

## **HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNİN MENÜ ANALİZİNDE KULLANILMASI: BİR YİYECEK İÇECEK İŞLETMESİNDE YAPILAN UYGULAMA VE SONUÇLARI**

Levent KOŞAN\*  
Erol GEÇGİN\*\*

### **ÖZET**

Bu çalışmanın temel amacı, hedef maliyetleme sisteminin bir yiyecek işletmesinde menü analizi ile beraber uygulanabilirliğini görmek ve sonrasında işletmeye sağlayacağı katkıları belirlemek şeklinde planlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda uygulamanın yapıldığı işletmede öncelikle menü analizi yapılmış, menü analizi neticesinde yiyeceklere ilişkin uygulanabilecek stratejilerden biri olan maliyet azaltımı çerçevesinde hedef maliyet sisteminin uygulanabilirliği incelenmiştir. Bu amaç doğrultusunda öncelikle müşteri memnuniyetini etkileyen faktörlerin neler olduğu tespit edilmiş sonrasında ise uygulama sürecine geçilmiştir. Çalışmada işletme müşterisinin memnuniyetini etkileyen unsurları tespit edebilmek için anket tekniği kullanılmış ve anket sonucunda yemeğin fiyatı ve tadı gibi unsurların önemli olduğu buna karşın porsiyon büyüklüğünün memnuniyet açısından önemli olmadığı görülmüştür. Araştırmada ayrıca işletmeyi derinlemesine incelemeye olanak veren olay çalışması yöntemi kullanılmıştır. İşletmede yapılan uygulama neticesinde müşteri beklentileri doğrultusunda porsiyon miktarlarının belirli oranlarda azaltılarak hedef maliyet sisteminin kullanılabileceği görülmüştür. Ayrıca müşteri memnuniyetsizliği yaratmadan yiyeceklerin maliyetlerinin azaltılabildiği ve işletmenin daha karlı hale gelebileceği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Hedef Maliyetleme, Menü Analizi, Stratejik Maliyet Kavramları

### **ABSTRACT**

The main aim of this study was planned to observe the viability of the target costing system in a catering establishment, carried out together with a menu analysis and after then to determine the contributions to the catering establishment. Accordingly to this target, an analysis of the menu was first made in the establishment where the implementation was carried out and as a result of this analysis, the viability of the target costing system was investigated in the framework of the reduction of costs, which is one of the applicable strategies. Accordingly to this target and in order to be able to apply the target costing system, the factors affecting the client satisfaction were first

---

\* Yrd.Doç.Dr. Mersin Üniversitesi, Silifke Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik  
Yüksekokulu, İşletme Bilgi Yönetimi ABD, leventkosan@hotmail.com  
\*\* erolgecgin@hotmail.com

determined and after that we passed to the phase of application. The questionnaire technique was used in this study to determine the factors affecting the satisfaction of the clients of the catering establishment and as a result of the questionnaire, it was seen that the factors like price and taste of the food were quite important whereas the portion size was not so important from the point of view of the client satisfaction. Apart from this, the method of case study was also used in this study, as it gave us the possibility to investigate in depth the establishment. As a result of the implementation made in the catering establishment, we could notice that the target costing system could be used to reduce the portion quantities in certain proportions according to the client satisfaction and that the foods were reversed in the matrix due to the increase of their contribution rate. Also we could conclude that the catering establishment could be taken at a more profitable level by reducing the food costs without creating unsatisfaction of the client.

**Key Words:** Target Costing, Menu Analysis, Concepts of Strategic Cost

## **Giriş**

Uluslararası rekabetin günümüzde hızla artması sonucunda işletmeler her geçen gün daha fazla rakip ile mücadele etmek zorunda kalmaktadır. Bu rekabet ortamında işletmeler düşük maliyet, kısa zaman ve yüksek kalite hedeflerini aynı anda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirmek durumunda kalmışlardır (Waldron, 2005: 244; Doğan, 1998: 198). İşletmeler bu hedeflerine ulaşmak için yönetim teknikleri, maliyet ve yönetim muhasebesinden yararlanmış faaliyetleri süresince karşılanacakları maliyetleri bilmek, kontrol etmek ve yönetmek daha da önem kazanmıştır. İşletmeler için oldukça önemli bir kavram olan maliyet kavramı, amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların toplamı şeklinde açıklanmakta bahsedilen fedakârlıkların ise ölçülebilir olması gereği vurgulanmaktadır (Hatipoğlu ve Gürsoy, 1979:9). Maliyet yönetimi kavramı ise mamul maliyetlerini doğru olarak belirlemek, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet unsurlarını tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletme stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü olarak tanımlanmaktadır (Berliner ve Brimson, 1988: 152).

Modern üretim ortamında sorunlara cevap vermek amacıyla yeni maliyet ve maliyet yönetim sistemleri ortaya çıkmış bu değişim doğrultusunda fiyatların göreceli düzeyini ve gerçek maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren “Stratejik Maliyet Yönetimi” kavramı geliştirilmiştir (Düren, 1999: 126). Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları ağırlıklı olarak maliyet kontrolü üzerinde durmaktadır ve yaklaşımlardan biri olan hedef maliyetleme, stratejik maliyet yönetiminin önemli bir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Her geçen gün daha da önemli hale gelen bir kavram olarak açıklanan “Hedef Maliyet Sisteminin” bir restoran işletmesinde kullanılması ve sonuçlarının geliştirilebilecek stratejilerde ortaya çıkaracağı farklılıkların anlaşılması açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Bu çerçevede çalışmanın temel amacı hedef maliyet sisteminin turizm işletmelerinde uygulamasını yapmaktır. Bu çerçevede turizm sektörünün önemli elemanlarından biri olan yiyecek

içecek işletmeleri (Restoranlar) ele alınmış ve bu işletmeler için pazarlama aracı olarak kullanılabilen menü ve menü analizinde hedef maliyet sisteminin uygulanabilirliği üzerinde durulmuştur. Konunun, bir yandan kavramsal yapısı incelenirken öte yandan uygulamaya yönelik etkileri gözlemlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca hedef maliyet sisteminin menü analizinde uygulanması sonucunda sistemin işletmenin geliştireceği yeni stratejileri ne şekilde etkileyeceği görülebilecektir. Bu bağlamda öncelikle hedef maliyet sistemi ve menü analizi konularında bilgiler verilecek sonrasında Mersin ilinde faaliyet gösteren bir restoran işletmesinde yapılan uygulama ve sonuçları açıklanacaktır.

### **1.Hedef Maliyetleme Sistemi**

Rekabet, teknoloji, ürün, müşteri ve benzeri çevre koşullarında özellikle son yıllarda meydana gelen gelişmeler ışığında kullanılan maliyet tekniklerinin yetersiz olduğu anlaşılmış ve çağdaş maliyet tekniklerine ihtiyaç olduğu görülmüştür (Savaş, 2003: 2). Bu rekabetçi ortamda faaliyetlerine devam edebilmenin en önemli unsurunun geleceğin maliyetlerini etkili bir şekilde yönetebilmek olduğu ve bu durumun da hedef maliyetlemeyi ön plana çıkardığı düşünülmektedir (Acar, 2005: 33)

Hedef maliyetleme, 1960'lerden beri Japon firmaları tarafından çok yaygın ve etkili bir şekilde kullanılmaktadır. Bu sistem çeşitli yazarlar tarafından farklı boyutlarıyla ele alınmıştır. Bu yazarlardan Monden ve Hamada (1991) yaptıkları çalışmada, Japon bakış açısıyla ayrıntılı bir hedef maliyet sisteminin incelemesi yapmışlar ve bu sisteminin firmalar üzerinde olumlu etkisinin olduğunu saptamışlardır. Cooper ve Chew (1996) ise, hedef maliyet sistemin kısa tanıtımı yaparak çeşitli firma ve ülke uygulamalarından alınan örnek uygulamalara odaklanmışlardır. Sakurai ve Scarbrough (1997) ise, çalışmasında hedef maliyetleme sürecindeki önemli adımları tanımlamış ve bu adımların maliyet üzerindeki etkilerini ele almıştır.

