

PAPER DETAILS

TITLE: SORUMLULUK MERKEZLERİ VE TRANSFER FİYATLAMASI: ÇOKULUSLU
İŞLETMELERDE UYGULAMA

AUTHORS: Özlem ÖZKANLI

PAGES: 107-124

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/287702>

SORUMLULUK MERKEZLERİ VE TRANSFER FİYATLAMASI: ÇOKULUSLU İŞLETMELERDE UYGULAMA

Özlem ÖZKANLI*

ABSTRACT:

The aim of this paper is to examine the responsibility centers and transfer pricing applications in multinational enterprises. Globalisation increases the importance of the subject especially in multinational enterprises. In order to be competitive on a global scale, decentralized management is preferred and transfer pricing provides coordination among responsibility centers in decentralized organizations. In the study, the concepts of responsibility centers and transfer pricing are defined in a general manner. In multinational enterprises, top managers are responsible of each department's operations in various countries and they must pay attention to domestic and foreign transactions, otherwise failure would be inevitable.

I-GİRİŞ

Günümüzde iş hayatının rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek için işletmeler birleşerek büyümüştür. Büyük ölçekli bu işletmeleri de merkezi yönetim anlayışı ile yönetilebilir bölümlere ayırma fikri ortaya çıkmıştır.

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

Merkezkaç yönetim anlayışının yararları (HORNGREN/FOSTER,1991: 853):

- İşletme kararları konuya en yakın yönetici tarafından anında ve karışıklığa yol açmadan verilebilir. Bir başka deyişle, karar verme sürecini hızlandırır.
- Karar verme yetkilerini kullanan ve daha fazla kişisel inisiyatif alan yöneticiler işten daha fazla tatmin sağlarlar. Örneğin , büyük bir Amerikan çokuluslu işletmesi olan Johnson&Johnson'da "Merkezkaç Yönetim = Yaratıcılık = Verimlilik" anlayışı hakimdir.
- Üst kademe yönetim için deneyimli yetenekli yöneticilerin yatışmasına yardımcı olur.
- Üst düzey yöneticiler günlük kararlar ile vakit kaybetmek yerine stratejik planlamaya daha fazla zaman ayırabilirler.

Merkezkaç yönetimin özetlenen bu belli başlı yararlarının yanısıra bazı sakıncaları da vardır(HORNGREN/FOSTER,1991:853):

- Bölüm yöneticilerinin başarılı olma çabasıyla sadece kendi bölümünün faaliyetlerini dikkate alarak aldığı kararlar, işletmenin genel amaçlarıyla ve diğer bölümlerin amaçlarıyla uyumlu olmayabilir.
- Merkezkaç yönetim anlayışında; muhasebe, hukuk, insan kaynakları yönetimi... vb. bazı faaliyetlerin her bölüm için yapılması işletme maliyetlerini artırır.

* Yrd. Doç. Dr. A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

Bu yarar ve sakıncalar gözönünde bulundurularak her işletme kendi ihtiyacına uygun yönetim anlayışına göre örgütlenebilir. Bu örgütlenme biçimi genellikle tümüyle merkezi ya da merkezkaç yönetim şeklinde değil de işletme fonksiyonları dikkate alınarak "karıma" olmaktadır.

II-SORUMLULUK MUHASEBESİ VE SORUMLULUK MERKEZLERİ

2.1. Sorumluluk Muhasebesi

Merkezkaç yönetim anlayışı işletmelerde sorumluluk muhasebesinin önemini artırmaktadır. Yönetimin üç temel fonksiyonu, planlama , örgütleme ve kontroldür. Yönetim muhasebesi bu üç temel fonksiyonun yürütülmesine yardımcı olan bir muhasebe disiplini. Yönetim muhasebesi içinde yönetime , planlama, örgütleme ve kontrol aşamalarında yardımcı bilgiyi hazırlayacak birçok sistem geliştirilmiştir. Sorumluluk muhasebesi sistemi de bunlardan biridir.

Sorumluluk muhasebesi sistemi, dünyada çeşitli sektörlerden birçok işletme tarafından 1920'lerden beri kullanılmaktadır. Sorumluluk muhasebesi daha çok işletmede oluşturulan sorumluluk merkezleri itibariyle giderlerin planlanması, kontrolü ve söz konusu sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine yöneliktir.

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi bilgi sisteminin kurulması için (SÜMERKAN,1996:185):

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

2.2.Sorumluluk Merkezleri

2.2.1.Tanımı

Sorumluluk merkezi, işletmedeki amaçların bir ya da birkaçının uygun şekilde gruplanmasından meydana gelir.

2.2.2. Çeşitleri

Sorumluluk merkezleri dört ana grupta incelenebilir (HORNGREN/FOSTER,1991:854):

- Maliyet Merkezleri (Cost Center),
- Satış Geliri Merkezleri (Revenue Center),
- Kâr Merkezleri (Profit Center),

-Yatırım Merkezleri (Investment Center).

2.2.2.1. Maliyet Merkezleri:

Burada bölüme verilen amaç , belirli bir üretim programının minimum maliyetle gerçekleştirilmesidir. Bu merkezde başarı yalnızca ortaya çıkan maliyetlere göre ölçülür. Karar verici ya da bölüm yöneticisi sadece maliyetleri kontrol edebilecek durumdadır ve sadece bundan sorumlu tutulur. Burada standart maliyetler rol oynar ve bu standartlar bölüm yöneticisi dışındaki birisi tarafından tespit edilir. Burada yönetici, tespit edilen standartlardan sapmalara göre değerlendirilir. Bazen maliyet merkezlerinde girdi ile çıktı arasında direkt bir ilişki kurulmayabilir. Bu durumda değerlendirme önceden tespit edilen bütçeye göre yapılır.

2.2.2.2. Satış Geliri Merkezleri

Bu karar merkezlerinin yöneticileri, bir ürünü pazarlamak ve satmaktan sorumludurlar. 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 faaliyet (hacim) farkı olarak ikiye ayrılabilir. Faaliyet farkı da pazar ve pazar payı farkları olarak daha da alt bölümlere ayrılabilir.

