



T.C.  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MERKEZKAÇ YÖNETİM AÇISINDAN, SORUMLULUK  
MUHASEBESİ VE TRANSFER FİYATLAMANIN  
ÜRETİM İŞLETMELERİNİN PERFORMANSINA  
ETKİSİ VE BİR UYGULAMA

Hazırlayan  
Mihriban COŞKUN ARSLAN

İşletme Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

Danışman  
Doç. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

TOKAT – 2006

MERKEZKAÇ YÖNETİM AÇISINDAN, SORUMLULUK  
MUHASEBESİ VE TRANSFER FİYATLAMANIN  
ÜRETİM İŞLETMELERİNİN PERFORMANSINA  
ETKİSİ VE BİR UYGULAMA

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 08 / 05 / 2006

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)	İmzası
Başkan : Doç. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ	.....
Üye : Doç. Dr. Nevin YÖRÜK	.....
Üye : Doç. Dr. Fatih YÜKSEL	.....
Üye : .....	.....
Üye : .....	.....

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 04/ 05 / 2006 tarih ve 08-01 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Osman DEMİR

Mühür  
İmza

## ÖZET

Günümüzde, işletmeler faaliyetlerini daha iyi yönetmek ve performans ölçümlerini gerçekleştirebilmek için merkezkaç yönetim anlayışına göre örgütlenmektedirler. Bu yönetim anlayışı ile performans değerlemeleri, sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlama sistemleri uygulanarak gerçekleştirildiğinde, bölüm ve bir bütün olarak işletme düzeyinde sonuçlar elde edilmektedir. Böylelikle, çalışmanın temel amacı, merkezkaç yönetim anlayışına göre örgütlenen organizasyonların performans ölçümünde sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlaması sisteminin etkisini incelemektir. Çalışmada, öncelikle merkezkaç organizasyon yapısı tanıtılmıştır. Sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlaması kavramı teorik olarak açıklandıktan sonra uygulama bölümünde sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlaması uygulamalarının işletme performansı üzerine etkisi örnek olay yöntemi ile incelenmiştir. Sonuç olarak, incelenen işletmenin mevcut transfer fiyatlaması politikasının işletme performansı üzerine olumlu etkilerinin olduğu gözlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Merkezkaç Yönetim, Sorumluluk Muhasebesi, Transfer Fiyatlama

## ABSTRACT

Companies are organized according to decentralized management approach to pursue their activities more properly and impose performance evaluations at the present time. Because of this management approach, if performance evaluations are done by practising responsibility accounting and transfer pricing, for the divisional side of companies and for the company as a whole could be obtained. Thus, main objective of this study is to analyze the effects of responsibility accounting and transfer pricing system on the companies that organized according to decentralized management approach. In this study, primarily decentralized organization structure was explained, then responsibility accounting and transfer pricing concepts were explained theoretically and their effects on the performance of a company were analyzed by a case study. Consequently, as existing transfer pricing policy for the explored company has positive effects on performance measurement is observed.

Key Words: Decentralized Management, Responsibility Accounting, Transfer Pricing

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET .....	i
ABSTRACT .....	ii
İÇİNDEKİLER .....	iii
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ .....	x
1.GİRİŞ.....	1
2. MERKEZİ VE MERKEZKAÇ YÖNETİM ANLAYIŞI.....	3
2.1. MERKEZİ VE MERKEZKAÇ YÖNETİM.....	4
2.1.1. Merkezi Yönetim .....	4
2.1.2. Merkezkaç Yönetim.....	6
3. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ .....	11
3.1. SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI.....	11
3.1.1. Sorumluluk Muhasebesi Tanımı Ve Amaçları .....	12
3.1.2.Sorumluluk Muhasebesinin Avantaj ve Dezavantajları.....	15
3.1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Temel İlkeleri Ve Özellikleri.....	17
3.2. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN ORGANİZASYON YAPISI. 19	
3.2.1. Sorumluluk Merkezleri .....	21
3.2.2. Sorumluluk Merkezi Ayrımının Yararları .....	24
3.2.3. Sorumluluk Merkezi Çeşitleri.....	24
3.2.3.1. Maliyet Merkezleri .....	26
3.2.3.2. Gelir Merkezleri.....	27

3.2.3.3. <i>Kar Merkezleri</i> .....	28
3.2.3.4. <i>Yatırım Merkezleri</i> .....	29
3.2.4. Sorumluluk Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi .....	31
3.2.4.1. <i>Maliyet Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme</i> .....	34
3.2.4.2. <i>Kar Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme</i> .....	38
3.2.4.3. <i>Yatırım Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme</i> .....	43
3.2.5. Sorumluluk Raporları ve Hazırlanması .....	49
4. TRANSFER FİYATLAMA SİSTEMİ .....	52
4.1. TRANSFER FİYATLAMA KAVRAMI .....	52
4.1.1. Transfer Fiyatlamının Tarihçesi .....	53
4.1.2. Transfer Fiyatlaması Tanımı ve Nitelikleri .....	55
4.1.3. Transfer Fiyatlamasının Sınıflandırılması .....	57
4.1.3.1. <i>İşletme İçi Transfer Fiyatlaması</i> .....	58
4.1.3.2. <i>Uluslar Arası Transfer Fiyatlaması</i> .....	59
4.1.4. Transfer Fiyatlamasının Önemi .....	64
4.1.5. Transfer Fiyatlamasının Yönetmel Fonksiyonlar .....	67
4.1.6. Uygun Bir Transfer Fiyatlaması Belirlenmesinde Kullanılacak Ölçütler ....	68
4.1.6.1. <i>Amaç Uyumu</i> .....	69
4.1.6.2. <i>Bölümsel Başarının Ölçülmesi</i> .....	71
4.1.6.3. <i>Bölümsel Otonomi</i> .....	72
4.1.7. Transfer Fiyatına Yaklaşım Modelleri.....	73
4.2. TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİ .....	75
4.2.1. Maliyetleri Esas Alan Transfer Fiyatı Yöntemleri .....	77
4.2.1.1. <i>Tam Maliyet</i> .....	79

4.2.1.2. <i>Değişken Maliyet</i> .....	80
4.2.1.3. <i>Marjinal Maliyet</i> .....	82
4.2.1.4. <i>Fırsat Maliyeti</i> .....	83
4.2.1.5. <i>Maliyet Artı</i> .....	84
4.2.2. Maliyetleri Esas Almayan Transfer Fiyatı Yöntemleri.....	85
4.2.2.1. <i>Piyasa Fiyatı</i> .....	85
4.2.2.2. <i>Pazarlık Esasına Dayanan Fiyat</i> .....	89
4.2.3. İkili Fiyat Yöntemi.....	93
4.3. TRANSFER FİYATLAMASI İLE İLGİLİ TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN DÜZENLEMELER .....	95
5. LİTERATÜR TARAMA.....	98
6. AMPİRİK BİR ÇALIŞMA.....	106
6.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE SINIRLILIKLARI.....	106
6.2. MATERYAL VE YÖNTEM.....	108
6.2.1. Materyal .....	108
6.2.1.1. <i>İşletmenin Tanıtımı</i> .....	108
6.2.1.2. <i>İşletmenin Organizasyon Şeması</i> .....	109
6.2.1.3. <i>İşletmenin Çalışma Sistemi</i> .....	109
6.2.1.4. <i>İşletmenin Maliyet, Üretim Sistemi ve Kayıtları</i> .....	112
6.2.1.5. <i>İşletmenin Sorumluluk Merkezleri</i> .....	117
6.2.1.6. <i>Performans Değerlemesi</i> .....	120
6.2.1.7. <i>İşletmenin Mevcut Transfer Fiyatlama Politikası</i> .....	121
6.2.2. Yöntem .....	129
6.3. BULGULAR.....	131

6.3.1. İşletme Performansının Değerlendirilmesi .....	136
6.3.2. Bulguların Değerlendirilmesi .....	139
7. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	143
KAYNAKLAR .....	146
EKLER .....	156
ÖZGEÇMİŞ.....	180



## TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 3.1. Sorumluluk Merkezi Çeşitleri.....	25
Tablo 3.2. Kar Merkezi Gelir Tablosu.....	40
Tablo 4.1. Ana şirketler Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları.....	61
Tablo 4.2. Bağlı Şirketler Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları.....	61
Tablo 4.3. Çok Uluslu Şirketler İçin Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları.....	63
Tablo 4.4. Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Sınıflandırılması.....	77
Tablo 6.1. Şubelere Gelen Hammaddeler.....	112
Tablo 6.2. Ana Merkeze Gelen Mamul Ve Hammaddeler.....	112
Tablo 6.3. Depo Çıkış Tutanağı.....	119
Tablo 6.4. A İlindeki Birim Maliyetin Tespiti.....	123
Tablo 6.5. A İlinde Koyun Takım Maliyeti.....	123
Tablo 6.6. A İlinde Sığır Takım Fiyatı.....	124
Tablo 6.7. A İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun- YTL).....	124
Tablo 6.8.A İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun).....	124
Tablo 6.9. A İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun).....	125
Tablo 6.10. A İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır- YTL).....	126
Tablo 6.11. A İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır).....	126
Tablo 6.12. A İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır).....	127
Tablo 6.13. B İline Transfer Edilen Mamullerin Birim Transfer Fiyatları.....	128

Tablo 6.14. F İline Transfer Edilen Mamullerin Birim Transfer Fiyatları.....	128
Tablo 6.15. A İlindeki Birim Maliyetin Tespiti (YTL).....	132
Tablo 6.16. A İlinde Koyun Takım Maliyeti (YTL).....	132
Tablo 6.17. A İlinde Sığır Takım Fiyatı (YTL).....	133
Tablo 6.18. A İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun).....	133
Tablo6.19.A İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun).....	133
Tablo 6.20. A İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun).....	134
Tablo 6.21. A İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır).....	134
Tablo 6.22. A İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır).....	135
Tablo 6.23. A İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır).....	135
Tablo 6.24. B İline Transfer Edilen Mamullerin Birim Transfer Fiyatları.....	136
Tablo 6.25. F İline Transfer Edilen Mamullerin Birim Transfer Fiyatları.....	136
Tablo 6.26. A İlindeki Transfer Fiyatları.....	137
Tablo 6.27. Ana Merkezde Toplanan Gelirler (1).....	138
Tablo 6.28. Ana Merkezde Toplanan Gelirler (2).....	139

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 3.1: Basitleştirilmiş Organizasyon Şeması.....	20
Şekil 3.2. General Motors Orgaznizasyon Şeması (Yatırım, Kar, Maliyet Merkezleri).	34
Şekil 4.1. Transfer Fiyatlama Sisteminin İşleyişi.....	56
Şekil 6.1. X İşletmesinin Organizasyon Şeması.....	110
Şekil 6.2. X İşletmesinin Çalışma ve Üretim Sistemi.....	115
Şekil 6.3. B İlindeki İş Akış Şeması.....	120

## KISALTMALAR LİSTESİ

ABD- Amerika Birleşik Devletleri

GVK- Gelir Vergisi Kanunu

KVK- Kurumlar Vergisi Kanunu

OECD- Organisation of Economic Cooperation and Development

## 1.GİRİŞ

Günümüzde artan rekabet ortamı ve gelişen ekonomiyle birlikte işletmeler büyümekte ve işletmelerin yönetimi de büyüklükleriyle doğru orantılı olarak zorlaşmaktadır. İşletmelerin çok büyük yapıli organizasyonlar haline dönüşmesiyle birlikte artık bu işletmeleri eskiden olduğu gibi merkezi bir yönetim anlayışıyla yönetmek yeterli olmamaktadır. Bu sebepten dolayı işletmeler merkezkaç yönetim anlayışına doğru bir eğilim içerisindedirler. Merkezkaç yönetim, çeşitli yönetim basamaklarına ayrılmış bir işletmede, üst yönetim basamaklarından alt yönetim basamaklarına doğru tüm yönetim birimlerine karar yetkisinin verildiği bir yönetim biçimidir. Merkezkaç yönetimi organizasyonu içerisinde uygulayan bir işletme, bağımsız faaliyet bölümleri oluşturmalı ve bu bölümler kendi içerisinde belirli kararları almada yetkili yönetim gruplarına sahip olmalıdır.

İşletmelerin mevcut pazarlarını koruyabilmeleri, pazar payını genişletmeleri ve en önemlisi işletmeyi ayakta tutabilmeleri için genel anlamda kar elde etmeleri ve bu karı sürekli hale dönüştürebilmelidirler. İşletmeler bu amaçlara ulaşabilmek için merkezkaç organizasyon yapısına uygun olarak sorumluluk merkezlerine ayrılırlar. Bu çerçevede işletmeler, sorumluluk merkezlerine ayrılarak faaliyette bulduklarında sorumluluk merkezleri düzeyinde performans değerlemeleri yapılarak işletmelerde kontrol ve başarı değerlendirme süreci yürütülecektir.

Sorumluluk merkezi kavramı sorumluluk muhasebesi sisteminin de temel konusunu oluşturduğundan işletmeler bu konuya da yönelmişlerdir. Sorumluluk muhasebesi literatürde; bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, belirli hasılat, maliyet, yatırım ve/veya giderlerin bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması

yoluyla her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan bir muhasebe sistemi olarak tanımlanmaktadır (Yükçü, 1999: 733).

İşletmelerde, sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulması, sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde uygulanacak fiyat politikasının da nasıl olması gerektiği konusunu ortaya çıkaracaktır. Böylece bir performans ölçütü olarak transfer fiyatı kavramının açıklanması gerekmektedir. Transfer fiyatı; aynı örgüt içerisinde bir alt bölümden bir diğer alt bölüme aktarılan mamullerin değerlendirilmesi için tespit edilen fiyattır. İşletmenin uyguladığı transfer fiyatlandırma politikasından, işletmedeki alıcı ve satıcı birimler etkilenmektedir.

İşletmenin faaliyet birimlerinin, belirlenen amaçlara ne ölçüde ulaştıklarını tespit etmek için performans ölçümü yapılmalıdır. Sağlıklı bir performans ölçümü yapılabilmesi için sorumluluk merkezlerinin ve transfer fiyatlandırma politikasının incelenmesi gerekmektedir. Bunun içinde hem sorumluluk merkezleri hem de transfer fiyatlandırma açısından performans değerlendirilmesi yapılmalıdır.

Çalışma, bu noktalardan hareket ederek, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde sorumluluk muhasebesi, ikinci bölümde ise transfer fiyatlandırma kavramları ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Çalışmanın son bölümünde ise, merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen üretim işletmelerinin performans ölçümlerinde, oluşturulan sorumluluk merkezlerinin değerlendirilmesi ve sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde kullanılan transfer fiyatlandırma politikasının işletme performansı üzerine olan etkisini araştırmak üzere Konya İlinde faaliyet gösteren X Limited Şirketi üzerinde bir örnek olay uygulama çalışması yapılacak ve elde edilen sonuçlar yorumlanacaktır.

## 2. MERKEZİ VE MERKEZKAÇ YÖNETİM ANLAYIŞI

Günümüzde, işletmeler yoğun rekabet ortamına uyum sağlayabilmek için, gerek sermaye yapılarında gerekse örgüt yapılarında büyük gelişmeler göstermişlerdir. Küçük işletmelerde bütün önemli kararlar bir kişi tarafından - merkezi yönetim – verilebilmektedir ancak, işletmelerin büyüyüp karmaşık hale gelmeye başlamasıyla bütün önemli kararların bir kişi tarafından verilmesi de zorlaşmaktadır.

Merkezi yönetim anlayışına sahip işletmelerin, etkin bir şekilde yönetilemedikleri için pazardaki rekabet güçleri zayıftır. Bu sebeple, üst yönetim yetki devri yoluyla bölümlerin faaliyetlerini yöneticilere devretmelidir. İşletmeler, kararların isabet derecesini arttırmak ve böylece verimlilik artışı sağlamak amacıyla “merkezkaç yönetim” anlayışına yönelmektedirler. Merkezkaç yönetim anlayışında her merkezdeki yöneticiye kendi bölümüyle ilgili karar alma yetkisi verilmekte ve her yönetici aldığı kararlardan sorumlu tutulmaktadır. Bu anlayış işletmenin faaliyet kararlarının işe en yakın kişi tarafından alınmasını sağlarken, üst yönetimin de stratejik planlamaya daha çok vakit ayırabilmesini sağlamaktadır.

Merkezkaç yönetim anlayışının hakim olduğu işletmelerde her bölüm ayrı bir sorumluluk merkezi olarak düşünülmekte ve her merkezden yetkisi ölçüsünde performans beklenmektedir. Kısacası, merkezkaç yönetim anlayışı işletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin de ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin en önemli özelliğinin sorumluluk merkezlerine yönelik olması sayesinde, her sorumluluk merkezinin faaliyetleri ve performansları değerlendirilmektedir. Bu sayede işletme içinde etkin bir performans değerlendirilmesi yapılabilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, merkezi ve merkezkaç yönetim konuları anlatılacaktır. Diğer bölümde ise, sorumluluk muhasebesi kavramı ve organizasyon yapısı ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

## 2.1. MERKEZİ VE MERKEZKAÇ YÖNETİM

İşletmelerin büyüklükleri arttıkça tek merkezden yönetilebilmeleri de büyüklükleri ölçüsünde zorlaşmaktadır. Merkezi yönetimden merkezkaç yönetime doğru eğilimler bu zorluk çerçevesinde gerçekleşmektedir. Çalışmanın izleyen bu kısmında işletmelerin zaman içerisindeki yönelimlerini daha iyi anlamak için, merkezi ve merkezkaç yönetim ayrıntılı bir şekilde açıklanarak, her iki yönetim anlayışının da avantaj ve dezavantajları göz önüne serilecektir.

### 2.1.1. Merkezi Yönetim

Merkezi yönetim, işletmelerde alınacak kararların üst yönetimce belirlendiği bir yönetim anlayışıdır ( Atkinson ve diğerleri, 1995: 488). Bu yönetim biçiminde karar verme yetkisi tek bir merkezde toplanır (Koçel, 2003: 214). Merkezi yönetim anlayışına göre; işletme içerisindeki her birim ve kişi, yaptığı her türlü faaliyetten dolayı yalnızca merkeze karşı sorumludur ve faaliyetlerin denetimi de yalnızca merkez tarafından gerçekleştirilir.

Merkezcilik, örgütü etkileyen kararların örgüt hiyerarşisinin üstünde bulunan görevliler tarafından alınması ifade eder ve bir örgütte kararların ne ölçüde merkezileştiği, önemli kararların hiyerarşide nerede alındığına bakarak anlaşılır (Onaran, 1975: 279). Merkeziliği belirleyen iki genel faktör Fayol'a (1939) göre; durum ve şartlarla, yöneticilerin arzu ve eğilimleridir.

Merkezi yönetim anlayışının iyi veya kötü bir yönetim biçimi olduğunu söylemek zordur. Çünkü, üst kademe yöneticilerinin isteklerine veya içinde bulunulan



durumun gerekliliğine göre işletme içinde uygulanabilir. Fakat, merkeziyetçilik az veya çok işletme içinde her zaman vardır. Merkezi yönetim, işletme için en elverişli sınırı bulmakla ilgilidir (Fayol, 1939: 45). Kısaca, merkezi yönetim bir derece ve ölçü meselesi olup, asgari ölçüde merkezilik, koordinasyonun gerektirdiği bir zorunluluktur (Baransel, 1979: 139).

Merkezi yönetimle birlikte, özel idari yöneticiler, nasıl hareket etmeleri gerektiğini gösteren detaylı iletişim kurallarını takip edebilmekte ve uygulayabilmektedirler (Kaplan, 1982: 433). Hangi faaliyetin kim tarafından ve nasıl yapılacağı tam olarak belirlendiği için yöneticiler faaliyetlerini belirlenen bu kararlar doğrultusunda yürütebilir.

Organizasyonlarda çeşitli düzeylerdeki yöneticiler en başarılı ve en uygun oldukları işi yapmalıdırlar. Bir organizasyonda yüksek kademedeki yöneticilerin analitik açıdan yetenekli kişiler olması gerekirken, alt kademedeki yöneticilerin ise teknik bilgiye sahip olması gereklidir. Bu sebeple, analitik beceri gerektiren kararlar merkezileştirilmeli, teknik beceri gerektiren kararlar devredilmelidir. Kısaca, üst kademedeki karar verme yetkisi merkezci, alt kademedeki karar verme yetkisi ise merkezkaç olmalıdır (Birdal ve Aydemir, 1992: 71).

Merkeziyetçi yönetim yaklaşımında, üst yönetim arzu edilen performans seviyesine ulaşabilmek için önemli fonksiyonlar üzerindeki kontrolü elinde bulundurur. Üst yönetimin, bir çok önemli kararın alınmasında birinci karar mercii olması sayesinde, uzmanlaşmaya katkı sağlaması ve faaliyetler etkin bir şekilde koordine edilmesi bu yönetim tarzının faydaları arasında sıralanabilir (Blocher ve diğerleri, 1999: 730). Ayrıca, daha az becerisi olan personelin daha alt basamaklardaki görevlerde kullanılması ve bu yolla personel harcamalarının azaltılması, üst yöneticinin istisnai

yeteneğinden geniş biçimde faydalanılması ve işin kalitesinin ve girilen riskin yakından izlenmesi gibi faydaları da vardır (Newman, 1979: 249).

Üst yönetim tarafından alt kademelere verilen emirler, yerine getirilirken ya da nakledilirken değişikliğe uğrayabilir yani, emirler bir makine gibi aynen ulaştırılmayabilir. Kademelerin çok olduğu organizasyonlarda, merkezi yönetim anlayışının bu şekilde sakıncaları ortaya çıkabilir (Baransel, 1979: 139). Ayrıca, organizasyon içinde bir çalışanın çeşitli yerel gereksinimleri ya da karmaşık bir işin takip edilmesine olanak bulunmaması, işin benimsenmemesi ve astların gelişmesi üzerindeki olumsuz etkileri gibi sakıncalar da mevcuttur (Newman, 1979: 249).

Ayrıca, merkezi yönetimde, işletmedeki bir çok faaliyetin içeriği ile ilgili her türlü bilgiye sahip olunamamakta ve alt yönetimle ilgili kararlar alınamamaktadır. Bu sorunları aşmak için de organizasyonlar merkezkaç yönetime yönelmişlerdir.

### 2.1.2. Merkezkaç Yönetim

Merkezkaç faaliyetlere doğru eğilimlerin özellikle 80'li yıllardan itibaren arttığı görülmektedir. İşletme birleşmelerinin artmasıyla birlikte ademi merkezi yönetim anlayışı da artmaya başlamıştır. (Moore ve Jaedicke, 1980: 619). Günümüzde ise bu eğilimler, personeli güçlendirme, toplam kalite yönetimi gibi yeni yönetim yaklaşımlarının da gelişmesine ve sürdürülebilirliğine yardımcı olmuştur.

Merkezkaç yönetim, çeşitli yönetim basamaklarına ayrılmış bir işletmede, üst yönetim basamaklarından alt yönetim basamaklarına doğru tüm yönetim birimlerine karar yetkisinin verildiği yönetim biçimidir. Merkezkaç yönetim anlayışında karar verme yetkisini kullanan bir yönetici, verdiği kararların sorumluluklarını da üstlenmektedir (Yükçü, 1999: 731).

Ademi merkeziyetin sebepleri şu şekilde sıralanabilir (Hansen ve Mowen, 1990: 855-856):

- Organizasyon içindeki alt birimlere ait bilgilere ulaşma,
- Sorumluluk sınırlarının belirlenmesi,
- Tam zamanında sorunlara cevap verme imkanı,
- Merkez yöneticiye odaklanma,
- Eğitim ve değerlendirme,
- Motivasyon.

İşletmelerde, gerektiğinde karar verme yetkisi alt kademeler devredilmelidir. Bir organizasyonda yetkilerin merkezci bir biçimde mi, yoksa ademi merkezi bir biçimde mi kullanılacağı konusu üst düzey yöneticinin kararının yanı sıra, yetki devredilmesi düşünülen işe ilişkin özellikler, yöneticilerin ve astların kişisel özellikleri, olumsuz sonuçların işletmeyi etkileme derecesi ile de ilgilidir (Şimşek, 1999: 144).

Üst düzey yöneticiler bütün kararların kendisi tarafından alamayacağını farkındadır, ancak “karar verme” yetkisini tam anlamıyla orta ve alt kademe yöneticilerine vermek istemezler. Bu nedenle işletmeler organizasyon yapılarını kurarken iki uç nokta arasında kalırlar. Merkeziyetçilikten ademi merkeziliğe doğru bir yönelimde bir çok artılar olmasına karşın, her organizasyon için tam olarak doğru bir yönelimden söz edilememektedir. Üst düzey yöneticiler ademi merkeziyetçiliğin seviyesine karar verirken organizasyonun içinde bulunduğu duruma göre en iyisini seçmelidirler.

Bu sebeplerden dolayı, işletmeler bu iki ucun arasındaki bir örgütlenme biçimini tercih ederler ve devredilen karar yetkilerinin derecelerine göre bu iki uçtan birine daha yakın olurlar (Smith ve diğerleri, 1988: 485).

Genel olarak, merkezkaç bir işletme bağımsız faaliyet bölümlerinin oluşturulduğu bir işletmedir. Her bölüm, belirli kararları almada yetkili bir yönetim grubuna sahiptir. Böylece, bölüm yöneticileri işletme karının bu bölümle ilgili kısmından sorumlu olur. Yetki devredilmesi işletmeden işletmeye farklı düzeylerde olmaktaysa da, merkezkaç yönetim anlayışına göre örgütlenmiş bir organizasyonda, işletme göreceli olarak bağımsız hareket edebilen bölümlere ayrılmıştır. Her bölüm, bağımsız biçimde faaliyet gösterebilmektedir. Bölümlere verilen “karar verme” yetkisinin derecesi de işletmeden işletmeye değişmektedir ((Moore ve Jaedicke, 1980: 619).

Merkezkaç yönetimi benimseyen örgütler için zorunlu olan iki temel öge, nicelik ve nitelik açısından daha geniş bir çalışan kadrosudur. Yapılan bir araştırmaya göre, merkezkaç yönetimin uygulandığı işletmelerde yönetim personelinin arttığı ve yönetim masraflarının maliyet içindeki payının arttığı tespit edilmiştir. Ancak, merkezi şekilde yönetilen işletmelerde bu maliyetlerin düşük olmasına karşın, bu işletmelerdeki personelin sık sık değiştiği, devamsızlık oranının yüksek olduğu ve kaza oranının da yüksek olduğu saptanmıştır. Bunlar da maliyeti yükselten büyük kalemlerdir (Tosun, 1979: 5).

Merkezkaç yönetimi, üzerinde harcama gerektiren bir yatırım ve uzun vadede kendisinden verim beklenen bir etken olarak görmek gerekir. Bu verim, yönetsel harcamaların azalmasından çok, diğer üretim bölümlerinin etkinlik ve verimliliğinin artması şeklinde ortaya çıkacaktır. Ayrıca, merkezkaç bir organizasyon, bürokrasiyi azaltmak yoluyla, büyük ölçüde zaman ve harcama tasarrufu sağlayabilir ve böylece de diğer bölümlerde olduğu gibi yöneticilerin verimliliğini de yükseltebilir (Oğuz, 1993: 24).

Ademi merkezi yönetimde çok ileri gidilirse, daha bağımsız hale gelen yönetim birimlerinin hizmetlerle ilgili çalışmalarının artması, işlerin daha pahalıya mal edilmesi tehlikesi ortaya çıkabilir. Diğer yandan, üst kademe yöneticilerinin yeteneklerinden ve uzmanlıklarından tam kapasite ile faydalanma imkanı azalır (Birdal ve Aydemir, 1992: 72).

Bu açıklamalardan sonra merkezkaç yönetim anlayışının yararları şu şekilde sıralanabilir (Yükçü, 1999: 731):

- İşletme tümüyle yönetilebilecek ve kontrol altında tutulabilecek bölümlere ayrılır.
- İşletme kararları konuya en yakın yönetici tarafından zamanında ve karışıklığa yol açmadan verilebilir.
- Karar verme yetkilerini kullanan yöneticiler yaptıkları işten daha fazla tatmin sağlarlar.
- Yöneticileri motive eder.
- Üst kademe yöneticilerinin yetişmesine yardımcı olur.
- Üst düzey yöneticileri günlük kararlar ile vakit kaybetmek yerine stratejik planlamaya daha fazla zaman ayırabilirler.

Merkezkaç yönetim anlayışının yukarıda ifade edilen yararlarının yanı sıra bazı sakıncaları da vardır. Bunlar (Yükçü, 1999: 732):

- Bölüm yöneticileri başarılı olma çabasıyla sadece kendi bölümünün faaliyetlerine yönelerek diğer işletme bölümlerinde yaşanan olayları gözden kaçırabilir. Bu da, alınan kararların işletmenin bütününe zarar verme ihtimalini ortaya çıkarabilir.

- Merkezkaç yönetim anlayışında, işletme bu anlayışa göre örgütleneceğinden, tutulan kayıtlar da, her bölümün başarısını ayrı ayrı ölçebilmek için ayrıntılı olmak durumundadır. Bu da özellikle muhasebe ve pazarlama gibi hizmetlerin maliyetini merkezi yönetime göre artırır.

Merkezkaç yönetim anlayışıyla birlikte, işletme içinde karar alma özgürlükleri farklı olan sorumluluk merkezleri oluşturulur. Sorumluluk merkezleri de sorumluluk muhasebesi sisteminin temel konusunu oluşturması sebebiyle, merkezkaç bir organizasyon yapısı beraberinde sorumluluk muhasebesi sistemini de getirmektedir.

### 3. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

Merkezkaç yönetim anlayışı işletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin önemini arttırmaktadır. Bu sistemin, işletme için olası faydalarından istifade etmek isteyen yöneticiler, sorumluluk muhasebesi sistemini işletme bünyesinde kurmak istemektedirler.

#### 3.1. SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI

Sorumluluk muhasebesi kavramı, yeni bir muhasebe sistemi olmamakla birlikte, mevcut yöntemlerin farklı şekillerde kullanılması suretiyle, yönetimin bilgi ihtiyaçlarının karşılanması sağlanır.

Sorumluluk muhasebesi kavramının ortaya çıkmasının önemli bir nedeni, yöneticilerin kendilerine bilgi sağlayacak bir sisteme ihtiyaç duymalarından ileri gelmektedir. Yukarıdan aşağıya doğru olan bilgi akımı, işletmenin genel politikasına uygun emir ve genelgeler şeklinde; aşağıdan yukarıya olan bilgi akımı ise, bu emir ve genelgelerin meydana getirdiği sonuçları gösteren geri bildirim şeklindedir. İşte bu bilgi sisteminin alt sistemlerinden bir tanesi, finansal bilgi sisteminin de alt sistemi olan sorumluluk muhasebesi sistemidir (Uslu, 1982: 7). Sorumluluk muhasebesi, ayrıca karlılık muhasebesi veya faaliyet muhasebesi olarak da literatürde ifade edilmektedir (Shim ve Siegel, 1984: 129).

Sorumluluk muhasebesi kavramının ortaya çıkmasındaki diğer önemli nedenler şu şekilde sıralanabilir (Netten, 1974: 206).

- İşletme faaliyetlerinde karmaşıklığın artması,
- Yatırım kararları ile kar sonuçları arasında geçen sürenin uzaması,
- Piyasada ve teknolojiye değişimler,
- Mamul çeşitliliğinin artması,

- İşletmeler arası birleşmelerin artması,
- Daha esnek ve dinamik bir örgüt yapısı kurmak ve işletme faaliyetlerinin karmaşıklığı ile uğraşmak için merkezkaç bir yönetimin oluşturulması yoluna gidilmesi,
- Zorlu rekabet koşullarında verimliliği arttırmanın ve sıkı bir maliyet kontrolünün büyük bir önem taşıması,
- Yönetimde planlama ve denetimin rolünün başarı için önemli bir role sahip olduğunun anlaşılması,
- Yönetimin planlama ve denetleme fonksiyonlarının yerine getirilmesinde kullanılacak mevcut tekniklerin ve bilgileri yetersiz kaldığının anlaşılması.

Sorumluluk muhasebesinin ortaya çıkış nedenleri sıralandıktan sonra, sorumluluk muhasebesi kavramının ne anlama geldiği ve amaçları açıklanacaktır.

### 3.1.1. Sorumluluk Muhasebesi Tanımı Ve Amaçları

Yöneticilerin, işletmenin plan ve amaçlarına ulaşma konusunda kendilerine düşen sorumlulukları en iyi şekilde nasıl yerine getirdiklerini açıklamasını sağlayan bir yönetim muhasebesi sistemi vardır ki, bu sistem sorumluluk muhasebesidir (Kaygusuz, 2005: 218). Sorumluluk muhasebesi, bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve belirli hasılat, maliyet, yatırım ve/veya giderlerin, bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan bir muhasebe sistemidir (Yükçü, 1999: 733).

Literatürde bir çok sorumluluk muhasebesi tanımı yer almaktadır. Bu tanımlar, içerik olarak birbirine yakın anlamlar ifade etmekteyse de, anlam bütünlüğünde küçük farklılıklar vardır. Bu tanımlar sırasıyla aşağıda yer almaktadır.



Sorumluluk muhasebesi, işletmenin bölüm ya da alt bölümlerinde sorumluluk yüklenen yöneticilerin, bölümsel düzeyde faaliyet ve başarılarının ölçülebilmesini sağlamak için, muhasebe sisteminin tüm kayıt düzeni ile birlikte, işletmenin örgüt yapısı ve sorumluluk temeline göre düzenlenmesi, şeklinde tanımlanmaktadır (Susmuş, 1996: 115).

Planlanmış ve gerçekleşmiş muhasebe verilerinin sorumluluk merkezlerine göre toplanması ve raporlanması işlemleri de sorumluluk muhasebesi olarak isimlendirilir (Gürsoy, 1999: 593).

Sorumluluk muhasebesi, işletme içinde çeşitli sorumluluk merkezlerini tanımlayan bir muhasebe sistemidir ve belirli gelir ve maliyetlerle ilgili sorumlulukları belirleyen bu merkezlerin her birinin faaliyetlerini ve planlarını ifade eder (Horngren, 1984: 244).

Kısacası sorumluluk muhasebesi, işletmenin bütünü açısından hangi faaliyetlerden kimlerin sorumlu olduğunu ve her bir yöneticinin sorumluluk alanlarını belirleyerek, kimin kime karşı sorumlu olduğunu ve raporlama sisteminin hangi doğrultuda yapılacağını gösterir.

Sorumluluk muhasebesi belli bir hedefe ulaşma sorumluluğu verilmiş yöneticilerin söz konusu hedeflere ne ölçüde ulaşabildiğinin denetlenmesine olanak sağlayan bir sistemdir. Bu hedefler en basit olarak ikiye indirilebilir (İpçi, 1986: 99):

- Hedef kar,
- Hedef maliyet.

Yöneticilerin sorumlu oldukları alan, yukarıda belirlenen hedeflere ulaşmada önem taşıdığı için tanımlanmalı ve yöneticilerin ne gibi bir performans değerlemesine

tabi tutulacağı da açık bir şekilde belirlenmelidir. Bu da, işletme çalışanlarının performansının net olarak ortaya çıkması açısından önemli bir konudur.

Yöneticilerin performansları, belirlenen hedeflere ulaşma derecelerine göre ölçülmektedir. Hedeflenen kar rakamının üstünde bir kar rakamına ulaştıran bir yönetici performans değerlemesi açısından başarılı olmuştur. Tam tersi durumda ise, başarısız olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, hedeflenen maliyet rakamının altında bir maliyet rakamını elde eden yönetici başarılı sayılmaktadır. Aynı değerlendirme tam tersi bir durum içinde geçerli olmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi, giderleri sadece sorumluluk merkezleri itibarıyla kontrol etmekte kalmaz, aynı zamanda bu giderleri satın alan ve kullanan sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarını ölçmede ve yöneticilerin kendilerine verilen hedeflere ne ölçüde ulaştıklarını ortaya koymada yardımcı olur (Yükçü, 1999: 733).

Sorumluluk muhasebesinde temel amaç gider kontrolüdür. İşletmedeki bütün giderler, herhangi bir yönetim düzeyindeki yöneticinin sorumluluğuna girmektedir. Başka bir ifade ile, işletmede kontrol edilmeyen gider yoktur.

Sorumluluk muhasebesinin önemli parçaları görsel inceleme ve koruyucu kontrolleri içerir. Sorumluluk muhasebesi hakkında dört etkileyici sonuç şu şekilde sıralanabilir (Ferrara, 1982: 40):

- Nakit akışı, net kardan daha önemlidir.
- Yönetimsel başarıları ödüllendirme ve değerlendirme sistemleri, üretim departmanının her bölümünde farklılık gösterir.
- Yöneticinin kişisel özellikleri, üretim departmanının her bölümünde farklılık gerektirir.
- Karlılık ve öz sermayenin kazanma gücü bütün bölümlere uygun olabilir.

Sorumluluk muhasebesinin temel amacı dışındaki başlıca amaçları şu şekilde sıralanabilir (Horngren, 1972: 157)

- İşletme bünyesinde etkin bir gider kontrolü sağlamak,
- Bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlendirmek,
- Muhasebe verilerinin aşağıdan yukarı ve yukarıdan aşağı düzenli bir şekilde akışını sağlamak,
- İşletme içerisinde ulaşılan sonuçları değerlendirmek.

Sorumluluk muhasebesinin tanımı ve amaçları incelendikten sonra bu sistemin avantajları ve dezavantajları aşağıdaki başlık altında incelenecektir.

### 3.1.2.Sorumluluk Muhasebesinin Avantaj ve Dezavantajları

Sorumluluk muhasebesi, uzun yıllardır geleneksel muhasebenin, kontrol sisteminin bir parçası olarak kabul edilmektedir ve işletmelere çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Sorumluluk muhasebesi yaklaşımında en çok tartışılan konu, işletmeleri yönetmek başka bir ifadeyle yönetilmesi zor olan işletmeleri yönetmek için bir yol sağlamasıdır (Martin, 2005: 2).

Sorumluluk muhasebesinin avantajlarını şu şekilde sıralanabilir (Martin,2005:4):

- Farklı sorumluluk merkezlerine ayrılmış büyük bir işletmeyi yönetmek için bir yol sağlar.
- Bölgesel düzeyde daha iyi kararlar verilmesine yardımcı olur.
- Departman yöneticilerin ve bireylerin kişisel performanslarını en iyi şekilde kullanmasını teşvik eder.
- Yöneticilere önemli kararlar vermede özgürlük sağlar.
- Politik ve stratejik kararlar vermede üst yönetime daha fazla zaman sağlar.

- Yönetimin, aşağıdan yukarıya doğru olan hiyerarşik sistemi anlamasını sağlar.
- Karşılaştırmalı avantaja dayanan, yönetsel ve kişisel uzmanlaşmayı destekler.
- Genellikle kişisel sermayeyi destekler.

Sorumluluk muhasebesinin yukarıda sayılan avantajlarının yanı sıra çeşitli dezavantajları da vardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Martin, 2005: 4):

- İşletmelerdeki belli sorumluluk merkezleri güvenilir olabilir fakat, sorumluluk muhasebesi sistemi bir alt sistem grubu olarak değil, başlı başına bir sistem olarak yönetilmelidir.
- Bölümler ve kişiler arasında iş birliği ve takım çalışmasından daha fazla rekabete sebep olur.
- Sorumluluk muhasebesi sistemi içinde birbirine karşı çok fazla bir bağımlılık yoksa, çoğu tarafından önemsememe yönünde eğilim görülebilir. Kararlar, sistemin çoğunluğunu ilgilendiren kazançtan çok kişisel çıkarlara dayanır.
- Sistem kendi kendine yönetilemez. Mutlaka, sisteme hakim olan bir veya daha fazla yöneticiye ihtiyaç vardır.
- Yönetim, aşağıdan yukarıya doğru olan hiyerarşik sistemi anlayamayabilir.
- Uzmanlar, sorumluluk muhasebesi sistemini ve sistemin kendi kendini yönetemeyeceğini anlamayabilirler.

### 3.1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Temel İlkeleri Ve Özellikleri

Sorumluluk muhasebesi sisteminin avantaj ve dezavantajları bir önceki bölümde yer almaktadır. Bu başlık altında, sorumluluk muhasebesinin temel ilkeleri ve özelliklerine yer verilecektir. Bilindiği üzere, oluşturulan bir sistemin etkin bir şekilde çalışabilmesi için bazı temel ilkeler doğrultusunda olması gerekmektedir. Bu bağlamda; sorumluluk muhasebesi sisteminin de etkin bir şekilde çalışması için bazı temellere dayanması gerekmektedir.

Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir (Üstün, 1985: 242):

- Faaliyet raporları, yönetime, cari işlemleri etkin bir şekilde kontrol etmesini sağlayacak bilgileri vermelidir.
- Giderler, raporlarda doğal isimleriyle yer almalıdır. Örneğin, hammadde, işçilik vb.
- Gider dağıtımı, bu giderlerin ilgili belgelere kaydedildiği anda yapılmalıdır.
- Giderler, sorumluluk merkezleri itibariyle kayıt altına alınmalıdır. Sorumluluk merkezleri, yönetim amaçları için yapılmış bulunan örgüt sınıflamasına uygun olmalıdır. Her sorumluluk merkezi, tek bir kişinin direkt kontrolü altında olmalıdır. Yöneticinin kendisine bağlı birden fazla gider merkezi olabilir.
- Giderler, giderin oluşmasına neden olan gider merkezine yüklenmelidir.
- Hiçbir yönetici, bir bölüme ilişkin giderin, başka bir gider merkezine yüklenmesini onaylayamaz.
- Bir bölümün faaliyetleriyle ilgili tüm giderlerin, gider merkezi yöneticisine bildirilmelidir.

