

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN STRATEJİK PAZARLAMA KARARLARINA ETKİSİ

Yrd. Doç. Dr. Cemalettin DEMİRELİ

Dumlupınar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu,
Sigortacılık ve Risk Yönetimi Bölümü

Yrd. Doç. Dr. Metin YILMAZ

Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü

ÖZ

İşletmelerin sürekliliklerini sağlayabilmeleri için bilgiye olan ihtiyaç, günümüzde rekabetin artması, teknolojik gelişmeler gibi nedenlerle daha da önem kazanmıştır. Stratejik pazarlama kararları alınırken de güvenilir bilgiye kısa sürede ulaşmak önemli hale gelmiştir. Stratejik pazarlama kararlarından olan gelecekteki faaliyetlerin planlanabilmesi ve ürün fiyatlarının belirlenebilmesi için işletmenin muhasebe bölümünden sağlanan bilgilere ihtiyaç vardır. Bu çalışmada işletmelerde stratejik pazarlama kararları üzerinde ürün maliyetleri ve ürün fiyatlama faaliyetlerinde zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin etkileri ele alınmıştır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin işletme yöneticilerinin stratejik pazarlama karar verme sürecine olan katkıları ve bu yöntemin avantajlı yönleri ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Pazarlama muhasebesi, stratejik pazarlama kararları, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, muhasebe bilgi sistemi, pazarlama bilgi sistemi

THE EFFECTS OF TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING METHOD ON STRATEGIC MARKETING DECISIONS

ABSTRACT

The data required by enterprises for the maintenance has gained importance due to reasons such as recent growth in competition and technological developments. It has been also important to reach reliable data to make strategic decisions. Data to be provided by accounting department of the enterprise is required so that future activities, which are of strategic marketing decisions, could be planned and the price of products can be identified. This study examines the effects of time driven activity based costing method on strategic marketing decisions, cost of products, and pricing of products. It aims to point out the contributions of time driven activity based costing method to strategic marketing decisions of executives and the advantageous sides of the method.

Keywords: Strategic marketing decisions, time driven activity based costing, accounting information system, marketing information system

I. GİRİŞ

Rekabetin ve değişimin çok hızlı olduğu günümüzde işletmelerin büyüyebilmek ve varlıklarını sürdürebilmek için rekabetçi stratejiler geliştirmeleri ve stratejilerini günün koşullarına uydurmaları gerekmektedir. İşletme yöneticilerinin yeni stratejiler geliştirmeyi başarabilmeleri ancak kararlarındaki etkinliği arttırmakla mümkün olabilecektir. Yöneticiler, kararlarındaki etkinliği artırabilmek için, daha kısa sürede daha fazla bilgiye ihtiyaç duyar hale gelmişlerdir (Parlakkaya ve Erbaşı, 2009: 124).

İşletmelerin ulusal ve uluslararası piyasalarda varlığını sürdürebilmesi ve temel amaçlarını gerçekleştirebilmesi için kapsamlı bir yönetim bilgi sistemine ihtiyaçları vardır. Yönetim bilgi sisteminin alt sistemi olan muhasebe bilgi sistemine olan ihtiyaç da küresel rekabetin artması, teknolojideki hızlı ilerlemeler ve hizmet sektörünün toplam üretim içinde hızla yükselişe geçmesi gibi nedenlerle daha da belirgin hale gelmiştir (Yükçü vd. 2012: 1-2).

Bilginin stratejik bir rekabet aracı olduğu günümüzde, stratejik pazarlama kararlarının çeşitli kaynaklardan sağlanan doğru, geçerli ve güvenilir bilgilerle desteklenmesi gerekmektedir. Pazarlamada gelecekteki faaliyetlerin planlanması ve denetiminde işletmenin muhasebe bölümünden sağlanan bilgilerden yararlanılması nedeniyle muhasebe bilgilerine gereksinim duyulmaktadır. Pazarlamada geçerli, güvenilir ve zamanlı olmayan yetersiz bilgiler stratejik olarak hatalı kararlar alınmasına yol açtığından pazarlama bilgi sisteminin, muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilere ihtiyacı bulunmaktadır. Stratejik pazarlama kararlarının maliyet bilgileri temeline dayalı olarak alınabilmesi için pazarlama yöneticilerinin ihtiyaç duyduğu özel bilgiler stratejik yönetim muhasebesinden dolayısıyla pazarlama bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sistemi ilişkisi ve etkileşiminden ortaya çıkan Stratejik Pazarlama Muhasebesi tarafından sağlanmaktadır. Pazarlama ve muhasebenin en önemli kesişme noktası fiyatlandırma (stratejik fiyat) ile ilgili kararlardır. Ancak, pazarlamada özellikle fiyatlandırma kararlarına ilişkin sorunlardan en önemlisi maliyetleri ayrıntılı olarak izleyememektir. Bu nedenle de işletme içinde etkinlik belirlenememektedir. Fiyatlandırma konusundaki sorunlar işletme yöneticilerini, işletmelerinde mevcut pazarlama bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sistemini birleştirmeye, hem üretim hem de pazarlama maliyetlerini ayrıntılı olarak elde etmeye zorlamaktadır. Böylece fiyatlandırma kararları el yordamı ile yapılmayacak, işletme hem iç hem de dış pazarlarda uygun fiyatlarla rekabet edilebilecek, işletmenin satışları ve karlılığı arttırılabilecektir. Bu durum göstermektedir ki, pazarlama bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sistemi ilişkisine stratejik bir yaklaşım sonucu ortaya çıkan stratejik pazarlama muhasebesi işletmeler için küresel rekabet ortamında işletmenin varlığının ve faaliyetlerinin sürekliliği için önemli bir araç haline gelmiştir (Ceran ve Bezirci, 2011: 103).

