

T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

PAZARLAMA MALİYETLERİ **DAĞITIMI VE ANALİZİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Nesrin DELİCELİ

ESKİŞEHİR, 1987

İÇİNDEKİLER

Sayfa

TABLolar LİSTESİ	vii
<u>ŞEKİLLER LİSTESİ</u>	viii vi
SUNUŞ	1
GİRİŞ	

BÖLÜM I

PAZARLAMA VE MALİYET KAVRAMLARI

I. PAZARLAMA KAVRAMI.....	4
<u>1. Pazarlama Nedir?</u>	5
<u>2. İşletme Açısından Pazarlamanın Önemi</u>	7
<u>3. Pazarlamanın Fonksiyonları</u>	9
<u>4. Pazarlama Yönetimi</u>	12
A. <u>Pazarlama Yönetiminin Tanımı ve Özellikleri</u>	12
B. <u>Pazarlama Yönetiminin Fonksiyonları</u>	15
C. <u>Pazarlama Yönetiminde Muhasebe Bilgi ve</u> <u>Raporlarının Önemi</u>	18
II. MALİYET KAVRAMI.....	23
<u>1. Maliyet Nedir?</u>	25

A. <u>İşletme Açısından Maliyet</u>	27
B. <u>Maliyetin Unsurları</u>	30
2. <u>Maliyet Türleri</u>	32
A. <u>Yönetim Kararları Açısından Maliyetler</u>	33
B. <u>Uğraşı Alanı Açısından Maliyetler</u>	36
C. <u>Hesap Tekniği Olarak Maliyetler</u>	37
D. <u>Fonksiyonel Açısından Maliyetler</u>	38
III. <u>PAZARLAMA MALİYETLERİ</u>	40
1. <u>Pazarlama Maliyetleri Nedir?</u>	41
2. <u>Pazarlama Maliyetlerinin Sınıflandırılması</u> ...	42
3. <u>Pazarlama Maliyetlerinin Özellikleri</u>	46
4. <u>Pazarlama Maliyetlerinin Önemi</u>	49
5. <u>Pazarlama ve Üretim Maliyetleri Arasındaki</u> <u>Farklılıklar</u>	51

BÖLÜM II

PAZARLAMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE HESAPLANMASI

I. <u>PAZARLAMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ</u> ...	54
1. <u>Pazarlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin</u> <u>Kapsamı</u>	54
2. <u>Pazarlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesin-</u> <u>den Sağlanacak Olan Yararlar</u>	57
II. <u>PAZARLAMA MALİYETLERİNİ KAYITLAMA VE SAPTAMA</u> <u>SİSTEMLERİ</u>	59

<u>1. Fiili Maliyet Yöntemi</u>	59
<u>2. Standart Maliyet Yöntemi</u>	61
<u>3. Tam Maliyet Yöntemi</u>	64
A. <u>Fiili Maliyet Esasına Göre Tam Maliyet Yöntemi</u>	67
B. <u>Standart Maliyet Esasına Göre Tam Maliyet Yöntemi</u>	69
<u>4. Değişken Maliyet Yöntemi</u>	71
A. <u>Fiili Maliyet Esasına Göre Değişken Maliyet Yöntemi</u>	74
B. <u>Standart Maliyet Esasına Göre Değişken Maliyet Yöntemi</u>	76

BÖLÜM III

PAZARLAMA MALİYETLERİNİN ANALİZİ

I. PAZARLAMA MALİYET ANALİZLERİNİN KAPSAMI.....	79
<u>1. Pazarlama Maliyet Analizi Nedir?</u>	80
<u>2. Pazarlama Maliyet Analizi Çalışmasında Varsayımlar</u>	83
<u>3. Pazarlama Maliyet Analizinin Amacı ve Önemi</u> ..	87
<u>4. Pazarlama Maliyetlerinin Analiz Yöntemleri</u> ...	90
A. <u>Bölgelere Göre Analiz</u>	91
B. <u>Müşterilere Göre Analiz</u>	93
C. <u>Mallara Göre Analiz</u>	94
D. <u>Satış Elemanlarına Göre Analiz</u>	95

<u>E. Gider Kalemlerine Göre Analiz.....</u>	96
<u>F. Pazarlama Fonksiyonlarına Göre Analiz.....</u>	97
<u>5. Pazarlama Maliyet Analizinin Yapılışında</u> <u>Ortaya Çıkan Sorunlar ve Bunların Çözüm</u> <u>Yolları.....</u>	101
II. PAZARLAMA MALİYETLERİNİ ANALİZ ÇALIŞMALARI.....	105
<u>1. Yapılacak Analiz Şeklinin Belirlenmesi.....</u>	106
<u>2. Endirekt (Dolaylı) ve Direkt (Dolaysız)</u> <u>Olarak Maliyetleri Bölümlenmesi.....</u>	107
<u>3. Dağıtım Anahtarlarının Belirlenmesi.....</u>	109
<u>4. Pazarlama Alanlarına Göre Giderlerin Dağıtımı</u>	112
<u>5. Analizin Tamamlanarak Tabloların Hazırlanması</u> <u>ve Yorumu.....</u>	114

SONUÇ

KONTROL

BÖLÜM IV

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

I. ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş.....	117
<u>1. Şirketin Amacı ve Konusu.....</u>	117
<u>2. Satış Şekli ve Satış Bölgeleri.....</u>	120
<u>3. Personel Durumu.....</u>	122
II. ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş.'NİN PAZARLAMA MALİYETLERİ VE FAALİYETLERİNİN ANALİZİ.....	122
<u>1. Analiz Bilgileri.....</u>	122
<u>2. Yorum ve Değerleme.....</u>	126

Yok

<u>SONUÇ</u>	117
<u>BİBLİYOGRAFYA</u>	129
KAYNAKÇA	121
<u>EKLER</u>	133
	126
	138

TABLÖLÄR LİSTESİ

Yok.

I. DAĞITIMDA KULLANILABİLECEK ANAHTARLAR.....	111
II. GİDER DAĞITIM TABLOSU.....	113
III. PERSONEL DURUMUNUN HAREKETLİLİĞİ.....	121
IV. ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş.'NİN 31.12.1986 TARİHLİ YÜZDELERLE İFADE EDİLEN GELİR TABLOSU.....	125

ŒEKİLLER LİSTESİ

I. PAZARLAMA YÖNETİMİNE SİSTEMATİK BİR BAKIŞ.....	14
II. PAZARLAMA YÖNETİMİ.....	17
III. PAZARLAMA BİLGİ SİSTEMİ.....	20
IV. MALİYET UNSURLARI.....	31
V. KÂR HEDEFİ.....	82

Sayı
↓
vi

~~viii~~

~~vii~~

SUNUŞ

GİRİŞ

Gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerin işletmeleri için kârlılıklarını arttırmak oldukça önemli bir konudur. Diğer önemli bir konu ise, bu işletmelerin faaliyetlerinin sürekliliği ve verimliliğidir.

Günümüz işletmelerinde artık kârlılık, verimlilik ve sürekliliğin sağlanması sorunu sadece mal ve hizmetlerin üretimin gerçekleştirilmesi ve bu üretime ilişkin ortaya çıkan maliyetlerin belirlenmesi ile ortadan kaldırılamamaktadır. Üretilen bu mal ve hizmetlerin en az maliyetle tüketicilerin istek ve beğenilerine sunulmasını sağlayacak pazarlama faaliyetlerinin de yerine getirilmesi oldukça önemlidir. Bunun içindir ki bir üretim faaliyetini gerçekleştirmek kadar, pazarlama faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi de işletmeler için önemlidir. Artık gerek üretim gerekse pazarlama faaliyetini yerine getirirken ortaya çıkan maliyetlerin bilinmesi de bir zorunluluk haline gelmiştir.

İşletme yöneticilerinin gereksinme duydukları ve en çok yardımına ihtiyaç hissettikleri bilgi kaynağı maliyet muhasebesidir. Çok yakın zamana kadar maliyet muhasebesinin kapsamı sadece üretim maliyetleri olarak

sınırlandırılmıştır. Oysa gelişen koşullar ve işletmelerin dev boyutlara ulaşması sonucu maliyet muhasebesinin iki ana öğeden oluştuğu ve bu konularda bilgiler verebilecek düzeye ulaştığı görülmüştür. Maliyet muhasebesi sadece üretim maliyetlerine ilişkin maliyetlerin belirlenmesi ve kontrolüne ilişkin bilgiler vermenin yanında aynı zamanda pazarlama maliyetlerinin belirlenmesi ve kontrolüne olanak veren bilgileri de vermek durumundadır.

Gerçekten de üretim sonrasında pazara sunulan bir malın maliyetinin içinde hem üretim hem de pazarlama maliyetinin bulunduğu bir gerçektir. Bu nedenle maliyet muhasebesi sistemi ele alınırken pazarlama maliyetlerinin niteliklerine uygun bilgilerin elde edilmesine olanak sağlayacak şekilde bu sistemin genişletilmesi işletmeler açısından oldukça yararlıdır.

Pazarlama faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin belirlenmesi ve analizinin yapılması sonucu pazarlama faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve hangi mallar yada hangi satış bölgeleri yada satıcıların işletme için kârlı olduğunun ortaya çıkarılması işletmelerin daha verimli ve kârlı çalışmasında büyük bir öneme sahiptir.

Bu amaçla tezimizde pazarlama maliyetlerinin belirlenmesi faaliyetlere göre dağıtımı ve analizlerine yönelik bir konuyu işlemeyi uygun gördük. Dört bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümü pazarlama ve maliyet

kavramlarının tanımlanması ve pazarlama açısından maliyet kavramlarının ele alınmasına yöneliktir. İkinci bölümde ise, pazarlama maliyetlerinin neler olduğu ne özellikleri ile bu maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusuna yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, pazarlama maliyetlerinin ne şekilde analiz edilebileceği, analiz çalışmasının nasıl gerçekleştirileceği konuları üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde de, Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş'den elde edilen bilgileri çerçevesinde analiz uygulamasına yer verilmiştir.

BÖLÜM I

PAZARLAMA VE MALİYET KAVRAMLARI

I. PAZARLAMA KAVRAMI

Pazarlama sözcüğü pazar veya piyasa anlamına gelmekte olan İngilizcedeki "market" sözcüğünden kaynaklanmaktadır. Pazarlama batı'da özellikle Amerika'da geniş ölçüde gelişmiş olan teknik bir bilgidir(1). Pazarlama işletmelerin en dışa yönelik tarafı olarak kabul edilebilir. Bunun nedeni ihtiyacını 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(2).

(1) Tunç EREM, Yönetim Açısından Pazarlama, İ.İ.T.İ.A., Ya. No.336-569, İstanbul, 1980, s.11.

(2) İsmet MUCUK, Pazarlama İlkeleri, Ya.No.23, İstanbul 1984, s.2.

Pazarlama kavramının oldukça karmaşık olması bu konuda yapılan tanımların farklılıklar göstermesine neden olmaktadır. Bazılarına göre pazarlama satış ve reklâm bazılarına göre ise, tüketici gereksinimini karşılamaktır. Ancak pazarlama kavramı bunlardan öte oldukça karmaşık ve sistematik bir kavramdır(3).

Pazarlama esas olarak iki temele dayandırılabilir. Bunlardan biri bütün işletme plan ve politikaları ile çalışmaların tüketiciye yönelmiş olması, diğeri ise, işletme satışlarının kârlılığını hedef almasıdır. Genel olarak söylemek gerektiğinde ise, pazarlama kavramı tüketici taleplerini tahmin etmenin işletme sürekliliği için ekonomik ve sosyal bir gerek olduğunu kabul eden bir işletme görüşüdür(4).

1. Pazarlama Nedir?

Pazarlama kavramı, gelişme süreci içinde bir çok değişik şekilde dar ve geniş kapsamlı tanımlamalara konu olmuştur. Pazarlamayı en dar anlamı ile "dokunulur malların, tüketicilerin eline geçmesi için yapılan

(3) Tuncer TOKOL, Pazarlama Yönetimi, B.İ.T.İ.A., Bursa 1983, s.13.

(4) Çevik URAZ, İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizleri ve Uygulama Örneği, A.İ.T.İ.A., Ya.No.50, Ankara 1971, s.10.

eylemler" olarak tanımlayabiliriz(5). Daha geniş kapsamlı olarak düşünüldüğünde ise, pazarlama "tüketicileri tatmin etmek ve işletme amaçlarına ulaşmak için mal ve hizmetlerin üreticiden, tüketiciye ve kullanıcıya doğru akışını yöneltme işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesidir" şeklinde tanımlanabilmektedir(6).

Modern pazarlama kavramından yola çıkılarak bir açıklama yapmak istendiğinde ise, "pazarlama işlemlerinin tüketicilerin arzu ve ihtiyaçlarını nitelik ve nicelik yönlerinden saptamaya başlayan, onların mal ve hizmetlerden bekledikleri faydaları sağlamalarına yardımcı olarak şekilde üretim düzenlemesine yardımcı olan ve üretilen mal ve hizmetlerin üreticiden tüketiciye en uygun şekilde ulaşmasını sağlayan bütün işletme faaliyetlerini içine alan bir sistemdir" denilebilir(7).

"American Marketing Association'ın yaptığı bir pazarlama tanımı ise şöyledir; Pazarlama "tüketiciyi daha iyi tatmin etmek ve işletmenin gayesine ulaşmasını gerçekleştirmek amacı ile mal ve hizmetlerin üreticiden tüketiciye doğru olan akışına bilimsel bir yön verilmesini sağlayan işletme faaliyetidir"(8).

(5) İlhan CEMALCILAR, Pazarlama, Eskişehir, 1983, s.12.

(6) MUCUK, s.3.

(7) Çevik URAZ, Pazarlama Yönetimi, A.İ.T.İ.A., Ya.No.34, Ankara, 1979, s.12.

(8) EREM, s.12.

Yapılan tüm bu tanımlamalarda ortak bir nokta arandığında pazarlama için şunları söylemek mümkündür(9):

1. Pazarlama insana yönelik bir eylemdir.
2. İhtiyaç ve isteklerin doyurulmasına yöneliktir.
3. Değişim yolu ile bu eylem amacına ulaşır.

Yapılmış olan tüm pazarlama tanımlarına bakıldığında, ihtiyaç ve isteklerin pazarlamanın başlangıcını oluşturduğu görülür. İnsanların istek ve ihtiyaçlarını karşılayan mallar ve hizmetlerde değişim yolu ile ele geçirildiğinde pazarlamadan söz edilmektedir(10). Bu da göstermektedir ki, pazarlamadan amaç işletme amaçlarına ulaşma yanında tüketici tatminini sağlamaktır(11).

2. İşletme Açısından Pazarlamanın Önemi

Pazarlama işletme faaliyetlerinin devamlılığı için büyük bir öneme sahip bulunan bir işletme fonksiyonudur. 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

(9) CEMALCILAR, s.11.

(10) CEMALCILAR, s.12.

(11) MUCUK, s.4.

bir malı üretmek, işletme için bir yarar sağlamayacaktır(12). Bir işletme için genelde üç ana unsurdan sözedilebilir. Bunlar; üretim yapmak, pazara sunmak ve kâr sağlamaktır. Bu unsurlara bakıldığında, en önemli ve etkin bir işletme fonksiyonu olarak pazarlama karşımıza çıkmaktadır(13).

İleri pazarlama yönetimi kavramı ile işletmede pazarlama bölümü bütün işletme çalışmalarını yönetecek bir pozisyona gelmiştir. Bu durumda işletmede pazarlama hat bir fonksiyon, diğer işletme fonksiyonları ise kurmay fonksiyon haline gelmektedir(14). Amerikalı yönetim bilimcisi Peter Drucker pazarlamanın işletmenin temel amaçları ile ilişkisi olduğunu belirterek bu konuda şöyle demektedir. "İşletme toplumun bir parçası olduğuna göre geçerli tek amacı vardır: O da tüketici yaratmaktır. Tüketici işletmenin varlığını koruyan, ekonomide istihdam yaratan temel bir öğedir." Tüketcinin yaratılması ve ona hizmet edilmesi hiç şüphesiz ki pazarlama yönetiminin temel sorumluluğudur(15).

Üretim faaliyetlerinin de verimliliğini arttırmada işletme için büyük bir öneme sahip olan pazarlama faaliyeti

(12) TOKOL, s.17.

(13) URAZ, Pazarlama..., s.3.

(14) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.16.

(15) TOKOL, s.18.

üretici ile tüketici arasında kurmuş olduğu haberleşme kanalı ile bu görevi yerine getirir. Pazarlama her büyüklükteki işletme için oldukça büyük bir öneme sahiptir. Ancak yığın üretim yapan işletmeler için daha büyük bir önemi vardır. Çünkü yığın üretim, yığın dağıtımı ve buna bağlı olarak da yığın tüketimi gerekli kılmaktadır(16).

3. Pazarlamanın Fonksiyonları

Pazarlama fonksiyonları malların ve hizmetlerin dağıtımında yapılan bir eylem, iş, çalışma yada hizmettir. Bir fonksiyon tüketici ile üretici arasında bir kez yada bir çok kez üretici, aracı yada tüketici tarafından yapılabilir. Pazarlama fonksiyonları pazarlanacak malın yada hizmetin türüne, tüketicilere, ekonomik koşullara göre değişiklik gösterebilir. Ancak şu temel işlemler her zaman söz konusudur(17):

1. Arzın talebe uyması,
2. Değişim,
3. Fiziksel dağıtım,
4. Pazara ilişkin bilgilerin yayılması.

(16) CEMALCILAR, s.30.

(17) CEMALCILAR, s.117.

Pazarlama fonksiyonları geniş olarak ele alındığında, malların el değiştirmesi ve fiziki dağılımlarının yapılmasını sağlayan işlemlerin bütünü olarak irdelenir(18).

Pazarlama fonksiyonlarını şu şekilde sınıflandırmak mümkündür(19):

- I. Değişim fonksiyonları
 1. Satın alma
 2. Satma
- II. Mal ile ilgili fiziki fonksiyonlar
 1. Taşıma-Ulaştırma
 2. Depolama
- III. Kolaylaştırıcı fonksiyonlar
 1. Standardizasyon
 2. Finansman
 3. Riziko yönetimi
 4. Pazar araştırması.

Pazarlama fonksiyonlarından değişim fonksiyonları sahiplik faydası yaratırken, diğer fiziki fonksiyonlar ise iktisadi açıdan zaman, yer ve mülkiyet faydası yaratmaktadır(20).

(18) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.12.

(19) Ömer AŞICI, Pazarlama, Ege Üniversitesi İ.İ.B.F. Ya. No.64143, İzmir, 1974, s.45.

(20) MUCUK, s.27.

Değişim fonksiyonu olarak satın alma ve satma fonksiyonları pazarlama açısından iki zorunlu elemandır. Çünkü üretmek için satın almak ve ürettiğini satmak işletme için kaçınılmaz bir zorunluluktur(21).

Fiziki fonksiyonlardan taşıma-ulaştırma malın üretim yerinde tüketiciye ulaşana kadar olan fiziksel hareketini belirtir. Depolamada ise pazarlanacak malların bir yada birden çok yerde bulundurulması söz konusudur. Diğer bir fonksiyon olarak görülen standardizasyon malların kalite ve büyüklük bakımından standartlığını ifade eder. Finansman ise, türlü pazarlama seviyelerinde meydana gelen para akımı nedeni ile yerine getirilmesi zorunlu bir pazarlama fonksiyonu olarak karşımıza çıkar. Risko yönetimi ile ise, belirsizlikler sonucu ortaya çıkabilecek riskin düşük tutulmasını amaç edinen bir başka fonksiyon ortaya çıkmaktadır. Riskin düşük tutulması daha yüksek kazanç ve daha düşük maliyet demektir. Böylece işletme için doğru ve yararlı kararlar vermek kolaylaşacaktır(22).

Pazarlama fonksiyonlarının tümü birbirine bağlı ve bir birini tamamlar nitelikte olmalıdır. Aksi halde fonksiyonlar arası meydana gelen kopukluk işletme faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyecektir.

(21) AŞICI, s.46.

(22) AŞICI, s.48.

4. Pazarlama Yönetimi

A. Pazarlama Yönetiminin Tanımı ve Özellikleri

Pazarlama yönetimi herşeyden önce bir talep yaratma faaliyetidir(23). İşletmeler açısından pazarlama olayına baktığımızda başlı başına bir yönetim eylemi olduğunu görmek mümkündür. Bu nedenle hangi büyüklükte olursa olsun her işletme için pazarlama yönetiminden söz edilebilir(24).

Pazarlama yönetiminin çalışma konusu; tek kişi işletmeleri, şirketler, kooperatifler ve devlet tekeli gibi ekonomik birimlerin kararlarının yerine getirilebilmesine olanak sağlayan pazarlama tekniklerinin kullanılmasını kapsar(25).

Etkin bir pazarlama yönetimi için şu koşulların varlığı gereklidir(26).

1. Olayların, koşulların ve insanların sürekli değiştiği gerçeği bilinmelidir.

(23) EREM, s.28.

(24) CEMALCILAR, s.191.

(25) AŞICI, s.63.

(26) CEMALCILAR, s.192.

2. Tüketici ihtiyaç ve istekleri bilinmelidir.
3. Pazarlamada sistem yaklaşımına yer verilmelidir.
4. Pazarlama yönetimi ile ilişkisi olan kavram ve kuramlar öğretilip uygulanmalıdır.
5. Pazarlama yönetimi ile işletmenin diğer yönetim alanları arasındaki ilişkiler unutulmamalıdır.
6. İşletmenin yapısına uygun bir pazarlama örgütü oluşturulmalıdır.

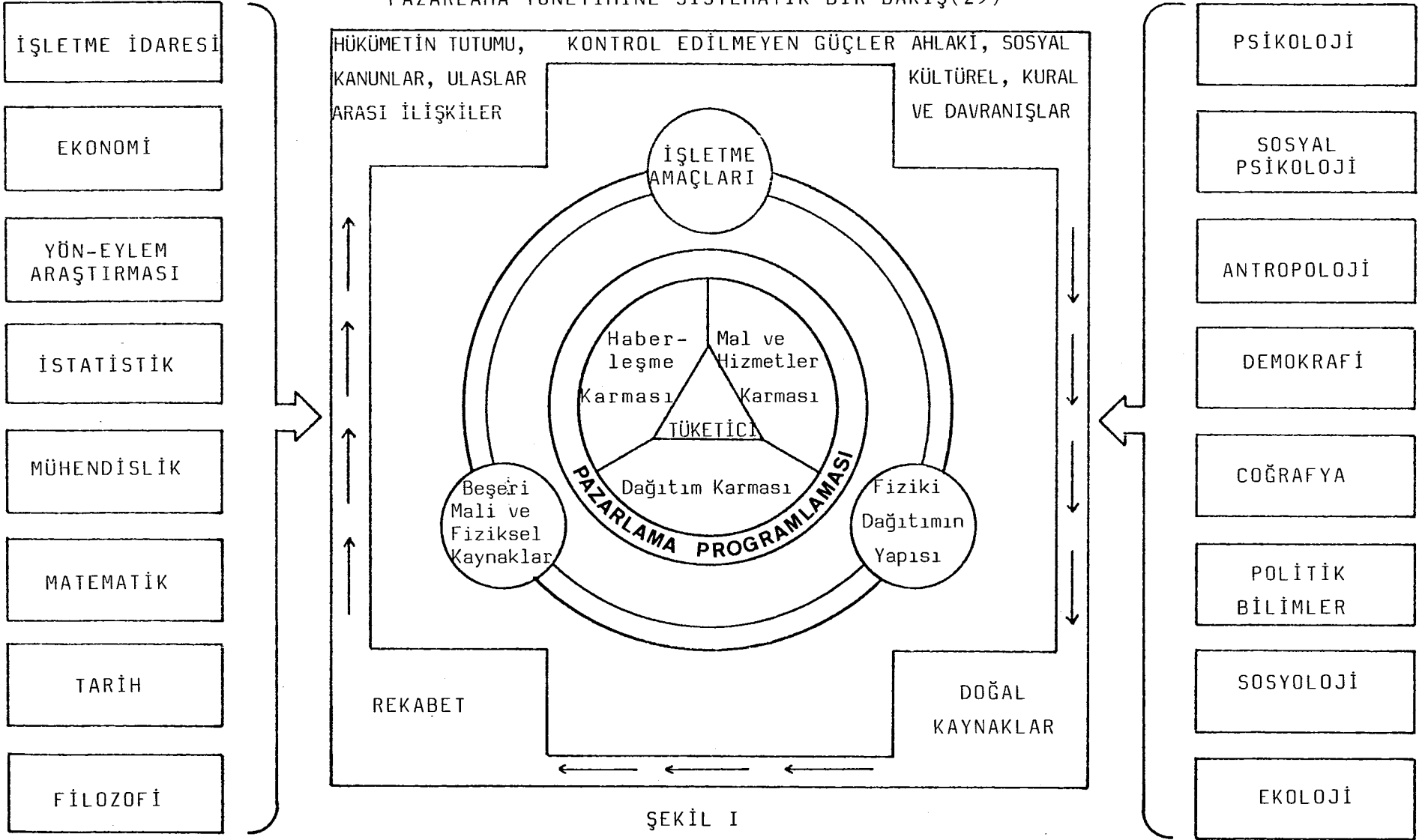
Pazarlama faaliyeti üretimden önce başlar ve gerek üretim aşamasında gerekse üretilen malın satışından sonrada devam eder. Bu nedenle pazarlama yönetimini; pazarlama problemlerinin saptanmasını, analizini, çözümünü ve bunlara ilişkin kararların devamlı olarak alınmasını sağlayan sürekli bir işlem olarak ele almak gerekir(27).

