

# FİYATLANDIRMA KARARLARINDA GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYETLEME SİSTEMLERİNİN YETERLİLİKLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASINA YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA\*

Arş. Gör. Dr. Kadir TUTKAVUL\*\*  
Doç. Dr. Orhan ELMACI\*\*\*

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Eylül 2016; 18 (3); 659 - 689

659

## ÖZ

Serbest piyasa koşullarında fiyatlandırma kararlarının alınmasında alt sınırı maliyetler belirlerken üst sınırı müşteri algıları belirlemektedir. İşletmeler bu iki parametre arasında optimum fiyatı belirlemeye çalışmaktadır. İşletmelerin benimsedikleri yaklaşımlar değişkenlik gösterse de maliyet bilgileri tüm yaklaşımlar için temel referans kaynağı olarak değerlendirilmektedir. Çünkü fiyatlandırma kararlarında temel çıkış noktası maliyet bilgileridir. Buradan hareketle, bu çalışma temel olarak geleneksel maliyetleme modelleri ile çağdaş maliyetleme modellerinde üretilen maliyet bilgilerinin fiyatlandırma kararlarına etkilerini ortaya koymayı amaçlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Fiyatlandırma Kararları, Çağdaş Maliyetleme Sistemleri, Geleneksel Maliyetleme Sistemleri, Rekabet.

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41

## EMPIRICAL STUDY TO COMPARE THE ADEQUACY OF TRADITIONAL AND CONTEMPORARY COSTING SYSTEMS IN THE PRICING DECISIONS

### ABSTRACT

In the taking of pricing decisions under free market conditions lower limit determines the costs, upper limit determine customer perceptions. Businesses

\* Makale gönderim tarihi: 16.06.2016; kabul tarihi: 21.08.2016.

Bu çalışma Doç. Dr. Orhan ELMACI danışmanlığında, Arş. Gör. Dr. Kadir TUTKAVUL tarafından Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanan "İşletmelerin Sürdürülebilir Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Verecekleri Stratejik Kararların Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeliyle Doğrulanmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma" başlıklı doktora tezinin bir bölümünden yararlanılarak geliştirilmiştir.

\*\* Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Turkey, kadirtutkavul@hotmail.com

\*\*\* Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Turkey, oelmaci@dumlupinar.edu.tr

are trying to determine the optimum price between these two parameters. Though approach adopted by businesses varies, the cost information is considered as the main reference source for all approaches. Because, the starting point in pricing decisions is cost information. Thus, this study mainly aims to demonstrate the impact on pricing decisions of the cost information produced in modern costing model with traditional costing models.

**Keywords:** Pricing Decisions, Contemporary Costing Systems, Traditional Costing Systems, Competition.

**JEL Classification:** M40, M41

## 1. GİRİŞ

Rekabet üstünlüğü elde etmek isteyen işletmeler ya maliyet stratejisi, ya farklılaştırma stratejisi ya da odaklanma stratejilerinden birinde yetkinlik kazanarak rekabet üstünlüğü elde etmeye çalışmaktadırlar. Serbest piyasa ekonomisinde fiyat veridir. Başka bir ifade ile fiyat yönetimin kontrolü dışında bir etkidir ve arz ve talep belirleyicidir. Diğer bir deyişle, marjinal maliyet ve marjinal gelir eşitliği ile belirlenen fiyat ve üretim düzeyi, serbest piyasa ekonomisinde, arz ve talep belirleyitarafından belirlenmektedir. Teorik olarak üreticiler ve tüketiciler pazarda aynı şartlar altında yer aldığı varsayılır. Serbest piyasa ekonomisinde üreticiler için ana faktör kâr maksimizasyonu iken tüketiciler için fayda maksimizasyonudur. Üreticiler kâr saiki ile müşteri odaklı çalışmak zorunda dırlar. Bu bağlamda, müşterilerin tercihlerinde ise fayda ön plandadır. Bu da fiyatı temel faktör haline getirmektedir. Klasik pazarlama karmasının temel unsurlarından fiyatlandırma; ürünün özellikleri, dağıtım kanalları ve tanıtım gibi pazarlama karmasının diğer unsurlarını da yakından etkilemesi ve özellikle de ürünün konumunun belirlemesi nedeniyle stratejiktir. İşletmenin kâr dağıtım ve büyüme stratejisinde de işletme perspektifinde yaşamsal bir öneme sahiptir. Bu nedenle bu stratejinin doğru olarak ortaya konması konuyla ilgili taktiklerin, yöntemlerin ve genyöntemlerin ortaya konmasında da önemli bir rehber niteliği taşımaktadır. Bu bağlamda çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; fiyatlandırma kavramı, fiyatlandırma amaçları, fiyatlandırma kararlarını etkileyen faktörler, fiyatlandırma süreci, fiyatlandırma yöntemleri ilgili genel açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde, çalışmanın metodolojisi ortaya konmuştur. Üçüncü bölümde,

analize tabi maliyetleme modellerinde üretilen maliyet bilgilerinin fiyatlandırma kararlarında kullanılması ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Dördüncü bölümde, analize tabi maliyetleme modellerinde hesaplanan kârların karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmanın sonuç bölümünde ise, teorik olarak ulaştığımız sonuçlar ile uygulamaya ilişkin sonuçların karşılaştırılması yapılarak, kaynak tüketim muhasebesi modelinin doğru ürün maliyet belirleme perspektifinden, stratejik karar örneği olan fiyatlandırma kararlarında ne kadar etkinlik sağlayacağı teyit edilerek bu sonuca benzer sonuçların da stratejik kararlarda da etkinlik, etkililik ve verimlilik sağlayacağı varsayımımızı doğrulayacağı kanaatimizi güçlendirmiştir.

## **2. FİYATLANDIRMA KARARLARI**

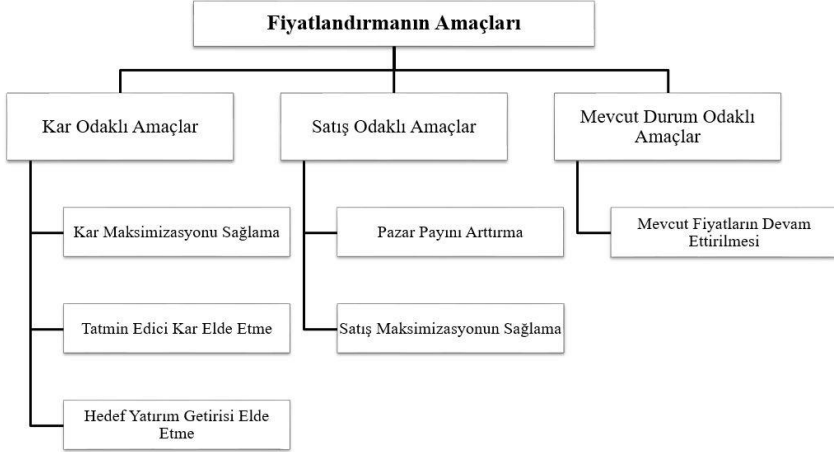
### **2.1. Fiyat ve Fiyatlandırma Kavramı**

Tüketiciler için bir şeyin maliyetini ifade eden, satıcılar için ise geliri, karın birincil kaynağını ifade eden fiyat, geniş anlamda; müşterilerin bir hizmet ya da ürünü kullanmanın ya da sahip olmanın yararlarını elde etmek için vazgeçtiği tüm değerlerin toplamı olarak ifade edilmektedir. Fiyatlandırma ise; herhangi bir işletmenin malına koyacağı fiyatı belirlemesi olarak tanımlanmaktadır. (Kotler ve Armstrong 2012, 290; Perreault ve McCarthy 2002, 485; Lamb ve diğerleri 2009, 568). Bununla birlikte fiyatlandırma kararlarında yüksek fiyatlar her zaman kâr maksimizasyonuna neden olmamaktadır. Buna karşılık düşük fiyatlar pazarın büyüklüğünü genişletebilmekte, daha fazla satış hacmine ve kâra neden olabilmektedir (Perreault ve McCarthy 2002, 488). Yöneticiler kâr elde edebilmek için hedef tüketiciler tarafından algılanan değer de göz önünde bulundurularak ne çok yüksek ne de çok düşük bir fiyat belirlemek zorundadır (Lamb ve diğerleri 2009, 569). Çok düşük fiyatlandırma kararı işletmenin para kaybetmesine neden olabilirken, çok yüksek fiyatlandırma kararı ise işletmenin satışlarının azalmasına neden olabilmektedir (Garcia 2014, 307).

### **2.2. Fiyatlandırmanın Amaçları**

İşletmelerin fiyatlama amaçları çok değişik yaklaşımlarla belirlenmekle birlikte genel olarak; kâr odaklı amaçlar, satış odaklı

amaçlar ve mevcut durum odaklı amaçlar olmak üzere üç temel başlıkta sınıflandırılmaktadır (Lamb ve diğerleri 2009, 572).



### Şekil 1. Fiyatlandırmanın Amaçları

**Kaynak:** Lamb ve diğerleri 2009, 572.

#### 2.2.1. Kâr Odaklı Amaçlar

Kâr odaklı amaçlar şekilden de görüldüğü gibi kâr maksimizasyonunu sağlama, tatmin edici kâr elde etme ve hedef yatırım getirisi elde etmek olarak sınıflandırılmaktadır. Kâr maksimizasyonu fiyatlandırmada en çok kullanılan amaçlardandır (Yükselen 2013, 278; Yükçü 2007, 231; Oluç 2006, 213).

#### 2.2.2. Satış Odaklı Amaçlar

Ekonomik koşulların iyimserlik gösterdiği ve pazarın genişlediği dönemlerde, işletmeler kısa dönemde yüksek bir kâr elde etmek yerine pazar payını arttıracak bir fiyat belirleme stratejisi benimsenebilmektedir (Yükselen 2013, 278). Bu fiyat stratejisi ile işletmeler uzun dönemde düşük maliyetlerle en yüksek kârı elde etmeyi hedeflemektedir. Pazar payı genişledikçe satışlar ve üretim hacmi artmakta dolayısıyla birim maliyetler düşmektedir. (Oluç 2006, 212).

### 2.2.3. Mevcut Durum Odaklı Amaçlar

Genellikle talebin azaldığı dönemlerde, işletmeler aralarında anlaşarak fiyat rekabetine girmek yerine fiyatlardaki dalgalanmayı önlemektedirler. Böylece mevcut pozisyonlarını koruma eğilimi içine girmektedirler (Yükselen 2013, 278; Oluç 2006, 212).

