

MENÜ ANALİZİNDE GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ YÖNTEMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Levent KOŞAN*

ÖZ

Menü yiyecek içecek işletmelerinde gerek pazarlama gerekse stratejik amaçlı kullanılacak bir araç olarak tanımlanmaktadır. Bu çerçevede menü analizi de önemli bir konu olarak literatürdeki yerini almıştır. Analiz neticesinde ulaşılabilecek sonuçların uygunluğu kullanılacak maliyet hesaplama yöntemlerine bağlıdır ve geleneksel yöntemler veya çağdaş yöntemlerin farklı sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir. Bu çalışmanın amacı hesaplamalarda kullanılacak yöntem olarak sürece dayalı FTM sisteminin seçilmesinin geleneksel menü analiz yöntemine göre ortaya çıkaracağı farklılıkların belirlenmesidir. Yapılan örnek uygulama ile sürece dayalı FTM sisteminin kullanılmasının sonuçlarda meydana getirdiği farklılıklar gösterilmiş ve yönetim kararlarına olan katkısı açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Menü, Menü Analizi, Sürece Dayalı FTM Sistemi

Jel Kodu: M41

COMPARISON OF TRADITIONAL AND CONTEMPORARY METHODS IN MENU ANALYSIS

ABSTRACT

Menu is described that can be used both as a tool for marketing and strategic in food and beverage businesses. In this context, menu analysis has taken place as an important issue in the literature. Compliance with the outcomes to be achieved depends on the cost calculating methods used for analysis and thought to have different consequences according to contemporary methods or traditional methods. The purpose of this study is to determine the differences that may emerge selection of Time Driven ABC system as a method to be used in the calculations than the traditional menu analysis method. With a sample application demonstrated the differences as a result of using Time Driven ABC system and tried to explain the contribution of management decisions.

Keywords: Menu, Menu Analysis, Time Driven ABC System

Jel Code: M41

GİRİŞ

Genel olarak yiyecek içecek endüstrisi, düşük kar marjı ve oldukça yüksek iflas oranları ile çok zorlu ve rekabetçi bir iş kolu olarak düşünülmektedir. American Express (2003) tarafından yapılmış bir çalışma, yeni açılan her 10 restorandan 9'unun ilk yılında iflas ettiğini ileri sürerken, Parsa (2003) tarafından yapılan başka bir araştırma, bu oranın %60'a yakın olduğunu ifade etmektedir (Raab, Shoemaker ve Mayer, 2007: 3).

Riskin böylesine yüksek düzeylerde olabildiği restoran işletmelerinde, yöneticilere düşen sorumluluklar da daha fazla olmaktadır. Yöneticilerin, işletme karlılığını belirleyen maliyet ve satış üzerinde etkin olabilmek için maksimum çaba göstermeleri hayati bir unsur olarak ön plana çıkmaktadır. Bu bağlamda, yiyecek işletmeleri tarafında kullanılan menü

* Yrd. Doç. Dr., Mersin Üniversitesi Silifke Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu,

analizlerinin, çağdaş maliyet yönetim sistemleri ile tekrar değerlendirilmesi bir tercihten öte bir gereklilik durumuna gelmiştir.

Klasik menü analizi sonuçlarına bağlı olarak restoran yöneticileri, bazı menü kalemlerinin üretimini arttırmak, azaltmak ve tutundurma faaliyetleri ile desteklemek gibi bir takım stratejik kararlar alabilmektedir. Alınan bu kararların başarılı olması menü kalemleri ile ilgili bilgilerin doğruluğuna bağlıdır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ile işletmeler, temelde daha doğru maliyet bilgilerine ulaşabilmekte ve bunun sonucu olarak ürünlerin karlılıklarını ve işletmeye bıraktıkları katkı paylarını daha doğru hesaplayabilmektedir. Bu nedenle FTM ile yapılacak bir menü analizi ve sonrasında buna bağlı olarak alınan stratejik kararlarda daha etkin sonuçlar alınması mümkündür.

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi, yaklaşık 25 yıldan beri imalat endüstrisinde başarıyla kullanılmıştır. Bu sayede birçok imalat işletmesi maliyetlerini daha iyi idrak ederek karlılıklarını arttırabilmiştir. Uygulamada sağlık ve finans işletmeleri gibi bazı hizmet işletmelerinde FTM yöntemine başvurulmasına karşın, otel ve restoran işletmelerinde FTM kullanan işletme sayısı yok denecek düzeydedir. Dahası ağırlama yazınında, FTM yönteminin restoran işletmelerinde kullanılmasına yönelik araştırma sayısı dahi oldukça azdır (Raab ve Mayer, 2004: 80).

