

T.C.

İstanbul Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

BİR YÖNETİM VE KONTROL ARACI OLARAK
TRANSFER FİYATLAMASI

Cem Gençtürk

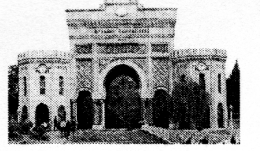
2501070490

Tez Danışmanı : Prof.Dr.Sema ÜLKER

İstanbul, 2010



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



TEZ ONAYI

Enstitümüz **MUHASEBE** Bilim Dalında ders dönemindeki Eğitim- Öğretim Programını başarı ile tamamlayan **2501070490** numaralı **CEM GENÇTÜRK'ün** hazırladığı “**BİR YÖNETİM VE KONTROL ARACI OLARAK TRANSFER FİYATLAMASI**” konulu **YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **23.11.2010 Salı** günü saat **15.00'te** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **...K.A.B.U.L...'**ne* **OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	KABUL	
PROF.DR.SEMA ÜLKER	Kabul	
DOÇ.DR.FATİH YILMAZ	Kabul	
YRD.DOÇ.DR.NAZLI KEPÇE YÖNET	KABUL	
YRD.DOÇ.DR.TÜLİN ATAKAN	Kabul	

BİR YÖNETİM VE KONTROL ARACI OLARAK TRANSFER FİYATLAMASI

Cem GENÇTÜRK

ÖZ

Çok bölümlü işletmelerde, mal ve hizmetlerin bölümler arası transferine oldukça sık rastlanır. Bölümler arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde uygulanan fiyat, satan bölüm için kâr, satın alan bölüm için maliyet anlamına gelir. Transfer edilen mal ve hizmet için en uygun fiyatın seçilmesi, bölümlerin kârlılığı ve performansları değerlendirilirken önem kazanır. İşletme bölümlerinin ve işletmenin genel performansını artıracak şekilde oluşturulan transfer fiyatı, bir yönetim kontrol aracı olarak sorumluluk merkezi yöneticisinin aldığı kararların sonuçlarını ölçme olanağı sağlamaktadır. Çalışmada, transfer fiyatlaması bir yönetim ve kontrol aracı olarak değerlendirilmiş ve muhasebe yöneticilerinin transfer fiyatlaması hakkındaki görüşleri anket yöntemiyle incelenmiştir. Anket verilerinden hareketle, transfer fiyatının bölüm performanslarının ölçümünde önemi ortaya konmaya çalışılmıştır.

TRANSFER PRICING AS A MANAGEMENT AND CONTROL TOOL

Cem GENÇTÜRK

ABSTRACT

Within a business firm with multiple divisions, goods and services are frequently transferred from one division to another. The transfer price is a revenue for the selling division and cost for the buying division. It is important to choose a correct transfer price when evaluating the performance and profitability of the business units and firm. Transfer price, which is set to maximize the performance of business units and firm, provide to evaluate the results of the decisions taken by responsibility center managers as an management control tool. In this study, transfer pricing is interpreted as a management control tool and accountant managers' opinions about transfer pricing are researched via a questionnaire. In lights of findings provided by the questionnaire, the importance of transfer price on evaluating the performance of business units is tried to explain.

ÖNSÖZ

Transfer fiyatlaması işletmelerde, kararların etkin olarak verilebilmesi, optimum kaynak dağılımı ve işletme kârının maksimizasyonu hedeflerini sağlamak için önemli bir araçtır. Bunların yanında bir yönetim kontrol aracı olarak sorumluluk merkezi yöneticisinin aldığı kararların sonuçlarını ölçme olanağı tanımaktadır. Çalışmanın amacı bir yönetim kontrol aracı olan transfer fiyatlamasının işletme bölümlerinin performanslarının ölçümüne etkisini araştırmak ve anket çalışması ile muhasebe yöneticilerinin konu ile ilgili genel görüşlerini almaktır. Çalışmamızda transfer fiyatlaması, bir yönetim kontrol aracı olarak muhasebe bilgi sistemi içinde ele alınmış ve etkin bir transfer fiyatı seçiminin önemi vurgulanmıştır. Çalışmamızın uygulama kısmında, muhasebe yöneticilerinin transfer fiyatlamasını algılama durumuna ve yöneticiler tarafından yönetim kontrol aracı olarak değerlendiriliyor mu sorusuna cevap aranmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasındaki değerli katkıları ve yardımlarından dolayı başta tez danışmanım Prof.Dr. M.Sema ÜLKER olmak üzere tüm İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi ailesine, anketimizi cevaplayan bütün katılımcılara, bu dönemde yanımda olup destek veren bütün arkadaşlarıma ve maddi manevi destekleriyle her zaman yanımda olan babam Hasan GENÇTÜRK annem Nermin GENÇTÜRK ve ablam Aslı GENÇTÜRK'e sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BİR BİLGİ SİSTEMİ OLARAK MUHASEBE VE YÖNETİM KONTROL SİSTEMİ

1.1. YÖNETİM KAVRAMI VE YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ	3
1.1.1. Yönetim Kavramı	3
1.1.2. Yönetimin İşlevleri	5
1.1.3. Bilgi Kavramı	9
1.1.4. Bilginin Temel Özellikleri.....	11
1.1.5. İşletme Yönetiminde Bilginin Önemi	12
1.1.6. Bilgi Sistemi Kavramı.....	13
1.1.7. Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri.....	16
1.2. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ OLARAK MUHASEBE	16
1.2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi Kavramı	17
1.2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Yapısı.....	18
1.2.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkıları.....	20

1.2.4. Muhasebe Bilgi Sisteminden Elde Edilen Bilgilerin Nitelikleri ve Kullanıcıları	21
1.2.5. Muhasebe Bilgi Sisteminden Elde Edilen Bilgilerin Kullanılması	23
1.2.5.1. Stratejik analiz	23
1.2.5.2. Planlama	23
1.2.5.3. Organize Etme ve Yürütme	24
1.2.5.4 Performans Değerleme	24
1.3. PLANLAMA, KONTROL İŞLEVLERİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ, YÖNETİM KONTROL SİSTEMİ	25
1.3.1. Yönetim Muhasebesi, Finansal Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi İlişkisi	25
1.3.2. Planlama, Kontrol İşlevleri ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi	27
1.3.3. Yönetim Kontrol Sistemi	28
1.3.3.1. Sorumluluk Merkezleri	29
1.3.3.2. Kontrol Süreci	30

İKİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİ, SORUMLULUK MERKEZİ KAVRAMI VE BÖLÜM PERFORMANSLARININ ÖLÇÜMÜ

2.1. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ GENEL YAPISI	31
2.1.1. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Tanımı	32
2.1.2. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Temel Prensipleri	33
2.1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Fayda ve Sakıncaları	35
2.2. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNDE SORUMLULUK MERKEZİ KAVRAMI	35
2.2.1. İşletmelerde Yönetim Yaklaşımları ve Organizasyon Yapıları	36
2.2.1.1. İşletmelerde Merkezi ve Merkezkaç Yönetim Yaklaşımları	36

2.2.1.2. İşletmeleri Merkezkaç Yönetime Yönlendiren Faktörler	38
2.2.1.3. İşletmelerde Organizasyon Yapıları	39
2.2.1.3.1 Organizasyon Kavramı ve Organizasyon Süreci.....	39
2.2.1.3.2. Organizasyon Yapıları	41
2.2.1.3.3. Organizasyon Yapıları Sorumluluk Merkezi Türleri İlişkisi.	42
2.2.2. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminde Sorumluluk Merkezi Kavramı ve Türleri.....	43
2.2.2.1. Sorumluluk Merkezi Kavramı.....	44
2.2.2.2. Sorumluluk Merkezi Kavramının İşletmeye Sağladığı Yararlar	46
2.2.2.3. Sorumluluk Merkezlerinde Etkinlik ve Verimlilik Kavramı	47
2.2.2.4. Sorumluluk Merkezi Türleri.....	47
2.2.2.4.1. Gelir Merkezi.....	48
2.2.2.4.2. Maliyet Merkezi	49
2.2.2.4.3. Yatırım Merkezi.....	50
2.2.2.4.4. Kâr Merkezi.....	50
2.3. SORUMLULUK MERKEZLERİNDE FİNANSAL PERFORMANS ÖLÇÜMÜ.	52
2.3.1. Performans Değerleme Kavramı	52
2.3.1.1. Performans Değerleme Amaçları	53
2.3.1.2. Performans Değerleme Sürecinde Dikkat Edilmesi Gerekenler	54
2.3.2. Sorumluluk Merkezlerinde Finansal Performans Ölçüleri.....	55
2.3.2.1. Bölüm Kârı	55
2.3.2.2. Yatırım Getirisi	56
2.3.2.3. Artık Gelir	58
2.3.2.4. Ekonomik Katma Değer.....	58
2.3.3. Sorumluluk Merkezlerinde Performans Ölçümü.....	59

2.3.3.1. Gelir Merkezi Performans Ölçümü.....	60
2.3.3.2. Maliyet Merkezi Performans Ölçümü.....	61
2.3.3.3. Yatırım Merkezi Performans Ölçümü.....	62
2.3.3.4. Kâr Merkezi Performans Ölçümü.....	63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLAMASININ YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI

TRANSFER FİYATLAMASININ YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI	65
3.1. TRANSFER FİYATLAMASI KAVRAMINA GENEL BAKIŞ	65
3.1.1. Transfer Fiyatlamasının Amaçları	68
3.1.2. Transfer Fiyatının Belirlenmesinde Kullanılacak Ölçütler	71
3.1.3. Transfer Fiyatlamasının Etkileri	72
3.2. TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ.....	74
3.2.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi	74
3.2.2. Pazarlık Fiyatı Yöntemi.....	76
3.2.3. Maliyet Temeline Dayalı transfer fiyatı yöntemi.....	78
3.2.3.1. Tam Maliyet.....	79
3.2.3.2. Değişken Maliyet	81
3.2.3.3. Maliyet Artı	82
3.2.3.4. Fırsat Maliyeti.....	83
3.2.3.5. Marjinal Maliyet	83
3.2.4. İkili Transfer Fiyatı Yöntemi	84
3.3. TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİNİN SEÇİMİ VE KARŞILAŞTIRILMASI.....	85
3.3.1. Transfer Fiyatlaması Yöntem Seçimini Etkileyen Faktörler	85

3.3.2. Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	89
3.3.3. Transfer Fiyatının Ekonomik Analizi.....	92

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DEPARTMANI YÖNETİCİLERİNİN TRANSFER FİYATLAMASI HAKKINDAKİ GENEL GÖRÜŞLERİNİ ARAŞTIRMAYA YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	94
4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI.....	95
4.3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ.....	97
4.3.1. Araştırma Ön Çalışması	97
4.3.2. Veri Toplama Yöntemi	97
4.4. ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	98
4.4.1. Birinci Sorunun Değerlendirilmesi	98
4.4.2. İkinci Sorunun Değerlendirilmesi	98
4.4.3. Üçüncü Sorunun Değerlendirilmesi.....	99
4.4.4. Dördüncü Sorunun Değerlendirilmesi	100
4.4.5. Beşinci Sorunun Değerlendirilmesi	101
4.4.6. Altıncı Sorunun Değerlendirilmesi.....	102
4.4.7. Yedinci Sorunun Değerlendirilmesi	103
4.4.8. Sekizinci Sorunun Değerlendirilmesi.....	106
4.4.9. Dokuzuncu Sorunun Değerlendirilmesi.....	106
4.4.10. Onuncu Sorunun Değerlendirilmesi	107
4.4.11. On Birinci Sorunun Değerlendirilmesi	107
4.4.12. On İkinci Sorunun Değerlendirilmesi.....	108
4.4.13. On Üçüncü Sorunun Değerlendirilmesi.....	109
4.4.14. On Dördüncü Sorunun Değerlendirilmesi.....	109

4.4.15. Soru 2 * Soru 8 Değerlendirilmesi.....	111
4.5. ANKETİN GENEL DEğERLENDİRMEİ	112
SONUÇ	115
KAYNAKÇA	119
EKLER.....	130

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 - Sorumluluk Merkezi Türleri	48
Tablo 2 - Kâr ve Yatırım Merkezleri Gelir Tablosu.....	64
Tablo 3 – Karşılaştırmalı Transfer Fiyatlama Yöntemleri.....	90
Tablo 4 – Transfer fiyatlama Yöntemleri Avantaj ve Dezavantajları	91
Tablo 5 Anket gönderilen şirketler.....	96
Tablo 6 Anket Formu 2. Soru Frekans Tablosu.....	98
Tablo 7 Anket Formu 3. Soru Frekans Tablosu.....	99
Tablo 8 Anket Formu 4. Soru Frekans Tablosu.....	100
Tablo 9 Anket Formu 5. Soru Frekans Tablosu.....	101
Tablo 10 Anket Formu 6. Soru Frekans Tablosu.....	102
Tablo 11 Anket Formu 7. Soru Ortalama ve Standart Sapma Tablosu.....	104
Tablo 12 Anket Formu 7. Soru Ortalama Tablosu	105
Tablo 13 Anket Formu 8. Soru Frekans Tablosu.....	106
Tablo 14 Anket Formu 9. Soru Frekans Tablosu.....	106
Tablo 15 Anket Formu 10. Soru Frekans Tablosu.....	107
Tablo 16 Anket Formu 11. Soru Frekans Tablosu.....	107
Tablo 17 Anket Formu 12. Soru Frekans Tablosu.....	108
Tablo 18 Şirketlerde Kullanılan Finansal Performans Ölçüleri Dağılım Tablosu	108
Tablo 19 Anket Formu 13. Soru Frekans Tablosu.....	109
Tablo 20 Anket Formu 14. Soru Ortalama ve Standart Sapma Tablosu.....	110
Tablo 21 Anket Formu 14. Soru Ortalama Tablosu	111
Tablo 22 Anket Formu Soru 2*Soru 8 Çapraz Tablosu	112

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 - Bilgi Sistemi	15
Şekil 2 - Muhasebe Bilgi Sistemi.....	20
Şekil 3 - Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi İlişkisi	26
Şekil 4 - Transfer Fiyatlaması Süreci	67
Şekil 5 - Uygun Transfer Fiyatının Seçimi	88

GİRİŞ

Tez çalışmasında işletmelerdeki yönetim kontrol araçlarından biri olan transfer fiyatlama sistemi seçilmiş ve bir anket uygulaması ile muhasebe yöneticilerinin konu ile ilgili genel görüşleri araştırılmaya çalışılmıştır. Çalışmada, işletmenin faaliyet bölümleri arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferleri sonucu oluşan transfer fiyatının yönetim kontrol aracı olarak ele alınması amaçlanmıştır. Transfer fiyatlama sisteminin bölüm performanslarının ölçümünde önemi ve etkisinin vurgulanması amaçlanmıştır. Çalışma yöneticilerin transfer fiyatlarını algılama durumlarını ortaya koyacak olması açısından önem taşımaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, muhasebenin bir bilgi sistemi olarak yönetim sürecindeki katkıları ve yönetim kontrol sistemi ele alınmıştır. Çalışmada, yönetimin tanımı ve yönetim işlevleri belirtilerek yönetim kavramı açıklanmış, bilginin tanımı ve temel özellikleri ile işletme yönetiminde bilginin önemi ele alınarak, bilgi sistemi kavramı ve bilgi sisteminin alt sistemleri anlatılmıştır. Daha sonra muhasebe bilgi sistemi kavramı, muhasebe bilgi sisteminin yapısı ve katkıları, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilginin nitelikleri ve kullanıcıları belirtilerek muhasebe bir bilgi sistemi olarak ele alınmış ve muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgilerin hangi amaçlar için kullanıldığı anlatılmaya çalışılmıştır. Bundan sonra, planlama ve kontrol işlevleri, muhasebe bilgi sistemi alt sistemlerinden yönetim muhasebesi içinde incelenmiş, sorumluluk merkezleri ve kontrol süreci belirtilerek yönetim kontrol sistemi anlatılmıştır.

İkinci bölümde, sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk merkezleri incelenerek, işletmelerde bölüm performanslarının ölçümü ele alınmıştır. Çalışmada, sorumluluk muhasebesi sisteminin tanımı, temel prensipleri ve fayda ve sakıncaları belirtilerek sorumluluk muhasebesi sistemi anlatılmıştır. Daha sonra, işletmelerde organizasyon yapıları ele alınarak sorumluluk merkezleri incelenmiş ve sorumluluk merkezleri düzeyinde performans ölçümü anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, transfer fiyatlamasının bir yönetim kontrol aracı olarak kullanılması ele alınmıştır. Çalışmada, transfer fiyatlaması tanımı yapılarak transfer fiyatları amaçları belirtilmiş ve transfer fiyatının belirlenmesinde kullanılacak ölçütler

sıralanmıştır. Daha sonra, transfer fiyatlamasının işletme içindeki etkileri ele alınmış ve transfer fiyatlama yöntemleri anlatılmıştır. Bundan sonra, transfer fiyatlaması yöntem seçimini etkileyen faktörler sıralanmış ve transfer fiyatlama yöntemlerinin karşılaştırması ve son olarak transfer fiyatının ekonomik analizi yapılmıştır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde, muhasebe yöneticilerinin transfer fiyatlaması hakkındaki genel görüşlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla bir anket uygulaması yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BİR BİLGİ SİSTEMİ OLARAK MUHASEBE VE YÖNETİM KONTROL SİSTEMİ

İşletmelerde yönetim seviyelerinde ihtiyaç duyulan bilgileri yöneticilere sunan sistem yönetim bilgi sistemidir. Yönetim bilgi sisteminin alt sistemlerinden biri olan muhasebe bilgi sistemi, bir işletmenin muhasebe bilgileri için bir dağıtım sistemini ifade etmektedir. Yönetim, planlama ile başlayan ve kontrol ile biten bir süreçtir ve yöneticilerin başarılı olabilmeleri bu iki işlevin etkin bir şekilde yerine getirilmesine bağlıdır. Yöneticiler bu süreçte planlama ve kontrole yardımcı olacak muhasebe bilgilerini muhasebe bilgi sisteminden sağlarlar. Muhasebe bilgi sisteminden elde ettikleri bilgileri, konulan hedeflere ulaşmak için yapılan faaliyetlerin kontrolünde kullanırlar. Yönetim kontrol sistemi, yöneticilerin kullandıkları kontrol araçlarından biridir.

1.1. YÖNETİM KAVRAMI VE YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ

Günümüzde, gelişen devlet kavramı ve işletme yapıları, sosyal hayatın ve iş hayatının eskisinden daha örgütlü bir biçimde yaşanmasına neden olmaktadır. Bu örgütlü faaliyetlerin en iyi biçimde sürdürülebilmesi ve yapılan işlerde başarı sağlanabilmesi için yönetim'e ihtiyaç duyulmuştur. Örgütlü yaşamın gelişmesi yönetim kavramının da gelişmesini sağlamış ve yönetim çağımızın en önemli konularından biri haline gelmiştir.

1.1.1. YÖNETİM KAVRAMI

Yönetim, bir örgütte önceden belirlenmiş hedeflere ulaşabilmek için, yararlanılacak araç ve kaynakların verimli, etkili ve uygun bir biçimde kullanılmasını kapsayan faaliyetlerin bütünüdür. Yönetim faaliyetinin kaynaklarından biri insandır. Belirli bir işi yapmak için bir araya gelmiş insanları örgütleyip koordine ederek harekete geçirilmesi faaliyeti yönetim sürecinin bir parçasıdır.

Bugüne kadar, yönetim' in ne olduğu konusunda çeşitli tanımlar yapılmıştır. Yönetim faaliyetinin tanımı, yönetimin gerekliliğini ve yöntemini daha iyi açıklayabilmek açısından önemlidir. Yönetim bir disiplin olarak yüzyıllardır ele alınmasına rağmen, yönetim bilimini uygulayanlar ve inceleyenler arasında görüş birliğine varılan bir tanım bulmak zordur.¹ Yönetim, yönetim fonksiyonları olan planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon ve kontrol işlevlerini yerine getirme faaliyetidir.²

Yönetim faaliyetinin tanımı, yönetim faaliyetinin tanımını yapanların ihtiyaç ve amaçlarına göre değişebilmektedir. Yönetim faaliyeti tanımının bu şekilde yapılması, yönetim dendiğinde bazen bir sürecin anlaşılmasına, bazen bu sürecin unsurları olan organların – kişi veya grup – anlaşılmasına neden olmaktadır. Bazen de yönetimin belirli bir bilgi topluluğu olduğu esas alınarak, yönetim faaliyetinin yöneticilerin karar verme ve önderlik gibi faaliyetlerinde nasıl kullanılabileceği üzerinde durulmaktadır.³

Diğer taraftan, yönetimin tanımına iktisadi olarak baktığımızda, tabiat, işgücü ve sermaye ile birlikte üretim faktörlerinden biridir. Yönetim bilimi ile uğraşanlar yönetimin, yöneten ve yönetilenler diye iki grup arasındaki ilişkiyi ele alan bir otorite sistemi olduğunu ifade eder. Bu iki grup arasındaki ilişki otorite ilişkisidir. Sosyologlar ise yönetimi bir sınıf ve saygınlık sistemi olarak nitelendirirler. Çağımızda, bilim ve eğitim sonucu sağlanan başarı bu sınıfa girmek için temel alınmaktadır.⁴

Yönetim tanımlanırken oluşan bu karışıklık ve çeşitliliğe rağmen, “yönetim, başkaları vasıtasıyla iş görmektir” tanımı genel olarak üzerinde görüş birliğine varılan bir tanım

¹ İnan Özalp, Mehmet Şahin, Güneş Berberoğlu, Ramazan Geylan, Yönetim ve Organizasyon, Celil Koparal, 2. Bs., Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, 2004, s.3.

² Hasan Tutar, Yönetim ve Organizasyon Dizisi:17, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s.17.

³ Tamer Koçel, İşletme Yöneticiliği Yönetim ve Organizasyon Organizasyonlarda Davranış Klasik-Modern-Çağdaş ve Güncel Yaklaşımlar,Genişletilmiş 9. bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2003, s.15

⁴ İsmail Efil, İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon, 8. bs., Alfa Akademi Basım Evi, 2006, s.7.

olmuştur. Bu tanımdan hareketle yönetim faaliyetinin bir grup faaliyeti olduğu ve bu yönüyle ekonomik faaliyetten ayrıldığı üzerinde genel bir kanı bulunmaktadır.⁵

Yönetim, günümüzün karışık iş yaşamında ve işletme yapılarında önemi gittikçe artan bir faaliyet durumundadır. İşletmeler her gün yeni organizasyon yapıları geliştirmektedir. Yönetim faaliyetinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, organizasyon yapılarının başarılı olmasında esas faktördür. Yöneticiler, yönetim faaliyetinin başarılı olmasını ve gelişen organizasyon yapılarının hedeflenen amaçlara ulaşmasını sağlamak için süreçlerin planlanmasına, örgütlenmesine, koordinasyonuna ve süreçlerin kontrol edilmesine ihtiyaç duyar. Yönetim işlevleri dediğimiz bu işlemler yönetim sürecinin sağlıklı ve etkin bir şekilde gerçekleşmesine temel oluşturur.

1.1.2 YÖNETİMİN İŞLEVLERİ

Yönetim fonksiyonları ya da işlevleri farklı yönetim bilimciler ve yöneticiler tarafından değişik şekillerde sınıflandırılmaktadır. Genel kabul gören sınıflandırma şekline göre yönetimin, planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon ve kontrol olmak üzere beş temel işlevi vardır.⁶

Yönetimin ilk işlevi planlamadır. Planlama, işletmenin amaçlarının tespiti ve bu amaçlara erişebilmek için gerekli yol ve araçların belirlenmesi olarak tanımlanabilir. Bu nedenle bu yönetim işlevinde, işletmenin amaçlarının belirlenmesi, bu amaçlara hangi araçlarla, ne zaman ve hangi sürelerde ulaşılacağına saptanması, daha sonra da çeşitli seçenekler içinden işletmeyi amaçlarına ulaştıracak plan ve araçlar arasından seçim kararı verilmesi gibi hususlar önemli olanlarıdır.⁷

⁵ Koçel, İşletme Yöneticiliği, s.16.

⁶ Nurhayat Canbolat, "İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi:Kcetaş Örneği",Erciyes Üniversitesi,Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2006, s.35.

⁷ Hayri Ülgen, S.Kadri Mirze, İşletmelerde Stratejik Yönetim, 2. bs, İstanbul, Literatür Yayınları, 2004, s.23.

Çeşitli özellikleri bulunan planlama işlevini kısaca şöyle özetleyebiliriz:

- Planlama bir seçim ve tercih sürecidir. Seçim ve tercih amaç ve hedeflerle ilgili olduğu gibi araçlar, kişiler, zaman ve usullerle de ilgilidir.
- Planlama bir karar sürecidir. Planlama elde edilen verilerin değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan alternatifler hakkında bir karar verme özelliği taşır.
- Plan geleceğe dönüktür. Planın yapılması belli bir zamanı gerekli kılar, planlama uzun sürerse, yürütme evresi ve dolayısıyla hedefe ulaşma gecikir.
- Planlama kapsamlı ve devamlı bir faaliyettir. Planlama faaliyeti bütün yönetim basamaklarını ve yöneticileri kapsar.⁸

Planlama işlevi geleceğe yönelik bir eylemdir. Hazırlanan planın, gelecekte ne yapılacağı sorusuna değil, işletmenin hedeflerine ulaşması için bugün ne yapılması gerektiği sorusuna cevap vermesi gerekir. Planlama işlevinde, seçim ve tercih sürecinde, en uygun planın seçilmesi için gerekli bilgilerin araştırılarak toplanması gerekir. Karar verme süreci açısından, toplanan bilgilerin değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan alternatifler arasından en uygun olanın seçilmesi önemlidir.

Yönetim işlevlerinden ikincisi örgütlemedir. Örgütleme planlama işlevinden sonra gelir. Bu açıdan bakıldığında planlama işlevi örgütleme işlevinin temelini oluşturur diyebiliriz.

Planlama bir örgütün sosyal, ekonomik ve teknolojik deneyimlerinin toplamıdır. Örgütleme ise bu deneyimlerin işlerlik kazandırılması ve somutlaştırılmasıdır. Örgütleme, işletmede yapılacak işleri, bu işleri yapacak kişileri ve çeşitli ilişkileri kâğıt üzerine döker ve bu unsurları belli bir sistem içinde işletme amaçlarına yöneltir. Bu nedenle örgütleme, maddesel ve beşeri unsurları işletmeye ayırma ve yerleştirme eylemidir.⁹

⁸ Efil, İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon, s.133,134.

⁹ A.e.,s.141.

Planlama yapılması gereken işlerin planlanmasıyla, örgütlenme ise planlamada belirlenen işlerin bireyler ve gruplarca nasıl yerine getirileceğiyle ilgilenir. Örgütlenme, planların faaliyete geçirilmesindeki gerekli olan adımları ortaya koyar.¹⁰

Yönetim sürecinin üçüncü işlevi olan yürütme, işletmenin amaçlara uygun olarak harekete geçirilmesi anlamına gelir. Planların hazırlanıp gerekli yapının kurulmasından sonra işi yapacak kişiler olan çalışanların harekete geçirilmesi bu süreçte olur. Dolayısıyla yürütme süreci işi yapacak olan “çalışan insanlar” ile ilgilidir. Yürütme işlevinin asli unsuru çalışan insanlar olduğu için, hazırlanan planların eksiksiz olması işletmenin amaçlarına etkili ve verimli bir şekilde varabilmesine yetmez. Bu süreçte önemli olan işi yapacak kişiler olan insanların doğru seçilmesi ve yönetilmesidir.¹¹

Yönetim sürecini hazırlık, uygulama ve kontrol olarak üç evreye ayırırsak, yürütme işlevi uygulama evresi ile alakalıdır. Yönetim sürecinin ilk evresini oluşturan planlama ve örgütlenme işlevleri yürütmeye göre daha durağan bir özellik taşıırken, yürütme işlevi hareketli (dinamik) bir süreçtir.¹²

Yönetim farklı işlevlerden oluşan bir süreçtir. Bu süreçte yer alan yönetim işlevlerinin birbirlerinden bağımsız hareket etmesi sürecin sağlıklı işlenmesini engeller. Yönetim sürecinin sağlıklı işleyebilmesi için yönetim işlevlerinin birbirleri ile eşgüdümlü (koordineli) bir şekilde çalışması gerekir. Koordinasyon işlevi de yönetim işlevleri arasındaki uyumu sağlamaya yönelik çabaları kapsar.

Koordinasyon, faaliyetlerin aynı zamana denk getirilmesi, faaliyetlerin birbiriyle uyumlaştırılması görevini yerine getirir. İşlerin amaçları gerçekleştirecek şekilde birbirini tamamlamasını sağlar. Başka bir tanıma göre koordinasyon, bir işletmede çalışmalar arasında uyum yaratarak, organizasyonun belirlediği hedeflere ulaşması yönünde gerekli olan her fonksiyonu en uygun oranlarda kullanmaktır.¹³

¹⁰ Özalp ve diğerleri, Yönetim ve Organizasyon, s.8.

¹¹ Ülgen, İşletmelerde Stratejik Yönetim, s.24.

¹² Efil, İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon, s.144.

¹³ Canbolat, İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi, s.39.

İşletmelerde, bireylerin ve bölümlerin tek başlarına görevlerini başarıyla yerine getirmeleri, örgütsel etkililik açısından yeterli değildir. Bireyler, bölümler ve kaynaklar kendi aralarında bir bütünlük oluşturmalıdır. Bir uyum oluşturmayan parçaların etkinliğinden söz edilemez. Bir bütün olarak düşündüğümüzde, her birey ve bölüm aynı zamanda diğer bölüm ve bireylerle uyumlu bir biçimde çalışırsa işletmenin başarısından söz edilebilir.

Yönetim sürecinin üçüncü aşamasını kontrol oluşturur. Planlama ile başlayan örgütlenme, yürütme ve koordinasyon ile devam eden bu süreçten geçerek yönetimin kontrol işlevi ile sona erer. Kontrol işlevi, genel olarak yapılan işlerin amaçlara, konulan usul, yöntem (prosedür), ve standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığını belirlemek ve gerektiğinde düzeltmeler yaparak işlerin amaç ve planlara uygun olarak yürütülmesini sağlamaya yönelik faaliyetlerin tümünü kapsar.¹⁴

Bir başka tanımı ile kontrol, işletme amaçlarının yerine getirilmesi amacıyla hazırlanan planların hayata geçirilmesiyle görevli olan çalışanlar ve yöneticilerin verim ve performanslarının ölçülmesi ve öngörülen planlarda yaşanan sapmaların sürekli düzeltilmesi işlemidir.¹⁵

Kontrol süreci, arzulanan sonuçların elde edilmesini sağlamak için performansın ölçülmesini içerir. Kontrolün amacı, hedeflenen performansa ulaşmak ya da belirlenen hedeflerin üzerine çıkmaktır. Kontrol, karar almada ve problem çözmede kullanılan bilgiye dayanmaktadır.¹⁶

Yönetim kavramını, önceden belirlenmiş amaçlara ulaşabilmek için işletme faaliyetlerinin, kaynaklarının ve becerilerinin planlanması, örgütlenmesi, yürütülmesi, koordinasyonu ve kontrol edilmesi süreci olarak tanımlamıştık. Yönetim işlevleri olan planlama, örgütlenme, yöneltme ve kontrolün ana ögesi karar vermedir.

¹⁴ Ülgen, İşletmelerde Stratejik Yönetim, s.24.

¹⁵ Efil, İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon, s.194.

¹⁶ Özalp ve diğerleri, Yönetim ve Organizasyon, s.159.

Başka bir deyişle işletme yöneticileri bu dört fonksiyonun yürütülmeleri aşamalarında devamlı karar verme süreci içindedirler.¹⁷

Karar verme yönetim faaliyetinin temelini oluşturur. Yönetici çeşitli işleri başkalarına yaptırma durumunda olduğu için karar vermek zorundadır. Verilen kararların çalışanlar tarafından etkin bir şekilde uygulanabilmesi için yöneticinin kararı yerinde ve zamanında vermesi gerekir.¹⁸

Bilgi, yöneticinin en önemli yönetsel ve örgütsel görevi olan karar verme etkinliğini başarılı bir şekilde yerine getirebilmesi için önemli bir araçtır. Bir kararın doğruluk derecesi, verilen kararın ne kadar bilgiye dayandığı ile yakından ilgilidir. Dayanak noktası bilgi olmayan kararın doğruluk derecesi tesadüflere bağlıdır. Tesadüflerle etkin ve başarılı bir yönetim düşünülemez; zira yönetim rasyonel bir faaliyettir.¹⁹

Görüldüğü gibi yönetim işlevlerinin sağlıklı bir şekilde yerine getirilebilmesi için işletme bilgiye ihtiyaç duyar. İşletme yöneticileri karar verme sürecinde ihtiyaç duydukları bilgileri muhasebe bilgi sisteminden sağlarlar.

1.1.3. BİLGİ KAVRAMI

Bilgi, sözlük anlamına göre, araştırma, öğrenme ve gözlem yoluyla elde edilen her türlü gerçek, malumat ve kavrayışın tümüdür. İçinde yaşamakta olduğumuz dünyayı ve olayları anlamak, yorumlamak ve yönetmek için uyguladığımız bir dizi anlayış, kavrayış ve genellemeler ile bize olayları daha iyi kavrama ve farklı bakış açıları kazandırma olanağı veren zihni faaliyetler, bilgi olarak değerlendirilir.²⁰

Organizasyonlarda öngörülen hedeflerin başarıyla gerçekleştirilmesi, işletmelerin karar mekanizmalarını sağlıklı bir şekilde çalıştırabilmesi ve bu süreçte alınan

¹⁷ Orhan Elmacı, Strateji Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları No:25, 2007, s.4.

¹⁸ Efil, İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon, s.23.

¹⁹ Tutar, Yönetim Bilgi Sistemi, s.22.

²⁰ Coşkun Can Aktan, İstiklal Y. Vural, Bilgi Çağı Bilgi Yönetimi ve Bilgi Sistemleri, Çizgi Kitabevi, 2005, s.3,4.

kararların başarısı ile yakından ilgilidir. Karar verme sürecinde bilgi, mal ve hizmet üretiminde kullanılan temel girdilere ilave edilen belki de en pahalı ve en önemli girdi olarak ifade edilmektedir.²¹

Bilgi, yönetimin farklı işlevlerinde kullanılmak üzere belirli işlemlerden geçen verilerden elde edilir.²² Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi bilginin elde edilmesi için belli bir sürece ihtiyaç vardır ve elimize geçen her veri bilgi olarak değerlendirilmez.

Bilginin daha pek çok tanımı vardır fakat bilgi kavramının iyi anlaşılması için bilginin anlamı ile günümüzde bilginin yerine kullanılabilen kavramlar arasındaki farklılıkların ortaya konması gereklidir. Bilgi kavramını daha iyi anlamak için bilgiye temel oluşturan veri ve enformasyon kavramları incelenmelidir.

Veri, işletmenin faaliyet sistemlerinin ve yönetim kademelerinin, kendi içlerinde veya birbirleri ile olan etkileşimi ve ilişkilerini, bu etkileşim ve ilişkiler sonucunda ortaya çıkan deneyim ve olayları, belirli işaretler ile ifade eden sonuçlar olarak tanımlayabiliriz.²³ Yani gözlemlenebilen, ölçülebilen veya hesaplanabilen bir davranış ya da tutuma ait değer olarak ifade edilebilir.²⁴ Buradan hareketle verinin, bilginin işlenmemiş hali yani işletme içinde oluşan olayları temsil eden, belirli bir işe yarayan ya da yaramayan ham gerçekler, görüntüler ve sesler olduğu anlaşılır.²⁵

Enformasyon ise belirli yorum ya da işlemleri içerir. Verilere göre daha belirli bir çerçeveye sahiptir. Enformasyon elde edilebilen, filtrelenen ve işleminden geçirilen verilerdir.²⁶

²¹ Hadi Gökçen, Yönetim Bilgi Sistemleri, Palme Yayıncılık, Ankara, 2007, s.3.

²² Mustafa Kurt, "Bilginin İşletmeler İçin Değişen Anlamı ve Stratejik Önemi", (Çevrimiçi) <http://www.bilgiyonetimi.org>, Erişim Tarihi: 18 Mayıs 2009.

²³ Fevzi Sürmeli, Muhasebe Bilgi Sistemi, Eskişehir, Web-Ofset Yayıncılık, 2006, s.14.

²⁴ Aktan, Bilgi Çağı Bilgi Yönetimi ve Bilgi Sistemleri , s.4.

²⁵ Yaşar Hoşcan, Mehmet Şahin, Yönetim Bilgi Sistemi, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları Yayın No:784, 2005, s.5.

²⁶ Aktan, Bilgi Çağı Bilgi Yönetimi ve Bilgi Sistemleri , s.4.

Karar verme, karar verilecek konu hakkında yeterli bilgiyi gerektiren bir süreçtir. Bu süreçte kullanacağımız bilgiye erişebilme, kararı verecek kişinin konu hakkında belirli veri kümelerini kullanmasını gerektirir ki bu veri kümeleri de enformasyon olarak adlandırılır. Karar verici, karar verilecek konu ile ilgili depolanmış ve saklanmış olan her türlü simgesel kayıttan, (veri), kendisi için gerekli olan kayıt topluluklarını (enformasyon) değerlendirerek, istediği konu hakkında fikirler (bilgi) edinir.²⁷ Görüldüğü gibi anlamsız kayıtlardan karar almaya yani etkili anlamlar çıkarmaya doğru gitmek bilgiye ulaşmayı daha değerli kılmaktadır. Bilginin yarar sağlaması için bazı temel özelliklere sahip olması istenir.

