

11 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (Ums-14 ile Karşılaştırmalı Olarak)

Yrd. Doç. Dr. Feriştah SÖNMEZ

Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, İşletme Bölümü, NAZİLLİ

1. Giriş

Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması, işletmenin faaliyette bulunduğu farklı endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerdeki oransal büyüklükleri, kâr dağılımları ve büyüme eğilimleri ile ilgili hususlarda bilgi verecek finansal tabloları kullananların, bölümlere ayrılmış bir işletmenin tümü hakkında daha doğru yargıya varabilmelerini sağlamak amacı gütmektedir.

Muhasebe standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler. Muhasebe standartları açık olarak uygulamaya yönelik kuralları ifade eder. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları aracılığıyla uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur.¹ TÜRMOB'un desteği ile faaliyetlerini sürdüren T.Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas alarak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. TMUDESK, ulusal muhasebe standartlarını saptarken, Türk ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmakta ve saptanan standartların uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olması ilkelerini göz önünde bulundurmaktadır. Kurul, günümüze kadar 19 adet muhasebe standardı yayımlamış olup, bunların arasında olan 11 no'lu standart 1.1.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.²

Türk Muhasebe standartlarının saptanmasında esas alınan uluslararası muhasebe standartları, Uluslararası Muhasebe Kurulu (IASC) tarafından hazırlanmaktadır. IASC, İngiltere'de yerleşik, bağımsız ve özel sektör tarafından finanse edilen standart yapıcı bir örgüttür. Üyeleri dokuz ayrı ülkenin muhasebecilerinden oluşan Kurulun temel görevi, kamu çıkarı doğrultusunda yüksek kalitede, anlaşılır ve yaptırım gücü olan global muhasebe standartları oluşturarak genel nitelikli tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilginin sunumunu sağlamaktır. Kurul günümüze kadar 41 adet standart yayımlamış olup, bunlardan yedi tanesi yürürlükten kaldırılmıştır. Standartların anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla, standartlara ilişkin yorum belgeleri de yayımlanmaktadır.³

¹ Özgül Cemalcılar, "Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi", Muhasebe ve Denetim Bakış Ocak 2003, s.4.

² Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TMUDESK, Seri no; 2, Ankara, 1999.

³ Pınar Acar, "Uluslararası Muhasebe Standartları", Uluslararası Mali Standartlar, T.C.Maliye Bakanlığı, Ankara, 2002, S.253.

Uluslararası muhasebe standartlarının önemini vurgulayan IASC Başkanı Michael Sharpe XV. Dünya Muhasebe Kongresi'nde 28.10.1997 tarihli toplantıdaki tebliğinde özetle şu hususları işaret etmiştir.

*Gelecekte küreselleşme temeldir ve kaçınılmazdır. Bu da tüm dünya için Tekdüzen muhasebeyi şart kılar.

*Yatırımcılar, kendilerinin anladıkları ve güvendikleri piyasalara yatırımda bulunurlar. Bu nedenle, uluslararası muhasebe standartlarını kabul eden ve finansal raporlamada bunları esas alan ülkeler avantajlı duruma geçer.

*Tüm uluslararası örgütler, ülkeler arasındaki sermaye akışındaki engelleri kaldırmak ve dünya çapında tasarrufların etkin bir biçimde tahsisine yardımcı olmak için IASC'ın yaptığı çalışmaları desteklemektedirler.

*21. yüzyılda bir muhasebe rönesansı beklenmektedir. Tüm dünyada uygulanabilecek şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlama standartları istenmektedir.⁴

Gerek ulusal gerekse uluslararası muhasebe standartları, şeffaf, tutarlı, karşılaştırılabilir, ilgili ve güvenilir mali bilgi sunan bir mali raporlamayı sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.⁵ Bu standartlar, ekonomik etkinlik ve mali istikrar için gereklidir. Muhasebe standartları yüksek kaliteye sahip olmalı ve aynı zamanda güçlü bir altyapı ile desteklenmelidir. Bu altyapı, standartların özenli şekilde yorumlanmasını ve uygulanmasını, konuların ve sorunlu uygulamaların zamanında tanımlanmasını ve çözüme kavuşturulmasını sağlamalıdır.

2. Standart Tanımları

TMS-11, bu konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı -14 ile büyük uyum içindedir. TMS-11, 5 bölüm ile 26 adet maddeden oluşmuştur. UMS-14 ise yine 26 paragraftan oluşmuştur. TMS-11'in birinci maddesi standardın amacını açıklamakta, ikinci maddede ise tanımlar verilmiştir. Tanımlarda endüstri kolları, coğrafi bölümleri, bölüm gelirleri ile giderleri açıklanmıştır.⁶ Endüstri kolları teriminin anlamı; bir işletmenin başta işletme dışındaki müşterilere olmak üzere, her biri değişik ürün veya hizmet ya da değişik ürün veya hizmet grupları sunan ve birbirlerinden ayırt edilebilen unsurlarıdır. Bölüm gelirleri, bölümle direkt olarak ilişkilendirilebilen veya gerçekçi bir dağıtımla bölüme tahsis edilen,

⁴ Yüksel Koç, Yalkın, "XV.DÜNYA Muhasebe Kongresi", MÖDAV Bülteni, Ocak 1998. S.8.

⁵ Hamdi Bağcı, "Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlarla Uyum", XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler Kitabı, TÜRMÖB, İstanbul, 10-12 Ekim 2002.

⁶ 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 oluşturur. Gerçek bir bölümsel örgütten sözdebilmek için ise merkezkaç yönetim zorunludur ve böylece bir örgütte merkezkaç yönetimin temelini "kâr sorumluluğunun göçerilmesi" oluşturur. Kendisine kâr sorumluluğu verilen bölümler kâr veya yatırım merkezleridir..Finansal başarısı kârı ile ölçülen sorumluluk birimlerine "kar merkezleri"denr. İki tür kâr merkeziin varlığından söz edilebilir; a)Doğal kâr merkezleri b) Yapay kâr merkezleri. Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları no; 476. Eskişehir, 2001.

işletme dışındaki gruplarla ve işletmedeki diğer bölümlerle gerçekleştirilen işlemlerden kaynaklanan gelirlerdir.