İşletmeler pazarlama araştırmaları için muhasebe bilgileri dikkate alındığına göre, maliyet muhasebesi tarafından sağlanan bilgilerden yararlanma

işlemi uygulamada olduğu gibi literatürde de kabul görmektedir. Bu durumda maliyet muhasebesi pazarlamada karar modeli olarak kullanılmaktadır (Ceran ve İnal, 2004: 64). Pazarlamanın muhasebe bilgilerini kullanmasını ifade eden pazarlama muhasebesi Akdoğan tarafından şu şekilde ifade edilmiştir; “mamulün alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için gerekli olan pazarlama işlevlerine ait 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 olmaktır” (Akdoğan, 1982: 24). Bu tanımlamada pazarlama muhasebesi kapsamında maliyet analizleri ve maliyet kontrolü üzerinde durulmaktadır. Pazarlama maliyetlerinin azaltılması ve pazarlama faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanarak net karın artırılmasında pazarlama muhasebesinde maliyetlerin önemine vurgu yapılmaktadır (Badem ve Fırat: 2011: 79).

Bu açıdan ihtiyaç duyulan bilgilerin yeterli düzeyde karşılanması, bu fonksiyonların birbirleriyle etkileşimli olarak çalışmasına bağlıdır. Stratejik pazarlama faaliyetleri için bilgi hazırlama işlevi ancak, genelde pazarlama bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sistemi ilişkisi yardımıyla özelde de stratejik yönetim muhasebesinin amaca yönelik olarak kullanılmasıyla yerine getirilebilir.

Pazarlama muhasebesi, pazarlama ile ilgili bilgilerin toplanması, tüm çalışanlara iletilmesi, pazarlama, satış ve dağıtım maliyetlerinin hesaplanması olarak ifade edilebilir. Ayrıca, müşteri yararını artırma, marka oluşturma, marka muhasebesi yardımıyla marka değerini artırma ve koruma, rekabete yönelik fiyatlama gibi araçlarla bilgi temelini oluşturmaktadır. Stratejik pazarlama kararlarının, çeşitli kaynaklardan sağlanan güvenilir bilgilerle desteklenmesinde, özellikle de gelecekteki faaliyetlerin planlanması ve kontrolünde muhasebe bölümünden sağlanan bilgilerden yararlanılmaktadır. Bu açıdan doğru, geçerli ve kaliteli bir karar alınabilmesi için pazarlama bilgilerinin muhasebe bilgileriyle desteklenmesinde yarar vardır. Bu durum işletme bölümlerinin (pazarlama, muhasebe vd. gibi) koordinasyon ve etkileşiminin bir sonucudur (Ceran ve Bezirci, 2011: 104-105).

Bilgi teknolojilerindeki değişim ve gelişmeler, iletişim araçlarındaki çeşitlilik küreselleşmenin hızını daha da artırmakta; bu gelişimler ise bireylerde, kurumlarda ve işletme yönetimlerinde hızlı değişimin gereğini ortaya çıkarmaktadır. Birçok kuruluş bilginin, rekabet avantajı oluşturan temel unsurlardan biri olduğunun farkına varmıştır. Pazar liderliğini yakalamanın en iyi yolu olarak “değer oluşturmak için bilginin etkin bir şekilde sağlanması ve kullanılması” ifade edilmektedir (Hacırüstemoğlu, 2008: 2).

Bu çalışmada pazarlama muhasebesi konusunda daha önce ele alınan modern maliyet yöntemlerinden farklı olarak zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (ZDFTM) yönteminin pazarlama kararlarında kullanımı anlatılacaktır. Çalışmanın ilk önce pazarlama bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemi, pazarlama ve muhasebe kararları konuları ele alındıktan sonra stratejik

pazarlama kararları anlatılmıştır. Son kısımda stratejik pazarlama kararlarına zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin etkisi ele alınarak çalışma tamamlanmıştır.

II. PAZARLAMA BİLGİ SİSTEMİ VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Pazarlama bilgi sistemi, pazarlama karar alıcıları veya yöneticileri tarafından pazarlama planlaması, yürütme ve kontrollerini geliştirmede kullanılmak üzere ilgili ve doğru bilgilerin zamanında toplanması, ayıklanması, çözümlenmesi ve değerlendirilmesi için insan, aygıt ve prosedürlerin sürekli ve etkileşimli olarak yapılandırılmasıdır. Pazarlama bilgi sisteminden asıl beklenen pazarlama kararlarının etkinleştirilmesidir (Tek ve Özgül, 2007:135-136). Buna göre pazarlama bilgi sistemi, pazarlama karar alıcılarının ihtiyaç duyduğu güncel ve doğru bilgileri toplayan, düzenleyen, analiz eden, değerlendiren ve dağıtan kişiler, aletler ve yöntemlerden oluşan bir yapı olarak tanımlanabilir (Ceran ve Bezirci, 2011: 10).

Pazarlama bilgi sistemi, yöneticilerin karar verme gücünü olumlu etkiler, firmanın etkinliğini ve verimliliğini artırır ve rekabet avantajı sağlar. Bugünün global pazarlarında, firmalarda başarılı bir pazarlama bilgi sisteminin varlığı rekabet için hayati önem taşımaktadır. Müşteri veritabanını da içeren pazarlama bilgi sisteminin kurulması müşterilerine daha yakın olma, güçlü ve anlamlı ilişkilerin kurulmasına ve devamına imkân vermektedir (Karayormuk ve Köseoğlu, 2005: 110). Pazarlama bilgi sisteminin yararları kısaca şöyle özetlenebilir (Tek ve Özgül: 2007: 136-137; Fidan, 2009: 2161):

- İşletmelerin günlük sorunlarla uğraşması yerine, gelecekteki kararları için ufuklarının genişlemesine yardımcı olur,
- Yöneticilerin moralini ve verimliliğini artırır ve gereksiz tekrarları azaltır,
- Beklenmedik olaylar karşısında daha hazırlıklı olmaya ve karar almaya yardımcı olur,
- Planlama konusundaki çalışma ve uygulamaları kolaylaştırır,
- İşletme faaliyetlerinin kontrolünde etkinliği artırır,
- Yöneticiler ve diğer personel için eğitim işlevini yerine getirir.
- Pazarlama maliyeti ve etkinliğini çok boyutlu olarak ele alarak, pazarlama ve üretim kararlarına yardımcı olur,
- Bilginin etkin ve verimli kullanımına yardımcı olur.

