

111921-15

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE PAZARLAMA  
MALİYETİNİN ESNEK BÜTÇELER  
ARACILIĞIYLA KONTROLÜ VE BİR ÜRETİM  
İŞLETMESİNDE UYGULAMA  
ABDULLAH GÖKÇEK  
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)  
ESKİŞEHİR 1996

T.C.  
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ.

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE PAZARLAMA MALİYETİNİN ESNEK  
BÜTÇELER ARACILIĞIYLA KONTROLÜ VE BİR ÜRETİM  
İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Abdullah GÖKÇEK

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Danışman: Prof. Dr. Rifat ÜSTÜN

ESKİŞEHİR 1996

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KÜTÜPHANE

## ÖZET

Günümüzde, ekonomik koşullardaki büyük gelişmelerin sonucunda ortaya çıkan yeni gereksinimlerin karşılanabilmesi için kurulan dev üretim kuruluşlarının karmaşıklığı, ülkemizde bu işletmelerin yönetimine oldukça zorlaştırmıştır. Bugün, üretim işletmesi yöneticileri, örgütlerini başarıyla yönetebilmek için, daha detaylı ve çeşitli bilgilere gereksinim duymaktadırlar. Bu amaçla, yöneticiler, geçmişteki çalışmalarının sonuçlarını değerlendirmekte, gelecek içinde plan, program ve projeler hazırlayarak, yönetim görevlerinin gereklerini yerine getirmeye çalışmaktadırlar. Üretim işletmesi yöneticilerinin gereksinimlerini karşılayabilecekleri en önemli bilgi kaynağı, Maliyet Muhasebesi'dir.

Maliyet Muhasebesi ele alınırken, hesaplama sistemini, üretim maliyetleri gibi pazarlama maliyetlerini de içerecek biçimde geliştirmek işletmeler için çok uygun olacaktır. Böylece, çeşitli pazarlama çalışmalarının maliyetleri, çeşitli ürünler ve satış bölgeleri için kâr oranları ve satış yöntemlerinin etkinliği hakkında bilgi edinmek olanağı elde edilebilecek; bu da, yöneticilerin daha verimli ve kârlı işletmeler yönünde gösterdikleri çabalara büyük katkı sağlayacaktır.

Pazarlama çalışmalarında maliyet ve maliyet kontrol mekanizmaları hakkındaki araştırmaların ortaya çıkmasıyla, Pazarlama Maliyeti Muhasebesine duyulan gereksinimi de artmıştır. İşte bu gereksinime dayanarak, biz de, pazarlama maliyetleri ve bu maliyetlerin üretim işletmelerinin verimlilik ve kârlılığına etkilerini inceledik.

## ABSTRACT

The complexing of the giant manufacturing enterprises established to satisfy the new demands which occurred after the huge developments in the contemporary economical conditions has made the management of a manufacturing organization in Turkey rather difficult. Today manufacturing management professionals are in need of more detailed and various information in order to successfully run their organizations. For this aim, managers evaluate the results of past activities and try to fulfill the requirement of their managerial positions more reasonably and productively, preparing plans, programmes and projects for the future. The most important source of information by which managers of manufacturing organizations can satisfy their needs for information is cost accounting.

When dealing with cost accounting, it would be very suitable for the organization to enhance the accounting system in a way includes the marketing costs as well as producing costs. In this way, it would be possible to get information on the cost of various marketing activities, profit margins for various products or sale regions and effectiveness of sale methods. This would be a great contribution for the managers in their efforts towards a more productive and profitable organizations.

With the emergence of researches on the costs and cost control mechanisms during the marketing activities, the need for Marketing Cost Accounting has increased. Based on this need, we have studied the marketing costs and their effects on the productivity and profitability of the manufacturing organizations.

## İÇİNDEKİLER

### 1. BÖLÜM

#### PAZARLAMA VE MALİYET KAVRAMLARI İLE PAZARLAMA MALİYETLERİ VE ÖZELLİKLERİ

I. PAZARLAMA KAVRAMI	1
1. Pazarlama Nedir?	1
2. İşletmeler Açısından Pazarlamanın Önemi	3
3. İşletmelerin Pazarlama Sistemi	5
4. Pazarlama Karması	7
A. Mamül	9
B. Fiyat	11
C. Dağıtım	12
c.a. Dağıtım Kanalı	12
c.b. Fiziksel Dağıtım	13
c.b.1. Taşıma	14
c.b.2. Depolama	15
c.b.3. Stok Yönetimi	16
c.b.4. Sipariş İşleme	16
D. Tutundurma	17
II. MALİYET KAVRAMI	18
1. Maliyet Nedir?	20
III. PAZARLAMA MALİYETLERİ	21
1. Pazarlama Maliyetlerinin Tanımı	22
2. Pazarlama Maliyetlerinin Sınıflandırılması	24
3. Pazarlama Maliyetlerinin Önemi	27
IV. PAZARLAMA MALİYETLERİNİN ÖZELLİKLERİ	29
1. Pazarlama Maliyetlerinin Özellikleri	29
2. Pazarlama ve Üretim Maliyetleri Arasındaki Farklılıklar	33

### 2. BÖLÜM

#### PAZARLAMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ STANDARTLARININ BELİRLENMESİ VE TEKDÜZEN HESAP PLANINDA İŞLEYİŞİ

I. PAZARLAMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	36
1. Pazarlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin Kapsamı	36
2. Pazarlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinden Sağlanacak Yararlar	38

<b>II. PAZARLAMA MALİYETLERİNİ KAYITLAMA VE SAPTAMA SİSTEMLERİ</b>	<b>40</b>
1. Fiili Maliyet Yöntemi	41
2. Standart Maliyet Yöntemi	42
3. Tam Maliyet Yöntemi	45
4. Değişken Maliyet Yöntemi	48
<b>III. PAZARLAMA MALİYET STANDARDI</b>	<b>50</b>
1. Maliyet Kontrolü ve Standart Maliyetler	50
2. Pazarlama Maliyetleri Standartlarının İçeriği	51
3. Pazarlama Maliyetlerine ilişkin Standartların Saptanması	54
<b>IV. PAZARLAMA MALİYET HESAPLARININ TEKDÜZEN HESAP PLANININ İŞLEYİŞİ</b>	<b>57</b>
1. 7/A Seçeneği	58
a. Monist Sistem	60
b. Dualist Sistem	62
2. 7/B Seçeneği	65
3. Tekdüzen Hesap Planında Hizmet İşletmelerinin İşleyişi	65
A. Hizmet İşletmelerinde 7/A Seçeneği (Fiili Maliyet-Monist)	66
B. Hizmet İşletmelerinde 7/A Seçeneği (Standart Maliyet-Monist)	68
C. Üretim ve Hizmet İşletmelerinde 7/A Seçeneğine Sayısal Bir Örnek (Standart Maliyet – Monist)	72

### 3. BÖLÜM

#### PAZARLAMA GİDERLERİ BÜTÇESİ VE AMAÇLARI PAZARLAMA GİDERLERİ BÜTÇESİNİN HAZIRLANMASI VE KONTROL EDİLMESİ

<b>I. PAZARLAMA GİDERLERİ BÜTÇESİ VE AMAÇLARI</b>	<b>76</b>
1. Pazarlama Giderleri Bütçesi ve Amaçları	76
<b>II. PAZARLAMA GİDERLERİ BÜTÇESİNİN HAZIRLANMASI VE HAZIRLANMADAKİ AŞAMALAR</b>	<b>78</b>
1. Pazarlama Giderleri Bütçesinin Hazırlanmasındaki Aşamalar	78
2. Pazarlama Giderleri Bütçesinin Hazırlanması	80
A. Statik Bütçe	82
B. Esnek Bütçe	82
3. Pazarlama Giderlerinin Esnek Bütçeler Aracılığıyla Kontrol Edilmesi	95
A. Esnek Bütçeye Göre Farkların İlk Analizi	96
B. İlk Analize İlişkin Fark Raporunun Hazırlanması	98

C. Farkların Ayrıntılı Analizi	99
ca. Bütçe Farklarının Ayrıntılı Analizi	99
cb. Kapasite Farkının Ayrıntılı Analizi	105

#### 4. BÖLÜM

ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş.'DE BİR UYGULAMA	109
SONUÇ VE ÖNERİLER	143
YARARLANILAN KAYNAKLAR	146

## 1. BÖLÜM

### PAZARLAMA VE MALİYET KAVRAMLARI İLE PAZARLAMA MALİYETLERİ VE ÖZELLİKLERİ

#### I. PAZARLAMA KAVRAMI

##### 1. Pazarlama Nedir?

Pazarlama işletmelerin en dışa yönelik tarafı olarak kabul edilebilir. Bunun nedeni ihtiyacı karşılamak amacıyla olan tüketicinin oluşturmuş olduğu pazarlarla ilgili bulunmasıdır. Pazarlar çok hızlı değişimlerin olduğu dinamik bir yapıya sahiptirler, bu da işletme için büyük bir risk getirir. Bu nedenle günümüz işletmelerinin yönetimini karmaşık bir hale getiren pazarlama kavramına verilen önem gün geçtikçe artmaktadır.

Pazarlama, esas olarak iki temele dayandırılabilir. Bunlardan biri bütün işletme plan ve politikaları ile çalışmaların tüketiciye yönelmiş olması, diğeri ise, işletme satışlarının karlılığını hedef almasıdır. Genel olarak söylemek gerektiğinde ise, pazarlama sürekliliği için ekonomik ve sosyal bir gerek olduğunu kabul eden bir işletme görüşüdür.<sup>1</sup>

Pazarlama kavramı, gelişme süreci içinde bir çok değişik şekilde dar ve geniş kapsamlı tanımlamalara konu olmuştur. Pazarlamayı en dar anlamı ile “dokunulur mamullerin, tüketicilerin eline geçmesi için yapılan eylemler” olarak tanımlayabiliriz. Daha geniş kapsamlı olarak düşünüldüğünde ise, pazarlama “tüketicileri tatmin etmek ve işletme amaçlarına ulaşmak için mamul

---

<sup>1</sup> Çevik URAZ, İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizi ve Uygulama Örneği, (Ankara, Sevinç Matbaası, 1971), s.10



ve hizmetlerin üreticiden, tüketiciye ve kullanıcıya doğru akışını yönelten işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesidir.” şeklinde tanımlanabilmektedir.

İhtiyaç ve isteklerin pazarlamanın başlangıcını oluşturduğunu söyleyebiliriz. İnsanların istek ve ihtiyaçlarını karşılayan mamul ve hizmetlerde değişim yolu ile ele geçirildiğinde pazarlamadan söz edilmektedir<sup>2</sup>. Bu da göstermektedir ki, pazarlamadan amaç, işletme amaçlarına ulaşma yanında tüketici tatmini sağlamaktadır. Pazarlama, işletme faaliyetlerinin devamlılığı için büyük bir öneme sahip bulunan bir işletme işlevidir. İyi bir pazarlama, işletmenin başarılı olması yanında etkili bir üretim için de gereklidir. Pazarlama üretici ve tüketiciyi bağlayan bir köprü niteliğindedir. Bu nedenle tüketici istek ve ihtiyaçlarına hitap etmeyen bir mamulü üretmek, işletme için bir yarar sağlamayacaktır.

Pazarlama, mamullerin ve hizmetlerin üreticiden tüketiciye doğru akışını yönelten işletme eylemlerinin yapılmasıdır.

Pazarlama, kişilerin ve örgütlerin amaçlarına uygun şekilde değişimi sağlamak üzere, mamullerin, hizmetlerin ve düşüncelerin yaratılmasını, fiyatlandırılmasını, dağıtımını ve satış çabalarını planlama ve uygulama sürecidir.

Bu tanım, bugün için, pazarlamanın en kapsamlı, yeterli ve geçerli tanımıdır. Tanımda şu noktalar vurgulanmaktadır;

- 1- Pazarlama, insanların ihtiyaçlarının ve isteklerinin duyurulmasına

---

<sup>2</sup> CEMALCILAR, İlhan CEMALCILAR, Pazarlama, (Derleyen: Şan ÖZ-ALP), (Eskişehir, A.Ü. Basımevi, 1990), s.10

yönelmektedir.

2- Pazarlama, değişimi kolaylaştırır ve gerçekleştirir.

3- Pazarlama çeşitli eylemlerden oluşur.

4- Pazarlama eylemleri insanlar ve örgütler tarafından yapılır.

5- Pazarlamaya mallar, hizmetler ve düşünceler konu olur.

6- Pazarlama eylemleri planlanmalı ve denetlenmelidir.<sup>3</sup>

## 2. İşletmeler Açısından Pazarlamanın Önemi

İşletmecilik alanındaki son gelişmelere paralel olarak işletmeler arasından rekabet de giderek artmaktadır. Öyle ki, ülkemizin Ortak Pazar'a girmesiyle bunun daha da artacağına ve yurt sınırlarını aşacağına inanılmaktadır. Bu tür gelişmelere halkımızın ihtiyaçlarında gerek nitelik gerekse nicelik yönünden ortaya çıkan gelişmeleri de eklersek, işletmelerimizin modası geçmiş düşünce ve yöntemlerle yönetilmesinin artık olanaksız olduğunu görürüz. İşletmeler daha karlı ya da daha verimli bir şekilde çalışabilmek ve varlıklarını sürdürebilmek için zorunlu bir mücadelenin içine girmek durumundadır. Bu nedenle, ekonomik mücadelesini öteki işletmelere kıyasla başarılı bir şekilde yürütmek isteyen her işletme üretebileceği mamül ve hizmetleri değil, satabileceği mamül ve hizmetleri gerçekleştirmek, başka bir

---

<sup>3</sup> CEMALCILAR, a.g.k., s.14

deyişle tüketicilerin gereksinme ve isteklerini dikkate almak zorundadır. Bu da, ancak pazarlama ile saptanabilecek bir husustur.<sup>4</sup>

Pazarlamanın yerine getirdiği yararlı işler türlü biçimlerde dile getirilmiştir. Gelişmiş ülkelerde son derece yüksek bir yaşam düzeyine ulaşılması, büyük ölçüde sistemli pazarlama politikaları ve uygulamaları sonucu gerçekleşmiştir. Günümüzde, düşük maliyetli pazarlama yardımıyla bir zamanlar lüks sayılan ve birçok yabancı ülkede bugün dahi lüks sayılan mallardan tüketiciler yararlanmaktadır.<sup>5</sup>

Ekonomik faaliyetlerin en son amacı bir kıymet oluşturmaktır. Bu kıymetin yaratılmasında iki temel işlev vardır. Bunlar; üretim ve pazarlamadır. Fiziksel olarak mamullerin üretimi, üretim işleviyle olanaklıdır. Ancak, üretim sonucu yaratılan mamüller ekonomik bir değere sahip değildir. Örneğin; üretilen fakat müşteri bulamayan endüstri ve tarımsal ürünler ekonomik değer haline dönüştürülmemiş değerleri ifade eder. Yaratılan bu mamüller ancak tüketiciler tarafından ya doğrudan ya da dolaylı olarak kullanıldıklarında başka bir deyişle tüketildiklerinde ekonomik bir değer kazanırlar.<sup>6</sup>

Pazarlama şekil faydası yaratan üretim işlevi ile yakın ilişki kurarak zaman, yer ve mülkiyet faydalarını yaratır. Zaman faydası, tüketiciler tarafından ihtiyaç duyuluncaya kadar mamüllerin depolanmasıyla; yer faydası, pazarın çeşitli yerlerine mamullerin hareket ettirilmesiyle; mülkiyet faydası, mamullerin

---

<sup>4</sup> Birol TENKEKİOĞLU, Ekonomik Kalkınmada Pazarlama, (Eskişehir, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1977), s.6

<sup>5</sup> TENKEKİOĞLU, a.g.k., s.7

<sup>6</sup> TENKEKİOĞLU, a.g.k., s.11

ihtiyacı olmayanların elinden ihtiyacı olanların eline geçirilmesiyle yaratılır.<sup>7</sup> Bu nedenlerle, pazarlama faaliyetleri ekonomik sistemleri ne olursa olsun her ekonomik sistemde yerine getirilmesi gerekli faaliyetlerdir. Gerçekte pazarlama ile ilgili faaliyetlerin ortadan kaldırılamayacağı ancak bunları yerine getiren kurum ve kişilerin farklılık gösterebilecekleri bilinen bir gerçektir.

Pazarlama, toplumun istek ve ihtiyaçlarına uygun mamullerin üretilmesini sağlayarak, üretilen mamülleri “emre amade” kılarak, satın alma isteği yaratarak topluma yararlı olma, topluma belirli bir yaşam düzeyi kazandırmak görevini üzerine almıştır.<sup>8</sup>

### 3. İşletmenin Pazarlama Sistemi

Türlü pazarlama işlevleri ile bu işlevler arasındaki bağıntılar, işletmelerin pazarlama sistemlerini oluştururlar. Sistemin elemanları pazarlama işlevleridir. İşlevler türlü biçimlerde birbirleriyle ilişkilidir.

İşletmenin pazarlama sistemi dört işlevden (girdi) oluşur. Bunlar; mal, dağıtım, fiyatlama, ve satış çabalarıdır.

Söz konusu elemanların birbirleriyle yakın ilişkisi vardır. Ayrıca, birbirini sayısız değişkenleri içerir. İşletme yönetimi en uygun sonuçlar sağlayacak biçimde bu elemanları bir araya getirerek bir pazarlama karması oluşturmalıdır.

<sup>7</sup> İlhan CEMALCILAR- Şan ÖZ-ALP, İşletme Yönetimi, (Ders Notları), (Eskişehir, İ.T.İ.A., 1972), s.85

<sup>8</sup> TENKEKİOĞLU, a.g.k., s.12

İşletmelerin pazarlama sistemlerini oluşturan dört işlev, aynı zamanda pazarlama yönetimi işlevleri olarak bilinirler. Bu işlevler, içerikli ve aralarındaki ilişkiler, mikro, pazarlamanın temel konularıdır.

İşletmelerin pazarlama sistemleri doğal ve beşeri çevre koşullarıyla kuşatılır. İşletme doğal çevredeki olanakları kullanır ya da bu çevre koşullarından etkilenir.

Beşeri çevre koşulları, işletmenin denetleyemediği etkenleri oluşturur. Bu etkenlerin en başında ekonomik sistem ya da ekonomik yapı gelir. Örneğin, tüketici geliri (satın alma gücü) işletmenin pazarlama sistemini etkileyen en önemli ekonomik etkidir. Satın alma gücü olan tüketicilerin sayısı, yerleşme yerleri ve psikolojik davranışları da önemlidir. Ayrıca, ulusal ekonominin genel koşulları da etkilidir; faiz oranı, enflasyon baskısı ve vergi politikası işletmenin pazarlama sisteminin başarısında çok büyük rol oynar.

Her işletme, içinde yer aldığı sanayi dalındaki işletmelerin ve hammadde, hizmet, v.b. olanakları sağladığı öteki sanayi dallarındaki işletmelerin rekabetiyle karşı karşıya kalır. İşletme yöneticisi, bu çeşitli işletmeleri yakından tanımalı, maliyet yapılarını, fiyat politikalarını, pazarlama uygulamalarını öğrenmelidir.

Ülkedeki dağıtım olanakları, işletmelerin denetimi dışındadır; ama, işletmeler dağıtım sisteminden geniş ölçüde yararlanırlar. Dağıtım olanaklarının elverişsizliği işletmelerin pazarlama faaliyetlerini büyük ölçüde etkiler.

Siyasal ve yasal etkenler, işletmelerin yaşamlarını etkiler. Devletin ve yerel yönetimlerin yasal uygulamaları, işletmelerin faaliyetlerini etkiler. Fiyatlama, reklam, ambalajlama düzenlemeleri söz konusu olabilir.

Toplumun kültürel yapısına ve geleneklerine uymayan işletme ya da pazarlama faaliyetleri çoğu kez, yasalarla sınırlanır. Ayrıca, işletmelerin

mamüllerine ilişkin yanlış, kasıtlı bilgilerin çevreye yayılması sonuçta işletmeleri güç durumda bırakır.

Ülkenin pazarlama sisteminde söz konusu olmayan, işletmelerin pazarlama sistemlerini etkileyen ve denetleme olanağı bulunan çevre koşulları da vardır.

Gerçekte, denetlenebilir etkenler, işletmenin pazarlama dışında kalan kaynaklarını oluşturur. Bunlar, işletmenin üretim, finans ve işgören kaynaklarıdır. Sözgelişi işletmede bir mamül geliştirilecekse, işletmede var olan araçların ve gereçlerin, işgücünün bu amaçla kullanılıp kullanılmayacağı göz önüne alınmalıdır. Yeni üretim olanakları gerekiyorsa, finansal sorunlar çözümlenmelidir. Bazı işletmeler, sözgelişi işgören yetersizliği nedeniyle, yeni pazarlara giremezler, yeni mamüle pazarlayamazlar.

İşletmenin kuruluş yeri, teknik araştırma ve geliştirme mamülünün toplumdaki saygınlığı da denetlenebilir etkenler arasında sayılır. Kuruluş yeri, işletmenin pazarını coğrafi yönden sınırlayabilir. Özellikle, taşıma giderleri yüksekse ya da çabuk bozulan mamüllerin pazarlaması söz konusu ise, işletme türlü güçlüklerle karşılaşabilir. Teknik araştırma ve geliştirme olanakları, işletmenin, içinde yer aldığı sanayi dalındaki teknoloji ve pazarlama bakımından yerini ve geleceğini belirler. Toplumda olumlu bir ismi olmayan, saygınlık duyulmayan işletmenin başarı kazanması güçleşir.

#### 4. Pazarlama Karması

Pazarlama yönetimi, hedef aldığı pazarın ihtiyaçlarını doyrabilmek için bir pazarlama karması oluşturur. Pazarlama karması elemanları şöyle sıralanabilir: Mamül, Fiyat, Dağıtım, Tutundurma.

Böyle bir karmanın oluşturulması uzmanlık ve yaratıcılık isteyen bir uğraştır. Her biri birbirini etkilediği gibi, işletmenin diğer faaliyetlerinin ve çevre faktörlerinden de etkilenir. Genellikle satışa ya da değişime konu olacak mamül ve hizmetin en önemli pazarlama karması elemanı olduğu düşünülür. Mamül, satışa sunulan hizmet ya da fiziksel mamül ile ilgili tüm faktörleri kapsar. Söz gelişi, mamül çeşitleri garantiler, kalite gibi konular bu kapsam içerisinde incelenir ve analiz edilir. Pazarlama karmasının ikinci elemanı fiyattır. Fiyat bir mamül ya da hizmetin tüketiciler tarafından alınıp alınmamasında belirleyici rol oynar. Fiyat belirleme çalışmalarında; maliyet, rekabet, tüketici talepleri gibi konular göz önüne alınır. Pazarlama karmasının üçüncü elemanı ise dağıtımdır. Burada sözü edilen dağıtım faaliyetlerinin iki boyutu vardır. Bunlar, dağıtım kanalları denilen aracı kurumlar ile, mamülün üreticiden tüketiciye kadar geçirdiği fiziksel hareketlerle ilgili olan fiziksel dağıtımdır. Pazarlama karmasının son elemanı olan tutundurma, tüketicilere yönelik bilgilendirme ve duyurma faaliyetlerini içerir. Temel olarak, iletişim tekniklerine ve uygulamalarına dayanır.<sup>9</sup>

Pazarlama karması elemanlarının yanında, yönetimin etkili olamadığı ve denetleyemediği değişkenler vardır. Bunlara dış çevre değişkenler denilmektedir. Yönetim bu değişkenleri izleyerek gerekli düzenlemeleri pazarlama faaliyetlerinde sürekli yapmalıdır.

Sosyal ve kültürel değişkenler, Yasal ve Politik değişkenler, Teknolojik değişkenler ve Ekonomik değişkenler Pazarlama çevre değişkenlerini oluşturmaktadırlar.

---

<sup>9</sup> Prof. Dr. Şan ÖZ-ALP, Genel İşletme, T.C. A.Ü. Yayınları, No:931, Sayfa161, Cilt I, Ağustos 1996 Eskişehir.

Çevre değişkenleri arasında belki de en önemlisi ekonomik değişkenlerdir. Ekonomideki arz ve talep düzeyleri fiyat ve kalite konusunda pazarlama kararlarını etkileyecektir. Sosyal ve kültürel değişkenler, yaşam biçimi ve kalitesinde değişen değer yargıları çerçevesinde pazarlama uygulanmalarına çeşitlilik katabilecektir. Yasal ve politik değişkenlerin genellikle istikrarlı olması arzu edilir. Sık değişen yasalar ve politik ortam pazarlama çabalarında doğru ve zamanında karar almayı zorlaştırmaktadır. Teknolojide meydana gelen gelişmeler ise pazarlamada yeni fırsatlar yaratırlar. Söz gelişi, derin dondurucuların üretimi dondurulmuş gıda mamüllerinin pazarlanmasında yeni olanaklar yaratmıştır.<sup>10</sup>

Pazarlama karması, pazarlama bilgisinde kullanılan temel kavramlardan biridir. Pazarlama Karması elemanları, Mamül (prodvet), Dağıtım (place), Fiyat (price), Tutundurma (promotion)'dan oluşur. Bu dört elemanı belirleyen İngilizce sözcüklerin baş harflerine göre, pazarlama karması 4P biçiminde sembolleştirilmiştir. Pazarlamanın temel görevi, bu dört elemandan seçilen hedef pazarın özellikleriyle uyuşan bir karma oluşturmaktır. Bu durumda, pazarlama karmasının, pazarlama yönetiminde en belli başlı karar alanı olduğu açıktır.<sup>11</sup>

#### A. Mamül

İşletmeler mamül ya da hizmet satarak yaşamlarını sürdürür ve büyüme gösterirler. Satışa konu olan ve işletmeye para gidisi sağlayan tek pazarlama karması elemanı mamül ve hizmettir. Mamül kavramı, değişen işletme ve pazarlama kavramları sonucunda fiziksel ve kimyasal özellikleri olan

<sup>10</sup> Şan ÖZ-ALP, Genel İşletme; s. 162-163.

<sup>11</sup> Prof. Dr. İlhan CEMALCILAR, Pazarlama Yönetimi, s. 12.



bir nesne olmanın ötesinde bir anlam taşımaya başlamıştır. Mamül, belirli bir isteği ve ihtiyacı karşılama ve doyurma özelliği bulunan ve değişime konu olan her şeydir. Bu tanımdan tüketicinin bir dizi fiziksel ve kimyasal özellikleri olan madde değil, ihtiyaç ve tatmin satın aldığı sonucuna varılabilir.

Genel olarak mamüller iki ana gruba ayrılır. Tüketim mamülleri ve endüstriyel mamüller; Kişisel ihtiyaçları ya da aile ihtiyaçlarını tatmin etmek için satın alınan mamüller tüketim mamülleridir. İşletmenin faaliyetlerini devam ettirmek ya da başka mamülleri yapmak için satın aldıkları mamüller ise endüstriyel mamüllerdir. Özellikle tüketim mamüllerinin üç önemli niteliği üretim sonrasında mamüle eklenmelidir. Bunlar; Marka, Ambalajlama ve Etiketlemedir.<sup>12</sup>

Marka mamüle önemli bir değer katan kavramdır. Marka bir mamül ya da hizmeti diğerlerinden ayıran isim, terim, simge gibi işaretlerdir. Seçilecek marka ile markaya bağlılık arasında yakın bir ilişki vardır. İyi bir marka kolay telaffuz edilme, çağrışım yapabilme, kulağa hoş gelme ve anımsatıcı olma özelliklerini taşımalıdır. Mamül, markalandığında marka artık mamülün ayrılmaz bir parçasıdır.

Satışların kolaylaştırılması ve gerçekleştirilmesinde ambalajın önemli etkisi vardır. Ambalajların mamüllerin korunmasını sağlaması, tanıtıcı olması, yasalara uygun özelliklere sahip olması ve hattı hızına uyum sağlamasının ötesinde mamülün, satılmasını sağlama işlevini sağlar.

Etiket, mamül ve mamülün üreticisi hakkında yazılı bilgiler sunar. Etiketleme ile ambalajlama, etiketleme ile markalama arasında yakın ilişkiler vardır. Etiketleme, ambalajlama ve markalamanın birbirlerini tamamlar nitelikte

---

<sup>12</sup> Şan ÖZ-ALP, Genel İşletme; s. 175.

olmasına özen gösterilmelidir. Ambalajla uyumsuz bir etiket ya da markayla bağdaşmayan bir ambalaj tüketicileri olumsuz etkiler.

## B. Fiyat

Pazarlama yönetimi tarafından denetlenebilen pazarlama karması elemanlarından biri de fiyattır. Bir mamülün fiyat düzeyi mamülün başarı ya da başarısızlığını etkiler. Fiyatın çok yüksek olduğu durumlarda tüketiciler ödedikleri para karşısında yeterli bir değeri alamadıklarını sanırlar. Fiyat çok düşük olduğunda ise tüketici mamülün kalitesi konusunda şüpheye düşebilir. Günlük hayatımızda yaptığımız bir çok ödeme değişik mamül ve hizmetlerin fiyatlarıdır. Otobüs bileti için ödenen para, doktor ve avukatlara hizmetleri karşılığında verilen ücret, ait olunan kulüp ya da derneklere verilen aidat, bankaların mevduata verdikleri faiz, meyveye, sebzeye, gömleğe v.b. yapılan ödemeler örnek olarak verilebilir.

Çok değişik adlarla önümüze çıkan fiyat tanımı şöyle yapılabilir; Alıcıların bir mamül ya da hizmeti elde etmek için ödemeleri gereken paradır. Bir ürünün doğru olarak fiyatlandırılmasında maliyet, rekabet ve tüketiciyi tam olarak belirlemek gerekmektedir. Fiyatlanma kararları yönetim süreci içerisinde belirli aşamaları izleyerek alınır. Şirketin içinde bulunduğu endüstrinin durumu, rekabet gibi konular göz önünde tutularak fiyatlama amaçları belirlenir. Bu amaçlara ulaşmak için izlenecek yol, fiyat stratejileri olarak belirlenir.<sup>13</sup>

Fiyat mamül imajı yaratılmasında da yardımcı olur. Fiyatın, pazarlama karmasının çok kritik bir elemanı olduğu açıktır.

---

<sup>13</sup> Şan ÖZ-ALP, a.g.e. s. 183.

### C. Dağıtım

Mamüller üretilip fiyatlandırıldıktan sonra pazarlara dağıtılmaları gerekmektedir. Pazarlama karma elemanlarından biri olarak dağıtım yer ve zaman faydası yaratır. Dağıtım faaliyetlerinin yerine getirilmesi birçok uzmanlık konusunu yaratarak, iş olanaklarının artmasına da zemin hazırlar. Söz gelişi depo çalışanları ve yöneticiler vinç operatörleri, servis araçlarının söförleri, satış elemanları v.b. gibi. Dağıtım işlevi iki boyutla ele alınır. Bunlardan birincisi dağıtım kanallarıdır ve mamüllerin mülkiyetlerinin üreticiden tüketiciye geçinceye kadar izlenen yolları içerir. İkinci boyut ise mamülün fiziksel hareketi ile ilgili olarak taşıma, depolama, stok yönetimi ve sipariş işleme gibi faaliyetleri kapsar.

#### C.a. Dağıtım Kanalı

Dağıtım Kanalı kişi ya da örgütlerin mamül ve hizmetleri üreticilerden tüketicilere akışını sağlamak amacıyla çabalarının uyumlu biçimde gerçekleştirildiği alandır. Kanalda yer alan aracılar ise kullanıcılar ile üreticiler arasındaki bağı kuran pazarlama işletmeleridir. Dağıtım kanalı, mamülün pazara akışını sağlamak için üretici ve tüketici arasındaki gerekli ilişki sayısını azaltma görevini görür. Kanalın olmaması üreticilerin her tüketici ile doğrudan ilişki kurması ve tüketicilerin de doğrudan her üretici ile ilişki kurması zorunluluğunu ortaya çıkaracaktır.<sup>14</sup>

Dağıtım kanalında yer alan aracılar iki gruba ayrılır. Mamüllerin mülkiyetini üzerine alan ve riskleri üstlenen pazarlama işletmeleri olan tüccar aracılar. Toptancılar ve parakendeciler bu grupta yer alırlar. Mamüllerin

<sup>14</sup> Şan ÖZ-ALP, a.g.e. s.184.

mülkiyetini üzerlerine almayan yardımcı araçlar. Ücret ya da komisyonla çalışırlar ve alım satımda aracılık ederler. Komisyoncular ve acentalar bu grupta yer alırlar. Mamülün tüketim mamülü ya da endüstriyel mamül olması farklı dağıtım koşullarından yararlanmayı gerektirecektir. Endüstriyel mamüllerin ve pazarlarının özellikleri gereği bu mamüllerin dağıtımında izlenen kanal genellikle kısayken tüketim mamüllerinde çok sayıda tüketicinin olması, bu tüketicilerin coğrafik dağılımı, mamüllerin özellikleri gibi nedenlerden dolayı kanal genellikle daha uzundur.<sup>15</sup>

### C.b. Fiziksel Dağıtım

Fiziksel dağıtım sistemi, arzulanmamamülü, arzulanmam yere, istenilen zamanda, alıcının istediği hizmet seviyesine uygun olan en düşük toplam maliyetlere ulaştırılmasını sağlayacak şekilde kurulmalıdır. Fiziksel dağıtım sistemi bu şekilde kurulmamışsa işletme başı giderler yükselecektir. Nitekim alıcı arzuladığı mamülü işletmede bulamazsa, belki bir süre beklemeyi kabul edecektir. Beklemeyi kabul etmediği takdirde, rakiplerin ikame mamüllerine başvuracak ve belki de bu mamülleri beğenip bundan sonra ikame mamülünün alıcısı olacaktır. Kayıp satış veya kayıp alıcı işletme için bir fiktif zarar olarak görülmelidir.<sup>16</sup>

Meydana gelen bütün ek fiziksel dağıtım giderleri uzun devrede mamülün fiyatına aksedecektir. Dolayısıyla fiziksel dağıtım giderlerinde yapılabilecek bir tasarruf, işletmeye fiyat yönünden rekabet üstünlüğü sağlayabilecek veya karını etkileyecektir. Pazarlama yönünden bakıldığında

<sup>15</sup> Şan ÖZ-ALP, a.g.e. s. 194.

