

İŞLETMELERDE TRANSFER FİYATLAMASI UYGULAMALARI

Turan ATILGAN(*)

ÖZET

20. yüzyıla beraber ekonomik büyümenin sonucunda teşebbüslerin gerek iç ve dış büyümeleri ve gereksede merkezkaç yönetim sonucu oluşan işletme içindeki bölümlerin yönetim ve faaliyetlerindeki birbirlerinden bağımsız hareketleri transfer fiyatlaması kavramını ortaya çıkartmıştır.

Transfer fiyatlaması uygulamaları iki değişik şekilde ortaya çıkmaktadır.

- i) Bölümler arası alış - verişlerde mal ve hizmetlere uygulanacak olan fiyatlar,
- ii) Çok uluslu işletmeler ile onların yavru şirketleri arasındaki anlaşmalı olarak yapılan dış ticarete uygulanan fiyatlama,

İşletme içindeki bölümler arasında yapılan transfer fiyatlaması bölümlerin performans değerlerinin saptanmasında kullanılırken, Çok uluslu şirketlerle yavru şirketler arasındaki transfer fiyatlaması kârın transferinde kullanılmaktadır.

1.GİRİŞ

20.y.yılın karakteristik özelliklerinden biri olan ekonomik büyümenin temelinde teşebbüslerin büyümeleri yatmaktadır. 1940'lardan sonra görülmeye başlayan bu olgu ile gelişmiş ülkelerde gözleñebilen iki gelişme vardır.

Teşebbüsler, bir yandan iç büyüme veya dış büyüme (birleşme) yöntemleriyle büyüyerek veya birleşerek ölçek ekonomilerinden yararlanma yoluna gitmekte; diğer yandan, merkezkaç yönetim uygulamasına giderek faaliyetlerin bağımsız yönetilmesinin verdiği yararları da kullanmaktadırlar.

(*) Araş.Gör., D.E.Ü. İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

Merkezkaç yönetim ve bunun ileri bir uygulama şekli olan kâr merkezleri fikrinin temelinde piyasa ekonomisinin mantığı yatar. Her kâr merkezi kendi kârını maksimum kılsa, bir bütün olarak işletmenin kârında maksimum olur. Bu durumda kâr merkezleri, işletmenin genel kârlılığını arttıracığı için oluşturulur. Merkezkaç yönetim biçiminde ortaya çıkan farklı karar merkezlerinde alınan kararların hem bölümün amacına hem de teşebbüsün genel amaçlarına hizmet eder nitelikte olması sorunu, yani uyum sorununun çözümü için karar merkezlerine karar alma süreçleri için kullanacakları zimni davranış normları verilmekte; bu karar merkezlerinin değerlendirilmesi, kendilerine verilen genel amaçları ne dereceye kadar gerçekleştirebildiklerine göre, başka bir deyişle, bölümlerin dönem sonunda ulaştıkları sorunlar esas alınarak yapılmaktadır.

Literatürde aktarım fiyatlaması, bölümler arası fiyatlama, anlaşmalı fiyatlama, iç fiyatlama da denen transfer fiyatlaması, genelde sorumluluk merkezleri fakat daha çok da kâr merkezleri arasındaki mal ve hizmet alışverişlerinde ortaya çıkan fiyatlama sorunu ile ilgilidir.

2. TRANSFER FİYATLAMASI KAVRAMI VE TANIMI

İşletmelerin gelişmeleriyle birlikte işletme içindeki bölümlerin yönetim ve faaliyetlerindeki birbirlerinden bağımsızlıkları transfer fiyatlaması kavramının ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu merkezkaç yönetim uygulamaları birbirlerinden bağımsız işletmelerin oluşmasına da neden olmuştur.

Yerinden yönetimin uygulandığı işletmelerde merkezi otoritenin satın alma ve satma kararlarının bölüm yöneticilerine verilmesi transfer fiyatlaması kavramını doğurmuştur.

Transfer fiyatlaması iki değişik açıdan tanımlanabilir. Bunlardan birincisi;

Bölümler arası alış - verişlerde mal ve hizmetlere uygulanacak olan fiyatlamadır (Peğer 1983: 651).

İkinci olarak transfer fiyatlaması, çok uluslu şirketler açısından tanımlanmaktadır. Buna göre;

Çok uluslu şirketler ile yavru şirketler arasında anlaşmalı olarak yapılan, dış ticarete uygulanan fiyata transfer fiyatlaması denir. Uygulamada daha çok yavru şirkete satılan malların fiyatlarının yüksek

gösterilmesi şeklinde olmaktadır. Transfer fiyatlaması malın değerinin belirlenmesinden çok, belli gelir ve gider kârlarının ana şirkete transferine aracılık etmesidir. Yavru şirketlere yapılan ihracatın yüksek, yavru şirketten ana şirkete yapılan ihracatın ise düşük fiyatlandırılması, çok uluslu şirketlerin kârlarını maksimize etmek için uygulanan bir politikadır (Alpar, 1977:87).