Bölüm giderleri, bölümle direkt olarak ilişkilendirilebilen veya gerçekçi bir dağıtımla bölüme tahsis edilebilen giderlerdir. Madde tanımında verilen direkt ilişkilendirilen veya gerçekçi bir dağıtımdan kastedilen maliyet muhasebesinde verilen dağıtım ölçüleridir.

TMS-11'in 2.maddesinde "bölüm" tanımlanmamış, buna karşın bölüm giderleri-gelirleri, endüstri kolları, coğrafi bölümler tanımlanmıştır. UMS-14'de (revize edilmiş şekliyle) bölümün tanımı verilmiştir. Buna göre, bölümler kendileri hakkında yönetim kuruluna bilgi sunulan, organizasyona ait birimlerdir. Bölüm olarak tanımlanabilmek için de, bu birimlerin ürün/hizmet (endüstri) kolları veya coğrafi bölümlere göre nitelendirilmesi gerekir.⁷

3. Standardın İçeriği

Üçüncü bölümde standardın içeriği 4 adet madde halinde açıklanmıştır. Standardın nerede kullanılacağını açıklayan 3'üncü maddeye göre, standart özellikle farklı endüstri kollarında ve farklı coğrafi bölgelerinde faaliyette bulunan işletmenin finansal bilgilerinin bölümlere göre raporlanmasında kullanılacaktır.

11 no'lu standardın 4'üncü maddesi hangi şirketlerin bu standarda tabi olacağını açıklamaktadır. İlgili maddeye göre, halka açık şirketler, bağlı ortaklıklar ve ekonomik açıdan önemli olan diğer işletmeler, işletme için önemli olduğu kabul edilen endüstri kolları ve coğrafi bölgelerle ilgili finansal bilgileri bu standart doğrultusunda açıklamak zorundadır.

Standardın 5'inci maddesi, bir önceki maddede sözü geçen bağlı ortaklıkları açıklamıştır. Standardın 6'ıncı maddesine göre, bağlı ortaklıklara ait finansal tabloların işletmenin bölümlerine ait bilgiler olarak yayınlanması durumunda, bu bilgiler bölüm bilgileri olarak tanımlanacaktır.

4. Standart ile İlgili Açıklamalar

11 no'lu standardın dördüncü bölümü en kapsamlı kısım olarak 18 adet madde hükmü ile birçok alt bölüm içermektedir. Bu alt bölümler sırasıyla; bölüm bilgileri, finansal bilgileri raporlanacak bölümler, raporlanacak bilgiler, bölüm faaliyet sonucu ve varlıkları, bölümler arası fiyatlandırma esasları ve raporlanan bilgilerde meydana gelen değişikliklerdir.

4.1. Bölüm Bilgileri

Bir çok işletme büyüme ve faaliyet risklerini azaltmak amacına ulaşmak için birden çok alanda faaliyet gösterir. Farklı iş alanlarında faaliyet gösteren işletmelerin mali yapılarını analiz etmek oldukça zordur. Örneğin bir işletme hem bilgisayar, hem tekstil, hem de sağlık alanında faaliyet gösterebilir. Farklı faaliyet kollarında bulunan bu tip işletmelerin faaliyet sonuçları tek bir mali tabloda

⁷ Pınar, Acar, a.g.e. s.253.

toplanır ve bu durumda bölümlerin gelecekteki başarısı için tahmin yapmak oldukça güçtür.

Farklı bölümlerin faaliyet sonuçları ekonomideki gelecekte 3-5 yıllık gidişata göre birbirinden farklılık gösterebilir. Bu tür bir işletmenin hem yatırımda ve hem bölümlerde başarılı olduğunu söylemek yanlıştır. Bu nedenle işletmeler mali bilgilerin daha sağlıklı analizini sağlamak, kredi verenlere ve mali tablo yorumcularına doğru bilgiler sunmak ve değişik bölümlerdeki risklerini azaltmak için bölümsel raporlar hazırlar.

Günümüzde mali analistler, işletmenin faaliyet gösterdiği alanlarla ilgili ilave bölümsel bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu ilave bilgiler, bölümlerin bütün detaylarını içermez, sadece belirli kalemlerin açıklanmasını içerir. Bölümlere ayırma, işletmenin alt bölümlerinin faaliyet sonuçlarının işletme dışına raporlanması için genel şartları belirtir.

İşletmenin kârlılık oranları, gelişme olanakları, gelecekle ilgili beklentiler ve yatırım riski çeşitli endüstri bölümlerinde ve coğrafi bölümlerde büyük farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle, mali tabloları kullananlar bölümlere ayrılmış bir işletmenin sadece tümüyle ilgili bilgileri elde ederek belirlemeyecekleri geleceğe yönelik beklentileri ve işletme riskini saptayabilmek için bölümlere göre raporlanmış mali bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu raporlamanın amacı, mali tabloları 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.

Bölümsel raporlama, işletmenin farklı endüstri kolları, ülke içi ve dış ülkelerdeki faaliyetleri, ihracat ve büyük müşterileri hakkında bilgi sunulmasıdır ve bu konu mali raporlamada yeni konulardan biridir.

11 no'lu standardın 7.,8. ve 9. madde hükümleri bölüm bilgilerini açıklamaktadır. 7'inci madde hükmüne göre bölümlere göre raporlama, bölümlerin bağımsız işletmeler olarak kabul edilebileceği anlamına gelmeyeceğini ifade etmektedir. Tam olarak sözü geçen madde hükmü şöyledir; "Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması, bu gibi bölümlerin bağımsız işletmeler olarak kabul edilebileceği ya da farklı işletmelerin benzer niteliklerdeki bölümleri arasında yapılacak karşılaştırmaların geçerli sonuçlar verebileceği anlamına gelmez."