### 2.3. Fiyatlandırma Kararlarını Etkileyen Faktörler

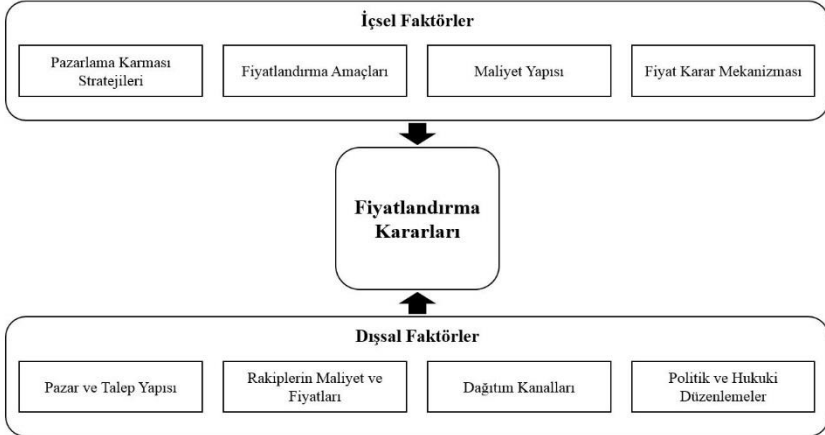
İşletmeler fiyat belirlerken alt sınırı (taban fiyat) maliyetler üst sınırı (tavan fiyat) ise müşteri algıları şekillendirmektedir:



### Şekil 2. Fiyat Koyma Kararına Etki Eden Faktörler

**Kaynak:** Kotler ve Armstrong 2012, 291.

Bir işletmenin fiyatlandırma kararlarını etkileyen faktörler içsel faktörler ve dışsal faktörler olarak ikiye ayrılmaktadır:

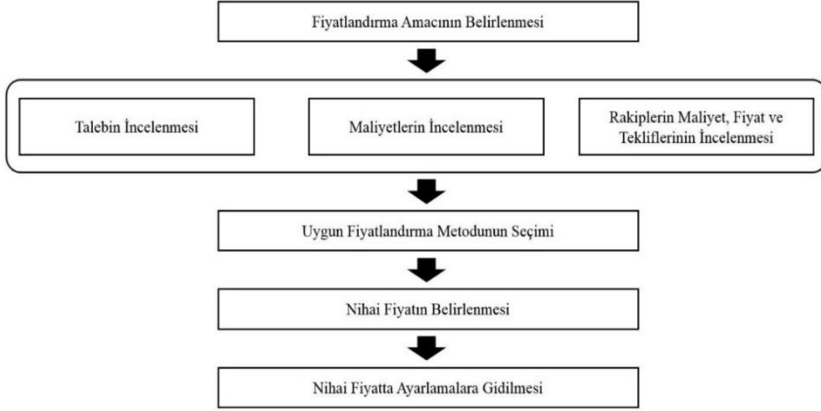


### Şekil 3. Fiyatlandırma Kararlarına Etki Eden Faktörler

**Kaynak:** Altunışık ve diğerleri 2006, 168.

## 2.4. Fiyatlandırma Süreci

Fiyatlandırma sürecinin akış diyagramı aşağıdaki şekilde gösterildiği gibidir:



### Şekil 4. Fiyat Belirleme Süreci

**Kaynak:** Altunışık ve diğerleri 2006, 182.

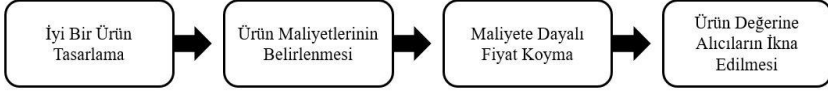
Fiyat belirleme sürecinde talep analizlerinin ardından sonraki aşamada maliyetlerin analizi yapılması çok doğru bir yaklaşımdır.

## 2.5. Fiyatlandırma Yöntemleri

İşletmelerin benimseyeceği üç temel fiyatlandırma yaklaşımı bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar: maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı, rekabet odaklı fiyatlandırma yaklaşımı ve talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımı olarak sınıflandırılmaktadır (Altunışık ve diğerleri 2006, 177; Tek ve Özgül 2007, 422).

### 2.5.1. Maliyet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı

Talep elastikiyetini dikkate almayan maliyet odaklı fiyatlandırma yaklaşımında, fiyatların oluşmasında maliyetler temel alınmakta ve üretilen mamulün toplam maliyeti hesaplanarak üzerine belirli bir oranda kâr marjı eklenmektedir (Altunışık ve diğerleri 2006, 178-177; Blythe 2006, 75).



### Şekil 5. Maliyet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı

**Kaynak:** Kotler ve Armstrong 2012, 292.

#### 2.5.2. Rekabet Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı

Rakiplerin fiyatları göz önüne alınarak belirlenen rekabet odaklı fiyatlandırma yaklaşımında ise, işletmeler rakiplerinin fiyat düzeylerini benimsemektedir. (Yükselen 2013, 289; Altunışık ve diğerleri 2006, 180). Bu yaklaşımda, işletmeler kendi fiyatları ile maliyetleri ve talep arasında kesin bir ilişki kurmadan bir fiyatlandırma stratejisi izlemektedirler (Tek ve Özgül 2007, 432).

#### 2.5.3. Talep Odaklı Fiyatlandırma Yaklaşımı

Talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımında talebin yoğunluğuna göre fiyat belirlenmektedir. Talep fazla ise fiyat yükseltilmekte, talep az ise fiyat düşürülmektedir. Bu yaklaşım, işletmelerin piyasaya arz ettikleri mamullerin değerlerinin müşteriler tarafından nasıl algılandıklarının tespit edilmesi ve müşterilerin satın alma kararlarını etkileyen faktörlerle birlikte, fiyat – talep ilişkisini de dikkate alarak, işletmenin kârını maksimize edecek bir fiyat belirleme stratejisi izlemektedir (Met ve Oktay 2011, 60-61; Badem ve Fırat 2011, 88).

### 2.6. Maliyet Bilgilerinin Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması

İşletmeler fiyatlandırma yaklaşımı olarak ister rekabet odaklı fiyatlandırma yaklaşımını benimsesin, isterse de talep odaklı fiyatlandırma yaklaşımını benimsesin her durumda maliyetlerini bilmesi gerekmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu 2000, 163). Fiyatlandırma kararlarında en uygun yaklaşım piyasa fiyatları ile maliyetlerin birlikte ele alınıp değerlendirildiği yaklaşımdır (Erdoğan ve Saban 2010, 461). Başka bir deyişle, işletmelerin arz ve talep tarafından belirlenen fiyatın işletme maliyetlerini karşılayıp karşılamadığını analiz etmesi yerinde bir politikadır (Küçüksavaş 2002, 553).

### 3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

#### 3.1. Araştırmanın Problemi

İşletmeler tarafından kullanılan maliyetleme modelleri farklı farklı maliyet bilgileri üretmektedir. Maliyet modellerinde üretilen maliyet bilgilerinin gerçeğe uygunluğu, doğruluğu, güvenilirliği işletmelerin alacakları fiyatlandırma kararlarını da etkilemektedir. Bu farklılaşma ve bu farklılaşmanın fiyatlandırma kararları üzerindeki etkisi çalışmanın temel problemini oluşturmaktadır.

#### 3.2. Araştırmanın Amacı

Gerçeğe uygun olmayan fiyatlandırma kararları işletmelerin rekabet gücünü negatif yönde etkileyecektir. Doğru fiyatlandırma kararları doğru maliyet bilgileri ile sağlanacağı aşikardır. Dolayısıyla gerçeği yansıtmayan maliyet bilgileri referans alınarak verilen fiyatlandırma kararları işletmenin kârlılığını olumsuz yönde etkileyecektir. Bu çalışma temel olarak geleneksel maliyetleme modelleri ile çağdaş maliyetleme modellerinde üretilen maliyet bilgilerinin fiyatlandırma kararlarına etkilerini karşılaştırmalı olarak ortaya koymayı amaçlamaktadır.

#### 3.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi modeli kullanılmıştır. Modellerin kurulması çalışmanın temel amacı olmadığından maliyetleme modellerinin kurulum aşamasına yer verilmemiştir. Çalışmada maliyetleme modellerinde elde edilen maliyet bilgileri referans alınarak her bir maliyetleme modeli için ayrı ayrı mamul satış fiyatı ve kâr rakamları belirlenmiştir. Bu sayede analize tabi maliyetleme modellerinde üretilen maliyet bilgilerinin işletmenin kârlılığına etkileri ortaya konulmuştur.



#### **4. ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNDE ÜRETİLEN MALİYET BİLGİLERİNİN FİYATLANDIRMA KARARLARINDA KULLANILMASI**

Analize tabi üretim işletmesinde geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, zamana dayalı maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi modeli kurularak maliyet bilgileri elde edilmiştir. Maliyetleme modellerinin kurulması bu çalışmanın temel amacı olmadığından, maliyetleme modellerinin kurulum aşamalarına yer verilmemiştir. Analize tabi üretim işletmesinde kauçuk ve plastik bölümü olmak üzere iki ana bölüm bulunmaktadır. Kauçuk bölümünde 483, plastik bölümünde 368 olmak üzere bu işletmede toplamda 851 çeşit mamul üretilmektedir. Bu çalışmada kauçuk bölümünde işlem gören 250 kodlu (M1) mamul ile plastik bölümünde işlem gören 350 kodlu (M2) mamul analize tabi tutulmuştur.