Merkezkaç yönetiminin uygulandığı işletmelerde bölümler arasında uygulanan transfer fiyatı, herhangi bir kâr merkezinin ürettiği mal yada hizmetlerin, bu mal veya hizmetleri kullanacak diğer sorumluluk merkezlerine transferi halinde, bunlara uygulanacak fiyattır (Peker, 1983 : 652). Transfer fiyatı, hizmet veya malı alan bölüm için maliyeti, bu hizmet veya malı sunan bölüm için ise bir geliri oluşturduğundan, her iki bölümünde performansını etkiler.

Performansını yükseltmek amacıyla üretici bölüm malını mümkün olan en yüksek fiyattan, alıcı bölüm ise bu malı mümkün olan en düşük fiyattan satın almaya çalışır. Böyle bir durum ise, yöneticilerin bölüm çıkarlarını işletme çıkarlarının üzerinde tutmalarına neden olabilir. Bu nedenle, işletme içi mal ve hizmet alış - verişinde uygulanacak transfer fiyatının belirlenmesinde öncelikle işletme çıkarlarının dikkate alınması gereklidir.

3. TRANSFER FİYATLARININ KAPSAMI VE YAPISI

Literatürde, transfer fiyatlamasına ilişkin tartışmalar 1900'lerin başına dek geriye uzanmaktaysa da temel çalışmalar 1950'lerin ikinci yarısında görülmüştür.

1965'lerden sonra transfer fiyatlamasına ilişkin çalışmalar vergi yükümlülükleri - özellikle çok uluslu şirketlerin vergi yükünü minimize etme - konusunda yoğunlaştı. Uluslararası pazarlarda çok uluslu şirketler çeşitli nedenlerle transfer fiyatlamasına gitmektedirler (Alpar; 1977: 90 - 91).

1-Vergi sisteminin ve yükünün ülkeler arasında farklılık göstermesi,

2-Yatırım yapılan az gelişmiş ülkede yabancı ortağın kâr transferlerine sınırlamalar getirilmesi, Çok Uluslu Şirketi (ÇUŞ) yavru şirket ile anlaşmalı fiyatlardan dış ticarete yöneltebilir.

3-Sermayenin tümünün ana şirket tarafından kontrol edilmesi, yani şirkette yerli ortaklarında bulunması,

4-Az gelişmiş ekonomide devalüsyon yapılması ihtimali çok uluslu şirketi normal kârlardan daha fazlasını yurt dışına transfer etmeye yöneltebilir.

5-ÇUŞ'ları, az gelişmiş ülkelerde gerçek kârlarını gizleyip daha çok dolaylı yollardan kâr transferine yönelten diğer bir neden siyasaldır.

6-Yabancı şirket kârlarının yüksekliği, hükümetleri, mevcut ekonomi ve maliye politikalarını yabancı şirketlerin bu kârlarını olumsuz yönde etkileyebilecek bir şekilde değiştirmeye yöneltebilir.

7-Belli sektörlere fiyat kontrolünün uygulandığı ekonomilerde bu sektörlerde faaliyet gösteren yabancı şirketler yüksek fiyatlar yoluyla aşırı kârlar elde edemeyeceklerinden, dolaylı yoldan kârlarını maksimize etmeye çalışacaklardır.

8-Yabancı şirket açısından stratejik bir uygulama olarak değerlendirilebilir.

Transfer fiyatlamasını önleyebilmek için az gelişmiş ülkelerin ÇUŞ'ların faaliyetlerini denetleyecek bir güce ve kapasiteye sahip organizasyonları oluşturmaları gerekmektedir.

ÇUŞ'lar, global düzeyde ödeyecekleri gelir ve gümrük vergilerini minimize etmek, şirket gelirlerini bir birimden diğer birime veya merkeze aktarmak, hükümet kontrollerinden kaçmak veya doğrudan doğruya aşırı kârlar elde etmek vs. amaçlarla mal, girdi, teknoloji ve hizmet akımını dünya fiyatları düzeyinden saptayabilme olanaklarına sahiptirler. ÇUŞ'ların transfer fiyatlamaya başvurma olanakları daha çok dünya fiyatının belirsiz olduğu teknoloji yoğun endüstrilerde ortaya çıkmaktadır.

Yabancı firmalar, maliyet-fiyat marjından doğan aşırı karlarını kamu oyunun dikkatlerini ve eleştirilerini üzerlerine çekmemek için gizlemek ihtiyacını duymaktadırlar(Yıldırım 1979:133-134)

4.TRANSFER FİYATLAMASINI HAZIRLAYAN FAKTÖRLER

Kapitalizmin başından beri özünde yatan merkantilist iktisat doktrin ve uygulaması doğrultusunda 20.y.yılda kapitalizmin bünyesinde teşekkül eden monopol ve oligopoller satışlarını ve dolayısıyla karlarını maksimumlaştırabilmek için uluslararası piyasaya açılmaya ve hakim olmaya çalışmışlardır.Bununla birlikte, sözde serbest dış ticaret teorisini uygulayan bu firmalar hem kendi ülke ve hemde dış ülkelerle yatırılan bazı siyasal

ve ekonomik güçlerle karşılaşmışlardır. Her şeyden önce, varsayıldığı yada iddia edildiği gibi özellikle uluslararası piyasalarda tam-rekabet şartlarının hüküm sürmediği gözlemlendi. Daha doğrusu uluslararası alış-verişte olması ve uygulanması gereken kurallar bu ülke ve bu ülkelerin firmalarınınca tesbit edilip uygulandı. Başka bir ifade ile, serbest dış ticaret doktrini, iddiaların aksine başlangıcından beri bir ideal olarak kaldı (Şatıroğlu, 1984:208).