Standardın 8.Madde hükmüne göre, finansal bilgilerin bölümlere göre hazırlanmasında dikkate alınan esasların açıklanması tablo kullanıcılarına verileri, bilgileri daha kolay anlayabilmesini sağlayacaktır. Tam olarak ilgili madde hükmü şöyledir; "Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması kısmen kişisel yargıya dayanan kararların alınmasını gerektirir. Bu gibi kararlar, bölümlerin tanımlanması ile gelir ve giderlerin bu bölümlere dağıtımıyla ilgilidir. Finansal bilgilerin bölümlere göre hazırlanmasında dikkate alınan esasların açıklanması, finansal tabloları kullananların söz konusu verileri daha kolay anlayabilmelerini sağlar."

UMS-14'ün 7. Paragraf hükmü de benzer görüş taşımaktadır. Başka bir ifade ile finansal bilgilerin bölümlere göre hazırlanmasındaki esaslarla ilgili bilgi sunulması, verilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayacaktır. UMS-14'ün 7. ve 8. Paragraf hükmü şöyledir; "Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması kısmen yargıya dayanan kararların alınmasını gerektirmektedir. Bu gibi kararlar bölümlerin belirlenmesiyle ve hasılat ile giderlerin bunlara dağıtımıyla ilgili konulara ilişkindir. Finansal bilgilerin bölümlere göre hazırlanmasında dikkate alınan esaslarla ilgili bilgilerin sunulması bunları kullananların söz konusu verileri daha kolay anlayabilmelerini sağlarlar."

8.paragraf; Finansal bilgilerin bölümlere göre açıklanmasıyla rakiplerin, müşterilerin, satıcıların ve diğer ilgili tarafların işletme hakkında elde edebilecekleri bilgi miktarının arttırması nedeniyle işletmenin rekabet gücünü azaltacağına ilişkin endişeler ileri sürülebilmektedir. Bu nedenle, bazı işletmeler bölümsel bilginin açıklanmasının işletmeye zarar vereceğini düşündüğü hallerde, bölüme ait belirli bilgilerin sunulmamalarının yerinde olacağını kabul etmektedirler.

Bazı kişiler ise, bu gibi bilgilerin açıklanmasının bu işletmeler için beraberinde getirdikleri sakıncaların diğer şekilde ortaya çıkan sakıncalardan daha önemli olmadıklarını ve söz konusu bilgilerin çoğu kez diğer kaynaklardan da sağlanabileceklerini düşünmektedirler.

Bunun yanı sıra, bölümlere ayrılmış bir işletmeye ilişkin mali bilgilerin, bölümlere göre analiz edilmeleri, genellikle mali tabloları kullananların işletmenin geçmiş faaliyetlerini daha iyi değerlemelerini ve gelecekle ilgili daha gerçekçi tahminler yapabilmelerini sağladığına inanılmaktadır.⁸

Yukarıdaki ifadeler, hem UMS-14'ün 8.Paragrafında hem de TMS-11'in 9.maddesinde tam olarak belirtilmiştir.

4.2.Finansal Bilgileri Raporlanacak Bölümler

11 no'lu standardın bu kısmında 7 adet madde hükmü bulunmaktadır. 10.Madde hükmüne göre, işletme raporladığı her endüstri koluna ilişkin faaliyetleri ve raporladığı her coğrafi bölgenin yapısını belirtmelidir.

11.Madde hükmüne göre, finansal bilgilerin bölümlerin faaliyetlerine göre sunulmasında genellikle endüstri kolları ve coğrafi bölümler esas alınmaktadır. Bir işletme, sürdürmekte olduğu faaliyetler açısından bir sakınca görmüyorsa bu bilgileri her iki esasa göre de raporlayabilir.

12. Madde hükmüne göre, endüstri kolları ile ilgili bilgilerin hangi esaslara göre raporlanacağını açıklamaktadır. Sözü geçen madde hükmüne göre; endüstri kolları ile ilgili bilgiler genellikle benzer ürünler ve hizmetler veya müşteri grupları dikkate alınarak sunulur. Coğrafi bölümlerle ilgili bilgiler bazen işletmenin faaliyetlerinin gerçekleştiği bölgeler, bazen faaliyette bulunulan

⁸Çeviren Balamir, Yeni, "UMS-14 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması", Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31) TMUD, A.Hayri Durmuş, İstanbul, 1992, s.97. ve Necdet Sağlam, Bölümsel Raporlama ve Uygulaması, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları no;1282, Eskişehir, 2001, s.87.

pazarlar, bazen de bunlardan her ikisi birden dikkate alınarak sunulur. İşletmelerin yurt içinde yapmış olduğu faaliyetler genellikle ayrı bir coğrafi bölüm olarak dikkate alınmaktadır. İşletmenin yapmış olduğu ihracatların, toplam faaliyetlerin içerisinde görülebilmesi açısından ayrıca açıklanması yararlı olur. Coğrafi bölümlenmeyi başarıyla kullanabilen işletmeler dar bir üretim hattı olan, yerel Pazar talepleri, teknolojik temel ve üretim yöntemleri aynı veya benzer nihai malları üreten işletmelerdir. Örneğin petrol şirketleri genellikle bölgesel yapıyı kullanmaktadır.⁹

TMS-11'in 12.madde hükmüyle, UMS-14'ün 9.ve 10.paragraf hükümleri tam örtüşmektedir. Tekrar olmaması için paragraf hükmü verilmemiştir.