Ülkemizde ise, hedef maliyet konusu teorik olarak birçok yazar tarafından ele alınmış ve genel olarak hedef maliyetin etkileri ve sistem uygulama sürecinden bahsedilmiştir. Savaş (2003), yapmış olduğu çalışmada hedef maliyetin giyim sektörü üzerinde etkisini incelemiş ve sektörün başarısında hedef maliyetin etkilerine değinmiştir. Coşkun (2008) ise, hedef maliyetin battaniye üretiminde uygulanıp uygulanmayacağını incelemiştir. Koçsoy (2008) ise hedef maliyetin Türk imalat firmalarında uygulanabilirliğini konu almıştır. Yukarıda bahsedilen çalışmalar incelendiğinde, daha çok hedef maliyetin uygulanma sürecinden bahsedilmiş olduğu ve işletmelerin bu süreçte neler yapmaları gerektiğinin vurgulandığı görülmektedir. Buna karşın maliyet kontrolünü ve maliyet tutarlarındaki iyileştirmelerin nasıl yapılacağına değinilmemiştir. Buna karşın uygulama sürecini rakamsal örneklerle ve uygulamalarla ele alan çalışmalar da bulunmaktadır. Alkan (2003), çalışmasında Hedef Maliyetleme Sisteminin, Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde uygulanabilirliğini incelemiştir. Saban, Bostancı ve Güğərçin (2007), yapmış oldukları çalışmada hedef maliyet sisteminin uygulama sürecini örnek bir uygulama ile ele almışlardır. Yapılmış olan diğer bir çalışmada ise Ögünç (2010), hedef maliyetin mermer sektöründeki uygulamasında mermeri oluşturan tüm parçaların maliyetini hesaplamış ve üretim

aşamasında bu maliyetlerin iyileştirilmesi sonucunda işletmeye sağlayacağı olumlu katkılar üzerinde durmuştur.

Eylül 2011-Aralık 2012 tarihleri arasında yapılan taramalar sonucunda Türkçe literatürde hizmet sektöründe özellikle de çalışma konumuzu oluşturan turizm sektörü için yapılmış çok fazla çalışmaya ulaşılmamıştır. Sadece Nubin (2006), tarafından yapılmış olan çalışmada hedef maliyet konusu, hizmet sektörü içinde yer alan tüm işletmeleri kapsayacak şekilde ele alınmış hedef maliyetin sağlayacağı katkılardan bahsedilmiştir. Ancak, maliyet azaltımının nasıl yapılacağı ve uygulama sürecinin nasıl olacağı konusuna değinilmemiştir.

Bu nedenle hedef maliyet sisteminin turizm işletmelerinde kullanılabilirliği ve sistemin uygulama aşamalarının detaylı incelenmesi gerektiği önem taşımaktadır. Ayrıca turizm sektörüyle ilgili yapılmış detaylı bir çalışma olmamasının konuyu daha önemli hale getirdiği düşünülmektedir.

Mevcut uygulamalarda hedef maliyet, üreticinin bakış açısı ile ele alınmaktadır. Ancak gelecekte hem üreticinin hem de tüketicinin maliyetleri ürünün rekabetteki başarısı açısından önemli olacaktır (Erden, 2004: 215). Çünkü hedef maliyet beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir. (Saban, Bostancı ve Güğerçin, 2007: 85); Müşteri ihtiyaçlarını karşılama amacına yönelerek ürün ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine odaklanan hedef maliyetleme süreci karmaşık ve çok yönlü olmasına rağmen son derece basit bir öze sahiptir. Bu basit yönler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 118):

- Gelecekteki ürünlerin satış fiyatları hedef pazarda belirlenir.
- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı, bu satış fiyatından düşülür.
- Kalan değer, ürünün üretilmek zorunda olduğu hedef maliyet düzeyini gösterir.

Bir ürüne ait hedef maliyet birim ve toplam olarak en basit şekilde aşağıdaki gibi formüle edilmektedir (Can, 2004: 10; Ögünç, 2010: 11; Saban, Bostancı ve Güğerçin, 2007: 83).

Hedef Birim Maliyet = Hedef Birim Satış Fiyatı – Hedef Birim Kar

Toplam Hedef Maliyet = Toplam Hedef Satış Tutarı – Toplam Hedef Kar veya

Toplam Hedef Maliyet = Hedef Birim Maliyet x Toplam Birim Satış Miktarı

Hedef maliyetleme yönteminin temel amacı en uygun kalitenin devamlılığını sağlarken toplam maliyetleri azaltmaktır. Ancak çoğu üretim işletmesi hedef maliyetlemeyi, stratejik kar planlaması içinde kullanmaktadır (Koçsoy, 2008: 50; Sakurai ve Scarbrough, 1997: 38). Bunun için ürünün bir taraftan müşterilerin beklentilerini karşılayabilecek ve kalite açısından maksimum tatmin sağlayabilecek şekilde tasarlanması, diğer taraftan maliyetlerin hedeflenen tutarlara ulaşacak şekilde düşürülmesi amaçlanmaktadır (Can, 2004: 50).

Büyük bir işletmenin üretim bölümünde, ürün geliştirme ve tasarım safhasından başlanmak suretiyle üretim safhasına kadar olan süreç içerisinde hedef maliyetin belirlenmesindeki aşamaları aşağıdaki gibi gösterilmektedir (Karcıoğlu, 1997: 6; Koçsoy, 2008: 96; Yükçü, 1999: 930-931):

1. Ürünün sahip olacağı işlevlerin belirlenmesi,

2. Her bir işlemin göreceli öneminin belirlenmesi,
3. Ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi,
4. Ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetlerinin tahmin edilmesi,
5. Ürünü oluşturan parçaların göreceli öneminin belirlenmesi,
6. Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması,
7. Hedef maliyet endeksini en iyilime,
8. Diğer maliyet düşürme girişimleri.

Bu adımlarla tanımlanan hedef maliyet yöntemi, ürün maliyetlerinin, ürünü oluşturan en küçük kalemlere veya üründen beklenen işleve göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Ürün kalitesi ve işleminin tüketici tarafından nasıl değerlendirildiğinin belirlenmesi, bazı bilimsel analizleri doğrulamakta ve bu durumda üründen beklenen işlevlerin önemine göre bir değerlendirme yapılmaktadır (Doğan, 1998: 202).

Günümüzde hizmet sektöründe rekabetin ciddi bir şekilde artması, fiyatların düşmesine, buna karşın maliyetlerin artmasına neden olmuştur. Rekabetin, maliyetlerin artması, işletmenin doluluk oranları gibi birçok faktöre bağlı olması ve talebin elastik olması, yönetimin maliyetler üzerinde yoğunlaşmasına yol açmıştır. Bu sebeple işletmelerin daha gerçekçi maliyetler belirleyerek gereksiz maliyetleri azaltması ve kaliteli hizmet vererek müşteri memnuniyetini artırmak zorunda olduğu düşünülmektedir. Çalışmanın bundan sonraki kısmında çalışma başlığını da oluşturan hedef maliyet sisteminin menü analizinde kullanımı ele alınacaktır, bu sebeple öncelikle menü analizi kavramı üzerinde durulacak sonrasında yapılan uygulamaya yer verilecektir.