1.1.4. BİLGİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Bilginin, yöneticilerin karar vermesine yardımcı olması, onun kararlarının belirsizliğini azaltabilmesi, yani yararlı ve değerli olabilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması istenir:

- Doğruluk: Bilginin, hatadan bağımsız olma (hatasız olma) derecesi arttıkça doğruluk kalitesi de buna paralel olarak artar ve bilgi, aksi ortaya konmadıkça doğru olarak kabul edilir. Bilginin doğruluğu, bilginin üretimi için temel alınan verinin doğru olması ile yakından ilgilidir. Bilginin doğruluğundan emin olmak için, bilinen diğer bilgilerle karşılaştırılarak kontrol edilmelidir.²⁸
- Tamlık: Yöneticinin karar verebilmesi için gereksinim duyduğu bilginin tüm verileri içermesi anlamına gelmektedir.²⁹ Bilginin miktarı ile tamlığı arasında bir bağlantı yoktur.
- Zamanlılık: Bilgi, yöneticinin ihtiyaç duyduğu anda kendisine cevap verecek şekilde hazır olmalıdır. Eğer bilgi, istenilen zamanda ihtiyaca karşılık veremiyorsa, bilginin doğru ve kaliteli olması yönetici için bir anlam ifade etmez.³⁰

²⁷ Güney Güler, "Yönetim Bilgi Sistemi", (Çevrimiçi)

http://www.egitirim.gen.tr/gguler_bilgisis.htm, Erişim Tarihi: 20 Mayıs 2009.

²⁸ Gökçen, Yönetim Bilgi Sistemleri, s.5.

²⁹ Tutar, Yönetim Bilgi Sistemi, s.32,33.

³⁰ Gökçen, Yönetim Bilgi Sistemleri, s.7.

- Sadelik: Sade bilgi, çok sayıdaki veri veya bilginin, bilgi kullanıcılarının gereksinmelerine ve zamanlarına göre kullanışlı bir şekilde getirilerek kısaca sunulan bilgidir.³¹
- İlgililik: Belirli bir konuda verilecek kararda bilginin girdi olarak kullanıldığı düşünülürse, bilginin ilgililik kalitesi kullanılan bilginin verilen karar ile ilgili olmasına bağlıdır. Yani bilgi, karar vericinin karar vereceği konu ya da konularla ilgili olmalıdır. İlgili bilgi, kararın iyileşmesi ve gelişmesine yardımcı olur.³²
- Ekonomiklik: Bilgi işleme süreci önemli bir maliyete katlanılmasını gerektirir. Bilginin kalitesini ve değerini ortaya koymak istediğimizde, bilginin tamlığı, doğruluğu, zamanlılığı ve sadeliği gibi özelliklerle birlikte ucuz ya da pahalı elde edilme özelliğini de saymak gerekir.³³

1.1.5. İŞLETME YÖNETİMİNDE BİLGİNİN ÖNEMİ

Yönetim faaliyeti, ileriye görme ve küreselleşme olarak görülmüyor, daha çok yüz yüze gerçekleşen ve yöneticinin kişisel yeteneğine bağlı bir faaliyet olduğu sanılıyordu. Günümüzde bilgi, örgütleri etkileme ve yönlendirme konusundaki önemi ve değeri gün geçtikçe daha fazla ortaya çıkan bir kaynaktır.³⁴

İnsanlar bilgiye, birçok nedenden dolayı ve farklı şekillerde ihtiyaç duyarlar. Genelde insanlar bilgiyi eğlence amacıyla veya ilgilendikleri bir konuda aydınlanmak için ararlar ve ihtiyaç duydukları bilgiye, televizyon seyrederek, film izleyerek, internette dolaşarak, kitap ya da gazete okuyarak veya radyo dinleyerek ulaşırlar. İşletmeler ise bilgiye esas olarak doğru ve güvenilir kararlar almak ve problemleri çözmek için ihtiyaç duyarlar. Her başarılı kuruluş organizasyon yapısını bu iki yakından ilişkili kavramı temel alarak oluşturur.³⁵

³¹ Sürmeli ve diğerleri, Muhasebe Bilgi Sistemi, s.16.

³² Gökçen, Yönetim Bilgi Sistemleri, s.7.

³³ Tutar, Yönetim Bilgi Sistemi, s.33.

³⁴ Sürmeli, Muhasebe Bilgi Sistemi, s.3.

³⁵ Effy Oz, Management Information Systems, 6. bs., Boston, Thomson Course Technology, 2009, s.8.

Bugün işletmelerin başarısı ve geleceği onların küresel faaliyetlerde ve dünya pazarlarında gösterecekleri beceriyle yakından ilişkilidir. Artık küresel bir pazarda yönetim ve kontrol, dünya pazarlarında rekabet ve dağıtım, küresel çalışma grupları önemlidir. Dolayısıyla dünya ekonomisindeki küreselleşme, işletmeler için bilginin değerini önemli ölçüde artırmıştır.

İşletmelerde yönetim, bilgiye dayandığı kadar güçlüdür. Günümüzde doğru ve zamanında karar vermek büyük önem taşımaktadır. Yönetim, isabetli kararları ancak doğru ve zamanlı bilgilere dayanarak verebilir. Yönetimde ileriye dönük planları oluşturma, uygulama ve kontrol etme, bilgi kullanılmadan mümkün değildir.³⁶

Görüldüğü gibi işletmelerin örgütsel yeteneklerini geliştirmesi, etkin karar verme süreçleri oluşturmaları, teknolojik yeniliklerin işletmeye uyumlu hale getirilmesi ve küresel pazarlarda sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde etmesi gibi pek çok hayati işletme faaliyetinde bilgi önemli bir rol oynar. Yönetimin ve dolayısıyla işletmenin başarısı bilgi temelli varlıkların düzeyi ile yakından ilişkilidir. Hergün bilgi bombardımanına tutulan organizasyonlar, amaca uygun bilgileri ayıklayabilmek ve bu bilgileri işleyebilmek için bir sisteme ihtiyaç duyarlar. Organizasyonlarda bu görevi bilgi sistemleri yürütür.

1.1.6. BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMI

Yönetimde bilgi, belirli amaçlara ulaşmak veya belirli bir anlayışı geliştirmek için verilerin ya da ham bilgilerin birtakım işlemler sonucunda yöneticiler için faydalı biçime sokulmuş halidir. Nasıl ki, hammadde bir üretim süreci sonrasında ürün haline geliyorsa, veri ya da enformasyon da bir süreç sonucunda bilgiye dönüşürler.³⁷

Örgütlerin varlıklarını devam ettirebilmeleri yöneticilerin kararlarının doğruluk derecesi ile yakından ilgilidir. Organizasyonlarda, yöneticilere karar verme

³⁶ Mehmet Civan, Ekrem Kara, İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:20, 2003, s.111.

³⁷ Gökçen, Yönetim Bilgi Sistemleri , s.4.

aşamasında gerekli bilgiyi sunacak ve belirsizliği azaltacak bir sisteme ihtiyaç vardır. Bilginin yöneticilere ulaşmasını sağlayacak olan sistem, bilgi sistemidir. Bu sistem yöneticilerin gereksinim duyduğu bilgiyi depolamak, iletmek, işlemek ve düzenli raporlar hazırlamak için kullanılmasının yanı sıra, üretilen bilginin kontrol edilmesini sağlamak için de kullanılmaktadır.³⁸

Bir bilgi sistemi, bilginin üretilmesi, dağıtılması veya işlenmesi sürecinde, sistemin elemanlarının uygun ve eşgüdümlü olarak birlikte hareket etmelerini sağlar. Bilgi sistemi kavramı, “bilgi” ve “sistem” olarak iki bileşenden oluşmaktadır.³⁹

Bilgi, verilerin veya ham bilgilerin belirli bir işlem sürecinden geçtikten sonra anlamlı biçime sokulmuş halidir. Sistem, verileri anlamlı bilgiler haline dönüştüren sürecin adıdır.

Bilgi sistemi kavramını anlayabilmek için önce sistem kavramının iyi anlaşılması gerekir. Sistem kavramı, bilgi sistemi alanının temelini oluşturmaktadır. En genel tanımla sistem, bir amaca ulaşmak için birbirleri ile uyumlu halde çalışan elemanlar veya parçalardır.⁴⁰ Bu tanımın yanında bilgi sistemlerini açıklamak için daha uygun bir çerçeve oluşturacak bir başka tanım da şudur: Sistem, girdiler alıp çıktılar oluşturan, organize bir dönüşüm süreciyle ortak bir amaca yönelik beraber çalışan ve birbiriyle ilişkili elemanların oluşturduğu gruptur.⁴¹ Sistem elemanları; sistemde, aralarında etkileşim olan birimlerdir. Sistemin birbiriyle etkileşimli “girdi, süreç ve çıktı” olarak üç temel elemanı bulunmaktadır. Sistemin elemanları Şekil 1’de özetlenmektedir.⁴²

Bir sistemin girdisi, dönüşüme uğrayacak veriler, elemanlar veya hammaddelerdir. Çevreden sisteme verilen enerjilerdir. Girdiyi çıktıya dönüştüren dönüşüm evresine

³⁸ Aktan, Bilgi Çağı Bilgi Yönetimi ve Bilgi Sistemleri , ss.121.

³⁹ Lee Ratzan, Understanding Information Systems: What They Do and What We Need Them , Library of Congress Cataloging, 2004, s.1

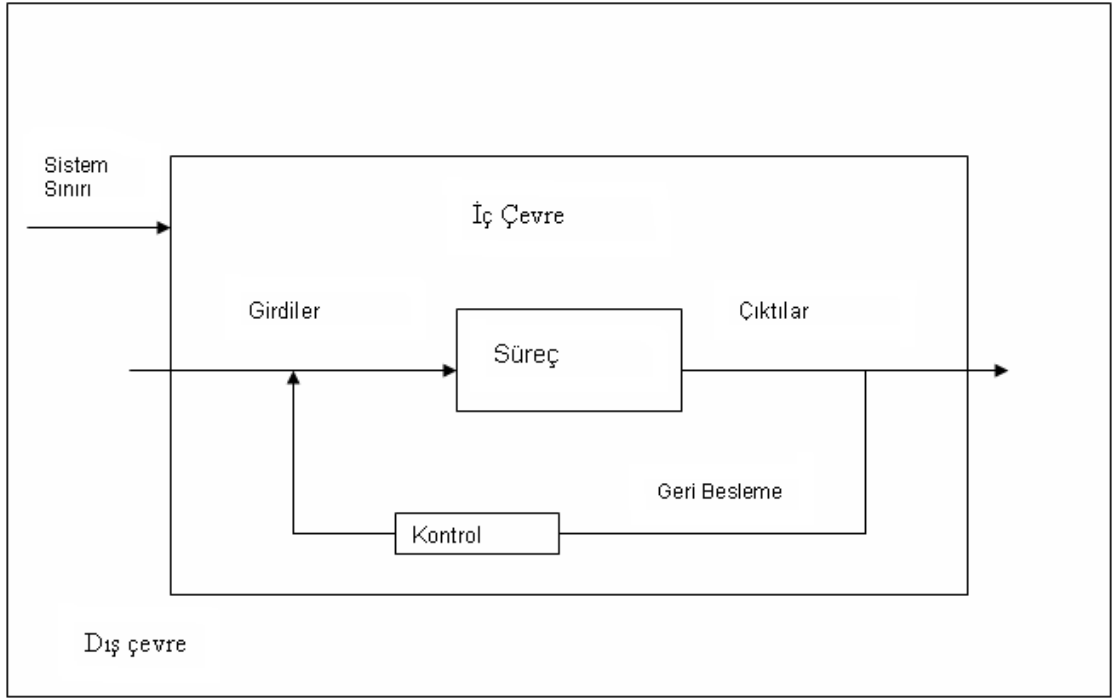
⁴⁰ Ralph M. Stair, George W. Reynolds, Principles of Information Systems A Managerial Approach, 9. bs., Boston, Course Technology Cengage Learning, 2009, s.8.

⁴¹ Canbolat, İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi, s.16.

⁴² V.S. Bagad, Management Information Systems, 4. bs., Technical Publications Pune, 2009, s.3.

süreç denir. Çıktı, sistem tarafından faydalı hale getirilmiş girdilerdir. Bir sistemin son ürünü çıktıdır. Bir sistem çevresi ile girdiler ve sistemin ürettiği çıktılar ile iletişim kurar.⁴³ Sistem kavramına bu üç temel eleman dışında geri besleme ve kontrol elemanları eklenerek daha faydalı hale getirilebilir.

Şekil 1 - Bilgi Sistemi



Kaynak: V.S. Bagad, Management Information Systems, 4th. Expanded Edition, Technical Publications Pune, 2009, s.3.

Bilgi sisteminin anlaşılması, sistemin tanımı ve işleyişi açıklandıktan sonra daha kolay olmaktadır. Sistem yaklaşımından hareketle bilgi sistemi, veri kaynaklarını girdi olarak alıp süreçten geçiren ve çıktı olarak bilgi ürünlerini ortaya çıkaran sistemdir.⁴⁴

Girdilerin işlenerek çıktı haline dönüşmesi sürecinde bilgi sistemi üç temel işlevi yerine getirir. Bilgi sistemi, verinin hazırlanması, işlenmesi ve iletimi işlevlerini görür.

⁴³ Bagad, Management Information Systems, s.4.

⁴⁴ Hoşcan, Yönetim Bilgi Sistemi, s.8.

Bilgi sisteminin tanımlarından da anlaşılacağı üzere, bir bilgi sistemi, veri hazırlama, işleme, yönetim, kontrol ve iletim görevlerini bir arada sürdürmektedir. Bilgi sisteminin birinci işlevi olan veri hazırlama, bilgiyi kullanacakların ihtiyaç duyduğu bilgiyi üretmek için gerekli olan verilerin, toplanması daha sonra işleme tabi tutulmak üzere sisteme girişinin sağlanması, kontrolü ve sınıflandırılması işlemlerini ifade etmektedir. Verinin işlenmesi aşamasında uygulanması gereken saklama, güncelleme ve geri alma işlemleri veri yönetimi kapsamına girmektedir. Veri kontrol ve güvenliği, sisteme giren verinin işlenmesi süresince meydana gelebilecek, çalınma, kaybolma, silinme ve değiştirilme gibi durumlar karşısında gerekli önlemlerin alınmasını ifade etmektedir. Bilgi sisteminin son işlevini veri iletimi oluşturur. Süreç sonucunda elde edilen çıktının yani üretilen bilginin kullanıcılara iletilme işlemlerinin bütünüdür. Bu işlev için organizasyonlarda raporlama işlemidir kullanılmaktadır.⁴⁵

1.1.7. BİLGİ SİSTEMİNİN ALT SİSTEMLERİ

Yöneticilerin bilgi ihtiyaçlarının artması ve çeşitlenmesi, yöneticilere bilgi sağlanmak ile görevli olan sistemlerin de çeşitlenmesini zorunlu kılmıştır. Bilgi sistemleri, stratejik, taktiksel ve operasyonel düzeylerde kendine özgü gereksinimleri ve bu gereksinimlere cevap veren özelleşmiş sistemler olmak zorundadırlar.⁴⁶

Bilgi sistemini oluşturan alt bilgi sistemlerini, yönetim bilgi sistemi, karar destek sistemi, ofis otomasyon sistemi, elektronik veri işlem sistemleri, uzman sistemler ve üst yönetim destek sistemi olarak sınıflandırabiliriz.

1.2. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ OLARAK MUHASEBE

Önceleri muhasebe biliminin amacının, işletmelerin mali nitelikteki işlemlerini para birimi ile kayıt etmek, sınıflandırmak ve özetlemek olduğu söylenirdi. Bu tanım temelde hala doğru olsa bile, muhasebe günümüzde çok daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. Muhasebenin işlevindeki bu genişleme, muhasebede toplanan bilgilerin işletme kararlarında kullanılması yönünde olmuştur. Bugün muhasebeden

⁴⁵ Aktan, Bilgi Çağı Bilgi Yönetimi ve Bilgi Sistemleri, s.135, 136.

⁴⁶ A.e., s.137.

beklenen asıl işlev, defterlere geçirilip mali raporlar olarak toplanan bilgilerin analizi, yorumu ve işletme kararlarında kullanılır hale getirilmesidir.⁴⁷

Muhasebe, kaynakların en uygun şekilde dağıtılmasına ve örgütün amaçlarına ulaşmasına çalışan yöneticiler için, verecekleri kararlarda kaliteyi arttırmak ve yöneticilerin daha kolay karar vermesini sağlamak üzere, belirli bir birim hakkında ekonomik ve sosyal bilgiler sağlayan bir değerlendirme ve iletişim sistemidir.⁴⁸ Bu bilgilerden hareketle, muhasebe bilgi sistemini, yönetimin sorumluluğunu yerine getirmek üzere işletme fonksiyonlarını ve faaliyetlerini kontrol etmek ve geleceği planlayabilmek için gerekli bilgileri sağlıklı bir şekilde üreten ve yöneticilerin kullanımına sunan sistem olarak tanımlayabiliriz.⁴⁹

1.2.1. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMI

Günümüzde organizasyonların en önemli görevi, planlama ve kontrol işlevlerini etkin bir şekilde gerçekleştirmektir. Bu işlevlerde başarı sağlanması çeşitli etmenlerin doğru bir şekilde kullanılmasına bağlıdır. Yöneticinin ihtiyacını karşılayacak bilgi, bu etmenlerden biridir.⁵⁰ Yöneticilere amaca uygun bilgileri sunan sistem yönetim bilgi sistemidir.

Yönetim bilgi sistemi, iç ve dış kaynaklardan aldığı verileri bilgiye dönüştürerek, elde edilen bu bilgileri her kademedeki yöneticiye, sorumlu oldukları planlama, yürütme ve kontrol işlevleri sürecinde doğru ve etkin kararlar almaları için uygun bir biçimde sunan sistemdir.⁵¹

Muhasebe bilgi sistemi, yönetim bilgi sisteminin alt sistemlerinden biridir. Bütün bilgi sistemlerinin ortak görevi, gerekli bilgileri kayıt etme, onları belirli bir şekilde

⁴⁷ Zeyyat Hatiboğlu, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, 2. bs., İstanbul, Lebib Yalkım Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., 2003, s. 1.

⁴⁸ Orhan Elmacı, Maliyet Muhasebesi, Ekspres Matbaası, Kütahya, 2005, s.1.

⁴⁹ Canbolat, İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi, s.46,47.

⁵⁰ Bagad, Management Information Systems, s.1.

⁵¹ Terry Lucey, Management Information Systems, 9. bs., Croatia, Thomson Learning, 2005, s. 2.

düzenleme ve anlamlı sonuçları üretmektir. Üretilen bu sonuçlara genel olarak bilgi adı verilmektedir. Bilgi çeşitli kademelerdeki elemanlar tarafından çeşitli faaliyetler ve karar vermeler için kaynak olarak kullanılır.⁵²

Muhasebe Bilgi Sistemi, temel yönetim bilgi sistemlerinin en eskisidir ve finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi gibi geleneksel muhasebeleri de kapsar. Diğer muhasebe konularından farklı özellikleri içerisinde barındırır. Bunun yanında muhasebe sistemi ve organizasyonunda, tüm işlevleri içerir.⁵³

1.2.2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN YAPISI

Küreselleşen dünyada ve yaşanan yoğun rekabet ortamında işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için, daha doğru kararlar almaları gerekmektedir. Dünyada yaşanan sürekli ve hızlı değişimler işletmelerin daha hızlı, güvenilir ve doğru bilgiler temelinde kararlar almalarını gerekli kılmaktadır. Yaşanan bu süreçte işletmelerin muhasebe departmanlarına ve yönetime önemli görevler ve sorumluluklar yüklenmektedir.

Muhasebe işletmenin dili olarak ifade edilmekte ve muhasebe bilgisi, etkin bir işletme yönetimi için temel bilgi niteliği taşımaktadır. Muhasebe bilgisinin eksik, yanlış veya zamansız olması, yönetim işlevlerinin yerine getirilmesini olanaksız kılmaktadır. Muhasebe, ilgili grupların bilgi ihtiyaçlarını karşılayabildiği sürece başarılı olabilecek bir sistemdir.⁵⁴ Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin iç ve dış çevresinde gerçekleşen olaylarla alakalı verileri sistemli bir şekilde bir araya getirip, bu bilgileri sınıflandırıp özetledikten sonra sistemin çıktısını oluşturan belge ve

⁵² Abdullah Şahin, Yönetim Bilgi Sistemleri, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006, s.133.

⁵³ Ümit Gökdeniz, İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 27, 2005, s.87.

⁵⁴ Berna Demir, Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:26, 2005, s.147.

raporlar haline dönüştürmektedir.⁵⁵ Muhasebe bilgi sisteminin bir organizasyonda üç önemli işlevi vardır. Bunlar;⁵⁶

- İşletmenin iç ve dış çevresinde gerçekleşen faaliyetler ve işlemler hakkındaki verileri toplamak ve kayıt etmek.
- Planlama ve kontrol sürecinde karar vermede kullanılmak üzere bilgi üretmek.
- İhtiyaç duyulduğu zaman doğru ve güvenilir verilere ulaşılmasını sağlamak için gerekli kontrolleri sürekli yapmak.

Muhasebe bilgi sistemi insanlar, süreçler ve bilgi teknolojilerinden oluşmaktadır. Başka bir ifadeyle muhasebe bilgi sistemini oluşturan unsurları insan, haberleşme araçları, donanım ve raporlar olarak sayabiliriz. Bu unsurlar muhasebe bilgi sisteminin işlevini görmesi için sisteme işlerlik kazandırır. Kuşkusuz etkin bir muhasebe bilgi sistemi tüm bu unsurların koordinasyon ve uyum içinde olmasına bağlıdır.⁵⁷

Şekil 2' de görüldüğü gibi her sistemde olan girdi – süreçleme – çıktı akışına muhasebe bilgi sistemi de sahiptir.⁵⁸ Muhasebe bilgi sistemi işletmenin iç ve dış çevresinden bir başka deyişle sistemin dışından aldığı verileri bir veri işleme süreci sonunda faydalı bilgiler haline dönüştürür. Üretilen bilgileri yine işletmenin iç ve dış çevresindeki kullanıcılara raporlar halinde sunar. Kullanıcılara sunulan raporlar sistem açısından veri olarak değerlendirilir ve geri besleme yoluyla tekrar işlenmek üzere sisteme giriş yapar.

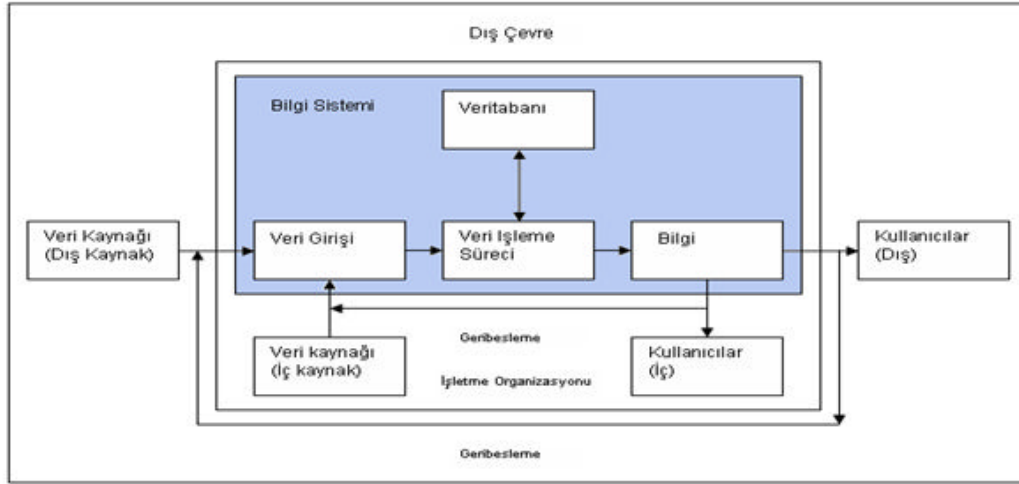
⁵⁵ Ayşe N. Yereli, Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 23, 2005, s.16.

⁵⁶ Semra Karacaer, Nurettin İbrahimoglu, İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, iç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi, H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 21, Sayı:1, 2003, s.215.

⁵⁷ Cihat Savsar, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Yeri ve Önemi, Çorum İlindeki Kobi'lerde Tanımlayıcı Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s. 55.

⁵⁸ James A. Hall, Accounting Information Systems, 6. bs., Ohio, South-Western Cengage Learning, 2008, s.7.

Şekil 2 - Muhasebe Bilgi Sistemi



Kaynak: James A. Hall, Accounting Information Systems, 6. bs., Ohio, South-Western Cengage Learning, 2008, s. 7.

Muhasebe bilgi sistemi başlıca üç alt sistemden oluşmaktadır. Bunlardan ilki sayısız rapor, doküman ve organizasyon genelinde kullanıcıların mesajları ile desteklenen günlük işletme hareketlerinin kayıt edildiği ve izlendiği veri işleme sistemidir. İkincisi, gelir tablosu, bilanço, nakit akım tablosu gibi geleneksel finansal tabloları ilgililere sunan finansal raporlama sistemidir. Muhasebe bilgi sisteminin üçüncü alt sistemini yönetim raporlama sistemi oluşturur. Yönetim raporlama sistemi iç yönetime, özel amaçlı raporları ve karar verme sürecinde gereksinim duyulan bilgiyi bütçe, varyans raporları veya sorumluluk raporları gibi iç yönetim raporları aracılığı ile sağlar.⁵⁹

1.2.3. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN KATKILARI

Bugün etkinlik ve verimlilik kavramları, muhasebe ve ilgili bilim dallarında çalışan bilim adamlarının yakından ilgilendiği ve önemi gün geçtikçe artan kavramlardır. Verimlilik, işletmelerin rekabet güçlerinin geliştirilmesinde, dolayısıyla da ülkelerin ekonomik kalkınmalarının hız kazanmasında rol oynar. Bu nedenle işletmeler verimliliklerini sürekli geliştirmeye çalışmakta ve verimlilik kavramını gittikçe daha geniş boyutlarda ele almaktadırlar. Verimliliğin geliştirilmesinde, teknolojinin etkinliği,

⁵⁹ Hall, Accounting Information Systems, s. 8.

sermayenin etkinliği ve yönetimin etkinliği belirleyici öğeler olmakla birlikte muhasebe bilgi sisteminde işletmenin etkinliğine değişik şekillerde ve önemli boyutta katkıda bulunmaktadır.⁶⁰ Muhasebe bilgi sistemi, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasında ve artırılmasında şu katkıları sağlar.

- **rn ve hizmetlerin kalitesinin geliştirilmesi ve maliyetlerin azaltılması:** Bir muhasebe bilgi sistemi, kabul edilebilir hataların üzerine çıkıldığında, acil önlem alınması amacı ile sistemleri izler. Bu izleme işlemi, ürün kalitesinin korunmasına, artık malzeme miktarının ve yeniden işleme maliyetlerinin eř zamanlı olarak azalmasına olanak sağlar.
- **Karar almanın geliştirilmesi:** Muhasebe bilgi sistemi, çalışanların ihtiyaç duyduğu bilgileri, doğru ve zamanında sağlayarak onları karar alma sürecinde destekler.
- **Bilgi ve Uzmanlığın Paylaştırılması:** İyi tasarlanmış bir muhasebe bilgi sistemi, faaliyetlerin hızlı bir şekilde geliştirilmesi ve rekabet avantajı sağlamak üzere bilgi ve uzmanlığı paylaşmada yönetime yardım edebilir.⁶¹

1.2.4. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN ELDE EDİLEN BİLGİLERİN NİTELİKLERİ VE KULLANICILARI

Muhasebe bilgileri, amaçların saptanmasında, kararların verilmesinde ya da gerçekleşen faaliyet ile öngörülerin karşılaştırılmasında önemli bir araç olarak kullanılırlar. Muhasebe bilgileri, kullanıcısının karşılaştığı olay ile ilgili tedirginliğini azalttığı ve kullanıcısının davranışlarından emin olmasını sağladığı ölçüde etkili sayılabilecek bir araçtır.⁶² Muhasebe bilgilerinin bu etkinliğe ulaşması için uygunluk,

⁶⁰ Münevver Yılandı, Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik geni, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt.3 Sayı:3 2001, s.38.

⁶¹ Sürmeli, Muhasebe Bilgi Sistemi, s.44,45.

⁶² A.Sait Sevgener, Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini lmlenme, 2. bs., İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No: 523 Teknik eğitim Fakültesi Yayınları No:6, 1993, s. 18.

açıklık, kişisel saplantılardan uzak olma ve sayılandırabilme niteliklerine sahip olması gerekir.

Uygunluk Niteliği: Bir faaliyeti belirlemek amacı ile düzenlenen muhasebe bilgileri bu faaliyetin sonuçlarını ve bu faaliyetten neler beklendiğini vurgulayacak nitelikte olmalıdır. Muhasebe bilgileri faaliyet hakkında karar verecek nitelikte uyumlu olmalıdır.

Açıklık Niteliği: Açıklık niteliği, muhasebe bilgilerini kullanan iki farklı kişinin bu bilgilerden benzer anlamlar çıkarma ihtimalini ifade eder. Muhasebe bilgilerinden yararlanan kişiler birbirlerinden çok farklı anlamlar çıkarmamalıdır.

Kişisel Saplantılardan Uzak Olma Niteliği: Muhasebe bilgileri işletme çevresindeki herhangi bir gruba çıkar sağlayacak nitelikte olmamalıdır.

Sayılandırabilme Niteliği: Muhasebe bilgileri tablosal düzen içinde sunulmalıdır. Yorumsal nitelikten uzak olmalı, bir ekonomik olayı, tutar ve de miktar bilgileri ile yansıtmalıdır.

Muhasebe bilgilerini kullananlar işletme içi ve işletme dışı kullanıcılar olmak üzere iki ana gruba ayrılırlar. İşletme dışı kullanıcıları; pay sahipleri, yatırımcılar, kredi verenler, devlet, müşteriler, tedarikçiler ve rakipler gibi işletme dışından bilgiye ihtiyaç duyan kullanıcılar oluşturur. İşletme dışı kullanıcıların bilgi gereksinimleri çeşitlidir. İşletme dışı kullanıcılar, bilanço ve gelir tablosu gibi geleneksel finansal tabloları kullanarak işletmenin geçmiş performansı ile gelecekteki tahmini performansını değerlendirirler. Muhasebe bilgisini kullanan işletme içi kullanıcılar, yöneticilerdir. Yöneticiler, muhasebe bilgi sistemi tarafından sınıflandırılıp, özetlenen ve karar vericiler için kullanılabilir hale getirilen muhasebe bilgisini, organizasyonun farklı yönetim kademelerinde karar verme sürecinde kullanırlar.⁶³

Gerek işletme dışındaki gruplar, gerekse yönetici işletmelerdeki faaliyetler ve değer hareketleri ile ilgili bilgi ve verilerin sürekli hazır olmasını ve bu bilgilere ihtiyaç duyduğu anda ulaşmayı ister. Muhasebe bilgi sistemi, bu grupların bilgi

⁶³ George H. Bodnar, William S. Hopwood, Accounting Information Systems, New Jersey, Prentice Hall Inc., 1995, s.2.

gereksinimlerini eksiksiz ve zamanında karşılayarak işletmenin yönetimi ve amacına ulaşmasını kolaylaştırmış olur. Bugün muhasebenin bir kayıt sisteminden öte bir yönetim aracı olduğu bütün ilgililerce kabul edilen bir gerçektir. Bu açıdan da muhasebe, yönetim tarafından talep veya arzu edilen bilgileri sağlayacak şekilde kayıt tutar.⁶⁴

1.2.5. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN ELDE EDİLEN BİLGİLERİN KULLANILMASI

Yöneticiler sürekli bir karar verme süreci içindedirler ve muhasebe bu kararlara esas oluşturacak biçimde işletmenin mali nitelikteki verilerini toplayarak, bunları işleyen ve elde ettiği bilgileri yönetim işlevlerin gerçekleştirilmesi için sürece dahil eden bir sistem konumundadır. Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgiler, stratejik analiz, planlama, organize etme ve yürütme ve performans değerlendirme gibi yönetim süreci evrelerinde kullanılır.

1.2.5.1. STRATEJİK ANALİZ

Stratejik analiz, ölçümlerin kalitesini geliştirme ve yönetim tarafından geliştirilen stratejilerin başarısını değerlendirme çabalarını içerir. Yönetim muhasebesi, tahmini satışlar ve çeşitli stratejik alternatiflerin maliyetleri konusunda bilgiler sunarak stratejik planlama ve analiz sürecinde yönetime yardımcı olur.⁶⁵

1.2.5.2. PLANLAMA

Planlama, gelecekte işletmenin nerede olacağı ile ilgili verilen kısa ve uzun dönemli kararları içerir. Uzun dönem planlama işletmenin stratejik büyüme hedeflerinin başarılı olması için ana adımların oluşturulmasını içerir. Uzun dönem planlama ve

⁶⁴ Recai İşler, Muhasebenin Fonksiyonları ve İşletme Yöneticileri ile İşletmeye İlgili Duyanlar Açısından Önemi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:347, Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:4, 1989, s. 123.

⁶⁵ Berry Eugene Leonard, Management Accounting Demystified, McGraw- Hill Companies, USA, 2005, s. 2.

stratejik planlama çok yakın kavramlardır ve birbirlerinin yerine kullanılabilirler. Kısa dönem planlama, uzun vadeli planların gelecek yıl veya çeyrek dönem için kısa adımlara bölünmesini içerir. Bu işlem gelecek yılın fiyatlandırma kararları, tahmini maliyetler ve genel bütçenin hazırlanması kısımlarını içerir. Yönetim muhasebesi, uzun dönem yatırımların, uzun dönem bütçeler için finansal göstergelerin, gelecek dönem için genel bütçenin analizinde yönetime yardımcı olur.⁶⁶

1.2.5.3. ORGANİZE ETME VE YÜRÜTME

Yönetim, işletmenin hedeflerine ulaşması için plan ve işlemleri etkin ve verimli bir şekilde organize etmek zorundadır. Sorumlulukları dağıtmak, organizasyon yapısını yaratmak ve organizasyonun bütün bölümlerini kapsayan bir bilgi sistemi kurmak, yönetimin plan ve işlemleri etkin ve verimli bir şekilde organize etmesine yardımcı olan işlemlerden bazılarıdır. Muhasebe, işletmenin organizasyon yapısı, bilgi sistemi, iç kontrol ve yöneticileri işletme amaçlarını gerçekleştirmeye motive edecek ücret stratejileri hakkında bilgi sağlayarak organize etme ve yürütme sürecinde yönetime yardımcı olur.⁶⁷

1.2.5.4 PERFORMANS DEĞERLEME

İşletmelerde performans değerlendirme, işletme bölümleri ve yöneticiler düzeyinde gerçekleşir. Her önemli işletme bölümünün pazar içinde etkin bir şekilde rekabet edip edemediğini belirlemek için değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirme, işletme bölümlerinin mevcut işlemlerinin raporlandığı finansal raporların değerlendirilerek, işletmenin kârlılığı bulunarak, işletmenin yaptığı yatırımlardan tatmin edici bir geri dönüş alıp almadığı incelenerek ya da işletmenin bir işletme bölümünün kapanıp kapanmayacağı kararını alması ile gerçekleşir.

Yönetim ile ilgili olan değerlendirme ise bir işletme bölümünün değerlendirilmesinden ziyade bölüm yöneticisinin kişisel performansının değerlendirilmesini içerir. Maliyet ve bütçe raporlarını gözden geçirerek yöneticinin önceden belirlenen bütçe

⁶⁶ Leonard, Management Accounting Demystified, s. 2.

⁶⁷ A.e. s. 3.

hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştiremediği incelenir. Yöneticinin işletmeyi stratejik hedeflere ulaştırmadaki etkinliği özel raporlar aracılığı ile ölçölür.⁶⁸

1.3. PLANLAMA, KONTROL İŞLEVLERİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ, YÖNETİM KONTROL SİSTEMİ

Yönetim işlevlerinin yerine getirilmesi yönetim faaliyetini oluşturur. İşletmelerde yönetim işlevlerinin yerine getirilmesinden yöneticiler sorumludurlar. Yöneticiler amaçların belirlenmesi, bütçelerin oluşturulması ve gerçekleştirilen faaliyetlerin kontrolü aşamalarında yönetim muhasebesinde faydalanırlar. Yönetim kontrol sistemi, yönetim muhasebesi içinde değerlendirilen kontrol araçlarından biridir.

1.3.1. YÖNETİM MUHASEBESİ, FİNANSAL MUHASEBE VE MALİYET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

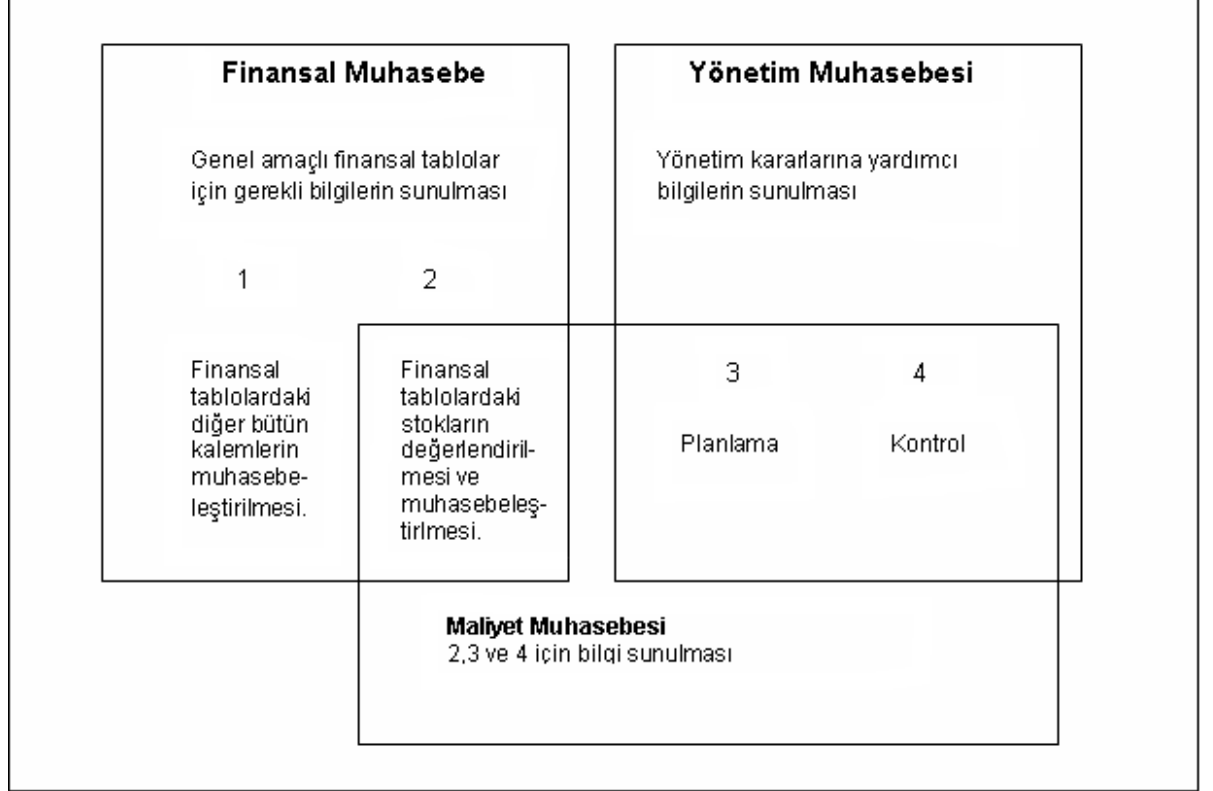
Muhasebe, amacı kâr elde etmek olan ya da olmayan her türlü örgütün işleyişi ile ilgili sayısal bilgileri, hesap dönemi denilen belirli bir zaman dilimini ele alarak toplayan, kayıt ve tasnif eden ve raporlar halinde özetleyen bir bilgi sistemidir.⁶⁹ Finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi konusunda yapılan ayırmda esas alınan ölçüt, muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgilerin kimlere ne için sunulduğudur. Finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi arasındaki ilişi aşağıdaki Şekilde belirtilmiştir.⁷⁰

⁶⁸ Leonard, Management Accounting Demystified, s. 3.