Endüstriyel bölümlenmeye faaliyet kollarına göre bölümlenme de denilir ve mal/mamul ve hizmet temeline göre bölümlenme yapılmaktadır. Bu konuda sorunlar vardır. Örneğin, büyük bir otomobil üreticisi sadece bir bölümü veya modeli seçmişse ve buna göre raporlama yapıyorsa, diğer işletmelerde birden çok bölümlerin var olduğu durumlarda ve buna göre raporlama yapıyorsa iki işletmenin finansal tabloları nasıl karşılaştırılır?

Bu sorunun cevabı ve diğer ihtiyaçları gidermek için standart (IAS -14) yeniden gözden geçirilmiştir. Buna göre, otomobil üreticisinin yönetimin isteği doğrultusunda ürün hatları arasında ayırım yapması ve otomobilleri küçük, lüks gibi ayrımlara tabi tutması gerekmektedir. IAS hükmüne göre, “bir işletme iç yönetime raporlama yapacak şekilde muhasebe düzenini endüstriyel ve coğrafi bölümlerin gösterilmesini sağlayacak şekilde kurmaları gerekir.” Bu durum hem ana hesap hem de alt hesap esasında sunuş için geçerlidir.

Endüstriyel bölümlerle ilgili bilgiler genellikle benzer ürünler ve hizmet grupları veya müşteri grupları dikkate alınarak sunulur. Burada endüstri kolunda faaliyet gösteren işletmelerin riskleri ve fırsatları bölgesellikten çok ürünlerdir ve buna göre rapor üretilir.

İşletmelerin mali tablolarında endüstriyel bölümlenme yapma nedenlerini aşağıdaki gibi sıralanabilir;¹⁰

- Dağıtım metotlarının farklılıkları (perakende, toptan, vb.)
- Kamu düzenlemeleri
- Büyüme oranlarının farklılıkları
- Likidite riskleri
- Pazar yapısındaki farklar
- Ürün veya hizmetin yapısı
- Üretim sürecindeki farklılıklar
- Organizasyon yapısı (kâr merkezi, şube vb.)
- Kârlılık ve maliyet farklılıkları
- Hammadde teminindeki farklılık
- Çeşitli kısıtlamalar (hükümet veya askeri kısıtlamalar)

⁹ Öznur Yüksel, uluslar arası İşletme Yönetimi ve Türkiye Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, s.160.

¹⁰ Necdet Sağlam, a.g.e.s.92. ve John M. Boersema, Bubah J,Vah Weyreh Financial Reporting For Segments, CICA, Canada, 1992 s.67.

TMS-11'in 13.madde hükmüyle, finansal bilgiler bölümlere göre raporlanırken, işletme faaliyetlerinin nasıl gruplandırılacağına ilişkin kararın verilmesinin işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğu belirtilmiştir. Yönetim bu çeşit kararları verirken, çeşitli faktörleri göz önüne alır. Bunlar; işletmenin üretmiş olduğu ürünlerin, yapmış olduğu faaliyetlerin, kârlılık, risk ve büyüme oranları bakımından benzerlikleri ve farklılıkları, pazarlandığı bölgeler bu bölgelerin işletme bütünü içindeki oransal önemleri olabilmektedir. Bankacılık ve sigortacılık alanlarında olduğu gibi değişik endüstri kollarına ait farklı niteliklerin varlığı ve bazı özel düzenlemeler finansal bilgileri raporlanacak bölümlerin belirlenmesinde diğer faktörlerin de dikkate alınmasını gerektirir.

TMS-11'in 13. Madde hükmü ile UMS-14'ün 11.paragraf hükmü örtüşmektedir.

14.madde hükmü; şubeler, bağlı işletmeler, işletme bölümleri gibi örgütsel sınıflamaların, yönetimin ihtiyaçları dikkate alınarak belirleneceğini açıklamaktadır. Bu sınıflamalar, çoğunlukla işletmenin bölümleriyle benzerlik gösterdiklerinden bölümlere ilişkin finansal bilgilerin raporlanmasını kolaylaştırır.

TMS-11'in 14. Madde hükmü ile UMS-14'ün 12. Paragraf hükmü tam olarak örtüşmektedir.

15.madde hükmü, raporlama yaparken dikkate alınması gerekli faaliyetler arasındaki ilişkileri dikkat çekmektedir. Sözü edilen madde hükmüne göre, işletmenin çeşitli faaliyetleri arasındaki ilişkilerin dikkate alınması gereklidir. Bir işletmenin birbiriyle bütünleşmiş veya birbirlerine bağlı faaliyetlerinin ayrı endüstri kolları kapsamında raporlanması yanıltıcı sonuçlar verebilir. Bu durumun, coğrafi bölümlerin belirlenmesinde dikkate alınması zorunlu değildir.

TMS-11'in 15. Madde hükmü ile UMS-14'ün 13.paragraf hükmü birbiriyle tam örtüşmektedir.

TMS-11'in 16.madde hükmü, bölüm sayılarının sınırlandırılmasının ve ayrı olarak raporlanacak bölümlere ilişkin kriterlerin belirlenmesi hususunu açıklamaktadır. Sözü edilen madde hükmüne göre,"Bir bölümle ilgili finansal bilgilerin ayrı olarak raporlanabilmesi için söz konusu bölümün ne derecede önemli olması gerektiğine ilişkin kriterlerin belirlenmesi ve gereksiz birtakım karışıklıkların önlenmesi için bölüm sayılarının sınırlandırılmasının uygun olacağı görüşünde olanlar vardır. Örneğin konsolide gelirin, faaliyet kârının veya toplam varlıkların %10'una sahip olma bir kriter olabilir. Ancak bu gibi sayısal faktörlerin finansal bilgileri açıklanacak olan bölümlerin belirlenmesinde tek kriter olamayacağı da unutulmamalıdır." TMS-11'in 16. madde hükmü ile UMS-14'ün 14.paragraf hükmü, benzer yoruma sahiptir.

4.3. Raporlanacak Bilgiler

TMS-11'in 17.Madde hükmüne göre, finansal bilgileri raporlanan her endüstri kolu ve coğrafi bölüm için aşağıdaki finansal bilgilerin açıklanması zorunlu tutulmuştur.