Bu düşünceden hareketle pazarlama yönetimini özellikli duruma getiren olay, yöneticinin işletmenin mal ve hizmetlerine olan talebin devamını sağlamakta uyguladığı tekniklerdir. İşte bu özellik pazarlama yöneticisini, tüketici talebini karşılamak için kaynakları örgütleyen üretim yöneticisi ve diğer işletme yöneticilerinden farklı kılar. Pazarlama yönetimine ilişkin çalışma yapan bir yönetici şu işleri yerine getirir(28).

(27) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.16.

(28) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.19.

PAZARLAMA YÖNETİMİNE SİSTEMATİK BİR BAKIŞ(29)

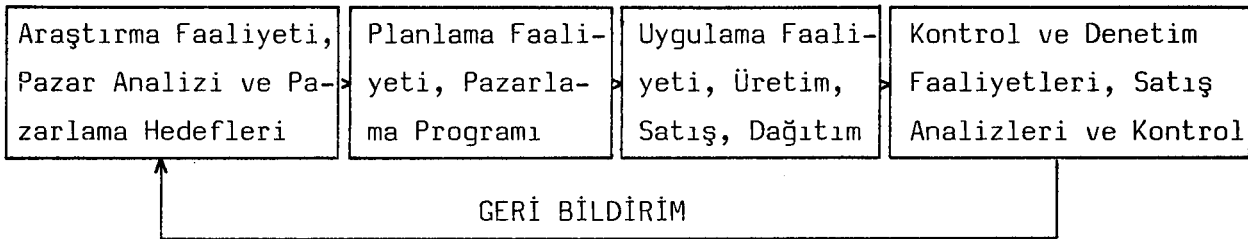


(29) URAZ, Pazarlama..., s.5.

1. Müşteri istek ve ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yeni mallar geliştirmek,
2. Var olan pazarlama kuruluşlarından yararlanarak mali pazarlamaya yönelik metotlar araştırmak,
3. Malın satışına ilişkin satış arttırıcı çabalar arasından seçim yapmak,
4. Mala ilişkin fiyatın durumunu belirlemek.

B. Pazarlama Yönetiminin Fonksiyonları

Pazarlamanın fonksiyonlarına geçmeden önce yönetsel açıdan pazarlamanın ne anlama geldiğine bakmak gerekirse; Pazarlama, üretim öncesi ve üretime yön verici faaliyetler ile başlayan ve satış sonrası faaliyetler (satış analizleri ve kontrol) ile son bulan geniş kapsamlı bilimsel bir faaliyettir. Yönetsel açıdan pazarlamayı şu şekilde ifade etmek mümkündür(30).



Pazarlama yönetimi fonksiyonlarına çok değişik açılardan yaklaşmak mümkündür. Karar verme konusunun ağırlıkta olduğu bir pazarlama yönetimi söz konusu olduğunda karar verme sürecine uygun olarak pazarlama yönetimi fonksiyonları şöyle sıralanabilir(31).

(30) EREM, s.35.

(31) URAZ, Pazarlama..., s.6.

1. Problemin tanımlanması,
2. Farklı uygulama olanaklarının araştırılması,
3. Bilgi toplama,
4. Farklı uygulamaların değerlendirilmesini yapma.

Bir pazarlama yönetimi karar sürecine ağırlık verdiğinde bu fonksiyonların her birini ayrı ayrı incelemelidir(32). Pazarlama yönetiminde karar verirken iki önemli karar unsuru daima gözönünde bulundurulmalıdır. Bunlar(33):

1. Pazarlama maliyetlerinin gerçek durumunu bilmek,
2. Bu maliyetleri kontrol edebilecek yönetim araçlarına sahip olmak.

Diğer bir açıdan bakıldığında ise, pazarlama yönetiminde verilen kararların doğruluğu ve etkililiği talep, maliyet ve kâr analizlerine dayalı olmalıdır(34).

Pazarlama yönetiminin kendine düşen görev ve sorumlulukları en iyi şekilde yerine getirebilmesi, kısacası pazarlama yönetiminde kararların doğruluğunun ve etkinliğinin sağlanması ancak talep, maliyet ve

(32) URAZ, Pazarlama..., s.7.

(33) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.23.

(34) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.23.

PAZARLAMA YÖNETİMİ (35)

POLİTİKALARI FORMÜLE ETMEK	FİNANSMAN	İŞLEMLERİ YÖNETMEK	BİLGİ TOPLAMA	ÖRGÜTLEME	ARAÇ SAĞLAMAK	RİSK YÖNETİMİ
<ul style="list-style-type: none"> -Değişen şartlara göre politikaları hazırlamak -Mal ve satış işlemlerinin farklılaştırılması -Satış planlarını yapmak -Devamlı yönetim ve kontrol yapmak 	<ul style="list-style-type: none"> -Pazarlama işlemleri için kapital kaynakları bulmak -Kapital maliyetini tespit etmek -Fiyatlandırma -Kredi işlemleri 	<ul style="list-style-type: none"> Satış personelinin yönetimi -Eleman bulma -İşe alma -Eğitme -Ücret tespiti -Moral Reklam Yönetimi Depolama Nakliye Toplum ilişkileri 	<ul style="list-style-type: none"> Pazarlama Maliyet Analizleri Pazarlama Araştırması Bütçeleme 	<ul style="list-style-type: none"> Örgütü kurmak ve örgüte eleman almak, yetki ve sorumlulukları dağıtmak, yeniden örgütleme. 	<ul style="list-style-type: none"> İşletme yerinin seçimi satın alma veya kiralama kararı vermek diğer pazarlama araç ve gereçlerini temin 	<ul style="list-style-type: none"> Ekonomik ve sosyal riskler, tabii afetler kaza ihtimalleri ve sigortalama

ŞEKİL II

(35) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetlerini..., s.22.

kâr analizleri için gerekli olan bilgilerin elde edilebilmesine bağlıdır. Bu bilgileri sağlayabilecek (özellikle satış, maliyet ve kâr'a ilişkin konularda) en doğru ve güvenilir bilgi kaynağı muhasebedir.

C. Pazarlama Yönetiminde Muhasebe Bilgi ve Raporlarının Önemi

Pazarlama yönetiminde alınacak olan kararların belirsizliği karşısında ortaya çıkacak riskleri azaltabilmenin tek bilimsel yolu geçerli ve güvenilir veri ve bilgilerden yararlanmaktır. Bu da ancak etkin bir pazarlama bilgi sistemi ile olur(36). Pazarlama bilgi sistemi işletmede satışların planlanması, pazar araştırması, mamullerin stratejik planlaması, reklâm, fiyatlama, satış analizlerine ilişkin konularda bilgi sağlayan bir sistemdir(37). Ancak bu sistemin her zaman karmaşık bir yapıya sahip olması gerekmez. Küçük bir işletme için satış analizi ve talep tahmininden oluşan bir sistem şeklinde de düşünülebilir. Pazarlama bilgi sisteminde önemli olan bilginin

(36) Kemal KURTULUŞ, Pazarlama Yönetimine İlişkin Muhasebe Bilgi ve Raporları", İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ İŞLETME FAKÜLTESİ DERGİSİ, C: 9, S: 1, Nisan-1980, s.31.

(37) Fevzi SÜRMELİ, Finansal Bilgi Sistemi, Eskişehir, 1984 s.55.

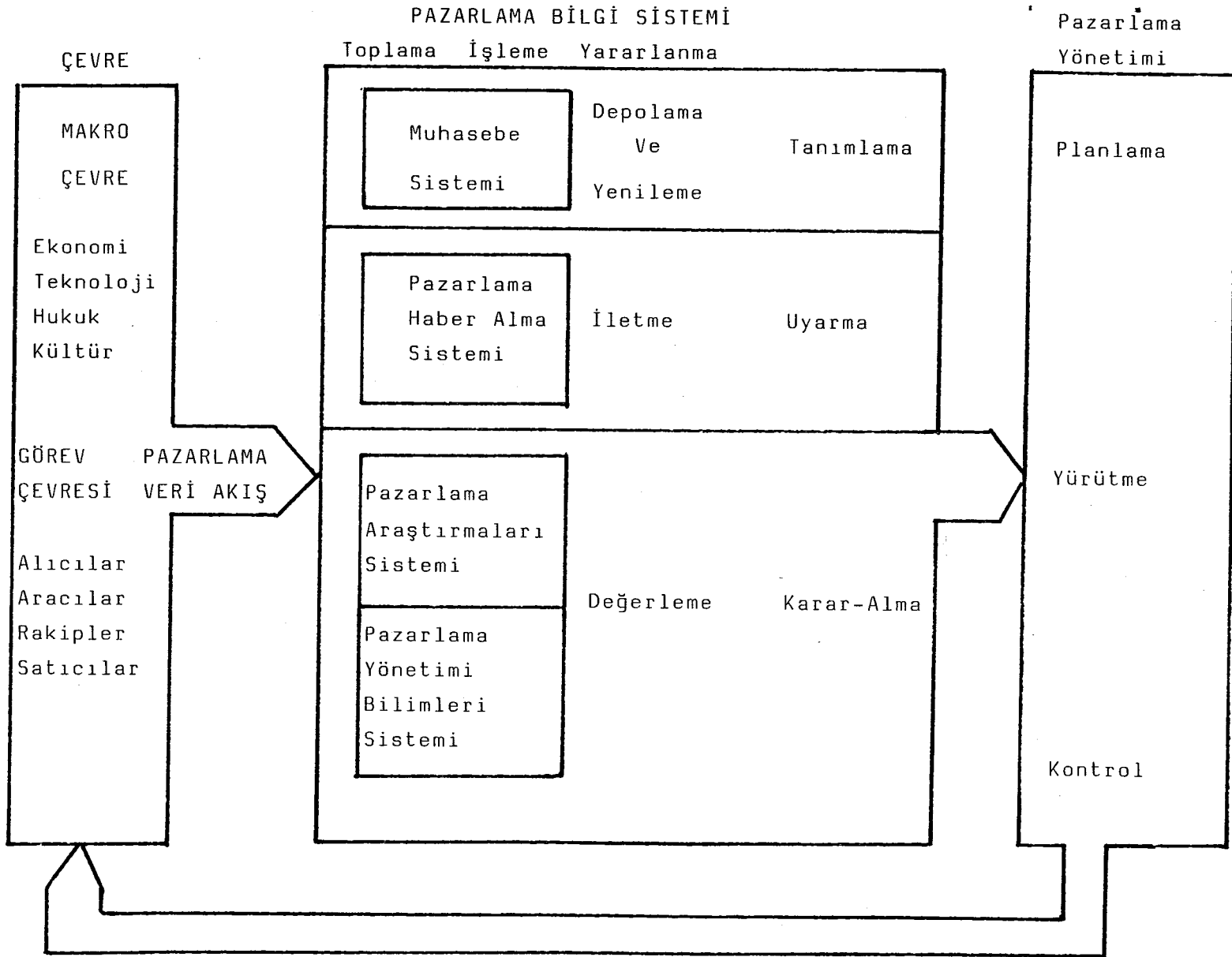
etkin ve verimli bir şekilde sorunları çözecek ve yönetim sürecini geliştirecek bir programla ele alınmasıdır(38).

Muhasebeyi pazarlama sistemine bilgi sağlayan diğer bir bilgi sistemi olarak ele almak gerekir. Pazarlama yöneticisi için önemli bir bilgi kaynağı olan muhasebe sistemi kendi içinde hesap, bütçe ve rapor sistemi olarak ayırma tabi tutulabilir. Pazarlama yöneticisine bilgi sağlamak işlevini işletme içinde işletme içi rapor sistemi yüklenmiştir. Bu sistemin sunacağı bilgilerin kaynağını ise hesap ve bütçe sistemleri oluşturmaktadır. Muhasebe sisteminin pazarlama yönetimine sunduğu başlıca raporlar ve bilgiler, içinde bulunulan ve geçmiş döneme ait olan satış ve maliyet rakamları ile bunların hizmet birimlerine, bölgelere ve satışlara göre düzenlenmesi sonucu elde edilen bilgilerdir(39). Pazarlama bilgi sistemi içinde muhasebenin yerini bir şekilde ifade etmek istersek ŞEKİL III'teki gibi gösterebiliriz(40).

(38) İsmail KAYA, Pazarlama Bilgi Sistemleri, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ya.No.3226/153, İstanbul, 1984, s.25.

(39) KURTULUŞ, s.26.

(40) Philip KOTLER (Çev. Yaman ERDAL), Pazarlama Yönetimi, Bilimsel Yayınlar Derneği, Cilt I, İstanbul, 1984, s.327.



ŞEKİL III

Ayrıca pazarlamaya ilişkin hazırlanan bir muhasebe raporunda şu özelliklerin bulunması da elde edilen bilgileri anlamlı ve ilgili kılar(41):

1. Bilgi verme aracı olan muhasebe raporları yapılan planlara uygun olmalıdır.
2. Anlaşılabilir ve düzenli olmalıdır.
3. Çabuk ve zamanında tamamlanmalıdır.
4. Raporlar karşılaştırmalı olarak hazırlanmalı, gerçekleşen ve tahmini rakamların karşılaştırılarak sapmaların bulunmasına olanak tanınmalıdır.
5. Raporlar açık seçik bir şekilde bölümlendirilmelidir.
6. Raporlar mümkün olduğunca miktar birimlerini kapsamalıdır.

Bir bilgi elde etmek aracı olarak muhasebe raporlarının bu şartları yerine getirmemesi halinde işletmenin büyüme hızı sınırlanmış olacak ve hem işletmenin hem de pazarlama yönetiminin verimliliğini kontrol altında tutmak mümkün olmayacaktır(42).

(41) Sadi SÜDER, "Sanayi İşletmeleri Yönetiminde Karar Aracı Olarak Muhasebe Raporları", İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Yıl:2, S:6, Kasım 1976, s.21.

(42) Mustafa AYSAN, "Muhasebe Bilgilerinin Yönetim Amaçları İle Kullanılması", MUHASEBE DERGİSİ, Yıl:6, S:21, Ağustos 1965, s.31.

Bir pazarlama yöneticisinin istenen sonuçlara ulaşmasını sağlayacak muhasebe raporlarını şöylece sıralayabiliriz(43):

1. Mali tablo ve raporlar: Genel anlamda şirketin içinde bulunduğu mali durumunu ve kârlılığını gösteren bilgiler verir.

2. Cari faaliyetlerin planlaması ve kontrolü ile ilgili raporlar: Pazarlama bölümünün içinde bulunduğu durum, daha önceden istenen ve planlanan sonuçlara ulaşip ulaşılmadığı, eğer ulaşılmadı ise, alınabilecek tedbirler hakkında bilgi verir.

3. Özel amaçlı raporlar: İşletmedeki her düzeyde alınacak olan kararlarda başvurulabilecek olan bilgilerle donatılmış raporlardır. Örneğin: Belirli bir mamulün üretimine devam etme veya son verme kararına ilişkin bilgiyi içeren raporlar.

İşletmenin pazarlama yönetimi için gerekli olan muhasebe bilgi ve raporları, pazarlama yöneticisine bir rapor sistemi (bütçe ve hesap sisteminden sağlanan bilgiler ile) içinde sunulurken gözden uzak tutulmaması gereken bir nokta vardır. Bu da her işletmenin farklı işletme içi ve dışı koşullardan etkilenmesi nedeni ile

(43) AYSAN, s.70.

muhasebe bilgilerini içeren raporların kapsamı, ayrıntıları ve zamanı hakkında kesin bir yönetimin bulunmamasıdır(44).

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; İşletmeler çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek bunlar ile toplumun ihtiyaç ve isteklerini karşılayacak mal ve hizmet çıktılarını meydana getirirler(45).

Muhasebe açısından maliyet kavramına bakıldığında maliyetin kanuni ve akdi tasarruflar sonucu ortaya çıkan ve bir kıymet fedakârlığını temsil eden bir özelliği olduğu görülür(46). İşletmeler uğraşı alanlarına göre

(44) KURTULUŞ, s.30.

(45) Nasuhi BURSALI, Maliyet Muhasebesi Prensipleri ve Tatbikatı, İstanbul, 1968, s.1.

(46) BACKER-JACOBSEN (Çev: Sadık BAKLACIOĞLU), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Ankara, 1974, s.3.

mal veya hizmetleri satın alır, yada üretirler, bunun için de birtakım ödemeler yapmak zorundadırlar. İşletmelerin gerek teori gerekse uygulamada ortaya çıkan sorunlarını çözebilmeleri için maliyetlerin bilinmesi bir zorunluluktur. İşletmede alınacak kararlar açısından da maliyetin bilinmesi oldukça önemlidir. Gerekliliğin nedenlerini şöyle sıralayabiliriz(47).

- Bir işletmenin temel amacı kâr sağlamaktır. Kâr satış gelirleri ile maliyet giderleri arasındaki olumlu fark olduğuna göre kârı saptamada maliyet giderlerini bilmek zorunludur.
- Üretilen mal veya hizmetlerin fiyatını saptamada işletme yönetiminin maliyetleri bilmesi gerekir.
- İşletme faaliyetlerinin kontrol edilebilmesi için de maliyetlerin bilinmesi gerekir.

Görüldüğü gibi maliyet kavramı işletmelerin hayatiyetlerini devam ettirebilmeleri için çok iyi bilinmesi ve uygulanması gereken bir kavramdır.

(47) Osman ALTUĞ, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı, İstanbul, 1985, s.9.

1.Maliyet Nedir?

Maliyet en geniş anlamı ile belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıktır. Ancak bu tanım bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Bunlar(48):

- Her fedakârlık miktar ve değer olarak ölçülemez.
- Fedakârlığın ölçülebilmesi halinde ise hangi maliyet türüne girdiğini tanımlamak güçtür.
- Fedakârlığa ekonomi mi yoksa işletme açısından mı bakılacağı sorundur.

Maliyeti "bir işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetleri elde etmek için harcamış olduğu üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değeridir" şeklinde de tanımlayabiliriz(49). İşletmedeki herhangi bir faktörün maliyete ilişkin olabilmesi için ya maliyet unsuru olması yada para ile ifade edilmesi gerekir(50). Bir işletmedeki maliyetler işletmenin bir işlevine veya bölümüne ilişkin bir hizmetin yada malın oluşturulması sonucu ortaya çıkan maliyet giderlerinin tümünden oluşur(51).

(48) ALTUĞ, s.6.

(49) BURSALI, s.1.

(50) Halis ERTÜRK, Maliyet Muhasebesine Giriş, Uludağ Üniversitesi Yayınları, Ya.No.3-023-0071, Bursa, 1982, s.2.

(51) Rafet GÖK, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, A.İ.T.İ.A. Muğla İşletmecilik Yüksek Okulu Yayını, Ya.No.164, Muğla, 1981, s.1.

Amerikan Muhasebe Derneği ve Standartları Komitesi ise, maliyeti şöyle tanımlamaktadır. "Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan yada katlanılma olanağı yüksek olan fedakârlıkların parasal sözcüklerle ölçülmesidir". Bir malın veya hizmetin satın alınması, satılması, bir mal yada hizmetin imal edilmesi, bir mal yada hizmetin bir değeri karşısında elden çıkarılması eylemlerinin hepsi sonuçta bir maliyet oluşturur(52).

Kısaca bir maliyet tanımı istendiğinde ise şöyle tanımlayabiliriz; "Maliyet bir varlığa sahip olabilmek için elden çıkardığımız yada çıkaracağımız tüm iktisadi değerlerdir(53).

Yaptığımız tüm maliyet tanımlarından genelde şu iki sonuca varılabilir(54):

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

(52) Rıfat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi, Eskişehir, 1985, s.38.

(53) İbrahim Özer ERTUNA, Maliyet Muhasebesi, Boğaziçi Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1982, s.15.

(54) BURSALI, s.2.

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

Anlaşılabilir bir ifade ile maliyetin önemli yanı yönetim amaçlarının hem faaliyet alanlarına, hem de yönetim fonksiyonunun gereklerine göre değişmesi sonucu geçerliliğini korumasıdır. Bir maliyet raporundaki bilgiler işletmenin durumuna ve yöneticilerin özel amaçlarına göre değişir(55).

A. İşletme Açısından Maliyet

Maliyet işletme yöneticilerine gerek içinde buldukları zamanda gerekse gelecek zamanda ortaya çıkacak olan sorunlarda yardımcı olması nedeni ile işletme için oldukça önemlidir. Diğer yandan işletmelerde karar verme durumunda bulunan yöneticiler için de işletme için de üretilen mal veya hizmetin maliyetini bilmek önemli riskleri ortadan kaldırır veya azaltır(56).

Üretilen mal veya hizmetlerin fiyatını belirlerken maliyetin bilinmesi zorunludur. İşletme yöneticilerinin üretim, finansman, pazarlama politikalarını belirlerken

(55) BACKER-JACOBSEN, s.25.

(56) GÖK, s.5.

işletmedeki oluşan maliyetlerin çok iyi bilinmesi gerekir. Bu zorunluluğu oluşturan nedenler şunlardır(57);

- Bir mal yada hizmetin üretimine devam etme veya son verme kararı için maliyet-hacim-kâr ilişkisi bilinmelidir.
- Maliyetlerin bilinmesi işletme yöneticilerinin finansman, pazarlama ve üretim politikalarını saptarken alacakları kararlar, hazırlayacakları plan, program ve bütçeler için zorunludur.
- Çalışma kapasitesinin belirlenmesi için maliyetlerin bilinmesi gerekir.
- Yeni makina alınması yada eskisinin kullanılması gibi bir karar alırken de maliyetin bilinmesi gerekir.
- İşletme yeni kurulurken yada genişletilirken de maliyet ile kapasite arasındaki ilişki bilinmelidir.

İşletme açısından düşünüldüğünde maliyet, "genel olarak soyut ve somut ekonomik kaynakları elde etmek yada üretmek için isteyerek serbest bırakılan kıymetlerin ölçülebilir miktarıdır". Maliyet kavramı bir ticaret işletmesinde alış ve satış maliyeti olarak sınıflandırıldığı

(57) ALTUĞ, s.9.

halde bir sanayi işletmesinde sadece üretim maliyeti olarak ortaya çıkar(58).

Maliyetlerin bilinmesi işletme çalışmalarının kontrolünde oldukça yararlıdır(59).

1. Bir işletmede maliyetlerin tespit edilmiş olması, işletme planları ile ilgili bilgilerin alınmasına yardımcı olur.

2. Maliyetler, işletmedeki bireylerin işletme amacına uygun bir şekilde hareket etmelerini sağlamak için şekillendirilebilir ve uygulanabilir.

3. Maliyetler, gerçek ve standart uygulamalar arasındaki farklılıkları gösteren bir araç olarak faydalıdır.

Bir işletmede maliyetler bir varlığın alınmasından gider şekline dönüşmesine kadar geçen her safhada ortaya çıkar. İşletmeler oluşan bu maliyetleri ölçerek mamullerin dönem giderlerini saptarlar(60). Bu açıdan bakıldığında işletmeler için maliyet kavramının önemi ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle işletmeler ürettikleri mal ve hizmetlere ilişkin parasal akımların maliyet biçimine dönüştürülmesini

(58) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.27.

(59) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.28.

(60) ERTUNA, s.18.

ve oluşan maliyetlerin değerlendirilip, rapor edilmesini sağlayacak bir sistem geliştirmelidirler(61).

B. Maliyetin Unsurları

İşletmeler için önemli bir konu olan maliyetler sadece üretim maliyetleri olarak ele alınamaz. Maliyetin sabit ve değişebilir tamamlayıcıları aynı zamanda satışa ve yönetime ilişkin maliyetleri de içine alır(62).