⁶⁹ Zeyyat Hatiboğlu, Cudi Tuncer Gürsoy, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul, İTÜ İşletme Faköltesi, İşletme İktisadi ve Yönetimi No: 7, Bilmen Basımevi, 1979, s.3.

⁷⁰ Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, s.6.

Şekil 3 - Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi İlişkisi



Kaynak: Cudi Tuncer Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, 2. bs., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1999, s.12.

Finansal muhasebe, işletmeden dışarıya ve dışarıdan işletmeye akış halinde bulunan mal ve hizmetlerin değer hareketlerini izleyen bir muhasebe sistemidir. İşletme kaynaklarının nereden sağlandığını ve bunların hangi amaçlar için kullanıldığını, nesnel belgeler aracılığı ile izleyen dışa dönük muhasebe türüdür.⁷¹ Maliyet muhasebesi, üretilen mamul ve hizmetler ile satışı yapılan mamul ve hizmetlere ait maliyetlerin hesaplanması, tanımlanması, analizi ve ölçülmesi ile ilgilidir.⁷² Yönetim muhasebesi ise temel olarak bir işletme biriminin yöneticisine işletmenin faaliyetleri hakkında raporlar hazırlamak amacı taşır. Yönetimin işlevlerini yerine getirebilmesi için planlama, kontrol ve karar verme ile ilgilidir.⁷³

⁷¹ Necmettin Erdoğan, Maliyet Muhasebesi, İzmir, Fakülteler Kitabevi, 1999, s. 5.

⁷² Münir Şakrak, Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.10.

⁷³ A. Mukherjee, M. Hanif, Financial Accounting, Delhi, Tata McGraw Hill, 2003, s.4.

Muhasebe sisteminin, yöneticilerin planlama ve kontrol işlevine yardımcı olmaya yönelik işlemlerinin hepsi yönetim muhasebesi, işletme dışı grupların bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik işlemleri ise finansal muhasebe olarak isimlendirilir.⁷⁴ Maliyet muhasebesi ise hem finansal muhasebe hem de yönetim muhasebesine yardımcı olan ve bu iki muhasebe sisteminin alt kümesi olarak görülebilecek bir sistemdir.

Aslında, maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi arasında özellikle planlama ve kontrol işlevi için bilgi sağlama hususunda belirgin bir fark yoktur. Maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesine göre daha temel düzeyde görülebilir ve öncelikle işletmelerde üretim maliyetlerinin saptanması amacı ile hareket eder. Maliyet muhasebesinin yönetim muhasebesine göre daha temel düzeyde görülmesinin sebebi, yönetim muhasebesinin amaçlarını gerçekleştirmesi için gerekli olan bilgilerin sağlanmasında önemli bir kaynak olmasıdır.⁷⁵

1.3.2. PLANLAMA, KONTROL İŞLEVLERİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Muhasebe sisteminin başarılı sayılabilmesi, sistemin ilgili grupların bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilmesine bağlıdır. Bir bilgi sistemi olarak değerlendirdiğimiz muhasebe, bilgi kullanıcılarının etkili karar almalarını sağlayacak verilerin toplanması, işlenmesi ve iletilmesi görevlerini yerine getirir. Muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin kullanıcıları arasında en önemlisi olan yöneticilerin başarılı olabilmeleri ise, planlama ve kontrole yardımcı olacak bilgilerin kendilerine sunulması ile mümkün olabilir.⁷⁶

Yönetim muhasebesi, bir organizasyonda yöneticileri için gerekli olan finansal bilgileri toplama, analiz etme ve raporlamak ile ilgilenir. Yöneticilerin finansal bilgilere ihtiyaç duymaları, organizasyonu hedeflenen amaçlara ulaştırma sorumluluğundan ileri gelir. Yöneticilerin bu sorumluluğu onları organizasyonları ve kaynaklarını

⁷⁴ Hatiboğlu, Gürsoy, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, s.3.

⁷⁵ Terry Lucey, Management Accounting, 5. bs., London, Cengage Learning, 2003, s. 3.

⁷⁶ Yılancı, Muhasebe Bilgi Sistemi ve Kontrol, s.103.

planlamaya ve kontrol etmeye yöneltir. Yönetim muhasebesinin yöneticilere sunduğu bilgiler bu iki ana görevi yerine getirmede yöneticilere yardımcı olur.⁷⁷

Muhasebe sistemi planlama ve kontrol işlevini şu şekilde yerine getirir. İşletmenin hedeflerine ulaşması sürecinde izlenecek strateji ve politikaları belirleyerek, planları sayısal olarak ifade eden bütçeleri hazırlar. Planlama işlevini takip eden kontrol işleminde ise gerçekleşen değerler ile planlanan değerler karşılaştırılarak, işletmenin verimliliği ve iktisadiliğini ölçer. İşletmenin bütün bölümlerince hazırlanan her türlü plan, muhasebenin işlevi çerçevesinde ele alınır. Yaşanan sapmalarda, sebepler araştırılarak hedeflere uygun önlemler alınması kontrol işlevinin görevidir.⁷⁸

Yönetim muhasebesi bugüne kadar işletmelerin kısa vadeli kararlarına yardımcı olmak amacıyla bilgi üretmiş ve bu bilgileri yöneticilere sunmuştur. Günümüzde yönetim muhasebesi, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi kaynaklarından, daha da geniş düşünürsek ekonomi, finans veya ihtiyaç duyduğu diğer disiplinlerden bilgiler toplayarak, bu bilgileri yönetimin gerek duyduğu zaman kullanabileceği bilgiler haline getirir.⁷⁹

Yönetim muhasebesi yöneticiler tarafında kullanılır. Yöneticiler işletmenin temel amaçlarını belirler, planlarını ve bütçelerini yapar ve bu amaçlara ulaşmak için yapılan faaliyetleri çeşitli kontrol araçları ile gözlem altında tutar.⁸⁰ Bu kontrol araçlarından biri yönetim kontrol sistemidir.

1.3.3. YÖNETİM KONTROL SİSTEMİ

Yönetim faaliyetini, bir örgütte önceden belirlenmiş hedeflere ulaşabilmek için, yararlanılacak araç ve kaynakların verimli, etkili ve uygun bir biçimde kullanılmasını sağlama faaliyetlerin toplamı olarak tanımlamıştık. Bu tanımdan yola çıkarak

⁷⁷ Peter Atrill, Eddie McLaney, Management Accounting An Active Learning Approach, Blackwell Publishing, 1994, s. 6.

⁷⁸ Metin Sağmanlı, Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi, İstanbul, Yayılım Matbaası, 2002, s.17.

⁷⁹ Elmacı, Stratejik Yönetim Muhasebesi, s.3,4.

⁸⁰ Hatiboğlu, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, s.4.

yönetim kontrol sisteminin ne olduğu hakkında bir tahmin yapacak olsak, yönetim kontrol sistemini yönetim faaliyetinin kontrolü şeklinde düşünmemiz yanlış olmaz.

İşletme faaliyetlerinin hazırlanan planlar doğrultusunda yürümesi ve işletmenin belirlenen hedeflere ulaşabilmesi için gerçekleşen faaliyetlerin planlanan ile paralel ilerlediği sürekli kontrol edilmelidir. İşletme bu amaç doğrultusunda bir kontrol sistemine gereksinim duyar. Bu görev işletmelerde yönetim kontrol sistemi aracılığıyla yürütülmektedir. Yönetim kontrol sistemi, çalışanları işletme hedefleri doğrultusunda çalışmaya teşvik etmek ve yönlendirmek, performansların etkili ve verimli olmasını sağlamak ve yeterli görülmeyen performansları düzeltmek için yapılan işlemler olarak açıklanabilir.⁸¹

Yönetim kontrol sistemini, işletme kaynaklarının amaç ve hedeflere uygun olarak edinildiğini ve bu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığını kontrol eder, ve ortaya çıkan sapmaları belirler. Stratejik planlama sisteminin belirlediği amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını saptamak yönetim kontrol sisteminin görevidir. Ayrıca işletmenin bu hedeflere ulaşmasını sağlamak için gerekli önlemleri alır ve çalışanların aynı amaç doğrultusunda çalışmalarını sağlar.⁸²

Her yönetim kontrol sisteminin iki önemli ögesi vardır. Bunlardan birincisi kontrol süreci, ikincisi ise sorumluluk merkezleridir. Kontrol süreci yönetim kontrol sisteminin süreç kısmını oluşturur. Yönetim kontrol sisteminin yapısını ise sorumluluk merkezleri oluşturur.

1.3.3.1. SORUMLULUK MERKEZLERİ

İşletmelerin gelişmesi ile işletme yönetimi, sorumluluk merkezi olarak bilinen ve her merkezin bir birey tarafından yönetildiği sorumluluk alanları oluşturmuştur.

⁸¹ Cudi Tuncer Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, 2. bs., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1999, s.12.

⁸² Sevgener, Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümleme, s. 37.

Sorumluluk merkezi işletme organizasyonunun bir parçasıdır ve bu parçaların yöneticilerinin belirlenmiş bir takım faaliyetlerinin hesaplanabildiği bir alt birimdir.⁸³

Yönetim kontrol sisteminin yapısını sorumluluk merkezleri oluşturur. Yukarıdaki tanımdan hareketle sorumluluk merkezinin iki temel ögesi olduğunu görebiliriz. Bu iki öge, sorumluluk merkezinin işletme organizasyonuna ait bir birim olması ve bu organizasyon parçalarının bir bireyin kontrolü altında bulunmasıdır. Sorumluluk merkezleri çalışmamızın ikinci bölümünde daha ayrıntılı olarak inceleneceği için bu bölümde genel bir bilgi verilmiştir.

1.3.3.2. KONTROL SÜRECİ

Kontrol süreci planlama ve kontrol işlevlerinin toplamından oluşur. Etkin bir kontrol işleminin gerçekleşmesi kontrole temel olacak bir planın var olup olmamasına bağlıdır. Çünkü kontrol, planlanmış hedeflere ulaşıp ulaşılamadığının incelenmesi anlamına gelir. İşletmelerde planlama ve kontrol üç ayrı düzeyde gerçekleşir. Bunlar, stratejik planlama ve kontrol, iş kontrolü ve yönetim kontrolüdür.⁸⁴

Stratejik planlama, işletmenin temel hedeflerinin belirlenmesi olup, işletmenin en yüksek kademesinde yapılır.⁸⁵ Stratejik planlama ve kontrol işletmenin hedeflerinin belirlenmesi, bu hedeflere ulaşmak için izlenecek yolda hangi stratejilerin uygulanacağını saptanması stratejileri ve fiili sonuçların belirli zamanlarda gözden geçirilmesi anlamına gelir. İş kontrolü işletme içinde yapılması gerekli çok çeşit bireysel faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlamayı temel alır. Stratejik planlama ve kontrolün tersine alt kademe yöneticiler düzeyinde gerçekleşen bir kontroldür.⁸⁶

⁸³ Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, Cost Management Accounting and Control, South-Western College Publishing, Oklahoma State University, 1994, s. 765.

⁸⁴ Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, s.583.

⁸⁵ Hatiboğlu, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, s.4.

⁸⁶ Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, s.583,585,587.

İKİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİ, SORUMLULUK MERKEZİ KAVRAMI VE BÖLÜM PERFORMANSLARININ ÖLÇÜMÜ

İşletmelerin büyümesi ve organizasyon yapılarının karmaşıklaşması ile birlikte, işletmeler merkezkaç yönetim anlayışını benimseyerek daha kolay idare edilebilecek küçük bölümler şeklinde organize oldular ve bu bölümlerin yönetiminden sorumlu birer yönetici atadılar. Sorumluluk merkezi olarak adlandırılan bu organizasyon bölümlerinin oluşması sonucu yönetim kademelerinin sayısının artması ve işletme içi ilişkilerin genişlemesi çalışanların etkinliğini arttıracak, çalışanları özendirecek ve amaçlara yöneltecek ölçüleme sistemini zorunlu kıldı. Sorumluluk merkezleri yardımıyla performans ölçümü ve değerlendirmesi yapan bu sistem sorumluluk muhasebesi olarak adlandırılmaktadır.

2.1. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ GENEL YAPISI

İşletme faaliyetlerinin stratejik planlar doğrultusunda yürümesini sağlamak, çalışanları işletme amaçları yönünde çalışmaya özendirmek ve etkili ve verimli olmayan performansları düzeltmek için bir yönetim kontrol sistemi' ne gereksinim duyduğunu daha önce belirtmiştik.

Sorumluluk muhasebesi sistemi, yönetim kontrol sisteminde kullanılan en önemli araçlardan biridir. Sorumluluk muhasebesinin yönetim kontrol sürecinde ve kontrol fonksiyonunun etkin çalışmasında önemli bir rolü vardır. Sorumluluk merkezlerinin yönetiminden sorumlu kişilerin olmaması durumunda kontrol fonksiyonu işlevini yerine getiremez. Sorumluluk muhasebesi sistemi, hem planlarla hem de fiili sonuçlarla ilgili veriler ile, bir başka deyişle geleceğe yönelik ve geçmiş verilerle ilgilenir.¹

¹ Nergis Nalan Yakar, Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s.4,5.

2.1.1. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN TANIMI

Çoğu organizasyon daha iyi ve düzenli bir yönetim sağlayabilmek, merkezkaç yönetim anlayışını uygulayabilmek için her biri belirli sorumluluklar yüklenen daha küçük birimlere bölünür. Bu birimler; bölüm, birim, kısım ve departman gibi çeşitli adlarla anılır. Her bir bölüm belirli işlerden veya yönetsel fonksiyonlardan sorumlu olan yöneticilerin idaresindedir. Bu yöneticiler sorumlu oldukları bölümdeki başarıyı sürekli kılabilmek için emrinde çalışan astlarına sorumluluk göçerir. Bölüm yöneticileri bu işlemi yaparken kendi bölümünü alt bölümlere ayırır ve alt bölümün (veya alt bölüm yöneticilerin) faaliyetlerini denetleme işlevini üstlenir. Böylece bölüm yöneticileri, bölümün tüm faaliyetlerini “yürütmek” yerine, sorumlu bulunan alt bölüm yöneticilerini “denetlemek” sureti ile dikkatini bölümün stratejik kararlarında toplamış olur.² Sorumluluk muhasebesi üst yönetime, birim veya bölüm performans bilgilerini sağlayan bir muhasebe sistemini ifade eder. Sorumluluk muhasebesi sistemi, şirketlerin merkezkaç örgütler haline gelmeye başlamasıyla bölüm yöneticilerinin üst yönetimle faaliyet raporları konusunda iletişime geçme ihtiyacının artmasıyla gelişmiştir.³

Sorumluluk muhasebesi sistemi yeni bir kavram olmamakla beraber, var olan yöntemleri farklı biçimlerde kullanarak yöneticilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayan bir sistem haline gelmiştir. Sorumluluk muhasebesi sistemi, bir örgütteki sorumluluk merkezlerini oluşturur ve belirli ölçülere göre dağıtılmış sorumluluklar çerçevesinde her bir merkezin plan ve hedeflerini belirler. Bu plan ve hedeflere göre organizasyon birimlerinin performanslarını değerlendirmek amacıyla önceden belirlenmiş ölçüler içeren bir taslak ortaya koyar. Sistem emir ve genelgelerin aşağı doğru verilmesi ve bu emir ve genelgelere göre gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının yukarı doğru

² Türker Susmuş, Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması, Mevzuat Dergisi, (Çevrimiçi), http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm#_ftn3, 23 Haziran 2009.

³ Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn, Michael A. Dalton, Cost Accounting: Traditions and Innovations, St. Paul, West Publishing Company, 1991, s.640.

raporlanması yoluyla çalışır. Faaliyet sonuçlarının yukarı doğru raporlanması, bölüm yöneticilerinin sorumluluklarının ne kadarını yerine getirdiğini gösterir.⁴

Sisteminin temel amaçları aynı zamanda sorumluluk muhasebesi sisteminin fonksiyonları olarak da değerlendirilebilir. Sorumlulukların tanımı ve dağıtılması, performans ölçülerinin belirlenmesi, performansların ölçümü ve başarılarının ödüllendirilmesi sorumluluk muhasebesi sisteminin fonksiyonlarını oluşturur.⁵

Sorumluluk muhasebesi sistemi üç temel aşamadan oluşur. Sistemin birinci aşaması, her sorumluluk merkezi için bütçelerin hazırlanmasını içerir. Bütçeler birim yöneticileri tarafından performans hedefi olarak kabul edilir ve organizasyon alt birimlerinde bu görevi yapar. İkinci aşama sorumluluk merkezlerinin performansının muhasebe sistemi tarafından değerlendirildiği aşamadır. Ve son aşama performans raporlarının hazırlanması aşamasıdır. Performans raporları, her sorumluluk merkezi için gerçekleşen fiili performansın bütçelenen miktarlar ile karşılaştırılmasını içerir. Performans raporları, üst yönetime sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarını değerlendirme olanağı sunar, aynı zamanda raporların sıklığı arttıkça, yöneticilerin performanslarını hedefler düzeyinde tutması kolaylaşır.

2.1.2. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN TEMEL PRENSİPLERİ

Sorumluluk muhasebesinde, yöneticiler kendi performanslarından sorumlu oldukları gibi astlarının performanslarından da sorumlu tutulurlar. Bu kavram faaliyet sonuçlarını raporlama ve toplamada sorumluluk alanlarıyla muhasebecilere rehber olur. Sorumluluk muhasebesi sistemi aşağıdaki temel prensipleri içerir.⁶

⁴ İlkim Taç İlkın, Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama), Muğla, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 18.

⁵ Sait Y. Kaygusuz, İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 2005, s.219.

⁶ Lester E. Heitger, Serge Matulich, Managerial Accounting, McGraw-Hill Book Company, 1980, s.412

1. Yöneticiler, organizasyonun bütünü içinde kontrol edebildikleri faaliyet alanlarında gerçekleşen olaylardan sorumlu tutulmalıdırlar.
2. Yöneticiler, kendileri ve kontrolünde olan organizasyon bölümü için konulan amaç ve hedeflere ulaşmak için çabalamalıdır.
3. Yöneticiler, kişisel performanslarını değerlemede bir ölçü olacak olan hedefler meydana getirilirken, hedeflerin oluşturulmasına katkıda bulunabilmelidirler.
4. Yöneticiler ve organizasyon bölümleri için belirlenen hedefler etkili ve verimli bir performans sonucunda ulaşılabilir olmalıdırlar.
5. Performans raporları ve geri dönüşler yöneticilere zamanında sunulmalıdır.
6. İşletmenin ödüllendirme yapısı içinde sorumluluk muhasebesinin rolü açık bir şekilde belirlenmelidir

Sorumluluk muhasebesinin başarısı aşağıdaki faktörlerin varlığı ile yakından ilişkilidir.⁷

1. Sorumluluk muhasebesi sistemi istisnaların ve sapmaların üzerinde durabilmeli fakat kontrol edilemeyen ya da önemsiz sapmalar üzerinde gereksiz ve çok geniş raporlar hazırlamaktan kaçınmalıdır.
2. Sorumluluk muhasebesi sisteminin hayata geçebilmesi için iyi tanımlanmış sorumluluk alanlarının yaratılması gereklidir. Bu sorumluluk alanları maliyet, gelir, kâr ve yatırım merkezleri şeklinde oluşturulabilirler.
3. Yöneticiler raporlama sistemi kavramına yabancı olmamalı ve sistemin elde ettiği sonuçları anlama ve kullanmada yeterli olmalıdırlar.
4. Raporlar zamanında hazırlanmalıdır.
5. Raporların genel içeriği ve detayları yöneticinin sorumluluk ve yetkileri ile ilişkili olmalıdır.
6. Raporlar kontrol edilebilir başlıklar üzerine yoğunlaşmalıdır. Yöneticiler tarafından kontrol edilemeyen faaliyetleri içeren performans raporları gerçeği yansıtmayan veriler sunulmasına neden olacaktır. Raporlar, yöneticinin sorumluluğunu açık bir şekilde yansıtabilecek şekilde hazırlanmalıdır.

⁷ Ahmed Rihai-Belkaoui, Advanced Management Accounting, USA, Library of Congress Cataloging, 2001, s.250,251.

2.1.3. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN FAYDA VE SAKINICALARI

Sorumluluk muhasebesinin küçük çaplı işletmeler için önemi az olabilir fakat işletmeler büyüyüp faaliyet alanları genişledikçe, işletmenin faaliyetlerinin kontrolü ve yöneticilerin başarılarının ölçülmesi daha zor bir hale gelir. Sorumluluk muhasebesi bu tip işletmeler için aşağıdaki faydaları sağlar.⁸

1. Organizasyonlar daha kolay idare edilebilecek organizasyon birimlerine bölünürler.
2. Kararlar, karşılaşılan sorunlara son derece hakim ve alınacak kararları etkileyebilecek bilgilere sahip bir kademe gerçekleşir.
3. Kararlar zamanında alınabilir.
4. Yöneticilerin morali ve yaptığı işten aldığı tatmin, kararlara etkin katılımlarından dolayı yüksektir.
5. Sorumluluk merkezleri yöneticiler için yeteneklerini geliştirebilecekleri ve yönetici özelliklerini kazanabilecekleri bir eğitim alanı görevi görür. Yöneticiler sorumluluk merkezlerinde kazandıkları yetkinlikler ile işletmenin üst yönetim personeli için güçlü birer aday durumuna gelirler.
6. Yöneticiler, işletmeye en çok yararı sağlayabilmek için motive olurlar.

2.2. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNDE SORUMLULUK MERKEZİ KAVRAMI

Sorumluluk muhasebesi, bölüm performans bilgilerini üst yönetime sağlayan bir muhasebe bilgi sistemidir ve bu işlevini yerine getirirken sorumluluk merkezlerini temel alır.

⁸ Heitger, Managerial Accounting, s.412,413.

2.2.1. İŞLETMELERDE YÖNETİM YAKLAŞIMLARI VE ORGANİZASYON YAPILARI

Bir işletmede kullanılan yönetim yaklaşımı, sorumluluk muhasebesinin o işletmede uygulanabilirliği adına önemli bir ipucudur. İşletmede merkezi yönetim anlayışının benimsenmesi sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasını olumsuz yönde etkiler. Bir başka deyişle işletmelerin merkezi yönetim anlayışından uzaklaşması sistemin işlerliğini arttırır. Aynı zamanda sorumluluk muhasebesi sisteminde çok önemli bir yer tutan sorumluluk merkezleri belirlenirken, organizasyon yapılarının oluşturulmasında hangi ölçütlerin temel alındığı göz önünde bulundurulması gereken etkenlerin başında gelir.

2.2.1.1. İŞLETMELERDE MERKEZİ VE MERKEZKAÇ YÖNETİM YAKLAŞIMLARI

Karar verme yetkisinin işletme kademeleri arasında nasıl dağıtıldığı bize merkezileşme derecesini verir. Merkezileşme derecesi organizasyon yapıları belirlenirken dikkat edilen en önemli unsurlardan birisidir. Karar verme yetkisinin üst kademe yöneticilerde toplanması merkezi bir organizasyonun oluşmasına, yetkinin alt kademelere devredilmesi merkezkaç (âdemi-merkezi) bir organizasyonun oluşmasına neden olur.⁹

Organizasyonlar birbirlerinden farklı ve karmaşık yapılardaki faaliyetlerini yönetmek için genellikle bu iki yaklaşımdan bir tanesini seçerler. Merkezi yönetim yaklaşımında, kararlar üst yönetim tarafından verilir. Alt kademe yöneticiler bu kararları uygulamakla yükümlüdürler. Diğer yanda, merkezkaç yönetim yaklaşımı alt kademe yöneticilere sorumluluk alanları içinde önemli kararları verebilme hakkı tanır. Merkezkaç yönetim alt kademe yöneticilere yetkilerin devredilmesini ifade eder.¹⁰

⁹ Koçel, İşletme Yöneticiliği, s.173.

¹⁰ Don. R. Hansen, Maryanne M. Mowen, Management Accounting, 2. bs., Cincinnati, Southwestern Publishing Co., 1992, s.854.

İşletmede alınacak kararların üst kademe yöneticiler tarafında belirlendiği yönetim anlayışı, merkezi yönetim anlayışını ifade eder. Bu yönetim anlayışında, işletme içerisindeki bütün birimler yaptıkları faaliyetler için merkezi yönetime karşı sorumludurlar ve yalnızca merkez yönetim tarafından kontrol edilirler.

İşletmelerde merkeziyetçilik, derece olarak az veya çok her zaman vardır. Merkezi yönetim anlayışının iyi veya kötü bir yönetim biçimi olduğu hakkında yorum yapmak zor olsa da merkezi yönetim anlayışının bir derece meselesi olduğu ve asgari derecede merkeziyetçiliğin işletmelerde koordinasyonun gerekliliği olduğu bir gerçektir. Merkezi yönetim anlayışının diğer faydaları ise, üst kademe yöneticilerin alınacak kararlarda tek yetkili olması sonucunda, uzmanlaşmaya yardımcı olması ve faaliyetlerin etkin bir şekilde koordine edilmesini sağlamasıdır.¹¹

Merkezkaç yönetim yaklaşımını benimseyen işletmeler, sadece birkaç üst yöneticinin aldığı kararlar ile sınırlanmayan, farklı kademelerdeki yöneticilerin sorumluluk düzeylerine göre kendi birimleri için aldığı önemli kararları da kapsayan organizasyonlardır. Günümüzde merkezkaç yönetim yaklaşımı büyük işletmeler tarafından önem verilen bir olgudur. Merkezkaç yönetim anlayışının temelini büyük ölçüde bölümlerin özerkliği oluşturmaktadır. Merkezi yönetim tarzından uzaklaşma yetki ve karar verme ile ilgili bir kavram gibi algılansa da, işletmelerde organizasyonun tamamı merkezileşme derecesinden etkilenir. Merkezileşme derecesine göre, organizasyonun biçimsel yapısı, karar verme, yönetim felsefesi, haberleşme, çalışanlar arasındaki doğal ilişkiler, yani organizasyonun tamamı bu seçimden etkilenecektir.

Bir işletmede organizasyonun varlığından söz edebilmek için, yetkilerin büyük çoğu merkezde toplansa da bir kısım yetkilerin başkalarına devredilmesi gerekir. Yetkinin tamamen devredildiği durumlarda ise, karar verecek ve denetleyecek bir merkezden söz edilemez. Bu yüzden işletmelerde yönetimin tamamen merkezileşmesinden veya merkezkaçlaşmasından söz edemeyiz. Burada önemli olan merkezileşme

¹¹ Mihriban Çoşkun Arslan, Merkezkaç yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama, Tokat, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.4,5.

derecesidir. Merkezileşme derecesine bakarak işletmenin merkezi bir yönetim mi, yoksa merkezkaç bir yönetim mi olduğuna karar verebiliriz.¹²

2.2.1.2. İŞLETMELERİ MERKEZKAÇ YÖNETİME YÖNLENDİREN FAKTÖRLER

İşletmelerin merkezkaç yönetim yaklaşımını tercih etmelerinin birçok nedeni vardır. Karar verme yetkisi, alt kademe yöneticilere şu nedenler ile devredilir.

Bölümsel Bilgiye Daha Kolay Ulaşma: Verilen kararların kalitesi, karar verme aşamasında kullanılan bilginin kalitesi ile doğru orantılıdır. Alt kademe yöneticilerin karar verme anında gerçekleşen işletme faaliyetleri ile olan yakın bağlantısı, onların bölümsel bilgiye daha kolay ulaşmasını sağlar. Bu avantajlarından dolayı bölüm yöneticileri üst kademe yöneticilere göre karar verme açısından daha elverişli bir pozisyonda bulunurlar.

Zamanında Cevap Verme: Merkezi yönetim yaklaşımını benimseyen organizasyonlarda işletme bölümlerinden elde edilen bilginin üst yönetime ulaşması ve verilen kararın tekrar bölüm yöneticilerine iletilmesi belirli bir zaman gerektirir. Bilginin üst yönetime gönderilmesi ve verilen kararın tekrar bölüm yöneticilerine iletilmesi süreci, işlemlerde gecikme ve iletişim bozukluğu yaşanması olasılığını artırır. Merkezkaç örgüt yapılarında bölüm yöneticilerinin karar verme yetkisine sahip olması bu gibi bir sorunun çıkmasını engeller. Merkezkaç örgütler bölüm yöneticilerine zamanında karar verme olanağı tanır.

Merkezi Yönetime Odaklanma: İşletmelerde üst kademe yöneticiler geniş yetki ve sorumluluklara sahiptir. Sorumlulukların ve faaliyetlerle ilgili karar alma yetkisinin alt kademelere göçürülmesi sonucunda üst kademe yöneticiler stratejik planlama ve karar verme konusuna daha fazla önem verebilirler.¹³

¹² Mümin Ertürk, İşletme Biliminin Temel İlkeleri, Genişletilmiş 3. bs., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1998, s.130.32

¹³ Liming Guan, Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, Cost Management, 6. bs., South Western Cengage Learning, 2006, s.338,339.

Motivasyon ve Eğitim: Motivasyon, işletmelerin merkezkaç örgüt yaklaşımını tercih etmelerinin öncelikli sebeplerinden biridir. Yöneticilerin bütçeleme aşamasında daha etkin rol almaları onların kendilerini sürecin bir parçası olarak görmesine ve işletmeye aidiyetlerinin artmasına yardımcı olur. Yöneticiler açısından bir işletme bölümünün yöneticiliğini yapmak, daha geniş sorumluluklara hazırlanmak için iyi bir eğitimidir.

İşletme Bölümlerini Değerleme Becerisi: Merkezkaç yönetim anlayışı her bölüm için performans raporlarının oluşturulmasını içerir. Uygun bir bölümlenme ile bölüm yöneticilerinin faaliyetleri daha rahat izlenebilir. Böylece belirli standartlar geliştirerek yöneticilerinin performansları hakkında daha gerçekçi bilgiler elde edilebilir.¹⁴

2.2.1.3. İŞLETMELERDE ORGANİZASYON YAPILARI

2.2.1.3.1 ORGANİZASYON KAVRAMI VE ORGANİZASYON SÜRECİ

İnsanlar çok eski devirlerden beri bir işi başarmak için güçlerini birleştirmişler ve çok basit organizasyon yapıları oluşturmuşlardır. Bu sayede tek başlarına yapamayacakları görevleri yerine getirebilmişler ve daha fazla mal ve hizmet yaratabilmişlerdir. Buradan yola çıkarak organizasyonu geniş anlamda, iki veya daha fazla kişinin ortak bir amaç için birlikte çalıştıkları zaman aralarında ortaya çıkan bağlar olarak düşünebiliriz. Bir işin, kişinin tek başına gerçekleştirebileceği bir iş olma sınırını aşması durumunda, o işi bir grubun ortak gayreti ile yerine getirmesini sağlayan sistem organizasyondur.¹⁵

İşletmelerde ise organizasyon, amaçlara ulaşmak için çeşitli görevleri yerine getirmek ve bu görevleri yerine getirirken diğer parçalar ile uyumlu bir şekilde çalışması için, işletme bölümlerinin sistem tarafından oluşturulmasıdır. İşletmenin

¹⁴ Maurice L. Hirsch Jr, Advanced Management Accounting, Pws-Kent Publishing Company,1988, s.510,511.

¹⁵ Hayri Ülgen, İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması, İstanbul, İ.Ü Rektörlüğü Yayın No:3551, 1989, s.5.

hedeflerine ulaşması için ihtiyaç duyduğu maddesel ve beşeri kaynaklar ile donatılması ve bu kaynakların etkili ve verimli olarak görevlerini yerine getirebilecekleri bölümlere ayrılması organizasyonun görevidir.¹⁶

Organizasyonu bir süreç olarak, dinamik yönü ile incelenirse; organizasyonun işleri ve bu işlerin toplamının ifade ettiği işlevleri belirlemek ve bu işlevleri yerine getirecek birimler oluşturmak olduğu görülür. Kurulan yapının çeşitli birimlerini düzenlemek veya bu işlevleri yerine getirecek birimlerin birbirleriyle uyum içinde çalışacak şekilde koordine etmek organizasyon sürecini ifade eder.¹⁷ Organizasyon sürecine ilişkin faaliyetleri şu üç ilke etrafında toplayabiliriz.¹⁸

1. Yapılacak İşlerin Belirlenmesi ve Gruplandırılması: İşletmelerde amaçlara ulaşmaya yarayacak işler planlama yapılırken öngörülmesine rağmen, bu işleri verimli ve ekonomik olarak görülebilecek biçimde bölmek, düzenlemek, gruplara ayırmak ve iş bölümleri şekline getirmek organizasyonun görevidir.
2. Personelin Belirlenmesi ve Atanması: Yapılacak işlerin belirlenmesi ve bölümlere ayrılmasından sonra sıra bu işleri yapacak olan personelin saptanması ve işe alınması aşamasına gelir. Bu aşamada işe alınacak personelin işin gerektirdiği nitelik ve bilgiye sahip kişilerden seçilmesi önemlidir. İşe alınan personelin yetki ve sorumluluklarının dağıtılması ve yaratılan mevkiler ile bu mevkileri dolduran kişiler arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi bu aşamanın bir parçasıdır.
3. Yer, Araç ve Yöntemlerin Belirlenmesi: Organizasyon sürecinin bu aşaması işlerin görüleceği yer, araç ve yöntemleri kapsar. İşlerin verimli ve ekonomik bir şekilde görülebilmesi için işletmenin iç çevresi ve çalışma şartları işlerin niteliğine göre düzenlenmelidir. Yetki ve sorumluluklar ile donatılan kişilerin, yetki ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi organizasyonun iş için gerekli araç ve olanakları sağlaması ile yakından ilgilidir.

¹⁶ Erol Eren, Yönetim ve Organizasyon, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1996, s.144.

¹⁷ Ülgen, İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması, s.7.

¹⁸ Kemal Tosun, İşletme Yönetimi Genel Esaslar, Ankara, Savaş Yayınları, 1992, s.226.

2.2.1.3.2. ORGANİZASYON YAPILARI

Organizasyon, görev ve sorumlulukların koordine edildiği bir yapıdır. İşletmeler amaçlarını gerçekleştirmek için kimin ne yapacağını ve kimin kime hangi bilgiyi vereceğini belirleyen yapılar oluştururlar.¹⁹ Organizasyon yapısı oluşturulurken iş bölümü yapılması ve işlerin belirli bir ölçüde göre gruplanmasının önemi büyüktür. İşler gruplanırken amaç, yetki ve sorumlulukların kesin bir şekilde birbirlerinden ayrıldığı bölümler meydana getirilir. Bu bölümler oluşturulurken dikkat edilen nokta, organizasyon yapısı ile hedeflere etkin ve verimli biçimde ulaşmaktır.²⁰

Organizasyon yapısı oluşturulurken verilmesi gereken ilk karar, faaliyetlerin hangi yolla ve hangi ölçütlere dayanılarak gruplandırılacağıdır.²¹ Merkezkaç örgütlerde bölümlere ayırma (gruplama) işlemi iki ana esasa göre yapılır. Bunlar işlevsel (fonksiyonel) gruplama ve bölümsel (divisional) gruplamadır.²²

İşlevsel gruplamada, organizasyon birimini oluşturan benzer veya aynı türden faaliyetler gruplandırılır. Üretim, mali işler (finansman), pazarlama, personel, endüstri ilişkileri, araştırma geliştirme bu gruplamanın dayandığı temel işlevlerdir.

İşlevlere göre bölümlere ayırmanın yararı, akılcı, doğal ve çok denenmiş oluşu, mesleki uzmanlaşmaya olanak sağlaması, üst kademe yöneticilerinin koruduğu temel faaliyetlerin işletme içindeki yeri ve önemini daha kuvvetlendirmiş olmasıdır. Bölümler arasında düzenleştirmenin sağlanmasının güçleşmesi, işletmenin tümüne ilişkin amaçların gözden kaçması ve yine işletmenin tümüne ait sorunlarla ilgilenecek üst kademe yöneticilerin yetişmesi için iyi bir ortamın yaratılamaması bu gruplama şeklinde ortaya çıkan sorunlardandır.²³

¹⁹ Zeyyat Hatiboğlu, Temel Yönetim ve Organizasyon, Yeni İktisat ve İşletme Yönetimi Dizisi No:12, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1993, s.114.

²⁰ Eren, Yönetim ve Organizasyon, s. 161.

²¹ Ralph S. Polimeni, Frank J. Fabozzi, Arthur H. Adelberg, Cost Accounting Concepts and Applications for Managerial Decision Making, NewYork, Mc Graw-Hill Inc., 1991, S.953.

²² A.Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, Yönetim Muhasebesi, 3. bs., İstanbul, M.Ü. Nihat Sayar Vakfı Yayınları, 1993, s.359.

²³ Ülgen, İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması, S.69,70.