### **1.Menü Kavramı ve Menü Analizi**

Yiyecek-içecek işletmelerinde maliyet kontrolü için önemli bir faktör olarak açıklanan menü aynı zamanda başlıca bir pazarlama aracı olarak da işletmelerin ürün çeşitliliğini temsil eden, fiyatları belirleyen, promosyon olanaklarını sağlayan önemli bir dağıtım kanalı olarak da tanımlanmaktadır (Atikson ve Jones, 1994: 40).

Menü, yiyecek-içecek işletmesinin nasıl yönetileceğini, amaçlarının nasıl gerçekleştirilebileceğini belirlemekte ve işletmenin prestiji, gelişimi menü ile sağlanmakta ve menü firmanın imajını en iyi şekilde tanımlamaktadır ( Ninemeier ve Perdue, 2005; 155; Ninemeier, 2000, 105).

Menü yiyecek-içeceklerin planlanma, malzemelerin satın alınması ve servis hizmetinin uygulanmasına aşamaların da bir yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Menü, aynı zamanda yiyecek-içecek uygulamalarının her alanını etkileyen bir denetim aracı görevi de görmektedir. Menü Yiyecek-içecek işletmeleri için yatırım alanını belirler ve yatırım alanını belirlerken önemli bir başlangıç noktası halini alır. Bunların haricinde menü maliyet denetimini de sağlamaktadır (Rızaoğlu ve Hançer, 2005: 11 ) .

İşletmeler açısından yönetim, denetim ve pazarlama fonksiyonları ile doğrudan ilişkili olduğu düşünülen menünün daha yararlı sonuçlar verebilmesi için hazırlanan yiyecek içeceklerin çeşitli kriterlere göre karşılaştırılması ve analiz edilmesi gerekir. Menü analizi, oluşan menünün uygulanma kalitesini değerlendirmede ve menünün yeniden planlanarak oluşmasında kullanılan bir takım fonksiyon yöntemlerinden oluşur.

Menünün iyi bir şekilde planlanması, sağlıklı bir fiyatlandırma ve maliyetleme sisteminin geliştirilmesi, servis personelinin eğitilmesi (Hizmet içi eğitim), yiyecek-içecek işletmelerin hedef müşterilerini belirlemesi ve işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek adına stratejilerin geliştirilmesinin menü analizi ile mümkün olacağı belirtilmektedir (Dougan, 1994: 123). Son zamanlarda post modern kültürde dışarıda yeme içme olayının artmasından dolayı işletmelerin menü analizine önem vermeleri ve denetim aracı olarak analizlerden faydalanması gerektiği düşünülmektedir (Rızaoğlu ve Hançer, 2005: 226).

Literatürde menü analizi ile ilgili olarak geliştirilmiş çeşitli yöntemler mevcuttur sektörde yer alan işletmeler bu yöntemlerden hangisini kullanacaklarına, analizden bekledikleri yarara göre karar vermek durumundadırlar. Çalışmanın uygulama kısmında hedef maliyet sisteminin kullanılabilirliğini görmek adına yiyeceklerin hem “beğenilme derecelerini” hem de “katkı paylarını” birlikte ele alarak analiz yapılabilen bir yöntem olan portföy analiz yöntemi (Hayes ve Huffman, 1985) kullanılacaktır. Uygulamada sıkça kullanılan ve klasik menü analizi olarak da adlandırılan bu analiz yiyeceklerin beğenilme dereceleri ve katkı payları açısından düşük ya da yüksek sınıfta olmalarına göre dört hücreli bir matris (dört kutu analizi– four box analysis) üzerine yerleştirilmeleri esasına dayanan bir yöntem olarak açıklanmaktadır (Ninemeier, 1995: 121). Bu yöntemde menüde yer alan yiyecek-içecekler hem pazarlama aşamasında hem de fiyatlandırmada karlılıktaki başarısı açısından değerlendirilmekte ve sınıflandırılmaktadır. Yöntemin uygulanışı ise şu şekilde açıklanmaktadır (Smith,1983:231; Aktaş ve Özdemir, 2007: 146);

- 1- Menüde yer alan her yiyecek için belirli bir döneme ait gerçekleşen ya da tahmin edilen satış miktarlarının belirlenmesi,
- 2- Optimum menü karmaşasının belirlenmesi,
- 3- Her yiyeceğin beğenilirlik derecesine göre sınıflandırılması,
- 4- Her yiyeceğe ait katkı paylarının hesaplanması,
- 5- Ağırlıklı ortalama katkı payının bulunması,
- 6- Her yiyeceğin katkı payları açısından sınıflandırılması,
- 7- Menüde yer alan her bir yiyeceğin beğenilme dereceleri ve katkı paylarına göre dört hücreli matris üzerine yerleştirilmesi,
- 8- Matris üzerinde yiyeceklerin yer aldığı hücreye göre her bir yiyecek için geliştirilebilecek stratejilerin belirlenmesi.

### **3.Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması**

Yiyecek içecek işletmeleri, sunmuş oldukları ürün ve hizmetlerin kalitesini arttırarak ve farklılaştırarak müşterilerini memnun etmek ve onların sürekli olarak kendilerini tercih etmesini isterler. Özellikle rekabetin fazlasıyla hissedildiği yiyecek içecek sektörü, bütün bölgelerde olduğu gibi Mersin ilinde de önemli bir yatırım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle işletmelerin alacakları stratejik kararlarda kullanacakları bilginin önemi doğrultusunda ileri maliyetleme sistemlerinden olan hedef maliyetleme sistemi Mersin ilinde faaliyet gösteren bir restoran işletmesinde araştırma konusu edilmiştir.

### **3.1. Araştırma Yöntemi**

Uygulamanın yapılacağı işletmede olay çalışması ve anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yönteminin kullanılmasındaki amaç; müşteri memnuniyetini etkileyen unsurları belirlemektir. Yapılan anket çalışması hedef maliyet sistemini uygularken özellikle maliyet azaltımı yapılabilecek unsurların belirlenmesi açısından önemlidir ve uygulamaya yol gösterici nitelikte olacağı düşünülmektedir. Çalışmada kullanılacak diğer bir yöntem olan olay çalışması ise işletmenin derinlemesine ve detaylı inceleme olanağı vermesi sebebiyle kullanılmıştır. Ayrıca çalışmanın konusu olan hedef maliyet sisteminin menü analizinde uygulanması sürecinde gerekli olan bilgileri elde edebilmek için olay çalışma yönteminin en uygun yöntem olduğu düşünülmektedir. Son yıllarda muhasebe alanındaki çalışmaların teori ile pratik arasındaki farklılıkların neler olduğunu ortaya koymak amacıyla örnek olay araştırmalarına olan ilgi ve merak artmıştır. Yönetim muhasebesi alanında daha detaylı pratik bilgi çalışmalarına gerek duyulduğundan, önceleri araştırma yöntemi olarak kullanılan gözlem yerini örnek olaya bırakmıştır (Scapens, 1990: 259). Diğer araştırma türlerinden ayrılan yönleriyle örnek olay çalışması “nasıl” ve “niçin” sorularını temel alan, araştırmacının kontrol edemediği bir olgu ya da olayı derinlemesine inceleyen araştırma yöntemi olarak tanımlanmaktadır (Yin, 2003: 1).

### **3.2. İşletme ile İlgili Genel Bilgiler**

Uygulamanın yapıldığı işletme Mersin ilinde faaliyet gösteren bir yiyecek içecek işletmesidir. Firma aile şirketi olarak faaliyetine devam etmektedir. Yiyecek içecek işletmesinde yürütülen bu uygulama Nisan 2012 tarihinde başlamış Mayıs 2012 tarihinde sona ermiştir. Elde edilen veriler bir aylık süre içerisinde ulaşılan gerçek verilerdir.

