

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE VE TOPTANCILARDA PAZARLAMA MALİYETLERİ VE KÂRLILIK ANALİZİ

Prof. Dr. Rifat ÜSTÜN*

Üretim işletmelerinde ve toptancılarda pazarlama maliyetlerinin sınıflandırılması ve kârlılık analizi son derece önemlidir. Tutarlı bir kârlılık analizinin yapılabilmesi için pazarlama maliyetlerinin, pazarlama maliyet muhasebesince değişken ve sabit olarak ayrılması gerekir. Değişken pazarlama maliyetleri mamullere, müşterilere ve satış bölgelerine doğrudan doğruya yüklenmelerine rağmen, sabit pazarlama maliyetleri ancak gider dağıtım anahtarları (temelleri) aracılığıyla dağıtılabilir. Bu sabit pazarlama maliyetlerinin mamullere, müşterilere ve satış bölgelerine hakettikleri kadar dağıtılabilmesi de, gider dağıtım temellerinin; mantıklı, ölçülebilir ve pratik olmasına bağlıdır. Pazarlama kârlılık analizinin tutarlılığı da, ancak pazarlama maliyetlerinin sabit ve değişken kısımlarına doğru bir biçimde ayrılmasından sonra olurludur.

İşte biz bu çalışmamızda, öncelikle pazarlama maliyetlerinin fonksiyonel sınıflarını, sonra direkt pazarlama maliyetleri ile endirekt pazarlama maliyetlerini inceleyip, maliyetlerin dağıtım temellerine değineceğiz. Son olarak da, pazarlama maliyetlerinin; ma-

(*) Afyon Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi.

mullere, müşterilere, satış birimlerine ve satış bölgelerine dağıtımını inceleyerek, pazarlama kârlılık analizi için gerekli verilerin sağlanmasının önemine değineceğiz.

1- BÖLÜMSEL PLANLAMA MALİYETLERİNİ TAHMİN ETME YÖNTEMLERİNİN DEĞERLEMESİ

İmalatçılar ve toptancılar; kendi mamullerinin, müşterilerinin, satış bölgelerinin ve işletmelerinin öteki bölümlerinin her birine ilişkin pazarlama maliyetlerinin tutarı ile kâr (ya da zarar) katkısını genellikle tam olarak bilmezler. Örneğin; toptancılar bu tür bilgileri elde etmek için genellikle herhangi bir çaba göstermezler. Toptancıların genellikle binlerce değişik türdeki mamulü stokladıklarını ve çok sayıdaki müşteriye mamul satmalarını hatırlamak yararlıdır. Toptancıların birçoğu, stoklarındaki çeşitli mamullerin nispi kârlılığını, çoğu kez mamullerin brüt satış kârı temeline göre belirlerler. Ulaşılan bu sonuçlar; mamullerin satış hacmi, dönüşüm hızı ve taşıma giderleri gibi faktörlerin gözönünde bulundurulmasıyla düzeltilebilir.

Bir toptancı işletmenin bölümlerine ilişkin pazarlama maliyetleri ve kârları (ya da zararları), oldukça önemli farklılıklar gösterir. Öte yandan bölümlerin nispi kârlılıklarını belirleme yöntemleri de tamamen farklıdır. Üretim işletmelerinin bölümlerine ve mamullerine ilişkin pazarlama maliyetlerini ve kârlarını belirleme yöntemleri; doğal olarak önemli farklılıklar gösterir. Bununla birlikte üretim işletmelerince kullanılan yöntemlere ilişkin aşağıdaki hataların genelleştirilmesi normaldir:

- i- Öncelikle, pazarlama maliyetleri; mamullere, müşterilere, satış bölgelerine vb. genellikle bu unsurlara ilişkin satış tutarları temeline göre dağıtılır.
- ii- İkinci olarak genel ve yönetim giderleri, işletme bölümlerine yine satış tutarlarına göre ihtiyari ve yanlış olarak dağıtılır.
- iii- Üçüncü olarak pazarlama maliyeti olarak sınıflandırılmak yerine hata ile üretim, genel ya da yönetim gideri olarak sınıflandırılan pazarlama maliyetlerinin bir çoğu, işletme bölümlerine hiç dağıtılmaz.

2- PAZARLAMA KÂRLILIK ANALİZİ YÖNTEMLERİ

Üretim işletmeleri ve toptancılar; mamuller, müşteri tipleri, müşteri büyüklüğü sınıfları ve satış bölgeleri vb. unsurlara ilişkin pazarlama maliyetlerini ve kârlarını, genellikle doğru bir biçimde belirleyebilirler. Pazarlama maliyetlerini ve kârlarını belirlemede kullanılan yöntemler, aşağıda özetlenen şu iki ana unsuru içerir;

1- Belirli bir işletmenin genellikle «doğal maliyetler» temeline göre belirlenen pazarlama maliyetleri, fonksiyonel maliyet grupları biçiminde yeniden sınıflandırılır. Bu fonksiyonel maliyet grupları işletmenin pazarlama fonksiyonunca yerine getirilen her bir pazarlama eylemine ilişkin tüm maliyetleri bir araya getirir.

2- Fonksiyonel maliyet grupları; mamullere, müşterilere, satış bölgelerine ve öteki satış unsurlarına ölçülebilir faktörler temeline göre dağıtılır. Maliyet Dağıtımına ilişkin bu ölçülebilir faktörleri ya da temelleri, fonksiyonel maliyet gruplarının toplam tutarlarıyla bir neden ilişkisine sahip mamuller, müşteriler ve satış bölgeleri oluşturabilir.

Fonksiyonel maliyet gruplarına ve maliyet dağıtım temellerine ilişkin örnekler, aşağıda (TABLO: I)'de görülmektedir.

3- PAZARLAMA MALİYETLERİNİN FONKSİYONEL SINIFLAMASI

Her işletmece kullanılabilir pazarlama maliyetlerinin fonksiyonel sınıflaması, işletmece yerine getirilen pazarlama eylemlerinin analizi temeline dayanır. Özellikle geniş pazarlama hizmeti sunan ve birden fazla mamulü imal ederek satan işletmelerin birçoğu, karmaşık pazarlama organizasyonlarına sahiptirler ve ayrıca çok kapsamlı pazarlama eylemlerini yerine getirirler. Sonuç olarak, her işletme kendi pazarlama eylemlerini yansıtmak için, kendi fonksiyonel maliyet sınıflarını oluşturmak zorundadır.

