

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE TRANSFER FİYATLAMASI VE UYGULAMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

H. Erdin GÜNDÜZ

Eskişehir - 1987

Anadolu Üniversitesi
Eskişehir

İÇİNDEKİLER

Sayfa

<u>GİRİŞ</u>	1
--------------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE BÖLÜMLENDİRME VE MERKEZLEŞME

Birinci Kısım

Bölümlendirilmiş Organizasyon Yapıları

<u>I. ORGANİZASYONUN TANIMI, ÖĞELERİ VE FONKSİYONLARI..</u>	4
1. ORGANİZASYONUN TANIMI.....	4
2. ORGANİZASYONUN ÖĞELERİ VE FONKSİYONLARI.....	6
<u>II. BÖLÜMLENDİRİLMİŞ ORGANİZASYON YAPILARI.....</u>	8
1. BÖLÜMÜN TANIMI.....	8
2. BÖLÜMLERE AYIRMA YÖNTEMLERİ.....	10

<u>A. Fonksiyonlara Göre Bölümlere Ayırma.....</u>	10
<u>B. Coğrafik Temele Göre Bölümlere Ayırma.....</u>	11
<u>C. Mamul Temeline Göre Bölümlere Ayırma.....</u>	11
<u>D. Müşteri Temeline Göre Bölümlere Ayırma.....</u>	12
<u>E. Zaman Temeline Göre Bölümlere Ayırma.....</u>	12
<u>F. Karma Organizasyon Yapısı.....</u>	13
<u>G. Diğer Organizasyon Yapıları</u>	13
<u>III. İŞLETMELERİN BÖLÜMLENDİRMEYE GİTME NEDENLERİ.....</u>	13
<u>IV. YETKİ-SORUMLULUK VE YETKİ GÖÇERİMİ.....</u>	16

İkinci Kısım

İşletmelerde Merkezleşme

<u>I. MERKEZLEŞMEMENİN TANIMI.....</u>	18
<u>II. MERKEZLEŞMEMENİN NEDENLERİ.....</u>	20
<u>III. MERKEZLEŞMEMENİN YARARLARI VE SAKINCALARI.....</u>	22
1. MERKEZLEŞMEMENİN YARARLARI.....	22
2. MERKEZLEŞMEMENİN SAKINCALARI.....	23
<u>IV. MERKEZLEŞMEME VE SORUMLULUK MERKEZLERİ.....</u>	24
1. MALİYET MERKEZLERİ.....	26
2. KÂR MERKEZLERİ.....	27
3. YATIRIM MERKEZLERİ.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

MERKEZLEŞMEMİŞ İŞLETMELERDE BÖLÜM BAŞARILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ, KARAR ALMA VE GENEL FİNANSAL BİLGİLER İÇİN TRANSFER FİYATLAMASI

Birinci Kısım

Bölümlerarası İlişkiler ve Transfer Fiyatlaması

<u>I. BÖLÜMLERARASI İLİŞKİLER.....</u>	31
<u>II. TRANSFER FİYATININ TANIMI.....</u>	35
<u>III. TRANSFER FİYATLAMASININ ÖNEMİ VE AMAÇLARI.....</u>	36

İkinci Kısım

Transfer Fiyatlaması Yöntemleri ve Bölüm Verilerinin Kullanım Amaçları

<u>I. TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ.....</u>	39
1. PAZAR FİYATINA DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ.....	40
2. DÜZELTİLMİŞ (İNDİRİLMİŞ) PAZAR FİYATINA DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ.....	45
3. MALİYETLERE DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ.....	46
<u>A. Fiili Maliyetler.....</u>	47

<u>B. Standart Maliyetler</u>	48
<u>C. Marjinal Maliyetler</u>	50
4. MALİYET ARTI TEMELİNE DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ.....	54
5. PAZARLIĞA (GÖRÜŞMELERE) DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ.....	57
6. İKİLİ FİYATLAMA YÖNTEMİ.....	63
7. HEDEF KÂR YÖNTEMİ.....	64
<u>II. TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİNİN BAŞARI</u>	
<u>KOŞULLARI</u>	66
1. YETENEKLİ YÖNETİCİLERİN BULUNMASI.....	66
2. BİR PAZAR FİYATININ OLMASI.....	67
3. YÖNETİCİLERE ANLAŞMA YAPABİLME VE PAZARLIK EDEBİLME OLANAĞININ SAĞLANMIŞ OLMASI.....	67
4. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİNİN MÜKEMMEL OLMASI.....	67
5. TRANSFERİ SÖZ KONUSU OLAN MAMULLERİN RAHAT ÜRETİLEBİLİR VE PAZARDA İŞLEM GÖRMESİNDE SAKINCA OLMAYAN MAMUL OLMASI.....	68
<u>III. BÖLÜM VERİLERİNİN KULLANIMI</u>	68
1. BAŞARININ ÖLÇÜLMESİ.....	70
2. KARAR ALMA.....	72
<u>A. Üretme Ya Da Satın Alma Kararları</u>	73
<u>B. Nihai Mamulü Fiyatlama Kararları</u>	74
<u>C. Üretim Düzeyi Kararları</u>	74
<u>D. Sermaye Bütçelemesi ve Bir Bölümün</u> <u>Kaldırılması Kararları</u>	76

3. GENEL FİNANSAL BİLGİLER.....	81
<u>TEORİK SONUÇ</u>	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE TRANSFER FİYATLAMASINA İLİŞKİN UYGULAMA

Birinci Kısım

Transfer Fiyatlaması Uygulamasının Amaçları, Nedenleri ve İşletmelerin Tanıtımı

<u>I. AMAÇ VE NEDENLER</u>	91
<u>II. İŞLETMELERİN TANITIMI</u>	92
1. "ETİ ŞİRKETLER GRUBU"NUN TANITIMI.....	92
2. "ARÇELİK A.Ş. ESKİŞEHİR TESİSLERİ"NİN TANITIMI	95

İkinci Kısım

Uygulamanın Yapıldığı İşletmelerden Elde Edilen Verilerin Analizi

<u>I. "ETİ ŞİRKETLER GRUBU"NDAN ELDE EDİLEN VERİLERİN ANALİZİ</u>	97
<u>II. "ARÇELİK A.Ş. ESKİŞEHİR TESİSLERİ"NDEN ELDE EDİLEN VERİLERİN ANALİZİ</u>	101
<u>SONUÇ VE ÖNERİLER</u>	104
<u>YARARLANILAN KAYNAKLAR</u>	107

GİRİŞ

İkinci Dünya Savaşı öncesi dünya ekonomisinde başgösteren bunalım, savaş sonrasında insanların ihtiyaçlarının artması nedeniyle yerini, ekonomik gelişmeye bırakmıştır. Ekonomideki bu gelişmeyle birlikte üretim işletmeleri de büyümüşlerdir. Bu büyüme günümüzde de devam etmektedir.

İşletmelerin büyümesi; yöneticilerin bazı bilgileri elde edememeleri, kontrol alanlarının genişlemesi ve zaman kaybı gibi bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. İşletmelerin değişen bir çevre içerisinde faaliyetlerini sürdürmesi, alınan kararların sayısını arttırmış ve bu kararların değişik düzeylerde alınmasını gerektirmiştir. Eğer işletmeler, organizasyon yapılarını, değişik düzeylerde alınan bu kararların uyumunu sağlayacak şekilde oluşturmazlarsa, değişen çevre koşullarında kaybolup gideceklerdir.

Bu sorunlara çözüm olarak, organizasyonun alt basamaklarındaki yöneticilerin karar alma yetkisi artırılmış, ayrıca, yöneticiler kendilerine verilen bu yetkinin sonuçlarından da sorumlu tutulmuşlardır. Böylece, gelişen organizasyon yapılarında sorumluluk merkezleri ortaya çıkmıştır. Yöneticilerin hem maliyet hem de gelirlerinden sorumlu tutulmaları durumunda, başarılarının değerlendirilmesi, almaları gereken kararlarla ilgili bilgilerin türü ve alacakları kararlarda muhasebe bilgilerinin katkısının önemi tartışılabilir.

Gerçekte, sorumluluk merkezlerinin bir türü olan bu kâr merkezlerinin başarısı, sermayenin geri dönme oranı, kâr ve artık gelir ^{*} gibi ölçülere göre değerlendirilir ve kararı alırken kendilerine en çok muhasebe bilgileri yardımcı olur. Ancak bu durum, işletme içinde bir kâr merkezi varsa ya da işletmede bulunan kâr merkezlerinin birbirlerinden bağımsız olarak mal ve hizmet üretmeleri durumunda geçerli olabilir.

İşletmede bulunan kâr merkezleri arasında mal ve hizmet alışverişi oluyorsa, bu mal ve hizmetin fiyatı sorun yaratmaktadır. Belirlenecek bu fiyat, hem bölümlerin kârını hem de işletme kârını maksimize edebilmelidir. Ayrıca, bu fiyat, bölüm yöneticilerinin başarısının ölçülmesinde ve karar almada kullanılabilir. Karar almada yöneticilerin gereksinim duyduğu bilgileri elde edebildikleri bölüm olan muhasebe bölümünün, bu bilgileri elde ederken yaptığı kayıtlar da önem kazanmaktadır.

* Artık Gelir = Kâr - (Yatırım x Yatırımın Beklenen Geri Dönme Oranı)

Bu sorunlara çözüm bulabilmek ve bu konuların işletme yaşamındaki önemini vurgulamak amacıyla yapılan bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, organizasyon yapılarının nasıl geliştirildiği incelenmiştir. Önce, işletmelerin bölümlere ayrılması ile oluşturulan bir organizasyon yapısı ele alınmış, daha sonra da alt basamaklardaki yöneticilerin karar alma yetkilerinin arttırılması ile ortaya çıkan merkezleşmeme kavramı çeşitli boyutlarıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde ise, merkezleşmemiş işletmelerde kâr merkezi biçimindeki bölümlerin birbirleriyle mal ve hizmet alışverişi yapmaları durumunda, bölüm başarısının ölçülmesi, karar alma ve genel finansal bilgiler için bu alışverişte söz konusu olan fiyatın önemi üzerinde durulmuştur. Bu amaçla, önce, bölümlerarası ilişkiler incelenmiş ve alışverişte ortaya çıkan transfer fiyatı açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra da, transfer fiyatlaması yöntemleri açıklanmış ve bölümlerden elde edilen verilerin kullanım amaçları incelenmiştir.

Son bölümde ise, konu ile ilgili iki işletmede yapılan araştırma sonuçları verilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE BÖLÜMLENDİRME VE MERKEZLEŞMEME

Birinci Kısım

Bölümlendirilmiş Organizasyon Yapıları

I. ORGANİZASYONUN TANIMI, ÜĞELERİ VE FONKSİYONLARI

1. ORGANİZASYONUN TANIMI

İnsan ihtiyaçları yüzyıllardır değişik biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Bu; kimi zaman fizyolojik, kimi zaman psikolojik, kimi zaman da sosyolojik ihtiyaçlar olarak ortaya çıkmıştır. İşte, işletmeler, insanların bu ihtiyaçlarını giderebilmek için gerekli olan mal ve hizmetleri üreten kuruluşlardır. Bu ihtiyaçlar giderilirken yararlanılan en önemli kaynak ise, insanlar olmaktadır. İhtiyaçları giderebilmek için gerekli olan mal ve hizmetlerin üretimi, çoğu zaman birden

fazla insanın bir arada bulunmasını gerekli kılmaktadır.

Organizasyonların temelinde de, insan ihtiyaçları yatar. "Belirli amaçlara ulaşmak için bir araya gelen bir grup insanın birlikte çalışması" sonucu, organizasyonlar ortaya çıkmıştır(1).

Organizasyon işletme veya kurumun yapısını anlattığından, organizasyon işleminin, en önemli yönetim fonksiyonu olduğu düşüncesi oluşmuştur(2). Dar anlamda organizasyon "herhangi bir amaç (ya da plan) için gerekli faaliyetlerin neler olduğunu belirlemek ve bu faaliyetleri kişilerin görevlendirilebileceği gruplar halinde düzenlemektir"(3). Geniş anlamda organizasyon, "bir işletme içinde; insanlar, alet ve makineler, binalar, kuruluş yeri, çalışma koşulları, finans araçları ve bu gibi çeşitli faktörler arasında temel ilişkilerin yaratılmasıdır"(4).

(1) İnan ÜZALP, Yönetim ve Organizasyon, C.I, (Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim-Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No.42, 1986), s.159.

(2) Kemal TOSUN, İşletme Yönetimi, (Ankara: Savaş Ya., 1982), s.73.

(3) Mehmet OLUÇ, İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, C.I, (İstanbul: Duran Ofset Basımevi, 1969), s.223.

(4) A.g.k., s.224.

2. ORGANİZASYONUN ÖĞELERİ VE FONKSİYONLARI

Organizasyonun ilk tanımından doğan şu üç öge bulunur: Birincisi, bütün organizasyonlar insanlardan meydana gelmiştir; ikincisi, hepsinin başarılması gereken farklı bir amacı ya da hedefi vardır ki, böylece sürekliliğin sağlanması için bir neden ortaya çıkmaktadır; ve üçüncüsü, her birinin, üyelerinin davranışlarının sınırlandırılması ve tanımıyla ortaya çıkan organizasyon yapısı içinde biçimselliğin önemli bir yeri vardır(5).

İkinci tanımdan da şu dört temel öge ortaya çıkarılır: Birincisi, örgütlemenin tüm amacı özel bir işin başarılmasıdır, yani yapılması gereken bir iş, örgütlemenin ilk ve ana fonksiyonudur, fakat bir organizasyon yapısı kurulması için tek başına yeterli değildir. İkincisi, bu işi yerine getirecek bireylerin olması gerekir. Yapılması gereken iş, bu faaliyetleri başarmak zorunda olan bireylerin yeteneklerine ve kabiliyetlerine göre belirlenmelidir. Böylece iş, bir kişinin başarabileceği faaliyetlerin bir dizisini içeren bölümler halinde gruplandırılmış ve örgütlenmiş olacaktır. Örgütlemenin amaçlarından birisi de; yapılması gereken iş ile, bu işi yapacak olan birey arasındaki gerçek ilişkiyi açıklamaktır. Üçüncüsü, işi başarmak için gerekli olan

(5) Henry L. SISK, Management and Organization, (Cincinnati: South-Western Publishing Company, 1973), s.267.

bütün fiziki faktörleri içeren görev çevresidir. Örgütlemelerde bireyler "canlı" unsuru oluşturlarken, görev çevresi; makineler, araç-gereçler, otomobiller ve çeşitli raporlar işi yerine getirmek için gerekli tüm "cansız" unsurları içerir. Organizasyon yapısı içindeki dördüncü öge, ona hayat veren "haberleşme kanalları" dır. Chester I. Barnard organizasyonu, "anamlı bir biçimde koordine edilmiş faaliyetlerin ve bir ya da daha fazla kişinin güçlerinin bir sistemi" olarak tanımlamıştır. Barnard'a göre organizasyon, manyetik alana çok benzemektedir. Fakat mıknatıslar ve elektrik, elektro-manyetik alanı oluşturmaya yetmediğinden, yapılar ve onların içindeki bireyler organizasyonu tam anlamıyla oluşturamayacaklardır- bir organizasyon; müşterilerin, alıcıların ve çalışanların düşüncelerini de içerir. Haberleşme bu ögeleri birbirine bağlayan bir sistemdir(6).

Yönetici, örgütleme sırasında yukarıda belirtilen bu dört ögeyi, sıra ile göz önünde bulundurmalıdır. İlk önce, planda belirtilen temel işleri açıklamalıdır. Bundan sonra, görevi yerine getirecek olan bireyler ile onların çalışmak zorunda olduğu çevre arasındaki gerçek ilişkiyi ortaya koymalıdır. Görüldüğü gibi

(6) Burt SCANLAN-Bernard KEYS, Management and Organizational Behavior, (New York: John Wiley and Sons Inc., 1983), s.112.

örgütlenme süreci, özel bir sıra izlemektedir. Yöneticinin amacı, bu dört öge arasında bir denge kurmayı başarmaktır. Bu amaca ise, tüm ögeler arasında kurulacak etkin haberleşme kanalları aracılığıyla ulaşılabacaktır(7).

II. BÖLÜMLENDİRİLMİŞ ORGANİZASYON YAPILARI

1. BÖLÜMÜN TANIMI

Bölüm; işletmenin bir birimini ya da kolunu; ya da işletme ile ilgili belirli faaliyetleri içine alan bir çevre ya da bölgeyi tanımlamak için kullanılan bir kavramdır(8). Bölüm; planlama, üretim, finansman ve muhasebe gibi faaliyetleri de içeren tüm çalışmaların kârlılığından tamamen sorumlu olan ve kimi zaman kendi satış gücüne de sahip olabilen bir kişinin liderliğindeki bir işletme birimidir. Ayrıca, bölüm, ana şirketin bir birimi olabileceği gibi, ana şirkete tamamen ya da kısmen bağlı bir şirket de olabilir(9).

(7) A.g.k., s.113.

(8) OLUÇ, s.234.

(9) David SOLOMONS, Divisional Performance: Measurement and Control, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1971), s.3.

Ancak, "bölüm" kavramının kullanılmasında henüz bir terminoloji birliği sağlanamamıştır. Bazı işletmelerde bu kavram yerine, "departman" kavramı kullanılmaktadır. Bu kavramın kimi zaman, sadece pazarlama alanını ifade ettiği de görülmüştür. Amaçlarımız doğrultusunda ve uygulamada daha fazla kabul edilen biçimiyle, bir mamulün ya da bir grup mamulün hem üretilmesi (ya da satın alınması) hem de pazarlanması sorumluluğu, aynı anda yerine getirildiğinde, işletmenin bir kısmı "bölüm" olarak tanımlanmış olacaktır(10).

Yukarıdaki tanım, bir imalat işletmesinde üretim ve pazarlama ya da bir pazarlama işletmesinde satın alma ve pazarlama sorumluluğunun, bir bölümün varlığı için gerekli olan en küçük sorumluluk olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Bu; bir bölümün ürettiği tüm mamulleri kendisi pazarlamalıdır ya da pazarladığı tüm mamulleri kendisi üretmelidir anlamında kullanılmamalıdır. Bir bölümü diğer bir bölümden bir mamul satın alırken ve bunu diğerleriyle birlikte pazarlarken görmek mümkündür(11).

(10) A.g.k., s.4.

(11) A.g.k., s.4.

2. BÖLÜMLERE AYIRMA YÖNTEMLERİ

Bölümlere ayırma, yönteminin amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerin birimler halinde toplanmasıdır(12). İşin ve/veya bireylerin yönetilebilir gruplara ayrılması(13) şeklinde de tanımlanabilecek olan bölümlere ayırma, organizasyon yapısının oluşturulmasındaki ilk basamaktır.

İşletme ve işletmenin faaliyet alanı büyüdükçe, işletme fonksiyonlarının tümü bir kişi tarafından yerine getirilemeyecek boyutlara ulaşacaktır.

Bölümlendirme işleminden önce; işletmenin faaliyet konusu, amaçları ve politikaları belirlenmelidir. Daha sonra, amaçlara ulaşmak için yapılacak faaliyetler saptanır. Bu faaliyetler sonucu, en yüksek verimin alınmasına olanak sağlayacak bir bölümlmeye gidilir.

A. Fonksiyonlara Göre Bölümlere Ayırma

Yapılan işlerin nitelikleri ve benzerlikleri temel alınır, fonksiyon (iş) temeline dayanan bir organizasyon yapısı oluşturulur. Bir başka deyişle,

(12) İnan ÖZALP, Yönetim ve Organizasyon, C.II, (Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim-Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No 44, 1987), s.4.

(13) SISK, s.292.

bir organizasyonda işler niteliklerine göre gruplandırılırsa, yani benzer nitelikteki işler (fonksiyonlar) bir araya getirilerek belirli bölümler oluşturulursa, fonksiyonel bir organizasyon yapısı kurulmuş olur. Benzer işler denildiğinde, aynı uzmanlık alanına giren işler anlatılmak istenmiştir. Bu sisteme göre yapılan bir bölümlere ayırma sonucu genellikle; pazarlama, üretim, finans, personel gibi bölümler oluşmaktadır(14).

B. Coğrafik Temele Göre Bölümlere Ayırma

Bölgesel çalışmanın daha yararlı olduğu durumlarda, bu bölümlere ayırma sistemi tercih edilir. İşletmenin faaliyetleri, satış ve üretim birimleri geniş bir alana yayıldığında; bu faaliyetleri bir merkezden yönetmek zorlaşır. Yetkililer işlerin yürütüldüğü yerlerde toplanırsa, bölge yöneticileri daha başarılı olabilir. Her bölge, bir yönetim birimi haline gelir(15).

C. Mamul Temeline Göre Bölümlere Ayırma

Farklı mal ve hizmet üreten işletmeler, belirli bir mal ve hizmetle doğrudan ilgili olan faaliyetleri

(14) Tamer KOÇEL, "Fonksiyona Göre Örgütlenme", Sevk ve İdare Dergisi, Y.13, S.120, (Ağustos, 1978), s.10.

(15) ÜZALP, C.II, s.22.

bir bölüm içinde toplayabilir. Mamul temeline göre bölümlendirme, büyük işletmeler içinde küçük örgütler kurulması biçiminde gelişen ve yaygın bir şekilde kullanılan bir yöntemdir. Örneğin; General Motors, Pontiac, Oldsmobile, Chevrolet, Cadillac gibi mamulleri için ayrı bölümler oluşturmuştur(16).

D. Müşteri Temeline Göre Bölümlere Ayırma

Müşteri temeline göre bölümlere ayırmada, faaliyetler, işletmenin ulaşmak isteyeceği müşteri kümelerine göre bölümlenir. Örneğin; bir üretim işletmesinde hem toptancılara, hem perakendecilere satış yapılıyorsa, satış faaliyetleri, toptancı ve perakendeci müşterilere göre bölümlendirilir. Eğer, çeşitli gelir tabakalarına, yaş ve cinsiyete göre müşteri kümelerine ulaşmak söz konusu ise, yine satış işleri bu sınıflar göz önüne alınarak bölümlenir. Örneğin; kadın eşyası satışı veya yapılmı ayrı ayrı bölümlere verilir(17).

E. Zaman Temeline Göre Bölümlere Ayırma

Sürekli çalışmayı gerektiren işletmelerde, zamana göre bölümlere ayırma yararlı olmaktadır. Özellikle işçileri vardiyalara ayırmak yoluyla, iki ya da üç vardiya belirlenir ve çalışmalar bu şekilde sürdürülür.

(16) Sami GÜVEN, "Örgütlerde Bölümlendirme Yöntemleri", Amme İdaresi Dergisi, C.XV, S.3, (Eylül, 1982), s.49.

(17) William NEWMAN (Çev. Kenan SÜRGÜT), Sevk ve İdare, (Ankara: Türkiye Orta Doğu ve Amme İdaresi Enstitüsü Ya. No. 115, 1970), s.163.

Hızlı üretim ya da kapasitesi sınırlı olan tesislerle daha fazla üretim yapmak isteyen işletmeler de bu yöntemden yararlanırlar(18).

F. Karma Organizasyon Yapısı

İşletmenin büyümesi ve çeşitlilik söz konusu olduğu zaman, tek bir bölümlene sistemi ile işletmenin amaçlarına hizmet etmek zorlaşır. Bölümlere ayırma yöntemlerinin her birinin kendine özgü iyi ve kötü yönleri vardır. Karma örgüt yapısı ile, her bölümlene yönteminin en iyi yönü alınır. Günümüzde de, üretim ve ticaret işletmelerinin çoğu karma organizasyon yapısını tercih etmektedir(19).

G. Diğer Organizasyon Yapıları

Organizasyon yapıları ,işgücünün önem kazandığı durumlarda sayı temeline göre;faaliyetler bir sürece göre bölümlendirilirse, süreç temeline göre bölümlere ayrılır.Ayrıca,matris organizasyon yapısı da vardır.

III. İŞLETMELERİN BÖLÜMLENDİRMEYE GİTME NEDENLERİ

Son yıllarda bölümlendirmeye gitmenin önem kazanması, gerekli olanaklar sağlandığında bölümlere ayırmanın, merkezleşmenin sağladığı yararlardan daha fazla yarar sağladığını ortaya koymaktadır. Bu yararlardan en önemli dört tanesi, şunlardır:

(18) A.g.k., s.163.

(19) ÜZALP, C.II, s.38.

Birincisi; bölümsel bir organizasyon, farklılaştırılmaya çalışılan ya da bu yolda ilerleyen bir işletmeye, kısmen en uygun merkezleşmemeyi sunar. Değişir faaliyetlerin her biri, farklı olarak örgütlenmiş olabilir ve bunlar farklı yetenekleri zorunlu kılabilir. Bölümlendirilmiş bir yapı, böyle bir işletme için, farklılığın birleşme ile uzlaşmasını kolaylaştırabilir(20).

İkincisi; bireysel sorumluluğun, otoritenin ve orunun belli bir tutum -ki bu tutum karar almanın merkezleşmemesi ile mümkün olacaktır- içinde geliştirilmesi için sorumlu bireylerin yaratıcı yetenekleri teşvik edildiğinde, herhangi bir işletmede büyük bir ilerleme sağlanacağına inanılmaktadır. Bölümlere ayırmayı, karar almanın merkezi yönetiminden ayıran noktanın, sadece karar almanın merkezleştirilmemiş olmasının oluşturduğu unutulmamalıdır(21).

Üçüncüsü; bölüm yönetiminin ana amacı, bütün işletmenin kârlılığine bölümün katkısını uzun dönemde maksimize etmek olduğundan, bölüm başarısının ölçülmesi için kâra olan katkı kullanılabilir. Bu durumda üst yönetim, bölümlere, kaynakların yönetilmesinde büyük bir bağımsızlık vermektedir. Çünkü, bölümün kâra olan

(20) SOLOMONS, s.8.

(21) A.g.k., s.9.

katkısı yoluyla başarısının ölçülmesi, ancak bu yolla mümkün olmaktadır. Öte yandan, bölümsel karar almanın sınırlandırılmış, bölümün diğer bölümlerden yeterli derecede ayrılamamış ve "bölüm"ün de gerçek bir bölüm olarak dikkate alınmamış olması, bu başarı ölçüsünün kullanılmasını zorlaştırmaktadır(22).

Dördüncüsü; bölümsel faaliyetler, işletmenin gelecekteki üst yöneticilerinin geliştirilmesi için, bu bireylere ilk görevlerin verildiği orunları sağlar. Bir bölümde çalışmak, yöneticileri, ayrı bir işletmede çalışma sırasında karşılaşılabilecek sorunların çoğu ile karşı karşıya bırakacaktır(23).

İşletmelerin bölümlere gitme nedenleri arasında, kişilik ve enerji genişliğinin de rol oynadığını ileri sürenler vardır. Enerji genişliği insanın işine harcayabileceği fiziksel ve zihinsel enerjinin sınırları ile, kişilik genişliği ise, yöneticinin insanlarla geçinme ve onları etkileme sınırı ile ilgilidir(24).

(22) A.g.k., s.9.

(23) A.g.k., s.9.

(24) OLUÇ, s.239.

IV. YETKİ-SORUMLULUK VE YETKİ GÖÇERİMİ

Organizasyonların, bireylerin yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi amacıyla oluşturulması gerekir.

Sorumluluk, arzulanan sonuçları sağlama borcudur. Bu borcun, bireyin bir işi oluşturan bir görevi ya da görevler bütününe kabul ettiği durumlarda varolduğuna inanılır(25).

Eğer bireyler görevlerin sonuçlarından dolayı hesap vermekle sorumlu tutulurlarsa, belirlenen sorumlulukların sınırları içinde karar alma hakkına da sahip olmalıdırlar. İşte, organizasyonlarda, organizasyonun sonunda ulaşacağı amaçları belirleme, bu amaçlara götürecekt politikalar, yollar ve yöntemler hakkında karar verme, komuta etme, yürütme, işe girişme, kaynakları amaçlarına uygun kullanma, organizasyondaki bireyleri harekete geçirme, kontrol etme ve sonuçları değerlendirme hakkına yetki denir(26). Burada unutulmaması gereken nokta, yetkinin bireysellikten çok organizasyonda belli bir oruna verilmiş olmasıdır.

(25) SCANLAN-KEYS, s.129.

(26) Osman YOZGAT, İşletme Yönetimi, (İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı İşletmesi Ya. No. 341-574, 1980), s.250.

Yetki sahibi yöneticilerin, her şeyi kendilerinin yapmaları olanaksızdır. Organizasyonun başarısı, üst yöneticinin yetki göçerimindeki başarısına bağlıdır. Karar verme, yürütme, komuta etme, organizasyonu amacına ulaştırmak için başkalarının faaliyetlerini isteme vb. hakları kullanma konusunda ast'lara izin vermeye yetki göçerimi denir(27).

Yetki geçiriminin üç yönü vardır. Yönetici;

a) Ast'ların görevlerini belirler,

b) Bu ast'lara taahhüt altına girmek, kaynakları kullanmak ve görevlerin yerine getirilmesi için gerekli eylemleri yapmak yetkisini verir,

c) Her bir ast'ın yöneticiye karşı, görevini doyurucu bir biçimde yerine getirme sorumluluğu ortaya çıkar(28).

Ne zaman yetki göçerilirse, yetkinin göçerildiği bireye bu yetkiye karşılık olacak derecede bir sorumluluk da yüklenir.

(27) OLUÇ, s.287.

(28) A.g.k., s.288.

İkinci Kısım

İşletmelerde merkezleşmeme

I. MERKEZLEŞMEMENİN TANIMI

Merkezleşmeme kavramı, değişik anlamlarda kullanılmaktadır.

Merkezleşmeme, "organizasyonun herhangi bir basamağındaki bir ast'ın karar alma yetkisinin, üst tarafından arttırılmasıdır"(29). Gerçek bir merkezleşmemeden söz edebilmek için, alt birimlerde karar alabilecek olan bireylerin yeteneklerinin yeterli olması, ilgili bilgilere sahip bulunmaları, kararlardan etkilenecek birimlerin sadece bir yöneticinin sorumluluğu altında toplanmış olması gerekir(30).

Merkezleşmeme, karar almak için organizasyonun daha alt birimlerindeki yöneticilere yetkinin göçerilmesidir(31). Yetki göçerimi yoluyla merkezleşmeme uygulanmak istendiğinde, gerçekten merkezleşmeme olup olmadığı

(29) ÜZALP, C.II, s.122.

(30) SCANLAN-KEYS, s.180.

(31) SISK, s.357.

önemlidir. Bazen görünüşte yetkilerin verildiği ve üst yönetimin bazen çeşitli nedenlerle alt basamakların yetki alanlarına karıştığı görülür. Bu durumda; yetki çatışması olduğu gibi, merkezleşmeme sistemi de bozulabilir(32).

Ülke düzeyinde üretim tesisleri olan bir işletme de, merkezleşmemiş üretim sistemi olarak tanımlanabilir. Öte yandan, pazarlama merkezinin bütün ana hatlarına benzer olarak kurulmuş depolama işletmesi de, merkezleşmemiş bir dağıtım sistemine sahip olacaktır. Bunların her ikisi de; fiziksel merkezleşmeme için bir örnek oluşturur(33).

Merkezleşmemenin bir diğer tanımı da, federal merkezleşmeme ^{***} tanımında verilmektedir. Federal merkezleşmeme halinde, faaliyetler mamul temeline göre bölümlendirilir. Bu bölümlerin her biri, kendine ilişkin mamulü, kendi pazarı ve kendi kâr-zarar sorumluluğu olan özerk işletme birimleri şeklinde kurulurlar. Bu özerk birimler, gerekirse birbirlerinin ihtiyacı olan parçaları ya da yarı mamul ve mamulleri birbirlerinden satın almazlar ya da birbirlerine satmazlar. Her birinin rakibi durumunda

(32) ÜZALP, C.II, s.123.

(33) A.g.k., s.122.

~~XX~~Peter Drucker'in "Federal İlkesi"şöyledir:İşletme kendi kendini yöneten küçük birimlere bölünmüştür.Her birim kendi uygulamasından,sonuçlarından ve işletmenin genelindeki katkılarıyla sorumludur.Her birimin kendisinin bir yönetim modeli ve yönetim kadrosu vardır."

olan başka işletmeler, daha elverişli fiyata satabildiklerinde, federal organizasyona bağlı özerk işletmeye daha ucuza satmak yerine, başka işletmelere satarlar(34).

Federal merkezleşmeme biçimindeki organizasyon, daha çok büyük işletmelerde görülür. Özerk işletme haline getirilebilecek bölümlerin de; yönetim kadrolarının yeterli olması, kendi pazarlarının bulunması ve büyüme potansiyeline sahip olmaları gerekir(35).

II. MERKEZLEŞMEMENİN NEDENLERİ

Özellikle, II. Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda gelişen ekonomilerin yanı sıra işletmeler de büyümüşlerdir. İşletmeler büyüdükçe, çok daha fazla sayıda kararın çok daha fazla basamakta alınması gerekmiş, sonuç olarak bu kararların koordinasyonu güçleşmiş ve daha çok karar alınmaya başlanmıştır(36). Bu durumu önleyebilmek için Du Pont, General Motors, General Electric gibi büyük

(34) A.g.k., s.129.

(35) OLUÇ, s.282.

(36) Cudi Tuncer GÜRSOY, "İşletme İçi Mal ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması", İşletme Fakültesi Dergisi, C.III, S.1, (Nisan, 1974), s.109.

işletmeler merkezleşmemeye gitmişlerdir(37). Merkezleşmemenin nedenleri olarak şunlar gösterilebilir:

a) Birden fazla mamul üreten modern bir işletme, fonksiyonlarını en iyi bir biçimde, birbiriyle rekabet edebilen bağımsız işletmeler biçiminde kurulduğunda yerine getirecektir(38).

b) Merkezleşmemiş bir organizasyonda bölüm yöneticileri, kaynak dağılımı ile ilgili bilgi elde edebilecekleri daha iyi bir orunda olacaklardır(39).

c) Bölüm yöneticilerinin pazar alanlarına daha yakın olmaları, girdi ve çıktı fiyatlarındaki değişmelere ilişkin ilgili bilgileri daha kolay elde etmelerine neden olacaktır. Böylece, üretim faktörlerinin koordinasyonu, bölüm seviyesinde daha etkin olarak sağlanmış olacaktır(40).

(37) Ernest DALE, The Great Organizers, (New York: McGraw Hill Paperback Edition, 1971), ss.341-143.

(38) David J.H. WATSON-John V. BAUMLER, "Transfer Pricing: A Behavioral Context", The Accounting Review, C.L, S.3, (Temmuz, 1975), s.466.

(39) A.g.k., s.466.

(40) Joshua RONNEN-George MAKINLEY, "Transfer Pricing For Divisional Autonomy", Journal Of Accounting Research, C.VIII, S.2, (Spring, 1970), s.101.

III. MERKEZLEŞMEMENİN YARARLARI VE SAKINICALARI

1. MERKEZLEŞMEMENİN YARARLARI

Yukarıda sıraladığımız nedenlerle oluşturulacak merkezleşmemeden, üst yönetimin elde etmek istediği yararları da şöyle sıralayabiliriz:

a) Yöneticiler, bölgesel durumlar hakkındaki bilgileri elde edebilecekleri bir orunda olduklarından, optimal kararlar alınacaktır(41).

b) Karar alma sorumluluğu öyle dağıtılmıştır ki, yöneticilerin birlikte aldıkları kararlar en alt düzeye indirilmiştir. Böylece, üst yöneticiler günlük faaliyetleri kontrol etmek için zaman bulabilmektedir(42).

c) Geniş bir alan üzerinde daha fazla sayıda karar alma, yöneticilerin organizasyonda ilerlemeleri için gerekli olan eğitimi sağlar(43).

d) Yöneticilere sağlanan daha fazla bağımsızlık ile, bu kişiler güdülenmiş olacaktır. Çünkü, yöneticiler

(41) Charles T. HORNGREN, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, (Englewood Cliffs: Prentice Hall International Editions, 1982), s.630.

(42) A.g.k., s.630.

(43) ÖZALP, C.II, s.126.

başarılarını etkileyen faktörler üzerinde daha fazla kontrol imkanına sahiptir(44).

e) Yöneticiler, kendilerine sağlanan bağımsızlık ile; hem mamuller hem de hammadde dış pazarlarını kontrol etmek için güdülenmiş olacaktır(45).

f) Merkezleşmeme, merkeze danışılarak çözümlenmesi gerekli sorunları ve bazı işlemlerin çifte kaydını önlediğinden, yönetim sisteminin hızlı çalışması sağlanmış olacaktır(46).

2. MERKEZLEŞMEMENİN SAKINCALARI

Merkezleşmeme sonucunda ortaya çıkabilecek bazı sakıncalar da olabilmektedir.

Merkezleşmemiş bölümler, tüm işletmenin en iyi yatırımlarının zararına çalışabilecek şekilde bağımsız olabilmektedir. Bu da, yöneticilerin tüm işletmeden daha çok, kendi bölümlerini düşünmelerinden kaynaklanmaktadır. Bu çatışma, ancak, yöneticilerin organizasyon bilinci

(44) HORNGREN, s.630.

(45) A.g.k., s.630.

(46) A.g.k., s.630.

çok kuvvetli ise, önlenabilir ya da en azından kontrol altında tutulabilir(47).

Merkezleşmemenin en önemli sakıncalarından birisi de, işletme için ekonomik olmamasıdır. Merkezleşmemenin önemli sayıda eleman gerektirmesi, maliyetlerin önemli ölçüde artmasına yol açmaktadır(48).

Üst yönetimin bölüm yöneticilerine her yıl kârı daha fazla arttırmaları için baskı yapmaları, bölüm yöneticisinin kendi başarısından başka hiçbir şeyi düşünmemesine yol açmaktadır. Doğal olarak, yöneticiler de uzun dönemli amaçları kısa dönemli sonuçlar için feda ederek, kendilerini en iyi şekilde korumaya çalışmaktadır. Gerçekten, en önemli sakıncayı da, bütün işletme amaçlarının kısa dönemli kârlılığa feda edilmesi oluşturmaktadır(49).

IV. MERKEZLEŞMEME VE SORUMLULUK MERKEZLERİ

Merkezleşmeme sonucu karar alma yetkisi verilen yöneticiler, kararlarının sonuçlarından da sorumlu tutulmalıdır. Merkezleşmemiş organizasyonlarda yöneticilerin

(47) A.g.k., s.630.

(48) ÖZALP, C.II, s.128.

(49) SCANLAN-KEYS, s.183.

başarılarının raporlanması, yönetim muhasebesinin en önemli fonksiyonlarından birisini oluşturur. Yöneticilerin sorumluluklarını ne derecede yerine getirdiklerini raporlayan muhasebe sistemi, sorumluluk muhasebesi sistemidir. Bu muhasebe sisteminde, giderler doğrudan doğruya bu giderleri kontrol etmekle sorumlu kişilere rapor edilir ki bu raporlara sorumluluk raporları denir. Bu sistem, özellikle organizasyondaki tüm yönetim düzeyleri için, sorumluluk raporlarının hazırlanmasını zorunlu kılar. Daha sonra bu raporlar, örgütün çeşitli düzeylerindeki sorumlu personelce kendi giderleri ve faaliyetlerini kontrol etmede, bir araç olarak kullanılır(50).

Bu yönetim düzeylerindeki bireylerin güdülenebileceği ve başarılarının ölçülebileceği işletme bölümlerine, sorumluluk merkezleri denir(51).