Günümüzde işletmelerin fiyatlarını arttırmamasından ziyade ürün maliyetlerini düşürmeye çalışması daha geçerli bir strateji olarak düşünülmektedir. Bu noktada yapılan analiz sonucuna göre maliyetlerinin düşürülmesi gerekecekse, yiyeceklere ilişkin hangi fonksiyonları sağlayan hangi maliyet unsurlarında bir azaltıma gidilmesi gerekecektir sorusu karşımıza çıkmaktadır çünkü amaçlanan bir maliyet azaltımı sonucunda müşteri memnuniyetinin olumsuz etkilenmemesi gerekmektedir. Bunun için, çalışmanın hedef maliyet konusu ile ilgili bölümünde de açıklandığı üzere müşteri açısından önemli olduğu düşünülen fonksiyonların ve bunlara bağlı maliyet unsurlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple öncelikle müşterilerin yiyeceklerle ilgili beklentilerini ve hangi unsurların önemli olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra müşteri memnuniyetini azaltmayacak şekilde hedef maliyet sistemi felsefesine göre gerekli düzenlemelerin yapılması gerekecektir. Bu çerçevede izleyen kısımda müşteri beklentisini ve önem düzeylerini belirlemek adına yapılan anket çalışmasından bahsedilecektir.

Yapılan anketler neticesinde müşterilerden alınan cevaplara göre oluşturulan tablo aşağıdaki gibidir;

**Tablo.1**

*Müşteri Memnuniyetine Yönelik Yapılan Anket Sonuçları*

	Yemeğin Servis Hızı		Porsiyon Büyüklüğü		Yemeğin Fiyatı		Yemeğin Tadı		Restoranın Atmosferi	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
<b>Çok Önemli</b>	7	2,6	13	4,8	43	15,9	176	65,2	31	11,5
<b>Önemli</b>	53	19,6	44	16,3	89	33	44	16,3	40	14,8
<b>Orta</b>	83	30,7	76	28,1	36	13,3	31	11,5	44	16,3
<b>Az Önemli</b>	97	35,9	100	37	33	12,2	12	4,4	28	10,4
<b>Önemsiz</b>	30	11,1	37	13,7	69	25,6	7	2,6	127	47
<b>TOPLAM</b>	<b>270</b>	<b>100</b>	<b>270</b>	<b>100</b>	<b>270</b>	<b>100</b>	<b>270</b>	<b>100</b>	<b>270</b>	<b>100</b>

Görüldüğü üzere müşteriler açısından önemli olduğu düşünülen (çok önemli ve önemli) unsurlar sırasıyla yemeğin tadı, yemeğin fiyatı, restoranın atmosferi, yemeğin servis hızı ve porsiyon büyüklüğü şeklinde sıralanmaktadır. Bu sebeple maliyetlerin düşürülmesi sürecinde bu unsurlara dikkat edilmesi ve sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir. İşletmenin menü analizi neticesinde uygulayacağı stratejilerde bazı yiyeceklere ilişkin katkı paylarını arttırmak amacıyla maliyetlerinin düşürülmesi gereği ortaya çıkabilir. Bu noktada işletmenin hangi maliyet kalemlerinde ya da yiyeceğe ilişkin hangi fonksiyonlarda bir azaltıma gidileceğinin tespit edilmesi önemlidir.

Müşteriler açısından önemli olduğu düşünülen unsurlar belirlendikten sonra klasik menü analizinin yapılması ve sonuçlarına göre bu bilgilerin kullanılması gerekecektir. Bu sayede kullanılan menü analiz yöntemi ne olursa olsun sonrasında hedef maliyet sisteminin uygulanabilirliği özellikle yiyecek maliyetlerinin düşürülebilmesi açısından görülmüş olacaktır. Sadece malzeme maliyet rakamları ve satış verilerine göre yapılabilecek klasik menü analizinin hedef maliyet sisteminin kullanılabilirliği açısından yeterli olduğu düşünülmektedir. İşletmede yapılan klasik menü analizi ve sonuçları izleyen paragraflarda anlatılmaktadır.

### 3.3. Klasik Menü Analizi

Yapılan görüşmeler sonucunda işletme menüsünde yer alan on altı yiyecek kalemi belirlenmiş ve ilgili yiyeceklere ait malzeme maliyetleri ve satış bilgileri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.



**Tablo.2**  
*Yiyeceklere İlişkin Satış ve Maliyet Verileri*

Menü Kalemi	Satış Fiyatı (TL)	Malzeme Maliyeti (TL)
ADANA KEBAP	12	4,32
TAVUK ŞİŞ	10	2,38
İSKENDER	10	5,12
ORMAN KEBABI	8	3,49
KUZU PIRZOLA	18	7,79
STEAK BONFILE	18	8,80
HASANPAŞA KÖFTE	8	3,75
KUŞBAŞI PİDE	15	2,85
KAŞARLI PİDE	12	1,62
SAC KAVURMA	18	6,50
PİLİÇ RULO	15	1,86
BEYTİ	18	4,14
ALİ NAZİK	9	2,85
KARNİYARIK	7	1,77
TAVUK TAVA	15	3,00
IZGARA KÖFTE	12	3,87

Yukarıdaki veriler ışığında sadece malzeme maliyetlerine göre katkı paylarını hesaplayan ve toplam satış miktarı içindeki paylarını gösteren klasik menü analizi sonucu ortaya çıkan durum ise aşağıda verilmiştir:

**Tablo.3**  
Klasik Menü Analizi Sonuçları

	Menü Kalemi	Satış Fiyatı (TL)	Malzeme Maliyeti (TL)	Katkı Payı (TL)	Satılan Porsiyon (Adet)	Toplam Katkı Payı (TL)	Karlılık Durumu *	Beğenilme Durumu **
A	ADANA KEBAP	12	4,32	7,68	450	3.456	Düşük	Yüksek
B	TAVUK ŞİŞ	10	2,38	7,62	600	4.572	Düşük	Yüksek
C	İSKENDER	10	5,12	4,88	360	1.757	Düşük	Yüksek
D	ORMAN KEBABI	8	3,49	4,51	90	406	Düşük	Düşük
E	KUZU PIRZOLA	18	7,79	10,21	300	3.063	Yüksek	Yüksek
F	STEAK BONFİLE	18	8,80	9,20	450	4.140	Düşük	Yüksek
G	HASANPAŞA KÖFTE	8	3,75	4,25	75	319	Düşük	Düşük
H	KUŞBAŞI PİDE	15	2,85	12,15	150	1.823	Yüksek	Düşük
I	KAŞARLI PİDE	12	1,62	10,38	50	519	Yüksek	Düşük
J	SAC KAVURMA	18	6,50	11,50	400	4.600	Yüksek	Yüksek
K	PİLİÇ RULO	15	1,86	13,14	150	1.971	Yüksek	Düşük
L	BEYTİ	18	4,14	13,86	360	4.990	Yüksek	Yüksek
M	ALİ NAZİK	9	2,85	6,15	150	923	Düşük	Düşük
N	KARNİYARIK	7	1,77	5,23	75	392	Düşük	Düşük
O	TAVUK TAVA	15	3,00	12,00	750	9.000	Yüksek	Yüksek
P	IZGARA KOFTE	12	3,87	8,13	900	7.317	Düşük	Yüksek
	16				5310	49.246		
				Ortalama Katkı Payı (49.246 / 5310) = 9,27 *				
				Beğenilme derecesi [(5310 / 16) X 0,70 = 232,3 **				

Yapılan menü analizi neticesinde yiyeceklerin yer aldığı gruplara göre özet olarak gösterimi ise aşağıdaki gibidir.

