

**TEMEL PAZARLAMA BİLEŞENLERİ AÇISINDAN MUHASEBE VERİLERİNİN  
KULLANILMASI: PAZARLAMA MUHASEBESİ**

Cemkut Badem \*

Duygu Fırat†

**Özet:** Temel pazarlama bileşenleri olarak bilinen mal, fiyat, dağıtım ve tutundurma ile ilgili kararlarda muhasebe bilgilerine gereksinim duyulmaktadır. Özellikle maliyet muhasebesi bilgileri pazarlamada karar vermeye ve pazarlama faaliyetlerini denetlemeye yönelik olarak kullanılmaktadır. Amaçlarını gerçekleştirmek için çeşitli işlevleri yerine getiren işletmelerde genel olarak tüm işlevler için söz konusu olan uyumlaştırma koşulu pazarlama ve muhasebe işlevleri için de geçerli olmaktadır. Bu çalışmada işletme yöneticilerinin dört temel bileşeni kullanarak tayin ettikleri işletmenin pazarlama başarısı için ne gibi muhasebe verileri kullanıldığına dikkat çekilmeye çalışılmış, ayrıca pazarlama denetimi için de muhasebe verilerinin kullanılması gereğine genel olarak değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İşletme İşlevleri, Pazarlama Bileşenleri, Pazarlama Muhasebesi

**USING ACCOUNTING DATA IN TERMS OF THE BASIC COMPONENT OF  
MARKETING: MARKETING ACCOUNTING**

**Abstract:** Accounting information is needed to make decisions regarding known as the basic components of marketing, products, price, place and promotion. Especially cost accounting is used as a tool in making marketing decisions and auditing the marketing activities. Businesses in order to realize their ultimate targets, carry out various functions. However, the necessity of coordination between all these functions is also valid for marketing and accounting functions. In this study, it is aimed to underline what kind of accounting information managers benefit from while they are reaching the marketing success through examining the four main principles of marketing. Furthermore, the necessity of the use of accounting information in marketing audits is mentioned in general.

**Keywords:** Business Functions, Marketing Components, Marketing Accounting

---

\* Yrd.Doç.Dr. Cemkut Badem, Kocaeli Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü öğretim üyesidir.

† Yrd.Doç.Dr. Duygu Fırat, Kocaeli Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü öğretim üyesidir.

## Giriş

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirmek için yerine getirdikleri ya da üstlendikleri işlevler çeşitlidir. Kimi işlevler, bütün işletmelerde uygulama olanağı bulurken, kimileri de, yalnız belirli türdeki işletmeler için söz konusu olur. Konu üzerinde çalışmalarda bulunan bilim adamlarının işletme işlevlerini türlü biçimlerde grupladıkları görülür. Yönetimsel teorinin kurucusu sayılan Henri Fayol'un 20. yy.'ın başında yaptığı ve hala temelde pek değişmeyen gruplama aşağıdaki gibidir (Alpugan vd., 1995: 48):

- Teknik Çalışmalar (Üretim)
- Ticari Çalışmalar (Satın Alma, Pazarlama)
- Finansal Çalışmalar (Fonların Sağlanması Ve Yönetimi)
- Güvenlik Çalışmaları (Mal ve İnsanların Korunması)
- Muhasebe Çalışmaları (Maliyetler, Envanter Hesaplamaları)
- Yönetim Çalışmaları (Planlama, Örgütlenme, Yürütme, Koordinasyon)

Kimi bilim adamları, bu gruplandırmayı, daha öz bir biçimde, üretim, pazarlama, finansman-muhasebe ve insan kaynakları yönetimi olmak üzere dört temel grupta toplamaktadır (Alpugan vd., 1995: 48). Bu işlevler birbirlerinden kesin sınırlarla ayrılmadığı gibi, sürekli olarak birbirleri ile uyumlu çalışmak durumundadırlar. Bu çalışmada, pazarlama ve muhasebe işlevlerinin uyumlu çalışma konuları üzerinde ayrıntılı olarak durulmuştur.

### 1. Pazarlama Muhasebesi

Pazarlama muhasebesi kavramı, Almanya'da işletme literatürüne bilimsel tartışmalarla Köhler tarafından kazandırılmıştır. Bu kavram, muhasebenin pazarlamada, geçerli ve uygun bir karar almada kullanımını ifade etmektedir (Ceran ve İnal, 2004: 66).

Pazarlamada, muhasebe bilgilerine gereksinim duyulabileceği oldukça açıktır. Pazarlama araştırmaları için muhasebe bilgileri dikkate alındığına göre, maliyet muhasebesinden sağlanan bilgilerden yararlanma işlemi uygulamada olduğu gibi literatürde de kabul görmektedir. Bu durumda, maliyet muhasebesi, pazarlamada karar vermeye yönelik olarak kullanılmaktadır (Ceran ve İnal, 2004: 64). Pazarlama muhasebesini oluşturabilecek konular aşağıda özetlenmektedir:

- Pazarlama kararları üzerinde maliyet dağıtım ilkelerinin etkileri(hatalı kararların tam maliyetleme yöntemine dayanması),
- Katkı payı yaklaşımının önemi,
- Sorumluluk muhasebesi,
- Bütçenin önemi, özellikle reklam bütçesi ve mamul geliştirme bütçesi(bu ilişki içerisinde sıfır tabanlı bütçeleme gerekliliği),
- Planlanan ve tahmin edilen değerlerin hazırlanması (Wieder, 1999: 261'den akt. Ceran ve İnal, 2004: s. 65.)
- Denetim(Planlanan ve tahmin edilen değerler ile gerçekleşen değerlerin denetim amaçlı karşılaştırması).

Türk muhasebe yazınında da, konu, maliyet muhasebesi temelli olarak ele alınıp şu şekilde tanımlanmıştır: Malın depoya giriş anından alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilinceye kadar zaman süresi içerisinde ortaya çıkan maliyet bilgilerinin nelerden oluştuğunu saptayan ve bunların incelenmesi ve yorumunu yaparak maliyetlerin düşürülmesi için yöneticilere önerilerde bulunmayı amaç bilen işlemler bütünüdür (Akdoğan, 1982: 22). Pazarlama muhasebesi, mamulün alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için gerekli olan pazarlama işlevlerine ilişkin maliyetleri saptamakta ve bu maliyetleri alıcılar, satış bölgeleri, mamuller, dağıtım kanalları ve sipariş hacimleri gibi uygulama alanlarına göre incelemekte ve böylece maliyet bilgilerinin saptanması ve maliyetlerin kontrolünü sağlayarak yöneticilere planlama ve özel kararlarda yardımcı olmaktadır (Akdoğan, 1982: 24). Bu tanımlamada, maliyet analizleri ve maliyet kontrolü üzerinde durulmakta, pazarlama maliyetlerinin azaltılmasında ve pazarlama uğraşlarının etkinliğinin sağlanarak net kârın artırılmasında pazarlama maliyet muhasebesinin (Akdoğan, 1982: 23) rolüne dikkat çekilmektedir.

Bu çalışmada ise, pazarlamanın temel bileşenleri açısından muhasebe bilgilerinin kullanılması ele alınmıştır. Dolayısıyla, pazarlama başarısı üzerinde etkili olan ve pazarlamanın 4P'si olarak bilinen mal (product), fiyat (price), dağıtım (place), tutundurma (promotion) açısından muhasebe verilerinin gerekliliği üzerinde incelemeler yapılmıştır. Yöneticilerin bu temel dört bileşeni kullanarak tayin ettikleri işletmenin pazarlama başarısı için ne gibi muhasebe verileri kullanıldığına dikkat çekilmeye çalışılmıştır. Buna ek olarak, pazarlama denetiminde muhasebe verilerinin kullanılmasına genel olarak değinilmiştir.

## 2. 1. Mal ve Hizmet Kararları

Satışa konu olan ve işletmeye para akışı sağlayan mal, bir ya da birden çok ihtiyacı karşılayan, fiziksel, kimyasal, psikolojik, estetik, sembolik ve öteki soyut-somut faktörlerin bileşkesi olarak tanımlanır (İslamoğlu, 2006: 264). Bu bileşen açısından muhasebe verilerinin kullanımı maliyet-hacim-kâr analizleri, mamullerin yaşam döneminin belirlenmesi ve yeni mal kararlarında ortaya çıkmaktadır.

### 2. 1. 1. Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

İşletmelerde kapasiteden yararlanma ile kâr arasında yakın bir ilişki vardır. İşletmenin en azından zarar etmemesi için ne kadar üretip satması gerektiğini bilebilmek, başabaş noktasının hesaplanmasını gerektirir. İşletmeler, mal ve hizmetlerin birim satış fiyatından hareketle, bundan birim değişken maliyetlerini ve işletmenin kurulu kapasitesinin oluşturduğu toplam sabit maliyetleri biliyorlarsa, başabaş noktasını hem tutar hem de satılacak miktar açısından kolayca hesaplayabilirler. Özellikle maliyetlere ilişkin veriler muhasebe bölümünden elde edilmektedir. Muhasebeden elde edilen doğru verilerle başabaş noktası,

$$\text{Başabaş Noktası} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyet}}{\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}}$$

şeklinde hesaplanmalıdır (Haftacı, 2011: 55).

Başabaş noktası analizinin sağladığı diğer bir fayda da, beklenen kârın veya azaltılması planlanan zararın hangi satış hacminde sağlanabileceğini göstermesidir. Bunun için,

$$\text{BBN}_{\text{miktar}} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyet} + \text{Beklenen Kâr}}{\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}}$$

formülü kullanılır. Eğer, işletme, bir mal veya hizmetin satışından sürekli zarar ediyor ve zararını azaltmak istiyorsa, hedeflediği daha az zararı sağlayacak satış hacmine ise,

$$\text{BBN}_{\text{miktar}} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyet} - \text{Planlanan Zarar}}{\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}}$$

ile ulaşır (Uslu, 1991: 449–450). Ayrıca, işletmeler, fiili satış tutarları ile başabaş noktası satış tutarları arasındaki güvenlik payı olarak ifade edilen ve işletmenin zarardan ne kadar uzak olduğunu ortaya koyan tutar ve oranı da,

$$\text{Güvenlik Payı} = \text{Fiili Satışlar} - \text{BBN Satışları},$$

$$\text{Güvenlik Payı}$$

$$\text{Güvenlik Payı Oranı} =$$

$$\frac{\text{Fiili Satışlar}}{\text{Fiili Satışlar}}$$

formülü ile hesaplayabilirler (Büyükmirza, 2003: 419).

Bir işletmenin birden fazla mamul üretmesi durumunda ise, mamullerin satışlar içindeki payları biliniyorsa, her bir mamul için başabaş noktasını da hesaplamak mümkündür (Haftacı, 2011: 59). Ayrıca, üretim hacmindeki, maliyetlerdeki, satış fiyatlarındaki değişmelerin başabaş noktasına ya da beklenen kârı sağlayan satış miktarına etkisini ölçme, maliyet-hacim-kâr analizi ile mümkün olmakta, böylece işletme kararları, bu değişkenlerdeki değişmelere göre şekillenebilmektedir.

Ayrıca, atıl kapasitesi olan işletmelerde normal satış fiyatından düşük fiyatla teklif edilen özel siparişlerin kabul edilip edilmemesi kararları maliyet – hacim – kâr analizleri ile verilebilir (Uslu, 2001: 472). Yine işletmeler, mamullerin birim satış fiyatı ile birim değişken maliyetleri arasındaki fark olan katkı paylarından hareketle yüksek katkı payına sahip mamullerin farklı pazarlar bulmak sureti ile satış olanaklarını arttırma, fiyat indirimi yaparak ve mal bileşimlerini değiştirerek kârlılıklarını arttırma, sabit maliyetlerin karşılanmasına verdikleri katkıya göre, mal bileşimine alınacak ya da bu üretimden çekilecek mallara ilişkin kararlarda maliyet-hacim-kâr analizlerini kullanabilirler (Kaygusuz, 2006: 190-194).

Pazarlama yöneticilerinin muhasebe eğitiminden beklentilerine yönelik bir bilimsel çalışmada yüzyüze görüşme tekniği kullanılarak sorulan bir soruya pazarlama yöneticisinin “karlılık analizlerine gereksinim duyuyoruz, oda başına, acenta başına, otel içi departmanlar başına maliyet ve kârlılık bilgileri bizim için çok önemli” ifadesini kullanarak cevap verdiği belirtilmiş, maliyet-hacim-kâr analizi çalışmalarında muhasebe ve pazarlama bölümlerinin uyum içinde çalışması gereğine vurgu yapılmıştır (Tek ve Dalkılıç, 2011; 5).

### 2. 1. 2. Mamul Yaşam Dönemi ve Yeni Mal Kararları

Mamul yaşam dönemi, azarlama yönetiminde mamul stratejilerine yönelik bir yaklaşım olup, mamulün yaşam dönemini kapsayan süreçte ortaya çıkacak olan talebin şeklini ortaya koyan bir kavram olarak tanımlanır (Wright, 1994: 533). Mamullerin yaşam dönemleri, pazarlama politikalarına ve bu dönemlerdeki talep tahminlerine yol göstermektedir.

Bir mamulün kavramsal olarak ortaya çıkışından piyasadan çekilmesine kadar geçen zaman dilimi mamul yaşam dönemi olarak adlandırılır. Bu kavramla üretici açısından üretilen bir mamul kümesinin, tüketici açısından ise tüketicinin satın aldığı belli bir mamulün ömrü kastedilir. Mamul yaşam dönemi sunuş, büyüme, olgunluk ve düşüş olmak üzere dört evreden oluşur (Haftacı, 2006: 54-55).

Mamul yaşam döneminde maliyetlemenin, yaşam dönemine ait yukarıda sayılan tüm evrelerinde, işletmeler alacakları en uygun üretim ve pazarlama kararları ile en yüksek kârı sağlama amacı güderler (Haftacı, 2006: 54-55).

Yapılan çoğu çalışmalar, üretime başlamadan önce verilen kararlar ile mamul yaşam döneminde gerçekleşecek maliyetlerin % 80 - % 90'ını oluşumunun belirlenmekte olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, geleneksel olarak mamul yaşam döneminde göz ardı edilen planlama, mamul tasarımı ve mamulün denenmesi gibi sunuş aşaması öncesi mamul geliştirme aşamalarıyla da maliyet muhasebesi yakından ilgilenmelidir. Eğer mamuller geliştirme aşamasında iyi tasarlanırlarsa, üretim aşamasında çok az tasarım değişikliği gerektirirler. Böylece; üretim akışına ait bilgi ve belgelerin yeniden düzenlenmesi, işçiliğin değişikliğe alışmaları, makine ayarlarının değişmesi, üretimde kullanılan mevcut parçaların kullanılamaz hale gelmesi gibi ek maliyetlerden kaçınılmış olur (Erden, 2004: 204,206).

Mamul yaşam döneminde maliyetleme, işletmede üretilen mamullerin farklı yaşam dönemi aşamalarında ortaya çıkan maliyetleri daha üretim başlamadan görmeye ya da göstermeye çalışan, böylece yöneticilere bir mamulün tüm yaşamı boyunca karşılaştığı maliyetleri anlama ve yönetme konusunda yararlı bilgiler sağlayan bir yaklaşımdır (Otlu ve Karaca, 2005: 248). Mamul yaşam dönemi maliyetleri, geliştirme aşamasında planlama, tasarlama ve deneme, üretim aşamasında dönüştürme, lojistik aşamasında reklam, dağıtım ve satış sonrası destekler gibi maliyetleri içerir (Hansen, Mowen, 1992: 925). Mamulün yaşam dönemi boyunca oluşacak tüm maliyetlerini içerecek bu değerlendirme yöntemi, yöneticilere

doğru fiyatlama yapma ve mamul kârlılığını belirleme olanağı sağlar. Maliyet ve kârlılık çözümlemesine dayanan bu maliyetleme yöntemini kullanmadaki temel amaç, en uygun üretim ve pazarlama kararlarını vererek işletmeye en yüksek kârı sağlayabilmektir (Haftacı, 2006: 56). Pazarlama yöneticilerinin muhasebe eğitiminden beklentilerine yönelik bahsi geçen çalışmada pazarlama yöneticisinin, sorulan bir soruya “fiyatlandırma yaparken satış sonrasında özellikle garanti kapsamındaki olası maliyet ve giderleri de düşünmek gerekiyor. Bu anlamda tahminleme ve bu tahminleri finansal rakamlara çevirmek gerekiyor” ifadesini kullanarak cevap verdiği belirtilmiş, fiyatlamada mamul yaşam dönemi maliyetlerinin dikkate alınması, bunun için muhasebe ve pazarlama bölümlerinin uyum içinde çalışması gereğine vurgu yapılmıştır (Tek ve Dalkılıç, 2011: 4).

Yeni bir mamulün tasarımı ve geliştirilmesi ile çok sıkı bağlantısı olan, pazar ve maliyetlerin iki önemli özelliği göz önünde bulundurularak geliştirilen bir diğer yöntem hedef maliyetleme yöntemidir. Pazar dayalı bir yönetim felsefesinin ürünü olan hedef maliyetleme, mamulün geliştirilmesi ve tasarımı, üretimi gibi mamul yaşam döneminin her aşaması ile fiyatlama ve maliyetleme aşamalarını da pazara bağlı kılar (Can, 2004: 30). Hedef maliyetlemenin dayandığı bu iki temel özellikten ilki, pazar fiyatlarının veri olması yani işletmelerin pazardaki fiyatlara tesir edememesidir. İkincisi ise, bir mamulün maliyetinin çoğunluğunun mamulün tasarımı aşamasında belirleniyor olmasıdır. Mamul tasarlanıp üretime başlandıktan sonra, maliyetleri düşürmek için yapılabilecek çok şey yoktur. Çünkü, mamulün maliyetini azaltmaya yönelik fırsatların çoğu, mamulün tasarımı esnasında ele geçmekte ve kullanılmaktadır. Bu nedenle, hedef maliyetleme yaklaşımı mamulü tasarlayıp kaç mal olduğunu öğrenmek yerine, bir hedef maliyet belirleyerek mamulün ona göre tasarlanmasını ve böylece hedeflenen maliyete ulaşılmmasını amaçlar (Erden, 2004: 213).

Mamul tasarım ve geliştirme sürecinde hedef maliyetleme, değer mühendisliğinden yararlanır. Değer mühendisliği, bir mamulde daha az maliyetle mamulün işlevselliğini, güvenilirliğini ve kullanılabilirliğini koruma anlamına gelmektedir. Yani, mamulün müşteri tarafından istenilen özelliklerinden taviz vermeden ve mamulün geliştirme sürecini uzatmadan, mamulün parçalarında ya da özelliklerinde maliyet azaltılması gerektiğini söyleyip, özetle mamule yapılan harcamaların müşterilerin değer verdiği doğru spesifikasyonlar üzerinde yoğunlaşp yoğunlaşmadığını araştırır (Karcioğlu, 2000: 186).

Günümüzdeki küresel rekabet dikkate alındığında pazarlama kararlarında, mamul yaşam dönemleri ile mamul yaşam dönemi maliyetlerin önemine dikkat çeken modern maliyetleme yöntemlerinden mamul yaşam dönemince maliyetleme yöntemi göz önüne alınması gereken unsurlardır. Ayrıca, modern maliyetleme yöntemlerinde hedef maliyetleme yöntemi de, yeni mamullerin pazara sunulmasında ve özellikle mamullerin maliyetlerinin, mamulü hızlı yaşam döneminin son halkasına varmasını engellemesi açısından önem kazanmaktadır.

## 2. 2. Fiyat Kararları

Fiyat, pazarlamada yöneticiler tarafından kontrol edilebilen, birbirine bağımlı 4 P faktörlerinden biridir. Fiyat, bir mamul veya hizmetin potansiyel satışlarını etkileyen en önemli faktörlerden birisidir, çünkü tüketici isteğine uygun kalitedeki mamul ve hizmet, en etkin şekilde duyurulup dağıtılsa bile, fiyatı uygun değilse satın alınmayacaktır (Tek, 1999: 447). İşletmenin fiyat politikalarının dayandırıldığı başlıca amaçlar şöyle özetlenebilir:

- Pazarın kaymağını alma,
- Pazar payı liderliği,
- Pazara nüfuz,
- Fiyatlarda kalıcılık sağlama,
- Mamul kalitesi liderliği (Tek, 1999: 458),
- Satış hacmi maksimizasyonu,
- Hedeflenen pazar payının ya da satış hacminin elde edilmesi,
- Kâr maksimizasyonu,
- Yatırım üzerinden belirli bir geri dönüş oranı sağlamak,
- Nakit akışını maksimum yapmak,
- Rekabeti önlemek,
- İşletmenin öteki mallarının satışını desteklemek,
- İmaj yaratmak (İslamoğlu, 2006: 331).

Fiyatlandırmada çok çeşitli stratejiler kullanılmaktadır. Ancak, genel olarak fiyatlama stratejileri, mevcut malları ve yeni malları fiyatlandırma stratejileri olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu nedenle de, bu çalışmada, fiyatlandırma stratejileri iki başlık altında ele alınmıştır.



### 2. 2. 1. Yeni Malları Fiyatlandırma Stratejileri

Yeni malları fiyatlandırma stratejileri yüksek fiyat stratejileri ve düşük fiyat stratejileri olmak üzere iki genel başlık altında toplanabilir (İslamoğlu, 2006: 333).

Pazardan olabildiğince yararlanma anlamına gelen yüksek fiyat stratejisi kendi içinde pazarın kaymağını alma, ödüllü fiyatlandırma, imaj yaratan fiyatlandırma ve koruyucu fiyatlandırma alt stratejilerine ayrılırken, rakipleri olabildiğince pazardan uzak tutmaya çalışan düşük fiyat stratejisi pazara nüfuz etme, pazara girişleri engelleme, tutundurmaya yönelik, dizginleme ve pazardan kovma alt stratejilerine ayrılmaktadır (İslamoğlu, 2006: 334–335). Ancak, bu stratejiler istenilen her durumda uygulanamazlar. Uygulanabilmeleri için bir takım koşulların bulunması gerekir. Her iki stratejinin de uygulanma koşulları Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1. Yeni Malları Fiyatlandırma Stratejilerini Uygulanma Koşulları

Yeni Malları Fiyatlandırma Koşulları	
Yüksek Fiyat Stratejisi	Düşük Fiyat Stratejisi
<ul style="list-style-type: none"> <li>— Mamul yaşam eğrisinin ilk aşamalarında talep esnek olmamalı</li> <li>— Mamul yüksek fiyattan talep edeceklerin miktarı yeterli olmalı</li> <li>— Yakında pazara girişler olmamalı</li> <li>— Kamu yönetimi yüksek fiyata tepki göstermemeli</li> <li>— Mamul yaşam süresi kısa olmalı</li> <li>— Mamul bilinmemeli</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Tüketiciler, fiyata karşı duyarlı olmalı yani talep esnek olmalı</li> <li>— Satışların artması halinde maliyetlerin düşmeli</li> <li>— Pazara girişler olası olmalı</li> <li>— Mamul kolay taklit edilebilir olmalı</li> <li>— Mamul yaşam süresi uzun olmalı</li> <li>— Mamul bilinmeli</li> </ul>

**Kaynak:** İslamoğlu, 2006: 333 – 353’ten derlenmiştir.

Yeni malların fiyatlandırılması ile ilgili olarak her iki stratejide de mamulle ilgili fiyatlama kararında maliyet muhasebesi sisteminden elde edilmiş doğru tahmini birim maliyet bilgilerine gerek duyulacağı açıktır.

### 2. 2. 2. Mevcut Malları Fiyatlandırma Stratejileri

İşletmeler, mevcut mallarını içinde buldukları koşullara bağlı olarak fiyatlandırır. Maliyet muhasebesi fiyatlamaya, önemli bilgiler sağlayarak destek olmaktadır. Fiyatlamada genel olarak maliyete dayalı fiyatlama, rekabete dayalı fiyatlama ve talebe dayalı fiyatlama stratejilerinden söz edilebilir.

**a. Maliyete Dayalı Fiyatlama Stratejisi:** Birçok işletme tarafından fiyatlamada kullanılan geleneksel yöntem “**maliyet artı**” yöntemidir. Bu yöntemde öncelikle, üretim maliyeti belirlenir, daha sonra bu maliyetlerin üzerine bir kâr payı eklenerek pazar fiyatı elde edilir (Erden, 2004: 219). Ancak, bu yöntemin uygulanabilmesi için, maliyete ilişkin bilgilerin sağlam ve güvenilir bir biçimde elde bulunması gerekir, aksi halde, işletmenin belirleyeceği fiyat, piyasa fiyatının üstünde ya da gerçek maliyetin altında olabilir (İslamoğlu, 2006: 337). Maliyete ilişkin bilgilerin sağlam ve güvenilir olması için işletmede iyi düzenlenmiş bir maliyet muhasebesi sisteminin olması gereklidir.

Maliyet artı yönteminde kullanılacak olan temel maliyet rakamı maliyetlemede esas alınan kapsama göre tam ve değişken maliyet rakamları olabilir. Tam maliyet yöntemine göre saptanacak fiyat toplam üretim maliyeti, faaliyet giderleri ve kâr payının toplamından oluşur. Değişken maliyet yöntemine göre saptanacak fiyat değişken üretim maliyeti, değişken faaliyet giderleri ve kâr payının toplamından oluşup katkı payı temelli fiyatlandırmayı içermektedir (Haftacı, 2010: 155–156).

Maliyete dayalı fiyatlandırmanın üstünlüğü, kolay uygulanabilmesi ve sonuçların kolay izlenmesidir. Buna karşılık şu sakıncaları vardır (Cemalcılar, 1999: 224 – 225):

- Doğru ve yeterli maliyet bilgilerinin elde bulunmaması durumunda kâr kaybına neden olur.
- Maliyetlerin hesaplanmasında hangi fiyatların kullanılması gerektiği sorun olabilir.
- Maliyetler satış hacmine göre değişeceğinden, maliyetlerin hangi satış hacmine göre hesaplanması gerektiği sorun olabilir.
- Maliyete dayalı olarak belirlenecek fiyat, taban hakkında fikir verir, ama tavan hakkında vermez.
- Ayrıca, fiyat maliyetin güdümünde kalacağından, maliyetlerin düşürülmesi gerektiği çoğu kez iş işten geçtikten sonra anlaşılır.

Maliyete dayalı fiyatlandırmada, maliyetlerin sürekli düşürülmesi gündemde tutulursa amaca ulaşılır. Aksi halde maliyetin esiri olan işletmeler meydanı rakiplere bırakırlar (İslamoğlu, 2006: 239).

Geleneksel maliyet artı yöntemi, bir kapalı sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu tür yaklaşım, bir organizasyon ile, içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi göz ardı etmekte, sistem davranışını açıklamak için sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakta, düzeltici faaliyetleri fiili sonuçlardan sonra devreye sokmakta ve sadece belirlenmiş standartlara uyum sağlamaya çaba göstermektedir (Erden, 2004: 219 – 220).

Sanayi devriminden sonra işletmelerin ürettiklerini satmaya değil satabileceklerini üretmeye yönelmeleri, Japon yönetim felsefesinde pazara öncelik verilmesine neden olmuş, hedef maliyetleme de bu felsefenin gereği olarak ortaya çıkmış ve bu anlayıştaki değişmelere paralel olarak gelişme göstermiştir. Japon yönetim felsefesinin pazara öncelik vermesinin diğer bir nedeni, müşteri memnuniyeti görüşü doğrultusunda üretilen bir mamulün fiyatının ancak müşteri tarafından belirlenebileceğine inanılmasıdır. Fiyat pazarda belirlendiğine ve veri olduğuna göre, maliyetler kabul edilebilir düzeye çekilmeli, böylece hedeflenen kâr elde edilerek işletmenin sürekliliği sağlanmalıdır. Bu anlayış doğrultusunda oluşan fiyattan, hedeflenen kâr marjının çıkartılması ile hedef maliyet kavramına ulaşılır (Haftacı, 2006: 59–60).

Hedef maliyetleme yöntemi ise, bir açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu tür yaklaşım, bir işletmenin içinde bulunduğu çevreye uyumunun önemini göz önünde bulundurmakta, sistem davranışının açıklanmasında daha karmaşık bir etkileşim ağını dikkate almakta, fiili sonuçlar öncesinde düzeltici faaliyetleri devreye sokmakta ve zaman içinde sürekli daha iyi standartlara ulaşmanın önemini kabul etmektedir (Erden, 2004: 220).

Geleneksel artı maliyet yöntemi ile hedef maliyetleme yönteminin genel bir karşılaştırmasına Tablo 2’de yer verilmiştir.

Tablo 2: Maliyet Artı Yöntem İle Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması

<b>Maliyet Artı Yöntemi</b>	<b>Hedef Maliyetleme Yöntemi</b>
Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Rekabete dayalı Pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyetleri belirler.
Kayıplar ve verimsizlik maliyet düşürmenin odak noktasıdır.	Tasarım, maliyet düşürmenin anahtarıdır.

Maliyet düşürmeyi, müşteriler yönlendirmez.	Müşteri verileri, maliyet düşürmede rehberlik eder.
Maliyet düşürmeden, maliyet muhasebesi sorumludur.	Fonksiyonlar arası karşılıklı ilişki ekipleri maliyetleri yönetir.
Tedarikçiler ile mamul tasarımından sonra bağlantı kurulur.	Tedarikçiler ile tasarım öncesinde bağlantı kurulur.
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin, toplam sahip olma maliyetlerinin düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değerler zinciri ile ya çok az ilgilenilir veya hiç ilgilenilmez.	Maliyet planlamasında, değerler zinciri esas alınır.

**Kaynak:** Erden, 2004: 220.

Maliyet artı ya da hedef maliyetleme yöntemlerinden hangisi kullanılırsa kullanılsın, pazarlama muhasebeden edinilecek maliyet bilgilerine ihtiyaç duyar. Pazarlama yöneticilerinin muhasebe eğitiminden beklentilerine yönelik bahsi geçen çalışmada pazarlama yöneticisinin, bir başka soruya “Piyasanın domine ettiği fiyatın altında maliyet oluşturmak zorundayız, bu anlamda etkinlik ve verimlilik ön plana çıkıyor” ifadesini kullanarak cevap verdiği belirtilmiş, fiyatlamada hedef maliyetleme bilgilerinin dikkate alınması, bunun için muhasebe ve pazarlama bölümlerinin uyum içinde çalışması gereğine vurgu yapılmıştır (Tek ve Dalkılıç, 2011: 4).

**b. Talebe Yönelik Fiyatlama Stratejisi:** Talebe yönelik fiyatlama stratejisi, fiyat-talep ilişkisini belirleyerek işletme için en yararlı fiyat düzeyinin matematiksel yolla saptanmasını ifade eder. Bu yöntemin uygulanabilmesi için, fiyat-talep ilişkisini kurmaya temel olacak bilgilerin elde edilmesi gerekir (İslamoğlu, 2006: 340).

Talebe yönelik fiyatlandırmada, maliyetler göz ardı edilemez. Ancak, ikinci derecede önemlidir. Burada temel nokta, çeşitli fiyatlarda ne miktar satışın gerçekleşebileceğinin belirlenmesidir (Tokol, 1996: 102). Bu yöntem işletmenin kârını azamileştirmek için marjinal gelir ile marjinal maliyeti birbirine eşitleyen fiyat düzeyine ulaşmaya çalışıldığını varsayar. Marjinal maliyet ile marjinal gelirin hesaplanması için toplam maliyet fonksiyonu ile birlikte talep fonksiyonunun da bilinmesi gerekir (Yükselen, 1998: 158). Burada, maliyete ve gelire ilişkin tahmini veriler muhasebe bilgi sisteminden elde edilir.

**c. Rekabete Dayalı Fiyatlandırma Stratejisi:** Hem maliyete, hem de talebe yönelik fiyatlandırma, pazardaki rekabeti yeterince dikkate almamaktadır. Çünkü rakiplerin fiyat

stratejileri bir markaya olan talebi başka markalara çekebilir. Her iki yöntem olayın bu yönünü ihmal etmektedir. İşte bu yüzden, işletmeler maliyet ve talebi de dikkate almakla birlikte, rekabet eksenli olarak fiyatlarını belirlemeye yönelirler. Rekabete yönelik fiyatlandırmada, işletme hedef pazardaki rakiplerinin mal-pazar konumuna göre kendi fiyatını belirler (İslamoğlu, 2006: 341 – 342). Pazarlama yöneticilerinin muhasebe eğitiminden beklentilerine yönelik bahsi geçen çalışmada pazarlama yöneticisinin, bir başka soruya “yabancı rakiplerin olması, fiyat konusunda sık sık savaş yaşanmasına sebep oluyor. Bu gibi durumlarda pazarlama ve satış bölümünün maliyetler konusunda bilgili olması gerekiyor. Stratejik kararlar alınırken özellikle maliyet muhasebesi bölümü ile pazarlama ve satış bölümü arasında sık sık görüşmeler yapılıyor ve genellikle tartışmalar çıkıyor” ifadesini kullanarak cevap verdiği belirtilmiş, rekabete dayalı fiyatlamada maliyetleme bilgilerinin dikkate alınması, bunun için muhasebe ve pazarlama bölümlerinin uyum içinde çalışması gereğine vurgu yapılmıştır (Tek ve Dalkılıç, 2011: 4).