Çalışmanın temel amacı, menü analiz yöntemini, stratejik bir yönetim aracı olarak kabul edilen faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanarak yapmak ve geleneksel analiz yöntemlerine göre bulunmuş sonuçlarla karşılaştırmaktır. Ancak ilerleyen kısımlarda bahsedileceği üzere örnek uygulama FTM Sisteminin daha geliştirilmiş bir şekli olan Sürece Dayalı FTM sistemine göre yapılacak ve sistemler arasındaki farklılıklar ortaya konulacaktır. Bu sonuçların, hem yiyecek hizmeti veren işletmelerde yöneticilerin daha etkin kararlar almasına yardımcı olması, hem de ulusal turizm yazınına katkı sağlaması beklenmektedir.

1. MENÜ VE MENÜ ANALİZİ KAVRAMLARI

Menü, yiyecek-içecek yönetiminde özellikle maliyet kontrolü aşamasında temel bir başlangıç noktasıdır. Aynı zamanda yiyecek-içecek işletmelerinde başlıca bir pazarlama aracı olarak da işletmelerin mevcut ürünlerini temsil eden menü, fiyatları belirleyen, promosyon olanaklarını sağlayan önemli bir dağıtım kanalı olarak da açıklanmaktadır (Atikson ve Jones, 1994:40).

Yiyecek - içecek işletmelerinin yönetiminde hem güçlü bir pazarlama, hem de kontrol aracı olan menünün analizi de önemli bir konu olarak karşımıza çıkmakta ve geliştirilebilir performans fırsatlarını belirlemek için maliyet ve satışların sistematik olarak değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Atikson ve Jones, 1994). Bu analiz yardımıyla işletmelerin maliyet kontrol sistemini daha etkin kullanabileceği, yiyecek ve içeceklerin planlanma ve fiyatlamasının daha doğru bir şekilde belirlenebileceği ayrıca işletmedeki hizmet içi eğitimin ve hedeflenen müşteri grubuna yönelik stratejilerin kolaylıkla gerçekleştirilebileceği düşünülmektedir (Rızaoğlu, 1991: 81).

Menü analizi, mevcut menünün etkinliğini değerlendirmede ve menünün yeniden planlanarak oluşturulmasında kullanılan bir araçtır. Bu araç yoluyla menüden çıkarılacak veya menüye eklenecek yiyecek-içeceklerle ilgili kararlar verilebilmektedir. Menü analizine ilişkin yöntemler kimi zaman menü mühendisliği, kimi zaman karlılık analizi olarak da isimlendirilmektedir. Uygulamada kullanılan farklı analiz yöntemleri olmakla birlikte, bu yöntemler işletmeden işletmeye farklılıklar gösterebilmektedir (Maviş, 2005: 194-195).

Günümüzde yiyecek içecek işletmelerinde hem nitel hem de nicel menü analiz yaklaşımlarının kullanılması, iyi bir menünün düzenlenmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Her ne kadar bu konuda yaklaşımlar ilişkili bilgiler sağlasa da menü analizi, yiyecek işletmelerinde kesinlikle geri planda tutulmaması gereken bir konudur (Annaraud, 2008: 28). Bu sebeple izleyen kısımlarda menü analizinde kullanılan yöntemler, yaklaşımlar hakkında bilgiler verilecektir.

1.1. Menü Analizinde Analitik Yaklaşımlar

Otuz yılı aşkın süredir ağırlama yazınında farklı menü analiz yöntemleri geliştirilmiştir. Geliştirilen bu yöntemlerde, menü mühendisliği üzerinde çalışan farklı araştırmacılar, değişik görüşler içeren matrislerle menüdeki kalemleri değerlendirme yoluna gitmişlerdir. Sırasıyla Miller (1980), Kasavana ve Smith (1982, 1990), Pavesic (1985), Hayes ve Huffman (1985), Bayou ve Bennett (1992), LeBruto Ashley ve Quain (1995) ve diğerlerinin bazı benzer özelliklerine rağmen farkı anlayışlar içeren matrisler geliştirdiği görülmektedir.