İkinci olarak, zamanın monopol ve oligopelleri, uluslararası ticarete yine varsayıldığının aksine, gümrük ve kotalar gibi değer ve miktar kısıtlamalarıyla karşılaştılar. Özellikle siyasi bağımsızlıklarına yeni kavuşmuş ülkelerin antikapitalist yönetimleri ile doğu bloku ülkeleri, batıdan yaptıkları ticarete bu kısıtlamaları daha da artırmışlardır. İşte bu ve benzeri nedenler, uluslararası alanda monopol güçlerini daha da arttırmak ve ticarete konulan tehditlerden daha az yada hiç etkilenmemek için batıdaki ulusal monopollerin, çok uluslulaşmalarında etken olan faktörlerdendir. Bu suretle;

- Şirketlerin monopol gücü uluslararası düzeyde yayılacak ve daha da aratacaktı,

- Şirketler alehlerine olan ticari tehditlerden kurtulabileceklerdi (Şatıroğlu 1984: 208).

- Bunların sonucu olarakta, hem anavatan da hem de uluslararası alanda ÇUŞ statüsünde faaliyet göstermek, satış hasılatı ve kârları, olağanüstü denecek biçimde, ÇUŞ öncesine göre artırılacaktır. Zira bu suretle bir pazar daha ele geçirilecek ve buradan da ana ülkeye kazanç ve kâr transferleri yapılacak demektir. Asıl önemli olanı da, yapılan bu transferlerin özellikle ana ülkede gelirin çarpan etkisi yaratmasıdır. Ana ülkede artan üretimin bir kısmı yine aynı mekanizma ile yavru şirketlere herhangi bir sınırlamaya maruz kalmaksızın satılabilecektir.

ÇUŞ'lar açısından durum böyleyken, 1940'lardan sonra şirketlerin gelişmesiyle birlikte şirketler hem kapasite olarak hem de satış hacmi olarak büyük gelişme göstermişlerdir. Şirketlerin gelişmesiyle de merkezkaç yönetimler meydana gelmişlerdir. Merkezkaç yönetim uygulaması, karar yetkilerinin tepe yönetimden aşağılara doğru kaydırılması demektir. Karar yetkilerinin aşağı doğru kaydırılması, satın alma ve satma karar yetkilerinin de belirli noktalara delege edilmesi sonucunu verecek derecede olabilir. Transfer fiyatlaması ile firmaların merkezkaç yönetimlerinin performans değerlendirilmesi ölçülebilmekte ve kâr merkezlerinin başarılarının ölçülebilmesi sağlanmaktadır.

5. TRANSFER FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ

Transfer fiyatının oluşmasında üç kriter etkilidir. Bunlar ;

- (i) Uygun hedef
- (ii) Takdir edilen performans
- (iii) Kendi kendini idare yetkisi

Transfer fiyatı taslağını hazırlanması daha alt düzeydeki yöneticiler ile üst düzeydeki yöneticileri birbirine yaklaştıracak ve onların hedeflerini gerçekleştirmeye teşvik edecektir (Horngren 1972 : 730).

Transfer fiyatlama yöntemleri çeşitli yazarlar tarafından farklı biçimlerde gruplandırılmıştır. Bunlardan genel kabul görmüş olanları üç başlık altında sınıflandırabiliriz.

5.0. Pazar Fiyatını Esas Alan Yöntem

5.0.0. Pazarlık Fiyatı Yöntemi

5.0.1. Pazarlık Edilerek Bulunan Fiyat

5.1. Maliyet Değerini Esas Alan Yöntem

5.1.0. Tam Maliyet + Kâr Marjı Yöntemi

5.1.1. Değişken Maliyet + Kâr marjı Yöntemi

5.2. Çifte (ikili) Transfer Yöntemi

Bu yöntemlerin temel özellikleri aşağıda sırası ile inceleme konusu yapılmıştır.

5.0. Pazar Fiyatını Esas Alan Yöntem

Kâr merkezlerinin birbirlerine bağıllığı ve bağımsızlığı fiyatlandırma yöntemlerini etkileyen en önemli etkenlerden bir tanesidir. Bölümler arası tam bağıllık varsa, yani A ve B gibi iki bölümün varlığını düşündüğümüzde, A bölümü tarafından üretilen ara malların B bölümü tarafından alınma zorunluluğu var ise bölümler arası tam bağıllık var demek-

tir. Böyle bir durumda ara malının transfer fiyatı standart maliyetler üzerine belli bir oranda bir kâr payı eklenmesiyle belirlenebilir. Kâr ölçüsü olarak standart maliyetin temel alınmasının nedeni A bölümünün verimsiz çalışması sonucunda oluşabilecek yüksek maliyetlerin B bölümüne aktarılmasını önlemektir. Uygulanacak kâr oranı işletmenin tüm yatırımları üzerinden beklediği gelire uygun bir biçimde belirlenir. (Bursal, 1980: 427 - 428).

