



## OTEL İŞLETMELERİNDE YİYECEK-İÇECEK MALİYET KONTROLÜ İÇİN İSRAFI AZALTACAK FARKLI BİR UYGULAMA ÖNERİSİ: “HEDEF MALİYETLEME”

İsmail ANASIZ\*

### Öz

İşletmelerin, hayatta kalabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri belirledikleri hedefleri gerçekleştirebilmelerine bağlıdır. Otel işletmelerinde yiyecek-içecek maliyetlerinin önemi bilinmektedir. Ancak daha önemli olan ise bu maliyetlerin hedeflenen kabul edilebilir sınırlar içerisinde kalmasının sağlanmasıdır. Bunun başarılması işletme yönetimi kadar sahipleri için de önemlidir. Aynı şekilde ülke ekonomisi ve toplum refahı içinde kaynakların verimli kullanılması gerekir. Bu çalışmada, belli dönemler için hedeflenen yeme içme menü maliyeti belirlenerek bu maliyet sınırları içerisinde farklı yemek menü oluşturulması değerlendirilmektedir. Yiyecek içecek menülerinin etkin kontrolü için standart reçetelere dayalı standart maliyet yöntemi uygulamasının gerektirir. Hedeflenen maliyetlerde meydana gelecek olumsuz sapmaların belli bir noktaya kadar, olumlu sonuçlarının ise tamamen çalışanlara yansıtılmasını hedef alan bir yöntem önerilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Otel, Hedef Maliyet, Yiyecek ve İçecek Maliyet Kontrolü, Maliyet Kontrolü

### A DIFFERENT APPLICATION PROPOSAL TO REDUCE WASTE FOR FOOD AND BEVERAGE COST CONTROL IN HOTEL ENTERPRISES: TARGET COSTING

#### Abstract

Today, the survival and the sustaining of businesses existence depend on realizing their goals. In the hotel business, the importance of food and beverage cost is obvious. However, this costs should be remained within acceptable limits. Achieving the goal is important for business administration as well as for the owners. Also, it is important for the country's economy and social welfare. In this study, a method is proposed. It is recommended to determine the cost of eating and drinking menu for certain periods and to create different food menus within these financial boundaries. For effective control of food and beverage menus, cost control requires the application of the standard cost method based on standard prescriptions. By applying this method, Negative deviations in the targeted costs can be partly shared among employees. On the other hand, the sum all of the positive results can be given to workers.

**Keywords:** Hotel, Cost Control, Food and Beverage Cost Control

\* Doç. Dr. İsmail ANASIZ Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, SBMYO, e-posta: ianasiz@ahievran.edu.tr, ORCID CODE: 0000-0002-7950-2411

## **Giriş**

Seyahat eden insanların en önemli ihtiyaçlarından biri olan yeme içme ihtiyacı karşılığı belirlenen günlük tutar konaklama fiyatları ile birleştirilme yoluyla müşteri memnuniyeti sağlanmaya çalışılmaktadır. Diğer imkânların yanında, temel öğünlerin dışında farklı ara öğünler verilmek sureti ile otel cazibesinin artırılması amaçlanmaktadır.

Özellikle yemek ve belli bir noktaya kadar içecek maliyetlerinin konaklama ihtiyacı ile birlikte tek bir fiyat belirlenmesi rekabeti artırırken, yeni talep oluşumunu da sağlamaktadır. Bu anlamda iyi sayılabilecek bir gelişme olmakla birlikte yeme içme maliyetlerinin kontrol edilememesi sonucu konaklama gelirlerinin büyük bir kısmını silebilmektedir. Diğer bir anlatımla yeme içme maliyetlerinin fiyata dâhil edilmiş olması ve bu maliyetlerinde beklenenin üzerinde çıkması yüzünden arzu edilen sonuca ulaşamamaktadır. Bu kapsamda öncelikle konaklama maliyetlerinin ve konaklama fiyatlarının ayrıca belirlenmesi gerekmektedir. Bu fiyata yeme içme maliyetleri ve bu faaliyetten elde edilmesi arzulan karında eklenmesi ile belli sınırlar içinde toplam her şey dâhil fiyat belirlenmelidir.

Tek fiyat veya her şey dâhil fiyat bir pazarlama aracı olarak uygulansa bile satış gelirleri kaydedilirken mutlaka yiyecek ve içecek satış gelirleri ayrıştırılarak kaydedilmesi ve bunların maliyetlerinin izlenmesi ile yapılacak denetim ve maliyet analizlerini kolaylaştırılacaktır. Yiyecek - içecek maliyet kontrolü süreci, menü planlamasıyla başlar, satın alma, teslim alma, depolama(stoklama), malzeme çıkarma, porsiyonlama, pişirme, üretime hazırlık, üretim ve servise son bulur. Bu sürecin her aşamasında oluşacak israfın önlenmesi için eğitimli personel gerektiği kadar çalışanın göstereceği özenin de ödüllendirilmesi gerekir. Aynı şekilde gereken ciddiyetin gösterilmemesi veya aksaklıkların bildirilmemesi durumunda belli caydırıcı önlemlerinde olması gerekir.

Bu çalışmada tahmini veya standart maliyet sisteminin israfın önlenmesine ve maliyet etkinliğinin sağlanmasında hedef maliyetlemenin nasıl kullanılabileceği açıklanmaya çalışılmıştır. Bu anlamda öneri, tüm çalışanlar veya mutfak çalışanları açısından sorumluluk muhasebesi uygulaması ve bunun sonucu olarak başarının ödüllendirilmesi olarak da görülebilir. Ayrıca ücret sistemi içerisinde de düşünülebilir. Yöntemin başarılı uygulanması durumunda çalışanın özeni ile sağlayacağı tasarruf kendisine döneceği için çalışandan kaynaklanan israfın kısmen önüne geçilebilecektir.

## **1. OTEL İŞLETMELERİ İÇİN YİYECEK-İÇECEK MALİYET PLANLAMASI VE KONTROLÜNÜN ÖNEMİ**

Planlamak; önceden olacağı yaklaşık olarak görmek veya bilmek anlamındadır. Önceden planlanan bir işlem veya gider gerçekleşme sonrasında kontrol edilebilir. Turizm sektöründe hizmet veren işletmeler, ciddi oranda girdi oluşturmaktadırlar. Bu işletmelerin ilk olarak varlıklarını sürdürebilmek ve kar oranlarını arttırabilmek için maliyet kavramına önem vermeleri gerekir. Maliyet kontrolü, gerçekleşen maliyetler ile gerçekleşmesi gereken maliyetleri karşılaştırarak olumsuz farkların giderilmesine katkı sağlar.

Yiyecek-içecek departmanı doğrudan gelir getiren bir bölüm olduğu için, işletmenin maliyetleri kapsamında, personel maliyetlerinden sonra en büyük maliyet oranına sahiptir. Bu maliyetlerin kontrol altında tutulması işletmenin geleceği açısından çok önemlidir. Yiyecek-içecek maliyet kontrolünün amaçlarını beş başlık altında ifade edebiliriz. Bunlar (Aktaş, 1995-2001: s.126):

- İsrafın önüne geçilmesi,
- Fiyat belirlemede temel oluşturma,
- Üst yönetimin bilgilendirilmesi,
- Gelir-gider kontrollerinin iyi yapılması,
- Belirli bir standardın oluşturulmasıdır.

Belirtilen amaçlara ulaşabilmek için, sistemin sağlıklı işlemesi gerekmektedir. Ancak maliyet kontrol sistemleri tek başına çözüm olamayacağı gibi bazı olumsuz sonuçların çıkmasına da engel olamaz. Yiyecek-içecek malzeme giderleri belirlenerek, ileriye dönük tahminlerde bulunulur. Maliyet raporları incelenerek, ileriye yönelik varsa olumsuz sonuçların tespiti yapılarak, önlemlerin alınması sağlar. Yararları dikkate alındığında maliyet kontrolünün önemi daha net olarak anlaşılmaktadır.

## **2. YİYECEK İÇECEK ÜRETİM MALİYET UNSURLARI VE MALİYET KONTROLÜ**

Maliyet kavramı kendisine yüklenen anlam açısından farklı şekillerde tanımlanabilmektedir (Akdogan, 2006:s,5). Ancak maliyet kavramı daha çok mamul üretim maliyetlerini ifade etmek için kullanılmakla birlikte hizmet arzı da bir üretim faaliyetini gerektirdiği için hizmet üretim maliyeti

olarak ifade edilebilir. İster mamul ister hizmet olsun üretim aşamasında katlanılan maliyet unsurları veya üretim giderleri “Direkt İlk Madde Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderleri” olarak 3 başlıkta sınıflandırılmaktadır.

Otel işletmelerinin yapısına uygun olarak yiyecek-içecek maliyet kavramı kendisine yüklenilen anlam açısından en kapsamlı olanıdır. Diğer bir ifade ile yiyecek maliyeti; üretim için gerekli madde ve malzemenin satın alınmasından satışına, hatta satış sonrası katlanılan tüm giderlerin toplamı olarak anlaşılmaktadır. Bu çerçevede diğer üretim faaliyetlerinden farklı olarak hammadde ve malzeme yanında işçilik giderleri de direkt-endirekt ayrımına tabi tutulmamaktadır. Aynı şekilde “Genel Üretim Giderleri” şeklinde yalnızca üretim aşamasındaki giderleri içeren bir sınıflandırmaya ihtiyaç duyulmamaktadır. Tüm giderler kendi içerisinde sınıflandırılarak izlenmektedir.

Maliyete yönelik giderlerin satın almadan satışa kadar bir bütün olarak ele alınması nedeniyle yiyecek-içecek kontrolü yalnızca malzeme maliyet(cost kontrol) kontrolü olarak sınırlandırılmaktadır. Bu şekilde ayırıştırmaya dayalı bir yaklaşım yiyecek içecek malzemelerinin, **işçiliklerin ve diğer giderlerin ayrı ayrı kontrol ve değerlendirilmesini** gerekli kılmaktadır. Bu tip işletmelerde yürütülen faaliyetlerin esas alınarak sorumluluk merkezli olarak maliyet kontrolü daha uygun düşmektedir.

### **3. OTEL İŞLETMELERİNDE MALİYET KONTROLÜ**

Belirli amaçlar için kurulan işletmeler varlıklarını sürdürmeleri için amaçlarını gerçekleştirmeleri gerekir. Yukarıda belirtildiği gibi maliyet; ulaşılacak istenen hedefler için katlanılan fedakârlıkların tümüdür, şeklinde tanımlanabilir(Gürsoy, 2009: s.29).

Maliyet kontrolü ise; istenen kalite düzeyinde üretim yapabilmek için yeterli miktarın üzerinde girdi ile yapılmasının önlenmesi olarak tanımlanabilir. (Kutlan, 1998:s.21).

Otel işletmelerinde yiyecek üretimi için katlanılan giderler yiyecek maliyetini oluştururken yemeğin satışı ile gelir elde edilmekte ve üretim için katlanılan maliyet gidere dönüşmektedir. Dolayısı ile gider elde edilen varlık veya faydanın tüketilmesi ile ortaya çıkmaktadır.

Yiyecek-içecek maliyet kontrolü; ‘ tekrar satılmak üzere ham, yarı-hazır ya da hazır satın alınan yiyecek ve içecekleri **satın alma işleminden satış sonrasına** kadar kurulan denetim mekanizması’ olarak ifade edilebilir(Kozak, Çakıcı, Azaltun, Sökmen, & Sarıışık, 2002:s.217). Aynı şekilde yiyecek içecek üretiminin planlama aşamasından satışına kadar gereksiz maliyetlerin

çıkmasını engellemeye yönelik çabaların yanında maliyetlerde tasarruf sağlamanın hedeflenmesi maliyet yönetimi olarak tanımlanabilir. Bununla beraber, gelir ve giderlerin analiz edilmesi, standartların belirlenmesi ile korunması, fiyatlamaya temel oluşturması, israfların önlenmesi, çalınmaların ortadan kaldırılması ve yönetimin bilgilendirilmesi de yiyecek içecek maliyet kontrolünün temel amaçlarındandır(Aktaş, 1995:s.126).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere belirli bir hedef için, maliyetlerin önceden öngörüldüğü şekilde gerçekleşmesi için gerekli cabanın gösterilmesi maliyet kontrolü veya maliyet yönetimi olarak tanımlanabilir. Yiyecek maliyet yönetimi, yemek üretim süreci içerisindeki gerçekleştirilecek faaliyetlerin planlanması, uygulanmasını ve kontrolünü kapsamaktadır.

