

FIRSAT MALİYETİNİ TEMEL ALAN BİR TRANSFER FİYATLAMA SİSTEMİ (*)

Mohamed ONSI

Çeviren

Ass. Davut AYDIN

Çok çeşitli mamul üreten işletmelerde, kâr merkezlerinin kurulması ve karar almanın merkezleşmemesiyle transfer fiyatlama sistemi ciddi bir sorun haline gelmektedir. Optimal ya da optimale en yakın çözüme ulaşabilmek için muhasebe ve iktisat bilimleri bazı çözüm önerilerinde bulunmuşlardır. Bununla beraber, önerilen çözümlerin bazıları yetersizdir. Bir bölüm yöneticisinin başarısı kâr temeline dayanarak ölçüldüğünde ve özen-dirme primleri aynı temele göre karşılaştırıldığında, yöneticiler önemli bir sorunla karşı karşıya kalırlar.

Bu makalede, transfer fiyatlama sisteminin yapısı ve sınırları kısaca belirlenmiş, fırsat maliyeti kavramını temel alan yeni bir transfer fiyatlama sistemi önerilmiştir. Ayrıca, bu yaklaşımın yararları öteki yaklaşımların sağladığı yararlarla karşılaştırılarak tartışılmıştır.

I- EKONOMİK TRANSFER FİYATLAMA SİSTEMİ

Transfer edilen malların tam rekabet piyasasında üretildiği ve üretim merkezinin (Supplying center) kendi satış kararları ile tek başına piyasa fiyatını etkileyemediği varsayımından hareket edilerek; piyasa fiyatı

(*) The Accounting Review, July 1970.

mevcut olan aramalar, bu piyasa fiyatı üzerinden transfer edilirler. Aramaların piyasa fiyatlarına göre fiyatlandırılması, üretim merkezlerini, maliyetlerini mümkün olduğu kadar azaltmaya yöneltir, ve yenilik, araştırma ve geliştirmeyi teşvik eder.

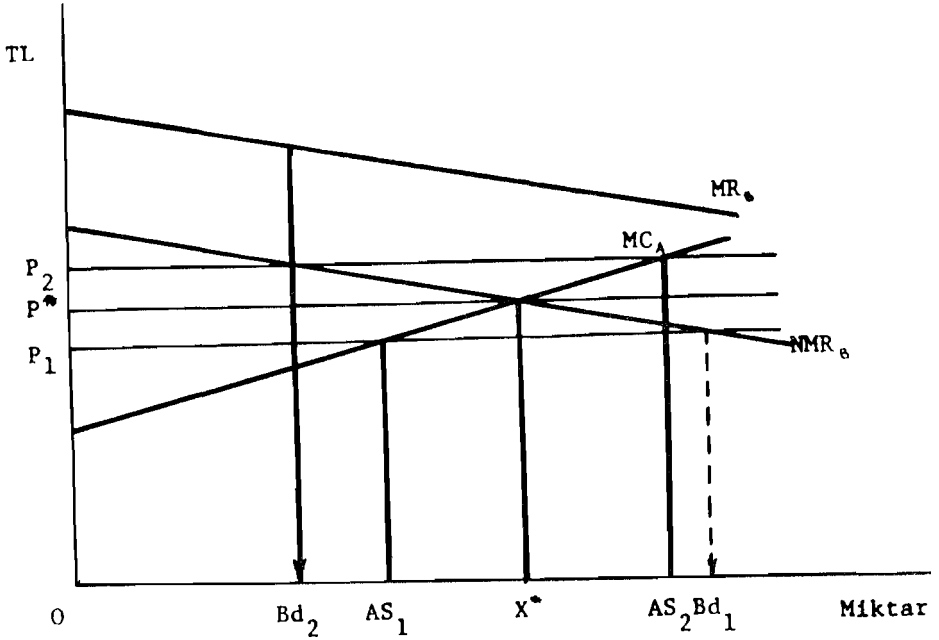
Bununla beraber, aramaların bir piyasa fiyatı yoksa, kâr merkezi (A)'nın üreteceği ve öteki kâr merkezi (B)'nin talep edeceği üretim hacmi, ideal olarak, MCA = NMRB (2) düzeyinde oluşur. Bu durumda kâr merkezi yöneticisinin aşağıdaki iki olanaktan birine göre davranışta bulunması gerekir:

1- Ya sadece, kendi bölümünün kârını maksimize edici olarak davranır,

2- Ya da, işletmenin toplam bileşik kârının (total joint profit) maksimizasyonu ile ilgilenen bir işbirlikçi (cooperator) olarak hareket eder.