Maliyet Dağıtım Temeli

Fonksiyonel Maliyet Grubu	Mamul Gruplarına	Hesap Büyüklüğü Sınıflarına	Satış Bölgelerine
1-Direkt Satış Maliyetleri:			
Satış memurları ile satış yöneticilerinin kişisel satış görüşmeleri Giderleri, Satış elemanlarının maaşları, seyahat giderleri ve öteki giderler	Her bir mamule ilişkin olarak özel satış görüşmeleri raporlarıyla ya da öteki özel analizlerle belirtilen satış süresi.	Özel satış görüşmeleri raporlarıyla ya da öteki özel analizlerle belirtilen satış görüşmesi sayısı, her satış görüşmesi başına ortalama süre.	Direkt

Maliyet Dağıtım Temeli

Fonksiyonel Maliyet Grubu	Mamul Gruplarına	Hesap Büyüklüğü Sınıflarına	Satış Bölgelerine
---------------------------	------------------	-----------------------------	-------------------

2-Endirekt Satış Maliyetleri:

Gezici Denetçi, Gezici Satış Bürosu Giderleri, yönetim giderleri, satış personeli Eğitimi, Satış yönetimi, pazar araştırması, yeni mamul geliştirme, satış istatistikleri, Tablolama Hizmetleri, Satış Muhasebesi

Direkt Satış süresi ya da projelerdeki süre kayıtlarıyla orantılı olarak.

Direkt Satış süresi ya da projelerdeki süre kayıtlarıyla orantılı olarak.

Her satış memuruna eşit yüklenme.

3-Reklam Giderleri

Televizyon, Radyo, Gazete, Dergi, Açık hava Reklamları gibi Reklam aracı Giderleri, Reklam Üretim Giderleri, Reklam Bölümü yönetici ve şeflerinin maaşları

Direkt; ya da reklam aracının süresi ve sayısının analizi. Öteki maliyetler reklam aracı maliyetleriyle orantılı olarak.

Her hesaba eşit yüklenme ya da her hesaba ilişkin açıklamaların ve nihai tüketicilerin sayısı.

Direkt ya da reklam aracı kullanma sayısının analizi.

4-Satışları Arttırma Çabaları ile ilgili Giderleri

Primler, kuponlar, e-şantiyonlar vb. tüketicilere yönelik satış çabaları. Ortaklaşa reklam, Fiyat indirimleri, satış noktasında teşhirler vb. ticari kuruluşlara yönelik satış çabaları.

Direkt ya da kaynak raporların analizi.

Direkt ya da kaynak raporların analizi.

Direkt ya da kaynak raporların analizi.

5-Taşıma Giderleri:

Nihai mamullerin fabrikalardan toptancılara depolarına, toptancıların depolarından tüketicilere; trenlerle, tırlarla ve gemilerle taşıma giderleri. Trafik bürosu giderleri

Uygun oranlar ya da mamullerin ton miktarı.

Örnek Konşimentoların analizi.

Uygun oranlar ya da satış bölgelerindeki satışların miktarı.

6-Depolama ve Yükleme Giderleri:

Nihai mamullerin toptancılarca depolanma giderleri. Bu giderleri de; depo kirası, kamudepo ücretleri, nihai mamul stokları vergileri ile yangın sigor-

Depolarda ortalamaya stoklarca işgal edilen yer, yüklenen birimlerin miktarı.

Yüklenen Birimlerin miktarı.

Yüklenen Birimlerin miktarı.

tası giderleri oluşturur. Fiziki yükleme, yönetim ve montaj giderleri, Nihai mamullerin depolardan yüklenerek müşterilere dağıtmada tren, tır ve gemi giderleri dışındaki giderler. İşçilik, Donatım ve teçhizat, park alanı ve materyal giderleri.

7-Sipariş Alma Giderleri

Siparişlerin müşterilerden alınarak Fabrikalara iletilmesi amacıyla yapılan giderler. Bu giderler; fiyat görüşmeleri, yükleri ve yükleme tarihlerini belirleme, üretim planıyla uyumlaştırma, fabrikalara ulaştırma giderlerinden oluşur. Fiyatları belirleme bölümü, müşteri faturalarının hazırlanması, Navlun muhasebesi, kredi ve toplanması, Nakit girişlerinin yönetimi, şüpheli alacaklara ilişkin karşılıklar, maaşlar, işletme malzemeleri, büro ve teçhizat giderleri.

Sipariş Türleri-
nin Sayısı.

Sipariş türleri-
nin sayısı.

Sipariş Türleri-
nin sayısı.

TABLO: I- Fonksiyonel Maliyet Grupları ve Maliyet Dağıtım Temelleri

A- Direkt Pazarlama Maliyetleri

Satışların özel bölümleriyle ilgili ayrılabilir ya da direkt pazarlama maliyetleri, bazı pazarlama işletmelerinde toplam pazarlama maliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturur. Bu durum özellikle, belirli mamul gruplarını satmak ve belirli müşteri sınıflarına hizmet sunmak amacıyla ayrı departmanların oluşturulduğu ve geniş pazarlama eylemlerinin yerine getirildiği işletmelerde geçerlidir. Bu gibi durumlarda ana gider hesabı, özellikle ayrıntılı tutulduğunda ya da yardımcı bölümler için karşılık ayrıldığında ya da ana gider hesabının yardımcı hesapları tutulduğunda, pazarlama giderlerinin bir çoğu dağıtım tabii tutulmak yerine; mamullere ya da müşteri sınıflarına ya da satış bölgelerine doğrudan doğruya yüklenebilir.

Örneğin; belirli bir mamul grubu çeşitli gruptaki müşterilere tek bir satış departmanı aracılığıyla satıldığında, satış departmanlarına göre sınıflandırılan ana hesaplar, satış giderlerini mamule otomatik olarak yükleyecektir. Aynı şekilde, çeşitli mamul grupları, belirli bir müşteri sınıfına tek bir satış departmanı aracılığıyla satıldığında, satış departmanlarına göre sınıflandırılan ana hesaplar satış giderlerini otomatik olarak müşterilere yükleyecektir.

B- Endirekt Pazarlama Maliyetleri

Direkt pazarlama maliyetleri kısmı, çoğu kez belirgin olmasına rağmen, bir işletmenin pazarlama maliyetlerinin büyük bir kısmı, endirekt (dolaylı) niteliktedir. Bu endirekt nitelikteki pazarlama giderleri, gider kontrolünün sağlanması ve bölümlere dağıtımının kolaylaştırılması amacıyla fonksiyonel gruplar biçiminde sınıflandırılır. Bir fonksiyon tarafından yerine getirilen faaliyetlerin, genellikle aynı nitelikte olması gerekir. Bu türde faaliyetler, tüm fonksiyonel maliyet grubunun, bir gider dağıtım temelini kullanılmasıyla yüklenmesini kolaylaştırır.