##### **4.1. Analize Tabi Mamullerin Fiyatlandırılma Politikası**

Analize tabi işletme ilgilileri ile fiyatlandırma politikası hususunda yapılan görüşmeler sonucunda işletmenin maliyete dayalı fiyatlandırma politikasını benimsediği anlaşılmıştır. Maliyete dayalı fiyatlandırma politikası en genel anlamı ile maliyet artı kâr olarak ifade edilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde analize tabi maliyetleme modelleri aracılığı ile hesaplanan birim maliyetler temel alınarak işletmenin benimsediği maliyete dayalı fiyatlandırma politikası değerlendirilecektir. Bu bağlamda kauçuk bölümünde işlem gören 250 kodlu (M1) mamul ve plastik bölümünde işlem gören 350 kodlu (M2) mamul ile ilgili maliyet dayalı fiyatlandırma çalışmaları detaylandırılacaktır. Maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemleri; (i) tam üretim maliyeti (sınai maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma, (ii) tam maliyet (ticari maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma, (iii) toplam değişken maliyet esasına dayalı fiyatlandırma, (iv) yatırım kârlılığı esasına dayalı fiyatlandırma, (v) işleme (dönüşüm) maliyeti esasına göre fiyatlandırma ve (vi) zaman ve maliyet esasına dayalı fiyatlandırma olarak sınıflandırılmaktadır (Erdoğan ve Saban 2010, 464). Bu çalışmada analize tabi maliyetleme modellerinin sonuçlarının açık bir şekilde görülmesi amacıyla tam üretim maliyeti (sınai maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma yöntemi ele alınmıştır. Bu fiyatlandırma yöntemine göre fiyat toplam üretim maliyeti (direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyeti) üzerine belirli bir kâr marjı eklenerek hesaplanmaktadır. Bu yöntem sayesinde analize tabi maliyetleme

modelleri aracılığı ile farklı farklı hesaplanan üretim maliyetlerinin ürünlerin birim satış fiyatlarına etkisi değerlendirilecektir.

#### 4.2. Fiyatlandırma İle İlgili Varsayımlar

Analize tabi üretim işletmesinde kauçuk ve plastik bölümlerinde üretilen her bir mamul için işletme yöneticileri tarafından kâr marjlarının belirlendiği ve bu marjların satış miktarlarına paralel azalan eğimli olarak değiştiği varsayılmaktadır. Bu işletmede kauçuk bölümünde işlem gören 250 kodlu (M1) mamul ile plastik bölümünde işlem gören 350 kodlu (M2) mamulün her bir satış hacmi için belirlenen kâr marjları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

**Tablo 1. 250 Kodlu (M1) Mamule Atanan Kâr Marjları**

Grup Kodu	Satış Miktarları	Kâr Marjı
1	0 birim - 20.000 birim	0,95
2	20.001 birim - 40.000 birim	0,93
3	40.001 birim - 60.000 birim	0,91
4	60.001 birim - 80.000 birim	0,89
5	80.001 birim - 100.000 birim	0,87
6	100.001 birim - 120.000 birim	0,85
7	121.001 birim - 140.000 birim	0,83
8	140.001 birim - 160.000 birim	0,81
9	160.001 birim - 180.000 birim	0,79
10	180.001 birim - 200.000 birim	0,77
11	200.001 birim - 220.000 birim	0,75
12	220.001 birim - 240.000 birim	0,73
13	240.001 birim - 260.000 birim	0,71
14	260.001 birim - 280.000 birim	0,69
15	280.001 birim - 300.000 birim	0,67
16	300.001 birim - 320.000 birim	0,65
17	320.001 birim - 340.000 birim	0,63
18	340.001 birim - 360.000 birim	0,61
19	360.001 birim - 380.000 birim	0,59
20	380.001 birim - 400.000 birim	0,57
21	400.001 birim - 420.000 birim	0,55
22	420.001 birim - 440.000 birim	0,53
23	440.001 birim - 460.000 birim	0,51
24	460.001 birim - 480.000 birim	0,49
25	480.001 birim - 500.000 birim	0,47
26	500.001 birim - 520.000 birim	0,45

Fiyatlandırma Kararlarında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin  
Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma

27	520.001 birim - 540.000 birim	0,43
28	540.001 birim - 560.000 birim	0,41
29	560.001 birim - 580.000 birim	0,39
30	580.001 birim - 600.000 birim	0,37
31	600.001 birim - 620.000 birim	0,35
32	620.001 birim - 640.000 birim	0,33
33	640.001 birim - 660.000 birim	0,31
34	660.001 birim - 680.000 birim	0,29
35	680.001 birim - 700.000 birim	0,27
36	700.001 birim - 720.000 birim	0,25
37	720.001 birim - 740.000 birim	0,23
38	740.001 birim - 760.000 birim	0,21
39	760.001 birim - 780.000 birim	0,19
40	780.001 birim - 800.000 birim	0,17
41	800.001 birim - 820.000 birim	0,15
42	820.001 birim - 840.000 birim	0,13
43	840.001 birim - 860.000 birim	0,11
44	860.001 birim - 880.000 birim	0,09
45	880.001 birim - 900.000 birim	0,07

2016/3

669

**Tablo 2. 350 Kodlu (M2) Mamule Atanan Kâr Marjları**

Grup Kodu	Satış Miktarları	Kar Marjı
1	0 birim - 50.000 birim	0,95
2	50.001 birim - 100.000 birim	0,93
3	100.001 birim - 150.000 birim	0,91
4	150.001 birim - 200.000 birim	0,89
5	200.001 birim - 250.000 birim	0,87
6	250.001 birim - 300.000 birim	0,85
7	300.001 birim - 350.000 birim	0,83
8	350.001 birim - 400.000 birim	0,81
9	400.001 birim - 450.000 birim	0,79
10	450.001 birim - 500.000 birim	0,77
11	500.001 birim - 550.000 birim	0,75
12	550.001 birim - 600.000 birim	0,73
13	600.001 birim - 650.000 birim	0,71
14	650.001 birim - 700.000 birim	0,69
15	700.001 birim - 750.000 birim	0,67
16	750.001 birim - 800.000 birim	0,65
17	800.001 birim - 850.000 birim	0,63
18	850.001 birim - 900.000 birim	0,61
19	900.001 birim - 950.000 birim	0,59
20	950.001 birim - 1.000.000 birim	0,57
21	1.000.001 birim - 1.050.000 birim	0,55
22	1.050.001 birim - 1.100.000 birim	0,53

23	1.100.001 birim - 1.150.000 birim	0,51
24	1.150.001 birim - 1.200.000 birim	0,49
25	1.200.001 birim - 1.250.000 birim	0,47
26	1.250.001 birim - 1.300.000 birim	0,45
27	1.300.001 birim - 1.350.000 birim	0,43
28	1.350.001 birim - 1.400.000 birim	0,41
29	1.400.001 birim - 1.450.000 birim	0,39
30	1.450.001 birim - 1.500.000 birim	0,37
31	1.500.001 birim - 1.550.000 birim	0,35
32	1.550.001 birim - 1.600.000 birim	0,33
33	1.600.001 birim - 1.650.000 birim	0,31
34	1.650.001 birim - 1.700.000 birim	0,29
35	1.700.001 birim - 1.750.000 birim	0,27

### 4.3. Analize Tabi Mamullerin Birim Satış Fiyatlarının Hesaplanması

Analize tabi dört farklı maliyetleme modeli (geleneksel maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve kaynak tüketim muhasebesi) kullanılarak hesaplanan mamul birim üretim maliyetleri aşağıdaki tablo ile özetlenmektedir:

**Tablo 3. Analize Tabi Mamullerin Maliyetinin Karşılaştırılması**

Maliyetleme Sistemleri	M1	M2
Geleneksel Maliyetleme Modeli	0,355145₺	0,164477₺
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,219958₺	0,140124₺
Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,217734₺	0,139721₺
Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli	0,135608₺	0,232775₺

Hesaplanan üretim maliyetleri tespit edilen kâr marjları ile ilişkilendirilerek tam üretim maliyeti (sınai maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma yöntemine göre fiyat ataması yapılmaktadır. Diğer bir ifade ile satış fiyatının belirlenmesinde aşağıda yer alan basit formülüzasyon kullanılmaktadır:

$$\text{Birim Satış Fiyatı} = \text{Birim Üretim Maliyeti} + \text{Birim Üretim Maliyeti} \times \text{Kar Marjı Oranı}$$

Maliyet artı kâr yönteminin gösterilen formülü yardımı ile her bir maliyetleme modeli aracılığı ile hesaplanan birim üretim maliyetlerine

belirlenen kâr marjları eklenerek dört farklı maliyetleme modeline göre mamul birim satış fiyatları hesaplanmış ve aşağıdaki tablolar yardımı ile özetlenmiştir:

**Tablo 4. 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatları**

250 KODLU MAMUL (M1) İLE İLGİLİ ÜRETİM BİLGİLERİ	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
DİMMG	0,009969 ₺	0,009969 ₺	0,009969 ₺	---
DİG	0,147892 ₺	0,147892 ₺	0,147892 ₺	---
GÜG	0,197284 ₺	0,062097 ₺	0,059873 ₺	---
<b>Toplam Üretim Maliyeti</b>	<b>0,355145 ₺</b>	<b>0,219958 ₺</b>	<b>0,217734 ₺</b>	<b>0,135608 ₺</b>
Kar Marjı (Grup Kodu: 7)	0,83	0,83	0,83	0,83
Kar	0,294770 ₺	0,182565 ₺	0,180719 ₺	0,112555 ₺
<b>Birim Satış Fiyatı</b>	<b>0,649915 ₺</b>	<b>0,402523 ₺</b>	<b>0,398453 ₺</b>	<b>0,248163 ₺</b>
Satış Miktarı (Grup Kodu: 7)	124.320	124.320	124.320	124.320
Satış Hasılatı	80.797,48 ₺	50.041,68 ₺	49.535,70 ₺	30.851,58 ₺
Satış Maliyeti	44.151,63 ₺	27.345,18 ₺	27.068,69 ₺	16.858,79 ₺
<b>Brüt Satış Karı</b>	<b>36.645,85 ₺</b>	<b>22.696,50 ₺</b>	<b>22.467,01 ₺</b>	<b>13.992,79 ₺</b>

**Tablo 5. 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Hasılatları**

350 KODLU MAMUL (M2) İLE İLGİLİ ÜRETİM BİLGİLERİ	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
DİMMG	0,048654 ₺	0,048654 ₺	0,048654 ₺	---
DİG	0,042607 ₺	0,042607 ₺	0,042607 ₺	---
GÜG	0,073216 ₺	0,048863 ₺	0,048460 ₺	---
<b>Toplam Üretim Maliyeti</b>	<b>0,164477 ₺</b>	<b>0,140124 ₺</b>	<b>0,139721 ₺</b>	<b>0,232775 ₺</b>
Kar Marjı (Grup Kodu: 15)	0,67	0,67	0,67	0,67
Kar	0,110200 ₺	0,093883 ₺	0,093613 ₺	0,155959 ₺
<b>Birim Satış Fiyatı</b>	<b>0,274677 ₺</b>	<b>0,234007 ₺</b>	<b>0,233334 ₺</b>	<b>0,388734 ₺</b>
Satış Miktarı (Grup Kodu: 15)	730.539	730.539	730.539	730.539
Satış Hasılatı	200.661,96 ₺	170.951,30 ₺	170.459,64 ₺	283.985,53 ₺
Satış Maliyeti	120.156,86 ₺	102.366,05 ₺	102.071,64 ₺	170.051,22 ₺
<b>Brüt Satış Karı</b>	<b>80.505,10 ₺</b>	<b>68.585,25 ₺</b>	<b>68.388,00 ₺</b>	<b>113.934,31 ₺</b>

