

**MUĞLA ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MALİYET YÖNETİMİ**

**AÇISINDAN**

**SORUMLULUK MUHASEBESİ**

**VE**

**TRANSFER FİYATLAMASI**

**(MERMER ÜRETİM İŞLETMESİNE YÖNELİK ÖRNEK BİR UYGULAMA)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN: İLKİM TAÇ İLKİN**

**DANIŞMAN: PROF. DR. RECEP ŞENER**

**EKİM, 2007**

**MUĞLA**

**MUĞLA ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MALİYET YÖNETİMİ**

**AÇISINDAN**

**SORUMLULUK MUHASEBESİ**

**VE**

**TRANSFER FİYATLAMASI**

**(MERMER ÜRETİM İŞLETMESİNE YÖNELİK ÖRNEK BİR UYGULAMA)**

**HAZIRLAYAN: İLKİM TAÇ İLKİN**

**Sosyal Bilimleri Enstitüsünce**

**“Yüksek Lisans”**

**Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.**

**Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 06.11.2007**

**Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 16.10.2007**

**Tez Danışmanı : Prof. Dr. Recep ŞENER**

**Jüri Üyesi : Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU**

**Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Ogun EMGİN**

**Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Aslan EREN**

**EKİM, 2007**

**MUĞLA**

## TUTANAK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 02/10/2007 tarih ve 385/7 sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 23/b maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi İlkim Taç İLKİN'in "Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama)" adlı tezini incelemiş ve aday 16/10/2007 tarihinde saat 13:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 75 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin başarılı olduğuna oy birliği ile karar verildi.

Tez Danışmanı

Prof.Dr.Recep ŞENER

Üye

Üye

Prof.Dr.Selim BEKÇİOĞLU

Yrd.Doç.Dr.Ongun EMGİN

## YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi Ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama)” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

01/06/2007

İlkin Taç İLKİN

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ**  
**TEZ VERİ GİRİŞ FORMU**

**YAZARIN**

**MERKEZİMİZCE DOLDURULACAKTIR.**

**Soyadı :**

**Adı :**

**Kayıt No:**

**TEZİN ADI**

**Türkçe :**

**Y. Dil :**

**TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans**

**Doktora**

**Sanatta Yeterlilik**

**O**

**O**

**O**

**TEZİN KABUL EDİLDİĞİ**

**Üniversite :**

**Fakülte :**

**Enstitü :**

**Diğer Kuruluşlar :**

**Tarih :**

**TEZ YAYINLANMIŞSA**

**Yayınlayan :**

**Basım Yeri :**

**Basım Tarihi :**

**ISBN :**

**TEZ YÖNETİCİSİNİN**

**Soyadı, Adı :**

**Ünvanı :**

**TEZİN YAZILDIĞI DİL : Türkçe**

**TEZİN SAYFA SAYISI: 134**

**TEZİN KONUSU (KONULARI) :**

1. Maliyet Yönetimi
2. Sorumluluk Muhasebesi
3. Transfer Fiyatlaması

**TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER :**

1. Maliyet Yönetimi
2. Sorumluluk Muhasebesi
3. Sorumluluk Merkezleri
4. Transfer Fiyatlama

**İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMER:**

1. Cost Management
2. Responsibility Accounting
3. Responsibility Centers
4. Transfer Pricing

**1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum**

**2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir**

**3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir**

**Yazarın İmzası :**

**Tarih : 17/10/2007**

## ÖZET

Yoğun ve acımasız rekabet koşullarının hüküm sürdüğü günümüzde, işletmeler pazar paylarını artırmanın öncesinde mevcut konumlarını koruyabilmek ve ayakta kalabilmek adına büyük mücadele vermektedir. Bu mücadelenin başında da sürekli artma eğilimi gösteren maliyetlerin arzu edilen seviyelere çekilerek korunabilmesi yer almaktadır. Bu çabanın kaçınılmaz gereği olarak *maliyet yönetimi* kavramı, son yıllarda önemini giderek artırmıştır. İşletmeler rekabet güçlerini sağlamlaştırmak için farklı maliyet yönetimi yaklaşımlarını ve tekniklerini benimseyebilirler. Ancak maliyetlerin kontrolü ve yönlendirilmesi için *sorumluluk muhasebesi* sistemine geçilmesinin bir zorunluluk olduğu söylenebilir. Çünkü sorumluluk muhasebesinde temel amaç, gider kontrolüdür. Sorumluluk muhasebesinin uygulandığı bölümsel işletmelerde; bölümler arası mal ve hizmet transferlerinde uygulanacak transfer fiyatlama politikası üzerinde özellikle durulması gerekmektedir. İşletmelerin, transfer fiyatlama politikalarına karar verirken, maliyet yönetimine ilişkin kaygıları ön planda tutmaları yararlarına olmaktadır.

Bu çerçevede ele alınan çalışmada, konu önce teorik olarak ele alınmış, sonra da mermer sektöründeki bir üretim işletmesinde uygulaması yapılmıştır. Çalışmanın teorik kısmında, maliyet yönetimi açısından sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlama konuları ayrıntılı olarak incelenmiştir. Uygulama kısmında ise, bir mermer üretim işletmesindeki sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlama yöntemleri ile işletmenin maliyet yönetimi başarısı arasındaki ilişki incelenmiştir. Sonuç olarak, etkin bir sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulmadığı ve sağlıklı bir transfer fiyatlama politikasına sahip olmayan işletmenin maliyet yönetimi konusunda yetersiz olduğu gözlenmiş ve elde edilen bulgular ışığında, işletmeye uygun bir transfer fiyatlama yöntemi önerilerek, tezde aranan amaca ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Yönetimi, Sorumluluk Muhasebesi, Sorumluluk Merkezleri, Transfer Fiyatlaması.

## ABSTRACT

Nowadays, where the hard and relentless conditions of competition reign on the marketing world, companies are working on to hold and save their present situation before trying to increase their share in the market. This act usually starts with attempts of pulling down the costs to an aspired level. Recently the importance of *cost management* is increasingly understood. Companies may adopt different techniques and approaches to *cost management*, to assure their potency of competition, but without switching to responsibility accounting system (which is a necessity to control and direct the costs), this is almost impossible because on responsibility accounting the main aim is to control the outcomes. In divisional companies where the responsibility accounting is exercised: the policy of *transfer pricing*, which will be applied in transfers of goods and services between the divisions, has to be founded. When deciding transfer pricing policies, taking the concern about the cost management to foreground, is going to be to the benefit of these companies.

In this study the subject is theoretically approached and discussed, then applied to a marble processing company. As a result it is observed that: the model company which has not established a healthy policy regarding to the transfer pricing and an effective responsibility accounting system, was also inadequate about cost management. By proposing a healthy transfer pricing method to the model company, according to the results obtained by the study, this study has reached it's purpose.

**Key words:** Cost Management, Responsibility Accounting, Responsibility Centers, Transfer Pricing



## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanması safhasında; gösterdikleri sabır ve anlayıştan dolayı öncelikle sevgili aileme ve her zaman yanımda olan Evren Çağlayan'a ne kadar teşekkür etsem azdır. Yoğun akademik çalışmaları arasında, bana zaman ayıran ve hiçbir konuda desteğini esirgemeyen, çok kıymetli hocam ve aynı zamanda da tez danışmanım olan Prof. Dr. Recep Şener'e tüm katkılarından dolayı sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, lisans ve lisansüstü öğrenimim boyunca derin bilgi birikimlerini ve hoşgörülerini esirgemeyen saygı değer hocalarım, Yrd. Doç. Dr. Ongun Emgin ve Yrd. Doç. Dr. Yavuz Çiftçi'ye de teşekkürü bir borç bilirim.

İlkim Taç İLKİN

## İÇİNDEKİLER

Önsöz.....	I
İçindekiler.....	II
Tablolar Listesi.....	VIII
Şemalar Listesi.....	VIII
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MALİYET YÖNETİMİ

1.1.MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI VE MALİYET YÖNETİMİNİN AMAÇLARI .....	3
1.1.1.Maliyet Yönetimi Kavramı .....	3
1.1.2.Maliyet Yönetiminin Amaçları .....	4
1.2.MALİYET YÖNETİMİNİN YAPISI.....	6
1.2.1. Operasyonel Maliyet Yönetimi.....	6
1.2.2. Stratejik Maliyet Yönetimi.....	7
1.3.MALİYET YÖNETİMİNDE ÇAĞDAŞ YAKLAŞIMLAR .....	8
1.3.1. Tam Zamanında Üretim .....	10
1.3.2. Faaliyet Esaslı Maliyetleme .....	11
1.3.3. Hedef Maliyetleme.....	13
1.3.4. Mamûl Yaşam Döneminde Maliyetleme .....	15
1.3.5. Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması.....	16

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **SORUMLULUK MUHASEBESİ**

2.1.SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI VE YÖNETİM .....	18
2.1.1.Sorumluluk Muhasebesi Kavramı.....	18
2.1.2.Sorumluluk Muhasebesi ve Yönetimsel Anlayış .....	19
2.1.3.Sorumluluk Muhasebesi ve Maliyet Yönetimi .....	20
2.2.SORUMLULUK MERKEZLERİ.....	21
2.2.1.Gelir Merkezi .....	22
2.2.2.Gider Merkezi .....	23
2.2.3.Kâr Merkezi .....	24
2.2.4.Yatırım Merkezi.....	26
2.3.SORUMLULUK RAPORLARI VE HAZIRLANMASI .....	26
2.3.1.Sorumluluk Raporu Kavramı .....	26
2.3.2.Sorumluluk Raporlarının Hazırlanması .....	27

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **TRANSFER FİYATLAMASI**

3.1.TRANSFER FİYATLAMASI KAVRAMI VE SORUMLULUK MUHASEBESİNDE TRANSFER FİYATLAMASI SORUNU .....	29
3.1.1.Sorumluluk Muhasebesi Kavramı.....	29
3.1.2.Sorumluluk Muhasebesinde Transfer Fiyatlaması Sorunu .....	30

3.2.TRANSFER FİYATLAMASININ AMAÇLARI.....	31
3.2.1.Yönetim Aracı Olarak Transfer Fiyatlamasının Amaçları.....	31
3.3.2.Sorumluluk Muhasebesi Açısından Transfer Fiyatlamasının Amaçları .....	32
3.3.TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİ.....	35
3.3.1.Piyasa Fiyatını Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi .....	37
3.3.2.Pazarlığı Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi.....	43
3.3.3.Maliyetleri Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemleri.....	46
3.3.3.1.Marjinal Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi.....	48
3.3.3.2.Fırsat Maliyetini Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi .....	49
3.3.3.3.Tam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi .....	50
3.3.3.4.Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi .....	53
3.3.3.5.Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi.....	54
3.3.3.5.1.Tam Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi.....	54
3.3.3.5.2.Değişken Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi .....	55
3.3.3.6.İkili Fiyat Uygulamasını Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi..	56
3.5.TRANSFER FİYATLAMA POLİTİKASI.....	58
3.4.1.En Uygun Transfer Fiyatlama Yönteminin Seçimi.....	59
3.4.2.Türkiye'deki ve Yurtdışındaki Transfer Fiyatlaması Uygulamaları.....	64

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNETİMİ VE**  
**TRANSFER FİYATLAMASI**

4.1.FAALİYET ESASLI TRANSFER FİYATLAMASI.....	67
4.1.1.Faaliyet Esaslı Transfer Fiyatlamasının Gerekliliği.....	68
4.1.2.Faaliyet Esaslı Maliyetleme Yönteminde Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	69
4.1.3.Faaliyet Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi.....	70
4.2.HEDEF FİYAT ESASLI TRANSFER FİYATLAMASI.....	71
4.2.1.Hedef Maliyetleme Sisteminin Geleneksel Maliyet Sisteminden Farkı .....	71
4.2.2.Transfer Fiyatlamasında Hedef Maliyetlemenin Gerekliliği .....	72
4.2.3.Hedef Fiyat Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi.....	72

**BEŞİNCİ BÖLÜM**  
**MERMER ÜRETİM İŞLETMELESİNE İLİŞKİN**  
**ÖRNEK BİR UYGULAMA**

5.1.İŞLETMENİN TANITILMASI.....	74
5.1.1.İşletmenin Adı ve Adresi .....	74
5.1.2.İşletme Profili.....	74
5.1.3.Üretim Şekli .....	76

5.2.İŞLETMEDEKİ MEVCUT DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	78
5.2.1.İşletmedeki Maliyet Yönetimi Anlayışı .....	78
5.2.2.İşletmedeki Sorumluluk Merkezleri.....	78
5.2.3.İşletmedeki Transfer Fiyatlama Politikası .....	79
5.2.3.1.İşletmede Kullanılan Transfer Fiyatlama Yöntemi ve Transfer Fiyatlaması Anlayışı .....	80
5.2.3.2.2006 Yılı Transfer Fiyatlarının Tespiti (Tam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması .....	81
5.2.4.İşletmede Alternatif Transfer Fiyatlaması Uygulamaları ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	81
5.2.4.1.İşletmede Alternatif Transfer Fiyatlaması Uygulamaları .....	82
5.2.4.1.1.Piyasa Fiyatını Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması .....	82
5.2.4.1.2.Pazarlığı Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması .....	83
5.2.4.1.3.Maliyetleri Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması .....	86
5.2.4.1.3.1.Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması .....	86
5.2.4.1.3.2.Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlaması Uygulaması .....	87
5.2.4.1.3.2.1.Tam Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlaması Uygulaması .....	87

5.2.4.1.3.2.2.Değişken Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlaması Uygulaması .....	88
5.2.4.1.4.İkili Fiyat Uygulamasını Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması .....	88
5.2.4.2.Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	89
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>91</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>	<b>93</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>104</b>

**TABLolar LİSTESİ**

Tablo 1. Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Karşılaştırılması .....	60
Tablo 2. Uygun Transfer Fiyatlama Politikasının Oluşturulması .....	63
Tablo 3. Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Tercih Edilme Yüzdeleri (A.B.D.) ....	64

**ŞEMALAR LİSTESİ**

Şema 1. ABC Mermer İşletmesi'nin Organizasyon Şeması .....	76
Şema 2. Fabrika Üretim Hattı .....	77



## GİRİŞ

Son otuz yılda teknolojik gelişim, her geçen gün artan bir ivme göstermiş, yeni ürünler ve üretim teknolojileri ortaya çıkmıştır. Yeni üretim teknolojileri, üretim süreçlerini ve yöntemlerini de değiştirmiştir. Değişen maliyet yapısıyla beraber, kullandıkları maliyet hesaplama yöntemlerinin yeterliliği, işletmeler açısından sorgulanır duruma gelmiştir. Maliyet muhasebesinde geleneksel yöntemler etkinliğini yitirdikçe; işletmeler, maliyet oluşumlarını kaynağında etkileme esasına dayalı maliyet yönetimi yaklaşımını benimsemeye başlamışlardır. Maliyet yönetimi yaklaşımını benimseyen işletmeler, yapı ve faaliyetlerini, maliyetleri kaynağında etkilemelerine olanak verecek şekilde düzenleme yoluna gitmelidirler. Bu düzenleme yapılırken işletmelerin, organizasyon yapıları ve büyüklükleri ile uyumlu olarak, sorumluluk merkezlerine ayrılmaları ve sorumluluk muhasebesi sistemini uygulamaları yararlarına olacaktır. Sistemde, herhangi bir maliyet kaleminin etkilenmesi kararı, o maliyet kaleminin olduğu bölümün yöneticisi tarafından verilmektedir. Bölüm maliyetlerini oluşturan kalemlerin başında, transfer fiyatları gelmektedir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminde; sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde uygulanan transfer fiyatları, oldukça önemli bir konu olarak karşımıza çıkar. Konunun önemi, uygulanacak transfer fiyatlama politikasına göre pek çok farklı finansal ve yönetsel sonuçla karşılaşılacak olmasından gelmektedir. İşletmelerin sahip oldukları transfer fiyatlama politikaları ve uyguladıkları transfer fiyatları, maliyetlerini etkilemekte ve maliyet yönetiminin konusu kapsamına girmektedir. Etkin bir maliyet yönetimi amacındaki bir işletme, iç ve dış çevresinin gerektirdikleri bağlamında, sorumluluk muhasebesi sistemini kurmak ve transfer fiyatlaması politikasına karar vermek durumundadır.

Çalışmamızda, bu noktalardan hareket edilerek, altı bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümde, maliyet yönetimi; ikinci bölümde, sorumluluk muhasebesi ve üçüncü bölümde, transfer fiyatlaması konuları ele alınmıştır. Çağdaş maliyet yönetimi ve transfer fiyatlaması konusu, dördüncü bölümde ayrıca ele

alınmıştır. Beşinci bölümde, ABC Mermer İşletmesi'nin 2006 yılı verileri baz alınarak, işletmedeki mevcut durum değerlendirilmiş ve alternatif transfer fiyatlama yöntemleri uygulanmıştır. Son olarak da sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **MALİYET YÖNETİMİ**

#### **1.1.MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI VE MALİYET YÖNETİMİNİN AMAÇLARI**

Bu bölümde; maliyet yönetimi kavramı ve maliyet yönetiminin amaçları konularına yer verilmiştir.

##### **1.1.1.Maliyet Yönetimi Kavramı**

1980’li yılların ikinci yarısından itibaren, ürünlerin piyasa ömürleri kısalmış, üretim öncesi araştırma-geliştirme, ürün ve süreç tasarımı, sermaye yatırımı, yazılım geliştirme ve eğitim-staj faaliyetlerinde katlanılan maliyetler, hem çeşitlenmiş, hem de tutar olarak artmıştır (Şakrak, 1997: 47). Üretim maliyetlerinin yapısının değişmesiyle, ürün maliyetlemede sıkıntılar yaşanmaya başlanmıştır. Yaşanan bu sıkıntıların temelinde, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri ile sağlanan bilgilerin yetersiz ve güvenilmez olduğu ve bu yüzden maliyetlerin dağıtımı ve yüklenmesi konularında yanıltıcı sonuçlara ulaşıldığı eleştirisi yatmaktadır. Yöneltilen bir diğer eleştiri de, geleneksel maliyet muhasebesinin kısa vadeli kararlar için önceden saptanan üretim araçlarını desteklediği, buna karşın, orta-uzun vadeli kararlar için, yeterli bilgiyi sağlayamadığıydı. Bu eleştiriler sonucunda geleneksel maliyet muhasebesinin giderek önemini kaybetmesi ve yoğun maliyet baskısı (Yüzbaşıoğlu, 2004: 390-391); işletmeleri, yönetim karar süreçlerinde temel dayanak olan muhasebe sisteminde alternatif arayışlara yöneltmiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 6-7). Böylece, işletmeler yeni yönetim anlayışları benimsemeye yönelmişlerdir. Benimsedikçe de, muhasebe; geleceğe yönelik plân ve stratejilere ışık tutacak ve ileride ortaya çıkabilecek çeşitli yönetim gereksinimlerine duyarlı bir araç konumuna gelmiştir (Karcıoğlu, 2000: 4-5).

Geleneksel maliyet muhasebesine yöneltilen eleştiriler sonucunda ortaya çıkan maliyet yönetimi kavramı, önceleri, literatürde farklı içeriklerde ve çoğunlukla

maliyet muhasebesi kapsamına yeni dahil edilen yöntemlerin toplam adı olarak kullanılmaya başlanmışsa da (Yüzbaşıoğlu, 2004: 391); zamanla, maliyet muhasebesinden yönetim aracı olarak yararlanılması anlayışı egemen olmuştur. Bu anlayış ışığında; maliyet yönetimi, ürün maliyetlerini doğru olarak saptamak, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet etmenlerini tanımlamak, faaliyetleri plânlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü olarak tanımlanabilir (Gündüz, 1997: 33-34). Bir başka ifadeyle maliyet yönetimi, işletmenin yapı ve faaliyetlerinin, maliyetlerin etkilenebilmesi amacıyla düzenlenmesidir (Bilginoğlu, 1994: 3). Maliyet yönetimi, maksimum işletme verimliliği hedeflenerek maliyetlerin bilinçli olarak etkilenmesidir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 392) şeklinde de tanımlanabilir.

Tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi maliyet yönetiminde, geleneksel maliyet muhasebesinden farklı olarak, sonradan maliyet karşılaştırmalarına dayalı maliyet kontrolü aşılarak, maliyetlerin etkilenmesi boyutu açılmıştır ve maliyet yönetimi, işletme yönetiminin bir görevi haline gelmiştir (Bilginoğlu, 1994: 3). Ancak buradan hareketle, maliyet muhasebesinin gereksiz olduğu sonucuna varmak kanımızca yanlış olur. Çünkü, maliyet yönetimi geri bildirim mekanizmasının doğru ve etkili çalışması için maliyet muhasebesine gereksinim duyulduğu bir gerçektir.

### **1.1.2. Maliyet Yönetiminin Amaçları**

Maliyet yönetiminin en genel amacı, şüphesiz, işletmenin sürekliliğini sağlamak ve bu uğurda gereken gücü sağlayacak işletme performansını sürekli kılmaktır. Bunu sağlamak için işletme; maliyetleri etkilemeli, düzenlemeli ve yönetmelidir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 392). Daha ayrıntılı bir açıklama yapmamız gerekirse, maliyet yönetiminin amaçlarını aşağıdaki maddelerle ortaya koyabiliriz:

- i) İşletmede genel olarak maliyet yüksekliğinin düşürülmesi,
- ii) Maliyet yapılarının en elverişli duruma getirilmesi,

- iii) Azalan maliyet akışlarını kolaylaştırma ve artan maliyet akışlarından kaçınma yoluyla maliyet akışının en uygun duruma getirilmesi,
- iv) Maliyet yönetimi ve pazarlama alanlarının birlikte çalışmasıyla, ürün geliştirme ve tasarımından, satışına kadar maliyetlerin çeşitliliğinin azaltılması yoluyla pazarda fiyat avantajları elde ederek, dinamik gelişme sağlanması ve rekabet dinamiğinin elde edilmesi,
- v) Yüksek üretim düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan maliyet dezavantajlarından kaçınmak için; değer yaratma zincirlerinde, (mal ve hizmetlerin öz üretimi, ürünlerin ve kısmî faaliyetlerin dış alımı gibi) üretme ya da satın alma kararlarında koordinasyon maliyetlerinin yükselmesi nedeniyle; işletmedeki çeşitli faaliyetlerin birleştirilmesi yoluyla olanaklı olduğu kadar, üretim düşüklüğünü azaltarak, yalın, esnek ve çağdaş bir işletme yapısı oluşturma,
- vi) Maliyet şeffaflığının sağlanması,
- vii) Maliyet unsurlarını saptama,
- viii) Çalışanlarda maliyet bilincinin artırılması ve sağlamlaştırılması (Yüzbaşıoğlu, 2004: 392-393).

Bursal ve Ercan (1994: 484-485)'a göre ise maliyet yönetiminin 3 temel amacı vardır ve bunlar;

- i) Global rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştırmak,
- ii) Kaynak kullanımında kayıpları azaltıp etkinliği arttırmak,
- iii) Ürün/hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasıdır.

Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü üzere, maliyet yönetiminde öncelikli amaç, genel anlamda maliyetleri olabildiğince aşağı çekmektir. Bu amaca tam anlamıyla ulaşılabilmesi için, maliyet sorumluluğu, işletmedeki en üst

yöneticiden en ast çalışana kadar herkese yüklenmeli ve konuya herkesin katkısı sağlanmaya çalışılmalıdır.

## 1.2. MALİYET YÖNETİMİNİN YAPISI

Günümüzde, maliyet yönetiminde stratejik amaçlar giderek önem kazanmaktadır. Bu yönde, *müşteri odaklılık* ve *pazara yönelik olma* olguları maliyet yönetimi içine taşınmıştır ve etken maliyet yönetimi anlayışı ortaya çıkmıştır. Bu sayede maliyet yönetiminin yapısında bir genişleme olmuş ve bölümlendirmeye gerek görülmüştür. Bu bölümlendirme, *maliyet yönetiminin hangi amaçla kullanıldığı* temelinde yapılabilir. Bu temelde, maliyet yönetimini; işlevsel amaçlı *operasyonel maliyet yönetimi* ve karar verme amaçlı *stratejik maliyet yönetimi* olarak ikiye ayırabiliriz (Yüzbaşıoğlu, 2004: 393). Diğer bir ifadeyle, bu bölümlendirmenin, faaliyetin gerçekleşme zamanına göre yapıldığını söyleyebiliriz. İşletmede, gerçekleştirilmekte olan faaliyetlere ilişkin maliyetler, operasyonel maliyet yönetiminin; gerçekleştirilmesi düşünülen faaliyetlere ilişkin maliyetler ise, stratejik maliyet yönetiminin kapsamında yer almaktadır denilebilir.

### 1.2.1. Operasyonel Maliyet Yönetimi

“Bir işletmedeki, her bir karar alanına ilişkin olarak, yapı ve faaliyetlerin düzenlenmesi yoluyla maliyetlerin etkilenmesi” olarak tanımlayabileceğimiz *operasyonel maliyet yönetimi*nde, hedef, maliyetlerin optimizasyonudur. Maliyetler, her bir karar alanı için, önceden saptanan rekabet durumuna göre ve uygulanmakta olan üretim programı dahilindeki kapasitelerde, optimize edilmeye çalışılır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 393).

Delman ve Franz (1994: 18), operasyonel maliyet yönetiminin görev alanlarını:

- i) İşlemsel kararların maliyetlere etkilerini saptama, plânlama ve kullanma,

- ii ) Maliyetleri muhasebeye dayalı olarak tanımlama ve değerlendirme,
- iii) Standart/Fiilî karşılaştırmasında özel maliyet pozisyonlarını saptama, analiz etme ve değiştirme,
- iv) Zaman karşılaştırmalarında maliyet dinamiğini saptama, analiz etme, kullanma ve yöneltme olarak belirtmişlerdir.

Operasyonel maliyet yönetimince sağlanan bilgiler, karar alanlarıyla ilişkili önemli kararlarda (örneğin, işletmenin ihtiyacı olan bir mamûlü veya hizmeti, kendi bünyesinde mi üretmesinin yoksa dışarıdan mı satın almasının daha sağlıklı olacağı değerlendirilirken...) kullanılmaktadır. Anlaşıldığı üzere, operasyonel maliyet yönetimi, orta ve kısa vadeli kararlarda etkilidir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 393-394) ve yönetimin orta ve alt kademeleriyle ilgilidir. Ancak buradan hareketle, üst yönetimce, konuya gereğinden az bir dikkat gösterilmemelidir. Zira, operasyonel maliyet yönetimince gerçek zamanlı ve doğru maliyet bilgilerinin sağlanması, iş gücü etkinliğinin artırılması çabalarını destekleyecek ve böylece işletme genelinde verimlilik artışına sebep olabilecektir.

### **1.2.2. Stratejik Maliyet Yönetimi**

Stratejik maliyet yönetimi, stratejik unsurların ön plânda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizleri yapılarak maliyetlerin, sürekli ve güçlü rekabet avantajları kazandıracak yönde ve büyüklükte etkilenmesidir. Stratejik maliyet yönetiminde hedef, küresel pazarda maliyet avantajları kazandıracak stratejiler geliştirmektir (Şakrak, 1997: 102). Bu amaç doğrultusunda, maliyetlerin ve maliyet saptama faktörlerinin analizi yapılarak, maliyet düşürme potansiyelleri belirlenebilir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 400).

Delman ve Franz (1994: 18), stratejik maliyet yönetiminin görev alanlarını:

- i ) Stratejik kararların maliyetlere etkilerini tahmin etme, kullanma ve etkileme,

- ii ) Stratejik maliyet pozisyonu ile ilgili etki büyüklüklerini tahmin etme ve analiz etme,
- iii ) Maliyetleri faaliyetlere dayalı olarak bulma ve tanımlama,
- iv ) Değer yaratma zincirinde maliyetleri rekabete yönelik olarak saptama, planlama ve analiz etme,
- v ) Yaşam dönemi maliyetlerinin bütünlüğünü saptama, plânlama ve analiz etme olarak belirtmişlerdir.

Stratejik maliyet yönetimince sağlanan bilgilerden, yeni karar alanlarının araştırılmasında, oluşturulmasında ve düzenlenmesinde yararlanılmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 394). Görüldüğü üzere, stratejik maliyet yönetimi uzun vadeli kararlarda ve plânlamalarda etkilidir. Dolayısıyla, üst düzey yönetimle ilgilidir. Stratejik maliyet yönetimi çalışma grubunu, öncelikle genel müdür , finans ve üretim bölümü yöneticileri ile işletme danışmanları ve proje yöneticileri oluşturmaktadır. Bu grup, işletmenin geleceği için gerçekten önemli olduğu düşünülen sorunlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Sürdürülmekte olan işlerle ilgili sorumluluk ise orta ve alt düzey yöneticilere göçerilmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 394,401-402).

Bu anlayışın bir sonucu olarak, önem ve dikkâtin operasyonel maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine kaydığı ileri sürülebilir. Hatta, Brokemper (1980; 17) stratejik maliyet yönetimi anlayışının; maliyet muhasebesinin değişen paradigmaları ile birleşip bütünleşerek, yeni bir disiplin olarak ortaya çıktığını belirtmektedir. Küresel pazarda rekabet eden büyük ölçekli işletmeler düşünüldüğünde, bu görüşe katılmamak pek mümkün görünmemektedir. Ancak küçük ölçekli ve belli pazarlara yönelik üretim yapan işletmeler için, operasyonel maliyet yönetiminin hâlâ önemini koruduğu bir gerçektir.

### **1.3. MALİYET YÖNETİMİNDE ÇAĞDAŞ YAKLAŞIMLAR**

Öteden beri, maliyet muhasebesinde kullanılan yöntemlere ilişkin tartışmalar sürerken, günümüzde, küreselleşme ve sonuçları daha çok tartışılır



olmuştur. Küreselleşme olgusu ve sonuçları, kendine özgü standartları ve değerleri piyasalara taşıyarak, sosyal, siyâsal ve teknik yönde değişimlere yol açmıştır (Kurşunel vd., 2007: 1). Yaşanan değişimler sonucu mühendislik ve tasarım maliyetleri hızla yükselmeye; amortismanlarla, veri toplama ve dağıtım anahtarlarıyla ilgili sorunlar ortaya çıkmaya başlamıştır (Köse, 2004: 74). Doğal olarak, dikkatler yeniden üretim faaliyetleri üzerinde toplanmıştır ve işletmelerde *en iyi maliyet yönetiminin nasıl gerçekleştirilebileceği veya gerçekleştirilmesi gerektiği* sorusu üzerine tartışmalar başlamıştır.

Geleneksel maliyet yönetiminin bakış açısı firma ile sınırlıdır. Maliyet yönetimi adına yapılacak herşey firma içinde başlar ve biter. Günümüzde maliyet yönetimi, firmanın kendi sınırlarında kalarak gerçekleştirilebilecek bir iş değildir. Bugün durum, aynı değer zinciri üyelerinin maliyetler bakımından da birbirleriyle yakın işbirliği içinde olmalarını gerektirmektedir (Karadal ve Savaş, 2007: 8). Maliyet yönetimi, maliyetleri değer zinciri anlayışı içinde yönetecek yaklaşım ve yöntemler geliştirmek durumundadır. Bu konuda farklı çevreler, kurumlar ve kişilerce farklı öneriler getirilmiştir ve günümüzde de getirilmektedir. Getirilen önerilerin bazıları maliyet hesaplama tekniklerine ilişkin değişiklikler veya yenilikler içerirken, bazıları da tümüyle yeni ve kapsamlı yönetsel yaklaşımlar oluşturmuştur. Zamanla, kendine taraftar bulan bu yaklaşım ve yöntemlerden, maliyet yönetimi yönetsel süreçleriyle bütünleşenler “maliyet yönetiminde çağdaş yaklaşımlar” çatısı altında toplanmıştır.

Maliyet yönetiminde çağdaş yaklaşımlar çatısı altındaki yaklaşım ve yöntemlerin net bir ayrımının yapılabilmesi, diğer bir ifadeyle, kesin sınırlar çizilerek belirli başlıklar altında gruplandırılmaları zor gözükmektedir. Bunun sebebi, her birinin özünde yatan ve geliştirilmelerine kaynak oluşturan amaçların ortak olmasıdır. Bu amaçların her biri, diğerleriyle etkileşimlidir ve diğerlerini tamamlar niteliktedir (Şakrak, 1997: 79). Bu nedenle her bir işletme, yönetsel ve örgütsel yapısının özelliklerini göz önünde bulundurarak, kendisine uygun olan ve ihtiyaçlarına en iyi cevap verecek yöntem, ya da yöntemleri belirlemeli ve yaklaşım, ya da yaklaşımları benimsemelidir. Buradan hareketle, her işletmenin kendi

bünyesine göre ve maliyet yönetimi politikaları dahilinde, kendine özel bir senteze gitmesinin, en sağlıklı sonuçları doğuracağını söylememiz yanlış olmaz.

### 1.3.1. Tam Zamanında Üretim

Tam zamanında üretim felsefesi, gerekli olanı gereken yerde, zamanda ve miktarda üretmek üzerine kuruludur (Şakrak, 1997: 145). Bu felsefe doğrultusunda şekillenen tam zamanında üretim yaklaşımında, sadece üretim faaliyetleri üzerinde değil, tüm işletme faaliyetleri üzerinde durulmaktadır. Bunun temelinde, maliyetleri azaltmak yanında üretimin tüm aşamalarında israfın ortadan kaldırılması ve işletmenin toplam verimliliğinin artırılması amacı yatmaktadır (Köse, 2004: 78).

