

## MALİYET BİLGİLERİ TEMELİNE DAYALI PAZARLAMA KARARLARI İÇİN PAZARLAMA MUHASEBESİ

Yunus CERAN\*  
M. Emin İNAL\*\*

### ÖZET

Gelecekteki faaliyetlerin planlanması ve kontrolünde işletmenin muhasebe bölümünden sağlanan bilgilere duyulan gereksinim geniş kabul görmektedir. Maliyet muhasebesi pazarlamada karar vermeye yönelik bir model olarak kullanılmaktadır. Pazarlamayla ilgili sağlıklı karar alabilmek için, maliyet muhasebesince sağlanacak bilgilere gereksinim vardır. Bu anlamda maliyet muhasebesi, pazarlama, satış ve dağıtım ile ilgili kararların sağlam temellere dayandırılmasına yönelik bir araç olarak kullanılır.

Pazarlama muhasebesi, pazarlamayla ilgili bilgilerin toplanması, çalışanlara iletilmesi, pazarlama, satış ve dağıtım maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır ve müşteri yararı, markanın oluşturulması, değerinin artırılması ve korunması, rekabete yönelik fiyatlandırma gibi konularla ilgilendirilir.

Bu makale, pazarlama- muhasebe bilimlerinin bileşimi biçimindeki pazarlama muhasebesinin içeriği hakkında bir temel sunmayı amaçlamaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Pazarlama, Pazarlama Muhasebesi

### GİRİŞ

Pazarlama kararlarının, çeşitli kaynaklardan sağlanan güvenilir bilgilerle desteklenmesi gerekmektedir. Özellikle gelecekteki faaliyetlerin planlanması ve kontrolünde çoğu durumda işletmenin muhasebe bölümünden sağlanan bilgilerden yararlanılmaktadır. Bir kararın kalitesi, soruna uygun biçimde yönelmeye bağlıdır. Bu nedenle kaliteli karar almayı kolaylaştırması bakımından pazarlama bilgilerinin muhasebe bilgileriyle desteklenmesi gerekmektedir.

Muhasebe ve pazarlama arasındaki ilişki geleneksel bir sorunu oluşturmaktadır. Bu sorun, esas itibarıyla işletme içindeki organizasyonel işbölümünden kaynaklanmaktadır. Pazarı düzenlemeye yönelik bu sorun, işletme içerisindeki sorunları da artırmaktadır. Bu sorunların çözümü konusunda, kantitatif ve kalitatif bilgilere de gereksinim bulunmaktadır. Çünkü, muhasebe bölümünün sağlayacağı bilgiler, pazarlama kararları için temel bir dayanak oluşturmaktadır. Bu nedenle pazarlama ve muhasebe ilişkisine dayalı olarak, pazarlama muhasebesi anlayışı ortaya

\* Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü.

\*\* Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü.

çıkıştır. Bu makale ile, pazarlama muhasebesinin konusu ve içeriği hakkında bir bakış açısı verilmeye çalışılmaktadır.

## **I. MALİYET MUHASEBESİ VE PAZARLAMA MUHASEBESİ İLİŞKİSİ**

### **A. MALİYET BİLGİLERİ TEMELİNE DAYALI PAZARLAMA KARARLARI**

Pazarlamada, muhasebe bilgilerine gereksinim duyulabileceği ortadadır. Bu durum aşağıdaki gibi özetlemektedir: “Pazarlama araştırmaları için muhasebe bilgileri dikkate alındığına göre maliyet muhasebesinden sağlanan bilgilerden yararlanma işlemi uygulamada olduğu gibi literatürde de kabul görmektedir” (Köhler, 1989: 122). Bu durumda maliyet muhasebesi, pazarlamada karar vermeye yönelik açıklama ve tanımlama modelleri biçiminde bir karar modeli olarak kullanılmaktadır.

Pazarlama ve muhasebenin temel ortak noktalarından birisi fiyat politikasıdır. Pazarlamada fiyat politikası, fiyat yönetiminde geniş bir anlayış olarak ortaya çıkarken, maliyet muhasebesi kurala uygun bir biçimde minimum fiyat sınırının hesaplanmasıyla yetinmektedir (Wieder, 1999: 256). Fiyatlar, işletmelerde pazarlama sistemi içinde karar almada önemli bir temel bilgi sistemi oluşturan maliyet muhasebesine dayalı olarak özerk bir biçimde kararlaştırılmaktadır. Doğal olarak fiyat, arz ve talebe bağlıdır, ancak arz maliyetlerden, beklenen fiyatlara doğru bağımlıdır. Geniş bir bakış açısıyla maliyetler her sektörde ortalama olarak ulaşılabilir fiyatı belirlemektedir. Bu duruma örnek olarak tarım ekonomisinden hasat zamanında arz ve talep ilişkisi içerisinde arz çok fazla iken, fiyatın buna bağlı olarak düşmesi gösterilebilir (Swoboda vd., 2001: 12-13).

Maliyet muhasebesi ve pazarlamanın temel kesişme alanları aşağıda belirtilmiştir (Wieder, 1999: 260-261):

- ◆ **Mal ve Hizmet Üretim Programını Planlama,**
  - Başabaş noktası analizleri,
  - Mal çeşitleriyle ilgili oran hesaplamaları,
  - Ambalajlamayı iyileştirmeye yönelik yöntemler,
  - Marka muhasebesi.
- ◆ **Fiyat Politikası,**
  - Fiyat politikasıyla ilgili seçenekleri geliştirme,
  - Fiyat politikasıyla ilgili modeller.
- ◆ **Tutundurma Politikası,**
  - Reklamların etkisini ölçme,
  - Reklam bütçeleme,
  - Reklam maliyeti artışlarına fon ayırma.

- ◆ **Dağıtım Politikası,**
  - Lojistik Planlama ve Depolama Planlaması (Satış devir hızının planlanmasına yönelik lojistik maliyetlerin hesaplanması).
- ◆ **Organizasyon,**
  - Pazarlama maliyeti,
  - Pazarlama muhasebesi.

Buna göre pazarlama muhasebesi kavramının tanımlanması gerekmektedir.

## **B. PAZARLAMA MUHASEBESİ KAVRAMININ GELİŞİMİ, TANIMI VE TEMEL DÜŞÜNÇESİ**

Literatürde pazarlama fonksiyonu ile diğer işletme fonksiyonlarının kesişme noktaları yıllar önce yapılmış olan geniş kapsamlı araştırmalarda gösterilmiş ve pazarlama bölümünün başarısının değerlendirilmesinde muhasebe bilgilerinin oynadığı kritik rolle birlikte, etkili bir pazarlama-muhasebe ilişkisinin önemi açıkça ortaya konulmuştur. Pazarlama muhasebesinin konularına örnek olarak (Wieder, 1999; 261);

- 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 ürün geliştirme bütçesi (bu ilişki içerisinde sıfır tabanlı bütçeleme gerekliliği),
- Planlanan ve tahmin edilen değerlerin hazırlanması, özellikle satış yönü olması gösterilmektedir.

Genel olarak, 1970’li yılların sonunda ve 1980’li yılların başında hatta büyük bir oranda bugün bile pazarlama ve muhasebe arasındaki kesişim noktalarındaki sorunları aşmaya yönelik çalışmalar olduğu görülmektedir. Bununla ilgili bilinen ilk girişim İngiltere’deki Cranfield Yönetim Okulu’nda oluşturulan Pazarlama Muhasebesi Araştırma Merkezi’nin kurulmasıdır. Bu merkezin birincil hedefi, “mevcut finansal araçların geliştirilmesi ve birbiri içine girmiş projeler arasındaki işbirliğini destekleyerek, pazarlama ve muhasebe arasındaki boşluğu doldurmaktır”. Temel araştırma alanları ise, “**pazar bölümü kârlılık analizi**”, özellikle “**müşteri değeri kârlılığı**” ve “**direkt ürün kârlılığı**”dır. Ancak, genel olarak “**pazar payı analizi**” de araştırma alanı içine girmektedir. “Pazarlama yönetiminin uygulamak istediği kararların ve buna yönelik yapılan analizlerin kalitesi, en azından belirli bir dereceye kadar muhasebeciler tarafından derlenmiş bilgilere dayalıdır” (Wieder, 1999: 262-263).

Buradan, pazarlama muhasebesi kavramından öncelikle maliyet muhasebesinin pazar odaklı olarak kullanıldığının anlaşılması gerekmektedir. Pazarlama muhasebesi ayrıca, dolaylı maliyet değer analizleri ve oran analizleri gibi maliyet

yönetiminin bazı yöntemlerinde de modern maliyet muhasebesi sisteminin bütünlük bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Buna karşın pazarlamanın, işletmeyle ilgili gerçek istatistiksel bilgi gereksinimlerini karşılamada, yatırım planlaması ve finansal tabloları göz önünde bulundurduğu ve bundan dolayı pazarlama muhasebesi kavramını da içine aldığı ilk bakışta anlaşılmamaktadır (Seicht, 1996: 488).

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. Bütünlük bir kavram olarak **pazarlama muhasebesi**, “**pazarlamayla ilgili bilgilerin toplanması ve tüm çalışanlara iletilmesidir**”. Satış denetiminin temel bir aracı olarak **pazarlama, satış ve dağıtım maliyetleri**; pazarlama fonksiyonu alanı üzerinde sınırlı kalmakta ve pazarlama denetiminin bir aracı biçiminde fonksiyonlar üstü bir anlayış olarak görülmektedir (Köhler, 1989: 118).

Maliyet muhasebesi, yıllardır satış kararlarının sağlam esaslara dayandırılmasına yönelik bir araç olarak dikkate alınmaktadır. Ancak, bu durum literatürde eleştiriye uğramaktadır. Yapılan bu eleştiri, sonuçta pazarlama kavramı içerisine “**Pazar Odaklı İşletme Yönetimi**” kavramının yerleştirilmesiyle hafifletilebilir ve pazarlama muhasebesi tamamıyla “pazar odaklı muhasebe” ile eşanlamlı olarak kullanılabilir. Ayrıca, kavramsal olarak yönetim muhasebesiyle olan yakın ilişkisi de belirtilebilir. İlk eleştiri noktasının hafifletilmesine yönelik olarak, kesişme noktalarının belirlenmesi konusunda işletme yönetimi bilincinin güçlendirilmesi ve başka bir biçime sokularak çalışanlara iletilmesiyle bu noktaların içeriği netleştirilebilir. Bu durum büyük ölçüde pazarlama ve muhasebe arasındaki işbölümünün artırılmasını gerektirecektir. Bu nedenle bir kesişme noktası yöneticisi, daha çok muhasebe yöntemleriyle ilgili en temel bilgilerle, satışla ilgili karar ve kontrol sorunları bilgisini bütünleştirici olmak zorundadır (Köhler, 1989: 118-119).

Ancak, incelenen kesişme yerlerinde sorun, içe dönük muhasebe (maliyet ve yönetim muhasebesi) tarafından hazırlanan bilgilerin pazarlama yönetiminin bilgi gereksinimlerini karşılayıp karşılamayacağı üzerinde toplanmaktadır. Çok sayıdaki araştırma, muhasebe ve pazarlama arasındaki kesişme yerlerinin etkili olarak düzenlenebileceğini göstermektedir (Reckenfelderbaeumer, 1995: 1).

Tüm bu açıklamalardan sonra pazarlama muhasebesi; “**malın depoya giriş anından müşterilere ulaştırılıp, paraya çevrilinceye kadar geçen zaman süresi içerisinde ortaya çıkan maliyet bilgilerinin nelerden oluştuğunu saptayan, bunları inceleyerek, yorumlayan ve maliyetlerin düşürülmesi için yöneticilere önerilerde bulunmayı amaçlayan işlemler bütünü**” olarak tanımlanabilir (Akdoğan, 1982: 22). **Pazarlama muhasebesi** kavramı, genel olarak pazarlamada geçerli ve kaliteli karar almada muhasebenin kullanımı anlamına gelmektedir.

### C. PAZARLAMA MUHASEBESİNİN GÖREV ALANLARI

Organizasyonel olarak pazarlama ve muhasebenin görev alanları, ilişkileri açısından nesnel olarak benzer olsa da çok defa birbirinden ayrılmaktadır. Pazarlama, dışı yönelik olarak maliyetlerle ilgili etkin kontrolde yetersiz kalırken, maliyet muhasebesi de yalnızca işletme içi süreçler ve ürün maliyetinin hesaplanması üzerinde yoğunlaşmaktadır. Pazarlama muhasebesi, maliyet bilgilerinin sağlanması, önceden hazırlanması sorunlarının aşılması ve çeşitli pazarlama kararlarının başarı kontrolleri için uygun olup olmadığının öncelikli ve yoğun olarak araştırılması konusunda yararlı olmaktadır (Köhler, 1992: 837).

Pazarlama yönetiminin gereksinimlerini karşılayacak olan **pazarlama muhasebesinin üç temel fonksiyonu** ya da görev alanı bulunmaktadır:

- ◆ Maliyetlerin saptanması (ölçülmesi),
- ◆ Maliyetlerin analizi ve kontrolü,
- ◆ Pazarlama faaliyetlerinin planlanması ve yönlendirilmesi.

Bu görev alanlarıyla ilgili çalışmaların sağlıklı, güvenilir ve başarılı bir biçimde sürdürülebilmesi, işletmenin “Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri”ni temel alan uluslararası standartlarla uyumlu bir biçimde tasarlanmış bir muhasebe sistemine sahip olmasına bağlıdır. Her iki sistem arasındaki bilgi akışının düzenliliği de bu başarının pekiştirilmesi açısından zorunludur. Çünkü maliyet bilgileri muhasebe sisteminden toplanır. Bu bilgiler, her fonksiyonel maliyette olduğu gibi pazarlama fonksiyonu ile ilgili alanların işletmenin kayıtlarında kullandığı maliyet türlerine göre pazarlama muhasebesi sisteminin özel hesaplarına aktarılır. Pazarlama muhasebesi sisteminde toplanan bu bilgiler, daha sonra maliyet yöntemleriyle, pazarlama maliyetlerine dönüştürülür ve sonuçlar tekrar muhasebe sistemine aktarılır. Başlangıçta muhasebe bilgilerini kaynak olarak kullanan pazarlama muhasebesi, sonuçta muhasebenin bilgi kaynağı olma rolünü üstlenmiş olur (Tek, 1995: 12).

Pazarlama muhasebesi, pazarlama yöntemlerinin karşılaştırılması, bununla ilgili maliyetler ve bu maliyetlerin kâra etkisinin incelenmesini içeren **maliyet analizleri** ve işlemlerin önceden belirlenen hedeflere göre ölçülmesi, olması gerekenle fiilen olanın karşılaştırılması ve buna göre ortaya çıkan farkların incelenerek gerekli önlemlerin alınması olan **maliyet kontrolü** olmak üzere iki geniş görev alanına ayrılmaktadır. Pazarlama muhasebesi, pazarlama maliyetlerinin düşürülmesinde ve pazarlama faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasında ve sonuçta kârın maksimize edilmesinde önemli bir rol oynarken, maliyet analizleri ve maliyet kontrolü yoluyla çalışanları yönlendirmede büyük bir öneme sahiptir (Akdoğan, 1982: 22).

Muhasebenin yönetimle ilgili fonksiyonlarından (karar verme, yönetim ve kontrol amaçlı bilgi hazırlama) söz edildiğinde, yönetim muhasebesi kavramı akla gelmektedir. Pazarlama muhasebesi, yönetimin görevlerini yerine getirmesi açısından pazarlama yönetimi ile eş anlamlı değildir. Burada karar almada geçerli bilgilerin hazırlanması söz konusudur ve bu aynı zamanda satışla ilgili sorunları uygun

bir biçimde göstermektedir (Köhler, 1989: 118). Bununla birlikte pazarlama muhasebesinin, muhasebenin bağımsız bir dalı olduğu anlaşılmamalıdır. Esas itibarıyla pazarlama muhasebesine, bilgileri sağlamak ve diğer konular üzerinde çalışmak için de başvurulmaktadır. Uygun ve geçerli karar almaya yarayan bilgiler muhasebenin bütün dallarından elde edilebilir, ancak pazarlama muhasebesi için maliyet muhasebesi kesinlikle önemli ve anlamlıdır (Köhler, 1992: 837).

Pazarlama muhasebesinin görev alanları, pazarlama yönetiminin sorumluluk alanlarından çıkarılmaktadır. Pazarlama muhasebesinin görevi, her şeyden önce başarı ölçütüne göre, işletmedeki mevcut ürün-pazar ilişkileri hakkında karar vermek, gelecekteki mal ve hizmet arzında ve pazarlardaki başarı potansiyellerini değerlendirmektir. Seçilen pazarlar / alıcı hedef grupları bakımından satış politikasıyla ilgili araçlar öyle kullanılmalıdır ki, bu durum uygun bir maliyet yönetimi ilişkisi ortaya çıkarabilsin. İşletme için sonuç bakımından maliyet yönetimi, satışla ilgili organizasyon biriminin kontrol altında bulundurulup bulundurulmadığına ve çalışanlar için uygun teşvik sisteminin geliştirilip geliştirilmediğine bağlıdır. Pazarlama muhasebesinin bilgi sağlarken dayandığı temeller şunlardır (Köhler, 1992: 838):

- Mevcut ve gelecekteki ürün-pazar ilişkisinin başarısı,
- Satış politikasıyla ilgili önlemlerin başarı üzerindeki etkileri,
- Pazarlama bölümünün organizasyon bütünlüğü yoluyla başarıyı etkilemesi .

Tüm bu düşüncelerle bir taraftan kısa vadeli, diğer taraftan da uzun vadeli stratejik öngörülen hareket edilmektedir. Pazarlama muhasebesinin görev alanları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir (Köhler, 1992: 838):

**Tablo 1:** Pazarlama Muhasebesinin Görev Alanları

<b>PAZARLAMA MUHASEBESİ</b>		
Ürün-Pazar İlişkileriyle İlgili Muhasebeden Sağlanan Yönetim Bilgileri	Satış Politikasıyla İlgili Önlemler Üzerine Muhasebeden Sağlanan Yönetim Bilgileri	Pazarlama- Organizasyon Birimleriyle İlgili Muhasebeden Sağlanan Yönetim Bilgileri
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Ürünler</li> <li>◆ Stratejik Faaliyet Alanı</li> <li>◆ Müşteriler</li> <li>◆ Satış Bölgeleri</li> <li>◆ Satış Yolları</li> <li>◆ Siparişler</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Ürün/Çeşit Politikası</li> <li>◆ Fiyat Politikası</li> <li>◆ Tutundurma Politikası</li> <li>◆ Pazarlama, Satış ve Dağıtım Politikası</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Maliyet Merkezi Olarak Bölümler</li> <li>◆ Yatırım Merkezi Olarak Bölümler</li> <li>◆ Organizasyon Birimleri Bütçeleme</li> </ul>
Pazarlama Yönetimi İçin Bilgilerin Zamanla İlgisi, <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Bilgileri Geriye Dönük Olarak Kontrol Etme,</li> <li>◆ Kısa Vadeli, Etkin Pazarlama Planlaması,</li> <li>◆ Uzun Vadeli, Stratejik Pazarlama Planlaması.</li> </ul>		

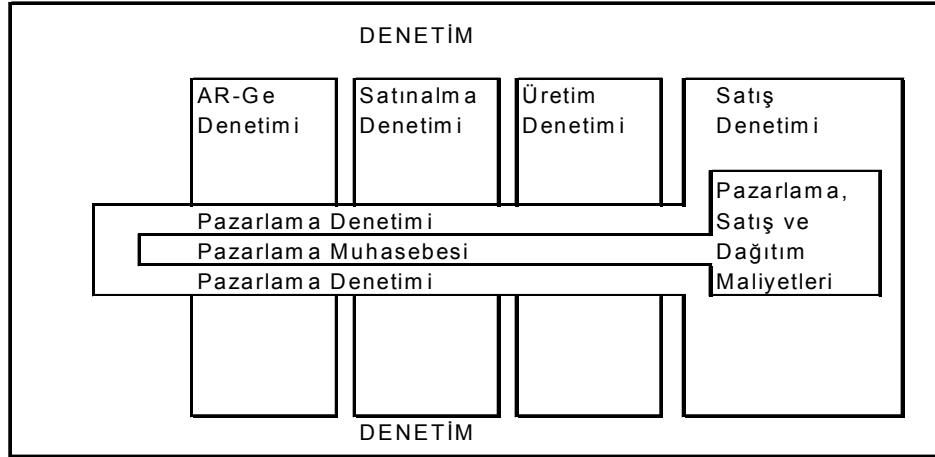
## II. PAZARLAMA MUHASEBESİNİN KONUSU

Pazarlama muhasebesinin başlıca konuları, mal ve hizmetlerin müşterilere sunulması, paraya çevrilmesi için gerekli olan pazarlama faaliyetlerine ilişkin maliyetleri saptamak, bu maliyetleri müşteriler, pazar bölümleri, ürünler, satış ve dağıtım kanalları gibi uygulama alanlarına göre incelemek ve maliyet bilgilerinin saptanması ve maliyet kontrolünü sağlayarak yöneticilere planlama ve karar almada yardımcı olmaktır (Akdoğan, 1982: 24).

Pazarlamaya, literatürde çoğunlukla **Pazar Odaklı İşletme Yönetimi** genel kavramı altında yer verilmektedir. Bununla birlikte, işletme fonksiyonları olan Ar-Ge, satınalma, üretim ve satış gibi sanayi işletmelerindeki klasik fonksiyon alanlarından sapmalar olduğu görülmektedir. Pazarlama muhasebesi, müşteriler, rekabet ve çevreyle ilgili anlayış biçimi açısından kullanılmaktadır. Buna karşılık, pazarlama denetimi fonksiyonlar üstü bir anlayışı ifade etmektedir. Buna göre pazarlama muhasebesi, yönetim muhasebesinin ayrılmaz ve tamamlayıcı bir parçası olmaktadır (Klingebiel, 2000a: 67).

Pazarlama muhasebesinin, pazarlama denetiminin daha doğrusu, yönetim muhasebesinin ayrılmaz ve tamamlayıcı bir parçası olduğu anlaşılmaktadır. Pazarlama muhasebesinin konusu, içe yönelik muhasebenin (maliyet ve yönetim muhasebesi), pazarlamada karar vermeye yönelik olarak kullanılmalıdır (Köhler, 1992: 837). Bu doğrultuda, pazarlama muhasebesinin pazarlama denetiminin ayrılmaz ve tamamlayıcı parçalarını oluşturduğu ve karar vermeye yönelik muhasebe bilgilerinin kullanımı, yararı ve sağlanmasıyla ilgili olarak önemli, anlamlı ve amaca uygun olduğu söylenebilir. Bu durum aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Reckenfelderbaeumer, 1995: 3):

**Şekil 1:** Pazarlama Denetimi Karşısında Pazarlama Muhasebesi



Esas itibariyle pazarlama muhasebesinin konusu üzerinde büyük ölçüde bir görüş birliği bulunurken, pazarlama muhasebesinin bileşenleri henüz yeterince açık ve tüm ayrıntılarıyla anlatılamamaktadır (Schmidt, 1997: 136; Reckenfelderbaeumer, 1995: 65). Pazarlama muhasebesi, özellikle aşağıdaki talepleri yerine getirmektedir (Klingebiel, 2000a: 67-68):

1. İşletme içi bilgi talepleri üzerinde odaklaşma,
2. Sistematik olarak müşteri, rekabet, pazar ve çevreye ilişkin bilgilerin sağlanması ve işlenmesi,
3. Geçmişe dayalı ve geleceğe yönelik bilgilerin elde edilmesi,
4. Maddi olmayan varlıklar olarak müşteri değeri ve marka değerine odaklanma.

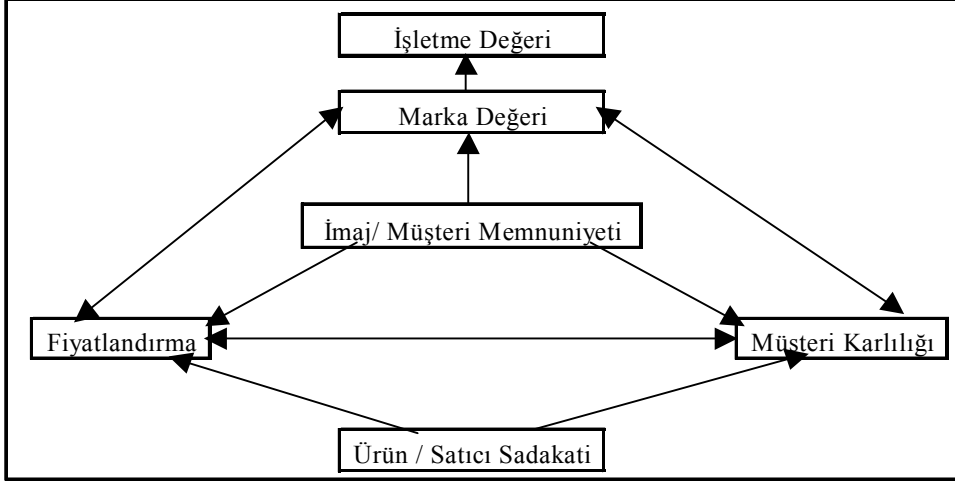
Pazarlama muhasebesinin konusu açısından maliyet muhasebesiyle ilgili sorunlar şunlardır (Klingebiel, 2000a: 68-69):

- İşletmeler için ne kadar müşteri daha kârlı, daha caziptir?
- Gelecekte hangi müşteri veya müşteri grupları daha önemli hale gelecektir?
- Hangi müşteri grupları daha avantajlı görünmektedir? Uzun vadede müşterileri kârlılıkları bakımından A'dan F'ye kadar kategorize edip, zaman içerisinde A tipi müşteriler üzerinde daha çok yoğunlaşmak ve F tipi müşterileri elimine etmek ne kadar verimli olacaktır? (Cole, 2002: 18).
- Maliyetleri hesaba katarak, imaj düzeltmeye yönelik faaliyetler hangi etkiye sahiptir ve işletme imajı üzerinde kendini nasıl göstermektedir?
- Markalar, işletmede hangi değeri oluşturmaktadır?

Tüm bu sorular önemlidir. Maliyet ya da verimlilik alanlarındaki görünüme bakıldığında, bunların düzeyi tüketici davranışından nasıl etkilenmektedir? Bu soruları yanıtlama açısından aşağıda yeni araçların tanıtımı üzerinde yoğunlaşmak suretiyle, öncelikli olarak müşteri kârlılığını araştırmaya yönelik taleplerle birlikte, marka değerinin korunması ve fiyat davranışı rekabete dayalı olarak incelenecektir. Pazarlama muhasebesinin konusunu da oluşturan bu araçların ilişki ağı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Klingebiel, 2000a: 69):



Şekil 2 : Müşteri Kârlılığı, Marka Değeri ve Fiyatlamamanın İlişki Ağı



Yukarıdaki şekilden de anlaşılacağı gibi pazarlama, özellikle müşteri kârlılığı yönetimiyle, bilgi temeli oluşturmakta ve marka değeri yönetimiyle de sürekli desteklenmektedir. Böylece, dış bilgi talepleri de karşılanmaktadır. Şekilde de yer alan pazarlama muhasebesinin konusunu oluşturan araçlardan müşteri değeri, marka değeri ve fiyatlandırma kavramları aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır:

## A. MÜŞTERİ DEĞERİ

Temel olarak pazarlama, mevcut ürünleri en iyi biçimde sunan bir satış kavramı olarak ele alınabilir. Bu çerçevede pazarda beklenen başarıya, öncelikli olarak satış ve değer yaratma zinciri sonunda değil, aksine ürünleri müşterinin bakış açısından geliştirmekle ulaşılabilir. Müşteri, gereksinimini en iyi karşılayan mal ve hizmetleri satın almak ister. Bu nedenle rekabetten dolayı bir avantaj bekler. Bu avantaj, müşteri avantajıdır ve değer pazarlama konusunda stratejik bir anahtar konumundadır. İşletmeler, rekabet düşüncesinden hareketle müşterilerin bakış açısına uygun mal ve hizmetleri sunmak zorundadır. Müşteri avantajları, işletmenin başarısı için gerçek nedenleri oluştururken, aynı zamanda da müşteri için değer yaratmaktadır. Değer pazarlamasının temel düşüncesi, yoğun rekabet karşısında müşteri değerini artırmak ve buradan hareketle işletme başarısını sağlamaktır (Burgartz, 2001: 257).

**Değer pazarlaması**, en iyi fiyat ve verim anlayışıyla rakipler karşısında hedeflenen avantajları elde etmektir. Sonuçta planlanan kâr, müşteri değeri/ müşteri avantajları üzerine dayanmaktadır. Müşteri değeri, müşterinin karar vermesi için temel oluşturmaktadır. Müşteri değeri kavramı, **mutlak** ve **göreceli müşteri değeri** olarak iki türde incelenebilir. Müşteri yararlarının, müşteri fiyatından yüksek olması durumunda mutlak müşteri değerinden söz edilebilir. Bu nedenle değer pazarlama, müşteri değerinin yükseltilmesini amaçlamaktadır (Burgartz, 2001: 257).

Müşteri değerinin artırılmasında ve araştırılmasında aşağıdaki tabloda örnek olarak gösterilen müşteri katkı payı yaklaşımı, bugün de hala yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir.

**Tablo 2:** Müşteri Katkı Payı Yaklaşımı

Müşterilere Brüt Satış (Liste fiyatlarından) Her Dönemde,
- Fiyat İndirimleri (iskonto)
- Diğer Satış Geliri Düşüşleri
= Net Satış (Her Dönemde)
- Müşteriler Açısından Ürünlerin Maliyetleri (Değişken Birim Maliyet x Miktar)
= Müşteri Katkı Payı I (Satış Fiyatı ile Değişken Maliyet Arasındaki Fark)
- Müşteriler Açısından Hesaplanabilir Pazarlama Maliyetleri (Örn: Postalama, Katalog)
= Müşteri Katkı Payı II
- Müşteriler Açısından Hesaplanabilir Satış Maliyetleri (Örnek: Hizmet Dışı Ziyaretler)
= Müşteri Katkı Payı III
- Hesaplanabilir Servis ve Taşıma Maliyetleri
= Müşteri Katkı Payı IV

Bu yöntem en üst düzeyde müşteri çekme yanında, satışı maksimize etme hedefini de kapsamaktadır ki, bu yeterli derecede müşteri katkı payını göstermektedir. Bununla birlikte, müşteri ilişkisi ile ilgili olarak, müşterilerle ilişkinin gelecekteki gelişiminin yetersizliğinin ortaya konulması açısından sonradan bir değerlendirme yapılmaktadır. Buna karşın maliyetlerin, müşteri ilişkisine özen gösterilmesi ve ilişkinin korunmasına dayalı olarak ortaya çıkmasına önem verilmemektedir. Bu nedenle de müşteri katkı payları yetersiz ve geçmişe dayalıdır (Link, 1995: 109).

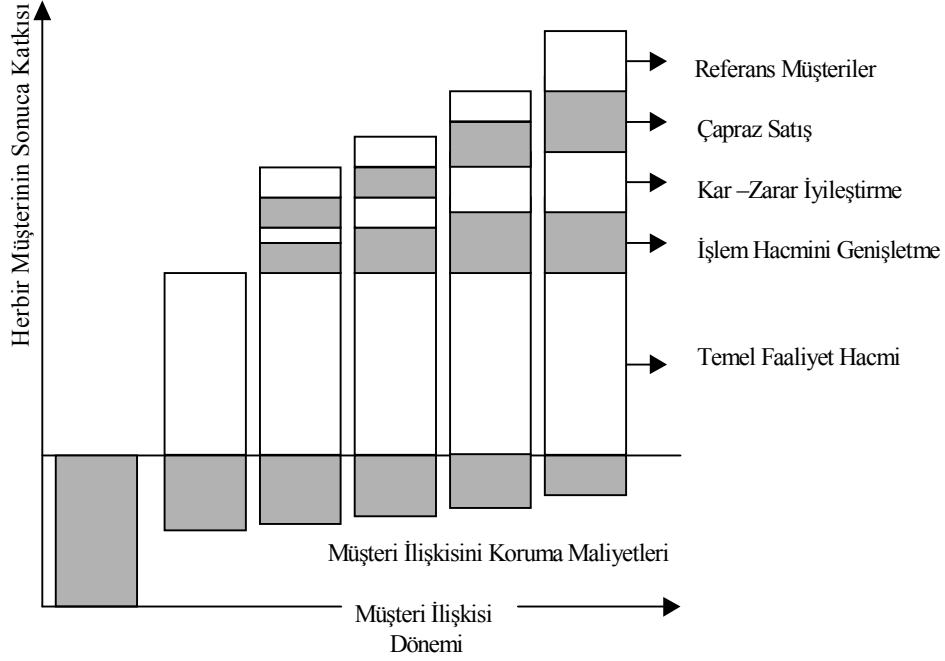
Müşteri portföyü değerlendirmenin temelini, müşterinin geliri ve stratejik önemi oluşturmaktadır. Bu değerlendirmede kriterleri, örneğin gelişme/ yenileştirme potansiyelleri ya da sektörler içindeki referans etkileri oluşturmaktadır (Klingebiel, 2000a: 70).

Cazip müşteri ilişkilerinin saptanmasının temelini, maliyet hesaplamasının oluşturması nedeniyle maliyet hesaplamada, özellikle Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemi (süreç maliyetleme)'nin kullanılması bir çok sektörde toplam maliyetler içindeki dolaylı maliyet paylarının artmasına neden olmaktadır (Reckenfelderbaeumer, 1995: 78). Örneğin, Telekomünikasyon hizmeti sunanlarda ve aracısız bankalarda bir defalık ve çok yüksek müşteri kazanma maliyetleri ortaya çıkarken, müşteri oluşturma süresi; müşterilerle ilgili maliyetlerin zamana bağlı (ilişkili) dağıtımı ve müşteri portföyünün değeri üzerinde önemli derecede büyük

bir etkiye sahiptir. Cazip müşteri ilişkileri, bu gibi işletmelerde yüksek kâr ya da zarar payı ile birlikte başarıya, mal ve hizmete göre daha fazla bir talep ortaya çıkararak, aksine uzun vadeli (stratejik) olarak da yorumlanmaktadır (müşteri sadakati). Müşteri ilişkilerinin toplamı, aynı zamanda maddi olmayan varlık değerini göstermektedir. Bu anlayış eski ve yeni müşterilerin değerlemesinde önemli kolaylıklar sağlamaktadır.

Pazarlama denetimi tarafından, cazip müşteri ilişkilerini araştırmaya yönelik olarak analiz araçları geliştirilmiştir. Bu araçlar; hedef gruplara yönelik mal ve hizmetlerin hazırlanmasını, yoğunlukla müşteri gereksinimleri, tercihleri ve davranış biçimleri hakkındaki detaylı bilgiler yardımıyla kolaylaştırmaktadır. Bununla birlikte bu gibi müşteri kârlılık değerlendirmelerinin kavramsal yapısına uygun sorular sorulmakta ve aynı zamanda ilişki süreçlerinin düzenlenmesine yönelik maliyetler, mal ve hizmetler pratik olarak süreçle birlikte artabilmektedir. Burada, mevcut anlayışların temel özelliği yatırım muhasebesi olarak satışlar, tam maliyet ve kâr-zarar paylarının müşterilere, müşteri gruplarına dayalı olmasıdır. Müşteri yaşam seyri ve elde etme maliyetleriyle ilişkili olarak da müşteri değeri bulunabilir. Bütün mal ve hizmetler, müşteriyle özel ilişkiler sürecinde seçilmekte ve ortaya çıkan maliyetler, ortaya çıkış nedenine uygun bir biçimde saptanarak, mevcut ve gelecekteki kâr ya da zarar potansiyeliyle karşılaştırılmaktadır. Müşteri çekme sisteminin maliyetleri (aynı yatırımlar, yönetim giderleri vb.), sadık müşterilerin korunmasına yönelik maliyetler olarak ortaya çıkmaktadır. Müşteri yaşam seyrini tahmin etmenin temelini, Reicheld tarafından yapılan araştırma sonuçları oluşturmaktadır. Farklı etkileme faktörleri dolayısıyla müşterilerin gelir payının, zamanın akışı içinde ve ilgili sektöre bağımlı olarak arttığı bu temel anlayış içerisinde görülmektedir (Şekil 3). Müşteri yaşam seyri açısından mevcut anlayışlarda normalde önemsenmeyen pazarla ilgili ayrım, müşteri çekmede örneğin, üretim malları / tüketim malları ya da tüketim malları / yatırım malları ayrımı içinde kendini göstermektedir. Ayrıca, temel alınan mal ve hizmet teslimi, her durum için özenle kontrol edilmekte ve stratejik faaliyet ilişkisiyle desteklenmektedir (Burada ürün ya da teknoloji yaşam seyri çok uzun dönemli olarak, stratejik varsayılmaktadır). Müşteri ilişkisi açısından açık uçlu bir tanımlama yapmak pazarla ilgili sürpriz indirimlerle bağlantılı olarak isabetli görünmektedir. Bu değerlendirme, özellikle müşteri çekmenin arka planını oluşturmaktadır (Klingebiel, 2000a: 71).

**Şekil 3:** Zamanın Akışı İçerisinde Müşteri İlişkisinin Periyodik Olarak Anlatımı



## B. MARKA DEĞERİ

### 1. Marka Kavramı

Küreselleşen pazarlarda işletmelerin sürekli olarak yeni rakiplerle kendilerini kıyasladıkları ve küreselleşmenin de işletmeleri karşılaştırılabilir mal ve hizmetlerle geleneksel pazarlarda birbirine yaklaştırdığı görülmektedir. Sağlam ve istikrarlı müşteri ilişkileri yanında, özellikle tüketim malları pazarında güçlü ve yerleşik markalar (marka değeri) önem kazanmakta ve gerektiğinde yeni pazar bölümlerinde etkili bir çeşitlendirme için etkin koruma sağlamaktadır. Marka kavramı burada çoğunlukla marka adları için kullanılmakta ve onun grafiksel anlatımı, tanımı (logo), amblemi ve resmi olmaktadır (Mercedes'in yıldızı gibi) (Klingebiel, 2000b: 193).

Marka, bir ya da bir grup üreticinin / satıcının mal ve hizmetini tanımlamaya, tanıtmaya ve rakiplerinkinden ayırıp farklılaştırmaya hizmet eden isim, sözcük, sembol, dizayn, işaret, şekil, renk ve bunların bir bileşimi olarak tanımlanmaktadır (Oluç, 1988: 10-11; Tek, 1997: 352; İslamoğlu, 2000: 314). Markanın bir adı, bir de sembolü vardır. İkisi birden bir ürünü rakiplerinden ayırır. Marka, ürünü tanımlayarak birbirlerinden ayıran, ona kimlik kazandıran, bir ölçüde kalitesini garanti eden bir isim ve simge olduğuna göre, rekabetin markalar arasında sürdüğü rahatlıkla görülebilir (İslamoğlu, 2000: 314). Aslında marka, oluşturulmaya çalışılan

imaj ve ismiyle ürün ve hizmetlere kimlik kazandırmaya yönelik faaliyetler bütünü olarak da ifade edilebilir (Korkmaz, 2000: 27). Bir diğer tanıma göre ise marka, herhangi bir işletme tarafından üretilerek, bir ya da daha fazla aracı kurum tarafından piyasaya arz edilmekte olan mal ve hizmetlere bir kimlik kazandıran, ilgili ürünü rakiplerinkinden farklı kılan bir terim (Coca-Cola, Nestle, Mavi Jeans, Motorola gibi), sembol veya şekil (Puma'nın panteri, Mercedes-Benz'in yıldızı, Milka'nın ineği, Motorola'nın kanatları gibi), isim (Selpak mı, kağıt mendil mi? Sana mı, margarin mi?) veya bunların bir kombinasyonudur (Fırlar, 2000: 21).

## 2. Marka Değerinin Tanımı

Marka değeri “**tüketicinin ürün hakkındaki düşüncesidir**”. Bu, marka değerinin ilk ilkesi olarak düşünülebilir. Marka üründen farklıdır ve bu farklı olan şey tüketici tarafından ürüne yüklenir. Böyle bir tanımlamada değer yaratılmasında tüketici etkin bir katılımcı olarak göze çarpmaktadır. Marka değeri ile ilgili çoğu tanım, bu farklılık üzerinde yoğunlaşmaktadır. Markanın toplam değeri ya da marka değeri, iki değerle birlikte düşünülmelidir. Bu değerlerden birincisi **yapısal değer**, pazarlama değişkenleri olan ürün, fiyat ve ambalajın dağıtımına birlikte ölçülmüş **marka imajıdır**. İkincisi ise **eklenen değer**dir ve soyut yapısı nedeniyle anlaşılması daha zordur. Başka tanımlar da dikkate alındığında **marka değeri**, eklenen değer, iyi niyet ve olumlu etkilerin birikimi, tüketicilerin, dağıtıcıların ve satıcıların bir markanın rekabetiyle ilgili sahip oldukları duygu ve düşüncelerin değeri ve markanın toplam değeri olarak tanımlanmaktadır. Pazarlama Bilimi Enstitüsü'nün tanımı ise marka adının ürüne kattığı değer sonucunda daha iyi bir pazar payı ve kâr artışı elde edilmesini öne çıkarmaktadır. Müşteri açısından yaklaşıldığında marka değeri, tüketicinin markanın ürün, fiyat, tutundurma ya da dağıtımına olumlu-olumsuz cevaplarının, ürünün ya da hizmetin isimli ya da isimsiz versiyonlarının getireceği katkılara göre değişmesinde ortaya çıkan durum olarak belirlenebilir (Öztuğ, 1997: 19-20).

## 3. Marka Değerinin Maddi Olmaması

Marka, işletmeler için önemli bir maddi olmayan duran varlık- özsermaye değeridir. Bu değer, aynı zamanda başarı potansiyelini göstermektedir. Bu potansiyel ise ancak, zaman içerisinde oturmuş/ yerleşmiş markalarla elde edilebilir. İşletme, fiyat politikasıyla ilgili faaliyet alanında yüksek müşteri değeri sağlaması nedeniyle, marka sahipliği avantajını elde etmek istemektedir. Marka sahipliği, gelecekte rakiplerden daha güçlü bir konum elde etme amacına ulaşmada yardımcı olacaktır. Bununla birlikte, marka oluşturulması ve yerleştirilmesi, büyük giderlere neden olmaktadır. Günümüzde bu konuda büyük tutarlar harcanmakta ve gelecek için güçlü markalar oluşturulmaya çalışılmaktadır (Irmscher, 1997: 50).

Markalar, işletmelerde önemli ve değerli kaynakları temsil etmektedir. Marka değerinin belirlenmesindeki tipik sorunlar maddi olmayan kaynakların değerlendirilmesinde de ortaya çıkmaktadır. Marka değeri, her şeyden önce geniş bir

boyutta tasarımcının geliştirdiği ürün taslağına uygun göstergelerle belirlenmekte ve ölçülebilmektedir. Çok defa eklenen değer olarak tanımlandığı için marka değeri, markanın müşteriler tarafından algılanması ve işletme olanaklarının kombinasyonundan ortaya çıkmaktadır (Jenner, 2001: 577-578). Markalar, müşteri değeri ve Know-How ile birlikte maddi olmayan değerleri oluşturmaktadır. Günümüzde marka kavramı, finansmanlılar tarafından entellektüel sermaye kavramı altında da ele alınmaktadır. Ancak, marka değerinin işletmenin başarısı açısından önemi, ya tam bilinmemekte ya da küçümsenmektedir. Çünkü her işletmenin markası, ürün ve satış sonrası hizmetler yanında parasal olarak değerlendirilemeyen tutundurma kalitesini ve toplumsal imajını da göstermektedir (Klingebiel, 2000b: 193).

#### **4. Yönetim Ölçütü Olarak Marka Değeri**

Gelecekteki nakit akışının dolaylı olarak dikkate alınması ve değere dayalı işletme yönetimi çerçevesinde etkisinin bulunmasına rağmen, marka değerinin finansal muhasebede olduğu gibi, çoğunlukla pazarlama denetiminde de önemsenmediği görülmektedir. Marka ancak, özsermaye değeri olarak kabul edildiği zaman değer kazanmakta ve bir değer artışı sözkonusu olmaktadır. Bu da bir başarıyı ortaya çıkarmaktadır. Esas itibarıyla elde edilen marka imajı üzerinde Boss, Coca-Cola ya da Nike gibi markalar işletmenin başarısına etki eden öğeler olarak gösterilebilir. Marka imajı, işletmenin özsermayesinin ayrılmaz, tamamlayıcı ve temel parçasıdır (Klingebiel, 2000b: 193).

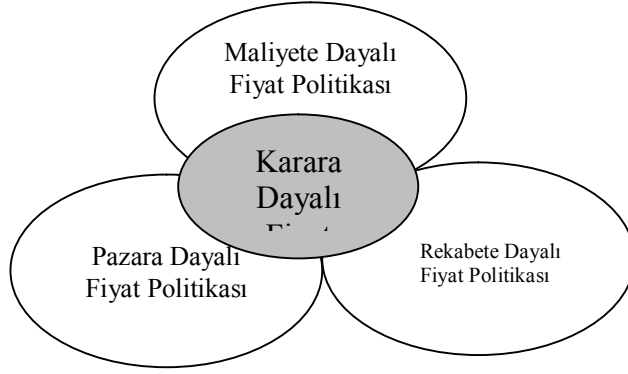
Stratejik amacın temel esasını, marka değerinin sürekli artırılması oluşturmaktadır. Bu amaç, müşteri ilişkisini güçlendirmede mevcut kullanılabilir kaynakların artırılmasını desteklemekte, böylelikle hem pazar liderliği üzerinde hem de Ar-Ge alanında yoğunlaşmayı kolaylaştırmaktadır. Buna karşın, faaliyetler pazar liderliğinin hiç bir ana bileşenini oluşturmamaktadır (Schlote, 1998: 67). Ancak markaların gerçek değeri, tüketiciler aracılığıyla değerlendirilmektedir. İşte o zaman markalar sürekli kalıcı olmaktadır. Bu da ancak, değer yaratma süreci müşteriler üzerinde gerçekleştirildiği zaman elde edilebilir (Klingebiel, 2000b: 194).

#### **C. FİYATLANDIRMA**

Uzun yıllardan bu yana birçok işletmede, maliyet yönetimi konuları üzerindeki dikkat çeken yoğunlaşma, maliyet yönetimi kavramları üzerinde geniş rasyonelleştirme ve kâr artırma potansiyellerinin, kalite kaybı olmaksızın en ince ayrıntısına kadar araştırılması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Buna karşın, fiyatlamada hâlâ yetersizlikler olduğu görülmektedir. Fiyatlamada müşteri yararı ve ödeme gücü (değer tabanlı fiyatlama) faktörlerine çoğunlukla gerekli özenin gösterilmediği anlaşılmaktadır. Uygulamada, birincil olarak ya rekabete dayalı fiyatlama ya da maliyet artı fiyatlama yapılmaktadır (Klingebiel, 2000b: 194). Fiyat politikası olarak işletmeler maliyete, pazara, rekabete ve karara dayalı fiyat politikalarını izlemektedir. Maliyet muhasebesi fiyatlamaya, aktif fiyat politikalarına yönelik önemli bilgileri sağlayarak katılmaktadır. Maliyet bilgileri temeline dayalı pazarlama ka-

rarları için karara dayalı fiyat politikası, pazarlama-muhasebe ilişkisi açısından aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Fischer, 2002: 88):

**Şekil 4:** Karara Dayalı Fiyat Politikası



### 1. Rekabete Dayalı Fiyatlama

Rekabete dayalı fiyatlama, rakiplerin, pazar liderinin veya sektörün ortalama fiyatlarına göre hareket edilmesine dayanmaktadır (Fischer, 2002: 87). Rekabete dayalı fiyatlama, pazara bağlılık içinde rakiplerin fiyatları baz alınarak yapılmaktadır. Fiyatlamanın bu türü, fiyatlama sürecinde bazı maliyet yapılarının hiçe sayıldığını göstermektedir. Bu tür bir yöntem, maliyetin düşürülmesinde risklidir. Ayrıca kabul edilmeyen sabit maliyetler nedeniyle, yüksek fiyat saptanması nedeniyle ortaya çıkan düşük satış miktarı, giderleri karşılamayacaktır (Kucher, Simon, 1997: 141).

### 2. Maliyete Dayalı Fiyatlama

Birim başına kâr, ürünün satış fiyatı ile maliyeti arasındaki farktır. Maliyet ve fiyat arasında nasıl bir ilişki bulunmaktadır? Fiyat mı maliyete göre, yoksa maliyet mi fiyata göre saptanmalıdır? Uygulamada, ürünler Ar-Ge bölümünde geliştirilmekte, tasarım ve üretim bölümünde üretilmektedir. Fiyat saptamada da pazarlama, satış ve kontrol bölümünde maliyet muhasebesi sorumluluk üstlenmektedir. Bu klasik işbölümü, çok defa işletmenin bazı fonksiyonları arasında iletişim yetersizliğine neden olmaktadır. Oysa pazarlama ve satış bölümü için ürün, maliyet ve elde edilecek kârın önceden ölçüsünün olması ve bunlar üzerinde bir etkinin bulunmaması gerekir. Bu, genellikle **maliyet artı fiyatlama** olarak adlandırılmaktadır. Maliyet artı fiyatlama, birim maliyetler üzerine beklenen kâr payının eklenmesiyle yapılmaktadır. Bu yöntemde kâr payının yüksekliği, deneyimlere dayalı olarak kararlaştırılmaktadır. Maliyet artı fiyatlamanın uygulanması için gerekli öge, her birimin maliyetinin tam ve doğru olarak bilinmesidir. Fiyatın bu yöntemle saptanması, fiyatın müşteri beklentilerini yetersiz düzeyde karşılaması, ürün sunumunda daha pahalı görünmesi riskini taşımaktadır. Bu durumlar bir

çok bileşen içerir ve ürün fiyatını müşterinin ödemeye hazır olmadığı durumlardır. Bu anlayışta ortaya çıkan fiyat pazara dayalı değildir. Fiyat saptamanın bu türü, satışları olumsuz etkileyebilir. Fiyat düzeyi ya düşük ya da yüksek saptanmaktadır. İlk anılan durumda, istem dışı olarak uygun bir katkı payından vazgeçilirken, ikinci durumda satışlar yüksek fiyatlardan olumsuz etkilenmektedir (Kucher and Simon, 1997: 142-143).

### 3. Yarara Dayalı Fiyatlama (Fiyat Eksi Fiyatlama)

Fiyat ve yarar birbiriyle belirli bir ilişki içerisinde bulunmaktadır. Müşteriler tarafından algılanan en yüksek yararın, rekabete yönelik bir karşılaştırmada en yüksek fiyatın üzerine çıkması gerekir. Bu durum şu formülle ifade edilebilir (Kucher and Simon, 1997: 149-150):  $\square \text{Yarar} / \square \text{Fiyat} > 1$

Yarara dayalı fiyatlama, pazarda kabul edilebilecek en yüksek maliyetler yardımıyla yapılmaktadır. Farklılaştırma yoluyla artırılan müşteri taleplerine uygun bir ürün ve hizmet geliştirilerek, fiyatlama algılanan yarar ve potansiyel müşterilerin ödemeye hazır olduğu fiyata göre yapılacaktır. Bu bilgiler müşteriler tarafından sürüm, satış ve kâr tahmin etmeye yönelik olarak kullanılmaktadır. Bu çerçevede bilgilerle ortaya çıkarılan en uygun fiyat hesaplanmakta ve bu fiyattan hedeflenen kâr düşülmek suretiyle hedef maliyet saptanmaktadır (Simon and Dahlhoff, 1998: 93; Klingebiel, 2000b: 195).

Şekil 5: Hedef Maliyetin Saptanması

$$\begin{array}{ccc} \text{Pazarda Ulaşılabilir Fiyat} & - & \text{Hedef Kâr} & = & \text{Hedef Maliyet} \\ \text{(Hedef Fiyat)} & & \text{(Fiyatın içinde \% Olarak)} & & \\ \square & & \square & & \square \end{array}$$

Fiyat saptamanın bu türü, piyasa fiyatlaması (market pricing) olarak da adlandırılmakta ve hedef maliyetlemenin (target costing) ayrılmaz ve tamamlayıcı temel bir parçası olmaktadır (Kucher, Simon, 1997: 143-144). Piyasa fiyatlaması / Hedef Maliyetleme anlayışının amacı, bazı ürünlerin her özelliğinin verimlilik düzeyini belirlemek ve fiyat yanında müşteri yararları ve maliyetler arasındaki en yüksek farkı ortaya koymaktır. Böylece verim, maksimum değil, aksine optimal olacaktır.

Yarara dayalı fiyatlama, hareket noktası pazara dayalı **hedef fiyat** olan hedef maliyetleme anlayışına dayanmaktadır. Pazar araştırması yardımıyla, müşterinin bir ürün için ne kadar ödemeye hazır olduğu konusundaki bilgiler elde edilmekte ve hedef fiyattan, arzulan kâr marjı çıkarılmakta ve böylece hedef maliyete ulaşılmaktadır. Pazarda kabul edilebilir maliyet, bir ürünün önceden saptanan kalite



tede en yüksek maliyetini ifade etmektedir. Pazarda kabul edilebilir maliyetlerle, tahmini maliyetler karşılaştırılmakta ve hedef maliyetler de her iki maliyet arasında yer almaktadır (Dehnen vd., 2000: 106).

Hedef maliyetleme anlayışı, işletmeleri işletme faaliyetlerinin maliyetlemesinde, maliyet artı hesaplamadan, pazara dayalı en üst düzeyde maliyetlemeye (fiyat eksi) doğru bir değişime zorlamaktadır (Krugmann vd., 2000:100). Hedef maliyetleme anlayışına göre fiyatlamada, en yüksek satış fiyatı hedef maliyetleme çerçevesinde pazar aracılığı ile belirlenebilir ve fiyat, işletmenin tüm bölümlerinin katılımı ve yardımıyla tüm alanlardaki değer zinciri analizinden ortaya çıkarılabilir (Shank and Fisher, 2000: 96).

#### **4. Sonuna Kadar Yararlanmaya Dayalı Fiyatlama**

Hizmetler, esas itibariyle toplam maliyet içerisinde mallardan daha yüksek genel üretim maliyet payını içermektedir. Bu, hizmetlerin depolanabilir olmamasından dolayı etkili ürün hazırlamanın temelini oluşturmaktadır. Buna karşın, genellikle çok az direkt maliyet ortaya çıkarmaktadır. Bu maliyet yapısından, sabit maliyet bloku nedeniyle önemli yarar sağlayan bir fiyat marjı ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı, örneğin seyahat acentelerinde sunulan her gidiş-dönüş dahil tam pansiyonlu seyahat, asıl sözleşmeye bağlanan seyahate çıkış anında onun değerini kaybettirmektedir. Keza, bu durum uçağın hareketiyle birlikte uçakta tam olarak doldurulamayan koltuklarla ilişkilidir. Bunun arka planında, hizmetlerin sunucusu için mevcut kapasitelerden son haddine kadar yararlanmaya yönelik büyük bir baskı bulunmaktadır.

Hizmetlerin sunucusu, kapasiteden son haddine kadar yararlanılmasını getiri yönetiminin (yield management) kullanımı yoluyla optimize etmeye girişmektedir. Bu anlayış biçimi, içinde fiyat farklılaştırmayı bulundurmakta ve henüz sınırlı olmayan kapasitelerde, fiyat düşürmeleri için sonuna kadar yararlanmayı önermektedir. Bu tür bir fiyatlandırma anlayışı, son dakika indirimleri ya da uçak şirketlerinde fiyat indirimleri biçiminde tatil hizmeti sunanlarda olmaktadır. Tanımlanan sınırlamaları (özel gruplar gibi) dikkate alarak belirli kişiler için özel fiyatlar saptanması da aynı biçimde değerlendirilecektir (Klingebiel, 2000b: 195-196).

#### **SONUÇ**

İşletmeler, fonksiyonlarını yerine getirirken tedarikten, pazarlama, satış ve dağıtım kadar 1990'lı yılların getirdiği değişikliklerin her alanda kendini göstermesi, yeni yaklaşımlar ve stratejilerin geliştirilmesi nedeniyle klasik pazarlama anlayışından çağdaş pazarlama anlayışına geçmiş, ürünlerin geliştirilmesinden, tasarım, üretim, reklam ve dağıtımına kadar pek çok konu, pazarlamanın faaliyet alanı içine girmiştir. Pazarlama stratejileri ile yönetim stratejileri eşdeğer görülmeye başlanmış ve özellikle pazarlama, satış ve dağıtım alanında artan maliyetler, bu alanda yapılacak etkin maliyet hesaplama, kontrol ve maliyet düşürme (maliyet yönetimi) çalışmalarına ağırlık vermeyi gerektirmiştir.

Pazarlama maliyetlerinin toplam maliyetler içerisindeki payının % 50-60 civarında olması, bu maliyetlerle ilgili bilgi gereksiniminin karşılanması ve bu bilgilerin bir sistem içinde sağlanmasına yönelik çabaları artırmıştır. Pazarlama ile ilgili kararların maliyet bilgileri temeline dayalı olarak alınabilmesi için maliyet muhasebesi tarafından sağlanacak bilgilere gereksinim olmaktadır. Pazarlama ile muhasebe arasında ortak nokta fiyat politikasıdır ve pazarlama sistemi içinde fiyatlar maliyet muhasebesi bilgilerine dayalı olarak kararlaştırılmaktadır. Bunun için pazarlama muhasebesi kavramı ortaya çıkmış ve pazarlama muhasebesi, pazarlamayla ilgili bilgilerin toplanması ve tüm çalışanlara iletilmesi, pazarlama, satış ve dağıtım maliyetlerinin hesaplanmasında pazarlama fonksiyonu ile sınırlı kalan ve pazarlama denetiminin bir aracı olarak fonksiyonlar üstü bir anlayış olarak kabul görmüştür.

Maliyet muhasebesi pazarlama, satış ve dağıtımla ilgili kararların sağlam esaslara dayandırılmasına yönelik bir araç olarak kullanılmaktadır. Ancak maliyet ve yönetim muhasebesi tarafından hazırlanan bilgilerin pazarlama yönetiminin bilgi gereksinimini karşılayıp karşılamadığı da bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Maliyet muhasebesi daha çok işletme içi süreçler ve ürün maliyeti üzerinde yoğunlaşırken, pazarlama muhasebesi pazarlama ile ilgili maliyet bilgilerinin sağlanması, hazır bulundurulması ve çeşitli pazarlama kararlarının başarı denetimi için uygun olup olmadığını araştırmaktadır.

Pazarlama muhasebesi, muhasebenin bağımsız bir dalı anlamına gelmediği gibi, uygun ve geçerli karar almaya yarayan bilgiler, muhasebenin şirketler muhasebesi, maliyet muhasebesi gibi dallarından da sağlanabilir. Ancak, pazarlama muhasebesi için maliyet muhasebesi kesinlikle önemli ve anlamlıdır. Pazarlama muhasebesinin görev alanları, işletmedeki mevcut ürün-pazar ilişkisi hakkında karar vermek, desteklemek ve gelecekteki ürün arzının ve pazardaki başarısının değerlendirilmesidir. Pazarlama muhasebesinin konusunu, pazarlama denetiminin ve yönetim muhasebesinin ayrılmaz ve tamamlayıcı parçası olarak pazarlamada maliyet ve yönetim muhasebesinin karar vermeye yönelik olarak kullanılması oluşturmaktadır. Pazarlama muhasebesi, müşteri kârlılığının ve yararının, müşteri değerinin, marka değerinin artırılması ve korunması, rekabete yönelik fiyatlama gibi araçlarla bilgi temeli oluşturmakta ve dış bilgi taleplerini karşılamaktadır. Pazarlamada doğru karar almayı kolaylaştırması açısından pazarlama kararlarının muhasebe bilgileriyle desteklenmesi ve maliyet bilgileri temeline dayandırılması yararlı olacaktır.

Pazarlama muhasebesinin, pazarlama yönetimi ve denetiminde büyük bir öneme sahip olması, işletme yöneticilerinin bu konuya daha da önem vermeleri ve maliyet muhasebesini, pazarlama maliyetlerinin daha sağlıklı olarak hesaplanmasına, analiz edilmesine, kontrolüne ve maliyet düşürmeye, verimsiz ürünlerin üretim hattından kaldırılmasına (Schiff,1999;73) olanak sağlayacak biçimde düzenlemeleri gerekmektedir. Bu nedenle pazarlama muhasebesinin finansal bilgi sistemi içinde ayrı bir sistem ya da bir alt sistem olarak düzenlenmesi yararlı olacaktır.

## KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, N. (1982), **Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi Ankara İ.T.İ.A. Yayın No:197, Ankara, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi.
- BURGARTZ, T. (2001), “Value Marketing”, **Controlling**, 13. Jg. Heft:4/5, München und Frankfurt, Franz Vahlen und Verlage C. H. Beck, April/Mai, pp. 257-258.
- COLE, G. H. (2002), “Effective Marketing”, **National Public Accountant**, June, pp. 18-19.
- DEHNEN, K., SIBBEL, R. and C. STEFFENS, (2000), “Target Costing auf unvollkommenen Maerkten”, **Controlling**, 12. Jg., Heft:2, München und Frankfurt, Franz Vahlen und Verlage C. H. Beck, Februar, ss. 105-108.
- FIRLAR, B. G. (2000), “Günümüzde Marka ve Konumunun Belirlenmesi” **Pazarlama Dünyası**, Yıl:14, Sayı:81, Mayıs-Haziran, ss. 20-24.
- FISCHER R. (2002), “Verfahren und Probleme der Preiskalkulation in Dienstleistungsunternehmen”, **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 46.Jg., Sonderheft, Wiesbaden, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Februar, pp. 87-93.
- IRMSCHER, M. (1997), **Markenmanagement**-Aufbau und Erhalt von Markenwissen und- vertrauen im Wettbewerb, Eine informationsökonomische Analyse, Franfurt a.M-Berlin, Lang Verlag.
- İSLAMOĞLU, A. H. (2000), **Pazarlama Yönetimi**-Stratejik ve Global Yaklaşım, 2.Bası, İstanbul, Beta AŞ.
- JENNER, T. (2001), “Die Berücksichtigung von Realooptionen bei der Ermittlung des Markenwertes-Ein neues Instrument im Markencontrolling”, **Controlling**, 13. Jg., Heft:11, München und Frankfurt, Franz Vahlen und Verlage C.H. Beck, November, pp. 577-582.
- KLINGEBIEL, N. (2000a), “Marketing-Accounting (I)”, **WiSu-Das Wirtschaftsstudium**, Zeitschrift für Ausbildung Examen und Berufseinstieg, 29. Jg., Heft:1, Düsseldorf, Lange Verlag GmbH & Co.KG., Januar, pp. 67-71.
- KLINGEBIEL, N. (2000b), “Marketing-Accounting(II)”, **WiSu-Das Wirtschaftsstudium**-Zeitschrift für Ausbildung, Examen und Berufseinstieg, 29. Jg., Heft:2, Düsseldorf, Lange Verlag GmbH & Co.KG., Februar, pp. 193-196.

- KOHLER, R. (1992), "Kosteninformation für Marketing-Entscheidungen (Marketing-Accounting)", **Handbuch Kostenrechnung**, Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, pp. 837-855.
- KOHLER, R. (1989), "Marketing-Accounting", **Marketing-Schnittstellen Herausforderungen für das Management**, Festschrift für H. Raffée, Herausgeber: Günter Specht, Günter Silberer, Werner H. Engelhardt, Stuttgart, Schaffer-Poeschel Verlag, pp. 117-139.
- KORKMAZ, S. (2000), "Marka Oluşturma Sürecinde Hipermarket (Dağıtıcı) Markaları ve Bu Markaların Tanınmışlık Düzeylerini İçeren Bir Araştırma", **Pazarlama Dünyası**, Yıl:14, Sayı: 83, Eylül-Ekim, ss. 27-34.
- KRUGMANN, B., KAUM, S. and M. RAUCH, (2000), "Kundengerechte Preis- und Produktgestaltung durch Target Costing", **Die Bank**, Nr:2, Köln, Verlag Bank-Verlag GmbH, Februar, pp. 98-105.
- KUCHER, E. and H. SIMON, (1997), "Market Pricing als Basis Target Costing", **Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung**, in: K-P. FRANZ and P. KAJÜTER, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag, pp. 141-161.
- LINK, J. (1995), "Welche Kunden rechnen sich?", **Absatzwirtschaft**, Sonderausgabe-95, 38.Jg. Düsseldorf, Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Oktober, pp. 108-110.
- OLUÇ, M. (1988), "Pazarlama Stratejileri-Ürün Politikaları", **Pazarlama Dünyası**, Yıl:2, Sayı:7, Ocak-Şubat, ss. 3-15.
- ÖZTUĞ, F. (1997), "Marka Değeri: Kavram ve Yönetimi", **Pazarlama Dünyası**, Yıl:11, Sayı:61, Ocak-Şubat, ss. 19-25.
- PATTERSON, M. (1999), "Rethinking Marketing: Towards Critical Marketing Accountings", **Journal of Marketing Management**, 15, pp. 435-442.
- RECKENFELDERBAEUMER, M. (1995), **Marketing-Accounting im Dienstleistungsbereich: Konzeption eines prozesskostengestützten Instrumentariums**, Wiesbaden, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH.
- SCHIFF, A. D. (1999), "Acquire Clients by Stressing These 40 Benefits of Accounting Services", **The CPA Journal**, August, pp. 72-73.
- SCHLOTE, S. (1998); "Die Markenmacht", **MM-Manager Magazin**, 28.Jg., Heft:2, Hamburg, Manager Magazin Verlagsgesellschaft GmbH, Februar, pp. 59-70.

- SCHMIDT, R. W. (1997), **Strategisches Marketing-Accounting**: Nutzung des Rechnungswesen bei strategies Marketing aufgeben, Wiesbaden, Deutscher Universitäts Verlag und Verlag Dr. Th. Gabler GmbH.
- SEICHT, G. (1996), **Moderne Kostenrechnung**, Wien, Verlag Orac.
- SHANK, J. K. and J. FISHER, (2000), "Target Costing als preisstrategische Waffe", **Harvard Business Manager**, 22. Jg., Heft:3, Hamburg, manager magazin Verlagsgesellschaft GmbH, pp. 96-107.
- SIMON, H. and D. DAHLHOFF, (1998), "Target Pricing und Target Costing mit Conjoint Measurement", **Controlling**, 10.Jg., Heft:2, München und Frankfurt, Verlage Franz Vahlen und C.H. Beck, Maerz/April, pp. 92-96.
- SWOBODA, P., STEPAN, A. and J. ZECHER, (2001), "**Kostenrechnung und Preispolitik**", 21. erweiterte Auflage, Wien, Linde Verlag.
- TEK, N. (1995), "Pazarlama Maliyetleri ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminde İzlenmesi", **Pazarlama Dünyası**, Yıl:9, ss. 10-14.
- TEK, Ö. B. (1997), **Pazarlama İlkeleri**, Geliştirilmiş 7.Baskı, İstanbul, Cem Ofset Matbaacılık AŞ.
- WIEDER, B. (1999), **Kosten- und Erlösrechnung im Marketing-Accounting**, Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag GmbH. und Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH.