

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YİYECEK – İÇECEK MALİYET ANALİZİ

COST ANALYSIS OF FOOD & BEVERAGE IN THE HOSPITALITY MANAGERMENTS

Arş.Gör.Saliha Başak ERDİNÇ*

ÖZET

Konaklama işletmelerinin en önemli gelir kaynakları yiyecek – içecek satışlarından elde edilmektedir. Her şey dahil sistemin yaygınlaşmasıyla birlikte yiyecek – içecek maliyetlerinin gelişiminin ölçülmesi; takip edilmesi; önceden belirlenen standartlara uygun olup olmadığının tespiti ve bu maliyet bilgilerinin yorumlanabilmesi için maliyet kontrol yöntemlerine gereksinim artmıştır. Çalışmada konuyla ilgili olarak yapılan literatür çalışmasına ve konunun bir bütün halinde ele alındığı beş yıldızlı bir otel işletmesi örneğine yer verilmektedir.

ABSTRACT

One of the most important revenue items is food & beverage revenue in the hospitality managements. All - inclusive System is became diffused and is multiplied to feel the need for cost control methods to cost prediction, cost finding and cost control. In this study is give place to literature and one of the 5 hotels cost analysis of food & beverage model.*

Konaklama İşletmeleri, Yiyecek – İçecek, Maliyet Analizi
Accommodation Enterprises, Food & Beverages, Cost Analysis

1. GİRİŞ

Yiyecek – içecek satışlarından elde edilen gelirler konaklama işletmelerinin en önemli gelir kaynaklarını oluşturmaktadır. Günümüzde sektörde yaşanan yoğun rekabet ortamı ve her şey dahil sisteminin bir getirisi olarak bu gelir kalemlerinin maliyeti artmaktadır. Maliyetin artması gelir azalmasını da beraberinde getirdiği için konaklama işletmelerinde maliyet analizleri ve maliyet düşürücü önlemler giderek çoğalmaktadır.

2. YİYECEK – İÇECEK KONTROL SİSTEMLERİ

Konaklama işletmelerinde ikram faaliyetlerinde gelirlerin ve maliyetlerin belirlenmesini sağlayan yol gösterici çabalar¹ olarak tanımlanan

* Akdeniz Üniversitesi, S.B.E., Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı

¹ Ahmet AKTAŞ, **Ağırlama Hizmet İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi**, Livane Matbaası, 2. Baskı, Antalya, Ocak 2001, s.135

yiyecek – içecek kontrol sistemi; yiyecek – içeceklerin satın alınma fonksiyonu ile başlamakta ve tesellüm kontrolü, depolama kontrolü, depodan mal çıkarma, üretim kontrol fonksiyonu ile devam edip gelir kontrolü ile sona eren uzun bir süreçtir ve etkinliği işletmenin büyüklüğü ile doğru orantılıdır. Yiyecek – içecek kontrol sistemi ile gelir ve giderlerin analizinin yapılması, standartların belirlenmesi ve korunması, fiyatlamının yapılması, israflardan ve alınmalardan korunmanın sağlanması ve yönetimin bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır.

Etkili bir kontrol sistemi ve politikaları; finans, pazarlama ve ikram politikalarını içeren ve üst kademe yönetim tarafından belirlenen planlama aşaması; denetçi ve departman şefleri tarafından günlük olarak takip edilen ve satın alma, teslim alma, depolama, depodan mal çıkarma, üretim ile satış işlemlerinden oluşan işleyiş aşaması ve sonuçtan sonra yönetim aşaması olarak adlandırılan ve günlük olarak raporların tutulduğu; sonuçlarının ilgili departman sorumlularına iletildiği üç aşamadan oluşmaktadır. Yiyecek – içecek maliyet analizleri kontrol sisteminin üçüncü ayağı olan sonuçtan sonra yönetim aşaması içinde yer almaktadır. Maliyetlerin azaltılması gerektiğinde üst yönetimin konudan haberdar olunmasını sağlaması açısından da oldukça önemlidir.

Konaklama işletmelerinde verimliliğin arttırılması için maliyetlerin etkin bir araç olarak kullanılması, ancak maliyetlerin saptanabilir ve denetlenebilir olması ile mümkündür. Etkin bir yiyecek-içecek maliyet kontrol sistemi ile;

- Kontrolün sağlanabilmesi için gerekli raporların hazırlanması konusunda yönetime yardımcı olacak bilgiler toplanır,
- işletmenin satış politikası saptanır,
- Yöneticilerin masrafları sınıflandırmaları ve analiz etmeleri sağlanır,
- Belirli süreler içerisinde yapılacak olan yiyecek - içecek harcamaları daha önceden belirlenebilir,
- Her şey Dahil Sistemi dışında kalan; oda - kahvaltı, yarım ve tam pansiyon konaklama sağlayan işletmelerde yiyecek maliyetinin belirlenmesiyle toplam oda satış gelirleri saptanır,
- Satılan yemeklerin maliyetleri tek tek bilineceği için, işletme istediği karlılık oranını maliyetlerin üzerine ekleyerek her yemeğin satış fiyatını belirleyebilir ve
- Personelin istekli ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlar.

Yiyecek – içecek maliyet kontrol sürecindeki tüm aşamalarda düzenlenen belgeler bu aşamalardaki iç kontrole yönelik uygulanan yöntemler meydana gelebilecek aşırı maliyetleri asgariye indirmeye yöneliktir. Bunu sağlamanın en etkili yolu da kurulacak prosedürlerin eksiksiz olarak yerine getirilmesidir.

