



Transfer Fiyatlama Politikalarının Belirlenmesinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Önemi

Doç. Dr. Zeki DOĞAN
Niğde Üniversitesi, İİBF

Özet

Çok uluslu işletmelerin bağlı işletmeleri arasında varlık transferlerinde belirledikleri fiyatlar, bu işletmelerin ödeyecekleri vergi borçlarının tutarlarını değiştirebilmektedir. Bu nedenle, fiyatların belirlenmesinde kullanılacak yöntemin seçimi önem arz etmektedir. Çok uluslu işletmeler tarafından en çok seçilen ve vergi otoritelerince de kabul edilen yöntemlerden biri maliyet artı yöntemidir. Maliyet artı yöntemin transfer fiyatlarının belirlenmesinde seçilmesi ise, maliyet dağıtımında daha hassas ve gerçek bilgi veren faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminin önemini bir kat daha artırmaktadır.

Bu makalede, geleneksel ve faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemlerine göre çeşitli bölgelerde üretilen mamullere ait transfer maliyetlerinin nasıl hesaplandığı karşılaştırmalı bir şekilde açıklanmıştır. Bununla birlikte, geleneksel ve faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemlerinin transfer fiyatlama ile oluşan vergi borçları üzerindeki etkisi bir örnek uygulamayla gösterilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Transfer fiyatlama, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemi

Abstract: (The Importance Of Activity Based Costing In Setting Transfer Pricing Policies)

The prices that multinational companies set in transferring assets among their subsidiaries could change the amount of tax debts that they would pay. Therefore the selection of the method that would be used in setting the prices becomes important. One of the methods which are mostly chosen by multinational companies and which are approved by taxation authorities is the cost plus method. The selection of the cost plus method in setting transfer prices raises the importance of the activity based costing method which gives more sensitive and accurate information in the distribution of costs.

In this paper how the transfer costs of products which are produced in various regions is calculated according to the traditional and activity based costing methods is explained. Moreover, the impacts of the traditional and activity based costing methods on tax debts that occurred as a result of transfer pricing is shown by using a sample.

Key Words: Transfer pricing, activity based costing.

1. Giriş

Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler küresel düzeyde yoğun bir rekabet ortamı ile karşılaştıkları için, fiyatlama politikalarını belirlerken bazı zor-

luklarla karşılaşmaktadırlar. Çünkü, fiyatlama çok uluslu işletmelerin karşılaştığı en önemli sorunlardan biri olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle, karar alma aşamasındaki yöneticiler, en uygun kararı

verebilmek için doğru muhasebe bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Özellikle bağılı işletmeler arasında maddi ve maddi olmayan varlık transferlerinde bu sorun daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü, bu transferler işletmelerin vergilendirilebilir gelirlerinin oluşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, satılan birimlere ilişkin fiyatların ve maliyetlerin amaçlara uygun bir şekilde belirlenmesi önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, öncelikle transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılacak yöntemler hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca, çok uluslu işletmeler arasında varlık transferlerinde ortaya çıkabilecek vergilendirme sorunlarının çözümünde, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminin (Activity Based Costing) nasıl yararlı olabileceğine ilişkin örnek ve açıklamalara da yer verilmiştir.

2. Transfer Fiyatının Tanımı ve Önemi

Transfer fiyatlama, aynı işletme içinde bulunan bölümler arasındaki transferlerde kullanıldığı gibi, bir ana işletmeye bağılı ve farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler arasında da uygulanabilmektedir. Bu nedenle, transfer fiyatlamaya konu olan transfer fiyatları, bölümlerarası ve işletmelerarası transferlerde belirlenen fiyatlar olarak karşımıza çıkabilmektedir.

Transfer fiyatı ise, çok uluslu işletme içindeki bir bölümün, diğer bir bölüme veya başka bir bağılı işletmeye maddi veya maddi olmayan bir varlık transfer (satış da olabilir) ederken uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır (Heimert, 1997:12; Aranoff, 2000:3; Davidmann, 1996; Fraedrich v.d., 1996:17). Bu nedenle de, transfere konu olan maddi ve maddi olmayan varlıklara ait fiyatların doğru ve işletme amaçlarına uygun bir şekilde belirlenmesi önem arz etmektedir. Çünkü, çok uluslu işletmeler belirlemiş oldukları bu fiyatlar üzerinden önemli avantajlar elde etmektedirler.

Çok uluslu işletmeler açısından transfer fiyatlarının doğru ve amaçlarına uygun bir şekilde belirlenmesi birçok faktörden etkilenmektedir. Bu faktörler aşağıdaki şekilde

sıralanmaktadır (Stevenson ve Cabell, 2002: 77-78):

- Pazarın durumu,
- Ekonomik durum,
- Yabancı pazardaki rekabet,
- Döviz ve fiyat kontrolleri,
- Ana ve yabancı ülkedeki vergilendirme işlemi.

Bu faktörlerden, vergilendirme işlemi özellikle önemli bir faktör olarak kabul edilmektedir. Çünkü, bir işletme birden fazla ülkede faaliyet gösteriyorsa farklı vergi oranları, vergi kuralları, vergilendirme işlemleri, vergi denetimleri söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, tüm vergi otoritelerinin memnun edilmesi söz konusu olamayacağı için, vergilendirme işlemlerinde uygunsuzlukların saptanması söz konusu olabilmektedir. Bunun sonucunda ise, çok uluslu işletmeler önemli vergi denetimleri ve vergi cezaları ile karşı karşıya kalabilmektedir. Ayrıca, bazı durumlarda çifte vergilendirmeler de söz konusu olabilmekte ve hem alıcı hem de satıcı konumundaki işletmelerden zorla vergi toplanmaktadır.