Bölümsel gruptamada ise bölümler faaliyetler ve hizmetlere göre oluşturulur. Bölümsel gruptamanın oluşturduğu işletme bölümleri, kârlılığundan, faaliyetlerin planlamasından, üretimden, finansal işlerinden ve çoğu kez pazarlama işlerinden sorumlu olan yönetici ve astların meydana getirdiği işletme birimleri olarak tanımlanabilir.²⁴

Bölümsel gruptama işletmelerde ürün ve coğrafi alan temeline dayalı olarak yapılabilir. Ürün temeline göre yapılan gruptamada, sorumluluklar ürüne göre bir araya getirilir ve tespit edilir. Bu gruptama şeklinin başlıca avantajı faaliyetlerin ürünlerle ilişkisinin daha etkin bir şekilde koordine edilebilmesidir.

Coğrafi alan temeline dayalı gruptama ise, sorumluluklar coğrafi alanlara göre gruptlanır. Yönetimin sorumluluğu o coğrafi alandaki bütün ürünleri ve bütün işlevleri kapsar. Bu gruptama yaklaşımının sağladığı yararlar, belli bir coğrafi alanda bütün faaliyetlerin en iyi şekilde koordine edilebilmesini sağlamasından ileri gelir.²⁵

2.2.1.3.3. ORGANİZASYON YAPILARI SORUMLULUK MERKEZİ TÜRLERİ İLİŞKİSİ

İşletmelerde organizasyon yapılarının oluşturulmasının ardından ortaya çıkan bölümlerin sayı olarak fazla olması, hepsi birer işletme birimi olan bölümlerin sorumluluk merkezi olarak belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu işletme birimlerini birer sorumluluk merkezi olarak belirlerken;

- a) Organizasyonun karmaşıklığı,
- b) Merkez tipi ve değerlendirme yöntemi seçimi
- c) Organizasyon yapısındaki değişimler göz önünde bulundurulmalıdır.

İşletmelerde organizasyonun karmaşıklığı faaliyet gösterilen sahalarının sayısının artması ile birlikte artar. Bunun sonucunda organizasyonda faaliyetlerden sorumlu

²⁴ Yakar, Sorumluluk Muhasebesi Sistemi, s. 43,44.

²⁵ Polimeni ve diğerleri, Cost Accounting Concepts and Applications for Managerial Decision Making, s.953.

olan yönetici sayısı da artacak ve yönetici sayılarının artması sorumluluk merkezlerinin belirlenmesini güçleştirecektir.

Sorumluluk merkezleri genel olarak dört çeşide ayrılır. Sorumluluk merkezlerini değerlendirme ve ölçümleme yöntemlerine bakıldığında ise çok çeşitli yöntemler olduğu görülür. Sorumluluk merkezini ölçümleyecek yöntem, sorumluluk sınırları ve yönetim beklentileri ile uyumlu olarak seçilmelidir.

Organizasyon yapısında zamanla birlikte olan değişiklikler, sorumluluk merkezi seçiminde göz önünde bulundurulması gereken diğer bir husustur. Eğer zamana bağlı olan bu değişiklikler sorumluluk sınırlarının değişmesine yol açarsa, sorumluluk merkezi türünün gözden geçirilmesi ve gerektiğinde değişiklik yapılması gerekir.

Bu sınırlayıcı hususlar göz önünde bulundurularak sorumluluk merkezlerinin seçiminde uygulanacak ilkeler şöyle sıralanabilir:²⁶

1. Örgüt hiyerarşisinin göz önünde bulundurulması,
2. Sorumluluk merkezi ayrımının amaçlara ve beklentilere uygunluğu,
3. Ölçümleme yöntemlerinde adil ve gerçeği yansıtan seçim,
4. Amaç birliğini sağlayacak bölümlenme.

2.2.2. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNDE SORUMLULUK MERKEZİ KAVRAMI VE TÜRLERİ

Sorumluluk kelime anlamı olarak; "Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi anlamına gelir."²⁷ Organizasyonlarda görevli kişilerde çeşitli sorumluluklara sahiptir. İşletme organizasyonlarında bir çalışanın organizasyon ile ilgili işleri ve görevleri yerine getirmesi olayına sorumluluk denir. İşletmelerde bu görevlerin yerine getirilmesi sorumluluğu, yöneticiler tarafından astlara devredilebilir. Görevler astlara devredilirken, bunların yapılmasına yetecek kadar yetkinin de devredilmesi gerekir.

²⁶ Sevgener, Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümleme, s.60,61.

²⁷TDK,(çevrimiçi) <http://www.tdk.gov.tr>, 07.06.2009

Organizasyonlarda yetki devri, yöneticinin kendi işini yapması ile ilgili astına yetki vermesidir.²⁸ Bu bilgilerden hareketle sorumluluk merkezini yetkinin, çeşitli görevlerin yerine getirilmesi amacıyla, yöneticiler tarafından astlara devredildiği ve bir yöneticinin emir ve kumandasında olan faaliyet alanı olarak açıklayabiliriz.

2.2.2.1. SORUMLULUK MERKEZİ KAVRAMI

Organizasyon içindeki her birim girdiler tedarik ederek mal veya hizmet üretir. Bu birimler birbirlerinden farklı yapılarda olabilirler. Bu birimlerin yapılarının birbirlerinden farklı olmasına rağmen, birim yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmeleri, üretilen çıktılar ve bölüm yöneticisine verilen girdilerin tedarik edilmesi ve çıktılarının çeşidi ve karışımını yetkisi üzerinden olur. Bu temel düşünce, organizasyon birimleri tarafından üretilen çıktılarının ölçümü ve birim yöneticilerine verilen sorumluluklara bağlı olarak kendi yapılarında özelleşmiş merkezkaç birimler oluşturmuştur.²⁹ Merkezkaç yönetim anlayışında işletme içinde karar alma özgürlükleri bakımından farklı olan bu merkezkaç birimler, sorumluluk merkezleri olarak bilinir. Genel olarak sorumluluk merkezi, belirli girdiler kullanarak belirli çıktılar üreten bir örgüt birimi olarak ifade edilir.³⁰

Sorumluluk merkezleri, bir yöneticinin, yöneticilerden oluşan bir grubun veya çalışanların oluşturdukları bir grubun sorumlu oldukları bir faaliyet bölümü olarak belirlenebilir. Bir üretim işletmesinde, makineler ve makinelerin görevleri bir yöneticinin sorumluluk alanını oluşturabilir. Aynı üretim işletmesinde tüm üretim bölümü bir sorumluluk merkezi olarak bir başka yöneticinin sorumluluğunda olabilir. En üst yönetici için ise sorumluluk merkezi tüm organizasyonu ifade eder. Bazı organizasyonlarda ise kararların başarısız olma riskinden dolayı, sorumluluk bir grup içinde paylaştırılarak yöneticiler üzerindeki baskı azaltılabilir.³¹

²⁸ Ertürk, İşletme Biliminin Temelleri, s.129.

²⁹ Robert S. Kaplan, Advance Management Accounting, Prentice-Hall Inc., 1982, s.435.

³⁰ Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, s.590.

³¹ Fatih Kemal Ebiçlioğlu, Abdülkadir Kahraman, Yönetim Muhasebesi, Ankara, Türmob Yayınları No:104, 2000, s.201,202.

Sorumluluk merkezleri sorumluluk muhasebesi içinde stratejik bir rol oynar. Aşağıda sorumluluk merkezlerinin stratejik amaçları görülmektedir.³²

1. Yöneticileri, işletme amaçlarını gerçekleştirmek için yüksek gayret harcamaları konusunda motive eder.
2. Üst yönetimin amaçları ile tutarlı kararlar almak için yöneticileri teşvik eder.
3. Yöneticilerin gayret ve yeteneklerine göre adil bir şekilde ödüllendirilmelerini sağlar.

Motivasyon ve kontrole yardımcı olabilecek en temel muhasebe yaklaşımı, bir organizasyonu sorumluluk merkezleri şeklinde inşa etmektir. Sorumluluk merkezleri, mümkün olduğu kadar kendi kendine faaliyetini sürdüren, tanımlanmış ölçülere göre performansı değerlendirilen organizasyon birimleridir.³³ Sorumluluk merkezinin performansı dönemsel olarak performans raporlarında özetlenir. Performans raporları, sorumluluk merkezinin içeriğine uygun başlıca finansal sonuçların bütçelenen ve güncel değerlerini gösterir. Aynı zamanda, performans raporları gerçekleşen rakamlar ile bütçelenen rakamlar arasındaki sapmaları da gösterir. Performans raporlarının sunduğu veriler, yöneticilere organizasyon faaliyetlerinin etkin bir şekilde kontrol edilmesi aşamasında yardımcı olur.³⁴

Sorumluluk merkezleri değerlendirilirken dikkat edilmesi gereken önemli bir husus gelirlerin ve maliyetlerin sorumluluk merkezlerine nasıl yüklendiğidir. Gelir, bu geliri elde etmekten sorumlu kâr merkezlerine yüklenir. Gelirin uygun departmanlara yüklenmesi kolaydır. Örnek olarak, elektronik yazar kasalar satış gelirlerini otomatik olarak departmanlar bazında sınıflandırabilirler. Maliyetlerin organizasyon birimlerine yüklenmesi genellikle iki yol ile yapılır:³⁵

³² Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, Cost Management: A Strategic Emphasis, Boston, McGraw-Hill Irwin, 1999, s.760.

³³ Andy Neely, Business Performance Measurement "Theory and Practice", Cambridge, Cambridge University Press, 2002, s.13.

³⁴ Ronald W. Hilton, Michael W. Maher, Frank H. Selto, Cost Management: Strategies for Business Decisions, 2. bs., Newyork, McGraw-Hill Irwin, 2003, s.763.

³⁵ Robert F. Meigs, Jan R. Williams, Susan F. Haka, Mark S. Bettner, Accounting: The Basis for Business Decisions, 11. bs., USA, McGraw-Hill Irwin, 1999, s.175.

1. Maliyetler değişken ve sabit maliyetler olarak kategorilere ayrılır. Maliyetler bu şekilde sınıflandırılırsa bir sorumluluk merkezinin yarattığı katkı payını gelir tablosunda görmek mümkün olur.

2. Her sorumluluk merkezine direk olarak izleyebileceği maliyetler yüklenir. Eğer sorumluluk merkezi sadece gerçekleşen maliyetlerden sorumlu tutuluyorsa bu yol izlenebilir.

2.2.2.2. SORUMLULUK MERKEZİ KAVRAMININ İŞLETMEYE SAĞLADIĞI YARARLAR

İşletmelerde planlama, kontrol ve performans ölçüm sistemlerinin etkin bir şekilde çalışması için bu işlevlerin sorumluluk merkezleri ile birlikte yapılandırılması gerekmektedir.³⁶ Sorumluluk merkezi ayrımının yapılmasının yararları da şu şekilde sıralanabilir.³⁷

- Giderlerin kaynağına inilmesini ve böylece sorumluluk açısından giderlerin izlenmesini kolaylaştırır.
- Çalışanın kime karşı sorumlu olduğunu belirler.
- Çalışanın sorumluluk alanını belirler.
- Çalışanın kendi iradesiyle hareket etme yetkisinin kapsamını belirler.
- Çalışanın yetkisini aşan durumlarda kime başvuracağını belirler.
- Meydana gelen giderlerin hangi bölüme ait olduğunu belirlenmesine yardımcı olur.
- Gider kontrolüne ilişkin faaliyetlerin hızlı bir şekilde yerine getirilmesini sağlar.
- Orta kademe yöneticilerine olduğu kadar alt kademedeki yöneticiler de bir alt kademedeki yöneticilere de aitlik duygusunun oluşturulmasında yardımcı olur.

³⁶ Kaygusuz, İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi, s.218.

³⁷ M. Selçuk Uslu, Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, Ankara, Ankara İ.T.İ.A Yayın No :188, s.39.

2.2.2.3. SORUMLULUK MERKEZLERİNDE ETKİNLİK VE VERİMLİLİK KAVRAMI

Bir sorumluluk merkezi yöneticisinin performansı, sorumluluk merkezinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığı ile ölçülür. Etkinlik, sorumluluk merkezinin işini ne kadar iyi yaptığı ile ilgilidir. Verimlilik ise bir birim çıktı için bir birim girdi miktarıdır. Verimli bir faaliyet, en az girdi tüketimiyle belirlenen çıktı üretmek veya mümkün olan en çok çıktıyı belirli miktarda girdi ile üretmek anlamına gelir.³⁸ Etkinlik, en kısa anlatımıyla, gerçekleşen değerlerin planlanana oranı olarak tanımlanabilir. Burada ölçülecek unsur sadece faaliyetler değildir. Faaliyetlerde kullanılan tüm girdilerin planlanan şekilde kullanılıp kullanılmadığı etkinlik kavramının kapsamındadır. Verimlilik, mal, hizmet ve diğer sonuçlarla ifade edilen çıktılarla, bunları üretmekte kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Verimlilik, belli bir girdi ile maksimum çıktı elde etmek veya belli bir çıktıyı minimum girdi ile elde etmek anlamına gelir.³⁹

Etkinlik işletme amaçları ile birlikte değerlendirilir. Verimlilik işletme amaçları ile ilgili değildir. Bir sorumluluk merkezini verimli kabul etmemiz için bu sorumluluk merkezinde yapılan işlerin veya ürettiği çıktıların en az kaynak ile gerçekleştirilmesi yeterlidir. Bununla birlikte bu sorumluluk merkezinin verimli olması aynı zamanda etkin olacağı anlamına gelmez. Sorumluluk merkezini etkin ve verimli olarak kabul etmemiz için, işler ve çıktılar en az kaynak kullanılarak üretilmeli ve yapılan işler ve üretilen çıktılar işletme hedeflerine ulaşmada yeterli olmalıdır. Verimlilik işleri doğru yapmak, etkinlik ise doğru işleri yapmak demektir.⁴⁰

2.2.2.4. SORUMLULUK MERKEZİ TÜRLERİ

Sorumluluk muhasebesi sistemi oluşturulurken, bütçelemenin davranışsal yönünden faydalanılabilir. Bu gibi sistemlerde, organizasyonlar sorumluluk merkezleri olarak

³⁸ Robert N. Anthony, James S. Reece, Accounting Principles, 7th Edition, Irwin, 1995, s.523.

³⁹ Mehmet Beycan, Bankalarda Performans Değerlemesi ve Bir Uygulama, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.39,44.

⁴⁰ Anthony, Reece, Accounting Principles, s.523,524.

bilinen bütçelenmiş alanlara bölünmüşlerdir.⁴¹ Sorumluluk merkezi geniş bir anlamı ifade etmektedir. Sorumluluk merkezlerini birbirinden ayırmada bölümlerin fiziksel büyüklüğü bir ölçüt olarak kullanılmaz. Bölüm performanslarının ölçümünde kullanılan farklı birimlere özgü performans ölçüm kriterleri ve başarı ölçüleri, sorumluluk merkezlerinin sınırlarının belirlenmesinde kullanılan önemli bir ölçüt olarak değerlendirilir.⁴² Yöneticiler sorumluluk merkezlerinde yürüttükleri faaliyetlerinden sorumludurlar. Aşağıdaki şekilde sorumluluk merkezlerinin türlerini görebiliriz.⁴³

Tablo 1 - Sorumluluk Merkezi Türleri

Sorumluluk Merkezi	Yöneticinin Sorumluluğu
Gelir Merkezi	Gelirler
Maliyet Merkezi	Maliyetler
Kâr Merkezi	Gelirler, Maliyetler ve Kâr
Yatırım Merkezi	Gelirler, Maliyetler, Kâr ve Yatırımlar

Kaynak: Michael Jones, Management Accounting, England, John Wiley&Sons, Ltd, s. 145.

2.2.2.4.1. GELİR MERKEZİ

Gelir merkezi tam anlamıyla, üretim gelirlerinden sorumlu olup satış fiyatlarının oluşturulması ve maliyetlerin bütçelenmesinden sorumlu olmayan organizasyon birimi olarak tanımlanır.⁴⁴ Gelir merkezi, pazarlama faaliyetlerini organize etmek amacıyla kurulur. Bir gelir merkezi, nihai malı üretim bölümünden alıp, bu malın satış ve dağıtım faaliyetini yürütür.⁴⁵

⁴¹ Michael Jones, Management Accounting, England, John Wiley&Sons, Ltd, 2006, s. 145.

⁴² Kaygusuz, İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi, s.218.

⁴³ Jones, Management Accounting, s.145.

⁴⁴ Michael R. Kinney, Cecily A. Raiborn, Cost Accounting Foundations and Evaluations, Thomson South-Western ,7. bs., 2009, s. 467,468.

⁴⁵ Kaplan, Advanced Mangement Accounting, s. 437.

Bu tür sorumluluk merkezlerinde üretilen mal ve hizmetlerin parasal değerleri ölçülmekte; fakat kullandıkları girdilerin maliyetleri ile üretimin parasal değeri ilişkilendirilmektedir. Gelir merkezinin bütçelerini, malların satışından elde edilen satış hasılatı ve bu malların pazarlaması için yapılan tüm pazarlama giderleri oluşturur. Gelir merkezi yöneticisinin sorumluluğu, sadece gelirlerle sınırlıdır. Gelir merkezlerinden sorumlu yöneticinin başarısı, hedeflediği gelir düzeyine ulaşma derecesi ile ölçümlenir.⁴⁶

2.2.2.4.2. MALİYET MERKEZİ

Maliyet merkezi, bir organizasyonda maliyetlerin hesaplanabildiği en küçük faaliyet birimi ya da sorumluluk alanıdır. Maliyet merkezinde yöneticilerin sorumluluğu maliyetler ile sınırlanmıştır. Bu tip sorumluluk merkezlerinde planlama aşamasında bütçe tahminleri maliyet tahminlerinden oluşur. Performanslar, belirlenen zaman aralığı içerisinde gerçekleşen maliyetler ile bütçelenen maliyetlerin sapmaları hesaplanarak ölçülür.⁴⁷

Bir başka ifade ile maliyet merkezi, yöneticisinin faaliyetlerin maliyetinden sorumlu tutulduğu bir organizasyon birimini ifade eder. Bu faaliyetler girdi ve çıktılar arasında doğru şekilde tanımlanmış bir ilişki içinde olmalıdırlar. Maliyet merkezleri genellikle üretim faaliyetlerinde bulunan organizasyon birimlerinde kullanılır. Yalnız, üretim sonucu elde edilen çıktılarının her birinde direk hammadde ve direk işçilik maliyetleri ayrıştırılabilir. İmalat işletmelerinde var olan üretim departmanları maliyet merkezleri olarak oluşturulurlar.⁴⁸

⁴⁶ İlkin, Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama), s. 22, 23.

⁴⁷ Belkaoui, Advanced Management Accounting, s.251.

⁴⁸ Hilton, Maher, Selto, Cost Management, s.758

2.2.2.4.3. YATIRIM MERKEZİ

Yatırım merkezi, yöneticisi gelir, gider ve yatırımlardan sorumlu olan organizasyon birimi olarak ifade edilebilir.⁴⁹ Yatırım merkezi yöneticisi, işletmeyi ciddi olarak etkileyecek kararlar almaya yetkilidir. Bir organizasyon içindeki bölümü yatırım merkezi ve bu bölümün amacını da, varlıkları ile yaptığı yatırımlardan en fazla getiriye elde etmek olduğunu farz edelim. Bölüm yöneticisinin sorumluluğu, maliyet yönetimi, ürün geliştirme, pazarlama, dağıtım ve getiri oranı temel alınarak yeni yatırımlar yapılması gibi çok geniş bir yetki alanını kapsar.⁵⁰

Yatırım merkezleri, kâr merkezlerinin bir uzantısıdır. Fakat her kâr merkezi bir yatırım merkezi olarak değerlendirilmez. Aşağıda yer alan koşulları sağlayan kâr merkezleri yatırım merkezi olarak tanımlanır.⁵¹

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

2.2.2.4.4. KÂR MERKEZİ

Gelir çıktıların, gider ise girdilerin veya tüketilen kaynakların parasal olarak ifadesidir. Kâr ise gelir ve gider arasındaki farktır. Bir sorumluluk merkezinin performansı elde edilen gelir ve bu geliri elde etmek için katlanılan gider arasındaki fark ile ölçülüyorsa bu sorumluluk merkezi kâr merkezi olarak değerlendirilir.⁵²

⁴⁹ Don R. Hansen, Maryanne M.Mowen, Cost Management: Accounting and Control, 5. bs., Thomson South-Western, s. 431.

⁵⁰ Hall, Accounting Information Systems, s. 409.

⁵¹ Arslan, Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması, s.30,31.

⁵² Anthony, Reece, Accounting Principles, s. 525.

Kâr merkezi, yöneticisi yapılan faaliyetlerden doğan gelir ve giderlerden sorumlu olan organizasyon birimi olarak tanımlanır. Bu nedenle kâr merkezi yöneticisi faaliyetler için gerekli kaynakları en ekonomik fiyattan sağlama ve elde edilen geliri en fazla kılacak satış fiyatı üzerinden ürünleri satma konusunda yetkilendirilmiş, bağımsız birimler olmalıdırlar. Bir kâr merkezi yöneticisinin temel amacı en yüksek kârı elde etmektir.⁵³

Bir sorumluluk merkezinin kâr merkezi olarak değerlendirilebilmesi, aşağıdaki ölçütleri ile ilişkilidir.⁵⁴

- Kâr merkezi düşüncesinin bir işletmede uygulanabilmesi için, işletmenin genel olarak tuttuğu kayıtların yanında, kâr merkezi düzeyinde ayrı bir kayıt tutulmalıdır. Çünkü bir kâr merkezi kendi içinde çıktılarını gelir olarak ölçme gibi ek bir işleme sahiptir.
- Bir sorumluluk merkezi yöneticisi, sorumlu olduğu merkezin çıktı miktarı ve kalitesi üzerinde veya çıktılar ile maliyetleri arasındaki ilişki hakkında karar verme konusunda yetkisi az ise, kâr merkezinin kontrol aracı olarak kullanılması istenilen faydayı sağlamada yetersiz kalabilir. Ancak buradan anlaşılması gereken kâr merkezi yöneticisinin bu konularda tam yetkili olması gerektiği değildir. Çünkü çok az işletmede kâr merkezi yöneticisi tam yetkili pozisyondadır.
- Üst yönetimin kararıyla, bir sorumluluk merkezinden diğer sorumluluk merkezine bir hizmet verilirse, bu hizmetin genellikle bedelsiz gerçekleşmesinden dolayı bu sorumluluk merkezi kâr merkezi olarak değerlendirilmez.
- Sorumluluk merkezinin çıktısı aynı cinsten ise, çıktıları değerlendirmede parasal olmayan bir ölçüt kullanılması sakınca yaratmaz.
- Kâr merkezi yöneticilerine verilen sorumluluklara bağlı olarak bu yöneticilerin kendi işletmelerini yönetir gibi davranabilmesi, yöneticileri arasındaki rekabet ruhunu geliştirir. Yaratılan rekabet ortamı iyi yönetimi teşvik eder. Fakat bu rekabet ortamı yöneticilerin, işletmenin genel amaçlarına zarar verecek şekilde davranmasına yol açabilir.

⁵³ Kinney, Raiborn, Cost Accounting Foundations and Evolutions, s. 469.

⁵⁴ Anthony, Reece, Accounting Principles, s. 526, 527.

2.3. SORUMLULUK MERKEZLERİNDE FİNANSAL PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Performans değerlemenin temelinde, bütçelenmiş hedefler ile fiili sonuçların karşılaştırılması yatar. Sorumluluk merkezlerinin değerlendirilmesinde de buna paralel olarak sorumluluk merkezi yöneticisinin kendisine verilen hedefleri ne dereceye kadar gerçekleştirebildiği esas alınır. Ancak sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesinde sadece sahip oldukları sorumluluk ile ilişkilendirilebilen performans ölçüleri kullanılabilir.

2.3.1. PERFORMANS DEĞERLEME KAVRAMI

Performans insan hayatında sürekli karşılaşılan ve tanımlaması zor olan bir kavramdır. Performans kavramı sözlük anlamı olarak, herhangi bir şeyin üstesinden gelmek, bir kimseye verilen görevin etkin bir şekilde yürütülmesi ve tamamlanması olayını ifade eder. Performans kavramına işlevsel açıdan bakıldığında, görev kişi ile ilgili olup, görevin gereği olarak önceden belirlenen ölçüleri sağlayabilecek şekilde görevin yerine getirilmesi ve amacın gerçekleşmesi oranı olarak açıklanabilir.

Performans değerlendirme sorumluluk muhasebesinin merkezinde yer alan önemli bir kavramdır. Performans değerlendirme bütçelenmiş hedeflere ile fiili sonuçları karşılaştıran bir yönetim işlevidir. Bu işlem yönetim muhasebesi tarafından hazırlanan iç raporları esas alarak gerçekleştirilir.⁵⁵

Her kademedeki çalışan işgören belirli bir etkinliği gerçekleştirmek üzere işletmede yer alır. Her işgören için bir iş tanımı vardır. İşletmelerde bireysel performans, işgörenler için tanımlanan ve işgörenin özellik ve yeteneklerine uygun olan işi, kabul edilebilir sınırlar içerisinde gerçekleştirmesi olarak tanımlanır. Buradan da anlaşılacağı gibi işgöreni performans açısından değerlendirebilmek için önce bir iş tanımı yapılmalı ve iş belirli standartlara bağlanmalıdır. Bu standarda ulaşmak

⁵⁵ Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, Walter G. Kell, Accounting Principles, 3. bs., NewYork, John Wiley& Sons, Inc., 1993, s.1062.

kişinin başarısı, standardın altında kalınması ise başarısızlık olarak değerlendirilecektir.⁵⁶

Yöneticiler hazırlanan planları etkin bir şekilde uygulayabilmek için hedeflere zamanında ve bu hedefe ulaşmak için ayrılmış kaynaklarla gerçekleştirildiğini bilmek zorundadırlar. Yöneticilerin bu konuda doğru bilgi almaları, doğru performans ölçüm sistemine sahip olmasına bağlıdır. Performansların doğru olarak ölçülememesi, performansların yönetilmesini imkânsız kılar.⁵⁷

2.3.1.1. PERFORMANS DEĞERLEME AMAÇLARI

Performans ölçülüp, değerlemeler yapılırken bunların hangi amaçlarla yapıldığını belirlemekle işe başlamak gerekir. Bazı ölçüler işletmenin bir bölümünün işletmenin bütününe olan katkısı ile ilgilidir. Bazı ölçüler bölüm yöneticilerinin başarısını belirlemeyi amaçlar. Bu ölçüler bölüm yöneticilerinin aralarında karşılaştırılmasına da yönelebilir. Bazıları ise bölüm yöneticilerini işletmenin genel amaçları doğrultusunda çalışmaya motive etme biçiminde olabilir.⁵⁸

Performans değerlendirilmesinin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz.⁵⁹

1. Bölüm yöneticilerinin sorumluluklarını ne derece gerçekleştirebildiğini belirlemek
2. Belirlenen standart performanstan sapmalar varsa bu sapmaların nedenlerini ortaya çıkarmak
3. Kontrol dışı durumların oluşması halinde izlenecek olan yolu belirlemek.
4. Performansın iyileştirilmesi için çalışanları teşvik etmek

⁵⁶ Tanju Özbay, İşletmelerde Performans Yönetimi Sisteminin Kullanılma Amaçları ve Performans Yönetimi Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Bir Araştırma, İstanbul, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s.5,6.

⁵⁷ Omar Aquilar, How Strategic Performance Management is helping companies create Business Value, Strategic Finance, January, 2003, s.46.

⁵⁸ Zeyyat Hatiboğlu, Yönetim Muhasebesi, 2. bs., İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., 1997, s. 131,132.

⁵⁹ Morton Backer, Lyle Jacobsen, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Çeviren: Sadık Baklacioğlu, Ankara, Bilimsel Yayınlar Derneği, 1974, s.421.

5. İşletmenin faaliyet bölümleri arasında karşılaştırma yapabilmek için ortam hazırlamak

2.3.1.2. PERFORMANS DEĞERLEME SÜRECİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKENLER

Performans değerlemenin başarılı olabilmesi için ilk önce ana hedefler belirlenmeli ve herkes hedeflere ulaşma aşamasında ne yapacağını bilmelidir. Kişiler ve çalışma grupları için belirlenen hedefler açık, anlaşılır ve ulaşılabilir olmalıdır. Çalışanlar hedeflere ulaşma konusunda sürekli eğitilmeli ve yönlendirilmelidir. Performans değerlendirme sistemi, yöneticilerin geçmiş dönem performansların izlenmesine ve gelecek dönem performans planlarının yapılabilmesine olanak tanıyan verileri sağlamalıdır.

Performans değerlendirme yapma amacının temelde performansı geliştirmek olduğu yöneticiler tarafından iyi anlaşılmalı ve yöneticiler performans değerlendirme görevini sorumlulukları dâhilinde görmelidirler.

Performans ölçütleri tasarlanırken, performans ölçülerinin birbirlerini desteklemesine ve aralarında uyumsuzluk olmayacak şekilde tasarlanmasına dikkat edilmelidir.⁶⁰ İşletmenin hangi performans ölçülerini kullanacağı, bağlı bulunduğu sektöre, kültürüne ve misyonuna göre değişiklik gösterebilir. Fakat işletme performans ölçülerini belirlerken önce vizyon, misyon ve stratejisini belirlemelidir. Performans amaçları, işletmenin amaç ve hedeflerine göre geliştirilmelidir.⁶¹

Performans ölçütleri tasarlanırken, performans ölçülerinin birbirlerini desteklemesine ve aralarında uyumsuzluk olmayacak şekilde tasarlanmasına dikkat edilmelidir. Performans ölçüleri seçilirken organizasyonun stratejileri ile uyum içinde olması gerekmektedir. Birimlerin performans ölçüleri ile işletmenin tamamını ilgilendiren ölçütler bir bütünlük içinde uyum göstermelidir. Etkin bir performans ölçümü,

⁶⁰ Ali Coşkun, İşletmelerde Performans Yönetimi: Bir Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Performans Karnesi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.8,9.

⁶¹ Başak Ataman Akgül, İşletmelerde Yeni Performans Ölçüm Sistemleri, Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı: 24, 2004, s.74.

sonuçları oluşturan süreçler içindeki faaliyetleri yansıtmak yerine, sadece sonuçları yansıtmalıdır.⁶²

2.3.2. SORUMLULUK MERKEZLERİNDE FİNANSAL PERFORMANS ÖLÇÜLERİ

Sorumluluk merkezi yöneticileri sadece sahip oldukları sorumluluk ve yetkileri ile ilişkilendirilebilen performans ölçüleri ile değerlendirilebilirler. Bu nedenle farklı sorumluluk merkezlerinde farklı performans ölçümleri uygulanabilir. Yöneticiler normal olarak performanslarının değerlendirilme şekline uygun olarak davranırlar. Bunun için performans ölçümü aşağıdaki niteliklere sahip olmalıdır.⁶³

1. Organizasyonun amaç ve hedeflerini yansıtacak şekilde oluşturulmalıdırlar.
2. Belirgin ve anlaşılabilir olmalıdır.
3. Bölümler arasında uyumlu faaliyetleri teşvik etmelidir.
4. Performans ölçümü finansal ölçülere göre yapılıyorsa mutlaka anlaşılabilir bir muhasebe bilgisini yansıtmalıdır.

2.3.2.1. BÖLÜM KÂRI

İşletmeler için başarının ölçüsü nedir? Bu sorunun işletmeler açısından cevabının kâr elde etmek olduğu çok açıktır. Bu görüşten hareketle, iki benzer işletmenin yöneticileri arasında bir değerlendirme yapılsa yöneticilerin başarıları, kâr sağlama konusunda hangisinin daha başarılı olduğu üzerinden ölçülür.⁶⁴

Kâr, bölüm performanslarının ölçümünde kullanılan finansal performans ölçülerinden biridir. Bölümler tarafından elde edilen faaliyet kârı, bütçelenen kâr ile karşılaştırılarak ortaya çıkan olumlu ve olumsuz sapmalar belirlenir. Bölüm kârı uzun

⁶² Coşkun, İşletmelerde Performans Yönetimi, s.9.

⁶³ Barfield, Raiborn, Dalton, Cost Accounting, s.646.

⁶⁴ David Solomons, Divisional Performance Measurement and Control, New York, First M. Wiener Publishing Inc., 2. bs., 1985, s.60.

vadeli amaçlardan ziyade kısa vadeli amaçları temsil eder. Birçok ödüllendirme sistemi(terfi, maaş artışı, prim ödemeleri) kısa vadeli performansları esas alır.⁶⁵

Kârın ölçümlemeye esas alınmasında üç ilkenin göz önünde bulundurulması gereklidir. Bu ilkeleri şöyle sıralayabiliriz.⁶⁶

1. Kâr ve yatırım merkezlerinin kârı, işletmenin bütününün aleyhine arttırılmamalıdır.
2. Kâr, sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrolü dışında gelişecek etkenlerden arındırılmalıdır.
3. Kârı oluşturacak her kalem, merkez yöneticisinin ve onun astlarının önemli ölçüde kontrolü altında olmalıdır.

2.3.2.2. YATIRIM GETİRİSİ

İşletmelerdeki her bir birimin ayrı bir gelir tablosunda değerlendirilmesinden dolayı, bu birimleri sadece net gelir temelinde değerlendirmemiz yanlış olur. İşletmelerde gelire katkı sağlayacak etkenlerin bölüm performanslarının ölçümünde tek ölçü olarak kullanımı, doğru sonuçlar elde etmemize engel olabilir.⁶⁷ Bu sakıncayı ortadan kaldırmak amacıyla işletmelerde kullanılan finansal performans ölçülerinden biri, Yatırım Getirisi Oranı'dır. Du Pont kârlılık analizi yöntemi ismi ile bilinen Yatırım Getirisi (Return on Investment) yönteminde, kâr ile yatırım arasındaki ilişki kârın yatırıma bölünmesi ile kurulur.

Yatırım Getirisi Oranı(ROI): $Kâr / Yatırım$

Du Pont kârlılık analizi yöntemi, yatırım getirisi oranının artmasını sağlayan üç faktörün varlığından söz eder. Yukarıda görülen ilişkiden yararlanarak bu üç faktörü şu şekilde sıralayabiliriz. Diğer iki faktör aynı kalmak kaydıyla, (A) maliyetleri

⁶⁵ Cecily A. Raiborn, Jesse T. Barfield, Michael R. Kinney, Managerial Accounting, St. Paul, West Publishing Company, 1993, s. 666.

⁶⁶ Sevgener, Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümleme, s.125.

⁶⁷ Guan, Hansen, Mowen, Cost Management, s. 339.

azaltmak, (B) kârı arttırmak veya (C) yatırılan anaparayı azaltmak yatırım getirisi oranını artırır.

Yatırım getiri oranı, yatırım devir hızı ile kâr marjı çarpılarak da hesaplanabilir. Kâr marjı, işletmenin faaliyet kârı ile satışları arasındaki ilişkinin ölçüsüdür. Yatırım devir hızı ise işletmenin satışları ile yaptığı yatırımlar arasındaki oranı hesaplamamıza yarar. Yani yapılan her bir birim yatırımın satış hasılatı üzerindeki etkisini gösterir. Bu ilişkiyi aşağıdaki şekilde formül haline dönüştürebiliriz.⁶⁸

$$\begin{aligned}\text{Yatırım Devir Hızı} &= \text{Satışlar} / \text{Yatırım} \\ \text{Kâr Marjı} &= \text{Faaliyet Kârı} / \text{Satışlar} \\ \text{Yatırım Getirisi Oranı} &= \text{Yatırım Devir Hızı} * \text{Kâr Marjı}\end{aligned}$$

Yatırım getirisi oranı bölüm performanslarının değerlendirilmesinde kullanılmasının bazı yarar ve sakıncaları vardır. Yatırım getirisi oranının performans değerlemede kullanılmasının yararları aşağıdaki gibidir.

- Yöneticileri, satışlar, giderler ve yatırımlar arasındaki ilişkiye daha fazla özen göstermeleri konusunda teşvik eder.
- Maliyetlerin verimliliği üzerine dikkat çeker.
- İşletme aktiflerinde aşırı yatırımlar yapılmasının önüne geçer

Yatırım getirisi oranının sağladığı faydaların yanında iki olumsuz yanı da vardır.

- Yöneticilerin, sorumlu oldukları bölümün sahip olduğu yatırım getirisi oranını düşürecek fakat işletmenin bir bütün olarak kârını arttıracak yatırımlardan uzak durmasına neden olur. (Yöneticiler sorumlu oldukları bölümün yatırım getirisi oranının altında kalan projelere ilgi göstermezler.)
- Yöneticiler işletme faaliyetlerinde kısa vadeli bir bakış açısı ile hareket edebilirler.⁶⁹

⁶⁸Charles T. Horngern, George Foster, Cost Accounting, a Managerial Emphasis, 6. bs., Prentice Hall International Editions, 1987, s. 871,872

⁶⁹ Guan, Hansen, Mowen, Cost Management, s. 340.

2.3.2.3. ARTIK GELİR

Artık gelir, bir işletme bölümünün beklenen en az kâr oranını aşan üretimi yaptığında elde ettiği kâr tutarını ifade eder. Yani, işletme bölümünün üretim sonucunda elde ettiği kârdan, yaptığı yatırım ile yatırım getirisi oranının çarpımı sonucunda bulunan yatırım maliyeti çıkartılarak bulunur. Artık geliri aşağıdaki formül ile ifade etmek mümkündür:

$$\text{Artık Gelir} = \text{Vergi Öncesi Kâr} - (\text{Yatırımlar} * \text{Beklenen Asgari Kâr Oranı})$$

Artık geliri, birimin performansını değerlendirebilmek için kullanmamızın nedeni, birimin firmaya, beklenen asgari kâr miktarının üzerinde sağladığı gelirin büyüklüğünü ölçmesidir.⁷⁰ Gelirin bir oran olarak değil, mutlak bir para değeri olarak en yüksek seviyeye ulaştırılmasının istenmesi, artık gelirin yöneticiler tarafından performans ölçüsü olarak tercih edilmesinin önemli bir nedenidir. İşletmenin alt birimleri değerlendirilirken daha çok tercih edilen artık gelir, bu birimlerin beklenen en az kâr miktarına ulaşması durumunda performansları yüksek olarak değerlendirir.⁷¹

2.3.2.4. EKONOMİK KATMA DEĞER

İşletme performansının değerlendirilmesinde kullanılan performans ölçülerinden en önemlilerinden biri ekonomik katma değer olarak görülmektedir. Genel olarak bir dönem içinde işletmenin sahip olduğu kaynakları kullanarak yarattığı değeri hesaplamayı amaçlar. İşletmeler tarafından yaygın bir performans ölçüsü olarak kullanılmasının nedeni, muhasebe verilerinin yanında muhasebe raporlarında yer almayan değişkenlerden de yararlanmasıdır.⁷²

⁷⁰ Joseph G. Louderback, Geraldine F. Dominiak, Managerial Accounting, 3. bs., Boston, Kent Publishing Company, 1982, s. 393.