Temel ilkelerden anlaşılacağı üzere, sorumluluk muhasebesinde işletmede oluşan tüm giderler, gider merkezine yüklenmekte ve bu nedenle gider merkezinin bağlı olduğu yönetici de bu giderlerden sorumlu tutulmaktadır. Ancak giderlerde oluşacak herhangi bir olumsuz sapma durumunda yöneticilerden bu sapmaların nedenlerinin açıklanması istenecektir.

Yöneticiler hakkında karar verebildiği diğer bir ifadeyle, kontrol edebildiği, dolayısıyla sorumlu olduğu faktörlerle ilgili muhasebe bilgilerinin (maliyetler, varlıklar, gelirle gibi) o yöneticiler itibarıyla toplanması ve rapor edilmesi, sorumluluk muhasebesi sisteminin temel işlevini oluşturur (Bursal ve Ercan, 1999: 451).

Sorumluluk muhasebesi sisteminin amacına uygun bir şekilde işlemesi için bazı özelliklerin de yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Uslu, 1982: 12-13):

- Sorumluluk muhasebesi, işletmede bulunan yönetim kademeleriyle yakından ilgili olmalıdır. Sorumlu her yönetici faaliyetlerin neden olduğu giderlerden sorumlu olmalı ve bunları üstlerine bildirmelidir.
- Sorumluluk muhasebesinin, başlangıç noktası işletmelerdeki yetki alanlarının belirlendiği organizasyon şemasıdır. Bu nedenle, işletmede, yetki alanları, yönetim kademeleri, yetki ve sorumluluk hatları organizasyon şemasında açık olarak yer almalıdır.
- Organizasyon şemasında yer alan yetki ve sorumluluk hatları ile, çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetin fonksiyonları çeşitli yöneticilere göçerilmelidir. Bu şekilde, alt kademe yöneticisi, kendisine sorumluluk göçeren üst yöneticiye karşı neyin yapıldığı, neyin yapılmadığı konusunda bilgi verir. Böylece geri bildirim sistemi ortaya çıkar.

- İşletmede organizasyon şemasına uygun bir yönetim hiyerarşisi bulunur. Organizasyon yapısının bir kademesinde bulunan yöneticinin faaliyetleri, organizasyon şemasına göre bir üst kademe yöneticilerince saptanmalıdır. Bir başka deyişle, ast ve üst ilişkilerinde bir karmaşıklığın olmaması, sistemin etkin bir şekilde işlemesi için gereklidir.

### 3.2. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN ORGANİZASYON YAPISI

Organizasyon yapısı, işletme içinde sorumluluk çizgilerinin net bir şekilde belirlenmesidir. Bir çok organizasyon daha iyi ve düzenli bir yönetim sağlayabilmek ve merkezkaç yönetim anlayışını uygulayabilmek için farklı sorumluluklara sahip olan daha küçük bölümlere ayrılır. Her bir bölüm, belirli işlerden sorumlu ve çeşitli kararları alabilen bir yöneticiye sahiptir.

İşletme performansını geliştirmek için, bu şekilde üst yöneticiler tarafından genellikle üretim işlemlerinin oldukça küçük sorumluluk bölgelerine ayrılması, organizasyonun yapısını bir piramide benzetir ve alt kademe yöneticileri aşağıdan yukarıya doğru üst kademe yöneticilere rapor verirler (Horngren ve Foster, 1991: 186).

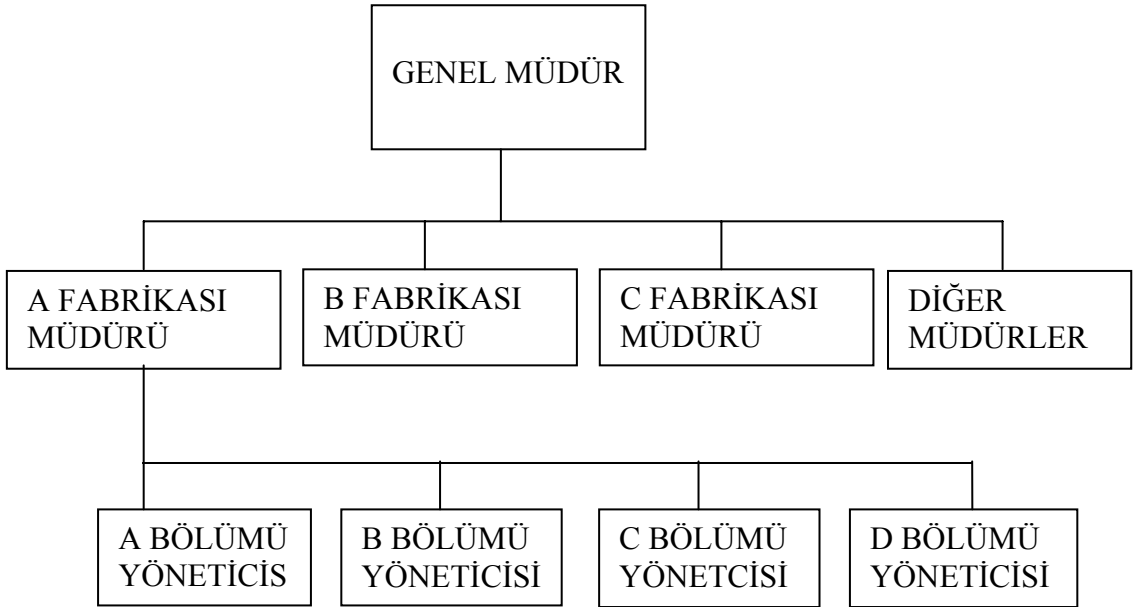
Sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişindeki temel güçlük işletme örgüt yapısı için bir gider merkezi yöneticisinin hem emir aldığı hem de emrettiği başka gider merkezi yöneticilerinin bulunmasıdır. Bu nedenle giderlerin ortaya çıktığı bir gider merkezi yöneticisinin söz konusu giderlere ilişkin sorumluluğu ile bir üst düzeyde bulunan ve ilgili gider merkezi yöneticisinin amiri pozisyonundaki bir başka gider merkezi yöneticisinin sorumluluğu farklıdır (İpçi, 1986: 100).

Bu olgu sorumluluk muhasebesi sisteminin, sorumluluğunu yansıtan örgüt şemasına paralel bir biçimde kurulmasını beraberinde getirir. Böyle bir yaklaşımın

sonucunda da sistem içinde sorumluluk raporları iç içe ve alttan başlayacak şekilde doğru bir biçimde sunulmasını sağlar (İpçi, 1986: 101).

İşletmelerin sorumluluk muhasebesi sistemine göre nasıl organize oldukları Şekil 3.1'deki basitleştirilmiş bir organizasyon şemasında yer almaktadır (Horngren ve Foster, 1991: 187).

Aşağıdaki şekilde en üst kademede bulunan genel yönetici bir alt kademede bulunan fabrika müdürlerini denetler. Alt birimlerde oluşan bölümlerin sorumluluğu da ilgili bölümün fabrika müdürüne aittir. Organizasyon şemasında sorumlulukların ve alt kademelerin belirlenmesi sorumluluk muhasebesi sisteminin işlemlerini kolaylaştırır. Böylece sorumluluk raporları alttan üste doğru rahat bir şekilde üst yöneticiye ulaşabilir.



Şekil 3.1: Basitleştirilmiş Organizasyon Şeması

Bir işletmenin organizasyon yapısına uygun olarak sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması için şunlar gereklidir (Sümerkan, 1996: 185):



- İşletmedeki yetki- sorumluluk bölgeleri olan sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi,
- Her bir sorumluluk merkezinin kontrol edilebilen giderlerinin ve gelirlerinin belirlenmesi,
- Belirlenen kontrol edilebilen giderler ve sorumluluk merkezi giderlerinin hareketini devamlı izleyebilecek bir hesap planı hazırlanması,
- Belirli dönemler için faaliyetle ilgili gider ve gelir tablolarının ilgili merkez yöneticilerine sunulması.

Muhasebe verilerinin farklı yönetim kademelerine raporlanması ile yönetim, sorumluluk alanındaki faaliyetleri ve bu faaliyetlerin maliyetlerini kontrol etmektedir (Kaygusuz, 2005: 218). İşletmenin organizasyon yapısına uygun olarak raporlama sistemi aşağıdan yukarıya doğru olmaktadır. Raporlama sonucunda sorumluluk alanlarındaki bütçelenmiş hedefler ile fiili sonuçlar arasında karşılaştırma yapılarak performans ölçümü yapılmaktadır.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda sorumluluk muhasebesi sistemi ayrıntılı bir şekilde açıklanmış ve organizasyon yapısı hakkında bilgi verilmiştir. Sorumluluk muhasebesi sistemi ile birlikte işletmenin sorumluluk merkezlerine ayrılması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle; etkin bir sorumluluk muhasebesi sistemi oluşturabilmek için, organizasyon bünyesinde sorumluluk merkezleri oluşturulmalıdır. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde sorumluluk merkezleri ayrıntılı olarak incelenecektir.

### 3.2.1. Sorumluluk Merkezleri

Merkezkaç yönetim anlayışına uygun olarak, işletme içinde karar alma özgürlükleri farklı olan sorumluluk merkezleri oluşturulur. Böylelikle işletme daha

kolay yönetilebilecek sorumluluk merkezlerine ayrılır ve her bir merkezin performansı tek başına değerlendirilir.

Sorumluluk merkezleri, sorumluluk muhasebesi yaklaşımına bir temel sağlar. (Dunn, 2000: 2). Sorumluluk merkezi bir organizasyondaki bireyleri ortak amaçlar doğrultusunda bir grup haline dönüştürme amacı temelinde oluşturulur (Garrison, 1991: 452).

Sorumluluk merkezi, sorumluluk alanı içinde yer alan çeşitli faaliyetlerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve idaresi altında olan faaliyet merkezi olarak tanımlanmaktadır (Yükçü, 1999: 733)..

Başka bir tanımda sorumluluk merkezi, bölüm yöneticilerinin belli faaliyetlerden sorumlu olduğu, organizasyonun küçük veya büyük parçalara ayrılmış bir bölümü şeklinde ifade edilmektedir (Horngren ve diğerleri, 1997: 191). Sorumluluk merkezi, bir departman gibi yöneticinin kontrolünde olan bir faaliyet alanı şeklinde de tanımlanmaktadır (Dowd, 2001: 78). İşletme bünyesinde oluşturulan sorumluluk merkezi sayesinde sorumluluk muhasebesi sistemi etkin bir şekilde kurulabilir Her yönetici, bulunduğu seviye ne olursa olsun, bir sorumluluk merkezini yönetir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminde işletmedeki her alt birim bir sorumluluk merkezi olarak kabul edilir. İşletmede, sorumluluk merkezi, sorumlu bir yöneticinin başkanlığındaki organizasyon birimi olarak adlandırılabilir. Bir sorumluluk merkezinde ortaya çıkan finansal sonuçlar, bu sorumluluk merkezi itibariyle ayrı olarak hesaplanabilmelidir. Ancak bu şekilde sorumluluk merkezlerinin başarı değerlemesi yapılabilir (Küçüksavaş, 2002: 568).

Bir sorumluluk merkezi yöneticisi birimin girdileri ve/veya çıktıları ile ilgili belli kararları vermekten sorumludur. Bu nedenle bir sorumluluk merkezi ayrıca bir

karar merkezidir (Bursal ve Ercan, 1999: 451). Sorumluluk merkezi, otoritenin elde tutulduğu, maliyetlerin kontrol edildiği, gelirlerin hesaplandığı ve gelirlerin nasıl yatırıma dönüştürüleceğın belirlendiği organizasyonun bir bölümüdür. Sorumluluk merkezi ya sayılan bütün bu amaçlar ya da sadece bir amacı yerine getirmekte sorumlu olabilir (Engler, 1987: 705).

Yöneticiler, her bölümdeki çalışanlarını aynı amaca yönlendirmelidirler (Hilton, 1997: 579). Bölüm yöneticileri, üst yönetim tarafından oluşturulmuş amaçlara yönlendirildikleri zaman, sorumluluk merkezleri arasındaki amaç birliğı de sağlanmış olur. Sorumluluk merkezleri arasında amaç birliğinin sağlanması, işletmenin genel amaçlarına ulaşmada yardımcı olacaktır. Amaç birliğı ilkesi ilerleyen bölümlerde daha ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Organizasyonu oluşturan sorumluluk merkezlerinin her biri kendilerine verilen görevi yaparken çeşitli girdiler kullanırlar. Sorumluluk merkezlerinin görevleri bir mal ya da hizmet üretmek olduğundan bunu en ekonomik şekilde, yani en az girdi kullanarak yapmaları esastır. İşletmenin genel hedeflerine erişilmesi, tüm sorumluluk merkezlerinin bu kurala uygun şekilde çalışmalarına bağlıdır (Gürsoy, 1999: 582).

İşletmelerin, sorumluluk merkezlerinin birbirleriyle uyum sağlaması ve organizasyonun bütününü ilgilendiren hedeflere ulaşmada ortak hareket etmeleri sürekli olarak izlenmelidir. Bu şekilde, olası bir problem ortaya çıktığında ihtiyaç duyulan gerekli düzeltici önlemler çok çabuk bir şekilde alınabilir. Sorumluluk merkezlerinde faaliyetlerin istenilen doğrultuda gidip gitmediğini ve bir sorun varsa ne gibi önemlere gerek olduğunu anlayabilmek için kontrol sürecine ihtiyaç duyulmaktadır.

### 3.2.2. Sorumluluk Merkezi Ayrımının Yararları

Sorumluluk muhasebesinin temel ögesi, sorumluluk merkezinin bir organizasyon birimi olması ve sorumlu bir yöneticinin kontrolünde bulunmasıdır. İşletmenin özellikle üretim faaliyetlerinin belli merkezlere ayrılarak izlenmesi, işletme için hem daha az zaman hem de daha az maliyet demektir.

Sorumluluk merkezi ayrımının yapılmasında yukarıda bahsedilenlerin yanı sıra diğer yararları da şu şekilde sıralanabilir (Uslu, 1982: 39):

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

### 3.2.3. Sorumluluk Merkezi Çeşitleri

Sorumluluk muhasebesi, organizasyonda sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, belirli hasılat, maliyet, yatırım ve/veya giderlerin bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılmasıyla her bir merkezin plan ve hedeflerin ortaya koyan bir muhasebe sistemidir

(Yükçü, 1999: 733). Bu sistem içerisinde öncelikle işletmenin belli sorumluluk merkezlerine ayrılması gerekmektedir. Bu sorumluluk merkezleri de, merkezin üsteleneceği faaliyetler dizisi sonucunda belirlenir ve isimlendirilir.

Sorumluluk merkezleri genelde dört ana grupta incelenebilir ( Horngren ve diğerleri, 1997: 191):

- Maliyet Merkezleri (Cost Center): Yönetici yalnızca maliyetlerden sorumludur.
- Gelir Merkezleri (Revenue Center): Yönetici yalnızca gelirlere sorumludur.
- Kar Merkezleri (Profit Center): Yönetici gelir ve maliyetlerden sorumludur.
- Yatırım Merkezleri (Investment Center): Yönetici yatırımlardan, gelirden ve maliyetlerden sorumludur.

Sorumluluk merkezleri yukarıda bahsedildiği gibi, faaliyetinin çeşidine göre adlandırılmaktadır. Aşağıdaki Tablo 3.1’ de sorumluluk merkezleri çeşitleri yer almaktadır.

Tablo 3.1. Sorumluluk Merkezi Çeşitleri

	Maliyet Merkezi	Gelir Merkezi	Kar Merkezi	Yatırım Merkezi
Yönetim Tarafından Kontrol Edilebilen	Maliyetler	Gelir	Maliyetler ve Gelirler	Maliyetler, Gelirler ve Yatırım Seviyesi
Yönetim Tarafından Kontrol Edilmeyen	Gelir ve Yatırım Seviyesi	Maliyetler ve Yatırım Seviyesi	Yatırım Seviyesi	-
Değerlendirme Sistemi	Fiyat Değişimi	Satış fiyatı ve miktarı	Net Gelir	Yatırımın Geri Dönüş Oranı (ROI)
Örnek	Satın Alma	Sözleşme	Tahsilat	Operasyon Bölümü

Kaynak: (Freeman, 2004: 72)

Çalışmanın bu bölümünde, sorumluluk merkezlerinin her birinin işlevlerinin ne olduğunu ayrıntılı olarak incelenecektir. Sorumluluk merkezleri sırasıyla açıklanacaktır.

### 3.2.3.1. Maliyet Merkezleri

Bir sorumluluk merkezinin sadece giderlerinin ölçüldüğü, ürettiği mal ya da hizmetin parasal kıymetinin ölçülmediği sorumluluk merkezine maliyet merkezi adı verilir (Gürsoy, 1999: 591). Başka bir ifade ile, maliyetlerin ilgili bölüm yöneticisi tarafından hesaplanabildiği bir organizasyonun alt birimidir. Maliyet merkezlerinde, maliyetler yöneticiler ve diğer çalışanlar tarafından kontrol edilebilir, ancak gelirler ya da yatırım seviyesi kontrol edilemeyebilir.

Maliyet merkezinin yöneticisi, belirli bir üretimden sorumludur. İnsan kaynağının, makinelerin ve üretim malzemelerinin üretimde nasıl kullanılacağını belirler. Yönetici aldığı kararlarla giderleri kontrol eder(Horngren ve Foster, 1991: 186). Maliyet merkezleri, giderlerin toplandığı, birimler ya da giderlerin ve bu giderlerle ilgili faaliyetlerin tahsis edildiği ve toplandığı belirli alanlardır ve maliyet merkezlerinde ölçü, sadece giderlerin ele alınmasıyla ilgilidir ve bölüm yöneticisi sadece giderlerden sorumlu tutulabilir.

Maliyet merkezi, maliyetlerin toplandığı, faaliyet bölümlerinin veya sorumluluk alanlarının en küçüğüdür, fakat, bazı örneklerde bölüm bir çok maliyet merkezinden oluşabilmektedir. Örneğin, montaj bölümü bir usta başı tarafından idare edilmesine rağmen, montaj bölümü bir çok montaj hattını içerebilir. Bazen her montaj hattı, yardımcı bir usta başına sahip ayrı maliyet merkezi olarak sayılır (Horngren, 1984: 245).

Maliyet merkezine bir diğer örnek de otomobil üretimi yapan bir işletmedeki boya bölümü verilebilir (Küçüksavaş, 2002: 569). Şöyle ki, bu merkezlerin faaliyetleri

sadece üretim sürecinin bir kısmını oluşturuyorsa, bu departmanlar gelir elde etmezler. Buna rağmen bu merkezlerin yöneticileri, bu merkezlerin değişken maliyetleri ile, merkezle ilgili (direkt) sabit maliyetlerden sorumlu tutulurlar.

### 3.2.3.2. Gelir Merkezleri

Gelir merkezi, sadece organizasyonun elde ettiği gelirlerden sorumlu organizasyonun bir bölümüdür. Tipik olarak, gelir merkezi yöneticisi, ürün pazarlamasından ve ürün grubundan sorumludur. Aynı zamanda gelir merkezi, maaşlar ve kira masrafları gibi, sabit bazı maliyetlere de sahiptir (Engler, 1990: 734). Gelir merkezlerinde, satış fiyatı ve miktarı incelenir (Freeman, 2004: 72).

Gelir merkezi, yöneticisi tarafından o bölüme düşen gelirin ölçülebildiği bir alt işletme birimi veya bölümüdür. Gelir merkezlerinde sadece o bölüme ilişkin gelirler ölçülebilir. Örnek olarak, yolcu taşıma şirketlerinin bilet satış bölümleri veya üretim işletmelerinin satış mağazaları verilebilir (Yükçü, 1999: 734).

Yönetici, satış gelirlerini maksimize etmekten sorumludur. Normal olarak yöneticinin ilave kaynaklarda ortaya çıkan ekstra masraflar için şahsi karar verme yetkisi yoktur. Ancak, bu sorumluluk merkezi çeşidinde masraflar, satış gelirini maksimize etmek için satış fiyatını değiştirmek üzere yapılırsa, yöneticinin karar verme yetkisi vardır (Matt, 1987: 152).

İşletmeler, gelir merkezlerinde mal ve hizmetlerin parasal değerini tespit eder ve kullandıkları girdilerinin üretimin parasal değeri ile ilişkilendirirler. Gelir merkezleri daha çok pazarlama ile uğraşan işletmelerde vardır ve bu merkezin performansı, satış miktarları ile fiili satışların karşılaştırılmasıyla ölçülür.

Aslında her gelir merkezi, aynı zamanda bir maliyet merkezidir. Çünkü, kaynak kullanmayan bir örgüt birimi düşünülemez. Bir gelir merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderler sadece kontrol edilebilir giderlerdir (Gürsoy, 1999: 591).

Gelir merkezi yöneticileri, bir ürünü pazarlamak ve satmaktan sorumludur. Burada yönetici satış hasılatını kontrol edebilir ve ondan sorumludur. Yönetici, fiili satış gelirinin, önceden tespit edilen standarttan farkına göre değerlendirilir. Bu fark; fiyat farkı ve hacim farkı olarak ikiye ayrılabilir. Fiyat farkı da Pazar ve Pazar payı farkları olarak daha da alt bölümlere ayrılabilir (Özkanlı, 2003: 110).

### 3.2.3.3. Kar Merkezleri

Kar merkezi, yöneticisi tarafından hem gelir hem de maliyetlerinin kontrol edebildiği ve ölçülebildiği bir işletmenin alt birimidir (Yükçü, 1999: 734). Bu sorumluluk merkezinde giderler ve üretilen mal ya da hizmetten elde edilen gelirler ölçülür ve kayıt altına alınır (Gürsoy, 1999: 592).

Bölüm yöneticileri sadece gelire ilgili değil aynı zamanda maliyetlerle ilgili olarak da sorumlu tutulurlar. Bu da demek oluyor ki, yönetici karın oluşumundan da sorumludur (Smith ve diğerleri, 1988: 484). Bölümün maliyetleri yanında gelirini de kapsadığından, kar merkezi maliyet ve satış merkezlerini de kapsar. Kar merkezlerinde desantralizasyon<sup>1</sup> derecesi daha yüksektir. Bu merkezlerin yöneticileri bölümün karları ile değerlendirilir (Özkanlı, 2003: 111).

Gelir rakamının gider rakamından fazla olduğu durumlarda kar oluşur. Bu sebeple, kar merkezi yöneticisi hem gelir hem de gider rakamını kontrol ettiği zaman

---

<sup>1</sup> **Desantralizasyon:** Orjin itibariyle batıda ortaya çıkmış bir düşüncedir. Klasik anlamda, merkezi idareden mahalli idareye doğru yetki, görev ve kaynak aktarımını ifade eder. Modern anlamda ise, merkezi idarenin elindeki planlama, karar verme ve kamu gelirlerinin toplanması gibi, idari yetkilerin bir kısmını, taşra kuruluşlarına, mahalli idarelere, federe birimlere, yarı- özerk kamu kurumlarına, meslek kuruluşlarına ve idare dışındaki gönüllü örgütlere aktarılmasıdır. Kısaca, merkezi idarenin küçültülmesi olgusudur (Eryılmaz, 2000: 76-77).



kar miktarını da kontrol etmiş olacaktır. Kar merkezi yöneticisi, merkezde, ne kadar üretim yapılması ve satılması gerektiğine karar verir ve bu şekilde de gelirleri kontrol eder. Giderlerin kontrolü de o merkezdeki değişken ve bölümle direkt ilgili sabit maliyetlerle sınırlıdır ve yönetici bunlardan sorumludur.

Kar merkezi, yöneticinin hem maliyet hem de gelirler üzerindeki tam olarak karar verme yetkisine izin veren gelir merkezi sınırlamasını ortadan kaldırır. Yeni araba galerileri veya eğlence merkezleri örnek olarak verilebilir. Burada öncelikle amaç karı maksimize etmektir (Matt, 1987: 152 - 153). Kar merkezleri, maliyet merkezleri gibi, yatırım fonlarının nasıl kullanıldığını kontrol etmez (Garrison, 1997: 527).

Bölümsel bir örgütte aşağıdaki koşullar gerçekleştiği takdirde kar merkezlerinin varlığından söz edilebilir (Bursal ve Ercan, 1999: 465):

- İşletme, her biri için gelirlerin ve giderlerin ayrıca ölçüldüğü iki veya daha fazla sorumluluk merkezine sahip olmalıdır.
- Bu sorumluluk merkezlerinden her birinin yönetimi, birimin gelirleri ve giderleri üzerinde önemli derecede kontrole sahip olmalıdır.
- Her bölümün karı dönemsel olarak hesaplanıp işletme üst yönetimine rapor ediliyor ve bu hesaplamaların sonuçları üst yönetimce merkez başarısının değerlendirilmesinde dikkate alınıyor olmalıdır.

#### 3.2.3.4. Yatırım Merkezleri

Bir kar merkezi yöneticisi bu merkezin gelir ve giderlerinin yanı sıra kullandığı dönen ve duran varlıkların miktarından da sorumlu ise bu merkez yatırım merkezi olarak adlandırılır (Gürsoy, 1999: 593). Yatırım merkezi yöneticisi hem karı hem de bu karı elde edebilmek için yatırılan sermaye maliyetini hesaplar ve kontrol eder (Yükçü,

1999: 734). Ayrıca, yönetici, organizasyon içinde, maliyetlerden, gelirden ve bu bölümde yapılan yatırımlardan sorumlu tutulur (Shim ve Siegel, 1984: 129).

Yatırım merkezleri, sorumluluk merkezi yapısının oluşumunda ayrılmaz bir parçadır ve özellikle büyük işletmelerde, özerk bölümler olarak organizasyonla sıkı bir ilişki halinde çalışır.

Yatırım merkezine örnek olarak, sahip olduğu binada üretim yapan bir otomobil üretim grubu verilebilir. Bölüm yöneticisi, faaliyetlerin organizasyon amaçlarına uyumlu hale gelene kadar kendi kendine idare etme hakkına sahiptir (Engler, 1987: 706).

Yatırım merkezleri, kar merkezlerinin bir uzantısıdır. Bu merkezlerden sorumlu yöneticilerin başarısı, sağladığı gelir ve gerçekleştirdiği giderler yanında; kullandığı kaynakların etkinliği ile de değerlendirilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1997: 316).

Kar merkezleri, bölümle ilgili maliyetler ve gelirlerin yanı sıra, bölümün sahip olduğu varlıklardan da sorumlu tutulmaktadır. Yatırım merkezi yöneticisine de bunların yanı sıra ayrıca, yatırım kararları verme yetkisi de devredilmiştir. Bu bölümün performansı gelir, maliyetler ve o bölümdeki varlıkların kullanımına göre ölçülmektedir.

Her kar merkezi bir yatırım merkezi olarak değerlendirilmez. Aşağıda yer alan koşulları sağlayan kar merkezleri yatırım merkezi olarak tanımlanır (Bursal ve Ercan, 1999: 465):

- Sorumluluk merkezinin yatırım temeli dönemsel olarak ölçülüyor olmalıdır.
- Ölçülen yatırım temeli ile kar arasında ilişki kurulup bu ilişki dönemsel olarak ölçülüyor olmalıdır.

- Sorumluluk merkezi yöneticisi, yatırım temelini hacmini önemli sayılabilecek derecede etkileyebiliyor olmalıdır.

Sorumluluk merkezleri, sorumluluk muhasebesi sisteminin temelini oluşturmaktadır. Bu bölümde sorumluluk merkezleri çeşitleri açıklanmıştır. İzleyen bölümde, bu merkezlerin performans değerlemelerinin nasıl yapıldığı açıklanacaktır.

#### 3.2.4. Sorumluluk Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen işletmelerde, yöneticiler işletmenin genel performansından ortak olarak sorumlu olduklarından dolayı, işletmedeki sorumluluk merkezlerinin de performansının ölçülmesi önem taşımaktadır. Bu şekilde performans ölçümünün sorumluluk merkezi düzeyine indirilerek incelenmesi, merkezkaç organizasyon yapısının temelini oluşturmaktadır (Hansen ve Mowen, 1990: 854).

İşletmedeki her yönetici sahip olduğu yetki ve taşıdığı sorumluluk düzeyine göre değerlendirilmelidir. İşletmenin yapısı bir piramit olarak düşünüldüğünde, piramidin tabanının normal faaliyetlerin görüldüğü düzeyi, orta bölümünün orta yönetim düzeyini, üst kısmın ise tepe yönetim düzeyini oluşturmaktadır. Bölümsel örgütlere sahip büyük kuruluşlarda veya birçok şirketin bağlı olduğu holdinglerde büyük piramidin içinde çok sayıda küçük piramit bulunabilir. Bu piramitlerin her biri fonksiyonuna göre farklı bir sorumluluk merkezini ifade eder.

Sorumluluk muhasebesi açısından sorumluluk merkezlerini birbirinden ayıran temel özellik, bu sorumluluk birimlerine uygulanan finansal başarı ölçüleriyle ilgilidir (Bursal ve Ercan, 1999: 452).

Bir sorumluluk merkezinin cari dönemdeki faaliyet sonuçları performansın ölçümü için yetersiz kalmaktadır. Sorumluluk merkezlerinin, orta ve alt düzey

yöneticilerinin performansının değerlendirilmesi için, üst yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgi karşılaştırmalı analizlerden sağlanmaktadır. Bu da sorumluluk merkezleri için genel olarak uygulanan bir kural olarak benimsenmiştir (Atkinson ve diğerleri, 1995: 493). Kısacası, sadece faaliyet sonuçlarını içeren değerlemeler yerine, bölümler arasında karşılaştırmalar yapmayı sağlayacak karşılaştırmalı analizleri içeren performans değerlemeleri yapılmalıdır.

Polinemi, Adelberg ve Fabozzi, (1991) bu değerlendirmenin şu şekilde yapılmasının uygun olduğunu belirtmişlerdir. Öncelikle sorumluluk merkezlerinin tasarlanan performansı gösteren proforma tablolar hazırlamalıdır. Maliyet merkezi yöneticisi, kontrol edilebilen maliyetleri içeren esnek bir bütçe hazırlanmasında yardımcı olmalıdır. Kar merkezi yöneticisi de, kontrol edilebilen gelirleri içeren bir gelir tablosu oluşturulmasında yardımcı olmalıdır. Yatırım merkezi yöneticisi ise, hem hazırlanmış gelir tablosu hem de oluşturulmuş esnek bütçe yardımı ile yatırım getirisi oranı (ROI) ve artık gelir (RI) bütçelerinin hazırlanmasına yardımcı olmalıdır.

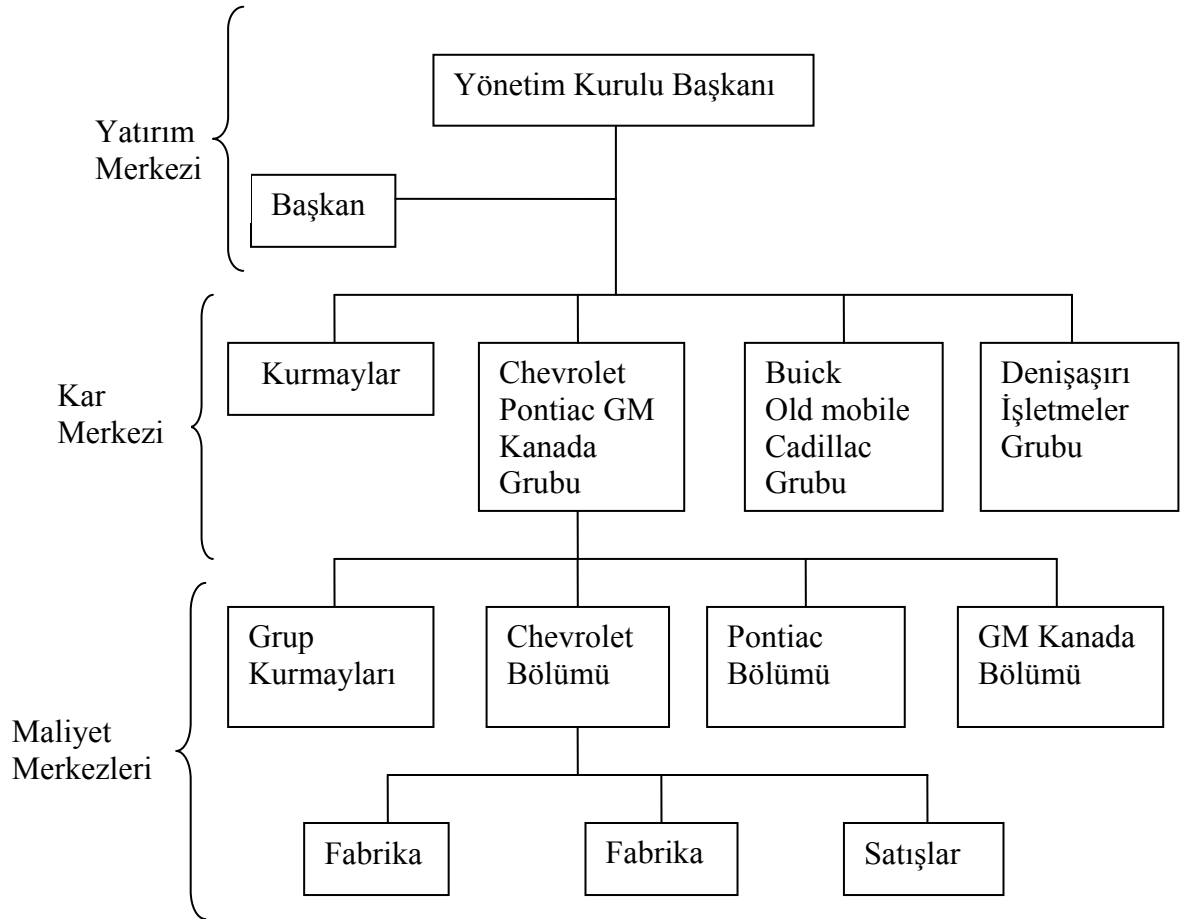
Bu süreç gerçekleştirildikten sonra, sorumluluk merkezi yöneticileri ve üst yönetim şu yaklaşımları kullanacaktır (Polinemi ve diğerleri, 1991: 997):

- Orta ve alt düzey yöneticiler, gerçek performanslarını ortaya koyan bir performans raporu hazırlayacaktır.
- Maliyet merkezi yöneticileri, bütçelenmiş kontrol edilebilen giderler ile gerçekleşen kontrol edilebilen maliyetler arasındaki sapmalar karşılaştırılacaktır.
- Kar merkezi yöneticileri, bütçelenmiş kontrol edilebilen gelir tablosu ile gerçekleşen kontrol edilebilen gelir tablosu arasındaki sapmaları karşılaştıracaktır.

- Yatırım merkezi yöneticisi, bütçelenmiş yatırım getirisi oranı (ROI) ve artık gelir (RI) ile gerçekleşen yatırım getirisi oranı (ROI) ve artık gelir (RI) arasındaki sapmaları karşılaştıracaktır.
- Üst yönetim hesaplanan sapmaları inceleyecektir.
- Sapmaların nedenleri tespit edilmeye çalışılacaktır.
- Sapmaları düzeltmek için en uygun yöntem belirlenecektir.
- Optimal ölçüm gerçekleştirilecektir.

Çeşitli sorumluluk merkezlerine ayrılan işletmelerde bu merkezlerin performanslarının değerlendirilmesinde öncelikle merkezlerin işlevleri açık bir şekilde ortaya koyulmalıdır. Bir örnek vasıtasıyla bu durum şu şekilde açıklanabilir.

Şekil 3.2.'de General Motors'un organizasyon şeması yer almaktadır. General Motors merkezkaç yönetim anlayışına ve sorumluluk merkezlerine sahip bir organizasyondur. Şekilde, sorumluluk merkezleri yatırım, kar ve maliyet merkezleri olarak sınıflandırılarak gösterilmiştir. Üst yönetim yatırım merkezi olarak adlandırılır. Yatırım merkezinin altındaki bölümler ise kar merkezi olarak ifade edilmektedir. Karm merkezleri hem maliyet merkezi olan fabrikalar hem de satış gelirleri merkezi olan satış departmanıdır. Fabrikalar birer maliyet merkezidir ve üretim programını en düşük maliyetle gerçekleştirmekten sorumludur (Mintzberg ve Quinn, 1991: 990)



Şekil 3.2. General Motors Orgaznizasyon Şeması (Yatırım, Kar, Maliyet Merkezleri)  
(Mintzberg ve Quinn, 1991: 989)

İşletmelerde oluşturulan sorumluluk merkezlerinden olan, maliyet, kar ve yatırım merkezlerinin performans değerlendirmeleri takip eden bölümde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

#### 3.2.4.1. Maliyet Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme

Maliyet merkezlerinin performans değerlemesinde; sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderlerin saptanması gerekmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1997: 324). Maliyet merkezinin başarısı ortaya çıkan maliyetlere göre ölçülür. Bu bölümün yöneticileri sadece kontrol edebildikleri maliyetlerden sorumlu tutulurlar.

Maliyet merkezinde standart maliyetler rol oynar ve bu standartlar bölüm yöneticisi dışındaki birisi tarafından tespit edilir. Burada yönetici, tespit edilen standart sapmalara göre değerlendirilir. Bazen maliyet merkezlerinde girdi ile çıktı arasında direkt bir ilişki kurulmayabilir. Bu durumda değerlendirme önceden tespit edilen bütçeye göre yapılır (Özkanlı, 2003: 110).

Faaliyet raporları, merkezde oluşan gerçek maliyetlerle bütçelenmiş maliyetlerin karşılaştırılması yapılacak şekilde hazırlanmalıdır. Meydana gelen sapmalar var ise, üst yönetim tarafından incelenmelidir (Engler, 1990: 738). Sapmaların olumlu veya olumsuz olmasına göre üst yönetim tarafından farklı tutumlar gözlenebilir. Sapma olumsuz olduğunda bölüm yöneticisinin performansı da olumsuz olarak değerlendirilir ve bu durumun sebebi araştırılır. Uygun bir çözüm bulunduktan sonra o bölüm için bir sonraki dönemde aynı durumun oluşmaması sağlanmaya çalışılır.

Yöneticiler, ancak kendisi tarafından kontrol edilebilen maliyetlerden sorumlu tutulabilir. Buna göre maliyetler;

- Kontrol edilebilen maliyetler,
- Kontrol edilemeyen maliyetler olmak üzere iki gruba ayrılabilir (Bursal ve Ercan, 1999: 453).

Maliyetlerin bu şekilde bir ayırımı tabi tutulmasına, sorumluluk muhasebesi anlayışına göre örgütlenmiş organizasyonlarda rastlanabilir. Merkezkaç yönetim anlayışıyla örgütleniş organizasyonlar çeşitli maliyet merkezlerine bölünürler. Her maliyet merkezine de bir sorumlu yönetici atanır ve bu yöneticiler kendi sorumluluk alanlarındaki faaliyetlerinden üstlerine karşı sorumlu olmaktadır (Yükçü, 1999: 67).

Kontrol edilebilen maliyet kavramı, bir sorumluluk merkezi yöneticisinin inisiyatifinde bulunan maliyet giderleri için söz konusudur (Yükçü, 1999: 67). Bölüm

yöneticisinin kararlarından etkilenen ve bu nedenle şu veya bu düzeyde olması yöneticiye bağlı olan maliyetler kontrol edilebilir maliyetlerdir (Altuğ, 2001: 31).

Başka bir ifadeyle, bir sorumluluk merkezi yöneticisi kendi sorumluluk merkezlerinin konusuna giren faaliyetlere ilişkin ortaya çıkan maliyet giderlerinin satın alınmasından ve kullanılmasından yetkili kılınmış ise, bu maliyet giderleri o sorumluluk merkezi yöneticisi için kontrol edilebilir maliyet gideridir (Yükçü, 1999: 67). Direkt malzeme, direkt işçilik ve değişken giderler gibi tüm maliyetler, bölüm yöneticileri tarafından büyük ölçüde kontrol edilebilir maliyetlerdir (Shim ve Siegel, 1984: 11). Bu maliyetlerin bir kısmı üretim miktarına, bir kısmı da üretim süresine bağlı olarak değişmektedir. Belirli bir faaliyet döneminin üretim miktarı ve süresi önceden planlandığı için, yöneticinin temel görevi bu sürenin tam olarak ve planda öngörülen verimle kullanılmasını sağlama olmaktadır ( Bursal ve Ercan, 1999: 453).

Sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrolünde olan maliyet giderlerinin aksine, kontrol edilemeyen maliyet giderleri, sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrolünde olmayan maliyet giderleridir. Başka bir ifade ile, sorumluluk merkezi yöneticisi bu maliyet giderlerinin satın alınmasında ve kullanılmasında yetkili bulunmamaktadır. Örneğin, bir işletmenin montaj bölümü yöneticisi, işletme binasının kiralanmasında veya satın alınmasında yetkili değildir (Yükçü, 1999: 68).

Hammadde, direkt işçilik ve enerji gibi değişken ve bir maliyet merkezi tarafından kontrol edilebilen maliyetlerin dışında bir de sigorta, denetçi, aydınlatma ve ısıtma giderleri gibi kontrol edilebilen sabit maliyetler vardır (Polimeni ve diğerleri, 1991: 1000). Bu durumda toplam kontrol edilebilir maliyetler; kontrol edilebilen değişken maliyetler ile kontrol edilebilen sabit maliyetlerin toplamından oluşmaktadır (Polimeni ve diğerleri, 1991: 1000).



Kontrol edilebilen maliyetler, her zaman sadece o maliyet merkezi ile ilgili olan maliyetlerden oluşmayabilir. Diğer sorumluluk merkezi yöneticilerinin faaliyetleri sebebiyle oluşan maliyetler de ilgili merkezin maliyetleri üzerinde etkili olabilir. Bu sebeple, yöneticiler maliyetler üzerinde sonsuz bir kontrol sağlayamayabilirler.

