



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

TRANSFER FİYATLAMASININ BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMADAKİ ETKİSİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Canan ERDOĞAN BASDAR

BURSA 2009



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

TRANSFER FİYATLAMASININ BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMADAKİ ETKİSİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Canan ERDOĞAN BASDAR

**Danışman
Prof. Dr. Ümit GÜCENME**

BURSA 2009

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

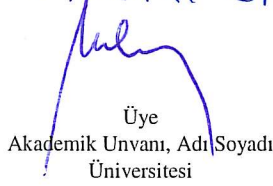
İşletme Anabilim/Anasanat Dalı,
Bilim Dalı'nda 7.006.14.003 numaralı
Canan Erdoğan Başdemir'in hazırladığı "Ticari Fiyatlandırma -
Sınırlarına Göre Raporlama Etkisi" konulu
72 (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez
savunma sınavı, 03/11/2009 günü 14:00-16:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan
cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının başarılı (başarılı/başarısız) olduğuna
oybirliği (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Prof. Dr. Ümit Gücerme Gencer



Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Prof. Dr. Metin Erdem

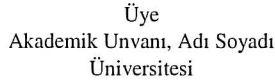


Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Prof. Dr. Lale Karabuyuk



Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

03/11/2009

ÖZET

Yazar : Canan BAŞDAR
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe Finansman
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : ix + 134
Mezuniyet Tarihi : /.... / 2009
Tez Danışman(lar)ı : Prof. Dr. Ümit GÜCENME

Transfer Fiyatlamasının Bölümlere Göre Raporlamadaki Etkisi

Rekabet koşullarının acımasızlaştığı günümüzde, işletmeler öncelikle mevcut konumlarını koruyabilmek daha sonrasında ise pazar paylarını artırmak için ciddi mücadele vermektedirler. Bunun için işletmelerinin faaliyetlerini daha iyi yönetebilmesi, büyüklükleri ve hacimleri artan işletmelerin, zor pazar koşullarında varlıklarını koruyabilmeleri ve kendilerini iyi analiz edebilmeleri için bölümlerinin iyi anlaşılabilmesi gerekir. Çünkü bir işletme bölümlerden oluşmaktadır ve eğer bölümler anlaşılırsa işletmenin kendisi anlaşılabilir. İşletmenin gelişme olanakları, gelecekle ilgili beklentileri bölümlere göre farklılık gösterebilmektedir. Bölümlerden oluşan bu işletmeler sadece tek bir raporla geleceğe yönelik beklentilerini ve işletmenin riskini saptayamazlar. Bu aşamada bölümlere göre raporlama büyük önem taşımaktadır.

Bölümlere ayrılmış işletmelerde, bölümler arası mal ve hizmet transferlerinde uygulanacak transfer fiyatlama politikası üzerinde ise önemle durulması gerekmektedir.

Bu çerçevede ele alınan çalışmada konu teorik olarak ele alınmış, sonrasında otomotiv sektöründeki bir üretim işletmesinde uygulaması yapılmıştır. Çalışmanın teorik kısmında sorumluluk muhasebesi, transfer fiyatlaması ile bölümlere göre raporlama konuları ayrıntılı olarak incelenmiştir. Uygulama kısmında ise, bir otomotiv işletmesindeki bölümlere göre raporlamada kullanılan transfer fiyatlaması yöntemlerinin etkisi incelenmiştir. Sonuç olarak, incelenen işletmenin mevcut transfer fiyatlaması politikasının, işletme bir bütün olarak değerlendirildiğinde etkin olmamasına rağmen, bölümlere göre raporlama yapıldığında, bölüm yöneticilerinin başarıları açısından değerlendirilmesinde uygulanan yöntemlere göre farklı sonuçlar elde edildiği gözlenmiştir. Transfer fiyatının belirlenmesi yöneticilerin başarısını etkilediğinden bölüm yöneticileri tarafından bölümsel raporlamada transfer fiyatının belirlenmesindeki yöntemler büyük önem taşımaktadır.

Anahtar Sözcükler

Transfer Fiyatlaması

Bölümlere Göre Raporlama

ABSTRACT

Yazar : Canan BAŞDAR
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe Finansman
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : ix + 134
Mezuniyet Tarihi : /.... / 2009
Tez Danışman(lar)ı : Prof. Dr. Ümit GÜCENME

The Effect of Transfer Pricing on Segment Reporting

Nowadays, where the hard and relentless conditions of competition, companies are working on to hold and save their present situation before trying to increase their share in the market. So, companies are organized according to decentralized management approach to pursue their activities more properly. For holding and saving their situation, and analyzing themselves their segments have to be understood. Because, a company consists of segments and if the segments can be understood, the company can be easily understood. Improvement opportunities and expectations are changing from segment to segment. The companies consist of segments can not estimate the expectations and risk of the companies by using just one report. So that, segment reporting is so important.

In the companies consists of segments, the policy of transfer pricing, which will be applied in transfers of goods and services between the segments has to be founded.

In this study, the subject is theoretically approached and discussed, then applied to the company in automotive sector. In the theoretical part of the study, responsibility accounting, transfer pricing and segment reporting are analyzed and in the practical example, the importance of transfer pricing methods on the segment reports of the company in automotive sector is analyzed. As a results, it is observed that: the transfer pricing model is not important when the company is analyzed as a whole but when the company is analyzed according to the its segments, the transfer pricing model which is applied takes importance because the performance of the segments managers is changed according to the transfer pricing method applied. That's why, segments managers are giving importance the transfer pricing models.

Key Words

Transfer Pricing

Segment Reporting

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix

GİRİŞ.....	1
------------	---

1. BÖLÜM. Sorumluluk Muhasebesi ve Sorumluluk Merkezlerinde Performans Ölçümü

1.1. Merkezi ve Merkezkaç Yönetim Sistemleri.....	3
1.1.1. Merkezi Yönetim	3
1.1.2. Merkezkaç Yönetim.....	5
1.2. Sorumluluk Muhasebesi Sistemi.....	8
1.2.1. Sorumluluk Muhasebesinin Ortaya Çıkış Nedenleri	8
1.2.2. Sorumluluk Muhasebesinin Tanımı	10
1.2.3. Sorumluluk Muhasebesinin Hedefleri, Temel Prensipleri ve Özellikleri. 11	
1.2.4. Sorumluluk Muhasebesinin Avantaj ve Dezavantajları.....	15
1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Organizasyon Yapısı.....	17
1.4. Yetki Devri ve Aşamaları	21
1.5. Sorumluluk Merkezleri	25
1.5.1. Maliyet Merkezi.....	28
1.5.2. Gelir Merkezi	29
1.5.3. Kar Merkezi	30
1.5.4. Yatırım Merkezi.....	32
1.5.5. Sorumluluk Merkezlerinin Performans Değerlemesi	33
1.5.5.1. Maliyet Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme	36
1.5.5.2. Kar Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme.....	40
1.5.5.3. Yatırım Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme	45
1.5.5.3.1. Yatırım Dönüş Oranı (ROI).....	46
1.5.5.3.2. Artık Gelir (RI)	50
1.5.6. Finansal Olmayan Performans Değerlemesi.....	52

2. BÖLÜM. Bölüm Raporlarının Hazırlanmasında Transfer Fiyatlarının Uygulanması

2.1. Transfer Fiyatlaması Kavramı	55
2.1.1. İç Yönetim Amaçlarına Yönelik Transfer Fiyatlaması.....	56
2.1.2. Transfer Fiyatlamasının Uluslararası Amaçları	59
2.1.2.1. Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları	61
2.1.2.2. Kar Ayarlaması ve Toplam Vergi Tutarını Azaltmak	62
2.1.2.3. Gayri Maddi Hak Bedeli Ödemesini Azaltmak.....	62
2.1.2.4. İthalat ve İhracat Mallarının Üzerine Konmuş Bulunan Tarifeleri Yönetmek	63
2.1.2.5. Nakit Kontrolünden Sakınmak	63
2.1.3. Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması	64
2.1.3.1. Transfer Fiyatlamasının Sorumluluk Muhasebesine Yönelik Amaçları	65
2.1.4. Transfer Fiyatlaması Uygulanmasının Genel Nedenleri ve Önemi	65
2.2. Transfer Fiyatlarını Saptama Yöntemleri	67
2.2.1. Piyasa Fiyatları.....	67
2.2.2. Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları	71
2.2.2.1. Tam Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları	72
2.2.2.2. Değişken Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları.....	75
2.2.3. Pazarlığa Dayanan Transfer Fiyatları	77
2.2.4. İkili Transfer Fiyatları.....	80
2.3. Transfer Fiyatlarını Saptama Konusunda Genel Kurallar.....	81

3. BÖLÜM. Bölüm Raporlarının Hazırlanmasında Muhasebe Standartlarına Uyumun Sağlanması

3.1. Muhasebe Standartlarında Küreselleşme	84
3.1.1. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Platformda Uyumlaştırılması ve Karşılaşılan Engeller	85
3.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)	90
3.1.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Durum	90
3.1.2.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO).....	90
3.1.2.3. Basel Komitesi IFRS Çalışması	91
3.1.2.4. Avrupa Birliği IFRS Çalışmaları	91
3.1.2.5. Türkiye'de TMS ve TFRS Çalışmaları	91

3.2. Muhasebe Standartlarında Bölümlere Göre Raporlama	93
3.3. Faaliyet Bölümleri, Amacı, Kapsamı ve İçeriği	97
3.3.1. Faaliyet Bölümü ve Raporlanabilir Bölümler	98
3.3.2. Birleştirme Kriterleri.....	99
3.3.3. Açıklanması Gereken Bilgiler	100
3.3.4. Ölçme.....	102
3.3.5. Mutabakatlar	103
3.3.6. Geçmişte Raporlanan Bilgilerin Yeniden Düzenlenmesi	104
3.3.7. Ürün-Hizmetler, Coğrafi Bölgeler ve Büyük Müşterilere İlişkin Bilgiler.....	104

4. BÖLÜM. Bir Otomotiv İşletmesinde Uygulama

4.1. İşletmenin Kuruluşu ve Tarihçesi	106
4.2. İşletmenin Faaliyetleri.....	107
4.3. İşletmenin Organizasyon Şeması	108
4.4. Şirketin Ticari Faaliyetlerinin Analizi ve Tedarik Zinciri	108
4.5. Şirketin İş Stratejileri	112
4.6. Türkiye’de Şirketin Faaliyet Gösterdiği Sektör Hakkında Genel Bilgi	113
4.6.1. Otomotiv Sektörünün Gelişimi	113
4.6.2. Otomotiv Sektörünün Genel Durumu	114
4.7. Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	115

SONUÇ	125
--------------------	------------

KAYNAKLAR.....	127
-----------------------	------------

ÖZGEÇMİŞ	134
-----------------------	------------

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1.	İşletmelerdeki Otorite Süreci.....	4
Tablo 1.2.	ABC Kimya Mart 2000 Performans Raporu	20
Tablo 1.3.	Kar Merkezi Esnek Bütçe Karşılaştırması.....	32
Tablo 1.4.	Kar Merkezi Gelir Tablosu.....	42
Tablo 1.5.	X Şirketinin Bölümsel ROI Hesaplaması	47
Tablo 1.6.	X Şirketinin ROI Oranının Du Pont Modeli İle Hesaplanması	48
Tablo 1.7.	Q Yemek Şirketi Artık Gelir Hesaplaması	51
Tablo 3.1.	Bölümsel Bilgilerin Kullanılması	96
Tablo 4.1.	Otomotiv Ana Sanayi İşletmeleri Hakkında Genel Bilgiler	115
Tablo 4.2.	Parça Üretimi Bölümü Maliyet Tablosu.....	116
Tablo 4.3.	Nakliye Bölümü Maliyet Tablosu	116
Tablo 4.4.	Montaj ve Etiketleme Bölümü Maliyet Tablosu	116
Tablo 4.5.	HD 35 için Yöntemlere Göre Transfer Fiyatlarının Hesaplanması.....	118
Tablo 4.6.	HD 75 için Yöntemlere Göre Transfer Fiyatlarının Hesaplanması.....	120
Tablo 4.7.	J9 Premier için Yöntemlere Göre Transfer Fiyatlarının Hesaplanması ..	122
Tablo 4.8.	HD 35 için Yöntemlere Göre Faaliyet Kar-Zararı.....	123
Tablo 4.9.	HD 75 için Yöntemlere Göre Faaliyet Kar-Zararı.....	123
Tablo 4.10.	J9 Premier için Yöntemlere Göre Faaliyet Kar-Zararı	123

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1.	Bireysel Silindir Organizasyon.....	16
Şekil 1.2.	Organizasyon Şeması	18
Şekil 1.3.	Komuta Yetkisi.....	22
Şekil 1.4.	General Motors Organizasyon Şeması (Yatırım, Kar, Maliyet Merkezleri)	36
Şekil 1.5.	XYZ İşletmesinin Ege Bölgesi Gelir Tablosu.....	41
Şekil 1.6.	Performans Piramidi	53
Şekil 1.7.	Performans Ölçüm Faktörleri Tablosu	54
Şekil 4.1.	X İşletmesinin Organizasyon Şeması	108
Şekil 4.2.	X İşletmesinin İş Stratejileri	112

GİRİŞ

Günümüzde artan rekabet ortamı ve gelişen ekonomiyle birlikte işletmeler büyümekte ve işletmelerin yönetimi de büyüklükleriyle doğru orantılı olarak zorlaşmaktadır. İşletmelerin çok büyük yapıları organizasyonlar haline dönüşmesiyle birlikte artık bu işletmeleri eskiden olduğu gibi merkezi bir yönetim anlayışıyla yönetmek yeterli olmamaktadır. Bu sebepten, işletmeler merkezkaç yönetim anlayışına doğru bir eğilim içerisinde dirler.

İşletmelerin mevcut pazarlarını koruyabilmeleri, pazar payını genişletmeleri ve en önemlisi işletmeyi ayakta tutabilmeleri için genel anlamda kar elde etmeleri ve bu karı sürekli hale dönüştürebilmeleri gerekmektedir. İşletmeler bu amaçlara ulaşabilmek için kendilerini en iyi şekilde analiz etmelidirler. Bu analiz ise işletmenin kendini tek bir bütün olarak değerlendirmesinden ziyade, ayrılmış olduğu bölümlere göre değerlendirmesiyle daha doğru olur. Çünkü işletmenin beklentileri, karşılaşılabileceği riskleri, karlılık oranları bölümlere göre farklılık gösterir. İşletme bölümlerden oluştuğu için, bir işletmenin bütün olarak anlaşılabilmesi bölümlerinin ayrı ayrı doğru olarak anlaşılmasına bağlıdır.

İşletmelerde, bölümlere göre raporlama sisteminin oluşturulması, bölümler arasındaki mal ve hizmet transferlerinde uygulanacak yöntemlerin önemini de ortaya çıkarmaktadır. Böylece bölümlere göre raporlama araştırılırken, transfer fiyatı kavramının da ayrıntılı olarak açıklanması gerekmektedir.

Bir işletmenin mal ve hizmetleri ile varlıklarını, işletmenin diğer bölümlerine ve bağlı işletmelere transfer ederken uygulayacağı fiyatları belirleme yöntemleri, bölümlere göre raporlama yapılırken performansların değerlendirilmesinde önem taşıyabilmektedir.

Bu noktadan hareketle yapığımız çalışma, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde sorumluluk muhasebesi, ikinci bölümde transfer fiyatlaması, nc bölümde bölümlere göre raporlama kavramları incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise, bölümlere ayrılmış bir işletmenin, bölümlere göre raporlama yaparken uygulayacağı transfer fiyatlama yönteminin etkili olup olmadığının araştırılması için otomotiv sektöründe faaliyet gösteren bir fabrika üzerinde örnek olay uygulama çalışması yapılmış ve elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

Bu araştırmanın genel amacı, bölümlere ayrılmış bir üretim işletmesinde, oluşturulan bölümlerin analizi ve bu bölümler arasındaki mal ve hizmet transferlerinde kullanılan transfer fiyatlama politikasının bölümler arası raporlama yapılırken önemli olup olmadığının tespitidir. Bu amaç doğrultusunda öncelikle bölümlere ayrılmış bir işletmede karşılaşılabilecek sorumluluk muhasebesi anlayışı açıklanmış, daha sonrasında ise etkisinin araştırıldığı transfer fiyatlaması kavramı ve yakından ilgili olduğu bölümler arası raporlama konuları hakkında teorik bilgi verilmiştir.

Araştırmanın uygulama bölümünde ise Bursa ilinde faaliyet gösteren X işletmesinde örnek olay yöntemi kullanılarak, konunun pratikte nasıl uygulandığı araştırılmıştır. Üretim sistemi ve şirketin bölümleri hakkında kısaca bilgi verilmiş daha sonrasında uygulanan transfer fiyatlama yöntemlerine göre, bölümler arasında yapılan raporlamalarda bir etkinin olup olmadığı değerlendirilmiştir.

1. BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİ VE SORUMLULUK MERKEZLERİNDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

1.1. Merkezi ve Merkezkaç Yönetim Sistemleri

İşletmelerin büyüklükleri ve hacimleri arttıkça aynı derecede tek merkezden yönetilebilirlikleri de zorlaşmaktadır. Merkezi yönetimden merkezkaç yönetime doğru eğilim, işletmelerin büyüklüklerindeki değişimden dolayı gerçekleşmektedir. İşletmelerin zaman içerisinde değişen bu eğilimlerini, daha doğru anlayabilmek için merkezi ve merkezkaç yönetiminin anlamı ile birlikte avantaj ve dezavantajları açıklanacaktır.

1.1.1. Merkezi Yönetim

Merkezi yönetim, karar alma işlemlerinin üst yönetimce gerçekleştirildiği yönetim anlayışıdır.¹ İşletmelerdeki farklı faaliyetlerin yönetimi tek bir merkez tarafından kontrol edilmektedir. İlişkilerin dikey bir hiyerarşi şeklinde oluşturulduğu işletmeler, üst yönetimden gelen talimatların, alt düzeydeki yönetim tarafından ne şekilde yerine getirildiğini kontrol etmektedir. Bu yönetim şeklinde, işletmedeki her bir kişi yaptıklarından dolayı sadece yönetime karşı sorumludur ve bu sorumluluğun ne şekilde yerine getirildiği ise sadece merkez tarafından denetlenir.

Merkezi yönetim anlayışında, üst yönetim hedeflenen performans seviyesini yakalayabilmek için önemli fonksiyonlar üzerindeki kontrolü elinde bulundurur. Üst yönetimin karar alınma aşamasında ilk mercii olması, üst yönetimin uzmanlaşmasına etkin bir şekilde katkıda bulunmakta ve işletme içindeki birimlerin faaliyetlerini etkin bir şekilde koordine edebilmesini sağlamaktadır.² Ayrıca kapasitesi düşük olan elemanların daha alt gruplarda görevlendirilmesi ile personel harcaması düşürülürken,

¹ A. Atkinson, R.D. Banker, R.S. Kaplan, S.M. Young, Management Accounting, Prentice Hall, U.S.A., 1995, s. 488.

² E.J. Blocher, K.H. Chen, T.W. Lin, Cost Management: A Strategic Emphasis, McGraw-Hill Inc., U.S.A., 1999, s. 730.

üst yönetimin fazlasıyla gelişmiş olan uzmanlaşmış bilgisinden yararlanma ve girilen işlerin risklerinin yakından izlenilebilmesi gibi faydaları mevcuttur. Muhasebe sistemleri ve periyodik olarak hazırlanan raporlar merkezce belirlenen kararlardan sapmaları araştırmak ve planlar oluşturmak için gerekli olan tüm bilgileri merkezi yönetime sağlamaktadır. Merkezi yönetim ise gerekli olan düzeltici faaliyetleri bu raporlara göre uygulamaktadırlar.

Merkezi yönetimde dikey bir hiyerarşi olduğu için tepeden verilen bir emir alt kademelere iletilirken değişikliğe uğrayabilir. Bunun yanı sıra bu yönetimde, işletmedeki birçok faaliyetin içeriği ile ilgili her türlü bilgiye sahip olunamamakta ve alt yönetimle ilgili kararlar alınamamaktadır. Bu problemleri çözmek için işletmeler merkezkaç yönetime yönelmişlerdir.³ Aşağıdaki tabloda, işletmelerin özelliklerine göre otorite sürecinde merkezi ya da merkezkaç yönetime olan eğilimleri arasındaki bağlantılar gösterilmektedir. Örneğin, genç ve küçük işletmeler merkezi yönetimi tercih ederken, olgun ve büyük işletmelerde merkezkaç yönetim tercihi eğilimi görülmektedir.

Tablo 1.1. İşletmelerdeki Otorite Süreci

Faktör	Süreç	
	Merkezi	Merkezkaç
• İşletmenin Yaşı	Genç	Olgun
• İşletmenin Büyüklüğü	Küçük	Büyük
• Ürün Geliştirme Durumu	Durgun	Büyüyen
• İşletmenin Büyümesi	Yavaş	Hızlı
• Yanlış kararların kar üzerindeki beklenen etkisi	Yüksek	Düşük
• Üst yöneticilerin astlarına duyduğu güven	Düşük	Yüksek
• Geçmişteki kontrol derecesi	Sıkı	Orta yada gevşek
• Teknoloji Kullanma	Düşük	Yüksek
• İşletmenin pazarındaki değişiklik durumu	Yavaş	Hızlı

Kaynak: Raiborn, Barfield, Kinney; 1999, s. 633

³ Kinney Barfield Raiborn, Managerial Accounting, South-Western College Publishing, U.S.A., 1999, s. 633.

1.1.2. Merkezkaç Yönetim

Son yıllarda işletmelerde merkezkaç yönetime doğru bir eğilim olduğu görülmektedir. Bu eğilim işletmelerdeki birleşim ile aynı doğrultudadır. İşletmeler giderek büyümekte, dev birer yapıya dönüşmekte bu ise işletmelerin merkezi bir yönetim anlayışı ile yönetilmesini zorlaştırmaktadır.⁴

Çeşitli yönetim basamaklarına ayrılmış bir işletmede, üst yönetim basamaklarından alt yönetim basamaklarına doğru tüm yönetim birimlerine karar yetkisinin verildiği yönetim biçimini merkezkaç yönetim diye tanımlayabiliriz.⁵ Bu anlayışta, karar verme yetkisini kullanan yöneticiler verdikleri kararlardan dolayı sorumlu olmaktadır.

Merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen bir işletme, bağımsız faaliyet bölümlerinden oluşmaktadır ve bu bölümler kendi içinde belirli kararları almada yetkili yönetim gruplarına sahiptirler. Bunun neticesinde de bölüm yöneticileri işletmenin genel kararının bu bölümle olan kısmından sorumlu tutulmaktadır. Bu şekilde örgütlenmiş bir işletme, göreceli olarak bağımsız hareket edebilen bölümlere ayrılmıştır ve ayrılan her bölüm bağımsız bir şekilde faaliyet gösterebilmektedir. Ancak bölüm yöneticilerinin ait oldukları bölümle ilgili karar verme yetkilerine dair belli standartlar yoktur. İlgili bölüm yöneticilerinin karar verme yetkileri farklı işletmeler arasında farklılıklar göstermektedir.⁶ Bununla beraber birçok işletme, merkezkaç yönetimi tercih etmektedir. Bu tercihin nedeni, üst yönetimin çok fazla detaylandırılmış olan işlemleri yeterince etkin idare edemeyeceği ve gerekli olan yerel bilgiden yoksun olmasıdır. İşletmedeki daha düşük düzeydeki kararlar, hali hazırdaki bilgiyi kullanarak en uygun zamanda alınmalıdır.⁷

⁴ C.L. Moore, R.K. Jaedicke, *Managerial Accounting*, 4. Edition, South-Western Publishing, U.S.A., 1976, s. 514.

⁵ S. Yükçü, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir 1999, s. 731.

⁶ Moore, Jaedicke, a.g.e, s. 514.

⁷ Blocher ve diğ., a.g.e, s. 730.

Merkezkaç yönetimin avantajları ve dezavantajları maddeler halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir:⁸

Avantajları:

- Bölüm yöneticileri için daha fazla sorumluluk yaratır. Üst yöneticilere göre alt yöneticiler birimler hakkında daha ayrıntılı ve daha fazla bilgiye sahiptirler. Bölümlere ayrılmış olan işletmede, alt yöneticiler daha doğru kararlar verirler.
- Çabuk karar verme sağlanır. İşletme kararları konuya en yakın kişi tarafından karışıklığa ve zaman kaybına meydan vermeden alınabilir.
- Yöneticileri motive eder ve karar veren yöneticiler mesleki anlamda daha fazla tatmin olurlar.
- Yöneticilerin yetişmesine ve gelişmesine katkıda bulunur.
- Üst düzey yöneticiler günlük kararlarla uğraşmak yerine stratejik konulara daha fazla zaman ayırabilirler.

Dezavantajları ise şu şekilde açıklanabilir:

- Bölüm yöneticileri başarılı olma isteği ile sadece kendi bölümünün faaliyetleri üzerine eğilip, kararları sadece kendi başarılarını düşünerek verebilir, verilen bu kararların şirketin bütününe zararı olabilir.
- Şirket eğer çok fazla bölümlenirse, bölümler birbirinden habersiz olarak benzer aktiviteler yapabilirler.
- Bağlılık azalabilir. Bölüm yöneticileri diğer bölüm yöneticilerini rakip olarak görebilir ve bu yüzden kritik ve önemli bilgileri paylaşmak istemeyebilir.

⁸ C.T. Horngren, G. Foster, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 9. Edition Prentice Hall, New Jersey, 1997, s. 902-903.

- Bilgi toplama açısından çok fazla ayrı ayrı bölümler olduğu için ekstra bir maliyet çıkabilir. Ayrıntılı bilgi tutulma gerekliliği özellikle pazarlama ve muhasebe açısından merkezi yönetime göre masrafları artırabilir.

Merkezkaç yönetimin tercih edilmesini şu sebeplere bağlamak mümkündür:⁹

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

İşletmelerde karar verme yetkisi gerektiğinde alt kademelere devredilmelidir. Yönetimin merkezi mi yoksa merkezkaç bir yapıda mı olacağı konusu üst düzey yöneticinin kendi kararının dışında, devredilmesi düşünülen işin niteliği, yöneticilerin ve astların kişisel özellikleri, olumsuz sonuçların işletmeyi etkileme derecesi gibi konulara bağlıdır.

Üst düzey yöneticiler bütün kararları kendilerinin veremeyeceğinin farkındadırlar ancak yine de karar verme yetkisini tam anlamıyla orta ve alt kademeye vermek istemezler, bu nedenle organizasyon yapılarını kurarlarken iki uç yönetim arasında bir yer belirlerler ve devredilen karar yetkilerinin derecelerine göre bu iki uçtan birine daha yakın olurlar.¹⁰ İşte bu şekilde organizasyonların yapısını ortaya koyan bir merkezleşme derecesi ortaya çıkar. Merkezleşme derecesi, organizasyondaki karar verme yetkisinin organizasyon bünyesindeki kademeler arasında dağıtımını ile ilgilidir ve organizasyonun yapısını belirleyen bir göstergedir. Karar verme yetkisi üst kademelerde

⁹ D.R. Hansen, M.M. Mowen, Management Accounting, 4. Edition, South-Western Publishing, U.S.A., 1990, s. 855-856.

¹⁰ L.J. Smith, L.M. Keith, W.L. Stephens, Managerial Accounting, McGraw Hill, 1988, s. 485.

toplanırsa merkezi, alt kademelere devredilirse merkezkaç bir organizasyon yapısı olacaktır.¹¹ İki uç nokta şu şekilde açıklanabilir: Merkezkaç yönetim anlayışında, örgütün en alt kademesine kadar herkese karar verme özgürlüğü tanınmış olup, merkezi yönetim anlayışında ise bölüm yöneticilerine çok sınırlı yetkiler verilmiş, karar verme ve yönetme yetkisi tamamen üst yöneticilerde toplanmıştır¹². Merkezkaç yönetim anlayışı günümüzde, personel güçlendirme, toplam kalite yönetimi gibi yetki devrini destekleyen yeni yaklaşımların güçlenmesine zemin olmuştur.

İşletme üst yönetimi, merkezkaç yönetiminin yararlarından ne şekilde istifade edildiğini bilmek ister ve bu istek bölüm yöneticilerinin nasıl denetleneceği konusunu da beraberinde getirmektedir. Merkezkaç yönetim anlayışını benimsemiş işletmelerde bölümlerin denetlenmesi ve değerlendirilmesi sorunu çoğu zaman merkeziyetçi bir anlayışa sahip olan işletmelerden daha karmaşık ve zordur. Çünkü merkezkaç yönetimde işletme birbirinden bağımsız bölümlere ayrılmıştır ve bu bölümlerin değerlendirilmeleri tek bir işletmenin değerlendirilmesine oranla daha fazla çaba gerektirmektedir. İşletmeler merkezkaç bir yönetim anlayışı ile yönetildikleri sürece etkin bir sorumluluk muhasebesi sistemi oluşturmak durumundadırlar. Yani merkezkaç yönetim beraberinde sorumluluk muhasebesini getirmektedir.¹³

1.2. Sorumluluk Muhasebesi Sistemi

1.2.1. Sorumluluk Muhasebesinin Ortaya Çıkış Nedenleri

Yöneticilerin kendilerine bilgi sağlayacak bir sisteme ihtiyaç duymaları, sorumluluk muhasebesinin çıkış noktasını oluşturmuştur. Yukarıdan aşağıya doğru olan bilgi akımı, işletmenin genel politikasına uygun emir ve genelgeler şeklinde, aşağıdan yukarıya doğru olan bilgi akımı ise bu yetki ve genelgelerin meydana getirdiği sonuçları

¹¹ Tamer Koçel, *İşletme Yöneticiliği*, 7. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1999, s. 118.

¹² Rayburn, *Cost Accounting*, 6. Edition, Irwin Book Team, 1996, s. 581.