⁷¹ Coşkun, İşletmelerde Performans Yönetimi, s. 18.

⁷² Orhan Çelik, İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer ve Türk Telekom A.Ş.' de Uygulanması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4 Sayı:1, Mart, 2002, s. 22.

Ekonomik katma değer, bir işletmenin düzeltilmiş vergi sonrası faaliyet kârıyla sermaye maliyeti arasındaki farktır. Diğer geleneksel performans ölçümlerinden, bir işletmenin kullanımına tahsis edilen öz kaynakların ve yabancı kaynakların toplam olarak maliyetini dikkate alarak gerçek ekonomik kârı ölçmesi noktasında ayrılır. Ekonomik katma değer belirli bir faaliyetin performansını ölçen muhasebe temelli bir ölçüdür. İşletmenin faaliyetleri sonucu elde ettiği kazanç ile bu kazancı elde ederken kullandığı toplam kaynağın maliyeti arasındaki fark ekonomik katma değeri ifade eder.⁷³

Ekonomik katma değer pozitif bir değer olması durumunda, işletme sermayesinin değerlendirildiği, negatif bir değer olması durumunda ise, işletme sermayesinin değer kaybettiği anlamına gelir. Günümüzde ekonomik katma değer, firma hedeflerinin saptanması, stratejik planlama, bütçeleme, insan kaynakları, teşvik sistemleri ve kontrol mekanizmaları gibi değere dayalı performans ölçüm yöntemleri arasında önemi giderek artan bir yöntemdir.⁷⁴

2.3.3. SORUMLULUK MERKEZLERİNDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Bir gelir tablosu, işletmenin kâr elde etmedeki toplam başarısını gösterir. Bununla beraber, işletme içinde bulunan bölümlerin performanslarını değerlendirmek için muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulur. Bu muhasebe bilgileri, kaynak planlaması, faaliyet kontrolü ve bölüm yöneticilerinin performanslarının ölçülmesi sürecinde, yöneticilere yardımcı olur.⁷⁵

⁷³ Famil Şamiloğlu, Faaliyet Kârı, Artık Gelir ve Ekonomik Katma Değer: Hangi Hisse Getirileriyle Daha Yüksek İlişkilidir?, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Dergisi, Cilt:33, Sayı:1, Nisan, 2004, s.8,9.

⁷⁴ Gürbüz Gökçen, Ekonomik Katma Değer (EVA), Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:24, Ekim, 2004, s. 106.

⁷⁵ Jan R. Williams, Susan F. Haka, Mark S. Bettner, Robert F. Meigs, Financial and Managerial Accounting:The Basis for Business Decisions, 12. bs.,The McGraw- Hill Companies, 2002, s.874.

Yöneticilerin performanslarının ölçülmesi aşamasında, yöneticilerin performans ölçümünde sorumlu tutulacakları finansal sonuçların yöneticiler tarafından kontrol edilebilirliği önemlidir. Kontrol edilebilirlik kavramı, yöneticilerin yalnızca kontrol edebildikleri sonuçlardan sorumlu tutulması demektir.⁷⁶

Yönetim kontrol sistemleri kontrol edilebilir olaylar ile kontrol edilemez olayları ve kontrol edilebilir maliyetler ile kontrol edilemez maliyetleri birbirinden ayırır. Kontrol edilemez maliyet, belirli bir zaman süreci içerisinde sorumluluk merkezleri tarafından etkilenmeyecek maliyetlerdir. Kontrol edilebilir maliyetler ise, bir yöneticinin karar ve eylemlerinden etkilenen tüm maliyetleri içerir. Kontrol edilebilir maliyetler ve kontrol edilemez maliyetler ayrımı elde edilen bilgilerin doğru değerlendirilmesi açısından önemlidir. Sorumluluk merkezlerinin performansları değerlendirilirken bu ayırmadan yararlanılmalı ve sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrol edemediği maliyetler performans değerlendirilmesinde ihmal edilmelidir.⁷⁷

2.3.3.1. GELİR MERKEZİ PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Gelir merkezi yöneticisi, gelir yaratma sorumluluğuna sahip fakat maliyetlerin kontrolünden sorumlu tutulmayan kişidir. Gelir merkezlerinde, yöneticilerin satış geliri üzerindeki etkinliği ve verimliliği değerlendirilerek performans ölçümü gerçekleştirilir.⁷⁸ Performans raporları, satışların hacmi ve satış fiyatlarının sapmaları üzerine yoğunlaşır.⁷⁹

Bir gelir merkezinde performans ölçümü sınırlandırılmıştır. Çünkü sorumluluk merkezi yöneticisi sadece gelir üzerinde bir kontrol yetkisine sahiptir. Gelir merkezinde gerçekleşen performans ile bütçelenen performans karşılaştırılarak

⁷⁶ Paul M. Collier, Accounting for Managers (Interpreting Accounting Information for Decision-Making), 2. bs., England, John Wiley&Sons, Ltd, 2006, s.146.

⁷⁷ Ebiçlioğlu, Kahraman, Yönetim Muhasebesi, s. 207,208.

⁷⁸ Maryanne M. Mowen, Don R. Hansen, Dan L. Heitger, Cornerstones of Managerial Accounting, 3. bs., South-Western Cengage Learning, 2009, s. 511,512.

⁷⁹ Steven R. Jackson, Roby B. Sawyers, J. Gregory Jenkins, Managerial Accounting:A Focus on Ethical Decision Making, 5. bs., 2009, s. 408.

beklenen gelirden sapmalar analiz edilir.⁸⁰ Gelir merkezi yöneticisi aşağıdaki görülen üç şekilde geliri maksimize etmeye çalışır.⁸¹

1. Belirlenmiş fiyat ile toplam geliri maksimize etmek
2. Belirlenmiş satış miktarı ile toplam geliri maksimize etmek
3. Toplam geliri maksimize etmek (Miktar koşulu olmadan)

Gelir merkezleri genellikle pazarlama faaliyetlerini örgütleme için belirlenir. Tipik bir gelir merkezi, üretilen malların satışından ve dağıtımından sorumludur. Eğer bir gelir merkezi yöneticisi, satılacak malın fiyatını belirleme yetkisine sahipse o zaman yarattığı gelirden de sorumlu olacaktır. Eğer fiyat politikası gelir merkezinin dışında belirleniyorsa bu kez gelir merkezi yöneticisi satılan malın miktarı ve satış karmasından sorumlu tutulabilir.⁸²

2.3.3.2. MALİYET MERKEZİ PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Maliyet merkezleri 1) maliyetleri kontrol etme yeteneklerine ve 2) organizasyona sağladıkları hizmetlerin nitelik ve niceliklerine göre değerlendirilirler.⁸³ Bir maliyet merkezinin performansını ölçmek için, ürettiği malın ölçülebilir olması zorunludur. Ayrıca, organizasyon içindeki üst birimler uzmanlaşmış bilgi ve karar verme yetkisi ile maliyet merkezinin çıktısını açıkça belirtmelidir. Maliyet merkezlerinin çıktısı ürettiği ürün sayısı hesaplanarak değerlendirilebilir. Bunun yanında, maliyet merkezleri hizmet işletmelerinde de kullanılabilir. Maliyet merkezinin sağladığı hizmet kolayca gözlemlenebilir olmak zorundadır.⁸⁴

⁸⁰ Kinney, Raiborn, Cost Accounting Foundations and Evaluations, s. 468.

⁸¹ Michael C. Jensen, Foundations of Organizational Strategy, Harvard University Press, 1998, s. 351.

⁸² Yakar, Sorumluluk Muhasebesi Sistemi, s.50.

⁸³ Robert F. Meigs, Walter B. Meigs, Accounting: The Basis for Business Decisions, 9. bs., USA, McGraw-Hill, Inc., 1999, s. 1116.

⁸⁴ Jerold L. Zimmerman, Accounting for Decision Making and Control, 2. bs., McGraw-Hill Irwin, 1997, s.183.

Maliyet merkezlerinin performanslarının ölçümünde genel yaklaşım, standart veya bütçelenen maliyet ile fiili maliyetlerin karşılaştırılmasıdır. Eğer standarttan sapmalar önemli ise, maliyet merkezinin faaliyetleri incelenerek sapmaların neden kaynaklandığı tanımlanır.⁸⁵ Maliyet merkezlerinde yöneticilerin performansları ölçülürken dikkat edilmesi gereken nokta kontrol edilebilir maliyetler(hammadde maliyeti) ile kontrol edilemez maliyetlerin(birbirinden ayrılmasıdır. Birçok organizasyon maliyet merkezlerini sadece maliyetleri kontrol etme ve düşürme yeteneklerine göre değerlendirme yanlısını yaparlar. Eğer maliyet merkezinin performansı yalnız maliyet kontrol etme yeteneğine göre ölçülürse, maliyet merkezi yöneticileri ölçülemeyen niteliksel performans özelliklerini göz ardı edebilirler.⁸⁶

Maliyet merkezinin performansını ölçmede kullanılan çeşitli amaçlar vardır. Birinci amaç hedeflenen çıktı için maliyetleri en aza indirmek; diğer amaç ise verilen bütçe ile en çok çıktıyı üretmek. Kârı maksimize etmek için, yöneticiler en uygun çıktı miktarını belirlemeli ve belirlenen çıktı miktarını en az maliyet ile üretmelidirler. Maliyet merkezi yöneticileri öncelikle maliyetlerin en aza indirilmesine odaklanırlar.⁸⁷

2.3.3.3. YATIRIM MERKEZİ PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Yatırım merkezi bir organizasyonda, gelir yaratılması, maliyetlerin kontrolü ve kaynakların kullanılmasından sorumlu olan birimlerdir.⁸⁸ Kâr merkezleri ile benzerlik taşırlar. Bununla birlikte sermaye harcamaları için karar verme yetkilerine sahiptirler ve yatırım getirisi gibi ölçülerle performansları ölçülür.⁸⁹

Birçok yönetici kârın bölüm performanslarının değerlendirilmesinde yeterli bir ölçü olmadığını düşünür çünkü performansın kâr baz alınarak ölçülmesi bölümde yapılan

⁸⁵ James Jiamboluo, Managerial Accounting, 2. bs., USA, John-Wiley&Sons, Inc, 2004, s. 422.

⁸⁶ Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, S. Mark Young, Management Accounting, 4. bs., New Jersey, Pearson Prentice-Hall, 2004, s. 544.

⁸⁷ Zimmerman, Accounting for Decision Making and Control, s. 183.

⁸⁸ Jiamboluo, Managerial Accounting, s. 423.

⁸⁹ Zimmerman, Accounting for Decision Making and Control, s. 186.

yatırımların tutarını göz ardı eder.⁹⁰ Bir yatırım merkezinde performanslar sadece kâr ile ölçülmez fakat bunun yanında kâr varlık yatırımları ile ilişkilendirilir.⁹¹ Yatırım merkezi performans ölçümünde faaliyet kârı, yatırım getiri oranı önemli performans ölçüleri olarak değerlendirilir.⁹²

2.3.3.4. KÂR MERKEZİ PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Girdileri oluşturduğu giderler açısından, çıktıları ise elde ettiği gelirler açısından değerlendirilen sorumluluk merkezi, kâr merkezi olarak isimlendirilir.⁹³ Kâr merkezi yöneticisi, gelirler ve giderlerin farkı olan kâr düzeyi ile değerlendirilmektedir.⁹⁴ Kâr merkezlerinde performans ölçülmesi kontrol edilebilir getiri ile giderler sonucunda ortaya çıkan kâr ile yapılır.

Bir kâr merkezinin kârı, işletmenin genel kârının hesaplanmasına çok benzer bir şekilde bulunur. Temel zorluk, farklı kâr merkezleri için ortak olan maliyetlerin kâr merkezleri düzeyinde birbirinden ayrılacak şekilde tanımlamaktır. Ortak maliyetler zaman zaman kâr merkezlerine bölüştürülür fakat dağıtım isteğe bağlı olarak yapılırsa hesaplanacak kâr rakamları gerçekleri yansıtmayabilir.⁹⁵

Kâr merkezinin ve yöneticisinin performansı bölümün gelir tablosunda raporlanan bilgiler ile ölçülür. Gelir tablosunun formatı, değişken maliyetler ile sabit maliyetleri, direkt maliyetler ile dolaylı maliyetleri, kontrol edilebilen maliyetler ile kontrol edilemeyen maliyetleri ayırmak üzerine kurulmuştur.⁹⁶ Performansların ölçümünde kullanılan gelir tablosu, maliyet-hacim-kâr ilişkisini ortaya koyan gelir tablosu formatı ile benzerdir. Sorumluluk merkezi tarafından kontrol edilebilen kâr ve net kâr bilgisini

⁹⁰ Heitger, Matulich, Managerial Accounting, s. 417.

⁹¹ Don T. Decoster, Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebell, Management Accounting: A Decision Emphasis, 4. bs., Canada, John Wiley&Sons, 1988, s. 548.

⁹² Hansen, Mowen, Cost Management Accounting and Control s.431

⁹³ M. Y. Khan, P. K. Jain, Management Accounting: Text Problems and Cases, 5. bs., New Delhi, Tata McGraw-Hill, 2010, s.215.

⁹⁴ Sevgener, Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümleme, s.125.

⁹⁵ Heitger, Matulich, Managerial Accounting, s. 416.

⁹⁶ Jack L. Smith, Robert M. Keith, William L. Stephens, Accounting Principles, 3. bs., USA, McGraw-Hill Company, 1989, s. 1102.

raporlayabilecek şekilde oluşturulmuştur.⁹⁷ Kâr ve yatırım merkezleri gelir tablosu aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

Kâr, işletmelerde en çok kullanılan performans ölçüsüdür. Merkezkaç bir örgütte bölüm performansları kâr ile değerlendiriliyorsa, tepe yönetim bölümler arasındaki amaç uyumluluğunu kârlılığa odaklanarak arttırmayı umar.⁹⁸

Tablo 2 - Kâr ve Yatırım Merkezleri Gelir Tablosu

Satışlar	
(-) Değişken Maliyetler	
Katkı Payı	
(-) Kontrol Edilebilen Direk Sabit Maliyetler	
Kontrol Edilebilen Kâr	
(-) Kontrol Edilemeyen Direk Sabit Maliyetler	
Bölüm Kârı	
(-) Ortak Sabit Maliyetler	
Net Kâr	

Kaynak: John C. Lere, Managerial Accounting: A Planning-Operating-Control Framework, Canada, John Wiley&Sons, 1991, s. 634

⁹⁷ John C. Lere, Managerial Accounting: A Planning-Operating-Control Framework, Canada, John Wiley&Sons, 1991, s. 634.

⁹⁸ Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, Advanced Management Accounting, 3. bs., New Jersey, Prentice Hall, 1998, s. 449.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLAMASININ YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI

En küçük ve basit organizasyonlar bile faaliyetlerini bölümlere ayırarak yönettikleri işlerin etkinlik ve verimliliğini arttırmaya çalışırlar. Bölüm yöneticilerine karar alma yetkisini devreden ve bölüm yöneticilerinin aldıkları kararların sonuçlarından sorumlu tutan işletmeler, merkezi anlayışla yönetilen işletmelerin önüne geçmiştir. Yönetimde yetki ve sorumluluğa sahip olmak, geliştirilecek bir sistemle performans ölçümlemesini ve raporlamasını gerekli kılmaktadır.¹ İşletmelerde kullanılan yönetim kontrol araçlarından transfer fiyatlaması, sorumluluk merkezlerinin performanslarının ölçülmesine yardımcı olan önemli bir araç konumundadır.

3.1. TRANSFER FİYATLAMASI KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

Merkezkaç yönetim şeklini benimseyen işletmelerde karar alma gücü daha çok işletmenin faaliyet gösteren bölümlerindedir. Bu yapı içerisinde yetki ve sorumluluklara sahip olan bölüm yöneticileri, bölümle ilgili kararlar alma konusunda serbesttir. Farklı sorumluluk merkezleri seviyesinde veya farklı coğrafya alanlarında yapılan işletmelerin, kendi aralarında mal veya hizmet alım-satımı yapması çok sık rastlanan bir durumdur. Merkezkaç yönetime sahip bu işletmelerde, bu tür alışverişlerin en uygun şekilde fiyatlandırılabilmesi ve sorumluluk merkezlerindeki performans ölçümlerinin yapılabilmesi, bir transfer fiyatlama sisteminin oluşturulmasını gerekli hale getirmiştir. Bu gereklilik transfer fiyatlaması yöntemlerinin gelişmesine neden olmuştur.²

İşletmeler farklı sorumluluk merkezlerine bölünerek organize olurlar. Farklı sorumluluk merkezleri birbirleri arasında mal ve hizmet transfer ettiklerinde,

¹ Ebiçlioğlu, Kahraman, Yönetim Muhasebesi, s.219.

² İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:62, 2003, s. 176

sorumluluk merkezlerinin performanslarının ölçülmesi transfer edilen mal ve hizmetler için bir transfer fiyatının belirlenmesini gerektirir. Transfer fiyatlandırması; bir ticari işletmenin kendi faaliyet bölümleri arasında mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir.³ Bir başka ifadeyle, transfer fiyatlama, işletme içinde üretilip aynı zamanda işletme içinde tüketilen ticari malların fiyatlarının oluşturulmasına çalışan bir yönetim sistemidir.⁴ Transfer fiyatlama, aynı işletme içinde yer alan kâr merkezleri arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırılması sürecidir. Transfer fiyatı, transfere taraf olan alıcı ve satıcı merkezlerin performanslarının bölüm bazında değerlendirilebilmesi için gereklidir. Transfer fiyatının çok yüksek belirlendiği durumlarda satıcı merkez, çok düşük belirlendiği durumlarda ise alıcı merkez kârın önemli bir kısmını haksız bir şekilde elde edecektir.⁵

Bir transfer fiyatlama sistemi, maliyetlerin belirlenmesi ve kontrolüne, işletme bölümleri arasında performansın hesaplanmasına olanak sağlar. Bu bakımdan işletme bölümleri arasında iletişimi mümkün kılacak bir transfer fiyatlama sistemi, işletmeler için zorunlu hale gelmektedir.⁶ İşletme içi transfer fiyatlama sistemi, transfere konu olan ticari malın maliyetinin nihai ürünün büyük bir parçasını oluşturduğu ve kârlılığın bölüm performanslarının ölçümünde önemli bir role sahip olduğu durumlarda kullanılır.⁷ Önceleri transfer fiyatlama, maliyetlerin kontrolünde sadece küçük bir rol oynuyordu. Bugün ise, birleşme, satınalma veya iç büyüme yoluyla daha da büyüyen işletmeler, farklılaşan işletme faaliyetlerini yönetmek için merkezkaç yönetim anlayışını benimsediler. Bunun sonucu olarak, transfer fiyatlamasının kullanımı, bir işletme olarak merkezkaç bölümlerin yönetiminde anlaşılması güç bir hal aldı.⁸ Transfer fiyatlaması süreci basit olarak aşağıdaki şekilde görüldüğü gibidir.⁹

³ Mesut Koyuncu, Transfer Fiyatlandırması, Vergi Dünyası, Sayı:290, Ekim, 2005, s.67.

⁴ Jan Bell, Accounting Control Systems:a behavioral and technical integration, USA, M. Wiener Publishing, 1983, s.227.

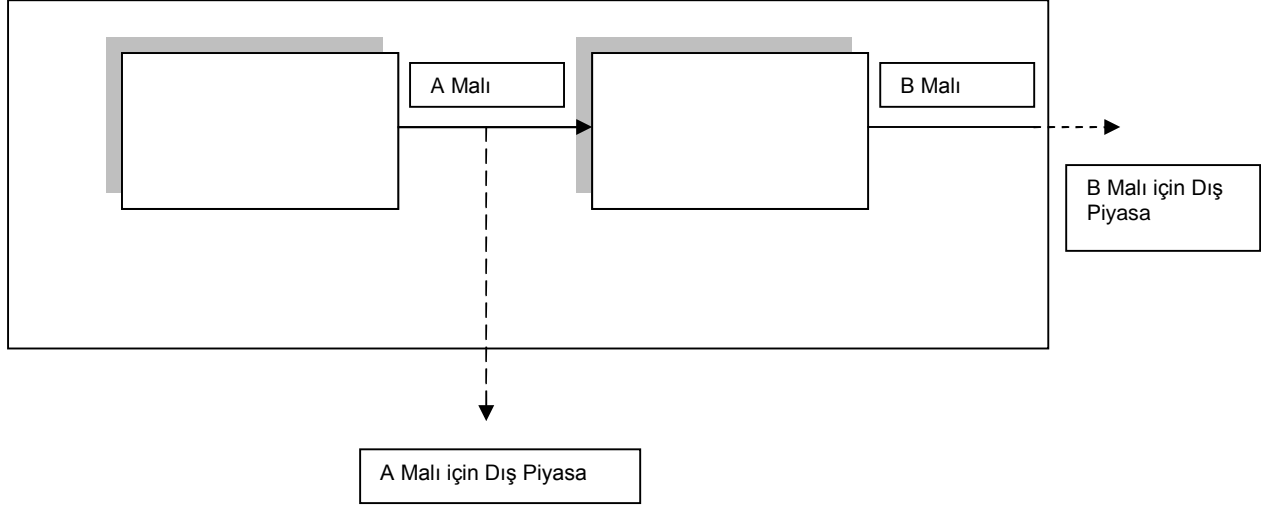
⁵ Lucey, Management Accounting, 5. bs., London, Cengage Learning, 2003, S.541.

⁶ Zahirul Hoque, Handbook of Cost Management Accounting, Spiramus Press Ltd, 2005, s.137

⁷ Bell, Accounting Control Systems, s. 227.

⁸ Usry,Hammer, Matz, Cost Accounting: Planning and Control, 9. bs., Cinninnati, South-Western Publishing Co.,1988, s. 863

Şekil 4 - Transfer Fiyatlaması Süreci



Kaynak: Charles T. Horngern, George Foster, Cost Accounting, a Managerial Emphasis, 6th. Edition, Prentice Hall International Editions, 1987, s.835

Yukarıdaki şekilde, A malını, aynı işletme içinde yer alan Bölüm 1' den Bölüm 2' ye transfer edilen bir üründür. A malı, Bölüm 2 tarafından gerçekleştirilen bir üretim süreci sonunda nihai mal olarak işletme dışı alıcılara satılıyor. Bölüm 1'den Bölüm 2' ye transfer olan A malı ara mal olarak isimlendirilir. A malının bölümler arasındaki Bölüm 1'den Bölüm 2'ye transferinde bir fiyatı oluşacaktır.¹⁰ İki sorumluluk merkezinin arasındaki mal transferine konu olan ara malının hangi fiyattan işlem göreceği çok önemli bir sorudur; zira sorumluluk merkezlerinin performansı üzerinde bu fiyatın büyük etkisi vardır. Bu transfer fiyatı bir bölümün kârını diğer bölümün ise maliyetini tayin edecektir.¹¹

Bazı üst yöneticiler, transfer fiyatlamasını işletmenin bütününe etkileyecek kadar önemli bir araç olarak görmediler. Transfer fiyatlamasının yalnızca bölümler arasında kâr değişimine yol açacağını düşündüler. Fakat transfer fiyatlaması yöntem

⁹ Horngern, Foster, Cost Accounting: a managerial emphasis, s. 835.

¹⁰ A.e.

¹¹ Cudi Tuncer Gürsoy, İşletme İçi Mal ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması, İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, 1974, s. 110,111.

seçimi, yalnızca işletmenin toplam kârının bölümler arasında yeniden dağıtılmasını değil, aynı zamanda işletmenin genel kârını da etkiler.¹²

Etkili bir transfer fiyatlama sistemi aşağıdaki niteliklere sahip olmalıdır.¹³

- Olabildiği kadar basit olmalıdır,
- İhtiyaç duyulduğu yer ve zamanda esneklik sağlamalıdır.
- İşlemleri hızlandırmalı ve gecikmeleri en az seviyeye indirmelidir.
- Maliyetleri düşürmeyi teşvik edici rol oynamalıdır.
- Kârı maksimize ederken, kâr üzerinden ödenecek verginin minimize edilmesine çalışmalıdır.
- Elde edilen kâr en verimli hangi alanda kullanılacaksa kaynağı oraya aktarabilmelidir.
- İşletmenin genel kârını maksimize etme konusunda yöneticileri motive edebilmelidir.
- Transfer fiyatlama kararları, işletmenin bütün bölümlerini etkileyebilmelidir.

3.1.1. TRANSFER FİYATLAMASININ AMAÇLARI

Transfer fiyatlama kavramı, yönetim anlayışına bağlı olarak farklı önem derecelerine sahip olabileceği gibi farklı amaçlara da hizmet edebilir. Çünkü transfer fiyatlama, işletme amaçlarını başarmaya yardım eden, yöneltilmiş bir faaliyet olarak kabul edilmektedir. Transfer fiyatlamasının amaçları genel olarak üç temel alanda incelenmektedir; vergileme ile ilgili amaçlar, yönetim ile ilgili amaçlar ve uluslararası amaçlar.¹⁴

Çalışmamızda transfer fiyatlamasını yönetim kontrol aracı olarak ele aldığımız için vergilemeye yönelik amaçlar ve uluslararası amaçlar kapsam dışında bırakılmıştır.

¹² Zimmerman, Accounting for Decision Making and Control, s.197.

¹³ Hoque, Handbook of Cost Management Accounting, s.137

¹⁴ İlkin, Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama), s.31.

Transfer fiyatları işletmenin faaliyet bölümleri arasındaki mal ve hizmet satımının yanı sıra, bizzat üretme ve dışarıdan satın alma, bir mamulü satma veya daha ileri safhada işleme ve alternatif üretim şekilleri arasında seçim yapma gibi bazı yönetim kararlarını da etkiler.

Transfer fiyatlaması ile ulaşılmak istenen hedefler iki ana grupta toplanabilir:¹⁵

- 1- İşletme içinde en uygun kaynak dağılımının gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla işletme seviyesinde öngörülen amacın gerçekleştirilmesi:

Transfer fiyatları aracılığıyla ulaşılmak istenen bu yönetsel hedef “işletme seviyesinde etkinliğin sağlanması” veya kısaca “etkinlik sorununun çözümü” şeklinde ifade edilmektedir. Buna göre ara malına uygulanacak fiyat her şeyden önce işletme içi en uygun kaynak kullanımını sağlayacak, başka bir deyişle, toplam kârını maksimum kılacak bir fiyat olmalıdır.

- 2- İkinci yönetsel hedef ise, işletme içi amaç sistemine uyum sağlanmasıdır.

Transfer fiyatları aracılığıyla işletme içi etkinlik sorunu çözülmeye çalışılırken, belirlenen “transfer fiyatı” kâr merkezlerinin karar özgürlüğünü zedelemeyecek şekilde saptanmalıdır. Transfer fiyatının ikinci yönetsel hedefi olarak ifade edilen “uyum sorununun çözümü” ile bölüm amaçlarıyla işletme seviyesinde güdülen amacın uyum içinde olmasının sağlanması öngörülmektedir.

Transfer fiyatlamasının diğer önemli amaçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür:¹⁶

- 1. Bölümsel Performansının Ölçülmesi:** Bölümsel performansın ölçülebilmesi için mevcut bir bölümsel kâr ölçümüne ulaşacak fiyatların oluşturulması gerekir. Bölümlerin başarısının ölçülmesinde kâr temel öğelerden biri olduğu için transfer fiyatları bölüm yöneticilerinin kararlarını etkiler. Bu yüzden

¹⁵ Özlem Özkanlı, Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu İşletmelerde Uygulama, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Mart, 2003, s.111.

¹⁶ Mısırlıoğlu, Bölümler arası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama, s. 177,178

kurulacak transfer fiyatlama sistemi, bölümsel kârları bir sonuç olarak raporlar.

2. Kararların Kalitesini Geliştirmek: Transfer Fiyatlaması, bölüm yöneticisinin daha iyi kararlar almasına yardımcı olur. Fiyatlar, bir bölümün mal veya hizmet alım-satım miktarının tespit edilmesinde kullanılabilir. Bu nedenle fiyatlama sistemi, bölüm yöneticisinin alacağı kararlara güvenilir bir temel sağlayan bilgileri içermelidir.

3. Bağımsızlığı Teşvik Etmek: Transfer fiyatlaması bölümün bağımsızlığını artmasına yardımcı olur. Bölüm yöneticisi, diğer bölümler ile ticaret yapıp yapmama konusunda bağımsız kararlar alır.

Transfer fiyatlama sisteminden beklenen faydaların elde edilebilmesi için bölümsel bağımsızlığın sabote edilmediğinden emin olunması gerekir. Çünkü merkezkaç yönetim şeklinin bir amacı da bölüm yöneticisine daha fazla bağımsız karar alma gücü sağlamaktır. Bu sayede, bir bölümün kârlılığını etkileyecek transfer fiyatı dayatması yapılamayacaktır. Diğer taraftan bölüm bağımsızlığı teşvik edilirken amaç uyumluluğunun ortadan kaldırılmamasına dikkat edilmelidir.

4. Kâr Paylaşımı: Transfer fiyatlaması, bölümleri çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin kârlarını paylaşmak için de kullanılmaktadır. Kâr paylaşım süreci, kârın yurt dışına transfer edilmesindeki sınırlamalardan kaçınmak için ve/veya vergi ve benzeri yükümlülükleri en alt noktaya indirmek için dizayn edilebilir. Çok uluslu bir işletme, vergi yükümlülüğünün daha az olduğu bir ülkedeki kârını artırmak, buna karşın vergi yükümlülüğü yüksek olan ülkede ise kârını düşük raporlamak isteyebilir.

Vergi planlaması yapmak, kur risklerini azaltmak, daha iyi rekabet koşulları sağlamak, daha iyi yönetim ilişkileri oluşturmak çok uluslu işletmeler açısından transfer fiyatlamasının amaçlarını oluşturmaktadır

3.1.2. TRANSFER FİYATININ BELİRLENMESİNDE KULLANILACAK ÖLÇÜTLER

Transfer fiyatlandırma sistemi üç amacı karşılamaya yardımcı olur: amaç uyumu, bölümsel başarının ölçülmesi, bölüm özerkliğinin korunması. Transfer fiyatlandırma sisteminin sorunu, bu üç amacı birlikte gerçekleştirebilecek bir fiyatın bulunmasıdır.¹⁷

Amaç Uyumu: Bir bölüm yönetiminin, uygulanan transfer fiyatına dayanarak bölümün kârını en yükseğe çıkarmak amacıyla vereceği kararlar, bir bütün olarak örgütün çıkarlarıyla uyumlanabilir. İşletme açısından bir amaç uyumsuzluğu oluşturacak bu durum, çatışma ortamı yaratabilir. Böyle bir çatışmanın yaşanmaması bölüm ile işletmenin bütünü arasında amaç uyumunun sağlanmasına bağlıdır. Amaç uyumu nasıl sağlanır sorusunun cevabı ise; üst yönetim tarafından belirlenen amaçlar, işletme içindeki bireyler ve gruplar tarafından benimsenip kendi amaçları olarak kabul edildiği zaman amaç uyumu sağlanmıştır diyebiliriz.¹⁸

İşletme amaçları ile bölüm amaçlarının çatışması durumunda, öncelik işletme çıkarlarının karşılanmasına verilir. İşletmenin bütününe ait amaçların karşılanmasına yönelik kararlara öncelik verilmesi, bölüm performanslarına olumsuz bir etki yapar. Üst yönetimin uygun görülen çözümü, bölüm yönetimine dayatması bölümlerin bağımsız davranma şansını ortadan kaldırır, bölüm özerkliği güçsüzleşir. Bu ölçütler arasında kurulmak istenen dengenin zorluğu sebebi ile transfer fiyatlandırması, sorumluluk muhasebesinin uygulanmakta olduğu işletmelerde önemli alanlardan birini oluşturur.¹⁹

Bölümsel Başarının Ölçülmesi: Bölüm performanslarının ölçülmesinde kâr, temel finansal performans ölçülerinden biridir. Transfer fiyatı, bölüm kârını etkilediğinden dolayı yöneticilerin kararlarını da doğrudan etkiler. Üst yönetim tarafından dayatılan bir transfer fiyatı nedeniyle yöneticiler bölüm kârının olumsuz yönde ve önemli

¹⁷ Guan, Hansen, Mowen, Cost Management, s. 350.

¹⁸ Orhan Çelik, Uluslararası Transfer Fiyatlandırma: Teorik Bir Yaklaşım, Muhasebe ve Denetim Bakışı, Nisan, 2000, s.104

¹⁹ Çelik, Uluslararası Transfer Fiyatlandırma, s.104.

ölçüde etkileneceğini düşünüyorlarsa, bu transfer fiyatı özendirici olma niteliğini önemli ölçüde yitirir. Transfer fiyatı belirlenirken bir bölümün gerçek başarısını gölgeleyen veya bir diğer bölümün başarısızlığını görmeyi engelleyen bir araç durumuna getirilmemesine dikkat edilmelidir.²⁰

Transfer fiyatı, performans değerlendirme süreci içerisinde kârın, bölüm performansı adına doğru bilgiler vermesi amacıyla oluşturulmalıdır. Performans ölçülerinin yöneticilere doğru bilgiler sağlaması, tepe yönetiminin, işletme kaynaklarını bölümler arasında adil bir şekilde dağıtmasını sağlar.

Bölüm Özerkliği: Bölüm özerkliği kavramı, tam olarak mutlak bir bağımsızlığı ifade eden bir kavram değildir. Bölüm yönetiminin bölümüyle ilgili kararları verebilmesi anlamına gelebilecek bölüm özerkliği, bölümüm karar vermede sahip olduğu serbestlik derecesi olarak açıklanabilir. Transfer fiyatlaması ile bölüm performanslarının doğru olarak ölçülebilmesi, bölümlerin özerk olup olmadıkları ile yakından ilgilidir.²¹

3.1.3. TRANSFER FİYATLAMASININ ETKİLERİ

Transfer fiyatlaması, transfer işlemine konu olan bölümleri etkilediği gibi işletmenin tümünü etkileyen bir araçtır. Transfer fiyatlamasının bölüm performansları, işletmenin kârlılığı ve bölümlerin özerkliği üzerine etkileri görülmektedir.

Performans Ölçütleri Üzerine Etkisi:

Çalışmamızın ikinci bölümünde, bölüm performanslarını ölçmek için kullanılan çeşitli finansal performans ölçülerini incelemiştik. İncelenen bütün finansal performans ölçülerine ait çıktılar, bölümlerin aralarında yaptıkları mal ve hizmet transferlerinden

²⁰ Çelik, Uluslararası Transfer Fiyatlama, s.104.

²¹ A.e., s.105.

etkileneceklerdir.²² Ara ürün için belirlenen transfer fiyatı, bu ürünü satın alan bölümün maliyetlerini, satan bölümün ise gelirlerini etkilemektedir. Böylece her iki bölümün kârlılığı etkilenmekte ve kâr temelinde performans ölçümü yapan işletmelerde transfer fiyatı oldukça hassas bir konu haline gelmektedir.²³

İşletme Genelindeki Kârlara Etkisi:

İşletme bölümleri arasındaki transfer sırasından oluşan transfer fiyatı, alıcı bölüm için bir maliyet oluştururken satıcı bölüm için ise bir gelir yaratır. Oluşan transfer fiyatı ne olursa olsun, işletme bölümlerinin kârlılığını etkileyeceği gerçeğini değiştirmez. Bu bilgiden yola çıkarak, oluşan transfer fiyatının işletme bölümleri için kârlılığı önemli derecede etkileyen bir unsur olduğunu söyleyebiliriz. Aynı zamanda transfer fiyatı, her iki işletme bölümü için girdi ve çıktı kararlarını ve bu şekilde işletmenin toplam kârını etkileyen bir unsur olacaktır.²⁴ Transfer fiyatlaması, işletme genelindeki kârları doğrudan etkilemese de işletmenin kazandığı kâr düzeyi ve bölümlerin davranışlarını etkileyerek işletme kârının değişmesine dolaylı olarak neden olabilir. Özerk çalışan bölümler, işletme genelindeki kârlılığı azaltacak fakat kendi kârlılıklarını attıran transfer fiyatları belirleyebilirler. Bu nedenle transfer fiyatı, işletmenin kârlılığını etkilemekte önemli bir konu durumundadır.²⁵

Bölümlerin Özerkliği Üzerine Etkisi:

Transfer fiyatının ne olacağına dair verilen kararlar işletmenin genel kârlılığını dolaylı yoldan etkilediği için üst yönetim genellikle bölümler tarafından istenilen fiyatların uygulanmasına şirketin toplam kârlılığını arttırmak amacıyla müdahale edebilir. Üst yönetim tarafından bölümlerin özerkliğini zedeleyen bu tip müdahaleler çok sık rastlanan bir uygulama haline gelirse işletme, merkezkaç yönetim anlayışını etkin bir

²² Colin Drury, Management and Cost Accounting, 7. bs., USA, South-Western Cengage Learning, 2008, s.501.

²³ Sinan Aslan, İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, 2004, s. 49.

²⁴ Drury, Management and Cost Accounting, s.501.

²⁵ Aslan, İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması, s.49,50.

