

## Yönetim Yaklaşımları Çerçevesinde Transfer Fiyatlama

Selim Yüksel Pazarçeviren<sup>\*</sup>, Nermin Akyel<sup>\*\*</sup>

### Özet

Büyük orgazisayonlarda merkezi yönetimin bütün çalışmaları görmesi ve kontrol etmesi kolay olmayacaktır. Bu işletmelerin çoğunda her bölüm bağımsız bir birimdir ve bölüm yöneticileri bütün kararlarında özgürdür. Merkezi yönetim işletme amaçlarını toplam karı artıracak şekilde düzenler. Birçok bölümün yer aldığı üretim işletmelerinde bölümler arası ürün ve hizmet transferlerine sıklıkla rastlanmakta ve transfer fiyatlar işletme yönetimi tarafından bölüm performanslarının değerlendirilmesinde dikkate alınmaktadır. Bu çalışmada transfer fiyatlama yönetim sistemleri çerçevesinde ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Transfer Fiyatlama, Yönetim, Yönetim Yaklaşımları

### Abstract

In large organization, which is not easily a central management can monitor and control all the operations. Each division is an autonomous unit and its manager has the freedom to take his all decide. Central managment of the organization aims to coordinate the actions of the division to maximize the organization's total profit. Within a large organization with multiple division, goods and services are frequently transferred from one division the another and transfer pricing were remarkable both devisions are evaluated on their profitably by the organizations management. In this study, transfer pricing was held arround of management approaches.

**Key Words:** Transfer Pricing, Management, Management Approaches

### Giriş

Haberleşme ve bilgi işleme teknolojisinde yaşanan gelişmeler, yönetim anlayışında yaşanan değişiklikler ile insan hakları ve kişilik kavramlarına yüklenen yeni anlamlar doğrultusunda işletmelerin yönetim anlayışlarında da farklılaşmalar yaşanmış, bu değişikliklerden yönetim süreçleri ve organizasyon yapıları da büyük ölçüde etkilenmiştir. "Sistem yaklaşımı ile kapalı birer organizasyon olmanın dışında ulusal sınırları da aşan bir düşünce anlayışına sahip olan

---

<sup>\*</sup> Doç. Dr. , Sakarya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü  
E-Posta: yukselp@sakarya.edu.tr

<sup>\*\*</sup> Öğr.Gör. , Sakarya Üniversitesi, Geyve M.Y.O.  
E- Posta: nakyel@sakarya.edu.tr

işletmeler hammaddeden pazara, para ve personel tedarikinden rakiplerinin kimliğine kadar tüm konularda global düşünmek ve alacakları kararları bu doğrultuda değerlendirmek zorunda kalmışlardır” [Koçel;1998: 270].

Üretim işletmeleri de bu değişimden etkilenmiş ve işletmeler için ürün ve üretimin yanısıra üretim maliyetleri ayrı bir önem kazanarak yöneticiler için karar almada etkili olmaya başlamıştır. Bu süreç içerisinde gelişen transfer fiyatlandırma, “ Aynı işletmede bulunan bölümler arasındaki transferlerde kullanıldığı gibi, bir ana işletmeye bağlı ve farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler arasında da uygulanabilmektedir. Bu sebeple transfer fiyatlamaya konu olan transfer fiyatları, bölümlerarası ve işletmelerarası transfer fiyatlar olarak karşımıza çıkmaktadır”[Doğan; 2004: 71]. Transfer fiyatlama işletmedeki tüm üretim merkezlerinin işletmenin toplam kârı üzerinde etkili olacağı düşüncesinden yola çıkan bir fiyatlandırma metodu olup transfer fiyat, “aynı işletmede bir bölümden diğer bölüme aktarılan ara mamullerin değerlemesinde kullanılan fiyat olarak tanımlanabilir” [Yükçü; 1999: 738].

Esas olarak transfer fiyat uygulamasının temelinde ürünün ara mamul pazarının olması ve uzmanlaşmanın avantajlarından yararlanmak suretiyle kâr maksimizasyonunun sağlanması düşüncesi yer almaktadır. Transfer fiyatlamasının gerçekleştirilebilmesi için bölümlerde bağımsızlığın sağlanmış olması ve bölüm yöneticilerinin tepe yönetiminin etkisi olmadan üretim çıktı seviyesini belirleyebilmesinin yanısıra, bölüm girdilerini satın alma kararının işletme içinden mi yoksa işletme dışından mı olması gerektiğine ve dışarıdan gelen talep doğrultusunda, bölüm kârını maksimize edebilmek için işletme içi ya da dışına satış yapabileceği kararlarını verme bağımsızlığının olması gerekmektedir. Ancak transfer fiyatlama için sadece bölüm yöneticisinin işletme içine ya da dışına satış kararını verebilmesi yeterli olmayıp bunun yanısıra üretim zinciri içerisinde kendinden sonraki aşamada yer alan bölüm yöneticisinin de işletme içinden ara mamul tedarik etmeye alternatif olarak dışarıdan satın alma kararını verebilmesi de önem taşımaktadır. Ayrıca, bölüm yöneticilerinin işletme hedefleri ile aynı doğrultuda hedefler belirleyerek hedef birliği ve uyum içerisinde kararlar alabilmeleri transfer fiyat uygulamasının temel şartlarından biridir.

Transfer fiyatlandırma, bilimsel ve teknolojik gelişmeler doğrultusunda yönetim anlayışında ortaya çıkan yeni yaklaşımlar içerisinde doğrudan yer almamakla birlikte tüm yönetim yaklaşımları içinde kendine uygun bir yer bulabilecek bir modeldir. Tepe yönetimin inancı ve teşviki ile uygulanacak olan transfer fiyatlamasının

son zamanlarda gelişen tüm yönetim yaklaşımları içerisinde kendisine uygun bir yer bulacağı ve bölüm performanslarının belirlenmesinde ve bölüm performansının işletmeye olan katkısının ölçülmesinde geçerli ve güvenilir sonuçlara ulaşmayı sağlayacak bir ölçüm aracı olarak kullanılabilmesi düşünülebilir. Bu çalışmada transfer fiyatlama ile yönetim yaklaşımları arasındaki ilişki ele alınarak, transfer fiyatlamasının bölüm performanslarının değerlendirilmesindeki yeri ve yeni yönetim teknikleri açısından transfer fiyatlamasının uygulanabilirliği üzerinde durulacaktır.

## **Yönetim Yaklaşımları Ve Transfer Fiyatlama**

### **Amaçlara Göre Yönetim ve Transfer Fiyatlama**

Amaçlara göre yönetim; yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını güçlendiren, ekip çalışmasını sağlayan, çalışanın hedefleri ile işletmenin hedeflerini bağdaştırmaya çalışan bir araç olup işletme yönetimi alanında son yirmibeş yıl içinde çok yaygın biçimde kullanılan bir yönetim tekniğidir [www.insankaynaklari.com]. Amaçlara göre yönetim, kişi ve örgüt amaçlarını sistematik olarak ortaya koyan ve belirgin hale getirip sistematik olarak ortaya koyan bir yaklaşım olup, örgüt ve bireylerin başarılarını artırmak, kaynakların koordinasyonunu sağlamak, çalışanların kararlarda ve amaçlarda daha çok söz sahibi olmalarına imkan tanımak ve sonuçların ölçülmesini kolaylaştırmak amacıyla sorumlulukları ve amaçları açıkça ortaya koyan bir yönetim anlayışıdır [www.insankaynaklari.com].

Amaçlara Göre Yönetim kavramı ile ilgili yerleşmiş, tek bir tanım bulunmayıp, bu kavram yöneticilere göre farklı açılardan değerlendirilebilmektedir. Geniş bir kullanım alanı bulan ve komplike bir yönetim tekniği olan Amaçlara Göre Yönetimin en önemli özelliklerinden birisi çalışanların yönetime katılmalarına imkan tanınması ve ast ve üstlerin biraraya gelerek ulaşılması hedeflenen amaç ve sonuçlar hakkında beraber karar almalarına imkan sağlamasıdır. Amaçlara göre yönetimde “Ölçülebilir sonuçlar üzerinde dururken karar vermede katılımcılara sorumluluk yükleyerek astlara kendini değerlendirme fırsatı tanıyan bu anlayışta işletme çalışanlarının amaçları ile işletme amaçları arasındaki uyumun sağlanması hedeflenir” [Dinçer; 1992: 92]. Hangi amaçların ve sonuçların gerçekleştirileceğine karar verilmesine imkan tanıdığından Amaçlara Göre Yönetim aynı zamanda bir planlama ve kontrol aracı olarak nitelendirilebilir.

Yöneticiler almaları gereken kararları yukarıdan gelen bir emirle değil, tepe yönetimi ile ortaklaşa belirlenecek amaçlara göre alırlar ve daha sonra bunları astları ile paylaşırlar. Bu yüzden AGY, yöneticilerin karar verme ve insiyatif kullanma yeteneklerinin gelişmesini güçlendiren bir tekniktir ve yöneticiler için amaçlara ulaşacak kararları kendilerinin vermesine imkan tanıdığından temel bir motivasyon unsurudur. Bunun yanında Amaçlara Göre Yönetim eğitim ve gelişime de olanak sağlar.

AGY uygulamasının başlangıcından beri katettiği yol üç aşamalı bir süreç olarak değerlendirilebilir. Başlangıçta 1950-1960'lı yıllarda, David Mc. Gregor'un katkılarıyla bir performans değerlendirme sistemi olarak ele alınmış; zamanla tepe yöneticilerin tercih ettikleri bir araç haline gelerek geniş bir alanda değerlendirilmiş ve işletme amaçları ile yöneticinin amaçları arasında bir bütünlük sağlayan bir yönetim tekniği olarak uygulanmış; günümüzde ise işletmenin uzun vadeli stratejik planlama sisteminin bir parçası haline gelmiştir. Buna göre Amaçlara Göre Yönetimin aşağıda sayılan üç uygulamadan meydana gelen bir süreç olduğundan bahsedilebilir [[www.insankaynaklari.com](http://www.insankaynaklari.com)].

1. Performans değerlendirme safhası,
2. Birleştirme (entegrasyon) safhası,
3. Uzun dönemli planlama safhası

İşletmelerin genel amaçlarına baktığımızda kârlılık, işletmelerin amaçları arasında hizmet ve süreklilik unsurları ile birlikte ilk sıralarda yer almaktadır. Transfer fiyatlamayı benimseyen bir organizasyonda sorumluluk merkezlerinin başında bulunan bölüm yöneticileri kendi bölüm kârını artırmak için çabalarken işletme kârını da dolaylı olarak artıracak; dolayısıyla işletmenin temel hedefinin gerçekleşmesi için çaba harcayacaklardır. Burada önemli olan amaç birliğini sağlamak olup bölüm yöneticilerinin işletme amaçları ile aynı doğrultuda hedef belirlemelerini sağlamak ve kısa dönemde bölüm kârını artırmaktan çok, uzun dönemde işletme kârlılığını artırmayı sağlayacak şekilde işletme amaçları ile uyumlu bölüm amaçları ve bunlarla uyumlu transfer fiyatları geliştirmek olmalıdır.

### **Toplam Kalite Yönetimi ve Transfer Fiyatlama**

Kalite anlayışının gelişmesiyle birlikte tüketici isteklerini en ekonomik düzeyde gerçekleştirmek amacıyla, işletme içindeki çeşitli birimlerde kalitenin yaratılması, yaşatılması ve geliştirilmesi yolunda çabaları birleştirilerek etkili bir şekilde koordine eden bir sistem olarak ilk aşamada Toplam Kalite Kontrol Sistemi geliştirilmiştir. Toplam

Kalite Kontrolü; yeni dizayn kontrolü, gelen malzeme kontrolü ve ürün kontrolü olarak üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Toplam kalite kontrolü sayesinde maliyetler düşmekte, daha iyi ve kaliteli ürünlerin yanı sıra yüksek verimlilik sağlanmaktadır [Ceran; 2004].