¹³ C.L. Moore, R.K. Jaedicke, *Managerial Accounting*, 4. Edition, South-Western Publishing, U.S.A., 1976, s. 514.

gösteren geri bildirim şeklindedir. Bu bilgi sistemlerinin alt sistemlerinden bir tanesi, finansal bilgi sisteminin de alt sistemi olan sorumluluk muhasebesi sistemidir.¹⁴

Sorumluluk muhasebesinin ortaya çıkış nedenleri şu şekilde sıralanabilir:¹⁵

- İşletme faaliyetlerinde karmaşıklığın artması
- Yatırım kararları ile gerçekleştirmeleri arasında geçen sürenin uzaması
- Piyasada ve teknolojide 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 yönetim anlayışına gidilmesi
- Zorlu rekabet koşullarında verimliliği artırmanın ve sıkı bir maliyet kontrolünün önem taşıması
- Yönetimde planlama ve denetim rolünün başarı için önemli bir role sahip olduğunun anlaşılması
- Yönetimin planlama ve denetleme fonksiyonlarının yerine getirilmesinde kullanılacak mevcut tekniklerin ve bilgilerin yetersiz kaldığının anlaşılması.

¹⁴ S. Uslu, Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi, 1982, s. 7.

¹⁵ E.W. Netten, Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi, Çev. Rıfat Üstün, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi* 1, 206/218, 1974, s. 206.

1.2.2. Sorumluluk Muhasebesinin Tanımı

Literatürde birçok sorumluluk muhasebesi tanımları yer almaktadır. Bu tanımlar genel hatlarıyla aynı olsa da ayrıntıda bazı küçük farklılıklar içermektedir. Bu tanımları şu şekilde sıralayabiliriz.

Sorumluluk muhasebesi, işletmenin bölüm yada 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.¹⁶

Sorumluluk muhasebesi, bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve belirli hasılat, maliyet, yatırım veya giderlerin, bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan bir muhasebe sistemidir.¹⁷

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.¹⁸

Planlanmış ve gerçekleşmiş muhasebe verilerinin sorumluluk merkezlerine göre toplanması ve raporlanması işlemleri de sorumluluk muhasebesi olarak isimlendirilir.¹⁹

Bir başka tanıma göre sorumluluk muhasebesi, yöneticilerin işletmenin plan ve amaçlarına ulaşma konusunda kendilerine düşen sorumlulukları en iyi şekilde nasıl yerine getirdiklerini açıklamasını sağlayan bir yönetim muhasebesi sistemi vardır, bu sistem sorumluluk muhasebesidir.²⁰

¹⁶ T. Susmuş, Zincir Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Verimliliğe Katkısı, *Verimlilik Dergisi*, Sayı: 2, 113/130, 1996, s. 115.

¹⁷ S. Yükçü, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir 2000, s. 733.

¹⁸ C.T. Horngren, G. Foster, *Introduction to Management Accounting*, 6. Edition, Prentice Hall, U.S.A., 1984, s. 244.

¹⁹ Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s. 593.

²⁰ S.Y. Kaygusuz, "İşletmelerde Stratejik Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 217-235, 2005, s. 218.

Sorumluluk muhasebesi, her yönetimin performansını değerlendirmek için belirlenmiş ölçütleri içeren bir şemadır. İdeal olan, bu ölçütlerin bir yöneticinin kendi sorumluluk merkezleri üzerindeki faaliyetlerinin diğer sorumluluk merkezleri üzerinde yol açtığı etkilerden de sorumlu tutulmasını sağlamasıdır.²¹

Yöneticilerin sorumlu oldukları alanları tanımlama ve bu yöneticilerin nasıl bir şekilde performans değerlemesine tabi tutulacaklarını belirleyen bir muhasebe sistemidir.²²

Bütün bu tanımlardan anlaşılacağı üzere, işletmelerin bölümsel bazda performans değerlemesi yapabilmesi için etkin bir sorumluluk muhasebesi sisteminin oturtulmuş olması gereklidir.

1.2.3. Sorumluluk Muhasebesinin Hedefleri, Temel Prensipleri ve Özellikleri

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:²³

- 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

²¹ J. Demski, *Managerial Uses of Accounting Information*, Klumer Publishers, U.S.A., 1994, s. 71.

²² R.H. Garrison, E.W. Noreen, *Managerial Accounting*, 6. Edition, Irwin, U.S.A., 1991, s. 460.

²³ M. İpçi, "Sorumluluk Muhasebesi", *Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1): 99/108, 1986, s. 99.

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 değerleme tam tersi bir durum içinde geçerli olmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi, giderleri sadece sorumluluk merkezleri itibariyle kontrol etmekte kalmaz, aynı zamanda bu giderleri satın alan ve kullanan sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarını ölçmede ve yöneticilerin kendilerine verilen hedeflere ne lde ulaştıklarını ortaya koymada yardımcı olur.²⁴

Sorumluluk muhasebesi sisteminde yöneticilerin performans değerlemesi, yöneticilerin doğrudan kontrolleri dahilinde olan etkenler üzerinde odaklanmaktadır. Bu noktada performans değerlemesi aşamasında iki adım önemlidir:²⁵

- Kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen ayrımı yapılmalıdır.
- Performans raporları yalnızca, bireysel yöneticilerin kontrolleri dahilindeki etkenler dikkate alınarak düzenlenmelidir

Yapılan bu performans değerlemeleri ile sorumluluk muhasebesi sisteminin ulaşmak istediği asıl amaç ise işletmenin giderlerinin net ve açık bir şekilde bilinmesidir. Yani sorumluluk muhasebesinin temel amacının gider kontrolü olduğunu söylemek mümkündür. İşletmedeki bütün giderler, herhangi bir yönetim düzeyindeki yöneticinin sorumluluğuna girmektedir.

Sorumluluk muhasebesinin önemli kısımları görsel inceleme ve koruyucu kontrolleri içerir. Sorumluluk muhasebesi hakkında dört etkileyici madde şu şekilde sıralanabilir:²⁶

- Nakit akışı, net kardan daha önemlidir.

²⁴ Yükçü, a.g.e., s. 733.

²⁵ Jerry J. Weygandt, G. Walter, Kell Donald E. Kieso, Accounting Principles, 4. Edition, John Willey and Sons Inc., U.S.A., 1996, s. 1050.

²⁶ W.A. Ferrara, "The Uses of Responsibility Accounting", Advanced Management Journal Winter, 47: 40/51, 1982, s. 40.

- Yönetimsel başarıları ödüllendirme ve değerlendirme sistemleri, üretim departmanının her bölümünde farklılık gösterir.
- Yöneticinin kişisel özellikleri, üretim departmanının her bölümünde farklılık gerektirir.
- Karlılık ve öz sermaye karlılığı bütün bölümlere uygun olabilir.

Sorumluluk muhasebesinin temel amacı dışındaki başlıca amaçları şu şekilde sıralanabilir:²⁷

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

Sorumluluk muhasebesinin yukarıda belirtilen amaçlara ulaşabilmesi, etkin bir şekilde işleyebilmesi için bazı ilke ve prensiplere dayanması gerekir. Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir:²⁸

- Faaliyet raporları, yönetime, cari işlemleri etkin bir şekilde kontrol etmesini sağlayacak bilgileri vermelidir.
- Giderler, raporlarda doğal isimleriyle yer almalıdır. Örneğin, hammadde, işçilik vb.
- 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

²⁷ Horngren, a.g.e., s. 157.

²⁸ R. Üstün, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, 1(10): 203/128, 1985, s. 242.

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 giderler, 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.

Sorumluluk muhasebesinin sahip olması gereken birtakım özellikleri mevcuttur. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir:²⁹

- 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 yönetim fonksiyonları çeşitli yöneticilere verilmelidir. Bu şekilde, alt kademe yöneticisi, kendisine sorumluluk veren üst yöneticiye karşı neyin yapıldığı, neyin yapılmadığı konusunda bilgi verir. Böylece geri bildirim sistemi ortaya çıkar.

²⁹ Uslu, a.g.e., s. 12-13.

- 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

1.2.4. Sorumluluk Muhasebesinin Avantaj ve Dezavantajları

Sorumluluk muhasebesinin sağladığı avantajlar şu şekilde sıralanabilir:³⁰

- Büyük işletmeleri sorumluluk merkezlerine ayırarak bir yönetim modeli oluşturur.
- Lokal olarak daha iyi kararlar verilmesine yardımcı olur.
- Departman yöneticilerin ve bireylerin kişisel performanslarını en iyi şekilde kullanmasını teşvik eder.
- Tüm 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.
- Yönetimsel ve kişisel uzmanlaşmayı destekler.

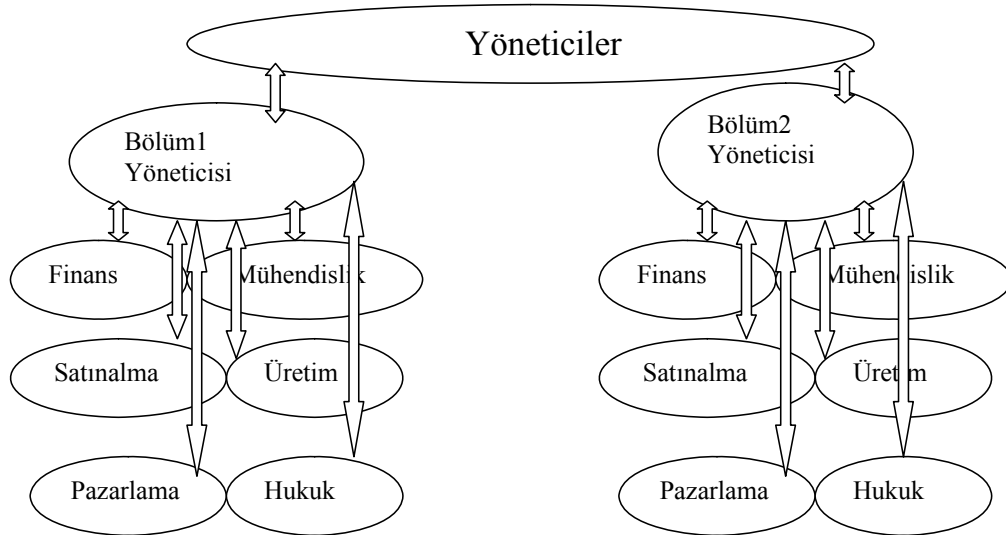
Sorumluluk muhasebesinin yukarıda sayılan avantajlarının yanı sıra çeşitli dezavantajları da vardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir³¹:

- İşletmelerdeki belli sorumluluk merkezleri güvenilir olabilir fakat, sorumluluk muhasebesi sistemi bir alt sistem grubu olarak değil, başlı başına bir sistem olarak yönetilmelidir.

³⁰ J.R. Martin, www.maaw.info/responsibilityaccounting, 2005, s. 4.

³¹ A.g.k., s. 7.

- Bölümler ve kişiler arasında takım çalışmasından daha fazla rekabete sebep olur.
- Sistem kendi kendine yönetilemez. Bu, uzmanlar tarafından anlaşılabilir. Bundan dolayı mutlaka, sisteme hakim olan bir veya daha fazla yöneticiye ihtiyaç vardır.
- Yönetim, aşağıdan yukarıya doğru olan hiyerarşik sistemi yani alt kademe yöneticisi ile üst kademe yöneticisi arasında dikey olarak oluşan geri bildirim sistemini anlayamayabilir.
- Sorumluluk muhasebesi sistemi içinde birbirine karşı çok fazla bir bağımlılık yoksa, çoğu tarafından önemsememe yönünde eğilim görülebilir. Bilgiler yatay eksenden daha çok dikey bir şekilde aktığı için, bölümler arası ayrılma söz konusu olabilir ve şirketin tümünü ilgilendiren kararlar yerine, bölüm yöneticileri sadece kendi kişisel ve bölümsel çıkarları ön planda tutan kararlar daha fazla verebilirler. Bölüm yöneticileri ve çalışanları kendi kişisel ve



Şekil: 1.1. Bireysel Silindir Organizasyon

Kaynak: Martin James R., www.maaw/Responsibility Accounting (Bilgi akışı okların gösterdiği gibi dikey olarak akar.)

bölümsel performanslarını şirketin genel performansından daha çok önemli görebilirler.

Şekil 1.1’de, bölümlere ayrılmış bir işletmede dikey bilgi akışını gösteren organizasyon yapısı yer almaktadır. Şekilde, bilgi akışının oklarla ifade edildiği gibi yukarıya ve aşağıya olmak üzere iki yönlü ve dikey olarak gerçekleştiği şematize edilmektedir.

1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Organizasyon Yapısı

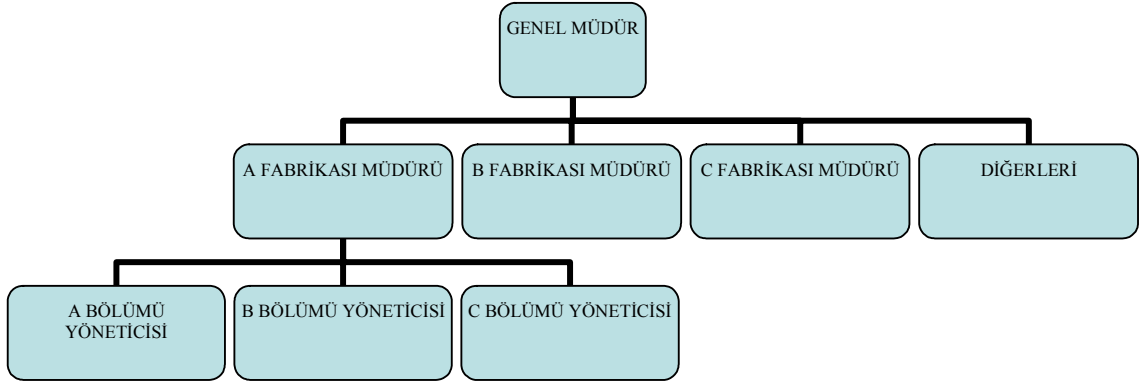
Genel olarak işletme organizasyonu, işletmenin amaçlarına ulaşmak için gerekli olan faaliyetlerinin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin departmanlara tahsis edilmesidir. Ayrıca bu departmanlar arasında yetki ve sorumluluk ilişkilerinin belirlenmesini sağlayan yine bu organizasyon yapısıdır. Organizasyon yapısının ortaya çıkışı ile ilgili nedenler şu şekilde sıralanabilir:³²

- Bireylerin ortak bir amaç etrafında toplanıp güçlerini ve faaliyetlerini birleştirmeleri
- Böylece iş bölümünün ortaya çıkması
- İş bölümünün ortaya çıkmasıyla belirli faaliyetlerin belirli bireylere yüklenmesi ve böylece departmanların ortaya çıkması
- Sözü edilen faaliyetlerin uyum içinde yürütülmesi için, bu faaliyetlerin koordine edilmesi
- Çeşitli departmanlar arasında ve hiyerarşik yönetim kademeleri arasında yetki ilişkilerinin ortaya konması ve düzenlenmesi

İşletmelerin sorumluluk muhasebesi sistemine göre nasıl organize oldukları Şekil 1.2’deki organizasyon şemasında yer almaktadır.³³

³² Uslu, a.g.e., s. 30-32.

³³ Horngren ve Foster, a.g.e., s. 187.



Şekil. 1.2. Organizasyon Şeması

Kaynak: (Horngren ve Foster 1997: 187)

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.

İşletmelerin organizasyon yapıları belirlendikten sonra, bu yapılara uygun sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulabilmesi için şunların tanımlanması gerekir:³⁴

- İşletmedeki yetki- sorumluluk bölgeleri olan sorumluluk merkezleri
- Her bir sorumluluk merkezinin kontrol edilebilen giderlerinin ve gelirleri
- Belirlenen kontrol edilebilen giderler ve sorumluluk merkezi giderlerinin hareketini devamlı izleyebilecek bir hesap planı
- Belirli dönemler için faaliyetle ilgili gider ve gelir tabloları

³⁴ Z. Sümerkan, "Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi", T.C. Turizm Bakanlığı, Turizm Yıllığı: 180/185, 1996, s. 185.

Yukarıda bahsettiğimiz tanımlanması gereken noktalar ile, sorumluluk alanlarındaki bütçelenmiş hedefler ve fiili yani gerçekleşen sonuçlar karşılaştırılarak performans ölçümü yapılır. Hedeflenen giderlerin üstüne çıkıldığında ve hedeflenen gelirlerin altına inildiğinde performansa olumsuz etkisi olduğu, ya da hedeflenen giderlerin altında kalınıp hedeflenen gelirlerin üstüne çıkıldığında ise performansa olumlu etkisinin olduğu yorumlanır.³⁵

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. Bu olgu sorumluluk muhasebesi sisteminin, sorumluluğunu yansıtan örgüt şemasına paralel bir biçimde kurulmasını beraberinde getirir. Böyle bir yaklaşım, sistem içinde sorumluluk raporlarının iç içe ve alttan başlayacak şekilde doğru bir biçimde sunulmasını sağlar.³⁶

Aşağıdaki tabloda örnek bir performans raporu verilmiştir.³⁷ Tablodan görüldüğü gibi Birleştirme ve Hazırlama Müdürünün Performans Raporundaki toplam kalem, Üretim Müdürünün Performans Raporundaki Birleştirme Hazırlama kalemini, Üretim Müdürünün Performans Raporundaki toplam kalem Genel Müdürün Performans Raporundaki Üretim Müdürü kalemini oluşturmaktadır.

³⁵ Ronald W. Hilton, Managerial Accounting, Irwin McGraw Hill, 1999, s. 487.

³⁶ İpçi, a.g.e., s. 101.

³⁷ Barfield Kinney Raiborn, Managerial Accounting, South-Western College Publishing, U.S.A., 1999, s. 641.

Tablo 1.2. ABC Kimya Mart 2000 Performans Raporu

Genel Müdürün Performans Raporu	<u>Sonuçlar</u>
İdari Müdür	267.200
Finans Müdürü	313.200
Üretim Müdürü	1.105.200 ←
Satış Müdürü	368.800
Toplam	2.054.400
Üretim Müdürünün Performans Raporu	<u>Sonuçlar</u>
İdari Ofis	243.000
Denetleme, Cila, Paketleme	112.600
Bitirme	168.000
Birleştirme Hazırlama	581.600 ←
Toplam	1.105.200
Birleştirme ve Hazırlama Müdürünün Performans Raporu	<u>Sonuçlar</u>
Direk Hammadde	163.400
Direk İşçilik	255.200
Malzemeler	24.600
Endirek İşçilik	59.600
Güç	50.200
Onarma	17.200
Diğerleri	11.400
Toplam	581.600

Kaynak: Raiborn, Barfield, Kinney; 1999: 641

İşletme performansını geliştirmek için, üst yöneticiler tarafından genellikle üretim işlemlerinin oldukça küçük sorumluluk bölgelerine ayrılması, organizasyonun yapısını giderek bir piramide benzetir ve alt kademe yöneticileri aşağıdan yukarıya doğru üst kademe yöneticilere rapor verirler.³⁸

³⁸ Horngren ve Foster, a.g.e., s. 186.

Sorumluluk muhasebesi sistemi ile birlikte işletmenin sorumluluk merkezlerine ayrılması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle; etkin bir sorumluluk muhasebesi sistemi oluşturabilmek için, organizasyon şemasını oturturken sorumluluk merkezleri de oluşturulmalıdır.

1.4. Yetki Devri ve Aşamaları

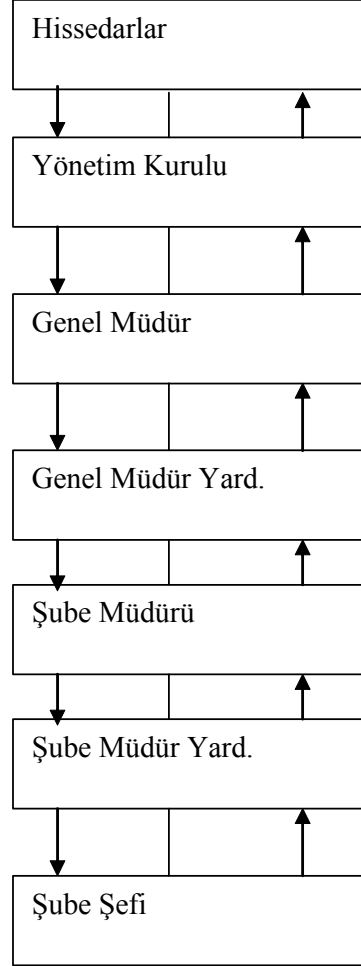
Bir işletmenin, çalışma konusu ne olursa olsun bir örgütlenmeye gideceğine göre çeşitli yönetim kademeleri arasında bir yetki ve sorumluluk durumunun ortaya çıkacağı da kuşkusuzdur. Herhangi bir yönetim kademesinde bulunan bir yönetici belirli bir faaliyeti yönetmek durumunda olduğuna göre bu görevi yürütmesi için kendisine yetki verilmiş demektir. Aynı zaman da bu faaliyetin etkin bir şekilde yerine getirilmesinden de üstüne karşı sorumludur. Buna göre yetki karar verme hakkı ve bu kararları yerine getirmek için faaliyet gösterme gücüdür. Yetki, aşağı kademedeki bireyleri kumada etme hakkı olarak düşünülmektedir. Bu hak üst kademelerden alt kademelere doğru azalır. Çünkü alt kademelere inildikçe hem personel sayısı azalmakta ve hem de yapılan işlerin niteliği büyük ölçüde plan ve programlamayı gerektirmektedir.

Dikey ve yatay yetkinin varlığı organizasyonun çalışmasını sağlar. Dikey yetki üst-ast ilişkilerini, yatay yetki ise aynı organizasyon seviyelerindeki ilişkiyi ifade eder. Sorumluluk muhasebesi sistemi dikey yetki ilişkilerini ele alarak sorumluluk raporları düzenler. Yetki kavramı her çeşit işletmede vardır ve temelde özelliği aynıdır. Ancak kullanılış biçimi ve sınırları farklı olabilir. Yetki komuta yetkisi ve kurmay yetki olarak ikiye ayrılabilir³⁹.

Komuta yetkisi, dikey bir ilişkiyi ifade eder. Üstün asttan bir şey yapmasını yada yapmamasını istemesini ifade eder. Her astın bir üstten emir alması varsa kendi astına emir vermesi komuta yetkisini ifade eder. Bu ilişki emirlerin bir sistem içerisinde yukarıdan aşağıya doğru inmesidir. Komuta yetkisi sorumluluk ve yetki sahibi olan ve

³⁹ İnan Özalp, Yönetim ve Organizasyon, A.Ü. Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışma Vakfı Yayınları No: 44, Cilt 2, 1987, s. 143.

organizasyonun temel hedeflerine ulaşılmasından sorumlu olan mevki ve bölümlerle ilgilidir. Komuta yetkisi Şekil zerinde Şöyle gösterilebilir.



Şekil 1.3. Komuta Yetkisi

Kaynak: zalp 1987; 143

Sorumluluk muhasebesi bu yetki düzeylerini ele alır, bu yetki düzeylerindeki bireyler kontrol edildikleri giderlere ilişkin başarı raporlarını üstüne, üst ise kendi üstüne verir. Bu Şekilde raporlar en alt kademedен en üst kademeye kadar uzanır.

Kurmay yetkisi, emir verme yetkisinin olmaması ile sınırlı, çeşitli fonksiyonların yerine getirilmesine yardımcı olan bir yetkidir. Destekleyici bir işlevi vardır. Komuta yetkisini taşıyan yürütücüye yardımcı bir yetkidir.⁴⁰

Yetkinin astlara devredilmesi bir üstün kendisinde bulunan emir ve kumanda etme haklarından bir kısmını astlarına devretmesi demektir. Yetki devri süreci şu aşamaları kapsar:⁴¹

1. Görevlerin tahsisi
2. Bu görevlerin yerine getirilmesi için gerekli olan yetkilerin verilmesi
3. Yetkinin verilmesiyle birlikte ortaya çıkan görevin yerine getirilmesi sorumluluğu

Yetki devrinin bazı nedenleri vardır. İşletmelerin büyümesi halinde tek bir yöneticinin işletmedeki tüm görevleri yerine getirmesi olanaksızdır. Bu nedenle bu görevlerin yapılmasını diğer bireylerden üst olması nedeniyle isteyebilir. Bu durumda görevlerin yerine getirilmesine ilişkin emir ve kumanda hakkını veya gücünü sözü edilen bireylere devretmek zorundadır. Yetkinin devredilmesinin diğer bir nedeni de yöneticinin kontrol alanının sınırlı olmasıdır. Yani bir üst, belirli sayıdaki astı kontrol edebilir. Ast sayısı arttıkça üstün bunları kontrol etmesi de güçleşir. Bu nedenle yetkilerinin bir kısmını astlara devretmelidir.

Yetkinin astlara devredilmesiyle bu yetkiyle birlikte eş oranda sorumluluk da astlara verilir. Burada dikkat edilmesi gereken konu; üstün bir takım yetkilerini asta devretmesi halinde bile, devredilen yetkiyle ilgili olan görevin yerine getirilmesine ilişkin sorumluluktan kendisini kurtaramamasıdır. Yetkiyi devreden yönetici de o

⁴⁰ A.g.e., s. 141.

⁴¹ Uslu, a.g.e., s. 37-38.

görevin yerine getirilmesi konusunda kendi üstüne karşı sorumludur. Yetkiyi astlarına devretmekle sorumluluktan kurtulmaz.⁴²

Yetkiyi devrederken bazı ilkelere uymak gerekir. Bu ilkeler şu şekilde özetlenebilir:⁴³

1- Yetki ve sorumluluğun denk olması: Yetki devrinin başarılı olabilmesi için asta verilen yetki ve sorumluluk denk olmalıdır. Asta görev verildiği zaman, görevin gerektirdiği kadar yetki organizasyon faaliyetlerinin yürütülmesi için gereklidir. Bu yetki karar alma, emir verme ve astlardan bazı işle ilgili şeyler isteme hakkıdır.

2- Komuta birliği sağlanmalıdır: Organizasyondaki sorunların başında komuta birliğinin bozulması gelir. Her astın bir üste bağlanması ve ondan emir alması sağlanırsa yetki kargaşası önlenmiş olur ve herkes sorumluluğunun gerektirdiği çalışma düzeyine girer.

3- Sorumluluk devredilemez: Daha öncede belirttiğimiz gibi yetki devri ile astlara bazı görevler verilir ve bunun sonucu bazı sorumluluklar yüklenir. Ancak sorumluluk yüklenirken yetki esas nerede ise sorumluluk orada kalmaya devam eder. Yetki devreden bir üst bu işlemle olan sorumluluğundan kurtulamaz.

Yetki devretme, organizasyonda başarı sağlamak ve yönetimi rahatlatmak için başvurulan bir araçtır. Yetki devrinin etkin olması için şu unsurları sağlaması gerekir:⁴⁴

- Amaçların ortaya konması
- Yetki devredilenin iyi seçilmesi
- Korku ve huzursuzluktan uzak bir atmosfer yaratmak ve sık sık müdahale etmemek
- İyi bir denetim sistemi kurmak

⁴² A.g.e., s. 39.

⁴³ A.g.e., s. 100.

⁴⁴ A.g.e., s. 101.

- İyi bir haberleşme sistemi kurmak
- İşin tümü için yetki devredilmelidir
- Nelerin ne dereceye kadar ortaya konması gerekir.

1.5. Sorumluluk Merkezleri

Sorumluluk alanı, bir yöneticinin emir ve kumanda haklarını kullandığı alan olarak tanımlanabilir.

Sorumluluk merkezi ise sorumlu bir yöneticinin kontrolünde bulunan bir organizasyon birimi diye tanımlanabilir.

Bu tanımlara göre, sorumluluk alanı, sorumluluk merkezinden daha geniş bir anlam taşımaktadır. Şöyle ki, her ne düzeyde olursa olsun, her yöneticinin belirli bir faaliyet alanı vardır ve bu faaliyetlerin yürütülmesi içinde kendisine bağlı bir takım astları olacaktır. İşte burada sözü edilen sorumluluk alanı tüm bu astları da içine alır. Örneğin bir genel müdürün sorumluluk alanı tüm işletmedir. Genel müdürün sorumluluk alanı içinde yer alan satış, üretim, pazarlama gibi bölümlerin müdürleri de birer sorumluluk merkezleri olarak tanımlanabilir. Bu sorumluluk merkezi yöneticilerinin de kendilerine bağlı astları içine alan sorumluluk alanları vardır.⁴⁵

Sorumluluk merkezleri konusunda çeşitli yazarların tanımları aşağıdaki gibidir: Sorumluluk merkezi, bireysel yöneticilerin bölümün performansından sorumlu tutuldukları organizasyon bölümüdür. Bu bölümlerdeki bireysel yöneticiler, bölümle ilgili finansal sonuçları oluşturabilmekte ve üst yönetime raporlayabilmektedir.⁴⁶ Bir başka deyişle sorumluluk merkezi, bir yöneticinin yönetiminde çeşitli giderleri kullanarak belirli çıktılar üreten örgüt birimleridir.⁴⁷ Sorumluluk merkezi, sorumluluk alanı içinde yer alan çeşitli faaliyetlerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve idaresi

⁴⁵ Uslu, a.g.e., s. 40.

⁴⁶ P.E. Dunn, "Responsibility Accounting" <http://www.accountingweb.co.uk>, 2000, s. 2.

⁴⁷ Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 1997, s. 604.

altında olan faaliyet merkezi olarak tanımlanmaktadır.⁴⁸ Bir başka tanıma göre sorumluluk merkezi, bölüm yöneticilerinin belli faaliyetlerden sorumlu olduğu, organizasyonun küçük veya büyük parçalara ayrılmış bir bölümü şeklinde ifade edilmektedir.⁴⁹ Sorumluluk merkezi, bir departman gibi yöneticinin kontrolünde olan bir faaliyet alanı şeklinde de tanımlanmaktadır.⁵⁰ İşletme bünyesinde oluşturulan sorumluluk merkezi sayesinde sorumluluk muhasebesi sistemi etkin bir şekilde kurulabilir. Her yönetici, bulunduğu seviye ne olursa olsun, bir sorumluluk merkezini yönetir.

Bir sorumluluk merkezi yöneticisi birimin girdileri ve/veya çıktıları ile ilgili belli kararları vermekten sorumludur. Bu nedenle bir sorumluluk merkezi ayrıca bir karar merkezidir.⁵¹ Sorumluluk merkezi, otoritenin elde tutulduğu, maliyetlerin kontrol edildiği, gelirlerin hesaplandığı ve gelirlerin nasıl yatırıma dönüştürüleceğinin belirlendiği organizasyonun bir bölümüdür. Sorumluluk merkezi ya sayılan bütün bu amaçlar ya da sadece bir amacı yerine getirmek ile sorumlu olabilir.⁵²

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 itibarıyla ayrı olarak hesaplanabilmelidir. Ancak bu şekilde sorumluluk merkezlerinin başarı değerlemesi yapılabilir.⁵³

Başarı değerlemesi yapılan sorumluluk merkezlerinin birbirleri ile uyumlu çalışmaları çok önemlidir. Organizasyonun tümünü ilgilendiren hedeflere ulaşılması açısından ortak hareket etmeleri sürekli izlenmelidir. Sorumluluk merkezlerinde

⁴⁸ Yükçü, a.g.e., s. 733.