### **3.1. Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Süreci**

Yiyecek-içecek maliyet kontrolü süreci üretilecek mamulün planlanması ile başlar. Kontrolün ilk adımı ise öğün için menülerin oluşturulmasıdır. Günümüzde menü görselleri pazarlama, reklam ve satış aracı olarak sıkça kullanılmaktadır. Maliyet kontrolü süreklilik arz eden bir süreç olmakta ve satın alma, depolama, birimlere gönderme, yiyecek-içeceği satış için hazırlama gibi her aşamada gerekli işgücünün temini yönetimini de kapsamaktadır. Bu sürecin herhangi bir noktasında küçükte olsa bir kopukluğun olması, bu kontrolün verimliliği azaltıp, sonuçta elde edilen verilerin anlamsızlaşmasına neden olacaktır. Böyle bir durumla karşılaşan işletmeler sonuç olarak yanlış kararlar alabileceklerdir (Yılmaz, 2007:s.196).

#### *3.1.1 Yiyecek-İçecek Malzeme Maliyet Kontrolü*

Yiyecek içecek işletmelerinde, yiyecek içecek maliyet kontrol süreci standart yemek ve içecek reçetelerinin oluşturulmasından başlayarak üretim ve satışla sona ermekte olup, her aşama farklı sorumluluğu ve kontrolü gerekli kılmaktadır.

Kontrol süreci içerisinde her aşamanın başlangıç noktası yiyecek içecek menüsüdür. Menü planlamasına uygun olarak belirtilen kontrol noktaları ile yiyecek-içecek maliyet kontrolünün diğer süreçleriyle beraber yiyecek-içecek hizmet üretiminde belli standartlar oluşturulup maliyetleri arttıran unsurlar minimum düzeye indirilebilmektedir (Çiftçi ve Köroğlu, 2008:s.36).

#### *3.1.2 Malzeme Kontrol Sürecinin Aşamaları*

a)Yiyecek içecek standartlarının belirlenmesi aşaması; Bu aşama, standart yiyecek içeceklerin reçetelerini kapsar. Oluşturulan bu standart reçeteler, herhangi bir yiyecek veya içeceğin üretilmesinde kullanılan malzemelerinin adları, miktarları, porsiyon sayısı, üretim süreci gibi bilgilerin yanında, porsiyon maliyetleri ve besin değerleri gibi bazı bilgileri de içermektedir. Bu

sebepten maliyet kontrolünün gerçekleşmesine yardımcı olacak en önemli konu, standart reçetelerin oluşturulması olarak kabul edilmektedir (Sarıışık, vd. 2010:s.259).

b) Satın Alma Kontrolü: Otel işletmelerinde yiyecek-içecek maliyetlerinin yüksek çıkmaması için, satın alma görevlilerinin dürüst, becerikli, satın alınacak malzemelerin özellikleri, nerelerde ve ne şekilde kullanılacağı, fiyatları vb. konularda kapsamlı bilgi sahibi olmaları gerekmektedir (Erbaş, 1996:s.4). Maliyet kontrol süreci aşamalarında satın alma kontrolü satın alma aşamasının doğru bir şekilde uygulanabilmesi için gerekmekte ve miktar kontrolü, fiyat kontrolü ve kalite kontrolü olmak üzere üç alt aşamada incelenebilir.

c) Teslim Alma Kontrolü: İşletmenin siparişleri doğrultusunda ürünlerin tedarik edip kontrol edilerek depoya veya direk kullanıcıya tesliminin sağlanmasına kontrol faaliyetidir. Teslim alma, siparişi verilmiş malzemelerin işletmeye getirildikten sonra sorumlu personel tarafından sayılarak, ölçülerek, tartılarak ve kalite kontrolü yapılarak işletmeye kabul edilmesi işlemi olarak tanımlanabilir. Teslim alma aşamasının satın alma aşaması ile birbirinden ayrı olarak kontrol altında tutulması gerekmektedir (Gümüş, 2005: s.101).

Otel işletmelerinde teslim alma kontrolünün etkili bir şekilde yapılabilmesi için, uzman teslim alma personeli, teslim alma için yol gösteren açık şemalar, sistemli bir teslim alma programı, teslim alma yöntem ve programlarının periyodik kontrolüne ihtiyaç vardır (Koçak N, 2004:s.85)

d) Depolama Kontrolü: Konaklama işletmelerinde depolama; ‘yiyecek ve içeceklerle ilgili hammadde ve malzemelerin gelir getirecek hale gelinceye kadar geçici olarak saklandığı alanlardır’ (Denizer, 2005:s.132). Depolamada asıl amaç, yiyecek ve içecek malzemelerinin kullanılacağı ana kadar hırsızlık, bozulma, kırılma, çürüme gibi zarar ve kayıpları önlemek amacıyla, özelliklerine göre farklı fiziksel koşullarda korunmasıdır. (Çam, 2009:s.507; Çetiner, 2009: s.45; Yılmaz, 2007:s.70). Bu amaçla çoğu işletmede, pahalı malları yalnızca sorumlu yöneticinin girebileceği kilitli depolarda, diğer mallar ise kilitsiz depolarda saklanır(Şahin, 2001:s.80). Ayrıca, teslim alma işleminin mutfakla ilişkisinin büyük olduğu unutulmamalı ve bu bölüm mutfağı yakın olmalıdır (Aktaş & Özdemir,2005:s.56). Bu bizi hem zaman, hem de fazla iş gücünden kurtaracaktır. Depolama, ‘istenilen malın, istenilen miktarda, istenilen zamanda, istenilen yerde, en düşük maliyet ile hazır bulundurulması ve hizmete sunulması’ olarak ifade edilmektedir (Yılmaz Y, 2005:s.36).

e) Depodan Çıkış Kontrolü: Her işletmede depodan mal çıkarma işlemini kendine özgü bir yöntemle yapabilir ancak. Depodan mal çıkarma (üretim/satışa sevk) eylemi, otel işletmelerinde

mutfak, restoran ve bar gibi birimlerin, yiyecek ve içeceklerle ilgili talep etmiş oldukları ürünlerin bir tutanakla yetkili kişilere dağıtılmasıdır (Denizer, 2005: s.133).

Otel işletmelerinde doğrudan mutfağa ya da bara doğrudan gönderilmeyen yiyecek-içecek malzemeleri, stok kartlarına işlenerek depolara gönderilir. Daha sonra ilgili bölümlerden gelen taleplere göre, bu ürünler depolardan çıkarılır. Kontrol için malzeme talep fişleri olmaksızın çıkışlara izin verilmemelidir. (Gümüş, 2005:s.113). Uygun koşullarda depolama ve en uygun yolla yapılan dağıtım işletmelerin maliyetlerini olumlu yönde etkileyecektir.

f) Üretim Kontrolü: Hangi yiyeceklerin ne zaman, ne miktarda satın alınması gerektiği konularında işletme yönetimine yardımcı olmak suretiyle maliyetlerin kontrolünde önemli bir işlevi yerine getirir (Erbaş,1996:s.25). Kontrol satış tahminlerinin yapılması, menü planlaması, mutfak denemelerinin yapılarak standart ürünler elde edilmesi, standart reçetelerin kullanılması ve porsiyon kontrolünün uygulanması olmak üzere beş safha halinde uygulanabilmektedir. Oluşabilecek olumsuzlukları an aza indirmek ya da elimine etmek için üretim planlamasının yapılması gerekmektedir (Gümüş, 2005:s.116).

İçecek üretim kontrolü aşaması ise, içeceğin hazırlanması ve müşteriye sunulması her bir içecek türü için değişik işlemler gerektiren ve farklı kategorilere ayrılan bir işlemdir. Otel işletmelerinde içecekler; işlenmemiş içecekler, yarı hazırlanmış içecekler ve servise hazır içecekler olmak üzere gruplara ayrılır. Her bir grup içerisinde yer alan içecekler için farklı üretim kontrolleri uygulanır (Aktaş, 2001:s.267).

g) Satış Kontrolü: Yiyecek malzemelerinin satış kontrolü, satış sistemlerine göre bono sisteminde satış kontrolü ve çek sisteminde satış kontrolü olmak üzere ikiye ayrılır (Çetiner, 2002:s.576). Yiyecek fiyatının toplam fiyata dâhil edilmesi durumunda bile mutfak porsiyon çıkışları mutlaka kontrol edilmelidir. İçeceklerin satış kontrolünde ise, işletmenin özelliğine göre çeşitli sistemler uygulanabilir. Ancak hangi şekilde satış yapılırsa yapılsın, en önemli konu yapılan içki satışlarının kaydedilmiş olmasıdır.

### *3.1.3 İşçilik Maliyet Kontrolü*

Otel işletmelerinde maliyetlerin en büyük oranını işçilik giderleri oluşturmaktadır. Böyle bir maliyet işletmeler için çok fazla dikkat ve kontrol gerektiren bir konudur. Konaklama hizmeti dışında yiyecek içecek satışlarında işçilik maliyetlerinin kontrolü aslında yine planlanan menü satışına yönelik olarak satın alma üretim ve satış aşaması için gerekli işçi sayısı ve buna bağlı olarak oluşacak işçilik giderlerini kapsamaktadır.

İşçilik maliyeti; çalışan personelin emeği karşılığı katlanılan fedakârlıkların parasal ifadesine denilmektedir. Otel işletmelerinde emek gücüne dayalı hizmet üretilmesi ve bu üretimin temel unsurunun insan olması nedeniyle işçilik maliyetleri önemlidir. Çünkü diğer sektörler nazaran turizm işletmelerinde emek gücüne dayalı üretimin her aşamasının içerdiği işçilik maliyeti, görsel ve çok boyutlu olmaktadır(Usal ve Kurgun, 2001:s.193–195). Bu denetimin iki açıdan ele alınabilir.

- Personel giderleri
- Personel sayısı

İşçilik maliyet kontrol yöntemlerini; personel politikası, iş analizi, işin basitleştirilmesi, iş üretim standartlarının belirlenmesi, işgücü tahminlemesi ve işgücü programlanması şeklinde altı başlık altında toplamak mümkündür (Çetiner, 2002:s.625–632).

İşçilik maliyeti (Labor Cost) oranı: Çalışanlara ödenen ücretin yanında, mesai, ikramiyeler, yardımlar, yan haklar vb. gibi tüm ödemeleri kapsayan tüm işçilik giderleri diye adlandırılan tutarın, işletmenin satış gelirlerine bölünmesi, olarak tanımlanabilir. Bir formülle ifade etmek gerekirse (Çetiner E. 2002:s.69): ‘İşçilik Maliyeti (TL) / Satış Gelirleri (TL) = İşçilik Maliyet Yüzdesi (%)’

İş üretim standartları, bir iş görenin toplam iş yükünün ne olacağını belirlemek ve belli bir standardın oluşturulmasıdır. İş üretim standartları, her işletme için farklı olabilir ve her işletme kendi işlevlerine uygun standartları oluşturmalıdır.

İşçilik maliyetlerinin fazla çıkması durumunda ilk akla gelen bu maliyetleri azaltma yolunda personel standartlarının düşürülmesidir. Böyle bir durum işletme için çok büyük bir tehlike arz edebilir. Çünkü bu durum müşteri memnuniyetsizliğine sebep olursa uzun vadede işletmenin ayakta kalabilmesi zorlaşacaktır.

#### 3.1.3.1 İşçilik maliyetini etkileyen faktörler

Genel olarak işçilik maliyetlerini etkileyen faktörler çoğu işletmede benzer olmakla birlikte emek yoğun işletmelerde ciddi maliyet artışlarına neden olabilmektedir. Otel işletmeleri açısından İşçilik maliyetlerini etkileyen faktörleri belirli başlıklarda toplamak mümkündür. Bunlar;



**Personel Politikaları:** İşçilik maliyetlerinin kontrol altında tutulmasının ilk adımı personel politikalarının oluşturulması olacaktır. Personel politikalarının içerdiği başlıkları şöyle sıralayabiliriz (Olalı, 1973:s.49):

- İş gören analizi ve seçimi,
- İş gören yönetimi,
- İş gören motivasyonu,
- İş gören güvenliği ile ilgili konular.