- a. Satışları ve diğer faaliyet gelirleri, bunlardan işletmenin dışındaki cari işlemlerden sağlananlarla işletmenin diğer bölümlerinden elde edilenlerin ayrı ayrı açıklanması,
- b. Bölümlerin faaliyet sonucu,
- c. Bölümlerin varlıklarının tutarı veya konsolide tutarları içindeki oransal payı,
- d. Bölümler arası fiyatlandırma esasları.

Yukarıda sözü edilen 17.madde hükmü, coğrafi bölüm için raporlanan finansal bilgileri ayrıntılı olarak düzenlediği görülmektedir. UMS-14'ün 19.paragraf hükmü de benzer şekilde finansal bilgilerin açıklanmasını zorunlu tutmuştur.

4.4. Bölüm Faaliyet Sonucu ve Varlıkları

Bu kısımda 18,19 ve 20.madde hükümleri bulunmaktadır. Bölümün kârlılığının ölçüsü, onun faaliyet sonucu ile belirlenmektedir. Bölümün gelirleri ve giderleri ile kabul edilmeyen giderler de bu kısımda açıklanmıştır. Örneğin işletmenin kullandığı borçlar işletmenin bütünüyle ilgili kabul edildiğinden veya bir faaliyet sonucundan çok finansal sonuca etki yaptıkları düşünüldüğünden genellikle bölümler arasında paylaştırılmayacağı da açıklanmıştır.

Madde 18'e göre, bölümün faaliyet sonucu faaliyet kârı-zararı ile ifade edilir. Bazı hallerde diğer uygulamalar daha doğru bulunsa bile, bölüm faaliyet gelirleri ile bölüm faaliyet giderleri arasındaki farkı ifade eden faaliyet kârının kriter olarak esas alınması daha uygun olacaktır. Faiz geliri ile faiz gideri, bölüm faaliyetleri finansal nitelikte olmadıkça, normal olarak bölümün faaliyet sonucu kapsamında yer almaz.

Aynı şekilde dönem kârı ile ilgili vergiler, azınlık payları ve olağan dışı kalemler genellikle bölümün faaliyet sonucu kapsamına alınmaz.

TMS-11'in 18. Madde hükmü ile UMS-14'ün 16.paragraf hükmü birbiriyle tam örtüşmektedir.

19.madde hükmüne göre, gelirler ve giderler, doğrudan bölümle ilgili değilse, ancak bölümlere gerçekçi bir şekilde dağıtılabilmelerini sağlayacak bir yöntemin var olduğu durumlarda, söz konusu bölüme tahsis edilebilirler. Bunun yanı sıra, birçok işletmede, genel merkez giderleri gibi ortak kalemler bölümlere dağıtılmazlar, çünkü bunların dağıtımının yararlı olmayacağı kabul edilir.

TMS-11'in 19. Madde hükmü ile UMS-14'ün 17.paragraf hükmü birbiriyle tam örtüşmektedir.

20.madde hükmüne göre bölüm varlıklarının açıklanması, bölümün faaliyet sonuçlarının elde edilmesinde kullanılan varlıklar hakkında bilgi sağlar. Bu varlıklar belirli bir bölümle ilişkilendirilebilen tüm maddi ve maddi olmayan duran varlıkları kapsamaktadır. İki ya da daha fazla sayıda bölüm tarafından kullanılan varlıklar, gerçekçi bir yöntemin varolması durumunda bunlar arasında dağıtılabılır. Yukarıda bu kısmın başında sözü edildiği gibi borçlar, işletmenin bütünüyle ilgili olarak kabul edildiklerinden veya bir faaliyet sonucundan çok

finansal sonuca etki yaptıkları düşünüldüğünden genellikle bölümler arasında paylaştırılmaz.

TMS-11' in 20. Madde hükmü ile UMS-14'ün 18. Paragraf hükmü birbiriyle tam örtüşmektedir.

Bir bölüm yönetiminin finansal başarısını, kârı ile yatırımı arasındaki ilişki bakımından ölçme fikri, yatırım merkezi kavramının temelini oluşturmuştur. Muhasebe yazınında ve bazı ülkelerde uygulamada yaygın olarak kullanılan iki başarı ölçüsünden biri yatırım getirisi oranı (return on investment, return on capital employed), diğeri de artık kâr (residual income) dır. $YGO = \frac{\text{Faaliyet Kârı}}{\text{Faaliyetlerde Kullanılan Ortalama Varlıklar}}$

Bölümsel başarının ölçülmesi açısından yatırım getirisi oranının paydasında yer alacak uygun niceliğin tanımlanması ve ölçülmesi önemli bir konudur. Yatırım getirisi yönteminde kâr ile yatırım arasındaki ilişkide, pay kısmı faaliyet kârı (operating income) olarak, payda kısmı ise, faaliyetlerde kullanılan varlıklar (operating assets) olarak tanımlanır. Faaliyetlerde kullanılan ortalama varlıklar, genellikle, bu varlıkların yılın başında ve sonundaki tutarları toplamı iki ile bölünerek hesaplanır. Faaliyet kârı, faiz ve vergiden önce hesaplanmış bir kâr olarak, işletme faaliyetlerinin finanslama biçiminden etkilenmeyen bir kâr kavramıdır. Böylece formülün payı ve paydası arasında bir tutarlılık mevcuttur.