2.2.2.3. Kâr Merkezleri

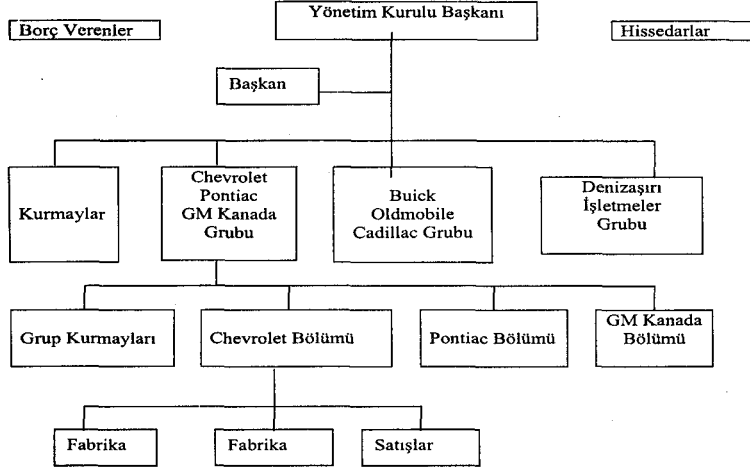
Bölüm için gerçekleştirilmesi öngörülen amaç, kâr maksimizasyonudur. Bölüm maliyetleri yanında gelirlerini de kapsadığından, kâr merkezi maliyet ve satış geliri merkezlerini de kapsar. Burada desantralizasyon derecesi daha yüksektir. Bu merkezlerin yöneticileri bölümün kârları ile değerlendirilir.

2.2.2.4. Yatırım Merkezleri

Yatırım merkezleri desantralizasyonun daha ileri bir derecesini ifade etmektedir. Burada kâr merkezleri bölüme ilişkin maliyetler ve gelirler yanında, bölümün varlıklarından da sorumlu tutulmaktadır. Yatırım merkezleri yöneticilerine yatırım kararları verme yetkisi de devredilmiştir. Başarı hem gelirlere , maliyetlere ve giderlere göre hem de sözkonusu merkezdeki varlıkların kullanımına göre ölçülür.

Şekil 1'de organizasyon şeması bulunan General Motors, merkezkaç bir yönetim anlayışına ve sorumluluk merkezlerine sahiptir. Burada, kaynakların temin edilmesi ve dağıtımından tepe yönetimi sorumludur(MINTZBERG/QUINN,1991:990). Herbiri yatırım merkezi olan grupların yöneticileri de yatırım kararları vermektedir. Ancak, şekilden de görülebileceği gibi hisse senedi ve tahvillerin ihracına yalnızca Yönetim Kurulu karar verebilir, çünkü hissedarlara ve borç verenlere karşı sorumludur. Yatırım merkezlerinin altındaki bölümler ise kâr merkezi olarak çalışmakta ve grup yönetimi tarafından, ulaştıkları kârlarla değerlendirilmektedir. Şemadan da anlaşılabileceği gibi, kâr merkezleri hem maliyet merkezi olan fabrikalar, hem de satış geliri merkezi olan satışlar departmanıdır. Fabrikalar birer maliyet merkezi olup, bir üretim programını en düşük maliyetle gerçekleştirmekten sorumludur. Satışlar departmanı ise bayilerle ilişki kurarak satış gelirlerinin maksimize edilmesinden sorumludur.

Merkezkaç yönetimde sorumluluk merkezleri arasındaki koordinasyonu, bir yönetim aracı olarak transfer fiyatları sağlar. "Bölümlerarası ilişkilere konu olan mal ve hizmetler hangi transfer fiyatlarıyla değerlendirilmelidir ki; tek tek bölümlerin aldıkları kararlar hem kendi bölümlerinin amacına ve hem de teşebbüs amacına uygun olsun?" sorusunun cevabı toplam işletme kârlılığının optimizasyonu açısından çok önemlidir.



Şekil 1: General Motors Organizasyon Şeması

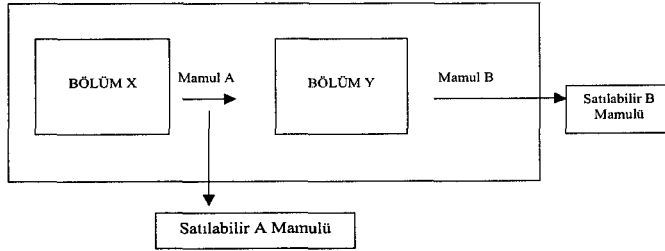
Kaynak: MINTZBERG, Henry/ QUINN, James, B. (1991), The Strategy Process, New Jersey: Prentice Hall Inc.: 1991.

III. TRANSFER FİYATLARI

3.1. Tanım

Transfer fiyatı, herhangi bir kâr merkezinin ürettiği bir ara malının bu ara malını girdi olarak kullanacak diğer bir kâr merkezine transferi halinde bu mala uygulanacak fiyattır (HATİPOĞLU/GÜRSOY,1979:481).

Şekil 2'de görüldüğü gibi, X üretim bölümünde üretilen A ara malı Y üretim bölümüne aktararak üretilmesinin yanısıra, Y bölümünde üretilmeyip satılma imkanı da bulunmaktadır. Y bölümünde üretim işlemine tabi tutulan A mamülünden B mamülü üretilmekte ve satılmaktadır (YÜKÇÜ ,1992:35).



Şekil 2: Transfer Fiyatı Uygulaması

Kaynak: YÜKÇÜ, S. (1992), Maliyet Muhasebesi (Yönetim Açısından), İzmir:Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını:359.

Merkezkaç yönetim anlayışı ile X ve Y Bölüm yöneticilerinin başarısı büyük ölçüde A mamulünün transfer fiyatına dayanmaktadır. A mamulü X Bölümü için gelir sayılan bir çıktı, Y Bölümü için maliyet unsuru olarak bir girdiyi ifade etmektedir. A mamulünün fiyatının belirlenmesinde başarılarını artırabilmek için X Bölümü yöneticisi A mamulünün fiyatının olabildiğince yüksek, Y Bölümü yöneticisi de olabildiğince düşük olmasını isteyecektir.

111

3.2. Yönetim Aracı Olarak Transfer Fiyatları

Transfer fiyatları bölümler arasındaki mal ve hizmet satımının (yani işletme içi transferlerinin) yanısıra, bizzat imal etme ve dışarıdan satınalma, bir mamulü satma veya daha ileri safhada işleme ve alternatif üretim şekilleri arasında seçim yapma gibi bazı yönetim kararlarını da etkiler.

Transfer fiyatlaması ile ulaşılmak istenen yönetsel hedefler iki grupta toplanabilir:

1- İşletme içinde optimum kaynak dağılımının gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla işletme seviyesinde öngörülen amacın optimizasyonu:

Transfer fiyatları vasıtasıyla ulaşılmak istenen bu yönetsel hedef "işletme seviyesinde etkenliğin sağlanması" veya kısaca "etkenlik sorununun çözümü" şeklinde ifade edilmektedir (MÜFTÜOĞLU, 1982:223).

Buna göre ara malına uygulanacak fiyat herşeyden önce işletme içi optimal kaynak kullanımını sağlayacak, başka bir deyişle, toplam karını maksimum kılacak bir fiyat olmalıdır (HATİPOĞLU/Gürsoy, 1979:481).

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

Transfer fiyatları vasıtasıyla işletme içi etkenlik sorunu çözülmeye çalışılırken, belirlenen "transfer fiyatı" kâr merkezlerinin karar özgürlüğünü zedelemeyecek şekilde saptanmalıdır.

Transfer fiyatının ikinci yönetsel hedefi olarak ifade edilen "uyum sorununun çözümü" ile bölüm amaçlarıyla işletme seviyesinde güdülen amacın uyum içinde olmasının sağlanması öngörülmektedir. Bu hedefe uygun olarak tek tek kâr merkezlerindeki bölüm başkanları kendi bölümlerinin kârlarını artırmak için gerekli kararları alırken, aynı zamanda işletme karına da katkıda bulunmalı, başka bir deyişle işletme seviyesindeki kâr maksimizasyonu amacına uygun hareket etmelidirler (MÜFTÜOĞLU, 1982:234).

İşletmede etkenlik sorununa çözüm getiren transfer fiyatları tedarik, üretim ve satışa ilişkin hiçbir darboğazın bulunmaması halinde, transfer fiyatı belirlenecek mal veya hizmetin marjinal maliyetine eşit olacaktır. Herhangi bir darboğazın bulunması halinde ise, transfer fiyatı söz konusu mal veya hizmetin marjinal maliyeti ile fırsat maliyetinin toplamına eşit olacaktır.

3.3. Transfer Fiyatlarını Saptama Yöntemleri

Transfer fiyatının saptanmasında çeşitli yöntemler kullanılır. Belli bir fiyatlandırma yönteminin seçiminde kısmen yöneticilerin amaçları, kısmen de çeşitli fiyatlandırma yöntemlerinin üstün ve sakıncalı tarafları rol oynar.

Bir işletmeye bağlı bölümler arasında mal ve hizmet alım satımında uygulanabilecek transfer fiyatlarının hesaplanmasında aşağıdaki yöntemler kullanılabilir (HORNGREN / FOSTER, 1991:356):

112

- 1- Piyasa Fiyatları (Market Based Transfer Prices),
- 2-Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları (Cost Based Transfer Prices),
- 3-Pazarlık Fiyatları (Negotiated Prices),
- 4-İkili Fiyat (Dual Pricing).

3.3.1. Piyasa Fiyatları

Piyasa fiyatı, satıcı bölümün ürettiği mal ve hizmeti satabileceği en yüksek fiyattır. Ayrıca bu fiyat, alıcı bölümün satın alacağı mal ve hizmet için de taban fiyattır. Piyasa fiyatı, satıcı bölüm için gelirin, alıcı bölüm için de maliyetin en iyi ölçüsüdür (ÖZDEMİR, 1987:42).

Pazar değerinin kesinlikle saptanabildiği durumlarda uygulanır. İşletmenin bir bölümünün ürettiği mal veya hizmet için pazarda oluşmuş kesin fiyatlar varsa, aynı fiyatların transfer fiyatlamasında da uygulanması çoğunlukla yararlı olur. Çünkü böylece satıcı bölüm faaliyetleri kârlılık açısından değerlendirilebilir. Aynı zamanda, alıcı bölüm de rekabet koşulları içinde faaliyetlerini sürdürmüş olur (PEKER, 1983:654).

Herhangi bir işletme, merkezkaç yönetimi ve "kâr merkezi" veya "yatırım merkezi" uygulamasını benimsemişse, transfer fiyatı olarak en uygun fiyat piyasa fiyatıdır (USLU, 1983:205). Uygulamada, transfer fiyatı olarak cari piyasa fiyatlarının uygulanması oldukça yaygındır. Cari piyasa fiyatlarının transfer fiyatı olarak uygulanabilirliği bakımından gerekli ve yeterli şartlar aşağıdaki gibidir:

- 1- Bölümlerarası ilişkilere konu olan mal ve hizmetler için dış piyasa fiyatları mevcut olmalıdır. Bu cari piyasa fiyatları, bölümlerarası alışverişin gerçek şartlarını yansıtabilecek gerekli işlemlere tabi tutulmalıdır.
- 2- Söz konusu mal ve hizmetleri üreten satıcı bölümlerde atıl kapasite mevcut olmalıdır.
- 3- Cari piyasa fiyatları dengeli olmalıdır. Cari piyasa fiyatı üzerinden bölüm istediği miktarda alım ve satımda bulunabilmelidir (MÜFTÜOĞLU, 1982:250).

Transfer fiyatı olarak piyasa fiyatının esas alınmasını engelleyen bazı önemli faktörler vardır. Bunların başlıcaları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- 1-Ürünün alınıp satıldığı tam anlamda gelişmiş bir piyasanın kusursuz tam rekabet koşullarının yokluğu. Bu nedenle, kullanılan piyasa fiyatı transfer fiyatının saptanması için güvenilir değildir. Örneğin, satıcı bölüm alıcıya tamir araştırma veya depolama gibi bir hizmet satıyorsa, bunlar için tatmin edici bir piyasa fiyatı bulmak zordur (MOORE/JAEDICKE, 1988:638).

2-Alış ve satış miktarları fiyatları büyük ölçüde etkiler.

3-Piyasada oluşmuş olan fiyatlar bazı amaçlı değişikliklere uğratılmış olabilir. Örneğin, acil satış nedeniyle fiyatlar düşük olabilir ya da birbirleriyle anlaşmış olan işletmeler gerçek dışı yüksek fiyatlar uygulayabilirler.

4- Fiyatlar değiştiği zaman transfer fiyatlarındaki değişimlerin saptanması zordur.

5- Mamulün bir bölümden öbür bölüme her transferinde kâr ve zarar durumu ile maliyetler etkilenir. Bu yüzden mamulün birim maliyetinin hesaplanması güçleşir.

Bu sakıncalarına karşın yöntemin yararları da aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1-Bölümlerin rekabet easına göre yönetimini kolaylaştırır.

2-Bölüm yöneticilerine davranış özgürlüğü sağlar.

3-İşletme içine ve müşterilere aynı fiyat uygulaması birtakım eleştirileri önler.

4-Üretimin çeşitli safhalarında mamul kârlılığının ne olduğunu yansıtır.

5-Geleceğin planlanmasında gelişmeyi hızlandırır.

6-Belirli birtakım yasalara uyum ve kolaylık sağlar.

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

1-Piyasada başka satıcı tarafından üretilmeyecek olan kalemlerdir. Bunlar üçe ayrılırlar:

a- Piyasada hiçbir kaynaktan sağlanmayan mallar,

b- Gizlilik nedeniyle işletme içinde üretilmesi uygun görülen mallar,

c- Üretim süreci üzerinde kontrol sağlamak amacıyla işletme içinde üretimi öngörülen mallar.

Bu mal ve hizmetlerin transfer fiyatlarının, genellikle uzun dönemdeki piyasa fiyatına dayandırılması uygundur. Ancak, sözkonusu malların pekçoğu için piyasa bilgilerinin elde edilmesi olanaksızdır. Bu mallara ilişkin transfer fiyatları için özel çalışmalar ve teknikler gereklidir.