İş görenin işe alımından itibaren işe alıştırma eğitimleri başta olmak üzere işi öğrenmesine ilişkin gerek kurum içi gerekse kurum dışı eğitimler verilmelidir. Fakat bu kadar eğitim verilen personelin elde tutulması önemlidir. Çünkü her çıkan personel büyük maliyetler demektir.

### 3.1.3 Diğer Maliyetlerin Kontrolü

Üretim sürecinde hammadde malzeme ve işçilik dışında diğer maliyet unsuru genel üretim giderleridir. Üretimle ilgili enerji aydınlatma vb. giderlerin üretimden bağımsız olarak ayrı bütçelense bile bu giderlerin ürün maliyet hesaplarında dikkate alınması gerekir.

Diğer taraftan yeme içme ve işçilik dışındaki maliyetlerin büyüklükleri dikkate alındığında satış gelirleri ile ilişkilendirilerek belli standartların oluşturularak bütçelenmesi ve kontrolü gerekir. Bu tip maliyetler, hizmet verilmesi sebebiyle oluşan ve verilen hizmet miktarıyla orantılı olarak değişim gösteren maliyet unsurları olarak ifade edilebilir. İşletmenin yönetim giderleri, pazarlama giderleri, temizlik giderleri, depolarda meydana gelen kayıp, kırık ve fire gibi giderleri diğer maliyet unsurlarına örnek olarak gösterilebilir(Erbaş, 2008:s.467).

Otel işletmelerinde yiyecek içecek ve işçilik dışında diğer giderler gerek müşteri sayısı, satış tutarı, doluluk oranı veya yemek giderleri esas alınarak belirlenen bütçe rakamları ile karşılaştırılmak suretiyle sapmalar kontrol edilebilir. İşletmenin ana hedefini gerçekleştirmek için bu maliyetlerin de en az yiyecek-içecek ve işçilik maliyetleri gibi kontrolü gerekmektedir. Bu maliyetlerin en belirgin özelliğini kapasite kullanım derecesi belirlediğinden, hizmetin verildiği andan itibaren kontrolünü gerektirmektedir.

Diğer giderlerin kontrolünde sabit ve değişken gider ayrımı yapılarak faaliyet hacmi ile ilişkilendirilmesi planlama ve kontrol açısından önemli katkı sağlayabilir.

### 3.2 Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemleri

Konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek maliyetlerinin gidişatını görebilmek açısından kontrollerinin yapılması çok önemlidir. Bu kontroller sayesinde işletmedeki maliyetlerin ne durumda olduğu hakkında yorumlar yapılabilecektir.

Yiyecek içecek işletmelerinde uygulanan maliyet kontrol sistemleri; basit, ayrıntılı, standart, tahmini, faaliyete ve sürece dayalı maliyet kontrol sistemleri olarak sıralanmaktadır( Usal ve Kurgun, 2001:s.116).

Yiyecek-içecek işletmelerinde maliyetlerini kontrol altında tutabilmek için geliştirilen kontrol yöntemleri uygulamada farklılıklar gösterebilir. Ancak temelde hepsi birbiri ile yakından ilgilidir. Tüm bu yöntemlerin ortak noktası ise, yöneticilerin doğru ve hızlı bir şekilde ulaşmak istedikleri maliyetleri her biride istenilen ölçüde verebilmektedir (Yılmaz Y.2007, s. 147).Yiyecek ve içecek maliyet kontrol yöntemleri, aşağıda yiyecek maliyet kontrol yöntemleri ve içecek maliyet kontrol yöntemleri olmak üzere iki ana başlık altında incelenmektedir.

#### 3.2.1 Yiyecek Maliyet Kontrol Yöntemleri

Yiyecek maliyet kontrol yöntemlerini dört başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; basit maliyet kontrol yöntemi, ayrıntılı maliyet kontrol yöntemi, standart maliyet kontrol yöntemi ve potansiyel maliyet kontrol yöntemidir (Aktaş, 2001:s.329).

**a) Basit Maliyet Kontrol Yöntemi:** Yiyecek içecek işletmelerinin, geçmiş yıllardaki yiyecek içecek faaliyetleri ile gerçekleşen yiyecek içecek faaliyetleri arasındaki rakamlar, oranlanarak karşılaştırılmaktadır. Yapılan bu karşılaştırmalı oranlara göre, eğer bir artış söz konusu ise, yiyecek ve içecek maliyetleri yükselmiş olarak kabul edilir (Benligiray, 1997:s.88). Basit maliyet kontrol yöntemi, aylık ve günlük olmak üzere iki şekilde uygulanabilmektedir. Ancak yiyecek maliyeti hesaplanırken ikisinin de hesaplama mantığı aynı olup, kısaca basit maliyet yöntemi, maliyetlerin satışlara oranlanması esasına dayanmaktadır. Basit aylık maliyet kontrol yöntemini uygulamak için aşağıdaki adımlar izlenir (Yılmaz, 2005:s.149):

1) Dönem başı stok + dönem içinde girişi yapılan yiyecek malzemeleri (direkt girişler + depodan girişler) = Kullanılabilir yiyecek stoku

2) Kullanılabilir yiyecek stoku – dönem sonu stok = Dönem içinde kullanılan yiyecek stokları

3) Dönem içinde kullanılan yiyecek stokları – transferler ve iadeler = Dönem içinde üretilen yiyecek maliyeti

4) Dönem içinde üretilen yiyecek maliyeti – indirimler (personel yemeği, sağlık yardımı vb.) = Aylık satılan yiyecek maliyeti

5) Aylık Satışlar / Aylık satılan yiyecek maliyeti = Aylık Satılan Yiyecek Maliyeti Yüzdesi

Bazı otel işletmeleri, yiyecek maliyet yüzdelerini ay sonunda değil de günlük olarak hesaplamak isteyebilirler. Çünkü maliyetlerin günlük olarak hesaplanması sonucunda, meydana gelebilecek herhangi bir olumsuzluk aynı gün içerisinde fark edilerek düzeltilebilir.

Satılan Yiyeceğin Günlük Maliyeti = Direkt Satın Alınan Malzemeler + Depodan Alınanlar + Departmana Transferler – Departmandan Transferler – İçki Yemekleri çıkarılarak hesaplanmaktadır.

Elde edilen yiyeceğin maliyetinin, günlük yiyecek satış gelirin oranlanmasıyla, istenilen günlük yiyecek maliyet yüzdesi elde edilir. Genellikle yiyecekler için maliyet yüzdesinin %30 düzeyinde olması arzulanmaktadır (Kozak, 1995:s.123).

Basit maliyet kontrol yönteminde, maliyet yüzdelerindeki olumsuz farkların hangi unsurlardan kaynaklandığı açıkça belirlenememekte ve yalnızca ortaya çıkan yüzdeler karşılaştırılabilmektedir. Bu durum, yöntemin önemli sakıncalarından birini oluşturmaktadır.

**b) Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemi:** Ayrıntılı maliyet kontrol yönteminde, tüketilen yiyeceklerin maliyetlerinin hangi malzeme türünden olduğunu da saptayabilmek amacıyla maliyetlerin günlük değişimleri dikkate alınarak yapılan kontrollerdir (Çiftçi & Köroğlu, 2008). Bu yöntemin uygulanmasında yiyecekler; etler, deniz ürünleri, kümes ve av hayvanları, konserveler, meyve ve sebzeler, süt ve süttten yapılan ürünler, bakliyat gibi gruplara ayrılır (Taşkın, 1997:s.129).

Ayrıntılı maliyet kontrol yönteminde birbirinden farklı iki yaklaşım söz konusudur. Bunlar; Harris, Kerr ve Forster yöntemi ve Horwath ve Horwath yöntemidir.

\*Harris, Kerr ve Forster Yöntemi: Genellikle konaklama işletmelerinin tercih ettiği bu kontrol yöntemi, girdilerin satışlara oranını vererek maliyetler arasında karşılaştırmalar yapılmasına olanak sağlar. Yöntemin esası, satılan yiyeceklerin maliyetlerinin hangi girdi kalemlerinden oluştuğunu bulmaya dayanır. Bu yöntemin uygulanmasıyla, günlük maliyet değişimleri takip

edilebilmekte ve ara toplamlar alınarak ay sonu sonuçları da elde edilebilmektedir (Yılmaz, 2005: s.155).

Yöntemin uygulanabilmesi için, satışların ve maliyetlerin önceden tahmin edilmesi gerekir. Daha sonra bu tahminler ile gerçekleşen durum arasındaki farklar bulunarak, menüde ne tür değişikliklerin yapılacağı belirlenir (Usal ve Kurgun, 2001: s.116).

\*Horwath ve Horwath Yöntemi: Yiyecek ve içecekler bir önceki yöntemde olduğu gibi sınıflandırılmaktadır. Harris, Kerr and Forster kontrol yönteminde tek farkı ise 'maliyetlerle birlikte satış kalemleri ve ambar stokları da takip edilmektedir. Bu yöntemin özü, maliyetlerle birlikte her bir yiyecek grubu için satış oranını da bulmaya dayanır. Böylece yiyecek grubunun toplam içindeki ağırlığı tespit edilebilmekte ve herhangi bir olumsuzluk söz konusu ise gerekli tedbirler zamanında alınabilmektedir (Aktaş, 2001:s.342).

Yöntemin en önemli dezavantajı, maliyetlerdeki artışları ayrıntılı göstermesine rağmen, maliyet değişiminin kaynağını göstermemesidir. Bu durum, alınacak önlemlerde işletmenin yetersiz kalmasına neden olabilmektedir (Sarıışık, 1998:s. 56)

**c) Standart Maliyet Kontrol Yöntemi:** Bu kontrol sistemlerinin kullanılması en önemli kontrol araçlarından biri de standart reçetelerdir (Usal ve Kurgun, 2003: 114). Kontrol yönteminin ilk uygulama aşaması, standart reçeteler ve standart porsiyon ebatlarının belirlenmesidir. Bunların belirlenmesi, ürünlerin maliyetlerinin kontrolünü ciddi oranda kolaylaştıracaktır. Porsiyon ebatlarının standartlaştırılması ise, sunulan her bir tabaktaki servisin malzeme adedine ve ağırlıklarına kadar eşit olması ve sunulan içeceklerin ölçek olarak aynı standardı yakalamasıdır. Optimum üretim miktarı ve kalitesinin yakalanması için çalışanların standart reçetelere uyması sağlanmalıdır (Gümüş, 2005:s.119).

Hazırlanan standart reçetelerin ortalama maliyetleri tahmin edilecek gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırmaları yapılır ve sonuç itibarıyla ne kadar uyumlu olduklarına bakılır, arada büyük farkların olması durumunda nedenleri üzerine tartışılarak, önlemlerin alınması sağlanır. Yiyecek maliyetlerinde meydana gelen olumsuz sapmalar, standart porsiyondan fazla malzemeyle servis yapılması, fazla üretimde bulunulması, malzeme alınmasında standart malzeme özelliklerine dikkat edilmemesi, piyasa fiyatlarının sık sık değişmesi, personel yemekleri ve talep edilen malzemenin mutfakta kullanılmamış olması gibi nedenlerden kaynaklanabilir (Çetiner, 2002:s.580).

Standart maliyet kontrol yöntemi iki şekilde uygulanmaktadır;

### 1) Toplam Standart Maliyetin Toplam Gerçek Maliyet ile Karşılaştırılması:

Bu karşılaştırmada satılan yemek türlerinin porsiyon miktarları, her bir yemeğin standart maliyetleri ile çarpılır ve yemek türlerinin toplam standart maliyeti bulunur. Her bir yemek türünün toplam standart maliyeti toplanarak o gün veya o dönem satılan tüm yemeklerin toplam standart maliyeti bulunur. Bu toplam ile o gün veya o dönem gerçekleşen maliyetler karşılaştırılır ve sapma hesaplanır.(Çetiner, 1995:s.61).

### 2) Yiyecek Grupları Standart Maliyetinin Yiyecek Grupları Gerçek Maliyeti ile Karşılaştırılması:

Bu karşılaştırmada, öncelikle yiyecekler gruplandırılır. Örneğin, A grubu yemekler et yemekleri, B grubu yemekler mevsim yemekleri, C grubu yemekler tatlılar vb. buna göre, her bir grubun standart maliyeti ile gerçek maliyeti karşılaştırılır ve sapmalar hesaplanır.