#### 4.4. Analize Tabi Mamuller İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması

#### 4.4.1. 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması

250 kodlu (M1) mamul dönem içinde 124.320 adet satılmıştır. İşletmenin bu satış hacmi için öngörüdüğü kâr marjının %83 olduğu varsayılmaktadır. Analize tabi maliyetleme modelleri kullanılarak hesaplanan 250 kodlu (M1) mamulün birim üretim maliyetine belirlenen kâr marjı eklenerek mamulün birim satış fiyatı hesaplanmıştır. Ancak maliyet artı kâr yönteminde analize tabi maliyetleme modellerinde hesaplanan birim üretim maliyetlerinin farklılığı birim satış fiyatlarının da farklılaşmasına neden olmaktadır. Yukarıda verilen tablo incelendiğinde 250 kodlu (M1) mamule geleneksel maliyetleme modelinde 0,649915₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde 0,402523₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde 0,398453₺ ve kaynak tüketim muhasebesi modelinde 0,248163₺ birim mamul satış fiyatı hesaplanmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı referans alınarak değerlendirildiğinde (%100 olarak alındığında) diğer maliyetleme modellerinden hesaplanan birim mamul satış fiyatlarının referans alınan birim satış fiyatı karşısındaki değişimleri aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir.

**Tablo 6. 250 Kodlu (M1) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması**

Sıra No	Maliyetleme Modelleri	Birim Satış Fiyatı	%	Fark (%)
1	Geleneksel Maliyetleme Modeli	0,649915 ₺	261,89%	161,89%
2	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,402523 ₺	162,20%	62,20%
3	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,398453 ₺	160,56%	60,56%
4	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli	0,248163 ₺	100,00%	0,00%

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde üretilen maliyet bilgileri göz önüne alınarak 250 kodlu (M1) mamul için hesaplanan birim mamul satış fiyatı %100 olarak ele alındığında, hesaplanan birim mamul satış fiyatına göre geleneksel maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı (+) %161,89, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı (+) %62,20 ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı ise (+) %60,56 oranında farkla fiyatlandığı görülmektedir.

#### 4.4.2. 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması

350 kodlu (M2) mamul dönem içinde 730.539 adet satılmıştır. İşletmenin bu satış hacmi için öngördüğü kâr marjının %67 olduğu varsayılmaktadır. Analize tabi maliyetleme modelleri kullanılarak hesaplanan 350 kodlu (M2) mamulün birim üretim maliyetine belirlenen kâr marjı eklenerek mamulün birim satış fiyatı hesaplanmıştır. Yukarıda verilen tablo incelendiğinde 350 kodlu (M2) mamule geleneksel maliyetleme modelinde 0,274677₺, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde 0,234007₺, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde 0,233334₺ ve kaynak tüketim muhasebesi modelinde 0,388734₺ birim mamul satış fiyatı hesaplanmıştır. Kaynak tüketim muhasebesi modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı referans alınarak değerlendirildiğinde (%100 olarak alındığında) diğer maliyetleme modellerinden hesaplanan birim mamul satış fiyatlarının referans alınan birim satış fiyatı karşısındaki değişimleri aşağıdaki tablo yardımı ile gösterilmektedir.

**Tablo 7. 350 Kodlu (M2) Mamul İçin Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Birim Mamul Satış Fiyatlarının Karşılaştırılması**

Sıra No	Maliyetleme Modelleri	Birim Satış Fiyatı	%	Fark (%)
1	Geleneksel Maliyetleme Modeli	0,274677 ₺	70,66%	-29,34%
2	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,234007 ₺	60,20%	-39,80%
3	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	0,233334 ₺	60,02%	-39,98%
4	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli	0,388734 ₺	100,00%	0,00%

Kaynak tüketim muhasebesi modelinde üretilen maliyet bilgileri göz önüne alınarak 350 kodlu (M2) mamul için hesaplanan birim mamul satış fiyatı %100 olarak ele alındığında, hesaplanan birim mamul satış fiyatına göre geleneksel maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı (-) %29,34, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı (-) %39,80 ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde hesaplanan birim mamul satış fiyatı ise (-) %39,98 oranında farkla fiyatlandığı görülmektedir.

## 5. ANALİZE TABİ MAMULLERİN FİYATLANDIRMA KARARLARININ ANALİZ EDİLMESİ

Bu bölüm iki alt ayrımdan oluşmaktadır. Birinci alt ayrımda analize tabi her bir maliyetleme modelinde ortaya çıkan maliyetlere belirlenen kâr marjlarının ilave edilmesi sonucunda elde edilen birim satış fiyatları ve birim satış fiyatları kullanılarak elde edilen bilgiler analiz edilmektedir. İkinci alt ayrımda ise işletmenin hali hazırda uyguladığı geleneksel maliyetleme modelinde ortaya çıkan maliyetlere belirlenen kâr marjları ilave edilerek birim mamul satış fiyatı elde edilmektedir. Elde edilen bu satış fiyatı analize tabi diğer maliyetleme modellerinde aynen kullanılmakta ve değişimler değerlendirilmektedir.

### 5.1.1. Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Ortaya Çıkan Maliyetler Üzerinden Birim Mamul Satış Fiyatlarının Hesaplanması ve Diğer Maliyetleme Modelleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analiz Edilmesi

Bu bölümde öncelikle analize tabi maliyetleme modellerinde analize tabi mamuller için hesaplanan birim üretim maliyetlerine belirlenen kâr marjları ilave edilerek birim mamul satış fiyatları hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar her bir maliyetleme modeline göre ayrı ayrı yapılarak karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Hesaplanan birim mamul satış fiyatları kullanılarak belirlenen satış hacminde elde edilen toplam satış hasılatları, katlanılan toplam maliyetler ve toplam kâr kalemleri ayrı ayrı hesaplanmıştır. Bununla birlikte 250 kodlu (M1) mamul ve 350 kodlu (M2) mamulün dönem içinde yapılan satışlarından elde edilen toplam hasılat ve toplam kâr payları tablolar üzerinde gösterilmiştir. İlave olarak kullanılan verilere göre her bir mamul için maksimum kâra ulaşılan satış hacmi noktaları da tablolarda yer almıştır.<sup>1</sup>

Hesaplamalar her bir maliyetleme modelinde ortaya çıkan birim mamul maliyetleri üzerine belirlenen kâr marjlarının ilave edilmesi ile hesaplandığı için maksimum kâra ulaşılan satış hacmi modelden modele değişim göstermediği yalnızca maksimum Kâr noktasında elde edilen kâr miktarlarının değişim gösterdiği görülmüştür. Ancak işletme geleneksel maliyetleme modelini kullanarak üretilen mamullerin birim maliyetlerini hesaplamakta ve bu maliyetler üzerinden birim satış fiyatlarını belirlemektedir

---

<sup>1</sup> Hesaplamaların yapıldığı tablo detayları çalışmayı uzatacağından sonraki bölümde özet tablolar sunulmuştur.



### **5.1.2. Geleneksel Maliyetleme Modelinde Ortaya Çıkan Maliyetler Üzerinden Birim Mamul Satış Fiyatlarının Hesaplanması ve Diğer Maliyetleme Modelleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analiz Edilmesi**

Analize tabi üretim işletmesinde geleneksel maliyetleme modeli kullanılmaktadır. İşletmede bu maliyetleme modelinde hesaplanan maliyetler üzerinden birim satış fiyatları belirlenmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde geleneksel maliyetleme modeli referans olarak alınacak analize tabi diğer maliyetleme modelleri referans alınan bu maliyetleme modeli üzerinden değerlendirilmiştir. Bu bölümde geleneksel maliyetleme modelinde analize tabi mamuller için hesaplanan birim üretim maliyetlerine belirlenen kâr marjları ilave edilerek birim mamul satış fiyatları hesaplanmıştır. Hesaplanan birim mamul satış fiyatları kullanılarak belirlenen satış hacminde elde edilen toplam satış hasılatları, katlanılan toplam maliyetler ve toplam kâr kalemleri ayrı ayrı hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar her bir maliyetleme modeline göre de ayrı ayrı yapılarak karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Ancak her bir maliyetleme modelinde geleneksel maliyetleme modeline göre hesaplanan birim satış fiyatları kullanılmıştır. Bununla birlikte 250 kodlu (M1) mamul ve 350 kodlu (M2) mamulün dönem içinde yapılan satışlarından elde edilen toplam hasılat ve toplam kâr payları tablolar üzerinde gösterilmiştir. İlave olarak kullanılan verilere göre her bir mamul için maksimum kâra ulaşılan satış hacmi noktaları da tablolarda yer almıştır.<sup>2</sup>

## **6. ANALİZE TABİ MALİYETLEME MODELLERİNDE HESAPLANAN KÂRLARIN KARŞILAŞTIRILMASI**

### **6.1.1. Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Kârların Özet Sunumu**

Analize tabi işletmede uygulanan fiyat politikası maliyet artı kâr yöntemidir. Maliyet artı kâr yönteminin alt ayrımlarında da birden fazla yöntem bulunmaktadır. Çalışmanın özünü yansıtmaya amacıyla tam üretim maliyeti (sınai maliyet) esasına dayalı fiyatlandırma yöntemi ele alınmıştır. Bu yöntem üretim maliyetlerinin üzerinde belirli bir kâr

<sup>2</sup> Hesaplamaların yapıldığı tablo detayları çalışmayı uzatacağından sonraki bölümde özet tablolar sunulmuştur.