2-Bu malların üretimi uzun bir dönemde gerçekleştirilebilmekte; özel teçhizat ve eğitilmiş personel gerektirmektedir. Transfer fiyatı cari piyasa fiyatına göre fakat kısa dönemdeki dalgalanmaların etkisi düzeltilerek saptanmalıdır. Cari piyasa fiyatının belirlenmesinde yararlanılabilecek altı yöntem vardır:

- a- Yayınlanmış fiyat listelerinden yararlanılabilir.
- b- Piyasadaki satıcılardan fiyat kotaları istenebilir. Ancak satıcılar bu kotaların işletme içi fiyatlama amacıyla istenildiğini sezerlerse yanıltıcı fiyatlar verebilir.
- c- Cari fiyatlar gözönünde tutulabilir.
- d- Transfer fiyatının saptanmasından önce teşebbüs dışındaki bir satıcıya ödenmiş bulunan fiyatlardan yararlanılabilir.
- e- Mamul parçaları için ödenen fiyatlardan yararlanılabilir.
- f- Tarihsel fiyat verileri incelenebilir.

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

3.3.2. Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları

Uygulamada maliyete dayanan transfer fiyatları:

- 1- Ortalama birim maliyetin değerlendirme ölçütü olarak kabul edildiği "tam maliyete dayanan transfer fiyatları",
- 2- Birim değişken maliyetin değerlendirme ölçütü olarak kabul edildiği "değişken maliyete dayanan transfer fiyatları" olmak üzere iki şekilde hesaplanmaktadır.

Ayrıca maliyete dayanan transfer fiyatları belirlenirken fiili veya standart maliyetler esas alınabilmektedir. Sözkonusu fiili standart maliyetlere belirli bir kâr oranı eklenerek üçüncü bir hesaplama şekli de bulunabilir.

Uygulamada maliyete dayanan transfer fiyatları:

- Transfer fiyatının belirlenmesine konu olan mal ve hizmetler için bir dış piyasa fiyatının mevcut olmaması veya bölümler için işletme içi alım ve satış zorunluluğu olması,
- Bir dış piyasa fiyatının mevcut olmasına rağmen, satıcı bölümün geçerli piyasa fiyatı üzerinden tam kapasiteye ulaşamaması, atıl kapasite ile çalışmak zorunda kalması durumunda önem kazanır(MÜFTÜOĞLU,1982:243).Transfer fiyatı hesaplanmasında bu yöntem benimsendiğinde , üst yönetim maliyetlere giren unsurları açıkça tanımlanmalıdır. Bunlar:
 - 1- Direkt işçilik giderleri,
 - 2- Direkt malzeme ve hammadde giderleri,
 - 3- Değişken endirekt giderler,
 - 4- Sabit endirekt giderlerdir.

Bölümlerin başarı değerlemesi yönünden konuya bakıldığında, maliyete dayanan transfer fiyatlama yöntemleri uygulandığında fiyat ile pazar koşulları arasında yeterli ve doğrudan bağ kurulamamaktadır. Bu nedenle gerek satıcı, gerekse alıcı bölümlerin gerçekleştirecekleri kârların gerçek pazar koşullarındaki fiyatlara göre oluştuğunu söylemek zordur. Dolayısıyla bu yöntem uygulandığında bölümlerin başarı değerlemesini yaparken daha yumuşak davranmak yararlı olur(PEKER,1983:656).

3.3.2.1. Tam Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları

Uygulamada maliyet esasına dayanan en yaygın transfer fiyatı hesaplama yöntemi tam maliyettir(GÜRSOY,1994:117). Tam maliyete dayanan transfer fiyatları,

- i) Fiili tam maliyetler
- ii) Standart tam maliyetler esas alınarak hesaplanabilir.

Transfer fiyatının hesaplanmasında fiili tam maliyet esasının uygulanması en eski yöntemlerden birisidir ve şu yararları vardır:

- 1- Basittir ve ayrı bilgilere gereksinim duyulmaksızın muhasebe kayıtlarındaki stok değerleri kullanılarak kolayca hesaplanabilir.
- 2- Konsolide tablolar ve vergi beyannameleri düzenlenirken, bölümler arasında stoklardan doğan farkları önler.
- 3- Kârlılık analizlerinin yapılmasında, son mamülün maliyetinin kolayca hesaplanmasına olanak sağlar
- 4- İşletmenin başarısını etkilemez.

Söz konusu bu yararlarına karşın, fiili tam maliyete dayanan transfer fiyatlarının bir takım sakıncaları da bulunmaktadır. Bunlar da şöyle sıralanabilir(ÖZDEMİR,1987:25).

- 1- Mamülün üretiminin her safhasında , birim maliyetlerin hesaplanmasına olanak sağlayan ayrıntılı maliyet sistemi gerektirir.
- 2- Satıcı bölümün verimliliğinin ve verimsizliğinin alıcı bölüme aktarılmasına neden olduğundan başarıların değerlemesinde planlamada ve yöneticilerin motivasyonunda birtakım sorunların ortaya çıkmasına neden olur.
- 3- Satıcı bölümün maliyet kontrolüne önem vermemesine neden olabilir.
- 4- Satıcı bölümün karının düşük, buna karşın alıcı bölümün karının yüksek görünmesine neden olur. Bu yüzden genellikle merkezkaç yönetim uygulanan örgütler için uygun değildir. Özellikle başarıları " kâr merkezi" ve "yatırım merkezi" esasına göre değerlendirilecek bölümler için uygulanabilir.

Bu sakıncalardan bazıları fiili tam maliyet yerine standart tam maliyet uygulanarak önenebilir. Nitekim transfer fiyatı standart maliyete dayanılarak hesaplanırsa:

- 1- Satıcı bölümün verimliliğinin ve verimsizliğinin alıcı bölüme aktarılması önlenmiş olur.

2- Satıcı bölüm standartlara ve kapasiteye erişme yönünde özendirilir ve etkili bir maliyet kontrolüne yöneltilir.

3- Hammadde, direkt işçilik ve ücret maliyetlerinde herhangi bir değişiklik olursa bunların transfer fiyatına yansıtılması ve alıcı bölümün de sözkonusu farkları maliyetlerine aktarmasını kolaylaştırır.

4- Fiili maliyetlerin hesaplanması için gereken süre beklenmeksizin transfer fiyatları belirlenebilir.

Özellikle alıcı bölüm, fiili maliyet yerine standart maliyete dayanan transfer fiyatını tercih edecektir. Çünkü kendisinin kontrolü altında bulunmayan maliyetlerden doğan verimsizliğin kendi bölümüne aktarılmasını önlemek isteyecektir. Tam maliyete dayanan transfer fiyatlaması etkenlik sorununun çözümüne yetersiz kalır. Çünkü etkenlik sorunu ancak marjinal maliyetleri esas alınarak çözülebilir (MÜFTÜOĞLU:1982:244).