Beğenirlik	<b>ÖNDERLER</b> A-B-C-F-P	<b>YILDIZLAR</b> E-J-L-O
	<b>KAYBEDENLER</b> G-D-N-M	<b>SORUNLULAR</b> I-H-K
DÜŞÜK	Düşük	Yüksek
	Katkı payı	

Menü analiz neticesine göre ele alınan 16 yiyeceğe ilişkin duruma baktığımızda; “Tavuk Tava, Beyti, Sac Kavurma, Kuzu Pirzola” gibi yiyeceklerinin karlılık (katkı payı) ve beğeni derecesi yüksek çıkmıştır. Bu yiyecekler menü analiz matrisinde “**yıldızlar grubunda**” yer almaktadır ve menüye en iyi şekilde yerleştirilmeleri gerekmektedir.

Menüde beğenirlik açısından düşük, katkı payı açısından yüksek olan, “kaşarlı pide”, “kuşbaşılı pide”, “piliç rulo” menü analizi matrisinde “**uyuyanlar veya sorunlular**” grubunu oluşturmaktadır.

“Hasanpaşa Köfte”, “Karnıyarık”, “Orman Kebabı”, “Alinazık” gibi yiyeceklerin hem beğenilirliği hem de toplam katkı payına etkisi düşük olarak belirlenmiştir ve bu sebeple “**kaybedenler grubuna**” girmektedirler.

“İskender”, “Adana Kebabı”, “Steak Bonfile”, “Tavuk Şiş”, “Izgara Köfte” gibi yiyeceklerin katkı düzeyi düşük, beğenilme derecesi yüksek çıkmıştır ve bu yiyecekler “**önderler grubuna**” girmektedir.

İşletmeler yukarıda sıralanan farklı gruplara ilişkin uygulanabilecek türlü stratejiler geliştirebilirler bununla beraber çalışmanın konusunu oluşturan hedef maliyet sisteminin bu gruplar içerisinde katkı paylarını arttıracak şekilde uygulanabilirliğini görmek için en uygun grubun beğeni derecesi yüksek ancak katkı payları düşük olan yiyeceklerin oluşturduğu “Önderler Grubu” olduğu görülmektedir. Önderler talep yaratıcı yiyecekler olarak kabul edilir. Satış fiyatı arttırılabilir, daha ucuz malzeme kullanılarak ve porsiyon ölçüleri düşürülerek yemeklerin maliyeti aşağıya çekilebilir. Önderler yiyecek-içecek işletmesinin müşteriler tarafından tercih edilmesinin önemli bir nedeni olarak açıklanmaktadır. Yapılan analiz neticesinde görülmektedir ki; bu yiyeceklerin satışı diğerlerine oranla daha fazla gerçekleşmiş ancak katkı paylarının düşük olması sebebiyle ortalama katkı tutarının altında kalmışlardır. Bu sebeple bu ürünler çalışmamızın asıl konusunu oluşturmaktadır ve yiyecekleri menüden çıkarmak yerine katkı paylarını yükseltecek stratejilerin uygulanması yani maliyetlerinin azaltılması gerekmektedir (Maviş, 2005:200; Rızaoğlu ve Hançer, 2005:237). Fiyat ve kalitenin müşteriler açısından önemli olduğu buna karşın porsiyon büyüklüğünün yani kullanılan malzeme miktarının müşteriler açısından aynı derecede önemli olmadığı önceki kısımda yapılan anketlerin sonucu olarak açıklanmıştı. Bu noktada hedef maliyet sisteminin uygulanmasında kullanılacak maliyet unsuru otomatik olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyleyse müşteri memnuniyetini en az etkileyecek kalem olan porsiyon büyüklüğü üzerine odaklanmak ve bu unsur ile ilişkili, kullanılan malzeme maliyetlerini azaltmak gerekmektedir. Müşteriler için önemli olduğu belirlenen yiyecek kalitesinden ödün vermeden bunu sağlamak ise ancak daha az kullanarak yani porsiyon miktarlarını azaltarak mümkün olacaktır. Aslında katkı payları düşük çıkan yiyeceklerin tamamı için bir iyileştirme yapılması söz konusudur ancak yiyeceklere detaylı olarak bakıldığında bazı yiyeceklere maliyet azaltımı yapılmasının yeterli olmayacağı bunun haricinde kesinlikle satış fiyatlarının da arttırılması gerektiği görülmektedir. Örneğin “Ali Nazık”, “Karnıyarık”, “Hasan Paşa Köfte” ve “Orman Kebabı” gibi “Kaybedenler Grubuna” giren yiyeceklerin aynı zamanda fiyatlarının da düşük olması sebebiyle menü analizi ile hesaplanan ortalama katkı payı tutarı olan 9,27 TL’ye ulaşmaları zor görünmektedir. Dolayısıyla bu tür yiyeceklerin ya fiyatlarının yükseltilmesi ya da menüden çıkarılmaları gerekmektedir. Öte yandan bu durum işletme yönetimi tarafından uygun görülmemekte yiyeceklerin menüde yer alması gerektiği böylelikle ürün çeşitliliğinin sağlanacağı ve bu tarz yiyeceklerin fiyatlarının daha fazla arttırılamayacağı vurgulanmaktadır. Aynı şekilde “Önderler Grubunu” oluşturan yiyeceklerin beğenilirlikleri yüksek ancak katkı payları düşük olduğu için benzer bir uygulama bu

grup içinde geçerlidir. Katkı paylarını yükseltmek için fiyatlarının arttırılmasından ziyade yiyecek maliyetlerinin düşürülmesi gerekir. Bu noktada maliyet azaltımının hangi oranda olacağını tespit edilmesi önem arz etmektedir ve hedef maliyet sisteminin uygulanma sürecinde bahsedildiği üzere öncelikle ürünlere ilişkin görece önem derecelerinin tespiti, ürün fonksiyonlarına ait maliyet unsurlarının hangi oranlarla ürün bünyesinde yer alması gerektiği belirlenmelidir. Bu ise ürün maliyetini oluşturan malzeme, işçilik ve diğer giderlerin detaylı olarak hesaplamalarının yapılması gereğini doğurmaktadır.

Öte yandan yiyecek içecek işletmelerinde yapılan menü analizlerinde hesaplamaların bu şekilde yapılması çok güç olmaktadır. İşletmeler menü analizlerini sadece yiyecek malzeme maliyetlerini dikkate alarak oluşturdukları klasik menü analizi şeklinde yapabilmektedirler. Şüphesiz daha detaylı hesaplamaların yer aldığı bir menü analizi yiyeceklerle ilgili daha kullanılır bilgi sağlayacaktır. Ancak bu yiyecek içecek işletmesinde menü analizi ile ilgili farklı bir çalışmanın yapılmasını gerektirecektir. Bu zorluk aynı zamanda çalışmanın kısıtı olarak da karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple hedef maliyetin uygulanabilmesi için iyileştirme düşünülen yiyeceklere ait maliyet tutarlarının hedeflenen bir seviyeye çekilmesi gerekecektir. İşletme yönetimi ile yapılan görüşmelerde malzeme maliyetleri açısından hedeflerinin yani yiyecek maliyet yüzdesi oranının % 30-35 aralığında olduğu belirtilmiş ve mümkün olduğunca yiyeceklerde bu oranı yakalamaya çalıştıklarından söz edilmiştir. Bu sebeple ortalama katkı payının altında kalan yiyeceklerin en azından ortalama maliyet yüzdesine sahip olmaları gerektiği belirlenmiştir. Bu çerçevede iyileştirme planlanan katkı payları düşük olan yiyeceklerin maliyetlerinin en azından hedeflenen ortalama maliyet yüzdesine göre düzenlenmesi gerekmektedir. Böylece ilgili yiyeceklerin katkı payı tutarları artacak ve daha karlı hale gelebileceklerdir.