şekilde uygulamaktan uzaklaşır. Merkezkaç yönetimin faydalarına inanan bir işletme için bu davranış şekli yarardan çok zarar getirir.²⁶

3.2. TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ

İşletme içi ve bağlı işletmeler arasında yapılan mal ve hizmet transferlerinde kullanılan fiyatlandırma yöntemleri çeşitli, olup başlıca transfer fiyatlandırma yöntemleri şunlardır:

- Piyasa fiyatı yöntemi
- Pazarlık fiyatı yöntemi
- Maliyet temeline dayalı transfer fiyatlandırma yöntemi
- İkili transfer fiyatı yöntemi

3.2.1. PİYASA FİYATI YÖNTEMİ

Bölümler arası transfere konu olan mal ve hizmetler için bir dış piyasa mevcut ise, piyasa fiyatı, sorumluluk merkezleri arasında yapılan alışverişlerde, transfer fiyatının belirlenmesi için en uygun yöntem olarak görülmektedir. Piyasa fiyatı, işletme bölümleri bazında kazanılan kârın genel kâra ne kadar katkı yaptığını bağımsız olarak değerlendirebilmemizi sağlar.²⁷ Uygulamada da transfer fiyatı olarak piyasa fiyatı oldukça yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak piyasa fiyatlarının uygulanabilmesi için transfere konu olan mal ve hizmetin bir dış piyasa fiyatı mevcut olmalı ve bu piyasa fiyatları bölümler arası alışverişin gerçek koşullarını yansıtabilecek gerekli eksiltme ve artırmalara tabi tutulmalıdır.²⁸

Eğer transfer fiyatı piyasa fiyatı olarak belirlenirse, satıcı bölümün ürettiği malları işletme içinde transfer etme veya dış piyasada satma seçeneklerinin olması gerekir. Ayrıca satıcı bölüm tarafından üretilen mal veya hizmet ihtiyaç duyulan ürünün

²⁶ Aslan, İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması, S. 50.

²⁷ Atkinson, Kaplan, Young, Management Accounting, s. 544.

²⁸ İ. Melih Baş, Teşebbüslerde Sorumluluk Merkezlerinin Performanslarının Ölçülmesi Açısından Transfer Fiyatlandırması, Verimlilik Dergisi, Cilt:16, 1987, s.33.

özelliklerini karşılıyorsa, alıcı bölüm malı işletme içinden tedarik etmelidir. Aksi halde, alıcı bölüm malı işletme dışından alma özgürlüğüne sahip olur. Bu olay gerçekleşirse işletme, fiyatlama tartışmalarını idare edebilmek için bir uzlaştırma süreci kurmalıdır.

Bunların yanında sorumluluk muhasebesi kavramı içinde kâr ve yatırım merkezleri için en uygun fiyat, piyasa fiyatıdır.²⁹ Uygulamada yaygın olarak kullanılan transfer fiyatı, cari piyasa fiyatlarıdır. Cari piyasa fiyatları transfer fiyatı olarak uygulanabilmesi aşağıdaki şartların oluşmasına bağlıdır.³⁰

1. Transfer edilecek mal ve hizmetlerin dış piyasada fiyatları olması ve dış piyasa alınıp satılması gerekmektedir.
2. Transfere konu olan mal ve hizmetleri üreten satıcı bölümlerde atıl kapasite mevcut olmalıdır.
3. Cari piyasa fiyatları dengeli olmalıdır. Bölüm bu fiyatlar üzerinde istediği miktarda alım ve satımda bulunabilmelidir.

Piyasa fiyatı yöntemi aşağıda gördüğümüz bazı avantaj ve dezavantajlara sahiptir.³¹

- **Avantajlar:** Transfer fiyatlaması yöntemi olarak piyasa fiyatının kullanılmasının temel avantajı, her bölümü bağımsız olarak değerlendirilebilmesine olanak tanımasıdır. Bunun yanında piyasa fiyatı yöntemi, performans ölçüsü olarak kârın kullanımının doğru sonuçlar vermesine yardımcı olur. Yöneticiler, bölümlerinde bağımsız davranmak için cesaretlenirler ve piyasadan en iyi şartlarda kaynak elde ederler.
- **Dezavantajlar:** Piyasa fiyatının belirlenmesi zordur. İlk olarak ara malı için bir pazar var olmayabilir. İkincisi, bir bölüm diğer bir bölüme bağımlı ise bu alıcı bölüm için başka satıcı, satıcı bölüm için ise başka alıcı olmadığı anlamına gelir. Son olarak, bazı piyasa fiyatları tartışılan yetersiz kararlar alınmasına yol açabilir.

²⁹ Hilton, Maher, Selto, Cost Management, s.807.

³⁰ Özkanlı, Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması, s.112.

³¹ Hoque, Handbook of Cost Management Accounting, s.138,139.

Amaç uyumu sorunu açısından piyasa fiyatlarının kullanımı en uygun transfer fiyatı olmaktadır. Ancak piyasa fiyatı tam rekabet koşullarında fırsat maliyetinin tam bir göstergesi olacağından ve kusursuz tam rekabet koşulları mevcut olmadığından etkinlik sorununun çözümünü sağlayamamaktadır.³²

3.2.2. PAZARLIK FİYATI YÖNTEMİ

Bölümler arasında transfer edilecek mal ve hizmetin bağımsız bir piyasası mevcut değilse transfer fiyatı, kârın bölümler arasında paylaşılmasını sağlayacak birtakım esaslara göre pazarlık edilerek saptanabilir. Özellikle tam rekabet piyasasının mevcut olmadığı durumlarda piyasa fiyatı bir başlangıç noktası oluşturacak fiyatlar niteliğinde olur. Bu durumda satış noktasındaki fiyat piyasa fiyatından farklı olabilir. Pazarlık temeline dayalı transfer fiyatı yönteminde de bu durumdan esinlenilmektedir.³³

Pazarlık temeline dayalı transfer fiyatı, alıcı ve satıcı bölümler arasındaki görüşmeler sonucunda belirlenir. Transferin gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine yöneticiler karar verecektir. Ancak transferin yapılmasına karar verilmesi durumunda, yöneticiler belirlenen transfer fiyatını kabul etmek zorundadırlar. Genel olarak transferin kesin olarak gerçekleşeceğini önceden tahmin edemeyiz. Bununla birlikte, rahatça öngörebileceğimiz iki husus vardır: 1) Satıcı bölüm transferi, kârı arttığı koşulda kabul edecektir ve 2) Aynı zamanda alıcı bölüm transferi kârı artacaksa kabul edecektir.³⁴ Fırsat maliyeti pazarlıkların sınırlarını tanımlamada kullanılabilir.³⁵

³² Baş, Teşebbüslerde Sorumluluk Merkezlerinin Performanslarının Ölçülmesi Açısından Transfer Fiyatlaması, s. 34.

³³ A.e., s. 34.

³⁴ Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, Ray H. Garrison, Managerial Accounting for Managers, NewYork, McGraw-Hill Irwin, 2008, s. 465.

³⁵ Don R. Hansen, Management Accounting, Boston, PWS-Kent Publishing Company, 1990, s.740.

Pazarlık temeline dayalı transfer fiyatı, bölümlerin etkinlik ve verimliliğinin artırılması açısından önem taşımaktadır. Pazarlık fiyatı yönteminin yönetim kontrol aracı olarak kullanılabilmesi için aşağıdaki üç temel ilke dikkate alınmalıdır.³⁶

- Pazarlığa taraf olan bölümlerin transfere konu olan mal ve hizmetin piyasa fiyatları, alternatif kaynakları ve mamullerin saptanabileceği kaynaklar konusunda tüm bilgileri elde etmeleri sağlanmalı ve piyasadan yararlanma olanakları bulunmalıdır. Pazarlık sürecinin tarafsız bir şekilde devam etmesi önemlidir.
- Pazarlığa taraf olan bölümlerin işletme dışında da pazarlık etme özgürlükleri bulunmalıdır. Yani alıcı ve satıcı bölümler dış piyasayla iş yapabilir olmalıdır. Böylece transfer fiyatının normal sınırlar içerisinde kalması sağlanmaktadır.
- Transfer fiyatı belirlenirken, bölümler arasındaki pazarlık esas alınmalıdır.

Pazarlık fiyatı yöntemi aşağıda gördüğümüz bazı avantaj ve dezavantajlara sahiptir.³⁷

Pazarlık Fiyatı:

- **Avantajlar:** Pazarlık transfer fiyatı içerisinde amaç, uyumunun gerçekleştirilebileceği önemli bir birleştirici mekanizma olarak tanımlanır. Pazar ihtiyaçlarına duyarlı, rekabet alternatiflerine cevap verebilecek yöneticiler gerektirir. Transfere konu olan ara malın dış piyasasının olması en iyi sonuçların alınmasını sağlayabilir.
- **Dezavantajlar:** Pazarlık transfer fiyatı, yöneticilerin işletmenin genel kârlılığı amacından saparak kendi egolarına göre davranmalarına ve yöneticiler arasında pazarlığın kişisel bir çatışmaya dönmesine neden

³⁶ Serkan Terzi, Endüstri İşletmelerinde Transfer Fiyatlandırma Sistemi ve Performans

Ölçümünün Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s.139.

³⁷ Hoque, Handbook of Cost Management Accounting, s.139, 140.

olabilir. Bölüm kârı raporlanırken zaman kaybı oluşabilir. Bölümlerin performanslarını ölçme konusunda yöneticilerin pazarlık yeteneklerine duyarlı bir araç haline gelebilir. Pazarlık aşamasında yöneticiler arasındaki anlaşmazlıkların çözülmesi ve yöneticiler arasında arabuluculuk yapmak için üst yönetimin zamana ihtiyacı vardır. Bu da zaman konusunda üst yönetimi meşgul edebilir.

3.2.3. MALİYET TEMELİNE DAYALI TRANSFER FİYATI YÖNTEMİ

Bazı durumlarda, transfer edilecek ürün piyasada tek olabilir ve piyasada satışı yapılamaz. Bu gibi durumlarda bir piyasa fiyatı oluşmaz ve başka bir transfer fiyatı seçilmesi zorunlu hale gelir.³⁸ Transfer fiyatının belirlenmesinde transfere konu olan ara malının maliyetinin kullanılması bir yöntem olup, uygulanması en kolay yöntemdir. Maliyet temeline dayalı transfer fiyatları aşağıdaki gibi çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir.

1. Tam Maliyet
2. Değişken Maliyet
3. Maliyet Artı
4. Fırsat Maliyeti
5. Marjinal Maliyet

Bölümler arasında yapılan mal ve hizmet transferlerinde, transfer fiyatı olarak maliyetlerin kullanılması satıcı bölümü özendirme açısından etkin olmamaktadır. Transferin maliyet fiyatı üzerinden yapılması satıcı bölüm kârına katkıda bulunmayacaktır. Maliyet fiyatları karar almada etkin bir araç olmalarına karşın, ölçümlemede o derece etkili olmamaktadırlar.³⁹

³⁸Jiamboluo, Managerial Accounting, s. 444.

³⁹Sevgener, Hacirüstemoğlu, Yönetim Muhasebesi, S.403.

3.2.3.1. TAM MALİYET

Maliyet temeline dayalı transfer fiyatları içerisinde uygulamada en çok kullanılan transfer fiyatı, ara malının birim başına tam üretim maliyetidir. Üretim maliyetleri fiili maliyet olabileceği gibi, standart maliyet de olabilir.⁴⁰

Tarihi maliyet olarak da bilinen fiili maliyet piyasa fiyatının uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda kullanılır. Oldukça eski ve en çok kullanılan yöntemlerden biridir. Fiili maliyet, direk ve dolaylı maliyetlerin üretilen malın maliyetinde toplandığı bir transfer fiyatını ifade eder.⁴¹ Fiili maliyetlerin transfer fiyatının hesaplanmasında kullanılmasının şu yararları vardır:⁴²

- Basittir, muhasebe kayıtlarında hazırda var olan stok kayıtlarından yararlanılarak hesaplanabilir.
- Konsolide tablolar ve vergi beyannameleri düzenlenirken, bölümler arasında stoklardan doğan farkları düzeltir.
- Kârlılık analizlerinin yapılmasında, son mamulün maliyetinin kolayca hesaplanmasına olanak sağlar.
- İşletmenin başarısını etkilemez.

Transfer fiyatının belirlenmesinde fiili maliyetlerin kullanılması sınırlı bir yöntemdir. Çünkü bir kâr merkezinin elde ettiği gelir sadece maliyetlerin geri kazanılmasından ibaret ise bu kâr merkezi kâr temelinde değerlendirilemez. Aynı zamanda, transfer fiyatı olarak fiili maliyeti kullanan bir maliyet merkezinin değerlendirilmesi de bütün etkililik ve verimsizliğin alıcı bölüme aktarılmasından dolayı zordur.⁴³

Üretimi tamamlanan bir malın maliyetine fiili maliyet diyoruz. Buna karşın bir malın maliyetinin ne olması gerektiği üretimden önce saptanmış ise, bu maliyet standart

⁴⁰ Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, s. 764.

⁴¹ Heitger, Matulich, Managerial Accounting, s. 424.

⁴² Özkanlı, Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması, s.115.

⁴³ Heitger, Matulich, Managerial Accounting, s. 424.

maliyettir.⁴⁴ Standart maliyetin transfer fiyatının belirlenmesinde kullanımı, fiili maliyetin ortaya çıkardığı bazı sakıncaları ortadan kaldırabilir.⁴⁵

- Satıcı bölümün verimliliğinin ve verimsizliğinin alıcı bölüme aktarılması önlenmiş olur.
- Satıcı bölüm standartlara ve kapasiteye erişme yönünde özendirilir ve etkili bir maliyet kontrolüne yöneltilir.
- Hammadde, direk işçilik ve ücret maliyetlerinde herhangi bir değişiklik olursa bunların transfer fiyatına yansıtılması ve alıcı bölümün de söz konusu farkları maliyetlerine aktarmasını kolaylaştırır.
- Fiili maliyetlerin hesaplanması için gereken süre beklenmeksizin transfer fiyatları belirlenebilir.

Standart maliyetlere göre belirlenen transfer fiyatının fiili maliyete göre belirlenen transfer fiyatının yerine tercih edilmesinin iki önemli nedeni vardır. Birincisi, satıcı bölümün verimliliği ve verimsizliğinin alıcı bölüme geçmesini önlenmesi; ikincisi ise, satıcı bölümün maliyetlerinin kontrolüne daha fazla önem vermesidir.⁴⁶

Ara malının işletme dışında oluşan fiyatı tam maliyetten daha düşük olursa, alıcı bölüm satın almaları dışarıdan yapmaya özendirilmiş olur. Bunun sonucunda da satıcı bölüm atıl kapasitede çalışmaya başlayacaktır. Ancak ara malının işletme dışında oluşan fiyatı, değişken maliyetten daha yüksekse ve satıcı bölüm atıl kapasitede çalışıyorsa, satıcı bölümün üretime devam etmesi işletmenin bütünü için yararlı olacaktır.⁴⁷

Tam maliyet yöntemi yaklaşımı hesaplanması ve uygulanması kolaydır. Buna rağmen bölümlerin performanslarını ölçmede başarılı bir yöntem değildir.⁴⁸ Tam maliyetin içerisinde yer alacak kontrol edilemeyen giderlerin varlığı, transfer

⁴⁴ Gürsoy, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, s. 279.

⁴⁵ Özkanlı, Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması, s.115,116.

⁴⁶ Hilton, Managerial Accounting, s. 651.

⁴⁷ Çelik, Uluslararası Transfer Fiyatlama, s.106.

⁴⁸ Atrill, McLaney, Management Accounting, s. 336.

fiyatlamasının tam maliyet üzerinden oluşturulmasının eksik yönüdür.⁴⁹ Tam maliyete dayalı temel transfer fiyatları, işlevini yerine getiremeyen karar verme davranışına yol açma riski taşırlar. Alıcı bölüm, işletmeye ait toplam maliyetleri yanlış tanımlayarak bölüm maliyeti gibi değerlendirir ve bu yanlış kararlar alınmasına neden olur. Yönetici etkinliğini ölçümlemede kontrol edilebilir giderlerin kullanılma zorunluluğu bu sakıncayı açıkça ortaya koymaktadır.⁵⁰

3.2.3.2. DEĞİŞKEN MALİYET

Değişken maliyet ilkesinin temel fikri, üretimle aynı yönde değişmeyen maliyetlerin üretim maliyeti kabul edilmeyeceğidir.⁵¹ Değişken maliyet yöntemi sadece değişken üretim giderlerini üretim maliyetlerine yükleyen, sabit üretim giderlerinin tamamını ise, dönem gideri şeklinde irdelleyerek, gelir-gider tablosuna yansıtan yöntemdir. Değişken maliyete dayalı transfer fiyatının hesaplanmasında, sadece ortalama birim değişken maliyet esas alınmaktadır.⁵²

Piyasada oluşan bir fiyatın olmadığı durumlarda, transfer fiyatının belirlenmesinde değişken maliyetlerin kullanılması en iyi tercih olabilir. Bunun nedeni, değişken maliyetlerin fırsat maliyeti bilgisini üzerlerinde taşımalarıdır. Transfer edilecek ara malının piyasasının olmadığı durumlarda, bir malı işletme içinde üretip satmanın fırsat maliyeti basit olarak o malı üretmenin değişken maliyetidir.⁵³

Değişken maliyete dayalı transfer fiyatlarının bir yönetim aracı olarak en önemli özelliği, birim değişken maliyetin etkinlik sorununu başarılı bir biçimde çözen marjinal maliyete, en yakın maliyet değeri olmasıdır.⁵⁴ Mal ve hizmet transferinde kullanılacak transfer fiyatı olarak değişken maliyetin temel alınması satıcı bölümün kârlarında, sabit giderlerin varlığı nedeni ile olumsuz katkı yapacaktır. Ancak

⁴⁹ Sevgener, Hacirüstemoğlu, Yönetim Muhasebesi, s.403.

⁵⁰ Hilton, Maher, Selto, Cost Management, s. 809.

⁵¹ Gürsoy, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, s. 307

⁵² İlkin, Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama), s. 53.

⁵³ Jiamboluo, Managerial Accounting, s. 444.

⁵⁴ Çelik, Uluslararası Transfer Fiyatlaması, s.106.

değişken maliyetler, ara malın piyasasının olmaması ya da eksik piyasa koşulları olması ve satıcı bölümün üretim fazlası olması durumlarında, marjinal maliyetlere eşit olacaktır. Bunun sonucu bölüm üst yönetim tarafından belirli bir düzeyde transfer yapmaya zorlanacaktır. Ayrıca, piyasa fiyatlarının değişken maliyetlerin üzerinde olması alıcı bölüm tarafından bakıldığında olumsuz gibi görünse de tüm işletme açısından olumlu sonuçlar doğurabilir.⁵⁵

3.2.3.3. MALİYET ARTI

İşletme içinde gerçekleşen transferlerde mal ve hizmetlerin fiyatı maliyet temeline dayalı transfer fiyatına bir kâr marjı eklenerek hesaplanabilir.⁵⁶ Yönteme göre, ya gerçek ya da standart maliyetlere bir kâr payı eklenir. Eğer; bölüm, işletme dışına mal veya hizmet satıyorsa, hesaplamada dış kâr rakamı, tam tersi olarak dışarıya bir satış yapmıyorsa işletmenin ortalama kârı kullanılmalıdır.⁵⁷

Maliyet artı yaklaşımında, satıcı bölüm faaliyetlerinin verimsizliğini yüksek fiyatlar şeklinde alıcı bölüme aktarma fırsatına sahiptir. Önceden belirlenmeyen maliyetlerin bölümler arasında kabul edildiği yerde, bu problem uzun dönemde ortaya çıkabileceği gibi kısa dönemde de olumsuz sonuçlar doğurabilir. Alıcı bölüm katlanmak zorunda kaldıkları bu yükü, yüksek fiyatlar ile müşterilere aktarmadıkça, alıcı bölümün kârı azaltılmış olacaktır. Bu potansiyel sorunlardan dolayı maliyet artı yöntemi, bölüm yöneticilerinin kararlarının kalitesini arttırmak ve bölüm yöneticilerinin performansları ölçülmek istendiği zaman yetersiz bir yöntem olacaktır.⁵⁸

⁵⁵ Sevgener, Hacirüstemoğlu, Yönetim Muhasebesi, s.403.

⁵⁶ Aslan, İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması, s. 54.

⁵⁷ Arslan, Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması, s. 84.

⁵⁸ Atrill, McLaney, Management Accounting, s. 339.

3.2.3.4. FIRSAT MALİYETİ

Fırsat maliyeti, ara malının işletme içinde transfer edilmesinden dolayı satıcı bölüm tarafından vazgeçilen katkı olarak tanımlanabilir.⁵⁹

Satıcı bölüm tam kapasite ile çalıştığı zaman, ara malını işletme içinde transfer ederek, işletme dışındaki bir satıştan elde edilecek faydadan vazgeçiliyorsa bir fırsat maliyeti doğar. Aynı şekilde satıcı bölüm aşırı kapasitede çalışıyor veya satıcı bölümün kapasitesi özellikle işletme içi transferler için ayrıldıysa, değişken maliyet artı sabit maliyet ve bir miktar kapasite paylaşımı fırsat maliyeti olarak değerlendirilebilir.⁶⁰

Fırsat maliyetine dayalı transfer fiyatının en belirgin sakıncaları; sabit maliyetlerin transfer fiyatlama içinde yer almaması ve karlılık tespitinin iç satışlardaki tasarrufları yansıtamamasıdır.⁶¹

3.2.3.5. MARJİNAL MALİYET

Eğer transfer edilecek mamul için tam rekabet piyasası yoksa ya da herhangi bir nedenle, satabilme ya da satın alabilme bağımsızlıkları olan bölümler için iyi tanımlanmış bir piyasa yoksa, transfer fiyatlaması için marjinal maliyet kullanılır.⁶²

Transfer fiyatının marjinal maliyet olarak belirlenmesi kısa vadede ortaya çıkacak belirli ve özel durumlarda işlerlik kazanır. Bir bölümün ürettiği ara malı için dış piyasa yoksa yani o bölümün üretimi diğer bir bölümün üretimine uyduruluyorsa veya ara malı piyasasında eksik rekabet piyasası koşulları geçerli ise, marjinal maliyetler göz önünde bulundurulmalıdır. Eksik rekabet piyasası koşulları, yani; sadece bir satıcı bölüm ile birden fazla alıcı bölüm ya da birden fazla satıcı bölüm ile sadece bir alıcı bölüm var ise, transfer fiyatı olarak, ara malını üreten satıcı bölümün marjinal

⁵⁹ Drury, Management and Cost Accounting, s. 509.

⁶⁰ Hoque, Handbook of Cost and Management Accounting, s.142.

⁶¹ Arslan, Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması, s.84

⁶² Solomons, Divisional Performans Measurement, s.178

maliyeti kullanılacaktır. Bu durumda transferler işletme içindeki alıcı bölüme marjinal maliyetler ile gerçekleştirilirken, işletme dışındaki alıcılara ise piyasa fiyatı ile gerçekleştirilecektir.⁶³

Bu yöntem kullanılırken marjinal maliyet ve marjinal gelir kavramlarına dikkat edilmelidir. Bir alıcı bölüm için, transfere konu olan mal ve hizmetin satışından elde edilen marjinal gelir, bu mal ve hizmetin marjinal maliyetinden büyük olduğu zaman transfer fiyatı marjinal maliyet olarak kullanılabilir.⁶⁴

Marjinal maliyetin hesaplanmasında yaşanan güçlük sebebiyle, günlük hayatta bu yöntemin uygulamaya geçirilmesi oldukça zordur. Marjinal maliyeti bulmak için, geniş bir faaliyet alanına ve finansal tablolara ihtiyaç duyulur. Ayrıca, işletmeler geniş bir faaliyet alanına sahip olsalar bile, sabit maliyetler her zaman sabit kalmayabilir. Satın alan bölümün, marjinal maliyeti yükselmedikçe, bölüm karı düşme yolunda bir eğilim gösterir. Yöneticiler, bahsedilen sebeplerden dolayı transfer fiyatını belirlerken marjinal maliyeti kullanmaya isteksizdir. Marjinal maliyet, doğru ekonomik transfer fiyatı için gereklidir ancak tek başına yeterli değildir.⁶⁵

3.2.4. İKİLİ TRANSFER FİYATI YÖNTEMİ

İkili transfer fiyatı, bir işletmede transfere konu olan mal ve hizmet için, alıcı ve satıcı bölümlerde farklı transfer fiyatları kullanılmasına izin verildiği zaman oluşur. Bu yöntem yöneticiler arasında çekişmelerin en aza indirilmesini ve amaç uyumunun gerçekleşmesini sağlar. Satıcı bölüm, piyasa fiyatına benzer bir transfer fiyatı kullanır, transfer edilen mal ve hizmetlerin normal kâr rakamları ile raporlanması sağlanır. Alıcı bölüm ise transfer fiyatı olarak genellikle değişken maliyet esasına dayalı transfer fiyatını kullanır.⁶⁶

⁶³ İlkin, Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması, s. 48.

⁶⁴ Hoque, Handbook of Cost and Management Accounting, s.142.

⁶⁵ Arslan, Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması, s.83

⁶⁶ Wayne J. Morse, James R. Davis, Al L. Hartgraves, Management Accounting, 3. bs., Addison-Wesley Publishing Company, 1991, s.398.

İkili transfer fiyatı yönteminde öncelikle birim değişken maliyetler ile etkinlik sorununun çözümüne katkıda bulunup, sonra da uyum sorununa çözüm bulmak için işletmenin toplam katkısını bölümlere dağıtmak, uygun dağıtım anahtarının saptanması güçlüğüne rağmen daha akılcı bir yaklaşım olarak gözükmektedir.⁶⁷ Transfer fiyatı olarak ikili fiyatın kullanılması durumunda, bölümlerin kârlarının toplamı işletme kârını göstermez. İkili transfer fiyatı yönteminde, hem alıcı hem de satıcı bölümler, aynı kârın bir parçasını ayrı ayrı kendi hesaplarında gösterme durumunda kalacaklardır. Bu nedenle işletmenin toplam kârı hesaplanırken kâr kalemi üzerinde bazı düzeltmelerin yapılması gerekli olacaktır.⁶⁸

3.3. TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİNİN SEÇİMİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

Transfer fiyatlama sisteminde, tüm durumlara hizmet edebilen tek bir transfer fiyatlama yöntemi bulmak olanaklı değildir. Bir tek transfer fiyatlama yöntemi ile en uygun kararı almak mümkün görülmemektedir. Çünkü yönetsel hedeflerin tümünü aynı anda ve her türlü piyasa koşulunda gerçekleştirilebilecek bir transfer fiyatlama yöntemi bulunmamaktadır. Transfer fiyatlama yöntemlerinin seçilmesi işletmeler açısından bazı soruların cevaplanmasını gerekli kılmaktadır.

3.3.1. TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEM SEÇİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Mal ve hizmetlerin transfer fiyatı belirlenirken farklı yöntemler kullanılabilir. Herşeyden önce transfer fiyatının oluşturulma amacı doğru bir şekilde saptanmalıdır.

- Performans Ölçümü
- Maliyet Kontrolü
- Nihai mamul birim maliyetinin belirlenmesi

⁶⁷ Baş, Teşebbüslerde Sorumluluk Merkezlerinin Performanslarının Ölçülmesi Açısından Transfer Fiyatlaması, s. 33.

⁶⁸ Çelik, Uluslararası Transfer Fiyatlama, s. 107.

Bunlara ve benzer amaçlara göre transfer fiyatları uygulamaları farklı olabilir.⁶⁹

Günümüzün yoğun rekabet ortamında işletmelerin kararlarını etkin olarak verebilmesi için transfer fiyatları önemli bir araçtır. Bu açıdan bakıldığında işletmelerin bir karar ve değerlendirme aracı olarak kullandıkları transfer fiyatlarını belirlerken işletme amaçları ile birlikte faaliyet gösterilen pazarın koşullarının da göz önünde bulundurulması gerekir.⁷⁰

İşletmelerin doğru transfer fiyatlaması yöntemini seçerken, aşağıdaki soruları cevaplandırması gerekir:⁷¹

- Transfer edilen mamulün, firmadan başka üreticisi var mıdır?
- Satan tarafın değişken maliyeti, piyasa fiyatının altında mıdır?
- Satan taraf tam kapasite ile çalışıyor mu?
- Satın alma, transfer edilmeye göre firma için avantajlı mıdır?

Uygun transfer fiyatının seçiminde ne tür etkenlerin belirleyici olduğu Şekil 5 üzerinde gösterilmektedir.⁷²

Literatürde transfer fiyatlarına ilişkin saptanmış ve genel kabul görmüş kurallar şöyle sıralanabilir:⁷³

1. Transfer fiyatlarına ilişkin genel politikalar geliştirilirken, maliyetler, yasalar ve rekabet durumu ve benzer alanlarda gerekli tüm araştırmalar yapılmalıdır. Kaynakların kullanımında ve yönetiminde, etkinlik ve verimlilik kavramları ilkeleri göz önünde bulundurulmalıdır.

⁶⁹ Özkanlı, Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması, s.119.

⁷⁰ Çelik, Uluslararası Transfer Fiyatlama, s.110.

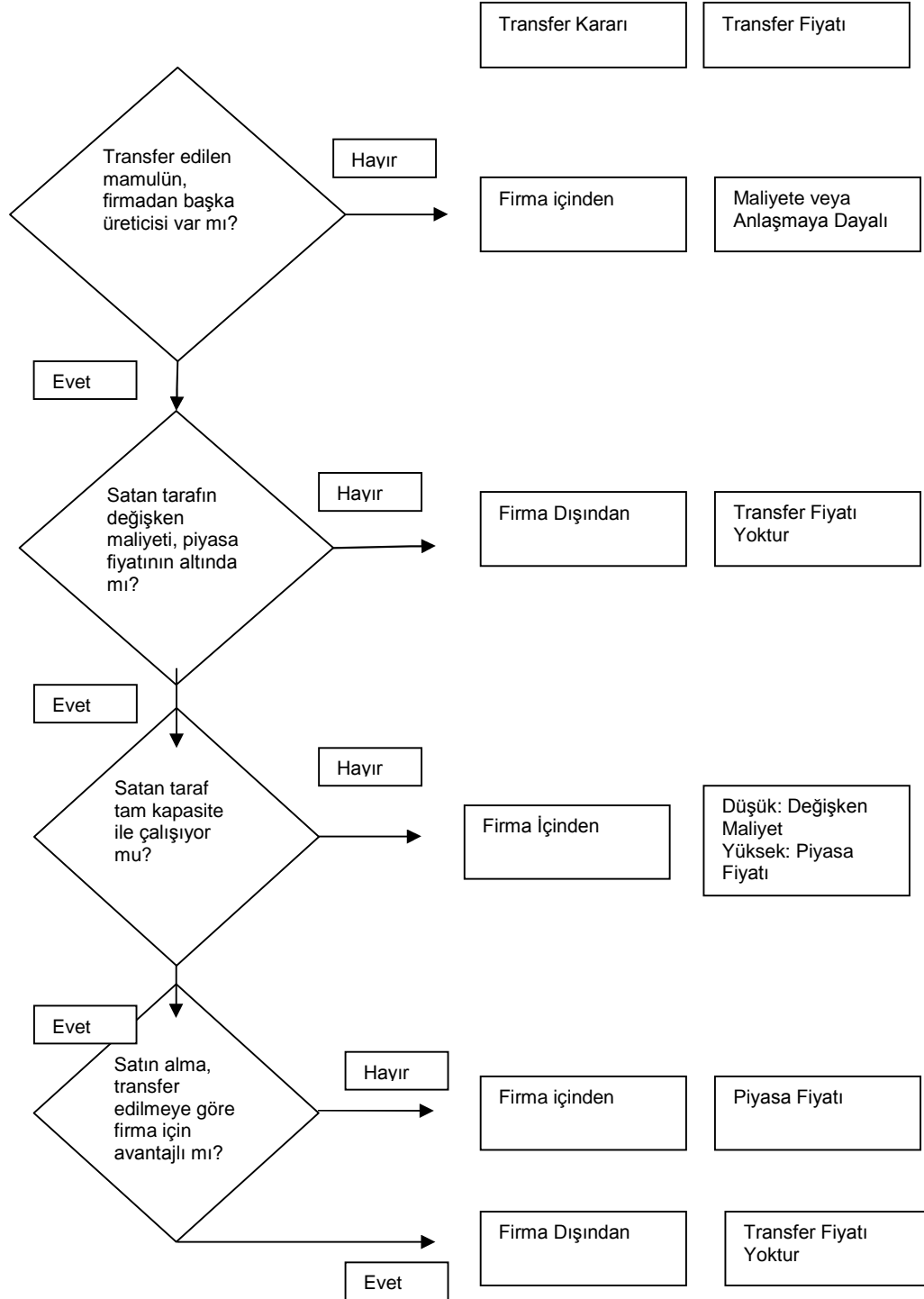
⁷¹ Sait Y. Kaygusuz, Şükrü Dokur, Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlama Modeli, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:2, 2005, s. 413.

⁷² A.e., s.413.

⁷³ Özkanlı, Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması, s.119.

2. Transfer fiyatları belirlenirken, mal ve hizmetin niteliği, piyasa durumu, bölümler arasındaki teknoloji ilişkileri ve talep bağımlılığı göz önünde tutulmalıdır. Mamuller niteliklerine göre sınıflandırılmalıdır.
3. Transfer fiyatlarını saptama yöntemleri ve bu yöntemlerin bölüm kârları ve başarıları üzerindeki etkileri, tüm yöneticiler tarafından çok iyi anlaşılmalıdır. Uygulamaların tutarlı ve tekdüze olmasına dikkat edilmelidir.

Şekil 5 - Uygun Transfer Fiyatının Seçimi



Kaynak: Sait Y. Kaygusuz, Şükrü Dokur, Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlama Modeli, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:2, 2005, s. 413.

3.3.2. TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Transfer fiyatlama sisteminde, tüm durumlara hizmet edebilen tek bir transfer fiyatlama yöntemi bulmak olanaklı değildir. Aynı zamanda tüm durumlar için tek bir transfer fiyatlama sistemi kullanmak tercih edilemeyen bir yöntemdir. Gözlemler, merkezkaç yönetim anlayışına sahip işletmelerin en iyi iki veya üç çözümün üretilebileceğini ortaya koymuştur.⁷⁴

Transfer fiyatlama sistemini, hem kalitatif hem de kantitatif faktörler etkiler. Ürün zinciri, örgüt yapısı, bölümlerin özerkliği, dış ticaret yönü gibi kantitatif faktörlerin yanı sıra, performans durumu, değerlendirme ve ödül sistemi gibi kalitatif faktörler de işletmelerin transfer fiyatlamasında rol oynar.⁷⁵

Tablo 3'te, piyasa fiyatı, pazarlık fiyatı ve maliyetleri temel alan transfer fiyatlaması yöntemlerinin, amaç uyumluluğu, başarımlı ölçümü, bölümlerin özerkliği ve yönetim çabalarını teşvik etmek gibi transfer fiyatlaması uygulama amaçları açısından karşılaştırıldığı görülecektir. Bu tabloya bakıldığında tek transfer fiyatının kullanılmasının en uygun kararı almayı sağlamayacağı anlaşılacaktır.⁷⁶

Transfer fiyatlama yöntemleri kendi içlerinde bazı avantaj ve dezavantajlara sahiptir. Tablo 4'te bu avantaj ve dezavantajlar karşılaştırmalı olarak görülmektedir.⁷⁷

⁷⁴ Mısırlıoğlu, Bölümlerarası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama, s. 194

⁷⁵ Aslan, İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması, s.64.

⁷⁶ Mısırlıoğlu, Bölümlerarası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama, s. 195

⁷⁷ Hugh Coombs, David Hobs, Ellis Jenkins, Management Accounting Principles and Applications, Sage Publications, 2005, s. 301,302.

Tablo 3 – Karşılaştırmalı Transfer Fiyatlandırma Yöntemleri

Ölçütler/Yöntemler	Piyasa Fiyatı	Maliyet	Pazarlık
Amaç Uyumluluğu	Evet, ancak tam rekabet ortamında mümkündür.	Sürekli değil, ancak çoğu kez mümkündür.	Evet
Başarım Ölçümü	Evet, ancak tam rekabet ortamında mümkündür.	Transfer fiyatı, tam maliyeti aşmadıkça yarar sağlamaz	Taraflardan birinin gücünden etkilenen transfer fiyatları hariç, yarar sağlar
Yönetim Çabasını Teşvik Etmek	Evet teşvik eder.	Evet, standart maliyet sisteminde yarar sağlar. Ancak, gerçek maliyet sisteminde teşvik daha azdır.	Evet teşvik eder
Bölümsel Yetkiyi Korumak	Evet, piyasa rekabeti varsa yetkiyi korur.	Hayır, korumaz.	Evet, korur.
Diğer Faktörler	Ara malın piyasası olmayabilir veya eksik rekabet şartları mevcut olabilir.	Uygulanması kolaydır.	Pazarlıklar zaman alabilir. Pazar koşulları değiştiğinde transfer fiyatı gözden geçirilmelidir.

Kaynak: Sinan Aslan, İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, 2004, s. 64

Tablo 4 – Transfer Fiyatlama Yöntemleri Avantaj ve Dezavantajları

Transfer Fiyatlama yöntemi	Avantajlar	Dezavantajlar
Maliyet Temelli Transfer Fiyatı	<ul style="list-style-type: none">Hesaplaması, anlaması ve uygulaması kolay.	<ul style="list-style-type: none">Ekonomik gerçekleri yansıtmaz.Hangi maliyet yönteminin (marjinal, değişken, tam) kullanılacağına karar vermek zordur.Kârı belirlemedeki keyfilik.Kârın kim tarafından ve nasıl belirleneceğine karar verilmesinin zorluğu.İstenmeyen davranışsal sonuçlara yol açabilir.
Piyasa Fiyatı	<ul style="list-style-type: none">Transfer fiyatları kullanıcılar tarafından amaca uygun olarak görülebilirler.Yöntemin kullanılmasını isteyenler için gerçek verilere dayanarak savunulması kolaydır.	<ul style="list-style-type: none">Birden çok pazar olabilir veya eksik rekabet şartları olabilir.Karmaşık ve değişken pazarlarda veri toplama ve analiz etme beceriye dayanır.İç ve dış pazarlar arasında farklılıklar olabilir. Bu durum kullanılan yöntemin, iç organizasyonun gerçeklerini yansıtmadığı eleştirilerine neden olur.
Pazarlık Fiyatı Yöntemi	<ul style="list-style-type: none">Alıcı ve satıcı bölümler için kabul edilebilir bir transfer fiyatının oluşmasını sağlayabilir.	<ul style="list-style-type: none">Kabul edilebilir bir transfer fiyatının ne olacağı konusunda uzun ve şiddetli tartışmalara yol açabilir.Alıcı ve satıcı bölüm için kabul edilen transfer fiyatı, işletmenin tamamı için en iyi fiyat olmayabilir.Zaman harcanan ve idari açıdan maliyetli bir yöntemdir.
İkili Transfer Fiyatı	<ul style="list-style-type: none">Alıcı ve satıcı bölümler tarafında adil olarak kabul edilen bir fiyatın oluşmasını sağlar. Bütün bölümler mutlu olur.	<ul style="list-style-type: none">İşletmenin geneli için en uygun fiyatın oluşması mümkün değildir.Bölümler arasında uzun pazarlıklar gerektirebilir.Sürecin sonunda uzlaşma gerektirebilir.