Çok uluslu işletmeler, çifte vergilendirmeden kaçınmak veya ödeyecekleri vergiyi minimize etmek için transfer fiyatlarından yararlanmaktadırlar. Bu nedenle, çok uluslu işletmelerin özellikle karın daha fazla, vergi oranlarının ise daha düşük olduğu ülkelerde veya karın daha düşük vergi oranlarının ise, daha yüksek olduğu ülkelerde fiyatlandırma stratejileri değişebilmektedir. Bu durumdaki işletmeler vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere mal veya hizmet transferlerinde düşük fiyat belirlemede ve böylece daha yüksek kar elde edebilmektedirler. Tersini düşünülürse, yüksek vergi oranlarının olduğu ülkelere transferde ise, transfer fiyatları daha yüksek tutularak burada oluşacak vergilendirilebilir kar azaltılabilmektedir. Çok uluslu işletmelerin bağılı işletmeleri arasında bu tür uygulamaların sıkça başvurulan bir yol olması nedeniyle, hükümetler, bu işletmelerdeki transfer fiyatlama politikaları üzerinde inceleme ve araştırma yapma gereği duymuşlardır. Ayrıca, farklı vergi otoritelerince oluşturulan muhtemel

vergi politikalarına uyumda da bazı karışıklıkların olması, inceleme ve araştırma yapılma ihtiyacını doğurmuştur. Bu nedenle, gerek çifte vergilendirmeyi önleme ve gerekse de denetimlerin(vergi otoriteleri veya hükümetlerce yapılan) azalmasını sağlamak için işletmelerin transfer fiyatlarının belirlenmesi ve raporlanması konusunda politikalarını (fiyat belirleme, yöntem seçimi vb.) dikkatli bir şekilde belirlemeleri gerekmektedir.

3. Transfer Fiyatlarının Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler

Transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılabilecek birçok yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler literatürde ve OECD'nin düzenlediği bir rehberde farklı şekilde ifade edilmektedir. Bununla birlikte, 1994 yılından önce dünyada vergi otoriteleri tarafından kabul görmüş, uluslararası standartlar düzeyinde ve emsiline uygunluk standardına uygun bazı yöntemler benimsenmiş ve yararlanılmıştır. Bu yöntemler aşağıda özetlenmiştir (Stevenson ve Cabell, 2002: 79-80; Engle, 1993: 223-237; Humpreys, 1994: 24-27; Rolph, 1999: 34-40).

- **Karşılaştırılabilir / kontrol dışı yöntem (Comparable / uncontrollable method);** Bu yöntemde transfer fiyatları, emsale uygun (arm's-length) benzer işlemlerdeki fiyatlar dikkate alınarak belirlenmektedir (Humpreys, 1994:24-27).

- **Yeniden satış fiyatı veya brüt katkı yöntemi (Resale price or gross margin method);** Bu yöntemde belirlenen fiyat, bağlı bir işletmeden alınan mal veya hizmetlerin bağımsız bir işletmeye yeniden satışında uygulanan fiyattır (Soydan, 1996: 114). Bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle, yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara kendisi herhangi bir şekilde değer artırıcı katkıda bulunmamakta ve fiziksel olarak yapısını değiştirmemektedir. Bir anlamada, aldığı biçimde satmaktadır (Kapusuzoğlu, 1999b).

- **Maliyet artı veya brüt kar payı yöntemi (Cost plus or Gross markup method);** Bu yöntem, transfer edilen mal veya hizmetin maliyetine emsale uygun bir

kar marjı eklenmesi ile başlamaktadır. Eklenen kar marjı ise, maliyetin belirli bir yüzdesi alınarak saptanmaktadır.

- Yukarıda sayılan bu üç yöntemden herhangi biri uygulanmadığı takdirde başka bir alternatif yöntemden de yararlanılmaktadır. Çünkü, çok uluslu işletmelerden bu yöntemleri usulüne uygun ve hiyerarşik bir düzende uygulamaları istenmektedir. Yani, çok uluslu işletmelerden durumlarına uygun olduğu takdirde, öncelikle karşılaştırılabilir / kontrol dışı yöntemi (Comparable / uncontrollable method), değilse yeniden satış fiyatı yönteminden yararlanarak fiyatlarını belirlemeleri istenmektedir. Bununla birlikte, bu yöntemin de uygun olmaması durumunda maliyet artı yöntemin denemesi tavsiye edilmektedir. Ayrıca, vergi otoritelerinin muhtemel inceleme ve araştırmaları nedeniyle, çok uluslu işletmeler tarafından başka alternatif yöntemlerden de yararlanılmaktadır.

Yukarıda sayılan bu yöntemlerin dışında 1994 yılında transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılabilecek iki ek yöntem belirlenmiştir. Bu yöntemlere ise aşağıda yer verilmiştir (Stevenson ve Cabell, 2002:79):

- **Karşılaştırılabilir karlar yöntemi (Comparable profits method);** Bu yöntemde, satıcı konumundaki işletmeler karlarını benzer pozisyonda bulunan çok uluslu işletmelerin karları ile karşılaştırmaktadırlar. Bu yöntem, transfer fiyatları belirlenirken diğer yöntemlerle beraber kullanılmakta olup, ayrı bir yöntemden çok, bir çeşit yaklaşım olarak kabul edilmektedir.

Bu yöntemde emsale uygunluk, kontrol altındaki tarafın ilişkili taraf işlemlerinden elde ettiği faaliyet karı, kar düzeyi göstergeleri esas alınarak belirlenen kontrol dışı işletmelerin karlarıyla karşılaştırılmaktadır. Karşılaştırılabilir faaliyet karı, kontrol dışı karşılaştırılabilir unsur için kar düzeyi göstergesi saptanarak ve nitelenen tarafın en dar biçimiyle tanımlanan iş alanına ait kar düzeyi göstergelerine ait finansal verilere başvurularak hesaplanmaktadır. Kontrol altındaki tarafın raporlanan faaliyet karı, kontrol dışı karşılaştırılabilir unsurların emsal tutarlarını yansıtan rapor-

lanmış faaliyet karı ile karşılaştırılmaktadır.

• **Kar bölme yöntemi (Profit-split method):** Bu yöntemde, aynı tür bir işlem yapılırken bağımsız bir işletmenin gerçekleştirmeyi bekleyeceği kar paylaşımı temel alınmakta, bu veriler çerçevesinde kontrollü bir işlemde oluşan veya oluşturulan özel koşulların kar üzerindeki etkisi ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır. Bu yöntemin en güçlü yanı, doğrudan karşılaştırılabilir işlemlere dayanmasıdır. Fakat, bu yöntem, diğer yöntemlerin uygulanmasının mümkün olduğu hallerde tercih edilmemektedir (Soydan, 1996:115).

