

93571

t
152

T.C. ESKİŞEHİR İKTİSADÎ VE TİCARÎ İLİMLER AKADEMİSİ

İLÂÇ SANAYİNDE FİYATLANDIRMA VE MALİYETİN BULUNUŞU.
(DOKTORA TEZİ)

TUNA ÇETEĞİN UÇANSU

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

ESKİŞEHİR - 1972

"OLMAYA DEVLET CİHANDA; BİR NEFES SIHHAT GİBİ."

KANUNİ SULTAN SÜLEYMAN

İ Ç İ N D E K İ L E R

	Sahife
	<u>No.</u>
Birinci Bölüm - G İ R İ Ş	0
I. KONUNUN SEÇİLME NEDENLERİ	1
II. TÜRKİYE İLAÇ SANAYİNİN BUGÜNKÜ DURUMU	2
A. Yapısı	3
B. Üretim Politikası ve Kapasite	4
C. Tüketim	7
D. Fiyat Politikası	7
E. Devlet Denetimi	8
İkinci Bölüm - ANA KAVRAMLAR	9
I. FİYAT VE FİYATLANDIRMA	10
A. Fiyatlandırmada Rol Oynayan Faktörler	11
1. Talep	11
2. Pazar Koşulları	13
a) Tam Rekabet Pazarında Fiyatlandırma	14
b) Eksik Rekabet Pazarında Fiyatlandırma	14
c) Monopol Pazarında Fiyatlandırma	17
3. Devlet Müdahalesi	19
4. Maliyet Giderleri	21
a) Sabit Giderler	22
b) Değişken Giderler	22
c) Yarı Değişken Giderler	22
II. M A S R A F	24
A. Masraf ve Harcama Kavranları	25
B. Maliyet Masrafı Hesabının Bölünüşü	26
1. Masraf Nevileri Hesabı	26
2. Masraf Yerleri Hesabı	28
3. Masraf Hamilleri Hesabı	29
C. Masrafların Dağıtımını	30
1. Masraf Nevilerinin Masraf Yerlerine Dağıtılması	31
2. Yardımcı Masraf Yerlerinin Esas Masraf Yerle-	
rine Dağıtılması	32
3. Esas Masraf Yerlerinde Toplanan Masrafların O	
Yerlerde Üretimi Yapılan Mamullere Dağıtılması	33

III. MALİYET SİSTEMLERİ	34
A. Birim Maliyetlerin Hesaplanması İçin Kullanılan Sistemler	34
1. Safha Maliyeti Sistemi	35
2. Sipariş Maliyeti Sistemi	40
B. Kullanılan Maliyet Verilerine Göre Sistemler	43
1. Gerçek-Fiilî Maliyet Sistemi	43
2. Tahminî-Standart Maliyet Sistemi	44
C. Maliyet Hesabında Masrafın Tamamının Veya Bir Kısmının Esas Alınmasına Göre Sistemler	49
1. Tam Maliyet Sistemi	49
2. Direkt Maliyet Sistemi	49
Üçüncü Bölüm	
TÜRKİYE VE BAZI AET ÜLKELERİNDE İLAÇ FİYATLANDIRILMASI ..	51
I. TÜRKİYE'DE İLAÇ FİYATLANDIRILMASI	52
A. 1968 Kararnamesi	53
1. Sistemin İşleyişi ve Ana Hatları	59
a) Maliyetin Bulunuşu	59
b) Fiyatın Bulunuşu	61
2. Sistemin Eleştirilmesi	61
B. 1972 Kararnamesi	64
1. Sistemin İşleyişi ve Ana Hatları	70
a) Maliyetin Bulunuşu	70
b) Fiyatın Bulunuşu	71
2. Getirdiği Yenilikler	71
3. Sistemin Eleştirilmesi	72
4. Fiyatların Eski Sistemi (kararnameye) Göre Oluşan Fiyatlarla Karşılaştırılması	74
II. BAZI AET ÜLKELERİNDE İLAÇ FİYATLANDIRILMASI	76
A. Belçika'da İlaç Fiyatlandırılması	76
B. Federal Almanya'da İlaç Fiyatlandırılması	78
C. Fransa'da İlaç Fiyatlandırılması	78
D. İtalya'da İlaç Fiyatlandırılması	91
E. İngiltere'de İlaç Fiyatlandırılması	92
F. AET'de İlaç Politikası	92

	<u>Sahife</u> <u>No.</u>
Dördüncü Bölüm - MALİYETİN BULUNUŞU	94
I. FİRMALAR TARAFINDAN KULLANILAN MALİYET SİSTEMLERİ ...	95
A. Birim Maliyetin Bulunuşu	96
B. Kullanılan Maliyet Verilerinin Seçimi	96
C. Maliyet Masraflarının Ürüne Yüklenmesi	98
Beşinci Bölüm - S O N U Ç	99

Ek-1 Anket Formu

Ek-2 Fiyat Beyannamesi

YARARLANILAN KAYNAKLAR

T A B L O L A R

Tablo I.	Çeşitli Farmasötik Gruplara Göre Atıl Kapasite	6
Tablo II.	Türkiye İlaç Tüketimi	7
Tablo III.	Pazar Koşulları Ayırımı	13
Tablo IV.	Masraf Dağıtım Tablosu	30
Tablo V.	Safha Maliyeti-Birim Maliyetler Tablosu	39
Tablo VI.	Sipariş Maliyeti Sisteminin İşleyişi	41
Tablo VII.	Sipariş Maliyeti Fişi	42
Tablo VIII.	Kısmî Planın İşleyişi	46
Tablo IX.	Toplu Planın İşleyişi	47
Tablo X.	Standart Maliyet Kartı	48
Tablo XI.	İlaç Kontrolları	63
Tablo XII.	Sınâî Maliyet Dilimleri ve Çarpma Emsalleri ..	71
Tablo XIII.	Vergi Öncesi Fabrika Satış Fiyatını Oluşturan Unsurların Şematik Gösterilişi	80

Kullanılan Kısaltmalar:

age	: Adı geçen eser
agm	: Adı geçen makale
Bkz	: Bakınız
ESADER	: Eskişehir İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Dergisi
ÖGYİTO	: Özel Galatasaray Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu Dergisi
SBF	: Siyasal Bilgiler Fakültesi
s	: Sayfa
Mat	: Matbaası
vd	: ve devamı
yay	: Yayını

Birinci Bölüm

GİRİŞ

I. KONU'NUN SEÇİLME NEDENLERİ

İlâç, ihtiyacı olanların almaktan vaz geçemeyeceği ve gene ciddî olarak ilâçtan başka şeyle ikame edilemeyecek bir metadır. Halk yönünden taşıdığı bu önem dolayısıyla hemen bütün memleketlerde devlet ilâci her bakımdan denetimi altında tutmaktadır (1).

Memleketimizde de devlet, ilâç fiyatlarının denetimi için çaba harcamakta ve yeni bazı denetim sistemleri uygulayarak fiyatları düşürmeye çalışmaktadır. Ancak bu çalışmalar yapılırken genellikle işletmecilik kuralları gözönüne alınmamakta, yalnızca ucuz üretimi sağlayacak bazı götürü maliyet hesaplamaları (2) yolu seçilmektedir.

Bu nedonle uygulanan denetim sistemleri hiç bir zaman amacına erişememiş ve sık sık yeniden değiştirilmesine çalışılmıştır.

Bu çalışmada devletin etkili bir denetim yapması için kullanabileceği yeni bir sistemin ana hatları belirtilmeye çalışılacak ve savunusu yapılacaktır. Sistem bugüne değgin uygulamada ortaya çıkan aksamaları ortadan kaldıracak ve üretici firmalar arasındaki yapısal farklılıkları da gözönüne alacaktır. Ayrıca Avrupa Ekonomik Topluluğuna giriş döneminde bulunmamız ve uzun vadede bu sektörü de topluluk için uyuma hazırlamamız gereği düşünülerek, topluluğa dahil bazı ülkelerdeki uygulamalara kısaca değinilmiştir.

Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde konunun seçilme nedenleri ile Türkiye İlâç Sanayinin kısaca tanıtılmasına yer verilmiştir.

İkinci bölüm çalışmamızda kullanılacak teorik bilgileri kapsamaktadır. Bu bölümün hazırlanmasında konular özellikle

-
- 1) Tuna ÇETEGİN UÇANSU, İlâç Fiyatları ve Denetimi. Milliyet Gazetesi, 1 Şubat 1972
 - 2) Yürürlükteki sistemin eleştirilmesi bu çalışmanın üçüncü bölümünde yapılmıştır.

derinlemesine incelenmemiş, sadece sınırlı kaynaklardan yararlanılarak bazı ana kavramların açıklanmasına ve bir araya özet olarak getirilmesine çalışılmıştır. Çalışmanın amacı ana kavramların teorik incelenmesi olmadığı için, bölümün daha fazla kaynak kullanılarak genişletilmesinden özellikle kaçınılmıştır.

Çalışmanın ağırlığı bundan sonraki üç bölümde toplanmaktadır. Konu araştırılırken fiyatlandırma ve maliyetin bulunuşu olarak iki açıdan ele alınmıştır. Fiyatlandırma terimi, fiyat kararlarının devletçe alınmasında izlenen politika için; Maliyetin bulunuşu ise firmalarca kullanılan hesaplama sistemleri için kullanılmıştır.

Üçüncü bölüm, Türkiye ve bazı AET ülkelerinde ilâç fiyatlandırılmasının incelenmesi ve eleştirilmesini kapsamaktadır.

Dördüncü bölümde, Türkiye'de maliyetin bulunuşu araştırılmaktadır.

Beşinci bölümde ise, fiyatlandırma ve maliyetin bulunuşu için önerilecek sistemlerin ana hatları yer almaktadır.

II. TÜRKİYE İLÂÇ SANAYİİNİN DURUMU

İlâç sanayii, beşerî ve veteriner hekimlikte kullanılan, tedavi edici, koruyucu ve besleyici hassaları olan kimyevî, hayvanî, nebatî ve biyolojik maddeleri seri halinde ve belirli bazı standartlara göre üreten ve hazırlayan, bu maddeleri belirli dozlarda basit veya kombine olarak farmasötik şekillere getiren sanayi koludur.

İlâç sanayii ham madde ve hazır ilâç olarak iki ayrı grupta üretim yapar. Bu iki grup zaman zaman birlikte gözönüne alınarak düşünülmekte ise de birbirlerinden tamamen ayrılmaları gerekir. Ham madde üretimi Kimya Sanayiinin bir kolu olarak çalışır, ilâç üretimi ise bu kaynaklardan sağlanan ham maddelerin işlenerek hazır ilâç haline getirilmesidir. Genel tanımı ile İlâç Sanayii Kimya Sanayiinin ürünlerini işleyerek ilâç haline getiren bir sanayi koludur. Dünyadaki büyük ilâç işletmelerinin

ham madde üretimi yapan tesislerinin Kimya Fabrikaları, ilâç üretimi yapan tesislerinin ise ilâç Fabrikaları olarak ayrı ayrı teşkilâtlandırıldıkları görülür.

Memleketimizde de bu iki grup genellikle birbirine karıştırılmaktadır. İlâç sanayiinden ham madde yapımı beklenmekte ve yapmadığı için de çeşitli eleştirilere hedef olmaktadır. Memleketimiz şartlarının, büyük kompleks halinde kurulması gereken aksi halde verimli ve ucuz üretim yapması olanağı bulunmayan Kimya Sanayiinin kurulmasına yeterli olup olmadığı düşünülmektedir. Ortak Pazara giriş döneminde bulunduğumuz ve ilâç ham maddelerinin büyük bir kısmının da ilk 12 yıl içinde serbestçe ithalinin mümkün olacağı düşünülürse, kaça ve ne fiyata yaparsak yapalım ama kendimiz yapalım düşüncesi terk edilerek daha gerçekçi önerilerde bulunulmalıdır. Görevi hazır ilâç üretimi yapmak olan işletmelerin de, kuruluş amaçlarına ters eylemlere zorlanmaması uygun olur.

Bu bölümde hazır ilâç üretimi yapan sanayi kolu çeşitli yönleri ile ele alınmıştır.

A. Yapısı:

İlâç üretimi bugün 130 işletme tarafından sürdürülmektedir. Bu işletmelerin iki tanesi kamu kesimi, diğerleri ise özel kesim kuruluşlarıdır. Kamu kesimi kuruluşlarının birisi Millî Savunma Bakanlığı ihtiyaçlarının küçük bir kısmını karşılayan "Ordu İlâç Fabrikası", diğeri ise bazı aşuların üretimini yapan Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığına bağlı "Refik Saydam Merkez Hıfzıssıhha Enstitüsü"dür. Enstitü ayrıca piyasadaki ilâçların kalite kontrolünü da yapmaktadır. Kesin üretim miktarları bilinmemekle beraber, kamu kuruluşlarının Türkiye tüketimi içindeki paylarının çok küçük olduğu söylenebilir.

Özel kesim kuruluşlarının 11 tanesi "6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu"na göre Yabancı girişimcilerle Türk ortakları tarafından kurulmuş işletmelerdir. Bunlar yabancı bir ilâç firmasının Türkiye'deki şubesi olarak, münhasıran kendi ilâçlarının üretimi için çalışmaktadırlar. Diğer işletmeler tamamen yerli girişimciler tarafından kurulmuşlardır. Kendi ilâç-

larının yanında yabancı ilâç firmalarının ilâçlarının üretimini de Lisans (3) altında yapmaktadırlar.

İşletmelerin büyük bir kısmı sanayiin gerektirdiği en modern yöntemlerle çalışmaktadırlar.

B. Üretim Politikası ve Kapasite:

Sektörde yüksek oranda âtıl (kullanılmayan) kapasite olduğu ileri sürülmektedir. Âtıl kapasite iki nedenle ortaya çıkmaktadır:

Gerçek âtıl kapasite: Kısmen teknolojik, kısmen de işletme politikasından doğmaktadır. İlâç üretimi teknolojisi çok hızla gelişmektedir. Memleketimizdeki sanayicilerin birçoğu bu gelişmenin dışında kalmamak için sık sık makine ve teçhizatlarını yenilemek zorunluluğunu duymaktadırlar. Bunun sonucunda ise birçok makineler elde kalmaktadır. Ayrıca belirli bazı farmasötik gruplara giren ilâçların üretimi için gerekli makine ve teçhizat alınmakta fakat o gruba olan talebin yetersizliğinden dolayı kapasitenin tümünden yararlanılamamaktadır.

Bazı üretim yöntemleri gereği ile, üretimin belirli safhalarında ortaya çıkan dar boğazların giderilmesini sağlamak için yüksek kapasiteler tesis edilmekte ve bu kapasiteler her zaman kullanılamamaktadır. Endüstri işletmelerinde bu tür uyumsuzluklara rastlanması olağandır.

İşletme politikaları da âtıl kapasitelerin yaratılmasında önemli rol oynamaktadır. İşletmeler piyasadaki satış paylarını arttırmak için, yeni ilâçları ve bunların değişik farmasötik şekillerini (tablet, ampul, süpozitivar ve şurup gibi) piyasaya arz etmek istemektedirler. İsteklerini gerçekleştirebilmek için de yeni makineler almaktadırlar. Alınan makinelerin ilk günden tam kapasiteleri ile çalıştırılması olanağı bulunmadığından, kullanılmayan kapasite ortaya çıkmaktadır.

3) Lisans: Yabancı bir mamulün markasının ve üretim tekniğinin kullanılması için alınan müsaadedir. Bu müsaadeye karşılık ödenen bedel Royalty'dir. Marka hakkı Patent, üretim teknolojisi de Know-how olarak adlandırılır.

Fiktif âtil kapasite: Gerçekten bulunanın yanında, gerçekten bulunmadığı halde var olduğu zannedilen âtil kapasite de ilgilileri zaman zaman yanılmaktadır. Şöyleki; kapasite değerlendirmeleri genellikle makinelerin kataloglarına göre yapılmaktadır. Hiç bir makinenin bu teorik kapasitesi ile çalışması olanağı yoktur. Ayrıca ilâç sanayiinin yoğun olduğu İstanbul'daki enerji yetersizliği de göz önüne alınırsa fiilî kapasitenin daha da düşük olacağı, buna karşılık fiktif âtil kapasitenin büyüyeceği ortaya çıkar.

Üretici işletmelerin ellerinde bulunan ve artık kullanılabilme yeteneğini kısmen kaybetmiş makineler de, bazan hesaplara teorik kapasiteleri ile dahil edilmektedirler. Bu husus da fiktif âtil kapasitenin diğer bir nedeni olmaktadır.

"Tablo I" âtil kapasite ile ilgili olarak yapılmış bir araştırmanın sonuçları görülmektedir.

Dış ticaretin zaman zaman aksaması sonucunda ham madde temininde olan aksamalar da üretim politikasını etkilemekte ve kapasitenin tam kullanılmasını engellemektedir. İçinde bulunduğumuz günlerde bu tür aksamalar bürokrasi yüzünden de olmaktadır.

Âtil kapasite sorunu, işletmelerin maliyetlerini de etkilemekte, artmasına yol açmaktadır. Makine ve teçhizatın pahalı ve kısa ömürlü olması amortisman paylarını yükseltmekte, üretim hacmi düşük olunca da bunlardan ürüne düşen pay yüksek olmaktadır.

Âtil kapasite sorununun çözümlenmesi uzun vadede talebin giderek artması, kısa vadede ise dış piyasalara satışla mümkün olabilecektir. Dış piyasalara satış çeşitli nedenlerle bir türlü istenen düzeyde gelişmemektedir.

TABLO I. ÇEŞİTLİ FARMASÖTİK GRUPLARA GÖRE ÂTIL KAPASİTE (4)
(t o n)

GRUPLAR	KAPASİTE	1968	1969	1970	1971
TOZ	Normal K.	3665	3697	3710	3731
	Kullanış K.	1468	1584	2165	2175
	Atıl K.	2197	1843	1545	1556
	Atıl K. %	50.9	49.9	41.6	41.7
GRANÜL	Normal K.	2500	3000	3650	3650
	Kullanış K.	2370	2784	3497	3523
	Atıl K.	130	216	153	127
	Atıl K. %	5.4	7.7	4.3	3.5
TABLET	Normal K.	3122	3122	3300	3622
	Kullanış K.	2100	2043	2356	2579
	Atıl K.	1022	1079	944	1043
	Atıl K. %	32.7	34.5	28.6	28.8
DRAJE	Normal K.	1220	1810	6420	6507
	Kullanış K.	602	921	5118	5186
	Atıl K.	618	889	1302	1321
	Atıl K. %	50.7	49.1	20.3	20.3
KAPSÜL	Normal K.	550	650	1504	1550
	Kullanış K.	514	528	1360	1377
	Atıl K.	36	122	144	173
	Atıl K. %	6.5	18.7	9.5	11.1
AMPUL	Normal K.	1401	1410	1422	1525
FLAKON	Kullanış K.	375	391	386	453
	Atıl K.	1026	1019	1036	1072
	Atıl K. %	73.2	72.2	72.8	70.3
SIROP	Normal K.	12285	12340	14017	14440
SÜSPANSİYON	Kullanış K.	9854	10030	11438	12086
	Atıl K.	2431	2310	2579	2354
	Atıl K. %	19.8	18.7	18.4	16.3
POMAD	Normal K.	5810	5903	5903	6000
	Kullanış K.	3413	3453	2550	4075
	Atıl K.	2397	2450	3353	1925
	Atıl K. %	41.2	41.5	56.8	32.0
SÜPPOZİTUVAR	Normal K.	475	480	480	483
OVÜL	Kullanış K.	30	31	31	32
	Atıl K.	445	459	459	451
	Atıl K. %	93.6	95.6	95.6	93.3

4) T.İlaç Sanayii İşverenler Sendikası

C. Tüketim:

Memleketimiz ilâç tüketiminin yıllar itibarıyla dağılımı Tablo II'de görülmektedir.

TABLO II. TÜRKİYE İLÂÇ TÜKETİMİ (5)
(Milyon TL)

<u>Yıllar</u>	<u>Fabrika Satışları</u>	<u>Tüketim (Perakende Satışlar)</u>
1963	409.4	562.3
1964	414.29	570.2
1965	522.7	718
1966	544	748
1967	758.7	1.043
1968	832.8	1.145
1969	933.3	1.283.2
1970	1.032	1.419.1
1971	1.562	2.147.5

Tablonun incelenmesinde görüleceği gibi, tüketim 1971 yılına kadar düzenli olarak % 11 oranında artan bir seyir takip etmiştir. Başka deyişle artış trendi düzenli olmuştur. 1971 yılındaki artış birden trendin üstüne çıkmıştır. Bilindiği gibi 1970 yılı Ağustos ayında Türk parasının dış değerinde değişiklik yapılmış ve para % 60 oranında devalüe edilmiş, bunun sonucu ithalâta bağlı olan girdilerde önemli artışlar olmuştur. Devalüasyonun ilâç fiyatlarına yansınması 1971 yılında olmuştur. Eğer bu etken olmasa idi 1971 tüketimi 1.600.000.000 TL dolaylarında olacaktı.

Tüketimin büyük bir kısmı yurt içi üretimi ile karşılanmaktadır. Aneak yeni keşfedilen veya üretimi özel bir yöntemi gerektiren bazı ilâçların hazır olarak ithali yapılmaktadır. Bunun genel tüketim içindeki payı çok küçük kalmaktadır.

D. Fiyat Politikası:

İlâç fiyatlarının saptanması tamamen Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığının denetimi altındadır. Fiyatların saptanması

5) DPT yıllık programlarından derlenmiştir.

için Bakanlığın ortaya koyduğu bir "Fiyatlandırma Sistemi" kullanılmaktadır. Bakanlık bu denetim için yetkiyi 1262 (değiştirilmiş şekli ile 4648) sayılı kanundan almıştır.

İşletmeler üretimini yapacakları ilâçların maliyet girdilerini öngörülen esaslara göre saptayarak bir beyanname halinde Bakanlığa vermektedirler. Bakanlık girdileri kontrol etmekte ve genel kural olarak benzer ilâçta en düşük maliyetli işletmeninkini esas alarak fiyat vermektedir (6).

E. Devlet Denetimi:

İlâç sanayii her yönü ile devletin denetimi altında bulunmaktadır. Bir ticaret ve sanayi kuruluşu olarak ilgili diğer kurumların denetiminden başka ilâç üretiminin toplum yönünden arz ettiği önem dolayısıyla de Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığının denetimine de tâbidir. Sağlık Bakanlığı bu denetimi kanunun verdiği yetkiye göre yapmaktadır. Bakanlığın denetimi çeşitli yönlerden olmaktadır:

- 1) Bir ilâcın piyasaya arz edilmesi için Bakanlıktan izin alınması gerekmektedir. İzin verilmesi bazı şartlara bağlı olmaktadır.
- 2) İlâç fabrikaları Bakanlıkça öngörülen şartlara uygun olarak kurulmakta ve çalışmaları çeşitli yönlerden denetlenmektedir.
- 3) Piyasaya arz edilecek ve edilmiş ilâçların kalite kontrolü yapılmaktadır. Kontrolde uygun bulunmayan ilâçlar için çeşitli işlemler yapılmaktadır.
- 4) Fiyatlar açısından da denetim yapılmaktadır.
- 5) İthal edilecek ham maddelerin fiyatları da Bakanlıkça izlenmektedir. Kontrol yetkisi şimdilik Ticaret Bakanlığınca yapılmaktadır.

Bu kontroller, ilâcı piyasaya arz edilme hazırlıklarından itibaren etkisi altında tutmakta, piyasaya arz edildiği süre zarfında da devam etmektedir.

-
- 6) Fiyatlandırma sistemi bu çalışmanın III. bölümünde incelenmiştir.

İkinci Bölüm

A N A K A V R A M L A R

I. FİYAT VE FİYATLANDIRMA

Fiyatın doğuşu paranın doğuşu ile birlikte olmuştur. Paranın bulunuşundan önceki çağlarda ortak bir değişim ölçüsü olmadığı için, mallar biribirleri ile değiştiriliyorlardı. Paranın bulunmasından sonra malların değişim kıymeti para ile tanımlanmaya başlandı ve ortaya fiyat dediğimiz kavram çıktı. Para ile fiyat arasındaki bu ilişki değişik şekillerde tanımlanmıştır. Bir deyişle: "Fiyat malların mübadele kıymetinin para ile ifadesidir. Mübadele kıymeti, bir malı vermek suretiyle diğerinden ne miktar alınması lâzım geldiğini ifade eder" (1). Bir başka deyişle ise; "Fiyat herhangi bir mal karşılığında, satıcı tarafından istenen ya da alıcı tarafından ödenmesi gereken para anlamına gelir" (2).

Bir ürünün fiyatının belirlenmesine fiyatlandırma denir. Fiyatlandırma İşletmeler ya da Devlet tarafından yapılır. Her iki taraf için de hedef farklıdır. Eğer işletmeler tarafından yapılırsa; mümkün olan en yüksek hâsılatı sağlamak dolayısıyla en yüksek kârı elde etmek; Devlet tarafından yapılırsa; o malın en düşük fiyatla piyasaya arz edilmesi ve işletmenin az veya hiç kârsız çalışması olacaktır. İşletmeler ile devlet arasındaki bu birbirinin aksi olan iki hedef yüzünden, fiyatlandırma kararlarının alınması daima karşılıklı tartışma konusu olmuştur. Hatta, ekonomik sistemlerin doğuşunda da aynı sebebin önemli bir rol oynadığını söyleyebiliriz.

Fiyatlandırma ister tamamen işletmeye bırakılmış, ister tamamen devlete bırakılmış olsun, fiyatlandırma kararının verilebilmesi tamamen işletmenin veya tamamen Devletin kararlarına bağlı olamaz. Aksine hem işletmenin hem de devletin gözcünde tutması gereken bazı faktörler vardır.

-
- 1) Zeyyat HATİPOĞLU, Fiyat Teorisi, Hüsnütabiat Mat. İstanbul 1969, s: 9.
 - 2) Rıdvan KARALAR, İşletmelerde Fiyat Kararları ve Türkiye'den Örnekler, s: 2 ve aynı sayfadaki 3. dipnot. ETTİA yay. Sevinç Mat. Ankara 1972)

A. Fiyatlandırmada Rol Oynayan Faktörler:

Bugünün dünyasında, hiç bir ekonomik düzenin saf ve bütün özelliklerini taşıyarak hüküm sürdüğü ileri sürülmez. Ekonomik düzenlerle ilgili teoriler zamanla ilk ortaya atıldıkları günkü şekillerini değiştirmiş, âdeta birkaç teörinin karışımından yeni bazı teoriler meydana gelmiştir.

Fiyatlandırma kararlarının alınmasını yalnız firma yöneticilerine bırakan düzenlerde devletin bazı dolaylı veya dolaysız karışmaları olmuş; yalnız devlete bırakan düzenlerde ise; devlet tamamen kendi alacağı kararlara göre davranmamış, başka bazı faktörleri de gözönüne almak zorunda kalmıştır.

Kısaca açıklamaya çalışacağımız faktörlerin bir kısmı hem işletmelerce ve hem de devletçe gözönüne alınmakta, bazıları ise yalnız devlet veya yalnız işletmelerce gözönüne alınabilmektedir.

1. Talep:

"Bir mal için talep, diğer bütün şartlar aynı kalmak kaydı ile, muhtemel bütün alternatif fiyatlar üzerinden tüketicilerin piyasadan satın alacakları farklı miktarlardır" (3). Bu tarifte belirli talep durumunu açıklamak için diğer şartların sabit kaldığı farz edilir. "Çok kerre, satın alınan mal miktarı ile fiyatın ters orantılı olduğunu düşünürüz. Yani, diğer şartlar aynı kaldığı hallerde; malın fiyatı yükseldikçe tüketiciler o maldan daha az miktarda satın alacaklardır. Malın fiyatı düşükçe, tüketicilerin satın alacakları miktarlar da artacaktır"(4).

Tüketicilerin almak istedikleri malların miktarının, fiyattaki değişmeler karşısında gösterdiği yeni durumlara, talep elâstikiyeti denir. İngiliz iktisatçısı Alfred Marshall elâsti-

3) Richard H. LEFTWICH (Çev. Talât GÜLLAP), Fiyat Sistemleri ve Kaynakların Tahsisi. (Erzurum 1969, Atatürk Üniv. Mat.), s: 23.