Pazarlama giderlerinin fonksiyonlar itibariyle sınıflandırılması, «Doğal Gider Hesapları» olarak adlandırılan hesaplar itibariyle sınıflandırılmasından daha kolaydır. Temel güçlük, doğal gider hesaplarından bir çoğunun, birkaç işlevin yerine getirilmesiyle ilgili olması gerçeğinde yatar. Örneğin; bir personel günlük rutin çalışması sırasında birden fazla pazarlama işlevini yerine getirir. Fakat doğal gider sınıflandırması; etkinliğin ölçülmesi ve giderlerin kontrolü için yeterli bir temel oluşturmadığı gibi, endirekt pazarlama giderlerinin bireysel mamullere, müşterilere ve öteki satış unsurlarına dağıtılmasına da olanak sağlamaz. Doğal gider kalemleri birden fazla fonksiyonel faaliyetle ilişkili oldukları için, bilinen muhasebe kayıtlarında görülen birçok doğal gider kaleminin çeşitli fonksiyonel maliyet grupları arasında paylaşılması, çoğu kez zorunlu olmaktadır. Bu paylaşımın zorunlu olduğu durumlarda, doğal gider kalemleri çeşitli fonksiyonel maliyet grupları arasında; yönetici tahminleri, yer ölçüleri, hesaplar, iş ölçüm çalışması ve öteki yöntemlere göre bölüştürülür.

C- Sabit ve Değişken Maliyetler

Fonksiyonel maliyet grupları, genellikle sabit ve değişken maliyetlerin karışımını içerir. Sabit ve değişken pazarlama maliyet-

leri arasında hiç değişmeyen bir ayırım için çaba harcanması, hem yararsız hem de olanaksızdır. Sabit ve değişken pazarlama maliyetlerinin ayırımı, maliyetleri analiz edilen belirli satış bölgelerinin büyüklüğü ve niteliğı, satış harcamındaki değişim alanı ve satışların sürekliliğı ve belirli işletmelerle yapılan sözleşmeler vb. faktörlere bağılıdır. Böylece kısa dönemde ve satış hacminin küçük bir kısmına ilişkin pazarlama maliyetlerinin bir çoğunun, sabit maliyet niteliğine sahip olduğu genellikle söylenebilir.

4- GİDER DAĞITIM TEMELLERİ

A- Pazarlama Çabasının Sorumluluğı

Endirekt maliyetler fonksiyonlar itibariyle sınıflandırıldıktan sonra, bu maliyetler; mamullere, müşterilere, satış bölgelerine ve satışların öteki kısımlarına dağıtılır. Burada izlenen yöntem şöyledir: Herbir fonksiyonel maliyet grubunun faaliyetlerinden mamulle, müşterilere ya da öteki satış kısımlarına düşen maliyet payları mamullere, müşterilere ya da öteki satış kısımlarına yüklenir. Başka bir deyişle, mamullerin, müşterilerin ya da öteki satış kısımlarının sorumlu olduğu pazarlama çabasına ilişkin maliyetler; mamullere, müşterilere ve öteki satış kısımlarına dağıtılır. Bu dağıtım yöntemini şöyle de açıklayabiliriz. Öncelikle herbir fonksiyonel maliyet grubunu kontrol eden, yani bu maliyet gruplarının azalmasına ya da yükselmesine neden olan faktörler belirlenir. Burada kullanılan kontrol kavramı, fonksiyonel maliyetin toplam tutarının kontrol faktörünün toplam düzeyince belirlendiğini ifade eder. Başka bir deyişle, burada dağıtım temeli olarak kullanılan faktör ile, ilgili fonksiyonel maliyet grubunun TL. düzeyi arasında neden ve etki ilişkisi bulunmaktadır. Örneğin; satış memurlarının telefonlarının ve geçici satış giderleri toplamını içeren bir zaman serisi, bir dağılım grafiğine dönüştürüldüğünde, bu grafik düzenli bir doğrusal ilişkiyi gösterir. Bu gibi bir durumda, yapılan satışların tutarı yerine, satış konuşmalarının sayısı, gezici satış maliyetlerini herbir müşteriye dağıtmada en uygun gider dağıtım temelini oluşturur. Fonksiyonel maliyet grupları; müşterilere ya da satış bölgelerine, pazarlama maliyetleri ile bu giderlerin dağıtım temelleri arasında açıkça görülebilen direkt bir ilişki bulunmadıkça genellikle dağıtılmamalıdır.

B- Değişken Fonksiyonel Faaliyetler

Gider dağıtımının mantıksal temeli, çoğu kez sadece önemli verilerin analiz edilmesiyle belirlenebilir. Bazı fonksiyonel faaliyetler, müşteri özelliklerinden büyük ölçüde etkilenmemekle birlikte, mamullerin belirli özelliklerinden büyük ölçüde etkilenebilir. Öteki fonksiyonel faaliyetler de satın alınan mamullere bakılmaksızın, belirli müşteri özelliklerine göre önemli değişimler gösterir. Örneğin; depolama ve stoklara yapılan yatırımlarla ilgili maliyetler, bu mamulleri satın alan müşterilerden çok az etkilenmesine rağmen tamamen stoklanan mamullerin stok değerine, ağırlığına, büyüklüğe (hacmine) ve kolayca bozulabilirliğine bağlıdır. Aynı şekilde kredi fonksiyonu da, genellikle müşterilerin finansal bütünlüğüne ve öteki kredi özelliklerine göre değişir. Oysa bu giderler, kredinin sağlandığı mamulün niteliğine göre çok az değişir. Mamul ve müşterilerin özellikleri ile maliyetler arasındaki ilişki, öteki fonksiyonel maliyet gruplarında çok daha karmaşıktır. Farklı fonksiyonel maliyet gruplarının tutarına ilişkin müşteri mamul ve satış bölgesi sorumluluğu da, birbirinden farklıdır.

C- Kısmi Gider Dağıtımları

Tüm fonksiyonel maliyetler; mamullere, müşterilere ya da satış bölgelerine genellikle dağıtılamaz. Örneğin; depolama ve envanter yatırım maliyetleri, tüketicilerin sayısında kısa dönemde oluşan değişimlerden etkilenmediği için, bu maliyetler tüketicilere genellikle dağıtılamaz. Aynı şekilde, kredi maliyetleri de mamullerin elimine edilmesinden ya da ilave edilmesinden etkilenmediği için, bu maliyetler mamullere genellikle dağıtılmamalıdır. Başka bir deyişle, tüketici özelliklerine göre tamamen değişen fonksiyonel pazarlama maliyetlerinin, mamullere dağıtılmaması gerekir. Öte yandan tamamen mamul özellikleriyle ilgili maliyetlerin de, tüketicilere dağıtılmaması gerekir. Bununla birlikte bazı fonksiyonel maliyet grupları, birbirine paralel eylemler olarak az aşağıda açıklayacağımız gibi, genellikle hem tüketicilere, hem mamullere, hem de satış bölgelerine dağıtırlar.