Maliyet merkezi yöneticilerinin sorumluluk sınırları, kontrol edilebilen giderlerin oluşmasında doğrudan etkilidir. Bu sebeple, merkez yöneticilerinin sorumluluk sınırlar net bir şekilde belirlenmeli ve yöneticiler bu sınırlar içinde değerlendirilmelidir. Kısaca, yöneticinin performansı değerlendirileceğinde, yöneticinin belli bir zaman aralığında doğrudan kontrolü altında olan giderler dikkate alınmalıdır. Bu zaman aralığı dışında oluşan giderlerden yönetici sorumlu tutulmamalıdır (Sevgener ve Rüstemoğlu, 1997: 320).

Maliyet merkezleri düzeyinde uygulanacak performans değerlemesinde, faaliyet sonuçlarının analizinde ve yorumlanmasında göz önünde tutulacak konular şu şekilde özetlenebilir (Bursal ve Ercan, 1999: 455):

- Her maliyet merkezinin sorumlu yöneticisine ve gerçekleşen faaliyet sonuçları aylık raporlar halinde sunulur. Bu raporlarda, yöneticinin kontrol edebileceği ve edemeyeceği maliyetler ayrı ayrı gösterilir.
- Her maliyet türünde bütçelenen ve gerçekleşen maliyetler arasındaki farklar saptanır. Bu farkların, hangi sapmaların sonucu olarak meydana geldiği standart maliyet yöntemlerine<sup>2</sup> göre hesaplanır.

---

<sup>2</sup> Standart maliyetler; ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranının normal düzeylerini göz önünde bulundurur. Standart maliyetler sık sık gözden geçirilir ve gerekiyorsa günün şartlarına uygun olarak yeniden belirlenir (TMS- 13 Madde: 17). Standart maliyet yöntemi de tahmini maliyet gibi üretimin gerçekleştirilmesinden önce, saptanan bir maliyet hesaplama yöntemi olup, standartlar dikkatli incelemeler sonucu saptanan ve bilimsel bir ekip çalışması sonucu ortaya konulan tahminlerdir. Standart maliyet yöntemi, yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonlarını gerçekleştirilmesinde önemli bir araç olabilmektedir (Sönmez, 2003:27). Standart maliyet yönteminin uygulama aşamaları şu şekilde sıralanabilir (Altuğ, 2001: 357):

a) Standartların saptanması b) Sapma (Fark) analizi c) Kayıtlama

- Ortaya çıkan sapmalar bunları meydana getirebilecek çeşitli etkenlere göre yorumlanır ve hangi maliyetlerden kimlerin ne ölçüde sorumlu tutulacağı belirlenir.
- Sapmalara yol açan etkenler iki grupta toplanır;
  - ❖ İşletme dışı etkenler
  - ❖ İşletme içi etkenler

Maliyet merkezlerinin performans değerlemesinde, organizasyonlar, yalnızca maliyetleri kontrol etmeye yönelmeleri sebebiyle hata yapabilirler. Maliyet merkezleri, talepleri karşılama süresi, kalite, motivasyon ve organizasyon ahlakı gibi kriterleri göz önüne almadan değerlendirilirse, merkezde çalışanların yaptıkları bir takım katkılar ve neden oldukları bir takım aksaklıklar gözden kaçabilir (Atkinson ve diğerleri, 1995: 496- 497).

#### *3.2.4.2. Kar Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme*

Bir bölümün kar merkezi sayılması, kuşkusuz işletmenin ne derece merkezkaç bir örgüt yapısına sahip olduğu konusunda yakından ilgilidir. Yöneticinin maliyetler yanında gelirleri ve dolayısıyla bölüm karını da etkileyebilmesi için üretim programının, satış fiyatları ve dağıtım kanalları gibi konularda da yeteri kadar yetkiye sahip olması gerekir. Bu karar verilirken, merkezkaç yönetimin bütün yarar ve sakıncaları göz önünde tutulmalıdır (Bursal, 1983: 424).

Finansal başarı karı ile ölçülen sorumluluk merkezi birimi olan kar merkezleri iki grupta toplanabilir (Bursal ve Ercan, 1999: 456):

- Doğal Kar Merkezleri: Doğal kar merkezi, karını, organizasyonun tümünün karını arttırma amacı ile çalışır.

- Yapay Kar Merkezi: Organizasyon içerisinde yer alan birimlerin, kendi arasındaki emek aktarımı sonucunda oluşan ama karşılığında fiili olarak gelir getirmeyen merkezlerdir. Örneğin, bir ortaklıkta bilgi işlem merkezinin ortaklığın diğer bölümlerine herhangi bir bedel karşılığı olmaksızın hizmet sunması ve karşılığında her hangi bir emek fiyatlandırılmasının yapılmaması.

Başarı değerlemesi açısından iki kar merkezi türünün arasındaki fark önemlidir. Sorumluluk biriminin karı, doğal bir kar merkezinde birimin ekonomik bir birim olarak değerlendirilmesinde de kullanılabilir. Yapay bir kar merkezinde ise, kar bu merkezin ekonomik bir birim olarak değerlendirilmesinde kullanılabilirse de sorumluluk merkezi yönetiminin başarısını değerlemede kullanılmaz. Çünkü, böyle bir birimde karı etkileyen çok önemli bazı karar konuları sorumluluk merkezi yönetiminin kontrolü dışında kalmaktadır (Bursal ve Ercan, 1999: 457).

Kar merkezlerinde başarının ölçülmesi, kontrol edilebilir gelir ile giderler sonucunda oluşan karlar ile belirlenir (Hatiboğlu ve Gürsoy, 1978: 216). Kar merkezinin kontrol edilebilen gelirlerden, kontrol edilebilen maliyetlerin çıkartılması ile hesaplanan kontrol edilebilen kar dikkate alınarak kar merkezinin performansı ölçülmektedir (Polimeni ve diğerleri, 1991: 1005).

Bölüm karlarını oluşturan gelir ve gider kalemlerinin kontrol edilebilirliği, yöneticinin kontrol sınırları içinde değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu sebepten bölüm faaliyetlerini yansıtan gelir tabloları ve bu tablolarda saptanacak net kar tutarına, kontrol edilebilir etkenler dikkate alınarak ulaşılmalıdır.

Kontrol edilebilen gelir ve giderlerin tespitinde bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bu güçlükleri ortadan kaldırmak için satış merkezlerindeki satışların

toplam satışlar içindeki payları ile değişken ve sabit maliyetler yüzdelerine göre ayrıntılı gelir tabloları hazırlanmalıdır (Polimeni ve diğerleri, 1991: 1007). Bu şekilde aşağıda verilen ayrıntılı gelir tablosu sayesinde net kar rakamına ulaşılabilir (Shim ve Siegel, 1984: 137):

Bu şekilde uygulamadaki en büyük zorluk, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen kapasite ile ilgili maliyetler arasındaki ayrımın yapılamamasından kaynaklanmaktadır. İki maliyet arasında kesin bir ayrım yapılacak standartlar yoktur. Mesela; eğer bir bölüm yöneticisi, ilgili bölüme ait olan duran varlıklarla ilgili olan amortisman ve sigorta gibi konularda karar alma yetkisine sahip ise bu maliyetler kontrol edilebilen, ancak bölüm yöneticisinin böyle bir yetkisi yok ise kontrol edilemeyen maliyetler olarak adlandırılmaktadır (Shim ve Siegel, 1984: 11)

Tablo 3.2. Kar Merkezi Gelir Tablosu

Satışlar		XXXX
Değişken Maliyetler	X	
Üretim	X	
Satış ve Pazarlama	X	
(Toplam Değişken Maliyetler)		(XXX)
Katkı Payı		XXX
(Kontrol Edilebilen Sabit Maliyetler)		(XX)
Kar Merkezi Tarafından Kontrol Edilebilen Kar		XXX
(Kontrol Edilemeyen Sabit Maliyetler)		(XX)
Vergi Öncesi Kar		XXX
(Vergi)		(XX)
Net Kar		XX

Kar merkezlerinde farklı üretim hacimlerine göre bütçeler hazırlanır ve tahmin edilen üretim hacimlerine göre karlar hesaplanır. Hesaplanan kar rakamlarıyla gerçekleşen kar birbirleriyle karşılaştırılır. Performans değerlendirme bu karşılaştırmalar baz alınarak yapılır.

Kar merkezinde bütçe hazırlama yönetim açısında şu şekilde değerlendirilmektedir (Engler, 1990: 741)

- Kar merkezinde hazırlanan bütçelenmiş gelir tablosu, bölümün hedeflenmiş kar düzeyini gösterir.
- Cari dönemdeki gelir tablosu da, işletmenin gerçekleşmiş bölüm karı düzeyini gösterir.
- İki gelir tablosu arasında her hangi bir sapma olup olmadığına bakılır.

Kar merkezi yöneticisi, bölümde gerçekleşen kar seviyesi, hedeflenen kar seviyesine eşit ya da daha fazla olduğu zaman başarılı sayılır. Yöneticinin başarısı, cari karın hedeflenen kar düzeyini aşması noktasında ortaya çıkar. Kısaca, ne kadar çok hedeflenen kar düzeyi aşırsa, yönetici o kadar başarılı sayılır.

Kar merkezinde oluşan karın, bölümlerin temel finansal başarı ölçüsü olarak kullanılabilmesi için bazı koşulların bulunması gerekmektedir. Bu koşullar kısaca şu şekilde açıklanabilir (Bursal ve Ercan, 1999: 457-458):

- Kontrol Edilebilirlik: Kontrol edebilirlik, bir gelir veya maliyet kaleminin, bir sorumlunun kararlarından ve faaliyetlerinden etkilenme durumunu ifade eder. Etkilenme, mutlak değil, önemli ölçüde bir etkilenmedir. Bir yönetici, yalnızca kontrol edebildiği faktörlerden sorumlu tutulmalıdır. Kar merkezi yöneticisi, gelirler ve bu gelirleri için

katlanılan maliyetleri kontrol edebilirse, ulaşılan kar düzeyinden de sorumlu olabilir.

- **Başarı Standardı:** Başarı değerlenmesinde fiili sonuçların, karşılaştırılabileceği bir standardın bulunması, değerlemeyi yapan aısından daha nesnel davranmaya olanak sağlayacağı gibi, değerlenen kişinin de, kendinden bekleneni bilmesine ve dolayısıyla vereceği kararlar için bir ölçüde sahip olmasına imkan tanır. Bir kar merkezi yöneticisinin, başarı ölçüsü olarak saptanacak kar standardının o bölüm içinde bulunması, beklenen koşulları yansıtmaması ve bu koşullar dikkate alındığından standardın ulaşılabilir olması gerekir.
- **Bölümsel Kar Bağımsızlığı:** Bir kar merkezinin raporlanan karı, diğer bölüm veya bölümlerin faaliyet ve kararlarından ve bölümler arası ilişkilere uygulanan kurallardan, bölümün kontrolü dışında olarak önemli ölçüde etkileniyorsa, bu sorumluluk biriminin gerçekten bir kar merkezi olduğunu söylemek güçtür. Bölümsel bir örgütte, bölümler arası ilişkiler bir yandan bölümlerin birbirlerinin başarısına katkıda bulunmalarına olanak sağlarken, diğer yandan da başarıların ayrı ayrı ölçülmesini güçleştirir.
- **Kısmi Optimizasyonun Önlenmesi:** Kısmi optimizasyon, bir yöneticinin veya sorumluluk biriminin, belli bir ölçütü cinsinden durumunu, işletmenin tümü aısından daha büyük kayıplar bahasına iyileştirmesi biçiminde ortaya çıkar. Kısmi optimizasyon işletmenin örgüt yapısından veya uyguladığı politikalardan kaynaklanabileceği gibi, muhasebe yöntemleri ve başarı değerlemesi sistemi ile yakından ilgili olabilir. Kısa

dönemli finansal başarı ölçüsü olan kara, bir başarı değerlendirme ölçütü olarak üst yönetimce aşırı bir önem verilmesi, bölümler düzeyinde kısmi optimizasyonlara yönelmesinin önemli bir nedenini oluşturabilir.

- Kar Raporlanması: Kar raporlaması, kar merkezi yöneticisi açısından kendine yüklenmiş olan sorumluluğun bir hesabını verme yolu, üst yönetim açısından ise kar merkezi üzerindeki kontrol yetkisini kullanmanın bir aracını oluşturur. Kar raporları, kar merkezi yöneticisine geçmişteki başarısı hakkında bilgi sağlarken, gelecekte vereceği kararların başarısının ölçüsünü oluşturan kar üzerindeki etkisinin dikkate alma ve yargılama gerekliliğini ortaya çıkarır. Bir kar merkezi gelir tablosu örneği Tablo 4.2.'de yer almaktadır.

#### 3.2.4.3. Yatırım Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme

Bir bölüm yöneticisinin finansal başarısını karı ile yatırımı arasındaki ilişki açısından ölçme düşüncesi, yatırım merkezi kavramının temelini oluşturur (Bursal ve Ercan, 1999: 465). Hatiboğlu ve Gürsoy'a göre (1978), kar merkezi, yatırım merkezlerini de içerecek anlamda ele alınabilir. Kar merkezleri, merkezkaç yönetimin ileri dereceye vardırılması oluşturulan sorumluluk merkezleri olarak ifade edilebilir.

Kar merkezlerinin hangi koşulları sağlayarak yatırım merkezi olarak tanımlandığı, yatırım merkezleri tanımlırken ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Burada bahsedilen ölçütler her ne kadar kar merkezi için olsa da, bir kar merkezi yöneticisinin de bölümün yatırım temeli üzerinde önemli bir etkisi vardır.

Bir yatırım merkezinin karlılığını ölçmede kullanılan belli başlı iki ölçüt vardır (Hatiboğlu ve Gürsoy, 1978: 460):

- Yatırım Getirisi Oranı (ROI)

- Artık Gelir (RI)

İki temel ölçütü ayrıntılı bir şekilde incelemek gerekirse;

*Yatırım Getirisi Oranı (Return on Investment- ROI):* Yatırım getirisi oranı, bir firmanın yapmış olduğu yatırımın karlılığını, başka bir ifade ile, varlıkların ne ölçüde verimli kullanıldığını göstermek için kullanılmaktadır (Akgüç, 1998: 67). Yatırım karlılığının ölçülmesi, işletmenin yaptığı yatırımlardan elde ettiği kazançları göstermesi açısından anahtar bir ölçümdür (Shim ve Siegel, 1984: 259).

Yatırım getirisinin bir finansal başarı değerlendirme yöntemi olarak, bazı ülkelerde (özellikle A.B.D.) uygulamada büyük ölçüde benimsenmesinin temel nedenlerinden biri, tek bir rakamda, bir bölümün finansal statüsünü etkileyen tüm faktörlerin etkisini özetleyebilme potansiyelidir (Bursal ve Ercan, 1999: 466).

Yatırım getirisi oranı iki şekilde hesaplanabilir (Martin, 2005: 1):

Yatırım Getirisi Oranı (ROI) = Net Kar / Yatırımlar

Diğer bir hesaplama yöntemi ise DuPont kontrol yöntemine<sup>3</sup> dayanmaktadır:

Yatırım Getirisi Oranı (ROI) = Varlık Devir Hızı X Net Kar Marjı

$$= \frac{\text{Satışlar}}{\text{Yatırımlar}} \times \frac{\text{Net Kar}}{\text{Satışlar}}$$

Yatırım getirisi oranının (ROI) üstün yanları şu şekilde sıralanabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 415):

- ROI yöntemi ile ayrıntılı bir ölçüm yapılabilen ve bölüm faaliyetleri etkin kontrol edildiği zaman bölümün, yatırım getiri oranının artırılması, işletmenin tüm karlılığını arttıracaktır.
- ROI bölümün, ayrılan yatırımları etkin kullanma düzeyini ölçme imkanı vermektedir.

<sup>3</sup> Toplam varlık getirisi ve öz kaynak getirisini (hisse senetlerine dağıtılabilir kar/ ortalama özkaynak) alt oranlara ayıran ilişkiler grubu olarak tanımlanabilir (Brealey ve diğerleri, 2001: 480)



- ROI, var olan sabit kıymetlerin etkin kullanılmasını ve ROI'yı arttıracak yeni yatırımların gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.
- Karlar ile kontrol edilebilen maliyetler arasındaki ilişkiyi baz almak suretiyle yatırım merkezi yöneticisinin performansını değerlemeye imkan sağlamaktadır.
- Yatırım merkezi yöneticisinin, değişik yatırım seçenekleri arasında, maksimum getiriye sağlayacak olanı tercih etmesine imkan sağlamaktadır.

ROI'nın bu şekilde avantajlı yönlerinin ifade edilmesine rağmen, finansal kontrol anlamında bir takım eksikleri vardır (Atkinson ve diğerleri, 1995: 548). Bölümün başarı değerlemesi ve kontrol açısından bu yöntem, bölüm yönetimini, öncelikle karı artırma değil, yatırım getirisi oranını artırma çabalarına yöneltebilir. Başka bir ifadeyle, bölüm yönetimi açısından yatırım getirisi oranı, kardan daha önemli bir amaç durumuna gelebilir.

Yatırım getirisi oranı yöntemi, etkin bir kontrol için yetersiz kalabilir ve yöntemin zayıf yönleri şu şekilde sıralanabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 415):

- ROI, kar- yatırım bağlantısını basite indirgeyen bir ölçü birimidir. Yalnızca kontrol edilebilir kar ve kontrol edilebilir varlıklar oranına dayanan tek bir oran üzerine odaklanmaktadır.
- Yatırım tutarının hesaplanmasında kullanılacak yöntemler nedeni ile bölümün zaman içinde değişik ölçüleme sonuçları vermesine ve tutarsız karşılaştırmalar yapmasına neden olabilmektedir.

- Yatırım merkezi yöneticisinin bireysel amaçları ile işletmenin genel amaçları arasında bir çatışmaya yol açabilmekte ve amaç birliğinin sağlanamadığı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlar:
  - ❖ Yatırım merkezi yöneticisi, işletmenin bütünü açısından ROI'sı yüksek, ancak yatırım merkezi açısından ROI'sı düşük olan bir ilave yatırımı gerçekleştirmekte isteksiz davranabilmektedir.
  - ❖ Yatırım merkezi yöneticisi, işletmenin bütünü açısından ROI'sı düşük olmasına karşın, yatırım merkezi açısından ROI'sı yüksek olan bir ilave yatırımı gerçekleştirmek isteyebilir.
  - ❖ Yatırım merkezi yöneticisi, ROI'daki artışın yardımı ile kısa vadeli kararlar alabilmektedir. Fakat alınan bu kararlar, uzun vadede işletmenin genel amaçları açısından iyi kararlar olmayabilir.

Bir yatırım merkezi yöneticisi, mevcut yatırım getirisi oranını düşürecek yatırımlara yönelmekte isteksiz olabilir (Moore ve Jaedicke, 1980: 635). Bu görüş de, yukarıda ifade edilen zayıf yönleri destekler niteliktedir.

ROI yöntemi genellikle, kısa süreli projelerde en verimli olanı seçmek için kullanılır. Yatırım getiri oranı yüksek olan proje tercih edilmektedir. Yatırım getirisi oranı yöntemi, hem bir kontrol tekniği, hem de bir planlama tekniği olarak etkin bir şekilde kullanılmaktadır (Polimeni ve diğerleri, 1991: 1017).

Bir başarı ölçüsü ve kontrol aracı olarak yatırım getirisi oranının, yatırım kararları konusunda bölüm yönetimlerini işletme açısından optimal olmayan çözümlere yöneltebilir. Yatırım getirisi yönteminin bu ve yukarıdaki zayıf yönlerini gidermek amacıyla 1950'lerde General Electric Ortaklığı tarafından yeni bir finansal başarı ölçüsü geliştirilmiştir. Bu ölçüye de "artık gelir" adı verilmiştir.

*Artık Gelir (Residual Income- RI):* İşletmenin net karının, yatırıma uygulanan faiz oranlarının çıkarılması sonucu elde edilen geliri ifade eden artık gelir kavramı, yöneticiye oransal hedef yerine, kesin bir tutarı temsil eden bir hedef sağlamaktadır (Polimeni ve diğerleri, 1991: 1019).

Yatırım getirisi yönteminin, bölüm yöntemini işlevsel olmayan bir davranış biçimine<sup>4</sup> yöneltmesinin sebebi, bir oran olarak yatırım getirisinin, faaliyetlerin hacmiyle ilgili boyutunun ihmal edilmesidir. İşletme üst yönetimi ise, bölüm faaliyetlerinin şu iki yönüyle birlikte ilgilenmek zorundadır (Bursal ve Ercan, 1999: 467):

- Bölümün varlıklarına bağlanmış yatırımın karlılığı
- Bölümün varlıklarında ve karında büyüme

İşletme üst yönetiminin bölüm faaliyetleri konusundaki bu iki ilgi alanı ile tutarlı olabilmek için, bir bölümsel başarı ölçüsünün bölüm yönetimini şu iki konuda özendirilmesi gerekir (Bursal ve Ercan, 1999: 467):

- Mevcut kaynakları verimli bir biçimde kullanmak,
- Uygun yatırım (gerektiğinde yatırım çözüme) kararları vermek.

Bir yatırım merkezinin artık geliri şu şekilde hesaplanır (Hatiboğlu ve Gürsoy, 1978: 462):

Artık Gelir = Toplam faaliyet karı – Amaçlanan minimum verim oranına göre olması gereken kar

Artık gelir kavramında aşağıdaki üç sorun çözüme kavuşturulmak istenmektedir (Hatiboğlu ve Gürsoy, 1978: 463):

---

<sup>4</sup> Bölümün başarı değerlemesi ve kontrol açısından bu yöntem, bölüm yönetimini, öncelikle karı artırma değil, yatırım getirisi oranını artırma çabalarına yöneltebilir. Başka bir ifadeyle, bölüm yönetimi açısından yatırım getirisi oranı, kardan daha önemli bir amaç durumuna gelebilir (Bursal ve Ercan, 1999: 467).

- Bölüm karının nasıl ölçüleceği,
- Bölümün kullanıldığı varlık miktarının nasıl ölçüleceği,
- Minimum getiri oranının kaç olacağı.

Artık gelir yöntemi (RI), yatırım getirisi yönteminde ortaya çıkan sakıncaları gidermeyi amaçlamaktadır. RI yönetiminin faydaları şu şekilde sıralanabilir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000: 422):

- Değişik varlık kalemleri için değişik hedefler belirlenebilmektedir.
- Tüm işletme içinde aynı özellikte ve değişik bölümlerde yer alan varlıklar, aynı oranla değerlendirileceği için, bölümler arası etkin karşılaştırma yapma olanağı sağlamaktadır.
- Yüksek düzeyde yatırımın getiri oranı beklenen bölümlere, yatırımın getiri oranının, sakıncalı ölçümleme unsuru, artık gelir yöntemi ile giderilebilmektedir. Yatırım getiri oranı esas alındığında, düşük oranlı yatırımlardan kaçınan bölümler, artık gelir yöntemi esasında beklenen kar tutarının üstündeki yatırımı yapmakta sakınca görmeyeceklerdir.

Artık gelir yönteminin yukarıda bahsedilen faydalarının yanında ayrıca şu sakıncaları da vardır (Polimeni ve diğerleri, 1991: 1019):

- RI yöntemi de yatırım tutarına bağlı olması sebebiyle, yatırım tutarında oluşacak dalgalanmalardan etkilenecektir.
- Üst düzey yönetim, kontrol edilebilen kar tutarlarına bağlı olarak oluşacak artık gelir rakamının saptanması üzerinde, etkin bir ölçümleme hedefi oluşturulması için, önemle durmalıdır.

Artık gelir yöntemi de tek başına kullanıldığında yanıltıcı bir karar alınmasına neden olabilir. Çünkü, mutlak rakam olarak küçük bir işletmede normal kabul

edilebilecek bir artık gelir tutarı, büyük bir işletmede normal sayılmayacak bir tutar olabilir. Bu nedenle, artık gelir ve yatırım getiri oranı birlikte çok dikkatli bir şekilde incelenmelidir.

### 3.2.5. Sorumluluk Raporları ve Hazırlanması

Sorumluluk merkezlerine göre düzenlenen raporlar sorumluluk raporları olarak ifade edilir. Diğer bir ifade ile, her sorumluluk merkezinin başarısı dönemler itibariyle, özet olarak sorumluluk raporlarında gösterilir (Küçüksavaş, 2002: 570). Sorumluluk raporları, işletme yönetiminde, neyin nerede ve nasıl olduğunu gösteren kontrol araçlarıdır (Yükçü, 1999: 734).

Sorumluluk raporları, o sorumluluk merkezinin bütçelenen ve fiili sonuçlarını gösterir. Örneğin, bir maliyet merkezinin raporu departmanda ortaya çıkan maliyet türlerinin bütçelenen ve fiili tutarlarını gösterecektir. Fiili tutarlarla bütçelenen tutarlar arasındaki fark sapma olarak adlandırılır. Bu raporlarda ayrıca, ortaya çıkan sapmalarda gösterilir. Bu raporlardaki bilgiler yöneticilere, işletmeyi istisna yoluyla yönetim<sup>5</sup> konusunda yardımcı olurlar (Hilton, 1997: 487).

Etkin bir şekilde sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulabilmesi ve işleyebilmesi için, işletmede yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi gerekir. Yani, işletmenin iyi bir organizasyon şemasına sahip olmalıdır. Bu nedenle sorumluluk muhasebesi sistemi kurulmadan önce, işletmenin organizasyon yapısının gözden geçirilmeli ve gerekli düzeltmelerin yapılmalıdır.

Sorumluluk raporları organizasyon şemasındaki sorumluluk kademelerine uygun olarak düzenlenir. Her düzeyde, doğrudan doğruya o düzeyde ortaya çıkan maliyetler ile,

---

<sup>5</sup> İstisnalarla yönetim; bir sorun belirleme ve iletişim sistemidir. Yönetimin araya girmesini zorunlu kılan sorun yöneticiye bildirilecek, işe müdahaleyi gerektirmeyen durum ise bilgilendirilmeyecektir. Bu organizasyon; iş bölümü, sorumluluk ve yetki devri ile yaygın bir kontrol düzeni üzerine oturmuştur (Ertürk, 2000: 39).

alt kademedeki yöneticiler ile ilgili maliyetler gösterilir. Raporlama sonucunda, üst yönetimde, işletmeyle ilgili tüm maliyetler gösterilmiş olur (Küçüksavaş, 2002: 571).

Sorumluluk raporları alt yönetim basamaklarından üst yönetim basamaklarına doğru sunulmaktadır. Üst yönetim basamaklarına doğru çıktığında raporların özet olma özelliği artmaktadır (Yükçü, 1999: 735).

Sorumluluk raporları çok değişik şekillerde hazırlanabilir. Fakat, farklı biçimlerde dahi olsalar, aşağıda verilen genel kurallara uymalıdır (Hatiboğlu ve Gürsoy, 1978: 468- 474):

- Sorumluluk raporları, yöneticilerin bireysel performanslarının ölçülmesine yönelik olmalıdır.
- Sorumluluk raporları gerçekleşen sonuçları en iyi kabul edilen standartlarla karşılaştırılmalıdır.
- Raporlar önemli bilgilerin özeti şeklinde olmalıdır.
- Raporlar en uygun zamanda düzenlenmelidir.
- Raporlarda yer alan bilgiler kolay anlaşılır olmalıdır.
- Sorumluluk raporları birbirini tamamlayacak şekilde düzenlenmelidir.
- Raporların hazırlanmasında iktisadilik kurallarına uyulmalıdır.

Sorumluluk muhasebesi hedeflerin ve hedeflerden sapmaların belirlenmesi ve olumsuz sapmaların önüne geçilmesi amacıyla geliştirildiğine göre belli dönemlerde hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının denetlenmesi gerekir. Denetim, hedefleri, ulaşılan sonuçları ve hedeflerden sapmayı gösteren bir raporlama sistemiyle başarılabılır.

Raporlama döneminin aylık olmasının uygulama açısından en uygun süre olduğu düşünülür. Çünkü daha uzun aralıklarla yapılacak denetim (örneğin 3 ayda bir) alınabilecek önlemlerin gecikmesini beraberinde getirirken, daha sıklıkla yapılacak bir

denetim (örneğin haftada bir) gerek bütçelerin bu kadar kısa dönemler için hazırlanmasını zorunlu kılacak, gerekse fiili verilerle bütçeler arasında doğru karşılaştırma yapılmasını güçleştirecektir (İpçi, 1986: 103).

Çalışmanın buraya kadar olan bölümünde sorumluluk muhasebesi kavramı ayrıntılı olarak incelenmiştir. Merkezkaç organizasyon yapısını benimseyen işletmelerde faaliyetler sorumluluk merkezleri aracılığı ile daha etkin bir şekilde yürütülebilir. Üst yönetim belli sınırlar dahilinde bu merkezin yöneticilerine farklı yetkiler vererek, bazı faaliyetlere ilişkin karar verme ve uygulamayı yetkisini de bu merkez yöneticilerine devredebilir.

Sorumluluk merkezlerinin oluşturulması ile birlikte işletme içinde bir merkezden diğerine mamul transferi, üzerinde durulması gereken bir konu olmaktadır.. Sorumluluk merkezleri yöneticilerinin etkinliğini ölçümleme de, işletme içi bölümler arası mal ve hizmet transferlerinin ortaya çıkmasıyla daha da karmaşık bir hal almaktadır. Merkezkaç yönetimde sorumluluk merkezleri arasındaki koordinasyonunun sağlanmasında ve yöneticilerin etkinliğinin ölçülmesinde bir yönetim aracı olarak transfer fiyatı kavramı ortaya çıkmaktadır. Transfer fiyatı, transfer edilen mal veya hizmet satışını yapan merkez için gelir anlamına gelirken, alıcı merkez için de bir maliyet kalemini oluşturur. Dolayısıyla transfere konu olan mal veya hizmetin fiyatı her iki bölümün de performansını doğrudan etkiler. Bu nedenle, merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen işletmelerde transfer fiyatlaması önemli bir konudur.

Transfer fiyatının, sorumluluk muhasebesi sistemindeki ve merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen işletmeler açısından yukarıda bahsedilen önemleri sebebiyle çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde transfer fiyatlaması sistemi ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

#### 4. TRANSFER FİYATLAMA SİSTEMİ

Merkezkaç yönetim yapısına sahip olan organizasyonlarda, sorumluluk muhasebesi sistemine uygun olarak, işletmeler faaliyet alanları farklı merkezlere ayrılırlar ve bu merkezlerin her biri birbirinden bağımsız bölümler olarak değerlendirilirler. Bu tip organizasyon yapılarında, yönetim, kontrol sistemi olarak genellikle, bölümlerin performansını ölçmek ve faaliyetleri koordine edebilmek için transfer fiyatlama yöntemini kullanır. Merkezler arasındaki arası mal veya hizmet transferlerinin satıcı( devreden) bölümün karına ve alıcı (devralan) bölümün maliyetlerine etki yapması sebebiyle, transfer fiyatlarının titizlikle saptanması gerekir.

Çalışmanın bu bölümünde sorumluluk merkezleri arasındaki mal veya hizmet transferinde kullanılacak fiyatın belirlenmesini sağlayan transfer fiyatı kavramı her yönüyle kapsamlı olarak incelenecektir. İlk olarak, transfer fiyatının tarihçesi açıklanacak, daha sonra transfer fiyatlamasının sınıflandırılması, önemi, uygun bir transfer fiyatının belirlenmesinde kullanılacak ölçütler ve yaklaşım modelleri de açıklandıktan sonra son olarak transfer fiyatlama yöntemlerine yer verilecektir.

##### 4.1. TRANSFER FİYATLAMA KAVRAMI

Bölüm performanslarını anlamlı bir şekilde ölçmede karşılaşılan ana engellerden biri de bölümler arasındaki mal veya hizmet transferidir (Heitger ve Matulich, 1980: 422). Genel olarak, sorumluluk merkezleri arasında mal veya hizmet transferlerinde transfer edilen mal veya hizmetin fiyatı için kullanılan transfer fiyatı kavramı ile ilgili olarak diğer açıklamalara geçmeden önce transfer fiyatlamasının tarihçesine kısaca değinilecektir.



#### 4.1.1. Transfer Fiyatlamamın Tarihçesi

Transfer fiyatıyla ilgili olarak yapılan ilk çalışmalarda, firmanın karını maksimize edecek optimal üretim karmasına güvenilir ve bu durum da geleneksel ekonomik teori ile açıklanır (Ashton ve diğerleri, 1991: 61).

1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick “The Principles of Political Economy” adlı kitabında firmaların üretim esnasında kendi ürettikleri ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerini ve böyle bir durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden bahsetmektedir (Kapusuzoğlu, 1998: 56).

16 Mart 1920’de Du Pont firmasında yönetime sunulan bir raporda, iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere maliyet bedelinin veya piyasa fiyatının uygulanması konusu yer almıştır. Bunun sonucunda da, güncel piyasa fiyatlarının uygulanması kararına varılmıştır (Kapusuzoğlu, 1998: 56).

1921- 1925 yılları arasında çok büyüyerek uluslar arası bir firma boyutuna gelen General Motors da benzer bir sorunla karşı karşıya kalmıştır ve onlar da yine güncel piyasa fiyatlarının uygulanmayı uygun bulmuşlardır (Horngren ve diğerleri, 1997: 843).

Ayrıca, Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneğinin 1925 yılında düzenlemiş oldukları 6. Uluslararası Maliyet Muhasebesi Konferansında, transfer fiyatlandırma konusu tartışılmıştır (Eccles, 1986: 15-16).

Transfer fiyatlaması konusu zamanla önemini attırmaya başlamıştır. Artık, bu konunun yöneticiler ve muhasebeciler tarafından vurgulanması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Ulusal muhasebeciler derneği ise 1956 yılında transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak bu konuda yapılan ilk araştırmayı bastırmıştır. (Kapusuzoğlu, 1998: 56). 1971

yılında ise, David Solomons tarafından “Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü” adlı çalışma yayımlanmıştır (Solomons, 1971: 3).

1970’li yıllarda muhasebe yönetiminde ekonomik yaklaşım ağırlık kazanmıştır ve bu konuda çok sayıda eser yayımlanmıştır. Yapılan çalışmaların çoğu transfer fiyatlandırmasını kültürel farklılık ve etkinliklerle tanımlamaya çalışmışlardır (Kapusuzoğlu, 1998: 56). Ayrıca bu yıllarda işletmeler, transfer fiyatlandırmayı, vergilerin etkilerini hileli şekilde kullanmak ve vergi kaçırmaya ilişkin yöntemler geliştirmişlerdir (Polimeni ve Cashin, 1981: 717).

1986 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ihracat ve ithalatının yaklaşık %36’sının ADB firmaları ve onların dış şubeleri veya merkezleri arasındaki işlemlerden oluşması, Avrupa Birliği (AB) ve Japonya arasındaki ticaretin yaklaşık %55’inin, AB ve ABD arasındaki ticaretin %40’ının ve ABD ile Japonya arasındaki ticaretin %80’inin ana şirketler ve onların şubeleri arasında gerçekleşmesi, gerek çok uluslu ve gerekse transfer fiyatlaması kavramının dünya ticareti üzerindeki önemini ortaya koymaktadır (Dicle, 1995: 35).

1990’lı yıllara gelindiğinde ise, bilgisayar kullanımının da etkisiyle muhasebe yönetiminde köklü değişimler olmuştur. JIT, TQM, ABM (Faaliyet Tabanlı Yönetim) gibi modellerin de gelişmesiyle birlikte transfer fiyatlamasının rolü ve önemi de artmıştır (Kapusuzoğlu, 1998: 56).

Bu gelişmelerden sonra, günümüzde transfer fiyatlaması konusu hakkında bir çok çalışma mevcuttur. İşletmelerin özellikle üstünde durdukları bir konu haline gelen transfer fiyatlaması sistemi, işletme içinde etkin bir şekilde kullanıldığında önemli başarılar elde edilebilir.

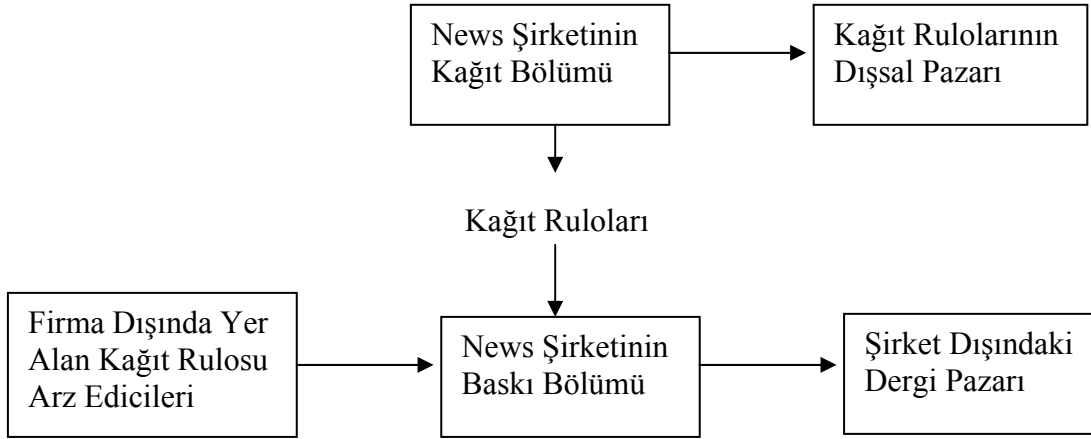
#### 4.1.2. Transfer Fiyatlaması Tanımı ve Nitelikleri

Organizasyonun bir bölümünden diğer bir bölümüne mal veya hizmet satıldığı zaman transfer fiyatı kavramı ortaya çıkmaktadır (Hilton ve diğerleri, 2003: 802). Transfer fiyatı, aynı örgüt içerisinde bir alt bölümden bir diğer alt bölüme aktarılan mamullerin (ara mamullerin) değerlemesi için seçilen fiyattır şeklinde tanımlanabilir (Yükçü, 1999: 738).

Yani, transfer fiyatı, sorumlu bir merkezden diğer sorumlu bir merkeze mal veya hizmet transferinin sayısal olarak ifade edilmesinde kullanılan bir parasal değerdir (Polimeni ve diğerleri, 1991: 1075). Transfer fiyatlama, aynı işletme içinde bulunan bölümler arasındaki transferlerde kullanıldığı gibi, bir ana işletmeye bağlı ve farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler arasında da uygulanabilmektedir (Doğan ve Çürük, 2003: 27-28). Araştırma, işletme içi transfer fiyatlama konusu üzerine olduğundan, uluslar arası transfer fiyatlamaya çok fazla yer verilmeyecektir. İlerleyen bölümlerde, uygulamasına kısaca değinilecektir.

Transfer fiyatlama uygulamaları, işletme içinde sorumluluk merkezlerinin performanslarının değerlendirilmesi ve işletmenin hem üst yönetim düzeyinde hem de sorumluluk merkezleri düzeyinde en uygun kararları almasına yardımcı olmaktadır. Bunun yanı sıra transfer fiyatlama uygulamalarından beklenen faydaların sağlanabilmesi için işletme yönetiminin işletme amaçları için en uygun transfer fiyatlama yöntemini seçmesi gerekir (Çelik, 2000: 101).

Transfer fiyatlama sistemi, aşağıda yer alan News Şirketinin örnek uygulaması ile Şekil 4.1.'de daha net bir şekilde açıklanabilir (Horngren ve Foster, 1991: 856).



Şekil 4.1. Transfer Fiyatlama Sisteminin İşleyişi

Yukarıda verilen şekle göre News Şirketinin iki ayrı kar ve maliyet merkezine sahip olduğu görülmektedir. Bu merkezler, kağıt üreten kağıt bölümü ve kağıt rulolarını işleyerek dergi basan baskı bölümüdür. Kağıt bölümü, ürettiği kağıt rulolarının her birini baskı bölümüne transfer etmektedir veya dergi basan firma dışındaki diğer firmalara satmaktadır. Kağıt Ruloları News Şirketinde ara mamuldür ve transfer edilen baskı bölümünde bir takım işlemlerden geçirilerek ve firmanın dışındaki tüketiciye satılmaktadır. Kağıt rulolarının, kağıt bölümünden baskı bölümüne transferinde uygulanan fiyat transfer fiyatıdır. Transfer fiyatının oluşması ve uygulanması basit olarak bu şekilde açıklanabilir.

Transfer fiyatlaması uygulamasının işletme açısından amaçları şu şekilde sıralanabilir (Blocher ve diğerleri, 1999: 774):

- Yöneticileri motive etmek,
- Yöneticileri, işletmenin genel amaçları doğrultusunda karar almaları yönünde teşvik etmek,
- Yöneticilerin adil bir şekilde ödüllendirme yapmalarını sağlamak.

Transfer fiyatlama, hem mal veya hizmeti satın alan hem de mal veya hizmeti satan bölümlerin kar ölçümlerini etkiler, çünkü, bölümler, kendi aralarında satış

işlemlerinde rekabet içindedirler (Hilton ve diğerleri, 2003: 802). Transfer fiyatlama sistemi kurulurken, satış bölümünün ve satın alan bölümün durumu birlikte değerlendirilmelidir (Hansen ve Mowen, 1990: 870). Yüksek bir transfer fiyatı uygulamak, satış bölümü için yüksek kar anlamına gelir ancak, satın alan bölüm için bu durum düşük karla ifade edilir. Düşük transfer fiyatı uygulamak da tam tersi bir etki yapar.

İşletmeler, transfer fiyatının belirlenmesinde karşılaştıkları bu sorunu gidermek için de fırsat maliyet yaklaşımı kullanılabilir. Buna göre, satın alan bölümün ödemeyi kabul ettiği maksimum fiyat ve satan bölüm içinde satmayı kabul ettiği minimum fiyat tanımlanır (Hansen ve Mowen, 1990: 870).