4) Tuna Ç. UÇANSU - Şevket ADAYILMAZ, Talep Elâstikiyeti ve Fiyat Ayarlamasındaki Önemi. ÖGYİTO dergisi sayı 4, (ÖGYİTO yay. İstanbul 1971 Fakülteler Mat.), s: 128

kiyeti; "Fiyatta küçük bir değişme olduğu zaman satın alınan miktarda meydana gelen yüzde değişimin, fiyattaki yüzde değişmeye bölümü" şeklinde tanımlamıştır (5). Elâstikiyet genellikle (1) sayısı ile tanımlanır. (1)den büyük, birden küçük ve bire eşit olmak üzere üç değeri vardır.

Elastikiyetin (1)e eşit olması halinde, fiyatta olacak düşmeler talepte de aynı oranda artmalara sebep olur (6).

Elâstikiyetin (1)den büyük olması halinde, fiyatta olacak düşmeler talepte daha büyük artışa yol açar. Başka bir deyişle; "... düşük fiyat, yüksek fiyattan daha büyük harcamaya yol açar"(7).

Elâstikiyetin (1)den küçük olması halinde, fiyatta olacak düşmeler talebi çok arttırmaz. Başka bir deyişle "... düşük fiyat küçük, yüksek fiyat büyük harcamaya sebep olur" (8). Bu çalışmada incelenen ilâç için talep elâstikiyeti (1)den küçüktür.

(1)den küçük elâstikiyet, inelâstik talep olarak da tanımlanır. Tam inelâstik ve inelâstik olmak üzere ikiye ayrılır(9).

Genellikle talep elâstikiyeti (1)den küçük olan veya talebi inelâstik mallar için ikame mallarından söz edilebilir. Oysa çalışmamıza konu olan ilâç, "... ihtiyacı olanların almaktan vaz geçemeyeceği ve ciddî olarak gene ilâçtan başka bir şeyle ikame edilemeyecek bir metadır" (10). Çalışmamızın ilerideki bölümlerinde bu özellik tekrar ele alınacak ve öncülerimizde gözden uzak tutulmayacaktır.

-
- 5) Alfred MARCHALL, Principles of Economics. (Londra 1920, Mac Millan and Co. Ltd.) Bkz. Chap. III ve IV.
 - 6) UÇANSU ve ADAYILMAZ adı geçen makale, s:134.
 - 7) ibid, s: 134.
 - 8) Ahmet KILIÇBAY, İktisat Teorisi. (İ.Ü.İk.Fak.yay. İstanbul 1962 Hamle Mat.), s: 117.
 - 9) Fazla bilgi için Bkz. UÇANSU ve ADAYILMAZ agm, s: 135-6.
 - 10) Tuna ÇETEĞİN UÇANSU, İlâç Fiyatları...

2. Pazar Koşulları:

Fiyatlandırma kararlarının alınmasında en önemli etkiyi, kararların uygulanacağı pazardaki koşullar tayin edecektir. İşletmeler, tamamen çevreden ayrılmış ve hiç bir etki altında kalmadan faaliyet gösteren varlıklar değildir. Aksine, işletmeler çok yönlü bir çevrede yaşamaya çalışan ve her zaman çeşitli güçlerin etkisi altında bulunan kuruluşlardır (11).

Pazar koşulları satıcı ve alıcılar yönünden çeşitli ayrımlara tabi tutulabilir. Tablo III böyle bir ayrımı göstermektedir.

TABLO III. PAZAR KOŞULLARININ AYIRIMI (12)

Alicı Saticı	Talep edenlerin çok olması Talep rekabeti	Talep Oligopolü	Talep Monopolü
Arz edenlerin çok olması	Tam rekabet	Çok satıcı- az alıcı	Çok satıcı- tek alıcı
Arz oligopolü	Az satıcı- çok alıcı	Az satıcı- az alıcı	Az satıcı- tek alıcı
Arz monopolü	Tek satıcı- çok alıcı	Tek satıcı- az alıcı	Tek satıcı- tek alıcı

Pazar koşullarını arz ve talep yönünden karşılaştıran tablodaki çeşitli olasılıkları, klasik ayırma göre üç ana grupta toplayabiliriz:

- a) Tam rekabet pazarı,
- b) Eksik rekabet pazarı,
- c) Monopol pazarı.

Fiyatlandırma kararlarının bu pazar koşullarında nasıl alınabileceğini incelemeye çalışalım. Ancak incelemeyi yaparken de, bu koşullara hiç bir zaman saf olarak rastlanamayacağını, gözönünde tutmamız gerekir.

11) KARALAR op.cit. s: 15.

12) M.R.LEHMANN, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. (Wiesbaden 1956, Betriebswirtschaftlicher Verlag), s: 118.

a) Tam Rekabet Pazarı (13):

Alıcı ve satıcıların sayıca çok olduğu ve her birinin kararlarının fiyatları ve üretim miktarını etkileyemediği pazarlara, tam rekabet pazarı denir. Pazara giriş ve pazardan çıkış için hiç bir kısıtlama yoktur. Bu pazarlarda fiyatların tayininde işletmelerin hemen hiç bir rolü ve etkisi olamaz. Fiyatlar tamamen arz-talep'e göre oluşurlar. Başka deyişle; "Tam rekabetin hüküm sürdüğü endüstrilerde bulunan işletmeler, fiyat kabulenci (price taker) durumundadırlar"⁽¹⁴⁾. İşletmeler için yapılabilecek tek şey, fiyatları sabit kabul edip, kendi maliyetlerini düşürücü tedbirler almak olacaktır.

Tam rekabet pazarının bir diğer önemli özelliği de üretilen ürünler arasında fark olmamasıdır. Yani rekabet konusu ürünler homojen olacaklardır. Bir firmanın ürettiği ile diğerinki hemen tamamen aynı olacaktır.

Ancak daha önce de belirttiğimiz gibi, tam rekabet pazarına teorideki şekli ile rastlamak hemen hemen olanak dışıdır. İşletmeler, ürünlerini çeşitli şekillerde farklılaştırarak fiyatlarını tayin edebilme çabası içindedirler.

b) Eksik Rekabet Pazarı (15):

Tam rekabetle, monopol pazarlarının özelliklerini kısmen taşıyan pazar şartları eksik rekabet pazarı olarak tanımlanır. Şöyleki; satıcı ve alıcıların sayısı birden çoktur ve her birinin kararları fiyatları etkileyebilir. Üretim miktarlarının da pazar içindeki oranı, pazardan çekilmeleri halinde arz dengesini bozabilecek durumdadır.

13) Bkz. Feridun ERGİN, İktisat (İF yay. İstanbul 1962 Hamle Mat.), s: 426; HATİPOĞLU, op.cit. s: 11; LEFTWICH, op.cit. s: 6 vd; Paul A. SAMUELSON (Çev.Y. Demirgil), İktisat. (İstanbul 1966 Monteş Kitapevi) s: 415.

14) KARALAR op cit. s: 11.

15) Bkz. Sencer DİVİTÇİOĞLU- Mikro İktisat. (İF yay. İstanbul 1965 Sornet Mat.) s: 175; ERGİN op cit. s: 474; HATİPOĞLU op cit. s: 132 vd; LEFTWICH op cit. s: 187; SAMUELSON op. cit. s: 544; UÇANSU-ADAYILMAZ agm. s:141; Yüksek ÜLKEN, Fiyat Teorisi. (İF yay. İstanbul 1971 Çağlayan Basımevi)s:225 vd

Eksik rekabet pazarı, pazardaki işletmelerin sayısına göre bölümlendirilebilir:

- i) Oligopol Pazarı: Bir pazarda herhangi bir malı üreten ikiden fazla işletmenin bulunması halidir. Belirli bir malın yeter sayıda satıcısını ihtiva eden ve satıcılardan birisi tarafından yapılan hareketlerin diğerleri için önemi olan piyasa durumlarına oligopol adı verilir. "Satıcılardan birisi piyasada öyle bir pozisyona sahiptir ki bu satıcının piyasa faaliyetlerini değiştirmesi diğerlerinin mukabil reaksiyon göstermelerine sebep olur" (16).

Üretilen mallar arasında farklılıklar bulunmaktadır ancak bu mallar birbirileri ile ikame edilebilmektedirler.

Çalışmamıza konu olan ilâçta da aynı durum görülmektedir. Pazarda birbirinin yerini tutan birçok ilâç bulunmakta fakat bunlar isim-marka ile farklılaştırılmış gibi gösterilmektedirler. Özellikle yeni buluşlarda, buluşu yapan işletme pazarda lider firma rolünü oynamaktadır.

Bu pazarlarda satıcılar zaman zaman aralarında anlaşarak fiyatları sabit tutma eğilimi gösterebilirler. Çünkü, oligopolcü işletmelerden birinin fiyatını değiştirmesi, diğerlerinin de değiştirmesine yol açabilecektir. Bunun sonucunda ise lider firmasının satışları etkilenecektir. Ancak burada şu noktanın unutulmaması gerekir: Diğer firmalar fiyatlarını ne kadar düşürebileceklerdir? "Genel bir tahminle, uzun vadede marjinal gelirle marjinal masrafın birbirine eşit olduğu noktadan sonra artık fiyatta indirim yapılarak satışın arttırılmasının düşünülmesi olanak dışı olacaktır" (17). Bu bakım-

16) LEPTWICH op cit. s: 187

17) Bkz. Osman TEKOK, Başa-Baş Grafiği ve Noksan Rekabette Fiyat. AİTİA Dergisi sayı 1, (AİTİA yay. Ankara 1969, Sevinç Mat.) S: 147 vd.

dan lider firmanın üretim yöntemlerinde bir değişme yapması ve sonunda masraflarını düşürerek fiyatını indirmesine, diğer firmaların uyması güç belki de imkânsız olacaktır.

Oligopol pazarında fiyat dışı rekabet en az fiyat rekabeti kadar önem taşır (18). Bazen işletmeler rekabeti fiyat dışına kaydırırlar. Bu ürünün çeşitli ambalâjlarda sunulması, reklâma önem verilmesi gibi şekillerde yapılabilir. Birkaç örnek sayarsak:

Türkiye ilâç sanayiinde Bakanlıkça uygulanan fiyat sisteminin özellikleri dolayısıyla fiyatlar sabit tutulmakta, buna karşılık eş-benzer ilâçlarda rekabet, çok sayıda nümune (eşantiyon) verilmesi yolu ile reklâma ve eczanelere önemli oranlarda iskonto- lar verilmesine yol açmaktadır (19).

ii) Düopol Pazarı (20): Hemen tamamen oligopol pazarının şartlarını taşır. Tek farklılık işletme sayısının iki tane olmasıdır.

iii) Monopolcü rekabet pazarı: Bir malın birden çok satıcısının bulunması halidir. Ancak bu pazarda satıcılar mallarını çeşitli şekillerde diğerlerinden farklılaştırmaya çalışmışlardır. Oligopol pazarı ile arasındaki farkı belirtmek için; "Satıcıların sayısı öyledir ki, satıcılardan birisinin hareketi benzer mal üreten diğer satıcılar üzerinde hissedilir derecede bir etki göstermez"(21) diyebiliriz.

Ancak bu pazarda tüketiciler, her işletmenin ürettiği malın değişik olduğuna inanmışlardır. Bu nedenle her işletmenin bir çeşit tekel gücü vardır(22).

18) KARALAR op cit s: 14 ve 26. dipnot.

19) Bu noktaya ilerideki bölümlerde tekrar değinilecektir.

20) Bkz. HATİPOĞLU op cit s: 132.

21) LEFTWICH op cit s: 213.

22) KARALAR op cit s: 14.

Tekel gücünden yararlanan bu işletmeler fiyatlarında bazı farklılaştırmalar yapabilirler. Çünkü mallarında (marka, ambalaj vb gibi) yarattıkları farklılıklar sonucunda, mallarına olan talebin elâstikliği sonsuz değildir (23). Ancak fiyatlarındaki farklılıkların da çok büyük olmaması gerekir. Sanaayi kesiminde yaygın olan monopolcü rekabette, yüksek fiyatlar konulunca yeni rakiplerin pazara girmesi ve tüketici tercihlerinin daha düşük fiyatlı ikame mallarına yönelmesi mümkündür.

Monopolcü rekabette denge hali, daha endüstride denge olmadan firmanın üretimini marjinal masraf eğrisi ile marjinal hâsıla eğrisinin kesiştiği noktada ayarlaması varsayımına dayanır. Firma bu noktaya tekabül eden bir fiyat tespit edecektir... Zira hiç bir firma kısa bir müddet için bir miktar aşırı kâr elde etmek gayesiyle halen elindeki pazarın ileride kaybolması riskine giremez (24).

c) Monopol (Tekel) Pazarı:

Bir malın tek bir işletme tarafından pazara arz edilmesi halidir. Bu pazarın iki ana şartı vardır (25):

- i) Herhangi bir malın tek bir üreticisinin olması,
- ii) Bu malın yerine geçecek (ikame edecek) başka malların pazarda olmaması.

İşletme ikame edilemeyen bir malın tek satıcısı muhtemelen üreticisidir. Böyle işletmeler fiyat yapıcı (price maker) durumundadırlar. Rakiplerinin bulunmaması tekelciye bağımsızlık sağlar (26).

23) Tam elâstik talep, tam rekabet pazarında görülebilir.

24) HATİPOĞLU op cit s: 158.

25) KARALAR op cit s: 12 ve 19. dipnot.

26) ibid. s: 12 ve 20. dipnot.

Monopol pazarının doğmasına çeşitli etkenler sebep olmaktadır. Bunları kısaca belirtirsek (27):

- i) Tabii Tekel: Bir malın ham maddesinin tek yerde bulunması dolayısıyla doğan tekol.
- ii) Kanunî Tekel: Bazı malların satışının kanunla bir işletmeye verilmesinden doğan tekol.
- iii) İktisadî Tekel: Zamanımızda çok rastlanan bir tekol şeklidir. Çeşitli tarzlarda olabilir:
 - Mukaveleye dayanan tekeller: İşletmelerin aralarında anlaşarak karteller meydana getirmeleridir.
 - Fiilî Tekeller: Bir işletmenin pazardaki rakiplerini elimine ederek tek kalması sonunda doğan tekeldir.
 - İhtira beratının sağladığı tekol: Yeni bir buluş dolayısıyla buluşun üretiminin ihtira beratını olinde tutanların sağladığı tekol durumudur.

Tekelci işletmelerin fiyatlarını istedikleri (muhtemelen kârlarını maksimize edebilecek) yükseklikte tutacakları düşünülebilir. Ancak burada, bu mallara olan talebin esnekliğinin gözönünde tutulması gerekir. Eğer talep elâstik ise (yani tüketiciler bu malı kullanmaktan vazgeçebiliyorlar ise) monopolcü işletme satışını maksimize etmek için fiyatını düşürmek zorunda kalacaktır. Eğer inelâstik ise (yani tüketiciler bu malı kullanmaktan vazgeçemiyorlar ise) fiyatların düşürülmesinin satışlar üzerinde bir rolü olmayacaktır. Satılacak miktar aynı kalacağı için de işletmenin kârı azalacaktır.

Buna canlı bir örnek verecek olursak: Memleketimizde kahve ithali için kanunî bir tekol meydana getirilmiş ve "T.C. Tekol İdaresi"ne verilmiştir. Tekelci işletme uzun yıllar kârını maksimize etmek için ucuza ithal ettiği kahveleri yüksek bir

27) Bkz. HATİPOĞLU op cit s: 114 vd.

tekelci kârı ile piyasaya arz etmiştir. Yüksek kâr zamanla kaçakçıların kanunî olmayan yollarla kahve getirip satmalarına yol açmıştır. Bunun sonunda tekelci işletmenin satışları düşmüş ve piyasa talebinin büyük bir kısmı kaçak kahve ile karşılanır olmuştur. Durumun açıklığa kavuşması sonucunda tekelci firma fiyatlarını kaçakçılar için cazip olmayacak noktaya indirmiş ve satışlarında dolayısıyla kârında bir artma görülmüştür.

Monopol-Tekel pazarı, tam rekabet pazarı gibi gerçek hayatta pek rastlanmayan bir pazar şeklidir. Malların ikame imkânlarının olması ve zamanla pazara başka işletmelerin girmesi, diğer pazar şekillerinin oluşmasına yol açacaktır (28).

3. Devlet Müdahalesi:

Fiyat mekanizmasının işlemeye başladığı ilk çağlardan beri devletin fiyatlara müdahalesi lehinde ve aleyhinde birçok görüşler ortaya atılmıştır.

İktisat tarihinin tetkikinden anlaşıldığına göre; hadiselerin cereyanı üç cepheden devlet müdahalesine lüzum hissettirmiştir (29):

- a) Monopol temayülleri önlemek,
- b) İnsanların özellikle bürokratların nüfuz ve iktidar hırsı,
- c) Harp ekonomisi dolayısıyla fiyatların artmasını önlemek.

Fakat genel olarak tanımlarsak; "devletin izlediği fiyat politikasının amacı ulusal ekonomi bakımından uygun olan fiyatları hâkim kılmaktır... Genel olarak böyle bir fiyat, arz eden tarafa maliyet masraflarının karşılanması ve üretim faaliyetlerine güvenle devam etmesi imkânını veren, talep edenlerin de

28) KARALAR op cit s: 13.

29) ERGİN op cit s: 490.

ihtiyaçlarının alın güçlerine uygun bir şekilde karşılanmasını sağlayan fiyattır" (30).

Devlet fiyatlara çeşitli araçlar kullanarak müdahale edebilir (31):

a) Fiyat Teskili: İki yoldan yapılabilir.

i) Direkt tedbirlerle:

- Rekabetin düzenlenmesi,
- Müşterilere yapılacak iskontolar gibi hususları kanun yolu ile sınırlandırarak,
- Arzın etki altında tutulması ile,
- Talebin etki altında tutulması ile.

ii) Endirekt tedbirlerle:

- Fiyat tespiti, azamî ve asgarî fiyatların saptanması, yahut maliyete eklenecek kâr paylarının tayini,
- Fiyatların dondurulması,
- Fiyat teşkiline esas olmak üzere maliyetlerin hesaplanmasına ait hükümlerin çıkartılması (32). Bu gibi hükümler maliyetlerde hangi masraf türlerine yer verilmesinin kabul edilebileceğini açıklar. Yahut da parça başına düşecek maliyet bedelini konu olarak ele alır.

b) Fiyat Kontrolü: Herhangi bir şekilde saptanmış fiyatlara uyulup uyulmadığının kontrolüdür.

c) Maliyet Kontrolü: Maliyet kontrolü bir işletmenin ürünlerine ait satış fiyatının kendi kişisel maliyet masraflarına göre olan uygunluk derecesinin incelenmesidir. Fiyat kontrolünün

30) Suat KESKİNOĞLU, Genel İşletme Ekonomisi Dersleri Cilt II. (İİTİA yay. İstanbul 1967, Hilal Mat.) s: 41.

31) İbid s: 42 vd.dan yararlanarak.

32) Bu hükümler kanun veya kararname şeklinde olmaktadır.

konusunu dışardaki, piyasadaki fiyatlar teşkil ettiği halde, maliyet kontrolü işletmenin içinde yapılır (33).

Çalışmamıza konu olan Türkiye'de ilâç fiyatlarında da iki yönlü bir kontrol yapılmaktadır. Devlet bir yandan azamî satış fiyatlarını ve kâr paylarını kontrol ederken; diğer yandan da üreticilerin maliyetlerini kontrol edecek esasları saptamaktadır (34). Ancak bu konuda yapılan maliyet denetimi birçok yönlerden etkili olamamaktadır. Bu hususlara ileride tekrardan değinilecektir.

Fiyat politikası alanındaki faaliyetleri sırasında devletin fiyat teşkili, fiyat kontrolü ve maliyet kontrolü tedbirlerine dayanarak bulduğu fiyatlar dahi organik ve zamanla değişir mahiyette olmalıdır (35).

4. Maliyet Giderleri:

Muhasebede kullanılan "Maliyet" teriminin geniş bir anlamı vardır. "Maliyet fizikî bir malın veya hizmetin elde edilmesi veya satın alınmasını, veya fizikî bir malın kullanılmasını veya faydasını ifade eder" (36). Maliyet giderleri çeşitli ayırımlara tâbi tutulabilirler (37). Çalışmamızla olan ilgisi bakımından biz burada, maliyet giderlerinin üretim miktarı ile olan ilişkilerine kısaca değineceğiz.

Maliyet giderlerinin üretim miktarı ile olan ilişkisine göre yapılacak ayırımda, giderlerin üretimin artması veya azalması ile ilgili değişimleri gözönüne alınırsa; bu giderler:

33) KESKİNOĞLU op cit s: 44.

34) Bkz. Bakanlar Kurulunun, Türkiye'de İnal Edilen Tıbbî ve İspençiyarı Müstahzarlarla Galenik Preparatları ve Kodoks Ampullerinin Fiyatlarının Tespitine Ait Kararı. Resmî Gazete, 7 Nisan 1972 tarihli 14152 sayısı.

35) KESKİNOĞLU op cit s: 44.

36) Horace R. BROCK (Çev.Muallâ Mezhepoğlu), Muhasebenin Yönetimine Uygulanması. (MSU-İTİ yay. İstanbul Fen Fakültesi Mat. 1969) s: 103.

37) Mehmet OLUÇ, İşletme Organizasyonu ve Yönetimi. (İstanbul 1969, Duran Ofset Mat.) Bkz. s: 61 vd. ayrıca Tuna Ç. UÇANSU Maliyet Masraflarının Yapısı ve Fiyat Oluşumuna Etkileri. ÖGYİTO Dergisi S: 4 (İstanbul 1970, Fakülteler Mat.) s: 69 vd.

- a) Sabit giderler (üretim birimlerine bağlı olmayan giderler),
- b) Değişken giderler (üretim birimlerine bağlı olarak artma veya eksilme gösteren giderler),
- c) Yarı değişken giderler (kısmen üretim birimlerine bağlı olarak artma veya eksilme gösteren giderler),

olarak gruplandırılabilir (38).

Bu giderleri teker teker ele alıp incelyorsak:

a) Sabit Giderler: Üretim miktarına kısa devrede bağlı olmayan giderlerdir. Belli bir üretim hacmi için sabittirler. Bu hacim içinde üretimin artması veya azalması toplam sabit giderleri etkilemez. Örneğin: Kira ve idarî personelin giderlerini bu gruba sokabiliriz.

b) Değişken Giderler: Üretim hacmine tamamen bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir. Birim başına düşen tutarları sabittir. Örneğin: İşçilik ve ham madde giderleri bu gruba sokulabilir (39).

c) Yarı Değişken Giderler: Üretim eylemlerinin hiç olmaması halinde bir miktar olan, fakat çalışmaların artması ile bir miktar artan giderlerdir. Ancak bu artma üretin hacmi ile doğru orantılı seyretmez. Örneğin: Reklâm ve haberleşme giderlerini bu gruba sokabiliriz.

İşletmeler üretim eylemleri sırasında yaptıkları giderler ile sağladıkları hâsılatları arasında olumlu bir farkın olmasını isterler. Bunun için de, "üretimde karar birimi olan işletmeler, aynı üretim dalındaki işletmelerle rekabet edebilmek için maliyet giderlerini en düşük düzeye indirmek zorundadırlar... Gerek fiyatlandırma sistemlerinin başarı ile yürütülebilmesi, gerekse pazar şartlarındaki değişikliklere uyabilme yeteneğinin sürdü-

38) UÇANSU loc cit. s: 73.

39) Literatürdeki bu ayırıma rağmen toplu iş sözleşmeleri dolaısıyla işçilik ücretleri de muayyen süreler içinde sabit karakter göstermektedir.

rülebilmesi bakımından, maliyet giderlerinin büyük bir önemi vardır (40).

Maliyet giderlerini gözönünde tutarak fiyatlandırma kararı alınmasında çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bunlara kısaca değinirsek:

a) Maliyet Artı Kâr Yöntemi (41): İşletmenin bulunan maliyetlerine belirli bir kâr marjının eklenmesi ile fiyatın belirlenmesidir. Genellikle işletmenin pazar fiyatları üzerinde söz sahibi olduğu pazar koşullarında uygulanır.

b) Başbaşa Noktası Analizi (42): Bu yöntemde işletmelerin üretim hacimleri ile sabit ve değişken giderleri arasında ilişki kurularak, kârlı satış fiyatları saptanır. Ancak genellikle talebin sınırsız olduğu pazar koşullarında uygulanabilir. "Ölü nokta" veya "Kâra geçiş noktası" olarak da adlandırılır. Bu noktadaki üretim-satış hacminde sabit ve değişken giderler tamamen karşılanmaktadır. Hacmin artması ile hâsılatla giderler arasındaki olumlu fark büyümekte, başka bir deyişle kâr elde edilmeye başlanmaktadır.

c) Marjinal Maliyetler Yöntemi: Burada maliyet giderleri;

i) Üretim hacmine göre değişen giderler,

ii) Zamana göre değişen giderler,

olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Üretim hacmine göre değişen giderler, değişken giderler; zamana göre değişen giderler ise sabit giderlerdir.

Özellikle talebin sınırlı olduğu durumlarda, yani fiyatın düşürülmesi ile satışların arttırılamayacağı pazarlarda ve işletmelerin kullanamadıkları kapasitelerinin bulunduğu durumlarda kullanılır. Şöyleki: İşletme normal satış yaptığı pazarın dışın-

40) KARALAR op cit s: 15

41) Bkz. ibid, s: 22 vd.

42) Adolf MATZ (Çev. Dr.A. Dehyle), Planung und Kontrolle von Kosten und Gewinn. (Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. T. Gabler, Wiesbaden 1964) Bkz. s: 220 vd. Ayrıca OLUÇ op cit, Bkz. s: 88 vd.

daki bir pazar için sipariş alacağı zaman, bununla ilgili fiyatlandırma kararını verirken, sabit olarak nitelendirilen giderleri gözönüne almaksızın, yalnızca değişken giderleri ve bir miktar kârı içine alan bir fiyata karar verir. Böylece, hesaplama döneminde sabit giderlerde bir değişme olmayacak buna karşılık satış hacmindeki artış dolayısıyla net gelir artacaktır.

II. M A S R A F

Bu kısımda masraf (gider) kavramı ile ilgili bilgileri kısaca vermeye çalışacağız.

İşletme ekonomisinde masraf kavramı istihsal ameliyesinin yürütülmesi için lüzumlu olan her türlü fedakârlıkları ihtiva eder (43).

Başka bir deyişle ise; "... belli bir mal veya hizmetin ortaya konması için kullanılan bu üretim faktörleri başka bir mal veya hizmeti ortaya koymaktan, başka bir deyişle, öteki ihtiyaçları karşılamaktan alıkonmuş oluyor. İşte üretim faktörlerini belli bir mal veya hizmetin ortaya konmasında kullanabilmek ve öteki malların veya hizmetlerin ortaya konması için kullanılmaktan alıkoyabilmek için bunların sahiplerine verilen karşılıklar, iktisatçılarda o mal veya hizmetin ortaya konması anacı ile katlanılması gerekli fedakârlıklardır. İşte bunlar, maliyet giderlerini oluşturur" (44).

Schmalenbach'ın tanımına göre ise: "Masraf, teşebbüs hesabına, onun gayesine uygun olarak veya olmayarak, teşebbüse bağlı bir işletmenin içinde veya dışında inale edilen veya sair suretlerle yok olan malların bedelidir" (45).

43) Suat KESKİNOĞLU, Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş. (IYITO yay. İstanbul 1959, Kağıt ve Basım İşleri Mat.), s: 106 ve 1. dipnot.

44) OLUÇ, op cit, s: 61.

45) KESKİNOĞLU loc cit, s: 108.

Burada gözönünde tutulması gereken bir nokta da; masraf ile maliyet masrafı arasındaki farktır. Maliyet masrafları üretim cylemlerine bağılı olarak yapıldığı halde; masraf, işletmenin bütün diğere cylemlerine göre de yapılabilir (46).

A. Masraf ve Harcama:

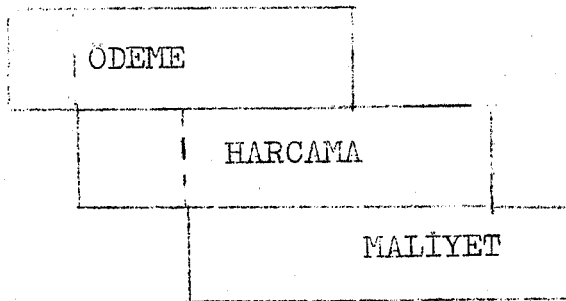
Masraf ve harcama kavramları ilk bakışta birbirine eş anlamlı gibi görünmesine rağmen, gerçekte aralarında ilişki olan, fakat aynı anlamda olmayan iki kavramdır.