**d) Potansiyel Maliyet Kontrol Yöntemi:** “Ön maliyet-ön kontrol” olarak da adlandırılan bu yöntem, gelecekte olması beklenen maliyetlerin belirlenerek, beklenen kârın elde edilmesi için gerekli tedbirleri (satış fiyatları, menünün oluşturulması, porsiyon maliyetleri vb.) almaya ve etkinliğini arttırmaya yönelik çabaları kapsar (Yılmaz, 2005:s.165).

Bu yönetime göre, yiyeceklerin miktar ve türlerini tahmin edebilmek için, önce menüde yer alan her kalemin geçmişteki satış sayısı bulunur. Bunun için menü kopyası üzerine her yemek türü için satış sayısı yazılır. Daha sonra bu bilgiler satış analiz formuna veya defterine kaydedilir (Çetiner, 1995:s. 63). Yiyecek satışları analiz defteri sayesinde menü planlaması yapılır. Böylece, satışı yapılmayan ya da satışı ağır yürüten yemekler menüden çıkarılır (Çetiner, 2002:s.582).

Potansiyel maliyet kontrol yönteminin kullanımıyla, hem kaynakların daha etkin kullanımı hem de personelin daha verimli çalışması sağlanabilmektedir (Kozak, 1995:s. 124).

#### **3.2.2 Yiyecek Maliyetini Etkileyen Faktörler**

Yiyecek maliyetleri, satın alma işleminden servis aşamasına kadar her noktada gerekli önemin verilmemesi sonucu olumsuz etkilenebilir. Bir mutfakta, yiyecek maliyet değişmesinde etkili olan faktörlerden bazıları şunlardır(Olalı H,1993:s.492):

-Yiyeceğin kalitesi

-Yanlış hazırlama tekniği uygulanması (acemi aşçılarla iş yürütme)

-Yönetim hataları (bedavacıların yediklerini kayda almadan mutfak giderlerine eklemek, dikkate alınmayan personel yiyecek giderleri vb.)

-Satın alma ve üretim esnasındaki kayıplar (hırsızlık, ziyan vb.)

-Yanlış satın alma politikası uygulamak (vadeli alış yüzünden malzemelere değerinden fazla para ödeme, piyasayı iyi izlememe vb.)

-Mevsim değişiklikleri ve enflasyonun yiyecek fiyatlarına etkisi

-Ön görülen porsiyondan fazla veya az servis ederek yiyecek malzeme miktarını artırmak veya düşürmek

-Mevsim dışı ürün satın almak

-Piyasanın durgunluğu

-Yiyecek dışı, diğer giderlerde değişiklik olması vb.

### **3.3 İçecek Maliyet Kontrol Yöntemleri**

İçecekler için de çeşitli maliyet kontrol yöntemleri kullanılmaktadır. Bunlar, basit maliyet kontrol yöntemi ve satış fiyatıyla kontrol yöntemi olarak sınıflandırılabilir (Türksoy, 1998:s. 158–159).

**Basit Maliyet Kontrol Yöntemi:** İçecekler için basit maliyet kontrolünün uygulanması, yiyecek maliyet kontrolündeki gibidir. İçecekler için de basit maliyet kontrol yöntemi, aylık ve günlük olarak hesaplanabilir.

Aylık içecek maliyetlerinin kontrolü için, ay sonunda bardaki tüm içkiler sayılarak değerlendirilir. Bu tutar, dönem başındaki stoklar ile depodan o ana kadar çıkan içkilerden toplamından düşülerek, satılan içkilerin maliyeti ve daha sonra satışlara oranı elde edilir (Türksoy, 1998:s.158).

Günlük basit maliyet kontrol yönteminde ise, bara günlük satışları karşılayacak kadar içki stoklanır. Bu yöntemde günlük sayım yapmaya gerek yoktur. Boş ve dolu şişeler birbiriyle değiştirilir. Çünkü bu yöntemde günlük satış maliyetini tespit etmek için her gün sayım yapmak yerine, her gün bara getirilen içkilerin o günün içecek maliyetini vereceği varsayımıyla hareket edilir (Kurt, 1998:s.213).

Genellikle içecekler için maliyet yüzdesinin %20 düzeyinde olması arzulanmaktadır (Kozak, 1995:s.123).

**Satış Fiyatıyla Kontrol Yöntemi:** Satış fiyatıyla kontrol yönteminin esası depodan çıkan içeceklerin satış fiyatı üzerinden değerlendirilmesidir.(Olalı H vd,1993,501). Bu yöntem içecek maliyet kontrol yönteminde en çok kullanılan ve uygulanması kolay bir yöntemdir. Bu yöntem, bara gelen içkilerin satış değerinin hesaplanarak, gerçekleşen hasılatla karşılaştırılması esasına dayanır. Bu yönüyle satış fiyatıyla kontrol yöntemi sapma analizine benzetilebilir (Türksoy, 1998:s. 159).

#### 4. HEDEF MALİYETLEME

Hedef maliyetleme ise ürün tasarımı ve geliştirme, mevcut ürünlerin maliyetini azaltma, üretim süreci planlaması ve endirekt alanlarda verimlilik iyileştirmesi gibi kullanım alanlarında ortaya çıkar (<http://www.ekonomist.8m.net/m10.html>). Hedef maliyetleme, bir mamulün maliyetini, gerçekleştikten sonra azaltmaya çalışmak yerine, maliyetler gerçekleşmeden onları önlemeyi amaçlayan bir yaklaşımdır (Erden, 1999:s.99). Hedef maliyetleme yaklaşımına göre, bir ürünün maliyeti, hedef satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılması ile hesaplanır (Gökçen, 2003:s.79-80). Hedef Maliyet = Hedeflenen Satış Fiyatı – Hedeflenen Kâr Marjı

Hedef maliyetleme süreci şöyle özetlenebilir (Karakaya, 2004:s.585-586):

- Üretilmesi düşünülen ürünle ilgili pazar araştırması yapılır. Bu araştırma ile tüketici ihtiyaç ve tercihlerine göre ürüne ait fonksiyonlar (konfor, emniyet, sağlamlık, estetik, prestij, çok amaçlılık, kullanım kolaylığı gibi) belirlenir. Tüketicinin her fonksiyona verdiği önem dereceleri tespit edilir.
- Belirlenen fonksiyonlara ve bunlara verilen önem dereceleri de dikkate alınarak ürün oluşturan parçalar belirlenir. Ürünü oluşturan parçalar ve fonksiyonları analiz edilir. Bu noktada bir prototip çıkarılır. Belirlenen prototipe göre pazara dayalı bir hedef fiyat belirlenir.
- Satışlardan beklenen asgari karlılık oranı belirlenir (hedef kar, yatırımlardan beklenen karlılık oranına göre de belirlenebilir) Karlılık oranına göre hedef kar hesaplanır.
- Hesaplanan hedef kar satışlardan düşülerek hedef maliyet belirlenir. Bu maliyet “Kabul Edilebilir Maksimum Maliyet” anlamına gelir.

- Ürünü oluşturan her parçanın üretim maliyeti hesaplanır. Tahmini maliyet bir öngörü maliyet olup, herhangi bir hedef söz konusu değildir.

- Tahmini üretim maliyeti, kabul edilebilir maksimum maliyetinden büyük ise bu noktada maliyet düşürücü tekniklerden yararlanır. Bu noktada değer mühendisliği ve değer analizi devreye girer.

- Tahmini üretim maliyetinin kabul edilebilir maliyet düzeyine indirilmesiyle hedef maliyetin uygunluğu sağlanmış olur.

Hedef maliyetleme, ürün yaşam seyri boyunca, ürün maliyetlerinin düşürülmesini hedef alan stratejik bir kar ve maliyet yönetim sürecidir (Alagöz ve diğerleri, 2005:s.47). Hedef maliyetlemenin amacı her işletme için farklı olabilir. Bu hedefler piyasa gerekleri temelinde hedef maliyetlemeyi ortaya çıkarır. Diğer bir tanıma göre ise, hedef pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir (Yükçü, 1999:s.924-925).

Fiyata göre maliyetleme ilkesi iki alt ilkeye sahiptir (Dursun ve Aksoylu, 2001:s.363):

- Ürün ve kâr planlarını pazar fiyatları tanımlar. Uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip ürünlere kaynakların yönlendirilebilmesi için, bu planlar sık sık gözden geçirilir.

- Hedef maliyetleme süreci, aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir. Pazar fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının zorluklarını ve tehlikelerini karşılayabilmek için önem taşır.

## **5. KONAKLAMA VE YEME-İÇME HİZMETLERİNİN FİYATLANDIRILMASI**

Farklı amaçlarla seyahat eden misafirlerin günlük ihtiyaçları dışında farklı talep ya da beklentileri söz konusudur. Genel olarak öncelikli olarak temiz bir odada kendi evindeymiş gibi rahat edebileceği bir konaklama hizmeti sunmak otel işletmelerinin öncelikli hedefleri olacaktır. İkinci en önemli ihtiyaç ise verilecek yeme ve içme ihtiyacıdır. Otelin bulunduğu yer itibarı ile merkez otellerde yeme içme hizmeti verilmeyebilir. Ancak bazı alanlarda yeme içme hizmeti tanıtım ve pazarlama aracı olarak etkili olabilmektedir.

Otel işletmelerinin genel kuruluş amaçları dikkate alındığında en önemli gelir kaynakları konaklama ve yiyecek içecek satışlarıdır. Diğer taraftan doğrudan ya da dolaylı olarak kuaför, havuz, hamam ve çamaşır gibi diğer gelirleri söz konusudur.



Mamul veya hizmet fiyatlaması işletmenin pazarlama ve satış politikasına bağlı olarak belirlenecektir. Kuruluş amacına uygun gelir elde etmek amacı ile katlanılan giderler dikkate alınmak sureti ile bu hizmetlerin müşteri memnuniyeti ve rakipler dikkate alınarak fiyatlandırılması gerekmektedir. Bazen çok yüksek fiyat kadar düşük fiyatta işletme için olumsuz sonuçlarla karşılaşabilmektedir. Günümüzde özellikle tatil amaçlı seyahatlerde otel fiyatları kahvaltı ve akşam yemeği dâhil belirlenmektedir. Bu nedenle fiyat tespitinde, yemek maliyetinin bilinmesi gerekir.

### **5.1 Konaklama Hizmeti Oda Fiyatlaması**

Otel işletmelerinin en önemli hizmeti konaklama hizmeti olup, satış gelirlerinin en önemli bölümünü oluşturmaktadır. Otelin sadece konaklama hizmeti vermesi durumunda oda fiyatlaması basittir. Buna göre işletmenin yatırımı üzerinden beklediği kar ile katlanılan gider toplamlarının oda sayısı yıllık doluluk oranı dikkate alınarak bulunan miktara bölünmek sureti ile aşağıdaki gibi hesaplanacaktır(Çetiner,2002: s.418).

Örnek olarak %80 ortalama doluluk oranı bulunan bir işletmede 60 oda ve 100 yatak bulunmaktadır. Yıllık giderleri toplam 1.500.000 ve toplam 3.000.000 yatırım üzerinden arzulanan kar 500.000 kabul edilirse;

$$\text{Kar+Giderler/Yıllık Oda Satış Miktarı} = 60 * ,80 * 36 = 17.520$$

$$2.000.000 / 17.520 = 115 \text{ TL/oda olarak belirlenecektir.}$$

Sonraki aşamada her odanın artı ve eksi özellikleri dikkate alınarak fiyat belirlenebilir. Diğer taraftan rakip işletme oda fiyatları ile otel konumları esas alınarak fiyat değişiklikleri yapılabilir. Örnek olarak çift yatak çift banyo artı avantajları ile birlikte alanı daha büyük odaların fiyatları 2 kat olarak belirlenebilir.

Konaklama giderlerinin çok dikkatli bir şekilde belirlenmesi gerekir. Odaların temizlik, bakım ve dezenfekte edilmelerinde kullanılan malzemeler, operasyonda büyük miktar ve tutar oluşturmaktadırlar. Özellikle odaların günlük bakımları için katlanılan tekstil, çamaşırhane, elektrik ve temizlik malzemesi gibi giderlerin tahmininde çok dikkatli olunmasında yarar vardır.