3.YİYECEK-İÇECEK MALİYET KONTROL YÖNTEMLERİ

Yiyecek ve içeceklerin doğrudan kontrolü çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Hazırlama esnasında, standart reçetelere ve porsiyon büyüklüklerine sadık kalınmaması; içeceklerde standart ölçüğün kullanılmaması; artıkların yeni yiyecekler hazırlanması için kullanılması gibi faktörlerle ortaya çıkan bu durum nedeniyle yiyecek – içecek yönetimiyle ilgili yapılan işlemlerin kontrolü gerekmektedir.²

Yiyecek – içecek maliyet kontrolünde karşılaşılan sorunları ise şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Otel işletmelerinin diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere oranla küçük olması ve uzmanlaşmanın olmaması,
- Tersini ileri sürseler de, aslında görevli yöneticiler ve diğer personelin yiyecek-içecek üretimi, maliyetlendirme, fiyatlandırma ve servisi konularında yetersiz olmaları ya da gerekli zehni göstermemeleri,
- Yiyecek - içecek satışlarının büyük bölümünün küçük parçalar halinde olması. Örneğin bir şişe rakının tek olarak, yemeklerin porsiyonlar halinde satılması gibi
- Her gün satışa konulan yiyecek-içecek satışlarının ölçü ve çeşit açısından farklı olması.

Bir işletmede yiyecek – içecek maliyet kontrol yöntemi kurulurken o yöntemin yiyecek – içecek departmanının tüm birimlerini kapsaması ve üretimin tüm aşamalarını dikkate alması; uygulanmasının kolay ve personel tarafından anlaşılır olması; işlerliğinin personele açıklanabilmesi ve etkili olabilmesi için de elde edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir.³

Yiyecek – içecek kontrolü, hem maliyetlerin oluşumunu açıklar hem de ayrıntılı ve kendisine özgü kontrol yöntemlerinin kullanılmasını gerektirir. Bu açıdan en etkili kontrol aracının menüler olduğu söylenebilir. Sözgelimi menüdeki kalemlerin fiyatlarının çok yüksek olması durumunda, müşterinin beklediğini elde edemediğinin düşünerek işletmeye yeniden gelmeyeceğini hesaba katmak gerekir. Öte yandan düşük fiyatlar işletmeye kâr yerine zarar getirir. Diğer bir deyişle, yiyecek – içecek analizlerinin ve kontrol için yapılacak araştırmaların etkinliği ve inandırıcılığı, menünün kar açısından elverişli bir biçimde fiyatlandırılmasına bağlıdır.⁴

Denizer'e (2005) göre işletmelerde farklı maliyet kontrol yöntemlerinin uygulanmasının nedeni, işletmelerin genellikle büyüklük açısından farklı kapasitelerde olmasından kaynaklanmaktadır. Uygulanan bu

² Adnan TÜRKSOY, **Otel Yönetim Muhasebesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s.142

³ Dünder DENİZER, **Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Yönetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.179

⁴ Alparslan USAL, Osman Avşar KURGUN, **Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, Ekim 2003, s.114

yöntemler farklı kaynaklarda değişik isimlerle adlandırılırsalar da en yaygın olarak bilinen ve kullanılanları dört ana başlık altında toplamak mümkündür:

- Basit Maliyet Kontrol Yöntemi
- Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemi
- Standart Maliyet Kontrol Yöntemi
- Potansiyel Maliyet Kontrol Yöntemi

3.1. Basit Maliyet Kontrol Yöntemi

3.1.1. Aylık Basit Maliyet Kontrol Yöntemi

Yöntemin esası maliyetlerin satışlara olan oranına dayandığından basit maliyet kontrol yöntemleri yüzde kontrol yöntemleri olarak da adlandırılmaktadır. Aylık yiyecek malzeme maliyetinin belirlenmesi için ay sonu depo sayımları yapıldıktan sonra depo mevcutlarının parasal değerleri işletmenin daha önceden belirlediği stok değerlendirme yöntemlerine göre hesaplanır.

Aylık basit maliyet kontrol yöntemi şu şekilde ifade edilebilir.⁵

$$\text{Açılış Stokları} + \text{Dönem İçi Alımlar} = \text{Kullanıma Hazır Yiyecek Stokları}$$

$$\text{Kullanıma Hazır Yiyecek Stokları} - \text{Dönem Sonu Stokları} = \text{Kullanılan Malzeme Maliyeti}$$

Bir rapor halinde üst yönetime sunulan ve aylık basit maliyet kontrol yöntemine göre hesaplanan maliyet sonuçları; bu rapora geçen ay ve geçen yıl verilerinin eklenmesiyle kıyaslama yapılmasına imkân tanır.

3.1.2. Günlük Basit Maliyet Kontrol Yöntemi

Bu yöntemle maliyetlerin günlük olarak takibi ve zamanında tedbir alınması hedeflenmektedir; ancak yöntem o gün alınan malların o gün tüketildiği varsayımına dayanmakta; ama gerçekte alımı yapılan malların hepsinin aynı gün tüketimi söz konusu olmayabilmektedir.

Yiyecek maddelerinin toplu alındığı günlerde (hepsi kullanılmış olsa bile) maliyetler yüksek çıkacak; bazı günlerde ise (stoktan kullanıldığı için) normalden düşük çıkacaktır. Bu nedenle sonuçların bir hafta veya 10 gün gibi belirli dönemler itibariyle analizi daha anlamlı olacaktır. Diğer yandan bu yöntemle maliyetler kısa bir dönemi kapsadığı için kontrolün verimliliğini düşürmesi de söz konusudur.⁶

Bu yöntemle göre hesaplanan maliyetler ilgili tabloya günlük olarak işlenmekte ve maliyetlerin karşılaştırmalı olarak takip edilmesine imkân verilmektedir.

⁵ Yaşar YILMAZ, **Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolü**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004, s.149
⁶ Ahmet ULU, Mehmet SARIŞIK, "Yiyecek – İçecek İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemleri ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği", **1. Uluslararası ve VII. Ulusal Turizm Kongresi**, Kuşadası, 29 Kasım – 3 Aralık 1996, s.6; AKTAŞ, s.336; YILMAZ, s.153

3.2. Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemi

3.2.1. Harris, Kerr and Forster Yöntemi

Haris, Kerr and Forster kuruluşunca geliştirilen bu yöntemin özü, satılan yemeklerin maliyetlerinin hangi girdi kaleminden oluştuğunu bulmaya dayanır.⁷ Diğer yandan bu yöntemde günlük maliyet değişimleri takip edilebildiği gibi, ara toplamlar alınarak belirli aralıklarla veya ay sonu sonuçları da alınabilmektedir. Aylık maliyetin tam gerçeği yansıtabilmesi için mutlaka aybaşı ve ay sonu malzeme sayımlarının gözden uzak tutulmaması gerekmektedir.⁸

Yiyecek girdileri esas itibari ve işletmenin büyüklüğü, satışa sunduğu yiyecek çeşitleri ve detaylandırma politikasına göre en az 5 en fazla 18 gruba ayrılmaktadır.