1- Yöneticinin kendi bölümünün kârını maksimize edici olarak davranması:

Kâr merkezi (A) teksatıcı durumunda olduğu zaman, sözkonusu merkez aramalarının fiyatını (P_2) düzeyinde (Grafik I) yükseltecek ve talep



Transfer Fiyatı $MC_A = NMR_B$ Eşit olduğu düzeydedir

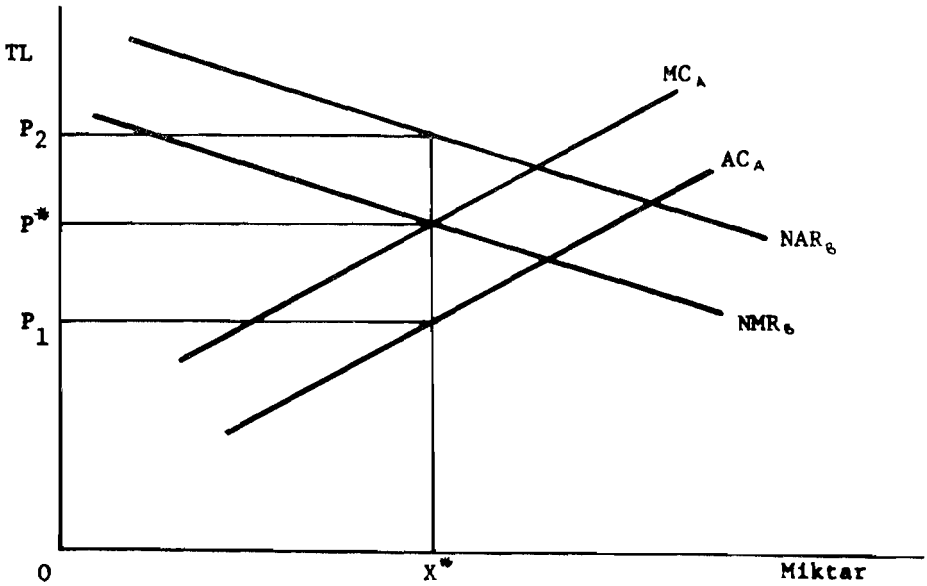
- (1) Çev. notu: MC. Marginal cost'un kısaltılmış şekli olup Marjinal Maliyeti ifade eder. NMR ise, Net Marjinal Revenue'ün kısaltılmışıyla oluşur ve net Marjinal gelirini gösterir.

edilen OBd_2 'ye eşit bir düzeyde üretim yapacaktır. OBd_2 ise alıcı merkezde, (Buying center) $NMR=(P_2)$ eşit olduğu üretim hacmini ifade eder.

(A) merkezinin kâr alanı da (P_2) ile MCA doğruları arasında bulunur. Kâr merkezi (A), $MC_A = NMR_B$ eşitliğini ve bu eşitliğin ideal (X_*) üretim hacmine tekabül ettiğini gözönünde tutarak fiyatı P_* düzeyine düşürmeyi kabul ederse sözü edilen merkezin kâr alanı P_* düzeyindeki kâr alanından daha büyük olur. Öte yandan, alıcı kâr merkezi (B) tek alıcı (monopsonistic) durumunda olduğu takdirde, satıcı kâr merkezi (A)'yı $MCA=P_1$ eşit olduğu OAS_1 , hacmi kadar üretim yapmaya ve P_1 fiyatından satmaya zorlayacaktır. Grafik 1'deki NMR_A ile P_1 doğruları arasında kalan alanda görüldüğü gibi, bu durum alıcı kâr merkezi (B)'nin kârının maksimum olması sonucunu doğurur. Bu kâr alanı, transfer fiyatının P_* düzeyinde oluşması sonucu meydana gelen kâr alanından daha büyüktür. Ancak, her iki kâr merkezinin kârlarının toplamı, sözkonusu kâr merkezleri transfer fiyatını P_* düzeyinde tuttukları takdirde, bu düzeyde elde edilen toplam bileşik kârdan daha küçüktür.

2- Yöneticinin, işletmenin toplam bileşik kârının maksimizasyonu ile ilgilenen bir işbirlikçi olarak davranması.