Bu amaç doğrultusunda tam zamanında üretim yaklaşımıyla ulaşılmak istenen hedefleri şöyle sıralayabiliriz:

- i) Gereksiz stok bulundurulmasının önlenmesi,
- ii) Stok bulundurma maliyetlerinin minimize edilmesi,
- iii) Yatırıma ait getiri oranının artırılması,
- iv) Tedarikçilerden kaliteli ilk madde-malzeme ve yarı mamül sağlanması,
- v) İşletme içi veya dışındaki sevk ve depolama destek hizmetlerinde etkinliğin sağlanmasıdır (Köse, 2004: 78).

Tam zamanında üretim yaklaşımını benimsemiş bir işletmenin yukarıda belirtilen hedeflere ulaşabilmesi için sistemli bir oluşuma giderek;

- i) Miktar ve çeşit açısından talepteki günlük ve aylık dalgalanmalara sistemin adaptasyonunu sağlamak üzere, kalite kontrol fonksiyonunun geliştirilmesi,
- ii) Her sürecin, sonraki süreçlere sadece hatasız parçaları göndermesini sağlamak üzere, kalite güvence sisteminin kurulması,

iii) Sistemin insan kaynağını kullanarak, maliyet azaltma hedefine ulaşabilmesini sağlamak üzere, insana saygının egemen olduğu bir örgüt kültürünün oluşturulması gereklidir (Köse, 2004: 78).

Ancak, şunu hemen belirtelim ki, tam zamanında üretim yaklaşımında başarı, sistemin yapısal unsurlarının sürekli kendini tekrarladığı ve dengeli bir iş yükünün korunabildiği üretim ortamlarında sağlanabilmektedir (Papatya, 1997:201-202). Ayrıca, çalışanların, *işi ilk seferinde doğru yapmaları* da uygulama başarısında öncül öneme sahiptir (Köse, 2004: 78). Buraya kadar olan açıklamalar ışığında, tam zamanında üretim yaklaşımında, ağırlıklı olarak operasyonel maliyet yönetiminin öne çıktığını ve bölümsel denetimlerin öneminin arttığı görülebilmektedir.

### 1.3.2. Faaliyet Esaslı Maliyetleme

Faaliyet esaslı maliyetleme kavramını ilk olarak tanıtan ve popülaritesini artıran Cooper ve Kaplan (1988: 97); faaliyet esaslı maliyetlemeyi, formal bir muhasebe yönteminden çok *stratejik amaçlı bir araç* olarak tanımlamaktadır. Bunun temelinde; sağlıklı maliyet bilgilerine, geleneksel maliyetleme sisteminde kullanılan hacim esaslı dağıtım anahtarlarıyla ulaşamadığı yargısı yer almaktadır.

Faaliyet esaslı maliyetlemenin özünde, mamûllerin işletme kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği; dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı yatmaktadır (Öker, 2003: 32). Faaliyet esaslı maliyetlemenin temel varsayımı, işletmede yapılan faaliyetlerin işletme kaynaklarını tükettiği ve buradan hareketle de; bir ürünün maliyetinin, o ürünün üretimi için yapılan *tüm faaliyetlerin maliyetleri toplamına eşit olduğudur* (Köse, 2004: 79). Bir faaliyetin maliyeti, o faaliyeti yerine getirmek için tahsis edilen tüm işlenebilir üretim faktörlerinin toplam maliyetidir. Faaliyetler, maliyetlerin homojen şekilde gruplandırılmasıdır. Zira, kaynaklar belirli bir çıktı sağlamak için, faaliyetlere tahsis edilirler (Brimson, 1991: 7,150).

Faaliyet esaslı maliyetleme; her şeyden önce, mamûl ile endirekt giderler arasında, üretim hacminden bağımsız olarak ve farklı seviyelerde doğrusal ilişkiler

kuran (Öker, 2003: 32) teknik uygulama yönüyle mamûl maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik bir yöntem (Şakrak, 1997: 176) olarak ortaya çıkmıştır. Ancak, kavramın önemindeki artışla birlikte kapsamı da genişlemiş ve yönetsel süreçle bütünleşmiştir denilirse yanlış olmaz.

Faaliyet esaslı maliyet yönetimi, faaliyet esaslı maliyetleme yöntemi ile elde edilen bilgilerin kullanımına yönelik bir yaklaşımdır. Bu bağlamda sadece hangi ürünlerin/hizmetlerin satılacağına karar vermeye yönelik değildir. Daha kapsamlı ve önemli olarak; verimliliğin artırılmasına yönelik, faaliyet ve süreçlerin değiştirilmesiyle ilgili fırsatların tanımlanmasına da hizmet eder (Kurşunel vd., 2007: 2).

Faaliyet esaslı maliyet yönetimiyle ulaşılmak istenen başlıca hedefler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karacan, 2000: 50), (Eker, 2002: 240), (Kurşunel vd., 2007: 3):

- i) Düşük katma değere sahip, bir diğer ifadeyle mamûl ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- ii) Kârlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı oluşturmak,
- iii) Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- iv) Geçerliliği tartışmalı olan kabûllenmelerden ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- v) Yöneticilerin doğru kararlar verebilmeleri için gereken doğru maliyet bilgileri sağlamak.

Yöneticileri çarpık enformasyondan koruması, doğru fiyatlandırma kararları verilmesini sağlaması ve ürettiği faaliyet veya maliyet oranının verimlilik ölçütü olarak kullanılabilmesi faaliyet esaslı maliyet yönetimi yaklaşımını; geleneksel

yaklaşımına oranla daha üstün kılmakta (Köse, 2004: 80) ve işletme yöneticilerine daha doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaktadır. Bu yönüyle stratejik bir maliyet yönetim yaklaşımı olarak haklı bir popülarite kazandığını ve yüksek oranda kabullenilme gördüğünü de söyleyebiliriz.

### 1.3.3. Hedef Maliyetleme

Günümüz iş ortamında, işletmeler pazardaki yerlerini ancak saldırgan ve kapsamlı maliyet stratejileri ile koruyabilir durumdadırlar. Sürekli müşteri talepleri doğrultusunda yeni mamûller üretmek durumundaki işletmeler, kalite ve fonksiyonellik kriterlerini göz ardı etmemek kaydıyla; düşük maliyetli mamûller üretebildikleri sürece, performanslarını da, pazar paylarını da arttırabilecekleri söylenebilir. Bu bağlamda; “maliyet yönetimi, ürünü belirgin şekilde değiştirerek maliyetleri düşürme olanağı olan, ürün hayat döngüsünün ilk aşamalarından başlamalıdır (Coşkun, 2002-2003: 33)” görüşü ve beraberinde de hedef maliyet kavramı karşımıza çıkmaktadır.

Kavram olarak hedef maliyet, bir üründen beklenen kâr tutarını kazandıracak, kabul edilebilir maliyet düzeyidir (Ansari ve Bell, 1995: 10). Kavram ile ortaya konan temel fikir basittir ancak “hedef maliyetleme”, *stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci* olarak karşımıza çıkar ki, oldukça karmaşık ve çok yönlüdür (Ansari ve Bell., 1995: 10), (Rayburn, 1996: 361). Belki de bu çok yönlülüğü ve karmaşık yapısı nedeniyle farklı yazarlar farklı tanımlamalar yapmış ve konuyu farklı yönlerden ele almışlardır.

Hedef maliyetlemeyi, kimi yazarlar, “yeni bir ürünün geliştirilmesi ve dizaynı aşamasında maliyetleri düşürücü bir yöntem (Monden ve Hamada, 1991: 16)” olarak görürken, kimileri de “ürünleri, pazarları ve kaynakları stratejik bir temelde birbirine bağlayan ve bu bilgileri, sayısal ve üretimsel ölçülere dönüştürme gücüne sahip olan, stratejik bir maliyet yönetim aracı (Horvath, 1993: 3)” veya “değer yaratmayan maliyetleri önlemede, işletme çabalarını şekillendiren bir yönetim felsefesi (Bhimani ve Okana, 1995: 42)” olarak görmektedirler. Ayrıca, hedef

maliyetleme sürecinin kapsamına dikkat çekerek; (toplam kaynak kullanımı ile dizayn, dağıtım ve satış bölümleri arasındaki farklı ilişkileri içeren) ürün yaşam eğrisinin aşamalarını esas alan bir temelde değerlendirme yapan (Woodcock 1993: 18) yazarlar da bulunmaktadır.

Hedef maliyetleme yaklaşımı, hedef maliyet kavramının işletmedeki yönetsel bilinçle bütünleştiği bir anlayışın ürünü olarak, maliyetleme çalışmalarında kullanılan bir yöntem ve farklı aşamaları olan sistemsal bir döngü içermektedir. Başka bir anlatımla, hedef maliyetleme, maliyet hedeflerinin tüketici istekleri ve rekabetçi güçlerin sundukları ürünler esas alınarak oluşturulduğu, pazar tarafından yönlendirilen bir maliyetleme sistemidir. Maliyet hedeflerine, ürün ve süreç dizaynı üzerine yoğunlaşarak ve bütün destek süreçlerinde sürekli iyileştirmeler yapılarak ulaşılır. Uygulama süreçlerinin zorluğu ve teknik karmaşası da bundan kaynaklanmaktadır (Coşkun, 2002-2003: 33).

Bir ürünün fikirsel düzeyde ortaya çıktığı anda başlayan hedef maliyetleme süreci, üç temel aşamadan oluşmaktadır:

- i) Müşteri tatmininde odaklanarak yeni ürün plânlaması ve dizaynı,
- ii) İşletme stratejileri doğrultusunda bir hedef maliyetin belirlenmesi ve erişilebilir maliyetin bu düzeye çekilmesi,
- iii) Değer mühendisliği\* ve diğer maliyet düşürme tekniklerini kullanarak hedef maliyete ulaşmak (Yalçın, 1999: 43).

Hedef maliyetlendirme işleminde; ürün için fiyat, fonksiyonellik ve kalite hedefleri belirlendikten sonra, plânlamacılar hedef satış fiyatından hedef kârı çıkarmaktadırlar. Kalan hedef maliyet mamûlün ve işlemin tasarım aşamaları içindir. Hedef maliyetlendirme işlemi, araştırma geliştirme ekibi, hedef maliyetle aynı maliyeti buluncaya kadar devam edeceğinden, mamûlün tasarım aşamasında, maliyet yaratan ancak değer yaratmayan fonksiyonların elenmesi önemlidir. Ekibin hedef maliyete eşit veya hedef maliyetten daha düşük tasarımlar buluncaya kadar mamûl ve

---

\* Değer analizi de denilen değer mühendisliği, ürünün değerini artırmak için ürün tasarımında kullanılan, sistematik ve takım esaslı bir yaklaşımdır (Coşkun, 2002-2003:29).

proses tasarımına devam edeceği kabûl edilmektedir. Gerekli tasarım değişikliklerinin azalmasıyla, mamûl gelişim süresi ve maliyet azalır, ki bu durum, mamûl ve süreç dizaynında, satın alma, tasarım, mühendislik, pazarlama gibi farklı bölümlerin kullanılmasıyla sağlanan faydadan kaynaklanmaktadır. Kanımızca, stratejik maliyet yönetiminin çalışma alanına giren hedef maliyetleme, işletmelerin, maliyet yönetim sisteminin sağladığı bilgiden, etkin şekilde yararlanmasını sağlayan ve çok önemli rekabet avantajları sağlayabilen bir anlayış ortaya koymaktadır denilebilir.

#### **1.3.4. Mamûl Yaşam Dönemince Maliyetleme**

Her mamûlün tıpkı insanlar gibi süresi ve şekli önceden tam olarak bilinmeyen bir yaşam dönemi (çizgisi) vardır. Mamûl yaşam dönemi; sunuş, büyüme, olgunluk, düşüş ve ölüm aşamalarından oluşur (Şakrak, 1997: 86). Geleneksel yaklaşımda, maliyetler bakımından özellikle üzerinde durulan aşamalar olgunluk ve düşüş aşamalarıdır. Mamûl yaşam dönemi yaklaşımında ise, üretim öncesinde gerçekleşen maliyetler (ki bunlar iç içe geçmiş olan tasarım ve sunuş aşamalarıdır), üretim sürecindeki maliyetlere göre daha yüksektir ve bu sebeple de yoğunluk bu aşamadır (Alkan, 2001: 184). Maliyet ve kârlılık analizleri temeline dayanan mamûl yaşam dönemince maliyetleme yaklaşımı, stratejik plânlama dönemi olarak, bir mamûlün beklenen piyasa ömrünü esas alır (Bursal ve Ercan, 1994: 487).

Mamûl yaşam dönemince maliyetleme, bir mamûlün tüm yaşam döneminde ortaya çıkan faaliyetlere ait maliyetlerin toplanarak hesaplanmasını ifade etmektedir (Şakrak, 1997: 89). Yaklaşımının amacı, mamûl yaşam döneminin değişik aşamalarında işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla işletmeye en yüksek kârı sağlayabilmektir (Bursal ve Ercan, 1994: 487), (Köse, 2004: 81). Başka bir ifadeyle, en düşük toplam yaşam dönemi maliyetini sağlamaktır (Alkan, 2001: 184).

Mamûl yaşam dönemince maliyetleme;

- i) Yaşam dönemi plânlamasının etkinliğinin gösterilmesi,

- ii) Tasarım aşamasında seçilen alternatiflerin, maliyet etkilerinin hesaplanması,
- iii) Teknoloji maliyetlerinin, bunları kullanan mamûllere yüklenebilmesi gibi yönlerden uzun dönemli mamûl kârlılığına ait, daha iyi bir fotoğraf sunulması için gerekli görülmektedir (Şakrak, 1997: 89-90).

Açıklamalardan anlaşıldığı üzere, mamûl yaşam dönemince maliyetleme yaklaşımı, hedef maliyetleme ve faaliyete esaslı maliyetleme yaklaşımları ile beraber değerlendirilmeye müsait ve hatta onları bütünleyici bir duruş göstermektedir denilebilir.

### **1.3.5. Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması**

Günümüzdeki endüstriyel deneyimler, her noktadaki israfı önlemek hedefindeki işletmelerin başarı kazanacağı görüşünü destekler niteliktedir. Bu bağlamda, değer yaratmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması, maliyet yönetimi kavramını bütünleyen temel konuların başında gelmektedir. Yine, maliyet yönetimi çerçevesinde konunun kavramsal yönü incelenecek olursa; değer yaratmayan maliyetlerin kaynağı, bu maliyetlerin ortaya çıkışında temel etken olan faaliyetlerdir. Yani bu maliyetler, sürece değer katmayan faaliyetlere ait maliyetlerdir (Şakrak, 2002: 3). Sürece değer katmayan faaliyet; performans, fonksiyon, kalite, öngörülen değer nitelikleri açısından ürün temelinde sıkıntı yaratmamak koşuluyla; ortadan kaldırılabilir bir faaliyettir (Berliner ve Brimson, 1988: 10).

Bu noktada dikkat edilmesi gereken, üretim maliyetlerinden daha kapsamlı olarak, tüm faaliyetlerin maliyetini saptamak, denetim altında tutmaktır. Eğer sürekli iyileştirme isteniyorsa, kalite ve zaman unsurlarının yakından izlenmesi büyük önem taşımaktadır. Çünkü, değer yaratmayan faaliyetlerin en önemli nedeni zaman yönetimi ve kalite sistemindeki hatalardan kaynaklanmaktadır. Finansal olmayan göstergeler olarak nitelendirilmelerine rağmen, kalite ve zaman unsurları, toplam faaliyet maliyetlerinin oluşumunda ana etkenlerdir (Şakrak, 2002: 5-6). Bu nedenle, dikkatle analiz edilmeleri ve denetlenmeleri, değer yaratmayan maliyetlerin



saptanabilmesini ve ortaya çıkmasının engellenmesini sağlayacaktır. Bu bağlamda sürekli ve düzenli olarak maliyet analizlerinin ve raporlamalarının yapılması işletme çalışanları açısından da, konunun önemini kavranmasına yardımcı olacaktır. Böylece çalışanların dikkâti maliyetler üzerine çekilmiş olacak ve katkıları sağlanabilecektir. Bu raporlarda maliyetleri azaltma konusunda sağlanan başarıların da, beklentilerin de açıkça ortaya konması ve sürekli karşılaştırmalarının yapılması faydalı sonuçların doğmasına neden olabilecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### SORUMLULUK MUHASEBESİ

#### 2.1. SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI VE YÖNETİM

Bu bölümde; sorumluluk muhasebesi kavramı, sorumluluk muhasebesi ve yönetsel anlayış ile sorumluluk muhasebesi ve maliyet yönetimi konularına yer verilmiştir.

##### 2.1.1. Sorumluluk Muhasebesi Kavramı

Sorumluluk muhasebesi kavramı, yeni bir kavram olmamakla birlikte, mevcut yöntemlerin farklı şekillerde kullanılmasıyla, yönetimin bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasını sağlayan bir muhasebe sistemidir (Uslu, 1982: 7). Sorumluluk muhasebesi sistemi, bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve belirli *gelir, gider, kâr ve/veya yatırımların*, bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla her bir merkezin; plân ve hedeflerini ortaya koyan (Yükçü, 1999: 733) ve performansını değerlendirmek için belirlenmiş ölçütleri içeren bir şema (Demski, 1994: 71) ortaya koymaktadır. Sistem, yukarıdan aşağı bilgi akımını (işletme genel politikası bağlamındaki) emirler ve genelgeler ile; aşağıdan yukarı bilgi akımını da, bu emirler ve genelgelerden kaynaklanan sonuçların raporlanarak geri bildirim şeklinde çalışır (Uslu, 1982: 7). Geri bildirim sağlayan raporlar, işletmenin plan ve amaçlarına ulaşma konusunda, yöneticilerin sorumluluklarını ne derecede yerine getirdiklerini açıklarlar (Kaygusuz, 2005: 218).

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için, tüm muhasebe kayıt düzeni ve işletmenin örgüt yapısının *sorumluluk temeline göre* düzenlenerek (Susmuş, 1996: 115), sorumluluk merkezlerinin oluşturulması gerekmektedir. Gerçi bu, günümüzde işletmeler açısından neredeyse zorunluluk halini almıştır. İşletmelerin ölçekleri büyüyüp, faaliyetleri çeşitlendikçe ve ürün yelpazeleri genişledikçe, yönetimde karmaşa artmaktadır. Karmaşa arttıkça, yetki ve

sorumluluk devrine daha çok ve geniş alanda ihtiyaç duyulur. Yetki ve sorumluluk devrinin gerçekleştirildiği işletmelerde ise, devrin yapıldığı yöneticilerin başarılarının takibi sorunu ile karşılaşılabilir. İşte bu konunun bir sorun yaratmaması, işletmede, sorumluluk muhasebesi sisteminin varlığına bağlıdır denilebilir. Çünkü, sorumluluk muhasebesi, belli hedeflere ulaşma sorumluluğu ve belli konularda karar alma yetkisi verilmiş yöneticilerin, hedeflere ulaşma ve doğru kararlar almadaki başarılarının ölçülenmesine ve denetlenmesine olanak vermektedir.

### **2.1.2. Sorumluluk Muhasebesi ve Yönetimsel Anlayış**

İşletmeler büyüdükçe ve buna bağlı olarak yapıları karmaşıklaştıkça, sorumluluk muhasebesine olan ihtiyaçları da artmaktadır. İhtiyaçları doğrultusunda sorumluluk muhasebesi sistemine geçmiş ya da geçecek olan işletmeler açısından, organizasyonda yer alan bölümlere, bir başka deyişle sorumluluk merkezlerine göçerilecek yetki ve sorumlulukların neler olacağına karar vermelidirler. Bu karar, o işletmede uygulanan yönetiminin ne derecede merkezi ya da merkezkaç olduğu ile ilgilidir.

Merkezi yönetim, işletmelerde alınacak kararların üst yönetimce belirlendiği ve işletme içerisindeki her birim ve kişinin, yaptığı her türlü faaliyetten dolayı, yalnızca üst yönetime karşı sorumlu olduğu yönetim anlayışıdır. Merkezi yönetimde karar verme yetkisi de, faaliyetlerin denetimi de merkezdedir (Blocher vd., 1999: 730), (Koçel, 2003: 214). Tam merkeziyetçi yönetim; örgütsel kademeleşmenin üst bölümünde bulunan yönetimin, diğer bölümler üzerinde hakim olduğu yönetim anlayışıdır. Yetki ve sorumluluk, büyük ölçüde üst yönetimde toplanmıştır (Horngren ve Foster, 1991: 852). Tam merkeziyetçi yönetim anlayışı, ancak, genel anlamda tek bir yöneticinin tüm işletme faaliyetlerine hakim olduğu küçük ölçekli işletmelerde söz konusu olabilmektedir.

Merkezkaç yönetim, karar yetkisinin, üst yönetim basamaklarından alt yönetim basamaklarına göçerildiği yönetim anlayışıdır. Karar verme yetkisinin göçerildiği yönetici, verdiği kararların tüm sonuçlarından da sorumlu olan kişidir

(Yükçü, 1999: 731). Merkezkaç yönetiminin esası karar verme özgürlüğüne dayanır. Örgütün en alt kademesine kadar her organizasyon birimine en geniş karar özgürlüğü tanınmış ise, tam bir merkezkaç yönetim söz konusudur (Gürsoy, 1999: 589).

İşletmelerin merkezkaç yönetime doğru yönelmelerinin altında şu sebepler yatmaktadır (Hansen ve Mowen, 1992: 855-856):

- i) Organizasyon içindeki alt birimlere ait bilgilere ulaşma,
- ii) Sorumluluk sınırlarının belirlenmesi,
- iii) Tam zamanında sorunlara cevap verme imkânı,
- iv) Merkez yöneticiye odaklanma,
- v) Eğitim ve değerlendirme,
- vi) Motivasyon.

Uygulamada tam merkezi yönetim ve tam merkezkaç yönetime fazla rastlanmaz. Zira belirli bir büyüklüğe ulaşmış işletmelerde her gün yüzlerce kararın yüksek kademe alınması son derece güçtür ve ekonomik değildir. Buna karşılık tam bir merkezkaç yönetim uygulaması da organizasyon birimlerini bir bütünün parçaları oldukları bilincinden uzaklaştırabilir ve koordinasyonu zorlaştırır. Bu nedenle işletmeler bu iki ucun arasındaki bir örgütlenme biçimini yeğler (Gürsoy, 1999: 589). İşletmeler doğal olarak yönetim anlayışlarını, kendi ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde oluşturmaktadırlar. Yetkinin merkezde veya bölümde toplanmış olması, bir *eğilim ve derece* konusudur denilebilir. İşletmede alt yönetim basamaklarının verdiği kararların sayısının çokluğu, öneminin fazlalığı, etkilerinin büyüklüğü ve kontrole tabi olmamaları merkezkaç eğilimin derecesini gösteren özelliklerdir. İşletmeler, merkezi yönetim ve merkezkaç yönetim değerleri arasında, eğilimlerinin derecesine göre iki değerden birine daha yakın olmak durumundadırlar.

### **2.1.3. Sorumluluk Muhasebesi ve Maliyet Yönetimi**

Muhasebe verilerinin farklı yönetim kademelerine raporlanması ile yönetim, sorumluluk alanındaki faaliyetleri ve bu faaliyetlerin maliyetlerini kontrol

etmektedir. Fonksiyonel birim ve kişilere odaklı bir yapının hakim olduğu sorumluluk muhasebesi sisteminde, sorumluluk alanlarındaki bütçelenmiş hedefler ile fiilî sonuçlar arasında karşılaştırma yapılarak performans ölçümü yapılmaktadır. Bu noktada, sorumluluk muhasebesi sisteminin iki temel fonksiyonu göze çarpmaktadır:

- i) İşletmedeki sorumluluk alanlarına göre finansal verilerin sınıflandırılması ve,
- ii) Her bir sorumluluk alanındaki faaliyetlerin, gelir ve maliyet esaslarına göre bu alanlardaki yöneticilere raporlanmasıdır ki burada amaç, yönetsel kontrolü sağlamaktır (Horngren vd., 2000: 194-195).

Günümüzde, maliyet yönetiminde yönelinen çağdaş yaklaşımlar bağlamında, sorumluluk muhasebesinde de maliyetin kontrolü bakış açısı değişmiş; finansal boyut yeniden sorgulanır olmuştur. Bu sorgulamanın sonucunda, sorumluluk muhasebesinin, maliyetlerden ziyade faaliyetler üzerine bir muhasebeyi esas alması ve faaliyetler üzerinde yoğunlaşan bir yaklaşımı gerektirdiği görüşüne ulaşılmıştır. Bu sayede sorumluluk muhasebesi; finansal boyutu içeren tek boyutlu bir sistemden, finansal ve süreç boyutlarını içeren *iki boyutlu bir sisteme* ve maliyet kontrolü sisteminden, *maliyet yönetim sistemine* dönüşmüştür. Bu yönüyle sistem, artık kişisel performans ile ilgili olmayıp, bölüm performansının maksimizasyonu ile ilgilidir (Hansen ve Mowen, 1992: 915), (Hansen ve Mowen, 2000: 548).

Bir maliyet yönetim sistemine dönüşen sorumluluk muhasebesine en fazla katkıyı faaliyet esaslı yönetim ve hedef maliyetleme yaklaşımlarının sunduğunu söylememiz yanlış olmaz. “Faaliyet esaslı yönetim anlayışı, sorumluluk muhasebesinin finansal boyutuna, süreç boyutunu eklemek ile kalmayıp, finansal boyutun da yeniden yapılandırılmasını sağlamıştır (McNair, 1990: 15-16)”. Hedef maliyetleme yaklaşımı ise, sorumluluk merkezlerinin başarılarının değerlendirilmesinde yeni kriterler olan, *hedef maliyet* ve *hedef kâr* ölçütlerini sisteme kazandırmıştır.

## 2.2. SORUMLULUK MERKEZLERİ

Bir işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için, tüm muhasebe kayıt düzeninin ve işletmenin örgüt yapısının sorumluluk temeline göre düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştik. Böylece, bölüm yöneticilerinin, bölümsel faaliyet ve başarılarının ölçülebilmesi mümkün olacaktır (Susmuş, 1996: 115). Buradan hareketle, sorumluluk muhasebesi uygulanan işletmelerde, işletme bölümlerinin her birinin, birer sorumluluk merkezi olarak yapılandırıldığını görebiliriz.

Sorumluluk merkezi; bir yöneticinin idaresinde, çeşitli girdileri kullanarak belirli çıktılar elde eden örgüt birimidir (Horngren vd.,1997: 904) ve görevi, tüm örgütün amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olarak belli amaçlara ulaşmaktır (Bursal ve Ercan, 1994: 451). Sorumluluk muhasebesi açısından, sorumluluk merkezlerini birbirinden ayıran özellik, bu sorumluluk merkezlerinde uygulanan finansal başarı ölçütleri ile ilgilidir (Bursal ve Ercan, 1994: 452) ki yöneticiye devredilecek yetki derecesi de direkt olarak bununla ilgilidir. Bu çerçevede sorumluluk merkezlerini;

i) gelir merkezi,

ii) gider merkezi,

iii) kâr merkezi,

iv) yatırım merkezi, şeklinde gruplandırabiliriz (Horngren vd., 1997: 904).

### 2.2.1. Gelir Merkezi

Bu tür sorumluluk merkezlerinde üretilen mal ve hizmetlerin parasal değerleri ölçülmekte; fakat kullandıkları girdilerin maliyetleri ile, üretimin parasal değeri ilişkilendirilmekte ise, bu merkezler “gelir merkezi” olarak belirlenir. Gelir merkezinin bütçelerini, malların satışından elde edilen satış hasılatı ve bu malların pazarlaması için yapılan tüm pazarlama giderleri oluşturur (Sevgener, 1986: 328).

Dolayısıyla, bir gelir merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderler sadece kontrol edilebilir giderlerdir. Çünkü, gelir merkezinde satılan malların üretimi için gerekli maliyetlerin büyük kısmı, başka sorumluluk merkezlerine ait maliyetlerdir. Aslında her gelir merkezi aynı zamanda bir gider merkezidir. Çünkü, kaynak kullanmayan bir örgüt birimi düşünülemez (Gürsoy, 1999: 591). Ancak, ürünlerden gelir elde edilmesi için katlanılan maliyetlerle, ürünlerin üretilmesi için katlanılmış olan maliyetler karşılaştırıldığında; üretim maliyetlerinin çok daha yüksek olduğu görülecektir.

Gelir merkezi yöneticisinin sorumluluğu, sadece gelirlerle sınırlıdır. Gelir merkezlerinden sorumlu yöneticinin başarısı, hedeflediği gelir düzeyine ulaşma derecesi ile ölçülür. Örneğin, bir gelir merkezi olan pazarlama bölümünde, hedef olarak satış kotaları alınır ve başarı, fiili satış tutarı veya miktarı ile ölçülür (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 384). Burada önemli nokta, satış kotalarının gerçekçi beklentileri yansıtacak şekilde belirlenmiş olmasıdır.

### **2.2.2. Gider Merkezi**

Bir sorumluluk merkezinin sadece girdilerinin maliyetleri ölçülebiliyor fakat çıktılarının değeri ölçülemiyorsa, burası gider merkezi olarak tanımlanır (Horngren vd., 1997: 904).

Ancak, burada “gider yeri” ve “gider merkezi” kavramlarının ayırımına ve anlamına dikkât etmek gerekmektedir. Gider yerinin amacı, gider taşıyıcılarına ürünlere yüklenen maliyetleri biriktirmek; gider merkezinin amacıysa, performans ölçümlemesi için, sorumluluk sınırları dahilindeki giderlerin, gider merkezlerinde toplanmasıdır. Başka bir deyişle, gider merkezinde, merkez sorumlusunun doğrudan kontrolünde olmadan giderler toplanır. Gider yeri ise, kontrol edilebilen giderlerin yanında, dağıtılan (ortak) giderleri de kapsar. Her gider yeri bir sorumluluk merkezine bağlıdır. Yetki ve sorumluluk dağılımına bağlı olarak gider yerleri, birleştirilerek ya da tek başlarına gider merkezlerini oluştururlar (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 385).

Aslında her sorumluluk merkezinin ürettiği bir mal ya da hizmet vardır. Ancak, bu mal ya da hizmeti parasal olarak ölçmek kimi durumlarda olanaksız, kimi durumlarda ise gereksizdir. Örneğin, kurmay departmanların çoğunun işletmeye olan katkıları parayla ölçülemez. Öte yandan, bir sorumluluk merkezinden beklenen, yalnızca plânlanmış üretim miktarını en az maliyetle üretmekten ibaretse, burada üretilen malların parasal kıymetini ölçmek gereksiz olacaktır (Gürsoy, 1999: 591).

Gider merkezleri “standart gider merkezleri” ve iradî (istemli) gider merkezleri olarak ikiye ayrılır. Standart gider merkezleri, çıktının fiziksel olarak ölçülebildiği ve girdi-çıkıtı ilişkilerinin saptanabildiği gider merkezleridir. Bu gider merkezlerinde kontrol, standart maliyetlerle yapılır. Üretim departmanları, standart gider merkezleridir. İradî gider merkezlerinde ise üretim miktarı ile girdi-çıkıtı ilişkileri ölçülemez. Dolayısıyla, kontrolün sadece giderlere yönelik olması zorunludur. Personel, muhasebe, hukuk işleri, halkla ilişkiler, araştırma-geliştirme merkezleri iradî gider merkezleridir. Bu kısımların yıllık giderleri yöneticilerin istemlerine göre belirlenir ve iradî sabit giderler olarak adlandırılır (Gürsoy, 1999: 591-592).

### 2.2.3. Kâr Merkezi

Bir sorumluluk merkezinin hem giderleri, hem de ürettiği mal ve hizmetlerden sağladığı gelirler ölçülüyor ve kaydediliyorsa, bu sorumluluk merkezi “kâr merkezi” olarak adlandırılır. Başka bir ifadeyle, kâr merkezleri, yöneticilerinin ilgili gelir ve maliyetlerinden sorumlu tutulabilir özellikteki işletme bölümleridir. Kâr, kısaca, gelir ve gider arasındaki olumlu farktır. Bu nedenle, o bölümün yöneticisi gelir ve giderleri kontrol ettiğinde, kârı da kontrol ediyor olacaktır. Kâr merkezine örnek olarak, bir holdinge bağlı ekspres yiyecek zincirindeki şubelerden her biri verilebilir. Bu merkezin yöneticileri o bölümdeki değişken ve bölümle direkt ilgili sabit maliyetleri kontrol edebilirler ve bunlardan sorumludurlar. Bölümün yöneticileri aynı zamanda, ne kadar üretim yapılması ve satılması gerektiğine de karar verirler. Bu şekilde gelirleri de kontrol etmiş olurlar. Kâr merkezi yöneticileri sabit varlıklarla ilgili yatırımların sadece bir kısmını kontrol edebilirler. Kâr



merkezleri, kârda meydana gelen sapmaların (maliyet ve satışlardaki sapmalar) analizi ile kontrol edilir (Küçüksavaş, 2006: 721).