İzleyen kısımda hedeflenen maliyet tutarlarına ulaşabilmek için kullanılması gereken ve aynı zamanda sistemin uygulanabilirliğinin anlaşılmasına yarayacak “Hedef Maliyetleme” nin menü analizinde nasıl kullanılacağı açıklanmaya çalışılmaktadır. Daha sonra seçilen yiyeceklerin malzeme maliyetlerinin azaltılması sonucu oluşacak yeni durum ve analiz sonuçları gösterilerek meydana gelen farklılıkların tespiti ve yorumu yapılmaktadır.

### **1.Hedef Maliyetleme Yönteminin Menü Analizinde Kullanılması**

İşletmede yapılan menü analizi uygulaması klasik menü analizi olarak gerçekleştirildiğinden dolayı hedef maliyet sisteminin uygulanması kullanılan yiyecek malzeme maliyetleri dikkate alınarak yapılacaktır. Hedeflenen maliyet tutarları ise, daha önce de belirtildiği üzere, belirlenen ortalama maliyet yüzdesinin üstünde yer alan yiyeceklerin bu ortalamayı yakalayabilmek için malzeme maliyetlerinin olması gereken tutarları şeklinde belirlenecektir.

Yapılan inceleme neticesinde yiyeceklerin ortalama maliyet yüzdeslerinin kümülatif olarak işletme yönetiminin de bahsettiği gibi % 32 seviyesinde olduğu tespit edilmiştir. Bu durum aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 4.**  
*Yiyeceklere Ait Yiyecek Maliyet Yüzdeleri*

Menü Kalemi	Satış Fiyatı (TL)	Malzeme Maliyeti (TL)	Malzeme Maliyet Yüzdesi
ADANA KEBAP	12	4,32	<b>0,36</b>
TAVUK ŞİŞ	10	2,38	0,24
İSKENDER	10	5,12	<b>0,51</b>
ORMAN KEBABI	8	3,49	<b>0,44</b>
KUZU PIRZOLA	18	7,79	<b>0,43</b>
STEAK BONFİLE	18	8,80	<b>0,49</b>
HASANPAŞA KÖFTE	8	3,75	<b>0,47</b>
KUŞBAŞI PİDE	15	2,85	0,19
KAŞARLI PİDE	12	1,62	0,14
SAC KAVURMA	18	6,50	<b>0,36</b>
PİLİÇ RULO	15	1,86	0,12
BEYTİ	18	4,14	0,23
ALİ NAZİK	9	2,85	0,32
KARNİYARIK	7	1,77	0,25
TAVUK TAVA	15	3,00	0,20
IZGARA KOFTE	12	3,87	0,32
<b>KÜMÜLATİF ORTALAMA</b>			<b>0,32 (%32)</b>


Yukarıdaki tabloda yer alan ve yiyecek maliyet yüzdesi ortalama yiyecek malzeme maliyet yüzdesinin (%32) üstünde olan “Sac Kavurma”, “Adana Kebap”, “Hasanpaşa Köfte”, “Steak Bonfile”, “Kuzu Pirzola”, “Orman Kebabı”, “İskender” gibi yiyeceklerin katkılarının artırılabilmesi için birinci aşamada maliyetlerin en azından ortalama maliyet yüzdesine çekilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda menü analizi neticesinde de “Adana Kebap”, “Tavuk Şiş”, “İskender”, “Steak Bonfile”, “Izgara Köfte”nin beğenilirliklerinin yüksek katkı paylarının düşük çıktığı göz önünde bulundurulduğunda her iki durumda kesişen “Adana Kebap”, “İskender”, “Steak Bonfile” yiyeceğinin hem katkı payını yükseltmek hem de ortalama maliyet yüzdesi olan %32 seviyesine çekmek gerekmektedir. Bu yiyeceklerin haricinde yine ortalama maliyet yüzdesinin üzerinde olan yiyecekler için de bir iyileştirme yapılması söz konusudur. Bu yiyeceklerle ilgili yapılması gerekenler aşağıdaki gibidir ve görüleceği üzere önceki kısımlarda bahsedilen ve müşteri açısından daha az önemli olduğu düşünülen “Porsiyon Büyüklüğü” unsuru iyileştirmelerde odak noktası olarak belirlenmiştir.

#### **1- Adana Kebabı**

Adana Kebabının karlılık düzeyi düşük, beğenilme derecesi ise yüksek çıkmıştır ve bu nedenle **önderler grubuna** girmektedir. Önderler talep yaratıcı yiyecekler olarak kabul edilir. Satış fiyatı artırılabilir, daha ucuz malzeme kullanılarak veya porsiyon ölçüleri düşürülerek yiyecek maliyetinin aşağıya çekilebilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu sebepten dolayı yiyeceğin reçete maliyetinde %11 gibi bir

azaltıma gidilmesi durumunda %36 olan malzeme maliyet yüzdesi de %32'nin altına düşürülmüş olacaktır. Malzeme maliyetin %11 azaltım yapılmadan önce ve yapıldıktan sonraki durumları aşağıdaki gibi olmaktadır;


**Tablo.5**  
*Adana Kebabına Ait Reçeteler*

Yiyeceğin Adı: <b>ADANA KEBABI</b>	Maliyet Tutarı (TL))		Yiyeceğin Adı: <b>ADANA KEBABI</b>	Maliyet Tutarı (TL)
220 GR KUZU KIYMA	3,63		196 GR KUZU KIYMA	3,23
40 GR İÇ YAĞ	0,12		35 GR İÇ YAĞ	0,11
1 CORBA KASIĞI PUL BIBER	0,16		1 CORBA KASIĞI PUL BIBER	0,14
1 TATLI KASIĞI TATLI BIBER	0,16		1 TATLI KASIĞI TATLI BIBER	0,14
GARNÜTÜR	0,25		GARNÜTÜR	0,22
<b>TOPLAM</b>	<b>4,32</b>		<b>TOPLAM</b>	<b>3,84</b>

## 2- İskender

“İskender” yiyeceğinin de karlılık düzeyi düşük, beğenilme derecesi yüksek çıkmış ve **önderler grubuna** girmiştir. Bu sebepten dolayı maliyetinde %37 gibi bir azaltıma gidilmesi durumunda %51 olan malzeme maliyet yüzdesi de %32'nin altına düşürülmüş olacaktır. İskendere ait mevcut malzeme maliyeti ve %37 azaltım neticesindeki yeni malzeme maliyet tutarı aşağıdaki gibi olur:

**Tablo 6.**  
*İskendere Ait Reçeteler*


Yiyeceği Adı: <b>İSKENDER</b>	Maliyet Tutarı (TL)		Yiyeceği Adı: <b>İSKENDER</b>	Maliyet Tutarı (TL)
200 GR ET DÖNER	4,47		125GR ET DÖNER	2,82
10 GR SALÇA	0,03		7 GR SALÇA	0,02
60 GR TEREYAG +MARGARİN	0,12		40 GR TEREYAG+ MARGARİN	0,08
1 ADET SOĞAN	0,06		1 ADET SOĞAN	0,04
1 ADET BIBER	0,02		1 ADET BIBER	0,01
1 ADET DOMATES	0,22		1 ADET DOMATES	0,14
1/2 BAYAT PİDE	0,20	1/2 BAYAT PİDE	0,13	
<b>TOPLAM</b>	<b>5,12</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>3,23</b>	