Pazarlama bilgi sistemiyle; mamul geliştirme, fiyatlama, reklam, satış tahmini, pazar analizi, dağıtım kanalının seçimi gibi pazarlama kararları alınır, uygulanır ve uygulamalar kontrol edilerek gerekli düzeltici eylemlere karar verilir. Pazarlama sisteminin ürettiği bilgi formlarının bir kopyası, muhasebe bilgi sistemine gönderilir ve muhasebe bilgi sisteminde girdi olarak işlem görür (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 163).

İşletme bilgi sistemleri içerisinde en eski ve geniş kapsamlı bilgi sistemi olan muhasebe bilgi sisteminde üretilen muhasebe bilgileri, çok sayıda işletme

içi ve dışı bilgi kullanıcıları tarafından kullanılmaktadır (Acar ve Özçelik, 2011: 11). Muhasebe bilgi sistemi yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme eylemlerinin kontrolüne olanak tanımak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak için gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir sistem olarak tanımlanabilir. Bu yönüyle muhasebe bilgi sistemi, organizasyon bilgi sisteminin en temel ögesi olup işletmenin sürekliliğini sağlama yönünde işletme faaliyetlerinin geleceğe yönelik koşullarını dikkate alarak, işletme faaliyetlerinin planlanmasına olanak sağlamaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, hem geleneksel muhasebe işlevlerini yerine getiren hem de yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, sorumluluk muhasebesi, işletme bütçesi gibi yönetsel işlevleri içeren geniş bir bütündür (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 163-164).

Yöneticiler, pazar araştırmaları konusunda, pazarlama bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sistemi olmak üzere iki esas bilgi kaynağına (verilere) sahiptir. Pazar araştırmaları, genel olarak, müşteri tatmin düzeyi ve ihtiyaçlarının belirlenmesi ile gelecek dönem tahminleri için kullanılırken, muhasebe bilgi sistemi verilerinden ise geçmiş dönem performansının analizi, fırsatların değerlendirilmesi ve bütçe planlama çalışmalarında yararlanılmaktadır. Bu iki bilgi kaynağı arasında güçlü bir ilişki vardır. Fiyatlandırma kararlarının, rekabet koşullarına uygun, müşteri için çekici ve kabul edilebilir düzeyde olması aynı zamanda işletme için yeterli karlılık oranını da göz önüne alması gerekmektedir. Pazarlama kararları için önemli girdiler muhasebe bilgi sistemi tarafından sağlanmaktadır. İşletmelerde insan, süreç ve bilgi teknolojileri toplamı olarak ifade edilen muhasebe bilgi sistemi üç temel fonksiyonu yerine getirmektedir:

- İşletme faaliyetleri ve mali nitelikli işlemler hakkında verileri toplamak, toplanan verileri kaydetmek,
- Planlama ve kontrol faaliyetleri için karar vermede kullanılan verileri işlemek ve bilgiye dönüştürmek, bilgi kullanıcıların ihtiyaçları çerçevesinde rapor ve bilgileri oluşturmak ve bu bilgileri kullanarak çeşitli raporlar ve tablolar hazırlamak,
- İşletmeye ihtiyaç duyduğunda doğru ve güvenilir verileri sağlamak için verilerin toplanmasından, raporların hazırlanmasına kadar tüm süreçlerde gerekli kontrolleri yapmak.

Muhasebe bilgi sistemi, yöneticilere stratejik karar almada, karar alma sürecini destekleyen finansal bilgileri sağlamaktadır. Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgiler planlama faaliyetlerinde özellikle de, bütçelerin hazırlanmasında, tahmin ve beklentilerin oluşturulmasında ve getiri yönetimine yardımcı olacak şekilde raporlarda kullanılmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, işletme içerisinde temel kantitatif bilgiyi sağlayan en önemli kaynaktır (Ceran ve Bezirci, 2011: 107).

A. Pazarlama ve Muhasebe Kararları

İşletmelerin pazarlama yöneticileri, ürün, fiyatlama, tutundurma, dağıtım, taşıma-lojistik, satış gücü oluşturma ve ürün hattına yeni ürünlerin

eklenmesi veya ürün hattından ürünlerin elimine edilmesi kararlarını vermek durumundadır. Bu kararların en etkin biçimde verilmesi de doğru bilgilerin elde edilip bu bilgilere göre karar verilmesine bağlıdır. Muhasebe ile pazarlama arasındaki ilişki de, temel olarak burada ortaya çıkmaktadır. Muhasebe bir taraftan işletmeye yatırım yapanlara bilgi verirken, aynı zamanda işletme içindeki gruplara da bilgi vermek durumundadır. Bunun en temel nedeni de karar alma için bilgiye duyulan ihtiyaçtır (Özer, 2004; 131).

Pazarlama ve muhasebenin temel kesişim noktalarından birisi de fiyat politikasıdır. Pazarlamada fiyat politikası, fiyat yönetiminde geniş bir anlayış olarak ortaya çıkarken, maliyet muhasebesi kurala uygun bir biçimde minimum fiyat sınırının hesaplanmasıyla yetinmektedir (Ceran ve İnal, 2004: 64).

Fiyat politikasına yönelik karar almada muhasebeden sağlanan bilgilerden yararlanılırken, fiyat alt sınırını belirlemede satış gelirleri ve maliyetler pazarlama faaliyetleri üzerinde etkili olmaktadır (Ceran ve Bezirci, 2011: 108).