⁴⁹ Horngren ve diğerleri, a.g.e., s. 191.

⁵⁰ J.E. Dowd, "Effect of Product Mix and Technology on Responsibility Accounting, Account Proliferation and Product Unbundling in The Texas Utility Industry", *Managerial Auditing Journal*, 16/2: 76-86, 2001, s. 78.

⁵¹ N. Bursal, Y. Ercan, *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*, 7. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 1999, s. 451.

⁵² C. Engler, *Managerial Accounting*, Irwin, U.S.A., 1990, s. 705.

⁵³ N. Küçükşavaş, *Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınları, İstanbul 2002, s. 568.

faaliyetlerin istenilen doğrultuda gidip gitmediğini ve bir sorun varsa ne gibi öneme gerek olduğunu anlayabilmek için ise bir kontrol sürecine ihtiyaç duyulmaktadır.

Sorumluluk merkezleri, bir organizasyondaki bireyleri ortak amaçlar doğrultusunda bir grup haline dönüştürme amacı temelinde oluşturulur.⁵⁴ Bu sayede hem organizasyon bünyesindeki bireylerin performansları değerlendirilebilmekte, hem de organizasyonun genel amaçlarına ulaşma noktasında daha iyi bir çalışma ortamı sağlanabilmektedir. Bunu gerçekleştirebilmek için işletmede oluşturulmuş sorumluluk muhasebesi sistemi bir organizasyondaki maliyet ve gelirler üzerinde kontrol yetkisine sahip olan kişilerin ait oldukları sorumluluk merkezlerini tanımlamalı, ölçmeli, ulaşılan sonuçları organizasyonun üst yönetimine doğru rapor şeklinde sunulmalıdır. Bütün bu işlemleri etkin bir sorumluluk muhasebesi çerçevesinde gerçekleştirebilmek için sorumluluk merkezleri dört başlık altında oluşturulmaktadır.⁵⁵ Bunlar: Maliyet merkezleri, gelir merkezleri, kar merkezleri ve yatırım merkezleridir.

Sorumluluk muhasebesi, organizasyonda sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, belirli hâsılat, maliyet, yatırım ve/veya giderlerin bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılmasıyla her bir merkezin plan ve hedeflerin ortaya koyan bir muhasebe sistemidir.⁵⁶ Bu nedenle bu sistemde, işletmenin öncelikle belli sorumluluk merkezlerine ayrılması gerekmektedir.

Sorumluluk merkezleri dört ana grupta incelenir:⁵⁷

- 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.

⁵⁴ Garrison, a.g.e., s. 452.

⁵⁵ Raiborn ve diğerleri, a.g.e., s. 782.

⁵⁶ Yükçü, a.g.e., s. 733.

⁵⁷ Horngren ve diğerleri, a.g.e., s. 191.

- Yatırım Merkezleri (Investment Center): Yönetici yatırımlardan, gelirden ve maliyetlerden sorumludur.

Sorumluluk merkezleri yukarıda bahsedildiği gibi, faaliyetinin çeşidine göre adlandırılmaktadır.⁵⁸

1.5.1. Maliyet Merkezi

Maliyet merkezi, ilgili yönetici tarafından maliyetlerin hesaplanabildiği bir alt birimdir. Bu merkezler, yöneticiler ve diğer çalışanlarının maliyetleri kontrol edebildiği, fakat gelirler ya da yatırım düzeyini kontrol edemediği sorumluluk merkezlerindedir. Bir meşrubat fabrikasındaki ambalaj bölümü, maliyet merkezine örnek olarak gösterilebilir.⁵⁹

Maliyet merkezine bir diğer örnek de otomobil üretimi yapan bir işletmedeki boya bölümü verilebilir.⁶⁰ 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.

Maliyet merkezlerinde üretilen mal ya da hizmetin parasal kıymeti ölçülmez, sadece giderler ölçülür.⁶¹

Maliyet merkezi, maliyetlerin toplandığı, faaliyet bölümlerinin veya sorumluluk alanlarının en küçüğüdür, fakat, bazı örneklerde bölüm birçok maliyet merkezinden oluşabilmektedir. Örneğin, montaj bölümü bir usta başı tarafından idare edilmesine rağmen, montaj bölümü birçok montaj hattını içerebilir. Bazen her montaj hattı, yardımcı bir usta başına sahip ayrı maliyet merkezi sayılır.⁶²

⁵⁸ L.N. Freeman, "Responsibility Centers Promote Effective Financial Control", *Ophthalmology Times*, Aug. 15/16, 2004, s. 72.

⁵⁹ Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 491.

⁶⁰ Küçüksavaş, a.g.e., s. 569.

⁶¹ Rayburn, a.g.e., s. 580.

⁶² Horngren, a.g.e., s. 245.

Maliyet merkezinin yöneticisi, belirli bir üretimden sorumludur. İnsan kaynağının, makinelerin ve üretim malzemelerinin üretimde nasıl kullanılacağını belirler. Yönetici aldığı kararlarla giderleri kontrol eder.⁶³ 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.

1.5.2. Gelir Merkezi

Gelirleri yöneticisi tarafından hesaplanabilen bir organizasyonun alt birimidir. Bu merkezin çalışanları, gelirleri kontrol edebilmekte, fakat üretim ve edinme maliyetlerini ya da yatırım seviyesini kontrol edememektedirler. Bir konfeksiyon fabrikasındaki fabrika satış mağazası gelir merkezine örnek olarak gösterilebilir.⁶⁴

Gelir merkezi, yöneticisi tarafından o bölüme düşen gelirin ölçülebildiği bir alt işletme birimi veya bölümdür. Gelir merkezlerinde sadece o bölüme ilişkin gelirler ölçülebilir. Örnek olarak, yolcu taşıma şirketlerinin bilet satış bölümleri veya üretim işletmelerinin satış mağazaları verilebilir.⁶⁵

Gelir Merkezi yöneticileri, bir ürünü pazarlamak ve satmaktan sorumludur. Bu sorumluluğunun içine satış gelirlerini maksimize etmekte girer.⁶⁶ 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, yöneticisinin karar verme yetkisi vardır.⁶⁷

⁶³ Horngren ve Foster, a.g.e., s. 186.

⁶⁴ Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 493.

⁶⁵ Yükçü, a.g.e., s. 734.

⁶⁶ Ö. Özkanlı, "Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* 5 (3), 107-124, 2003, s. 109.

⁶⁷ G. Matt, *Management Accounting*, Gower Publishing Company Limited, England 1987, s. 152.

Aslında gelir merkezleri bir bakıma maliyet merkezleridir. Gelir merkezleri maaşlar ve kira masrafları gibi bazı sabit maliyetlere de sahiptir.⁶⁸ Çünkü kaynağı olmayan bir örgüt birimi mümkün değildir. Gelir merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderler sadece kontrol edilebilir giderlerdir.⁶⁹ Gelir merkezlerinde yöneticinin sorumlu olduğu satış fiyatı ve miktarı incelenir.⁷⁰ Öyle ki gelir merkezi için “gelir ve limitli gider merkezi” denilebilmektedir.⁷¹

1.5.3. Kar Merkezi

Yöneticisi tarafından karın hesaplanabildiği bir organizasyonun alt birimidir. Kar, gelirlerden harcamalar çıkartılarak bulunduğu için, kar merkezi yöneticileri, ilgili alt birimdeki gelirleri ve harcamaları hesaplayabilmek durumundadırlar. Bu bölüm yöneticileri, hem gelirleri hem de ürün veya hizmeti yerine getirme maliyetlerini kontrol edebilmektedirler. Bir fast food zincirindeki tek bir kişiye ait bir şube buna örnek olarak gösterilebilir.⁷²

Bölümsel bir örgütte aşağıdaki koşullar gerçekleştiği takdirde kar merkezlerinin varlığından söz edilebilir.⁷³

- 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.

⁶⁸ Engler, a.g.e., s. 735.

⁶⁹ Gürsoy, a.g.e., s. 591.

⁷⁰ Freeman, a.g.e., s. 70.

⁷¹ Raiborn ve diğerleri, a.g.e., s. 644.

⁷² Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 495.

⁷³ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 465.

Bölüm yöneticileri sadece gelirle ilgili değil aynı zamanda maliyetlerle ilgili olarak da sorumlu tutulurlar. Bu da demek oluyor ki, yönetici karın oluşumundan da sorumludur.⁷⁴ Bölümün maliyetleri yanında gelirini de kapsadığından, kar merkezi maliyet ve satış merkezlerini de kapsar. Kar merkezlerinde merkezkaçlık derecesi daha yüksektir. Bu merkezlerin yöneticileri bölümün karları ile değerlendirilir.⁷⁵

Gider gelirden az olduğu durumlarda kar oluşur. Kar merkezi yöneticisi bu yüzden hem gider hem de gelir rakamını kontrol ederse kar miktarını kontrol edebilir. 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.⁷⁶ Kar merkezleri, maliyet merkezleri gibi, yatırım fonlarının nasıl kullanıldığını kontrol etmez.⁷⁷ Aşağıdaki tabloda kar merkezi esnek bütçe karşılaştırması gösterilmiştir.⁷⁸ Tabloya göre hazırlanan esnek bütçede belirtilen gelirler, maliyetler, giderler ve karlar, ile gerçekleşen gelirler, maliyetler, giderler ve karlar arasındaki farklar belirtilmiştir.

⁷⁴ Smith ve diğerleri, a.g.e., s. 484.

⁷⁵ Özkanlı, a.g.e., s. 111.

⁷⁶ Matt, a.g.e., s. 152-153.

⁷⁷ R.H. Garrison, E.W. Noreen, Managerial Accounting, 8. Edition, McGraw Hill, U.S.A., 1997, s. 527.

⁷⁸ Raiborn ve diğerleri, a.g.e., s. 647.

Tablo 1.3. Kar Merkezi Esnek Bütçe Karşılaştırması

	Esnek Bütçe	Gerçek
Teslim geliri	186.000	186.000
Değişken maliyeti		
Direk işçilik	4.650	4.600
Gaz ve yağ	39.060	39.050
Değişken genel gider	7.582	7.850
Toplam	51.292	51.500
Katkı payı	134.708	134.500
Sabit gider (kontrol edilir)	(38.400)	(38.000)
Bölüm karı (kontrol edilir)	96.308	96.500
Sabit gider (Kontrol edilemeyen)	(27.000)	(29.250)
Kar merkezi geliri	69.308	67.250

Kaynak: (Raiborn ve diğerleri 1999: 647)

1.5.4. Yatırım Merkezi

Kar ve bu karı elde etmek için yatırılan sermayenin maliyeti, ilgili bölüm yöneticisi tarafından hesaplanabilen bir organizasyonun alt birimidir. Yatırım merkezindeki yöneticiler ve çalışanlar, gelirleri, maliyetleri ve sorumluluk merkezindeki yatırım seviyesini kontrol edebilmektedirler.⁷⁹

Bir kar merkezi yöneticisi bu merkezin gelir ve giderlerinin yanı sıra dönen ve duran varlıkların miktarından da sorumlu ise yatırım merkezi yöneticisi olmuş demektir. Hem karı hem de bu şekilde sermayeyi hesaplar. Böylece maliyetlerden, gelirlerden ve bu bölümde yapılan yatırımlardan sorumlu tutulur.⁸⁰

Kar merkezleri, bölümle ilgili maliyetler ve gelirlerin yanı sıra, bölümün sahip olduğu varlıklardan da sorumlu tutulmaktadır. Yatırım merkezi yöneticisine de bunların

⁷⁹ Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 497.

⁸⁰ J.K. Shim, J.G. Siegel, Theory and Problems of Managerial Accounting McGraw-Hill, U.S.A., 1984, s. 128.

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.⁸¹

- 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 temelinin hacmini önemli sayılabilecek derecede etkileyebiliyor olmalıdır.

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.⁸²

1.5.5. Sorumluluk Merkezlerinin Performans Değerlemesi

Birçok organizasyonda, özellikle de merkezkaç bir yönetimi tercih etmiş büyük endüstriyel işletmelerde, bir bütün olarak işletmenin genel performansından müşterek olarak sorumlu oldukları için, işletmedeki maliyet, kar ve yatırım merkezlerinin tamamı için performans ölçümlerinin geliştirilmesi gerekmektedir.⁸³

⁸¹ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 465.

⁸² Engler, a.g.e., s. 706.

⁸³ R.S. Polimeni, A.H. Adelberg, F.J. Fabozzi, Cost Accounting: Concept and Applications for Managerial Decision Making, 3. Edition, McGraw-Hill Inc. U.S.A., 1991, s. 996.

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.⁸⁴

Bir sorumluluk merkezinin cari dönemdeki faaliyet sonuçları, performans değerlemesi için yetersiz kalmaktadır. Sorumluluk merkezlerinin tamamı için uygulanan genel bir kural olarak, bir sorumluluk merkezinin performansının ve orta ve alt düzey yöneticilerin performansının değerlendirilmesi için gerekli olan bilgiyi, üst yönetime yalnızca karşılaştırmalı analizler sağlayabilmektedir.⁸⁵ Bu nedenle yalnızca faaliyet sonuçlarını yansıtan değerlendirmeler yerine, bölümler arasında karşılaştırmalar yapmaya olanak sağlayacak karşılaştırmalı analizleri içeren performans değerlendirmeleri yapılmalıdır.

Cari dönem performansının değerlendirilmesi için üç temel karşılaştırma yapılmaktadır. Birincisi; cari dönem ile bir önceki dönemin faaliyet sonuçlarının karşılaştırmasıdır. İkincisi, farklı iki sorumluluk merkezinin cari faaliyet sonuçlarının karşılaştırmasını, üçüncüsü ise işletmeler arası değerlendirme yapabilmek için bir sorumluluk merkezinin cari faaliyet sonuçları ile rakip işletmenin diğer bir bölümünün faaliyet sonuçlarının karşılaştırmasını içerir. Ancak bu üç yaklaşım da optimum sonuç verememektedir. Alternatif değerlendirme şu şekilde yapılabilmektedir.

Dönemin başında, sorumluluk merkezi yöneticileri, öngörülen performans gösteren proforma tablolar hazırlamalıdır. Burada, maliyet merkezi yöneticisi,

⁸⁴ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 452.

⁸⁵ Atkinson ve Kaplan, a.g.e., s. 127.

kontrol edilebilen maliyetleri içeren esnek bir bütçe hazırlanmasına yardım edecek; kar merkezi yöneticisi, kontrol edilebilen gelirleri içeren bir gelir tablosunun hazırlanmasına yardım edecek; ve yatırım merkezi yöneticisi de hem bütçelenmiş gelir tablosu hem de bütçelenmiş kontrol edilebilen varlıklar mevcuduna göre yatırım getirisi oranı (ROI) ve artık kar (RI) bütçelerin hazırlanmasına yardımcı olacaktır. ROI ve RI kavramları ilerleyen bölümlerde yatırım merkezi performans değerlendirme başlığı altında detaylı bir şekilde incelenecektir.

Dönemin sonunda da, sorumluluk merkezi yöneticilerince, üst yönetim ile uyumlu bir şekilde üç adımlı bir yaklaşım kullanılacaktır. Bu üç adım aşağıda açıklanmaktadır:⁸⁶

1) Orta ve alt düzey yöneticiler, gerçek performanslarını ortaya koyan performans raporları hazırlayacaklardır.

2) Maliyet merkezi yöneticileri, bütçelenmiş kontrol edilebilen maliyetler ile gerçekleşen (fiili) kontrol edilebilen maliyetleri karşılaştıracak ve sapmaları hesaplayacaklardır.

• Kar merkezi yöneticileri, kontrol edilebilen bütçelenmiş gelir tabloları ile gerçekleşen gelir tablolarını karşılaştıracak ve sapmaları hesaplayacaklardır.

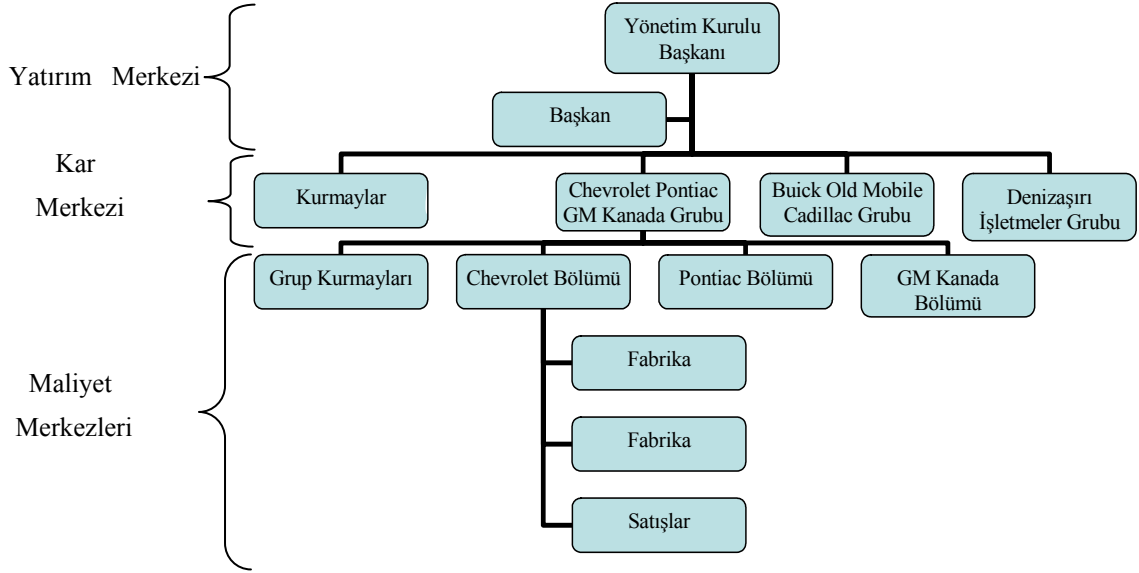
• Yatırım merkezi yöneticileri, bütçelenmiş ROI ve RI ile gerçekleşen ROI ve RI değerlerini karşılaştıracak ve sapmaları hesaplayacaklardır.

3) Üst yönetim sapmaları inceleyip sapmaların nedenlerini tespit edip, düzeltici etkin olan yöntemi belirleyip optimal çözümü gerçekleştirecektir.

Şekil 1.4'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.

⁸⁶ Polinemi ve diğerleri, a.g.e., s. 997.

Yatırım merkezinin altındaki bölümler ise kar merkezi olarak ifade edilmektedir. Kar merkezleri maliyet merkezi olan fabrikalardır. Fabrikalar aynı zamanda birer maliyet merkezidir ve üretim programını en düşük maliyetle gerçekleştirmekten sorumludur.⁸⁷



Şekil 1.4. General Motors Organizasyon Şeması (Yatırım, Kar, Maliyet Merkezleri)

Kaynak: (Mintzberg ve Quinn 1991: 989)

1.5.5.1. Maliyet Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme

Maliyet merkezleri, yöneticisi ve çalışanlarının maliyetleri kontrol edebildiği fakat gelirler ya da yatırım düzeyini kontrol edemediği sorumluluk merkezlerindedir.⁸⁸

Bu merkezlerde değerlemeler, maliyet üzerine yapılmaktadır.

Maliyet merkezlerinin performans değerlemesinde; sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderlerin saptanması gerekmektedir.⁸⁹ Herhangi bir gider, sorumluluk merkezi yöneticisinin kararı ile oluşuyorsa ya da doğrudan doğruya ilgili

⁸⁷ H. Mintzberg, J.B. Quinn, The Strategy Process, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1991, s. 990.

⁸⁸ Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 491.

⁸⁹ Sevgener ve Hacıüstemoğlu, a.g.e., s. 396.

sorumluluk merkezi yüklenebiliyorsa bu tür giderler “kontrol edilebilir giderler” olarak tanımlanmaktadır.

Yöneticiler, ancak kontrol edebildikleri giderlerden dolayı sorumlu tutulabileceklerdir.⁹⁰ Bu nedenle bölüm yöneticileri, hangi giderlerin kendi sorumluluk alanlarına girdiğini, yani ne tür giderlerden sorumlu tutulduklarını bilmek durumundadırlar. Bir organizasyon birimi için giderlerin kontrol edilebilen ve edilemeyen diye ayrılmasını kolaylaştıracak bazı temel öğeler aşağıdaki gibidir:⁹¹

1. Eğer bir yöneticinin hareket ve kararları bir gideri önemli ölçüde etkiliyorsa, o gider, sözü edilen yönetici açısından kontrol edilebilen bir giderdir.

2. Bir giderin kontrol edilebilen ve edilemeyen diye ayrılmasında, zaman faktörü de önemli bir etkidir. Örneğin, kendisinden önce kiralanmasına karar verilmiş bir makinenin kira gideri konusunda işletme veya üretim müdürünün kısa dönem içinde bir etkisi yoktur. Ancak, daha uzun dönemler açısından işe bakıldığında, işletme müdürü yeni bir makinenin alınması, kiralanması veya işletmenin kendi olanaklarıyla makinayı yapmasına ilişkin kararlarda etkin bir rol oynuyorsa, işletme müdürü açısından bu kararlara ilişkin giderler, kontrol edilebilen sınıfına sokulabilir.

3. “Eğer bir yöneticiye herhangi bir gider unsurunun hem satın alınmasına ve hem de kullanılmasına ilişkin yetki verilmişse, bu gider unsuru o yöneticinin kontrol edebileceği bir giderdir.”

Maliyet merkezi yöneticilerinin sorumluluk sınırları, kontrol edilebilen giderlerin oluşmasında doğrudan etkilidir. Bu sebeple, merkez yöneticilerinin sorumluluk sınırları 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.⁹²

⁹⁰ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 447.

⁹¹ Uslu, a.g.e., s. 67.

⁹² Sevgener ve Rüstemoğlu, a.g.e., s. 320.

Hammadde, direk işçilik ve enerji gibi değişken maliyetler, bir maliyet merkezi yöneticisi tarafından büyük ölçüde kontrol edilebilen maliyetlerdir.⁹³ Bu maliyetler, üretim miktarı ve süresine göre değişebilen nitelikte maliyetlerdir. Belirli bir faaliyet döneminde, üretim miktarı ve üretim süresi önceden planlamıştır ve yöneticinin temel görevi, üretim miktarı ve süresini, bu planda öngörülen düzeyde tutmak olacaktır. Yöneticilerin bunu sağlama dereceleri, yöneticilerin başarı değerlemeleri sırasında kendileri için bir artı puan teşkil edecektir.

Değişken maliyetler dışında bir de kontrol edilebilen sabit maliyetler vardır. Bunlar; sigorta, denetçi, ısıtma ve aydınlatma giderleri gibi giderlerdir. Değişken ve sabit kontrol edilebilen maliyetlerin toplanması suretiyle, toplam kontrol edilebilen maliyet rakamına ulaşılabilir. Buna göre:

$$\begin{aligned} \text{Toplam Kontrol Edilebilen Maliyetler} &= \text{Kontrol Edilebilen Değişken Maliyetler} \\ &+ \\ &\text{Kontrol Edilebilen Sabit Maliyetler} \end{aligned}$$

Kontrol edilebilen maliyetler, yalnızca maliyet merkezi ile ilgili maliyetleri içermektedir.⁹⁴ Öte yandan, diğer sorumluluk merkezi yöneticilerinin faaliyetleri nedeniyle maruz kalınan maliyetler de ilgili maliyet merkezinin maliyetleri üzerinde etkili olmaktadır. Bu yüzden yöneticiler, maliyetler üzerinde tam bir kontrol sağlayamamaktadırlar. Ayrıca yöneticilerin kontrolü dahilinde olmayan, tedarikçilerden hammadde temini ve ihtiyaç duyulan enerjinin tedariki gibi bir takım dışsal faktörler nedeniyle de bu tür maliyetlerin kontrolünde güçlüklerle karşılaşmaktadır.

Faaliyet raporları, merkezde oluşan gerçek maliyetlerle bütçelenmiş maliyetlerin karşılaştırılması yapılacak şekilde hazırlanmalıdır. Meydana gelen sapmalar var ise, üst yönetim tarafından incelenmelidir.⁹⁵ Sapmaların olumlu veya olumsuz olmasına göre üst yönetim tarafından farklı tutumlar gözlenebilir. Sapma olumsuz olduğunda bölüm

⁹³ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 447.

⁹⁴ Polimeni ve diğerleri, a.g.e., s. 999.

⁹⁵ Engler, a.g.e., s. 738.

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.

Maliyet merkezleri düzeyinde uygulanacak performans değerlemesinde, faaliyet sonuçlarının analizinde ve yorumlanmasında göz önünde tutulacak konular şu şekilde özetlenebilir.⁹⁶

- 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 göre hesaplanır.
- 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;
 - a) İşletme dışı etkenler
 - b) İşletme içi etkenler

Bazı organizasyonlar, maliyet merkezlerini değerlendirirken sadece maliyetleri kontrol ettikleri için hataya düşmektedirler. Kalite, talepleri karşılama süresi, motivasyon gibi konular, maliyet merkezinin performansını ölçerken dikkat edilmesi gereken kriterlerdir.

Eğer bir maliyet merkezi, bu kriterler gözardı edilerek, yalnızca maliyetleri kontrol yeteneğine göre değerlendirilirse, yatırım merkezinin ve bu merkeze mensup

⁹⁶ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 455.

çalışanların yaptıkları bir takım katkılar ve neden oldukları aksaklıklar gözden kaçmış olacaktır.⁹⁷

1.5.5.2. Kar Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme

Kar merkezlerinde başarının ölçülmesi, kontrol edilebilir gelir ile giderler sonucunda oluşan karlar ile belirlenir.⁹⁸ Kar merkezinin kontrol edilebilen gelirlerden, kontrol edilebilen maliyetlerin çıkartılması ile hesaplanan kontrol edilebilen kar dikkate alınarak kar merkezinin performansı ölçülmektedir.⁹⁹

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.

Bölümler tek başlarına kar merkezi olabilecekleri gibi, birden çok kar merkezini de kapsayabilirler. Örneğin, “Westinghouse’in transformatör bölümü bir kar merkezidir. Ancak kendi içinde üç kar merkezine daha ayrılmıştır. Bu kar merkezlerinden birincisi, çoğunlukla müşteri siparişlerine göre üretilen, büyük güç transformatörleri üzerinde çalışmaktadır. İkinci kar merkezi, şekilleri nispeten standart olan, stoka çalışan ve stoktan satılan, genellikle telefon direkleri için yapılan küçük transformatörler üretmektedir. Üçüncü kar merkezi ise, çeşitli elektrik işleri için özel maddeler üretip satmaktadır.” Görüldüğü gibi, Westinghouse’ın büyük transformatör bölümünün kendisi bir kar merkezi olmakla beraber, kendine bağlı üç kar merkezi daha vardır¹⁰⁰.

Bir işletmenin satış temsilciliği de kar merkezi olarak düşünülebilir. Bir satış bölgesi veya temsilciliği faaliyetlerini yerine getirirken, hem bir takım giderler yapar ve

⁹⁷ Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 496.

⁹⁸ Z. Hatiboğlu, C.T. Gürsoy, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, İTÜ İşletme Mühendisliği Fakültesi, İstanbul 1978, s. 216.

⁹⁹ Polimeni ve diğerleri, a.g.e., s. 1005.

¹⁰⁰ A.g.e., s. 1007.

hem de gelir elde eder. Bir satış bölgesinin veya temsilciliğinin kontrolünü sağlamak için aşağıdaki gibi bir rapor düzenlenebilir.¹⁰¹

Satış Hasılatı		500.000.-
Değişken Giderler		
Üretim Giderleri	90.000.-	
Pazarlama Giderleri	<u>3.000.-</u>	<u>93.000.-</u>
Marjinal Gelir		407.000.-
Direkt Sabit Giderler		
Aylık ve Ücretler	65.000.-	
Kiralar	100.000.-	
Seyahat Giderleri	30.000.-	
Ürün Geliştirme Giderleri	<u>25.000.-</u>	<u>220.000.-</u>
Satış Temsilciliğinin Kara Katkısı		187.000.-

Şekil 1.5. XYZ İşletmesinin Ege Bölgesi Gelir Tablosu

Kaynak: Uslu 1982, 61.

Şekil 1.5'deki katkı rakamı, satış temsilcisinin veya bölge yöneticisinin durumunun ölçüldüğü bir rakamdır. Bölgenin net geliri bulunmamıştır. Çünkü net geliri bulmak için bölge yöneticisinin kontrol edemeyeceği bir takım giderleri de bölgeye tahsis etmek zorunluluğu vardır. Şekilde yer almış bulunan gelir ve giderler, bölge yöneticisinin kontrol edebileceği gelir ve giderlerdir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi, gider merkezleri için bir sınırlama söz konusu olmamakla beraber, kar merkezi için bir sınırlama söz konusudur. “Diğer bir deyişle, departmanlara, bölgelere, ürünlere, kişilere ve benzer ayrımlara göre gider merkezleri saptanabilir. Oysa, kar merkezleri için aynı durum söz konusu değildir. Örneğin, departmanlara göre kar merkezi ayırımı yapılmak istendiğinde, hasılatı para ile ölçülemeyen muhasebe departmanının, ya da halkla ilişkiler departmanının kar merkezi

¹⁰¹ Uslu, a.g.e., s. 61.

olarak saptanması olanaksızdır. Çünkü, bu bölümlerin hasılatını ölçmek çok güçtür. Aynı durum personel departmanı ve genel idare departmanı için de söz konusudur. Bu nedenle, bu gibi organizasyon birimleri ancak gider merkezi olarak ayrılabilir.”¹⁰²

Kontrol edilebilen gelir ve giderlerin tespitinde bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. İki maliyet arasında kesin bir ayırım 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.¹⁰³ Bu güçlükleri ortadan kaldırmak için satış merkezlerindeki satışların toplam satışlar içindeki payları ile değişken ve sabit maliyetlerin yüzdelerine göre ayrıntılı gelir tabloları hazırlanmalıdır. Böylece kar merkezi için aşağıdaki Tablo 1.4’de örneklenen gelir tablosu hazırlanabilir.