Transfer fiyatlama sistemi ne şekilde kurulursa kurulsun, her bölümün karı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Transfer fiyatı direkt olarak, firma bölümleri arasında ne kadar mal veya hizmet transfer edileceğinden ve ne kadar firma dışından mal veya hizmet alınacağından etkilenebilir (Polimeni ve Cashin, 1981: 716). Ayrıca işletme içinde yer alan satıcı ve alıcı durumundaki sorumluluk merkezleri arasındaki transfer fiyatı, bu iki sorumluluk merkezi arasındaki kar dağıtımını belirler (Magee, 1986: 331).

#### 4.1.3. Transfer Fiyatlamasının Sınıflandırılması

İşletmelerde kurulan sorumluluk muhasebesi sistemiyle birlikte, sorumluluk merkezlerinin faaliyetleri izlenmektedir. İşletmenin genel amacına hizmet eden sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerinin denetlenmesi ve sorumluluk merkezi yöneticilerinin etkinliklerinin ölçülmesi sorumluluk muhasebesi sisteminin birer parçalarını oluşturmaktadır. Transfer fiyatı, sorumluluk merkezleri arasında mal veya hizmet transferi ortaya çıktığında oluşmaktadır ve satın alan veya satan merkezlerin

maliyet ve kar düzeylerini belirleyeceğinden her iki merkezinde ölçülen performansını etkilemektedir.

Transfer fiyatlaması bir işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir (Kapusuzoğlu, 1998: 55). Satıma konu mal veya hizmet bir işletme veya işletme içindeki bir bölüm için çıktı, buna karşılık aynı çıkar birliği içindeki diğer bir işletme veya aynı işletmenin diğer bir bölümü için girdi niteliğindedir.

Bu açıklamalar ışığında, transfer fiyatlandırması aynı gruba ait işletmeler arasında olabileceği gibi aynı işletmeye ait bölümler arasında da olabilecektir (Güner, 2004: 14). Bu nedenle transfer fiyatlamaya konu olan transfer fiyatları, bölümler arası ve işletmeler arası transferlerde belirlenen fiyatlar olarak da tanımlanabilir (Doğan, 2004: 71).

Bu çerçevede transfer fiyatlamasını iki başlık altında toplamak mümkündür:

- İşletme içi transfer fiyatlaması
- Çok uluslu işletmelerde transfer fiyatlaması (Uluslar arası transfer fiyatlama)

İşletmelerin yapılarına ve işletme stratejilerinde yer alan amaçlarına göre transfer fiyatlama sisteminin tanımı değişmektedir. Söz konusu amaçlara uygun olarak transfer fiyatlamasının sınıflandırılması literatürde şu şekilde incelenmektedir.

#### *4.1.3.1. İşletme İçi Transfer Fiyatlaması*

Sorumluluk merkezleri arasında mal veya hizmet transferi söz konusu olduğunda, bu ilişkiye konu olan her iki merkezin (alan ve satan) karlılıklarını saptamak için mal veya hizmet alışverişinde kullanılacak bir transfer fiyatı tespit etmek gereklidir. Belirlenecek olan transfer fiyatı, mal veya hizmeti alacak merkez için maliyeti, bu mal

veya hizmeti satan merkez için ise bir gelir oluşturacaktır. Bu merkezlerin maliyet ve gelirlerinin tespit edilmesi için uygun bir transfer fiyatının belirlenmesi zorunludur. Elde edilen veriler yönetimin kararları için kullanılacağı gibi merkezin faaliyetlerinin değerlendirilmesinde de kullanılabilir.

İşletmede yer alan merkezler arasında, mal veya hizmet transferinde uygulanan transfer fiyatının belirlenmesin önemi şu şekilde sıralanabilir (Matz ve diğerleri, 1967: 929):

- Başarıların değerlendirilmesi
- Yöneticilere ve çalışanlara dönecek kar paylarının belirlenmesi
- Ortaklara dağıtılacak kar paylarının düzenlenmesi
- Mamul ve hizmetin birim maliyetlerinin ve satış fiyatlarının saptanması
- Organizasyonun bir bütün olarak karlılığı
- Bölümler arasında kaynakların en uygun biçimde dağıtımı
- Vergi ödeme programlarının düzenlenmesi

İşletme içi transfer fiyatlama, araştırmanın temel konusunu oluşturduğundan, önceki başlıkta; tanımı, nitelikleri ve işleyişi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Burada tekrar edilmeyecektir. Transfer fiyatlamasının sınıflandırılması başlığı altında özellikle uluslar arası transfer fiyatlama konusu yer almaktadır.

#### *4.1.3.2. Uluslar Arası Transfer Fiyatlaması*

Çalışmanın bu bölümünde transfer fiyatlaması farklı ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası işletmeler açısından ele alınacaktır.

Çok uluslu (uluslar arası) işletme, birden fazla ülkede kurulu ve işletmelerden bir veya bir kaçının diğerlerinin faaliyetleri üzerinde etki sahibi olması ve bilgi ve kaynaklarını diğerleri ile paylaşması temelinde birbirine bağlı özel veya kamu ya da

karma nitelikli şirket veya işletmeleri bünyesinde barındıran bir işletmedir (Soydan, 1995: 293).

Bir çok uluslu (uluslar arası) şirketin ana merkezi ile yurt dışındaki şubesi veya iki farklı ülkedeki şubesi arasında yapılan mal veya hizmet alış verişinde uygulanan fiyata transfer fiyatı denir (Seyidoğlu, 1998: 880).

Başka bir tanımla; transfer fiyatlandırılması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı olarak bağıntılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan, ana şirket veya alt şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibariyle hakim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama olarak tanımlanabilir (Saraç, 2005: 88). Kavram vergi muhasebesi açısından, çok uluslu şirketlerin karlarını, değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir (Öncel, 2002: 4).

Literatürde yer alan başka bir tanıma göre transfer fiyatı, farklı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmeler arasındaki işlemlerin yerine getirildiği değeri ifade etmek için kullanılan bir terimdir (Günaydın, 1999: 166).

Çok uluslu işletme yöneticileri, transfer fiyatları belirlerken şu faktörleri göz önüne almalıdır (Horngren ve Foster, 1991: 864- 865):

- Vergi minimizasyonu
- Nakit transfer olanağı
- Gümrük tarifeleri ve vergileri
- Döviz kurlarındaki dalgalanma riski

Yapılan araştırmalar transfer fiyatlamasının özellikle vergi konusunda başta geldiğini göstermektedir. Ernst & Young's şirketinin 2001 yılında hem ana şirketlerde



hem de bağılı şirketlerde görev yapan 800 den fazla vergi ve maliye yöneticileri için yapılan ikili (biennial) ankette, yöneticilere en önemli uluslararası vergi konusunun ne olduğu sorusu sorulmuştur. Ana şirketler ve bağılı şirketler açısından elde edilen sonuçlar Tablo 4.1 ve Tablo 4.2’de yer almaktadır (Ackerman ve diğerleri, 2002: 57).

Tablo 4.1. Ana şirketler Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları

Konu	2001 (%)	1999 (%)	1997 (%)
Transfer Fiyatlandırması	85	78	81
Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	81	83	88
Yabancı Vergi İndirimleri	74	--	--
Katma Değer Vergileri	71	64	66
Kontrollü Yabancı Şirket Kuralları	68	69	71
Vergi Anlaşması Ağının Genişletilmesi	56	55	64
Gümrük Vergileri	53	50	53
Başka Ülkede Geçici Görevlendirilenlerin Vergilendirilmesi	50	51	68

Tablo 4.2. Bağılı Şirketler Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları

Konu	2001 (%)	1999 (%)	1997 (%)
Transfer Fiyatlandırması	94	85	88
Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	76	80	87
Yabancı Vergi İndirimleri	68	--	--
Katma Değer Vergileri	75	65	42
Kontrollü Yabancı Şirket Kuralları	62	56	58
Vergi Anlaşması Ağının Genişletilmesi	64	62	59
Gümrük Vergileri	66	72	66
Başka Ülkede Geçici Görevlendirilenlerin Vergilendirilmesi	49	55	58

Yukarıdaki iki tablodan da görüleceği üzere, ana şirketler açısından transfer fiyatlandırmasının en önemli uluslararası vergi konusu olması oranı, 1999 da %78 den 2001 de %85 e yükselmiştir. Aynı eğilim bağılı şirketlerde de görülmüş, en önemli öncelik olarak 1999’da %85 olan oran, 2001 de %94 e ulaşmıştır.

Anket sonuçlarına göre, transfer fiyatını belirleme aşamasında yukarıda belirtilen faktörler arasında en önemlisi vergi etkisinden yararlanmaktır. Ana şirketler

açısından en önemli uluslararası vergi konuları içinde transfer fiyatlama yüksek bir yüzdeye sahip olarak yer almaktadır.

Transfer fiyatlama, çok uluslu işletmelerin stratejik planlamada, karar vermede esas faaliyet ve vergi minimizasyonu gibi amaçlarını gerçekleştirebilmelerinde ve ayrıca daha düşük vergi oranlarının olduğu ülkede faaliyet gösteren bağlı işletmelerin karlarını arttırmalarında stratejik bir araç olarak kullanılmaktadır (Doğan ve Çürük, 2003: 28).

Transfer fiyatlandırmasının üç genel amacı şu şekilde ifade edilebilir:

- Vergileme ile ilgili amaçlar
- Şirket yönetimiyle ilgili amaçlar
- Uluslararası amaçlar.

Transfer fiyatlandırmasının amaçlarını ortaya koyabilmek için çok uluslu şirketler grubu üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Araştırma için önce Dünyadaki en büyük 500 şirket grubu içinden 179 ABD şirketi seçilmiştir. Bu sayıya ABD menkul kıymetler borsalarında işlem gören ve 10.000 şirket içinden seçilen 363 ABD şirketi ilave edilmiştir. Bu şekilde belirlenen ve dünyanın değişik ülkelerinde şubeleri bulunan 542 şirket üzerinde anket çalışması yapılmıştır.

Aşağıdaki Tablo 4.3'de, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasında genel olarak amaçların dağılımı anket sonuçlarına göre ortaya konulmuştur. Araştırmanın sonucu vergi yükünü ayarlamanın önemli bir amaç olduğunu ortaya koymaktadır. Uluslararası alanda rekabetçi konumu sürdürme amacı ikinci sırada yer almaktadır. Bu amaç transfer fiyatlandırmasında çok uluslu şirketlerin stratejik bir yaklaşım izlediklerine işaret etmektedir. Üçüncü amaç iç yönetime yöneliktir (Cravens, 1997: 136).

Tablo 4.3. Çok Uluslu Şirketler İçin Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları

Amaçlar	%
Vergileme ile İlgili Amaçlar	
-Tarifeleri Yönetmek (Ayarlamak)	4
-Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
-Vergi Yükünü Yönetmek (Ayarlamak)	40
Ara Toplam	51
İç Yönetimle İlgili Amaçlar	
-Adaletli Performans Değerlemesi	7
-Motivasyonu Teşvik	9
-Hedef Uyumunu Teşvik Etme	5
Ara Toplam	21
Uluslararası Amaçlar	
-Nakit Transfer Sınırlamaları	2
-Rekabetçi Durum	21
-Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtma	5
Ara Toplam	28

*Vergileme ile ilgili amaçlar:* Vergileme ile ilgili amaçlar, vergi yükünü idare etme, vergi düzenlemelerine uymak, tarifeleri idare etme şeklinde özetlenebilir. Şirket yönetime ilişkin amaçlar, çalışanların performans değerlendirmesini yapmak, yöneticilere motivasyon sağlamak ve teşvik etmek olarak gösterilebilir. Uluslararası amaçlar, rekabetçi piyasadaki konumunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarından kurtulmak, ülkeler arası enflasyon riskini en aza indirmek, döviz kurunu idare etmek, gerçek maliyetler ve geliri uygun bir şekilde yansıtmaktır (Cravens, 1997: 133).

Transfer fiyatlandırmanın vergi ile ilgili amaçları, sadece kurumlar vergisi veya gelir vergisi gibi kazanç üzerinden alınan vergilerle sınırlı değildir. Literatür incelemeleri göstermiştir ki, kazanç üzerinden alınan vergilere ilave olarak dış ticaret üzerinden alınan vergiler ve vergileri etkileyen mekanizmalar, mükelleflere sağlanan vergi iadeleri gibi unsurlar da vergisel amaçlar bakımından önemlidir (Işık, 2005: 30).

*Şirket yönetimiyle ilgili amaçlar:* Transfer fiyatlandırma sisteminin uygulanmasının şirket yönetimi açısından önemli nedenleri şu şekilde özetlenebilir (Cravens, 1997: 134):

- Şirket içinde kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak
- Bölümlerin performansını değerlendirme
- Bölüm performanslarını karşılaştırmak.
- Bölüm yöneticilerini bölümlerin karlılığını maksimize etmek için motive etmek.

Şirket yönetimi ile ilgili amaçlar işletme içi transfer fiyatlandırmanın içinde yer aldığından önceki bölümlerde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

*Uluslar Arası Amaçlar:* Transfer fiyatlandırmasının uluslararası amacı, kar transferini ülke sınırları dışına taşıyabilmektir. Diğer bir uluslar arası amaç ise, döviz kuru dalgalanmalarından çok uluslu işletmeyi koruyabilmektir. Çok uluslu işletmeler faaliyetlerini global ekonomide sürdürürken faaliyette bulunduğu ülkelerin döviz kurlarından etkilenebilir. Bu sebeple işletme, döviz kurlarındaki dalgalanmaların olumsuz etkilerinden kendini korumak ister.

İşletmeler bu olumsuz etkilerden korunmak için , ana merkez ile bağlı şirket ve şubeler arasındaki ödemelerdeki para cinsini, ödeme dönemlerini ve malların dağıtım zamanlarını olası kur dalgalanmalarına göre ayarlamaktadır. Ayarlamalar sonucunda kur dalgalanmalarından kaynaklanan kar veya zarar istenilen yerde oluşturularak çok uluslu şirket grubunun küresel karı maksimize edilmektedir (Işık, 2005: 38).

#### 4.1.4. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi

Bölümler arasındaki mal veya hizmet transferinde uygulanan transfer fiyatı, satıcı bölümlerin satışlarını ve alıcı bölümün maliyetlerini etkileyecektir. Satışlar

işletme karları üzerinde tek başına direkt bir etkiye sahip değildir. Çünkü; bir merkez için kar olarak kabul edilen satış miktarı, alıcı merkez için bir maliyet kalemini oluşturmaktadır. Bu şekilde işletme içinde, bir denge meydana gelmektedir (Lynch ve Williamson, 1980: 402).

İşletme içerisinde böyle bir dengenin sağlanması için, bir bölüm diğer bölüme mal veya hizmet arz edildiğinde, iki bölümün karlarını doğru bir şekilde saptamak için mal veya hizmet transferlerinin doğru bir şekilde fiyatlandırılması gerekir. İşletmeler, transfer fiyatlandırma kararını verirken, hem işletmenin bütünü için en uygun yöntemi belirlemeye hem de her bir bölüm veya şirketin en doğru performansını ortaya koymaya çalışırlar (Işık, 2005: 36).

Transfer fiyatlandırmanın önemli olmasının temel nedenlerinden biri, işletmelerin genel amacının işletme karını maksimize etmek olması noktasında transfer fiyatlandırmanın bu amaca ulaşmada olanak sağlamasıdır (Bierman ve diğerleri, 1990: 840). Önemli olan bir bütün olarak işletmenin karlılığıdır. Transfer fiyatı hangi bölümde uygulanırsa uygulansın tatmin edici bir kar düzeyi sağlamakla beraber, işletmenin tümü için optimal kaynak kullanımını gerçekleştirebilmelidir (Gürsoy, 1999: 755).

Yanlış belirlenen bir transfer fiyatının bölümler arasında performans değerlendirmesine olumsuz etkisinin olması transfer fiyatının bir diğer önemi olarak vurgulanabilir. Yanlış belirlenen bir transfer fiyatı, bölüm yöneticilerinin gerçek başarılarını yansıtmaz ve adil olmayan bir değerlendirmeye neden olabilir (Mariarity ve Allen, 1984: 865). Bu sebeplerden dolayı transfer fiyatının tespitinde çok dikkatli davranılmalıdır. Alıcı ve satıcı durumundaki sorumluluk merkezleri kendi çıkarları açısından en iyi olanı yapmaya çalışırken, aynı zamanda bir bütün olarak işletmenin çıkarı için de en iyi olanı yapmalarını sağlayacak bir transfer fiyatı belirlenmesi gerekir.

Belirlenen transfer fiyatlama yönteminde temel amaç, işletme gelirin en yüksek seviyeye çıkarılmasıdır.

Transfer fiyatının bir diğer önemi , transfer fiyatının, bölümlerin ayrı birer kar merkezi sayılması nedeniyle, karların saptanmasında büyük bir yerinin olmasıdır. Bu fiyat, satıcı bölüm için bir kar unsuru, alıcı bölüm için ise bir gider unsuru olması nedeniyle, bölüm karlarını büyük ölçüde etkilemektedir (Uslu, 1973: 199).

Transfer fiyatlama sisteminin uygulanmasının işletmeler açısından önemli olmasının diğer nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Woolf ve diğerleri, 1986: 180):

- İşletme içinde kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak,
- Bir bölümün performansını değerlemek, bu performansı işletmenin diğer bölümleriyle karşılaştırarak değerlemek,
- Bölüm yöneticilerini bölümlerin karlılığını maksimize etmek için motive etmek,
- Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin vergi yükünü minimize etmek.

Bu anlamda iyi bir transfer fiyatlandırma yöntemi, toplam işletme karını, faaliyetleri ile orantılı olarak adaletli bir şekilde bölümlere dağıtmalı ve bölüm yöneticileri arasında fiyatlandırma konusundaki anlaşmazlıkları en aza indirmelidir (Öz, 2005: 277).

Transfer fiyatının, bağlı şirket ya da kollara bir özerklik getirmekte aynı zamanda şirket içi karar alma ve dışarıya açıklanan finansal raporlarda da rolü artmaktadır. Transfer fiyatının bu şekilde öneminin artması aşağıda sayılan faktörlerle açıklanabilir (Kapusuzoğlu, 1998: 57):

- Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kar amaçlı yönetim kavramının daha fazla kullanılması,
- Uluslar arası ticarete şirketler arası transferin önemi,
- Uluslar arası transfer fiyatlandırmasının bir çok ülkenin vergi ve gümrük idarelerinde sürekli izlenmesi,
- İlişkili taraf işlemleri ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması.

#### 4.1.5. Transfer Fiyatlamasının Yönetmel Fonksiyonlar

Transfer fiyatları vasıtasıyla ulaşılmak istenen yönetmel hedefler de iki grupta toplanabilir (Müftüoğlu, 1982: 233):

- Transfer fiyatlarıyla ulaşılmak istenen yönetmel hedef, organizasyonun bütününde etkinliğin sağlanması veya kısaca etkinlik sorununun çözümü olarak ilk grupta sayılabilir.

Buna göre, ara malına uygulanacak fiyat, her şeyden önce işletme içi optimal kaynak kullanımını sağlayacak, başka bir ifadeyle, toplam karı maksimum kılacak bir fiyat olmalıdır.

- Transfer fiyatları vasıtasıyla ulaşılmak istenilen ikinci hedef, organizasyon içinde amaç sisteminde uyum sağlanması veya kısaca uyum sorununun çözümü olarak ifade edilebilir.

Transfer fiyatları aracılığıyla organizasyonun bütününde etkinlik sorununun çözümü için belirlenen transfer fiyatının kar merkezlerinin özgürlüğünü kısıtlayıcı nitelikte olmamasına dikkat edilmelidir. Çünkü, merkezkaç bir organizasyon içerisinde etkinliğin sağlanması genel amaçlara ulaşılmada yardımcı olur.

Transfer fiyatının ikinci yönetmel fonksiyonu uyum sorununun çözümüdür. Kısaca, bölüm amaçları ile organizasyonun bütününde hakim olan amacın uyum

içersinde olmasının sağlanması ifade edilmek istenmektedir. Bu amaca uygun olarak tek tek kar merkezlerindeki, bölüm yöneticileri kendi bölümlerindeki karları arttırmak için gerekli kararları alırken, aynı zamanda işletme karına da katkıda bulunmalı, başka bir ifadeyle işletme seviyesindeki kar maksimizasyonu amacına uygun olarak hareket etmelidirler (Müftüoğlu, 1982: 234).

Merkezkaç bir organizasyon yapısının bir sonucu olarak uyum sorununun çözülmesi doğal bir süreçtir. Bölümler arasında karşılıklı bir ilişkilere veya bağımsızlığa konu olan kararların, bölümlerin yetkisine bırakılmayıp merkezileştirilmesi durumunda uyum sorunu ortaya çıkmayacak, etkinlik sorunu bölüm amaçları ile organizasyonun amaçları arasında uyum sağlanmadan da çözülebilecektir.

#### 4.1.6. Uygun Bir Transfer Fiyatlaması Belirlenmesinde Kullanılacak Ölçütler

İşletmelerin genel amacının kar maksimizasyonu olduğu göz önüne alındığında, transfer fiyatı, organizasyonun gelirlerinin en yüksek düzeyde oluşmasında bölüm yöneticilerine yol gösterebilir. Transfer fiyatı bölümlerin elde ettiği karları direkt olarak etkileyebilir. Bölüm karlarının da işletme karını etkilediği düşünüldüğünde transfer fiyatı işletmenin toplam karını arttıracak düzeyde belirlenmelidir. Dolayısıyla, her bölüm transfer fiyatını tespit ederken, kendi sorumluluk merkezlerinin karını maksimum yapacak fiyatı tespit etmeye gayret edecektir. Bu da otomatik olarak firmanın toplam karlılığını maksimize edecektir. Kısacası hem bölümün hem de işletmenin karını en yüksek seviyeye çıkarmak için optimal bir transfer fiyatı belirlenmelidir.

Optimal transfer fiyatına ulaşmada üç temel varsayıma başvurulur (Ashton ve diğerleri, 1991: 61):



- İşletme en temel olarak iki bölüme sahiptir ve ara bölüm olarak adlandırılır. İlk bölüm ara mamul alır veya yaparlar, ikinci bölüm ise başka bir bölüme dışarıya satması için ara mamul satar veya transfer eder.
- Her bölümdeki çalışma teknolojisi birbirinden bağımsızdır. Teknolojik bağımsızlığı, her bölümün faaliyet maliyetleri, diğer bölümlerdeki faaliyet düzeylerinden etkilenmemesi anlamına gelmektedir.
- Bölümler, üst yönetim için en ağır basan kriter olan firma karının maksimizasyonun faaliyetlerini yürütmeye kısıtlıdır.

İşletmeler, transfer fiyatlama kararını verirken, işletmenin bütünü için en uygun yöntemi belirlemeye çalışacaklardır. Belirlenen en uygun transfer fiyatlama yöntemi, işletme yöneticilerinin en uygun kararları vermelerine yardımcı olmalıdır (Çelik, 2000: 104).

Uygun bir transfer fiyatı belirlemelerindeki işletmelerin kullanacağı ölçütler şu şekilde sıralanabilir (Ronen ve Mckinney, 1970: 100):

- Amaç uyumluluğu,
- Bölüm yönetimlerinin performanslarının ölçülmesi,
- Bölümsel otonominin<sup>6</sup> (özerklik) korunması

#### 4.1.6.1. Amaç Uyumu

Merkezkaç bir organizasyon yapısında bölüm yöneticileri, bölümün ihtiyaçlarını işletme içinden veya dışından karşılamak gibi bölüm amaçlarına yönelirken, organizasyonun bütünü ilgilendiren amaçlara da yönelmek durumundadırlar. Uygun bir

---

<sup>6</sup> Bölüm yöneticilerinin karar verme özgürlüğüne, üst yönetimin müdahale etmemesine “otonomi” denir (Hansen ve Mowen, 1990: 870).

transfer fiyatlama sistemi, bu şekilde hem bölümün hem de organizasyonun genel amacı olan “kar”a ulaşmayı sağlar (Hilton, 2003: 803).

Merkezkaç organizasyon yapılarında bir çok karar bölüm yöneticileri tarafından verilir. Bu şekildeki organizasyon yapılarında kararlar bir bütün olarak organizasyonun amaçlarını gerçekleştirmeye yöneliktir.

Bazı durumlarda, belirlenen transfer fiyatı, bölümün çıkarlarını maksimize edebilir ancak bir bütün olarak organizasyonun çıkarlarıyla çelişebilir. İşletme açısından istenen durum bu tür bir çatışmaya yol açılmaması, bölüm ile organizasyonun bütünü arasında bir amaç uyumu sağlanabilmesidir. Üst yönetimin belirlediği amaçları, örgüt içinde bireylerin ve gruplarında amaçları olduğu zaman amaç uyumu sağlanmış olacaktır (Çelik, 2000: 104).

Bölümün amaçları ile organizasyonun amaçların çatışması durumunda, bütün olarak organizasyonun çıkarlarına öncelik verilmesi gerekir. Fakat böyle bir çözüm, bölümün başarı ölçüsünü olumsuz şekilde etkileyebileceğinden bölüm yönetimi bu yönde bir karar vermek istemeyebilir. Bu gibi bir çıkmazdan kurtulmak için, organizasyon üst yönetimi, uygun gördüğü bir çözümü bölüm yönetimine empoze etme yolunu seçebilir. Bu şekilde de, üçüncü uygunluk kriteri olan bölümsel otonomiye ters düşülür. Bu üç ölçüt arasında optimal bir denge kurulmasındaki güçlükler nedeniyle, transfer fiyatlama sistemi, sorumluluk muhasebesi uygulayan organizasyonlarda, bölümlerin kontrol ve başarı değerlemesinde en önemli sorunlardan birini teşkil eder (Bursal ve Ercan, 1999: 474).

Yukarıdaki açıklamalarda dikkate alındığında sonuç olarak, transfer fiyatı, transferi gerçekleştiren ilgili bölüm yöneticilerinin amaçları ile uyumlu olacak şekilde tespit edilmelidir.

#### 4.1.6.2. Bölümsel Başarının Ölçülmesi

Transfer fiyatı, transferi yapan bölüm için bir gelir, satın alan bölüm için ise maliyet unsuru oluşturur. Bölümlerin başarısının ölçülmesinde kar temel öğelerden biri olduğundan transfer fiyatları bölüm yöneticilerinin kararlarını etkiler (Bursal ve Ercan, 1999: 474).

İşletme içinde bölümlerin elde ettiği kar baz alınarak değerlendirilmesi ve bölüm yöneticilerinin elde ettikleri kardan sorumlu olması ile her bir bölümün, işletme amaçlarına daha etkin ve verimli bir biçimde katkıda bulunmayı özendirileceğine inanılıyorsa, bölüm karlarının gerçekten bölüm yöneticilerinin çabalarını yansıtmalarını sağlaması gerekir. Kar sorumluluğu, empoze edilen bir transfer fiyatı nedeniyle bölüm karının olumsuz yönde ve önemli ölçüde etkilendiğine inanan bir bölüm yönetimi açısından özendirici olma niteliğinden önemli ölçüde ayrılır. Transfer fiyatı bir bölümün gerçek başarısını gölgeleyen veya bir diğer bölümün başarısını görmeyi engelleyen bir araç durumuna getirilmemelidir (Çelik, 2000: 104).

Sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerinin değerlemesinde tek başına kar unsuru kullanılırsa, ölçme için kullanılacak standart rakam bölüme ait bütçelenmiş kar rakamı olur (Bu konu, Kar Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme bölümünde anlatılmıştır). Bütçe, gerek firma içinde gerekse firma dışında benzer nitelikli bölümlerin durumlarına bakılarak hazırlanabilir veya belirli bir bölümün bütçesi hazırlanırken, o bölümü ilgilendiren etmenler dikkate alınabilir.

Merkezkaç yönetim, organizasyon içinde otonom karar birimleri yaratır. Bu sonuç, merkezkaç yönetim biçiminin “farklılaşma” yönünü oluşturur. Organizasyonun bir bütün olarak amaçlarına ulaşabilmesi için, merkezkaç yönetimin ayrıca “tamlaşma” yönünün bulunması gerekir. Tamlaşmanın sağlanabilmesi için sorumluluk

merkezlerinde bölümler halinde farklılaşan birimler arasında bir eşgüdümün sağlanması gerekir. Bilgi akışı eşgüdüm sürecinin önemli bir parçasını oluşturur. Ancak bölümler arası farklılaşma, bilgi akışını aksatan bir durum haline gelebilir. Bu nedenle kontrol ve başarı değerlendirme sistemi, işletme içi haberleşmeyi geliştirici, yani tamlaşmaya yardım edici bazı önlemlere sahip olmalıdır (Bursal ve Ercan, 1999: 476).

Transfer fiyatları, işletme içi iletişimi geliştirmeye belli ölçüde yardım edebilir. Belirlenen transfer fiyatları, bölümler arası bilgi akışına da katkıda bulunabilir. Çünkü, merkezkaç organizasyonlarda bölüm yöneticileri, diğer bir bölüm yöneticisiyle veya dış satıcı ve alıcılarla alış- veriş yapacağı zaman bilgilendirmeye ihtiyaç duyar (Moore ve Jaedicke, 1980: 647). Transfer fiyatları, bölümlere satış ve satın alma kararlarında, işletme içi ve işletme dışı seçenekler arasında karşılaştırma yapma olanağı da sağlar (Çelik, 2000: 105).

#### *4.1.6.3. Bölümsel Otonomi*

Merkezkaç organizasyon yapısına sahip organizasyonlarda, bölüm yöneticisi için bölümsel otonomi sağlamanın oldukça önemli olduğu düşünülür. Bölümsel otonomi genellikle kar değişkeninin kontrol edilebilirliği olarak yorumlanır (Ronen ve Mckinney, 1970: 101).

Bölümsel otonomi mutlak bağımsızlık anlamına gelmese de, bir bölüm yöneticisinin bölümüyle ilgili önemli kararları (gelirler, maliyetler...) verebilmesini ifade eder. Merkezkaç yönetim anlayışının temel mantığında da bölümsel otonomi kavramı vardır.

Bu yönetim anlayışında sorumluluk merkezi yöneticilerinin, içsel transfer yapma konusunda bir zorunlulukları olmamalıdır. Her sorumluluk merkezi yöneticisi, bölümün

ihtiyaçlarını karşılamak için işletme iini veya dışını tercih etmede serbest bırakılmalıdır (Polimeni ve diğerleri, 1991: 1077).

Bölümler için raporlanan karlar, bölümlerin bir bütün olarak organizasyonun karlılığına yaptđı gerçek katkıları yansıtmadığı takdirde bölümlerle organizasyonun bütünü arasındaki amaç uyumluluğunu gerçekleştirmek zorlaşır. Karı etkileyen bir unsur olarak transfer fiyatı, bir bölümün raporlanan karı ile bölümün ortaklık karına yaptđı gerçek katkı arasında bir sapmaya neden oluyorsa bölüm yöneticisi kısmi optimizasyona yol açacak kararlar vermeye yönlendirilmiş olur.

Kısmi optimizasyonu önlemek için, organizasyon üst yönetimi uygun gördüğü bir transfer fiyatını empoze ederse merkezkaç yönetimin en önemli temellerinden olan bölümsel otonomiyle çelişmiş olur (Bursal ve Ercan, 1999: 476).

Bölümsel otonominin derecesi, bölümün karar vermede sahip olduğu serbestlik derecesi olarak ifade edilebilir. Bölümlerin serbest olması, transfer fiyatlama uygulaması ile bölüm performanslarının tam olarak belirlenmesi açısından önemlidir (elik, 2000: 105).

#### 4.1.7. Transfer Fiyatına Yaklaşım Modelleri

Günümüzde transfer fiyatlandırması;

- Ekonomik Model
- Matematiksel Model
- Muhasebe Modeli
- Davranışsal Model ile açıklanmaya çalışılmaktadır (Eccles, 1986: 21).

*Ekonomik Model:* Bu modelde fiyatlandırma, kaynakların pazarda nasıl tahsis edileceğini belirler. Aynı şekilde transfer fiyatlandırması da kaynakların organizasyon içinde maksimum karlılık varsayımı ile nasıl tahsis edileceğini belirler. Temel amaç,

satıcı ve alıcı bölümlerin organizasyonun maksimum karlılık noktasında karlılık düzeyini sağlayan fiyatın tespit edilmesidir (Kapusuzoğlu, 1998: 60).

Ekonomik modelde, marjinal hasılat ve marjinal maliyet düzeyinin eşit olduğu optimal çıktı seviyesinde en karlı fiyat bileşimi belirlenir. Transfer fiyatlandırmanın, ekonomik açıdan yorumlanması Hirshleifer tarafından yapılmıştır (Eccles, 1986: 23). Hirshleifer, her bölümün birbirinden bağımsız olduğunu ve bir bölümün dış satışlarının diğer bölümleri etkilemediği varsayımları altında modeli sınırlandırmıştır. Bu modelde amaç optimum üretim düzeyindeki işletme karını maksimum kılacak transfer fiyatını belirlenmesidir (Eccles, 1986: 25).

Bu modelin en büyük eksikliği, insan unsurunu göz önüne almaması, yöneticilerin bağımsız çalışma ortamını yok etmesidir. Bu durumda gelecek bilgilerin sağlıklı olup olmamalarını etkilemektedir. Teknolojik bağımsızlık varsayımı, risk ve kesin olmayan durumların ihmal edilebilmesi de modelin bir diğer eksikliğidir (Kapusuzoğlu, 1998: 60).

*Matematiksel Model:* Matematiksel model, ekonomik modelin biraz geliştirilmiş şeklidir. Bu modelde bölümler arası bağımlılık unsuru dikkate alınmakta ve diğer sınırlandırıcı unsurlar için lineer programlama, amaç programlaması, ayrıştırma programlaması analizleri yapılmaktadır (Kapusuzoğlu, 1998: 60).

Ayrıştırma modelini ilk olarak Dantzing ve Wolfe 1960 yılında uygulamışlar ve 1964 yılında da Baormol ve Fabian bu modeli geliştirmişlerdir. Bu modelin zayıf yönü ise, yönetim süreci, bireysel çalışma özgürlüğü, performans ölçümü gibi unsurları göz ardı etmesi olarak ifade edilebilir (Eccles, 1986: 26).

*Muhasebe Modeli:* Ekonomik ve matematiksel yaklaşımlar gibi bu modelde de bölümlerin ve organizasyonların faydası için en uygun transfer fiyatlandırmasına

motivasyon ve güdüleme konusundaki benzer varsayımlarla ulaşmaya çalışmaktadır. Akademik ve uygulamacı muhasebeciler, transfer fiyatlandırması için çeşitli öneriler geliştirmişlerdir. Bu önerilerin temelinde, transfer fiyatlandırmasının satış bölümü için gelir, satın alan bölüm için bir gider olması mantığı vardır.

Bir ara pazar olup olmamasına bağlı olarak muhasebe yaklaşımı pazar fiyatının veya maliyet fiyatının ya da her ikisinin bileşiminin kullanılmasıyla ilgilidir (Kapusuzoğlu, 1998: 61).

*Davranışsal Model:* Bu alanda ilk çalışma, 1963 yılında Cyert ve March tarafından yapılmıştır. Yapılan çalışmada, işletmelerinin tek amacının kar maksimizasyonu olduğu reddedilerek, örgütlerin çeşitli amaçlarla bir araya gelen bireylerden bir kurum olduğu kabul edilmiştir. Bu bağlamda transfer fiyatlandırması, uzun dönemli bir pazarlık sürecinin sonucunda oluşur. Özellikle işletmenin tam olarak bağımsız olmadığı pazarlarda bu varsayım güçlü olarak geçerlidir. Bu modelde yönetim sürecindeki en önemli konu, bireysellik ve yönetim çelişkisidir. Ayrıca performans ölçümü ve değerlendirmesi de göz önüne alınmaktadır (Kapusuzoğlu, 1998: 61-62).

#### 4.2. TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİ

Transfer fiyatları, bir işletmenin bölümleri arasındaki transferlerde işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi için dikkatle belirlenmelidir. Bu nedenle transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılan yöntem ve yöntemlerin seçimi çok önemlidir. Çünkü, bu yöntemlerin dayandığı varsayımlar farklı olduğu için, sonuçları da farklı olmaktadır. İşletmelerin öncelikle amaçlarına ulaşmada yardımcı olacak transfer fiyatlama yöntemini seçmeleri gerekmektedir. Ayrıca, yöntem seçimine etki eden faktörler de dikkate alınarak, en uygun yöntem seçilmelidir.

Uygulamada kullanılan çok farklı transfer fiyatlama yöntemleri vardır. Transfer fiyatlama yöntemini, bölümlerden elde edilen raporlar doğrultusunda tespit edilir (Heitger ve Matulich, 1980: 422).

Transfer fiyatlama yöntemleri, sorumluluk merkezleri bazında, kar ve maliyet merkezleri için transfer fiyatlama yöntemi olarak ikiye ayrılabilir (Pazarçeviren, 1987: 64). Ayrıca, transfer fiyatlama yöntemleri, maliyetleri esas alan ve maliyetleri esas almayan yöntemler olarak da incelenebilir (Hansen ve Mowen, 1990: 879). Literatürde bu şekilde iki ayrı yöntem sınıflandırması olsa da, içerik olarak birbirlerinin aynıdır. Bu yöntemler Tablo 4.4.'de yer almaktadır.

Tablo 4.4. Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Sınıflandırılması

Sorumluluk Merkezi Düzeyinde	Maliyetler Düzeyinde
A) Maliyet Merkezi Transfer Fiyatı Yöntemleri <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Tahmini maliyet</li> <li>▪ Fiili maliyet</li> </ul> B) Kar Merkezi Transfer Fiyatı Yöntemleri <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Pazar fiyatı</li> <li>▪ Pazarlık esasına dayanan fiyat</li> <li>▪ Katkı marjlı fiyat</li> <li>▪ Fırsat maliyeti</li> <li>▪ Marjinal maliyet</li> <li>▪ Maliyet artı fiyatı</li> </ul>	A) Maliyetleri Esas Alan Transfer Fiyatı Yöntemleri <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Tam maliyet</li> <li>▪ Değişken maliyet</li> <li>▪ Marjinal maliyet</li> <li>▪ Fırsat maliyeti</li> <li>▪ Maliyet artı</li> <li>▪ İkili fiyat</li> </ul> B) Maliyetleri Esas Almayan Transfer Fiyatı Yöntemleri <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Piyasa fiyatı</li> <li>▪ Pazarlık esasına dayanan fiyat</li> </ul>

Kaynak: (Pazarçeviren, 1987: 64)

Uygulamada ise genellikle şu yöntemler üzerinde durulmaktadır (Moore ve Jaedicke, 1980: 637):

- Piyasa fiyatı
- Pazarlık edilen fiyat
- Maliyet temeline dayanan fiyat
- İkili fiyat



Transfer fiyatı yöntemleri yukarıda verilen Tablo 4.4'de yer aldığı gibi; maliyetleri esas alan ve almayan transfer yöntemleri olarak çalışmanın bundan sonraki bölümlerde incelenecektir.

#### 4.2.1. Maliyetleri Esas Alan Transfer Fiyatı Yöntemleri

Bu yöntemde, transfer fiyatları, her üretim bölümünde mal veya hizmetlerin gerçek maliyetleri temel alınarak belirlenir (Copeland ve diğerleri, 1991: 184). Transfer fiyatı, transfer edilecek mal veya hizmetin üretime ya da satın alma maliyetine de bağlıdır (Cravens, 1997: 137). Ayrıca bu yöntemde, sadece maliyet fiyatı transfer fiyatı olarak kabul edilmeyeceği gibi bu fiyatlara bir miktar kar eklenerek de transfer fiyatı belirlenebilir (Yükçü, 1999: 739).

Maliyetleri esas alan transfer fiyatları yöntemleri aşağıda verilen durumlarda önem kazanır (Müftüoğlu, 1982: 243):

- Transfer fiyatının belirlenmesine konu olan mal ve hizmetler için bir dış piyasa fiyatının bulunmaması veya bölümler için işletme içi alım ve satım zorunluluğu olması,
- Bir dış piyasa fiyatının olmasına rağmen, satıcı bölümün geçerli piyasa fiyatı üzerinden tam kapasiteye ulaşamaması, atıl kapasite ile çalışmak zorunda kalması.

Satıcı bölüm açısından, transfer fiyatının belirlenmesinde maliyetlerin temel alınması yöntemi pek tercih edilmeyebilir. Bunun sebebi olarak, maliyet fiyatı üzerinden yapılan satış sonrasında, satıcı bölümün karında herhangi bir değişme olmaması gösterilebilir. Dolayısıyla, maliyet fiyatları etkin bir karar aracı olmalarına rağmen, ölçümlemede çok etkili olmayabilir.

Maliyetleri esas alan transfer fiyatını uygulayan organizasyon yöneticileri, grup şirketler arasında bu şekilde bir transferde kara izin verilmemesi gerektiğini düşünmektedirler. 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).

Bu yöntemin uygulaması basittir. Maliyetler üretim işletmelerinin muhasebe kayıtlarından kolaylıkla belirlenebilir (Beylik, 2004: 118) Ancak uygulamasının kolay olması yanında, maliyeti esas alan transfer fiyatlama yöntemlerinin kullanılması durumunda bir çok sorunla karşılaşılabilir. Örneğin, tam, değişken, standart, fırsat ve marjinal maliyetlerden hangisinin dikkate alınacağı bir sorundur. (Doğan ve Çürük, 2003: 32). Ayrıca işletmede fonksiyonel olmayan karar alınmasına yol açabilir. Çünkü bu yöntem, transferlerin bölümler arasında yapılıp yapılmaması durumunu yöneticiye açıklayacak bir mekanizma sağlamaz (Aslan, 2004: 52-53).

