaş beklentilerini daha fazla karşıladığı düşünülmektedir (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 85).

Ampirik çalışmalar, finansal tablolarla (Bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu) beraber sunulan bölüm bilgilerinin; analistlerin, yatırımcıların ve diğer şirket raporları kullanıcılarının bir şirketin durumunu daha iyi anlamalarına olanak sağladıklarını ve şirketin gelecekteki kârlılığıyla ilgili daha doğru ve güvenilir öngöründe bulunmalarını sağladığını ispatlamıştır (Haller ve Park, 1994: 563). Ayrıca hisse başına kazancın tahmin edilmesinde bölümsel bilginin kullanılması tahminin daha etkili ve anlamlı olmasına yardımcı olmaktadır (Baldwin, 1984: 376). Diğer taraftan yatırımcılar finansal tabloları karşılaştırmak ve işletme performansını kıyaslamak istemektedir. Ancak bunu yaparken yalnızca işletme bütünü değil

işletmeyi faaliyet gösterdiği ekonomik çevre veya endüstri dalında ölçmek istemektedir (Lichtenberg, 1991: 242).

Bölümsel raporlamanın genel olarak sağlayacağı yararlar şu şekilde sıralanabilir (Martin, 1997: 29-30):

- İşletmenin tercih ettiği yapı, yönetimin faaliyetlerini yönettiği alanların raporlanması risk ve fırsatlar karşısında yönetimin tercih ve davranışlarının görülmesi,
- Yöneticilerin stratejik amaçlar doğrultusunda işletmeyi nasıl örgütlediğinin görülmesi,
- Yatırımcının yönetici gözüyle işletmeyi görmesi finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit yönetiminde etkili yönetimin davranış ve tepkilerini tahminlerinde ve anlamasında yardımcı olması,
- Finansal rapordaki bölümsel bilginin yönetimin işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının analizinde kullandığı bilgilere karşılıklı uyum göstermesi ve sonuçta finansal analistlerin işletmenin durumu hakkında daha doğru ve anlaşılır bilgi elde edebilmesi,
- Zorunluluktan çok gönüllülük esasına dayalı olması ve yönetim yaklaşımıyla işletmeye daha kolay uygulanması,
- Bölümsel bilgi işletmenin yönetimi tarafından içsel oluşturulmuş hazır raporlarından elde edileceği için bilginin elde edilme maliyetinin düşük olması,
- Bölümsel bilginin hazırda olması işletmenin ara dönem tablolarında da bu bilgiyi sunmasında kolaylık sağlamasıdır.

2.4.3.2. Bölümsel Raporlamanın Sakıncaları

Bölümsel raporlama sonucu ortaya çıkabilecek sakıncalar açısından değerlendirildiğinde özellikle işletmeler açısından önemli noktalar dikkati çekmektedir. Bu konuda yapılan birçok çalışmada işletme açısından özellikle rakipleri açısından değerlendirmeler yapılmış ve rakiplerin bölümsel raporlardan sağlayacağı faydaların işletmeler için sakınca doğuracağı ileri sürülmüştür. Diğer

tarafından bilgi kullanıcıları açısından ele alınmış bir sakınca söz konusu olmamaktadır.

Bölümsel raporlama uluslararası standart düzenleyicilerinin bu konudaki çalışmalarından sonra artışa geçmiştir. Yapılan çalışmalarda kurumsal kontrolörlerin bölümsel raporlamaya ilişkin bir takım tedirginlikleri saptanmıştır. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır (Riahi- Belkaoui, 1998: 141):

- Raporlanacak bölümlerin tanımlanması
- Maliyetlerin dağıtımı ve transfer fiyatlaması uygulamalarındaki teknik farklılıklardan kaynaklı olarak bilginin karşılaştırılmasındaki kısıtlar
- Denetim standartlarının getirdiği dışsal maliyetler
- Denetçilere ve yöneticilere yönelik yasal baskılar
- Rakiplerin tepkileri

Yapılan çalışmalarda daha ayrıntılı raporlamanın rekabetle doğru orantılı olarak artan bir bağlantısı saptanmıştır (Nichols ve Street, 2007: 54). Edwards ve Smith (1996) çalışmalarında bölümsel raporlamanın rekabetçi sakıncalarını saptamaya çalışmışlar sonuçta da coğrafik bölüm bilgisinin raporlanmasında işletme bilgisine göre daha fazla rekabetçi sakınca yarattıklarını saptamışlardır. Aynı çalışmada coğrafik bilginin daha küçük firmalar açısından daha büyük duyarlılık yarattığını saptamışlardır. Dolayısıyla coğrafik bölüm raporlaması işletmenin performansını ayrıntılı ortaya koyarak önemli bir sakınca yaratmaktadır (Talha ve Salim, 2010: 20). Ancak tek başına satışların raporlanmasının rekabetçi bir sakınca doğurmayacağı belirtilmektedir (Garrod, 2000: 18).

Backer ve McFarland (1968) çalışmasında bölümsel raporlamanın rekabetçi sakıncalarının üç temelde ele alınabileceğini vurgulamıştır. Bunlar; bölümsel raporlamada kârlılık bilgilerinin elde edilmesi yeni rakiplerin o endüstri ya da coğrafi alana dikkatlerini çekebilmesi, raporlanan bölümün zarar kaydetmesi o bölümü ele geçirmek isteyenlerin dikkatini çekebilmesi ve işletmenin o bölümü elden çıkarması konusunda rekabetçi baskı altına girebilmesi olarak sıralanmaktadır (Nichols ve Street, 2007: 54).

Diğer taraftan bölümsel bilginin toplanması, işlenmesi ve dağıtımından kaynaklanan maliyetin, sunulan bilginin potansiyel faydasını aştığı tartışılmaktadır (Talha vd. 2006: 266). Bu durumda sunulan bölümsel bilginin şirketin rekabetsel pozisyonunu zayıflatması söz konusu olabilmektedir (Uyar ve Güngörmüş, 2009: 428). Dolayısıyla bölümsel bilginin gönüllü olarak açıklanmasındaki en önemli etkeni de yine o bilginin maliyeti oluşturmaktadır (Richardson, 2001).

Bölümsel raporlamanın genel olarak sağlayacağı sakıncalar şu şekilde sıralanmaktadır (Martin, 1997: 30):

- Rakipler için duyarlı bilgiler içermesi,
- Maliyet bilgilerine ulaşip fiyat üzerinde baskı kurabilmeleri,
- Ar- ge gibi önemli gider kalemlerinin işletmenin geleceğe yönelik stratejileri ve büyüme hedeflerini görebilmeleridir.

2.5. İŞLETME FAALİYET BÖLÜMLERİNE İLİŞKİN BİLGİNİN KULLANIMI

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgilenen kişi ve kurumlara gereksinimi olan bilgiyi hazırlayan ve raporlayan bir sistemdir. Bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili bilgi gereksinimleri bakış açıları ve beklentileri doğrultusunda farklılık göstermektedir. Bu açıdan muhasebe bilgi sistemi bilgi kullanıcılarının farklı gereksinimlerini karşılayacak nitelikte doğru, güvenilir ve rapor hazırlanmasına elverişli olmalıdır. Bu amaçla, verilerin toplanması ve işlenmesi sürecinde ve raporlanmasında farklı ilgi gruplarının çıkarlarının dengeli bir şekilde göz önünde bulundurulmasına yardımcı ilke ve standartlardan yararlanılmalıdır. Söz konusu ilkelerin amacı, muhasebe bilgi sistemindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmaya uygun finansal tabloların, raporların elde edilmesine olanak sağlamaktır (Sürmeli vd.,1998: 62).

Çalışmanın bu kısmında bölümsel bilginin raporlanmasına ilişkin getirilen düzenlemelerin bilgi kullanıcıları açısından değerlendirilmesi yapılmaktadır. Buna göre; öncelikli olarak bölümsel bilginin kullanıcıları tanıtılmakta, sonrasında bu

bilgiyi ne şekilde kullandıklarından bahsedilmekte ve sonuçta bölümsel faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

2.5.1. Bölümsel Bilgi Kullanıcıları

Bir işletmenin faaliyetleri ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim yalnızca o işletmenin sahip veya ortakları değil aynı zamanda o işletme ile ticari, finansal ve ekonomik ilişkiler kuran kuruluşlar veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. Dolayısıyla sosyal sorumluluk yaklaşımı bağlamında işletme paydaşları örgütün faaliyetlerine ve faaliyet sonuçlarına yönelik doğru gerçekçi bilgiye gereksinim duymaktadırlar (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 91).

Kavramsal çerçeve m.9'da finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel- gelecekteki yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ve kamu işletmeleri ile genel olarak kamu şeklinde sıralanmaktadır. Bunlar finansal tabloları değişik bilgi gereksinimlerini karşılamak için kullanmaktadırlar. Kullanıcıların gereksinimleri aşağıdakileri içermektedir:

Yatırımcılar: Sermayeyi sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ve onların fikir danıştığı kimseler yatırımların taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilenirler. Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere gereksinimleri vardır. Bir işletmenin ortakları aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kâr payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de gereksinim duyarlar.

Çalışanlar: Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işverenlerinin devamlılığı ve kârlılığı ile ilgili bilgilere gereksinim duyarlar. Bunlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emekli olmaları halinde emeklilikle ilgili yükümlülüklerini ödeme kabiliyetini ve işletmenin iş sağlama olanaklarını anlamalarını sağlayacak bilgilerle de ilgilenirler.

Borç verenler: Borç verenler verdikleri borçları ve borçlara ait faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme olanaklarını belirlemek için bilgiye gereksinim duyarlar.

Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler: Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilenirler. Ticari kreditorler, kendileri için önemli bir müşteri olmaması nedeniyle bir işletmenin devamlılığına gereksinim duymuyorsa, finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadedeki performansı ile daha çok ilgilenirler.

Müşteriler: Müşteriler, özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına gereksinim duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilenirler.

Hükümetler ve kamu işletmeleri: Hükümetler ve kamu işletmeleri kaynakların dağıtımını ile ilgilidirler. Dolayısıyla bunlar işletmenin faaliyetleri ile ilgilenirler. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenleme yapmak, vergi politikasını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistiki hesapları yapmak için de bilgi gereksinimi vardır.

Kamu: Bir işletme genel olarak kamu diye adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok şey yapabilir. Örneğin, bir işletme bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölge insanlarını çalıştırmak ve bölgesel satıcılardan mal veya hizmet almak gibi birçok şekilde katkı yapabilir. Finansal tablolar işletmenin başarıları ile ilgili geçmişteki eğilimler, en son gelişmeler ve işletmenin faaliyet konuları hakkında bilgi sunarak kamuya yardımcı olabilir.

Finansal bilgi kullanıcılarının, çeşitli alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin faaliyet bölümlerinin nitelik, kârlılık ve risklerini anlamaları gerekmektedir (Paul ve Largay, 2005). Yukarıda sözü edilen kişi, kurum ve kuruluşlar bu bilgileri yatırım kararlarında, performansın değerlendirilmesinde, kredi kararlarında, çeşitli istatistiksel ulusal hesapların çıkarılmasında ve işletmeler arası karşılaştırmaların yapılmasında (Sağlam, 2001: 69) kullanmaktadır. Bu konular aşağıda ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

2.5.2. Bölümsel Faaliyet Sonuçlarının Kullanım Alanları

Bir firma yöneticisi için işletme faaliyetlerinin ve finansal durumunun ayrıntılı olarak raporlanması ne kadar önemliyse; potansiyel yatırımcılar ve diğer çalışanlar, tedarikçiler, rakipler, müşteriler ve kamu kurumları gibi bilgi kullanıcıları için o kadar önem taşımaktadır (Lichtenberg, 1991: 241). Bu bilgiler yatırım kararlarında, kredi kararlarında, işletme karşılaştırmalarında ve kamu tarafından gerçekleştirilen araştırma ve düzenlemeler kapsamında kullanılarak işletme hakkında daha doğru yargıya varılmasına yardımcı olmaktadır.

2.5.2.1. Yatırım Kararlarında Kullanımı

Yatırımcılar ve analistler, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörlerdeki ve coğrafi pazarlardaki risk ve olasılıkları tahmin etmek ile ilgilenmektedir. Bölümlere 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 sağlanmaktadır (Hessling ve Jaakola, 2007'den akt. Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 88).

Yatırımcılar işletmeye işletmenin tümünün performansı, başarısı ve geleceği üzerinden bir bütün olarak yatırım yapmaktadır, fakat işletmeler bölümlerden oluşmakta ve bölümler anlaşılmadan işletmenin bütünü hakkında doğru yargıya varılamamaktadır (Gücenme ve Arsoy, 2004: 2). Dolayısıyla bu yatırımcıların yalnızca konsolide bilgilere gereksinim duyduğu anlamına gelmemektedir (Marşap, 2001'den akt. Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 88). Bir yatırımcı portföyünü düzenlerken yatırımda bulunduğu işletmeye ilişkin detaylı bilgiye gereksinim duymaktadır. Farklı iş kollarında faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetlerinin işleyişine ait bilgileri ayrıntılı olarak üretmesi gerekmektedir. Çünkü farklı endüstrilerde ve farklı pazar bölümlerinde değişiklik gösteren işletmenin faaliyet sonuçları ve karşılaştıkları risklerin görülmesi gerekmektedir (Sağlam, 2001: 70).

Yatırımcılar, yatırımlarını şirketten sağlayacakları nakit akışları ve bunların risk ve belirsizlik düzeylerine göre belirlemektedir. Bu nakit akışlarının tutarı ve

belirsizliği işletmenin faaliyette bulunduğu ekonomik koşullara göre değişiklik göstermektedir. Farklı sektörler ve farklı ülkeler, ekonomide meydana gelen fırsat ve tehditlerden (kr potansiyelleri, risk tipi ve dereceleri, gelişen fırsatlar vb. gibi) farklı açılardan farklı düzeyde etkilenmektedir. Bu değişkenler işletmelerin faaliyet sonuçlarını da etkilemektedir. Yatırımlardan beklenen getirilerin ve sermaye gereksinimlerinin farklılığı, işletmelerin özellikle kr ve sermayenin getirisi gibi bilgilerinin bölümsel olarak açıklanması gereksiniminin duyulmasına neden olmaktadır (iftioğlu ve Poroy, 2010: 88).

İşletmelerin başka işletmeler tarafından satın alınması durumunda da finansal bilgilerinin ayrıntılı olarak gösterilmesi gerekliliğinden dolayı bölümlere göre raporlamaya gereksinim duyulmaktadır. Bölümsel bilgi, dışsal verilerle birlikte kullanıldığında işletme ortaklarının ve yöneticilerinin işletmenin risk ve gelecekteki büyüme potansiyeli hakkında sağlıklı değerlendirmeler yapabilmelerine olanak sağlamaktadır. Manies, McDaniel ve Harris'in (1997) raporladığı 56 finansal analist ile yapılan bir araştırmaya göre; Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB) beklentileri ile uyumlu olarak, finansal analistlerin bölümsel verileri, dışsal veriler ile içsel veriler birbirleriyle uyumlu olduğu zaman daha güvenilir grdğu sonucuna ulaşılmıştır (Paul ve Largay, 2005).

2.5.2.2. Kredi Kararlarında Kullanımı

Yatırımcılar gibi işletmeye kısa ve uzun vadede borç verenlerde işletmenin kârlılığıyla ilgilenmektedir. İşletmeye kısa vadeli kredi verenler, işletmenin kısa vadeli nakit akışı, borçlarını ödeme gücüyle yakından ilgilenirler dolayısıyla işletmenin krsız üretimde bulunması, pazar kaybına uğraması gibi durumlardan çekindikleri için bölümsel bilgiye gereksinim duyarlar (Sağlam, 2001: 73).

Sonuçta işletmenin bölümsel raporlarda açıklayacağı bölümlerine ilişkin kâr, zarar, borç ve varlık bilgileri kredi verenlerin işletme faaliyetleri konusunda daha ayrıntılı bir bakış açısı kazanarak işletmenin birimlerinin performansını daha net görebilmelerini sağlamaktadır.

2.5.2.3. Devletçe Kullanımı

Muhasebe veri sağlama yönüyle ekonomiye büyük katkıda bulunmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 49). Hazırlanacak bölgesel ve ulusal düzeyde istatistiklerin belirlenmesinde bölümsel bilginin önemli bir katkısı olabilmektedir. Örneğin; vergi dairelerine verilen çeşitli istatistik formları, Türkiye İstatistik Kurumu vb. kurumlar tarafından kullanılmaktadır. Bu bilgilerin bir kısmı işletmelerin faaliyetlerinin bölüm bazında raporlanmasını kapsamaktadır. Devlet bu bilgileri bölgesel üretim, milli gelir hesaplamaları, büyüme, pazar payları gibi istatistiklerin üretilmesinde kullanabilmektedir (Sağlam, 2001: 74).