Kaynak: Hugh Coombs, David Hobs, Ellis Jenkins, Management Accounting Principles and Applications, London, Sage Publications, 2005, s. 301,302.

3.3.3. TRANSFER FİYATININ EKONOMİK ANALİZİ

Transfer fiyatlaması politikası oluşturulurken ilk denemeler marjinal fiyat ve marjinal maliyetleri esas almaktaydı. Temel ekonomik analiz ise marjinal maliyet ile marjinal gelirin eşit olduğu noktayı araştırır.⁷⁸ Transfer fiyatlarının kısa bir ekonomik analizi yapılmak istenirse bu analizin iki başlık altında yapılması gerekir.

1. Ara malının piyasasının olmaması durumu
2. Ara malının piyasasının olması durumu

Ara malının piyasasının olmaması durumu: Eğer ara malının piyasası yoksa ara malını transfer eden satıcı bölüm kısıtlanmıştır.⁷⁹ Yani satıcı bölüm ara malını alıcı bölümün ihtiyacı kadar üretecektir. İşletme kârını maksimum yapması için, marjinal gelirlerini, marjinal maliyetlerine eşitleyecek miktarda üretim yapması gerekir. Kısaca, ara malının piyasasının olmaması durumunda, işletmenin kârının maksimum kılacak transfer fiyatı satıcı bölümün marjinal maliyetidir.⁸⁰

Ara malının piyasasının olması durumu:

- **Tam rekabet koşullarının varlığı halinde transfer fiyatlaması:** Tam rekabet koşullarının varlığı, satıcı bölümün ara malını aynı fiyat üzerinden istediği alıcıya satabilme durumu olarak açıklanabilir. Fiyat piyasada bir kez oluştuğu zaman, ara malını üreten kaç tane birim olursa olsun değişmeyecektir. Bu nedenle, satıcı bölüm için marjinal gelir piyasa fiyatına eşit olacaktır. Satıcı bölüm marjinal maliyetini piyasa fiyatına eşitlediği zaman kârını maksimum kılacaktır.⁸¹
- **Eksik rekabet koşullarının varlığı halinde transfer fiyatlaması:** Eksik rekabet koşullarının varlığı, satıcı bölümün marjinal maliyetinin piyasa fiyatının altında olması demektir. Piyasanın sadece satıcı bölüm için

⁷⁸ Hirsch, Advanced Management Accounting, s.561.

⁷⁹ Leonard, Management Accounting Demystified, s. 337.

⁸⁰ Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, s. 756.

⁸¹ Hirsch, Advanced Management Accounting, s.562.

alternatif olduğu durumlarda satıcı bölüm için iki ayrı piyasa söz konusudur. Bu durumda firma kârını maksimum kılmak için satıcı bölümün marjinal maliyetinin her iki marjinal gelire aynı anda eşit olması gerekmektedir.

Özetlemek gerekirse, ara malının piyasasının olduğu veya olmadığı durumlarda; ara malı piyasasında tam rekabet koşullarının ya da eksik rekabet koşullarının olduğu durumlarda, işletmelerin toplam kârını maksimum kılmak transfer fiyatı, ara malını üreten bölümün marjinal maliyetine eşittir. Bu fiyat, kâr merkezleri fikri ile ara malı piyasasında sadece tam rekabet olması halinde çelişmez. Zira bu durumda ara malını üreten bölüm marjinal maliyetini piyasa fiyatına eşitleyecek ve bu suretle ara malı alıcı bölüme piyasa fiyatı ile satılmış olacaktır.⁸²

⁸² Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, s. 760.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DEPARTMANI YÖNETİCİLERİNİN TRANSFER FİYATLAMASI HAKKINDAKİ GENEL GÖRÜŞLERİNİ ARAŞTIRMAYA YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI

Bu araştırmada, küreselleşme süreci ile birlikte önemi giderek artan, sorumluluk merkezleri arasında mal ve hizmet transferlerinde uygulanan transfer fiyatlaması hakkındaki, muhasebe yöneticilerinin düşüncelerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bu bölümde araştırmanın amacı, kapsamı ve kısıtları, anket hazırlama süreci anlatılacak ve anket sonuçları değerlendirilecektir.

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışma ile transfer fiyatlamasının muhasebe yöneticileri tarafından algılanma durumu araştırılacak ve transfer fiyatlaması muhasebe yöneticileri tarafından yönetim kontrol aracı olarak değerlendiriliyor mu sorusuna cevap aranacaktır. Bu doğrultuda yöneticilere;

- Şirket, uluslararası ortaklığa sahip mi,
- İşletmelerde yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesinin en önemli amacı hangisidir,
- Şirkette uygulanan bilinçli bir transfer fiyatlama politikası mevcut mudur,
- Uygulanan transfer fiyatlama yöntemi hangisidir,
- İşletme bölümlerinde farklı transfer fiyatlama yöntemleri kullanılıyor mu,
- Son iki yıldır kullanılan transfer fiyatı yöntemi hangisidir,
- Bölümlerin performanslarının değerlendirilmesinde kullanılan finansal performans ölçüleri nelerdir soruları yöneltilmiş,
-

Ayrıca yöneticilerden;

- Yönetim işlevlerinin,
- İşletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren faktörlerin,

- Yönetim kontrol sistemi işlevlerinin,
- Transfer fiyatlaması amaçlarının önem sırasına göre sıralanması istenmiştir.

Anket çalışmasında muhasebe yöneticilerine yöneltilen yargılar ile;

- Muhasebe hakkındaki genel görüşlerin,
- Sorumluluk muhasebesi hakkındaki genel görüşlerin,
- Transfer fiyatlaması hakkındaki genel görüşlerin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Şirketlerin, transfer fiyatlamasına yönelik farklı sorularda vermiş oldukları cevapların birbirleriyle ilişkileri araştırılmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda;

- Şirketin uluslararası ortaklığa sahip olması ile yöneticilerin transfer fiyatlaması hakkındaki görüşleri arasındaki ilişkinin tespit edilmesi,
- İşletmede, bilinçli olarak uygulanan bir transfer fiyatlama uygulamasının mevcut olması ile yöneticilerin transfer fiyatlaması hakkındaki görüşleri arasındaki ilişkinin tespit edilmesi,

4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Bu araştırma, İMKB 100 içinde işlem gören ve imalat sanayinde faaliyet gösteren şirketleri kapsamaktadır. İMKB 100 içinde işlem gören ve imalat sanayinde faaliyet gösteren 41 şirket araştırma kapsamına alınmış ve anket ana kütlenin hepsine uygulanmıştır. Anketler postalanırken şirketlerin iletişim adresleri, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) internet sitesinden ve şirketlerin resmi internet sitelerinden alınmıştır. Ana kütlede yer alan şirketlerin iletişim adreslerinin hepsine ulaşılmış ve anket doğrudan veya şirket içindeki kanallar aracılığı ile yetkililere ulaştırılmıştır.

Tablo 5 Anket gönderilen şirketler

Şirketler
ADVANSA SASA POLYESTER SANAYİ A.Ş.
AFYON ÇİMENTO SANAYİ T.A.Ş.
AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİ A.Ş.
ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SANAYİİ A.Ş.
ARÇELİK A.Ş.
AYGAZ A.Ş.
BAGFAŞ BANDIRMA GÜBRE FABRİKALARI A.Ş.
BANVİT BANDIRMA VİTAMİNLİ YEM SANAYİİ TİCARET A.Ş.
BSH EV ALETLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
COCA-COLA İÇECEK A.Ş.
DEVA HOLDİNG A.Ş.
DOĞAN GAZETECİLİK A.Ş.
EGE GÜBRE SANAYİİ A.Ş.
EGE SERAMİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
EİS ECZACIBAŞI İLAÇ, SİNİ VE FİNANSAL YATIRIMLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.
FORD OTOMOTİV SANAYİ A.Ş.
GOLDAS KUYUMCULUK SANAYİ İTHALAT VE İHRACAT A.Ş.
GÖLTAŞ GÖLLER BÖLGESİ ÇİMENTO SAN.VE TİC.A.Ş.
GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.
HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.
İHLAS EV ALETLERİ İMALAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
İPEK MATBAACILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KARSAN OTOMOTİV SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
KARTONSAN KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KONYA ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.
KOZA DAVETİYE MAĞZA İŞLETMELERİ VE İHRACAT A.Ş.
MONDİ TİRE KUTSAN KAĞIT VE AMBALAJ SANAYİ A.Ş.
OTOKAR OTOBÜS KAROSERİ SANAYİ A.Ş.
PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.
PETROL OFİSİ A.Ş.
PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.
TAT KONSERVE SANAYİİ A.Ş.
TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.
TRAKYA CAM SANAYİİ A.Ş.
TURCAS PETROL A.Ş.
TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.
ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.
VESTEL BEYAZ EŞYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

4.3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Bu bölümde anket formunun hazırlanma süreci ve veri toplama tekniği hakkında bilgi verilecektir.

4.3.1. ARAŞTIRMA ÖN ÇALIŞMASI

Tezin teorik kısmının hazırlanmasının ardından, araştırma amaçları doğrultusunda, anket formu hazırlanmıştır. Anket formunun hazırlanması iki aşamada gerçekleştirilmiştir. Birinci aşamada araştırma kapsamına dahil edilecek şirketler arasından üç şirket seçilmiş ve anket formunun anlaşılabilirliğini test etmek için şirketlerin mali işler yöneticileri ile yüz yüze görüşme yapılmıştır. Yöneticilerin sorulara verdikleri tepkiler gözlemlenmiş ve anket hakkındaki görüşleri alınmıştır. İkinci aşamada, yöneticilerin sorulara verdikleri tepkiler ve anket hakkındaki görüşleri değerlendirilerek, anket formunda bazı düzeltmeler yapılmış ve anket son şekline getirilmiştir. Anket formunun hazırlık aşamasının tamamlanmasının ardından araştırma kapsamına dahil olan şirketlerin iletişim adresleri ilgili sitelerden edinilmiş ve bir iletişim listesi çıkarılmıştır.

4.3.2. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Araştırmada, anket metodu kullanılmıştır. Anket formu sanal ortama aktarılıp, katılımcıların kolay erişebilmesi için bir internet sitesi hazırlanmıştır. İnternet sitesinin hazırlanması ile cevaplama oranının arttırılması, ayrıca katılımcıların ankete cevap vermek için harcayacağı zamanın azaltılması amaçlanmıştır. Anket kapsamına dahil edilen şirketler Türkiye'nin farklı illerinde faaliyet göstermektedirler. Bu açıdan bakıldığında anket yönteminin görüşme yoluyla uygulanması çok fazla zaman ve maliyete sebep olmaktadır. Zaman ve kaynak kısıtları sebebiyle, mektup yoluyla anket yöntemi seçilmiştir. Anket formları ve hazırlanan internet sitesinin adresi elektronik posta yoluyla katılımcılara gönderilmiştir. Elektronik posta yoluyla gönderilen anketlerin yetkili kişilere ulaştığı telefon ile aranarak teyit edilmiştir. Anket gönderilen 41 şirketten 25 tanesi anketi cevaplamıştır.

4.4. ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Gerekli kodlamalar yapılarak analize hazırlanan anket formlarının, SPSS 17.0 programında frekans sayıları ve yüzdeleri hesaplanmış ve Ms Office Excel programı kullanılarak genel tabloları oluşturulmuştur. Bu bölümde, anket formunda yer alan her sorunun sorulma amacı belirtilecek ve anket formlarına gelen cevaplar doğrultusunda, her sorunun ayrı ayrı değerlendirilmesi yapılacaktır.

4.4.1. BİRİNCİ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun ilk sorusunda yöneticilerin, “Şirket imalat sanayinde faaliyet göstermektedir” yargısını kendi işletmeleri açısından değerlendirerek “Evet” ya da “Hayır” şeklinde cevaplamaları istenmiştir. Ana kütle kapsamına alınan şirketlerin imalat sanayinde faaliyet gösterme şartı bulunması sebebiyle bu soru bir filtre soru görevi görmüştür. Bu doğrultuda birinci soruya şirketlerin hepsi “Evet” cevabını vermiştir.

4.4.2. İKİNCİ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun ikinci sorusu: Şirketin uluslararası ortaklığı var mı? Bu soru ile ankete katılan şirketlerin kaçının uluslararası ortaklığa sahip olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda ikinciye soruya verilen cevaplar Tablo 6’ daki gibidir.

Tablo 6 Anket Formu 2. Soru Frekans Tablosu

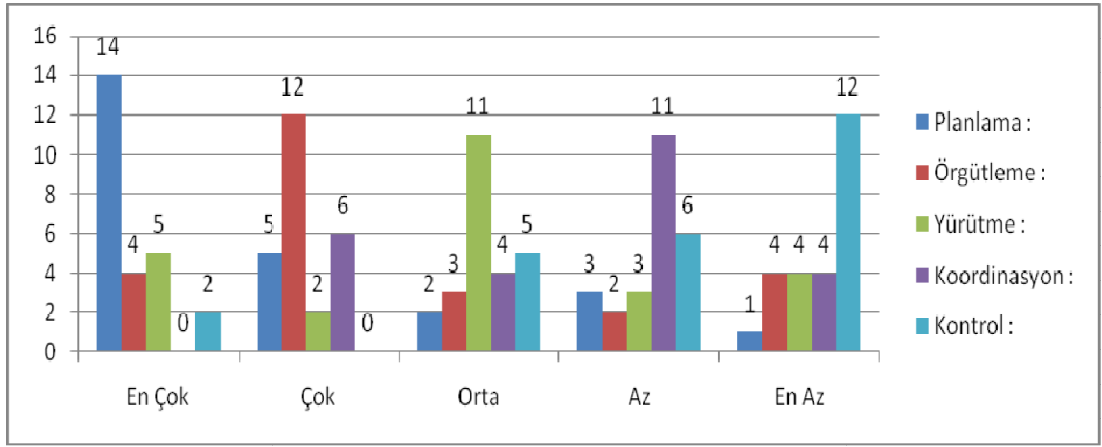
Uluslararası Ortaklığı Var mı?	Frekans	Yüzde
Evet	12	48%
Hayır	13	52%
Toplam	25	100%

Tablo 6’da görüldüğü gibi ankete cevap verenlerin %48’i uluslararası ortaklığa sahip şirketlerdir. Ankete katılan şirketlerden %52’si uluslararası ortaklığa sahip değildir.

4.4.3. ÜÇÜNCÜ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun üçüncü sorusunda yönetim işlevlerinin önem sırasına göre sıralanması istenmiştir. Yöneticiler yönetim işlevlerini 1'den (En Önemli) başlayarak 5'e kadar sıralamışlardır. Yöneticiler için hangi yönetim işlevlerinin daha önemli olduğunu bulmayı amaçladığımız soruya verilen cevaplar Tablo 7'deki gibidir.

Tablo 7 Anket Formu 3. Soru Frekans Tablosu



Tablo 7'de görüldüğü gibi ankete katılan 25 şirketin 14'ü planlamayı, 4'ü örgütlemeyi, 5'i yürütmeyi ve 2'si kontrolü önem sıralamasında en başa koymuşlardır. Verilen cevaplardan yola çıkarak yapılan değerlendirmede oluşan önem sırası aşağıda görülmektedir.

1. Planlama
2. Örgütleme
3. Yürütme
4. Koordinasyon
5. Kontrol

4.4.4. DÖRDÜNCÜ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun dördüncü sorusunda yönetim kontrol sistemi işlevlerinin, önem sırasına göre sıralanması istenmiştir. Yönetim kontrol sistemi hakkında yöneticilerin genel bir görüşünü almayı amaçladığımız soruya verilen cevaplar Tablo 8'deki gibidir.

Tablo 8 Anket Formu 4. Soru Frekans Tablosu

	En Çok	Çok	Orta	Az	Ortalamalar
Çalışanları işletme hedefleri doğrultusunda çalışmaya teşvik etmek ve yönlendirmek	13	8	3	1	1,68
Performansların etkili ve verimli olmasını sağlamak	3	14	7	1	2,24
Yeterli görülmeyen performansı düzeltmek	2	0	7	16	3,48
İşletme kaynaklarının amaç ve hedeflere uygun olarak edinildiğini ve bu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığını kontrol etmek.	7	3	8	7	2,6

Tablo 8'de görüldüğü gibi ankete cevap veren 25 şirketin 13'ü "Çalışanları işletme hedefleri doğrultusunda çalışmaya teşvik etmek ve yönlendirmek" işlevini, 7'si "İşletme kaynaklarının amaç ve hedeflere uygun olarak edinildiğini ve bu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığını kontrol etmek" işlevini, 3'ü "Performansların etkili ve verimli olmasını sağlamak" işlevini, 2'si ise "Yeterli görülmeyen performansı düzeltmek" işlevini önem sıralamasında en başa koymuştur. Değerlendirme sonucunda oluşan önem sıralaması aşağıdaki gibidir.

1. Çalışanları işletme hedefleri doğrultusunda çalışmaya teşvik etmek ve yönlendirmek.
2. Performansların etkili ve verimli olmasını sağlamak.
3. İşletme kaynaklarının amaç ve hedeflere uygun olarak edinildiğini ve bu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığını kontrol etmek.
4. Yeterli görülmeyen performansı düzeltmek.

4.4.5. BEŞİNCİ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun beşinci sorusunda işletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren faktörlerin önem sırasına göre sıralanması istenmiştir. İşletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren faktörler arasından hangisinin daha önemli görüldüğünü belirlemek ve genel bir görüş oluşturmak amaçlanmıştır. Soruya verilen cevaplar ve frekans tablosu Tablo 9'daki gibidir.

Tablo 9 Anket Formu 5. Soru Frekans Tablosu

	En Çok	Çok	Orta	Az	En Az	Ortalamalar
Bölümsel bilgiye kolay ulaşmayı sağlaması	3	8	5	2	7	3,08
Zamanında cevap verme	6	9	5	5	0	2,36
Merkezi yönetime odaklanma	10	2	8	4	1	2,36
Motivasyon ve eğitim	1	3	2	13	6	3,8
İşletme bölümlerini değerlendirme becerisini arttırması	5	3	5	1	11	3,4

Tablo 9' da görüldüğü gibi ankete katılan 25 şirketin 10'u "Merkezi yönetime odaklanma", 6'sı "Zamanında cevap verme", 5'i "İşletme bölümlerini değerlendirme becerisi arttırma", 3'ü "Bölümsel bilgiye kolay ulaşmayı sağlama" ve 1'i "Motivasyon ve eğitim" faktörlerini daha önemli görmüşlerdir. Verilen cevaplar sonucunda yapılan değerlendirmede, işletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren faktörler arasından

“Zamanında cevap verme” ve “Merkezi yönetime odaklanma” faktörleri yöneticiler tarafından en önemli görülen faktörler olmuşlardır.

4.4.6. ALTINCI SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun altıncı sorusunda, işletmelerde yönetici performanslarının değerlendirilme amaçları verilmiş ve yöneticilerden en önemli gördükleri performans değerlendirme amacını seçmeleri istenmiştir. Soruya verilen cevaplar Tablo 10’da görülmektedir.

Tablo 10 Anket Formu 6. Soru Frekans Tablosu

Performans Değerleme Amaçları	Frekans	Yüzde
Bölüm yöneticilerinin sorumluluklarını ne derece gerçekleştirebildiğini belirlemek.	9	%36
Belirlenen standart performanstan sapmalar varsa bu sapmaların nedenlerini ortaya çıkarmak ve çözmek.	7	%28
Kontrol dışı durumların oluşması halinde izlenecek olan yolu belirlemek.	4	%16
Performansın iyileştirilmesi için çalışanları teşvik etmek.	2	%8
İşletmenin faaliyet bölümleri arasında karşılaştırma yapabilmek için ortam hazırlamak.	3	%12

“Bölüm yöneticilerinin sorumluluklarını ne derece gerçekleştirebildiğini belirlemek”, 25 cevaplayıcıdan 9’u yani ankete katılanların %36’sı tarafından en önemli performans değerlendirme amacı olarak seçilmiştir. Ankete katılan 25 şirketin 7’si “Belirlenen standart performanstan sapmalar varsa bu sapmaların nedenlerini ortaya çıkarmak ve çözmek” amacını en önemli performans değerlendirme amacı olarak görmüştür.

4.4.7. YEDİNCİ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun yedinci sorusunda, yöneticilere soruda verilen yargılara ne derece katıldıkları sorusu yöneltilmiştir. Bu soruda verilen yargılara yöneticilerin ne derece katıldıkları likert tipi ölçekle ölçülmeye çalışılmıştır. Yargıya katılma dereceleri;

5= Kesinlikle Katılıyorum

4= Katılıyorum

3= Kararsızım

2= Katılmıyorum

1= Kesinlikle Katılmıyorum

Ankete verilen cevaplar doğrultusunda, yargılara katılım dereceleri Tablo 11'deki gibidir.

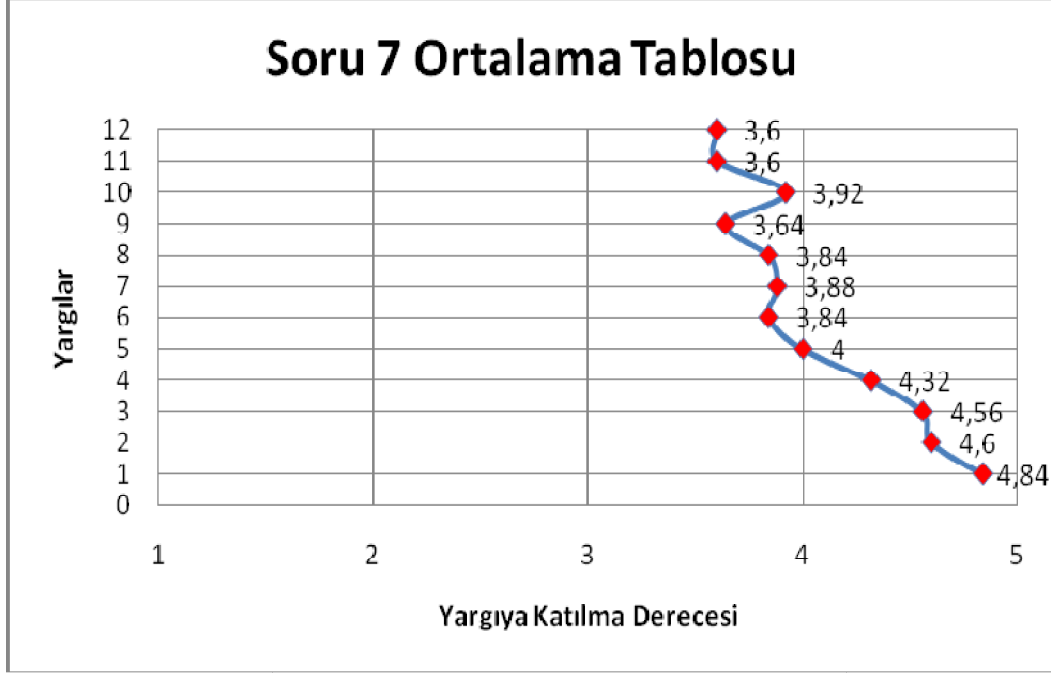
Yargılar:

1. İşletme yönetiminde bilgi önemli bir yere sahiptir.
2. Muhasebe bir bilgi sistemini ifade eder.
3. Sorumluluk muhasebesi (üst yönetime, birim veya bölüm performans bilgilerini sağlayan bir muhasebe sistemini ifade eder) yönetim kontrol sisteminin en önemli araçlarından biridir.
4. Sorumluluk muhasebesi bölümsel maliyet ve gelirlerin kontrolüne yardımcı olur.
5. Karar verme yetkisinin alt kademelere dağıtılması, hızlı karar alınmasını sağlar.
6. Karın finansal performans ölçüsü olarak kullanıldığı işletmelerde transfer fiyatlaması bölüm performanslarının değerlendirilmesine etki eder.
7. İşletme içindeki bölümlerin kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet transferleri bölümlerin karlarını etkiler.
8. Transfer fiyatlama sistemi muhasebe bilgi sisteminin önemli bir parçasıdır.
9. Bölümler arasında yapılan mal ve hizmet transferlerinde, transfer fiyatının üst yönetim tarafından bölüm yöneticilerine zorla kabul ettirilmesi bölümlerin özerkliğini zedeler.
10. Transfer fiyatlaması günümüzün önemli vergi sorunlarından biridir.
11. Transfer fiyatlama mali tablo risklerinin yönetimine ilişkin önemli bir husustur.
12. Transfer fiyatlaması, bir yönetim kontrol aracı olarak sorumluluk merkezi yöneticisinin aldığı kararların sonuçlarını ölçme olanağı tanımaktadır.

Tablo 11 Anket Formu 7. Soru Ortalama ve Standart Sapma Tablosu

	Yargılar	Ortalama	Standart Sapma
1	İşletme yönetiminde bilgi önemli bir yere sahiptir.	4,84	0,3742
2	Muhasebe bir bilgi sistemini ifade eder.	4,6	0,5774
3	Sorumluluk muhasebesi yönetim kontrol sisteminin önemli araçlarından biridir.	4,56	0,5066
4	Sorumluluk muhasebesi bölümsel maliyet ve gelirlerin kontrolüne yardımcı olur.	4,32	0,5568
5	Karar verme yetkisinin alt kademelere dağıtılması, hızlı karar alınmasını sağlar.	4	0,8660
6	Karın finansal performans ölçüsü olarak kullanıldığı işletmelerde transfer fiyatlaması bölüm performanslarının değerlendirilmesine etki eder.	3,84	0,9434
7	İşletme içindeki bölümlerin kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet transferleri bölümlerin karlarını etkiler.	3,88	1,2014
8	Transfer fiyatlama sistemi muhasebe bilgi sisteminin önemli bir parçasıdır.	3,84	0,9434
9	Bölümler arasında yapılan mal ve hizmet transferlerinde, transfer fiyatının üst yönetim tarafından bölüm yöneticilerine zorla kabul ettirilmesi bölümlerin özerkliğini zedeler.	3,64	1,0755
10	Transfer fiyatlaması günümüzün önemli vergi sorunlarından biridir.	3,92	0,9539
11	Transfer fiyatlama mali tablo risklerinin yönetimine ilişkin önemli bir husustur.	3,6	0,8660
12	Transfer fiyatlaması, bir yönetim kontrol aracı olarak sorumluluk merkezi yöneticisinin aldığı kararların sonuçlarını ölçme olanağı tanımaktadır.	3,6	0,7638

Tablo 12 Anket Formu 7. Soru Ortalama Tablosu



Muhasebe yöneticileri yöneltilen yargılara, Tablo 12’ de görüldüğü gibi katılma eğilimindedirler. Muhasebe yöneticilerinin en güçlü şekilde katıldığı yargı “İşletme yönetiminde bilgi önemli bir yere sahiptir.” olmuştur. Yöneticiler muhasebeyi bir bilgi sistemi olarak görmekte ve sorumluluk muhasebesinin yönetim kontrol araçlarından biri olduğunu düşünmektedirler. Yöneticilerin güçlü bir şekilde katılmadığı yargıların başında “Transfer fiyatlaması, bir yönetim kontrol aracı olarak sorumluluk merkezi yöneticisinin aldığı kararların sonuçlarını ölçme olanağı tanımaktadır.” yargısı gelmektedir. Buna rağmen “Transfer fiyatlama sistemi muhasebe bilgi sisteminin önemli bir parçasıdır.” yargısına yöneticiler güçlü denilebilecek bir derecede katılmışlardır.

4.4.8. SEKİZİNCİ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun sekizinci sorusunda yöneticilere, işletmede bilinçli olarak gerçekleştirilen bir transfer fiyatlama uygulamasının mevcut olup olmadığı sorulmuştur. Tablo 12’de görüldüğü gibi ankete cevap veren şirketlerin %76’sında bilinçli bir transfer fiyatlama uygulaması mevcut olduğu görülmektedir.

Tablo 13 Anket Formu 8. Soru Frekans Tablosu

İşletmede Bilinçli Olarak Uygulanan Transfer Fiyatlama Uygulaması Mevcut mudur?	Frekans	%
Evet	19	%76
Hayır	6	%24

4.4.9. DOKUZUNCU SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun dokuzuncu sorusunda işletmede gerçekleştirilen transfer fiyatlama uygulamasında hangi yöntemin kullanıldığı araştırılmıştır. Ankete cevap veren şirketlerin 12’sinde Piyasa Fiyatı Yöntemi, 8’inde Maliyet Artı Yöntemi, 1’inde İkili Transfer Fiyatı Yöntemi kullanılmaktadır. Anket formunu cevaplayan şirketlerden 2’si “İşleme dayalı kar marjı” ve “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi” kullandığını belirtmiştir. Tablo 13’te kullanılan yöntemlerin dağılımı görülmektedir.

Tablo 14 Anket Formu 9. Soru Frekans Tablosu

Kullanılan Yöntem	Frekans
Piyasa Fiyatı	12
Maliyet Artı	8
İkili Transfer Fiyatı	1
Diğer	2

4.4.10. ONUNCU SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun onuncu sorusunda işletme içinde farklı transfer fiyatlama yöntemlerinin kullanılıp kullanılmadığı araştırılmıştır. Tablo 14'te görüldüğü gibi ankete katılan 25 şirketin 16'sında işletme bölümleri içinde farklı transfer fiyatlama yöntemi kullanılmamaktadır.

Tablo 15 Anket Formu 10. Soru Frekans Tablosu

İşletme içinde farklı bölümlerde farklı transfer fiyatlama yöntemleri kullanılıyor mu?	Frekans	%
Evet	9	36%
Hayır	16	64%

4.4.11. ON BİRİNCİ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun on birinci sorusunda son iki yıldır kullanılan transfer fiyatlama yöntemi araştırılmıştır. Tablo 15'te görüldüğü gibi ankete cevap veren şirketlerin 12'sinde Piyasa Fiyatı Yöntemi, 8'inde Maliyet Artı Yöntemi, 1'inde İkili Transfer Fiyatı Yöntemi kullanılmaktadır. Anket formunu cevaplayan şirketlerden 2'si " İşleme dayalı kar marjı" ve "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi" kullanıldığını belirtmiştir.

Tablo 16 Anket Formu 11. Soru Frekans Tablosu

Son İki Yıldır Kullanılan Yöntem	Frekans
Piyasa Fiyatı	12
Maliyet Artı	8
İkili Transfer Fiyatı Yöntemi	1
Diğer	2

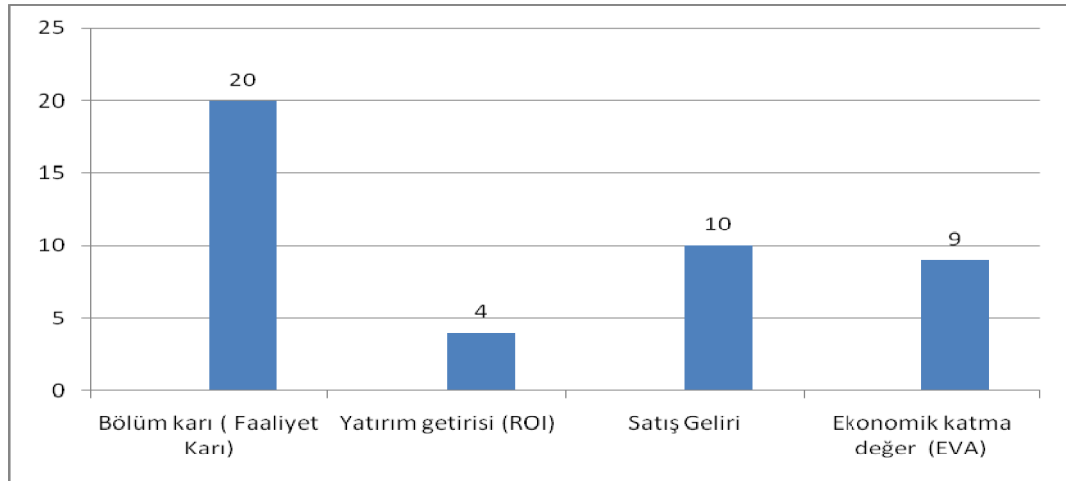
4.4.12. ON İKİNCİ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket formunun on ikinci sorusunda, verilen finansal performans ölçülerinden hangisi veya hangilerinin bölümlerin performanslarının değerlendirilmesinde kullanıldığı araştırılmıştır. Tablo 16'da görüldüğü gibi 20 şirket bölüm karını, 4 şirket yatırım getirisini, 10 şirket satış gelirini, 9 şirket ekonomik katma değeri finansal performans ölçüsü olarak kullandıklarını belirtmişlerdir. Anketi cevaplayan şirketlerden bir tanesi insan kaynaklarından sağlanan bazı verilerin finansal performans ölçüsü olarak kullanıldığını belirtmiştir.

Tablo 17 Anket Formu 12. Soru Frekans Tablosu

Finansal Performans Ölçüsü	Frekans
Bölüm karı	20
Yatırım getirisi (ROI)	4
Satış Geliri	10
Ekonomik katma değer (EVA)	9
Diğer	1

Tablo 18 Şirketlerde Kullanılan Finansal Performans Ölçüleri Dağılım Tablosu



4.4.13. ON ÜÇÜNCÜ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

On üçüncü soruda, işletmelerin transfer fiyatlaması uygulama amaçları verilmiş ve bu amaçların önem sırasına göre sıralanması istenmiştir. Tablo 18’de görüldüğü gibi ankete katılan 25 şirketin 11’i “Bölüm performanslarının ölçülmesi” amacını, 8’i “Kar paylaşımı” amacını, 4’ü “Bağımsızlığı teşvik etmek” amacını, 2’si de “Kararların kalitesini geliştirmek” amacını önem sıralamasında en başa koymuşlardır. Cevaplardan yola çıkarak yaptığımız değerlendirmeye göre transfer fiyatlama amaçları önem sırasına göre şu şekilde sıralanmıştır.

1. Bölüm performanslarının ölçümü
2. Kar paylaşımı
3. Kararların kalitesini geliştirmek
4. Bağımsızlığı teşvik etmek

Tablo 19 Anket Formu 13. Soru Frekans Tablosu

	Frekanslar				Ortalamalar
	En Çok	Çok	Orta	Az	
Bölüm performanslarının ölçülmesi	11	5	7	2	2
Kararların kalitesini geliştirmek	2	9	11	3	2,6
Bağımsızlığı teşvik etmek	4	6	2	13	2,96
Kar paylaşımı	8	5	5	7	2,44

4.4.14. ONDÖRDÜNCÜ SORUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

On dördüncü soruda, yöneticilerin verilen yargıları kendi işletmelerini düşünerek değerlendirmeleri istenmiştir. Bu soruda verilen yargılara yöneticilerin ne derece katıldıkları likert tipi ölçekle ölçülmeye çalışılmıştır. Yargıya katılma dereceleri;

5= Kesinlikle Katılıyorum

4= Katılıyorum

3= Kararsızım

2= Katılmıyorum

1= Kesinlikle Katılmıyorum

Ankete verilen cevaplar doğrultusunda, yargılara katılım dereceleri Tablo 20'deki gibidir

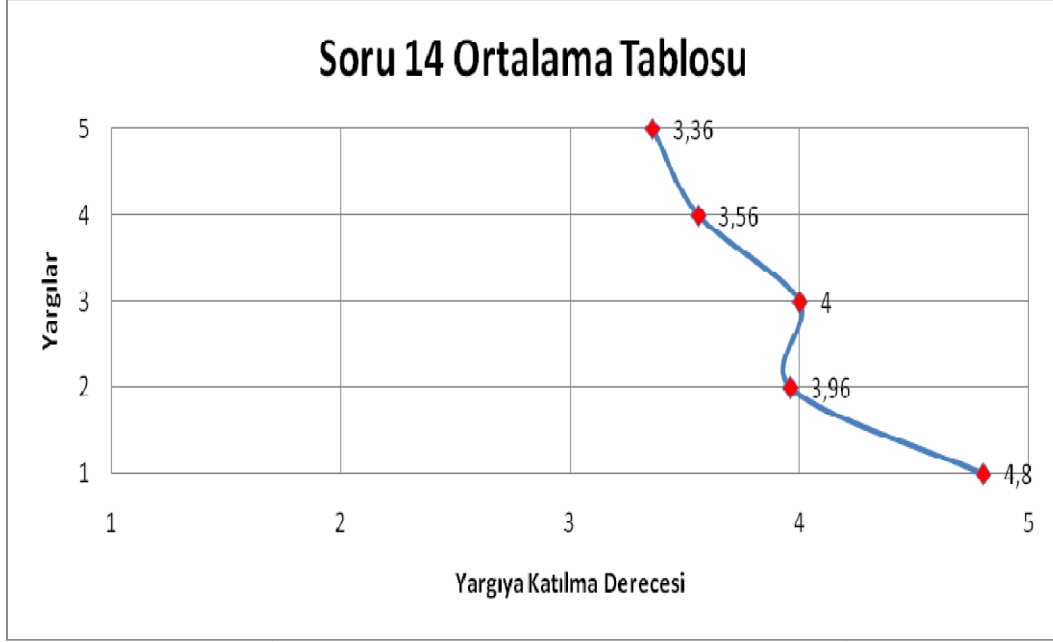
Yargılar:

1. Muhasebe, finansal kayıtların tutulmasının yanında yönetime destek olan bir sistem konumundadır
2. Performanslar bölümler bazında değerlendirilir.
3. Performans ölçümünde kar önemli bir finansal veri olarak kullanılır.
4. Bölümler arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde belirli bir fiyat kullanılır.
5. Bölümler arasında gerçekleşen alışverişlerde kullanılan transfer fiyatı yöneticilerin performanslarının ölçülmesinde önemli bir rol oynar

Tablo 20 Anket Formu 14. Soru Ortalama ve Standart Sapma Tablosu

	Yargılar	Ortalama	Standart Sapma
1	Muhasebe, finansal kayıtların tutulmasının yanında yönetime destek olan bir sistem konumundadır	4,8	0,4082
2	Performanslar bölümler bazında değerlendirilir.	3,96	0,7348
3	Performans ölçümünde kar önemli bir finansal veri olarak kullanılır.	4	0,8165
4	Bölümler arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde belirli bir fiyat kullanılır.	3,56	1,0832
5	Bölümler arasında gerçekleşen alışverişlerde kullanılan transfer fiyatı yöneticilerin performanslarının ölçülmesinde önemli bir rol oynar.	3,36	1,1504

Tablo 21 Anket Formu 14. Soru Ortalama Tablosu



Yöneticilerin işletmelerini düşünerek değerlendirmelerini istediğimiz yargılardan, en güçlü derecede katıldıkları “Muhasebe, finansal kayıtların tutulmasının yanında yönetime destek olan bir sistem konumundadır” yargısı olmuştur. Yargılara verilen cevaplardan hareketle, muhasebenin işletmelerde bir bilgi sistemi olarak kullanıldığı sonucunu çıkartabiliriz.