Transfer fiyatlamasında tam maliyetlerin kullanması işletme maliyetlerini gereksiz olarak artıracak ve son ürüne yüksek bir fiyat uygulamasına sebep olabilecektir. Piyasa bu fiyatı veremez ise işletmenin bazı bölümleri atıl kapasite ile çalışmak zorunda kalır.

Tam maliyet esasına dayanan transfer fiyatları uyum sorununun çözümünde de yetersiz kalmaktadır. Bu durumda satıcı bölüm ürettiği malı tam maliyet üzerinden alıcı bölüme aktardığından kendisi karsız gözüktür. Bu durumu düzeltmek için tam maliyet + belirli bir kâr oranı üzerinden transfer sistemi geliştirilmiştir. Diğer bir uyum sorunu da , satıcı bölümün verim veya verimsizliğinin alıcı bölüme aktarılmasıdır. Bu sakıncalarından dolayı tam maliyete dayanan transfer fiyatları bölüm başarısının değerlemesinde , planlamada ve bölüm başkanlarının motivasyonunda yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla kâr merkezleri fikrine ters düşmektedir(GÜRSOY,1994:117).

3.3.2.2 Değişken Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları

Bölümler arasında mal alım satımında değişken maliyete dayanan transfer fiyatı, fiili değişken maliyete veya standart değişken maliyete dayanılarak hesaplanabilir. Değişken maliyete dayalı transfer fiyatının hesaplanmasında , 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. Birim değişken maliyet, marjinal maliyete göre daha kolay bir şekilde belirlenebildiğinden uygulamada yönetsel amaçlara uygun bir transfer fiyatı olarak büyük önem taşır(MÜFTÜOĞLU,1982:246). Özellikle üretim ve maliyet fonksiyonlarının doğrusallığı durumunda birim değişken maliyet marjinal maliyete eşit olduğundan, değişken maliyete dayalı transfer fiyatları, marjinal maliyetin tüm yönetsel fonksiyonlarını yerine getirebilecektir.

Bu özellikleri ile değişken maliyete dayalı transfer fiyatları marjinal maliyetlerin bir transfer fiyatı olarak kullanılmasının yarar ve sakıncalarını da beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla, "bu uygulamalı yöntem, kâr merkezleri fikri görüşü açısından, marjinal maliyet yöntemine yöneltilen bütün eleştirilere açıktır"(GÜRSOY,1994:116).

Rekabetin önemli olması halinde, tam maliyetlerin transfer fiyatına baz olarak alınması sakıncalı olabilmektedir. Bu şartlar altında marjinal maliyetler kullanılmaktadır.

Bunun nedeni de rekabetin çok olduğu bir piyasada, satıcı bölüm tam maliyet yoluyla saptadığı fiyattan ürünü satamayacaktır ve eğer iç satışlarında tam maliyet uygularsa, alıcı bölümü daha fazla fiyat ödemeye zorlamış olmaktadır. Eğer marjinal maliyet uygulanırsa, bölümler işletmenin karını maksimize edeceklerdir. Bu koşulda, satıcı bölüm, marjinal maliyeti piyasa fiyatına eşit oluncaya kadar üretimde bulunacaktır. Böylece, marjinal maliyetini marjinal gelirine eşitlemiş olacaktır(USLU,1983:205).

Fiili değişken maliyete dayanan transfer fiyatı yönteminin yarar ve sakıncaları aşağıdaki noktalarda toplanabilir(HATİPOĞLU/GÜRİSOY,1979:487-488).

Bu yöntem:

- 1) Özellikle genel imalat maliyetlerinin değişken ve sabit olarak ayrılmasında bir takım ayrıntılı maliyet hesaplarını gerektirir.
- 2) Satıcı bölümün değişken maliyetlere ilişkin verimliliğinin ve verimsizliğinin alıcı bölüme aktarılmasına neden olur.
- 3) Satıcı bölümün değişken maliyetlerinin kontrolüne fazla önem vermemesine neden olur.
- 4) Satıcı bölümün katkı payının "sıfır", buna karşılık alıcı bölümün katkı payının yüksek görünmesine ve dolayısıyla satıcı bölümün zarar etmiş, alıcı bölümün kâr etmiş görünmesine neden olur.
- 5) Bölümlerin başarıları "kâr merkezi" ve "yatırım merkezi" olarak değerlendirilecekse uygun değildir; ancak bölümlerin başarıları "maliyet merkezi" olarak değerlendirilecekse uygundur.
- 6) Tüm işletmenin kârlılığı açısından yararlı olmayabilir. Bir bölümde üretilen malın öbür bölüme satılması yerine piyasaya satılması, öbür bölümün doğrudan piyasadan satın alması ve bölümlerden birinin kapatılması sözkonusu olabilir.

Yukarıda belirtilen sakıncalardan bazıları, hesaplamalarda fiili değişken maliyet yerine, standart değişken maliyet esas alınarak önenebilir.

Değişken maliyete dayanan transfer fiyatları uyum sorununun çözülmesi açısından tam maliyete dayanan transfer fiyatlarının sakıncalarını aynen taşımaktadır. Hatta bir yönden sakıncaları daha da artırmaktadır. Tam maliyete dayanan transfer fiyatlarında satıcı bölümler faaliyetlerini sıfır kâr (net kâr) ile kapatmak durumunda iken, burada sabit maliyetlerini bile karşılayamamaktadırlar. Başka bir deyişle satıcı bölümlerin katkı payı sıfırdır ve teşebbüsün sağladığı tüm katkı doğrudan dış piyasaya satış yapan bölüm veya bölümlerde toplanmaktadır(MÜFTÜOĞLU,1982:247).

Buna karşın etkenlik sorununun çözümüne tam maliyet sistemine nazaran çok daha uygun bir transfer fiyatı sistemidir. Çünkü, birim değişken maliyetler darboğaz olması halinde etkenlik sorununu başarılı şekilde çözen marjinal maliyet değerlerine en yakındır. Tam maliyete dayanan transfer fiyatlarına göre en önemli sakıncası uygulama açısından ortaya çıkar. Maliyetlerin , özellikle genel imalat maliyetlerinin, değişken ve

sabit olarak ayrılmasında birtakım ayrıntılı maliyet hesaplarının yapılması gerekir. Bu sakınca da direkt maliyet sistemine sahip bir teşebbüste büyük ölçüde ortadan kalkar.