Dolayısıyla bölümsel raporlar, işletme faaliyetlerine yönelik ürün veya hizmet, bölge veya büyük müşteriler yani pazar payları temelinde sağladığı bilgilerle ülke bütününde ve uluslararası yürütülen faaliyetlerin geniş açıdan görünümünün ortaya koyulmasında ve ticari ilişkilerin geliştirilmesinde yardımcı olmaktadır.

2.5.2.4. İşletmeler Arası Karşılaştırma

Uluslararası AIMR (Association for Investment Management and Research-) kuruluşuna göre, “Bilgi kullanıcılarının farklı bölümlere sahip karmaşık işletmelerin nasıl ekonomik olarak davrandıklarını bilmeleri ve anlamaları gerekmektedir. İşletme içindeki bir zayıf bölüm, sağlam meyveler arasındaki çürük meyveye benzetilir ve bütün sağlam meyvelerin çürümeyi yayma potansiyeli üzerinde durularak işletme bütünü üzerindeki risk ve tehditler değerlendirilebilir. Farklı bölümler tamamen farklı riskler içeren ve tek değere neden olan farklı nakit akışlar üretirler. Zayıflığın fark edilememesi durumunda, bölümlere ayırma yapmadan, ayrıntılı olarak tutar, zamanlama veya bütün olarak işletmenin nakit akış riskini tahmin etme yolu yoktur.” Yıllık raporlarda yer alan büyük boyutlardaki veriler, içsel raporlardaki verilerin kaynaklarını ve kullanımlarını anlamaya gereksinimi olan dışsal bilgi kullanıcılarına, işletmenin net resmini iletirken önemli eğilimleri veya olayları gizleyebilmektedir (Martin, 1997: 29; Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 87).

Kavramsal çerçeve m. 39’a göre; kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri izleyebilmeleri için

işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma olanakları olması gerekmektedir. Kullanıcıların aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi de karşılaştırırken bunların kendilerine özgü finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilme olanağına sahip olması gerekmektedir. Böylece, benzer işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerinin hem bu işletmede hem de diğer işletmelerde nasıl ölçümlendiği ve gösterildiği zaman içerisinde, istikrarlı bir şekilde takip edilebilmesi amaçlanmaktadır.

Yatırımcılar ve yöneticiler, özellikle büyük çokuluslu şirketlerin finansal analizinde işletmenin bölümleri temelinde raporlanmış kâr-zarar, varlık ve borç bilgilerine gereksinim duymaktadır (Arsoy, 2008: 178). Bu bölümsel bilgiler, dış kaynaklı bilgilerle birleştirilip analiz edildiğinde işletmenin hedeflerinin belirlenmesine yardımcı olabilmektedir. Bölümsel bilgiler, işletmenin gelecekteki kârlılığının tahmin edilmesine de yardımcı olmaktadır. Bölümler, ekonomik faktörlerden farklı miktar ve açılardan etkilendiğinden, bölümlere dayalı tahminler, sonuçlara dayalı tahminlerden daha doğru sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Kârlılık analizinde bölümsel bilgilerin sektöre özgü bilgilerle birleştirilmesiyle satış ve kazanç tahminlerinin doğruluğu artmaktadır (Öztürk, 2008).

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 ulaşılabilmektedir (Marsap,2001'den akt. Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 89). Diğer bir açıdan; işletme karşılaştırmasında yapılan bölümsel analizlerin nesnel olabilmesi söz konusudur. Çünkü karşılaştırılan bölümler arasında tanımlamadan kaynaklı farklılıklar olabilmektedir. Örneğin; aynı endüstride faaliyet gösteren iki işletmenin sahip olduğu aynı bölümlerine ilişkin maliyetleri dağıtırken farklı yöntemlerin uygulanması bölümsel düzeyde karşılaştırma yapılmasını zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla bilgi kullanıcıları açısından tüm etkenlerin göz önünde bulundurulması ve yorumlamanın ona göre yapılması gerekmektedir (Elliott ve Elliott, 2007: 668).

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 gereksinime uygun olup olmadığının incelenmesine olanak vererek yönetimin daha iyi değerlendirmesini sağlamakta ve yönetimin sorumluluğunu arttırmaktadır. Bu durum yatırımcıların, hem işletme yönetiminin seçimlerine hem de faaliyet yönetimi vizyonuna itiraz etmelerine izin vermektedir. Böylece işletmenin bilgi kullanıcılarına sunduğu bilgilerin daha anlaşılır, gereksinime uygun, kaliteli ve anlamlı olması sağlanabilmektedir (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 89).

Sonuç olarak, bölümsel raporlar, bir işletmenin, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini olanaklı kılan bilgilerin açıklayarak kararlarını almalarında yardımcı olmaktadır.

2.5.3. Bölümsel Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi

Bir işletmenin bütünü yönetilmesi, performansının değerlendirilmesi, finansal konumunun belirlenmesinde işletme yöneticilerinin genele odaklanması nedeniyle çalışmalarında sınırlarla karşılaşabilmelerine neden olmaktadır. Ancak, bölümsel raporlama birbirinden ayırt edilebilir farklı faaliyetlere farklı ayrıntılara girilerek daha derinlemesine bir bakış açısı kazandırmaktadır (Riahi- Belkaoui, 1998: 139). Bu nedenle, işletme faaliyetlerinin açıklanmasında bölümsel bilginin kullanılması, işletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılmasına, işletme ile ilgili risk ve getirilerin daha iyi değerlendirilmesine ve bir bütün olarak işletme hakkında daha bilinçli yargılara ulaşılmasında fayda sağlamaktadır (Marşap, 2001; aktaran, Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 87).

Yatırımcıların ve kredi verenlerin artan bilgi gereksiniminin işletmenin faaliyetlerini çeşitlendirme stratejileri doğrultusunda artış göstermesi bu konuda çeşitli düzenlemeler yapılması gerekliliğini doğurmuştur. Finansal tablolarda bölümsel bilginin gösterilmesinin işletmenin büyüklüğüne göre değişkenlik

göstermesi analistlerin bölümsel bilgilerden farklı amaçlarda kullanılmasını ortaya çıkarmıştır. Analistlere bölümsel bilgiyi hangi amaçlar için kullandıkları sorulduğunda aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir (Boersome, 1992: 157-158, Sağlam, 2001: 67-68).

- Tahmin, ön bilgilenme
- Nakit akış tahmini
- Faaliyetler ve büyüklükleri, varlıkların ekonomik büyüklüğü ve maliyetler ve kârlılığın oluşumu konusunda bilgi edinmek
- Amortisman oranlarının tahmini ve bölümlerle karşılaştırma
- Gelirlerin kalitesinin (sürekliliğinin) belirlenmesi
- İşletme performansının değerlendirilmesi
- Gelecekte oluşacak maliyetlerin belirlenmesi
- Gerekli faaliyetlerin tespit edilmesi

Yatırımcıları ve karar verenlerin işletmenin farklılaşan faaliyetlerine yönelik ayrıntılı bilgiye olan gereksiniminin artmasıyla gündeme gelen bölümsel raporlama aynı zamanda faaliyetlerini sınır ötesine taşıyan firmaların gelirlerini ve faaliyet performanslarını değerlendirmeleri ve merkez firmaya göre karşılaştırmaları için önem kazanmıştır. Bunun yanında firmaların uluslararası bir boyut kazanması farklılıkları doğurmuş bu da muhasebenin ve muhasebe bilgisinin uluslararası boyutta raporlanabilmesi için değişimi gerekli kılmıştır. Çokuluslu şirketlerin ve buna bağlı olarak uluslararası ticaretin ve uluslararası muhasebenin gelişmesi bölümsel raporlamaya duyulan gereksinimi de artırmıştır (Riahi- Belkaoui, 1998: 139).

Bölümsel raporların kullanılabilirliği genellikle aşağıdaki durumlarda söz konusu olmaktadır (Riahi- Belkaoui, 1998: 141):

- Bilgisel içerik bakımından, işletmenin farklı bölümlerine yönelik kârlılık, risk ve büyüme bilgilerini içermesi,
- Bilgi kullanıcıları bakımından, değerlendirmelerinde potansiyel kazançlarıyla firmanın bütününe ilişkin riskler arasında ilişki kurmasına yardımcı olması,

- Kamu bakımından, kamusal stratejilerin geliştirilmesinde işletmenin çokuluslu olması ya da büyük firma olmasına yönelik bilgileri içermesi
- Yönetim açısından, kurumsal stratejiyi cesaretlendirmesi, yöneticilerin performanslarının dış bilgi kullanıcıları tarafından görülebilmesinin yönetici motivasyonundaki etkisi

Bölümsel raporların bu durumları içermesi bölümsel bilgi kullanıcılarının farklılıklar arasındaki dengeyi görmelerine yardımcı olurken aşağıdaki konularda daha doğru yargıya ulaşmalarına yardımcı olmaktadır (Elliott ve Elliott, 2007: 668).

- İşletmenin raporlanan hasılatlarının içeriği
- İşletmeye ilişkin ortaya çıkabilecek riskler
- Uzun vadede büyümenin beklendiği alanlar

Yıllık finansal tablolarla bir işletmenin bütün olarak başarısının ölçülmesi, finansal yapısının değerlendirilmesi mümkün olabilmektedir ancak, bölümlerin başarılarının ortaya konması ve gelecekteki başarılarının tahmin edilmesi mümkün olmamaktadır (Arsoy, 2008: 178). Bir grubun gücünü ve büyüklüğünü görmek bakımından konsolide finansal tablolar son derece yarar sağlarken, finansal tablo analizi bakımından konsolide tablolar bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Örneğin; gıda sektöründeki bir ana şirketin inşaat, tekstil gibi farklı sektörlerde faaliyet gösteren bağlı ortaklıklarının olması, konsolide tablonun gıda sektörünün göstergeleriyle karşılaştırılmasını anlamsız kılmaktadır. Benzer şekilde değişik sektörlerde bağlı ortaklıkları olan iki grubun da karşılaştırılmasında sorunlar yaşanabilmektedir (Özkan ve Erdener, 2010: 58).

Konsolide ve bireysel finansal tablo kavramları TMS 27'de şu şekilde tanımlanmaktadır: Konsolide finansal tablolar; bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolarıdır. Bireysel finansal tablolar ise; bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımı olan bir işletme ya da müştereken kontrol edilen bir işletme yatırımcısı tarafından sunulan ve yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan özkaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolarıdır.

Bu kapsamda gerek örgüt içine gerekse örgüt dışına doğru, gerçekçi bilgilerin verilmesi ve geleceğe yönelik kararların aydınlatılmasında örgütün geneline ilişkin finansal tablolar yeterli olmamaktadır. Konsolide finansal bilgiler, bilgi kullanıcılarının karar almalarında etkili, yeterli ve faydalı bilgi sağlayamamakta; işletmenin bütün bölümlerinin toplam sonuçlarını, işletme bölümlerinin ayrı ayrı performanslarını dikkate almadan göstermektedir (Hessling ve Jaakola, 2007'den akt. Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 91).

Ancak işletmeler, 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, kârlılık oranı yüksek olan bir sektörde veya coğrafi alanda faaliyet gösteren bir işletme, rakiplerinin dikkatini çekmemek için yüksek kâr marjı göstermek istemeyecektir. Çünkü işletmeler doğal olarak sahip oldukları monopolistik güçlerini korumak istemektedirler ve faaliyetlerine gelebilecek zararlardan, marjlarını düşüren ve işletmenin zayıflamasına neden olan rekabetçi etkilerden kaygı duymaktadırlar (Paul ve Largay, 2005). Diğer taraftan bölümsel raporlama kapsamında açıklanacak bölüm kârlarına ilişkin bilgilerin gizlenmesinde ikinci önemli maliyet ise kârlılığı düşük bölüm bilgilerinin açıklanmasıdır. Bu durum o birime ait bir sorun olduğunun düşünülmesine ve dikkatlerin üzerinde toplanmasını sağlayarak şube veya acentenin sosyal değer kaybı yaşamasına neden olmaktadır (Berger ve Hann, 2007).

Sonuç olarak bölümsel bilgi uzun yıllardır işletme yönetiminin kararlarında kullandığı ve teknolojinin gelişmesine paralel olarak günümüzde daha pratik ve uygulanabilir geçerli bilgi olma özelliğini korumaktadır. İşletmelerin farklılaşan faaliyetlerinin kontrolünde ve denetiminde büyük bir öneme sahip olan bölümsel raporlama, getirilen standartla daha önemli duruma gelmiştir. Bölümsel raporlamayla birlikte konsolidasyonun gizlediği yapıların açığa çıkması yatırımcıların daha gerçekçi ve karşılaştırılabilir bilgilere ulaşmasına yardımcı olmuştur. Finansal tabloların yönetim yaklaşımıyla hazırlanarak yatırımcıların ve diğer kullanıcıların ilgisine sunulması çok yeni olmakla birlikte işletmelerin gelenekselci tutumlarının ve iç bilgilerinin koruyucu davranışlarının azalmasında önemli bir adımdır. Bu durum

yönetim muhasebesi uygulamalarıyla finansal muhasebe uygulamalarının kapsamını birbirine yakınlaştırmış ve stratejik yönetimle birlikte yönetim muhasebesi uygulamalarının daha önemli duruma gelmesine neden olmuştur.

Günümüzde teknolojinin gelişiminin etkisiyle bilgi paylaşımının daha fazla önem kazanması dış bilgi kullanıcılarının dikkatini finansal ve finansal olmayan bilginin ayrıntılı olarak sunulmasına çekmiştir. Bu durum işletmeleri yatırımcıların dikkatini çekmek için daha ayrıntılı yönetim muhasebesi uygulamaları yapmaya ve finansal ve finansal olmayan bilgilerini gerçekçi ve şeffaf bir yaklaşımla raporlayarak yatırımcıların ve analistlerin ilgisini çekme çabalarına neden olmuştur. Böylece uluslararası raporlama standartlarının gündeme gelmesinden önce bölümsel bilgiler işletmelerin finansal tablolarında istemli olarak yer almaya başlamış dolayısıyla yönetim muhasebesi uygulamaları stratejik yönetimle daha önemli duruma gelmiş ve işletmelerin yatırımcı bulma arzusuyla stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını geliştirmelerine yardımcı olmuştur. Sonuçta işletmelerin yatırım ve kredi kararlarının alınması, karşılaştırılması ya da ekonomik faaliyetlerin daha ayrıntılı görülmesi kolaylaşmış bu da işletmeler için rekabetçi yarar doğurmuştur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERİN BÖLÜMSEL RAPORLAMA DÜZEYLERİNİN ARAŞTIRILMASI ÜZERİNE İMKB UYGULAMASI VE SEÇİLEN BİR FİRMANIN YÖNETİM YAKLAŞIMINA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

Faaliyet Bölümleri Standardı- TFRS 8 işletme bölüm bilgilerinin raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirtmekte ve düzenlemektedir. Bu bilgiler işletmenin farklı faaliyetlerde bulunması ya da faaliyet gösterdiği ekonomik ortamların farklılaştığı durumlarda bilgi kullanıcılarının işletmenin geçmiş performansının ölçülmesi, risk ve getirilerin saptanması konularında kararlarında yardımcı olmaktadır.

Çalışmada TMSK tarafından 15.07.2007 tarihinde yayınlanmış ve 01.01.2009 tarihinden itibaren finansal raporlamada uygulanması zorunlu Faaliyet Bölümleri Standardı TFRS 8 kapsamında getirilen düzenlemelerin İMKB 100 Endeksi'nde yer alan işletmelerin 2009 yılı finansal tablolarında bölümsel bilgi açıklama düzeyleri incelenmekte ve bu işletmeler arasında iletişim ve erişim kolaylığı sağlanabilmesi nedeniyle seçilen bir işletmenin bölümsel raporlama uygulamaları yönetsel açıdan ve finansal raporlama standardı açısından değerlendirilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde önce araştırmanın amacı, daha sonra araştırmanın kapsamı, örnekleme ve kullanılan yöntem hakkında açıklamalara yer verilmektedir. Araştırmanın kapsamının açıklanmasının ardından, İMKB 100 Endeksi'nde işlem gören işletmelerin bölümsel raporlama düzeylerinin değerlendirilmesi ve bu firmalar arasında seçilen bir firmanın yönetsel ve finansal raporlama standardı açısından incelenmesi, araştırmanın bulguları kısmında sırasıyla ele alınmaktadır.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

İşletmelerin farklılaşan faaliyetlerinin kontrolünde ve denetiminde büyük bir öneme sahip olan bölümsel raporlama, getirilen standartla daha önemli duruma gelmiştir. Bölümsel raporlama mevcut yapılanma ve teknolojik olanaklar sayesinde uzun yıllardan bu yana yöneticilerin kararlarında yardımcı olmaktadır. TFRS 8-

Faaliyet Bölümleri Standardı ile birlikte bölümsel raporların işletme finansal tablolarının yardımcı dipnotlarında açıklanmasının gündeme gelmesiyle konu üzerinde önemle durulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Araştırmada incelenen işletmelerin bu standartla getirilen düzenlemeler ışığında bölümsel raporlarını nasıl ve ne şekilde gerçekleştirdiği ve seçilen işletmenin yönetsel açıdan ve raporlama standardı açısından bölümsel bilgiyi hazırlaması, kullanımı ve raporlamasında yaşadığı sürecin ve elde ettiği sonuçların ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır.