Kâr merkezleri her iki pazarla direkt ve doğal ilişki içindedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 386). Ancak, işletmede bölümler bütünleşik bir yapı içerisinde faaliyette bulunuyorlarsa; bölümlerin, kâr merkezi olarak kabul edilmesine imkan yoktur. Bunlar doğal olarak iki pazarla ilişki kuramazlar. Bunun yanında, ürettikleri mal ve hizmetler, yönetim kararlarına göre, kullanıcı bölümlere yüklenmiyor da olabilir. Örneğin, bilgisayar bölümü veya tamir-bakım servisleri bu özellikteki bölümlerdir. Ancak, fırsat maliyetlerinin ön plana çıkması halinde, ödenecek tutarlar işletme için belirli tasarruflar oluşturabilir. Bu durumda, bu bölümlerin *yapay kâr merkezleri* olarak kabûl edilmeleri alınacak kararlar açısından uygun görülebilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 386). Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü üzere, işletmelerin yapay kâr merkezleri oluşturmalarına ilişkin kararları, işletmedeki yönetsel anlayışa ve işletme politikalarına göre şekillenmektedir denilebilir.

Aşağıda sıralanan kâr kavramlarından biri ele alınarak sorumlu kâr merkezi yöneticisinin başarısı değerlendirilebilir:

- Bölümün katkı payı,
- Bölümün net kârı,
- Bölümün direkt kârı,
- Kontrol edilebilir kâr.

Sorumluluk merkezlerinin kâr merkezleri şeklinde oluşturulduğu işletmelerde, işletme içi transfer fiyatları; mal veya hizmeti alan ve veren bölümlerin her ikisinin de kârını etkilemekte ve dolayısıyla da bölümlerin başarılarının değerlendirilmesinde önemli rol oynamaktadır.

#### **2.2.4. Yatırım Merkezi**

Bir bölümün yöneticisi, maliyetleri, gelirleri ve yatırımları kontrol edebiliyorsa, o bölüm “yatırım merkezi” olarak adlandırılır. Başka bir ifadeyle, yatırım merkezleri, kâr merkezlerinin bir uzantısıdır. Bu merkezlerden sorumlu yöneticilerin başarısı sağladığı gelir ve gerçekleştirdiği giderler yanında kullandığı kaynakların etkinliği ile de değerlendirilir. Yatırım merkezine örnek olarak bir holdinge bağlı otomobil fabrikası verilebilir. Bu merkezlerde bölüm yöneticileri, yatırımdan beklenen kârın elde edilip edilmemesi ile kontrol edilirler (Küçüksavaş, 2006: 721-722). Bir yatırım merkezi yöneticisinin sorumluluğu maliyet, kâr ve faaliyetlere ilişkin varlıklara yapılan yatırım tutarıdır. Dolayısıyla, en kapsamlı yetki ve sorumluluk alanına sahip olan yöneticiler, yatırım merkezi yöneticileri olmaktadır.

### **2.3. SORUMLULUK RAPORLARI VE HAZIRLANMASI**

Bu bölümde; sorumluluk raporları kavramı ve sorumluluk raporlarının hazırlanması konularına yer verilmiştir.

#### **2.3.1. Sorumluluk Raporları Kavramı**

Sorumluluk merkezlerine göre düzenlenen raporlar “sorumluluk raporları” olarak adlandırılır (Küçüksavaş, 2006: 722). Sorumluluk raporları, maliyet kontrolü ve üretim maliyetlerinin saptanmasını bünyesinde toplayan raporlama sistemidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 459). Sorumluluk raporları, işletme yönetiminde, neyin nerede ve nasıl olduğunu gösteren kontrol araçlarıdır (Yükçü, 1999: 734). Sorumluluk raporları, ait olduğu merkezin, bütçelenen ve gerçekleşen (fiilî) sonuçlarını ve bunlar arasındaki farkları (sapmaları) ortaya koyar (Hilton, 1991: 451). Sorumluluk raporları sayesinde, üst yönetim, işletmedeki tüm sorumluluk merkezlerine ilişkin, hem geniş kapsamlı hem de ayrıntılı finansal bilgi elde etme şansına sahip olabilmektedir.

Sorumluluk raporları, giderleri işletme organizasyonu içinde, sorumluluk alanlarında toplar. Sorumluluk merkezi yöneticisi, yalnız kendi kontrolündeki giderler ile yetkisi dahilindeki gelir ve yatırım girişimlerinden sorumludur. Yani her bölümün faaliyetleri, kendi sorumluluk alanı içinde değerlendirilmektedir. Sorumluluk raporları, işletme organizasyonunda belirlenen her kademe için ayrı ayrı düzenlenir. Her kademe için hazırlanan raporlar, sadece o kademe yöneticisinin performansının değerlendirilmesinde kullanılır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 458). Tüm bu açıklamalara dayanılarak, sorumluluk raporlanmasına ilişkin “İşletmenin organizasyon yapısına dayanarak elde edilen gelirleri ve yapılan giderleri, bu davranışlardan sorumlu yöneticilerin sorumluluk kademelerine, yalnız o yöneticilerin yetki sınırları içinde ve kontrol alanı dahilinde yükleyen, raporlama sistemidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 459)” şeklinde kapsamlı bir tanımlama da yapılabilir.

### **2.3.2.Sorumluluk Raporlarının Hazırlanması**

Sorumluluk raporları çok değişik şekillerde hazırlanabilir. Ancak, her şekilde, aşağıdaki genel kurallara uyulmalıdır (Hatipoğlu ve Gürsoy, 1978: 468-474).

- i) Sorumluluk raporları, yöneticilerin bireysel performanslarının ölçülmesine yönelik olmalıdır.
- ii) Sorumluluk raporlarında, gerçekleşen sonuçlar en iyi kabul edilen standartlarla karşılaştırılmamalıdır.
- iii) Sorumluluk raporları, önemli bilgilerin özeti şeklinde olmalıdır.
- iv) Sorumluluk raporlarında yer alan bilgiler kolay anlaşılır olmalıdır.
- v) Sorumluluk raporları, birbirini tamamlayacak şekilde düzenlenmelidir.
- vi) Sorumluluk raporlarının hazırlanmasında iktisadîlik kurallarına uyulmalıdır.

Ayrıca, Demski (1994: 71), ideal olanın, raporların kapsamına, bir yöneticinin kendi sorumluluk merkezleri üzerindeki faaliyetlerinin, diğer sorumluluk merkezleri üzerinde yol açtığı etkilere ilişkin sorumlulukların da dahil olması gerektiğini vurgulamaktadır.

Raporlama zamanına ilişkin olarak, aylık periyodların, uygulama açısından en uygun süre olduğu düşünülmektedir (İpçi, 1986: 103). Daha uzun aralıklarla yapılacak bir raporlama, gerekli önlemlerin alınmasını geciktirebilecekken, daha kısa aralıklarla yapılacak raporlama da bütçelerin çok kısa dönemler için hazırlanmasını gerektirecektir. Ayrıca, çok kısa dönemler için, fiilî verilerle standart veriler arasında karşılaştırma yapılması, yöneticilerin gözünde raporlamanın anlamını yitirmesine sebep olabilecektir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TRANSFER FİYATLAMASI

#### 3.1.TRANSFER FİYATLAMASI KAVRAMI VE SORUMLULUK MUHASEBESİNDE TRANSFER FİYATLAMASI SORUNU

Bu bölümde, önce transfer fiyatlaması kavramı açıklanmış sonra da sorumluluk muhasebesindeki transfer fiyatlaması sorunu ele alınmıştır.

##### 3.1.1.Transfer Fiyatlaması Kavramı

İşletme içindeki bir bölüm, diğer bir bölüme veya başka bir bağlı işletmeye maddî veya maddî olmayan varlık, mal veya hizmet transfer ettiği zaman, bu transfer bir satış gibi algılanmakta ve bunlar için transfer fiyatı belirlenmektedir (Doğan ve Çürük, 2003: 28). Satıma konu olan ürün veya hizmet bir şirket veya şirket içindeki bir bölüm için *çıktı*, buna karşılık aynı çıkar birliği içindeki diğer bir şirket veya aynı şirketin diğer bir bölümü için *girdi* niteliğindedir (Hansen ve Mowen, 1992: 855). Transfer fiyatlama, bir işletmedeki maliyet veya kâr merkezlerinde, bir işletmenin iştirakleri, şubeleri ve ortak girişimleri arasındaki transferlerde söz konusu olmaktadır (Heimert, 1997: 12). Dolayısıyla, transfer fiyatlaması aynı gruba ait şirketler arasında olabileceği gibi aynı şirkete ait bölümler arasında da olabilecektir (Işık, 2005: 23). En kapsamlı şekilde, transfer fiyatlaması; bir işletmenin gelir-gider veya kâr paylaşımı olarak bağıntılı olduğu, kâr paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan, ana şirket veya alt şirketle veya yönetim ve denetimi itibariyle hâkim durumda olduğu ortaklık, iştirâk ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama (Öncel, 2002: 4) olarak tanımlanabilir. Fiyatlar, birbirleriyle bağlı şirketler arasında oluştuğu için kontrollü fiyatlardır (Işık, 2005: 23).

Transfer fiyatları bölümler arasındaki mal ve hizmet satımının, yani; işletme içi transferlerinin, yanı sıra bizzat imâl etme ve dışarıdan satın alma, bir mamûlü

satma veya daha ileri safhada işleme ve alternatif üretim şekilleri arasında seçim yapma gibi başka önemli yönetim kararlarını da etkiler (Özkanlı, 2003: 11). Uluslararası literatürde de oldukça fazla tartışılan transfer fiyatlaması kavramı, gerek ulusal işletmelerin sorumluluk merkezleri arasındaki, gerekse çok uluslu işletmelerin küresel faaliyetlerinde anahtar rol oynamaktadır diyebiliriz.

### 3.1.2.Sorumluluk Muhasebesinde Transfer Fiyatlaması Sorunu

Organizasyon içerisindeki bölümler birbirlerinden ayrı olmalarına rağmen, birbirlerinden tamamen bağımsız değildirler. Aralarında sürekli bir ilişki mevcuttur ve bu ilişki çoğunlukla alıcı ve satıcı ilişkisi gibidir (Antmen, 1996: 27). Çünkü önceki bölümün çıktısı, sonraki bölümün girdisi olmaktadır. İşletme içerisindeki yarı mamûl, mamûl veya hizmetlerin transferine ilişkin olarak bir değerlendirme problemi yaşanmaktadır. Dikey organizasyon derinliğinin olduğu işletmelerde bu durum daha da belirgindir.

Merkezkaç yönetim anlayışında, sorumluluk merkezleri arasındaki koordinasyonu, bir yönetim aracı olarak transfer fiyatları sağlar (Özkanlı, 2003: 110). Buradaki asıl sorun, *bir bölümden diğerine mal ve hizmet transfer edilirken, nasıl bir fiyatlama yapılacağı* konusudur. İşletmelerin, kâr merkezi şekline dönüştürülmüş alt bölümleri birbirine mal ve hizmet transfer ederken, sürekli yenilenmesi gereken kararlar vardır (Anthony vd., 1975: 268). Bunlardan ilk grup işletmenin bölümleri arasındaki değişimlerde kullanılacak transfer fiyatlarına ilişkin kararlardır. İkinci grup da, transfere konu olan malların üretimine ya da transferine devam edilip edilmeyeceğine ilişkin kararlardır (Antmen, 1996: 27). Merkezkaç organizasyon yapısına sahip firmalarda, yatırım ve kâr merkezi yöneticileri, siparişleri kabul edip etmeme veya girdileri firma içinden satın alıp almama konularında verecekleri kararlarda tamamen bağımsızdırlar. Bu durumda, sorumluluk merkezlerini, firmaya bağlı birer bölüm olarak görmektense, bağımsız birer firma olarak görmek daha doğrudur (Moore ve Jeadicke, 1988: 556).

İşletmeler açısından tüm gereksinimleri karşılayacak bir fiyatlama sistemi henüz geliştirilememiş olmakla beraber; konuya ışık tutacak pek çok yöntem önerisi bulunmaktadır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, bu yöntemlerden en çok kabûl görenlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmış, transfer fiyatlama politikası ve maliyet yönetimindeki çağdaş yaklaşımlar bağlamında, transfer fiyatlamasına ilişkin önerilere de yer verilmiştir.

### **3.2.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 kabûl edilmektedir (Doğan ve Çürük, 2003: 28). Transfer fiyatlamasının amaçları genel olarak üç temel alanda ortaya konabilmektedir (Işık, 2005: 28-29), (Doğan ve Çürük, 2003: 57-58); vergileme ile ilgili amaçlar, yönetim ile ilgili amaçlar ve uluslararası amaçlar.

Çalışmamızda, transfer fiyatlaması konusuna, maliyet yönetimi açısından ve sorumluluk muhasebesi kapsamında yaklaşmıştır. Bu nedenle; vergilemeye yönelik amaçlar, çalışma konumuz dışında bırakılmıştır. Uluslararası amaçlar konusuna da çalışmanın sonundaki, “ekler” başlığı altında yer verilmiştir.

#### **3.2.1. Yönetim Aracı Olarak Transfer Fiyatlamasının Amaçları**

“Bölümler arası ilişkilere konu olan mal ve hizmetler hangi transfer fiyatlarıyla değerlendirilmelidir ki; tek tek bölümlerin aldıkları kararlar hem kendi bölümlerinin amacına ve hem de işletme amacına uygun olsun?” sorusunun cevabı, toplam işletme kârlılığının optimizasyonu açısından çok önemlidir (Özkanlı, 2003: 110). Bu nedendir ki, konu üzerinde hem literatürde hem de uygulama alanlarında çokça tartışılmaktadır.

Transfer fiyatlaması ile ulaşılmak istenen yönetsel hedefler iki grupta toplanabilir:

- i) *İşletme içinde optimum kaynak dağılımının gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla işletme seviyesinde öngörülen amacın optimizasyonu:* Transfer fiyatları vasıtasıyla ulaşılmak istenen bu yönetsel hedef “işletme seviyesinde etkinliğin sağlanması” veya kısaca “etkinlik sorununun çözümü” şeklinde de ifade edilmektedir (Özkanlı, 2003: 110). Buna göre, ara malına uygulanacak fiyat her şeyden önce işletme içi optimal kaynak kullanımı sağlayacak, başka bir deyişle, toplam kârını maksimum kılacak bir fiyat olmalıdır (Hatipoğlu ve Gürsoy, 1978: 481).
- ii) *İşletme içindeki amaç sistemiyle uyumlaşma:* Transfer fiyatları vasıtasıyla işletme içi etkinlik sorunu çözülmeye çalışılırken, belirlenen “transfer fiyatı”, kâr merkezlerinin karar özgürlüğünü zedelemeyecek şekilde saptanmalıdır. Ancak, bu saptama esnasında bölüm amaçlarıyla işletme seviyesinde güdülen genel ve asıl amacın, uyumlaştırılması gerekmektedir (Özkanlı, 2003: 110).

Bu amaçlara uygun olarak, her bir kâr merkezinin yöneticisi, transfer fiyatına ilişkin kararını verirken sadece kendi bölüm kârını arttırmak amacıyla değil, aynı zamanda işletme kârını da artırma amacıyla hareket etmelidir denilebilir. Başka bir deyişle, bölüm yöneticisi transfer fiyatını belirlerken işletme bütününde bir değerlendirme yapmalı ve genel işletme kârlılığına zarar verecek yönde bir fiyat belirlemekten kaçınmalıdır da denilebilir.

### **3.2.2. Sorumluluk Muhasebesi Açısından Transfer Fiyatlamasının Amaçları**

Seçilecek transfer fiyatlama yönteminde asıl amaç, işletme kârının maksimizasyonu olmalıdır. Transfer fiyatlama yönteminin seçiminde işletme ölçeğinin ve üretim faaliyet yapısının önemi büyüktür



Sağlıklı ve güvenilir bir transfer fiyatlaması sistemi ile aşağıdaki amaçlara hizmet etmektedir (Drury, 1992: 758-759):

- i) *Bölüm yöneticisini sağlıklı kararlar almak için motive etmeli ve sağlıklı kararlar alınabilmesine temel teşkil edecek bilgi aktarımını sağlamak.* Bu; bölüm yöneticilerinin kendi bölümsel kârlarını geliştirmek için hareket ederken aynı zamanda genel işletmenin bütününde toplam kârı da geliştirmek adına hareket etmeleriyle gerçekleşecektir.
- ii) *Bölmelerin yönetsel performansını ortaya koymada makûl bir ölçüt olacak sorumluluk raporlarının hazırlanmasına sebep olmak.*
- iii) *Bölümsel otonominin başka bir deyişle bölüm özerkliğinin, şimdide ve gelecekte, korunmasını sağlamak.* Merkezkaç yönetimdeki amaçlardan biri de, yöneticilere, bölümsel otonominin gerçekleştirilmesi için daha geniş olanaklar sunmaktır. Zaten merkezkaç yönetimin kabûl görmesindeki ayrıntı, artan bölümsel otonomi ve beraberinde gelecek transfer fiyatlamasıdır. Transfer fiyatları, bölüm kârlılığını etkileyen önemli unsurlardan biri olarak karşımıza çıkabilmektedir.

İşletmeler, kendilerini yukarıda açıklanan hedeflere ulaştıracak transfer fiyatlama sistemi dahilindeki transfer fiyatlarını belirlerken, bir takım kriterleri göz önünde bulundurmalıdır (Çelik, 2000: 104). Bu kriterler; *amaç uyumu, bölüm özerkliği ve adil olmadır.* Burada önemli olan, sıklıkla birbiriyle çatışan bu üç kriteri dengeleyecek bir transfer fiyatlama yöntemi seçebilmektir.

#### Amaç Uyumu Kriteri:

Bölmeler kendi performanslarını veya kârlarını geliştirmek için çaba gösterirken; transfer fiyatlamasının, işletme stratejilerinin ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olması gerekliliği ve işletme yapısına uygun bir yöntemle belirlenmesi gerekliliği gözden kaçırılmamalıdır (Horngren vd., 2000: 793). Bu noktada gereken şey, bölüm amaçları ile işletme seviyesinde güdülen genel amaçların uyumlaştırılmasıdır. Başka bir ifadeyle, bölüm yöneticilerinin, bölümün çıkarları için alacağı kararlar, işletmenin genel amaçları ile çelişmemelidir.

Sorumluluk merkezi ile işletmenin genel amaçlarının çatışması durumunda, bütün olarak işletmenin çıkarlarına öncelik verilmesi gerekmektedir (Çelik, 2000: 104). Hatipoğlu ve Gürsoy (1979: 481) da, uygulanacak transfer fiyatının öncelikle işletme içerisinde optimal kaynak kullanımını sağlaması, yani işletmenin toplam kârını maksimum seviyeye getirecek bir fiyat olması gerektiğini söylemektedirler. Ancak bu tutum, sorumluluk merkezinin performansını olumsuz yönde etkileyeceğinden bölüm tarafından dirençle karşılanabilir. Bu açmazın çözümünü, üst yönetim, kendi uygun gördüğü fiyatı veya yöntemi sorumluluk merkezi yönetimine empoze etmekte görebilir. Ancak, bu durumda da bölüm özerkliğine (bölümsel otonomiye) ters düşmüş olur (Bursal ve Ercan, 1994: 474). Özellikle bu iki amaç birbiriyle sıklıkla çelişmektedir denirse yanlış olmaz.

#### Performans Değerleme Kriteri:

İşletme bölümlerinin performans değerlemesi, bölüm bazında belirlenen amaçların başarılması ile ilgili olarak bölümlerin almış oldukları kararların değerlendirilmesidir (Anasız, 1999: 116).

Sorumluluk merkezleri, yönetim anlayışının merkezî veya merkezkaç oluşuna göre belirlenir. Performans değerlendirmesinde de yönetim anlayışına bağlı olarak bölüm kârı veya maliyetleri esas alınır. Eğer, bölümler kâr merkezleri olarak belirlenmişse, ürün ve hizmetlerin transferinde satıcı bölüm için bir kâr yaratılması, alıcı bölüm için ise bir maliyet unsuruna katlanması söz konusudur. Dolayısıyla, belirlenen transfer fiyatı, alt bölümlerin kararlarında doğrudan bir etkiye yol açmaktadır. Kullanılacak transfer fiyatlama yöntemi seçilirken, alıcı ve satıcı bölümler arasında adaleti sağlayacak bir yöntem seçilmeli ve transfer fiyatı belirlenirken karşılıklı çıkarlar dikkate alınmalıdır (Brandon ve Drtina, 1997: 808). Kâr sorumluluğu, empoze edilen bir transfer fiyatı nedeniyle, kârının olumsuz yönde ve önemli ölçüde etkilendiğine inanan bir bölüm yönetimi nazarında özendirici olma niteliğinden çok şey yitirir. Bu nedenle transfer fiyatlarının olanaklar ölçüsünde, nesnel ve objektif biçimde saptanması çok önemlidir. Transfer fiyatı, bir bölümün başarısını gölgeleyen veya başarısızlığını maskeleyen bir araç durumunda olmamalıdır (Bursal ve Ercan, 1994: 476).

### Bölümsel Otonomi Kriteri:

Aslında bu kriter bir anlamda, merkezkaç eğilimin bir göstergesidir. Özerklik derecesi, bölümün karar vermede sahip olduğu serbestlik derecesi olarak da ifade edilebilir (Çelik, 2000: 105). Kâr sorumluluğu, bölüme; kârı belirleyen etkenler (ki bunlardan birisi de transfer fiyatıdır) ile ilgili yeterli yetki devredildiğinde anlam kazanır (Bursal ve Ercan, 1994: 477). Alıcı bölüm yönetimi için işletme içinden veya dış pazardan alım yapmak; satıcı bölüm yönetimi için ise, işletme içine veya dış pazara satış yapmak konusunda, karar özgürlüğünün mevcut olduğu oranda bölüm özerkliği sağlanmış olur. Ayrıca, bölümler özerklik dereceleriyle paralel ölçüde, çıkarlarını koruyacaklar ve kârlarını arttıracaklardır.

Bazen bir işletmede bölümler arası ilişkiler o kadar yoğun ve girift olabilir ki, transfer fiyatları, yukarıdaki kriterlerden bir veya ikisi çelişmeden saptanamayabilir. Bu durum, merkezkaç kâr sorumluluğuna dayanan bölümsel örgüt yapısının bu işletme için uygun olmadığı biçiminde yorumlanabilir (Bursal ve Ercan, 1994: 477). Ancak, özleri itibariyle, özellikle amaç uyumu ve bölümsel otonomi kriterlerinin birbirleriyle çelişmemesi durumunun söz konusu olamayacağını söyleyebiliriz. Bu nedenle, sırf bu sebeple yukarıdaki yoruma gidilmesi, doğru olmayabilir.

### **3.3.TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİ**

Transfer fiyatının saptanmasında çeşitli yöntemler kullanılır. Bu yöntemler farklı varsayımlara dayandığından seçim süreci çok önemlidir. Çünkü, seçilen yöntemin işletme amaçlarına ulaşmada en iyi hizmet edecek yöntem olması gerekir. Ayrıca, işletme faaliyetleri ve yapısı da seçim sürecinde etkin biçimde değerlendirmede yer almalıdır. Kullanılabilecek transfer fiyatı seçenekleri, sorumluluk merkezlerinin tipine göre kâr ve maliyet merkezi transfer fiyatlama yöntemleri olarak iki grupta incelenebileceği gibi maliyetleri esas alan ve maliyetleri esas almayan yöntemler olarak da yine iki grupta incelenebilir (Pazarçeviren, 1987: 64) ve (Hansen ve Mowen, 1990: 879). Her iki sınıflandırma şekli de aynı yöntemleri kapsamakta olup, aşağıda sıralanmıştır (Pazarçeviren, 1987: 64).

<b>Sorumluluk Merkezlerine Yönelik Sınıflandırma</b>	<b>Maliyetlere Yönelik Sınıflandırma</b>
<p><b>I.Maliyet Merkezi T.F.Y.</b></p> <p>— Tahmini Maliyet T.F.Y</p> <p>— Fiilî Maliyet T.F.Y</p> <p><b>II.Kâr Merkezi T.F.Y.</b></p> <p>— Pazar Fiyatı T.F.Y</p> <p>— Pazarlık Usulü T.F.Y</p> <p>— Katkı Marjlı T.F.Y</p> <p>— Fırsat Maliyetleri T.F.Y</p> <p>— Marjinal Maliyet T.F.Y</p> <p>— Maliyet Artı Kâr T.F.Y</p>	<p><b>I.Maliyetleri Esas Alan T.F.Y.</b></p> <p>— Tam maliyet T.F.Y</p> <p>— Değişken Maliyet T.F.Y</p> <p>— Marjinal Maliyet T.F.Y</p> <p>— Fırsat Maliyeti T.F.Y</p> <p>— Tam veya Değişken Maliyet Artı Kâr T.F.Y</p> <p>— İkili Fiyat T.F.Y</p> <p><b>II.Maliyetleri Dikkâte Almayan T.F.Y.</b></p> <p>— Piyasa Fiyatı T.F.Y</p> <p>— Pazarlık Usulü T.F.Y</p>

Uygulamada ise, genellikle şu yöntemler üzerinde durulmaktadır (Moore ve Jaedicke, 1988: 637):

- i) Piyasa Fiyatını Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi,
- ii) Pazarlığı Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi,
- iii) Maliyetleri Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemleri,
- iv) İkili Fiyat Uygulamasını Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi;

ki çalışmanın ilerleyen bölümlerinde incelemeye, bu sınıflandırmaya bağlı kalınarak devam edilmektedir. Ancak, maliyetleri esas alan transfer fiyatlama yöntemleri incelenirken, marjinal maliyeti esas alan ve fırsat maliyetini esas alan transfer fiyatlama yöntemlerine de yer verilmektedir.

Transfer fiyatları farklı bir çok amaca hizmet etmekle beraber en genel amacı, karar alıcıları organizasyonun genel amaçlarına göre motive etmektir (Atkinson ve diğerleri; 2001: 53). Bu esas doğrultusunda yukarıdaki yöntemlerden en uygunu seçilebilir.

### **3.3.1. Piyasa Fiyatını Esas Alan Yöntem**

Piyasa başka bir deyişle pazar fiyatı; satıcı bölümün işletme dışındaki müşterilere hizmet ya da mamûl sattığında alabileceği ve alıcı bölümün de dış kaynaklardan mamûl ya da hizmet satın aldığında, ödemeyi kabûl ettiği fiyattır (Gündüz, 1987: 40). Bu durumda, transfer edilecek ara mamûlün fiyatı, aynı özellikteki mamûllerin pazardaki fiyatı esas alınarak belirlenir (Yükçü, 1999: 738). Bu yöntemde, satın alan bölüm, satan bölüme, dış piyasadan transfer edilen mala ödenen miktarı öder. Böylece, alıcı işletmeler açısından maliyetlerin olması gereken tutarda, satıcı işletmeler açısından da satış hasılatının olması gereken tutarda oluşması sağlanabilir (Doğan ve Çürük, 2003: 32). Bu durumda, bölümler ve organizasyon kârı da maksimize edilecek ve üst yönetim de sürekli durumu kontrol etmek ve müdâhale etmek zorunda kalmayacaktır denilebilir.

Ancak, piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatlanması yönteminin işlerlik kazanabilmesi ve yönetsel avantaj sağlayabilmesi için, satıcı ve alıcı bölümlerin, eşit pazarlık gücüne sahip olmaları gerekir. Bu da, satıcı bölüme, eğer fiyat düşükse, alıcı bölüme satışı reddetme; alıcı bölüme de eğer fiyat yüksekse, işletme dışından satın alma izninin verilmesiyle sağlanabilir. Piyasa fiyatı yaklaşımı, bölüm yöneticilerinin karar almada yeterli bağımsızlığa sahip olduğu ve böylece, her bölümün bağımsız karar sorumluluğu olan nihaî faaliyetleri yürüttüğü, yerinden yönetim yapılarına daha uygun bir transfer fiyatlaması yöntemidir. Dolayısıyla da merkezkaç yönetim

anlayışının göstergesidir. Yöntem, bölümlere ilişkin faaliyet sonuçlarının, performans değerlendirmesine uygun bir ortam sağlaması bakımından; işletmelerin maliyet merkezli işlemlerinde, piyasada serbest hareket eden aktörler gibi kendi fiyatlarını belirleyebilmelerine olanak sağlar (Coşkun Arslan, 2006: 86). Herhangi bir işletme, merkezkaç yönetimi ve kâr ya da yatırım merkezi uygulamasını benimsemişse ve işletmede yer alan bölümler arasında transfer edilecek mal veya hizmetler için bir dış pazar mevcutsa ve pazar rekabet edilebilir durumdaysa, piyasa fiyatının, transfer fiyatlaması için uygun bir esas teşkil ettiği söylenebilir.

İşletme yöneticileri piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatlaması yönteminde, hangi politikaya bağlı kalacaklarına karar vermelidir (Kapusuzoğlu, 1998: 62). Piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatlaması yönteminde kullanılan politikalar şu şekilde sıralanabilir:

\* Carî piyasa fiyatı

\* Düzeltilmiş piyasa fiyatı

*Carî Piyasa Fiyatı:* İlgili ürünün piyasada bilinen o günkü satış fiyatıdır (Kapusuzoğlu, 1998: 62). Bu fiyat, serbest piyasa koşullarına bağlı olarak gelişen ideal transfer fiyatıdır. Şirketler arasında güncel piyasa fiyatlarının kullanılması vergi idareleri tarafından da desteklenen bir fiyattır. Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan emsal de bu fiyatın kullanılmasını amaçlamaktadır (Beylik, 2004: 120).

Carî piyasa fiyatının transfer fiyatı olarak uygulanabilirliği açısından gerekli ve yeterli şartlar aşağıdaki gibidir:

- i) Bölümler arası ilişkilere konu olan mal ve hizmetler için dış piyasa fiyatları mevcut olmalıdır. Bu carî piyasa fiyatları, bölümler arası alışverişin gerçek şartlarını yansıtabilecek gerekli işlemlere tabî tutulmalıdır.
- ii) Söz konusu mal ve hizmetleri üreten satıcı bölümlerde âtil kapasite mevcut olmamalıdır.

- iii) Carî piyasa fiyatları dengeli olmalıdır. Carî piyasa fiyatı üzerinden bölüm istediği miktarda alım ve satımda bulunabilmelidir (Özkanlı, 2003: 112).
- iv) Piyasada karşılaşılan fiyatın güvenilir olup olmadığının araştırılması gerekir. Özellikle, piyasa fiyatının, satıcı firmanın fazla stok, hatalı mamûller, nakit sıkıntısı veya firmanın içeride transfer ettiği mamûller için hile ile düşük fiyat vermesi gibi olumsuz faktörlerden etkilenip etkilenmediğinin araştırılarak güvenli olup olmadığının saptanması gerekir (Antmen, 1996: 99).

*Düzeltilmiş Piyasa Fiyatı:* Bu fiyat, satış yapan bölümün alıcı olan bölüme yapacağı satışa (transfer) ilişkin fiyatın mümkün olduğunca düzeltilmesi yoluyla oluşmaktadır. Zaten; piyasa fiyatının, malın büyük partilerle satın alınması halinde sağlanacak indirimler ile peşin ödemelerde sağlanacak nakit indirimleri düşüldükten sonra oluşacak düzeyi yansıtması gerekmektedir. Ayrıca, piyasa koşullarına uygun olduğu sürece bu indirimler gerçek fiyatın hesaplanmasını da sağlamaktadır (Doğan ve Çürük, 2003: 32).

Bir işletmedeki alıcı bölüm, belli bir miktar mamûlü işletme dışındaki kaynaklardan satın alırken, aynı işletmelerdeki satıcı bölüm, bu miktardaki mamûlü dışarıdaki müşterilere satıyorsa; transferlerin daha büyük kısmının işletme içinde oluşması, genellikle işletmeye önemli yararlar sağlayacaktır (Kaplan, 1982: 483). İşletmenin bölümleri arasında mal veya hizmet transferlerinin olması halinde, satıcı durumunda olan bölüm; satış ve taşıma giderlerinden tasarruf edecek, tahsil edilemeyen alacaklardan doğacak zarardan da kurtulacaktır (Doğan ve Çürük, 2003: 32). Ayrıca, kredi sağlama maliyetleri diğer bir bölüme satışta, dış müşterilere satışkinden daha düşük olacağından, bu maliyetler de düşürülerek carî piyasa fiyatında düzeltmeler yapılabilir (Gündüz, 1987: 45).

Oldukça ender karşılaşılabilecek düşünülmeyle beraber, düzeltilmiş piyasa fiyatı, carî piyasa fiyatına ilaveler yapılması yoluyla da bulunabilir. Bazen, etkinlik sorununun çözümlenmesi açısından bu yola gidilmesi gerekebilir. Örneğin, mevcut piyasa alıcı bölümün talebini istenilen miktar ve zamanda karşılayamayabilir, ya da satıcı bölüm, kapasitesini kendisine daha fazla kazanç sağlayan başka bir mal veya hizmetin üretiminde kullanıyor olabilir. Bu gibi durumlarda uyum ve etkinlik sorununun

çözümü için piyasa fiyatına ilaveten fırsat maliyetini de içerisine alan, piyasa fiyatının üzerinde bir fiyat uygulanabilir dersek yanlış olmaz.

Piyasa fiyatlarına göre transfer fiyatlarının belirlenmesinde işletme içinde alınıp satılan bütün mal ve hizmetler, piyasadan sağlanma olanaklarına göre üç grupta incelenebilir (Dearden, 1990: 117–118):

- i) Piyasada başka satıcı tarafından üretilmeyecek olan kalemlerdir. Bunlar üçe ayrılırlar:
  - Piyasada hiçbir kaynaktan sağlanmayan mallar,
  - Gizlilik nedeniyle işletme içinde üretilmesi uygun görülen mallar,
  - Üretim süreci üzerinde kontrol sağlamak amacıyla işletme içinde üretimi öngörülen mallar.