Üretim maliyetleri üretilen birimler ile ilgilidir ve mallar satılana kadar üretim maliyetleri gider kabul edilmez. Ancak mallar satıldıktan sonra gider niteliği kazanırlar ve gelir tablosu kalemleri arasında yer alırlar. Dönem maliyetleri ise üretimle ilgisi olmayan maliyetler olup meydana geldiği dönem içinde neticelendirilirler. Bu giderler pazarlama, yönetim ve dağıtım, araştırma giderleridir. Üretim maliyetleri ile pazarlama maliyetleri beraber dikkate alınmamalıdır. Bunun nedenlerini şöyle belirtebiliriz(63):

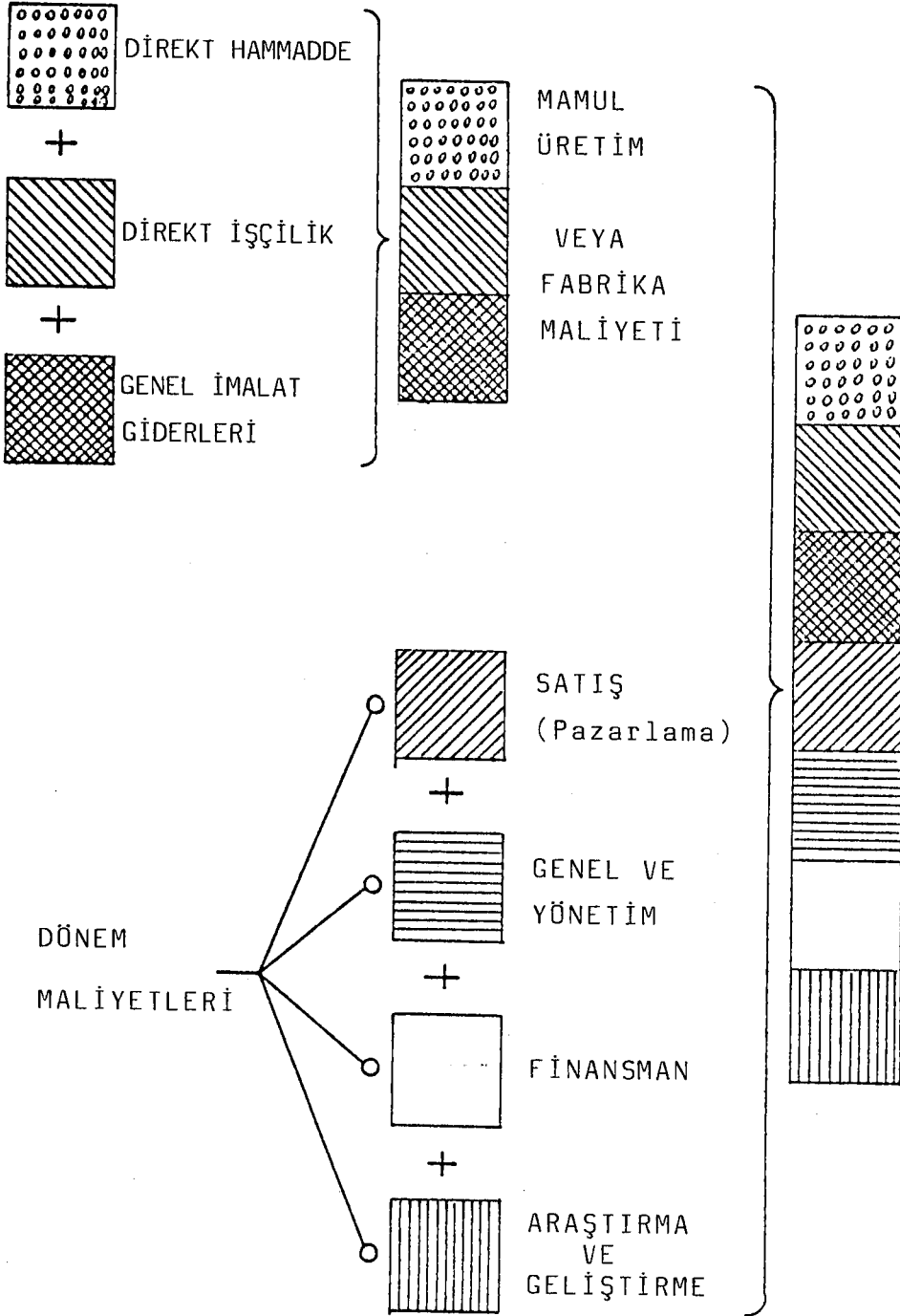
1. Üretim dışında oluşan maliyetlerin, üretim maliyetleri gibi malın maliyeti ile ilişkisini sağlamak güçtür.

(61) ERTÜRK, s.1.

(62) GÖK, s.33.

(63) BACKER-JACOBSEN, s.7.

MALİYET UNSURLARI



ŞEKİL IV

2. Özellikle satış dağıtım ve pazarlama maliyetleri genellikle mal meydana geldikten, stoklara geçirildikten sonra meydana gelir.

3. Üretim dışı maliyetlerin değişimleri üretime bağlı değildir.

4. Üretim dışı maliyetlerin stok maliyetine dahil olması stok maliyetini yükseltir. Bu da bilançoda stokların yüksek değerlenmesine neden olabilir.

Bütün bunlar gözönüne alındığında dönem maliyetleri olarak nitelendirdiğimiz maliyetlerden biri olan pazarlama maliyetlerinin ayrı bir maliyet unsuru olarak ele alınmasında yarar vardır(64).

Bir üretim işletmesindeki maliyet unsurları ele alındığında karşımıza ŞEKİL IV'deki gibi bir tablo çıkmaktadır(65).

2. Maliyet Türleri

Pazarlama görüşü esas alınarak maliyetler sınıflandırılmak istendiğinde dört ayrı açıdan maliyetleri sınıflandırmak mümkün olabilir. Pazarlama açısından

(64) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.31.

(65) Robert M. ANTHONY, Management Accounting, Irwin, 1968, s.180.

genelde gözlenebilen maliyet türlerini şöyle bir şema ile gösterebiliriz(66).

MALİYET TÜRLERİ

<u>Yönetim Karar- ları Açısından Maliyetler</u>	<u>Uğraşı Alanı Açısından Maliyetler</u>	<u>Hesap Tekniği Olarak Maliyetler</u>	<u>Fonksiyonel Açıdan Maliyetler</u>
1. Fırsat Maliyeti	1. Sabit Maliyet	1. Direkt (Dolaysız) Maliyet	1. Tedarik Maliyeti
2. Tahmini Maliyet	2. Değişken Maliyet	2. Endirekt (Dolaylı) Maliyet	2. Üretim Maliyeti
3. Kontrol Edilebilir Maliyet	3. Yarı Değişken Maliyet		3. Satış Maliyeti
4. Kontrol Edilemez Maliyet	4. Müşterek Maliyet		4. Yönetim Maliyeti
5. Standart Maliyet	5. Ortak Maliyet		

A.Yönetim Kararları Açısından Maliyetler

1. Fırsat Maliyeti; Muhasebe kayıtlarında gösterilmemekle birlikte karar vermede kullanılan bir maliyet türüdür. Bu tür maliyetler henüz yerine getirilmemiş bir eylem biçimine ilişkin olan maliyetlerdir(67).

(66) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.34.

(67) Rıfat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, Eskişehir, 1985, s.313.

Fırsat maliyetini terkedilen bir altarnatifin maliyeti olarak tanımlayabiliriz(68). Bu maliyeti belirli bir varlığın şimdi kullanılıp, daha başka bir alanda kullanılmaması nedeni ile işletmenin vazgeçtiği gelir tutarı olarak da tanımlayabiliriz(69).

2. Tahmini Maliyet: Gelecekte oluşabilecek olan maliyetlerin önceden tahmin edilebilmesine dayanır. Bu maliyetler geçmişteki maliyet trendlerinden faydalanılarak tahmin edilir(70). Gelecekteki tasarlanmış olan faaliyetlerin beklenen maliyetleridir şeklinde de tanımlayacağımız bu maliyetler(71), özellikle bir yatırım yapıldığı zaman bunun üreteceği mal ve hizmetlerin maliyetine karşılık gelen ve kesin olmayan bir nitelik taşır(72).

3. Kontrol Edilebilir Maliyet: Bir bölüm yöneticisinin kararlarının etkisinde kalan ve herhangi bir düzeydeki bir yöneticiye bağımlı kalan maliyetlerdir. Örneğin; Bir satış elemanının yapmış olduğu satış işlemine ilişkin giderler hem kendisi hem de bir üst yöneticisi tarafından kontrol edilebilir(73).

(68) BACKER-JACOBSEN, s.25.

(69) ÜSTÜN, Yönetim..., s.313.

(70) BACKER-JACOBSEN, s.23.

(71) ALTUĞ, s.19.

(72) BACKER-JACOBSEN, s.23.

(73) ALTUĞ, s.20.

4. Kontrol Edilemez Maliyet: Bu tür maliyetler ise, tamamen yöneticinin iradesi dışında ortaya çıkan maliyetlerdir ve kontrol edilemezler(74). Örneğin, bir ustabaşının işçi ücretlerini kontrol edememesi gibi. Çünkü işçi ücretleri personel bölümünce toplu iş sözleşmeleri ile belirlenmektedir(75).

5. Standart Maliyet: Çeşitli üretim aşamalarında ortaya çıkacak olan giderleri esas alarak maliyetlerin hesaplanmasıdır(76). Bir başka deyişle, "Maliyetlerin bilimsel ve teknik temellere dayanılarak hesaplanmasıdır". Bu maliyetlerin belirli koşullar altında oluşması istenir. Standart maliyetler, işletme eylemlerinin planlanmasında ve kontrolünde önemle kullanılır(77). Standart maliyet uygulamasında üretimin her aşamasında kullanılacak olan direkt hammadde, direkt işçilik ve genel imalat giderlerinin hesaplanması gereklidir(78).

Standart maliyet sisteminin genel niteliğini, maliyet unsurlarının olması gereken düzeyde saptanması ve fiili sonuçların alınmasını beklemeden maliyetleme

(74) ALTUĞ, s.20.

(75) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.19.

(76) AŞICI, s.24.

(77) ÜSTÜN, Maliyet..., s.133.

(78) ALTUĞ, s.18.

işlemlerinin yapılabilmesi oluşturur. Aynı zamanda maliyetlerin kontrolüne olanak veren bilgilerin sağlanması ve standartlardan meydana gelen sapmaların bulunabilmesini de sağlar(79).

B. Uğraşı Alanı Açısından Maliyetler

1. Sabit Maliyet: İşletmenin yapmış olduğu üretim faaliyetlerinin artmasından ya da azalmasından etkilenmeyen ve değişme göstermeyen maliyetlerdir(80). Örneğin, işyeri kirası. Ancak gayet doğaldır ki sabit maliyetlerde değişmeme özelliğini belirli bir süre için taşırlar.

2. Değişken Maliyet: Üretim miktarı ile yakından ilgili olan ve üretim miktarı arttıkça artan, azaldıkça azalan maliyetlerdir. Bu nedenle değişken maliyetler üretim miktarı ile doğru orantılı olarak değişen maliyetler olarak tanımlanabilir(81). Direkt işçilik ve direkt hammadde maliyetlerini örnek olarak verebiliriz(82).

3. Yarı Değişken Maliyet: Üretim miktarındaki değişiklikler ile birlikte ne tam olarak değişir, ne

(79) ÜSTÜN, Maliyet..., s.133.

(80) ERTUNA, s.19.

(81) ERTUNA, s.19.

(82) ALTUĞ, s.18.

de tamamen değişmez nitelikte olan maliyetlerdir. Yarı değişken maliyetler üretim miktarı ile aynı yönde değişir, ancak aynı oranda değişmez. Örneğin, satış elemanlarına ödenen komisyon miktarları(83).

4. Müşterek Maliyet: Bir mal ya da hizmetin elde edilmesinden ortaya çıkan endirekt (dolaylı) giderlere müşterek maliyet denir. Örneğin, işletmenin müdürüne ödenen ücret bir müşterek maliyettir. Çünkü bu kişi işletmenin bütün bölümleri ile ilgilidir ve dağıtımının hangi bölümlere yapılacağı bilinemez(84).

5. Ortak Maliyet: Bu maliyetlerin en önemli özelliği bir malın üretiminde ortaya çıkan artışın, diğer malların üretiminde de artışa neden olmasıdır. Örneğin, Benzin üretiminin artması sonucu petrolden olan diğer yan ürünlerin de üretiminin artması(85).

C. Hesap Tekniği Olarak Maliyetler

1. Direkt (Dolaysız) Maliyet: Maliyet olarak sadece üretimle doğrudan doğruya ilgili olan direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerinin yüklenmesini

(83) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.37.

(84) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.37.

(85) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.38.

ve diğ er sabit giderlerin kâr-zarara aktarılmasını ö ngören maliyetlerdir(86). Aynı zamanda direkt maliyetler belirli bir maliyet taşı yıcısı ile ilişkisi kesin olarak saptanabilen ve maliyet taşı yıcısı için ne kadar harcandı ğı kesin olarak bilinebilen maliyetler olarak tanımlanabilir(87).

2. Endirekt (Dolaylı) Maliyet: Bir maliyet herhangi bir eylemle direkt bir ilişkiye sahip olmasına rağmen, imal edilen mamulle endirekt bir ilişkiye sahip olabilir. Örneğ in; Bir ustabaş ının maaş ı çalış tı ğı bölüme doğrudan doğruya yüklenebildiğ i halde, bu bölümde üretilmekte olan çeş itli mamullere dolaylı bir biçimde yüklenebilir. Çünkü ustabaş ı fiilen mamulü meydana getirmek için çalışmaz. Aynı şey bir mamulün parçasını oluşturmayan direkt hammadde ve malzeme için de geçerlidir(88).

D. Fonksiyonel Aç ıdan Maliyetler -

İş letme ve pazarlama fonksliyonlarına göre maliyetlerin izlenmesidir.

Fonksiyonel aç ıdan maliyet türlerine baktı ğımızda ilk maliyet türü tedarik maliyetidir. Tedarik maliyetleri üretim yapabilmek için veya satmak amacıyla alınan malların

(87) ÜSTÜN, Maliyet ..., s.100.

(88) ÜSTÜN, Maliyet ..., s.99.

satın alınması sırasında ortaya çıkan maliyetlerdir(89). Üretilen mal ve hizmetle ilgili olarak yapılan direkt hammadde, direkt işçilik ve genel imalat giderlerinin hepsi üretim maliyetlerini oluşturur(90). İşletmenin genel yönetimi sevk ve idaresine ilişkin olarak ortaya çıkan maliyetler ise, satış işleminin yapılış anına kadar ortaya çıkan bütün giderlerden oluşur. Buradan hareketle pazarlama görüşü açısından pazarlama maliyetlerini şöyle sınıflandırabiliriz(91):

1. Gider kalemlerinin yapısına ve gider yerlerine göre,

2. Mal grupları, satış ve mal teslim yöntemleri, coğrafi satış üniteleri, dağıtım kanalları veya sipariş hacimleri gibi uygulamalara göre,

3. Yapılan pazarlama fonksiyonlarına göre.

Maliyetleri pazarlamanın fonksiyonlarına göre izleme esasına dayanan bu maliyet ayırımı, pazarlama faaliyetlerinin herbirini yakından izleme, kontrol etme ve değerlendirme olanağı verecektir. Bunun da ancak gerekli bilgilerin muhasebe sisteminde varedilmesine bağlı olacağı unutulmamalıdır.

(89) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.38.

(90) ALTUĞ, s.18.

(91) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.39.

III. PAZARLAMA MALİYETLERİ

Ekonomik gelişme sürecini tamamlamış olan ülkelerde üretime ilişkin yöntemi ve teknikler erişebilecekleri en yüksek düzeye erişmiş, bu nedenle de daha fazla bir tasarrufta bulunmak sureti ile daha çok verim elde edebilme yolu kapanmıştır. Bunun içindir ki işletmeler rekabete karşı koyabilmek ve doyma noktasına gelmiş olan tüketicilere yeni ve uygun fiyatlı hizmeti sunabilmek için pazarlama maliyetlerinden tasarruf sağlama yoluna gitmişlerdir(92).

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 dayanılarak bölüştürülmüştür(93).

Oysa bir işletmedeki pazarlama çalışmaları işletmenin çeşitli mallarının çeşitli yerlerdeki müşterilere

(92) Nergis TEK, "İşletme Yönetiminde Alt Bilgi Sistemi Olarak Dağıtım Maliyetleri Muhasebesi", 9 EYLÜL ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F. DERGİSİ, Yıl: 1, S:3, İzmir, 1983, s.105.

(93) Rıdvan KARALAR, "Pazarlama Kârlılığının Ölçülmesinde Analitik Yöntemler: Matris Yöntemi", ESADER, C.5, S:1, s.182.

satılmasına yöneliktir. Bu nedenle her bir faaliyetin maliyeti ile eldeki malların nicelik ve nitelikleri hizmet edilen müşterilerin bulunduğu yerler ile özellikleri arasında dolaysız bir ilişki vardır. Bu ilişkilerin nicelik ve niteliklerinin bilinmesi her bir işleme ilişkin maliyetin ilgili pazarlama fonksiyonuna tam ve doğru olarak dağıtımına fırsat verir(94). Pazarlamanın ürettiği zaman, yer ve sahiplik faydaları tüketicilerin doygunluk noktaları bilinemediğinden pazarlamanın maliyetini ölçmek, üretim maliyetine oranla oldukça güçtür. Ancak bu güçlüğü rağmen pazarlama maliyetine katlanmak bir işletme için zorunluluktur(95).

1. Pazarlama Maliyeti Nedir?

Pazarlama maliyetini bir işletmenin pazarlama fonksiyonunu yerine getirebilmek için katlanmış olduğu fedakarlıkların para ile ifade edilebilir şeklidir, diye tanımlayabiliriz(96). Bunun dışında pazarlama maliyetini "Üreticiden son alıcılara kadar mal ve hizmetlerin akışında

(94) URAZ, Pazarlama..., s.150.

(95) CEMALCILAR, s.30.

(96) Nurettin YELKEN, Tekstil Endüstrisinde Pazarlama Maliyeti, Ege Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ya.No. 64/18, İzmir-Bornova, 1971, s.35.

her aşamada yapılan giderlerin bütünüdür" diye tanımlayabiliriz(97).

En geniş anlamı ile ele alındığında ise, üretim yapan işletmelerde malların üretiminden sonra yapılan bütün işlemlerden doğan giderler, ticari işletmelerde ise satınalmadan sonra malların tüketicinin eline geçene dek yapılan giderler pazarlama maliyetini oluşturur(98).

Pazarlama maliyeti başlığının kapsamış olduğu konu, satış personeli maaşları, satışla ilgili seyahat giderleri, depolama, paketleme, taşıma, reklâm, mamul geliştirme, piyasa araştırması gibi tamamıyla pazarlama fonksiyonlarına ilişkin giderlerdir(99).

2. Pazarlama Maliyetlerinin Sınıflandırılması

Bir işletmedeki pazarlama çalışmaları, işletmenin farklı mallarının farklı yerlerdeki, farklı müşterilere satılması amacını güder. Bu ilişkilerin nicelik ve niteliklerinin bilinmesi ve ölçülmesi her bir işlem maliyetinin fonksiyonlar itibari ile tam ve doğru olarak dağıtılmasına

(97) Nalan EKDOĞAN, Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi, Ankara, 1982, s.18.

(98) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.53.

(99) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.54.

olanak vermektedir(100). Pazarlama maliyetlerinin fonksiyonel olarak sınıflandırılması şu iki amaca yöneliktir(101):

a. Fonksiyonel sınıflandırma aynı anahtarlarla dağıtılabilecek biçimde maliyetlerin bölümlere göre belirlenmesine fırsat verir. Bunun sonucu olarak yapılan hizmetleri ölçebilecek birimlerin bulunması ve fonksiyonel işlem biriminin mallarla, satış bölgeleri ve diğer pazarlama 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 fonksiyonun maliyeti biliniyorsa, bu durumda yönetim aynı fonksiyonu alternatif yollarla gerçekleştirmenin maliyetlerini inceleyebilir. Yapılan çeşitli pazarlama giderlerini fonksiyonel hizmet merkezlerinde toplayabilmek için de bu merkezleri önceden belirlemelidir. Saptanan maliyet merkezleri işletmenin iş hacmine, iş koluna göre az veya çok olabilir.

Pazarlama maliyetleri şu şekilde sınıflandırılabilir(102):

(100) URAZ, Pazarlama..., s.150.

(101) DOĞAN, s.11.

(102) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.49.

1. Gider kalemlerinin yapısına ve gider yerlerine göre,

2. Mal grupları satış ve mal teslim yöntemler coğrafi satış üniteleri, dağıtım kanalları veya sipariş hacimleri gibi uygulamalara göre,

3. Yapılan pazarlama fonksiyonlarına göre.

Pazarlama maliyetlerinin analizinin yapılabilmesine olanak sağlayacak olan fonksiyonel sınıflandırma şöyledir(103);

1. Doğrudan satış maliyetleri
2. Reklam ve satış geliştirme maliyetleri
3. Taşıma maliyetleri
4. Depolama maliyetleri
5. Kredi açma ve toplama maliyetleri
6. Finansal maliyetler
7. Genel dağıtım maliyetleri

Bunları kısaca açıklamak gerekirse şunlar söylenebilir(104).

1. Doğrudan Satış Maliyetleri: Satış elemanlarının, satış bürolarının, satış denetiminin ve hizmetlerinin tüm giderleri ile bağlantılı olan maliyetlerdir.

(103) TEK, s.108.

(104) HECKERT-MINER, Distribution Costs, The Ronald Press Company, Second Edition, Newyork, 1953, s.8.

2. Reklam ve Satış Geliştirme Maliyetleri: İşletmenin yapmış olduğu tüm reklam harcamaları, ilanlar, eğitim giderleri, pazar geliştirme etkinlikleri ve buna benzer giderler.

3. Taşıma Maliyetleri: Dışarıdan gönderilen tüm malların taşıma giderleri, geri dönen satışlara ilişkin taşıma giderleri, yerel dağıtım giderleri, taşıt bakım giderleri bu maliyetleri oluşturur.

4. Depolama Maliyetleri: Üretim noktasının dışındaki yerlere depolama, toptancılara gönderme ve malın elden çıkarılmasına ilişkin tüm giderler bu maliyeti oluşturur.

5. Kredi Açma ve Toplama Maliyetleri: Kredilerin elde edilmesine ilişkin giderler, elde edilen kredileri biriktiren tahsilat servisinin kayıtlama sırasında oluşturduğu muhasebe giderleri, kredileri toplama giderleri, tahsil edilemeyen alacaklar nedeni ile oluşan giderlerin tümü bu maliyet unsurunu oluşturur.

6. Finansman Maliyetleri: Alacaklarımız ve üretilmiş veya satın alınmış malların envanterini muhafaza giderleri ile pazarlama işlemlerinde kullanılan öz ve işletme sermayesinin maliyetleri ile satışlardan yapılan iskonto-
lardır.

7. Genel Dağıtım Maliyetleri: Bu maliyetler pazar araştırması ve pazarlama muhasebesi giderleri, genel

yönetim ve bu saydıklarımıza dahil edilemeyen pazarlama faaliyetleri ile ilgili giderlerin tümüdür.

3. Pazarlama Maliyetlerinin Özellikleri


Pazarlama maliyet analizlerinin kendine özgü birtakım özelliklerinden söz etmek mümkündür. Bunları şöylece sayabiliriz(105).

1. Pazarlama maliyetleri uzun dönemi etkiler. Pazarlama maliyetleri uzun bir dönemi içeren maliyetlerdir. Yani giderlerin tutarı ile bunun işletmeye sağlayacağı yarar arasında geçen zaman süresi uzundur. Örneğin, ilk kuruluşunda yoğun bir reklam kampanyasına giren bir işletme büyük bir reklam giderine katlanır. Malın pazarda tutunmasından sonra reklam giderinde bir azalma yapılsa bile bu satışları azaltmaz. Reklamın tüketici üzerindeki etkisi pazar koşulları değişene dek (yeni bir malın pazara sunumu) devam eder.

2. Pazarlama maliyetlerinin verimliliğini ölçmek oldukça güçtür. Aynı şekilde işletmede yapılan bir tanıtma işleminin oluşturduğu giderler ve bu gidere karşılık ne derecede tanıtma işlemini yerine getirdiğini tam olarak saptamak imkansızdır. Kısaca yapılan işin

verimi ile o işin yapılabilmesi için oluşacak gider arasındaki dengeyi kurmak oldukça güçtür.

3. Bu maliyetler genelde soyuturlar ve ortak maliyet niteliğindedirler. Pazarlama maliyetinin önemli bir özelliği de karşılığının derhal alınamaması ve ortak bir özellik taşımasıdır. Üretim maliyetlerinin karşılığını hemen almak mümkün olmakla birlikte pazarlama maliyetinde bu mümkün değildir. Aynı cins mal üreten işletmelerin üretim maliyetleri aynı olmasına rağmen, değişik pazarlama yöntemleri uygulamaları nedeni ile pazarlama maliyetleri farklılık gösterir(106).

4. Bir defa yapıldığında pazarlama harcamalarından dönmek oldukça zordur, bu nedenle ciddi bir araştırmayı zorunlu kılar. Pazarlama maliyetlerini sık sık araştırma yapmaksızın değiştirme yoluna gitmekte çeşitli olumsuz etkilere neden olmaktadır. Bunun için gerek pazarlama maliyetlerini azaltırken gerekse arttırırken ciddi araştırmalara dayanarak karar vermek, oluşabilecek büyük zararları önlemek açısından faydalıdır. 

5. Bazı durumlarda pazarlama maliyetini önlemek mümkündür. Üretim yapan işletmeler, üretim kapasiteleri, finansman ve personel güçlerine göre kendi işletmelerinin

ve mallarının tanıtılmasında çeşitli politikalar uygulamaktadırlar. Bu genellikle reklam, teşhir ve sergilemede göze çarpar. Üretim yapan işletmenin yukarıda sayılan bu olanakları güçlü ise, bu takdirde mallarını tanıtmayı işlemini tamamen kendisi yüklenir. Ancak yeterli değilse bu malların tanıtım işlemini aracı işletmelere yüklemeye çalışır. Böyle bir durumda üretim yapan işletme bazı pazarlama giderlerinden o işlemlerin yapılmasını ters yönde etkilemeksizin tasarruf sağlama olanağı vardır (107).

6. Pazarlama maliyetlerinin kademeli olarak artan, devamlı artmayan bir yapısı vardır. Pazarlama maliyetleri devamlı olarak artış göstermezler. Giderlerin ortak nitelikte olması, geniş miktarlarda olması, kademeli bir maliyet eğrisi oluşturur. Örneğin bir işletmenin piyasasını genişletmesi sonucu bazı fonksiyonel pazarlama giderlerinde para olarak bir artıştan ziyade fonksiyonların verimliliğinde bir artış görünür(108).

7. Her işletmenin yapısına göre pazarlama maliyetleri farklılık gösterir. Bunun nedenlerini şöyle sıralayabiliriz(109);

(107) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.55.

(108) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.56.

(109) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.36.

- a. Mal aynı olmasına rağmen farklı dağıtım kanallarından tüketicie iletilebilir,
- b. İşletmelerin hacimlerinde farklılık olabilir,
- c. Malın satış metodlarında farklılık olabilir,
- d. İşletmelerin yenilik ve piyasada tutunma durumlarında farklılık olabilir.

4. 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(110).

