

## PAZARLAMA KÂRLİLİĞİNİN ÖLÇÜMÜNDE ANALİTİK YÖNTEMLER : MATRİS YÖNTEMİ

Frank H. MOSSMAN  
Malcolm L. WORREL, Jr.

Çev: Ass. Rıdvan KARALAR

Modern kavramlardan olan maliyet analizi ve kontrolün uygulanabilmesi, ileri bir muhasebe sistemine ulaşarak mümkün olmuştur.

Başarılı bir işletme — faaliyet hacmi ne olursa olsun — faaliyetlerini ve buna bağlı olarak maliyet-gelir ilişkisini kontrol edebilmelidir. Kontrol ameliyesi, birbirini etkileyen ve ardarda gelen dört safhayı kapsamaktadır : Plânlama, bütçeleme, maliyetlerin bölüştürülmesi (tahsisi), maliyet analizi... Maliyet muhasebesi görüş açısına göre üretim kontrolünün, adı geçen dört safhada başarılabilmesi, faydalanılan üretim faktörleri ve bunların maliyetleri arasındaki ilişkiyi temsil eden maliyet standartlarının kullanılması ile gerçekleşebilir. Standartlar, plânlama ve bütçelemeyi — her üretim birimi için bu fonksiyonların ayrı ayrı uygulanmasıyla — kolaylaştırırlar. Ayrıca standartların kullanılması, maliyet dağıtımında gerekli olan grupların meydana getirilmesinde de kolaylık sağlar. En son adım olarak, işletmeden elde olunan gerçek verilerle önceden belirlenmiş standartların karşılaştırılması, maliyet analizinin başarılması anlamına gelir.

Bundan başka, pazarlama alanı için de standartlar geliştirilebilir ve aynı sistem pazarlama masraflarının kontrol edilmesinde de kullanılabilir. Bunun gerçekleştirilebilmesi yolunda bilim adamlarınca bir çok incelemeler yapılmıştır.

Uzun yıllar boyunca muhasebe, üretim maliyetlerini ölçmek ve kontrol etmek amacıyla kullanılmış, pazarlama masraflarının kontrolünde ise muhasebeye çok az yer verilmiştir. Son zamanlara

---

KAYNAK: Analytical Methods of Measuring Marketing Profitability: A Matrix Approach, Business Topics, Autumn 1966, Vol. 14, No. 4, s. 35-46.

kadar pazarlama masrafları, satış hacmi temeline dayanılarak bölüştürüle gelmiştir. Pazarlama masraflarının incelenmesi alanında her ne kadar bazı gelişmeler kaydedilmişse de, muhasebe kavramını yine de çoğunluk tarafından üretim muhasebesi olarak kabul edilmektedir.

### *ESNEK BÜTÇELERLE KONTROL*

Bütçe, belirli bir zaman süresi için umulan gelir ve harcama tutarlarını göstermek üzere yönetim tarafından düzenlenen bir tasarıdır. Ayrıca bütçe, elde olunan sonuçlarla, umulan sonuçların karşılaştırılmasında da yararlı olur.

Esnek bütçe (flexible budget) çeşitli işletme faaliyetlerinin plânlanmasına, uyumlaştırılmasına (coordination), ölçülmesine ve analiz edilmesine yarayan önemli bir araçtır. Esnek bütçelerin faaliyet hacmine göre değişen çeşitli görünimleri (projections) kapsamı, bunların maliyet analizlerinde önemle kullanılabilmelerini sağlar. Esnek bütçelerin bu faydaları yanında, eksik tarafları da bulunmaktadır. Bunlar sadece gerçekleşen harcama ve gelir tutarları ile, umulan harcama ve gelir tutarları arasındaki farkı gösterirler. Fakat bu farkın hangi nedenlerden dolayı meydana geldiğini göstermezler.

Doğal olarak esnek bütçelerin başlangıç noktası, satışların tahmin edilmesidir. Bu tahmin yapıldıktan sonra, işlemler üretim bütçesi üzerinde toplanır. İşte esnek bütçenin bu ana nokta üzerinde belirlenmesi ve bütçe ve muhasebe sistemi arasındaki ilişkinin incelenmesi, üretim masraflarının kontrolünü gerektirir. Kontrolde bütün ağırlık üretim masrafları üzerinde toplanır. Pazarlama masraflarının kontrolüne ise çok az yer verilir.

### *MALİYET ÇEŞİTLERİ*

*Yükletilen Maliyetler (Absorbtion Costing) :*

Klasik bir yöntem olan bu maliyetlemeye göre, bütün üretim masrafları doğrudan doğruya üretilen mallara yükletilir ve üretilen her mal birimine ayrı ayrı bölüşüm (tahsis) yapılır. Bu yöntem pazarlama masrafları için uygulandığında, «net kâr incelemesi» adını alır. Yükletilen maliyetler sisteminin en büyük sakıncası, değişik dönemlerde üretimde görülecek büyük oynamaların

(olumlu ya da olumsuz), birim başına düşen gayrisafi kârda da büyük değişmelere sebep olmasındır.

Pazarlama masrafları gayrisafi kârın bir yüzdesi olarak incelenirse, işletme etkililiğinin ölçülmesinde uğranılan güçlük daha da artar.

#### *Dolaysız Maliyetleme (Direct Costing) :*

Bu kavramın incelediği masraflar, üretim hacmine bağlı olarak sadece dolaysız (direct) bir şekilde değişen ve istihsale yüklenen masraflardır. Bu masrafların bölüşümü (tahsisi) malın üretimi için gerekli olan zaman dönemi içinde yapılabilir. Masrafların yükletilmesi (Absorbtion Costing) yönteminde olduğu gibi bu yöntem de daha çok üretim masrafları için geliştirilmiş, pazarlama masraflarının kontrolüne ise pek yer verilmemiştir. Bununla beraber, dolaysız maliyetleme yöntemi, pazarlama masraflarına «net kâr» yöntemi adıyla uygulanmaya başlanmıştır. Bu prensibi pazarlama masraflarına uygularken daha çok işletme dışı analiz alanına doğru kaymak gerekir.

#### *Hesap Verme Sorumluluğu (Responsibility Accounting) :*

Bu kavrama göre incelenen masraflar ve gelirler sorumluluk bakımından ele alınır; bütçelerden yapılan sapmaların sorumluluğu bir şahsa ya da bir grup şahsa yükletilir. Bu yöntem pazarlama masraflarına en az üretim masrafları kadar önem verir. Bu nedenle uygulanan hesap verme sorumluluğu yöntemi, bütçe kontrolünde ve masrafların bölüştürülmesinde yüklenen maliyet ya da dolaysız maliyetten daha elverişli olur.

Masrafların bölüştürülmesinde ve pazarlama masraflarının analiz edilmesinde büyük bir imkândan yoksun olma tehlikesi vardır; çünkü temel muhasebe kavramları pazarlama masraflarının kontrolünü önemli bir konu olarak kabul edip ileri adımlar atamamaktadır.

Yukarda anlatılan yöntemlere göre, masrafların yükletilmesi yöntemi (absorption costing), işletmenin mali durumunun dışardan (external) sathi olarak incelenmesine yarar. Oysa ki, dolaysız olarak maliyeti hesaplama ve hesap verme sorumluluğu, işletmenin içten incelenmesi (internal) ve üretim masraflarının kontrol edilmesi bakımından büyük bir öneme sahiptir.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılabilceği gibi, yukardaki bütün kavramlar pazarlama masrafları alanına uygulanabilir ve böylece bu masraflar kontrol edilerek işletmenin kârlılığı arttırılabilir. Bununla beraber, pazarlama masrafları için muhasebe sistemlerinin gerektiği gibi geliştirilmemiş olması bu kontrolün ve rimliliğini sınırlar.

### *Gelir Yöntemi (The Contribution Approach) :*

Yukardaki açmazın (dilemma) çözüme kavuşması gelir yöntemi sayesinde mümkün olabilir. Böylece hesap verme sorumluluğu, pazarlama ve üretim masraflarının her ikisi için de eşit düzeyde belirlenir.

Bu yaklaşım (approach) üç çeşit masrafa göre geliştirilmiştir. Birincisi bireyler (individuals) ya da gruplar üzerinde toplanmıştır ve elden geldiği kadar harcama fazlalarını kontrol etmeye çalışır. İkincisi, belirli bir zaman süresi içinde değişen (üretim, satışa ya da diğer faktörlere bağlı olarak) ya da sabit kalan masrafların miktarına bağlıdır. Üçüncüsü, bir satış bölgesi ya da bir mamul olarak belirlenen özel bir gelir birimini, masraflar yönünden inceler. Kayıtlar önceden belirlenmiş gelir birimine bağlı olarak muhafaza edilir ve mali tablolar hazırlanır. Pazarlama için gereken mükemmel veriler, satış bölgelerinden, mamulden, çeşitli tüketicilerden, dağıtım kanallarından ya da dikkatle seçilmiş diğer bir kontrol grubundan elde edilebilir. Bu yaklaşım, pazarlama masraflarının muhasebe sisteminin bir bölümüymüş gibi incelenmesini gerektirir. Ayrıca gelir yaklaşımı, keyfi bölüştürmeler ve işletme dışı analizlerle sınırlanmamıştır. Kâr yapısı için, maliyet ve gelir verilerinin geliştirilmesi ilkesi üzerine kurulan ve bir bütün teşkil eden devamlı bir ölçü, bu yaklaşım sayesinde elde edilebilir. Gelir yaklaşımı ile, küçük birimler için maliyetlerin bölüştürülmesini mümkün kılan ve böylece kontrol amaçları için — gerçekte sınırsız olan — yararlı olan gruplar elde edilmiş olur. Elektronik hesap makinelerinin kullanılması bu şekildeki bilgilerin elde edilmesine yardımcı olur.