Üretim cylemleri ile ilgili bir tüketim masrafı olarak kabul edilebildiği halde, bu masraf herhangi bir harcamayı gerektirmeyebilir. "İşletmenin para olarak yaptığı her ödeme bir harcamadır" (47).

Her masrafın bir harcamayı gerektirmediğine verilebilecek en canlı örnek Amortismanlardır. Üretim ile ilgili olarak kullanılan bina ve makinelerin aşınma ve eskimelerini karşılamak üzere ayrılan amortismanlar bir masraf unsuru oldukları halde, aynı anda bir harcamayı gerektirmezler.

Maliyet, harcama ve ödeme kavramları arasındaki farkları belirtmek için aşağıdaki şekil kullanılmaktadır.

Ş e k i l 1 (48)



46) İbid s: 108 vd.

47) İbid s: 113.

48) Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi. (İstanbul 1968, Yalın Ofset Mat.) s: 3 ve Friedrich HENZEL, Die Kostenrechnung. (Verlag W. Girardot Essen 1964), s: 27.

Dikdörtgenlerin toplamı belirli bir hesaplama devresindeki ödeme, harcama ve maliyet masraflarını göstermektedir. O devrede yapılan ödemelerin tümü harcama olmadığı gibi, her harcama da masraf kabul edilmemektedir.

B. Maliyet Masrafı Hesabının Bölünüşü:

Maliyet masrafı hesabı türlü açılardan bölünüşe tabi tutulabilir. Çalışma konusuna göre maliyet masrafı hesabı üçe bölünür:

1. Masraf nevileri hesabı,
2. Masraf yerleri hesabı,
3. Masraf hamilleri hesabı (49).

Diğer açılardan yapılan ayırınlar varsa da genellikle kullanılmamaktadırlar.

1. Masraf Nevileri Hesabı:

Masraf nevileri hesabı işletmede meydana gelen bütün maliyet masraflarını bir araya toplayan periyodik bir hesaptır (50). Bu hesapta masraflar nevilere göre ayırına tabi tutulurlar. Ayırım yapılırken aşağıdaki üç gayenin elde edilmesi kolaylaştırılmalıdır (51).

- a) Maliyetlerin süratli, kolay ve sıhhatli bir şekilde hesaplanabilmesi,
- b) Etkili bir kontrole inkân vermesi,
- c) Planlama ve karar verme bakımından sevk ve idarenin ihtiyaçlarını karşılayabilmesi.

Masrafları Nevilerine Göre Ayırma Kriterleri (52):

- 1) Masrafların cinslerine göre ayırım:
 - a) Malzeme masrafları,
 - b) İşgücü masrafları,

49) KESKİNOĞLU loc cit, s: 280.

50) İbid s: 280.

51) BURSAL, loc cit, s: 48.

52) BURSAL, loc cit, s:50 vd. ayrıca KESKİNOĞLU loc cit,s:282 vd.

- c) Sabit kıymetleri kullanna masrafları,
 - d) Dışardan sağlanan hizmetler masrafları,
 - e) Sermaye masrafları,
 - f) Riziko karşılama masrafları,
 - g) Sosyal masraflar,
 - h) Vergiler.
- 2) Masrafların işletmenin fonksiyonları bakımından ayırımı:
- a) Tedarik masrafları,
 - b) Üretim masrafları,
 - c) Satış masrafları,
 - d) Yönetim masrafları,
 - e) Malî (finansman) masrafları.
- 3) Masrafların mamule yüklenmesine göre ayırım:
- a) Direkt masraflar,
 - b) Endirekt masraflar.
- 4) Masrafların üretim miktarı ile olan ilişkilerine göre ayırım:
- a) Sabit masraflar,
 - b) Değişken masraflar.
- 5) Masrafların fiilî rakamlar olup olmasına göre ayırım:
- a) Fiilî-tarihî maliyetler,
 - b) Tahminî maliyetler.

Masraf neveleri hesabının fonksiyonlarını üç noktada toplayabiliriz (53):

1) Masraf neveleri hesabı, maliyet masraflarının "masrafa sebebiyet verme" prensibi dahilinde masraf yerlerine dağıtılmasında ve masraf hanıllarına yüklenmesinde esas teşkil eder.

2) Bu hesap işletme olaylarının kontroluna yarar.

3) Kâr ve zarar hesabına dayanak teşkil eder.

2. Masraf Yerleri Hesabı:

Masraf yerleri, maliyet masraflarının meydana geldiği yerlerdir (54).

Masraf yeri hesabı, maliyet masraflarının nerelerde meydana geldiğini gösteren bir hesaptır. Bu masraf yerleri işletmenin herhangi bir kısmını belirttiği gibi, nazari bir yeri de belirtebilir (55).

Ancak bu ayırımlar yapılırken genellikle işletmenin organizasyon şemasına uygunluğu da gözönüne alınmalıdır.

Masraf yerleri hesabı özellikle aşağıdaki görevleri yerine getirir:

- a) Masrafların yapıldığı yerleri ayırarak, ürünlerin maliyetlerinin daha hassas hesaplanmasını sağlamak.
- b) Endirekt masrafların ürünlere dağıtılmasını kolaylaştırmak.

Masraf yerleri hesabı çeşitli kriterlere göre bölünüşe tabi tutulabilir (56):

- 1) Yer bakımından; masrafın meydana geldiği teknik ünitelere göre;
- 2) Fonksiyonlar bakımından; işletmelerin dört ana fonksiyonuna göre;
 - a) İmalât masraf yerleri,
 - b) Materyal masraf yerleri,
 - c) İdare masraf yerleri,
 - d) Satış masraf yerleri.
- 3) Organizasyon bakımından; işletmenin organizasyon şemasına uygun olarak, sorumlulukları sınırlandırmak için bölünüşe tabi tutulabilir.

54) İbid s: 293.

55) Nasuhi BURSAL, Maliyet Hesaplarında Masraf Yerleri Ayırımı ve Faaliyet Ölçüsü Seçimi. (İkbal Kitapevi, İstanbul 1969, Son Telgraf Mat.) s: 12 vd.

56) KESKİNOĞLU, loc cit, s: 298.

- 4) Hesap tekniği bakımından;
 - a) Esas masraf yerleri,
 - b) Talî masraf yerleri,
 - c) Yardıncı masraf yerleri,

olarak bölünebilir.

Bir diğer ayırımı göre ise (57):

- 1) Masrafların mamule yüklenme imkânına göre,
- 2) Üretim şartlarının homogenitesine göre,
- 3) Sorumluluk sahalarının ayrılmasına göre,
- 4) Üretimin yer olarak dağılışına göre,
- 5) Organizasyon ünitelerine uygunluğa göre (58).

Masraf yerleri ayırımı bazı durumlarda daha da derinleş-
tirilebilir (59). Ancak bu derinleşme için yapılacak işlemler
ile sağlanacak yarar arasında bir ilişki kurularak gereksiz ve
yararsız ayrıntılar ile uğraşılmamalıdır.

3. Masraf Hamilleri Hesabı:

Masraf hamilleri hesabı, yarı mamuller ile nihai mamulle-
rin maliyet masrafları hesabıdır (60).

Masraf nevilere ayrılan masrafların masraf yerlerine
dağıtılmasından sonra, mamulün maliyeti masraf yeri ile üretim
arasındaki ilişkiye göre bulunur. Bu ilişki mamul üretimi için
o masraf yerinde ne kadar zaman harcandığı olabileceği gibi buna
benzer bir diğer ilişki de olabilir.

Masraf hamili, işletme faaliyetlerinin neticesinde meydana
gelen her türlü kıymet ünitesidir diye de tarif edilir (61).

57) BURSAL, Maliyet Muhasebesi... s: 219 vd.

58) BURSAL, Maliyet Hesaplarında... s: 13.

59) İbid, s: 24 vd.

60) KESKİNOĞLU, loc cit, s: 320.

61) İbid, s: 322.

Masraf hanilleri miktarı birim olarak ifade eder. Bu bir zamanın saat veya dakika ile ifadesi olabileceği gibi, bir ağırlık biriminin kilo veya ton ile ifadesi de olabilir. Burada dikkat edilecek nokta, üretimi yapılan mamulün cinsine ve özelliklerine uygun olmasıdır.

C. Masrafların Dağıtım:

Bütün maliyet muhasebesi, bir bakımdan, bir masraf dağıtım problemi olarak nitelendirilebilir. Gerçekten, yapılan bütün hesapların ve kayıtların gayesi, toplu olarak ortaya çıkan bir takım masrafları inalâta en doğru şekilde dağıtabilmektir (62).

Masraf dağıtım üç kademede gerçekleşir.

1. Masraf nevilерinin, masraf yerlerine dağıtılması,
2. Yardımcı masraf yerlerinde toplanan masrafların esas masraf yerlerine dağıtılması.
3. Esas masraf yerlerinde toplanan masrafların, o yerlerde üretimi yapılan mamullere dağıtılması.

Bu dağıtımların yapılması için Masraf dağıtım tablosu (63) denilen bir tablodan yararlanılır. Tablo IV böyle bir masraf dağıtım tablosunu göstermektedir.

TABLO IV. MASRAF DAĞITIM TABLOSU

M. Yeri M. Nevi	Toplam	Yard.M. Yeri				Esas Masraf Yerleri		
		1	2	3	4	A	B	C
Masraf nevi a								
" " b								
" " c								
" " d								
" " e								
" " "								
Toplam								

62) BURSAL, Maliyet Muhasebesi... s: 225.

63) İbid, s: 225 ve KESKİNOĞLU, loc cit, s: 310 vd.

1. Masraf Nevilerinin Masraf Yerlerine Dağıtılması:

Belirli bir dönem içinde masraf neveleri hesabında toplanan giderler, giderin özelliğine göre masraf yerlerine dağıtılır. Giderler bu bakımdan iki kısma ayrılır (64).

- 1) Hangi daireye ait oldukları belli olan ve bu dairelere doğrudan doğruya yüklenebilecek giderler. Bunlar doğrudan doğruya ilgili masraf yerlerine yüklenebilirler.
- 2) Belirli bir daireyi değil de birkaç daireyi birlikte ilgilendiren ortak giderler. Bu giderlerin dağıtılmasında bazı anahtarlar kullanılır. Anahtarlar endirekt masrafların dağıtılmasına yarayan oranlardır (65).

Anahtar seçiminde de kaideler, dağıtılacak masrafın karakterine en uygun, bunun değişimini en iyi takip edebilecek ölçüyü seçmektir (66).

Masraf dağıtımını anahtarlarını üç grupta toplayabiliriz (67):

1. Basit sabit anahtarlar:

- a) Masraf dairelerinin büyüklüğü, uzunluk, alan gibi.
- b) Masraf dairelerinin donatımı, makine sayısı veya kapasite gibi.
- c) Masraf dairelerinin donatımı, bağlı sermaye ve makinelerin değeri gibi.
- d) Geçmiş yıllardaki tecrübelere dayanan oranlar, herhangi bir harcamanın veya masrafın oranı, yüzdesi olarak.

64) İbid, s: 228 vd.

65) KESKİNOĞLU, loc cit, s: 316.

66) BURSAL, loc cit, s: 228.

67) İbid s: 229 vd.dan yararlanarak.

2. Basit değişken anahtarlar:

- a) Dairelerde alışan işçi sayısı,
- b) Dairelerin alışma süreleri,
- c) Dairelerin fizikî Şartları,
- d) Dairelerde yapılan harcamalar, miktar veya değer olarak,
- e) Dairelerde yapılan retim.

3. Kombine anahtarlar:

Basit anahtarlardan iki veya daha çoğunun kullanılması yolu ile bulunan anahtarlardır.

2. Yardımcı Masraf Yerlerinde Toplanan Masrafların Esas Masraf Yerlerine Dağıtılması:

Üretim alışmaları esas masraf yerlerinde yapılır. Yardımcı masraf yerlerinde yapılan masrafların önce esas masraf yerlerine dağıtılması, bu masrafların mamullere yüklenmesi için gereklidir.

Bu masrafların dağıtılmasında  metod kullanılır (68):

a) Kademeli Dağıtım Metodu:

Bu metodda yardımcı dairelerin aralarındaki masraf alış verişleri tek yönlü olarak düşünülür. Her daire kendisinin sağındaki daireye-dairelere masraf verir fakat onlardan masraf almaz. Tablonun düzenlenmesi sırasında bu ilişki gözönüne alınarak yardımcı masraf yerlerinin sıralanması yapılır. Böylece yardımcı masraf yerlerinin masrafları esas masraf yerlerine dağıtılmış olur. Bu dağıtımda daha önce değindiğimiz anahtarlardan da yararlanılır.

b) Planlı Dağıtım Metodu:

Bu metodda her dairenin masrafları önceden btele-nir ve dağıtım da bütçelenen bu tutarlara göre yapılır.

c) Matematik Metod:

Simültane denklemlere dayanan bu metoddaki dağıtım katılacak dairelerin sayısı kadar denklem kullanmak gerekir. Esas prensip, her dairenin diğerlerine dağıttığı masrafların toplamının, kendi ilk masrafları ile diğer dairelerden aldığı masraf hisselerinin toplamına eşit olmasıdır (69).

3. Esas Masraf Yerlerinde Toplanan Masrafların O Yerlerde Üretimi Yapılan Mamullere Dağıtılması:

Esas masraf yerlerinde toplanan masrafların mamullere dağıtılmasında bazı anahtarlar tek veya kombine olarak kullanılabilir.

Masrafları üretilen mallara yüklemek için kullanılan anahtarlar (70):

A. Miktarlarla ilgili basit anahtarlar:

- 1) İşlenen maddenin büyüklüğü, uzunluk, alan, ağırlık ve hacim.
- 2) Dairelerin kapladığı yer, uzunluk, alan ve hacim.
- 3) Dairelerin zaman olarak işgali, işçilik saati, iş günü, dakika, makina saati gibi.
- 4) Bir dairede yapılan belirli bir işlem sayısı, yapılan işlemin türüne göre saptanır.
- 5) Dairede mamul için harcanan madde miktarı, harcanan maddenin ölçülebileceği bir birim ile.
- 6) Dairede mamul için yapılan fizikî iş miktarı, kilogram/metre, ton/kilometre gibi.
- 7) Dairelerin miktar olarak üretimi, üretilen mamule uygun bir ölçü birimi ile.

69) İbid, s: 262'den yararlanarak.

70) İbid, s: 266 vd.dan yararlanarak.

c) Matematik Metod:

Simültane denklemlere dayanan bu metotta, dağıtım katılacak dairelerin sayısı kadar denklem kullanmak gerekir. Esas prensip, her dairenin diğerlerine dağıttığı masrafların toplamının, kendi ilk masrafları ile diğer dairelerden aldığı masraf hisselerinin toplamına eşit olmasıdır (69).

3. Esas Masraf Yerlerinde Toplanan Masrafların O Yerlerde Üretimi Yapılan Mamullere Dağıtılması:

Esas masraf yerlerinde toplanan masrafların mamullere dağıtılmasında bazı anahtarlar tek veya kombine olarak kullanılabilir.

Masrafları üretilen mallara yüklemek için kullanılan anahtarlar (70):

A. Miktarlarla ilgili basit anahtarlar:

- 1) İşlenen maddenin büyüklüğü, uzunluk, alan, ağırlık ve hacim.
- 2) Dairelerin kapladığı yer, uzunluk, alan ve hacim.
- 3) Dairelerin zaman olarak işgali, işçilik saati, iş günü, dakika, makina saati gibi.
- 4) Bir dairede yapılan belirli bir işlem sayısı, yapılan işlemin türüne göre saptanır.
- 5) Dairede mamul için harcanan madde miktarı, harcanan maddenin ölçülebileceği bir birim ile.
- 6) Dairede mamul için yapılan fizikî iş miktarı, kilogram/metre, ton/kilometre gibi.
- 7) Dairelerin miktar olarak üretimi, üretilen mamule uygun bir ölçü birimi ile.

69) İbid, s: 262'den yararlanarak.

70) İbid, s: 266 vd.dan yararlanarak.

B. Değerle ilgili basit anahtarlar:

- 1) Ürün için yapılan direkt masraflar, ham madde, işçilik gibi.
- 2) Ürünün satış değeri.

C. Kombine anahtarlar:

Basit anahtarların toplanması veya çarpılması ile elde edilen uygun anahtarlar.

Dağıtım, seçilecek anahtarlar kullanılarak toplam masrafın birimlere yüklenmesi ile son bulur.

III. MALİYET SİSTEMLERİ

Ürünlerin maliyetlerinin bulunabilmesi için çeşitli sistemler kullanılmaktadır. Bu sistemleri bazı kriterlere göre ayırma tâbi tutabiliriz (71):

- A. Birim maliyetlerin hesaplanmasına göre ayırım;
- B. Kullanılan maliyet verilerine göre ayırım;
- C. Maliyet hesabında masrafların tamamının veya bir kısmının esas alınmasına göre ayırım.

Bu ayırımdaki esaslarla sistemleri teker teker inceleyelim:

A. Birim Maliyetlerin Hesaplanması (Kalkülasyon):

Maliyet hesaplamalarının ilk gayesi üretim sonucunda ortaya çıkan malların maliyetlerinin bilinmesidir. Bunu gerçekleştirmek için iki ana sistem kullanılır. Ancak bu sistemlerde esasını bozmayan bazı değişiklikler yapılmakta ve uygulamada bu sistemlere teorideki kadar saf olarak rastlamak olanağı bulunamamaktadır.

Bu iki temel sistemin birisi Safha maliyeti sistemi, diğeri ise Siparis maliyeti sistemidir.

71) İbid, s: 23 vd.dan yararlanarak.

1. Safha Maliyeti Sistemi (72):

a) Ana Hatları: Üretimi belirli safhalardan geçerek tamamlanan, kitle halinde ve çok çeşitli olmayan ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan bir sistemdir.

İstihsal giderlerinin zaman ve yer itibarıyla toplanması ve üretim miktarı ile ilişkilendirilmesi şeklinde maliyetin hesaplanmasına Safha maliyeti sistemi denilmektedir (73).

Sanayimizin bünyesine uygunluğundan dolayı bizde de çok rastlanan bu maliyet sisteminin en önemli uygulanma sahaları, madencilik, çimento, şeker, tekstil, bira, petrol, kimya, elektrik, gaz, lastik, plastik ve un sanayileridir. Sistem aslında basit olmakla beraber, istihsal şartlarının giriftleşmesi ve mamul çeşitlerinin fazlalaşması bazı güçlükler doğurabilir (74).

Burada unutulmaması gereken bir nokta, mamulün tamamen yeknesak (homogen) olması şartıdır.

Ancak "kütle halinde mamul imali pek yayılmış olduğu halde, mamulün tamamen yeknesak olması, nadir rastlanan bir olaydır" (75).

Bu sistem Almanya'da taksim usulü diye tanımlanmaktadır. Taksim usulü, mamulleri birbirinin tamamen aynı olan işletmeler sayısının azlığı dolayısıyla geniş tatbik sahası bulamayınca bazı değişikliklerle uygulanmıştır. Bunlar; emsalli taksim usulü, kademeli taksim usulleridir (76).

72) Almanca: Divisionkalkulation, İngilizce: Process costing. Fazla bilgi için bakınız: BURSAL, loc cit, s: 310 vd. Fikret ÖCAL, Maliyet Muhasebesi. (B.İ.T.İ.Y.O. yay. İstanbul 1972, Fatih Mat.), 3.b, s: 107 vd. KESKİNOĞLU, loc cit, s: 376, Zeyyat HATIPOĞLU, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. (İstanbul 1971, Hüsnütabiat Mat.) s: 55 vd. HENZEL op cit, s: 172 vd. Eugen SCHMALLENBAHCH, Kostenrechnung und Preispolitik. (West Deutscher Verlag-Köln und Opladen 1963), s: 369 vd.

73) ÖCAL, op cit, s: 107

74) BURSAL, loc cit, s: 310.

75) KESKİNOĞLU, loc cit, s: 376.

76) Bkz. ibid, s: 377 vd.

Safha maliyeti sisteminin genel prensipleri şunlardır (77):

- 1) Yapılan masraflar devre içinde ilgili hesaplarda toplanır. Devre sonunda ise daire veya safhalara göre tekrar tasnif edilir.
- 2) Her daire veya safhada yapılan üretim belirli devrelerde hesaplanır ve devre sonunda daire raporları ile özetlenir.
- 3) Her safha için saptanan veya her safhaya dağıtılan veya her safhada toplanan masraflar bu safhada yapılan üretim miktarına bölünerek ortalama masraf bulunur.
- 4) Devre sonunda elde bulunan yarı mamuller için önceden saptanan bir tamamlama derecesine göre masraflar yüklenir.
- 5) Her safhada meydana gelen fireler o safha üretimine yüklenir.
- 6) Diğer safhalarda da devam eden üretim için önceki safhadan devralınan maliyet başlangıç olarak alınır.

Safhaların belirlenmesinde;

- 1) Benzer işlerin yapılması,
- 2) Ortak gözetleme ve yargı yeteneği,
- 3) İşi ortaya koyan, yani imalâtı yapan insan ve makinelerin yer bakımından birleştirilebilmesi, önem kazanmaktadır (78).

Ayrıca safhalarda maliyetleri hesaplayabilmek için, şu bilgilere ihtiyaç vardır (79):

- 1) Miktar hareketleri,
- 2) Masraflar

77) HATİPOĞLU, loc cit, s: 56'dan yararlanarak.

78) ÖCAL, op cit. s: 108.

79) BURSAL, loc cit. s: 311.

1. Miktar hareketlerinde; üretime giren ve üretimden çıkan birimlerin sayısı hesaplanır. Şöyleki:

- a. Üretime giren miktar = Önceki safhadan alınan
+ Devre içinde üretimine baş-
lanan
+ Devre başı yarı mamul stoku
- b. Üretimden çıkan miktar = Sonraki safhaya devredilen
+ Devre sonu yarı mamul stoku
+ Fire olarak kaybedilen.

2. Masrafların hesaplanmasında; ilk olarak masraf nevi-
leri safhalar itibarıyla toplanır. Bu kolaylıkla yapılabilecek bir
işlemdir. Safhalar, genellikle ayrı teknik üniteler olduğundan,
bunların masraflarının büyük bir kısmı doğrudan doğruya tespit
edilebilir (80).

b) Birim Maliyetlerin Hesaplanması: Basit olarak tanımlar-
sak, toplanan masraflar, birim sayısına bölünerek safhanın birim
maliyeti bulunur. Bu işlem bir tablo yardımı ile yapılır. Burada
önemli olan sorun, birim sayısının hesaplanması olacaktır. Çünkü,
hesaplama döneminin sonunda mamullerin tümü tamamlanmış değildir.
Tamamlanmamış olan mamullere tam mamuller gibi masraf yüklemenin
hatalı olacağı açıktır. Bu hatayı ortadan kaldırmak için, yarı
mamullerin her masraf unsuruna göre ayrı ayrı tamamlanma derecele-
ri saptanır. Bu yarı mamullere de tamamlanma dereceleri oranında
masraf yüklenir.

Ancak; "Tamamlanma derecesini hesaplamak zannedildiği kadar
kolay değildir... Bir yarı mamulün ne derecede tamamlandığını üre-
tim bölümü belirtmektedir. Bu belirtim, üretime verilmesi gereken
maddelerin verilme oranı, yapılması gerekli işlerin oranı ile elde
edilebilir. Bazı hallerde bu oran yaklaşık olarak da hesaplanabi-
lir" (81).

80) İbid, s: 314.

81) ÖCAL op cit, s: 111.

Ayrıca birim maliyetin hesaplanmasında, devre başı yarı mamul stoku bulunması, fire olması gibi hususlar da gözönüne alınır.

Birime düşen masrafların hesaplanması için aşağıdaki basit oran kullanılabilir. Oran malzeme masrafları için düzenlenmiştir. Diğer masraf unsurları olan işçilik (direkt) ve GİM (genel imalat giderleri) için de aynı oran kullanılır.

$$\text{Birime düşen masraf} = \frac{\text{Toplam malzeme masrafları}}{\text{Tamamlanan birimler} + (\text{tamamlanma derecesi} \times \text{yarı mamuller sayısı})}$$

Bu işlem her safhada, her masraf unsuru için ayrı ayrı tekrarlanır.

TABLO V. SAFHA MALİYETİ-BİRİM MALİYETLER TABLOSU (82)

MASRAF NEVİLERİ	I. Safha		II. Safha		III. Safha	
	Masraf	B.M.	Masraf	B.M.	Masraf	B.M.
<u>I.Önceki Saf.Mas.</u>						
1.Yarı mamulde						
2. Bu ayın devri						
3. Toplam						
4. Fire farkı						
5. Toplam						
<u>II.Bu Safha Masr.</u>						
1. <u>Yarı mamulde</u>						
a. Malzeme						
b. İşçilik						
c. GİM						
2. <u>Aylık masr.</u>						
a. Malzeme						
b. İşçilik						
c. GİM						
3. <u>Saf.Ma.Topl.</u>						
4. <u>Topl. Masr.</u>						
5. <u>Tamam. devr.</u>						
6. <u>Devre s.st.</u>						
a. Mamul						
b. Yarı mamul						
Toplam						
<u>III.Yarı M.Ms.Dö.</u>						
1. Önceki s.ms.						
2. Malzeme						
3. İşçilik						
4. GİM						
5. Toplam						

82) BURSAL, loc cit s: 344'den yararlanarak üç safhalı bir üretim için düzenlenmiştir. Dönem başında yarı mamul stoku bulunmadığı ve fire olmadığı zamanlar, tablodan ilgili satırlar çıkartılır.

2. Sipariş Maliyeti Sistemi (83):

Bir iş, bir mamul ya da bir mamul grubu için maliyet giderlerini izlemeği ve maliyeti özel olarak hesaplamayı sağlayan sisteme sipariş maliyeti sistemi denilmektedir (84).

Gerçekten, lisanımızda "sipariş" kelimesi genellikle, bir işletmenin müşterilerinden aldığı "mal satın alma talebi" anlamında kullanılır. Halbuki maliyet sisteminde bahis konusu olan, belirli vasıfta bir mamulden, belirli miktarda imali için, işletmenin teknik servislerinden verilen bir "iş veya imalât emridir" (85).

Bu sisteme "şarj maliyeti sistemi" de denilmektedir. Bu deyim özellikle çalışmamıza konu olan ilâç sanayiinde kullanılmaktadır.

Her siparişte aynı cins malların bulunması zaruridir. Aksi halde tespit olunan maliyetin bu çeşitli mallara sıhhatli bir şekilde dağıtılması mümkün olmaz (86).

Devamlı ve yeknesak mamuller üreten işletmelerde uygulanması yararlı değildir. Ancak her parti malın diğerinden farklı olduğu üretim kollarında uygulanması yararlı olur.

a) Ana Hatları: Bu sistemde önemli olan masraflardan mümkün olduğu kadar fazla bir kısmının siparişler itibarıyla doğrudan doğruya tespitidir (87). Direkt masraf unsurlarının (malzeme ve işçilik gibi) mamule yüklenmesi kolaydır. Fakat GİM'nin yüklenmesi için bazı anahtarların kullanılması zorunluluğu vardır.

Aşağıdaki tablo VI sipariş maliyeti sisteminin işleyişini göstermektedir. Tabloda görüldüğü gibi üç maliyet unsurundan ikisi olan malzeme ve işçilik doğrudan doğruya siparişe yüklenir. GİM

83) Almanca: Zuschlagkalkulation, İngilizce: Job order costing. Fazla bilgi için bkz.: BURSAL, loc cit. s: 294 vd. ÖCAL, op cit. s: 95 vd. HATIPOĞLU, loc cit. s: 18 vd. HENZEL, op cit. s: 193 vd. SCHMALENBACH, op cit. s: 381 vd. Mehmet URAGUN, Maliyet Muhasebesi, (Ankara 1972, Nem Mat.) S: 23 vd.

84) ÖCAL, op cit. s: 95.

85) BURSAL, loc cit. s: 294.