İşletmeler için bir malın üretilmesi kadar bu malların tüketicie ulaştırılması da büyük önem taşır. İşletme yöneticisi söz konusu olan malları pazarlarken bunların kendisine kaç mal olduğunu da bilmek istemektedir(111). Mevcut bir malın tüketicie ulaştırılmasında pazarlama maliyeti üretim maliyetine oranla daha kolay etkilenir. Bu nedenle işletme açısından fiyat ile maliyet

(110) HECKERT-MİNER, s.4.

(111) AKDOĞAN, s.6.

arasındaki ilişkiyi etkileyen faktör pazarlama maliyeti olmaktadır. Pazarlama maliyetlerinden yapılacak olan tasarruf yönetime üç olanak sağlar(112):

1. Fiyatları düşürmeden birim başına kârı arttırarak toplam kârı arttırmak,

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

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

Bu şıkların herbiri gerek ulusal ekonomi gerekse işletme açısından, enflasyonla mücadele, maliyetlerin düşürülmeye çalışılmasında önemli bir yere sahiptir. Pazarlama maliyetlerinin malın satış fiyatı içinde önemli bir yere sahip olması bu maliyetlerin saptanmasına önem verilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır(113).

Pazarlama maliyetlerine işletmelerde gereken önemin verilmesi için pazarlamacılar ile muhasebeciler güçlerini birleştirmelidirler. Üretim maliyetine ilişkin kontrol yöntemlerinin geliştirilmesinde nasıl güç birliği yapmışlarsa, pazarlama maliyetinin kontrolü konusunda da güç birliği yapmalıdırlar. Bu da satışın akılcı

(112) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.31.

(113) AKDOĞAN, s.6.

yöntemlerle yönlendirilmesi ve büyük çapta maliyet analizine bağlıdır. Bu nedenle pazarlamacılar istatistikî ve iktisadi verileri kullanmaya muhasebeciler de pazarlama ilkeleri ve yöntemleri konusunda bilgi sahibi olmaya önem vermelidirler. Ayrıca pazarlama maliyetlerini istatistiksel eğilimlere nasıl dönüştüreceklerini öğrenmelidirler. Çünkü rakamların sadece cetvel halinde sıralanması yeterli değildir. Bundan başka pazarlamacıların güvenle ve kesinlikle hareket etmelerine olanak sağlayacak doğru ve akılcı veri yorumlamalarında da bulunmalıdırlar(114).

5. Pazarlama ve Üretim Maliyetleri Arasındaki Farklılıklar

Üretim ve pazarlama maliyetleri arasındaki temel farklara bir ürünün satışı sırasında ortaya çıkabilecek değişik etmenler neden olabilmektedir(115).

Üretim maliyet analizi geniş şekilde dahili işlemler bilgisidir, pazarlamada ise bütün gerekli bilgiler dahili işlemlerin analizinden kazanılmayabilir. Bunlara pazarlama araştırması bilgileri, üretime olan istek ve etkili satış metodları da eklenmelidir(116).

(114) HECKERT-MINER, s.5.

(115) DOĞAN, s.9.

(116) HECKERT-MINER, s.10.

Maliyet kontrolleri ve kesin maliyet için üretim maliyetlerinin analiz edilmesi gerekmektedir, işletmenin envanter değerleri, mali durumu ve işletme hesap raporları, fiyatlama için ortaya konan üretim maliyetlerinin kesin olması gerekir. Pazarlama maliyetleri de kesin maliyet ve maliyet kontrolü için analiz edilirler. Ancak pazarlama maliyetlerini envanter değerleri içinde eritmenin mümkün olmadığı hallerde pazarlama yöneticileri tarafından fiyatların saptanması, bölgesel çalışma hesap raporlarının hazırlanması amacıyla da maliyetler belirlenmelidir. Ayrıca üretim maliyetlerinin hesaplanmasında belli bir zaman sınırı sözkonusudur. Pazarlama maliyetlerinin hesaplanması ise, oldukça uzun bir süreyi kapsar. Pazarlama maliyetleri ile üretim maliyetleri arasındaki farklılıkları maddeler halinde şöyle sıralamak mümkündür(117):

1. Üretim maliyetleri üretim bölümleri, maliyet merkezleri, işlemler ve mamul maliyetlerini içerirken, pazarlama maliyetleri, satış bölgeleri, alıcılar, mamuller, sipariş hacimleri, satış elemanları ile ilgili maliyetleri içerir.

2. Üretimden doğan maliyetler özellikle işletme içinde oluşan ve işletmenin koşullarına göre kontrol edilebilen maliyetlerdir. Fakat birçok pazarlama işlevi

(117) AKDOĞAN, s.24.

belli yerde yapılmasına rağmen bu işlevlerin çoğu işletme dışında uygulanmaktadır. Bunun için pazarlama işlevlerinin kontrolü güç ve sınırlıdır.

3. Üretim maliyetlerinde ilgi noktası üretim hacmi olur ve üretim hacmindeki değişikliğe bağlı olarak üretim maliyetleri değişme gösterir. Pazarlama maliyetlerinde ise, ilgi noktası satış hacmidir.

4. Üretim maliyetlerinin saptanmasından amaç, etkinlik sağlamak ve birim maliyeti düşürmektir, pazarlama maliyetlerinde ise, amaç kârın azamiye çıkarılması ve kâr düzeyinin korunmasıdır(118).

5. Üretim maliyetlerinde standartların saptanması kolay olduğundan uygulama alanı geniştir, pazarlama maliyetlerinde ise standartları saptamanın zorluğu nedeniyle uygulama alanı sınırlıdır.

Üretim ve pazarlama maliyetleri arasında farklılık meydana getiren bir başka unsur da psikolojik etkilerdir. Yönetim, işçilik giderleri, iş saatleri, makina sayısı kolaylıkla kontrol edilebilir ama bir müşterinin ne yapacağına dair kesin bir şey söylenemez ve değişik satış elemanları aynı müşteri üzerinde değişik etkiler bırakabilir. Pazarlama maliyetlerine ilişkin sorunlarda müşteri tepkileri gerçekten bir bilmece niteliği taşır(119).

(118) BACKER-JACOBSEN, s.623.

(119) AKDOĞAN, s.9.

BÖLÜM II

PAZARLAMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE HESAPLANMASI

I. PAZARLAMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1. Pazarlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin

Kapsamı

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

Maliyet muhasebesi maliyet unsurlarının sınıflandırılması, toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi, kontrolü ve bunların maliyete intikal ettirilmesi işlemlerini kapsamı içine alır. Maliyet unsurları türlerine, yapılaş yerlerine, ilgili bulunan faaliyetlere, işlemlere, mamullere ve dolayısıyla bunlara göre oluşturulacak hesap planı çerçevesinde sınıflamaya tabi tutulur. Bu çerçevede içinde ele alınan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi

sonucunda Şu üç konuda yarar sağlanmaktadır(120):

1. Kârın hesaplanması ve stok değerlemesi için gerekli verilerin sağlanması (Gelir tablosu ve bilanço)
2. Yöneticilerin işletmenin faaliyetlerini kontrol edebilmeleri için gerekli olan bilgilerin sağlanması (Kontrol raporları)
3. Yöneticilerin planlama ve karar alma bakımından ihtiyaç duydukları bilgilerin sağlanması (Özel analiz ve araŐtırmalar)

Klasik anlamdaki maliyet muhasebesi bu saydığımız fonksiyonlardan ilk ikisini yerine getirebilecek olan maliyet verileri ve raporlarının hazırlanmasına olanak sağlar. Diğer fonksiyonun yerine getirilebilmesi ise ancak klasik maliyet muhasebesi dışında dışarıdan sağlanacak geçerli ekonomik ve işletmecilik verilerine bağlıdır(121).

Maliyetlerin muhasebeleştirilmesi daha geniş anlamı ile ele alındığında ise Şöyle bir tanımlama yapmak mümkün olur. "Bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılması sonucu para çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın

(120) BACKER-JACOBSEN, s.2.

(121) BACKER-JACOBSEN, s.3.

ölçüsünü gösteren, maliyetlerin nelerden oluştuğunu saptayan, bu bilgilerin incelenmesini ve yorumunu yaparak en uygun biçimde yöneticilere ulaştıran, maliyetlerin düşürülmesi 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(122).

Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ise "malın depoya giriş anından alıcılara ulaştırılıp, paraya çevrilinceye kadar geçen zaman süresi içinde ortaya çıkan maliyet bilgilerinin nelerden oluştuğunu saptayan ve bunların incelenmesini, yorumunu 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 uğraşlarına yön vermede büyük önem taşımaktadır(123).

„Maliyet analizi, "Var olan ve gerçekleşme olasılığı bulunan pazarlama yöntemlerinin karşılaştırılması, bunların ilgili maliyetlere ve kâra olan etkisinin incelenmesidir".

(122) AKDOĞAN, s.22.

(123) AKDOĞAN, 23.

Maliyet kontrolü ise, işlemlerin önceden belirlenen hedeflere göre ölçülmesidir. Pazarlama maliyetlerinin azaltılması ve pazarlama uğraşlarının etkinliğinin sağlanması suretiyle net kârın arttırılmasında pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Ancak maliyet analizi ve maliyet kontrolüne olanak verecek bir muhasebe sisteminin olmadığı işletmelerde pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi oldukça güçtür(124).

2. Pazarlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinden Sağlanacak Olan Yararlar

Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin işletmede bir alt bilgi sistemi şeklinde oluşturulması ve işletilmesi işletmeye şu yararları sağlar(125):

1. Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, maliyet hesaplama çalışmaları sırasında sağlanan bilgiler yardımı ile, işletmenin temel pazarlama faaliyetlerinin planlanmasının gözden geçirilmesini ve bu planı uygulayan ünitenin denetimini kolaylaştırır.

2. İhtiyaç duyduğunda işletmenin pazarlama yapısının ve işletme yönetiminin yeniden ele alınmasına olanak sağlar.

(124) AKDOĞAN, s.22.

(125) TEK, s.110-111.

3. İşletmenin pazarlama faaliyetlerinin her aşamasında ne türde ve değerinde gideryapıldığını gösterir.

4. Maliyetlerle ilgili sorumlulukların belirli bireylere dağıtılmasını ve bireylerin performansının ölçülmesini sağlar.

5. Çeşitli dağıtım yöntemlerinin değerlendirilmesine olanak sağlar.

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

7. Belirli mamullerin satışından doğan maliyet ve kârların karşılaştırılmalı olarak hesaplanması sağlanır.

8. Belirli alıcılara satışlar sonucu doğan maliyetler ve kârlar, pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi sonucu hesaplanır.

9. Maliyet ve kârların alıcılara ve mamullere göre analizinin geliştirilmesine ışık tutar.

10. Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi mamul karışımında veya farklı alıcı tiplerinin oranındaki herhangi bir değişikliğin maliyet ve kârlara etkisinin bir göstergesidir.

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

12. Genel işletme bütçesinin hazırlanmasını kolaylaştırır.

13. İşletme yöneticilerinde maliyet kontrolü düşüncesinin yerleşmesini sağlar.

II. PAZARLAMA MALİYETLERİNİ KAYITLAMA VE SAPTAMA SİSTEMLERİ

Pazarlama maliyetlerinin kayıtlaması için pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi iki grup altında toplanabilir(126);

- Maliyet amacına göre; fiili maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi.
- Pazarlama alanlarına giderlerin yükleniş tutarına göre; Tam maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi.

Bu yöntemleri şöyle açıklamak mümkündür.

1. Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyetler belirli bir dönemin net kârının saptanmasında bir faktör olarak kullanılan ve fiili olarak gerçekleşen maliyetlerdir. İşletmede fiili maliyet bilgileri aynı zamanda mamul maliyeti ve fiyatının

saptanmasında da kullanılır(127). Bu yöntemde pazarlama işlevlerinin 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. Uygulamada pazarlama maliyetlerinin daha çok fiili maliyet yöntemine göre kaydedildiği görülür. Pazarlama giderlerinin ayrılmaz oluşu ve ölçümündeki güçlük, zamanın belirsiz olması bu yöntemin kullanılmasının başlıca sebepleridir. Fakat bu yöntem pazarlama yöneticilerine planlama, karar alma gibi konularda yardımcı olabilme özelliğine sahip değildir. Bunun nedeni sözkonusu maliyetlerin işlemler tamamlandıktan uzun bir zaman sonra oluşması ve önlem almayı güçleştirme-sidir. Aynı zamanda fiili maliyetler sadece maliyetlerin ne olduğunu göstermekte, ne olması gerektiği hakkında bilgi vermemektedirler(128).

Fiili maliyet yöntemi ile pazarlama maliyetleri saptanarak mamullere, bölgeler ve dağıtım kanallarına yüklenebilmektedir. Etkin bir pazarlama maliyetleri sisteminin temel özelliği, sorumlulukları saptayan ve işbölümüne yardımcı olan bir kontrol sisteminin varlığıdır. Kontrol fonksiyonunun yerine getirebilmesi, maliyetlere

(127) ÜSTÜN, Yönetim..., s.142.

(128) AKDOĞAN, s.43.

ilişkin verilerin oluştukları yerde adlandırılıp ana hesaplarda toplanması ile mümkündür. Fiili maliyet sisteminde veriler her pazarlama bölümü tarafından yardımcı kayıtlarda veya 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 kâr ve zarar hesabının borçlandırılması ile kapatılır. Daha sonra bölümsel kâr ve zararın borcundaki değer toplamı kadar ana kâr ve zarar hesabı borçlandırılarak, bölümsel kâr ve zarar hesabı alacaklandırılmak sureti ile devredilmiş olur(129).

2. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyetler, mamullerin bilimsel esaslarla önceden saptanmış birim maliyetleri olup belirli koşullar altında ulaşılması gereken hedef maliyetleri gösterirler(130). Standart maliyetler fiili maliyetlerin karşıtıdır. Fiili maliyetler geçmiş dönemde gerçekleşen tarihi maliyetlerdir. Standart maliyetler ise imalattan önce tayin

(129) TEK, s.112.

(130) ÜSTÜN, Yönetim..., s.143.

edilir. Standart maliyet muhasebesi kullanıldığında muhasebede hem standart hemde fiili maliyetler gösterilir. Standart ve fiili maliyetler arasındaki fark miktarı ise, fark veya sapma olarak adlandırılır. Bu farklar yöneticiler tarafından uygulanan performansın sağlanıp, sağlanmadığını gösterir(131). Standart maliyet sisteminin uygulanabilmesi için pazarlama faaliyetlerine ilişkin standartların tespiti gerekir. Standart maliyet sisteminde maliyetler(132);

- Dönem maliyetlerine "standart maliyetler" olarak yüklenebilir.
- Dönem faaliyetlerine "standart performanstan sapmalar" olarak yüklenebilir.
- Uygun muhasebe teknikleri ile gelecek dönemlere ertelenebilir.

Standart maliyet yönteminin pazarlama maliyetlerine uygulanması oldukça zordur. Standart maliyet yönteminin kullanılması durumunda bir takım ek çalışmaların, ek raporların yapılması zorunludur. Standart maliyetler geçmişte oluşan maliyetlerin ortalamasına göre belirlendiğinden geçmişteki beğenilmeyen ölçüler bugünkü uygulamaya da yansiyacaktır. Ayrıca pazarlama maliyetleri açısından

(131) BACKER-JACOBSEN, s.290.

(132) TEK, s.114.

fiili maliyetler ile standart maliyetlerin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan farkların gerçek nedenini saptamak çok zordur. Ancak buna karşın standart maliyet yönteminin pazarlama faaliyetlerinin büyük bir bölümünü standardize edebileceği de unutulmamalıdır.

Bu iki görüşün ortak bir noktası bulunmaya çalışıldığında şunları söylemek mümkündür. Pazarlama maliyetlerine her yönü ile işleyen bir standart maliyet yöntemi uygulanamasa bile standart maliyet yöntemi ile fiili maliyet yönteminin birlikte kullanımı düşünülebilir. Örneğin kredi tahsilat, finansal ve genel pazarlama giderleri dışındaki pazarlama giderleri için standartlar belirlenebilir. Diğer giderler ise bütçede öngörülen fiili tutarlar üzerinden işlem görebilir(133).

Standart maliyet yönteminde verilerin fiili bölümsel maliyet hesabının borç tarafından olan akışı, maliyetlerin birikimi ve dağıtımı fiili maliyet sistemi ile aynı özelliğindedir. Tek fark standart maliyet yönteminde meydana gelen sapmaların değerlendirilerek bölümsel maliyet hesabına aktarılmasıdır. Daha sonra bunlar da sırası ile kapatılarak bölümlere ilişkin kâr-zarara, buradan da ana kâr-zarara geçirilir(134).

(133) AKDOĞAN, s.44.

(134) TEK, s.114.

3. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi "üretim ile ilgili maliyetlerin tümünün imalat maliyeti olarak kabul edilerek mamul maliyetine yüklenmesini esas alan bir maliyetleme yöntemidir."(135). 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"(136).

Tam maliyet yöntemi uygulamasında pazarlama alanlarına önce dolaysız giderler verilmekte daha sonra dolaylı giderler bazı ölçülere göre yüklenmektedir. Endirekt (dolaylı) ve direkt (dolaysız) oluşlarına, değişkenlik derecelerine bakılmaksızın maliyet giderlerinin hepsinin dağıtılmasının nedenlerini şöyle sıralayabiliriz(137):

1. Yönetim net kâr rakamlarına ve bu rakamları kullanmaya alışmıştır. Bunun için yöneticiler her bölümdeki ticari işlemlerde aynı düşünceye sahiptirler ve aynı kârlılık standartlarını onlara da uygularlar. Çoğu durumlarda herbir mal çeşidinin ve her satış bölgesinin tek

(135) ÜSTÜN, Maliyet..., s.262.

(136) Mazhar HİÇŞAŞMAZ, Maliyet Muhasebesine Giriş, Gider Kavramı ve Giderlerin Maliyetlere Dönüşüm Esasları, Ankara, 1972, s.99.

(137) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.90.

başına ticari bir iş olduğu ve bunun için de kendi yükünü kendinin taşıması gerektiği görüşü yaygındır.

2. Faaliyet gösteren bir işletmede bütün giderler karşılanmaksızın kâr gerçekleştirilemediğine göre birçok muhasebeciler, bir maliyetin içinde yapılan bütün giderlerin yeterince payı yoksa, bunun bütün maliyetlerin karşılanması yönünden yönetim organını yanıltabileceğini öne sürerler.

Ayrıca tam maliyet yöntemi bölüm maliyetlerinin saptanmasında da kullanılır. Gerçek maliyetlerin devamlı ve sistematik olarak saptanmasından elde edilecek olan kâr ve zarar rakamları ile yönetim, her bir bölümün güçlü ve zayıf taraflarını karşılaştırarak değerlendirmeler yapılabilir. Bu değerlendirmeleri şöyle sıralayabiliriz(138):

1. Bir bölümlle aynı gruptaki diğer bir bölüm arasında,
2. Aynı bölüm içinde olası kârlar ile bütçelenmiş kârları,
3. Aynı bölüm için istenen kârlar ile standart kârları,
4. Aynı bölümün kârını önceki devrelerdeki kârlarla,
5. Her bir bölümün, uzun vadeli çalışmaları ile ortalama kârlılıklarını belirlemede,

(138) HECKERT-MINER, s.32.

6. Her bölüm için yapılacak maliyet bütçelemesinde,

7. Uzun dönemli fiyatlandırma ve kâr oranları politikalarının tespitinde.

Tüm bunlara karşın bu yöntemin aksak ve yetersiz yanları da sözkonusudur. Bunları şöyle özetleyebiliriz(139):

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

2. Bu yöntemle elde edilecek sonuçların güvenilirliğini çoğaltmak için;

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.

(139) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.98.

3. Ortak nitelik taşıyan giderlerin fazla olduğu durumlarda elde edilecek maliyet ve net-kâr verilerinin yorumunda çok dikkatli olmak gerekir.

A. Fiili Maliyet Esasına Göre Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönetimini benimsemiş olan işletmelerde endirekt ve direkt giderlerin tamamının mamulün maliyetine yüklenmesi sözkonusudur. Tam maliyet yönteminde sadece üretim giderleri ile yetinilmeyip, dönem giderlerinin de tamamen, yada kısmen mamulle yüklendiği görülür. Özellikle maliyetler üzerine belli kâr yüzdeleri eklenerek fiyatın saptandığı hallerde satış giderlerini de içine alacak şekilde maliyetler geniş tutulur(140). Buradan hareketle fiili maliyet esasına göre tam maliyet yönteminin tanımına baktığımızda, pazarlama işlevlerinin yerine getirilmesinde harcanan fiili tutarların hesaplara alınmasını ve pazarlama işlevsel giderlerinin pazarlama alanlarına göre dağıtımında giderlerin değişkenlik dereceleri gözönüne alınmaksızın tamamının yüklenmesi esasına dayandığı görülür. Giderler tahakkuk ettikçe fiili tutarları üzerinden ilgili pazarlama işlevsel hesaplarına kaydedilir. Daha sonra kaydedilen bu işlevsel giderler değişmez veya değişir olmasına bakılmaksızın fiili tutarları ile pazarlama

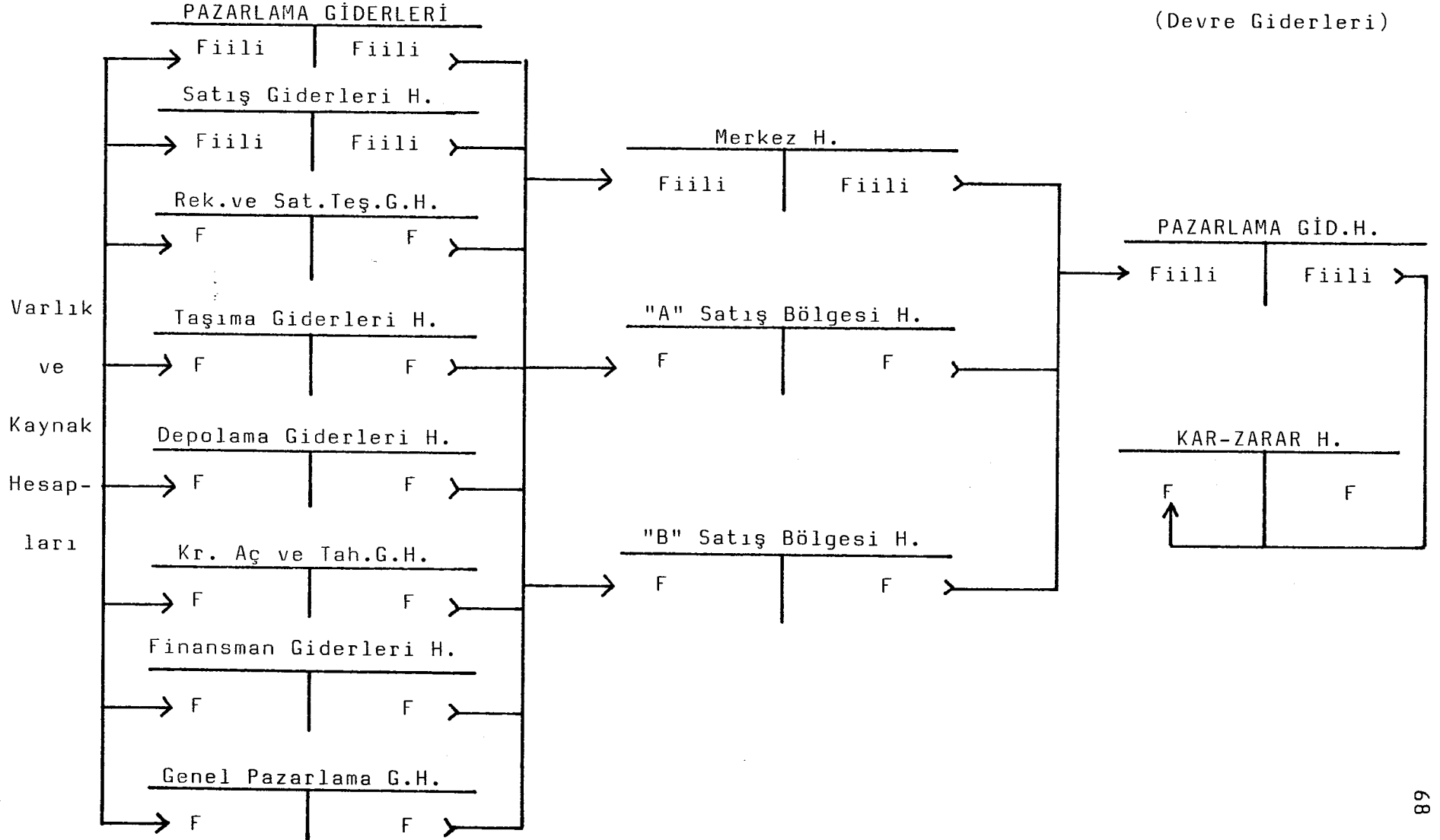
(140) ALTUĞ, s.229.

FİİLİ MALİYET ESASINA GÖRE TAM MALİYET SİSTEMİNİN GİDER AKIM ŞEMASI

MALİYET HESAPLARI (İşlevsel Giderler)

PAZARLAMA ALANLARI

GENEL MUHASEBE
(Devre Giderleri)



alanlarına aktarılır, pazarlama alanlarında toplanan bu tutarlar en son alarak genel muhasebedeki pazarlama giderleri hesabına devredilerek kapatılır. Bu işlemlerin kaydına ilişkin hesapları 68. sayfadaki gibi göstermek mümkündür(141).