Bu ikinci durumda, tek tek her kâr merkezindeki yönetici, toplam bileşik kârın maksimizasyonu ile ilgilenen bir işbirlikçi (cooperator)'dir ve amacı, üretim hacmini tüm işletme görüşü açısından optimal yapmaktır. Top-



Eşit Optimal Çözüm

lam bileşik kâr, birinci durumda sağlanan kârdan büyük ve yüksek olmakla beraber, bu tür kârların kâr merkezleri arasında dağıtımı açık bir şekilde yapılmaz (Bkz. Grafik II).

Eğer (A) ve (B) kâr merkezleri bileşik kârlarını maksimize etmeyi planlarsa, $MC_B = NMR_B$ eşit kılan OX_* miktarında ideal transfer fiyatı P_* dir. Böyle olmakla beraber, alıcının malı içeriden satın almak zorunda ol, duğu böyle bir durumda, sözkonusu kâr merkezleri işbirliği yapsalar bile, transfer fiyatının P_* düzeyinde olması garanti değildir. Başka bir deyişle-transfer fiyatı P_1 ve P_2 fiyatları arasındadır. Yani, transfer fiyatı, OX_* üretim hacmi alanı içinde (B) merkezinin ortalama net geliri ile (A) kâr merkezinin ortalama maliyeti arasında bir yerde teşekkül eder.

Transfer fiyatı, optimal OX_* üretim hacmi için, P_1 'de oluşursa, kâr merkezi (A) hiç kâr almayacak ve bileşik kârın bütünü (B) merkezi olacaktır. Tersine olarak, transfer fiyatı P_2 düzeyinde oluşursa, kâr merkezi (A) tüm bileşik kârı alacak ve (B)'nin kârı sıfır olacaktır. Böylece, gerçek transfer fiyatı üst sınırı P_2 , alt sınırı P_1 ile sınırlanan bir alanın herhangi bir yerinde oluşacaktır. Kararlaştırılan transfer fiyatı ancak optimal üretim hacmine ulaştıktan sonra oluşur.

Bahsedilen fiyatlara böyle bir sınır koyabilmek amacıyla, işletme kârını maksimum yapan üretim hacmini (OX_*)'de saptamak ve fiyatı P_* düzeyinde kurmak için, bütçe komitesinin herbir kâr merkezinden gerekli bilgiyi alabilecek bir durumda olması gerektiğine inanılır. Böyle bir üretim hacmine ulaşabilmek için transfer mallarının fiyatlarını değişkin maliyetlere eşit olarak kabul eden bir muhasebe uygulamasına gidilir. Fakat, önerilen transfer fiyatı optimal çözümü garanti etmez. Nedeni de, satıcı kâr merkezinin fiyatı kararlaştırma kurallarını bilmesidir. Sonuç olarak, sözkonusu merkez öteki kâr merkezlerinin tahminlerin doğruluklarına inanma ölçüsünde kendi tahmin ettiği maliyetlerinde düzeltme yapar. Satıcı kâr merkezine daha kârlı gelen öteki mamulü üretmeyi seçim hakkı verilmediği takdirde, bu yönetsel bir tepki yaratabilir.

Ekonomik transfer sisteminin diğer bir zayıf noktası da, maliyetlerin saptanan düzeyin ($MC_A = NMR_B$) altına düşürmek için bir kâr merkezi yöneticisini özendirilmeme başarısızlığını göstermesidir. Aramaların transfer fiyatının birim başına 8.- TL. olduğunu varsayalım: Satıcı kâr merkezi bütün malların birimini 7.- TL.'na üretmek için yeni bir yöntem geliştirirse, $MC_A = NMR_B$ eşitliğine göre, transfer edilen malların yeni fiyatı, bu 7.- TL. mı olmalıdır? Cevap evet ise, yenilik yapan satıcı kâr merkezi için bir mükâfat ya da güdüleme sözkonusu değildir. Çünkü, satıcı kâr merkezi başabaş noktasında iken, tüm kâr fazlasını alıcı kâr merkezi elde etmektedir. Alıcı kâr merkezi nisbi olarak daha düşük girdi fiyatlarının üstünlüklerinden yararlanmak amacıyla çıktılarını arttırmayı ya da yeni mamul karmasına