<sup>16</sup> Tuncay KOCAMAZ, Fiziksel Dağıtımda Toplam Maliyet-Hizmet Seviyesi İlişkisi, İstanbul, İktisadi Ticari ilimler Akademisi Yayınları, No. 1976-8, yıl 1976, s. 12.

fiziksel dağıtım firmaya piyasada rekabet üstünlüğü sağlayan bir faktördür. Bilhassa mamül fiyat değişikliğine karşı hassassa veya kolayca ikame edilebiliyorsa, fiziksel dağıtım satış arttırıcı bir unsur olacaktır. İyi hazırlanan ve yönetilen bir fiziksel dağıtım sistemi firmanın satışlarını arttıran bir unsur olarak kullanılabilir. Bu yönüyle fiziksel dağıtım, işletme için sadece bir gider kapısı olmaktan kurtulmakla, reklama, kişisel satış ve pazarlama araştırması gibi talep yaratıcı bir unsur olarak kullanılabilir. Örneğin; Firma talebe uygun bir şekilde piyasalardaki depolara stok dağıtımında bulunduğu takdirde, alıcı arzuladığı mamülü arzuladığı yerde bulabilecek, dolayısıyla firma satış kaybından kurtulacağı gibi, alıcıyı tatmin etmesi nedeniyle de bir üstünlük kazanacaktır.<sup>17</sup>

#### C.b.1. Taşıma

İşletmelerde taşıma faaliyetleri yer faydası yaratır. Bu giderin büyüklüğü direkt olarak depoların yerleri ve sayılarıyla ilgilidir. Genel olarak üretici işletme depolarının sayısını arttırmakla mamülünü müşteriye yaklaştırmakta, dolayısıyla mesafe kısaldığından giderlerde bir azalma söz konusu olmaktadır. İş hacminde de aynı oranda bir artış olmadan depo sayısının arttırılması, mevcut işi depolar arısında bölmek olacağından her depoya düşen iş miktarı azalacak ve mamülün ünite başına taşıma giderinde bir artış söz konusu olacaktır. İşletmenin taşıma sistemi kurulurken piyasadaki rekabet şartlarının ve mamülün gerektirdiği taşıma türünü seçilmesi ve alıcıya kaç günde bir taşıma yapılacağı da dikkate alınmalıdır. Çünkü bunlar taşıma maliyetlerini etkiler. İşletmeler mamüllerini (1) İşletmenin özel bir taşıma filosuna sahip olması yada kiralaması (2) Taşıma hizmeti veren kuruluşlarla

<sup>17</sup> Tuncay KOCAMAZ; a.g.e. s. 13.

sözleşme yapması (3) Belli noktalar arasında çalışma yetkisine yasal olarak sahip nakliye işletmelerinden yararlanılmasıyla taşıtılırlar.<sup>18</sup> İşletmeler genel olarak beş çeşit taşıma türü arasında bir seçim yapmak zorundadır. Bu taşıma türleri, demiryolu, denizyolu, havayolu, boru yolu, ve motorlu araçlardır. İşletmeler, bunlardan birini veya birkaçını bir arada kullanabilirler. İşletmeler bu taşıma türleri arasından seçimde bulunurken mamülün satış fiyatı ile taşıma ücreti arasındaki ilişkiyi, taşıma türleri arasındaki ilişkiyi, taşıma türleri arasındaki rekabeti, endüstrinin üretim ve pazarlama yöntemlerini ve her taşıma türü ile taşınabilecek mamül miktarını dikkate almak zorundadır.

### C.b.2. Depolama

Dinamik bir fiziksel dağıtım sisteminin vazgeçilmez bir parçası olarak görülen dağıtım deposu, işletme için hizmet ve maliyet avantajları sağlaması bakımından önemlidir. Fakat bu avantajların sağlanabilmesi, depo yerinin, sayısının ve çeşidinin dikkatle seçimine bağlıdır. İşletmelerin bu konuda iki seçeneği vardır. İşletme kendi depo, ambar tesisini oluşturma ya da başka bir kuruluşun bu alandaki hizmetinden yararlanabilir. Tüm fiziksel dağıtım, süreci içinde depoların pek çok önemli işlevi yerine getirme gibi önemli bir konumda olması nedeniyle, işletmelerin başka kuruluşlar yerine kendi depo tesislerini oluşturduğu, yaygın bir uygulama olarak görülmektedir. Depo büyüklüğünün ve kuruluş yerinin seçimi fiziksel dağıtım yönetimde önemli bir karar alanıdır. Depoların büyüklük ve sayısı stok hacmini ve taşıma yönetimini etkiler.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Şan ÖZ-ALP, a.g.e. s. 205.

<sup>19</sup> Şan ÖZ-ALP, a.g.e. s. 205.

### C.b.3. Stok Yönetimi

Fiziksel dağıtımın önemli unsurlarından birisi de stokların miktarını ve türlerini denetlemektir. Pek çok işletme için stokların pahalı bir yatırım konusu olması stok yönetiminin önemini arttırmaktadır. Stok yönetiminin amacı, stoklara yönelik yatırım ve stoktaki dalgalanmaları en aza indirmek ve müşteri siparişlerini zamanında karşılamaktır.<sup>20</sup>

### C.b.4. Sipariş İşleme

İşletmeye alıcı siparişi olarak gelen bilginin işletme içinde ve dışında akışının rasyonelleştirilmesi, bu bilgi akışına göre gerekli işlemlerin yapılması, bu arada mamülün alıcı talebine uygun şekilde paket ve ambalajlanması ile mamülün yüklenmesi faaliyetlerine sipariş işleme işlevi denir. Bir fiziksel dağıtım sisteminde bilgi akış sistemi işletme için gerekli her türlü bilginin yöneticilere ve ilgili personele ulaşması için kurulur. Bu bilgi akış sistemi; tedarik, ham madde stok kontrolü, üretim planlanması ve kontrolü, mamül stok kontrolü ve sipariş işlenmesi ile ilgili hususları kapsayacak şekilde kurulmalıdır.

İşletme içine giren bilgilerin değerlendirilmesi ve alınan siparişin zamanında alıcıya ulaştırılması ile ilgili işlemlerde gereken koordinasyonun sağlanmasına önem verilir. Sipariş işleme diyebileceğimiz bu faaliyetin hedefi, mümkün olan en fazla hız, en az hata ile siparişin hazırlanmasıdır. Sipariş işlemede sağlanacak hız., bütün sistem içinde bulundurulması gereken emniyet stokların azalmasına olanak sağlar. Şu halde sipariş işleme giderlerinin yükselmesi ile stok seviyesi giderlerinin düşürülmesi mümkün olmaktadır. Sipariş işleme giderlerinin bulundurulacak depo sayısı ile da ilgisi vardır.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Şan ÖZ-ALP, a.g.e. s. 205.

<sup>21</sup> Tuncay KOCAMAZ, a.g.e. s.28.

#### D. Tutundurma

Pazarlama karmasının önemli bir unsuru olan satıcı ile alıcılar ve aracılar arasındaki iletişimi içeren tutundurma işlemidir. Pazarlama yönetiminde tüketicilerin ihtiyaçlarına ve isteklerine uygun bir mamül ve hizmet geliştirdikten, dağıtım kanalları oluşturulduktan ve fiyat stratejileri belirlendikten sonra, mamül ya da hizmeti satmak ve tüketicileri bilgilendirmek için gerekli faaliyetlere sıra gelir. Sabah gazeteleri okurken, kuponla verilen değişik ürünleri görürüz yada dişimizi fırçalarken bir daha ki satın almada %20 indirim yapılacağını di macununun kutusundaki açıklamadan okuruz. Televizyon seyrederken birçok reklamdan etkilenir ve gerçekten o mamüle ihtiyacımız olduğunu fark ederiz. Günümüz toplumlarında tüketiciler ile üreticiler arasında üretilen mamül ve hizmetlere yönelik sürekli bir iletişim sistemi kurulmuştur.<sup>22</sup>

Üretim ve tüketim az olduğu dönemlerde tüketiciler mamüller ve hizmetler hakkında bilgiye sahip olabiliyorlardı. Ancak pazarların büyüyüp gelişmesi sonucunda üretici ile tüketici arasındaki fiziki mesafenin artması, etkin bir iletişimin kurulmasını zorunlu hale getirmişti. Öte yandan, değişik endüstriler ve şirketler arasındaki rekabetin artması ve teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler, iletişimin yaygınlaşmasına ve çeşitlenmesine büyük etkide bulunmuştur. Her gün artan miktarda çeşitli yeni mamüllerin piyasaya sürülmesi sonucunda, tüketicinin bu mamüllerden haberdar edilmesi ve iletişimin kurulması kaçınılmaz olmuştur. Bu günkü gelişmiş ticari ortamda, çeşitli aracı kuruluşların dağıtım kanalı içerisinde yer alması sonucu, sadece tüketici ile iletişim kurmak yeterli olmamaktadır. Toptancı ve perakendeci ile de iletişim

---

<sup>22</sup> Şan ÖZ-ALP, a.g.e. s.210.



kurmak, onlarında kendi müşterileri ile iletişim kurmalarını sağlamak gerekmektedir. Bu iletişim sisteminin yönetimi tutundurma diye adlandırılan pazarlama karmasının önemli bir bileşeni tarafından gerçekleştirilir. Tutundurma, tutumları ve davranışları etkilemek için satıcı ile alıcı arasında kurulan iletişimdir. Tutundurma kendi içinde farklı özellikler taşıyan tutundurma karması elemanlarından oluşur. Bunlar reklam, kişisel satış, halkla ilişkiler, ve duyurum ile satış tutundurmadır. Bu elemanlardan reklam, tüketicilerin üretilen mamülleri ya da hizmetleri tercih ederek satın almalarına yönelik tutundurma faaliyetidir. Tutundurma karma elemanları içerisinde müşteri ihtiyaçlarını en iyi biçimde karşılama yeteneğine sahip olan eleman ise kişisel satıştır. Halkla ilişkiler ve duyurum ise, kuruluş ile çevresi arasında olumlu ilişkiler yaratma ve sürdürme faaliyetleri olarak tanımlanır. Kişisel olmayan faaliyeti ise satış tutundurma olarak adlandırılır.<sup>23</sup>

## II. MALİYET KAVRAMI

İktisadi iş bölümünün bir sonucu olarak, her işletme belirli bir alanda faaliyet gösterir ve yaratmış olduğu değerler ile toplumun bazı ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlar. Yaratılan değerler işletmenin çalışma alanına göre farklılıklar gösterir. Örneğin; bir banka işletmesi müşterilerine para ve kredi ile ilgili bir hizmet sunarken bir nakliye işletmesi malların bir yerden bir yere naklini gerçekleştirir. Yaratılan değerler farklı olsa bile, ortak olan nokta şudur;

---

<sup>23</sup> Şan ÖZ-ALP, a.g.e. s. 224.

İşletmeler çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek bunlar ile toplumun ihtiyaç ve isteklerini karşılayacak mamül ve hizmet çıktılarını meydana getirirler.<sup>24</sup>

Muhasebe açısından maliyet kavramına bakıldığında, maliyenin kanuni ve akdi tasarruflar sonucu ortaya çıkan ve bir kıymet fedakarlığını temsil eden bir özelliği olduğu görülür. İşletmeler uğraşı alanlarına göre mamül ve hizmetleri satın alır, ya da üretirler. Bunun için de bir takım ödemeler yapmak zorundadırlar. İşletmelerin gerek teori gerekse uygulamada ortaya çıkan sorunlarını çözebilmesi için maliyetlerin bilinmesi bir zorunluluktur. İşletmelerde alınacak kararlar açısından da maliyetlerin bilinmesi oldukça önemlidir. Gerekliliğin nedenlerini, şöyle sıralayabiliriz:<sup>25</sup>

- Bir işletmenin temel amacı kar sağlamaktır. Kar satış gelirleri ile giderleri arasındaki olumlu fark olduğuna göre karı saptamada maliyet giderlerini bilmek zorunludur.

- Üretilen mamül veya hizmetlerin fiyatını saptamada işletme yönetiminin maliyetleri bilmesi gerekir.

- İşletme faaliyetlerinin kontrol edilebilmesi için de maliyetlerin bilinmesi gerekir.

<sup>24</sup> Nasuhi BURSALI, Maliyet Muhasebesi Prensipleri ve Tatbikatı, (İstanbul, 1968), s.1

<sup>25</sup> Osman ALTUĞ, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, (İstanbul, Marmara Üniveristesi Eğitim ve Yardım Vakfı, 1985), s.9

Görüldüğü gibi maliyet kavramı, işletmelerin hayatiyetlerini devam

ettirebilmeleri için çok iyi bilinmesi ve uygulanması gereken bir kavramdır.

## 1. Maliyet Nedir?

Maliyet, en geniş anlamı ile “belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıktır” diye tanımlanabilir.<sup>26</sup> Maliyeti “bir işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamül veya hizmetleri elde etmek için harcamış olduğu üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değeridir” şeklinde de tanımlayabiliriz. İşletmedeki herhangi bir faktörün maliyete ilişkin olabilmesi için ya maliyet unsuru olması ya da para ile ifade edilmesi gerekir.<sup>27</sup>

Bir işletmedeki maliyetler işletmenin bir işlevine veya bölümüne ilişkin hizmetin veya mamülün oluşturulması sonucu ortaya çıkan maliyet giderlerinin tümünden oluşur.

Amerikan Muhasebe Derneği ve Standartları Komitesi ise, maliyeti şöyle tanımlamaktadır. “Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan veya katlanılma olasılığı yüksek fedakarlıkların parasal sözcüklerle ölçülmesidir.” Bir mamülün veya hizmetin imal edilmesi, bir mamül veya hizmetin bir değeri karşısında elden çıkarılması eylemlerinin hepsi sonuçta bir maliyet oluşturur.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> BURSALI, a.g.k., s.1

<sup>27</sup> Halis ERTÜRK, Maliyet Muhasebesine Giriş, (Bursa, Uludağ Üniversitesi Yayınları, 1982), s.2

<sup>28</sup> Rıfat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi, (Eskişehir Bilim Teknik Yayınevi, 1985), s.31

Kısaca bir maliyet tanımı istendiğinde ise şöyle tanımlayabiliriz; “Maliyet, bir varlığa sahip olabilmek için elden çıkardığımız veya çıkaracağımız tüm iktisadi değerlerdir.”<sup>29</sup>

Yapılan tüm maliyet tanımlarından genelde şu iki sonuca varılabilir;<sup>30</sup>

1- Bir işletmenin yapmış olduğu harcamanın ya da giderin maliyet sayılabilmesi için bunun mutlaka işletmenin çalışma konusu ile ilgili mamül ve hizmet üretmek amacı ile yapılmış olması gerekir.

2- Bir üretim faktörü harcamasının maliyete girebilmesi için bunun para ile ifade edilebilecek bir değere sahip olması gerekir.

### III. PAZARLAMA MALİYETLERİ

Ekonomik gelişme sürecini tamamlamış olan ülkelerde üretime ilişkin yöntemi ve teknikler erişebilecekleri en yüksek düzeye ulaşmış, bu nedenle de daha fazla bir tasarrufta bulunmak sureti ile daha çok verim elde edebilme yolu kapanmıştır. Bu nedenle işletmeler rekabete yeni ve uygun fiyatlı hizmeti sunabilmek için pazarlama maliyetlerinden tasarruf sağlama yoluna gitmişlerdir.<sup>31</sup>

<sup>29</sup> İbrahim Özer ERTUNA, Maliyet Muhasebesi, (İstanbul, Boğaziçi Üniversitesi Yayını, 1982), s.15

<sup>30</sup> BURSALI, a.g.k., s.2

<sup>31</sup> Nergis TEK, “İşletme Yönetiminde Alt Bilgi Sistemi Olarak Dağıtım Maliyetleri Muhasebesi”, (İzmir, 9 Eylül Ün. İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl:1, S:3), s.105

Başarılı bir işletme, faaliyet hacmi ne olursa olsun faaliyetlerini ve buna bağlı olarak maliyet-gelir ilişkisini kontrol edebilmelidir. Uzun yıllar boyunca, muhasebe üretim maliyetlerini ölçmek ve kontrol etmek amacı ile kullanılmış, pazarlama giderlerinin kontrolünde ise muhasebeye çok az yer verilmiştir. Pazarlama giderleri, genellikle satış hacmi temeline dayanarak bölüştürülmüştür.<sup>32</sup>

Oysa bir işletmedeki pazarlama çalışmaları işletmenin çeşitli mamullerin çeşitli yerlerdeki müşterilere satılmasına yöneliktir. Bu nedenle her bir faaliyetin maliyeti ile eldeki mamullerin nitelik ve nicelikleri hizmet edilen müşterilerin bulunduğu yerler ile özellikleri arasında dolaysız bir ilişki vardır. Bu ilişkilerin nicelik ve niteliklerinin bilinmesi her bir işleme ilişkin maliyeti, ilgili pazarlama fonksiyonuna tam ve doğru olarak dağıtım olanağı sağlar.<sup>33</sup> Pazarlamanın ürettiği zaman, yer ve sahiplik faydaları, tüketicilerin doygunluk noktaları bilinemediğinden, pazarlamanın maliyetini ölçmek, üretim maliyetine oranla oldukça güçtür. Ancak bu güçlüğü rağmen, pazarlama maliyetlerine katlanmak bir işletme için zorunluluktur.<sup>34</sup>

### 1. Pazarlama Maliyetlerinin Tanımı

Pazarlama Maliyetleri, bir işletmenin pazarlama sürecini gerçekleştirmek amacı ile yapmış olduğu fedakârlıkların parasal ifadesidir. Başka bir deyişle, mamülün üretilip veya satın alınıp depoya konduğu andan, tüketicilere

<sup>32</sup> Rıdvan KARALAR, "Pazarlama Karlılığının Ölçülmesinde Analitik Yöntemler: Matris Yöntemi", (Eskişehir, Esader, C:5, S:1), s.182

<sup>33</sup> Çevik Uraz, Pazarlama Yönetimi, (Ankara, A.İ.T.İ.A., Ya. No:34, 1979), s.12

<sup>34</sup> İlhan CEMALCILAR, Pazarlama, (Eskişehir, Beta Basın Yayın Dağıtım A.Ş., 1983), s.12

ulaştırılıp paraya çevrilineye dek geçen zaman süreci içinde yapılan giderleri içermektedir. Bu geniş anlamli olan tanımın içerisinde, pazarlama maliyetleri, sadece satış giderlerini değil aynı zamanda, satışla ilgili yönetim, finansman ve genel giderleri, ayrıca, üretimden önce yapılan her türlü pazar ve mamül türü araştırmaları ile mamül geliştirme giderlerini de içerir.<sup>35</sup>

Pazarlama maliyetleri ile; pazar şekillendirmesi, tüketici davranışlarının ayarlanması, mamullerin tüketicilerin gereksinimlerini kapsayacak biçimde düzenlenmesi, fiziki mamül dağılımı, işe başlama ve işe başlama öncesi dönem ile ilgili giderler belirtilmek istenmektedir.<sup>36</sup>

Dar anlamda pazarlama maliyetleri tanımı, satış işlemlerine ilişkin satış giderleri kavramı ile sınırlandırılmaktadır. Yani, sadece satış yöneticisinin kontrolü altında ki satış giderlerini içermektedir. Geniş anlamda pazarlama maliyetleri, üretim işletmelerinde mamüllerin üretiminden sonra yapılan bütün işlemlerden doğan giderleri, ticari işletmelerde ise; satın almadan sonra malların tüketicinin eline geçene kadar yapılan giderleri içerir.<sup>37</sup>

Pazarlama maliyeti başlığının içermiş olduğu konular, satış personeli maaşları, komisyonlar, satışla ilgili seyahat giderleri, depolama, paketleme, taşıma, reklam, mamül geliştirmesi, piyasa araştırması, satışla ilgili büro personeli ücretleri, büro malzemeleri, sigorta, şüpheli veya tahsili mümkün olmayan alacaklar için yapılan giderler ve bu alacaklardan meydana gelen

<sup>35</sup> Nalan AKDOĞAN, Pazarlama Maliyetleri ve Muhabesi,(Ankara, A.İ.T.İ.A. Yayın Komisyonu, 1982), s.4

<sup>36</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.5

<sup>37</sup> Çevik URAZ, İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizleri ve Uygulama Örneği,(Ankara Sevinç Matbaası, 1971), s.10

kayıplar gibi tamamen pazarlama işleviyle ilgili maliyetlerden oluşmaktadır. aşka bir deyişle, kar/zarar cetvelinde Brüt Satış Karı rakamını izleyen giderleri konu almaktadır.<sup>38</sup>

## 2. Pazarlama Maliyetlerinin Sınıflandırılması

İşletmelerde pazarlama çalışmaları; işletmenin farklı mamüllerin farklı yerlerdeki, farklı müşterilere satılması amacını güder. Bu ilişkilerin nitelik ve niceliklerinin bilinmesi ve ölçülmesi her bir işlem maliyetinin işlevsel itibari ile tam ve doğru olarak dağıtılmasına olanak vermektedir.<sup>39</sup> Pazarlama maliyetlerinin fonksiyonel olarak sınıflandırılması şu iki amaca yöneliktir.<sup>40</sup>

a. İşlevsel sınıflandırma aynı anahtarlarla dağıtılabilecek biçimde maliyetlerin bölümlere göre belirlenmesine olanak sağlar. Bunun sonucu olarak yapılan hizmetleri ölçebilecek birimlerin bulunması ve işlevsel bölümleri ile bağdaştırılması kolaylaşır. Örneğin; Kamyonla mal teslimi yapan bir işletme kamyonların işletilmesi ile ilişkili tüm maliyetleri (benzin, sigorta masrafı, şoför maaşı) belli başlı kalemler altında toplayarak, bu maliyetleri tek bir anahtar ile dağıtabilir.

b. Bir işlevin maliyeti biliniyorsa, bu durumda yönetim aynı fonksiyonu alternatif yollarla gerçekleştirmenin maliyetlerini inceleyebilir. Yapılan çeşitli

<sup>38</sup> Çevik URAZ, Pazarlama Yönetimi, (İzmir, A.İ.T.İ.A. Ya No:64/43, 1974), s.53

<sup>39</sup> Çevik URAZ, Pazarlama Yönetimi, (İzmir, A.İ.T.İ.A. Ya No:64/43, 1974), s.150

<sup>40</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.11

pazarlama giderlerini işlevsel hizmet merkezlerinde toplayabilmek içinde, bu merkezler önceden belirlenmelidir. Saptanan maliyet merkezleri; işletmenin iş hacmine, iş koluna göre az veya çok olabilir.

Pazarlama maliyetleri, şu şekilde sınıflandırılabilir;<sup>41</sup>

1- Gider kalemlerinin yapısına ve gider yerlerine göre,

2- Mamül grupları satış ve mamül teslim yöntemleri, coğrafi satış üniteleri, dağıtım kanalları veya sipariş hacimleri gibi uygulamalara göre,

3- Yapılan pazarlama işlevlerine göre,

Pazarlama maliyetlerinin analizlerinin yapılabilmesine olanak sağlayan işlevsel sınıflandırma şöyledir:<sup>42</sup>

a) Doğrudan Satış Maliyetleri

b) Reklam ve Satış Geliştirme Maliyetleri

c) Taşıma Maliyetleri

d) Depolama Maliyetleri

e) Kredi Açma ve Toplama Maliyetleri

f) Finansman Maliyetleri

g) Genel Dağıtım Maliyetleri

<sup>41</sup> Çevik URAZ, Pazarlama Yönetimi, (İzmir, A.İ.T.İ.A. Ya No:64/43, 1974), s.150

<sup>42</sup> TEK, a.g.k., s.108



Yukarıdaki işlevsel maliyet sınıflandırmasından da anlaşıldığı gibi pazarlama maliyetleri, mamülün üretiminden tüketicinin eline geçinceye dek yapılan tüm çabalar için anılan bütün giderleri içermektedir. Söz konusu maliyetler, mamüllerin mülkiyet değiştirmesini ve fiziki dağıtımlarını sağlayan işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır.<sup>43</sup>

Şimdi bu işlevsel maliyet türlerini kısaca açıklayalım.

**a) Doğrudan Satış Maliyetleri:** Satış elemanlarının ve satış yöneticilerinin tüm direkt giderleri ile satış büroları ve satış hizmetlerinin her türlü direkt giderleridir. Satış giderleri, satış elemanlarının ücretlerini, komisyonları, seyahat giderlerini, satış yöneticilerinin aylıklarını, sipariş karşılama ile ilgili büro giderlerini, haberleşme giderlerini, satış şubelerine ilişkin büro ve personel giderlerini, ağırlama, eğitim ve öğretim giderlerini, satış araçlarına ilişkin sigorta, amortisman ve bakım giderlerini içerir.

**b) Reklam ve Satışları Teşvik Giderleri:** Her türlü reklam, ilan, satışları geliştirici yayın, tanıtma, eğitim ve pazar geliştirici işlemlerle ilgili çeşitli giderlerdir.

**c) Taşıma Giderleri:** Dışarıdan getirilen tüm mamullerin taşıma giderleri, iade edilen mamüllere ilişkin taşıma giderleri, yerel dağıtım giderleri, taşıt bakım giderleri, taşıt araçlarının işleyiş ve amortismanlarına ilişkin giderlerdir.

---

<sup>43</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.8

**d) Depolama Giderleri:** Üretilen mamülleri depolama, yükleme-boşaltma giderleri, depoların bakımı, onarımı, ısıtılması ve aydınlatılması ile ilgili tüm giderleri, depo ve büro hizmetlileri ile yöneticilerinin maaş ve öteki giderlerini içerir.

**e) Vadeli Satış ve Tahsilat Giderleri:** Kredi ve tahsilat bölümlerinin tüm giderlerini, tahsilat yapma giderlerini ve tahsil edilemeyen alacak kayıplarını ve mahkeme giderleri, avukat ücretleri ve icra takiplerine ilişkin hukuki giderlerini içerir.

**f) Finansman Giderleri:** Satışlar üzerinden yapılan nakit iskontolarını, pazarlama işlemlerinde kullanılan öz ve yabancı sermayenin maliyetini, finansal işlemlerle ilgili büro personeli maaş, sigorta ve büro giderlerini içerir.

**g) Genel Pazarlama Giderleri:** Pazar araştırması pazarlama muhasebesi giderlerini ve yönetim giderlerinden pazarlama bölümüne düşen pay ile yukarıdaki gruplara girmeyen pazarlama işlevleriyle ilgili öteki tüm giderlerden oluşmaktadır.

### 3. Pazarlama Maliyetlerinin Önemi

Pek çok işletme yöneticisi pazarlama maliyetini artan öneme sahip bir faktör olarak değerlendirir. Eğer bir işletme başarılı olmak istiyorsa, üretim maliyetine harcamış olduğu çaba kadarını pazarlama maliyetine de harcamalıdır. Bu çok önemli bir konu olmasına rağmen, genelde üretim maliyetlerine daha çok önem verilmektedir.

İşletmeler için bir mamülün üretilmesi kadar, bu mamüllerin tüketiciye ulaştırılması da büyük önem taşır. İşletme yöneticisi söz konusu mamülleri pazarlarken, bunların kendisine kaç mal olduğunu da bilmek istemektedir.<sup>44</sup> Mevcut bir mamülün tüketiciye ulaştırılmasında, pazarlama maliyeti üretim maliyetine oranla daha kolay etkilenir. Bu nedenle işletme açısından, fiyat ile maliyet arasındaki ilişkiyi etkileyen faktör, pazarlama maliyetleri olmaktadır. Pazarlama maliyetlerinden yapılacak bir tasarruf, yönetime şu üç olanağı sağlar;<sup>45</sup>

1- Fiyatları düşürmeden birim başına karı arttıracak toplam karı arttırmak.

2- Birim başına karı sabit tutarak, fiyatları düşürmek suretiyle, toplam karı bir süre için yükseltmek.

3- Düşen fiyatlar nedeni ile toplam karın azalması, sıfır yada negatif olmasını önlemek.

Bu şıkların her biri, gerek ulusal ekonomi, gerekse işletme açısından, enflasyonla mücadelede ve maliyetlerin düşürülmesi çalışmalarında önemli bir yere sahiptir. Pazarlama maliyetlerinin, mamüllerin satış fiyatı içinde önemli bir yere sahip olması, bu maliyetlerin saptanmasına önem verilmesi sonucunu ortaya çıkartmaktadır.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.6

<sup>45</sup> Çevik URAZ, İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizi ve Uygulama Örneği, (Ankara, Sevinç Matbaası, 1971), s.31

<sup>46</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.6

Pazarlama maliyetlerine işletmelerde gereken önemin verilmesi için, pazarlamacılar ile muhasebeciler güçlerini birleştirmelidir. Üretim maliyetine ilişkin kontrol yöntemlerinin gerçekleştirilmesinde, nasıl güç birliği yapmışlarsa, pazarlama maliyetinin kontrolü konusunda da güç birliği yapmaları gerekir. Bu da satışın akılcı yöntemlerle yönlendirilmesine ve büyük çapta maliyet analizine bağlıdır.

Bu nedenle pazarlamacılar, istatistiki ve iktisadi verileri kullanmaya, muhasebecilerde pazarlama ilkeleri ve yöntemleri konusunda bilgi sahibi olmaya önem vermelidir. Ayrıca, pazarlamacılar pazarlama maliyetlerini istatistiksel eğilimlere nasıl dönüştürebileceklerini de öğrenmelidir. Çünkü rakamların, sadece cetvel halinde sıralanması yeterli değildir. Bundan başka pazarlamacılar, güvenle ve kesinlikle hareket etmelerine olanak sağlayacak doğru ve akılcı veri yorumlamalarında bulunmalıdır.

#### IV. PAZARLAMA MALİYETLERİNİN ÖZELLİKLERİ

##### 1. Pazarlama Maliyetlerinin Özellikleri

Pazarlama maliyetlerinin kendine özgü özellikleri vardır. Bunları şöyle sıralayabiliriz;<sup>47</sup>

- a) Pazarlama maliyetlerinin etkileri uzun dönemlidir.
- b) Bu maliyetlere ilişkin verimliliğin ölçülmesi oldukça zordur.

---

<sup>47</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.19

c) Pazarlama maliyetlerinin ortak bir niteliği vardır.

d) Pazarlama maliyetleri, bazı durumlarda önlenebilir.

e) Pazarlama maliyetleri, bir kez yapıldığında pazarlama harcamalarından dönmek oldukça zordur. Bu nedenle ciddi bir araştırmayı zorunlu kılar.

f) Pazarlama maliyetleri kademeli olarak artan, sürekli artmayan bir yapıya sahiptir.

g) Pazarlama maliyetleri, işletmelerin özelliklerine göre farklılıklar gösterir.

Pazarlama maliyetlerinin özelliklerinde de görüldüğü gibi, pazarlama maliyetlerinin etkinliğe ilişkin süresi, uzun bir dönemi içermektedir. Başka bir deyişle, giderin tutarı ve yapıldığı yer ile, bunun işletmeye sağlayacağı yarar arasındaki süre uzundur. Örneğin; ilk kuruluşunda yoğun bir reklam kampanyasına giren bir işletme, büyük bir reklam giderine katlanır. Mamüllerin pazarda tutulmasından sonra, reklam giderlerinde bir azaltma yapılsa bile, bu satışları azaltmaz. Reklamın tüketici üzerindeki etkisi pazar koşulları değişene kadar devam eder.

Pazarlama maliyetinin etkilerinin uzun bir süreyi içermesi, bu maliyetlerin verimliliğini ölçmede oldukça güçlüklerle karşılaşılmasına yol açmaktadır. İşletmede yapılan bir tanıtma işleminin oluşturduğu giderler ve bu gidere karşılık tanıtma işlerinin ne ölçüde yerine getirildiğini tam olarak saptamak olanaksızdır. Yani, yapılan gider ile o işten elde edilen yarar arasında bir ilişki kurulması ve bunun ölçülmesi zor olmaktadır. Pazarlama

maliyetlerinin etkinlik süresinin uzaması, araya talebi etkileyen bir takım etkenlerin (rakip mamüllerdeki değişme, tüketici gelirlerinin değişmesi gibi) girmesine yol açmakta ve bu da pazarlama maliyetlerinin verimliliğinin tam olarak sağlıklı bir biçimde ölçülmesini zorlaştırmaktadır.