B. Standart Maliyet Esasına Göre Tam Maliyet Yöntemi

"Bu uygulamada pazarlama işlevlerinin, bölümlerinin fiili maliyetlerinin ne olması gerektiği ile ilgili olarak bazı standartlar oluşturulmakta ve bu standartlar ile fiili tutarlar karşılaştırmak suretiyle, meydana gelen farklar saptanmaktadır. Gider oluştuğunda fiili tutarları üzerinden işlevsel hesaplara kaydedilmekte, işlevsel giderlerde standart tutarları üzerinden değişirliğine veya değişmezliğine bakılmaksızın "pazarlama giderlerini yansıtma hesabı"(142) aracılığı ile pazarlama alanlarına

(141) AKDOĞAN, s.55; Ayrıca Bkz.: Mehmet URAGUN, Tek Düzen Muhasebe Sistemine Uygun Maliyet Muhasebesi, Ankara, 1972, s.31; ALTUĞ, s.229.

(142) Yansıtma Hesabı; Fiili maliyet uygulamasında gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün bu hesaplara ilişkin olarak yansıtılabilmesi için tahmini maliyet ve standart maliyet uygulamasında, saptanan tahmini ve standart giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamakta kullanılan hesaplardır. Ayrıca Bkz.: ÜSTÜN, Maliyet..., s.790.

devredilmektedir. Yansıtma hesabında görülen standart tutar, fiili çalışma düzeyi ile işlevsel standart oranının çarpımından oluşur.

Fiili ve standart tutarlar oranında meydana çıkan farklar bütçe ve kapasite farkı olarak maliyet hesapları arasında yer alan "gider farkı" hesabına kaydolunur. Dönem sonunda ise pazarlama alanlarındaki standart tutarlar, genel muhasebe hesapları arasında yer alan dönem giderlerinden pazarlama giderlerine devredilir. Oluşmuş olan gider farkları da pazarlama gider farkları hesabına devredilerek hesaplar kapatılır(143). Kayıtların hesaplarda gösterilme şeklini de 70. sayfadaki gibi göstermek mümkündür.

4. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yönteminde mamul maliyetleri olarak sadece faaliyet hacmindeki değişmelere paralel olarak değişme gösteren üretim maliyetlerini kaydetme ve raporlama sözkonusudur. Bu yöntemde belirli bir faaliyet dönemine ilişkin gelirler ve giderlerin birbiri ile karşılaştırılması esastır(144).

(143) AKDOĞAN, s.63; Ayrıca, Bkz.: BACKER-JACOBSEN (Çev: Sadık BAKLACIOĞLU), s.300-314; Fikret ÖCAL, Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler, İstanbul, 1971, s.135.

(144) ÜSTÜN, Maliyet..., s.290.

Pazarlama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi açısından bu yöntemi incelediğimizde, pazarlama giderlerinin, değişmez-değişir, endirek(dolaylı)-direkt(dolaysız) olarak ayrılması ve bu giderlerden değişken olan giderlerin pazarlama bölümüne yüklenmesidir(145).

Değişken maliyet yönteminin temeli her bir pazarlama bölümünün ayrı birer birim olarak değilde, ticari işlemin tamamlayıcı bölümleri olarak kabul edilmesinden doğmaktadır. Ticari işlemlerin tamamı için birtakım giderler yapılmış olabilir. Fakat her 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-kâr rakamından çok, herbir pazarlama bölümünün ortak giderleri ve tüm işletme kârlarına yaptığı katkıyı gösteren bir ölçünün kullanılması daha anlamlıdır(146).

Değişken maliyet yöntemi diğer yöntemlere göre daha kolay uygulanabilir bir yöntemdir ve faaliyet kârının satış miktarındaki değişmelere paralel olarak değişebilmesine olanak verdiği için başabaş analizi de daha kolay yapılabilir. Aynı zamanda mamulun kârlılığın saptanmasında kolaylık sağlar ve standart maliyet yöntemi ile uyuşabilir.

(145) AKDOĞAN, s.49.

(146) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.100-102.

Tüm bu kolaylıkları sağlaması nedeniyle yönetime birçok yararlar sağlamaktadır(147).

Bu yöntemin sağlayacağı yararları şöyle sıralamak mümkündür(148);

1. Maliyet analizleri çalışmalarında herbir pazarlama bölümünün toplam kâra katkısının ne olduğu kolayca bulunabilir.

2. Giderlerin dağıtılması sözkonusu olmadığından giderlerin dağıtımındaki yanlışlıklar sonucu oluşabilecek anlaşmazlık ve hatalar önlenmiş olur.

3. Bir bölümlerle ilgili olarak alınan kararlara göre değişebilecek maliyetler, alınan karardan etkilenmeyecek maliyetlerden kolayca ayrılabilir.

4. Değişken maliyet rakamları, net kâr rakamlarına göre daha kolay elde edilebilir. Bu da çabuk karar alınması gerekli olan durumlarda oldukça önemlidir.

5. Değişken maliyet verileri ile yönetimin satıştan elde edilecek kârlar bakımından hangi malların satışına önem verilmesi, hangilerinin önemsenmemesi konusunda alacağı kararlarda yardımcı olur.

(147) ÜSTÜN, Maliyet..., s.297-298.

(148) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.102.

Tüm bu yararlarına karşın değişken maliyet yönteminin bazı sakıncaları da sözkonusudur. Değişken maliyet yöntemi yönetime kısa vadeli ve geçiçi 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-kâr rakamlarını kullanmak daha faydalıdır(149).

A. Fiili Maliyet Esasına Göre Değişken Maliyet Yöntemi

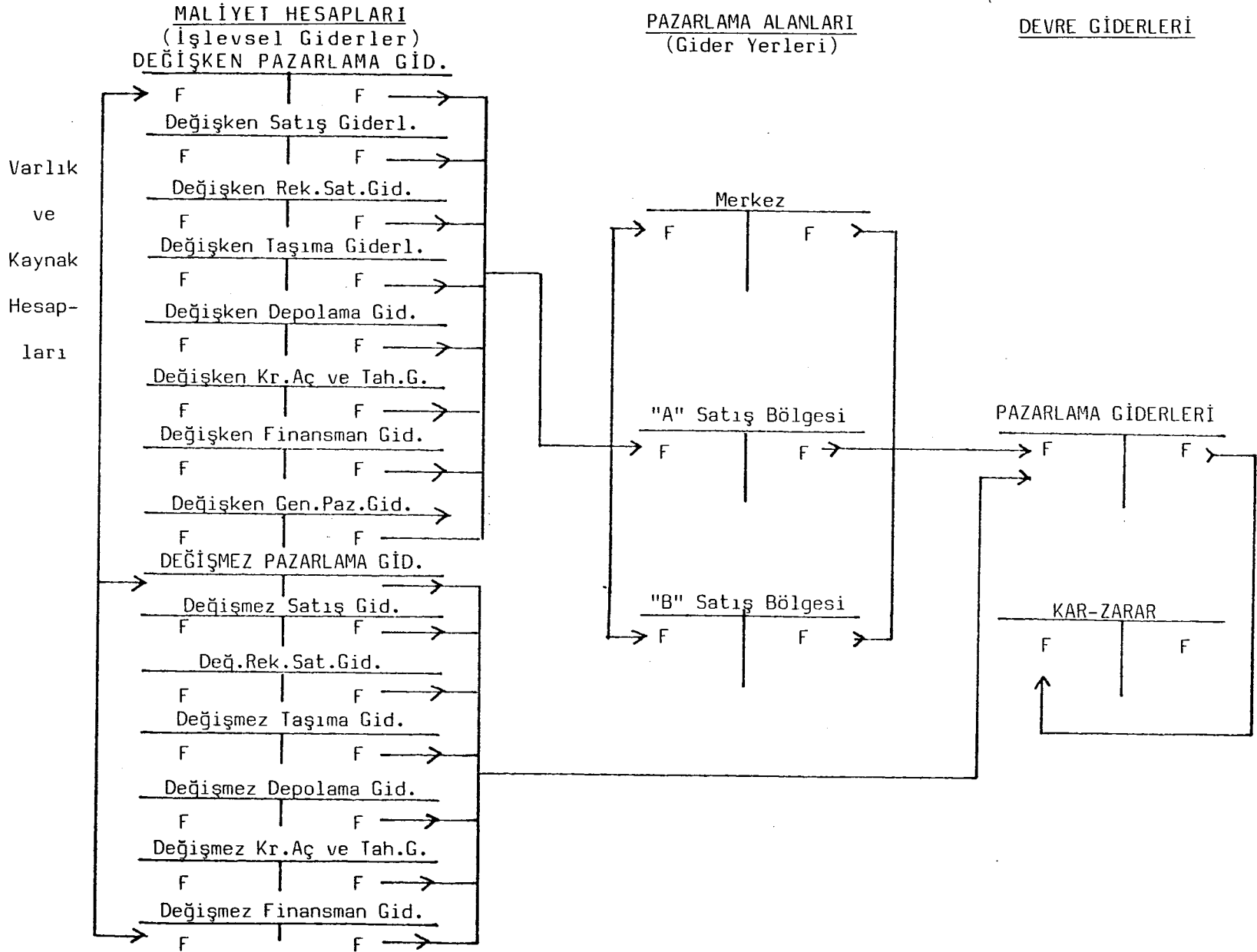
Genel olarak değişken maliyet yönteminin giderleri değişken ve değişmez olarak ayırmak suretiyle sadece değişken giderleri mamul maliyetine yüklediği bilinmektedir(150). Pazarlama açısından olaya baktığımızda işlevsel hesapların değişken ve değişmez şeklinde ayrılarak, işlemlerin fiili tutarlar üzerinden yapılması suretiyle, pazarlama alanlarına yalnızca değişken giderlerin yüklendiği bir yöntem olarak fiili maliyet esasına göre değişken maliyetleme yöntemini görmekteyiz. Bu giderlere ilişkin kayıtların hesaplarda gösterilme şekli ise şöyledir(151):

(149) HECKERT-MINER, s.198.

(150) ÜSTÜN, Maliyet..., s.262.

(151) AKDOĞAN, s.59.

FİİLİ MALİYET ESASINA GÖRE DEĞİŞKEN MALİYET SİSTEMİNİN GİDER AKIM ŞEMASI



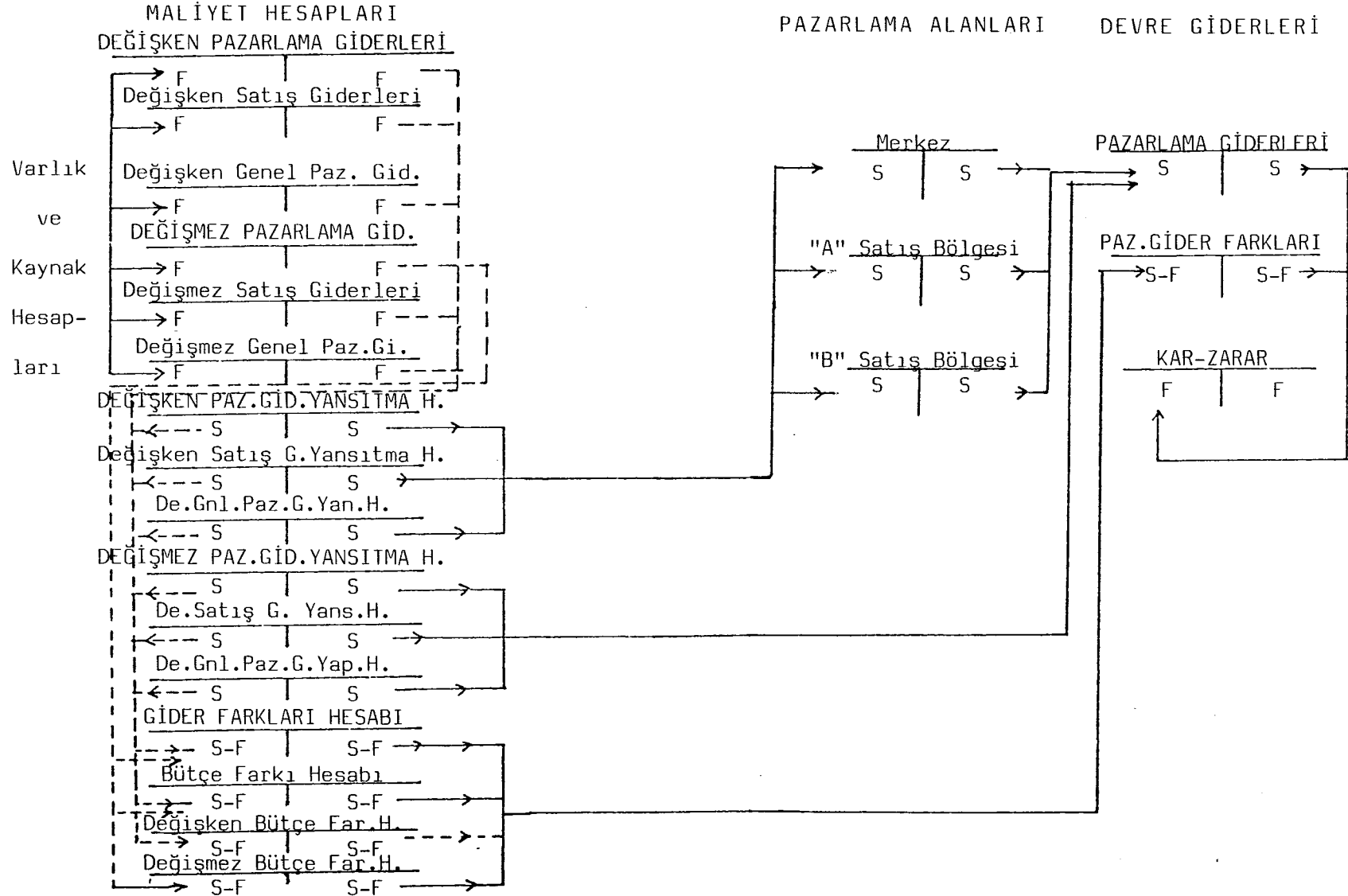
Satış bölgelerini temel almak suretiyle muhasebe sistemlerini geliştiren işletmeler dilerlerse direkt (dolaysız) maliyet sistemini de kullanabilirler. Böyle bir durumda değişken giderler ve pazarlama giderlerinin dolaysız nitelikte olanları herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan, satış bölgeleri ile ilişkilendirilebilen giderlerde pazarlama alanlarına verilebilir. Dolaylı nitelikte olan değişmez giderler ise doğrudan dönem giderleri arasında yer alan pazarlama giderlerine verilecektir(152).

B. Standart Maliyet Esasına Göre Değişken Maliyet Yöntemi

Bu uygulamada herşeyden önce giderler değişmez ve değişir olarak ayrılmaktadır. Daha sonra pazarlama işlevlerinin bölümlerinin ve faaliyetlerinin neler olduğu konusunda standartlar oluşturulmaktadır. Bunlardan sadece standart değişken giderler pazarlama alanlarına yüklenmektedir. Standart değişken giderlerin tutarı ise işlevsel fiili çalışma düzeyleri ile, işlevsel değişken standart oranlarının çarpımından meydana gelir. Bu uygulamada pazarlama alanlarına sadece standart değişken giderler yüklendiğinden kapasite farkı yoktur. Fiili tutarlar ile standart tutarlar arasındaki fark bütçe farkını

(152) AKDOĞAN, s.61; Ayrıca Bkz.: ALTUĞ, s.230-231.

STANDART MALİYET ESASINA GÖRE DEĞİŞKEN MALİYET SİSTEMİNİN GİDER AKIM ŞEMASI



BÖLÜM III

PAZARLAMA MALİYETİNİN ANALİZİ

I. PAZARLAMA MALİYET ANALİZLERİNİN KAPSAMI

Pazarlama maliyet analizi herşeyden önce işletmenin bütün pazarlama maliyet yapısına yönelik ayrıntılı bir çalışmayı ifade eder(154). Pazarlama maliyet analizleri ile işletmede alınan çeşitli yönetim kararlarına ışık tutacak ve bunun sonucu olarak da işletme planları ile işletme politikalarını bütünleştirecek neticeler elde edilir(155).

Bir işletmedeki pazarlama faaliyetlerinin ve pazarlama yönetiminin idari yapısı ve rolündeki değişmeler pazarlama stratejisinin gelişmesine ilişkin kararları kolaylaştırmak amacı ile maliyet analizi ihtiyacını

(154) TOKOL, s.160.

(155) DOĞAN, s.6.

ve bu analizlerin pazarlama planlaması ve kontrolünde uygulanmasını zorunlu kılmaktadır(156).

Maliyet analizini kullanmayan işletme yöneticileri işletmede meydana gelen zararları ve bunların ortaya çıkış nedenlerini önleyebilmek amacıyla yapılacak çalışmalarda başarılı olmazlar. Bu nedenledir ki, bazıları çok teknik kalemlerin, bazıları zayıf satış bölgelerinin, bazıları da kâr marjındaki düşüklüklerin zarara neden olduğunu tam bilmeden öne sürerler. Oysa, hangi mal yada hangi müşterilerin ve hangi biçimde yapılmış olan satışların kâr yada zarar ile sonuçlandığı ve bu sonucun gerçek nedenleri ancak pazarlama maliyet analizlerinin yapılması ile kesin olarak belirlenebilir(157).

1. Pazarlama Maliyet Analizi Nedir?

Pazarlama maliyet analizleri işletmenin öncelikle satışlarından doğan kâr ve zararı oluşturan her bir kaynakla ilgili kâr veya zararını gösteren, zararları önleyici, kârları arttırıcı bir takım önerileri getiren bir işlemdir. Ayrıca pazarlama maliyet analizini, "bireysel

(156) Martin HELLMAN, "Marketing Cost Analysis-Development and Current Practices" THE ACCOUNTING REVIEW, Volume 28, No I, American Accounting Association, Newyork, 1963. s.119.

(157) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.65.

veya ticari işletmelerce belirli pazarlama çalışmalarının maliyetlerini mal veya mal grupları, müşteri veya müşteri grupları ve satış üniteleri gibi ticari işlemlerin çeşitli bölümlerinin maliyet ve kârlarını belirlemek üzere kullanılan bir tekniktir" şeklinde de tanımlamak mümkündür(158).

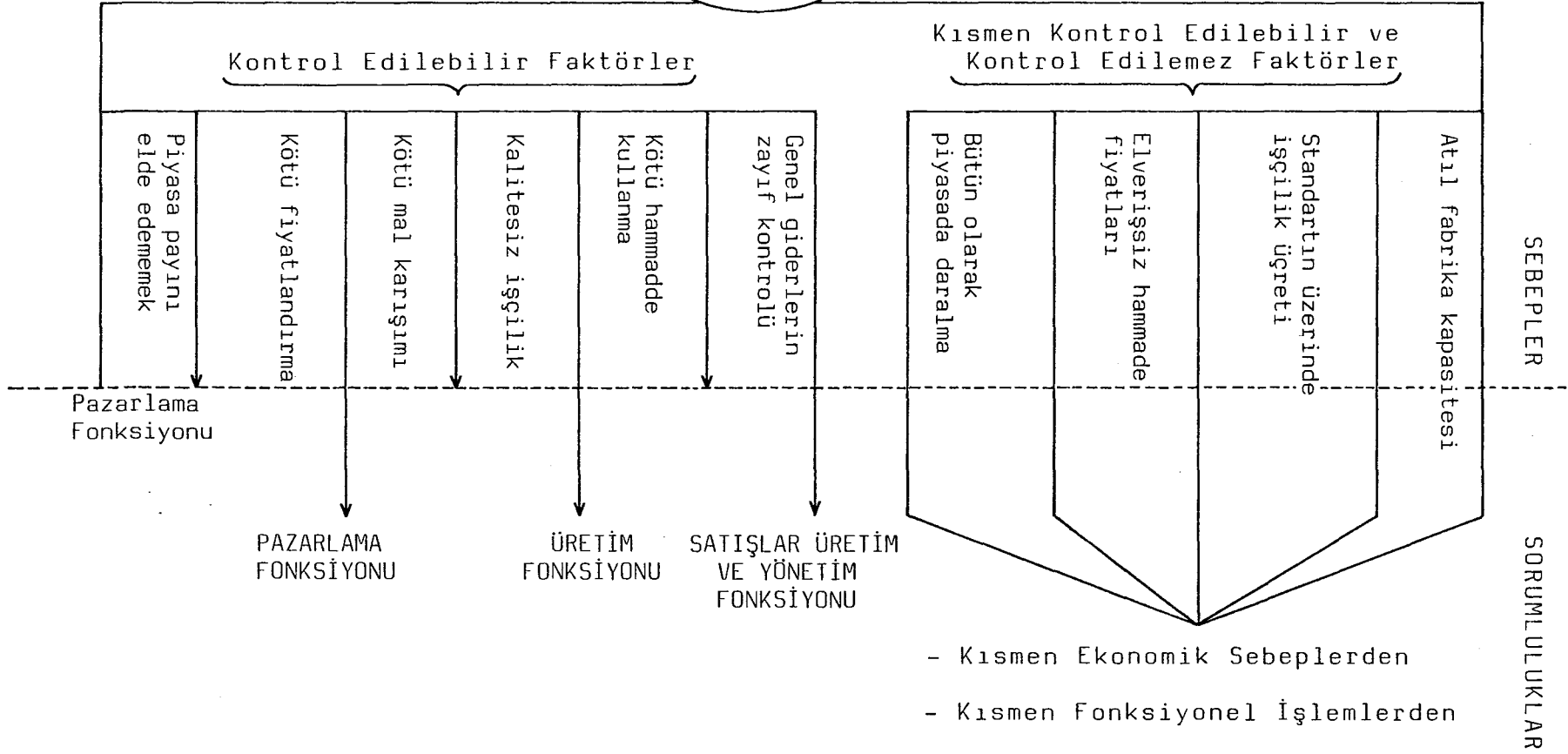
İşletmeler çeşitli nedenlerle amaçlamış oldukları kâr hedefine ulaşamayabilirler. İşletmelerin uğramış oldukları bu kâr kayıplarını, kontrol edilebilir veya edilemez olarak ayırma tabi tutmak mümkündür. Ancak kontrol edilemeyen nitelikte olanlardan kişileri sorumlu tutmak mümkün değildir. Aşağıdaki tabloya baktığımızda kontrol edilebilecek nitelikte olan kâr kayıplarının yarısının sorumluluk açısından pazarlama fonksiyonunda toplandığı görülür. Bu da göstermektedir ki işletmedeki pazarlama fonksiyonunun oluşturduğu maliyetlerin analiz edilmesi oldukça ciddi ve önemli bir konudur(159).

Kısaca söylemek gerekirse, pazarlama maliyet analizleri kâr planlaması ve satış yönetimine yön verecek değerli bilgileri bulup geliştirme çabalarıdır. Pazarlama politikalarının belirlenmesinde ve etkili bir biçimde uygulanmasında maliyet analizlerinin önemi ortaya çıkmaktadır. Kârlı olmayan iş ve hesapların kapanması, en uygun

(158) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.62.

(159) BACKER-JACOBSEN, s.407.

KAR HEDEFİ (160)



ŞEKİL V

(160) BACKER-JACOBSEN, s.407.

dağıtım kanalının seçimi, satış bölgelerindeki satışların en iyi duruma gelmesi ve siparişlerin en az düzeyinin belirlenmesi gibi konular ancak pazarlama maliyet analizinde ortaya çıkmaktadır(161).

2. Pazarlama Maliyet Analizi Çalışmalarında

Varsayımlar

Pazarlama maliyetlerinin analizine ilişkin bir çalışma yaparken herşeyden önce bazı temel verilerin, bilgilerin bilinmesi ve analiz çalışmalarının buna dayandırılması gerekir. Bu çalışmalar yapılırken elde edilen analiz sonuçları ile önceden var olan verileri karşılaştırmada etkili ve yararlı bir gider kontrol aracı olarak sorumluluk muhasebesi sisteminden yararlanılabilir.

Sorumluluk muhasebesi sistemi yöneticiye, organizasyonun amaçlarına, bütçelerine ne ölçüde ulaştığını gösterecek bilgileri sağlamak için düzenlenmiş bir bilgi sistemidir. Muhasebe ve raporlamaya ilişkin olan bu yaklaşım işletme organizasyonundaki bireyler ile, kontrol etmekle sorumlu buldukları giderleri direkt olarak ilgilendirerek gider kontrolünü daha düzenli bir şekilde getirir(162). Sorumluluk muhasebesi sisteminde oluşan

(161) AKDOĞAN, s.72.

(162) M. Selçuk USLU, Gider Kontrolünde Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, A.İ.T.İ.A. Yayını, Ya.No.: 188, Ankara, 1982, s.6.

giderler doğrudan doğruya bu giderleri kontrol etmekle yükümlü olan kişilere yüklenir. Bu sistem tüm yönetim düzeyleri için muhasebe raporlarının hazırlanmasını zorunlu kılar. Daha sonra bu raporlar, işletmedeki personelce, kendi maliyetlerini ve faaliyetlerini kontrol etmede etkin bir araç olarak kullanılır. Sorumluluk muhasebesi aynı zamanda iyi bir bütçe sisteminin uygulanmasına da olanak sağlar(163). Giderlerin sorumluluk alanlarına bağlı olarak gruplandırılması her bir yöneticinin sorumlu olmadığı giderlerin rastgele bir dağıtımla sorumluluğu altına girmesini önler(164).

Ayrıca her yönetim kademesinin sorumlu bulunduğu giderleri kapsayan sorumluluk raporlarının düzenlenmesine de olanak sağlayan sorumluluk muhasebesi sistemi pazarlama maliyetlerinin analizi için etkin bir veri oluşturan kaynaklardan biridir.

Bilindiği gibi sorumluluk muhasebesi sistemi bütçeleri de içermektedir. Pazarlama açısından standartların tespitine olanak sağlayan bütçeleri şöyle sıralayabiliriz(165).

(163) USLU, s.10.

(164) USLU, 11.

(165) TOKOL, s.163.