gitmeyi özendirici bulmayacaktır. Bu bakımdan transfer fiyatı 8.- TL.'sında kalmalıdır. Bu soruna çözüm yolu olarak, $MC_A = NMR_B$ eşitliğinin temel prensibini bozan, satıcı kâr merkezinin bütçelenen üretim miktarının üzerindeki ek üretim için birim başına 8.- TL.'na yükseltilmesi gerektiği önerilmiştir. Başka bir çözüm olarak da, satıcı merkezi sürekli maliyet düşürme ve yaratıcılık karşılığında, alıcı merkezden belirli bir bağış veya subvansiyon talep eder. Bu durum teorik prensiplerden bir sapma yaratırken (örneğin, fiyat $MC=MR$ eşit olarak kararlaştırılmıştır) amacı güdülemeye yönelik olmaktadır.

Diğer bir faaliyetsel güçlük $MC=MR$ (3) eşitliği üzerinde durulan optimal OX_* üretim hacminde her bir kâr merkezinin mevcut kaynaklarına ilişkin (fiziksel ya da parasal) bir sınırlamanın mevcut olmadığı varsayımından doğar. Bu varsayım gerçeğe uygun değildir. zira tek tek her kâr merkezi işgücü, kapasite v. bg. konularda bazı sınırlayıcılara sahiptir. Bu sınırlayıcılar fiyatlama sisteminde açıkça ele alınmadığı takdirde teorik çözüm deneysel çözümden öteye gitmez.

Fırsat maliyeti kavramını temel alan transfer fiyatına ilişkin sorunları çözmek için yeni bir yaklaşıma gereksinim duyulur.

Burada, fırsat maliyeti maliyet muhasebesinden sağlanan verilerle (surrogates) birlikte kullanılır. Bu yaklaşım, optimal çözüme ulaşmada üst yönetim ve bölümsel düzeylerde var olan finansal ve fiziksel sınırlayıcıları gözönünde bulundurur. Bu sistem altında transfer fiyatı analiz prensiplerine (decomposition principle) dayanarak saptanırken, daha sonra göstereceğimiz üzere, önerilen nihai fiyatı, buna gerçekten eşit olmayacaktır. Çünkü, analiz prensiplerini kullanarak herhangi bir örneği çözerken izlenecek matematiksel işlemlerle ilgili adımları tartışmayacağız. Buna ek olarak, bu yaklaşımın bir kâr merkezi yöneticisini bazı güdüsel etkenlerle birlikte, doğru yönde hareket etmeye nasıl özendirdiğini ve maliyet kestirimlerinde ortaya çıkan güçlükleri nasıl azalttığını göstereceğiz. Bu yaklaşım aşağıdaki gibi çalışır.

II- TRANSFER FİYATI ve FIRSAT MALİYETİ

Eğer kâr merkezi (A) mallarının bir kısmını kâr merkezi (B)'ye aktarırsa ve sözkonusu malların da dışarıda bir piyasa fiyatı varsa, transfer edilen mallar fırsat maliyetlerini gösteren piyasa fiyatına denk olarak fiyatlanır ve bu piyasa fiyatı (öteki kâr merkezlerine aktarılan malların fırsat maliyetini gösterir) malların dış piyasada satılmamasından doğan fırsat maliyetidir.

(2) MR, Marjinal Revenue'nün kısaltılmışı olup, Marjinal geliri ifade eder.

Eğer piyasa fiyatı yoksa, transfer edilen mallar yine dış pazarı olan başka tür malları üretme yerine bölüm (A)'nın kaynaklarını bu tür malları üretmeye yönetmenin fırsat maliyetine denk olarak fiyatlandırılmalıdır. Bu sistemin yapısını geliştirmede birbirinden farklı iki durum sözkonusu olacaktır.

I- Kâr merkezi (A) dışarıda piyasa fiyatı olmayan (X_1) mamulünü kâr merkezi (B) ye transfer eder. Ayrıca, (A) merkezi piyasa fiyatını bilinen (X_2) mamula üretir.