## 3-Steak Bonfile

“Steak Bonfile” yiyeceği için de “Önderler” grubuna giren diğer yiyecekler için yapılması gerekenler uygulanabilir. Dolayısıyla malzeme maliyetinde %34 gibi bir azaltıma gidilmesi durumunda %49 olan malzeme maliyet yüzdesi de %32 seviyesine

düşürülmüş olacaktır. Yiyeceğe ilişkin eski ve yeni malzeme maliyeti durumu aşağıdaki gibidir:

**Tablo.7**  
*Steak Bonfileye Ait Reçeteler*

Yiyeceği Adı:	Maliyet Tutarı (TL)		Yiyeceği Adı:	Maliyet Tutarı (TL)
STEAK BONFİLE			STEAK BONFİLE	
250 GR DANA BONFİLE	8,37		165 GR DANA BONFİLE	5,52
100 GR FIRIN PATATES	0,33		65GR FIRIN PATATES	0,22
100 GR HAŞLANMIŞ SEBZELER	0,10		65 GR HAŞLANMIŞ SEBZELER	0,07
<b>TOPLAM</b>	<b>8,80</b>		<b>TOPLAM</b>	<b>5,81</b>

Bu yiyeceklerin haricinde malzeme maliyet yüzdesi ortalamanın üzerinde olan diğer yiyecekler için de bir iyileştirme yapılması söz konusu olduğunda sırasıyla aşağıdaki gibi düzenlemeler yapılarak maliyet yüzdeleri istenilen seviyeye çekilebilir. İzleyen kısımda yiyeceklerin reçetelerine yer verilmeden sadece yapılan hesaplamalar anlatılacaktır.

#### 4-Sac Kavrurma

“Sac Kavrurma” karlılık ve beğeni derecesi açısından yüksek çıkmıştır. Bu ürün Menü Analiz matrisinde **yıldızlar grubunda** bulunmaktadır.

Ancak Sac kavrurmanın malzeme maliyet yüzdesi %32'nin üstünde çıktığından dolayı yiyeceklerle ilgili daha fazla karlılık hedeflendiği noktada maliyetinin %11 seviyesinde azaltılması ve sonrasında menüde en iyi yere yerleştirilmesi gerekecektir. Sac kavrurmanın 6,50 TL olan maliyeti yapılan iyileştirme neticesinde 5,79 TL'ye düşürülmüştür.

#### 5-Hasanpaşa Köfte

“Hasanpaşa Köfte” nin hem beğenirliği hem de toplam katkı payına etkisi düşüktür ve **kaybedenler grubuna** girmektedirler. Bu durumda ürünün esas olarak ya tasarımı değiştirilebilir ya da ürün menüden çıkartılabilir. Bunun için bu yiyeceğin maliyetinde %31 gibi bir azaltıma gidilmesi durumunda %47 olan malzeme maliyet yüzdesi de %32'ye yaklaşılacaktır. Malzeme maliyeti 3,75 TL olan yiyeceğin yapılacak %31 azaltım neticesinde yeni maliyeti 2,59 TL olacaktır.

#### 6-Orman Kebabı

“Orman Kebabı” da “Hasan Paşa Köfte” gibi **kaybedenler grubuna** girmektedir. Bunun için bu yiyeceğin malzeme maliyetinde %27 gibi bir azaltıma gidilmesi, %44 olan malzeme maliyet yüzdesini de %32'ye yakınlaştıracaktır. Malzeme

maliyetindeki %27'lik azaltım sonrasında eski maliyeti 3,49 TL olan yiyeceğin yeni maliyeti 2,55 TL olacaktır.

### 7- Kuzu Pirzola

“Kuzu Pirzola” aslında karlılık ve beğeni derecesi açısından yüksek çıkmıştır ve matriste **yıldızlar grubunda** bulunmaktadır. Ancak malzeme maliyet yüzdesinin ortalamadan yüksek olması, %26 gibi bir azaltım neticesinde (7,79 TL'den 5,76 TL'ye düşen maliyet sonucu) yiyeceğin katkı payının artmasını sağlayacaktır

Menüde yer alan ve yapılan klasik menü analizi neticesinde katkı payları düşük beğeni dereceleri yüksek olarak belirlenenler başta olmak üzere yapılan iyileştirmeler neticesinde malzeme maliyet yüzdelerinin %32 seviyesine çekildiği ve yiyeceklerin katkı paylarının arttığı hesaplamalarla gösterilmiştir. Yiyeceklere ilişkin yeni durum ise aşağıdaki gibi oluşturulabilir:

**Tablo.12**  
*İyileştirme Sonrası Yiyeceklerin Durumu*

Menü Kalemi	Satış Fiyatı (TL)	Malzeme Maliyeti (TL)	Malzeme Maliyet Yüzdesi (%)	Katkı Payı (TL)	Satılan porsiyon (ADET)	Toplam Katkı Payı(TL)	Karlılık	Beğenilme
ADANA KEBAP	12,00	3,84	<b>0,32</b>	8,16	450	3.672	Düşük	Yüksek
TAVUK ŞİŞ	10,00	2,38	<b>0,24</b>	7,62	600	4.572	Düşük	Yüksek
İSKENDER	10,00	3,23	<b>0,32</b>	6,77	360	2.437	Düşük	Yüksek
ORMAN KEBABI	8,00	2,55	<b>0,32</b>	5,45	90	491	Düşük	Düşük
KUZU PIRZOLA	18,00	5,76	<b>0,32</b>	12,24	300	3.672	Yüksek	Yüksek
STEAK BONFILE	18,00	5,81	<b>0,32</b>	12,19	450	5.486	Yüksek	Yüksek
HASANPAŞA KÖFTE	8,00	2,59	<b>0,32</b>	5,41	75	406	Düşük	Düşük
KUŞBAŞI PİDE	15,00	2,85	<b>0,19</b>	12,15	150	1.823	Yüksek	Düşük
KAŞARLI PİDE	12,00	1,62	<b>0,14</b>	10,38	50	519	Yüksek	Düşük
SAC KAVURMA	18,00	5,79	<b>0,32</b>	12,21	400	4.884	Yüksek	Yüksek
PİLİÇ RULO	15,00	1,86	<b>0,12</b>	13,14	150	1.971	Yüksek	Düşük
BEYTİ	18,00	4,14	<b>0,23</b>	13,86	360	4.990	Yüksek	Yüksek
ALİ NAZİK	9,00	2,85	<b>0,32</b>	6,15	150	923	Düşük	Düşük
KARNIYARIK	7,00	1,77	<b>0,25</b>	5,23	75	392	Düşük	Düşük
TAVUK TAVA	15,00	3,00	<b>0,20</b>	12,00	750	9.000	Yüksek	Yüksek
IZGARA KOFTE	12,00	3,87	<b>0,32</b>	8,13	900	7.317	Düşük	Yüksek
					5310	52.553		
Ortalama Katkı Payı : 9,90 TL								
Beğenilme Endeksi : 232,3125								



Yiyeceklerin matris şeklinde gösterimleri ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Beğenirlik	YÜKSEK	<b>ÖNDERLER</b> A-B-C-P	<b>YILDIZLAR</b> E-J-L-O-F
	DÜŞÜK	<b>KAYBEDENLER</b> G-D-N-M	<b>SORUNLULAR</b> I-H-K
		Düşük	Yüksek
		Katkı payı	

Görüldüğü gibi yiyeceklerin beğeni derecelerinde önceki duruma göre bir değişiklik gerçekleşmemiştir. Buna karşın katkı paylarına göre yapılan derecelendirmede “Steak Bonfile”nin düşükten yüksek gruba geçtiği görülmektedir. Aynı zamanda porsiyon büyüklüklerinin düşürülmesi ile malzeme maliyetlerinin bütün yiyecekler açısından en fazla %32 seviyesinde gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla yiyecek bazında olmasa da kümülatif olarak işletme karlılığının artacağı düşünülebilir.