Bölmeler arası tam bağımsızlık durumunda, her bölümün ürettiğini istediği müşteriye satabilme veya gerek duyduğu şeyi istediği yerden satın alma serbestliğine sahip olması durumunda sözkonusu olur. Bu gibi durumlarda uygulanacak transfer fiyatları bölmeler (kâr merkezleri) arası müzakereler yoluyla saptanır. Burada temel ilke hem bölmelerin finansal başarısını saptırmayan, hem de işletmenin bir bütün olarak kârlılığını gözetilen fiyatlar saptayabilmektir. Böyle bir amaca en uygun fiyat ise, pazar değerinin kesinlikle saptanabilmesi durumunda, pazar fiyatıdır. Bu fiyat; ara malını üreten bölümün satabileceği en yüksek fiyat, ara malını kullanan bölüm için ise taban fiyattır. Her iki bölümde transfer fiyatı olarak pazar fiyatını kullanmalarına rağmen kâr edememişlerse, bunların performansları olumsuz demektir.

Ancak piyasa fiyatlarının uygulanabilmesi için kuşkusuz transfere konu olan mal ve hizmet için bir dış piyasa fiyatı mevcut olmak ve bu cari piyasa fiyatları bölmeler arası alış verişin gerçek koşullarını yansıtabilecek gerekli eksiltme ve arttırmalara tabi tutulmaktadır (Baş 1987)

Piyasa fiyatı bir fırsat maliyetidir. Satan bakımından piyasa fiyatı potansiyel gelir kaybını temsil eder. Satın alan bakımından, bu fiyat malın dışarıdan alınması durumunda ödenmesi gereken fiyatı temsil eder. Maalesef, ekseriye teşebbüs içinde kullanılmak üzere üretildikleri takdirde piyasa fiyatları yoktur. Bir piyasa fiyatı bulunduğu takdirde de bir düzeltmeye tabi tutulmaksızın bunların iç transferlerde kullanılması mümkün değildir (Backer - Jacobsen, 1983 ;447).

Transfer edilen miktarlar genellikle büyüktür, bunun sonucu olarak üretici departman için maliyette tasarruf sağlar. Satış hacminin büyük olması sebebiyle iskonto yapılması gerekebilir. Piyasa fiyatının, teşebbüs içi transferlerde bahis konusu olmayan reklâm, satışları geliştirme, satış komisyonu, kredi açma , tahsilat ve diğer giderleri ihtiva ettiği kabul edilir. Eğer transfer fiyatı aynı fabrika içinde yapılmakta ise, depolama giderlerinin fiyata dahil edilmesine lüzum yoktur. Piyasa fiyatının bulunduğu varsayılırsa, bu düzeltmelerin yüzde ile ifade edilmesi gerekir ve aşağıdaki gibi hesaplanabilir (Backer - Jacobsen, 1985: 447).

	<u>%</u>
Piyasa Fiyatı	100
Eksi ;	
Mali iskonto.....	2.0
Satış giderleri.....	20.0
Kredi giderleri.....	0.5
Depolama giderleri.....	4.0
	<hr/>
İndirim toplamı	26.5
	<hr/>
Piyasa fiyatının yüzdesi olarak iç transfer fiyatı	73.5

İş transferlerin fiyatlandırılmasında pazar fiyatı en uygun fiyatlandırma yöntemi olarak kullanılmasına rağmen, bu yöntemin uygulanmasında çeşitli güçlükler ve engellerle karşılaşılabilir.

Bu güçlüklerden birincisi, ara malı piyasasında tam rekabet koşullarının mevcut olmamasıdır. Bu takdirde piyasa fiyatlarının transfer fiyatı olarak kullanılması, bölüm performansının ölçülmesi bakımından uygun olmasına karşın işletmenin genel kârlılığı açısından uygun olmaz. İkinci güçlük ara malının piyasası olmaması durumudur. Üçüncü bir güçlük ise cari piyasa fiyatının, uzun dönem normal piyasa fiyatının altında olması olasılığıdır. Bu gibi durumlarda transfer fiyatı olarak cari piyasa fiyatının mı, yoksa öngörülen normal fiyatın mı esas alınacağı konusundaki kararsızlıktır (Hatipoğlu, 1973; 486 - 487).

Genellikle optimal pazarlara yol açtığı için en uygun transfer fiyatı yöntemi pazar fiyatıdır (Horngren, 1972:730).

Teşebbüs içi transfer fiyatlandırması piyasa fiyatına göre böyle olurken holdinglerde ve çok uluslu şirketlerde her yavru işletme bu satıştan belirli bir kâr marjı elde edecektir. Ancak ana işletme dışı bir işletmeye son satışı yapacak bağlı işletmenin bu satışla ilgili belirli bir riske katlanacağı muhakkaktır. Son satış fiyatının öngörülen kâr marjını sağlamıyacağı gibi, bu satıştan dolayı bir zarar dahi sözkonusu olabilir.

Transfer fiyatının piyasa fiyatının da üstünde saptanması halinde, ana işletme içi satış yapan işletmeler, ana işletme dışı müşterilere son satışı yapan işletmelerin aleyhine fazla kâr elde ederler (Pekiner, 1984:339-342).

5.1. Maliyet Değerini Esas Alan Yöntem

Mal ve hizmet transferlerinde, transfer fiyatı olarak maliyetlerin kullanılması satıcı bölümü özendirme açısından etkin olmamaktadır. Maliyet fiyatı üzerinden yapılan satış, satıcı bölüm kârına katkıda bulunmayacaktır. Maliyet fiyatlarının (özellikle de değişken maliyetler) etkin karar aracı olmasına karşın, ölçümlemede o derece etkili olmamaktadır. Transfer fiyatı olarak değişken maliyetin esas alınması satıcı bölüm kârlarına, sabit giderlerin varlığı nedeni ile olumsuz katkı yapacaktır. Ancak, transfer konusu aramalin pazarı olmaması, ya da düzensiz pazar koşulları olması ve satıcı bölümün üretim fazlası olması halinde değişken maliyetler işletme için marginal maliyetlere eşit olacak ve bölüm, üst yönetimce belirlenen bir düzeyde transfere zorlanacaktır. Ayrıca pazar fiyatlarının bölümün değişken maliyetlerinin üstünde olması nedeni ile işletme içi transferler alıcı bölüm için olumsuz sonuçlar vermesine karşın, tüm işletme açısından olumlu olabilir (Sevgener, 1986: 376-377).

Transfer fiyatlarının tam maliyet düzeyinde oluşturulmasının sakıncası da, tam maliyet içinde yer alacak kontrol edilemeyen giderlerin varlığıdır. Yönetici etkinliğini ölçümlemede kontrol edilebilir gider ve kâr sayılarının kullanma zorunluluğu bu sakıncayı açıkça yansıtmaktadır. Ayrıca tam maliyet usulü performans değerlendirmesi bakımından da tatmin edici değildir. Bu usul genellikle malı devreden bölümün, kârını düşük, alan bölümünkünü ise yüksek göstermektedir. Tam maliyet, usulü, malı teslim alan bölüm yöneticilerini, teşebbüs için en uygun olan hal şekline aykırı karar almaya da sevk edebilir. Kısa vadeli kararlıran çoğunluğunda, en uygun olan maliyet değişken maliyetlerdir.

Tam maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemi merkezkaç yönetimin kararlarındaki yetki genişliğine bağlı olarak değişecektir. Şöyleki; merkezkaç yönetime çok geniş yetkiler (hatta yatırım kararı alma verilmişse, bu durumda satıcı bölümün hakimiyeti sözkonusudur. Böyle bir durumda transfer fiyatı tam maliyetleri karşıladığı gibi yeterli kârı da karşılar. Eğer merkezkaç yönetimin yetkileri az ise bu azlık oranında transfer fiyatı da tam maliyet kavramına yaklaşır.

Merkezi otorite, üretici bölümü daha çok desteklemek gereğini duyarsa fiyatı "tam maliyete" dayalı yöntemlerin uygun gördüğü bir duruma göre oluşturur. Buna karşılık alıcı bölümü desteklemeyi daha yararlı gördüğü durumda ise "değişken maliyete" dayalı fiyatlamayı empoze etmektedir (Peker, 1983: 657).

5.2. Çifte (ikili) Transfer Yöntemi

Bölümlerin ürettiği ara malının pazarı yoksa veya herhangi bir nedenle pazar fiyatı uygulanamıyorsa, transfer fiyatı olarak maliyete dayalı bir fiyat saptandığında, satıcı veya alıcı bölümün, sonuçtan zararlı çıktığı düşünülebilir. Fiyat yüksek tutulduğunda alıcı bölümün maliyeti yükselir. Fiyat düşük tutulduğunda ise satıcı bölüm bir kısım maliyetlerini dahi karşılayamaz duruma düşebilir. Bu durum ise bölümlerde performans düzeyini ve işletme optimizasyonunu düşürür ve motivasyonu azaltır (Pecker, 1983: 657).

Dolaysız (değişken) maliyetin, tam maliyete göre daha tutarlı bir transfer fiyatı olabileceğini söyleyebiliriz. Çünkü firma içi optimal kaynak kullanımını açısından en uygun transfer fiyatı ara malını üreten kısmın marjinal maliyeti; marjinal maliyete en iyi yaklaşım ise değişken maliyettir. Ancak transfer fiyatı olarak değişken maliyet kullanıldığında ara malını üreten bölüm kâr merkezi değil, gider merkezi kabul edilmiş olmaktadır.