Faaliyetlerde kullanılan varlıklar, işletme bilançosunun aktif kısmındaki dönen ve duran varlıklardır. Faaliyetlerde kullanılmayan varlıklar ise, gelecekte kullanılmak üzere elde tutulan arsa ve araziler, iştirakler ve işletme tarafından başkalarına kiralanmış binalar sayılabilir. Bu varlıklar, işletmenin faaliyet kârının elde edilmesinde kendilerinden yararlanılmayan varlıklardır. Yatırım getirisi oranının uygulamada benimsenmesinin nedeni bir rakamla, bir bölümün finansal statüsünü etkileyen tüm faktörlerin etkisini özetleyebilmesidir. Sözü geçen oran, bölümün hem faaliyet sonucundan (pay) hem de bu kârın elde edilmesinde kullanılan varlıklara yapılan yatırımdan (payda) etkilenmektedir.¹¹

Bölüm yönetiminin finansal başarısını ölçen diğer yöntem olan "artık kâr" kavramında, kâr ile yatırım arasındaki ilişki, kârdan bölümün yatırımı (kullandığı varlıklar) için yapılan bir yüklemenin çıkarılması ile bulunmaktadır. Yükleme oranı, üst yönetimin, bölümün kullandığı varlıklar üzerinden elde etmesini beklediği asgari getiri oranıdır. Bölümsel başarı değerlemesi yatırım getirisi oranına dayandırılırsa, bölüm yönetimi bu oranı düşürecek yatırımları benimsememe eğilimi gösterir. Başarısı artık kâr kavramına dayanarak değerlendirilen bir yatırım merkezi yöneticisi için ise, getirisi ortaklık üst yönetimince yapılan yatırım yüklemesini aşan her yatırım çekici görünecektir.

Bölümsel başarı ölçüsü aracı olarak yatırım getirisi oranı, yatırım kararları konusunda bölüm yönetimlerini işletme açısından optimal olmayan çözümlere yöneltebilmektedir. Yatırım getirisi oranının bu önemli sakıncasını önlemek amacı ile diğer bir bölümsel finansal başarı ölçüsü geliştirilmiş ve böylece artık kâr kavramı doğmuştur.

¹¹ Bursal, Nasuhi ve Ercan Yücel, Maliyet Muhasebesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları no; 476,Eskişehir, 2001. s.368-369

4.5. Bölümler Arası Fiyatlandırma Esasları

TMS-11'in 21.22. ve 23. Madde hükümleri bu kısmın kapsamındadır. Bölümler arasında yapılan satışlar ve diğer faaliyet gelirlerinin her zaman piyasa fiyatına göre belirlenemeyeceği, cari pazar değeri, pazar fiyatının iskontolandırılması sonucu saptanan tutar gibi fiyatlandırma esaslarının kullanıldığı zaman, bunların açıklanması gerekeceğini belirtmiştir. 21.madde hükmüne göre,"bölümler arasında yapılan satışlar ve bunlar arasındaki ilişkilerden ortaya çıkan diğer faaliyet gelirleri her zaman normal piyasa koşullarındaki geçerli olan fiyatlara göre belirlenemez. Bu nedenle, bu gibi gelir tutarlarının ve bölümler arasında geçerli olan fiyatlandırma esaslarının (cari pazar değeri, maliyet, pazar fiyatının iskontolandırılması sonucu saptanan tutar vs.) açıklanması faydalıdır."

Benzer şekilde; bölümler arasında geçerli olan fiyatlandırma esaslarının cari pazar değeri, maliyet değeri, v.s açıklanmasının gerekliliği UMS-14'ün 15. Paragrafında da yer verilmiştir.

22.madde hükmüne göre, bireysel bölümlere ilişkin toplam bilgiler ile finansal tablolarda yer alan işletmenin tümüne ait bilgiler arasında uygunluk sağlanmalıdır.

23. madde hükmüne göre, bölüme ait önemli giderler ile yatırım harcamalarının ve finansal olmayan bilgilerin de ayrıca açıklanarak işletme bütününe ait bilgilerin bölümler itibariyle değerlendirilmesi gerekmektedir. 23.madde hükmüne göre, "Her bölüme ait öz varlık yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerinden elde ettiği kârların, azımlık paylarının veya olağandışı kalemlerin tutarları gibi diğer bilgilerinde açıklanması yararlı olur. Finansal bilgileri raporlanan bölüme ait dönemin amortisman giderleri, tükenme payları, araştırma ve geliştirme maliyetleri ve yatırım harcamaları gibi bilgilerle her bölümde çalıştırılan işçi sayısı gibi finansal olmayan bilgiler de ayrıca açıklanarak, işletmenin tümüne ait bilgilerin bölümler itibariyle değerlendirilmesi sağlanmalıdır."

TMS-11'in 23. Madde hükmüne benzer şekilde, UMS-14'ün 19.paragraf hükmüne göre de, bölüme ait önemli giderler ve yatırım harcamaları, finansal olmayan bilgiler de ayrıca açıklanacaktır.

4.6. Raporlanan Bilgilerde Meydana Gelen Değişiklikler

Standardın 24'üncü maddesi uyarınca, bölümlerin niteliklerinde ve buna ilişkin finansal bilgilerin raporlanmasında kullanılan muhasebe yöntemlerinde ortaya çıkan ve raporlanan bilgileri etkileyen değişiklikler açıklanmalıdır. Yapılacak açıklamalar, değişikliğin niteliğini, nedenini ve etkisini de kapsamalıdır.

TMS-11'in 24.maddesine paralel şekilde UMS-14'ün 24.paragrafı da benzer açıklamalar istemektedir. 24. Paragrafa göre; "Bölümlerin niteliklerinde ve bunlara ilişkin finansal bilgilerin raporlanmasında kullanılan muhasebe yöntemlerinde ortaya çıkan ve bölümlerle ilgili olarak açıklanacak bilgileri önemli bir biçimde etkileyen değişiklikler açıklanmalıdırlar. Böyle bir açıklama

değişikliğin tanıtımını, nedenlerini ve gerekli bilgilerin elde edilmesi durumunda değişikliğin etkisini saptamalıdır."

11 No'lu standardın 25. Maddesi geçici madde ile ilgilidir. Söz konusu maddeye göre, standardın ilk olarak uygulandığı dönemde, karşılaştırmalı rakamların varolmaması durumunda açıklanmaları ve sunulmaları zorunlu değildir.