Çalışmada öncelikle İMKB 100 Endeksi'nde 2009 son çeyreğinde işlem gören firmaların TFRS 8- Faaliyet Bölümleri Standardı'nı uygulama düzeyleri saptanmaktadır. Daha sonra bu firmalardan seçilen bir tanesi daha ayrıntılı incelenerek bölümsel raporlamanın uygulamada mevcut düzenlemeler çerçevesinde nasıl yer aldığını ortaya koyulmaktadır.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE ÖRNEKLEMİ

Faaliyet bölümlerinin raporlanması standartta yer alan temel ilkeye göre; finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini olanaklı kılan bilgileri açıklamasını temel almaktadır (TFRS 8 p.1).

Standartta belirtilen kapsamda TFRS 8; borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu tezgah üstü piyasada) işlem gören veya finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen; bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları ve bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tablolarında uygulanmaktadır (TFRS 8 p.2). Bu nedenle araştırma kapsamında ele alınacak işletmeler belirlenirken İMKB'de işlem gören firmalar değerlendirilmiş ve 2009 yılı son çeyreği itibarıyla İMKB 100 Endeksi'nde yer alan firmalar seçilmiştir.

Ulusal Pazar'da işlem gören hisse senetlerinin İMKB 30, İMKB 50 ve İMKB 100 Endekslerine alınabilmeleri için değerlendirme dönemleri (Kasım, Şubat, Mayıs ve Ağustos) sonu itibarıyla Borsa'da en az 60 gün süreyle işlem görmüş olmaları gerekmektedir. Ancak ilk defa halka arz edilen kısmının piyasa değeri, halka arz tarihi itibarıyla, Ulusal Pazarın Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKB) saklamasında bulunan kısmının ortalama piyasa değerinin %2'si veya üzerinde olan hisse senetleri için Borsa'da en az 60 gün süreyle işlem görme koşulu aranmamaktadır. Bu nitelikteki piyasa değeri yüksek hisse senetlerinin, değerlendirme dönemleri sonu itibarıyla Borsa'da işlem görmüş olması yeterlidir. Bu firmalar İMKB Yönetim Kurulu tarafından periyodik piyasa verilerinin incelenmesi sonucu belirlenmektedir (www.imkb.gov.tr, 10.07.2010).

Araştırmada firmaların 2009 yılı finansal tablo ve dipnotlarının incelenmesi nedeniyle seçilecek İMKB 100 Endeksi firmaları 2009 son çeyreği itibarıyla hazırlanmış İMKB web sayfasında yayınlanan listeden elde edilmiştir. Belirlenen bu 100 firmanın 2009 yılına ait finansal tabloları ve dipnotları Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun internet üzerindeki sitesinden (www.kap.gov.tr, 01.07.2010) indirilmiştir. Bu işlem sırasında 7 firmanın henüz bildirimlerini yayınlamaması nedeniyle tablolarına ulaşılamamış, araştırma finansal tablo ve dipnotlarına ulaşılan 93 firma üzerinde gerçekleştirilmiştir. Uygulamanın ikinci adımında incelenen 93 firma arasından faaliyet bölümlerine ilişkin raporlama yapan bir firma seçilerek bu firmanın ayrıntılı incelemesi gerçekleştirilmiştir.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın örneklemini oluşturan 100 firmadan 1 yıllık verilerine ulaşılan 93 firmanın 2009 yılı finansal tabloları ve dipnotlarına bölümsel raporlama düzeylerinin sınıflandırılması, sayılara dönüştürülmesi ve çıkarımda bulunulması amacıyla içerik analizi uygulanmış ve aşağıdaki sorulara yanıtlar aranmıştır:

- Firmalar bölümsel raporlama uygulaması yapmakta mıdır?
- Firmalar bölümsel raporlarında faaliyet bölümü olarak ürün/ hizmet bölümü, coğrafi bölüm, büyük müşteri bölümlerinden hangisi/ hangilerini uygulamaktadır?

- Faaliyet bölümlerine göre raporlama yapan firmalar tarafından hangi finansal tablo kalemleri açıklanmaktadır?

Araştırmanın temelinde yapılan işlem, birbirine benzeyen verilerin belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirilerek ve bunları anlaşılır bir biçimde gruplandırarak yorumlamaktır.

Araştırmada öncelikli olarak 93 firmanın finansal tabloları ve dipnotları incelenmiş ve bölümsel raporlama yapanlar ve yapmayanlar ayrı olarak gruplandırılmıştır. Daha sonra yukarıda belirlenen amaçlar doğrultusunda bir form hazırlanmış ve bu form dipnotlarında bölümsel raporlama yaptığı saptanan firmalar için ayrı ayrı düzenlenerek işletmelerin bölümsel raporlamayı ele alış biçimleri ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. Oluşturulan formda birincisi firmanın adı, ikincisi tablo türü, üçüncüsü bölümsel raporlama yapıp yapmadığı, dördüncü, beşinci ve altıncı faaliyet bölümü sayısı ve diğerleri bölümsel bilgi kalemleri olmak üzere toplam otuz soru sorulmuştur. Bu kalemler belirlenirken ilgili standartta belirtilen açıklanması gereken bilgiler ve işletme açısından önemli finansal bilgi kalemleri dikkate alınmıştır. Ayrıca bazı kalemler gelirler ve/veya giderler olarak bir arada sorgulanmıştır. Hazırlanan soru formu aşağıda tablo formatında sunulmuştur.

Tablo 4:İşletme Finansal Tablo ve Dipnotlarında İncelenen Kalemler

Firma Adı:		
Tablo Türü	Bireysel	Konsolide
Bölümsel Raporlama Uygulaması	Var	Yok
Firmanın Kaç Ürün/Hizmet Temeline Göre Bölümü Bulunmaktadır?		
Firmanın Kaç Coğrafi Temeline Göre Bölümü Bulunmaktadır?		
Firmanın Kaç Büyük Müşteri Temeline Göre Bölümü Bulunmaktadır?		
Açıklanan Kalem	VAR	YOK
Faaliyet Bölümü Türü Ve Niteliği		
Yetkili Mercî		
Genel Bilgi Açıklaması		
Gelirler		

Bölümler Arası Gelirler		
Bölüm Dışı Gelirler		
Satışların Maliyeti		
Brüt Veya Faaliyet Karı Veya Zararı		
Varlıklar		
Amortisman Ve İtfa Payları		
Yükümlülükler		
Yatırım Harcamaları		
Faaliyet Giderleri		
Diğer Faaliyet Gelirleri/Giderleri		
Faiz Geliri/ Gideri		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar		
Dönen Varlıklar		
Duran Varlıklar		
Finansal Varlıklar		
Özkaynaklar		
Vergi Gideri/ Geliri		
Vergi Öncesi Kar Veya Zarar		
Dönem Karı Veya Zararı		
Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Kalemler		

Sorulan bu soruların analizinin kolay olması ve zamandan tasarruf elde etmek amacıyla bilgisayar destekli veri analizi paket programı SPSS 16.0'dan yararlanılmıştır. Elde edilen veriler paket programa girilmiş ve betimsel istatistiksel tekniklerden faydalanılarak sıklık ve ortalamalar ışığında yorumlar yapılmıştır.

Araştırmanın ikinci adımında ise incelenen 100 firma içinden iletişim ve erişim kolaylığı sağlanabilmesi nedeniyle seçilen bir firmanın finansal raporlarındaki, web adresindeki ve finansal tablo ve dipnotlarındaki bilgiler ayrıntılı olarak incelenmiş ve başlıca nitel araştırma yöntemlerinden “görüşme”, “gözlem” ve “doküman incelemesi” benimsenerek firma yetkilileriyle yarı yapılandırılmış görüşmeler ışığında bilgi toplanmıştır. Bu görüşmeler için öncelikle elde edilen

bilgilerin firma adının belirtilmeden kullanılacağına dair ve firmanın bilgi kullanıcıları karşısında yanlış anlaşılmasına yol açarak firma hisselerine zarar verilmeyeceği konusunda taahhüt mektubu imzalanarak izin alınmıştır. Bu nedenle çalışmanın ikinci kısmında tanıtılan işletmenin adına ve kurumsal kimliğine yer verilmemektedir.

3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmanın bu kısmında öncelikli olarak değerlendirilen 93 firmaya ilişkin bulgulara sonrasında da seçilen firma üzerinde yapılan araştırmaya yer verilmektedir.

3.4.1. İMKB 100 Endeksi'nde Bölümsel Raporlama Yapan Şirketlerin Uygulama Düzeylerinin Tespiti

Ekonomide yapılan ayrıma göre işletmeler faaliyetleri sonucu mal ve/veya hizmet olmak üzere iki çıktı- ürün elde etmektedirler. Bu çıktılar işletmelerin faaliyet konularını belirlemektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından ise işletme faaliyetleri hizmet, üretim ve ticari olarak sınıflandırılmaktadır. Bu ayrıma göre incelenen 93 işletme sınıflandırıldığında 53'ünün üretim, 34'ünün hizmet ve 5'inin ticari faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Araştırmada incelenen 93 firmanın finansal tablo ve dipnotları bölümsel raporlama yapıp yapmadığı, firmaların tablo türü, açıkladığı faaliyet bölümünün niteliği ve türü, bölüm sayısı ve açıklama yaptığı kalem sayısı temel alınarak değerlendirilmiştir. Böylece 93 firmanın ayrıntılı olarak görülebileceği aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Tablo 5:Bölümsel Raporlama Uygulamaları Kapsamında İncelenen Firmalar

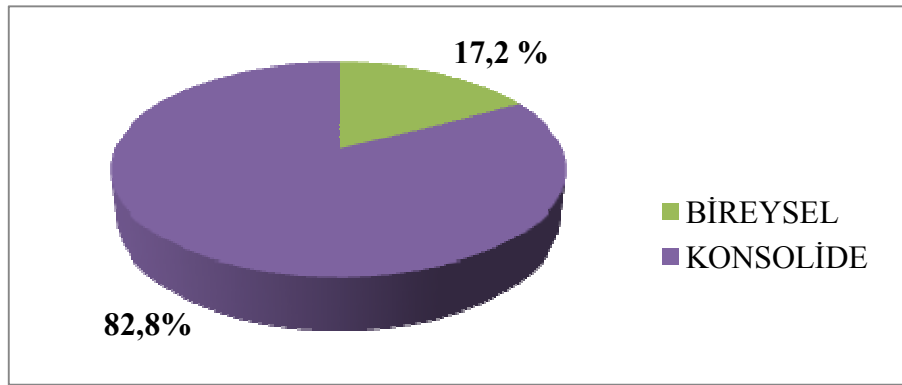
	ŞİRKET ADI	TABLO TÜRÜ	BÖLÜMSEL RAPORLAMA	ÜRÜN/HİZMET BÖLÜMÜ	COĞRAFI BÖLÜM	TOPLAM BÖLÜM	AÇIKLANAN KALEM SAYISI
1	ADVANSASASA	Bireysel	Yok				
2	AKBANK T.A.Ş.	Konsolide	Var	6		6	10
3	AKÇANSA ÇİMENTO	Konsolide	Var	2		2	13
4	AKENERJİ	Konsolide	Yok				
5	AKSA AKRİLİK KİMYA	Konsolide	Var	3		3	16
6	AKSIGORTA	Konsolide	Yok				
7	ALARKO HOLDİNG A.Ş.	Konsolide	Var	6		6	17
8	ALBARAKA TURK	Bireysel	Var	3		3	5
9	ALKİM ALKALİ KİMYA A.Ş.	Konsolide	Var	3		3	11
10	ANADOLU EFES BİRACILIK	Konsolide	Var	4		4	9
11	ANADOLU HAYATEMEKLİLİK	Bireysel	Var	3		3	10
12	ANADOLU TURK SİGORTA	Konsolide	Yok				
13	ARÇELİK A.Ş.	Konsolide	Var	3	3	6	5
14	ASELİN	Konsolide	Yok				
15	ASYA KATILIM BANKASI	Konsolide	Var	3		3	5
16	AYGAZA.Ş.	Konsolide	Var	3		3	16
17	BAGFAŞ A.Ş.	Bireysel	Var		12	12	2
18	BANVİT A.Ş.	Konsolide	Var	6	2	8	2
19	BİM MAGAZALAR	Konsolide	Yok				
20	BŞH EV ALETLERİ	Bireysel	Yok				
21	COCA COLA A.Ş.	Konsolide	Var		2	2	12
22	ÇELEBİ A.Ş.	Konsolide	Var	4	3	7	10
23	DEVA HOLDİNG	Konsolide	Var	5		5	10
24	DOĞAN GAZETECİLİK	Konsolide	Yok				
25	DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU	Konsolide	Var	3		3	15
26	DOĞAN YAYIN HOLDİNG	Konsolide	Var	4	3	7	15
27	DOĞUŞ OTOMOTİV	Konsolide	Var	3		3	6
28	ECZACIBAŞI YATIRIM HOLD.	Konsolide	Yok				
29	EGE GÜBRE	Konsolide	Yok				

30	EGE SERAMİK	Konsolide	Yok				
31	EİS ECZACIBAŞI İLAÇ	Konsolide	Var	3		3	11
32	ENKA İNŞAAT	Konsolide	Var	5		5	17
33	EREĞLİ DEMİR ÇELİK	Konsolide	Yok				
34	FINANS FINANSAL KİR.	Bireysel	Yok				
35	FORD OTOMOTİV	Bireysel	Yok				
36	FORTİS BANK	Konsolide	Var	4		4	7
37	GARANTİ BANKASI	Konsolide	Var	4		4	10
38	GLOBAL YATIRIM HOLDİNG	Konsolide	Var	5		5	14
39	GOLDAŞ KUYUMCULUK	Konsolide	Yok				
40	GSD HOLDİNG	Konsolide	Var	5		5	10
41	GÜBRE FABRİKALARI	Konsolide	Yok				
42	HALK BANKASI	Konsolide	Var	5		5	9
43	HÜRRİYET GAZETECİLİK	Konsolide	Var		3	3	14
44	İŞIKLAR YATIRIM HOLDİNG	Konsolide	Var	4		4	15
45	İŞ BANKASI A.Ş.	Konsolide	Var	5		5	11
46	İŞ FINANSAL KİRALAMA	Konsolide	Var	2		2	12
47	İŞ GMYO A.Ş.	Konsolide	Var	14		14	5
48	İZMİR DEMİR ÇELİK	Konsolide	Yok				
49	KARDEMİR	Konsolide	Yok				
50	KARSAN OTOMOTİV	Konsolide	Var		11	11	2
51	KOÇ HOLDİNG	Konsolide	Var	5		5	13
52	KOZA MADENCİLİK	Konsolide	Var	5		5	15
53	METRO TİCARİ	Konsolide	Var	3		3	9
54	MİGROS TİCARET	Konsolide	Var		4	4	8
55	MONDİ TİRE KUTSAN	Konsolide	Var	2		2	8
56	NET HOLDİNG A.Ş.	Konsolide	Var	3		3	10
57	NET TURİZM	Konsolide	Yok				
58	NORTEL NETWORKS NETAŞ	Bireysel	Var	3		3	9
59	OTOKAR OTOBÜS	Bireysel	Var	3		3	2
60	PARK ELEKTRİK	Bireysel	Var	3		3	5
61	PERA GMYO	Konsolide	Yok				