Bu soruna bir çözüm yolu olarak çifte transfer fiyatının kullanılması düşünülmüştür. Çifte transfer fiyatının amacı, satıcı ve alıcı bölüm yöneticilerinin bir bütün olarak iş etmenin çıkarları ile uyum içinde karar almalarını sağlamaktır.

İkili transfer fiyatı, satıcı bölümün yapay pazar fiyatı ile satış yapmasını, alıcı bölümün de mal transferinde gereksiz gider yükünden arındırılmasını sağlar.

İkili transfer fiyatı yönteminin ana çizgileri şöyledir:

(i) Mal ve hizmeti satan bölüm, değişken maliyete bir kâr oranı ekleyerek transfer fiyatını saptamaktadır.

(ii) Mal ve hizmeti alan bölümün başarısı değerlendirilirken, mal ve hizmetin transfer fiyatı, hesaplara değişken maliyet esas alınarak yansıtılmaktadır.

Böylece her iki kısım da kâr merkezi olarak kabul edilmekte, ayrıca ara malını üreten kısmın, firma açısından optimal üretim miktarını saptamasına olanak hazırlanmış olmaktadır. Firmanın toplam kârına ara malını üreten kısmın da katkısı da bulunduğu bir gerçektir. İkili transfer fiyatı bu gerçeği gözetmekte ve üretici kısma bir bakıma şirket kârından sübvansiyon yapmaktadır. Bunu bir örnekle açıklarsak, A kısmının ara malını birim başına 150 TL. dolaysız maliyetle ürettiğini varsayalım. Bu maliyete eklenmesi uygun görülen katkı marjı % 80 olsun. Öte yandan B

kısmı bu ara malını mamül hale getirmek için birim başına 100 TL. daha dolaysız maliyet ödesin ve nihai mamulü 380 TL. birim fiyatla satsın. Ocak 1978 ayında A kısmı 1.000 Adet ara malı transfer etmiş ve bunların hepsi B kısmınca mamul hale getirilip satılmış ise her iki kısmın performansı aşağıdaki gibi olacaktır (Hatipoğlu vd., 1978:489).

İkili Transfer Fiyatı ve Kısımların Performansı

	<u>A Kısım</u>	<u>B Kısım</u>	<u>Toplam</u>
Satışlar	270.000(1)	380.000(2)	380.000
Değişken giderler	150.000(3)	250.000(4)	250.000
Katkı marjı	120.000	130.000	130.000

(1) 1.000 birim x (150 + 150 . % 80) TL.

(2) 1.000 birim x 380 TL.

(3) 1.000 birim x 150 TL.

(4) 1.000 birim x (150 + 100) TL.

Görülüyor ki, firmanın genel performansı, B kısmının performansına eşittir. Ancak bu performans içinde A kısmının da bir katkısı vardır ve ikili transfer fiyatı uygulamakta, A merkezi yapay bir kâr merkezi kabul edilmektedir (Hatipoğlu vd, 1978:490).

Bu yöntemin uyum sorununun çözümü açısından önemi, bir maliyetin merkezinin ikili transfer fiyatları aracılığı ile bir kar merkezi olarak değerlendirilmesi olanağıdır. Alıcı bölümleri ise marjinal maliyete en yakın değer olan birim değişken maliyeti sorunun çözümü açısından önemlidir. Bir başka deyişle, bir anlamda uyum ve etkinlik sorununun aynı çözümlenmesine çalışılmaktadır.

Genel olarak şunu söyleyebiliriz, belli bir fiyatlandırma yönteminin seçilmesinde kısmen yöneticilerin amaçları ve kısmen de çeşitli fiyatlandırma yöntemlerinin üstün tarafları rol oynamaktadır. Ancak, her yöntemin üstün taraflarına karşılık sakıncalı taraflarının da olması ve yöneticilerin de çeşitli amaçlarının bulunması işletme içi transfer fiyatının belirlenmesinde mantıki ve geçerli bir politikanın saptanmasını güçleştirmektedir.

Transfer fiyatları için her tarafa yayılan ve böylece optimal ekonomik kararlara doğru yol açacak olan bir kural varmıdır? Cevap olumsuzdur. Çünkü 3 kriterde uygun hedef, takdır edilen performans ve kendi kendini idare selahiyeti hep beraber göz önüne alınmak zorundadır. (Horngren-1972; 733).

Gerek firma içi optimal kaynak kullanımı kararlarına (bölümlerin üretim miktarlarının saptanması, bir bölümün faaliyetinin durdurulması yada sürdürülmesi gibi) gerekse kar merkezlerinin performanslarının değerlendirilmesine ışık tutacak olan tek bir transfer fiyatı saptamak son derece zordur. Uygun transfer fiyatının ne olduğu bir yandan ekonomik ve yasal koşullara bir yandan da verilecek kararın niteliğine bağlıdır. Örneğin; vergi kanunlarına uygun finansal tablolar düzenleneceği zaman yasal transfer fiyatı tam maliyettir. Bölümlerin performansının ölçülmesinde en uygun transfer fiyatı, firma içi kaynak kullanımı kararlarına en iyi ışık tutan transfer fiyatı ise marjinal ya da ona en iyi yaklaşım olan değişken maliyet veya ek maliyettir.