Yiyeceklerin gruplara ayrılması aşağıda görüldüğü gibi yapılmaktadır.⁹

1. Et ve et ürünleri (sığır, dana, kuzu vb.)
2. Deniz mahsulleri (balık, karides, ahtapot vb.)
3. Süt ve süt ürünleri (süt, peynir, margarin, yoğurt vb.)
4. Sebze ve meyveler (her türlü yaş sebze ve meyve çeşitleri)
5. Diğerleri (şarküteri malzemeleri, konserveler, kuru baklagil vb.)

Ülkemizde daha çok otel işletmelerinde kullanılan bu yöntemde girdiler gruplar halinde takip edilmekte; girdilerin satışlara oranı alınarak maliyet değişme yüzdeleri analize hazır hale getirilmektedir. Bu yöntemle ayrıca maliyetler karşılaştırılarak farklar tespit edilip menüde gerekli değişiklikler yapılabilmektedir.

3.2.2. Horwarth and Horwath Yöntemi

Yiyecekler bu yöntemde de Haris, Kerr and Forster yönteminde olduğu gibi gruplandırılmakta; maliyetler günlük ve periyodik olarak hesaplanabilmekte; ayrıca satış kalemleri de yakından takip edilebilmektedir. Yöntem günlük ambar stoklarının bilinmesine olanak sağlamaktadır.

Yöntem sayesinde bugüne kadarki yiyecek giriş ve çıkışları, hasılatları ve elde edildiği birimler görülebildiğinden birimler hakkında karar verilmesinde katkı sağlanır. Maliyet ve gelirlere ait detaylı bilgilere *günlük ayrıntılı yiyecek maliyet raporundan* ulaşılabildiği için maliyet ve satışların analizi yapılabilmektedir. Maliyetlerle birlikte satış oranı da belirlendiğinden yiyecek gruplarının toplam içindeki yeri tespit edilebilmektedir; ancak fiyat değişiklikleri yiyecek gruplarıyla birlikte görüldüğünden hangi yiyeceğin bu artışa neden olduğu tespit edilememektedir.

⁷ Zekeriya SÜMERKAN, *Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması (Cost Control)*, İnce Ofset, Balıkesir, 1989, s.83

⁸ Haşim ARAS, *Konaklama İşletmelerinde Yiyecek – İçecek Maliyet Kontrolü*, Devran Matbaası, Ankara, 1993, s.170

⁹ AKTAŞ, s.338; YILMAZ, s.155-156

3.3. Standart Maliyet Kontrol Yöntemi

3.3.1. Toplam Standart Maliyetlerin Toplam Gerçekleşen Maliyetlerle Karşılaştırılmasına Yönelik Yöntem

Bu yöntem, toplam standartların veya gruplar itibarıyla standartların gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Karşılaştırmanın yapılabilmesi için servisi yapılan porsiyon sayısının bilinmesi gerekmektedir. Bu yöntemde maliyetlere ilişkin sapmaların nedeni *günlük standart maliyet raporu* yardımıyla takip edilir.

Menüde bulunan her yemek kalemi, standart reçetelere göre hazırlandığı kabul edilerek maliyetleri çıkarılır. Satılan porsiyon miktarıyla çarpılarak, her menü kaleminin ilgili dönem için toplam maliyeti çıkarılır. Daha sonra, menüde bulunan bütün kalemlerin o dönemdeki toplam maliyetleri toplanarak genel maliyet çıkarılır. Gerçekleşen maliyetlerle tahmini maliyetleri karşılaştırmak gerekir. Önemli farklılıklar incelenmelidir.¹⁰ Yöntemi şu şekilde özetlemek mümkündür:¹¹

*Yemeğin standart porsiyon maliyeti * satılan porsiyon sayısı = yemeğin toplam standart maliyeti*
Tüm yemeklerin toplam standart maliyetleri toplamı *Karşılaştırma* gerçekleşen maliyetler = fark

Bu yöntemde standart reçete, porsiyon büyüklüğü ve standart malzeme özelliklerine uyulmadığı zaman çıkan sonuçlarla beklenen standart maliyetler çok farklı olacaktır. Bu yöntemle etkin bir maliyet kontrolü istenilen dönemler ve satışlar itibarıyla karşılaştırmalı olarak yapılabilmekte; maliyet ve satışlar da bölümler itibarıyla takip edilebilmektedir. İçeceklerde standart maliyetlerin tespiti daha kolay olmaktadır. Bu yöntem büyük veya zincir işletmelerde rahatlıkla uygulanabilmektedir.

3.3.2. Yiyecek Grupları Bakımından Karşılaştırma Yöntemi

İşletmede sunulan yiyecekler çeşit itibarıyla çok fazla değilse menüde yer alan tüm yemeklere ilişkin maliyet hesaplamaları yapılabilir. Çeşidin fazla olması durumunda yiyecekler gruplandırılır. Gruplandırılan yiyeceklerin maliyetleri gruplar itibarıyla takip edilir. Karşılaştırma toplam standart maliyetlerin toplam gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılmasına yönelik yöntemde olduğu gibi yapılır.

Grup maliyetlerinin hesaplanmasında, o yemek grubu içinde bulunan kalemlerin her biri – reçetede kullanılan tüm malzemelerin toplam maliyetlerinin, reçetede istenen miktar sayısına bölünmesiyle bulunan – porsiyon maliyeti şeklinde hesaplanır. Daha sonra hepsi toplanarak o menüyü oluşturan grubun toplam maliyeti bulunur.¹²

Yüksek maliyetli ve temel girdisi çok fazla olmayan yiyecekler için etkili bir şekilde uygulanabilen bu yöntemde en büyük problem, yemeğin hangi gruba girmesi gerektiğidir.

¹⁰ Alptekin SÖKMEN, *Yiyecek – İçecek Hizmetleri Yönetimi ve İşletmeciliği*, Genişletilmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.241

¹¹ AKTAŞ, s.344; YILMAZ, s.161

¹² SÖKMEN, s.240-241

3.4. Potansiyel Maliyet Kontrol Yöntemi

Ön maliyet – ön kontrol (precost – precontrol) olarak da bilinen bu yöntem, gelecekte olması gereken maliyetlerin belirlenerek beklenen kârın elde edilmesi için gerekli tedbirleri (satış fiyatları, menünün oluşturulması, porsiyon maliyetleri vb.) almaya ve etkinliğini arttırmaya yönelik çabaları kapsar.

Yöntemin esası, girdi ve çıktılarla ilgili standardizasyon ve satışlarla ilgili projeksiyon yapıldıktan sonra gerçekleşen üretim ve satışların standartlarla karşılaştırılarak planlardan sapmaların belirlenmesine dayanır. Satış tahminlerinin yapılabilmesi için genellikle geçmiş verilerden yararlanır.

Potansiyel maliyet kontrol yöntemi, geçmişteki yiyecek satış miktarları ile yiyecek çeşitlerini analiz ederek, gelecek dönemlerde üretimin doğru olarak planlamasını amaçlamaktadır. Satış analizi sırasında, eğer yönetim isterse müşterilerin hangi çeşit yemeklerden hoşlandıklarını, her yemek için ne kadar fiyat ödemek istediklerini ve her yemeğin satış miktarlarını da belirleyebilir.¹³

Ön maliyetleme yiyecek – içeceğin gerçek üretiminden önce miktarının ve maliyetinin belirlenmesine yöneliktir. Böylece yiyecek – içeceğin üretiminden önce gerekli değişikliklerin yapılması mümkün olur. Yiyecek maliyet yüzdesinin belirlenebilmesi için menüde yer alan her yiyeceğin bilinmesi gerekir. Eğer yiyecek maliyet yüzdesi çok yüksek olursa menüde yer alan yüksek maliyetli yiyeceklerin yerine daha düşük maliyetli yiyecekler konulabilir.

Satışlara dayanan yiyecek veya içecek maliyet yüzdesini belirleme işlemleri menü ön maliyet ve ön kontrol olarak bilinen bir form üzerinden gerçekleştirilir. Menü ön maliyet ve ön kontrol raporu iki bölümden oluşur. Soldaki bölüm tahminlerle ilgilidir. Bu bölüm bazen gün veya öğünden önce kullanılır. Sağdaki bölüm satışlar yapıldıktan sonra tamamlanır.¹⁴

4. YIYECEK – İÇECEK MALİYET ANALİZİ

İşletmeler faaliyet dönemleri boyunca tüm kademelerinde yönetim raporlarından yararlanırlar. Bu raporların bir kısmı işletmenin çeşitli kademelerindeki kişilere gönderilirken; yiyecek – içecek maliyetlerinin izlenmesi gibi spesifik konular için hazırlanan raporlar işletmenin ilgili departman müdürüne gönderilirler. Raporların çeşit ve içeriği de hazırlandığı yönetim kademesine göre farklılık gösterir. İşletme yöneticisinin işletme fonksiyonlarını daha iyi yürütebilmesi için çeşitli tekniklerden yararlanması gerekmektedir. Karşılaştırma ve analiz araçları da bunlardan bir tanesidir.¹⁵

¹³ DENİZER, s.200

¹⁴ Bahattin RIZAOĞLU, Murat HANÇER, **Menü ve Yönetim**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.210-211

¹⁵ YILMAZ, s.168-169

Yiyecek – içecek maliyet analizinde kullanılan karşılaştırma ve analiz araçlarını;

- Oranlar yoluyla analiz
- Aritmetik ortalama ve medyan
- Varyasyonlar (sapmalar)
- Eğilim yüzdeleri ile analiz (trend analizi)
- Karşılaştırmalı tablolar olarak beş ana başlık altında toplamak mümkündür.

4.1. Oranlar Yoluyla Analiz

Finansal tablo ve raporlarla ilgili çok sayıda oran hesaplanabilmekle birlikte burada amaç ön plana çıkmaktadır. Elde edilen oranların yorumlanması ve kararlarda kullanılması gerekir. Hesaplanan oranların değerlendirilmesinde ve yorumunda genellikle şu kriterlerden yararlanılmaktadır:¹⁶

- Hesaplanan oranların, geçmiş faaliyet dönemlerindeki oranlar ile karşılaştırılması
- Deneyimler sonucu bulunan oranlarla karşılaştırılması
- Oranlar aynı iş kolundaki işletmelerin veya endüstri ortalaması oranlar ile karşılaştırılması
- Yiyecek – içecek departmanında kullanılacak oranları şu şekilde özetlemek mümkündür:

Satış faaliyetleriyle ilgili oranlar;

- Yiyecek – içecek departman satışlarının toplam otel satışlarına oranı
- Yiyecek veya içecek gelirlerinin oda gelirlerine oranı
- Müşteri başına ortalama yiyecek veya içecek geliri
- Sandalye devir hızı
- İçecek gelirin yiyecek gelirin oranı
- Yiyecek – içecek maliyetleriyle ilgili oranlar;
- Yiyecek maliyet yüzdesi
- İçecek maliyet yüzdesi
- İşçilik maliyet yüzdesi
- Stoklarla ilgili oranlar;
- Yiyecek stokları devir hızı
- İçecek stokları devir hızı

Oran analizleri faaliyet sonuçlarının, finansal dengenin, yönetimin etkinliğinin değerlendirilmesinde ve yöneticilerin karar almalarında etkili bir

¹⁶ Öztin AKGÜÇ, **Finansal Yönetim**, Avcıol Basım – Yayın, İstanbul, 1994, s.19-21

araç kabul edilmektedir. Oranlardan yararlanırken amaca uygun olarak seçilmesine dikkat edilmeli; güçlü ve zayıf yönleri ile sınırları da göz önünde bulundurulmalıdır.

4.2. Aritmetik Ortalama ve Medyan

Aritmetik ortalama, bir seriyi oluşturan terimler toplamının serideki terim sayısına oranı olarak tanımlanır. Aritmetik ortalamada yer alan tüm değerler dikkate alındığından serideki aşırı büyük ve küçük değerlerden etkilenirler.

Medyan ise, birimleri küçükten büyüğe veya büyükten küçüğe doğru sıralanmış bir seride tam ortaya düşen ve seriyi iki eşit kısma bölen terimin değeri veya serinin tam ortasındaki iki terimin aritmetik ortalamasıdır. Medyanda seriyi oluşturan birimler büyüklük sırasına konur ve tam ortaya düşen elemanın değeri araştırılır. Bulunan değer ilgili serinin medyandır.

Aritmetik ortalama her ne kadar yaygın bir kullanıma sahip olsa da menü planlaması ve satış analizlerinde her zaman geçerli olmamakta; diğer bir deyişle gerçeği tam olarak yansıtmaktan uzak kalmaktadır. Bu nedenle bu yöntemde veri bileşimleri dikkate alınarak karar verilmelidir.

4.3. Varyasyonlar (Sapmalar)

Karşılaştırmalı analizin amacı belirli zaman dönemleri arasında önceden belirlenen standartlar, bütçeler veya endüstri ortalaması ile gerçekleşen maliyet ve satışların sonucu ortaya çıkan sapmaların nedenlerini analiz ederek gerekli tedbirlerin alınmasına yöneliktir.

Konaklama sektöründe işletmelerin benzer durumda olması aynı sonuca ulaşacakları anlamına gelmemektedir; çünkü sektör ortalaması çeşitli bileşenleri sonucu oluşmaktadır. Sapmaların analizine ilişkin sektörel bazda standart bir yöntem olmamakla birlikte, sapma analizlerinin yapılaş biçimine ilişkin prensipler genelde bilinmektedir.

4.4. Eğilim Yüzdeleri ile Analiz (Trend Analizi)

Olayları etkileyen ana nedenler ona uzun dönemde yön verirler. Ana nedenler uzun dönemde genelde sabittir. Bununla birlikte bazen azalış ve artışların dozu değişebildiği gibi yön de değiştirebilir. Dolayısıyla trend doğrusal olduğu gibi eğrisel de olabilir.¹⁷ Trend analizleri esas itibarıyla şu şekilde yapılabilir.

- Basit grafik yöntemi
- Hareketli ortalamalar yöntemi
- En küçük kareler yöntemi

Trend analizi dönemler itibarıyla elde edilen başarıları karşılaştırmak, değişimleri veya farklılıkları mutlak veya farklı bir temel değere göre nispi olarak belirlemek için kullanılır. Trend analizleri kontrol

¹⁷ YILMAZ, s.196

aracı olarak sorun ortaya çıkmadan gerekli önlem ve düzeltici tedbirlerin alınmasında kullanılır.

Konaklama işletmelerinde trend analizleri bilanço ve gelir tablolarının yanı sıra faaliyetlerin detaylı olarak incelenmesinde de kullanılmaktadır. Trendler analizlerin daha dinamik ve net sonuçlara ulaşmasında avantaj sağlamaktadırlar.

Yiyecek veya içeceklerin trend analizinde satış hasılatlarında artışın maliyetlerdeki ile aynı olmaması veya daha yavaş bir artışın olması edilen bir durumdur. Satın alma politikasının etkinliği ve fiyat belirlemede detaylı bir analiz yapıldığı bu noktada anlaşılabilir. Maliyetler artarken satış hasılatlarının azalması ise olumsuzluğun bir göstergesi olarak ele alınmalıdır. Trendlerin etkinliği, ortaya çıkan sapmaların ve gözlemlerin ne kadar ağırlıklı olduğunun belirlenmesi ve ileriye dönük kullanılmasındaki etkinliği oranında artmaktadır.

4.5. Karşılaştırmalı Tablolar

Konaklama işletmelerinde gelirlerin ve giderlerin mutlak değerleriyle değil de ilgili tablodaki temel bir değere göre yüzde ile ifade edilerek karşılaştırma yapılması daha anlamlı sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktadır.

Karşılaştırmalı tablolarda işletme benzer bir işletme ile karşılaştırılabileceği gibi sektör ortalaması ile de karşılaştırma yapılabilir. Bu durumda işletmenin gelir tablosundaki yiyecek – içecek verilerinin karşılaştırmalı tablolar haline getirilmesi gerekir.

Cari yıl ile bütçelenen veya sektör ortalaması ile karşılaştırmada genellikle en son yıl baz olarak alınır. Mutlak değerlerin karşılaştırılmasında mutlak değişimler de aynı değerlerle ifade edilmelidir. Yani baz olarak gelirler alınmışsa mutlak değişimler de gelir; baz olarak müşteri sayısı alınmışsa mutlak değişimler de müşteri sayısı olarak ifade edilmelidir.

5. UYGULAMA

Günümüzde konaklama işletmelerinin aynı anda farklı satış politikaları izledikleri bilinmektedir. Bu durum karşısında izlenen maliyet kontrol yöntemleri de farklı içeriklere sahip olmakta ve aynı fiziksel özelliklere sahip olan işletmelerde bile farklılıklara rastlanmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde satışlarını Her Şey Dahil ve Yarım Pansiyon olarak eş zamanlı yürüten beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde yiyecek – içecek maliyet analizlerinin nasıl işlediği aktarılmaya çalışılmıştır.

Model olarak el aldığımız konaklama işletmesi uzun süredir bu piyasada olmasından dolayı maliyet kontrol sistemlerinin işleyişinde sıkıntı yaşanmamaktadır. Kontrolleri bilgisayar programları tarafından desteklenmektedir. Ayrıca kendi ihtiyaçlarını ve konuyla ilgili kişilerin tüm gereksinimlerini kapsayacak şekilde yeni bir program geliştirmişler ve yeni

sezonda bu programdan yararlanarak maliyetlerin takibine hız ve kolaylık kazandırmayı hedeflemektedirler.

İşletme satışlarını Her Şey Dahil ve Yarım Pansiyon olarak gerçekleştirmektedir ve bu iki satış politikasının ihtiyaçları ve maliyetleri birbirinden farklılık arz etmektedir. Bu nedenle işletmede Her Şey Dahil satışlar için *günlük* ve *aylık* olarak düzenlenen *Basit Maliyet Yöntemi* kullanılırken; Yarım Pansiyon satışlarda ayrıntılı maliyet kontrol yöntemlerinden birisi olan *Harris, Kerr ve Forster Yöntemi* kullanılmaktadır. Ayrıca yönetimin talebi doğrultusunda çeşitli zaman aralıklarında *Potansiyel Maliyet Kontrol Yönteminden* de yararlanılmakta; ancak işletmede standart bir menü olmadığından *Standart Maliyet Kontrol Yönteminden* yararlanılamamaktadır.

İşletmede maliyet analizi yöntemi olarak da çoğunlukla karşılaştırmalı tablolar ve oranlardan yararlanılmaktadır. Yiyecek – içecek maliyet raporları günlük, aylık ve üç aylık dönemlerde düzenlenmekte; ayrıntılı analizler üç aylık dönemler itibarıyla gerçekleştirilmektedir.

Model olarak ele aldığımız konaklama işletmesi; tamamı Akdeniz ve Ege bölgelerinde faaliyet göstermekte olan bir grup işletmesidir. Bu nedenle düzenlenen maliyet raporları grup içerisinde yer alan diğer konaklama işletmeleri ile karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Aylık olarak yapılan incelemeler sonucunda grup bünyesinde yer alan işletmelerin kullandığı tüm malzemelerin miktar ve tutarları belirlenmekte ve bu bilgiler doğrultusunda satın alma kararlarına şekil verilmektedir.

Grup bünyesinde yer alan konaklama işletmelerinin hepsinde benzer maliyet sistemleri ve tablolar kullanıldığından bilgiler doğru aktarılmakta ve karşılaştırmalarda sorun yaşanmamaktadır.

Maliyet kontrol sistemi, satın alma talebi ile başlamaktadır. Bu nedenle tedarikçi işletmelerle sürekli iletişim halinde olunmalıdır. Satın alma işleminde verimliliğin sağlanması ve avantaj yakalanabilmesi için tedarikçi işletmelerle sürekli ve güncel bilgi akışı sağlanmaktadır. Yapılan pazar araştırmaları grup üyeleri ile paylaşılmakta ve satın alma politikaları bu doğrultuda oluşturulmaktadır.

İşletmemizde her gün günlük depo çıkışları ve departman kontrolleri gerçekleştirilmektedir. Günlük depo çıkışlarında yapılan çıkışların departmanların günlük parstock (departmanda kullanılan her malzemenin olması gereken stok seviyesi) seviyelerine uygun olup olmadığı kontrol edilmektedir. Bu sayede ilgili departmanda kullanılan malzemelerin ihtiyaçtan az ya da fazla olmadığı belirlenmektedir. Malzemelerde meydana gelen kırık ve zayıflar ile malzemenin yapısının kullanılamayacak kadar bozulması oluşan maliyetler hazırlanan raporda ayrıca belirtilmekte böylelikle tüketilen malzemenin asıl maliyeti tespit edilmektedir.

Günlük departman kontrollerinde, yüksek maliyetlere neden olan departmanlarda yaşanabilecek kaçaklar önlenmeye çalışılmaktadır. Kullanılan bilgisayar programından alınan günlük satış raporları ile

departmanların elinde bulunan malzemeler, yapılan spot check (malzemelerin ay sonu genel sayımı dışında kontrol amaçlı sayımı) ile karşılaştırılır. Satış raporu ile departman stoğu arasında uyumsuzluk olması halinde uyumsuzluğun nedeni ilgili yerlere rapor edilmektedir.

İşletmede yapılan yiyecek – içecek maliyet analizlerinin amacı; işletme yönetimince daha önceden belirlenen yiyecek – içecek maliyet hedefine ulaşmaktır ve temelini $Açılış\ Stoğu + Alımlar - Tüketim = Kapanış\ Stoğu$ formülü oluşturmaktadır. Bu formül sayesinde ilgili ayda işletme hem kullandığı yiyecek – içecek malzemelerinin miktarını hem de bir sonraki aya devreden malzeme miktarını belirleyebilmektedir. Formüle yapılan bazı eklemeler ile de günlük kişi başı yiyecek – içecek maliyeti hesaplanabilmektedir.

Departman tüketim raporları ile ilgili ayda hangi malzemeden hangi miktar ve tutarlarda kullanıldığı belirlenerek karşılaştırma ile analiz yapılmaktadır. Analiz sonucunda maliyeti arttıran malzemeler belirlenmekte; müşteri memnuniyetini düşürmeden maliyetleri azaltmaya yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

İşletmenin misafir ikramları olarak kullandığı malzemelerle ilgili formlar ilgili departmanlardan (ön büro, oda servisi, misafir ilişkileri) belirli periyotlarda talep edilmektedir. Misafir ikramı olarak kullanılan malzemeler (meyve, şarap, çikolata vb.) ay sonlarında maliyetleri hesaplanarak, ilgili departmanların misafir ikram hesaplarında takip edilir. Karşılaştırılmalı tablolar sayesinde aylık ve yıllık olarak misafir sayılarına orantılı olarak tüketilen malzemelerin miktarları ve tutarları hesaplanarak; bir sonraki ay veya bir sonraki yıl için izlenecek ikram politikası belirlenir.

İşletme yönetimi tarafından otel içerisinde kullanılmak üzere departman müdürlerine verilen; **ödenmez** (departman müdürlerinin işletme içerisindeki yiyecek – içecek ünitelerini kullanma hakkı) ve **ikram** (departman müdürlerinin misafirleri için kullanılması amacıyla verilen tutar) tüketim maliyetleri hesaplanarak, toplam tüketimden çıkartılmaktadır.

Elde edilen misafir ikram tüketim maliyetleri ve departman müdürleri ödenmez – ikram maliyetleri, toplam tüketim maliyetlerinden çıkartılarak; işletmede konaklayan misafirlerin gerçekleştirdiği tüketimlerin asıl maliyetleri belirlenir.

Model olarak ele alınan işletmede maliyet kontrolünde kullanılan tablolara çalışmanın sonunda yer verilmektedir.

6. SONUÇ

Maliyet analizlerinin yapılmasının asıl nedeni bütçelerle belirlenmiş olan maliyet hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığının tespit edilmesidir. Konaklama işletmelerinin en büyük gelir kaynağı da yiyecek – içecek satışları olduğu için yiyecek – içecek maliyet analizleri bu işletmeler açısından oldukça önem taşımaktadır. Konaklama işletmelerinde maliyet

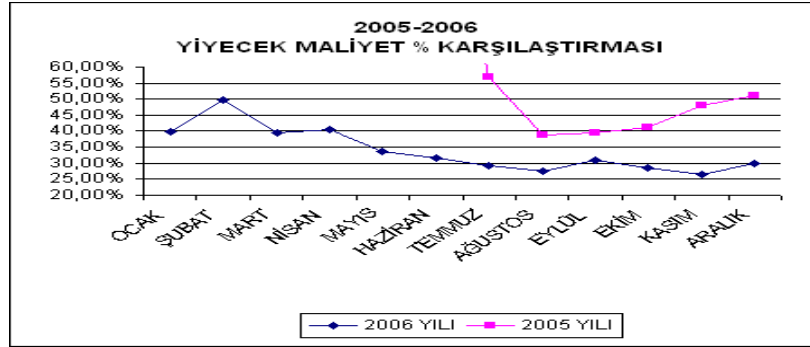
kalemlerini etkileyen unsurlar çok çeşitli olmakla birlikte etkin bir maliyet kontrol sistemi ile azaltulabilmektedir.

Yapılan model çalışmasında da işletmenin kârını arttırmak için yiyecek – içecek maliyetlerini gereksiz yere arttırarak yüksek maliyet nedenleri belirlendikten ve bu nedenlerin azaltılmasına yönelik kontrol sistemi getirildikten sonra maliyetlerde istenen azaltılmanın sağlandığı gözlemlenmiştir. Bu amaçla işletmede yer alan kontrol sistemi menünün planlanması aşamasından başlayarak yiyecek – içeceklerin satışından sonraki denetimlerine kadar tüm aşamalarını kapsamaktadır.

Konaklama işletmelerinin yapısı gereği; işletmeler birbirleriyle aynı koşullara sahip olsalar da maliyet unsurları farklılık gösterebilir. Bu durumda konaklama işletmeleri için maliyet düşürmeye yönelik kesin yaptırımlardan söz edemeyiz; ancak her işletme kendi koşulları çerçevesinde ve kendi özelinde maliyet azaltıcı önlemlerini belirleyerek uygulamaktadırlar.

AYLAR	YİYECEK MALİYETİ	YİYECEK GELİRİ	2006 YILI MALİYET	2005 YILI MALİYET
OCAK	19.015,53	47.788,42	39,79%	
ŞUBAT	29.756,03	59.838,58	49,73%	
MART	32.307,76	81.904,50	39,45%	
NİSAN	48.442,73	119.480,57	40,54%	
MAYIS	33.559,83	99.739,59	33,65%	
HAZİRAN	52.732,46	166.539,95	31,66%	134,21%
TEMMUZ	46.069,28	156.907,73	29,36%	56,88%
AĞUSTOS	82.187,73	300.103,02	27,39%	38,66%
EYLÜL	72.542,94	234.371,22	30,95%	39,44%
EKİM	42.010,11	146.977,38	28,58%	41,11%
KASIM	30.807,10	116.076,15	26,54%	48,00%
ARALIK	39.729,11	132.904,24	29,89%	51,15%
TOPLAM	529.160,61	1.662.631,35	31,8%	

Tablo 1 Yıllık Karşılaştırmalı Yiyecek Maliyet Analizi



C.13, S.3 Konaklama İşletmelerinde Yiyecek – İçecek Maliyet Analizi

\$ KUR:	1,3801	-
GÜNLÜK YIYECEK COST RAPORU		
TARİH	13.04.2007	
ACTUAL		
TODAY		MONTH TO DAY
1.892	Depo Çıkış	42.532
70	Direk Satın Alma COMP+HUSE KİŞİ SAYISI	214
1.892	YIYECEK MALİYETİ	42.532
277	KİŞİ SAYISI	6.886
GELİRLER		
	VIP Ofisler Villalar Personel Yemekhanesi Ödenmez ve İkram Yiyecekten İçeceğe Transfer	96
0	TOPLAM KREDİLER	96
	İçecekten Yiyeceğe Transfer	7
	TOPLAM	7
1.892	NET YIYECEK MALİYETİ	42.443
6,83	BRÜT MALİYET KİŞİBAŞI YTL	6,18
4,95	BRÜT MALİYET KİŞİBAŞI \$	4,48
9,14	BRÜT PARA ÖDEYEN KİŞİBAŞI YTL	6,37
6,62	BRÜT PARA ÖDEYEN KİŞİBAŞI \$	4,62
6,83	NET MALİYET KİŞİBAŞI YTL	6,16
4,95	NET MALİYET KİŞİBAŞI \$	4,47
9,14	NET PARA ÖDEYEN KİŞİBAŞI YTL	6,36
6,62	NET PARA ÖDEYEN KİŞİBAŞI \$	4,61

Tablo 2 Günlük Yiyecek Maliyet Raporu

YİYECEK VE İÇECEK MALİYET TABLOSU
01.06.2007-30.06.2007

YİYECEK			İÇECEK	
EURO	YTL.		YTL.	EURO
7.682,8	13.554,0	Brüt Gelir	18.344	10.397,94
0,00		Board Geliri		0,00
7.682,83	13.554,0	Extra Gelir	18.344	10.397,94
7.682,83	13.554,0	TOPLAM NET GELİR	18.344	10.397,94
		SATIŞLARIN MALİYETİ		
11.569,8	20.411,4	Depo Açılış Envanteri	70.548	39.988,78
20.571,1	36.291,5	Mutfak Açılış Envanteri		0,00
368,23	649,63	Barlar Açılış Envanteri	21.792	12.352,52
159.553	281.483	Satınalma	173.760	98.492,43
0,00		Satıcılara iade edilen Faturalar	1.691	958,58
192.062	338.836	BAŞLANGIÇ ENVANTERİ	264.409	149.875,1
22.966,9	40.518,2	Depo Kapanış Envanteri	126.131	71.495,07
32.971,9	58.169,1	Mutfak Kapanış Envanteri		0,00
2.806,45	4.951,14	Barlar Kapanış Envanteri	32.721	18.547,37
0,00		Direkt Satınalma		0,00
133.317	235.198	BRÜT TÜKETİM	105.556	59.832,71
1.471,20	2.595,49	VIP	98,80	56,00
2.371,06	4.183,03	Ekstra Gelir Maliyetleri	4.586,0	2.599,48
2.342,69	4.132,98	İskonto ve Geri Dönüş Faturaları	8.314,1	4.712,67
0,00		Fire ve Zayıflar		0,00
31,31	55,23	İçecek Depolarından Mutfaka Transferler		0,00
0,00		Yiyecek Depolarından Barlara Transferler	17.777	10.076,74
117.086	206.564	BRÜT SATIŞ MALİYETİ	110.280	62.509,99
100,05	176,51	İkram Ağırlama Maliyetleri GM	67,92	38,50
1.047,19	1.847,45	Complimentary Tüketimleri	1.066,3	604,45
0,00		Info Gruplar		0,00
0,00	0,00	Acenta Rehberleri Tüketimleri	0,00	0,00
1.147,24	2.023,96	SATIŞ PAZARLAMA İKRAM GİDERİ	1.134,2	642,95
		TOPLAMI		
78,96	139,30	House Use Tüketimleri	44,46	25,20
27,12	47,85	Müzişyenlerin Tüketimleri	28,23	16,00
7,91	13,95	Merkez Ofis Personeli Tüketimleri	4,94	2,80
564,00	995,01	Animasyon Takımı Yemeği Maliyeti	211,70	120,00
733,20	1.293,51	Müdürlerin Büfe Yemeği Maliyeti	275,22	156,00
172,53	304,37	İkram Ağırlama Maliyetleri GM - İdari		0,00
7.850,03	13.849,0	Personel Yemeği Maliyeti		0,00
9.433,75	16.643,0	DİĞER YEMEK MALİYETLERİ TOPLAMI	564,54	320,00
106.505	187.897	NET MALİYETLER	108.581	61.547,04
		İSTATİSTİKLER		
		Güncel Maliyet Yüzdesi		
		Board Gelirinin Günlük Kişi Başına oranı		
0,69	0,69	Envanter değişim yüzdesi	0,40	0,40
0,46		Kişi Başına Extra Gelir	1,11	0,63
	0,82			
0,14	0,25	Kişi Başına Extra Gelir Maliyeti	0,28	0,16
	16.555	Toplam Ücretli Misafir Sayısı	16.555	
	1,76	Ortalama Döviz Kuru (Euro)	1,76	
6,43	11,35	GÜNLÜK KİŞİ BAŞINA MALİYET	6,56	3,72 €
6,67 €		HAZİRAN 07 GÜNLÜK KİŞİ BAŞI		3,85 €
		MALİYET HEDEFİ		
-0,24 €		FARK		-0,13 €

Tablo 3 Aylık Yiyecek – İçecek Maliyet Raporu

ET&BALIK&PILIC TOPLAM TUKETIMI						
2007	ORTALA MA	AYLIK	AYLIK	MUST	KISI BASI	KISI
AYLAR	FIYAT	TUKETIM(KG)	MALIY ET	ERI SAYIS I	TUKETIM (KG)	BASI MALIY ET
JANUARY	6,19	291,50	1804,53	1000,0 0	0,06	1,80
FEBRUARY	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MARCH	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
APRİL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MAY	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
JUNE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
JULY	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AUGUST	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SEPTEMBER	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
OCTOBER	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVEMBER	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DECEMBER	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOPLAM			1000,0		
	TUK KG	291,50	1804,53	0	0,06	1,80

Tablo 4 Harris, Kerr & Forster Yöntemine Göre Karşılaştırma Tablosu

KAYNAKÇA

1. AKGÜÇ, Öztin, **Finansal Yönetim**, Avcıol Basım – Yayın, İstanbul, 1994.
2. AKTAŞ, Ahmet, **Ağırlama Hizmet İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi**, Livane Matbaası, 2. Baskı, Antalya, Ocak 2001.
3. ARAS, Haşim, **Konaklama İşletmelerinde Yiyecek – İçecek Maliyet Kontrolü**, Devran Matbaası, Ankara, 1993.
4. DENİZER, Dündar, **Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Yönetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005.
5. RIZAOĞLU, Bahattin, Murat HANÇER, **Menü ve Yönetim**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005.
6. SÖKMEN, Alptekin, **Yiyecek – İçecek Hizmetleri Yönetimi ve İşletmeciliği**, Genişletilmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005.
7. SÜMERKAN, Zekeriya, **Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması (Cost Control)**, İnce Ofset, Balıkesir, 1989.
8. TÜRKSOY, Adnan, **Otel Yönetim Muhasebesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.
9. ULU, Ahmet, Mehmet SARIŞIK, “Yiyecek – İçecek İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemleri ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği”, **1. Uluslararası ve VII. Ulusal Turizm Kongresi**, Kuşadası, 29 Kasım – 3 Aralık 1996.
10. USAL, Alparslan, Osman Avşar KURGUN, **Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, Ekim 2003.
11. YILMAZ, Yaşar, **Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolü**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004.