Miller (1980) tarafından uygulanan ilk menü analiz modelinde, satış ve popülerite ile ilişkilendirilmiş dörtlü matris uygulanmıştır. Amaç, genel yiyecek maliyetleri yüzdesini en aza indirmektir. Kasavana ve Smith (1982) daha sonraki yıllarda brüt karı birleştirerek farklı bir model ortaya koymuştur. Kasavana ve Smith tarafından geliştirilen menü mühendisliği, menüdeki ürünleri performanslarına ve katkı paylarına göre değerlendiren bir analiz yöntemidir. Bu modelde amaç, katkı payını (satışlar - direkt maliyetler) maksimize etmektir. Kasavana ve Smith menü analizini beğenilirlik ve katkı payı matrisi üzerine kurarak daha etkili kontrol-planlama ve pozitif menü ürünlerinin belirlenmesine olanak sağlamışlardır (Kwong, 2005: 91). Pavesic (1985) ise menüde yer alan kalemlerin fiyatlarını ve ağırlıklandırılmış ortalama brüt karı kullanarak bu matris modellerini modifiye etmiştir. Aynı yıllarda Hayes ve Huffman (1985) daha önceki matris modellerindeki anlayışlara zıt bir şekilde bazı menü kalemlerinin kolaylıkla farklı matris bölümlerinde olabileceğine yönelik değerlendirmelerde bulunmuşlar bunun için işletmelerin “amaç değer analizi” yapmak zorunda olduklarından bahsetmiştir. Bu analiz, her bir menü kalemine ait yiyecek maliyet yüzdesi, popüleritesi, katkı payı, satış fiyatı ve değişen maliyet yüzdeleri ile belirlenen matematiksel bir formül olarak açıklanmaktadır. Hayes ve Huffman modelinde temel amaç, önceden belirlenmiş kar yüzdesine ulaşmaktır. Öte yandan karlılık analizi olarak adlandırılan Bayou ve Bennett modeli (1992) hiyerarşik bir sisteme dayandırılmıştır. Model, farklı menü kalemlerine dağıtılan sabit maliyetlerin önemi üzerine yoğunlaşmakta doğrudan sabit maliyetlerin (ücretler, bakım – onarım, pazarlama vb.) hem işletmenin tamamı, hem de öğünler için tanımlanması gerektiği belirtilmektedir. Bu maliyetlerin katkı payından düşüldükten sonra “öğün grubu” olarak ifade edildiği ve öğün gruplarına dağıtılması mümkün olmayan; yönetici maaşları, kira, sigorta ve amortisman gibi kalan tüm sabit maliyetlerin bütün işletmeye dağıtılması sonucu restoranın genel karlılığının ortaya çıkacağından bahsedilmektedir (Bölükoğlu ve Türksoy, 2001: 25). Bu yaklaşıma göre yiyecek ya da içecek kalemi yalın olarak değil tüm koşullar göz önüne alınarak değerlendirilmelidir.

Yiyecek maliyet yüzdesi, katkı payı, beğenilirlik gibi faktörlere bağlı oluşturulan matris modellerinde, bir yiyeceğin durumunun diğerine bağlıdır. Düşük sınıflandırmalar içerisinden kurtarılacak bir menü kalemi için, yüksek nitelikli başka bir menü kalemi bu sınıf içerisine itilmek durumunda kalabilir. Bu yüzden Kasavana ve Smith matris modelinde ele alınan katkı payı ve beğenilirlik kriterlerine ek olarak LeBruto ve arkadaşları

(1995) işçilik maliyetlerini de ele almışlar ve toplam 3 farklı değişken içeren model oluşturmuşlardır (LeBruto, Ashley ve Qaiun, 1997: 4).

Müşteri eğilimleri, performans değişiklikleri, müşteri beklentileri, ilgili menü kalemlerinin mevcut ve potansiyel rekabet durumları gibi birçok etmen bir her hangi bir ürüne olan talebi değiştirecektir. Bu nedenle, menü analiz sürecinin değerlendirilmesi sürekli olmakla birlikte Miller ve Pavesic (1996) tarafından tavsiye edilen, yılda iki defa yapılmasıdır (Kwong, 2005: 94). Miller (2000), ise menü değerlendirme sürecinin, yeni açılan yiyecek içecek işletmelerinde ayda en az bir ve ilk yıldan sonra üç ayda en az bir defa uygulanmasını önermektedir (Nicolae, 2008: 1473).

Menü analizi yapılırken önemli olan nokta katkı payını doğru hesaplayabilmektir bu sebeple uygun maliyet sistemi kullanmak önem arz etmektedir. Çünkü maliyet hesaplama sisteminin maliyet objesiyle ilgili doğru bilgileri kullanmaması bulunan sonuçların ve alınacak kararların yanlış olması anlamına gelmektedir. Bu sebeple 1980'lerden beri pek çok sektörde başarıyla uygulanmış bir maliyet sistemi olan FTM Sisteminin kullanılmasının özellikle geleneksel yöntemlerden bazılarında (Le Bruto ve diğerleri) hesaplamalara nispeten dahil edilen işçilik giderlerinin daha doğru ele alınması açısından önemli olacağı düşünülmektedir. Ayrıca sistemin bir üst modeli olan Sürece Dayalı FTM Sistemi çerçevesinde de kaynak verimliliği hakkında bilgi sahibi olunabilecek elde edilen bilgiler işletme etkinliğini artırma yolunda kullanılabilir. Çalışmanın bundan sonraki kısmında bahsedilen maliyet hesaplama sistemleri hakkında bilgiler verilecektir.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), yöneticilerin daha iyi karar vermelerine yardımcı olan stratejik araçlardan biri olarak işletme yöneticilerinin ve araştırmacıların dikkatini her geçen zaman daha fazla çekmektedir. Öyle ki, son yıllarda FTM sistemi, özellikle gelişmiş ülkelerde yönetim muhasebesi alanında en çok araştırılan konulardan biri olmuştur (Fei ve Isa, 2010: 144).