Bu mal ve hizmetlerin transfer fiyatlarının, genellikle uzun dönemdeki piyasa fiyatına dayandırılması uygun olmaktadır. Ancak, söz konusu malların pek çoğu için piyasa bilgilerinin elde edilmesi olanaksız olabilmektedir. Böyle mallara ilişkin transfer fiyatları için özel çalışmalara ve tekniklere gereksinim duyulmaktadır.

- ii) Bu malların üretimi uzun bir dönemde gerçekleştirilebilmekte; özel teçhizat ve eğitilmiş personel gerektirmektedir. Transfer fiyatı carî piyasa fiyatına göre fakat kısa dönemdeki dalgalanmaların etkisi düzeltilerek saptanmalıdır. Carî piyasa fiyatının belirlenmesinde yararlanılabilecek altı yöntem vardır:
  - Yayınlanmış fiyat listelerinden yararlanılabilir.
  - Piyasadaki satıcılardan fiyat kotaları istenebilir. Ancak, satıcılar bu kotaların işletme içi fiyatlama amacıyla istenildiğini sezerlerse yanıltıcı fiyatlar verebilir.
  - Carî fiyatlar göz önünde tutulabilir.



- Transfer fiyatının saptanmasından önce teşebbüs dışındaki bir satıcıya ödenmiş bulunan fiyatlardan yararlanılabilir.
- Mamûl parçaları için ödenen fiyatlardan yararlanılabilir,
- Tarihsel fiyat verileri incelenebilir.

iii) Bu grubu oluşturan mal ve hizmetlerin kaynaklarının kısa dönemde değiştirilmesi olanağı vardır. Bunların üretiminde genel amaçlı ve az yatırım gerektiren teçhizat kullanılır. Söz konusu mallar için, transfer fiyatı piyasa fiyatına dayandırılmalıdır. Satıcı bölüm ya piyasa fiyatına uymalı ya da işi bırakmalıdır. İşletmeler bu sınıflandırmadan yararlanarak, piyasa fiyatlarını saptayabilirler. Genelde, piyasa fiyatları transfer fiyatları uygulamasında bir tavan niteliğindedir.

Bazı durumlarda, bölümler, piyasa fiyatını transfer fiyatı olarak kabul etmezler veya bu konuda aralarında bir anlaşmazlık söz konusu olur ise, o zaman her iki tarafa da hakeme gitme şansı tanınmalıdır. Hakem yönteminde, hiçbir bölümün etkisinde kalmadan, her iki bölümün eşit sonuçlara ulaşması sağlanabilir. Eğer, hakem kararı herhangi bir tarafça kabûl edilmezse, taraflara bir üst yönetime başvurma şansı verilmelidir. Fakat, bu üst yönetimin vereceği karar kesin ve uyulması gereken son karar olmalıdır (Antmen, 1996: 102).

Piyasa fiyatına göre transfer fiyatlama yönteminin yararlarını şu şekilde belirtebiliriz:

- i) Bölüm yöneticilerine davranış özgürlüğü sağlaması yanında işletme bölümleri arasında ve işletme dışındaki diğer işletmelere yapılan transferlerin fiyatlarının aynı olması sağlar,
- ii) Bölümlerin rekabet esasına göre yönetimini kolaylaştırır,
- iii) İşletme içindeki müşterilerle işletme dışındaki müşterilere aynı fiyatın uygulanması, bir takım eleştirileri önler,
- iv) Geleceğin planlanmasında gelişmeyi hızlandırır,

- v) Üretimin çeşitli safhalarında mamûl kârlılığının ne olduğunu yansıtır,
- vi) Bazı yasalara uyum ve uygunluk sağlar (Antmen, 1996: 103).

Ayrıca, tam rekabet piyasasında, transfer fiyatlamasında piyasa fiyatlarının kullanılması ile (özellikle amaç uyumu, ve bölümsel otonomi kriterleri olmak üzere) transfer fiyatı belirlenirken esas alınan amaç kriterlerinin çatışması engellenebilir.

Yöntemin yukarıda ifade edilen yararlarının yanı sıra bu yöntemin esas alınmasını engelleyen bazı faktörler vardır. Bunlar;

- i) Ürünün alınıp satıldığı tam anlamda gelişmiş bir piyasanın kusursuz tam rekabet koşullarının yokluğu. Bu nedenle, kullanılan piyasa fiyatı transfer fiyatının saptanması için güvenilir değildir. Örneğin, satıcı bölüm alıcıya tamir araştırma veya depolama gibi bir hizmet satıyorsa, bunlar için tatmin edici bir piyasa fiyatı bulmak zordur (Moore ve Jaedicke, 1988: 638).
- ii) Fiyatlar, piyasadaki arz-talep dengesindeki değişimlerden ciddi oranda etkilenebilir. Bir sonraki mal partisinin bir öncekiyle aynı fiyattan alınıp satılabileceğinin garantisi yoktur.
- iii) Piyasada oluşan fiyatlar bazı amaçlarla değişikliklere uğratılmış olabilir, örneğin acil satış nedeniyle fiyatlar düşük olabilir ya da birbiriyle anlaşmış olan işletmeler gerçek dışı yüksek fiyatlar uygulayabilir (Antmen, 1996 : 104-105).
- iv) Veri olarak kabul edilebilecek bir piyasa fiyatının bulunmasında zorluk yaşanabilir. Mamûllerde karşılaşılabilecek, kaliteye, miktara, satış vadelerine, satış sonrası sunulan hizmetlere ilişkin farklar, fiyatı da farklılaştırmakta ve piyasada bir fiyat yelpazesi meydana getirmektedir (Antmen 1996: 105).

Genel anlamda değerlendirecek olursak, karşılaşılan tüm güçlüklerle rağmen yine de optimal uygulamalara yol açtığı için en uygun transfer fiyatlama yönteminin

piyasa fiyatı olduğu söylenebilir (Moriarity ve Allen, 1984: 866). Transfer fiyatı olarak piyasa fiyatının uygulanması, bölümlerin kârlılıklarının belirlenmesinde ve gelişmelerinin değerlendirilmesinde oldukça etkindir. Ancak, piyasa koşullarından kaynaklı olarak, her zaman kolay saptanabilir bir değer olmayabilir.

### 3.3.2. Pazarlığı Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi

Transfer edilen ara malın aktif bir piyasası yoksa veya piyasa fiyatının belirlenmesi zor ve ulaştırılması zaman alıcı ise, bu durumda transfer fiyatının belirlenmesinde alternatif olarak kullanılacak yöntemlerden biri de pazarlık esasına dayanan fiyatlama yöntemidir (Hansen ve Mowen, 1990: 873) ve (Atrill ve McInaney, 1994: 333). Özellikle, alıcı bölümün pazarda sağlayacağı indirim ve iskontolarla, satıcı bölümün sağlayacağı tasarrufların piyasa fiyatına yansıtılması, bölümler arası mal ve hizmet transferlerinde uygulanacak transfer fiyatının pazarlıkla belirlenmesini gerektirmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 427).

Transfer fiyatının saptanmasında pazarlık yönteminin uygulandığı durumlar:

- i) Pazar fiyatı dalgalanmalar gösterdiğinde veya önemsiz miktarlarda ve çok sayıda mamûl transferi yapıldığında, pazarlık yöntemi uygulanır.
- ii) Eğer transferler sadece bir kere yapılıyorsa ve transfer edilen miktar oldukça büyükse, fiyatlar, aynen dış işletmelere transfer yapılması sırasında olduğu gibi, her işlem için ayrı ayrı pazarlık yöntemi ile belirlenir.
- iii) Mamûlde değişiklikler yapılması anında, mamûlü oluşturan parçaların fiyatları, mamûlün yeni şekli belli oluncaya kadar pazarlık yöntemiyle saptanır ve mamûlün bu biçimi korunduğu sürece, bu fiyat kullanılır (Gündüz, 1987 : 60).

Bu yöntemde öncelikle, transfer konusunun muhatabı olacak bölümlere, transfer fiyatının belirlenmesi için serbestlik sağlanır (Cravens, 1997: 137). Bölümlerin gerek işletme içinde, gerekse işletme dışında pazarlık etme özgürlükleri

olmalıdır. Gerek satıcı, gerekse alıcı bölüm yöneticileri üçüncü kişilerle alışverişte serbest olmalıdır. Böylece, tarafların dışarıya iş yapmakta serbest olmaları, transfer fiyatının normal sınırlar içinde kalmasını ve aşırı yükselmemesini sağlar. Bu koşul, bölümlerin karar özgürlüğünü sağladığından kâr merkezleri fikrine uygun düşmektedir (Moore ve Jaedicke, 1988: 641). Ayrıca, pazarlık eden bölümlerin, piyasa fiyatları, alternatif kaynaklar ve pazarlar konusunda gerekli tüm verileri elde etmiş olmaları gerekir. Böylece taraflar, pazarlığı eşit şartlar altında gerçekleştirir. Pazarlık süreci, genellikle satıcı bölümün bir fiyat teklifi yapması ve teslim koşullarını belirtmesiyle başlar. Alıcı bölüm, piyasadaki diğer satıcılardan da teklifler aldıktan sonra satıcı bölümle pazarlık etmeye başlar. Mamûlün maliyeti ve piyasa fiyatı pazarlık fiyatının saptanmasında pazarlığa konu olabilir. Fakat pazarlık sonucunda belirlenen fiyatın, maliyet ve piyasa fiyatının dışında bir fiyat olması gerekir (Yükçü, 1992: 360). Pazarlık sürecinde, satıcı bölümün ürünü optimal fiyattan daha yüksek bir düzeyde satma isteği ve alıcı bölümün de optimal fiyattan daha düşük bir düzeyde alma isteğinin çatışması dolayısıyla bir takım problemler ortaya çıkabilmekte ve optimalitenin sağlanamaması işletmenin tümü kapsamında değerlendirildiğinde kayıplara sebep olmaktadır (Atkinson vd, 2001: 540).

Transfer fiyatlarının pazarlık esasına göre saptanması sürecinde ortaya çıkacak sakıncaları Gürsoy (1997: 767)'un gruplamasını temel alarak sıralayacak olursak:

- i) *Zaman tüketici bir süreç olması*: Pazarlık fiyatının belirlenmesi zaman alıcıdır ve geniş çaplı analizleri gerektirir (Polimeni ve Cashin, 1981: 720). Tüketilen zaman zarfında işletmenin dış etkenlere uyumu gecikebilir ve sonucunda önemli bir çok kazanç fırsatı kaçırılabilir (Müftüoğlu, 1982: 252). Eğer, böyle bir durum arzu edilmiyorsa, taraflar arasındaki pazarlık tartışmalarının, bölümler arası mal transferlerinin her gerçekleşme aşamasında değil de belirli süreler itibari ile yapılması yoluna gidilebilmektedir. Bu sayede yöneticiler pazarlık görüşmelerine daha az miktarlarda zaman ayırmış olacaklardır (Memiş, 2002: 72).
- ii) *Bölümler arasında anlaşmazlıklara neden olabilmesi*: Pazarlık etme becerileri, bölüm yöneticilerinin performans değerlemelerinde mutlak

faktör olmamalıdır. Pazarlığa taraf olan yöneticilerin arasındaki rekabet ve anlaşmazlıkların olması, çalışma ilişkilerinde zayıflamaya neden olabilir (Bierman vd, 1990: 847), (Hilton vd, 2003: 808).

iii) *Belirlenen fiyatın satıcı bölümün fırsat maliyetinin üstünde olmasının, optimal olmayan kaynak dağılımına yol açması.*

Pazarlık fiyatının transfer fiyatlamasına esas alındığı durumlarda piyasa fiyatı da varsa ve bu fiyat pazarlık fiyatından düşükse, iki seçenekle karşılaşılır. Satıcı bölümün “ek tasarrufu” mamûlü daha uygun fiyatla piyasadan sağlayabilen alıcı bölümün “ek zararından” daha fazla olabilir. Bu durumda, alıcı bölüm mamûlü işletme içerisinde almaya zorlanmalıdır; ancak, transfer fiyatı ya piyasa fiyatından düşük ya da piyasa fiyatına eşit olmalıdır. Satıcı bölümün “ek tasarrufu”, mamûlü daha uygun fiyatla piyasadan alabilen alıcı bölümün “ek zararından” daha az olabilir. Böyle bir durumda; alıcı bölüme, alınacak olan mamûlü piyasadan satın alma izni verilmelidir (Arıkan, 1979 : 158).

Bu yöntemin iyi işleyebilmesi için, ara malının dış piyasasının bulunması, alıcı ve satıcı bölümlerin piyasa hakkında eşit ve objektif bilgi sahibi olmaları ve üst yönetimin pazarlık sürecini desteklemesi gerekir (Aslan, 2004: 59). Üst yönetim süreç boyunca, pazarlık eden bölümlere müdâhale etmemelidir ki, pazarlıkla belirlenen fiyat anlamlı olsun (Gürsoy, 1999: 767). Pazarlık fiyatı, işletme içinde amaç uyumu sağladığı oranda, bölümsel otonomi kriterlerini de sağlayacaktır (Horngren ve Foster, 1991: 860). Böylece bölüm yöneticileri bölüm kârları üzerinde çok büyük bir kontrol sağlarken, genellikle de toplam işletme kârını maksimize edecek kararları alacaklardır (Polimeni ve Cashin, 1981: 720), (Drury, 1988: 758). Rekabet esasına dayalı pazarlık fiyatı bölümlerin etkinliğini ve verimliliğini artırabilmektedir. Deneyimli ve yetenekli yöneticilere sahip işletmeler, bu yöntem sayesinde büyük başarılar elde edebilirler. Ancak, aşırı hırsıyla kendi amaçlarına odaklanan yöneticiler, diğer konulara yeterli ilgiyi gösteremeyebilir. Bu nedenle, *pazarlık sürecinin belli bir zaman kısıtında gerçekleştirilmesi*, sonuca ulaşmanın garantilenmesi ve zaman kaybının önlenmesi için alınabilecek yararlı bir önlem olabilir.

### 3.3.3. Maliyetleri Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi

Maliyetleri esas alan yöntemde, transfer edilen mal ve hizmetlerin transfer fiyatının belirlenme aşamasında maliyetler temel alınır. Yöntemde, transfer fiyatları, her üretim bölümünde, mal veya hizmetlerin gerçek maliyetleri temel alınarak belirlenir (Copeland vd, 1991: 184). Ayrıca, bu yöntemde, sadece maliyet fiyatı transfer fiyat olarak kabul edilebileceği gibi bu fiyatlara bir miktar kâr eklenerek de transfer fiyatı belirlenebilir (Yükçü, 1999: 739). İşletmeler transfer fiyatlarını piyasa fiyatları ya da pazarlık fiyatlarını baz alarak oluşturamadıkları takdirde, maliyete dayalı transfer fiyatlama yöntemine sıklıkla başvurmaktadırlar (Hilton, 1999: 540). Maliyet fiyatının esas alındığı transfer fiyatlama yönteminde, transfer fiyatı olarak, değişken maliyet ve tam maliyet esasına göre belirlenen maliyet fiyatları temel alınacağı gibi fiilî veya standart maliyetler de temel alınabilir (Özkanlı, 2003: 114). Değişken maliyet temeline dayalı transfer fiyatlaması karar işlemlerinde yararlıdır ancak; faaliyet değerlemesi açısından, gerek tam gerek değişken maliyet anlayışına uygun olsun, maliyet esas alınarak saptanmış transfer fiyatlarını uygun görmek çok zordur. Bu duruma başkaca bir fiyatlama yolunun elde edilememesi durumu, tek istisnayı teşkil eder (Moore ve Jaedicke, 1988: 641). Bu istisnadan farklı olarak; maliyetleri esas alan transfer fiyatını uygulayan organizasyonun yöneticileri, grup şirketleri arasındaki transferlerde; kâra izin verilmemesi gerektiğini savunuyorlarsa, bu yöntem, doğru seçimdir. Çünkü, ana şirket için mümkün olan en düşük üretim maliyetini sağlamak amacıyla bu yöntem uygulanmaktadır. Zaten, gerekli üretimi yapmak üzere seçilmiş olan işletmeler, genelde belirli bir hammaddenin en büyük kullanıcısıdır ve işçi maliyetleri ve nakliye giderleri minimum düzeydedir (Küçükgüngör, 1998: 56).

Uygulamada maliyete dayanan transfer fiyatları şu durumlarda önem kazanır:

- i) Transfer fiyatının belirlenmesine konu olan mal ve hizmetler için bir dış piyasa fiyatının olmaması durumunda; ki bu duruma, ya mamûlün kısmen tamamlanmamış olması ya da mamûlün genellikle kısmen tamamlanmamış biçimde satılamaması neden olur (Gray ve Ricketts, 1980: 576).
- ii) Bölümler için işletme içi alım ve satım zorunluluğunun olması durumunda.

Mamûl gizli bir maddeyi içeriyorsa ya da mamûlün üretimi, yönetimin işletme dışındakilere açıklamak istemediği gizli bir üretim işlemi gerektiriyorsa, maliyetlere dayalı transfer fiyatları kullanılmalıdır (Gray ve Ricketts, 1980: 576).

- iii) Bir dış piyasa fiyatının varlığına rağmen, satıcı bölümün geçerli piyasa fiyatı üzerinden tam kapasiteye ulaşamaması (atıl kapasite ile çalışmak zorunda kalınması) durumunda (Müftüoğlu, 1982: 243).

Maliyetler ele alınarak transfer fiyatı hesaplandığında, fiyat ile piyasa koşulları arasında yeterli ve doğrudan bağ kurulamayacağından; gerek satıcı, gerekse alıcı bölümlerin gerçekleştirecekleri kârları, gerçek pazar koşullarını yansıtmayacağını söylemek zor olmaz (Müftüoğlu, 1982: 243). Ancak, bir aracı piyasanın olmadığı veya çalışmasında önemli aksaklıklar olacağına düşünülüyor ya da işletme içi alım-satım zorunluluğunun olduğu durumlarda, transfer fiyatlarının saptanması konusunda, “bir tür maliyet ölçüsü”, eldeki tek gerçekçi veri halini alabilir (Moore ve Jaedicke, 1988: 641–642). Böyle bir durumda, bölümlerin performans değerlendirilmesi yapılırken daha esnek davranılması beklenebilir.

Maliyete dayalı transfer fiyatlandırma sisteminin beraberinde getirdiği pek çok sorun vardır. Bunlar (Pass, 1994: 44–47);

- i) Maliyet olarak tam, değişken, standart, marjinal, vd. maliyetlerden hangisinin dikkate alınacağı,
- ii) Araştırma-geliştirme faaliyetlerinin, ürün maliyetine eklenip / eklenmeyeceği,
- iii) Sabit maliyetlerin hesaplanma şekli ve maliyetlere nasıl ekleneceği,
- iv) Kâr unsurunun göz önünde bulundurulup / bulundurulmayacağı, eğer bulundurulacaksa neye göre hesaplanacağı ve hesaplara nasıl aktarılacağı,
- v) Bölümlerin, rekabetçi bir ortamla karşılaşmaması dolayısıyla, etkinliklerinin düşmesi (Coşkun Arslan, 2006: 78),

vi) Transferlerin bölümler arası yapılıp / yapılmaması durumunu yöneticiye açıklayacak bir mekanizma sağlayamaması dolayısıyla, fonksiyonel bir karar almayı engellemesi (Arslan, 2001: 52–53) şeklinde sıralanabilir.

Tüm bu olumsuzluklara karşın, yöntemin olumlu tarafı uygulamasının basit olmasıdır. Maliyetler üretim işletmelerinin muhasebe kayıtlarından kolaylıkla belirlenebilir (Beylik, 2004: 118). Özellikle hesapların ayrıntılı ve sistemli şekilde tutulmadığı, başka bir deyişle sadece masraflar başlığı altında her türlü giderin toplandığı işletmelerde, tam maliyeti esas alan transfer fiyatlama yönteminin kullanılması, tek seçenek olmaktadır denilebilir.

### **3.3.3.1. Marjinal Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi**

Günümüzde pek uygulaması olmamakla birlikte teoride oldukça önemli bir yere sahiptir. Ayrıca çok uzun yıllar, bazı durumlar için transfer fiyatlandırmasında en iyi yöntem olarak kabul edilmiştir (Kapusuzoğlu, 1998: 66). Fiyatlama kararlarında sürekli bir etkinlik sahibi olamayacak yöntem, ancak kısa vadede ortaya çıkacak belirli ve özel durumlarda işlerlik kazanır (Sevgener, 1986: 139). Bir bölümün ürettiği ara malı için dış piyasa yoksa, yani bir 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 maliyeti kullanılacaktır. Bu durumda transferler işletme içindeki alıcı bölüme marjinal maliyetler ile gerçekleştirilirken, işletme dışındaki alıcılara ise piyasa fiyatı ile gerçekleştirilecektir (Gürsoy, 1974: 112,114).

Marjinal maliyeti temel alan transfer fiyatı değişken maliyetler ile mamûllere direkt olarak yüklenebilen sabit maliyetleri içerisine alan fiyattır. Fiyat saptaması açısından, genellikle değişken maliyetleri ve yarı değişken maliyetlerin değişken kısmını içerisine alır. (Pazarçeviren, 1987: 83). Bu maliyet kalemleri her zaman birim başına aynı değerde olamayabileceğinden her üretim aralığında farklı bir marjinal maliyet değerine ulaşılabilir. Ayrıca, marjinal maliyetin hesaplanmasında yaşanan güçlük sebebiyle, günlük hayatta bu yöntemi uygulamak oldukça zor olabilmektedir.



Marjinal maliyetin hesaplanmasında yaşanan zorluklar:

- i) Marjinal maliyeti bulmak için, geniş bir faaliyet alanına ve finansal tablolara ihtiyaç duyulur. İşletmelerin çok azı, bu şekilde bir faaliyet alanına sahiptir (Bierman, vd., 1990: 845).
- ii) Teorik açıklamalar için kullanılan varsayımların her zaman için pratiğe uygun olmamaları, ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkar. Örneğin, sabit maliyetler her zaman sabit kalmayabilir. Maliyetler pratikte değişebilmekte yine yarı değişken maliyetler doğrusal olmayan bir değişim göstermektedirler (Bierman vd., 1990: 845).
- iii) Satın alan bölümün, marjinal maliyeti yükselmedikçe, bölüm kârı düşme yolunda bir eğilim gösterir. Bu sebeplerden dolayı, yöneticiler, tipik olarak mal veya hizmet transferinde marjinal maliyet kullanmaya isteksizdir. Marjinal maliyet, doğru ve ekonomik transfer fiyatı için gereklidir ancak tek başına yeterli değildir (Bierman vd., 1990: 845).
- iv) İşletmelerin bazı durumlarda belli bir üretim kapasitesinin altında veya üstünde üretim yapmaları nedeniyle, marjinal maliyet tablosundaki üretim aralıklarının maliyetleri belirlenemez.

Marjinal maliyeti esas alan transfer fiyatlama yöntemini, çok sınırlı durumlar için, tercih edilebilir bir yöntem olarak görebiliriz. Yeni pazarlara giriş yapılacak dönemlerde, potansiyel müşterilerin dikkatinin çekilmesi veya durgunluk dönemlerinde müşterilerin talebini artırmak için bu yöntemle fiyatlama yapılabilir. Ancak yine de, işletme tam kapasiteyle çalışıyor veya mevcut müşterilerinin olumsuz yönde etkileneceğini öngörüyorsa, yöntemi uygulayıp/uygulamama noktasında temkinli davranması yararına olabilecektir.

### 3.3.3.2. Fırsat Maliyetini Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi

Vazgeçme maliyeti ve alternatif maliyet adlarıyla da bilinen “fırsat maliyeti”, ilgili sonuç (veya şey) uğruna *kaçırılan net kazanç tutarıdır*. Yani, eğer

belli bir şeyin yapılması daha başka bir şeyden vazgeçilmesini gerektiriyorsa, vazgeçilen şeyden sağlanabilecek net kazanç, yapılan şeyin fırsat maliyetini meydana getirir. Yani fırsat maliyeti, yapılmayan (veya yapılmayacak) işlemlerden kaynaklanır (Büyükmirza, 2003: 50, 53). Muhasebe açısından fırsat maliyeti gerçek bir maliyet değildir. Çünkü katlanılan giderlerden kaynaklanmaz.

Fırsat maliyetini esas alan transfer fiyatını şu şekilde hesaplayabiliriz (Antmen, 1996: 97):

$$\text{Fırsat Maliyeti} = \text{Piyasa Fiyatı} - \text{Top. Değişken Maliyet}$$

$$\text{Transfer Fiyatı} = \text{Top. Değişken Maliyet} + \text{Fırsat Maliyeti}$$

Fırsat maliyetini esas alan transfer fiyatının en belirgin sakıncaları; fırsatların sağladığı getirilerin ve giderlerin doğru ve tam bir şekilde belirlenmesinin her zaman mümkün olmaması, sabit maliyetlerin transfer fiyatı içerisinde yer almaması (Antmen, 1996: 97) ve kârlılık tespitinin iç satışlardaki tasarrufları yansıtmamasıdır (Kapusuzoğlu, 1998: 65). Ancak, bu sakıncalarının yanında, yararları da mevcuttur. Fırsat maliyeti, özellikle diğer üretim yollarının değerlendirilmesi açısından oldukça yararlıdır. Bu yöntem işletmenin kâr maksimizasyonu amacına ulaşma yolunda seçenekleri değerlendirmede oldukça yardımcı olur (Kapusuzoğlu, 1998: 64-65). Ayrıca, işletme kaynaklarının optimum dağıtımının programlanmasında yararlı sonuçlar verebilir. Bu da bölüm yöneticilerinin, adil değerlendirildikleri düşüncesine sahip olmalarına ve şirket yönetimine olan güvenlerinin pekişmesine neden olabilir.

### **3.3.3.3. Tam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi**

Uygulamada maliyet esasına dayanan ve en yaygın kullanılan transfer fiyatlama yöntemi, tam maliyeti esas alır (Gürsoy, 1994: 117). “Tam maliyet yöntemi, sabit/değişken ayrımı gözetmeksizin, dönemin üretim giderlerinin tamamını o dönemde yapılan üretimin maliyetine yükleyen yöntemdir (Büyükmirza, 2003: 39)”. Tam maliyet yöntemi, döneme ilişkin üretim giderlerinin tümüyle üretim

birimlerine yüklenmesini ve stoklara aktarılmasını gerektirir (Şener, 1993: 6). Bu yöntemde üretimi yapan bölümün direkt ve endirekt genel giderleri, mal veya hizmet maliyetiyle ilişkilendirilir (Kapusuzoğlu, 1998: 68). Ancak, şunu da belirtelim ki, “Türkiye’de yaygın biçimde kullanılan yöntem, içine biraz normal maliyet esintisi katılmış tam maliyet yöntemidir (Büyükmirza, 2003: 239)”.

Tam maliyete dayanan transfer fiyatları, maliyetlendirme zamanına göre fiili tam maliyetler veya standart tam maliyetler esas alınarak hesaplanabilir. Tam maliyetleme sistemi fiilî rakamlara dayandırıldığında “fiilî tam maliyetleme” söz konusu olur. Transfer fiyatının hesaplanmasında fiilî tam maliyet esasının uygulanması oldukça eski yöntemlerden biridir ve yararları şöyle sıralanabilir:

- i) Uygulaması oldukça basittir; muhasebe kayıtlarındaki stok değerleri kullanılarak kolayca hesaplanabilir.
- ii) Konsolide tablolar ve vergi beyannameleri düzenlenirken bölümler arasında stoklardan doğan farkları önler.
- iii) Nihai mamûlün maliyetinin kolayca hesaplanmasına olanak verir.

Fiilî tam maliyetleme sisteminde, satıcı bölümün gider kontrolüne yeterli önemi göstermemesinden doğan verimsizlikler, alıcı bölüme yansımaktadır. Satıcı bölümün gider kontrolüne yeterli önemi vermemesinin nedeni, satıcı bölümü, verimsizliklerini ortadan kaldırma konusunda zorlayacak ve teşvik edecek herhangi bir nedenin olmamasıdır denirse yanlış olmaz. Bu durum, bölümde, başarıların değerlendirilmesinde, plânlamada ve yöneticilerin motivasyonunda birtakım sorunların ortaya çıkmasına neden olur. Fiilî tam maliyeti esas alan transfer fiyatları, satıcı bölümün kârının düşük, buna karşın alıcı bölümün kârının yüksek görünmesine neden olabilir. Bu yönüyle, genellikle merkezkaç yönetim uygulanan örgütler için uygun değildir. Bu sakıncaların bir kısmı fiilî tam maliyet yerine standart tam maliyet uygulanarak önenebilir.

Standart maliyet yöntemi; üretilen mamûl maliyetlerini, giderlerin bilimsel esaslarla üretimden önce belirlenmiş, yani, olması gereken tutarlara dayanarak saptayan yöntemdir. Bu yöntemin kullanıldığı maliyet sisteminde giderler fiilî

tutarlarıyla izlenir; standart tutarlar üzerinden üretim maliyetlerine yansıtılır. Fiilî ve standart gider tutarları arasındaki sapmalar da ilgili fark hesaplarına aktarılır. Yöntem, maliyet kontrolünde çok önemli bir rol oynar (Büyükmirza, 2003: 240).

Transfer fiyatı, standart tam maliyet esas alınarak hesaplanırsa:

- i) Satıcı bölümün verimliliğinin ve verimsizliğinin alıcı bölüme aktarılması önlenmiş olur (Özkanlı, 2003: 115).
- ii) Satıcı bölüm standartlara ve kapasiteye ulaşması yönünde özendirilir ve etkin bir maliyet kontrolüne yöneltilir (Arıkan, 1979: 151).
- iii) Hammadde, direkt işçilik ve ücret maliyetlerinde herhangi bir değişiklik olursa, bunların transfer fiyatına yansıtılması ve alıcı bölümün de söz konusu farkları maliyetlerine aktarması kolaylaşır (Arıkan, 1979: 151).
- iv) Fiilî maliyetlerin hesaplanması için gereken süre beklenmeksizin, transfer fiyatları belirlenebilir (Özkanlı, 2003: 116).

Kendi kontrolü dışında kalan maliyetlerden kaynaklanan verimsizliğin kendi bölümüne aktarılmasını istemeyecek alıcı bölüm; doğal olarak, standart maliyetlerin kullanıldığı hesaplama şeklini tercih edecektir. Transfer fiyatı olarak tam maliyetin kullanılması durumunda tespit edilen transfer fiyatı, işletme dışında oluşmuş fiyatlardan yüksek olursa; alıcı bölüm, satın alma işlemlerini işletme dışından yapma noktasında özendirilmiş olacaktır. Böyle bir uygulama neticesinde de işletmedeki satıcı bölümler, ürettiklerini satamama tehlikesi ile karşı karşıya kalabileceklerdir. Bu da satıcı bölümü âtıl kılacaktır (Çelik, 2000: 106). Tam maliyeti esas alan transfer fiyatlama yönteminin en önemli sakıncaları; satıcı bölümün kârının sıfır olarak görünmesi ve tam maliyet içinde yer alan kontrol edilemeyen giderlerin varlığıdır (Gürsoy, 1994: 117). Transfer fiyatlamasında tam maliyetlerin kullanılması, ister istemez işletme maliyetlerini ve buna bağlı olarak da son ürünün fiyatını arttıracaktır. Ayrıca, “tam maliyete dayanan transfer fiyatı etkenlik sorununun çözümünde de yetersiz kalır. Etkenlik sorunu ancak marjinal maliyetler esas alınarak çözülebilir (Müftüoğlu, 1982: 244)”. Tüm bu sakıncalarından dolayı maliyete dayanan transfer fiyatları bölüm başarısının değerlendirilmesinde, plânlamada ve bölüm

başkanlarının motivasyonunda yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla kâr merkezleri fikrine ters düşmektedir (Gürsoy, 1994: 117). Bu durumu düzeltmek için, tam maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatlama yöntemi önerilmektedir.

#### **3.3.3.4. Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi**

Değişken maliyet yönetimi sadece değişken üretim giderlerini üretim maliyetlerine yükleyen, sabit üretim giderlerinin tamamını ise, dönem gideri şeklinde irdeleyerek, gelir-gider tablosuna yansıtan yöntemdir (Büyükmirza, 2003: 239). Değişken maliyete dayalı transfer fiyatının hesaplanmasında, sadece ortalama birim değişken maliyet esas alınmaktadır (Çelik, 2000: 106). Özellikle, üretim ve maliyet fonksiyonlarının doğrusallığı durumunda birim değişken maliyet marjinal maliyete eşit olduğundan, değişken maliyete dayalı transfer fiyatları, marjinal maliyetin tüm yönetsel fonksiyonlarını yerine getirebilecektir (Özkanlı, 2003 : 116). Birim değişken maliyet, marjinal maliyete göre daha kolay bir şekilde belirlenebileceğinden uygulamada yönetsel amaçlara uygun bir transfer fiyatlamasına olanak vermesi açısından oldukça önemlidir (Müftüoğlu, 1982: 246). Kısa vadeli kararların çoğunluğunda en uygun olan maliyet, değişken maliyetlerdir. Bu nedenle, değişken maliyete dayalı transfer fiyatlaması, kısa dönemde, katkı payının sağladığı kolaylıklardan yararlanma avantajı sağlar (Cherrington vd., 1985: 743). Ancak, değişken maliyeti esas alan transfer fiyatları, marjinal maliyeti esas alan transfer fiyatlarının taşıdığı tüm yarar ve sakıncaları aynen taşıdıklarından, marjinal maliyeti esas alan yöntemle yöneltilen bütün eleştirilere de açıktır.