Günümüzde işletmelerin temel sorunlarından biri düşük verimliliklerdir. İşletmeler, pazarlama faaliyetlerine, muhasebe yaklaşımlarını uyarlayarak ya da modern maliyet muhasebesi teknikleri kullanılarak pazarlama faaliyetleri daha etkili hale getirilebilirler (Sheth ve Sisodia, 2002: 349). Pazarlama faaliyetlerinin başarısında genellikle finansal ölçütler ilk sırada yer almaktadır. Karlılık, satışlar ve nakit akışı pazarlama performansının değerlendirilmesinde sıklıkla kullanılan finansal ölçütler olarak sıralanabilir (Hacıoğlu, 2012: 60-61).

Pazarlama ve muhasebenin temel ortak noktalarından olan fiyat politikası, maliyetleri yeterli ayrıntıda izleyememektir. Böylece işletme içinde etkinliği belirleyememe ve işletme dışında tereddütlerle hareket etme sonuçları ortaya çıkmaktadır. İşletme yöneticilerinin işletmelerinde pazarlama bilgi sistemi ve bu sistemin alt unsuru olarak maliyet bilgi sistemi oluşturmaları hem üretim hem de pazarlama maliyetlerini yeterli ayrıntıda bilmelerini olanaklı kılacaktır. Böylece fiyatlandırma kararları el yordamı ile olmayacak ve hem iç hem de dış pazarda uygun fiyatlarla, satışlar ve karlılık arttırılabilecektir (Torlak, 1997: 210).

Fiyatlandırma konusundaki sorunlar işletme yöneticilerinin, pazarlama bilgi sistemi ve bu sistemin alt unsuru olarak muhasebe bilgi sistemini oluşturmaları, hem üretim ve hem de pazarlama maliyetlerini yeterli ayrıntıda elde etmelerini gerekli kılmaktadır (Ceran ve Bezirci, 2011: 109). Ceran ve İnal muhasebe ve pazarlamanın temel kesişme alanlarını açıklarken organizasyon konusunda iki kesişme noktası olarak pazarlama muhasebesi ve pazarlama maliyeti konusunun olduğunu belirtmişlerdir (Ceran ve İnal, 2004; 65).

B. Stratejik Pazarlama Kararları

Pazarlamada karar verme ve pazarlama faaliyetlerini denetlemeye yönelik olarak maliyet muhasebesi bilgileri kullanılmaktadır (Badem ve Fırat, 2011: 77). Pazarlama amaçlarının başarılması için gerekli düzeyde bilgi sağlanması gerekmektedir. Gerekli olan bu bilgilerin yeterli düzeyde

sağlanamaması işletmede hatalı kararlar alınmasına neden olmaktadır. Hatalı kararlar verilmemesi ve gerekli bilgilerin hazırlanması açısından muhasebe ve pazarlamanın aktif olarak birlikte çalışması gerekmektedir. Pazarlama muhasebesi ise muhasebe ve pazarlama fonksiyonlarının birleşmesinden oluşur ve pazarlama kararları için gereksinim duyulan muhasebe bilgileri sağlayarak, fonksiyonlar üstü bir görev üstlenmektedir. Pazarlama muhasebesinin amacı pazarlama ve muhasebe kavramının birleştirilmesi ve bu birleşimin kesişim yerlerinde meydana gelen problemlerin çözümünde pazara dayalı işletme kavramı yerine pazara dayalı muhasebe kavramı yerleştirmektir. Pazarlama muhasebesi, pazarlamaya ilişkin karar almaya yönelik olarak işletme yönetimi için gerekli olan özel bilgileri temel bilgi sistemi olan işletme içi muhasebeden (maliyet muhasebesi) sağlayarak hazırlayan ve bu probleme özel bilgileri işletme yönetiminin yararlanmasına sunan pazarlama denetiminin özel bir alanıdır. Böylece pazarlama muhasebesi, pazarlamada karar almayı desteklemekte hem de rakip işletmeler hakkında işletmeye pazarlama açısından önemli bilgiler sağlamaktadır (Ceran ve Bezirci, 2011: 110).

Stratejik yönetim muhasebesi, genel olarak stratejik yönetim faaliyetlerine ve kararlarına yardımcı olacak bilgileri ortaya koyar. Stratejik yönetim muhasebesi özellikle, maliyetler ve fiyatların göreceli düzeyleri ve eğilimleri, üretim ve satış kapasiteleri, pazar payları ve nakit akışı ve işletmenin kaynak talepleri ile ilgili işletme stratejilerine ilişkin yönetim muhasebesi verilerinin sağlanması ve analizini ifade etmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi aynı zamanda işletmenin pazarları, rakiplerin ürün maliyetleri ve maliyet yapıları konusunda finansal bilgiler sağlayarak işletmenin kendisi ve rakiplerinin stratejileri konularında bilgiler sağlar. Stratejik yönetim muhasebesi işletmelerin rekabet üstünlüklerinin belirlenmesine stratejilerinin seçilmesine ve uygulanmasına ilişkin bilgiler sağlayarak, işletmenin pazardaki başarısını değerlendirir (Ergin, 1997: 17-21). Stratejik yönetim muhasebesi pazarın çekiciliğini karlılığın elemanı olan fiyatlar, maliyetler ve yatırımları analiz ederek belirler (Ergin, 1997: 40).

Stratejik yönetim muhasebesinin yararlarından bazıları aşağıda belirtilmiştir (Ergin, 1997: 19-20);

- Satıcıların ve müşterilerin satıcı ve alıcı pazardaki güçlerini ve işletmelerin bugün ve gelecekteki karlılığı üzerindeki etkilerini izler.
- İşletmenin ve rakiplerinin göreceli pazar paylarını, maliyetlerini, fiyatlarını, rekabet üstünlüklerini, karlılıklarını, kapasitelerini izler ve geleceğe ilişkin tahminler yaparak, belirli bir amaca yönelmeyi sağlar.
- Pazardaki fırsatların alternatif maliyetlerini ölçerek gelecekteki getirisini tahmin eder.
- Pazardan gelecek tehlikelerin en aza indirilmesini sağlamak için finansal plan ve programlar hazırlar.