Genellikle hem mamullerce hem de tüketicilerce doğrudan etkilenebilen birkaç fonksiyonel maliyet grubu vardır. Bu tür maliyet gruplarını mamul özellikleri değişik bir biçimde etkilerken, tüketici özellikleri de bir başka biçimde etkiler. Bu tür maliyetlerin ya mamul maliyeti ya da tüketici maliyeti olarak kabul edilmesi,

bu tür maliyetlere ilişkin dağıtım tekniğini oluşturur. Bir başka olası dağıtım tekniğini de, bu maliyetlerin hem mamul hem de müşteri maliyeti kabul edilmesi oluşturur. Örneğin; bir takım fonksiyonel maliyetler, önce müşterilere dağıtılabilir. Daha sonra, müşterilere dağıtılmış olan bu maliyetler, mamul maliyetleri analiz edilirken mamul özellikleri temeline göre mamullere de dağıtılır. Bu şekilde (TABLO:I)'de üç dağıtım temeline açıklandığı gibi, mamul, müşteri ve satış bölgesi pazarlama maliyetleri ve kâr analizi birbirinden ayrılmakta, fakat birbirine paralel yöntemleri oluşturmaktadır.

D- Sabit ve Değişken Maliyet Dağıtımları

Hem sabit pazarlama maliyetlerinin hem de değişken pazarlama maliyetlerinin; mamullere, müşterilere ve satış bölgelerine dağıtılabilmesi oldukça açıktır. Çünkü daha önce de belirttiğimiz gibi, fonksiyonel maliyet grupları, bu iki tür maliyetin karışımından oluşur. Sabit pazarlama maliyetlerinin satış bölgelerine dağıtılması sonucuna karşı-sabit ve değişken pazarlama maliyetleri arasında belirli bir fark olmaması gerçeğine rağmen-bir soru yöneltilebilir.

Sabit maliyet kısımlarının, hemen hemen her zaman için alternatif pazarlama kullanımlarının bulunması nedeniyle, sabit pazarlama maliyetlerinin kısımlarını, işletmenin belirli bölümlerine dağıtmak yararlıdır. Örneğin; eğer belirli bir sabit pazarlama maliyetinin şu andaki tüketimi sonucunda X TL kadar bir gelir sağladığı belirlenebiliyorsa, bu durumda bu pazarlama kapasitesini 2 X TL'lık bir gelir sağlayacak bir alternatif kullanıma kaydırmak olasıdır.

5- MALİYETLERİN MAMULLERE DAĞITIMI

Aşağıda en yaygın fonksiyonel maliyet gruplarını, mamullere dağıtmada kullanılacak dağıtım temelleri önerilmiştir.

A- Yatırım Maliyetleri

Vergiler, sigorta ve faiz gibi nihai mamulleri stokda bulundurma maliyetlerinden, mamul özellikleri sorumludur. Çünkü bu maliyetler, nihai mamullerin ortalama stok değerini oluşturur. Sonuç olarak, bu maliyetler her bir mamule, bu mamulün ortalama stok değerinin tüm nihai mamullerin toplam ortalama stok değerine oranı temeline göre dağıtılır.

B- Depo Ya Da Ambar Giderleri

Ambar giderlerinin oluşumuna neden olan mamul özelliğini, nihai mamul stoklarınca işgal edilen yer ya da alan gösterir. Sonuç olarak herhangi bir mamulün depo gider payını, bu mamulün toplam depo alanı içinde işgal ettiği alan ya da yer belirler.

C- Stok Kontrol Giderleri

Bu fonksiyonun giderlerinin oluşmasına neden olan değişken mamul faaliyeti, sürekli envanter metoduna göre yapılan yevmiye kayıtlarının ya da faturalarının kalem sayısı ile ölçülür. Sonuç olarak bu tür maliyetler, her bir mamule, bu mamulün faturalardaki kalemlerin toplam sayısı içindeki payı temeline göre dağıtılır.

D- Montaj Haddi Ya da El İle Taşıma Giderleri

Ticari malın montaj hattında fiziki olarak elle taşıma giderleri, aslında adam saatle belirtilen gerekli zamanın maliyetidir. Hacı, şekil, ağırlık, bozulabilirlik ya da ambalajlamanın niteliği vb. faktörler sadece elle taşımaya ilişkin endirekt giderlerin belirleyicileridir. Başka bir deyişle bu faktörler, bir mamul parçasının elle taşınması için gerekli zaman ya da süreyi etkiler. Böylece bir iş ölçüm çalışması yapılarak, elle taşınması gereken standart birim miktarı belirlenebilir. Örneğin; mamullere ilişkin standart birimler, fiçı ya da variller, çuval ya da torbalar ve başka paketler olabilir. Bu standart mamul birimleri, taşınacak mamulün elle taşınma süresine göre farklı olabilir. Techizat ve satınalma giderleri ile ücretler, elle taşıma maliyet grubunca içerilir. Bu giderlerden ücret giderleri, tüm bu grubun en büyük belki de en önemli unsurunu oluşturduğundan, bu giderlerin tutarı ücretlere eklenerek ücretlerle birlikte dağıtılır.

E- Ambalaj ve Yükleme Giderleri

Bu fonksiyonel maliyet grubunun olanaklar elverdiği ölçüde, her bir mamul grubuna doğrudan yüklenmesi gerekir. Böylece her bir mamul grubunca kullanılan ambalaj ve yükleme malzemesinin tutarı, doğrudan ölçüm yoluyla belirlenebilir. Aynı zamanda yükleme işçiliği de, mamul gruplarına ve alt gruplarına çoğu kez işçilik zaman kartlarından yararlanılarak yüklenebilir. Bu giderlerin endirekt kısımları ya da genel imalat giderleri türünde olanları, mamullere, direkt işçilik giderleri tutarı temeline dayanarak dağı-

tilabilir. Bu giderleri mamullere doğrudan yükleme olanağının bulunmadığı durumlarda, yüklenmesi gerekli her bir mamul alt-grubunun tonu başına işçilik, hammadde ve malzeme maliyetlerinin düzenli bir biçimde gözden geçirilip denetlenmesi gerekir. Bu fonksiyonun giderleri, mamullere daha sonra, herbir mamul sınıfına ilişkin olarak yapılan yüklemenin tonunun, daha önceden yapılan testler aracılığıyla bir kilo başına belirlenen yükleme oranıyla çarpılması suretiyle dağıtılır. Herhangi bir mamul grubunun ağırlığını belirleme olanağı bulunmadığında, paket vb. bir yükleme birimi, bu tür maliyetleri mamullere dağıtmada temel olarak kullanılabilir.

F- Taşıma Ya Da Nakliye Giderleri

Ortak taşıyıcıların kullanıldığı durumlarda, taşıma giderlerinin tüm satış bölgelerinden alınan örnek nakliye fişlerine ve herbir mamul alt grubu için ton başına ya da 100 kg başına hesaplanmış ortalama ücrete dayanarak analiz edilmesi gerekir. Bu taşıma giderleri daha sonra, herbir mamule; mamulden yapılan yüklemenin tonunun ton başına belirlenen ortalama ücretle çarpımı suretiyle yüklenebilir.

Toptancılar ya da üreticiler, mamul dağıtımını kendi kamyonları ile yaptıklarında, aşağıdaki yöntem kullanılabilir. Kamyonlara yükleme ve boşaltmaya ilişkin ücret maliyetleri, mamullere yüklenen standart birim sayısı ya da taşınan mamullerin sayısı temeline dayanarak dağıtılabilir. Hem kamyonun gerçek maliyetleri, hem de işçilik giderleri, mamullere ağırlık ya da hacim temeline göre dağıtılabilir.

Belirli bir mamulün farklı satış bölgelerine taşıma giderlerinde önemli farklılıklar bulunduğu, bu tür farklılıkların ortalamasının alınması yerine, açıkça belirlenmesi gerekir.

G- Satış Giderleri

Belirli mamul departmanlarına ilişkin satış giderleri, mamullere kuşkusuz doğrudan yüklenir. Özellikle toptancılarda, tüm mamullerin satışından sorumlu satıcılarca yerine getirilen satışları artırıcı çabaların birçoğu, mamuller yerine doğrudan müşterilere yöneliktir. Bu tür satış faaliyetleri, mamul özelliklerinden sadece kısmen etkilenmesine rağmen müşteri özelliklerinden daha çok etkilenir.

Satış memurlarınca herbir mamulü satmak için harcanan gö-reli süre, satış memurlarından alınan bir örneğin düzenli iş-ölçüm çalışması yapılarak belirlenebilir. Satış giderleri mamullere daha sonra, satış memurlarının herbir mamulü tanıtmak için harcadığı sürenin miktarıyla orantılı olarak dağıtılır.

H- Reklâm Giderleri

Belirli mamul gruplarına ilişkin reklâm giderlerinin, doğrudan bu mamullere yüklenmesi gerekir. Ayrıca reklâm giderlerinin mamul alt gruplarına ya da hatlarına ya da reklâmı yapılan bireysel mamul kalemlerine, herbir mamul grubunca ya da mamul hat-tınca ya da bireysel mamullerce kullanılan sürenin maliyeti teme-line göre doğrudan dağıtılması gerekir. Herhangi bir mamul ya da tüketici ile ilişkisi kurulamayan genel nitelikli kuramsal reklâm giderlerinin, hiçbir şekilde dağıtılmaması gerekir. Reklâma ilişkin genel imalat giderleri ile sanat çalışmaları vb. öteki reklâm gider-leriyle, satışları arttırıcı çabalara ilişkin giderlerin, mamullere, ola-naklar elverdiği ölçüde doğrudan yüklenmesi ya da sipariş emri temeline göre dağıtılması gerekir. Bu tür giderler, mamul sınıfla-rına doğrudan yüklenemediklerinde, herbir mamul sınıfının satış-larının görelî miktarı ya da süresi ve öteki direkt reklâm giderleri temeline dayanarak dağıtılmalıdır. Bu giderler ile mamuller ara-sında herhangi bir ilişki belirlenemediğinde, bu tür gider kalemleri-nin mamullere dağıtılmaması gerekir.

I- Sipariş Alma ve Faturalama Giderleri

Bu gider grubu, satış memurlarınca sipariş almak için harca-nan zaman maliyetleri ile faturalama sürecinde büro personeline harcanan zaman maliyetlerini içerir. Toplam giderler, aslında bir zaman ücretinden oluşur. Toplam sipariş alma zamanı, düzenlenen faturalardaki kalemlerin sayısına göre uzun ya da kısa olabilir. So-nuç olarak, bir mamulün toplam sipariş alma gider fonksiyonun-daki payı, toplam fatura kalem sayısındaki payına bağlıdır. Sipariş almayla ilgili büro teçizat giderleriyle, sipariş verme giderleri de, ücretlere eklenir ve ücretlerle birlikte mamullere dağıtılır.

İ- Krediler ve Alacaklar Hesabı

Bu fonksiyonlar, mamul özelliklerince doğrudan etkilenmez. Başka bir deyişle, bireysel mamul kalemleri gözönünde bulundu-

rulduğu sürece, kredi faaliyetinin ya da kredi maliyetinin toplam tutarını etkilemeksizin satışa yeni mamuller eklenebilir ya da eski mamuller satıştan çıkarılabilir. Bu fonksiyonel faaliyetin toplam maliyet tutarı, tamamen müşteri özelliklerince belirlenir. Sonuç olarak bu fonksiyonun maliyetleri, mamullere dağıtılmaz.

6- GİDERLERİN MÜŞTERİLERE DAĞITIMI

Pazarlama maliyetlerinin müşterilere dağıtım süreci, mamul pazarlama maliyetleri analiziyle temelde birbirinin aynıdır. Aşağıda (TABLO:2)'de görüldüğü gibi, müşterileri maliyetlemede kullanılan fonksiyonel maliyet grupları, temelde mamulleri maliyetlemede kullanılan fonksiyonel maliyet grupları ile aynıdır. Bununla birlikte bu maliyet gruplarının tümü, müşterilere dağıtılmamakta, ayrıca bazı maliyet dağıtım temelleri de farklılık göstermektedir. Üreticilerin ya da toptancıların fonksiyonel maliyet gruplarının dağıtım temelleri, hem (TABLO:1)'de hem de (TABLO:2)'de en sağdaki sütunlarda görülmektedir. Bu gider dağıtım temellerini, aşağıda sırasıyla inceleyeceğiz.

Fonksiyonel Maliyet Grubu	Gider Dağıtım Temelleri	
	Mamullere	Müşterilere
1 - Yatırım	Ortalama Stok Değeri	(Dağıtılmaz)
2 - Depolama	Kapladığı Alan (Yer)	(Dağıtılmaz)
3 - Stok Kontrol	Faturadaki Kalem Sayısı	(Dağıtılmaz)
4 - Sipariş Alma (Elle Taşıma)	Elle Taşınan Standart Birim Sayısı	Faturadaki Kalem Sayısı
5 - Ambalaj ve Yükleme	Yüklenen Birimlerin Ağırlığı ya da Sayısı	Yüklenen Birimlerin Ağırlığı ya da Sayısı
6 - Taşıma	Yüklenen Birimlerin Ağırlığı ya da Sayısı	Yüklenen Birimlerin Ağırlığı ya da Sayısı
7 - Satış	İş-Ölçüm çalışmaları	Satış Telefon Konuşmalarının sayısı
8 - Reklam	Belirli Mamul Reklamlarının süre maliyeti	Belirli müşteri reklamının Süre Maliyeti
9 - Sipariş Girişi	Faturadaki Kalem Sayısı	Siparişlerin sayısı
10 - Faturalama	Faturadaki Kalem Sayısı	Faturadaki Kalem Sayısı
11 - Kredi Sağlama	(Dağıtılmaz)	Açılmış Kredinin Ortalama Tutarı
12 - Alacaklar Hesabı	(Dağıtılmaz)	Kaydedilen Fatura Sayısı

TABLO: 2- Fonksiyonel Maliyet Grupları ve Gider Dağıtım Temelleri

A- Yatırım ve Depolama Giderleri

Bu faaliyetler genellikle, sadece müşteri özelliklerince doğrudan etkilenir. Bu maliyetler kuşkusuz, müşterilerin aldığı belirli bir mamulün dönüşüm oranına kısmen dayanan ve mamullerin geri dönme oranlarıyla ilgili maliyetlerdir. Öte yandan üreticinin imalat politikaları ve toptancının satınalma politikaları vb. bir çok öteki faktör, mamullerin dönüşüm oranlarını belirler ve bu nedenle bu tür giderler, müşterilerin özellikleriyle ilişkili kılınmaz.