Sorumluluk merkezleri, değişik biçimlerde sınıflandırılabilir. Bazı yazarların gider merkezi, gelir merkezi, kâr merkezi, yatırım merkezi sınıflandırması yapmasına karşın, günümüzde en çok kullanılan sınıflandırma türü;

(50) Rıfat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1985), s.240.

(51) Ronald J. THACKER-Richard L. SMITH, Modern Management Accounting, (Reston, Virginia: Reston Publishing Company, Inc., 1977), s.329.

maliyet merkezi, kâr merkezi, yatırım merkezi şeklindedir. Sorumluluk merkezlerinin bu tür sınıflandırılması benimsenerek aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır:

1. MALİYET MERKEZLERİ

Maliyet merkezleri; yöneticisi, oluşan maliyetlerle sorumlu tutulabilen, organizasyonun bir bölümüdür. Maliyet merkezi yöneticileri, kendi bölümlerindeki maliyetlerin bazılarını ya da tümünü kontrol edebilir. Maliyet merkezleri, sorumluluk merkezinin en çok kullanılan türüdür. Çünkü; organizasyon bölümlerinin birçok farklı türü, maliyet merkezi olarak ayrılabilir(52). Örneğin; makina bölümü bir usta başının sorumluluğu altında olmasına karşın, kesme makinaları, tesviye makinaları ve boyama makinaları gibi çeşitli makinaları içerebilir. Bu makina gruplarının her biri, bazen kendi ustabaşı yardımcısı ile birlikte, ayrı bir maliyet merkezi olarak kabul edilebilir(53).

Bir maliyet merkezinin en önemli özelliği, maliyet merkezi yönetimi tarafından kontrol edilebilen maliyetlerin

(52) Lester E. HEITGER-Serge MATULICH, Managerial Accounting, (Tokyo: McGraw-Hill Kogakuska, Ltd., 1982), s.413.

(53) Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamalar, (Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim-Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No. 12, 1984), s.564.

belirlenmiş olmasıdır. Çünkü, maliyet merkezi yöneticileri, üzerinde kontrol imkanına sahip oldukları maliyetlerden sorumludurlar. Maliyet merkezlerinin hangi maliyetlerle sorumlu olduğunu belirlemek, maliyet merkezi yöneticilerini değerlemede önemli bir sorundur ve bu değerlendirme ise genel olarak işletmenin maliyetlerinin kontrolünü etkiler(54).

Üretim maliyet merkezinde bir ustabaşının kontrol edebileceği maliyetlere örnek olarak; gözlemci personel, makineleri ayarlama, bakım-onarım, fazla çalışma primleri, işletme malzemesi, küçük araç-gereç giderleri verilebilir.

2. KÂR MERKEZLERİ

Kâr merkezi; yöneticisi, hem maliyetlerden hem de gelirlerden sorumlu tutulan, organizasyonun bir bölümüdür. Kâr merkezi, işletme içindeki başka bir işletme görünümündedir. İdeal olarak, eğer kâr merkezinin her biri kendi kârını optimize ederse, bir bütün olarak işletmenin kârı da optimize edilmiş olacaktır. Ancak, "her bölümün kendi kârını maksimize etmesi, bir bütün olarak işletmenin kârını maksimize edecektir" düşüncesi her zaman gerçekleşmemektedir. Bazen, bir bölümün kârını maksimize etmesi, diğer bir bölümün zarar etmesine neden olmaktadır(55).

(54) HEITGER-MATULICH, s.414.

(55) A.g.k., s.416.

Bir işletmenin birçok bölümü, kâr merkezi olarak değerlendirilebilecek özelliklere sahip değildir. Bir işletme için merkezleşmemiş kâr sorumluluğunun olabilmesi için, şu üç kriterin bulunması gerekir(56):

a) Geçerli gelir ve gider ölçülerinin birbirlerinden ayrılabilmesi için, iki veya daha fazla bölüm bulunmalıdır.

b) Bu bölümlerin yönetimi, bölümün gelir ve giderleri üzerinde önemli bir kontrola sahip olmalıdır.

c) Her bölümün kârı, düzenli olarak hesaplanmalı ve üst yönetime raporlarla iletilmelidir. Üst yönetim, bu hesaplamaların sonuçlarını bölüm başarısını değerlemenin bir parçası olarak düşünmelidir.

Kâr merkezinin kârının hesaplanması, bir şahıs işletmesinin kârının hesaplanmasına benzer. Temel fark, bazı maliyetlerin bireysel kâr merkezleri ile bir tutulmadığıdır. Çünkü; maliyetler birçok kâr merkezi için ortaktır. Örneğin; işletme yönetimi, araştırma ve geliştirme, merkezi bilgi-işlem hizmetleri giderleri işletmenin bütün merkezleri için ortaktır(57).

(56) A.g.k., s.416.

(57) A.g.k., s.416.

Kâr merkezine örnek olarak, işletmenin bir ya da daha fazla mamulünü üreten ve pazarlayan bir işletme bölümü verilebilir. Bölüm yöneticisi; satış fiyatını, pazarlama stratejilerini ve üretim politikalarını belirleyebilir. Bölüm varlıklarına yapılacak yatırımın miktarı, kâr merkezi yöneticisi tarafından teklif edilebilir. Ancak, karar, işletmenin üst yönetimince alınacaktır(58).

3. YATIRIM MERKEZLERİ

Bir yatırım merkezinde, yönetici, gelirler, giderler ve merkezin yatırımlarına harcanan tutarlar üzerinde kontrol imkanına sahiptir. Bir yatırım merkezi yöneticisi; alacaklı hesapların miktarını belirlemek için kredi dönemlerini oluşturur, stoklara yapılacak yatırımı belirlemek için stok politikasını belirler ve belli sınırlar içinde üretim için gerekli olan araç-gereci satın alabilir ve mamulü satabilir. Yatırım merkezi yöneticileri; sadece kârla değil, aynı zamanda, merkeze yapılan yatırımların tutarı ile kâr arasındaki ilişki ile de ilgilenir(59).

(58) Jack GRAY-Don RICKETTS, Cost and Managerial Accounting, (Tokyo: McGraw-Hill Kogakuska, Ltd, 1982), s.376.

(59) A.g.k., s.376.

Yatırım merkezi yöneticilerinin finansal başarısı, merkeze ilişkin yatırımın geri dönmesinin bütçelenmiş tutarı ile fiili tutarı arasında karşılaştırma yapılarak ölçülmelidir(60).

(60) John MAURIEL-Robert ANTHONY, "Misevaluation of Investment Center Performance", Harvard Business Review, C.XLIV, S.2, (Mart-Nisan, 1966), s.103.

İKİNCİ BÖLÜM

MERKEZLEŞMEMİŞ İŞLETMELERDE BÖLÜM BAŞARISININ DEĞERLENDİRİLMESİ, KARAR ALMA VE GENEL FİNANSAL BİLGİLER İÇİN TRANSFER FİYATLAMASI

Birinci Kısım

Bölümlerarası İlişkiler ve Transfer Fiyatlaması

I. BÖLÜMLERARASI İLİŞKİLER

Bir kâr merkezi yöneticisinin finansal başarısı; bölümün fiili kârı, bütçelenmiş kâra eşit ya da daha fazla ise yeterli olacaktır. Finansal başarının bu ölçüsü, organizasyonun birçok bölümü için geçerlidir, fakat tüm bölümlerde kullanılamaz(61).

(61) GRAY-RICKETTS, s.547.

Anlamlı bir bölümsel başarı ölçümünün önemli engellerinden birisi de, bölümlerarasındaki mamul veya hizmet transferidir. Günümüzde, birçok merkezleşmemiş işletmede bölümler, sadece organizasyon içinde alışveriş yapmakla kalmayıp, organizasyon dışındaki işletmeler ile de ilişki içindedir. Çoğu zaman, bir bölümün çıktılarının biri ya da bir bölümü, diğer bir bölümün hammadde girdileri olmakta ve bu durum, işletmenin en son mamulü işletme dışındaki bir işletmeye satılincaya kadar böyle devam etmektedir(62). Eğer tüm bölümlerin mamulleri sadece bir pazarlama bölümünce satılırsa, bu durumda da transfer fiyatlamaından söz etmek mümkündür. Komisyon temeline dayanarak farklı bölümlerin mamullerini satmak için bir dış satış ya da pazarlama organizasyonu oluşturulmuşsa, bu durumda da transfer fiyatlamaından söz etmek mümkündür. Satış ya da pazarlama organizasyonu kendi bölge büroları yardımıyla, tüm üretim bölümlerinden transfer edilen mamulleri dış pazarda satabilir(63).

Eğer bölümlendirilmiş bir işletmede, bölümlerden her biri, diğeri ile herhangi bir alışveriş yapmayacak

(62) HEITGER-MATULICH, s.421.

(63) S.K. CHAKRABORTY, New Perspectives In Management Accounting, (Meerut: The MacMillan Company Of India Ltd., 1979), s.319.

biçimde kendi faaliyetlerini düzenleyebiliyorsa, bölüm kârının ölçümündeki en önemli güçlüklerden biri ortadan kaldırılmış olacaktır. Ancak bu durumda, işçiliğin ve uzmanlaşmanın bölünmesinin kullanılabilme gücü, kısacası, merkezleşmemenin en önemli özelliklerinden biri kaybedilmiş olacaktır. Bölümlendirilmiş bir işletmenin, sadece bölümlerinin bir araya gelmesiyle oluşmadığı gerçeği, büyük bir bölümlendirilmiş işletmede kendisini kabul ettirebilen bölümlerarası ilişkilerin çapraşık bir örneği ile açıklanabilir(64).

Örneğin gerçekten çapraşık olabileceği, elektronik endüstrisindeki büyük bir işletmenin bölümleri arasında varolan ilişkiler yoluyla çok açık bir biçimde belirlenebilir. Örnek işletmenin şu bölümlerden oluştuğunu varsayalım(65):

Aydınlatma ürünleri

Elektronik tüpler

Radio, televizyon

Savunma sistemleri

Tel, metal ve plastik parçalar

Kimyasal ve metalurjik maddeler

Yarı iletkenler

(64) SOLOMONS, s.160; HEITGER-MATULICH, s.422.

(65) Örnek SOLOMONS, s.160'dan alınmıştır.

Bu bölümlerarasında, yarı mamuller ve parçaların transferlerinin tam listesini oluşturmak güçtür. Ancak, liste aşağıdaki örnekleri de içerecektir:

Kimyasal ve metalurjik maddelerden oluşturulan tungsten tozu,

Tüp bölümüne gönderilen parçalar (Televizyon resim tüplerini kaplamak için),

Alıcıların ve resim tüplerinin tüpler bölümünden radyo-televizyon bölümüne aktarılması,

Elektrik lambası parçalarının parçalar bölümünden aydınlatma bölümüne aktarılması,

Yarı iletkenlerin yarı iletkenler bölümünden savunma sistemleri bölümüne aktarılması.

Bu işletmede, satıcı bölümlerin satışlarının küçük bir kısmı işletmedeki başka bir bölüme gider ve büyük bir kısmı da, çoğu, işletmenin rakibi olan dış kaynaklara gider.

Bölümlerarası işlemler, tüm işlemler arasında önemli bir orana sahipse, doğal olarak, bölümlerin buna

ilişkin kârlılıkları, bölümlerarası işlemlerin fiyatlandırılması için oluşturulan politikadan önemli ölçüde etkilenecektir. Daha da önemlisi, bölümlerarasındaki bu işlemler, transferlerin fiyatlaması sistemi üzerine oturtulan kâr ölçümlemelerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır(66).

II . TRANSFER FİYATININ TANIMI

Tüketiciler, satın alma kararlarını verirken birçok satıcıyı dolaşırlar ve kendileri için en uygun kalitedeki ve fiyattaki mal ya da hizmeti satın alırlar.

Tüketiciler gibi işletmeler de mamul ya da hizmet satın alırken, benzer aşamaları izlerler. Alıcı işletme, istediği kalitede üretim yapan ve zamanında bu mamul ya da hizmetleri kendisine ulaştırabilecek üretici işletmelerden değişik fiyat teklifleri ister. Bu mamul ya da hizmetler de, genellikle, en düşük fiyatla teklif yapan işletmelerden satın alınır. Alıcıların en düşük fiyatla satın almak istemeleri, fiyatları mümkün olduğu kadar düşük tutmalarına neden olur. Fakat, eğer fiyat çok düşük ise, satıcı mamulünü satmak istemeyecektir. Fiyatları oluşturmak için, maliyetler tek başlarına düşük bir

(66) SOLOMONS, s.161.

sınır oluşturur. Çünkü, uzun dönemde satıcılar, mamullerini maliyetle satarak zarar etmek istemezler.

Büyük bir işletmenin bölümleri, sadece işletme dışındaki alıcılarla alışveriş yapmaz, işletme içindeki diğer bölümlerle de alışveriş yapabilir. Bir bölüm, aynı işletmedeki diğer bir bölümden bir mamul ya da hizmet satın almak isterse, satın alma ya da satış hangi fiyat üzerinden yapılacaktır? Bu durumda, karşımıza özel bir tür satış fiyatı olan "transfer fiyatı" çıkmaktadır.

Transfer fiyatı; bir organizasyondaki bir bölümün, aynı organizasyondaki diğer bir bölüme sattığı mal veya hizmetler için oluşturulan bir satış fiyatıdır(67). Yani, transfer fiyatı, organizasyonun bölümleri arasında transfer edilen mallar ve hizmetlerin bedelidir. Bir diğer tanıma göre, transfer fiyatı, "organizasyonun bir bölümünce aynı organizasyondaki diğer bir bölüme mamul ya da hizmet sağlanması sırasında yüklenilen fiyattır"(68).

III. TRANSFER FİYATLAMASININ ÖNEMİ VE AMAÇLARI

Bölümlerarası satışların fiyatı, satıcı bölümün satışlarını ve alıcı bölümün maliyetlerini etkileyecektir.

(67) GRAY-RICKETTS, s.571.

(68) HORNGREN, s.634.

Satışlar, tek başlarına işletme kârları üzerinde direkt bir etkiye sahip değildir. Çünkü, satışların; bir bölümün maliyetleri üzerindeki etkisi, bir diğer bölümün gelirleri üzerindeki etkisi ile dengeye gelmektedir. Ancak, transfer fiyatı politikası, bölüm yöneticisinin kararlarını etkileyerek, işletmenin kârlarını büyük ölçüde etkiler(69).

Örneğin; eğer bir bölüm (A Bölümü), diğer bir bölüme (B Bölümü), bir mamul satıyorsa, işletme yönetimi mamulün maliyet bedeli ile fiyatlandırılmasını isteyebilir. Bu durumda, (A) Bölümü yöneticisinin kârsız bir işlemin yanı sıra, bölümün başarısını olumsuz yönde etkileyecek bir işlem yapması gerekmektedir. Diğer yanda, (B) Bölümü yöneticisinin kârı aniden bir artış gösterir. (A) Bölümü, (B) Bölümü ile daha fazla alışveriş yaparsa, (B) Bölümünün başarısı daha kötü gözükür. Daha da önemlisi, eğer bölümlerarası satışlar işletme için kârlı ise, bu tür satışlar, (A) Bölümü yöneticisi için güdüleyici olmayacaktır. Bu nedenle, yönetici, kâr elde edebileceği satışlara yönelecektir. Diğer yanda, eğer bu satışlar işletme için kârlı değilse, (B) Bölümü yöneticisi, bu satışlarını kendi bölüm kârlarını lehte etkilemesi nedeniyle, satışların

(69) Richard M. LYNCH-Robert W. WILLIAMSON, Accounting For Management: Planning and Control, (New Delhi: Tata McGraw-Hill Publishing Company Ltd., 1980), s.402.

bu fiyatla yapılmasını sağlamaya çalışacaktır(70).

Yani, alıcı bölüm, satın alınan mal ya da hizmetin, bölüm için maliyetini belirlemede bir temel olarak kullanılan transfer fiyatını minimize etmek istemektedir. Bunun yanı sıra, satıcı bölüm, sattığı mal ya da hizmetin fiyatının, gelirini raporlamada bir temel olarak kullanılacağını bildiği için, transfer fiyatını maksimize etmek istemektedir.

Transfer fiyatının, bölümlerin ayrı birer kâr merkezi sayılmaları nedeniyle, kârlarının saptanmasında büyük bir yeri vardır. Bu fiyat, satıcı bölüm için bir kâr unsuru, alıcı bölüm için ise bir gider unsuru olması nedeniyle, bölüm kârlarını büyük ölçüde etkilemektedir(71).

Satıcı ve alıcı bölümler arasındaki bu çatışma, bölüm yöneticilerinin yüzleştirilmesi, yani, görüşmeler yoluyla çözümlenebilecektir(72).

Bu çatışma çözümlendiğinde, bölümlerin başarıya ulaşma hırs ve eğilimleri de artar. Başarı değerlemesi

(70) A.g.k., s.403.

(71) Selçuk USLU, "İşletmenin Bölümleri Arasındaki Alış ve Satışlar ve Transfer Filatlaması", Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, C.IV, S.2, (Ağustos, 1972), s.199.

(72) WATSON-BAUMLER, s.473.

de objektifleşir ve kolaylaşır, tüm işletmenin kârlılığı yükselir ve optimizasyon sağlanmış olur.

Gerçekte, bu sıraladıklarımız transfer fiyatlamasının en önemli amaçlarını oluşturur(73).

İkinci Kısım

Transfer Fiyatlaması Yöntemleri ve Bölüm Verilerinin Kullanım Amaçları

I. TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ

Uygulamada, farklı transfer fiyatlaması yöntemleri kullanılmaktadır. Kullanılacak transfer fiyatlaması yöntemi, işletme faaliyetlerine en uygun yöntem olmalıdır. Transfer fiyatlaması için şu yöntemler kullanılmaktadır:

a) Pazar fiyatına dayalı transfer fiyatlaması yöntemi,

(73) Alparslan PEKER, Modern Yönetim Muhasebesi, 3.B.,
(İstanbul: Filiz Kitabevi, 1983), s.659.

b) Düzeltilmiş (indirilmiş) pazar fiyatına dayalı transfer fiyatlaması yöntemi,

c) Maliyetlere dayalı transfer fiyatlaması yöntemi,

d) Maliyet artı temeline dayalı transfer fiyatlaması yöntemi,

e) Pazarlığa (görüşmelere) dayalı transfer fiyatlaması yöntemi,

f) İkili fiyatlama yöntemi,

g) Hedef kâr yöntemi.

Bu yöntemler, sırasıyla aşağıda açıklanmıştır.

1. PAZAR FİYATINA DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ

Pazar fiyatı; satıcı bölümün işletme dışındaki müşterilere hizmet ya da mamul sattığında alabileceği ve alıcı bölümün de dış kaynaklardan mamul ya da hizmet satın aldığı anda, ödemeyi kabul ettiği fiyattır(74). Genel olarak, bölümlerarası transferler, mamulün kalite ve fiyat yönünden dışarıdaki satıcılarinkine eşit olması

(74) HEITGER-MATULICH, s.423.

durumunda yapılacaktır(75). Pazar fiyatına dayalı transfer fiyatlamasının işlerlik kazanabilmesi için, satıcı ve alıcı bölümlerin eşit pazarlık gücüne sahip olması gerekir. Bu da, satıcı bölüme, eğer fiyat çok düşük ise alıcı bölüme satış yapmayı reddetme izni verilmesi ve alıcı bölüme de, eğer satıcı bölümün fiyatı çok yüksek ise işletme dışındaki bir kaynaktan satınalma izni verilmesi yoluyla gerçekleştirilebilir. Yani, her bölüm bağımsız olarak; mamullerini, fiyatlarını, kaynaklarını ve müşterilerini seçebilme hakkına sahiptir(76).