1980'lerin ortasında ortaya çıkmış FTM sistemi yöneticilere, müşterileri, ürünleri, işlemleri ve hizmetlerinin gerek maliyeti gerekse karlılığı hakkında daha doğru bilgi sağlayan teknik bir yöntem olarak açıklanmaktadır. FTM genel üretim giderleri olarak düşünülebilecek endirekt üretim maliyetleri üzerinde yoğunlaşan ve endirekt maliyetlerle ürünler arasında anlamlı bir ilişki kurarak hesaplama yapan bir maliyetleme yöntemidir. Bununla beraber farklı sektörlerdeki uygulama sonuçları, sistemin maliyetlemenin ötesinde önemli bir yönetim aracı olarak ta kullanılabileceğini göstermiştir. Bu nedenle, FTM'yi, daha doğru ürün maliyet bilgisi vermek üzere tasarlanmış, bunun yanı sıra işletme yönetimi için stratejik bilgiler de sağlayan ve yönetimin daha doğru kararlar almasına yardımcı olan stratejik bir maliyet/yönetim muhasebesi sistemi olarak ifade etmek mümkündür (Doğan, 1996: 210; Saban ve İrak, 2009: 98).

Bir başka kaynağa göre FTM'nin işletme yöneticileri için hayati önem taşıyan stratejik planlama sürecini kârsız ürünler, müşteriler, pazar bölümlene, maliyetleme gibi çeşitli konuları içeren raporlar sunarak ve stratejinin hayata geçirilmesi sürecinde başarı faktörleri değerlendirme ve ölçme konularında destek sağladığından bahsedilmektedir (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 8).

Günümüzde yiyecek içecek işletmelerinin de temel rekabet konusu, yöneticilerinin uygun ürün fiyatları ile konukların farklı ihtiyaçları arasında bir denge bulma kabiliyetleri olması sebebiyle FTM Sisteminin kullanılmasının yiyecek içecek işletmelerine de önemli

avantajlar sağlayacağı düşünülebilir. Hizmet firmaları açısından bakıldığında sağlık işletmeleri ve finansal işletmeler gibi birçok farklı firmada FTM yöntemi uygulanmasına karşın, otel ve restoran işletmelerinde fazla kullanılmış bir yöntem olmadığı ve FTM yönteminin yiyecek içecek işletmelerinde kullanımına ilişkin uygulamalara son on yıl içinde rastlanmaktadır. Raab ve Mayer (2003), restoran yöneticileri ile yaptıkları bir araştırmada, yöneticilerin işçilik ücretleri gibi bazı genel giderleri izleme ihtiyacı konusunda fazlasıyla bilgi sahibi olduklarını tespit etmişlerdir. Buna karşın katılımcıların yaklaşık yarısı maliyetlerini ve süreçleri ölçtüklerini belirtirken sadece bir restoran yöneticisi işçilik maliyetlerini FTM ile hesapladığını belirtmiştir. Bu sonuç FTM'nin kullanımının restoran işletmelerinde günümüzde dahi çok fazla olmadığını açıkça göstermektedir.

İş gücü maliyeti yiyecek içecek endüstrisinde önemli bir faktör olarak belirtile de menü analizi yapılırken sabit gider olarak düşünülmekte ve göz ardı edilmektedir. Yiyecek içecek hazırlık, pişirme ve müşterilere servis süreçlerinde ortaya çıkan iş gücü maliyetlerinin büyük bir kısmının sabit gider olarak düşünülmesi sebebinin hesaplamalarda yaşanan güçlüklerden kaynaklandığı söylenebilir. Bu nedenle FTM'nin özellikle iş gücü maliyetlerini menü analizine etkin bir şekilde yansıtılması gerektiği vurgulanmaktadır (Kang, Lee ve Kim, 2010: 2). Bununla beraber FTM ile restoran yöneticileri bütün üretim faaliyetlerini kontrol edebilmekte ve değer yaratmayan faaliyetleri tespit edebilmektedir. Bu faaliyetleri eleme, dışarıdan sağlama ya da mevcut çalışanları ile daha verimli yürütme konusunda fikir sahibi olabilmektedir.