Bundan başka bu tür maliyetler müşterilere, genellikle dağıtılmamalıdır. Çünkü işletmenin bireysel müşterileri, yatırım ve depolama giderlerinin toplam tutarı etkilenmeksizin, kuşkusuz belirli bir noktaya dek kabul edilebilir ya da bırakılabilir.

B- Stok Kontrol Giderleri

Stok kontroluna ilişkin değişken faaliyetler, müşteri özelliklerince hemen hemen hiç etkilenmediği için, bu giderler çoğu kez müşterilere dağıtılmaz. Başka bir deyişle müşteriler; stok kontrol giderlerini etkilemeksizin kuşkusuz geniş limitler içinde kabul edilebilir ya da bırakılabilir.

C- Sipariş Alma Giderleri

Bu fonksiyon giderleri, hem müşteri hem de mamul özelliklerince etkilenir. Ağırlık, hacim ve bozulabilirlik vb. mamul özellikleri, sipariş alma maliyetlerinin tutarını etkiler. Müşteriler bu giderlerden; belirli ağırlıkta, hacimde ve bozulabilir nitelikte bir mamul almadıkça sorumlu olmazlar. Bununla birlikte, siparişlerin sıklığı ve büyüklüğü vb. özellikler, sipariş alma maliyetlerinin tutarını etkiler ve bu nedenle bu giderlerden tamamen müşteriler sorumludur.

Farklı müşteri sınıflarınca satın alınan mamullerin türleri arasında önemli farklılıklar bulunmadığında, başka bir deyişle müşterilerin tümü aslında tüm mamul türlerini satın aldıklarında, her bir müşterinin belirli bir dönemdeki faturaların kalem sayısı, her bir müşterinin sipariş alma maliyetlerindeki sorumluluğunun ölçüsünü oluşturur.

Bazı müşteri grupları, özellikle sadece ağır, hacimli ya da pahalı belirli mamulleri satın aldıklarında standart elle taşınan birimlerin sayısı ya da farklı mamul grupları için önemli olan fatura

kalemlerinin sayısı, gider dağıtımı için daha iyi bir temel olabilir. Daha ucuza ya da daha az sıklıkta fakat büyük miktarlarda mal alan bir müşteriye, elle taşıma giderlerinden daha az bir tutar yüklenir. Fakat öte yandan, aynı dönemde aynı miktarda fakat daha sık ve daha düşük tutarda mal satın alan bir başka müşteriye ise, daha fazla tutarda elle taşıma giderleri yüklenir. Başka bir deyişle, daha sık ve daha düşük tutarda mal alan müşteriye, elle taşıma maliyetlerinden, daha büyük miktarda mal alan müşteriye oranla daha fazla yüklenir.

D- Ambalaj ve Yükleme Giderleri

Bu maliyetleri müşterilere dağıtmada, mamulün bir kilogramı başına yükleme ücretinin, her bir müşteri grubuna gönderilen her bir mamul alt grubundan yapılan yüklemenin tüm miktarıyla çarpımı, temel olarak kullanılabilir. Eğer bu gider dağıtım temeli uygun değilse, mamulün kilogramı başına ödenen ortalama yükleme ücreti ya da birleştirilen tüm mamullerin birimi başına ödenen ortalama yükleme ücreti, müşteriler için yapılan yüklemelerin ton miktarıyla çarpılarak, her bir müşteri sınıfına yüklenmesi gereken ambalaj ve yükleme maliyetleri belirlenir.

E- Taşıma Giderleri

Taşıma giderleri olanaklar elverdiği ölçüde, satış bölgelerinden alınan örnek yükleme fişlerine dayanarak analiz edilmeli ve daha sonra doğrudan müşteri sınıflarına ya da bireysel müşterilere yüklenmelidir. Başka bir deyişle, temel mamul gruplarına ilişkin her bir ton başına ödenen bölgesel ücretler, her bir müşteri sınıfına gönderilen ton miktarıyla çarpılması ya da birleştirilen tüm mamullerin tonu başına ödenen ortalama taşıma ücretinin müşteri sınıflarına gönderilen mamullerin ton miktarıyla çarpılması sonucunda bulunan ölçü, taşıma giderlerini müşterilere dağıtmada kullanılabilir.

Üreticiler ya da toptancılar, mamullerini kendi kamyonlarıyla dağıttıklarında, aşağıda belirtilen yöntem, giderleri dağıtmada kullanılabilir. Kamyonla dağıtım faaliyeti ve giderleri, gönderilen siparişin ağırlığı ya da hacmi ve dağıtımın sıklığı vb. müşteri özelliklerine göre değişir. Dağıtım yapılan siparişin ağırlığı ya da hacmi ve dağıtım yapılan yerin uzaklığı, müşteriler arasında önemli bir farklılık göstermediğinde, dağıtım giderleri bireysel müşteri-

lere dağıtım sayısı temeline göre yüklenebilir. Oysa müşteriler arasında sadece dağıtım mesafesi (uzaklığı) önemli ölçüde farklılık gösterdiğinde, müşteriler uzaklığa göre belirlenen her dağıtım başına maliyetlerle birlikte, bölgeler itibariyle sınıflandırılabilir. Öte yandan hem ağırlığın ya da hacmin ve hem de uzaklık farkının önemli olduğu durumlarda, bu giderleri müşterilere yüklemeye, bir tonu bir mil taşıma temeli kullanılabilir. Bununla birlikte ton ve milin müşteriler itibariyle hesaplanması, hiç de kolay olmayan bir iştir.

F- Satış Giderleri

Satış giderleri müşterilere, siparişler ister alınmış isterse alınmamış olsun, satış görüşmeleri sayısı temeline göre yüklenir. Satış giderlerinin müşterilere bu temele göre yüklenmesinde, satış görüşmesi başına harcanan zamanın, müşteriler arasında önemli bir farklılık göstermediği görüşü kabul edilmektedir. Fiili toplam satış zamanına ilişkin maliyetleri her bir müşteriye dağıtmada kullanılacak daha doğru bir temel, satış görüşmelerinden alınacak örneklerin iş ölçüm çalışmasının yapılması ya da satış memurlarının her bir görüşme için harcadıkları süreye ilişkin kayıtların muhafaza edilmesi suretiyle elde edilebilir.