### *FONKSİYONEL MALİYET MERKEZLERİ* *(Functional Cost Centers)*

Klasik hesaplama yöntemleri, verileri çeşitlerine göre toplar ve bunları doğal (naturel) hesaplar halinde bölümlendirir. Bu

şekildeki hesaplar ücret harcamaları, büro giderleri ya da satış giderleri gibi bölümlerden ibarettir.

Pazarlama bakımından yapılan kontrolün hedefini daha çok, satış bölgeleri ya da mamulün kendisi teşkil eder. Bu bölüştürmeyi kolaylaştırmak için, konularına göre bölümlendirilmiş masraf gruplarından meydana gelen fonksiyonel maliyet merkezleri geliştirilmiştir. Tipik bir fonksiyonel maliyet merkezi olan şahsen satış bölümünde, ücretler, komisyonlar gezi harcamaları ve buna benzer diğer kalemler bulunur. Fonksiyonel incelemeye göre, harcamaya amaçları — değişmesi normal olan — doğal hesaplardan çok daha kritiktir.

Pazarlama masrafları alanındaki bu son gelişmeler ile (Gelir Yöntemi ve Fonksiyonel Maliyet Merkezleri) bir işletme, aşağıdaki soruları cevaplandırabilir ve yanlış davranışlarını zamanında düzeltme imkânına sahip olabilir:

- Mamuller, müşteriler ya da satış bölgelerinden hangisi en çok kâr sağlayabilir?
- Hangi mamulümüzü daha çok geliştirebiliriz?
- Kârımızı en iyi şekilde nasıl ayarlayabiliriz?
- Ek mamuller üretimine geçebilir miyiz?

Bu soruları cevaplandırmada gösterilecek ilerleme, pazarlama masraflarının kontrolünde yeni bir çığır açacaktır.

Bundan sonraki bölümde, pazarlama stratejisinin gelişmesi bakımından kuvvetli bir etki gösteren pazar matrisi kavramı incelenecektir.

### *PAZAR MATRİSİ KAVRAMI*

Bir pazar matrisi en basit olarak şekil (1)'de gösterilmiştir. Gerçekte temel matris, işletmenin pazar hedefini iki önemli karakteristiğinin kolay anlaşılacak bir biçimde ifade edilmesi demektir. Yukarıdaki temel matrise göre işletmenin doğudaki dükkânlar için önemli bir pazara sahip olduğu görülmektedir. Bu bölümün (doğu bölgesi yiyecek mağazaları) daha geniş olarak analiz edilebilmesi için, mağazaların büyüklüğü, dahil oldukları tip ya da her ikisi de göz önünde bulundurulmalıdır. Pazar için elde olunacak her matris dikdörtgeni, kendisi için ayrı bir

pazarlama faaliyeti ister ve bu bölümler birer ayrı pazar gibi düşünülür. Gerçekten pazar matrisi, plânlama için atılacak ilk adımdır ve ayrıca kontrol işlemi için de önemli bir kavramdır.

### BUZDOLABI İÇİN PAZAR MATRİSİ

Doğu	Batı	Güney	Pasifik	Bölge	
				Kullanma Alanı	
				Ev	
×				Yiyecek Mağazaları	
				Toptan Satıcılar	
				Lokantalar	
				Transit Ulaşım	

ŞEKİL 1

Matris kavramı kontrol amacıyla kullanılırken büyük bir esneklik gösterir. Asıl matrisin her örnek bölmesi için (cell) asıl matris kadar geniş analizlere ihtiyaç gösteren ayrı birer matris hazırlanır. İkinci olarak çeşitli bölmeler ya da seçilen örnek bölmeler için, mukayeselerde kullanılmak üzere ya da analitik amaçlarla sayısal değerler saptanır. Üçüncü olarak matrisin sabit değerleri (parameters) işletmenin gerçek durumuna göre ayarlanır. Şekil (1)'deki gibi düzenlenen bir matris, bundan sonra incelenmesi gereken tüketici, dağıtım kanalları, mamul sipariş hacmi, satış bölgeleri ya da bunların birkaçının birleştirilmesiyle yapılacak analizlerde de kullanılabilir.