Bu durumda, transfer edilen (X_1) mamulün fiyatı, (X_2) mamulü yerine, (X_1)'de kullanılan kaynakların gölge fiyatlarına veya fırsat maliyetine eşit olur. Bir doğrusal programlama modelinde aşağıdaki örnek verilebilir.

$$\begin{array}{rcl} \text{Süreç I} & 3X_1 + 6X_2 & \leq 60 \\ \text{Süreç II} & 2X_1 + 4X_2 & \leq 40 \\ & X_1, X_2 & \geq 0 \end{array}$$

Bunlara bağlı olarak

$$\text{Max } \Pi = C_1 X_1 + C_2 X_2 = ? X_1 + 8X_2$$

(X_1) mamulün piyasa fiyatı bilinmediği için, kâr merkezi (A)'nın sadece (X_2) mamulünü üretmekle kârını maksimize edebileceğini ilk varsayım olarak kabul edeceğiz. $W_1 = 8/10$ ve $W_2 = 8/10$ gölge fiyatları ile 80.- TL. bir toplam katkı sağlayan X_2 'den 10 birim üretmek optimal çözümdür ve aylık kapasite mevcut değildir.

Eğer kâr merkezi (A) X_1 mamulünü üretmeyi kararlaştırırsa, (X_2) mamulünün üretimine tahsis edilmiş kaynakların bir kısmını (X_1) mamulünün üretimine yöneltecektir. Örneğin, (X_2) mamulünü bir birim azaltmak (X_1) mamulünün üretimini iki birim arttıracaktır. Bu tür bir değişim oranı (Substitution rate) toplam katkı payını aynı düzeyde (80.-TL.'da) tutacaktır. Bu demektir ki, kâr merkezi (A) X_1 mamulünü üretmeyi planlarsa, kârlılığını korumak için birim başına 7.-TL.'ni kâr merkezi (B)'ye yüklemelidir. Birim başına 4.-TL., X_2 mamulünü üretmekle vazgeçilen kârın fırsat maliyetini gösterir ve aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\begin{aligned} C_1 &= a_{11} W_1 + a_{12} W_2 \\ &= 3x \frac{8}{10} + 2x \frac{8}{10} \\ &= \frac{24}{10} + \frac{16}{10} = \frac{40}{10} = 4.-\text{TL.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Satış fiyatı} &= \text{Değişken maliyetler} + \text{Katkı payı} \\ &= 3,- + 4,- = 7,- \text{ TL.} \end{aligned}$$

Eğer yukarıdaki örnek, aylak kapasitenin var olduğu bir optimal çözümle sonuçlanırsa, bu durum (A) kâr merkezi yöneticisinin ilgilenmek zorunda kaldığı güdüsel sorunlar yaratır. Aşağıdaki örneğin, a_{22} katsayısındaki bir değişme dışında yukarıdaki örnek ile aynı olduğunu varsayalım:

$$\begin{aligned} 3X_1 + 6X_2 &\leq 60 \\ 2X_1 + 3X_2 &\leq 40 \\ X_1, X_2 &\geq 0 \end{aligned}$$

Buna bağlı olarak,

$$\text{Max } \Pi = CX_1 + C_2 X_2$$

En iyi çözüm 80.-TL.'lık katkı payı sağlayan (X_2) mamulünden on birim üretmektir. Bununla beraber, süreç II, $W=20$ olması nedeniyle on saatlik bir aylak kapasiteye ve süreç I'de $W_1 = 1$ ve $1/3$ olmak üzere iki değerleyiciye (dual evaluator) sahiptir. (X_1) mamulünün bir birimin 7.- TL. ile fiyatlandırılmasını gerektiren değişim oranı yine X_2 'nin bir birimine karşılık X_1 'den iki birimdir. Fakat, kâr merkezi (A) kaynaklarının tümünü (X_1)'in üretimine yöneltirse; sözkonusu kâr merkezi 80.- TL.'lık aynı büyüklükteki katkı payını sağlayabilmek için X_1 'den 20 birim üretecektir. Bu durumda, süreç II'de aylak kapasite yoktur. Üst kademe yöneticisi kaynaklarının tümünün kullanımına zor razı olacak ve fakat aynı katkı payını elde edecektir.

Teorik olarak, bu durum bu tür bir aylak kapasitenin değerinde bir azalma olmaksızın kullanımının gelecek yıla ertelendiğini ya da kiralanmadığını varsayarak, aylak kapasitedeki yapay değişkenin (a slack variable) maliyetsiz olduğu fikri ileri sürülerek açıklanabilir. Eğer bu koşullarla karşılaşılmazsa, fırsat maliyeti kavramı kaybedilen ek kârları karşılamak için, (X_1) mamulünün transfer fiyatının birim başına 7.-TL.'dan daha çok olmasını gerektirecektir. Bu karşılanamazsa, kâr merkezi (A)'nın yöneticisi, üst yönetim politikalarının (B) merkezini kayırdığını sanabilir. Zira, üst yönetim kaybedilen kârları karşılayamamaktadır.