Yöntemin uygulanmasındaki bir diğer sorun, bölümler mal veya hizmet transferinde rekabetçi bir ortamla karşılaşmadığı için, bölümlerin etkin olmayan üretim yapılarına devam etmesidir. Yukarıda ifade edilen sorunlara rağmen, uygulamada organizasyonlar, piyasa fiyatı ve pazarlığa dayalı fiyat yöntemlerine göre bir transfer fiyatı belirleyemediklerinde çoğunlukla bu yöntemi kullanırlar.

Bu yöntemi uygulayan bölümlerin performans değerlemesi yapılırken, fiyat ile pazar koşulları arasında yeterli ve doğrudan bir ilişki kurulamamaktadır. Bu nedenle, mal veya hizmeti alan veya satan bölümlerin gerçekleştirecekleri karların gerçek Pazar koşullarındaki fiyatlara göre oluştuğu söylenemez. Kısacası, yöntemi uygulayan

bölümlerin performans değerlemesi yapılırken daha esnek davranılmalıdır (Özkanlı, 2003: 117).

Maliyetleri esas alan transfer fiyatlama yöntemleri; tam, değişken, marjinal, fırsat maliyeti, maliyet artı ve ikili fiyat olarak sıralanabilir. Bu yöntemler sırayla açıklanacaktır. Ancak, son zamanlarda, “İkili Fiyat Yöntemi” ayrı bir başlık altında yer almaktadır.<sup>7</sup> Çalışmanın izleyen bölümlerinde bu yöntem bağımsız olarak incelenecektir.

#### 4.2.1.1. Tam Maliyet

Maliyetleri esas alan transfer fiyatlama yöntemleri arasında en çok kullanılan ve en eski metot olan gerçek tam maliyete göre; transfer fiyatı ara malının birim başına tam üretim maliyetidir (Copeland ve diğerleri, 1991: 184). Bu yöntemde üretimi yapan bölümün doğrudan veya dolaylı olarak genel giderleri, mal veya hizmet maliyeti ile ilişkilendirilir (Kapusuzoğlu, 1998: 68).

Transfer fiyatına konu olan maliyet gerçek ya da standart maliyet olabilir. Transfer fiyatının gerçek tam maliyet olarak kabul edildiğinde, maliyet merkezi gider kontrolüne fazla özen göstermeyebilir (Gürsoy, 1999: 764). Ayrıca, gerçek maliyetler tam olarak gösterilse de, bölümler arası performans değerlemesine izin vermemesi ve nihai ürün elde edilen kadar transfer fiyatının belirlenmesine imkan vermemesi nedeniyle gerçek hayatta çok az kullanılan bir tekniktir (Aslan, 2004: 53).

Standart maliyet, gerçek maliyet yönteminin kullanılmasının yol açtığı bir çok olumsuzluğu önlemektedir (Polimeni ve Cashin, 1981: 717). Standart tam maliyet, bir mal üretimi için gerekli olan giderlerin tutarların bilimsel temele dayalı olarak ortaya koymakta ve üretim sonucunda gerçekleşen verilerle, olması gereken veriler arasındaki

---

<sup>7</sup> Hacırüstemoğlu ve Sevgener, 2000: 426, Moore ve Jaedicke, 1980: 637, Horngren ve Foster, 1991: 860,

farkları, sapmalar şeklinde gösterebilmektedir (Altuğ, 2001: 351). Standart maliyette de, ürün maliyetindeki değişiklikleri içermemesi ve standartların geniş bir çerçevede tanımlanabilmesi gibi dezavantajlar vardır (Kapusuzoğlu, 1998: 69).

Transfer fiyatlamasının hesaplanmasında tam maliyet esasının uygulanmasının yararları şu şekilde sıralanabilir (Özkanlı, 2003: 119):

- Basittir ve ayrı bilgilere gereksinim duyulmaksızın muhasebe kayıtlarındaki stok değerleri kullanılarak kolayca hesaplanabilir.
- Konsolide tablolar ve vergi beyannameleri düzenlenirken, bölümler arasında stoklardan doğan farkları önler.
- Karlılık analizlerinin yapılmasında, son mamulün maliyetinin kolayca hesaplanmasını sağlar.
- İşletmenin başarısını etkilemez.

Yöntemin yukarıda ifade edilen yararlarının yanı sıra bazı sakıncaları da vardır. Bu yöntemde, bölüm yöneticilerinin, diğer bölümlerin kendisi için ürettikleri ürünün transfer fiyatı oluşturulması konusunda bilgi sahibi değildirler. Çünkü, transfer fiyatı, alıcı bölümün yöneticilerinin dışında bir merkez yöneticisi tarafından belirlenir. Satıcı durumdaki merkez yöneticileri transfer fiyatını, bölümlerin faaliyet raporlarından ya da maliyet kayıtlarından elde edilen gerçek maliyetlere göre tespit ederler.

Ayrıca, satış yapan bölüm, gelirlerin maliyete eşit olması sebebiyle kar elde edemeyecektir. Karın tamamı, tamamlanan mallar satıldıktan sonra, satın alan bölüm tarafından kayıt altına alınacaktır (Smith ve diğerleri, 1988: 492).

#### 4.2.1.2. Değişken Maliyet

Değişken maliyet sisteminin temelinde, mamullere yalnızca değişken maliyetleri yüklemek ve sabit maliyetleri tümüyle dönem gideri olarak kabul ederek, kar ve zarar

hesabına devretmek vardır (Bursal ve Ercan, 1999: 478). Bu yöntemde sadece ortalama birim değişken maliyet esas alınmaktadır. Değişken maliyete dayanan transfer fiyatlarının bir yönetim aracı olarak en önemli özelliği birim değişken maliyetin marjinal maliyete en yakın maliyet değeri olmasından kaynaklanmaktadır (Müftüoğlu, 1982: 246).

Değişken maliyet sisteminin yararları şu şekilde sıralanabilir (Bursal ve Ercan, 1999: 479):

- Gelir- maliyet ve kar arasındaki ilişkiler, ayrı hesaplara gerek kalmadan kolayca elde edilir.
- Stok değerlerinde sabit maliyet payı olmaması, stok değişmelerinde kar ve zarar etkilenmez ve dolayısıyla dönem karları sadece satışlarla orantılı olarak değişir.
- Yönteme göre düzenlenen, üretim maliyeti gelir tabloları, yöneticinin düşünce sistemine daha uygun olduğunda anlaşılması ve değerlendirilmesi daha kolaydır.
- Sabit maliyetler, finansal tablolarda ayrı olarak gösterileceğinden dikkat çekici olur.
- Marjinal gelir ve katkı konusunda elde edilecek bilgiler, işletme faaliyetlerinin çeşitli fonksiyonları, mamul türleri, satış bölgeleri ve müşteri grupları açısından kolay değerlendirilir.
- Değişken bütçeli standart maliyet sistemlerinin, etkili bir kontrol aracı olarak kullanabilme değerini artırır.
- Envanter değerleri cari maliyetleri ifade ettiğinden daha gerçekçidir.

Değişken maliyete dayanan transfer fiyatları uyum sorunun çözülmesi açısından tam maliyete dayanan transfer fiyatlarının sakıncalarını aynen taşımaktadır (Özkanlı, 2003: 122).

Tam maliyete dayanan transfer fiyatlarında satıcı bölümler kar elde edemez durumda olmalarına karşın, bu yöntemde sabit maliyetlerini dahi karşılayamamaktadırlar. Zaten transfer fiyatı olarak değişken maliyet kullanılacağı zaman, transferler genellikle mamul başına birim standart değişken maliyete göre yapılır. Birim değişken maliyetin, marjinal maliyet transfer fiyatına yaklaşık bir değerde olmasına rağmen, bu yöntem çoğunlukla kullanılmaz. Genelde piyasa fiyatı ve tam maliyet kullanılır.

#### *4.2.1.3. Marjinal Maliyet*

Günümüzde pek uygulaması olmamakla birlikte teoride oldukça önemli bir yere sahiptir. Ayrıca çok uzun yıllar, bazı durumlar için transfer fiyatlandırmasında en iyi teknik olarak kabul edilmiştir (Kapusuzoğlu, 1998: 66).

Eğer transfer edilecek mamul için tam rekabet piyasası yoksa ya da herhangi bir nedenle, satabilme ya da satın alabilme bağımsızlıkları olan bölümler için iyi tanımlanmış bir piyasa yoksa, transfer fiyatlaması için marjinal maliyet kullanılır (Solomons, 1971: 178).

Marjinal maliyet, çıktılardaki küçük bir değişimin toplam maliyette meydana getirdiği değişiklik olarak tanımlanabilir. Toplam maliyetlerde meydana gelecek bir değişime değişken maliyetler sebep olacaktır, sabit maliyetler çıktıdaki değişimlerden etkilemezler. Marjinal maliyet, toplam maliyetlerdeki değişimin, çıktıdaki değişime oranı yolu ile hesaplanır (Pazarçeviren, 1987: 83).

Marjinal maliyete göre transfer fiyatı belirleme, marjinal maliyet (MM) ve marjinal hasılat (MH) mantığına dayanır. MM ve MH arasındaki ilişki, birbirlerine eşit oldukları noktada işletme karının maksimum düzeye ulaşması ile açıklanabilir. Transfer fiyatı, işletme karlılığının maksimum olduğu noktada oluşur.

Ayrıca marjinal maliyet, aynı zamanda, transfer edilen ara mamulleri kullanan aracı bölümün net marjinal gelirine eşittir. Eğer marjinal maliyetler transfer fiyatı olarak uygulanırsa, bölümler işletme karını maksimize edeceklerdir (Solomons, 1971: 179).

Marjinal maliyetin hesaplanmasına yaşanan güçlük sebebiyle, günlük hayatta bu yöntemi uygulamak oldukça zordur. Marjinal maliyeti bulmak için, geniş bir faaliyet alanına ve finansal tablolara ihtiyaç duyulur. İşletmelerin çok azı, bu şekilde bir faaliyet alanına sahiptir. Ayrıca, işletmeler geniş bir faaliyet alanına sahip olsalar bile, sabit maliyetler her zaman sabit kalmayabilir. Satın alan bölümün, marjinal maliyeti yükselmedikçe, bölüm karı düşme yolunda bir eğilim gösterir. Bu sebeplerden dolayı, yöneticiler, tipik olarak mal veya hizmet transferinde marjinal maliyet kullanmaya isteksizdir. Marjinal maliyet, doğru ekonomik transfer fiyatı için gereklidir ancak tek başına yeterli değildir (Bierman ve diğerleri, 1990: 845).

#### *4.2.1.4. Fırsat Maliyeti*

Karar verilen bir seçenek dışında kalan diğer seçeneklerden en yüksek alternatif getiriyi sağlayacak seçeneğin vazgeçilen getirisi, karar verilen seçeneğin fırsat maliyetini oluşturur (Altuğ, 2001: 31). Karar verme çeşitli alternatif hareket tarzlarından birini seçmek demektir. Bir alternatif hareket tarzı seçilince, diğer hareket tarzlarının sağlayacağı yararlardan vazgeçilir (Gürsoy, 1999: 35-36).

Muhasebe açısından fırsat maliyeti gerçek bir maliyet değildir. Fırsat maliyeti, özellikle diğer üretim yollarının değerlendirilmesi açısından oldukça yararlıdır. Bu

yöntem işletmenin kar maksimizasyonu amacına ulaşma yolunda seçenekleri değerlendirmede oldukça yardımcı olur (Kapusuzoğlu, 1998: 64-65).

Transfer fiyatı, üretim amaçlarının alternatif kullanımları ve alım satım kararları için kullanıldığından önemlidir. İşletmenin kar maksimizasyonuna ulaşmasının yanı sıra, işletme kaynaklarının optimum dağıtımını konusunda faydalıdır.

Fırsat maliyetine dayalı transfer fiyatının en belirgin sakıncaları; sabit maliyetlerin transfer fiyatlama içinde yer almaması ve karlılık tespitinin iç satışlardaki tasarrufları yansıtamamasıdır (Kapusuzoğlu, 1998: 65).

#### *4.2.1.5. Maliyet Artı*

Bir çok işletme, piyasada ara mamul bulamadıkları zaman maliyet artı yöntemini kullanırlar. Yönteme göre, ya gerçek ya da standart maliyetlere bir kar payı eklenir. Eğer; bölüm, işletme dışına mal veya hizmet satıyorsa, hesaplamada dış kar rakamı, tam tersi olarak dışarıya bir satış yapmıyorsa işletmenin ortalama karı kullanılmalıdır (Drury, 1988: 752).

Bu yöntemin avantajları; diğer maliyet esasına dayanan transfer fiyat hesaplamalarına göre daha kolay olması ve işletme dışında işlem görmeyen ara ürünler için kolaylıkla kar hesaplanabilmesidir (Smith ve diğerleri, 1988: 493).

Dezavantajı olarak, alış ve satış fiyatlarının oluşturulmasındaki rahatlık ve maliyet kontrol sistemi uygulanmadığında, maliyetin belli bir yüzdesi olarak alınan oran, doğrudan daha yüksek bir maliyete sahip olası ifade edilebilir. Bu yöntem geniş bir kullanım alanına sahip olmasına rağmen çok fazla önerilmemektedir (Kapusuzoğlu, 1998: 67).



#### 4.2.2. Maliyetleri Esas Almayan Transfer Fiyatı Yöntemleri

Maliyetleri esas alan transfer fiyatlandırma yöntemleri, bölümlerin performansını değerlendirmede, yatırım, kar ve gelir merkezlerini dikkate almadan, maliyet merkezleri üzerine odaklanmaktadır. Yatırım, gelir ve kar merkezlerinin performanslarını değerlendirmeye yönelik olarak, piyasa fiyatı ve pazarlık esasına dayanan fiyat gibi transfer fiyatlandırma yöntemleri vardır.

##### 4.2.2.1. Piyasa Fiyatı

Genellikle, işletme içi transferler piyasa fiyatına göre yapılır. Böylece, satıcı bölüm, dış müşterilere malları pazarlamanın yerine başka bölüme transfer ettiklerinde pazarlama ve nakliye maliyetlerinden kaçınılabilir (Horngren, 1984: 286). Piyasa fiyatının ideal bir transfer fiyatı olduğu düşünülür. Piyasa fiyatı işletme içinde mal veya hizmet transferinde kullanıldığı zaman, bölümler için en objektif performans değerlemesi sağlanmış olur (Heitger ve Matulich, 1980: 423).

İşletmede yer alan bölümler arasında transfer edilecek mal veya hizmetler için bir dış pazar mevcutsa ve pazar rekabet edilebilir durumdaysa, piyasa fiyatının doğru bir transfer fiyatı olduğu söylenebilir. Bu durumda, bölüm yöneticilerinin kararları, bölüm karı ve organizasyonun karını en üst seviyeye getirebilecek, bölümler birbirlerinin zararına ortak olmayacak ve üst yönetim duruma müdahale etmek zorunda kalmayacaktır.

Transfer edilecek ara mamulün fiyatı, aynı özellikte benzer mamullerin piyasadaki fiyatı esas alınarak belirlenir (Yükçü, 1999: 738). Bu yöntemde, satın alan bölüm, satın alınan mala, dış pazarda ödenen aynı fiyatı satış bölümüne ödemek zorundadır (Bierman ve diğerleri, 1990: 842).

Piyasa fiyatı, satıcı bölümün ürettiği mal veya hizmeti satabileceği en yüksek fiyattır. Ayrıca bu fiyat, alıcı bölümün satın alacağı mal veya hizmet için de taban fiyattır. Piyasa fiyatı, satıcı bölüm için gelirin, alıcı bölüm için ise maliyetin en iyi ölçüsüdür (Gürsoy, 1999: 761). Eğer organizasyon her sorumluluk merkezinin gelirlerini tespit etmek isterse, piyasa fiyatı, sorumluluk merkezleri arasında mal veya hizmet transferinde en uygun yöntem olarak düşünülür ve piyasa fiyatı, transfer edilen ürünün değerlendirilmesinde bağımsızlık sağlar.

Bu yöntem piyasa fiyatının kesinlikle saptanabileceği durumlarda kullanılır. İşletmenin bir bölümünün ürettiği mal veya hizmet için pazarda oluşmuş kesin fiyatlar varsa, aynı fiyatların transfer fiyatlandırılmasında da uygulanması yararlı olur. Çünkü, satıcı bölümün faaliyetleri karlılık açısından değerlendirilebilir, aynı zamanda alıcı bölüm de rekabet koşulları içinde faaliyetlerini devam ettirmiş olur (Özkanlı, 2003: 113).

Rekabetçi piyasa koşullarında piyasa fiyatı, genellikle iyi bir yaklaşım olarak düşünülür. Çünkü bu yaklaşım, işletmelerin bir çok bölümünde kara dayalı performans değerlemesinin doğru yapılabilmesi fikrine tam olarak uyar.

Piyasa fiyatı yaklaşımı, bölüm yöneticilerinin karar almada yeterli bağımsızlığa sahip olduğu ve böylece, her bölümün bağımsız kar sorumluluğu olan nihai faaliyetleri yürüttüğü yerinden yönetim yapılarına daha uygun bir transfer fiyatlaması yöntemidir. Bu yöntemde transfer fiyatları, cari piyasa koşullarını yansıttığı için, bölümlere ilişkin faaliyet sonuçlarının performans değerlemesine uygun bir ortam sağlamış olur (Aslan, 2004: 55). Ayrıca, artık işletmeler sadece maliyet merkezli işletmeler olmaktan çıkıp, piyasada serbest hareket eden aktörler gibi kendi fiyatlarını ana şirket politikalarına bağlı olarak belirleyebilmektedir (Beylik, 2004: 119).

Piyasa fiyatları yöntemi konusunda bilgi verildikten sonra, piyasa fiyatlarına dayalı transfer fiyatlandırma yönteminde kullanılan fiyat politikaları şu şekilde sıralanabilir (Kapusuzoğlu, 1998: 62):

- Güncel piyasa fiyatı
- Düzeltilmiş piyasa fiyatı

*Güncel 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).

Bölümler arası transferler, genellikle mamulün kalite ve fiyat yönünden dışarıdaki satıcıların mamullerine eşit olması durumunda yapılacaktır. Güncel piyasa fiyatına dayalı transfer fiyatlandırmasının işlerlik kazanabilmesi için, satıcı ve alıcı bölümlerin eşit pazarlık gücüne sahip olmaları gerekmektedir. Bu da, satıcı bölüme, eğer fiyat çok düşük ise satış yapmayı reddetme ve alıcı bölüme de, fiyat çok yüksek ise bölüm dışındaki bir kaynaktan satın alma izni verilmesi yoluyla gerçekleştirilebilecektir. Başka bir ifadeyle, her bölüm bağımsız olarak mal veya hizmetlerinin fiyatlarını belirleyebilme olanağına sahip olmalıdır (Küçükgüngör, 1998: 67).

Uygulamada güncel piyasa fiyatlarının uygulanması oldukça yaygındır. Güncel piyasa fiyatlarının transfer fiyatı olarak uygulanabilirliği bakımından gerekli ve yeterli şartlar şunlardır (Müftüoğlu, 1982: 250):

- Bölümler arası ilişkilere konu olan mal veya hizmetler için dış piyasa fiyatları mevcut olmalıdır. bu güncel piyasa fiyatları bölümler arası

alışverişin gerçek şartlarını yansıtabilecek gerekli işlemlere tabi tutulmalıdır.

- Söz konusu mal veya hizmetleri üreten satıcı bölümlerde atıl kapasite olmamalıdır.
- Güncel piyasa fiyatları dengeli olmalıdır. Güncel piyasa fiyatı üzerinden bölüm istediği miktarda alım ve satımda bulunabilmelidir.

*Düzeltilmiş Piyasa Fiyatı:* Bu fiyat, satışı yapan bölümün alıcı olan bölüme yapacağı satışa (transfer) ilişkin fiyatın mümkün olduğunca düzeltilmesi yoluyla oluşmaktadır. Bu düzeltme, satış bölümünün önemli bir harcama ya da borç altında bırakmamalıdır (Kapusuzoğlu, 1998: 62). Örneğin, piyasa fiyatı malın büyük partilerle satın alınması halinde sağlanacak indirimlerle peşin ödemelerde sağlanacak nakit indirimleri düşüldükten sonra oluşacak düzeyi yansıtmalıdır. Pazar koşullarına uygun olduğu sürece bu indirimler gerçek fiyatın hesaplanmasını sağlar (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1997: 523).

Piyasa fiyatına göre transfer fiyatı belirlemenin yararları şu şekilde sıralanabilir (Özkanlı, 2003: 121):

- Bölümlerin rekabet esasına göre yönetimini kolaylaştırır.
- Bölüm yöneticilerine davranış özgürlüğü sağlar.
- İşletme içine ve müşterilerine aynı fiyat uygulaması birtakım eleştirileri önler.
- Üretimin çeşitli safhalarında mamul karlılığının ne olduğunu yansıtır.

Ayrıca, tam rekabet piyasasında, transfer fiyatlamasında piyasa fiyatlarının kullanılması ile, amaç uyumu, bölümsel başarının ölçülmesi ve bölümsel otonomi kriterlerini mümkün olduğu ölçüde sağlanabilir.

Yöntemin yukarıda ifade edilen yararlarının yanı sıra bu yöntemin esas alınmasını engelleyen bazı faktörler vardır. Bunlar (Özkanlı 2003: 120):

- Mal veya hizmetin alınıp satıldığı tam anlamda gelişmiş bir piyasanın ve tam rekabet koşullarının yokluğu,
- Alış veya satış miktarları,
- Piyasadaki fiyatların kasıtlı olarak değişikliğe uğratılması,
- Fiyatların değişmesiyle, transfer fiyatının hesaplanmasının zorluğu,
- Bölümler arası her transferde bölümlerin kar- zarar ve maliyetlerinin etkilenmesi,
- Bu etkilenme sebebiyle, ürün başına düşen birim maliyetlerin hesaplamasındaki zorlular, olarak ifade edilebilir.

#### *4.2.2.2. Pazarlık Esasına Dayanan Fiyat*

Transfer edilen ara malın aktif bir piyasası yoksa veya piyasa fiyatının belirlenmesi zor ve ulaşılmaması zaman alıcı ise, bu durumda transfer fiyatının belirlenmesinde alternatif olarak kullanılacak yöntem pazarlık esasına dayanan fiyatlandırma yöntemidir (Hansen ve Mowen, 1990: 873).

Pazarlık esasına dayanan fiyatlandırma, ara malı için piyasa fiyatına ulaşamadığı durumlarda, geniş bir kullanım alanına sahiptir (Garrison ve Noreen, 1997: 547). Ayrıca, mevsimsel hareketler veya sık sık değişen arz ve talep yapıları nedeniyle günlük piyasa fiyatları değişkenlik gösterebildiği ve ürünün kendine özgü olduğu nedeniyle piyasa fiyatı olmadığı durumlarda da fiyat pazarlıkla belirlenmektedir (Beylik, 2004: 121). Fiyatın pazarlık yoluyla belirlenmesi, özellikle alıcı bölümün pazarda sağlayacağı indirim ve iskontolarla, satıcı bölümün sağlayacağı tasarrufların piyasa fiyatına yansıtılması sebebiyle gerekmektedir.

Bu yöntemde, mal veya hizmetin transferi içinde yer alan iki veya daha fazla organizasyon bölümüne, transfer fiyatının belirlenmesi konusunda serbestlik sağlanır (Cravens, 1997:137). Bölümlerin birbirleriyle serbest bir şekilde pazarlık etmeleriyle birlikte, bölüm yöneticileri genellikle toplam işletme karını maksimize edecek kararlar verebilirler (Drury, 1988: 758). Ayrıca, bölüm yöneticileri bölüm karları üzerinde de çok büyük bir kontrol sağlar (Polimeni ve Cashin, 1981: 720).

Pazarlık süreci genellikle satıcı bölümün bir fiyat teklifi yapması ve teslim koşullarını belirtmesiyle başlar. Buna karşılık alıcı bölüm ya teklifi kabul eder ya da piyasadaki diğer satıcılardan da teklifler aldıktan sonra satıcı bölümle pazarlık etmeye başlar. Pazarlık süresi boyunca alıcı ve satıcı bölümlere üst yönetim müdahale etmemelidir. Aksi takdirde, pazarlıkla belirlenen fiyat anlamlı olmaz (Gürsoy, 1999: 767).

Bölümler arasındaki pazarlık sırasındaki ikili görüşmeler sırasında, satıcı bölümün mal veya hizmeti optimal fiyattan daha yüksek seviyede satma isteği, satın alan bölümün ise optimal fiyattan daha düşük seviyede alma isteğinden kaynaklanan problemler ortaya çıkabilir. İşletme, belirlenen transfer fiyatının optimal fiyattan farklı olması, iki bölüm arasındaki optimalitenin sağlanamaması sebebiyle çeşitli kayıplara maruz kalabilir.

Bu yöntemin iyi işleyebilmesi için, ara malının dış piyasasının da bulunması, alıcı ve satıcı bölümlerin piyasa hakkında simetrik bilgi sahibi olmaları ve üst yönetimin pazarlık sürecini kolaylaştıracak destek vermesi gerekir (Aslan, 2004: 59).

Bölüm yöneticilerinin bölümlerinin karlarından sağlayacakları kişisel çıkarlar aşağıda sıralanan koşulların sağlanması durumunda işletme amaçlarına hizmet edecektir (Moore ve Jaedicke, 1980: 640):

- Tüm transfer fiyatları, satıcı ve alıcı durumundaki yöneticilerle pazarlık edilerek belirlenir.
- Pazarlığa oturan taraflar alternatif kaynaklar, piyasalar ve piyasa fiyatları konusunda gerekli tüm verilere sahiptir.
- Gerçek alıcı ve satıcı durumundaki yöneticiler üçüncü kişilerle alış- veriş yapmakta serbesttir.

Bu yöntemin uygulanması esnasında bazı sakıncalarla karşılaşılabilir:

- Pazarlık fiyatının belirlenmesi zaman alıcıdır ve büyük çapta analiz ve veriler geliştirilmelidir (Polimeni ve Cashin, 1981: 720)
- Fiyat belirlemesinin uzun sürmesi, işletmenin dış etkenlere karşı uyumunu geciktirebilir ve bunun sonucu olarak bir çok önemli kazanç fırsatı kaçırılabilir (Müftüoğlu, 1982: 252).
- Bölümler arasında yapılan pazarlıkta, pazarlığa taraf olan bölüm yöneticileri arasında rekabet ve anlaşmazlık olabilir (Hilton ve diğerleri, 2003: 808).
- Bu rekabet ve anlaşmazlık, çalışma ilişkilerinde zayıflamaya neden olabilir (Bierman ve diğerleri, 1990: 847).
- Pazarlık yapma becerisi<sup>8</sup>, yararlı bir yönetimsel yetenek olmasına rağmen, bölüm yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesinde tek ve baskın faktör olmamalıdır (Hilton ve diğerleri, 2003: 808).
- Performans ölçütleri yöneticilerin pazarlama yetenekleri sebebiyle sapmalar gösterebilir (Hansen ve Mowen, 1990: 878).

---

<sup>8</sup> Pazarlık yeteneğinin yöneticiliğin önemli bir özelliğidir. Bölümlerin karlılığı, yöneticilerin pazarlık yeteneklerine göre değişken bir unsur olabilir (Aslan, 2004: 61)

- Belirlenen fiyatın satıcı bölümün fırsat maliyetinin üstünde olması durumunda, optimal olmayan kaynak dağılımına sebep olabilir (Gürsoy, 1999: 767).
- Yönteme göre belirlenen fiyattan, satıcı bölümün mal veya hizmeti satamaması halinde oluşacak zarar, sağlanacak tasarruftan daha fazla olursa, işletme karlılığı olumsuz yönde etkilenebilir (Çelik, 2000: 107).
- Bir bölüm yöneticisi özel bir bilgiye sahipse, diğer bölüm yöneticilerine karşı avantaj sağlayabilir (Hansen ve Mowen, 1990: 878).

Öte yandan pazarlık fiyatı yönteminin sakıncalarına rağmen, önemli avantajları da vardır:

- Pazarlıkla belirlenen fiyatlar, bölüm yöneticilerine bölüm karlarının belirlenmesinde yetki ve kontrol sağlar (Özkanlı, 2003: 119).
- Alt bölümler, yeterli yatırım teşvikleri sağlama potansiyeline sahip olurlar (Johnson, 2005: 15).
- Yöntem zaman kaybına sebep olsa da, amaç uyumu, bölümsel başarının ölçülmesi ve bölümsel otonomi kriterlerini mümkün olduğu ölçüde sağlamaktadır (Horngren ve Foster, 1991: 860).
- Özellikle merkezkaç yönetim yapısındaki işletmelerin, hedeflerin sağlanmasında önemli bir unsur olmaktadır (Hansen ve Mowen, 1990: 879).
- Pazarlık fiyatı, işletme içinde amaç uyumu sağlıyorsa, merkezkaç yönetimin duruma müdahale eğilimi minimize edilmiş olacaktır (Hansen ve Mowen, 1990: 879).



- Rekabet esasına dayandırılan pazarlık fiyatı, bölümlerin etkinliğini ve verimliliğini artırır (Moore ve Jaedicke, 1980: 642).
- Deneyimli ve yetenekli yöneticilere sahip olan işletmeler, bu yöntemi kullanarak büyük başarılar elde edebilir (Doğan ve Çürük, 2003: 35).

#### 4.2.3. İkili Fiyat Yöntemi

Pazar koşullarının düzensiz oluşu veya mal ve hizmetlerin pazarda satılabilme imkanının bulunmaması, piyasa fiyatlarının transfer fiyatları olarak kullanılma imkanını kısıtlamaktadır. Böyle bir durumda, transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılacak en uygun yöntemlerden biri ikili fiyat yöntemidir (Doğan ve Çürük, 2003: 35).

İkili fiyat yöntemi, transfer fiyatı, transfer edilen mal veya hizmetin fiyatı, transferde yer alan bölümler için farklı olduğu zaman söz konusudur (Cravens, 1997: 137). Bu yöntemde, pazar fiyatlarının kullanma olanağı sınırlı olduğu zaman bir mal veya hizmet için birden çok transfer fiyatı uygulanır. Satın alan ve satan bölüm için transfer fiyatları farklı olarak yüklenmektedir (Hilton ve diğerleri, 2003: 811). Alıcı bölüme mal veya hizmet transferleri değişken maliyetleme yöntemine göre yapılırken, satıcı bölüm karın belirlenmesi sebebiyle olumlu yönde motive edilmiş olacaktır (Moore ve Jaedicke, 1980: 643). Böylece, değişken maliyetin esas alınmasıyla etkinlik sorunu ve uyum sorunu çözülmeye çalışılmaktadır (Özkanlı, 2003: 123).

İkili transfer fiyatlaması uygulamasında (Gürsoy, 1999: 765):

- Üretici bölümün satış geliri dolaysız maliyet+ kar marjına eşit yapay bir fiyat kullanılarak ölçülmekte,
- Ara malını kullanan bölüm için ise, bu malı üretici kısımdan dolaysız maliyete eşit fiyatla satın aldığı kabul edilmektedir.

Böylece, her iki bölümde kar merkezi olarak kabul edilebilir, ayrıca ara malını üreten bölümün, işletme açısından optimal üretim miktarını saptamasına olanak sağlanmış olur.

İkili transfer fiyatının amacı, alıcı ve satıcı bölüm yöneticilerinin bir bütün olarak işletmenin çıkarları ile uyum içerisinde karar vermelerini sağlamaktır (Polimeni ve Cashin, 1981: 721). İkili fiyat sistemi, alıcı bölümün fiyatlar konusunda gerekli bilgilere ulaşmasını sağlamakta ve satıcı bölümün de kar elde etmesine imkan tanımaktadır.

İkili transfer fiyatlandırma yöntemi de piyasa fiyatı ve pazarlığa esasına dayalı fiyat gibi, amaç uyumu, bölümsel başarının ölçülmesi ve bölümsel otonomi kriterlerini mümkün olduğu ölçüde sağlamaktadır. Ayrıca bu yöntem, satıcı bölümün yapay piyasa fiyatı ile satış yapmasını, alıcı bölümün de mal veya hizmet transferlerinde gereksiz gider yükünden kurtulmasını sağlamaktadır (Doğan ve Çürük, 2003: 36).

İkili fiyat yöntemi, işletme genelinde mükerrer karın oluşmasına ve kar düzeyinin olması gerekenden fazla görünmesine yol açabilir. Bu durumun oluşmaması için işletme karı, işletmenin nihai mamulünü en son gerçekleştiren bölüm sonuçlarına göre hesaplanmaktadır (Aslan, 2004: 61).

Transfer fiyatı olarak ikili fiyatın kullanılması durumunda, bölümlerin karlarını birbirine ekleyerek işletme karına ulaşma olanağı kalmayabilir. Yani, hem alıcı hem de satıcı bölümler, aynı karın bir parçasını ayrı ayrı kendi hesaplarında gösterme durumunda kalabilirler. Bu sebeple işletmenin toplam karı belirlenmeden önce kar kaleminde bazı düzeltmeler yapılmalıdır.

Uygulamada bu yöntem, fazla kullanılmamaktadır. Çünkü fiyatların oluşturulmasında üst yönetiminde bulunması gerekmektedir (Doğan ve Çürük, 2003: 36).

Transfer fiyatlaması kavramı ve yöntemleri açıklandıktan sonra, bu uygulamanın Türkiye'deki durumunu açıklamak için Türk Vergi Sistemindeki yeri açıklanacaktır.

#### 4.3. TRANSFER FİYATLAMASI İLE İLGİLİ TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN DÜZENLEMELER

Transfer fiyatlaması ile ilgili olarak, Organisation of Economic Co-operation and Development (OECD) tarafından önemli çalışmalar yapılmış ve özellikle çokuluslu işletmelerin faaliyetlerin çifte vergilendirmeye tabi tutulmaması için üye ülkelere ve üye olmayan ülkelere yönelik olarak transfer fiyatlandırma ile ilgili birtakım düzenlemeler önerilmiştir.

OECD transfer fiyatlamada emsallerine uygunluk ilkesinin<sup>9</sup> kullanılmasını istemektedir. Transfer edilen mal veya hizmetin varsa piyasa fiyatı, piyasa fiyatının olmadığı durumlarda ise birtakım yöntemlerle piyasa fiyatını belirleyerek, çok uluslu işletmelerin transfer fiyatı olarak kullanmalarını önermektedir (Güner, 2004: 3).

Uluslararası literatürde oldukça fazla tartışılan bir konu olan transfer fiyatlaması kavramının ise Türk Vergi Hukukunda tam karşılığı bulunmamaktadır. Buna rağmen, transfer fiyatlandırmasının emsallerinden farklılık arz etmesi halinde, farklılıkların tanımlaması Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç kavramı ile yapılmaktadır.

<sup>9</sup> Emsallere uygunluk ilkesinin kavramsal açıklaması OECD Vergi Anlaşması Modelinin 9. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre ilke, bağlı iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığı takdirde, olması gereken fakat bu koşullar nedeniyle oluşmayan kar, o işletmenin karına eklenir ve vergilendirilir şeklinde tanımlanmaktadır (Gül, 20002: 59).

Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) kanunen kabul edilmeyen giderleri düzenleyen 41. maddesiyle KVK'nın örtülü kazanç başlıklı 17 ve kabul edilmeyen gider başlıklı 15 nci maddeleri kısmen transfer fiyatlandırması işlevlerini gören kavramlar olarak dikkate alınabilecektir (Öncel, 2002: 13). KVK'nın 17. maddesindeki örtülü kazanç ile ilgili düzenlemeler tüm işletmeleri kapsayacağından çok uluslu şirketlerin yurt dışı işlemlerinin bu müessese çerçevesinde değerlendirilmesi mümkün olabilecektir. Diğer bir bakış açısıyla transfer fiyatlandırmasının KVK'da düzenlenen örtülü kazançla tekabül ettiği söylenebilir (Soydan, 1995: 292).

Transfer fiyatlandırması aralarında değişik açılardan bağ bulunan şirketler veya işletme içinde yer alan bölümler arasında mal ve hizmet alış verişlerinin nasıl olması gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan olumlu; örtülü kazanç kavramı ise; hangi tür ilişkilerin vergi hukuku açısından kabul edilmeyeceğinin gösterildiği bir kavram olarak tanımlanır. Transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç kavramları bir arada değerlendirildiğinde, emsallerine uygun olmayan transfer fiyatlandırmaları örtülü kazanç olarak nitelendirilir. Diğer bir deyişle örtülü kazanç, transfer fiyatlarının kötüye kullanılması olarak değerlendirilebilir (Işık, 2005: 23).

Mevcut KVK'nın örtülü kazanç hakkındaki 17. maddesi "Transfer Fiyatlandırması" başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu yeni düzenlemeler, tamamıyla OECD'nin 1995'te yayımlanmış bulunan Transfer Fiyatlandırması ile ilgili kavram ve metotların açıklandığı rapora dayalıdır. (Şenalp, 2006: 1).

Bu yeni düzenlemelerle birlikte, KVK'da yer alan Madde 17'ye göre;

1- (2362 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle değişen bent) Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında

bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

2- Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;

3- Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verir;

4- Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır<sup>10</sup>.

Örtülü kazanç ile ilgili KVK'nın 17. maddesi ayrıntılı olarak incelendiğinde, ilgili maddenin ekonominin değişen koşulları da göz önünde bulundurulduğunda yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Bu çerçevede OECD düzenlemeleri de göz önünde bulundurularak birtakım iyileştirmelerin ve değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Çalışmada bu bölüme kadar, merkezkaç yönetim anlayışı ile yönetilen büyük işletmelerde, transfer fiyatlama uygulamaları ve bu işletmeler içinde uygulanan sorumluluk muhasebesi sisteminin gerekliliği vurgulanmıştır. Konuyu daha ayrıntılı incelemek için çalışmanın diğer bölümünde Konya ilinde faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde yapılan bir araştırma yer alacaktır.

<sup>10</sup>Kaynak:<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/c844a61087662f0f86256aa4002edc7d/c37ec15692ff10eb86256aa800397cfa?OpenDocument>

## 5. LİTERATÜR TARAMA

Sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlaması ile ilgili olarak öncelikle Türkiye’de yapılmış olan Yüksek Lisans ve Doktora tezleri incelenmiştir. Tezlerin her birinin bu konuları hangi açılardan incelediği ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Yapılan tarama sonucunda konuların farklı açılardan değerlendirildiği tespit edilmiştir.

Memiş (2002); “Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının İşletme Performansı Üzerine Etkilerinin İncelenmesi: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama” başlıklı yüksek lisans tezinde sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlamasının işletme performansı üzerine etkilerini inceleyerek, modeli bir sanayi işletmesinde uygulamıştır. Uygulama sonucunda; işletmenin sorumluluk merkezlerine ayrıldığını ve bu merkezlerin kar düzeylerinin toplam kar üzerine ne ölçüde katkıda bulunduğu görülmüştür. İşletmenin sorumluluk muhasebesi sistemini oluşturamadığı ancak işletmede oluşturulmuş sorumluluk merkezleri arasında ara mamul transferlerinde maliyete dayalı transfer fiyatlama politikasının izlendiği tespit edilmiştir.

“İmalat İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Kurulması, Gider Kontrol Aracı Olarak Kullanılması ve Bir Anket Uygulaması” başlıklı yüksek lisans tezinde Çoban (1988); sorumluluk muhasebesi sistemini imalat işletmelerinde incelemiştir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, sorumluluk muhasebesi sisteminin ortaya çıkışı ve sorumluluk muhasebesinin genel esasları anlatılmıştır. İkinci bölümde, bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulabilmesi için ne çeşit bir faaliyet ihtiyaç olduğu konusunda değinilmiştir. Konuya, giderlerin gider merkezlerinde toplanması, gider ayrımı, fiili giderlerle standart giderlerin karşılaştırılması, sapmaların belirlenmesi ve sorumluluk raporlarının düzenlenmesi başlıkları altında ışık tutulmuştur. Son bölümde, sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması ve gider kontrolü aracı

olarak kullanılmasına ilişkin anket uygulaması yapılmasının nedenleri belirtilmiş, anketin uygulandığı işletmeler tanıtılmış ve anket sonuçları analiz edilmiştir. Anketler biri kamu diğeri özel işletme olmak üzere iki işletme yöneticisine uygulanmıştır. Her iki işletme yöneticisi de gider kontrolünün gerekli olduğuna inandıkları halde sorumluluk muhasebesi sistemini ve sorumluluk raporları uygulamadıkları görülmüştür. Bu doğrultu da çalışmanın sonunda bu iki işletme için ayrı ayrı öneriler sunulmuştur.

“Muhasebe Teorisi ve Uygulama Açısından Tam Açıklama- Sorumluluk Muhasebesi” başlıklı yüksek lisans tezinde Sunguroğlu (1993) sorumluluk muhasebesi kavramını ayrıntılı bir şekilde teorik olarak ele almıştır. Sorumluluk muhasebesinin ortaya çıkış nedenlerinden başlanıp, özellikleri ve işletme performansı üzerine olan etkileri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Sonuç olarak, işletmelerde yetki ve sorumluluk ilişkilerini belirleyen işlevsel bir örgüt şeması oluşturulmalıdır. Böylelikle sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması işletmenin örgüt düzeninin de geliştirilmesine yardımcı olmaktadır. İşletmenin tek amacının maliyet kontrolü olmadığı ve sorumluluk muhasebesi açısından düzenlenen sorumluluk raporlarındaki verilerin değişik şekillerde yorumlanarak, klasik tablolar denilen, üretilen mamul maliyeti, satılan mamullerin maliyeti ve gelir tabloları gibi tabloların elde edileceğine değinilmiştir.