Birçok işletme, FTM uygulamaları ile karlılıklarını arttırabilecek, maliyetlerini daha etkin kontrol ve yönetebilecekleri yolları keşfetmişlerdir. Ancak temel faaliyetlerin belirlenmesi, hesaplanması, modelin geliştirilmesi, güncellenmesi ve kontrol edilmesinde yaşanan maliyet ve zaman alması gibi zorluklar yeni bir yöntem ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Böylece, Sürece Dayalı FTM isminde yeni bir yöntem geliştirilmiştir (Kaplan ve Anderson, 2003:1). Geleneksel FTM yaklaşımının iyileştirilmiş bir modeli olan Sürece Dayalı FTM sisteminin genel olarak felsefesi geleneksel FTM sistemi ile benzer olmasına karşın özellikle ikinci aşama dağıtımda maliyet taşıyıcı olarak sadece süreci kullandığı için yapılan hesaplamalarda farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Sürece Dayalı FTM yöntemi karmaşık faaliyetlerde doğru bir maliyet modeli oluşturmakta aynı zamanda hizmet süreci yeniden düzenlendiğinde güncellenmesi kolay bir maliyet sistemi olarak düşünülmektedir. Bu özellikler Sürece Dayalı FTM yöntemini, üretim yada hizmet süreçlerini çevreye uygun şekilde değiştiren şirketler için daha uygun bir hale getirmektedir (Everaert ve Bruggeman, 2007: 16; Saban ve İrak, 2009: 99).

Sürece Dayalı FTM Sistemi, özellikle farklı sayıdaki müşterilerine farklı şekillerde hizmet sunmak, farklı şekillerde ürünler tasarlamak, farklı şekillerde kaynaklar kullanmak ve fazla sayıda tedarikçiyle çalışmak gibi özelliklerle karmaşık işletme yapısına sahip şirketler tarafından talep edilmektedir. Dolayısıyla bu türde eğilim gösteren işletmelerin daha doğru bilgilere ulaşabilmeleri için Sürece Dayalı FTM Sistemini benimsemeleri daha uygun olacaktır (Koşan, 2007: 159). Restoran işletmeleri de sahip oldukları menü kalemlerinin sayısı ve niteliğine bağlı olarak söz konusu özellikleri fazlasıyla sergileyebilmeleri nedeniyle bu sistemi kullanmaları yararlı olacaktır.

Sürece Dayalı FTM Sistemi sayesinde elde edilen bilgiler işletme yöneticileri tarafından çeşitli yönetim kararlarında kullanılabilir. Geleneksel FTM Sistemi ürün, müşteri gibi çeşitli maliyet objelerinin faaliyetleri kullanım adetlerine göre maliyetlerin dağıtımını yaparken SDFTM, ürün, müşteri veya müşteri gruplarının ilgili faaliyetlerde

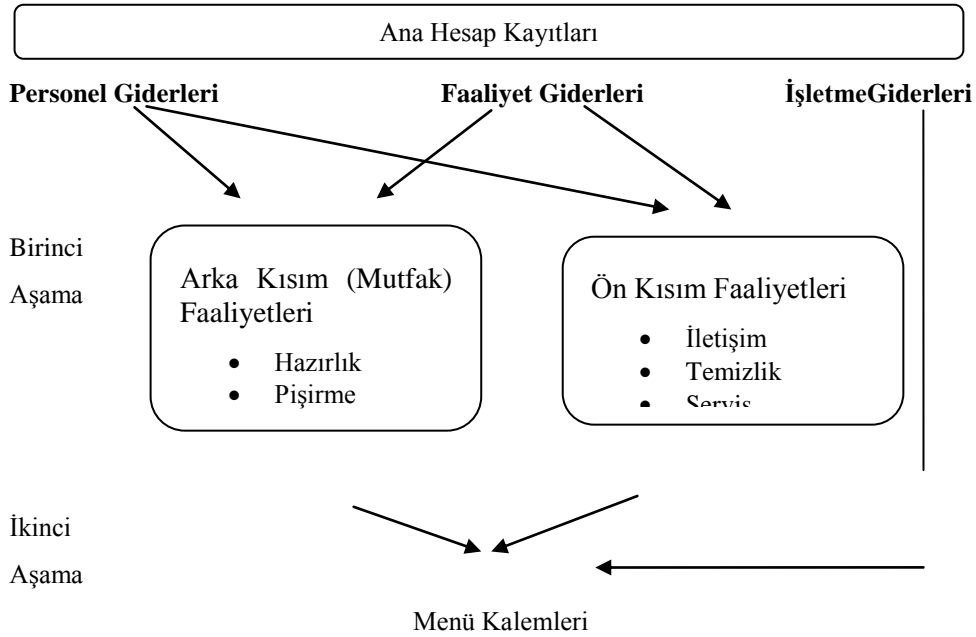
geçirdikleri süreyi dikkate almakta ve toplam işletme kaynaklarının ne kadarını tükettiğini hesaplayabilmektedir (Koşan, 2007: 167).