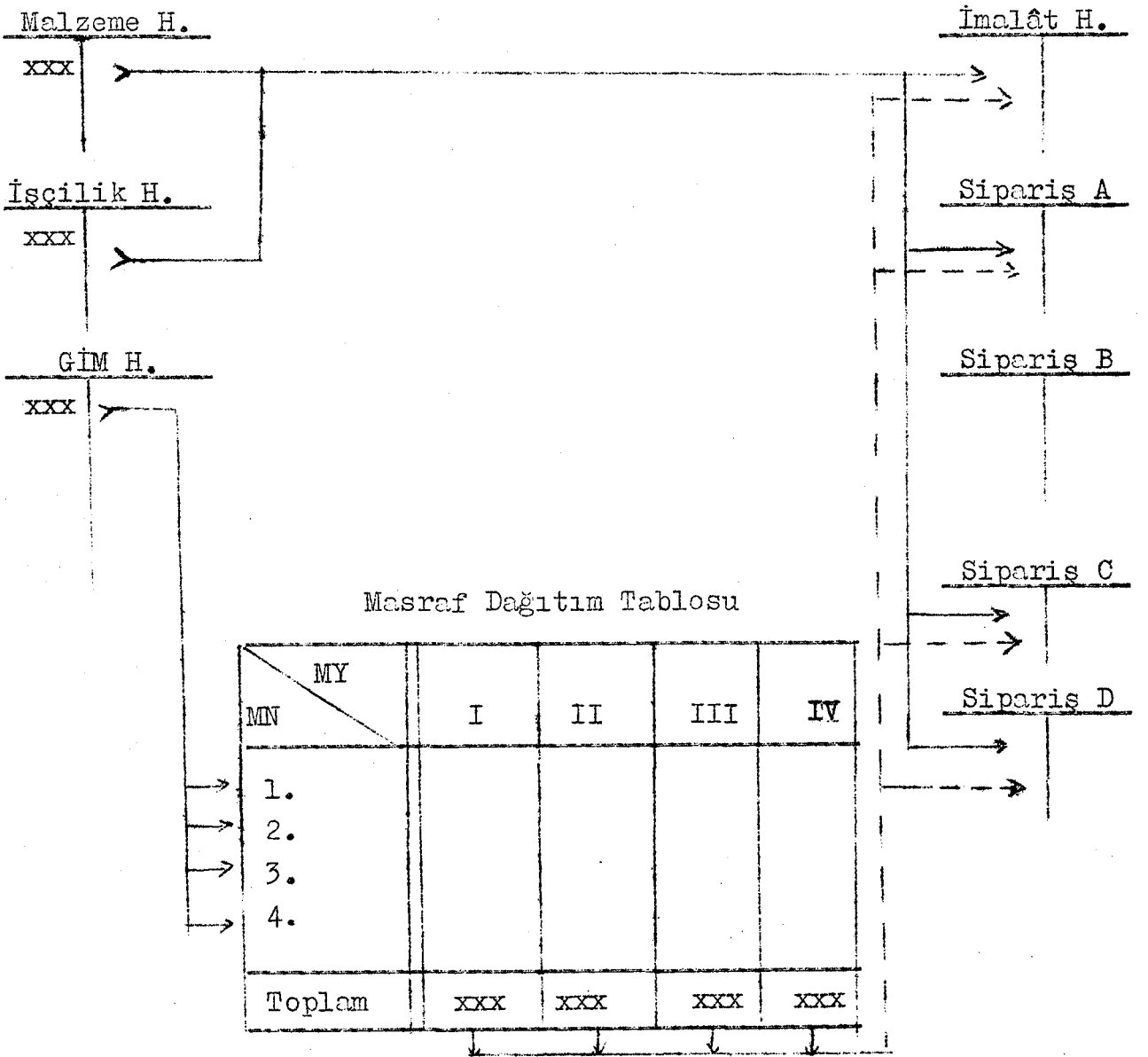
86) HATIPOĞLU, loc cit. s: 29.

87) BURSAL, loc cit. s: 295.

ise masraf dağıtım tablosu yardımı ile dağıtıma tabi tutularak siparişlere, siparişlerin o masraf yerindeki oyalanma derecesine göre, yüklenir.

Sipariş hesapları genellikle "imalât" ana hesabının yardımcı hesapları olarak düzenlenirler. Bu düzeni daha ayrıntılı bilgi verecek şekilde de yapmak mümkündür.

TABLO VI. SİPARİŞ MALİYETİ SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ (88)



88) İbid, s: 295'ten yararlanarak .

Maliyetlerin her zaman defter kayıtlarından izlenmesindeki zorlukları gidermek için de, "Sipariş maliyet fişi" tutularak, maliyetler anında ve kolaylıkla izlenir.

Tablo VII Sipariş maliyet fişine örnek olarak verilmiştir. İşletmelerce aynı esasta, fakat şekil bakımından farklı fişler kullanılmaktadır.

TABLO VII. SİPARİŞ MALİYETİ FİŞİ (89)

SİPARİŞ MALİYETİ FİŞİ				
Sipariş No:				İşe başlama tarihi:
Mamul adedi:				İşin bitimi:
Mamul cinsi:				
MADDE GİDERLERİ				
Tarih	Cins:	Miktar:	Birim fiyatı:	Tutarı:
Toplam:				
İŞÇİLİK GİDERLERİ				
Tarih:	İşçinin adı:	Çalıştığı saat:	Saat Üc:	Tutarı:
Toplam:				
MALİYET ÖZETİ				
Giderler:		Tutarı:		Birim maliyeti:
<u>Madde giderleri:</u>				
<u>İşçilik giderleri:</u>				
G İ M				
Toplam:				

89) ÖCAL, op cit, s: 102'den yararlanarak.

Birim maliyetin hesaplanması ise siparişteki-iş emrindeki mamul sayısı ile toplam maliyet arasındaki bölme işlemi ile sağlanır.

B. Kullanılan Maliyet Verilerine Göre Ayırım:

Gerek birim maliyetlerin ve gerekse toplu bir parti üretimin maliyetinin hesaplanması için kullanılan maliyet verileri iki türde olacaktır.

1. Fiilî-gerçek maliyet verileri,
2. Tahminî-standart maliyet verileri.

Bu verileri iki ayrı sistem olarak da adlandırabiliriz. Teker teker ele alacak olursak:

1. Fiilî-Gerçek Maliyet Sistemi:

Bu sistem maliyetin hesaplanmasında gerçekleşen masrafları esas almaktadır. Masraflar belirli bir dönem içinde gerçekleşir ve bundan sonra da maliyet hesaplanması yapılabilir.

Gerçekleşmiş; tahakkuk ettirilmiş veya ödenmiş maliyet giderleri geçmiş dönemle ilgili bulunduğundan bu yönüme "tarihsel maliyet yöntemi" de denilmektedir (90)

Ancak maliyetlerin gerçekleşen verilere göre hesaplanması için genellikle uzun bir zamanın geçmesine ihtiyaç vardır. Çünkü bazı verilerin elde edilmesi anında mümkün olmamaktadır. Bu önemli sakınca yüzünden çok kerre mamuller satıldıktan sonra maliyetleri sıhhatli olarak bulunabilmektedir.

Maliyet muhasebesinin kontrol ve planlama fonksiyonları önem kazandıkça, neticeleri her şey olup bittikten sonra veren ve dolayısıyla vaktinde müdahalelere imkân bırakmayan fiilî maliyet sisteminin yetersizliği görülmüş ve maliyetlerin önceden tahmini yolları araştırılmıştır (91).

90) ÖCAL op cit. s: 134.

91) BURSAL loc cit. s: 24.

2. Tahminî-Standart Maliyet Sistemi:

Bu sistemde maliyetler fiilî sonuçları beklemeksizin bazı tahminlere dayanılarak hesaplanmaktadır. Bazı yazarlar tahminî ve standart maliyet sistemlerini birbirinden ayırmaktadırlar. Gerçekte her ikisi de birçok benzerliklere sahiptirler. Aralarındaki farklar ana prensipleri zedelemeksizin bazı ufak ayrılıklardır.

Tahminî maliyetler, geçmiş yıllara göre hesaplanmaktadır. "Bunlar olması beklenen bir nevi ortalama maliyetten ibaret olup, kesinlik dereceleri ve işletme içi kontrol değerleri pek yüksek değildir" (92).

Tahminî maliyetler muhasebe dışında kullanılabileceği gibi muhasebe kayıtlarına aksettirilerek de kullanılabilir (93).

Standart maliyetler ise, hem geçmiş tecrübelerine hem de denetlenmiş deneyleri kullanan bilimsel incelemelere dayanan, önceden saptanmış maliyetlerdir (94).

Başka bir deyişle; ilmî ve teknik esaslara istinaden hesaplanan ve belirli şartlar altında "olması istenen" maliyetlere ise "standart maliyetler" adı verilir (95).

Gerçekten de standart maliyet yöntemi; işletmelerin, gelir ve giderlerini kontrole ve buna bağlı olarak ürettikleri malların maliyetlerini önceden tahminde bugün kullanılan en gelişmiş yöntemdir (96).

Standart maliyet sisteminin uygulanması halinde, işletme muhasebesi, genel muhasebenin verilerini beklemeksizin, imalâtın miktar bilgilerine dayanarak maliyetleri hesaplayabilir (97).

92) İbid s: 24.

93) ÖCAL op cit. s: 134.

94) İbid s: 135.

95) BURSAL loc cit. s: 24.

96) Tuna UÇANSU, Standart Maliyet Yöntemi. ÖGYİTO Dergisi sayı: 3 (ÖGYİTO yay. İstanbul 1970, Fakülteler Mat.) s: 183.

97) ÖCAL op cit. s: 136.

Kısa bir tanımlama ile, maliyet hesapları önceden saptanan standart verilere (98) göre yapılır. Sonradan fiilî veriler elde edilince aradaki farklar, bir fark hesabında toplanır.

Standart maliyet sisteminin kuruluş ve işleyişi:

Sistemin kuruluşu, işletmenin gelecek bir devrede yapacağı çalışmalarını ve varmak istediği hedefi tayin etmek için yapılacak planlama ile başlamaktadır.

İşletme yönetimi para ve paraya benzer kıymetlerin veya gelir ve harcamaların planlanması ile para ve paraya benzer kıymetlerde ne zaman ve nerede eksiklik veya fazlalık olacağını daha önceden söyleyebilir (99).

Planlamayı takiben sıra bütçelerin yapılmasına gelir. "Bütçe, planın rakamlarla deyimlendirilmesidir. Planları somut hale getiren, miktarlarla ve değerlerle açıklayan bir araçtır. Sadece planlamada bir yardımcı değildir, dolayısıyla koordinasyon ve kontrol görevi de vardır (100).

Standart maliyetler ve bütçeler birbirleriyle çok yakından alakalıdır. Hattâ bunları bir madenî paranın iki yüzü olarak görmek mümkündür (101).

Planlama ve buna dayanarak bütçenin hazırlanmasından sonra kullanılacak standartların hesaplanması gerekmektedir. Maliyet planlamasında kullanılacak standartların, işletmenin özelliklerine göre ayırımı tabii tutulması gerekir.

Standart maliyet, daima uygun bir ölçü ile ifade edilen bir miktarın belirli bir fiyatla veya masraf haddi ile çarpımıdır (102).

-
- 98) Bkz. UÇANSU agm. s: 184-190.
- 99) Doğan BAYAR, Endüstri İşletmelerinde Finansal Planlama. (EİTİA yay. Ankara 1967, Mat.) s: 8
- 100) İlhan CEMALCILAR, İşletme Bütçeleri. (EİTİA yay. Ankara 1965 Mat.) s: 22
- 101) Kullervo LOUHI, (Çev.Asil Gezen), İdarî Muhasebe ve Kontrol. (İTİA-MSU yay. İzmir 1966, Karınca Mat.) s: 215.
- 102) BURSAL loc cit. s: 379.

Standart Nevileri (103):

- a) Miktar standartları,
- b) Fiyat standartları,
- c) Hacim standartları,
- d) Masraf yükleme standartları,

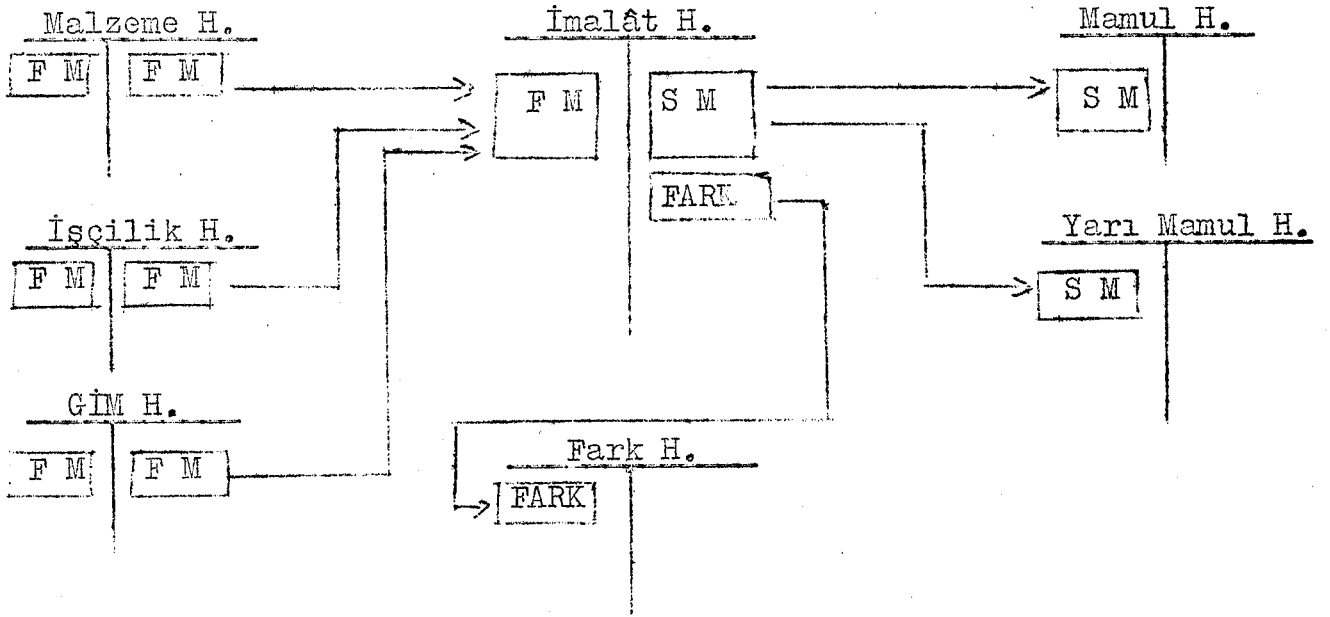
olarak ayırma tabi tutulabilir.

İşletme artık bundan sonra elindeki standartları veri olarak kullanacak ve hesaplarını buna göre düzenleyecektir. Fiilî maliyetlerin bulunmasından sonra ise, standartla aralarındaki farklar (varyanslar) hesaplanacak, nedenleri araştırılacak ve özellikle aleyhte farkların giderilmesine çalışılacaktır.

Standart maliyet sisteminin genel muhasebeye uygulanışında genellikle iki yol izlenmektedir (104). Bunlardan biri kısmî plan, diğeri ise toplu plan olarak tanımlanır.

a) Kısmî Plan (Partial Plan): Kısmî planda fiilî ve standart değerler birlikte kullanılmaktadır. Tablo VIII bu işleyişi şematik olarak göstermektedir.

TABLO VIII. KISMI PLANIN İŞLEYİŞİ (105)



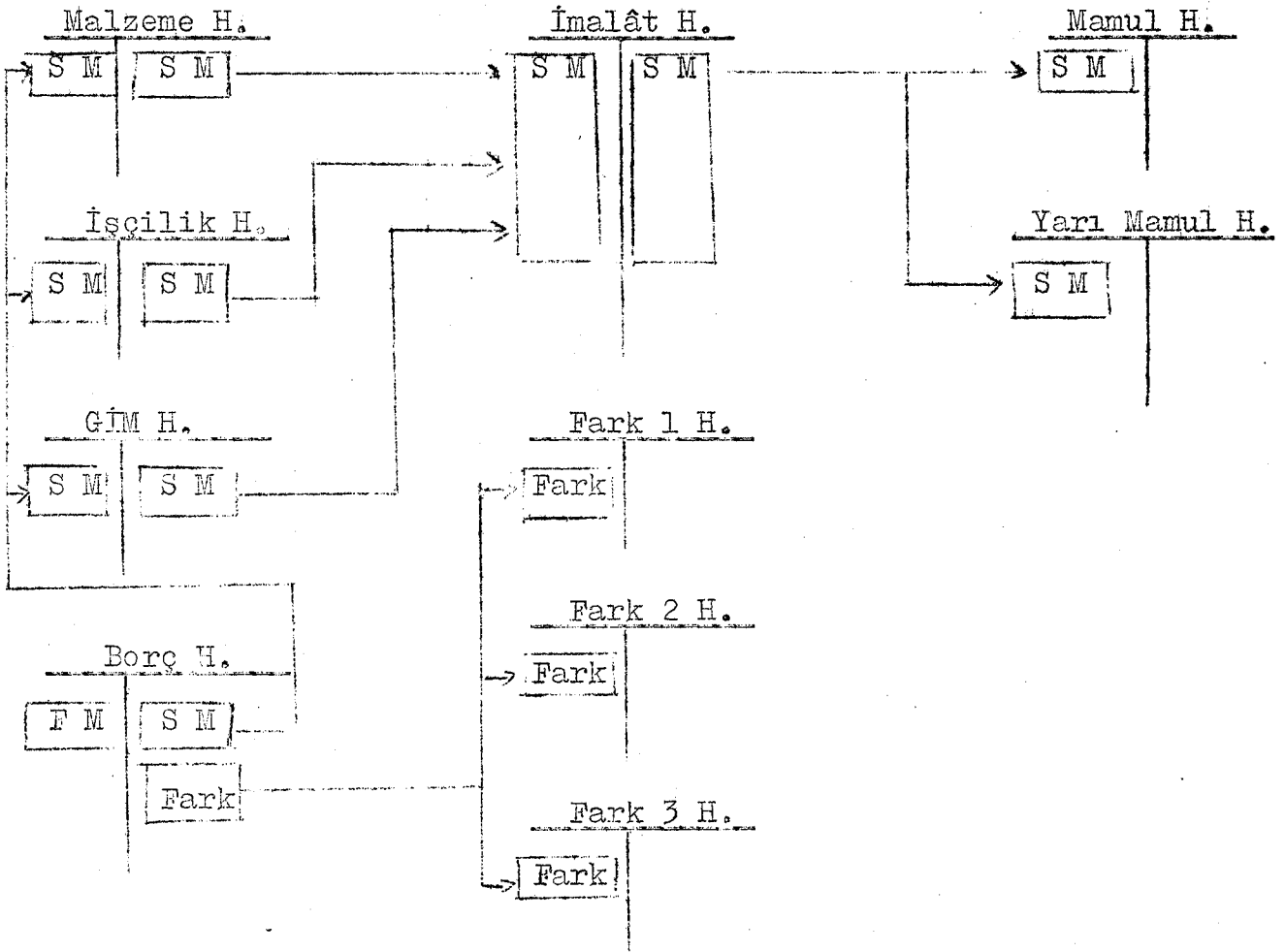
103) Bkz. İbid s: 379 vd.

104) Bkz. İbid s: 376 vd.

105) UÇANSU agm s: 191.

b) Toplu Plan (Single Plan): İşleyişi kısmî plandan daha girifttir. Buna karşılık ise farkların değerlendirilmesi daha kolay olmaktadır. Yöneticiler bu farkları kolaylıkla kullanabilmektedirler. Kayıtlar imalât hesabında yalnızca standart maliyetle yapılmaktadır. Tablo IX bu işleyişi göstermektedir.

TABLO IX. TOPLU PLANIN İŞLEYİŞİ (106)



Standart maliyet sisteminin amacı, öngörülen maliyetlerle gerçekleşen maliyetler arasındaki farkların ortadan kaldırılması, başka deyişle; gerçek maliyetleri öngörülen maliyetlere eşit olarak bulabilmektir. Bu eşitlik her zaman gerçekleştirilemez. Gerçekleştirilemediği zamanlarda, gerçekleşen masraflarla, standart masraflar arasındaki farkların tahlili yapılır. Dönem başında bütçelenmiş olan masraflarla, dönem içinde gerçekleşen masraflar kar-

şılaştırılarak aralarındaki farklar bulunur. Farklar işletmenin kullandığı standartların nevelerine göre ortaya çıkar.

Farkları doğuran sebepler:

- Standartların saptanmasındaki hatalar,
- Kullanılan malzemenin vasıflarında olan değişmeler,
- Kullanılan malzemenin fiyatında olan değişmeler,
- İşçilik veriminde olan değişmeler,
- İşçilik ücretlerindeki değişmeler,
- Genel imalât masraflarında olan değişmeler.

İşletme yöneticileri ortaya konan farkları inceleyerek, ortadan kaldırılma çarelerini ararlar. Burada bahis konusu olan farklar işletmenin zararına yol açan farklardır. Eğer farklar ortadan kaldırılamıyorsa yapılacak işlem standartların tekrar gözden geçirilmesidir. Gerekirse standartlarda değişiklik yapılır.

Standart maliyetlerin takibi için genellikle kartlar kullanılır. Tablo X böyle bir kart örneğini göstermektedir.

TABLO X. STANDART MALİYET KARTI (107)

STANDART MALİYET KARTI				Mamul:				
	kod	miktar	st.bir.fiyatı	Daireler				Toplam
				1	2	3	4	
MALZEME								
	toplam malzeme masrafları							
İŞÇİLİK	op.no:	st.sa	mas.yük.haddi					
	toplam işçilik masrafları							
GİM.		st.sa	mas.yük.haddi					
	toplam GİM							
	TOPLAM STANDART MALİYET / BİRİM							

C. Maliyet Hesabında Masrafların Tamamının Veya Bir Kısmının Esas Alınmasına Göre Ayırım:

Maliyet masraflarının genel olarak iki gruba ayrıldığını daha önce belirtmiştik. Direkt giderler ve endirekt giderler olarak ayırımı yaparız. Direkt giderlerin mamule yüklenmesi bir sorun olmaksızın kolaylıkla yapılabilir. Endirekt giderlerin mamule dağıtılması ise bazı güçlüklerle yapılabilmektedir. Bu kısımda bahis konusu olan iki sistemden birisi tüm giderleri mamule yükleyen tam maliyet sistemi, diğeri ise yalnızca direkt giderleri mamule yükleyen direkt maliyet sistemidir.

1. Tam Maliyet Sistemi: Üretimle ilgili bütün masraflar maliyetine veya değişkenlik derecesine bakılmaksızın birim maliyete yüklenir. Bu sistemin maliyeti bütün unsurları gözönüne alarak bulması gibi yararı yanında, uzun ve pahalı hesaplamalara yol açması gibi yararsız yanı da vardır. Ancak uygulamada çok rastlanması, yararlı yanının ağır bastığını düşündürmektedir.

2. Direkt Maliyet Sistemi:

Üretilen mamullerin maliyetine yalnızca üretimle doğrudan doğruya ilişkisi olan değişken masrafları dahil eden, sabit masrafları ise bir dönem gideri olarak Kâr/Zarar hesabına devreden sistemdir. Buna kısmî maliyet sistemi de denilmektedir. "Tatbikatta genellikle standart maliyet şeklinde uygulanmakla beraber, fiilî maliyette de bahis konusu olabilir" (108).

Bu maliyet kavramını savunanlara göre, direkt olmayan her çeşit masraflar mazide alınan idarî kararların neticesinde husule gelmiştir. Bu masraflar ile söz konusu devrede üretilen malların miktarı veya cinsi arasında bir ilişki mevcut değildir. Bunlar imalâttan ziyade zamanla ilgilidir. Bu sebeple her çeşit endirekt masrafları maliyet masrafı olarak değil, devre masrafı olarak kabul etmek gerekir (109).

108) İbid, s: 423.

109) HATİPOĞLU, loc cit. s: 54.

Gerçekten de bu sistemin uygulanması ile işletmelere büyük masraflar yükleyen ve bazan da gerekli faydaları sağlamayan, masraf dağıtımının yapılmasından vazgeçilir.

Fakat esasında dağıtımlar büyük ölçüde faraziyelere dayandığı gibi, imalât umumî masraflarını hesaba katarak yapılan maliyet hesapları yanlış işletme kararları verilmesine sebep olabilir (110).

Bütün bu özellikler gözönünde tutularak birçok işletmelerde masraf dağıtım yapılmasından vazgeçilerek direkt maliyetleme tercih edilmektedir.

110) İbid, s: 53.

Üçüncü Bölüm

TÜRKİYE VE BAZI AET ÜLKELERİNDE
İLAÇ FİYATLANDIRILMASI

I. TÜRKİYE'DE İLAÇ FİYATLANDIRILMASI

Memleketimizde üretilen veya dış memleketlerden getirtilen ilâçların fiyatlarının saptanması son elli yıllık sürede çeşitli gelişmeler göstermiştir.

Cumhuriyetin ilânından sonra çıkartılan 1262 (değiştirilmiş şekli ile 4648) sayılı "Tıbbî ve İspençiyari Müstahzarat Kanunu"-nun verdiği yetkiye dayanılarak Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığının hazırlanmış olduğu Kararnameler ilâç fiyatlarını düzenlenmesini sağlamıştır. Bu çalışmanın yapıldığı günlerde Türkiye Büyük Millet Meclisinde yeni bir İspençiyari kanununun görüşmeleri devam etmektedir.

Uygulamanın ilk yıllarında belirli bir sistem kullanılmamış, benzer yerli veya ithal ilâçların fiyatları esas alınarak fiyatlandırma yoluna gidilmiştir. Esas alınacak fiyatlar bulunmadığı durumlarda ise resen fiyat saptanması yoluna gidilmiştir. Çok kere bakanlık ilgilileri ile sanayici ve ithalcilerin karşılıklı ilişkileri ve pazarlıkları dahi fiyatları etkileyebilmiştir.

İlaç tüketiminin gittikçe artması ve yerli sanayiinin de gelişmesi sonucunda bu uygulamanın yetersizliği ortaya çıkmış fiyatın başka bazı esaslara göre saptanması gerektiği anlaşılmıştır. 1957 yılında, yapılan çalışmalar sonucunda kısmen üreticilerin maliyetlerine dayanan bir sistem ortaya konmuştur. O zaman için modern olan bu sistemde fiyatlar; ham ve yardımcı maddeler ile ambalâj malzemeleri tutarlarına (işçilik, üretim ve diğer giderleri kapsayacak) bir umumi masraf payının eklenmesi ile bulunmaktaydı.

Ülke şartlarındaki ve sanayideki gelişmeler sonucunda bu uygulamanın da yetersizliği anlaşılmış ve değiştirilmesi için çeşitli kuruluşlardan öneriler ortaya atılmıştır. Bu arada Devlet Planlama Teşkilâtı da buna ilişkin bazı görüşler ileri sürmüştür.

"Yürürlükte olan tıbbî ilâç fiyat sistemi maksada uygun olarak işlememekte, hemen tamamen eş bünyeli müstahzarlar için farklı fiyatlar tespit edildiği görülmektedir. Bu konu Sağlık Ba-

kanlığınca ele alınarak, tıbbî ilâç fiyat sistemi, bu mahzurları önleyecek şekilde yeniden düzenlenecektir" (1).

1964 yılı Programında da yer alan bu görüş, ayrıca Bakanlar ile Özel sektör arasında yapılan toplantıda da müzakere edilmiş ve ilâç fiyatlarının tekevvününe ait yürürlükteki sistemin ihtiyacı karşılamadığı hususunda görüş birliğine varılarak, sınıf maliyetleri yansıtacak bir sistemin hazırlık çalışmalarına başlanmıştır.

Sistemin ana ilkelerini ortaya koymak üzere kurulan Komisyon; Maliye, Sağlık ve Sosyal Yardım, Ticaret Bakanlıkları ile Türkiye Odalar Birliği uzmanlarından oluşmuştu. Komisyon çalışmalarını S.S.Y.B. Eczacılık ve Tıbbî Müstahzarat Genel Müdürü Ecz. Fahrettin Duatepe başkanlığında çalışmalarını sürdürmüştür. Çalışmalar sonucunda, incelenen yabancı ülkeler uygulamalarından sınıf maliyetleri yansıttığı var sayılan Fransız İlâç Fiyatlandırma Sistemi (2) bazı önemsiz değişmelerle aynen Türkçeleştirilerek yürürlüğe kondu. Buna ilişkin Kararname 1.3.1968 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

A. 1968 Kararnamesi (3):

İlâç Fabrika ve Laboratuvarlarında İmal Edilen Tıbbî ve İspençiyarı Müstahzarlarının Fiyatlarının Tespitine ait Karar.

Madde 1. Tıbbî ve İspençiyarı Müstahzar imal eden ilâç fabrika ve laboratuvarları mamullerinin azamî satış fiyatlarını aşağıda yazılı unsurların terkihi suretiyle tespit ederler:

a) Mamulün bünyesine giren ham ve yardımcı maddeler tutarı ve fireleri, (madde 2'ye bakınız)

b) Ambalâj malzemesi tutarı ve fireleri (madde 3'e bakınız)

-
- 1) DPT, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1964 Yılı Programı. Ankara 1963, Başbakanlık Devlet Mat. s: 153.
 - 2) Adı geçen sistem 5.4.1968 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Bkz. Chaiers de L'Institut de Pharmacie Industrielle, Regime Economique des Specialites Pharmaceutiques. Paris 1970.
 - 3) Bakanlar Kurulu Kararı, Karar S: 6/9311, Resmî Gazete 15.1.1968 sayı 12300, s: 1-2.

c) Direkt işçilik tutarı (madde 4'e bakınız)

d) İmalât giderleri (Direkt işletme giderleri) (madde 5'e bakınız)

Madde 2. Mamulün bünyesine giren ham ve yardımcı maddelerin fiyatları endeks fiyatıdır. Endeks fiyatları ile bu maddelere ait fire ve eksis dozlar Fiyat Kontrol Komitesinin mütalâası alınmak suretiyle her yıl Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca tespit ve ilgililere duyurulur.

Madde 3. Mamulün bünyesine giren ambalâj malzemesi fiyatları endeks fiyatıdır. Endeks fiyatları ile bu malzemelere ait fireler Fiyat Kontrol Komitesinin mütalâası alınmak suretiyle her yıl Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca tespit ve ilgililere duyurulur.

Madde 4. Mamulün bünyesine giren direkt işçilik tutarı: İlâç fabrika ve laboratuvarlarında gerek imalât safhasında ve gerekse doldurma ve ambalâjlamada bilfiil çalışan eleman ve işçilerin ücretleri toplamı direkt işçilikleri teşkil eder. Bu toplam aşağıdaki unsurları ihtiva eder:

- a) İşçinin saat başına ücreti veya gündeliği,
- b) İşçi sigortaları işveren hissesi,
- c) Fazla mesai ücretleri,
- d) Varsa çocuk zamları ve doğum yardımları,
- e) Yıllık ikramiye ve ücretli izinler vesair primler,
- f) İşçinin çalıştığı zamandaki iâşe giderleri,
- g) Pazar ve bayram yevmiyeleri
- h) Başlıca şayanı kabul sosyal giderler.

Madde 5. İmalât giderleri (Direkt işletme giderleri): Bu gruba giren gider unsurları şunlardır:

1) Endirekt işçilik (yardımcı işçilik) ve bunlara bağlı sosyal giderler:

a) İmalâta endirekt olarak iştirak eden personelin ücretleri ve bunlara bağlı sosyal giderler toplamı (direkt işçilikte tarif unsurlar itibarı ile)

b) Ticarî ve idarî servisler ile müdüriyete ait personel hariç olmak üzere, diğer işletme kısmındaki idareciler, ustabaşları, nezaretçiler, teknik personel ücretleri.

2) İmalâtta kullanılan tüketim maddeleri: Kömür, akaryakıt, temizlik maddeleri, su, gaz, elektrik v.s.

3) Tamir ve bakım giderleri: İşletmenin iktisadî değerini arttırmayan normal tamir ve bakım giderleri.

4) Sinaî kısmın işgal ettiği sahalara ait kiralar (bina, arsa, depo v.s.)

5) Sinaî yerlerin ve makina, teçhizat, âlet edevatın amortismanları (Vergi Usul Kanununa bağlı cetvelde yazılı oranlar içinde).
İmalât giderlerinden (Direkt işletme giderlerinden) mamulün bünyesine girmesi gereken miktar aşağıda yazılı olduğu şekilde hesaplanır:

İmalâta takaddüm eden faaliyet dönemi mahasebesinin fiilen verdiği bilgilere göre her imâl sektörü veya her imâlât partisi için aşağıda gösterilen orana göre bir emsal hesaplanır:

Yukarıda belirtilen imalât giderleri toplamı (Direkt işletme giderleri) = Emsal

Direkt işçilikler (Sosyal giderler hariç olmak üzere)

Mamulün birimine isabet eden imalât giderleri, yukarıda tespit edilen emsalin, sosyal giderler hariç olmak üzere, direkt işçilikle çarpılması suretiyle bulunur.

Madde 6. İlâç fabrika ve laboratuvarlarında başka müesseseler adına ilâç imal edenler de sinaî maliyet fiyatlarını amiller adına yukarıdaki maddeler hükümlerine uygun bir şekilde tespit etmeye mecburdurlar.

Madde 7. Bir takvim yılı içinde kurulacak yeni fabrika ve laboratuvarlar için de sinaî maliyet yukarıdaki maddelerde zikredilen esaslar dahilinde hesaplanır. Ancak. 5. maddede zikredilen direkt işçilikle çarpılacak emsal, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı tarafından, mevcut bütün emsallerinin ortalaması alınmak suretiyle bulunur. Bu emsal, fabrika ve laboratuvarların kurulduğu

yıllı takip eden takvim yılı içinde geçici olarak uygulanır ve bundan sonraki yıllarda bu fabrika veya laboratuvar gerçek emsallerini hesaplayarak yeniden fiyat tespit ettirir.

Madde 8. Yukarı maddelerdeki şartlara uygun olarak her mamul birimi için hesaplanan giderlerin tutarı onun sınaî maliyetini teşkil eder.

Madde 9. Ticarî Maliyet: Sınaî maliyete aşağıdaki esaslara göre hesaplanacak endirekt giderlerin ilâvesiyle bulunur.

Bunun için sınaî maliyet birbirini takip eden dilimlere ayrılır. Bu dilimlerden her birine ait endirekt giderler payı belli bir çarpma emsali ile çarpılmak suretiyle bulunur.

Sınaî maliyet dilimleri ve azalan çarpma emsalleri aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

1. 30 kuruşu geçmeyen sınaî maliyete tek ve götürü olarak 35 kuruşluk bir endirekt gider payı ilâve edilir.

- | | | |
|----|---------------------------------------------|----------|
| 2. | 31-60 kuruşluk sınaî maliyet dilimine | x 0,60 ₺ |
| 3. | 61-100 " " " " | x 0,50 ₺ |
| 4. | 101-250 " " " " | x 0,40 ₺ |
| 5. | 251-500 " " " " | x 0,35 ₺ |
| 6. | 501-1000 " " " " | x 0,30 ₺ |
| 7. | 1001-2500 " " " " | x 0,25 ₺ |
| 8. | 2500 kuruşu geçen sınaî maliyet dilimlerine | x 0,20 ₺ |

endirekt gider payı eklenir. Bakanlık icabında fiyat kontrol komitesinin mütalâasını almak suretiyle endirekt giderlerle ilgili çarpma emsallerinde değişiklik yapabilir.

Yukarıda sözü edilen endirekt giderler şunlardır:

- Genel İdare giderleri,
- Satış ve Finansman giderleri,
- Propaganda ve Tanıtma giderleri,
- Varsa ödenen Royaltyler.

Madde 10. Tıbbî müstahzarlar için imalâtçı kâr haddi, ticarî maliyet üzerinden % 25'tir. Ancak:

a) Antitüberkületik müstahzarlarda, galenik preparatlarda, kodeks ampullerinde kâr haddi azamî % 15'tir.

b) Penisilin ve streptomisin ve bu ikisinin karışımı dar spektrumlu enjektabl antibiyotiklerin fiyatları kararnamenin neşri tarihindeki miktarları geçemez.

Madde 11. Bakanlık, Fiyat Kontrol Komitesinin mütalâasını almak suretiyle büyük halk kitleleri tarafından yüksek miktarda tüketilen veya üzerinde müesseseler tarafından fahiş iskonto yapılan veya lüzum görülen müstahzarların gerek endirekt gider çarpma emsallerinde ve gerekse kâr hadlerinde değişiklik yapabilir.

Madde 12. İmalâtçılar, her müstahzar için örneği Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca hazırlanan ve satış fiyatı elemanlarını kapsayan "Model Fiyat Beyannamesi"ni doldurup Bakanlıkça tasdik edilmek üzere fiyat kontrol komitesine tevdi mecburdur.

Model fiyat beyannamelerinde yazılı bilgilerin Ticaret ve Vergi Usul Kanunları hükümlerine göre tutulan, defter kayıtlarına uygun olup olmadığı her zaman Bakanlıkça kontrol edilebilir.

İlâç fabrika ve laboratuvarları kararnamenin 4 ve 5. maddelerindeki bilgileri verecek ve kontrolunu sağlayacak şekilde hesap ve kayıt tesisine mecburdurlar.

Madde 13. Aynı galenik şekle giren ilâçların direkt işçilik ve direkt işletme giderleri toplamları arasındaki fark en düşük miktarın % 5'i üzerinde olamaz.

Madde 14. Depo satış fiyatı imalâtçı azamî satış fiyatına en çok % 10 ilâve edilerek bulunur. Perakende satış fiyatı depo azamî satış fiyatına en çok % 25 ilâve edilerek tespit olunur.

Madde 15. Fiyat Kontrol Komitesi Bakanlıkça tespit edilecek ilâç sanayii ile alâkalı meslekî teşekküllerden üç temsilci, Bakanın tayin edeceği üç üye ve Eczacılık ve Tıbbî Müstahzarlar Genel Müdüründen müteşekkildir.

Eczacılık ve Tıbbî Müstahzarlar Genel Müdürü bu komitenin başkanıdır.

Madde 16. Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı bu Kararnamenin uygulanmasını düzenleyici bir genelge yayınlar.

Madde 17. Bu karar 1/3/1968 tarihinde yürürlüğe girer.

Geçici Madde. Bu Kararnamenin yürürlüğe girdiği 1 Mart 1968 tarihinden itibaren ilâç imal eden fabrika ve laboratuvarlar, mullerini tespit edilen fiyat üzerinden ve yeni ambalâjları ile satacaklardır.

Ecza depoları 1 Nisan 1968 tarihine kadar ellerindeki stokları üzerlerindeki fiyatla satabilecek 1 Nisan 1968 tarihinden itibaren eski fiyat ve ambalâjlarla ilâç satamayacaklardır.

Eczaneler 1 Mayıs 1968 tarihine kadar mevcut ilâçlarını üzerlerindeki fiyatlarla satabilecek ve 1 Mayıs 1968 tarihinden itibaren hiç bir suretle eski ambalâj ve fiyatlarla ilâç satamayacaklardır.

Madde 18. Bu Kararı Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı yürütür.

Kararnamenin uygulanmasına başlanmış fakat geçen süre zarfında bazı aksamalar ortaya çıkmıştır. Bakanlık bu aksamaları ortadan kaldırmak için ek bir Kararname çıkartmak zorunda kalmıştır.

İlâç fabrika ve laboratuvarlarında imal edilen tıbbî ve İspençiyarî müstahzarların fiyatlarınının tespitine ait karara ek karar (4).

Madde 1. İlâç fabrika ve laboratuvarlarında imal edilen tıbbî ve İspençiyarî müstahzarların fiyatlarınının tespitine ait karara aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

4) Bakanlar Kurulu Kararı. Karar sayısı: 6/10362, T.C. Resmî Gazete, Başbakanlık Devlet Mat. Ankara 31 Temmuz 1968, sayı 12964. s: 3.

Ek Madde 1. Ham madde ve ambalâj malzemesi tutarları birbirine yakın olan farmakolojik bakımdan eş yapılı müstahzarların her birinin direkt işçilik ve imalât giderleri ile endirekt giderleri ne olursa olsun, fabrikalardan en düşük fiyat vereninki esas kabul edilir. Diğerleri bu seviyeye indirilir.

Madde 2. Bu karar yayını tarihinde yürürlüğe girer.

Madde 3. Bu kararı Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanı yürütür.

1. Sistemin İşleyişi ve Ana Hatları:

Bu kararname ile ortaya konan sisteme göre maliyet ve fiyat belirli bazı safhalardan geçilerek bulunmaktadır.

a) Maliyetin Bulunuşu: Sisteme göre maliyet, sınaî maliyet ve ticarî maliyet olmak üzere iki kademede bulunmaktadır.

i) Sınaî Maliyet: Üretimden çıkış ve fabrikadan ambara gidiş maliyetidir. Hesaplanmasında yalnız üretimle doğrudan ilişkisi olan girdiler gözönüne alınmaktadır. Bu girdiler:

- 1) Ham ve yardımcı maddeler,
- 2) Ambalâj malzemesi,
- 3) Direkt işçilik tutarları,
- 4) İmalât giderleridir.

Ancak bu girdilerin hesaplanması için de bazı kısıtlamalar konmuştur. Şöyleki:

Ham ve yardımcı maddeler ile ambalâj malzemesi için Bakanlık Endeks Fiyatı (5) olarak adlandırdığı fiyatlar saptanmıştır. Bu fiyatlar her madde ve malzeme için ayrı ayrı bulunmuştur. Örneğin: A ham maddesinin fiyatı X ₺/gr.dır, bir tablet tüpünün ve kutusu ile prospektüsünün fiyatı y ₺/adet gibi. Üretici firmaların kendi gerçek maliyetleri ne olursa olsun maliyet için verecekleri beyannamede endeks fiyatlara göre değerlendirilmeleri zorunlu kılınmıştır.

5) Bakınız Kararname madde: 2 ve 3.

Direkt işçilik giderlerinin saptanmasında (6) gerçek giderin bulunmasına yeterli bir yöntem kullanılmış fakat bu giderlerin de benzer ilâç üreten işletmelerin giderlerini aşmaması şartı konulmuştur. Böylece fazla harcama yapan üreticinin harcaması maliyet saptanmasında gözönüne alınmamıştır.

İmalât giderleri, bu deyim üretimle ilgili bütün diğer giderleri kapsamaktadır (7). Gerçek giderlerin bulunmasından sonra emsal olarak adlandırılan anah-tarla dağılması gerekmektedir.

$$\text{Emsal} = \frac{\text{İmalât giderleri toplamı}}{\text{Direkt işçilik tutarları}}$$

Bulunan emsalin herhangi bir mamul için harcanan direkt işçilik gideri ile çarpılması sonucunda o mamule yüklenmesi gereken imalât gideri bulunmaktadır(8). Ancak bu girdi için de direkt işçilikte olduğu gibi bir kısıtlama yapılmış ve en düşük harcama esas alınmıştır (9).

ii) Ticari Maliyet: Bulunan sınaî maliyete endirekt giderleri karşılanaak üzere gider payı yüklenmesi ile elde edilmektedir. Endirekt giderler:

- 1) Genel yönetimle ilgili giderler,
- 2) Satış ve finansman giderleri,
- 3) Propaganda ve tanıtma giderleri,
- 4) Varsa ödenen Royalty'ler.

Sınaî maliyetin bulunmasında üreticilerle gerçek giderleri kısmen de olsa gözönüne alınmakta idi. Endirekt giderlerin saptanmasında tamamen götürü bir

6) Bakınız Kararname madde: 4.

7) Ek kararname madde 1.

8) Bakınız Kararname madde: 5

9) Bkz. Ek kararname madde: 1.

sistem uygulanmış. Bulunan sınaî maliyete göre götürü gider payının eklenmesi istenmiştir. Bu pay önceden belirlenmiş (10) gittikçe azalan kademeli bir pay tablosuna göre saptanmaktadır.

Örneğin: 11.- ₺ sınaî maliyeti olan bir ilâç için endirekt gider payı şöyle hesaplanmaktadır:

1-30 kr için	x 0.35 kr.	0.35 ₺
31-60 " "	x 0.60 "	0.234 ₺
61-100 " "	x 0.50 "	0.195 ₺
101-250 " "	x 0.40 "	0.596 ₺
251-500 " "	x 0.35 "	0.871 ₺
501-10 ₺ "	x 0.30 "	1.507 ₺
10-11 ₺ "	x 0.25 "	0.25 ₺ olmak üzere
toplam olarak		4.003 ₺ dir.

b) Fiyatın Bulunuşu: Bulunan ticarî maliyete % 25 üretici kârı (11) eklenmesi ile ilâcın fabrika satış fiyatı bulunmaktadır.

Fabrika satış fiyatına % 10 toptancı (12) ve toptancı satış fiyatına % 25 perakendeci (13) kârı eklenmesi ile de tüketiciye satış fiyatı bulunmaktadır.

2. Sistemin Eleştirilmesi:

İlk bakışta maliyet hesaplama tekniğine uygun olarak ele alınan maliyet girdileri, yukarıdaki bölümde de değinildiği gibi, sonradan firma giderlerinin maliyete aksettirilmesine olanak vermeyecek şekilde getirilmiştir.

Bunları teker teker ele alacak olursak:

10) bkz. Kararnome madde: 9.

11) Bu oran bazı ilâç çeşitleri için düşürülmüştür. Bkz. Kararnome madde: 10.

12) İlâç kesiminde toptancılar depocu olarak tanımlanır.

13) " " perakendeciler eczacı olarak tanımlanır.

a) Ham madde fiyatları için en ucuz ham maddenin fiyatının veri olarak ele alınması sonucunda, üretici firmalar ucuz ham madde kullanna yoluna gitmişlerdir. Özellikle İtalya ve Doğu bloku ülkeleri gibi, ham maddede patent hakkını kabul etmeyen ülkelerin ham maddelerinin kullanılışı tercih edilir olmuştur. Ancak burada düşünülmesi gereken en önemli sorun, en ucuz fiyatlı ham maddenin gerçekte en iyi ve tesirli olanı, olup olmadığıdır. Patent hakkının fiyata etkisi yanında, üretim tarzlarının doğurduğu fiyat farkları da bulunmaktadır. Üretim tarzlarındaki farklılıkların kalite farkı doğurduğu da kabul edilmesinden kaçınılmaz bir gerçektir.

b) Ambalâj Malzemesi: İlâcın ambalâjı önce içindeki tesirli maddeleri dış etkenlerden koruyacak şekilde olmalıdır. Bu bakımdan ambalâj malzemesinin en az bu şartı yerine getirmesi gereklidir. Ancak ilâcın ticarî mal oluşunun da etkisi ile zaman zaman yalnız koruyucu ambalâj ile yetinilmemekte, satışını teşvik edecek pahalı ambalâjlara da gidildiğine rastlanmaktadır. Bu bakımdan en ucuz ambalâj malzemesi fiyatının veri olarak kabul edilmesi doğru bir uygulama olmuştur.

c) Direkt İşçilik: Daha önce de belirttiğimiz gibi benzer ilâçlarda en düşük harcama, diğerlerinin de fiyatına esas alınmaktadır. Ancak bu giderin hesaplanmasında izlenecek yol veya hesaplama tekniği için hiç bir zorunluluk konmamıştır. Bir firmanın ileri teknolojiye göre çalışan otomatik makinesinin getirdiği düşük işçilik giderinin, aynı teknolojik yeniliklere sahip olmayan makine ile çalışan bir firmaya uygulanması tamamen yanlış bir uygulama olmaktadır.

d) Diğer girdiler olan, İmalât giderleri ve Endirekt giderler için de hemen yukarıdakine eş şeyler düşünebiliriz. Ayrıca, en düşük harcamanın nasıl hesaplandığının bilinmesi de gerekmektedir. Bu harcamayı yapan firma hangi üretim tarzını uygulamaktadır? Ne büyüklükte bir kapasiteye sahiptir? Bu üretim tarzı ve tesis büyüklüğü sektör için gerekli optimum şartları taşımakta mıdır?

İlâcın özellikleri, onun üretiminin titiz kurallara uygun olarak yapılmasını gerektirir. En az harcamayı yapan üretici bu kurallara tam olarak uyabilmekte midir? Başka bir deyişle: En ucuz

ham maddeye kullanan ve düşük üretim harcamasını yapan üreticinin ilâcı aynı zamanda en tesirli olanı mıdır?

Bu sistem benzer ilâçlarda eş fiyatı sağlamış, fakat getirdiği götürülüklerle etkili bir denetimi sağlayamamıştır.

Bu gerçekler Devlet Planlama Teşkilâtı tarafından da görüldükçe, sorunun çeşitli yönlerine ait önerilerde bulunulmuştur.

"Halk sağlığı ve yurd ekonomisi yönünden önemi olan ilâç kontrolü Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığında tarafından yapılmaktadır. Ancak Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığında bu kontrolü gereği gibi yürütecek bir organın bulunmaması, bu konuda eleman eksikliği ilâçlardaki ham madde miktarlarını azaltarak yapılan rekabetlerde kontrol imkânını ortadan kaldırmaktadır" (14)

"... ilâç fiyatları maliyet esasına göre tespit edilecektir" (15).

Kalitesiz ilâçların üretimi konusunda da bazı önerilerde bulunulmuştur.

"... Öte yandan, kalitesiz ilâç imali ve satışına devam edilmekte olması, halk sağlığını olumsuz yönde etkileyen bir ağırlık kazanmaktadır. 1969 yılı başından Haziran 1970 sonuna kadar yapılan 1.388 ilâç denetiminden 423'ü olumsuz sonuçlanmış ve bunlardan 101'i hakkında toplama kararı verilmiştir" (16).

TABLO XI. İLÂÇ KONTROLHARI (1966-1970) (17)

Yıllar	Piyasa Kontrolü			Yüzde
	Adet	Müspet	Menfi	
	1	2	3	4
1966	1351	1166	185	13.69
1967	1850	1640	210	11.35
1968	868	675	193	22.24
1969	793	544	248	31.27
1970 (6 aylık)	595	420	175	29.41

Kaynak: Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı

14) Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilâtı, Kalkınma Planı İkinci Beş Yıl. Ankara Başbakanlık Devlet Mat. 1967, s: 221.

15) İbid, s: 224.

16) Devlet Planlama Teşkilâtı, 1971 Yılı Programı. DPT yay. no: 1004, Ankara Başbakanlık Mat. 1971, s: 655

17) İbid, s: 655

Bu sistemin ülkemizde yürürlüğe konduğu günlerde Fransız Hükümeti örnek alınan sistemin olumsuz yönlerini gözönüne alarak düzeltilmesini sağlamak için yeni bir sistemin hazırlık çalışmalarını sürdürüyordu (18).

Ülkemizdeki uygulamalar sonucunda da sistemin bazı yönlerden aksamalar yarattığı görüldü. Değiştirilmesi üzerinde Bakanlık, sanayiciler ve kamu oyunca görüş birliğine varıldı. Ancak her üç kesim de aksamaların sonucunu kendi yönünden değerlendirerek ayrı çözümler ortaya atmıştır (19).

İlgili Bakanlık tarafından yeni bir sistemin hazırlıklarını yapmak üzere komisyon teşkil edilmiş ve çalışmalarına başlamıştır. Ancak sonuçlandırılan çalışmalar I. Erim Hükümetinin istifası üzerine uygulamaya konulmamıştır. II. Erim Hükümetinin kurulmasından sonra yeniden bir Komisyon (20) kurularak çalışmalara başlamış ve bunun sonucunda da yeni bir sistem ortaya konmuştur.

Bu sistem de bir Kararname haline getirilerek yürürlüğe girmiştir.

B. 1972 Kararnamesi (21):

Türkiye'de İmal Edilen Tıbbî ve İspençiyarî Müstahzarlarla Galenik Preparatlar ve Kodeks Ampullerinin Fiyatlarının Tespitine Ait Karar.

Madde 1. Türkiye'de imal edilen tıbbî ve ispençiyarî müstahzarlarla kodeks ampullerinin satış fiyatlarının tesbiti ve bu hususta uygulanacak işlemler bu Karar hükümlerine tâbidir.

-
- 18) Fransız Sistemi için bkz. bu çalışmanın sayfası.
- 19) Bu konuda bkz. Tuna Ç. UÇANSU, İlaç Fiyatları ve Denetimi ...
- 20) Komisyon Ankara Üniversitesi Eczacılık Fakültesi Dekanı Prof. Dr. Mekin Tanker başkanlığında, Bakanlık temsilcisi, DPT temsilcisi, Maliye Bakanlığı temsilcileri ve tarafsız bir öğretim üyesinden kuruludur. Çalışmalar sırasında bazı tarafsız kişiler ve bu arada bu tezin yazarı da çalışmalara 3 Şubat 1972 günü Bakanlığın daveti üzerine katılmıştır.
- 21) Bakanlar Kurulu Kararı, Karar S: 7/4129, Resmî Gazete 7.4.1972 sayı: 14152, s: 1-2.

Madde 2. Tıbbî ve ispençiyarî müstahzarlarla kodeks ampullerinin fiyatlarının tekevvününde sınaî maliyet sistemi esastır.

Sınaî maliyet aşağıdaki unsurlardan meydana gelir:

- a) Mamulün bünyesine giren ham ve yardımcı maddeler tutarı ile fireleri,
- b) Ambalâj malzemesi tutarı ve fireleri,
- c) Direkt işçilik tutarı,
- d) İmalât giderleri (direkt işletme giderleri).

Madde 3. Mamulün bünyesine giren ham ve yardımcı maddelerin fiyatları endeks fiyatıdır. Endeks fiyatları ile bu maddelere ait fire ve ekse dozlar Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca tesbit ve ilân edilir.

Madde 4. Ambalâj malzemesi fiyatı endeks fiyatıdır. Bu fiyatlar ile malzeme fireleri Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca tesbit ve ilân edilir.

Madde 5. Direkt işçilik tutarı: İlâç fabrika ve laboratuvarlarında gerek imalât safhasında, gerekse doldurma ve ambalâjlamada fiilen çalışan işçilerin ücretleri toplamı, direkt işçilik tutarıdır.

Bu toplam aşağıdaki unsurlardan meydana gelir:

- a) İşçinin saat başı ücreti, gündeliği veya aylığı,
- b) İşçi sigortaları işveren hissesi,
- c) Fazla çalışma ücretleri,
- d) Varsa çocuk zamları ve doğum yardımları,
- e) Yıllık ikramiye, ücretli izinler ve sair primler,
- f) İşçinin çalıştığı süredeki iâşe giderleri,
- g) Pazar ve bayram yevmiyeleri,
- h) Kabule şayan diğer sosyal yardım giderleri.

Madde 6. İmalât giderleri (direkt işletme giderleri: Bu gruba giren unsurlar şunlardır:

A. Endirekt işçilik (yardımcı işçilik) ve bunlara bağlı sosyal giderler:

a) İmalâta endirekt olarak iştirak eden personelin ücretleri ve bunlara bağlı sosyal giderler toplamı (direkt işçilikte tarif edilen unsurlar itibarıyla)

b) Ticarî ve idarî servisler ile müdüriyete ait personel hariç olmak üzere diğer işletme kısımlarındaki idareci ve teknik personel, ustabaşı nezaretçi ücretleri.

B. İmalâtta kullanılan tüketim maddeleri: Kömür, akaryakıt, temizlik maddeleri, su, gaz, elektrik vs.

C. Tamir ve Bakım giderleri: İşletmenin iktisadî değerini arttırmayan normal tamir ve bakım giderleri.

D. Sınâf kısmın işgal ettiği sahalara ait kiralar (bina, arsa, depo vs.)

E. Sınâf yerlerin ve makina, teçhizat, âlet, edevatın amortismanları (Vergi Usul Kanununa bağlı cetvelde yazılı oranlar içinde).

F. Kalite kontrol giderleri.

İmalât giderlerinden (direkt işletme giderlerinden) mamulün bünyesine girmesi gereken miktar aşağıda yazılı olduğu şekilde hesaplanır:

İmalâta tekaddüm eden faaliyet dönemi muhasebesinin fiilen verdiği bilgilere göre her imalât sektörü veya her imalât partisi için aşağıda gösterilen orana göre bir emsal hesaplanır.

$$\text{EMSAL} = \frac{\text{Yukarıda belirtilen imalât giderleri toplamı (direkt işletme giderleri)}}{\text{Direkt işçilikler (sosyal giderler hariç olmak üzere)}}$$

Mamulün birimine isabet eden imalât giderleri, yukarıda tesbit edilen emsalın, sosyal giderler hariç olmak üzere direkt işçilikle çarpılması suretiyle bulunur.