marjı ilave edilerek fiyatın belirlenmesini esas almaktadır. Çalışmanın bu aşamasında analize tabi mamullerin her bir satış aşamasına belirli kâr marjları varsayılmıştır. Bu kâr marjları üzerinden birim mamul satış fiyatları belirlenmiştir. Birim mamul satış fiyatları iki farklı yolla belirlenmiştir. İlk olarak analize tabi her bir maliyet modeli kurularak elde edilen üretim maliyetleri üzerine varsayılan kâr marjları eklenerek birim mamul satış fiyatları elde edilip karşılaştırılmıştır. İkinci olarak ise işletmenin hali hazırda kullanmış olduğu geleneksel maliyetleme modelinde ortaya çıkan üretim maliyetleri referans alınmıştır. Bu maliyetler üzerine varsayılan kâr marjları ilave edilerek birim mamul satış fiyatları hesaplanmıştır. Hesaplanan birim mamul satış fiyatları tüm maliyetleme modellerinde aynen kullanılarak değişimler gözlenmiştir. Analize tabi maliyetleme modellerinde analize tabi mamuller için hesaplanan birim üretim maliyetlerine belirlenen kâr marjları ilave edilerek hesaplanan birim mamul satış fiyatları referans alınarak, belirlenen satış hacimlerinde elde edilen toplam kârlar ve maksimum kâr noktaları aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

**Tablo 8. 250 Kodlu (M1) Mamulün Kârlılık Analizi**

Grup Kodu	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
1	6.747,76 ₺	4.179,20 ₺	4.136,95 ₺	2.576,55 ₺
2	13.211,39 ₺	8.182,44 ₺	8.099,70 ₺	5.044,62 ₺
3	19.390,92 ₺	12.009,71 ₺	11.888,28 ₺	7.404,20 ₺
4	25.286,32 ₺	15.661,01 ₺	15.502,66 ₺	9.655,29 ₺
5	30.897,61 ₺	19.136,35 ₺	18.942,86 ₺	11.797,90 ₺
6	36.224,79 ₺	22.435,72 ₺	22.208,87 ₺	13.832,02 ₺
7	<b>36.645,85 ₺</b>	<b>22.696,50 ₺</b>	<b>22.467,01 ₺</b>	<b>13.992,79 ₺</b>
8	46.026,79 ₺	28.506,56 ₺	28.218,33 ₺	17.574,80 ₺
9	50.501,62 ₺	31.278,03 ₺	30.961,77 ₺	19.283,46 ₺
10	54.692,33 ₺	33.873,53 ₺	33.531,04 ₺	20.883,63 ₺
11	58.598,93 ₺	36.293,07 ₺	35.926,11 ₺	22.375,32 ₺
12	62.221,40 ₺	38.536,64 ₺	38.147,00 ₺	23.758,52 ₺
13	65.559,77 ₺	40.604,25 ₺	40.193,70 ₺	25.033,24 ₺
14	68.614,01 ₺	42.495,89 ₺	42.066,21 ₺	26.199,47 ₺
15	71.384,15 ₺	44.211,56 ₺	43.764,53 ₺	27.257,21 ₺
16	73.870,16 ₺	45.751,26 ₺	45.288,67 ₺	28.206,46 ₺
17	76.072,06 ₺	47.115,00 ₺	46.638,62 ₺	29.047,23 ₺
18	77.989,84 ₺	48.302,78 ₺	47.814,39 ₺	29.779,52 ₺
19	79.623,51 ₺	49.314,58 ₺	48.815,96 ₺	30.403,31 ₺
20	80.973,06 ₺	50.150,42 ₺	49.643,35 ₺	30.918,62 ₺
21	82.038,50 ₺	50.810,30 ₺	50.296,55 ₺	31.325,45 ₺
22	82.819,81 ₺	51.294,21 ₺	50.775,57 ₺	31.623,79 ₺
23	83.317,02 ₺	51.602,15 ₺	51.080,40 ₺	31.813,64 ₺
24	<b>83.530,10 ₺</b>	<b>51.734,12 ₺</b>	<b>51.211,04 ₺</b>	<b>31.895,00 ₺</b>
25	83.459,08 ₺	51.690,13 ₺	51.167,49 ₺	31.867,88 ₺
26	83.103,93 ₺	51.470,17 ₺	50.949,76 ₺	31.732,27 ₺
27	82.464,67 ₺	51.074,25 ₺	50.557,83 ₺	31.488,18 ₺

Fiyatlandırma Kararlarında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma

28	81.541,29 ₺	50.502,36 ₺	49.991,73 ₺	31.135,60 ₺
29	80.333,80 ₺	49.754,50 ₺	49.251,43 ₺	30.674,53 ₺
30	78.842,19 ₺	48.830,68 ₺	48.336,95 ₺	30.104,98 ₺
31	77.066,47 ₺	47.730,89 ₺	47.248,28 ₺	29.426,94 ₺
32	75.006,62 ₺	46.455,13 ₺	45.985,42 ₺	28.640,41 ₺
33	72.662,67 ₺	45.003,41 ₺	44.548,38 ₺	27.745,40 ₺
34	70.034,59 ₺	43.375,72 ₺	42.937,14 ₺	26.741,90 ₺
35	67.122,41 ₺	41.572,06 ₺	41.151,73 ₺	25.629,91 ₺
36	63.926,10 ₺	39.592,44 ₺	39.192,12 ₺	24.409,44 ₺
37	60.445,68 ₺	37.436,85 ₺	37.058,33 ₺	23.080,48 ₺
38	56.681,14 ₺	35.105,30 ₺	34.750,35 ₺	21.643,04 ₺
39	52.632,49 ₺	32.597,78 ₺	32.268,18 ₺	20.097,11 ₺
40	48.299,72 ₺	29.914,29 ₺	29.611,82 ₺	18.442,69 ₺
41	43.682,84 ₺	27.054,83 ₺	26.781,28 ₺	16.679,78 ₺
42	38.781,83 ₺	24.019,41 ₺	23.776,55 ₺	14.808,39 ₺
43	33.596,72 ₺	20.808,03 ₺	20.597,64 ₺	12.828,52 ₺
44	28.127,48 ₺	17.420,67 ₺	17.244,53 ₺	10.740,15 ₺
45	22.374,14 ₺	13.857,35 ₺	13.717,24 ₺	8.543,30 ₺

2016/3

677

Tablo 9. 350 Kodlu (M2) Mamulün Kârlılık Analizi

Grup Kodu	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
1	7.812,66 ₺	6.655,89 ₺	6.636,75 ₺	11.056,81 ₺
2	15.296,36 ₺	13.031,53 ₺	12.994,05 ₺	21.648,08 ₺
3	22.451,11 ₺	19.126,93 ₺	19.071,92 ₺	31.773,79 ₺
4	29.276,91 ₺	24.942,07 ₺	24.870,34 ₺	41.433,95 ₺
5	35.773,75 ₺	30.476,97 ₺	30.389,32 ₺	50.628,56 ₺
6	41.941,64 ₺	35.731,62 ₺	35.628,86 ₺	59.357,63 ₺
7	47.780,57 ₺	40.706,02 ₺	40.588,95 ₺	67.621,14 ₺
8	53.290,55 ₺	45.400,18 ₺	45.269,60 ₺	75.419,10 ₺
9	58.471,57 ₺	49.814,08 ₺	49.670,82 ₺	82.751,51 ₺
10	63.323,65 ₺	53.947,74 ₺	53.792,59 ₺	89.618,38 ₺
11	67.846,76 ₺	57.801,15 ₺	57.634,91 ₺	96.019,69 ₺
12	72.040,93 ₺	61.374,31 ₺	61.197,80 ₺	101.955,45 ₺
13	75.906,14 ₺	64.667,23 ₺	64.481,24 ₺	107.425,66 ₺
14	79.442,39 ₺	67.679,89 ₺	67.485,24 ₺	112.430,33 ₺
15	<b>80.505,10 ₺</b>	<b>68.585,25 ₺</b>	<b>68.388,00 ₺</b>	<b>113.934,31 ₺</b>
16	85.528,04 ₺	72.864,48 ₺	72.654,92 ₺	121.043,00 ₺
17	88.077,43 ₺	75.036,40 ₺	74.820,60 ₺	124.651,01 ₺
18	90.297,87 ₺	76.928,08 ₺	76.706,83 ₺	127.793,48 ₺
19	92.189,36 ₺	78.539,50 ₺	78.313,62 ₺	130.470,39 ₺
20	93.751,89 ₺	79.870,68 ₺	79.640,97 ₺	132.681,75 ₺
21	94.985,47 ₺	80.921,61 ₺	80.688,88 ₺	134.427,56 ₺
22	95.890,09 ₺	81.692,29 ₺	81.457,34 ₺	135.707,83 ₺
23	96.465,76 ₺	82.182,73 ₺	81.946,37 ₺	136.522,54 ₺
24	<b>96.712,48 ₺</b>	<b>82.392,91 ₺</b>	<b>82.155,95 ₺</b>	<b>136.871,70 ₺</b>
25	96.630,24 ₺	82.322,85 ₺	82.086,09 ₺	136.755,31 ₺
26	96.219,05 ₺	81.972,54 ₺	81.736,79 ₺	136.173,38 ₺
27	95.478,90 ₺	81.341,98 ₺	81.108,04 ₺	135.125,89 ₺
28	94.409,80 ₺	80.431,18 ₺	80.199,85 ₺	133.612,85 ₺
29	93.011,74 ₺	79.240,12 ₺	79.012,23 ₺	131.634,26 ₺
30	91.284,74 ₺	77.768,82 ₺	77.545,16 ₺	129.190,13 ₺
31	89.228,77 ₺	76.017,27 ₺	75.798,64 ₺	126.280,44 ₺
32	86.843,86 ₺	73.985,47 ₺	73.772,69 ₺	122.905,20 ₺
33	84.129,99 ₺	71.673,43 ₺	71.467,29 ₺	119.064,41 ₺
34	81.087,16 ₺	69.081,13 ₺	68.882,45 ₺	114.758,08 ₺
35	77.715,38 ₺	66.208,59 ₺	66.018,17 ₺	109.986,19 ₺

Analize işletmenin hali hazırda uyguladığı geleneksel maliyetleme modelinde analize tabi mamuller için hesaplanan birim üretim maliyetlerine belirlenen kâr marjları ilave edilerek hesaplanan birim mamul satış fiyatları diğer maliyetleme modellerinde aynen kullanılmıştır. Geleneksel maliyetleme modeli kullanılarak hesaplanan birim mamul satış fiyatları referans alınarak, her bir maliyetleme modelinde belirlenen satış hacimlerinde elde edilen toplam kârlar ve maksimum kâr noktaları aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