Bölümler arasında mal alım satımında değişken maliyete dayanan transfer fiyatı tıpkı tam maliyet yönteminde olduğu gibi fiilî veya standart maliyetler esas alınarak hesaplanabilir. Transfer fiyatının hesaplanmasında, fiilî yerine standart değişken maliyetlerin esas alınması, aynen tam maliyet esaslı transfer fiyatlama yöntemi irdelenirken açıkladığımız sonuçları doğuracağı görülebilir.

Değişken maliyete dayanan transfer fiyatlaması, uyum sorununun çözümü açısından da tam maliyete dayanan transfer fiyatlamasının sakıncalarını aynen

taşımaktadır. Hatta bir yönden sakıncaları daha da artmaktadır. Tam maliyete dayanan transfer fiyatlarında satıcı bölümler faaliyetlerini sıfır kârla (net kar) kapatmak durumunda iken, burada sabit maliyetlerini bile karşılayamamaktadır (Müftüoğlu, 1982: 247). Bu nedenle, birim değişken maliyetin marjinal maliyete en yakın; hatta, bazı durumlarda aynı değeri vermesine rağmen, yöntem çoğunlukla tercih edilmemektedir denilirse yanlış olmaz..

### **3.3.3.5. Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi**

Maliyet değerine belirli bir kâr eklemesi yapılarak belirlenen transfer fiyatına, maliyet artı kâr esaslı yöntem adı verilmektedir. Bu yöntemde transfer fiyatını belirleyebilmek için ya fiilî ya da standart maliyete bir kâr payı eklenir. Eğer satıcı bölüm organizasyon dışındaki işletmelere mal ya da hizmet satıyorsa, transfer fiyatının hesaplanmasında, dış kâr payı kullanılır. Eğer satıcı bölüm dışındaki müşterilere satış yapmıyorsa, kâr payı ya endüstri, ya da işletme ortalamaları kullanılır (Gray ve Ricketts, 1980 : 576).

Maliyet Artı Kâr Payı Yöntemi, genel olarak değerlendirildiğinde işletme içerisinde işlem gören ara ürünler için kolaylıkla kâr saptanabilmesi yönüyle avantaj sağlamaktadır. Bununla beraber etkin bir maliyet kontrol sistemi uygulanmadığında ise; maliyetin belli bir yüzdesi olarak alınan oran, doğrudan daha yüksek bir maliyete sahip olma riski taşımaktadır. Bu nedenle yöntem, geniş bir kullanım alanına sahip olmasına rağmen çok fazla önerilmemektedir (Kapusuzoğlu, 1998: 67).

#### **3.3.3.5.1. Tam Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi**

Uygulamada “Maliyet Artı” yöntemi kendini genellikle “tam maliyet artı kâr” seçeneği ile göstermektedir (Horngren ve Foster, 1991: 640). Tam maliyete belli bir kâr oranı eklenerek bu tutarın transfer fiyatı olarak kullanılması, transfer sırasında, *yapay bir piyasa fiyatı* oluşturur. Gerçek piyasa fiyatları çok yüksek olduğunda veya uygulanmakta olan piyasa fiyatlarının gerçekçi olmadığı

anlaşılmasında, tam maliyete belli bir kâr oranı eklenmesi yöntemi piyasa fiyatları yerine kullanılabilir iyi ve pratik bir yöntemdir (Hatipoğlu ve Gürsoy, 1979 : 312). Bu yöntem, tam maliyeti esas alan transfer fiyatlama yöntemine göre daha geçerli sayılmaktadır. Tam maliyeti esas alan yöntemle karşılaştırılırsa; satıcı bölümü, saptanan bir getiriye elde etme yönünde özendirirken, eklenecek kâr oranının belirlenmesinde önemli bir sorun yaratır (Arıkan, 1979: 146).

Uygulanacak olan kâr oranı, işletmenin tüm yatırımları üzerinden beklediği getiriye uygun biçimde belirlenir. Maliyet üzerine eklenecek kâr payı, maliyetin belli bir yüzdesi olarak belirlenen bir marj olabileceği gibi, bölümler arasında anlaşma yolu ile belirlenen veya tepe yönetimi tarafından istenen bir kâr tutarı da olabilir. Transfer fiyatının belirlenmesinde maliyete eklenecek kâr marjı, genellikle maliyetin yaklaşık olarak %10 ve %40'ı gibi belirlenmektedir (Pazarçeviren, 1987: 89), (Polimeni ve Cashin, 1981: 718). Tepe yönetimi tarafından saptanan kâr oranı sektör ortalaması veya rakiplerin kâr oranı kadar ise transfer fiyatı, piyasa fiyatına yaklaşacaktır, ki bu daha gerçekçi bir sonuç verebilir.

Bu yöntemde de fiilî maliyetler yerine standart maliyetlerin kullanılması, şüphesiz daha sağlıklı olur. Ancak, yine de ister fiili, ister standart maliyetlere göre hesaplanmış tam maliyet artı kâr yöntemi olsun; karar almada yeterli bir rehber olamamaktadır. Çünkü, ara malı üreten bölümün verimli çalışıp çalışmadığını ortaya koymamaktadır (Gürsoy, 1974: 117). Hatta tam maliyetten kaynaklı olarak, fiyatlarda bir şişme varsa ve bunun üzerine, bir de oransal bir kâr eklenirse fiyatlar iyice abartılı hâle gelme riski taşımaktadır.

### **3.3.3.5.2. Değişken Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi**

Bu yöntemde, transfer fiyatının teşebbüsün katkı payını bölümlere dağıtmak suretiyle saptanması öngörülmektedir (Arıkan, 1979: 154). İşletmeler bazı durumlarda, işletmenin toplam gelirlerine her bölümün payı önceden belirlenecek şekilde, değişken masraf maliyeti esas alınarak bir kredi ve transfer fiyat politikası uygularlar. Bu katkının önceden paylaşılması yöntemi yapılan pek çok

görüşmelerle sağlanabilir. Bu yöntem, standart değişken maliyetlerin üzerinde bir transfer fiyat belirleme yöntemi olmaktadır. Eklenen kısım, firmanın toplam işletme gelirine sağlanan katkı miktarıdır. Firmanın toplam işletme gelirine olan katkısını alıcı ve satıcı bölümlere dağıtabilmesi için, bölümler kendi değişken maliyetleri hakkında bilgileri diğer bölümlere bildirmelidir (Horngren ve Foster, 1991: 863).

Söz konusu yöntemin yararları; satıcı bölüm tarafından, değişken maliyeti esas alan transfer fiyatının kabûl görme olasılığının yüksek ve değişken maliyetlerin denetlenebilir olmasıdır denilebilir. Ayrıca, yöntemde standart maliyetler ile hesaplama yapılması da işletmedeki etkinlik sorununun çözümüne katkıda bulunabilecektir.

### **3.3.3.6. İkili Fiyat Uygulamasını Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi**

Maliyeti esas alarak saptanacak transfer fiyatının piyasa fiyatının üstünde olması, alıcı bölümleri işletmenin dışından ara malı edinmeye zorlamaktadır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000: 428). Piyasa fiyatının altında olması ise, satıcı bölümün bir kısım maliyetlerini dahi karşılayamaması durumu yaratabilir. Ayrıca, bu biçimde saptanacak transfer fiyatı ne kadar adil olursa olsun, yöneticiler sonuçtan zararlı çıktıklarını düşünebilecektir (Gündüz, 1987: 63). Sonuç itibariyle, maliyetleri esas alan tek bir transfer fiyatı, temel uygunluk ölçütleri olan; amaç uyumu, performans değerlendirme ve bölümsel otonomi kriterlerini karşılayamayacaktır. İkili fiyatlamada, bu soruna çözüm olarak (Horngren vd., 2000: 800) bölümler arası her bir transferi fiyatlamak için iki çeşit transfer fiyatlama yöntemi kullanılmaktadır.

Bu yöntemde, satıcı bölüm açısından transfer fiyatı, maliyetleri karşılayan ve belirli kâr payı bırakan bir fiyat olmaktadır. Genel kabul gören görüş, transfer fiyatının, maliyet artı kâr yöntemine göre belirlenen (Gündüz, 1987: 64) yapay bir fiyat olması gerektiği yönünde olsa da; farklı esaslara dayalı fiyatlama yöntemleri de önerilmektedir. İkili fiyat uygulamasını esas alan transfer fiyatlamasına ilişkin pek çok farklı seçenek bulunmaktadır.



Bunları şu şekilde gruplandırabiliriz.

i) Satıcı bölüm için maliyet esaslı yöntemlerin kullanıldığı ikili transfer fiyatlama yöntemleri:

- Satıcı bölüm için transfer fiyatı; tam maliyet artı kâr esaslı veya değişken maliyet artı kâr esaslı olarak hesaplanabilir. Uygulanan yapay fiyatla, satıcı bölüm satışa özendirilmiş (Moore ve Jaedicke, 1988: 643) ve korunmuş olur. Alıcı bölümün transfer fiyatı ise, değişken maliyet esaslı olarak hesaplanır (Gündüz, 1987: 64).
- Satıcı bölümün transfer fiyatı, direkt maliyet artı kâr esaslı, alıcı bölümünki direkt maliyet esaslı olarak hesaplanabilir (Gürsoy, 1999: 765).

ii) Satıcı bölüm için maliyet esaslı olmayan yöntemlerin kullanıldığı ikili transfer fiyatlama yöntemleri:

- Satıcı bölüm için transfer fiyatı, piyasa fiyatı veya pazarlık esaslı yöntemlerden birine göre hesaplanabilir. Alıcı bölüm için transfer fiyatı ise, satıcı bölümün değişken maliyetleri ile sabit maliyetlerinin belli bir kısmı esas alınarak hesaplanabilir (Doğan ve Çürük, 2003: 36).

İkili fiyatlama sistemi, alıcı bölümün fiyatlar konusunda gerekli bilgilere ulaşmasını sağlamakta ve satıcı bölümün de kâr elde etmesine imkan vererek, bir anlamda satıcı bölümü korumaktadır. İkili fiyat sistemi aynı zamanda alıcı bölümü de korur. Alıcı bölüm transferden kaynaklanan, gereksiz bir gider yükü devralmayacak ve piyasa fiyatları değişken maliyetlerin de altına inmediği sürece, dışarıdan satın alma yoluna gitmeyecektir. Bu yönüyle ikili fiyatlama sistemi, işletme yönetimi ve sorumluluk merkezlerinin yönetimi aşamasında yöneticilere esnek bir ortam hazırlamakta ve karar almada tek fiyat uygulayan sistemlere tercih edilmektedir (Moore ve Jaedicke, 1988: 645-464). İkili transfer fiyatlama yöntemi de piyasa fiyatı ve pazarlık esasına dayalı fiyat gibi, amaç uyumu, bölümsel başarının

ölçülmesi ve bölümsel otonomi kriterlerini mümkün olduğu ölçüde sağlamaktadır (Doğan ve Çürük, 2003: 36).

Ancak, dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. İkili fiyat yöntemi, işletme genelinde mükerrer kârın oluşmasına ve kâr düzeyinin olması gerekenden fazla görünmesine yol açabilir. Bunu engellemek için işletme kârı, işletmenin nihaî mal çıktısını gerçekleştiren bölümün sonuçlarına göre hesaplanmalıdır (Arslan, 2004: 61). Yöntem kullanıldığında, bölüm kârlarının toplanması suretiyle toplam işletme kârına ulaşılamayacağı unutulmamalıdır. İşletmenin toplam kârı hesaplanırken bazı düzeltmelerin yapılması gerekir (Doğan ve Çürük, 2003: 36). İkili transfer fiyatlaması uygulandığında, yukarıda sayılan dikkât edilmesi gereken hususların dışında, ciddi bir takım sorunlarla da karşılaşmaktadır.

Bu sorunları şöylece sıralayabiliriz (Horngren vd., 2000: 801):

- i) Bölümlerin, vergiye konu olacak kârlarının hesaplanması aşamasında ciddi problemlere sebep olabilmektedir.
- ii) Bölüm yöneticileri maliyet kontrolü konusunda yeterince istekli olmayacaklardır.
- iii) Bölüm yöneticilerinin ne derece merkezîyetçi veya ne derece özerklik yanlısı bir duruş sergileyecekleri konusunda kafaları karışabilir.

Özetle, ikili fiyatlama yöntemi her ne kadar amaç uyumu, bölümsel başarının ölçülmesi ve bölümsel otonomi kriterlerini, piyasa fiyatı ve pazarlık esaslı fiyatlama yönteminde olduğu ölçüde sağlasa ve yalnızca maliyetleri esas alan yöntemlerde karşılaşılan sorunları küçültse de; uygulama alanında yeterince kabullenme görmemektedir denilebilir.

### **3.4. TRANSFER FİYATLAMA POLİTİKASI**

Etkin bir transfer fiyatlama politikasının amacı, yöneticilere firma için uygun olan kararları vermesini sağlayacak şekilde transfer işlemi ile ilgili gerekli

bilgileri verebilmektir (Cassel vd., 1987: 166). Taraflar, transfer fiyatlama sistemine basit olarak, kârı artırmak veya maliyetleri azaltmak amaçlı olarak bakabilmektedirler. Bu genel bakış açısının ötesinde transfer fiyatlamaya;

- i) İşletme içi satış sistemi,
- ii) Maliyet dağıtım sistemi,
- iii) Kâr dağıtım sistemi,
- iv) Vergiden kaçınma aracı ve
- v) Risk azaltma aracı olarak da bakılmaktadır (Bolander vd., 1998: 157-158), (Eliot, 1998: 48-49).

İşletmeler mal ve hizmet transferinde fiyat belirlemede farklı yöntemler kullanmaktadır. Uygulamalar ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği gibi ülkelerin kendi bütünsel yapıları içinde de farklılık gösterebilmektedir. Transfer fiyatlama yöntemlerinin seçimine etki eden, pek çok bağımsız faktör bulunmaktadır. Ancak, bu farklılığın en büyük sebebi, kanımızca, uluslararası düzeyde kabûl gören bir yöntemin standartlaşmamış olmasıdır. Sürekli değişen iç ve dış çevreye, uyum sağlamaya ve işletme amaçlarına en uygun kararları almaya çalışan işletmeler, o günkü koşullara göre kendilerine en yüksek faydayı getirecek yönteme yönelebilirler.

### **3.4.1. En Uygun Transfer Fiyatlama Yönteminin Seçimi**

Transfer fiyatlaması sisteminde, tüm durumlara hizmet edebilen tek bir transfer fiyatlama yöntemi bulmak olanaklı değildir. Gözlemler, merkezkaç yönetim yapısındaki işletmeler için, iki veya üç çözümün üretilebileceğini ortaya koymuştur (Emmanuel ve Mehafdi, 1994: 137). Tablo 1 incelendiğinde de görüleceği gibi, 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.

Tablo 1. Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Karşılaştırılması

<b>Yöntemler</b> <b>Ölçütler</b>	<b>Piyasa Fiyatı Yöntemi</b>	<b>Maliyeti Esaslı Yöntem</b>	<b>Pazarlık Esaslı Yöntem</b>
Amaç uyumluluğu	Evet, ancak tam rekabet ortamında mümkündür.	Sürekli değil, ancak çoğu kez mümkündür.	Evet.
Performans değerlendirme	Evet, ancak tam rekabet ortamında yarar sağlar.	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 sağlar. Ancak, gerçek maliyet sisteminde teşvik daha azdır.	Evet, teşvik eder.
Bölümsel otonomiye 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 değiştikçe, transfer fiyatı gözden geçirilmelidir.

Kaynak: Horngren vd., 2000: 803.

Firma amaçlarının karşılanması için transferde yer alan taraflar ve firma açısından en uygun transfer fiyatının belirlenmesinde aşağıda belirtilen üç faktörün dikkate alınması gerekmektedir (Blocher vd., 2002: 920):

- i) Transfer edilen malın, transfer yapan firmadan başka satıcısı var mı?
- ii) Satan tarafın değişken maliyeti, piyasa fiyatının altında mı ?
- iii) Satan taraf tam kapasite ile mi çalışıyor?

Transfer işleminin gerçekleşeceği firmanın rakibinin olmaması, transfer konusu mal için piyasa fiyatının da olmaması demektir. Bu durumda fiyat, rekabet

koşullarına göre oluşmayacaktır. Eğer piyasa fiyatı var ise, satan tarafın değişken maliyeti ile bu piyasa fiyatı karşılaştırılmalıdır. Eğer değişken maliyet, piyasa fiyatının altında değilse, satan tarafın maliyeti, alan taraf için çok yüksek olacak ve alan taraf, piyasadaki diğer rekabetçiden satın almayı tercih edecektir. Değişken maliyet piyasa fiyatının altında ise, satan tarafın kapasite ile ilgili kısıtları olup olmadığına bakılmalıdır. Eğer atıl kapasite var ise, satın alan tarafa değişken maliyet ve piyasa fiyatının arasında bir rakam teklif edilecektir. Eğer kapasite kısıtı var ise, satan taraf normal satışlardan vazgeçerek transferi gerçekleştirecek midir? Burada, transfer gerçekleştirilirse, normal satışlardan vazgeçmenin fırsat maliyeti ile transfer işlemi ile sağlanan maliyet tasarrufu karşılaştırılmalıdır. Maliyet tasarrufu, satışlardan vazgeçmenin fırsat maliyetinden daha fazla ise satın alan taraf, firma içinden satın almayı tercih edecektir. Bu durumda en uygun transfer fiyatı, piyasa fiyatı olacaktır (Blocher vd., 2002: 920). Piyasa fiyatının esas alınarak transfer fiyatın belirlenmesi, önerilen en iyi yöntem olmasına rağmen uygulanması da en zor olan yöntemdir (Pass, 1994: 44). Her şeyden önce, rekabetçi bir pazarın varlığı ön koşuldur. Özellikle, ara malları için, pazarın olması veya transfer konusu mamûllerin fiyatının tekel mantığı ile belirlenmesi, piyasa fiyatının gerçekçi olarak tespit edilmesini engelleyecektir (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 413).

Pazarlık esaslı transfer fiyatlamasında ise; ( taraflar kendi sorumluluk alanlarından sorumlu olduğu için) satan taraf, kârın artırılması; alan taraf, maliyetlerin azaltılmasına yönelik transfer fiyatı üzerine odaklanır. Görüşmeler, transferde yer alan tarafların yöneticileri arasında rekabete ve bölümler arası sınırların ortadan kalkmasına neden olmaktadır ki bu, firmanın birlik ve takım ruhunu öldürür (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 415).

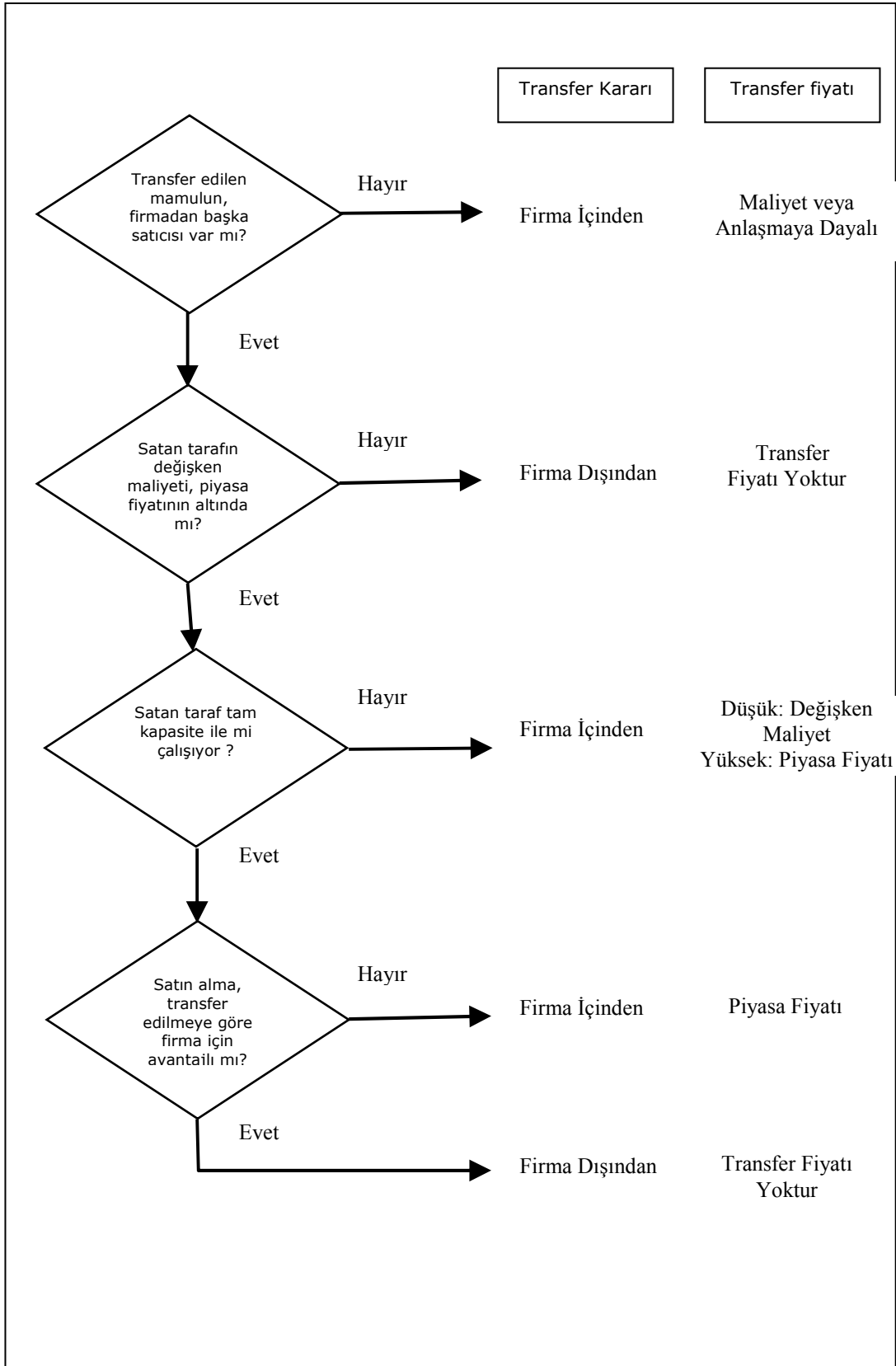
Transfer fiyatlarının maliyet esaslı olarak belirlenmesindeki sorun ise, hangi maliyetin transfer fiyatı için esas alınacağıdır. Fiilî maliyetler mi, standart maliyetler mi; değişken maliyetler mi, tam maliyetler mi transfer fiyatının tespitinde esas alınacaktır? Faaliyet giderleri dahil edilecek midir? Özellikle mamûl tasarımı ile ilgili maliyetler, araştırma-geliştirme maliyetleri dahil edilecek midir? Sabit maliyetler nasıl dahil edilecektir? Bunlar, maliyet boyutundaki sorunlardır. Asıl amaç olan *kârın*, hesaplama nasıl dahil edileceği de, sorunun ayrı bir boyutudur

(Kaygusuz ve Dokur, 2005: 414). Maliyetleri esas alan transfer fiyatlama yöntemlerinin her birinin ciddi eksikleri ve dezavantajları bulunmaktadır. Maliyete dayalı transfer fiyatı hesaplanırken, işletmenin; üretim kapasitesi, maliyet yapısının özellikleri ile piyasa koşulları dikkate alınmalıdır. Ayrıca, seçilecek transfer fiyatlaması yöntemi, kısa veya uzun vadede farklı sonuçlar vereceğinden değerlendirmede zaman faktörü de dikkate alınmalıdır (Horngern vd., 2000: 801). Maliyetleri esas alan transfer fiyatlaması sistemi, hiçbir şekilde amaç uyumu, performans değerlendirme ve bölümsel otonomi kriterlerinin tümünü aynı anda karşılayamayacaktır. Bu durumda her iki taraf için farklı birer transfer fiyatı belirlenebilir.

İkili transfer fiyatlama yöntemi, maliyete dayalı transfer fiyatlama yönteminin uygulanmasında karşılaşılan amaç uyumu sorununu gidermesine rağmen, uygulamada çok kullanılan bir yöntem değildir (Horngern vd., 2000: 801) Zira hangi iki yöntemin seçileceğine ilişkin, literatürde farklı öneriler bulunmaktadır. Ayrıca fiyatların oluşum sürecinde, merkezî yönetimin de bulunması gerekmektedir (Doğan ve Çürük, 2003: 36).

Görüldüğü üzere farklı transfer fiyatlama yöntemlerinin değişik açılardan ele alınması durumunda; yöntemlerin birbirlerine görece üstün ya da yetersiz yönlerinin olduğunu söylemek olanaklıdır. Transfer fiyatlama yöntemi seçilirken; her işletme, iç ve dış çevresinden kaynaklanan pek çok farklı unsuru dikkâte alarak, kendi çevresel koşullarına ve işletme yapısına uygun olana karar vermek durumundadır . Ancak, genel anlamda, Tablo 2'deki gibi hareket edilebilir. İşletme kendi durumunu ve çevresel koşullarını kapsamlı ve doğru bir değerlendirmeye tabi tutabilmeli ve kendisi için en uygun yöntemi seçerek uygulamalıdır.

Tablo 2. Uygun Transfer Fiyatlama Politikasının Oluşturulması



Kaynak: Blocher vd., 2002: 920.

### 3.4.2. Türkiye’deki ve Yurtdışındaki Transfer Fiyatlaması Uygulamaları

Transfer fiyatlamasına ilişkin, Türkiye’de ne yasalarda ne de muhasebe standartlarında belirlenmiş bir yöntem bulunmamaktadır. Aslında bu durum, işletmelerimiz açısından oldukça avantajlıdır. Çünkü, işletmeler, hiçbir kısıtlama olmaksızın sadece kendi amaçları ve faydaları doğrultusunda transfer fiyatlama yöntemlerini seçebilecek ve transfer fiyatlama politikalarını oluşturabileceklerdir.

Transfer fiyatlaması konusuyla ilgili olarak, çok uluslu işletme yöneticilerince, en sert ülke olarak Almanya görülmüştür. Almanya’yı sırasıyla Amerika Birleşik Devletleri, Fransa, İngiltere ve Kanada takip etmektedir. Japonya, Kore, Avustralya ve İtalya gibi ülkeler konuya daha az ilgi gösterirken, İrlanda ve Porto Riko gibi düşük vergi oranlarının çekiciliğiyle pek çok yabancı yatırımcıyı cezbeden ülkelerin transfer fiyatları ile pek de ilgilenmediği ortaya çıkmıştır (Doğan, 2004: 73-74).

Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.)’nde, sermaye büyüklüğü açısından ilk beşyüz şirket üzerinde, 1990 yılında yapılan bir araştırma, bu şirketlerin birden fazla transfer fiyatlama yöntemi kullandığını göstermektedir (Tang, 1992: 22-26). Tablo 3’de farklı transfer fiyatlama yöntemlerinin, A.B.D’de tercih edilme oranlarına ilişkin dağılım ortaya konmaktadır (Mısırlıoğlu, 2003: 19).

Tablo 3. Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Tercih Edilme Yüzdeleri (A.B.D.)

Transfer Fiyatlama Yöntemleri	Yüzdeler (%)		
Maliyete dayalı transfer fiyatlama yöntemi			46.2
- Değişken maliyet		4.0	
- Tam maliyet		41.0	
--Tam maliyet	25		
--Tam maliyet artı kâr payı	16		
- Diğer		1.2	
Piyasa fiyatı yöntemi			36.7
Pazarlık yöntemi			16.6
Diğer			0.5
Toplam			100



Türkiye’deki mevcut tüm çok uluslu işletmelere bağlı işletme konumundaki yabancı sermayeli ortaklıklar üzerinde yapılan yakın tarihli ve oldukça kapsamlı bir araştırmanın sonuçlarından bazıları aşağıdaki gibidir ( Doğan ve Çürük, 2003):

- i) Transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılan transfer fiyatlama yöntemlerin analizinden “maliyete dayalı transfer fiyatlama yönteminin” işletmelerin %46’sı tarafından en sık kullanılan yöntem olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, işletmelerce en çok kullanılan yöntem ise, pazara dayalı transfer fiyatlama yöntemidir. Bu yöntemden, işletmelerin %36’sı yararlanırken, %18’i de anlaşmaya veya pazarlığa dayalı transfer fiyatlama yönteminden yararlanarak transfer fiyatlarını belirlemektedirler.
- ii) Araştırma sonuçları işletmelerin kullandığı transfer fiyatlama yönteminin, işletmenin merkezinin bulunduğu ülkeye ve işletmelerin büyüklüklerine bağlı olduğunu da ortaya koymaktadır. Örneğin; ana merkezi İngiltere’de olan işletmeler çoğunlukla maliyeti esas alan transfer fiyatlaması uygularken, ana merkezi Almanya’da bulunan işletmelerin, piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatlaması uyguladıkları görülmüştür. Araştırma sonuçları, ihracatı itibariyle büyük ölçekli işletmelerin çoğunlukla maliyeti esas alan transfer fiyatlamasını seçtiklerine; orta büyüklükteki işletmelerin piyasa fiyatını ve maliyeti esas alan fiyatlama yöntemlerinden birini seçme yönünde kesin bir tercihlerinin olmadığına işaret etmektedir. Bununla birlikte, anlaşmaya veya pazarlığa dayalı fiyatlama yöntemini seçen sınırlı sayıdaki işletmelerin ise, çoğunlukla ihracat tutarı çok fazla olmayan işletmeler olduğu anlaşılmaktadır.
- iii) Maliyete dayalı transfer fiyatlama yöntemini seçen işletme yöneticilerinin %62’si değişken maliyetleri, %38’i ise, tam maliyetleri dikkate aldıklarını belirtmişlerdir.

Transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin seçiminde şu faktörlerin oldukça önemli olduğu ortaya çıkmıştır (Doğan ve Çürük, 2003; 56-58):

- i) Yöntemin, doğru maliyet ve gelir bilgileri sağlaması,
- ii) Yöntemin, işletme yönteminin performansının ve işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesinde güvenilir bilgi sunması,
- iii) Yöntemin, anlaşılması ve uygulanmasının kolay olması,
- iv) Yöntem sayesinde transfere konu olan mal veya hizmetlere ait maliyetlerin bilinmesi,
- v) Yöntemin, vergi ve gümrük otoriteleri tarafından kabul görmesi,
- vi) Transfere konu olan mal veya hizmetlerin aktif bir piyasanın olup/olmaması durumu,
- vii) Pazar koşullarının düzenli/düzensiz oluşu ve/veya mal ve hizmetlerin satılabilme imkanlarının varlığı,
- viii) İşletmedeki katılımcı yönetim kültürüne uygun olması,
- ix) Ana işletme ve bağlı işletmenin amaçlarına en uygun bilgiyi sunması.

Yukarıda sayılan faktörler dikkatle incelendiğinde, maliyetlere ilişkin doğru ve güvenilir bilgilerin elde edilmesi kaygısının, transfer fiyatlama yönteminin seçilmesinde, ne denli önemli olduğu görülmektedir. Bu da konunun maliyet yönetimi açısından önemini ortaya koymaktadır. Çünkü, uygulanan transfer fiyatı, alıcı bölüm için, en önemli maliyet unsurlarından birini oluşturmaktadır. Transfer fiyatlaması yöntemine karar verilirken, aynı zamanda, alıcı bölümün maliyetleri de etkilenmektedir. Bu noktada gerek işletmedeki transfer işlemlerini fiyatlamada kullanmak için; gerek uygulanan (piyasa fiyatı veya pazarlık esaslı) transfer fiyatlarının üretim maliyetlerini ne ölçüde karşıladığının analiz edilebilmesi için olsun; sağlıklı birim maliyetlerin hesaplanabilmesinin gerekliliğinin öne çıktığı görülebilmektedir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNETİMİ VE TRANSFER FİYATLAMASI

İşletmelerde teknoloji yoğun üretime geçildikçe, direkt işçilik giderlerinin önemi gittikçe azalmaktadır. Örneğin; yüksek teknoloji kullanan bazı sektörlerde direkt işçilik giderlerinin oranı %2'ye kadar düşmüştür. Buna karşılık, genel üretim giderleri, üretim maliyetinin en önemli unsuru haline gelmektedir. Üretim maliyetlerinin yapısında böyle bir dönüşüm olmuşken, geleneksel mamûl maliyetleme uygulamalarını sürdürmek, yanlış maliyet hesaplamalarına yol açacak ve yanlış stratejik kararlara neden olacaktır (Karadal ve Savaş, 2007: 8-9). Çağdaş maliyet yönetimi, bugünün bilgi ve teknoloji işletmelerinin ihtiyacını karşılayacak, yöntemler önermektedir. Örneğin; genel üretim giderlerinin mamûllerle direkt ilişkisini kurabilecek ve doğru maliyet bilgileri sağlayacak bir yöntem olarak, faaliyet esaslı maliyetleme yöntemini önermektedir.