Toplam Kalite Kontrol aşamasının ardından klasik yönetim anlayışına göre daha kapsamlı ve bir sistem olarak değerlendirilebilecek olan Toplam Kalite Yaklaşımı gelişme göstermiştir. Toplam Kalite Yaklaşımı müşteri tatminini ön plana çıkartan bir yönetim yaklaşımı olup, işletmede en üst düzeydeki yöneticilerden en alt seviyedeki çalışanlara dek herkesin katılımını esas alan, müşterilerin ürün ve hizmetlerden olan beklentilerini karşılayacak kalite seviyesini yakalayabilmek için sürekli kalite kontrolü ve iyileştirme çabalarının yapılmasını zorunlu kılan süreçlerden oluşmaktadır. Buna göre istenilen kaliteye niyetle başlamaktadır ve bu da işletme yönetimi tarafından belirlenir. Bu niyet istenilen kaliteyi müşterilere sunmak amacıyla planlara, spesifikasyonlara ve testlere uyarlanmalıdır ve bütün bunlar da yönetimin sorumluluğundadır [Deming; 1998: 41]. Toplam Kalite Yönetimi, tüm süreçlerin, ürünlerin ve hizmetlerin tam katılım yoluyla geliştirilmesi, iç ve dış müşteri tatmininin artırılması ve müşteri bağımlılığının sağlanması amacıyla işletmede alınan sonuçların sürekli iyileştirilmesine dayanan, müşteri beklentilerini her şeyin üzerinde tutan ve müşteri tarafından tanımlanan kaliteyi, tüm faaliyetlerin yürütülmesinde ürün ve hizmet bünyesinde oluşturan modern bir yönetim biçimidir [Halis; 2000: 103].

Kalite Kontrol, bitmiş ürünün kalitesini kontrol ederek denetlerken, Toplam Kalite yaklaşımı ile ürün ve hizmetlerin hatasız üretilmesi, planlanması ve kalite kontrol ihtiyacının azaltılması hedeflenerek rekabet gücünün yükseltmesi hedeflenir. “Toplam Kalite Yönetimi bir taraftan kaliteyi yükseltirken diğer taraftan da verimliliği arttırmaktadır. Oysa Toplam Kalite Yönetimi uygulamayan bir kuruluştaki kaliteyi yükseltmek mutlaka maliyetleri artırmakta, bu da rekabet gücünü azaltmaktadır” [Kavrakoğlu;1998: 9].

Yapılan araştırmalar toplam kalite felsefesinin temelinde yer alan ilkelerin;

- Sürekli gelişme,
- Katılım,
- Müşteri odaklı çalışma,
- Muayene değil önleme,
- %100 kalite

şeklinde sıralandığını göstermektedir. Bu ilkeler sürekli ve küçük iyileştirmelerin yapılacağı noktalar olup sürekli gelişmenin temelini oluşturur [Ersen; 1997: 24].

Toplam Kalite Yönetimi pek çok olayı farklı açılardan ele alırken bazı kavramlara da farklı bir boyut getirmiştir. “Bir sonraki proses müşterinizdir” ilkesi ile müşteri odaklılık ön plana çıkartılarak pazarda yer alan müşteri ihtiyaçlarının tatmini yanı sıra TKY sistemi boyunca yer alacak olan dış müşteri tanımının yanında bir de iç müşteri tanımlamasına gidilmiştir. “Müşteri mal ve hizmeti kullanan kişidir ve çalışan herkes bu tanım içinde yer almaktadır. Çünkü ne iş yaparsa yapsın, herkes (ya da her işlev) bazı girdileri alıp kullanmakta, bunları işleyerek oluşturduğu çıktıyı bir başka kişiye (işleve) girdi olarak sunmaktadır [Yenersoy; 1997: 53]”, denilmek suretiyle müşteri kavramına farklı bir boyut yüklenerek işletmelerde “iç müşteri”, “dış müşteri” gibi kavramlar ön plana çıkarılmıştır. İşletme dışında var olan ve üretilen mal ve hizmeti kullanan kişiler müşteri olarak kabul edilmekle birlikte işletme içinde yer alan ve üretilen mal ve hizmeti yine üretim sürecinde kullanmak üzere kullanan departmanların da müşteri olarak adlandırıldığı ve müşteri memnuniyetinin ön plana çıkartıldığı “müşteri odaklılık” toplam kalite anlayışının temelinde yer almaktadır. “Bir sonraki proses müşterinizdir” sloganı ile müşteri kavramına farklı bir açıdan yaklaşan toplam kalite anlayışında “tedarik zinciri” kavramı da önem kazanmıştır. Transfer fiyat uygulamasında da toplam kalite anlayışında olduğu gibi işletme içi ara mamul transferi yapan birimler, tedarik zincirinin birer halkası olarak görülmekte ve bir sonraki proseste yer alan bölüm, bağımsız bir müşteri olarak değerlendirilmektedir. Böylece zincirde yer alan herkes bir sonraki müşterisinin ihtiyaçlarını tam olarak biliyorsa kendisinden bekleneni en iyi şekilde yerine getirmeye çalışacaktır.

Toplam kalite anlayışının ve transfer fiyatlamanın ortak noktasında, işletmelerde yer alan bölümlerden beklenen verim ve kalitenin artırılabilmesi için işletme içinde yer alan bir bölümden ara mamul tedarik edilebileceği gibi, işletme dışında yer alan başka birimlerden transfer yapılmak suretiyle bölüm kârının artırılabilmesi düşüncesi yer almaktadır. Bu düşünceden hareketle ticari faaliyetler ve alım-satım ilişkileri, işletme içindeki iç müşteriler (ya da tedarikçiler) yerine işletme dışında yer alan müşterilerle (ya da tedarikçilerle) sürdürülebilmektedir. “Deming, “Sadece fiyat etiketine bakarak iş verme uygulamasından vazgeçin” demekle dış tedarikçiler kadar iç tedarikçileri de işaret etmiştir. Hedef bölümler kaliteyi belirlemek için iç ve dış tedarikçi bölümleriyle çalışmalıdır. “Kaliteyi müşteri belirler” stratejisi sadece aşağıda yer alan müşteriyi değil

yukarıda yer alan tedarikçiyi de işaret etmektedir” [Weaver; 1998: 213].

Kendisine transfer yapılacak olan bölüm yöneticileri transfer fiyatın getirdiği maliyete ilave olarak katlanacakları diğer maliyetleri ve elde edilen üründen sağlayacakları getiriye de dikkate alarak alternatif seçenekleri değerlendirdikten sonra transferin nereden yapılacağına, (işletme içinde kendisinden önce gelen bölümden mi, yoksa işletme dışından mı yapılacağına) bağımsız karar verebilme yeteneğine sahip olmalıdır. Bu kararların alınmasında sadece maliyet minimizasyonunun sağlanması değil istenilen kalitede çıktının teminini de göz önüne alarak müşteri tatminini de sağlayacak karara ulaşılmalıdır. Böylece transfer fiyatlama hedeflenen kaliteyi daha ucuza temin etmede aracı olma görevini de üstlenecektir.