Menü analizi ve FTM sistemleri hakkında verilen bu bilgilerden sonra konunun daha iyi anlaşılması için çalışmanın bu kısmında örnek bir uygulamaya yer verilmesi düşünülmektedir. Örnek uygulamada geleneksel yöntem haricinde FTM'ye göre yapılmış bir menü analizi de yer almaktadır. Bu sayede geleneksel ve FTM'ye göre yapılan menü analizinin birbirine göre farklılıkları görülerek işletme yönetimi tarafından alınacak kararlara daha fazla yardımcı olacağı düşünülmektedir. Sürece Dayalı FTM'nin özünü oluşturan kaynak maliyetlerinin sürece göre dağıtılması FTM Sistemi içinde kullanılabilir bir dağıtım anahtarıdır. Ancak geleneksel FTM'de dağıtım anahtarı olarak kullanılacak "süre" işletmede ortaya çıkan atıl kapasite hakkında bilgi vermemektedir. Bu sebeple uygulama ve sonuçların yorumlanma süreçlerinde Sürece Dayalı FTM'nin yardımcı olacağı kaynak kullanım konusunda da açıklamalara yer verilecektir. Böylelikle ilgili maliyet objesi için yapılan hesaplamalar neticesinde kullanılmayan kaynak miktarı belirlenebileceği gibi işletmede ortaya çıkan atıl kapasite sayesinde verimlilik hesaplamaları ve kaynak planlaması daha doğru anlaşılabilir.

3. FTM SİSTEMİNİN MENÜ ANALİZİNDE KULLANILMASINA İLİŞKİN TEORİK BİR ÖRNEK

Çalışmanın bu kısmında FTM sisteminin menü analizinde kullanımına ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilecektir. Aşağıdaki şekilde bir restoran işletmesinde FTM modelinin nasıl olacağı gösterilmektedir.

Şekil 1. Bir Restoran İşletmesinde FTM Modeli



Kaynak: Raab, C. ve Mayer, K.J. (2004: 82)'den Uyarlanmıştır. Exploring the use of activity based costing in the restaurant Industry. *International Journal of Hospitality & Tourism Admin*, 4(2).

FTM modelini oluşturmada ilk aşama faaliyet merkezlerinin tanımlanmasıdır. Faaliyet merkezlerinin sayısı ve türü işletmeden işletmeye göre farklılık göstermektedir. Örneğin; bir fast food işletmesinde müşteriye servis, temizlik, hazırlık, pişirme ve idare olmak üzere beş faaliyet tek faaliyet merkezi altında tanımlanırken (Annaraud, Raab ve Schrock, 2008: 27), bir akşam yemeği menüsünde arka kısım yani mutfak (temizlik, hazırlık, pişirme ve idare) ve ön kısım (iletişim, temizlik, düzenlemek, müşteriye servis ve idare) olarak iki faaliyet merkezi tanımlanabilir (Raab, Shoemaker ve Mayer, 2007: 7). Bu örnekte ise sadece üç faaliyetin yer aldığı mutfak faaliyet merkezi kolaylık açısından dikkate alınmıştır. Hesaplamaların daha detaylı yapılması belki daha doğru sonuçlar elde edilmesini sağlayacaktır. Ancak bu çalışmada amaçlanan farklı yöntemlerin farklı sonuçlar doğurabileceğini gösterebilmektir.

Personel giderleri ile yakıt ve enerji gibi giderleri kapsayan faaliyet giderleri, önce faaliyet merkezlerinde faaliyetlere, sonrasında da faaliyetlerden her bir menü kalemine belirli dağıtım verileri ile (personel sayısı, faaliyet sayısı, faaliyet süresi gibi) yüklenirler. Sonraki aşamada menü kalemleri ile doğrudan ilişkilendirilemeyen bakım-onarım, muhasebe, yönetim giderleri, amortisman, sigorta, güvenlik gibi genel giderler artı olarak ürün maliyetine (satış yüzdesine göre, menü kalemlerine eşit olarak gibi) eklenir. Bu çalışmada bu tür genel giderler kapsam dışında tutulmuş sadece giderlerin önemli bir kısmını oluşturan personel giderleri dikkate alınmıştır. LeBruto, Ashley ve Quain (1995) kullandıkları yöntemde işgücü maliyetlerinin ortalaması bulup, her bir yiyecek ya da içeceğe ilişkin olanlarla karşılaştırarak menü analizi matrisinde işgücü maliyetlerini de dikkate almışlardır. Böylelikle, her menü kalemi, yeniden düzenlenmekte olan menünün tüm öğelerine nispeten, işgücü gerektirmede yüksek ya da düşük olarak sınıflandırılmaktadır. Öte yandan harcanan işgücünü düşük ya da yüksek olarak ayırmanın subjektif özellik göstermesi ve restoran işletmelerinin satışlarının zaman içerisindeki düzensiz dağılımı gibi sebeplerle ürün maliyetlerinin sağlıklı biçimde hesaplanamaması yöntemin önemli bir eksikliği olarak vurgulanmaktadır (Bölükoğlu ve Türksoy, 2001: 31).