Madde 7. İlâç fabrika ve laboratuvarlarında başka müesseseler adına ilâç imal edenler de sınâf maliyet fiyatlarını amiller adına yukarıdaki maddeler hükümlerine uygun bir şekilde tesbit etmekle yükümlüdürler.

Madde 8. Bir takvim yılı içinde kurulacak yeni fabrika ve laboratuvarlar için de sınaî maliyet; yukarıdaki maddelerde zikredilen esaslar dahilinde hesaplanır. Ancak 5. maddede belirtilen direkt işçilikle çarpılacak emsal Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı tarafından mevcut bütün emsallerin ortalaması alınmak suretiyle bulunur. Bu emsal fabrika ve laboratuvarların kurulduğu yılı takip eden takvim yılı içinde geçici olarak uygulanır. Ve bundan sonraki yıllarda bu fabrika ve laboratuvarlar gerçek emsallerini hesaplayarak, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığında yeniden fiyat tesbiti istemekle yükümlüdürler.

Madde 9. İmalâtçı satış fiyatı; sınaî maliyete, aşağıdaki esaslara göre hesaplanacak gayri safî imalâtçı kârının eklenmesiyle bulunur.

Bunun için sınaî maliyet birbirini takip eden dilimlere ayrılır. Bu dilimlerden her birine ait gayri safî imalâtçı kâr payı belli bir çarpma emsali ile çarpılmak suretiyle bulunur.

Sınaî maliyet dilimleri ve çarpma emsalleri aşağıdaki şekilde tesbit edilmiştir.

				Antitüberkülotik müstahzarlar ve Ko- deks ampullerde
1)	001 - 250 kr.	sınaî maliyet dilimine	x 0,58	0,52
2)	251 -1500 kr.	"	"	0,36
3)	1500 kr.dan yukarı	"	"	0,31

Madde 10. Galenik preparatların fiyatları ayrıca Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca tesbit olunur.

Madde 11. Depocu satış fiyatı imalâtçı satış fiyatına % 9 ilâve edilerek, perakendeci satış fiyatı da depocu satış fiyatına en çok % 25 ilâve edilerck bulunur.

Madde 12. Büyük halk kitleleri tarafından yüksek miktarda tüketilen veya imalâtçı tarafından satış fiyatlarında fahiş iskonto yapılan veya halk sağlığı yönünden lüzum görülen müstahzarların kâr hadlerinde Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı değişiklik yapabilir.

Madde 13. İlâç fabrika ve laboratuvarları direkt gider gerçekleştirmelerini Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca tesbit edilecek Tek Düzen Hesap Planına uygun şekilde yapmakla yükümlüdür.

Madde 14. İlâç fabrika ve laboratuvar sahipleri Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca istenecek her türlü bilgileri ve Tek Düzen Hesap Planı uygulanmasını sağlayacak verileri vermekle yükümlüdür. Bakanlık gerektiğinde verilen bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığını Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili Bakanlıkların yetkililerine her zaman kontrol ettirebilir.

Madde 15. İlâç fabrika ve laboratuvarları imal ettikleri müstahzarlardan en çok % 5 nisbetinde müstahzarı bedelsiz numune olarak yalnızca tabiblere ve hastanelere dağıtabilirler. Her müstahzar için bedelsiz numune dağıtımını piyasaya ilk çıkış tarihinden itibaren üç seneyi geçemez. Bu sınırlamaların dışında bedelsiz numune dağıttığı tesbit edilenlerin, o müstahzara ait imalâtçı kâr oranları, yapılan dağıtım miktarı oranında Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca indirilir.

Halen piyasada olan müstahzarlar da bu hükme tabidir.

Madde 16. Bakanlık ilâç endüstrisinde araştırma ve geliştirme yapan ilâç fabrika ve laboratuvarlarına, sınaî maliyet üzerinden bir araştırma ve geliştirme primi verebilir. Bu prim, araştırma yaptığı, çalışmalarını ve yayınlarını ile saptanmak şartıyla işletmelerin bir yıl önceki harcamaları esas alınarak aşağıdaki şekilde bulunacak emsalin imalâtçı satış fiyatı ile çarpılması sonucu bulunacak miktara göre verilir.

$$\frac{\text{Sınaî maliyet} - \text{Endirekt gider}}{(\text{Sınaî maliyet} + \text{Endirekt gider}) - \text{Araştırma gideri}} = \text{EMSAL}$$

Madde 17. Ham madde ve yardımcı maddeler, ambalâj malzemesi, ham madde ve ambalâj firelerinde bir yıl içerisinde mühim değişiklikler olduğu takdirde, bu kalemlere inhisar etmek üzere Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı değişiklik yapabilir. Endeks fiyatlarında yapılan bu değişiklik ile direkt işçilik ücretlerinde meydana gelen değişiklikler müstahzarın sınaî maliyetine % 20'den fazla bir tesir yaptığı takdirde, Bakanlık fiyatlarda değişiklik ya-

pabilir. Bu maksatla ilâç fabrika ve laboratuvar sahipleri Bakanlıkça istenildiğinde buna ilişkin değişiklikleri bir hafta içinde bildirmek zorundadırlar. Bu zorunluğa uymayanların müstahzar fiyatlarında Bakanlık re'sen indirim yapmağa yetkilidir.

Madde 18. Ham madde cins ve miktarları ile ambalâj malzemesi tutarları birbirine yakın olan ve farmasötik bakımdan eş yapılı müstahzarlar için fabrika veya laboratuvarlardan en düşük fiyat teklif edeninki esas kabul edilerek diğerlerinin fiyatını bu miktara indirmeğe Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı yetkilidir.

Madde 19. İlâç fabrika ve laboratuvar sahipleri her müstahzar için Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca örneği hazırlanan ve satış fiyatı elemanlarını kapsayan model fiyat beyannamelerini doldurup tasdik için adı geçen Bakanlığa vermekle yükümlüdürler. Bu beyannamelerde yazılı bilgilerin Ticaret ve Vergi Usul Kanunları gereğince tutulan defter kayıtlarına ve bu Karar hükümlerine uygun olması gerekir. İlâç fabrika ve laboratuvarları, Bakanlıkça tesbit edilecek Tek Düzen Hesap Planına ve bu Kararın 5 ve 6. maddelerindeki bilgileri verecek ve kontrollarını sağlayacak şekilde kayıt tutmak zorundadırlar.

Geçici Madde 1. Bu karara göre tekevvün edecek fiyatlarda, müstahzarların halen piyasadaki satış fiyatlarına göre % 10'dan fazla bir yükselme yapılamaz. Bu kararname ile yürürlükten kaldırılan karar hükümlerine göre fiyatları dondurulmuş olan dar spektrumlu antibiyotikler bu hükmün dışında olup, Bakanlık bunlar hakkında 12. madde hükümlerini uygulamaya yetkilidir.

Geçici Madde 2. Bu Kararın yürürlüğe girdiği tarihte fiyatı tesbit edilmemiş olan müstahzarlara ilişkin fiyat beyannameleri bu Karar hükümlerine göre işleme tabidir.

Geçici Madde 3. Bu Kararın yürürlüğe girdiği tarihte fiyatları daha önce tesbit edilmiş olan müstahzarlardan Bakanlıkça bildirilenler için 1.5.1972 tarihine kadar; diğerleri için de 15.5.1972 tarihine kadar ilâç fabrika ve laboratuvar sahipleri yeniden beyanname vermekle yükümlüdürler.

Geçici Madde 4. İlaç fabrika ve laboratuvarları, ecza depoları ve eczaneler, Bakanlıkça geçici 3. maddeye göre bildirilmiş müstahzarları 1.6.1972, diğerlerini 15.6.1972 tarihinden sonra, bu karar hükümlerine göre tesbit edilmiş fiyatlar dışındaki fiyatla satamazlar.

Geçici Madde 5. Tek Düzen Hesap Planı Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca tesbit olunarak uygulamaya konuncaya kadar Kararın buna ait hükümleri uygulanmaz.

Madde 20. Bakanlar Kurulunun 30/12/1967 gün ve 6/9311 sayılı ve 12/7/1968 gün ve 6/10362 sayılı Kararnameleri ile yürürlüğe konan Kararlar yürürlükten kaldırılmıştır.

Madde 21. Bu Karar yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Madde 22. Bu Karar hükümlerini Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanı yürütür.

1. Sistemin İşleyişi ve Ana Hatları:

Bu kararname ile önerilen fiyatlandırma sistemi, yeni olarak tanıtılmasına rağmen eski sistemin bazı fiyat düşürücü değişimlerle yeniden uygulamaya konulmasıdır.

a) Maliyetin Bulunuşu: Eskisinde iki kademede bulunan maliyet, yeni sistemde tek kademeli olarak bulunmaktadır. Maliyet, sınaî maliyet olarak kabul edilmektedir. Eskisinde ticarî maliyetin bulunması için sınaî maliyete eklenen endirekt gider payları, yeni sistemde maliyet girdisi olarak kabul edilmemiştir. Bu giderler gayri safî üretici kârı içinde karşılanacaktır.

Sınaî Maliyetin Bulunuşu: Sınaî maliyete giren maliyet unsurları için eski sistemdeki esaslar aynen korunmuştur (22). Ancak imalât giderlerine Kalite Kontrol giderleri eklenmiştir. Bu giderin hesaplanmasında geçmiş yılın fiilî harcaması esas alınmıştır. İmalât giderlerinin mamule yüklenmesinde eski kararnamedeki anahtar aynen korunmuştur.

b) Fiyatın Bulunuşu: Bulunan sınıf maliyete, üretici kârı ve endirekt giderleri karşılamak üzere aşağıdaki tabloya göre bir pay eklenecektir (23).

TABLO XII. SINAI MALİYET DİLİMLERİ VE ÇARPMA EMSALLERİ

1) 001 - 250 kr. sınıf mal. dilimine	x 0.58	0.52	(Antitüberkülotikler)
2) 251 -1500 " " " "	x 0.36	0.31	"
3) 1500 kr.dan yukarı " "	x 0.31	0.26	"

Buna göre örneğin 11.- ₺ sınıf maliyeti olan bir ilaç için gayri safî üretici kârı ve endirekt gider payı:

001 - 250 kr. için	x 0.58	1.45 ₺
251 -1100 " " "	x 0.36	<u>3.05 ₺</u>
		4.50 ₺ olmaktadır.

Bulunan imalâtçı satış fiyatıdır. Bu fiyata % 9 eklenerek toptancı ve toptancı satış fiyatına % 25 eklenerek perakendeci satış fiyatı bulunmaktadır.

2. Getirdiği Yenilikler:

a) Üretimle ilgili giderlerin Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca hazırlanacak "Tek düzen hesap planına" (24) göre hesaplanması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak bu hususun uygulanması şimdilik ertelenmiştir.

Bu esasa göre bulunacak maliyet giderleri ile işletmeler arasında bulunan hesaplama farklılıkları ortadan kaldırılmak istenmiştir.

b) Bakanlık üretici firmaların defterlerini kontrol yetkisini almış ve bunu Maliye Bakanlığı yetkilileri ile birlikte kullanmak istemiştir.

23) Bkz. 1972 Kararnamesi madde: 9.

24) Biz de bu hususu, İlaç Fiyatları ve Denetimi, makalemizde önermiştik.

c) Dağıtılacak numuneler için kısıtlama getirilmiş. Her yeni ilâç için en çok üç yıl süre ile üretilen miktarın % 5'ini geçmeyecek şekilde numune dağıtılmasına olanak tanınmıştır. Aksine uygulamanın üretici kârının indirilmesi yolu ile cezalandırılacağı hükmü konmuştur.

d) Araştırma ve geliştirme çalışmaları yapacak üreticilerin yaptıkları giderleri maliyete ekleme olanağı tanınmıştır.

e) Yeni kararnameye göre oluşacak fiyatlar, hiç bir şekilde eskisine göre oluşmuş fiyatları % 10'dan fazla aşamayacaktır. Yani yeni sisteme göre fiyatta bir düşme olursa sınırsız olarak olabilecek. Artışlar ise % 10'u geçemeyecektir.

3. Sistemin Eleştirilmesi (25):

a) Ham ve yardımcı maddeler ile ambalâj malzemesi endeks fiyatlarının saptanmasına ilişkin maddelerde bir değişme olmadığı için eski sistem için yaptığımız eleştirilerde ısrar ediyoruz (26).

b) Direkt işçilik ve imalât giderleri için de eski eleştirilerimize eklenecek başka bir şey bulunmamaktadır (27).

c) Endirekt giderlerin maliyet girdisi olarak artık kabul edilmeyişi, sistemi hazırlayan komisyonun bu giderlerin yapılmasında gereklilik görmediğini düşündürmektedir. Maliyetin yalnızca üretim giderleri gözönüne alınarak hesaplanması teoriye de uygun düşmemektedir. Komisyon bu önerisi ile bir tür Direkt maliyetleme yapmak yolunu seçmiş gibi görünmekte ise de, yapılan bu açıdan da teorik yanlışlıklara sahiptir. Direkt maliyetlemede değişken giderlerin gözönüne alınması gerektiği halde, bu sistemde bazı sabit giderler maliyet unsuru olarak kabul edilmiş, bazı değişken giderler ise maliyet unsuru olarak kabul edilmiştir. Örneğin: Amortismanlar sabit nitelikte bir gider olduğu halde imalât giderleri

25) Bu konuda Bkz. Tuna Ç. UÇANSU, İlâç Fiyatları Kararnamesi Sadece Ucuzluk Getirecek. Cumhuriyet Gazetesi, 16.5.1972, sayı 17193, s: 5.

26) Bkz. bu çalışma s: 62.

27) Bkz. bu çalışma s: 62.

içinde düşünülerek maliyet girdisi olarak kabul edilmiş, satış, finansman ve propaganda gibi üretimle direkt ilişkisi olan giderler gayri safî kâr içinde düşünülmüştür. Direkt maliyetleme yapılması halinde bu durumun tam tersi olması gerekmekte idi.

d) Araştırma giderlerinin maliyet girdisi olarak kabulü olumlu olmakla beraber, uygulanması için gereken esaslar belirlenmediği için aksak ve-veya kötü niyetli uygulamalara yol açabilecektir.

e) Dağıtılacak numunelerin miktar ve süre olarak kısıtlanması her şeyden önce birer ticarî kuruluş olan ve satışını maksimize etmesi gereken ilâç üreticilerinin ellerindeki en etkili reklam aracını almak olacaktır (28). Bu işletmelerin kamu yararını gözönünde tutmaları gerektiği, fakat özel kesim kuruluşları olarak da kâr elde etmek ve bunu sağlayacak araçları kullanmak zorunda oldukları bir gerçektir.

f) Bakanlığın gerekli gördüğü hallerde fiyatlarda indirim yapma yetkisi, şartları belirlenmediği için, uygulamada aksamalar doğurabilecektir.

g) İşletmeler arasındaki yapısal farklar gözönüne alınmaksızın, giderlerin en düşük olan firmanınki esas alınarak maliyet unsuru olarak kabulü şartı bütün tenkitlere rağmen korunmuştur.

h) Yeni kararnameye göre bulunacak fiyatların hiç bir suretle eskileri % 10'dan fazla aşmaması şartı ile bu kararnamenin yalnızca fiyatları düşürücü olarak uygulanması peşinen kabul edilmiştir. Bu kararname esaslarına göre saptanacak fiyatlar için böylesine tek yönlü bir kısıtlama konması hatalı bir uygulamadır. Kararname ya yürürlükte ve fiyatlar ona göre saptanır (artma ve eksilmeleri ile), veya yürürlükte değildir.

28) İlâç endüstrisinde reklam yapma 1262 sayılı kanunla kısıtlanmıştır. Doğrudan doğruya tüketiciye hitap eden reklam yapılamamaktadır. Reklam tanıtma adı ile ancak Doktor ve Eczacılar hitap eder şekilde yapılabilmektedir.

4. Fiyatların Eski Kararnameye Göre Olusan Fiyatlarla Karşılaştırılması:

Kararnamenin hazırlık çalışmalarını sürdüren komisyon önerilerde bulunmadan önce yaptığı çalışmalarda sınaî maliyet niteliğindeki giderlerin sınaî maliyet dilimlerine dağılımı itibarıyla aşağıdaki üç işletme tipini saptamıştır (29).

<u>Sınaî maliyet dilimi</u>	<u>A₁</u>	<u>A₂</u>	<u>A₃</u>
0 - 5 ₺	0.80	0.75	0.60
5 - 10 ₺	0.10	0.12	0.25
10 - 20 ₺	0.06	0.08	0.10
20 - 30 ₺	0.03	0.03	0.03
30 ₺ dan fazla	<u>0.01</u>	<u>0.02</u>	<u>0.02</u>
	1.00	1.00	1.00

Bu işletme tiplerinden A₂'nin bugünkü ilâç üreticisi işletme tipini yansıttığı ileri sürülmüştür.

Bu durumda 5 ₺ sınaî maliyeti olan bir ilâcın tüketiciye satış fiyatı eski ve yeni sistemlere göre aşağıdaki gibi olacaktır:

	<u>Eski Sisteme Göre</u>	<u>Yeni Sisteme Göre</u>
Sınaî maliyet	5.00 ₺	5.00 ₺
Endirekt gider payı	<u>2.18 ₺</u>	-
Ticarî maliyet	7.18 ₺	5.00 ₺
İmalâtçı kârı	<u>1.79 ₺</u>	<u>2.30 ₺</u>
İmalâtçı satış fiyatı	8.97 ₺	7.30 ₺
Depocu-toptancı kârı (% 10)	<u>0.89 ₺</u>	(%9) <u>0.65 ₺</u>
Depocu-toptancı satış fiyatı	9.86 ₺	7.95 ₺
Eczacı-perakendeci kârı % 25	<u>2.46 ₺</u>	<u>1.99 ₺</u>
Eczacı-perakendeci satış fiyatı	<u>12.32 ₺</u>	<u>9.94 ₺</u>

29) Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı tarafından yeni ilâç fiyatı tekevvün sistemi için kurulmuş Komisyonun 5.3.1972 tarihli Raporu. (Teksir halinde), s: 16.

Ancak eski sistemin uygulaması sırasında Bakanlıkça yapılan götürü indirimler hemen hiç bir ilâcın fiyatının sistem gereği oluşmasına olanak tanımamıştır. Bu yüzden de indirim oranı umulan büyüklükte olmayacaktır.

Yeni Kararnamenin uygulanmasına ilişkin olarak Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığına yapılan başvurular sonunda aşağıdaki sonuçlar görülmektedir (30):

Yeniden fiyat almak için yapılan müracaat	3.650
Ucuzlayan müstahzarlar	1.261
Pahalılanan müstahzarlar	208
Fiyatı (1 ₺)dan az değişen müstahzarlar	2.181

Ucuzlayan müstahzar sayısı	<u>1.261</u>
Eski perakende satış fiyatı toplamı	21.162.16 ₺
Yeni " " " "	<u>15.829.65 ₺</u>
F a r k	5.332.51 ₺
Fark yüzdesi	25.20

Pahalılanan müstahzar sayısı	<u>208</u>
Eski perakende satış fiyatı toplamı	3.581.35 ₺
Yeni " " " "	<u>4.270.45 ₺</u>
F a r k	689.10 ₺
Fark yüzdesi	19.24

(Ancak müstahzar sayısına göre yapılan bu hesaplama bizi yanlış sonuçlara götürebilir. Gerçek ucuzlama ve pahalılanma oranlarını ve tüketim içindeki payını bulmak için, adı geçen müstahzarların yıllık satışlarının bilinmesi gereklidir.)

Ucuzlayan müstahzarların ortalama fiyatı 16.87 ₺ dan 12.55 ₺ na düşmüş;

Pahalılanan müstahzarların ortalama fiyatı ise 17.21 ₺ dan 20.53 ₺ na çıkmıştır.

30) Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı Eczacılık ve Tıbbî Müstahzarat Genel Müdürü Sayın Dr. Sadi Bilginsoy ile 13.9.1972 günü yapılan görüşme.

II. BAZI AET ÜLKELERİNDE İLÂÇ FİYATLANDIRILMASI

Çalışmamızın bu bölümünde bazı AET ülkelerindeki fiyatlandırma sistemlerinin incelenmesini yararlı bulduk. Bilindiği gibi Türkiye halen AET'ye giriş döneminde bulunmaktadır. AET ile ülkemiz arasında imzalanan "Katma Protokol"a göre ilâç ve ham maddeleri ithali 12 yıllık indirim listesine dahil bulunmaktadır. Türkiye'den AET ülkelerine yapılacak ihracat ise 0 gümrük resmine tâbidir. Yani Türkiye'nin AET'ye ilâç ve ilâç ham maddesi satabilmesi tamamen piyasa koşullarına bağlıdır. Eğer bu ülkelerden bir talep gelirse karşılanamaması için hukukî engel yoktur. Ayrıca ülkemiz ilâç sanayii sektöründe kullanılmayan büyük bir kapasitenin bulunuşu da gözönüne alınırsa, AET ülkeleri fiyatlandırma sistemlerinin incelenmesi nedenleri daha açık olarak ortaya çıkar.

Bu bölümün hazırlanması için çeşitli kuruluşlar aracılığı ile ilgili ülkelere bilgi istenmiştir. Bilgi alınabilen ülkelerdeki durum şöyledir:

A. Belçika'da İlâç Fiyatlandırılması:

Belçika'da ilâç fiyatları 19.4.1971 tarihli Ekonomik İşler Bakanlığı kararına göre oluşmaktadır.

Belçika'da imal ve ambalâj edilmiş olup da yabancı bir ülkede orjinal benzerleri bulunmayan ispençiyari müstahzarların vergi (31) ilâvesiz azamî satış fiyatları şu şekilde bulunmaktadır.

1. Üretimle İlgili Giderler; Maliyet Girdileri:

- a) İşlenen ham maddelerin fabrika teslimi maliyet bedelleri,
- b) Kullanılan ambalâj malzemelerinin fabrika teslimi maliyet bedelleri,
- c) Direkt işçilikler,
- d) İmalât giderleri (endirekt giderler).

31) Burada bahis konusu olan vergi T.V.A. adı verilen, bizdeki işletme vergisine benzeyen bir katma değer vergisidir. Fazla bilgi için Bkz. Aykut HEBEKMEN, Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi. ESADER cilt VIII, sayı: 1. (Ankara Sevinç Mat. 1972) s: 182-191.

2. Diğer Giderler ve Kâr:

Yukarıdaki bulunan sınaî maliyete aşağıdaki oranlarda götürü bir pay eklenerek üretici satış fiyatı bulunur.

Kullanılan ham madde maliyeti	3 frankın altında ise	% 107,
" " " "	10 " " "	% 79,
" " " "	10 " üstünde ise	% 50.

Bu oranlar azamî oranlardır. Bakanlık gerekli gördüğü durumlarda bu oranları düşürebilmektedir.

Yabancı bir ülkede benzerleri olup da Belçika'da üretilmiş ve ambalâjlanmış, dökme olarak ithal edilerek ambalâjlanmış veya tamamen ambalâjlı olarak ithal edilmiş ispençiyari müstahzarların vergi ilâveli azamî perakende satış fiyatı o müstahzarın memleketinde uygulanan ve resmî kambiyo rayici üzerinden Belçika frangı olarak tanımlanan % 6 indirimli satış fiyatını geçemez.

Aynı Bakanlığın bir kararına göre de toptancı-depocunun kâr haddi, eczacıya yapılan vergi ilâveli satış fiyatının azamî % 13.1'i, eczacının kâr haddi ise vergi ilâvesiz perakende satış fiyatının azamî % 31'i olarak saptanmıştır.

Örnek: Belçika'da imal edilen ve yabancı bir ülkede benzeri olmayan bir ilâcın fiyatının oluşumu:

<u>Maliyet Girdileri ve Kârlar:</u>	<u>Tutarı</u> <u>(B. Frangı)</u>
Ham madde	136.76
Ambalâj gideri	2.69
Direkt işçilik	2.58
Genel imalât giderleri	10.44
Analiz giderleri	2.28
SINAI MALİYET	154.75
Diğer giderler ve kâr	43.37
TOPTANCIYA SATIŞ FİYATI	198.12
TOPTANCI KARI (Toptancıya satış f. x % 13.1)	28.16
ECZACIYA SATIŞ FİYATI	226.28
ECZACI KARI (Toptancı satış fiyatı x % 31)	100.14
VERGİ ÖNCESİ SATIŞ FİYATI	326.42

VERGİ ÖNCESİ SATIŞ FİYATI	326.42
VERGİ TVA % 6	<u>19.58</u>
TÜKETİCİYE SATIŞ FİYATI	<u><u>346.-</u></u>

B. Federal Almanya'da İlâç Fiyatlandırılması:

Federal Almanya'da ilâç fiyatlarının saptanması için kanunî bir hüküm bulunmamaktadır. Fiyatlar üreticiler tarafından serbestçe saptanmaktadır. Üreticiler kendileri tarafından saptanan müstahzar fiyatlarını bir liste halinde toptancılara bildirirler, toptancıların kâr oranları, toptancı ile üreticiler arasında yapılan özel anlaşmalara göre saptanır. Toptancılar perakendecilere yapacakları satışlarda bu fiyat listelerine bağlı kalırlar.

Perakendecilerin-eczacıların alış fiyatına ekleyecekleri kâr oranları "Alman İlâç Tarifesine" göre bulunmaktadır (32).

C. Fransa'da İlâç Fiyatlandırılması:

Fransa'da da ilâç fiyatlarının saptanması devletin sıkı denetimine tabi kılınmıştır. Devlet bu denitimi yapmak için birçok sistemleri denemiştir.

1963 yılında yürürlüğe giren sisteme göre (33) ilâç fiyatlarının saptanması sınaî maliyet esasına bağlanmıştır. Yürürlükte olan Türk sistemi de bu sistemden esinlenerek, hattâ bazı bölümleri aynen alınarak hazırlanmıştır. Ancak sistemin bazı aksaklıkları olduğunu gören Fransız hükümeti bunu tekrardan değiştirmiştir. İşin ilginç yönü; Türk sisteminin hazırlanışı çalışmalarını Fransız sistemi örnek alınarak devam ederken, Fransız hükümeti kendi sisteminin aksaklıklarını araştırıp yeni bir sistem getirme çalışmalarını sürdürüyordu.

32) Bu tarife elde edilemediği için oranlar bilinmemektedir.

33) Fiyat Kararnamesi. Fiyat Servisi Resmî Bülteni (Bulletin Officiel des Services des Prix), 23 Haziran 1963
Ayrıca Bkz. İlâç Fabrika ve Laboratuvarlarında Fiyat Tekevvünü Konusundaki Rapor. s: 7 vd. (teksir halinde)

Bugün ilâç fiyatlandırılması için uygulanan sistem 1968 yılında yürürlüğe girmiştir (34). Yeni sistemin yürürlüğe girişi için yayınlanan kararnamenin gerekçesinde özetle:

"5 Nisan 1968 Kararnamesi Ağustos 1948 yılından beri uygulanan çerçeve fiyat rejimine son vermiştir. Eski rejimde satış fiyatı maliyet fiyatı üzerinden tespit edilmekte idi. Buna götürü marj eklenmekte idi. Ayrıca, idarî, ticarî, malî ve propaganda giderleri ile üretici kârını ihtiva etmekte idi. Bu usul hiç bir şekilde işletmelere has giderleri ihtiva etmemektedir.