Bu iki yöntemin dışında transfer fiyatlarının belirlenmesinde 1994 de bir düzenleme yapılmış ve “*en iyi yöntem (best-method) kuralı*” benimsenmiştir. Bu kural, çok uluslu işletmelerin farklı durumlarda en doğru fiyatı sağlayacak transfer fiyatlama politikasını seçmelerine imkân sağlamaktadır. Kısaca, çok uluslu işletmeler transfer fiyatlarının belirlenmesinde toplam altı seçenekten yararlanabilmektedirler.

Transfer fiyatlarının belirlenmesinde çok uluslu işletmelerin yararlanabileceği bir çok seçenek olmasına rağmen en çok tercih edilen yöntemlerden biri maliyet artı yöntemidir (Stevenson ve Cabell, 2002:80). Maliyet artı yönteminin çok sık bir şekilde kullanılması ise, maliyetlerin dağıtımında yeni bir yöntemin geliştirilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu yöntemlerden biri de faaliyet esasına dayalı maliyetleme (Activity Based Costing) yöntemidir. Çünkü, faaliyet esasına dayalı yöntem, maliyetlerin dağıtım şeklini değiştirmektedir.

Transfer fiyatlarının belirlenmesinde faaliyet esasına dayalı yöntemin birleştirilmesi ile kullanılan maliyet artı yöntemi ise, çok uluslu işletmelere önemli iki avantaj sunmaktadır. Birinci avantajı, maliyet dağıtımının geleneksel yöntemlere göre daha hassas ve doğru yapılmasını sağlamasıdır, ikinci avantajı ise, vergi otoriteleri ile önceden bir fiyatlandırma anlaşması (Advanced Pricing Agreement) için ihtiyaç duyulan şartları oluşturmasıdır. Önceden fiyatlandırma anlaşması, maliyet ve kar bilgisinden yararlanarak tüm tarafların kabul edebileceği bir transfer fiyatının

belirlenmesinde işletmeler ile vergi otoriteleri arasında karşılıklı yapılan bir anlaşmadır. Bu anlaşmanın amacı ise, faaliyet esasına dayalı yöntemle belirlenen maliyetler aracılığı ile maliyetli vergi denetimlerinden ve zaman tüketiminden kaçınmaktır (Stevenson ve Cabell, 2002:79-80).

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminin önemi, sadece maliyet artı yöntemin transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılması ile artmamıştır. Aynı zamanda, genel kabul görmüş yöntemlerden biri olan anlaşmaya dayalı (Negotiated Transfer Pricing Method) transfer fiyatlama yönteminin kullanılmasıyla da önemi artmıştır. Çünkü, “anlaşmaya dayalı fiyatın” belirlenmesinde karşılaşılabilecek sorunların çözümünde faaliyet esasına dayalı yöntem, etkin bir şekilde kullanılabilir (Welfe ve Keltyska, 2000:34).

4. Transfer Fiyatlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanımı

Bilindiği gibi, bir mamul maliyeti direkt işçilik maliyeti, direk ilk madde ve malzeme maliyeti, değişken genel üretim maliyeti ve sabit maliyetler içermektedir. Direkt işçilik ve direk ilk madde ve malzeme maliyetleri kolayca izlenebilmekte ve hesaplanabilmektedir. Genel üretim maliyetleri ise sorumluluk merkezleri tarafından rapor edilmektedir. Bu sorumluluk merkezleri işletme içindeki bölümler olduğu gibi, fabrika ve bağlı işletmeler de olabilmektedir. İşte bu durumda en zor karar, genel üretim maliyetlerin mamul veya hizmetlere nasıl dağıtılacağına ilişkindir.

Geleneksel yöntemde maliyetler öncelikle maliyet havuzlarında toplanmakta ve sonra da direk işçilik saati kullanarak mamul veya hizmetlerin maliyetine yüklenmektedir. Genel üretim maliyetlerinin dağıtımında kullanılacak diğer ölçüler ise, makine saati ve direkt işçilik maliyeti de olabilmektedir. Dağıtımda direkt işçilik, maliyet muhasebesi sistemlerinin geliştirildiği 1920 yılından beri kullanılmaktadır. Direkt işçilik maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payının %80’lerde olması, bu maliyet kalemini toplam maliyetler içinde en önemli maliyet kalemi haline

getirmiş ve yöneticileri de bu kalem üzerinde yoğunlaşmaya başlamıştır. Son zamanlarda ise ileri üretim teknolojileri kullanan işletmeler de bu oran %5-%12'lere düşmüş fakat genel üretim maliyeti kalemin payı %55 veya daha yüksek oranlara çıkmıştır (Stevenson ve Cabell, 2002:80). Bu nedenle, geleneksel maliyetleme yöntemlerinden yararlanılarak genel üretim maliyetlerinin mamullere dağıtımını işletmeler için önemli bir sorun olmaya başlamıştır.

Bununla birlikte, işletmeler sadece genel üretim maliyetlerinin dağıtımında değil aynı zamanda pazarlama maliyetlerinin dağıtımında da çeşitli sorunlarla karşılaşmaya başlamışlardır. Çünkü, pazarlama maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki oranı gün geçtikçe artmaya başlamıştır. Geleneksel maliyetleme yönteminin maliyet dağıtımında, karar verme aşamasında kapsamlı ve yeterli maliyet bilgisi verememesi, faaliyet esasına dayalı maliyetleme (Activity Based Costing) yönteminin gündeme gelmesine neden olmuştur.

4.1. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Tanımı ve Önemi

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemi, hem bir mamul maliyetleme yöntemi olmakla birlikte hem de işletme faaliyetleri ile ilgili geniş bir veri kaynağı oluşturmakta ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkin bilgiler de sağlayabilmektedir. Bu geniş özelliği dikkate alınarak en genel anlamda bu yöntem; bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır (Ersoy, 1996:105). Ayrıca, bu yöntem, strateji, dizayn ve faaliyet kontrol veya mamul grupları ile ilgili tüm maliyetleri sadece ilgili olduğu mamul veya mamul gruplarına göre dağıtan bir yöntem olarak da tanımlanmaktadır (Tanış ve Tuan,1993:53). Faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminde, ilk olarak gerçekleştirilen faaliyetler tanımlanmakta, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izlenmekte ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli ölçüler kullanılmaktadır

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminde maliyetler, önce faaliyetlere

yüklenmekte daha sonra da en uygun maliyet taşıyıcıları aracılığı ile mamullere, hizmetlere ve bölgelere dağıtılmaktadır. Maliyet taşıyıcıları ise, maliyetlerin dağıtımında kullanılabilen bir ölçüdür. Örneğin; belirli bir bölgeye gönderilen miktar, sipariş miktarı veya satış talepleri pazarlama maliyetlerin dağıtımında; harekete geçirme veya hazırlık süresi, üretim siparişi sayısı, kalite kontrolü sayısı, yükleme sayısı vb. ölçüler de genel üretim maliyetlerinin dağıtımında kullanılabilir maliyet taşıyıcılarıdır.