Öte yandan yapılan müşteri ziyaretleri, müşteriler arasında önemli bir farklılık gösterdiğinde, bölgeler itibariyle ayrılmış belirli müşteri sınıfları, gider dağıtımında kullanılabilir. Bu durumda her bir bölgenin mesafesi itibariyle dağıtım başına belirlenen maliyetleri; satış memurlarının telefon görüşmesi başına maliyetlerini, seyahat başına maliyetlerini ve giderlerini belirlemede büyük bir olasılıkla kullanılabilir.

G- Reklâm Giderleri

Belirli müşteri grubuna ilişkin reklâm giderlerinin, ilgili müşteri sınıflarına doğrudan yüklenmesi gerekir. Genel nitelikteki kuramsal reklâm giderleri, herhangi bir müşteri grubuyla ilişkili kılınmadığından, dağıtımları olanaksızdır. Reklâma ilişkin genel imalat giderleri ile sanat çalışmaları vb. öteki reklâm giderleriyle, satışları arttırıcı çabalara ilişkin giderlerin, müşterilere olanaklar elverdiği ölçüde doğrudan yüklenmesi ya da sipariş emri temeline göre dağıtılması gerekir. Reklâm giderleri müşterilere, doğrudan yüklenemediğinde, bu giderlerin müşteri sınıflarına, her bir müş-

teri sınıfına yapılan satışların görelî tutarına ya da süresine ya da öteki direkt reklâm giderleri temeline dayanarak dağıtılmalıdır. Reklâm giderleri ile müşteriler arasında herhangi bir ilişki kurulmadığında, bu tür gider kalemlerinin müşterilere dağıtılmaması gerekir.

H- Sipariş Alma ve Faturalama Giderleri

Sipariş alma giderleri, fiziki elle taşıma giderlerine benzer şekilde, siparişlerin ve fatura kalemlerinin sayısı vb. dağıtım temellerine bağlıdır. Siparişlerin sayısı ile faturaların sayısı, alışların tutarı ve sıklığı gibi müşteri özelliklerini yansıtmaktadır.

İ- Krediler ve Alacaklar Hesabı

Bu giderler satışların kaydında ve tahsil edilmesinde harcanan büro çabalarının maliyeti ile, hesapların tutulmasına ve tahsilatların yapılmasına ilişkin finansal maliyetleri içerir. Bu giderlerin büroda oluşan kısımları; müşterilere, müşterilerce yapılan ödemelerin sayısı temeline dayanarak dağıtılır. Öte yandan bu giderlerin finansal kısmı ise, alacakların henüz tahsil edilmeyen ortalama tutarına göre değişir.

7- GİDERLERİN SATIŞ BİRİMLERİNE VE SATIŞ BÖLGELERİNE DAĞITIMI

Pazarlama maliyet analizlerinin satış birimleri açısından yapılması, genellikle mamul ve müşteri maliyetlemesine benzemekle birlikte; maliyetlerin, satışların ve kâr marjlarının farklı bir biçimde sınıflandırılmasını zorunlu kılar. Satışlar; mamuller ve müşteriler itibarıyla sınıflandırılmak yerine, birim satış gruplarını etkileyen satışlar, kâr marjları ve maliyet özellikleri belirlenir. Satış birimlerini, aşağıda belirtilen unsurlardan birisi oluşturabilir:

- 1- Fatura kalemi başına mamul birimlerinin sayısı
- 2- Fatura kalemi başına TL değeri
- 3- Sipariş başına fatura kalem sayısı
- 4- Bir siparişin TL değeri

Yukarıda belirtilen ilk iki satış birim için maliyetlerin elde edilme süreci, mamul maliyetlemesi ile kârlılık analizi sürecine genellikle benzer. Yani maliyetler, faturalardaki kalem sayısı itibarıyla hesaplanır. Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması ve gider

dağıtım temelleri, mamul maliyetlemede kullanılan sınıflandırmaya ve temellere çok benzer. Maliyetlerin sipariş büyüklüğü grupları itibariyle sınıflandırılan satışlara dağıtımı, siparişin büyüklüğü ister TL değeriyle isterse fatura kalem sayısı ile belirlenmiş olsun, genellikle müşteri maliyetlemesi süreciyle, kârlılık analizlerine çok benzer.

İşletmenin pazarlama yönetimi aynı zamanda, pazarlama maliyetlerinin satış bölgeleri itibariyle analizleriyle de ilgilenir. Maliyetlerin satış bölgeleri itibariyle analizi, birçok açıdan en kolay analizlerden birisini oluşturur. Eğer işletmenin pazarlama faaliyetleri, mahalle ve şubelerin coğrafik sınırları açıkça belirlenmiş bir biçimde bölgesel temele göre organize edilirse, ana-gider hesaplarının yeterli ayrıntıda oluşturulmuş yardımcı hesapları ile, ana hesapların şubeler ve mahalleler itibariyle oluşturulmuş sınıfları, pazarlama maliyetlerinin büyük bir kısmının yukarıda belirtilen bölgesel birimlere doğrudan yüklenmesine olanak sağlar. Bununla birlikte bazı durumlarda, birkaç satış memurunun sorumlu olduğu bölgelere ilişkin olarak ortaklaşa oluşan bazı şube ve mahalle giderlerinin, bir satış bölgesine dağıtımı zorunlu olabilir. Fakat bu gibi durumlarda bile, mamullere ya da müşterilere ya da satış birimlerine dağıtımı zor olmasına karşın, satış bölgelerine doğrudan yüklenebilen bazı fonksiyonel maliyetler bulunabilir.

8. VERİ GEREKSİNİMLERİNİN KARŞILANMASI

Bu çalışmamızda anlatmaya çalıştığımız pazarlama maliyetlerinin belirlenmesi ile kârlılık analizi, verilerin toplanmasına ve analizine kesinlikle belirli bir sınırlama getirir. Kuşkusuz bu ek bilgilerin sağlanmasına ilişkin giderler, pazarlama çabalarındaki verimliliğin artışından elde edilen önemli yararlarla karşılanabilir. Bundan başka işletme yöneticilerince pazarlama maliyetleri ile kârlılık analizine ilişkin olarak üstlenilen riziko, elde edilecek yararlar kesinlikle belirlenmeden önce, hiç olmazsa azaltılabilir. Bu rizikonun azaltılması, öncelikle pazarlama analizinin mamullere, müşterilere ve satış bölgelerine ilişkin örneklerle sınırlandırılmasıyla ve analizin sürekli olarak yapılmak yerine dönemsel olarak yapılmasıyla olanaklıdır. Nihayet bilgisayarların pazarlama analizlerinde sürekli olarak kullanılmayıp, sık sık kullanılması da, pazarlama verilerinin toplanmasına ilişkin maliyetleri belirli ölçüde azaltır.