### **5.2 Yiyecek İçecek Fiyatlaması**

Yiyecek ya da yemek fiyatı ise yeni bir mamul üretimi söz konusu olduğundan üretilen mamulün yani yemeğin maliyeti esas alınır. Bilindiği gibi maliyeti oluşturan giderler hammadde malzeme işçilik ve diğer üretimle ilgili giderlerdir. Yemek maliyeti bu unsurlar dikkate alınarak belirlenmelidir. Diğer taraftan yemek için ayrıca ücret talep edilmiyor ise oda fiyatına dâhil

edilecektir. Bu konuda ise yemek malzeme giderleri ve diğer giderler dışında işçilikler oda fiyat hesaplamasına dâhil edilmiş olması durumunda burada dikkate alınmayacaktır.

Yemek fiyat tespitinde yemek satış gelirinin aşağıdaki gibi dağıldığı varsayılmaktadır(Çetiner,2002: s.418).

%40-50 yiyecek maliyeti

%15 kâr

%26-30 İşçilik

% 15-20 Genel üretim giderleri

%40-50 Risk payı

Bu hesaplama oransal olarak doğru olmakla birlikte farklı yöntemlerle fiyat belirlenebilmektedir. Bu yöntemlerden bazıları aşağıda açıklanmıştır(Çetiner,2002:s.424).

1) Kıyaslama Diğer işletmelerdeki fiyatlar esas alınarak artı ve eksileri müşteri adına hareket edilerek sübjektif bir fiyat belirlenmektedir. Örnek olarak başka bir restoranda 20 lira olan yemeği müşteri burada yemeyi tercih ederse 25 lira öder veya tersi 15 lirayı kabul edebilir.

2) Maliyetleri esas alan yöntemler

a) Tüm girdi maliyetlerinin esas alınması

b) Temel maliyetleri esas alan yöntemler ana girdi maliyetleri esas alınabilir.

1) Basit temel maliyet yöntemi temel malzeme giderleri artı kişi başı işçilikler

2) Geliştirilmiş temel maliyet yöntemi temel malzeme giderleri artı standart işçilikliler

Yiyecek ve içecek fiyatları genel olarak ayrı ayrı fiyatlandırılır. Yemek oda fiyatına dâhil edilirken içecekler genel olarak ücretlendirilmektedir. İçecek fiyat tespitinde üretim söz konusu olmadığından içecek maliyetine belli oranda kar ilave edilerek hesaplanmaktadır. Belli bir karışım halinde sunulan içecekler için karışım oranı ve ciddi süreyi gerektiğinde hazırlama süresi işçiliği eklenerek fiyat belirlenebilmektedir.

### 6.3 Diğer Hizmetler Fiyatlaması

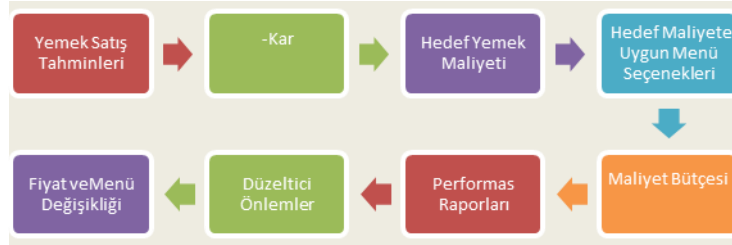
Diğer hizmetlerin fiyatlamasında genelde piyasa fiyatları esas alınmakla birlikte, bu hizmetler için genellikle katlanılan maliyetler artı kâr ve işçilik eklenerek maliyet hesaplanır. Bazı işletmelerde bu tip hizmetlerden kâr çok fazla ön planda değildir. Örnek olarak kuru temizleme, ütü vb. sayılabilir. Aşağıda genel fiyatlamada kullanılan yöntem örneklenmiştir.

Bir gömleğin yıkanması ve ütülenmesi için gerekli malzeme ve su enerji maliyeti 10lira olacağı ve yaklaşık bir işçinin 30 dakikasını aldığı kabul edildiğinde otelin ortalama işçilik saat ücreti 20 lira ise 10 lira işçilik ve işçiliğin %50 si kadar(5) lira kâr eklenerek, fiyat 25 lira olarak belirlenmektedir. Bazen kâr bu tutara hiç eklenmeyerek müşteri memnuniyeti ön plana çıkartılmaya çalışılmaktadır.

### 6. Önerilen Maliyet Kontrol Yöntemi Ve İşleyişi

Yöntem aslında bir şekilde potansiyel maliyet kontrol yönteminin' de farklı bir uygulaması olarak nitelendirilebilir. Potansiyel maliyet kontrol yönteminde tahmini menü satışlar ve bilinen bu menünün tahmini maliyetinin hesaplanmasına dayanmaktadır(Olalı, Korzay,1993:s.499). Bu yöntemin farkı ise menünün önceden bilinmesi değil, tersine hedef kârı karşılayacak kabul edilebilir bir maliyetin belirlenmesi ve bu maliyet sınırları içerisinde menü belirlemesidir.

Yöntemin işleyiş aşamalarını şekil yardımıyla aşağıdaki gibi özetlenebilir.



Kahvaltı ve akşam yemeği dâhil satışlarda yiyecek maliyet kontrolü için bu yöntem özünde otelde sunulan yiyecek-içecek hizmetinin malzeme alımı ve üretim sırasındaki israfın önlenmesi yanında maliyetlerin daha etkin kontrolüne yöneliktir. Önerilen kontrol yöntemi, aslında yeni bir yöntem olmayıp, hedeflenen menü maliyeti esas alınarak menü oluşturulmasıdır. Bu yöntemde bütçelenen rakamlara sadık kalınması sağlanarak işletme hedefine ulaşırken çalışanın da özen göstererek israfı önleyebildiği oranda ek gelir elde etmesi amaçlanmaktadır. Yöntem ücret sistemi içerisinde de değerlendirilebilir.

**Yöntemin İşleyişi:** Yöntemin işleyiş aşamalarını aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

- Hedef satış gelirlerinin belirlenmesi
  - Satış tahminleri
  - Satış gelirlerinin sınıflandırılması
  - Gelir üzerinden hedef yiyecek maliyet belirlemesi
  - Hedef maliyete dayalı günlük ve haftalık menü oluşturma
- Hedef menü yiyecek maliyet bütçelemesi
  - Temel malzeme bütçelemesi
  - İşçilik bütçelemesi
- Hedef yiyecek maliyet bütçe performans raporlaması maliyet kontrolü

### **6.1 Satış Tahminleri Ve Gelirlerin Ayrıştırılması**

Verilen hizmet satışlarının ayrı fiyatlandırılmasında sıkıntı olmamakla birlikte özellikle son yıllarda "Açık Büfe Servis Yöntemi" önemli bir satış politikası olarak uygulanmaktadır. Bu nedenle toplam satış gelirlerinin her gelir bir maliyeti gerektirdiğinden gelirlerin verilen hizmetlere uygun olarak ayrıştırılmasını gerektirir.

Satışların tahminini genel olarak geçmiş veriler ışığında mevcut piyasa şartları değerlendirmeye esas alınarak bazı yöntemlere göre belirlenebilir. Bu yöntemlerden en çok uygulanan yöntem satış dönemleri(ay ve yıl) ile satışlar arasındaki ilişkiyi belirleyen oranda satış tahminleridir.

Tüm hazırlıklar tahmini satış ile satılacak oda ve gelecek misafir sayısının belirlenmesi ile başlayacaktır. Yapılacak yemek faaliyetlerin planlanması ve bütçelenmesi ise menü planlamasına dayalı olarak yapılacaktır. Yiyecek malzemeleri için daha önceden belirlenmiş standart ürünler için standart reçetelerin kullanılması ve standart porsiyon miktarları esas alınarak uygulanacaktır. İster yeme içme oda fiyatlarına dâhil edilsin isterse ayrı olarak sunulsun işletme günlük olarak kahvaltı ve özellikle akşam yemeği için menü oluşturmak zorundadır. Otelde konaklayanların bir kısmı restorandan yararlanması dışında oda müşterileri dışındaki müşterilerinde yararlanmasına imkân sağlanabilir. Bu nedenle maksimum müşteri sayısı dikkate alınarak mutfak dizayn edilmelidir( Gökdemir Ayhan.2003:s 19).

Oda satışlarının ve yiyecek içecek satış gelirlerinin ayrı olması durumunda hedef maliyet gelirlerden geriye doğru kolaylıkla hesaplanabilmektedir. Otel işletmelerinde satışlardan elde edilecek gelirlerin kontrol dâhil analiz ve değerlendirmeler açısından mutlak olarak ayrı kayıtlanması ve izlenmesi gerekir. Aksi takdirde hatalı sonuçlar alınabilir. Ancak oda satış fiyatının

kahvaltı ve akşam yemeğini içermesi durumunda hedef maliyet tespitinin biraz daha dikkatli yapılması gerekir. Örnek olarak tek fiyatın 300 lira olarak belirlenmesi durumunda işletme yatırım tutarı ve giderler esas alınarak belirlenen oda fiyatı 120 lira ise  $300-120=180$  lira kahvaltı ve akşam yemek satış fiyatı olarak belirlenmiş olmaktadır. Buradan hareketle tahmini gün ve hafta olarak misafir sayısı ile çarpılarak yiyecek içecek satış gelirleri belirlenmektedir. Günlük misafir sayısı 200 ise günlük yiyecek içecek satış gelirleri  $200*180=36.000$  lira olacağı öngörülebilecektir. Bu durumda işletme kahvaltı ve akşam yemeğini bütünleştirerek hedef maliyet belirleyebileceği gibi bunları ayrıştırarak maliyette belirleyebilir. Aslında kahvaltı menüsü genelde aynı yiyecek ve içecekleri içerdiği için birleştirilerek hedef maliyet belirlenebilir. Ancak kahvaltı ve akşam yemeği için hedef maliyetlerinin ayrı belirlenmesi denetim açısından daha anlamlıdır. Kahvaltı ve akşam yemeği için belirlenen günlük fiyatın 180 olduğunu bunun 60 lirasının kahvaltı ve 120 lirasının akşam yemeği için belirlendiğini varsaydığımızda yukarıdaki açıklamada olduğu gibi akşam yemeği için hedef maliyet fiyatı tespit edilecektir.

Diğer taraftan belirlenen hedef menü maliyeti geçmiş dönem menü maliyetleri ile karşılaştırılmalı ve gerçekçi olarak belirlenmelidir. Yiyecek malzeme maliyetlerinde ciddi fiyat artışlarının olduğu belli dönemlerde geçmiş yıl menü ortalaması hatalı sonuç verebilir.

Kişi başına tek fiyat uygulaması söz konusu olduğunda hedef maliyet uygulaması için öncelikle oda fiyatının ayrıştırılarak yiyecek ve içecek menü gelirlerinin belirlenmesi gerekir.

## **6.2 Hedef Menü Maliyet Bütçelemesi**

Hedef maliyetleme bir planlama yöntemi olmakla birlikte aynı zamanda etkin bir kontrol aracıdır. Otel işletmeleri sundukları hizmetin maliyetini gerçekçi ve doğru tespit etmesi durumunda maliyetlere ilave kâr ile yeme içme fiyatı belirlenmektedir. Bazen yeme içme fiyatı oda fiyatı ile birleştirilerek her şey dâhil fiyat belirlenmektedir. Buradaki fark tersinden hareket edilmesinden kaynaklanmaktadır. Yani yeme içme için belli bir dönem için arzulanan toplam maliyet tutarı belirlendikten sonra haftalık veya on günlük dönem menü maliyetleri belirlenerek bu maliyetlere uygun on günlük farklı menü oluşturulmaya çalışılacaktır. Bu şekilde belirlenen maliyetler kontrol aracı olarak kullanabileceklerdir. Bu strateji hedef maliyet veya daha doğrusu kabul edilebilir maliyetlerinin ürünü oluşturan parçalara veya üründen beklenen fonksiyonlara göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır (Saban ve diğerleri, 2007:s.85).