Bugün, bilgi teknolojileri yoluyla bilgi, görülmemiş bir hızla yayılmaktadır. Bu olgunun günümüz işletmelerine yönelik etkilerinden biri de, onları teknolojik olarak birbirlerine benzetmektir. Teknolojik benzerlik, mamûllerin taklit edilme sürelerini önemli ölçüde kısaltarak, pazara ilk giren olma avantajını ortadan kaldırmaktadır. Taklitçi işletmeler, ürün için gerekli olan araştırma-geliştirme giderlerine katlanmadıklarından, çok daha düşük fiyattan ürün sunabilmektedirler. Bu durumda, taklit edilen işletmeler, geleneksel maliyet yönetimi anlayışında rastlanmayan şekilde; bir mamûle ilişkin olarak, beklenen satışlara ulaşamama ve yatırımlarının geri dönüşünü sağlayamama riski altındadır. O hâlde, çağdaş maliyet yönetimi anlayışında, yalnızca maliyetlerin değil kârların da yönetimi gereklidir. Bu da, maliyetten fiyata yönelen geleneksel yaklaşımın aksine; fiyatlardan maliyete yönelen yeni bir yaklaşımı gerektirmektedir (Karadal ve Savaş, 2007: 9).

Anlatılanlar bağlamında, çağdaş maliyet yönetiminin, transfer fiyatlamaya ilişkin olarak iki yöntem önerisi bulunmaktadır. Bunlar, faaliyet esaslı transfer fiyatlama ve hedef fiyat esaslı transfer fiyatlama yöntemleridir. Yöntemlere ilişkin

açıklamalara, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrı başlıklar altında yer verilmiştir.

#### **4.1.FAALİYET ESASLI TRANSFER FİYATLAMASI**

Bu başlık altında özellikle son yıllarda gündeme gelen ve literatüre girerek uygulama alanı bulmaya başlayan faaliyet esaslı transfer fiyatlaması konusu, alt başlıklarda ayrıntılandırılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

##### **4.1.1.Faaliyet Esaslı Transfer Fiyatlamının Gerekliği**

Firmaların farklı pazarlara yapacakları transfer işlemlerinde oluşturacakları mamûl karması, pazarın karlılığını etkileyecektir. Klasik transfer fiyatlama yöntemlerinin değerlendirilmesi ile şu noktaya varılmaktadır: Transfer fiyatlama sistemi, firma için öncelikleri karşılayacak bir yapıya sahip olmalıdır. Oluşturulacak transfer fiyatlama sistemi, transferde yer alan taraflar ve firmanın amaçlarına hizmet edecek şekilde yapılandırılmalıdır (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 415-416).

Klasik mamûl maliyet hesaplamalarında özellikle, mamûl ve parti düzeyindeki maliyetler, farklı mamûller arasında hesaplama açısından dikkate alınmamaktadır. Direkt maliyetler, maliyet unsurlarına doğrudan yüklenmektedir. Ancak, mamûl ve parti düzeyindeki maliyetler, maliyet unsurlarına doğrudan yüklenememektedir. Klasik maliyet hesaplamalarında, endirekt nitelikli giderler mamûllere, mamûllerin tasarım özelliği veya parti sayısı gibi belirleyiciler dikkate alınmaksızın yüklenmektedir. Bu işleyişte, büyük defter hesapları ve mamûller arasında nedenselliğe dayalı bir ilişki söz konusu değildir. Klasik maliyet hesaplama yöntemlerine dayalı olarak belirlenen transfer fiyatları, farklı mamûller veya partiler için ortak bir transfer fiyatı belirlemektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 415).

#### 4.1.2. Faaliyet Esaslı Maliyetleme Yönteminde Maliyetlerin Sınıflandırılması

Birim düzeyinde maliyetler; üretilen ve transfer edilen mamûller ile birebir ilgili olan direkt maliyetlerdir. Her birimin elde edilmesi için tekrarlanan faaliyetlerden kaynaklanırlar. Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, enerji tüketimleri, bakım işlemleri, üretimle ilgili bazı yardımcı malzeme ve işletme malzemesi giderleri v.b. bu grupta yer alır (Şener, 2004: 315).

Parti düzeyinde maliyetler; üretilen partiler bazında ortaya çıkan maliyetlerdir. Her bir parti üretim için tekrarlandıklarından, üretime alınan parti sayısına göre artıp, azalırlar (Şener, 2004: 315). Üretime hazırlık, kalite kontrol, üretim yönetimi gibi maliyet türleri parti düzeyinde değişim gösterir. Üretim ve paketlenme maliyetleri farklı ürün partileri arasında değişim gösterirler (Kaplan ve Cooper, 1998: 318).

Ürün düzeyinde maliyetler; kaç parti üretim yapıldığına ve kaç birim üretildiğine bakılmaksızın, tamamen ürüne özel olan faaliyetlerden kaynaklanan maliyetlerdir (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 417). Örnek ürün çeşitleri itibariyle yapılan kalite testlerine, her ürüne özel ilk maddelerin stoklanmasına, ürünün üretim süreci veya tasarımında yapılan değişikliklere ilişkin maliyetlerdir (Şener, 2004: 316).

Fabrika, düzeyinde maliyetler; çeşitli mamûller itibariyle ortak olan, mamûllere, ancak genel bir bazda yüklenebilecek maliyetlerdir (Ersoy, 1998: 80). Bu maliyetler, iş hacminden, parti veya birim temelinde pek etkilenmezler. Örneğin, fabrika yönetimine, yemekhaneye, revire, sosyal tesislere vs. ilişkin maliyetlerdir (Şener, 2004: 316). Fabrika düzeyindeki faaliyetlerin maliyetleri genelde bir maliyet havuzunda toplanmakta ve direkt işçilik saati veya makine saatine göre maliyet unsurlarına dağılmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 417).

### 4.1.3. Faaliyet Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi

Faaliyet esaslı transfer fiyatının tespit edilmesinde iki farklı süreç izlenmektedir (Kaplan ve Cooper, 1998: 318-319). İlk süreçte, birim ve parti düzeyinde maliyetler dağılmaktadır. İkinci süreçte ise, mamûl ve tesis düzeyinde maliyetler dağıtılmaktadır. İlk süreçte mamûllere, sipariş edilen her farklı mamûlün fiili miktarına dayalı olarak; direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik gibi birim düzeyinde, direkt maliyetler yüklenecektir. Ayrıca, her farklı mamûle ilişkin parti sayısına bağlı olarak parti düzeyinde maliyetler de yüklenecektir. Bu süreç, satan tarafın yöneticisine karar verme konusunda esneklik de kazandıracaktır. Karşı taraftan gelen siparişin kabûl edilip edilmemesine ilişkin geçerli maliyet analizleri yapılırken, birim düzeyinde maliyetler ve parti düzeyinde maliyetler belirleyici olacaktır (Cooper ve Kaplan, 1999: 535). Küçük bir siparişin kabûlü ile ilgili karar verirken, yönetici, büyük bir sipariş için de aynı maliyetlere katlanacağını göz önünde bulunduracaktır (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 418).

İkinci süreçte, mamûl ve tesis düzeyinde maliyetler fiilî veya standart verilere dayalı olarak satan tarafa yüklenmektedir. Mamûl düzeyinde maliyetlerin dağıtımını nispî olarak kolaydır. Bütçeleme veya transfer fiyatlama sürecinin birleşik yapıda kullanılması ile satan tarafın yöneticileri, mamûl karmasına ilişkin kararlarının maliyet üzerindeki etkisini önceden tahmin edebileceklerdir. Özellikle, faaliyet ve maliyet arasındaki ilişkiye dayalı olarak sabit ve değişken maliyet ayrımı daha farklı yapılmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 418).

Birim düzeyinde maliyetler, üretilen ve transfer edilen mamûllere doğrudan yüklenirler ve üretim miktarına bağlı olarak değişme gösterirler. Parti düzeyinde maliyetler, üretim miktarına göre değil, sipariş sayısına göre değişiklik gösterirler. Mamûl düzeyinde maliyetler, üretim miktarı ve parti sayısından etkilenmemektedir (Cooper ve Kaplan, 1999: 535). Mamûl düzeyinde maliyetler, birebir mamûllere özgü olup, belirlenen esaslar çerçevesine mamullere yüklenmektedirler. Tesis düzeyinde maliyetler ise, genel anlamda sabit maliyet özelliği taşımaktadırlar. Faaliyetlerin devamlılığı açısından gerçekleştirilirler ve faaliyet hacminden etkilenmezler (Şener, 2004: 315-316).

Faaliyet esaslı transfer fiyatı ile transferde yer alan tarafların beklentileri de karşılanmış olacaktır. Şöyle ki, mamûllere yüklenen maliyetlerin sınıflandırılması daha etkin olarak yapılacaktır. Sabit maliyetler, faaliyetlerin kaynakları kullanım derecesine bağlı olarak mamûllere yüklenebilecektir. Bu durumda, mamûl maliyetleri içerisinde yer alan sabit maliyetler, mamûllerin kaynakların kullanılmasına dayalı olarak karşı tarafa aktarılacaktır (Kaygusuz ve Dokur, 2005: 418).

## **4.2.HEDEF FİYAT ESASLI TRANSFER FİYATLAMASI**

Bu başlık altında özellikle son yıllarda gündeme gelen ve literatüre girerek uygulama alanı bulmaya başlayan hedef fiyat esaslı transfer fiyatlaması konusu, alt başlıklarda ayrıntılandırılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

### **4.2.1.Hedef Maliyetleme Sisteminin Geleneksel Maliyet Sisteminden Farkı**

Geleneksel maliyet muhasebesinin ağırlıklı olarak üzerinde yoğunlaştığı nokta üretim süreçleri olmuştur. Geleneksel yaklaşımda, üretim öncesi maliyetler (araştırma-geliştirme) ve üretim sonrası maliyetler (servis maliyetleri), *dönemsel maliyetler* olarak algılanmakta ve bunların her bir ürüne yansıtılmaması gibi bir sorun ortaya çıkmaktadır (Aktaş, 2003: 3). Hedef maliyet yaklaşımında, bir ürünün araştırma-geliştirme ve mühendislik aşamasında ürünün özellikleri ile ilgili olarak verilen kararların, o ürünün üretim ve servis döngülerindeki diğer maliyetlerini de etkileyeceğini; dolayısıyla da, dizayn aşamasının üzerinde yoğunlaşılması gerektiğini vurgulamaktadır (Menderes ve Aydemir, 1999: 385).

Geleneksel yaklaşımda ürünün “satış fiyatı” bağımlı değişken iken, hedef maliyetleme yaklaşımında “hedef maliyet” bağımlı değişkendir. Diğer bir ifadeyle, geleneksel yaklaşımda beklenen maliyetlere, beklenen kâr marjı eklenmek suretiyle

hedef satış fiyatı bulunurken; hedef maliyetlemede, hedef fiyattan hedef kâr düşülerek hedef maliyet hesaplanmaktadır (Şimşek ve Ayrıçay, 1998: 75).

#### **4.2.2. Transfer Fiyatlamasında Hedef Maliyetlemenin Gerekliği**

Maliyetleri esas alan transfer fiyatlama yöntemlerini uygulayan işletmelerde, çoğunlukla maliyet artı kâr yaklaşımı esas alınmaktadır. Bu anlayışta, satıcı bölümün tahmini veya gerçekleşen maliyetlerinin belirlenmesi ve üzerine belli bir kâr marjı eklenmesiyle satış fiyatı (transfer fiyatı) bulunmaktadır. Eğer transfer fiyatı piyasa fiyatının üzerinde kalırsa alıcı bölüm işletme içi alım yapmakta isteksiz olmaktadır. Eğer merkezi yönetim alımın yapılması yönünde yaptırım uygularsa, bu kez de hem transfer fiyatlamasının amaçlarına ters düşülecek, hem de işletme genelinde maliyetler yüksek olacaktır. İşte bu durumda işletmeler kaçınılmaz olarak maliyet azaltımı yapılması için bölümler üzerinde yoğun baskı kurmaktadırlar. Bölümler maliyet azaltımına yönelik yoğun çaba içerisine girseler bile çoğunlukla ciddi farklar yaratılamayacaktır.

Hedef maliyetleme yaklaşımında ise, daha dizayn aşamasında maliyet azaltımına başlanılmaktadır (Aktaş, 2003: 4).

Hedef maliyetlemede temel felsefe, “X TL maliyetle ürettiğim bir malı kaç TL’ye satmalıyım ki, kâr elde edebileyim?” klâsik yaklaşımdan farklı olarak; “Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kâr elde edeyim?” yaklaşımını içermektedir (Acar, 1998: 84).

#### **4.2.3. Hedef Fiyat Esaslı Transfer Fiyatlama Yöntemi**

“Hedef maliyet”, geleneksel maliyet artı kâr yönteminden farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyâde, “transfer fiyatı” ve “arzu edilen kâr”ın bir fonksiyonudur (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362). Bölümün hedef maliyetleri belirlenirken, öncelikle “hedef transfer fiyatı” ve arzu edilen “hedef kâr marjı” belirlenir ( Gökhan ve Bahşi, 2001: 51). Hedef fiyatın esas alındığı transfer fiyatlama



yönteminde, öncelikle “hedef transfer fiyatı” belirlenir. Hedef transfer fiyatı, alıcıların (işletme içi ve dışındaki) ürüne ödemeyi düşündüğü bedeli temsil eder (Cooper ve Slagmulder, 1999: 26 ). Hedef transfer fiyatı, transfere konu olan ürüne, alıcıların algılamalarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen, satış fiyatıdır. Hedef transfer fiyatı belirlenirken, ürünün piyasa fiyatı ve alıcı bölümün ödeme gücü dikkate alınır (Bahşi ve Can, 2001: 51). Hedef transfer fiyatından, hedef kâr marjı düşülerek hedef maliyet belirlenir.

$$\text{Hedef Transfer Fiyatı} = \text{Hedef Maliyet} + \text{Hedef Kâr Marjı}$$

Hedef kâr marjı, uzun dönemli kâr analizine dayalı olarak hesaplanır. Arzulanan; yatırılan sermayenin geri dönme yüzdesinin, yatırımın kârlılığı oranına eşit olmasıdır (Gökhan ve Bahşi, 2001: 51). Transfer fiyatları pazarın kontrolündeyken, hedef kâr; bölümün finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal şartlarına göre belirlenmektedir (Şakrak, 1998: 295).

Hedef fiyatı esas alan transfer fiyatlama yöntemi, kaynakların uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip ürünlere yönlendirilmesini sağlar. Bunun için plânlar sıkça gözden geçirilmelidir (Şakrak, 1998: 295).

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

### **MERMER ÜRETİM İŞLETMESİNE İLİŞKİN**

### **ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Çalışmamızın uygulama aşamasının gerçekleştirilebilmesi için gönüllü bir işletme bulabilme konusunda, oldukça sıkıntılı bir dönem yaşandıktan sonra, Denizli İli'nde faaliyet gösteren bir işletme, çalışmamıza katkıda bulunmayı kabûl etmiştir. Ancak işletme, adının ve açık adresinin verilmemesi şartıyla mevcut kayıtlarını paylaşmak konusunda ısrarcı olmuştur. Bu nedenle işletmenin gerçek adına ve açık adresine çalışmamızda yer verilememiştir. Ancak, bunların dışında kalan bilgiler, tümüyle gerçektir ve işletme kayıtlarından veya yöneticilerinden elde edilen bilgilerdir.

#### **5.1. İŞLETMENİN TANITILMASI**

Bu başlık altında işletmenin, adı ve adresi, işletme profili ve organizasyon şeması, ve de üretim şekline ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

##### **5.1.1. İşletmenin Adı ve Adresi**

ABC Mermer İşletmesi, Denizli.

##### **5.1.2. İşletme Profili**

ABC Mermer İşletmesi, 1985 yılında Denizli ve çevresindeki yüksek kâliteli mermerleri, tüm dünyaya sunmak için kurulmuştur. Bu amaç dâhilinde yatırımlarına da devam etmektedir. İşletme, ihtiyacı olan hammaddeyi kendi ocaklarından temin ederek kendi fabrikasında işlemekte ve dünya pazarına sunmaktadır. İşletme, üretiminin %85'ini yurt dışına, %15'ini yurt içi piyasaya satmaktadır.

#### Ocaklar:

ABC Mermer İşletmesi 2006 yılı sonu itibariyle, tüm ekipmanları ile beraber çalışmakta olan beş adet mermer ocağına sahiptir. Bu ocaklarda, 2006 yılında toplam 25.439 m<sup>3</sup> üretim yapılmış ve tamamı kendi tesislerinde işlenmiştir. 2006 yılında üretim yapılan ocaklar; Çal, Elmalı, Burdur, Antalya 1 ve Antalya 2 ocaklarıdır. Bu ocaklardan elde edilen mermer türleri aşağıda sırasıyla verilmiştir.

- Çal Ocağı'ndan "Çal Beyazı",
- Elmalı Ocağı'ndan "Elmalı (Apple Stone)",
- Burdur Ocağı'ndan "Burdur Beji",
- Antalya 1 Ocağı'ndan "Toros Bej",
- Antalya 2 Ocağı'ndan "Toros Bej".

#### Fabrika:

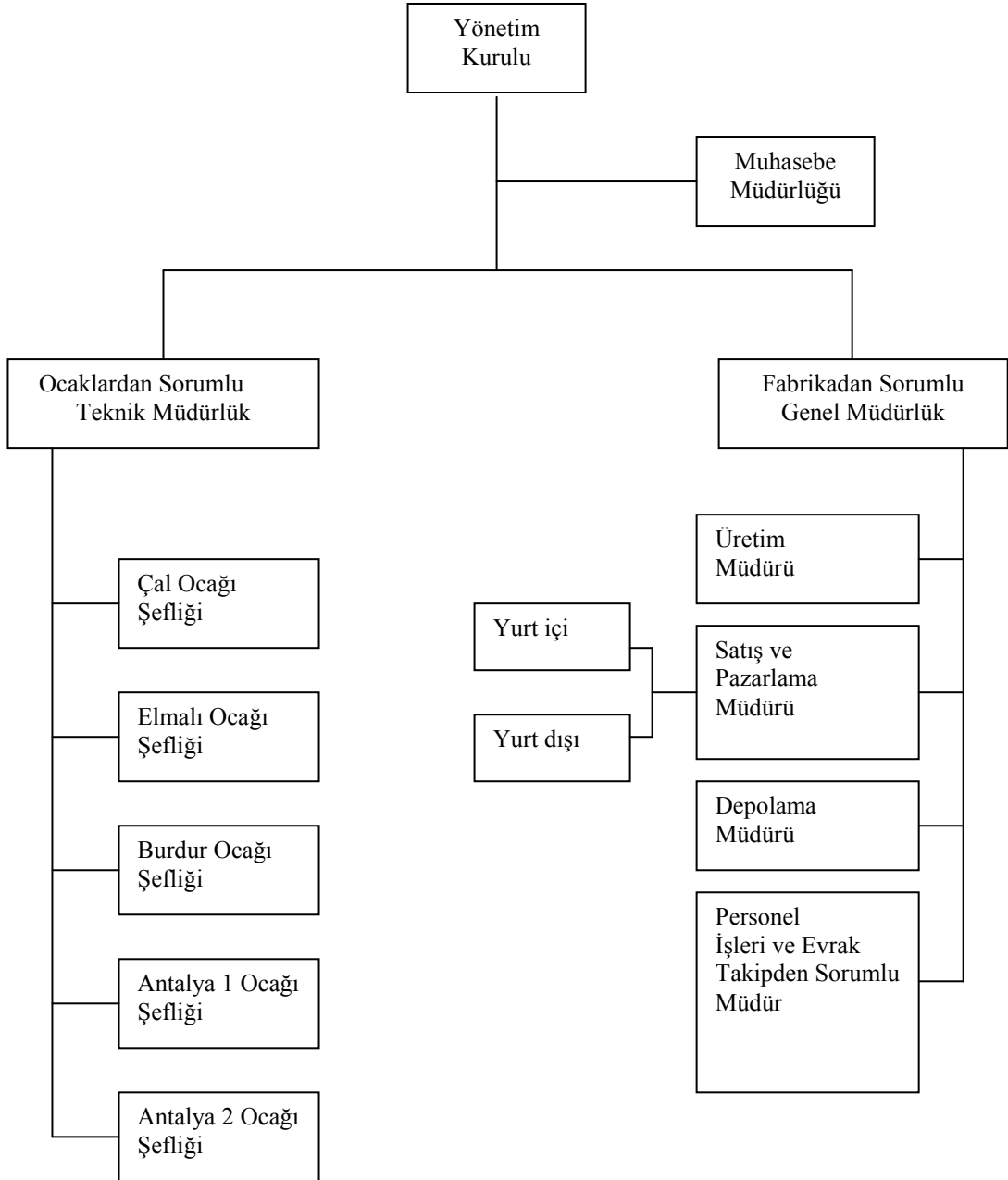
600 metrekaresi kapalı alan olmak üzere, toplam 25.000 metrekaresel alanda kurulmuştur. Fabrikada; sekiz adet "blok kesme (st) makinesi", iki adet "katrak makinesi", bir adet "plaka silim makinesi", beş adet "silim makinesi", iki adet "fayans hattı" ve bunlara bağlı olarak mermer işlemede kullanılan diğer makineler mevcuttur.

#### Çalışma Düzeni:

İşletmede çalışan sayısı, ocaklar ve fabrika toplamında 320-350 kişi aralığındadır. Böyle bir değişim aralığının olmasının sebebi, ocaklardaki çalışan sayısının dönem dönem farklılık göstermesinden kaynaklanmaktadır.

İşletme bazen çalışmakta olduğu bazı ocakları kapatma veya yeni ocaklar açma yoluna gitmektedir. Bazen de ocakların üretim kapasitelerinde değişikliğe gidebilmektedir. İşçi sayısı da bu bağlamda farklılık göstermektedir.

Şema 1. ABC Mermer İşletmesi'nin Organizasyon Şeması

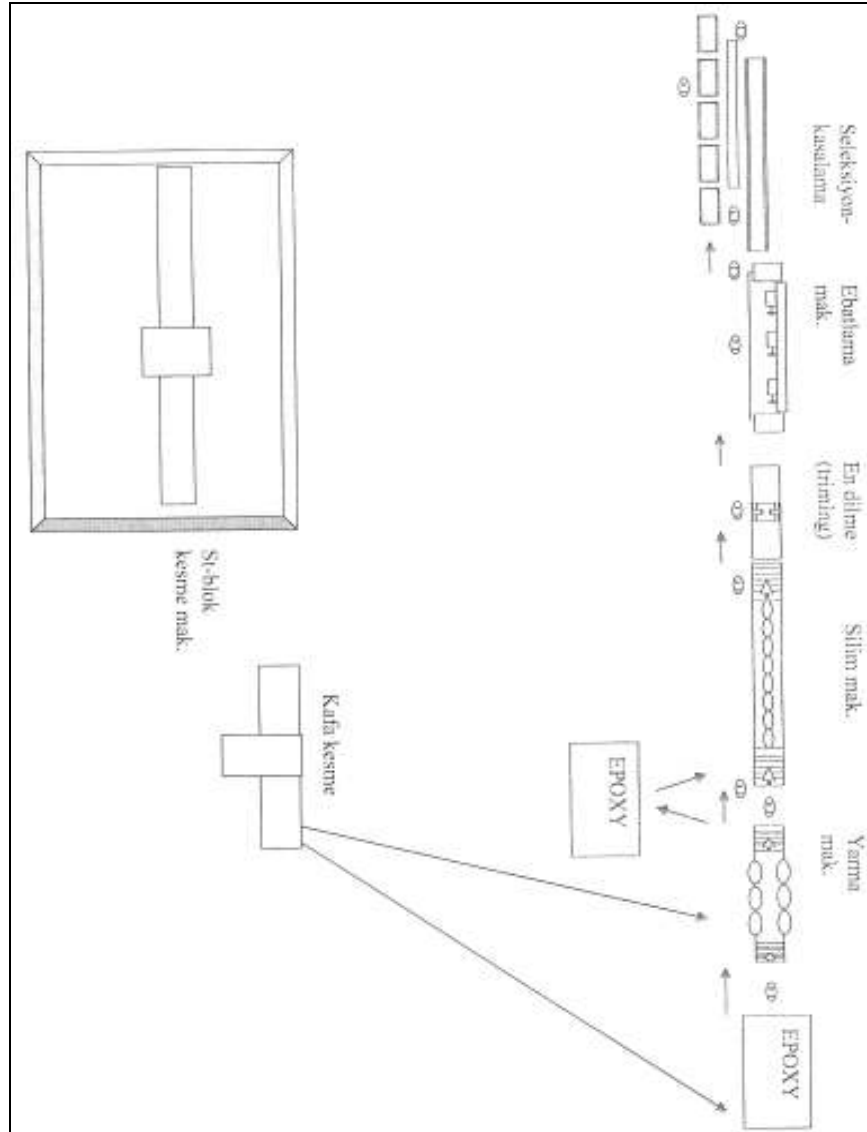


### 5.1.3. Üretim Şekli

İşletme, kendi ocaklarından elde ettiği hammaddeyi kendi fabrikasına nakletmekte ve burada işlemektedir. Mermer, hammadde olarak, bloklar veya

molozlar halinde çıkarılmaktadır. Hammadde çıkarılırken öncelikli amaç, mümkün olduğunca düzgün bloklar çıkartabilmektir; ancak, bunun mümkün olmadığı durumlarda, düzgün şekillendirilememiş moloz yığınları elde edilmektedir. Siparişe dayalı üretim yapılan fabrikada, farklı ebatlarda ve farklı kullanım özelliklerine sahip nihaî mamûller elde edilmektedir. Aşağıda, fabrikada en çok kullanılan üretim hattının şekline yer verilmiştir.

Şema 2. Fabrika Üretim Hattı



## 5.2.İŞLETMEDEKİ MEVCUT DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde, işletmedeki, maliyet yönetimi anlayışına, sorumluluk merkezlerine ve transfer fiyatlama politikasına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

### 5.2.1.İşletmedeki Maliyet Yönetimi Anlayışı

İşletmede maliyet hesapları aylık olarak hesaplanmakta, hesaplama konusundaki ayın maliyet bilgilerine; ancak, takip eden ayın onuncu günü civarında ulaşılabilmektedir. Aynı bir maliyet muhasebesi biriminin olmadığı işletmede, maliyet hesaplamaları muhasebe bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir. İşletmede toplam maliyet, fiili maliyetlere dayalı tam maliyetler esas alınarak hesaplanmaktadır; birim maliyetler ise, basit ortalama usûlüne göre hesaplanmaktadır.

İşletme üst yönetimince, işletmedeki maliyet düzeyleri ile ilgili durumun pek iç açıcı olmadığı belirtilmiştir. Piyasa fiyatlarının sürekli düşme eğiliminde olduğu bir ortamda, işletmenin maliyet düzeyleri, olması gerekenin oldukça üzerinde kalmaktadır. Bu nedenle de işletme kârlılığı çok düşüktür. Sektördeki diğer işletmelerin de aynı sorunla karşı karşıya olduğu açıktır. Ancak, ABC Mermer İşletmesi'nin diğer işletmelere oranla daha fazla sıkıntıda olmasının sebebinin, üst yönetim; özellikle yurt dışına, hammadde niteliğindeki mermer blok satışı gerçekleştirilmelerine bağlanmaktadır.

### 5.2.2. İşletmedeki Sorumluluk Merkezleri

İşletmede sorumluluk merkezleri maliyet merkezleri şeklinde oluşturulmuştur. İşletmede, iki adet *maliyet merkezi* ve bu maliyet merkezlerinden sorumlu iki yönetici bulunmaktadır. Bu yöneticiler, ocaklardan sorumlu teknik müdür ve fabrikadan sorumlu genel müdür ünvanındaki yöneticilerdir.

İşletmedeki maliyet merkezleri ve bağlı gider yerleri;

1.Ocaklardan Sorumlu Teknik Müdürlük:

- i) Çal Ocağı Gider Yeri,
- ii) Elmalı Ocağı Gider Yeri,
- iii) Burdur Ocağı Gider Yeri,
- iv) Antalya 1 Ocağı Gider Yeri,
- v) Antalya 2 Ocağı Gider Yeri.

2.Fabrikadan Sorumlu Genel Müdürlük, olarak organize edilmiştir.

Ocaklardaki tüm üretimden ve hammaddenin fabrikaya naklinden sorumlu yönetici, ocaklardan sorumlu teknik müdürdür. Fabrika bünyesindeki tüm üretim faaliyetlerinden ve üretim dışı faaliyetlerden ( satış ve pazarlama, personel işleri vb.) sorumlu yönetici, fabrika genel müdürüdür. Bu iki yönetici birbirlerinin sorumluluk alanlarına müdahâle edememektedir. Müdürler, üst yönetime karşı sorumludurlar. Üst yönetim, ABC Mermer İşletmesi'nin yönetim kuruludur ve şirket ortaklarından oluşmaktadır.

İşletmedeki iki maliyet merkezinin yöneticisi de bölümlerine ait sorumluluk raporlarını, aylık olarak, üst yönetime sunmaktadırlar. Ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün raporunda, ocakların üretim miktarı ve giderler yer almaktadır. Fabrikadan sorumlu genel müdürlük raporlarında satışlar, stoklar, tahsilât bilgileri ve fabrika giderleri yer almaktadır. Fabrika raporlarında, üretim miktarı yer almamaktadır.

### **5.2.3.İşletmedeki Transfer Fiyatlama Politikası**

Bu başlık altında işletmedeki transfer fiyatlama anlayışı ve yöntemi ortaya konularak 2006 yılına ilişkin transfer fiyatları, işletme kayıtlarında yer alan bilgiler ışığında, *aylık* ve *yıllık ortalama* olarak tespit edilmiştir.

### 5.2.3.1.İşletmede Kullanılan Transfer Fiyatlama Yöntemi ve Transfer Fiyatlaması Anlayışı

İşletmede, bilinçli olarak gerçekleştirilen bir transfer fiyatlaması uygulamasından söz edebilmek, mümkün değildir. Ocakların tüm üretimi fabrikaya nakledilmekte ve burada işlenmektedir. Ocaklardan sorumlu teknik müdürün aylık raporlarında belirttiği giderler toplamı, fabrika tarafından karşılanmakta ve fabrikanın maliyet hesaplarına aktarılmaktadır. Ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün raporu, fiili maliyetlere dayalı tam maliyetleme yöntemiyle hazırlanmakta ve transfer fiyatları da bu raporlara göre belirlenmektedir. Ancak, gerek bu raporlarda gerekse işletmede düzenlenen diğer raporlarda, giderler, iş hacmiyle ilişkileri yönünden incelenmemekte ve ayrıma tabî tutulmamakta; kayıtlar, maliyet muhasebesi hesaplarında muhasebeleştirilmemektedir. İşletmeden alınan bilgilerle düzenlenen 2006 yılı gider tablosu incelendiğinde de bu durum açıkça görülmektedir.

İşletmede transfer fiyatları, her ay ciddi dalgalanmalar gösterdiğinden yöneticiler arasında sürtüşmelere ve üst yönetimde de endişeye sebep olmaktadır. Mevcut durumda işletmedeki transfer fiyatlaması uygulamasının, *sorumluluk muhasebesi açısından transfer fiyatlamasının amaçlarını* gerçekleştirmekten çok uzak olduğunu söyleyebiliriz. Mevcut uygulama, amaç uyumu, performans değerlendirme ve bölümsel otonomi kriterlerinden hiçbirini karşılayamamaktadır. Şu hâlde, işletmede, transfer fiyatlarına, ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün maliyetlerini ortaya koyan bir araç gözüyle bakıldığını söyleyebiliriz.

İşletmede, transfer fiyatlaması süreci tek aşamada gerçekleşmektedir ve bu da, ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün, fabrikaya hammadde transferine ilişkin olmaktadır. Ancak burada özellikle belirtelim ki, transfer fiyatının ne kadar olduğu, transfer anında bilinmemektedir. Çünkü, transfer fiyatı, transferin gerçekleştiği aydan sonraki ayın onuncu günü civarı belirlenebilmektedir.

İşletme ilke olarak, firma dışına kesinlikle hammadde satmamaktadır. Bunun nedeni, alıcıların, üretecekleri aynı veya benzer nitelikteki ürünlerle, küresel pazarda çok defa düşük fiyatlarla firmaya rakip olmalarının önlenmesidir.



### 5.2.3.2.2006 Yılı Transfer Fiyatlarının Tespiti (Tam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması)

İşletmenin 2006 yılına ilişkin transfer fiyatları, işletmenin 2006 yılına ilişkin kayıtlarından<sup>†</sup> yararlanılarak hesaplanmıştır. Transfer işlemleri, ocaklardan sorumlu teknik müdürlükçe, her ay raporlanan toplam giderlerin, fabrika hesaplarından karşılanması ile gerçekleştirilmiş ve kayıt altına alınmıştır. Bu durumda, birim tam maliyeti esas alan aylık transfer fiyatları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.ABC İşletmesi'nin 2006 Yılı Aylık Ve Yıllık Transfer Fiyatları Tablosu

AYLAR	GİDER (YTL)	ÜRETİM (m3)	BİRİM TAM MALİYETİ ESAS ALAN TRANSFER FİYATI
Ocak	126.864,55	856	( 126.864,55 : 856 ) => 148,21
Şubat	186.189,09	2.053	( 186.189,09 : 2.053 ) => 90,69
Mart	219.115,90	2.569	( 219.115,90 : 2.569 ) => 85,29
Nisan	224.948,82	2.107	( 224.948,82 : 2.107 ) => 106,76
Mayıs	288.850,00	2.177	( 288.850,00 : 2.177 ) => 132,68
Haziran	215.185,05	1.681	( 215.185,05 : 1.681 ) => 128,01
Temmuz	225.255,78	1.912	( 225.255,78 : 1.912 ) => 117,81
Ağustos	284.579,44	2.728	( 284.579,44 : 2.728 ) => 104,32
Eylül	270.570,88	2.225	( 270.570,88 : 2.225 ) => 121,60
Ekim	204.779,19	1.936	( 204.779,19 : 1.936 ) => 105,77
Kasım	267.705,06	2.543	( 267.705,06 : 2.543 ) => 105,27
Aralık	261.983,76	2.652	( 261.983,76 : 2.652 ) => 98,79
2006 YILI TOPLAM		2006 YILI BİRİM TAM MALİYETİ ESAS ALAN TRANSFER FİYATI	
	GİDER (YTL)	ÜRETİM (m3)	
	2.776.027,52	25.439	( 2776027,52 : 25.439 ) => 109,12

### 5.2.4.İşletmede Alternatif Transfer Fiyatlaması Uygulamaları ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bu bölümde; ABC Mermer İşletmesi'nde, alternatif yöntemlerle transfer fiyatlaması uygulamaları ve uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yer verilmiştir.