2016/3

678

Tablo 10. 250 Kodlu (M1) Mamulün Kârlılık Analizi – 2

Grup Kodu	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
1	6.747,76 ₺	9.451,50 ₺	9.495,98 ₺	11.138,50 ₺
2	13.211,39 ₺	18.618,87 ₺	18.707,83 ₺	21.992,87 ₺
3	19.390,92 ₺	27.502,14 ₺	27.635,58 ₺	32.563,14 ₺
4	25.286,32 ₺	36.101,28 ₺	36.279,20 ₺	42.849,28 ₺
5	30.897,61 ₺	44.416,32 ₺	44.638,72 ₺	52.851,32 ₺
6	36.224,79 ₺	52.447,23 ₺	52.714,11 ₺	62.569,23 ₺
7	<b>36.645,85 ₺</b>	<b>53.452,30 ₺</b>	<b>53.728,79 ₺</b>	<b>63.938,69 ₺</b>
8	46.026,79 ₺	67.656,71 ₺	68.012,55 ₺	81.152,71 ₺
9	50.501,62 ₺	74.835,28 ₺	75.235,60 ₺	90.018,28 ₺
10	54.692,33 ₺	81.729,73 ₺	82.174,53 ₺	98.599,73 ₺
11	58.598,93 ₺	88.340,07 ₺	88.829,35 ₺	106.897,07 ₺
12	62.221,40 ₺	94.666,28 ₺	95.200,04 ₺	114.910,28 ₺
13	65.559,77 ₺	100.708,39 ₺	101.286,63 ₺	122.639,39 ₺
14	68.614,01 ₺	106.466,37 ₺	107.089,09 ₺	130.084,37 ₺
15	71.384,15 ₺	111.940,25 ₺	112.607,45 ₺	137.245,25 ₺
16	73.870,16 ₺	117.130,00 ₺	117.841,68 ₺	144.122,00 ₺
17	76.072,06 ₺	122.035,64 ₺	122.791,80 ₺	150.714,64 ₺
18	77.989,84 ₺	126.657,16 ₺	127.457,80 ₺	157.023,16 ₺
19	79.623,51 ₺	130.994,57 ₺	131.839,69 ₺	163.047,57 ₺
20	80.973,06 ₺	135.047,86 ₺	135.937,46 ₺	168.787,86 ₺
21	82.038,50 ₺	138.817,04 ₺	139.751,12 ₺	174.244,04 ₺
22	82.819,81 ₺	142.302,09 ₺	143.280,65 ₺	179.416,09 ₺
23	83.317,02 ₺	145.503,04 ₺	146.526,08 ₺	184.304,04 ₺
24	<b>83.530,10 ₺</b>	<b>148.419,86 ₺</b>	<b>149.487,38 ₺</b>	<b>188.907,86 ₺</b>
25	83.459,08 ₺	151.052,58 ₺	152.164,58 ₺	193.227,58 ₺
26	83.103,93 ₺	153.401,17 ₺	154.557,65 ₺	197.263,17 ₺
27	82.464,67 ₺	155.465,65 ₺	156.666,61 ₺	201.014,65 ₺
28	81.541,29 ₺	157.246,01 ₺	158.491,45 ₺	204.482,01 ₺
29	80.333,80 ₺	158.742,26 ₺	160.032,18 ₺	207.665,26 ₺
30	78.842,19 ₺	159.954,39 ₺	161.288,79 ₺	210.564,39 ₺
31	77.066,47 ₺	160.882,41 ₺	162.261,29 ₺	213.179,41 ₺
32	75.006,62 ₺	161.526,30 ₺	162.949,66 ₺	215.510,30 ₺
33	72.662,67 ₺	161.886,09 ₺	163.353,93 ₺	217.557,09 ₺
34	<b>70.034,59 ₺</b>	<b>161.961,75 ₺</b>	<b>163.474,07 ₺</b>	<b>219.319,75 ₺</b>
35	67.122,41 ₺	161.753,31 ₺	163.310,11 ₺	220.798,31 ₺

Fiyatlandırma Kararlarında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin  
Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma

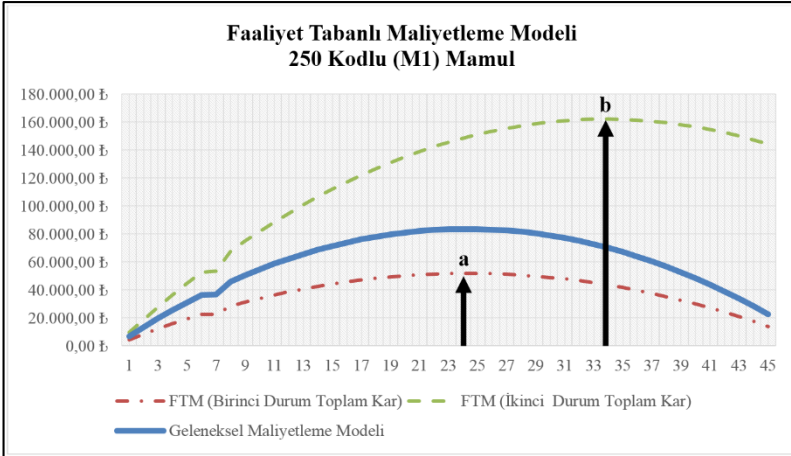
36	63.926,10 ₺	161.260,74 ₺	162.862,02 ₺	221.992,74 ₺
37	60.445,68 ₺	160.484,06 ₺	162.129,82 ₺	222.903,06 ₺
38	56.681,14 ₺	159.423,26 ₺	161.113,50 ₺	223.529,26 ₺
39	52.632,49 ₺	158.078,35 ₺	159.813,07 ₺	223.871,35 ₺
40	48.299,72 ₺	156.449,32 ₺	158.228,52 ₺	223.929,32 ₺
41	43.682,84 ₺	154.536,18 ₺	156.359,86 ₺	223.703,18 ₺
42	38.781,83 ₺	152.338,91 ₺	154.207,07 ₺	223.192,91 ₺
43	33.596,72 ₺	149.857,54 ₺	151.770,18 ₺	222.398,54 ₺
44	28.127,48 ₺	147.092,04 ₺	149.049,16 ₺	221.320,04 ₺
45	22.374,14 ₺	144.042,44 ₺	146.044,04 ₺	219.957,44 ₺

Tablo 11. 350 Kodlu (M2) Mamulün Kârlılık Analizi – 2

Grup Kodu	Geleneksel Maliyetleme Modeli	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli	Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
1	7.812,66 ₺	9.030,31 ₺	9.050,46 ₺	4.397,76 ₺
2	15.296,36 ₺	17.731,66 ₺	17.771,96 ₺	8.466,56 ₺
3	22.451,11 ₺	26.104,06 ₺	26.164,51 ₺	12.206,41 ₺
4	29.276,91 ₺	34.147,51 ₺	34.228,11 ₺	15.617,31 ₺
5	35.773,75 ₺	41.862,00 ₺	41.962,75 ₺	18.699,25 ₺
6	41.941,64 ₺	49.247,54 ₺	49.368,44 ₺	21.452,24 ₺
7	47.780,57 ₺	56.304,12 ₺	56.445,17 ₺	23.876,27 ₺
8	53.290,55 ₺	63.031,75 ₺	63.192,95 ₺	25.971,35 ₺
9	58.471,57 ₺	69.430,42 ₺	69.611,77 ₺	27.737,47 ₺
10	63.323,65 ₺	75.500,15 ₺	75.701,65 ₺	29.174,65 ₺
11	67.846,76 ₺	81.240,91 ₺	81.462,56 ₺	30.282,86 ₺
12	72.040,93 ₺	86.652,73 ₺	86.894,53 ₺	31.062,13 ₺
13	75.906,14 ₺	91.735,59 ₺	91.997,54 ₺	31.512,44 ₺
14	79.442,39 ₺	96.489,49 ₺	96.771,59 ₺	31.633,79 ₺
15	80.505,10 ₺	98.295,91 ₺	98.590,32 ₺	30.610,75 ₺
16	85.528,04 ₺	105.010,44 ₺	105.332,84 ₺	30.889,64 ₺
17	88.077,43 ₺	108.777,48 ₺	109.120,03 ₺	30.024,13 ₺
18	90.297,87 ₺	112.215,57 ₺	112.578,27 ₺	28.829,67 ₺
19	92.189,36 ₺	115.324,71 ₺	115.707,56 ₺	27.306,26 ₺
20	93.751,89 ₺	118.104,89 ₺	118.507,89 ₺	25.453,89 ₺
21	94.985,47 ₺	120.556,12 ₺	120.979,27 ₺	23.272,57 ₺
22	95.890,09 ₺	122.678,39 ₺	123.121,69 ₺	20.762,29 ₺
23	96.465,76 ₺	124.471,71 ₺	124.935,16 ₺	17.923,06 ₺
24	96.712,48 ₺	125.936,08 ₺	126.419,68 ₺	14.754,88 ₺
25	96.630,24 ₺	127.071,49 ₺	127.575,24 ₺	11.257,74 ₺
26	96.219,05 ₺	127.877,95 ₺	128.401,85 ₺	7.431,65 ₺
27	95.478,90 ₺	128.355,45 ₺	128.899,50 ₺	3.276,60 ₺
28	94.409,80 ₺	128.504,00 ₺	129.068,20 ₺	-1.207,40 ₺
29	93.011,74 ₺	128.323,59 ₺	128.907,94 ₺	-6.020,36 ₺
30	91.284,74 ₺	127.814,24 ₺	128.418,74 ₺	-11.162,26 ₺
31	89.228,77 ₺	126.975,92 ₺	127.600,57 ₺	-16.633,13 ₺
32	86.843,86 ₺	125.808,66 ₺	126.453,46 ₺	-22.432,94 ₺
33	84.129,99 ₺	124.312,44 ₺	124.977,39 ₺	-28.561,71 ₺
34	81.087,16 ₺	122.487,26 ₺	123.172,36 ₺	-35.019,44 ₺
35	77.715,38 ₺	120.333,13 ₺	121.038,38 ₺	-41.806,12 ₺

Tablolardan da görüldüğü gibi her bir maliyetleme modelinde ortaya çıkan birim mamul maliyetleri üzerine kâr marjlarının eklenmesi ile hesaplanan birim mamul satış fiyatları (birinci durum) maksimum kâr noktasını etkilememekte, maksimum kâr noktasında elde edilen toplam kârları değiştirmektedir. Analize tabi maliyetleme modellerinde hesaplanan birim maliyetlerin, maliyet artı kâr yöntemi esas alınarak hesaplanan birim mamul satış fiyatlarını ve dolayısıyla analize tabi mamullerden elde edilen kârları ne kadar çarpıttığını açıkça görülmektedir. Ayrıca analize tabi işletmenin uyguladığı geleneksel maliyetleme modeli kullanılarak hesaplanan ve tüm maliyetleme modellerine uygulanan birim mamul satış fiyatları (ikinci durum) hem maksimum kâr noktalarını hem de maksimum kâr noktalarında elde edilen toplam kârları etkilediği görülmektedir.