Rekabete dayalı fiyatlandırmada iki yöntem çok kullanılmaktadır. Bunlar;

- Piyasa fiyatlarını esas alma,
- Kapalı zarf fiyatlandırma, yöntemleridir (Tek, 1999: 493).

Taklitçi veya cari piyasa fiyatlandırması adları ile de anılan piyasa fiyatını esas alma yönteminde işletme, fiyatlarını endüstri tarafından uygulanan ortalama fiyat düzeyinde tutmaya çalışır. Bu yöntem, maliyetler ile rakip ve müşterilerin tepkilerinin saptanmasının güç olduğu durumlarda uygulanır. İhale olarak bilinen kapalı zarf fiyatlandırma yönteminde ise, mal ve hizmetleri sunan işletmeler, rakiplerin ne fiyat teklif edeceklerini öğrenmeye çalışarak, onlardan daha düşük fiyat teklif etmeye çalışırlar. Kimi durumlarda, işletmeler maliyetlerin altına bile düşebilmektedirler (Tek, 1999: 493).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, her malın veya hizmetin doğru hesaplanmış maliyet verisi bütün yöntemlerde kullanılmakta ise de en önemlisi ve hareket noktası olan, fiyatlama kararlarına muhasebe örgütlenmesini doğrudan katan yöntem, maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemidir.

### **1.3. Dağıtım Kararları**

Bir malın, tüketici istek ve arzularına uygun olarak üretilmesi ve doğru fiyatla fiyatlandırılması ne kadar önemli ise, onun doğru zaman ve yerde tüketicilerin

isteklerine hazır bulundurulması da o kadar önemlidir. Bir ekonomide bazı malların üretiminde fazlalıklar varken, bazı yerlerde bu malların kıtlığı çekiliyorsa sorun var demektir (İslamoğlu, 2006: 361). Bu sorun, dağıtım kararlarının doğru alınmayışından kaynaklanmaktadır. Dağıtım kanalı kararları, doğru alındığı takdirde, mallar olması gereken yerde olması gereken zamanda tüketici isteklerine hazır bulunur. Herhangi bir mal/ hizmetin üreticiden tüketiciye doğru ulaştırılmasını sağlayan kişi/kişiler ya da kuruluş/ kuruluşlar olarak tanımlanabilen dağıtım kanalı, doğru seçilmemesi durumunda, pazar ve işletme için sorun olmaktadır. Bu nedenle dağıtım kanalına ilişkin verilerin doğruluğu önemlidir.

Dağıtım kanalı oluşturulmasında dikkate alınması gereken önemli ilkelere birisi, kanalın işletme amaçlarına be belirlenen pazar payı hedeflerine uygun olmasıdır. Düşük kâr marjı ile dağıtılan bir mal için sınırlı sayıda aracı işletme ile çalışmak işletme amaçlarına hizmet etmeyebilir. Dağıtım kanalının seçiminde, kanalın, ekonomiklik ölçütünün belirlenmesinde muhasebe verilerinden yararlanır. Aşağıda verilen örnek, satış hacmi ve birim maliyetler ile dağıtım maliyetleri tutarlarının doğru belirlenmiş olmasının dağıtım kanalının seçimindeki önemi görülmektedir (İslamoğlu, 2006: 387);

<b>Kanal Alternatifleri</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Satış Hacmi(birim)	100 000	200 000	250 000
Birim Maliyet	80	80	80
Perakende Satış Fiyat	120	120	120
Dağıtım Maliyeti(Fiyatın)		% 10	% 20
25			%
Dağıtım Maliyeti Tutarı	1 200 000	4 800 000	7 500 000
Kâr	2 800 000	3 200 000	2 500 000

Görüldüğü gibi, sadece satış hacmi dikkate alındığında, 3. kanal uygun olarak görülmektedir. Ancak, satış hacmi yanında dağıtım maliyetleri de dikkate alındığında en karlı kanal 2. kanal olmaktadır. Örnekten anlaşıldığı üzere, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgilerin doğruluğu ya da yanlışlığı, işletmenin kanal seçimi kararlarını doğrudan etkilemektedir.

Uygun dağıtım kanalları seçildikten sonra, sıra, mal ve hizmetleri alıcılara en etkin bir biçimde teslim etmeye yardımcı olacak dağıtım sisteminin tasarlanıp çalıştırılmasındadır. Başka bir deyişle, alıcıya ne söz verildiyse o yerine getirilir, bu karmaşık ve güç bir iştir. Fiziksel dağıtım olarak adlandırılan bu süreçte amaç, mamullerin ilişkili noktalar arasında fiziksel olarak hareket ettirilmesidir. Fiziksel

dağıtım, pazarlamanın talep ya da müşteri tatmini (siparişin yerine getirilmesi, karşılanması, malların teslimi) işlevini yerine getirir. Aynı zamanda, dağıtım, üretim ve pazarlamaya ayrılan kaynaklar arasında köprü ya da halka görevi görür (Tek, 1999: 642).

Fiziksel dağıtımın materyal yönetimi ve fiziksel dağıtım yönetimi olmak üzere iki boyutu vardır. Materyal yönetimi, hammaddelerin, üretimde kullanılan diğer materyallerin üretim depolarına getirilmesiyle, fiziksel dağıtım yönetimi ise bitmiş mamullerin, son alıcı ya da kullanıcılara götürülmesiyle ilgili faaliyetleri de kapsar. Ancak, ikisi de, depolama, taşıma, sipariş işleme, müşteri hizmetleri, gönderme, teslim alma gibi ortak dağıtım etkinliklerini kullanırlar.

Fiziksel dağıtım sürecinde stok yönetimi, sipariş işleme, fiziksel dağıtım maliyetleri planlaması aşamalarında muhasebe verilerinden sıkça yararlanılmaktadır.

### 1. 3. 1. Stok Yönetimi

Fiziksel dağıtımın en kritik elemanlarından biri de stok yönetimidir. Stok yönetimi, stoktaki dalgalanmaları ve stok maliyetlerini azaltmak, tüketici ya da müşteri taleplerini zamanında karşılamak ve malların muhtemel değer kayıplarını önlemek için gerekli tüm faaliyetleri kapsar (İslamoğlu, 2006: 413). İşletme yöneticilerinin en başta gelen görevlerinden birisi, işletme varlıklarını iyi yönetmektir. Genelde, işletme varlıklarının yarıya yakın önemli bir kısmını stoklar oluşturmaktadır. Bu nedenle, stok yönetimi, pazarlama kadar yönetim muhasebesin de ihmal edemeyeceği konulardan biri olmuştur. Stok yönetimi, stokların ne kadar olması gerektiğinin belirlenmesi ve bu gereğe ne kadar uyulduğunun izlenmesi şeklinde tanımlanabilir. Stokları gerekli düzeyde tutacak alım ve üretim politikalarının saptaması da bu kapsamda yer alır (Büyükmirza, 2003: 730).

Bir işletmede denge stok düzeyini belirleyen temel etmenler;

- Sipariş verme ve üretime hazırlama maliyetleri,
- Stok bulundurma maliyetleri,
- Stok bulundurmama maliyetleri,
- Beklenen malzeme fiyat hareketleridir (Büyükmirza, 2003: 732).

Sipariş büyüklüğü arttıkça stoklar, dolayısıyla bulundurma maliyetleri artmakta, buna karşılık sipariş sayısı ve ona bağlı olarak sipariş verme maliyeti azalmaktadır. Sözü edilen iki stok giderinin toplamından oluşan toplam stok maliyetini minimum kılan

sipariş miktarı “ekonomik sipariş miktarı”dır. Ekonomik sipariş miktarı sınama yanılma yöntemi ile de belirlenmesine karşın, çeşitli formülasyonlarca da belirlenebilmektedir (Alpugan, 1998: 410).

Faaliyet yoğunluğundaki ani artışlar ve/veya teslim zamanındaki gecikmeler nedeniyle stokların tükenmesi ve sonuçta faaliyetin geçici süreler içinde olsa durması gibi sorunları önlemek için normal ihtiyaca ek olarak güvenlik stoku bulundurulur. En uygun güvenlik stoku, bu stoku bulundurma maliyeti ile yine bu stok düzeyinde beklenen stoksuz kalma maliyeti toplamının en düşük olduğu miktar dikkate alınarak belirlenmelidir (Büyükmirza, 2003: 752).