62	PETKİM	Bireysel	Yok				
63	PETROL OFİSİ	Konsolide	Var	2		2	9
64	PINAR ET VE UN	Bireysel	Yok				
65	PINAR SÜT	Bireysel	Yok				
66	REYSAŞ TAŞIMACILIK	Konsolide	Var	4		4	11
67	SABANCI HOLDİNG	Konsolide	Var	6		6	10
68	SELÇUK ECZA DEPOSU	Konsolide	Yok				
69	SİNPAŞ GMYO	Konsolide	Yok				
70	ŞEKERBANK	Konsolide	Var	3		3	6
71	ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI	Konsolide	Var	5	4	9	15
72	TAT KONSERVE	Konsolide	Var	4		4	8
73	TAV HAVALİMANLARI	Konsolide	Var	5		5	9
74	TEKFEN HOLDİNG	Konsolide	Var	4	5	9	18
75	TEKSTİL BANK	Konsolide	Var	3		3	7
76	TESCO KİPA	Bireysel	Yok				
77	TOFAŞ	Konsolide	Var	4		4	2
78	TRAKYA CAM SANAYİ	Konsolide	Var	2		2	6
79	TURCAS PETROL	Konsolide	Var	5		5	10
80	TURKCELL	Konsolide	Var	4	4	8	13
81	TÜRK EKONOMİ BANKASI	Konsolide	Var	3		3	10
82	TÜRK HAVA YOLLARI	Konsolide	Var	2		2	13
83	TÜRK TELEKOMÜNİKASYON	Konsolide	Var	2		2	8
84	TÜRK TRAKTÖR	Bireysel	Yok				
85	TÜRKİYE PETROL RAFİNE.	Konsolide	Var	2		2	11
86	TÜRKİYE SİNAİ KAL. BANK.	Konsolide	Var	3		3	11
87	ÜLKER BİSKÜVİ	Konsolide	Yok				
88	VAKIFLAR BANKASI	Konsolide	Var	4		4	6
89	VESTEL BEYAZ EŞYA	Bireysel	Var		3	3	2
90	VESTEL ELEKTRONİK	Konsolide	Var	3	3	6	7
91	YAPI KREDİ BANKASI	Konsolide	Var	5		5	8
92	YAPI KREDİ SİGORTA	Konsolide	Var	7		7	4
93	ZORLU ENERJİ	Konsolide	Var	2	3	5	5

Araştırmaya konu olan firmaların finansal tabloları ve dipnotları incelendiğinde ilk önce dikkati çeken raporlanan tablonun türü olmaktadır. İnceleme sonucunda elde edilen bulgulara göre İMKB 100 listesinde yer alan firmaların 16'sı bireysel finansal tablo hazırlarken 77'si konsolide finansal tablo hazırlamaktadır. Bu sonuca göre incelenen firmaların % 82,8'i birden fazla şirketle ya da bağlı ortaklıklarıyla birlikte grup faaliyeti gösterdiğinden dolayı finansal tablo ve dipnotlarını konsolide olarak hazırlamaktadır. Bu dağılım yüzdesel olarak aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Şekil 10: Finansal Tablo Türlerinin Dağılımı



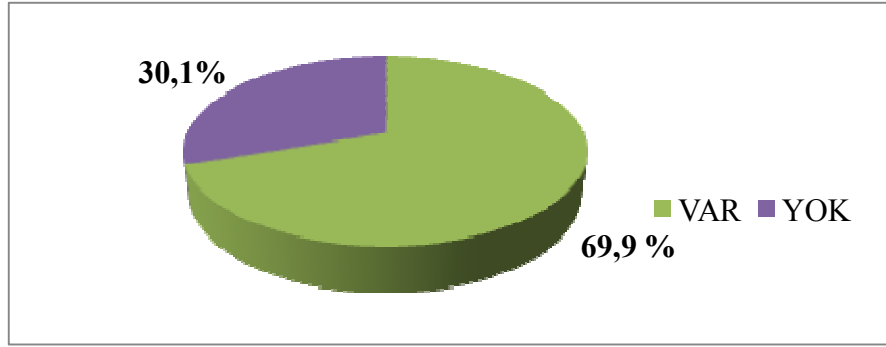
Araştırmanın en önemli bulgularından bir tanesi faaliyet bölümleri raporlaması yapan ve yapmayan şirketlerin dağılımıdır. Örnekleme dahil olan 93 şirketten 65 tanesi faaliyet bölümleri raporlaması yaparken, 28 tane şirket raporlanacak faaliyet bölümleri olmadığını açıklamış ve faaliyet bölümleri raporlaması yapmamıştır.

Bu 28 şirketten bazıları dipnotlarında sadece “Yoktur” ifadesi ile durumu belirtirken bazıları da şirketin tek bir sektörde veya tek bir coğrafyada faaliyet göstermesinden dolayı ya da faaliyet bölümlerinin benzer ekonomik ortam ve pazar niteliğine sahip olmalarından dolayı ayrı olarak raporlanamayacağını açıklayarak bölümlere göre raporlama yapmadıklarını belirtmişlerdir. Bunun yanında bazı şirketlerin dipnotlarında ise konuyla ilgili hiç bir açıklama yapılmadığı gözlenmiştir. Dolayısıyla bölümsel raporlama ile ilgili hiç bir bilgi vermeyen veya sadece “yoktur” şeklinde bilgi veren işletmelerin standart hükümlerine aykırı davrandığı söylenebilir

çünkü standart uyarınca bilgi kullanıcısının neden raporlama yapmadığı konusunda da bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Örnekleme alınan firmaların faaliyet bölümleri raporlama yapıp yapmadığına ilişkin dağılım aşağıdaki şekilde yüzdesel olarak gösterilmektedir.

Şekil 11: Bölümsel Raporlama Yapan Firmaların Dağılımı



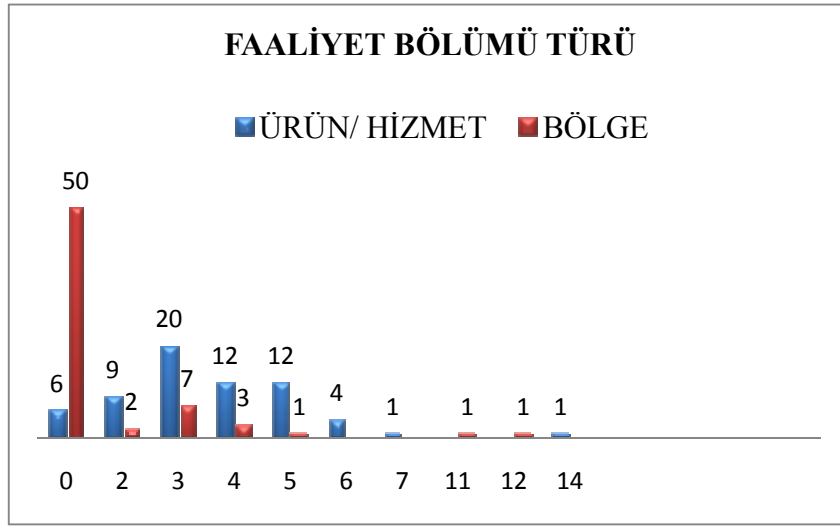
Araştırmada, bölümlere göre raporlama yapan 65 şirketin bölümlerini hangi esasa göre yaptığı incelenmiştir. Sonuçlar, şirketlerin çoğunluğunun bölümlere göre raporlamayı ürün/hizmet bölümü temeline göre yaptığını ortaya koymaktadır. Elde edilen sonuçlara göre 59 firma ürün/hizmet temeline göre faaliyet bölümü türünü belirtirken 15 firma bölge temeline göre belirlemektedir. Diğer taraftan bölümsel raporlama yapan 65 firmadan sadece bir tanesinin büyük müşterilerine ilişkin bilgi verdiği, bu bilgide de satışlarının dağılımını yüzdesel olarak kısaca açıkladığı gözlenmiştir.

Bölümsel raporlama yapan 65 firmadan 2 tanesi raporladığı bölümün türü ve niteliğine yönelik genel bir açıklama yapmamıştır. Ayrıca bu firmaların 19 tanesi bölümsel raporların sunulmasında ve düzenli olarak gözden geçirilmesinde karar almaya yetkili mercisini açıklarken 46 tanesi bu konuya ilişkin bir bilgi vermemiştir.

Firmaların bölümsel raporlama yaparken kullandığı bölüm türleri aşağıdaki şekilde dağılımlarıyla birlikte ayrıntılı olarak gösterilmektedir. Buna göre, ürün/hizmet temeline göre raporlama yapan 59 firmanın (6 tanesi yapmamaktadır) 9 tanesi 2 bölüm, 20 tanesi 3 bölüm, 12 tanesi 4 bölüm, 12 tanesi 5 bölüm, 4 tanesi 6

bölüm, 1 tanesi 7 bölüm ve 1 gayrimenkul yatırım ortaklığı firması sahip olduğu her gayrimenkulü ayrı bölümlendirerek 14 bölüm raporlamıştır. Diğer taraftan bölge temeline göre raporlama yapan 15 firmadan (50 tanesi yapmamaktadır) 2 tanesi 2 bölüm, 7 tanesi 3 bölüm, 3 tanesi 4 bölüm, 1 tanesi 5 bölüm, 1 tanesi 11 bölüm ve 1 tanesi 12 bölüm raporlamıştır.

Şekil 12: Faaliyet Bölümü Türüne Göre Firmaların Dağılımı



Bu dağılımdan yola çıkarak işletmelerin yapılan araştırmalarda da ortaya koyulduğu üzere coğrafi bölüm açıklamasının incelenen İMKB 100 firması tarafından tercih edilmediği saptanmıştır.

Diğer taraftan bazı firmalar tek tip bölümsel raporlama yaparken bazıları her iki türe göre raporlama yapmıştır. Aşağıdaki tabloda verilen dağılıma göre; 50 şirket yalnız ürün/ hizmet temeline göre raporlama yaparken, 6 şirket sadece coğrafi bölüm raporlaması yapmıştır. Bu şirketlerin dışında hem ürün/hizmet hem de coğrafi bölüm raporlaması yapan 9 şirket bulunmaktadır. Ayrıca bunların raporlama yapan 65 şirket içindeki yüzdesel dağılımının verildiği aşağıdaki tablo da gösterildiği üzere yalnız ürün/hizmet bölümü raporlayan şirketlerin raporladığı ortalama bölüm sayısı 3,92 iken yalnız coğrafi bölüm raporlayan şirketlerin ortalama raporladığı bölüm sayısı 5,83 ve her iki bölüme göre raporlama yapan şirketlerin toplamda raporladığı bölümlerin ortalama sayısı 7, 22 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 6: Faaliyet Bölümü Türüne Göre Firmaların Dağılımı

Faaliyet Bölümü Türü	Şirket Sayısı	Oran	Ortalama
Yalnız ürün/hizmet temeline göre	50	76,92	3,92
Yalnız coğrafi temele göre	6	9,23	5,83
Hem ürün/hizmet hem de coğrafi temele göre	9	13,85	7,22
Toplam	65	100,00	

İncelenen firmaların TFRS 8’de belirtildiği üzere; ürün ve hizmetlerinin niteliği, üretim süreçlerinin niteliği, ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı, ürünlerini dağıtmak veya hizmetlerini sunmak üzere kullandıkları yöntemler, uygulanabilir olması durumunda bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi düzenleyici çevrenin niteliği gibi benzer özelliklere sahip olduğu ve ekonomik özelliklerinin benzer olması durumunda, iki veya daha fazla faaliyet bölümünü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirdiği ve bu durumu genel bilgi açıklaması olarak faaliyet bölümlerine ilişkin dipnotunda ya da muhasebe politikalarında belirttiği gözlenmiştir. Bazı firmalarda bu bilgilerin kısaca ele alındığı bazılarının da ise hiç yer verilmediği görülmüştür.

Buna göre elde edilen bulgu da, faaliyet bölümleri raporlaması yapan şirketlerin açıklama yaptığı kalemlerin sınırlandırıldığı gözlenmiştir. Örneğin, 6 şirket sadece genel bilgi açıklaması ve satış gelirlerinin bölümlere göre dağılımını yapmıştır. 1 şirket de 4 adet finansal tablo kaleminin açıklamasını yaparak yetinmiştir. Bu durumda, Standardın 1. ve 20. paragrafta belirtilen, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin faaliyet gösterdiği ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini sağlayan ve 21- 24 paragraflarında yer alan bilgileri yeteri kadar açıklanmadığı görülmektedir.

Şirketlerin açıklama yaptığı kalem sayısı da oldukça değişkenlik göstermektedir. Bir şirketin açıkladığı en az kalem sayısı 2 olurken en fazla 18 olmuştur. Bölümsel raporlama yapan şirketlerin açıklama yaptığı kalem sayısının dağılımına bakıldığında çoğunluğun 8, 9, 10, ve 11 kalem açıklaması yaptığı sayı çoğunluğunun burada toplandığı görülmektedir. Ayrıca açıklanan kalemlerin şirket

sayısına göre ağırlıklı ortalaması alındığında ortalama 9,33 kalemin raporlandığı görülmektedir. Açıklama yapılan kalem sayısına göre şirketlerin dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 7: Açıklama Yapılan Kalem Sayısının Dağılımı

AÇIKLAMA YAPAN ŞİRKET SAYISI	AÇIKLAMA YAPILAN KALEM SAYISI
6	2
1	4
6	5
4	6
3	7
5	8
6	9
10	10
6	11
2	12
4	13
2	14
5	15
2	16
2	17
1	18
TOPLAM 65 ŞİRKET	ORTALAMA KALEM SAYISI 9,33

Araştırmanın amaçlarından bir tanesi de faaliyet bölümleri raporlaması yapan şirketlerin hangi finansal tablo kalemleri tutarlarının açıklandığının saptanmasıdır. Şirketler genel raporlama eğilimleri çerçevesinde belli başlı kalemler dikkate alınarak incelenmiş ve elde edilen sonuçlara göre, faaliyet bölümleri raporlaması yapan 65 şirketin, genel bilgi açıklamasının yanında 21 adet finansal tablo kalemi için açıklama yaptığı ortaya koyulmuştur.

Genel bilgi açıklaması, TFRS 8 standardının 22. paragrafında belirtildiği gibi, örgütlenme esası da dahil olmak üzere (örneğin, yönetimin işletmeyi ürün ve hizmet farklılıkları, coğrafi bölgeler, düzenleyici çevreler veya değişik unsurların birleştirilmesi çerçevesinde örgütlenmeyi tercih edip etmediği ve faaliyet bölümlerinin birleştirilip birleştirilmediği), işletmenin raporlanabilir bölümlerinin

belirlenmesinde kullanılan etmenler ve her bir raporlanabilir bölümün hasılatının elde edildiği ürünlerin ve hizmetlerin türü hakkında yapılan açıklamalardır. Buna göre tablo'da şirketlerin çoğunluğunun genel bilgi açıklaması yaptığı, satış gelirleri tutarını ve brüt veya faaliyet kârı/zararını açıkladığı görülmektedir.

Tablo'da diğer kalemler için yapılan açıklamaların yeterli olmadığı, dolayısıyla bölümlere göre raporlamanın çok temel düzeyde kaldığı görülmektedir. Örneğin, Standardın 23. paragrafında, işletmenin, her bir raporlanabilir bölüm için kâr veya zarara ve toplam varlıklara ilişkin tutarı raporlaması gerektiği belirtilmektedir. Buna göre elde edilen bulgulara göre şirketlerin % 78,5'i varlıklarını raporlarken % 73,8'i yükümlülüklerini raporlamıştır. Tabloda, bazı işletmelerin, kâr veya zarara ilişkin tutarı raporlamadığı özellikle dönem kârı veya zararına ilişkin bilginin % 35,4'lük bir oranla çok düşük düzeyde kaldığı görülmektedir. Aynı paragrafın devamında "işletme dışı müşterilerden elde edilen hasılatlar, aynı işletmenin diğer faaliyet bölümleri ile işlemlerinden elde edilen hasılatlar, faiz geliri, faiz gideri, amortisman ve itfa payları, önemli gelir ve gider kalemleri, işletmenin özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerinin ve iş ortaklıklarının kâr veya zararında bulunan payı, vergi gideri veya geliri ve amortisman ve itfa payları dışında önemli nakit dışı kalemler de düzenli olarak işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili merciine sunuluyorsa, raporlanması gerekmektedir" şeklinde ifade edilmiştir. Ancak inceleme sonucu bu kalemlerin açıklanma düzeylerinin yeterli olmadığı görülmektedir.

Tüm bu incelemeler sonucunda standartta yer alan açıklanacak bilgiler ifadesinin yeterince aydınlatılmadığı söylenebilir. Çünkü işletmenin faaliyet bölümü tanımına uyan bir bölümüne ilişkin açıklanması gereken bilgilere tam olarak yer verilmediği, birçok işletmenin az sayıda kaleme yer verdiği gözlenmiştir. Ancak diğer taraftan standartta bölümlere ilişkin bilginin yönetime sunulduğu şekliyle açıklanması gerektiği ifade edilmektedir. Çünkü standardın 25. Paragrafına göre bölüm ile ilgili raporlanan her bir kalemdeki tutar, bölüme ilişkin kaynak tahsisi kararlarının alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciine raporlanan tutar olmalıdır. Dolayısıyla işletmenin açıkladığı kalemlerin yönetime (karar almaya

yetkili merci) sunulduğu şekliyle dipnotta yer verildiği düşünülmektedir. Diğer taraftan işletmelerin muhasebe sisteminin bölümlere ilişkin bilgiyi bu kalemlerin tümünü açıklayabilecek düzeyde ayrıştıramaması bir başka ifadeyle muhasebe sisteminin bölümsel raporlamayı yeteri kadar iyi örgütleyememe veya bölümsel muhasebe uygulamalarına hiç yer vermeme durumu da söz konusu olabilir. Bu durumda raporlanacak bölüme ait bağımsız finansal bilgilerin mevcut olması ya da elde etme maliyetinin işletme kararlarını etkileyebilecek şekilde yüksek olmaması gerekmektedir. Bir başka önemli nokta da açıklanan kalemlerin frekans dağılımıdır. Aşağıdaki tabloda açıklanan kalemlerin çoktan aza doğru sıralaması görülmektedir.