6. TRANSFER FİYATLARININ AZ GELİŞMİŞ ÜLKELER ÜZERİNE ETKİLERİ

Biz burada transfer fiyatlarının az gelişmiş ülkeler üzerine etkisini çok uluslu şirketlerle onların yavru şirketleri dediğimiz bağlı şirketler arasındaki transfer fiyatının etkilerini inceleyeceğiz.

Uluslararası pazarlarda kazanç maksimizasyonu politikası sonucunda elde edilen aşırı kârları gizleme; daha az vergi verme, çok uluslu şirketlerin merkezine daha fazla kâr transfer edebilme gibi amaçlarla başvurulmaktadır. Ancak transfer fiyatı uygulamaları, sosyal kurumlaşmanın belirgin olduğu Ükelerde giderek gerek kamuoyu ve ülke yöneticileri gerekse tüketiciler arasında bir tepkiye yol açmaya başlamıştır (Tatlıdil, 1983:143).

Transfer fiyatı uygulamaları özellikle az gelişmiş ülkelerde oldukça önemli ekonomik kayıplara yol açmaktadır. Çok uluslu şirketler az gelişmiş ülkelerde, ödemeler dengesi izerinde, enflasyon üzerinde, istihdam hacminde ve gelir çarpanı üzerinde etkilere yol açmaktadır. Şöyleki, Az gelişmiş ülkelere batıya transfer edilen aşırı kâr ve kazançlar çarpan etkisini bu ülke ekonomilerinde gösterir ve gelirlerini arttırır. Yine aynı şekilde az gelişmiş ülkelerde transfer fiyatlandırma yoluyla milli gelir düşeceğinden bu ülkelerin fiili yada potansiyel istihdam hacimlerinde bir düşme görülür. Bu da az gelişmiş ülke milli gelirinin gerilemesine yol açar.

Enflasyon üzerindeki etkileri ise transfer fiyatlandırma kavramı ile ortaya çıkmaktadır. Çünkü çok uluslu şirketler açısından transfer fiyatlandırma, az gelişmiş ülkelerin ödemeleri gerekenden daha yüksek fiyatlarla mal ithal etmeleri demektir. Bu yolla ithal edilen hammadde, mamul ve yarımamul malların ve bunların input olarak kullanıldığı malların bu nedenle fiyatları yüksek tutulabilmektedir. Böylece diğer ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle beraber transfer fiyatlarda enflasyona yol açmaktadır.

Transfer fiyatlarının az gelişmiş ülkeler üzerindeki en önemli olumsuz etkisi o ülkelerin ödemeler dengesi üzerinde yol açtığı kayıplardır. Ödemeler dengesi üzerindeki bu olumsuz etkisi iki nedenden kaynaklanmaktadır.

- Transfer fiyatlandırma sonucu yüksek fiyatla mal ithali ve ülkenin döviz kaybı,

- Transfer fiyatlarla ithal edilmiş girdi kullanan malın ihracat imkân ve olasılığının düşmesi sonucu ülkenin döviz kazanma gücünün düşmesi.

Transfer fiyatlandırması gelişmiş ülkelerde de ekonomik istikrarı rahatsız edici bir rol oynadığından, örneğin, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu, sınırları içindeki Çok Uluslu Şirketlerin faaliyetlerinin daha etkin biçimde denetlenmesine ilişkin kararlar almışlardır.

7.TRANSFER FİYATLARININ UYGULANABİLİRLİĞİ

Hem etkinlik sorununu hem uyum sorununu aynı anda çözecek tek bir transfer fiyatı saptamak, çözümü son derece güç bir sorundur.

Ancak farklı amaçlara göre farklı transfer fiyatlarının kullanılması biçiminde bir yaklaşımdan söz edilebilir. Örneğin, performans ölçülmesi için piyasa fiyatı, optimal üretim miktarının belirlenebilmesi için marjinal maliyet veya birim ek değişken maliyet, satın alma - üretme vb. seçimler için ilgili maliyet, vergi yasalarına uygun mali tablolar düzenleneceği zaman mevzuat neyi gerektiriyorsa o fiyat vb. gibi.

Hem etkinlik hem uyum sorununun aynı anda çözülememesi durumu kâr merkezleri düşüncesinden geriye dönerek maliyet merkezleri biçiminde bir sorumluluk muhasebesi sistemi uygulamaya yönlendirilebilir.

Ancak teşebbüslerin büyüklüğü denetim alanını kısıtladığından, merkezkaç yönetimi hatta bunun ileri derecelerini uygulama zorunluluğunu gündeme getirmektedir. O halde öncelikle merkezi yönetim biçiminde ortaya çıkmayan ve merkezkaç yönetim biçimine özgü olan uyum sorununun

öncelik taşınması gerekmektedir. Başka bir deyişle, transfer fiyatlaması modelinde öncelikle uyum sorunu çözülmeli, fakat belli bir etkinlik düzeyi de tutturulmalıdır.