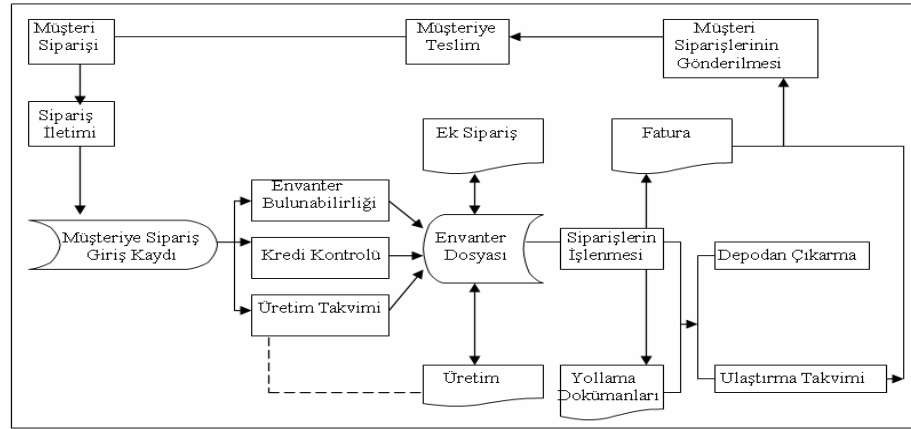
İlk madde ve malzemenin satın alınmasından mamule dönüştürülüp müşteriye teslimine kadar olan süreçteki mamule değer katmayan işlemleri yan israfı ortadan kaldırmak suretiyle kalite ve tam zamanında maliyetleme yaklaşımları geleneksel stok kontrolünün temel taşlarından birisi olan ekonomik sipariş miktarı, güvenlik stoku gibi kavramları önemli ölçüde zayıflatmış, bu süreç bu anlamdaki pazarlama kararlarında kolaylık sağlamıştır (Haftacı, 2010: 118).

### 1. 3. 2. Sipariş İşleme

Siparişlerin zamanında karşılanması, rekabet açısından olduğu kadar, müşteri bağlılığı ve kâr açısından da büyük önem taşır. Bir işletmenin fiziksel dağıtım faaliyetlerini ne ölçüde yürüttüğünün göstergelerinden biri de siparişlerin zamanında karşılanıp karşılanmadığıdır (İslamoğlu, 2006: 413). Sipariş bölümü, değişik kaynaklardan gelen siparişleri kaydederek, bunları varsa müşteri hizmetleri bölümüne, yoksa gönderilmeleri için onay almak üzere muhasebe ya da satış denetimi bölümüne aktarır. Bu bölüm ödeme ve kredi gibi konuları inceleyerek sevkiyat için onaylar. Onaylanan siparişler, örgüt yapısına ve işleyişine bağlı olarak ya tekrar müşteri hizmetleri bölümüne gelerek oradan sevkiyata ya da denetim sonrasında doğrudan sevkiyat bölümüne gönderilir. Mal gönderildikten sonra, gönderme işleminin tamamlandığı, hem sipariş bölümüne, hem de muhasebe ya da satış denetimi bölümüne bildirilir (İslamoğlu, 2006: 414). Muhasebe örgütlenmesinin Sipariş İşlemleri açısından önemli olduğu bu süreç Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1. Sipariş İşlemleri



Kaynak: Tek, 1999: 697.

### 1. 3. 3. Fiziksel Dağıtım Maliyetlerinin Planlanması

Fiziksel dağıtım maliyetlerinin pazarlama maliyetleri içindeki payı yüksek olduğundan fiziksel dağıtım maliyetlerinin denetim altına alınması büyük önem taşır. Bu nedenle, pazarlama politikaları tayin edilirken, tek bir maliyet kalemine değil, toplam fiziksel maliyet kalemine bakmak gerekir. Aşağıdaki örnekte bu durum özetlenmektedir

(İslamoğlu, 2006: 416).

Maliyet merkezleri	1.Seçenek	2. Seçenek	3. Seçenek
Ulaştırma maliyetleri	200	175	185
Sipariş işlemi maliyetleri	10	8	17
Envanter maliyetleri	4	8	15

Depolama maliyetleri	10	25	30
Müşteri hizmetleri maliyetleri	15	10	18
Koruyucu ambalajlama	20	15	10
İşletme içi taşıma maliyetleri	10	15	18
Toplam		269	256
			273

Eğer, işletme sadece envanter maliyetine bakarak karar verecek olsaydı 1. seçeneği tercih etmesi gerekirdi, oysa toplam fiziksel dağıtım maliyetine bakıldığında en iyi seçenek 2. seçenek olarak görülmektedir. Fiziksel dağıtım maliyetlerinin sağlıklı bir biçimde planlanabilmesi için, her alternatif için şu işlemlerin yapılması gerekir (İslamoğlu, 2006: 415):

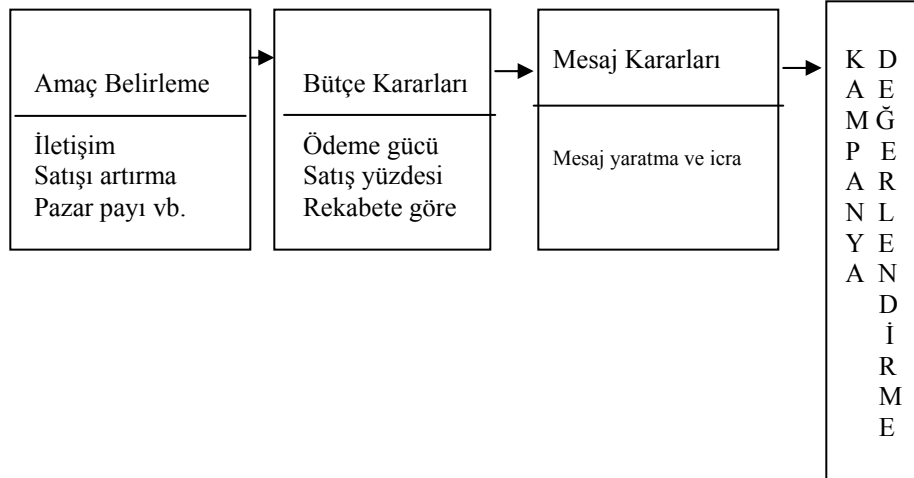
- Fiziksel dağıtım işlevlerinin maliyet merkezlerine göre maliyet düzeyleri belirlenmelidir,
- Her maliyet merkezindeki maliyetler analiz edilerek, bu merkezlerde maliyet tasarrufu sağlanıp sağlanamayacağı araştırılmalıdır,
- Maliyet merkezleri birbiri ile ilişkilendirilerek en uygun denge kurulmalıdır.

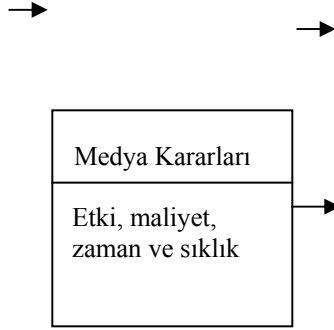
Fiziksel dağıtım maliyetlerinin planlanmasında, pazarlama bölümü bu faaliyetlerini muhasebe ve bütçe bölümleri ile uyumlu çalışarak gerçekleştirir (Haftacı, 2010: 112).

#### 2.4. Tutundurma Kararları

Tutundurma, işletme tarafından hedef pazara gönderilen ve alıcılarla iletişim kurmak ve mamul, hizmet, işletme vb. ile ilgili çeşitli bilgiler vererek, işletme yararına gerekli diğer değişiklikleri sağlamaya yönelik mesajların iletilmesine ilişkin pazarlama çabalarıdır (Yükselen, 1998: 205). Pazarlamanın temel bileşenlerinden tutundurmada, muhasebe verilerinin kullanılması, genelde, reklâm sürecinde ortaya çıkmaktadır. Reklâm süreci aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

Şekil 2. Reklam Süreci





**Kaynak:** Tek, 1999: 742.

#### 1. 4. 1. Reklâm Bütçesi

Reklâm bütçesi, reklâma ayrılacak kaynakların ve bunların değişik reklâm vasıtaları arasında ve onların maliyeti esasına göre tahsisini gösteren bir plan olarak tanımlanabilir. Pazarlama yöneticilerinin karşılaştıkları önemli sorunlardan biri, reklâma ne kadar kaynak ayrılacağı ve bu kaynağın reklâm araçları arasında nasıl bölüneceğidir. Reklâm bütçesi hazırlanırken, reklâm amacı ile ne gibi giderlerin yapılacağını önceden saptamak gerekir. Reklâm amacı ile yapılan giderler üç grup altında toplanabilir (Cemalcılar, 1965: 96).