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemi sadece genel üretim maliyetlerinin dağıtımını üzerine değil, aynı zamanda Pazarlama maliyetlerinin dağıtımında da kullanılabilir. Çünkü, pazarlama maliyetleri özellikle de fiziksel dağıtım maliyetleri mamul fiyatlandırma ve diğer yönetim kararlarında dikkate alınmaktadır (Lewis, 1991: 33-38;Baxendale, 2001: 61-68; Doyle, 2002:175). Bu maliyetler, özellikle işletmelerin farklı vergi düzenlemelerin olduğu ülkelere mamul transferleri söz konusu olduğu zaman önemli hale gelmektedir. Bu maliyetler ise, şu şekilde sıralanmaktadır (Stevenson ve Cabell, 2002:81):

- Kurma(montaj) maliyetleri,
- Paketleme/taşıma maliyetleri,
- Araştırma ve geliştirme maliyetleri (Pazar araştırması ile ilgili),
- Sipariş verme/alma açısından belgelendirme maliyeti (Documentation costs),
- Depolama maliyetleri,
- Seyahat maliyetleri,
- Satış maliyetleri,
- Reklâm maliyetleri,
- ve satışa hazır malların pazarlaması ile ilgili diğer maliyetlerdir.

Yukarıda belirtilen bu maliyetler faaliyet esasına dayalı yöntemin aksine geleneksel maliyetleme yönteminde, öncelikle sorumluluk merkezleri itibarıyla raporlanmakta ve sonra da makine saati veya direk işçilik saati aracılığı ile mamullere, hizmetlere veya bölgelere dağıtılmaktadır. Fakat, işletmelerarası üretilen parçaların veya hizmetlerin transferi söz konusu olduğunda bu yöntemde maliyetler olduğundan fazla veya daha az hesaplanabilmektedir.

Örneğin; paketleme veya taşıma ihtiyaçları bölgelere göre değişebilmektedir. Dolayısıyla, bazı bölgelerde bu faaliyetlere ilişkin maliyetler olduğundan fazla gösterilebilirken, diğerlerinde olduğundan daha az gösterilebilmektedir. Fakat, faaliyet esasına dayalı maliyet yönteminde en uygun maliyet taşıyıcıları ile maliyetler mamullere veya bölgelere belirgin veya açık bir şekilde dağıtılmaktadır. Bu şekilde yapılan dağıtım ise, keyfiyetçiliği ortadan kaldırılabilmektedir. Ayrıca, belirli bir mamul, hizmet veya bölgelere ait genel üretim ve pazarlama maliyetlerinin dağıtımında, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminin kullanımı, transfer fiyatlama ile ilgili sorunlarla karşılaşan işletmelere ayrıntılı bilgi sunmaktadır. Sunulan bu ayrıntılı bilgi, özellikle vergi otoriteleri ve işletmeler arasında transfer fiyatlama politikaları ile ilgili yapılan önceden fiyatlandırma anlaşması (Advanced Pricing Agreement) için önem arz etmektedir (Stevenson ve Cabell, 2002:82).

4.2. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılmasında Karşılaşılabilecek Engeller

Maliyetlerin faaliyet esasına dayalı yöntemden yararlanarak dağıtımı; mamul veya hizmetlere ait maliyetlerin tam ve doğru bir şekilde belirlenmesi ve ayrıca bu mamul veya hizmetlerin karlılığı hakkında da daha gerçekçi bilgiler vermektedir. Bu nedenle, bu yöntemi kullanan işletmelerin sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Fakat, bazı işletmeler bu yöntemin uygulanmasının zor olacağını düşünmektedirler. Çünkü, yöntemin uygulanması için bir işletmede önemli değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Örneğin, bir işletmenin tüm kademelerinde çalışan elemanların faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminin kullanım nedenleri ve amaçları konusunda eğitilmesi ve bilgilendirilmesi gerekmektedir. Elbette bu değişiklikler, yöntemin uygulanması için bir işletmenin daha fazla maliyete ve zaman tüketimine katlanmasını gerektirecektir. Ayrıca, yöntemin bir işletmede uygulanabilmesi için yapılacak değişikliklerin (organizasyon ve faaliyet bazında) çalışanlar tarafından istenmemesi önemli direnmelere de neden olabilmektedir. İşte, bu direnişler faaliyet

esasına dayalı yöntemin bir işletmede uygulanmamasını sağlayan en önemli engel olarak tanımlanmaktadır. Yine de, işletmeler bu direnişlerin veya engellemelerin üstesinden gelebilmektedirler. Çünkü, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants) tarafından yapılan bir araştırmada, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerin oranında önceki yıllara göre bir artış (%41'den %49'a bir artış) olduğu tespit edilmiştir (Stevenson ve Cabell, 2002:81).

4.3. Transfer Fiyatlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılmasına İlişkin Bir Örnek¹

Çalışmanın bu bölümünde, farklı üretim bölgeleri ile ilgili ortaya çıkan genel üretim ve pazarlama maliyetlerinin dağıtımında faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminden yararlanılması ile vergilendirilebilecek gelirlerde nasıl bir değişim olabileceğine ilişkin bir örnek uygulamaya yer verilmiştir. Bu nedenle oluşturulan Tablo 1-2-3-4 faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminin, transfer fiyatlama kararlarının alındığı işletmelerin muhtemel vergi borçlarını ve maliyet dağıtımlarını nasıl etkilediğini göstermektedir.

Tablo 1, farklı bölgeler ile ilgili temel üretim (direk ilk madde ve malzeme maliyeti, direk işçilik maliyeti, işçilik saatleri, makine saatleri) ve pazarlama maliyetleri (araştırma ve geliştirme, sipariş işlemleri, yönetici maaşları, reklâm maliyetleri gibi) hakkında bilgi vermektedir.