UMS-14'ün 25.paragrafı da, standardın ilk olarak uygulandığı dönemde karşılaştırmalı rakamlar elde edilememesi durumunda açıklanmak zorunda olmadığını belirtmiştir.

Ayrıca, TMS- 36? "Varlıkların Değer Azalışı" standart taslağının 115 ve 116.madde hükümleri bölüm raporlaması ile ilgilidir.¹² Adı geçen 115.madde hükmü şöyledir. Madde 115 "TMS-11, Bölüm Raporlaması uygulayan bir işletme, işletmenin ana formatına dayanan her bir raporlanabilir bölüm için aşağıdakileri açıklamalıdır. (TMS-11'de tanımlandığı gibi);

a. Dönem boyunca gelir tablosunda ve direkt olarak öz sermayede kabul edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarını ve

b. Dönem boyunca gelir tablosunda ve direkt olarak öz sermayede kabul edilen değer düşüklüğü zararlarının iptal edilen tutarını."

Görüldüğü gibi "kamuyu aydınlatma ilkesi" gereği tüm standartlarda bilanço dipnotlarına, raporlanacak bilgilere büyük önem verilmekte, şirket finansal raporlarının "tam açıklama" genel kabul görmüş muhasebe ilkesine uygun olarak düzenlenmesine çaba gösterilmektedir.

4.7. Türkiye Muhasebe Standartları Bünyesinde Yer alan "Bölümsel Raporlama" Hükümleri

TMS-11 ile ilgili hükümler, birçok muhasebe standardının kapsamında geçerlidir. Çalışma konumuzu daha anlaşılır kılabilmek için, "bölümsel raporlamaya" ihtiyaç duyan diğer standart hükümlerine bu kısımda yer verilmiştir.

TMS-16 "Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması Standardı"nın 31.madde hükmü özetle şöyledir; "Varlık, kaynak ve bilanço dışı kalemlerin;

- coğrafi bölge,
- müşteri grupları,
- Sektörel gruplar

bakımından dağılımı da önem taşıdığından bankalar bunları "Türkiye Muhasebe Standardı-11 Finansal Bilgilerin Bölümlere göre Raporlanması Standardı"nda yer alan hususlara ek olarak açıklamalıdır.¹³

¹² MÖDAV, TMS-36 Varlıkların Değer Azalışı ", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, cilt 2, sayı 2, Haziran 2000.s. 132. TMS-36, Md.116 çok geniş hüküm içerdiği için çalışmanın bütünlüğünü kaybetmemesi için konuda yer verilmemiştir. Geniş bilgi için bkz.MÖDAV,Haziran 2000.

¹³ TMS-16 ,Madde 31 "Bir banka aktiflerinin dağılımına ve borçlarının kaynaklarına ilişkin önemli hususları açıklar. Bu açıklama, aktiflerinin paraya dönüştürülmesi ve bankanın sağlayabileceği fonlardan kaynaklanan potansiyel risklerin değerlendirilmesi bakımından önemli bir göstergedir.

SPK'na tabi olan büyük ölçekli işletmeler için en yeni düzenleme olan 25 no'lu SPK Tebliğinin 8. Madde hükmü mali tablolara ilişkin genel ilkeler hakkında açıklama içerirken, bölümsel raporlamayı öneren hükümler bulunmaktadır. 8.madde hükmü kısaca şöyledir; "Mali tablolar, finansal raporlama sürecinin bir parçasını teşkil eder ve bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve mali tabloların ayrılmaz bir parçası olan dipnotlardan oluşur. Bunların yanında, mali tablolarda, mali tablo bilgilerine dayanılarak üretilmiş ilave bilgiler de yer alabilir. Bunlar; bir işletmenin coğrafi veya endüstriyel bölümlere göre raporlaması veya fiyat değişimlerinin etkileri ile ilgili bilgiler olabilir. Tebliğin kapsam maddesinde belirtilen işletmeler, mali tablolarını bu Tebliğde belirtilen standartlara uygun olarak düzenlemek zorundadır."

Yukarıdaki hükümden de görüldüğü üzere, SPK'na tabi büyük işletmeler için yeni bir düzenleme olan 25 no'lu SPK "Sermaye Piyasası Muhasebe Standartları" Tebliğinde coğrafi veya endüstriyel bölümlere göre mali tablolarını hazırlaması önerilmektedir.

TMS-10 "Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler" Standardının 14.madde hükmünde durdurulan faaliyetler için açıklamalar yapılırken bölümsel raporlamaya ilgili bilgilerin gerekli olduğu belirtilmiştir. 14.madde hükmü kısaca şöyledir; "Durdurulan her faaliyet için aşağıdaki açıklamalar yapılmalıdır;

- a. Durdurulan faaliyetin niteliği,
- b. Bölümlere göre finansal bilgiyi raporlama standardına uygun olarak raporlar düzenlendiğinde, raporda yer alan endüstri kolları ve coğrafi bölgeler."

Günümüzde yayımlanmış 19 adet standart dışında, yayına hazırlanan birçok muhasebe standart taslağı bulunmakta, "bölümsel raporlamaya" ihtiyaç olduğunda, yeri geldiğinde bu standartların TMS-11'e atıf yapmaları kaçınılmaz olacaktır.

4.8.Revize Edilmiş Şekliyle UMS 14'ün Diğer Hükümleri

UMS -14, Menkul kıymet ya da borç senetleri piyasada ticarete tabi olan işletmeler için uygulanmaktadır. Uygulama, menkul kıymet ya da borç senetleri piyasaya ihraç edilme aşamasında olan işletmeleri de kapsamakta olup, bunların dışındaki diğer ekonomik öneme haiz işletmeleri kapsamamaktadır.