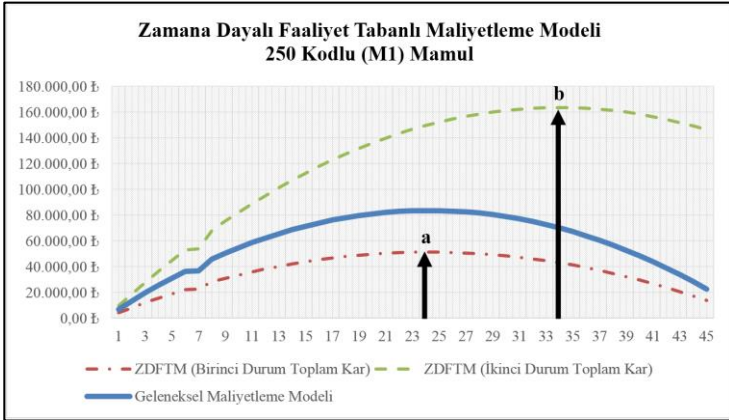
Analize tabi maliyetleme modellerinde ortaya çıkan üretim maliyetlerinin üzerine belirlenen kâr marjlarının ilave edilmesi ile hesaplanan birim mamul satış fiyatları (birinci durum) ve geleneksel maliyetleme modelinde ortaya çıkan üretim maliyetlerinin üzerine belirlenen kâr marjlarının ilave edilmesi ile hesaplanan birim mamul satış fiyatları (ikinci durum) sonucunda elde edilen toplam kârlar yukarıdaki tablolarda özetlenmiştir. Tablolarda sunulan bilgiler kapsamında özet grafiksel gösterimler aşağıda belirtildiği gibi sunulmaktadır:



**Grafik 1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Kârlılık Analizi**

### Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Mamul İle İlgili Maksimum Kâr Noktaları:

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,327737₺, Toplam satış hasılatı: 157.313,96₺, Toplam maliyet: 105.579,84₺, Toplam kâr: 51.734,12₺)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 34, Birim satış fiyatı: 0,458137₺, Toplam satış hasılatı: 311.533,19₺, Toplam maliyet: 149.571,44₺, Toplam kâr: 161.961,75₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kâr noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,529166₺, Toplam satış hasılatı: 253.999,70₺, Toplam maliyet: 170.469,60₺, Toplam kâr: 83.530,10₺)

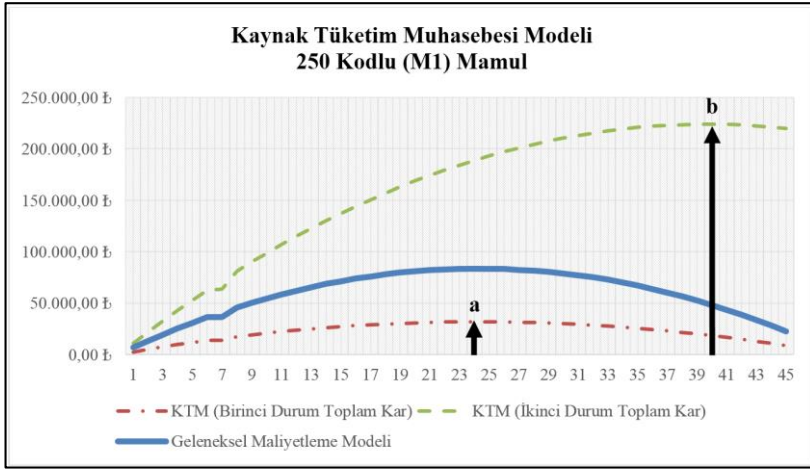


### Grafik 2. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Kârlılık Analizi

#### Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 250 Kodlu (M1) Mamul İle İlgili Maksimum Kâr Noktaları:

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,324424₺, Toplam satış hasılatı: 155.723,36₺, Toplam maliyet: 104.512,32₺, Toplam kâr: 51.211,04₺)

- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 34, Birim satış fiyatı: 0,458137₺, Toplam satış hasılatı: 311.533,19₺, Toplam maliyet: 148.059,12₺, Toplam kâr: 163.474,07₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kâr noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,529166₺, Toplam satış hasılatı: 253.999,70₺, Toplam maliyet: 170.469,60₺, Toplam kâr: 83.530,10₺)

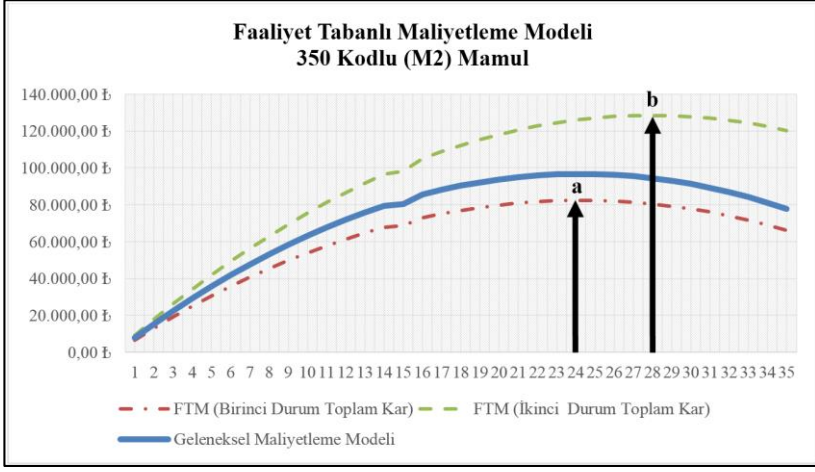


**Grafik 3. Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 250 Kodlu (M1) Kârlılık Analizi**

**Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 250 Kodlu (M1) Mamul İle İlgili Maksimum Kâr Noktaları:**

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,202056₺, Toplam satış hasılatı: 96.986,84₺, Toplam maliyet: 65.091,84₺, Toplam kâr: 31.895,00₺)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 40, Birim satış fiyatı: 0,415520₺, Toplam satış hasılatı: 332.415,72₺, Toplam maliyet: 108.486,40₺, Toplam kâr: 223.929,32₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kâr noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,529166₺, Toplam satış hasılatı: 253.999,70₺, Toplam maliyet: 170.469,60₺, Toplam kâr: 83.530,10₺)

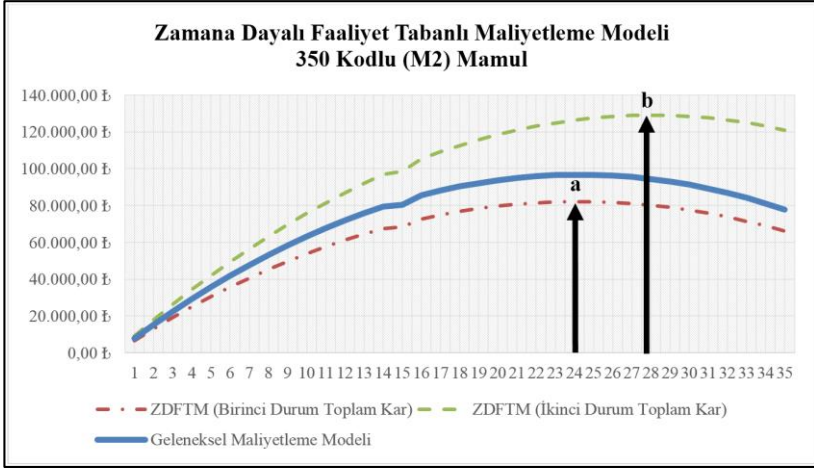




**Grafik 4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Kârlılık Analizi**

**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Mamul İle İlgili Maksimum Kâr Noktaları:**

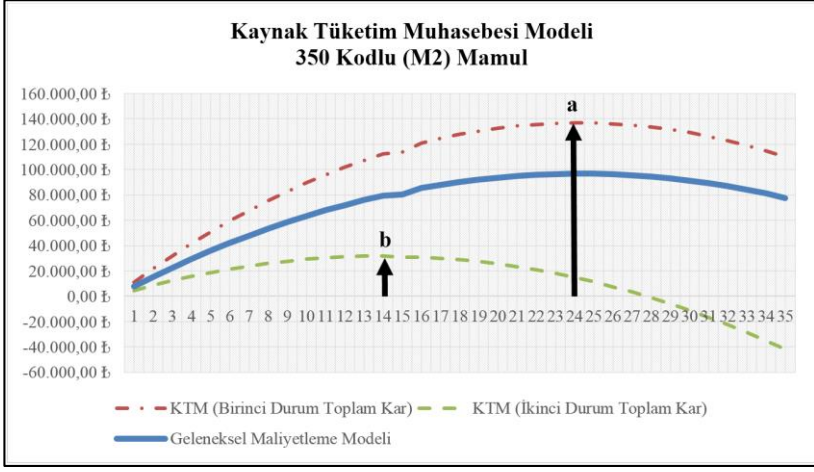
- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,208785₺, Toplam satış hasılatı: 250.541,71₺, Toplam maliyet: 168.148,80₺, Toplam kâr: 82.392,91₺)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 28, Birim satış fiyatı: 0,231913₺, Toplam satış hasılatı: 324.677,60₺, Toplam maliyet: 196.173,60₺, Toplam kâr: 128.504,00₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kâr noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,245071₺, Toplam satış hasılatı: 294.084,88₺, Toplam maliyet: 197.372,40₺, Toplam kâr: 96.712,48₺)



**Grafik 5. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Kârlılık Analizi**

**Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinde 350 Kodlu (M2) Mamul İle İlgili Maksimum Kâr Noktaları:**

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,208184, Toplam satış hasılatı: 249.821,15, Toplam maliyet: 167.665,20, Toplam kâr: 82.155,95)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 28, Birim satış fiyatı: 0,231913, Toplam satış hasılatı: 324.677,60, Toplam maliyet: 195.609,40, Toplam kâr: 129.068,20)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kâr noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,245071, Toplam satış hasılatı: 294.084,88, Toplam maliyet: 197.372,40, Toplam kâr: 96.712,48)



**Grafik 6. Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 350 Kodlu (M2) Kârlılık Analizi**

#### **Kaynak Tüketim Muhasebesi Modelinde 350 Kodlu (M2) Mamul İle İlgili Maksimum Kâr Noktaları:**

- **Nokta a:** Birinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,346835₺, Toplam satış hasılatı: 416.201,70₺, Toplam maliyet: 279.330,00₺, Toplam kâr: 136.871,70₺)
- **Nokta b:** İkinci durum maksimum kâr noktası (Grup no: 14, Birim satış fiyatı: 0,277966₺, Toplam satış hasılatı: 194.576,29₺, Toplam maliyet: 162.942,50₺, Toplam kâr: 31.633,79₺)
- **İşletmede uygulanan maliyetleme modeline (geleneksel maliyetleme) göre maksimum kâr noktası:** (Grup no: 24, Birim satış fiyatı: 0,245071₺, Toplam satış hasılatı: 294.084,88₺, Toplam maliyet: 197.372,40₺, Toplam kâr: 96.712,48₺)

#### **6.1.2. Analize Tabi Maliyetleme Modellerinde Hesaplanan Kârların Karşılaştırmalı Analizi**

Üretim maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel maliyetleme modelini kullanan işletme üretilen mamullere neredeyse ortalama üretim maliyetleri atamaktadır. Bu da son derece çarpık maliyet bilgilerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda işletmenin kullandığı maliyetleme modeline alternatif olarak çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, zamana dayalı faaliyet tabanlı

maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi modeli uygulanarak ortaya çıkan maliyet bilgilerinin karşılaştırılması sağlanmıştır.