Transfer fiyatının hesaplanmasında, fiili yerine standart değişken maliyetlerin esas alınması suretiyle, satıcı bölümlerin verimlilik ve verimsizliklerinin alıcı bölümlere aktarılmasının önlenmesi ve bölümlerin kendilerine verilen maliyet hedeflerine ulaşabilmek için daha etkili hareket etmeye zorlanmaları, standart değişken maliyetleri yönetsel amaçlara daha uygun hale getirmektedir. Çünkü, ancak bu şekilde kâr merkezleri fikri için büyük önemi olan "sorumluluklara göre muhasebe" anlayışına uygun hareket edilmiş olur. Ayrıca, standart maliyet uygulaması sonucunda alıcı ve satıcı bölümler ödeyeceği veya uygulayacağı transfer fiyatını önceden bilebilmektedir. Böylece önemli bir belirsizlik faktörü ortadan kalkmaktadır.

3.3.3. Pazarlığa Dayanan Transfer Fiyatları

Bölümler arasında alınıp satılan mal ve hizmetin bağımsız bir piyasası yoksa transfer fiyatı karın bölümler arasında paylaşılmasını sağlayacak şekilde pazarlık edilerek saptanabilir. Bu yöntemle göre, genellikle rakip dış piyasası olmayan bir mal ve hizmet üretildiği durumlarda, transfer fiyatı üst yönetim tarafından değil, satıcı ve alıcı arasında oluşacak bir anlaşmayla saptanmaktadır.

Pazarlıkla saptanan fiyatlar, bölüm yöneticilerine bölüm kârlarının belirlenmesinde yetki ve kontrol sağlar. Ancak, bu yöntemdeki başlıca sakıncalar şu şekilde özetlenebilir:

- 1) Pazarlık fiyatlarının belirlenmesi uzun süreler gerektirebilir. Bu durumda, işletmenin dış etkenlere karşı uyumu gecikebilir ve bunun sonucu olarak birçok önemli kazanç fırsatları kaçırılabilir (MÜFTÜOĞLU, 1982:252).
- 2) Özellikle dış şartların değişmesi halinde pazarlık fiyatlarının sık sık değiştirilmesi gerekebilir. Bu durum da, bölüm kararlarına bir belirsizlik getirir.
- 3) Transfer fiyatının bölüm karını, doğrudan ve önemli ölçüde etkilemesi nedeniyle, bölüm yöneticileri bütün güçlerini işletme amaçlarını bir yana iterek, pazarlık fiyatını kendi lehlerine çevirmek için harcayabilirler.
- 4) Transfer fiyatı, pazarlıkla saptanırken bölüm yöneticileri arasında büyük sürtüşmelere neden olabilir. Hatta bazı bölüm yöneticileri, kendi menfaatleri için diğer bölüm yöneticilerini ezmeye çalışabilirler.

Rekabet esaslarına dayandırılan pazarlık fiyatı bölümlerin etkililiğini ve verimliliğini artırma açısından önem taşımaktadır. Bu konuda aşağıdaki üç ilkeye dikkat edilmesi yararlı olacaktır (MOORE/JAEDICKE, 1988:641).

- 1) Pazarlık eden bölümlerin, piyasa fiyatları, alternatif kaynaklar ve mamullerin saptanabileceği kaynaklar konusunda tüm bilgileri elde etmeleri sağlanmalı ve piyasadan yararlanma olanakları bulunmalıdır. Pazarlık mümkün olduğunca objektif şartlarla yapılmalıdır.
- 2) Bölümlerin gerek işletme içinde, gerekse dışında pazarlık etme özgürlükleri olmalıdır. Gerek satıcı, gerekse alıcı bölüm yöneticileri üçüncü kişilerle alışverişte serbest olmalıdır. Böylece, tarafların dışarıya iş yapmakta serbest olmaları,

transfer fiyatının normal sınırlar içinde kalmasını sağlamakta, aşırı yükselmesini engellemektedir. Bu koşul, bölümlerin karar özgürlüğünü sağladığından kâr merkezleri fikrine uygun düşmektedir.

3) Fiyatlar olanaklarının elverdiği ölçüde hakem kararlarına dayanılmaksızın, bölümler arasında doğrudan doğruya pazarlık edilmek suretiyle belirlenmelidir. Böylece, tüm bölümler aynı şartlar altında değerlendirilebilir.

3.3.4. İkili Transfer Fiyatları

Uyum sorununun çözümü açısından kullanılan diğer bir transfer fiyatlama yöntemi ise ikili transfer fiyatıdır. Bu yöntemde satıcı bölümlerin ürettikleri mal ve hizmetler " birim değişken maliyet + belli bir kâr " oranına eşit suni bir fiyat kullanılarak ölçülmektedir. Alıcı bölümlerin ise bu mal ve hizmetleri birim değişken maliyete eşit bir fiyatla satın aldıkları kabul edilmektedir. Böylece değişken maliyetin esas alınması ile etkenlik sorunu, satıcı bölümlerin değişken maliyetlerine ilave edilen kâr payı ile de uyum sorunu çözülmeye çalışılmaktadır.

3.4. Transfer Fiyatları Saptama Yöntemleri Konusunda Genel Kurallar

Literatürde transfer fiyatlarına ilişkin saptanmış ve genel kabul görmüş kurallar şöyle sıralanabilir (ÖZDEMİR, 1987:57):

- 1) Transfer fiyatlarına ilişkin genel politikalar geliştirilirken, maliyetler, yasalar, rekabet durumu ve benzer alanlarda gerekli tüm araştırmalar yapılmalıdır. Kaynakların kullanımında ve yönetiminde etkililik ve verimlilik ilkeleri gözönünde bulundurulmalıdır.
- 2) Transfer fiyatları belirlenirken, mal ve hizmetin niteliği, piyasa durumu, bölümler arasındaki teknoloji ilişkileri ve talep bağımlılığı gözönünde tutulmalıdır. Mamuller niteliklerine göre sınıflandırılmalıdır.
- 3) Transfer fiyatlarını saptama yöntemleri ve bu yöntemlerin bölüm kârları ve başarıları üzerindeki etkileri, tüm yöneticiler tarafından çok iyi anlaşılmış bulunmalıdır. Uygulamalarda tutarlılık ve tekdüzelik dikkate alınmalıdır.
- 4) Transfer fiyatları belirlenirken, özel durumlar dışında, aşağıdaki genel fiyatlama kurallarına uyulmalıdır:
 - a) Herşeyden önce amacın ne olduğu gözönünde tutulmalıdır. Amaç başarı değerlemesi midir? Maliyet kontrolü müdür? Nihai mamulün birim maliyetinin gerçekçi bir şekilde belirlenmesi midir? Bunlara ve benzer amaçlara göre transfer fiyatları uygulamaları farklı olabilir. Bölümlerin maliyet merkezi olarak kabul edildiği durumlarda maliyetlere dayanan transfer fiyatları uygun olabilir ama bölümlerin kâr merkezi ve yatırım merkezi olarak kabul edildiği durumlarda sözkonusu fiyatlar geçersiz olabilir. Böyle durumlarda olanakların elverdiği ölçüde piyasa fiyatlarına dayanılmalıdır.
 - b) Mal ve hizmetin piyasa fiyatı yoksa, başarı değerlemesi amaçlarıyla değişken maliyete dayanan ikili transfer fiyatı veya teşebbüsün toplam katkı payının bölümler arasında dağıtımına esasına dayanan fiyatlama esas olabilir.

c) Bölümler arasında teknolojik bağımsızlık ve talep bağımsızlığı sözkonusu ise tam rekabet koşullarının geçerli olduğu durumlarda piyasa fiyatı transfer fiyatına esas olmalıdır. Aynı durumda eksik rekabet koşulları geçerli ise değişken maliyete dayanan ikili transfer fiyatı veya teşebbüsün toplam katkı payının bölümler arasında dağıtımına esasına dayanan transfer fiyatı uygulanmalıdır.

d) Bölümler arasında teknolojik bağımlılık varsa, mal alım satımında bölümlerin serbest bırakılması tüm teşebbüsün zararına olabilir. Böyle durumlarda transfer fiyatları bölüm ve teşebbüs düzeyinde birlikte incelenmelidir.

e) Bölümler arasında talep bağımlılığı sözkonusu ise, transfer fiyatı piyasa fiyatı ile değişken maliyet arasında pazarlık edilerek belirlenmelidir.

f) Bölümler arasında, mal ve hizmet alım satımında piyasa fiyatı ve pazarlık fiyatı uygulanamazsa birtakım formüllere dayanılarak transfer fiyatı belirlenebilir. Böyle bir durum, satıcı bölüm hem piyasaya, hem de teşebbüs içinde bir bölüme satış yapıyorsa sözkonusu olabilir ve piyasaya satılan fiyattan belli bir indirim yapılarak transfer fiyatı saptanabilir. İndirim için belirli bir oran belirlenirken aşağıdaki noktalara dikkat edilmelidir:

- i) Satıcı bölümün teşebbüs dışındaki müşterilerine sağladığı taşıma, nakit ve miktar indirimlerinin ortalaması,
- ii) Satıcı bölümün dağıtım bölümüne ait brüt katkı payı,
- iii) Satıcı bölümün dağıtım maliyetleri.

Böylece, yukarıdaki maliyetlere göre belirlenecek bir indirim piyasa fiyatından düşülerek transfer fiyatı saptanır.

3.5. Transfer Fiyatlamada Başarı Koşulları

Transfer fiyatlama politikası, işletme içi canlılığın yükseltilmesi, firma karının artırılması ve optimizasyonun sağlanmasında önemli bir araçtır. Ancak, başarılı biçimde uygulanması belirli koşulların gerçekleştirilmesine bağlıdır (PEKER, 1983:659):

- 1) Yöneticiler yetenekli ve hem kendi bölümleri için, hem de firma için uzun vadeli hedefleri düşünebilen kişiler olmalıdır.
- 2) Yerleşmiş bir pazar fiyatı olmalıdır. Böylece, bölümlerin sağladığı rantabilitelerin gerçekçi bir biçimde ölçülmesi mümkün olabilir.
- 3) Serbestçe anlaşma yapma ve pazarlık etme olanağı bulunmalıdır.
- 4) Yönetim bilgi akış sistemi mükemmel olmalıdır.
- 5) Alınıp satılması sözkonusu olan ara malın rahat üretilebilir ve pazardan alınmasında, pazara sürülmesinde sakınca olmayan bir mal olması gereklidir. Gerek kimyasal bileşimi, gerek tedarik sürekliliği, gerekse rakiplerle ilişkiler açısından stratejik nitelik taşıyan mallara transfer fiyatlaması uygulanması çoğu kez olanaksızdır.

Transfer fiyatlaması sisteminin, bölümler arasında fikir birliğini sağlayamadığı durumlarda ise şu yollara başvurulabilir (ANTHONY vd. , 1996:273):

1) Anlaşamayan bölüm yöneticileri üst düzey yönetimle bir toplantı yaparlar. Toplantı bir tebliğ olmadan ve gayriresmi olarak düzenlenir. Fiyat genellikle bu toplantıda tarafların tekliflerinin detayına inilmeksizin saptanır. Karar çabuk fakat keyfi alınır.

2) Anlaşmazlık, fiyat anlaşmazlıklarını gidermek amacıyla kurulmuş olan bir komiteye verilir. Her iki taraf da yazılı olarak durumu bildirir. Komite, kurmayların da yardımıyla tarafların tekliflerini inceler ve karara ulaşır.

3) Anlaşmazlık, merkezi kurmay heyetine (genellikle finans ve satınalma kurmay heyeti) sunulur. Kurmaylar her iki tarafın tekliflerini inceler ve karara varırlar.

3.6. Çokuluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlaması

Transfer fiyatlamasının önemi çokuluslu işletmelerde yepyeni bir boyut kazanmaktadır. Bu işletmeler her birimlerinin faaliyeti için, o birimlerin bulundukları ülkelerin yasa ve yönetmelikleri ile bağımlı bulunmaktadır. Yerli ülkelerin yasaları, gümrük mevzuatları, teşvikleri transfer fiyatını belirlemek durumunda olan yöneticiyi etkiler.

Çokuluslu işletme yöneticilerinin transfer fiyatını belirlerken aşağıdaki konulara dikkat etmeleri gerekmektedir:

- Vergi minimizasyonu (vergi oranları),
- Nakit transferi olanağı,
- Gümrük tarifeleri,
- Gümrük vergileri,
- Döviz kurlarındaki değişme riski.

Çokuluslu işletme yöneticilerinin transfer fiyatlarını yurt içi ve yurt dışı işlemlerde belirlerken Tablo 1'de özetlenen faktörlere dikkat etmeleri gereklidir (HORNGREN/FOSTER,1991:865).

YURT İÇİ İŞLEMLERDE TRANSFER FİYATLAMASI

- 1-Performans değerlendirme,
- 2-Yöneticilerin motivasyonu,
- 3-Fiyatlandırma koşulları,
- 4-Pazar koşulları.

ÇOKULUSLU İŞLEMLERDE TRANSFER FİYATLAMASI

- 1-İşletme içi ayrıntılı bütçeleme,
- 2-Yabancı ülkelerdeki rekabet durumu,
- 3-Yurtdışı bağlı işletmelerin performans değerlemesi,
- 4-Nakit akış durumu,
- 5-Yerli hükümetler ile kurulacak iyi ilişkiler ,

Tablo 1: Transfer Fiyatlama Kararlarını Etkileyen Faktörler

Kaynak: HORNGREN, Charles T. / FOSTER, George(1991), Cost Accounting: A Managerial Emphasis, New Jersey :Prentice Hal Inc.:865.