Pazar yönelimli bir firmada maliyet ve yönetim muhasebesinin sağladığı tüm bilgiler pazarlama, satış işlevi kapsamında diğer pazar bilgileriyle

bir araya getirilerek raporlanmakta ve stratejik kararlara dönüştürülerek uygulanmaktadır (Tek ve Dalkılıç, 2011: 9)

Stratejik pazarlama kararları için muhasebe ve pazarlamanın işbirliği sonucunda özellikle de maliyet ve yönetim muhasebesinden sağlanan bilgilerle işletme içine yönelik denetim ve yönetim görevleri yerine getirilebilmektedir. Bu durum ise stratejik pazarlama hedeflerine ulaşmada ve stratejik pazarlama kararlarında stratejik pazarlama muhasebesinin önemini göstermektedir (Ceran ve Bezirci, 2011: 112).

III. STRATEJİK PAZARLAMA KARARLARINA ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ETKİSİ

Modern maliyet yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yönteminin pazarlama kararlarında kullanımı üzerine yapılmış birtakım çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalarda pazarlama muhasebesi için FTM yöntemi kullanımının; ürün fiyatlandırması ve müşteri karlılıkları üzerindeki etkileri belirlenmeye çalışılmıştır (Doğan, 1996: 35-39; Özdemir ve Kaygusuz, 2009: 89-112; Özer, 2004: 123-138; Marangoz, 2001: 121-144).

FTM yöntemi işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları en doğru bilgiyi üretecek, geleneksel maliyet yöntemlerine alternatif olarak ortaya çıkmış bir maliyet yöntemi olarak tanımlanmaktadır (Gupta ve Galloway, 2003: 133; Weetman, 2003: 529). Buna ek olarak, FTM yöntemi maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar, performans ölçümleri, müşteri karlılığı, dağıtım kanalları, satıcılar, markalar ve bir şirketin karlılığını doğrudan etkileyen diğer alanlar hakkında stratejik karar vermek için bilgi sağlayan bir veri tabanıdır. FTM yöntemi maliyetlerin daha doğru ve anlamlı hesaplanabilmesi için kaynak maliyetlerini süreçlere, faaliyetlere, oradan mamullere, hizmetlere ve müşterilere yükleyen bir yöntemdir (Cooper ve Kaplan, 1988, 97; Eker, 2002: 239; Kaplan ve Atkinson, 1998: 97).

FTM yöntemi modelinin tasarlanmasında işletmeler, bu yaklaşımı uygulamaya başladıklarında çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Bu sorunlardan bazıları şunlardır (Kaplan ve Anderson, 2003: 3-5; Kaplan ve Anderson, 2007: 4):

- Modeli oluşturmak için görüşme ve anket çalışmaları sürecinin zaman alıcı ve masraflı olması,
- FTM yöntemini uygulama ve sürekli güncelleme maliyetinin yüksek olması,
- FTM modelini ölçeklendirmenin zor olması,
- Oluşturulan model için yeni faaliyetlerin eklenmesi, yeni bir faaliyetin maliyet tutarının yeniden hesaplanmasını gerektirmektedir. Bu ise modelin karmaşıklığını arttırmaktadır.

Birçok işletme, FTM yöntemini kurmanın ve devamlılığının sağlamanın maliyetli olması ve uygulamasının ise zaman almasından dolayı bu yöntemden vazgeçmişlerdir. Bu sorunları çözmek için, ZDFTM yöntemi kullanılmaya

başlanmıştır. ZDFTM yöntemi, FTM yönteminin faydalarını kaybetmeden, FTM yöntemine yönelik eleştirilere ve ihtiyaçlara çözüm getirmek amacıyla geliştirilmiş yeni bir FTM yöntemi olarak ortaya çıkmıştır (Pernot vd. 2007: 551). ZDFTM, zaman denklemlerini kullanarak karmaşık işlemleri basit bir şekilde tanımlamaya imkan sağlayan bir yöntemdir (Bruggeman vd. 2005: 4).

ZDFTM yönteminin en önemli özelliği, maliyet sürücülerini, zaman denklemleri haline getirmesidir. Bu nedenle üretim koşulları değişse bile bu denklemler kolaylıkla güncellenebilecektir. Ayrıca ZDFTM yöntemi ile hem çok sayıda alt faaliyetin maliyeti belirlenebilecek hem de bu işlemler daha az maliyetli hale gelecektir (Silver, 2007). ZDFTM yöntemini, FTM yönteminden ayıran bir diğer önemli özellik maliyet sürücüsü olarak “zaman” sürücüsünün kullanılmasıdır. Bu nedenle FTM yöntemi ile ZDFTM yöntemi arasında sadece işleyiş farklılıklarının olduğu, temel mantığın ise aynı olduğu görülmektedir (Gremco ve Gremco, 2007: 2; Koşan, 2007: 160). ZDFTM yönteminin amacının, zaman alıcı ve maliyetli olan araştırmaları sonlandırarak, FTM yönteminin yararlarını çoğaltmak ve eksikliklerini gidermek olduğu belirtilmiştir (Atmaca ve Terzi, 2007: 372; Barrett, 2005: 36).

Tüm bu açıklamalardan hareketle; ZDFTM yönteminin, FTM yöntemine göre kurulumunun hızlı ve basit olması, kolay güncellenmesi ve kullanılmayan kapasiteyi göstermesi anlamında büyük ya da küçük işletmeler için yararlı, aynı zamanda yapılan faaliyetler ve personellerin verimliliği hakkında bilgi sahibi olunması ve bu sayede yöneticilerin kaynak planlaması yapabilmesine olanak sağlayan daha doğru bir yöntem olduğu görülmektedir (Çarıkçıoğlu ve Polat, 2007: 518).

ZDFTM yönteminden stratejik karar destek sürecinde farklı şekillerde yararlanılmaktadır (Yılmaz ve Baral, 2007: 5);

- Müşteri ve tedarikçilerle karlı iş yapış şekillerinin ortaya çıkarılması.
- Kar getiren mamullere odaklanılması.
- Müşterileri kategorilere ayırma çalışmalarının karlılık ile düzenlenmesi.
- Müşteri ve mamul yöneticilerinin karlılığa göre teşviklendirilmesi.
- Minimum sipariş miktarı uygulaması gibi kar getirecek işletme politikası değişikliklerinin uygulanması.
- İşlerin kabulü ve fiyatlandırılması aşamasında karlılık analizlerinin yapılması.
- Müşteri veya tedarikçilerin karlılığa göre değerlendirilmesi.
- Mamul ve süreç tasarım çalışmalarının karlılık ile ilişkilendirilmesi.
- Operasyonel süreç iyileştirmelerinde önceliklerin belirlenmesi.

Çok çeşitli ürünler üreten işletmelerdeki yöneticiler fiyatlama, ürün karması ve süreç teknolojisi hakkında hatalı ve eksik maliyet bilgilerine dayanarak önemli kararlar almaktadırlar. Daha da kötü olanı ise, hatalı olan ürün maliyetlerine karşı yöneticileri uyaracak alternatif bilgiler de nadiren mevcuttur. Birçok işletme, problemi ancak işletmenin rekabet gücü ve karlılığı azaldıktan sonra fark etmektedir. Geçmişte birçok işletmenin, az sayıda farklı

ürünlerin yığın şeklinde üretildiği bir ortamda, kullandıkları maliyet hesaplama yöntemleri sonucunda elde ettikleri maliyet bilgileri, işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayabiliyordu. Bu ortamın en önemli üretim faktörleri olan direkt işçilik ve malzeme maliyetleri ürün bazında kolayca izlenebiliyordu. Bu ortamlarda endirekt giderlerin direkt işçilik saati kullanılarak dağıtımının tercih edilmesinin temel nedeni, direkt işçilik giderlerinin ürün bazında maliyetlerde önemli bir paya sahip olmasıydı. Bu nedenle endirekt nitelikli giderlerin ürünlere dağıtımında hata olasılığı da az olmaktaydı. Ancak günümüzde ürün hatları ve pazarlama kanalları çeşitlenmiştir. Direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetleri içindeki payı nispi olarak azalmaktadır. Çünkü işletme maliyetleri üretim, pazarlama, dağıtım, mühendislik ve diğer genel fonksiyonların ortaya çıkmasıyla genişlemiştir. Ancak birçok işletme hala genel üretim giderlerinin dağıtımında veya ürünlere yüklenmesinde direkt işçilik giderlerini esas almaktadır. İşletmelerin günümüzde direkt işçilik saati veya makine saati gibi tek ölçüt kullanarak maliyetleri dağıtması hatalı maliyet hesaplamalarına neden olmaktadır. Ürün maliyetleri müşteri ve pazar karlılığının da belirleyicisi olduğundan, gerçekçi olmayan ürün maliyetleri pazarlama yöneticilerini yanlış müşterilere odaklanmaya, yanlış pazarlara girmeye ve fiyatları olduğundan düşük ya da yüksek tespit etmeye yönlendirmektedir (Özdemir ve Kaygusuz, 2009: 90-91).

ZDFTM, bu zorlukları ortadan kaldırarak uygulaması ve güncellemesi çok daha kolay, şeffaf ve ölçeklenebilir bir yol sunmaktadır. İşletmeler müşteri, ürün ve siparişlerin karlılığını, kapasite kullanımını ve maliyetlerin belirlemeleri için pratik ve düzenli bir seçenek sağlamaktadır. ZDFTM yaklaşımının en önemli özelliği kapasitenin dinamik bir şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin ayrıştırabilmesidir (Kaplan ve Anderson, 2007: 6-7; Yılmaz ve Baral, 2007: 6).

Yılmaz ve arkadaşları yaptıkları çalışmada bir hizmet işletmesi olan özel öğretim kurumunda öğrenci birim maliyetlerinin hesaplanmasında FTM yöntemi ile ZDFTM yöntemini karşılaştırmışlardır. Bu karşılaştırma özel öğretim kurumunun sadece bir bölümünde yapılmıştır. Bu karşılaştırma neticesinde uygulama yapılan bölümde (Kayıt Bölümü) oluşan maliyet farklılıkları Tablo 1’de gösterilmiştir;

Tablo 1. FTM ile ZDFTM Yönteminin Karşılaştırılması

Ürünler	Kayıt bölümünden FTM yöntemi ile atanan maliyetler (TL)	Kayıt bölümünden ZDFTM yöntemi ile atanan maliyetler (TL)	FTM yöntemi ile ZDFTM yöntemi arasındaki fark (TL)
Lise 1	38.408	27.971	10.437
Lise 2	13.107	12.646	461
Lise 3	3.353	5.545	(2.192)
TOPLAM	54.868	46.162	8.706

Lise1 ürün grubu için ZDFTM yöntemine göre 10.437 TL daha az maliyet ataması yapılmış, Lise 2 ürün grubu için ZDFTM yöntemine göre 461 TL daha az maliyet ataması yapılmış, Lise 3 ürün grubu için ZDFTM yöntemine göre 2.192 TL daha fazla maliyet ataması yapılmıştır. Genel toplamda ise 8.706 TL daha az maliyet atamasının yapıldığı görülmektedir. 8.706 TL'lik bu fark ise kayıt faaliyeti için atıl kapasiteyi göstermektedir.

Yapılan çalışmada görülmüştür ki, FTM ve ZDFTM yönteminin uygulaması sonrasında ürün grupları arasında maliyet farklılıkları bulunmaktadır. Oluşan bu farklılıklara göre ürün gruplarındaki öğrenci fiyatına karar verilmesi, özel öğretim kurumunun daha doğru fiyatlama kararları almasına yardımcı olacaktır. Bu durum pazarlama kararlarında özel öğretim kurumuna rakipleri karşısında avantaj sağlayabilecektir.