Yukarıdaki örnek, bir de son derece önemli bir sorun yaratır. W_1 ve W_2 'nin gölge fiyatları değeri (X_2) mamulünün her biriminin sağladığı katkı payına ve (A) merkezinin katsayılarına bağlıdır. Tersine olarak, (A) merkezinin katsayılarının aynı olduğu varsayılarak, CM yükselirse iki değerleyicinin değeri de yüksek olacaktır. Kâr merkezi (A) için X_2 'nin çok kârlı bir mamul olduğu anlaşılırsa X_1 'in transfer fiyatı (B) merkezinin ödemeyeceği kadar yüksek olacaktır. Yukarıdaki koşulların tam tersinin ol-

ması, kâr merkezi (A)'yı güç durumda bırakabilir. Bu tür faaliyetler sorunlar politikalarının plarlanmasında uzun dönemin de hesaba katılması gerekir.

Tüm işletme yönünden güdüleme nedeniyle çift fiyatlandırma kullanılabilirliği önerilen bir çözümdür. Zira, her iki merkezin üretim hacminin sistemce belirlenmesi nedeniyle toplam kâr yine optimaldir.

İlk önce, kâr merkezi (A) ve daha sonra da kâr merkezi (B) için optimal bir çözüm önerilemez. Bu genyöntem, işletmeyi bir bütün olarak alt çözüme ya da ekonomik olmayan yöne götürür. Bu tür bir güçlüğün üstesinden gelmek için her iki kâr merkezinin gayretlerini birleştirici bir çözüm bulunmalıdır. Eğer, işletme açısından böyle bir optimal çözüm kâr merkezi (A)'yı avantajlı kılar, sistem, bölüm yöneticilerini hareketlerini doğru yönde tutmak ve özendirmek veya hatalı yönde hareket etme ihtimalini en düşük düzeye indirmemek için bir güdüleyici çözüm bulmalıdır. Güdüleme maliyetleri (İşletmenin optimal çözüme ulaşması sonucu oluşan rakamlar ile merkezin maksimizasyon rakamları arasındaki fark) kâr merkezi (A)'nın kârlılık planına alacak kaydedilmelir. Eğer bu yapılmazsa özellikle, özendirme düzeni her kâr merkezinin kendi kârına dayandırıldığı zaman, bölümsel amaçlarla işletme amaçları arasındaki çelişki işi çıkmaza sokar. Bu görüşler aşağıdaki örnekte açıklanmıştır :

Kâr Merkezi (A)	Kâr Merkezi (B)
$3x_1 + 6x_2 \leq 60$	$4Y_1 + 5Y_2 \leq 28$
$2x_1 + 4x_2 \leq 40$	$3Y_1 + 2Y_2 \leq 14$
$x_1, x_2 \geq 0$	$Y_1, Y_2 \geq 0$

Bunlara bağlı olarak,

$\text{Max } C_1 X_1 + C_2 X_2$	$C_3 Y_1 + C_4 Y_2$
$? X_1 + 8 X_2$	$(10 - C_1 X_1) Y_1 + 5 Y_2$

Tüm işletme görüş açısından kâr maksimizasyonu sorunu çözmek için Y_1 'den bir birim üretebilmek için X_1 'den bir birime ihtiyaç olduğunu ve X_1 'in değişken maliyetlerinin birim başına 3.-TL. olduğunu varsayalım: Bu durumda, Y_1 mamulün bir birimi 7.-TL.'lik bir net katkı payı sağlar.

Analiz prensiplerini temel alan bir doğrusal programlama modeli aşağıdaki gibidir.

Bu tür bir örnek olayın matematiksel çözümü, olurlu alternatifler ve optimal çözümün yer aldığı Tablo I'de gösterilmiştir. Ayrıca, her kâr merkezinin üretim sürecine tekâbülden herhangi bir aylak kapasitenin gösterilmesi suretiyle her plana tekâbülden yapay değişkenler (S_1, S_2, S_3, S_4) gösterilmiştir.