A- YURTIÇİ TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİ						
YÖNTEMLER	A.B.D.	AVUST.	KANAD A	JAPONYA	HİNDİS.	İNGİL.
1-Piyasa Fiyatına Dayanan	%30	%13	%34	%34	%47	%41
2-Maliyete Dayanan						
-Değişken Maliyete Dayanan	4	N.D.	6	2	6	6
-Tam Maliyete Dayanan	45	N.D.	37	44	47	19
-Diğer	1	N.D.	3	--	--	4
TOPLAM	%50	%65	%46	%46	%53	%29
3-Pazarlığa Dayanan	%18	%11	%18	%19	--	%24
4-Diğer	%2	%11	%2	%1	--	%6
	%100	%100	%100	%100	%100	%100

Yurtiçi ve yurtdışı transfer fiyatlarını sağlama yöntemlerinin uygulanma yüzdeleri ise Tablo 2'de özetlenmiştir (HORNGREN/FOSTER,1991:866):

B- ÇOKULUSLU TRANSFER FİYATLAMA YÖNTEMLERİ						
YÖNTEMLER	A.B.D.	AVUST.	KANADA	JAPONYA	HİNDİS.	İNGİL.
1-Piyasa Fiyatına Dayanan	%35	--	%37	%37	--	%31
2-Maliyete Dayanan						
-Değişken Maliyete Dayanan	2	--	5	3	--	5
-Tam Maliyete Dayanan	42	--	26	38	--	28
Diğer	2	--	2	--	--	5
TOPLAM	%46	--	%33	%41	--	%38
3-Pazarlığa Dayanan	%14	--	%26	%22	--	%20
4-Diğer	%5	--	%4	--	--	%11
	%100	--	%100	%100	--	%100

Tablo 2: Çeşitli Ülkelerde Transfer Fiyatlama Yöntemleri Kullanımı

Kaynak: HORNGREN, Charles T. / FOSTER, George (1991), Cost Accounting: A Managerial Emphasis, New Jersey : Prentice Hal Inc.:866. (N.D.: Net Değer)

IV.Sonuç

Merkezkaç bir yönetim sisteminin koordinasyonunda ortaya çıkan ve transfer fiyatları aracılığıyla çözülmeye çalışılan sorun, bölümlerarası karşılıklı ilişkilere konu olan mal ve hizmetler için etkenlik ve uyum sorunlarını çözebilecek fiyatların belirlenmesi olarak ortaya çıkar. İşletme seviyesinde " etkenlik sorununun çözümü" transfer fiyatının işletme içi optimum kaynak dağılımını ve teşebbüs karının maksimizasyonu hedeflerini sağlayıp sağlamamasına ne dereceye kadar uygun olduğudur.

Merkezkaç sistemde transfer fiyatı uyum sorununu muhakkak çözebilmeli, ayrıca etkenlik sorununa da en azından belli bir etkenlik sınırının altına düşmeyecek şekilde tatminkar bir çözüm getirebilmelidir. Bu açıdan transfer fiyatları, bir maliyet muhasebesi konusu olmaktan çok, bölümlere ayrılmış bir işletmede organizasyon politikası aracı olarak kabul edilmelidir. Bunu sağlayacak en uygun transfer fiyatı, eğer mevcutsa tam rekabet şartlarını ifade eden piyasa fiyatlarıdır. Piyasa fiyatı hem merkezkaç yönetimin gereği olan tam bir karar özgürlüğünün (yani uyum sorununun çözümünü), hem de bölüm kârları ile firmanın toplam karının aynı anda maksimum kılınmasını (yani etkenlik sorununun çözümünü) sağlamaktadır.

Eğer piyasa fiyatları mevcut değilse veya uygun şartlara sahip değilse transfer fiyatı bölümlerarası pazarlık yolu ile belirlenmelidir. Üst yönetime burada bazı görevler düşmektedir. Pazarlık fiyatlarının bölümlerin objektif şartlarına uygun olması, bazı bölümlerin de monopolcü bir davranış içine girmelerinin önlenmesi gerekmektedir. Özellikle bölüm yöneticilerine diğer bölümlere ve işletme amacına ilişkin açık ve doğru bilgiler verilmesi gerekmektedir. Ayrıca transfer fiyatının belirlenmesinde bölüm yöneticilerince uyulması zorunlu bazı kurallar konması uyum sorunu yanında etkenlik sorununun da çözümüne yardımcı olacaktır.

Küreselleşme olgusu transfer fiyatlamasının önemini çokuluslu işletmelerde de artırmaktadır. Çokuluslu işletme yöneticileri transfer fiyatlarını yurt içi ve dışı işlemlerde belirlerken birçok faktöre dikkat etmek zorundadır. Aksi takdirde başarısızlık kaçınılmaz olacaktır.

KAYNAKÇA

- ANTHONY, Robert N. / DEARDEN, John/ VANCIL, Richard F. (1996), Management Control Systems, (Illinois: Richard D. Irwin Inc.).
- DEARDEN, John (1990), "Interdivisional Pricing" Harvard Business Review, 38/1:117-125.
- GÜRSOY, Cudi Tuncer (1994), "İşletme İçi Mal ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması", İşletme Fakültesi Dergisi, 3/ 1:109.
- HATİPOĞLU, Zeyyat / GÜRSOY, Cudi Tuncer (1979), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (İstanbul: Bilmez Matbaası).
- HORNGREN, Charles T. / FOSTER, George (1991), Cost Accounting: A Managerial Emphasis (New Jersey: Prentice Hall Inc.).
- MINTZBERG, Henry / QUINN, James Brian (1991), The Strategy Process, (New Jersey: Prentice Hall, Inc.).
- MOORE, Carl L. / JAEDICKE, Robert K. (1988), Yönetim Muhasebesi (İstanbul: İşletme Fakültesi Yayın No: 192) (Çev. Alparslan Peker).
- MÜFTÜOĞLU, Tamer (1982), "Bir Yönetim Aracı Olarak İşletme İçi Transfer Fiyatları" (Ankara: Prof.Dr. Reşat Aktan'a Armağan).
- ÖZDEMİR, Nazan (1987), İşletmelerde Bir Koordinasyon Aracı Olarak Transfer Fiyatları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Ankara: A.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayını).
- PEKER, Alpaslan (1983), Modern Yönetim Muhasebesi (İstanbul : Filiz Kitabevi).
- SÜMERKAN, Zekeriya (1996),"Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi", T.C.Turizm Bakanlığı A.Ş. Turizm Yıllığı: 180-195.
- USLU, Selçuk (1983), "İşletmelerin Bölümleri Arasındaki Alış ve Satışlar ve Transfer Fiyatlaması", AİTİA Dergisi, 4/2:202-215,
- YÜKÇÜ,Süleyman (1992),Maliyet Muhasebesi (Yönetim Açısından) İzmir:9 Eylül Üniv. Yayını