Kırel (1992), “İşletmelerde Bilgisayar Destekli Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi (Toprak Seniteri Sanayi A.Ş.)” başlıklı yüksek lisans tezinde bilgisayar destekli sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemini ele almış ve Toprak Seniteri Sanayi A.Ş.’de uygulama yapılmıştır. Öncelikle, sorumluluk merkezleri ve sorumluluk muhasebesi kavramları teorik olarak incelenmiştir. Çalışma sonucunda, sorumluluk muhasebesi sisteminin ülkemizde pek uygulanmadığına ulaşılmıştır. Etkin

bir sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması için öncelikle; bütçe kavramının işletmeye sokulması, iyi bir organizasyon yapısının kurulması, etkin bir sorumluluk raporu sisteminin geliştirilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır. Uygulama yapılan işletmede, sorumluluk muhasebesinin başarılı bir şekilde uygulanmasının, üst yönetim kademesinden en alt yönetim kademesine kadar, işletmedeki tüm personel tarafından benimsenmesine bağlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kaymaz (2000) hazırlamış olduğu doktora tezinin başlığı “Konaklama İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi Ve Sheraton Voyager Antalya Hotelinde Uygulama”dır. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde, Turizm endüstrisi ve konaklama işletmelerinin turizm endüstrisindeki yeri ve önemine değinilmiştir. İkinci bölümde, sorumluluk muhasebesi kavramı, yararları, sakıncaları açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, Konaklama işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulması konusu incelenmiştir. Son bölümde ise, Sheraton Voyager Antalya Hotelinde sorumluluk muhasebesi sistemi ile ilgili olarak bir uygulama çalışması yapılmıştır. Uygulama sonucunda, işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin tam olarak oluşturulamadığı ve oluşturulması için bazı koşulların sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Konaklama işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için her şeyden önce işletmede kullanılan Tekdüzen hesap planının yeniden düzenlenmesi ve sorumluluk raporlarının düzenlenmesinde tek düzen hesap planına bağlı kalmanın yerine katkı payı yaklaşımının göz önüne alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Antmen (1996) “Transfer Fiyatlaması Yöntemleri ve Bir Uygulama” başlıklı yüksek lisans tezinde transfer fiyatlaması belirlenirken benimsenen yönetim şeklinin olumlu ve olumsuz tarafları ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Üç bölümden oluşan tezin



birinci bölümünde, işletmelerin organizasyon yapıları ve bölümlere ayrılmış işletmelerin transfer fiyatlaması ile ilişkileri anlatılmıştır. İkinci bölümde, transfer fiyatlama sistemi anlatıldıktan sonra seçilerek transfer fiyatlama yöntemleri incelenmiştir. Transfer fiyatlama yöntemlerinin seçiminde etkili unsurlar ve genel kurallar yine bu bölümde ele alınmıştır. Son bölümde, Çukurova Tarım Satış Kooperatifleri Birliğinde Transfer Fiyatlaması uygulaması yapılmış ve yapılan araştırma sonuçları bu işletmede tüm yöntemler ile beraber uygulanan yöntemin karşılaştırılması yapılmıştır.

“Transfer Fiyatlama Sistemi ve Transfer Fiyatlarının Doğrusal Programlama Metodu ile Tespiti” başlıklı doktora tezinde Pazarçeviren (1987), transfer fiyatlarının doğrusal programlama metodu kullanılarak belirlenmesi konusunu ayrıntılı olarak incelemiştir. Çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde, transfer fiyatlama sisteminin yönetim kontrol sistemi içindeki yeri ve amaçları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İkinci bölümde, transfer fiyatlama yöntemleri; sorumluluk merkezinin şekline göre, kar merkezi transfer fiyatlama yöntemleri ve maliyet merkezi transfer fiyatlama yöntemleri olarak iki grupta incelenmiştir. Üçüncü bölümde, transfer fiyatları konusuna, ekonomi teorisi yaklaşımı incelenmiştir. Transfer fiyatlarının, matematiksel programlama metotları kullanılarak, bölümlerin kaynaklarının fırsat maliyet temelinde belirlendiği, matematiksel programlama yaklaşımı dördüncü bölümde incelenmiştir. Beşinci bölümde, dördüncü bölümde önerilen optimum transfer fiyatı genel kuralına göre, çeşitli pazar ve işletme şartları altında, optimum transfer fiyatının ne olacağı araştırılmıştır. Sonuçları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışmanın son bölümünde, önce ülkemizdeki işletmeler için ne tür bir transfer fiyatlamasının uygun olabileceği konusu incelenmiştir. Daha sonra, transfer fiyatlarının doğrusal programlama metodu

kullanılarak fırsat maliyetleri temelinde belirlenmesi yöntemi ile katkı marjı yöntemi karşılaştırılarak, itibari kar merkezleri transfer fiyat uygulamasında, en uygun yöntemin, transfer fiyatlarının, doğrusal programlama metodu kullanılarak bulunan fırsat maliyetleri temelinde belirlenmesi yöntemi olduğu saptanmıştır.

Anasız (1999), “Siparişe Bağlı Üretimde Bölüm Performans Değerlendirmesi Ve Karar Alma Açısından İşletme İçi Transfer Fiyatlaması Analizi” başlıklı doktora tezinde siparişe bağlı üretimde bölüm performans değerlendirme ve karar alma açısından işletme içi transfer fiyatlaması analizini incelemiştir. Dört bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümünde, maliyetlerin sınıflandırılması ve maliyet sistemlerindeki gelişmeler anlatılmıştır. Maliyet sistemindeki gelişmeler, global rekabet amacına, kaynak kullanımının etkinliğini arttırmaya yönelik ve birim maliyetin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar başlıkları altında incelenmiştir. İkinci bölümde, siparişe bağlı üretimde maliyet sistemlerinin performans ölçüm ve denetimi açısından değerlendirilmesi konusuna değinilmiştir. Siparişe bağlı üretimde maliyet hesaplama yöntemleri ve sorumluluk muhasebesi bu bölümde ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Üçüncü bölümde, siparişe bağlı üretimde bölüm performans değerlemesi açısından transfer fiyatlaması yöntemleri ayrıntılı olarak incelenmiştir. Son bölümde, konunun içeriğine uygun bir uygulama yapılmıştır.

Özdemir (1987), “İşletmelerde Bir Koordinasyon Aracı Olarak Transfer Fiyatları” konulu yüksek lisans tezinde Transfer fiyatlaması teorik olarak ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. İlk iki bölümde yönetimin koordinasyon fonksiyonu ve transfer fiyatının tanımı verilmiştir. Üçüncü bölümde transfer fiyatlaması yöntemlerinden maliyet dayalı olan ve olmayan transfer fiyatlaması geniş bir bakış açısıyla ele alınmıştır. Son bölümde, transfer fiyatlaması sisteminin

koordinasyon probleminin çözümündeki rolü açıklanmıştır. Konuyu, iç fiyatlamada başarı koşulları ve transfer fiyatlamasının bir yönetim aracı olarak değerlendirilmesi açısından incelemiştir. İncelemelerde, merkezileşmemiş bir işletmenin tüm ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir transfer fiyatlaması yönteminin olmadığı, bölümler arasında mamul ve hizmetlerin transferinde, mamul ve hizmetlerin fiyatını belirlemek için en çok kullanılan yöntemin pazarlığa dayalı transfer fiyatlaması olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

“Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi Yönünden Değerlendirilmesi” başlıklı yüksek lisans tezinde Gül (2002) transfer fiyatlaması konusunu Türk Vergi Sistemi açısından incelemiştir. Üç bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümde transfer fiyatlaması kavramı, önemi, amaçları, vergisel etkileri ele alınmıştır. Transfer fiyatlamasının yöntemleri ve Türk Vergi Sistemi açısından değerlendirilmesi ikinci bölümün konusunu oluşturmaktadır. Transfer fiyatlama yöntemlerinin belirlenmesine yönelik Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) ve Organisation of Economic Cooperation and Development (OECD) yer alan yöntemler ve OECD tarafından yapılan düzenlemeler ve ilkeleri aynı bölüm içerisinde anlatılmaktadır. Son bölümde, transfer fiyatlamasının belirlenmesi ve önlenmesine yönelik düzenlemeler değerlendirilmiştir. Sonuç olarak, transfer fiyatlaması konusunda başta ABD olmak üzere OECD tarafından düzenlenen rehberle çelişmeyen düzenlemeler yapmaktadır. Dünyada bu şekilde merkezileşmemeye yönelme varken Türkiye’de henüz bu konuda özel bir düzenlemenin yapılmadığı tespit edilmiştir. Ülkemizde OECD’nin model çalışmalarına dönük bir düzenlemenin kaçınılmaz olacağı özellikle Avrupa Birliği aday ülke konumunda daha da gerekli olacağı savunulmaktadır.

Tez taramasından sonra bu alanda Türkiye’de yapılan makaleler incelenmiştir. Konularla ilgili olarak literatürde bir çok çalışma yer almaktadır. Makalelerden konuya

farklı bakış açısı getirdiği düşünölen makaleler ayrıntılı olarak açıklanmış, diğere makalelerin ise sadece içeriğine değinilmiştir.

Karadeniz (2003), “Bölümleme ve Sorumluluk Muhasebesi” başlıklı makalesinde, sorumluluk muhasebesi kavramını incelenmiştir. Yöneticilerin sorumluluklarının belirlenmesi ve performanslarının değerlendirilmesi için sorumluluk muhasebesinden yararlandığını vurgulanmıştır. Bu bağlamda, sorumluluk muhasebesinin kullanılabileceği yerlerden biri olan döner sermayeli işletmelerden Ankara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi incelenmiştir. Sonuç olarak, bir bütün olarak Ankara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesinin olumsuz bir performans sergilemesine karşılık, işletme içinde bir alt birim olan Eğitim Bilimleri Fakültesi yıl içinde olumlu bir performans göstermektedir. Kısaca bu durum, işletmelerde sorumluluk muhasebesi uygulamasının önemini vurgulamaktadır.

“Zincir Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Verimliliğe Katkısı” başlıklı makalesinde Susmuş (2002), muhasebenin işletmedeki faaliyetlerin verimlilik ve etkinlik derecesini gösteren bilgilerin zaman içinde sürekli olarak toplayıp analiz ederek, yönetime alacağı kararlarda yardımcı olmasından yola çıkarak sorumluluk muhasebesinin de bu anlayış sonucunda ortaya çıkmış bir sistem olarak vurgulamıştır. Çalışmanın devamında, sorumluluk muhasebesi sisteminin zincir otel işletmelerinde nasıl uygulandığı konusunda bir araştırma yapılmıştır. Araştırmanın yapıldığı Aloha Oteller Zinciri’nde her bir otel işletmesinin bir bütün olarak ya bir kar merkezi ya da bir yatırım merkezi olması sebebiyle, yani gelir ve giderlerin raporlanabilme kolaylığı sayesinde, bir otelin içindeki sorumluluk merkezlerinin ayrı ayrı başarı tespitinin daha basit olduğu ve bu zincir otel işletmesinde gerek otel ,gerekse departman ve alt bölüm bazında bu sistemin uygulanabilirliği sonucuna ulaşılmıştır.

Fakat, günümüzde, sorumluluk muhasebesi sistemine göre en alt bölümden genel müdüre kadar hiyerarşik bir raporlamanın tam anlamıyla yapılamaması sebebiyle, aynı uygulamanın her hangi bir otel işletmesinde oluşturulmadığı da belirtilmiştir.

Hatunoğlu ve Doğan (1996), “İşletmelerde Etkin Bir Gider Kontrol Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Önemi”, başlıklı makalelerinde, öncelikle, sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk merkezleri tanımlarına yer vererek, gider merkezi yöneticisinin performansının değerlendirilmesi ve sorumluluk raporlarının işleyişini anlatmışlardır. Sorumluluk merkezlerinin kodlanması, bütçelerin ve standartların belirlenmesi ve sorumluluk raporlarının hazırlanması örnek olaylar kullanılarak açıklanmıştır. Sonuç olarak, sorumluluk muhasebesinin işletmelerde gider kontrolünün etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı bir araç olduğu vurgulanmıştır.

Türkiye’de bu konuda yapılan makalelerin incelenmesinden sonra, bu alanda yabancı literatürde yer alan makaleler taranmıştır. Konuyla ilgili ayrıca, yerli ve yabancı kitaplar incelenmiştir ve elde edilen bilgiler çalışmanın literatür kısmında kullanılmıştır.

Edlin ve Reichelstein (1995), “Specific Investment Under Negotiated Transfer Pricing: An Efficiency Result” başlıklı çalışmalarında, pazarlığa dayalı transfer fiyatlaması konusuna farklı bir bakış açısı getirmiştir. Pazarlığa dayalı transfer fiyatlama modelinde, bölüm yöneticilerinin, firma içi satış değerini arttıran özel yatırımlar yapabileceğine, ayrıca, bu yatırımların ters çevrilemeyeceği ve bölüm yöneticilerinin istenilen işletme içi transferi tespit edecek yeterli bilgiye sahip olmadan önce yapması gerektiği vurgulanmıştır. Uygulama çalışmasında, pazarlığa dayalı transfer fiyatlama sisteminin yeterli gider sağlayan bölümlerin sabit fiyat anlaşmalarına öncülük eden yatırım kararlarının yol göstereceği ve uygun bilgiler iyi bir şekilde elde edildikten sonra anlaşmaların pazarlıksız olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

## 6. AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Çalışmanın bu bölümünde, önceki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde incelenen sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlaması kavramlarının daha iyi açıklanması amacıyla Konya ilinde faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde ampirik bir çalışma yer almaktadır. Ampirik çalışma kavramı, özel bir araştırmaya delil olarak kullanmak için verilerin sistematik olarak ilk elden toplandığı araştırmaları ifade eder.

Bu sebeple öncelikle araştırmanın amacı ve sınırlılıkları belirtilecek, daha sonra çalışmada kullanılan materyaller ve araştırma yöntemi anlatılacaktır. Devamında, işletmenin sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlama sistemlerini uygulayıp uygulamadığı araştırılarak, uyguluyor ise işletme performansı üzerine etkisi ortaya koyulacaktır. Son olarak işletmenin mevcut durumuyla örnek olay yöntemi sonucu elde edilen bulgular karşılaştırılarak sonuçları yorumlanacaktır.

### 6.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE SINIRLILIKLARI

Bu araştırmanın amacı; merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen bir üretim işletmesinde, oluşturulan sorumluluk merkezlerinin değerlendirilmesi ve sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde kullanılan transfer fiyatlama politikasının işletme performansı üzerine olan etkisinin araştırılmasıdır. Bu etkinin tespit edilmesi için öncelikle aşağıdaki soruların cevapları işletme içinde aranacaktır.

Araştırma sonucunda cevaplarına ulaşılmak istenen sorular şunlardır:

- İşletme merkezkaç yönetimi tam anlamıyla uyguluyor mu?
- Sorumluluk merkezleri açık bir şekilde belirtilmiş mi?
- Etkin bir sorumluluk muhasebesi sistemi oluşturulmuş mu?
- Sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde uygun bir transfer fiyatlama politikası belirlenmiş mi?

- Eğer uygun bir transfer fiyatlama politikası belirlenmiş ise bunun işletme performansı üzerine etkisi ne yöndedir?

Bu amaç doğrultusunda öncelikle araştırmaya konu olan üretim işletmesi genel hatlarıyla tanıtılacak ve işletmenin çalışma ve üretim sistemi hakkında bilgi verilecektir.

Çalışmada yöntem olarak olay çalışması yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin bazı zayıf yönleri sebebiyle araştırmada bazı konular sınırlı kalmıştır.

İyi bir olay çalışması yapmak çok zaman alıcı ve oldukça zordur. Çünkü, araştırmacının iyi bir olay çalışması yapma yeteneğini de, ölçme sorunu vardır (Yin, 1994: 11). Örnek olay yöntemi ile yalnızca bir örnek incelendiğinden araştırmanın sonuçları ile ilgili olarak genel bir yargıya varılması oldukça güçtür.

Araştırmanın yapıldığı X Gıda ve Sanayi Limited Şirketinin (Ltd.Şti) ürün portföyü sebebiyle maliyetlerin hesaplanmasında zorluklar yaşanmıştır. Ürünlerin bazılarının çok küçük boyutlarda olması sebebiyle birim maliyetleri topluca hesaplanmıştır. Ayrıca, işletmenin üretim merkezlerinin ayrı illerde olmasından dolayı sadece ana merkez ziyaret edilmiştir. Merkezlerde tutulan muhasebe kayıtlarının düzenli olmaması ve işletme içi raporlama sisteminin etkin çalışmaması sebebiyle maliyet hesaplamaları çok zor yapılmıştır.

İşletmenin çalıştığı alan itibariyle ürünlerin bozulma riski yüksektir. Bu durumda da fire maliyeti yüksek olmaktadır. Ancak her dönemde de eşit miktarda fire olmamaktadır. Ayrıca, yine ürünler itibariyle standartların belirlenmesi çok zordur. Bu sebeple işletme içinde standartlar belirlenemediğinden proforma finansal tabloların oluşturulma imkanı yoktur.

Yukarıda bahsedilen konular araştırmanın sınırlılıklarını oluşturmaktadır. Bu çerçevede yapılan araştırma ve elde edilen sonuçlar çalışmanın diğer bölümlerinde yer alacaktır.

## 6.2. MATERYAL VE YÖNTEM

Çalışmanın materyallerini, araştırmanın uygulandığı işletme hakkında genel bilgiler, çalışma sistemi ve bazı finansal tabloları oluşturmaktadır. Araştırmanın yöntemi ise örnek olay yöntemidir. Çalışmanın materyal ve yöntemi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

### 6.2.1. Materyal

Çalışmanın materyalleri olarak, işletmenin hakkında genel bilgiler, maliyet ve üretim sistemi, sorumluluk merkezleri arasında uyguladıkları transfer fiyatlama sistemi kullanılmıştır.

#### 6.2.1.1. İşletmenin Tanıtımı

X Gıda ve Sanayi Ltd.Şti.<sup>11</sup> 1998 tarihinde gıda sektöründe faaliyet göstermek amacıyla Konya'da kurulmuştur. 2005 yılı itibariyle sermayesi 1 000 000 YTL ve sermayesinin tamamı ödenmiştir. Aile şirketi olarak kurulan işletmenin, ortak sayısı 2'dir.

Türkiye'de gıda sektöründe öncü ve sektörde önemli bir yeri olan X şirketi kendisine bağlı 7 ayrı ilde yer alan şubelerin birleşmesinden oluşmaktadır. Şubelerin bazıları üretim merkezi, bazıları da kar merkezi olarak çalışmaktadır. Her merkez, yaklaşık olarak % 85 kapasite ile çalışmaktadır. % 15 çalışılmayan kısım, elektrik kesintisi, nakliyede yaşanan sıkıntılar, makine ve teçhizatla meydana gelebilecek arızalar ve hafta sonu ve zorunlu tatil günlerinden kaynaklanmaktadır. İşletme ayrıca

---

<sup>11</sup> Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde X işletmesi olarak kullanılacaktır.



yurt dışı bağlantılı da çalışmaktadır. İşletmenin çalışma sistemi genellikle sipariş üzerinedir.

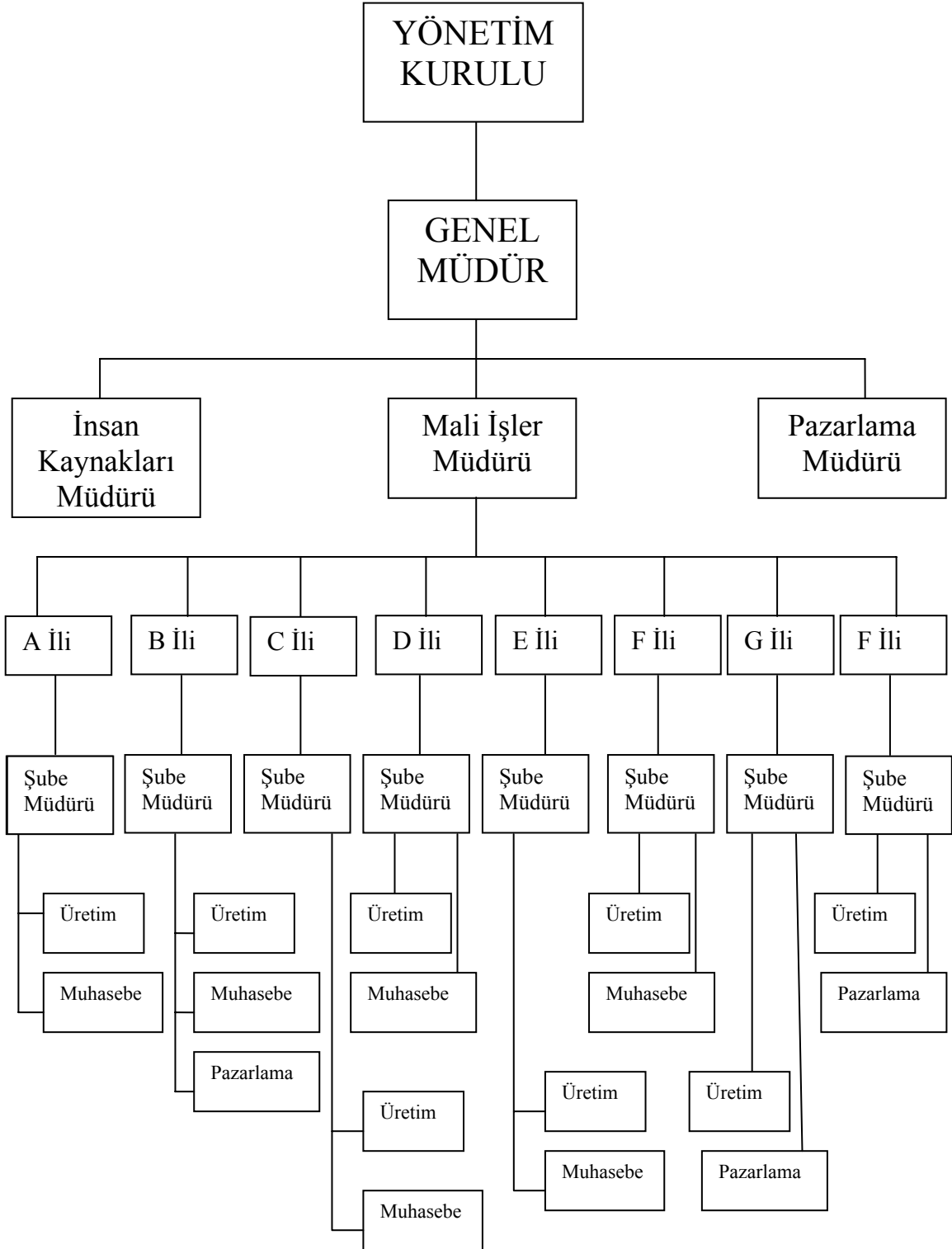
#### *6.2.1.2. İşletmenin Organizasyon Şeması*

İşletmenin en üst kademesinde yönetim kurulu yer almaktadır. Yönetim kuruluna bağlı bir genel müdür ve ona da bağlı mali işler, insan kaynakları ve pazarlama bölümleri yer almaktadır. Mali işler bölümünün altında işletmeye bağlı olan 7 ildeki merkezler yer almaktadır. Her bir merkez ayrıca birer sorumluluk merkezi olduğundan, bu merkezlerde sorumluluk şube, üretim ve muhasebe müdürlerine dağıtılmıştır. İşletmenin organizasyon şeması Şekil 6.1.'de yer almaktadır.

X işletmesine bağlı olan 7 ayrı merkezlerindeki muhasebe ve üretim müdürleri şube müdürüne, şube müdürleri de mali işler müdürlüğüne karşı sorumludur. Mali işler müdürü de genel müdüre dolayısıyla yönetim kuruluna karşı sorumludur. Pazarlama ve insan kaynakları müdürleri de genel müdüre karşı sorumludurlar. Genel müdür gerektiğinde, şube müdürlerini de denetleyebilir.

#### *6.2.1.3. İşletmenin Çalışma Sistemi*

İşletmenin çalışma sistemi kısaca şu şekilde özetlenebilir: İşletmenin merkeze bağlı 7 ilde şubeleri vardır. Bu illerden A, C, D, E ve G (çok fazla değil) üretim merkezidir. B ili ise ana merkez tarafından gönderilen ürünleri işleyerek satış yapar. B ili de üretim merkezi olarak değerlendirilebilir. B, F ve G illeri de işletme için öncelikle kar merkezidir.



Şekil 6.1. X İşletmesinin Organizasyon Şeması

Üretim merkezlerinin bulunduğu illerde kasaplar tarafından yapılan ihalelere işletme katılmaktadır. İhale sonucunda, mezbahalarda kesilen büyük ve küçükbaş hayvanların bağırsak ve iç yağları işletmenin o ilde bulunan üretim merkezi tarafından alınmaktadır. İhalelerin dışında şubelerin buldukları illerde resmi kesim dışında besicilerin yapmış olduğu özel kesimlerden de faydalanılmaktadır. Yalnız özel kesimin maliyeti resmi kesime (ihale) göre biraz daha maliyetli olmaktadır. İşletme her iki kesimden elde ettiği maliyetlerin ortalama tutarını kullanmaktadır. Daha sonra, fabrikalara getirilen hammaddeler çeşitli aşamalardan geçirilerek, merkeze gönderilir. Bütün, hammadde, yarı mamul ve mamuller merkezde toplanır ve buradan dağıtımı ve satışı yapılır. Bu üretim merkezlerinden ana merkeze mamullerin transferinde her mamul için ayrı bir transfer fiyatı belirlenmektedir. Transfer fiyatı maliyet artı yöntemine göre yapılmaktadır.

Ayrıca ana merkezin belirlediği miktar ve fiyattan üretim merkezleri de dış satıcıya direkt olarak satış yapabilmektedir. Bu satışlar da ilgili merkezin satış rakamlarına eklenmektedir. Her bir üretim merkezi ayrıca birer sorumluluk merkezi olarak değerlendirilir. Maliyetlerden sorumlu muhasebe müdürleri, pazarlama müdürleri ve üretim müdürleri her merkezde yapılan işlerde şube müdürlerine karşı sorumlu tutulmaktadır. Bu şekilde X işletmesinin merkezkaç yönetim anlayışına sahip olduğu söylenebilir. Sorumluluk merkezleri içerisinde B ve F birer kar merkezi, A, C, D, E ise yapay kar merkezi olarak değerlendirilmektedir. Bu merkezlerde kar elde etmektedir ve her birinin X işletmesinin toplam karına katkısı doğrultusunda performans değerlemesi yapılmaktadır. Diğer bölümlere kıyasla daha az kar sağlayan bölümler için bu durumun kaynağı tespit edilmekte ve derhal çözüm yolları uygulanmaya başlanmaktadır.

X İşletmesinin ürün portföyü şu şekildedir:

Tablo 6.1. Şubelere gelen hammaddeler

<u>Kuzu Takım</u>	<u>Sığır Takım</u>
Kokoreçlik Bağırsak	Kokoreçlik Bağırsak
İşlenecek Bağırsak	Paketlik Bağırsak
Kuzu İç Yağı	Sığır İç Yağı
Kuzu Çöz	Sığır Böbrek Yağı
Kuzu Bumbar	Sığır Bumbar
	Sığır Göden
	Sığır Çöz
	Sığır Et Yağı

Tablo 6.2. Ana merkeze gelen mamul ve hammaddeler

<u>Mamul</u>	<u>Satılacak Hammadde</u>
Orijinal Bağırsak	Kuzu İç Yağı
Koyun Bağırsağı	Kuzu Çöz
Keçi Bağırsağı	Sığır İç Yağı
Kuzu Kokoreç	Sığır Böbrek Yağı
Sığır Kokoreç	Sığır Göden
Paket Bağırsak	Sığır Çöz
	Sığır İç Yağı

#### 6.2.1.4. İşletmenin Maliyet, Üretim Sistemi ve Kayıtları

İşletmenin maliyet ve üretim sistemleri, yetkililerle yapılan görüşmelerden ve işletmede yapılan gözlemler sonucu elde edilmiştir. Tespit edilen bulgular ve elde edilen bilgiler doğrultusunda bu sistemler sırasıyla açıklanacaktır.

*İşletmenin Maliyet Sistemi:* İşletmede maliyet sisteminde öncelikle bölümlerin maliyet sistemi incelenmiştir. Her bir bölümün maliyetleri tam maliyet yöntemine göre belirlenmektedir. Yani tüm maliyet kalemleri dikkate alınmaktadır. Mezbahanelerden

ürünler (Bağırsak ve iç yağı) bir yıl boyunca sabit fiyattan alınır. İşletme üretim merkezinde yer alan illerde yapılan ihaleleri kazanmasının sonucunda bir yıl boyunca alınan ürünlerin fiyatları belirlenmiş olur. Üretim merkezleri tarafından bu ürünlerin alış fiyatına ayrıca, bu merkezlerde meydana gelen maliyetler de eklenir. Her bir ürün başına eklenen maliyetler eşittir. Bu şekilde her ürünün maliyet bedelleri saptanmış olur. Şubelerin aldıkları her ürün ana merkeze gönderilmeden önce şoklama işleminden geçirilmek zorunda olduklarından, her şubede soğuk hava depoları mevcuttur ve şubelerin elektrik giderleri yüksek olmaktadır. Maliyet kalemleri içerisinde elektrik önemli bir kalem olmaktadır.

X işletmesinde ihale için yapılan masraflar ana merkez tarafından karşılanmaktadır. Bu masraflar üretim merkezlerinin maliyetlerine eklenmektedir. Dolayısıyla ilgili üretim merkezinin maliyetlerini etkilemektedir. İhaleler yılda bir defa 2. ayda yapılmaktadır. Kesimler ise; 4.,5. ve 6. aylar boyunca devam etmektedir.

X işletmesine üretim merkezlerinden gelen ürünler ya hemen dış alıcıya gönderilmekte ya da ilgili ürüne gelecek sipariş için ana merkezde yer alan soğuk hava depolarında muhafaza edilmektedir. Sipariş geldiğinde, ana merkezle alıcı arasında yapılan pazarlık sonucunda belirlenen fiyattan ürünler satışa sunulmaktadır. Depolarda bekleyen ürünlerin maliyetinden (stok bulundurma maliyeti) kaçınmak için işletme mümkün olduğunca sıfır stokla çalışmak istemektedir. Çünkü bu maliyetler ürünün satış fiyatını arttırmakta ve işletmenin fiyat rekabetini engellemektedir.

Üretim merkezlerindeki ürün çeşitleri hammadde, yarı mamul veya mamul olarak işlem görebilmektedir. Ürünlerin bu şekilde sınıflandırılması siparişin niteliğine göre şekillenmektedir.

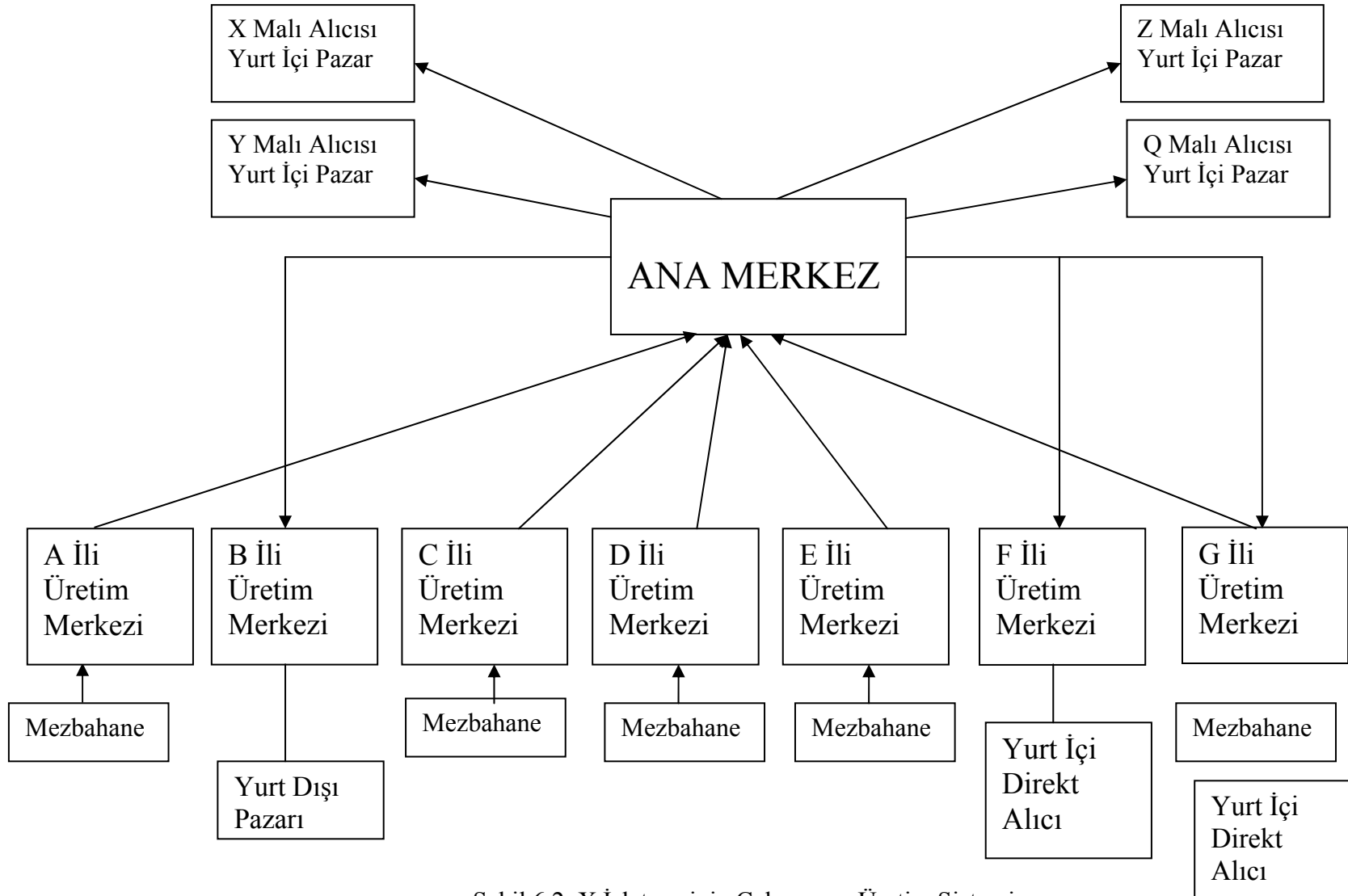
*İşletmenin Maliyet Kayıtları:* İşletme maliyet muhasebesi sistemi içerisinde, her bir ilde yer alan üretim merkezlerine ayrı numaralar vermektedir. Böylece hangi ürünün ne miktarda ve hangi bölgeden geldiği anlaşılmaktadır. X işletmesi üretim bölgeleri için kullandıkları rakamları şunlardır:

10    A İli            12    C İli            14    E İli            16    G İli  
11    B İli            13    D İli            15    F İli

Ayrıca her ilde yer alan merkezler kendi muhasebe sistemleri içerisinde muhasebe kayıtlarını tutmaktadır. Bu kayıtlarda belli dönemlerde ana merkez tarafından kontrol edilmektedir. Bu merkezlerde maliyetler fiili maliyet yöntemine göre kayıt altına alındığından ana merkez de aynı şekilde kendilerine gelen ürünlerin maliyetini fiili maliyetten kayıt altına almaktadır. Ana merkezde muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmaktadır.

152 YARI MAMULLER	XXXXX	
600 SATIŞLAR		XXXXX

*İşletmenin Üretim Gider Yerleri ve Üretim Sistemi:* X işletmesinin 5 ayrı ilde (A, C, D, E, G) üretim gider yerleri vardır. 5 ayrı ilde yer alan üretim merkezlerinde mezbahanelerden alınan ürünler, çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ana merkeze mamul ve hammadde gönderilir. Gönderilen bu mamul ve hammaddeler işletme için ara malını oluşturmaktadır. Mezbahanelerden alınan ürünlerin fiyatları, yapılan ihaleler sonucu belirlenir ve bir yıl boyunca bu fiyatlar sabit olarak kalır.



Şekil 6.2. X İşletmesinin Çalışma ve Üretim Sistemi

Yukarıda yer alan, Şekil 6.2.'de işletmenin çalışma ve üretim sistemi yer almaktadır: Şekil incelendiğinde, A, C, D, E ve G illerinden ana merkeze, mezbahalarda kesilen büyük ve küçükbaş hayvanların bağırsak ve iç yağları bir takım işlemlerden geçirilerek, orijinal bağırsak, koyun bağırsağı, keçi bağırsağı, kuzu kokoreç, sığır kokoreç ve paket bağırsak mamulleri ayrıca; kuzu iç yağı, kuzu çöz. sığır iç yağı, sığır böbrek yağı, sığır göden, sığır çöz, sığır iç yağı hammaddeleri, ana merkeze gönderilmektedir. Bu ürünlerin transferinde uygulanan transfer fiyatları merkezlerin kar sağlayabileceği düzeyde olmaktadır. Yani, merkezin o ürünü elde edene kadar katlandığı her maliyetin üzerine artı olarak ana merkez tarafından belirlenen bir kar marjı ilave edilmektedir.

Ana merkezde toplanan ürünler;

- Ürün çeşitleri, pazar alıcısına uygun olarak direkt yurt içi müşterilere satılır.
- B ili üretim merkezine orijinal bağırsak, koyun bağırsağı, keçi bağırsağı ve paket bağırsak gönderilir:
  - ❖ B ilinde ürünler çeşitli sınıflandırmalara tutulur (Kalibre, boy, kalite...) <sup>12</sup>.
  - ❖ Sınıflandırmalar doğrultusunda paketlenen ürünler yurt dışına ihraç edilir.
- Ana merkezde bulunan üretim merkezinde ek bir ürün olarak kokoreç yapılır ve bu ürün de F ve G illerine tekrar gönderilip, o illerde satılır.

<sup>12</sup> A 16/18  
A 18/20  
A 20/22  
A 20/24  
A 22/24  
A 24/26

B 16/18  
B 18/20  
B 20/22  
B 20/24  
B 22/24  
B 24/26

C 18/20  
C 20/22  
C 22/24  
C 24/26



- Ayrıca, A, C, D ve E illeri mezbahanelerden aldıkları ürünleri direkt olarak ana merkezin belirlediği miktar ve fiyat doğrultusunda direkt dış satıcılara satış yapabilmektedir. Yine bu iller kokoreç de üreterek satmaktadırlar. Bu merkezlerin direkt satışlardan elde ettikleri karlar merkezin kar düzeyine eklenir.

#### 6.2.1.5. İşletmenin Sorumluluk Merkezleri

İşletmenin Şekil 6.1.'de yer alan organizasyon şeması incelendiğinde işletmenin üç temel sorumluluk merkezine sahip olduğu görülmektedir. İşletmenin insan kaynakları, mali işler ve pazarlama işlerinden sorumlu üç genel müdür yardımcısı bulunmaktadır. Genel müdür yardımcılarını alt birimlerin faaliyetlerinden dolayı genel müdüre karşı sorumludurlar.

İşletme kuruluşundan itibaren özellikle insan kaynakları açısından sıkıntı yaşamaktadır. İnsan kaynakları müdürü için bu alanda yetişmiş insan gücüne ulaşma sıkıntı oluşturmaktadır. İşletmenin insan kaynakları müdürü ve işi bilen bir usta tarafından kendi personelini yetiştirilmektedir.

Pazarlama bölümü müdürü daha çok mali işler müdürü ile irtibat içerisindedir. Çünkü satış için kullanılan mamullerin üretimi mali işler müdürüne bağlıdır. İşletme pazarlama açısından bir sıkıntı yaşamamaktadır. Bu alanda pazarda lider durumdadır.

İşletmede yer alan ana sorumluluk merkezi mali işler bölümüdür. Mali işler müdürü bu merkezin bütün sorumluluğunu üzerine almıştır. Mali işler müdürüne işletmenin diğer illerde yer alan fabrikaları bağlıdır. Bu fabrikaların her birinden sorumlu olan müdürlerde mali işler müdürüne bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.

İşletme açısından 7 ilde yer alan fabrikaların bir bölümü maliyet bir bölümü ise kar merkezi olarak değerlendirilmektedir. Bu merkezlerde işletme içinde alt bir

sorumluluk merkezi olarak değerlendirilmektedir. İşletmenin maliyet ve kar merkezi olarak değerlendirdiği sorumluluk merkezleri sırasıyla açıklanacaktır.

*Yapay Kar Merkezleri:* İşletmenin A, C, D, E ve G illerindeki şubeleri işletme için birer yapay kar merkezini oluşturmaktadır. Bu merkezlerde üretilecek ve ana merkeze gönderilecek olan mamuller piyasadan ham olarak alınırlar. Piyasadan mal ise işletmenin daha önceden kasaplar tarafından yapılan ihalenin sonuçlarına göre alınır.

Piyasadan yapay kar merkezlerine iki çeşit hammadde gelmektedir. Bunlar, kuzu ve sığır takımıdır. Takımlardan elde edilen diğer hammaddeler Tablo 6.1.'de yer almaktadır.

Yapay kar merkezlerinde alınan bu takımlar içerisinde yer alan bağırsaklar önce bol suyla yıkanıyor, özel kamışlar sayesinde içleri temizleniyor, tuzlandıktan sonra depolanmak üzere soğuk hava depolarına gönderiliyor. Yağlar ise sadece tuzlanıyor ve şoklanarak soğuk hava depolarına gönderiliyor.

Bu merkezlerde ayrıca kokoreç üretimi de yapılmaktadır. Üretim için gerekli olan koko bağırsak, çöz, iç yağı ve bumber kokoreç yapımında kullanılmaktadır. Sığır ve kuzu kokoreç için ayrı ayrı üretim yapılmaktadır. Üretilen kokoreçler ana merkeze gönderilmektedir.

Yapay kar merkezlerinde muhasebeden ve üretimden sorumlu bir kişi yer almaktadır. Bunların dışında ortalama olarak bir üretim merkezinde 13 kişi çalışmaktadır. Ayrıca, yapay kar merkezlerinden ve ana merkezden herhangi bir transfer yapılacağında Tablo 6.3.'de yer alan depo çıkış tutanağı doldurulmaktadır.

Tablo 6.3. Depo Çıkış Tutanağı

Gelen Firma:..... Teslim Alan:..... İmza:.....					
Giden Firma:..... Teslim Eden:..... İmza:.....					
Araç Plakası:..... Fatura No:..... GSM:.....					
Giriş Saati:..... İrsaliye No:..... Çıkış Saati:.....					
Açıklamalar:.....					
.....					
Ürün Cinsi	Koli	Palet	Adet	Kg	Paket
Toplam					
Teslim Alan			Teslim Eden/Depo Sorumlusu		

*Kar Merkezleri:* İşletme içinde B ve F illeri kar merkezi olarak görev yapmaktadır. Aslında ana merkez de direkt dışarıya satışları göz önüne alındığında kar merkezi olarak değerlendirilmektedir.

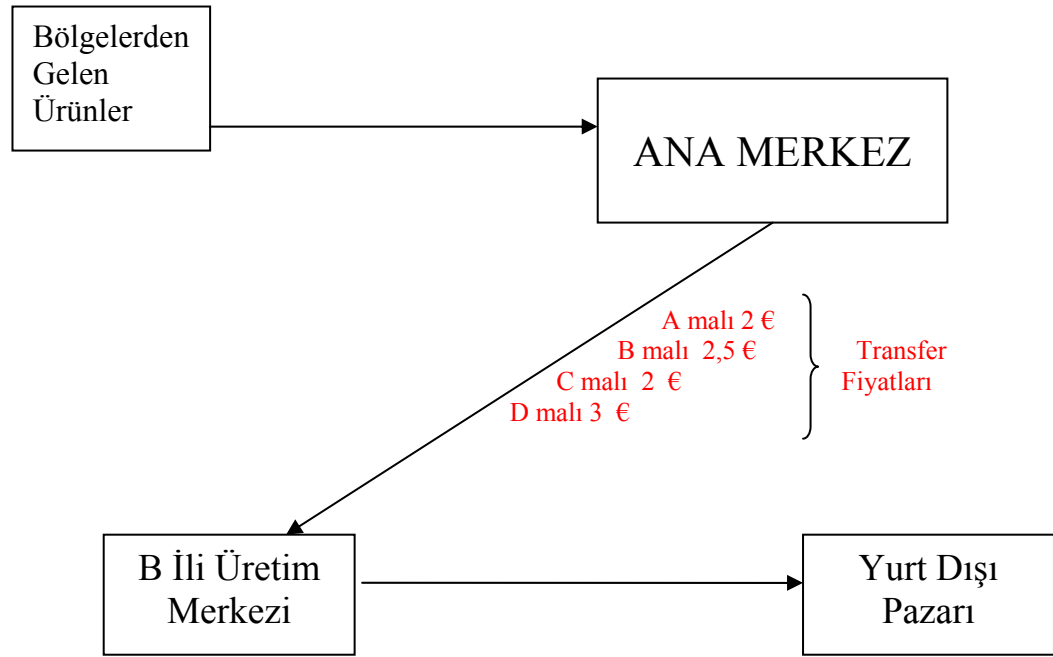
Ana merkeze maliyet merkezlerinden ulaşan mamul ve yarım mamuller, satılmak üzere B ve F illerine gönderilmektedir. İşletmenin asıl satışları B ilinde yapılmaktadır. B ilinden işletmenin malları ihraç edilmektedir. F ilinde ise işletme tarafından üretilen kokoreçler satılmaktadır.

İşletme tarafından G iline de kokoreç gönderilmektedir. Ancak, G ilinin asıl faaliyet konusu üretim olduğu için G ili daha çok yapay kar merkezi olarak değerlendirilir.

Ana merkez tarafından da yurt içi müşterilere satış yapılmaktadır. Büyük partiler halinde yapılan bu satışlardan işletme önemli karlar elde etmektedir. Bu açıdan ana merkez de bir kar merkezi olarak değerlendirilebilir.

B ilinde satışların önemli bir bölümünün gerçekleştiğini tekrar vurgularsak B iline gönderilen ürünler için aşağıda yer alan akış şeması oluşturulabilir.

B üretim merkezine ana merkezden gönderilen ürünler çeşitli sınıflandırmalara tabii tutularak yurt dışına ihraç edilir. Ana merkezdeki diğer ürünler yurt içi satıcıların talepleri doğrultusunda satılır. Arz talepten çok fazla ise, soğuk hava depolarında ürünler muhafaza edilir.



Şekil 6.3. B İlindeki İş Akış Şeması

#### 6.2.1.6. Performans Değerlemesi

İşletme bünyesinde oluşturulan merkezlerin performans değerlemesi yapılırken, her merkezin muhasebe departmanından alınan maliyet bilgileri kullanılmaktadır. Yapay kar merkezleri aynı zamanda birer üretim merkezi de oldukları için, özellikle kesim yapılan aylarda daha etkin çalışmalarını konusunda sürekli olarak teşvik edilmektedir. Bu merkezlerde yapılan performans değerlemesini ana merkeze gönderilirken uygulanan transfer fiyatı yönlendirmektedir. Özellikle işletme tarafından

alınan bir sipariş olduğunda, miktar ve zaman olarak uygun bir şekilde siparişin sağlanıp sağlanmadığına göre de performans değerlemesi yapılabilir.

Kar merkezlerinin de performans değerlemesi bir önceki yıldan elde edilen kar rakamları ile yapılmaktadır. Merkez geçmiş dönemlere göre daha az kar elde etmiş ise performansında olumsuz değişimler vardır. Olumsuzluğun sebebi araştırılarak, varsa sorunun çözümü araştırılmaktadır.

Ancak yapılan incelemeler sonucunda, merkezler tarafından ana merkeze gönderilen bilgilerin düzenli bir raporlama sistemi ile sorumlu müdürlere ulaşmadığı tespit edilmiştir. İşletme yetkilileri ile yapılan görüşmeler sonucunda, üst yönetimin böyle bir raporlama sistemine çok ihtiyaç duyduğu ancak, merkezlerin her birinin farklı illerde olması, her bir merkezde bulunan sorumlu kişinin faaliyetlerin denetiminde aynı performansı göstermemesi ve her merkezdeki iş yoğunluğu ve muhasebe sisteminin aynı olmaması sebebiyle bu raporlama sisteminin istenilen düzeyde olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, gözlemler sonucunda işletme içi raporlama sisteminin muhasebe kayıt ortamında yeterli düzeyde olmadığı görülmüştür.

Çalışmanın bu bölümüne kadar işletmeyi tanıtıcı bilgiler verilmiş , işletmenin çalışma ve üretim sistemi, sorumluluk merkezleri ve merkezlerin performans değerlemesi anlatılmıştır. İşletme bünyesinde oluşturulmuş farklı sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde, transfer edilen mal ve hizmet için belirlenen fiyat olan transfer fiyatının tespiti ise bir sonraki bölümün konusunu oluşturmaktadır.

#### *6.2.1.7. İşletmenin Mevcut Transfer Fiyatlama Politikası*

İşletmede yapay kar merkezi olarak kabul edilen A, C, D, E ve G şubelerinde üretilen mamullerin ana merkeze transferi aşamasında maliyet artı yöntemi kullanılmaktadır. Hammaddenin alış fiyatının üzerine sabit ve değişken maliyetler (tam)

eklenir. Oluşan maliyet rakamı üzerine %8 kar payı eklenerek elde edilen fiyat transfer fiyatı olmaktadır. Ana merkez de, tekrar satış yapmak üzere F ve G illerine ve tekrar işlenmek üzere B iline gönderdiği ürünlerde ise maliyet fiyatı ile transfer gerçekleşmektedir. Bu transfer işleminde her hangi bir kar gözetilmez.

Yapay kar merkezlerinin maliyet artı yöntemi kullanılarak ürünlerin transfer etmesi, o merkezlerin performanslarının değerlendirilmesi için kullanılmaktadır. Ana merkezden tekrar satış yapılmak üzere kar merkezlerine gönderilen ürünlerin transferinde ise maliyet fiyatları kullanılmaktadır. Kar merkezleri de maliyet bedelleri üzerine kar marjı eklenerek satış yapmaktadırlar ve bu merkezlerin performans değerlemesi ise satış sonrası elde ettikleri kar rakamlarıyla yapılmaktadır.

Yapay kar merkezlerinde ve kar merkezlerindeki ürünlerin maliyet fiyatlarının nasıl oluştuğu ve ana merkeze mamullerin nasıl ulaştığı takip eden bölümde tablolar yardımıyla açıklanacaktır.

#### *Yapay Kar Merkezlerinde Transfer Fiyatının Belirlenmesi*

Yapay kar merkezlerinde, işletmenin kazandığı ihaleler sonucu ve özel kesimlerden elde edilen ürünler fabrikaya getirilmektedir. Özellikle kesim işleminin yoğun yapıldığı aylarda (nisan, mayıs, haziran) bu merkezler daha fazla çalışmaktadır. Kesimler sonucunda kuzu takım ve sığır takım malzemeleri alınır. Kuzu takım içerisinde, kokoreçlik bağırsak, işlenecek bağırsak, kuzu iç yağı, kuzu çöz, kuzu bumar, sığır takım içerisinde de, kokoreçlik bağırsak, paketlik bağırsak, sığır iç yağı, sığır böbrek yağı, sığır bumar, sığır göden, sığır çöz, sığır et yağı yer almaktadır. Bu hammaddelerin işlenmesi yani üretim süreci bu maliyet merkezlerinde gerçekleşmektedir. Bu süreç, önceki bölümde anlatılmıştır.

Ürünlerin her yapay kar merkezindeki fiyatları farklı olmaktadır. Ürünlerin maliyet fiyatlarının oluşması ve transfer fiyatları aşağıdaki tablolarda yer almaktadır. Aşağıdaki tablolarda, kesimlerin tamamlandığı 6. ayın sonunda elde edilen rakamlar yer almaktadır. A ilinde oluşan maliyetler ve birim başına maliyet tutarı belirlenmiştir.

Tablo 6.4. A İlindeki Birim Maliyetin Tespiti

Maliyetler		Ortalama Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	850	30.000	0,028
SSK	3.900	30.000	0,130
Personel	26.500	30.000	0,883
Elektrik	5.000	30.000	0,167
Su	295	30.000	0,010
Makine Amortismanı	280	30.000	0,009
Taşıt ve Akaryakıt	3.200	30.000	0,107
Telefon	400	30.000	0,013
Kırtasiye	90	30.000	0,003
Sigorta	90	30.000	0,003
LPG (Fırınlarda)	2.250	30.000	0,075
Temizlik	300	30.000	0,010
Diğer Üretim Giderleri	3.200	30.000	0,107
Toplam	46.355		1,545

Aşağıda yer alan tablolarda A ilinde koyun ve sığır takımın toplam maliyetleri yer almaktadır. Satın alma maliyetlerine Tablo 6.4.'de yer alan birim maliyetler eklenerek toplam maliyet rakamına ulaşılmıştır.

Tablo 6.5. A İlinde Koyun Takım Maliyeti

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750		
Ortalama Fiyat	2,625	1,545	4,170

Tablo 6.6. A İlinde Sığır Takım Fiyatı

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750		
Ortalama Fiyat	4,625	1,545	6,170

Tablo 6.7.'de A ilinden ana merkeze koyun takımın bütün olarak transferinin yapılmasında kullanılan fiyat yer almaktadır.

Tablo 6.7. A İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750				
Ortalama Fiyat	2,625	1,545	4,170	8%	4,503

Ürün bu şekilde hammadde olarak transfer edildiği gibi, takımdan elde edilen ve hammadde olarak transfer edilen ürünlerin yanı sıra, işlendikten sonra adet, kg olarak transfer edilen ürünler de olmaktadır. Yukarıda verilen transfer fiyatı bir birim koyun takımının transfer edildiğinde kullanılacak fiyattır. Koyun takım bazı işlemlerden geçtikten sonra hammadde olarak bazı ürünler transfer edilir. Aşağıda Tablo 6.8.'de bir koyun takımdan transfer edilen hammadde ve mamuller ve transfer fiyatları yer almaktadır.

Tablo 6.8. A İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,500
Kuzu Çöz	0,400
Kuzu Bumbar	1,000
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,600



Yukarıdaki tabloda kuzu iç yağı ve kuzu çözümlerinin kg fiyatları yer almaktadır. Bir koyundan 0,4 kg kuzu iç yağı ve 0,5 kg kuzu çöz elde edilmektedir. O halde bir kg kuzu iç yağı için ortalama 2,5, kuzu çöz için ise ortalama 2 koyun takım gerekmektedir. 4,500 YTL transfer fiyatı bir takım parçalandığında elde edilen rakam değildir. Takımın transfer fiyatına uygun olması açısından fiyatlar bu şekilde belirlenmiştir. Hammaddelere tek tek maliyetlerin yüklemesi zor olduğundan sabit fiyatlar belirlenmiştir.

Kuzu bumar, işlenecek bağırsak veya koko bağırsak kokoreç yapıldıktan sonra ana merkeze transfer edilmektedir. Ayrıca bir koyundan çıkan bağırsak ya işlenecek olarak ya da kokoreç için kullanılır. Hammaddelerin çok küçük boyutlarda olması birim maliyetlerin hesaplanmasını zorlaştırmaktadır. Üstelik işletmenin standartlar belirlemesi de çok zordur. Çünkü her kesilecek hayvandan ne kadar iç yağı ve bağırsak çıkacağı bilinemez. Standartların olmayışı işletme açısından sıkıntı yaratmaktadır.

Ana merkeze koyun takım, hammaddeler dışında bir de üretimi tamamlanan mamuller de transfer edilmektedir. Aşağıdaki Tablo 6.9.'da işletmeye mamul halinde gelen ürünlerin transfer fiyatları yer almaktadır.

Tablo 6.9. A İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları
Orijinal Bağırsak	İşlenecek Koyun Bağırsağı	4,000
Koyun Bağırsağı		3,000
Keçi Bağırsağı		1,500
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumar	10,000

Yukarıdaki Tablo 6.9.'da mamullerin adet fiyatı yer almaktadır. Bir koyundan aynı anda hem işlenecek bağırsak hem de kokoreçlik bağırsak çıkmaz. Bu yüzden üç

mamul aynı anda transfer ediliyorsa 3 ayrı takım kullanılmış olur. Transfer fiyatlarına maliyet + %8 kar oranı eklenmiştir. Fabrikalardaki üretim süreci sorumluluk merkezleri başlığı altında açıklanmıştır.

Ana merkeze A ilinden koyun takım içinde transfer edilen hammadde ve mamullerin maliyetleri ve transfer fiyatlarının incelenmesinden sonra aynı hesaplar sığıır takım içinde yapılacaktır.

Tablo 6.10. A İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığıır- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığıır Takım)	4,500				
Özel Kesim (Sığıır Takım)	4,750				
Ortalama Fiyat	4,625	1,545	6,170	8%	6,663

Sığıır takım bu şekilde hammadde olarak transfer edilebiliyor. Ayrıca, takımdan elde edilen ve hammadde olarak transfer edilen ürünlerin yanı sıra, işlendikten sonra adet, kg olarak transfer edilen ürünler de olmaktadır. Yukarıda verilen transfer fiyatı bir birim sığıır takımın transfer edildiğinde kullanılacak fiyattır. sığıır takım bazı işlemlerden geçtikten sonra hammadde olarak bazı ürünler transfer edilir. Aşağıda Tablo 6.11.'de bir sığıır takımdan transfer edilen hammadde ve mamuller ve transfer fiyatları yer almaktadır

Tablo 6.11. A İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığıır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığıır İç Yağı	1,000
Sığıır Böbrek Yağı	0,900
Sığıır Göden	0,400
Sığıır Çöz	0,260
Sığıır Bumbar	1,000
Sığıır Et Yağı	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,750

Ana merkeze bir sığırdan elde edilen sığır iç yağı, sığır böbrek yağı, sığır göden, sığır çöz ve sığır et yağı hammadde olarak transfer edilmektedir. Hammaddelere tek tek maliyetlerin yüklemesi zor olduğundan sabit fiyatlar belirlenmiştir. Sığır bumar, paketlik bağırsak veya koko bağırsak kokoreç yapıldıktan sonra ana merkeze transfer edilmektedir. Ayrıca bir sığırdan çıkan bağırsak ya paketlik olarak ya da kokoreç için kullanılır. Hammaddelerin çok küçük boyutlarda olması birim maliyetlerin hesaplanmasını zorlaştırmaktadır. Koyun takımında yaşanan sıkıntılar sığır takım için de geçerlidir.

Ana merkeze sığırdan elde edilerek transfer edilen mamuller ve transfer fiyatları Tablo 6.12.'de yer almaktadır.

Tablo 6.12. A İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumar	5,000
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	3,500

Yukarıdaki Tablo 6.12.'de mamullerin adet fiyatı yer almaktadır. Bir sığırdan aynı anda hem paket hem de kokoreçlik bağırsak çıkmaz. Bu yüzden iki mamul aynı anda transfer ediliyorsa 2 ayrı takım kullanılmış olur. Transfer fiyatlarına maliyet + %8 kar oranı eklenmiştir.

Ana merkeze bağlı diğer yapay kar merkezleri olarak bulunan C, D,E ve G'ye ait maliyet rakamları ve transfer fiyatları, uygulamanın bütünlüğünü bozmamak için Ek-1'de yer almaktadır. Uygulanan transfer fiyatları koyun ve sığır takım hariç diğer ürünlerde değişmemektedir. A ili için yapılan hesaplamaların hepsi diğer yapay kar merkezleri için de ayrı ayrı yapılmıştır.

*Kar Merkezlerine Transfer Edilen Mamullerin Transfer Fiyatları*

X işletmesinde kar merkezi olarak görev yapan B ve F illerine ana merkezden satılmak üzere mamuller transfer edilmektedir. Ayrıca ana merkez direkt olarak yurt içi müşterilere de satış yaptığı için bir kar merkezi olarak değerlendirilebilir. G iline de mamul transferi olmaktadır. Ancak G ili öncelikle bir yapay kar merkezi olarak değerlendirilmektedir. Ana merkezden B ve F illerine mamul transferinde aşağıdaki tablolarda yer alan transfer fiyatları kullanılmaktadır.

Tablo 6.13. B İline Transfer Edilen Mamullerin Birim Transfer Fiyatları

Ürün Adı	Transfer Fiyatları (YTL)
Paketlik Bağırsak	5,000
İşlenecek Bağırsak	4,000
Koyun Kokoreç	15,000
Sığır Kokoreç	9,000

B iline transfer edilen bu mallar bazı işlemlerden geçirildikten sonra paketlenerek yurt dışına ihraç edilir. B ilinde yapılan işlemler maliyet merkezleri bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Tablo 6.14'de de F iline transfer edilen mamullerin transfer fiyatları yer almaktadır.

Tablo 6.14. F İline Transfer Edilen Mamullerin Birim Transfer Fiyatları

Ürün Adı	Transfer Fiyatları (YTL)
Koyun Kokoreç	15,000
Sığır Kokoreç	9,000

*Bölüm Performanslarının Değerlendirilmesi*

X işletmesinde yapay kar merkezi olarak görev yapan A, C, D, E ve G illerinin performanslarının değerlemesi elde ettikleri kar rakamı ile yapılır. Bu illerdeki karı hesaplamak oldukça güçtür ve bir önceki yıllla çok fazla bağlantı kurulamaz. Yani

geçmişteki kar rakamı ilgili dönemin kar rakamını proforma olarak tespit etmede yol göstermeyebilir. Çünkü, kesimler sadece belli aylarda yapılır ve işletmenin fire verme olasılığı, malların transferi geciktiğinde yükselebilir. Bu bilgiler ışığında, mali işler müdürü ile yapılan görüşmelerde her merkezin ayrı bir muhasebe sistemi olduğunu ve dönem sonlarında finansal tabloların gönderildiği öğrenilmiştir. Yapay kar merkezleri maliyet+%8 kar ile çalışmasına rağmen bazı merkezler zarar edebilmektedir. Çünkü her merkezin sabit giderleri mevcuttur. Merkezlerin her biri ayrı bir işletme gibi düşünüldüğünden kar rakamı önemlidir. Çünkü, işletmenin politikaları gereği ana merkezde kar rakamı belirlenip, yapay kar merkezlerine dağıtımı yapılmamaktadır.

Kar merkezi olarak görev yapan B ve F illerinde ise satışlar ana merkezden transfer edilen fiyatlar üzerinden yapılmaktadır. Bu durumda transfer fiyatı yine kar marjı eklenmiş fiyattır. Ancak bu sefer kar marjı ürüne göre %10-15 arasında değişmektedir. Kısacası, kar merkezleri maliyet fiyatı üzerinden satış yapmaktadır. Ana merkezdeki satışlar bu merkezlerin satış rakamlarıyla beraber değerlendirilir ve bu merkezlere kar paylaşımı satışlarının miktarı doğrultusunda yapılır.

### 6.2.2. Yöntem

Bu bölümde öncelikle sosyal bilimlerde kullanılan yöntemler kısaca tanıtılacaktır. Bu yöntemler arasında yer alan örnek olay yöntemi araştırmanın yöntemi olarak ifade edilecek ve neden bu yöntemin seçildiği anlatılacaktır.

İlk olarak; sosyal bilimlerde kullanılan araştırma yöntemleri şu şekilde sıralanabilir (Yin, 1994: 1)

- Deney Yöntemi
- Anket Yöntemi
- Tarihi Çalışma Yöntemi

- Arşivlerin İncelenmesi Yöntemi
- Örnek Olay Yöntemi

Bu yöntemlerden deney yöntemi, işletme araştırmalarındaki neden sonuç ilişkisini belirlemek amacıyla kullanılabilir (Kurtuluş, 1983: 100). Anket yöntemi, bulguların daha geniş bir kitleye ulaşmasında, bu tür bir bilginin başka kaynaklardan elde edilmesi mümkün olmadığı durumlarda uygulanabilir (Tanış, 1997: 186). ,tarihi çalışma yönteminde ise, geçmişte meydana gelmiş olayların araştırılmasında ya da varsa bir problemin geçmişle olan ilişkisi incelenir (Yin, 1994: 6). Konuya ilişkin her türlü kayıt, belge, eşya, malzeme ve yapıtları arayıp bulma, okuma, inceleme, kaydetme ve değerlendirme çalışmalarının tümü ise arşivlerin incelenmesi yönteminin konusunu oluşturur.

Örnek olay yönteminde araştırmayı yapan kişi için önemli olan nasıl ve niçin sorularının cevapları aranır. Bu yöntemde, araştırmacının davranışsal olaylar üzerinde kontrolüne ihtiyaç duyulmaz (Yin, 1994: 6).

Bu çalışmada örnek olay yöntemi kullanılacaktır. Yöntemin tanımı yapıldıktan sonra yöntemin güçlü ve zayıf yönleri açıklanacak ve neden bu yöntemin seçildiği konusuna vurgu yapılacaktır.

Örnek olay yöntemi; gerçek hayat bağlamında güncel bir olgunun araştırılmasında ve özellikle olguyla gerçeklik arasındaki sınırlar açık bir şekilde belirgin olmadığı durumlarda kullanılan ampirik bir çalışmadır. Örnek olay çalışması yalnızca bir veri toplama tekniği olmayıp ayrıca; kapsamlı bir araştırma stratejisidir (Yin; 1994, 13).

Bu yöntemin güçlü yönleri arasında, işletmelerce benimseniş maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını belirlemeye çalışan araştırmacılara önemli fırsatlar sunması,

bu alanda çalışanların amaçlarına ulaşabilmede en uygun yöntemlerden biri olması ve araştırmayı yapanın spesifik konuları görmesini sağlaması yer alır. Ayrıca, araştırmacı teorik muhasebe ile teknolojiadaki değişimi birleştirebilir. (Tanış, 1987: 184-189). Bu yöntem ile ulaşılan sonuçlar daha geniş bir kitleye ulaşabilir ve kolayca anlaşılabilir.

Örnek olay çalışmasının yalnızca bir örneği temsil etmesi sebebiyle, ulaşılan sonuçlar diğer bir olayla benzer olmadıkça genelleşmesi zordur. Ayrıca bu yöntem zaman alıcı bir yöntemdir ve araştırmacının çalışma alanını sınırlandırır. Çünkü araştırmacı işletme yönetimine karşı gizlilik garantisi vermek durumunda kalabilir (Memiş, 2002: 88). Yöntemin zayıf yönleri de bu şekilde ifade edilebilir.

Örnek olay çalışmaları, tek bir zaman dilimi içerisinde bir işletmenin faaliyetleri üzerine derinlemesine inceleme yapmayı sağlayan bir yöntem olduğundan dolayı çalışmada bu yöntem kullanılmıştır. Böylece, bir tek olay detaylı bir şekilde incelenmiştir. Ayrıca, bu yöntem diğer yöntemlere göre daha derin ve detaylı veriler içerdiğinden dolayı tercih edilmiştir.

Çalışmada konuyla ilgili teorik bilgileri elde etmek için belge tarama tekniği kullanılmış, kütüphanelerden konuyla ilgili türkçe ve yabancı kitaplara, makalelere, tez tarama merkezlerinden bu konuyla yapılmış olan tezlere ve internetten konuyla ilgili makalelere ulaşılmıştır.

### 6.3. BULGULAR

Çalışmanın önceki bölümünde X işletmesinin mevcut durumu ve uygulamaları açıklanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ise işletmede oluşturulan yapay kar merkezlerinin birer maliyet merkezi olarak kabul edildiğinde, bu merkezlerin ürettiği ürünler maliyet bedelinden ana merkeze transfer edildiğinde bölüm ve işletme performanslarının bu uygulamadan nasıl etkilendiği ortaya koyulacaktır. Çıkan sonuçlar

doğrultusunda bölümlerin ve işletmenin performansına yönelik değerlendirmeler yapılacaktır. Önceki bölümde belirtilen 5 ayrı ilde yer alan üretim merkezlerinin maliyet bedellerine %8 kar marjı eklenerek belirlenen transfer fiyat uygulamasına göre oluşturulan tablolar, bu kez maliyet bedeli ile transfer edilerek oluşturulacaktır.

Transfer işleminin maliyet bedeli ile gerçekleştiğinde ara mamul maliyetlerinin oluşumu ve transfer fiyatları Tablo 6.15.'den 6.25'e kadar olan tablolarda yer almaktadır.

Tablo 6.15. A İlindeki Birim Maliyetin Tespiti (YTL)

Maliyetler		Ortalama Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	850	30.000	0,028
SSK	3.900	30.000	0,130
Personel	26.500	30.000	0,883
Elektrik	5.000	30.000	0,167
Su	295	30.000	0,010
Makine Amortismanı	280	30.000	0,009
Taşıt ve Akaryakıt	3.200	30.000	0,107
Telefon	400	30.000	0,013
Kırtasiye	90	30.000	0,003
Sigorta	90	30.000	0,003
LPG (Fırınlarda)	2.250	30.000	0,075
Temizlik	300	30.000	0,010
Diğer Üretim Giderleri	3.200	30.000	0,107
Toplam	46.355		1,545

A ilinin birim maliyetlerinde her hangi bir değişiklik olmamıştır. Aşağıda yer alan Tablo 6.16'da A ilinde koyun ve sığır takımının toplam maliyetleri yer almaktadır ve yine herhangi bir değişiklik yoktur.

Tablo 6.16. A İlinde Koyun Takım Maliyeti (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750		
Ortalama Fiyat	2,625	1,545	4,170



Tablo 6.17. A İlinde Sığır Takım Fiyatı (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750		
Ortalama Fiyat	4,625	1,545	6,170

Tablo 6.18.'de ise A ilinden ana merkeze koyun takımının bütün olarak transferinin yapılmasında kullanılan fiyat yer almaktadır.

Tablo 6.18. A İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750				
Ortalama Fiyat	2,625	1,545	4,170	0%	4,170

Ürün bu şekilde hammadde olarak transfer edildiği gibi, takımdan elde edilen ve hammadde olarak transfer edilen ürünlerin yanı sıra, işlendikten sonra adet, kg olarak transfer edilen ürünler de olmaktadır. Yukarıda verilen transfer fiyatı bir birim koyun takımının transfer edildiğinde kullanılacak fiyattır. Koyun takım bazı işlemlerden geçtikten sonra hammadde olarak bazı ürünler transfer edilir. Aşağıda Tablo 6.19.'da bir koyun takımdan transfer edilen hammadde ve mamuller ve transfer fiyatları yer almaktadır.

Tablo6.19.A İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,400
Kuzu Çöz	0,300
Kuzu Bumbar	0,900
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,500

Yukarıdaki tabloda yer alan fiyatlar işletme tarafından maliyet + %8 kar rakamı olmadan kullandıkları fiyattır. Bu bilgiler bizzat görüşülerek elde edilmiştir.

Ana merkeze koyun takım, hammaddeler dışında bir de üretimi tamamlanan mamuller de transfer edilmekte idi. Aşağıdaki Tablo 6.20.'de işletmeye mamul halinde gelen ürünlerin transfer fiyatları yer almaktadır.

Tablo 6.20. A İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Orijinal Bağırsak		3,500
Koyun Bağırsağı	İşlenecek Koyun Bağırsağı	2,600
Keçi Bağırsağı		1,350
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumbar	9,200

Yukarıdaki Tablo 6.20.'de mamullerin adet fiyatı yer almaktadır. Bir koyundan aynı anda hem işlenecek bağırsak hem de kokoreçlik bağırsak çıkmaz. Bu yüzden üç mamul aynı anda transfer ediliyorsa 3 ayrı takım kullanılmış olur. Transfer fiyatları yine bizzat yetkililerle görüşülerek elde edilmiştir.

Ana merkeze A ilinden koyun takım içinde transfer edilen hammadde ve mamullerin maliyetleri ve transfer fiyatlarının incelenmesinden sonra aynı hesaplar sığır takım içinde yapılacaktır.

Tablo 6.21. A İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500				
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750				
Ortalama Fiyat	4,625	1,545	6,170	0%	6,170

Aşağıda Tablo 6.22.'de bir sığır takımdan transfer edilen hammadde ve mamuller ve maliyet bedeli üzerinden transfer fiyatları yer almaktadır.

Tablo 6.22. A İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır İç Yağı	0,900
Sığır Böbrek Yağı	0,800
Sığır Göden	0,370
Sığır Çöz	0,210
Sığır Bumbar	0,900
Sığır Et Yağı	1,290
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,700

Yukarıdaki tabloda yer alan fiyatlar işletme tarafından maliyet + %8 kar rakamı olmadan kullandıkları fiyattır. Bu bilgiler bizzat görüşülerek elde edilmiştir.

Ana merkeze sığır takım, hammaddeler dışında bir de üretimi tamamlanan mamuller de transfer edilmekte idi. Aşağıdaki Tablo 6.23.'de işletmeye mamul halinde gelen ürünlerin transfer fiyatları yer almaktadır.

Tablo 6.23. A İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumbar	4,500
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	3,000

Yukarıdaki Tablo 6.23.'de mamullerin adet fiyatı yer almaktadır. Bir koyundan aynı anda hem işlenecek bağırsak hem de kokoreçlik bağırsak çıkmaz. Bu yüzden üç mamul aynı anda transfer ediliyorsa 3 ayrı takım kullanılmış olur. Transfer fiyatları yine bizzat yetkililerle görüşülerek elde edilmiştir.

Ana merkeze bağlı diğer maliyet merkezleri olarak bulunan C, D,E ve G'ye ait maliyet rakamları ve transfer fiyatları, uygulamanın bütünlüğünü bozmamak için

EK-2’de yer almaktadır. A ili için yapılan hesaplamaların hepsi diğer maliyet merkezleri için de ayrı ayrı yapılmıştır.

Kar merkezlerine transfer edilen mamullerin transfer fiyatları ise aşağıdaki tablolarda yer almaktadır. Transfer fiyatları, yöneticiler tarafından belirlenen maliyet fiyatlarıdır. X işletmesinde kar merkezi olarak görev yapan B ve F illerine ana merkezden satılmak üzere mamuller transfer edilmekte idi.

Tablo 6.24. B İline Transfer Edilen Mamullerin Birim Transfer Fiyatları

Ürün Adı	Transfer Fiyatları (YTL)
Paketlik Bağırsak	4,000
İşlenecek Bağırsak	3,800
Koyun Kokoreç	12,000
Sığır Kokoreç	8,200

B iline transfer edilen bu mallar bazı işlemlerden geçirildikten sonra paketlenerek yurt dışına ihraç edilir. B ilinde yapılan işlemler maliyet merkezleri bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Tablo 6.25’de de F iline transfer edilen mamullerin maliyet bedeli üzerinden transfer fiyatları yer almaktadır.

Tablo 6.25. F İline Transfer Edilen Mamullerin Birim Transfer Fiyatları

Ürün Adı	Transfer Fiyatları (YTL)
Koyun Kokoreç	12,000
Sığır Kokoreç	8,200

### 6.3.1. İşletme Performansının Değerlendirilmesi

X işletmesinde daha önce yapay kar merkezi olarak çalışan A,C,D,E, ve G bölümleri örnek olay yönteminde maliyet merkezi olarak düşünülmüş ve bu merkezlerden ana merkeze yapılan transferler maliyet bedeli üzerinden yapılmıştır. İşletmenin kar dağıtım politikasının değiştiği varsayımı altında, ana merkezde toplam

kar rakamı elde edilip, bölümlere transfer ettikleri mamul miktarları doğrultusunda kar dağıtılabılır.

Bu merkezlerin maliyet+ %8 kar marjı ile ve maliyet bedeli ile transferlerini gerçekleştirdiklerinde bölüm karlarının nasıl olduğu aşağıdaki tablolarda yer almaktadır. Kesimlerin ortalama miktarı 30.000 adet (15.000 koyun, 15.000 sığır) olarak yöneticiler tarafından belirlenmiştir.

Tablo 6.26. A İlindeki Transfer Fiyatları

Ürün Adı	Maliyet Fiyatı	Maliyet + % 8 Kar Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)		
Özel Kesim (Koyun Takım)	4,170	4,503
Resmi Kesim (Sığır Takım)		
Özel Kesim (Sığır Takım)	6,170	6,663
Sığır İç Yağı	0,900	1,000
Sığır Böbrek Yağı	0,800	0,900
Sığır Göden	0,370	0,400
Sığır Çöz	0,210	0,260
Sığır Bumbar	0,900	1,000
Sığır Et Yağı	1,290	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,700	1,750
Sığır Kokoreç	4,50	5,000
Paket Bağırsak	3,000	3,500
Kuzu İç Yağı	0,400	0,500
Kuzu Çöz	0,300	0,400
Kuzu Bumbar	0,900	1,000
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,500	2,600
Orijinal Bağırsak	3,500	4,000
Koyun Bağırsağı	2,600	3,000
Keçi Bağırsağı	1,350	1,500
Kuzu Kokoreç	9,200	10,000

Transfer edilen ürünlerin bazıları çok küçük miktarlardadır. Şöyle ki, kesim yapılan büyük baş veya küçük baş hayvanlardan elde edilen hammaddeler her defasında farklılık göstermektedir. Çünkü, her hayvandan aynı oranda ürün alınamaz, standartların

belirlenmesi çok zordur. Bu sebeple, miktar açısından ne kadar transferin gerçekleştiğinin de tespit edilmesi oldukça zordur. Transfer edilen ürünlerden bazıları kg olarak transfer edilmektedir. Bu ürünün içerisinde ne kadar küçük ürünlerin olduğunun tespit edilmesi mümkün değildir. Bu gibi zorlukların olması sebebiyle, mali işler müdürü ile yapılan görüşmeler ve ortak çalışma sonucunda maliyet + %8 ve maliyet bedeli ile mamullerin transfer edildiğinde bölümlerin elde ettikleri gelirler A ili için dönem sonunda sırasıyla, 350 000 YTL ve 325 000 YTL'dir.

C, D, E ve G illeri için ise transfer fiyatları tablosu Ek-3'de yer almaktadır. Bu illerin ise gelir rakamları yine sırasıyla, C ili için, 170 000 YTL ve 157 000 YTL, D ili için 150 000 YTL ve 140 000 YTL, E ili için 90 000 YTL ve 83 000 YTL ve G ili için 100 000 YTL ve 93 000 YTL'dir.

Ana merkezin bu merkezlerden elde ettiği gelir ise aşağıdaki Tablo 6.27'de yer almaktadır.

Tablo 6.27. Ana Merkezde Toplanan Gelirler (1)

Bölümler	Gelirler (YTL)	
	Maliyet + %8*	Maliyet**
A İli	350.000	325.000
C İli	170.000	157.000
D İli	150.000	140.000
E İli	90.000	83.000
G İli	100.000	93.000
Toplam	860.000	798.000

\* Bölümlerden ana merkeze transferin maliyet + % 8 kar fiyatı üzerinden yapılması halinde bölümlerden elde edilecek toplam gelir rakamlarını ifade eder.

\*\* Bölümlerden ana merkeze transferin maliyet fiyatı üzerinden yapılması halinde bölümlerden elde edilecek toplam gelir rakamlarını ifade eder.

Kar merkezi olarak değerlendirilen B ve F ili için ise ana merkezden maliyet bedelleri ile transfer gerçekleştiğinde elde ettikleri gelir ve maliyet +%13 kar ile edile ettikleri gelir de aşağıdaki Tablo 6.28.'de yer almaktadır.

Tablo 6.28. Ana Merkezde Toplanan Gelirler (2)

Bölümler	Gelirler (YTL)	
	Maliyet*	Maliyet + %13**
B İli	660.000	613.000
F İli	200.000	185.000
Toplam	860.000	798.000
Dış Satışlar***	100.000	100.000
Toplam	960.000	898.000

\* Ana merkezden kar merkezlerine transferde ana merkez tarafından belirlenen fiyat üzerinden yapılan satışları ifade eder. Ana merkeze transfer edilen ürünlerde % 8 kar marjı eklenmişti . Ayrıca burada tekrar bir %10 kar marjı eklenerek transfer yapılmaktadır. Bu rakamlar ana merkez tarafından kar marjı da eklenmiş olan rakamlardır.

\*\* Ana merkeze üretim merkezinden maliyet bedeli ile transfer edilen ürünlerin kar marjı eklenmeden transferi yapılmıştır. Ancak kar merkezi satış esnasında %13 kar marjı eklenmiştir. Elde edilen gelir rakamları kar merkezinin satışından sonra gerçekleşmiştir.

\*\*\* Ana merkezin kendisi de bir kar merkezi olarak görev yaptığı daha önce de belirtilmişti. Bu rakamlar, ana merkezin yapmış olduğu satış tutarlarını göstermektedir.

### 6.3.2. Bulguların Değerlendirilmesi

Bu araştırmanın amacı; merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen bir üretim işletmesinde, oluşturulan sorumluluk merkezlerinin değerlendirilmesi ve sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde kullanılan transfer fiyatlama politikasının işletme performansı üzerine olan etkisinin araştırılmasıdır. Bu amaçla X

Üretim İşletmesinde yapılan örnek olay yöntemi ile aşağıdaki soruların cevapları işletme içinde aranmıştır:

- İşletme merkezkaç yönetimi tam anlamıyla uyguluyor mu?
- Sorumluluk merkezleri açık bir şekilde belirtilmiş mi?
- Etkin bir sorumluluk muhasebesi sistemi oluşturulmuş mu?
- Sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde uygun bir transfer fiyatlama politikası belirlenmiş mi?
- Eğer uygun bir transfer fiyatlama politikası belirlenmiş ise bunun işletme performansı üzerine etkisi ne yöndedir?

İlk soruya cevap vermek için işletme içinde yapılan gözlemler sonucunda işletmenin merkezkaç bir yönetim anlayışına sahip olduğu tespit edilmiştir. İşletme, diğer illerde bulunan merkezlerinin yöneticilerine faaliyetlerle ilgili sorumlulukları devretmiştir. Genel müdür ise, insan kaynakları, pazarlama ve mali işler müdürüne gerekli ve yeterli sorumlulukları devretmiştir.

İşletme içinde sorumluluk merkezleri açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu sorumluluk merkezleri işletmenin organizasyon şemasında açık bir şekilde yer almaktadır. Sorumluluk merkezlerine ayrılmış olması sayesinde, işletme bu merkezler bünyesinde üretimini gerçekleştirmektedir. Satış için gerekli olan mamuller bu merkezlerden elde edilmektedir.

İşletme içerisinde bu anlamda sorumluluk muhasebesi sistemi etkin bir şekilde kurulmuş gibi görünebilir. Ancak, işletmenin üretim merkezinin farklı illerde olması ve bu illerde çalışan yetkili personelin tam olarak işe hakimiyet düzeyi iyi olmaması sebebiyle sistem etkin bir şekilde çalışmamaktadır. İşletme içi raporlama sistemi ve merkezler arasındaki iletişim düzeyinin düşük olması sebebiyle sistemde aksamalar



meydana gelmektedir. Ayrıca, ürün çeşitlerinden de kaynaklanan bazı problemler ortaya çıkmaktadır. Ürünlerin bazılarının maliyetlerinin hesaplanması çok zor olduğundan merkezlerin performans değerlemesinde yanlışlıklar yapılabilmektedir.

Üretim merkezlerinin ana merkeze mal veya hizmet transferinde uygulanacak transfer fiyat politikası üst yönetim tarafından belirlenmiştir. Bu politika ile işletmenin elde etmiş oldukları gelir rakamları Tablo 6.28.'de yer almaktadır. Bu tabloya göre işletmenin izlemiş olduğu transfer fiyat politikası ile işletme daha fazla gelir elde etmektedir. Maliyet bedeli ile yapılan transferler sonucunda işletmenin gelirleri düşmektedir. Ayrıca Tablo 6.27. incelendiğinde işletmenin üretim merkezlerinden transfer ettiği ürünler sonucu bölümlerin elde etmiş oldukları gelir rakamı da düşmektedir. Bu düşüş bir bütün olarak işletmenin de gelirinin düşmesine neden olduğu bu iki tablo karşılaştırılarak çok rahat anlaşılabilir. Bu da demek oluyor ki, işletmenin şu an izlemiş olduğu transfer fiyatlama politikasında işletme daha çok gelir sağlayabiliyor, yani işletmenin izlemiş olduğu politika işletme için daha uygundur.