İşletmenin uyguladığı maliyetleme modelinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri çok hassas bir şekilde üretilen mamuller bazında takip edilmekte iken, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri mamullerin maliyetine ortalama olarak yüklenmektedir. Dolayısıyla faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin sadece genel üretim giderlerine odaklanması analize tabi işletmenin ortalama olarak yüklediği diğer giderlerin etkisini sınırlı seviyede ortadan kaldırmaktadır. Bu modelin aynı zamanda atıl maliyetleri göz ardı etmesi ortaya çıkan maliyet bilgilerinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Benzer şekilde zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli de sadece genel üretim giderlerine odaklanmakta ve dolayısıyla işletme tarafından ortalama olarak yüklenen diğer maliyetlerin etkilerini azaltmada yetersiz kalmaktadır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetlemenin aksine atıl maliyetleri dikkate almaktadır. Ancak bu model sadece faaliyetlerin zamanını dikkate alarak atıl maliyetleri hesapladığından modelde hesaplanan maliyetlerin sorgulanmasına neden olmaktadır.

Son olarak uygulanan kaynak tüketim muhasebesi modeli işletmenin kaynaklarına nedensel tüketim ilişkilerini de göz önüne alarak odaklanmaktadır. Bu model kaynak ile maliyet objesi arasında nedensel tüketim ilişkisini dikkate alarak maliyet ataması yapmaktadır. Dolayısıyla bu model hem atıl maliyetleri dikkate almakta hem de atıl maliyet belirleme kriterlerini (personel kapasitesi, makine saati, makine çıktısı vb.) çeşitlendirmektedir. Bu ve bunun gibi özelliklerinden dolayı gelişmiş bir maliyetleme modeli olarak kabul gören kaynak tüketim muhasebesi modelinde hesaplanan maliyet bilgileri ile analize tabi diğer maliyetleme modelleri ile hesaplanan maliyet bilgileri karşılaştırıldığında çok farklı sonuçların ortaya çıktığı görülmektedir.

Kaynak tüketim muhasebesi modelinin analize tabi mamullerin birim maliyetlerini diğer maliyetleme modellerine göre düşük ya da yüksek hesaplaması birim mamul satış fiyatlarını da etkilemiştir. Birim mamul satış fiyatlarının değişmesi diğer maliyetleme modelleri ile kıyaslandığında maksimum kâr noktalarının değişmesine dolayısıyla satış ve kâr hedeflerinin değişmesine neden olmuştur. Maksimum kâr noktalarına ulaşana kadar elde edilen toplam kârın artan eğilimli

olduğu, bu noktanın aşımı ile elde edilen toplam kârların düşmeye başladığı görülmektedir.

Geleneksel maliyetleme modelini uygulayarak maliyet hesaplamaları ve dolayısıyla fiyatlandırma kararlarını veren analize tabi işletme 250 kodlu (M1) mamulün 24 numaralı grup satış hacminde maksimum kâra ulaştığını varsaymaktadır. Ancak kaynak tüketim muhasebesi modelinde bu nokta 40 numaralı grup satış hacmini temsil etmektedir. Öte yandan analize tabi işletmede 350 kodlu (M2) mamulün 24 numaralı grup satış hacminde maksimum kâra ulaştığını varsaymaktadır. Ancak kaynak tüketim muhasebesi modelinde bu nokta 14 numaralı grup satış hacmini temsil etmektedir. Dolayısıyla doğru, güvenilir, gerçeğe uygun maliyet bilgilerinin üretilmemesi işletmelerin en temel amaçlarından birisi olan kâr elde amacını olumsuz yönde etkilemektedir.

İşletme yöneticilerinin sıklıkla karşı karşıya kaldığı kararlardan birisi de fiyatlandırma kararlarıdır. Fiyatlandırma kararları işletmenin geleceğini yakından ilgilendirmektedir. Doğru yapılan bir fiyatlandırma işletmenin rakipleri karşısından sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde etmesini sağlayacaktır. Fiyatlandırma kararları maliyet bilgilerinden bağımsız olarak düşünülemez. İşletme yöneticileri tarafından belirlenecek fiyatlandırmanın maliyetleri karşılaması gerekmektedir. Dolayısıyla maliyet bilgilerinin güvenilirliği son derece önem arz etmektedir. Yapılan çalışmadan da görüleceği gibi farklı maliyetleme modellerinde hesaplanan farklı maliyet bilgileri son derece yanıltıcı bilgiler de sunabilmektedir. Yanıltıcı maliyet bilgileri ile verilen fiyat kararları işletmelerin rakiplerine karşı elde ettikleri rekabet üstünlüklerini kaybetmeleri ile son bulacaktır. Bu yüzden işletme yöneticilerinin verecekleri stratejik kararlardan birisi olan fiyatlandırma kararlarında maliyet bilgilerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olmasına dikkat etmeleri gerekmektedir.

## 7. SONUÇ

Çalışmada analize tabi maliyetleme modelleri aracılığı ile hesaplanan maliyet bilgileri temel alınarak analize tabi mamullerin fiyatlandırma kararları analiz edilmiştir. Bu sayede analize tabi maliyetleme modellerinin fiyatlandırma kararlarına olan etkileri de göz önüne serilmiştir. Analize tabi işletme yetkilileri ile yapılan görüşmeler

sonucunda işletmenin fiyatlandırma kararlarının alınmasında maliyete dayalı fiyatlandırma yaklaşımını benimsediği öğrenilmiştir. Bu nedenle çalışmada maliyete dayalı fiyatlandırma yaklaşımı esas alınmıştır. Dolayısıyla analize tabi maliyetleme modellerinde hesaplanan birbirinden farklı maliyetler birim satış fiyatlarının da modelden modele farklılaşmasına neden olmuştur. Birim satış fiyatlarının ve maliyet bilgilerinin farklılık göstermesi hesaplanan maksimum kâr noktalarının da farklılaştırmıştır. Maksimum kâr noktasına ulaşılan kadar elde edilen toplam kârlar artış eğilimi göstermekte iken, bu noktanın aşımı ile elde edilen toplam kârların düşüş eğilimi gösterdiği bilinmektedir. Dolayısıyla işletmeler doğru, güvenilir, gerçeğe uygun maliyet bilgilerinin üretilmemesi işletmelerin en temel amaçlarından birisi olan kâr elde etme amacını olumsuz yönde etkilemektedir.

Doğru olarak alınan bir fiyatlandırma kararı işletmeleri rakipleri ile rekabet etme ve hatta rekabet üstünlüğüne sahip olmalarını sağlayabilmektedir. Yanıltıcı maliyet bilgileri ile verilen fiyatlandırma kararları ise işletmelerin rakipleri karşısında elde ettikleri rekabet avantajlarını kaybetmeleri ile sonlanmaktadır. Bu nedenle işletmelerin verecekleri stratejik kararlardan birisi olan fiyatlandırma kararlarında maliyet bilgilerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiler olması hayati önem arz etmektedir.

### KAYNAKÇA

- Altunışık, R. Ş. Özdemir ve Ö. Torlak. 2006. Modern Pazarlama, Değişim Yayınları, Geliştirilmiş 4. Baskı, İstanbul.
- Badem, C. ve D. Fırat. 2011. “Temel Pazarlama Bileşenleri Açısından Muhasebe Verilerinin Kullanılması: Pazarlama Muhasebesi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 21(1), Kocaeli.
- Blythe, J. 2006. Marketing. Sage Publications. London. UK.
- Erdoğan, N. ve M. Saban. 2010. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Beta Basım Yayın Dağıtım, Geliştirilmiş 5. Baskı, İstanbul.
- Garcia, R. 2014. Creating and Marketing New Products and Services, CRC Press, USA.

- Kotler, P. ve G. Armstrong. 2012. Principles of Marketing, Pearson Prentice Hall, 14th Editinon, New Jersey, USA.
- Küçüksavaş, N. 2002. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Lamb, C. W., J. F. Hair ve C. McDaniel. 2009. Marketing, South-Western Cengage Learning, 10th Edition, USA.
- Met, Ö. ve K. Oktay. 2011. “Fiyatlandırmada Etkili ve Güncel Bir Yaklaşım Olarak Müşteri Odaklı Fiyatlandırma Stratejisi Üzerine Kuramsal Bir İnceleme”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 15(2), Adana.
- Oluç, M. 2006. Temel Pazarlama Kavramları, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Perreault, W. D. ve E. J. Mccarthy. 2002. Basic Marketing: A Global Managerial Approach, McGraw-Hill Irwin Comp, 14th Edition, New York, USA.
- Sevgener, A. S. ve R. Hacırüstemoğlu. 2000. Yönetim Muhasebesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, İstanbul.
- Tek, Ö. B. ve E. Özgül. 2007. Modern Pazarlama İlkeleri Uygulamalı Yönetimsel Yaklaşım, Birleşik Matbaacılık, 2. Baskı, İzmir.
- Yükçü, S. 2007. Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- Yükselen, C. 2013. Pazarlama İlkeler – Yönetim – Örnek Olaylar, Detay Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara.