

PAZARLAMA YÖNETİMİNE İLİŞKİN MUHASEBE BİLGİ VE RAPORLARI

Prof. Dr. Kemal KURTULUŞ
İ.Ü. İşletme Fakültesi
Pazarlama ve Pazarlama
Araştırmaları Kürsüsü

Asis. Göksel YÜCEL
İ.Ü. İşletme Fakültesi
Finansal Muhasebe Kürsüsü

Pazarlama yöneticisinin alacağı kararlardaki belirsizliği ve bunun sonucu olan riski azaltabilmenin tek bilimsel yolu, onu geçerli ve güvenilir, veri ve bilgilerle donatmaktır. Bu da, işletmede etkin bir pazarlama bilgi sisteminin varlığını gerektirir. Pazarlama bilgi sisteminin alt sistemlerinden birini ise, işletmenin muhasebe sistemi oluşturmaktadır. Pazarlama yöneticisinin yönetim işlevini yerine getirebilmesi için, işletmenin bütçe ve rapor sistemlerinin yöneticinin bilgi gereksinmelerini karşılayacak biçimde düzenlenmesi gereklidir.

Accounting Information For Marketing Decisions

The only scientific way to reduce the uncertainty and resulting risks in marketing decisions is to provide the decision maker with valid and reliable information. This would require an efficient marketing information system within the firm. One of the sub-systems of this is the accounting information system. In order to increase the efficiency of marketing decision making, the budgeting and reporting systems are needed to meet the manager's information demands.

Bu incelemede, aldığı kararlardaki belirsizlik ögesi diğer işletme yöneticilerine göre daha ağırlıklı olan ve bu nedenle de bilgi gereksinmesi göreceli olarak daha fazla bulunan pazarlama yöneticisine bilgi sağlama görevi üstlenen pazarlama bilgi sistemi ve bu sistemin önemli bir bilgi kaynağını oluşturan muhasebe sistemi ele alınacak ve muhasebe sisteminin alt ayrımları olan hesap, bütçe ve rapor sisteminin pazarlama yönetimi ile ilişkisine değinilecektir.

Pazarlama Bilgi Sistemi, Tanımı ve Özellikleri

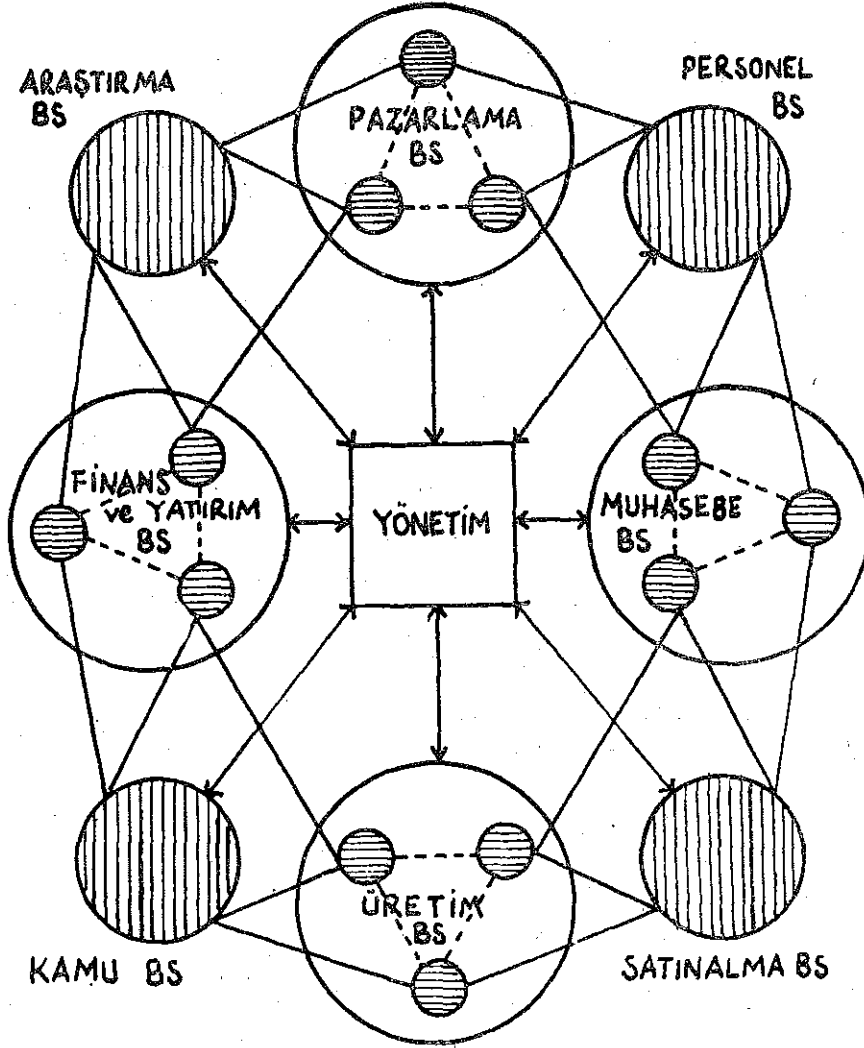
Çağdaş bir yöneticide bulunması gereken en önemli nitelik, onun işletmeyi amaçlarına uygun biçimde yönetebilmek için «en doğru» kararları alabilme yeteneğine sahip olmasıdır. Ancak karar sürecinin içerisinde belirsizlik ögesi yer almaya başladıkça, «en doğru» kararın ne olduğunun saptanması olanaksızlaşacak ve yöneticinin yeteneğini zorlamaya başlayacaktır. Pazarlama açısından konu ele alındığında, belki de pazarlama yöneticisinin karşılaştığı en önemli sorun bu olmaktadır. Çünkü, pazarlama sorunlarına ilişkin kararların diğer işletme kararlarına göre en önemli ayrıcalığı, işletme dışı koşulların karar süreci içerisinde daha ağırlıklı olarak yer almaları ve bu sürece belirsizlikler gösteren bir yapı kazandırmalarıdır ⁽¹⁾. Söz konusu pazarlama kararları, satış ve pazara, mala, fiyata, dağıtım ve tutundurmaya ilişkin kararlar olarak işlevsel biçimde sıralanabilir ⁽²⁾. Ekonomik, sosyal, politik, teknolojik, hukuksal ve benzeri çevresel koşulların karmaşıklığı ve dinamikliği, pazarlamanın insanları konu alan bir bilim dalı olması, pazarlama kararlarına ilişkin belirsizliği ve riski büyük ölçüde arttırmıştır. Pazarlama kararlarına ilişkin belirsizliği ve bunun sonucu olan riski azaltmanın tek bilimsel yolu ise pazarlama yöneticisinin çözümleneceği pazarlama sorunu ile ilgili geçerli ve güvenilir veri ve bilgilerle donatılmasıdır. Söz konusu veri ve bilgilerin yöneticilerin en iyi yararlanabileceği biçimde, uygun yerde ve zamanda, ve istenilen geçerlilikte kendilerine sunulmasını sağlayan sistem «pazarlama bilgi sistemi» olarak adlandırılır ⁽³⁾. Diğer bir tanımlamaya göre pazarlama bilgi sistemi, pazarlamaya ilişkin veri ve bilgilerin toplanması, sınıflandırılması, saklanması, yenilenmesi ve analizini sağlayan sistemdir ⁽⁴⁾. Pazarlama bilgi sistemi aynı zamanda, işletme yönetiminin gereksinme duyduğu bilgiyi, gerektiği yer ve zamanda, gerekli kişilere sürekli olarak sağlamak amacıyla oluşturulan yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemini oluşturmaktadır (Bakınız: Şekil 1).

(1) K. —H. Mentzel, *Das Marketing - Information - System*, Verlag W. Girardet, Essen, 1974, s. 27.

(2) Ayrıntılı bilgi için bkz.: K. Kurtuluş, *Pazarlama Araştırmaları*, İ. Ü. İşletme Fakültesi, İstanbul, 1976, s. 13 - 15.

(3) K. Kurtuluş, «Pazarlama Bilgi Sistemi», *Sevk ve İdare Dergisi*, Sayı 107, İstanbul, Temmuz 1977, s. 9.

(4) W. B. Wentz, *Marketing Research: Management and Methods*, Harper and Row Publishers, New York, 1972, s. 128.

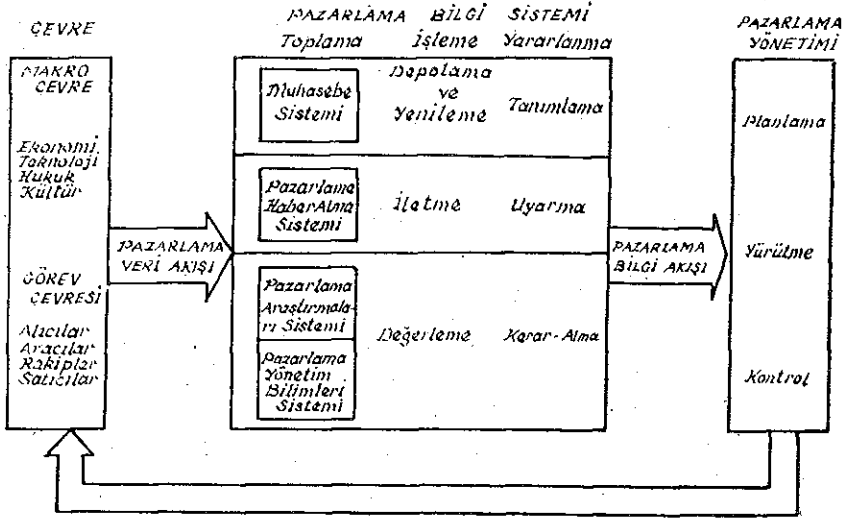


Şekil : 1.

Kaynak : K. - H. Mentzel, *Das Marketing - Information - System*,
Verlag W. Girardet, Essen, 1974, s. 55.

Yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olan pazarlama bilgi sistemi de, kendi içinde alt sistemlere bölünmüştür. Şekil 2'de verilen pazarlama bilgi sistemi örneği; muhasebe sistemi, pazarlama haber alma sistemi (marketing intelligence system), pazarlama araştırmaları sistemi ve pazarlama

yönetim bilimi sisteminden (marketing management science system) oluşmaktadır. Muhasebe sisteminin pazarlama yönetimine sunduğu bilgilerin başlıcaları, içinde bulunulan ve geçmiş dönemlere ilişkin satışlar ve maliyetler ile ilgili rakamlar ve bu rakamların mal ve/veya hizmet birimlerine, bölgelere, satışçılara v.b. göre düzenlenmesi sonucunda elde edilen bilgilerdir. Pazarlama haber alma sistemi ise dış çevredeki gelişmeleri izler ve yöneticilere bildirir. Üçüncü alt sistemi oluşturan pazarlama araştırmaları sistemi, pazarlama yöneticisinin gereksinimleri çerçevesinde bilgi toplar, değerler ve raporlar. Yöneticilere karmaşık pazarlama problemlerinin, genellikle, analitik yöntemler aracılığıyla analizinde yardımcı olma görevini de dördüncü alt sistemi oluşturan pazarlama yönetim bilimi sistemi üstlenmiştir.



Şekil : 2

Kaynak : P. Kotler, *Marketing Management*, 2. Ed., Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1972, s. 294.

Bir işletmedeki pazarlama bilgi sisteminde aranacak en önemli nitelik, sistemin etkin bir biçimde çalışmasıdır. Diğer bir deyişle, pazarlama bilgi

sistemi geçerli ve güvenilir veri ve bilgilerden en iyi şekilde ve istenilen zamanda yararlanmayı sağlamalıdır. Bu etkinlik sağlanmadığında, pazarlama yöneticisinin çeşitli tehlikeler ile karşı karşıya gelmesini olağan karşılamak gerekir. Bu tehlikelerden önemli biri, eldeki bilgilerin yanlış olmasıdır. Her ne kadar pazarlama sorunlarına ilişkin karar süreçleri büyük ölçüde belirsizliği içermekteyse de, yanlış bilgiler büyük olasılıkla yanlış kararların alınmasına neden olacaktır. Pazarlama bilgi sisteminin etkinliği sağlanmadığında, gerekli görülen bilgilerin bulunamaması, daha da önemlisi istenilen zamanda elde edilememesi gibi sorunların pazarlama yöneticisinin karşısına çıkması olağandır.

Pazarlamaya İlişkin Muhasebe Bilgi ve Raporları

Pazarlama yöneticisinin önemli bir bilgi kaynağı, daha önce de belirtilmiş olduğu gibi, işletmenin muhasebe sistemi oluşturmaktadır. Kendi içerisinde hesap, bütçe ve rapor sistemi alt ayırımlarını içeren muhasebe sisteminden, işletmenin diğer yöneticilerine olduğu gibi, pazarlama yöneticisine de bilgi sağlama görevini işletme içi rapor sistemi üstlenmiştir. Rapor sisteminin sunacağı bilgilerin kaynağını ise hesap ve bütçe sistemleri oluşturmaktadır. Hesap sistemi, işletme faaliyetleri sonucunda oluşan finansal olaylara ilişkin bilgileri belirli bir sistem içerisinde kaydetmekte ve doğal olarak pazarlama eylemlerine ilişkin finansal olaylar da hesap sisteminin içerisine girmektedir. Bir işletmenin hesap sistemi geliştirilirken, pazarlamaya ilişkin olan, mal ve/veya hizmetlerin satışından sağlanan hasılat ve pazarlama eylemlerinden ötürü katlanılan giderler ile ilgili bilgilerden kimlerin, hangi ayrıntılarda yararlanacağını belirlemek ve sistemin bu gereksinimler göz önünde alınarak geliştirilmesi gereklidir. Bu yapılmadığında, hesap sistemi pazarlama yöneticisinin gereksinme duyduğu bilgileri kendisine anlamlı bir biçimde sunabilme olanağı büyük ölçüde yitirmiş olacaktır.