Tablo 1.4. 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 Edilebilir Kar		XXX
(Kontrol Edilemeyen Sabit Maliyetler)		(XX)
Vergi Öncesi Kar		XXX
(Vergi)		(XX)
Net Kar		XX

Kaynak: Shim ve Siegel 1984: 137.

¹⁰² Uslu, a.g.e., s. 62.

¹⁰³ Shim ve Siegel, a.g.e., s. 137.

Kar merkezlerinde performans değerleme yapılabilmesi için, 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 açısından şu şekilde değerlendirilmektedir.¹⁰⁴

- 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 herhangi 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 aşılsa, yönetici o kadar başarılı sayılır.

Karın, bölümlerin finansal başarı ölçüsü olarak kullanılabilmesi için gerekli olan bazı koşullar vardır. Bu koşullar, kontrol edilebilirlik, başarı standardı, bölümsel kar bağımsızlığı, kısmi optimizasyonun önlenmesi ve kar raporlamasıdır.¹⁰⁵

Kontrol Edilebilirlik: Kontrol edilebilirlik, bir gelir ya da maliyet kaleminin, daha önceden tespit edilen bir sorumlunun karar ve faaliyetlerinden etkilenme durumunu ifade etmektedir. Bir yöneticinin yalnızca kontrolü dahilinde olan faktörlerden sorumlu tutulması, sorumluluk muhasebesinin en temel ilkesini oluşturmaktadır. Bir kar merkezinde yöneticiler, gelirler ve bu gelirleri elde etmek için

¹⁰⁴ Engler, a.g.e., s. 740.

¹⁰⁵ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 451-454.

katlanılan maliyetler üzerinde bir kontrole sahip bulunmalılar ki ulaştıkları kar düzeyinden dolayı sorumlu tutulabilsinler.

Başarı Standardı: Başarının değerlendirilmesinde, fiili sonuçlarla karşılaştırılacak bir standarda sahip olmak; değerlemeyi yapan açısından daha nesnel sonuçlara ulaşmayı sağlayacağı gibi, değerlendirilen kişinin de kendinden beklenenin ne olduğunun bilmesine, dolayısıyla vereceği kararlar için bir ölçüte sahip olmasına imkan sağlamaktadır. Böylece hem değerlemeye tabi olan yöneticiler önlerine konulan standartlara göre faaliyette bulunmakta, hem de yöneticiler değerlemeyi yaparken nesnel bir şekilde davranabilmektedirler.

Bölümsel Kar Bağımsızlığı: Bir kar merkezinin rapor edilen karı, işletme içindeki diğer bölümlerin faaliyet ve kararlarından, bölümün kontrolü dışında önemli bir ölçüde etkileniyorsa bu sorumluluk merkezini bir kar merkezi olduğunu savunmak güçtür. Her bölümün karı kendi kontrolü altında olmak durumundadır. Ayrıca bölümler arası mal ve hizmet alış-verişlerinde uygulanan fiyatlar (transfer fiyatları) da bölümsel karın değerlendirilmesinde önemli bir role sahiptir. Transfer fiyatları ilerleyen kısımlarda detaylı bir şekilde incelenecektir.

Kısmi Optimizasyonun Önlenmesi: Kısmi optimizasyon (suboptimization), bir yöneticinin veya sorumluluk biriminin, belli bir başarı ölçütü (ölçütleri) cinsinden durumunu, işletmenin bütünü açısından daha büyük kayıplar bahasına iyileştirmesi biçiminde ortaya çıkar. Bölümler içerisinde kısmi optimizasyona yol açabilecek bazı etkenler; başarı değerlemesinin tek bir kritere dayandırılması ve kar ölçütüne üst yönetimce aşırı bir önem verilmesi, bölümler arası transferlerde izlenen politikalar ve uygulanan yöntemlerdir.

Buradaki nokta, işletmedeki bir birimin, sadece kendi bölüm performansını gözler önüne serecek tek bir ölçüte yönelmesini ve işletmenin genel amaçlarını hiçe sayacak uygulamalarda bulunmasını önleme gereğidir. Aksi takdirde böyle bir durum, işletmeye hizmet için oluşturulan bir bölümün, asıl gayesi olan işletme amaçlarına yönelmekten uzaklaşmasına neden olabilmektedir.

Kar Raporlaması: Kar raporlaması, kar merkezi yöneticisi açısından kendisine yüklenen sorumluluğun hesabını verme yolu, üst yönetim açısından da kar merkezi üzerindeki kontrol işlemini uygulamanın bir aracını oluşturmaktadır. Bu raporlar sayesinde üst yönetim, yetki devrinde bulunduğu kar merkezi yöneticilerinin ve kar merkezinin performansı ölçülebilmektedir.

1.5.5.3. Yatırım Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme

Yatırım merkezleri, yönetici ve diğer çalışanlarının; gelirleri, maliyetleri ve merkezin yatırım düzeyini kontrol edebildikleri sorumluluk merkezleridir.¹⁰⁶

Bir kar merkezi için, aşağıda belirtilen koşullar da mevcut ise bu bölümün bir yatırım merkezi olarak tanımlanması mümkün olabilmektedir.¹⁰⁷

- Sorumluluk biriminin yatırım temeli (sermaye ve kullandığı varlıklar), dönemsel olarak ölçülebilir nitelikte olmalıdır.
- Ölçülen yatırım temeli ile kar arasında ilişki kurulup, bu ilişki dönemsel olarak ölçülebilir nitelikte olmalıdır.
- Sorumluluk birimi yöneticisi, yatırım temelinin hacmini önemli derecede etkileyebilir nitelikte olmalıdır.

Yatırım merkezi ile kar merkezi arasındaki temel fark, sorumluluk birimine uygulanan başarı ölçüsünde ortaya çıkmaktadır. Kar merkezinin performans değerlemelerinde kar ölçüsü dikkate alınırken yatırım merkezi performans değerlemesinde sadece kar yeterli bir ölçü sağlamamaktadır. Değerlemelerde karın yanında bu kara ulaşmak için katlanılan yatırım düzeyi de dikkate alınmalıdır.

Bir yatırım merkezinin performans değerlemesinde yaygın olarak iki başarı ölçütü kullanılmaktadır.¹⁰⁸ Bunlar:

¹⁰⁶ Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 529.

¹⁰⁷ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 459.

¹⁰⁸ Zimmerman, a.g.e., s. 187.

- Yatırım Dönüş Oranı (ROI: Return on Investment)
- Artık Gelir (RI: Residual Income)

1.5.5.3.1.Yatırım Dönüş Oranı (ROI)

ROI, bir bölümde istihdam edilen kaynakların karlılığını yüzde cinsinden ifade eden bölümsel bir performans ölçüsüdür.

ROI yöntemi, yatırım merkezi performans değerlemesinde kullanılan ölçütlerden birincisidir. Bu yöntemde, yatırım merkezindeki bölümsel kar ile bölümsel yatırım miktarı arasındaki ilişki ROI ile kurulmaktadır.¹⁰⁹

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.¹¹⁰

Yatırım getirisi oranı şu şekilde formülle gösterilebilir:

$$\text{Yatırım Getirisi Oranı} = \text{Net Kar} / \text{Yatırımlar}$$

Diğer hesaplama şekli ise Du Pont Model olarak şu şekilde gösterilir:

$$\text{Yatırım Getirisi Oranı} = \text{Net Kar Marjı} \times \text{Varlık Devir Hızı}$$

$$\text{Yatırım Getirisi Oranı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Satışlar}} \times \frac{\text{Satışlar}}{\text{Yatırımlar}} \quad 111$$

¹⁰⁹ Watts, a.g.e., s. 734.

¹¹⁰ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 466.

¹¹¹ Martin, a.g.e., s. 1.

Örnek bir işletmeye ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.¹¹² Tablo 1.5'deki değerler, Tablo 1.6'da Du Pont Modeli kullanılarak hesaplanmıştır. Her iki şekilde de aynı yatırım getiri oranının bulunduğu görülmektedir. Yatırım getirisi oranı farklı yolla hesaplanırsa dahi oranların aynı olduğu gösterilmiştir.¹¹³

Tablo 1.5. X Şirketinin Bölümsel ROI Hesaplaması

	MAKİNE	HAMMADDE	ALETLER	TOPLAM
Gelir	6.000.000	967.400	1.771.000	8.738.400
Direk Maliyetler:				
Değişken	(2.100.000)	(387.000)	(815.500)	(3.302.500)
Sabit	<u>(1.100.000)</u>	<u>(120.000)</u>	<u>(302.000)</u>	<u>(1.522.000)</u>
Bölüm karı	2.800.000	460.400	653.500	3.913.900
Kaçınılmaz sabit ve değişken maliyetler	<u>(725.000)</u>	<u>(92.400)</u>	<u>(153.000)</u>	<u>(970.400)</u>
Oparayonel Gelir	2.075.000	368.000	500.500	2.943.500
Vergi (34%)	<u>(705.500)</u>	<u>(125.120)</u>	<u>(170.170)</u>	<u>(1.000.790)</u>
Net gelir	<u>1.369.500</u>	<u>242.880</u>	<u>330.330</u>	<u>1.942.710</u>
Varlıklar (Cari)	110.000	42.000	90.000	
Varlıklar (Bina)	<u>11.422.000</u>	<u>995.000</u>	<u>8.825.000</u>	
Total varlık maliyeti	11.532.000	1.037.000	8.915.000	
Birikmiş değerden düşüş	<u>(1.750.000)</u>	<u>(123.000)</u>	<u>(4.568.000)</u>	
Varlıklar (defter değeri)	9.782.000	914.000	4.347.000	
Borçlar	<u>(4.205.000)</u>	<u>(117.000)</u>	<u>(927.000)</u>	
Net varlıklar	<u>5.577.000</u>	<u>797.000</u>	<u>3.420.000</u>	
ROI: Bölüm karı	2.800.000	460.400	653.500	
÷ Varlıklar (Yatırım yapılmış)*	÷ 11.532.000	÷ 1.037.000	÷ 8.915.000	
= Yatırım getirisi oranı	<u>24,3 %</u>	<u>44,4 %</u>	<u>7,3 %</u>	

Kaynak: Raiborn 1999: 696.

¹¹² Raiborn, a.g.e., s. 696.

¹¹³ Raiborn, a.g.e., s. 696.

Tablo 1.6. X Şirketinin ROI Oranının Du Pont Modeli İle Hesaplanması

$$\begin{aligned} \text{ROI} &= \text{Kar Marjı} \times \text{Dönen Varlıklar} \\ &= (\text{Gelir} \div \text{Satışlar}) \times (\text{Satışlar} \div \text{Varlıklar}) \\ \text{MAKİNE:} \\ \text{ROI} &= (2.800.000 \div 6.000.000) \times (6.000.000 \div 11.532.000) \\ &= ,467 \times ,520 = 24,3 \% \\ \text{HAMMADDE:} \\ \text{ROI} &= (460.400 \div 967.400) \times (967.400 \div 1.037.000) \\ &= ,476 \times ,933 = 44,4 \% \\ \text{ARAÇLAR:} \\ \text{ROI} &= (653.500 \div 1.771.000) \times (1.771.000 \div 8.915.000) \\ &= ,369 \times ,199 = 7,3 \% \end{aligned}$$

Kaynak: Hilton 1999: 524.

ROI yönteminin hem olumlu hem de olumsuz yönleri mevcuttur. Olumlu yönleri şu şekilde özetlenebilir:¹¹⁴

- ROI yöntemi ile ayrıntılı bir ölçüm ve bölüm faaliyetleri için etki bir kontrol yapılması bölümün yatırım dönüş oranının ve işletmenin tüm karlılığının artırılması için önlem alınmasını sağlar.
- Yatırım dönüş oranı, bölüme ait yatırımları etkin kullanma düzeyini ölçme imkanı vermektedir.
- Yatırım dönüş oranı, var olan sabit kıymetlerin etkin kullanılmasını ve yatırım dönüş oranını arttıracak önlemlerin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.
- Karlar ile kontrol edilebilen maliyetler arasındaki ilişkiyi baz almak suretiyle, yatırım merkezi yöneticisinin performansını değerlemeye imkan sağlamaktadır.

¹¹⁴ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s. 414.

- Yatırım merkezi yöneticisinin, değişik yatırım seçenekleri arasında, maksimum getiriyi sağlayacak olanı tercih etmesine imkan sağlamaktadır.

Yukarıda sayılan üstün yönlerine rağmen ROI, finansal kontrol anlamında bir takım zaafılar içermektedir. ROI yöntemi, etkin bir kontrol için yetersiz kalmaktadır.

ROI'nın zayıf yönleri şu şekilde sıralanmaktadır:¹¹⁵

- Yatırım dönüş oranı, 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 ölçümleme 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. Bunlar:
 - a) Yatırım merkezi yöneticisi, işletmenin bütünü açısından ROI'si yüksek, ancak yatırım merkezi açısından ROI'si düşük olan bir ilave yatırımı gerçekleştirmekte isteksiz davranabilmektedir.
 - b) Yatırım merkezi yöneticisi, işletmenin bütünü açısından ROI'si düşük olmasına karşın, yatırım merkezi açısından ROI'si yüksek olan bir ilave yatırımı gerçekleştirmek isteyebilmektedir.
 - c) Yatırım merkezi yöneticisi, ROI'deki artışın yardımı ile kısa vadeli kararlar alabilmektedir. Fakat alınan bu kararlar, uzun vadede işletmenin genel amaçları açısından iyi kararlar olmayabilmektedir

¹¹⁵ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s. 415.

ROI, kısa süreli projelerin seçiminde tercih edilmektedir. Yatırım getirisi oranı yüksek olan proje tercih edilmektedir.¹¹⁶

Yatırım getirisi oranının bahsedilen zayıf yönlerini gidermek amacıyla General Electric Ortaklığı tarafından ayrı bir finansal başarı ölçüsü oluşturulmuştur. Bu ölçü artık gelir olarak ifade edilmektedir.

1.5.5.3.2. Artık Gelir (RI)

Kontrol edilebilir karın, yatırıma uygulanan faiz oranından arta kalan tutarını ifade eden artık gelir kavramı, yöneticiye oransal hedef yerine, mutlak bir tutarı simgeleyen hedef sağlamaktadır.¹¹⁷ Bölümsel başarı değerlendirilmesi ve kontrol açısından ROI yöntemi, bölüm yönetimini, öncelikle karı azamileştirme değil, yatırım getiri oranını azamileştirme çabalarına yöneltebilmektedir. Yani yatırımın getiri oranını yüksek bir düzeye getirebilmek, bölüm yönetimi açısından karı artırmaktan daha önemli bir amaç haline gelebilmektedir. Artık kar yöntemi, bir oran değil de mutlak bir tutarı ifade etmesi yönüyle ROI'nın bu aksaklığını gidermektedir.

Artık gelir şu şekilde gösterilmektedir:

$$\text{Artık Gelir (RI)} = \text{Bölümsel Kar} - (\text{Bölümsel Yatırım} \times \text{Borçlanma Maliyeti})$$

Bir başka şekilde ifade edilirse,

$$\text{Artık Gelir (RI)} = \text{Toplam Faaliyet Karı} - \text{Amaçlanan Minimum Verim Oranına Göre Olması Gereken Kar}$$

Yukarıdaki formüllerden bulunan sonuç pozitif olduğunda bu yatırım amaçlanan minimum kardan fazlasını getirecek demektir ki bu da konu edilen yatırımın tercih edilmesi gerektiğini göstermektedir.

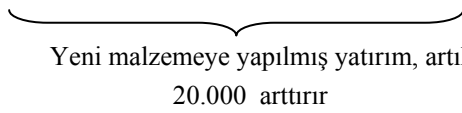
¹¹⁶ Rayburn, a.g.e., s. 585.

¹¹⁷ Polimeni ve diğerleri, a.g.e., s. 1019.

Artık gelir ile bölüm karının nasıl ölçüleceği, bölümün kullanıldığı varlık miktarının nasıl ölçüleceği ve minimum getiri oranının kaç olacağı çözümlenmektedir.¹¹⁸

ABC Yemek Şirketi'nin yapılacak yatırım ile beklenen karı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.¹¹⁹

Tablo 1.7. Q Yemek Şirketi Artık Gelir Hesaplaması

	Yatırım yapılmamış Yeni malzeme	Yatırım yapılmış Yeni malzeme
Bölümsel kar	3.600.000	3.680.000
(-) Oluşan faiz :		
Bölümsel yatırım	18.000.000	18.500.000
X	x ,12	x ,12
Borçlanma maliyeti	→ <u>2.160.000</u>	→ <u>2.220.000</u>
Artık Gelir	<u>1.440.000</u>	<u>1.460.000</u>
	 Yeni malzemeye yapılmış yatırım, artık geliri 20.000 arttırır	

Kaynak: Hilton 1999: 527.

Yukarıda da görüldüğü gibi yapılacak yatırımla artık gelir \$20.000 değerinde artacaktır. Artık gelir yöntemi (RI), yatırım getirisi yönteminde ortaya çıkan sakıncaları gidermeyi amaçlamaktadır. RI yönetiminin faydaları şu şekilde sıralanabilir:¹²⁰

- 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.

¹¹⁸ Hatiboğlu ve Gürsoy, a.g.e., s. 463.

¹¹⁹ Hilton, a.g.e., s. 527.

¹²⁰ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s. 422.

- Düşük yatırım getiri oran olan yatırımlardan kaçınan bölümler, artık gelir yöntemi esasında beklenen kar tutarının üstündeki yatırımı yapmakta sakınca görmeyeceklerdir.

Artık gelir yönteminin yukarıda bahsedilen faydalarının yanında ayrıca aşağıda belirtilen şu sakıncası da vardır.¹²¹

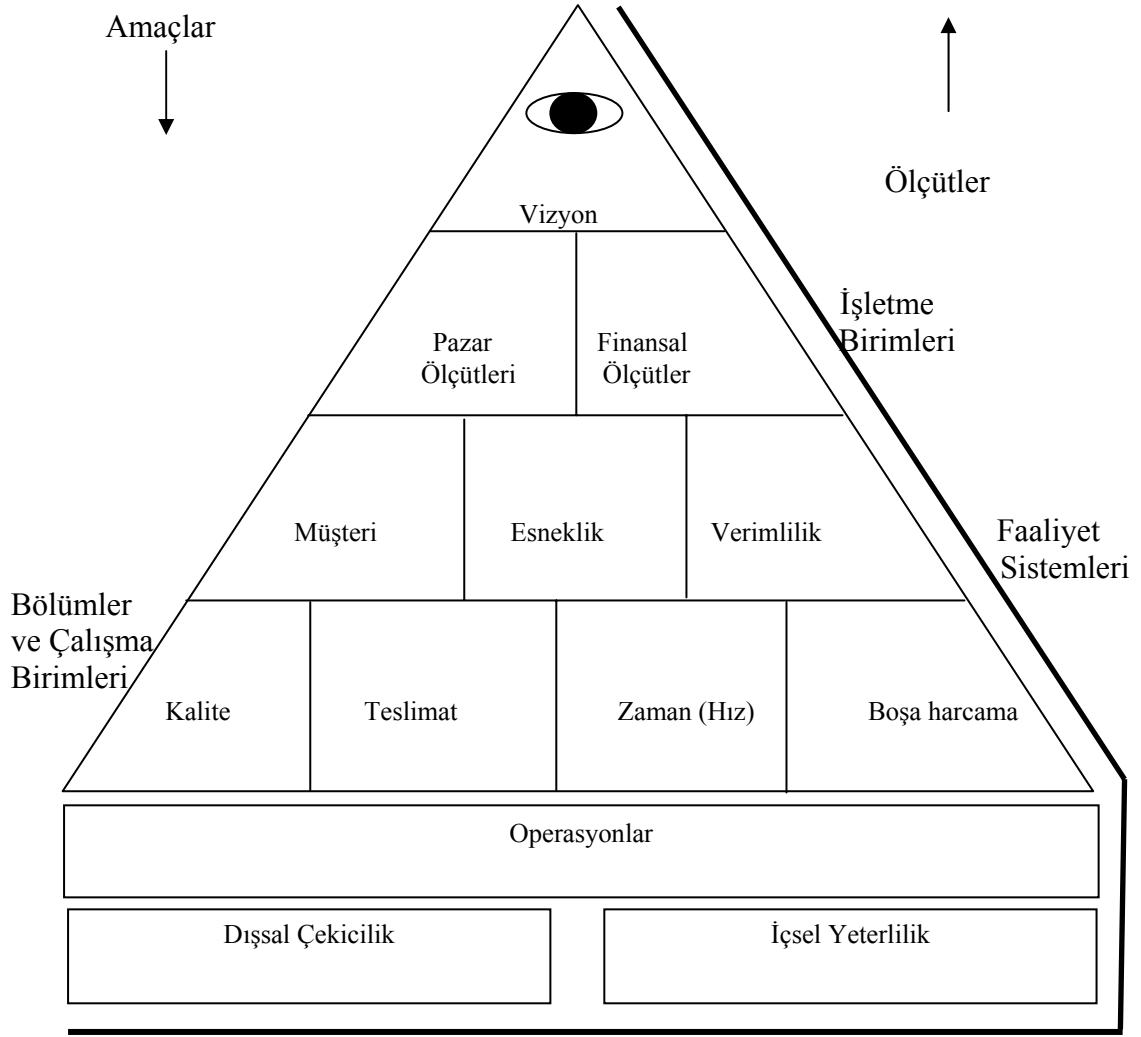
- RI yönteminde de yatırım tutarı esas alındığından, yatırım tutarındaki dalgalanmalar sonucu etkiler.
- Artık gelir yöntemi de tek başına kullanıldığında yanıltıcı bir karar alınmasına neden olabilir. Çünkü, mutlak rakam olarak küçük bir işletmede normal kabul edilebilecek bir artık gelir tutarı, büyük bir işletmede normal sayılmayacak bir tutar olabilir.

1.5.6. Finansal Olmayan Performans Değerlemesi

Sadece finansal olan bilgilerle performans değerlendirme yapılırsa, performans üzerinde ciddi etkisi olan diğer bazı ölçütlerin önemi gözden kaçırılmış olmaktadır. Finansal olmayan performans değerlendirme yöntemleri iyi bir istatistiki bilgi gerektirmektedir. Aşağıdaki şekilde bazı finansal ve finansal olmayan performans değerlendirme kriterleri mevcuttur¹²².

¹²¹ Polimeni ve diğerleri, a.g.e., s. 1019.

¹²² Raiborn ve diğerleri, a.g.e., s. 701-702.



Şekil 1.6. Performans Piramidi

Kaynak: Raiborn ve diğerleri 1999: 701.

Şekil 1.6, pazarda yeterli olabilmenin, şirket içindeki operasyonlarınızın kalite, teslimat, hız ya da israf gibi ölçütlere bağlı olduğunu, bu ölçütlerin esnekliğinizi ve verimliliğinizi etkilerken, şirket vizyonun oluşumunda yer aldığını göstermektedir.

Aşağıdaki şekilde ise bazı düşük seviyeli ölçümlerin sık yapıldığını ve genelde astlar tarafından değerlendirildiğini gösteren performans ölçüm tablosu yer almaktadır.

Kritik Başarı Faktörleri

KALİTE	sıklık	MÜŞTERİ SERVİSİ	sıklık	KAYNAK YÖNETİMİ	sıklık	MALİYET	sıklık	ESNEKLİK	Sıklık
--------	--------	--------------------	--------	--------------------	--------	---------	--------	----------	--------

Üretim Kayıtları

Görünüş hata sistemleri	Ç	Zamanında Yükleme%	A	Demirbaşlar Verim	A Y	Ürün başı maliyet	Y	Çalışanlar için eğitim günler	Y
Süreç hata sistemleri	Ç	Tamamlanmış sipariş%	A						
Onaylanmış Kontrol planı	Ç								

Fabrika Müdürünün Kayıtları

İlk test kayıtları	H	Planlanmış sonuç	H	Üretim devir hızı	A	Birim başı değişken maliyet	A	Planlanmış sonuç	H
Tedarikçi iskartaları	H	Krizler	A			Birim başı toplam fabrika gideri	Y	Üretim devir hızı	H

Bölüm Yöneticisinin Kayıtları

Başarı Oranı- Parça A	G	Günlük Planlanmış Sonuç	G	Sertifikalı Faaliyetler	H G	Birim başı maliyet	H H	Değişim hızı	H
Başarı Oranı- Parça B	G			% ürün çıktısı		Materyal kullanımı			

Y = yıllık Ç = 4 ayda bir A = aylık H = haftalık G = günlük

Şekil 1.7. Performans Ölçüm Faktörleri Tablosu

Kaynak: Raiborn ve diğerleri 1999: 702.

Şekil 1.7'e göre astlar tarafından kalite, müşteri servisi, kaynak yönetimi, maliyet ve esneklik başarı faktörlerinin değerlendirilmesini sağlayan kayıtların hangi sıklıklarda tutulduğu gösterilmektedir.

2. BÖLÜM

BÖLÜM RAPORLARININ HAZIRLANMASINDA TRANSFER FİYATLARININ UYGULANMASI

2.1. Transfer Fiyatlaması Kavramı

Transfer fiyatlaması kavramı “bir işletmenin mal ve hizmetleri ile varlıklarını, işletmenin diğer bölümlerine ve bağlı işletmelere transfer ederken uygulayacağı fiyatları belirlemesi” işlemi olarak ifade edilebilir.

Transfer fiyatlaması; özellikle son yıllarda işletmelerce bir “şirket stratejisi” olarak da değerlendirilip, kullanılmaktadır. Bu şekilde işletmeler vergiden kaçınma, vergi minimizasyonu v.b. klasik amaçların yanında; şirketin verimliliğini, performansını yönlendirmek gibi amaçlarını da transfer fiyatlaması sayesinde gerçekleştirme fırsatını bulmaktadırlar. Buna göre transfer fiyatlaması, genel anlamda, çok çeşitli amaçlarla kullanılan bir “şirket stratejisi”dir. Özellikle çokuluslu şirketler açısından transfer fiyatlaması önemli bir yere sahip olmaktadır. Çünkü çokuluslu şirketlerin ana özelliği uluslararasılaşmış olmalarıdır. Ayrıca çokuluslu şirketlerin varlık sebepleri de bağlı işletmeleri arasında yapacakları mal ve hizmet transferleri olduğundan, transfer fiyatlaması bir şirket stratejisi olarak ortaya çıkmaktadır.

Transfer fiyatlamasının aşağıdaki amaçlar doğrultusunda kullanılması söz konusudur.

- İç yönetimle ilgili amaçlar
- Uluslararası amaçlar
- Sorumluluk muhasebesini yönelik amaçlar

2.1.1. İç Yönetim Amaçlarına Yönelik Transfer Fiyatlaması

Transfer fiyatı, işletmenin bir bölümünün diğer bir bölümüne arz ettiği mal ve hizmetler için uyguladığı fiyattır. Buna göre örneğin bir tekstil işletmesinde varolan yün üretimi, iplik üretimi ve dokuma üretimi gibi bölümler arasında ham veya yarı mamul maddenin işletme içerisindeki akışı sırasında söz konusu maddelere uygulanan fiyatlar transfer fiyatlarını oluşturmaktadır. Yöneticiler transfer fiyatları yoluyla şirket stratejisine yön verebilmektedirler.¹²³

İşletmede yer alan bölümler arasında, mal veya hizmet transferinde uygulanan transfer fiyatı, bölüm başarılarının değerlendirilmesi, bölümler arasında kaynakların en uygun biçimde dağıtımı, birim maliyet ve satış fiyatlarının saptanması, karlılığın ve vergi ödeme programlarının hazırlanması açısından önem taşımaktadır.¹²⁴

Transfer fiyatlandırma, bir şirketler topluluğunda, topluluklar içindeki bir bağlı şirketten diğer bir şirkete verilen hammadde, mal veya hizmetlere uygulanan fiyattır. Transfer fiyatları, bölüm, kısım, şube, tali şirket gibi işletme birimlerine de uygulanabilir.

Transfer fiyatlaması, değişik amaçlarla ve değişik durumlarda kullanılmaktadır.

Transfer fiyatlaması, birçok uluslu şirketin birimleri arasında ya yüksek fiyatla ithalat veya düşük fiyatla ihracat yoluyla finansal kaynakların transferi için kullanılan bir araçtır.

Çokuluslu şirketler global bir piyasada çok karışık faktörlerle karşı karşıya bulunurlar. Yönetim değerlemesi ve performansı gibi iç konular bu firmalar için önemli olmakla birlikte onlar daha çok enflasyon, nakit kontrolleri, döviz, rekabet avantajı ve vergileme gibi konularla birlikte düşünülmelidirler.

¹²³ Orhan Çelik, "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2000, s. 101.

¹²⁴ A. Matz, O.J. Curry ve G.W. Frank, *Cost Accounting*, 4. Edition, South Western Pub., Cincinnati, 1967, s. 929.

Şirket stratejisi, uygulama ve biçimlendirmeyi kapsayan organizasyonel bir süreç olarak düşünüldüğünde, transfer fiyatlandırma, stratejinin uygulama aşamasında kullanılır. Transfer fiyatlandırma politikası, şirket stratejisinin bir parçasıdır.¹²⁵

Transfer fiyatlaması yoluyla işletme içine yönelik amaçları gerçekleştirmek için kullanılan ölçütler amaç uyumu, bölümsel başarının ölçümü ve bölüm özerkliği olarak ifade edilmektedir.

Amaç Uyumu (Goal of Congruence): 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 amaçlar, örgüt içinde bireylerin ve grupların amaçları olduğu zaman amaç uyumu sağlanmış olacaktır.¹²⁶

Merkezkaç bir organizasyon yapısında bölüm yöneticileri, bölümün ihtiyaçlarını işletme içinden veya dışından karşılamak gibi bölüm amaçlarına yönelirken, organizasyonun bütününe ilgilendiren amaçlara da yönelmek durumundadırlar. Uygun bir transfer fiyatlama sistemi, bu şekilde hem bölümün hem de organizasyonun genel amacı olan “kar”a ulaşmayı sağlar.¹²⁷

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 özerkliğe ters düşülür. Bu üç ölçüt arasında optimal bir denge kurulmasındaki güçlükler nedeniyle,

¹²⁵ Cravens, a.g.d., s. 136.