Tablo 8: Bölümsel Raporlarda Açıklanan Kalemler ve Dağılımı

AÇIKLAMA YAPILAN KALEM SAYISI	AÇIKLAMA YAPAN ŞİRKET SAYISI	AÇIKLAMA YAPAN ŞİRKET YÜZDESİ
Genel Bilgi Açıklaması	54	83,1
Brüt Veya Faaliyet Kârı/Zararı	54	83,1
Gelirler	54	83,1
Varlıklar	51	78,5
Yükümlülükler	48	73,8
Faaliyet Giderleri	34	52,3
Satışların Maliyeti	33	50,8
Diğer Faaliyet Gelirleri/Giderleri	32	49,2
Amortisman Ve İtfa Payları	32	49,2
Vergi Öncesi Kâr Veya Zarar	30	46,2
Dönem Kârı Veya Zararı	23	35,4
Vergi Gideri Veya Geliri	22	33,8
Faiz Geliri/Gideri	21	32,3
Duran Varlıklar	20	30,8
Bölüm Dışı Gelirler	19	29,2
Bölümler Arası Gelirler	18	27,7
Özkaynaklar	15	23,1
Yatırım Harcamaları	14	21,5
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımları Kâr/Zarar Payı	13	20
Dönen Varlıklar	8	12,3
Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Kalemler	7	10,8
Finansal Varlıklar	4	6,2
TOPLAM ŞİRKET SAYISI	65	100,00

Sonuç olarak araştırmanın örnekleme dahil olan 93 şirketten yalnızca 65 şirket, finansal tablo dipnotlarında bölümsel raporlama yapmaktadır. Bölümsel raporlama yapan şirketler, coğrafi bölgeden daha çok, ürün/hizmet bölümüne yani faaliyet konusuna göre bölümlenme yapmaktadır. Bölümsel raporlama yapan şirketlerin bazılarının açıkladığı bilgilerin çok sınırlı olduğu bazılarının ise ayrıntılı gelir tablosu formatında bölümsel bilgiyi sunduğu görülmüştür. Bölümsel raporlama yapmayan şirketlerin de kendi içerisinde açıklama yapan, açıklama yapmayan, dipnota hiç yer vermeyen ve sadece “yoktur” ifadesine yer verdikleri belirlenmiştir. Bölümsel raporlama, genellikle, dipnotların içerisinde “Bölümlere Göre Raporlama” başlığı altında yapıldığı belirlenmiştir. Bunun eski standart TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama Standardı’ndan kaldığı dolayısıyla onun yerine “Faaliyet Bölümleri” başlığının kullanılması önerilmektedir. Bölümsel raporlama yapan şirketlerin açıkladığı bilgiler incelendiğinde, faaliyet bölümleri raporlamasının standarda uygun bir şekilde yapılmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Konunun dikkatle ele alınması ve uygulanması için firma yöneticilerin ve denetçilerin görev ve sorumluluklarını yerine getirmesi gerekmektedir.

3.4.2. (A) İşletmesinin Bölümsel Raporlama Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu kısmında seçilen şirketin ve bağlı ortaklıklarının hep birlikte grup olarak 31 Aralık 2009 tarihi itibarıyla hazırlanan konsolide finansal tablolarının, önemli muhasebe politikalarının özetlerinin, dipnotlarının ve 2009 yılı faaliyet raporunun incelenmesi ve işletmenin raporlama ve muhasebe müdürü ile yapılan görüşmeler sonucu elde edilen bulgular açıklanmaktadır.

3.4.2.1. İşletmenin Tanıtılması

(A) İşletmesi 1974 yılında kurulmuş imalat sanayinde faaliyet gösteren bir firmadır. İşletmenin ana ortağı faaliyetlerini dünya çapında yürüten yabancı bir firmadır. Farklı bölge ve illerde olmak üzere 1 kağıt fabrikası ve 6 kutu üretim tesisi ile birlikte 5 farklı bölgede satış ofisi de bulunmaktadır.

7 ana fabrikada kurulu üretim tesisleri ile yaklaşık 520.000 m2 alanda faaliyet gösteren işletme, faaliyetine 30.000 ton/yıl kapasite ile başlamış olup bugünkü kapasitesi;

- Merkez fabrikada Oluklu Mukavva Kağıt üretiminde **130.000** ton/yıl,
- Diğer fabrikalarda Oluklu Mukavva Kutu üretiminde **260.000** ton/yıl
- Merkez Fabrika Ofset Kutu üretiminde **6.000** ton/yıl'dır.

Şirket ve bağlı ortaklıkları ile birlikte Grup olarak oluklu mukavva kutu ve kağıt üretimi alanlarında faaliyet göstermektedir. Grup'un ana faaliyet konuları aşağıda belirtildiği gibidir:

- Oluklu mukavva kutu ve kağıt,
- Oluklu mukavva,
- Hurda kağıt,
- Ofset baskılı kutu ürünleri üretimi ve satışı ile
- Ambalaj malzemelerinin yurtiçi ve yurt dışı pazarlarından alış ve satışlarıdır.

Grup'un bünyesinde 31 Aralık 2009 tarihi itibarıyla istihdam edilen ortalama personel sayısı 258 idari personel (31 Aralık 2008: 296) ve 725 işçi (31 Aralık 2008: 841) olmak üzere 983 kişidir (31 Aralık 2008: 1.137). Bu verilere göre işletme "büyük işletme" olarak değerlendirilmektedir.

3.4.2.2. İşletmenin Örgütlenme Yapısı ve Faaliyet Bölümleri

Çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği üzere işletmelerin büyüklüğü, faaliyetlerinin yoğunluğu ve boyutu, ürettikleri mal ve hizmetlerinin türü ve niteliği, müşterilerinin özellikleri ve büyüklüğü, faaliyetlerinin coğrafik dağılımı ve yönetim anlayışı gibi nedenler bölümlendirmenin yapılmasında etkili olan faktörler olarak sıralanmaktadır. İşletme yönetimi ve bilgi kullanıcıları (karar verenler) bu faktörlerin risk ve geri bildirim üzerindeki etkilerini ayrıntılı olarak raporlanmasına gereksinim duymaktadırlar. Bazı işletmeler için bu etmenlerin birçoğu aynı anda geçerli iken bazıları için ise sadece bir tanesinin varlığı işletmenin bölümsel bilgi raporlamasını gerektirebilmektedir.

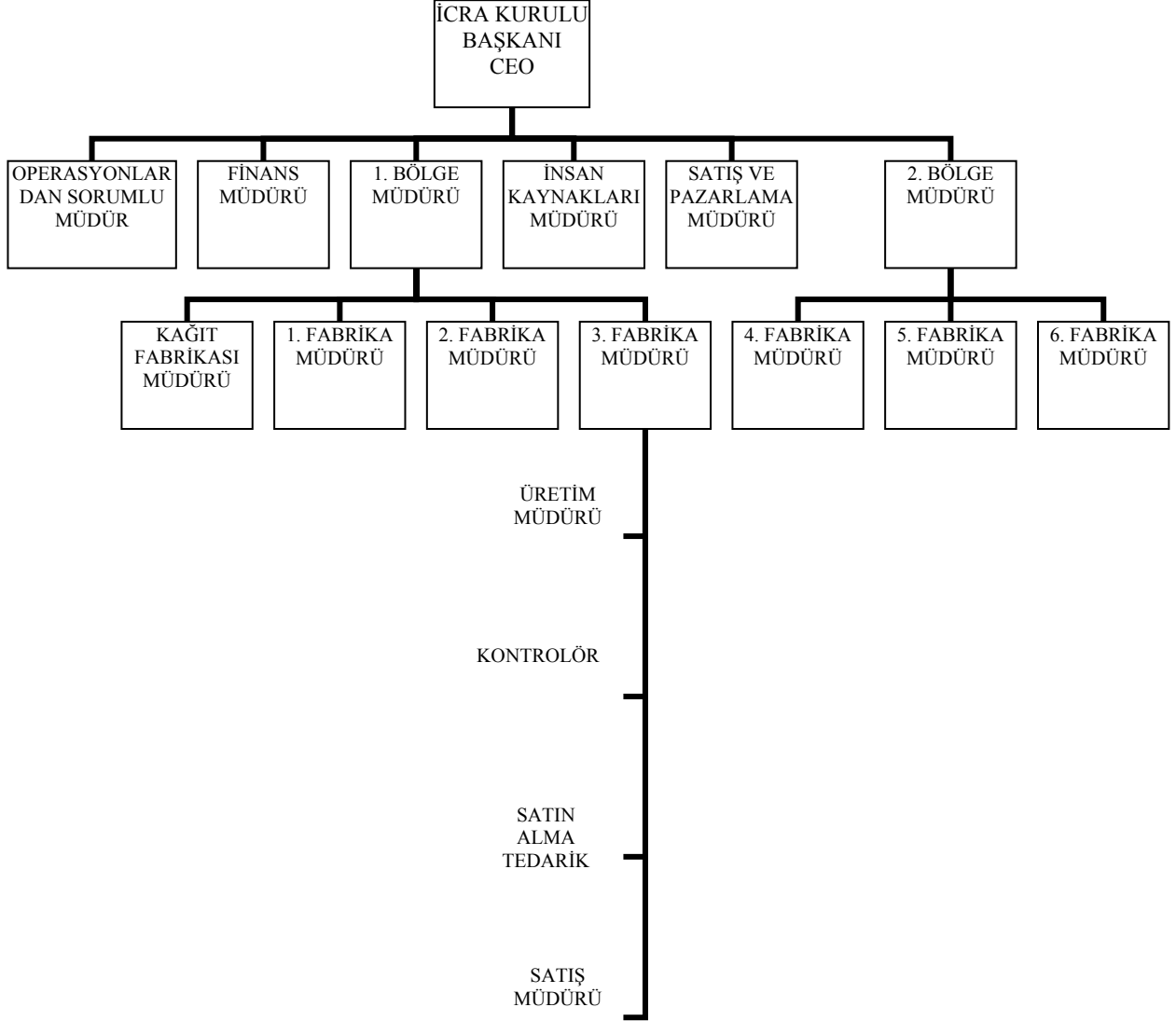
(A) İşletmesinin genel durumuna ve faaliyet kapsamına bakıldığında gerek çalışan sayısı, gerekse iş hacmiyle büyük bir işletme olduğu görülmektedir. Diğer taraftan işletme ürettiği ürünler temelinde faaliyetlerini çeşitlendirmiş ve faaliyetlerini farklı coğrafik bölgelere yaymıştır. Ayrıca işletme gıda, yaş sebze ve meyve, içki ve meşrubat, tütün, çiçek ve süs bitkileri, tekstil ve hazır giyim, ağaç, mobilya ve benzeri, kağıt ürünleri, ilaç, kozmetik, parfüm, tıbbi cihazlar, katı, toz ve sıvı temizlik maddeleri, diğer kimya sanayi ürünleri, cam ve seramik, dayanıklı tüketim malları, radyo, tv, müzik seti vb., diğer elektrik ve elektronik eşyalar, makine ve parçaları, ayakkabı, kutu imalatçıları ve safihacılar, hediyeelik eşya, lastik ve benzer maddeler ve diğer sanayi ürünleri gibi farklı sektörlerde hizmet vererek müşteri gruplarının da farklılaşması nedeniyle bölümsel bilgiye daha fazla gereksinim duymaktadır.

İşletme 6 kutu üretim fabrikası ve 1 kağıt üretim tesisi olmak üzere 7 ayrı stratejik iş biriminden oluşmaktadır. SİB'lerini değişik stratejik alternatifler izleyerek büyütüp geliştiren işletme ürünlerine, farklı pazarların gereksinimlerine cevap verebilecek özellikler katarak ve mevcut ürünleri için, farklı coğrafi mekânlarda satış olanakları geliştirerek faaliyetlerini çeşitlendirmiştir. İşletme pazara nüfuz etme ve yeni pazarlar geliştirme amacıyla Türkiye'nin farklı bölgelerindeki müşterilerinin taleplerini karşılayacak şekilde farklı coğrafyalarda faaliyetlerini sürdürmektedir. Özellikle rekabet üstünlüğü sağlamak amacıyla müşterilerine yakın konumlandığı üretim tesisleriyle müşterilerine hızlı cevap vererek maliyet liderliğini korumaktadır.

İşletmenin örgüt yapısı incelendiğinde öncelikle etkinlik ve verimliliği artırmak için işler ve yapılması gereken görevler uzmanlaşmaya olanak verecek şekilde ayrılmaktadır. Böylece uzmanlaşmış yetenekler, araç ve makineler aynı bölümde toplanmaktadır. İşletme yönetiminin en tepesinde CEO İcra Kurulu Başkanı yer almaktadır. Bunun altında operasyonlar, finans, insan kaynakları ve satış ve pazarlama işlevleri bulunmaktadır. İşletme ayrıca sahip olduğu SİB'leri batı bölgesi ve doğu bölgesi olmak üzere iki ayrı sorumlu müdürün altında yönetmektedir. Ayrıca her fabrikanın genel müdürü bu bölge müdürlerine bağlı olmakla birlikte işletmenin üretim müdürü operasyonlardan sorumlu müdüre, kontrolörü finans müdürüne ve

satış müdürü satış ve pazarlama müdürlüğüne olmak üzere merkez koordinatörlerine bağlıdır. İşletmenin örgüt şeması aşağıdaki gibidir.

Şekil 13: (A) İşletmesinin Örgüt Şeması



İşletme faaliyetlerini fabrika bazında ayırdıktan sonra ürün temeline göre bölümlendirme yaparak işlerini farklılaştırmakta üretim kaynaklarını bu farklılıklara göre planlayıp dağıtmaktadır. İşletme kağıt bölümünde liner türü kağıt ve fluting türü kağıt olmak üzere iki ana ürün grubunda faaliyet göstermektedir. Liner türü kağıt grubu da kendi içinde esmer test liner, beyaz test liner ve imitasyon kraft liner olarak

üç türde ürün üretilmektedir. Fluting türü kağıt üretimi grubu da kendi içinde fluting ve yarı kimyasal fluting şeklinde iki tip ürün üretilmektedir.

İşletme kutu bölümünde ise tehlikeli madde ambalajı, yaş sebze meyve kutuları, teşhir kutuları ve taşıma çözümleri olmak üzere dört ana grupta ürün üretmektedir. Bunlarda kendi içinde baskı teknikleri, kullanılan hammadde ve müşteri talepleri doğrultusunda farklılaşmaktadır.

3.4.2.3. (A) İşletmesinin Muhasebe Sistemi ve Bölümsel Raporlama Uygulamaları

İşletmenin mevcut muhasebe bilgi sisteminin verilen yanıtlardan bölümsel bilginin ayrıntılı olarak elde edilmesine olanak verecek şekilde örgütlendiği görülmüştür. Ayrıca ana ortağı olan yabancı firmanın operasyonlarını sürdürürken ortaya çıkabilecek geniş ölçekli risklerin etkin bir biçimde yönetilmesini sağlayan Grup çapındaki iç kontrol sisteminden faydalanmaktadır. Düzenli iç denetim raporlarına ek olarak, işletme iç kontrollerdeki içeriğin etkin bir biçimde ele alınmasını ve risk yönetimi süreçlerinin etkililiğini sağlamak amacıyla dış denetçilerden de faydalanmaktadır. Ayrıca işletme, icra kurulu toplantıları ile risklerin sürekli izlenmesine (likidite, güvenlik vb) ve tüm anahtar risk alanlarının kontrol süreçlerine odaklanılmasına önem verdiği görülmektedir.

Yürürlükte olan tüm uygulama, prosedürler ve iş akışlarının, risk politikaları ile uyumlu hale getirilmesine yönelik bir risk yönetim ve iç kontrol mekanizması işletmenin ana ortağı tarafından sağlanmaktadır. Böylelikle işletme küresel çapta denetlenebilir bir mekanizmanın parçası haline gelmektedir.