Günlük kullanımda ara mamullerin pazarı tam rekabet koşulları üzerine kurulmuşsa ve bölümlerin birbirlerine bağımlılığı en alt düzeyde ise, pazar fiyatı, optimal kararlara neden olacağından, kullanılması en çok istenilen transfer fiyatıdır. Pazar fiyatının önem kazanmasının bir diğer nedeni ise, işletme dışındaki organizasyonlar tarafından belirlenmiş olmasıdır. Bu durumda, yöneticiler daha objektif olarak değerlendirilmiş olacaktır(77).

Pazar fiyatı yöntemi kullanıldığında, transferler, o anda dış pazarda hâkim olan fiyattan daha yüksek olmayan

(75) James A. CASHIN-Ralph S. POLIMENI, Cost Accounting, (Tokyo: McGraw-Hill Kogakuska, Ltd., 1981), s.719.

(76) GRAY-RICKETTS, s.574.

(77)HORNGREN, s.635.

bir fiyatla gerçekleştirilir(78).

Bir diğer görüşe göre,pazar fiyatı ara mamullerin fırsat maliyetidir.Eğer,(A) Bölümü,mamullerinin bir kısmını pazarda satmak yerine,işletme içindeki (B) Bölümü'ne transfer ederse ve söz konusu mamullerin de pazarda oluşmuş bir fiyatı varsa,transfer edilen mamuller,mamullerin pazarda satılamamasından doğan fırsat maliyetiyle fiyatlanır.Burada ,fırsat maliyeti maliyet muhasebesinden sağlanan verilerle birlikte kullanılır(79).

Pazar fiyatına dayalı transfer fiyatlamasına ilişkin bir örnek, aşağıda sunulmuştur:

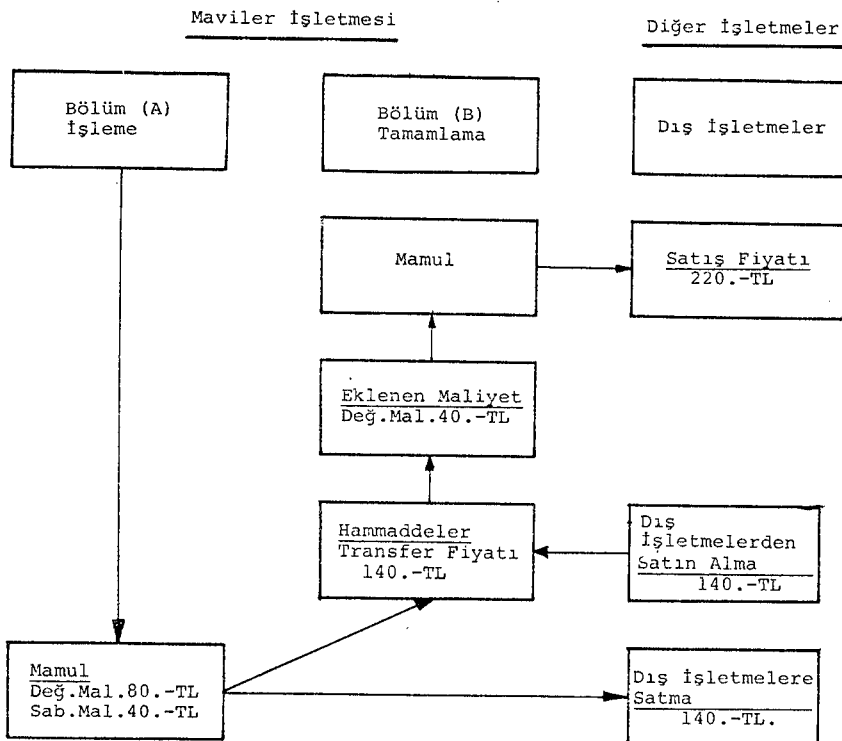
Maviler işletmesi, iki bölümden oluşan bir üretim işletmesidir. (A) Bölümü işlem bölümü, (B) Bölümü ise tamamlama bölümüdür. (A) Bölümü'nün mamulü, (B) Bölümü'nün hammaddesini oluşturmaktadır. (A) Bölümü, mamulünü (B) Bölümü'ne ya da dışarıdaki müşterilerine birim başına 140.- liradan satabilme olanağına sahiptir. (A) Bölümü'nün üretim maliyetleri; birim başına 80.- lira değişken maliyet ile 40.- lira da sabit maliyetten oluşmaktadır.

(78) A.g.k., s.635.

(79) Mohamed ONSI, "A Transfer Pricing System Based On Opportunity Cost", The Accounting Review, C.XXXV, S.3, (Temmuz, 1970), s.538.

(B) Bölümü'nün üretim maliyetleri birim başına 140.- lira transfer maliyeti ile birlikte toplam olarak 180.- liradır. (B) Bölümü, hammaddelerini hem (A) Bölümü'nden hem de (A) Bölümü ile aynı fiyata satış yapan dış kaynaklardan satın alma olanağına sahiptir. (B) Bölümü mamulünü müşterilerine, birim başına 220.- liraya satmaktadır.

Bu durumda işletmenin toplam katkı payı 60.- liradır. (20.- lira Bölüm (A), 40.- lira da Bölüm (B) için.) Yönetim sorunları arasında, (A) Bölümü'nün tam kapasiteye yakın çalışmakta olması ve dışarıdaki müşterilere 250.- liralık bir mamulü üretilip satabilme olanağı bulunması nedeniyle, (B) Bölümü'nün dışarıdaki kaynaklardan daha fazla satın almak istemesi de yer almaktadır. Aşağıdaki şekil, transfer fiyatı olarak pazar fiyatının kullanılması durumuna verilebilecek bir örneği göstermektedir:



Ö Z E T			
	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>Toplam</u>
Satış Fiyatı	<u>140.- TL.</u>	<u>220.- TL.</u>	<u>220.- TL.</u>
<u>Tamamlama</u>			
Değişken Maliyet		40.- TL.	40.- TL.
Transfer Fiyatı		140.- TL.	
<u>İşleme</u>			
Değişken Maliyet	80.- TL.		80.- TL.
Sabit Maliyet	<u>40.- TL.</u>		<u>40.- TL.</u>
Toplam Maliyetler	<u>120.- TL.</u>	<u>180.- TL.</u>	<u>160.- TL.</u>
Katkı Payı	<u>20.- TL.</u> +	<u>40.- TL.</u>	= <u>60.- TL.</u>

Tam rekabet pazarı koşullarına göre bir işletmenin pazara girip çıkması, her an olanaklıdır. Eğer bir işletmenin pazara girmesi ya da pazardan çıkması, fiyatlar üzerinde hiçbir etki yapmıyorsa, pazar fiyatları transfer fiyatlaması için bir tavan oluşturur(80).

Pazar fiyatına dayalı transfer fiyatlaması yönteminin en önemli sakıncasını; ya sadece birkaç pazarın gerçek anlamda tam rekabet koşullarına göre işlemesi ya da gerçek mamul ya da hizmetler için bir pazarın bulunmaması oluşturur. Ayrıca, bir mamul ya da hizmet için hesaplanacak bir

(80) HORNGREN, s.635.

transfer fiyatı; mamullerin ya da hizmetlerin cinsi, kalitesi, teslim dönemleri, kredi dönemleri tam anlamıyla aynı ise bir diğer transfer fiyatı ile karşılaştırılabilir(81).

2. DÜZELTİLMİŞ (İNDİRİLMİŞ) PAZAR FİYATINA DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ

Teorik pazar fiyatında yapılacak bazı değişiklikler, bu fiyatın uygulamada kullanımını kolaylaştıracaktır. Bir işletmedeki alıcı bölüm, belli bir miktar mamulü işletme dışındaki kaynaklardan satın alırken, aynı işletmedeki satıcı bölüm, bu miktardaki mamulü dışarıdaki müşterilere satıyorsa, transferlerin daha büyük kısmının işletme içinde oluşması, genellikle işletmeye önemli yararlar sağlayacaktır(82).

Satış giderleri, nakliye gideri ya da kredi sağlama maliyetleri diğer bir bölüme satışta, dış müşterilere satıştakinden daha düşük olacağından, bu maliyetler düşürülerek dış pazar fiyatında düzeltmeler yapılabilir(83).

(81) A.g.k., s.636.

(82) Robert S. KAPLAN, Advanced Management Accounting, (Englewood Cliffs: Prentice-Hall, Inc., 1982), s.483.

(83) GRAY-RICKETTS, s.574.

Ayrıca, daha yüksek kalite standartına ulaşmanın ya da sadece işletme içindeki üreticide bulunan bazı özelliklere sahip olmanın ek maliyeti, pazar fiyatından indirilerek, bu fiyatta bir düzeltme yapılabilir. Burada önemli olan, benzer özel yükümlülüklerin getirdiği ek maliyetle birlikte mamulün fiyatının, dışarıdaki benzer mamullerin fiyatlarının üzerinde oluşmasını önlemektir. Pazar fiyatında yapılacak bir indirim ile, dış transferlerden önce iç transferlerin gerçekleştirilmesi teşvik edilmiş olmaktadır(84).

3. MALİYETLERE DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ

Maliyetlere dayalı transfer fiyatlarının kullanılabilmesi için, pazar fiyatının olmaması gerekir. Pazar fiyatının olmamasına ise; ya mamulün kısmen tamamlanmamış olması ya da mamulün genellikle kısmen tamamlanmamış biçimde satılamaması neden olur.

Ayrıca, pazar fiyatının kararlaştırılmasındaki güçlükler, bölüm yöneticileri arasında tartışmalara yol açabilir. Bu durumda, maliyetlere dayalı transfer fiyatını kullanmak daha anlamlıdır(85).

(84) KAPLAN, s.483.

(85) GRAY-RICKETTS, s.576.

Mamul gizli bir maddeyi içeriyorsa ya da mamulün üretimi, yönetimin işletme dışındakilere açıklamak istemediği gizli bir üretim işlemini gerektiriyorsa, maliyetlere dayalı transfer fiyatları kullanılmalıdır(86).

Bu durumlarda organizasyonlar, transfer fiyatlarını oluşturmak için maliyet değerlerine güvenirler. Ancak, transfer fiyatlamasında ne tür maliyetler kullanılacaktır?

A. Fiili Maliyetler

Pazar fiyatı kullanışlı değilse, fiili maliyetlere dayalı transfer fiyatlaması yöntemi, geçerli bir yöntem olacaktır. Bu yöntemin üstünlüğünü, kolaylıkla belirlenebilir ve kullanışlı olması oluşturur. Fiili maliyetler, tüm direkt maliyetler ile hem sabit hem de değişken endirekt maliyetlerden oluşur(87).

Eğer transferler fiili maliyetler üzerinden gerçekleştiriliyorsa, alıcı bölümün başarısı, kendi kontrolü altında olmayan diğer bölümün verimli ve verimsiz faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlere dayanmaktadır. Bu nedenle, maliyet merkezini değerlemek çok güçtür. Satıcı bölüm

(86) A.g.k., s.576.

(87) HEITGER-MATULICH, s.424.

yöneticisi, maliyetlerini alıcı bölüme yüklediği için, maliyetlerini minimize etmeye çalışmamaktadır(88).

B. Standart Maliyetler

Standart maliyetlere dayanan transfer fiyatı, verimsizlik sorunlarını minimize eder(89). Alıcı bölüme verilen fiyat, yeterli başarıyı sağlayabilecek bir fiyat olmaktadır. Standart maliyetler, verimsiz faaliyetlerin sonuçlarını, maliyetler son mamule yüklenmeden önce ortaya koyar.

Fiili maliyetlere göre standart maliyetler, bölümler-arası transferler için daha anlamlıdır. Çünkü, standart maliyetlere dayanan bir transfer fiyatı, verimsiz olmayan faaliyetlerin maliyetlerini içeren tüm maliyetlerin devredilmesine olanak tanımaz(90).

Fiili maliyetlere dayanan transfer fiyatları ile faaliyet göstermek, yöneticiler için çok küçük bir dürtü olurken, standart maliyetlere dayalı transfer fiyatları yöneticileri daha fazla güdüler(91).

(88) THACKER-SMITH, s.427.

(89) HORNGREN, s.639.

(90) HEITGER-MATULICH, s.424.

(91) GRAY-RICKETTS, s.576.

Ancak, bir bütün olarak organizasyonun kârında 250.- liralık bir artış olacaktır. Şöyle ki:

Organizasyon Kârı

Satış Fiyatı		750.- TL.
<u>Eksi:</u> Değişken Maliyet-Z	200.- TL.	
Değişken Maliyet-X	300.- TL.	<u>500.- TL.</u>
Birim Başına Kâra Katkı		250.- TL.

Bu örnek, alıcı bölümün tüm transfer fiyatını değişken maliyet olarak alması nedeni ile, organizasyonun toplam kârının azaldığını göstermektedir. Aynı zamanda, bölüm amacı ile organizasyonun ana amacı arasında bir çatışma olduğunun açık bir göstergesidir.

Bu çatışmayı çözmek için, satıcı bölümün alıcı bölüme mamulünü standart maliyetle satmasını istemek gerekmektedir.

C. Marjinal Maliyetler

Eğer ara mamul için tam rekabet pazarı yoksa ya da herhangi bir nedenle, satabilme yada satın alabilme bağımsızlıkları olan bölümler için iyi tanımlanmış bir pazar yoksa, transfer fiyatlaması için bir diğer temel

de marjinal maliyetlerdir(92).

Bir bölümün ürettiği ara mamulü için dış pazar yoksa, yani, bir bölümün üretimi diğer bir bölümün üretimine uyduruluyorsa, transfer fiyatı olarak, ara mamulü üreten satıcı bölümün marjinal maliyeti kullanılacaktır(93). Bu fiyat, aynı zamanda, transfer edilen ara mamulleri kullanan alıcı bölümün net marjinal gelirine de eşittir. Eğer marjinal maliyetler transfer fiyatı olarak uygulanırsa, bölümler işletme kârını maksimize edeceklerdir(94).

Eğer satıcı bölümün ürettiği ara mamulünün pazarı varsa ve bu pazarda tam rekabet koşulları geçerli ise, daha önce açıkladığımız pazar fiyatı transfer fiyatı olarak uygulanacaktır.

Ara mamul pazarında eksik rekabet pazarı koşulları geçerli ise, yani, sadece bir satıcı bölüm ya da işletme ile birden fazla alıcı bölüm ya da işletme varsa, ya da birden fazla satıcı bölüm ya da işletme ile sadece bir alıcı bölüm ya da işletme varsa, bu durumda transferler işletme içindeki alıcı bölüme marjinal maliyetler ile

(92) SOLOMONS, s.178.

(93) GÜRSOY, s.112; SOLOMONS, s.179; USLU, s.211.

(94) SOLOMONS, s.179; USLU, s.211.

gerçekleştirilirken, işletme dışındaki alıcılara ise pazar fiyatı ile gerçekleştirilecektir(95).

Transfer fiyatının ara mamulü üreten satıcı bölümün marjinal maliyeti olarak kabul edilmesi, kâr merkezleri fikrine ters düşmektedir. Çünkü, bölümler kendi kârlarını maksimum yapacak bir transfer fiyatı uygulama olanağından yoksun olacaklardır(96).

Aynı zamanda marjinal maliyet ve marjinal gelirlerin saptanması çok güçtür. Çünkü, marjinal maliyetler genellikle üretim ile birlikte değişmektedir. Bir diğer sakınca da, marjinal maliyet ve marjinal gelir eşitliğinin rekabet nedeniyle, ortalama değişken maliyetin altında saptanmasıdır. Bu durumda, işletme zarar edecektir(97).

Ara mamul pazarında eksik rekabet koşullarının geçerli olduğu kabul edilen bir örnek aşağıda verilmiştir:

Bir üretim işletmesinde, (A) Bölümü'nün satıcı bölüm, (B) ve (C) Bölümü'nin ise alıcı bölüm olduğunu kabul edelim. Kendi üretim maliyetleri çıkarıldıktan sonra, ara mamulün farklı miktarlarından (B) Bölümü'nün

(95) GÜRSOY, s.114.

(96) A.g.k., s.116.

(97) USLU, s.212.

elde edeceği toplam net gelir ve marjinal gelir şöyledir:

<u>Üretilen Ara Mamul Miktarı (birim)</u>	<u>(B) Bölümü Toplam Net Geliri (TL)</u>	<u>Net Marjinal Gelir (TL)</u>
1000	600.-	600.-
2000	900.-	300.-
3000	1.100.-	200.-
4000	1.200.-	100.-

Buna benzer olarak, (C) Bölümü verileri de şöyledir:

<u>Üretilen Ara Mamul Miktarı (birim)</u>	<u>(C) Bölümü Toplam Net Geliri (TL)</u>	<u>Net Marjinal Gelir (TL)</u>
2000	1.200.-	---
3000	1.800.-	600.-
4000	2.100.-	300.-
5000	2.300.-	200.-
6000	2.400.-	100.-

Satıcı (A) Bölümü ise aşağıdaki maliyetlerle karşılaşacaktır:

<u>Üretilen Ara Mamul Miktarı (birim)</u>	<u>(A) Bölümü Toplam Maliyeti (TL)</u>	<u>Marjinal Maliyet (TL)</u>
4000	2.000.-	---
5000	2.100.-	100.-
6000	2.250.-	150.-
7000	2.425.-	175.-
8000	2.625.-	200.-
9000	2.925.-	300.-
10000	3.325.-	400.-

Aşağıdaki tablo yukarıdaki bilgileri bir araya getirmektedir ve eğer transfer fiyatı her 1000 birim için 200.- TL. olarak belirlenirse, satıcı bölümün arzı ile alıcı bölümlerin talebinin 8000 birimde nasıl eşitlenmiş olduğunu göstermektedir. Bu tabloda Sütun (1)'de; (B) ve (C) Bölümü tarafından satın alınacak toplam miktar, Sütun (2)'de; (B) ve (C) Bölümünün 1000 birim başına net marjinal geliri, Sütun (3)'de; Sütun (4)'de gösterilen ara mamul miktarının (A) Bölümü tarafından arz edilmesiyle oluşan 1000 birim başına marjinal maliyet ve Sütun (4)'de; (A) Bölümü tarafından marjinal maliyetle arz edilebilecek miktar gösterilmiştir:

(1)	(2)	(3)	(4)
<u>(Birim)</u>	<u>(TL)</u>	<u>(TL)</u>	<u>Birim</u>
4000 + 6000 = 10000	100.-	100.-	5000
		150.-	6000
		175.-	7000
3000 + 5000 = 8000	200.-	200.-	8000
2000 + 4000 = 6000	300.-	300.-	9000
1000 + 3000 = 4000	600.-	400.-	10000

4. MALİYET ARTI TEMELİNE DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ

Pazar fiyatlarının kullanışlı olmadığı ve buna

karşılık maliyetlerin (fili ya da standart) belirlenebildiği durumlarda, transfer fiyatından etkilenen bölümler, maliyet artı temeline dayalı transfer fiyatlaması yöntemini benimsemektedir(98).

Bu yöntemde transfer fiyatını belirleyebilmek için ya fiili ya da standart maliyete bir kâr payı eklenir. Eğer satıcı bölüm organizasyon dışındaki işletmelere mamul ya da hizmet satıyorsa, transfer fiyatının hesaplanmasında, dış kâr payı kullanılır. Eğer satıcı bölüm dışarıdaki müşterilere satış yapmıyorsa, kâr payı ya endüstri ya da organizasyon ortalamalarına dayanmalıdır(99).

İşletme içi transferleri, yatırımın geri dönme oranı ile değerlendiren işletmelerde, maliyet artı temeline dayalı transfer fiyatlaması yönteminin farklı bir biçimi kullanılabilir. Burada, satıcı bölüme, yatırılan sermaye üzerinden belli bir oranda kâr sağlayacak biçimde, transfer fiyatı belirleme izni verilmiştir.

Bir fabrikanın işletme içindeki diğer bir fabrika için 10000 birim mamul ürettiğini ve bu üretimi gerçekleştirebilmesi için, 4.500.000.- liralık sermayeye ihtiyacı

(98) HORNGREN, s.640; GRAY-RICKETTS, s.576.