SONUÇ

Pazarlama maliyetleri belirlenmeden önce, bilinmesi gereken bir takım veriler vardır. Genellikle bu veriler, aşağıdaki biçimlerde olabilir:

- i- Nihai mamullerin ortalama stok değeri,
- ii- Bu nihai mamul stoklarınca kaplanan depo alanının miktarı,
- iii- Mu mamulün satılma sayısı, yani fatura kalem sayısı,
- iv- Satılan mamullerin elle taşınan birimlerinin sayısı,
- v- Satılan ve yüklemesi yapılan birimlerin sayısı ya da ağırlığı,
- vi- Satışları arttırıcı çabalar için harcanan zamanın satışlara oranı,
- vii- Mamullerin reklâmında kullanılan çeşitli reklâm araçlarının kullanıldığı sürenin maliyeti.

Yukarıda sıraladığımız bu faktörlerin herbirinden, maliyeti hesaplanacak her mamule ya da mamul grubuna ilişkin olanları ayrı ayrı belirlenmelidir. Başka bir deyişle, mamullerle ilgili tüm verilerin toplanması gerekir.

Yukarıda belirtilen mamul özellikleri, herbir fonksiyonel maliyet grubundan belirli bir mamule dağıtılacak gider payını belirler. Maliyetlerin gerçek dağıtımı, gerçekte basit oranlamayla yapılır. Örneğin; (X) mamul grubunun ortalama stok değerinin, tüm nihai mamullerin toplam ortalama stok değerine oranı 1/100 ise, bu (X) mamul grubuna belirli bir dönemin yatırım maliyetlerinden yüklenecek pay, yatırım maliyetlerinin 1/100'üdür. Çeşitli fonksiyonel maliyetlerden bir mamule dağıtılan gider paylarının bir mamule yüklenen direkt giderlerle birlikteki toplamı, bu mamulün brüt satış tutarından düşülür. Brüt satış tutarından toplam giderlerin düşülmesiyle bulunan tutar, bu mamulden elde edilen kârı ya da zararı gösterir.

Hem temel mamul gruplarının, hem mamul alt-gruplarının, hem mamul hatlarının, hem bireysel mamul kalemlerinin, hem de mamul türlerinin maliyetlerini bulmada kullanılan temel yöntem, kuşkusuz aynıdır. Farklılıklar, mamul stoklarına ve brüt satış kârlarına ilişkin ayrıntılar ile, dağıtılan fonksiyonel maliyet gruplarına ilişkin ayrıntılardan kaynaklanmaktadır.

Öte yandan fonksiyonel maliyet gruplarını; müşteri sınıflarına ya da müşterilere dağıtmada gereksinim duyulan bilgiler de şunlardır:

- i- Belirli bir dönemde tüm siparişlere ilişkin faturalardaki kalemlerin sayısı,
- ii- Müşterilerce satın alınan ve yüklenilen mamul birimlerinin sayısı ya da ağırlığı,
- iii- Müşterilerle yapılan satış görüşmelerinin sayısı,
- iv- Özel müşteri gruplarına reklâm yapmada kullanılan çeşitli reklâm araçlarının harcama sürenin maliyeti,
- v- Müşterilerce verilen siparişlerin sayısı,
- vi- Henüz tahsil edilmemiş alacakların ortalama tutarı,
- vii- Alacaklar Hesabına kaydedilen faturaların sayısı,

Yukarıda sıralanan bu faktörlerin herbirinden, pazarlama maliyetleri ve pazar kârları belirlenecek her müşteri grubuna ilişkin kısımların, hesaplanması gerekir. Mamullerin pazarlama maliyeti ve kârları hesaplanmak istendiğinde, kitle halindeki verilere gereksinim duyulur.

Yukarıda belirtilen faktörler, fonksiyonel maliyet gruplarından müşteri sınıflarına düşen payları, müşteri sınıflarına dağıtmada kullanılır. Fonksiyonel maliyet gruplarından müşterilere düşen toplam paylarla, direkt giderler toplamı, toplam müşteri maliyetini oluşturur. Bu maliyetler toplamı, aynı dönem içinde bir müşteri sınıfından elde edilen brüt satış tutarından düşülerek, bu müşterilerin nispi verimliliği bulunur.

İşletme yönetiminin çeşitli müşteri gruplarına ilişkin maliyet analizlerini yapması; hem olası, hem de yararlıdır. Örneğin; bireysel müşterilere ilişkin olarak elde edilen maliyet analiz sonuçları; mamul dağıtım kanallarının nispi kârlarını, satışlarını, brüt satış tutarını, giderlerini ve satınalma hacimleri itibarıyla sınıflandırılan hesapları göstermek amacıyla birleştirilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1— ALDERSON, Wroe and HAAG, Frederick, **Problems of Wholesale Electrical Goods Distribution**, (Washington: U.S. Department of Commerce, Government Printing Office, 1931).

- 2— ALDERSON Wroe, And MILLER Nelson, **Problems of Wholesale Dry Goods Distribution**, U.S. Department of Commerce, Government Printing office, 1930).
- 3— CARROLL, J. Edward, **Wholesale Druggists' Operations**, Washington: U.S. Department of Commerce, Government Printing office, 1934).
- 4— MESEROLE, H. William And Sevin H. Charles, **Effective Grocery Wholesaling**, (Washington: U.S. Department of Commerce, Government Printing office, 1941).
- 5— MILLARD, J. W, **Analyzing Wholesale Distribution Costs**, (Washington: U.S. Department of Commerce, Government Printing office, 1928).
- 6— SEVIN, H. Charles, **Distribution Cost Analysis**, (Washington: U.S. Department of Commerce, Government Printing Office, 1946).
- 7— SEVIN, H. Charles, **Marketing productivity Analysis**, (New York: Mc Graw-Hill Book Company, 1965).
- 8— SEVIN, H. Charles, «How To Control Your Distribution Costs» in J.K. Lasser (Ed), **Business Management Handbook**, (New York: Mc Graw-Hill Book Company, 1952).
- 9— SEVIN, H. Charles «Distribution And Administrative Cost Analysis», in FISKE, P. Wyman and BECKETT A. John (Eds), **Industrial Accountant's Handbokk**, (Englewood Cliffs, N.J: Prentice-Hall, Inc, 1954).
- 10— SEVIN, H. Charles, «Controlling Distribution Costs» in L. Doris (Ed). **Corporate Treasurers' and Controllers' Handbook**, Englewood Cliffs, N.J: Prentice-Hall Inc, 1950).
- 11— URAZ, Çevik, **İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizi**, (Ankara: Sevinç Matbaası, Ankara İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Yayın No: 50, 1971).