Örnekte 3 üretim bölgesi ele alınmış ve bu bölgeler Asya, Latin Amerika ve Avrupa olarak belirlenmiştir. Her bir bölgedeki üretim faaliyetleri ile ilgili direkt maliyetler, transfer fiyatları, maliyet taşıyıcıları, genel üretim ve pazarlama maliyetleri ayrı ayrı tablolarda gösterilmiştir.

¹ Örnek, Stevenson ve Cabell tarafından hazırlanmış olan "Integrating Transfer Pricing Policy and Activity-Based Costing" makalesinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 1: Maliyet Bilgisi

| Maliyet Taşıyıcıları | BÖLGELER | | | |
|---|------------------|--------------------------------------|------------------|-----------|
| | Asya | Latin Amerika | Avrupa | Toplam |
| Üretilen ve Transfer Edilen Birimler | 23.000 | 10.000 | 5.000 | 38.000 |
| Direkt İlk Madde Ve Malzeme Maliyeti / Üretilen Birim | 16.00 | 14.00 | 30.00 | 658.00 |
| Direkt İşçilik Saati /Üretilen Birim | 3 | 2 | 1 | 94.000 |
| Makine Saati /Üretilen Birim | 2 | 2 | 1 | 71.000 |
| Direkt İşçilik Maliyeti/Direkt İşçilik Saati | 12.00 | 18.00 | 24.00 | 1.308.000 |
| <i>Sipariş Sayısı</i> | 450 | 100 | 75 | 625 |
| Kurma (Montaj) Sayısı | 8 | 4 | 20 | 32 |
| Araştırma ve Geliştirme İstek Sayısı | 7 | 12 | 21 | 40 |
| Depo Alanı (Ayak Kare=0.093 M2/ Birim) | .75 | .50 | 1.00 | 27.250 |
| Transfer Fiyatı (Dolar) | 120.00 | 100.00 | 90.00 | 4.210.000 |
| Diğer Maliyetler (Dolar) | | | | |
| Satın Alma Maliyeti | 61.000 | | | |
| Kurma (Montaj) Maliyeti | 142.000 | | | |
| Makine Amortismanı | 890.000 | | | |
| Araştırma ve Geliştirme Ücretleri | 160.000 | | | |
| Sipariş Maliyeti | 100.000 | | | |
| Depolama Maliyetleri | 12.000 | Toplam Maliyetler (Dolar) | | |
| Paketleme/Taşıma Maliyetleri | 148.000 | Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti | 658.000 | |
| Pazarlama Yöneticisi Ücretleri | 365.000 | Direkt İşçilik Maliyeti | 1.308.000 | |
| Reklâm Maliyeti | 100.000 | Diğer Maliyetler | 1.978.000 | |
| TOPLAM | 1.978.000 | TOPLAM | 3.944.000 | |

Tablo 1’de yer alan **Diğer Maliyetler** kalemi Genel **Üretim Maliyetleri + Pazarlama Maliyetlerinin** toplamından elde edilmiştir. Çünkü, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminin mantığında, dönem maliyetlerinin de (pazarlama maliyetleri gibi) mamullere stratejik amaçlı olarak (fiyatlama, analiz, karlılık, mamul karması vb.) dağıtılması söz konusudur. Bu çalışmadaki örnek de bu mantıktan hareket edilerek oluşturulmuştur.

Tablo 1’den anlaşılacağı üzere, Asya bölgesinde 23.000 birim üretilmiş ve birim başına da 16 \$ lık direkt ilk madde ve malzeme tüketimi olmuştur. Dolayısıyla, bu bölgede üretilen mamuller için 368.000

\$ harcanmıştır. Aynı hesaplamalar diğer bölgeler için de yapıldığı zaman, bölgelerde üretilip transfer edilen mamuller için toplam direkt ilk madde ve malzeme maliyeti 658.000 \$ hesaplanmıştır. Bununla birlikte, Asya’da üretilen birim başına 2 makine saati olmak üzere toplam 46.000 makine saati harcanmıştır. Bu hesaplamalar, Latin Amerika ve Avrupa için aynı şekilde yapıldığında 38.000 birimin üretimi için toplam 71.000 makine saati harcanmıştır. Tablo 1’deki diğer veriler de aynı şekilde hesaplanmıştır.

Tablo 2’de yer alan verilerin oluşturulmasında ise, Tablo 1’de sunulan verilerden yararlanılmıştır.

Tablo 2: Geleneksel Yöntemleri Kullanarak Maliyetleme

| | BÖLGELER | | | |
|--------------------------------------|---------------------|-------------------|-------------------|---------------------|
| | Asya | Latin Amerika | Avrupa | TOPLAM |
| Geleneksel Birim Maliyetler | | | | |
| Direkt İşçilik Maliyeti | 36.00 | 36.00 | 24.00 | |
| Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti | 16.00 | 14.00 | 30.00 | |
| Diğer Maliyetler | 63.13 | 42.09 | 21.04 | |
| Birim Maliyet (Dolar) | 115.13 | 92.09 | 75.04 | |
| Toplam Maliyetler | 2.648.000 \$ | 921.000 \$ | 375.000 \$ | 3.944.000 \$ |

Diğer Maliyetler Toplamı /Toplam Direkt İşçilik Saati (1.978.000 / 94.000) =21.043 \$ /Direkt İşçilik Saati

Asya = 3 D.İ.S x 21.043 = 63.13 \$
 Latin Amerika = 2 D.İ.S x 21.043 = 42.09 \$
 Avrupa = 1 D.İ.S x 21.043 = 21.04 \$

Tablo 2'den de anlaşılacağı üzere, geleneksel maliyetleme yönteminden yararlanılarak bölgelerde üretilip transfer edilen mamullerin maliyetleri ayrı ayrı hesaplanmıştır. Örneğin; her bir bölgede üretilip transfer edilen mamullerin maliyeti (veya transfer maliyeti), **bölgelerde üretilen birimler x birim maliyetleri** şeklinde hesaplanmıştır.

Asya bölgesinde üretilen mamullerin maliyeti = 23.000 br. x 115.13 \$ = 2.648.000 \$
 Latin Amerika bölgesinde üretilen mamullerin maliyeti = 10.000 br. x 92.09 \$ = 921.000 \$
 Avrupa bölgesinde üretilen mamullerin maliyeti = 5.000 br. x 75.04 \$ = 375.000 \$
Toplam 3.944.000 \$

Tablo 3 ise, aynı genel üretim maliyetlerinin (3.944.000 \$) faaliyet esasına dayalı yöntemden yararlanarak bölgelere dağıtım sonuçlarını vermektedir. Tablo 3'de yer alan verilerinin oluşturulmasında yine Tablo 1 ve Tablo 2'de sunulan verilerden yararlanılmıştır.

Tablo 3: Faaliyet Esasına Dayalı Yöntemi Kullanarak Maliyetleme

| Maliyetler | BÖLGELER | | | |
|--------------------------------------|------------------|----------------|----------------|------------------|
| | Asya | Latin Amerika | Avrupa | Toplam |
| Direkt İşçilik Maliyeti | 36.00 | 36.00 | 24.00 | 1.308.000 |
| Direkt İlk Madde Ve Malzeme Maliyeti | 16.00 | 14.00 | 30.00 | 658.000 |
| Makine Amortismanı | 25.08 | 25.08 | 12.54 | 890.000 |
| Kurma (Montaj) Maliyeti | 1.54 | 1.78 | 17.75 | 142.000 |
| Sipariş Maliyeti | 3.13 | 1.60 | 2.40 | 100.000 |
| Satın Alma Maliyeti | 1.91 | .98 | 1.46 | 61.000 |
| Depolama Maliyeti | .33 | .22 | .44 | 12.000 |
| Paketleme/Taşıma Maliyetleri | 3.90 | 3.90 | 3.90 | 148.000 |
| Araştırma ve Geliştirme Ücretleri | 1.22 | 4.80 | 16.80 | 160.000 |
| Pazarlama Yöneticisi Ücretleri | 11.43 | 5.84 | 8.76 | 365.000 |
| Reklâm Maliyeti | 2.63 | 2.63 | 2.63 | 100.000 |
| Birim Maliyet (Dolar) | 103.17 | 96.83 | 120.68 | |
| TOPLAM MALİYETLER (DOLAR) | 2.373.000 | 968.000 | 603.000 | 3.944.000 |

| | |
|---|---|
| Makine Saati x Diğer maliyetleri yükleme oranı | (890.000 \$/ 71.000 M. Saat) = 12.54 |
| Toplam kurma(montaj) maliyeti başına | 142.000 \$ / 32 kurma sayısı = 4.437.50 \$ kurma başına |
| Toplam sipariş maliyeti | 100.000 \$ / 625 sipariş sayısı = 160 \$ sipariş başına |
| Toplam satın alma maliyetleri | 61.000 \$ / 625 sipariş sayısı = 97.60 \$ sipariş başına |
| Toplam depolama maliyeti | 12.000 \$ / 27.250 ayak kare =.44 /ayak kare |
| Toplam paketleme/Taşıma maliyetleri | 148.200 \$ / 38.000 birim = 3.90 \$ birim başına |
| Toplam araştırma ve geliştirme ücretleri | 160.000 \$ /40 araştırma ve geliştirme istek sayısı = 4.000 \$ istek başına |
| Toplam pazarlama yöneticisi ücretleri | 365.000 \$ / 625 sipariş sayısı = 584 \$ sipariş başına |
| Toplam reklâm maliyeti | 100.000 \$ / 38.000 birim = 2.63 \$ birim başına |

Tablo 3'den de anlaşılacağı üzere, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminden yararlanarak, bölgelerde üretilip transfer edilen mamullerin maliyeti geleneksel yöntemde olduğu gibi (Bkz. Tablo 2) ayrı ayrı hesaplanmıştır. Örneğin; her bir bölgede üretilip transfer edilen mamullerin maliyeti, **bölgelerde üretilen birimler x birim maliyetleri** şeklinde hesaplanmıştır.

| | | |
|---|--------------------------|---------------------|
| Asya bölgesinde üretilen mamullerin maliyeti | = 23.000 br. x 103.17 \$ | = 2.373.000 \$ |
| Latin Amerika bölgesinde üretilen mamullerin maliyeti | = 10.000 br. x 96.83 \$ | = 968.000 \$ |
| Avrupa bölgesinde üretilen mamullerin maliyeti | = 5.000 br. x 120.68 \$ | = 603.000 \$ |
| | Toplam | 3.944.000 \$ |

Sonuçlar analiz edildiğinde, toplam maliyetlerde bir değişme olmamasına rağmen, bölgelerin toplam maliyetlerinde bir değişme olmuştur. Bu değişme ise, maliyet dağıtımında kullanılan yöntemin değiştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Yöntemlere göre hesaplanan mamul maliyetleri (transfer maliyetleri) ve farkları Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4: Yöntemlere Göre Hesaplanan Maliyetler Arasındaki Farklar

| Bölgeler | Geleneksel Yöntem | Faaliyet Esasına Dayalı Yöntem | Fark |
|---------------|-------------------|--------------------------------|----------|
| Asya | 2.648.000 | 2.373.000 | -275 |
| Latin Amerika | 921.000 | 968.000 | +47 |
| Avrupa | 375.000 | 603.000 | +228 |
| TOPLAM | 3.944.000 | 3.944.000 | 0 |

Tablo 4'de de görüldüğü üzere, üç bölgeye yüklenen toplam maliyetlerde(3.944.000 \$) bir değişme olmamasına rağmen, her bir bölgeye tahsis edilen maliyetlerde ise, çarpıcı bir şekilde değişme olmuştur. Dolayısıyla, bölgelere ait maliyetlerdeki bu değişim yine her bir bölgenin net gelirlerinde de bir değişim yaratmıştır. Bölgelere ait maliyet ve net gelirlerdeki değişimler ise Tablo 5'de sunulmuştur.