X_1	$,$	X_2	$,$	Y_1	$,$	Y_2	≥ 0	GENEL BÜTÇE
				$3 Y_1 + 2 Y_2$			≤ 14	
				$4 Y_1 + 5 Y_2$			≤ 28	
$2 X_1 + 4 X_2$							≤ 40	
$3 X_1 + 6 X_2$							≤ 60	
		$-X_1$		$+Y_1$			≤ 0	
$\text{Max } \Pi (X,Y) = 0X_1 + 8 X_2 + 7 X_1 + 5 Y_2$								

Tüm işletme yönünden plan-III optimaldir. Bununla beraber, tek tek her kâr merkezi görüş açısından çözüme bakarsak, aynı sonuca ulaşabilir miyiz?

Kâr merkezi (B)'nin görüş açısından plan-III, kâr merkezi (A)'nın görüş açısından ise plan-I optimaldi . Yıl sonunda özendirme tedbirlerinin neyi ifade ettiğini bilen (A) kâr merkezi yöneticisi plan-III'ü kabul edecek midir? Eğer plan-III'ü kabul ederse bclümsel yatırımların kârlılık oranı (rate of return) doğru bir başarı ölçütü olacak mıdır?

Sorunun kaynağı nedir ve nasıl çözümlenmelidir? Bütün Sorun X_1 mamulünün marjinal (değişken) maliyetine eşit olarak fiyatlandırılmasından doğar. Kâr merkezi (B) bu süreçten sağlanan tüm gelirin kendisine ait olduğunu ve (A) ile paylaşmayacağını ifade ederek, (A) kâr merkezine hiçbir katkı payı vermez. Bu haksız bir işlemi ortaya çıkarır. Her iki kâr merkezinde (Y_1, X_1) mamullerine ilişkin üretim maliyetlerinin nisbetlerine dayanarak hesaplanan bir orana göre ya da karşılıklı pazarlıkla (Y_1, X_1)'den sağlanan birim başına 7.-TL. bileşik kârın kâr merkezleri arasında dağılımı sorunu muhasebe literatüründe tartışılmaktadır. Bu muhasebe çözümü örnekte görüldüğü gibi suboptimizasyona götürür. Adil ve eşit bir dağılım zorunlu ise, (X_1)'i üretmenin bir sonucu olarak **vazgeçirilen kâr**, (A) kâr merkezine verilmelidir. Bu demektir ki: Eğer plan-III kabul edilirse, (A) merkezinin faaliyet bütçesi güdüleme maliyetleri olarak birim başına 8.-TL.'na yükseltilmelidir. Y_1 mamulüne karşı daha fazla X_1 mamulü üretmenin bir sonucu olarak, kâr merkezi (B)'nin katkı payı 1.-TL.'dir. Bu işletmenin (X_1, Y_1) mamullerinin üretimini özendirerek sakladığı ek bir kazançtır. Eğer yöneticiler bu tür bir fırsat maliyeti yaklaşımını kabul etmezlerse, kâr merkezleri ile yöneticiler arasında bütçesel çelişkiler doğar.

Yukarıdaki çözüm genellikle ili önemli sorun yaratır:

1- Eğer mamul X_2 çok kârlı ise X_1 'i üretmenin alternatif maliyeti yüksek olur. Mamul (Y_1) X_1 mamulünü girdi olarak kullanırsa ve bu tür yüksek fırsat maliyetini karşılayabilecek kadar kârlı değilse, (Y_1)'i üret-

ÇEŞİTLİ İŞLETME KÂRLILIK PLÂNLARI

PLAN I			PLAN II			PLAN III		
Üretim	(A) Merkezi	(B) Merkezi	Üretim	(A) Merkezi	(B) Merkezi	Üretim	(A) Merkezi	(B) Merkezi
Y ₂ =5 Birim Y ₁ =0 » X ₁ =0 » X ₂ =10 » S ₁ =0 Saat S ₂ =0 » S ₃ =3 » S ₄ =4 »	TL. 80.00	25.000 TL. 0	Y ₂ =1 Birim Y ₁ =4 » X ₁ =4 » X ₂ =8 » S ₁ =0 » S ₂ =0 » S ₃ =7 » S ₄ =0 »	0 TL. 64.00	TL. 5.00 28.000	Y ₂ =4 Y ₁ =2 X ₁ =2 X ₂ =9 S ₁ =0 S ₂ =0 S ₃ =0 S ₄ =0	TL. 72.00	TL. 20.00 14.000
Bölümsel Kâr	TL. 80.00	25.000 TL.		TL. 64.00	TL. 33.00		TL. 72.00	TL. 34.000
Tüm İşletme Kârı	105.00 TL.			TL. 97.00			TL. 106.00	

memek tüm işletme açısından daha iyi bir durum yaratacaktır. Bununla beraber, (Y_1) mamulü bir sözleşmeyle ilgili bir yükümlülüğü yerine getirmek ya da bir politik kararın sonucu olarak üretilirse, bu karar mutlaka üst yöntemin kararı olur. Bu tür bir karar sonucu sağlanan kâr (veya zarar) diğer kârlardan ayrılmalıdır. Kâr merkezi (A) kendisine ait olmayan bir kararla cezalandırılmamalıdır.