İşletmenin iç kontrol sisteminin temel unsurları şunlardır:

- Sorumlulukların yerleştiği ve sürekli beceri geliştirilmesine dayalı açık bir biçimde tanımlanmış organizasyon yapısı;
- Potansiyel risklerin kısıtlandığı, basit ve odaklanılmış iş stratejisi;
- Operasyonel ve yönetim kuralları ve prosedürleri;

- Sürekli takip edilen operasyonel performans;
- Yönetim tarafından izlenebilecek aylık sonuçları, yıllık bütçe ve dönemsel tahminleri içeren kapsamlı raporlama sistemi;
- Sıkı ve titizlikle üzerinde çalışılmış stratejik ve ticari denetimlere tabi olmuş önerilerin beraberinde büyük çaplı yatırım kararlarının yönetim tarafından onaylanması;
- Grup politika ve prosedürleri ile uyumlu olduğunu kontrol eden, etkin bir kontrol mekanizmasının kurulmasını destekleyen ve merkezi olarak yürütülen iç denetim programı.
- Tahminler, hedefler, bütçe ve raporlamaların, Yönetim Kurulu tarafından dönemsel olarak izlenmesi
- Şirketin önemli hususlardaki işlemlerinin, yatırımlar ve şirket aktifleri üzerindeki tasarrufların bağımsız durum tespit çalışmaları ve ticari raporlar eşliğinde yalnızca Yönetim Kurulu tarafından karara bağlanması.

Tüm bu unsurlar dikkate alındığında işletme karar mekanizmasının işleyişi açısından merkezi yapıda bir işletmedir. Ancak muhasebe sistemi merkezden bağımsız birer birim olarak örgütlendirilmiştir. Böylece birim, bölüm bazında ayrıntılı bilginin daha kolay elde edilmesi amaçlanmış, işletmeyle ilgili önemli ve büyük kararların alınması Yönetim Kurulu'na bırakılmıştır.

İşletmenin sürdürülebilir büyümesini korumaya yönelik belirlenen hedefler ve stratejiler rekabet koşulları dikkate alınarak hazırlanmakta ve Yönetim Kurulu'na sunulmaktadır. Önerilen stratejiler ve hedefler 3'er aylık dönemlerde Yönetim Kurulu'nda kapsamlı olarak değerlendirilmektedir. Onaylanan strateji ve hedeflere ilişkin şirket faaliyetleri aylık dönemlerde Yönetim Kurulu toplantılarında, finansal yapısı ve performansının değerlendirilmesi kapsamında gözden geçirilmektedir.

İşletmenin bölümsel raporlama uygulamasına örnek olarak 2009 yılında müşteri portföyünde bir değerlendirme yapmak üzere yalnızca yüksek kredibiliteye

sahip müşterilerine odaklanması verilebilir. Bunu gerçekleştirmek için müşterileriyle olan geçmiş ekonomik ilişkileri değerlendirilmiş ve ödemelerini zamanında yapabilen, düzenli tahsilat yapabildikleri müşterilerini belirlenmiştir. Bunun için de işletmenin muhasebe bilgi sistemi tarafından ayrıntılı olarak kaydedilen bilgilerden yararlanılmıştır. Böylece işletme faaliyetlerini kârlılığı ve likiditesi yüksek müşterilerine odaklayarak ihracat miktarı önceki yıla göre gerileme gösterse de doğru müşterilere odaklanmaları sayesinde hem daha yüksek kâr marjıyla hem de alacaklarının şüpheli duruma düşme riskini azaltarak çalışmalarını yürütmüşlerdir.

Grup'un, yönetim tarafından performanslarını değerlendirme ve kaynak dağılımına karar vermek için kullandığı bilgileri içeren, iki faaliyet bölümü bulunmaktadır. Bu bölümler risk ve getiri açısından farklı ekonomik durumlardan ve farklı coğrafi konumlardan etkilendikleri için ayrı ayrı yönetilmektedir. Grup'un karar almaya yetkili mercisi, bölümlere dağıtılacak kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümlerin performansının değerlendirilmesi amacıyla sonuçları ve faaliyetleri ürün temelinde bölümlendirerek incelemektedir. Grup'un ürün grupları temelinde bölümleri kutu ve kağıt şeklinde ayrılmaktadır. Karar almaya yetkili mercisi ise Yönetim Kurulu'dur.

Grup, TFRS 8'i 1 Ocak 2009'dan itibaren uygulamaya başlamış olup, ilk defa 31 Aralık 2009 tarihi itibarıyla hazırlanmış olan finansal tablo dipnotlarında TFRS 8 kapsamında raporlama yapmıştır. Diğer taraftan grupla benzer faaliyet gösteren ulusal firmaların dipnotlarında bölümsel raporlamaya yer verilmediği gözlemlenmiştir. Bu nedenle grubun bölümsel raporlamayı ilk kez kullanmasının nedenleri arasında işletmenin ana ortağının uluslararası bir firma olması söylenebilir. Çünkü ana ortağın ve benzer faaliyet gösteren uluslararası çaptaki büyük firmaların bölümsel raporlama yaptığı ve özellikle benzer faaliyet türü ve niteliği hakkında açıklama yaptığı görülmüştür. Ayrıca işletmenin menkul kıymetleri İstanbul Borsası'nda işlem görmeye birlikte, duyurular, Londra ve Johannesburg Borsasında listelenen ana ortak menkul kıymetleri üzerinde de etkiye neden olabilmektedir. Bu nedenle içsel bilgilerin kamuya her açıklanışının İstanbul, Johannesburg ve Londra arasında mümkün olduğunca yakından uyumlaştırılmasını sağlamak için tüm özen gösterilmektedir.

Grup'un iç raporlamasına dayanan faaliyet bölümlerine ilişkin dipnotunda aşağıdaki bilgiler açıklanmaktadır:

a) Bölüm Analizi

Bölüm analizi kısmında grup;

- 1) Satış Gelirleri
- 2) Satışların Maliyeti
- 3) Brüt Esas Faaliyet Kârı
- 4) Faaliyet Gelirleri/Giderleri
- 5) Faaliyet Kârı/Zararı

Bilgilerini ve düzeltmelere ilişkin tutarları açıklamaktadır.

b) Bölüm varlıkları

Bir bölümün esas faaliyetlerinde kullanılan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme dağıtılabilen varlıklar bölüm varlıkları olarak tanımlanmaktadır.

(A) İşletmesinin satış ağı ve örgütsel yapılanması doğrultusunda yatırım amaçlı gayrimenkuller ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar bölüm varlıkları olarak tanımlanmış ve raporlanmıştır.

c) Bölüm yükümlülükleri

Bir bölümün esas faaliyetlerden kaynaklanan ve doğrudan söz konusu bölümle ilişkilendirilebilen veya makul bir şekilde söz konusu bölüme tahsis edilebilen yükümlülükler, bölüm yükümlülükleri olarak tanımlanmaktadır.

(A) İşletmesi örgütsel yapılanması doğrultusunda ürün gruplarına göre yükümlülüklerinin net değerlerini bölümsel bilgi dipnotunda raporlamıştır.

d) Amortisman gideri ve itfa payları ile yatırım harcamaları

İşletme ürün gruplarına göre bölüm varlıklarına ilişkin amortisman ve itfa paylarını ve yatırım harcamalarını raporlamaktadır.

3.4.2.4. (A) İşletmesinin Bölümsel Raporlama Hakkındaki Görüşleri

İşletme sorumlusuna bölümsel raporlama uygulamalarına ilişkin aşağıda yer alan sorular yöneltilmiş ve alınan yanıtlara sorunun altında yer verilmiştir.

1. İşletme içi hazırlanan bölümsel bilgilerden yararlanılarak bölümsel performans değerlemesi ve/ veya yönetici performansı değerlemesi ve buna göre bölümlerin karşılaştırılması yapılmakta mıdır?

İşletme yönetimi bölümsel performansların ve bölüm yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesinde işletme içi raporlama sisteminden yararlanmaktadır. İşletme bölümlerinin performansı devamlı olarak gözden geçirilerek performansı düşük bölümlerin başarımlarının geliştirilmesi için yeni stratejiler geliştirilmektedir. Yöneticiler ise performanslarına göre değerlendirilerek ödül ve terfi sistemi uygulanmaktadır. Ayrıca bu göstergeler ışığında eksiklikler tespit edilip gerekli eğitim planları hazırlanmaktadır.

2. İşletme içi hazırlanan bölümsel bilgilerden yararlanılarak finansal kaynakların planlanması ve dağıtımı yapılmakta mıdır?

İşletmenin bölümleri risk ve getiri açısından farklı ekonomik durumlardan ve farklı coğrafi konumlardan etkilendikleri için ayrı ayrı yönetilmektedir. Grup'un karar almaya yetkili mercisi, bölümlere dağıtılacak kaynaklara ilişkin kararların alınması amacıyla bölümsel raporları ve faaliyetleri ürün temelinde bölümlendirerek incelemektedir.

3. İşletme içi hazırlanan bölümsel bilgilerden yararlanılarak planlama ve karar alma, maliyet ve faaliyet kontrolü yapılmakta mıdır?

Potansiyel ve mevcut risklerin belirlenmesi ve belirlenen risklerin en etkin şekilde giderilmesi ve denetim mekanizmalarının işlevselliğini artırmak için en önemli unsurlardan birini bölümsel raporlar oluşturmaktadır. İşletme girdi maliyetlerinin önemli ölçüde dalgalanma gösterdiği bir sektörde faaliyet göstermektedir. Örneğin hurda ve yeniden dönüştürülmüş kağıtlar, ve enerji giderleri vb. gibi. Bu nedenle girdi maliyetlerindeki herhangi bir artış işletmenin finansal durumu üzerinde, faaliyetlerinin yürütülmesinde ve sektördeki payında olumsuz etkilere neden olabilmektedir. Bu nedenle işletmenin değişen ekonomik çevreye hızla ayak uydurması, değişen pazar ve faaliyet durumlarına gereken tepkiyi vermesini sağlayacak etkili sistem ve kontrol mekanizmalarına sahip olduğuna inanarak planlama, karar alma, maliyet ve faaliyet kontrolünde bölümsel bilgilerden yararlanılmaktadır.

4. Bölümsel bilginin dış bilgi kullanıcılarına raporlanmasını yatırımcılar açısından yeterli ve anlaşılır düzeyde olduğunu ve bu bilginin hisse değerine olumlu etkisi olacağını düşünüyor musunuz?

Bölümsel bilginin dış bilgi kullanıcılarına raporlanması şeffaflık ve güvenilirlik açısından son derece önemli bir etkidir. Yatırımcılar hisselerini satın alacakları işletmelerin faaliyet gösterdiği ekonomik ortam ve endüstriyel alan temelinde karşılaşılabileceği risk ve olanakları görmek istemektedir bu nedenle de detaylı bilgiye gereksinim duymaktadır. Dolayısıyla farklı iş kollarında faaliyet gösteren işletmelerin bölümsel raporlama yapması gerekmektedir. Bu nedenle işletmemizin yapmış olduğu bölümsel raporlamanın yeterli ve anlaşılır düzeyde olduğu düşünülmekte ancak raporlanan bilginin işletmenin piyasa değeri üzerinde olumlu ya da olumsuz bir etkisi olacağı düşünülmemektedir.

5. Bölümsel bilginin dış bilgi kullanıcılarına raporlanmasının bugün için sizce yararı söz konusu mudur? Varsa gelecekte bu yararın artırılması konusunda neler yapılabilir? Önerileriniz.

Bölümsel bilginin dış bilgi kullanıcılarına raporlanmasının firmaların rekabet gizliliğine zarar vereceğini, sektördeki aynı raporlamayı yapmayan rakiplerinin bu bilgileri öğrenmesi ile haksız rekabet ortamı oluşacağını ve günün sonunda bölümsel bilgiyi raporlayan şirketin yatırımcılarının dolaylı olarak yarardan çok zarar göreceğini düşünülmektedir.

6. Rakiplerinizin faaliyet bölümü temelindeki bilgilerinize ulaşmalarında ne gibi sakıncalar görüyorsunuz? Rekabetçi bir sakınca yaratacağını düşünüyor musunuz?

İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörün çok rekabetçi ve dolayısıyla düşük kâr marjlı bir sektör olması nedeniyle rakiplerin davranışları ve tepkileri önemlilik arz etmektedir. Bu nedenle rakiplerin bölüm kârlılıkları gibi stratejik öneme sahip bilgileri görüyor olmaları işletme açısından haksız rekabet ortamı ortaya çıkarmakta ve rekabetçi bir sakınca yaratmaktadır.

7. Bölümsel raporlamanın ürün/hizmet, coğrafi ya da büyük müşteri bazında raporlanmasından hangilerini rekabet açısından daha riskli bulmaktasınız?

Rekabet açısından sıralayacak olursak en riskli raporlama “müşteri” temelinde yapılan raporlamadır. Çünkü sıkı rekabet ortamında işletmeler müşteri portföyünü artırmak amacıyla rakiplerinin müşterilerine yönelmektedirler. Daha sonra sırasıyla coğrafi ve ürün/hizmet temelinde raporlamalar haksız rekabet ortamına zemin oluşturmaktadır.

8. İşletmenizi sektördeki diğer firmalarla karşılaştırırken bölümsel bilgi raporlarından yararlanıyor musunuz? Evet, ise yeterli ve etkili buluyor musunuz ve yönetim kararlarında etkili oluyor mu?

Rakiplerimiz bölümsel raporlama yapmamaktadır. Bu nedenle karşılaştırma olanağımız yoktur.

Alınan yanıtların sonucunda işletmenin bölümsel raporlamayı içsel uygulamalarında potansiyel ve mevcut risklerin belirlenmesi ve belirlenen risklerin etkin bir biçimde giderilmesi ve denetim mekanizmasının işlevselliğinin artırılmasında kullandıkları belirlenmiştir. İşletme bölümsel bilginin dış bilgi kullanıcılarına raporlanmasını şeffaflık ve kamuyu aydınlatma açısından daha güvenilir bilgi sağlamada yardımcı olduğunu, yatırımcıların işletmenin risk ve getirileri konusunda daha ayrıntılı bilgiye sahip olması açısından bölümsel bilginin yeterli düzeyde raporlandığını ancak bu bilginin piyasa verileri üzerinde herhangi bir etkisinin olup olmayacağını bilmediği belirtmiştir. Ayrıca bölümsel bilginin işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün rekabet yoğun ve düşük kâr marjlı bir piyasada olmasından dolayı rakiplerinin dikkatini haksız rekabet doğuracağı ifade edilmiştir. Ayrıca işletme sırasıyla müşteri, coğrafi ve ürün/hizmet temelinde bölümsel bilgi raporlamasının rekabet açısından olumsuz etki yaratacağını ifade etmiştir. Son olarak da işletmenin Ulusal piyasadaki rakiplerinin bölümsel raporlama yapmaması nedeniyle kendilerini karşılaştırma olanaklarının bulunmadığı öğrenilmiştir.

SONUÇ

İşletmelerin farklı stratejik yönetim uygulamalarıyla faaliyetlerini çeşitlendirmeleri ve yapılarını farklılaştırmaları nedeniyle ürün/hizmet çeşitlendirmesi ve coğrafik bölge farklılaştırması gibi stratejik çeşitlenmeler ortaya çıkmıştır. Bu çeşitlenmeler ve faaliyet karmaşıklığı ile baş edebilmek için yöneticiler çözümü işlerin küçük gruplara ayrılarak sorumluluk temeline göre bölümlendirilmesi ve faaliyetlerin küçük sorumluluklar altında yönetilmesi yaklaşımıyla değerlendirmekte bulmuşlardır. Bu çabalar yönetim kontrolleri açısından faaliyetlerini bölümlere ayıran işletmelerde sorumluluk muhasebesi kavramını ortaya çıkarmış ve işletmelerin muhasebe bilgi sisteminin bütün faaliyet alanlarıyla ilgili ayrıntılı bilgi üretmesi gerekliliğini doğurmuş böylece “Bölümsel Raporlama” kavramı ortaya çıkmış ve işletmelerin buna göre bir raporlama sistemi hazırlamaları gereksinimi oluşmuştur.

“Bölümsel Raporlama” kârlılık oranları, büyüme fırsatları ve riskleri bir sektörden ya da bir coğrafyadan diğerine önemli derecede değişiklik gösteren işletme birimlerinin ayrı ayrı raporlanmasını kapsamaktadır. Bu açıdan bölümsel raporlama yönetim kararlarında yönetimin amaçları ve örgütün iç yapısına ilişkin işleyişi doğrultusunda bilgi sağlayarak, işletmenin başarısının ve performansının değerlendirilmesi ve kaynakların nasıl dağıtılacağına belirlenmesi konusunda yardımcı olmuştur. Diğer taraftan bölümsel bilgilerin içsel olarak raporlanması yalnızca yönetim kararlarında kullanılması ve özellikle konsolide finansal tablolarda işletmenin farklı faaliyet alanlarının birleştirilmesi işletmelerin finansal yapısıyla ilgilenen çıkar gruplarının da bölümsel bilgiye olan gereksinimini ortaya çıkarmıştır. Bu durum bir bütün olarak işletmenin, faaliyet gösterdiği ekonomik çevrenin ve şirketin gelişme eğiliminin anlaşılması için işletmelerin bölümsel bilgilerini kendi iradeleriyle finansal tablolarında göstermelerine neden olmuş ve bu gönüllü açıklamalarla finansal raporlamaya yeni bir bakış açısı getirmiştir.

Uygulamadaki düzenlemeler açısından ele alındığında bölümsel bilginin raporlanması temelde muhasebe kavramlarından önemlilik kavramı gereğince dış bilgi kullanıcılarına raporlanması gereken bir bilgidir. Çünkü önemlilik kavramına göre işletmelerin finansal tablolarını kullananların kararlarında değişiklik

yapabilecek nitelikte olan bilgilerin ayrı olarak finansal tablo ve dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla gerek önemlilik kavramı gerekse sermaye piyasalarının getirilerinden yüksek düzeyde yararlanma arzusuyla kamuyu daha fazla aydınlatma ve yatırımcıların ve analistlerin ilgisini çekmek amacıyla işletmeler bölümsel bilgilerini gönüllü olarak açıklamışlardır. Bu durum işletmelerin yatırımcıların dikkatini çekmek için daha ayrıntılı yönetim muhasebesi uygulamaları yapmasına ve finansal ve finansal olmayan bilgilerini gerçekçi, şeffaf ve karşılaştırılabilir olarak yönetim bakış açısıyla raporlama yapmalarına neden olmuştur. Böylece uluslararası raporlama standartlarının gündeme gelmesinden önce bölümsel bilgiler işletmelerin finansal tablolarında istemli olarak yer almaya başlamış dolayısıyla yönetim muhasebesi uygulamaları stratejik yönetimle daha önemli duruma gelmiş ve işletmelerin yatırımcı bulma arzusuyla stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını geliştirmelerine yardımcı olmuştur. Ancak bazı durumlarda yöneticilerin bölümsel bilgi açıklamasının maliyetinin elde edilecek faydayı aşması karşısında yöneticiler gönüllü açıklama yapmaktan kaçınmışlardır. Bu durumda raporlanacak bölüme ait bağımsız finansal bilgilerin mevcut olması ya da elde etme maliyetinin işletme kararlarını etkileyebilecek şekilde yüksek olmaması gerekliliği doğmuştur. Ayrıca işletmelerin bölümsel raporlarında risk ve olanaklarının ayrıntılı olarak görülmesi, rakiplerinin maliyet bilgilerine ulaşım fiyat üzerinde rekabetçi baskı kurabilme olanağı ya da işletmenin güçlü ve zayıf alanlarının kolay belirlenebilmesi işletmelerin gönüllü olarak bölümsel raporlama yapmasını engelleyici rol oynamıştır.

Diğer taraftan küreselleşmenin sonucu olarak, sermaye piyasası işletmelerinin gelişmesi ve uluslararası nitelik kazanması, sermaye hareketleri ile şirket devir ve birleşmelerinin uluslararası boyutta yatırım kararlarını etkilemesi, finansal tablolara olan gereksinimi ve finansal tablolardaki bilgilerin önemini artırmıştır. Bu durum, dünyanın değişik bölgelerinde ülkelerin bir araya gelerek ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaları ve bu yapıların çoğalması hedeflerine ulaşmalarına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmasını gerektirmiştir. Uluslararası ticaret akışının düzenlenmesi ve yönetilmesi kapsamında yürütülen

faaliyetlerin finansal sonuçlarının muhasebe bilimi çerçevesinde irdelenmesinin gerekliliğinden hareketle, muhasebenin uluslararası uyumlaştırılması zorunluluğu doğmuştur.

Böylece muhasebe sisteminin bilgi kullanıcıları açısından beklenen görevlerini yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi; benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere iletilmesi gündeme gelmiştir. Kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanması gerekliliğini doğurmuştur.

Bu amaçla atılan ilk adımlardan birini de bölümsel raporlama hakkındaki çalışmalar oluşturmuştur. Standartlaştırma çalışmalarının başladığı ilk yıllardan itibaren üzerinde önemle durulan “bölümsel bilgi raporlaması” uluslararası muhasebe standartları otoriteleri tarafından zaman içinde farklı düzenlemelerle gündeme gelmiş ve yakınsama çalışmaları sonucunda bugünkü şeklini almıştır. Mevcut uygulamalarda iki farklı muhasebe otoritesinin yayımlamış olduğu iki düzenleme bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Finansal Muhasebe Standartları Kurulu- FASB’ın yayımlamış olduğu “İşletme Bölümlerinin ve Bağlantılı Bilgilerinin Açıklanması” Standardı- SFAS 131’dir. İkincisi ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu IASB tarafından yayımlanmış olan “Faaliyet Bölümleri” Standardı- IFRS 8’dir. Ülkemizde ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu- TMSK tarafından IFRS 8’in birebir çevirisi olan Faaliyet Bölümleri Standardı- TFRS 8 olup yürürlüktedir.

İşletmelerin farklılaşan faaliyetlerinin kontrolünde ve denetiminde büyük bir öneme sahip olan bölümsel raporlama, getirilen standartla daha önemli duruma gelmiştir. Standartla birlikte işletmelerin kararlarında yardımcı olması amacıyla içsel olarak geliştirdiği bu raporların dış bilgi kullanıcılarına sunulması gündeme gelmiş ve “yönetim yaklaşımı” kavramı ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım, bir işletmenin faaliyet bölümlerini belirlerken iç raporlama sisteminin dikkate alınmasını dolayısıyla dış bilgi kullanıcılarına yönetim bakış açısından bilgi sunulmasını ifade

etmektedir. Yönetim yaklaşımı ile sağlanan bilgiler, yönetimin işletme faaliyetlerini nasıl yürüttüğünü ve bu faaliyetlerin yürütülmesinde kullanılan kaynakları nasıl örgütlediğini daha açık bir şekilde sunarak bilgi kullanıcılarına işletmenin ekonomik ve finansal performansını değerlendirme ve yatırım kararlarını almalarında yardımcı olmaktadır. Bu yaklaşımla birlikte standardın yöneticiye daha fazla yargı ve inisiyatif bırakması işletme yöneticilerinin, muhasebecilerinin ve denetçilerinin yönetim muhasebesi bilgisini en az finansal muhasebe bilgisi kadar önemli ve gerekli duruma getirmiş ve karar alıcıların bu konularda daha fazla bilgi sahibi olmasını gerektirmiştir. Böylece Faaliyet Bölümleri Standardı- TFRS 8 ile birlikte bölümsel raporların işletme finansal tablolarının yardımcı dipnotlarında açıklanmasının gündeme gelmesiyle yönetsel muhasebe uygulamalarının üzerinde önemle durulması gerekliliği yeniden gündeme gelmiş dolayısıyla yönetim muhasebesi uygulamalarıyla finansal muhasebe uygulamalarının kapsamı birbirine yakınlaşmış ve stratejik yönetim kararlarıyla birlikte yönetim muhasebesi uygulamaları daha önemli duruma gelmiştir.

Çalışmada öncelikle faaliyet bölümlerine ayrılmış işletmelerde yönetsel uygulamalar ve raporlamalar ayrıntılı olarak ele alınarak işletmelerin iç bilgi kullanımına yönelik oluşturduğu bölümsel raporlar irdelenmiştir. Daha sonra ise bölümsel bilginin raporlanmasına ilişkin ülkemizde yürürlükte olan Faaliyet Bölümleri Standardı- TFRS 8 kapsamında dış bilgi kullanıcılarına yönelik bölümsel bilginin önemi, kapsamı, hazırlanması ve raporlanması açıklanmıştır. Böylece TFRS 8 standardıyla birlikte gündeme gelen “yönetim yaklaşımı” ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Çalışmanın uygulama kısmında ise TMSK tarafından 15.07.2007 tarihinde yayınlanmış ve 01.01.2009 tarihinden itibaren finansal raporlamada uygulanması zorunlu Faaliyet Bölümleri Standardı- TFRS 8 kapsamında getirilen düzenlemeler kapsamında 2009 yılının son çeyreği itibarıyla İMKB 100 Endeksi'nde yer alan işletmelerin 2009 yılı finansal tablolarında bölümsel bilgi açıklama düzeyleri incelenmiş ve bu işletmeler arasından iletişim ve erişim kolaylığı sağlanabilmesi nedeniyle seçilen bir işletmenin bölümsel raporlama uygulamaları yönetsel açıdan ve finansal raporlama standardı açısından değerlendirilmiştir. Böylece “Faaliyet

Bölümleri” standardına göre işletmelerin bölümsel raporlama bağlamında finansal tablo kullanıcılarına açıklaması gereken bilgiler uygulamalarla açıklanmaya çalışılmıştır.

Araştırmada elde edilen bulgulara göre incelenen 100 firmadan 93’ünün finansal tablo ve dipnotlarına ulaşılmıştır. İncelenen 93 şirketten yalnızca 65 şirketin finansal tablo ve dipnotlarında bölümsel raporlama yapıldığı gözlemlenmiştir. Bölümsel raporlama yapan şirketlerin, coğrafi bölgeden daha çok, ürün/hizmet bölümüne yani faaliyet konusuna göre bölümlere yaptığı belirlenmiştir. Bölümsel raporlama yapan şirketlerin bazılarının açıkladığı bilgilerin çok sınırlı olduğu bazılarının ise ayrıntılı gelir tablosu formatında bölümsel bilgiyi sunduğu görülmüştür. Diğer taraftan bölümsel raporlama yapmayan şirketlerin de kendi içerisinde açıklama yapan, açıklama yapmayan, dipnota hiç yer vermeyen ve sadece “yoktur” ifadesine yer verenle olarak farklılaştığı belirlenmiştir.

Bölümsel raporlama yapan firmaların çoğunluğunun ürün/hizmet temeline göre raporlama yapması coğrafi bölüm açıklamasının çok sınırlı kalması incelenen firmaların coğrafik bölge açıklamasını tercih etmediğini ortaya koymuştur. Bu durumun yapılan çalışmalarla da ortaya koyulan coğrafik bölüm bilgisinin daha fazla rekabetçi sakınca yaratacağı çekincesinden kaynaklandığı ya da faaliyet bölümleri standardında ifade edilen “bölüm” kavramıyla faaliyet alanının anlaşılmasının neden olduğu söylenebilir.

Yapılan inceleme de ayrıca bazı firmaların tek tip bölümsel raporlama yaptığı görülürken bazılarının hem coğrafik hem de faaliyet konusuna göre bölümsel bilgi açıklaması yaptığı gözlemlenmiştir. Fakat bu oranın çok düşük olduğu görülmüştür. Diğer taraftan bazı firmaların faaliyet bölümlerini standartta belirtilen hükümlere göre birleştirdiği ve bu durumu dipnotlarında ya da muhasebe politikalarında açıkladığı belirlenmiştir.

Faaliyet bölümleri raporlaması yapan işletmelerin hangi finansal kalemleri açıkladığının belirlenmesi amacıyla işletmelerin genel raporlama eğilimleri ve standardın açıklanmasını gerekli bulduğu kalemler dikkate alınarak incelemeler yapılmış ve sonuçta elde edilen bulgulara göre izlenen kalemlerin açıklanma

düzeyinin yeterli olmadığı görülmüştür. Buna neden olarak standartta yer alan açıklanacak bilgilerin yeterince aydınlatılmadığı söylenebilir. Bu durumun standart dilinin ağır olması ve uygulamacılar tarafından rahat yorumlanamamasının bir sonucu olabileceği düşünülmektedir. Ayrıca işletmenin yetkili mercisine sunduğu bilginin sınırlı olması ya da işletmenin bölümsel bilgileri için her kalemin ayrıntılı olarak ayrıştırılamaması bir başka ifadeyle muhasebe sisteminin bölümsel raporlamayı yeteri kadar iyi örgütleyememe veya bölümsel muhasebe uygulamalarına hiç yer vermeme durumundan kaynaklandığı da söylenebilir. Çünkü işletmelerin faaliyet bölümü tanımına uyan bir bölümüne ilişkin açıklanması gereken bilgilere tam olarak yer verilmediği gözlemlenmiştir.

İncelenen işletmelerin bölümsel bilgilerini açıkladığı dipnotlarında gözlemlenen genel yapı itibariyle raporlamaya ilişkin yaklaşık olarak benzer tablo formatının ya da liste formatının kullanıldığı görülmektedir. Bu duruma ilişkin olarak incelenen düzenlemelerde (Kavramsal Çerçeve, TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu ve TFRS 8- Faaliyet Bölümleri Standardı) bölümsel bilginin dipnotlarda açıklanacağından bahsedilmekte ancak herhangi bir tablo formatından bahsedilmeyerek yöneticilerin bakış açısına yer verilmektedir. Diğer taraftan, açıklanacak bilgiler kısmında belirtildiği üzere işletmenin örgütlenmesine, raporlanabilir bölümlerin belirlenmesine ve ürün veya hizmetlerin türü ve niteliğine ilişkin bilgilerin rapor halinde verilmesi, kâr, zarar, varlıklar ve borçlara ilişkin sayısal verilerin ise tablo halinde verilmesi uygun görülmektedir.

Bölümsel raporlama, genellikle, dipnotların içersinde “Bölümlere Göre Raporlama” başlığı altında yapıldığı belirlenmiştir. Bunun eski standart TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama Standardı’ndan kaldığı dolayısıyla onun yerine “Faaliyet Bölümleri” başlığının kullanılması önerilmektedir. Uygulamada açıklanan bilgilerden en başta elde edilen hasılatın gelmesi nedeniyle bölümsel raporların ‘bölümsel gelir tablosu’ olarak ifade edildiği gözlemlenmekte ancak açıklanan bilgilerin yalnızca satışlarla sınırlı olmamasından dolayı varlıklara, kâra, zarara ve borçlara ilişkin bilgileri içermesinden dolayı bu tablolara ‘Bölümsel Faaliyet Tablosu’ ya da ‘Bölümsel Durum Tablosu’ denilmesi uygun görülmektedir. Ayrıca bu tabloda; gelirler (hasılat), faiz geliri, faiz gideri, amortisman ve itfa payları,

işletme için önemli olduğu düşünölen gelir ve gider kalemleri, vergi gideri veya geliri ve önemli nakit dışı kalemlerin ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir.

İncelenen şirketler arasından seçilen bir işletme yönetim yaklaşımı ve TFRS 8 uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmiş ve işletmenin raporlama ve muhasebe müdürü ile görüşmeler yapılarak işletmenin iç raporlama sistemi, bölümsel bilgi uygulamaları ve standartla getirilen bölümsel bilginin dış bilgi kullanıcılarına açıklanmasına yönelik düzenlemelerle ilgili düşünceleri değerlendirilmiştir. Görüşmelerden elde edilen bulgulara göre işletmenin açıkladığı kalemlerin yönetime (karar almaya yetkili merci) sunulduğu şekliyle dipnotta yer verilip verilmediği, bölümsel bilginin işletme iç raporlama sistemi tarafından hazırlanarak işletmenin performans değerlendirme ve kaynakların dağıtımında yönetimin kararlarına yardımcı olduğu belirlenmiştir.

Elde edilen bulgulara göre işletmenin muhasebe bilgi sistemi bölümsel bilginin elde edilmesine yardımcı olacak şekilde örgütlenmiştir. Bunun yanında işletmenin faaliyet gösterdiği iki iş kolunun finansal durumu düzenli olarak karar almaya yetkili mercisi tarafından gözden geçirilmektedir. Ayrıca işletmenin ana ortağının dünya çapında faaliyet gösteren bir firma olması ve IFRS'e göre finansal tablo ve dipnotlarını düzenlemesi firmanın bölümsel raporlama yapmasında önemli derecede etkili olmuştur.

Alınan yanıtla göre işletme yönetimi potansiyel ve mevcut risklerin belirlenmesi ve belirlenen risklerin etkin bir biçimde giderilmesi ve denetim mekanizmasının işlevselliğinin artırılmasında bölümsel raporların büyük ve önemli bir yeri olduğunu belirtmiştir. Bölümsel bilginin dış bilgi kullanıcılarına raporlanmasını şeffaflık ve kamuyu aydınlatma açısından daha güvenilir bilgi sağlamada yardımcı olduğunu, yatırımcıların işletmenin risk ve getirileri konusunda daha ayrıntılı bilgiye sahip olması açısından bölümsel bilginin yeterli düzeyde raporlandığını ancak bu bilginin piyasa verileri üzerinde herhangi bir etkisinin olup olmayacağını bilinmediği belirtmişlerdir. Yapılan çalışmalarla da savunulan rekabet sakıncasının oluşacağı işletme yönetimi tarafından da ortaya koyulmuş ve işletmelerin bölümsel bilgiyi raporlamalarıyla yatırımcılarına yarardan çok zarar

yaratacağı ifade edilmiştir. Özellikle işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün rekabet yoğun ve düşük kâr marjlı bir piyasada olması rakiplerin stratejik öneme sahip bölümsel bilgilere ulaşmasının haksız rekabet doğuracağı ifade edilmiştir. Ayrıca işletme sırasıyla müşteri, coğrafi ve ürün/hizmet temelinde bölümsel bilgi raporlamasının rekabet açısından olumsuz etki yaratacağını ifade etmiştir.