1. Satış bütçesi
2. Satış gider bütçesi
3. Reklâm bütçesi
4. Satış bürosu yönetim bütçesi

Bu bütçeler pazarlama yöneticisinin denetimi altında bulunan ve işletmeyi amaçlarına yöneltecek standartları ortaya koyan, gelecek dönemde yapılması planlanan harcamaların ayrıntılı birer tablosudur. Bu saydığımız bütçelerin kapsamı kısaca şöyledir(166):

- Satış Bütçesi; işletmenin gelecek dönemde satabileceği mamullerin birim değerini ve sağlanacak geliri göstermektedir. İşletme faaliyetlerinin temelini oluşturması nedeniyle ayrıntılı hazırlanır.
- Satış Gider Bütçesi; satış elemanlarının komisyonları, maaş ve ücretleri, seyahat harcamaları, satış yöneticisi ve satış bölümünün elemanlarının maaşları nedeniyle oluşan harcamaları gösterir. Bu bütçe kolay hazırlanabilir bir bütçedir. Bunun nedeni de giderlerin çoğunun kolay tahmin edilebilir özellikte olmasıdır.
- Reklâm Bütçesi; sadece satış arttırıcı çabalara

ilişkin olarak yapılan harcamaları göstermekten öte, aynı zamanda belirlenmiş olan fonların farklı reklâm araçlarına dağıtımını da gösterir.

- Satış Bürosu Yönetim Bütçesi; satış bürosunun varlığını sürdürebilmesi için gerekli olan harcamaları gösteren bir bütçedir.

Sorumluluk muhasebesi sistemi yoluyla elde edilebilecek raporlar ve bütçeler dışında pazarlama maliyet analizlerinin yapılmasında kolaylık sağlayacak olan bir diğer kaynak olarak da gider dağıtım tablosu ve fonksiyonel gider tablolarını gösterebiliriz. Bu tablolar işletmenin belirli işleri yönünden pazarlama maliyetlerinin daha iyi anlaşılmasına ve bu maliyetler üzerinde direkt bir kontrole imkân vererek yapılacak analize yardımcı olur. Aynı zamanda işletme içi yönetim ve işlemlerin verimliliğini de arttırır. Bu iki gider tablosunu kısaca şöyle açıklayabiliriz(167):

a. Gider Dağıtım Tablosu: İşletmenin kâr-zarar tablosunda pazarlama maliyet analizine ilişkin giderler gayri safi kâr rakamından sonra yer alan giderlerdir. Maliyet analizinde kâr-zarar tablosunda yer alan bu hesapları, büyük defterlerdeki yardımcı hesapları da

(167) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.110.

dikkate almak suretiyle yeni bir ayrıntılı tablo hazırladığımızda gider dağıtım tablosunu oluşturmuş oluruz. Bu tablonun yapılma nedeni gider hesaplarının kompozisyonunu bilmeden ana hesapların fonksiyonlara dağıtımına imkân olmamasıdır.

b. Fonksiyonel Gider Tablosu: Gider dağıtım tablosu hazırlandıktan sonra yeni bir işletme giderleri tablosu hazırlanır. Bu tablo gider dağıtım tablosundan her bir fonksiyon kolonundaki rakamların alınıp, gruplaştırılmasından doğar. Fonksiyonların gruplaştırılması işletmedeki sorumlulukların belirgin hale getirilmesinde yararlıdır. Bu tablo işletmede yapılan her bir pazarlama fonksiyonunun maliyetini göstererek yapılacak maliyet analizine yardımcı olur.

3. Pazarlama Maliyet Analizinin Amacı ve Önemi

Bilindiği gibi analiz, fonksiyonlar ve maliyetler olarak işlemleri ayırmaktadır. Bir fonksiyonun yapılması ise onunla ilgili maliyetleri meydana getirir. Daha sonra ortaya çıkan sorun ise, hangi fonksiyonların yerine getirildiği ve belirli koşullar altında mal, tüketici tipi, sipariş hacmi, satış bölgeleri itibarıyla her fonksiyonun maliyetini belirlemektir. Yapılan maliyet analizleri sonucunda bir işletme doğru olarak mallarının sayısını azaltma, müşterilerini ayarlama, satış bölgelerini daha verimli hale getirme yollarına gidebilir. Yönetmel

açıdan yapılan pazarlama maliyet analizleri sonucu elde edilen bilgileri iki yerde kullanmak mümkündür. Bunlar(168):

1. Fiyatların ve fiyat politikalarının saptanmasında
2. İşletme politikalarına yardımcı faktörlerin elde edilmesinde kullanılır.

Görüldüğü gibi pazarlama maliyet analizleri yönetsel açıdan da büyük bir önem taşımaktadır. Bu analiz her şeyden önce pazarlama yöneticilerine ve kontrol etmede ihtiyaç duyulan bilgileri sağlayarak doğru ve zamanlı kararlar almada yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda pazarlama maliyet analizleri muhasebenin sorumluluklarını yansıtan bir araç olması nedeni ile de büyük önem taşır. Böylece maliyetler işlevlere göre gruplandırılmakta ve hangi işlevlerin belirli koşullar altında, mal, müşteri tipi ve sipariş hacmine göre kaç mal olduğunu belirlemek kolaylaşmaktadır(169).

Amerika'da 28 farklı işkolunda faaliyet gösteren işletmeler üzerinde pazarlama maliyet analizlerinin ne derecede uygulanabildiği konusunda yapılan bir araştırma ve gözlemler sonucunda şu sonuçlara varılmıştır(170).

(168) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.67.

(169) AKDOĞAN, s.73.

(170) MELLMAN, s.122.

1. İşletmelerin hacmine, satış elemanlarına, dağıtım kanallarına ve müşterilerle olan ilgisine, dayalı olarak yapılan analizlerin henüz yaygın olarak hazırlanmadığı ve bu nedenle de yönetimin fiyat hesaplama analizinde başarısız kaldığı,

2. Mamul analizlerinin tamamen bağımsız bir çalışma olarak hazırlandığı ve böyle analizlerin tamamlanmış mamul-müşteri, mamul-bölge, yaklaşımlarının güvenirliliğine sahip olduğu,

3. Maliyetlerin kontrol edilebilirliği veya edilemezliğinin tamamen keyfi olarak saptandığı,

4. Analizin yararlılığını büyük ölçüde arttıracak olan standartlar ve bu standartların kullanımına gereken önemin verilmediği sonucuna varılmıştır.

İşletmeler üzerinde yapılan bu çalışmada ulaşılmak istenen bu amaçlardan büyük bir bölümüne, gözlemin sonucunda ulaşılamadığı görülmüştür. Ayrıca muhasebeciler ile pazarlama görevini yerine getirenler arasındaki iletişimin henüz hesaplama ve üretimi yapanlar arasındaki yeterli noktaya gelmediği görülmüştür. Bu nedenle işletmelerde pazarlama maliyet analizinin amacına ulaşabilmesi için bu konuya daha fazla önem verilmesinin gerektiği sonucuna varılabilir. Bu örnek araştırmadan sonra Pazarlama Maliyet analizinin temel amacının, pazarlamacılara planlamada, yönlendirmede ve pazar gücünün kontrolünde gerekli olan

bilgileri sağlamak olduğunu söyleyebiliriz. Yapılan pazarlama maliyet analizleri; ne, ne zaman, nerede, nasıl satılmalı, kaçta satılmalı sorularını cevaplandırabilmelidir. İyi ve sağlıklı bir analiz için mutlaka standartlar oluşturulmalı böylece gerçek işlemler ölçülmelidir(171).

4. Pazarlama Maliyetlerinin Analiz Yöntemleri

İşletme yöneticileri için en acil sorun pazarlama maliyetini, kârı arttırıcı şekilde azaltmanın ve kontrol etmenin yollarını bulmaktır. İşletme yöneticisi, herşeyden önce mallarının tüketicilerin ellerine ulaşmasını sağlayacak ekonomik yöntemler bulmak suretiyle kârlılığını arttırabilir. Aksi takdirde kârlılığın azalması yanında yerlerini rakiplerine de kaptırabilir. İşletme sadece kendisinin bireysel olarak yapmış olduğu pazarlama maliyetlerini değil, ayrıca malların tüketicie ulaşmasını sağlayan diğer aracı kurumların da pazarlama maliyetini kontrol etmelidir. Çünkü bu kurumların pazarlama maliyeti çok yüksek olduğunda bu kurumları kullanmakta olan işletme, mallarının pazar dışında kalması riski ile karşılaşır(172).

(171) HECKERT-MINER, s.10.

(172) HECKERT-MINER, s.4.

Pazarlama maliyetlerinin işletmenin kârlılığına olan etkilerini anlamak için bunların bölgeler, müşteriler, mallar ve satış elemanları açısından ve bunun yanında pazarlama fonksiyonlarına, maliyet kalemlerinin yapısına göre analizinin yapılması, planlamada, yönlendirmede ve kontrolde olumlu sonuçlar verecektir(173).

A. Bölgelere Göre Analiz

Pazarlama faaliyetlerinin büyük bir çoğunluğu bölgelere göre örgütlenir. Bunun için belirlenebilen her coğrafi birime kendi alanı içinde oluşan giderler direkt olarak yüklenebilir(174). Bu analizde amaç; satış bölgelerini kontrol etmek ve satış işlemlerini en kârlı olduğu alanlara yöneltmektir(175). Analiz yapılacak olan bölgenin seçiminde şunlara dikkat edilmelidir. Herşeyden önce analiz için seçilecek bölge yönetim organına gerçek durumu gösterecek kapsamda olmalı, satış ve maliyet analizine fırsat verecek özellikte olmalı ve satış potansiyeli bakımından da açıklanabilir olmalıdır(176).

(173) TOKOL, s.160.

(174) DOĞAN, s.20.

(175) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.118.

(176) HECKERT-MINER, s.42.

Yapılacak olan bölgesel analizde Şu konular gözönüne alınmaktadır(177):

1. Satış bölgeselerinin gayrisafi kârını belirlemek,
2. Bölgesel direkt (dolaysız) maliyet giderlerinden gayrisafi kârı bulmak.
3. Yarı direkt (dolaysız) maliyet giderlerini bölgelere yapılarına göre dağıtmak ve bu rakamı bir önceki kalandan çıkararak yarı direkt (dolaysız) maliyetten sonraki kârı bulmak.
4. Endirekt (dolaylı) maliyet giderlerini de bölgelere yapıları oranında dağıtılarak bu rakamı bir önceki kalandan çıkarmak ve böylece son bölgesel net kâr veya zararı bulmak.
5. Tüm bu bölgesel sonuçlardan yararlanarak ek analizler yapmak.

Bölgesel olarak yapılan kârlılık analizlerini direkt olarak kapsamı içine alan konular ise, bölgeye ilişkin satış elemanları maaş ve komisyonları, seyahat giderleri, dağıtım alanındaki taşıma maliyetleri, paketleme, sevk ve reklâm maliyetleridir(178).

(177) HECKERT-MINER, s.45.

(178) DOĞAN, s.20.

Maliyetlerin dağıtımında genelde uygulanan yöntem maliyet giderlerini herbir bölgeyle ilgili olarak direkt (dolaysız), yarı direkt (dolaysız) ve endirekt (dolaylı) olarak ayırmaktır. Daha sonra bu maliyet giderleri fonksiyonlarına göre gruplanır ve her bir bölgeye fonksiyonel ünite maliyeti olarak dağıtılır. Burada önemli olan nokta her bir bölge için en doğru dağıtım anahtarının seçilmesidir(179).

B. Müşterilere Göre Analiz

Bu kârlılık analizinde müşteriye yapılan satışlardan doğan kâr ve zararı tespit edebilmek için her müşteri için yapılan yönetim ve satış giderlerini hesaplamak ve bunu gayri safi kârdan düşmek gerekir. Bu analizden amaç kârlı müşteri sınıflarının seçimine yardımcı olmak, fiyatı müşteriye yapılan hizmete göre ayarlamak, pazarlama yöntemlerinde meydana gelecek aşırı maliyetleri ve verimsiz işlemleri izlemektir. Analiz için müşterileri çeşitli şekillerde gruplamak mümkündür(180):

- Senelik mal satın alma miktarına göre,
- Yaptıkları siparişlerin sıklık ve hacmine göre,
- Kredi durumuna göre,

(179) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.119.

(180) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.133.

- Kuruluş yerine göre,
- Satış elamanlarının yaptıkları satış ziyaret sayısına göre,
- Çalışma alanlarına göre.

Müşterilere göre yapılacak kârlılık analizinde iki yol izlenebilir(181):

1. Bütün müşteriler ayrı ayrı gruplanır ve bütün giderler direkt (dolaysız) olarak, payları oranında müşteri gruplarına dağıtılır, böylece her grubun pazarlama maliyeti bulunur.

2. Örnek müşteri grupları seçilir ve maliyet giderleri bu müşteriler üzerinden tespit edilerek elde edilen sonuçlar genelleştirilir.

C. Mallara Göre Analiz

Bu kârlılık analizi gözönüne alındığında şöyle bir gruplandırma yapmak mümkündür(182):

1. Malların cinslerine göre gruplama
2. Paketleme şekline göre gruplama
3. Markalara göre gruplama

(181) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.135.

(182) DOĞAN, s.24.

4. Müşterilerin malları kullanma şekline göre gruplama
5. Satış hacmine göre gruplama
6. İşletmedeki yapısal sorumluluğuna göre gruplama.

Bu analizden amaç hangi mal grubunun farklı, hangi mal grubunun kârsız olduğu ve satılacak malların fiyatlarını tam doğruluk ile saptamaktır(183). Bu analizde uygulanacak olan yöntem ise şöyledir(184):

- Mallar veya mal grupları itibari ile gayri safi kârı saptamak.
- Mallarla ilgili direkt (dolaysız), yarı direkt (dolaysız) ve endirekt (dolaylı) pazarlama maliyet giderlerini saptamak ve bunları gayrisafi kârdan düşerek mallar yönünden net kârı bulmak.

D. Satış Elemanlarına Göre Analiz

Hangi maliyet analizi olursa olsun satış fonksiyonu, satış elemanları maaşları, seyahat giderleri ve diğer giderleri içerir. Bir çok durumda satış elemanlarına ilişkin giderler bölgelere göre yada müşteri veya mal gruplarına göre satışlar sırasında oluşan toplam giderlerin önemli bir bölümünü oluştururlar. Bunun içindir ki, işletme yönetiminde bu giderlerin kontrol ve analizine

(183) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.137.

(184) HECKERT-MINER, s.85.

büyük önem verilmelidir. İyi bir kontrol sisteminin kurulabilmesi için de başarı standartları ve standart maliyetlerin bilinmesi gerekir. Saptanan bu standartlar satış elemanlarının yaptıkları satışlara ilişkin kârlılığın belirlenmesinde kullanılır(185).

E. Gider Kalemlerine Göre Analiz

Gider kalemlerine göre yapılan analizde gerekli verilerin sağlanması bakımından pazarlama ile ilgili gider kalemleri için önce direkt (dolaysız) satış giderleri, reklâm ve satış geliştirme giderleri, taşıma giderleri ve depolama giderleri olmak üzere hesaplar açılarak, daha sonra da işletmenin genişliğine, büyüklüğüne ve gider çeşitlerine göre yardımcı hesaplar açılır. Yapılan giderler bu hesaplara geçirilerek izlenir. Dönem sonunda ise bu hesapların analizi yapılır(186). Bu analiz en basit maliyet analizidir ve hesaplarda görünen dönem sonu değerleri geçmiş yılların benzer değerleri ile karşılaştırılır(187).

Bu analizde üç açıdan karşılaştırma yapmak mümkündür (188):

(185) DOĞAN, s.25.

(186) URAZ, Pazarlama..., s.154.

(187) TOKOL, s.161.

(188) AKDUĞAN, s.84.

1. Cari dönemin pazarlama giderleri ile geçen dönemin pazarlama giderlerinin karşılaştırılması,

2. Toplam satışlar ile giderlerin karşılaştırılması yolu ile bulunacak oranların aynı alanda işlem gören işletmelerin ortalamalarla karşılaştırılması,

3. Aynı döneme ait gerçek veriler ile bütçede öngörülen giderlerin karşılaştırılması.

Gider kalemlerine göre yapılan analizler eğer yapılan pazarlama çalışmalarının, uygulanan satış metodlarının ve satış bölgelerinin verimliliği açısından bir sorun yok ise yeterlidir. Buna karşın gerçekte her işletmenin yaptığı pazarlama işlemlerinde bazı problemlerin olduğu unutulmamalıdır(189).

F. Pazarlama Fonksiyonlarına Göre Analiz

Bu tür analiz belli başlı ana hesaplar değil, pazarlama fonksiyonları ile ilgili giderleri kapsamı içine alan bir çalışmadır(190). Fonksiyonel analizlerin en önemli tarafı işletme içindeki çalışmaların etkili bir şekilde yönetim kontrolüne olanak verebilecek maliyet karşılaştırmaları, maliyet standartları, bütçelerin

(189) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.75.

(190) TOKOL, s.16.

yapılması ve yönetim gibi konuların uygulanmasına fırsat verir nitelikte olmasıdır. Pazarlama fonksiyonlarına göre yapılan karşılaştırmada en yararlı olanı fonksiyonların ünite maliyetleri üzerinden yapılanıdır(191). Pazarlama fonksiyonlarının her bakımdan, her yerde geçerli olabilecek bir sıralama aşağıdaki gibidir(192):

1. Direkt satış fonksiyonu
2. Reklam ve satış arttırımı fonksiyonu
3. Taşıma fonksiyonu
4. Depolama fonksiyonu
5. Kredi açma ve toplama fonksiyonu
6. Pazarlama fonksiyonlarını yerine getirebilmek için finansman fonksiyonu
7. Genel pazarlama fonksiyonu.

İşte tüm bu fonksiyonların yerine getirilebilmesi için yapılan bu giderler, bu fonksiyonların maliyetini oluşturmaktadır. Fonksiyonlar itibariyle yapılacak olan analizde şu yöntem kullanılır(193):

a) İncelemeye tabi tutulacak olan fonksiyonları ve fonksiyonel işlemleri belirlemek:

(191) URAZ, Pazarlama..., s.154.

(192) HECKERT-MINER, s.18.

(193) HECKERT-MINER, s.18-19.

Fonksiyonlar işletmenin benimsemiş olduğu organizasyon yapısına göre saptanmaktadır. Her bir işletme faaliyeti işletmedeki yetki ve sorumlulukların dağılımına bağlı olarak çeşitli bölümlere ayrılmaktadır. Pazarlama faaliyetlerinin yerine getirilmesinde de, işletmenin büyüklüğü gözönüne alınarak faaliyetler çeşitli fonksiyonlar altında toplanır(194).

b. Her bir hesap kalemini fonksiyonel gruplar altında toplamak:

Bu işlemin yapılabilmesi için gider dağıtım tablosunun hazırlanması gerekir.

Bu işlemin yerine getirilmesi sırasında şu üç durumla karşılaşmak mümkündür(195);

1. Doğrudan doğruya bir fonksiyonla ilgili olarak ortaya çıkan giderler. Örneğin, satıcı komisyonları.

2. Birden çok iş veya satınalmalardan doğan ve birbirleri ile ilişkisi bulunmayan birkaç fonksiyon nedeni ile doğan giderler. Örneğin, kırtasiye ve büro malzemesi.

3. Bir tek iş veya satınalmadan doğan ortak giderler. Örneğin, kira giderleri.

(194) AKDOĞAN, s.89.

(195) AKDOĞAN, s.90.

Bu giderlerin fonksiyonel giderler olarak gruplandırılmasında ilk gruptakiler direkt (dolaysız) olarak fonksiyonlara verilmekte, diğer gruptakiler ise bazı dağıtım ölçülerine göre fonksiyonlara yüklenmektedir.

c. Fonksiyonel işlemler için gerekli olacak ve gider dağıtım anahtarı olarak yararlanılacak ölçü birimlerini belirlemek:

Bu aşamada her bir fonksiyonel bölüm için ölçü birimleri saptanır. Ancak tüm fonksiyonel bölümler için ölçü birimleri bulmak oldukça zordur. Bununla birlikte pazarlama için önemli fonksiyonlar açısından mantıklı ölçü birimleri bulunabilir. Bununla ilgili örnekler izleyen bölümde ele alınacaktır. Ayrıca her fonksiyonun her işlemi için ayrı ölçü birimleri de oluşturulabilir(196).

d. Bir işlemin toplam maliyetini yapılan hizmetlerin birim sayısına bölerek birim işlem maliyetini bulmak:

Burada fonksiyonel maliyetin toplamı esas alınarak yöneticinin amacına en uygun olabilecek ölçü birimlerine aşağıdaki örnekte olduğu gibi bölünmekte ve herbir ölçü biriminin fonksiyonel birim maliyetleri ortaya çıkmaktadır(197).

(196) HECKERT-MINER, s.19.

(197) AKDOĞAN, s.96.

Gider dağıtım tablosundaki
 satış fonksiyonu toplamı 224.200.-
 Satış fonksiyonuna ilişkin
 ölçü birimi (Alınan sipariş sayısı) 40.000 adet

Buradan;

Her bir siparişin satış gideri $\frac{224.200}{40.000} = 5,6$ TL.
 olarak bulunur.

e. Elde edilmiş olan verileri anlamlı tablolar haline getirerek yorumunu yapmak.

Fiili tutarlar ile standart tutarları karşılaştırarak yorumunu yapmak, bu tablolar aracılığı ile oldukça kolaydır. Fiili tutarlar, standart tutarlara ne derece yakın ise yapılacak olan yorum da o derece olumlu olacaktır.

5. Pazarlama Maliyet Analizinin Yapılışında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Bunların Çözüm Yolları

Pazarlama maliyet analizlerinde problemler iki ana başlıkta incelenebilir. Bunlar(198);

1. Satış şekli, satış bölgesi, v.b. olarak maliyetlerin fonksiyonel dağılımını saptamak.

2. Her durumda yapılan belirli fonksiyonları saptıyarak maliyetleri buna göre dağıtmak.

Pazarlama maliyet analizlerinde karşılaşılan diğer güçlükleri de şöyle sıralayabiliriz(199):

1. Pazarlama kurumlarının sayısındaki fazlalık ve işlemlerdeki farklılık:

Pazarlama kurumları sayısız ve değişik niteliktedirler. Bu nedenle aynı cins bir malı her pazarlama kurumu ayrı şekilde pazarlayabilir. Örneğin bir çamaşır makinasını üretmek her üretici firma için aynı koşulları gerektirir. Ancak bu ürünü pazarlamada çok çeşitli pazarlama kurumları farklı şekillerde görev yapabilirler(200).

2. Pazarlama yöntemlerinin üretim yöntemlerine göre daha değişken olması:

Bu değişkenliğin nedeni pazarlama maliyetlerinin daha esnek olmasından kaynaklanmaktadır. Bir üretim işleminde pazarlama işlemine göre değişkenlik daha azdır. Örneğin bir çamaşır makinasının üretimindeki metodları değiştirmek oldukça zor ve uzun vadelidir. Oysa pazarlama metodları ve pazarlama kurumları kolayca değiştirilebilir(201).

(199) AKDOĞAN, s.76.

(200) HECKERT-MINER, s.12.

(201) HECKERT-MINER, s.9.

3. Pazarlama işlemlerinde insan faktörü ile olan ilişkilerin fazlalığı:

İnsan elemanı pazarlamada daha etkindir. Pazarlamada etkenler daha çok psikolojiktir. Pazarlamada satın alan kadar satıcı da dikkate alınmalıdır. Üretimde işçi tek başına insan faktörünü sağlar ve onun etkinliğini makinaların çalışması tarafından sınırlar. Pazarlamada ise, örneğin, bir malın dağıtımında iş, üretim kadar makinalaşmış olmasına rağmen satış elemanlarının müşteriden sipariş alabilme yeteneği ve o andaki psikolojik durumu malı satmadaki başarısını etkiler(202).

4. Pazarlama işlemlerindeki kontrol edilebilir faktörlerin özellikleri:

Pazarlama işleminde hedef müşteriler ve rakiplerdir. Fakat müşteri ve rakiplerin kontrol edilebilir bir faktör olmaması yapılacak analizde güçlüğe neden olur(203).

5. Pazarlama maliyetlerinde ortak giderlerin çokluğu:

Pazarlama maliyetlerinin ortak bir niteliği vardır. Bu işlevlerin çoğu birden fazla müşteri ve satış bölgesi için uygulanır. Örneğin; bir satış elemanı bir malı

(202) HECKERT-MINER, s.12.

(203) HECKERT-MINER, s.12.

değişik müşterilere satmaktadır. Satış elemanının sattığı her bir mal ve müşteri için yaptığı giderleri ayırt etmek çoğu zaman olanaksızdır. Aynı zamanda zaman alıcı ve masraflıdır.

6. Yönetim Organının Tutumu:

Yönetim dikkatlerini daha çok üretim süreci üzerinde toplamakta ve üretimin verimliliği ile ilgilenmektedir. Yönetim pazarlama maliyetlerinin önemini tam olarak algılayamadığından, pazarlama maliyet analizine gereken önem verilememektedir.

7. Pazarlama ile ilgili bilgilerin kolayca elde edilememesi:

Pazarlama işlemlerine ilişkin veriler hemen ve devamlı bir şekilde elde edilemezler. Bunun en önemli nedeni muhasebenin bu maliyetleri analize olanak verecek şekilde ayarlanmamış olmasıdır. Tüm bu güçlüklerle rağmen bunlara çözüm getirebilecek alternatif yollar da mevcuttur. Bu güçlükleri gidermek için her şeyden önce işletme bünyesindeki işlem ve anlayışlarda bir değişikliğe gitmek gerekir. Yani işletmeler yaptıkları pazarlama işlemlerinin bilincine varmalıdırlar. Bunun yanında, işletmeler yaptıkları pazarlama işlemlerinde bilimsel anlayış ve metodlardan yararlanmalı ve işletme içinde çeşitli fonksiyonları yürüten bölümler arasında tam bir işbirliği geliştirilmelidir(204).