Hedef maliyet yönteminde satış fiyatı üzerinden belli bir oranda kâr rakamı çıkartılarak belirlenir. Örnek olarak 100 lira satış fiyatı olan bir ürün üzerinden %20 kazanmak istiyorsak  $100 -$

20 =80 lira maliyet hedefleniyor demektir. Otel işletmelerinde hedef fiyat toplam hedeflenen satış gelirlerinden toplam arzu edilen kâr düşülerek belirlenecektir. Hedef maliyet yöntemi yemek maliyet belirlemede aşağıdaki gibi farklı şekillerde uygulanabilir.

- Yemek dâhil konaklama bütünlüğü içerisinde hedef maliyet
- Konaklama için hedef maliyet
- Yemek için hedef maliyet.
- Kahvaltı ve yemek Menüleri için hedef maliyet
- Günlük haftalık hatta aylık menü hedef maliyeti yanında
- Porsiyon için hedef maliyet şeklinde ayrı ayrı uygulanabilecektir

Hedef maliyet belirlemesi porsiyon bazında sıkıntılı olmakla birlikte kalite ve standartlar dışında olumsuz maliyetleri azaltmaya yönelik katkı sağlayabilir.

Bu çalışmada işletmenin fiyat belirlemede kullandığı yöntem esas alınarak kahvaltı ve akşam yemeği için günlük menü maliyetlerinin tespit edilerek yaklaşık eşit maliyetli yedi günlük(haftalık) veya 10'ar günlük menü planlanması ile ve aylık hatta sezonluk hedef toplam yemek maliyetinin bütçelenmesi ve kontrolü önerilmektedir. Örnek olarak 3 ana yemekten ve 3 ayrı tatlıdan oluşan toplam 10 çeşit üzerinden bir günlük bir menü oluşturulması ve bunun maliyetinin on gün için oluşturulacak günlük menü maliyetlerinin yaklaşık eşit olması sağlanabilmelidir. Diğer taraftan haftalık veya on günlük dönemlerde maliyetleri eşitleyebilecek ekstra ikramlarla bu eşitlik sağlanabilir. Ancak mutlak anlamda eşitlik söz konusu olmadığı bilinmelidir. Esas olan haftalık veya on günlük toplam menü maliyetlerinde eşitliğin yaklaşık olarak sağlanmasıdır. Örneğin on günlük kahvaltı menü maliyetinin 10.000 lira olduğunu varsayarsak 180 günlük mevsimlik faaliyet içerisinde  $18 \times 10.000 = 180.000$  lira kahvaltı maliyeti planlanmış olacaktır.

Yiyecek malzeme giderleri kahvaltı veya yemek için aynı şekilde aylık ve faaliyet dönemi için bütçelenecektir. Günlük haftalık veya on günlük gibi belli bir dönem için tahmin edilen gelirden hareketle arzulanan kâr düşülerek hedef maliyet belirlenir.

### **6.3 Hedef Maliyete Yönelik Menü Oluşturma**

Hedef maliyet belirlendikten sonraki aşamada hedef maliyete yaklaşık eşit maliyetle günlük veya haftalık menü oluşturulur. Yedi veya on günlük farklı menülerin maliyetlerinin haftalık veya on günlük hedef maliyete yaklaşık eşit olmasına çalışılır. Örnek olarak günlük kahvaltı maliyeti 3.000 lira olarak planlanmış ise bu tutara yaklaşık eşit her günü farklı 7 veya 10 gün 10 ayrı kahvaltı menüsü oluşturulacaktır.

Yukarıdaki örneğimizi devam ettirirsek hedeflenen on günlük kahvaltı menü maliyeti 3.000 on günlük 30.000 lira olacaktır. Bu maliyetin dağılımı ise;

%30 işçilik = 9.000

%50 malzeme =15.000

%20 diğerleri = 6.000

Bu dağılım kapsamında yalnızca kahvaltı on günlük hedeflenen maliyet günlük farklı menü kombinasyonları ile hedeflenen 30.000 lira maliyet tutturulmaya çalışılacaktır. Bu dağılımda işçilik malzeme ve diğer giderlerdeki oran kendi içerisinde değişebilecektir.

Günlük maliyetlerde sapma olsa bile on günlük veya haftalık veya aylık hedeflenen maliyetleri yakalamaya çalışmak gerekir. Diğer taraftan özellikle oluşturulan menülerin otel yönetimi tarafından onayı alındıktan sonra uygulanması esas olmalıdır.

Hedef maliyet içinde diğer maliyet kontrol yöntemlerinde geçerli olan standart reçete ve standart porsiyonlara ilişkin aşağıdaki çalışmaların yapılması gerekir.

Özellikle bilgisayar ortamında hazır veya özel yazılımlar yardımı ile veya en kötü ihtimalle excel benzeri ofis programları yardımı ile yemek reçeteleri ve porsiyon yemek fiyatları hızlı bir şekilde belirlenebilir. Hatta malzeme alınan satıcıların fiyatlarının sürekli doğrudan satıcı tarafından sürekli olarak güncellenmesi ile porsiyon yemek fiyatları güncellenerek hesaplanacaktır. "A" çeşit yemek üretimi için katlanılacak giderler esas alınarak porsiyon maliyet hesaplaması örneklenmiştir.

YEMEK REÇETESİ				
Etlı Kuru Fasulye	Porsiyon Sayısı: 100		No :	Porsiyon Kalori:
Porsiyon sayısı	Miktar	Fiyat	Tutar	Hazırlanışı
Kuru fasulye	10 kg	3	30,00	1- Hazırlık: Bir gece önceden kuru fasulye ıslatılır. Etin fazla yağları ve sinirleri temizlenip kuşbaşı doğranır.
Kuşbaşı et	6 kg	23	138,00	
Soğan	3 kg	0,5	1,50	2 Pişirme Blanşı edildikten sonra, kuru fasulye buyi usulü pişirilir. Yemeği pişirme: Etlar tavada kavrulur. Baharat ve su katılıp buyi usulü pişirilir. Pişmiş ete pişmiş fasulye ilave edilip 5 dk.
Sıvı yağ	0,5	2,5	1,25	
Salça	litre	5	5,00	
Domates	1 kg	1,5	7,50	

Sivri biber	5 kg	1	3,00	daha kaynatılır.
Çeşni	3 kg		1,25	
Toplam giderler			375	
Porsiyon Maliyeti			3,75	Notlar :

Yüz porsiyon olarak hazırlanan standart yemek reçetesinde öngörülen fiyatlar değişebilmekle birlikte israfın önlenmesi için, malzeme tüketim miktarlarına bağlı kalınmalıdır.

Müşteriler, yemek kültürlerine ve geçmiş deneyimlere dayalı olarak “çok iştahlı”, “iştahlı” ve “normal iştahlı” olmak üzere 3 guruba ayrılabilir. Konaklayanların toplam sayıları ve yapılan gruplandırmaların, toplamdaki oransal dağılımları esas alınarak belli bir öğün için yemek çeşitlerinin toplam porsiyon sayıları önceki veriler ışığında bir gün öncesinden aşağıdaki gibi belirlenebilir.

Toplam Müşteri Sayısı		400				
Çok iştahlı %20	İştahlı %20	Normal %60	Toplam	Ek Porsiyon		
80 *2=160	80*1,5=120	240*1=240	200	%,2		
Menü Yemekler						
Çeşitler	Por sys	Por sys	Por sys	Por sys	İlave P Sys	G. Toplam
A%35	56	42	84	182	4	186
B%25	40	30	60	130	3	133
C%15	24	18	36	78	2	80
D%10	16	12	24	52	1	51
E%7	11	8	17	36	1	40



F%5	8	6	12	24	1	25
H%3	5	5	7	17	1	18
Toplam	160	120	240	535	56	591

Yukarıdaki hesaplamalarda biraz abartı yapılmış olmakla birlikte mevcut verilere ilişkin analizlerden hareketler porsiyon miktarları daha sağlıklı olarak hesaplanabilecektir.

Çok önceden günlük çıkartılacak yemek çeşitleri ile oluşturulan alternatif günlük menüler için bir sonraki gün ya da günler için porsiyon sayıları ve bunlara ilişkin maliyet hesaplamaları yapılabilecektir. Burada esas olan mevsim özelliklerine bağlı sebze yemekleri ile mevsim dışı yemek reçetelerinin belirlenmesidir. Reçeteleri belirlenmiş yemeklerin günlük menülere dâhil edilirken, yağmur, soğuk, don vb. özel durumlar için alternatif menü listeleri oluşturulmalıdır.

Hedef menü oluşturulduktan sonra menüyü oluşturan malzeme ve işçilik giderleri bütçelenecektir. Gerek işçilikler gerekse malzeme maliyetleri satış veya toplam maliyet üzerinden daha önceki dönem verilerinden hareketle belirlenmiş oranlar esas alınarak aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

### **6.3.1 hedef menü temel malzeme maliyet bütçesi**

Öncelikle elektronik veri işleme sistemi içerisinde tüm satıcıların sattıkları ürün ve fiyat teklifleri günlük ve haftalık olarak internet ortamından sisteme girişinin sağlanması gerekir. Yani işletme bilgisayar ortamında yiyecek malzeme satış fiyatlarını ve alabilecekleri miktarı satıcıları itibarı ile görebilmelidir.

İkinci aşamada ise oluşturulan günlük ve haftalık menülerin kapsadığı yemek reçeteleri esas alınarak günlük haftalık hatta aylık menü maliyetleri otomatik olarak satıcılar tarafından veri tabanına aktarılan en düşük fiyat esas alınarak tahmini menü maliyetleri hesaplanmalıdır.

Üçüncü aşamada ise fiili menü yiyecek maliyet raporu ile tahmini menü maliyetleri karşılaştırmalı olarak raporlanmalıdır. Bu raporlarda öncelikle;

- Her yemek için porsiyon maliyetleri karşılaştırmalı olarak
- Satın alınan malzeme fiyatları ile karşılaştırmalı olarak veri tabanına girilen fiyat
- Satın alınan miktar ile satın alınması gereken miktarlar stok miktarı
- Toplam yiyecek malzemeleri itibarı ile kullanım miktar sapması
- Doğrudan dikkat oluşturacak şekilde raporlanabilmelidir.

Satın alınan malzemelerin işletmeye girişi depolanması ve üretimde kullanılmasının belirli kriterlere göre belgeli olarak yapılmasının sağlanması ve bunun yazılımlar yardımı ile ekranda izlenmesi yönetimin başarısı için önemlidir. Ancak bu şekilde alınan yiyecek malzemelerinin israfı önlenebilecektir.

Daha önce de açıklandığı gibi bilinen menü için maliyet tahmini yerine kabul edilebilir maliyet sınırları içerisinde belli dönemler için menü oluşturulması hedeflenmektedir. Bu anlamda her aşamada yapılacak kontrol işlevlerinde herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. Malzemenin alışından üretime ve sunama kadar aynı işlemler burada da geçerlidir.

Bilgisayar yazılımları ile her yemek için gerekli malzemeler güncel fiyatlarla rahatlıkla hesaplanabilir. Bu aşamada esas alınacak **zaman dilimi** itibarı ile dönemde beklenen maliyetlerin aşağıdaki gibi hesaplanabileceğini varsayabiliriz.

<b>MAYIS DÖNEMİ 1. ON GÜN TAHMİNİ MALZEME MALİYETLERİ</b>				
<b><u>Yemek Cesitleri</u></b>	Dönemde yemek Çıkarılacak öğün sayısı	Çıkarılan Porsiyon sayısı	Tahmini Porsiyon maliyet fiyatı	Tahmini Maliyet
A)				
B(Sebzeli Kebap)				
C(Kuru Fasulye)	10	200	3,75	7.500
D				
E				
F				
Toplam				48.200,00

Önceden oluşturulan menü bazında her on gün-ay bir sonraki on gün-ay için gerekli değişiklik ve güncellemeler yapılarak tahmini tüketilecek yiyecek malzeme maliyetleri hesaplanabilir. Tahmini maliyetlerle fiili maliyetler karşılaştırılarak hesaplanan fark çalışanlara yansıtılacağından işletme planı aynen gerçekleşmiş olacaktır.