Sadece bölüm maliyetlerine bakılarak yapılacak değerlendirmelerin işletmelerde verimi teşvik etmede yetersiz kalarak bazı olumsuz sonuçlara ulaştırabileceği göz önünde tutularak üretimin istenilen kalitede ve doğru maliyet ile yapılıp yapılmadığı dikkate alınmalıdır. Doğru bir maliyetle tespit edilmesi ve istenilen kalitede üretim yapılmasını sağlayacak bir ölçüm aracı olarak dikkate alınması durumunda transfer fiyatlama, “hedeflenen kalite”yi daha ucuza temin etmede aracı olacak bir model niteliğine bürünecektir.

### **Güçlendirme ( Empowerment) ve Transfer Fiyatlama**

Küresel pazarlarda yaşanan değişimler işletmelerde de kendini hissettirerek insan unsurunu organizasyonlarda yer alan en önemli kaynak haline getirmiştir. Bu sebeple işletmelerde etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi için personelin güçlendirilmesini (empowerment) esas alan yaklaşım yöneticiler açısından vazgeçilemez bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Güçlendirme; yetki, sorumluluk ve gücün tepe noktalardan alt noktalara doğru aktarımıdır. Güçlendirme için “Otorite ve sorumluluğun örgüt içinde yeniden dağıtılmasıdır” [Kolaric; 1995: 802] ve “ Karar verme, sorumluluk ve etkileme güçlerinin gelişmesine yönelik inisiyatifin kullanılmasıdır” [Smitley ve Scott; 1994] tanımlamalarının kullanıldığı düşünülecek olursa; “güçlendirme; çalışanların karar sürecine katılmalarını ifade etmektedir” [Koçel; 1998: 299].

Transfer fiyatlamada işletme içi bölümler, birer karar merkezi olarak değerlendirilir ve bölüm yöneticileri kendilerini ilgilendiren konularda karar alma serbestisine sahiptir. Transfer fiyatın uygulanabilmesi için tepe yönetimin buna inanması ve bölüm yöneticilerine gerekli desteği vermesi; dolayısıyla bölümlerin

bağımsızlığının sağlanmış olması gerekir. Bölüm yöneticilerinin tepe yönetimin etkisi olmadan; üretim çıktı seviyesini belirleyebilmesi, bölüm girdilerinde satın alma kararını bağımsız olarak verebilmesi, işletme içi ya da dışına satış yapabilmeleri, işletme içi ya da dışından alım yapabilme konusunda bağımsız kararlar verebilmeleri, işletme hedefleri ile aynı doğrultuda hedefler belirleyerek hedef birliği ve uyum içerisinde kararlar alınabilmesi şartı bulunmaktadır. Bölüm yöneticilerine çıktı transferi için gerekli yetki ve sorumlulukların verilmesi gerektiği temelinden hareket eden transfer fiyatlandırma; güçlendirme (empowerment) yaklaşımının uygulamaya geçirilmiş halidir.

Transfer fiyatlamada bölüm yöneticilerinin bağımsızlığı, karar alma serbestileri, yetki ve sorumluluklarının derecesi; dolayısıyla güçlendirme yaklaşımı ayrı bir önem taşımaktadır. Güçlendirme, çalışanları pozisyon gücü, kaynak gücü, uzmanlık gücü ve kişilik gücü itibarıyla dört güç açısından kuvvetli hale getirmeyi ifade eder. Bu açıdan bakıldığında daha fazla seçim hakkının verilmesi, çalışanın pozisyon gücünün artırılması ve ilgili kaynaklara ulaşarak kullanım imkanının verilmesi kaynak gücünü oluşturacaktır. Transfer fiyatların uygulanması ile sağlanacak olan pozisyon gücü ve kaynak gücünün ardından gelişecek olan kendine güven ve motivasyon artışı da güçlendirme ile ulaşılmak istenen hedeflerin\_gerçekleştiğinin bir göstergesi olacaktır.

Empowerment anlayışında astların güçlendirilmesi örgütsel etkinlik açısından bir zorunluluk olarak değerlendirilirken merkezkaç yönetimin benimsendiği ve bölümlerin birer kâr merkezi olarak görüldüğü işletmelerde, bölüm yöneticilerinin bölümde üretilen çıktılarının işletme içine ya da dışarıya satımı ile ilgili alınacak kararlarda bağımsız davranabilmeleri transfer fiyatlamasının uygulanabilmesi açısından önem taşırken yetki devri, inisiyatif kullandırma katılımın sağlanması, işi sahiplendirme şeklinde gerçekleştirilen uygulamaları güçlendirme yaklaşımının gereklerinin yerine getirilmesi olarak nitelendirilebilecek uygulamalardır.

### **Kıyaslama ( Mukayeselerle Yönetim-Benchmarking ) ve Transfer Fiyatlama**

Kıyaslama, zorlu rakipler ya da güçlü, endüstri lideri rakiplere karşı uygulama, hizmet ve ürün değerlendirmelerini içerisine alan bir süreç olup, “Sanayide lider olan bir işletmenin başarılı olduğu süreçleri belirleyerek kendi işletmesi ile bu işletmenin fiyat, kalite ve performansları arasında karşılaştırmalar yapmak suretiyle, lider



işletmenin süreçlerini uygulayarak başarıyı yakalamayı hedefleyen bir yönetim yaklaşımıdır” [Onay; 1993: 21]. A.B.D. deki tarihi 1900’lı yılların başına dek uzanan kıyaslama, 1912 de Chicago mezbahasında yaptığı gezi sırasında etleri kesen kasapları izleyen Henry Ford, tavandaki ray üzerinde ilerleyen çengellere asılı karkas üzerinde çalışan her kasabın kendisiyle ilgili işi tamamladıktan sonra karkası diğer kişiye iletildiğini gördükten sonra gördüklerini montaj hattına aktarmak suretiyle dünyanın ilk montaj hattını faaliyete geçirmek suretiyle otomotiv endüstrisinde devrime yol açmıştır [www.ytukvk.org.tr ].

Benchmarking’in temelinde, bir işletmenin sürekli ve bilinçli bir şekilde kendi dallarında ya da sektörlerinde en başarılı olan işletmelerin belirli işleri nasıl yaptıklarının araştırılması, incelenmesi, kendi usulleri ile karşılaştırılarak sonuç çıkartılması, çıkartılan bu sonuçları belirli bir plan dahilinde uygulayarak işletmenin başarı seviyesini artırmak yer almaktadır [Koçel; 1998: 296].

Gittikçe artan rekabet işletmelerin üretim ve yönetim başta olmak üzere tüm sistemlerini gözden geçirip geliştirmelerini gerekli kılmıştır. Kıyaslamalarla yönetimde sürekli iyileşme ve değişimin kaçınılmazlığı göz önüne alınarak başka birinin bir yönde daha iyi olabileceği gerçeğinden yola çıkarak, onun performansına nasıl ulaşılacağını, hatta geçilebileceğini öğrenme ve deneme ustalığına sahip olmak yer almaktadır.

Benchmarking, gelişen rekabet koşullarında kaliteyi sağlamak, süreçleri iyileştirmek, müşteri memnuniyetini, işletme performansını ve rekabet edebilme gücünü arttırmak için öğrenmenin ve gelişmenin sonsuz süreçler olduğunun bilincine varıp, kendi işletmemizi diğer işletmelerle sektör farkı gözetmeksizin kıyaslayarak taklide yer vermeden, yaratıcılık katarak en iyi uygulamaları kendi işletmemizin şartlarına, yapısına, amaç ve kültürüne göre uyarlamamızı öngören ve sürekli yenilenen yönetsel bir araçtır.

Hangi konularda Benchmarking yapılacağı tespit edilirken aşağıda sıralanmış olan üç tür analizden yararlanılır [www.ytukvk.org.tr ].

- İşletme içi ve işletme dışı analizleri kapsayan durum analizi,
- Tüketiciler gözünde ürünlerin en önemli boyutlarını / özelliklerini irdeleyen ürün nitelik analizi,
- Ürün özelliklerinin kıyaslama faaliyeti açısından incelenmesini izleyen öncelikli sürecin seçilmesi analizi.

İşletmede hangi konuda kıyas yapılacağına karar verdikten sonra “kıyas alınacak ortak” belirlenmelidir. Bu ortak aynı sektörde yer alan rakip bir firma olabileceği gibi farklı sektörlerde faaliyet gösteren başka bir firma da olabilir. Kıyas ortağının seçiminde en önemli faktör, söz konusu firmanın seçilen kıyaslama konusunda alanında başarı ve üstünlük sahibi olmasıdır. Benchmarking çalışmasında yer alacak ekipler kıyas ortaklarını belirlerken son derece hassas ve ayrıntılı bir araştırma yaparak endüstriyel süreli yayınlar, en iyi firma araştırmaları, faaliyet raporları, araştırma enstitüleri, danışmanlar, müşteriler, kütüphaneler, seminerler ve üniversite kaynaklarından yararlanmalıdır. Yanlış seçilecek bir kıyas ortağı kıyaslama riskini de beraberinde getirecektir.

Benchmarking çalışmaları işletmenin kendi faaliyetlerini tanınması, endüstri lideri ya da kıyaslama yapılacak rakibin tanınması, en iyi olan konunun belirlenmesi, kıyaslama ve üstünlük kazanma gibi aşamalardan oluşur.

Gerçekleştirilecek Benchmarking faaliyeti aşağıdaki süreçlerden meydana gelmektedir :

1. Hangi konuda kıyaslama yapılacağını kararlaştırmak,
2. Benchmarking ekibini oluşturmak,
3. Benchmark ortağını belirlemek,
4. Benchmarking bilgilerini toplamak ve değerlendirmek,
5. Uygulama,
6. Kontrol ve Düzeltme.

Transfer fiyatı uygulamayı seçen bölüm yöneticileri de işletme içinde yer alan bir başka bölüm ile ticari ilişkiye girmeden önce, bu konuda lider durumuna gelmiş olan işletmeleri araştırarak, onların üretim yöntemlerini gözleyecek, bazı noktalardan pay çıkartacak şekilde üretim planlaması yapabileceklerdir. Kıyaslama yaparken sadece sonuç ve rakamlar üzerinde durmak yerine süreçler üzerinde durmanın daha sağlıklı sonuçlara ulaştıracağı unutulmamalıdır. Sektörde lider olmuş işletmelerin üretim süreçlerinin kıyaslanması sonucunda kendisine maliyet tasarruf sağlayacak olan üretim uygulamalarını esas almak suretiyle işletme içerisinde üretilen ara mamullerin istenilen maliyette olmasını sağlayacak yönde üretime devam edilebileceği gibi, kıyaslama sonucu uygun maliyette üretimde bulunduğu tespit edilen dış pazardaki üreticilerden ara mamul tedariki yoluna gidilmesi transfer fiyatlamanın temel prensibi olarak değerlendirilecektir.

## **Motivasyon ve Transfer Fiyatlama**

“Kişilerin belirli amaçları gerçekleştirmek üzere kendi arzu ve istekleri ile davranmaları” motivasyon olarak adlandırılır [Koçel; 1998; 434]. İnsan kaynaklarından beklenen verimi alabilmenin temel şartı motivasyonun sağlanmasıdır. Tepe yönetimin amacı, işletme amaçları doğrultusunda bölüm yöneticilerini ve çalışanlarını motive edebilmektir. İşletmelerde etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi için çalışanların tepe yönetimin belirlediği hedefler doğrultusunda çaba harcamaları, bilgi, yetenek ve güçlerini bu doğrultuda sarfetmeleri gerekmektedir. Motivasyon doğrudan ölçülemezle birlikte kişilerin geliştirdikleri davranış şekillerinden çeşitli şekillerde yorumlanmakta ve tamamen kişisel bir olay olup kişinin özellikleri, beklentileri ve yapılan iş arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir.

Transfer fiyatlama, bölümlerin performansının değerlendirilmesinde bir ölçüm aracı olarak kullanıldığına göre, bölüm çalışanlarının özellikle de bölüm yöneticilerinin motivasyonlarında da etkili olacaktır. Transfer fiyatlamasının etkili bir performans ölçüm aracı olarak kullanılması ile gerçekleştirilen performans değerlendirme sonucunda geliştirilecek ödül sistemi ve işletme kaynaklarından yararlanma olanakları bölüm yöneticilerinin ve çalışanların motive edilebilmesinde önem taşıyacaktır. Transfer fiyatlamasının özünde; bölümler arası rekabeti teşvik değil, motivasyonu artırmak suretiyle performans değerlemesine imkan tanımayı sağlayacak bir sistem olmak yer almalıdır.

İşletme hedefleri doğrultusunda motive edilmiş hedefler belirleyen bölümler kendi hedeflerini gerçekleştirmek için çaba harcarken işletme hedeflerini de gerçekleştireceklerdir. Bu sebeple bölüm yöneticilerinin şirket hedeflerine doğru motive edilmelerini sağlayarak bölüm kârını artırmaya yönelik hedefler belirlemelerine imkân tanınmalıdır.

## **Dış Kaynaklardan Yararlanma - Outsourcing - ve Transfer Fiyatlama**

Modern yönetim yaklaşımlarından biri de dış kaynaklardan yararlanma olarak tanımlanabilecek olan ‘Outsourcing’dir. Tanımda ifade edilmek istenen dış kaynak, hukuki yapıda bir ortaklıktan çok, değişik mekanlarda faaliyette bulunan işletmelerin bir malın üretiminin çeşitli safhalarında sürekli olarak ve birbirini tamamlayıcı şekilde işbirliği yapmalarıdır [Koçel; 1998: 279]. Burada ifade edilmek istenen artan rekabet koşullarında işletmelerin kendi

tedarikçilerini birer ortak olarak görmeleri ve onlarla yakın işbirliği kurarak müşterilerine istedikleri kalitede ürün sunulmasıdır. İşletmeler kendilerine rekabet avantajı sağlayacak olan öz yetenekleri dışında kalan işleri başka işletmelere yaptırmak suretiyle kaynak tasarrufu yapmanın yanısıra küçülme yaşayarak daha yalın hale gelmekte ve çok iyi yapabildikleri, uzmanlaştıkları konularda yoğunlaşma fırsatı yakalayabilmektedirler.

Dış kaynaklardan yararlanma işletmelerde yeniden yapılanma (değişim mühendisliği/ reengineering ), temel yeteneklerden yararlanma (core-competence) ve küçülme (downsizing) gibi yapısal değişiklikler sonucunda ortaya çıkan bir yönetim modeli uygulamasıdır. Bu modele göre işletmeler en iyi başardıkları işlerde yoğunlaşmakta ve rekabet güçlerinin az olduğu ya da hiç olmadığı işlerden vazgeçerek bu işleri o konudaki uzman kişilere yaptırma yolunu seçmektedirler [Selimoğlu;2001]. Burada asla unutulmaması gereken çok önemli bir konu, sadece maliyet endişesi ile dış kaynaklardan yararlanılmaması gerektiğidir. Dış kaynaklardan yararlanmada maliyetler oldukça önemli bir unsur olmakla birlikte temel nedeni, işletmelerin uzmanlaştıkları, öz yeteneklerini daha etkin kullanabilecekleri alanlarda yoğunlaşmak için uzmanlığını gerektirmeyen alanlarda kendisinden daha güçlü olanlardan yararlanmalarıdır.

Bölüm yöneticileri kendi belirledikleri hedefler doğrultusunda (daha az maliyeti olan ve istenilen kalitede) ürünler sunma isteği ile kendi işletmeleri dışındaki işletmelere ait bölümlerden tedarik yoluna gidebilmektedirler. Daha kaliteli ve daha az maliyetli ara mamulleri işletme dışındaki yabancı kaynaklardan sağlayarak kendi hedeflerine biraz daha yaklaşan bölüm yöneticileri, uygulayacakları transfer fiyatlardan yola çıkarak outsourcing kararı verebilirler. Verdikleri karar doğrultusunda elde edecekleri sonuçlar bölüm verimliliğine etki edecek ve bunun sonucunda işletmede yapılacak performans değerlemesi ile bölüm başarısında gerçekleşen artış ya da azalışların ölçülmesine imkan tanınacaktır.

### **Transfer Fiyatlar Performans Değerleme Ölçüsü Olabilir Mi?**

İşletmelerde performans değerlendirme yapılırken farklı performans ölçütleri kullanılabilir. Birlikte tepe yönetimin verimliliğini ölçerken kullanılan ölçütler genelde kâr maksimizasyonu ya da maliyet minimizasyonu temeline dayanmaktadır. İşletme performansının belirlenmesinde işletme kârlılığı yönetimin genel performansını gösterirken, elde edilen sonuçlar ayrıntı içermeyen,

birim performanslarını göz ardı ederek ulaşılmış sonuçlardır. Oysa işletme performansı, kendini oluşturan birimlerin performanslarının toplamı sonucu ortaya çıkmıştır ve belirli konularda objektif kararlar alabilmek için bu bölümlerin performanslarının da objektif kriterlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sağlıklı bir performans değerlendirme yapabilmek için daha önceden belirlenen performans ölçütü dikkate alınarak işletmenin genel bir değerlendirmesini yapmanın yanısıra belirlenen performans ölçütünün işletmeyi oluşturan alt birimlerin performanslarını da ölçmede kullanılabilmesi ve bölüm performanslarının işletme performansına katkılarının da ölçülebilmesi amaçlanmalıdır.

İşletmeler için performans değerlendirme yöntemi ve değerlendirme kriterlerinin ne olacağı, üzerinde önemle durulması gereken sorulardandır. Aksi takdirde, yanlış belirlenecek bir performans değerlendirme yöntemi performans değerlendirmeden alınacak sonuçların yanlış kararlara ulaştırmasına sebep olacaktır.

İşletme faaliyetlerinin verimliliği kârlılık ile ölçülebildiğine göre bölüm performanslarının ölçülmesinde de bölüm kârlılığı dikkate alınabilir. Kârlılık, kısaca “gelirlerin maliyeti aşan kısmı” olarak ifade edilebilmekte olup bölüm gelirlerinin ve bölüm maliyetlerinin ölçülmesi sonucu elde edilecek bölüm kârlılıkları da bölüm performansının basit bir göstergesi olabilecektir. Bölüm kârının belirlenmesinde o bölümde üretilen mamul ya da ara mamulün fiyatı etkili olacağından ürünlerin bir bölümden diğerine aktarılmaları sırasında transfer fiyatların ölçüt alınmaları da bir zorunluluk haline gelmektedir.