Pazarlamacı ve muhasebecilerin pazarlama maliyet rakamlarını bulma, geliştirme ve uygulamada karşılaştıkları müşterek problemler üzerinde müşterek çaba göstermelerini gerekir(205). Nasıl ki üretim maliyetlerinin analiz ve kontrolünde üretim bölümü ile muhasebe bölümü sıkı bir işbirliği içinde ise, pazarlama maliyetlerinin analiz ve kontrolünde de pazarlama bölümü ile muhasebe bölümü arasında sıkı bir işbirliği olmalıdır. Pazarlama bölümü en çok gereksinme duyduğu bilgileri muhasebe bölümüne bildirmeli, muhasebe bölümü de pazarlama sürecindeki akıma göre maliyet sistemini kurmalıdır. Pazarlama işlemleri belirli gruplar altında toplanabildiği takdirde maliyet verileri sağlıklı bir biçimde muhasebe aracılığı ile sağlanabilmekte ve pazarlama politikasının saptanması, kârsız uygulamaların kaldırılması konularında etkin kararlar alınabilmektedir(206).

II. PAZARLAMA MALİYETLERİNİ ANALİZ ÇALIŞMALARI

Pazarlama maliyetlerini analiz çalışmalarında yapılacak işlemlerin aşamalarını şöyle sıralayabiliriz(207):

(205) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.72.

(206) AKDOĞAN, s.81.

(207) HECKERT-MINER, s.24.

1. Yapılacak analizin şeklinin belirlenmesi.
2. Endirekt (dolaylı) ve direkt (dolaysız) olarak maliyetleri bölümleme
3. Dağıtım anahtarlarının belirlenmesi
4. Pazarlama alanlarına göre giderlerin dağıtımı
5. Analizin tamamlanarak tabloların hazırlanması ve yorumu.

Bu şekilde basamaklar izlenerek yapılacak olan bir pazarlama maliyet analizi her işletmenin pazarlama problemlerinin şekline göre değişiklik gösterir(208).

1. Yapılacak Analiz Şeklinin Belirlenmesi

Pazarlama maliyetleri ile ilgili olarak yapılan analizin konusu işletmenin karşılaştığı pazarlama probleminin çeşidine göre belirlenir. Analize gereksinmeye neden olan problemin niteliğine ve özelliğine göre ilk yapılması gereken iş işletmenin yapmakta olduğu pazarlama çalışmalarını homojen gruplar altında toplayarak bu çalışmaların listesini yapmaktır(209).

Pazarlama yöneticilerin ihtiyaç duydukları konulara göre analizin şekli belirlenmektedir. Yapılan araştırmalardan

(208) HECKERT-MINER, s.24.

(209) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.79.

alınan sonuçlara göre işletmeler en çok, mal bakımından, satış bölgeleri bakımından, müşteriler bakımından ve satış elemanları bakımından pazarlama maliyet analizleri yapmaktadırlar(210).

Pazarlama maliyet analizinin yapılmasına karar verecek nitelikte olan pazarlama yöneticileri, alacakları kararlarda subjektif esaslar ve kanılardan uzak objektif ve ciddi çalışmalarla elde edilmiş, doğruluk payı çok olan verilerden yararlanabilme özelliğine sahip bulunmalıdırlar(211).

2. Endirekt (Dolaylı) ve Direkt (Dolaysız) Olarak Maliyetleri Bölümleme

Doğrudan bir fonksiyon yada faaliyetle ilişkilendirilebilen maliyetlere dolaysız yada direkt maliyet denir. Örneğin, büro yöneticisinin maaşı veya mal taşıma amacı ile kullanılan kamyonun amortismanı direkt (dolaysız) maliyettir. Bölgeler, müşteriler ve mallara göre belirlenen maliyetlerde direkt maliyet olarak ele alınabilir. Direkt maliyetlerin belirlenebilmesi için işletmenin muhasebe hesap planının ve kodlama sisteminin buna olanak sağlayacak biçimde oluşturulması gerekir. Her ne şekilde olursa

(210) MELLMAN, s.121.

(211) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.80.

olsun maliyetlerin fonksiyonlara direkt olarak yüklenmesi büyük önem taşır. Bazı işletmeler pazarlama maliyetlerinin dağıtımında şu iki yöntemi kullanır; (1) Sözkonusu maliyetleri bölgelere, müşterilere, satışların bir yüzdesi olarak ürenlere, üretim maliyetlerine göre saptanması. (2) üretim maliyetlerine benzer bir biçimde her fonksiyon yada faaliyet için standart birim maliyet belirlenmesi. İkinci yöntem birinciye göre daha güvenilir çözümler vermektedir. İkinci yöntemin kullanılması daha çabuktur ve analizin yapılmasında kolaylık sağlar. Bu yöntemde fiili pazarlama maliyetleri toplanmak suretiyle, ilişkili olduğu bölümlere yüklenir ve en sonunda da yardımcı defterdeki ana ayırımlar içinde genel büyük defterdeki kontrol hesapları yardımı ile kontrol edilebilir(212).

Birden daha fazla pazarlama fonksiyonuna katkıda bulunması amacıyla yapılan maliyetlere endirekt (dolaylı) maliyetler denir. Bu maliyetler de uygun dağıtım anahtarlarından yararlanmak suretiyle pazarlama fonksiyonlarına dağıtılır. Bu özelliği taşıyan maliyetler genellikle ısıtma, aydınlatma, bakım-onarım ve satış yöneticilerinin maaşları gibi maliyetlerdir. Bu maliyetler doğrudan saptanamadıkları için bir hesapta toplanarak daha sonra uygun anahtarlar seçilmek suretiyle pazarlama fonksiyonlarına dağıtılır(213).

(212) DOĞAN, s.13.

(213) DOĞAN, s.14.

Maliyetlerin endirekt (dolaylı) ve direkt (dolaysız) olarak ayırımından başka bir üçüncü sınıflama ise ayrı endirekt (dolaylı) pazarlama maliyetleridir. Endirekt maliyetlerin, yarı endirekt maliyetlerden tek farkı her bir işleme dağıtımında ölçülebilir nitelikte ilişkilerin kurulamayışıdır(214).

3. Dağıtım Anahtarlarının Belirlenmesi

Giderlerin endirekt (dolaylı) ve direkt (dolaysız) giderler olarak sınıflandırılmasından sonra endirekt giderler için uygun dağıtım anahtarlarının belirlenmesi gerekmektedir. Dağıtım anahtarlarının belirlenmesinde ise belirlenecek ölçünün dağıtılacak maliyetin niteliğine uygun açık ve adil olması gerekir. Bu nedenle de ölçünün gideri doğuran işleme bağlı olarak değişmesi ve ölçülebilir olması gerekmektedir(215). Dağıtım anahtarları seçilirken işletmenin iç örgüt yapısı, çalışma yöntemleri ve piyasa çevresinin iyi bir şekilde incelenmesi gerekir. Endirekt pazarlama maliyetlerinin dağıtımında seçilecek anahtarlar üzerinde ortaya çıkan anlaşmazlıkların çoğu kullanılan anahtarın açık ve adil olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle seçilecek olan dağıtım anahtarının şu özellikleri

(214) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.80.

(215) AKDOĞAN, s.105.

taşınması gerekir(216).

1. Maliyet gider unsurunun kaynağı olan, işleme bağlı olarak değişmesi,

2. Maliyetin ek bazı giderlere gerek hissettirmeden ölçülebilir olmasına fırsat vermesi gerekir.

Bu iki ölçü bazen dağıtım anahtarının ne derece olumlu olduğunu göstermede pratik olmayabilir. Böyle bir durumda yararlı olabilecek bir takım yöntemlerden söz etmek mümkündür. Bunları şöyle sıralayabiliriz(217):

1. Maliyetlere en yakın anahtarların bulunmasında dağılım şemaları uygulanarak basit korelasyon analiz yöntemlerinden yararlanılabilir.

2. Satış elamınları, tezgahlar ve dağıtıcıların yaptıkları işler için uygulanan zaman çalışmaları ve iş analizleri sonucunda oluşan faktörler, dağıtım anahtarlarının bulunmasına yararlı olabilir.

3. İşletmenin çalışmalarına ilişkin bilgilere dayanan mantıki analizler anahtar seçiminde yararlı olabilir.

Pazarlama maliyetlerinin dağıtımına ilişkin kulla-

(216) DOĞAN, s.16.

(217) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.80.

TABLO I

DAĞITIMDA KULLANILABİLECEK ANAHTARLAR

<u>Fonksiyonel Maliyet Unsurları</u>	<u>Dağıtım İçin Kullanılabilecek Anahtarlar</u>
Satış Giderleri	- Alınan sipariş sayısı - Satış tutarları - Satış elemanı sayısı - Satış elemanlarının müşteri ziyaret sayısı.
Reklam ve Satış Teşvik Giderleri	- Satılan mal sayısı - Satılan mal maliyeti - Reklâm aracı sayısı
Taşıma Giderleri	- Dağıtım sayısı - Alıcı sayısı - Kullanılan taşıma aracı sayısı - Yüklenen birim sayısı
Depolama Giderleri	- Malın birim sayısı - Gönderilen malın hacmi - Malın depoda bekleme süresi - Gönderilen malın ağırlığı
Kredi ve Tahsilat Giderleri	- Müşterilerin sipariş sayısı - Kredili satış tutarı - Satış işlemlerinin sayısı
Genel Pazarlama Yönetimi	- Alınan siparişlerin sayısı - Personel sayısı - Kredili işlemler sayısı

nılabilecek anahtarlar ile ilgili örnekler TABLO I'de verilmiştir(218).

4. Pazarlama Alanlarına Göre Giderlerin Dağıtımı

Dağıtım anahtarlarının belirlenmesinden sonra fonksiyonel giderler analizi yapılacak ve pazarlama alanlarına dağıtılacaktır. Fonksiyonel giderlerin dağıtımı için fonksiyonel gider dağıtım tablosundan yararlanılır. Giderlerin dağıtımında daha önceki bölümde açıkladığımız, tam maliyet, değişken maliyet yöntemlerinden faydalanılır. Tam maliyet yönteminde endirekt ve direkt giderlerin tamamı pazarlama bölümlerine yüklenmek suretiyle net-kâr rakamları her bölüm için görülebilir. Değişken maliyet yönteminde ise pazarlama bölümlerine, bu bölümler ile bağdaştırılabilen değişken giderler, yada hem değişken hemde dağıtım anahtarları kullanımına gerek kalmadan yüklenilebilen değişmez giderlerden meydana gelen direkt giderler yüklenmektedir. Fonksiyonel giderlerin pazarlama bölümlerine dağıtımına ilişkin örnek gider dağıtım tablosu TABLO II'deki gibidir(219).

(218) DOĞAN, s.17. Ayrıca, Bkz.: HECKERT-MINER, s.19.

(219) AKDOĞAN, s.108. Ayrıca Bkz.: URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.90-92.

TABLO II

GİDER DAĞITIM TABLOSU
(Pazarlama Fonksiyonları İçin TL.'sı Olarak)

GİDER ÇEŞİTLERİ

H E S A P A D I	F O N K S İ Y O N E L				G İ D E R L E R			
	Pazarlamaya Düşen Toplam	Satış	Reklâm	Taşıma	Depolama Giderleri	Kredi ve Tahsilat Giderleri	Finansman Giderleri	Genel Pazarlama Giderleri
<u>ENDİREKT MALZEME</u>								
Büro Malzemesi	60.000	12.000	10.000	1.000	4.000	11.000	4.000	18.000
Taşıma Malzemesi	14.000	-	-	14.000	-	-	-	-
Depolama Malzemesi	12.000	-	-	-	12.000	-	-	-
<u>MAAŞ VE ÜCRETLER</u>								
Yönetici Maaşları	180.000	30.000	20.000	18.000	22.000	20.000	20.000	50.000
Satış Elemanı Maaşı	160.000	120.000	40.000	-	-	-	-	-
Kamyon Şoförü Maaşı	70.000	-	-	35.000	-	-	-	-
<u>DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER</u>								
Isıtma, Aydınlatma Giderleri	120.000	10.000	16.000	6.000	50.000	8.000	10.000	20.000
Bakım-Onarım Tamirat Giderl.	40.000	10.000	-	20.000	10.000	-	-	-
<u>DIĞER GİDERLER</u>								
Satış Elamanı Yollukları	16.000	12.000	4.000	-	-	-	-	-
Reklam Giderleri	40.000	-	40.000	-	-	-	-	-
Toplantı Giderleri	18.000	-	18.000	-	-	-	-	-
Sergi Giderleri	25.000	-	25.000	-	-	-	-	-
Haberleşme Giderleri	8.000	20.000	1.000	-	1.000	2.000	-	2.000
<u>SİGORTA PRİM VERGİ</u>								
<u>RESİM VE HARÇLAR</u>								
Bina Sigorta Giderleri	20.000	4.000	-	-	10.000	-	-	6.000
Taşıt Sigorta Giderleri	16.000	-	-	16.000	-	-	-	-
Diğer Sigorta Giderleri	8.000	2.000	1.600	400	4.000	-	-	-
Emlâk Vergisi	4.000	1.000	-	-	1.000	-	-	2.000
<u>AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYI</u>								
Bina Amortismanı	8.000	1.800	-	-	1.600	-	-	4.600
Demirbaş Amortismanı	2.200	400	300	100	40	200	300	500
Taşıtların Amortismanı	4.000	1.000	400	2.400	-	-	-	200
T O P L A M	825.000	224.200	176.300	112.900	115.640	41.200	34.300	103.300

5. Analizin Tamamlanarak Tabloların Hazırlaması Ve Yorumu

Maliyet analizlerinde yapılacak analizin konusuna paralel olarak çeşitli tabloların düzenlenmesi analizin tamamlanabilmesi için son basamaktır. Maliyet analizleri için kullanılabilecek tabloları şöyle sıralayabiliriz(220):

1. Gider dağıtım tablosu
2. Fonksiyonel giderler tablosu
3. Müşteri maliyet giderleri dağıtım tablosu
4. Mamul maliyetleri dağıtım tablosu
5. Satış primlerine göre kâr-zarar tablosu

Aynı bölümün daha önceki kısmında da açıkladığımız gibi bu tablolardan hemen her maliyet analizinde kullanılanlar gider dağıtım tablosu ve fonksiyonel giderler tablosudur(221).

Bu tabloların hazırlanmasından amaç pazarlama maliyetlerinin dağıtım esasları belirlenip ilgili bölümlere yüklenecek olan fonksiyonel giderler ve satışlar, brüt satış kârı rakamları bulunduktan sonra herbir bölümle bunların ilişkilendirilmesi suretiyle kârlılığını saptamaktır. Ayrıca elde edilen veriler bütçeler ile karşılaştırılarak farkların saptanması ve oluşan farkların nedenleri

(220) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.107.

(221) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.108.

ve sorumlularının bulunarak işletmenin ileriye dönük işlemlerine yararlı olabilecek planların yapılmasına da olanak sağlar. Daha sonra oluşturulan bu tablolar, yönetiminin ve kontrolünün yapılması amacı ile yönetim organlarına sunulur. Sadece fonksiyonel giderlere bakarak sonuca gitmek oldukça hatalıdır. Bu nedenle analizi yapılan her bir bölüme ilişkin anlamlı tablolar düzenlenmelidir. İyi bir değerlendirme ancak satışlar, brüt satış kârı ve fonksiyonel giderlerin birlikte düşünülerek yorumlanması suretiyle yapılır. Yöneticiler bu tabloları yorumlamak yolu ile anlamlı, etkili ve verimli kararlar alabilirler(222).

Kısacası pazarlama maliyet analizleri yapmak suretiyle elde edilen sonuçları alacakları kararlarda kullanan işletme yöneticileri işletmelerine şu yararları sağlarlar(223):

1. İşletme yöneticisinin, işletmenin mali açıdan gerçek durumunu görmesinde,

2. İşletmenin amaçlarına en iyi şekilde ulaşmasına olanak verecek pazarlama faaliyetlerinin seçiminde ve bu konuda optimal kararların verilmesinde,

(222) AKDOĞAN, s.110.

(223) URAZ, Yönetim Açısından Pazarlama Maliyetleri..., s.177.

3. İşletmeye en yüksek kârı sağlayacak üretim ve satış miktarlarının tespitinde,

4. İşletme faaliyetlerinin maliyetler yardımı ile planlanması ve kontrolüne ilişkin standartların tespitinde,

5. Pazarlama faaliyetlerinin yerine getirilmesinde çalışanların kontrolü ve değerlendirilmesinde büyük yararlar sağlamak mümkündür.

BÖLÜM IV

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

I. ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş.

1. Şirketin Amacı ve Konusu

Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'i, Eti Şirketler Topluluğunun almış olduğu bir kararla 1981 yılında Eti Gıda Sanayi A.Ş. ile Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin ürettiği malları pazarlamak amacı ile kurulmuştur.

Eti Pazarlama ve Sanayii A.Ş.'nin amaç ve konusunu da şu şekilde maddeler halinde sıralayabiliriz;

1. Bisküi ve her türlü gıda maddelerinin ticareti, taahhüdü, ithal ve ihracatı,

2. Bisküi ve her türlü gıda maddeleri ticareti ile ilgili toptancı ve perakendeci mağazalar açmak, depolar, irtibat büroları ve şubeler kurmak,

3. Bisküi ve her türlü gıda maddeleri üretim ve ticareti ile uğraşan yerli yada yabancı şirketlerin mümessilliğini ve acenteliğini yapmak,

4. Yetkili makamlardan izin almak koşulu ile yurt dışında şirketler kurmak, mevcut yada kurulacak olanlara iştirak etmek,

5. Konusu ile ilgili mamulleri üreten yada ticaretini yapan yerli yada yabancı şirketlerin mümessilliğini yapmak,

6. Konusu ile ilgili her türlü iç ve dış nakliye işleri yapmak, bu amaçla araç satın almak, kiralamak yada kiraya vermek,

7. Hizmet üretmek amacı ile pazarlama araştırma ve reklam firmaları kurmak veya bu tür firmalara iştirak etmek dış ülkelerde reklam çalışmaları yaptırmak,

8. Konusu ile ilgili olarak hammadde, malzeme, makina ve nakil vasıtaları ithal etmek,

9. Konusu ile ilgili olarak ortak olduğu şirketlerin yada yönetimde bağlı bulunduğu şirketler grubundaki diğer üretim şirketlerinin ihtiyaçlarına uygun, makina, ham ve yardımcı maddeleri ithal etmektir.

İncelemenin yapılacağı 1986 yılı itibari ile Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'den pazara 10 adet kutu, 6 adet 1 kg'lık, 3 adet 1/2 kg'lık ve 54 adet koli olmak üzere 73 çeşit mamul sunulmuştur. Bu mamul çeşitlerinin üretim şirketlerine dağılımı ise şöyledir;

	<u>Kutu</u>	<u>Koli</u>
Eti Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	13	33
Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	7	22

1986 yılında yeni olarak üretilen ve pazara sunulan mamul çeşidi yirmi iki adettir. Bunları şöyle sayabiliriz;

Pasti 23 gr.

Çoko krim 35 gr.

Gold Finger 190 gr.

Çukola 25 gr.

Dökme Gold Finger

Dökme Gofret

Petit Beurre 1/2 kg.

Finger 1/2 kg.

Gold Finger 1/2 kg.

Pasti 100 gr.

Portakallı Gofret 6 gr.

Limonlu Gofret 6 gr.

Şale 1 kg.

Marie 1/2 kg.

Petit Beurre 45 gr.

Kakaolu 36 gr.

Pizzamek 30 gr.

Gold Finger 45 gr.

Tago 23 gr.

Fantasia Fındıklı 100 gr.

Fantasia Droplu 100 gr.

2. Satış Şekli ve Satış Bölgeleri

Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'i mamullerini doğrudan doğruya toptancılara satmak veya İzmir, İstanbul ve Ankara gibi büyük bölgelerde plasiyerlere vermek suretiyle pazarlamaktadır. Mamuller plasiyerlere de toptancılara satılan fiyattan satılmaktadır. Kısacası plasiyerler bu bölgelerde toptancı vazifesi görmektedirler.

Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin çalışma düzeni ise, masraf + kâr sistemidir. Bu sistemde Eti Şirketler Topluluğuna dahil olan Eti Gıda Sanayii A.Ş. ile Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin üretmiş olduğu mamuller, Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'ne bu mamulun üretiminden oluşan giderler ile belirli bir oranda kâr da eklenerek devredilir. Buna bir örnek vermek gerekirse şöyle bir örnek verebiliriz;

Eti Gıda Sanayii A.Ş.'de üretilen karton petitbeurre'un satış fiyatı 535 TL'si olarak belirlenmiştir. Bunun % 22,45'inin Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'ne ait olduğu düşünüldüğünde ki bu 120,11 TL'sidir. Bu 120.11 TL'si Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin masraf + kârını oluşturmaktadır.

Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş. Merkez, Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Erzurum, Gaziantep, Topkapı, Maltepe, İzmir, Konya, Samsun olmak üzere on iki bölgede faaliyet göstermektedir.

TABLO III

PERSONEL DURUMUNUN HAREKETLİLİĞİ

MERKEZ	<u>1986 Ocak</u>	<u>1986 Aralık</u>
Genel Müdür	1	1
Genel Müdür Muavini	1	1
Müdür	5	3
Müdür Muavini	-	1
Müfettiş	2	1
Koordinatör	3	5
Şef	4	4
Grafiker	1	1
Memur	32	29
Odacı	3	3
Şöför	7	7
Şöför Muavini	5	5
İşçi (Muvakkat)	1	3
<u>TOPLAM</u>	<u>64</u>	<u>64</u>
BÖLGELER		
Müdür	10	9
Müdür Muavini	10	8
Muhasebesi	6	9
Satış Elemanı	22	27
Plasiye Müfettişi	6	6
Memur	18	25
Şöför	14	12
Taşıyıcı	24	23
Müstahdem	2	1
<u>TOPLAM</u>	<u>112</u>	<u>120</u>
<u>GENEL TOPLAM</u>	<u>176</u>	<u>184</u>

3. Personel Durumu

Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin incelenen 1986 yılı itibariyle personel durumu ve personelin 1.1.1986 ile 31.12.1986 tarihleri arasındaki hareketliliği Tablo III'de gösterildiği gibidir.

Tablo III'te görüldüğü gibi Merkezde 1986 yılı itibariyle önemli bir değişiklik olmamıştır. Bölgelerde personel hareketliliği merkeze göre daha fazladır ve 1.1.1986'ya göre 31.12.1986'da personel sekiz kişilik bir artış göstermiştir.

II. ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş.'NİN PAZARLAMA MALİYETLERİ VE FAALİYETLERİNİN ANALİZİ

1. Analiz Bilgileri

Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'de yapılmış olan pazarlama maliyetlerinin analizine ilişkin olan bu çalışma şirketin 1986 yılına ait pazarlama faaliyetleri sonucunda oluşan giderlerin incelenmesi ve analizine dayandırılmıştır(EK I)

Yapılacak olan çalışma aşağıdaki bilgiler dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir.

1. Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş., Eti Gıda Sanayi A.Ş. ile Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin mamullerini,

Eti Şirketler Topluluğunun üst yönetimi tarafından belirlenen stratejilere ve politikalara bağlı olarak pazarlamaktadır. Bu nedenle Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin faaliyetlerine bunlardan elde edilecek olan sonuçların tek başına değerlendirilmesininli yapmak oldukça zordur. Çünkü Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin bu konuda üretim işletmesi durumunda bulunan Eti Gıda Sanayi A.Ş. ve Tam Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile olan ilişkisi, gerek işletme kaynaklarının bölgelere dağılımında, gerekse reklâm harcamaları gibi diğer konularda bağımsız çalışmasını engellemektedir.

2. Yapılacak analizde kullanılacak olan veriler 1986 faaliyet yılına ilişkin olan bir senelik toplam maliyetlerdir. Bu analizde kullanılacak olan pazarlama faaliyetlerine ilişkin gider kalemleri şunlardır:

- Memur ücret ve giderleri
- Finansman giderleri
- Umumi giderler
- Reklâm giderleri
- Yönetim kurulu giderleri
- Genel merkez gider payı
- Eti-Ebim gider payı
- Nakil vasıta giderleri
- İhracat giderleri
- Bölgeler giderleri

3. Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin 1986 yılına ait Bilanço ve Kâr-Zarar Tablosu (EK I ve EK II) şirket

yetkililerinden alınmıştır. Şirket yetkililerinden pazarlama maliyetlerini ve faaliyetlerini analiz edebilmemiz için özellikle Kâr-Zarar Tablosuna ilişkin bir kaç yılı kapsayan ayrıntılı bilgi istenmiştir. Ancak sadece 1986 yılına ait tablolar ile bazı kısıtlı ek bilgiler verilmiştir. Bu nedenle tez uygulaması çalışmamız bu kapsam içinde kalınarak yapılacaktır.

Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'den elde edilen bilgiler gider kalemlerine göre analiz edilerek ele alınacak ve bir değerlendirmeye gidilecektir.

Eldeki veriler sadece kârlılık analizi yapmamıza olanak verdiği için aşağıdaki gelir tablosunun düzenlenmesi yoluna gidilmiştir (TABLO III). Bu gelir tablosunun düzenlenmesi ile brüt satış kârı, faaliyet kârı ve net-kâr tutarları yanında her bir tutarın oluşumunda etkisi olan gider kalemlerinin ve maliyetlerin ele alınması mümkün olabilecektir.