Tablo 5: Geleneksel İle Faaliyet Esasına Dayalı Yöntemde Gelirlerin Karşılaştırılması

| GELENEKSEL YÖNTEME GÖRE | BÖLGELER | | | |
|---|--|-------------------------|------------------------|------------------|
| | Asya | Latin Amerika | Avrupa | Toplam |
| Transfer Geliri | 2.760.000 | 1.000.000 | 450.000 | 4.210.000 |
| Satılan Mamullerin Maliyeti ² (-) | 1.196.000 | 500.000 | 270.000 | 1.966.000 |
| Brüt Gelir | 1.564.000 | 500.000 | 180.000 | 2.244.000 |
| Diğer Maliyetler (-) | | | | |
| Satın Alma Maliyeti | | | | 61.000 |
| Kurma (Montaj) Maliyeti | | | | 142.000 |
| Makine Amortismanı | | | | 890.000 |
| Araştırma ve Geliştirme Ücretleri | | | | 160.000 |
| Sipariş Maliyeti | | | | 100.000 |
| Depolama Maliyeti | | | | 12.000 |
| Paketleme/Taşıma Maliyetleri | | | | 148.000 |
| Pazarlama Yöneticisi Ücretleri | | | | 365.000 |
| Reklâm Maliyeti | | | | 100.000 |
| Diğer Maliyetler Toplamı | (23.000 br. x 63.13 \$) | (10.000 br. x 42.09 \$) | (5.000 br. x 21.04 \$) | |
| | 1.452.000 | 421.000 | 105.000 | 1.978.000 |
| Yeni Gelir | 112.000 | 79.000 | 75.000 | 266.000 |
| FAALİYET ESASINA DAYALI MALİYETLEME YÖNTEMİNE GÖRE | | | | |
| Transfer Geliri | 2.760.000 | 1.000.000 | 450.000 | 4.210.000 |
| Satılan Mamullerin Maliyeti (-) | 1.196.000 | 500.000 | 270.000 | 1.966.000 |
| Brüt gelir | 1.564.000 | 500.000 | 180.000 | 2.244.000 |
| | Aşağıda sunulan üç bölgeye ait maliyet bilgileri, Tablo 1 ve Tablo 3 de yer alan bilgilerden yararlanılarak hazırlanmıştır | | | |
| Satın Alma Maliyeti | 43.900 | 9.800 | 7.300 | 61.000 |
| Kurma (Montaj) Maliyeti | 35.450 | 17.800 | 88.750 | 142.000 |
| Makine Amortismanı | 576.500 | 250.800 | 62.700 | 890.000 |
| Araştırma ve Geliştirme Maliyeti | 28.000 | 48.000 | 84.000 | 160.000 |
| Sipariş Maliyeti | 72.000 | 16.000 | 12.000 | 100.000 |
| Depolama Maliyeti | 7.600 | 2.200 | 2.200 | 12.000 |
| Paketleme/Taşıma Maliyeti | 89.500 | 39.000 | 19.500 | 148.000 |
| Pazarlama Yöneticisi Ücretleri | 262.800 | 58.400 | 43.800 | 365.000 |
| Reklâm Maliyeti | 60.500 | 26.300 | 13.200 | 100.000 |
| Diğer Maliyetler Toplamı | 1.176.250 | 468.300 | 333.450 | 1.878.000 |
| Yeni Gelir | 387.750 | 31.700 | (153.450) | 266.000 |

Tablo 5'den de anlaşılacağı üzere, geleneksel maliyetleme yönteminin kullanılması durumunda Asya bölgesine ait net gelir 112.000 \$, Latin Amerika bölgesine ait gelir 79.000 \$ ve Avrupa bölgesine ait net gelir 79.000 \$ hesaplanırken, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminden yararlanılarak maliyetlerin dağıtımı sonucunda ise, Asya bölgesine ait net gelir 387.750 \$, Latin Amerika bölgesine ait gelir 31.700 \$ ve Avrupa

² Bu kalem, bölgelerde üretilip satılan mamullerin (direkt) maliyeti = **direkt ilk madde ve malzeme maliyeti + direkt işçilik maliyeti** şeklinde hesaplanmıştır. Buna göre, Asya bölgesinde üretilip satılan mamullerin maliyeti =(23.000 br. x 36.00 + 23.000 br. x 16.00)= 1.196.000 \$, Latin Amerika bölgesinde üretilip satılan mamullerin maliyeti =(10.000 br. x 36.00 + 10.000 br. x 14.00)= 500.000 \$, Avrupa bölgesinde üretilip satılan mamullerin maliyeti =(5.000 br. x 24.00 + 5.000 br. x 30.00)= 270.000 \$, olarak hesaplanmıştır.

bölgesine ait net gelir -153.450 \$ hesaplanmıştır. Dolayısıyla, bölgelere ait gelirlerde bir artış veya bir azalış tespit edilmiştir. Bu artış ve azalışlar tutar ve yüzde olarak Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: Yöntem Sonuçlarına Göre Bölgelere Ait Net Gelirlerdeki Değişimler(\$)

| Bölgeler | Geleneksel Yöntem | Faaliyet Esasına Dayalı Yöntem | Fark | % |
|---------------|-------------------|--------------------------------|----------|------|
| Asya | 112.000 | 387.750 | 275.750 | 346 |
| Latin Amerika | 79.000 | 31.700 | -47.300 | -40 |
| Avrupa | 75.000 | -153.450 | -228.000 | -305 |

Tablo 6'dan da anlaşılacağı üzere, net gelirlerdeki bu değişimler işletmelerin kendi aralarındaki transferlerine ilişkin vergi borçlarını da değiştirebilmektedir. Özellikle vergi oranlarının yüksek olduğu bir bölgede sadece yöntem değişikliği nedeniyle net gelirlerdeki azalma vergi borçlarını da azaltabilmektedir. Örnekte de görüldüğü üzere, Avrupa veya Latin Amerika'da vergi oranlarının yüksek olması durumunda, bu bölgedeki işletmeler sadece faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemini kullanarak vergi borçlarını önemli ölçüde azaltabilmektedir. Tersini düşünürse, yani Avrupa ve Latin Amerika bölgelerinin vergi oranlarının daha düşük olması halinde, ya üretim bölgesinin ya da maliyetlerin bir kısmının vergi oranlarının daha yüksek olduğu Asya bölgesine kaydırılması daha cazip hale gelecektir.

5. Sonuç

Uluslararası alanda faaliyet gösteren çok uluslu işletmeler yoğun bir rekabet ortamı ile karşılaştıkları için, bağlı işletmeleri veya şubeleri arasında mal (ana parça) transferlerinde fiyatlandırma sorunları ile karşılaşabilmektedirler. Çünkü, fiyatlandırma işlemlerinde vergi otoritelerinin uygun görmediği yöntemlerin kullanılması vergi borç tutarlarını değiştirebilmektedir. Bu nedenle, transfer fiyatlarının belirlenmesi önem arz etmektedir. Birçok işletme transfer fiyatlarının belirlenmesinde vergi otoriteleri ile muhtemel vergi borçlarına ilişkin bir çatışmaya girmemek için daha ayrıntılı bilgi veren maliyet artı yöntemi kullanmaktadırlar. Maliyet artı yönteminin işletmeler tarafından seçilmesi de faaliyet esa-

sına dayalı maliyetleme yönteminin önemini bir kat daha artırmaktadır.