MAYIS DÖNEMİ TAHMİNİ YEMEK MALZEME TÜKETİM MİKTARLARI VE MALİYETLERİ																
Yemek Çeşitleri	Prs. S.	Öğn.S.	Reçt. kats.	Kullanılması Planlanan Malzeme Miktar Ve Tutarları												
Reçete C(Kuru Fasulye )	200	10	2000/000	Et(Kg)			Fasulye(Kg)			Sıvı yağ(Lt)			Sebze (Biber)		Sebze	
						T			T			T			T	
A																
B																
C(Kuru Fasulye)			0*	20		60	00		00		5		5		0	
X																
Y																
Toplam Tutar				600		x	00		x	5	x	x	0		x	

Her menü için tüketilecek tüm önemli malzeme maliyetleri birleştirilmek suretiyle gerek toplamda gerekse her malzeme için farkların karşılaştırılması yapılabilir. Aşağıdaki tahmini malzeme tüketim tablosu ile toplam miktarlar önemli malzemeler için izlenebilir.

Satın alma elemanı menüyü esas alarak öncelikle ertesi gün ve hafta için alınacak miktarları belirlenmiş menü için otomatik olarak düzenlenen sipariş fişlerini esas alarak gerçekleştirecektir. Bazı ürünler belli durumlarda alınması gereken miktarın üzerine çıkabilecektir. Ancak bu tip malzemeler stoklanabilir olması gerekir.

### 6.3.2 hedef menü işçilik maliyet bütçesi

Sunulan yiyeceğin maliyeti sadece yiyecek hammadde ile sınırlı değildir. Bu maliyetler;

1. Yiyecek hammadde maliyetleri,
2. İşgücü maliyetleri,
3. Genel Giderlerdir (Aydınlatma vb. gibi).

Otel işletmelerinde personel ücret ve maaşları en önemli gider kalemlerindedir. İşçilik giderleri bütün olarak yemek maliyetleri içerisinde bütçelenebilir. Ancak planlama ve kontrol

açısından ayrı bütçelenmesi daha yararlıdır. Yemek maliyet hesaplamasında ayrı bir maliyet unsuru olarak maliyete eklenmekle birlikte ayrı olarak değerlendirilmesi gerekir. Yukarıdaki örnekten hareketle otelde kalan ortalama müşteri sayısı aylık 150 ise ve akşam yemeği için menü hedef maliyeti 120 varsayımından hareketle  $150 \times 120 = 18.000$  toplam günlük yemek satış geliri olacaktır. Bu gelirin dağılımı ise;

İşletme bunun 1.000 kâr olmasını arzu ettiğini varsaydığımızda kalan 17.000 dağılımı

%30-35 işçilik =5.100

%30-35 malzeme =

%30 diğerleri =

Aynı şekilde  $5.100 \times 30 = 153.000$  aylık yemek işçilik giderleri hesaplanacaktır. Ortalama 3.000 lira maaş olduğunu varsayarsak  $153.000 / 3000 = 51$  kişi ortalama maaş 5.000 lira ise  $153.000 / 5.000 = 30$  personel çalıştırılabilecektir.

İşçilik maliyetleri ile yiyecek malzeme maliyetleri belli dönemlerde ciddi farklılıklar gösterebileceği muhakkaktır. Belli bir dönemde işçilikler %30 üzerine çıkabileceği gibi belli dönemlerde yiyecek malzeme maliyeti %35'in üzerine çıkabilecektir. Burada esas olan hedeflenen maliyete göre ortaya çıkan sapmaları iyi analiz edebilmektir.

Çalışanların ücretleri fiyat belirleme dışında genel olarak kontrole yönelik yemek maliyetlerine dâhil edilmez. Maliyet kontrolü işçilikler için ayrı olarak bütçe üzerinden kontrol edilir. Bu durum özellikle her şey dâhil oda satışlarında problem oluşturabilecektir. Çünkü oda fiyatı içerisine dâhil edilen yemek maliyet hesaplamasında çalışanların büyük çoğunluğu yemeklerin hazırlanmasında ve sunumunda yer almaktadırlar. Bu açıdan işçiliklerin mutlaka ayrıştırılarak kayıtlanması ve kontrolü sağlanmalıdır.

#### **6.4 Hedef Maliyetle Düzenlenen Haftalık Aylık Ve Yıllık Maliyet Bütçeleri**

Yiyecek içecek maliyetlerinin ve satış fiyatlarının hesaplanması sonucunda bulunan rakamlar belli zaman aralıkları ile bütçelenir. Genelde otel için uygun zaman aralığı hatalık veya on günlük olarak bütçe rakamlarının izlenmesi ve maliyet kontrolünün sapmalara dayalı olarak yapılması daha uygundur. Bilgisayar ortamında günlük bütçe kontrolü yapılabilir. Ancak esnek menü uygulaması nedeniyle günlük farklılıklar olabilecektir. Önemli olan hedeflenen zaman aralığı için hedeflenen maliyetin gerçekleşip gerçekleşmediğidir.

Her şey dâhil otel işletimlerinde işçiliklerin toplam olarak bütçelenmesi mümkündür. Ancak yiyecek maliyet kontrolü açısından ayrı ayrı bütçelenmiş olsa bile yemek için katlanılan işçiliklerin toplam işçiliklerin belli bir oranın yemek maliye hesaplamaları için dikkate alınması veya karşılaştırılması gerekir.

### 6.5 Yiyecek İçecek Menüsü Hedef Maliyet Bütçeleri Ve Sapma Analizleri

Yukarıdaki açıklamalara göre bütçelenen yemek veya kahvaltı menüleri haftalık veya on günlük olarak mutlak anlamda fiili sonuçlarla karşılaştırılmalı ve raporlanmalıdır. Hatta imkânlar ölçüsünde bu, günlük olarak yapılmalıdır.

Otel işletmelerinde kısa süreli eleman çalıştırmak mümkün olmakla birlikte mevsimlik işçilikler daha ağırlıktadır. Mevsimlik olarak anlaşma yapılması çalışanın motivasyonu açısından da önemlidir. Günümüzde önceden satışlar çoğaldığı için ortalama doluluk oranları ve müşteri sayıları daha isabetli olarak belirlenebilmektedir. Bu açıdan tahmini satışlar daha isabetli olarak belirlenebilmektedir. Bütçe performans raporları her gelir kalemi için ayrı düzenlenmesinde yarar vardır. Aşağıda on günlük kahvaltı menüsü için bütçelen rakamlarla fiili sonuçların karşılaştırıldığı örnek verilmiştir.

ON GÜNLÜK KAHVALTI SATIŞLARI PERFORMANS RAPORU			
	Fiili	Bütçelenen	Sapma
SATIŞLAR	10*110*60=66.000	10*120*60=72.000	
YİYECEK MALZEME MALİYETİ	35.000	36.000	1.000+
İŞÇİLİK MALİYETİ	20.000	21.600	1,600+
DİĞER MALİYETLER	15.000	14.400	600-
	70.000	72.000	2.000

Raporda görüldüğü gibi 2.000 liralık olumsuz sapmanın nedeni malzeme maliyetinden kaynaklanmaktadır. İşçiliklerde ise olumlu sapma gözükmemektedir. Aşağıda malzeme ve işçilik sapmaları ayrıca incelenmiştir.

#### 6.5.1 hedef malzeme maliyet bütçe sapması

Yukarıdaki performans raporu yalnızca malzeme analizine yönelik olarak düzenlense bile esas olan malzeme miktar sapmalarının analizidir.

ON GÜNLÜK KAHVALTI SATIŞLARI/MALZEME MALİYET PERFORMANS RAPORU			
	Fiili	Bütçelenen	Sapma
SATIŞLAR	10*110*60=66.000	10*120*60=72.000	
YİYECEK MALZEME MALİYETİ	35.000	36.000	1.000+

Yiyecek malzeme giderlerinde ise 1.000 liralık olumlu sapma gözükmele birlikte yukarıdaki gibi kahvaltı için düzenlenen maliyet tablosunun incelenmesi gerekir. Buradaki sonuç misafir sayısı azaldığı için aslında olumsuz gözükmektedir. 10 misafir için 10\*60=600 liralık gelir azalışı bütçelen oranda yani % 50 oranında yiyecek maliyet azalmasına neden olması gerekirken azalış 1.000 liradır. Yani olumlu fark fiyat düşüklüğü ya da israfın önlenmesinden kaynaklanmış olabilir. Bu ancak yiyecek maliyet raporu ile karşılaştırılarak anlaşılabilir. Rapordan görüldüğü gibi diğer maliyet giderlerinde misafir sayısının azalmasına rağmen olumsuz sapma söz konusudur. Bu olumsuzluk enerji gaz veya dolaylı malzeme maliyetlerinden kaynaklanmakta olabilir. Bu amaçla bu maliyet kalemini içeren giderlerin mümkün olduğu kadar miktar ve fiyat sapmalarının raporlanması gerekir. Miktar karşılaştırmalarının aşağıdaki gibi ayrı bir tabloda ele alınması analiz ve yorumlama açısından daha uygun olacaktır.

Mayıs 2015 Ayı Planlanan Yiyecek Malzemem Tüketim Miktarları Tablosu							
Malzeme çeşitleri	Dön Başı	Alışlar	Toplam	Dön. Sonu	Tüketilen	Bütçe	Fark
	Miktar	Miktar	Miktar	Miktar	Miktar		
<u>Et</u>	160	1450	1560	70	1540	1600	60
	<i>Yorum</i>	<i>Gereğinden az kullanılmış olmakla birlikte kabul edilebilir sınırlar içerisinde</i>					
<u>Fasulye</u>							
	<i>Yorum</i>	<i>Gereğinden fazla kullanılmış olmakla birlikte kabul edilebilir miktarda</i>					
<u>Sebzeler</u>							
Domates	<i>Yorum</i>	<i>Gereğinden fazla kullanılmış olmakla birlikte kabul edilebilir sınırlar içinde</i>					

İlgili dönem itibarı ile planlanan tutarların karşılaştırılması daha çok olumlu farkın hesaplanmasına yönelik olacaktır. Diğer taraftan maliyet yüzdeleri de karşılaştırılabilir.

Aşağıda verilen yiyecek maliyet tablosundan maliyetin nasıl hesaplandığı gözükmektedir.

Mayıs 2015 Ayı Yiyecek Maliyet Tablosu	Fiili	Bütçelenen	Fark
A Dönem Başı Üretimdeki Stok	15.103,07		
B Dönem İçinde Üretime Girişi Yapılan Ba)- Depodan girişler= 3.615,52 Bb)- Direkt Girişler= 54.048,86	57.664,38		
C Üretimde Kullanılabilir Yiyecek Stokları (A+B)	72.767,45	73.500	
D Dönem Sonu Üretimde Kalan Stok (-)	(19.416,07)		
F Dönem İçinde Kullanılan Yiyecek Stokları (C-D)	53.351,38	53.201,00	
Dağıtılacak fark(Açıklanacak fark)			<b>150,00</b>
Maliyetten İndirilecekler (-) Fa)- Personel Yemeği= 4.352,88 Fb)- İkramlar= 352,64 Fc)- Yönetim Tarafından Kullanılan= 470,65 Fd)- Ofis Personel Giderleri= 1.974,43	(7.150,60)	7.200,00	
Dağıtılacak fark(Açıklanacak fark)			<b>50,00</b>
H Satılan Yiyecek Aylık Maliyeti (E-F)	46.200,78	48.200,00	2.000,00
G Aylık Yiyecek Satış Hasılatı	130.145,60		
Aylık Yiyecek Maliyet Yüzdesi(G/H)	0,35	0,358	

Bulunan satılan yiyecek aylık maliyeti, aylık yiyecek satış hâsılatına bölüldüğünde, o aya ait “yiyecek maliyet yüzdesi” bulunmaktadır.

Tahmini yemek maliyet toplamı ilgili ayda menüde yer alacak tüm yemeklerin toplam maliyeti ile fiili maliyet tablosu toplam maliyetleri karşılaştırılması sonucunda oluşan farkın açıklanması gerekir

#### 6.5.2 hedeflenen işçilik maliyet bütçe sapmaları

Bu yaklaşım mantığı içerisinde işletme müşteri sayısını esas alarak hedeflediği satış geliri içerisinde kabul ettiği işçilik maliyetini bütçeleyecektir. Yani hareket noktası “Kaç tane eleman çalıştırmam gerekiyor?” dan daha ziyade mevcut gelir seviyesinde “Kaç eleman çalıştırabilirim?” mantığından hareket edilmesidir. Tabidir ki standart reçeteye uygun olarak standart işçilik süresine bağlı eleman sayısı önemli bir unsurdur. Aslında ekip çalışması açısından bu ciddi bir yaklaşım farkıdır. Kendi ekibi ile çalışmak isteyen otel yöneticileri ve aşçılar açısından sıkıntı oluşturabilecektir. Ancak istendiği kadar değil gerektiği kadar eleman çalıştırmak esas olmalıdır.