Yeni sistemin 3 ana fikri vardır:

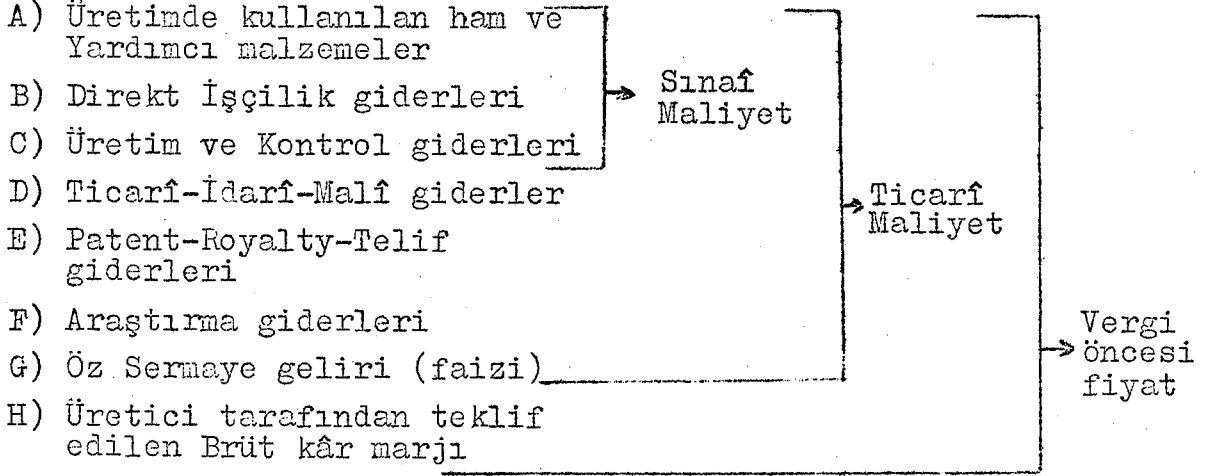
- 1) Götürü marjın kaldırılması ile vergi dışı toptan fiyat(35) matematik olarak sınaî maliyetten gelmiyor.
- 2) Ticarî maliyet fiyatı bir taraftan sınaî maliyete, diğer taraftan her işletmenin muhasebesine göre bulunan hususların gözönüne alınması ile saptanıyor.
- 3) Üreticinin kârı, vergiden önceki toptan fiyat ile ticarî maliyet arasındaki farktan çıkıyor."

denilmektedir.

Bu sisteme göre vergi öncesi (36) fabrika satış fiyatı Tablo XIII'de görüldüğü şekilde bulunmaktadır

-
- 34) Regime Economique des Specialites Pharmaceutiques. Syndicat National de L'Industrie Pharmaceutique yay. (teksir) 1 Nisan 1970. Paris. s: 6
 - 35) Vergi için bkz. bu çalışmanın 30. dipnotuna.
 - 36) Verginin hesaplanması sonraki sayfanın 37. dipnotunda gösterilmiştir.

TABLO XIII. VERGİ ÖNCESİ FABRİKA SATIŞ FİYATINI OLUŞTURAN UNSURLARIN ŞEMATİK OLARAK GÖSTERİLMESİ



Halka Satış Fiyatı:

Halka satış fiyatının bulunuşunda ise şöyle bir mekanizma işlemektedir:

(Vergi öncesi toptan fiyat + TVA (37) % 19) ÷ (Toptancı kârı TVA dahil) + (Eczane sahibi kârı TVA dahil)

Bu yeni sisteme göre olan değişmeler için fiyat beyannamesi alınacak ve buna bir Genel Bilgi Fişi eklenecektir. Bu fişte:

- Son yılın bilançosu,
- Son yılın üretim hesapları,
- Son yılın kâr zarar hesabı,

ile ilgili detaylı bilgiler de bulunacaktır.

37) Bu verginin ilâçtan alınmasında şöyle bir yol izlenmektedir: Üretici vergiyi peşinen ödemekte, toptancıya sattığı zaman ondan geri almaktadır. Toptancı da perakendeciye sattığı zaman vergiyi ondan geri almaktadır. Perakendeci ilâcı tüketiciye sattığı zaman tüketiciden almaktadır. Vergi bu aşamalardan geçmesine rağmen son gerçek mükellefi tüketici olmaktadır.

I) SINAI MALİYETİN HESAPLANMASI:

A. Üretimde kullanılan esas ham ve yardımcı maddelerin Maliyeti: Ortalama fiyata göre değerlendirilmektedir.

1. Harcamanın Saptanması:

- a. İlâcın formülüne göre kullanılması gereken ham madde miktarının fiyatı, tutarı.
- b. Kullanılması gereken koruyucuların tutarları. (Bunları ambalâj malzemesinden ayırmak gerektir. Örneğin: Kapsül, ampul gibi ilâcın içine konması zorunlu şeylerdir.)
- c. Üretimde kullanılan yardımcı maddeler, dolgu v.s.

Dikkat edilecek hususlar:

- 1) Kabul edilecek satın alma fiyatı TVA hariç fiyattır. Eğer bu mallar için TVA ödenmişse, üretici bunu maliyet fiyatına ekleyemeyecektir.
- 2) Gerçek satın almalar söz konusu olmalıdır. Normal stokların masrafları esas alınmalıdır.
- 3) Ortalama fiyatın saptanmasında üretici en çok 2 ay önceki satın almaların fiyatlarına gözönüne alabilir.

2. Fire ve Kayıpların Saptanması:

Üretimdeki reel kayıpların yüzdesi alınıp fiyata eklenmektedir. Ancak bu kayıplar için bazı kısıtlamalar konmuştur. Aksine durumların kesin olarak ispatı gerekmektedir.

Kabul edilen fire limitleri:

- Ham maddelerde:
 - Maddelerin çoğunluğu için % 5,
 - Ampul hazırlanmasında % 10,
- Farnasötik şekil verilmesi için elzem olan kalemlerde:
 - Enjektablların kapları için % 15,
 - Diğer ampuller için % 10,
 - Aerosol kapları için % 15,

- Kaplayıcı maddeler için:
Flâkon ve tüpler için % 5,
Diğer maddelerde % 3.

3. Arızî Giderler:

Buraya kadar belirtilen malzemenin fabrikaya gelişine kadar yapılan giderlerden aşağıda gösterilenler maliyetlerine eklenir:

- Ambalâj giderleri,
- Rihtım giderleri,
- Nakliye ile ilgili giderler (belgelerle ispatı gerekir).

4. Kontrol Giderleri (38):

Satın alınan malzemenin kontrolü için yapılan giderler.

B. Direkt İşçilik Giderlerinin Saptanması: Üretim doğrudan çalışan personelin ücretleri ve bunlara bağlı sosyal yükler.

Saptanması:

İlk olarak üretilen birim ile işçilik arasında bir ilgi kurulur. Sonra reel üretim süresi ile oranlanır ve buna belirli bir sosyal gider payı eklenir.

Yukarıdaki hesaplamalarda işletmenin gerçekten ödediği sosyal yükümlülükler kullanılır. Ayrıca Çıraklık Vergisi de dahil edilir.

C. Üretim ve Kontrol Giderleri: Bu giderler aşağıda belirtilenlerden ibarettir.

- 1) Endirekt işçilik ücretleri ve bunlara bağlı sosyal yükümlülükler,
- 2) İşletme giderleri,
- 3) Su, havagazı ve elektrik gibi dışardan sağlanan yardımcı maddelerin tutarları,

38) C/7'de belirtilen kontrol giderleri hariçtir.

- 4) Bakım ve tamir giderleri,
- 5) Kira ve sigorta giderleri,
- 6) Amortisman giderleri (bina ve makinelerle diğer demirbaşlar v.s. için),
- 7) Kalite kontrol departmanının giderleri.

Üretim ve Kontrol giderlerinin üretilen birimlere aksettirilmesi için aşağıda gösterilen anahtardan faydalanılmaktadır.

$$\text{(Direkt işçilik)} \times \left(\frac{\text{Önceki yılın muhasebe kayıtlarına göre Üretim giderleri (TVA hariç)}}{\text{Direkt işçilik giderleri (sosyal yükler hariç)}} \right)$$

Bu katsayının her üretim türü için ayrı ayrı saptanması gerekmektedir.

A, B ve C bendlerinde belirtilen unsurlar Sınaf Maliyeti meydana getirirler.

Amil-Fasonajcılarının Durumu:

Kendi üretim tesislerine sahip olmayıp da başkasının tesislerinde ilâç ürettirenler de, üretimi gerçekleştiren işletmenin verdiği bilgilere göre sınıf maliyetlerini tespit ederler. Ancak Kontrol işleminin giderlerini bu tutara ekleyebilirler.

II. TİCARİ MALİYETİN HESAPLANMASI:

Bulunan Sınaf maliyete şu giderlerin eklenmesi ile bulunur.

- A. Genel giderler,
- B. Patent, Royalty, Know-how giderleri,
- C. Araştırma giderleri,
- D. Öz sermaye geliri (faizi).

Şimdi bu maliyet unsurlarını teker teker inceleyelim:

A. Genel Giderler:

1. Malın üretim safhasından çıkmasından satışına kadar yapılan satış giderleri: Bunlar şöyle ayırma tabi tutulur:

- Ticarî giderler. Nakliye giderleri, ambalâj giderleri, satış primleri, araştırma (x) ve enformasyon (x) giderleri.
- Doktor ziyaret giderleri (propaganda için ziyaret),
- Doktorlara verilen numune (eşantiyon)lerin maliyeti,
- İlmî neşriyat için yapılan harcama tutarları,
- Meslekî yayınlarda yapılan ilân vs giderler,
- Doktorların evlerine bilgi göndermek için yapılan giderler,

Dikkat edilecek husus: (x) işaretli giderler için ayrı hesaplamalar yapılmalıdır.

Bu da reklam ve tanıtma harcamalarına ne kadar önem verildiğini açıkça göstermektedir.

2. İdarî Giderler:

İdarî işlerin yapılması için yapılan harcamalardan oluşur. Bu harcamalar şunlardır:

- İdarî personelin ücretleri ve bunlara ilişkin sosyal yükümlülükler.
- Halkı huzurlar.
- Tensil ve seyahat giderleri.
- EVA hariç diğer vergiler (örneğin kurumlar vergisi).
- Kira ve amortismanlar (idare binalarına ait olanlar).
- Sigorta primleri.
- Bakım ve tamir giderleri.
- Genel giderler.

3. Malî-Finansman Giderleri:

Üretici işletmenin yapmak zorunda kaldığı bu tür giderler şöyle sınırlandırılmıştır:

- Kullanılan Sermayenin reel giderleri.
- Banka ve Acyo faizleri.

- İşletmenin aldığı borçların faizleri,
- Alacaklı cari hesapların faizleri,
- Kıymetli evrak giderleri.
- Sermaye arttırımı ve tescilli giderleri.

Not: Bu giderlerin net tutarlarının ortaya konması gereklidir. Şöyleki brüt tutardan, malî kârlar düşülmelidir.

Yukarda belirtilen unsurların toplanması ile Ticarî Giderlerin bir bölümü ortaya çıkar. Bu tutarlar, işletmenin son bilanço yılı muhasebesine göre saptanan tutarlardır.

Ticarî-İdarî-Malî giderler toplamının üretilen birimlere aksettirilmesi için aşağıdaki oran anahtar olarak kullanılır:

$$\text{Oran} = \frac{\text{TVA hariç Ticarî-İdarî-Malî giderler toplamı}}{\text{(önceki yılın muhasebe kayıtlarına göre)}} \\ \text{Bir önceki yılın cirosu (vergi öncesi)}$$

Bu oran bir yüzde olarak ortaya çıkar ve her işletmenin kendisine özgüdür. Hesaplamalar fiyat fişine eklenir.

B. Patent, Royalty, Know-how Giderleri: Her müstahzar için ayrı ayrı ele alınan bu giderler için vergi öncesi fiyata en çok % 5'e kadar ekleme yapılabilir. Ancak burada da gerçek giderin saptanması esastır. Verilen oran en çok gösteren bir limit yüzdesidir.

C. Araştırma Giderleri: O üretici tarafından Fransa'da yapılan reel araştırma giderleri kabul edilir. Muhasebeden alınacak bilgiler esastır ve aşağıdaki gider unsurları hesaba katılabilir.

- Farmasötik Kimya araştırmaları giderleri,
- Sentez-Ekstraksiyon giderleri,
- Biyolojik araştırmaların giderleri,
- Yeni kontrol metodlarının geliştirilmesi için yapılan giderler,
- Klinik araştırmaların giderleri,

- Farmakoteknik araştırmaların giderleri.
ve yukarıdaki araştırmaların dökümantasyon giderleri.

Bu araştırma giderlerinin temel araştırmaya katkı payı da gözönüne alınarak hesaplama yapılır.

Araştırma giderleri üretilen birime aşağıdaki oran ile aksettirilir.

$$\text{Oran} = \frac{\text{(vergi öncesi tutarı ile) işletmenin Fransa'da yaptığı Araştırma giderleri (39)}}{\text{Bir önceki yıl net (vergi öncesi) cirosu}}$$

Bulunan oran her ilâç için çarpma işlemi yapılarak, fiyat fişine eklenir.

D. Öz Sermayenin Geliri-Feizinin Saptanması: Son yıl bilançosunda bulunan öz kaynaklar hesaplamaya esas alınabilir. Bu kaynaklar şunlardır:

(Serbest sermaye + Hisse senetleri ve tahvil primleri + Yeniden değerleme rezervi + Dağıtılmayan kâr + Vergiden muaf kanunî yedekler + Nakledilen kârlar)

Bulunan tutardan aşağıdaki unsurlar çıkartılır:

(Nakledilen zararlar + İşletme dışı sermaye + İştirakler + Plasman hisseleri + Verilen borçlar)

Bulunan tutar Net Öz Sermayedir.

39) Bundan önceki Kararnamelerde, Araştırma giderlerinin dağıtılmasında yalnız Fransa içindeki ciroya göre bir oran bulunurdu. Bu kerre bütün ciro yani Fransa dışına yapılan satışların da dahil olduğu ciro tutarı esas alınmaktadır. Bu işlem sonucu Fransa dışına yapılan satışların fiyatlarında bir artma, içine yapılan satışların fiyatlarında ise bir düşme görülmüştür. İşlem sonucu belki diş rekabette aleyhte bir durum ortaya çıkmıştır. Fakat iç tüketicinin de bütün araştırma giderlerini yüklenmesinin önüne geçilmiştir.

Müsaade Edilen Öz Sermaye Geliri:

Maliyete önceki yıl ödenen kurumlar vergisinin % 5'i kadar bir tutar Öz Sermaye Geliri olarak eklenebilir. Aşağıdaki oranın vergi öncesi birim fiyat ile çarpılmasından çıkan tutar fiyata eklenebilir.

$$\text{Oran} = \frac{\text{Öz kaynaklar geliri}}{\text{İşletmenin vergi öncesi cirosu}}$$

Dikkat edilecek hususlar:

1) Yukarıdaki giderler bilinen son yıla göre sabit yüzdeler olarak uygulanır. Her müstahzarın fiyatına aynı yüzde ile uygulanır.

2) Analitik muhasebesi (40) olan işletmeler isterlerse bu muhasebeden her müstahzarın kısmî maliyetini veya her müstahzarın tüm maliyetini bulurlar. Ancak bunun Genel Muhasebeye uygunluğu kontrol edilmelidir.

3) Yeni kurulan işletmeler bütçelerindeki tutarları esas alarak hesaplama yapabilirler. Ancak yıl tamamlanıp gerçek harcamalar ortaya çıkınca bu tutarları kullanmak zorundadırlar.

III. VERGİ ÖNCESİ TOPTAN SATIŞ FİYATININ SAPTANMASI:

Bu ana kadar bulunmuş olan Ticarî maliyete üreticinin tekliif edeceği kâr eklenerek toptan satış fiyatı bulunur. Şöyle bir usul kullanılır:

Masrafların saptanmasından sonra fiyat 100 olarak kabul edilir. Böylece diğer girdiler bunun bir kesri olarak görülür. Fiyat unsurları mutlak değer olarak bilinmektedir.

- Sınaf maliyet değer olarak,
- Diğer girdiler ise yüzde olarak.

40) Analitik Muhasebe deyimi vergi muhasebesi dışında, işletme için tutulan muhasebe için kullanılmıştır.

Üretici satış fiyatının saptanmasında iki alternatiften birisini tercih eder.

1. yol: Yukarıdaki ürettiği emteadan elde etmeyi düşündüğü kârın yüzdesini saptar ve buna göre de sınaî maliyetini yüzde ile karşılaştırır. Daha açık anlatmak istersek:

Genel giderler	% 35
Royalty-Patent	% 5
Araştırma	% 7
Öz sermaye geliri	% 2
Düşünülen kâr	<u>% 8</u>
Toplam	<u>% 57</u>

Sınaî maliyet = % 100 - % 57 = % 43 olmalıdır.

Sınaî maliyet bizce bilinmektedir ve örneğin 0,7208 olsun. Bu tutar ilâcın % 43'üne eşittir. Artık fiyat buradan bulunabilir:

$$\frac{0,7208 \times 100}{43} = \underline{1,676} \text{ Vergi öncesi toptan fiyattır.}$$

2. yoldan ise; üretici önce malı satmak istediği fiyatı saptar, buna dayanarak da kârının ne olabileceğini bulur. Bilinen iki şey vardır:

- a) Vergi öncesi toptan fiyat = 1,676
- b) Sınaî maliyet = 0,7208

Basit bir orantı ile:

$$\frac{0,7208 \times 100}{1,676} = \% 43 \text{ Sınaî maliyet yüzdesi olarak çıkar.}$$

Buna bilinen genel gider ve diğer giderleri eklersek:
 $43 + 35 + 5 + 7 + 2 = \% 92$ elde edilir. $100 - 92 = \% 8$ ise toptancı kârı ortaya çıkar.

IV) HALKA SATIŞ FİYATININ BULUNUŞU:

A. TVA'nın Hesabı: Bulunan vergi öncesi toptan satış fiyatına TVA eklenerek toptancıya satılır.

Toptancı alış fiyatına kendi kârını ekler (buna TVA dahildir) ve perakendeci yani eczacıya satar.

Eczacı da kendi kârını ekleyerek (kârına TVA dahildir) tüketiciye satar.

Hesaplama işlemini kolaylaştırmak için TVA ve üretici kârını içine alan bir katsayı bulunmuştur (1,23'tür). Vergi öncesi toptan fiyatın 1,23 ile çarpılması sonucunda vergi dahil üretici satış fiyatı ortaya çıkmaktadır.

B. Toptancı Kârının Hesabı: Bunun için de hesaplama yapılmış ve vergi dahil % 10,8 oranı bulunmuştur. Ancak ücretler üzerinden verginin kalkmasıyla (1968 yılında) % 10,7'ye inmiştir. Çarpan olarak kullanacağımız sayı 0,1198'dir. Buna vergi tutarı dahildir.

Toptan fiyat x 0.1198 = Toptancı kârı (vergi dahil) bulunur. Buradan depoların eczanelere satış fiyatını da çıkartabiliriz:

Vergi hariç toptan fiyat x 1.3774 veya

Vergi dahil toptan fiyat x 1.1198 veya

Vergi öncesi eczanelere satış fiyatı x 1.23

gibi işlemler yapmak mümkündür.

C. Halka Satış Fiyatının Bulunuşu: Gene önceden saptanmış bazı katsayılarından faydalanılır. Bu katsayılar vergi dahil ve vergi hariç fiyatlara göre ayrı ayrı saptanmıştır.

Vergi öncesi toptan satış fiyatı x 2.0694

2.0694 = (1,23 x 1.5024 x 1.1198) veya

Vergi öncesi eczanelere satış fiyatı x 1.8479

1.8479 = (1,23 x 1.5024) veya

Vergi dahil eczanelere satış fiyatı x 1.5024 olur.

Elde edilen bu fiyat halka satış fiyatıdır. Kesirlerin 5 santimi atılır.

Ayrıca bazı özelliği olan ilâçlar için eczacı kâr eklemeleri yapar. Bilhassa zehirli maddeler için bu ekleme yapılır ve 0.20 ilâ 0.40 f arasında değişir. Zehirli maddeler cinslerine göre tablolarda gösterilmiştir.

V) İSKONTOLAR:

Bakanlık iskontolar konusunda üretici ve dağıtım yapan toptancıları serbest bırakmıştır. Bunlar iskonto miktarını serbestçe tayin edebilirler. Ancak halka satış fiyatında bir değişiklik yapılamaz. Yapılan iskontoların siparişin önemine göre olması da başka bir uyulması gereken husustur. Üreticiler de toptancılara bu esaslar içinde iskonto yapabilirler. Üreticiler bu iskontoyu genel giderlerinden sağlayacakları tasarruflardan yaparlar. İskonto oranları her işletmenin kendisine özgüdür ve bu oranlar başka işletmelere teşmil edilemez.

Yapılan iskontoların İç Ticaret Fiyat Dairesine (işletmenin bulunduğu yerdeki) bildirilmesi gereklidir.

Yukarıda belirtilen iskontoların dışında başka hiç bir menfaat sağlanamaz.

VI) MÜSTAHZARLARIN ETİKETLENMESİ:

Bu konuda ayrıntılı bilgi verilmemiş, ileride tekrar ele alınacaktır denilmekle yetinilmiştir.

VII) FİYATLARI BİLDİRME USULÜ:

Fiyat bildirimini yeni ve eski müstahzarlar için ayrı ayrı tespit edilmiştir.

- Yeni bir müstahzar söz konusu ise Sosyal Sigorta mevzuatına göre ilgili mercilere yapılacaktır.

- Eski-mevcut müstahzarlar için ise ekte verilen beyanname doldurularak ilgili mercilere verilecektir.

S O N U Ç :

5 Nisan 1968 tarihinde esasları ortaya konarak yürürlüğe giren bu sistem, eski cerçeve fiyat sisteminden daha çok ekonomik gerçeklere yakındır.

Ham madde giderleri ve diğer üretim giderlerinin bu şekilde hesaplanması bunların vergi öncesi üretim fiyatına inikasını azaltmaktadır. Harcamalardan tekrarlanan kâr payı alınamamaktadır.

Diğer taraftan; araştırma gayretleri de gözönüne alınarak-
tan her işletmenin şartlarına göre bir gider yapması ve bunu maliyetine eklemesi olanağı sağlanmıştır.

Üretici işletmelerin gerçek maliyetlerinin fiyata aksettirilmesi meyanında: Fabrika çıkış fiyatı işletmenin reel muhasebe bulgularına dayanılarak yapılmaktadır. Maliyete belirli bir kâr marjı eklenmektedir.

Bu fiyat tayin sisteminin etkili olabilmesi için daima gerçek üretici maliyetleri esas alınmalıdır. Ayrıca gene bu sistemin etkenliğini sağlamak için önceden yapılan keyfi fiyat tayinlerine yeniden geri dönmek gerekmektedir.

D. İtalya'da İlâç Fiyatlandırılması:

İtalya'da ilâç fiyatları 19 Ekin 1944 tarih ve 347 sayılı bakanlıklar arası komite ve eyalet komiteleri teşkiline dair kanuna göre oluşmaktadır.

Bu kanuna göre fiyatlar önce Sağlık Bakanlığınca saptanmakta, son karar ise Başbakanın başkanlığında Maliye, Hazine, Tarım, Ulaştırma, Ticaret ve Çalışma Bakanlarının katılması ile oluşan Komiteye bırakılmaktadır.

Fiyatlarla ilgili ayrı bir kuruluş bulunmamaktadır. Fiyatlar bu kanun hükümlerine göre saptanmaktadır.

Fiyatların bulunuşu için izlenen yol ve çalışmalar gizli tutulmaktadır. Bu bakımdan da ayrıntılı bilgi elde etmek olanağı bulunamamıştır. Ancak edinebildiğimiz bilgiye göre; fiyatın sap-

tanmasında ham madde, işçi ücretleri, enerji fiyatları, ambalâj giderleri, hayat pahalılığına etki yapan kâr marjları gibi etkenler gözönünde tutulmaktadır.

Saptanan fiyatlara itirazı olan üreticiler, itirazlarını ellerindeki delilleri ile birlikte Komite'ye ve Eyalet Komisyonlarına yapmak yolu ile fiyat değişikliği isteyebilmektedirler.

Bugün için ilâçlar için saptanmış fiyatlar içinde üretici, toptancı ve perakendeci payları ile bu paylardan hastalıklara karşı sigorta kuruluşlarına verilen yardım payları da bulunmaktadır.

Toptancı kâr payı % 10-12'dir. Perakendeci kâr payı % 30-35 tir, eczacılar % 7 oranında sigorta kuruluşlarına yardımla yükümlüdürler. Üreticilerin yükümlü oldukları yardım payı ise % 2'dir.

E. İngiltere'de İlâç Fiyatlandırılması:

İngiltere'de birkaç özellik taşıyan maddenin haricindeki ilâçların ve kimyevî maddelerin fiyatları ile ilgili resmî bir mevzuat bulunmamaktadır.

Diğer maddelerde de olduğu gibi ilâç fiyatları da piyasa koşullarına göre oluşmaktadır. Maliyet girdileri ve kâr oranları gibi unsurlar üretici işletmelerce gizli tutulmaktadır.

F. AEE'de İlâç Politikası:

Roma anlaşmasınının 57. maddesine göre eczacılık ve ilâç üretimi ile ilgili konularda topluluk üyesi ülkelerin ittifakla karar alması gerekmektedir. Üye ülkelerin bu konudaki menfaatleri çatıştığı için ittifakla karar alınması gecikmektedir. Buna en canlı örnek ilâç ham maddelerindeki patent konusundadır. AET ülkelerinin çoğu beynelminel patent anlaşmasına uymaktadırlar. Bunlardan yalnız İtalya bu anlaşmayı imzalamamıştır ve bu anlaşmaya uymamaktadır. Bunun sonucunda ham madde fiyatları İtalya ile diğer ülkeler arasında büyük farklılıklar göstermektedir.

Konu ile ilgili ilk karar 26.1.1965 tarihinde AET Bakanlar Konseyinde alınmıştır. Bu karara göre (41):

- 1) Tıbbi ve ispençiyarî müstahzar ve maddelerin tarifi yapılacaktır,
- 2) Ruhsatname almak için şartlar tespit edilecektir,
- 3) Ruhsatnameler için belirli bir süre saptanacaktır,
- 4) Müstahzarların ambalâjları üzerinde yazılması gerekli bilgiler belirlenecektir.

Ayrıca 6 üye devletin iç mevzuatının da 18 ay zarfında bu hükümlere uydurulması zorunluluğu önerilmiştir. Kısa zamanda geliştirilmesi beklenen mevzuat yaklaştırılması sonradan ittifakla karar alma güçlüğü nedeniyle gerçekleştirilememiştir.

Bu bölümde incelenen 5 AET üyesi ülkedeki durumu kısaca gözden geçirirsek:

Belçika, Fransa ve İtalya'da fiyatlar devletin sıkı denetimi altında bulunmaktadır. Bunu sağlamak için de çeşitli sistemler denenmektedir.

Federal Almanya ile topluluğun yeni üyesi İngiltere'de ise fiyatlar için devlet denetimi bulunmamakta, fiyatlar piyasa koşullarına göre oluşmaktadır.

41) Kısmet ERKİNER, Ortak Pazar'da İlâç Sorunu. Türkiye İlâç Endüstrisi İşverenler Sendikası yayını (Teksir), İstanbul Mayıs 1972, s: 16.

Dördüncü Bölüm

MALİYETİN BULUNUŞU

I. FİRMALAR TARAFINDAN KULLANILAN MALİYET SİSTEMLERİ

Bir mamulün fiyatlandırılması için, fiyatlandırmada hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, maliyetinin doğru olarak bilinmesi gereklidir.

Türkiye'de kullanılan "İlâç fiyatlandırma sistemi" de, fiyatlandırmaya veri olarak maliyetleri kullanmıştır. Bazı girdilerin fiyat içindeki payının saptanmasında ise, en düşük maliyetle çalışan üreticinininki esas alınmaktadır (1). Üretici işletmeler arasında bu karşılaştırmayı yapan Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı ilgilileri, işletmelerin maliyet hesaplama yöntemleri hakkında bir araştırma yapmamışlardır. Oysa ki işletmeler arasında karşılaştırmalar yapabilmek için aynı yöntemleri kullananların seçilmesi, sonuçların gerçeğe yakın bulunması için yararlı olacaktır. Bugünkü uygulama sonucunda farklı yöntemlere göre saptanan veriler karşılaştırılmakta; söz gelimi, işçilik giderlerinde büyük farklar bulunmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümüne yararlı olmak üzere yapılan ankette (2), Türkiye üretiminin % 80'ini yapan 35 işletme tarafından cevap verilmiştir. Cevap alınan işletme sayısı tüm işletme sayısına göre az olmakla beraber, üretimin büyük bir kısmını elinde bulduran firmalar oluşu nedeniyle alınan bu cevapların Türkiye'deki durumu yansıttığını varsaydık.

Maliyet sistemleri kavramı, teorik yaklaşımlarda da bazı değişik ayırımlara yol açmıştır. Biz bu bölümde çalışmamızın ikinci bölümündeki ayırıma (3) bağlı kalacağız.