Pazarlama yöneticisine ve daha önce rapor sistemine bilgi sağlayan hesap sisteminin bir büyük özelliği, genellikle, tarihi bilgileri kapsamı içerisine almasıdır. Bu nedendir ki, rapor sisteminin tek bilgi kaynağı hesap sisteminin sağladığı bilgiler olduğunda, bilgilerin ancak diğer tarihi bilgiler ile karşılaştırılabilme olanağı bulunmaktadır. Bu tür karşılaştırmalara, bir malın içinde bulunulan dönemdeki ve önceki dönemlerdeki satış hasılatının karşılaştırılması veya belirli bir dönemde bir malın satış hasılatının diğer malların satış hasılatları ile karşılaştırılması örnek olarak verilebilir. Hesap sisteminin sağladığı bilgilerin rapor sistemi içerisinde

karşılaştırmaz olarak sunulması ise, hiç kuşku yoktur ki, bilginin yorumlanmasını ve yararlı biçimde kullanılmasını önemli ölçüde sınırlandıracaktır. Hesap sistemi içerisinde bu sınırlamayı yok edici biçimde çeşitli karşılaştırmalı bilgiler elde etmek olası ise de, karşılaştırmalardan pazarlama eylemlerinin işletme hedeflerine uygun biçimde yürütülüp yürütülmediği konusunda bir yargıya ulaşmak olası değildir. Bu sakıncayı giderebilmek için, pazarlama yöneticisine sunulacak raporlarda hesap sisteminden sağlanan bilgilerin yanı sıra, işletme hedeflerinin rakamlara dönüştürüldüğü bütçe sistemi bilgilerine de yer vermek gereklidir. Böylece, rapor sisteminin gerek hedefleri, gerekse fiili durumu yöneticiye sunmasıyla planlama, yürütme ve kontrol aşamalarından oluşan pazarlama yönetim işlevinin de gerçekleştirilmesi sağlanacaktır. Pazarlama yöneticisine sunulan raporlarda hedeflerin ve fiili durumun kolaylıkla karşılaştırılabilir olmasının temel ilkesi, çok açıktır ki, gerek bütçe, gerekse hesap sisteminin aynı satırbaşlarına sahip olmalarıdır.

İşletme içi rapor sisteminin pazarlama yöneticisine sunabileceği rapor tiplerine geçmeden önce, pazarlama eylemlerine ilişkin, satış hasılatı, maliyetler ve özellikle oldukça karmaşık özellikler gösteren satış giderlerine değinmek yararlı olacaktır. Her işletmede, işletme içi ve dışı koşullara bağlı olarak pazarlama yöneticisinin farklı derecelerde bilgi gereksinimleri olabilmesine karşın, genel olarak işletmenin toplam satış hasılatının mal ve/veya hizmet birimlerine, satış bölgelerine, alıcı ve/veya alıcı gruplarına, satışçılara v.b. göre ayrı ayrı olarak izlenmesi pazarlama kararları için gerekli olan katkı payı, başabaş ve kârlılık analizlerinin uygulanması açısından kuşkusuz ki büyük bir önem taşımaktadır. Yine özellikle maliyet temeline göre fiyatlandırmada ve diğer fiyatlandırma yöntemlerinde mal ve/veya hizmetlerin maliyetlerinin bilinmesinin ve özellikle bu maliyetlerin değişken ve sabit bölümlerinin yöneticiye sunulmasının yararları da tartışılmayacak kadar açıktır. Ancak pazarlama yöneticisi için ilgi çekici bir bilgi kaynağı da işletmenin satış giderlerine ilişkin bilgilerdir. Satış giderlerinin oldukça karmaşık özelliklerinin bulunması nedeniyle, bu tür giderlerin bütçe ve hesap sistemi içerisinde istenilen ayrıntıda saptanması ve izlenmesi yoğun çalışmaları gerektirebilir. Kuşkusuz ki, bu giderlerin burada sunulan ayrıntıda saptanması ve izlenmesi pazarlama yöneticisi için idealdir. Satış giderlerini ayrıntılı biçimde izleme ve inceleme güçlüklerinde, maliyet muhasebesinin yıllardan bu yana temelde üretim maliyetleri ile ilgilenerek, satış giderlerini ve yönetim giderlerini sanki konusu dışımday-

mişçasına bir kenarda bırakmasının ⁽⁵⁾ yarattığı alışkanlığı da olumsuz bir öge olarak göz önünde tutmak gerekir. Söz konusu satış giderlerinin fonksiyonel bir sınıflaması şöyle verilebilir ⁽⁶⁾ :