Sonuç olarak finansal tablolarda ilgililere aktarılan bilgilere olan gereksinim, işletmelerin niteliklerinin değişmesiyle daha da artmıştır. İşletmelerin, tek kişi işletmelerinden sermayenin ağırlık kazandığı sermaye şirketine dönüşmeleri, bu değişimin doğal sonucu olarak işletme ile sahipliğinin ayrılması, yönetici kademesinin ortaya çıkışı, sermayesinin daha çok ortak tarafından temin edilmesi finansal tablo kavramının gelişmesine ve öneminin artmasına yol açmıştır. Ayrıca, gelişen teknoloji ile büyük boyutlarda yapılan üretim ve bunun yarattığı istihdam kapasitesi işletmeleri topluma karşı daha sorumlu duruma getirmiş, faaliyetler arası bütünlüğün olmadığı yani birbirine bağlantılı olmadığı ya da faaliyetlerin farklı pazarlara hitap etmesi ve farklı finansal kârları doğurması durumunda yatırımcıların daha doğru karar alabilmesi için bölümsel bilgiyi gerektirmiştir. Böylece toplumun dikkatleri işletmeler üzerinde toplamış, bunun sonucunda da işletmeler, finansal durumlarını ayrıntılı bir biçimde açıklamak zorunda kalmışlardır.

Günümüzde yoğun bir şekilde devam eden standartlaştırma çabalarıyla beraber ortak anlaşılır raporların sunulması ve raporlamada dil birliğinin sağlanması hazırlanan finansal bilgilerin yatırımcıları daha fazla aydınlatmasında etkili olmasını gerektirmiştir. Böylece işletmelerin farklılaşan faaliyetlerinin kontrolünde ve denetiminde büyük bir öneme sahip olan bölümsel raporlama, getirilen standartla daha önemli duruma gelmiştir. Bölümsel raporlamayla birlikte konsolidasyonun gizlediği yapıların açığa çıkması yatırımcıların daha gerçekçi ve karşılaştırılabilir bilgilere ulaşmasına yardımcı olmuştur. Finansal tabloların yönetim yaklaşımıyla hazırlanarak yatırımcıların ve diğer kullanıcıların ilgisine sunulması çok yeni olmakla birlikte işletmelerin gelenekselci tutumlarının ve iç bilgilerini koruyucu davranışlarının azalmasında önemli rol oynamıştır. Bu nedenle, işletmelerin yatırımcılarına açıklaması gereken ve kararların alınmasında önemlilik taşıyan konuları ayrıca dipnotlarında göstermesi gerekliliği ve yararlılığı söz konusudur.

KAYNAKLAR

Adrian, G., Ramona, R. P. (2009). Study Regarding The Organization of Management Accounting in The Context of Responsibility Centers. *Annals of Faculty of Economics*. 3: 1, 966- 972.

Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci; Sorunlar; Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*. 80, 101- 117.

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.

Arslan, M. C. (2006). Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi Ve Transfer Fiyatlamının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi Ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Tokat: Gazi Osman Paşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Arsoy, A. P. (2008). Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: IFRS 8. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 38, 177- 185.

Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Young, S. M. (2004). *Management Accounting*. ABD: Prentice Hall.

Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5: 8, 40- 55.

Baldwin, B. A. (1984). Segment Earnings Disclosure and The Ability of Security Analysts to Forecast Earnings Per Share. *The Accounting Review*. 59: 3, 376- 389.

Berger, P. G., Hann, R. N. (2007). Segment Profitability and The Proprietary and Agency Cost of Disclosure. Çalışma Metni. Social Science Research Network. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=436740 (20.06.2010).

Berry, E. L. (2005). *Management Accounting Demystified*. ABD: McGraw- Hill.

Beyer, R. , Trawicki, D. (1972). *Profitability Accounting*. ABD: Ronald.

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

Budak, G. ve Budak, G. (2004). *İşletme Yönetimi*. İzmir: Fakülteler Kitabevi.

Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Ankara.

Cairns, D. (2010). Operating Segments. Accountancymagazine.com. ss.63. Şubat 2010. (10.05.2010).

Cemalcılar, Ö. (2003). Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 3: 8, 1-14.

Choi, D. S., Frost, C. A., Meek, G. K. (2002). *International Accounting*. ABD: Prentice Hall.

Collins, D. W. (1979). SEC Line- of- Business Disclosure and Market Risk Adjustments. *Journal of Accounting Research*. 17: 2, 352- 383.

Coombs, H. (2005). *Management Accounting: Principles and Applications*. İngiltere: Sage Yayıncılık.

Coşkun, A. (2006). Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı: Türkiye'deki Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 8: 1, 127- 153.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 3: 6, 127- 148.

Çelik, O. (2008). Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye. *XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Kitabı* (ss. 12- 21), Düzenleyen İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Kıbrıs. 26- 30 Kasım 2008.

Çiftçiöğlü, A. ve Poroy, N. (2010). Sosyal Sorumluluk ve Bölümlere Göre Raporlama İlişisini Anlamaya Yönelik Bir Araştırma. *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 1: 1, 83- 99.

Demir, B. (2001). İşletmelerde Muhasebe İletişimi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 3: 4, 13- 28.

Demir, Ş. (2010). KOBİler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumda Vergi Mevzuatında Yapılması Beklenen Değişiklikler. *VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Kitabı* (ss. 123- 137), Düzenleyen Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Antalya. 3- 7 Mart 2010.

Demir, V. (2007). KOBİ'ler için UFRS'nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*. 80, 43- 58.

Demir, V. (2008). Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 8: 26, 51- 70.

Demir, V. (2009). Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. 9: 28, 73- 92.

Demirel Utku, B. (2009). *Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Deppe, L. ve Omer, S. C. (2000). Disclosing Disaggregated Information. *Journal of Accountancy*. 47- 54.

Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: IMKB- 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 12: 21, 157-184.

Dinçer, Ö. (2004). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. İstanbul: Beta.

Doğan, M. (2007). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Domanovic, V. ve Bogicevic, J. (2009). The Role of Accounting in Foreign Subsidiary Performance Evaluation. *Economic Themes*. 4: 113- 128.

Durmuş, A. H. ve Arat, M. E. (2004). *İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı.

Elliott, B. ve Elliott, J. (2007). *Financial Accounting and Reporting*. İngiltere: Prentice Hall.

Epstein, B. J. ve Mirza, A. A. (2003). *IAS 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards*. New Jersey: John Wiley& Sons.

Eren, E. (2000). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. İstanbul.

Eren, E. (2008). *Yönetim ve Organizasyon*. İstanbul: Beta.

Ergin, H. (1992). *Stratejik Yönetim Muhasebesi*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 662.

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

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1, Resmi Gazete, Sayı: 25702, 15 Temmuz 2007.

Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ Sıra No: 66, Resmi Gazete, Sayı: 26966, 13 Ağustos 2008.

Folk, J. M., Garrison, R. H., Noreen, E. W. (2002). *Introduction to Managerial Accounting*. Boston : McGraw-Hill Irwin.

Garrison, R. H. , Noreen, E. W. (1997). *Managerial Accounting*. ABD: Irwin.

Garrod, N. (2000). Competitive Disadvantage and Segmental Disclosure. Çalışma Metni. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=215948 (01.07.2010).

Georgescu, I., Betianu, L., Macovei, C. (2006). The Role of The Management Accounting in Financial Auditing Quality Enhancement. Second International Conference on Business, Management and Economics.

Grant Thornton. (2009). Operating Segments- Applying IFRS 8 in Practice. www.grantthornton.com/.../IFRS.../IFRS%208%20guide%202009%20June.pdf (20.06.2010).

Gray, S. J., Radebaugh, L. H. (1984). International Segment Disclosures by U.S. and U.K. Multinational Enterprises: A Descriptive Study. *Journal of Accounting Research*. 22: 1, 351- 360.

Greuning, H. V. (2009). *International Financial Reporting Standards A Practical Guide*. Washington: The World Bank.

Gücenme, Ü. ve Arsoy, A. P. (2004). Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 6: 1, 1- 18).

Güngörmüş, A. H. (2009). Porselen sektöründe Kullanılan Özelliikli Hesaplara Ait Yöneltil Amaçlı Hesap Planının Oluşturulması. *Dayanışma Dergisi*. 106, 25- 34.

Güngörmüş, A. H. ve Uyar, A. (2009). İşletmelerde Bölümsel Raporlamannın ‘TFRS 8 Faaliyet Bölümleri’ Standardı Çerçevesinde Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*. 94, 79- 98.

Hacıüstemoğlu, R. (1995). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul.

Haller, A. ve Park, P. (1994). Regulation and Practice of Segmental Reporting in Germany. *The European Accounting Review*. 3: 3, 563- 580.

Hermann, D., Kang, T., Kim, J. (2010). International Diversification and Management Earnings Guidance: The Effects of Reg FD. *Journal of International Accounting Research*. 9: 1, 1- 22.

Horngrren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2003). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. ABD: Prentice Hall.

İbiş, C. Ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*. 74, 25- 43.

İlkin, İ. T. (2007). *Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Bir Uygulama)*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Muğla: Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Jiambalvo, J. (2010). *Managerial Accounting*. Asya: John Wiley& Sons.

Karakaya, M. (1994). *Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi*. Ankara.

Karakaya, M. (2010). Kobi'lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. *VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Kitabı* (ss. 79- 99), Düzenleyen Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Antalya. 3- 7 Mart 2010.

Karalar, R. (2009). *Genel İşletme Temel Bilgiler İşlevler*. İzmir: Meta Basım.

Kaygusuz, S. (2005). İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 5: 1, 217- 235.

Kırlıoğlu, H. (2003). Bölümler Arası Mal ve Hizmet Transferinin Fiyatlandırılması. *Türmob Yayını*. 221: 283- 296.

Kısakürek, M. M. Ve Pekcan, A. (2005). Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 6: 2, 107- 125.

Koçel, T. (2003). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul: Beta Basım.

Koçel, T. (2007). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul: Arıkan Basım Yayın.

Kurt, G. ve Öztürk, V. (2008). Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaştırılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. 7: 24, 37- 54.

Lichtenberg, F. R. (1991). The Managerial Response to Regulation of Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise. *Journal of Regulatory Economics*. 3: 241- 249.

Louderback, J. , Holmen, J. , Dominiak, G. (1999). *Managerial Accounting*. ABD: Westgroup.

Martin, P. (1997). The Management Approach. Camagazine. http://www.camagazine.com/archives/print-edition/1997/camagazine_27735.pdf (25.05.2010).

McConnell, P. ve Pacter, P. (1995). The CPA Journal. <http://www.nysscpa.org/cpajournal/1995/AUG95/F320995.htm> (20.06.2010).

Meek, G. K., Gray, S. J. (1989). Globalization of Stock Markets and Foreign Listing Requirements: Voluntary Disclosures by Continental European Companies Listed on The London Stock Exchange. *Journal of International Business Studies*. 20: 2, 315- 336.

Mirza, A. A., Orrell, M., Holt, G. J. (2008). *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*. Wiley.

Mogul, S. S. (2003). Harmonization of Accounting Standards. *Chartered Accountant*. 1: 681- 684.

Needles, B. E. , Powers, M., Mills, S. K. ,Anderson, H. R. (1999). *Principles of Accounting*. New York: Houghton Mifflin Company.

Nichols, N. B. ; Street, D. L.; Gray, S. J. (2000). Geographic Segment Disclosures in the United States: Reporting Practices Enter A New Era. *Journal of International Accounting, Auditing& Taxation*. 9 :1, 59-82.

Nichols, N. B., Street, D. L. (2007). The Relationship Between Competition and Business Segment Reporting Decisions Under The Management Approach of IAS 14 Revised. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 16: 51- 68.

Otonkue, A. D. O., Esang, A. E., Edu, B. E. (2009). The Concept of Segmental Financial Reporting. Çalışma Metni. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1434830 (02.07.2010).

Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkan, S. ve Erdener, E. (2010). Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*. 97, 49- 85.

Öztürk, C. (2008). ‘Faaliyet Bölümleri’ Konulu UFRS 8 Standardı: Eski UMS 14 ‘Bölümlere Göre Raporlama’ Standardı İle Karşılaştırmalı Bir Çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 10: 1, 171- 195.

Paul, J. W. ve Largay, J. A. (2005). Does The ‘Management Approach’ Contribute to Segment Reporting Transparency?. *Business Horizons*. 48, 303- 310.

PricewaterhouseCoopers. (2008). A practical guide to segment reporting. www.pwc.com/...reporting/practical-guide-to-segment-reporting-pwc-publications.jhtml (15.05.2010).

Riahi- Belkaoui, A. (1998). *Critical Financial Accounting Problems: Issues and Solutions*. ABD: Greenwood Publishing Group.

Riahi- Belkaoui, A. (2001). *Behavioral Management Accounting*. ABD: Greenwood Yayın Grubu.

Richardson, S. (2001). Discretionary Disclosure: A Note. *Abacus*. 37: 2, 233- 247.

Sağlam, N. (2001). *Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*. T.C. Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları No: 170: Eskişehir.

Selimoğlu, S. K. (2008). Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri. *XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Kitabı* (ss. 106- 125), Düzenleyen İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Kıbrıs. 26- 30 Kasım 2008.

Sevgener, A. S. , Hacırüstemoğlu, R. (1998). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Yönetim Muhasebesi*. İstanbul.

Sevgener, S., Hacırüstemoğlu, R. (1993). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

Sönmez, F. (2004). 11 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS- 14 İle Karşılaştırmalı Olarak). *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 11: 1, 111- 124.

Susmuş, T. (2002). Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü Ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması. *Mevzuat Dergisi (Elektronik Hakemli Dergi)*. 5: 59. <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm>.

Sürmeli, F. , Erdoğan, M., Erdoğan, N., Banar, K., Önce, S. (1998). *Muhasebe Bilgi Sistemi*. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:963. Eskişehir.

Talha, A. ve Salim, A. S. A. (2010). What Prompts Firms to Choose Between Business and Geographic Segments as a Primary Segment?. *Managerial Auditing Journal*. 25: 1, 17- 31.

Talha, M., Sallehuddin, A., Mohammad, J. (2006). Changing pattern of competitive disadvantage from disclosing financial information: A case study of segmental reporting practice in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*. 21: 3, 265 – 274.

Tek, N. (1990). *Departmanlara Ayrılmış Perakendeci İşletme Faaliyetlerinde Yönetim Muhasebesi Kontrolları ve Uygulamalar*. İzmir: Bilim Ofset Basım.

Tek, N. (2010). *Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Tek, N. ve Tektüfekçi, F. (2007). *Finansal Muhasebe*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Tek, Ö. B. , Özgül, E. (2005). *Modern Pazarlama İlkeleri*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Tosun, K. (1987). *İşletme Yönetimi*. İstanbul.

Uçma, T. (2005). Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler Ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları. *Mevzuat Dergisi (Elektronik Hakemli Dergi)*. 8: 89. <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>.

Uslu, M. S. (1992). *Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi*. Ankara.

Uyar, A., Güngörmüş, A. H. (2009). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Uygulanmasına İlişkin İMKB'de İşlem Gören Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 18: 2, 427- 439.

Uysal, Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 5: 17, 87- 107.

Ülgen, H. , Mirze, S. K. (2004). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. İstanbul: Literatür Yayınları.

Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 1: 1, 31- 57.

Üstündağ, S. Global Finansal Raporlama Hayal Mi?.
www.tsrbsb.org.tr/NR/rdonlyres/03EE6DB6-4920.../182_186.pdf (10.04.2010).

Üstünel, B. (2004). Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamasına Geçiş. *Geleneksel Finans Sempozyumu Bildirileri* (178- 181). Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü – Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu. İstanbul. Mayıs 2004.

Véron, N. (2007). EU Adoption Of The IFRS 8 Standard On Operating Segments.
http://veron.typepad.com/main/files/EuroParl_IFRS8_Sep07.pdf (02.06.2010).

Weygandt, J., Kieso, D. , Kimmel, P. (1999). *Managerial Accounting Tools for Decision Making*. ABD: John Wiley& Sons.

www.iasb.org- International Accounting Standards Board

www.ifac.org- International Federation of Accountants

www.ifrs.com- International Financial Reporting Standards

www.imkb.gov.tr- İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

www.kap.gov.tr- Kamuyu Aydınlatma Platformu

www.kpmgvergi.com- KPMG Denetim ve Danışmanlık Şirketi

www.tdk.gov.tr- Türk Dil Kurumu

www.tmsk.org- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

www.tsrbsb.org.tr- Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği

Yalkın, Y. K. (2001). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 2: 5, 1- 14.

Yalkın, Y. K. (2010). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Yükçü, S. (2007). *Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Zeff, S. A. (2007). Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a High Level of Quality. *The British Accounting Review*. 39: 290-302.