(99) GRAY-RICKETTS, s.576.

olduğunu kabul edelim. Ayrıca, üst yönetimin, satıcı bölümün yatırdığı sermaye üzerinden % 20 oranında kâr sağlaması gerektiğini de, önceden öngördüğü bilinmektedir. Eğer birim başına maliyet 450.- lira ise, transfer fiyatı, aşağıda hesaplandığı gibi 540.- lira olarak belirlenecektir(100):

Birim Başına yatırım (4.500.000.-TL/10000 birim)	450.- TL.
Birim Başına Kâr	<u>90.-</u> TL.
Transfer Fiyatı (450.-TL. + 90.-TL)	<u>540.-</u> TL.

Bu yöntemin en önemli sakıncasını da, satıcı bölümün verimli ve verimsiz faaliyet sonuçlarının, alıcı bölüme devredilebilir olması oluşturur(101). Ayrıca, hangi maliyetlerin temel alınacağı konusunda bölümlerin anlaşmaları gerekir. Örneğin; satış, yönetim ve araştırma-geliştirme giderlerinin transfer fiyatına eklenmesi konusunda anlaşılabilir. Maliyetlere eklenecek kâr ya da sermaye üzerinden

(100) Morton BACKER-Lyle E. JACOBSEN (Çev. Sadık BAKLACIOĞLU), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (İstanbul: Beta Basım-Yayım-Dağıtım, 1983), s.446.

(101) THACKER-SMITH, s.427.

kârın saptanması da çok güçtür. Satıcı bölümün ürettiği mamullerin büyük kısmını işletme dışına satması durumunda, bu satışlara uygulanan kâr payının, işletme içi transferlere de uygulanması istenebilir. İşletme dışına yapılan satışlara uygulanacak kâr payının hesaplanabilmesi için, bu satışlarla ilgili olarak maliyetlerle işletme içi transferlere ilişkin maliyetlerin ayrılması gerekir. Bu ise, tartışma konusu olacaktır. Bu yöntemin bir diğer sakıncası da; satıcı bölüme, işletme içi transferlerden elde etmeleri gereken kâr oranı ya da sermayenin geri dönme oranının bir garanti sağlamasıdır. Ancak, kâr oranı ya da sermayenin geri dönme oranı ile artık gelir, bölüm başarısını değerlendirmek için kullanılan ölçülerdir(102).

5. PAZARLIĞA (GÖRÜŞMELERE) DAYALI TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİ

Ara mamul için gerçek bir rakip pazarın yokluğu ya da satıcı bölümün dış pazarı olmayan bir mal üretmesi ve maliyetlere dayalı fiyatlama yönteminin sakıncaları nedenleriyle, transfer fiyatı belirlemek için, en pratik yöntem, belki de, satıcı ve alıcı bölüm yöneticileri arasındaki görüşmelerdir(103). Bir başka değişle, transfer

(102) BACKER-JACOBSEN (Çev. Sadık BAKLACIOĞLU), s.446.

(103) KAPLAN, s.492; USLU, s.202.

fiyatı, alıcı ve satıcı bölümlerin karşılıklı olarak pazarlık etmeleri sonucu belirlenir(104).

Pazarlığa (görüşmelere) dayalı transfer fiyatlaması yöntemi ile belirlenen transfer fiyatı, gerçek bir pazar fiyatı olmayan bir liste fiyatı(105) üzerine dayandırılabilir. Aynı zamanda, malın işletme içindeki bölüme satılması sırasındaki satış maliyetlerinin, dış işletmelere satılmasından çok daha düşük olması nedeniyle uygulanma olanağı olmayan pazar fiyatına dayandırılarak, bu transfer fiyatlaması yönteminde karşılaşılan bazı sorunlar çözümlenebilir(106).

Pazarlık (görüşme) yoluyla saptanan transfer fiyatının başarılı olabilmesi için (107);

a) Bütün transfer fiyatlarının, alıcı ve satıcıların birbirleriyle pazarlık etmeleri sonucu saptanması gerekir.

(104) HEITGER-MATULICH, s.425; PEKER, s.655; GÜRSOY, s.118.

(105) Örneğin; bir malın bir liste (katalog) fiyatı vardır. Fakat özel ödeme şartları, nakliye ve sigorta giderleri, miktar iskontoları gibi uygulamalar nedeniyle bu malı alırken fiilen ödenen para bu fiyattan farklı olabilir.

(106) Carl L. MOORE-Robert K. JAEDICKE, Managerial Accounting, (Cincinnati: South-Western Publishing Company, 1967), s.599.

(107) USLU, s.203; KAPLAN, s.492; MOORE-JAEDICKE, s.599.

b) Ara mamulün dış pazarının bazı türlerinin bulunması gerekir. Bu durumda, tarafların, pazarlık güçlerine ve yeteneklerine dayanarak, transfer fiyatını çok farklı boyutlarda oluşturarak iki taraflı bir monopol olmaları önlenir.

c) Taraflar, alternatif kaynaklar, pazarlar ve pazar fiyatları, yani pazar bilgileriyle ilgili tüm verileri elde etmiş bulunmalıdır. Bu, pazarlık yoluyla belirlenen transfer fiyatının bir ya da tercihen her iki bölümün de fırsat maliyetine yakın olmasını kolaylaştırır.

d) Bölümlerin dışarıya satabilme ya da dışarıdan satın alabilme bağımsızlıklarının olması gerekir. Bu ise, pazarlık işlemi için gerekli disiplini sağlar.

e) Üst yönetimin desteği ve duruma göre müdahalesi gereklidir. Bölümler, kendi aralarındaki tartışmaları, yine kendileri çözmek için uğraşmalıdır, aksi halde merkezleşmemenin yararları kaybedilmiş olacaktır. Üst yönetimin duruma göre, çözümlenemeyen tartışmalarda araya girmesi ya da pazarlık işleminin optimal olmayan kararlara neden olacağını sezdiği anda, müdahale etmek için hazır olması gerekir. Fakat, bu tür bir müdahale, eğer görüşme işleminin sona ermesi istenmiyorsa, nezaketle ve çekingenlikle yapılmış olmalıdır.

Bu yöntemin taraftarları da, transfer fiyatının, üst yönetimin emirleri ile belirlenecek bir tutarda saptanmasına karşıdır(108).

Transfer fiyatının saptanmasında pazarlık yönteminin uygulandığı koşullar, şunlardır(109):

a) Pazar fiyatının dalgalanmalar göstermesi ve çeşitli nedenlerle sık sık değiştirmeler gerektiğinde ve önemsiz miktarlarda çok sayıda mamul transfer edildiğinde, pazarlık yöntemi uygulanır.

b) Eğer transferler sadece bir kere yapılıyorsa ve transfer edilen miktar oldukça büyükse, fiyatlar aynen dış işletmelere transfer yapılması sırasında olduğu gibi, her işlem için ayrı ayrı pazarlık yöntemi ile belirlenir.

c) Mamulde değişiklikler yapılması anında, mamulü oluşturan parçaların fiyatları, mamulün yeni şekli belli oluncaya kadar pazarlık yöntemiyle saptanır ve mamulün bu biçimi korunduğu sürece, bu fiyat kullanılır.

Bu konularda transfer fiyatını belirlemek için bir araya gelen bölüm yöneticilerinin bir fiyat üzerinde

(108) KAPLAN, s.492.

(109) USLU, s.204.

anlaşma sağlayamamaları durumunda, bir hakeme başvurularak, kendileri için bir transfer fiyatı belirlemesi istenir. Hakemin belirlediği bu fiyattan alışveriş yapmak istemeyen bölüm, dış pazara gidebilir. Ancak, bu pazar, hiç bir zaman gerçek bir rakip pazar olarak kabul edilemez. Eğer alıcı ve satıcı bölümler birbirleriyle alışveriş yaparlarsa, iki taraflı monopol oluşur. Ekonomik analiz, böyle bir duruma mantıksal bir çözüm getirilemeyeceğini ve bu nedenle, böyle bir sonucun belirsizlik yaratacağını dolaylı olarak belirtir(110).

Bu yöntemin diğer sakıncalarını da, görüşmelere katılan yöneticiler için zaman kaybına neden olması; bölüm kârlılığının ölçümünü, yöneticilerin pazarlık yeteneklerine bağlaması; pazarlık işlemini izlemek ve tartışmaları çözümlmek için, üst yönetimin zaman ayırmasını gerektirmesi; pazarlık sonucu belirlenen fiyatın, transfer edilen mamullerin arz edilmesinin fırsat maliyeti üstünde olması durumunda optimal olmayan (çok düşük) üretim düzeyine yol açması oluşturur(111).

Pazarlığa dayalı transfer fiyatlaması yöntemi, aynı zamanda, dışarıdaki satıcı ve alıcıların işletmeye

(110) HEITGER-MATULICH, s.425.

(111) KAPLAN, s.493.

elverişli fiyatlarla mamul sağlamak istemelerine de bağlıdır. Her zaman bu dış teklifler teşvik edilmektedir. Eğer transfer fiyatı, bütün transferler işletme içinde yapılacak şekilde belirlenirse, dışarıdan teklif veren işletmeler bu uygulamaya katılmaktan bıacaklardır. Bu yüzden, satın alma ya da satışların belli bir miktarının bunlara yapılması, dışarıdaki bu katılımcılar arasında işletme ya da bölüm lehine bir güven yaratacaktır. Bu nedenle, elverişli dış fiyatların elde edilebileceği devamlı bir kaynak sağlanmış olacaktır. Bu sınırlamalara rağmen, pazarlığa dayalı transfer fiyatlaması yöntemi birçok işletmede kullanılmaktadır(112).

Fiyatlama ve üretim kararları karmaşıktır. Bu kararlar, alternatif fırsatlar ve geçerli fiyatlama politikalarını korumanın önemi hakkında, subjektif kararları gerektirir. İşletmelerde merkezleşmemeye gidilmesi ve kâr merkezlerinin oluşturulmasının nedenlerinden birisinin de, bölgesel durumlar hakkında bölüm yöneticilerinin daha fazla bilgi sahibi olacağı olarak belirtilmişti. Bu, mümkün olduğu kadar, bölüm kararlarını almaları için kendilerine izin verilmesini ve her kararın optimal olması için değil (belirsizlik ve özel bilgilerin elde edilememesi nedeni ile), fakat bölüm başarısı ile sorumlu tutulmalarını

(112) A.g.k., s.493.

gerektirir. Pazarlığa dayalı transfer fiyatlaması yönteminin, bölgesel fırsatlar hakkında sahip oldukları özel bilgileri kullanmaları için, istenen mekanizmayı verdiği gözlenmektedir(113).

6. İKİLİ FİYATLAMA YÖNTEMİ

Bu fiyatlamaya; özellikle pazardaki fiyatların olağan dışı koşullar nedeniyle düşük olduğu dönemlerde ya da özelliği olan mamullerin fiyatlamasında gidilir(114).

Eğer maliyetlere dayalı bir transfer fiyatı saptanmışsa, satıcı ya da alıcı bölüm yöneticileri sonuçtan zararlı çıktıklarını düşünebilir. Yani, fiyat yüksek tutulduğunda alıcı bölümün maliyeti yükselecektir. Fiyat düşürüldüğünde ise, satıcı bölüm bir kısım maliyetlerini dahi karşılayamaz duruma düşebilir. Bu biçimde saptanacak transfer fiyatı ne kadar adil olursa olsun, yöneticiler arasında üzücü durumlar yaratır, motivasyon azalabilir ve bir bütün olarak işletmenin başarı düzeyi düşebilir(115).

İşte, ikili fiyatlama bu soruna çözüm olarak düşünülmüştür. Bu yöntemde, satıcı bölüm açısından transfer

(113) A.g.k., s.493.

(114) PEKER, s.658.

(115) A.g.k., s.657.

fiyatı, maliyetleri karşılayan ve belirli kâr payı bırakan bir fiyat olur. Yani, transfer fiyatı maliyet artı yöntemine göre belirlenir.

Alıcı bölümün maliyetlerine ise, mamulün değişken maliyetleri yansıtılır. Bu durumda, satıcı bölüm korunmuş olur(116).

Benzer uygulama alıcı bölümü korumak için de uygulanır. Yani, alıcı bölüm pazarda oluşan fiyatlar esas alındığında çalışamayacak durumda ise, ancak, bölüm maliyetlerinde tasarruflara gidilemiyorsa ve bölümün faaliyetlerini sürdürmesi işletme açısından gerekli ise, satıcı bölümden mamul yada hizmet transferi gerçekleştirilirken, satıcı bölüme yüklenecek fiyat, değişken maliyet düzeyinde tutulur. Alıcı bölümün faaliyetlerini sürdürebilmesi için de, hesaplarında maliyet artı yöntemine göre işlem yapılır(117).

7. HEDEF KÂR YÖNTEMİ

Bazen transfer fiyatı, standart maliyetlerin % 15'i ya da fiili maliyetlerin % 10'u gibi hedef kâra dayanarak hesaplanır. Pazar fiyatı yoksa ya da diğer transfer fiyatlaması yöntemleri yetersiz sonuçlar doğuruyorsa, hedef

(116) HORNGREN, s.642.

(117) PEKER, s.658.

kâr yöntemine dayanarak bulunacak transfer fiyatları, bölümler için istenilen ya da uygun düzeyini sağlayacaktır(118).

Eğer işletme politikası, standart maliyetler temel alınarak, satışlardan % 20 oranında bir bölümsel kâr elde edilmesi gerektiğini belirtiyorsa, transfer fiyatı, önce hedef kârı vermesi istenen toplam gelirin bulunması, daha sonra da toplam gelirin üretim miktarına bölünmesi yoluyla bulunabilir.

Toplam standart maliyetlerin 100.000.- lira ve üretim miktarının da 10.000 birim olduğu kabul edildiğinde, transfer fiyatı şöyle hesaplanacaktır:

$$\text{Toplam Gelir (TG)} = 0.20 \text{ TG} + \text{Toplam Standart Maliyet}$$

$$\text{TG} = 0.20 \text{ TG} + 100.000.- \text{ TL.}$$

$$0.80 \text{ TG} = 100.000.- \text{ TL.}$$

$$\text{TG} = 125.000.- \text{ TL.}$$

Bu 125.000.- lira, kârı ölçmek için temel alınan standart maliyetin kullanılmasında satışlar üzerinden % 20 oranındaki kârı doğurması istenen toplam gelirdir. Transfer fiyatı, toplam gelirin üretim miktarına bölünmesi ile bulunur:

(118) HEITGER-MATULICH, s.425.

$$\begin{aligned}
 \text{Transfer Fiyatı} &= \text{Toplam Gelir} / \text{Üretim Miktarı} \\
 &= 125.00.- \text{ TL.} / 10.000 \text{ birim} \\
 &= 12.50.- \text{ TL/birim}
 \end{aligned}$$

II. TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİNİN BAŞARI KOŞULLARI

Transfer fiyatlaması yöntemleri, aşağıdaki koşullar doğrultusunda başarıya ulaşacaktır:

1. YETENEKLİ YÖNETİCİLERİN BULUNMASI

Herşeyden önce, bölüm yöneticileri yetenekli ve hem kendi bölümleri için hem de işletme için uzun dönemli amaçları düşünebilen kişiler olmalıdır(119).

Yönetim muhasebecileri, uzun dönemli amaçlar için, bölüm yöneticilerinin kararlarındaki örgütsel davranışları etkilemek ve biçimlendirmek için kendilerine bilgi sağlarlar(120). Eğer bölüm yöneticileri iyi birer iletişimci iseler, iletişim kaynaklarından elde ettikleri bu bilgiler ışığında, amaç birliğini korumayı başarırlar.

(119) PEKER, s.659.

(120) Rıfat ÜSTÜN, Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ya.No.242/162, 1982), s.189.

2. BİR PAZAR FİYATININ OLMASI

Transfer fiyatlamasının başarılı olabilmesi, pazar fiyatının olması ile mümkündür. Bölüm başarısının gerçekçi bir biçimde ölçülmesi, ancak pazar fiyatının kullanılması ile başarılabilir(121).

3. YÖNETİCİLERE ANLAŞMA YAPABİLME VE PAZARLIK EDEBİLME OLANAĞININ SAĞLANMIŞ OLMASI

Eğer transfer fiyatı, üst yönetim tarafından belirlenir ve bu fiyatın bölümlerce uygulanması istenirse, bu durum bölümlerde olumsuz bir moral ortamı yaratabilir. Ayrıca, bölüm başarısının değerlendirilmesi objektif bir şekilde yapılmamış olur. Bu nedenle, bölüm yöneticilerine bağımsızlık verilerek, karşılıklı pazarlık yapmaları ve anlaşmaları sağlanmalıdır(122).

4. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİNİN MÜKEMMEL OLMASI

Yöneticiler, amaçlarına ulaşabilmek için yönetim bilgi sisteminden gerekli bilgilerin sağlanmasını ister. Bu bilgilerin; ilgili, yeterli ve zamanlı bilgilerin olması

(121) PEKER, s.660.

(122) USLU, s.202.

gerekmektedir(123). Belirlenecek bir transfer fiyatı kararı, ancak ilgili, yeterli ve zamanlı bilgilerin elde edilmesinden sonra verilebilir. Bu tür bilgileri ise, ancak, mükemmel bir yönetim bilgi sistemi sağlayabilir.

5. TRANSFERİ SÖZ KONUSU OLAN MAMULLERİN RAHAT ÜRETİLEBİLİR VE PAZARDA İŞLEM GÖRMESİNDE SAKINCA OLMAYAN BİR MAMUL OLMASI

Kimyasal bileşimi, üretimin devamlılığı ve rakiplerle ilişkiler açısından stratejik önem taşıyan mamullere, yukarıda anlatılan biçimde ve boyutta bir transfer fiyatı uygulaması, çoğu kez, olanaksızdır.

Transfer fiyatlaması yöntemlerinin başarılı olabilmesi için, gereksinme duyulan ortamın dikkatle hazırlanması gerekir(124).

III. BÖLÜM VERİLERİNİN KULLANIMI

Transfer fiyatlaması sorununda, sadece bir yöntemin doğru olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Yöntem seçimi,

(123) Fevzi SÜRMEİ, Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ya.No.198/128, 1978), s.50.

(124) PEKER, s.660.

bilginin hangi amaçla kullanılacağı kararlaştırıldıktan sonra yapılmalıdır. Yöntem seçimi için kullanılacak bilgi de, yönetime yardımcı olabilecek şekilde hazırlanan muhasebe bilgileridir. Analiz edilmeyen bir transfer fiyatlaması sistemi, yanlış bilgi ve kararlara yol açabilir(125).

Merkezleşmemiş bölümlerin muhasebe bilgilerini kullanmalarının faydaları nelerdir? Merkezleşmemiş bir faaliyette eğer bölümler birbirlerine bağımlı ise, bir transfer fiyatı sistemi; alt yöneticilerin karar almalarına yardımcı olacak bir grup veri ya da bir iletişim sistemi sağlayabilir(126). Ayrıca, transfer fiyatları, bir bölümün gelirlerinin temeli ve bir diğerinin de maliyetlerinin temelidir. Bu nedenle, fiyatlama yöntemi, direkt olarak faaliyet bölümlerinin raporlarını etkiler. Bu raporlar, aşağıdaki amaçları elde etmek için kullanılmış olabilir:

a) Bölüm başarısının ölçülmesi

b) Karar alma

ba. Üretme ya da satın alma kararları,

bb. Nihai mamul için fiyatlama kararları

(125) Harold BIERMAN, Jr., Topics In Cost Accounting and Decisions, (New York: McGraw-Hill Book Company, 1963) s.90.

(126) MOORE-JAEDICKE, s.601.

bc. Parçaların ve nihai mamullerin üretim miktarları kararları

bd. Sermaye bütçelemesi ve bir bölümün kaldırılması kararı

c) Genel finansal bilgiler

Bu amaçları başarabilecek transfer fiyatlaması yönteminin ya da yöntemlerinin hangileri olduğunu, amaçları birer birer ele alıp daha önceki açıklamalar ışığında incelemek istiyoruz.