¹²⁶ Çelik, a.g.e., s. 104.

¹²⁷ R.W. Hilton, M.W. Maher and F.H. Selto, Cost Management, Strategies for Business Decisions, 2. Edition, McGraw-Hill, Irwin, U.S.A., 2003, s. 803.

transfer fiyatlama sistemi, sorumluluk muhasebesi uygulayan organizasyonlarda, bölümlerin kontrol ve başarı değerlemesinde en önemli sorunlardan birini teşkil eder.¹²⁸

Bölümsel Başarının Ölçülmesi: 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 “tamlama” yönünün bulunması gerekir. Tamlamanın 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 tamlamaya yardım edici bazı önlemlere sahip olmalıdır.¹²⁹

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.¹³⁰

Bölüm Özerkliği (Subunit Autonomy): Bu yönetim anlayışında sorumluluk merkezi yöneticilerinin, içsel transfer yapma konusunda bir zorunlulukları olmamalıdır. Her sorumluluk merkezi yöneticisi, bölümün ihtiyaçlarını karşılamak için işletme içini veya dışını tercih etmede serbest bırakılmalıdır.¹³¹

Merkezkaç organizasyon yapısına sahip organizasyonlarda, bölüm yöneticisi için bölümsel otonomi sağlamanın oldukça önemli olduğu düşünülür. Bölümsel otonomi genellikle kar değişkeninin kontrol edilebilirliği olarak yorumlanır.¹³²

¹²⁸ N. Bursal ve Yücel Ercan, *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, 1999, s. 474.

¹²⁹ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 476.

¹³⁰ Moore ve Jaedicke, *Yönetim Muhasebesi*, Çev. Alpaslan Peker, 1980, s. 647.

¹³¹ R.S. Polimeni, A.H. Adelberg and F.J. Fabozzi, *Cost Accounting: Concept and Applications for Managerial Decision Making*, 3. Edition, McGraw-Hill Inc., U.S.A., 1991, s. 1077.

¹³² J. Ronen and G. McKinney, “Transfer Pricing For divisional Autonomy”, *Journal of Accounting Research*, 8 (1), 1970, s. 99-112.

Bölümler için raporlanan karlar, bölümlerin bir bütün olarak organizasyonun karlılığına yaptığı 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 yaptığı 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.¹³³

2.1.2. Transfer Fiyatlamasının Uluslararası Amaçları

Uluslararası transfer fiyatlaması bir çokuluslu şirketin ana merkezi ile yurt dışındaki bağlı ortaklığı veya iki farklı ülkedeki bağlı ortaklıkları arasında yapılan mal ve hizmet transferine, uygulanan fiyatlardır. Alıcı ve satıcı aynı şirkete mensup oldukları için burada yapılan ödemeler bir cepten alınıp diğer cebe konulması gibidir.¹³⁴

Bir başka ifadeyle; transfer fiyatlandırması, bir şirketler grubu içindeki bir şirketten diğer bir şirkete verilen hammadde, mal veya hizmetler için belirlenen iç değerdir.

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 bağlı şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibarıyla hakim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama olarak tanımlanabilir.¹³⁵ Kavram vergi muhasebesi açısından, çokuluslu şirketlerin karlarını, değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında

¹³³ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 476.

¹³⁴ Halil Seyidoğlu, "Ansiklopedik İktisadi Terimler Sözlüğü", İstanbul: Beta Yayınevi, 1998, s. 880.

¹³⁵ M. Saraç, "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, 24 (282), 2005, s. 88-94.

kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir.¹³⁶

Transfer fiyatlaması çokuluslu şirketlerin uluslararası piyasada rekabetçi bir ortam meydana getirmesine ve bunu sürdürmesine de yardımcı olabilir. “Bu en sık olarak ya farklılaşmış bir strateji veya bir ürünün düşük maliyetli üreticisi olma ile yapılır. Uygun transfer fiyatı, bir şubeye rekabet edebilir bir fiyatla yeni bir piyasaya girmeye izin verebilir. Yani piyasaya girişini kolaylaştırabilir veya durgun talebe karşılık olarak fiyat indirimleri yapmaya müsaade edebilir. Bundan başka, belirli bir coğrafik alanda ekonomik şartlarda genel bir azalmaya izin verir.

Birçok ülke kendi sınırları içerisinde elde edilmiş olan kazançların ana ülkeye geri gönderilmesine kısıtlamalar getirir. Aynı şekilde nakit transferleri de sınırlamalara tabi olmaktadır. “Nakit transfer sınırlamaları, özellikle uluslararası çevrede ortaya çıkar. Birçok ülke nakit transferi veya ülkeden elde edilen kazançların ana ülkeye geri gönderilmesine sınırlar koyar. Bir transfer fiyatı, arzulanan etkiye göre malı, sınırlandırılmış ülkenin dışına yüksek veya düşük değerle transfer etmek için belirlenebilir.

İç amaçlarla birlikte transfer fiyatlama çokuluslu şirkete yabancı nakit değişimini ve enflasyon düzeyindeki dalgalanmaları yönetmede yardım edebilir.

Son olarak, çokuluslu şirketler sosyal ve politik sorunlara cevap olarak yerel ekonomilerde veya yerel işçiler istihdamında yatırımı haklı çıkarmak için bir transfer fiyatı kullanabilir. Düşük bir transfer fiyatı, bir şubeye geçici olarak depresyon içindeki bölgede işlerini sürdürmeye izin verebilir. Böylece negatif eleştiriler önlenebilecektir ve istihdam için ilave pazarları sınırlanmış vatandaşların sürekli istihdamı şartlarında yerel liderler ile işbirliğine ait bağlantıyı teşkil edecektir.¹³⁷

¹³⁶ Y. Öncel, “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 41, 2002, s. 1-19.

¹³⁷ Cravens, a.g.e., s. 139.

2.1.2.1. Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları

Transfer fiyatlamasının en çok ön plana çıkan amaçları vergileme ile ilgili amaçlarıdır. Çokuluslu şirketler kar maksimizasyonunu hedeflerken, global vergi yüklerini minimize etmek istemektedirler. Bu amaca yönelik olarak her bir ülkenin farklı farklı vergi mevzuatları bu imkanı çok uluslu şirketlere sunmaktadır.

Çokuluslu şirketlerde vergi mevzuatlarının farklılaşmasından yararlanarak transfer fiyatlarını değiştirmek suretiyle kötüye kullanabilmektedirler. Burada doğal olarak baskın gelen amaç vergileme ile ilgilidir.

Çokuluslu şirketler açısından transfer fiyatlama politikalarını belirleyen en önemli unsur vergi etkisidir. Yüksek vergi oranı uygulayan bir ülkede faaliyet gösteren ana firma ve bu ana firmanın daha düşük vergi oranı uygulanan bir ülkede bağlı şirketinin olması durumunda, işletmenin ödeyeceği vergi, eğer ana firma mal ve hizmetlerini bağlı şirkete düşük bir transfer fiyatından transfer ederse minimize edilmiş olacaktır.

Bir çokuluslu şirket grubu içinde bağlı şirketler arasındaki mal veya hizmetlerin satın alma veya satışı için üstlenilen fiyatı ifade etmek için kullanılan transfer fiyatı piyasa fiyatına eşit olmalıdır. Fakat çokuluslu şirketler, birçok sebepten dolayı grup içi işlemler için piyasa fiyatına eşit olan fiyattan daha yüksek veya daha düşük fiyat koyabilmektedirler. Bu durum ise, transfer fiyatlamayı kötüye kullanma olarak isimlendirilmektedir.

Bu durumda önem kazanan nokta; transfer fiyatlarındaki herhangi bir değişikliğin kazancın ve dolayısıyla verginin hangi ülkede tahakkuk edeceğini belirlemesinden kaynaklanmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketlerde yaygın olarak gözlemlenen kötüye kullanma; kazancın yüksek oranda vergiye tabi olduğu ülkelere düşük oranda vergiye tabi olduğu ülkelere aktarılmasında kendini göstermektedir.

Basit bir örnekle ifade edildiğinde; merkezi Japonya'da bulunan çokuluslu bir şirketin Çin'deki bağlı (tali) şirketine ürettiği TV parçalarını, ABD'de kurulu bağlı şirketinde monte ederek satması durumunda malların Çin'den ABD'ye geçişinde

kullanılan fiyatlar transfer fiyatları olacaktır. Aynı şirketin ABD'deki vergi oranının daha yüksek olması sebebiyle transfer fiyatlarını suni olarak yüksek tutup Çin'de daha fazla ABD'de ise daha az kazanç beyan etmesi, böylece toplam vergi yükünü azaltması ise transfer fiyatlarını kötüye kullanmasıdır.¹³⁸

2.1.2.2. Kar Ayarlaması ve Toplam Vergi Tutarını Azaltmak

Çokuluslu şirketler, transfer fiyatlandırmadan yararlanarak kurumlar vergisi yüksek olan şubedeki karları bu vergilerin düşük olduğu başka ülkedeki şubeye transfer edebilir. Karların bu şekilde ülkeler arasındaki dağılımının değiştirilmesi şirketin bir bütün olarak vergi sonrası karlarını artırırken söz konusu ülkenin vergi gelirlerini de etkiler.

Genellikle uygulanan, çokuluslu şirket grubu tarafından ödenen vergileri minimize etmek için vergi oranı farklılıkları ile ulusal yargılama alanlarında karları ayarlamak ve çok uluslu şirket grubu tarafından ödenebilir toplam vergi tutarını azaltmaktır. Uluslararası firma içi satışları çok olan firmalar diğer benzer firmalardan daha az global vergiler öder. Bu durum, bu firmaların global vergi yükümlülüklerini azaltan bir doğrultu da geliri kaydırmak için onların uluslararası transferlerini kullanma ile tutarlıdır. Her ne zaman mallar çok uluslu şirket kanalları içinde sınırlar arasında geçerse, vergi amaçları için bir transfer fiyatı hesaplanmalıdır. Sınırın iki tarafında kurumlar vergisi oranları farklı olduğunda çok uluslu şirket, şirket karları daha az vergilendirildiği ülkede daha yüksek karlar gösterme ile vergi yükünü azaltacak bir tarzda transfer fiyatı tespit etmek için bir teşvike sahiptir.¹³⁹

2.1.2.3. Gayri Maddi Hak Bedeli Ödemesini Azaltmak

Transfer fiyatlandırmasının 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

¹³⁸ Berk Dicle, Vergi Uygulamaları Bakımından Transfer Fiyatları, *Vergi Dünyası*, 1995, s. 35.

¹³⁹ Cravens, a.g.e., s. 133.

üzerinden alınan vergiler ve vergileri etkileyen mekanizmalar, royalti ödemelerini azaltmak gibi unsurlar da vergisel amaçlar bakımından önemlidir.¹⁴⁰

2.1.2.4. İthalat ve İhracat Mallarının Üzerine Konmuş Bulunan Tarifeleri Yönetmek

Transfer fiyatlaması ithalat ve ihracat işlemleri ile ilgili vergileri aşağıdaki şekilde etkiler¹⁴¹:

- İthalat ve ihracat malları üzerine ülkelerin koymuş olduğu tarifelerde transfer fiyatlama yoluyla yönetilebilir. Transfer fiyatlama, transfer edilmiş madde için değeri tespit eder ve böylece ödenen tarifeyi belirler.
- Transferler, maruz kalınan tarifelerden sakınmak için muayyen bir miktarda kaynak ülke içeriği oluşturmak içinde kullanılabilir. Örneğin, ABD gümrük idaresi tarife ödemedi kaçınmak için istenen % 50 Kuzey Amerika içeriği olmaksızın Kanada'dan ABD'ye otomobiller ithal ettiği için Honda firmasını incelemiştir. Honda firması güya Japon yapımı kısımları ABD'de yapılmış gibi görünmesini sağlamak için şubeler yoluyla transferler kullanmıştır.
- Transfer fiyatlaması, yabancı ülkenin koyduğu gümrük tarifeleri ve kotalardan sakınmak için de kullanılabilir. Örneğin, tarifeler değer üzerinden alındığında ana merkez veya diğer şubelerden transfer edilen parçaların fiyatları düşük tutularak ödenecek vergi miktarı azaltılabilir. İthalat kotaları durumunda ise, yabancı ülke değer üzerinden kota koyduğunda çok uluslu şirket düşük fiyat belirleyerek ithalat hacmini artırmayı amaçlayabilir.

2.1.2.5. Nakit Kontrolünden Sakınmak

Transfer fiyatlamasının diğer önemli kullanımı, nakit kontrolünden sakınmaktır. Şirketler nakit sınırlamalarından sakınmak için düşük vergi oranları ile az gelişmiş ülkelerde çalışan şubelere diğer birimler tarafından yüksek fiyatlı mallar satılır. Böylece

¹⁴⁰ H. Işık, “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”, *Maliye Bakanlığı*, 2005, s. 30.

¹⁴¹ Halil Seyidoğlu, *Uluslararası Finans*, İstanbul 2003, s. 460.

şube, nakit dengesinde ve vergilerinde onun daha yüksek giderlerinden dolayı uygun bir azalma gösterecektir.¹⁴²

2.1.3. Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması

Merkezkaç yönetim anlayışında, sorumluluk merkezleri arasındaki koordinasyonu, bir yönetim aracı olarak transfer fiyatları sağlar.¹⁴³ Buradaki asıl sorun, bir bölümden diğerine mal ve hizmet transfer edilirken, nasıl bir fiyatlama yapılacağı konusudur. Çünkü organizasyon içerisindeki bölümler birbirlerinden ayrı olmalarına rağmen, birbirlerinden tamamen bağımsız değillerdir. Aralarında sürekli bir ilişki mevcuttur ve bu ilişki çoğunlukla alıcı ve satıcı ilişkisi gibidir.¹⁴⁴ Önceki bölümün çıktısı, sonraki bölümün girdisi olmaktadır. İşletme içerisindeki yarı mamûl, mamûl veya hizmetlerin transferine ilişkin olarak bir değerlendirme problemi yaşanmaktadır. Dikey organizasyon derinliğinin olduğu işletmelerde bu durum daha da belirgindir. Bundan dolayı işletmelerin kar merkezleri birbirlerine mal ve hizmet transfer ederken göz önünde bulundurmaları gereken konular vardır. Bunlar, işletmenin bölümleri arasındaki değişimlerde kullanılacak transfer fiyatlarıyla ilgili konular ve transfere konu olan malların üretimine ya da transferine devamı ile ilgili konulardır.¹⁴⁵ Merkezkaç organizasyon yapısına sahip firmalarda, yatırım ve kar merkezi yöneticileri, siparişleri kabûl edip etmeme veya girdileri firma içinden satın alıp almama konularında verecekleri kararlarda tamamen bağımsızdırlar. Bu durumda, sorumluluk merkezlerini, firmaya bağlı birer bölüm olarak görmektense, bağımsız birer firma olarak görmek daha doğrudur.¹⁴⁶

¹⁴² İhsan Günaydın, “Uluslararası Transfer Fiyatlama Uygulamaları ve Yabancı Doğrudan Yatırımla İlişkisi”, *Maliye Yazıları*, 1999, s. 169.

¹⁴³ Özkanlı, 2003, s. 110.

¹⁴⁴ Antmen, 1996, s. 27.

¹⁴⁵ Anthony vd., 1975, s. 268.

¹⁴⁶ Moore ve Jeadicke, 1988, s. 556.

2.1.3.1. Transfer Fiyatlamasının Sorumluluk Muhasebesine Yönelik

Amaçları

Transfer fiyatlamasının sorumluluk muhasebesi açısından amaçları şu şekilde sıralanabilir:¹⁴⁷

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

2.1.4. Transfer Fiyatlaması Uygulanmasının Genel Nedenleri ve Önemi

Transfer fiyatlamasının önemli olmasının temel nedenlerinden biri, işletmelerin genel amacının işletme karını maksimize etmek olması noktasında, transfer fiyatlamasının bu amaca ulaşmada olanak sağlamasıdır.¹⁴⁸ Önemli olan bir bütün olarak işletmenin karlılığıdır. Transfer fiyatı hangi bölümde uygulanırsa uygulansın tatmin

¹⁴⁷ Drury, 1992, s. 758-759.

¹⁴⁸ H. Bierman, T.R. Dyckman and R.W. Hilton, *Cost Accounting: Concepts and Managerial Applications*, PWS-KENT Publishing Company, Boston, 1990, s. 840.

edici bir kar düzeyi sağlamakla beraber, işletmenin tümü için optimal kaynak kullanımını gerçekleştirebilmelidir.¹⁴⁹

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.¹⁵⁰

Transfer fiyatlama sisteminin uygulanmasının işletmeler açısından önemli olmasının diğer nedenleri şu şekilde özetlenebilir:¹⁵¹

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

Transfer fiyatının bu şekilde öneminin artması aşağıda sayılan faktörlerle açıklanabilir:¹⁵²

- Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kar amaçlı yönetim kavramının daha fazla kullanılması,
- Uluslararası ticarete şirketler arası transferin önemi,
- Uluslararası transfer fiyatlandırmasının birçok ülkenin vergi ve gümrük idarelerinde sürekli izlenmesi,

¹⁴⁹ Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yayınları, 1999, s. 755.

¹⁵⁰ S. Uslu, “İşletme Bölümleri Arasındaki Alış ve Satışlar ve Transfer Fiyatlaması”, *Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 4(2), 1973, s. 197-199.

¹⁵¹ E. Woolf, S. Tana, K. Singht, *Management Accounting*, M&E Professional Studies, London, 1986, s. 180.

¹⁵² T. Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, *Vergi Dünyası*, 18 (205), 1998, s. 55-69.

- İlişkili taraf işlemleri ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması.

2.2. 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.

- 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).

2.2.1. 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. Bu yöntemde, satın alan bölüm, satın alınan mala, dış pazarda ödenen aynı fiyatı satan bölüme ödemek zorundadır.¹⁵³

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.¹⁵⁴

¹⁵³ Bierman ve diğerleri, a.g.e., s. 842.

¹⁵⁴ L.E. Heitger and S. Matulich, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, U.S.A., 1980, s. 423.

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 karlılık açısından değerlendirilebilir. Aynı zamanda, alıcı bölüm de rekabet koşulları içinde faaliyetlerini sürdürmüş olur.¹⁵⁵

Herhangi bir işletme, merkezkaç yönetimi ve “kar merkezi” veya “yatırım merkezi” uygulamasını benimsemişse, transfer fiyatı olarak en uygun fiyat piyasa fiyatıdır. Piyasa fiyatı yaklaşımı, bölüm yöneticilerinin karar almada yeterli bağımsızlığa sahip olduğu ve böylece, her bölümün bağımsız kar sorumluluğu olan nihai faaliyetleri yürüttüğü 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.¹⁵⁶ Uygulamada, transfer fiyatı olarak cari piyasa fiyatlarının uygulanması oldukça yaygındır. Cari piyasa fiyatlarının transfer fiyatı olarak uygulanabilirliği bakımından gerekli ve yeterli şartlar aşağıdaki gibidir.¹⁵⁷

1. Bölümler arası ilişkilere konu olan mal ve hizmetler için dış piyasa fiyatları mevcut olmalıdır. Bu cari piyasa fiyatları, bölümler arası 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.

¹⁵⁵ Tamer Müftüoğlu, Bir Yönetim Aracı Olarak İşletme İçi Transfer Fiyatları, 1982, s. 248.

¹⁵⁶ S. Aslan, “İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 4 (12), 2004, s. 47-68.

¹⁵⁷ Müftüoğlu, a.g.e., s. 250.

Transfer fiyatı olarak piyasa fiyatının esas alınmasını engelleyen bazı önemli faktörler vardır. Bunların başlıcaları aşağıdaki gibi özetlenebilir:¹⁵⁸

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.
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 değişmelerin saptanması zordur.
5. Mamulün bir bölümden öbür bölüme her transferinde kar ve zarar durumu ile maliyetler etkilenir. Bu yüzden mamulün birim maliyetinin hesaplanması güçleşir.

Bu sakıncalarına karşın yöntemin yararları da aşağıdaki gibi özetlenebilir:¹⁵⁹

1. Bölümlerin rekabet esasına göre yönetimini kolaylaştırır.
2. Bölüm yöneticilerine davranış özgürlüğü sağlar.
3. İşletme içine ve müşterilere aynı fiyat uygulaması bir takım eleştirileri önler.
4. Üretimin çeşitli safhalarında mamul karlılığının ne olduğunu yansıtır.
5. Geleceğin planlanmasında gelişmeyi hızlandırır.

¹⁵⁸ Moore/Jaedicke, a.g.e., s. 645.

¹⁵⁹ Özkanlı, a.g.e., s. 121.

6. Belirli bir takım 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:¹⁶⁰

1- Piyasada başka satıcı tarafından üretilemeyecek 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, söz konusu malların pek çoğu 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 göz önünde tutulabilir.
- d) Transfer fiyatının saptanmasından önce teşebbüs dışındaki bir satıcıya ödenmiş bulunan fiyatlardan yararlanılabilir.
- e) Mamul parçaları için ödenen fiyatlardan yararlanılabilir.

¹⁶⁰ John Dearden, "Interdivisional Pricing", Harvard Business Review, 1960, s. 120.

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. Söz konusu mallar için, transfer fiyatı piyasa fiyatına dayandırılmalıdır. Satıcı bölüm ya piyasa fiyatına uymalı ya da işi bırakmalıdır. İşletmeler bu sınıflandırmadan yararlanarak, piyasa fiyatlarını saptayabilirler. Genelde, piyasa fiyatları transfer fiyatları uygulamasında bir tavan niteliğindedir.

2.2.2. Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları

Transfer fiyatı, transfer edilecek mal veya hizmetin üretime ya da satın alma maliyetine de bağlıdır.¹⁶¹ Bu yöntemde, transfer fiyatları, her üretim bölümünde mal veya hizmetlerin gerçek maliyetleri temel alınarak belirlenir.¹⁶²

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. Söz konusu fiili standart maliyetlere belirli bir kar oranı eklenerek üçüncü bir hesaplama şekli de bulunabilir.

Maliyete dayalı transfer fiyatlarının uygulanmalarının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁶³

¹⁶¹ Cravens, a.g.e., s. 137.

¹⁶² R.M. Copeland, P.E. Dascher and J.R. Strawsers, *Managerial Accounting*, Dame Publications Inc., Houston, 1991, s. 184.

¹⁶³ Müftüoğlu, a.g.e., s. 252.

- 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

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 karların gerçek pazar koşullarındaki fiyatlara göre oluştuğunu söylemek zordur. Dolayısıyla bu yöntem uygulandığında bölümlerin başarı değerlemesini yaparken daha yumuşak davranmak yararlı olur.¹⁶⁴

2.2.2.1. Tam Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları

Uygulamada maliyet esasına dayanan en yaygın transfer fiyatı hesaplama yöntemi tam maliyettir. Tam maliyete dayanan transfer fiyatları,

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

¹⁶⁴ Alpaslan Peker, *Modern Yönetim Muhasebesi*, 1988, s. 175.

Transfer fiyatının hesaplanmasında fiili tam maliyet esasının uygulanması en eski yöntemlerden birisidir ve şu yararları vardır.¹⁶⁵

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- Karlılık analizlerinin yapılmasında, son mamulün 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. 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.¹⁶⁶

Bu sakıncalardan bazıları fiili tam maliyet yerine standart tam maliyet uygulanarak önenebilir. Nitekim transfer fiyatı standart maliyete dayanılarak hesaplanırsa:¹⁶⁷

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

¹⁶⁵ Ö. Özkanlı, "Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 5 (3), s. 107-124.

¹⁶⁶ L.J. Smith, R.M. Keith and W.L. Stephens, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, Singapore, 1988, s. 492.

¹⁶⁷ Müftüoğlu, a.g.e., s. 246.

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 söz konusu 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.

Transfer fiyatlamasında tam maliyetlerin kullanılması 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 kalacaktır.

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 kar 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 değerlendirilmesinde, planlamada ve bölüm başkanlarının motivasyonunda yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla kar merkezleri fikrine ters düşmektedir.¹⁶⁸

¹⁶⁸ Gürsoy, a.g.e., s. 751.

2.2.2.2. 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.¹⁶⁹ 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, kar merkezleri fikri görüşü açısından, marjinal maliyet yöntemine yöneltilen bütün eleştirilere açıktır.”¹⁷⁰

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.

¹⁶⁹ Müftüoğlu, a.g.e., s. 247.

¹⁷⁰ Gürsoy, a.g.e., s. 755.

Fiili değişken maliyete dayanan transfer fiyatı yöntemin sakıncaları aşağıdaki noktalarda toplanabilir:¹⁷¹

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 kar etmiş görünmesine neden olur.
5. Bölümlerin başarıları “kar merkezi” ve “yatırım merkezi” olarak değerlenecekse uygun değildir; ancak bölümlerin başarıları “maliyet merkezi” olarak değerlenecekse uygundur.
6. Tüm işletmenin karlılığı açısından yararlı olmayabilir. Bir bölümde üretilen malın öbür bölüme satılması yerine piyasaya satılması, öbür bölümün doğrudan piyasadaki satın alması ve bölümlerden birinin kapatılması söz konusu olabilir.

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

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

¹⁷¹ Müftüoğlu, a.g.e., s. 245.

fiyatlarında satıcı bölümler faaliyetlerini sıfır kar (net kar) 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.¹⁷²

Buna karşın etkenlik sorununun çözümünde tam maliyet sistemine nazaran çok daha uygun bir transfer fiyatı sistemidir. Çünkü, birim değişken maliyetler darboğaz olmaması 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 bir takım 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 kar 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.

2.2.3. 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

¹⁷² Müftüoğlu, a.g.e., s. 247.

hizmet üretildiği durumlarda, transfer fiyatı üst yönetim tarafından değil, satıcı ve alıcı arasında oluşacak bir anlaşma ile saptanmaktadır.¹⁷³

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.¹⁷⁴

Pazarlıkta saptanan fiyatlar, bölüm yöneticilerine bölüm karlarının belirlenmesinde yetki ve kontrol sağlar. Bölümlerin birbirleriyle serbest bir şekilde pazarlık etmeleriyle birlikte, bölüm yöneticileri genellikle toplam işletme karını maksimize edecek kararlar verebilirler.¹⁷⁵ Ancak, bu yöntemdeki başlıca sakıncalar şu şekilde özetlenebilir:¹⁷⁶

1) Pazarlık fiyatlarının belirlenmesi uzun süreler gerektirebilir. Bu durumda, işletmenin dış etkenlere karşı uyumu gecikebilir ve bunun sonucu olarak birçok önemli kazanç fırsatları kaçırılabilir

2) Özellikle dış şartların değişmesi halinde pazarlık fiyatlarının sık sık değiştirilmesi gerekebilir. Bu durumda, 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.

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

¹⁷³ D.R. Hansen and M.M. Mowen, *Management Accounting*, 4. Edition, South Westren Publishing Co., Ohio-U.S.A., 1990, s. 873.

¹⁷⁴ A. Beylik, "Transfer Fiyatlaması", *Yaklaşım Dergisi*, 12(142), 2004, s. 121.

¹⁷⁵ C. Drury, *Management and Cost Accounting*, 2. Edition, Van Nostrand Reinhold Co. Ltd., Hong Kong, 1988, s. 758.

¹⁷⁶ Müftüoğlu, a.g.e., s. 249.

- Pazarlıkla belirlenen fiyatlar, bölüm yöneticilerine bölüm karlarının belirlenmesinde yetki ve kontrol sağlar.¹⁷⁷
- Alt bölümler, yeterli yatırım teşvikleri sağlama potansiyeline sahip olurlar.¹⁷⁸
- Yöntem zaman kaybına sebep olsa da, amaç uyumu, bölümsel başarının ölçülmesi ve bölümsel otonomi kriterlerini mümkün olduğu ölçüde sağlamaktadır.¹⁷⁹
- Özellikle merkezkaç yönetim yapısındaki işletmelerin, hedeflerin sağlanmasında önemli bir unsur olmaktadır.¹⁸⁰
- Pazarlık fiyatı, işletme içinde amaç uyumu sağlıyorsa, merkezkaç yönetimin duruma müdahale eğilimi minimize edilmiş olacaktır.¹⁸¹
- Rekabet esasına dayandırılan pazarlık fiyatı, bölümlerin etkinliğini ve verimliliğini artırır.¹⁸²
- Deneyimli ve yetenekli yöneticilere sahip olan işletmeler, bu yöntemi kullanarak büyük başarılar elde edebilir.¹⁸³

Rekabet esaslarına dayandırılan pazarlık fiyatı bölümlerin etkinliğini ve verimliliğini artırma açısından önem taşımaktadır. Bu konuda aşağıdaki üç ilkeye dikkat edilmesi yararlı olacaktır.¹⁸⁴

1) Pazarlık eden bölümlerin, piyasa fiyatları, alternatif kaynaklar ve mamullerin saptanabileceği kaynaklar konusunda tüm bilgileri elde etmeleri sağlanmalı ve

¹⁷⁷ Özkanlı, a.g.e., s. 119.

¹⁷⁸ N.B. Johnson, "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), s. 15.

¹⁷⁹ Horngren ve Foster, a.g.e., s. 860.

¹⁸⁰ Hansen ve Mowen, a.g.e., s. 879.

¹⁸¹ Hansen ve Mowen, a.g.e., s. 880.

¹⁸² Moore ve Jaedicke, a.g.e., s. 642.

¹⁸³ Z. Doğan ve T. Çürük, "Transfer Fiyatlarının Belirlenmesine ve Yöntemlerin Seçimine Etki Eden Faktörlerin Tespitine İlişkin Bir Araştırma", *Journal of Faculty of Business*, 4(2): 2003, s. 35.

¹⁸⁴ Moore ve Jaedicke, a.g.e., s. 640.

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 kar 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.

2.2.4. 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 kar” 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 kar payı ile de uyum sorunu çözülmeye çalışılmaktadır.¹⁸⁵

İkili transfer fiyatının amacı, alıcı ve satıcı bölüm yöneticilerinin bir bütün olarak işletmenin çıkarları ile uyum içerisinde karar vermelerini sağlamaktır.¹⁸⁶

İkili fiyat yöntemi, işletme genelinde mükerrer karın oluşmasına ve kar düzeyinin olması gerekenden fazla görünmesine yol açabilir. Bu durumun oluşmaması

¹⁸⁵ Özkanlı, a.g.e., s. 123.