## Sonuç

Bu çalışmada hedef maliyet sisteminin, yiyecek içecek işletmelerinde özellikle menü analizi neticesinde uygulanıp uygulanamayacağı görülmeye çalışılmıştır. Bu sebeple öncelikle işletme yöneticilerinin sundukları bilgiler doğrultusunda (yiyecekler için satış fiyatı ve maliyetler) klasik bir menü analizi yapılmıştır. Hedef maliyet sisteminin yiyeceklerin maliyetlerinin azaltımı ile ilgilendiği düşünüldüğünde analiz neticesinde beğeni derecesi yüksek ancak katkı payı düşük olduğu için toplam katkı içindeki payı düşük olan yiyecekler başta olmak üzere ayrıca maliyet yüzdesi yüksek olan yiyecekler için de hedef maliyet sisteminin kullanılabileceği tespit edilmiştir. Yapılan çalışma sonucunda hedef maliyet sisteminin klasik menü analizi açısından kısmen yararlı olacağı görülmüştür. Çünkü yiyeceklerle ilişkin toplam maliyet bilgisinin hesaplanmasında karşılaşılan güçlükler yiyecekleri bütün fonksiyonlarına göre değil de sadece malzeme maliyetleri açısından bir iyileştirme sağlayabilecek şekilde olanaklı kılmıştır. Ayrıca hedef maliyetleme sürecinde açıklanan göreceli önem derecelerinin bütün fonksiyonlar açısından tespit edilememesi bu çalışmanın bir kısıtı olarak karşımıza çıksa da yapılan anket neticesinde elde edilen “Porsiyon Büyüklüğü” nün müşteriler açısından önemli olmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla kullanılan menü analiz yöntemi ne olursa olsun kısmen de olsa hedef maliyet sisteminin uygulanabileceği anlaşılmıştır.

Ayrıca bu çalışma menü analizi neticesinde katkı ve beğeni dereceleri bakımından çeşitli gruplarda yer alan yiyecekler açısından da maliyet azaltımının söz konusu olabileceğini çünkü yiyeceklerin analiz neticesinde yer aldıkları grup bazında değil kendi katkı paylarına ve maliyet yüzdelere göre değerlendirilmelerinin daha uygun sonuçlar doğurabileceğini göstermiştir. Bu sebeple hedef maliyet sistemi her

yiyecek veya ürün için belirlenecek olan kar marjı doğrultusunda olması gereken toplam yiyecek maliyetine göre gerekli hesaplamaları yapabilmek amaçlı görece önemli derecesine göre farklı maliyet unsurları açısından uygulanma olanağı bulabilecektir.

### Kaynakça

- Acar, F.(2005). *Hedef Maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamul Geliştirme Aşamasında Uygulanması*. Bursa
- Aktaş, A., Özdemir, B. (2005). *Otel İşletmelerinde Mutfak Yönetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık
- Alkan, H.(2003). *Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği*. Isparta
- Atikson, H. ve Jones, P. (1994). Menu Engineering: Managing the Food service Micro-Marketing Mix” *Journal of Restaurant & Food Service Marketing*, 1(1), 40-62
- Berliner, C, Brimson, J A.(1988). *Cost management for today's advance manufacturing: the CAM-I conceptual design*[, Harvard Business School.USA.
- Can, A.V.(2004).*Hedef Maliyetleme: Kuram ve Uygulama*. Sakarya Kitapevi Adapazarı.
- Cooper, R. ve Chew, W. B. (1996). *Costs Through Today's Designs*. Harvard Business Review, January-February
- Coskun, A. (2008). *Hedef Maliyetleme ve Uşak İli Batıniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği*, Afyon.
- Dougan, J. (1994). Menu engineering with electronic spreadsheets. The Bottom Line, December 1993 / January 1994, 15-17.USA.
- Doğan, Z. (1998). *Maliyet Yönetiminde Yeni bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme*. Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi. Erzurum.
- Düren, A. Z. (1999). 21. Yüzyıl işletmeciliğinin Temel Eğilimleri, *Anahtar Dergisi, Haziran, 11(126):18-19*. Ankara.
- Erden, S. A.(1999). *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*, Isparta.
- Hacırüstemoğlu, R., Şakrak, M.(2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul.
- Hatiboğlu, Z. , Gürsoy C. T.(1979). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, İ.T.Ü. İşletme Mühendisliği Fakültesi, Yayın No:7, İstanbul.
- Hayes, D.V. ve Huffman, L. (1985). Menu analysis: A better way. *The Cornell Hotel And Restaurant Administration Quarterly*, 25 (4), 64-70.
- Karacıoğlu, R. (1997) . *Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi*. Pazarlama Dünyası Dergisi.
- Koçsoy, M.(2008). *Hedef Maliyetleme ve Türk İmalat İşletmelerinde Uygulanması*, Ankara
- Maviş, F. (2005). *Menü Planlama Taktiği*, Anadolu Üniversitesi Yayınları Eskişehir.
- Mondem, Y., Hamada.(1991). *Target Costing and Kaizen Costing in Japanese, Automobile Companies*”, *Journal of Management Accounting Research*,
- Ninemeier, J. D. (1995). *Food and Beverage Management*, 2nd edition. East Lansing, Michigan: The Educational Institute of American Hotel and Motel Association.

- Ninemeier, J. D. (2000). *Food and Beverage Management*, 3rd edition. East Lansing, Michigan: The Educational Institute of American Hotel and Motel Association.
- Ninemeier, J. D.ve Perdue, J. (2005). *Hospitality Operations: Carreers in the Words Greatest Industry*. New Jersey: Pearson Education Inc.
- Nubin, S.(2006). Hizmet işletmelerinde hedef maliyetleme ve uygulama örneği.İstanbul.
- Öğünç, H.(2010). *Hedef Maliyetleme Sisteminin Mermer Sektöründe Uygulanması*. Isparta.
- Rızaoğlu, B., Hançer, M. (2005). *Menü ve Yönetim*, Detay Yayıncılık. Ankara.
- Saban,M. , Bostancı, A.,Güğerçin,G. (2007). *Hedef Maliyet Yöntemi ve Örnek Bir Uygulama*. Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:7,Sayı:23
- Sakurai, M., Scarbrough, D.P.(1997). *Japanese Cost Management*, Crisp Publications,
- Savaş, O.(2003). *Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma*, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Kayseri.
- Scapens, R. W. (1990). Researching Management Accounting Practice:The Role Of Case Study Methods. *British Accounting Review*. Vol:22, ss:259-281
- Smith, D. (1983). *Menu Engineering*, Readings in Strategic Marketing Planning in the Hospitality Industry Edited by R.L. Bloomstrom. East Lansing Michigan: The Educational Institute of American Hotel-Motel Association.
- Waldron, M.(2005). *Overcoming Barriers To Change In Management Accounting Systems*, Journal Of American Academy Of Business, V:6, I:2, Mar 2005, p.244.
- Yın, Robert K. (2003). *The Case Study Crisis: Some Answers*. Administrative Science Quarterly, Vol:26, ss:58-64
- Yükçü, S.(1999). *Maliyet Muhasebesi :Yönetim Açısından*, İzmir.