1. BAŞARININ ÖLÇÜLMESİ

Satıcı bölüm yönetiminin başarısının ölçülmesine yardım edecek en iyi transfer fiyatlaması yöntemi, pazar fiyatları ile oluşturulan yöntemdir. Kolayca belirlenebilen pazar fiyatları olmadığında; pazarlığa (görüşmelere) dayalı transfer fiyatlaması yöntemi ile belirlenen fiyatlar ya da pazar ve pazarlık yoluyla belirlenen fiyatın bir karışımını, transfer fiyatı olarak kullanmak gereklidir(127).

Eğer merkezleşmemiş bölümler için başarının ölçülmesi söz konusu ise, bölümün karşılaştacağı pazar koşullarını ancak, pazar fiyatı yansıtabilir(128).

(127) BIERMAN, Jr., s.90.

(128) GRAY-RICKETTS, s.574.

Pazar fiyatı, başarının ölçülmesi amacına yardım edebilecek en önemli yöntem olabilir, ancak, bu yöntemin başarı ölçümü için kesin bir anahtar olduğu söylenemez.

Eğer pazar fiyatı belirlenebiliyorsa, uygun bir fiyat olup olmadığı sorunu ortaya çıkar. Örneğin; satıcı bölümün bulunduğu pazar daha az ya da daha fazla baskı altında olabilir. Bu durumda, satıcı bölüm, işletmelerin yerleştirdiği pazar fiyatından daha az satış giderine sahip olacaktır. Acaba, satıcı bölüm tasarruflarının karşılığını elde edebilecek midir? Aslında, özel ödeme dönemleri, nakliye giderleri, kalite farklılıkları nedeniyle pazar fiyatının belirlenmesi güçleşmektedir(129).

Pazar fiyatının belirlenmesi güç ise yada pazar fiyatı yoksa, ya pazar fiyatı ve pazarlıkla belirlenen fiyatın karışımı ya da pazarlıkla belirlenen fiyat kullanılmalıdır. Pazar fiyatının yokluğunda, transfer fiyatları ile hazırlanan başarı ölçüleri ya da raporları, normal muhasebe raporlarından daha adildir(130).

Satıcı bölümün transfer fiyatının maliyetlere dayandırılması için, birçok neden vardır. Değişken maliyetlerin (ya da marjinal maliyetler) kullanımı, alıcı bölümün

(129) BIERMAN, Jr. s.91.

(130) A.g.k., s.91.

Yapılan bu uygulamanın amacı da, sadece işletmelerde konuya ilişkin uygulamaları ortaya koymak değil, aynı zamanda işletmelerde konuya ilişkin eksik yanları, yöneticilere gösterebilmektir.

II.İŞLETMELERİN TANITIMI

1."ETİ ŞİRKETLER GRUBU"NUN TANITIMI

Türkiye'de gıda sektöründe önemli bir yeri olan "ETİ ŞİRKETLER GRUBU",aşağıdaki şirketlerden oluşmaktadır.

- a) Eti Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- b) Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- c) Eti Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- d) Eti Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Yukarıda sıralanan bu şirketlerin hukuki durumları, organizasyon yapıları ve diğer özellikleri aşağıda açıklanmıştır:

Eti Şirketler Grubu'nu oluşturan şirketlerden ilki, "Eti Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş."dir. İşletme 1961

zararına olacaktır. Aslında temel zorluk, mamulün maliyetlerini belirlemektir. Verimsizliklerin yüklenmesi sorunu da vardır. Ayrıca, transfer fiyatının maliyet temeline göre belirlenmesi, maliyet muhasebesi bölümüne büyük sorumluluklar yükler(131).

Üst yönetimce satıcı bölüme gelişlerini hesaplaması için pazar fiyatını kullanması gerektiği belirtildiğinde; satıcı bölümün marjinal maliyetleri, alıcı bölümün maliyetlerini belirlemek için kullanılır. Alıcı bölüme yapılacak transferler için belirlenen fiyatta marjinal maliyetlerin kullanımı, optimum üretim miktarlarına neden olacak bir sınır değildir, ancak gereklidir(132).

2. KARAR ALMA

Yukarıda dört tür kararın alınabileceği belirtilmişti. Bunlar;

- a) Üretim ya da satın alma kararları,
- b) Nihai mamul için fiyatlandırma kararları,
- c) Üretim düzeyi kararları,
- d) Sermaye bütçelemesi ve bir bölümün kaldırılması kararı.

(131) A.g.k., s.91.

(132) A.g.k., s.91.

Bu kararlar aşağıda incelenmiştir:

A. Üretim Ya Da Satın Alma Kararları

Mamuller, genellikle parçaların ve materyalin fiziksel ya da kimyasal olarak işlenmeleri ya da monte edilmeleri sonucunda oluşur. Nihai mamul üreticileri mamul parçalarının ve materyalin bir kısmını ya da tamamını kendileri üretirler ya da dışarıdan satın alırlar. İşte, bu iki seçenek arasından birinin seçilmesi kararının alınması gerekir(133).

Bir üretim işletmesinde, üretim ya da satın alma kararlarını almaktan sorumlu bir yöneticinin, üretim ya da satın alma analizine başlarken, öncelikle bu kararları etkileyen faktörleri gözününe alması gerekir(134). Yani, üretim ya da satın alma kararları, maliyet bilgilerini gerektirir. Bu da, pazar fiyatlarıyla sağlanamayacaktır. Çünkü, pazar fiyatının oluşmasında etken olan faktörler hakkında yeterince bilgi elde edilemeyebilir(135).

(133) Rifat ÜSTÜN, İmalat Endüstrisi İşletmelerinde İmal Etme Ya Da, Satınalma Kararlarının Alınması ve Türkiye'deki Uygulama, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ya.No.203/132, 1978), s.9.

(134) A.g.k., s.35.

(135) BIERMAN, Jr. s.92.

B. Nihai Mamulü Fiyatlama Kararları

Ekonomik teori, kârı maksimize edecek fiyatın, marjinal gelirin ve marjinal maliyetin birbirlerine eşit olduğu noktada oluşacak fiyat olduğunu belirtir(136). Yani, nihai mamulü fiyatlama kararları birçok bölümün marjinal maliyetlerinin kullanılması ile çözümlenmelidir. Pazar fiyatları, bu kararların alınmasında transfer fiyatı olarak kullanılamaz. Ancak, marjinal maliyetler de; bir bütün olarak işletme kârını maksimize ederken, bölüm kârlarını maksimize etmeyebilir. Amaç, bir bütün olarak işletme kârını maksimize etmekse, marjinal maliyetler nihai mamulün fiyatlanması kararlarında temel olarak alınmalıdır(137).

C. Üretim Düzeyi Kararları

Optimal üretim düzeyi, marjinal gelir fiyata eşit olduğu sürece, mamulün marjinal maliyetinin mamulün marjinal gelirine eşit olduğunda sağlanabilir(138). Bu durumu bir grafikte şöyle açıklayabiliriz:

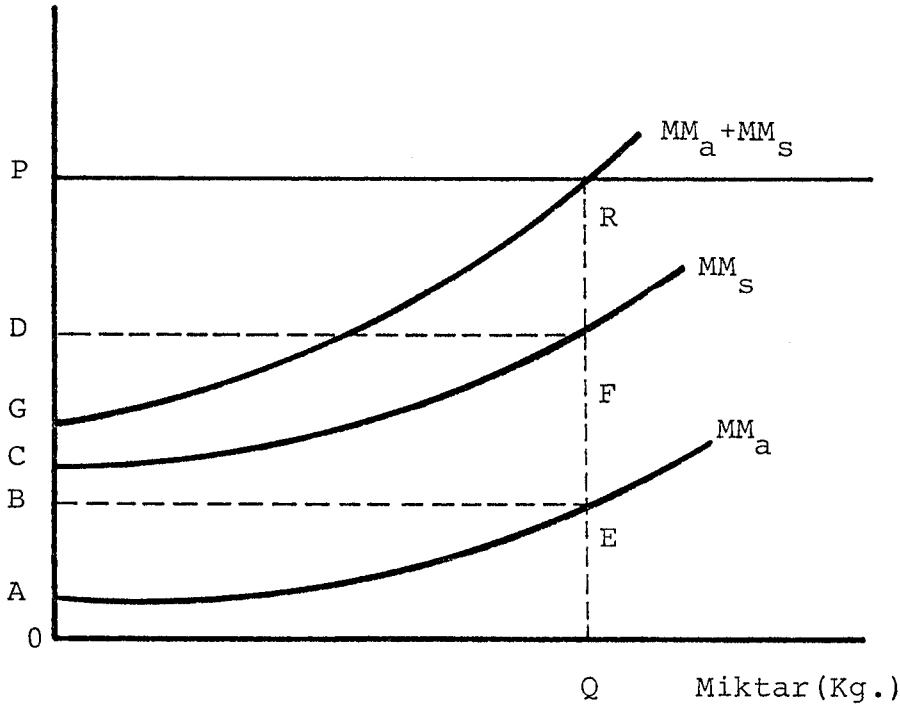
Grafikte satıcı bölümün marjinal maliyetlerini göstermek için bir marjinal maliyet eğrisi, (MM_s); alıcı

(136) A.g.k., s.100.

(137) LYNCH-WILLIAMSON- s.406.

(138) BIERMAN, Jr., s.94.

Fiyat
(TL)



bölümün marjinal maliyetlerini göstermek için de bir marjinal maliyet eğrisi (MM_a) çizilmiştir. Toplam maliyet eğrisi de, ($MM_a + MM_s$) eğrisidir. Bu durumda optimal üretim düzeyi, OQ yada PR kadardır.

Görüldüğü gibi, transfer fiyatı olarak marjinal maliyetler kullanıldığında, optimal üretim düzeyi elde edilebilmektedir. Eğer satıcı bölüm daha yüksek bir fiyatla mamul transfer ederse; alıcı bölümün dışarıya yapacağı satışların marjinal maliyeti, bölümün marjinal maliyetinden daha yüksek olacağı için, dışarıya yapılan satışlar düşecektir(139). Bu nedenle, QF kadar bir transfer fiyatı -ki

(139) A.g.k., s.94.

satıcı bölümün marjinal maliyetidir- optimal üretim düzeyine neden olacaktır.

Satıcı bölümün kârı ABE kadar, alıcı bölümün kârı CFD kadar olacaktır. Bunların toplamı da, işletmenin toplam kârı, PGR, olacaktır.

D. Sermaye Bütçelemesi ve Bir Bölümün Kaldırılması

Kararları

Sermaye bütçelemesi, bir organizasyonun başlıca yatırım projelerinin belirlenmesi, değerlendirilmesi, planlanması ve finanse edilmesi işlemidir(140).

Transfer fiyatlamasının sermaye bütçelemesi kararlarına etkisi, konu üzerinde yazılan kaynaklarda, her nasılsa karıştırılmıştır. Aslında, diğer bir bölümden parçalar satın alan bir bölüm tarafından alınan sermaye bütçelemesi kararı, yatırımdan doğan artan ve azalan nakit girişleri ile nakit çıkışları üzerine dayanacaktır. Bu nakit giriş ve çıkışları, işletmenin dış işletmelerden satın aldığı ara mamulün pazar fiyatına değil, değişken ve yarı değişken maliyetlerine bağlanmıştır(141).

(140) HEITGER-MATULICH, s.479.

(141) BIERMAN, Jr. s.92.

Daha önce de açıkladığımız gibi, transfer fiyatı ne olursa olsun, bölümlerin faaliyet sonuçlarını ve finansal tablolarını etkilemektedir. Çünkü, bu fiyatlar bir bölümün maliyetini bir diğer bölümün de gelirini hesaplamakta kullanılacaktır. Söz konusu transfer fiyatlarına göre hesaplanan bölüm kârları, bir bölümün kaldırılması konusundaki karara temel oluşturabilir mi?

Bu soruya cevap verebilmek için değişken maliyet ve pazar fiyatı, transfer fiyatı olarak kullanıldığında, bölümlerin gelir tablolarının ne şekilde değişeceğini gösteren bir örnek aşağıda verilmiştir.

Bir üretim işletmesinde (A) Bölümü'nün satıcı bölüm, (B) Bölümü'nün de (A) Bölümü'nden ara mamuller satın alarak, bunları nihai mamul haline getiren bir bölüm olduğunu ve bu bölümlerin maliyet verilerinin aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim:

	<u>(A) Bölümü</u>	<u>(B) Bölümü</u>
Birim değişken maliyet	480.-	576.-
Sabit maliyetler	420.800.-	420.800.-
Ara mamulün pazar fiyatı		960.-
Nihai mamulün satış fiyatı		1.600.-
Üretim miktarı	3.200 adet	

a) Transfer fiyatının birim başına değişken maliyet olması durumu:

	<u>(A) Bölümü</u>	<u>(B) Bölümü</u>	<u>İşletme</u>
Satışlar	(3200x480.-)	(3200x1.600.-)	
	1.536.000.-	5.120.000.-	5.120.000.-
Değişken maliyetler	(3200x480.-)	(1.536.000 + 3200x576.-)	
	<u>1.536.000.-</u>	<u>3.379.200.-</u>	<u>3.379.200.-</u>
Katkı payı	0.-	1.740.800.-	1.740.800.-
Sabit Maliyetler	<u>420.800.-</u>	<u>420.800.-</u>	<u>841.600.-</u>
Net Kâr (Zarar)	<u>(420.800.-)</u>	<u>1.320.000.-</u>	<u>899.200.-</u>

b) Transfer fiyatının pazar fiyatı olması durumu:

	<u>(A) Bölümü</u>	<u>(B) Bölümü</u>	<u>İşletme</u>
Satışlar	(3200x960.-)	(3200x1.600.-)	
	3.072.000.-	5.120.000.-	5.120.000.-
Değişken Maliyetler	(3200x480.-)	(3.072.000 + 3200x576.-)	
	<u>1.536.000.-</u>	<u>4.915.200.-</u>	<u>3.379.200.-</u>
Katkı Payı	1.536.000.-	204.800.-	1.740.800.-
Sabit Maliyetler	<u>420.800.-</u>	<u>420.800.-</u>	<u>841.600.-</u>
Net Kâr (Zarar)	<u>1.115.209.-</u>	<u>(216.000.-)</u>	<u>899.200.-</u>

Gelir tablolarından da görüleceği gibi, bu temellere göre yapılan transferler nedeniyle (A) ya da (B) bölümlerinin kapatılması konusunda bir fikir ileri sürülemez. Bu konuda bir karar alabilmek için, gelir ve giderlerdeki artış ve azalışlara bakmak gerekir. Bu da, özellikle sabit maliyetlerin ayrıntılarının bilinmesi ve kontrol edilebilir sabit maliyetlerin ayıklanmasını gerektirir.

Örneğimizde, transfer fiyatının pazar fiyatı olması durumunda zarar ettiği görülen (B) Bölümü'nün sabit maliyetleri tamamen tasarruf edebilecek midir? Şimdi üç varsayım altında (B) Bölümü'nü kapatma kararını inceleyelim:

Birinci Varsayım: (B) Bölümü'nün kapatıldığını ve (B) Bölümü'nün 420.800.- liralık sabit maliyetlerinin kontrol edilemeyen sabit maliyet olduğunu ve aynen kalacağını kabul edelim. Bu durumda, işletmenin gelir tablosu şöyle olacaktır:

Satışlar (3200x960.-)	3.072.000.-
Değişken Maliyetler (3200x480.-)	<u>1.536.000.-</u>
Katkı Payı	1.536.000.-
Sabit Maliyetler	<u>841.600.-</u>
Net Kâr	<u><u>694.400.-</u></u>

Katkı Payı	1.536.000.-
Sabit Maliyetler	<u>636.800.-</u>
	<u>899.200.-</u>

Gelir tabloları karşılaştırıldığında da görülebileceği gibi, bu durumda (B) Bölümü'nün kapatılıp, kapatılması konusunda karar verilemeyecektir.

Bu nedenle, bazı karar alma amaçları (üretim ya da satın alma, sermaye bütçelemesi, ya da bir bölümün kaldırılması) için, bölümler arasında transfer edilen mamullerin farklı maliyetleri bilinmelidir. Fiyatlamaya da üretim düzeyi kararları için optimum çözümleri belirlemek amacıyla, mamulün marjinal maliyetinin bilinmesi gerekir(142).

3. GENEL FİNANSAL BİLGİLER

Finansal muhasebe, işletmelerin mali durumlarını ortaya koyan bilanço ve gelir tablolarını (ya da kâr-zarar tabloları) hazırlar. Bu tablolarda yer alan bilgilerle işletme sahibi ya da ortakları, yöneticiler, kredi verenler, işletmede çalışanlar, halk ve devlet gibi birçok

(142) A.g.k., s.42.

kişi ve kurum ilgilenmektedir(143). Bu tablolar hazırlanırken, stoklar ve satılan (transfer edilen) mamullerin maliyeti, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, göre değerlendirilir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ise, stoklar, tam maliyet temeline göre değerlendirilir. Tam maliyet, genel imalat giderlerinin tümünü içermesine rağmen, henüz gerçekleşmemiş herhangi bir kâr unsurunu içermez(144).

Buna rağmen, işletme içindeki bölüm faaliyetlerini ortaya koymak için hazırlanan raporlar, yönetsel ve kontrol amaçlıdır. Bu amaçlar nedeniyle transferler, dış raporlamada kullanılan tarihi maliyetlerin üzerinde bir fiyatla gerçekleştirilmektedir. Bunun için, bölümler arasında meydana gelecek kârın bir kısmı stoklarda gözükecektir. Ancak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre, kâr, sadece işletme dışındakilere satış yapıldığında elde edilebilir(145).

Bu nedenle, işletme içi transferler, her ne kadar yönetsel amaçları başarmaya yardım edebilir bir biçimde

(143) Sabri BEKTÖRE-Yılmaz BENLİGİRAY, Envanter ve Bilanço, (Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim-Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No. 26, 1986), s.1.

(144) GÜRSOY, s.122; BIERMAN, Jr., s.92.

(145) CASHIN-POLIMENİ, s.721.

muhasebeleştirilmeli ve rapor edilmeli ise de, merkezleşmemiş bir işletmenin konsolide finansal tabloları hazırlanırken, işletme içinde oluşan katkılar mahsup edilmiş olmalıdır(146). Transferler için mahsup kayıtları yapılmadıkça; alacaklı hesaplar, satılan (transfer edilen) mamullerin maliyeti ve stok miktarında olacağı gibi, satış miktarı da gerçekte abartılmış olacaktır(147).

Bu kayıtlara ilişkin bir örnek aşağıda sunulmuştur:

Dolap-San Üretim işletmesinin (A) ve (B) olmak üzere iki bölümü vardır. 24.500.- lira üretim maliyetli mamuller, (A) Bölümü'nden (B) Bölümü'ne 27.500.- lira ile transfer edilmiştir.

Bu işlem ile ilgili kayıtlar şöyle olacaktır:

Satıcı, (A) Bölümü defterlerinde:

BÖLÜMLERDEN ALACAKLAR Hs.

27.500.-

(B) Bölümü

(B) BÖLÜMÜ'NE SATIŞLAR Hs.

27.500.-

(146) HORNGREN, s.643; CASHIN-POLIMENİ, s.722.

(147) CASHIN-POLIMENİ, s.721.

SATILAN (TRANSFER EDİLEN) MAMULLERİN
MALİYETİ Hs.

24.500.-

STOKLAR Hs.

24.500.-

(A) Bölümü

Alıcı, (B) Bölümü defterlerinde:

STOKLAR Hs.

27.500.-

(B) Bölümü

BÖLÜMLERE BORÇLAR Hs.