Son aşamada ise menü kalemlerine yüklenen tüm giderlerle birlikte menü malzeme maliyeti (standart reçete) toplanır. Bu vesile ile bir menü kaleminin toplam maliyeti belirlenmiş olur.

Geleneksel FTM’de maliyetler ürünlerin faaliyetleri kullanma sayılarına göre belirlenirken, SDFTM’de ürünlerin faaliyetlerde geçirdikleri sürelerle göre hesaplama yapılmaktadır. Örneğin, ilgili modelde üç adet faaliyet bulunmaktadır. Geleneksel FTM’ ye göre maliyetler önce belirli oranlarda faaliyetlere yansıtılır sonrasında da bu faaliyetleri kullanan her menü kalemine eşit olarak dağıtılır. Her menü kalemi, üç faaliyeti de kullandığından klasik menü analizi ile benzer sonuçlar elde edilir. Bu sebeple yapılacak menü analizinde, menü kalemlerinin her bir faaliyette geçirdikleri sürelerin dikkate alınmasını sağlayan bir dağıtım anahtarının yani “süre”nin kullanılması daha uygun olacaktır. Aynı zamanda klasik menü analizlerinde tam anlamıyla dikkate alınmayan işçilik maliyetlerinin bu sayede daha kolay hesaplanabileceği düşünülmektedir. Sonuç olarak yukarıda bahsedilen olumsuzlukları önlemek ve daha doğru bir maliyet hesaplaması yapabilmek için örnek uygulamada Sürece Dayalı FTM Sistemini kullanmanın daha uygun olacağı düşünülmektedir.

SDFTM’ de ürün maliyetlemesi veya karlılık analizi için altı aşamalı bir süreç söz konusudur (Everaert ve Bruggeman, 2007: 17). İlgili örnek uygulama kapsamında izleyen paragraflarda bu aşamalar açıklanacaktır. Bir restoran işletmesinde yer alan menü kalemlerine ilişkin aylık veriler Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Menü Kalemlerine İlişkin Aylık Veriler

Menü Kalemleri	Satış Fiyatı (TL)	Malzeme Maliyeti (TL)	Satış Miktarı (Adet)
A	4	1	250
B	6	3	100
C	5	1	160
D	8	3	180
E	4	2	120
F	3	1	70
G	5	2	220
H	10	4	50
I	7	3	100
J	7	2	250
Toplam			1500

1. Kaynak grupları için yürütülen faaliyetlerin tanımlanması.

Yiyecek içecek işletmelerinin faaliyetlerinde, “ön kısım ve mutfak” olmak üzere iki faaliyet merkezi oluşturulması uygun olarak görülebilir. Mutfak faaliyet merkezinde temizlik, hazırlık, pişirme ve yönetim gibi temel faaliyetler, ön kısım faaliyet merkezinde ise iletişim, temizlik, düzenleme, müşteriye servis ve yönetim gibi temel faaliyetler yer alabilir. Bu örnekte müşteri veya sipariştten bağımsız olarak sadece menü kalemlerinin hazırlanmasına ilişkin maliyetler dikkate alınmıştır. Dolayısıyla ön kısım faaliyetler göz ardı edilmiştir. Mutfak faaliyetleri ise hazırlama, pişirme ve temizlik olarak tanımlanmıştır.

2. Her bir kaynak grubunun maliyetlerinin tespit edilmesi

Örnek işletmede mutfak faaliyet merkezinde üç personel çalışmaktadır. 1. Personel (Aşçı) 3.250 TL, 2. Personel (Aşçı Yardımcısı) 2.500 TL ve 3. Personel (Temizlik) 1.000 TL aylık ücret almaktadır. Haftanın 7 günü 10.00-22.00 saatleri arasında hizmet veren işletmede toplam kaynak maliyetinin işçilik giderlerinden ibaret olduğu kabul edildiğinde, aylık 6.750 TL kaynak maliyeti (faaliyetlerin toplam maliyeti) olarak belirlenir.

3. Her bir kaynak grubu için pratik kapasitenin tespit edilmesi

Günlük çalışma süresi içinde bir personel, yemek, çay ve diğer molaları düşüldüğünde aktif olarak 10 saat çalışmaktadır. Bu durumda işletmede pratik kapasite 3 personel x 30 gün x 10 saat = 900 saat ya da 54.000 dakika olarak belirlenir.