Pazarlama maliyetlerinde ciddi araştırmalar yapmadan sık sık azaltmalara girişilmesi, olumsuz etkiler yapmaktadır. Bu maliyetler genelde soyutturlar ve ortak maliyet niteliğine sahiptir. Pazarlama maliyetinin önemli bir özelliği de karşılığının derhal alınamaması ve ortak bir nitelik taşımasıdır. Etkin bir araştırma yapmadan, ticari uğraşı genişletmek için yeni şubeler açılması, fakat sonradan bazı nedenlerle bundan vazgeçilmesi büyük zararlara neden olabilir. Pazarlama çalışmalarının yapılmasına, ciddi araştırmalardan sonra karar verilmesi, büyük zararları önlemek açısından zorunlu olmaktadır.

Mamülleri tanıtmak amacı güden bir reklamda, mamüllerin ismiyle birlikte, işletmenin yeri ve isminin de kullanılmış olması, reklamın etkinliğinin genişletilmesine olanak sağlayarak, hem işletmenin mamülü, hem yeri, hem de ismi tanıtılmış olmaktadır. Böylece, işletmeye, o mamülü almak için gelen alıcılar, öteki mamülleri de görerek, bunlar hakkında bilgi sahibi olabilmektedir.<sup>48</sup>

Tüm bunların sonucunda, işletme daha fazla türde ve sayıda mamül satarak, satışlarının tutarını ve dolayısıyla karını arttırabilmektedir.

Bazı durumlarda pazarlama maliyetlerini önlemek olanaksızdır. Üretim yapan işletmeler; üretim kapasiteleri, finansman ve personel güçlerine göre

---

<sup>48</sup> Çevik URAZ, İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizi ve Uygulama Örneği, (Ankara, Sevinç Matbaası, 1971), s.56

kendi işletmelerinin ve mamüllerinin tanıtılmasında çeşitli politikalar uygulanmaktadır. Üretim yapan işletmenin yukarıda sayılan bu olanakları güçlü ise, bu durumda mamüllerini tanıtma işlemini tamamen kendisi üstlenebilir. Fakat yeterli değilse bu mamüllerin tanıtım işlemini, aracı işletmelere yüklemeye çalışır. Böyle bir durumda üretim yapan işletmenin bazı pazarlama giderlerinden, o işlemlerin yapılışını ters yönde etkilemeksizin, tasarruf sağlama olanağı vardır.<sup>49</sup>

Pazarlama maliyetlerinin başka bir özelliği, kademeli olarak artan, fakat sürekli artmayan bir yapıya sahip olmasıdır. Pazarlama maliyetleri, sürekli olarak artış göstermez. Giderlerin ortak nitelikte olması, fazla tutarda olması, kademeli bir maliyet eğrisi oluşturur. Örneğin; İşletmenin piyasasını genişletmesi sonucu, bazı işlevsel pazarlama maliyetlerinde tutar olarak bir artıştan çok işlevlerin verimliliğinde bir artış görünür.

Her işletmenin yapısına göre, pazarlama maliyetleri farklılık gösterir. Bunun nedenlerini şöyle sıralayabiliriz;<sup>50</sup>

- a) Mamül aynı olmasına rağmen, farklı dağıtım kanallarından tüketiciye iletilebilir.
- b) İşletmelerin hacimlerinde farklılık olabilir.
- c) Mamülün satış yöntemlerinde farklılık olabilir.

<sup>49</sup> Çevik URAZ, Pazarlama Yönetimi, (İzmir, A.İ.T.İ.A. Ya No:64/43, 1974), s.55

<sup>50</sup> URAZ, a.g.k., s.56

d) İşletmelerin yenilik ve piyasada tutunma durumlarında farklılık olabilir.

## 2. Pazarlama ve Üretim Maliyetleri Arasındaki Farklılıklar

Üretim ve pazarlama maliyetleri arasındaki temel farklara bir mamülün satışı sırasında ortaya çıkabilecek değişik etmenler neden olabilmektedir.<sup>51</sup>

Üretim maliyet analizi genellikle işletme içi işlemler bilgisidir. Pazarlamada ise tüm gerekli bilgiler, işletme içi bilgilerin analizinden kazanılmayabilir. Bunlara; pazarlama araştırması bilgileri, üretime olan istek ve etkili satış yöntemleri de eklenmelidir.

Maliyet kontrolü ve kesin maliyet için üretim maliyetlerinin analiz edilmesi gerekmektedir, işletmenin envanter değerleri, mali durumu, işletme hesap raporları ve fiyatlama için belirlenen üretim maliyetlerinin, kesin olması gerekir. Pazarlama maliyetleri de, kesin maliyet ve maliyet kontrolü için analiz edilir. Ancak pazarlama maliyetlerini envanter değerleri içinde eritmenin olanaksız olduğu durumlarda, maliyetlerin, fiyatların saptanması ve bölgesel çalışma hesap raporlarının hazırlanması amacıyla pazarlama yöneticilerince belirlenmesi gerekir.<sup>52</sup>

Üretim maliyetlerinin hesaplanmasında belli bir zaman sınırı söz konusudur. Oysa, pazarlama maliyetlerinin hesaplanması, oldukça uzun bir

<sup>51</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.9

<sup>52</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.24



süreyi kapsar. Pazarlama maliyetleri ile üretim maliyetleri arasındaki farklılıkları, maddeler halinde şöyle sıralayabiliriz;<sup>53</sup>

1- Üretim maliyetlerini saptanmasında amaç, etkinlik sağlamak ve birim maliyeti düşürmektir. Pazarlama maliyetlerinde ise amaç, karın en üst düzeye çıkarılması ve kar düzeyinin korunmasıdır.

2- Pazarlama maliyetleri; satış bölgeleri, alıcılar, mamüller, sipariş hacimleri, satış elemanları ile ilgili maliyetleri içerirken, üretim maliyetleri; üretim bölümleri, maliyet merkezleri, işlemler ve mamül maliyetlerini içerir.

3- İşletme içinde oluşan maliyetler ve işletmenin koşullarına göre kontrol edilebilen maliyetler, üretimden doğan maliyetlerdir. Oysa, birçok pazarlama işlevi, belli yerde yapılmasına rağmen, bu işlevlerin çoğu işletme dışında uygulanmaktadır. Bunun için, pazarlama işlevlerinin kontrolü güç ve sınırlıdır.

4- Üretim maliyetlerinde ilgi noktasını üretim hacmi oluşturur ve üretim hacmindeki değişikliğe bağlı olarak üretim maliyetleri değişme gösterir. Pazarlama maliyetlerinde ise, ilgi noktasını satış hacmi oluşturur.

5- Pazarlama maliyetlerinde özellikle standartları saptama zorluğu nedeni ile uygulama alanı sınırlı iken, üretim maliyetlerinde standartların saptanması kolay olduğundan uygulama alanı geniştir.

Belli başlı bu farklılıklardan başka, üretim ve pazarlama maliyetleri arasında bir başka unsurda psikolojik etkilerdir. Yönetim, işçilik giderleri, iş saatleri, makina sayısı kolaylıkla kontrol edilebilir, fakat bir müşterinin ne yapacağına ilişkin kesin bir şey söylenemez ve değişik satış elemanları aynı

<sup>53</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.24

müşteri üzerine değişik etkiler bırakabilir. Pazarlama maliyetlerine ilişkin sorunlarda, müşteri tepkileri gerçekten bir bilmece niteliği taşır.<sup>54</sup>

Aralarındaki ayrıcalık, üretim maliyetleri muhasebesinin işletmenin üretim sürecini, buna karşın pazarlama maliyetleri muhasebesinin de, pazarlama sürecini izlemesidir.

Üretim muhasebesi, maliyet unsurlarının mamül haline dönüşmesini incelerken, pazarlama muhasebesi, mamülün alıcıya ulaştırılıp paraya çevrilmesi için gerekli pazarlama işlevlerine ilişkin maliyetleri saptamakta ve bu maliyetleri, alıcılar, satış bölgeleri, mamüller, dağıtım kanalları ve sipariş hacimleri gibi uygulama alanlarına göre incelemektedir. Ancak her iki maliyet muhasebesinin temel amacını, maliyet bilgilerinin saptanması ve maliyetlerin kontrolünü sağlayarak, yöneticilere planlama ve özel kararlarda yardımcı olması oluşturur.

---

<sup>54</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.9

## 2. BÖLÜM

### PAZARLAMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE HESAPLANMASI STANDARTLARININ BELİRLENMESİ VE TEK DÜZEN HESAP PLANINDA İŞLEYİŞİ

#### I. PAZARLAMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

##### 1. Pazarlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin Kapsamı

Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin kapsamını belirlerken, önce maliyet muhasebesinin neleri kapsadığı konusuna bakmakta yarar vardır.

Maliyet muhasebesi; maliyet unsurlarının toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, kontrolü ve bunların maliyete intikal ettirilmesi işlemlerini içerir. Maliyet unsurları; türlerine, yapılış yerlerine, ilgili bulunan faaliyetlere, işlemlere, mamüllere ve dolayısıyla bunlara göre oluşturulacak hesap planı çerçevesinde sınıflamaya tabi tutulur. Bu çerçevede ele alınan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi sonucunda şu üç konuda yarar sağlanır;<sup>55</sup>

a) Karın hesaplanması ve stok değerlemesi için gerekli verilerin elde edilmesi.(Gelir tablosu ve bilanço)

<sup>55</sup> Backer-Jacobsen, (Çev: Sadık Baklacioğlu), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (Ankara, 1974), s.623

b) Yöneticilerin işletmenin faaliyetlerini kontrol edebilmeleri için, gerekli bilgilerin sağlanması. (Kontrol raporları)

c) Yöneticilerin planlama ve karar alma amacıyla gereksinim duydukları bilgilerin sağlanması. (Özel analiz ve araştırma)

Klasik anlamdaki maliyet muhasebesi, bu saydığımız işlevlerden ilk ikisini yerine getirebilecek olan maliyet verileri ve raporlarının hazırlanmasına olanak sağlar. Öteki işlevlerin yerine getirilebilmesi ise, ancak klasik maliyet muhasebesi dışında, dışarıdan sağlanacak geçerli ekonomik ve işletmecilik verilerine bağlıdır.<sup>56</sup>

Maliyet muhasebeleştirilmesi daha geniş anlamı ile ele alındığında, şöyle bir tanımlama yapmak olanaklıdır. “Bir işletmede üretilen mamül ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılması sonucu paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın ölçüsünü gösteren, maliyetlerin nelerden oluştuğunu saptayan, bu bilgilerin incelenmesi ve yorumunu yaparak en uygun biçimde yöneticilere ulaştıran, maliyetlerin düşürülebilmesi için yöneticilere önerilerde bulunan ve bu işi kendine amaç edinen işlemler bütünüdür.” Bu tanımlamaya baktığımızda, yapılan tanımlamanın, hem üretim, hem de pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini kapsamı içine alan bir tanım olduğunu görürüz.<sup>57</sup>

Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ise, “Mamülün pazar araştırmasından depoya giriş anından alıcıya ulaştırılıp, paraya çevrilineye kadar geçen süre içinde oluşan maliyet bilgilerinin incelenmesini, yorumunu

<sup>56</sup> Backer-Jacobsen, a.g.k., s.3

<sup>57</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.22

yaparak, maliyetlerin düşürülmesi için yöneticilere önerilerde bulunmayı amaç edinen bir işlemler bütünüdür.” Pazarlama maliyetleri muhasebeleştirilirken “Maliyet Analizi” ve “Maliyet Kontrolü” kavramları üzerinde, önemle durulması gerekir. Çünkü bu iki kavram, pazarlama uğraşlarını yönlendirmesi açısından büyük önem taşımaktadır.<sup>58</sup>

Maliyet analizi; “Var olan ve gerçekleşme olasılığı bulunan pazarlama yöntemlerinin karşılaştırılması, bunların ilgili maliyetlere ve kara olan etkisinin incelenmesidir.” Maliyet kontrolü ise; “İşlemlerin önceden belirlenen hedeflere göre ölçülmesidir.” Pazarlama maliyetlerinin azaltılması ve pazarlama uğraşlarının etkinliğinin sağlanması suretiyle, net karın artırılmasında, pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Ancak maliyet analizi ve maliyet kontrolüne olanak verecek bir muhasebe sisteminin olmadığı işletmelerde, pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi oldukça güçtür.<sup>59</sup>

## 2. Pazarlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinden Sağlanacak Yararlar

Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin, işletmede bir alt bilgi sistemi şeklinde oluşturulması ve işletilmesi işletmeye şu yararları sağlar;<sup>60</sup>

a) Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, maliyet hesaplama çalışmaları sırasında sağlanan bilgiler yardımıyla, işletmenin temel pazarlama

<sup>58</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.23

<sup>59</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.22

<sup>60</sup> TEK, a.g.k., s.110-111

faaliyetlerinin planlamasının gözden geçirilmesini ve bu planı uygulayan ünitenin denetimini kolaylaştırır.

b) Gereksinim duyulduğunda işletmenin pazarlama yapısının ve işletme yönetiminin yeniden ele alınmasına olanak sağlar.

c) İşletmenin pazarlama faaliyetlerinin her aşamasında, ne türde ve değerde gider yapıldığını gösterir.

d) Maliyetlerle ilgili sorumlulukların, belirli kişilere dağıtılmasını ve bireylerin performansının ölçülmesini sağlar.

e) Çeşitli dağıtım yöntemlerinin değerlendirilmesine olanak sağlar.

f) Sipariş işleme, rutin teslim almalar, para toplama gibi faaliyetlerin etkin olmamasının nedenlerini araştırır.

g) Belirli mamüllerin satışından doğan maliyet ve karların karşılaştırmalı olarak hesaplanmasını sağlar.

h) Belirli alıcılara satışlar sonucu doğan maliyetler ve karlar, pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi sonucu hesaplanır.

ı) Maliyet ve karların alıcılara ve mamüllere göre analizinin yapılmasına ışık tutar.

j) Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, mamül karışımında veya farklı alıcı tiplerinin oranındaki herhangi bir değişikliğin, maliyet ve karlara etkisinin bir göstergesidir.

k) Farklı boyutlardaki siparişlerin maliyetlerini gösterir ve tutar indirimlerinin planlanmasında daha iyi bir ölçü sağlar.

l) Genel işletme bütçesinin hazırlanmasını kolaylaştırır.

m) İşletme yöneticilerinde, maliyet kontrolü düşüncesinin yerleşmesini sağlar.

## II. PAZARLAMA FAALİYETLERİNİ KAYITLAMA VE SAPTAMA SİSTEMLERİ

Maliyet muhasebesi organizasyonunda çeşitli maliyet yöntemleri bulunmaktadır. Söz konusu yöntemleri pazarlama maliyetlerinin kayıtlanması amacıyla pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini şu iki grup altında toplayabiliriz;<sup>61</sup>

- Maliyet amaçlarına göre; fiili maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi.

- Giderlerin pazarlama alanlarına yükleniliş tutarlarına göre; tam maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi.

Bu yöntemleri şöyle açıklamak mümkündür.

---

<sup>61</sup> AKDOĞAN, a.g.k.,s.40

## 1. Fiili Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde; pazarlama işlevlerini yerine getirilmesinde tüketilen varlıklar, işletmeye kaç mal olmuşlar ise, o maliyet tutarı ile işlevsel hesaplara kaydedilmekte ve bu maliyetler pazarlama alanlarına fiili tutarları ile dağıtılmaktadır. Ayrıca dönem giderleri arasında yer alan pazarlama giderleri hesabı da, fiili tutarlarla izlenmektedir.<sup>62</sup>

Fiili maliyetler, belirli bir dönemin net karının saptanmasında bir faktör olarak kullanılan ve fiili olarak gerçekleşen maliyetlerdir. İşletmede fiili maliyet bilgileri aynı zamanda mamül maliyeti ve fiyatının saptanmasında da kullanılır.<sup>63</sup>

Uygulamada, pazarlama maliyetlerinin fiili maliyet yöntemine göre daha çok kaydedildiği görülmektedir. Pazarlama maliyetleri de giderlerin niteliği gereği ayrılmaz oluşu, ölçümündeki güçlük, zamanın belirsiz olması gibi etkenler, fiili maliyet yöntemine olan ilgiyi arttırmaktadır. Ancak fiili maliyet yönteminin pazarlama yöneticilerine; gerek planlama ve karar alma gerekse maliyet kontrolü işlevlerini yerine getirirken yardımcı olduğu söylenemez. Çünkü söz konusu maliyetler işlemler tamamlandıktan uzun bir süre sonra oluştuğundan, gerekli önlemlerin zamanında alınmasını güçleştirmektedir.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.41

<sup>63</sup> Rıfat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1992), s.142

<sup>64</sup> Yüksel KOÇ, Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, (Ankara, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No.329, 1972), s.15



Kaldı ki fiili maliyet, sadece maliyetlerin ne olduğunu göstermekte, ne olması gerektiğinin belli olmadığı için, elde edilen işlem sonucunun yeterliliği konusunda bir yargıya varılamamaktadır.<sup>65</sup>

Fiili maliyet yöntemi ile pazarlama maliyetleri saptanarak; mamüllere, bölgeler ve dağıtım kanallarına yüklenebilmektedir. Etkin bir pazarlama maliyetleri sistemin temel özelliği, sorumlulukları saptayan ve iş bölümüne yardımcı olan bir kontrol sisteminin varlığıdır. Kontrol işlevinin yerine getirilebilmesi, ancak; maliyetlere ilişkin verilerin oluşturdukları yerde adlandırılıp ana hesaplarda toplanması ile olanaklıdır. Fiili maliyet sisteminde veriler her pazarlama bölümü tarafından yardımcı kayıtlarda ya da maliyet analizi tablolarında toplanır. Gruplandırılan bu maliyetler; pazarlama bölümlerine aktararak, alacaklandırılıp, bölümsel maliyet hesapları borçlandırılır. Bölümsel pazarlama maliyetleri olarak borcuna kayıt yapılarak açılan bu hesaplar, ikinci bir kayıt işlemi ile alacaklandırılarak, ilgili bölümün kar ve zarar hesabının borçlandırılması ile kapatılır. Daha sonra bölümsel kar ve zararın borcundaki değerin toplamı kadar ana kar ve zarar hesabı borçlandırılarak, bölümsel kar ve zarar hesabı alacaklandırılmak sureti ile devredilmiş olur.<sup>66</sup>

## 2. Standart Maliyet Yöntemi

Bu yöntem; pazarlama çabalarının en azından büyük bölümünün standartize edilebileceği ve bu uğraşların yapılması sonucu ortaya çıkacak

---

<sup>65</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.43

<sup>66</sup> TEK, a.g.k., s.112

maliyet ögelerinin, satış sonuçlarının veya yapılan hizmetlerin belirli ölçümlenmelerinin ilgili standart ilişkilerle bağdaştırılabileceği varsayımından oluşmuştur. Standart maliyet yöntemine göre saptanan maliyetler; ilgili işlevlerin, bölümlerin veya operasyonların fiili maliyetlerinin ne olması gerektiğini gösterir. Söz konusu maliyetler, belli bir gelişme düzeyinde, belli koşullar altında, bir işletmede gelişmesi gereken ve ilmi yöntemlere göre saptanan standart maliyetlerdir.<sup>67</sup>

Standart maliyetler, mamüllerin bilimsel esaslarla önceden saptanmış birim maliyetleri olup, belirli koşullar altında ulaşılması gereken hedef maliyetleri gösterir. Standart maliyetler, fiili maliyetlerin karşıtıdır. Fiili maliyetler, geçmiş dönemde gerçekleşen tarihi maliyetlerdir. Standart maliyetler ise, üretimden önce belirlenir. Standart maliyet muhasebesi kullanıldığında, muhasebe hem standart hem de fiili maliyetleri gösterir.<sup>68</sup>

Standart ve fiili maliyetler arasındaki fark miktarı ise, fark ya da sapma olarak adlandırılır. Fiili maliyetlerin standart maliyetlerden farklı olması durumunda fiili maliyetlerin yanlış olduğu kabul edilmekte ve buna göre düzeltici önlemler alınmaktadır.<sup>69</sup>

Standart maliyet yönteminin, pazarlama maliyetlerine uygulanması oldukça zordur. Standart maliyet yönteminin kullanılması durumunda; bir takım ek çalışmaların, ek raporların yapılması zorunludur. Standart maliyetler

<sup>67</sup> Kemal TOSUN, İşletme Sevk ve İdaresinde Planlama ve Kontrol, (İstanbul, C.I, 1966), s.227

<sup>68</sup> Rıfat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1992), s.143

<sup>69</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.44

geçmişte oluşan maliyetlerin ortalamasına göre belirlendiğinden geçmişteki beğenilmeyen ölçüler bugün ki uygulamaya da yansiyacaktır. Ayrıca, pazarlama maliyetleri açısından fiili maliyetler ile standart maliyetlerin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farkların gerçek nedenini saptamak çok zordur. Ancak buna rağmen standart maliyet yönteminin, pazarlama faaliyetlerinin büyük bir bölümünü standartize edebileceği de unutulmamalıdır.

Bu iki görüşün ortak bir noktasını bulmaya çalıştığımızda şunları söylemek olanaklıdır. Pazarlama maliyetlerine, her yönü ile işleyen bir standart maliyet yöntemi uygulanmasa bile standart maliyet yöntemi ile fiili maliyet yönteminin birlikte kullanımı düşünülebilir. Örneğin; Kredi, tahsilat, finansman ve genel pazarlama giderleri dışındaki pazarlama giderleri için standartlar belirlenebilir. Öteki giderleri ise, bütçede ön görülen fiili tutarlar üzerinden işlem görebilir.<sup>70</sup>

Standart maliyet yönteminde, verilerin, fiili bölümsel maliyet hesabının borç tarafından olan akışı, maliyetlerin birikimi ve dağıtımı fiili maliyet sistemi ile aynı özelliktedir. Tek fark, standart maliyet yönteminde meydana gelen sapmaların değerlendirilerek, bölümsel maliyet hesabına aktarılmasıdır. Daha sonra bunlar da, sırası ile, kapatılarak, bölümlere ilişkin kar-zarara, buradan da ana kar-zarara geçirilir.<sup>71</sup>

<sup>70</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.45

<sup>71</sup> TEK, a.g.k., s.114

Standart maliyet yöntemi, fiili maliyet yönteminin daha gelişmiş biçimi olup, işletme yöneticilerinin plânlama ve kontrol işlevlerinin yerine getirilmesinde, etkin bir araç olarak kullanılmaktadır.<sup>72</sup>

### 3. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, “üretim ile ilgili maliyetlerin tümünün imalat maliyeti olarak kabul edilerek mamül maliyetine yüklenmesini temel alan bir maliyetleme yöntemidir.”<sup>73</sup> Tam maliyet deyimi; gerek “Üretim Maliyeti”, gerekse “Satış Maliyeti”nin hesaplanmasını sağlamak üzere tüm giderlerin, bu arada özellikle endirekt giderlerin tabi tutulacağı işlemlerle bunların dağıtımını sağlayan emsallerin kullanılış biçimine yönelmiş bir uygulamayı belirtmektedir.<sup>74</sup> Diğer bir tanımlama ile tam maliyetleme yöntemi, “gerek üretim maliyeti, gerekse satış maliyetinin hesaplanmasını sağlamak üzere tüm giderlerin tabi tutulacağı işlemler ile bu işlemlerin dağıtımını sağlayan bir uygulamadır.”<sup>75</sup>

Tam maliyet yöntemi uygulamasında; pazarlama alanlarına önce direkt giderler verilmekte, daha sonra endirekt giderler bazı ölçülere göre yüklenmektedir. Değişkenlik derecelerine ve direkt veya endirekt oluşlarına

<sup>72</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.45

<sup>73</sup> Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi, (Eskişehir Bilim Teknik Yayınevi, 1985), s.262

<sup>74</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.45

<sup>75</sup> Mazhar HİÇŞAŞMAZ, Maliyet Muhasebesine Giriş, Gider Kavramı ve Giderlerin Maliyetlere Dönüşüm Esasları, (Ankara, Tisa Matbaacılık Sanayii, 1972), s.99

bakılmaksızın, giderlerin tamamının alanlara dağıtılması nedenlerini, bu yöntemin savunucuları şöyle açıklamaktadır;<sup>76</sup>

1- Yönetim, net kar rakamlarına ve bu rakamları kullanmaya alışmıştır. Bunun için yöneticiler, her bölümdeki ticari işlemlerle aynı düşünceye sahiptir ve aynı karlılık standartlarını onlara da uygular. Çoğu durumlarda her bir mamül türünün ve her satış bölgesinin tek başına ticari bir iş olduğu ve bunun içinde kendi yükünü kendisinin taşıması gerektiği görüşü yaygındır.

2- Faaliyet gösteren bir işletmede, tüm giderler karşılanmaksızın kar gerçekleştirilemediğine göre, birçok muhasebeci, bir maliyet içinde yapılan tüm giderlerin yeterince payı yoksa, bunun bütün maliyetlerin karşılanması yönünde yönetim organını yanıltabileceğini öne sürer. Özellikle fiyat politikasının saptanmasında maliyetlerden yararlanılması durumunda bu konu daha çok önem taşımaktadır.

3- Tam maliyet yöntemi, bölüm maliyetlerinin saptanmasında da kullanılır. Gerçek maliyetlerin sürekli ve sistematik olarak saptanmasından elde edilecek kar ve zarar rakamlarına dayanarak yönetim, her bir bölümün güçlü ve zayıf taraflarını karşılaştırarak, değerlendirmeler yapılabilir. Bu değerlendirmeleri, şöyle sıralayabiliriz;<sup>77</sup>

a) Bir bölümle aynı gruptaki diğer bir bölüm arasında,

b) Aynı bölüm için, muhtemel karlarla bütçelenmiş karları,

<sup>76</sup> Çevik URAZ, İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizi ve Uygulama Örneği, (Ankara, Sevinç Matbaası, 1971), s.90

<sup>77</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.47

c) Aynı bölüm için, istenen karlar ile standart karları,

d) Aynı bölümün karını önceki dönemdeki karlarla,

e) Özel olarak, her bir bölümün, uzun süreli çalışmalarla oransal karlılıklarının saptanmasında,

f) Her bir bölüm için yapılacak maliyet bütçelemesinde,

g) Uzun dönemli fiyatlandırma ve kar oranları politikalarının belirlenmesinde tam maliyet yöntemi ile değerlendirmeler yapılabilir.<sup>78</sup>

Tüm bunlara karşın bu yöntemin, aksak ve yetersiz yanları da söz konusudur. Bunları, şöyle özetleyebiliriz;

i ) Herhangi bir bölümün net karlılığını bulmak için dağıtılacak maliyet giderleri arasında, mutlaka ortak özellikte ve objektif esaslarla dağıtılabilecek maliyet giderleri vardır. Net kar uygulaması ile elde edilecek bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve kullanılabilirliği bu çeşit ortak özellikteki maliyet giderlerinin az olmasına bağlıdır.

ii) Bu yöntemle elde edilecek sonuçlara güveni arttırabilmek için;

---

<sup>78</sup> Çevik URAZ, İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizi ve Uygulama Örneği, (Ankara, Sevinç Matbaası, 1971), s.98

a) Maliyet giderlerinin mümkün olduğunca direkt nitelikte olması, yani anahtarla yapılacak maliyet giderleri dağıtımının normalin üstünde olmaması gerekir.

b) Anahtarlardan yararlanılarak yapılan gider dağıtımında, olabildiğince gerçek dağıtım anahtarlarının kullanılması gerekir.

c) Ortak nitelik taşıyan giderlerin fazla olduğu durumlarda, elde edilecek maliyet ve net-kar verilerinin yorumunda çok dikkatli olmak gerekir.

#### 4. Değişken Maliyet Yöntemi (Katkı Payı Yöntemi)

Değişken maliyet yönteminde, mamül maliyetleri olarak sadece, faaliyet hacmindeki değişmelere paralel olarak değişme gösteren üretim maliyetlerini kaydetme ve raporlama söz konusudur. Bu yöntemde, belirli bir faaliyet dönemine ilişkin gelir ve giderlerin birbiri ile karşılaştırılması temeldir.<sup>79</sup>

Değişken maliyet yöntemi, giderleri sabit ve değişken olarak ayrı ve bu yöntemin; planlama kontrol ve karar gibi önemli işlevlerin yerine getirilmesinde önemli ölçüde kullanılır. Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi açısından bu yöntemi incelediğimizde, pazarlama giderlerinin; sabit-değişken, endirekt (dolaylı)-direkt (dolaysız) olarak ayrılması ve bu giderlerden değişken olan giderlerin pazarlama bölümüne yüklenmesi söz konusudur.

Değişken maliyet yönteminin temelini her bir pazarlama bölümünün ayrı birer birim olarak kabul edilmesi yerine tamamlayıcı bölümler olarak kabul

---

<sup>79</sup> AKDOĞAN, a.g.k., 49

edilmeleri oluşturur. Ticari işlemlerin tamamı için, bir takım giderler yapılmış olabilir. Fakat her bir bölüm bu giderlerden, kendi payına düşen kısım kadar yararlanır. Bunun için ortak giderleri ayırıp, subjektif dağıtım ölçüleri ile bölümlere dağıtmanın anlamsız olduğu belirtilebilir. Bölümlerin analizinde, net-kar rakamından çok, her bir pazarlama bölümünün ortak giderlere ve işletme karlarına yaptığı katkıyı gösteren bir ölçünün bulunması daha anlamlıdır.<sup>80</sup>

Değişken maliyet yöntemi, öteki yöntemlere göre daha kolay uygulanabilir bir yöntemdir ve faaliyet karının satış miktarındaki değişmelere paralel olarak değişebilmesine olanak verdiği için başabaş analizi de daha kolay yapılmaktadır. Aynı zamanda mamülün karlılığının saptanmasında kolaylık sağlar ve standart maliyet yöntemi ile de rahat uygulanabilir.

Tüm bu kolaylıkları sağlaması nedeniyle, bu yöntem yönetime birçok yararlar sağlamaktadır.<sup>81</sup> Bu yöntemin sağladığı yararları şöyle sıralamak olanaklıdır;<sup>82</sup>

a) Maliyet analizleri çalışmalarında, her bir pazarlama bölümünün toplam kara katkısının ne olduğu kolayca bulunabilir.

b) Giderlerin dağıtılması söz konusu olmadığından, giderlerin dağıtımındaki yanlışlıklar sonucu oluşabilecek anlaşmazlık ve hatalar önlenmiş olur.

---

<sup>80</sup> URAZ, a.g.k., s.100

<sup>81</sup> Rıfat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi, (Eskişehir Bilim Teknik Yayınevi, 1985), s.297

<sup>82</sup> URAZ, a.g.k., s.102



c) Bir bölümle ilgili olarak alınan kararlara göre değişebilecek maliyetler, alınan karardan etkilenmeyecek maliyetlerden kolayca ayrılabilir.

d) Değişken maliyet rakamları, net kar rakamlarına göre daha kolay elde edilebilir. Bu da hızlı karar alınması gerekli olan durumlarda, oldukça önemlidir.

e) Değişken maliyet verileri ile yönetime, satıştan elde edilecek karlar açısından hangi mamüllerin satışına önem verilmesi, hangilerinin önemsenmemesi konusunda alacağı kararlarda yardımcı olur.

Tüm bu yararlarına karşın değişken maliyet yönteminin bazı sakıncaları da söz konusudur. Değişken maliyet yöntemi, işletme yönetimine kısa vadeli ve geçici nitelikteki kararlarda yardımcı olacak analizlerin yapılmasında bir araçtır. Ancak bu yöntemin geçerliliği, yapılan analiz sonucunda alınan kararların kaçınılmaz nitelikte maliyet giderlerini etkilememesine bağlıdır. Durum böyle olduğunda net-kar rakamlarını kullanmak daha yararlıdır.

### III. PAZARLAMA MALİYET STANDARTLARI

#### 1. Maliyet Kontrolü ve Standart Maliyetler

Kontrol; olması gerekenle, fiilen olanın karşılaştırılması ve buna göre gerekli önlemlerin alınmasıdır. Etkin bir maliyet kontrolü için, olması gereken maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki farkların bilinmesi zorunlu olmaktadır.

Yönetim bu veriler yardımıyla, işletme faaliyetlerinin saptanan amaçlara göre yürütülüp yürütülmediğinin, amaçlardan sapmaların nedenlerini

belirleyebilir ve düzeltici önlemleri zamanında alabilir. İşletme yöneticilerinin gerçekleşen maliyetlerin ve işlemlerin yeterliliği konusunda karar verebilmesi için, bunları karşılaştırabileceği ve saptanabileceği ölçüye sahip olması gerekir.<sup>83</sup>

İşte, standart maliyetler, maliyet kontrolü için gerekli verilerden “olması gereken maliyetler”i göstermeleri ve doğrudan doğruya; farkların saptanmasını olanaklı kılmaları açısından maliyet kontrolünde son derece önemli rol oynamaktadır. Kaldı ki standart maliyetler sadece maliyet kontrolünde değil, aynı zamanda verimli çalışmayı sağlamak açısından da büyük önem taşımaktadır.<sup>84</sup>

Pazarlama maliyetlerinin etkin bir biçimde analizi ve kontrolü için, standartlara büyük bir gereksinim duyulmaktadır. Pazarlama maliyetlerinin kontrolü için, pazarlama uğraşlarına ilişkin standart ölçü birimlerinin saptanması kaçınılmazdır.

## 2. Pazarlama Maliyetleri Standartlarının İçeriği

Pazarlama maliyet standartları, işlevler için oluşturulur. O nedenle, her işletmenin, öncelikle işlevlerinin saptanması gerekmektedir. Burada amaç; depolanan, paketlenen ve gönderilen her mamülün maliyeti vs. için standartların belirlenmesidir. Bu nedenle maliyetin tüm unsurları incelenmeli ve her bir işlevin toplam standart maliyeti belirlenmeden önce, her bir unsura ilişkin bir standart mutlaka belirlenmelidir.

<sup>83</sup> AKDOĞAN, a.g.k., 147

<sup>84</sup> AKDOĞAN, a.g.k., 148

Pazarlama maliyetlerinin belirlenmesinde, çok çeşitli değişkenlik unsurlar vardır. Burada bilinmesi gerekli en önemli konu, analizin yapılması amacına göre, belli pazarlama maliyetlerinin büyük bir kısmının değişkenliği, satış hacmi tutarı dışındaki unsurlara bağlıdır. Zaman ve hareket incelemeleri ile öteki mühendislik çalışmalarıyla saptanan standartların pazarlama maliyetlerinin tamamını içerdiğini söyleyemeyiz.

Bazı pazarlama faaliyetlerine ilişkin standartların saptanması çok zordur. Örneğin; psikolojik etkenlerin daha etkin olduğu, mekanik ve fiziksel etkenlerin daha az olduğu ve yargılara fazla yer veren objektif ölçülere ise daha az yer veren işlemler için standartların saptanması çok güçtür. Ancak bu işlemler pazarlama faaliyetlerinin büyük bir kısmı üretim faaliyetleri ölçülebilmektedir. Siparişlerin tanzimi, fatura kesme, depolama, paket yapma, taşıma, bazı idari işler ve teslim alma ve araba ile gönderme gibi işlem için standartların saptanması yöntemleri ile, üretimde kullanılan yöntemler arasında büyük ayrıcalıklar yoktur.

Reklam, satışları teşvik ve satış elemanlarının yaptıkları satış işlemleri gibi psikolojik etkenlerle yakın ilişki bulunan pazarlama faaliyetleri içinde, bu faaliyetlerin sürekli tekrarlanması halinde makul bir ölçüm yapmak olanaklıdır. Standart maliyetlerin saptanması sırasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, bu maliyetlerin gerçekçi koşullara dayandırılmasıdır. Yani saptanan standartların, ulaşması olanaksız yada çok zor veya tersine herhangi bir çaba harcanmaksızın kolaylıkla aşılabilecek çalışma düzeylerini esas almaması gerekir.<sup>85</sup> Aksi halde standart maliyetler, pazarlama faaliyetlerinin

---

<sup>85</sup> AKDOĞAN, a.g.k., 150

değerlendirilmesinde bir ölçü olma niteliğini getirebilecekleri gibi, çalışanlar üzerinde de psikolojik olarak olumsuz bir etki yapabilirler. Örneğin; iyi çalıştıkları halde standartların ön gördüğü çalışma düzeyine bir türlü ulaşamayan personel veya satış elemanları, standartlara önem vermeyecek veya standartların ön gördüğü verimi son derece rahat bir biçimde gerçekleştirecektir. Ayrıca, personel veya satış elemanları, daha verimli çalışmak için herhangi bir çaba harcamayacaktır. Bu nedenle standartların, gerçekçi koşullara dayandırılması zorunludur.<sup>86</sup>

İşletme yönetimi, bir mamülün, bir işin ya da bir bölümün çalışmasının kaç mal olduğunu bilmek ister. Örneğin; belirli bir ay içinde gerçekleşen (fiili) maliyet 500.000 TL. ise elde başka bilgi yoksa, bu tutarın normal mi, normalin altında mı, yoksa aşırı mı olduğunu söyleyebilmek olanaksızdır. Buna karşılık söz konusu ayda maliyetin 400.000 TL. olması gerektiği (standart) önceden biliniyorsa, gerçekleşen maliyetin aşırı olduğu hemen ortaya çıkacaktır. İşte standart maliyetin ana işlevi, budur. Yani, fiili maliyetlerden anormallikler olup olmadığının, anında saptanmasına olanak sağlar.<sup>87</sup>

Standart maliyetler, mamüllerin bilimsel esaslarla önceden dikkatli bir biçimde saptanmış birim maliyetleri olup, belirli koşullar altında ulaşılması gereken hedef maliyetleri gösterirler. Standart maliyetler, esnek bütçelemenin ve geri bildirim sisteminin temelini oluşturur. Acaba, bütçelenen tutar ile standart tutar arasında ne fark vardır? Standart maliyet, birimi göstermesine

<sup>86</sup> AKDOĞAN, a.g.k., 151

<sup>87</sup> Rıfat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1992), s.117

karşın, bütçelenen maliyet toplam maliyeti gösterir. İşletmelerin bir çoğunda, başarı ile standart başarı birbirinin yerine kullanılmaktadır.<sup>88</sup>

Fiili ya da gerçek maliyetler, özellikle gelirin tanımlanmasında sınırlı bir değere sahiptir. Standart maliyetler; mamül maliyetinin belirlenmesi, mamül fiyatının saptanması, bütçelerin düzenlenmesi, başarı ölçüsü, planlama ve maliyet kontrolüne ilişkin kararların alınmasında, fiili maliyetlere göre kesin olarak birtakım üstünlüklere sahiptir.

### 3. Pazarlama Maliyetlerine İlişkin Standartların Saptanması

Pazarlama maliyet standartlarının saptanmasında, çeşitli yöntemlerden yararlanılmaktadır. Bunlar; zaman ve hareket incelemeleri, geçmiş uygulama verilerini temel alarak gelecek için projeksiyon yapılması, tahmini satış tutarının temel alınması, oransal analizlere göre standartların saptanması, kara geçiş analizlerinden yararlanılması olarak sayılabilir. İşlevlerin özelliklerine göre bu yöntemlerden herhangi biri kullanılarak, standartlar saptanabilir. Standartların saptanmasında izlenen yolları, şöyle açıklayabiliriz:

a) Pazarlama maliyet standartlarının saptanmasında ilk aşama, maliyetlerin; işlevlerine göre ve faaliyetlerden sorumlu olacak kişileri belirtecek biçimde bölümlenmesidir. Bu bölümlemenin içeriği; işletmenin özelliğine, hacmine, operasyon yöntemine ve organizasyon yapısına bağlı olacaktır. Örneğin; pazarlama faaliyetleri; satış, reklam, taşıma, depolama, kredi ve tahsilat ve finansman gibi işlevlere ayrılabilir.

---

<sup>88</sup> ÜSTÜN, a.g.k., s.117

b) Standartların saptanmasında ikinci aşama standartların ifade edileceği ve ölçümde temel olacak birimlerin seçilmesidir. Söz konusu ölçü birimleri, ölçülmesi istenilenlere göre farklılık gösterecektir.

c) Üçüncü aşama, geçmiş uygulamalardan yararlanarak, işlevsel maliyetler ile ölçü birimleri arasındaki ilişkinin analiz edilmesidir. Böylece, her ölçü birimine ilişkin maliyet tutarı saptanmış olacaktır.

d) Dördüncü aşama, planlanan satış programlarında ve dış koşullarda beklenen değişmelerin, saptanan maliyetler üzerindeki etkisini öngörmektir. Örneğin; yeni satış programında, kredili satış döneminin uzatılması öngörüldüyorsa, bunun finansman maliyetleri üzerindeki etkisi tahmin edilmelidir.

e) Beşinci ve en son aşama ise, fiili duruma ilişkin yargıların özetlenmesidir. Etkin uygulamanın ölçülerini saptamada deneyimleri olan, ilgili bölüm başkanlarının ve satış elemanlarının bu konuda ki görüşleri alınmalıdır.

Böylece standartlar, bu kararların ışığı altında geçmiş uygulamalarda baz alınarak, gelecekteki gelişmelerde göz önünde bulundurulmak suretiyle, geleceğe dönük olarak saptanabilecektir. Pazarlama işlevlerinin bir kısmı; depolama, paketleme gibi tekrarlanan işlemlerden oluşmaktadır. Bu tür işlevler için o işlevin yerine getirilmesi amacıyla yapılan işleri ile her işlem için gerekli standart sürenin saptanması ve buna göre her paketlenen birim için standart maliyetlerin bulunması kolay olmaktadır.<sup>89</sup>

Pazarlama işlevlerine ilişkin standart oranların saptanmasında, dikkat edilmesi gereken önemli konu, ölçü birimlerinin seçilmesidir. Tüm pazarlama

<sup>89</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.153

işlevlerine uygulanabilecek tek standart ölçü birimi saptanamayacağı gibi, bir işlev için belirlenecek tek bir ölçü birimi de yeterli olmayabilir. Bazen bir işlevin yapılabilmesi için gerekli bir maliyet unsuruna ilişkin ayrı ölçü birimlerinin saptanması gerekebilir. Örneğin; satış işlevindeki satış elemanlarının kullandığı taşıtlara ilişkin giderlerin ölçü birimi; seyahat edilen kilometre sayısı olurken, satış elemanı yolculuklarında ölçü birimi, kaldığı gün sayısı olmaktadır.

Pazarlama giderlerine ilişkin standart oranların saptanmasında, bazen bütçelerden hareket edildiği görülmektedir. Her işleve ilişkin bütçe tutarları, öngörülen işlevsel ölçü sayısına bölünerek, her işlevsel birimin standart oranı saptanmaktadır. Esnek bütçe uygulaması halinde, pazarlama işlevsel giderleri, değişken ve sabit giderler için ayrı ayrı hesaplanması gerekecektir. Örneğin; faturalama giderlerinin 60.000 fatura sayısına göre toplam 12.000 TL. olacağı bütçede öngörülmüş ise, faturalama giderleri standart oranı 0.2 TL. (12.000/60.000) olacaktır. Yani, her faturaya düşen toplam faturalama gideri, 0.2 TL olacaktır. 12.000TL' lik giderin 3.600 TL.' lik kısmının değişken olması halinde, fatura başına standart değişken oranı 0.06 tl (3.600/60.000), fatura başına standart sabit oran 0.14 TL (8.400/60.000) olacaktır.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.157

#### IV. PAZARLAMA MALİYET HESAPLARININ TEKDÜZEN HESAP PLANINDA İŞLEYİŞİ

Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planının işletmenin büyüklüğü ve türü ne olursa olsun muhasebe eğitimi yönünden ve uygulamasında bir birlik meydana getirdiği ve kavran kargaşasının önlendiği kuşkusuzdur. Özellikle bir şirketler topluluğu içinde yer alan şirketlerin, sonuçlarının konsolidasyonu ve sonuç olarak sektörel analizlere imkan vermesi yönünden yararı olmuştur.<sup>91</sup>

Tekdüzen Hesap Planı; mamül, ticari mal ve hizmet satışlarının izlenmesinde devamlı envanter yöntemi uygulanmasını getirmesi, üretim işletmelerinde mal ve hizmet sonuçlarını belirlemesi ile ticaret işletmelerinde ticari mal sonucunun belirlenmesinde bir paralellik sağlaması yönünden, öte yandan muhasebenin yönetim aracı olma özelliği taşıması işletmenin, Satılan Malın Maliyetini izlediğimiz stok kartlarının titiz bir şekilde tutulması, muhasebe dışı envanter yapmadan brüt kar marjının dönem içinde hesaplanması imkanını verir. Bu nedenle “Başabaş Noktası Analizleri” için muhasebeden ilgili verileri almak kolaylaşmış olur.<sup>92</sup>

Tekdüzen hesap planı, maliyet hesaplarının işleyişi açısından incelendiğinde, ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinin 7/A ve 7/B seçeneklerinin alternatif olarak sunulduğu görülmektedir. Bu seçenekler Ticaret İşletmeleri, Üretim İşletmeleri, Hizmet İşletmeleri olarak üç kategoriye ayrılmış faaliyet alanlarında çalışan işletmelerin aktif toplamları veya net satış hacimleri dikkate alınarak sunulmuş seçeneklerdir.

<sup>91</sup> Erhan KOTAR, Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları, (Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 1995), s.73

<sup>92</sup> KOTAR, a.g.k., s.73



### 1) 7/A Seçeneği<sup>93</sup>

Bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri bu seçeneği zorunlu olarak kullanmak durumundadırlar. Burada konu olan aktif toplamı 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan bilançoların aktif toplamıdır. Aynı şekilde net satışlar ise Gelir Tablosundaki Net Satışlar toplamıdır.

Yukarıda belirtilen sınırların altında kalarak 7/B seçeneğini kullanma imkanı doğan işletmelerin 1995 mali yılı içinde bu seçeneği tercih edebilir. 7/A seçeneğinde eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilmekte, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili yerlerine göre izlenmektedir.

Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda yöntem amacına uygun bir biçimde kullanılmış olacaktır. Bu yöntemde, giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşit yerlerine, hem de ilgili giderler yerlerine göre izlendiğinden, muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.

7/A seçeneğinde kullanılan maliyet hesapları üç bölümden oluşmaktadır.

---

<sup>93</sup> KOTAR, a.g.k., s.43

Gider Hesapları; dönem içinde gerçekleşen ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği hesaplardır.

Gider Yansıtma Hesapları; fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda gider hesaplarından toplanan giderlerin tamamının, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanıldığı durumlarda ise belirlenen giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılan hesaplardır.

Fark Hesapları; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanıldığı durumlarda bu giderleri ile fiili giderler arasında oluşan olumlu ve olumsuz farkların izlendiği hesaplardır.

Tekdüzen hesap planı maliyet hesaplarının kullanılışı ve işleyişi bakımından faaliyet konusu ne olursa olsun, tüm işletmelerin maliyetleri en ince ayrıntısına kadar hesap edebilmeleri ve kontrol altında tutabilmeleri ilkesinden hareket edilerek hazırlanmıştır.

Bu nedenler özellikle maliyetleri etkileyebilecek faaliyet giderleri ile finansman giderleri maliyet hesapları içinden geçilerek gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. Böylece maliyetleri etkileyebilecek giderlerin maliyet hesaplarından çıkmadan ilgili hesaplara kayıtlanması sağlanmaktadır. Gerek üretilen mamül ve hizmetin, gerekse alınıp-satılan ticari malların işletmeye mal oluş değerlerini takip ve kontrol edebilmek daha kolay ve gerçekçi olabilecektir.

Tekdüzen hesap planının uygulanmasına imkan verdiği hem monist hem de dualist sistemin genel olarak işleyişi tablolar üzerinde açıklamak yerinde olacaktır.<sup>94</sup>

#### a) MONİST SİSTEM

Aşağıdaki Tablo-I' de görüleceği gibi genel muhasebe ile maliyet muhasebesi hesapları birleştirilerek tüm hesapları bir hesap düzeni içinde tutulmaktadır.

Aktif hesaplar (kasa, banka, alınan çekler, alacak senetleri gibi) ve pasif hesapların (satıcıların, borç senetleri, verilen çekler gibi) alacaklandırılması sonucu yapılan gider çeşitlerine göre fonksiyon gider hesaplarının borcuna (1) nolu hareketle kayıtlanır. Dönem içinde periyodik olarak maliyet oluşturulması için fonksiyonel gider yansıtma hesapları kullanılarak (2) nolu hareketle, bu oluşan giderler aktif hesapların (yarımamül, üretim, mamüller gibi) borcuna alınır. Aynı anda yine (2) nolu hareketle üretimle ilgili olmayan ve gelir tablosunda yer alacak olan faaliyet gider hesapları ve finansman gider hesapları borçlandırılır.

Satış aşamalarında ise satılan mamüllerin maliyetini ortaya çıkarmak için aktif hesaplar alacaklandırılıp gelir tablosu hesapları (3) nolu hareketle borçlandırılır.

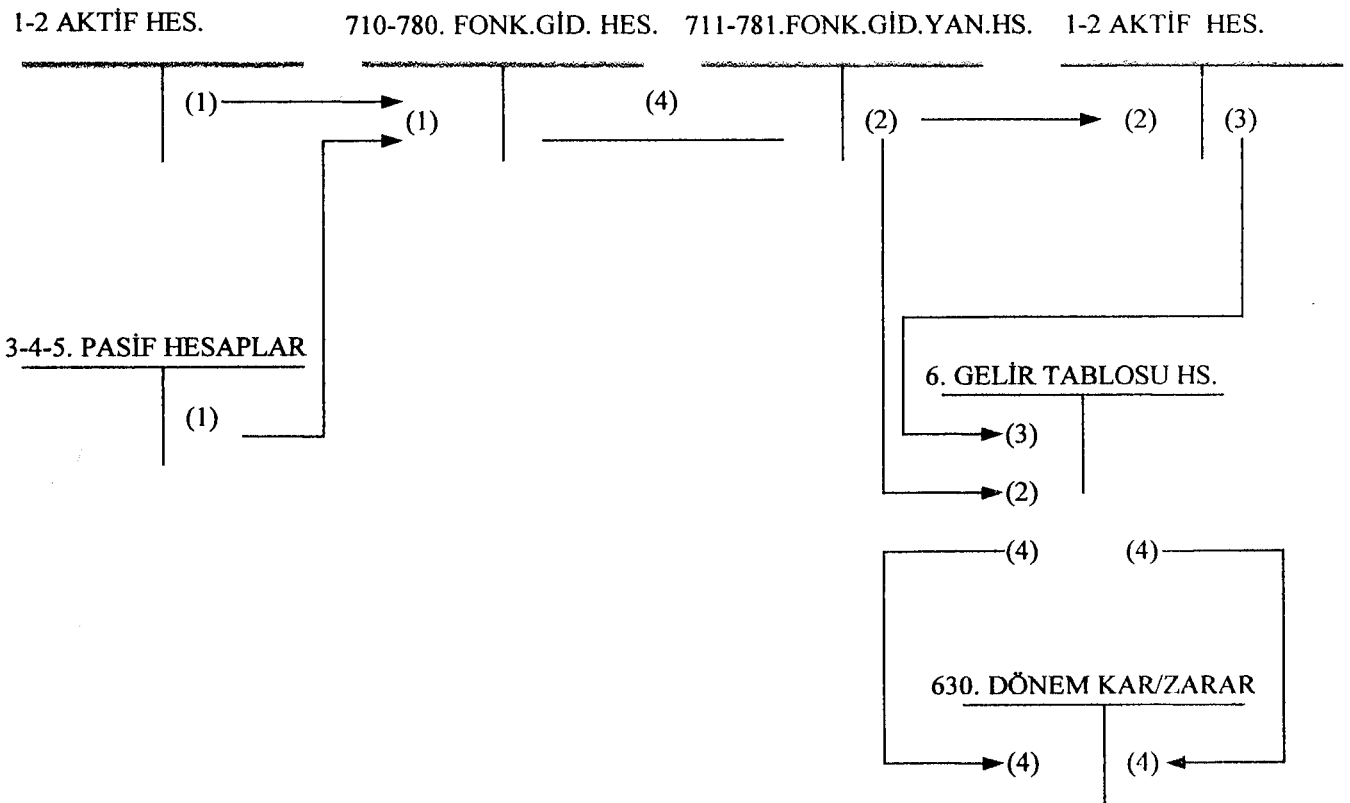
Böylece aktif hesaplarda kalan tutarlar bilançoda görünürken, gelir tablosu hesaplarında toplanan tutarlarda gelir tablosunda görünecektir. Son

---

<sup>94</sup> KOTAR, a.g.k., s.52-53

olarak (4) nolu hareketle gelir tablosu hesaplarında toplanan gider niteliğindeki tutarlar ile hasılat niteliğindeki tutarlar Dönem Kar veya Zarar Hesabında karşılaştırılarak kapatılır. Aynı zamanda açık kalan fonksiyon gelir hesapları ile Fonksiyonel Gider Yansıtma hesapları yine (4) nolu hareketle kapatılır.

TABLO I. MONİST SİSTEM



## b) DUALİST SİSTEM

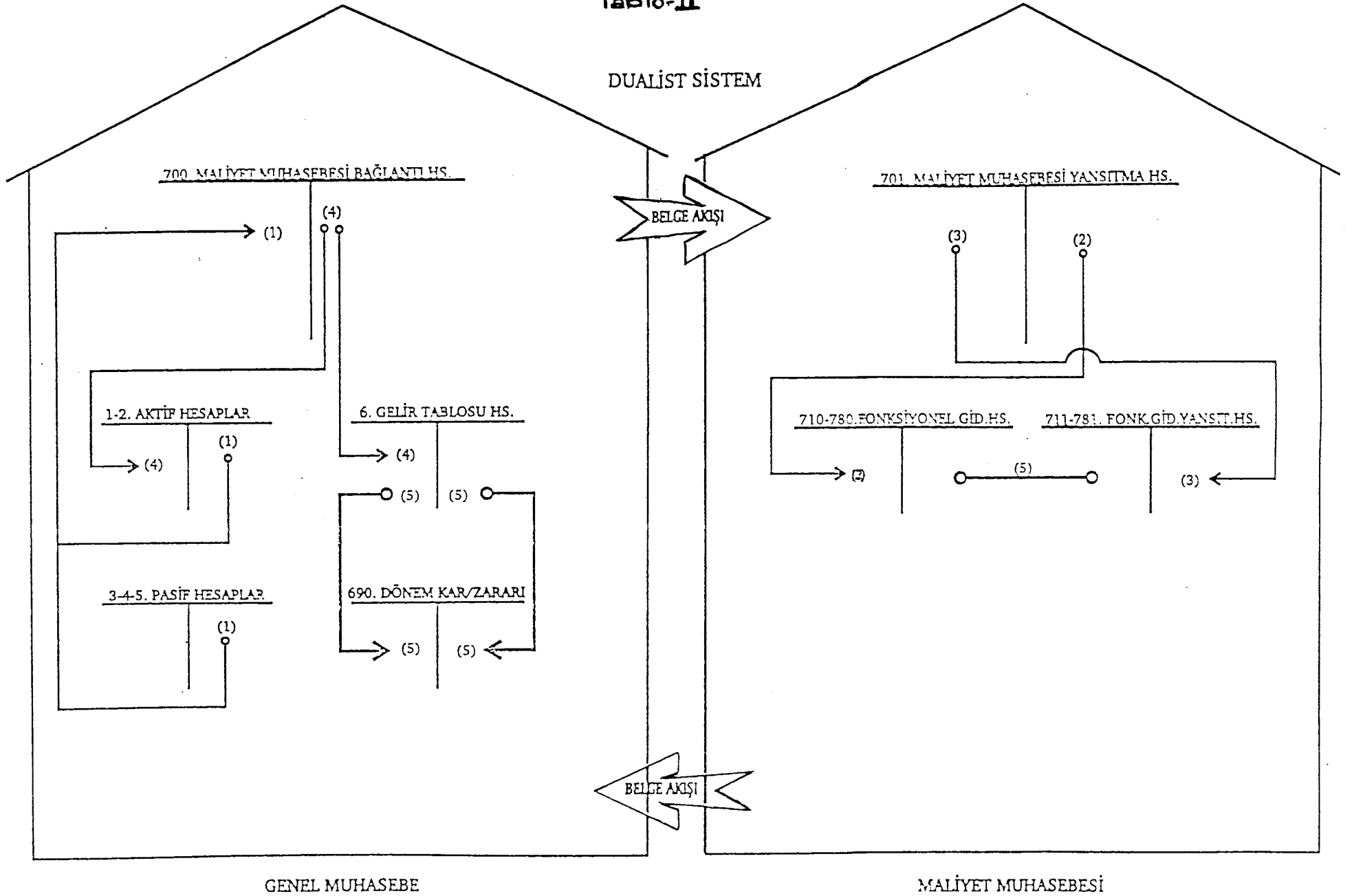
Aşağıdaki Tablo-II’de de görüldüğü gibi, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi tekdüzen hesap planında “Bağlantı ve Yansıtma” hesapları yardımı ile ilişki kurduğu ve kontrolü sağladığı görülmektedir. Zaman alıcı ve karmaşık gibi görünmesine rağmen, maliyet muhasebesi ile genel muhasebenin ayrı mekanlarda tutulmasını gerektiren durumlarda finansal işlemleri kolaylaştırdığı söylenebilir.

(1) nolu hareketle ilgili aktif ve pasif hesaplar alacaklandırılarak yapılan giderler 700-Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı’nın borcuna aktarılır. Bu hesap bir maliyet muhasebesi hesabı olmasına rağmen genel muhasebe içinde kullanılmakta ve maliyet muhasebesi ile bağlantıyı kurmaktadır. Yapılan giderlere ait belgeler (2) nolu hareketle maliyet muhasebesine bildirilir. Bu bildirimden sonra (2) nolu hareketin devamı olarak 701-Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı alacaklandırılarak Fonksiyonel Giderler Hesap türlerine göre borçlandırılır ve maliyet muhasebesi içerisinde maliyet oluşumu gerçekleştirilir. (3) nolu hareketle Fonksiyonel Giderler Yansıtma Hesapları alacaklandırılarak 701-Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı borçlandırılarak maliyet oluşumu süreci tamamlanır. Maliyet Muhasebesinde tamamlanan işlemlerin genel muhasebeye bildirilmesi yine (3) nolu hareketle yapılarak bilânço ve gelir tablosu hesaplarına gönderilecek tutarlar oluşturulur. (4) nolu hareketle 700-Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı alacaklanırken, bilanço bağlantısını sağlamak için karşılığında hem aktif hesaplar borçlandırılarak, hem de gelir tablosunun oluşumu için gider niteliğindeki gelir tablosu hesapları borçlandırılacaktır.

Son adım olarak dönem sonunda ilgili gelir tablosu hesapları Dönem Kar ve Zararına aktarılırken, Maliyet Muhasebesi'nde açık kalan Fonksiyonel Giderler Hesapları ile Fonksiyonel Giderler Yansıtma Hesapları da karşılıklı olarak (5) nolu hareketle kapatılır.

Tablo-II

DUALİST SİSTEM



GENEL MUHASEBE

MALİYET MUHASEBESİ

## 2. 7/B Seçeneği

Ticaret işlemleri ile bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar liranın ve net satışlar toplamı 50 milyar liranın altında kalan üretim ve hizmet işletmelerinde isteyenler giderlerin izlenmesinde 7/B seçeneğini uygulayabilirler. Bu rakamların altında kalan üretim ve hizmet işlemleri ile aktif ve net satışlar toplamı ne olursa olsun, ticaret işletmeleri 7/A seçeneğini uygulamak zorunda olmadıklarından, iki seçenekten istedikleri birini kullanabilirler.

7/B seçeneği giderleri maliyet dönemi içinde çeşit esasına göre izlediği için, söz konusu giderleri maliyet dağıtım tablosu aracılığı ile gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmak gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle 798-Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabının alt hesapları açılarak bu hesaplar yoluyla ve maliyet tablosu aracılığı ile gider yerlerine dağıtım yapılması gerekecektir.

## 3. Tekdüzen Hesap Planında Hizmet İşletmelerinin İşleyişı

Üretim, hizmet ve ticaret işletmelerinde, yapılan giderlerin maliyet dağıtım tablosu aracılığı ile gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına dağıtımını, tekdüzen hesap planında maliyet hesaplarını işleyen birçok kaynağı bulmak olanaklıdır.

Maliyet hesaplarının işleyişini, çalışmamızda bize en fazla yararı sağlayacak hizmet işletmelerinde 7/A seçeneğinde “Fiili Maliyet-Monist” ve “Standart Maliyet-Monist” sistemlerinin işleyişlerini göstermeye çalışacak,



ayrıca, Üretim ve Hizmet İşletmelerinde 7/A seçeneğinde “Standart Maliyet-Monist” sistemine bir örnek üzerinde duracağız.

#### A. Hizmet İşletmelerinde 7/A Seçeneği (Fiili Maliyet-Monist Sistemi)<sup>95</sup>

Aşağıdaki Tablo-III’de görüldüğü gibi aktif ve pasif hesaplar karşılığında yapılan giderlerin hizmet üretimi ile ilgili olanlar (1) nolu hareketle 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı borcuna, faaliyet ve finansman giderleri ile ilgili olanlar 750-760-770-780 nolu hesapların borcuna kaydedilir.

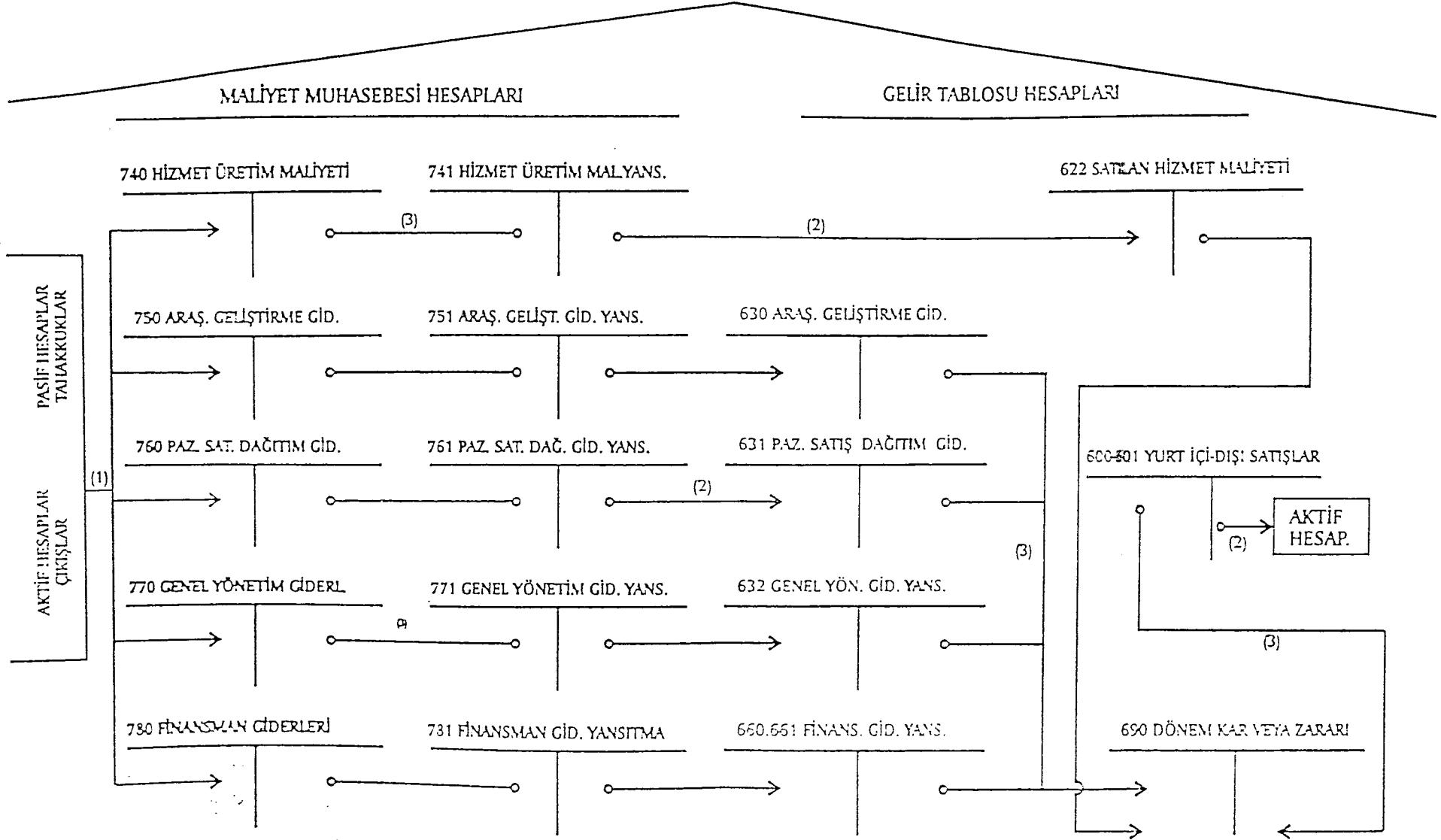
Eş zamanlı kayıt yöntemi prensibi ile gerçekleşen giderlerden üretimle ilgili olanlar (2) nolu hareketle 741 nolu yansıtma hesabı alacaklandırılarak, karşılığında 622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı borçlandırılır. Yine (2) nolu hareketle faaliyet ve finansman giderler ile ilgili olarak 751-761-771-781 nolu Yansıtma Hesaplarının alacaklandırılması karşılığında, 630-631-632-660 veya 661 nolu gelir tablosu hesapları borçlandırılır. Burada satış yapıldığında 600 veya 601 nolu satışlar hesabı alacaklandırılarak ilgili aktif hesaplar borçlandırılır.

Dönem sonlarında ise (3) nolu hareketle 622-630-631-632-660 veya 661 nolu hesaplar alacaklandırılarak 690-Dönem Kar veya Zarar Hesabı borçlandırılırken, 690 nolu hesap alacaklandırılarak gider ve hasılat niteliğindeki tutarlar Kar veya Zarar Hesabı’nda karşılaştırılır.

---

<sup>95</sup> KOTAR, a.g.k., s.67

Tablo-III. Hizmet İşletmelerinde F/A Seçeneği  
(Fiili Maliyet - Monist)



B. Hizmet İşletmelerinde 7/A Seçeneği (Standart Maliyet-Monist Sistemi)<sup>96</sup>

Aşağıdaki Tablo IV'de görüldüğü gibi işletmeler öncelikle maliyet döneminde gerçekleştirmeyi düşündükleri giderlerden hizmet üretimi ile ilgili olanları (1) nolu hareketle 741- Hizmet Üretim Gideri Yansıtma Hesabı'nın alacaklandırılması karşısında 622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı borçlandırılır. Faaliyet ve finansman giderleri ile ilgili olanlar ise yine (1) nolu hareketle 751-761-771-781 nolu yansıtma hesaplarının alacaklandırılması karşılığında 630-631-632-660 veya 661 nolu gelir tablosu hesaplarına kaydedilir. Dönem içinde gerçekleşen giderler aktif ve pasif hesaplardan yapılan çıkışlar ve tahakkuklar karşılığında 740-750-760-770-780 nolu hesapların borcuna (2) nolu hareketle kayıtlıdır. Bu arada hizmet satımları gerçekleştikçe yine (2) nolu hareketle 600 veya 601 nolu Satışlar Hesabı alacaklandırılarak ilgili aktif hesaplar borçlandırılır.

Maliyet çıkarımı gereken dönemlerde 740-750-760-770-780 nolu hesaplarla 741-751-761-771-781 nolu yansıtma hesapları karşılıklı olarak (3) nolu hareketle kapatılarak standart değerlerle gerçekleşen (fili) değerler arasında bir farkın oluşup oluşmadığı kontrol edilir. Eğer bir fark oluşmuş ise olumsuz farklar 742-752-762-772-782 nolu fark hesaplarının borcuna, olumlu farklar ise bu hesapların alacağına kayıtlıdır.

Fark hesaplarına alınan bu olumlu ve olumsuz farkları maliyetlerin düzeltilmesi için ilgili hesaplara devredilmesi gerekmektedir. Bu nedenle 742 nolu hesaba alınan olumsuz farklar satılan hizmet üretim maliyetinin

---

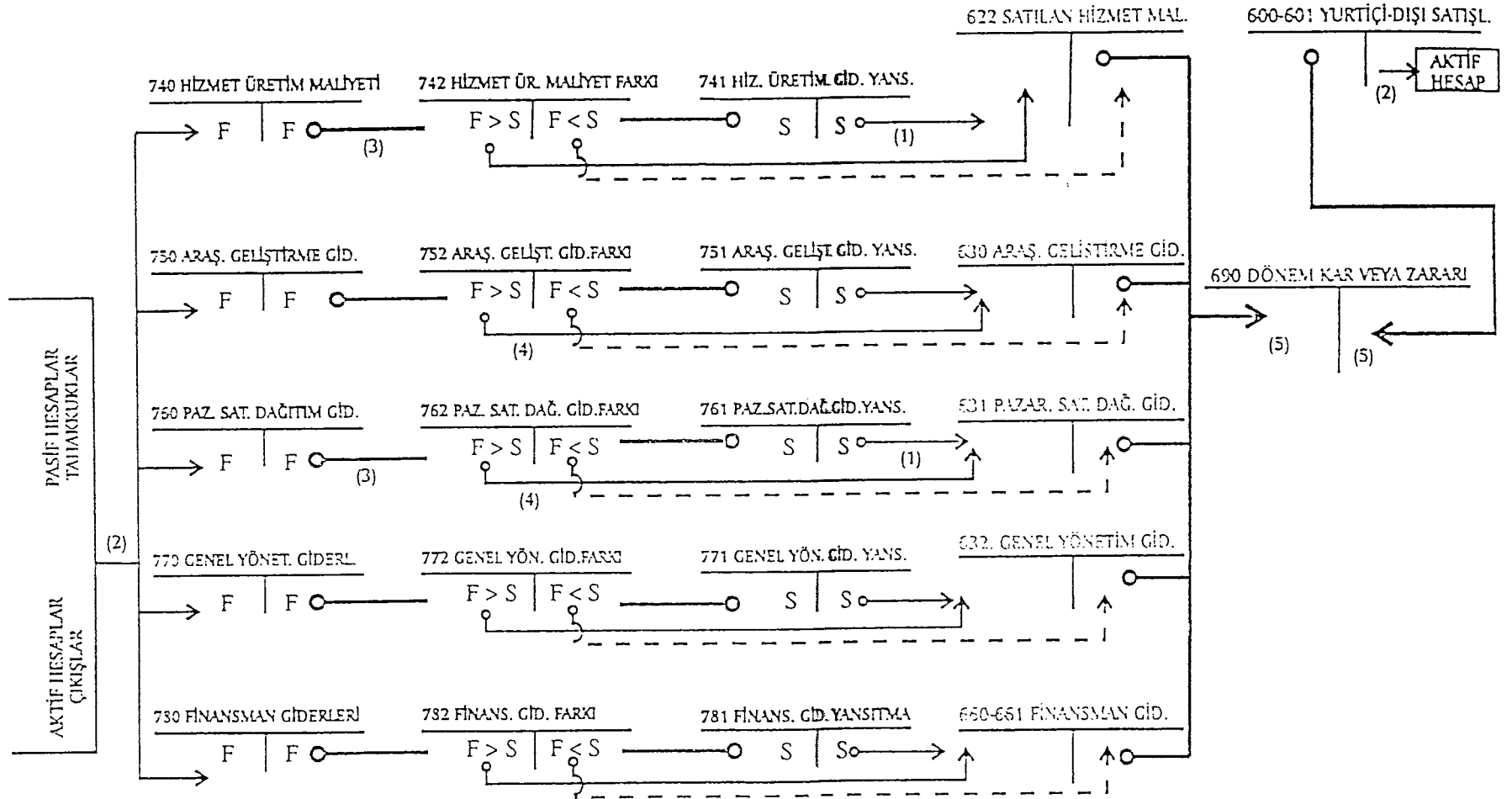
<sup>96</sup> KOTAR, a.g.k., s.67

düzeltilmesi için (4) nolu hareketle 622 nolu hesabın borcuna, olumlu farklar ise bu hesabın alacağına devredilerek kapatılır. 752-762-772-782 nolu fark hesaplarında toplanan olumsuz farklar 630-631-632-660 veya 661 nolu gelir tablosu hesaplarının borcuna, olumlu farklar ise bu hesapların alacağına yine (4) nolu hareketle devredilerek kapatılır. Böylece faaliyet ve finansman giderleri ile ilgili öngörölmüş olan giderlerle gerçekleşen giderler birbiri ile eşitlenmiş olmaktadır.

Dönem sonu itibari ile 622-630-631-632-660 veya 661 hesaplar (5) nolu hareketle alacaklandırılarak 690 Dönem Kar/Zararı Hesabı borçlandırılarak, karşılığında 690 nolu hesap alacaklandırılarak kapatılır.

MALİYET MUHASEBESİ HESAPLARI

GELİR TABLOSU HESAPLARI



Tablo-IV. Hizmet işletmelerinde 7/A Seçeneği  
(Standart Maliyet - Monist)

### C. Üretim ve Hizmet İşletmelerinde 7/A Seçeneğine Sayısal Bir Örnek

(Standart Maliyet-Monist Sistemi)<sup>97</sup>

Aşağıdaki Tablo V'den de görüldüğü gibi standart maliyetleme yöntemi ile çalışan bir üretim ve hizmet işletmesi öncelikle maliyet içinde gerçekleştirilmeyi düşündüğü 3500TL'lik direkt ilkmadde ve malzeme giderini, 1400 TL'lik direkt işçilik giderini, 1700 TL'lik genel üretim giderini (1) nolu adımla üretim maliyetini oluşturmak amacıyla ilgili 711-721-731 nolu yansıtma hesaplarını alacaklandırılarak, 151 Yarımamul-Üretim Hesabını borçlandırır. Yine gerçekleştirilmeyi düşündüğü 1400 TL'lik hizmet üretim gideri, 1200 TL'lik genel yönetim gideri ve 900 TL'lik finansman gideri (1) nolu adımla ilgili 622-630-632-660-661 nolu gelir tablosu hesapları borçlandırılarak 741-751-761-771-781 nolu yansıtma hesapları alacaklandırılır.

Diğer yandan da gerçekleşen giderlerle ilgili tutarlar kayda alınır. Bu nedenle üretimde kullanılmak üzere (2) nolu hareketle satın alınan 3967 TL'lik direkt ilkmadde ve malzeme, 150 nolu hesap aktif ve pasif hesaplar karşılığında borç kaydedilir. Üretimde kullanılan 3750 TL'lik kısmı için ise 150 nolu hesap alacaklandırılırken, 710 nolu gider hesabı borçlandırılarak üretimin ilkmadde ve malzeme gideri oluşturulur. Bununla birlikte aktif ve pasif hesaplar karşılığında yine (2) nolu hareketle yapılan 1500 TL direkt işçilik gideri, 2000 TL GÜG, 1350 TL hizmet üretim gideri, 1157 araştırma geliştirme gideri, 1700 TL pazarlama satış dağıtım gideri, 2350 TL genel yönetim gideri ve 977 TL'lik finansman gideri ilgili 720-730-740-750-760-770-780 Nolu gider hesaplarının borcuna kayıtlanır.

---

<sup>97</sup> KOTAR, a.g.k., s.82

Bu sırada standart değerler üzerinden üretimi tamamlanan 6350 TL'lik mamul (3) nolu hareketle 151 nolu hesap alacaklandırılıp 152 nolu Mamüller Hesabı borçlandırılarak Stok Hesabı'na alınır.

Satış söz konusu olduğunda, devamlı envanterin özelliğinden dolayı önce 6350 TL'lik mamulun hepsinin satıldığı varsayımı ile (4) nolu hareketle 152 nolu hesap alacaklandırılarak 620 Satılan Mamül Maliyeti Hesabı, standart değerler üzerinden borçlandırılır. Yine (4) nolu hareketin uzantısı olarak 22.025 TL'ya satılan mamül ve hizmetler ilgili aktif hesapların borçlanması karşılığında 600-601 Satışlar Hesabına alacak olarak kaydedilir.

Tablodan da görüldüğü gibi gerçekleşen değerler üzerinden oluşacak maliyet ile standart değerler üzerinden oluşan maliyetler arasında bir fark mevcuttur. Bu farkın hangi giderlerden kaynaklandığı ve tutarları tespit edildikten sonra ilgili hesapların düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle maliyetlendirme dönemlerinde 710-720-730-740-750-760-770-780 nolu gider hesapları ile 711-721-731-741-751-761-771-781 nolu yansıtma hesapları karşılıklı olarak (5) nolu hareketle kapatılır. Bunun sonucunda olumsuz fark olarak oluşan 100 TL'lik DİMM fiyat farkı, 150 TL'lik DİMM miktar farkı 75 TL'lik Dİ ücret farkı, 25 TL'lik Dİ zaman (süre) farkı, 50 TL'lik GÜG bütçe farkı, 100 TL'lik verim farkı, 150 TL'lik kapasite farkı, 50 TL'lik pazarlama satış dağıtım gideri farkı, 250 TL'lik genel yönetim gideri farkı ve 77 TL'lik hizmet üretim gideri farkı, 43 TL'lik araştırma geliştirme farkı ilgili 742-752 nolu fark hesaplarının alacağına kaydedilir.

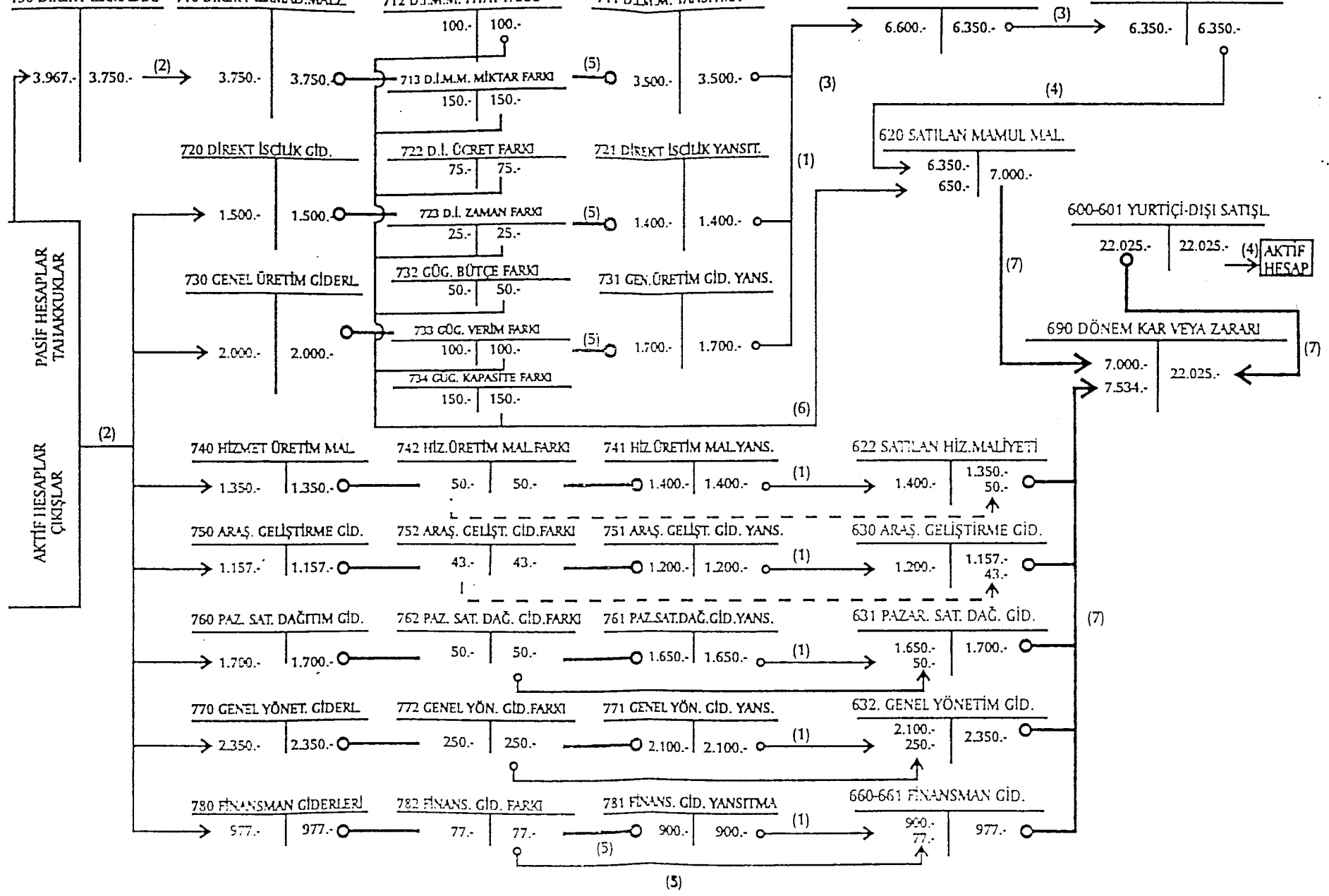
Üretilen tüm mamüller satıldığı için standart değerler üzerinden oluşturulan mamül maliyetlerinin düzeltilmesi 620 nolu Satılan Mamül Maliyeti

Hesabında yapılacaktır. Bu nedenle üretimle ilgili 712-713-722-723-732-733-734 nolu fark hesapları (6) nolu hareketle alacaklandırılarak karşılığında 620 nolu hesap borçlandırılır. Böylece 650 TL'lik olumsuz farktan doğan eksik maliyetlendirme düzeltilmiştir.

Ayrıca yine kayda alınmış olan diğer olumsuz farklar (6) nolu hareketle 761-771-781 nolu hesaplar alacaklandırılıp ilgili 631-632-660-661 nolu gelir tablosu hesaplarının borçlandırılması suretiyle bu hesaplarda da gerekli düzeltme yapılmış olmaktadır.

Dönem sonunda ise 620-622-630-631-632-660-661 nolu gider ve maliyet niteliğinde hesaplar 690 Dönem Kar/Zarar'ının borcuna, 600-601 nolu Satışlar Hesabı'ndan yine bu hesabın alacağına devredilerek (7) nolu hareketle kapatılır.





Tablo-IV. Üretim ve Hizmet işletmelerinde 7/A Seçeneği  
(Standart Maliyet - Monist)

### 3. BÖLÜM

## PAZARLAMA GİDERLERİ BÜTÇESİ VE AMAÇLARI, PAZARLAMA GİDERLERİ BÜTÇESİNİN HAZIRLANMASI VE HAZIRLAMADAKİ AŞAMALAR.

### I. PAZARLAMA GİDERLERİ BÜTÇESİ VE AMAÇLARI

#### 1. Pazarlama Giderleri Bütçesi ve Amaçları

Pazarlama giderleri bütçesi, bütçe döneminde planlanan pazarlama işlevsel giderlerini gösterir. Bir işletmenin mamüllerinin ve hizmetlerinin alıcılara satılıp paraya çevrilinceye dek geçen zaman süresi içerisinde yapılacak işlemlere ilişkin giderlerin öngörülmesidir.<sup>98</sup>

Pazarlama giderleri bütçesi; satış, reklam ve satışların arttırılması, depolama, kredi ve tahsilat, finansman ve genel pazarlama giderlerini içermektedir.

Pazarlama giderlerini bütçelemek, üretim giderlerini bütçelemek kadar önemlidir. Çünkü, pazarlama giderleri bütçelenmekle, her birim mamülün alıcılara hangi fiyattan satılacağı kararlaştırılmış olur. Pazarlama giderlerinin bilinmesi özellikle rekabet koşullarında büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, işletme yöneticilerinin mamüllerini kime, nerede hangi satış yöntemiyle ve ne fiyatla satacaklarını saptarken karşılaştıkları pazarlama ve satış sorunlarının

---

<sup>98</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.158

çözümlemesi, pazarlama giderlerinin de satışlar gibi bütçelenmesini zorunlu kılmaktadır.<sup>99</sup>

Pazarlama giderler bütçesinin en önemli amacı belli satış sonuçlarını elde edebilmek için ne zaman, nerede, ne kadar, ne tip harcamalar yapılması gerektiğini saptamak ve yöneticilerin bu harcamaların plana göre yapılıp yapılmadığı ve harcamalardan beklenen sonuçların alınıp alınmadığı konusunun izlenmesine olanak sağlamaktadır. Pazarlama giderleri bütçesi işletme personelinin sorumlulukları altında olan işlemlerin ileriye dönük planlarını yapmaya zorladığından, kendi kontrolleri altında olan işlemleri gözden geçirmelerine ve her ikisi arasındaki farkları izlemeye olanak sağlamaktadır.<sup>100</sup> Böylece pazarlama giderleri bütçesi, pazarlama işlemlerinin yönetiminde bir kontrol aracı olmaktadır. Pazarlama giderleri bütçesinin amaçlarının daha geniş bir biçimde şöyle sıralayabiliriz.<sup>101</sup>

- a. Faaliyetleri, bir çalışmaya, incelemeye ve araştırmaya dayandırmak.
- b. Faaliyetlerin planlanmasında tüm örgütten yardım almak.
- c. Politikaların açıklanmasına yardımcı olmak.
- d. Amaçları belirtmek.
- e. Satma çabasını; satış, üretim ve finansal programlarla koordine etmek.
- f. En karlı pazarlama faktörleri bileşimini seçmek.

<sup>99</sup> CEMALCILAR, a.g.k., s.91

<sup>100</sup> URAZ, Pazarlama Yönetimi, s.211

<sup>101</sup> URAZ, Pazarlama Yönetimi, s.212

g. Satış çabalarını en karlı kanallara yönleltmek.

h. Pazarlama giderlerini kontrol etmek.

Satış bütçesi ile pazarlama giderleri bütçesi, birbirleri ile yakından ilgilidir. Sonuçları itibari ile her ikisi de, belirli bir kar amacına ulaşmak için satış çabalarının nasıl koordine edileceğini gösterir.<sup>102</sup>

Satış ve pazarlama giderleri bütçeleri, birbirinden tamamen ayrı olarak hazırlanmaz. Her ikisi de geçmiş bütçe dönemlerine ilişkin sonuçlardan büyük ölçüde yararlanarak içinde bulunulan koşullar da göz önünde bulundurularak hazırlanır. Genellikle, pazarlama giderlerinin ön görülmesinde, satış bütçesi temel veri olarak kabul edilmektedir. Pazarlama giderlerinin bir kısmı satıştan önce bir kısmı ise, satış işleminden sonra yapılmaktadır. Özellikle satış işleminden sonra ortaya çıkan pazarlama giderlerinin öngörülmesinde, satış bütçesi verileri temel alınmaktadır. Örneğin; satış elemanları komisyonları, ikramiyeleri gibi giderler, satış hacmine bağlı olarak değişen giderler olduğundan satış bütçesi göz önünde bulundurularak öngörülmektedir.<sup>103</sup>

## II. PAZARLAMA GİDERLERİ BÜTÇESİNİN HAZIRLANMASI VE HAZIRLANMADAKİ AŞAMALAR

### 1. Pazarlama Giderleri Bütçesinin Hazırlanmasındaki Aşamalar

<sup>102</sup> CEMALCILAR, a.g.k., s.91

<sup>103</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s. 167

Pazarlama giderleri bütçesi şu aşamalardan geçirilerek hazırlanmalıdır.<sup>104</sup>

a. İşletmenin pazarlama işlemlerine ilişkin bilgileri sağlamak. Örneğin, işletmenin örgüt yapısı, mamülleri, satış yöntemleri, sorunları ile ilgili bilgilerin sağlanması gibi.

b. Bütçeleme ve kontrol bakımından hangi giderlerin önemli olduğunu saptamak ve giderleri türlerine göre ayırmak. Örneğin, yolluk giderleri, aylıklar, komisyonlar, seyahat giderleri vb.

c. Sorumluluk alanlarına göre giderleri bölümlenmek. Belirli görevleri olanları, sadece görevlerinin zorunlu kıldığı işlemlerden ve bu işlemlerin giderlerinden sorumlu tutmak gibi.

d. Ayrıntılı çalışmalar için ana gider öğelerini detaylandırmak. Örneğin, satış öğelerinin mamül cinslerine, satış bölgelerine göre ayrımını yapmak ve her bir bölüm içindeki gider kalemlerini ayrıntıları ile saptamak.

e. Satış çabasının en karlı biçimini seçmede yardımcı olacak maliyet ve karlılık analizlerini yapmak.

f. Pazarlama maliyet analizlerinin sorumluluk dağılımına göre yapılması ve faaliyetler arasındaki ilişkileri görmek için giderleri değişken ve sabit olarak ayırmak.

g. Etkin bir kontrol yapabilmek için işlevsel standartlar saptamak. Örneğin her paketlenen birime düşen giderleri hizmette kullanılan arabaların

---

<sup>104</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s. 168

kilometre başına düşen giderleri ve satış giderlerinin satışlara olan oranını saptamak gibi.

h. Maliyetlerin saptanmasında yararlanılacak istatistiki bilgileri toplamak. Örneğin seyahatlerde kat edilen mesafe, satış elemanlarının alıcı ziyareti sayısı, vb..

1. En uygun bütçe dönemini saptamak.

i. Satış işlemlerini yürütenlerle birlikte, gelecekle ilgili planları, geçmişteki tecrübeleri ve gelecekteki ekonomik koşulları incelemek ve pazarlama giderleri bütçesini ona göre hazırlamak.

k. Planlardaki ve koşullardaki değişmelerin zorunlu kıldığı bütçe revizyonlarını yapmak.

1. Hazırlanan bütçeyi ilgili yöneticilere sunmak.

## 2. Pazarlama Giderleri Bütçesinin Hazırlanması

Pazarlama giderlerinin bütçesinin hazırlanmasında satış bütçesi yapıldıktan sonra bütçede öngörülen satış miktarlarının gerçekleştirilmesi için gerekli pazarlama giderlerinin hesaplanması gerekir. Her pazarlama işlevsel gideri için ayrı ayrı tahminlerde bulunulur. Örneğin; satış giderleri, reklam giderleri, taşıma giderleri, depolama giderleri ayrı ayrı incelenip bütçelenmektedir.<sup>105</sup>

<sup>105</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.169

Tüm pazarlama faaliyetlerine ilişkin işlevsel ölçü birimleri ve bunlara ilişkin standart maliyetler saptamak olanaksızdır. Bu gider birimleri geçmişte edinilen deneyimlerden yararlanılarak yaklaşık olarak öngörülür. Sabit giderlerin bütçelenmesinde her hangi bir sorun yoktur. Satış büroları için ödenen kiralar, amortismanlar, sigorta primleri, vergiler gibi sabit nitelikteki pazarlama giderleri, geçmiş deneyimlere ve gelecekteki koşullara kolaylıkla tahmin edilebilir. Kira sözleşmeleri aslında en az bir yıl için yapılır. Kiraların artması için yeterli nedenler mevcutsa, sözleşmedeki kira tutarı buna göre düzeltilerek, kira giderleri, bütçede kolaylıkla tahmin edilebilir. Aynı şekilde, vergi ve sigorta giderlerinin, amortisman giderlerinin tahmin edilmesi de oldukça kolaydır.<sup>106</sup>

Pazarlama işlemleri ile ilgili olarak yapılacak tüm işlevsel giderler, ayrı ayrı öngörülüp bütçelendikten sonra bunlar pazarlama giderleri bütçesinde birleştirilir. Böylece pazarlama giderleri bütçesi ayrıntılı işlevsel gider bütçelerinin bir özeti olarak düşünülebilir. Ancak bazı küçük işletmeler, her işlev için ayrı ayrı bütçe yapmayı, tüm giderleri pazarlama giderleri bütçesinde gösterir. Bütçenin pazarlama alanlarına göre ayrıntılı olarak hazırlanması istendiğinde, satış bölgeleri, mamüller, dağıtım kanalları satış yöntemleri, alıcılar, satıcılar, teslim yöntemleri, vb. unsurlara göre giderler bütçelenir.<sup>107</sup>

Pazarlama giderleri bütçesi statik ve esnek olmak üzere iki türlü hazırlanabilir.

<sup>106</sup> HATIPOĞLU, a.g.k., 336

<sup>107</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s. 171

### A. Statik Bütçe

Sabit rakamlara göre hazırlanan ve gerek satışların ve gerekse giderlerin oldukça sağlıklı bir biçimde saptanabileceği yerlerde kullanılan bir bütçedir. Statik bütçenin her ay ve dönem için ayrıntılı bir biçimde gösterilmesi gerekir. Bu bütçenin daha çok fiili maliyet esasına göre tam maliyet sistemini uygulayan işletmelerde kullanıldığını görmekteyiz.<sup>108</sup>

Bu bütçede giderler; geçmiş uygulamalardan yararlanarak gelecekteki koşullar gözönünde bulundurularak belirli bir çalışma düzeyine göre bir bütçe dönemi için tahmin edilmektedir. Söz konusu bütçenin hazırlanması kolay olduğundan küçük işletmelerce tercih edilmektedir. Ancak, fark analizlerinde giderlerde oluşan sapmaları tam olarak açıklayamadığından gider kontrolüne önem veren büyük çağdaş işletmelerce pek kullanılmaz.

### B- Esnek Bütçe:

Esnek bütçe, değişik çalışma düzeylerine göre hazırlanır. Bu bütçelerde; planlama, koordinasyon, ölçme ve analiz işlemleri değişik faaliyet düzeylerine göre yapılmaktadır. Esnek bütçe %100 rakamı için hazırlanmakta ve işletme sonuçları bu standartlardan aşağı veya yukarı olduğu durumlarda, bütçe rakamları buna göre düzeltilmektedir. Esnek bütçe, her ay oluşan koşullara göre kolaylıkla ve yeni bir bütçe hazırlanmasına gerek kalmadan düzeltilebildiğinden, büyük ölçüde kullanılmaktadır. Hatta, tam maliyet yöntemini uygulayan bazı işletmelerde dahi, hesap planlarında giderler değişken

<sup>108</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s. 171



ve sabit olarak ayrılmamış olmasına rağmen, maliyet kontrolünü daha sağlıklı yapmak için esnek bütçe uygulamasından yararlanıldığı görülmektedir<sup>109</sup>.

Standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde, giderlerin etkin biçimde kontrolü için statik bütçe yerine esnek bütçenin kullanılması daha uygundur. Çünkü aynı çalışma hacmindeki fiili giderler ile bütçelenen giderlerin karşılaştırılması ancak esnek bütçe yöntemiyle olanaklıdır. Aynı çalışma hacmindeki fiili ve bütçelenen giderlerin karşılaştırılması son derece önemlidir<sup>110</sup>.

Esnek bütçeler özellikle planlama amaçlarıyla düzenlenen ve fiili maliyetleri tek bir sabit bütçeyle karşılaştıran planlama bütçelerinden farklıdır. Dönem içinde gerçekleştirilen çalışma hacmi, beklenen kapasiteden farklı olduğunda, bu esnek bütçelerde, söz konusu farkın değişken giderler üzerindeki etkisi ayrılabilir. Esnek bütçeler, sadece üretim işletmelerinde uygulanmayıp; pazarlama giderleri, yönetim giderleri ve çeşitli faaliyetlere (Sigorta Şirketleri, Bankalar, Finansal Kurumları vb.) de uygulanmaktadır. Esnek bütçeler, yukarıda değindiğimiz gibi, statik bütçeler gibi tek bir faaliyet hacmine göre düzenlenmeyip, çeşitli faaliyet hacimleri için düzenlenebilen bütçelerdir. Eylemler gerçekleştikten sonra, her eylem düzeyine ilişkin esnek bütçeler hemen hazırlanabilir. Çeşitli faaliyet hacimleri için esnek bütçe hazırlanabilir<sup>111</sup>. Günümüzde esnek bütçe uygulaması gün geçtikçe yaygınlaşmaktadır.

<sup>109</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.172.

<sup>110</sup> Üstün, Yönetim, s.147.

<sup>111</sup> ÜSTÜN, Yönetim, s.148.

İşletmelerin benimseyeceği yöntemlere göre, her işleme ilişkin bütçe, esnek veya statik olarak hazırlanmakta ve pazarlama giderleri bütçesinde birleştirilmektedir<sup>112</sup>.

Pazarlama Giderleri bütçesi hazırlanırken pazarlama işlevsel gider bütçelerinin nasıl hazırlandığını inceleyelim.

a-Satış giderleri bütçesi, satış giderleri satış işleminin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan giderler olup, satış elemanlarının tüm giderleri, satış bürolarının her türlü giderleri ile satış yönetim giderlerinden oluşmaktadır. Bu giderlerin öngörülüp bütçelenmesi, statik bütçe veya esnek bütçe biçiminde olabilir. İşletmelerin pazarlama organizasyonunu, satış bölgelerine göre kurması durumunda, bütçenin satış bölgelerine göre ayrıntılı olarak hazırlanması gerekecektir. İstenilirse, her satış bölgesine ilişkin bütçelenmiş gider öğeleri, mamüllere göre de bir bölümlenmeye tabi tutulabilir<sup>113</sup>.

b- Reklam giderleri, bu gider bütçesi hazırlanırken, reklam amacıyla ne gibi giderlerin yapılacağını önceden saptamak gerekir. Reklam amacıyla yapılan giderler; Radyo, mecmua, gazete, sinema filmleri, takvimler, kataloglar, broşürler v.s. araçlara yapılacak giderler. Afişlere, fotoğraflara v.s. yapılacak giderler, reklam bölümünün yönetim giderlerini oluşturan aylık ve ücretler, seyahat, kırtasiye, telefon-telgraf, posta giderleri, reklam için ödenen resimler, araştırma ve hizmet giderlerinden oluşur<sup>114</sup>.

<sup>112</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.172.

<sup>113</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s. 173-175.

<sup>114</sup> CEMALCILAR, a.g.k., s.96.

Bu gider türlerine ilişkin bütçe tutarının saptanmasında çeşitli yöntemler kullanılmaktadır<sup>115</sup>.

i. Satış Yüzdesi Yöntemi: Geçmiş bütçe dönemlerinde yapılan satışlar ve reklam giderleri incelenerek, reklam giderlerinin satışlara oranı bulunmakta ve bu oran, gelecek bütçe döneminde yapılması öngörülen satışlara uygulanarak o bütçe döneminde yapılacak reklam gideri saptanmaktadır. Bu yöntem, yöneticilerce kolay anlaşılmaktadır. Özellikle çok çeşitli mamul satan ve reklam giderlerini tek kalem olarak gösteren işletmelerde kullanma alanı yaygındır. Ancak bu yöntem, belirli bir amaca ulaşmak için yapılması gereken giderleri göstermediğinden, satış programları ve satış çabaları sürekli değişen işletmelerde yetersiz kalmaktadır. Örneğin; bir önceki bütçe döneminde 500.000.-TL'lık mamul satılmış ve reklam için 50.000.-TL. harcanmışsa, reklam giderlerinin satışlara oranı %10 olacaktır. Buna göre, gelecek bütçe döneminde 600.000.-TL'lık mamul satılacağı öngörülmüşse, reklam giderleri 60.000.-TL olarak hesaplanacaktır.

ii. Satış Birim Yöntemi: her mal grubu için bir birim mal başına reklam gideri saptanmakta ve bütçede öngörülen satış birimleri sayısına göre gerekli ödenek ayrılmaktadır. Özellikle tek veya bir kaç tür mamul üreten işletmelerde bu yöntem kullanılmaktadır. Bazı işletmelerde ise, her birim mamul için saptadığı reklam giderini, o birimin fiyatına eklemektedir.

iii. Ekonomik Koşullar Yöntemi: Bu yöntemde reklam giderleri, bütçe dönemindeki ekonomik koşullar dikkate alınarak hesaplanır. Durgunluk

<sup>115</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.179.

dönemlerinde satış hacmini korumak için reklam giderleri arttırılabilir veya giderleri azaltmak için reklam giderleri azaltılabilir.

iv. Rakipleri Gözleme Yöntemi: Reklam ödeneği ayrılırken, en zor etkenlerden biri de, aynı endüstri dalındaki olan rakiplerin davranışlarını tahmin etmek ve onlarla yarışmaktır. Bu yöntemde rakipler sürekli olarak gözlenmekte ve başta giden rakiplerin harcadıkları para tutarı göz önünde bulundurulur, gerekli reklam ödeneği ayrılmaktadır.

v. Net Kar Yöntemi: Bu yöntemde reklam giderleri ödeneği, geçmiş yılın net karına göre artırılıp, azaltılmaktadır. Özellikle vergiden kazanılmak istenildiğinde, bu yöneme baş vurulmaktadır.

vi. Belirli Bir Amaca Ulaşmak İçin İşletmenin Uygulanmasında Yarar Gördüğü Reklam Programına Göre Giderleri Saptanması Yöntemi: Bu yöntemde, işletmenin ulaşmak istediği amaçlar incelenmekte ve bu amaçların gerçekleştirilmesine olanak verecek reklam programı hazırlanarak, programın gerektirdiği gider öğeleri ayrı ayrı saptanmaktadır. Bunun için, gerekli pazarlama ve reklam araştırması yapılan satış bölgelerine ve mamullere göre tek tek reklam projeleri seçilmekte ve bu projelerin gerçekleştirilmesinde yararlanılacak reklam araçları belirlenerek, bunlara ilişkin giderler saptanmaktadır. Ayrıca, reklam programının gerçekleştirilmesi için gerekli olan afişler, fotoğraflar gibi reklamın düzenlenme giderleri ile sabit gider niteliğinde olan reklam bölümünün yönetim giderleri saptanarak, toplam reklam giderleri tahmin edilmekte ve bunun için o dönemin bütçesinde gerekli ödenek ayrılmaktadır.

Dikkat edilirse bu yöntem, günün ve geleceğin konuları değerlendirilerek işletmenin gereksinim duyacağı reklam politikası ayrıntıları ile saptanmakta ve bunu gerçekleştirmek için gerekli olan ödenek daha sonra hesaplanmaktadır.

Oysa, satış yüzdesi, satış birimi, rakiplerin gözlenmesi yöntemlerinde önce toplam ödenek saptanmakta, sonra geçmiş dönemlerdeki reklam ödeneğinin kullanılış biçimleri incelenerek satışların ışığında, çeşitli reklam araçlarına ödenecek reklam giderleri öngörülmekte ve hesaplanan toplam reklam giderleri, kullanılacak reklam araçlarına dağıtılmaktadır.

c-Taşıma giderleri Bütçesi: Taşıma giderlerinin tahmini taşıma işlevinde işletmenin kendi taşıma araçlarından yararlanıp yararlanmadığına göre farklılık göstermektedir. İşletmenin kendi taşıma araçlarından yararlanması durumunda araçları kullanan sürücülerin ve yardımcılarının maaş ve ücretleri, araçların sigortası, vergi ve resimleri, yakıt ve benzeri giderler, lastik, amortisman giderleri, her türlü tamir giderleri, garaj ücretleri ve soğutma giderleri gibi taşıma işlevi ile direkt ilgili olan giderlerle, garajdaki ve dağıtım merkezlerindeki personelin ücretleri, trafik ve taşıma yöntemi ile ilgili giderler ve benzeri nitelikteki endirekt giderler değişken ve sabit olarak hesaplanıp bütçelenmektedir.

Örneğin; bakım tamir giderleri, benzin, yağ, lastik gibi taşıma malzemeleri değişken bir nitelik taşımakta ve taşıtların gittikleri km sayısına göre değişmektedir. Buna göre, bütçe döneminde 10.000 km. lik bir taşıma öngörülmüş ve taşıma malzemesinin km başına standart gideri 3.-TL olarak saptanmış ise, bütçede taşıma malzemesi 30.000.-TL olarak gösterilecektir.

Sabit giderler ise, geçmiş uygulamalardan, sigorta sözleşmesi, vergi mevzuatı gibi gerekli bilgi kaynaklarından yararlanarak bütçelenebilir.

İşletmenin taşıma işlevini başka işletmelere yaptırması durumunda, taşıma giderleri değişken bir nitelik göstermekte, yapılan dağıtım sayısına, gönderilen mamullerin ağırlığına ve varış noktalarına olan uzaklığına göre saptanmaktadır.

Böylece, satış ve dağıtım politikalarının ışığı altında, standart ölçü birimlerinden yararlanarak, taşıma giderleri bütçelenmektedir. Standart ölçü birimlerinin elde edilemediği yerlerde her bir gider unsuru, taşıma yöneticilerince geçmiş uygulamalara dayanılarak yaklaşık olarak tahmin edilir yada belirlenir

d- Depolama Giderleri Bütçesi: Üretim işletmelerinde depolama giderleri, mamullerin fabrikadan alınmasından, gönderme ve dağıtımına hazırlanmasına dek yapılan tüm giderleri içerir. Depolama işlemi, işletmenin özelliklerine göre farklılık gösterir. Genel olarak depolama işlevi; mamüllerin depolanması, siparişlerin toplanması, mamullerin dağıtımını veya gönderilmesi için paketleme işlevi form doldurma, fiyatlanma-etiketleme-damgalama, stok kayıtlarını tutma, envanter çıkartma, iadeleri olma gibi işlemlerden oluşmaktadır. Bu sıraladığımız işlemlerin yerine getirilmesi amacıyla yapılan giderler, depolama giderlerinin içeriğini oluşturmaktadır<sup>116</sup>.

Söz konusu giderler bütçelenirken; değişken, sabit olarak bölümlenmekte ve değişken giderler standartlar yardımıyla, sabit giderler ise geçmiş uygulamalar ve gelecekteki değişmeler göz önünde bulundurularak

<sup>116</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.184.

öngörülmektedir. Depolama bütçesinin hazırlanmasında, üretim veya alış ve envanter bütçelerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

e- Kredi Açma ve Tahsilat Giderleri Bütçesi: Kredi açma ve tahsilat bölümünün tüm giderleri ile tahsilat yapma giderlerinden oluşmaktadır. Tahsil edilemeyen alacaklar, tahsildar yollukları, hukuki giderler ile haberleşme giderleri gibi değişken giderler, standartlar yardımı ile, sabit giderleri ise geçmiş uygulamalara göre tahmin edilmektedir. Bu bütçe hazırlanırken, satış ve kredi politikalarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

g-Finansman Giderleri Bütçesi: Pazarlama işlevinde kullanılan öz ve yabancı sermayenin maliyetleri ile satışlardan yapılan nakit iskонтlarını ve pazarlama finansman bölümünün yönetim giderlerinden oluşmaktadır. Bu giderlerin çoğu, sabit nitelikte olduğundan kolaylıkla saptanabilmektedir. Değişken nitelikte olan satış iskонтları, tahmin edilen satış düzeylerine göre hesaplanabilmektedir.

h-Genel Pazarlama Giderleri Bütçesi: Genel pazarlama giderleri, pazarlama araştırması, pazarlama giderlerinin muhasebeleştirilmesi, genel yönetim giderlerinden pazarlamaya düşen pay ile çeşitli aidat abone ücretleri ve halkla ilişkiler gibi çeşitli giderlerden oluşur. Bunların bir kısmı sabit nitelikte olduğundan, kolaylıkla öngörülebilmektedir. Aidat-abone ücretleri ile pazar araştırması gibi giderler, belli ödeneklerle sabitleştirilirler. Muhasebe ve büro personeli giderleri gibi bir kısım kalemler ise, ya standartlara göre ya da işlevsel yöneticilerin öngörülerine dayanılarak saptanabilir.

Buraya dek açıkladığımız ve her işlev için ayrı ayrı hazırlanan bütçeler pazarlama giderleri bütçesinde toplanır. Böylece, ayrıntılara girmeden her

işlevin toplam değişken ve sabit giderleri bir arada gösterilmiş olur. Her işlevin genel işlevsel ölçü birimi farklı olduğundan, her birinin standart oranı kendi işlevsel çalışma ölçüsü birimine göre saptanır. Her işleme ilişkin bütçe, değişik çalışma düzeylerine göre hazırlanmakta ve her çalışma düzeyi için standart oranlar saptanmaktadır. Bütçelenmesi istenilen döneme ilişkin çalışma düzeyi belirlendikten sonra her işlevin o çalışma düzeyine ilişkin verileri alınarak, o dönemin pazarlama giderleri bütçesi hazırlanmaktadır.

Yukarda sıraladığımız bu işlevsel bütçeleri sayısal örnek olarak bir tabloda görebilmek için kendimizin hayali olarak belirlediğimiz bir işletmede görmemiz olanaklıdır. Örneğin; 1996 Mayıs ayına ilişkin tahmin edilen satışların 200.000.-TL olacağı, depoya 30.000 birim mamul gönderileceği, taşıma işlemi için 10.000 km gidilmesi gerektiği vs. planlanmış ise, bu çalışma düzeylerine göre, mayıs ayı pazarlama giderleri bütçesi (TABLO VI)'deki gibi olacaktır. Tablodanda görüldüğü gibi 200.000.-TL'lık satış düzeyinde, satış giderlerinin değişken standart oranı 0,056 sabit standart oranı 0,242 ve toplam standart oranı 0,298 olmakta ve buna göre 11.200.-TL değişken, 48.500.-TL sabit olmak üzere toplam 59.700.-TL'lık bir gider öngörülmektedir. Depolama giderlerinin ise 30.000 birimlik çalışma düzeyinde standart değişken oran 0,15 sabit 0,20 ve toplam 0,35 olmakta, dolayısıyla mayıs ayı depolama giderleri 4.500.-TL değişken 6.000.-TL sabit olmak üzere toplam 10.500.-TL. öngörülmektedir<sup>117</sup>.

<sup>117</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.186.



TABLO VI. PAZARLAMA GİDERLERİ ESNEK BÜTÇESİ (1996 Mayıs Ayı)

İşlevsel Giderler	Bütçe Tutarı (TL)			İşlevsel Çalışma Ölçüsü	Beklenen Çalışma Ölçüsü	Standart Oran		
	Toplam	Değişken	Sabit			Standart Değişken Oran	Standart Sabit Oran	Toplam Standart Oran
Satış Giderleri	59.700	11.200	48.500	Satış Tutarı	200.000TL	0.056	0.242	0.298
Reklam ve Teşvik Gideri	18.400	1.000	17.400	Satılan Birim Sayısı	20.000AD.	0.05	0.87	0.92
Taşıma Giderleri	19.000	11.000	8.000	Gidilen KM Sayısı	10.000KM	1.1	0.80	1.90
Depolama Giderleri	10.500	4.500	6.000	Depoya Gönderilen Malüllerin Birim Sayısı	30.000AD.	0.15	0.20	0.35
Kredi ve Tahsilat Giderleri	8.100	2.025	6.057	Kredili Satış Tutarı	67.500 TL	0.03	0.09	0.12
Finansman Giderleri	12.000	2.000	10.000	Satış Tutarı	200.000TL	0.01	0.05	0.06
Genel Pazarlama Giderleri	9.000	1.000	8.000	Satış Tutarı	200.000TL	0.005	0.04	0.045
	<b>136.700</b>	<b>32.725</b>	<b>103.975</b>					

Tablo VI'da görüldüğü gibi, satış giderleri, bütçe tutarlarını bulmak için, 200.000 TL'lik çalışma düzeyinde, standart değişken oran 0.056, sabit standart oran 0.242 ve toplam oran 0.298 olup,  $(0.056*200.000)=12.000$  TL değişken tutar,  $(0.242*200.000)=48.500$  TL sabit tutar ve  $(0.298*200.000)=59.700$  TL toplam tutara ulaşılmaktadır.

Reklam ve teşvik giderleri toplam bütçesini bulmak için de, 20.000 br'lik çalışma düzeyinde, standart değişken oran 0.05, sabit standart oran 0.87 ve toplam oran 0.92 olmakta, dolayısı ile mayıs 1996 reklam ve teşvik giderleri  $(0.05*20.000)=1.000$  TL değişken,  $(0.87*20.000)=17.400$  TL sabit olmak üzere toplam 18.400 TL olmaktadır. Tablo IV' de diğer giderlerin, satış tutarlarının hesaplama şekilleri aynı olup finansman giderleri bütçe tutarı 12.000 TL, taşıma giderleri 19.000 TL, kredi ve tahsilat giderleri 8.100 TL ve genel pazarlama giderleri de 9.000 TL olarak öngörülmektedir.

Pazarlama giderleri bütçesinin satış bölgelerine göre ayrıntılı olarak düzenlenmesine gerek duyulduğu azan, satış bölgelerine ait programların incelenmesi ve gerekli bilgilerin elde edilmesi zorunludur. Örneğimizde; yapılan incelemede satış bölgelerine ilişkin öngörüler aşağıdaki gibi saptanmış olsun;

	TOPLAM	SATIŞ BÖLGELERİ		
		ANKARA	İSTANBUL	KAYSERİ
Satış Tutarı	200.000 TL	80.000	70.000	50.000
Satılan Birim Sayısı	20.000 Ad.	8.000	7.000	5.000
Her Bölgede Gidilen KM	10.000 KM	2.500	3.500	4.000
Bölgelere Gönderilen Mal Sayısı	30.000 Ad	13.000	9.000	8.000
Kredili Satış Tutarı	66.500 TL	27.000	23.000	16.500

TABLO VII  
SATIŞ BÖLGELERİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ PAZARLAMA BÜTÇESİ (1996 Mayıs Ayı)

İŞLEVSEL GİDERLER	Ankara Bölgesi (TL)	İstanbul Bölgesi (TL)	Kayseri Bölgesi (TL)	Toplam (TL)
<b>DEĞİŞKEN GİDERLERİ</b>				
Satış Giderleri	4.480	3.920	2.800	11.200
Reklam ve Satışları Teş. Gid.	400	350	250	1.000
Taşıma Giderleri	2.750	3.850	4.400	11.000
Depolama Giderleri	1.950	1.350	1.200	4.500
Kredi ve Tahsilat Giderleri	822	708	495	2.025
Finasman Giderleri	800	700	500	2.000
Genel Pazarlama Giderleri	400	350	250	1.000
<b>DEĞİŞKEN GİDERLER TOPLAMI</b>	<b>11.602</b>	<b>11.228</b>	<b>9.895</b>	<b>32.725</b>
<b>SABİT GİDERLER</b>				
Satış Giderleri	19.395	17.000	12.105	48.500
Reklam ve Satışları Teş. Gid.	6.960	6.090	4.305	17.400
Taşıma Giderleri	2.000	2.800	3.200	8.000
Depolama Giderleri	2.600	1.800	1.600	6.000
Kredi ve Tahsilat Giderleri	2.466	2.124	1.485	6.075
Finasman Giderleri	4.000	3.500	2.500	10.000
Genel Pazarlama Giderleri	3.200	2.800	2.000	8.000
<b>SABİT GİDERLER TOPLAMI</b>	<b>40.621</b>	<b>36.114</b>	<b>27.240</b>	<b>103.975</b>
<b>(DEĞİŞ.+SABİT GİD.) TOPLAMI</b>	<b>52.223</b>	<b>47.342</b>	<b>37.135</b>	<b>136.700</b>

Bu bilgilere göre, satış bölgeleri bakımından hazırlanmış pazarlama giderleri bütçesi, Tablo VII'de görüldüğü gibi olacaktır. Pazarlama yöneticileri isterlerse, her satış bölgesine ilişkin öngörülerini mamuller yönünden de bir bölümlenmeye tabi tutarak, her mamul türüne ilişkin pazarlama giderleri bütçesini hazırlayabilirler<sup>118</sup>.

### 3. Pazarlama Giderlerinin Esnek Bütçeler Aracılığıyla Kontrol Edilmesi

Pazarlama giderlerinin kontrolünde amaç, olması gerekenle (bütçelenen) olanın (fiili tutarın) karşılaştırılması ve bulunan farkların ve nedenlerinin analiz edilerek gerekli önlemlerin alınmasıdır. Standartlar ve bütçe yardımı ile olması gereken gider tutarları belirlendikten sonra oluşan fiili gider tutarlarıyla karşılaştırılmakta ve farklar saptanmaktadır. Bulunan gider farklarının nedenleri araştırılmak üzere, analiz yapılmakta ve kontrol edilemeyen ögeler, kontrol edilebilir ögelerden ayrılarak; neden ve nerede ortaya çıktıkları ile bunlardan kimlerin sorumlu oldukları saptanmaya çalışılmaktadır. Böylece, saptanan farkların nedenleri bulunduktan sonra, gerekli düzeltici önlemler alınmaktadır. Böylece bu farkların gelecek dönemlerde birkez daha oluşmaması önlenmiş olmaktadır<sup>119</sup>.

Bulunan farklar analiz edildiğinde yani fark analizleri, öngörülenle gerçekleşenin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farkların nedenlerini bulmaya yönelik çalışmadır. Farkların ilk analizinde, işletmenin statik bütçe

<sup>118</sup> AKDOĞAN a.g.k., s.188.

<sup>119</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.190.

veya esnek bütçe uygulamasına göre farklı yöntemler izlenmektedir<sup>120</sup>. Biz bu çalışmamızda farkları, esnek bütçe uygulamasına göre analiz edeceğiz.

Çünkü statik bütçeye göre yapılan analizlerde saptanan bütçe ve kapasite farklarında, değişken ve sabit giderler arasında bir ayırım gözetilmediğinden farkların hiç birisi gerçek durumu yansıtmamaktadır. Bu nedenle, pazarlama giderleri farklarının yönetim amaçlarına katkıda bulunacak biçimde çözümlenmesi isteniyorsa, işletmenin esnek bütçe uygulamasını benimsemesi ve farkların analizinde esnek bütçeye dayandırması gerekmektedir.

#### A. Esnek Bütçeye Göre Farkların İlk Analizi

Fiili ve standart pazarlama işlevsel giderleri arasındaki farktan oluşan işlevsel giderler toplam farkının, esnek bütçeye göre analizinde, değişik yöntemler uygulanmaktadır.

Bilindiği gibi esnek bütçe uygulamasında, giderler değişken ve sabit olarak ayrılmakta ve çeşitli çalışma düzeylerine göre hazırlanan bütçede genel standart oran, değişken ve sabit olarak ikiye bölünmektedir. Burada her işlevin çalışma ölçüsü farklı olduğundan, her işlevin standart oranıda farklı olmaktadır. Esnek bütçe uygulamasında her işlev, çeşitli çalışma düzeylerine göre farklı bütçelenmektedir. Dolayısıyla pazarlama giderlerine ilişkin farkların saptanmasında, yapılan çalışmaların her işlev için ayrı ayrı yürütülmesi kaçınılmaz olmaktadır.

---

<sup>120</sup> AKDOĞAN, a.g.k., s.192.

Esnek bütçe uygulamasında oluşan bütçe farkı, fiili pazarlama işlevsel gider tutarı ile, fiili çalışma düzeyi için bütçelenmiş pazarlama işlevsel gider tutarı arasındaki farktır. Bütçe farkı; fiili tutarlar ile düzeltilmiş bütçe arasındaki farktan oluşmaktadır. Düzeltilmiş bütçe tabiri ise; sabit giderlerle, fiili çalışma düzeyine ilişkin değişken giderlerin toplamından oluşmaktadır. Bu tutar aslında, fiili çalışma düzeyi ile beklenen çalışma düzeyi arasındaki farka ait değişken giderlerin, beklenen çalışma düzeyine ilişkin bütçe tutarına eklenmesiyle oluşur.

Bütçe farkının değişken ve sabit unsurlarını ayrı ayrı gösterilerek, yönetimce kontrol edilebilen unsurlar ve kontrol edilemeyen unsurlardan kolaylıkla ayrılabilir. Değişken gider unsurlarına yapılan harcamalar, sabit gider unsurlarına yapılan harcamalara oranla ilgili işlev yöneticisinin çok daha fazla kontrolü altındadır. Bu nedenle bütçe farkının, değişken ve sabit unsurlarının ayırımı, işletme yönetimine büyük yararlar sağlamaktadır.

Şimdi değişken bütçe farkı ile, sabit bütçe farkına ilişkin hesaplamaları gösterelim;

Değişken Bütçe Farkı: Fiili Değişken Giderleri - Fiili çalışma düzeyinde

Bütçelenmiş değişken

giderler

Sabit Bütçe Farkı: Fiili Sabit Giderler - Fiili Çalışma düzeyinde

Bütçelenmiş sabit giderler

Öteyandan esnek bütçe uygulamasında oluşan kapasite farkı, düzeltilmiş bütçe tutarı ile pazarlama alanlarına yüklenen tutar arasındaki farktır.

Kapasite farkını formülle şöyle gösterebiliriz;

$$\text{Kapasite Farkı} = \frac{\text{Fiili alışma Düzeyindeki Pazarlama işlevsel giderleri} - \text{Fiili çalışma düzeyindeki Pazarlama İşlevsel Standart gider tutarı}}{\text{Bütçe tutarı}}$$

Esnek bütçe uygulamasında, pazarlama giderlerine ilişkin farkların ilk analizinde, üretim maliyetlerinde olduğu gibi üç tür fark yerine, bütçe ve kapasite farkı olmak üzere iki tür fark ortaya çıkmış ve verim farkı olmamıştır. Bunun en önemli nedeni, pazarlama faaliyetlerine ilişkin etkinlik ölçüsünün tam olarak saptanamamasıdır. Gerçekten, pazarlama faaliyetlerine ilişkin bir etkinlik ölçüsünün saptanması ve dolayısıyla verim farkının da hesaplanması son derece zordur.

#### B. İlk Analize İlişkin Fark Raporunun Hazırlanması

Pazarlama giderlerine ilişkin bütçe ve kapasite farklarından, yönetim için önemli olan, bütçe farklarıdır. Çünkü bu farklar olması gerekenle olanın karşılaştırılmasından ortaya çıktığından, farkların doğmasına neden olan sorumluları saptamak açısından büyük önem taşımaktadır.



Sapma gösteren gider ögeleri (unsurları) belirlendikten sonra farkların nedenleri araştırılmak üzere, analizin yapılması ve buna göre gerekli düzeltici önlemlerin alınması gerekmektedir.

### C. Farkların Ayrıntılı Analizi

#### ca. Bütçe Farklarının Ayrıntılı Analizi

Farkların ayrıntılı analizi, bütçe farkı ve kapasite farkı olmaz üzere iki açıdan yapılabilir. Bu farklar pazarlama işlevsel giderlerini oluşturan gider unsurlarına yapılan harcamalarla ilgili olmaktadır. Söz konusu fark, adı geçen gider unsurlarının bütçede öngörülenden farklı miktarda kullanılmasından ya da bu gider unsurlarına bütçelenenden farklı fiyatlar ödenmesinden ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu gider kalemlerinin her biri, miktar ve fiyat unsurlarına ayrılarak incelenebilir. Ancak, genellikle uygulamada bu ayırım her gider unsuru için yapılmamakta, sadece önemli fark gösteren hesaplar üzerinde yapılmaktadır. Miktar ve fiyat farklarının hesaplanmasında, aşağıdaki formüllerden yararlanılmaktadır.

$$\text{Miktar Farkı} = (\text{Fiili Miktar} - \text{Standart Miktar}) \times \text{Standart birim fiyatı}$$

$$\text{Fiyat Farkı} = (\text{Fiili Birim Fiyatı} - \text{Standart Birim fiyatı}) \times \text{Fiili Miktar}$$

Satış giderleri için saptamış olduğumuz farkların hangi gider unsurlarından doğduğu TABLO-VIII'da gösterilmiştir. Söz konusu tablodan da görüldüğü gibi farklar, aşağıdaki belirtilen gider unsurlarından çıkmıştır.

Sipariş Karşılama İlgili Büro Malzemesi	420.-TL
Satış Elemanları Yollukları	2.250.-TL
Haberleşme Giderleri	400.-TL
Satış Elemanı Maaş ve Ücretleri	2.000.-TL
Satış Bürosu Kiraları	1.500.-TL
Amortisman Giderleri	330.-TL
<hr/>	
TOPLAM	6.900.-TL

Sapma gösteren gider unsurları böylece saptandıktan sonra, farkların nedenleri araştırılmak üzere, analizin yapılması ve buna gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Satış giderlerine ilişkin örneğimizde, fark gösteren hesapları inceleyerek, fiyat ve miktar unsurlarının bütçe farkı üzerindeki etkilerini saptamaya çalışalım.

TABLO VIII  
SATIŞ GİDERLERİ FARK RAPORU  
(1996 Mayıs Ayı) ( .000 )

GİDER TÜRLERİ	225.00 TL Satış Düzeyine Göre Düzeltilmiş Bütçe	Pazarlama Alanlarına Yüklenilen Standart Tutar	Fiili Tutar	Net Fark	Kapasite Farkı	Bütçe Farkı
<b>DEĞİŞKEN GİDERLER</b>						
Sipariş Karşılanması ile İlgili Büro Malz.	2.700		3.120			420
Satış Elemanı Maaş ve Ücr.	1.125		1.125			0
Acentalara verilen Komisyon	4.500		4.500			0
Satış Elemanı Yollukları	2.050		4.500			2.250
Satış Teşvik Primleri	1.125		1.125			0
Haberleşme Giderleri	900		1.300			400
<b>TOPLAM DEĞİŞKEN GİDERLER</b>	<b>12.600</b>		<b>15.670</b>			<b>3.070</b>
<b>SABİT GİDERLER</b>						
Satış Yöneticisi Maaşları	9.000		9.000			0
Satış Elemanı Maaş ve Ücr.	20.000		22.000			2.000
Isıtma, Aydınlatma, Su Gider.	500		500			0
Satış Büro Kiraları	10.000		11.500			1.500
Ağırlama Giderleri	5.000		5.000			0
Diğer Çeşitli Giderler	2.000		2.000			0
Sigorta, Vergi, Resim ve Harçlar	1.500		1.500			0
Amortisman ve Tükenme Payı	500		830			330
<b>TOPLAM SABİT GİDERLER</b>	<b>48.500</b>		<b>52.330</b>			<b>3.830</b>
<b>SATIŞ GİDERLERİ TOPLAMI</b>	<b>61.100</b>	<b>67.050</b>	<b>68.000</b>	<b>950</b>	<b>5.950</b>	<b>6.900</b>

### Sipariş Karşılması İle İlgili Büro Malzemesi Farklarının Analizi:

Bu giderler, alınan siparişlere verilen yanıtlardan dolayı kullanılan malzemeyi içermektedir. Örneğin; her sipariş için 6.-TL'lık bir malzeme kullanılacağını düşünelim ve 200.000.;TL'lık satış düzeyinde 400 sipariş, 225.000 TL satış düzeyinde ise 450 siparişin alındığını varsayalım. Yapılan araştırmada fiili satış düzeyinin 225.000.-TL olarak gerçekleşmiş olduğu ve bunun için 520 sipariş alındığı saptansın. Ayrıca, malzeme fiyatlarında bir değişiklik olmadığı ve sipariş için kullanılan malzemenin yine 6.-TL olduğunu varsayalım. Buna göre yapılacak ayrıntılı analiz şöyle olacaktır:

	<u>Standart Birim</u>	<u>Fiili Birim</u>
Miktar	450 sipariş	520 sipariş
Birim Fiyatı	6.-TL	6.-TL

Miktar Farkı= (Fiili Miktar - Standart Miktar) x Standart Birim Fiyatı

$$\text{Miktar Farkı} = (520 - 450) \times 6$$

$$\text{Miktar Farkı} = 70 \times 6$$

$$\text{Miktar Farkı} = 420.-\text{TL (olumsuz)}$$

$$\text{Fiyat Farkı} = 0$$

$$\text{Toplam Fark} = 420.-\text{TL}$$

Görüldüğü gibi sipariş karşılanması ile ilgili büro malzemesinde görülen 420.-TL'lık bütçe farkı, alınan sipariş sayısındaki fazlalıktan dolayı olmuştur. Bu durum bize, alıcıların vermiş olduğu sipariş hacminde bir azalma olduğunu kanıtlamaktadır. Alıcılar, büyük hacimli siparişler yerine, daha küçük hacimli siparişler vermeyi yeğ tutmuş olabilirler veya bu dönemin satışları, cirosu daha küçük olan işletmelere yapıldığından, alınan sipariş hacimleri az, buna karşın sipariş sayısı fazla gerçekleşmiş olabilir.

Bu sonuçtan, satış elemanları sorumlu tutulamaz. Ancak küçük hacimli sipariş veren alıcıların vermiş oldukları sipariş hacmini, olanakların elverdiği ölçüde artırmak üzere gerekli önlemler alınabilir.

#### Satış Elemanı Yollukları Farkının Analizi:

Satış elemanı yollukları, bu elemanların yapmış oldukları yolculuklarla ilgili olarak ortaya çıkan giderleri içermektedir. Örneğin; dışarıda kalınan her bir gün için 250.-TL'lık bir giderin olacağını düşünelim ve 200.000.-TL'lık bir satış düzeyinde 8 gün dışarıda kalındığı, 225.000.-TL'lık satış düzeyinde ise 9 gün dışarıda kalındığını varsayalım. Yapılan araştırmada fiili satış düzeyinin 225.000.-TL olarak gerçekleşmiş olduğu ve bunun içinde 15 gün dışarıda kalındığı saptansın. Ayrıca, dışarıda kalınan gün başına 300.-TL'lık gider yapılmış olduğunu varsayalım. Buna göre yapılacak ayrıntılı analiz şöyle olacaktır;

	<u>Standart Birim</u>	<u>Fiili Birim</u>
Miktar	9 Gün	15 Gün
Fiyat	250.-TL.	300.-TL

$$\text{Miktar Farkı} = (\text{Fiili Miktar} - \text{Standart Miktar}) \times \text{Standart Birim Fiyatı}$$

$$\text{Miktar Farkı} = (15 \text{ Gün} - 9 \text{ Gün}) \times 250.-\text{TL}$$

$$\text{Miktar Farkı} = 6 \times 250$$

$$\text{Miktar Farkı} = 1.500.-\text{TL}$$

$$\text{Fiyat Farkı} = (\text{Fiili Birim Fiyatı} - \text{Standart Birim Fiyatı}) \times \text{Fiili Miktar}$$

$$\text{Fiyat Farkı} = (300.-\text{TL} - 250.-\text{TL}) \times 15 \text{ Gün}$$

$$\text{Fiyat Farkı} = 50 \times 15$$

$$\text{Fiyat Farkı} = 750.-\text{TL}$$

$$\text{Toplam Farkı} = \text{Miktar Farkı} + \text{Fiyat Farkı}$$

$$\text{Toplam Fark} = 1.500 + 750$$

$$\text{Toplam Fark} = 2.250.-\text{TL}$$

Yukarıdaki hesaplamalardan da görüldüğü gibi satış elemanı yolluklarındaki farkı satış elemanlarının dışarıda öngörülenden 6 gün fazla kalmalarından ve her gün için öngörülenden 50.-TL'lık fazla harcamalarından ortaya çıkmıştır. Bu sonuçtan satış elemanları sorumlu tutulup, gerekli açıklama istenebilir.

### **Sabit Gider Farklarının Analizi:**

Sabit giderlere ilişkin farkların analizi de, miktar ve fiyat unsurlarına göre yapılır. Örneğimize göre, satış yöneticisi maaşlarındaki 2.000.-TL'lık farkın, satış elemanı sayısının 50'den 51'e çıkarılması sonucu ortaya çıkmış olduğu (Her bir satış elemanına verilen ücret sözleşmesi tutarı 2.000.-TL olduğunu varsayarak  $1 \times 2.000.=2.000.-TL$  Miktar farkı), satış bürosu kiralarındaki 1.500.-TL'lık artışın bina sahibinin kiraları artırmasından olduğu fiyat farkı ve amortisman giderlerindeki 330.-TL'lık artışın ise, yeni alınan satış arabalarından ortaya çıkmış olduğu saptanmıştır. Bu gider kalemlerindeki artışlar nedeniyle satış yöneticisi sorumlu tutulmaz. Sadece, satış elemanı sayısındaki bir kişilik artışa ve satın alınan arabaya gerçekten gereksinme olup olmadığı araştırılabilir.

### **cb. Kapasite Farkının Ayrıntılı Analizi**

Kapasite farkı ise, pazarlama işlemlerine ilişkin fiili çalışma düzeylerinin, beklenen kapasitedeki pazarlama çalışma düzeylerine uygun olmaması nedeniyle, pazarlama alanlarına yüklenememiş ya da fazla yüklenmiş sabit

giderlerin tutarını göstermektedir. Fiili ve bütçelenmiş pazarlama işlevsel çalışma düzeyleri birbirinden farklı olduğu sürece, fiili ve standart pazarlama işlevsel giderleri arasındaki farkın tümü, bütçe farkı ile açıklanamamakta, geriye kalan boşluk, kapasite farkı ile doldurulmaktadır. Dolayısıyla bu fark, çift yanlı kayıt ve defter tutma gereklerini karşılamak üzere hesaplanmaktadır.

Kapasite farkının yöneticiler için hiç bir anlamı olmadığını söyleyemeyiz. Bütçede öngörülen pazarlama faaliyet düzeyinin gerçekleştirilememiş olmasının nedenlerinin bilinmesi, gerekli önlemlerin alınması konusunda yöneticilere büyük ölçüde yardımcı olacaktır.

Tablo-IV'de beklenen satış düzeyi 200.000.-TL ve bunun sonucu olarak standart oran 0,298 olarak belirlenmişti. Oysa, yapılacak satışlar iyi planlanmış ve 225.000.-TL olarak saptanmış olsaydı, standart oran 0,271 olduğundan, satış giderleri standart tutarıda 61.100.-TL olacak ve kapasite farkı olmayacaktı (Tablo-VIII). Fakat satışların 200.000.-TL olarak planlanması ve 225.000.-TL olarak gerçekleşmesi, 5.950.-TL'lık (olumlu) kapasite farkını yaratmıştır. Eğer gerçekleşen satış düzeyi, beklenen satış düzeyinin altında kalmış olsaydı, bunun nedenlerinin araştırılarak sorumluların saptanması gerekecektir. Bu durumda olumsuz kapasite farkı oluşacaktır.

Yukarıda satış işlevi için yapmış olduğumuz çalışmaları, her işlev için ayrı ayrı gerçekleştirirerek, her işlevin bütçe ve kapasite farkları saptanabilir ve her işlevin bütçe farkları, miktar ve fiyat unsurlarına ayrılarak, farkların nedenleri ve sorumluları araştırılabilir. Böylece, standartlar yardımı ile saptanan aksaklıklar, gerekli önlemlerin alınması ile düzeltilir.



Buraya kadar anlatmaya çalıştığımız farkların saptanması analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması işlemleri, sadece standart maliyet esasına göre tam maliyet sistemi için geçerli olmaktadır. Bilindiği gibi tam maliyet yönteminde giderlerin tamamı, analizi yapılacak pazarlama alanlarına dağıtılmaktadır. Bu nedenle, fiili tutarlar ile standart tutarlar arasında, bütçe ve kapasite farkları ortaya çıkmaktadır. Oysa, standart maliyet esasına göre değişken maliyet sisteminde dağıtılacak pazarlama işlevsel giderleri bölümüne, sabit giderler girmediğinden fark analiz yöntemleri sadece değişken giderlere uygulanacaktır. Değişken maliyet yönteminde ortaya çıkan fark, sadece bütçe farkı olmakta ve kapasite farkı tamamen ortadan kalkmaktadır.

Farkların analizi ile ilgili olarak yapılan çalışmalar, her satış bölgesi, her mamul grubu ve her alıcı (müşteri) grubuna göre aynı esaslardan gidilerek yapılabilir. Ancak bu tür fark analizlerinde, pazarlama işlevsel giderleri ile satış tutarları, dolayısıyla brüt satış karı, katkı payı ve net kar tutarlarının birlikte düşünülmesi gerekmektedir. Satış tutarlarının analizinde fiili satış tutarları ile beklenen standart satış tutarı arasındaki farktan oluşan toplam satış farkı, miktar ve fiyat unsurlarına ayrılarak incelenmelidir. Böylece farkların nedenleri bulunarak gerekli düzeltici önlemler alınabilecektir.

Satış tutarlarının ve pazarlama giderlerinin kontrol altında tutulması, işletmenin pazarlama politikasını başarı ile yürüterek rakipleri karşısında kuvvetli olmasına olanak sağlamakta ve işletmenin amacına ulaşmasına büyük ölçüde katkıda bulunmaktadır.

Böylece işletmeler küreselleşen pazarlarda müşterilerinin istek ve arzularını yerine getirerek, müşterilerini mutlu kılmakta, işletmeler hayatlarına süreklilik kazandırmakta ve karlarının da en üst düzeye çıkarabilmektedir.

## 4. BÖLÜM

### ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş.' DE BİR UYGULAMA

#### I-ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş.

1961 yılında, Eskişehir'de küçük bir kapasiteyle üretime başlayan ve zamanla büyüyerek dev bir kuruluş haline gelen ETİ, bisküvi imalı alanında Türkiye'de ikinci büyük işletmedir.

ETİ'nin büntesinde dört üretim şirketiyle birlikte, sektör üretim makinaları imal etmek üzere kurulan ETİ Makina Tesisleri ve artık tüm dünyada önem derecesi ilk sıraya yükselen Pazarlama Şirketi'nden oluşan ETİ Şirketler Grubu'ndan yaklaşık 2.000 kişi çalışmaktadır. Yıllık kapasitesi toplam 75.000 ton olan fabrikada üretilen bisküvi, kek, gofret ve çikolata kaplamalı ürün çeşitleri imal edilmektedir.

Bugün, Türk ve yabancı pekçok ülke halkının severek yediği ve aradığı pekçok çeşit, ETİ Gıda, ETİ Gıda – Bozüyük, Tam Gıda ve yeni üretime başlayan Kanat Gıda tesislerinde üstün teknoloji ile el değmeden üretilmektedir.

ETİ, ülkemizde üretim yapan 20 Bisküvi fabrikası içinde %40'lık pazar payına sahiptir. Şuanda Ortadoğu ülkeleri (Filistin, İsrail, Katar, Kuveyt, Lübnan, Ürdün) başta olmak üzere Hong Kong, Bulgaristan, Romanya, Çek Cumhuriyeti, Almanya, ABD, Rusya, Arnavutluk, Azerbeycan, Bosna Hersak,

Hollanda, İngiltere, Kanada, Malta, Makedonya, Sudan, Tunus, Ukranya ve Türki Cumhuriyetlere ihracat yapmaktadır.

ETİ bugün 75 çeşit ürün piyasaya şürmüş durumda olup, üretim şirketlerinin üretmiş oldukları bu mamülleri ETİ Pazarlama Şirketi, belirli birr transfer fiyatıyla satın almakta ve iç,dış piyasaya bu şirket aracılığı ile ulaştırılmaktadır. İç piyasada ETİ Pazarlama ve Sanayi A.ş. Merkez, Adana, Ankara, Antalya, Burda, Erzurum, Gaziantep, Topkapı, Maltepe, İzmir, Konya ve Samsun olmak üzere on iki bölgede faaliyet göstermektedir. ETİ Pazarlama ve Sanayi A.ş. müsterilerini Toptancı, Askeri Birlik, Toplu Tükerim ve Plasiyer diyerek dört ayrı gruba ayırmış durumdadır. 1997 yında Distribütörlük sistemine geçilecektir.

Şimdi, edinelen bilgiler çerçevesinde ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin 1995 yılı verilerini inceleyelim Tablo IX'de görüldüğü gibi, 31.12.1995 Tarihli Bilanço'da Aktif hesaplara bakıldığında Dönen Varlıklar Toplamı 863.987.959.637 TL ve Duran Varlıkların Toplamı 39.482.748.594 TL o halde Aktif (Varlıklar) Toplamı 903.470.708.231 TL olmaktadır.Bu toplama 212.127.909.592 TL'lik Nazım Hesaplarını da eklediğimizde Genel Aktif Toplamın 1.115.598.617.823 TL olduğu görülmektedir.

**TABLO IX**  
**ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş**  
**31.12.1995 TARİHLİ BİLANÇO**

**A K T İ F**

<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>		
<b>A. HAZIR DEĞERLER</b>		37.748.524.365
1. Kasa	1.867.156.500	
2. Bankalar	35.881.367.865	
<b>B. MENKUL KIYMETLER</b>		-
<b>C. TİCARİ ALACAKLAR</b>		714.513.345.848
1. Alıcılar	204.551.570.811	
2. Alacak Senetleri	509.961.775.037	
3. Şüpheli Ticari Alacaklar	943.415.251	
4. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	943.415.251	
<b>D. DİĞER ALACAKLAR</b>		954.428.044
1. Personelden Alacaklar	496.604.937	
2. Diğer Çeşitli Alacaklar	457.823.107	
<b>E. STOKLAR</b>		81.909.507.963
1. İlk Madde ve Malzeme	361.320.629	
2. Ticari Mallar	81.548.187.334	
<b>F. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI</b>		4.523.630.085
1. Gelecek Aylara Ait Giderler	4.523.630.085	
<b>G. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>		24.338.523.332
1. İndirilecek KDV	23.736.752.285	
2. Personelin Avansları	145.914.424	
3. Sayım ve Tesellüm Noksanları	455.856.623	
<b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>		<b>863.987.959.637</b>
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>		
<b>A. TİCARİ ALACAKLAR</b>		67.189.637
1. Verilen Depozito ve Teminatlar	67.189.577	
<b>B. DİĞER ALACAKLAR</b>		-
<b>C. MALİ DURAN VARLIKLAR</b>		-
<b>D. MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>		38.328.791.763
1. Arazi ve Araçlar	100.000.000	
2. Binalar	1.342.984.971	
3. Taşıtlar	75.222.582.996	
4. Demirbaşlar	11.031.350.654	
5. Diğer Maddi Duran Varlıklar	8.764.052.623	
6. Birikmiş Amortismanlar (-)	59.780.231.712	
7. Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.648.052.231	
<b>E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>		364.745.295
1. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	1.431.169	
2. Özel Maliyetler	955.453.857	
3. Birikmiş Amortismanlar (-)	592.139.731	
<b>F. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR</b>		-
<b>G. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI</b>		-
<b>H. DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>		722.021.959
1. Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	722.021.959	
<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>		<b>39.482.748.594</b>
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>		<b>903.470.708.231</b>
<b>NAZİM HESAPLAR</b>		<b>212.127.909.592</b>
<b>GENEL AKTİF HESAPLAR</b>		<b>1.115.598.617.823</b>

**P A S İ F**

<b>I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		
<b>A. MALİ BORÇLAR</b>		7.717.042.774
1. Banka Kredileri	7.717.042.774	
<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>		788.378.907.536
1. Satıcılar	738.493.379.224	
2. Borç Senetleri	1.726.763.193	
3. Diğer Ticari Borçlar	48.158.765.119	
<b>C. DİĞER BORÇLAR</b>		2.669.781.564
1. Personle Ait Boçlar	2.658.377.239	
2. Diğer Çeşitli Borçlar	11.404.325	
<b>D. ALINAN AVANSLAR</b>		-
<b>E. ÖDENECEK VERGİ DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		11.324.631.603
1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	9.293.089.725	
2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	2.031.541.878	
<b>F. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLI</b>		11.453.550.942
1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	15.020.162.942	
2. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	3.566.612.000	
<b>G. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TEHEKKUKLARI</b>		748.554.470
1. Gider Tahakkukları	748.554.470	
<b>H. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		24.202.794
1. Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	24.202.794	
<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>		<u>822.316.671.683</u>
<b>II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		-
<b>A. MALİ BORÇLAR</b>		-
<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>		-
<b>C. DİĞER BORÇLAR</b>		-
<b>D. ALINAN AVANSLAR</b>		-
<b>E. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>		-
<b>F. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>		-
<b>G. DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		-
<b>III. ÖZKAYNAKLAR</b>		
<b>A. ÖDENMİŞ SERMAYE</b>		45.500.000.000
1. Sermaye	45.500.000.000	
<b>B. SERMAYE YEDEKLERİ</b>		16.255.466.761
1. MDV Yeniden Değerleme Artışları	14.295.703.416	
2. Maliyet Artış Fonu	1.959.763.345	
<b>C. KAR YEDEKLERİ</b>		2.962.884.360
1. Yasal Yedekler	2.286.054.253	
2. Statü Yedekleri	676.830.107	
<b>D. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>		-
<b>E. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)</b>		-
<b>F. DÖNEM NET KARI</b>		<u>16.435.685.427</u>
<b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>		81.154.036.548
<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>		903.470.708.231
<b>NAZİM HESAPLAR</b>		212.127.909.592
<b>GENEL PASİF TOPLAMI</b>		<u>1.115.598.617.823</u>

Pasif hesaplara genel hatlarıyla Tablo IX'da baktığımızda, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar toplamının 822.316.671.683 TL, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklarının yani borçlarının bulunmadığını görüyoruz. Ayrıca Özkaynaklarının toplam 81.154.036.548 TL olduğu ve böylece Pasif (Kaynaklar) toplamının 903.470.708.231 TL ve tutara 212.127.909.592 TL olan Nazım Hesaplarının da eklendiğinde Genel Pasif Toplamının 1.115.598.617.823 TL olduğunu görüyoruz. Ayrıca Özkaynaklar kaleminin içindeki, Dönem Net Karı'nın 16.435.685.427 TL'lik tutarı Tablo X'da daha net bir şekilde oluşum seyrini görmekteyiz

Tablo X'da ise, ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin yıl sonu Gelir Tablosu görülmektedir. Gelir Tablosunda Brüt Satışların 5.530.780.690.774 TL olarak gerçekleştiği ve bundan satış indirilerinin düşülmesi sonucu 4.967.026.380.717 TL olan Net Satışlar olmaktadır. Net Satışlardan, Satışların Maliyeti indirildiğinde Brüt Satış Karına ulaşılır, bu tutarın da 957.003.700.409 TL olduğu görülmektedir. Brüt Satış Karından Faaliyet Giderlerinin düşülmesiyle 102.898.574.212 TL'lik Faaliyet Karına ulaşılır. Buradan Olağan Gelir ve Karların eklenmesi ve Olağan Gider ve Zararlarla, Finansman Giderlerinin düşülmesi 30.970.510.997 TL'lik Olağan Kara ulaşılır. Bu tutara, Olağandışı Gelirler ve Karların eklenmesi ve Olağandışı Gider ve Zararların düşülmesi ile 31.455.848.369 TL'lik Dönem Karına ulaşılır. Dönem Karından Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıklarının düşülmesi ile 16.435.685.427 TL olan Dönem Karına ulaşılır.

## TABLO - X

## ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş. GELİR TABLOSU ARALIK 1995

A. BRÜT SATIŞLAR		<u>5.330.780.690.774</u>
1. Yurtiçi Satışlar	5.511.247.972.405	
2. Diğer Gelirler	19.532.718.369	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		563.754.310.057
1. Satıştan İadeler	48.715.360.004	
2. Satış İskontoları	515.038.950.053	
NET SATIŞLAR		<u>4.967.026.380.717</u>
C. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		<u>4.010.022.680.308</u>
1. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	4.010.022.680.308	
BRÜT SATIŞ KARI		<u>957.003.700.409</u>
D. FAALİYET GİDERLERİ (-)		<u>854.105.126.197</u>
1. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	657.687.691.406	
2. Genel Yönetim Giderleri	196.717.434.791	
FAALİYET KARI		<u>102.898.574.212</u>
E. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KAR (+)		118.177.213
1. Faiz Gelirleri	118.177.213	
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE KAR (-)		159.589.614
1. Karşılık Giderleri	159.589.614	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		71.886.650.814
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	63.424.425.981	
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	8.462.224.833	
OLAĞAN KAR		<u>30.970.510.997</u>
H. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (+)		<u>4.346.458.483</u>
1. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	4.346.458.483	
I: OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		3.861.121.111
1. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	3.861.121.111	
DÖNEM KARI		<u>31.455.848.369</u>
İ. DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		15.020.162.942
DÖNEM NET KARI		<u>16.435.685.427</u>



Tablo XI'de de görüldüğü gibi, ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin Toplam Bölge Katkı Marjı, Aralık 1994 yılı verileri görülmektedir. Buradan da anlaşıldığı gibi ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'de bütçenin, tahmini ve fiili bütçelerden oluştuğu görülmektedir. Tablo XI'den de anlaşıldığı üzere Net Satış Hasılatının nasıl oluştuğu ve Brüt Satış Karından 10 Milyara yakın olan Satış Giderlerinin düşülmesi ile Net Satış Karına ulaşılmıştır. Net satış Karından Genel Yönetim Giderleri ve Finansman Giderlerinin düşülmesi sonucu Gerekli Vade Mevfaati ve Alına Vade Farklarının eklenmesi ile Genel Katkıya ulaşılmıştır. Tablo XII'de ise, ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin Adana Bölgesindeki Katkı Marjının Bölgesel dökümünü görmekteyiz. Tablo XIII'de de ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin Şubat Dönemi Mukayeseli Konsolide Bütçe Raporu Şubat sonu itibariyle görülmektedir. Burada Taşıt Araçları, Nakliye, Reklam, Harcırah, Sigorta, Kiralar, Finansman ve Çeşitli Giderlerin Cari Aya göre Tahmini Bütçesi ve Fiili Bütçesi görülmektedir. Ayrıca Kümülatif olarak bu bütçelerin ne kadar olaması gerektiği ve gerçekleşme oranları, yıllık planlanan tutar ile bakiye tahsisatı ne kadar olduğunu görürüz. Tablo XIV'de ise ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin 1996 yılı pazarlama bütçesinin Kasım Ayı Dökümü ve ilk altı aylık ve ikinci altı aylık oran ve tutarları yanında yıllık tahmini Harcama, Tahmini Ciro ve 1996 yılı Pazarlama Giderlerinin yüzdeler durumu görülmektedir. Uygulamada, ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş. buraya kadar verdiğimiz tablolarda da gördüğümüz gibi, esnek bütçe uygulanmamakta, yapılan masfaflarda sabit ve değişken ayırımına gidilmemektedir.

TABLO XI. TOPLAM BÖLGE KATKIMARJI

	Bütçe (TL)	Fiili (TL)	Bütçe (%)	Fiili (%)	Bütçe (TL/KG)	Fiili (TL/KG)	Fiili+Bütçe (%)
1. Brüt Satış Hasılatı	187.548.104.383	347.520.333.898	1.00	1.00	46.721	73.286	1.85
1.01. Bisküi Satış Hasılatı	187.548.104.383	347.520.333.898	1.00	1.00	46.721	73.286	1.85
2. Verilen İskontolar (-)	14.823.419.895	26.019.099.430	0.07	0.07	3.692	5.486	1.75
2.01 Toptancı Grubu Fatura Al. İsk.	10.620.361.925	19.705.855.242	0.05	0.05	2.645	4.135	1.85
2.02. Toptancı Grubu Çeşit	656.584.401	1.885.816.661			163	397	2.87
2.03. Plasiyer FT Altı İskonto	3.546.473.569	4.427.427.527	0.01	0.01	883	933	1.24
2.04. Plasiyer Çeşit, Özel, Maktu							
3. Net Satış Hasılatı	172.724.684.488	321.501.234.468	0.92	0.92	43.028	67.799	1.86
4. Satılan Malın Maliyeti	129.596.148.781	250.170.058.134	0.69	0.71	32.284	52.756	1.93
4.01. Satılan Malın Maliyet Bisküi	129.596.148.781	250.170.058.134	0.69	0.71	32.284	52.756	1.93
5. İade Bisküi Zararı (-)	1.212.416.559	2.344.023.993			302	494	1.93
5.01. Satış İadeleri	1.330.298.913	1.991.051.375			331	419	1.49
5.02. İadelerden Satışlar Mal.	453.353.337	1.607.864.821			112	339	3.54
5.03. Satış İade Maliyetleri							
5.04 İadelerden Satışlar	177.074.480	519.210.850			44	109	2.93
5.05 Müşteri İadeleri Prim Maliyeti	117.882.354	129.694.816			29	27	1.1
5.06. Merkeze İade Prim Maliyeti		61.632.333				12	
6. Brüt Satış Karı	41.916.119.148	68.987.152.341	0.22	0.19	10.442	14.548	1.64
7. Satış Giderleri (-)	9.316.594.869	22.497.455.860	0.04	0.06	2.320	4.744	2.41
7.01. Akaryakıt	449.600.112	611.640.302			112	128	1.36
7.02. Tamir-Bakım	327.989.573	841.312.760			81	177	2.56
7.03. Diğer Taşıtlı Araçları Giderleri	297.842.360	704.172.333			74	148	2.36
7.04. Yıl Sonu Müşteri Primi	6.764.073.516	13.803.984.010	0.03	0.03	1.685	2.911	2.04
7.05. Fiyat Farkları		1.879.335.051				396	
7.06. Plasiyerlere Verilen Ekstra Prim	326.857.752	497.988.499			81	105	1.52
7.07. Askeri Birlik Destek Primi Top	326.556.917	1.373.093.415			81	289	4.20
7.08. Askeri Birlik Destek Primi Pla	84.621.701	56.482.711			21	11	0.66
7.09. Dışarıdan Sağlanan Hizmet Prim	91.802.000	32.651.048			22	6	0.35
7.10. Plasiyer Kota Primi	136.979.300	312.437.458			31	65	2.28
7.11. Plasiyer Kademe Primi	84.817.965	325.297.762			31	68	3.83
7.12. TTM Destek Primi	35.542.195	258.209.486			8	54	7.26
7.13. Kutu Primi		8.577.318				1	
7.14. Askeri Birlik Ekstra Primi	14.026.608	235.298.748			3	49	16.77
7.15. Araç Kirası	364.687.000	373.692.144			90	79	1.03
7.16. TTM Plasiyeri Primleri		723.150.669				152	
7.17. Erken Ödeme Primi		449.140.389				94	

7.18 Araçlı PLS Kota Tutar Primi	11.197.870	5.991.702			2	1	0.53
8. Net Satış Karı	32.599.524.279	46.489.696.481	0.17	0.13	8.121	9.803	1.42
9. Genel Yönetim Gideri (-)	5.192.852.665	5.9380.52.301	0.02	0.01	1.293	1.252	1.14
9.01. Personel Masrafları	4.147.123.329	4.130.641.302	0.02	0.01	1.033	871	0.99
9.02. Sosyal Yardımlar	323.597.000	363.431.302			80	76	1.12
9.03. İdare Giderleri	722.127.336	1.443.979.247			179	304	1.99
9.04.							

TABLO XII. ADANA BÖLGESİ KATKI MARJI

	Bütçe (TL)	Fiili (TL)	Bütçe (%)	Fiili (%)	Bütçe (TL/KG)	Fiili (TL/KG)	Fiili+Bütçe (%)
1. Brüt Satış Hasılatı	11.841.717.551	25.163.306.092	1.00	1.00	47.532	73.655	2.12
1.01. Bisküi Satış Hasılatı	11.841.717.551	25.163.306.092	1.00	1.00	47.532	73.655	2.12
2. Verilen İskontolar (-)	840.548.771	1.788.766.950	0.07	0.07	3.373	5.235	2.12
2.01 Toptancı Grubu Fatura Al. İs.	828.920.229	1.727.685.911	0.07	0.06	3.327	5.057	2.08
2.02. Toptancı Grubu Çeşit	11.628.542	61.081.039			46	178	5.25
3. Net Satış Hasılatı	11.001.168.780	23.374.539.0142	0.92	0.92	44.158	68.419	2.12
4. Satılan Malın Maliyeti	8.466.828.046	18.1957.733.557	0.71	0.75	33.985	55.491	2.23
4.01. Satılan Malın Maliyet Bisküi	8.466.828.046	18.1957.733.557	0.71	0.75	33.985	55.491	2.23
5. İade Bisküi Zararı (-)	119.030.577	83.794.421	0.01		477	245	0.70
5.01. Satış İadeleri	130.258.892	71.502.021			522	209	0.54
5.02. İadelerden Sauşlar Mal.		27.254.671				79	
5.03. Satış İade Maliyetleri							
5.04 İadelerden Satuşlar		8.801.064				25	
5.05 Müşteri İadeleri Prim İptali	11.228.315	1.751.400			45	5	0.15
5.06. Merkeze İade Prim İptali		4.409.807				12	
6. Brüt Satış Karı	2.415.310.157	4.333.011.164	0.20	0.17	9.694	16.683	1.79
7. Satış Giderleri (-)	636.170.295	1.403.611.987	0.05	0.05	2.553	4.108	2.20
7.01. Akaryakıt	21.125.748	54.565.209			84	159	2.58
7.02. Tamir-Bakım	10.932.985	28.114.923			43	82	2.57
7.03. Diğer Taşıt Araçları Giderleri	8.169.825	22.564.435			32	66	2.76
7.04. Yıl Sonu Müşteri Primi	567.995.050	1.232.909.227	0.04	0.04	2.279	3.608	2.17
7.05. Fiyat Farkları		49.312.550				144	
7.06. Plasiyerlere Verilen Ekstra Prim							
7.07. Askeri Birlik Destek Primi Top							
7.08. Askeri Birlik Destek Primi Pla							
7.09. Dışarıdan Sağlanan Hizmet Prim							
7.10. Plasiyer Kota Primi							
7.11. Plasiyer Kademe Primi							
7.12. TTM Destek Primi	4.736.687	16.129.643			19	47	3.40
7.13. Kutu Primi							
7.14. Askeri Birlik Ekstra Primi							
7.15. Araç Kirası	23.210.000	16.000			93	0.04	
7.16. TTM Plasiyeri Primleri							
7.17. Erken Ödeme Primi							
7.18 Araçlı PLS Kota Tutar Primi							
8. Net Satış Karı	1.779.139.862	2.929.399.177	0.15	0.11	7.141	8.574	1.64

9. Genel Yönetim Gideri (-)	386.156.619	458.697.662	0.03	0.01	1.550	1.342	1.18
9.01. Personel Masrafları	304.660.057	318.557.413	0.02	0.01	1.222	932	1.04
9.02. Sosyal Yardımlar	22.882.000	27.037.254			91	79	1.18
9.03. İdare Giderleri	58.614.562	113.102.995			235	331	1.92
9.04. Tazminatlar							1.52
10. Finansman Giderleri							

TABLO XIII. ŞUBAT AYI MUKAYESELİ KONSOLİDE BÜTÇE RAPORU

MASRAF CNS.N	MASRAF ADI	CARİ AY BÜTÇE	CARİ AY FİİLİ	KÜMÜLATİF BÜTÇE	KÜMÜLATİF FİİLİ	GERÇ. ORANI	YILLIK PLANLANAN
02310	Akaryakıt Gider	375.083.831	630.664.644	1.750.167.662	1.039.445.489	59.3	12.860.213.413
02311	Tamir Bakım	315.254.160	574.386.614	621.326.160	1.221.732.892	196.6	4.539.839.526
02313	Bölgede Yap.	229.076.120	83.686.632	430.264.120	94.651.632	21.9	2.476.109.013
02314	Nakil Vas		112.000.000		181.000.000		
02315	Nakil Vas	96.408.000	7.250.000	169.208.000	56.899.304	33.6	801.737.623
02316	Lastik Gider	123.426.400	15.387.651	302.206.000	131.308.183	43.4	1.517.953.948
02000	Diğer Taşıtlı Gid.	43.090.000	189.526.053	84.685.000	631.888.086	746.1	614.920.000
*03*02	Taşıtlı Araçların Gid.	1.682.338.511	1.613.001.594	3.357.856.942	3.356.925.586	99.9	22.810.773.523
03320	Dışarıya Yap.	6.174.840.744	6.734.110.174	13.789.942.072	15.092.134.483	109.4	108.125.581.531
03321	Bisküi Nak.	449.090.200	579.866.754	993.392.250	1.163.919.476	117.1	7.918.858.136
03322	Nakliye ve Hamm.	141.120.000	152.167.751	313.920.000	539.953.097	172.0	2.047.320.000
03323	Nakliye ve Hamm.	257.500.000	163.439.521	570.300.000	501.004.166	87.8	4.499.200.000
03324	Nakliye Müş.	27.031.250	25.951.352	54.062.000	68.597.685	126.8	356.812.500
03325	Boğaz Köprüsü G.	36.933.000	31.214.307	80.652.000	78.160.438	96.9	586.006.200
03326	Paralı Yol G.	166.653.500	93.973.860	368.842.500	214.930.320	58.2	2.737.875.400
03327	Otopark	8.575.000	7.127.391	17.100.000	15.752.168	92.1	106.790.000
03000	Yükleme-Boş.	136.000.000	342.620.000	272.000.000	376.020.000	138.2	1.632.000.000
*03*03	Nakliye Giderleri	7.397.9743.694	8.130.471.110	16.460.211.322	18.050.471.833	109.6	128.010.443.767
04330	Basın ve İlan	200.000.000	59.318.966	400.000.000	132.634.184	33.1	2.000.000.000
04331	Radyo Reklamları	500.000.000	492.415.957	1.000.000.000	1.217.148.433	121.7	4.000.000.000
04333	TV Reklam	5.000.000.000	167.475.000	10.000.000.000	3.126.108.856	31.2	46.000.000.000
04334	TV Reklam	570.000.000	14.575.500	1.140.000.000	307.360.885	26.9	5.200.000.000
04335	Film Yapım Gid.	500.000.000	5.200.000	1.000.000.000	374.360.000	37.4	2.000.000.000

04336	Grafik Masraf	15.000.000	12.600.000	30.000.000	26.600.000	88.6	1.500.000.000
04337	Bloknot		109.970.000		109.970.000		
04338	Dönkart, Pankart	25.000.000	12.850.000	50.000.000	143.335.00	286.6	3.000.000.000
04339	Stand		164.320.000	1.000.000.000	493.320.00	49.3	20.000.000.000
04340	Ajanda				2.173.900		10.000.000.000
04341	Masa Takv.						15.000.000.000
04342	Duvar Tak.						15.000.000.000
04343	Katalog				53.750.000		
04346	Toptancı Prom.	5.000.000.000	1.892.847.974	7.000.000.000	1.956.267.137	27.9	43.000.000.000
04347	Perakendeci Pro.	3.000.000.000	967.890.648	6.000.000.000	1.622.390.648	27	37.000.000.000
04348	Tüketici Pro.	1.000.000.000	339.605.399	2.000.000.000	605.558.043	30.2	12.000.000.000
04349	Toptancı Hediye			500.000.000			1.000.000.000
04350	Toptancı Tezgah		860.869		10.455.869		1.000.000.000
04351	Hediyelik Eşya		10.246.087		10.246.087		
04352	Numune Masraf	5.000.000	6.212.451	10.000.000	9.272.680	92.7	50.000.000
04353	Park ve Tabela	300.000.000	512.513.266	600.000.000	752.586.791	125.4	3.500.000.000
04356	Pazar Araş.			250.000.000	284.566.950	113.8	10.000.000
04359	Reklam Gider ve	50.000.000	9.088.000	100.000.000	253.037.450	253.0	5.000.000.000
04361	Tanzim Teşhir	733.000.000	625.000.000	1.466.000.000	1.250.000.000	85.2	88.000.000.000
04362	Forma Reklamı	20.000.000		40.000.000	10.000.000	25.0	2.000.000.000
04363	Müşteri Topl.						20.000.000.000
04364	Araba Boyası	1.000.000.000	48.695.652	2.000.000.000	68.869.565	3.4	30.000.000.000
04000	Diğer Masraf	10.000.000	6.972.000	20.000.000	8.339.391	41.6	1.000.000.000
*03*04	Reklam, Sergi, Neş.	17.928.000.000	5.458.829.769	34.606.000.000	12.828.351.869	37	178.800.000.000

## TABLO XIV. 1996 YILI PAZARLAMA BÜTÇESİ (000.000) TL

	KASIM
Basın ve İlan Reklamları	400
Reklam Gider Vergisi	105
Forma Reklamları	2000
İmaj (Tabela)	1647
Radyo Reklamları	
Film Yapım Giderleri	18000
TV Reklamları	1800
<b>Ajans Komisyonları</b>	1000
Pankart-Dönkart-Afiş	5000
Standlar	
Toptancı Promasyonu	15000
Tüketici Promosyonu	2625
Pazar Araştırma Giderleri	150
Grafik Masrafları	105
Tezgahtar Hediyeleri	
Toptancı Hediyeleri	
Ajanda	
Masa Takvimi	
Duvar Takvimi	
Toptancı Toplantısı	
Diğer Giderler	53
Numune	11
Katalog	
Bloknot	
Fuar	
Araba Boyası	
<b>TOPLAM</b>	<b>47896</b>

1.6 ay tahmini harcama	475.000
1.6 ay ciro	4.640.000
1.6 ay pazarlama gideri	%4.3
2.6 ay tahmini harcama	516.000
2.6 ay ciro	6.320.000
2.6 ay pazarlama gideri	%4.99
1996 yılı tahmini harcama	991.000
1996 yılı ciro	10.960.000
1996 yılı pazarlama gideri	%4.7



ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş. bir üretim şirketler grubu olup 75 adet ayrı türde mamül üretmektedir. Mamuller 12 ayrı bölge'ye dağıtılarak alıcıları sunulmaktadır. Biz çalışmamızın bu kısmında 12 bölgeden sadece biri merkez olarak, Ankara ve Adana satış bölgelerinde, satış işlemlerinin üç bölgede olduğunu baz alarak yapacağız. Ayrıca Merkezde (Eskişehir) bulunan satış yöneticilerinin satış işlemlerini kontrol ettiğini, düşünüyoruz. Ankara bölgesinde 8, Adana bölgesinde ise 5 satış elemanı bulunsun. Bazı satışlar doğrudan doğruya alıcılara, merkezde bulunan yerden yapılmaktadır. Satış elemanları tarafından yapılan satışlar bölgedeki satış yerinden yapılmaktadır.

İşlemlere ilişkin, standart oranlar esnek bütçeye göre, beklenen aylık işlevsel çalışma düzeyleri açısından saptanmaktadır. Pazarlama giderlerini, işlevsel gruplar altında toplayarak, işlevsel giderlerin satış bölgelerine dağıtımında, işlevsel yansıtma hesaplarından yararlanılmıştır. İşlevsel giderlerin tamamı satış bölgelerine yüklenmektedir. Bu hesapların nasıl çalıştığı hususundaki bölgeler Tek Düzen Hesap Planının işlendiği konuda geniş olarak açıklanmış olup burada tekrar edilmeyecektir.

Yukarıda belirtilmeye çalışılan bilgilere göre, Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin Şubat ayı verilerinden yararlanarak pazarlama maliyetlerinin kontrol ve analizini yapmaya çalışalım.

Şubat ayı için yapılan öngörülenlerden, her işlevin beklenen, çalışma düzeyi saptanmış ve buna bağlı olarak her işlev için ayrı ayrı bütçe hazırlanarak, her işlevin standart oranları hesaplanmıştır. Sonra da ayrı ayrı hazırlanan pazarlama işlevsel gider bütçeleri, pazarlama giderleri bütçesinde Tablo XV'de görüldüğü gibi birleştirilmiştir. Tablodan da izleneceği gibi, her

işlevin toplam bütçe tutarı, çalışma düzeyi ve standart oranları saptanmıştır. İşlevsel Giderlerin Beklenen Çalışma Düzeyleriyle belirlenen standart değişken-sabit oranlarla çarpılması sonucu, bütçenin değişken ve sabit tutarları bulunmaktadır. Yapılan izlemelerde her satış bölgesi ve mamul hakkında Tablo XV ve Tablo XVI daki bilgiler elde edilmiştir. Bu bilgilere göre, satış bölgelerine yüklenilen (Tablo XVII'de görülmektedir) işlevsel standart tutarlar, her işlevin (Ankara ve Adana) fiili çalışma düzeyi ile standart oranının (Tablo XV'den gelmekte) çarpımından oluşmaktadır. Tablo 12, işlevsel giderlerin standart tutarlarını ve bunların pazarlama alanlarına dağıtımını göstermektedir. Örneğin; Tablo XVIII'deki Satış Giderlerinin standart oranı olan 0.07 ile Fiili Çalışma Düzeyi 1.330.000,- TL.'lık kısmı çarpımıyla  $(0.07 \times 1.330.000,-) = 93.100$  TL. oluşur. Yine standart oranla Ankara bölgesi Fiili Çalışma Düzeyi çarpımından  $(0.07 \times 990.000,-) = 69.300,-$  TL.'lık kısım standart tutarın Ankara bölgesine düşen kısmıdır. Yine standart oranla Adana bölgesinin fiili çalışma düzeyi çarpımından  $(0.07 \times 340.000,-) = 23.800,-$  TL.'lık kısım Adana bölgesine düşen kısım oluşturmaktadır. Diğer gider kalemleri aynı şekilde yapılmakta ve standart tutarlar bölgelere dağıtılmaktadır. Pazarlama giderleri hesapları incelendiğinde, Şubat ayında gerçekleşen fiili işlevsel gider tutarları Tablo XIX'da görüldüğü gibi saptanacaktır. Tablo XIX'dan da görüldüğü gibi sabit giderler, Tablo XV'de oluşmuş olan giderlerdir. Değişken giderlerde şubat ayında oluşmuş olan giderlerdir. İşte Tablo XIX'da fiili tutarların değişken ve sabit olarak bölümlenmesidir. Tablo XX ise giderleri satış bölgelerine göre bölümlenmesini gösteren bir tablodur.

Şubat ayının sonunda, fiili tutarlarla, standart tutarların karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan farklar, Tablo XXI de görülmektedir. Tablo XXI'deki İşlevsel giderlerin fiili tutarları Tablo XXI'de oluşan fiili tutarlardır. Standart tutarlar ise, İşlevsel giderlerin pazarlama alanlarındaki (Tablo XVIII) standart tutarlardır. Burada oluşan olumlu farklar, fiili tutarların, standart tutarın altında gerçekleşmiş olmasıdır. Olumsuz farklar da tam tersi, yani fiili tutarın, standart tutarı aşması sonucu oluşmaktadır. Tablo XXII de ise şubat ayında pazarlama işlevsel gider farklarının satış gölgelerine göre bölümlenmesi görülmektedir. Tablo XXII'de de görüldüğü gibi, belirlenmiş olan standart tutarlar (Tablo XVIII'de) bölgelere göre yazılmış ve Tablo XX' deki bölgelere göre oluşan fiili giderler belli olduğundan, sonuçta Ankara , Adana ve Merkez depodaki oluşmuş farklar açık olarak görülmüştür. Ancak söz konusu farklar, ortaya çıkış nedenlerini göstermediğinden bunlara dayanılarak bir yorum yapmak hatalı olur. Bu nedenle, farkların ilk ve ayrıntılı analizlerinin yapılarak nedenlerinin araştırılması gerekmektedir.

İşletmede, esnek bütçe uygulandığına göre her işlevin fiili çalışma düzeyine bağlı olarak, olması gereken diğer tutarlarının yani düzeltilmiş bütçenin hazırlanması gerekmektedir. Bu nedenle hazırlanmış olduğumuz Tablo XXIII'de düzeltilmiş bütçeyi göstermektedir. Tablo XXIII'deki fiili çalışma düzeyinin değişken standart oranlarıyla çarpımıyla değişken giderler oluşmakta ve belli olan sabit giderlerin eklenmesiyle Tablom diğerlere ulaşılacaktır. Düzeltilmiş bütçe verilerinden yararlanarak, saptanan toplam farkların ne kadarlık kısmının bütçe farkı, ne kadarlık kısmının kapasite farkı olduğunu Tablo XXIV'de belirlenmiştir. Hesaplardan da izlenebildiği gibi, pazarlama alanlarına yüklenen pazarlama işlevsel giderleri standart tutarı

330.565,-TL. iken gerçekleşen fiili tutar 354.100,-TL olmuştur. Bu iki tutarın şubat ayı sonunda karşılaştırılmasıyla, 26.130,- TL. olumsuz bütçe farkı ve 2.595.-TL olumlu kapasite farkı olmak üzere toplam 23.535,- TL.'lık olumsuz bir fark oluşmaktadır. Burada yöneticilerimiz için önemli olan bütçe farklarıdır. Çünkü. fiili çalışma düzeyinde olması gereken giderlerle, olan arasındaki farkı belirtmektedir. Bu fark da kendi içinde değişken ve sabit öğelere bölünebilir. Her işlevsel giderlerin, ayrıntılı gider hesapları incelenerek her gider kaleminde ortaya çıkan farklar ve sorumluların saptanıp, önlem alınabilir.

Şimdi ise, işlevsel giderlerde ortaya çıkan farkların hangi gider kalemlerinden oluştuğunun saptanması ve bunların miktar ve fiyat öğelerinin belirlenmesi gerekir.

Satış giderlerinde görülen bütçe farkının, satış yolluklarından olduğunu varsayarak Ankara ve Adana bölgelerinde çalışan elemanların (Ankara 8, Adana 5) toplam (8+5=13) kişi her birinin Şubat ayı içerisinde 1.330.000,-TL'lık satışı gerçekleştirmek için, şubat ayı içerisinde her birinin 10 gün seyahat etmeleri ve gündelik olarak da 700.000,- TL. almaları öngörüldüğünden Şubat ayı satış yollukları gideri (13x10=130 gün) ve 130 gün x 700.000,- TL.=91.000.000,- TL olarak hesaplanmıştır. Bunun 56.000.000,-TL.'lık kısmı Ankara bölgesindeki satış elemanları yolluklarına, 35.000.000,-TL.'lık kısmı ise Adana bölgesindeki satış elemanı yolluklarına aittir. Ancak şubat ayı fiili tutarları ve satış elemanlarına ilişkin raporlar incelendiğinde aşağıdaki durum saptanmıştır.

Yukarıdaki bilgilerden de görüldüğü gibi, satış yolluklarında ortaya çıkan toplam bütçe farkı 106.100.000,-TL.-91.000.000,- TL.=15.100.000,- TL. olup bunun 6.800.000,-TL.'lık kısmı Ankara satış bölgesine, 8.300.000,- TL.'lık kısmı Adana satış bölgesine aittir. Bu farkların miktar ve fiyat öğelerine ayrılarak ayrıntılı analizi ise şöyledir; Ankara satış bölgesinde 1 ve 6 nolu elemanların 1 gün, 4 nolu elemanında 2 gün olarak öngörülenden fazla kalmışlardır. (Oluşan fark; miktar farkı) , 1 ve 6 nolu elemanlar her biri ise göngörülenden 70.000.-TL. ve 4 nolu elemanda 205.00,-TL fazla harcanmışlardır (fiyat farkı) Buna göre Ankara satış bölgesindeki 6.800.000,- TL.'lık bütçe farkının ayrıntılı analizi şöyledir;

Adana Bölgesi Satış Elemanları	Kaldığı Sayısı	Gün	Harcadığı Günlük (TL)	Tutar	Toplam (TL)
1 Nolu Eleman	11		770.000		8.470.000
2 Nolu Eleman	10		700.000		7.000.000
3 Nolu Eleman	10		700.000		7.000.000
4 Nolu Eleman	12		905.000		10.860.000
5 Nolu Eleman	10		700.000		7.000.000
6 Nolu Eleman	11		770.000		8.370.000
7 Nolu Eleman	10		700.000		7.000.000
8 Nolu Eleman	10		700.000		7.000.000
	84				62.800.000
Adana Bölgesi Satış Elemanları					
9 Nolu Eleman	10		700.000		7.000.000
10 Nolu Eleman	13		910.000		11.830.000
11 Nolu Eleman	11		770.000		8.470.000
12 Nolu Eleman	10		700.000		7.000.000
13 Nolu Eleman	10		900.000		9.000.000
	54				43.300.000
	138				106.100.000

Miktar Farkı :

$$1 \text{ no'lu Eleman } (11-10) \times 700.000 = 700.000$$

$$2 \text{ no'lu Eleman } (12-10) \times 700.000 = 1.400.000$$

$$3 \text{ no'lu Eleman } (11-10) \times 700.000 = \underline{700.000}$$

$$\text{Toplam} \quad \underline{2.800.000}$$

Fiyat Farkı :

$$1 \text{ no'lu Eleman } (770.000 - 700.000) \times 11 = 770.000$$

$$4 \text{ no'lu Eleman } (905.000 - 700.000) \times 12 = 2.460.000$$

$$6 \text{ no'lu Eleman } (770.000 - 700.000) \times 11 = \underline{770.000}$$

$$\text{Toplam} \quad \underline{4.000.000}$$

Yukarıdaki bilgilerden de görüldüğü gibi Ankara bölgesindeki farkın 2.800.000 TL'lik kısmı, dışarıda 4 gün fazla kalınmasından yani miktar farkından, 4.000.000 TL'lik kısmı ise öngörülenden fazla harcamasından, başka bir deyişle fiyat farkından ortaya çıkmıştır. Bundan ise sorumlu olanlar; 1 no'lu eleman (1.470.000 TL fark), 4 no'lu eleman (3.860.000 TL fark) ve 6 no'lu eleman (1.470.000 TL fark).

Adana Bölgesindeki 8.300.000 TL.lık farkın ayrıntılı analizi de şöyledir;

Miktar Farkı :

$$10 \text{ no'lu eleman } (13-10) \times 700.000 = 2.100.000$$

$$11 \text{ no'lu eleman } (11-10) \times 700.000 = \underline{700.000}$$

$$\text{Toplam} \quad \underline{2.800.000}$$

Fiyat Farkı :

$$10 \text{ no'lu eleman } (910.000-700.000) \times 13 = 2.730.000$$

$$11 \text{ no'lu eleman } (770.000-700.000) \times 11 = 770.000$$

$$13 \text{ no'lu eleman } (900.000-700.000) \times 10 = \underline{2.000.000}$$

$$\text{Toplam} \quad \underline{5.500.000}$$

Adana Bölgesindeki farkın 2.800.000 TL.lık kısmı miktar farkından 5.500.000 TL'lık kısmı ise fiyat farkından doğmuştur. Bundan ise sorumlu olanlar 10 no'lu eleman (2.730.000 TL fark) 11 no'lu eleman (770.000 TL fark ) ve 13 no'lu eleman (2.000.000 TL fark) sorumludur.

Buna göre toplam farkın bölümlenmesi şöyledir.

$$\text{Miktar Farkı} = 2.800.000 + 2.800.000 = 5.600.000 \text{ TL}$$

$$\text{Fiyat Farkı} = 4.000.000 + 5.500.000 = \underline{9.500.000 \text{ TL}}$$

$$\text{Toplam Satış Giderleri Bütçe Farkı} = \underline{15.100.000 \text{ TL}}$$



Aynı şekilde diğer işlevsel giderlerde görülen bütçe farkları ayrıntılı olarak incelenebilir. Standartlar yardımı ile giderler kontrol altında tutularak, ortaya çıkan farklar saptanmakta ve bunların nedenleri araştırılarak gerekli önlemler alınmaktadır.

Tablo XV. ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş. Şubat Ayı Pazarlama Giderleri Bütçesi  
(000)

İşlevsel Giderler	Bütçe Tutarı (TL)			İşlevsel Çalışma Ölçüsü	Beklenen Çalışma Düzeyi	İşlevsel Standart Oranlar		
	Değişken	Sabit	Toplam			Değişken Standart Oran	Sabit Standart Oran	Toplam Standart Oran
Satış Giderler	45.000	60.000	105.000	Ankara ve Adana Bölgesindeki Satış Tutarı	1.500.000	0.03	0.04	0.07
Reklam ve Satışları Teşvik Gideri	-	49.600	49.600	Satılan Birim Sayısı	160.000	-	0.31	0.31
Taşıma Giderleri	37.500	25.500	63.000	Gidilen KM Sayısı	15.000	2.5	1.7	4.2
Depolama Giderleri	36.800	16.000	52.800	Satılan Birim Sayısı	160.000	0.23	0.1	0.33
Kredi Açma ve Tahsilat Giderleri	16.000	9.600	25.600	Alınan Sipariş Sayısı	1.600	10	6	16
Genel Pazarlama Giderleri	18.500	27.750	46.250	Toplam Satış Tutarı	1.850.000	0.01	0.015	0.025
<b>TOPLAM</b>	<b>153.800</b>	<b>188.450</b>	<b>342.250</b>					

Tablo XVI. ETİ Pazarlama ve Sanayi A.Ş. Şubat Ayı Mamullere İlişkin Verileri  
(000)

	"P. Beurre"	Mamulu	"Kremalı"	Mamulu	"Katmer"	Mamulu
	Tahmin Edilen	Gerçekleşen	Tahmin Edilen	Gerçekleşen	Tahmin Edilen	Gerçekleşen
Birim Satış Fiyatı	170	170	200	200	250	250
Birim Üretim Maliyeti						
-Değişken	75	75	90	90	120	120
-Sabit	25	25	45	45	60	60
	100	100	135	135	180	180
Satılan Birim Sayısı	70.000 Ad.	75.000 Ad.	50.000 Ad.	45.000 Ad.	20.000 Ad.	25.000 Ad.
Alınan Sipariş Sayısı	750 Ad.	750 Ad.	650 Ad.	600 Ad.	180 Ad.	190 Ad.
Satış Tutarı	11.900.000	11.900.000	10.000.000	9.000.000	5.000.000	6.250.000
	Tahmin Edilen	Gerçekleşen	Tahmin Edilen	Gerçekleşen	Tahmin Edilen	Gerçekleşen
Birim Satış Fiyatı	170	170	200	200	250	250
Birim Üretim Maliyeti						
-Değişken	75	75	90	90	120	120
-Sabit	25	25	45	45	60	60
	100	100	135	135	180	180
Satılan Birim Sayısı	70.000 Ad.	75.000 Ad.	50.000 Ad.	45.000 Ad.	20.000 Ad.	25.000 Ad.
Alınan Sipariş Sayısı	750 Ad.	750 Ad.	650 Ad.	600 Ad.	180 Ad.	190 Ad.
Satış Tutarı	11.900.000	11.900.000	10.000.000	9.000.000	5.000.000	6.250.000

Tablo XVII. Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş. Şubat Ayı Satış Bölgeleri ve Merkez Deposuna İlişkin Veriler (000)

Kriterler	Ankara Bölgesi		Adana Bölgesi		Merkez Deposu	
	Tahmin Edilen	Gerçekleşen	Tahmin Edilen	Gerçekleşen	Tahmin Edilen	Gerçekleşen
Satılan Birim Sayısı						
-P. Beurre	35.000 Ad.	36.000 Ad.	14.000 Ad.	15.000 Ad.	16.000 Ad.	17.000 Ad.
-Kremalı	25.000 Ad.	25.500 Ad.	12.000 Ad.	11.000 Ad.	8.000 Ad.	7.000 Ad.
-Katmer	10.000 Ad.	11.000 Ad.	6.000 Ad.	7.000 Ad.	4.000 Ad.	5.000 Ad.
Toplam	70.000 Ad.	72.500 Ad.	32.000 Ad.	33.000 Ad.	28.000 Ad.	29.000 Ad.
Alınan Sipariş Sayısı						
-P. Beurre	350 Ad.	360 Ad.	140 Ad.	145 Ad.	200 Ad.	180 Ad.
-Kremalı	300 Ad.	320 Ad.	180 Ad.	170 Ad.	90 Ad.	75 Ad.
-Katmer	100 Ad.	120 Ad.	60 Ad.	55 Ad.	50 Ad.	35 Ad.
Toplam	750 Ad.	800 Ad.	380 Ad.	370 Ad.	340 Ad.	290 Ad.
Satış Tutarı						
-P. Beurre	350.000	370.000	140.000	150.000	160.000	175.000
-Kremalı	400.000	430.000	130.000	100.000	120.000	105.000
-Katmer	170.000	190.000	70.000	90.000	75.000	110.000
Toplam	920.000	990.000	340.000	340.000	355.000	390.000
Gidilen KM Sayısı	6.000 KM	6300 KM	8100 KM	8.500 KM		

Tablo XVIII. İşlevsel Giderlerin Pazarlama Alanlarına Standart Tutarlar Üzerinden Dağıtımı (000.000)

İşlevsel Giderler	Standart Oran	Fiili Çalışma Düzeyi	Standart Tutar	Ankara Bölgesi		Adana Bölgesi		Merkez Depo	
				Fiili Çalışma Düzeyi	Standart Tutar	Fiili Çalışma Düzeyi	Standart Tutar	Fiili Çalışma Düzeyi	Standart Tutar
Satış Giderleri	0.07	1.330.000	93.100	990.000	69.300	340.000	23.800	-	-
Reklam Sa. Teş. Gid.	0.31	134.500	41.695	72.500	22.475	33.000	10.230	29.000	8.990
Taşıma Giderleri	4.2	14.800	62.160	6.300	26.460	8.500	35.700	-	-
Depolama Giderleri	0.4	134.500	53.800	72.500	29.00	33.000	13.200	29.000	11.600
Krd. Aş. ve Tah. Gid..	16	1.460	23.360	800	12.800	370	5.920	290	11.600
Genel Pazarlama Gid.	0.025	1.720.000	43.00	990.000	24.750	340.000	8.500	390.000	9.750
<b>TOPLAM</b>			<b>317.115</b>		<b>184.785</b>		<b>97.350</b>		<b>34.980</b>

Tablo XIX. İşlevsel Giderlere İlişkin Fiili Tutarların Değişken ve Sabit Olarak Bölümü (000.000)

İşlevsel Giderler	Değişken Giderler	Sabit Giderler	Toplam
Satış Giderleri	55.000	60.000	115.000
Reklam Sa. Teş. Gid.	-	49.600	49.600
Taşıma Giderleri	39.000	25.500	64.500
Depolama Giderleri	36.500	16.000	52.500
Krd. Aş. ve Tah. Gid..	16.000	9.600	25.600
Genel Pazarlama Gid.	19.150	27.750	46.900
<b>TOPLAM</b>	<b>175.650</b>	<b>188.450</b>	<b>354.100</b>

Tablo XX. Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin Şubat Ayı Fiili Giderlerinin Satış Bölgelerine Göre Bölümlenmesi  
(000.000)

İşlevsel Giderler	Ankara Bölgesi			Adana Bölgesi			Merkez Depo		
	Değişken	Sabit	Toplam	Değişken	Sabit	Toplam	Değişken	Sabit	Toplam
Satış Giderleri	32.300	37.400	69.700	11.400	13.600	25.000	-	-	-
Reklam Sa. Teş. Gid.	-	27.000	27.000	-	13.500	13.500	-	11.500	11.500
Taşıma Giderleri	17.500	9.300	26.800	25.000	12.000	37.000	-	-	-
Depolama Giderleri	18.500	10.000	28.500	7.100	6.000	13.100	7.500	3.900	11.400
Krd. Aş. ve Tah. Gid..	8.000	4.300	12.300	4.000	2.100	6.100	2.900	1.900	4.800
Genel Pazarlama Gid.	9.500	13.500	23.000	3.900	4.600	8.500	4.600	4.800	9.400
<b>TOPLAM</b>			<b>187.300</b>			<b>103.200</b>			<b>37.100</b>

Tablo XXI. Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin Şubat Ayı Pazarlama İşlevsel Giderleri Fark Raporu (000.000)

İşlevsel Giderler	Fiili Tutar	Standart Tutar	Fark
Satış Giderleri	115.000	93.100	21.900 (olumsuz)
Reklam Sa. Teş. Gid.	49.600	55.145	5.545 (olumlu)
Taşıma Giderleri	64.500	62.160	2.340 (olumsuz)
Depolama Giderleri	52.500	53.800	1.300 (olumlu)
Krd. Aş. ve Tah. Gid..	25.600	23.360	2.240 (olumsuz)
Genel Pazarlama Gid.	46.900	43.000	3.900 (olumsuz)
<b>TOPLAM</b>	<b>354.100</b>	<b>330.565</b>	<b>23.535 (olumsuz)</b>



Tablo XXII. Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin Şubat Ayı Pazarlama Gider Farklarının Satış Bölgelerine Göre Bölümlenmesi (000.000)

İşlevsel Giderler	Ankara Bölgesi			Adana Bölgesi			Merkez Depo		
	Standart Tutar	Fiili Tutar	Toplam Fark	Standart Tutar	Fiili Tutar	Toplam Fark	Standart Tutar	Fiili Tutar	Toplam Fark
Satış Giderleri	69.300	69.700	400	23.800	25.000	1.200	-	-	-
Reklam Sa. Teş. Gid.	29.725	27.000	2.725 (olumlu)	13.530	13.500	30 (olumlu)	11.890	11.500	390 (olumlu)
Taşıma Giderleri	26.460	26.800	340	35.700	37.000	1.300	-	-	-
Depolama Giderleri	29.000	28.500	500 (olumlu)	13.200	13.100	100 (olumlu)	11.600	11.400	200 (olumlu)
Krd. Aş. ve Tah. Gid..	12.800	12.300	500 (olumlu)	5.920	6.100	180	4.640	4.800	160
Genel Pazarlama Gid.	24.750	23.000	1.750 (olumlu)	8.500	8.500	-	9.750	9.400	350 (olumlu)
<b>TOPLAM</b>			<b>4.735 (olumlu)</b>			<b>2.550</b>			<b>780 (olumlu)</b>

Tablo XXIII. Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin Şubat Ayı Pazarlama Giderleri Düzeltilmiş Bütçesi (000.000)

İşlevsel Giderler	Fiili Çalışma Düzeyi	Değişken Standart Oran	Değişken Giderler	Sabit Giderler	Toplam
Satış Giderleri	1.330.000	0.03	39.900	60.000	99.900
Reklam Sa. Teş. Gid.	134.500	-	-	49.600	49.600
Taşıma Giderleri	14.800	2.5	37.000	25.500	62.500
Depolama Giderleri	134.500	0.23	30.820	16.000	46.820
Krd. Aş. ve Tah. Gid..	1.460	10	14.600	9.600	24.200
Genel Pazarlama Gid.	1.720.000	0.01	17.200	27.750	44.950
<b>TOPLAM</b>			<b>139.520</b>	<b>188.450</b>	<b>327.970</b>

Tablo XXIV. Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin Pazarlama İşlevsel Giderleri Farklarının İlk Analizi (000.000)

İşlevsel Giderler	Fiili Çalışma Düzeyine Göre Düzeltilmiş Bütçe	Pazarlama Alanlarına Yüklenilen Standart Tutarlar	Fiili Tutar	Farklar		
				Toplam Fark	Bütçe Farkı	Kapasite Farkı
Satış Giderleri	99.900	93.100	115.000	21.900	15.100	6.800
Reklam Sa. Teş. Gid.	49.600	55.145	49.600	5.545 *	-	5.545 *
Taşıma Giderleri	62.500	62.160	64.500	2.340	2.000	340
Depolama Giderleri	46.820	53.800	52.500	1.300 *	5.680	6.980 *
Krd. Aş. ve Tah. Gid..	24.200	23.360	25.600	2.240	1.400	840
Genel Pazarlama Gid.	44.950	43.000	46.900	3.900	2.050	1.950
<b>TOPLAM</b>	<b>327.970.</b>	<b>330.565.</b>	<b>354.100.</b>	<b>23.535</b>	<b>26.130.</b>	<b>2.595*</b>
	(1)	(2)	(3)	(3-2)	(3-1)	(1-2)

(\*) Olumlu Farkları Göstermektedir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Endüstriyel ve teknolojik açıdan sürekli gelişme içinde olan dünyamızda çalışma sahalarındaki gelişmeler, otomasyondaki artış ve buna bağlı olarak rekabetin hızla artış göstermesi, işletmelerin de dev boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Buna paralel olarak da işletmelerin karşılaştıkları sorunlar artış göstermektedir.

Gelişen işletmelerin büyük sorunlarından birisi de ürettikleri mamulleri, tüketicinin ihtiyaç ve isteklerine uygun koşullarda pazarlamaktır. Bu da işletmelerde üretim yanında pazarlama faaliyetlerine, aynı zamanda her iki alanda da oluşan maliyetlere verilen önemin artmasına neden olmuştur.

Üretim işletmelerinde üretim aşaması gerçekleştirildikten sonra mamullerin üretim sonrasında yapılan tüm pazarlama (taşıma, depolama, satış gibi) işlemlerinden doğan giderler, ticari işletmelerde ise, malların tüketicinin eline geçene dek meydana getirmiş olduğu giderler pazarlama maliyetlerini oluşturmaktadır.

Günümüz işletmelerinde artık pazarlama maliyetleri de en az üretim maliyetleri kadar önemlidir. Pazarlama maliyetleri kapsam olarak, satış elemanları maaşları, taşıma, reklam, mamul geliştirme, piyasa araştırması gibi tamamen pazarlama fonksiyonlarına ilişkin giderlerden oluşmaktadır.

Pazarlama maliyetlerinin taşınmış olduğu önem nedeni ile işletmelerin kurmuş oldukları maliyet muhasebesi sisteminin de hem üretim hem de pazarlama maliyetlerini kapsayacak özellikte, maliyetlerin ölçümü, kontrolü ve raporlanarak analiz edilmesine de olanak verecek niteliklerin belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu maliyetler;

1- Doğrudan Satış Maliyetleri

2- Reklam ve Satış geliştirme

3- Taşıım ve Depolama

4- Kredi Açma ve Toplama

5- Finansman

6- Genel Dağıtım maliyetleridir.

Pazarlama maliyetleri niteliklerine göre pazarlama faaliyetleri itibari ile analiz edilmektedir. Yapılacak analiz işletmenin özelliğine, büyüklüğüne, faaliyet konusuna bağlı olarak, bölgeler, müşteriler, satış elemanları veya ürettiği mamüllerin özelliğine göre yapılabilir.

Pazarlama maliyetlerinin dağıtımına ve analizine imkan sağlayacak şekilde oluşturulan bir maliyet muhasebesi sistemi ile işletme her bir pazarlama faaliyetinin oluşturmuş olduğu gideri, her bir mamulün satışı sonucu ortaya çıkan karları, ne dereceye kadar sipariş alabileceğini (sipariş temini) belirleme olanağına sahip olacaktır. Bu nedenle işletmeler bu konuya gereken önemi göstermek ve işletme yöneticilerine, işletmelerin yapısına uygun, analiz biçimi belirlemek zorundadırlar. Yapılacak olan analiz çalışmasında, işletmeler şu konulara dikkat etmelidirler:

1- İşletme finansman durumu, büyüklüğü, faaliyet konusu,

2- Aynı alanda işlem gören diğer işletmelerle karşılaştırma yapabilecek bir analiz çalışmasının yapılması ,

3- Analizi yapabilecek niteliklere sahip yöneticilerin bulunması konusuna gereken önemin verilmesi ve mümkün olduğunca objektif olunması,

4- İşletmenin yapısına ve analizin özelliğine göre çalışmanın belirli aralıklarla sürekli olarak yapılması ve işletme politikasının gerektiğinde değişiklikler yapabilmeye olanak verecek esneklikte olması,

5- Yararlı bir maliyet analizi için önemli bir konu da, pazarlama faaliyetlerinin yapılmasında imkan olduğunca belirli standartların tespit edilmesidir. Böylece maliyetlerin tespiti , kontrolü ve dağıtımı daha kolay olacaktır.

Sayığımız bütün bu konuların açıklığa kavuşturulması, mutlaka pazarlama faaliyetlerine ilişkin verilerin oluşturulması ve bunların kararlarda kullanılacak şekilde yönetsel pazarlama bilgisine dönüştürülmesine olanak verecek, bir bilgi sistemi kurulmalıdır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

AKDOĞAN Nalan: Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi, Ankara,

A.İ.T.İ.A. Yayın Komisyonu, 1982.

ALTUĞ Osman : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, İstanbul,

Marmara Üniv. Eğitim ve Yardım Vakfı Yayını, 1985.

Backer-Jacobsen : Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (çeviren;

Sadık Baklacioğlu), Ankara, 1974.

BURSALI Nasuhi : Maliyet Muhasebesi Prensipleri ve Tatbikatı,

İstanbul, Samet Matbaası, 1968.

BÜYÜKMİRZA Kamil : Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet

Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi, Ankara,

A.İ.T.İ.A. Yayınları, No: 87, 1975.

CEMALCILAR İlhan : Pazarlama, Eskişehir, A.Ü. Basımevi, 1990.

CEMALCILAR İlhan: Şan ÖZ-ALP: İşletme Yönetimi (Ders Notları),

Eskişehir, İ.T.İ.A. Yayınları, 1972.

CEMALCILAR İlhan: Pazarlama Yönetimi, Eskişehir, A.Ü Yayınları

No:885. C.1, 1990.

ERTÜRK Halis : Maliyet Muhasebesine Giriş, Bursa, Uludağ Üniv.

Yayınları,1982.

ERTUNA İbrahim Özer : Maliyet Muhasebesi, İstanbul, Boğaziçi Üniv.

Yayını, 1982.

HİÇŞAŞMAZ Mazhar : Maliyet Muhasebesine Giriş, Gider Kavramı ve

Giderlerin Maliyetlere Dönüşüm Esasları; Ankara, Tisa

Matbaacılık Sanayi, 1972.

KARALAR Rıdvan : Pazarlama Karlılığının Ölçülmesinde Analitik

Yöntemler: Matris Yöntemi, Eskişehir, ESADER,1984.

KAVAL Hasan : Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, Ankara, Yaklaşım

Yayınları, 1994.

KOCAMAZ Tuncay : Fiziksel Dağıtımda Toplam Maliyet- Hizmet

Seviyesi

İlişkisi, İstanbul, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi

Yayınları, No:1976/8,1976.

KOÇ Yüksel : Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, Ankara, Ankara

Ünv. S.B.F. Yayınları,1972.

KOTAR Erhan : Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları, Bursa,

Etkin Kitapevi Yayınları, 1995.

MUCUK İsmet: Pazarlama İlkeleri, İstanbul, Der.Yayınları, 1984.



ÖZ-ALP Şan : Genel İşletme, Eskişehir, A.Ü Yayınları No:931, c.1,1996.

TEK Nergis : İşletme Yönetiminde Alt Bilgi Sistemi olarak dağıtım

Maliyetleri Muhasebesi, İzmir, 9 Eylül Üniv. F.İ.B.F.

Dergisi, Yıl :1 sayı:3, 1983.

TENEKECİOĞLU Birol: Ekonomik Kalkınmada Pazarlama, Eskişehir,

İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları,1977.

TENEKECİOĞLU Birol: Makro Pazarlama , Eskişehir, OSTİM

Matbaacılık Sanayi Ve Ticaret, Kasım 1992.

TOSUN Kemal : İşletme Sevk ve İdaresinde Planlama ve Konrol,

İstanbul,C.1, 1966.

URAZ Çevik : Pazarlama Yönetimi, İzmir, A.İ.T.İ.A, Ya. No: 64/43,

1974.

URAZ Çevik: İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet

Analizleri ve Uygulama Örneği, Ankara, Sevinç Matbaası, 1971.

Rifat ÜSTÜN : Maliyet Muhasebesi, Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi,

1985.

Rifat ÜSTÜN : Yönetim Muhasebesi, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi,

1992.