27.500.-

(A) Bölümü

Yukarıdaki kayıtların incelenmesinden, iki bölümün ayrı ayrı işletmeler gibi faaliyet gösterdikleri düşünülerek kayıt yapıldığı sonucu çıkarılır. Ancak, Dolap-San işletmesi, bu işlemlerden sonra konsolide finansal tablolar hazırlamak zorunda ise aşağıdaki mahsup kayıtlarına gereksinim duyulur:

BÖLÜMLERE BORÇLAR Hs.

27.500.-

(A) Bölümü

BÖLÜMLERDEN ALACAKLAR Hs.

27.500.-

(B) Bölümü

İşletme içi borç ve alacakların mahsubu.

(B) BÖLÜMÜ'NE SATIŞLAR Hs.	27.500.-
SATILAN (TRANSFER EDİLEN) MAMULLERİN MALİYETİ Hs.	24.500.-
İŞLETME İÇİ BRÜT KAR Hs.	3.000.-
(A) Bölümü Brüt Kârı	
(A) Bölümü'nün işletme içi brüt kârının gösterilmesi ve kapatılması.	
İŞLETME İÇİ BRÜT KAR Hs.	3.000.-
(A) Bölümü Brüt Kârı	
STOKLAR Hs.	3.000.-
(B) Bölümü	
İşletme içi brüt kârın mahsubu.	

Bölümlerarası transferler nedeniyle yapılan bu yevmiye kayıtlarından elde edilen verilerle, bir bilgi sistemi oluşturulabilir. Bu bilgi sistemi bölüm yöneticilerine hizmet edebileceği gibi, üst yönetime de hizmet edebilecektir(148).

TEORİK SONUÇ

Bir işletmenin iki ya da daha fazla bölümü, birbirleriyle mamul ve hizmet alışverişinde bulunuyorlarsa, transfer fiyatları önem kazanmaktadır. Transfer fiyatlaması sisteminin amaçlarını, bölüm yöneticilerinin bağımsız bir şekilde faaliyet göstermelerine izin verilmesi ve bu kişilerin doğru kararı alabilmeleri için kendilerine gerekli bilgilerin sunulabilmesi oluşturur. Eğer alıcı bölüm yöneticileri, sadece iç kaynaktan değil, aynı zamanda dış işletmelerden ihtiyaçları olan mamulleri ve hizmetleri satın alabiliyorlarsa, bu durumda tam bir bağımsızlıktan söz etmek mümkündür. Satıcı bölümün bağımsızlığından da söz edebilmek için, satışların işletme içindeki alıcı bölümlere yapılma zorunluluğunun olmaması gerekir. Yani, satışlar işletme dışındaki alıcılara da yapılabilmelidir. Aksi halde, bölüm yöneticilerinin bağımsızlığından söz edilemez.

Bölüm yöneticilerinin karar alabilmesi için de, kendilerine ilgili, zamanlı ve yeterli bilgilerin sunulması gerekir. Bu bilgiler olmadan alınan kararlar ile, bir

bütün olarak işletme amaçlarına ulaşmak için gerekli olan bölüm amaçları ile işletme amaçları dengesi sağlanamaz.

İyi bir transfer fiyatlaması sistemi de; amaç dengesi, yönetsel güç ve özerkliğe olan etkisi derecesinde değerlendirilebilir.

Sistemin ana unsuru durumundaki transfer fiyatı; ya pazar fiyatına, ya da mamul ve hizmetin maliyetine dayanır. Diğer transfer fiyatlaması yöntemleri, bu yöntemlere bağlı olarak geliştirilmiştir. Eğer mamul ve hizmet için rakip bir pazar varsa, transfer fiyatı olarak pazar fiyatı kullanılmalıdır. Bu durumda, yöneticiler hem kendi bölümlerinin hem de bir bütün olarak işletmenin kârını maksimize edeceklerdir.

Ancak, rakip bir pazar yoksa ya da bölüm yöneticilerinin bu pazarlardan istedikleri gibi satın alma ve bu pazarlara satış yapabilme bağımsızlıkları yoksa, pazar fiyatı önemini kaybetmektedir. Bu durumda, maliyetlere dayalı transfer fiyatlaması yöntemi önem kazanır.

Transfer fiyatı, maliyetlere dayalı olarak belirlenirse, satıcı bölümün verimli olmayan faaliyet sonuçlarını alıcı bölüme devretmemesi için standart maliyet yöntemi kullanılmalıdır.

Maliyetlere dayalı transfer fiyatları kullanıldığında da, eğer alıcı bölümün değişken maliyetlerden oluşan transfer fiyatı, bazı sabit maliyetleri ve kârı da içeriyorsa, sorunlar çıkmaktadır.

Bütün bu yöntemler, bölümler arasındaki işlemlerin miktar olarak büyük olmaması durumunda söz konusudur.

Eğer transfer edilen mamul için bir dış pazar yoksa ve işlemler satıcı bölümün işlerinin büyük bir kısmını oluşturuyorsa, satıcı bölüm bir hizmet merkezi gibi faaliyet gösterecektir ve alıcı bölüme yapılacak transferler standart değişken maliyetlerle gerçekleştirilecektir. Eğer transfer edilen mamulün değişken maliyeti sabit kalır ya da üretim miktarlarından etkilenmezse, satıcı bölüm alıcı bölüme belirli aralıklarla, satacağı fiyatı bildirmelidir. Bu temele dayanarak bölüm yöneticileri istedikleri işlemleri gerçekleştirebilir. Eğer transfer edilen mamulün birim değişken maliyeti işlem miktarından etkilenmiyorsa, danışman kişilerin durumu düzeltmesi gerekir. Danışman kişiler, değişik üretim düzeylerindeki maliyetler hakkında satıcı bölümden elde ettiği bilgiler ile alıcı bölümden, değişik transfer fiyatlarında satın almak istediği miktarlar hakkında elde edeceği bilgileri karşılaştırarak, transfer fiyatını belirleyecektir. Ancak, bundan önce pazarlık yapabilme yetkisine sahip olan bölüm yöneticilerinin yaptıkları görüşmeler sonunda, bir anlaşma sağlanamamış olması gerekir.

Eğer satıcı bölümün tüm talepleri karşılayacak üretim kapasitesi yoksa, tüm gider ve gelirler konusunda bilgi edinebilen tarafsız bir bölüm fiyatı belirleyebilir yada optimal çözümü saptayabilir. Ancak bu durumda işletmenin kıt kaynakları en iyi şekilde bölümler arasında dağıtılabılır. Satıcı bölümden de belirlenen şekilde kaynakları kullanması ve saptanan miktarda mamulü alıcı bölüme sağlaması istenir.

İşletmelerde önemli raporlama amaçlarını başarmak için kullanılacak transfer fiyatlaması yöntemleri de, amaçlara göre farklılık gösterecektir.

Bölüm başarısının ölçülmesi için, pazar fiyatı ya da pazar fiyatı yoksa pazarlığa (görüşmelere) dayalı transfer fiyatlaması yöntemi ile belirlenen transfer fiyatı kullanılmalıdır. Alınacak bazı kararlarda kullanılacak en iyi yöntem, marjinal maliyetlere dayalı transfer fiyatlaması yöntemi ya da değişken maliyetlere dayalı transfer fiyatlaması yöntemi olmalıdır. Genel finansal bilgileri elde etmek amacıyla da, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin belirttiği tam maliyet yöntemi kullanılmalıdır.

Görüldüğü gibi merkezleşmemiş bir işletmenin tüm ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir transfer fiyatlaması yöntemi yoktur. Ancak, yapılan araştırma sonuçları, bölümler arasındaki mamul ve hizmet transferlerinde, mamul ve

hizmetin fiyatını belirlemek için en çok kullanılan yöntemin pazarlığa (görüşmelere) dayalı transfer fiyatlaması yöntemi olduğunu ortaya koymuştur.

Transfer fiyatlarını belirlemek amacıyla pazar fiyatlarının "kullanılamadığı" bir ortamda oluşan ve her zaman tüm işletme için en iyi sonuçları sağlayamayan kararların sakıncaları ile, bağımsız işletmeleri yönetiyorlarmış gibi faaliyet gösterebilme imkanı verilen bölüm yöneticilerince oluşturulan organizasyon yapısının faydaları karşılaştırılarak alınan kararlar; bir yandan işletmeyi etkilerken, makro düzeyde de ülke ekonomisini etkileyecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE TRANSFER FİYATLAMASINA İLİŞKİN UYGULAMA

Birinci Kısım

Transfer Fiyatlaması Uygulamasının Amaçları, Nedenleri ve İşletmelerin Tanıtımı

I. AMAÇ VE NEDENLER

Bu bölüme kadar "transfer fiyatlaması" konusunun teorik yapısı açıklanmaya çalışılmıştır. Acaba işletmeler düzeyinde konuya ilişkin uygulamalar yapılmakta mıdır? Örneğin; işletmeler gerçek anlamda merkezleşmemiş durumda mıdır? İşletmelerde hangi transfer fiyatlaması yöntemleri uygulanmaktadır?

Bu tür sorulara gerçek anlamda cevap bulabilmek, ancak, bu tür işletmelerin yöneticileri ile ilişki kuru-larak elde edilen bilgiler yardımıyla olacaktır. Bilgilerin sadece yöneticilerden araştırmacıya akışı, gerçekte sakın-calıdır. Çünkü, araştırmacı da uygulamada gördüğü eksik yanları bu yöneticilere iletebilmelidir. Kendisine öğreti-lenleri, kendi dışındakilere de öğretebilme, bir araştırma-cının en büyük amacı olmalıdır.

Yapılan bu uygulamanın amacı da, sadece işletmelerde konuya ilişkin uygulamaları ortaya koymak değil, aynı zamanda işletmelerde konuya ilişkin eksik yanları, yöneti-cilere gösterebilmektir.

II. İŞLETMELERİN TANITIMI

1. "ETİ ŞİRKETLER GRUBU" NUN TANITIMI

Türkiye'de gıda sektöründe önemli bir yeri olan "ETİ ŞİRKETLER GRUBU", aşağıdaki şirketlerden oluşmaktadır.

- a) Eti Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- b) Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- c) Eti Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- d) Eti Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Eti Şirketler Grubu'nu oluşturan şirketlerden ilki, "Eti Gıda Sanayi ve Ticaret A. Ş."dir. İşletme 1961

yılında Eti Bisküvi Fabrikası ismi altında kurulmuş ve 1962 yılında günlük bir ton kapasiteli bir fırın ve tavali sistemle üretime başlamıştır. Bugünkü kapasitesi 75 ton/gün'dür. Kapasite artışına, bir süredir yapılmakta olan ihracat da neden olarak gösterilebilir. Şirketin hissele-
rinin büyük bir kısmı, bir ailenin elindedir. Yani şirket, aile şirketi durumundadır. İşletmede 1987 yılı itibariyle, 1320 personel çalışmaktadır.

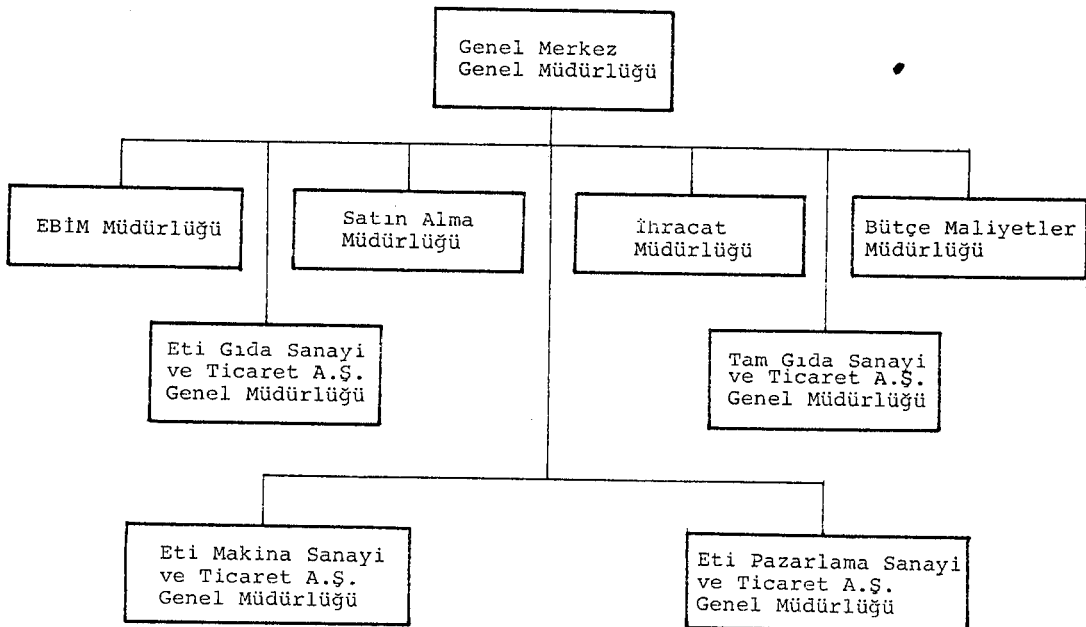
1980 yılında kurulan " Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.", şirketler grubunun ikinci bisküvi üretim işletmesidir. İşletmede 12 çeşit bisküvi ve 2 çeşit dilimli kek üretimi gerçekleştirilmektedir. Şirket hisselerinin % 52'si bir aileye, % 26'sı Ordu Yardımlaşma Kurumu'na ve % 15'i de İslam Kalkınma Bankası'na aittir. Geri kalan hisseler, çeşitli özel ve tüzel kişilere aittir. Bu işletmede toplam 756 personel, yılda ortalama 20.000 ton bisküvi üretmektedir.

"Eti Makina Sanayi ve Ticaret A. Ş.", 1978 yılında kurulmuştur. Gruptaki üretim işletmelerinin makina ihtiyaçlarını karşılamak ve bu makinaların bakım-onarım işlemlerini yerine getirmektedir. Siparişler üzerine, çeşitli makinalar üretebilmektedir. Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin tüm fırın ve ambalajlama makinaları, bu işletme tarafından üretilmiştir.

" Eti Pazarlama Sanayi ve Ticaret A. Ş.", bisküvi

ve her türlü gıda maddelerinin ticaretini, ithalat ve ihracatını yapmak, bu tür mamullerin ticaretini yapmak amacıyla mağazalar açmak, depolar kurmak amacıyla 1981 yılında kurulmuştur. Eti Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin ürettiği 46, Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin ürettiği 29 tür mamulü pazara sunmaktadır. Mamulleri doğrudan doğruya toptancılara satmak ya da plasiyerlere (fabrikadan mal alıp perakendecilere aktaran kurum ya da kişiler) vermek suretiyle pazarlamaktadır. Ayrıca, oniki bölgede depoları vardır. Şirket merkezinde 64 personel çalışmaktadır. Bu sayı bölge depolarında çalışanlarla birlikte 176'ya ulaşmaktadır. Hisselerinin dağılımı şöyledir: Ordu Yardımlaşma Kurumu'nun % 26, Eti Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin % 53,7, Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin % 10, diğer gerçek ve tüzel kişilerin % 10,3'tür.

Eti Şirketler Grubu'nun basit bir organizasyon şeması, aşağıda verilmiştir.



2. "ARÇELİK A.Ş. ESKİŞEHİR TESİSLERİ" NİN TANITIMI

Türkiye'de dayanıklı tüketim malları pazarında en büyük paya (%55) sahip olan, "ARÇELİK A.Ş." nin Eskişehir'de bulunan üretim tesislerinde, iki fabrika bulunmaktadır. Bunlar;

a) Kompresör Fabrikası

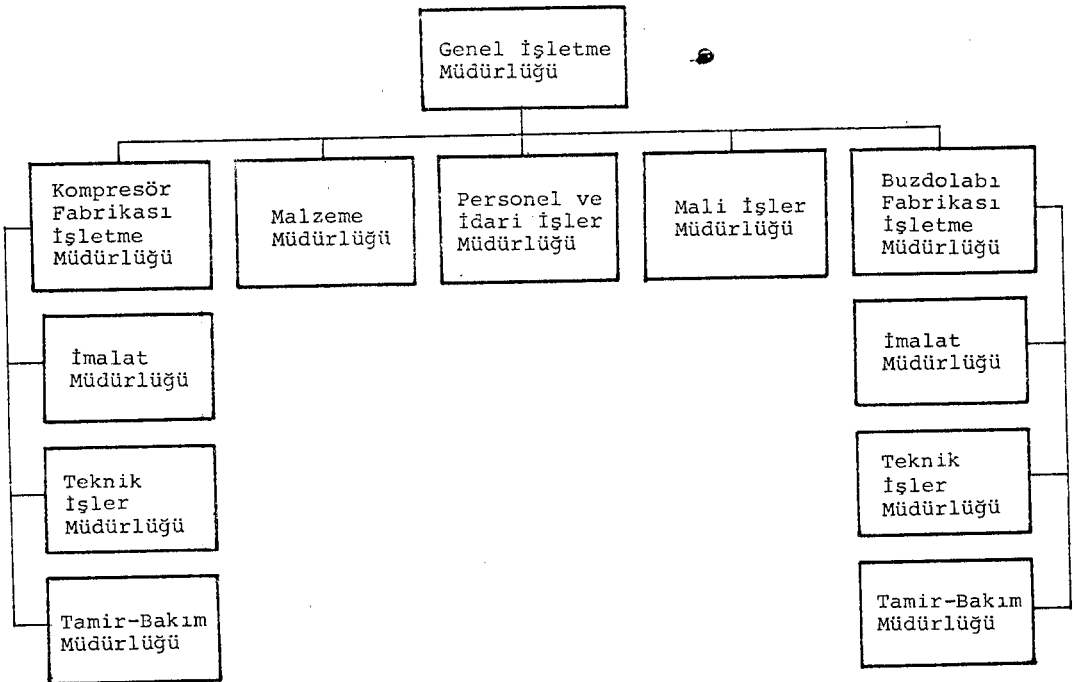
b) Buzdolabı Fabrikası

"Arçelik A. Ş. Eskişehir Buzdolabı Fabrikası ", 1974 yılında kurulmuştur. Bölümün amacı, "Tecumseh" lisansı ile buzdolabı üretmektir. Bölümde günde 1800 adet tek kapılı, 1500 adet çift kapılı buzdolabı üretilmektedir. Yapılan yeni yatırımlar ile bu kapasitenin arttırılmasına çalışılmakta ve daha sonraki yıllarda, derin-dondurucu üretimi amaçlanmaktadır. Bölümde; saç kesme, montaj ve ambalajlama maliyet merkezleri bulunmaktadır. 1986 yılında ortalama 1310 personelin çalıştığı bölümden, A.B.D. ve Sovyetler Birliği'ne ihracat gerçekleştirilmektedir.

" Arçelik A. Ş. Eskişehir Kompresör Fabrikası ", buzdolabının önemli ara mamullerinden olan kompresör ve termostat üretmek amacıyla 1978 yılında kurulmuştur. Bölümde 1986 yılında "General Electric" lisansı ile, üç değişik türde toplam 415.000 adet ve dört değişik türde toplam 345.000 adet termostat üretilmiştir. Bu termostat ve kompresörlerin büyük bir kısmı, buzdolabı üretiminde

kullanılmak üzere buzdolabı fabrikasına devredilirken, çok küçük bir kısmı da hizmet amacıyla servislere satılmaktadır. 1986 yılında ortalama 390 personelin çalıştığı bölümde, ilerideki yıllarda "evoparatör" üretiminin gerçekleştirilmesi planlanmaktadır.

"Arçelik A.Ş. Eskişehir Tesisleri" nin organizasyon yapısı, aşağıdaki şema ile gösterilmiştir.