¹⁸⁶ R.S. Polimeni and J.A. Cashin, *Cost Accounting*, McGraw-Hill Book Company, U.S.A., 1981, s. 721.

için işletme karı, işletmenin nihai mamulünü en son gerçekleştiren bölüm sonuçlarına göre hesaplanmaktadır.¹⁸⁷

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.¹⁸⁸

2.3. Transfer Fiyatlarını Saptama Yöntemleri Konusunda Genel Kurallar

Literatürde transfer fiyatlarına ilişkin saptanmış ve genel kabul görmüş kurallar şöyle sıralanabilir:¹⁸⁹

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 göz önünde bulundurulmalıdır.

2) Transfer fiyatları belirlenirken, mal ve hizmetin niteliği, piyasa durumu, bölümler arasındaki teknoloji ilişkileri ve talep bağımlılığı göz önünde tutulmalıdır. Mamuller niteliklerine göre sınıflandırılmalıdır.

3) Transfer fiyatlarını saptama yöntemleri ve bu yöntemlerin bölüm karları ve başarıları üzerindeki etkileri, tüm yöneticiler tarafından çok iyi anlaşılmalı olmalıdır. Uygulamalarda tutarlılık ve tekdüzelik dikkate alınmalıdır.

¹⁸⁷ Aslan, a.g.e., s. 61.

¹⁸⁸ Doğan ve Çürük, a.g.e., s. 36.

¹⁸⁹ Peker, a.g.e., s. 251.

4) Transfer fiyatları belirlenirken, özel durumlar dışında, aşağıdaki genel fiyatlandırma kurallarına uyulmalıdır:

- a) Her şeyden önce amacın ne olduğu göz önünde 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 kar merkezi ve yatırım merkezi olarak kabul edildiği durumlarda söz konusu 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 fiyatlandırma esas olabilir.
- c) Bölümler arasında teknolojik bağımsızlık ve talep bağımsızlığı söz konusu 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 söz konusu 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 uygulanmazsa bir takım formüllere dayanılarak transfer fiyatı belirlenebilir. Böyle bir durum, satıcı bölüm hem piyasaya, hem de teşebbüs içinde bir bölüme satış yapıyorsa söz konusu 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. BÖLÜM

BÖLÜM RAPORLARININ HAZIRLANMASINDA MUHASEBE STANDARTLARINA UYUMUN SAĞLANMASI

3.1. Muhasebe Standartlarında Küreselleşme

Muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin, kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile mümkündür.¹⁹⁰

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Bu önemi şöyle özetlemek mümkündür.¹⁹¹

- a) İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibarı ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur.
- b) İşletmenin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur.
- c) İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe

¹⁹⁰ Bağcı, Hamdi (2002), “Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlarla Uyum”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (10-12 Ekim, İstanbul), Bildiriler Kitabı, s. 23.

¹⁹¹ Evrim P., Baklacı H.F., Yükçü S. (1997). “Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu”, 1-5 Ekim Antalya, Bildiriler Kitabı.

standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler, kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yoluyla olmak üzere üç şekilde yapılabilmektedir.¹⁹²

3.1.1. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Platformda Uyumlaştırılması ve Karşılaşılan Engeller

Her ülkenin kendi ulusal muhasebe standartlarını belirlemesi doğal ve gereklidir. Bu konuda birçok mesafe kaydeden ülkeler olduğu gibi, henüz yeni çalışmalar yapan ülkelere de rastlanmaktadır.¹⁹³ Halen muhasebe standartları ülkeden ülkeye birçok hususta farklılık göstermektedir. Ülkeler ulusal standartlarını beğenmemekle birlikte, diğer ülkelerin standartlarına göre daha iyi olduğunu düşünmektedirler.¹⁹⁴

Uyumlaştırma muhasebe uygulamalarının uyumluluğunu arttıran bir süreç; ya da diğer bir ifade ile muhasebede uyumlaştırma (Harmonizasyon), çeşitli ve değişik muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak nitelendirilebilir.¹⁹⁵

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması gereğini ortaya çıkaran faktörler arasında; finansal piyasaların uluslararasılaştırılması, çok uluslu şirketler, bağımsız denetim firmalarının faaliyetleri, ekonomik birlik oluşturma hedefleri ve gelişmekte olan ülkelerin elde edebileceği muhtemel faydalar sayılabilir. Bunlar aşağıda kısaca özetlenmiştir:¹⁹⁶

¹⁹² Üstündağ Saim (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 1, Nisan, s. 20.

¹⁹³ Gücenme, Ümit (2000). “Küreselleşmede Muhasebe Standartları” MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 5 Ocak 2000, s. 7.

¹⁹⁴ Hulle, K. Van (1996). “Hormonization of Accounting Standards in the E.C.” s. 293, Edward Elgar Publishing Ltd.

¹⁹⁵ Nobes, C. - Parker R. (2000)

¹⁹⁶ Bağcı, 2002, s. 26-28.

a) Finansal Piyasaların Uluslararasılaştırılması: Son yıllarda teknoloji ve işlem hızındaki gelişmeler ile uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar finansal piyasaların/sermaye piyasalarının da uluslararasılaşmasını beraberinde getirmiş, sermaye piyasası vasıtasıyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayri safi yurt içi gelirlerinin üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları yükseltmiştir. Piyasalardaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere birçok avantaj sağlayacaktır.

b) Çokuluslu Şirketler: Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çok uluslu şirketler açısından, finansal tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında personel hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlayacaktır. Ayrıca, bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal kaynaklar olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir.

c) Bağımsız Denetim Firmaları: Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasında yarar sağlaması beklenen taraflardan biri de profesyonel denetim firmalarıdır. Günümüzde çoğu, bizzat kendileri çok uluslu şirket konusunda olan bu denetim firmaları, uluslararası standartların oluşturulmasından, çokuluslu şirketlerin denetiminden sağlanacak kolaylık, personel eğitimi için yapılan giderlerin azalması ve değişik ülke ofisleri arasında personel transferinin kolaylaşması gibi yararlar elde edeceklerdir.

d) Ekonomik Birlik Oluşturma Hedefleri: Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler tarafından ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmalarının yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanması yönünde önlemler alınmaktadır.

e) Uluslararası Düzenlemelerdeki Gelişmeler: Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması gereğini ortaya çıkaran etkenler bulunmasına karşın, uluslararası uyumun karşıtı görüşler de ileri sürülmüştür.

Muhasebe standartlarının uyumunun gerçekleştirilmesini önleyen çeşitli engeller vardır ve bunlar aşağıdaki gibidir:¹⁹⁷

- Uyum için en önemli engel, ülkelerin muhasebe uygulamaları arasındaki mevcut farklılıkların büyüklüğüdür,
- Bazı ülkelerde etkin profesyonel muhasebe meslek örgütlerinin yokluğudur,
- Milliyetçi bakış açılarının bulunmasıdır,
- Ekonomik sonuçların, muhasebe standartları üzerindeki etkileridir.

Ancak bunlara rağmen son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde birçok kuruluşun girişimde bulunduğu ve bu konuda önemli gelişmelerin sağlandığı gözlenmektedir.

f) Gelişmekte Olan Ülkelerin Elde Edecekleri Faydalar: Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturularak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış olan ülkeler açısından yol gösterici olacak, ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlayacaktır.

¹⁹⁷ Nobes-Parker, 2000, s. 68.

Özellikle küreselleşme ile birlikte muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşturulması için değişik kurum ve kuruluşlarca girişimler sürdürülmekte ve bu alana önemli kaynaklar ayrılmaktadır.¹⁹⁸

Standartların uluslararası uyuma sahip olmasının ne denli önemli olduğunu 1993 yılında New York Borsası'nda hisse senetlerini kote ettiren ilk Alman şirketi olan Daimler-Benz örneği daha açık şekilde göstermektedir.

Daimler-Benz hisse senetlerini New York Borsası'na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında 1993 yılında Almanya Muhasebe Standartları'na göre 615 milyon Deutsche Mark (DM) net dönem karı açıklamışken, Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Standartları'na göre 1,839 milyon DM zarar açıklamıştır. Bu iki değişik faaliyet sonucunda Almanya ve Amerikan Muhasebe Standartları arasındaki farklılıkları göstermektedir.¹⁹⁹

Konu ile ilgili verilebilecek bir başka örnek de Almanya'nın meşhur markası BMW otomobillerine ilişkindir: Avrupa'nın birçok büyük şirketi gibi BMW de Almanya Muhasebe Standartları'na göre hazırlanmış finansal tablolarını Amerikan Muhasebe Standartları'na göre değiştirmeyi reddetmiştir. Böylelikle, dünyanın en karlı otomobil şirketlerinden birinin hisse senetlerinin Amerikan borsalarında yer alması mümkün olmamıştır.²⁰⁰

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda dünyada birçok organizasyon eylem halindedir. Bunlar Birleşmiş Milletler (United Nations-UN), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development-OECD), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi/Kurulu (International Accounting Standards Committee/Board) ve Avrupa Birliği (European Union-EU)'dir.²⁰¹ Ayrıca Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgüt

¹⁹⁸ Üstündağ, 2000, s. 44.

¹⁹⁹ Roberts, C. Weetman, P. Gordon, International Financial Accounting A Comparative Approach, Financial Times Pitman Publishing, Great Britain 1998, s. 82-83.

²⁰⁰ Yücel G. 'TMS-1-Muhasebe Politikalarının Açıklanması' 5. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Tebliği, İzmir 1996.

²⁰¹ Nulle, 1996, s. 173.

(International Organization of Securities Commissions - IOSCO) ve Uluslararası Para Fonu (International Money Fund-IMF)'da bu organizasyonlar arasında sayılabilir.

IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi/Kurulu), üyelerinin IAS'a uyumunu her ülkenin özel durumunu dikkate alarak zorunlu tutmamış ve ikna yolu ile uluslararası yaklaşım sağlamayı ümit etmektedir. IASB üyelerinin hükümetlere ve standart koyan kuruluşlara IAS'a uygun hareket etmeleri konusunda baskı yapmaları üyelik anlaşması gereği istenmiştir. Bunun için muhasebe mesleğinin toplumda sahip olduğu önemli yer ve saygınlık, ikna aracı olarak kullanılmaktadır.²⁰²

IASB'nin, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin çalışmaları, birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından da desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlere örnek olarak IOS-CO, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği verilebilir.

Ülkemizden, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılından, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılından beri IASB üyesidirler.

IASB 1977 yılında amaçlarını gerçekleştirmek için her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan IAS'a yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu nedenle IASB'nin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, Mart 2001'de kurulmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Ayrıca, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın organlarıdır.

²⁰² Yeşiloğlu H., Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO, 30 Nisan-4 Mayıs 1997.

3.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-IFRS- (IFRS; International Financial Reporting Standards), diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)’dir. Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının “ilke bazlı” standartlar olmasına karşın, US GAAP standartlarının “kural bazlı” olmasıdır.

3.1.2.1. Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Durum

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) esas alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olan US GAAP; geniş uluslararası kabul gören, gelişen ve gelişmekte olan ülkelerce örnek alınan standartlardır. Ancak yakın dönemde yaşanan muhasebe skandalları (Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyco, Global Crossing vb.) etkinlik konusunda US GAAP standartlarının bir takım kusurları olduğunu göstermiştir.²⁰³ Son yıllarda US GAAP’nin IFRS’lere uyumlaştırılması çalışmaları yapılmaktadır.

3.1.2.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

Yüzden fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) de menkul kıymet ihraçlarında uluslararası kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulması konusuna ilgi göstermektedir. IASB’nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiş olan IOSCO, bu konuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak; 2000 yılı Mayıs ayında uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere IASB tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır. IOSCO kararları üye ülkeler açısından bağlayıcı olmamakla birlikte, SEC’in de IOSCO

²⁰³ www.fasb.org

üyesi olduğu düşünüldüğünde, IOSCO ve IASB'nin ortak girişimlerinin muhasebe standartlarının uluslararası uyumu konusunda kayda değer gelişmeler sağlamıştır.²⁰⁴

3.1.2.3. Basel Komitesi IFRS Çalışması

Bankacılık işlemlerini düzenleyici otoriteler tarafından oluşturulmuş olan Basel Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision), IFRS üzerinde yürüttüğü çalışmalar sonucunda, Nisan 2000'de IFRS'i ve uluslararası muhasebe uygulamalarında yakınsama çabalarını desteklediğini açıklamıştır. Bankacılık sektöründe Basel-II kuralları 2008 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. İşletmelerin bankalarla çalışabilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamaları gerekmektedir.²⁰⁵

3.1.2.4. Avrupa Birliği IFRS Çalışmaları

Avrupa Komisyonu, Haziran 2000'de, halka açık şirketlerin, 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarının IFRS ile uyumlu hazırlanması yönünde karar almıştır. Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002'de düzenlemeyi yayınlamıştır. Böylece Avrupa Birliği üyesi yaklaşık 7000 şirket ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştirakleri ve iş ortaklıkları IFRS uygulamasına geçmişlerdir. Ayrıca yapılan düzenlemeye göre, üye ülkeler bu yükümlülüğü tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletme konusunda serbest bırakılmıştır.²⁰⁶ Son gelişmeler, IFRS'ler üzerindeki revizyonların AB yönergeleri ile uyumlaştırılması yönündedir.

3.1.2.5. Türkiye'de TMS ve TFRS Çalışmaları

Türkiye'de şirketlerin halka açılması, uluslararası ticaret ilişkilerinde uluslararası muhasebe standartlarına uygun raporların kullanılmasını ön plana

²⁰⁴ www.iosco.org

²⁰⁵ www.bis.org/bcbs

²⁰⁶ www.unctad.org/en/docs/c2isard37_en.pdf

çıkarmıştır. Bu yüzden ülkemizde standartların IFRS ile uyumlu hale gelmesi mecburi olmuştur. Yapılan çalışmalar şu şekildedir:

- **Sermaye Piyasası Kurulu'nun IFRS Çalışmaları**

Sermaye Piyasası Kurulu'nun IFRS ile uyumlu muhasebe standartları ve Seri XI, No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i, 15.11.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 2008 yılına kadar borsada bulunan SPK'ya tabi işletmeler tarafından kullanılmıştır. Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile yer verilen bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler Tebliğ kapsamına alınmış ve raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. 2008 yılında 25 Nolu Tebliğ yürürlükten kaldırılmış ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan standartların uygulanması esası benimsenmiştir.

Bankalar ve sigorta şirketleri Sermaye Piyasası Kanunu'nun 50/a maddesi kapsamında muhasebe, mali tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabi bırakılmıştır.²⁰⁷

- **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Çalışmaları**

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002'de "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile bankacılık

²⁰⁷ www.spk.org.tr

sektörü ile ilgisi bulunan 19 adet muhasebe standardı Türkiye’de uygulamaya konulmuştur.²⁰⁸

- **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Çalışmaları**

Türkiye’de “ulusal muhasebe standartları”nın oluşturulabilmesi amacıyla 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen EK-1’inci madde ile “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” (TMSK) kurulmuştur. Böylece Türkiye’de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Kurul’un kuruluş gerekçesi, “Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak”tır.

TMSK kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahiptir ve Başbakanlığın ilgili kuruluşudur. TMSK, 07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçmiştir. TMSK internet sitesinde yayımlanan 11.12.2002 tarihli basın açıklamasında; “Kurul’un globalleşme sürecinde gelişmiş dünya ülkeleriyle aynı muhasebe standartlarını kullanma yönünde niyet belirtmiş olan Türkiye’nin bu çağdaş yaklaşımı doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu üstlenmiş olduğu” belirtilmiştir.²⁰⁹

3.2. Muhasebe Standartlarında Bölümlere Göre Raporlama

İşletme yöneticileri, işletme hakkında karar alırken, muhasebe bilgilerini kullanır ve mali tablo verilerine ihtiyaç duyarlar. Ancak işletme bazında hazırlanmış mali tablo verileri, işletmenin belirli bir bölümünü ilgilendiren kararlar için yeteri kadar ayrıntılı değildir.

²⁰⁸ www.bddk.org.tr

²⁰⁹ www.tmsk.org.tr

Bölümsel raporlama, işletmenin bölümlere ayrılması ve her bölüm için ayrı olarak mali bilgilerin raporlanmasıdır. İşletmelerin yapıları yıllar içerisinde daha karmaşık hale geldikçe, işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamında barındıran mali tabloların yararı azalmıştır. Bu tür mali tablolarla, işletmenin bir bütün olarak finansal yapısını değerlendirmek mümkündür, ancak, işletmenin belirli faaliyet alanları ile ilgili olan stratejilerinin başarısını değerlendirmek mümkün değildir.

İşletmenin çeşitli kriterler esas alınarak belirlenmiş bölümleri bazında açıklanan bilgiler, işletme yöneticilerinin geleceğe yönelik olarak daha rasyonel kararlar almalarına yardımcı olmaktadır.²¹⁰

Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması, işletmenin faaliyette bulunduğu farklı endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerdeki oransal büyüklükleri, kar dağılımları ve büyüme eğilimleri ile ilgili hususlarda bilgi verecek finansal tabloları kullananların, bölümlere ayrılmış bir işletmenin tümü hakkında daha doğru yargıya varabilmelerini sağlamak amacı gütmektedir.²¹¹

İşletmenin karlılık oranları, gelişme olanakları, gelecekle ilgili beklentiler ve yatırım riski çeşitli endüstri bölümlerinde ve coğrafi bölümlerde büyük farklılıklar göstermektedirler. Bu nedenle, mali tabloları kullananlar bölümlere ayrılmış bir işletmenin sadece tümüyle ilgili bilgileri elde ederek belirleyemeyecekleri geleceğe yönelik beklentileri ve işletme riskini saptayabilmek için bölümlere göre raporlanmış mali bilgilere ihtiyaç duyarlar.²¹²

İşletmeler faaliyet ve gelişme risklerini düşürmek için tek bir alandan ziyade başka alanlarda da faaliyet göstermeyi tercih edebilirler. İşte bu aşamada farklı faaliyet alanları bulunan bir işletmeyi analiz etmek oldukça zorlaşır.²¹³

²¹⁰ Ümit Gücenme, Aylin Poray Arsoy, “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması”, *Mufad Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 2004, s. 1.

²¹¹ Özgül Cemalcılar, “Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kurumsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi” *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ocak 2003, s. 4.

²¹² IAS, Madde 1.

²¹³ S.J. Gray, Segment Reporting and the EEC Multinationals, *Journal of Accounting Research*, Vol: 16, No: 2, Autumn 1978, s. 242.

Farklı coğrafi alanlarda faaliyet gösteren işletmelerde de, bir coğrafi bölgedeki yatırımcı genel bir tablodan ziyade kendi bölgesindeki işletme değerlerine karşı daha duyarlı olabilir. Bu aşamada da bölümsel raporlamaya ihtiyaç duyulur.²¹⁴

Mevcut ekonomik ve politik çevreler, farklı endüstrileri ve faaliyet kollarını farklı açılardan etkilemektedirler. Ayrıca, karlılık, varlıkların getirisi ve diğer mali oranlar endüstriler arasında büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Mali tablo kullanıcıları bu yüzden, bünyesinde birden çok faaliyet bölümü içeren işletmelerin, sadece toplam sonucu gösteren mali tablolarının kullanımını elverişsiz bulmaktadırlar.

Örneğin tek bir mali tablo ile işletme hakkında aşağıdaki sorunları görebilmek olası değildir:

- Hangi ürünlerin diğerlerinden daha karlı olduğu,
- Hangi satış elemanlarının diğerlerinden daha etkili olduğu,
- Hangi satış bölgelerinin diğerlerinden daha az satışı olduğu,
- Hangi üretim bölümlerinin kapasiteyi veya kaynakları diğerlerinden daha az etkin kullandığı.

Tek bir mali tablo ile işletme açısından oldukça önemli olan yukarıdaki sorunları görebilmek mümkün olmayacaktır. Bu sorunların çözülebilmesi için işletmenin “bölümlere odaklanmış” mali bilgilere ihtiyacı vardır.²¹⁵

İşletmenin faaliyet sonuçlarına ait bölümsel mali bilgilerine duyulan ihtiyaç, üretilen mamul ve hizmetlerin çeşitlendirme eğilimi ile artmıştır. Burada, işletmelerin hem hacim, hem de kaynaklar itibarıyla büyümeleri ve sermaye piyasalarının gelişmesi etkili olmuştur. Sermaye piyasalarında yatırım fonlarının, bankaların, sigorta şirketlerinin ağırlıkları artmaya başlamış ve piyasaya uzun vadeli fonlar sunar hale

²¹⁴ Christopher Nobes, Robert Parker, *Comperative International Accounting*, 6th. Ed. Prentice Hall, GB, 2000, s. 374.

²¹⁵ Ümit Gücenme, Aylın Poray Arsoy, “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması”, *Mufad Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 2004.

gelmişlerdir. Diğer taraftan, bireysel yatırımcıların da sermaye piyasasındaki ağırlıkları gün geçtikçe artmaktadır. Gerek kurumsal yatırımcılar, gerekse bireysel yatırımcılara profesyonel yatırım ve aracılık yapan kuruluşlar hizmet vermektedirler. Bu profesyonel kuruluşlar yatırımcılarına yol gösterirken yatırım yapılacak işletmelerin bölümsel bilgilerine de ihtiyaç duymaktadırlar. Bunların yanı sıra ortaklar, işletmeye borç verenlerde bölümsel bilgilerle yakından ilgilenmektedirler. Bu nedenle, bilgi kullanıcıları işletmelerden bölümsel bilgi talep eder hale gelmişlerdir.

Yapılan araştırmalarda aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi, işletmelere bölümsel bilgileri nerede kullandıkları sorulmuş ve kendilerine “1 Çok Gereksiz”, ile “5 Çok Gereklili” arasında cevap seçenekleri verilmiştir. Buna göre, alınan cevaplardan mali tablo hazırlayanlar bölümsel bilginin yatırım riskini görmek için, geçmiş performansı görmek için, gelecekteki performansın tahmini ve başka işletmelerle karşılaştırmak için büyük ölçüde kullanıldığını düşünmektedirler. Bu yüzden bölümsel bilgilerin kullanımı, işletmenin değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Tablo 3.1. Bölümsel Bilgilerin Kullanımı

Uygun bulma dereceleri: 1 gereksiz, 5 çok gerekli

Bölümsel bilginin kullanımı	1	2	3	4	5	Ana Puan	Standart Sapma	Medyan
Yatırım riskini görmek için	17,4	4,9	14,6	31,1	32	3,5	1,454	4
Geçmiş performansı görmek için	13,6	12,6	12,6	37,9	23,3	3,4	1,362	4
Gelecekteki performansın tahmini	12,6	11,7	18,4	35,9	21,4	3,4	1,317	4
Başka işletmelerle karşılaştırmak	14,6	8,7	18,4	35,9	22,4	3,4	1,347	4

Kaynak: John Wild, Leopold A. Bernstein, K.R. Subramonyom, Financial Statement Analysis, 7. Ed, Irwin Pub., New York 2001, s. 625.

Yeni Zelanda’da yapılan başka bir araştırmada, araştırmaya katılan 29 işletmenin % 20’si sadece satışları, % 3.4’ü satışları ve aktifleri, % 27.6’sı satışlar, aktifler ve gelirleri bölümsel olarak gösterdiklerini belirtmektedirler.²¹⁶

Bölümlere göre raporlamanın amaçlarını üç temel üzerinde açıklamak mümkündür:

- a) İşletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılması
- b) Risk ve getirilerin daha iyi değerlendirilmesi
- c) İşletme hakkında bir bütün olarak daha doğru karar verilmesi.²¹⁷

3.3. Faaliyet Bölümleri, Amacı, Kapsamı ve İçeriği

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından 30 Kasım 2006 da IFRS 8 yayınlanmıştır. IFRS’nin yayımlanması, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve FASB arasında yapılan görüşmelerin bir sonucudur. IFRS 8 bölümlere göre raporlama uygulamalarıyla ilgili olup, Amerika Muhasebe Standartlarından SFAS 131’e büyük benzerlik göstermektedir.²¹⁸ IFRS 8 faaliyet bölümleri, IAS 14’ü 2009’da uygulanmaya başlayarak yürürlükten kaldıracaktır.

IASB yöneticilerinden David Tweedie, IFRS 8 ile ilgili şu açıklamada bulunmuştur: IFRS 8, IFRS standartları ile US GAAP arasında bulunan büyük farklılıkları ortadan kaldırmak ve finansal raporlamayı geliştirmek amacını taşımaktadır. Bu standart, SFAS 131’de bulunan bölümsel raporlamaya yönetim yaklaşımını benimsemiştir. Bu yüzden finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin yöneticileri tarafından nasıl kontrol edildiğini daha açık anlayabilme şansını vermektedir. IFRS 8’in kabul ettiği yönetim yaklaşımı bölümlerin belirlenmesi ve raporların hazırlanmasında içsel yönetim kararlarını temel alan bilgileri kullanmaktadır. Bu sayede daha az

²¹⁶ Necdet Sağlam, *Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1282, Eskişehir 2001.

²¹⁷ www.tmsk.org.tr

²¹⁸ Accounting and Business Magazine, CPD Articles, “IFRS 8, Operating Segments” by Paul Robins, 2008 Association of Chartered Certified Accountants.

maliyetle ve daha kısa sürede bölümsel bilgilerin sunulması sağlanır. Yönetim yaklaşımını benimsediği için, yönetimin kullandığı analizler ve raporlarla, bölümsel raporlama arasında büyük uyum sağlanmış olmaktadır. Finansal tablo kullanıcıların, hem yönetimi anlaması hem de yönetici gözüyle bakabilmeleri hem raporlanan bölümlerin sayısının hem de fazla bilgi sunulmasının itici gücünü oluşturmaktadır.²¹⁹

TFRS 8'in amacı "Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar" şeklinde ifade edilmektedir.

TFRS 8 borçlanma araçları veya öz kaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında (konsolide) finansal tablolarını düzenleyen işletmelerin bireysel veya konsolide finansal tablolarına uygulanmaktadır.²²⁰

3.3.1. Faaliyet Bölümü ve Raporlanabilir Bölümler

TFRS 8'de adı geçen faaliyet bölümleri şu şekilde açıklanmaktadır:

- a) Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,
- b) Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve
- c) Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır.

²¹⁹ International Accounting Standards Board, Pres Release, 30 November 2006, JAS B Issues Convergence Standard on Segment Reporting, Sir Dawid Tweedie Speech.

²²⁰ www.denetimnet.net

İşletme, aşağıdaki sayısal alt sınırlarından herhangi birini karşılayan faaliyet bölümüne ilişkin bilgiyi ayrı raporlar:

- a) İşletme dışı müşterilere yapılan satışlar ve bölümler arası satışlar ve transferler de dahil olmak üzere, raporlanan hasılatının, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin toplam hasılatının yüzde 10'unu veya daha fazlasını oluşturması.
- b) Raporlanan karının veya zararının mutlak tutarının, (i) zarar bildirmemiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış karının, ve (ii) zarar bildirmiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış zararının, mutlak rakamlarla, yüzde 10'u veya daha fazlası olması,
- c) Varlıklarının, tüm faaliyet bölümlerinin toplam varlıklarının yüzde 10'u veya daha fazlası olması.

Yönetimin bölüme ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcıları için faydalı olacağına inanması durumunda, yukarıdaki sayısal alt sınırlardan herhangi birini karşılamayan faaliyet bölümleri raporlanabilir bölümler olarak değerlendirilebilir ve bunlara ilişkin bilgiler ayrı olarak açıklanabilir.

Ayrıca, faaliyet bölümleri tarafından raporlanan toplam dış hasılatın işletmenin hasılatının yüzde 75'inden düşük olması durumunda, işletme hasılatının en az yüzde 75'i raporlanabilir bölümlere dahil oluncaya kadar, ek faaliyet bölümleri, raporlanabilir bölüm olarak tanımlanır.²²¹

3.3.2. Birleştirme Kriterleri

İki veya daha fazla faaliyet bölümü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilir, eğer:

- a) Birleştirme TFRS 8'in temel ilkesi ile uyumlu ise ;
- b) Bölümler benzer ekonomik özelliklere sahip ise; ve

- c) Bölümler aşağıdaki sayılanların her biri açısından benzer ise:
- i) Ürün ve hizmetlerin niteliği;
 - ii) Üretim süreçlerinin niteliği;
 - iii) Ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı;
 - iv) Ürünlerini dağıtmak veya hizmetlerini sunmak üzere kullandıkları yöntemler; ve
 - v) Uygulanabilir olması durumunda (bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi) düzenleyici çevrenin niteliği.

Bu bilgiler ışığında raporlanabilir bölümler “ya işletmenin hasılatının, karının ve varlıklarının % 10’undan fazlasına sahip olan faaliyet bölümleri ya da birleştirilmiş iki veya daha fazla faaliyet bölümü” şeklinde tanımlanabilmektedir.²²²

3.3.3. Açıklanması Gereken Bilgiler

İşletmeler her bir raporlanabilir bölüm için aşağıdakilere ilişkin tutarları raporlar:

- a) Kar veya zarar
- b) Toplam varlıklar
- c) Her bir raporlanabilir bölüme ilişkin borç tutarı düzenli olarak işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciiine sunuluyorsa, işletme bu bilgileri de raporlar.

Eğer belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm kar veya zararının ölçümüne dahil ediliyorsa ya da bölüm kar veya zararının ölçümüne dahil edilmese bile işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciiine düzenli olarak sunuluyorsa, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için aşağıdakileri de raporlar.

- a) İşletme dışı müşterilerden elde edilen hasılatlar,

²²¹ Deloitte, IAS Plus, February 2007, Operating Segments s. 2.

²²² Aylın Poroy Arsoy, Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama IFRS 8, www.mufad.org

- b) Aynı işletmenin diğer faaliyet bölümleri ile işlemlerinden elde edilen hasılatlar,
- c) Faiz geliri,
- d) Faiz gideri,
- e) Amortisman ve itfa payları,
- f) Önemli gelir ve gider kalemleri,
- g) İşletmenin; öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının kar veya zararında bulunan payı,
- h) Vergi gideri veya geliri ve
- i) Amortisman ve itfa payları dışında önemli nakit dışı kalemler.

Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edilmediği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas almadığı sürece, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için faiz gelirini faiz giderlerinden ayrı raporlar.

Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edildiği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas aldığı durumlarda, işletme bölümün faiz gelirlerini faiz giderlerinden çıkartarak net olarak raporlayabilir.

Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edildiği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas aldığı durumlarda bölümün faiz gelirlerini faiz giderlerinden çıkartarak net olarak raporlayan işletme, bu şekilde raporladığını açıklamalıdır.

Belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm varlıklarına ilişkin ölçüme dahil edildiyse veya bölüm varlıklarına ilişkin ölçüme dahil edilmese dahi, işletmenin faaliyetlere ilişkin

karar almaya yetkili merciine düzenli olarak sunuluyorsa, işletme her bir raporlanabilir bölüm hakkında aşağıdakileri açıklamalıdır:

- a) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırım tutarı ve
- b) Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrasında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar ve sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklara eklenen tutarlar.²²³

3.3.4. Ölçme

İşletmeler, her bir raporlanabilir bölüm için, bölüm kar veya zararının, bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümlerinin açıklamasını sağlamalıdır.

İşletmeler, aşağıdaki maddeleri asgari ölçüde açıklamalıdır:

- a) Raporlanabilir bölümler arasında gerçekleşen herhangi bir işlem için muhasebeleştirme esası,
- b) Raporlanabilir bölümlerin kar veya zararlarının ölçümü ile işletmenin vergi gideri veya gelirinden ve durdurulan faaliyetlerinden önceki kar veya zararlarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği

Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan, merkezi olarak gerçekleştirilen masrafların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.

- c) Raporlanabilir bölümlerin varlıkları ile işletme varlıklarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği

Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak kullanılan varlıkların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.

²²³ Deloitte, IAS Plus, February 2007, Operating Segments, s. 4.

d) Raporlanabilir bölümlerin borçları ile işletme borçlarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği

Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak gerçekleştirilen borçların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.

e) Raporlanan bölümün kar veya zararının tespitinde kullanılan ölçüm yöntemlerinde geçmiş dönemlere göre gerçekleşen herhangi bir değişikliğin niteliği ve bu değişikliklerin bölüm kar veya zararının ölçümü üzerindeki etkisi ve

f) Raporlanabilir bölümlere ilişkin simetrik olmayan dağılımların niteliği ve etkileri.

3.3.5. Mutabakatlar

İşletmeler, aşağıda belirtilen maddelerin tümüne ilişkin mutabakatları sağlamalıdır:

a) Raporlanabilir bölümlerin hasılatının toplamının işletme hasılatı ile mutabakatı;

b) Raporlanabilir bölümlerin kar veya zarar tutarlarının toplamının, vergi giderinden (vergi gelirinden) ve durdurulan faaliyetlerden önce işletme kar veya zararı ile mutabakatı;

Ancak, işletme, raporlanabilir bölümlere vergi gideri (vergi geliri) gibi kalemleri tahsis ederse, işletme, bölümlerin kar veya zararlarının toplamı ile işletmenin bu kalemlerden sonraki kar veya zararının mutabakatını yapabilir.

c) Raporlanabilir bölümlerin varlıkları toplamının işletme varlıkları ile mutabakatı.

d) Eğer bölüm borçları raporlanmış ise, raporlanabilir bölümlerin borçları toplamının işletme borçları ile mutabakatı,

- e) Açıklanan bilginin diğer her önemli kalemi için raporlanabilir bölümlerin tutarlarının toplamının, işletme için bu tutarlara karşılık gelen tutar ile mutabakatı.

Tüm önemli mutabakat kalemleri ayrı olarak belirtilmeli ve açıklanmalıdır.²²⁴

3.3.6. Geçmişte Raporlanan Bilgilerin Yeniden Düzenlenmesi

Bir işletmenin, işletme içi organizasyon yapısını raporlanabilir bölümlerinin bileşiminin değişmesine neden olacak şekilde değiştirmesi durumunda, ara dönemler de dahil olmak üzere geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgiler; gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece yeniden düzenlenmelidir.

İşletmenin raporlanabilir bölümlerinin bileşimindeki bir değişimi takiben, işletme, daha önceki dönemlerde bölüm bilgilerine karşılık gelen kalemleri yeniden düzenleyip, düzenlemediğini açıklamalıdır.

3.3.7. Ürün-Hizmetler, Coğrafi Bölgeler ve Büyük Müşterilere İlişkin Bilgiler

Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece işletme, her bir ürün ve hizmet veya her bir benzer ürün ve hizmetler grubu için dış müşterilerden elde edilen hasılatı raporlamalıdır.

Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, işletme aşağıdaki coğrafi bilgileri raporlar:

- a) Aşağıdaki kriterlere uygun dış müşterilerden elde edilen hasılatlar:
- i) İşletmenin genel merkezinin bulunduğu ülke ile ilişkilendirilen, ve
 - ii) İşletme hasılatının elde edildiği tüm yabancı ülkelerle toplu olarak ilişkilendirilen.

- b) Tek bir yabancı ülkeyle ilişkilendirilen dış müşterilerden elde edilen önemli hasılatlar,
- c) Dış müşterilerden elde edilen hasılatların ayrı ayrı ülkelerle ilişkilendirme esası,
- d) Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrası çalışanlara sağlanan fayda varlıklar ve
 - i) İşletmenin genel merkezinin bulunduğu ülkede yer alan ve
 - ii) İşletmenin varlıkları elinde tuttuğu tüm yabancı ülkelerdeki toplam sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklar,
- e) Tek bir yabancı ülkedeki önemli varlıklar.

İşletme, büyük müşterilerine olan güveninin derecesine ilişkin bilgi sunar.

Eğer, tek bir işletme dışı müşteri ile yapılan işlemlerden elde edilen hasılat, işletmenin hasılatının yüzde 10'u ya da daha fazla kadarsa, işletme, bu durumu, buna benzer her bir müşteriden elde edilen hasılatın toplam tutarını ve hasılatları raporlayan bölüm veya bölümlerin hangileri olduğunu açıklamalıdır.²²⁵

²²⁴ Deloitte, IAS Plus, February 2007, Operating Segments, s. 7.

²²⁵ Deloitte, IAS Plus, February 2007, Operating Segments, s. 8.

4. BÖLÜM

BİR OTOMOTİV İŞLETMESİNDE UYGULAMA

4.1. İşletmenin Kuruluşu ve Tarihçesi

X işletmesi, otomotiv sektöründeki 40 yılı aşkın deneyimi ile tasarım ve mühendislik boyutundan üretime kadar portföyündeki dünyaca ünlü markalara, modern ve teknolojik tesisi ve esnek kapasitesi ile hizmet vermektedir. Hedeflediği “Tek Tesis Çok Marka” stratejisini hayata geçiren X işletmesi, dünyadaki sayılı fason üreticiler arasında yer almaktadır.

Türkiye’de ticari araç üretimi alanında faaliyet gösteren X işletmesi, 1966’da Bursa’da kurulmuş, 1979 yılından itibaren ABC Grubu bünyesine girmiş 1998 yılında, Y şirketler topluluğuna dahil olmuştur.

% 100 yerli sermayeli olan X işletmesi, toplam bütçe 70 milyon USD olan Akçalar’daki yeni fabrikasının yatırımına 1998 yılında başlamış ve 1999 yılının Ekim ayından itibaren bu yeni tesislerde üretime geçmiştir. Üretim kapasitesini iki vardiyada yıllık 25.000 adede çıkartan yatırımın önemli bölümü öz kaynaklar kullanılarak tamamlamıştır. 2001 yılında ise yaklaşık 2 milyon USD ilave yatırım ile boyahane kapasitesi iki vardiyada 40.000 araca çıkartılmıştır. Böylece, talep halinde diğer üretim birimlerine yapılacak minör ilave yatırımla fabrika kapasitesi iki vardiyada 25.000 adetten 40.000 adede kolaylıkla çıkartılabilecek duruma gelmiştir. Otomobilden kamyonla her türlü aracı üretebilecek şekilde tasarlanan ve yüksek teknolojiye sahip yeni fabrikasında, küçük değişikliklerle istenilen versiyonda araç imal edilebilme yeteneğine sahip olan X işletmesinin yeni fabrikası Bursa şehir merkezine 30 km. uzaklıkta, 71.000 m²’si kapalı olan toplam 200.000 m²’lik bir alan üzerinde bulunmaktadır.

Fason üretim modelinin ilk adımını 2002 yılında atan ve bugün Peugeot lisansı ile Peugeot Partner, Hyundai lisansı ile Hyundai HD35/HD75 ve kendi markası ile J9

Premier modellerinin üretimini yapan X işletmesi, 2008 yılında da Renault Trucks'ın Premium Lander, Premium Uzunyol, Kerax ve Peugeot-Citroen Grubu için Peugeot Partner ve Citroen Berlingo modellerinin seri sonu üretimine başlamıştır.

İhracat ve devlet kuruluşlarına yapılan satışlar, X işletmesi tarafından doğrudan yapılmaktadır.

X işletmesi, araç üretiminin yanı sıra, Ford, Tofaş, Renault Trucks, Türk Traktör, Uzel gibi firmalara pres, kaynak, kataforez, boya ve montaj gibi endüstriyel hizmetler sunmaktadır.

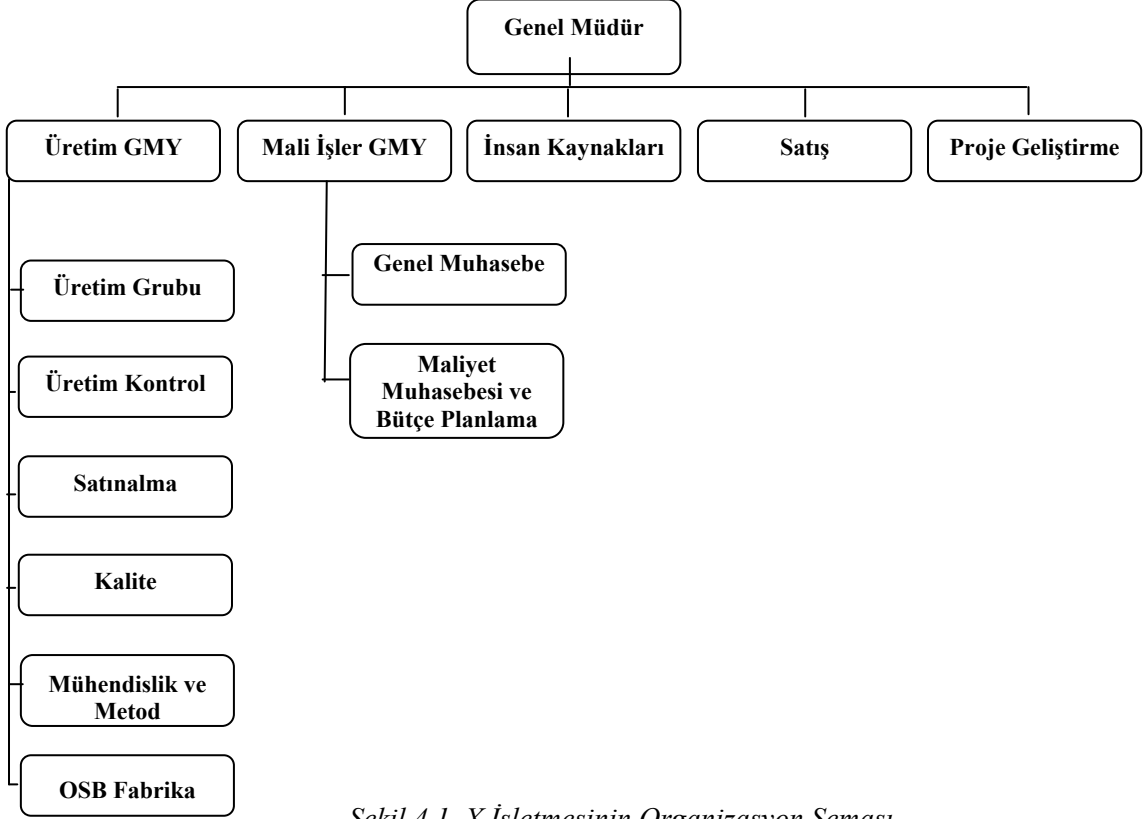
2007 yılı sonu itibariyle X işletmesinde 170.000 adedi aşkın araç üretilmiştir.

Halka açık bir şirket olan X işletmesinin hisseleri İMKB'de işlem görmektedir.

4.2. İşletmenin Faaliyetleri

X işletmesi, Türkiye'de her nevi oto montaj ve karöseri tesisleri kurmak, kurulmuş olanları satın almak, bunlara iştirak etmek, karöseri imali için oto ithal etmek, her nevi oto karöseri yapmak ve satmak amacıyla kurulmuştur. Şirketin faaliyet alanları; başta Peugeot olmak üzere, çeşitli otomotiv markalarına motorlu araçlar üretmek, ithal ve ihraç etmektir. Aynı kapsamda, otomotiv ana ve yan sanayilerine endüstriyel hizmet vermektir.

4.3. İşletmenin Organizasyon Şeması



Şekil 4.1. X İşletmesinin Organizasyon Şeması

X işletmesinde, genel müdüre bağlı olarak çalışan üretim genel müdür yardımcısı, mali işler genel müdür yardımcısı, insan kaynakları, satış ve proje geliştirme adı altında beş birim bulunmaktadır. Mali işler genel müdür yardımcısının sorumluluğu altında genel muhasebe ve maliyet muhasebesi –bütçe planlama yer almaktadır. Üretim grubu, üretim kontrol, satın alma, kalite, mühendislik ve metod, Organize Sanayi Bölgesi Fabrikası, üretim genel müdür yardımcısına bağlı olarak hizmet vermektedir.

4.4. İşletmenin Ticari Faaliyetlerinin Analizi ve Tedarik Zinciri

Hammadde ve Ticari Mal Alımı: Faaliyet alanı çeşitli otomotiv markalarına motorlu araçlar üretmek, ithal ve ihraç etmektir. Aynı kapsamda, otomotiv ana ve yan sanayilerine endüstriyel hizmet vermektir. Bu kapsamda üretim konusu araçlar; J9 Premier Minibüs, Midibüs (HD 35, HD 75), Otobüs, Peugeot Partner van, combivan ve Hyundai hafif kamyonlardan oluşmaktadır. Söz konusu araçların üretiminde kullanılmak

üzere alınan başlıca hammaddeler; sac, motor, şanzıman, şaft, CKD setleri, koltuk, cam, lastik, jant, akü, hidrolik direksiyon, direksiyon simidi, torpido, radyatör, boya ve kimyasallar, kauçuk ve plastik aksam parçalarından oluşmaktadır. Ticari mal kapsamında sadece üretilen araçların yurt içi ve/veya yurt dışı yedek parça tedarikleri ve garanti gideri kapsamındaki malzemelerin satın alımları yapılmaktadır. Satın alma fonksiyonundan Satın alma Departmanı sorumludur. Üretim Kontrol Departmanı; siparişleme, tedarik planlamasından sorumludur. Bu kapsam dışındaki, bölümlerin ihtiyaçlarına göre alımları ve satın alınacak mallara ilişkin sözleşmeleri Satın alma Departmanı yapmaktadır. Satın alınacak malların şirket standartlarına Kalite Departmanı ve Metod-Mühendislik Departmanı onaylamaktadır. Satın alınan hammadde ve/veya ticari mallar ile ilgili oluşabilecek riskler, kullanım ömrü ve teknolojik ömürdür.

Stoklar: Hammadde ve spot malzemeler Akçalar fabrika ambar ve stoklama alanlarında, yedek parçalar OSB fabrika ambarında tutulmaktadır. Stok seviye kontrolleri Üretim Kontrol Departmanı tarafından yapılmaktadır. Stok seviye kontrolü ERP sistemi kullanılarak ve görsel kontrol yöntemiyle gerçekleştirilmektedir. Stoklarla ilgili özellikle tedarik süresine ve bazı malzemeler için raf ömrüne dikkat edilmektedir.

Üretim İle İlgili Kıymet Alımları: Bütçe Planlama Departmanı (Yıllık bütçe aşamasında, üst yönetimin onayladığı ihtiyaç listesine –ilgili bölümlerin belirlediği-göre yıllık bütçe belirlenir. Yıl içindeki bütçe dışı alımlar üst yönetim onayı ile yapılır). Satın alma sürecini Satın Alma Departmanı yürütmektedir. Fabrikadaki sabit kıymetlerin bakım / onarımından Bakım ve Yardımcı Tesisler Departmanı sorumludur.

Sabit kıymet yatırımlarına Üst Yönetim karar verir. Üretim birimlerinden gelen taleplerin üst yönetimce onaylanması sonucunda yatırım kararı alınır.

Üretim Planlama: Satış siparişi alınan ürünler için oluşan aylık ihtiyaçlar dikkate alınarak, üretim kapasitesine uygun olarak planlama yapılır. Üretim planlaması Üretim-Kontrol Departmanı sorumluluğundadır. Alınan siparişlere, malzeme temini ve üretim kapasitesine göre kararlar alınır, temin edilen malzemeler monte edilmek üzere OSB’de bulunan fabrikaya sevk edilir. Ürün sipariş takvimi ve adetlerine uygun olarak

asgari iki ya da üç ay öncesinden kararlaştırılır. X işletmesinin sahip ya da ortak olduğu pazarlama şirketi bulunmamaktadır. Ürünleri distribütör firma aracılığıyla satılmaktadır. Distribütör 4 aylık kesin sipariş verdiği için ürünleri almak zorundadır. Kullanılmakta olan bir bilgisayar programı Oracle e-bussiness suite (Erp uygulaması yapılmıştır)'dir. Belirli dönemlerde, gelecek aylardaki siparişler için önden üretim yapılması ve stok tutma gibi gerekli durumlarda genel müdür ya da şirket üst yönetiminin kararı istenir. Üretim ile ilgili karşılaşılabilecek riskler, hammadde temini, temin edilen malzemede ortaya çıkabilecek kalite problemleri, fire ve stok riski ile tariflenemeyen uzun süreli üretim duruşu halleri olabilir. Ürünlerin sahibi marka ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde üretilecek model belirlenmiştir. Ürünlerin marka sahibi firmalar ve bu firmalarla yapılan anlaşmalar, yurt içi pazardaki distribütörler ve sipariş öngörülere, yurt içi ve yurt dışı pazarın durumları ve ekonomik konjonktür dikkate alınarak şirket yönetimi tarafından kararlaştırılmaktadır. Üretilecek ürünlerde kullanılmak üzere gerekli olan saç parça basımları Kalıp Pres'te yapılır. Gövde üretimi Kaynak'ta yapıldıktan sonra kataforez ve boya operasyonu Boyahane'de yapılır. Montaj'da yapılan operasyondan sonra bitmiş araçlar için kalite kontrol sürecinin ardından teslimatı yapılır. Şirket bünyesinde yapılan Ar-Ge çalışmaları kapsamında geliştirilen Uzun Partner modeli için tasarım tescil belgesi bulunmaktadır. Ayrıca bazı J9 araç parçaları için de tasarım tescili alınmıştır. Yine elektrikli çift kanatlı araç kapıları için faydalı model belgesi alınmıştır.

Ambalajlama ve Etiketleme: Araçlar ile ilgili özel bir ambalajlama yapılmamaktadır. Yedek parçalar için paketleme yapılmaktadır. Yedek parçalar için paketleme işlemi, araçlar için etiketleme işlemi OSB fabrikasında yürütülmekte olup ambalajla ilgili endüstriyel tasarım tescil belgesi alınmıştır.

Kalite Kontrol: Kalite Departmanı, Giriş Kalite Kontrol aşamasından başlayarak üretim aşamasına ve sonrasında son kontrol noktasına kadar yürütülen tüm kalite kontrol faaliyetleri, fonksiyonel ve görünüm kalite gerekliliklerinin uygun olarak hazırlanmış kalite planlarına göre ve kalite politikasında gösterilen hedefler göz önünde bulundurularak faaliyetlerini gerçekleştirir. Ayrıca, Giriş Kalite Kontrol faaliyetleri belirlenmiş örnekleme metodu uyarınca ilgili teknik resim, şartname ile ulusal ve

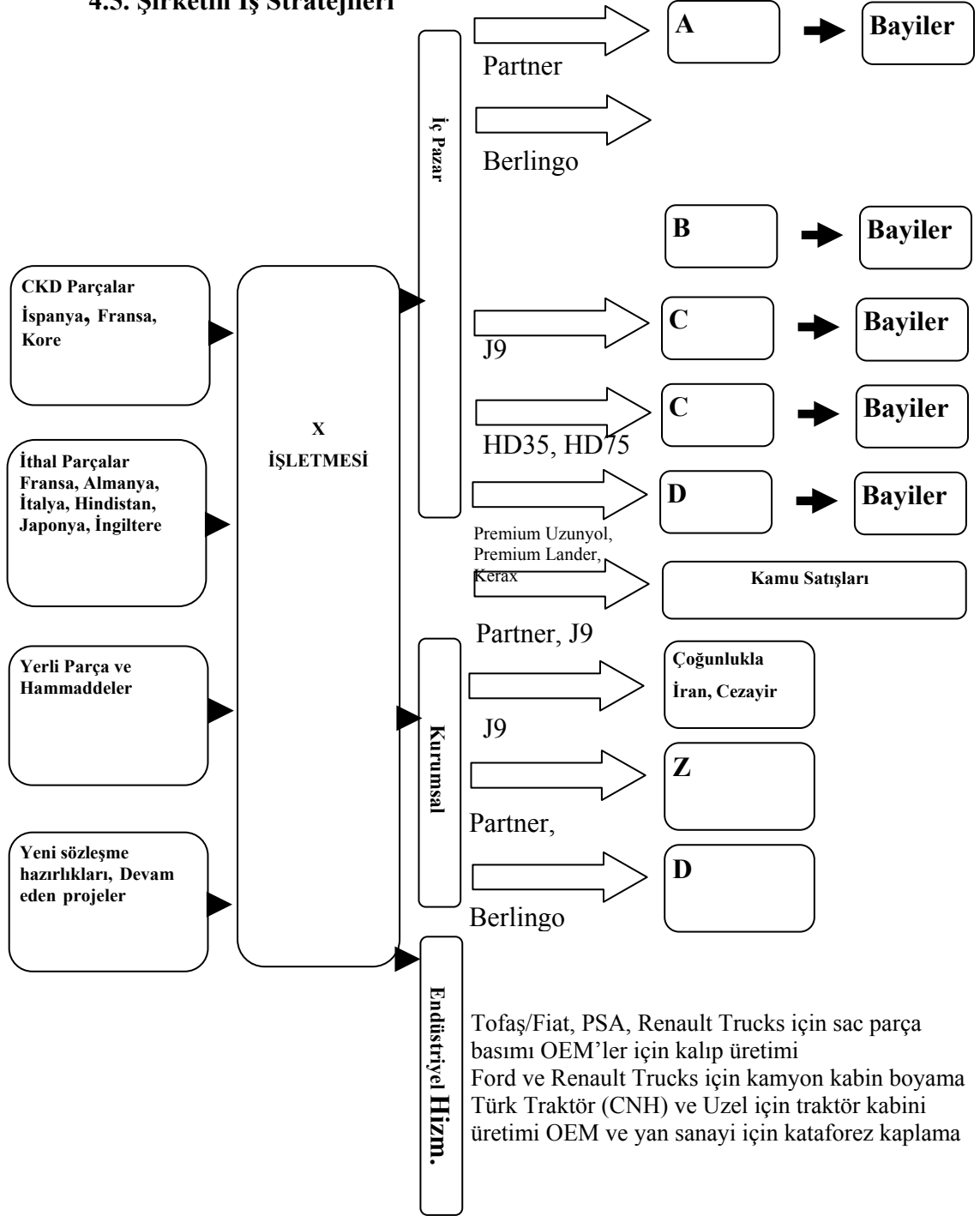
uluslar arası standartlara göre belirlenen kabul kriterlerinin dökümanite edildiği kalite kontrol planlarına göre uygulanır. Ürün kalitesi ile ilgili standartları marka sahibi müşteriler belirler. Giriş kalite kontrol aşamasında kontrol sürecine ve sürecin maliyetine bağlı olarak kontrol maliyeti tedarikçi firmalar ve X işletmesi tarafından paylaşılmaktadır. Gövde, boya ve montaj proseslerinde gerçekleştirilen kalite kontrol işlemleri ve son kontrol aşamasında yürütülen kalite kontrol işlemleri X işletmesi tarafından karşılanmaktadır. Satış sonrası garanti kapsamında ise servis raporları ile satış sonrası organizasyondan gelen garanti iadeleri için tedarikçi firmalar ile birlikte çalışarak sorunun nedeni tanımlanır ve çıkan sonuca göre oluşan maliyetin paylaşımı tanımlanır. Kalite kontrolü ile ilgili ekipman ve teknikler müşteri şartnamelerine göre belirlenmekte, ekipman X işletmesi tarafından alınmaktadır.

Lojistik: Araçlar fabrika sahasındaki araç parkında müşteriye teslim edilmektedir. Yedek parçalar müşteriye sevk edilmekte ve müşterinin deposuna teslim edilmektedir. Kendi içinde ise bazı parçaların monte edilebilmesi, montaj ve gerekli kısımların etiketlenmesi için Akçalar'da bulunan fabrikadan OSB'de buluna fabrikaya nakliyesi yapılmaktadır.

Stratejik Pazarlama: Halihazırda ürünleri yurt içinde pazarlama faaliyetleri distribütörler tarafından yürütülmektedir. Kurumsal olarak gerekli durumlarda pazarlama ve iletişim sorumlusu ve ekibi devreye girmektedir. Yurt dışı pazarlama faaliyetleri Genel Müdür'e doğrudan bağlı olan Satış Departmanı tarafından gerçekleştirilmektedir. İç pazarda pazarlama faaliyetlerinde sorumluluk distribütörlerdedir. Çeşitli kampanyalar, reklam, bayi toplantıları, sergi ve fuarlara katılım, hediye ve eşantıyon kapsamında promosyon faaliyetleri distribütörler tarafından yapılmaktadır. Yeni model araçlar gibi spesifik durumlarda X işletmesi tarafından da pazarlama faaliyetlerini yürüten distribütörlere bir miktar katkı yapılabilir. Dış pazarlar için ağırlıklı olarak basılı materyaller kullanılmaktadır. Zaman zaman saha ziyaretleri yapıp sergi ve fuarlara katılım, aktif pazarlama ve müşteri memnuniyetine yönelik çalışmalar satış ekibi tarafından yapılmaktadır. Ürünlerin pazarlanmasına ilişkin pazarlama bütçesi, ilgili distribütörler tarafından belirlenmekte ve yönetilmektedir. Yurt dışı pazar için olası pazarlama bütçesi ihtiyacı faaliyetleri Genel Müdür'e doğrudan

bağlı olan satış departmanı tarafından koordine edilmektedir. Ürünlerin reklamını yapmakla distribütörler ve müşteriler yükümlüdürler.

4.5. Şirketin İş Stratejileri



Şekil 4.2. X İşletmesinin İş Stratejileri

X İşletmesi, gerek yurtdışından aldığı parçaları gerekse yerli parçaları kullanarak, fabrikasında araçların üretimini yapıp iç pazarda ve yurtdışında satışını yapmakta aynı zamanda bazı ana sanayilere saç parça basımı, kalıp üretimi, boyama, kataforez kaplama gibi endüstriyel hizmet vermektedir.

Vizyonu:

Farklı markaları aynı anda üreten, her türlü teknik kapasitesini Türkiye'nin ve dünyanın önde gelen otomotiv kuruluşlarının kullanımına açmış, özel ürünleri de üretebilecek esnek bir üretici konumu ile Türk Otomotiv Sanayi'nde fason üretim modelinin lideri olmak.

Misyonu:

Türk Otomotiv Sanayi'nde atıl kapasite oluşumuna izin vermeyecek fason üretim modelini oluşturmak ve bu modeli kullanarak birçok farklı marka için üretim yapmak suretiyle ihracata yönelmek.

4.6. Türkiye'de İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Sektör Hakkında

Genel Bilgi

4.6.1. Otomotiv Sektörünün Gelişimi

Türk otomotiv sanayinin temelleri 1950'li yıllarda atılmışı ve sektörün gelişimi 1960'ların sonu ve 1970'li yılların başında kurulan montaj fabrikalarının belirli kapasite ve yerlilik oranına ulaşmaları ile olmuştur.

Türkiye'de ilk kez otomotiv sanayi ürünleri üretimi 1954 yılında Türk Willys Overland Ltd.'nin orduya jeep ve kamyonet üretmesi üzerine başlamıştır. Söz konusu yatırımı, 1955 yılında Türk Otomotiv Endüstrisi A.Ş.'nin kamyon fabrikası ve daha sonra da Otosan ve Çiftçiler A.Ş.'nin ikinci ve üçüncü kamyon fabrikaları izlemiştir. Otobüs üretimi ise 1963 yılında İstanbul Otobüs Karöseri San. A.Ş. tarafından Magirus otobüslerinin montajı ile başlatılmıştır.

İlk Türk otomobili ise 1961 yılında Eskişehir Devlet Demiryolları Fabrikasında üretilmiştir. “Devrim” adı verilen söz konusu otomobil 4 adetlik prototip üretimle sınırlı kalmıştır. Söz konusu yıllarda talebin 5.000 adet in altında olduğu düşünülürse, talep yetersizliği nedeniyle ekonomik ölçeğin çok altında bir üretimin yapılamayacağı gerekçesiyle üretimi sürdürülemediştir.

Otomobilde ilk ciddi üretim 1966 yılında Anadolu otomobili üretimi ile başlamıştır. Yıllık üretimi en fazla 7.200 adet olan Anadolu marka otomobil üretimi 1982 yılına kadar devam etmiş ve toplam 87.000 adet üretilmiştir.

4.6.2. Otomotiv Sektörünün Genel Durumu

Bugün 15 ana firma, sağladığı 25.000 civarındaki istihdamla sektörde faaliyet göstermekte ve ülke kalkınmasına önemli katkılarda bulunmaktadır. Sektördeki firmalar lisans altında üretim yapmakta olup, Dünya otomotiv sanayinde çok güçlü firmalarla yabancı sermaye ortaklığı kurmuşlardır.