<sup>†</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. "Ek-2 Ocaklardan Sorumlu Teknik Müdürlüğün 2006 Yılı Gider Tablosu".

#### **5.2.4.1.İşletmede Alternatif Transfer Fiyatlaması Uygulamaları**

Uygulamalarda, ABC Mermer İşletmesi'nin 2006 Yılı transfer fiyatları, sırasıyla, piyasa fiyatını, pazarlığı, maliyetleri, ve ikili fiyat uygulamasını esas alan yöntemlere göre hesaplanmıştır.

##### **5.2.4.1.1.Piyasa Fiyatını Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması**

Ocaklardan sorumlu teknik müdürlük, dış piyasaya kolaylıkla hammadde satışı yapabilecek bir konumdadır. Çünkü, Türkiye'deki ocaklardan elde edilen mermer bloklar, yurt dışı piyasalarında rahatlıkla alıcı bulabilmektedir. Ayrıca, örnek işletmemizin ocaklarında üretilen bloklar ve molozlar, yurt içi piyasada da, kolaylıkla alıcı bulabilecek niteliktedir.

Ocaklardan sorumlu teknik müdürlük bünyesindeki ocaklarda atıl kapasite olmaması durumunda, hammadde transferinde kullanılacak fiyatlama yöntemlerinden biri de piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatlama yöntemidir. Ocaklardan sorumlu teknik müdürlük, transfer konusu hammaddeyi dışarıya satma olanağı varken, işletme içine satmak durumunda kaldığında; transferin gerçek maliyetinin fırsat maliyeti ile ilişkilendirilmesi düşünülebilir. Bu düşünceden yola çıkılırsa, piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatı uygulamasında, fabrikadan sorumlu genel müdürlüğüne satış yapan ocaklardan sorumlu teknik müdürlük, hiç bir kayba uğramayacaktır.

ABC Mermer İşletmesi'nin üst düzey yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucunda, işlenmemiş mermerin m<sup>3</sup>'nün (istisna özellikteki bazı mermer türleri hariç) 120 Amerikan Doları (USD) piyasa fiyatıyla satıldığı öğrenilmiştir. Sektörde yer alan başka işletmelere de başvurularak, piyasa fiyatıyla ilgili bilgi istenmiş ve 120 USD fiyat seviyesi doğrulandırılmıştır.

O hâlde, *güncel piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatını* aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz.

$$\text{Transfer fiyatı} = 120 \text{ USD} \times 1,43801^{\ddagger} \text{ YTL}$$

$$\text{Transfer fiyatı} = 172,56 \text{ YTL}$$

Ancak, fabrikadan sorumlu genel müdürlük, güncel piyasa fiyatından alım yapmak konusunda, muhtemelen pek istekli olmayacak ve piyasa fiyatında bir düzeltmeye gidilmesini talep edebilecektir. Bu talebin gerekçesi olarak; işletme içi transferlerde, tahsil edilemeyen alacaklardan doğacak zararların söz konusu olmaması ve ocaklardan sorumlu teknik müdürlük bünyesindeki üretimden elde edilen tüm hammaddeyi, fabrikadan sorumlu genel müdürlüğün alarak her ay düzenli olarak peşin ödeme yapması gösterilebilecektir.

Düzeltilmiş piyasa fiyatını esas alacak olursak, öncelikle düzeltme oranının ne kadar olacağına karar verilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak görüşlerine başvurduğumuz ABC Mermer İşletmesi'nin yönetim kurulu ve sorumluluk merkezi yöneticileri, %10'luk bir düzeltme oranının uygun olabileceği belirtmişlerdir.

O hâlde, *düzeltilmiş piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatını* aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz.

$$\text{Transfer fiyatı} = (120 \text{ USD} * 1,43801 \text{ YTL}) * (1-0,10)$$

$$\text{Transfer fiyatı} = 172,5612 * 0,90$$

$$\text{Transfer fiyatı} = 155,31 \text{ YTL}$$

#### **5.2.4.1.2.Pazarlığı Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması**

Pazarlığı esas alan transfer fiyatlaması uygulamasının pazarlık sürecinde, satıcı bölüm dış piyasa fiyatının altında satış yapmaktan, alıcı bölüm ise dış piyasa fiyatının üzerinde bir ödeme yapmaktan kaçınmaktadır. Pazarlık sürecinin uzaması ve ilgili bölüm yöneticilerinin bir anlaşmaya varamamaları durumunda, üst yönetimin müdahâlesi söz konusu olabilmektedir. Üst yönetim, amaç uyumluluğu

---

<sup>‡</sup> 1,43801 YTL değeri, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın 2006 Yılı günlük kur değerlerinin ortalaması alınarak elde edilmiştir.

açısından, öncelikle işletme çıkarlarını gözeten bir çözüm üretmelidir (Emmanuel ve Mehafdi, 1994:130). Pazarlığı esas alan transfer fiyatlama yönteminin seçtiği bir işletmede, anlaşmazlıkların minimize edilmesi amacıyla, öncelikle “kabûl edilebilir transfer fiyatı aralığı”nın tespit edilmesi yararlı olabilir. Böylelikle, pazarlık fiyatı tespit edilen bu aralık dahilindeki bir noktada gerçekleşebilecektir. Buna göre, örnek işletmemizde satıcı bölüm olan ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün ve alıcı bölüm olan fabrikanın kabûl edebileceği en düşük ve en yüksek transfer fiyatları aşağıdaki gibi tespit edilebilir.

*Ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün kabûl edebileceği en düşük transfer fiyatının tespiti:*

Ocaklardan sorumlu teknik müdürlük, fabrikanın ihtiyacı olan hammaddeyi, kâr sağlayacak bir fiyattan transfer etmek isteyecektir. Bu durumda, transfer fiyatı, ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün değişken maliyetlerinin altında olmamalıdır (Mısırlıoğlu, 2003 :5). Bununla birlikte, farklı nedenlerden dolayı, dış piyasaya hammadde satışı yapılmıyor veya yapılamıyor ve tüm üretim, işletme içerisine transfer ediliyorsa; ocaklardan sorumlu teknik müdürlük, dış satış gerçekleştirilmemesiyle kaybettiği kâr tutarının, telafi edilmesini talep edebilecektir.

O hâlde, ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün, kabûl edebileceği *en düşük* transfer fiyatı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Transfer Fiyatı} \geq \text{Birim Değişken Maliyet}^{\S} + \frac{\text{Kaybedilen Satışların Toplam Kâr Tutarı}}{\text{Transfer Edilen Hammadde Miktarı}}$$

*Fabrikadan sorumlu genel müdürlüğün kabûl edebileceği en yüksek transfer fiyatının tespiti:*

Fabrikadan sorumlu genel müdürlüğün, ancak, kendi kârını artıracak fiyat tekliflerine ilgi göstermesi beklenebilir. Bu nedenle de transfer fiyatının, dış piyasa

<sup>§</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. “5.2.4.1.3.1.Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması”.

fiyatının altında bir seviyede oluşmasını arzu edecektir. Dolayısıyla, fabrikadan sorumlu genel müdürlüğün kabûl edeceği en yüksek transfer fiyatı, dış piyasa fiyatından fazla olmayacaktır.

O hâlde, fabrikadan sorumlu genel müdürlüğün, kabûl edebileceği *en yüksek* transfer fiyatı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Transfer Fiyatı} \leq \text{Piyasa Fiyatı}$$

*Bu durumda, pazarlığı esas alan transfer fiyatının oluşabileceği aralığı aşağıdaki formülle belirtebiliriz:*

$$\text{Birim Değişken Maliyet} + \frac{\text{Kaybedilen Satışların Toplam Kâr Tutarı}}{\text{Transfer Edilen Hammadde Miktarı}} \leq \text{Transfer Fiyatı} \leq \text{Piyasa Fiyatı}$$

Bu formülden hareketle, ABC Mermer İşletmesi'nin, 2006 yılı verilerine dayanılarak belirlenebilecek pazarlığı esas olan transfer fiyat aralığı, aşağıdaki şekilde oluşmaktadır\*\* :

$$61,749 \text{ YTL} + \frac{138.326,24 \text{ YTL}}{25.439 \text{ m}^3} \leq \text{Transfer Fiyatı} \leq 155,30508 \text{ YTL}$$

$$67,19 \text{ YTL} \leq \text{Transfer Fiyatı} \leq 155,31 \text{ YTL}$$

Bu fiyat aralığında oluşacak, pazarlığı esas alan transfer fiyatı, tarafların pazarlık güçlerine ve piyasa koşullarına bağlı olarak şekillenebilecektir. Örneğin,

\*\* Kaybedilen satışlara ait tahmini toplam kâr tutarı, üretimin yarısının dış piyasaya satılabileceği varsayımından hareketle hesaplanmıştır.

$$\text{Kâr} = \text{Gelir} - \text{Gider}$$

$$\text{Kâr} = [(25.439\text{m}^3 \cdot 120 \text{ USD}) - 2.776.027,52 \text{ YTL}] / 2$$

$$\text{Kâr} = 138.326,24 \text{ YTL}$$

transfer fiyat aralığının tam orta noktasına denk gelen değer, her iki bölüme de eşit uzaklıkta olmasından dolayı kabûl görebilecektir.

O hâlde, *pazarlığı esas alan transfer fiyatı* aşağıdaki gibi saptanabilecektir:

Transfer fiyatı = 111,25 YTL

#### **5.2.4.1.3.Maliyetleri Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması**

Maliyetleri esas transfer fiyatlaması, ocaklardan sorumlu teknik müdürlük açısından, transfer edilen hammaddenin maliyetini karşılama olanağı vermektedir. Ancak burada dikkât edilmesi gereken husus, genel üretim giderlerinin dağıtımının doğru yapılması hususudur. Bunun da ön koşulu, standart maliyetlerin kullanımudur (Brandon ve Drtina, 1997: 809). Ancak, ABC İşletmesi'nde standart maliyet uygulaması olmadığından hesaplamalar fiili maliyetler üzerinden yapılmıştır.

#### **5.2.4.1.3.1.Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması**

Değişken maliyeti esas alan transfer fiyatının hesaplanabilmesi için, ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün birim değişken maliyetinin hesaplanması gerekmektedir. Birim değişken maliyetin hesaplanması için öncelikle, ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün gider tablosunda yer alan, değişken ve karma giderlerin saptanması gerekmektedir. Bunun için, önce, değişken veya karma özellik göstermesi muhtemel giderlerin üretim hacmiyle ilişkilerini gösteren gider fonksiyonları<sup>††</sup>, en küçük kareler tekniği kullanılarak hesaplanmış; ardından da güvenilirlikleri test edilmiştir. Son olarak da değişken ve karma giderlere ilişkin fonksiyonlar toplanarak, toplam değişken ve karma giderler fonksiyonuna ulaşılmıştır. Elde edilen toplam karma giderler fonksiyonundan da birim değişken maliyet değerine ulaşılmıştır.

<sup>††</sup> Ayrıntılı bilgi için bakınız “Ek-3.Üretim Miktarları İle Karma Giderler İlişkisi”

İşçilik gideri	⇨	$y = 22,713 X + 132.120$ YTL
İş makinelerine ilişkin giderler	⇨	$y = 14,204 X - 14.784$ YTL
Mazot gideri	⇨	$y = 24,832 X + 404.808$ YTL

---

Toplam karma giderler	⇨	$y = 61,749 X + 551.712$ YTL
Birim değişken maliyet	⇨	61,749 YTL

Bu durumda, *değişken maliyeti esas alan transfer fiyatı* aşağıdaki gibi olmaktadır:

$$\text{Transfer fiyatı} = 61,75 \text{ YTL}$$

#### 5.2.4.1.3.2.Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlaması Uygulamaları

Bu bölümde, ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün fabrikaya gerçekleştirdiği transferlerin fiyatları, tam maliyet artı kâr ve değişken maliyet artı kâr esaslı olarak hesaplanmıştır.

##### 5.2.4.1.3.2.1.Tam Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlaması Uygulaması

ABC İşletmesi yöneticilerine, tam maliyetin üzerine ne kadar bir kâr oranı eklenebileceği sorulmuş ve kendilerinden %5 oranının uygun olabileceği öğrenilmiştir.

Bu durumda, *tam maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatı* aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Transfer fiyatı} = 109,12 + (109,12 * 0,05)$$

$$\text{Transfer fiyatı} = 114,58 \text{ YTL}$$

#### 5.2.4.1.3.2.2. Değişken Maliyet Artı Kâr Esaslı Transfer Fiyatlaması Uygulaması

ABC İşletmesi yöneticilerine, değişken maliyetin üzerine ne kadar bir kâr oranı eklenebileceği sorulmuştur. Üst yönetim, gelişebilecek özel durumlarda (ciddi bir darboğaz yaşanması vb.), değişken maliyete %30'luk bir kâr oranı eklenerek, transfer gerçekleştirilebileceğini belirtmiştir.

Bu durumda *değişken maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatı* aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Transfer fiyatı} = 61,75 + (61,75 * 0,30)$$

$$\text{Transfer fiyatı} = 80,28 \text{ YTL}$$

#### 5.2.4.1.4. İkili Fiyat Uygulamasını Esas Alan Transfer Fiyatlaması Uygulaması

İkili fiyat uygulamasını esas alan transfer fiyatlama yönteminde genel kabûl gören görüş, satıcı bölümün transfer fiyatının, maliyet artı kâr esasına göre belirlenen bir fiyat olması yönündedir. Alıcı bölümün transfer fiyatı ise, değişken maliyeti esas alan yönteme göre belirlenmektedir.

O hâlde, *ikili fiyat uygulamasını esas alan transfer fiyatı* aşağıdaki şekillerde hesaplanabilecektir:

Ocaklardan sorumlu teknik müdürlük için:

$$\text{Tam maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatı} = 114,8 \text{ YTL}$$

Fabrikadan sorumlu genel müdürlük için:

$$\text{Değişken maliyeti esas alan transfer fiyatı} = 61,75 \text{ YTL}$$



#### 5.2.4.2.Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Piyasa fiyatını esas alan (güncel)	172,56 YTL
Piyasa fiyatını esas alan (düzeltilmiş)	155,31 YTL
Pazarlığı esas alan	111,25 YTL
Tam maliyeti esas alan	109,12 YTL
Tam maliyet artı kâr esaslı	114,58 YTL
Değişken maliyeti esas alan	61,75 YTL
Değişken maliyet artı kâr esaslı	80,28 YTL
İkili fiyat uygulamasını esas alan	114,57 YTL / 61,75 YTL

ABC İşletmesi'nin ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğünün birim tam maliyeti 109.12 YTL seviyesindedir. İşletme tam kapasiteyle çalışıyor olduğundan, tam maliyetini karşılamayan bir fiyattan transfer yapma konusuna, sıcak bakmamaktadır.

Yukarıdaki transfer fiyatları incelendiğinde, 61,75 YTL seviyesindeki değişken maliyeti esas alan transfer fiyatının, diğer yöntemlerle hesaplanan transfer fiyatlarının tümünün altında kaldığı görülmektedir. Değişken maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatı her ne kadar, değişken maliyeti esas alan transfer fiyat seviyesinin üzerinde bir seviyede oluşmuş olsa da, ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğünün birim tam maliyet seviyesinin altında kalmaktadır. O hâlde, ABC İşletmesi'nde birim tam maliyeti karşılayamayan, değişken maliyeti esas alan ve değişken maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatları, işletmenin iç ve dış çevre koşulları değişmediği müddetçe, tercih edilebilir olamayacaklardır.

Tam maliyet seviyesinin üzerinde kalan, (güncel veya düzeltilmiş) piyasa fiyatını ve pazarlığı esas alan transfer fiyatları ya da tam maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatı, işletmede kabûl görebileceklerdir. Sayılan transfer fiyatları arasında en yüksek seviyede oluşan, güncel piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatıdır.

Ancak, ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğün, tam maliyeti karşılamayan bir fiyat seviyesinden transfer yapmak istemeyeceği gibi; fabrikadan sorumlu genel müdürlük de, işletme içi transferlerinde, işletme dışından satın almaya eşdeğer bir fiyat ödemek istemeyecektir.

Bu durumda “ABC İşletmesi’nin sorumluluk merkezleri arasındaki transferlere ilişkin olarak; sorumluluk merkezleri yöneticilerince kolaylıkla kabûllenilebilecek transfer fiyatı, 111,25 - 155,31 YTL aralık seviyesinde oluşan transfer fiyatlarından biri olabilir” denilebilir.

Başka bir deyişle, hem belirli bir kâr payı bırakarak ocaklardan sorumlu teknik müdürlüğü koruyacak; hem de piyasadan satın alma maliyetinin altında kalarak fabrikadan sorumlu genel müdürlüğe avantaj sağlayacak transfer fiyatı:

- i) Düzeltilmiş piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatı = 155,31 YTL,
- ii) Tam maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatı = 114,57 YTL,
- iii) Pazarlığı esas alan transfer fiyatı = 111,25 YTL.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmanın hazırlanması safhasında, işlerinin yapısı itibariyle transfer fiyatlaması uygulamasına son derece elverişli olmalarına rağmen; mermer işletmelerinin konuya ilişkin ilgilerinin ve bilgilerinin son derece sınırlı olduğu gözlemlenmiştir. Bu ilgisizliğin altında, büyük oranda, mevzuatımızda konuya ilişkin herhangi bir zorlayıcı hükmün bulunmamasının yattığı söylenebilir. Yine gözlemlere dayanılarak; mermer üretim işletmelerinin çoğunlukla merkezi bir anlayışla yönetildiği ve sorumluluk muhasebesi sisteminin gereği olan, sorumluluk merkezleri yapılanmasından uzak oldukları söylenebilir.

Örnek uygulamaların yapıldığı mermer işletmesinde maliyet merkezleri yapılanması ve maliyet merkezlerinin başında da sorumlu yöneticileri bulunmaktadır. Maliyet merkezlerin yöneticileri, yönetim kuruluna karşı sorumludurlar. Maliyet merkezlerinin yöneticileri, sorumlu oldukları merkezlerin aylık giderlerine ilişkin, yönetim kuruluna düzenli raporlama yapmaktadırlar. Ancak bu raporların yeterli ve sağlıklı bilgiler içerdiğini söyleyebilmek olanaklı değildir.

Örnek işletmemizde, ocaklardan çıkarılan işlenmemiş hâldeki mermer blokları, fabrikaya transfer edilmekte ve transfer işlemi, tam maliyeti esas alan transfer fiyatı ile gerçekleştirilmektedir. Ancak maliyetler, fiili maliyetlere dayalı olarak ve transfer işlemi gerçekleştikten sonra hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, maliyetleme sürecinde standart maliyetlerin kullanılmadığı işletmede, sağlıklı ve yeterli bilgi kaynağı oluşturacak transfer fiyatlarının hesaplandığından söz etmek olanaklı görünmemektedir. İşletmenin üretim kapasitesi ve işletme büyüklüğü göz önüne alındığında, maliyetlerin yönetilmiyor ve hatta yeterince denetlenmiyor oluşu dikkât çekicidir.

Kapsamlı ve etkin bir sorumluluk muhasebesi ve sağlıklı bir transfer fiyatlaması sisteminin bulunmayan işletmede, maliyet yönetimi anlayışı altında sağlıklı bir sorumluluk muhasebesi sistemi ve transfer fiyatlama politikası oluşturulmalıdır. Bunun için de, sorumluluk merkezlerinde, maliyet merkezi yapılanmasından ise kâr merkezi yapılanmasının tercih edilmesi ve bu yapılanmaya uygun transfer fiyatlama yönteminin uygulanması yararlı olacaktır.

İşletmenin 2006 yılı verilerine dayalı olarak farklı transfer fiyatlama yöntemleri ile yapılan transfer fiyatlaması uygulamaları sonucunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Güncel piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatı 172,56 YTL,
- Düzeltilmiş piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatı 155,31 YTL,
- Pazarlığı esas alan transfer fiyatı 111,25 YTL,
- Tam maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatı 114,58 YTL,
- Değişken maliyeti esas alan transfer fiyatı 61,75 YTL,
- Değişken maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatı 80,28 YTL,
- İkili fiyat uygulamasını esas alan transfer fiyatı; satıcı bölüm için 114,58 YTL, alıcı bölüm için 61,75 YTL.

Yukarıdaki sonuçlar, işletmede 2006 yılında uygulanmış olan tam maliyeti esas alan transfer fiyatı 109,12 YTL ile karşılaştırıldığında, hem satıcı merkezin hem de alıcı merkezin çıkarlarını koruyabilecek olan transfer fiyatları; düzeltilmiş piyasa fiyatını ve pazarlığı esas alan transfer fiyatları ile tam maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatıdır. Çünkü bu transfer fiyatları, satıcı bölümün tam maliyetini karşıladıktan sonra belirli bir kâr oranı bırakırken; alıcı bölüme de, piyasadan satın alma seçeneğine göre avantajlı bir fiyattan transfer gerçekleştirme imkânı vermektedir.

Karar verilirken dikkâte alınması gereken bir husus da şudur: açık ocakçılık üretimi yapılan sektörde üretim miktarı, iklim koşulları ile yakından ilgilidir ve maliyetler bu nedenle dalgalanma göstermektedir. Piyasa fiyatını esas alan transfer fiyatı iklim koşullarına bağlı olarak değişkenlik gösteren üretim miktarı ve maliyeti faktörlerini yansıtmamaktadır. Tam maliyet artı kâr esaslı transfer fiyatı da, iklim koşullarına göre dalgalanma gösteren maliyetlerle doğru orantılı olarak, istikrar gösteremeyecektir. Dolayısıyla, pazarlığı esas alan transfer fiyatlaması yönteminin ABC Mermer İşletmesi için en uygun yöntem olduğunu söyleyebiliriz.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Acar, Durmuş (1998). "İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme"  
*S.D.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi* , S: 3, s: 81-95.
- Aksoylu, Semra ve Dursun, Yunus (2001). "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Erciyes Üni . Sos . Bil. Ens. Dergisi*, S: 11, s: 357-371.
- Aktaş, Rafet (2003). "Sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet Sistemi", *Gazi Üni. Ticaret Ve Turizm Eğitim Fak. Dergisi*, S: 1, s: 118-132.
- Alkan, Hasan (2001). "İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme)", *S.D.Ü. Orman Fak. Dergisi*, S: 2, s: 177-192.
- Anasız, İsmail (1999). *Siparişe Bağlı Üretimde Bölüm Performans Değerlendirmesi ve Karar Alma Açısından İşletme İçi Transfer Fiyatlaması Analizi*, Yayınlanmamış Dok. Tezi, Anadolu Üni. Sos. Bil. Ens., Eskişehir.
- Antcil, Regina M. ve Dutta, Sunil (Ocak 1999). " Negotiated Transfer Pricing and Divisional Vs. Firm-Wide Performance Evaluation" *Accounting Review*, C: 74, S: 1, s: 87-105.
- Anthony, Robert N.; Dearden, John and Vancil, Richard F. (1975). *Management Control Systems*, Richard D. Irwin Inc., Homewood.
- Antmen, Z. Figen (1996). *Transfer Fiyatlama Yöntemleri Ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü. Sos. Bil. Ens. İşletme Fak. Muhasebe-Denetim B.D., İstanbul.
- Ansari, S.Bell, J.(1995). *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*, CAM-I Org., Dorset.

- Arıkan, Türkân (1979). *İşletmelerde Ekonomik Başarının Değerlemesi; Ekonomik Kârlılık Oranı, Artık Kâr Ve Transfer Fiyatları*, Yayınlanmamış Doç. Tezi, İ.Ü. İktisat Fak., İstanbul.
- Arzova, Burak (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Aslan, Sinan (2004). "İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S: 4, s: 47-68
- Atkinson, Anthony A.; Banker Ravij D.; Kaplan, Robert S.; Young,S.Marc (2001). *Management Accounting*, Prentice Hall , London.
- Atrill, Peter ve McLaney, Eddie (1994). *Management Accounting*, Blackwell Business Publishers, Cambridge.
- Bahşi, G.Gökhan ve Can, A.Vecdi (Mayıs 2001). "Hedef Maliyetleme", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S:4, s: 47-64.
- Berliner, Callie; Brimson, James A. (1988). *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing (The CAM-I Conceptual Design)*, Harvard Business School Press, Boston.
- Berry, T ve Ahmed, A. (1997). "The Consequences Of Inter-Firm Supply Chains For Management", *Management Accounting* , C: 75, S: 10, s: 74-77.
- Beylik, Ali (2004), "Transfer Fiyatlaması", *Yaklaşım Dergisi*, S: 142, s: 113-121.
- Bjimini, Al; Okano, Hiroshi (1995). "Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the U.K.", *Management Accounting*, London, Cilt: 73, S: 6, s: 42-44.
- Bierman, H.; Dyckman, T. R. ve Hilton, R. W. (1990). *Cost Accounting: Concepts and Managerial Applications*, International Thomson Publishing, Hampshire.

- Bilginoğlu, Fahir (1994). "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi", *Yönetim: İ.Ü.İ.F.İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 4, S:19, s: 3-5.
- Blocher, Edward J.; Chen, Kung H. and Lin,Thomas W. (1999). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill Inc., Columbus.
- Blocher, Edward J.; Chen, Kung H. and Lin, Thomas W. (2002), *Cost Management: A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill Internattional, Columbus.
- Bolander, Steven T.; Gooding, Carl W, Mister, William G. (1999). "Transfer Pricing Strategies and Lot Sizing Decisions", *Journal of Management Issues*, C: 11, S: 2, s: 155-165.
- Brandon, Charles H.; Drtina, Ralph E.(1997). *Management Accounting Strategy And Control*, McGraw-Hill Inc., Columbus.
- Brimson, James A.(1991). *Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach*, John Wiley and Sons Inc., Hoboken.
- Brokemper, Andreas (1998). *Strategieorientiertes Kostenmanagement*, Verlag Franz Vahlen GmbH, München.
- Bursal, Nasuhi; Ercan, Yücel (1994). *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, 5.Basım, Der Yayınları, İstanbul.
- Cherrington, J. Owen; Hubbard, E. Dee; Luthy, H. David (1985). *Cost And Managerial Accountig*, W.M.C. Brown Publishers, Dubuque.
- Cooper, Robin ve Kaplan, Robert S. (1999). *The Design Of Cost Management Systems*, Prentice-Hall International, London.
- Cooper, Robin ve Slagmulder, Regine (1999), "Develop Profitable New Products With Target Costing" *Sloan Management Review*, C: 4, S: 4, s: 23-35.
- Copeland, R.M.; Dascher, P.E.; Strawser, J. R.; Strawser, R. H. (1999). *Management Accounting* , Dame Publications Inc., Houston.

- Coşkun, Ali (Kasım 2002-Ocak 2003), "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Akademik Araştırmalar Dergisi*; S: 15, s: 25-34.
- Coşkun Arslan, Mihriban (2006). *Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yük. Lis. Tezi, Gaziosmanpaşa Üni. Sos. Bil. Ens., Tokat.
- Çelik, Orhan (2000). "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S: 1, s: 101-111.
- Dearden, John (1990). "Interdivisional Pricing", *Harvard Business Review*, C: 38, S: 1, s: 117-125.
- Dellmann, Klaus; Franz, Klaus-Peter (1994). "Von Der Kostenrechnung Zum Kostenmanagement", *Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement*, Bern-Stuttgart-Wien, s: 15-30.
- Demski, J. (1994). *Managerial Uses of Accounting Information*, Kluwer Publishers, Norwell.
- Doğan, Zeki (2004). "Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama: Uygulama Nedenleri Ve Verilerin Analizleri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S: 22, s: 71-76.
- Doğan, Zeki; Çürük, Turgut (2003). "Transfer Fiyatlarının Belirlenmesine Ve Yöntemlerin Seçimine Etki Eden, Faktörlerin Tespitine İlişkin Bir Araştırma", *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fak.Dergisi*, C: 4, S: 2, s: 26-61.
- Drury, Colin (1992). *Management And Cost Accounting*, Chapman&Hall, London.
- Eker, Melek Çakır (2002). "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", *Uludağ Üni.İ.İ.B.F.Dergisi*, C: 21, S: 1.



- Elliot, Jamie (1998). "International Transfer Pricing: A Surrey of UK and Non UK Group", *Management Accounting*, C: 76, S: 10, s: 48-50.
- Emmanuel, Clive ve Mehafdi, Messaoud (1994). *Transfer Pricing*, Academic Pres Ltd., London.
- Ersoy, Mehmet (Nisan 1998). " Faaliyet Temelinde Maloluş", *Muhasebe-Finansman Dergisi*, Yıl: 7, S: 8, s: 75-84.
- Gray, Jack; Ricketts, Don (1980). *Cost And Managerial Accounting* , McGraw-Hill Book Company, Singapore.
- Gündüz, H. Erdin (1987). *Üretim İşletmelerinde Transfer Fiyatlaması ve Uygulaması*, Yayınlanmamış Yük. Lis. Tezi, Anadolu Üni. Sos. Bil. Ens., Eskişehir.
- Gündüz, H. Erdin (1997). *Dünya Klâsındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama*, SPK Yayın No:99, Tisamat Basım Sanayi, Ankara.
- Gürsoy, Cudi Tuncer (1974). "İşletme İçi Mal Ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması", *İşletme Fak. Dergisi*, C: 3, S: 117, s: 109-123.
- Gürsoy, Cudi Tuncer (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Bas.Yay.Dağ. A.Ş., İstanbul.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem; Şakrak, Münir (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hansen, Don R. and Mowen, Maryanne M. (2000), *Cost Management: Accounting And Control*, South-Western College Publishing, Mason.
- Hansen, R.Don; Mowen, M. Maryanne (1992). *Management Accounting*, South-Western Publishing Co., Mason.
- Hatipoğlu, Zeyyat; Gürsoy, Cudi Tuncer (1978). *Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi*, İTÜ İşletme Mühendisliği Fakültesi, İstanbul.

- Hatipoğlu, Zeyyat; Gürsoy, Cudi Tuncer (1979). *Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi*, Bilmen Basımevi, İstanbul.
- Heimert, Michael (1997). "Strategic Transfer Pricing: A Primer for The Boardroom", *Directship*, C: 23, S: 11, s: 12-14.
- Hilton, Ronald W. (1999). *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Book Company, Columbus.
- Horngern, Charles T; Foster, George (1991). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, London.
- Horngern, Charles T; Foster, George; Datar, Srikant M. (1997). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International Edition, London.
- Horngern, Charles T; Foster, George; Datar,Srikant M. (2000). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International Edition, London.
- Horvath, Peter (1993). *Target Costing: State of The Art Review*, CAM-I, IFS Int. Ltd., Dorset.
- Işık, Hüseyin (2005). *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye*, T.C. Maliye Bakanlığı Yayını, Ankara.
- İpçi, Mustafa Ömer (1986). "Sorumluluk Muhasebesi", *Hacettepe Üni. İ.İ.B.F. Dergisi*, C: 4, S: 1, s: 99-108.
- Kaplan, Robert S. (1982). *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall Inc., London.
- Kaplan, Robert S.; Atkinson, Anthony A. (1998). *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall Int. Inc., London.
- Kaplan, Robert S. ve Cooper, Robin (1998). *Cost and Effect: Using Intergrated Cost Systems To Drive Profitability And Performans*, Harvard Business School Press, Boston.

- Kapusuzoğlu, Tuncay (1998). "Transfer Fiyatlandırması Nedir?", *Vergi Dünyası Dergisi*, C: 18, S: 205, s: 55-69.
- Karacan, Sami (2000). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Dok. Tezi, Ankara Üni. Sos. Bil. Ens. İşletme A.B.D., Ankara.
- Karadal, H. ve Savaş, O. (2007). "Bilgi Toplumu Süreçlerinin Geleneksel Maliyet Muhasebesi Anlayışında Oluşturduğu Dönüşümler", [http://bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=157](http://bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=157) (ziyaret tarihi: 04.03.2007).
- Karcıoğlu, Reşat (1997). "Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi", *Pazarlama Dünyası Dergisi*, Yıl: 11, S: 64, s: 4-8.
- Karcıoğlu, Reşat (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Akif Yayınevi, Erzurum.
- Kaygusuz, Sait Y. (2005). "İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi", *Anadolu Üni. Sos. Bil. Dergisi*, C: 5, S: 1, s: 217-235.
- Kaygusuz, Sait Y.; Dokur, Şükrü (2005). "Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Değerlendirilmesi Ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlama Modeli", *Atatürk Üni. İ.İ.B.F. Dergisi*, C: 19, S: 2, s: 407-425.
- Koçel, Tamer (2003). *İşletme Yöneticiliği*, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Köse, Yaşar (2004). "Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi", *Kara Harp Okulu Bilim Dergisi*, C: 14, S: 1, s: 70-84.
- Kurşunel, Fahri; Alkan, Alper T.; Büyüksalvarcı, Ahmet (2007). "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetim Sisteminin İşletme Etkin Karar Verme Sürecine Etkisi Üzerine", *Akademik Bakış (Uluslararası Hakemli) Sosyal Bilimler E-Dergisi*, S: 11, <http://www.akademikbakis.org/sayil11/makale/alpertunga.doc> (ziyaret tarihi: 05.03.2007).