Pazar matrisinin ana ilkeleri yeni değilse de, bunların uygulanması ilkelerinin saptanmasından çok daha sonra olmuştur.

Bundan sonraki bölüm, bu kavramla ilgili bazı ek bilgilere ve pazarlama masraflarının bölüştürülmesine ait incelemelere ayrılmıştır.

### *Kavramın Uygulanması*

İşletmenin pazar hedefini ilk defa seçmesi halinde, elimizdeki matrisin ya da diğer matrislerin kullanılması için iki yeni öneri (proposal) bulunmaktadır:

Birincisi, pazar plânlaması için matris modeli kavramının (matrix model concept) geniş bir şekilde kullanılmasını öngörür. İkincisi, matrisin satış analizleri ve satış kârlılığının ölçülmesi amacıyla kullanılmasını ister.

#### Pazar plânlaması:

Temel matriste (Şekil 2 ve 3) bir ekseninde müşteri çeşitleri ve diğer ekseninde de mamul çeşitleri gösterilmiştir. Şekil (1)'deki matriste çok küçük bir değişiklik yapılarak bu matris meydana getirilmiştir. Bir zamanlar bu matris, işletmenin ürettiği belirli mamul çeşitleri ya da mamul grupları ile, işletmenin faaliyette bulunduğu belirli bir pazar alanının analiz edilmesi ve bu suretle işletmenin belirsizliklerin bir kısmından kurtulması amacıyla kurulmuştu.

Bölme analizleri için uygulanabilecek bir yol, işletmenin pazar alanındaki durumunu, bir ekseni zaman unsuruna bağlamak (geçmiş, gelecek ve şimdiki zamanlar) ve diğer ekseni de pazar yerini tanımlayacak şekilde kullanarak analiz etmektir. Bu analiz sonunda bir pazar yöneticisi, pazarlama etkenliğinin bir ölçüsü olarak işletmenin tüm endüstriye göre gelecek yıllarda yapabileceği satışları önceden tahmin edebilir. Ayrıca bu matris, yeni bir mamul üretimine geçme isteğinin plânlanmasında da yararlı olabilir.

Bir işletme ilk önce, mamul şeklini pazardaki durumuna göre saptamalıdır, ancak bundan sonra satışlarını hızla arttıracak faaliyetlerin analizini yapabilir. Şekil (2) bu çeşit bir analizi göstermektedir.

Satışı arttırma çabaları aşağıdaki gibi beş bölümde incelenebilir:

- 1) Reklâmcılık
- 2) Şahsen satış

- 3) Alış-veriş kolaylığı
- 4) Taşra teşkilâtı
- 5) Satışı geliştirecek diğer tedbirler

### MÜŞTERİ ÇEŞİTLERİ

		1					2	J
		Satış Arttırma Çabalarının Çeşitleri						
		1	2	3	4	5		
MAMUL ÇEŞİTLERİ	A							
	B							
	J							

ŞEKİL 2  
SATIŞI ARTTIRMA ŞEKİLLERİNİN  
ANALİZİ



## MÜŞTERİ ÇEŞİTLERİ

		1					2	i
		Satış Arttırma Çabalarının Çeşitleri						
1		1	2	3	4	5		
		İki ya da daha çok Aracı	Bir Aracı	Direkt Dağıtım	Çeşitli Dağıtım Kanalları			
2								
J								
MAMUL ÇEŞİTLERİ								

ŞEKİL 3  
PAZARLAMA UNSURLARININ BİRBİRLERİYLE  
OLAN KARŞILIKLI İLİŞKİLERİNİN TOPLAMI

Mamul çeşitlerini yeniden bölümlemek için şu temele dayanarak hareket etmelidir: Her grup mamul, kendi pazar bölümünde kendi satışını arttırabilecek bir güce sahip olmalı ve bu yolda çaba harcamalıdır. Bu analizde yapılacak en son değişiklik, yatay eksende mamul çeşidinde yapılan farklılaştırmaya göre dikey eksende gösterilecek dağıtım şeklinin de ayarlanması suretiyle olur.