Pazarlama maliyetlerinin düşürülmesi, işletmenin toplam maliyetlerinde büyük oranda düşüş yaşanmasını sağlayarak, işletmenin karlılığını ve etkinliğini arttıracaktır. Bu nedenle, pazarlama, maliyet muhasebesinden elde edilecek doğru bilgilere ihtiyaç duymaktadır. İşletmenin başarısı, tek başına ne pazarlama bölümünün ne de yalnızca muhasebe bölümünün başarısına bağlıdır. Başarı, tüm bölümlerin ya da işlevlerin uyum içinde çalışmasına bağlıdır (Badem ve Fırat, 2011: 99-100).

IV. SONUÇ

Pazarlama muhasebesi, pazarlamada karar almayı desteklemekte hem de işletmeye pazarlama açısından önemli bilgiler sağlamaktadır. Stratejik Pazarlama kararlarında daha doğru ve etkin karar vermek için pazarlama kararlarının muhasebe bilgileriyle desteklenmesi ve pazarlama muhasebesi temeline göre kararlar alınması işletmeler için faydalı olacaktır. Bu çalışmada işletmelerde stratejik pazarlama kararları üzerinde ürün maliyetleri ve ürün fiyatlama kararlarında ZDFTM yönteminin işletme yöneticilerinin stratejik pazarlama karar verme sürecine olan katkıları ve bu yöntemin avantajlı yönleri ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Rekabet ortamında işletme yöneticileri; mali kaynaklarını, ürünlerin maliyet yapısını, kar oranlarını, ürün fiyatlarını belirlemek ve verecekleri kararlarda bu kriterleri dikkate almalıdırlar. ZDFTM yöntemi bu noktada

işletmenin, müşterileri ve tedarikçilerinin karlılık oranlarını daha doğru hesaplamaya olanak sağlamaktadır. Bu ise, müşteri ve tedarikçilerle karlı iş şekillerinin ortaya konulması, müşteri ve tedarikçilerin karlılığa göre değerlendirilmesi ve dolayısıyla stratejik pazarlama kararlarının daha etkin alınmasına, müşteri ve tedarikçi ilişkilerinde daha doğru kararlar verilmesine olanak sağlayacaktır.

Şimdiye kadar stratejik pazarlama kararları alınırken yapılan çalışmalarda modern maliyetleme yöntemlerinden FTM yöntemi ve bu yöntemin stratejik pazarlama kararlarına faydaları konusunda yapılmış çalışmalar bulunmaktadır. ZDFTM yöntemi ise, FTM yönteminin faydalarını kaybetmeden, FTM yöntemine yönelik eleştirilere ve ihtiyaçlara çözüm getirmek amacıyla geliştirilmiştir. Bu yöntem, FTM yönteminden daha güncel, daha gelişmiş ve basitleştirilmiş, FTM yöntemine göre daha az maliyetli ve daha kısa sürede kurulan, aynı zamanda da daha basit ve esnek bir yöntemdir. Bu nedenle ZDFTM yönteminin pazarlama maliyetlerinin hesaplanması, maliyetlerin düşürülmesi açısından FTM yönteminden daha etkili olacağı söylenebilir. Stratejik pazarlama kararları alınırken ZDFTM yöntemi kullanıldığında geleneksel maliyet yöntemleri ve FTM yöntemine göre daha etkili sonuçlar oluşturacağı ve karar almayı daha kısa sürede gerçekleştireceğinden dolayı, ZDFTM yönteminin kullanılması ile maliyetler ve dolayısı ile ürün karlılıkları daha doğru hesaplanacaktır. Bunun sonucunda stratejik pazarlama kararları daha doğru ve kısa zamanda verilerek, müşteri ilişkileri konusunda daha etkin kararlar almaya olanak sağlanabilecektir.

Modern maliyet muhasebesi yöntemlerinin gelişmesiyle birlikte daha yeni olan maliyet muhasebesi yöntemlerinin stratejik pazarlama kararlarında kullanılmasının faydaları araştırılarak, stratejik pazarlama kararlarına olumlu etkisi olabilecek maliyet muhasebesi yöntemlerinin kullanımının pazarlama muhasebesi literatürüne kazandırılması çalışmalarının olumlu sonuçlar vereceği düşünülmektedir. Bu konuda yapılacak çalışmalarda, ZDFTM yöntemlerinin pazarlama kararlarında kullanımının fiyatlama kararları dışında, dağıtım özellikle de tutundurma çalışmaları konusundaki faydalarının araştırılması ZDFTM yönteminin, stratejik pazarlama kararlarına etkisini daha iyi tespit edebilmek adına faydalı olacaktır.

KAYNAKLAR

ACAR, Durmuş ve Hakan, ÖZÇELİK (2011), “Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, s.10-23

AKDOĞAN, Nalan (1982), *Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi*, Gazi Üniversitesi Ankara İktisadi Ticari ilimler Akademisi, Yayın No; 197, Ankara.

ATMACA, Metin ve Serkan, TERZİ (2007), "Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Aralık, s.367-384

BADEM, Cemkut ve Duygu, FIRAT (2011), "Temel Pazarlama Bileşenleri Açısından Muhasebe Verilerinin Kullanılması; Pazarlama Muhasebesi", *KOSBED-Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı: 21, s.77-101

BARRETT, Richard (2005), "Time-driven costing: the bottom line on the new ABC" *Business Performance Management Magazine, March Supplement*, volume: 11, p.35-39

BRUGGEMAN, Werner, Patricia, EVERAERT, Steven R., ANDERSON and Yves, LEVANT (2005), "Modeling Logistic Costs using TDABC: A Case in a Distribution Company" *Working Paper*, September, p.1-17

CERAN, Yunus ve Muhammet, BEZİRCİ (2011), "Pazarlama Bilgi Sistemi -Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisine Stratejik Bir Yaklaşım: Stratejik Pazarlama Muhasebesi", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı: 26, s.103-115

