

PAZARLAMA İLE İLGİLİ KARARLARDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN ETKİSİ

Dr. Alper ÖZER*

ÖZET

İşletmeler faaliyetleri süresince sürekli olarak karar verme durumundadırlar. Pazarlama faaliyetlerine ilişkin kararlar stratejik olarak işletmeler için büyük önem taşımaktadır. Bu kararların etkin bir şekilde verilmesi en doğru bilginin sağlanmasıyla gerçekleşebilir. Pazarlama ile ilgili kararlarda maliyetlerin etkili olduğu durumlarda faaliyet tabanlı maliyetleme doğru bilgiler sağlanması için kullanılan bir yöntemdir. Pazarlama ile ilgili kararların geleneksel ve faaliyet tabanlı maliyetleme ile sağlanan bilgilere göre farklılık göstermesi bu konunun incelenmesi gerekliliğini öne çıkarmaktadır.

ABSTRACT

Businesses are continuously in a decision making process. One of the important decisions businesses must make is marketing decisions. To make an effective decision, it is needed to have the right information. In marketing decisions, when costs are dominant on the decision making, activity based costing is a method for reaching right information for business. Because the costs are measured in traditional costing system and activity based costing system differ, it is necessary to analyse the marketing decisions according to the costing systems.

* Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
E-posta: ozer@politics.ankara.edu.tr

1- GİRİŞ

İşletmeler faaliyet gösterdikleri süre boyunca sürekli olarak karar verme durumundadırlar. Bu kararlar faaliyetlerin en etkin şekilde sürdürülebilmesine yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. Etkin karar verme ise doğru ve yeterli bilgi sahibi olmakla gerçekleştirilebilir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, geleneksel maliyet sistemlerine göre daha ayrıntılı ve doğru bilgi elde edilmesinin sağlanması için uygulanmaya başlanmış olan bir maliyet sistemi olarak, daha doğru karar almada kullanılan bir maliyetleme sistemidir. Geleneksel maliyetleme sisteminin birçok konuda yeterli görülmemesi işletmeleri bu tür bir sisteme yönlendirmiştir.

Bu tür bir değişime neden olan başlıca etken, teknolojik olanakların da gelişmesiyle üretim sistemlerinde değişiklik olması ve bu sayede de işletmelerin tüketicileri daha fazla önemsiyor, karan uygulamalara yönelmeleridir. Tüketici istek ve ihtiyaçlarının daha iyi şekilde karşılanması gerekliliğinin nedeni pazarda yüksek seviyeye ulaşmış olan rekabettir ve işletmeler üretim sistemlerini ve ürün politikalarını söz konusu rekabeti dikkate alarak gerçekleştirmek zorundadırlar. Bu da işletmeleri ürün çeşitliliğine götürmektedir. Artık tek bir ürünle geniş bir tüketici kitlesine ulaşmak mümkün olmamaktadır, ancak çeşitlilik de işletmeler için daha yüksek üretim maliyetleri anlamına gelmektedir. Buna ek olarak farklı ürünler söz konusu olduğunda, tek bir pazarlama stratejisiyle hareket etme olanakları da bulunmamaktadır. Ürünler arasındaki farklılıkların ortaya konulması gerekliliği bulunmaktadır ve bu da ürünlerin farklı maliyetlere neden olması anlamına gelmektedir.

İşletmelerin faaliyetleri nedeniyle karşı-

laşacakları maliyetler başta fiyatlandırma kararları olmak üzere birçok karar üzerinde etkili olmaktadır. Bu etki nedeniyle işletmelerin belirleyecekleri stratejiler de değişiklik göstermektedir. Bu çalışmada doğru ve yeterli bilginin sağlanmasına yönelik olarak kullanılan faaliyet tabanlı maliyetleme ile pazarlama kararları arasındaki ilişki incelenmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme genel olarak muhasebe yönüyle incelenmiştir. Türkiye’de yapılan bazı çalışmalar¹ her ne kadar faaliyet tabanlı maliyetleme ile pazarlama arasındaki ilişkiyi kurmuşlarsa da, bu çalışmalar genel olarak pazarlama maliyetleri ile ilişkilendirilmiş, pazarlama stratejileri üzerinde nasıl bir etki oluşabileceği yeterince tartışılmamıştır. Bu çalışmada ise genel olarak faaliyet tabanlı maliyetleme ile pazarlama stratejilerinin nasıl ilişkilendirilebileceği üzerinde durulmaktadır. Bu ilişkiye de özellikle ürün politikası ve ürün çeşitliliği açılarından bakılmaktadır.

2- ÜRÜN ÇEŞİTLİLİĞİ İHTİACI

Ekonomik gelişmeler işletmelerin şiddetli rekabet altında kalmalarına neden olmaktadır. Rekabetin gittikçe artması ve pazarda tutunabilmek için rekabet avantajı sağlanması gerekliliği tüm işletmeleri yenilikler yapmaya ve tüketici istek ve ihtiyaçlarını daha iyi karşılamaya yönelik faaliyetlerde bulunmaya yöneltmektedir. Böyle bir ortamda rekabet avantajı sağlamak isteyen işletmelerin yöneldikleri bir yön tem, daha iyi tüketici tatmini sağlanmasına yönelik olarak ürün çeşitliliği sağlanmasıdır. Ürün çeşitliliğinin sağlanması tüketici istek ve ihtiyaçlarını daha iyi bir şekilde karşılayacak ürünlerin pazara sunulması anlamına gelmektedir. İşletmelerin çoğunun karmaşık bir üretim yapısını da beraberinde getiren bu tür bir eğilim içine girmiş olmasının temelinde yatan neden ise rekabettir.

1 Zeki Doğan, "Pazarlama Maliyetlerinin Analizinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin Kullanımı ve Önemi", **Pazarlama Dünyası**, Yıl:10, Sayı: 60, Kasım-Aralık 1996, s:35-39; Mehmet Marangoz, "Pazarlama Maliyetlerinin Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ile İzlenmesi", **Verimlilik Dergisi**, Sayı:2, 2001, s:121-144.

Tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarının etkin bir şekilde karşılanabilmesinin en iyi yolu her bir tüketicinin bir pazar bölümü olarak değerlendirilmesi, yani kişiye özel üretimin gerçekleştirilmesidir. Her ne kadar kitle üretiminden kişiye özel üretime doğru bir yönelme söz konusuysa da, oluşacak olan maliyetler nedeniyle kişiye özel üretimin uygulanması genel olarak mümkün olmamaktadır² Bu nedenle işletmeler pazarı bölümlere ayırarak her pazar bölümüne yönelik farklı ürünler geliştirmek yoluyla tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarını daha iyi şekilde karşılamaya çalışırlar³

İşletmeler için verilmesi gerekli önemli karar, pazar bölümünün hangi büyüklükte olacağıdır Bunun nedeni, pazar bölümünün büyüklüğünün işletmelerin o pazar bölümünde bekledikleri fayda ile o faydanın sağlanması için katlanılması gerekli olan maliyetler arasındaki ilişkiye bağlı bulunmasıdır Pazar bölümü ne kadar küçük belirlenirse tüketici istek ve ihtiyaçlarının daha iyi bir şekilde karşılanması olasılığı da o kadar artacaktır. Bununla birlikte talep potansiyeli ve dolayısıyla satış miktarı açısından pazar bölümünün yeteri kadar büyük olmaması durumunda maliyetlerin karşılanması için gerekli gelirlerin kazanılamaması riski ortaya çıkacaktır.⁴ Maliyetlerin genel olarak fiyatlandırma kararlarında veri olarak kullanılması bu konunun önemini artırmaktadır⁵ Yani pazar bölümünün küçüklüğü daha iyi tüketici tatmini sağlayacaktır, ancak maliyetlerin karşılanması için gerekli satış mik-

tarının sağlanması güçleşecektir Bu şekilde bir ters orantı nedeniyle fiyatlandırma ve pazarlama kararları da etkilenecektir Bu durumda da maliyetlerin karşılanması için fiyatların artırılması gerekecektir. Maliyetlerle fiyat arasındaki ilişki de ürün çeşitliliği açısından bu noktada ilişkilendirilebilir.

Ürün çeşitliliğinin maliyetleri artırmasının temel nedeni, ürünler arasındaki farklılıklar ve tek ürün üretiminin sağlayacağı avantajlardan yararlanma olanağının ortadan kalkmasıdır Yani kitle üretimi sayesinde sağlanan maliyet avantajı kaybolmaktadır⁶ Ürünler arasındaki farklılıkların sağlanması için farklı hammadde ve malzeme ile farklı üretim süreçlerinin gerekmesi maliyetlerin artmasına neden olan temel etken olarak ortaya çıkmaktadır Bu açıdan bakıldığında maliyetlerin artmasına neden olan bir diğer önemli etken olarak da düşük miktarda üretimlerin gerçekleştirilmesi nedeniyle birim başına düşen sabit genel üretim giderlerinde artışın olması, dolayısıyla da ürün başına maliyetlerde artışın söz konusu olması ifade edilebilir⁷

Yeni üretim süreçlerinin gerekmesi nedeniyle işletmeler farklı ürünlerin üretilmesi için daha yüksek maliyetlerle karşılaşmaktadırlar. Ancak ürünlerin aynı ürün sınıfında olması nedeniyle ortak tedarik, üretim ve pazarlama unsurlarının söz konusu olmasıyla sağlanabilecek olan çeşit ekonomileri avantajı, maliyetlerin tamamıyla yeni bir ürün üretilmesine göre daha düşük olmasını sağlamaktadır⁸

- 2 Anirudh Dhebar, "Using Extensive, Dynamic Product Lines for Listening in on Evolving Demand", *European Management Journal*, Vol:13, No:2, 1995, s:187.
- 3 Gregory Dobson, Shlomo Kalish, "Positioning and Pricing a Product Line", *Marketing Science*, Spring 1988, Vol:7, No:2, s:107.
- 4 Dennis J. Cahill, "Target marketing and segmentation: valid and useful tools for marketing", *Management Decision*, Vol 35 Iss 1, 1997, s. 11.
- 5 Susan M. Petroshius, Kent B. Monroe, "Effect of Product-Line Pricing Characteristics on Product Evaluations", *Journal of Consumer Research*, March 1987, Vol:13, s:511.
- 6 K. H. Yeh, C. H. Chu, "Adaptive Strategies for Coping With Product Variety Decisions", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol:11, No:8, 1991, s:36.
- 7 Kekre, Sunder, Kannan Srinivasan, "Broader Product Line: A Necessity to Achieve Success", *Management Science*, October 1990, Vol. 36, No: 10, s: 1216.
- 8 John Paul MacDuffie, Kannan Sethuraman, Marshall L. Fisher, "Product Variety and Manufacturing Performance: Evidence From the International Automotive Assembly Plant Study", *Management Science*, Vol:42, No:3, March 1996, s:352.

Çeşit ekonomileriyle ilgili olarak farklılaştırmanın üretim sürecinde gerçekleştirildiği nokta da etkili olmaktadır. Ürün ne kadar geç farklılaşırsa ortak unsurların kullanılması o kadar fazla olacaktır ve bu durumda çeşit ekonomilerinin avantajından faydalanma olanağı da artacaktır. Bununla birlikte düşük üretim miktarlarında üretimi gerçekleştirilen özel ürünlerin niteliği farklılaştırmanın düzeyini etkileyecektir. Ek fiyat primi uygulanacak şekilde ürün hattı içerisindeki diğer ürünlerden farklılaştırılmaya çalışılan ürünler için farklılaştırmanın üretim sürecinin daha erken düzeylerinde başlaması gerekmektedir. Farklılaştırma ne kadar geç gerçekleştirilirse, farklılaştırılan ürünün diğer ürünlere göre farklı olma olasılığı azalacaktır. Yani yeni ürün için gerekli üretim karmaşıklığı düşük düzeyde olacaktır. Bunun önemi ise farklı ürünlerdeki karmaşıklık derecesine göre işletmenin uygulayacağı maliyet sistemlerinin farklılıklarının öneminin değişmesidir.

3- MALİYET SİSTEMLERİ VE ÜRÜN ÇEŞİTLİLİĞİ

İşletmelerde yönetim muhasebesi stratejik karar verilmesine yönelik bilgi sağlar. Yönetim muhasebesi aynı şekilde pazarlamacıların karar almada kullandığı bilgiler üretir. Stratejik olarak kararlar üzerinde etkili olacağından bu bilgilerin doğru olması büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin üretim teknolojilerindeki gelişmeleri de bu nedenle takip etmeleri gerekmektedir. Teknolojideki hızlı gelişmeler işletmelerin yeni üretim teknolojilerini kullanmalarına ve bu sayede rekabet avantajı sağlamalarına olanak tanımaktadır. Rekabet avantajı; teknolojinin, tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarını daha iyi karşılayacak şekilde kullanılmasıyla sağlanmaktadır. Varki ve Rust⁹ teknoloji sayesinde işletmelerin pa-

zar bölümlerini artık daha küçük belirleyebildiklerini, gelişen teknolojiyle farklı pazar bölümlerine yönelik olarak geliştirilen ürünlerin maliyetlerinin daha düşük olduğunu ve bu sayede de maliyetlerin daha kolay karşılanabildiğini ifade etmektedir. Maliyetlerin düşük tutulmasına olanak tanıyan bir diğer etkenin de esnek üretim sistemleri olduğu ifade edilmelidir. Bu durum işletmelerin farklı ürünler üretmesini desteklemektedir. Böylece işletmeler daha fazla çeşit üretecekler ve sonuçta da ürün çeşitliliğini de dikkate alan bir maliyet sistemine ihtiyaç duyacaklardır. Esnek üretim sistemlerinin olumlu etkisi sadece ürün çeşitliliğinde maliyetlerin düşürülmesinde değil, çeşitlilik sağlanmasıyla birlikte aynı zamanda üretim sürecindeki değişikliklerden kaynaklanacak olan ürünlerdeki performans kaybı olasılığını en aza indirmesinde de görülmektedir.¹⁰ Bu sayede fiyatlama kararları ürünün kalite kaybına uğraması riskinden etkilenecektir.

İşletmelerin ürün çeşitliliği arttıkça pazarlama ve fiyatlama kararlarında farklılıklar olmaktadır. Bu farklılık ürün çeşitliliğine bağlı olarak etkisini ihtiyaç duyulan maliyet sistemi kararları üzerinde de göstermektedir. Fiyatlar açısından bakıldığında maliyetlerin belirlenmesinde artık tek bir ürünün üretilmiyor olması, genel olarak ürün hattının maliyet yapısının yeniden ele alınması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Günümüzde ise; hacim temelinde hesaplanan maliyetlerin, artık farklı ürünlerin farklı miktarlarda üretilmesi nedeniyle farklı şekilde hesaplanması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Temel sorun, maliyetlerin farklı ürünlere nasıl paylaştırılacağı olmaktadır. Örneğin, hem marka için hem de ürün hattındaki ürünler için ayrı ayrı reklamın yapıldığı durumlarda, reklam giderlerinin hangi ürünlerin maliyetlerini ne şekilde etkile-

9 Sajeve Varki, Roland T. Rust, "Technology and Optimal Segment Size, *Marketing Letters*, Vol:9, No:2, 1998, s:148.

10 Shannon W. Anderson, "Measuring the Impact of Product Mix Heterogeneity on Manufacturing Overhead Cost", *The Accounting Review*, Vol:70, No:3, July 1995, s:364;

diğini belirlemek güçtür. Bunun önemli olması ise doğru kararların verilmesi için doğru bilgilerin sağlanması gerekliliği ile ilişkilendirilmektedir. Araştırmaların çok ürün üreten işletmelerin hemen hepsinde maliyetlere ilişkin yanlış bilgi sahibi olunduğunu göstermesi bu konunun önemini daha açık şekilde ortaya koymaktadır¹¹

Maliyet sisteminden kaynaklanan maliyetlerin belirlenmesindeki yanlışlık, ürün hattını oluşturan ürünlerin gelir ve giderlerinin ayrı ayrı izlenmesiyle net bir şekilde ortaya konulabilir. Belirli bir ürün hattının gelirleri, ürün hattını oluşturan ürünlerin getirilerinin toplamından oluşmaktadır. Daha etkin kararlar için de; ürün hattını oluşturan ürünlerin gelirleriyle neden oldukları maliyetler arasındaki ilişkinin, ürün hattının toplam geliri ve maliyetleri ile ilişkilendirilerek dikkate alınması gerekmektedir. Bazı durumlarda bir ürün hattının toplam gelirlerinin %99'u ürünlerin %60'ından, geriye kalan %1'lik gelir ise ürünlerin %40'ından sağlanabilir. Böyle bir durumda fazla gelir getiren ürünlerle, az gelir getiren ürünlerin aynı şekilde değerlendirilmesi yanlış olacaktır. Aynı mantıkla deponun %30'unu kullanan bir ürünün, stok maliyetlerinin de %30'unu yüklenmesi ve ürün hattı içindeki bir ürünün satış çabalarının %20'sinden yararlandığında, satış maliyetlerinin de %20'sini yüklenmesi gerekliliği ifade edilmelidir.¹² Hangi ürünün toplam maliyetler içinde ne kadar paya sahip olduğu ve aynı şekilde ürünlerin gelirler içinde de ne kadar paya sahip oldukları ortaya konulmalı ve stratejik pazarlama kararları buna göre verilmelidir.

Buna ek olarak ürünlerin üretildikleri miktarlar arasındaki farklılıklar da dikkate alınmalıdır. Bunun nedeni ise üretilen miktarlarla maliyet arasındaki ilişkidir. Düşük miktarlarda

üretilen ürünlerle yüksek miktarlarda üretilen ürünler arasında maliyetler açısından farkların izlenmesi gerekmektedir. Örneğin, birinde sadece A ürünü, diğerinde de belirli bir miktarda A ürünü ve ek olarak da aynı ürün sınıfında olmak üzere B ve C ürünlerinin üretildiği iki fabrika dikkate alındığında, bu iki fabrikada ortaya çıkacak olan maliyetlerin farklı olacağına dikkat edilmelidir. Birinci fabrikada toplu üretimin sağlayacağı avantajlardan yararlanmak mümkün olacaktır. Buna karşın diğer fabrikada üretim sürecinin değiştirilmesi gerekliliği ve daha düşük miktarlarda ürün üretilmesi her iki fabrikada üretilen A ürününün maliyetlerinin aynı olmamasına neden olacaktır. Bunun doğal sonucu olarak birinci fabrikada üretilen A ürününün fiyatı belirlenirken daha etkin faaliyet gösterilmiş olan ikinci fabrikada üretilene göre daha düşük maliyetli bir ürün fiyatlanacaktır. İkinci fabrikada ise daha yüksek maliyetler söz konusu olacağından aynı ürün için daha yüksek fiyatlama gerçekleşecektir. Burada maliyetlerin daha yüksek olmasının nedeni ise daha yüksek genel üretim giderlerine sahip olunmasıdır. Ancak belirlenmesi gereken önemli bir nokta, düşük miktarlarda üretilen diğer ürünlerin, ek özellikler taşıyan ürünler olması durumunda daha yüksek bir fiyatlama yapılmasına olanak tanımalarıdır. Üretim miktarlarını temel alan geleneksel maliyet sistemlerinde ürün gruplarının, üretim sürecindeki değişiklikler nedeniyle meydana gelen maliyetlere bakılmaksızın, sadece üretim miktarlarına bakılarak maliyetlerin belirlenmesi yukarıda belirtilen sakıncalara neden olmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ise bu sakıncayı ortadan kaldırmaya yönelik olarak uygulanan bir sistemdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme bu şekilde üretim miktarları ile maliyetleri ilişkilendiren geleneksel maliyetleme sistemlerinin

11 Robin Cooper ve Robert S. Kaplan, "Measure Costs Right: Make The Right Decisions", **Harvard Business Review**, September- October, 1988, s:97

12 Thomas H. Stevenson, Frank C. Barnes, Sharon A. Stevenson, "Activity- Based Costing: An Emerging Tool For Industrial Marketing Decision Makers", **The Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol:8, No:2, 1993, s:42.

açığını kapatmakta, maliyetlerin farklılaşmasına neden olan çok sayıda nedenin olduğunu ve üretim miktarının bu nedenlerden sadece biri olduğunu kabul etmektedir.¹³ İşletmelerin bu nedenleri inceleyerek de farklı ürünler bazında farklı fiyatlamalar ve pazarlama faaliyetleri uygulamalarına olanak tanımaktadır

4- FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Günümüz ekonomik koşullarında doğru karar vermek oldukça büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin hızlı rekabet koşullarında tüm kararlarla birlikte pazarlama kararlarında da etkili kararlar alması gerekmektedir. Bu kararlar da maliyetlerden etkilenmektedir. Örneğin maliyetlerle direkt olarak ilişkili olan fiyatlama kararlarında en doğru fiyatın belirlenmesi için, ürün maliyetlerini doğru şekilde verecek maliyet sistemlerine gereksinim duyulmaktadır. Doğru maliyet yapısının ortaya konulması, ürün çeşitliliği olduğunda, yani ürünler arasında etkileşimin söz konusu olması durumunda daha da önemli olmaktadır. Bu bağlamda faaliyet tabanlı maliyetleme muhasebe ve pazarlama arasındaki bilgi boşluğunu dolduran bir köprü olarak değerlendirilmektedir.¹⁴ Geleneksel maliyet sistemlerinin daha çok üretilen ürünlerin miktarı üzerinde yoğunlaşması ve ürünler arasındaki farklılıkları dikkate almaması, işletmelerin yeni bir yöntem arayışına girmelerine neden olmuş ve bu sayede bu eksikliği tamamlayan bir yöntem olan faaliyet tabanlı maliyetleme kullanılmaya başlanmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin pazarlama kararlarında kullanılabilecek

etkili bir yol olmasının daha iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için geleneksel maliyet sistemleriyle birlikte açıklanması yerinde olacaktır

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemi maliyetlerin gerçek nedeninin ürünler olduğunu kabul eder ve ürünler ve maliyetler arasında direkt bir ilişki kurmaya çalışır.¹⁵ Bu da muhasebe bilgilerinin yanlış olmasına neden olabilmektedir. Bu yanlışlık genel olarak ürün çeşitliliği ve farklı üretim miktarları söz konusu olduğunda ortaya çıkmaktadır. Geleneksel maliyet sistemlerinin genel üretim giderlerini yüksek hacimli ürünlere daha fazla, düşük miktarlarda üretilen ürünlere daha az dağıtması sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Teknolojik gelişmeler sonucunda otomasyonun daha yaygın olarak kullanılması sonucunda genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içindeki oranının artması,¹⁶ bu sorunu daha da önemli boyutlara ulaştırmaktadır. Diğer bir ifadeyle işletme kaynaklarını daha yüksek derecede kullandığı için yüksek miktarlarda üretilen ürünler cezalandırılmaktadır.¹⁷

Hacme dayalı şekilde maliyetleme yapan geleneksel maliyet sistemlerinde dağıtım iki aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk aşamada genel üretim giderleri maliyet merkezlerine dağıtılmakta, ikinci aşamada ise maliyet merkezlerindeki bu maliyetler ürünlere dağıtılmaktadır. Dağıtımda da genel olarak üretilen ürün gruplarının miktarına bağlı olarak direkt işçilik saatleri kullanılmaktadır. Bu sistemlerin genel amacı, tüm üretim maliyetlerini belirli gruplardaki ürünlere dağıtmaktır. Burada gerçekleştirilmek

13 Marangoz, a.g.e., s:129.

14 Daniel J. Goebel, Greg W. Marshall, William B. Locander, "Activity Based Costing: Accounting for a Market Orientation", **Industrial Marketing Management**, Vol:27, Vol:6, 1998, s:498.

15 Melek Çakır Eker, "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:21, Sayı:1, 2002, s:238.

16 Bin Srinidhi, "The Hidden Costs of Specialty Products", **Journal of Management Accounting Research**, Fall 1992, s:199.

17 Goebel vd., a.g.e., s:500.

istenen, ürünlerin birim olarak maliyetlerinin hesaplanması ve belirli bir marj ile ürün fiyatlarının belirlenmesidir¹⁸

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, faaliyetleri kullanım temeline göre izleyerek geleneksel sistemdeki yanlışlığı ortadan kaldırmaya çalışan bir sistemdir. Bu sistem endirekt maliyet unsurları ile ürünler arasındaki ilişkinin faaliyetler yoluyla sağlanabileceğini öne sürmektedir. Maliyetlere neden olan temel etken faaliyetlerdir. Faaliyetlerin kaynakları, ürünlerin de faaliyetleri tükettiği varsayımına dayanan faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre her bir ürün maliyeti o ürün için kullanılacak ürünün kaynak veya maliyetleri dikkate alınarak incelenir.¹⁹ Ürün geliştirme ürünlerin tükettiği faaliyetler olarak ifade edilmektedir ve ürün hattını oluşturan ürünlerin her birinin geliştirilmesi için bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde de maliyetler bu faaliyetlerde izlenmekte ve her bir ürün ve ürün modeli için maliyetlerin nasıl oluştuğu ortaya konulabilmektedir. Maliyetlerin doğru olarak izlenmesi yanında bu sistemin önemli faydalarından biri de üretim sürecinde değer yaratmayan süreçlerin elimine edilmesi için bilgi vermesi ve böylece maliyetlerin daha düşük seviyelerde gerçekleşmesini sağlamasıdır.²⁰ Bunu destekler şekilde, faaliyet tabanlı maliyetlemeyle işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen bir çalışma da bulunmaktadır.²¹ Bu çalışma sonucunda elde edilen bulgular, faaliyet tabanlı maliyetlemenin muhasebeye dayalı hesaplamalarda işletme performansını artırdığını göstermektedir

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinde direkt işçilik ve makine saatine göre hesaplanan maliyetlerin doğruya yakın şekilde hesaplanmalarında yetersiz kalmaları faaliyet tabanlı maliyetleme gibi bir yöntemle olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu yetersizliğin nedeni ise direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetlerinin üretilen ürünlere yüklenmesinde herhangi bir zorluk yaşanmazken, genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtılmasının oldukça güç olmasıdır.²² Genel üretim giderleri yeni ürünlerin geliştirilmesinde ve kalitenin iyileştirilmesinde önemi giderek artan ve rekabet avantajını etkileyen bir etken olarak değerlendirilmektedir. Bunun temelinde yatan etken ise; genel üretim giderlerinin doğru dağıtılmasının işletmenin verimliliğini ve karlılığını etkilemesi ve bu sayede de rekabet avantajı yaratması olarak ifade edilebilir. Nitekim genel üretim giderlerinin ürünlere doğru dağıtılması, fiyatlama yaparken daha yüksek bir esneklik sağlar ve bu sayede fiyata dayalı bir rekabet avantajı sağlanmış olunur

Genel üretim giderlerinin ürünler üzerindeki etkisinin önemli dereceye ulaşması, ürün hattı içindeki ürünlerin karmaşıklığından da etkilenmektedir. Bunun nedeni ise ürünlerdeki karmaşıklığın artması sonucunda farklı üretim süreçlerinin kurulması için gerekli hazırlıklar ve hazırlık zamanı, ürün gruplarının büyüklüğüne bağlı olarak üretim süreçlerinin değiştirilmesi ve müşterilerin özel siparişleri olarak ifade edilebilir. Ürün hattını oluşturan ürünlerin üretim ve pazarlama çabalarında ortak unsurlara sahip olma dereceleri de bu etkinin önemini belirleyecektir. Farklı ürünler arasında ortak unsurların kullanılma derecesi arttıkça üretim süreci açışın

18 Stevenson vd. a.g.e., s: 42.

19 Ahmet Doğan, "Mamül Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:12, 1997, s:143.

20 Massood Yahya-Zadeh, "Product- Mix Decisions Under Activity- Based Costing With Resource Constraints And Non-proportional Activity Costs", **The Journal of Applied Business Research**, Vol:14, No:4, s:39.

21 Tom Kennedy, John Affleck- Graves, "The Impact of Activity- Based Costing Techniques on Firm Performance", **Journal of Management Accounting Research**, Vol:13, 2001, s:36.

22 Süleyman Yükcü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, İzmir, 1999, s: 895.

dan karmaşıklık düşük düzeye inecektir ve geleneksel maliyetleme sistemlerinin neden olduğu dezavantajlar düşecektir.²³ Ortak unsurların düşük seviyelerde olması ise ürünlerin üretilmesi için daha yüksek derecede farklı üretim süreçleri gerektirecek ve bu da genel üretim giderlerinin daha yüksek olmasına neden olacaktır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme; ürünün üretim hacmine göre değil, faaliyet düzeylerine göre uygulanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme işletmedeki faaliyetlerin hemen hepsinin ürünlerin üretilmesi ve pazarlanmasıyla ilgili olduğunu kabul etmektedir. Yani sadece üretim faaliyetlerine ilişkin olarak karşılaşılabilecek olan maliyetler değil; ayrıca satış, reklam, dağıtım gibi pazarlama altındaki fonksiyonlarla da ilişkilendirilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde maliyetlere neden olan faaliyetler bulunmaktadır ve ürünlerin tüketicilere bu faaliyetler sonucunda hazır hale geldiği kabul edilmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemede genel olarak dört faaliyet düzeyi bulunmaktadır. Bu faaliyet düzeyleri birim düzeyinde faaliyetler, parti (grup) düzeyinde faaliyetler, ürün düzeyinde faaliyetler ve tesis düzeyinde faaliyetler olarak ifade edilmektedir.²⁴

Birim düzeyinde faaliyetler, bazı faaliyetlerin üretilen her bir ürün birimi için sürdürüldüğü mantığına dayanmaktadır. Tüm birimlerin kontrolünün gerçekleştirildiği bir işletmede her bir ürüne ilişkin ürün kontrolü birim düzeyinde faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Birim düzeyinde faaliyetlerden ortaya çıkacak olan maliyetler değişken maliyetler gibi davranış gösterirler.²⁵ Yani üretilen ürün miktarına para-

lel olarak değişiklik gösterirler. Pazarlamacılar için de önemli olan ürün bazında nasıl bir maliyetin ortaya çıkacak olduğu ve her bir üründen ne kadar ürün üretildiğidir. Ürün bazında, ürün çeşitliliğini de dikkate alacak şekilde maliyetlerin ortaya konulabilmesi, kararların daha net olmasını sağlayacaktır.

Parti düzeyinde faaliyetler ise her ürün partisinin üretilmesi sırasında gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Burada faaliyetler her bir ürün yerine ürün gruplarıyla ilgilidir.²⁶ Diğer bir ifadeyle farklı özelliklere sahip ürünler üretildiği zaman ortaya çıkacak olan ve ürün çeşitliliğine sahip olan işletmeler tarafından ayrıntılı olarak incelenmesi gerekli olan maliyetlerdir. Bir grup ürün üretildikten sonra yeni bir grup için üretim sürecinin hazırlanması, malzeme tedariki, çıktıların kontrolü gibi unsurlar farklı ürün grupları için değerlendirilir. Burada vurgulanması gereken nokta, işletmenin herhangi bir grup ürün için belirli pazarlama kararlarının verilmesine yönelik olarak doğru bilgiye ulaşmasıdır. Örneğin bir işletme yeni bir pazar bölümü hedeflediğinde belirli bir ürün grubunun yöneleceği tüketici grubu dikkate alınacaktır. İşletmeler hedef olarak alınacak olan pazarda gerçekleştirilecek olan satış faaliyetleri, tutundurma faaliyetleri ve verilen hizmetlerin gözden geçirilmesi gibi faaliyetler nedeniyle ortaya çıkacak olan maliyetleri izlemek durumundadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme bu faaliyetlerle ilişkili olarak maliyetlerin dikkate alınmasını sağlayarak o hedef pazarın karlı olup olmayacağı konusunda fikir verecek ve bu sayede de karar sürecinin daha güvenilir şekilde gerçekleşmesini sağlayacaktır.

Ürün düzeyinde faaliyetler, farklı ürün

23 Marangoz, a.g.e., s:123.

24 John C. Lere, "Activity- Based Costing: A Powerful Tool for Pricing", **Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol: 15, No:1, 2000, s:24.

25 Lere, a.g.e., s:24.

26 Dickinson, Victoria, John C. Lere, "Problems Evaluating Sales Representative Performance? Try Activity- Based Costing", **Industrial Marketing Management**, Vol:32, 2003, s: 302.

modellerinin üretimini destekleyen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bir diğer ifadeyle ürün düzeyinde faaliyetler, farklı özelliklerde ürünler üretmek isteyen ve bu nedenle ürün farklılaştırmasına giden işletmelerin, faaliyetleri ürünlerin tümüne değil, belirli ürün modellerine göre dikkate almaları olarak ifade edilebilir. Geleneksel maliyet sistemlerinin aksine, faaliyet tabanlı maliyetlemenin, maliyetleri ürünlerin üretim sürecinde gerektirdiği faaliyetlere yüklemesi ürünler arasındaki farklılıkların dikkate alınmasıyla açıklanabilir. Daha net bir ifadeyle maliyetler, ürünler arasındaki farklı özellikler dikkate alınarak yüklenir. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin amacının genel üretim giderlerinin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetin maliyeti ile o faaliyetin oluşmasını gerekli kılan ürünü ilişkilendirmek olduğu dikkate alındığında bu durum daha net olarak anlaşılmaktadır²⁷

Tesis düzeyinde faaliyetler ise üretim sürecinin devam etmesi için gerekli olan faaliyetlerdir. İlk üç düzeydeki faaliyetler direkt olarak üretimle ilişkili olan faaliyetlerdir. Bu aşamalarda birim, parti ve ürün seviyesindeki faaliyetlerin ürünlerle ilişkisi kurulacak ve bu şekilde farklı ürün modellerinin maliyetlerine daha doğru şekilde ulaşılabacaktır.

5- FAALİYET TABANLI MALİYETLEME, PAZARLAMA VE FİYATLAMA KARARLARI

İşletmelerin pazarlama yöneticileri fiyatlama, taşıma, tutundurma, satış gücünün oluşturulması ve ürün hattına yeni eklemelerin gerçekleştirilmesi veya ürün hattından ürünlerin elimine edilmesi kararlarını vermek durumundadırlar. Bu kararların en etkin şekilde verilmesi de en

doğru bilginin elde edilmesine 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 bilgi ihtiyacıdır.

Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi başta fiyatlama kararları olmak üzere işletmelerin pazarlama ile ilgili tüm kararlarıyla ilişkilendirmek gerekmektedir. Özellikle ürün hattı yönetimi ve ürün çeşitliliği söz konusu olduğunda bu kararların daha da fazla etkilenmesi söz konusu olacaktır. Ürün maliyetleme yaklaşımı olarak özellikle son yirmi yılda öne çıkan faaliyet tabanlı maliyetleme, pazarlama kararlarının alınmasında oldukça yararlı bir araç olarak kullanılmaktadır²⁸. Özellikle maliyetlerin fiyatlama kararlarındaki önemi dikkate alındığında faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin önemi daha açık şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle faaliyet tabanlı maliyetleme stratejik bir araç olarak da değerlendirilmektedir.²⁹

Maliyetlerin etkin şekilde kontrolünün gerçekleştirilebilmesi için pazarlama maliyetlerinin de ayrıca değerlendirilmesi, üretim maliyetlerinden ayrı olarak ele alınması gerekmektedir. Bunun temel nedeni, ürün hattını oluşturan ürünlerin farklı şekilde maliyetlere neden olacağıdır. Bu yöntem sayesinde doğrudan satış maliyetleri, taşıma maliyetleri, tutundurma maliyetleri, depolama maliyetleri, pazarlamayla ilgili finansmanın maliyeti ve pazarlama araştırmaları, pazarlama muhasebesi gibi maliyetlerin ürün hattı ve ürün hattını oluşturan ürünlerle ilişkili olarak izlenmesi olanağı ortaya çıkmaktadır³⁰.

27 Recep Pekdemir, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Yayın No:17, İstanbul, 1998, s:41.

28 Lere, a.g.e., s:24.

29 Sidney J. Baxendale, "Activity-Based Costing for the Small Business: A Primer", **Business Horizons**, January- February 2001, s:63; Cooper ve Kaplan, a.g.e., s:97.

30 Tom Kennedy, John Affleck- Graves, "The Impact of Activity- Based Costing Techniques on Firm Performance", **Journal of Management Accounting Research**, Vol:13, 2001, s: 22; Doğan, 1996, a.g.e., s: 36.

Örneğin bu sistem ürün hattındaki iki üründen birinin brüt karı diğerlerinden fazla bile olsa pazarlama maliyetlerinin farklılığına bağlı olarak brüt karı düşük olan ürünün faaliyet karının daha yüksek olabileceğini göstermektedir. Burada yine ürün hattının ve ürün hattını oluşturan ürünlerin ayrı şekilde ele alınmaları gereği ortaya çıkmaktadır. Özellikle ürün hattına yeni bir ürün eklendiğinde yeni ürünün pazarda tutunabilmesi için daha yüksek pazarlama maliyetlerine katlanılacaktır. Böyle bir durumda pazarlama maliyetleri açısından bakıldığında yeni ürünle mevcut ürünlerin neden olduğu pazarlama maliyetleri arasındaki farklılıkların ortaya konulması gerekmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin pazarlama kararlarına ilişkin olarak geleneksel maliyetleme sistemlerine göre farklılıklarının ortaya konulması yararlı olacaktır. Fiyatlama kararları açısından geleneksel maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme arasında faaliyet tabanlı maliyetlemeyi fiyatlama açısından avantajlı hale getiren üç temel farklılık bulunmaktadır³¹

Bu farklılıklardan birincisi; farklı niteliklerde ürünler için farklı maliyetler hesaplanabildiği için, ürün modellerine göre fiyatlama kararı verme olanağının ortaya çıkmasıdır. Farklı ürünlere yönelik olarak faaliyetlere yüklenebilecek maliyetler lojistik, üretim, pazarlama ve satış, dağıtım, hizmetler, teknoloji, finansal yönetim, bilgi kaynakları ve genel olarak yönetimidir.³² Bu maliyetlerin faaliyetlere bağlı olarak ürün çeşitlerine dağıtılması sağlanacaktır. Bu sayede; geleneksel maliyet sistemlerinin, tüm maliyetleri ürünlere kullandıkları kaynakları göz ardı ederek dağıtması sonucunda ortaya çıkacak olan sorunlar engellenmiş olacaktır.

İkinci olarak rekabet avantajı sağlanabilmesi için hangi ürünün niteliklerinde gerçekleş-tirilecek değişimin ürün modeli bazında maliyet tasarrufu sağlayacağı belirlenebilir. Her bir ürün veya ürün modeli için yüksek maliyetlere neden olan unsurların belirlenmesiyle, ürün nitelikleriyle ilgili olarak maliyetlerin düşürülmesi için neler yapılabileceği ortaya konulabilir.

Son olarak da; maliyetlerin düşürülmesi için uygun faaliyet alanlarını göstererek, tüketici istek ve ihtiyaçlarının daha etkin şekilde tatmin edilebilmesine olanak sağlar. Burada vurgulanmak istenen nokta, maliyetlerin düşürülmesiyle tüketici ihtiyaçlarının daha düşük fiyatla karşılanması olanağının tanınmasıdır.

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin fiyat açısından önemi, ürünlerin maliyetleri sadece üretildikleri miktara göre belirlendiğinde, ürünler arasındaki çeşitlilik ve farklılık nedeniyle maliyet sisteminin yanıltıcı sonuçlar vermesine dayanmaktadır.³³ Geleneksel maliyet sistemlerinde maliyetleme üretilen ürün ve hizmetler üzerinde yoğunlaşırken; faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyetleme, ürünlerdeki ve dolayısıyla faaliyetlerdeki çeşitliliğe ve farklılığa dayanmaktadır.³⁴ Bu yaklaşıma göre işletmeyi karlılığa götüren yol, faaliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesidir. Böylece çeşitliliğe sahip olan işletmeler maliyetlere ilişkin daha doğru bilgilere sahip olacaklardır.

Bu noktada faaliyet tabanlı maliyetlemeyle ilişkilendirilmesi gereken ve fiyatlama kararlarında son dönemlerde eğilimin güçlü şekilde yönlendiği hedef fiyatlamadan söz etmek gerekmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme işletmelerin değişken ve sabit maliyetlere yakla-

31 Lere, a.g.e., s:31.

32 Cooper ve Kaplan, a.g.e., s:97.

33 Pekdemir, a.g.e., s:41.

34 Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayınları, 1997, s: 175; Goebel vd., a.g.e., s: 500.

şımalarının değişmesi gerekliliğinden hareket etmektedir. Bu sistem pazarlamada karar vericilerin ürün geliştirme, üretim, maliyetlerin süreçle ilişkilendirilmesi ve faaliyetlerin maliyetleri üzerinde odaklanmasını gerektirmektedir. Genel olarak maliyet artı fiyatlama yöntemi ile fiyatlama yapıldığında bu sistem geçerli olabilmektedir. Bununla birlikte günümüzde yüksek rekabetin etkisiyle fiyatın maliyetlere göre değil, pazara göre belirlenmesi eğilimi artmaktadır.³⁵ Bu da işletmelerin karı belirli bir maliyetin üzerinde belirlenen bir satış fiyatında aramak yerine, belirli bir satış fiyatının altında bir maliyette aramalarına neden olmaktadır.

Hedef maliyetlemeyle işletmeler ürün hattındaki ürünlerin niteliklerine karar verildikten sonra, ürünlerin satış fiyatlarının belirlenmesi ve bu fiyatlara göre ürün maliyetlerinin yönetilmesi amaçlanmaktadır.³⁶ Hedef maliyetlemenin faaliyet tabanlı maliyetlemeyle ilişkisi ise, maliyetlerin doğru şekilde belirlenerek hedef olarak alınacak olan fiyatın doğru belirlenmesindedir. Maliyetler doğru şekilde belirlenmediğinde hedef olarak belirlenecek olan fiyatın da doğru belirlenememesi olasılığı ortaya çıkacaktır. Faaliyet tabanlı maliyetleme kullanılarak, geleneksel maliyet sistemi nedeniyle ortaya çıkacak olan gerçeği tam olarak yansıtmayan maliyetlerin hedef alınması önlenecektir. Böylece olması gerekenden düşük veya olması gerekenden yüksek fiyat belirlenmesi önlenecektir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin hedef maliyetlemeye yönelik olan bir diğer faydası, maliyet yapısının belirlenmesidir.³⁷ Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile hangi ürünün ma-

liyetlerinin nerelerde farklılık gösterdiği ortaya konulabilecek ve hedef fiyatlama buna göre gerçekleştirilecektir.

Maliyetlerin düşürülmesinin rekabet avantajı sağlaması genel olarak düşük maliyet nedeniyle daha düşük fiyatların uygulanacağı düşüncesinden kaynaklanmaktadır.³⁸ Bu noktada maliyet lideri işletmeyle birlikte farklılaştırma stratejisi uygulayan işletmenin de dikkate alınması gerekmektedir. Düşük maliyetle rekabet avantajı sağlamaya çalışan işletmeler genel olarak standart bir ürün ve standart bir üretim tarzı tercih ederek maliyetleri düşürerek kar marjlarını belirli bir aşamaya getirirler. Maliyet lideri işletmenin maliyetleri aşağı çekme olasılığına karşı ise diğer işletmelerin uygulayabileceği strateji, ürünlerde farklılaştırma gerçekleştirilmesidir. Bu sayede rakiplerden farklı, tüketicilerin belirli istek ve ihtiyaçlarını daha iyi bir şekilde karşılayacak ürünler üretilebilecek ve bu sayede de ürünler için ek fiyat primi uygulanabilecektir.³⁹ Diğer bir ifadeyle yüksek maliyetler nedeniyle oluşacak olan kayıp daha yüksek fiyatlar uygulanarak telafi edilebilecektir. İşletmelerin ürün çeşitliliği sayesinde daha yüksek tatmin sağlanmasıyla daha yüksek pazar payına ulaşmaları olasılığının yüksekliği de kaybın daha rahat şekilde karşılanacağını desteklemektedir.

İşletmeler farklılaştırmada iki seçenekle karşı karşıya kalacaklardır. Bunlardan ilki, ürünlerin niteliklerinde farklılıklar yerine ürünlerin kaliteleri arasındaki farklılıklara dayanan dikey ürün farklılaştırmasıdır. İşletmeler bu durumda düşük maliyet stratejilerine ağırlık verebilecek-

35 Stephan A. Butscher, Micheal Laker, "Market- Driven Product Development", **Marketing Management**, Vol:9, No: 2, Summer 2000, s: 49.

36 Margaret L. Gagne, Richard Discenza, "Target Costing", **Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol:10, No:1, 1995, s: 16.

37 Baker, William M., "The Missing Element in Cost Management: Competitive Target Costing", **Industrial Management**, Vol:37, No:2, Mar/Apr, 1995, s: 29.

38 Michael Porter, **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**, The Free Press, New York, 1985, s: 119.

39 Rajeev K. Tyagi "Cost Leadership and Pricing", **Economic Letters**, Vol:72, 2001, s: 189.

lerdir. Diğer bir ifadeyle düşük maliyet stratejisi- sine dayanan stratejinin geçerli olabilmesi, pazardaki tüm işletmelerin dikey ürün farklılaştırması yapması yani ek özellikler yerine sadece ürün kalitesine ağırlık verilmesi durumunda geçerli olacaktır. Burada tüketicilerin beledikleri temel faydayı alabildikleri sürece ek fiyat primi ödemek istemeyecekleri varsayımı söz konusudur.

Bununla birlikte işletmeler yatay farklılaşma olarak ifade edilen farklı özelliklere sahip olan ürünlerle de rekabet içerisinde. Bu durumda temel faydanın yanında tüketicilerin ürüne ek değer yükleyecekleri ek nitelikler de söz konusu olmaktadır. Burada ürünler farklı özelliklere sahip olsalar bile bazı durumlarda fiyatları aynı olabilmektedir. Yani tüketicilerin temel nitelik beklentileri satın alma kararlarını etkilemektedir.

Dikey ve yatay ürün farklılaştırmanın ürün çeşitliliği ve maliyetler üzerindeki etkisi üretim sürecinin farklılaşması ile ilgilidir. Genel olarak ürün maliyetleri ve kaliteleri arasında (dikey farklılaştırma) doğru orantılı bir ilişki söz konusuyken⁴⁰, ürün niteliklerindeki farklılıklar (yatay farklılaştırma) açısından faaliyet tabanlı maliyetlemeye konu olacak olan maliyetler daha düşük derecede etkili olmaktadır. Ancak bu durumun üretim sürecinin karmaşıklığıyla ilgili olduğu da dikkate alınmalıdır. Bu durum, yatay farklılaştırmaya gitmiş ve çeşitlilik sağlamış olan bir işletmenin maliyetlerinin düşüklüğünün belirlenmesinin sınırlı olabileceğini ve maliyetlerin işletmenin teknolojik olanaklarına ve hammadde tercihi gibi etkenlerine bağlı olduğunu göstermektedir.

Üretilen ürünlerin fiyatları ile sahip oldukları özellikler arasında ilişki kurulması gerekmektedir. Düşük miktarlarda üretilen ürünlerin ek özellikler taşımaları, tüketicilerin ek fiyat primi ödemeleri için ikna edici olabilmektedir.

Bu durumda düşük miktarlarda üretilenler bile yüksek fiyatlarla pazara sunulabilirler. Buna karşın tüketicilere ek özellikler sunmayan, yani rakiplerden farklılaşmış olmayan bir ürün için tüketiciler yüksek fiyatlar ödemeyeceklerdir. Bu nedenle tüketicilerin ek fiyat ödemeyecekleri şekilde pazarda olan ürünler için maliyetlerin düşürülmesine çalışılması gerekecektir.

Daha önce de ifade edildiği gibi, geleneksel maliyet sistemleri; üretim maliyetlerinin ürünlere dağıtılması ile birim başına ürün maliyetleri ve sonrasında da belirli bir kar marjıyla fiyatları belirlemeye yöneliktir. Ancak dikkat edilmesi gerekli nokta, pazarlamacılar için bu yöntemin çok da uygulanabilir olmadığıdır. Pazardaki rekabet koşullarının ortaya getirdiği önemli bir etki artık fiyatın maliyetler temel alınarak değil, pazarda oluşan fiyat temel alınarak belirlenmesidir. Hedef maliyet yönteminde bu etken dikkate alınmakta ve belirli bir kar elde edilmesi için maliyetlerden değil fiyattan hareket edilmektedir. Ürünün satılacağı fiyat belirlenmekte ve istenen kar düzeyinin sağlanabilmesi için maliyetler kontrol altına alınmaya çalışılmaktadır.

Tablo 1, yedi ürün üreten gerçek bir işletmenin geleneksel sisteme ve faaliyete dayalı maliyetleme sistemine göre belirlenmiş olan maliyetlerini göstermektedir. İşletme farklı ürünleri farklı miktarlarda üretmektedir. Dört ürün yüksek, üç ürün düşük üretim hacmine sahiptir. Faaliyet tabanlı maliyetlemede yüksek miktarda üretilen ürünlerin maliyetleri, geleneksel maliyetlemeye göre sadece düşük bir miktar aşağıdadır. Buna karşın düşük miktarlarda üretilen ürünlerin geleneksel maliyetleme ile hesaplanan maliyetleri, faaliyet tabanlı maliyetlemeyle hesaplandığında oldukça yüksek bir düzeye ulaşmaktadır. Buradan hareketle pazarlama kararları, ortaya çıkacak olan maliyet farkları dikkate alınarak verilecektir.

40 Tyagi, a.g.k., s:190.

Tablo 1: Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemlerine Göre Üretim Maliyetleri

Ürünler	Yıllık Üretim Miktarı	Geleneksel Maliyetleme, Birim Maliyetler (\$)	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Birim Maliyetler (\$)
1	5.000	4.50	3.95
2	120	11.50	125.80
3	15.000	8.50	7.50
4	650	15.00	78.20
5	450	22.00	130.70
6	8.000	16.80	16.30
7	10.000	12.50	11.30

Kaynak: Goebel, Daniel J., Greg W. Marshall ve William B. Locander, "Activity-Based Costing, Industrial Marketing Management, Vol:27, Vol:6, 1998, s: 504.

Bu noktada karar vericilerin, düşük miktarlarda üretilen ürünler için bu kadar büyük bir farkın nereden kaynaklandığı üzerinde durması gerekmektedir. Üretim miktarlarına bakıldığında bu ürünlerin işletmenin tüm bir ürün politikası içinde küçük bir yere sahip olduğu görülmektedir. Bu nedenle işletmeler bu ürünleri özel ürün olarak değerlendirerek farklı pazarlama stratejileri geliştirebilir. Farklı pazarlama stratejilerinin gerekliliği maliyet yapısının işletmelerin düşük miktarlarda üreteceği ürünler için büyük ölçüde değişiklik gösterecek olmasından kaynaklanmaktadır. Bu denli düşük miktarlarda üretilmesinin ortaya çıkardığı bir diğer sonuç, bu ürünlerin tüm bir yıl boyunca sürekli bir biçimde üretilmedikleridir. Her ne kadar bu ürünler yıl içerisinde sık olarak üretilmiyorsa da, üretildikleri zamanlarda makinelerin hazırlanması, malzemenin sağlanması ve kontrol gibi faaliyetler değişiklik göstereceğinden ek maliyetler ortaya çıkacaktır. Genel üretim giderlerinin düşük mik-

tarlarda üretilen ürünler söz konusu olduğunda daha düşük ürün miktarına yayılması da ürünlerin birim maliyetlerinin daha yüksek olmasına neden olacaktır.⁴¹ Tablodan da görüleceği gibi geleneksel maliyet sistemi; genel üretim giderlerinin üretilen ürünlerin çeşitlere göre ayrımı yapılmaksızın dağıtımı yapıldığından ürün çeşitliliğinden ve ürün karmaşıklığından kaynaklanan maliyet yükselmesini göz ardı etmektedir. Bu şekilde de yüksek miktarlarda üretilen ürünler düşük miktarlarda üretilen ürünlerin neden olduğu genel üretim giderlerinden de pay aldıklarından daha yüksek maliyetli olarak görülmektedirler. Düşük miktarlarda üretilen ürünlerin maliyetleri de düşük görülmektedir.⁴² Bu yanlışlık başta fiyatlama kararları olmak üzere pazarlama kararlarının farklılık göstermesine neden olacaktır.

İşletmelerin düşük miktarlarda üretilen ürünlere ilişkin olarak uygulayacakları strateji

41 Srinidhi, a.g.e., s: 199.

42 Aynı eser, s: 198.

de faaliyet tabanlı maliyetleme sonucunda elde edilecek bilgilerle yeniden şekillenecektir. Düşük miktarlarda üretilen ürünler daha çok özel ürünler olarak değerlendirildiklerinden işletmenin niş stratejisi uygulama şansı olmaktadır. Niş stratejisi de daha iyi tatmin için ek fiyat primi ödemeyi kabul edecek olan tüketicilerden oluşacak şekilde belirlenmektedir ve işletmeler genel olarak bu ürünler için daha yüksek fiyat belirlemektedirler. Ek fiyat primi ile geleneksel maliyetleme ile elde edilmiş olan maliyetler ilişkilendirildiğinde de ortaya çıkacak karın aslında gerçek kardan çok daha düşük olduğu, hatta bazı durumlarda işletmenin zararda bile olduğu görülebilecektir. Daha net bir ifadeyle, faaliyet tabanlı maliyetleme sonucunda işletmenin düşük miktarlarda üretilen ürünlerden aslında zarar ettiği ortaya çıkacaktır. Bu durum faaliyet tabanlı maliyetlemenin düşük miktarlarda üretilen ürünler için yol gösterici olduğu şeklinde de ifade edilebilir. Bu durumda düşük miktarlarda üretilen ürünlerin gerçek maliyetleri dikkate alınarak, zarar getirmemesi için daha yüksek fiyatlama gerçekleştirilebileceği gibi, işletme daha yüksek fiyatlama olanağının veya üretim miktarının artırılmasının mümkün olmadığı durumlarda ürün hattından ürün elimine edilmesi kararını da verebilecektir⁴³

Bu noktada, ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesinin hedef maliyetlemeyi uygulamak isteyen işletmeleri de etkileyeceği ifade edilmektedir. Tabloya dikkat edilirse, geleneksel maliyet sistemine göre hedef fiyatın belirlenmesi durumunda, düşük miktarda üretilen ürünlerin gerçek maliyetlerinin yüksek olması nedeniyle, hedeflenen fiyatın gerçekte maliyetlerden çok daha düşük bir seviyede belirlenmesine neden olabilecektir. Yüksek miktarda üretilen ürünlerde ise belirli bir kar düzeyine ulaşılabilmesi için

daha düşük fiyatlama yeterli olabilecektir. Bu da işletmenin rekabet avantajı sağlaması anlamına gelecektir. Hedef maliyetleme ayrıca hangi ürünün ne kadar gelir getireceğinin daha iyi şekilde analiz edilebilmesiyle ürün hattına yeni bir ürünün eklenmesi kararında da yardımcı olacaktır.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta da hem miktar hem de fiyat olarak yüksek derecede farklılık gösterecek olan ürünlerin sadece genel üretim giderlerinde değil, diğer giderlerde de farklılık gösterebileceğidir. Bunun nedeni hem tüketicilerin ek fiyat primi ödemeleri için ürünün farklılaştırılması gerekliliği ve bunun da ek maliyetlere neden olması, hem de işletmenin ürünleri arasında farklılık derecesi arttıkça üretim ve pazarlama faaliyetlerinde ortak unsurların kullanılması olanağının daha kısıtlı hale gelmesi ve bu nedenle de ortak unsurların kullanılmasından sağlanacak olan maliyet avantajının kaybedilmesidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, geleneksel maliyetleme sistemlerinin sadece üretime yoğunlaşması nedeniyle ortaya çıkacak olan aksaklığı da gidermeye yönelik olarak kullanılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlemeyle maliyetlere yönelik odaklanma üretimle birlikte pazarlama maliyetlerine de yönelmektedir. Bu durum pazarlama çabalarının üretimden daha yüksek maliyete neden olduğu sektörler için özellikle önem taşımaktadır.⁴⁴

Faaliyet tabanlı maliyetleme kullanılmayan kapasitenin belirlenmesi konusunda yönetime yardımcı olarak, uygun ürün karmasının geliştirilmesine de katkıda bulunur. Bu katkı, işletmelerin kısa dönemde atıl kapasite ile karşı karşıya kalmamaları için önem taşımaktadır.⁴⁵

43 Stevenson vd. a.g.e., s:50.

44 Baxendale, a.g.e., s:68.

45 Aynı eser, s: 68.

6- SONUÇ

Ürünlere ilişkin maliyetler başta fiyatla - ma olmak üzere işletmelerin pazarlama ile ilgili kararları üzerinde etkili olmaktadır. Bu kararlar, rekabetin de etkisiyle daha önemli hale gelmektedir. Rekabet nedeniyle işletmelerin daha fazla önem verdikleri ürün çeşitliliği söz konusu olduğunda da pazarlama kararları daha fazla önem kazanmaktadır. Her ne kadar teknoloji - deki gelişmeler ve özellikle esnek üretim sistemlerinin sayesinde ürün çeşitliliği daha düşük maliyetlerle gerçekleşiyorsa da, karar aşamasında işletmelerin ürünler arasındaki farklılıkları dikkate alarak karar vermeleri gerçeği değişmektedir.

Bu çalışmanın konusunu ürün hattındaki ürünlerin fiyatlandırılması ve ürünlere yönelik pazarlama kararlarının verilmesinde maliyetlerin önemi ve faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin doğru fiyatlama ve pazarlama kararlarında kullanılması incelenmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, işletmenin ürettiği ürünler ara-

sındaki farklılıkları maliyetler bazında dikkate alarak daha doğru bilgi sağlamaktadır. Bu bilgilerle de işletmeler ürün politikalarını değiştirmektedirler. Maliyetlerin doğru şekilde belirlenmesi de işletmelerin en etkin kararları almasını sağlamaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin açıklanmaya çalışılan faydalarına rağmen unutulmaması gereken önemli nokta, Cooper ve Kaplan'ın⁴⁶ da ifade ettiği gibi faaliyet tabanlı maliyetlemenin otomatik karar verecek bir sistem olmadığı, doğru karar için zemin hazırladığıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme doğru karar verilmesi için doğru bilgi sağlar ve bu sayede işletmeler gelirlerini artıracak şekilde en doğru ürün ve fiyatlama kararlarını verirler. Bu nedenle faaliyet tabanlı maliyetleme pazarlama kararlarında maliyetlerle ilişkili olarak karar vermede tek belirleyici olarak görülmemelidir. Pazarlama kararları, tüm pazarın ve pazarı belirleyen tüm etkenlerin dikkate alınmasıyla verilmesi gereken kararlardır.

KAYNAKÇA

- Anderson, Shannon W., "Measuring the Impact of Product Mix Heterogeneity on Manufacturing Overhead Cost", **The Accounting Review**, Vol:70, No:3, July 1995, s:363-387.
- Baker, William M., "The Missing Element in Cost Management: Competitive Target Costing", **Industrial Management**, Vol:37, No:2, Mar/Apr, 1995, s:29-32.
- Baxendale, Sidney J., "Activity-Based Costing for the Small Business: A Primer", **Business Horizons**, January-February 2001, s:61-68.
- Butscher, Stephan A., Micheal Laker, "Market- Driven Product Development", **Marketing Management**, Vol:9, No: 2, Summer 2000, s:48-53.
- Cahill, Dennis J., "Target marketing and segmentation: valid and useful tools for marketing", **Management Decision**, Vol 35 Iss 1. 1997, s:10-13.
- Cooper, Robin ve Robert S. Kaplan, "Measure Costs Right: Make The Right Decisions", **Harvard Business Review**, September- October, 1988, s:96-103.
- Dhebar, Anirudh, "Using Extensive, Dynamic Product Lines for Listening in on Evolving Demand", **European Management Journal**, Vol:13, No:2, 1995, s:187-192.

46 Cooper ve Kaplan, a.g.e., s: 103.

- Dickinson, Victoria, John C. Lere, "Problems Evaluating Sales Representative Performance? Try Activity- Based Costing", **Industrial Marketing Management**, Vol:32, 2003, s:301-307.
- Dobson, Gregory, Shlomo Kalish, "Positioning and Pricing a Product Line", **Marketing Science**, Spring 1988, Vol:7, No:2, s:107-125.
- Doğan, Ahmet, "Mamül Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:12, 1997, s:135-152.
- Doğan, Zeki, "Pazarlama Maliyetlerinin Analizinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin Kullanımı ve Önemi", **Pazarlama Dünyası**, Yıl:10, Sayı: 60, Kasım- Aralık 1996, s:35-39.
- Eker, Melek Çakır, "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:21, Sayı:1, 2002, s:237-256.
- Gagne, Margaret L., Richard Discenza, "Target Costing", **Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol:10, No:1, 1995, s:16-22.
- Goebel, Daniel J., Greg W. Marshall, William B. Locander, "Activity Based Costing: Accounting for a Market Orientation", **Industrial Marketing Management**, Vol:27, Vol:6, 1998, s:497-510.
- Kekre, Sunder, Kannan Srinivasan, "Broader Product Line: A Necessity to Achieve Success", **Management Science**, October 1990, Vol. 36, No: 10, s: 1216-1232.
- Lere, John C., "Activity- Based Costing: A Powerful Tool for Pricing", **Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol: 15, No:1, 2000, s:23-33.
- Kennedy, Tom, John Affleck- Graves, "The Impact of Activity- Based Costing Techniques on Firm Performance", **Journal of Management Accounting Research**, Vol:13, 2001, s:19-45.
- Marangoz, Mehmet, "Pazarlama Maliyetlerinin Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi İle İzlenmesi", **Verimlilik Dergisi**, Sayı:2, 2001, s:121-144.
- MacDuffie, John Paul, Kannan Sethuraman, Marshall L. Fisher, "Product Variety and Manufacturing Performance: Evidence From the International Automotive Assembly Plant Study", **Management Science**, Vol:42, No:3, March 1996, s:350-369.
- Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- Pekdemir, Recep, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Yayın No:17, İstanbul, 1998.
- Petroshius, Susan M., Kent B. Monroe, "Effect of Product-Line Pricing Characteristics on Product Evaluations", **Journal of Consumer Research**, March 1987, Vol:13, s:511-519.
- Porter, Michael, **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**, The Free Press, New York, 1985.
- Srinidhi, Bin, "The Hidden Costs of Specialty Products", **Journal of Management Accounting Research**, Fall 1992, s:198-206.
- Stevenson, Thomas H., Frank C. Barnes, Sharon A. Stevenson, "Activity- Based Costing: An Emerging Tool For Industrial Marketing Decision Makers", **The Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol:8, No:2, 1993, s:40-52.
- Tyagi, Rajeev K. "Cost Leadership and Pricing", **Economic Letters**, Vol:72, 2001, 189-193.
- Varki, Sajeev, Roland T. Rust, "Technology and Optimal Segment Size", **Marketing Letters**, Vol:9, No:2, 1998, s:147-167.
- Yahya-Zadeh, Massood, "Product- Mix Decisions Under Activity- Based Costing With Resource Constraints And Non-proportional Activity Costs", **The Journal of Applied Business Research**, Vol:14, No:4, s:39-45.
- Yeh, K. H., C. H. Chu, "Adaptive Strategies for Coping With Product Variety Decisions", **International Journal of Operations & Production Management**, Vol:11, No:8, 1991, s:35-47.
- Yükçü, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, İzmir, 1999.