Şekil (3), pazarlama unsurlarının toplam etkilerini gösteren bir örnektir. Eğer bir işletme bütün dağıtım kanallarını ve her mamul ve her müşteri için satışı arttıracak araçların tümünü kullanmayacaksa, her bölme için verilerin ayrı ayrı elde edilmesine ihtiyaç yoktur.

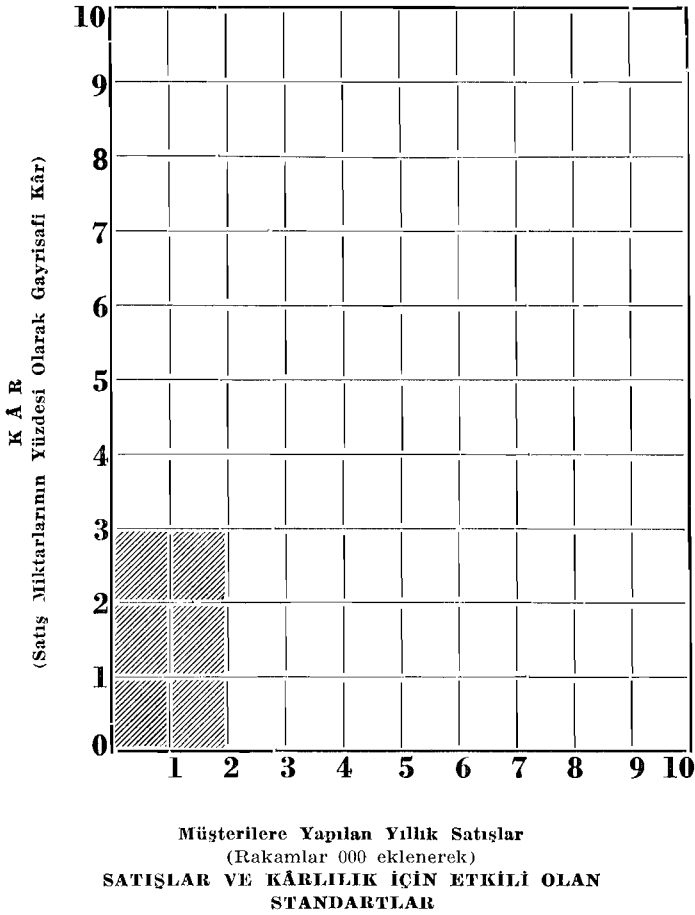
Matris kavramı plânlama safhasında büyük bir değere sahiptir. Bir çok verileri sağlaması bakımından matris, bireysel bölme plânlalarının geliştirilmesinde, bireysel bölmeler için geçmiş yıllardaki toplam satışlara göre hüküm veren ve her bölmenin bireysel (individual) talepleri için sadece şüpheli bilgilerden yararlanan diğer yöntemlerden çok daha fazla yardımcı olur. Bu kavram pazar plânlamasında —raporlamada kullanılan gelir muhasebesinin uyguladığı yola benzer— gruplaştırma yönteminin (block method) kurulması esasına dayanmaktadır. Her iki sistemin de matrisleri esnek ve basittir.

#### *Satış Prodüktivitesi Analizi :*

Pazar plânlamasında kurulan aynı esas, satışların analizinde ya da bütçelemelerde kullanılabilir. Bu bölüm, analiz amacıyla matrisin küçük bir parçasını (ramification) incelemektedir. Bu matrisi incelerken gözetilmesi gereken ana ilke, satış verilerinin yöntemin görüş açısına göre basitleştirilmiş bir biçimde saptanabileceği ve bu sebepten istatistiki satış raporlarının da ayrıca incelenmesi gerektiğidir.

Bu kavrama göre, her mamulü ya da her müşteriyi ayrı ayrı gösterecek şekilde bir endeks (index numbers) düzenlenir. Bu endeks özel mamuller ya da özel müşteriler için satışların ve kâr yapısının bir ölçüsü olur. Satış alanı şekilde yatay eksende gösterilmiştir. Her eksen, birimleri, para tutarlarını ya da yüzdeleri gösteren on bölmeyle ayrılmıştır. Bu bölümlerin alanları, satış ve

kâr endekslerine bağılı olarak eşit ya da değişik miktarlarda olabilir. Şekil (4) bu şekildeki bir matrisi göstermektedir.



ŞEKİL 4

Bütün birimler matris bölümleri üzerinde belirlenmiştir. Bu bölmeler aracılığı ile yapılabilecek çeşitli analizler vardır:

— İşletme satışlar ve kârlılık için etkenliğe sahip olan (effectiveness) standartlar belirleyebilir. Bu standartların herhangi birisi ile derhal karşı karşıya gelemeyen birimler için (yani bölmeler için) en doğru davranış biçimi çok dikkatli bir şekilde araştırılmalıdır. Şekil (4)'de 2 birimlik bir satış standardının 3 birimlik bir kâr standardı sağlaması durumu söz konusudur.

Gizli olarak kalan herhangi bir hesap, yeni bir araştırma konusu olacaktır.

— Her bölmeye düşen toplam birimler, ayrı ayrı gelir sağlayacak bir biçimde belirlenir. Eğer işletme tamamiyle satışlara ve kâr yapısına bağlı ise, bundan sonra, belirli olan herhangi bir bölmeye bakarak işletmenin tümü için kolaylıkla hükümler verebiliriz.

Bu çeşit bir analiz sadece müşterilerin ya da mamullerin analizi ile sınırlandırılmamıştır. Ayrıca satış bölgeleri, dağıtım kanalları gibi diğer kontrol birimleri için de kullanılabilir. Bundan başka, aynı kavram yeni mamullerin ya da yeni müşterilerin satışlar bakımından göstereceği aksaklıkların tahmin edilmesi ya da pazarlama şartlarında görülecek değişikliklerin önceden anlaşılabilmesi amacıyla de kullanılabilir.

Böylece bu bölüm, pazar matrisi üzerine yapılan bir tartışmayla son buldu ve bu kavramın plânlama alanında ve analizlerde nasıl uygulanabileceği kısaca belirtildi. Matris kavramını maliyet masraflarının bölüştürülmesi alanına uygulamadan önce, tartışılacak diğer bir maliyet kavramı daha vardır. Bu kavram, maliyet farklarından dolayı gerçekten sorumlu olan unsurların gelişimini inceler.

#### *Maliyet Farklarına Sebep Olan Etkenler :*

Önceden de söylendiği gibi, satış hacmine dayanarak pazarlama masraflarının bölüştürülmesinin eski yöntemle yapılması, çok suni bir bölüştürme biçimi olacaktır. Bir çok doğal (naturel) hesaplar, analiz ve bölüştürme (allocation) amacıyla fonksiyonel maliyet merkezleri şeklinde gruplandırılmıştır. Bir çok hallerde, uygun bir tahsisin yapılabilmesi için elverişli ilişkilerin belirlenmesine dikkat edilir. Fakat bu yöntemi izleyen bir işletme, maliyet ayırımlarına sebep olabilecek etkenleri belirleyemez. Bu sebepten bir işletme, bu unsurları belirleyemediği takdirde, maliyetlerin bölüştürülmesinde keyfi bir yol izlemek zorunda kalabilir.

Maliyet ayırımlarına sebep olan unsurlara bağlı olarak fonksiyonel maliyet merkezleri (functional cost centers) kurmak yoluyla maliyetlerin bölüştürülmesi konusu, değişen şartlar altında

pazarlama masraflarını da gözönünde tutmak ve toplam maliyetlere bu masrafları da eklemek zorundadır. Basit olarak yapılan bu birlikte hesaplama ameliyesi, her unsurda büyük değişikliklerin ortaya çıkması halinde, fayda bakımından sınırlı bir hale gelebilir. Bu sebepten her unsurda görülen farklı değişiklikleri kabul etmek ve bunların her unsur için basamak basamak belirlemek uygun bir yol olabilir.

Pazarlama masraflarında farklılıklara sebep olan yedi önemli unsur bulunmaktadır: Bunlar, pazar bilgisi, pazar yoğunluğu (density), talep edilen ortalama mal miktarı, zaman unsuru, hizmet servisi, uzaklık ve ısmarlanan mal hacmidir.

Fonksiyonel maliyet merkezleri yönteminin uygulanmasıyla, maliyet farklarına sebep olan etkenlerin birinci ve ikincisi kolaylıkla belirlenebilir. Sözgelisi, şahsen yapılan satış masraflarının değişmesine sebep olan ana unsur (factor) pazar yoğunluğudur. İkinci unsur ise, pazar bilgisidir (market knowledge). Reklâm-cılık yoluyla bu unsurların etkisi ters bir yöne çevrilebilir.

Pazar yoğunluğu için bu unsurların nasıl uygulanabileceğini gösteren bir örnek aşağıda incelenmiştir:

- Her mil için 20 ya daha az müşteri
- Her mil için 21'den 40'a kadar müşteri
- Her mil için 41'den 60'a kadar müşteri
- Her mil için 61'den 80'e kadar müşteri
- Her mil için 80'den fazla müşteri

Pazar bilgisini ölçmek için de aynı şekilde bir derecelendirme yapılabilir.