Performans değerlendirme kriterleri belirlenirken alternatifler arasından transfer fiyatlamasının seçilmesi başlangıçta çok uç bir kritermiş gibi düşünülse dahi, sağlıklı bir performans değerlendirme sonucuna ulaşmak isteyen işletmelerde muhakkak uygulanması gerektiği düşüncesindeyiz. Bölüm performanslarının değerlendirilmesinde kârlılığı bir kriter olarak benimseyen bir tepe yönetimi, kâr merkezi olmayan bölümlerin performansını değerlendirmede çeşitli güçlüklerle karşılaşmaktadırlar. Tüm bölümlerin performansının aynı kriterlerle ölçülmediği işletmelerde performans değerlendirmeden istenilen sonuç alınamayacağı gibi bunlara dayalı olarak geliştirilecek olan ödül, teşvik, prim gibi uygulamalarda bazı bölümlerde huzursuzluklar meydana gelebilecektir. Bu açıdan transfer fiyatlama performans değerlendirmede yöneticiler için uygun bir ölçüm aracı olacaktır.

Ancak transfer fiyatları performans değerlendirme ölçütü olarak benimseyen işletmelerde unutulmaması gereken konu, transfer

fiyatların bölüm kârlılığını ve dolayısıyla da bölüm performansını ölçmede kullanılacağını bilen bölüm yöneticilerinin, kısa dönemde işletme hedeflerini unutarak bölüm hedeflerini ön plana çıkartabilecekleridir. Bunun sonucu olarak belirlenen transfer fiyatı satıcı bölümün kârını oluştururken alıcı bölümün maliyetlerinin yükselmesine yol açacak buna bağlı olarak da bölüm performansları yüksek çıkabilecek fakat işletmenin performansı beklenen seviyede olmayacaktır. Bu sebeple işletmelerde doğru performans değerlemeye olanak sağlayacak transfer fiyatlama sistemlerinin kurulması gerekmektedir.

Transfer fiyatların temelinde, işletmedeki tüm birimlerin birer kâr merkezi olmadığı; bu sebeple de kâr merkezi durumunda olamayan bazı merkezlerin de birer itibari kâr merkezi olarak değerlendirilmek suretiyle sanki birer kâr merkeziymiş gibi performanslarının ölçülebileceği düşüncesinin yer aldığı unutulmamalıdır. İtibari kâr merkezlerinin yer aldığı ve tüm bölümlerin sanki birer kâr merkeziymiş gibi değerlendirildiği işletmelerde uygulanacak transfer fiyatlar sonucu ortaya çıkacak verimi değerlemeyi hedefleyen bir yönetim, işletmede performans değerlemeye duyulacak güveni tesis edecektir.

Transfer fiyatlamayı benimseyen organizasyonlarda performans ölçümü sırasında bölümlerin transfer fiyatını bağımsız olarak mı belirlediği; yoksa tepe yönetiminin kabul ettiği bir transfer fiyatı uygulamaya mı zorlandığı da üzerinde hassasiyetle durulması gereken bir başka konudur. Zira, tepe yönetim tarafından benimsettirilmiş olan transfer fiyat performans ölçümünde istenilen sonucu vermezken bölümlerin bağımsızlığı ve personelin güçlendirilmesi ilkelerinden hareketle bölüm yöneticileri tarafından bağımsız olarak belirlenen transfer fiyat, bölüm performansını belirlemede mükemmel bir ölçüt olabilecektir.

Ara mamul piyasasının olduğu üretim işletmelerinde merkezkaç bir yönetim uygulaması bulunuyorsa, bölümlerin maliyetleri ve kârları konusunda tamamen bağımsız karar alabilme yeteneğine sahip olacakları düşünülmekte ve bölüm kârının toplam firma kârını maksimum seviyeye getireceği düşüncesinden hareketle transfer fiyat uygulamaları serbest bırakılmaktadır. Bu şekilde transfer fiyatlandırma yöntemi kullanılmak suretiyle ile her üretim bölümünün şirket kârına olan katkıları izlenebilecektir.

Transfer fiyatlar, bölüm temelinde veri tabanı oluşturabilmek için birer araçtır. Bölümlerde ortaya çıkan maliyet verilerinden hareketle uygulanacak transfer fiyatlar birer veridir ve işletme kârına bölümlerin katkısını ölçme amacıyla oluşturulurlar. Transfer fiyatların

uygulamaya konulması ile elde edilecek verilerden hareketle her bölüm, işletmeye olan katkısı ölçüsünde dağıtılacak olan ödül, prim ve teşviklerden pay alabilecektir. Bu sebeple transfer fiyatlar bölüm kârının ölçülmesi ve işletme kârının dağıtılmasında en uygun anahtar olacaktır. Ancak işletmelerde uygulanacak transfer fiyatlar belirlenirken doğru sonuçlara ulaştıracak transfer fiyatların belirlenmesi gerekmektedir. Bunu destekleyecek olan sistem transfer fiyatların uygulanması ile bölümün ve bölüm yöneticisinin performansının belirlenmesinde işlerlik kazanabilecektir.

## **Sonuç**

Ekonomik ve ticari hayattaki gelişmeler ve artan rekabet ortamı yönetim anlayışında da birtakım değişiklikler ve gelişmeler ortaya çıkmıştır. Bunlardan bazıları olan amaçlara göre yönetim, toplam kalite yönetimi, güçlendirme, mukayeselerle yönetim, dış kaynaklardan yararlanma gibi yaklaşımlar doğrudan transfer fiyatlar ile ilişkilendirilmemiş olsa dahi transfer fiyatların özü ile bağdaşmakta ve transfer fiyat uygulaması bu yaklaşımların tümünde uygulanabilme ortamına sahip olabilmektedir.

İşletmelerde yönetimin başarısının belirleyici unsurlarından biri ve belki de en önemlisi kârlılıktır. Kârlılık, işletme yönetiminin performansının değerlendirilmesinde ve alınacak yönetim kararları açısından ayrı bir önem taşımakta ve kârın en önemli belirleyicileri ise üretilen ürünlerin maliyet ve satış fiyatlarıdır. İşletmelerde kârın ölçülmesinde farklı fiyatlama modellerinin yanısıra bölümler arası transfer fiyatlar da ölçüt olarak kullanılabilir. Ancak transfer fiyatların, ürün için belirlenen bir fiyat olmayıp, işletme yönetimi açısından karar vermede kullanılacak bir araç olduğu akıldan çıkartılmamalıdır.

Transfer fiyatlama bölüm performanslarının değerlendirilmesinde de uygulama alanı bulabilmektedir. Performans değerlendirme kriteri olarak transfer fiyatları kullanan işletmelerde sadece tepe yönetimin performansı değil bölümlerin performansları da objektif bir ölçüm aracı kullanılmak suretiyle belirlenmiş olacaktır. Transfer fiyatların uygulanmasına karar verilmesi durumunda alternatif transfer fiyatlama modellerinin bulunduğu göz önüne alınacak olursa işletmelerde bölümlerin performanslarını değerlendirirken farklı transfer fiyatlandırma modelleri arasından seçim yaparken doğru yöntemin belirlenmesi durumunda bölümlerde ortaya çıkan verimsizliklerin tespit edilmesine de imkan sağlanmış olacaktır.

Bölümlerde ortaya çıkan verimsizliklerin diğer bölümlere yüklenmesini önleyecek bir transfer fiyatlama modeli seçilerek uygulandığı takdirde gerçekleşen verimsizlikler daha net olarak göz önüne çıkacak ve verimsiz çalışan bölümler tespit edilebilecektir. Transfer fiyatlamayı kullanmak suretiyle verimsiz çalıştıkları tespit edilen bölümlerde ortaya çıkan verimsizliklerin giderilmesine yönelik önlemler alınabileceği gibi bölümlerde revizyonlar yapılması hatta bölümlerin kapatılmasına kadar gidebilecek, yönetim açısından hayati önem taşıyan kararlar alınabilecektir. Böylece transfer fiyatlamaya yeni bir misyon yüklenerek yönetim kararları açısından farklı bir boyuta taşınmış olacak; başlangıçta sadece bölümlerin kârlılığını ölçmede kullanılabilen bir araç niteliğinde olan transfer fiyatlama, karar almada yöneticilere yardımcı olma niteliğine bürünecektir.

Yukarıda da belirtildiği gibi yöneticiler için bir değerlendirme kriteri olarak algılanabilmesi bakımından transfer fiyatlar önem taşımaktadır. Bunun sebeple transfer fiyatlara, basit bir fiyatlandırma yöntemi olmaktan öte karar alma sürecinde etkili bir yönetim aracı olarak yaklaşmak gerekir. Günümüz yönetim anlayışı çerçevesinde gelişen yöntemlerin hemen hemen tümünde transfer fiyatlar kendisine bir yer bulabilmekte ve yönetim uygulamalarında yer alabilmektedir. Bunun sonucu olarak, transfer fiyatların yönetim karar sürecinde etkili bir araç olduğunu ve bu sebeple transfer fiyatlamasının yöneticiler tarafından üzerinde önemle durulması gereken konulardan biri olduğunu söyleyebiliriz.

#### Kaynaklar

- [1] Ceran, Yunus; “Küresel Rekabet Ortamında Rekabetçi Üstünlük Sağlayan Sihirli Üçgen: Maliyet – Kalite – Zaman” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi; Ocak 2004; Yıl:4, Sayı:11
- [2] Çelik, Orhan; “ Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”; Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi; Nisan 2000; Yıl:1; Sayı:1;
- [3] Deming, Edwards W.; Krizden Çıkış; KalDer; 2. Basım, İstanbul-1998
- [4] Dinçer, Ömer; Örgüt Geliştirme Teori, Uygulama ve Teknikler; Timaş Basım; İstanbul-1992
- [5] Doğan, Zeki; “Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama Uygulama Nedenleri ve Verilerin Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi; Nisan 2004; Sayı:22
- [6] Ersen, Haldun; Toplam Kalite ve İnsan Kaynakları Yönetimi İlişkisi, Sim Matbaacılık, İstanbul-1997
- [7] Gürsoy, C.Tuncer; Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Yay., İstanbul-1999
- [8] Gavius, Arie; “Transfer Pricing”; [www.bgu.ac.il/iem/staff/Gavius/tprintro.htm](http://www.bgu.ac.il/iem/staff/Gavius/tprintro.htm)



- [9] Halis, Muhsin; Paradigmadan Uygulamaya Toplam Kalite Yönetimi, Beta : İstanbul-2000
- [10] Kavrakoğlu, İbrahim; Toplam Kalite Yönetimi, Kal-Der Yayınları; İstanbul:1998
- [11] Koçel, Tamer; İşletme Yöneticiliği, Beta Yay., İstanbul-1998
- [12] Kolaric, William J.; “Creating Quality : Concepts, Systems, Strategies and Tools Singapore, Mc Graww Hill. Inc.;1995
- [13] Mısırlıoğlu, İ.Ufuk; “ Bölümlerarası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama” İSMMMO Mali Çözüm Dergisi; Sayı: 62; Sayfa: 176- 201
- [14] Onay, İrfan; “ Sürekli İyileştirme İçin Kıyaslama Yöntemi (Benchmarking)” Önce Kalite; Ekim-1993; Sayı:5; Sayfa: 21
- [15] Pazarçeviren, Selim; “Transfer Fiyat Sistemi” Yayınlanmamış Doktora Tezi; İstanbul Üniversitesi-1987
- [16] Selimoğlu; Seval Kardeş; “ İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Sağlanması (Outsourcing) ve Bağımsızlık Olgusu”; Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi; Cilt:3, Sayı:1, Mart-2001; s:47-54
- [17] Smitley, William ve Scott, David; “ Empowerment: Unlocking the Potential of Your Work Force”, Quality Digest, August; 1994; sayfa 40-46
- [18] Weaver, Charles N.; Toplam Kalite Yönetimi'nin Dört Aşaması, Sistem Yayıncılık, 2. Basım, İstanbul-Mayıs 1998
- [19] Yenersoy,Gönül; Toplam Kalite Yönetimi, Rota Yayınları, İstanbul-1997
- [20] Yükçü, Süleyman; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir-1999
- [21] [www.canaktan.org/yonetim/stratejik-yonetim/benchmarking.htm](http://www.canaktan.org/yonetim/stratejik-yonetim/benchmarking.htm)
- [22] [www.insankaynaklari.com](http://www.insankaynaklari.com).
- [23] [www.ytukvk.org.tr/arsiv/makaletop.php?makale=kariyerplanlama](http://www.ytukvk.org.tr/arsiv/makaletop.php?makale=kariyerplanlama)
- [24] [www.bilgitoplumu.org.tr](http://www.bilgitoplumu.org.tr)