İlâç endüstrisinde de diğer endüstrilerde olduğu gibi bir tek en iyi maliyet sistemi yoktur. Çeşitli durumlara ve gereksinimlere göre bir maliyet sistemi seçilmelidir. Ancak bu sistem mümkün mertebe çalışmaları karşılaştırmaya yeterli olmalıdır (4).

1) Bkz. bu çalışma, s: 71 vd.

2) Anket formu Ek I'dedir.

3) Bkz. bu çalışma, s: 34 vd.

4) Encyklopedia of Cost Accounting Systems. Cilt II, Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs 1965. s: 665.

A. Birim Maliyetlerin Bulunuşu İçin Kullanılan Sistemler:

Teorik yaklaşımımızda birim maliyetlerin bulunuşu için kullanılan iki sistemin varlığına değinmiştik. Bunlar Safha ve Sipariş maliyeti sistemleri idi. İlâç sanayiinde bazı işletmeler bu iki sistemin dışında zannettikleri Şarj maliyeti sistemini kullandıklarını belirtmişlerdir. Bu sisteme göre; maliyet hesaplanması ilâcın (türüne göre) bir partisinin maliyetinin hesaplanmasıdır. Bu parti ilâcın karıştırıldığı bir kazan olmaktadır. Bu sistem gerçekte sipariş maliyeti sistemidir.

Anket sonuçlarına göre 35 işletmenin;

1)24 tanesi safha maliyeti sistemi,

2) 9 tanesi sipariş maliyeti sistemi,

3) 2 tanesi ise şarj maliyeti sistemi kullanmaktadır. Şarj maliyetini de sipariş maliyetine dahil edersek 24 işletmenin safha maliyeti sistemi kullanmasına karşıt 11 işletme sipariş maliyeti sistemi kullanmaktadır. Bir diğer görüşe göre ise;

"İlâç endüstrisinde belki de en az kullanılan maliyet sistemi sipariş maliyeti sistemidir. İlâç endüstrisi üretimi genellikle düşük maliyetli ve yüksek hacimli bir eylemdir. Bu yüzden de etkili bir sipariş maliyeti sistemi uygulanamaz. Ancak bu kurala bir aykırılık vardır; araştırma giderlerinin maliyetinin bulunması. Bu giderler en iyi şekilde sipariş maliyeti sistemi ile hesaplanır. Çünkü bunlar için belirlenmiş, saptanmış bir üretim devresi yoktur ve özel araştırma projelerinin çeşitli maliyet unsurları genellikle kolayca bulunarak projeye yüklenebilir (5).

B. Kullanılan Maliyet Verilerinin Seçimi:

Teorik yaklaşımımızda maliyet verilerini iki bölüme ayırmıştık (6).

1) Fiilî gerçek maliyetler,

2) Tahmini-standart maliyetler.

5) İbid, s: 665

6) Bkz. bu çalışma. s: 43 vd.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde:

18 işletmenin fiilî-gerçek maliyetleri,

17 işletmenin ise tahminî-standart maliyetleri kullandığı görülmektedir.

Standart maliyetleri kullanan işletmelerden yalnızca bir tanesi fiyatlandırma sisteminde saptanan giderleri standart olarak almıştır. Diğerleri ise fiyatlandırma sistemi verilerinden ayrı kendilerine özgü standartları kullanmaktadırlar. Bu standartların tümüne yakın kısmı fiyatlandırma sistemi verilerinden yüksektir. İşletmeler fiyatlandırma sistemi verilerinin gerçeği yansıtmadığı fikrindedirler.

Fiilî maliyetlerin kullanılması giderlerin denetiminin zamanında yapılmasını engellemektedir.

Satış fiyatının saptanması bu kadar ayrıntılı denetime tâbi kılınan işletmelerin, giderlerini çok sıkı denetlemeleri kârlarını maksimize edebilmeleri için tek yoldur. Geçmişe dönük ve üretime bir süre sonra kesin olarak saptanabilen fiilî maliyetlerin kullanılması ile giderlerin denetiminin yapılması belki de ürünlerin piyasaya arzından sonra olabilecektir. İşletme yöneticileri giderlerini düşürmek için gereken tedbirleri gecikerek almak zorunda kalacaklardır.

Bu nedenle; "yüksek hacimli üretimi olan ürünler için kullanılan en geniş sistem, standart maliyet sistemidir. Üretimin safha safha devam ettiği durumlarda bile eylemlerin her safhası ayrıntılı olarak belirtilebilir ve bu safhalar için ayrı standartlar geliştirilebilir. Gerçek maliyetler de bir kerre eylemleri yerleştikten sonra, önceden saptanmış standartlardan aşırı sapmalar (varyanslar) göstermezler. Varyansların devamlı olarak analizi de sistemin doğru işlemini sağlar" (7).

7) Encyklopedia of Cost Accounting Systems. Cilt II, Prentice-hall, Inc. Englewood Cliffs 1965. s: 665 ve 666.

C. Maliyet Masraflarının Mamule Yüklennesi:

İşletmeler dolaylı maliyet masraflarının mamullere yüklenmesinde iki yol izlemektedirler:

16 işletme tam maliyetleme yaparak dolaylı giderleri ürünlere dağıtmakta,

19 işletme ise direkt maliyetleme yaparak dolaylı giderleri ürünlere dağıtmamakta, sonuç hesabı olan kâr zarar hesabına atmaktadır. Bu yolun izlenmesi işletmelere hesaplama bakımından kolaylık sağlıyorsa da ürünün maliyetinin sıhhatli olarak bulunması olanağını ortadan kaldırmaktadır.

Beşinci Bölüm

S O N U Ç

S O N U Ç

İlâç sosyal yönü dışında, her şeyden önce bir sanayi ürünüdür. Sanayi ürünleri için geçerli olan bütün kurallar ilâç için de geçerlidir. Başka bir tüketim malının fiyatının saptanmasında maliyeti gözönüne alınmayabilir. İlâcın sosyal yönü halk sağlığı ile doğrudan ilişkisi ve başka mallarla ikâme olanağının bulunmaması fiyatlarının denetlenmesini gerektirmiştir. Ancak bu denetleme yapılırken de; sanayi ürünlerinin bağlı olduğu ekonomik kuralların gözönünden uzak tutulmaması gerekir. Bir sanayi ürünü olan ilâç da üreticisine mal oluş tutarının üstünde satılmalı ve girişimciye bir kâr payı bırakmalıdır.

İlâcın fiyatlandırılmasında kullanılacak en uygun fiyat sistemi; maliyet artı sistemidir. Ülkemiz ve diğer ülkeler uygulamalarında prensip olarak aynı sistem kullanılır görülmekte ise de, özellikle ülkemizde 1972 kararname ile yürürlüğe giren sistemde maliyet hesaplanması teorik maliyet hesaplanmasına aykırı olarak yapılmaktadır. Şöyleki:

1. Ham madde ve ambalâj malzemesi ile bunların fire ve ekzes dozlarının tıbbî kurallara göre saptanması gereklidir. Aksi halde işletmelerin kullanmaya zorunlu oldukları ham madde ve malzemelerin bir bölümünü maliyetlerine yansıtmaları olanağı ortadan kalkacaktır. Bakanlık uygulamasında bu girdiler için gerekenden düşük oranlar ortaya koymuş ve uyulması zorunlu kılınmıştır.

Bu durumda üretici işletmeler ya gerekenden az ham madde ve malzeme kullanacaklar veya kullandıkları tutarı maliyetlerine aksettiremeyeceklerdir.

2. Direkt işçilik ve üretin giderlerinin her işletme için gerçek verilere dayanan tutarlar ile maliyete aksettirilmesi gerektiği halde; Kararnamenin uygulanışında bu giderler için Bakanlıkça endeks uygulanması istenmiştir. Bu endeks; Bakanlık tarafından eski yıllara ve en düşük harcamayı yapan üreticinin verilerine göre saptanmaktadır.

- ii) Masrafların sabit ve değişken bölümleri bakımından,
- iii) Artış trendi açısından,

etkiler.

b) Toplu iş sözleşmelerinin getirdiği malî yükler işletmelerde farklıdır.

c) Yeni kurulmuş veya yeni yatırımlar yapmış işletmelerle amortismanlarını tamamlamış işletmeler arasında büyük farklar vardır.

d) Yeni sistem kalite kontrol giderlerini de maliyet unsurlarına dahil ettiğine göre bu hizmetin yapılışındaki titizlik de işletmelerin giderleri arasında büyük farklar doğuracaktır.

5. Numune Dağıtılması:

Özellikle Türkiye'de numune dağıtımını bir propaganda aracı değil ilâcın doktora tanıtılması için en etkili bir hizmettir. Halen çalışan tabiplerin % 70'i onbeş yıl veya daha önce Tıp Fakültesinden mezun olmuşlardır. Yıllık satış hacmi bilfarz 10.000 adet olan bir müstahzardan 500 adet numune dağıtılırsa o ilâcı sadece 500 hekimin tanınması sağlanacaktır. Klinik çalışmalarını için de hiç bir ilaç tanınmamış olacaktır. Ayrıca eski fakat hâlâ tedavi değeri olan bir ilâcın yeni bir benzeri rakip firmalardan biri tarafından piyasaya verildiğinde eski ilâcın numunesi dağıtılmayacağından bu ilâç yeni rakibi karşısında savunmasız kalacak ve piyasadaki silinecektir. Bu durum eski ilâca imal eden firma aleyhine haksız bir rekabet doğuracaktır.

İlâç endüstrisinde bir müstahzarın tanıtılmasında eşantiyon en önemli rolü oynar. Eski müstahzarlar da hâlâ tedavi değeri olduğu müddetçe, yeni hekimler için yeni müstahzar sayılırlar. Endüstrinin araştırmaya, bilimsel çalışmalara mümkün kılacak yatırımlara yönelmesi için gerekli sermaye birikimine sahip olması lâzımdır. Bu birikim hangi fonlardan temin edilecektir? İlâç endüstrisi halk sağlığına hizmet anlayışı içinde satışını geliştirme çabasında olmalıdır. Ancak bu sayede gerekli birikimi sağlayacaktır.

"TÜRKİYE İLAÇ SANAYİNDE KULLANILAN FİYATLANDIRMA^x VE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ." KONULU ARAŞTIRMA İLE İLGİLİ ANKET SORULARI.

Açıklama:

Anketteki soruların bir kısmının muhtemel cevapları belirtilmiştir. Bunlardan size uygun gelenin yanına (x) işareti koymanızı, ilgilendiren yoksa; "Diğer" başlığı ile gösterilen bölüme yazmanız.

Cevapları için boşluk bırakılan sorular için ise; sizi yormayacak cevaplar vermeniz rica olunur.

(x) "FİYATLANDIRMA SİSTEMİ" Sağlık Bakanlığınca kullanılan "Sinai Maliyet sistemi" için kullanılmıştır.

I. İŞLETMENİN TANITILMASI: **SANDOZ İLAÇ SANAYİ**

İşletmenin Adı-Ünvanı : **Levend.**

Hukuki Şekli : **LTD. ŞİRK.**

Sermayesi :

Mamul Sayısı :

Yıllık satışları:

T1.

Ankete cevap verenin,

Mesleği :

Görevi :

II. FİYATLANDIRMA SİSTEMİ

1. "Sinai Maliyet Sistemi" hakkındaki düşünceleriniz:

A. Kusursuz bir sistemdir?

Evet (), Hayır ().

Hayır ise; kusurlu olduğunuz tarafları:

.....

.....

.....

.....

2. Bu sistemin işletmeniz faaliyetleri üzerinde ne gibi bir etkisi olmuştur?

A. İşletmeniz gelişmesini teşvik etmişmidir?

Evet () ise:

.....

Hayır () ise:

.....

B. Masraf yapınızı değiştirmeye zorlamış mıdır?

Evet () ise:

.....

Hayır () ise:

.....

C. Makine ve Tesislerinizi yenilemenizi teşvik etmişmidir?
Evet () ise:

Hayır() ise:

D. Mamul çeşidinizin artmasına sebep olmuş mudur?

Evet () ise:

Hayır() ise:

E. Maliyet muhasebenizi yeniden düzenlemenize sebep olmuş mudur?

Evet () ise:

Hayır() ise:

3. Sizce bu sisteme göre tespit edilen GİDERLERİN hangileri gerçeğe uygun değildir?
(Gerçeğe uygun olanlara (x), fazla olanlara (+), eksik olanlara (-) işareti koyunuz.)

Giderler:	İspençiyari Şekli			
	Tablet (draje)-Ampul	-Solüsyon	-Pomat	
A. Har ve Yard. Madeler				
B. Ambalaj Malz.				
C. Direkt İşçilik.				
D. Direkt İşl.-İml. Gid.				
E. Endirekt Giderler. . .				
F.				

III. MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

1. Maliyet Muhasebenizi nasıl organize ettiniz?

A. Birim Maliyeti bulmak için.

a. Safha Maliyeti (process Costing) Sistemi: ()

b. Sipariş Maliyeti (Job order Cost.) Sistemi: ()

c. (diğer)

B. Kullanılan Verilerin cinsine göre.

a. Standart-Tahmini Maliyetlerle : () gerçeğe uygun müdür?

b. Fiili-Gerçek Maliyetlerle : ()

c. (diğer)

C. Masrafların Maliyete yüklenmesine göre.

a. Tam Maliyetleme (full absorption Cost) : ()

b. Direkt Maliyetleme (Direct Costing) : ()

c. (diğer)

2. Kullandığınız "Maliyet Muhasebesi" sistemine göre bulduğunuz Maliyetlerin GERÇEK MALİYETİNİZ olduğuna emin misiniz?

A. Evet (), ise nasıl emin olabiliyorsunuz?

B. Hayır (), ise hangi sebeplerden maliyetlerinizi tam olarak bulamıyorsunuz?

3. "Fiyatlandırma Sisteminin"tespit ettiği giderleri (eğer STANDART MALİYET sistemi uyguluyorsanız) STANDART'larınız olarak kullanabiliyor musunuz?

A. Evet () :

B. Hayır () : ise nedenlerinin bir kaçını belirtirmisiniz?

- a)
b)
c)
d)

4. "Fiyatlandırma Sisteminin"tespit ettiği Maliyet giderleri ile Gerçek giderleriniz arasındaki FARKI (VARYANS'I) gösteren bir kaç örnek verebilir misiniz?

(İlaç ismi belirtilmeksizin fakat mümkünse ispençiyari şeklini belirterek)

İlaç-İспенçiyari Şekli	Ham ve Yard maddeler	Ambalaj	Direkt İşçilik	Dir. İş. Gid.	Endir. Gider.
A ilacı					
B ilacı					
C ilacı					
D ilacı					

(İşletmenin LEHİNE FARKLARI (+), ALEYHİNE FARKLARI (-) işareti ile.)

5. "Fiyatlandırma Sisteminin"tespit ettiği Maliyet giderleri ile Maliyet Muhasebesi Departmanınızın bulduğu Maliyetleri karşılaştıran bir kaç örnek verebilir misiniz?

(İlaç ismi belirtilmeksizin, fakat mümkünse ispençiyari şeklini belirterek.)

İlaç-İsp.Şek.	Ham-Yard.M.		Ambalaj		Dir.İşç.		Dir.İ.Gid.		End.Gid.		Topl.	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
A ilacı												
B ilacı												
C ilacı												
D ilacı												

- (1) sütuna Fiyatlandırma sisteminin tespit ettiği,
(2) sütuna İşletmenizce bulunan maliyetleri yazınız.

6. Sizce 4.ve 5. kısımlardaki farklar neden meydana geliyor?

A. Fiyatlandırma sisteminden. Evet (), Hayır ().

Evet ise nedenleri:
.
.

B. İşletmemizde kullanılan Maliyet Muhasebesi Sisteminden. Evet (), Hayır ().

Evet ise nedenleri:
.
.

C. Diğer:
.
.

IV.SONUÇ

1.Sizce ilâç Fiyatları nasıl tespit edilmelidir?

2.İdeal bir "Fiyatlandırma Sistemi"hangi özelliklere sahip olmalıdır.

- A.
- B.
- C.
- D.
- E.

3.İşletmenize uygun bir "Maliyet Muhasebesi" sistemi nasıl olmalıdır?

4.İdeal bir "Maliyet Muhasebesi Sistemi" hangi özelliklere sahip olmalıdır?

1.Sizce ilâç Fiyatları nasıl tespit edilmelidir?

- A.
- B.
- C.
- D.
- E.

2.İdeal bir "Fiyatlandırma Sistemi"hangi özelliklere sahip olmalıdır.

V. SİZİN DÜŞÜNCELERİNİZ:

- A.
- B.
- C.
- D.
- E.

3.İşletmenize uygun bir "Maliyet Muhasebesi" sistemi nasıl olmalıdır?

YARARLANILAN KAYNAKLAR

I. KİTAPLAR:

- AGTHE, Klaus : Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb. Verlag für Unternehmensführung, Baden-Baden 1963.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali : Amortismanlar ve Muhasebeleştirilmeleri. İzmir İTİA Yayını no: 63, Bornova Ege Üniv. Mat. 1968
- " " : Ziraatte Maliyet. İzmir Ege Üniv. Mat. 1965
- BAYAR, Doğan : Endüstri İşletmelerinde Finansal Planlama. EİTİA Yayını no: 48-19, Sevinç Mat. Ankara 1967.
- BROCK, Horace R. : Muhasebenin Yönetime Uygulanması. İTİA-MSU (Çev. Muallâ Mezhopoğlu) yayını, Fen Fakültesi Döner Sermaye Basımevi, İstanbul 1969.
- BURSAL, Nasuhi : Maliyet Muhasebesi. Yalkın Ofset Mat. İstanbul 1968.
- " " : Maliyet Hesaplarında Masraf Yerleri Ayırımı ve Faaliyet Ölçüsü Seçimi. İkbâl Kitapevi, Son Telgraf Mat. İstanbul 1969
- BURLEY, Orin E. - : Drug Store Operating Costs and Profits. Mc. Graw-Hill Book Company, Inc. New York 1956.
- ALBERT, B. Fisher-
COX, Robert G.
- ÇAKICI, Lâtif : Maliyet Muhasebesi Problemleri. Ank. Üniv. SBF yayını no: 313. Sevinç Mat. Ankara 1971
- CEMALCILAR, İlhan : İşletme Bütçeleri, EİTİA yay. Ankara 1965.
- COLEMAN, Thomas E. : Profitable Drugstore Management. Prentice-Hall Inc. Englewood. Cliffs, New Jersey 1970
- DİVİTÇİOĞLU, Sencer : Mikro İktisat (II. bası) İst. Üniv. İktisat Fak. yayını No: 165, Sermet Mat. İstanbul 1965.

- DUDICK, Thomas S. : Cost Controls for Industry. Prentice-Hall, inc., Englewood Cliffs, n.j. 1969.
- ERGIN, Feridun : İktisat. Hamle Mat. Istanbul 1962
- ERLAÇIN, Şükrü F. : Endüstri İşletmeciliği. Ege Ün.v.İ.T.B.Fak. Yayını no: 64/14. Bornova Ege Üniversitesi Mat. 1971
- " " : İşletme Ekonomisi. Cilt I (7. bası) Ege Ün.v. İ.T.B.Fak. yayını no: 50/2, Bornova İzmir Ege Üniversitesi Mat. 1969.
- " " : İşletme Ekonomisi. Cilt II. (6. bası). İzmir İTİA yay. no: 60. Bornova Ege Ün.v. Mat. 1968
- ERTUNA, İbrahim Özer: Aktif Değerlendirilmesi ve Amortisman. İstanbul İTİA (doçentlik tezi) teksir, 1969.
- GUTENBERG, Erich : Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. (Zweiter band)(6. bası) Spiringer-Verlag Berlin 1963.
- HATİPOĞLU, Zeyyat : Fiyat Teorisi. Hüsnütabiat Mat. İst. 1969.
- " " : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Hüsnütabiat Mat. İstanbul 1971.
- HENZEL, Friedrich : Die Kostenrechnung. 4. Auflage. (4. bası) Verlag neue Wirtschafts-Briefe. Herne-Berlin, 1968.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : Yönetim Muhasebesi. Tisa Matbaacılık Sanayii Ankara 1971
- KARALAR, Ridvan : İşletmelerde Fiyat Kararları ve Türkiye'den Örnekler. EİTİA yayını no: 96/53. Sevinç Mat. Ankara 1972.
- KALVERAM, Wilhelm : Kostenrechnung. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1968.
- HEUBAUM, Horst : Betriebswirtschaftslehre für Praktiker 2. Auflage Verlag neue Wirtschafts-Briefe. Herne, Berlin 1968.

- KAEFER, Karl : Standardkostenrechnung. C.E.Poeschel Verlag-Stuttgart, 1964.
- KEİM, Maerki : Industrielles Rechnungswesen. Band I. Tübingen 1955, Band II Tübingen 1955, Band III Tübingen 1955, C.E.Poeschel Verlag Stuttgart.
- KESKİNOĞLU, Suat : Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş. Ist.Y.İ.T.O.yay. no: 959/143. Kâğıt ve Basım İşleri A.Ş. İstanbul 1959.
- " " : Genel İşletme Ekonomisi Dersleri Cilt I (3. bası). Hilâl Matbaacılık Koll. Ş. Ist. 1967.
- " " : Genel İşletme Ekonomisi Dersleri Cilt II (2. bası). İİTİA yayını no: 197, Hilâl Matbaacılık Koll. Ş. İstanbul 1967.
- KOÇ, Yüksel : Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler. Ank.Ünv.SBF yay. no: 329, An.Üni.Mat. 1972.
- KOSIOL, Erich : Kostenrechnung. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1964.
- KILGER- Wolfgang : Flexible Plankostenrechnung, Dritte, erweiterte Auflage (genişletilmiş 3. bası) Westdeutscher Verlag Köln und Opladen 1967.
- KILIÇBAY, Ahmet : İktisat Teorisi. Ist.Ünv.İk.F. yayını no:126 Sernet Mat. İstanbul 1962.
- LEFTWICH, Richard : Fiyat Sistemi ve Kaynakların Tahsisi. Atatürk Üniv. İşletme Fak. yay. Atatürk Üniv. Basımevi Erzurum 1969.
- LEHMANN, M.R. : Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 3. Auflage (3. bası) Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler. Wiesbaden 1956.
- LOUHİ, Kullervo : İdarî Muhasebe ve Kontrol. İTİA-MSU yay. Karınca Matbaacılık, İzmir 1966.

- MARCHALL, Alfred : Principles of Economics. Londra, Mac Millan and Co. 1920.
- MATZ, Adolph : Plankostenrechnung. Betriebswirtschaftlicher (Çev.Franz J.Bohr) Verlag Dr. Th. Gabler. Wiesbaden 1954.
- MATZ, Adolph : Planung und Kontrolle von Kosten und Gewinn. (Çev. A. Deyhle) Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler. Wiesbaden 1964.
- MELLEROWICZ, Konrad : Kosten und Kostenrechnung. Band I, Band II, Band II-2, Walter de Gruyter and Co. Berlin 1963.
- MEIER, Albert : Kostenprüfung. Westdeutschers Verlag Köln und Opladen 1959.
- OLUÇ, Mehmet : İşletme Organizasyonu ve Yönetimi. Duran Ofset Mat. Istanbul 1969.
- ÖCAL, Fikret : Maliyet Muhasebesi. 3. bası. BİTİYO yayını Fatih Mat. Istanbul 1972.
- ÖZEL, Salih : İşletmelerde Maloluş Giderleri Analizi. Mars Mat. Ankara 1972.
- PATON, Dixon : Muhasebenin Temelleri. I.Ünv.İk.Fak.İşletme (Çev.Mustafa Aysan) İktisadî Enstitüsü yay. Sernet Mat.Ist.1964.
- RIEDEL, Genter : Wie Erfassen, Wie Verrechnen Kosten. Taylor-Fachverlag Stuttgart 1969.
- SAĞLAM, Dündar : Marjinal Maliyet Teorisi ve Fiyat Politikası. AİTİA yay. no: 53. Sevinç Mat. Ankara 1971
- SAMUELSON, Paul : İktisat. Mentuş Kitapevi, Basın Ofset Mat. (Çev.Demir Demirgil) Istanbul 1966
- SCHMALENBACH, Eugen : Kostenrechnung und Preispolitik. 8.verbesserte auflage (düzeltilmiş 8. bası) Westdeutscher Verlag-Köln und Opladen 1963.

- SCHWARZ, Horst : Kostentraegerrechnung und Unternehmungsführung. Verlag neue Wirtschafts-Briefe GMBH Herne-Berlin 1969.
- SUNER, Adnan : Genel İşletme Ekonomisi. İstanbul 1956.
- TARHAN, Tayfur : Muhasebe Umumî Bilgiler. AITIA yay. no: 10, Güven Mat. Ankara 1961.
- TENKER, Lütfullah : İşletme İktisadı. Cilt I ve Cilt II. Bilgi Basımevi Ankara 1969.
- UÇANSU ÇETEĞİN, Tuna: İktisat-İşletmecilik ve İdarî İlimler Tezleri Bibliyografyası. İst.Ünv.İşletme Fak. İşletme İktisadı Enstitüsü yay. no: 18, Fakülteler Mat. İstanbul 1972.
- UMAN, Nuri : Fiyat Hareketlerinin İşletmeler Üzerine Etkisi ve Yeniden Değerleme. Ank.Ünv.SBF yay. no: 256, Sevinç Mat. Ankara 1968.
- URAGUN, Mehmet : Maliyet Muhasebesi. Nam Matbaacılık Koll. Ş. Ankara 1972.
- ÜLKEN, Yüksel : Fiyat Teorisi. Cilt I. İst.Ünv.İktisat Fak. yay. Çağlayan Basımevi İstanbul 1971.
- YAZICI, Mehmet : İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni. Sermat Mat. İstanbul 1970.
- RIEBEL, Paul : Kosten und Preise bei verbundener Produktion, Substitutionskonkurrenz und verbundener Nachfrage. Westdeutscher Verlag. Opladen 1971.
- YÜCESOY, Cevat : Maliyet Muhasebesi. IITIA yay. no: 192, Sermat Mat. İstanbul 1965.
- " " : Muhasebede Hesap Planları. IITIA yay. no:173 Orhan Mete Mat. İstanbul 1963.
- ZINSS, Werner F. : Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler Wiesbaden 1959.

Direct Costing in Der Praxis. RKW yay. Forkel-Verlag in Stuttgart 1969.

Encyklopedia of Cost Accounting Systems. Cilt II. Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs N.J. 1965.

İlâç Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Başbakanlık Devlet Planlama Müsteşarlığı. Sebât Mat. İstanbul 1966.

İlâç Sanayiinde Yeni Fiyat Sistemi Tatbikatı ve Sonuçları. Türkiye Tıbbî Müstahzarlar Sanayii ve Laboratuvarlar Cemiyeti Neşriyatı. İstanbul Matbaa Teknisyenleri Basımevi. 1968.

Patent und Warenzeichenschutz für Arzneimittel. Dokumentation der Medizinisch Pharmazeutischen Studiengesellschaften E.V. Frankfurt am Main 1968.

Türkiye'de İlâç Sorunu. Türkiye Tıbbî Müstahzar Sanayii ve Laboratuvarlar Cemiyeti Neşriyatı. İstanbul 1967.

Zur Arzneimitteldiskussion. Dokumentation der Medizinisch Pharmazeutischen Studiengesellschaften E.V. Frankfurt am Main 1969.

II MAKALELER:

- TEKOK, Osman : Başbağ Grafiği ve Koksan Rekabette Fiyat. AİTİA Dergisi, sayı: 1, Sevinç Mat. An. 1969.
- UÇANSU ÇETEĞİN, Tuna : İlâç Fiyatları ve Denetimi. Milliyet Gazetesi, 1 Şubat 1972.
- " " " : İlâç Fiyatları Kararnamesi Sadece Ucuzluk Getirecek. Cumhuriyet Gazetesi, 19.6.1972
- " " " : Standart Maliyet Yöntemi. ÖGYİTO Dergisi. sayı: 3, Fakülteler Mat. İstanbul 1970.
- " " " : Maliyet Masraflarının Yapısı ve Fiyat Oluşumuna Etkisi. ÖGYİTO Dergisi. sayı: 3.
- UÇANSU ÇETEĞİN, Tuna : Talep Elâstikiyeti ve Fiyat Ayarlamasındaki ve ADAYILMAZ, Şevket Önemi. ÖGYİTO Dergisi. sayı: 4, Fakülteler Mat. İstanbul 1971.