AYLIK KAHVALTI SATIŞLARI/İŞÇİLİK MALİYET PERFORMANS  
RAPORU

	Fiili	Bütçelenen	Sapma
SATIŞLAR	30*110*60=198.000	30*120*60=216.000	
İŞÇİLİK MALİYETİ 198.000*%30	59.400	64.800	17.820 -
Hedeflenen Eleman sayısı 64.800/4.000 ortalama ücret		16	
Çalışması gereken eleman sayısı 59.400/4.000 ort. ücret	15		
Çalışan eleman sayısı 58.800/4.200 ortalama ücret	14	1	600

Verilen örnekte işletmenin yalnızca kahvaltı için çalıştırabileceği eleman sayısını ve bütçe sapmasını aşağıdaki gibi raporlamak mümkündür.

Raporda görüldüğü gibi ortalama misafir sayısı 120 olarak bütçelenmiş olmakla birlikte 110 misafir ortalamasına ulaşılmıştır. Bu 1.000 liralık gelir kaybı yanında işçilik maliyetinde daha az işçi çalıştırılarak tasarruf sağlanması gibi gözükmele birlikte ayrıntılı olarak analizi gerektirmektedir. Diğer bir anlatımla on günlük işçilik maliyet raporunun bütçe rakamları ile karşılaştırılarak yorumlanmasını gerektirir.

İşletme dönemde belirlediği ortalama ücret ile kahvaltı için 15 işçi çalıştırmayı hedeflemişken 14 işçi çalıştırmıştır. Burada olumlu sapma gözükmele birlikte işletme ortalama ücretteki sapmayı daha az eleman çalıştırarak telafi etme yoluna gitmiştir. Buna rağmen sonuçta gelire dayalı hedef maliyet üzerinden 600 liralık olumlu sapma söz konusudur. Çalışandan kaynaklanmayan olumsuz sapmalar için işlem yapılamaz. Çalışana dayalı ortaya çıkan olumlu sapmanın varlığı durumunda sapmaların çalışanlara dağıtılması fazla çalışmasına karşılık gereklidir. Fazla çalışma sadece zaman sarkması değildir. Bir iş için aynı sürede daha fazla çalışma yapılması



da fazla çalışma içerisinde değerlendirilmelidir. Bu örnekte mutlak olarak ortaya çıkan 600 lira olumlu farkın kahvaltı çalışanlarına paylaşılması gerekir.

### 6.6 Tasarruf Edilen Farkın Çalışanlara Dağıtılması

Yiyecek malzeme kullanımında oluşan olumlu farkın çalışanların ücretlerine aktarılması motivasyonu sağlayabilir. Sağlanan olumlu farkı malzeme miktar ve fiyat farkından kaynaklanmış olabilir. Ancak kaliteyi bozmamak şartıyla bunların ayrıştırılmasına gerek olmaksızın tasarruf tutarının çalışanlara dağıtılması gerekir. Kaynakların etkin kullanımı ile sağlanan tasarruf katkı sağlayan tüm mutfak çalışanlarına dağıtılmalıdır.

Farkın dağıtılmasında çalışanların yapabilecekleri katkı payları yanında ilgili dönemde gösterdiği çaba karşılığı değerlendirme puanları ile çarpılarak dağıtım katsayısı hesaplanabilir. Hesaplanan katsayılar dikkate alınarak olumlu fark çalışanlara aktarılacaktır.

Olumsuz farkların nedenlerinin incelenmesi sonucunda, açıklanmayan ve gerçekten çalışanlardan kaynaklanan farkın en azından belli bir kısmının yıl içinde tekrarlanma sayıları ile orantılı olarak ücretlerden kesilebilir. Örnek olarak 1. Olumsuz farkın %50 si 2. Olumsuz farkın %60 gibi.

#### 6.6.1 tasarruf edilen farkın dağıtım işlemleri ve muhasebe kayıtları

Yukarıdaki tabloda oluşan olumlu ve olumsuz farkın çalışanlara belirlenen katsayı esas alınarak aşağıdaki gibi dağıtıldığını kabul ederek yapılacak kayıtlar gösterilmiştir.

<b>OLUMLU FARKIN DAĞITIM</b>			150
Çalışanlar	Katsayı	Tutar	
A(İ.Aydın)	,26	39	
B	,19	28,50	
C	,24	36	
D	,31	46,50	
Toplam			150
<b>OLUMSUZ FARKIN DAĞITIM</b> %50			25
Çalışanlar	Katsayı	Tutar	
A	,37	9,75	

B	,29	7,25	
C	,44	11	
Toplam			25

Muhasebe kayıtları farkın ücret sayılacağı için ücrete yansıtılacağı ayda çalışanın toplam hak edilen ücret tutarına eklenmek veya düşülmek suretiyle yapılacaktır.

31.05.20

<u>740 HİZMET ÜRETİM MALİYET</u>	150	
İSCİLİK GİDERLERİ 381 GİDER TAHAKKUKLR		150
Olumlu Tasarruf Primi		

Çalışandan kaynaklanan olumsuz farkın ücretten kesilmesi durumunda maliyetten düşülerek alacak hesabına aktarılması gerekir.

31.05.20

136 DİĞER ALACAKLAR	25	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		25
Olumsuz Tasarruf Primi		

Tasarruf primlerinin ücretlerin hesaplanması ve kaydından sonra ek bordro ile dikkate alınmaması durumunda ilgili dönem bordrosu üzerinde hak edililere veya kesintilere eklenmek suretiyle doğrudan hesaplama katılması sağlanabilir. Diğer taraftan dönem sonunda prim olarak verilmesi ayrı bir avantaj sağlayabilir.

## SONUÇ

Yiyecek maliyet kontrolüne yönelik olarak yapılan araştırmalarda genelde otel işletmelerinde bilinen belirli yiyecek maliyet yüzdeleri esas alınarak maliyetler kontrol edildiği görülmektedir. Ancak bu yüzdeler işletmelerin konumları ve verdiği hizmet kaliteleri dikkate alındığında aynı olamayacağından karşılaştırılabilir veriler söz konusu değildir. Karşılaştırılabilir veriler ancak her işletmenin kendine has standart maliyetlerin hesaplanmasıyla sağlanabilir. İşletme verdiği hizmeti ve değişiklikleri izleyerek kendi maliyet yüzdelerini belirlemelidir.

Hedef maliyet bütçesini tutturmak işletmenin değil çalışanların hedefi olarak belirlenmelidir. Yüzdeler dayalı maliyet kontrolünde de belirlenen yüzdelerin fiili yüzdelerle

karşılaştırılması sonucunda olumlu ve olumsuz farklar uyarı ve ödüllendirme amaçlı çalışan mutfak personeline yansıtılabilir. Bu şekilde oluşacak farklar kabul edilebilir sınırlar arasında kalabilecektir. Bu kapsamda, yöntem tüm işletmelerde maliyet kontrolüne yönelik uygulanabilir.

Önerilen yöntem kaliteyi bozmadan hedeflenen maliyete dayalı menü oluşturmayı ve bu menüyü oluşturan malzeme ve işçiliklerin kontrolü hedeflenmektedir. Doğal olarak diğer maliyet kalemlerinin de en azından oransal olarak bütçelenmesi ve kontrol edilmesini gerektirir. Yöntem çalışanların lehine olduğu için ilk başta sıkıntı oluştursa da uygulama sonuçları zaman içerisinde benimsenecektir. Planlanan hedefin gerçekleştirilmesi anlamında personelde özenin artırılması ve maliyetlerin yönetilebilmesindeki katkısı nedeniyle önemli bir yönetim aracı olarak uygulanabilir.

Hedef maliyetleme yönetim kontrolü açısından bir bütçe çalışmasıdır. Bu açıdan otel işletmelerinde faaliyet ve iş kontrollerine yönelik etkili bir yiyecek-içecek maliyet kontrolünün yapılabilmesi için, yiyecek-içecek bölümünde çalışan görevlilerin konuyla ilgili bilgi ve deneyiminin olması ve sürekli olarak eğitimden geçirilmesi büyük önem taşımaktadır. Öte yandan, üretim kontrol sisteminin temelini oluşturan satın alma, teslim alma, depolama, malzeme çıkarma, üretim ve satış kontrolü aşamalarıyla ilgili çeşitli önlemlerin alınması ve etkin bir yiyecek-içecek maliyet kontrolü uygulanması gerekmektedir.

Yüzdelere dayalı kontrol yöntemlerinin uygulanması ile de israfın önüne geçilerek belirli bir tasarruf sağlanabilir. Ancak standart maliyet yöntemi dışında miktar olarak kontrol mümkün olmayacaktır. Bu açıdan standart maliyet yönteminde hesaplanacak gerek miktar gerekse fiyat sapmaları bilgisayar ortamında izlenerek daha sağlıklı değerlendirmelerin yapılabilecektir. Bu kapsamda yöntem standart hedef maliyeti benimsediği için israfın azaltılması yanında kaçakların önlenmesine yönelik olarak katkı sağlayabilecektir.

#### **Kaynakça**

- Akdoğan, Nalan (2000), Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Aktaş, Ahmet (1995-2001), Ağırlama Hizmet İletmelerinde Yiyecek Ve İçecek Yönetimi, Antalya: Eren Ofset.
- Alagöz Ali, Yılmaz Baki, Ay Mustafa, Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü Ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2005
- Benligiray, Yılmaz (1997), Otel İşletmelerinde Kar Planlaması Ve Maliyet Kontrolü, Yayın No:180/181, İ.İ.T.B.A. Yayınları,
- Çetiner Ertuğrul, 2002, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Ankara
- Çiftçi, Y. Ve Ç. Köroğlu (2008), “Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği)”, Muğla Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 19:35-36.

Denizer, Dündar (2005), Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Yönetimi, Ankara: Detay Yayıncılık.

Dursun Yunus, Aksoylu Semra, Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:11, 2001 (Dursun Ve Aksoylu, 2001:363):

Erbaş, Ali (1996), “Turistik İşletmelerde Yiyecek Maliyet Kontrolü”, Aydın, Adnan Menderes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayınlanmamış Profesörlük Takdim Çalışması.

Erden Selman Aziz, İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme, Isparta 1999

Erdoğan, Saliha Başak (2009), “Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Analizi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.14:313-330.

Gökçen Gürbüz, Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:20, Ekim 2003

Gökdemir, Ayhan (2003), Mutfak Hizmetleri Yönetimi, Ankara: Detay Yayıncılık.

Gürsoy, Cudi Tuncer (2009), Yönetim Ve Maliyet Muhasebesi (3.Basım), İstanbul: Beta Yayınları.

Karakaya Mevlüt , Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2004

Koçak, Nilüfer (2004), Yiyecek-İçecek Hizmetleri Yönetimi, Geliştirilmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

Kozak, Metin (1995), “Otel İşletmelerinde Verimlilik Açısından Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolünün Sağlanması”, Verimlilik Dergisi, (Sayı:3), 113-134.

Kutlan, S. (1998). Maliyet Kontrolü Ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulaması, Alfa Kitabevi, İstanbul.

Olalı, H. Ve Korzay M (1993). Otel İşletmeciliği. Beta Yayınları,2. Baskı,, İstanbul.

Sarışık, Mehmet (2002), Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü, Ankara: Detay Yayıncılık.

Sarışık, M., Ş. Çavuş Ve K. Karamustafa (2010), Profesyonel Restoran Yönetimi İlkeler, Uygulamalar Ve Örnek Olaylar (1.Basım), Ankara: Detay Yayıncılık.

Taşkın, Engin (1997), “Otel İşletmelerinde Yiyecek Maliyetlerinin Kontrolü Ve Azaltılması”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Türksoy, Adnan (1998), Otel Yönetim Muhasebesi, Ankara: Turhan Kitabevi.

Usal, A. Ve Kurgun O.A. (2001-2003), Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Ankara: Detay yayıncılık.

Yılmaz, Yaşar (2005-2007), Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Kontrolü (Maliyet Ve Satışların Analizi), Ankara: Detay Yayıncılık.

Yükçü Süleyman, Maliyet Muhasebesi, İzmir 1999