- Küçükgüngör, Gürkan (1998). *Transfer Fiyatlaması: Şirket Karları Üzerinde Etkisi ve Örtülü Dağıtım Açısından İncelenmesi*, SPK Yeterlilik Etüdü, Ankara.
- McNair, Carol J. (Yaz 1990). "Interdependence And Control: Traditional Vs. Activity Based Responsibility Accounting", *Journal of Cost Management For Manufacturing Industry*, s: 15-23.
- Memiş, Mehmet Ünsal (2002). *Sorumluluk Muhasebesi Ve Transfer Fiyatlamasının İşletme Performansı Üzerine Etkilerinin İncelenmesi: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*, Yayınlanmamış Yük. Lis. Tezi, Çukurova Üni. Sos. Bil. Ens. İşletme A.B.D., Adana.
- Menderes, Münevver ve Aydemir, Muzaffer (1999). "Bir Maliyet Yönetim Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme", *Dumlupınar Üni. Sos. Bil. Dergisi*, Yıl: 1, S: 3, s: 385-395.
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk (Ocak \_ Şubat \_ Mart 2003). "Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama", *Mali Çözüm Dergisi*, S: 62, <http://archieve.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/62MaliCozum>
- Monden, Y. ve Hamada, K. (1991). "Target Costing And Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies", *Journal Of Management Accounting Research*, C: 3, S: 3, s: 16-34.
- Moore, Carl L.; Jaedicke, Robert K. (1998). *Yönetim Muhasebesi (Çev. Alparslan Peker)*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Moriarity, Shone; Allen, Carl P. (1984). *Cost Accounting*, Harper and Row Publishers, New York.
- Müftüoğlu, Tamer (1982). *Bir Yönetim Aracı Olarak Transfer Fiyatları (Prof. Dr. Reşat Akan'a Armağan)*, A. Ü. Basımevi, Ankara.
- Öker, Figen (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, Literatür Yayınevi, İstanbul.

- Öncel, Y. (2002). "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", *İ.Ü. İktisat Fak. Maliye Araştırma Merk. Konferansları*, C: 41, s: 1-19.
- Özdemir, F. Nazan (1987). *İşletmelerde Bir Koordinasyon Aracı Olarak Transfer Fiyatı*, Bil. Uzm.Tezi, 1987.
- Özkan, Azzem ve Aksoylu, Semra (Eylül, 2002). "Kaizen Ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C: 4, S: 3, s: 54-63.
- Özkanlı, Özlem (Mart 2003). "Sorumluluk Merkezleri Ve Transfer Fiyatlaması: Çok Uluslu İşletmelerde Uygulama", *Gazi Üni. İ.İ.B.F. Dergisi*, C: 5, S: 3, s: 107-124.
- Papatya, Nurhan (1997). "Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar", *S. D.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, S: 2 (Güz), s: 197-208.
- Pass, Christopher (Eylül 1994). "Transfer Pricing in Multinational Companies", *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, C: 72, S: 8, s: 44-47.
- Pazarçeviren, Selim (1987). *Transfer Fiyatlama Sistemi Ve Transfer Fiyatlarının Doğrusal Programlama Metodu Kullanılarak Belirlenmesi*, Yayınlanmamış Dok. Tezi, İ. Ü. Sos. Bil. Ens., İstanbul.
- Polimeni, R. S. ve Cashin, J. A. (1981). *Cost Accounting*, McGraw-Hill Book Company, Columbus.
- Rayburn, Letrica Gayle (1996). *Cost Accounting: Using A Cost Management Approach*, Times Mirror Higher Education Group Inc., Chicago.
- Sevgener, A. Sait (1986). *Yönetim Muhasebesi*, M.Ü. Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul.

- Sevgener, A. Sait; Hacirüstemoğlu, Rüstem (2000). *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Solomons, David (1971). *Divisional Performance: Measurement And Control*, Richard D. Irwin Inc., Homewood.
- Susmuş, Türker (1996). "Zincir Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemin Verimliliğe Katkısı", *Verimlilik Dergisi*, S: 2, s: 113-130.
- Şakrak, Münir (1998). "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye: Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", *6.Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik Ve Eğitimi Bildiri Kitabı*, Akdeniz Üni. İ.İ.B.F.Yayıını, s: 293-303.
- Şakrak, Münir (1997). *Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları, İstanbul.
- Şakrak, Münir (Ekim \_ Kasım \_ Aralık 2002). "Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi", *Mali Çözüm Dergisi*, S: 61, <http://archieive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum> (ziyaret tarihi: 03.03.2007).
- Şener, Recep (2004). *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Şener, Recep (1993). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi*, Gazi Yayınları, Ankara.
- Şimşek, Zeki ve Ayrıçay, Yücel (Şubat 1998). "Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir Maliyet Yöntemi Yaklaşımı", *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, Yıl: 13, S: 143, s: 66-79.
- Tang, Roger Y. M. (Şubat 1992). "Transfer Pricing in the 90's", *Management Accounting*, s: 22-26.

- Uslu, Selçuk (1982). "Gider Kontrolünde Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi", *Ankara İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Dergisi*, S: 188, s: 7-53.
- Uslu, Selçuk (Ağustos 1972). "İşletmenin Bölümleri Arasındaki Alış Ve Satışlar ve Transfer Fiyatlaması", *Ankara İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Dergisi*, C: 4, S: 2, s: 195-219.
- Woodcock, Lionel (1993). *Profit By Design: A Development Framework for Target Cost Management*, CAM-I Org., Dorset.
- Yalçın, Asuman (1999). "İşletmelerde Fiyatın Belirlenmesinde Hedef Maliyetin Önemi", *Muhasebe-Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz*, S: 10, s: 37-45.
- Yükçü, Süleyman (1999). *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- Yükçü, Süleyman (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Cem Ofset, İzmir.
- Yüzbaşıoğlu, Nedim (2004). "İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Enstrümanları", *Selçuk Üni. Sos. Bil. Ens. Dergisi*, S: 12, s: 387-410.

## EKLER

### EK-1

#### TRANSFER FİYATLAMASININ ULUSLARARASI AMAÇLARI

Mal ve hizmet fiyatlandırmasının amaçlarının en stratejik olanı, rekabetçi bir piyasa konumu oluşturma veya sürdürmedir. Bu bağlamda, işletmelerin en temel ve birincil hedefi, küresel bir ekonomide rekabet edebilmektir. Küresel rekabette, işletmeler, farklı durumlar için farklı fiyatlama politikaları uygulamaktadırlar. Bu politikalar kapsamında transfer fiyatlarından, kendi küresel çıkarlarını maksimize etmek için, en geniş kapsamda faydalananların, çok uluslu şirketler olduğu söylenebilir.

Çok uluslu şirketler, piyasa girişini kolaylaştırmak veya durgun talebi canlandırmak için, düşük fiyatlarla satış veya transfer yapılması yoluna gidebilmektedirler. Çok uluslu şirketler, transfer fiyatlarını yüksek veya düşük tutarak, her şekilde, kârlarını maksimize etme amacını güdeceklerdir ki bu durum, ev sahibi ülkenin refahını olumsuz yönde etkilemektedir. Transfer fiyatlarındaki manupülasyonlar yabancı doğrudan yatırımlardan beklenen refah artışını azaltmaktadır. Hükümetler daha az vergi almakta, yerli ortaklar daha az kâr payı elde etmekte, işçiler daha düşük ücret almakta ve döviz kurları ülkenin aleyhine artmaktadır (ayrıntılı bilgi için bkz. Işık, 2005: 37–38). Bu bilgiler ışığında, transfer fiyatlamasının en genel uluslararası amacının, şirketlerin küresel kârının maksimizasyonu olduğu söylenebilir.

Bu genel amacın beraberinde, çok uluslu işletmeler, transfer fiyatlarını ayarlarken “vergiden kaçınmak” ve “vergi iadeleri elde etmek” amacıyla hareket etmektedirler. Vergi ödemeleri, birçok çok uluslu şirket için önemli bir maliyet unsuru olmaktadır ve bu işletmelerin ticari muamelelerinde, vergiden kaçınmak önemli bir yer tutmaktadır. Gerek vergi oranlarının, gerekse vergi yasalarının ülkeler arasında farklılık göstermesi, çok uluslu şirketleri, transfer fiyatlaması mekanizmasını kullanarak bu farklılıklardan yararlanma noktasında teşvik etmektedir (Memiş, 2002: 77).



Çok uluslu işletmeler için transfer fiyatlamanın vergilendirme açısından amaçları şöyle özetlenebilir (Öncel, 2002: 7–8):

- ❖ Vergi sonrası küresel kârı maksimize etmek,
- ❖ Dış ticaret üzerinden alınan vergileri düşürmek,
- ❖ İhracatta fazla vergi iadesi almak,
- ❖ Vergi tevkifatı matrahını gizlemek ve azaltmak,
- ❖ Genel merkez giderlerini vergi yükünü azaltacak tarzda dağıtmak,
- ❖ Dış ticaret ve kâr transferi konusunda sınırlandırmaları aşarak dolaylı yoldan vergi yükünü azaltmak.

Ülkelerin vergi yüklerini dikkate alarak, vergi yükü düşük ülkeye ucuz fiyatla mal satılmakla buradan yapılacak ithalat için aşırı fiyatlar uygulanabilmektedir. Böylelikle çok uluslu şirketler küresel çaptaki vergi yüklerini, gelirlerini, yüksek vergi ödenen ülkelerden düşük vergi ödenen ülkelere aktarmak suretiyle azaltmaktadırlar. Bir başka açıdan bakıldığında olay, (vergi oranlarındaki ülkeler arasındaki ciddi farklılıklardan kaynaklanan) piyasalar arasındaki dengesizliklerden mükelleflerin, fiyat manipülasyonları yoluyla yararlanmaları şeklinde de görülebilir (Işık, 2005: 30). Çok uluslu işletmelerde, transfer fiyatlamasının vergi avantajı sağlayacak şekilde kullanılması, ortakların da yararına kullanıldığı sürece (yani yerel ortaklara dağıtılacak kâr paylarının azaltılmaması koşuluyla), ülkelerin vergi kayıpları dışında problem teşkil etmemektedir denilebilir.

## EK-2.

## OCAKLARDAN SORUMLU TEKNİK MÜDÜRLÜĞÜN 2006 YILI GİDER TABLOSU

GİDERLER	OCAK	ŞUBAT	MART
işçilere ödenen ücretler toplamı	29.887,76	60.765,12	67.239,90
işletme malz. gideri	5.180,76	325,82	258,82
iş makinelerine ilişkin giderler	7.511,87	16.285,43	21.686,66
mazot gideri	46.333,43	73.839,53	75.106,97
nakil vasıtaları akar yakıt gideri	1.526,27	1.620,52	1.135,60
ocakların yiyecek içecek gideri	2.778,30	1.006,83	1.021,61
sair giderler	1.616,00	1.483,90	1.950,24
çal ocağı tamir-bakım gideri	484,09	3.056,66	5.526,47
çal ocağı enerji gideri	1.087,41	1.041,54	1.745,82
çal ocağı trafo arsa kirası	600,00		600,00
çal ocağı trafo için kurtarıcı alımı			
çal ocağı maden arama ruhsat harcı	12.576,30		
elmalı ocağı tamir-bakım gideri	1.313,10	2.776,50	497,00
elmalı ocağı enerji gideri	350,00	4.023,73	4.892,33
elmalı ocağı içme suyu nakliyesi	300,00		
elmalı ocağı maden arama ruhsat harcı			7.593,00
burdur ocağı tamir-bakım gideri		4.035,60	9.799,93
burdur ocağı enerji gideri		2.417,88	1.783,09
burdur ocağı maden arama ruhsat harcı	3.800,76		
antalya-1 ocağı tamir-bakım gideri		4.802,50	465,00
antalya-1 ocağı tuvalet-banyo yapımı	410,00		
antalya-1 ocağı enerji gideri		6.707,53	5.780,46
antalya-1 ocağı maden arama ruhsat harcı	9.019,03		
antalya-2 ocağı arama işletme raporu gid.			
antalya-2 ocağı tarla kirası			
antalya-2 ocağı ihale bedeli			
antalya-2 ocağı yol yapımı			
antalya-2 ocağı elektrik hattı çekimi			
antalya-2 ocağı ağaçlandırma bedeli			
antalya-2 ocak ruhsat talep harcı			
antalya-2 ocağı tamir-bakım gideri			
antalya-2 ocağı enerji gideri			
karavan bedeli		2.000,00	
prefabrik yapı alımı	2.089,47		3.670,00
belediye vergileri			363,00
diğer vergi resim ve harç giderleri			
devlet hakkı			
etüt proje gideri			
teknik madencilik hizmet alımı			
danışmanlık hizmet alımı			5.000,00
stok sahası yapımı giderleri			
tanker alımı			3.000,00
klima alımı			
beton gideri			
<b>OCAKLARIN TOPLAM AYLIK GİDERİ</b>	<b>126.864,55</b>	<b>186.189,09</b>	<b>219.115,90</b>

Tablonun devamı:

<b>GİDERLER</b>	<b>NİSAN</b>	<b>MAYIS</b>	<b>HAZİRAN</b>
işçilere ödenen ücretler toplamı	60.306,74	70.170,33	39.803,41
işletme malz. gideri	4.182,35	9.750,00	303,45
iş makinelerine ilişkin giderler	22.861,73	51.725,92	32.405,04
mazot gideri	91.602,60	96.163,18	96.867,20
nakil vasıtaları akar yakıt gideri	1.583,05	2.240,26	1.673,77
ocakların yiyecek içecek gideri	469,86	678,83	715,93
sair giderler	1.444,81	4.601,73	1.723,05
çal ocağı tamir-bakım gideri	10.073,22	8.305,91	100,00
çal ocağı enerji gideri	1.830,23		2.953,27
çal ocağı trafo arsa kirası		600,00	
çal ocağı trafo için kurtarıcı alımı			
çal ocağı maden arama ruhsat harcı			
elmalı ocağı tamir-bakım gideri	4.683,09	5.767,26	2.863,59
elmalı ocağı enerji gideri	3.071,70		
elmalı ocağı içme suyu nakliyesi			
elmalı ocağı maden arama ruhsat harcı			
burdur ocağı tamir-bakım gideri	7.769,44	4.854,57	2.619,62
burdur ocağı enerji gideri		4.300,51	1.277,63
burdur ocağı maden arama ruhsat harcı		188,32	965,50
antalya-1 ocağı tamir-bakım gideri	3.970,00	235,59	6.050,04
antalya-1 ocağı tuv.banyo yapımı			
antalya-1 ocağı enerji gideri		13.840,59	
antalya-1 ocağı maden arama ruhsat harcı			
antalya-2 ocağı arama işletme raporu gid.	11.100,00		
antalya-2 ocağı tarla kirası			500,00
antalya-2 ocağı ihale bedeli			
antalya-2 ocağı yol yapımı			
antalya-2 ocağı elektrik hattı çekimi			
antalya-2 ocağı ağaçlandırma bedeli			
antalya-2 ocak ruhsat talep harcı			
antalya-2 ocağı tamir-bakım gideri			
antalya-2 ocağı enerji gideri			
karavan bedeli			
prefabrik yapı alımı			
belediye vergileri			3.984,70
diğer vergi resim ve harç giderleri			872,10
devlet hakkı		11.427,00	14.371,75
etüt proje gideri		4.000,00	
teknik madencilik hizmet alımı			
danışmanlık hizmet alımı			
stok sahası yapımı giderleri			1.785,00
tanker alımı			
klima alımı			3.350,00
beton gideri			
<b>OCAKLARIN TOPLAM AYLIK GİDERİ</b>	<b>224.948,82</b>	<b>288.850,00</b>	<b>215.185,05</b>

Tablonun devamı:

<b>GİDERLER</b>	<b>TEMMUZ</b>	<b>AĞUSTOS</b>	<b>EYLÜL</b>
işçilere ödenen ücretler toplamı	51.231,36	73.225,45	73.134,01
işletme malz. gideri	10.624,75	4.860,81	10.764,77
iş makinelerine ilişkin giderler	20.307,40	43.149,36	29.153,40
mazot gideri	89.021,80	109.644,12	80.620,20
nakil vasıtaları akar yakıt gideri	2.271,90	2.431,26	2.067,37
ocakların yiyecek içecek gideri	1.108,26		620,39
sair giderler	401,55	2.861,00	2.825,43
çal ocağı tamir-bakım gideri	2.153,13		1.359,71
çal ocağı enerji gideri			1.864,86
çal ocağı trafo arsa kirası	600,00		600,00
çal ocağı trafo için kurtarıcı alımı	200,00		
çal ocağı maden arama ruhsat harcı			
elmalı ocağı tamir-bakım gideri	10.442,42	4.035,15	1.681,40
elmalı ocağı enerji gideri			
elmalı ocağı içme suyu nakliyesi		300,00	
elmalı ocağı maden arama ruhsat harcı			
burdur ocağı tamir-bakım gideri	1.502,08	14.254,62	1.721,71
burdur ocağı enerji gideri	1.310,86	1.786,98	1.312,34
burdur ocağı maden arama ruhsat harcı		1.500,00	9.186,00
antalya-1 ocağı tamir-bakım gideri	527,47	69,12	630,98
antalya-1 ocağı tuv.banyo yapımı			
antalya-1 ocağı enerji gideri			36.458,40
antalya-1 ocağı maden arama ruhsat harcı			
antalya-2 ocağı arama işletme raporu gid.			
antalya-2 ocağı tarla kirası	500,00	500,00	
antalya-2 ocağı ihale bedeli	26.764,80		
antalya-2 ocağı yol yapımı	5.060,00		
antalya-2 ocağı elektrik hattı çekimi		10.207,97	
antalya-2 ocağı ağaçlandırma bedeli			16.569,91
antalya-2 ocak ruhsat talep harcı			
antalya-2 ocağı tamir-bakım gideri			
antalya-2 ocağı enerji gideri			
karavan bedeli			
prefabrik yapı alımı		4.073,73	
belediye vergileri			
diğer vergi resim ve harç giderleri			
devlet hakkı			
etüt proje gideri			
teknik madencilik hizmet alımı		5.820,00	
danışmanlık hizmet alımı			
stok sahası yapımı giderleri		5.529,87	
tanker alımı			
klima alımı	1.228,00		
beton gideri		330,00	
<b>OCAKLARIN TOPLAM AYLIK GİDERİ</b>	<b>225.255,78</b>	<b>284.579,44</b>	<b>270.570,88</b>

Tablonun devamı:

<b>GİDERLER</b>	<b>EKİM</b>	<b>KASIM</b>	<b>ARALIK</b>
işçilere ödenen ücretler toplamı	57.016,88	59.787,06	67.348,76
işletme malz. gideri	8.960,00	12.154,08	4.730,00
iş makinelerine ilişkin giderler	31.083,24	26.859,62	43.519,60
mazot gideri	72.638,98	107.259,22	97.411,34
nakil vasıtaları akar yakıt gideri	1.674,57	2.163,02	3.299,42
ocakların yiyecek içecek gideri	2.735,89	1.208,77	1.787,21
sair giderler	1.358,25	2.131,10	5.959,88
çal ocağı tamir-bakım gideri	272,32	3.310,16	3.611,45
çal ocağı enerji gideri	1.378,81	1.170,49	1.000,00
çal ocağı trafo arsa kirası		600,00	
çal ocağı trafo için kurtarıcı alımı			
çal ocağı maden arama ruhsat harcı			
elmalı ocağı tamir-bakım gideri	400,00	408,60	2.437,88
elmalı ocağı enerji gideri		30.000,00	
elmalı ocağı içme suyu nakliyesi			
elmalı ocağı maden arama ruhsat harcı			
burdur ocağı tamir-bakım gideri	585,60	2.263,86	2.239,26
burdur ocağı enerji gideri	1.258,78	2.125,90	1.910,40
burdur ocağı maden arama ruhsat harcı			
antalya-1 ocağı tamir-bakım gideri	2.341,25	483,44	350,00
antalya-1 ocağı tuv.banyo yapımı			
antalya-1 ocağı enerji gideri	12.425,48	8.156,94	9.894,18
antalya-1 ocağı maden arama ruhsat harcı			
antalya-2 ocağı arama işletme raporu gid.			
antalya-2 ocağı tarla kirası			
antalya-2 ocağı ihale bedeli			
antalya-2 ocağı yol yapımı			
antalya-2 ocağı elektrik hattı çekimi			
antalya-2 ocağı ağaçlandırma bedeli			
antalya-2 ocak ruhsat talep harcı	965,50		
antalya-2 ocağı tamir-bakım gideri		347,80	2.203,35
antalya-2 ocağı enerji gideri	9.683,64		14.281,03
karavan bedeli			
prefabrik yapı alımı			
belediye vergileri			
diğer vergi resim ve harç giderleri			
devlet hakkı			
etüt proje gideri			
teknik madencilik hizmet alımı			
danışmanlık hizmet alımı			
stok sahası yapımı giderleri		7.275,00	
tanker alımı			
klima alımı			
beton gideri			
<b>OCAKLARIN TOPLAM AYLIK GİDERİ</b>	<b>204.779,19</b>	<b>267.705,06</b>	<b>261.983,76</b>

### EK-3. ÜRETİM MİKTARI İLE KARMA GİDERLER İLİŞKİSİ<sup>\*\*</sup>

Üretim Miktarı-İşçilik Ücretleri İlişkisi

n	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sup>2</sup>
1	856	29.887,76	732.736	25.583.923	893.278.198
2	2.053	60.765,12	4.214.809	124.750.791	3.692.399.809
3	2.569	67.239,90	6.599.761	172.739.303	4.521.204.152
4	2.107	60.306,74	4.439.449	127.066.301	3.636.902.889
5	2.177	70.170,33	4.739.329	152.760.808	4.923.875.212
6	1.681	39.803,41	2.825.761	66.909.532	1.584.311.448
7	1.912	51.231,36	3.655.744	97.954.360	2.624.652.247
8	2.728	73.225,45	7.441.984	199.759.028	5.361.966.528
9	2.225	73.134,01	4.950.625	162.723.172	5.348.583.419
10	1.936	57.016,88	3.748.096	110.384.680	3.250.924.605
11	2.543	59.787,06	6.466.849	152.038.494	3.574.492.543
12	2.652	67.348,76	7.033.104	178.608.912	4.535.855.474
n	EX	EY	EX <sup>2</sup>	EXY	EY <sup>2</sup>
12	25.439	709.917	56.848.247	1.571.279.304	43.948.446.524
a	b	aylık gid. fonk.	r	r <sup>2</sup>	t
22,713	11010	y=22,713x+11010	0,878	0,77	5,78
+	132120	toplam gid. fonk.			güvenilirlik
		y=22,713x+132120			GÜVENİRİM!

<sup>\*\*</sup> En küçük kareler yöntemine ilişkin hesaplamalar ve güvenilirlik testleri, oluşturulan Excel paket programı hesaplama tablosu yardımıyla yapılmıştır. Hesaplama tablosu, çalışmanın ekindeki “cd”dedir.

Üretim Miktarı-İşletme Malzemesi Giderleri İlişkisi

n	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sup>2</sup>
1	856	5.180,76	732.736	4.434.731	26.840.274
2	2.053	325,82	4.214.809	668.908	106.159
3	2.569	258,82	6.599.761	664.909	66.988
4	2.107	4.182,35	4.439.449	8.812.211	17.492.052
5	2.177	9.750,00	4.739.329	21.225.750	95.062.500
6	1.681	303,45	2.825.761	510.099	92.082
7	1.912	10.624,75	3.655.744	20.314.522	112.885.313
8	2.728	4.860,81	7.441.984	13.260.290	23.627.474
9	2.225	10.764,77	4.950.625	23.951.613	115.880.273
10	1.936	8.960,00	3.748.096	17.346.560	80.281.600
11	2.543	12.154,08	6.466.849	30.907.825	147.721.661
12	2.652	4.730,00	7.033.104	12.543.960	22.372.900
n	EX	EY	EX <sup>2</sup>	EXY	EY <sup>2</sup>
12	25.439	72.096	56.848.247	154.641.379	642.429.274
a	b	aylık gid. fonk.	r	r <sup>2</sup>	t
0,618	4698	y=0,618x+4698	0,073	0,005	0,23
+	56376	toplam gid. fonk.			güvenilirlik
		y=0,618x+56376			GÜVENMEM!

Üretim Miktarı-İş Makinelerine İlişkin Giderler İlişkisi

n	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sup>2</sup>
1	856	7.511,87	732.736	6.430.161	56.428.191
2	2.053	16.285,43	4.214.809	33.433.988	265.215.230
3	2.569	21.686,66	6.599.761	55.713.030	470.311.222
4	2.107	22.861,73	4.439.449	48.169.665	522.658.699
5	2.177	51.725,92	4.739.329	112.607.328	2.675.570.800
6	1.681	32.405,04	2.825.761	54.472.872	1.050.086.617
7	1.912	20.307,40	3.655.744	38.827.749	412.390.495
8	2.728	43.149,36	7.441.984	117.711.454	1.861.867.268
9	2.225	29.153,40	4.950.625	64.866.315	849.920.732
10	1.936	31.083,24	3.748.096	60.177.153	966.167.809
11	2.543	26.859,62	6.466.849	68.304.014	721.439.187
12	2.652	43.519,60	7.033.104	115.413.979	1.893.955.584
n	EX	EY	EX <sup>2</sup>	EXY	EY <sup>2</sup>
12	25.439	346.549	56.848.247	776.127.707	11.746.011.833
a	b	aylık gid. fonk.	r	r <sup>2</sup>	t
14,204	-1232	y=14,204x-1232	0,582	0,338	2,26
	-14784	toplam gid. fonk.			güvenilirlik
		y=14,204x-14784			GÜVENİRİM!



Üretim Miktarı-Mazot Gideri İlişkisi

n	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sup>2</sup>
1	856	46.333,43	732.736	39.661.416	2.146.786.736
2	2.053	73.839,53	4.214.809	151.592.555	5.452.276.191
3	2.569	75.106,97	6.599.761	192.949.806	5.641.056.943
4	2.107	91.602,60	4.439.449	193.006.678	8.391.036.327
5	2.177	96.163,18	4.739.329	209.347.243	9.247.357.188
6	1.681	96.867,20	2.825.761	162.833.763	9.383.254.436
7	1.912	89.021,80	3.655.744	170.209.682	7.924.880.875
8	2.728	109.644,12	7.441.984	299.109.159	12.021.833.051
9	2.225	80.620,20	4.950.625	179.379.945	6.499.616.648
10	1.936	72.638,98	3.748.096	140.629.065	5.276.421.415
11	2.543	107.259,22	6.466.849	272.760.196	11.504.540.275
12	2.652	97.411,34	7.033.104	258.334.874	9.488.969.161
n	EX	EY	EX <sup>2</sup>	EXY	EY <sup>2</sup>
12	25.439	1.036.509	56.848.247	2.269.814.383	92.978.029.244
a	b	aylık gid. fonk.	r	r <sup>2</sup>	t
24,832	33734	y=24,832x+33734	0,722	0,521	3,29
+	404808	toplam gid. fonk.			güvenirlilik
		y=24,832x+404808			GÜVENİRİM!

Üretim Miktarı-Nakil Vasıtaları Akaryakıt Gideri

n	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sup>2</sup>
1	856	1.526,27	732.736	1.306.487	2.329.500
2	2.053	1.620,52	4.214.809	3.326.928	2.626.085
3	2.569	1.135,60	6.599.761	2.917.356	1.289.587
4	2.107	1.583,05	4.439.449	3.335.486	2.506.047
5	2.177	2.240,26	4.739.329	4.877.046	5.018.765
6	1.681	1.673,77	2.825.761	2.813.607	2.801.506
7	1.912	2.271,90	3.655.744	4.343.873	5.161.530
8	2.728	2.431,26	7.441.984	6.632.477	5.911.025
9	2.225	2.067,37	4.950.625	4.599.898	4.274.019
10	1.936	1.674,57	3.748.096	3.241.968	2.804.185
11	2.543	2.163,02	6.466.849	5.500.560	4.678.656
12	2.652	3.299,42	7.033.104	8.750.062	10.886.172
n	EX	EY	EX <sup>2</sup>	EXY	EY <sup>2</sup>
12	25.439	23.687	56.848.247	51.645.748	50.287.077
a	b	aylık gid. fonk.	r	r <sup>2</sup>	t
0,49	935	y=0,49x+935	0,445	0,198	1,57
+	11220	toplam gid. fonk.			güvenilirlik
		y=0,49x+11220			GÜVENMEM!

Üretim Miktarı-Yiyecek, İçecek Gideri İlişkisi

n	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sup>2</sup>
1	856	2.778,30	732.736	2.378.225	7.718.951
2	2.053	1.006,83	4.214.809	2.067.022	1.013.707
3	2.569	1.021,61	6.599.761	2.624.516	1.043.687
4	2.107	469,86	4.439.449	989.995	220.768
5	2.177	678,83	4.739.329	1.477.813	460.810
6	1.681	715,93	2.825.761	1.203.478	512.556
7	1.912	1.108,26	3.655.744	2.118.993	1.228.240
8	2.728		7.441.984	0	0
9	2.225	620,39	4.950.625	1.380.368	384.884
10	1.936	2.735,89	3.748.096	5.296.683	7.485.094
11	2.543	1.208,77	6.466.849	3.073.902	1.461.125
12	2.652	1.787,21	7.033.104	4.739.681	3.194.120
n	EX	EY	EX <sup>2</sup>	EXY	EY <sup>2</sup>
12	25.439	14.132	56.848.247	27.350.676	24.723.941
a	b	aylık gid. fonk.	r	r <sup>2</sup>	t
-0,893	3071	y=-0,893x+3071	-0,536	0,287	-2
+	36852	toplam gid. fonk.			güvenilirlik
		y=-0,893x+36852			GÜVENMEM!

Üretim Miktarı-Enerji Gideri İlişkisi

n	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sup>2</sup>
1	856	1.437,41	732.736	1.230.423	2.066.148
2	2.053	14.190,68	4.214.809	29.133.466	201.375.399
3	2.569	14.201,70	6.599.761	36.484.167	201.688.283
4	2.107	4.901,93	4.439.449	10.328.367	24.028.918
5	2.177	18.141,10	4.739.329	39.493.175	329.099.509
6	1.681	4.230,90	2.825.761	7.112.143	17.900.515
7	1.912	1.310,86	3.655.744	2.506.364	1.718.354
8	2.728	1.786,98	7.441.984	4.874.881	3.193.298
9	2.225	39.635,60	4.950.625	88.189.210	1.570.980.787
10	1.936	24.746,71	3.748.096	47.909.631	612.399.656
11	2.543	41.453,33	6.466.849	105.415.818	1.718.378.568
12	2.652	27.085,61	7.033.104	71.831.038	733.630.269
n	EX	EY	EX <sup>2</sup>	EXY	EY <sup>2</sup>
12	25.439	193.123	56.848.247	444.508.683	5.416.459.703
a	b	aylık gid. fonk.	r	r <sup>2</sup>	t
12,023	-9394	y=12,023x-9394	0,427	0,182	1,49
	-112728	Toplam gid. fonk.			güvenilirlik
		y=12,023x-112728			GÜVENMEM!

Üretim Miktarı-Tamir, Bakım Giderleri İlişkisi

n	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sup>2</sup>
1	856	1.797,19	732.736	1.538.395	3.229.892
2	2.053	14.671,26	4.214.809	30.120.097	215.245.870
3	2.569	16.288,40	6.599.761	41.844.900	265.311.975
4	2.107	26.495,75	4.439.449	55.826.545	702.024.768
5	2.177	19.163,33	4.739.329	41.718.569	367.233.217
6	1.681	11.633,25	2.825.761	19.555.493	135.332.506
7	1.912	14.625,10	3.655.744	27.963.191	213.893.550
8	2.728	18.358,89	7.441.984	50.083.052	337.048.842
9	2.225	5.393,80	4.950.625	12.001.205	29.093.078
10	1.936	3.599,17	3.748.096	6.967.993	12.954.025
11	2.543	6.813,86	6.466.849	17.327.646	46.428.688
12	2.652	10.841,94	7.033.104	28.752.825	117.547.663
n	EX	EY	EX <sup>2</sup>	EXY	EY <sup>2</sup>
12	25.439	149.682	56.848.247	333.699.911	2.445.344.073
a	b	aylık gid. fonk.	r	r <sup>2</sup>	t
5,612	577	y=5,612x+577	0,398	0,158	1,37
+	6924	toplam gid. fonk.			güvenilirlik
		y=5,612x+6924			GÜVENMEM!

## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

**Adı Soyadı** : İlkin Taç İLKİN

**Doğum Yeri** : İzmir

**Doğum Yılı** : 04.12.1979

**Medeni Hali** : Bekâr

### EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

**Lise** 1995-1998 : Marmaris Sabancı Lisesi

**Lisans** 1999-2003 : T.C. Muğla Üniversitesi

**Yabancı Dil** : İngilizce