Otomotiv yan sanayinde de, 1000’in üzerinde firma faaliyet göstermekte olup, ana sanayinin ihtiyaç duyduğu parçaların tamamına yakını üretilmektedir. Ancak, ana sanayiye birinci kademe yan sanayici olarak faaliyette bulunan ve uluslar arası pazarlarda rekabet ederek ihracat yapabilen, belirli ölçeğe ulaşmış firma sayısı 250-300 civarındadır.

Yaklaşık 100.000 civarında istihdamı bulunan yan sanayinde 130’un üzerinde yabancı sermayeli firmayla işbirliği içinde bulunmaktadır.

Tablo 4.1. Otomotiv Ana Sanayi İşletmeleri Hakkında Genel Bilgiler

FİRMALAR	ÜRETİM YERİ	ÜRETİME BAŞLAMA TARİHİ	LİSANS	YABANCI SERMAYE (%)
A.HONDA	GEBZE/KOCAELİ	1997	HONDA MOTOR.	50
A.I.O.S.	İSTANBUL	1966	ISUZU	29,75
B.M.C.	İZMİR	1966	CUMMINS	0
ASKAM*	GEBZE/KOCAELİ	1964	CHRYSLER	0
FORD OTOSAN	İSTANBUL	1959	FORD	41
HYUNDAİ ASSAN	ESKİŞEHİR	1983		
KARSAN	KOCAELİ	2001		
M.A.N.	KOCAELİ	1997	HYUNDAİ MOTOR	50
M. BENZ TÜRK	BURSA	1966	PEUGEUT	0
OTOKAR	ANKARA	1966	M.A.N.	97,8
OTOYOL	İSTANBUL	1968	MERCEDES BENZ	85
O. RENAULT	AKSARAY	1985		
TEMSA	SAKARYA	1963	KHD/LAND ROVER	0
TOFAŞ	SAKARYA	1966	IVECO-FIAT	27
TOYOTASA	BURSA	1971	RENAULT	51
	ADANA 1987	1987	MITSUBISHI	0
	BURSA	1971	FIAT	37,8
	SAKARYA	1994	TOYOTA	75

(*) Daha öncesi Chrysler

Kaynak: OSD, Türk Otomotiv Sanayi Genel İstatistiki Bilgiler Bültenleri ve Aylık İstatistiki Bilgiler Bültenleri.

4.7. Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi

X işletmesinin ürün portföyünden HD35, HD75 ve J9 Premier modelleri transfer fiyatlamasının bölümlere göre raporlamadaki etkisini göstermek için seçilmiştir. Bu ürünler için Akçalar'da gerekli parçaların üretimi, bu parçaların OSB'ye montaj ve etiketlemenin tamamlanması için nakliyesi ve OSB'de montaj ve etiketlemenin tamamlanmasını içeren bir üretim zinciri mevcuttur. Bu üç bölüm (parça üretimi, nakliye, montaj ve etiketleme) birer kar merkezi olarak çalıştırılmaktadır.

Tablo 4.2. Parça Üretimi Bölümü Maliyet Tablosu

	Birim Değişken Maliyet	Birim Sabit Maliyet	Birim Toplam Maliyet	Piyasa Fiyatı
HD35	3.250	5.000	8.250	10.000
HD75	3.475	5.225	8.700	10.750
J9 Premier	2.725	4.775	7.500	12.500

Kaynak: X İşletmesinden alınan analizler, para birimi kullanılmamıştır.

Tablo 4.3. Nakliye Bölümü Maliyet Tablosu

	Birim Değişken Maliyet	Birim Sabit Maliyet	Birim Toplam Maliyet	Piyasa Fiyatı
HD35	20	75	95	250
HD75	25	100	125	275
J9 Premier	27	95	132	300

Kaynak: X İşletmesinden alınan analizler, para birimi kullanılmamıştır.

Tablo 4.4. Montaj ve Etiketleme Bölümü Maliyet Tablosu

	Birim Değişken Maliyet	Birim Sabit Maliyet	Birim Toplam Maliyet	Piyasa Fiyatı
HD35	1.250	750	2.000	3.250
HD75	1.500	775	2.275	3.500
J9 Premier	2.000	725	2.725	4.725

Kaynak: X İşletmesinden alınan analizler, para birimi kullanılmamıştır.

Yukarıdaki Tablo 4.2, Tablo 4.3 ve Tablo 4.4’de her bölüm için maliyet muhasebesi tarafından hesaplanmış olan birim değişken maliyet, birim sabit maliyet ve birim toplam maliyet değerleri her ürün için ayrı olarak belirtilmiştir. Ayrıca her bölüm, piyasaya, gelen talep olursa servis hizmeti verebilmektedir. Piyasaya yaptıkları hizmet karşılığı uyguladıkları fiyat ise son kolonda belirtilmiştir.

X işletmesi, üretim süreci parça üretimi bölümü, nakliye bölümü ve montaj etiketleme bölümünden oluşan HD 35, HD 75 ve J9 Premier ürünleri için tam maliyetlerin % 120’si, değişken maliyetlerin % 150’si ve piyasa fiyatına göre transfer

fiyatlamalarının bölümlerin faaliyet karlarını belirtirken etkili olup olmadığını gösterecektir.

Yöntem 1: Tam maliyetlerin % 120'si: Tam maliyetler, her bölümün kendi değişken ve sabit maliyetleri ile devralınan birimlerin maliyetlerinin toplanmasıyla hesaplanmaktadır.

Yöntem 2: Değişken maliyetlerin % 150'si: Değişken maliyetler her bölümün kendi değişken maliyetleri ile devralınan birimlerin maliyetlerin toplanmasıyla hesaplanmaktadır.

Yöntem 3: Piyasa fiyatı

HD 35 için

Yöntem 1: Tam maliyetlerin % 120'si

- Parça üretimi bölümünden nakliye bölümüne = % 120 x 8.250 = 9.900
- Nakliye bölümünden montaj – etiketleme bölümüne = % 120 x (9.900 + 95) = 11.994

Yöntem 2: Değişken maliyetlerin % 150'si:

- Parça üretimi bölümünden nakliye bölümüne = % 150 x 3.250 = 4.875
- Nakliye bölümünden montaj – etiketleme bölümüne = % 150 x (4.875 + 20) = 7.342,5

Yöntem 3: Piyasa Fiyatı:

- Parça üretimi bölümünden nakliye bölümüne = 10.000
- Nakliye bölümünden montaj – etiketleme bölümüne = 250

Tablo 4.5. HD 35 için Yöntemlere Göre Transfer Fiyatlarının Hesaplanması

	Yöntem 1 Tam maliyetlerin % 120'si	Yöntem 2 Değişen Maliyetlerin % 150'si	Yöntem 3 Piyasa Fiyatı
1- Parça Üretimi Bölümü			
Gelirler:			
9.900, 4.875, 10.000	9.900	4.875	10.000
Bölüm Değişken Maliyetleri:			
3.250	3.250	3.250	3.250
Bölüm Sabit Maliyetleri:			
5.000	5.000	5.000	5.000
Bölüm Faaliyet Karı	<u>1.650</u>	<u>(3.375)</u>	<u>1.750</u>
2- Nakliye Bölümü			
Gelirler:			
11.994, 7.342,5, 250	11.994	7.342,5	250
Devralınan Birimler			
9.900, 4.875, 10.000	9.900	4.875	10.000
Bölüm Değişken Maliyetleri			
20	20	20	20
Bölüm Sabit Maliyetleri	75	75	75
Bölüm Faaliyet Karı	<u>1.999</u>	<u>2.372,5</u>	<u>(9.845)</u>
3- Montaj-Etiketleme Bölümü			
Gelirler:			
3.250	3.250	3.250	3.250
Devralınan Birimler			
11.994, 7.342,5, 250	11.994	7.342,5	250
Bölüm Değişken Maliyetleri			
1.250	1.250	1.250	1.250
Bölüm Sabit Maliyetleri			
750	750	750	750
Bölüm Faaliyet Karı	<u>(10.744)</u>	<u>(6.092,5)</u>	<u>1.000</u>

Kaynak: X İşletmesinden alınan analizler, para birimi kullanılmamıştır.

HD 75 için

Yöntem 1: Tam maliyetlerin % 120'si

- Parça üretimi bölümünden nakliye bölümüne = % 120 x 8.700 = 10.440
- Nakliye bölümünden montaj-etiketleme bölümüne = % 120 x (10.440 + 125)=12.678

Yöntem 2: Değişken maliyetlerin % 150'si:

- Parça üretimi bölümünden nakliye bölümüne = % 150 x 3.475 = 5.212,5
- Nakliye bölümünden montaj – etiketleme bölümüne = % 150 x (5.212,5 + 25)
=7.856,25

Yöntem 3: Piyasa Fiyatı:

- Parça üretimi bölümünden nakliye bölümüne = 10.750
- Nakliye bölümünden montaj – etiketleme bölümüne = 275

Tablo 4.6. HD 75 için Yöntemlere Göre Transfer Fiyatlarının Hesaplanması

	Yöntem 1 Tam maliyetlerin % 120'si	Yöntem 2 Değişen Maliyetlerin % 150'si	Yöntem 3 Piyasa Fiyatı
1- Parça Üretimi Bölümü			
Gelirler:			
10.440, 5.212,5, 10.750	10.440	5.212,5	10.750
Bölüm Değişken Maliyetleri:			
3.475	3.475	3.475	3.475
Bölüm Sabit Maliyetleri:			
5.225	5.225	5.225	5.225
Bölüm Faaliyet Karı	<u>1.740</u>	<u>(3.487,5)</u>	<u>2.050</u>
2- Nakliye Bölümü			
Gelirler:			
12.678, 7.856,25, 275	12.678	7.856,25	275
Devralınan Birimler			
10.440, 5.212,5, 10.750	10.440	5.212,5	10.750
Bölüm Değişken Maliyetleri			
25	25	25	25
Bölüm Sabit Maliyetleri	100	100	100
Bölüm Faaliyet Karı	<u>2.113</u>	<u>2.518,75</u>	<u>(10.600)</u>
3- Montaj-Etiketleme Bölümü			
Gelirler:			
3.500	3.500	3.500	3.500
Devralınan Birimler			
12.678, 7.856,25, 275	12.678	7.856,25	275
Bölüm Değişken Maliyetleri			
1.500	1.500	1.500	1.500
Bölüm Sabit Maliyetleri			
775	775	775	775
Bölüm Faaliyet Karı	<u>(11.453)</u>	<u>(6.631,25)</u>	<u>950</u>

Kaynak: X İşletmesinden alınan analizler, para birimi kullanılmamıştır.

J9 Premier için

Yöntem 1: Tam maliyetlerin % 120'si

- Parça üretimi bölümünden nakliye bölümüne = % 120 x 7.500 = 9.000
- Nakliye bölümünden montaj-etiketleme bölümüne = % 120 x (9.000 + 132) =10.958,4

Yöntem 2: Değişken maliyetlerin % 150'si:

- Parça üretimi bölümünden nakliye bölümüne = % 150 x 2.725 = 4.087,5
- Nakliye bölümünden montaj – etiketleme bölümüne = % 150 x (4.087,5 + 27)=6.171,75

Yöntem 3: Piyasa fiyatı

- Parça üretimi bölümünden nakliye bölümüne = 12.500
- Nakliye bölümünden montaj – etiketleme bölümüne = 300

Tablo 4.7. J9 Premier için Yöntemlere Göre Transfer Fiyatlarının Hesaplanması

	Yöntem 1 Tam maliyetlerin % 120'si	Yöntem 2 Değişen Maliyetlerin % 150'si	Yöntem 3 Piyasa Fiyatı
1- Parça Üretimi Bölümü			
Gelirler:			
9.000, 4.087,5, 12.500	9.000	4.875,5	12.500
Bölüm Değişken Maliyetleri:			
2.725	2.725	2.725	2.725
Bölüm Sabit Maliyetleri:			
4.775	4.775	4.775	4.775
Bölüm Faaliyet Karı	<u>1.500</u>	<u>(2.624,5)</u>	<u>5.000</u>
2- Nakliye Bölümü			
Gelirler:			
10.958,4, 6.171,75, 300	10.958,4	6.171,75	300
Devralınan Birimler			
9.000, 4.875,5, 12.500	9.000	4.875,5	12.500
Bölüm Değişken Maliyetleri			
27	27	27	27
Bölüm Sabit Maliyetleri	95	95	95
Bölüm Faaliyet Karı	<u>1.836,4</u>	<u>1.174,25</u>	<u>(12.322)</u>
3- Montaj-Etiketleme Bölümü			
Gelirler:			
4.725	4.725	4.725	4.725
Devralınan Birimler			
10.958,4, 6.171,75, 300	10.958,4	6.171,75	300
Bölüm Değişken Maliyetleri			
2.000	2.000	2.000	2.000
Bölüm Sabit Maliyetleri			
725	725	725	725
Bölüm Faaliyet Karı	<u>(8.958,4)</u>	<u>(4.171,75)</u>	<u>1.700</u>

Kaynak: X İşletmesinden alınan analizler, para birimi kullanılmamıştır.

Bulunan sonuçlara göre, her bölümün faaliyet kar-zararını özetlediğimizde HD 35 için aşağıdaki tabloyu elde ederiz.

Tablo 4.8. HD 35 için Yöntemlere Göre Faaliyet Kar-Zararı

Bölmeler	Tam Maliyetlerin % 120'si	Değişken Maliyetlerin % 150'si	Piyasa Fiyatı
Parça üretimi	1.650	(3.375)	1.750
Nakliye	1.999	2.372,5	(9.845)
Montaj- etiketleme	(10.744)	(6.092,5)	1.000
TOPLAM	(7.095)	(7.095)	(7.095)

Kaynak: X İşletmesinden alınan analizler, para birimi kullanılmamıştır.

HD 75 için aşağıdaki tabloyu elde ederiz.

Tablo 4.9. HD 75 için Yöntemlere Göre Faaliyet Kar-Zararı

Bölmeler	Tam Maliyetlerin % 120'si	Değişken Maliyetlerin % 150'si	Piyasa Fiyatı
Parça üretimi	1.740	(3.487,5)	2.050
Nakliye	2.113	2.518,75	(10.600)
Montaj- etiketleme	(11.453)	(6.631,25)	950
TOPLAM	(7.600)	(7.600)	(7.600)

Kaynak: X İşletmesinden alınan analizler, para birimi kullanılmamıştır.

J9 Premier için ise aşağıdaki tabloyu elde ederiz.

Tablo 4.10. J9 Premier için Yöntemlere Göre Faaliyet Kar-Zararı

Bölümler	Tam Maliyetlerin % 120'si	Değişken Maliyetlerin % 150'si	Piyasa Fiyatı
Parça üretimi	1.500	(2.624,5)	5.000
Nakliye	1.836,4	1.174,25	(12.322)
Montaj- etiketleme	(8.958,4)	(4.171,75)	1.700
TOPLAM	(5.622)	(5.622)	(5.622)

Kaynak: X İşletmesinden alınan analizler, para birimi kullanılmamıştır.

Üç yonteme göre, her bölümün faaliyet kar-zararları, her araç cinsi için özetlendiğinde, işletmenin tüm yöntemlere göre eşit miktarda zarara uğradığı görülmektedir.

Dikkat edilirse toplam zarar eşit olmasına rağmen, her bölümün faaliyet kar-zararı uygulanan yöntemlere göre farklılık göstermektedir. Toplam zararın eşitliği şirketin tepe yönetimi tarafından yöntemler açısından kayıtsızlıkla karşılanmaktadır. Ancak, bölüm yöneticilerinin başarıları elde ettikleri kar yada uğradıkları zarar ile ölçüldüğünde, yöneticilerin başarıları uygulanan yöntemlere göre değişiklik göstermektedir. Transfer fiyatının belirlenmesi yöneticilerin başarısını etkilediğinden bölüm yöneticileri transfer fiyatının belirlenmesindeki yöntemler üzerinde hassasiyetle durmaktadırlar.

SONUÇ

Uygulama sonucunda, her araç cinsi için yapılan, farklı yöntemlere göre belirlenmiş transfer fiyatlarının sonuçlarını özetleyen tablolarda, toplamda elde edilen kar-zararın aynı olduğu görülmektedir. Her yöntem için, bölümlerin faaliyet kar-zararının toplanıp, işletme kar-zararına ulaşılması durumunda, üst yönetiminin sadece nihai rakamı dikkate almasıyla bölümlerin ayrı ayrı performansları hakkında doğru bilgiye sahip olması mümkün olmayacaktır.

Toplam kar-zararın eşit olmasına karşın, uygulanan transfer fiyatlaması yöntemine göre, her bölümün kar-zarar durumu farklılık göstermektedir. Üst yönetim, şirketin sadece genel kar-zararını dikkate alacak olursa bölümler arasındaki farklılıklara kayıtsız kalabilmektedir. Ancak bu şekilde, hem bölümlerin performansları hakkında doğru bilgiye sahip olamayacak, hem de kaynaklarını transfer ederken etkin bir yol izleyemeyecektir. Bununla birlikte, işletmenin karşılaşılabileceği riskler, fırsatlar, bazı ürün hatlarının karlı olması ya da diğerlerinin karlı olmaması, bazı bölümlerde başarının düşük olması, bazı üretim bölümlerin kapasiteyi etkin kullanıp kullanamaması gibi sorularını yapılan uygulamada göz ardı etmiş olacaktır.

Uygulamamızda da görüleceği gibi, transfer fiyatı satıcı bölümün gelirini, alıcı bölümün ise maliyetini oluşturmaktadır. Dolayısıyla uygulanan transfer fiyatı, parça üretimi bölümünün, nakliye bölümünün ve montaj etiketleme bölümünün başarılarını etkilemektedir. Üst yönetimin günümüzdeki zor rekabet koşullarında yer alabilmesi için nihai rakam yerine, bölümlere göre raporlama yaparak uygulanan transfer fiyatı yöntemine önem vermesi bir zorunluluk olmaktadır.

Gelişen piyasada varlığını sürdürebilmek için, işletmemizde diğer büyük işletmeler gibi merkezi yönetimden merkezkaç yönetime yönelmiş olup, uygulamamızdaki bölümlerini kar merkezi olarak belirlemiştir. Ancak bölümler arasında mal ve hizmet transfer ederken uygulamış olduğu fiyatları belirleme

yöntemlerine kayıtsız kalması durumunda kendini analiz ederken büyük hatalara düşebilecektir.

Bölümlerden oluşmuş büyük işletmelerde, tek bir mali tabloya bakarak şirketin performansı hakkında yorum yapmak yanlış olabilmektedir. Bölümler arası raporlamada uygulanan transfer fiyatı yöntemlerine göre her bölümün performansı farklılık gösterebilmekte, bölümlerin başarıları değerlendirilmek istendiğinde mal ve hizmet transferlerinde kullanılan transfer fiyatlama politikasının seçimi önem taşımaktadır. Dolayısıyla, hem bölümler arası raporlamanın önemi hem de bu raporlamada uygulanan transfer fiyatlama yönteminin önemi göz ardı edilemeyecektir.

Stratejik noktaların gözden kaçırılmaması ve yapılan bölümlere göre raporlamanın sağlayacağı avantajların değerlendirilebilmesi için uygulanan transfer fiyatı yöntemlerinin titizlikle seçilmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi aşamasında önem verilmesi bölümlerin performanslarının net olarak anlaşılabilmesi için son derece önem taşımaktadır.

KAYNAKLAR

- Accounting and Business Magazine, CPD Articles, “IFRS 8, Operating Segments” by Paul Robins, 2008 Association of Chartered Certified Accountants.
- Aslan, S. “İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 4 (12), 2004.
- Atkinson, A., Banker, R.D., Kaplan, R.S., Young, S.M. Management Accounting, Prentice Hall, U.S.A., 1995.
- Bağcı, Hamdi (2002), “Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlarla Uyum”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (10-12 Ekim, İstanbul), Bildiriler Kitabı.
- Beylik, A. “Transfer Fiyatlaması”, *Yaklaşım Dergisi*, 12(142), 2004.
- Bierman, H., Dyckman, T.R. and Hilton, R.W. Cost Accounting: Concepts and Managerial Applications, PWS-KENT Publishing Company, Boston, 1990.
- Blocher, E.J., Chen, K.H., Lin, T.W. Cost Management: A Strategic Emphasis, McGraw-Hill Inc., U.S.A., 1999.
- Bursal, N., Ercan, Yücel. *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*, 7. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 1999.
- Cemalcılar, Özgül. “Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kurumsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak 2003.
- Copeland, R.M., Dascher, P.E. and Strawsers, J.R. Managerial Accounting, Dame Publications Inc., Houston, 1991.
- Çelik, Orhan. “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2000.
- Dearden, John. “Interdivisional Pricing”, Harward Business Review, 1960.
- Deloitte, IAS Plus, February 2007, Operating Segments.

- Demski, J., *Managerial Uses of Accounting Information*, Klumer Publishers, U.S.A., 1994.
- Dicle, Berk. *Vergi Uygulamaları Bakımından Transfer Fiyatları*, *Vergi Dünyası*, 1995.
- Doğan, Z. ve Çürük, T. “Transfer Fiyatlarının Belirlenmesine ve Yöntemlerin Seçimine Etki Eden Faktörlerin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Journal of Faculty of Business*, 4(2): 2003.
- Dowd, J.E. “Effect of Product Mix and Technology on Responsibility Accounting, Account Proliferation and Product Unbundling in The Texas Utility Industry”, *Managerial Auditing Journal*, 16/2: 76-86, 2001.
- Drury, C. *Management and Cost Accounting*, 2. Edition, Van Nostrand Reinhold Co. Ltd., Hong Kong, 1988.
- Dunn, P.E. “Responsibility Accounting” <http://www.accountingweb.co.uk>, 2000.
- Engler, C. *Managerial Accounting*, Irwin, U.S.A., 1990.
- Evrin, P., Baklacı, H.F., Yükçü, S. (1997). “Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu”, 1-5 Ekim Antalya, Bildiriler Kitabı.
- Ferrara, W.A. “The Uses of Responsibility Accounting”, *Advanced Management Journal Winter*, 47: 40/51, 1982.
- Freeman, L.N. “Responsibility Centers Promote Effective Financial Control”, *Ophthalmology Times*, Aug. 15/16, 2004.
- Garrison, R.H., Noreen, E.W. *Managerial Accounting*, 6. Edition, Irwin, U.S.A., 1991.
- Garrison, R.H., Noreen, E.W. *Managerial Accounting*, 8. Edition, McGraw Hill, U.S.A., 1997.
- Gray, S.J. *Segment Reporting and the EEC Multinationals*, *Journal of Accounting Research*, Vol: 16, No: 2, Autumn 1978.

- Gücenme, Ümit, Poroy Arsoy, Aylin. “Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması”, *Mufad Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 2004.
- Gücenme, Ümit. (2000). “Küreselleşmede Muhasebe Standartları” MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 5 Ocak 2000.
- Günaydın, İhsan. “Uluslararası Transfer Fiyatlandırma Uygulamaları ve Yabancı Doğrudan Yatırımla İlişkisi”, *Maliye Yazıları*, 1999.
- Gürsoy, Cudi Tuncer. *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1999.
- Gürsoy, Cudi Tuncer. *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1997.
- Hansen, D.R. and Mowen, M.M. *Management Accounting*, 4. Edition, South Westren Publishing Co., Ohio-U.S.A., 1990.
- Hatiboğlu, Z., Gürsoy, C.T. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, İTÜ İşletme Mühendisliği Fakültesi, İstanbul 1978.
- Heitger, L.E. and Matlulich, S. *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, U.S.A., 1980.
- Hilton, R.W., Maher M.W. and Selto, F.H. *Cost Management, Strategies for Business Decisions*, 2. Edition, McGraw-Hill, Irwin, U.S.A., 2003.
- Hilton, Ronald W. *Managerial Accounting*, Irwin McGraw Hill, 1999.
- Hornigren, C.T., Foster, G. *Introduction to Management Accounting*, 6. Edition, Prentice Hall, U.S.A., 1984.
- Hornigren, C.T., Foster, G., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 9. Edition Prentice Hall, New Jersey, 1997.
- Hulle, K. Van. (1996). “Harmonization of Accounting Standards in the E.C.” s. 293, Edward Elgar Publishing Ltd.
- IAS, Madde 1.

- International Accounting Standards Board, Pres Release, 30 November 2006, JAS B Issues Convergence Standard on Segment Reporting, Sir Dawid Tweedie Speech.
- Işık, H. “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”, Maliye Bakanlığı, 2005.
- İpçi, M. “Sorumluluk Muhasebesi”, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4(1): 99/108, 1986.
- Johnson, N.B. “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).
- Kapusuzoğlu, T. “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, *Vergi Dünyası*, 18 (205), 1998.
- Kaygusuz, S.Y. “İşletmelerde Stratejik Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 217-235, 2005.
- Koçel, Tamer. *İşletme Yöneticiliği*, 7. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 1999.
- Küçüksavaş, N. *Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yayınları, 2002.
- Martin, J.R. www.maaw.info/responsibiliyaccounting, 2005.
- Matt, G. *Management Accounting*, Gower Publishing Company Limited, England 1987.
- Matz, A., Curry, O.J. and Frank, G.W. *Cost Accounting*, 4. Edition, South Western Pub.
- Mintzberg, H., Quinn, J.B. *The Strategy Process*, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1991.
- Moore ve Jaedicke, *Yönetim Muhasebesi*, Çev. Alpaslan Peker, 1980.
- Moore, C.L., Jaedicke, R.K. *Managerial Accounting*, 4. Edition, South-Western Publishing, U.S.A., 1976.
- Müftüoğlu, Tamer. *Bir Yönetim Aracı Olarak İşletme İçi Transfer Fiyatları*, 1982.

- Netten, E.W. Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi, Çev. Rıfat Üstün, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi* 1, 206/218, 1974.
- Nobes, Christopher, Parker, Robert. *Comperative International Accounting*, 6th. Ed. Prentice Hall, GB, 2000.
- Öncel, Y. “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41, 2002.
- Özalp, İnan. *Yönetim ve Organizasyon*, A.Ü. Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışma Vakfı Yayınları No: 44, Cilt 2, 1987.
- Özkanlı, Ö. “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* 5 (3), 107-124, 2003.
- Peker, Alpaslan. *Modern Yönetim Muhasebesi*, 1988.
- Polimeni, R.S. and Cashin, J.A. *Cost Accounting*, McGraw-Hill Book Company, U.S.A., 1981.
- Polimeni, R.S., Adelberg A.H. and Fabozzi, F.J. *Cost Accounting: Concept and Applications for Managerial Decision Making*, 3. Edition, McGraw-Hill Inc., U.S.A., 1991.
- Poroy Arsoy, Aylin. Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama IFRS 8, www.mufad.org
- Raiborn, Barfield Kinney. *Managerial Accounting*, South-Western College Publishing, U.S.A., 1999.
- Rayburn, *Cost Accounting*, 6. Edition, Irwin Book Team, 1996.
- Roberts, C. Weetman, P. Gordon, *International Financial Accounting A Comporative Approach*, Financial Times Pitman Publishing, Great Britain 1998.
- Ronen J. and McKinney, G. “Transfer Pricing For divisional Autonomy”, *Journal of Accounting Research*, 8 (1), 1970.

- Sağlam, Necdet. *Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1282, Eskişehir 2001.
- Saraç, M. “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, 24 (282), 2005.
- Seyidoğlu, Halil. “Ansiklopedik İktisadi Terimler Sözlüğü”, İstanbul: Beta Yayınevi, 1998.
- Seyidoğlu, Halil. *Uluslararası Finans*, İstanbul 2003.
- Shim, J.K., Siegel, J.G. *Theory and Problems of Managerial Accounting* McGraw-Hill, U.S.A., 1984.
- Smith, L.J., Keith, R.M. and Stephens, W.L. *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, Singapore, 1988.
- Susmuş, T. Zincir Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Verimliliğe Katkısı, *Verimlilik Dergisi*, Sayı: 2, 113/130, 1996.
- Sümerkan, Z. “Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”, T.C. Turizm Bakanlığı, Turizm Yıllığı: 180/185, 1996.
- Uslu, S. “İşletme Bölümleri Arasındaki Alış ve Satışlar ve Transfer Fiyatlaması”, *Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 4(2), 1973.
- Uslu, S. *Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi*, Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi, 1982.
- Üstün, R. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1(10): 203/128, 1985.
- Üstündağ, Saim. (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 1, Nisan.
- Weygandt, Jerry J., Walter, G. Kieso, Kell Donald E. *Accounting Principles*, 4. Edition, John Willey and Sons Inc., U.S.A., 1996.
- Woolf, E., Tana, S., Singht, K. *Management Accounting*, M&E Professional Studies, London, 1986.

Yeşiloğlu, H. Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO, 30 Nisan-4 Mayıs 1997.

Yücel, G. 'TMS-1-Muhasebe Politikalarının Açıklanması' 5. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Tebliği, İzmir 1996.

Yükçü, S. *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, İzmir: Cem Ofset, 2000.

www.bddk.org.tr

www.bis.org/bcbs

www.denetimnet.net

www.fasb.org

www.iosco.org

www.spk.org.tr

www.tmsk.org.tr

www.unctad.org/en/docs/c2isard37_en.pdf

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı : Afyon, 1980

Öğr.Gördüğü Kurumlar :

	Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise	1994	1998	S.Demirel Süper Lisesi
Lisans	1998	2003	İstanbul Üniv. İngilizce İşletme
Yüksek Lisans	2006		Uludağ Üniv. Sosyal Bil. Enstitüsü
Doktora			
Medeni Durum			Evli

Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi: İngilizce (Çok iyi), Fransızca (Orta)

Çalıştığı Kurum (lar) :

Başlama ve Ayrılma Tarihleri	Çalışılan Kurumun Adı
01.10.2003 - 03.05.2005	May Grup A.Ş
10.09.2005 - 01.05.2006	Kiel Koltuk Sistemleri
01.06.2008	Karsan Otomotiv San. A.Ş

Yurtdışı Görevleri :

Kullandığı Burslar :

Aldığı Ödüller :

Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar :

Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri :

Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler :

Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar: 11. Ulusal Finans Sempozyumu (Dinleyici), 12. Uluslar arası Muhasebe Tarihi Kongresi (Konuşmacı)

Yayımlanan Çalışmalar: MUFAD, S:39 Temmuz 2008, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramında Finansal Olmayan Raporlama”

12. Uluslar arası Muhasebe Tarihi Kongresi , 20-24 Temmuz 2008 , “Para Vakıfları”

Diğer :

Canan ERDOĞAN BAŞDAR