Bu durumda en uygun transfer fiyatları varsa piyasa fiyatları yoksa pazarlık fiyatlarıdır. Ancak pazarlık fiyatlarının belirlenmesinde bölümlerarası dengenin varlığına özen gösterilmelidir. Bazı bölümlerin tekeli bir davranış içine girmelerinin önlenmesi, bölüm başkanlarına diğer bölümlere, teşebbüs amacına ve piyasaya ilişkin bilgiler verilmesi vb. gibi.

Üzerinde durulması gereken önemli bir husus da vergi mevzuatının getirdiği kısıtlamalardır, Konuyu Türk vergi sistemi açısından da ele aldığımızda, transfer fiyatları konusuna özenli yer verildiği ve piyasa fiyatları yaklaşımına ağırlık verildiği görülmektedir.

Ülkemizde de holdingleşmenin dünyadaki gelişmelere paralel olarak arttığı, bu nedenle transfer fiyatlaması konusunda da giderek önem kazandığı bir gerçektir.

8. SONUÇ

Teşebbüsün bölümlerinin performansının ölçülmesinde, iç kârlılık ve sermaye üzerinden kâr önemli unsurlardır. İç kârlılığı hesaplamak için teşebbüs içi transferlerde, mal veren ve alan bölümler için makul olan fiyatın tayini gerekir. Ancak teşebbüs içi transferlerin fiyatlandırılması yöntemleri arasında seçim yapmada ise, anlayışa bağlı çözümlenmesi güç meseleler ortaya çıkmaktadır. Belli bir fiyatlandırma yönteminin seçiminde geniş ölçüde teşebbüs yöneticilerinin amaçları ve teşebbüs içi faaliyetlerin niteliği ve hacmi rol oynar.

Teşebbüs içi fiyatlandırma kararları performans değerlendirmesini etkiler. Yönetim fonksiyonunun ihtiyacı olan veri çeşitleri genellikle farklı bulunduğundan, teşebbüs içi fiyatlandırmada bu alanda işleri aydınlatan bir unsur olmaktadır.

Olay çok uluslu şirketler veya uluslararası şirketler açısından değerlendirirsek, bu şirketler transfer fiyatlandırması stratejisi yolu ile kazançlarını maksimuma çıkarmışlar ve bunu uzun yıllar uygulamışlardır. Yalnız bu olay giderek gerek az gelişmiş ülkelerin ve gerekse gelişmiş ülkelerin tepkisini çekmiş ve bu şirket faaliyetlerinin denetlenmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Yalnız bunların denetlenmesinde ortaya çıkan sorun çok uluslu şirketlerin transfer fiyatları uygulamalarında özellikle karışık ve değişik yolları izlemeleri ile sağlanan kazancın kâr adı altında muhasebeleştirilmemesidir. Bunun zorunluluğu da yoktur.

TRANSFER PRICING APPLICATIONS IN BUSINESS ORGANIZATIONS

By the twentieth century, business organizations have grown in size, and departmental structures have resulted with decentralization of both the managerial and productive activities. Transfer pricing have appeared at this stage of development as an outcome of relatively independent departmental activities. Transfer pricing have occurred in two different ways:

- i) By depending on the interdepartmental transactions,
- ii) By pricing policy in foreign trade between headquarters and subsidiaries of a multi - national company.

In the first, transfer pricing effects performance of the departments, and in the latter it is used transfer of profit.

KAYNAKÇA

Alpar, Cem (1977); Çok Uluslu Şirketler ve Ekonomik Kalkınma, Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi yayınları, Ankara.

Baş, İ.Melih (1987); Teşebbüslerde Sorumluluk Merkezlerinin Performanslarının Ölçülmesi Açısından Transfer Fiyatlaması; Verimlilik Dergisi, M.P.M. Yayınları 1987/4, Cilt 16.

Backer - Jacobsen (1983); Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 2.Baskı, Çev: Sadık Baklacioğlu, Bilimsel Yayınlar Derneği, İstanbul.

Bursal, Nasuhi (1980); Maliyet Muhasebesi; İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayını, İstanbul.

Horngren, Charles T.(1972); Cost Accounting ' A Managerial Emphasis, Third Edition, Prentice/Hall International, Inc.

Hatipoğlu, Zeyyat - Gürsoy, G. Tuncer (1978); Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İ.T.Ü. İşletme Mühendisliği Fakültesi Yayınevi, İstanbul.

Pekiner, Kâmuran (1984); İşletme Denetimi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını, İstanbul,

Peker, Alparslan (1983); Modern Yönetim Muhasebesi, 3 baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul.

Sevgener, A. Sait (1986); Yönetim Muhasebesi, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul.

Şatıroğlu, Kadir O.(1984); Çok Uluslu Şirketler; A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.

Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs(1979); Transfer Pricing And Multinational Enterprises; Paris.

Tatlıdil, Rezzan (1983); Uluslararası Pazarlarda Kazanç Maksimizasyonu Aracı Olarak Transfer Fiyatı Kararlarına Stratejik bir Yaklaşım; D.E.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl 1, Sayı: 3.

Yıldırım, Nuri (1979); Uluslararası Şirketler, Cem Yayınları, İstanbul.