Araştırmanın amacı doğrultusundaki soruların cevapları yukarıda açıklanmıştır. Sonuç olarak, işletmedeki sorumluluk muhasebesi sisteminin ve sorumluluk merkezleri arasındaki mal transferinde transfer fiyatlama politikası uygulamasının işletmenin performansının değerlendirilmesinde faydalı olduğu gözlemlenmiştir. Bu şekilde bölümlerin ve bir bütün olarak işletmenin performansları ölçülebilmekte ve işletmenin bütünü için kararlar alınabilmektedir. İşletmeye bağlı olan bölümler tarafından verilen kararlar işletmeyi bir bütün olarak etkileyecektir. Daha sağlıklı kararlar alınabilmesi için, bölümler ve merkezin uyumlu çalışmalar içerisinde olduğu gözlemlenmiştir. İşletme içerisinde sorumluluk muhasebesi sistemi daha etkin bir şekilde işlediği takdirde, merkez maliyet ve gelir düzeyleri ve çalışanların performansları daha iyi

kontrol edilebilecek ve bu uygulamadan da hem b6l6mler hem de işletme bazında faydalı sonuçlar elde edilebilecektir. Etkin bir sorumluluk muhasebesi sayesinde, sorumluluk merkezlerinin üretim maliyetleri ve faaliyetleri kontrol altına alınabilecektir.

## 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüz yoğun rekabet ortamında işletmelerin kararlarını etkin olarak verebilmesi için verimliliklerinin ölçülmesi gereklidir. Bu ölçümler sonucunda bazı kararların alınabilmesi için performans değerlendirmesi yapılmalıdır. Bu noktada, işletmeler pazarın rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek için sermaye ve örgüt yapılarında değişiklikler göstermişlerdir. İşletmelerin çok büyük yapılar haline gelmesiyle birlikte, merkezi yönetim anlayışı yetersiz kalmaktadır.

Merkezi yönetim anlayışının yetersiz kalmasıyla birlikte işletmeler merkezkaç yönetim anlayışına yönelmişlerdir. Bu yönetim anlayışını benimseyen işletmelerde, üst yönetim, alt kademelere çeşitli faaliyetlerle ilgili karar verme yetkisini devretmişlerdir. Yetki devrinin olduğu durumlarda bu yetkinin ne şekilde yerine getirildiğinin denetiminin yapılması da gerekmektedir. Bu denetimin yapılmasında, işletme bünyesinde oluşturulan sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulması ve işletilmesi önemli bir yere sahiptir.

Sorumluluk muhasebesi, işletme içinde çeşitli sorumluluk merkezlerini tanımlayan bir muhasebe sistemidir ve belirli gelir ve maliyetlerle ilgili sorumlulukları belirleyen bu merkezlerin her birinin faaliyetlerini ve planlarını ifade eder. Sorumluluk merkezleri, sorumluluk muhasebesi yaklaşımına bir temel sağlar ve merkezkaç yönetim anlayışına uygun olarak, işletme içinde karar alma özgürlükleri farklı olan sorumluluk merkezleri oluşturulur.

Sorumluluk muhasebesi sistemi ile birlikte sorumluluk merkezlerinin oluşturulur ve bu merkezlerin performans değerlemesi yapılır. Bu değerlemeler sonucu, üst yönetim tarafından çeşitli yetkiler devredilen yöneticilerin bu yetkileri nasıl kullandığı gözlemlenebilir. Böylece, üst yönetim tarafından, sorumluluk merkezleri ve

yöneticilerin faaliyetleri ile ilgili sorumluluk raporları hazırlanmakta ve bu raporlardaki bilgiler doğrultusunda bu merkezler ve yöneticilere yönelik kararlar alınmaktadır. Üst yönetim bu kararları alırken işletmenin genel amaçlarını da göz önünde tutmalıdırlar. Sorumluluk merkezleri, işletmenin genel amaçlarını yerine getirecek şekilde organize olmalıdır. Kısacası merkezlerle ilgili alınan kararlar, bölümler arası koordinasyonu sağlayacak şekilde ve işletmenin genel amaçlarına uygun olarak verilmelidir.

Merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen ve işletme bünyesinde sorumluluk merkezleri oluşturan organizasyon yapılarında, yönetim, kontrol sistemi olarak genellikle, bölümlerin performansını ölçmek ve faaliyetleri koordine edebilmek için transfer fiyatlama yöntemini kullanır. Genel olarak, sorumluluk merkezleri arasında mal veya hizmet transferlerinde transfer edilen mal veya hizmetin fiyatı için transfer fiyatı kullanılır. Transfer fiyatlama uygulamaları, işletme içinde sorumluluk merkezlerinin performanslarının değerlendirilmesi ve işletmenin hem üst yönetim düzeyinde hem de sorumluluk merkezleri düzeyinde en uygun kararları almasına yardımcı olmaktadır. Bunun yanı sıra transfer fiyatlama uygulamalarından beklenen faydaların sağlanabilmesi için işletme yönetiminin işletme amaçları için en uygun transfer fiyatlama yöntemini seçmesi gerekir.

Transfer fiyatı, satıcı merkezin gelirlerini, alıcı merkezin ise maliyetlerini oluşturacağı için her iki merkezin de başarısını etkileyecektir. Transfer fiyatı kullanılırken, sorumluluk merkezlerinin çıkarları ile işletmenin amaçları birlikte düşünülmelidir. Kısacası, sorumluluk merkezlerinin performanslarının doğru bir şekilde ölçülmesi ve karşılaştırılabilmesi için doğru transfer fiyatının uygulanması gerekmektedir. Bu sebepten dolayı, işletme içi transferlerde kullanılacak fiyat titizlikle belirlenmelidir.

Sonuç olarak, merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen işletmelerin performans ölçümünün sağlanmasında, sorumluluk merkezleri düzeyinde performans değerlemesi yapamaya imkan sağlayan sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması ve sorumluluk merkezleri arasında mal veya hizmet transferinde kullanılan transfer fiyatının bölüm ve işletme performansı üzerinde etkili olan transfer fiyatlama sisteminin uygulanması gereklidir.

Bu araştırmanın genel amacı; merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen bir üretim işletmesinde, oluşturulan sorumluluk merkezlerinin değerlendirilmesi ve sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde kullanılan transfer fiyatlama politikasının işletme performansı üzerine olan etkisini araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlaması kavramları ayrıntılı bir şekilde teorik olarak incelenmiştir. Araştırmanın uygulama bölümünde ise Konya ilinde faaliyet gösteren X Üretim Limited Şirketinde örnek olay yöntemi kullanılarak, konunun pratikte nasıl uygulandığı açıklanmıştır.

Çalışmanın uygulama bölümünde öncelikle, işletmenin mevcut durumu incelenmiş, ardından işletmenin farklı bir transfer fiyatını kullanması durumunda işletme performansının bu durumdan olumsuz etkilendiği gözlenmiştir. Mevcut durumda yapay kar merkezi olarak görev yapan bölümler uygulamada birer maliyet merkezi olarak değerlendirilmiştir. İki durum karşılaştırıldığında işletmenin uyguladığı transfer fiyatlama politikasının işletme yapısı için daha uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

## KAYNAKLAR

- Ackerman, R.E., J.Hobster, ve J. Landau (2002), "Managing Transfer Pricing Audit Risk", *HCPA Journal*, 72 (2): 57 – 59.
- Akgüç, Ö., (1998), *Finansal Yönetim*, 7. Baskı, Muhasebe Enstitüsü, Yayın No:65, İstanbul.
- Altuğ, O., (2001), *Maliyet Muhasebesi*, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Anasız İ. (1999), *Siparişe Bağlı Üretimde Bölüm Performans Değerlendirmesi Ve Karar Alma Açısından İşletme İçi Transfer Fiyatlaması Analizi*, yayınlanmamış doktora tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Antmen Z. F. (1996), *Transfer Fiyatlama Yöntemleri ve Bir Uygulama*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ashton, D., T. Hogger ve R.W. Scapens, (1991), *Issues in Managerial Accounting*, Prentice Hall, U.S.A.
- Aslan, S. (2004), "İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 4 (12): 47-68.
- Atkinson, A. A., R. D. Banker, R. S. Kaplan ve S. M. Young (1995), *Management Accounting*, Prentice Hall, U.S.A.
- Baransal, A. (1979), *Çağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi*, Fatih Yayınevi, İstanbul.
- Bearley, R.A., S.C. Myers ve A.J. Marcus, (2001), *İşletme Finansının Temelleri*, çev. Ünal Bozkurt, Türkan Arıkan, Hatice Doğukanlı, 3. Baskı, McGraw- Hill ve Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Beylik, A. (2004), "Transfer Fiyatlaması", *Yaklaşım Dergisi*, 12 (142), 113-121.
- Bierman, H., T.R. Dyckman ve R.W. Hilton, (1990), *Cost Accounting: Concepts and Managerial Applications*, PWS- KENT Publishing Company, Boston.

- Birdal, İ. ve N. Aydemir (1992), *Yönetim Teorileri*, 1. Baskı, Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- Blocher, E. J., K. H. Chen ve T. W. Lin (1999), *Cost Management: A Strategic Emphasis*, McGraw – Hill Inc., U.S.A.
- Bursal, N. (1983), *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, Ar Basım Yayım ve Dağıtım, İstanbul.
- Bursal, N. ve Y. Ercan, (1999), *Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar*, 7. Baskı, Der Yayınları, İstanbul.
- Copeland, R.M., P.E. Dascher ve J.R. Strawser, *Managerial Accounting*, Dame Publications Inc, Houston.
- Cravens, K.S. (1997) “Examining The Role of Transfer Pricing As A Strategy For Multinational Firms”, *International Business Review*, 6(2): 127-145.
- Çelik, O. (2000), “Uluslar arası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 1 (1): 101-110.
- Çoban B. T. (1988), *İmalat İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Kurulması, Gider Kontrol Aracı Olarak Kullanılması ve Bir Anket Uygulaması*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Deming, K. (1989), “Deming Management Philosophy: Does It Work In The US As Well As In Japan?”, *Journal of World Business*”, Colombia: 10-17.
- Dicle, B., (1995), “Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları”, *Vergi Dünyası*, 13(163): 31-40.
- Doğan, Z. (2004), “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlama Uygulama Nedenleri ve Verilerin Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 22: 71-76.

- Doğan, Z. ve T. Çürük, (2003), “ Transfer Fiyatlarının Belirlenmesine ve Yöntemlerin Seçimine Etki Eden Faktörlerin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Journal of Faculty of Business*, 4 (2): 26-61.
- Dowd, J.E. (2001), “Effect of Product Mix and Technology on Responsibility Accounting, Account Proliferation and Product Unbundling in The Texas Utility İndustry”, *Managerial Auditing Journal*, 16/2: 76 – 86.
- Drury, C. (1988), *Management and Cost Accounting*, 2. Baskı, Van Nostrand Reinhold Co. Ltd., Hong Kong.
- Dunn, P.E. (2000), “Responsibility Accounting”  
<http://www.accountingweb.co.uk/news/stories/232/23118.html> (23.07.2005).
- Eccles, G.R., (1986), *The Transfer Pricing Problem- A Theory for Practice*”, Lexington Boks, MA.
- Edlin A.S. ve S. Reichelstein (1995), “Spesific Investment Under Negotiated Transfer Pricing: An Efficiency Result”, *An Accounting Review*, 2 (70): 275-291.
- Engler, C. (1987), *Managerial Accounting*, Irwin, U.S.A.
- Engler, C. (1990), *Managerial Accounting*, 2. Baskı, Irwin, Boston, U.S.A.
- Eryılmaz, B. (2000), *Kamu Yönetimi*, Erkam Matbaası, İstanbul.
- Fayol, H. (1939), *Sınai ve Umumi İşlerde İdare*, çev. Asım Çalıkoğlu, 2. Baskı, Hilmi Kitabevi, İstanbul.
- Ferrara, W.A. (1982), “The Uses of Responsibility Accounting”, *Advanced Management Journal*, Winter, 47: 40-51.
- Freeman, L.N. (2004), “Responsibility Centers Promote Effective Financial Control”, *Ophthhalmology Times*, Aug. 15(29): 16.



- Garrison, R.H. ve E.W. Noreen, (1997), *Managerial Accounting*, 8. Baskı, McGraw-Hill, U.S.A.
- Gül H. G. (2002), *Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi Yönünden Değerlendirilmesi*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Günaydın, İ. (1999), “Uluslar arası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, *Vergi Dünyası*, 216: 165-171.
- Güner, F.M. (2004), “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”, *E- Yaklaşım*, 14, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004094812.htm>13.05.2005
- Gürsoy, C.T. (1999), *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Hansen D.R. ve M.M. Mowen (1990), *Management Accounting*, 4. Baskı, South Westren Publishing Co., Ohio- U.S.A.
- Hatiboğlu, Z. ve C.T. Gürsoy (1978), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, İTÜ İşletme Mühendisliği Fakültesi, İstanbul.
- Hatunoğlu Z. ve Z. Doğan (1996), “İşletmelerde Etkin Bir Gider Kontrol Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Önemi”, *Vergi Dünyası*, 183, 90-106.
- Heitger L.E. ve S. Matulich, (1980), *Managerial Accounting*, McGraw- Hill, U.S.A.
- Hilton, R.W. (1997), *Managerial Accounting*, 4. Baskı, McGraw- Hill, U.S.A.
- Hilton, R.W., M.W. Maher ve F.H. Selto, (2003), *Cost Management, Strategies for Business Decisions*, 2. Baskı, McGraw- Hill, Irwin, U.S.A.
- Horngren, C.T, G. Foster ve S.M. Datar, (1997), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 9. Baskı, Prentice Hall, New Jersey.

- Hornrgren, C.T. (1972), *Cost Accounting A. Managerial Emphasis*, 3Th Edition, Prentice- Hall, International I.N.C, Englewood Cliffs.
- Hornrgren, C.T. (1984), *Introduction to Management Accounting*, 6th Edition, Prentice Hall, Inc, U.S.A.
- Hornrgren, C.T. ve G. Foster, (1991), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 7. Baskı, Prentice Hall, New Jersey.
- Işık, H. (2005), “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”, *Maliye Bakanlığı*
- İpçi, M. (1986), “Sorumluluk Muhasebesi”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1): 99- 108.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press: Boston, Mass.
- Johnson, N.B. (2005), “Divisional Performance Measurement and Transfer Pricing for Intangibles Assets”, *Forthcoming, Review of Accounting Studies (2006)*, <http://www0.gsb.columbia.edu/rast/Bastian.pdf> (10.02.2005).
- Kaplan, R. S. (1982), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall Inc., U.S.A.
- Kapusuzoğlu, T. (1998), “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, *Vergi Dünyası*, 18 (205): 55-69.
- Karadeniz S. (2003), “Bölümleme ve Sorumluluk Muhasebesi”, *Vergi Dünyası*, 265: 26-29.
- Kaygusuz, S.Y.(2005), “İşletmelerde Stratejik Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(1): 217-235.

- Kaymaz A.R. (2000), *Konaklama İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi Ve Sheraton Voyager Antalya Hotelinde Uygulama*, yayınlanmamış doktora tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Kırel N. (1992), *İşletmelerde Bilgisayar Destekli Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi (Toprak Seniteri Sanayi A.Ş.)*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Koçel, T. (2003), *İşletme Yöneticiliği*, 9. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Kurtuluş, K. (1983), *İşletmelerde Araştırma Yöntem Bilimi*, Venüs Ofset, İstanbul.
- Küçükgüngör, G. (1998), *Transfer Fiyatlaması: Şirket Karları Üzerinde Etkisi ve Örtülü Dağıtım Açısından İncelenmesi*, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etüdü, Ankara.
- Küçüksavaş, N. (2002), *Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Lynch, R.M ve W. Williamson, (1980), *Accounting for Management: Planning and Control*, McGraw- Hill, New Delhi.
- Magee, R.P., (1986), *Advanced Managerial Accounting*, Harper and Raw Publisher Inc., U.S.A.
- Mariarity, S. ve C.P. Allen, (1984), *Cost Accounting*, Harper and Row Publisherz, New York.
- Martin, J.R. (2005), “Management Accounting Concepts, Techniques & Controversial Issues” <http://www.maaw.info/Chapter14.htm>, (ziyaret tarihi, 12.05.2005).
- Martin, J.R., (2005), “Responsibility Accounting”, <http://www.maaw.info/ResponsibilityAccountingConcept.htm>

- Matt, G. (1987), *Management Accounting*, Gower Publishing Company Limited, England.
- Matz, A., O. J. Curry ve G.W. Frank, (1967), *Cost Accounting*, 4. Baskı, South Western Pub., Cincinnati.
- Memiş M.Ü. (2002), *Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının İşletme Performansı Üzerine Etkilerinin İncelenmesi: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Mintzberg, H. ve J.B. Quinn, (1991), *The Strategy Process*, Prentice Hall Inc, New Jersey.
- Moore C.L. ve R.K. Jaedicke (1980), *Yönetim Muhasebesi*, çev. Alparslan Peker, 4. Baskı, Fatih Yayınevi, İstanbul.
- Müftüoğlu, M.T.,(1982), *Bir Yönetim Aracı Olarak İşletme İçi Transfer Fiyatları*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Netten, E.W. (1974), “Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi” çev. Rıfat Üstün, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1 (10): 203-128.
- Newman, W. H. (1979), *İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk Ve İdare*, çev. Kenan Sürgit, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara.
- Oğuz, M. (1993), *Üst Düzey Yöneticilerin Merkezkaç Yönetime Bakışı ve Günümüz Yönetici Profili*, İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü, İstanbul.
- Onaran, O. (1975), *Örgütlerde Karar Verme*, 2. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Öncel, Y. (2002), “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, *İ.Ü.İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 41: 1-19.

- Öz, N.S. (2005), *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları Ankara.
- Özdemir F. N. (1987), *İşletmelerde Bir Koordinasyon Aracı Olarak Transfer Fiyatları*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özkanlı, Ö. (2003), “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 5 (3), 107-124.
- Pazarçeviren, S. (1987), *Transfer Fiyatlama Sistemi ve Transfer Fiyatlarının Doğrusal Programlama Metodu ile Tespiti*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Polimeni, R.S. ve J.A. Cashin, (1981), *Cost Accounting*, McGraw- Hill Book Company, U.S.A.
- Polimeni, R.S., A.H. Adelberg ve F.J. Fabozzi, (1991), *Cost Accounting: Concept and Applications for Managerial Decision Making*, 3. Baskı, McGraw- Hill Inc., U.S.A.
- Ronen, J. ve G. Mckinney, (1970), “Transfer Pricing For Divisional Autonomy”, *Journal of Accounting Research*, 8 (1), 99-112.
- Saraç, M. (2005), “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, 24(282): 88- 94.
- Sevgener, A.S. ve R. Hacırüstemoğlu (1997), *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Seyidoğlu, H. (1998), *Ansiklopedik İktisadi Terimler Sözlüğü*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Shim J.K. ve J.G. Siegel, (1984), *Theory and Problems of Managerial Accounting*, McGraw- Hill, U.S.A.

- Smith, L.J., R.M. Keith ve W.L. Stephens (1988), *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, Singapore.
- Solomons, D., (1971), *Divisional Performance: Measurement and Control*, Irwin, U.S.A.
- Soydan, B. Y. (1995), *Uluslar Arası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Sönmez, F. (2003), “13 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı - Stoklar (IAS 2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 9 (11): 23-38.
- Sunguroğlu T. (1993), *Muhasebe Teorisi ve Uygulama Açısından Tam Açıklama-Sorumluluk Muhasebesi*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Susmuş T. (2002), “Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması”, *Mevzuat Dergisi*, 5 (59): 20-34.
- Susmuş, T.(1996), “Zincir Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Verimliliğe Katkısı”, *Verimlilik Dergisi*, Sayı: 2: 113-130.
- Sümerkan, Z. (1996), “Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”, *T.C. Turizm Bakanlığı A.Ş. Turizm Yıllığı*: 180-185.
- Şenalp, Ş. (2006), “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları”[http://www.alomaliye.com/ocak\\_06/sukru\\_senalp\\_ortulu\\_kazanc.htm](http://www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm), (20.01.2006).
- Şimşek, M.Ş. (1999), *Yönetim ve Organizasyon*, 5. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

- Taniş, V. N. (1997), "Theoretical Background of Some Research Methods Applicable in Cost and Management Accounting", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.f. Dergisi*, 2(12): 183.192.
- Tosun K. (1979), "İşletmelerde Merkezkaç Yönetim ve Örgütlenme", *Organizasyon Dergisi*, 2(8): 1-17.
- Türkiye Muhasebe Standartları (2001) TÜRMOB Yayınları
- Uslu, S. (1982), "Gider Kontrolünde Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi", *Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi*, 188: 7-53.
- Uslu, S., (1973), "İşletme Bölümleri Arasındaki Alış ve Satışlar ve Transfer Fiyatlaması", *Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 4(2): 197-203.
- Üstün, R. (1985), *Yönetim Muhasebesi*, 1. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir.
- Woolf, E., Tanna, S. ve K. Singh, (1986), *Management Accounting*, M&E Professional Studies, London.
- Yin, R.K. (1994), *Case Study Research: Design and Methods*, 2. Baskı, Sage Publications, USA.
- Yükçü, S. (1999), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir.

## EKLER

## EK-1

DİĞER YAPAY KAR MERKEZLERİNİN MALİYET RAKAMLARI VE  
TRANSFER FİYATLARI

## C İLİ

## C İlindeki Birim Maliyetin Tespiti

Maliyetler		Tahmini Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	600	30.000	0,020
SSK	2.700	30.000	0,090
Personel	25.300	30.000	0,843
Elektrik	4.000	30.000	0,133
Su	120	30.000	0,004
Makine Amortismanı	200	30.000	0,007
Taşıt ve Akaryakıt	3.250	30.000	0,108
Telefon	300	30.000	0,010
Kırtasiye	50	30.000	0,002
Sigorta	40	30.000	0,001
LPG (Fırınlarda)	3.000	30.000	0,100
Temizlik	280	30.000	0,009
Diğer Üretim Giderleri	3.000	30.000	0,100
Toplam Maliyet	42.840	30.000	1,428

## C İlinde Koyun Takım Maliyeti

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,600		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,950		
Ortalama Fiyat	2,775	1,428	4,203

## C İlinde Sığır Takım Fiyatı

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,700		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,850		
Ortalama Fiyat	4,775	1,428	6,203



## C İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,600				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,950				
Ortalama Fiyat	2,775	1,428	4,203	8%	4,539

## C İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,500
Kuzu Çöz	0,400
Kuzu Bumbar	1,000
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,600

## C İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları
Orijinal Bağırsak		4,000
Koyun Bağırsağı	İşlenecek Koyun Bağırsağı	3,000
Keçi Bağırsağı		1,500
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumbar	10,000

## C İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,700				
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,850				
Ortalama Fiyat	4,775	1,428	6,203	8%	6,699

## C İlinde Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır İç Yağı	1,000
Sığır Böbrek Yağı	0,900
Sığır Göden	0,400
Sığır Çöz	0,260
Sığır Bumbar	1,000
Sığır Et Yağı	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,750

## C İlinde Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumbar	5,000
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	3,500

## D İLİ

## D İlindeki Birim Maliyetin Tespiti

Maliyetler		Tahmini Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	700	30.000	0,023
SSK	2.100	30.000	0,070
Personel	20.500	30.000	0,683
Elektrik	3.500	30.000	0,117
Su	200	30.000	0,007
Makine Amortismanı	200	30.000	0,007
Taşıt ve Akaryakıt	3.000	30.000	0,100
Telefon	350	30.000	0,012
Kırtasiye	60	30.000	0,002
Sigorta	50	30.000	0,002
LPG (Fırınlarda)	3.500	30.000	0,117
Temizlik	290	30.000	0,010
Diğer Üretim Giderleri	3.250	30.000	0,108
<b>Toplam Maliyet</b>	<b>37.700</b>	<b>30.000</b>	<b>1,257</b>

## D İlinde Koyun Takım Maliyeti

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750		
Ortalama Fiyat	2,625	1,256	3,881

## D İlinde Sığır Takım Fiyatı

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750		
Ortalama Fiyat	4,625	1,256	5,881

## D İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750				
Ortalama Fiyat	2,625	1,256	3,881	8%	4,191

## D İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,500
Kuzu Çöz	0,400
Kuzu Bumbar	1,000
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,600

## D İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları
Orijinal Bağırsak		4,000
Koyun Bağırsağı	İşlenecek Koyun Bağırsağı	3,000
Keçi Bağırsağı		1,500
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumbar	10,000

## D İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500				
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750				
Ortalama Fiyat	4,625	1,256	5,881	8%	6,351

## D İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır İç Yağı	1,000
Sığır Böbrek Yağı	0,900
Sığır Göden	0,400
Sığır Çöz	0,260
Sığır Bumbar	1,000
Sığır Et Yağı	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,750

## D İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumbar	5,000
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	3,500

## E İLİ

## E İlindeki Birim Maliyetin Tespiti

Maliyetler		Tahmini Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	700	30.000	0,023
SSK	3.000	30.000	0,100
Personel	30.250	30.000	1,008
Elektrik	4.000	30.000	0,133
Su	300	30.000	0,010
Makine Amortismanı	250	30.000	0,008
Taşıt ve Akaryakıt	3.400	30.000	0,113
Telefon	500	30.000	0,017
Kırtasiye	50	30.000	0,002
Sigorta	70	30.000	0,002
LPG (Fırınlarda)	3.650	30.000	0,122
Temizlik	300	30.000	0,010
Diğer Üretim Giderleri	3.750	30.000	0,125
<b>Toplam Maliyet</b>	<b>50.220</b>	<b>30.000</b>	<b>1,674</b>

## E İlinde Koyun Takım Maliyeti

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750		
<b>Ortalama Fiyat</b>	<b>2,625</b>	<b>1,674</b>	<b>4,299</b>

## E İlinde Sığır Takım Fiyatı

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750		
<b>Ortalama Fiyat</b>	<b>4,625</b>	<b>1,674</b>	<b>6,299</b>

## E İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750				
Ortalama Fiyat	2,625	1,674	4,299	8%	4,642

## E İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,500
Kuzu Çöz	0,400
Kuzu Bumbar	1,000
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,600

## E İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları
Orijinal Bağırsak		4,000
Koyun Bağırsağı	İşlenecek Koyun Bağırsağı	3,000
Keçi Bağırsağı		1,500
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumbar	10,000

## E İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500				
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750				
Ortalama Fiyat	4,625	1,674	6,299	8%	6,802

## E İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır İç Yağı	1,000
Sığır Böbrek Yağı	0,900
Sığır Göden	0,400
Sığır Çöz	0,260
Sığır Bumbar	1,000
Sığır Et Yağı	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,750

## E İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumbar	5,000
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	3,500

## G İLİ

## G İlindeki Birim Maliyetin Tespiti

Maliyetler		Tahmini Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	400	30.000	0,013
SSK	2.250	30.000	0,075
Personel	20.750	30.000	0,692
Elektrik	2.000	30.000	0,067
Su	100	30.000	0,003
Makine Amortismanı	150	30.000	0,005
Taşıt ve Akaryakıt	2.500	30.000	0,083
Telefon	200	30.000	0,007
Kırtasiye	40	30.000	0,001
Sigorta	60	30.000	0,002
LPG (Fırınlarda)	3.000	30.000	0,100
Temizlik	200	30.000	0,007
Diğer Üretim Giderleri	2.750	30.000	0,092
Toplam Maliyet	34.400	30.000	1,147

## G İlinde Koyun Takım Maliyeti

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750		
Ortalama Fiyat	2,625	1,147	3,772

## G İlinde Sığır Takım Fiyatı

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750		
Ortalama Fiyat	4,625	1,147	5,772

## G İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750				
Ortalama Fiyat	2,625	1,674	4,299	8%	4,642

## G İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,500
Kuzu Çöz	0,400
Kuzu Bumbar	1,000
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,600

## G İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları
Orijinal Bağırsak		4,000
Koyun Bağırsağı	İşlenecek Koyun Bağırsağı	3,000
Keçi Bağırsağı		1,500
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumbar	10,000



## G İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır- YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500				
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750				
Ortalama Fiyat	4,625	1,147	5,772	8%	6,234

## G İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır İç Yağı	1,000
Sığır Böbrek Yağı	0,900
Sığır Göden	0,400
Sığır Çöz	0,260
Sığır Bumbar	1,000
Sığır Et Yağı	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,750

## G İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumbar	5,000
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	3,500

## EK-2

DİĞER MALİYET MERKEZLERİNİN MALİYET RAKAMLARI  
VE TRANSFER FİYATLARI

## C İLİ

## C İlindeki Birim Maliyetin Tespiti (YTL)

Maliyetler		Tahmini Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	600	30.000	0,020
SSK	2.700	30.000	0,090
Personel	25.300	30.000	0,843
Elektrik	4.000	30.000	0,133
Su	120	30.000	0,004
Makine Amortismanı	200	30.000	0,007
Taşıt ve Akaryakıt	3.250	30.000	0,108
Telefon	300	30.000	0,010
Kırtasiye	50	30.000	0,002
Sigorta	40	30.000	0,001
LPG (Fırınlarda)	3.000	30.000	0,100
Temizlik	280	30.000	0,009
Diğer Üretim Giderleri	3.000	30.000	0,100
Toplam Maliyet	42.840	30.000	1,428

## C İlinde Koyun Takım Maliyeti (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,600		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,950		
Ortalama Fiyat	2,775	1,428	4,203

## C İlinde Sığır Takım Fiyatı (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,700		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,850		
Ortalama Fiyat	4,775	1,428	6,203

## C İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,600				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,950				
Ortalama Fiyat	2,775	1,428	4,203	0%	4,203

## C İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,450
Kuzu Çöz	0,250
Kuzu Bumbar	0,900
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,400

## C İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Orijinal Bağırsak	İşlenecek Koyun Bağırsağı	3,500
Koyun Bağırsağı		2,500
Keçi Bağırsağı		1,400
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumbar	9,300

## C İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,700				
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,850				
Ortalama Fiyat	4,775	1,428	6,203	0%	6,203

## C İlinde Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır İç Yağı	0,900
Sığır Böbrek Yağı	0,700
Sığır Göden	0,370
Sığır Çöz	0,240
Sığır Bumbar	0,900
Sığır Et Yağı	1,300
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,750

## C İlinde Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumbar	4,400
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	3,000

## D İLİ

## D İlindeki Birim Maliyetin Tespiti (YTL)

Maliyetler		Tahmini Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	700	30.000	0,023
SSK	2.100	30.000	0,070
Personel	20.500	30.000	0,683
Elektrik	3.500	30.000	0,117
Su	200	30.000	0,007
Makine Amortismanı	200	30.000	0,007
Taşıt ve Akaryakıt	3.000	30.000	0,100
Telefon	350	30.000	0,012
Kırtasiye	60	30.000	0,002
Sigorta	50	30.000	0,002
LPG (Fırınlarda)	3.500	30.000	0,117
Temizlik	290	30.000	0,010
Diğer Üretim Giderleri	3.250	30.000	0,108
<b>Toplam Maliyet</b>	<b>37.700</b>	<b>30.000</b>	<b>1,257</b>

## D İlinde Koyun Takım Maliyeti (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750		
Ortalama Fiyat	2,625	1,256	3,881

## D İlinde Sığır Takım Fiyatı (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750		
Ortalama Fiyat	4,625	1,256	5,881

## D İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750				
Ortalama Fiyat	2,625	1,256	3,881	0%	3,881

## D İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,400
Kuzu Çöz	0,250
Kuzu Bumbar	0,800
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,400

## D İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Orijinal Bağırsak		3,200
Koyun Bağırsağı	İşlenecek Koyun Bağırsağı	2,000
Keçi Bağırsağı		1,000
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumbar	9,000

## D İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500				
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750				
Ortalama Fiyat	4,625	1,256	5,881	0%	5,881

## D İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır İç Yağı	0,700
Sığır Böbrek Yağı	0,600
Sığır Göden	0,270
Sığır Çöz	0,250
Sığır Bumbar	0,700
Sığır Et Yağı	1,200
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,650

## D İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumbar	3,900
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	2,500

## E İLİ

## E İlindeki Birim Maliyetin Tespiti (YTL)

Maliyetler		Tahmini Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	700	30.000	0,023
SSK	3.000	30.000	0,100
Personel	30.250	30.000	1,008
Elektrik	4.000	30.000	0,133
Su	300	30.000	0,010
Makine Amortismanı	250	30.000	0,008
Taşıt ve Akaryakıt	3.400	30.000	0,113
Telefon	500	30.000	0,017
Kırtasiye	50	30.000	0,002
Sigorta	70	30.000	0,002
LPG (Fırınlarda)	3.650	30.000	0,122
Temizlik	300	30.000	0,010
Diğer Üretim Giderleri	3.750	30.000	0,125
<b>Toplam Maliyet</b>	<b>50.220</b>	<b>30.000</b>	<b>1,674</b>

## E İlinde Koyun Takım Maliyeti (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750		
<b>Ortalama Fiyat</b>	<b>2,625</b>	<b>1,674</b>	<b>4,299</b>

## E İlinde Sığır Takım Fiyatı (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750		
<b>Ortalama Fiyat</b>	<b>4,625</b>	<b>1,674</b>	<b>6,299</b>

## E İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750				
Ortalama Fiyat	2,625	1,674	4,299	0%	4,299

## E İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,500
Kuzu Çöz	0,260
Kuzu Bumbar	0,750
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,500

## E İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Orijinal Bağırsak		3,500
Koyun Bağırsağı	İşlenecek Koyun Bağırsağı	2,200
Keçi Bağırsağı		1,100
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumbar	9,250

## E İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500				
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750				
Ortalama Fiyat	4,625	1,674	6,299	0%	6,299



## E İlınden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır İç Yağı	0,700
Sığır Böbrek Yağı	0,600
Sığır Göden	0,290
Sığır Çöz	0,290
Sığır Bumbar	0,850
Sığır Et Yağı	1,250
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,950

## E İlınden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumbar	4,200
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	3,500

## G İLİ

## G İlındeki Birim Maliyetin Tespiti (YTL)

Maliyetler		Tahmini Kesim Miktarı (adet)	Birim Başına Maliyet
Kira	400	30.000	0,013
SSK	2.250	30.000	0,075
Personel	20.750	30.000	0,692
Elektrik	2.000	30.000	0,067
Su	100	30.000	0,003
Makine Amortismanı	150	30.000	0,005
Taşıt ve Akaryakıt	2.500	30.000	0,083
Telefon	200	30.000	0,007
Kırtasiye	40	30.000	0,001
Sigorta	60	30.000	0,002
LPG (Fırınlarda)	3.000	30.000	0,100
Temizlik	200	30.000	0,007
Diğer Üretim Giderleri	2.750	30.000	0,092
Toplam Maliyet	34.400	30.000	1,147

## G İlinde Koyun Takım Maliyeti (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500		
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750		
Ortalama Fiyat	2,625	1,147	3,772

## G İlinde Sığır Takım Fiyatı (YTL)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750		
Ortalama Fiyat	4,625	1,147	5,772

## G İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Koyun)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)	2,500				
Özel Kesim (Koyun Takım)	2,750				
Ortalama Fiyat	2,625	1,674	4,299	0%	4,299

## G İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Koyun)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Kuzu İç Yağı	0,400
Kuzu Çöz	0,360
Kuzu Bumbar	0,850
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,400

## G İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Koyun)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Orijinal Bağırsak		3,600
Koyun Bağırsağı	İşlenecek Koyun Bağırsağı	2,300
Keçi Bağırsağı		1,100
Kuzu Kokoreç	Kuzu Koko Bağırsak, Kuzu Çöz, Kuzu İç Yağı, Kuzu Bumbar	9,250

## G İlinden Ana Merkeze Birim Transfer Fiyatı (Sığır)

	Birim Fiyat	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Kar Marjı	Transfer Fiyatı
Resmi Kesim (Sığır Takım)	4,500				
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,750				
Ortalama Fiyat	4,625	1,147	5,772	0%	5,772

## G İlinden Transfer Edilen Hammaddeler ve Birim Transfer Fiyatları (Sığır)

Ürünler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır İç Yağı	0,800
Sığır Böbrek Yağı	0,650
Sığır Göden	0,300
Sığır Çöz	0,300
Sığır Bumbar	0,800
Sığır Et Yağı	1,200
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,900

## G İlinden Transfer Edilen Mamuller ve Transfer Fiyatları (Sığır)

	İçindekiler	Transfer Fiyatları (YTL)
Sığır Kokoreç	Sığır Koko Bağırsak, Sığır Bumbar	4,200
Paket Bağırsak	Paketlik Bağırsak	3,700

## EK- 3

## MALİYET MERKELERİNDEKİ TRANSFER FİYATLARI

## C İLİ

## C İlindeki Transfer Fiyatları

Ürün Adı	Maliyet Fiyatı	Maliyet + % 8 Kar Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)		
Özel Kesim (Koyun Takım)	3,891	4,203
Resmi Kesim (Sığır Takım)		
Özel Kesim (Sığır Takım)	5,743	6,203
Sığır İç Yağı	0,900	1,000
Sığır Böbrek Yağı	0,800	0,900
Sığır Göden	0,370	0,400
Sığır Çöz	0,210	0,260
Sığır Bumbar	0,900	1,000
Sığır Et Yağı	1,290	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,700	1,750
Sığır Kokoreç	4,50	5,000
Paket Bağırsak	3,000	3,500
Kuzu İç Yağı	0,400	0,500
Kuzu Çöz	0,300	0,400
Kuzu Bumbar	0,900	1,000
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,500	2,600
Orijinal Bağırsak	3,500	4,000
Koyun Bağırsağı	2,600	3,000
Keçi Bağırsağı	1,350	1,500
Kuzu Kokoreç	9,200	10,000

## D İlindeki Transfer Fiyatları

Ürün Adı	Maliyet Fiyatı	Maliyet + % 8 Kar Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)		
Özel Kesim (Koyun Takım)	3,595	3,881
Resmi Kesim (Sığır Takım)		
Özel Kesim (Sığır Takım)	4,520	4,881
Sığır İç Yağı	0,900	1,000
Sığır Böbrek Yağı	0,800	0,900
Sığır Göden	0,370	0,400
Sığır Çöz	0,210	0,260
Sığır Bumbar	0,900	1,000
Sığır Et Yağı	1,290	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko		
Bağırsak	1,700	1,750
Sığır Kokoreç	4,50	5,000
Paket Bağırsak	3,000	3,500
Kuzu İç Yağı	0,400	0,500
Kuzu Çöz	0,300	0,400
Kuzu Bumbar	0,900	1,000
İşlenecek Bağırsak +		
Koko Bağırsak	2,500	2,600
Orijinal Bağırsak	3,500	4,000
Koyun Bağırsağı	2,600	3,000
Keçi Bağırsağı	1,350	1,500
Kuzu Kokoreç	9,200	10,000

## E İlindeki Transfer Fiyatları

Ürün Adı	Maliyet Fiyatı	Maliyet + % 8 Kar Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)		
Özel Kesim (Koyun Takım)	3,980	4,299
Resmi Kesim (Sığır Takım)		
Özel Kesim (Sığır Takım)	5,835	6,299
Sığır İç Yağı	0,900	1,000
Sığır Böbrek Yağı	0,800	0,900
Sığır Göden	0,370	0,400
Sığır Çöz	0,210	0,260
Sığır Bumbar	0,900	1,000
Sığır Et Yağı	1,290	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,700	1,750
Sığır Kokoreç	4,50	5,000
Paket Bağırsak	3,000	3,500
Kuzu İç Yağı	0,400	0,500
Kuzu Çöz	0,300	0,400
Kuzu Bumbar	0,900	1,000
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,500	2,600
Orijinal Bağırsak	3,500	4,000
Koyun Bağırsağı	2,600	3,000
Keçi Bağırsağı	1,350	1,500
Kuzu Kokoreç	9,200	10,000

## G İlindeki Transfer Fiyatları

Ürün Adı	Maliyet Fiyatı	Maliyet + % 8 Kar Fiyatı
Resmi Kesim (Koyun Takım)		
Özel Kesim (Koyun Takım)	3,490	3,772
Resmi Kesim (Sığır Takım)		
Özel Kesim (Sığır Takım)	5,345	5,772
Sığır İç Yağı	0,900	1,000
Sığır Böbrek Yağı	0,800	0,900
Sığır Göden	0,370	0,400
Sığır Çöz	0,210	0,260
Sığır Bumbar	0,900	1,000
Sığır Et Yağı	1,290	1,350
Paketlik Bağırsak+ Koko Bağırsak	1,700	1,750
Sığır Kokoreç	4,50	5,000
Paket Bağırsak	3,000	3,500
Kuzu İç Yağı	0,400	0,500
Kuzu Çöz	0,300	0,400
Kuzu Bumbar	0,900	1,000
İşlenecek Bağırsak + Koko Bağırsak	2,500	2,600
Orijinal Bağırsak	3,500	4,000
Koyun Bağırsağı	2,600	3,000
Keçi Bağırsağı	1,350	1,500
Kuzu Kokoreç	9,200	10,000

## ÖZGEÇMİŞ

1982 yılında Tokat'ta doğdu. İlk ve orta okul öğrenimini Tokat'ta, lise öğrenimini ise Konya'da tamamladı. 1999 yılında Konya Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünü kazandı. 2003 yılında üniversiteden mezun oldu. Aynı yıl Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans eğitimime ve 2003 yılının aralık ayında da aynı üniversitede araştırma görevlisi olarak çalışmaya başladı. Halen Gaziosmanpaşa Üniversitesinde araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.