2- X_2 mamulü son derece kârlı ise, (X_2)'yi üretmenin fırsat maliyeti düşük olacak ve kâr merkezi (B) avantajlı duruma geçecektir. Bu durumdan dolayı kâr merkezi (A), (B) merkezini suçlamamalıdır. (X_2) mamulüne karşı talep azalır ve kârlılığı düşerse, kâr merkezi (A)'nın kaynaklarını yeni bir mamule yöneltmesi daha iyi olur. Ancak, kısa dönemde, (A) kâr merkezi, (B) kâr merkezinden kârlarını arttırmasını ve faaliyetlerine yardım etmesini istememelidir.

Bu iki sorun yukarıdaki örnekteki gibi üst yönetimin kârlılık planlamasında güdüsel maliyetlerini kullanmasını gerektirmez.

2- Kâr merkezi (A) kâr merkezi (B) için X_1 ve X_2 mamullerini üretmekte ve sözkonusu malların da pazar fiyatı bulunmamaktadır.

Bu durumda, kâr merkezi (A) gerçekten bir kâr merkezi değildir. (A) kâr merkezi, büyük bir kâr merkezi meydana getirmek amacıyla kâr merkezi (B) ile birleştirilirse ya da bir maliyet merkezi olarak işlem görürse aynı fonksiyonu görecektir. Altopimizasyon fiyatı işletmenin karşılamayacağı kadar çok yüksekse, karşılaştırılan fiyat üzerine kurulan bir sistemin arzu edilmeyen güdüsel sonuçlarını azaltmak için örgüt yapısında hoş karşılanabilen bir değişmeyi gerektirebilir.

III^v ÖZET

MC_A NMR_B varsayımı altında satıcı kâr merkezi faktör fiyatlarındaki değişmelere cevap olarak çeşitli üretim faktörlerinin nisbi kullanımını değiştirmek için güdülenmez. Çünkü, bu en elverişli koşullar alıcı kâr merkezine geçecektir. Buna ek olarak, nihaî mamulü satan kâr merkezi şu iki yoldan birine yönelecektir: Ya, satışların gelecek yıl yapılması büyük ölçüde kârlı olacaksa, satışlarını gelecek yıla geciktirmeye çalışacak, ya da üretim stok düzeyini arttıracaktır. İkinci durumda genel imal giderlerinin bir bölümü kapitalize edilmiş olacağından, aslında olumlu bir durum olmadığı halde, sözü edilen kâr merkezinin kârı artacaktır. Bu durum, aramaların üretimini etkileyecektir. Bu etkiyi önlemek için, stoklar belirli bir düzeyi aşarsa üst yönetim stok seviyelerini denetleyerek gerektiğinde bu hususta açıklama talep eder. Diğer bir çözüm de, alıcı kâr merkezinin kendisini belirli bir hacme ulaşmak için bağlamasıdır. Bu yöntemler, bu sorun için kısmi bir çözümdürler.

Değişken maliyetleri kullanarak, marjinal maliyetleri tahmin ederek transfer mallarını fiyatlamanın bazı sınırlamalara sahip olduğunu gösterdik. Çünkü, bu yaklaşım bazı stratejik etkenleri gözönünde tutmaz. Aynı zamanda muhasebe denkliği metodunun kullanılmasının bizi altoptimizasyona götürdüğünü ve transfer fiyatlama sistemine kullanılacak herhangi bir uygun çözümün güdüsel çelişkileri ihmal edemeyeceğini gösterdik. Transfer fiyatlama sistemine ilişkin çelişkilerin düzeyini azaltmak için güdüleme maliyetlerini kullandık.

Sonuç olarak, tüm işletme görüş açısından fırsat maliyetine dayanan ve kâr merkezlerini kabul eden bir optimal çözüme ulaşmak mümkün olabilmektedir.