İşletmelerde performans değerlemesinin bölümler bazında yapıldığını ve bölüm yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesinde kârın önemli bir finansal veri olarak kullanıldığını söyleyebiliriz. Bunların yanında yöneticiler, transfer fiyatının bölüm performanslarının değerlendirilmesinde etkisinin olduğunu kabul etmekte ancak bu etkinin çok önemli olmadığını düşünmektedirler.

4.4.15. SORU 2 * SORU 8 DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde, işletmenin uluslararası bir ortaklığa sahip olmasının, işletmede transfer fiyatlamasının bilinçli bir şekilde uygulanmasına etkisi araştırılmıştır. Bu doğrultuda ikinci ve sekizinci sorular analiz edilmiştir. Oluşturulan hipotezler;

H₀: Transfer fiyatlaması uygulamasının bilinçli bir şekilde gerçekleştirilmesi ile işletmenin uluslararası ortaklığa sahip olması arasında ilişki yoktur.

H₁: Transfer fiyatlaması uygulamasının bilinçli bir şekilde gerçekleştirilmesi ile işletmenin uluslararası ortaklığa sahip olması arasında ilişki vardır. şeklindedir.

Tablo 22 Anket Formu Soru 2*Soru 8 Çapraz Tablosu

Uluslararası Ortaklığı Var mı? * İşletmede Bilinçli Olarak Uygulanan Transfer Fiyatlama Uygulaması Mevcut mudur? Çapraz Tablosu

			Bilinçli Uygulama Mevcut mu?		Toplam
			Evet	Hayır	
Uluslararası Ortaklığı Var mı?	Evet	Hesaplanan	10	2	12
	Hayır	Hesaplanan	9	4	13
Toplam		Hesaplanan	19	6	25

Tablo 20'de görüldüğü gibi uluslararası ortaklığa sahip 10 şirket bilinçli olarak transfer fiyatlaması uygulamaktadır. Bunun yanında uluslararası ortaklığa sahip olmayan 9 şirket de bilinçli bir transfer fiyatlama uygulamasına sahiptir. Yaptığımız ki-kare testinin Asymp. Sig. (2-sided) = ,409 değeri 0,05'ten büyük olduğu için H₀ hipotezi kabul edilmiştir. Yani işletmelerde transfer fiyatlaması uygulamasının bilinçli bir şekilde gerçekleştirilmesinin uluslararası ortaklığa sahip olması ile bir ilişkisi yoktur.

4.5. ANKETİN GENEL DEĞERLENDİRMESİ

Bu araştırmada, işletmelerde önemi giderek artan transfer fiyatlamasının muhasebe yöneticileri düzeyinde değerlendirilmesi ve yöneticilerin görüşlerinin alınması amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda hazırlamış olduğumuz anket formu da, İMKB 100 içinde işlem gören ve imalat sanayinde faaliyet gösteren 41 şirkete gönderilmiştir. Gönderilen anket formlarından 25'i geri dönmüş ve %61'lik bir geri dönüş oranı elde edilmiştir. Anketlerin analizi sonucu elde edilen sonuçlar şu şekilde özetlenebilir.

Teoride verilen bilgiler doğrultusunda, transfer fiyatlamasının muhasebe yöneticileri düzeyinde algılanma durumunu ölçmek amacıyla yaptığımız anket çalışması bize kavramsal çerçeve ile bağlantılı bazı değerlendirmeler yapma olanağı sağlamıştır. Tez çalışmamızın temelini oluşturan ve planlama kontrol işlevlerinin bir sonucu olan yönetim kontrol sistemi içinde, transfer fiyatlamasını değerlendirdiğimiz anket çalışmasında şu sonuçlara ulaştık.

Yöneticiler, yönetim işlevlerinden planlama işlevini en önemli yönetim işlevi olarak görürlerken, yönetim kontrol sisteminin en önemli amacının çalışanları işletme hedefleri doğrultusunda çalışmaya teşvik etmek ve yönlendirmek olduğunu düşünmektedirler.

Yöneticiler, işletme bölümlerinin yerel sorunlarını ve sorumluluklarını astlarına göçerme eğilimindedirler. Bunun en büyük nedeninin merkezi yönetime odaklanma olduğunu düşünmektedirler. Ayrıca zamanında cevap vermenin de, işletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren önemli faktörlerden biri olarak görmektedirler. Sorumluluklarını merkezkaç yönetim ile bölüm yöneticilerine devreden üst yöneticiler, bölüm yöneticilerinin sorumluluklarını ne derece gerçekleştirebildiğini belirlemenin en önemli performans değerlendirme amacı olduğunu belirtmişlerdir.

Anketi cevaplayan yöneticiler, bilginin işletme yönetimindeki önemini ve muhasebenin işletmelerde bir bilgi sistemi olarak kullanıldığını ifade etmişler, sorumluluk muhasebesini ve transfer fiyatlama sistemini muhasebe bilgi sistemi içinde değerlendirmişlerdir.

Ankete kapsamında şirketlerin %76'sında transfer fiyatlaması bilinçli olarak uygulanmaktadır. Analize katılmış şirketlerin %36'sı işletmenin farklı bölümlerinde farklı transfer fiyatlama yöntemlerinin kullanıldığını belirtmektedirler. Şirketler transfer fiyatlarını belirlerken genel olarak piyasa fiyatı ve maliyet artı yöntemlerini kullandıkları ortaya çıkmıştır.

Analize katılan şirketlerde finansal performans ölçüsü olarak genellikle, bölüm kârı, satış geliri ve ekonomik katma değer kullanılmaktadır. Yöneticiler, işletme bölümlerinin kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet transferlerinin, bölüm kârlarını

etkilediğini düşünmekte bunun sonucunda transfer fiyatını, performansların değerlemedesinde önemli bir faktör olarak görmekte dirler. Yöneticiler transfer fiyatlamasını, bölüm performanslarının ölçülmesi ve bölümler arasında kâr paylaşımını sağlamak amacıyla kullanmaktadırlar. Ancak transfer fiyatlamasının performansların ölçülmesine etkisinin, çok önemli olmadığını düşünmektedirler.

SONUÇ

Giderek artan rekabet ortamında, işletmeler planlama ve kontrol işlevlerine büyük önem vermektedirler. İşletmelerde, çalışanları işletme hedefleri doğrultusunda çalışmaya teşvik eden ve performansların etkin ve verimli olmasını sağlayan bir yönetim kontrol sisteminin varlığı, planlama ve kontrol işlevlerinin etkinliğini sağlayan önemli faktörlerden biridir.

Yönetim kontrol sisteminde kullanılan önemli araçlardan biri sorumluluk muhasebesidir. Sorumluluk muhasebesi işletmelerde, sorumluluk merkezlerinin oluşturulması, dağıtılmış sorumluluklara göre sorumluluk merkezlerinin plan ve hedeflerinin belirlenmesi ve organizasyon birimlerinin performanslarının ölçülmesi amacıyla önceden belirlenmiş ölçüler ortaya koyan bir araçtır.

Sorumluluk merkezleri seviyesinde ve farklı coğrafya alanlarında faaliyet gösteren işletmelerde, sorumluluk merkezlerinin kendi aralarında mal ve hizmet alışverişi yapmasına çok sık rastlanır. Bu şekilde örgütlenen işletmelerde alışverişlerin en uygun şekilde fiyatlandırılabilmesi ve sorumluluk merkezlerindeki performans ölçümlerinin yapılabilmesi, bir transfer fiyatlama sisteminin oluşturulmasını gerekli hale getirmiştir.

Bir işletmenin sorumluluk merkezlerinin, kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet alışverişlerinde uyguladıkları fiyata transfer fiyatı denir. Mal ve hizmet transferlerinde kullanılan fiyat, alıcı bölüm için bir maliyeti satıcı bölüm için ise mal ve hizmet satışından elde ettiği bir kârı ifade etmektedir. İşletmeler açısından, bu işlemlerde kullanılan transfer fiyatı işletmenin faaliyet bölümlerinin performanslarının ölçümünde büyük önem arz etmektedir. Çünkü transfer fiyatının yüksek belirlenmesi durumunda satıcı bölümün kârı olması gerekenden fazla, transfer fiyatının düşük belirlenmesi durumunda ise alıcı bölümün kârı olması gerekenden fazla gözükcektir.

Performansları kâr temelli finansal performans ölçüleri ile değerlendirilen işletmelerde transfer fiyatının en uygun şekilde belirlenmesi, işletme bölümlerinin performanslarının en uygun şekilde ölçülmesi açısından çok önemlidir. İşletmeler, mal ve hizmet transferlerini en uygun şekilde fiyatlandırmak, sorumluluk merkezlerindeki performans ölçümlerini yapılabilmek ve maliyetleri belirlemek ve kontrolünü sağlamak amacıyla transfer fiyatlandırma sistemi oluşturmuşlardır.

Sorumluluk merkezleri arasındaki karşılıklı ilişkilere konu olan mal ve hizmet alışverişlerinde transfer fiyatı belirlenirken hedef, bölüm performanslarının en doğru şekilde ölçülmesini sağlayan bir transfer fiyatının belirlenmesinin yanında, sorumluluk merkezleri arasında amaç uyumu sorununu çözecek bir transfer fiyatının da belirlenmesidir. Belirlenen transfer fiyatları, bir bütün olarak işletmenin genel kârını en yükseğe çıkarmak amacına hizmet etmelidir. Ancak transfer fiyatları belirlenirken işletme bölümlerinin özerkliğini zedeleyecek davranışlardan kaçınılmalıdır.

İşletmeler transfer fiyatlarını belirlerken çeşitli yöntemler kullanırlar. Hepsinin kendi içinde avantaj ve dezavantajları olmasına rağmen işletme bölümlerinin performanslarının ölçümünde en başarılı yöntem piyasa fiyatı yöntemidir. Çünkü piyasa fiyatı, her işletme bölümünü bağımsız olarak değerlendirmeye olanak sağlar. Performans ölçüsü olarak kârın kullanıldığı işletmelerde doğru değerlendirme sonuçları alınmasına yardımcı olur.

Tez çalışmasında, transfer fiyatlandırma sisteminin bir yönetim ve kontrol aracı olarak işletme yönetimindeki rolü ele alınmıştır. Uygulamanın yapılacağı anakütle belirlenirken, çok bölümlü işletmelerin yer aldığı, İMKB 100 endeksi tercih edilmiş ve kısıtlarımızdan dolayı da imalat sanayinde faaliyet gösteren şirketler seçilmiştir. Bu amaçla dördüncü bölümde anket sonuçları, çalışma kapsamında incelenmiş ve şu sonuçlara ulaşılmıştır.

Yönetim süreci, planlama ile başlayıp kontrol ile sona eren bir süreci ifade eder. Bu açıdan bakıldığında yönetim işlevlerinden en önemlisi planlamadır. Planlama, işletmenin amaçlarının tespit edilmesi ve bu amaçlara erişebilmek için gerekli yol ve araçların belirlenmesi sürecini ifade eder. Bu süreçte önemli olan, işletmenin

amaçlarının belirlenmesi, bu amaçlara hangi kaynaklarla, ne zaman ve hangi sürelerde ulaşılabileceğinin saptanmasıdır. Çalışanları bu amaçlar doğrultusunda çalışmaya teşvik etmek, yönlendirmek ve işletme kaynaklarının hedeflere uygun olarak edinildiğini ve etkin bir şekilde kullanıldığını kontrol etmek yönetim kontrol sisteminin görevidir.

Birleşme, satınalma ve faaliyet alanlarının genişlemesi ile farklı coğrafyalara dağılan işletmeler, yönetilmesi güç organizasyonlara dönüşebilmektedirler. Bunun sonucunda yöneticiler, büyüyen organizasyonun sorunları ile ilgilenirken işletmenin genelindeki gelişmeleri görememekte ve işletmenin genelini etkileyen kararlar alamamaktadırlar. Bu sorunlardan dolayı işletmeler, merkezi yönetime odaklanarak stratejik planlamaya ve karar almaya yoğunlaşmak için merkezkaç yönetim anlayışını benimsemektedirler. Ayrıca merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen işletmelerde kararların daha hızlı alınması sağlanmaktadır.

Merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen ve sorumluluk merkezleri şeklinde organize olan işletmelerde, sorumluluk merkezi yöneticilerinin aldığı kararların sonuçları yöneticilerin performansları ölçülerek değerlendirilir. Performans değerlemenin temelinde, bütçelenmiş hedefler ile fiili sonuçların karşılaştırılması yatar. Sorumluluk merkezlerinde de performans ölçümü buna paralel olarak bölüm yöneticilerinin sorumluluklarını ne derece gerçekleştirebildiğini belirlemek ve belirlenen standart performanstan sapmalar varsa bu sapmaların nedenlerini ortaya çıkarmak ve çözmek amacıyla yapılmaktadır.

Transfer fiyatlaması işletmelerde, bölüm yöneticilerinin performanslarının ölçülmesinde ve işletme bölümleri arasında kâr paylaşımının sağlanması amacıyla kullanılmaktadır. Ancak, transfer fiyatının bölüm yöneticilerin performanslarının ölçülmesinde önemli bir etkisi yoktur.

Anketin uygulanma sürecinde yöneticilerin “Yönetim kontrol aracı olarak transfer fiyatlaması kavramını”, “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” kavramı ile karıştırabildiği ve bu konuda bir bilgi karışıklığı yaşandığı görülmüştür. Ancak bu değerlendirme yapılırken günümüzde, transfer fiyatlaması sisteminin maliyet muhasebesinin konusu olmaktan daha çok yönetim muhasebesi konusu ve

işletmelerde bir organizasyon politikası aracı olduğu da dikkate alınmalıdır. Buradan hareketle transfer fiyatlamasının üst yönetimin ilgi ve yetki alanına giren bir konu olduğu sonucuna varabiliriz. Bu yönleriyle bakıldığında bundan sonra yapılacak araştırmalarda bu hususların dikkatlerden kaçırılmaması çalışmanın daha sağlıklı yürümesini ve daha doğru sonuçlar alınmasını sağlayabilir.

KAYNAKÇA

- Akgül, Başak Ataman: **“İşletmelerde Yeni Performans Ölçüm Sistemleri”**, Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı: 24, 2004
- Aktan, Coşkun Can, İstiklal Y. Vural: **“Bilgi Çağı Bilgi Yönetimi ve Bilgi Sistemleri”**, Çizgi Kitabevi, 2005
- Anthony, Robert N., James S. Reece: **“Accounting Principles”**, 7. bs., Irwin, 1995
- Aquilar, Omar: **“How Strategic Performance Management is helping companies create Business Value, Strategic Finance”**, January, 2003
- Arslan, Mihriban Coşkun: **“Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama”**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat, 2006
- Aslan, Sinan: **“İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması, Muhasebe ve Denetime Bakış”**, Nisan, 2004
- Atkinson, Anthony A., Robert S. Kaplan, S. Mark Young: **“Management Accounting”**, 4. bs., New Jersey, Pearson Prentice-Hall, 2004
- Atrill, Peter, Eddie McLaney: **“Management Accounting an Active Learning Approach”**, Blackwell Publishing, 1994
- Backer, Morton, , Lyle Jacobsen: **“Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi”**, Çeviren: Sadık Baklacioğlu, Bilimsel Yayınlar Derneği, Ankara, 1974
- Bagad, V.S.: **“Management Information Systems”**, 4. Genişletilmiş bs., Technical Publications Pune, 2009

- Barfield, Jesse T., Cecily A. Raiborn, Michael A. Dalton: **“Cost Accounting Traditions and Innovations”**, St. Paul, West Publishing Company, 1991
- Baş, İ. Melih: **“Teşebbüslerde Sorumluluk Merkezlerinin Performanslarının Ölçülmesi Açısından Transfer Fiyatlaması”**, Verimlilik Dergisi, Cilt:16, 1987
- Bell, Jan: **“Accounting Control Systems:a behavioral and technical integration”**, USA, M. Wiener Publishing, 1983
- Beycan, Mehmet: **“Bankalarda Performans Değerlemesi ve Bir Uygulama”**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007
- Blocher, Edward J., Kung H. Chen, Thomas W. Lin: **“Cost Management: A Strategic Emphasis”**, Boston, McGraw-Hill Irwin, 1999
- Bodnar, George H., William S. Hopwood: **“Accounting Information Systems”**, New Jersey, Prentice Hall Inc., 1995
- Canbolat, Nurhayat: **“İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi: Kcetaş Örneği”**, Erciyes Üniversitesi,Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2006
- Civan, Mehmet, Ekrem Kara: **“İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:20, 2003
- Collier, Paul M.: **“Accounting for Managers (İnterpreting Accounting Information for Decision-Making)”**, England, 2. bs.,John Wiley&Sons, Ltd, 2006
- Coombs, Hugh, David Hobs, Ellis Jenkins: **“Management Accounting Principles and Applications”**, London, Sage Publications, 2005
- Coşkun, Ali: **“İşletmelerde Performans Yönetimi: Bir Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Performans Karnesi”**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005

- Çelik, Orhan: **“İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer ve Türk Telekom A.Ş.’ de Uygulanması”**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4 Sayı:1, Mart, 2002
- Çelik, Orhan: **“Uluslararası Transfer Fiyatlandırma: Teorik Bir Yaklaşım, Muhasebe ve Denetime Bakış”**, Nisan, 2000
- Decoster, Don T., Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebell: **“Management Accounting: A Decision Emphasis”**, 4. bs., John Wiley&Sons, Kanada, 1988
- Demir, Berna: **“Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:26, 2005
- Drury, Colin: **“Management and Cost Accounting”**, 7. bs., USA, South-Western Cengage Learning, 2008
- Ebiçlioğlu, Fatih Kemal, Abdülkadir Kahraman: **“Yönetim Muhasebesi”**, Ankara, Türmob Yayınları No:104, 2000
- Efil, İsmail: **“İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon”**, 8. bs., Alfa Akademi Basım Evi, 2006
- Elmacı, Orhan: **“Maliyet Muhasebesi”**, Kütahya, Ekspres Matbaası, 2005
- Elmacı, Orhan: **“Strateji Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi”**, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları No:25, 2007
- Erdoğan, Necmettin: **“Maliyet Muhasebesi,”** İzmir, Fakülteler Kitabevi, 1999
- Eren, Erol: **“Yönetim ve Organizasyon”**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1996
- Ertürk, Mümin: **“İşletme Biliminin Temel İlkeleri”**, Genişletilmiş 3. bs., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1998
- Gökçen, Gürbüz: **“Ekonomik Katma Değer (EVA)”**, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:24, Ekim, 2004
- Gökçen, Hadi: **“Yönetim Bilgi Sistemleri”**, Ankara, Palme Yayıncılık, 2007
- Gökdeniz, Ümit: **“İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 27, 2005

- Guan, Liming, Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen: **"Cost Management"**, 6. bs., South Western Cengage Learning, 2006
- Güler, Güney: **"Yönetim Bilgi Sistemi"**, (Çevrimiçi) http://www.egitirim.gen.tr/gguler_bilgisis.htm, Erişim Tarihi: 20.05.2009
- Gürsoy, Cudi Tuncer **"İşletme İçi Mal ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması"**, İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, 1974
- Gürsoy, Cudi Tuncer: **"Yönetim ve Maliyet Muhasebesi"**, 2. bs., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1999
- Hall, James A.: **"Accounting Information Systems"**, 6. bs., Ohio, South-Western Cengage Learning, 2008
- Hansen, Don R., Maryanne M. Mowen: **"Cost Management Accounting and Control"**, South-Western College Publishing, Oklohama State University, 1994
- Hansen, Don R., Maryanne M. Mowen: **"Cost Management: Accounting and Control"**, 5. bs., Thomson South-Western
- Hansen, Don R.: **"Management Accounting"**, Boston, PWS-Kent Publishing Company, 1990
- Hansen, Don. R., Maryanne M. Mowen: **"Management Accounting"**, 2. bs., Cincinnati, Southwestern Publishing Co., 1992
- Hatiboğlu, Zeyyat, Cudi Tuncer Gürsoy: **"Maliyet ve Yönetim Muhasebesi"**, İTÜ İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi ve Yönetimi No: 7, Bilmen Basımevi, İstanbul
- Hatiboğlu, Zeyyat: **"Temel Yönetim ve Organizasyon"**, Yeni İktisat ve İşletme Yönetimi Dizisi No:12, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1993
- Hatiboğlu, Zeyyat: **"Yönetim Muhasebesi"**, 2. bs., İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., 1997
- Hatiboğlu, Zeyyat: **"Yönetim ve Maliyet Muhasebesi"**, 2. bs., İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., 2003
- Heitger, Lester E., Serge Matulich: **"Managerial Accounting"**, McGraw-Hill Book Company, 1980

- Hilton, Ronald W., Michael W. Maher, Frank H. Selto: **“Cost Management: Strategies for Business Decisions”**, 2. bs., McGraw-Hill Irwin, Newyork, 2003
- Hoque, Zahirul: **“Handbook of Cost Management Accounting”**, Spiramus Press Ltd, 2005
- Horngern, Charles T., George Foster: **“Cost Accounting, a Managerial Emphasis”**, 6. bs., Prentice Hall International Editions, 1987
- Hoşcan, Yaşar, Mehmet Şahin: **“Yönetim Bilgi Sistemi”** Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları Yayın No:784, 2005
- İlkin, İlkin Taç: **“Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama)”**, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla, 2007
- İşler, Recai: **“Muhasebenin Fonksiyonları ve İşletme Yöneticileri ile İşletmeye İlgili Duyanlar Açısından Önemi”**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:347, Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:4, 1989
- Jackson, Steven R., Roby B. Sawyers, J. Gregory Jenkins: **“Managerial Accounting: A Focus on Ethical Decision Making”**, 5. bs., 2009
- Jensen, Michael C.: **“Foundations of Organizational Strategy”**, Harvard University Press, 1998
- Jiamboluo, James: **“Managerial Accounting”**, 2. bs., USA, John-Wiley&Sons, Inc, 2004
- Jones, Michael: **“Management Accounting”**, England, John Wiley&Sons, Ltd, 2006
- Kaplan, Robert S., Anthony A. Atkinson: **“Advanced Management Accounting”**, 3. bs., New Jersey, Prentice Hall, 1998

- Kaplan, Robert S.: **“Advance Management Accounting”**, Prentice-Hall Inc., 1982
- Karacaer, Semra, Nurettin İbrahimoglu: **“İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi”**, H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 21, Sayı:1, 2003
- Kaygusuz, Sait Y., Şükrü Dokur: **“Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlama Modeli”**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:2, 2005
- Kaygusuz, Sait Y.: **“İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 2005
- Khan, M. Y., P. K. Jain: **“Management Accounting: Text Problems and Cases”**, 5. bs., New Delhi, Tata McGraw-Hill, 2010
- Kinney, Michael R., Cecily A. Raiborn: **“Cost Accounting Foundations and Evaluations”**, 7. bs., Thomson South-Western
- Koçel, Tamer: **“İşletme Yöneticiliği Yönetim ve Organizasyon Organizasyonlarda Davranış Klasik-Modern-Çağdaş ve Güncel Yaklaşımlar”**, Genişletilmiş 9. bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2003
- Koyuncu, Mesut: **“Transfer Fiyatlandırması”**, Vergi Dünyası, Sayı:290, Ekim, 2005
- Kurt, Mustafa: **“Bilginin İşletmeler İçin Değişen Anlamı ve Stratejik Önemi”**, (Çevrimiçi) <http://www.bilgiyonetimi.org>, Erişim Tarihi: 18.05.2009
- Leonard, Berry Eugene: **“Management Accounting Demystified”**, USA, McGraw- Hill Companies, 2005

- Lere, John C.: **“Managerial Accounting: A Planning-Operating-Control Framework”**, Canada, John Wiley&Sons, 1991
- Louderback, Joseph G.,
Geraldine F. Dominiak: **“Managerial Accounting”**, 3. bs., Boston, Kent Publishing Company, 1982
- Lucey, Terry: **Management Accounting**, 5. bs., London, Cengage Learning, 2003
- Lucey, Terry: **“Management Information Systems”**, 9. bs., Croatia, Thomson Learning, 2005
- Maurice L. Hirsch Jr: **“Advanced Management Accounting”**, Pws-Kent Publishing Company, 1988
- Meigs, Robert F., Jan R. Williams, Susan F. Haka,
Mark S. Bettner: **“Accounting: The Basis for Business Decisions”**, 11. bs., USA, McGraw-Hill Irwin,, 1999
- Meigs, Robert F., Walter B. Meigs: **“Accounting: The Basis for Business Decisions”**, 9. bs., USA, McGraw-Hill, Inc., 1999
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk: **“Bölümlerarası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama”**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:62, 2003
- Morse, Wayne J., James R. Davis, Al L. Hartgraves: **“Management Accounting”**, 3. bs., Addison-Wesley Publishing Company, 1991
- Mowen Maryanne M., Don R. Hansen, Dan L. Heitger: **“Cornerstones of Managerial Accounting”**, 3. bs., South-Western Cengage Learning, 2009
- Mukherjee, A., M. Hanif: **“Financial Accounting”**, Delhi, Tata McGraw Hill, 2003

- Neely, Andy: **“Business Performance Measurement ‘Theory and Practice”**, Cambridge, Cambridge University Press, 2002
- Noreen, Eric W., Peter C. Brewer, Ray H. Garrison: **“Managerial Accounting for Managers”**, New York, McGraw-Hill Irwin, 2008
- Oz, Effic: **“Management Information Systems”**, 6. bs., Boston, Thomson Course Technology, 2009
- Özalp, İnan, Mehmet Şahin, Güneş Berberoğlu, Ramazan Geylan: **“Yönetim ve Organizasyon”**, Celil Koparal, 2. bs., Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, 2004
- Özbay, Tanju: **“İşletmelerde Performans Yönetimi Sisteminin Kullanılma Amaçları ve Performans Yönetimi Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Bir Araştırma”**, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996
- Özkanlı, Özlem, **“Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu İşletmelerde Uygulama”**, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Mart, 2003
- Polimeni, Ralph S., Frank J. Fabozzi, Arthur H. Adelberg: **“Cost Accounting Concepts and Applications for Managerial Decision Making”**, McGraw-Hill Inc., New York, 1991
- Raiborn, Cecily A., Jesse T. Barfield, Michael R. Kinney: **“Managerial Accounting”**, St. Paul, West Publishing Company, 1993
- Ratzan, Lee: **“Understanding Information Systems: What They Do and What We Need Them”**, Library of Congress Cataloging, 2004
- Rihai-Belkaoui, Ahmed: **“Advanced Management Accounting”**, USA, Library of Congress Cataloging, 2001

- Sağmanlı, Metin: **“Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi”**, Yayılım Matbaası, İstanbul, 2002
- Savsar, Cihat: **“Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Yeri ve Önemi, Çorum İlindeki Kobi'lerde Tanımlayıcı Bir Araştırma”**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005
- Sevgener A.Sait: **“Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümler”**, 2. bs., Marmara Üniversitesi Yayın No: 523 Teknik Eğitim Fakültesi Yayınları No:6, İstanbul, 1993
- Sevgener, A.Sait, Rüstem Hacırüstemoğlu: **“Yönetim Muhasebesi”**, 3.bs., İstanbul, M.Ü. Nihat Sayar Vakfı Yayınları, 1993
- Smith, Jack L., Robert M. Keith, William L. Stephens: **“Accounting Principles”**, 3. bs., America, McGraw-Hill Company, 1989
- Solomons, David: **“Divisional Performance Measurement and Control”**, First M. Wiener Publishing Inc., New York, 2. bs., 1985,
- Stair Ralph M., George W. Reynolds: **“Principles of Information Systems a Managerial Approach”**, 9. bs., Boston, Course Technology Cengage Learning, 2009
- Susmuş, Türker: **“Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması”**, Mevzuat Dergisi, (Çevrimiçi)
http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm#_ftn3
- Sürmeli, Fevzi: **“Muhasebe Bilgi Sistemi”**, Eskişehir, Web-Ofset Yayıncılık, 2006
- Şahin, Abdullah: **“Yönetim Bilgi Sistemleri”**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006

- Şakrak, Münir: **“Maliyet Yönetimi”**, İstanbul, Yasa Yayınları, 1997
- Şamiloğlu, Famil: **“Faaliyet Kârı, Artık Gelir ve Ekonomik Katma Değer: Hangi Hisse Getirileriyle Daha Yüksek İlişkilidir?”**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Dergisi, Cilt:33, Sayı:1, Nisan, 2004
- Terzi, Serkan: **“Endüstri İşletmelerinde Transfer Fiyatlama Sistemi ve Performans Ölçümünün Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği”**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009
- Tosun, Kemal: **“İşletme Yönetimi Genel Esaslar”**, Ankara, Savaş Yayınları, 1992
- Tutar Hasan: **“Yönetim Bilgi Sistemi”**, Yönetim ve Organizasyon Dizisi:17, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006
- Türk Dil Kurumu (Çevrimiçi)
<http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=sorumluluk>
Erişim Tarihi: 07.06.2009
- Uslu, M. Selçuk: **“Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi”**, Ankara İ.T.İ.A Yayın No:188, Ankara,
- Usry, Hammer, Matz: **“Cost Accounting: Planning and Control”**, 9. bs., Cinninati, South-Western Publishing Co., 1988
- Ülgen, Hayri, S. Kadri Mirze: **“İşletmelerde Stratejik Yönetim”**, 2. bs, İstanbul, Literatür Yayınları, 2004
- Ülgen, Hayri: **“İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması”**, İstanbul, İ.Ü Rektörlüğü Yayın No:3551, 1989
- Weygandt, Jerry J., Donald E. Kieso, Walter G. Kell: **“Accounting Principles”**, 3. bs., NewYork, John Wiley& Sons, Inc., 1993

Williams, Jan R, Susan
Haka, Mark S. Bettner,
Robert F. Meigs

**“Financial and Managerial Accounting: The Basis
for Business Decisions”**, McGraw Hill, 12. bs., 2002

Yakar, Nergis Nalan:

**“Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Bir Otel
İşletmesinde Uygulama”**, İstanbul, İstanbul
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004

Yereli, Ayşe N.:

**“Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine
Yönelik Bir Araştırma”**, Muhasebe ve Denetime
Bakış, Sayı: 23, 2005

Yılancı, Münevver:

**“Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik
Üçgeni”**, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt.3
Sayı:3, 2001

Zimmerman, Jerold L.:

“Accounting for Decision Making and Control”, 2.
bs., McGraw-Hill Irwin, 1997

EKLER

Ek 1- Anket Formu

1- Şirket İmalat Sektöründe Faaliyet Göstermektedir.

() Evet () Hayır

2- Uluslararası Ortaklığı Var mı ?

() Evet () Hayır

3- Yönetim işlevlerini 1 (çok önemli) den başlayarak 5'e kadar sıralayınız.

() Planlama

() Örgütlenme

() Yürütme

() Koordinasyon

() Kontrol

4- Yönetim kontrol sisteminin (Yönetim kontrol sistemi, çalışanları işletme hedefleri doğrultusunda çalışmaya teşvik etmek ve yönlendirmek, performansların etkili ve verimli olmasını sağlamak ve yeterli görülmeyen performans düzeltmek için yapılan işlemler olarak açıklanabilir) işlevlerini önem sırasına göre sıralayınız. (1 çok önemli)

() Çalışanları işletme hedefleri doğrultusunda çalışmaya teşvik etmek ve yönlendirmek

() Performansların etkili ve verimli olmasını sağlamak

() Yeterli görülmeyen performans düzeltmek

() İşletme kaynaklarının amaç ve hedeflere uygun olarak edinildiğini ve bu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığını kontrol etmek.

5- İşletmelerde karar verme yetkisinin alt kademelere devredilmesini ifade eden yönetim anlayışına merkezkaç yönetim (Decentralization) denir. İşletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren faktörler aşağıda belirtilmiştir. İşletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren faktörleri 1 (çok önemli) den başlayarak 5'e kadar sıralayınız.

- () Bölümsel bilgiye kolay ulaşmayı sağlar.
- () Zamanında cevap verme. (Daha hızlı karar alınmasını sağlar.)
- () Merkezi yönetime odaklanma (Üst kademe yöneticiler stratejik planlama ve karar verme konusuna daha fazla önem verebilirler)
- () Motivasyon ve eğitim. (Yöneticiler kendilerini sürecin bir parçası olarak görmeleri ve yöneticileri daha geniş sorumluluklara hazırlamak için iyi bir eğitim olanağı tanır.
- () İşletme bölümlerini değerlendirme becerisi artırır.

6- İşletmelerde yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi aşağıdaki amaçlara hizmet eder. Sizce en önemli performans değerlendirme amacı hangisidir?

- () Bölüm yöneticilerinin sorumluluklarını ne derece gerçekleştirebildiğini belirlemek.
- () Belirlenen standart performanstan sapmalar varsa bu sapmaların nedenlerini ortaya çıkarmak ve çözmek.
- () Kontrol dışı durumların oluşması halinde izlenecek olan yolu belirlemek.
- () Performansın iyileştirilmesi için çalışanları teşvik etmek.
- () İşletmenin faaliyet bölümleri arasında karşılaştırma yapabilmek için ortam hazırlamak.

7- Aşağıda belirtilen yargıları size en uygun gelen şekilde değerlendiriniz.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
İşletme yönetiminde bilgi önemli bir yere sahiptir.					
Muhasebe bir bilgi sistemini ifade eder.					
Sorumluluk muhasebesi (üst yönetime, birim veya bölüm performans bilgilerini sağlayan bir muhasebe sistemini ifade eder) yönetim kontrol sisteminin en önemli araçlarından biridir.					
Sorumluluk muhasebesi bölümsel maliyet ve gelirlerin kontrolüne yardımcı olur.					
Karar verme yetkisinin alt kademelere dağıtılması, hızlı karar alınmasını sağlar.					
Karın finansal performans ölçüsü olarak kullanıldığı işletmelerde transfer fiyatlaması bölüm performanslarının değerlendirilmesine etki eder.					
İşletme içindeki bölümlerin kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet transferleri bölümlerin karlarını etkiler.					
Transfer fiyatlama sistemi muhasebe bilgi sisteminin önemli bir parçasıdır.					
Bölümler arasında yapılan mal ve hizmet transferlerinde, transfer fiyatının üst yönetim tarafından bölüm yöneticilerine zorla kabul ettirilmesi bölümlerin özerkliğini zedeler.					
Transfer fiyatlaması günümüzün önemli vergi sorunlarından biridir.					
Transfer fiyatlama mali tablo risklerinin yönetimine ilişkin önemli bir husustur.					
Transfer fiyatlaması, bir yönetim kontrol aracı olarak sorumluluk merkezi yöneticisinin aldığı kararların sonuçlarını ölçme olanağı tanımaktadır.					

8- İşletmede bilinçli olarak gerçekleştirilen transfer fiyatlama uygulaması mevcut mudur?

() Evet () Hayır

9- Transfer fiyatlamasında kullanılan yöntem hangisidir?

- () Piyasa Fiyatı Yöntemi
() Pazarlık Fiyatı Yöntemi
() Tam Maliyet
() Değişken Maliyet,
() Maliyet Artı
() Fırsat Maliyeti
() Marjinal Maliyet
() İkili Transfer Fiyatı Yöntemi
() Diğer – Belirtiniz.....

10- İşletme içinde farklı bölümlerde farklı transfer fiyatlama yöntemleri kullanılıyor mu?

() Evet () Hayır

11- Son iki yıldır kullanılan transfer fiyatlama yöntemi hangisidir?

- () Piyasa Fiyatı Yöntemi
() Pazarlık Fiyatı Yöntemi
() Tam Maliyet
() Değişken Maliyet,
() Maliyet Artı
() Fırsat Maliyeti
() Marjinal Maliyet
() İkili Transfer Fiyatı Yöntemi (Bir işletmede transfere konu olan mal ve hizmet için, alıcı ve satıcı bölümlerde farklı transfer fiyatları kullanılmasına izin verildiği zaman oluşur.)
() Diğer – Belirtiniz.....

12- Aşağıdaki belirtilen finansal performans ölçülerinden hangisi veya hangileri işletme içinde bölümlerin performanslarının değerlendirilmesinde kullanılıyor.

- Bölüm karı (Faaliyet Karı)
- Yatırım getirisi (Yatırım Getirisi yönteminde, kâr ile yatırım arasındaki ilişki kârın yatırıma bölünmesi ile kurulur. Yapılan yatırımların kara etkisi ölçülür.) (ROI)
- Satış Geliri
- Ekonomik katma değer (işletmenin düzeltilmiş vergi sonrası faaliyet kârıyla sermaye maliyeti arasındaki farktır) (EVA)
- Diğer –Belirtiniz

13- Aşağıda belirtilen transfer fiyatlaması amaçlarının 1 (çok önemli) den başlayarak 4'e kadar sıralayınız.

- Bölüm performanslarının ölçülmesi
- Kararların kalitesini geliştirmek
- Bağımsızlığı teşvik etmek
- Kar paylaşımı

14- Aşağıdaki yargıları işletmeniz açısından en uygun şekilde değerlendiriniz.

	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Muhasebe, finansal kayıtların tutulmasının yanında yönetime destek olan bir sistem konumundadır					
Performanslar bölümler bazında değerlendirilir.					
Performans ölçümünde kar önemli bir finansal veri olarak kullanılır.					
Bölümler arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde belirli bir fiyat kullanılır.					
Bölümler arasında gerçekleşen alışverişlerde kullanılan transfer fiyatı yöneticilerin performanslarının ölçülmesinde önemli bir rol oynar.					