Bu yöntemde düşünülmesi gereken en önemli husus, her unsur için dolar değerini belirleyebilmektir. Bundan başka bu alanın incelenmesi, birim maliyetlerinin saptanan farklarının bütçelenmesinde de yararlı olur. Bu bölüştürmenin yapılmasında uygulanacak olan özel yöntemler, aşağıdaki bölümde incelenmiştir.

### *BİR UYGULAMA BİÇİMİ*

Bu açıklamanın güttüğü ana amaç, pazar stratejisinin plânlanmasıdır. Belirli bir kapasiteye göre saptanan matris ilk önce plânlamada, ikinci olarak satışların ve prodüktivitenin analiz edilmesinde ve üçüncü olarak da bütçelemeye kullanılır.

Böylece matris kavramı kontrol aracı olarak üç ya da dört kademede yararlı olmaktadır. Bunlar plânlama, bütçeleme ve analizdir. Kontrol işlemindeki dördüncü kademe olan maliyetlerin bölüştürülmesi yine bu matris kavramı aracılığı ile gerçekleştirilebilir. Bu bölümün sonunda bölüştürmeye ilişkin bir uygulama bulunmaktadır.

### *Maliyet Tahsisi İçin Matris Modeli*

Bu örneği kolaylaştırmak için, verilerin farazi bir işletmenin faaliyetleri sonunda elde edildiği kabul edilmiştir:

a) İşletme iki çeşit mamul üretmektedir. Bunlar I ve II olarak gösterilmiştir.

b) İşletme A ve B olarak belirtilen iki bölgede faaliyet göstermektedir.

c) İşletme, sadece bir dağıtım kanalı kullanmaktadır.

d) Satışları arttırıcı faaliyetler iki yöndedir:

1 — Şahsen satış

2 — Reklâmcılık

e) Maliyet değişikliklerine sebep olan unsurlar reklâmcılık ve şahsen satış olarak belirlenmiştir. Diğer unsurlar kullanılmamıştır.

Bölüştürmeler için Tablo I'deki veriler kullanılmıştır.

Bu uygulamayı yukardaki durumdan bir adım daha ileri götüreceğ olursak, Şekil (6)'daki bölme analizine geçmek gerekir. Burada B bölgesindeki I mamulü için yapılan reklâm fonksiyonu gözönünde tutulmuştur.

— Reklâm harcamaları % 4 kadar indirildiğinde, satışlar hemen hemen % 10 artar.

— Satışlar yüksek pazar maliyetlerinden düşük pazar maliyetlerine (kademe 5'de) indirilmiştir. Bu, ya satış politikasındaki bir değişikliği ya da reklâmın daha da etkili olduğunu ortaya koyar.

— Reklâm masrafları, gayrisafi gelirin küçük bir yüzdesi olmaktadır.

TABLO 1

Mamul ve satış bölgeleri (1)	FCCD (2)	Standart (3)	Reklamcılık		Şahsen satışlar	
			Satış birimi (4)	Hesaplanmış birimler (5) (3×4)	Birimler (6)	Hesaplanmış birimler (7) (3×6)
IA	1	3.0	600	1800	750	2250
	2	2.5	900	2250	900	2250
	3	2.0	1200	2400	1250	2250
	4	1.5	1500	2250	1500	2250
	5	1.0	2000	2000	1800	1800
Toplam ...			6200	10.700	6200	11.050
IB	1	3.0	700	2100	400	1200
	2	2.5	800	2000	600	1500
	3	2.0	1000	2000	700	1400
	4	1.5	1200	1800	1300	1950
	5	1.0	1300	1300	2000	2000
Toplam ...			5000	9200	5000	8050
IIA	1	3.0	300	900	200	600
	2	2.5	500	1250	400	1000
	3	2.0	600	1200	500	1000
	4	1.5	600	900	700	1050
	5	1.0	800	800	1000	1000
Toplam ...			2.800	4050	2800	4650
IIB	1	3.0	100	300	500	1500
	2	2.5	200	500	600	1500
	3	2.0	600	1200	500	1000
	4	1.5	900	1350	700	1050
	5	1.0	1200	1200	700	700
Toplam ...			3000	4550	3000	5750
Genel Toplam ...			17.000	28.500	17.000	29.500

Not: FCCD — Fonksiyonel maliyet merkezi verileridir.

— İşletmenin pazar payı (market share) yükselmiştir.