"Bölüm" kendileri hakkında yönetim kuruluna bilgi sunulan, organizasyona ait birimler olarak tanımlanmıştır. Ancak bölüm olarak tanımlanabilmek için, bu birimlerin ürün/hizmet (endüstri) kolları veya coğrafi bölümlere göre nitelendirilmesi gerekir. Bu çerçevede, ürüne ilişkin bilgiler ile coğrafik nitelikli bilgileri rapor eden daha alt düzey bir iç bölümleme kullanılması gerekmektedir. Bölüm oluşturabilmek için % 10'luk maddi eşikler söz konusudur.

Bilanço dışı kalemlere ilişkin benzer analiz ve açıklamaların yapılması da önemlidir. Bu tür açıklamalar coğrafi bölgeler, müşteri ve endüstri grupları veya bankanın koşullarının gerektirdiği diğer risk yoğunlaşmaları şeklinde yapılmalıdır. Coğrafi bölgeler, ülkeleri, ülke gruplarını veya bir ülkedeki bölgeleri kapsar. ..."

Buna ek olarak bölümlerin toplamı, konsolide gelirin en az %75'ine eşit olmalıdır. Bir bölümle ilgili finansal bilgilerin ayrı olarak raporlanabilmesi için söz konusu bölümün ne derece önemli olması gerektiğine ilişkin kriterler belirlenirken, örneğin konsolide gelirin faaliyet karının veya toplam varlıkların %10'una sahip olma kriterleri olabilmektedir.

Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması esasları özetle şöyledir; Kamu şirketleri finansal bilgilerini, ürün/hizmet (endüstri) kolları ve coğrafi bölümlere göre raporlamalıdır. Bölümlere ilişkin muhasebe politikaları, konsolide muhasebe politikaları ile aynıdır. Bölümlemenin, birincil ve ikincil olmak üzere iki ayağı bulunmaktadır. Buna göre aşağıda maddeler halinde verilen hususlar her birincil bölüm için açıklanmalıdır;

*Gelirler, işletme dışı ve diğer bölümlerden elde edilen gelirler olmak üzere ayrı ayrı gösterilmelidir.

*Faaliyet sonuçları (faiz ve vergilerden önce)

*Bölüm varlıklarının net defter değeri tutarı,

*Bölüm borçlarının net defter değeri tutarı,

*Duran varlıklar, tesis ve donanım ile maddi olmayan aktiflerin edinim maliyeti,

*Yıpranma ve amortismanlar, yıpranma dışındaki parasal olmayan harcamalar,

*Kar payı veya sermaye kaybı ile ortak girişim yatırımları,

*Bölümlerarası fiyatlandırma esasları,

Aşağıdaki hususlar her ikincil bölüm için açıklanmalıdır;

*Gelirler; işletme dışı ve diğer bölümlerden elde edilen gelirler olmak üzere ayrı ayrı gösterilir,

*Bölüm varlıklarının net defter değeri tutarı,

*Duran varlıklar, tesis ve donanım ile maddi olmayan aktiflerin edinim maliyeti,

*Bölümlerarası fiyatlandırma esasları..

5.Yürürlük Tarihi

11 no'lu standart 1.1.1997 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6.Sonuç

Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması standardı, farklı sanayii kollarında ve farklı coğrafi bölgelerde faaliyette bulunan işletmenin finansal bilgilerinin bölümlere göre raporlanması esaslarını açıklamaktadır.

11 no'lu standart, finansal tabloları kullananların işletme riskini ve geleceğe yönelik beklentilerini değerlendirebilmeleri için işletmenin sadece bütünü ile ilgili değil, aynı zamanda bölümler ile ilgili finansal bilgilere de gereksinim duyduklarını açıklamaktadır.

Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasındaki esaslar üretim, hizmet ve ticaret işletmelerine de daha önce uygulanmayan yeni bir düzenleme getirmektedir. Mevcut ve yeni muhasebe standartlarının uygulamaya koyulması,

işletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmasına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar alınmasına yardımcı olmaktadır. İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile geleceğe yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli amaçların belirlenmesi mümkün olur.

Revize edilmemiş biçimiyle UMS-14 ile TMS-11 büyük bir uyum içindedir. Ancak, UMS-14 "finansal bilgileri bölümlere göre raporlama", 1.7.1998'den itibaren revize edilmiştir. Buna uygun olarak TMS-11'de yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- ACAR, P., "Uluslararası Muhasebe Standartları", **Uluslararası Mali Standartlar**, T.C.Maliye Bakanlığı, Ankara, 2002,
- BAĞCI, H., "Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlarla Uyum", **XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler Kitabı**, TÜRMOB, İstanbul, 10-12 Ekim 2002.
- BURSAL, N. ve Y. ERCAN, **Maliyet Muhasebesi**, Açıköğretim Fakültesi Yayınları no; 476. Eskişehir, 2001.
- CEMALCILAR, Ö., "Muhasebenin Amaçlarına ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi", **Muhasebe ve Denetime Bakış** Ocak 2003, .
- JOHN M. B., BUBAH J,V. WEYREH, **Financial Reporting For Segments**, CICA, Canada, 1992
- KOÇ, Y. Y., "XV.Dünya Muhasebe Kongresi", **MÖDAV Bülteni**, Ocak 1998.
- SAGLAM, N., **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları No;1282, Eskişehir, 2001,
- Türkiye Muhasebe Standartları 2000, T MUDESK, Seri no; 2, Ankara, 1999.
- YENİ, B., "UMS-14 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması", **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, TMUD, A.Hayri Durmuş, İstanbul, 1992,
- YÜKÇÜ, S., P. EVRİM ve H. F. BAKLACI,"Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Türkiye XVI.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, T.C.Anadolu Üniversitesi ESBAC Vakfı Yayınları No;119.1-5 ekim 1997.
- YÜKSEL,Ö.,**Uluslararası İşletme Yönetimi ve Türkiye Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara,1999.