İkinci Kısım

Uygulamanın Yapıldığı İşletmelerden

Elde Edilen Verilerin Analizi

I. "ETİ ŞİRKETLER GRUBU"NDAN ELDE EDİLEN VERİLERİN ANALİZİ

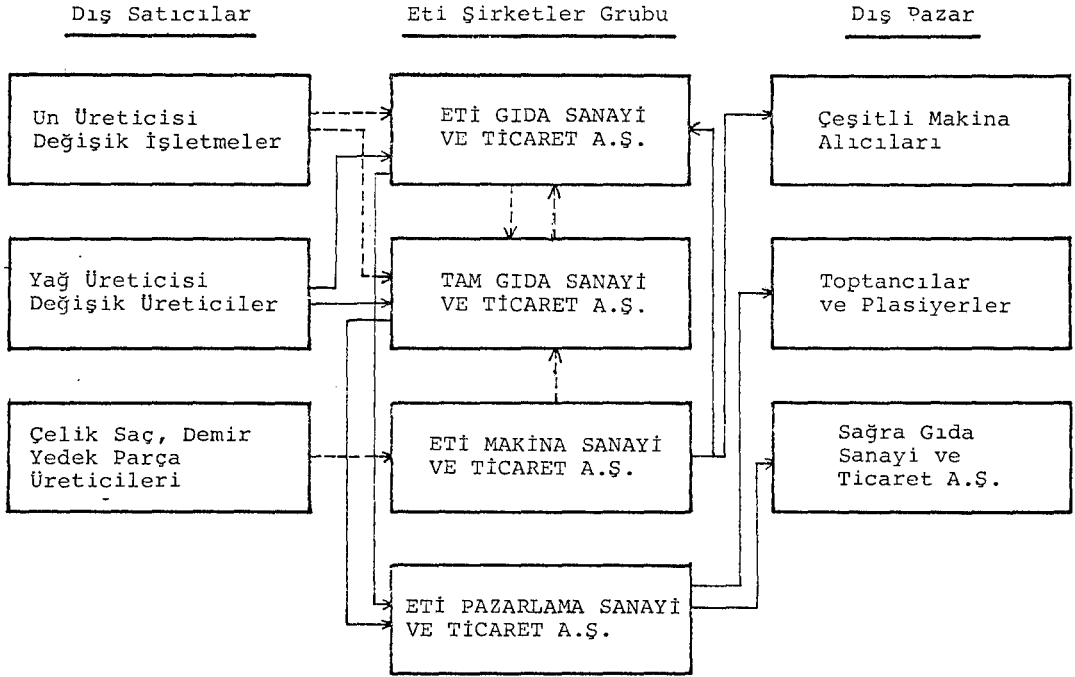
Yukarıda verilen organizasyon şemasından da görüleceği gibi, işletmelerin üstünde "Şirketler Grubu Başkanlığı" olarak da nitelendirilebilecek Genel Merkez Müdürlüğü'ne bağlı dört birim vardır. Bu birimlerin her biri, ayrı ayrı dört işletmeye de hizmet verebilmektedir.

Bunun yanında "Genel Merkez Genel Müdürlüğü" ne bağlı dört işletmenin her biri; kendi üretim, planlama, finansman ve muhasebe gibi faaliyetleri de içeren tüm çalışmaların kârlılığında tamamen sorumlu olan bir "Genel Müdür" ün liderliğindeki işletme birimleridir. Bu nedenle, bundan sonra bu işletmelerin her biri, "bölüm" olarak nitelendirilecektir.

Bölümlerde görülen merkezleşmeme, en üst düzeydedir. Çünkü, bölümlerde yer alan alt düzey yöneticilerinin, karar alma yetkisi arttırılmıştır.

Aslında, bu bölümlerin her biri, birer kâr merkezi sayılabilir. Çünkü, bölüm yöneticileri hem maliyet hem

de elde ettikleri kârdan sorumludurlar. Bu kâr merkezleri arasındaki mal ve hizmetlerin akışı, aşağıda bir şema ile gösterilmiştir:



Bu şemadan da görüleceği gibi, bisküvi üretimi yapan bölümler, kendi üretimlerini gerçekleştirmek için dış satıcılardan un ve yağ almaktadırlar. Ayrıca, makina üretimi gerçekleştiren bölüm de dış üreticilerden değişik hammadde girdilerini elde etmektedir. Bisküvi üreticisi durumundaki bölümler, bisküvi türlerini pazarlama bölümüne vererek, bunların dış pazarda ihtiyacı olan işletmelere satılmasını sağlamaktadır. Makina bölümü ise, doğrudan

doğruya dış pazara makina satabildiği gibi, bisküvi üreticisi iki bölüme hizmet sunup makina satabilmektedir.

Ancak, şemadan da görüleceği gibi, bisküvi üreticisi bölümlerin dış pazara direkt olarak satma bağımsızlıkları yoktur. Dış satıcılardan hammadde ve ara mamul satın alırken, "Satın Alma Müdürlüğü"nün kararları doğrultusunda hareket edilmektedir. Yani, bu konuda bir bağımsızlıkları yoktur.

Dışarıdan satın alınan hammadde ve ara mamuller, pazar fiyatı ya da pazarlığa dayalı fiyatlama yöntemi ile belirlenen fiyat ile satın alınırken, bisküvi üreticisi bölümlerin pazarlama bölümüne sattığı mamullerin transfer fiyatı, "pazar fiyatına dayalı transfer fiyatlaması yöntemi" ile bulunmaktadır.

Önce, pazarlama araştırmaları yardımıyla mamulün pazar fiyatı belirlenmektedir. Örneğin, 190 gr. halinde üretilen Petit Beurre bisküvinin pazar fiyatı, 657,89 TL/kg.'dır. Bu fiyattan, pazarlama bölümü satış masrafı olarak, pazar fiyatının % 22,45'ini düşerek transfer fiyatını belirlemektedir. Belirtilindiği gibi, transfer fiyatını pazarlama bölümü belirlemektedir. Ancak, mamul maliyeti 444,45 TL/kg., satış gideri 147,70 TL/kg. olan bisküvinin, en azından üretici bölümden toplam maliyet olan 592,15TL/kg. ile satın alınması gerekir. 592,15 TL/kg.'lık bu fiyat, pazarlama bölümünün belirlediği 510,92 TL/kg. yüksek olduğu

için, bir çatışma ortaya çıkar. Bu çatışma daha sonra mamul ambalajında yapılan düzeltmeler ile çözüme kavuşturulmaktadır.

Eti Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 1986 yılı gelir tablosu, elde edilebilen yuvarlanmış rakamlarla şöyledir:

Toplam Satışlar	16.350.000.000.-
Eksi: Değişken Maliyetler	<u>12.911.000.000.-</u>
Katkı Payı	3.439.000.000.-
Eksi: Sabit Maliyetler	<u>2.900.000.000.-</u>
Net Kâr	<u><u>539.000.000.-</u></u>

Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 1986 yılı gelir tablosu, elde edilebilen yuvarlanmış rakamlarla şöyledir:

Toplam Satışlar	9.200.000.000.-
Eksi: Değişken Maliyetler	<u>6.900.000.000.-</u>
Katkı Payı	2.300.000.000.-
Eksi: Sabit Maliyetler	<u>1.700.609.000.-</u>
Net Kâr	<u><u>599.391.000.-</u></u>

Eti Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 1986 yılı gelir tablosu, elde edilebilen yuvarlanmış rakamlarla şöyledir:

Toplam Satışlar	1.200.650.000.-
Eksi: Değişken Maliyetler	<u>950.750.000.-</u>
Katkı Payı	249.900.000.-
Eksi: Sabit Maliyetler	<u>338.000.000.-</u>
Net Kâr (Zarar)	<u>(88.100.000.-)</u>

Eti Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin, 1986 yılı gelir tablosu, elde edilebilen yuvarlanmış rakamlarla şöyledir:

Net Satışlar	24.074.000.000.-
Eksi: Değişken Maliyetler	<u>22.577.000.000.-</u>
Katkı Payı	1.497.000.000.-
Eksi: Sabit Maliyetler	<u>226.365.000.-</u>
Net Kâr	<u>1.270.635.000.-</u>

Açıklamalardan da görüleceği gibi, bisküvi üreticisi iki bölüm de başarılıdır. Bu başarı, makina üreticisi bölüm için söz konusu değildir. Başarısızlığın altında yatan neden, üst yönetime sunulan sorumluluk raporlarıyla belirlenebilir.

II. "ARÇELİK A.Ş. ESKİŞEHİR TESİSLERİ"NDEN ELDE EDİLEN VERİLERİN ANALİZİ

"Arçelik A.Ş." Türkiye'de buzdolabı, çamaşır makinası, televizyon, şofben gibi dayanıklı tüketim malları

Üretmektedir. İki fabrikadan oluşan Arçelik A.Ş. Eskişehir Tesisleri ise, sadece buzdolabı üretmektedir.

Bu durumda karşımıza, federal merkezleşmeme kavramı çıkmaktadır. Bu kavrama göre, faaliyetler mamul temeline göre bölümlendirilir ve bu bölümlerin her biri, kendine ilişkin mamulü, kendi kâr-zarar sorumluluğu ve kendi pazarı olan özerk işletme birimleri şeklinde kurulurlar. Bu durumda, Arçelik A.Ş. Eskişehir Tesisleri'de, federal merkezleşmeme kavramından yararlanılarak kurulmuş olmaktadır. Ancak, bölüm yöneticilerinin satın alma ve satabilme bağımsızlıkları yoktur. Bunlar, şirketin İstanbul'daki merkezince yapılmaktadır. İşletmeden sadece çalışanlara buzdolabı satılmaktadır.

Bölümlerden buzdolabı bölümü, kompresör bölümünden kompresör ve termostat almaktadır. Bu ara mamuller, "standart maliyet + kâr" yöntemi ile transfer edilmektedir. Ancak, kompresör bölümünce servislere satılan kompresör ve termostatlara, pazar fiyatı ile satılmaktadır. Buzdolabı bölümünün dış pazara sattığı fiyat da, tam rekabet pazarından oluşan fiyattır.

Standart maliyeti 12.998,48 lira olan ve 1/8 koduyla bilinen kompresöre % 15 kâr payı eklenerek 14.948,25 lira ile transfer edilmektedir. 4050 koduyla bilinen bir termostatin transfer fiyatı ise, standart maliyeti olan 2.104,04 liraya, % 15 kâr eklenerek 2.419,64 lira olarak belirlenebilir.

Bölümlerin gelir tablosu da şöyledir:

	Kompresör Bölümü (Bin TL.)	Buzdolabı Bölümü (Bin TL.)
Satışlar Tutarı	617.593.-	55.614.000.-
Değişken Maliyetler	<u>365.204.-</u>	<u>40.016.738.-</u>
Katkı Payı	252.389.-	15.597.262.-
Sabit Maliyetler	<u>102.301.-</u>	<u>10.004.184.-</u>
Net Kâr	<u><u>150.088.-</u></u>	<u><u>5.593.078.-</u></u>

Toplam işletme kârı, 5.743.166.000.- liradır.

Bu duruma göre işletme başarılıdır.

Bölümlerde transfer fiyatları, bölüm yöneticilerinin başarı ölçülmesinde, kullanılmamaktadır. Alınan kararlarda da, transfer fiyatları kullanılmamaktadır. Muhasebe kayıtları tek bir merkezde tutulmakta ve bu nedenle, bölümler için ayrı ayrı kayıtlar yapılmamaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Merkezleşmeme ve kâr merkezleri, alt düzey yöneticilerinin karar alma yetkilerinin arttırılması için oluşturulur. Yani, önemli bilgilere sahip olan yöneticilerin, daha iyi karar verebileceği düşünülerek, kendilerine yetki göçerilmiştir. Ancak, yöneticilerin karar alma bağımsızlıkları yoksa, bu durumda tam bir merkezleşmemeden söz edilemez. Ayrıca, yöneticilerin satın alma ve işletme dışına satma bağımsızlıkları olmayan bir işletmede, kâr merkezleri görünürde varolacaktır. Üst yönetimin baskısı ile belirlenen transfer fiyatlarının uygulandığı işletmelerde, transfer fiyatlaması sistemi yapay olacaktır. Ancak, transfer fiyatlarının kullanıldığı bir raporlama sistemiyle; bölüm yöneticilerinin başarı ölçümü, karar alma ve bölümlerin finansal raporlarının hazırlanması mümkündür.

Uygulama yapılan işletmelerde, merkezleşmeme ve kâr merkezleri kavramları yerleşmiş olmasına rağmen, bölüm yöneticilerine satın alma ve işletme dışındaki alıcılara da satabilme bağımsızlıkları verilmediği gözlenmiştir.

Bu durumda, faaliyetlerin verimli şekilde yürütülmesi olanaksızdır.

Uygulama yapılan işletmelerden birisinde gözlemlendiği gibi, "standart maliyet + kâr" yöntemine göre yapılması durumunda, verimsiz faaliyet sonuçları diğer bölüme devre-dilebilmemektedir. Bölüm yöneticilerini değerlemek amacıyla işletmelerde hiç bir faaliyet yapılmamaktadır. Ayrıca, alınan kararlarda hangi transfer fiyatlarının kullanılması gerektiği belirlenmemiştir. Her bölümün transferlerinin sadece bir merkezde tutulması karışıklıklara yol açabilir.

Yukarıda belirtilen nedenlerle uygulama yaptığımız işletmelere şu önerilerde bulunabiliriz:

a) İşletme yöneticilerinin daha başarılı olabilmesini sağlamak amacıyla, kendilerine bağımsız olarak satın alma ve satma yetkisi verilmelidir.

b) Eti Şirketler Grubu'nda transfer fiyatı olarak, pazar fiyatı kullanılmaya devam edilmelidir. Eğer, pazar fiyatı belirlenemezse pazarlığa dayalı transfer fiyatlaması yöntemiyle belirlenecek transfer fiyatları kullanılmalıdır.

c) Alınacak kararlarda hangi transfer fiyatlarının kullanılacağını önceden belirlenmesi, işletmelerde optimal kararlara neden olacaktır.

d) Muhasebe kayıtlarının her bölüm için ayrı ayrı

tutulması durumunda, bölümlerin finansal raporları daha kolay hazırlanabilecektir.

Bazı eksikliklerinin bulunabileceği kabul edilen bu çalışma, üretim işletmelerinde mamul ve hizmet transferlerinin fiyatlandırılması konusuna getirebildiği açıklamalar ve bundan sonra çeşitli üretim işletmeleri yöneticilerinin değerlendirilmesine, yöneticilerin alacakları kararlara ve bölümlerin finansal tablolarının hazırlanmasına ışık tuttuğu ölçüde başarılı olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

BACKER, Morton-

JACOBSEN, Lyle E.

: (Çev. Sadık BAKLACIOĞLU), Yönetim
Açısından Maliyet Muhasebesi,
(İstanbul: Beta Basım-Yayım-
Dağıtım, 1983).

BEKTÖRE Sabri-

BENLİGİRAY, Yılmaz

: Envanter ve Bilanço, (Eskişehir:
T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim-
Sağlık ve Bilimsel Araştırma
Çalışmaları Vakfı Ya.No.26, 1986).

BIERMAN, Jr., Harold

: Topics In Cost Accounting and
Decisions, (New York: McGraw-
Hill Book Company, 1963).

CASHIN, James A.-

POLIMENI, Ralph S.

: Cost Accounting, (Tokyo: McGraw-
Hill Kogakuska, Ltd., 1981).

- CHAKRABORTY, S.K. : New Perspectives In Management Accounting, (Meerud: The MacMillan Company Of India Ltd., 1974).
- DALE, Ernest : The Great Organizers, (New York: McGraw-Hill Paperback Edition, 1971).
- GRAY, Jack-
RICKETTS, Don : Cost and Managerial Accounting, (Tokyo: McGraw-Hill Kogakusha, Ltd., 1982).
- GÜRSOY, Cudi Tuncer : "İşletme İçi Mal ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması", İşletme Fakültesi Dergisi, C.III, S.1, (Nisan, 1974), ss.109-123.
- GÜVEN, Sami : "Örgütlerde Bölümlendirme Yöntemleri", Amme İdaresi Dergisi, C.XV, S.3, (Eylül, 1982), ss.39-62.
- HEITHER, Lester E.-
MATULICH, Serge : Managerial Accounting, (Tokyo: McGraw-Hill Kogakusha, Ltd., 1982).

- HORNGREN, Charles T. : Cost Accounting: A Managerial Emphasis, (Englewood Cliffs: Prentice Hall International Editions, 1982).
- KAPLAN, Robert S. : Advanced Management Accounting, (Englewood Cliffs: Prentice Hall Inc., 1982).
- KOÇEL, Tamer : "Fonksiyona Göre Örgütlenme", Sevk ve İdare Dergisi, Y.13, S.120, (Ağustos, 1978), ss.9-14.
- LYNCH, Richard M.-
WILLIAMSON, Robert W. : Accounting For Management: Planning and Control, (New Delhi: McGraw-Hill Publishing Company, Ltd., 1980).
- MAURIEL, John-
ANTHONY, Robert : "Misevaluation Of Investment Center Performance", Harvard Business Review, C.XLIV, S.2, (March-April, 1966), ss.
- MOORE Carl-
JAEDICKE Robert K. : Managerial Accounting, (Cincinnati: South-Western Publishing Company, 1967).

- NEWMAN, Paul : (Çev. Kenan SÜRGİT), Sevk ve İdare, (Ankara: Türkiye Orta Doğu ve Amme İdaresi Enstitüsü Ya.No.115, 1970).
- OLUÇ, Mehmet : İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, C.I, (İstanbul: Duran Ofset Basımevi, 1969).
- ONSI, Mohamed : "A Transfer Pricing System Based On Opportunity Cost", The Accounting Review, C.XXXV, S.3, (Temmuz, 1970), ss.535-543.
- ÖZALP, İnan : Yönetim ve Organizasyon, C.I, (Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim-Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No.42, 1986).
- ÖZALP, İnan : Yönetim ve Organizasyon, C.II, (Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim-Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya. No.44, 1986).
- PEKER, Alparslan : Modern Yönetim Muhasebesi, III.B., (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1983).

RONNEN, Joshua-

McKINNEY, George

: "Transfer Pricing For Divisional Autonomy", Journal Of Accounting Research, C.VIII, S.2, (Spring, 1970), ss.99-112.

SCANLAN, Burt-

KEYS, Bernard

: Management and Organizational Behavior, (New York: John Wiley and Sons Inc., 1983).

SISK, Henry L.

: Management and Organization, (Cincinnati: South-Western Publishing Company, 1973).

SOLOMONS, David

: Divisional Performance: Measurement and Control, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1971).

SÜRMELİ, Fevzi

: Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ya.No. 198/128, 1978).

THACKER, Ronald J.-

SMITH, Richard L.

: Modern Management Accounting,
(Reston, Virginia: Reston
Publishing Company Inc., 1977).

TOSUN, Kemal

: İşletme Yönetimi, (Ankara: Savaş
Ya., 1982).

USLU, Selçuk

: "İşletmenin Bölümleri Arasındaki
Alış ve Satışlar ve Transfer Fiyat-
laması", Ankara İktisadi ve Ticari
İlimler Akademisi Dergisi, C.IV,
S.2, (Ağustos, 1972), ss.195-219.

ÜSTÜN, Rıfat

: İmalat Endüstrisi İşletmelerinde
İmal Etme Ya Da Satınalma Karar-
larının Alınması ve Türkiye'deki
Uygulama, (Eskişehir: Eskişehir
İktisadi ve Ticari İlimler Akade-
misi Ya.No. 203/132, 1978).

ÜSTÜN, Rıfat

: Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve
Uygulamalar, (Eskişehir: T.C.
Anadolu Üniversitesi Eğitim-
Sağlık ve Bilimsel Araştırma
Çalışmaları Vakfı Ya.No. 12,
1986).

ÜSTÜN, Rıfat

: Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ya.No. 242/162, 1982).

ÜSTÜN, Rıfat

: Yönetim Muhasebesi, (Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1985).

WATSON- David J.H.-

BAUMLER, John V.

: "Transfer Pricing: A Behavioral Context"; The Accounting Review, C.L., S.3, (July, 1975), ss.466-474.

YOZGAT, Osman

: İşletme Yönetimi, (İstanbul: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No. 341/574, 1980).