- Reklâm araçlarına yapılan giderler: Radyo, dergi, gazete, sinema filmi, takvim, katalog, broşür vb. araçlara için yapılan giderler.
- Reklâm düzenlemesi giderleri: Afişler, fotoğraflar vb. için yapılan giderler.
- Reklâm bölümünün yönetim giderleri: Maaş, seyahat, kırtasiye, telefon, posta, reklâm için ödenen harçlar, aştırma ve geliştirme giderleri.

Reklâm bütçesinin hazırlanmasında çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Yöntemler, tutarın götürü tahsisinden, satışların veya karın belli bir yüzdesinin tahsisine, istatistiksel yöntemlere kadar uzanmaktadır (Crawford, 1966; 350 akt. Manav, 1990: 410) Gerçekte, bir reklâm bütçesi, çok ayrıntılı harcama kalemlerinden oluşur. Bir işletmede birden fazla yöntem birleştirilerek kullanılabilirdiği gibi, her bir mamul için ayrı bir yöntem kullanılabilir. Aşağıda bu yöntemler kısaca açıklanmıştır:

**a. Keyfi Yöntem:** Bu yöntemde yöneticiler, gelecek dönemin reklâm bütçesini, kendi tecrübe ve yargılarına dayanarak saptarlar. Bu saptama, geçmiş dönem gider saptamalarına belli bir tutarın eklenmesi yoluyla yapılabileceği gibi, bu amaca ayrılacak fonların belirlenmesi biçiminde de olabilir. Gelecek dönemde reklâma ayrılacak fonlar, planlanan satış giderlerinden tüm maliyet, giderler ile diğer satış giderlerinin ve bütçelenen net kârın indirilmesi yoluyla bulunur. Bu saptama işleminde,

faaliyet dışı giderler ile gelirlerin durumu da hesaba katılır. Bu yöntemde reklâm bütçesi toplam bir tutar yerine, bütçelenen mamul birimi başına sabit bir tutar olarak da saptanabilir (Yalkın, 1985: 167).

**b. Satış Gelirinin Yüzdesi:** Bu yöntemde göre, cari yılın veya geçmiş yılın/yılların satışları ortalamasına belli bir yüzde uygulamak suretiyle bulunan miktar, bütçe döneminde reklam bütçesi olarak kabul edilir. Bu yöntemin en önemli özelliği, ince hesaplamalara gerek olmayacak kadar basit oluşudur (McCarthy, 1998: 405). Diğer bir özelliği de, reklâmın satışları etkilemediğini varsaymasıdır (Spencer, 1968; 261'den akt. Manav, 1990: 411). Bu nedenledir ki, reklâma sempati ile bakmayan yöneticiler, reklâm için belli bir miktarı zarar yazmayı ve zarar yazılan miktarın sarfını kontrol etmeyi tercih ederler (McCarthy, 1998: 405). Satış gelirinin yüzdesi yöntemine göre, ayrılan reklâm bütçesinin miktarı tamamıyla satış gelirlerine bağlı olduğundan, satışlar artarken reklâm bütçesi tutarı da artmakta, azalırken de azalmaktadır. Hâlbuki satış azalırken reklâm harcamalarının artması gerekmektedir (McCarthy, 1998: 405).

**c. Rakipleri İzleme Yöntemi:** Reklâm bütçesi belirlenirken, en zor olanı, aynı endüstri dalında olan rakiplerin davranışlarını tahmin etmek ve onlarla yarışmaktır. Bu yöntemde rakipler, sürekli olarak gözlenmekte ve başta giden rakiplerin harcadıkları para tutarı göz önünde bulundurularak reklâm bütçesi belirlenmektedir (Akdoğan, 1982: 181).

**d. Hedef Ve Görev Yöntemi:** Reklâm yapılmasının asgari amacı, mevcut satış düzeyini devam ettirmek, azami amacı ise, satışları pratik kapasiteye doğru zorlayarak, bundan net kazanç elde etmektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, önceki yöntemlerin amacının, reklâm harcamalarının satışları etkilemediği ve bu nedenle de mevcut satış düzeyinin korunması amacına yönelik oldukları görülmektedir (Manav, 1990: 413). Bu yöntemde göre, reklâm bütçesinin hazırlanması, işletmenin potansiyel kârlılığı ile ana satış stratejisinin geliştirilmesi için onun kuvvetli ve zayıf yönleri değerlendirilmeli, satış amaçları belirlendikten sonra reklâm bütçesine esas olmak üzere aşağıdaki adımlar atılmalıdır (Kotler, 2000:562):

1. Reklâm hedefleri, olanaklar ölçüsünde rakamsal belirlenmelidir.
2. Hedeflere ulaşmak için gerekli görevlerin temel çizgileri belirlenmelidir.
3. Bu görevlerin yerine getirilmesi için gerekli giderler tahmin edilmelidir.

Reklâm giderlerinin planlanması ve kontrolü bakımından, giderler reklâm araçlarının çeşitlerine göre ayrıntılı olarak tespit edilmelidir. Reklâm araçları ayrıntılı olarak belirlendikten sonra, standartlar kullanmak suretiyle (TV için saniye/dakika ücreti,

gazete veya dergi için sütun/sayfa ücreti gibi) toplam reklâm bütçesine kolaylıkla ulaşılabilir (Heckert And Wilson, 1967'den akt. Manav, 1990: 413).

#### **1.4.2. Reklâm Bütçesinin Zamanlaması ve Reklâm Giderinin Muhasebeleştirilmesi**

Reklâm bütçesinin hazırlanmasında ikinci aşama, toplam reklâm ödeneğinin reklam araçları itibarıyla yıl içindeki harcama zamanlamasını yapmaktır. Bu zamanlama, işletme mallarına karşı, tüketici tercihinin canlı tutulmasına kadar, harcamalarla finansman programı arasında kurulacak koordinasyon için de önemlidir. Hedef ve görev yöntemi esasına göre hazırlanmış reklâm bütçesinde, harcamaların zamanlaması pek sorun yaratmaz. Çünkü daha başlangıçta, yani bütçe hazırlanırken, ödenekler bir plan dâhilinde paket program şeklinde tahsis edildiklerinden, tutarlar kadar zaman içindeki harcama tarihleri az çok bellidir. Ancak, özel durumları nedeniyle programlarda revizyon yapılması gerekir (Manav, 1990: 414).

Diğer üç yönetime göre hazırlanmış reklâm bütçesinde tahsilâtlar toplam rakam olarak belirlenmiş olduğundan, toplam tahsisatın zaman ve reklam araçları olarak dağıtılması önem taşır. Reklâm da nihayet diğer satış çabalarından biridir ve diğer satış çabaları ile koordine edilmesi gerekir. Bu koordinasyonun sağlanması halinde reklâm harcamalarının yok yere yapılmasına neden olur (Heckert And Wilson, 1967'den akt. Manav, 1990: 415).

Reklâm masraflarını aylık esasa göre bütün yıla yaymak gerekir. Yayma işlemini yaparken, aylık kar-zarar çıkarma ile reklâm masraflarının finansmanını dikkate alan bir muhasebe ve kayıt sistemine ihtiyaç vardır. Çünkü bu amaçlara yönelik reklam muhasebesi kaydı diğer masraf kalemlerinden farklılık gösterir (Manav, 1990: 415).

### **1. 5. Pazarlama Denetimi**

İşletmelerin yürütme yanlışlıklarını zaman geçirmeden gösteren ve yöneticilerin düzeltici önlemler almalarına yardımcı olan bir denetim sistemine gereksinimleri vardır. Denetim, fiili sonuçlar ile planlanan sonuçların birbirine uydurulması için önlemler süreci olarak tanımlanabilir (Tek, 1999: 875–876).

Pazarlama bölümünün görevi, pazarlama faaliyetlerini planlamak ve bu faaliyetlerin ne ölçüde yürütüldüğünü denetlemektir. Pazarlama faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında ortaya çıkabilecek her türlü sürpriz gelişmeleri denetim altına alabilmek için, tüm

planların sürekli denetlenmesi gerekir. Bu denetleme bir yandan uygulanan planların doğruluğunu öte yandan planların doğru uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek amacıyla yapılır. Yani, hem doğru işi, hem de işin, doğru yapılıp yapılmadığı denetlenir (İslamoğlu, 2006: 469). Bir işletmenin pazarlama programlarının denetimi aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi dört kademede yapılır (Kotler, 2000: 697):

Tablo 3. Pazarlama Programlarının Denetimi

Planın Türü	Sorumluluk Düzeyi	Denetim Amacı	Yaklaşımlar
Yıllık Planlar	Üst ve orta kademe yöneticileri	Plan sonuçlarının amaçları gerçekleştirip gerçekleştirmediğini ortaya çıkarmak	Satış analizleri, Pazar payı analizleri, harcamalar ve finansal oranların analizi analizleri
Kârlılık denetimi	Pazarlama denetçileri	İşletmenin nerelerden para kazandığını ya da kaybettiğini ortaya çıkarmak	Mallara, bölgelere, müşterilere, dağıtım kanallarına ve sipariş hacmine göre kârlılık analizleri
Etkinlik Denetimi	Kurmay Yöneticiler	Harcamaların etkinliğini denetleme	Satış gücünün, reklamların, dağıtım ve
Stratejik denetim	Üst kademe Yöneticiler	Pazarlama stratejilerinin uygunluğu	satışı teşvik harcamalarının etkinlikleri. Pazar ve pazarlama etkinliklerinin analizi

Kaynak: Kotler, 2000: 697.

Yukarıdaki tabloda yer alan denetim türlerinde uygulanacak yaklaşımlar içerisinde özellikle satış analizleri, pazar payı analizleri, finansal oran analizleri, kârlılık analizleri

sırasında, muhasebe verileri fiili durumları tespit etmek amacıyla sıklıkla kullanılmakta, böylece, pazarlama denetimine araç olmaktadır.

### **Sonuç ve Değerlendirme**

Geçmişte, sadece, mamulün satılması temeline dayalı klasik pazarlama anlayışı, yaşanan gelişmelerle tüketici tatmini, müşteri memnuniyeti, sistematik planlama ve bütünleşmiş pazarlama öğelerine sahip daha çağdaş ve daha kapsamlı bir anlayışa dönüşmüştür. İşletmelerde, eskiden, satışla eşdeğer olarak görülen pazarlama, zaman içinde, önem kazanmaya başlamış ve pazarlama stratejileri, yönetim stratejileri arasındaki yerini almıştır.

İşletmelerin kârlarını arttırabilmeleri için işletme işlevleri arasında bir uyum olması gerektiği gerçektir. Pazarlama ve muhasebe birlikteliği ele alındığında, özellikle, yeni mamullerin pazara sunulması, mamul yaşam dönemi, maliyet – hacim– kâr analizleri, fiyatlama kararları, dağıtım maliyetleri ve tutundurma araçlarının en uygun düzeyde dengelenmesini sağlayacak bütçenin belirlenmesi konularında, ağırlıklı olarak bilgi alışverişinde bulunmaları, hatta birlikte çalışmaları, işletmenin özellikle maliyetlerinin düşürülmesinde ve satış gelirlerinin arttırılmasında önemlidir.

Daha öncede değinildiği gibi, Türk muhasebe yazınında, pazarlama muhasebesi konusu, maliyet temelli olarak ele alınmıştır. Bunun nedeni, pazarlama maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payının yüksek bir orana sahip olmasıdır. Pazarlama maliyetlerinin düşürülmesi, işletmenin toplam maliyetlerinde büyük oranda düşüş yaşanmasını sağlayarak, işletmenin kârlılığını ve etkinliğini arttıracaktır. Bu nedenle, pazarlama, maliyet muhasebesinden elde edilecek doğru bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Gerek mevcut mamuller ile ilgili kararlarda, gerek pazara sunulması düşünülen mamul kararlarında, yeni ve mevcut mamullerin fiyatlandırılmasında, gerek etkin bir dağıtım sisteminin geliştirilmesinde, gerekse tutundurma araçları bütçesinin belirlenmesinde pazarlama ve muhasebe ortak çalışma alanları yaratmalıdır. Eldeki veriler tüm çalışanlarla paylaşılmalı ve böylece işletmede etkin bir fonksiyonlar arası iletişim sağlanmalıdır.

İşletmenin başarısı, tek başına ne pazarlama bölümünün ne de yalnızca muhasebe bölümünün başarısına bağlıdır. Başarı, tüm bölümlerin ya da işlevlerin uyum içinde çalışmasına bağlıdır. Birlikte çalıştıkları alanların çokluğuna bakarak, pazarlama ve muhasebe işlevleri arasındaki köprünün daha da güçlendirilmesi için “pazarlama

muhasabesi” kavramının işletmecilik literatüründeki yerini etkinleştirmek gerekmektedir. Bu konuda lisansüstü eğitim kurumlarınca pazarlama yöneticilerinin ilgi gösterdiği programlarda “Pazarlama Muhasebesi” adı altında uygulama yönü ağırlıklı bir ders planlamasının yapılabileceği önerilmektedir. Temel pazarlama bileşenleri kararlarının başarıya ulaşması açısından bunun yararlı olacağı düşünülmektedir.

#### Kaynakça

- Akdoğan Nalan (1982), *Pazarlama Maliyetleri Ve Muhasebesi*, Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara.
- Alpugan Oktay, Demir, M.Hulusi, Oktav, Mete, Üner, Nurel (1995), *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Alpugan, Oktay (1998), *Küçük İşletmeler*, Der Yayınları, İzmir.
- Büyükmirza, Kamil (2003), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Can, Ahmet Vecdi (2004), *Hedef Maliyetleme*, Sakarya Kitabevi, Sakarya.
- Cemalcılar, İlhan (1965), *İşletme Bütçeleri*, Eskişehir İTİA Yayınları, Yayın No:24-2, Eskişehir.
- Cemalcılar, İlhan (1999), *Pazarlama: Kavramlar Kararlar*, Beta Basım, İstanbul.
- Ceran Yunus, İnal M. Emin (2004), “Maliyet Bilgileri Temeline Dayalı Pazarlama Kararları İçin Pazarlama Muhasebesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 22, Ocak - Haziran 2004: 63 - 83.
- Erden, Selman Aziz (2004), *Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Haftacı, Vasfi (2006), “Modern Değerleme Yöntemleri”, *Türkiye Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu I*, Kartepe, Kocaeli.
- Haftacı, Vasfi (2011), *Maliyet Muhasebesi*, Umuttepe Yayınları, 8.bs, İzmit.
- Haftacı, Vasfi (2010), *İşletme Bütçeleri*, Beta Yayınevi, 6.bs, İstanbul.
- Hansen D.R., Mowen M.M. (1992), *Management Accounting*, South Western Publishing, Ohio.
- İslamoğlu, Ahmet Hamdi (2006), *Pazarlama Stratejileri: Stratejik ve Global Yaklaşım*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Karacioğlu, Reşat (2000), *Stratejik Maliyet Yönetimi*, Aktif Yayınevi, Erzurum.
- Kaygusuz, Sait Yüksel (2006), *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi*, Alfa Aktüel, Bursa.
- Kotler Philip (2000), *Pazarlama Yönetimi*, Çeviren Nejat MUALLİMOĞLU, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.



- Manav, Cevat (1990), *Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama*, Ankara.
- Mccarthy, Jerome A., Perrault, William D. Jr. (1999), *Basic Marketing: A Global Approach*, McGraw - Hill, USA.
- Otlu, Fikret, Karaca, Serdar (2005), "Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi", SDÜ İİBF Dergisi, c.10, s.2, 2005: 245-270.
- Tek, Nergis, Dalkılıç, A.Fatih (2011), "Pazarlama- Satış ve Muhasebe İşlevlerinin Etkileşiminde Muhasebe Eğitiminden Beklentiler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sayı:33, Ocak 2011:1-15.
- Tek, Ömer Baybars (2000), *Pazarlama İlkeleri: Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları*, 8. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Tokol, Tuncer (1996), *Pazarlama Yönetimi*, 7. Basım, Ceylan Matbaacılık, Bursa.
- Uslu, Selçuk (1991), *Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi*, Gazi Üniversitesi Yayın No:170, Ankara.
- Yalkın, Yüksel Koç- (1985), *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985.
- Yükselen, Cemal (1998), *Pazarlama: İlkeler - Yönetim*, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Wright, David (1994), *A Practical Foundation in Costing*, Roudledge.