Bu makalede, geleneksel ve faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemlerine göre çeşitli bölgelerde üretilen mamullere ait transfer maliyetlerinin nasıl hesaplandığı karşılaştırmalı bir şekilde açıklanmıştır. Bununla birlikte, geleneksel ve faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemlerinin transfer fiyatlandırma ile oluşan vergi borçları üzerinde neden olduğu farklılıklar da gösterilmiştir. Ayrıca, denetim maliyetlerini azaltacağı ve vergi otoriteleri tarafından ayrıntılı bilgi verdiği düşüncesiyle, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemi hakkında açıklamalara da yer verilmiştir. Çünkü, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemi, çok uluslu işletmelerin bağlı işletmeleri veya şubeleri arasındaki aynı nitelikteki mal veya hizmet transferlerinde, bu mal veya hizmetler ile ilgili genel üretim ve pazarlama maliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi sağlamaktadır. Bu yöntem, ayrıca, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler arasında ortaya çıkan transfer fiyatlardaki temel farklılıkları da ortaya koymaktadır. Faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemin sağladığı bu esneklikler, çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdiği ülkelerin özel durumlarına uymaları için maliyetlerini ve fiyatlarını ayarlamalarına da imkân sağlamaktadır.

Özetle, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemi, çok uluslu işletmelerin transfer fiyatlandırma uygulamaları ile karşılaşabilecekleri denetim riskini azaltabilmekte ve bu işletmelere küresel pazarlarda rekabet etmeleri için maliyetlerini ayarlayabilme imkânı sağlayabilmektedir. Bu

nunla birlikte, transfer fiyatlandırma uygulamaları ile ilgili karar aşamasında çok uluslu işletmeler açısından geleneksel veya faaliyet esasına dayalı yöntemlerden hangi-sinin daha uygun olabileceği birçok faktöre bağlıdır. Bu nedenle, bundan sonraki yapılacak çalışmaların, hangi ortam veya ortamlarda geleneksel veya faaliyet esasına dayalı yöntemin uygun olabileceği ve her iki yöntem arasındaki ilişkinin araştırılması ile ilgili olmasında yarar bulunmaktadır. Örneğin, faaliyet esasına dayalı maliyetleme yöntemini kullanan çok uluslu işletmelerde bu yöntemin vergi denetimlerini azaltıp azaltmadığı, vergi avantajı sağlayıp sağlamadığı incelenmesi ve araştırılması gerekmektedir. Faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminin çok uluslu işletmelerde, transfer fiyatlandırmanın ötesinde ürün hattı karlılığı, alternatif pazarlama stratejileri, uluslararası pazarlama ve benzeri konular üzerindeki etkisinin veya ilişkisinin de incelenmesinde yarar görülmektedir.

Kaynakça

- ARANOFF, Gerald (2000), "Transfer Pricing With Technology Choice and Demand Fluctuations in a Simple Manufacturing Model", *Quarterly Journal of Business and Economics*, Vol:39, Issue:2, Spring.
- BAXENDALE, Sidney J. (2001), "ActivityBased Costing For The Small Business: A Primer", *Business Horizons*, January-February.
- DAVIDMANN, Manfred (1996), *Community Economics, Multinational Operations: Transfer Pricing*.
- DOYLE, Shaun (2002), "Software Review:Is There A Role For Activity Based Costing (ABC) In Database Marketing", *Journal Of Database Marketing*, Vol:10, December.

ENGLE, Howard S. (1993), "Transfer Pricing: The New Section 482 Temporary and Proposed Regulations", *Journal, of Corporate Taxation*, Vol: 20, Issue:3, Autumn.

ERSOY, Ayten (1996), *Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi-JIT Üretim Sistemi, Kalite Maliyet Sistemi, Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi*, Ankara.

FRAEDRICH, John P. ve Connie Rae BATEMAN (1996), "Transfer Pricing By Multinational Marketers:Risky Business", *Business Horizons*, Vol: 39, Issue:1, January-February.

HELMERT, Michael (1997), "Strategic Transfer Pricing: A Primer For The Boardroom", *Directorship*, Vol: 23, Issue:11, December.

HUMPHREYS, Brenda (1994), "International Transfer Pricing More Than Ever Before", *CMA Magazine*, Vol:68, Issue:4, May.

KAPUSUZUĞLU, Tuncay (1999a), "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.'de Yapılan Yasal Düzenlemeler-I", *Vergi Dün-yası*, Sayı: 214, Haziran.

KAPUSUZUĞLU, Tuncay (1999b), "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.'de Yapılan Yasal Düzenlemeler-II", *Vergi Dünyası*, Sayı: 215, Temmuz.

LEWIS, Ronal J. (1991), "Activity-Based Costing For Marketing", *Management Accounting*, November.

ROLP, Brad ve Jay NIEDERHOFFER (1999), "Transfer Pricing and E-Commerce", *International Tax Review*, September.

SOYDAN, Billur Yaltı (1996), "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırma Rehberi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:91, Nisan.

STEVENSON, Thomas H. ve David W.E. CABELL (2002), "Integrating Transfer Pricing policy and Activity-based Costing", *Journal Of International Marketing*, Vol:10, No:4, ss.77-88.

TANIŞ, Veyis Naci ve A.Kadir TUAN (1993), "Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", *Ç.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:1.

WELFLE, Barbara ve Pamela KELTYKA (2000), "Global Competition: The New Challenge For Management Accountants", *The Ohio CPA Journal*, January-March.

MUFAD WEB SİTESİ AÇILDI...

MUFAD Hakkında öğrenmek istediklerinizi...

Dergi'de yayımlanan yazıların özetlerini...

İşletme vergiciliğindeki gelişmeleri-değişimleri...

Yatırım ve ihracat (dahilde işleme) teşviklerindeki gelişmeleri-değişimleri

İzlemek için:

web adresi: www.mufad.org

e-mail: info@mufad.org

(MUFAD web sitesini Ekim ayı sonu itibarıyla 37.215 kişi ziyaret etti)