1. Direkt satış giderleri (satış yöneticisi ve görevlilerinin tüm giderleri, satış bürolarının tüm giderleri).

2. Tutundurma giderleri (Reklam ortamı için katlanılan giderler, reklam bölümünün tüm giderleri, numuneler v.b.)

3. Taşıma giderleri (Çıkış navlunu, iade edilen mallar için giriş navlunu).

4. Depolama giderleri (Satışa sunulmaya hazır mallar için katlanılan tüm depolama giderleri)

5. Kredi ve tahsilat giderleri (Tahsilat servisi, hukuk işleri, şüpheli alacak giderleri).

6. Finansal giderler (Peşin satış iskontoları)

7. Genel yönetim giderleri payı.

Yukarıdaki satış giderlerinin bir bölümü pazarlama eylemleri için direkt, diğer bir bölümü ise endirekt nitelikte olabilir. Diğer bir deyişle, işletmede katlanılan giderlerin bazıları tümüyle pazarlama eylemlerine ilişkin iken; bazı giderler pazarlama dışındaki işletme fonksiyonlarını da ilgilendirebilir. Birden fazla işletme fonksiyonunu ilgilendiren giderlerin ne kadarlık bir tutarının pazarlama eylemlerine ilişkin olduğu ise ancak varsayımlara dayanan bir gider dağıtımı sonucunda belirlenebilir ⁽⁷⁾. Ayrıca yukarıda listesi verilen satış giderlerinin satış bölgeleri, mal ve/veya hizmet birimleri, satıcılar, alıcılar v.b. gibi ölçütlere göre de sınıflandırılması olanağı vardır. Ancak böyle bir bölümlendirme de, çoğu kez varsa-

(5) A. Matz, *Plankosten, Deckungsbeiträge und Budgets*, Gabler Verlag, Wiesbaden, 1975, s. 58.

(6) K. Mellerowicz, *Planung und Plankostenrechnung*, Band I, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg im Breisgau, 1970, s. 193 - 194.

(7) Örneğin, bir işletmenin hesap sistemi için katlanılan giderler, işletmenin diğer işlevleri ile olduğu gibi, pazarlama işlevi ile de ilgilidir. Bu tür bir giderin ne ölçüde üretim, pazarlama gibi işlevlere ilişkin olduğunu belirleyebilmek için söz konusu giderin bu işlevlere olabildiğince gerçekçi bir varsayım ile bölüştürülmesi gerekir.

yımlara dayanarak yapılabilir ⁽⁸⁾. Özellikle, birden fazla işletme fonksiyonunu ilgilendiren bir giderin yapılan varsayımlara göre pazarlamaya ilişkin bölümünün saptanması ve bu tutarın yukarıdaki ölçütlerden birine, örneğin satış bölgelerine, göre ikinci bir varsayımla tekrar bölüştürülmesi olasıdır ⁽⁹⁾. Bu, daha önce de belirtildiği gibi, pazarlama yöneticisi açısından çok istenilen bir bilgi ayrıntısı olmakla birlikte, pazarlama eylemlerinin analizi ile ilgili olarak satış giderlerinden yararlanma aşamasında tehlikeli duruma da burada gelinebilir. Çünkü, varsayımlar sonucu üretilen bu bilgilerin geçerliliği, varsayımların çokluğu oranında azalma eğilimi gösterebileceği gibi, yapılan analizler de rakamların doluştuğu bilmeceler biçimine dönüşebilir ⁽¹⁰⁾. Bu durumun, kimi zaman yanlış bilgi üretilerek pazarlama yöneticisinin yanıltılması gibi çok önemli bir sakıncayı da beraberinde getirebileceğini gözden uzak tutmamak gerekir. Bu nedenle pazarlama yöneticisinin de gerekli duyarlılığı göstermesi yerinde olacaktır.

Satış giderleri ile ilgili diğer bir sorun, bu giderlerin bazılarının bütçelenmesinde; düzeylerinin, diğer bir deyişle tutarlarının «ne olması gerektiğini» belirleyecek ölçülerin bulunmamasıdır. Özellikle, satışları arttırmaya yönelik harcamaların satış hasılatı veya benzeri bir faaliyet ölçüsü ile ilişkisini tam olarak kurabilmek olanaksızdır. Bunun önemli nedeni, pazarlamanın, davranışları kantitatif olarak değerlendirilemeyen insan unsuru (tüketiciler) ile çok yakın bir ilişki içerisinde bulunmasıdır. Fakat bu konuda son yıllarda önemli gelişmeler olduğu da yadsınmaz ⁽¹¹⁾. Ancak, ne yazık ki, bu gelişmeler çoğu kez akademik çevrede ve kuramsal düzeyde ilgi çekmekte ve uygulama alanı bulabilmektedir. Gerçek uygulamacılar açısından ise yeterli bir uygulama alanının varlığından söz etmek olanaksızdır.

İşletmenin bütçe ve hesap sisteminden sağlanan bilgiler, pazarlama yöneticisine rapor sistemi içerisinde ulaştırılırken, bu bilgilerin yukarıda özetlenmiş bulunan özelliklerini de gözden uzak tutmamak gerekir. Rapor

(8) Örneğin, bir malın televizyon ile gerçekleştirilen reklamı için yapılan harcamanın ne kadarının hangi satış bölgesine ilişkin olduğu, bölgelerdeki televizyon alıcısı, izleyici sayısı gibi ölçütlere göre yapılacak gider dağıtımları ile belirlenebilir. Ancak gerçekte, bu tür bir gider dağıtımı ile herhangi bir satış bölgesine ilişkin reklam gideri payının kesin olarak belirlenmesinden değil, fakat yalnızca tahmin edilmesinden söz edilebilir.

(9) Buna bir örnek olarak, işletmenin hesap sisteminin giderlerinden pazarlama eylemlerine düşen tutarın varsayımlar sonucu saptanmasından sonra, bu tutarın ikinci bir kez satış bölgelerine yeni bir varsayımla bölüştürülmesi gösterilebilir.

(10) A. Matz, a.g.e., s. 164.

(11) K. Kurtuluş, *Reklam Harcamaları*, İ. Ü. İşletme Fakültesi, İstanbul, 1973, s. 124 vd.

sistemi aracılığıyla pazarlama yöneticisine bilgi sunulurken, her işletmenin farklı işletme içi ve dışı koşullardan etkilenmesi nedeniyle, bu bilgileri içeren raporların kapsam, ayrıntı ve zamanlarının ne olması gerektiği konusunda değişmez bir yöntemden söz edebilmek, diğer bir deyişle standard bir rapor formu ve içeriği vermek olanaksızdır. Ancak bu raporların pazarlama yöneticisinin en iyi yararlanabileceği biçimde, yerde ve zamanda, ve istenilen geçerlilikte sunulması, rapor sisteminin geliştirilmesi safhasındaki temel ilke olmalıdır. Bu raporların kapsam ve zamanları ise, pazarlama bilgi sistemi geliştirilirken yöneticilerin bilgi gereksinmelerini saptamayı amaçlayan anket formları aracılığıyla belirlenebilir ⁽¹²⁾. Söz konusu rapor formları hakkında bir fikir oluşturmak amacıyla, aşağıda bazı rapor formu örneklerine yer verilmiştir (Bakınız : Şekil 3 - 6).

A İŞLETMESİ TOPLAM SATIŞLAR RAPORU				
Dönem :			Tarih: / / 198	
	Fiili (TL)	BÜTÇE (TL)	FARK (TL)	FARK (%)
Satış Hasılatı				
S.M.M				
Bütçel Kar				
Satış Giderleri				
Büyük Satış Gid.				
Tüketim Gid.				
Tarım Gid.				
Depolama Gid.				
Kredi Temsilat Gid.				
Yönetim Giderleri				
Veri Öncesi Kar				

Şekil : 3

Toplam satışların bütçelenmiş ve fiili değerlerinin karşılaştırılması amacıyla düzenlenmiş rapor formu.

(12) Bu amaca yönelik bir anket formunda yer alabilecek temel sorular şunlar olabilir :

1. Genellikle hangi tür sorunlarla karşılaşyorsunuz ?
2. Bu sorunları çözümlenici kararlar alırken ne tür bilgilere gereksinme duyuyorsunuz ?
3. Genellikle ne tür bilgi alıyorsunuz ?
4. Sürekli olarak hangi özel çalışmalarını yaptırıyorsunuz?
5. Şu anda elde edemediğiniz, fakat elde etmek istediğiniz bilgiler nelerdir ?
6. Günlük, haftalık, aylık ve yıllık olarak gereksinme duyduğunuz bilgiler nelerdir ?
7. Hangi tür dergi ve ticari raporları sürekli olarak izlemek istiyorsunuz?
8. Hangi özel konularda size bilgi verilmesini istersiniz
9. Ne tür veri analiz programlarının firmada bulunmasını istersiniz ?
10. Şu andaki bilgi sisteminin geliştirilmesi için neler önerirsiniz ?»

P. Kotler, «A Design for the Firm's Marketing Nerve Center», *Contemporary Marketing Research*, Norman A. P. Govoni, Editor, General Learning Press, New Jersey, 1972, s. 14 - 15.

A İŞLETMESİ									
BÖLGE SATIŞLARI RAPORU									
Tarih: / / 190									
Dönem:									
	D Bölgesi			E Bölgesi			Toplam		
	Fiili	Bütçe	Fark	Fiili	Bütçe	Fark	Fiili	Bütçe	Fark
Satış Hasılatı									
SMM									
Bürüt Kâr									
Direkt Satış Gid.									
Ücretler									
Komisyonlar									
Seyahat									
Endirekt Satış Gid.									
Tutundurma									
Depotlama									
Diğer									
Katkı Payı									
Dağıtılamayan Gid.									
Vergi öncesi Kâr									

Şekil : 4

Satış bölgelerinin fiili ve bütçelenmiş değerlerinin ve satış bölgelerinin birbirleriyle karşılaştırılması amacıyla düzenlenmiş rapor formu.

A İŞLETMESİ				
SATIŞ RAPORU				
(Fiili Değerler)				
Tarih: / / 190				
Dönem:				
	MAMULLER			Toplam
	X	Y	Z	
Satış Hasılatı				
Satışlar Maliyeti				
Bürüt Kâr				
Direkt Satış Giderleri				
Ücretler				
Komisyonlar				
Katkı				
Diğer				
Endirekt Satış Giderleri				
Depotlama				
Yasım				
Ücretler				
Diğer				
Katkı Payı				
Dağıtılamayan Gideri				
Vergi öncesi Kâr				

Şekil : 5

Mamullerin sağladıkları katkı paylarının fiili değerler üzerinden birbirleriyle karşılaştırılması amacıyla düzenlenmiş rapor formu.

A İŞLETMESİ						
MAMUL SATIŞ RAPORU				Tarih: / / 198		
Dönem :						
Manul :						
	FİİLİ (TL)		BÜTÇE (TL)		FARK (TL)	FARK (%)
	Miktar :	Birim	Miktar :	Birim		
Satışlar						
Değişken Malz.						
Değ. Üretim M.						
Değ. Satış Gid.						
Katlı Payı						
Sabit Maliyetler						
Sabit Üretim M.						
Sabit Satış Gid.						
Diğer Sabit Gid.						
Vergi Üccesit. Kdr.						
FARKLARIN AÇIKLANMASI						
Satış Fiyatı Farkı :	Değişken Üretim Mal Farkı :		Değ. Satış Gid. Farkı :			
Satış Miktarı Farkı :	Sabit Üretim Maliyeti Farkı :		Sabit Satış Gid. Farkı :			

Şekil : 6

Esnek bütçeleme anlayışına göre düzenlenmiş mamul satış raporu formu.

Türkiye'deki Muhasebe Uygulamasının Yarattığı Sorunlar

Daha önce de belirtilmiş olduğu gibi, pazarlama yöneticisinin muhasebe bilgilerinden yararlanabilmesi, etkin biçimde çalışan hesap, bütçe ve rapor sistemlerinin varlığı ile ilgilidir. Ancak ülkemiz işletmelerinde bu sistemlerin etkinliğini ve varlığını araştıran geniş kapsamlı bir araştırmadan söz edebilme olanağı da yoktur. Özellikle, işletmelerimizin muhasebe bilgilerini gizli tutmak eğilimleri nedeniyle, yalnızca bu alanda değil, fakat diğer muhasebe konuları alanında da araştırma yapabileme olanağı oldukça sınırlı kalmaktadır. Ancak çeşitli gözlemlerimiz, ülkemizdeki orta büyüklükteki ve küçük işletmelerde muhasebe sisteminin etkin biçimde çalışması bir yana, genellikle bu işletmelerimizde bütçe ve iç rapor sisteminin hiç bulunmadığı yönündedir⁽¹³⁾. Bazı büyük çaplı işletmelerimizde görülen bütçe ve rapor sistemlerinin pazarlama yöneticisine bilgi sağlama etkinliği de en azından tartışma konusudur. Oysa, yöneticiye bilgi sağlama açısından çok önemli yararlar sağlayan bilgisayarların kullanımı, işletmelerimizde gün geçtikçe çaha da yaygınlaşmaktadır.

(13) Bu konuda çeşitli gözlem, inceleme ve vak'a etüdlerimiz bulunmaktadır.

Ülkemizde daha çok vergi beyannamelerinin hazırlanması, bankalardan kredi talebinde bulunulması gibi amaçlarla yürütülen muhasebe faaliyetleri, yalnızca pazarlama yöneticisine değil, diğer işletme yöneticilerine de alacakları kararlar için gerekli olan bilgileri sağlamaktan uzaktır. Bir çok işletme yöneticimiz, muhasebe kayıtları dışında tuttıkları «özel notlar»la karar-alma için gerekli bilgileri toplamakta ve kararlarında bu «özel notlar»dan yararlanmaktadırlar⁽¹⁴⁾. Bu durum, özellikle alacağı kararlarda belirsizlik ögesi önemli ölçüde etkili olan pazarlama yöneticisinin eksik bilgiler ile karar almasına neden olmaktadır. Eksik bilgiler ile alınan pazarlama kararlarının, çözümlenecek pazarlama sorununa ilişkin geçerli ve güvenilir, veri ve bilgilerle donatılmış bir pazarlama yöneticisinin alacağı kararlara göre daha tutarlı olabileceğini bilimsel olarak savunma olanağı ise yoktur.

Gerçekte işletme içi rapor sistemini ülkemizdeki muhasebe uygulamasından ve bu uygulamayı da işletmelerden tüm işletme ilgililerinin ve genelde tüm toplumun bilgi alma haklarını düzenleyen bir denetim düzeninden soyutlama olanağı da pek yoktur. Tüm bu sistemlerin birbirleriyle çeşitli ilişkileri bulunmakta ve bunun doğal sonucu olarak da sistemlerin birindeki aksaklık, diğerlerini de kolaylıkla etkileyebilmektedir. Ayrıntılı olarak ele alınması bu incelemenin sınırlarını aşacak olan etkin bir denetim düzeninin⁽¹⁵⁾ ülkemizde kurulamamış olmasının, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarını hem işletme dışı, hem de işletme içi ilgililere istenilen biçim ve geçerlilikteki bilgilerin sunulmasına olanak tanımayan biçimde geliştirmiş olduğunu gözden uzak tutmamak gerekir. Kuşkusuz ki, herhangi bir işletme tek başına ele alındığında, muhasebe bilgilerinden pazarlama yöneticisinin etkin biçimde yararlanabilmesinin sağlanması için, söz konusu hesap, bütçe ve rapor sistemlerinin geliştirilmesi, ilgili personelin eğitimi, bilgisayar olanaklarının değerlendirilmesi gibi önlemlerden söz edilebilir. Ancak, sorun sistem yaklaşımı anlayışı ile geniş kapsamlı biçimde ele alındığında, işletmelerimizin iç rapor sistemlerinin geliştirilebilmesi için alınabilecek en geniş kapsamlı önlem, ülkemizdeki muhasebe uygulamaları aksaklıklarıyla birlikte çeşitli ekonomik ve toplumsal aksaklıklara da neden olan etkin bir denetim düzeni yokluğunun giderilmesi olacaktır.

(14) M. A. Aysan, *Maliyetler ve İşletme Kararları*, İ. Ü. İşletme Fakültesi, İstanbul, 1974, s. 57.

(15) Bu konuda geniş bilgi için bakınız: M. A. Aysan, «Ekonomik Denetim Düzeni», *İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Sayı 6, İstanbul, Ağustos 1976, s. 2 - 16.

Sonuç

Her yıl ülkemizde pazarlama için yapılan harcamalar hiç de küçümenecek boyutlarda değildir ⁽¹⁶⁾. Ülkemiz işletmelerinin pazarlama alanında karar alma yetkisi bulunan yöneticilerinin bu noktayı da gözden uzak tutmamaları gerekir. Yöneticilerin alacakları kararların tutarlılığının, yalnızca işletmelerini değil fakat bir üst sistem olan ülke ekonomisini de etkileyeceğini gözönüne alarak, çözümleyecekleri pazarlama sorunları için güvenilir veri ve bilgiler ile donatılmaları gerekir. Yine pazarlama yöneticisinin alacağı kararların alternatif maliyetlerini (fırsat maliyetlerini) de düşünecek olursak, güvenilir veri ve bilgilerle olan gereksinimin önemini daha iyi görebiliriz.

Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının pazarlama yöneticisine etkin biçimde bilgi sağlama niteliğinin pek gelişmemiş olduğu bir gerçektir. Ancak, muhasebe bilgilerini pazarlama sorunlarının çözülmesinde kullanılabileceği bulunan yöneticilerimizin duyarlılık göstermeleri gereken bir nokta, elde edilen muhasebe bilgilerinin çoğu kez cari değerlerden oldukça uzak bulunmalarıdır. Konu ile ilgili bütçe ve raporların kısa süreler için hazırlanması yoluyla satış hasılatı ve satış giderleri ile ilgili bilgilerin, ülkemizin yaşamakta olduğu enflasyondan daha az etkilenmiş biçimde pazarlama yöneticisine sunulması sağlanabilir. Ancak özellikle brüt kâr rakamı gibi önemli bir bilgiye ulaşırken kullanılan satış maliyeti bilgisi, bütçe ve raporlar kısa süreler için yinelenirse de, enflasyondan önemli ölçüde etkilenecektir. Bu nedenledir ki, pazarlama yöneticisine muhasebe raporlarında sunulan bilgilerin enflasyona göre düzeltilmiş tutarlarının da ek olarak verilmesi veya en azından yöneticinin bu konuda duyarlı olması gerekir.

Yine ülkemizde işletmelerimizin iç rapor sistemlerinin ve bu arada pazarlama yöneticisine etkin bir biçimde muhasebe bilgilerini sağlayacak bir sistemin geliştirilmesi için en geniş kapsamlı çözümü, genel olarak ülkemiz muhasebe uygulamalarını geliştirici önlemlerde aramak gerekir.

(16) Ayrıntılı bir inceleme ülkemizde Gayri Safi Milli Hasılanın yaklaşık yarısının pazarlama ve pazarlamaya ilişkin kesimlerde yaratıldığı sonucunu ortaya koymaktadır. Bakınız: Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979 - 1983), T.C. Resmi Gazete, Sayı 16487, Ankara, 12 Aralık 1978, s. 114.