CERAN, Yunus ve M.Emin, İNAL (2004), "Maliyet Bilgileri Temeline Dayalı Pazarlama Kararları İçin Pazarlama Muhasebesi", *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, sayı: 22, s.63-83

COOPER, Robin and Robert S., KAPLAN (1988), "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, September/October, p.96-103

ÇARIKÇIOĞLU, Peyami ve Levent, POLAT (2007), "Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) ve Bir KOBİ Örneği", *4.KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi, İKU, İstanbul*, s.517-532

DİNÇ, Engin ve Hasan, ABDİOĞLU (2009), "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi; İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı: 21, s.157-184

DOĞAN, Zeki (1996), "Pazarlama Maliyetlerinin Analizinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin Kullanımı ve Önemi", *Pazarlama Dünyası*, sayı: 60, s.35-39

ERGİN, Hüseyin (1997), *Stratejik Yönetim Muhasebesi*, 2. Baskı, Ekspres Matbaası, Kütahya.

FİDAN, Halil (2009), "Pazarlama Bilgi Sistemi (PBS) ve Coğrafi Bilgi Sistemi (CBS)'nin Pazarlamada Kullanımı", *Journal of Yaşar University*, sayı: 14, s.2151-2171

EKER, M. Çakır (2002), "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 No'lu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", *Uludağ Üniversitesi, İİBF Dergisi*, sayı: 1, s.237-256

GREMCO, Olivier De La Villarmois and Yves Levant, GREMCO (2007), "Time-Driven ABC: The Simplification Of The Assessment Of Costs Through Resorting To Equivalents", *30th Annual Congress of the Eropean Accounting Association*, Lisbon.

GUPTA, Mahesh and Karen, GALLOWAY (2003), "Activity based costing/management and its implications for operations management", *Technovation*, volume: 23, p.131-138

HACIOĞLU, Güngör (2012), "Pazarlama Performans Ölçütleri: Bir Literatür Taraması", *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, sayı: 1, s.59-75

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem (2008), "Bilgi Çağında Muhasebe Eğitimi", *MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, sayı: 3, s.1-6

KARAYORMUK, Kemal ve M.Ali, KÖSEOĞLU (2005), "Pazarlama Bilgi Sistemi ve Bir Kamu Kuruluşu Örneği", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, sayı: 2, s.103-121

KAPLAN, Robert S. and Anthony, ATKINSON (1998), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall International.

KAPLAN, Robert S. and Steven R., ANDERSON (2003), "Time-Driven Activity Based Costing", *White Paper*, HBS Working Paper Number: 04-045, p.1-18

KAPLAN, Robert S. and Steven R. ANDERSON (2007), *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Harvard Business Press Books.

KOŞAN, Levent (2007), "Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi", *Mali Çözüm*, sayı: 84, s.155-168

MARANGOZ, Mehmet (2001), "Pazarlama Maliyetlerinin Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi İle İzlenmesi", *MPM Verimlilik Dergisi*, s.121-144

ÖZDEMİR, Erkan ve Sait Yüksel, KAYGUSUZ (2009), "Müşteri Karlılık Analizi: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Ölçümü Ve Pazarlama Kararlarında Kullanımı", *İŞ GÜÇ Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, sayı: 3, s.89-112

ÖZER, Alper (2004), "Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, sayı: 13, s.123-138

PARLAKKAYA Raif ve Ali ERBAŞI (2009), "Finans & Muhasebe Tümlşik Bilgi Sistemlerinin Yönetim Piramidinin Tüm Katmanlarına Uygulanmasına Yönelik Bir Model Önerisi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, sayı: 43, s.123-136

PERNOT, Eli, Filip, ROODHOOFT and Alexandra Van Den, ABBELE (2007), "Time-Driven Activity Based Costing For Inter-Library Services: A Case Study in a University" *Journal of Academic Librarianship*, volume: 33(5), p.551-560.

SHETH, Jagdish. N. and Rajendra S., SÍSODĀ (2002), “Marketing productivity Issues and analysis”, *Journal of Business Research*, volume: 55(5), p.349– 362

SILVER, Bruce (2007), “Deeper Into Simulation, Part III: Activity Based Costing”, <http://www.brsilver.com/2007/01/05/deeper-into-simulation-part-3-activity-based-costing/> (11.04.2013).

TEK, Nergis ve A. F., DALKILIÇ (2011), “Pazarlama- Satış ve Muhasebe İşlevlerinin Etkileşiminde Muhasebe Eğitiminden Beklentiler”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, sayı: 33, s.1-15

TEK, Ömer Baybars ve Engin, ÖZGÜL (2007), *Modern Pazarlama İlkeleri*, Birleşik Matbaacılık, 2. Baskı, İzmir.

TORLAK, Ömer (1997), “İmalatçı İşletmelerde Pazarlama Problemleri ve Alternatif Pazarlama Stratejileri”, *Dünden Bugüne Adapazarı Sempozyumu*, s. 205-217, <http://www.sesam.sakarya.edu.tr/kitap/dundenbuguneada.pdf> (18.03.2013).

WEETMAN, Pauline (2003), *Management Accounting: An Introduction*, Financial Times, Prentice Hall.

YILMAZ, Metin, Ali, COŞKUN, Şenay, YILMAZ (2013), “A Comparison and an Implementation of Time Driven Activity Based Costing and Activity Based Costing Methods in Private Schools” *International Conference on Economic and Social Studies (ICESoS' 13)*, Sarajevo, Bosnia and Herzegovina.

YILMAZ, Rifat ve Gökhan, BARAL (2007), “Kurumsal Performans Yönetiminde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, Bildiri Kodu: 537121, Celalabat, Kırgızistan.

YÜKÇÜ, Süleyman, İlker, KARAKELLEOĞLU ve Ceren ALTUN (2012), “Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Kar Maksimizasyonu Açısından Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, sayı: 26 (3-4), s.1-14