Gelir tablosunda da görüleceği gibi, 31.12.1986 yılı itibari ile brüt satışlar 29.158.786.088 TL'dir. Bu tutardan 180.960.579 TL'lik satış iadeleri ve 4.903.368.684 TL'lik sevk giderleri düşüldüğünde net satışların 24.074.456.825 TL olduğu görülmektedir. Net satışlardan, satılan malın maliyetini oluşturan 22.577.906.195 TL'lik tutar düşüldüğünde bulunan 1.496.550.630 TL ise brüt satış kârıdır. Brüt satış kârından faaliyet giderleri düşüldüğünde, ki bu giderler,

TABLO IV

			%
Brüt Satışlar		29.158.786.088	<u>121,11</u>
Eksi: Satış İadeleri	180.960.579		
Sevk Giderleri	<u>4.903.368.684</u>		
		5.084.329.263	<u>21,11</u>
Net Satışlar		24.074.456.825	100,00
Eksi: Satılan Malın Maliyeti			
Devrebaşı stokları	207.292.460		
Alışlar	<u>22.642.226.017</u>		
	22.849.518.487		
Alış İskontoları	<u>87.488.865</u>		
Satışa Elverişli Mallar	22.762.029.622		
Eksi: Devre Sonu Stoku	<u>184.123.427</u>		
		22.577.906.195	<u>93,78</u>
Brüt Staşı Kârı		1.496.550.630	6,08
Eksi: Satış Giderleri (Faaliyet Giderleri)			
- Maaş ve Ücretler	159.776.138		
- Genel Giderleri	82.618.888		
- Reklâm Masrafları	725.221.911		
- Amortisman Masrafları	140.318.266		
- Yönetim Giderleri	8.945.081		
- Sair Giderler	<u>110.688.640</u>		
		1.227.568.924	<u>5,09</u>
Faaliyet Kârı		268.981.706	1,11
Artı: <u>Faaliyet Dışı Gelirler:</u>			
Sair Kârlar		85.409.900	<u>0,35</u>
		354.391.606	<u>1,47</u>
Eksi: <u>Faaliyet Dışı Giderler:</u>			
Verilen Faizler	91.552.027		
Sair Zararlar	<u>36.474.405</u>		
	128.026.432		
		128.026.432	<u>0,53</u>
NET KAR		226.365.174	0,94

maaş ve ücretler 159.776.138 TL, genel giderler 82.618.888 TL, reklâm giderleri 725.221.911 TL, amortisman giderleri 140.318.266 TL, yönetim giderleri 8.945.081 TL, sair giderler ise 110.688.640 TL olmak üzere toplam 1.227.568.924 TL'dir. Kalan 268.981.706 TL'lık tutar faaliyet kârıdır. Faaliyet kârına, sair kârlar 85.409.900 TL eklendiğinde ve bu tutardan verilen faizler ve sair zararları oluşturan 128.026.432 TL'lık kısım indirildiğinde, Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin 1986 yılına ilişkin 226.365.174 TL'lık net kâr rakamı elde edilmektedir.

2. Yorum ve Değerlendirme

Gelir tablosunu 1986 yılı itibariyle yüzdelerle ifade ettiğimizde, net satışların 100 olarak kabul edilmesi halinde net satışların satılan malın maliyetine oranı % 93,78 olarak bulunmuştur. Bu da göstermektedir ki Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'de net satışların büyük bir kısmı mamul maliyeti olmaktadır. Satılan mamuller Eti Gıda ve Tam Gıda'dan alınarak pazarlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu iki üretim şirketi mamulleri Eti Pazarlamaya fatura etmektedir. Dolayısıyla satış tutarının büyük bir kısmını oluşturan % 93,78'luk mamul maliyetini Eti Pazarlama'nın etkilemesi, değiştirmesi oldukça güçtür. Çünkü şirketler topluluğu üst yönetimince belirlenen politika altında çalışılmaktadır. Bunun yanında üretim şirketlerinin yüksek maliyetle çalışması mamulün Eti

Pazarlamaya yüksek fiyatla devredilmesine neden olabilmektedir. Bütün bunlara göre Eti Pazarlama 100 TL'lik satış içinde 93,78 TL'lik kısmı veri olarak almak durumunda kalmaktadır. Eti Pazarlama kendi inisiyatifi altında bunu etkileme ve mamul maliyetini düşürme yönünde bir etkinliği olamamaktadır veya çok kısıtlı kalabilmektedir.

Brüt satış kârı olan 6,08'den, 5,09'luk pay ile faaliyet giderleri çıkarıldığında 1,11'lik faaliyet kârı elde edilmektedir. Bunun anlamı, 100 liralık satıştan 6,08 lira brüt satış kârı elde ediliyor. Faaliyetlerin oluşturduğu giderlerin payı olan 5,09 liralık kısım düşüldüğünde 100 liralık satış sonunda Eti Pazarlamaya 1,11 lira faaliyet kârı kalmaktadır.

Faaliyet giderleri, Eti Pazarlama yönetiminin inisiyatifi altında yapılan faaliyetlerin yarattığı giderlerdir. Bu nedenle bu giderlerde yapılacak bir tasarruf veya etkinliği arttıracak bir uygulama doğrudan doğruya Eti Pazarlama'nın kârını arttıracaktır. Bu açıdan Eti Pazarlama olarak faaliyet giderlerinin unsurları üzerinde durması gerekmektedir.

Dolayısıyla burada ortaya çıkan önemli konu şu olmaktadır: Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'de faaliyet giderlerinden yapılabilecek her türlü tasarruf, Eti Pazarlama ve Sanayii A.Ş.'nin kârlılığını, verimliliğini, etkinliğini arttıracak en önemli etkidir.

Her bir faaliyet giderinin Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'nin kârlılığına yapabileceği etkiyi ve her bir giderin hangi oranda kârını etkileyebileceğine ilişkin bir değerlendirme yapabilmek, aynı zamanda faaliyet dışı gelirler ve giderlerin kârına olan etkisini bulabilmek de mümkündür. Ancak Eti Pazarlama ve Sanayi A.Ş.'den alınan bilgileri sadece toplam olarak bir senelik verilere dayandırılmıştır. Bu nedenle ayrıntılı bir analize ve değerlemeye gitmeye olanak olmamıştır.

SONUÇ

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 malları, tüketici 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 malların 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, personel 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 nitelikte olması gerekmektedir.

Pazarlama maliyetlerinin analiz edilebilmesi için herşeyden önce pazarlama faaliyetlerinin oluşturduğu maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu maliyetler;

- Doğrudan satış maliyetleri
- Reklam ve satış geliştirme maliyetleri
- Taşıma ve depolama maliyetleri
- Kredi açma ve toplama maliyetleri
- Finansman maliyetleri
- Genel dağıtım maliyetleridir.

Pazarlama maliyetleri niteliklerine göre pazarlama faaliyetleri itibari ile analiz edilmektedir. Payılacak analiz işletmenin özelliğine, büyüklüğüne, faaliyet konusuna bağlı olarak, bölgeler, müşteriler, satış elemanları veya ürettiği malların 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 malın satışı sonucu ortaya çıkan maliyetleri ve bu malların satışı sonucu ortaya çıkan kârları, ne dereceye kadar sipariş alabileceğini (sipariş hacmini) belirleme olanağına sahip olacaktır. Bu nedenle işletmeler bu konuya gereken önemi göstermek ve işletme yöneticilerince işletmelerin yapısına uygun analiz biçimini belirlemek zorundadırlar. Yapılacak olan analiz çalışmasında işletmeler şu konulara dikkat etmelidirler.

- İşletmenin finansman durumu, büyüklüğü, faaliyet konusu,
- Aynı alanda işlem gören diğer işletmelerle karşılaştırma yapabilecek bir analiz çalışmasının yapılması,
- Analizi yapabilecek niteliklere sahip yöneticilerin bulunması konusuna gereken önemin verilmesi ve mümkün olduğunca objektif olunması,
- İşletmenin yapısına ve analizin özelliğine göre çalışmanın belirli aralıklarla sürekli olarak yapılması ve işletme politikasının gerektiğinde değişiklikler yapabilmeye olanak verecek esneklikte olması,

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

Saydığımız 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 yoluyla olacağı da unutulmamalıdır.

LAVAKCI

BİBLİYOGRAFYA

- AKDOĞAN, Nâlan : Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi,
A.İ.T.İ.A. Yayını, Ya.No.197,
Ankara, 1982.
- ALTUĞ Osman : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve
Uygulamalar, Marmara Üniversitesi
Eğitim ve Yardım Vakfı, İstanbul
1985.
- ANTHONY M. Robert : Management Accounting, Irwin, 1968.
- AŞICI Ömer : Pazarlama, Ege Üniversitesi İ.İ.B.F.
Ya.No.64/43, İzmir, 1974.
- BURSALI Nasuhi : Maliyet Muhasebesi Prensipleri ve
Tatbikatı, İstanbul, 1968.
- CEMALCILAR, İlhan : Pazarlama, Eskişehir, 1983.
- EREM Tunç : Yönetim Açısından Pazarlama,
İ.İ.T.İ.A. Ya.No.336-569, İstanbul,
1980.

- ERTUNA İbrahim Özer : Maliyet Muhasebesi, Boğaziçi Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1982.
- ERTÜRK Halis : Maliyet Muhasebesine Giriş, Uludağ Üniversitesi Yayınları Ya. No.3-023-0071, Bursa, 1982.
- GÖK Rafet : Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, A.İ.T.İ.A. Muğla İşletmecilik Yüksek Okulu Yayını Ya.No.164, Muğla, 1981.
- HİÇŞAŞMAZ Mazhar : Maliyet Muhasebesine Giriş, Gider Kavramı ve Giderlerin Maliyetlere Dönüşüm Esasları, Ankara, 1972.
- JACOBSEN-BACKER (Çev.: Sadık BAKLACIOĞLU): Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Ankara, 1974.
- KAYA İsmail : Pazarlama Bilgi Sistemleri, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Ya.No.3226/153, İstanbul 1984.
- KOTLER Philip (Çev.: Yaman ERDAL) : Pazarlama Yönetimi, Bilimsel Yayınlar Derneği, Cilt: I, İstanbul, 1984.

- MINER-HECKERT : Distribution Costs, The Ronald Press Company, Second Edition, Newyork, 1953.
- MUCUK İsmet : Pazarlama İlkeleri, Ya.No.23 İstanbul, 1984.
- ÖCAL Fikret : Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler, İstanbul, 1971.
- SÜRMELİ Fevzi : Finansal Bilgi Sistemi, Eskişehir, Ekim-1984.
- TOKOL Tuncer : Pazarlama Yönetimi, B.İ.T.İ.A., Bursa, 1983.
- URAGUN Mehmet : Tek Düzen Muhasebe Sistemine Uygun Maliyet Muhasebesi, Ankara, 1972.
- URAZ Çevik : Pazarlama Yönetimi, A.İ.T.İ.A. Ya.No.64/43, İzmir, 1974.
- URAZ Çevik : İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizleri ve Uygulama Örneği, A.İ.T.İ.A. Ya.No.50, Ankara, 1971.
- USLU Selçuk : Gider Kontrolünde Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, A.İ.T.İ.A. Yayını, Ya.No.188 Ankara, 1982.

- ÜSTÜN Rıfat : Maliyet Muhasebesi, Bilim Teknik
Yayınevi, Eskişehir, 1985.
- ÜSTÜN Rıfat : Yönetim Muhasebesi, Bilim Teknik
Yayınevi, Eskişehir, 1985.
- YELKEN Nurettin : Tekstil Endüstrisinde Pazarlama
Maliyeti, Ege Üniversitesi İktisadi
ve İdari Bilimler Fakültesi, Ya.
No.64/18, İzmir, 1971.

MAKALELER:

- AYSAN Mustafa : "Muhasebe Bilgilerinin Yönetim
Amaçları İle Kullanılması", MUHASEBE
DERGİSİ, Yıl: 6, S:21, Ağustos 1965.
- KARALAR Rıdvan : "Pazarlama Kârlılığının Ölçülmesinde
Analitik Yöntemler: Matris Yöntemi",
ESADER, C.5, S.1.
- KURTULUŞ Kemal : "Pazarlama Yönetimine İlişkin
Muhasebe Bilgi ve Raporları",
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ İŞLETME
FAKÜLTESİ DERGİSİ, C: 9, S:1,
Nisan 1980.

- MELLMAN Marten : "Marketing Cost Analysis Development and Current Practices", THE ACCOUNTING REVIEW, Volume: 28, No: I, American Accounting Association, Newyork 1963.
- SÜDER Sadi : "Sanayi İşletmeleri Yönetiminde Karar Aracı Olarak Muhasebe Raporları", İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Yıl: 2, S: 6, Kasım 1976.
- TEK Nergis : "İşletme Yönetiminde Alt Bilgi Sistemi Olarak Dağıtım Maliyetleri Muhasebesi", 9 EYLÜL ÜNİVERSİTESİ, İ.İ.B.F. DERGİSİ, Yıl: 1, S:3, İzmir 1983.

ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş. 31 ARALIK 1986
BİLANÇOSU

AKTİF

1. SABİT KIYMETLER	944.209.191,02
2. STOKLAR	215.678.121,20
3. KASA	6.687.383,75
4. BANKALAR	270.401.892,10
5. BÖLGELER C.H.	159.283.304,18
6. MÜŞTERİLER H. BORÇLU	1.618.890.751,84
7. SATICILAR H. BORÇLU	28.491.058,84
8. ALACAK SENETLERİ H.	1.512.790.825,50
9. MUH.BORÇLU-ALACAKLI H	41.872.133,82
10. PERSONEL AVANSL. B.	30.045.151,88
11. PEŞİN ÖDENEN GİDERL.	30.248.528,64
12. DİĞER AKTİFLER	105.721.436,56
<u>T O P L A M.....</u>	<u>4.965.319.779,33</u>
<u>NAZIM HESAPLAR</u>	<u>288.447.000.-</u>
<u>T O P L A M.....</u>	<u>5.253.766.779,33</u>

PASİF

1. SERMAYE HESABI	180.000.000.-
2. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	455.245.875,83
3. KARŞILIKLAR HESABI	51.790.584,79
4. SENET MUKABİLİ KREDİ	29.814.950.-
5. SATICILAR	3.459.660,716,59
6. ALACAKLI MÜŞTERİLER	165.262.678,53
7. MUHT. BORÇLU-ALACAKLI H.	33.800.606,19
8. PERSONEL H. ALACAKLI	9.140.641,63
9. KISA VADELİ BORÇLAR	274.559.143.-
10. ÖDENECEK VERGİ VE KESİNTİLER	64.526.733,47
11. İHTİYATLAR	13.091.002,80
12. DAĞITILMAMIŞ KARLAR	2.061.666,81
13. DÖNEM KARI	226.365.179,69
<u>T O P L A M.....</u>	<u>4.965.319.779,33</u>
<u>NAZIM HESAPLAR</u>	<u>288.447.000.-</u>
<u>T O P L A M.....</u>	<u>5.253.766.779,33</u>

EK-1

ETİ PAZARLAMA VE SANAYİ A.Ş. 31 ARALIK 1986 KAR-ZARAR TABLOSU

B O R Ç

1. <u>SATIN ALINAN MALLAR BİSKÜİ</u>	22.288.584.721,70
2. <u>SATIN ALINAN SAĞRA</u>	339.498.696.-
3. <u>ARIZİ MAL ALIŞLARI</u>	14.142.600.-
4. <u>MÜŞT.SAT.ALIN.ISKARTA BİSKÜİ</u>	170.039.993,97
5. <u>31.12.85 MAMUL DEVRİ</u>	207.292.460,76
6. <u>MEMUR ÜCRET VE MASRAFLARI</u>	159.776.138,58
7. <u>UMUMİ MASRAFLAR</u>	82.618.888,55
8. <u>FİNANSMAN MASRAFLARI</u>	91.552.027.-
9. <u>REKLAM MASRAFLARI</u>	725.221.911,86
10. <u>YÖNETİM KURULU MASRAFLARI</u>	8.945.081.-
11. <u>AMORTİSMAN MASRAFLARI</u>	140.318.266,16
12. <u>NAKİL VASITA MASRAFLARI</u>	1.001.350.528,67
13. <u>BÖLGELER MASRAFLARI</u>	3.900.454.866,09
14. <u>GN.MRKZ.GN.MD.LÜK MASR.PAYI</u>	61.664.114,36
15. <u>ETİ EBİM MASRAF PAYI</u>	49.024.526.-
16. <u>SAİR ZARARLAR</u>	36.474.405,76
17. <u>KARTON KUTU İADESİ</u>	9.815.740.-
18. <u>SAĞRA İADELERİ</u>	1.104.864.-
19. <u>İHRACAT MASRAFI</u>	1.563.290,59
20. <u>DÖNEM KARI</u>	226.365.179,69
<u>T O P L A M.....</u>	<u>29.515.808.282,74</u>

A L A C A K

1. <u>BİSKÜİ SATIŞ HASILATI</u>	28.756.681.518.-
2. <u>SAĞRA SATIŞLARI</u>	296.373.080.-
3. <u>ARIZİ SATIŞLAR</u>	14.308.800.-
4. <u>ISKARTA BİSKÜİ SATIŞI</u>	81.953.701.-
5. <u>SAĞRA İADELERİ</u>	37.645.802.-
6. <u>KARTON KUTU SATIŞI</u>	9.468.989.-
7. <u>SAĞRA PRİMLERİ</u>	49.843.063.-
8. <u>SAİR KARLAR</u>	85.409.900.-
9. <u>31.12.85 MAMUL DEVRİ</u>	175.439.979.-
10. <u>31.12.86 SAĞRA DEVRİ</u>	8.683.448.-
<u>T O P L A M.....</u>	<u>29.515.808.282,74</u>

EK-II

EK-III

PAZARLAMA MALİYET GİDERLERİ İLE İLGİLİ HESAPLAR

SATIŞ GİDERLERİ

Endirekt Malzeme

Kırtasiye ve Büro Malzemeleri

Maaş, Ücret ve İlgili Giderleri

Yönetici Maaşları

Büro Personeli Maaş ve Ücretleri

Satış Elemanları Komisyonları

Acentalara Verilen Komisyonlar

Komisyonculara Verilen Komisyonlar

Diğer Personel Maaş ve Ücretleri

Maaş ve Ücretlerle İlgili Ek Ödemeler

Eğitim, Öğretim Giderleri

Diğer Personel Giderleri

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Isıtma, Aydınlatma, Su Giderleri

Onarım, Bakım Giderleri

Diğer Giderler

Satış Elemanları Yollukları

Satış Navlunları

Satış Teşvik Primleri

Satılan Malların Hizmet Giderleri Karşılığı

Haberleşme Giderleri

Bina, Arazi Kiraları

Makina ve Teçhizat Giderleri

Ağırlama Giderleri

Diğer Çeşitli Giderler

Satış Bürosu Giderleri

Sigorta Primleri, Vergi, Resim ve Harçlar

Satış Araçları Sigorta Giderleri

Bina Sigorta Giderleri

Diğer Sigorta Giderleri

Emlâk Vergisi

Amortisman ve Tükenme Payları

Binalar Amortismanı

Taşıt Araçları Amortismanı

Döşeme ve Demirbaş Amortismanı

Yardımcı İş Yerleri Gider Dağıtım Hesapları

REKLAM VE SATIŞLARI TEŞVİK GİDERLERİ

Endirekt Malzeme

Kırtasiye ve Büro Malzemesi

Maaş, Ücret ve İlgili Giderler

Yönetici Maaşları

Büro Personeli Maaş ve Ücretleri

Diğer Personel Maaş ve Ücretleri

Maaş ve Ücretlerle İlgili Ek Ödemeler

Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Isıtma, Aydınlatma ve Su Giderleri

Diğer Giderler

Temsil Giderleri

Reklâm Giderleri

Toplantı Giderleri

Sergi Giderleri

Örnek Giderleri

Yardım ve Bağışlar

Diğer Çeşitli Giderler

Sigorta Primleri, Vergi, Resim ve Harçlar

Bina Sigorta Giderleri

Diğer Sigorta Giderleri

Diğer Vergi, Resim ve Harçlar

Amortismanlar ve Tükenme Payları

Binalar Amortismanı

Döşeme ve Demirbaşlar Amortismanı

Yardımcı İş Yerleri Gider Dağıtım Hesapları

TAŞIMA GİDERLERİ

Endirekt Malzeme

Kırtasiye ve Büro Malzemesi

Taşıma Malzemesi

Maaş, Ücret ve İlgili Giderler

Yönetici Maaşları

Büro Personeli Maaş ve Ücretleri

Kamyon Sürücüleri Maaşları

Diğer Personel Maaş ve Ücretleri

Maaş ve Ücretlerle İlgili Ek Ödemeler

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Isıtma, Aydınlatma ve Su Giderleri

Onarım, Bakım Giderleri

Dışarıya Yaptırılan Taşıma Hizmetleri Giderleri

Diğer Giderler

Makina ve Teçhizat Giderleri

Kaza ve Yangını Önleme Giderleri

Diğer Çeşitli Giderler

Sigorta Primleri, Vergi, Resim ve Harçlar

Taşıt Araçları Sigorta Giderleri

Taşıma Hizmetlerinin Sigorta Giderleri

Diğer Sigorta Giderleri

Motorlu Kara Taşıtları Vergisi

Diğer Vergi, Resim ve Harçlar

Amortismanlar ve Tükenme Payları

Tesisler, Makinalar ve Cihazlar Amortismanı

Döşeme ve Demirbaşlar Amortismanı

Taşıt Araç ve Gereçleri Amortismanı

Yardımcı İş Yerleri Gider Dağıtım Hesapları

DEPOLAMA GİDERLERİ**Endirekt Malzeme**

Kırtasiye ve Büro Malzemesi

Depo Malzemesi

Maaş ve Ücretlerle İlgili Giderler

Yönetici Maaşları

Büro Personeli Maaş ve Ücretleri

Depo Hizmetlileri Maaş ve Ücretleri

Diğer Personel Maaş ve Ücretleri

Maaş ve Ücretlerle İlgili Ek Ödemeler

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Isıtma, Aydınlatma ve Su Giderleri

Onarım, Bakım Giderleri

Diğer Giderler

Bina, Arazi Kiraları

Kaza ve Yangın Önleme Giderleri

Karılma ve Hasarlar

Diğer Çeşitli Giderler

Sigorta, Vergi, Resim ve Harçlar

Bina Sigorta Giderleri

Diğer Sigorta Giderleri

Depo Araçları Sigorta Giderleri

Emlâk Vergisi

Diğer Vergi, Resim ve Harçlar

Amortisman ve Tükenme Payları

Binalar Amortismanı

Döşeme ve Demirbaş Amortismanı

Yardımcı İş Yerleri Gider Dağıtım Hesapları

KREDİ AÇMA VE TAHSİLAT GİDERLERİ HESABI

Endirekt Malzeme

Kırtasiye ve Büro Malzemesi

Maaş, Ücret ve İlgili Giderler

Yönetici Maaşları

Büro Personeli Maaş ve Ücretleri

Diğer Personel Maaş ve Ücretleri

Maaş ve Ücret ile İlgili Ek Ödemeler

Diğer Personel Giderleri

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Isıtma, Aydınlatma ve Su Giderleri

Diğer Giderler

Tahsildar Yolluklar

Mahkeme ve Noter Giderleri

Haberleşme Giderleri

Alacakları Tahsil Giderleri

Tahsil Edilemeyen Alacak Zararları

Diğer Çeşitli Giderler

Sigorta Primleri, Vergi, Resim ve Harçlar

Diğer Sigorta Giderleri

Diğer Vergi, Resim ve Harçlar

Amortisman ve Tükenme Payları

Döşeme ve Demirbaş Amortismanı

Yardımcı İş Yerleri Gider Dağıtım Hesapları

FİNANSMAN GİDERLERİ

Endirekt Malzeme

Kırtasiye ve Büro Malzemesi

Maaş, Ücret ve İlgili Giderler

Yönetici Maaşları

Büro Personeli Maaş ve Ücretleri

Diğer Personel Maaş ve Ücretleri

Maaş ve Ücret İle İlgili Ek Ödemeler

Diğer Personel Giderleri

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Isıtma, Aydınlatma ve Su Giderleri

Diğer Giderler

Satışlar Üzerinden Yapılan Nakit İskontosu

Kısa Vadeli Krediler İçin Ödenen Faiz

Uzun Vadeli Krediler İçin Ödenen Faiz

Diğer Banka Giderleri

Diğer Çeşitli Giderler

GENEL PAZARLAMA GİDERLERİ**Endirekt Malzeme****Kırtasiye ve Büro Malzemesi****Maaş, Ücret ve İlgili Giderler**

Yönetici Maaşları

Büro Personeli Maaş ve Ücretleri

Diğer Personel Maaş ve Ücretleri

Maaş ve Ücretlerle İlgili Ek Ödemeler

Diğer Personel Giderleri

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Isıtma, Aydınlatma ve Su Giderleri

Onarım, Bakım Giderleri

Diğer Giderler

Yerli Danışman Ücretleri

Pazarlama Araştırması Giderleri

Toplum ilişkileri Giderleri

Aidat ve Abone Giderleri

Diğer Çeşitli Giderler

Sigorta Primleri, Vergi, Resim ve Harçlar

Bina Sigorta Giderleri

Diğer Sigorta Giderleri

Bina Vergisi

Diğer Vergi, Resim ve Harçlar

Amortisman ve Tükenme Payları

Binalar Amortismanı

Tesisler, Makinalar, Cihazlar Amortismanı

Döşeme ve Demirbaş Amortismanı

Yardımcı İş Yerleri Gider Dağıtım Hesapları