Bu açıklamalara göre, matris kavramının kontrol ameliyesinin bütün safhalarında etkili bir kullanılabilme imkânının bulunduğunu anlayabiliriz. Bu safhalar, plânlama, bütçeleme, maliyetlerin bölüştürülmesi ve maliyet analizleridir.

Anlaşılabileceği üzere, matrisin maliyetlerin bölüştürülmesindeki kullanılma biçimi oldukça basit bir şekilde açıklanmıştır. Bununla beraber, matrisin etkili bir yönetim aracı olarak kullanılabileceği yukardaki örnek sayesinde anlaşılmıştır.

### ÖZET VE SONUÇ

Her ne kadar üretim masrafları maliyet kontrol merkezlerinde esaslı bir şekilde ele alınırsa da, pazarlama masraflarının kontrolü, gerektiği kadar önemle incelenmemektedir. Fonksiyonel maliyet merkezlerinden (maliyet farklarına sebep olan unsurları ele alan) çeşitli kontrol birimlerine doğru, pazarlama masraflarının bölüştürülmesi yolunda yeni yöntemler geliştirilmiştir.

Elektronik hesap makinelerinin gelişmesi ve daha kullanışlı hale gelmesi ile eskisinden çok daha mükemmel bir biçimde bu masrafların toplanması ve bölüştürülmesi mümkün olmaktadır.

### BELİRLİ SATIŞ VERİLERİNE GÖRE MASRAFLARIN BÖLÜŞTÜRÜLMESİ

	A		B	
	Reklâm	Şahsen Satış	Reklâm	Şahsen Satış
I	10,700 \$	11,050 \$	9,200 \$	8,050 \$
II	4,050 \$	4,650 \$	4,550 \$	5,750 \$

ŞEKİL: 5.



Basit bir deyişle, çağdaş düşünce «hesapları bloklar halinde toplamak» kavramı gibi fikirlerin yaratılmasına sebep olmaktadır.

Bu gelişim üç alanda görülür:

1) Pazarlama masraflarının tahsisindeki gelir yaklaşımı, küçük bölümlerin (segments), analiz amacı ile çeşitli biçimlerde gruplaştırılması ve böylece elde edilecek maliyet verilerinin (data) geliştirilmesi fikri üzerine kurulmuştur.

	BÜTÇE (1)			İŞLETMENİN CARİ DURUMU			HEDEFLER/PLÂNLAR
	Birim	FCCD	Maliyet	Birim	FCCD	Maliyet	
REKLÂMCILIK	700	1	2,310 \$	800	1	1,800 \$	1. Pazar Payı Yüksektir 2. Yüksek Pazar Maliyetleri düşük pazar maliyetleri haline gelir
	1,000	2	2,750	900	2	2,250	
	1,100	3	2,420	1,200	3	2,400	
	1,200	4	1,980	1,500	4	2,250	
	1,500	5	1,650	2,000	5	2,000	
	5,550		11,110 \$	6,000		10,700 \$	
GELİR/MALİYET	110,000 \$'ın Geliri			120,000 \$'ın Geliri			Reklâmcılıkta % 20 oranında bir düşüklük vardır
	37,000 \$'ın Gayrisafi Kârı			42,800 \$'ın Gayrisafi Kârı			
	% 30 Reklâmcılık			% 25 Reklâmcılık			
PAZAR PAYI	% 17			% 21			% 25

(1) Standartlar, her birim için 110 \$ gösteren geçen yılki şekillerden alınmıştır.

FCCD: Fonksiyonel Maliyet Merkezi Verileri

— BÖLÜM ANALİZİ — MAMUL I, B BÖLGESİ, REKLÂM MASRAFLARI —  
ŞEKİL: 6.

2) Maliyet farklarına sebep olan unsurlar üzerinde yapılacak bir çalışma sonucunda elde olunacak veriler, maliyetlerin bölüştürülmesi amacı ile sağlanacak verilerle aynı olacaktır.

3) Sonuncu olarak, matris kavramı «hesapları bloklar halinde toplamak» kavramından çok az farklılık göstermektedir.

Bu üç kavramın birleştirilmesi ile, dört kademededen ibaret olan maliyet kontrolü için birleşik bir sistem elde edilir. Matris kavramının esnekliği ve «hesapları bloklar halinde toplamak» şeklindeki yaklaşımın elverişliliği, maliyet analizi ve kontrol yöntemlerinde büyük imkânlar sağlayabilir. Hattâ, pazarlama masrafları ile üretim masrafları aynı düzeyde incelenebilir.