4. Her bir kaynak grubu için birim maliyetlerin hesaplanması

Kaynakların toplam maliyetini pratik kapasiteye bölerek her kaynağın birim maliyeti hesaplanmaktadır. Bu durumda birim maliyet = $6.750 \text{ TL} / 54.000 \text{ dk} = 0,125 \text{ TL/dk}$ olarak bulunmaktadır. Burada tek bir kaynak maliyeti (işçilik) belirlendiği için birim maliyette sadece buna göre hesaplanmıştır. Farklı kaynakların olması farklı birim maliyetlerin hesaplanması anlamına gelmekte bu ise farklı bir çalışma konusunu oluşturmaktadır.

5. Her bir faaliyet için gerekli olan sürelerin tespit edilmesi

Örnekte yer alan her menü kalemine ilişkin tüm faaliyetler için ortalama birim zamanlar tespit edilir. A menü kalemi için söz konusu faaliyetlerin aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır.

Tablo 2: A Menü Kalemine İlişkin Faaliyet Bilgileri

Faaliyetler	Faaliyet Birim Zamanı (dk)
Hazırlık	4
Pişirme	10
Temizlik	2
Toplam	16

6. Faaliyetlerin birim maliyetlerinin hesaplanması

Birim maliyetler ile maliyet objeleri için tespit edilen birim sürelerin çarpılması suretiyle her bir faaliyetin maliyeti hesaplanmaktadır.

Tablo 3: A Menü Kalemine İlişkin Faaliyet Maliyeti

Faaliyetler	Faaliyet Birim Zamanı (dk)	Birim Zaman Maliyeti	Faaliyetin Birim Maliyeti
Hazırlık	4	0,125	0,50
Pişirme	10	0,125	1,25
Temizlik	2	0,125	0,25
Toplam	16	0,125	2.00

Örnekte klasik menü analizinin işleyişi ve sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmektedir. Katkı payı hesaplamasında reçete maliyetleri değişken maliyet olarak değerlendirilmiştir. Bununla birlikte ortalama katkı payı ve beğenilme endeksi verileri de toplamda görülmektedir. Beğeni düzeyi endeksin üstünde olan kalemler popülaritesi yüksek, altında olanlar düşük olarak kabul edilir. Diğer taraftan katkı payı, ortalama katkı payından büyük olan kalemlerin karlılıkları yüksek, olmayanlar ise düşük olarak ayrılır.

Tablo 4: Klasik Menü Analizi Sonuçlarına İlişkin Veriler

Menü Kalemleri	Satış Fiyatı(TL) (1)	Standart Reçete(TL) (2)	Satış Miktarı (3)	Katkı Payı (4) (1-2)	Toplam Katkı P. (3*4)	Beğeni Payı	Karlılık Düzeyi (Katkı Payı)	Beğeni Düzeyi
A	4	1	250	3	750	16,7%	Düşük	Yüksek
B	6	3	100	3	300	6,7%	Düşük	Düşük
C	5	1	160	4	640	10,7%	Yüksek	Yüksek
D	8	3	180	5	900	12,0%	Yüksek	Yüksek
E	4	2	120	2	240	8,0%	Düşük	Yüksek
F	3	1	70	2	140	4,7%	Düşük	Düşük
G	5	2	220	3	660	14,7%	Düşük	Yüksek
H	10	4	50	6	300	3,3%	Yüksek	Düşük
I	7	3	100	4	400	6,7%	Yüksek	Düşük
J	7	2	250	5	1250	16,7%	Yüksek	Yüksek
Toplam			1500		5580	100,0%		
Ortalama Katkı Payı= 5580/1500 = 3,72								
Beğenilme Endeksi = (1/10) * 0,7 = 0,07								

Beğenilme dereceleri bir yiyeceğin diğerine oranla ne kadar beğenildiğini göstermekle birlikte yiyeceklerin yüksek düzeyde mi yoksa düşük düzeyde mi beğenildikleri göstermez. Bunu görebilmemiz için “**beğeni eşiği**” veya “**optimal menü karması**” denilen bir sınıra ihtiyaç duyulur. Her yiyeceğin toplam satışa katkısının belirlenmesinde (hiçbir menünün tam menü olamaması nedeniyle) izlenen genel yaklaşım; uygun bir katkı çarpanı (faktörü) seçilerek hesaplamaların yapılmasıdır. Menülerin mükemmellik dereceleri genellikle %70 olarak değerlendirilir, bu oranın menü mühendisliği konusunda uzman olan kişilerin araştırmaları sonucu ortaya çıktığı ileri sürülmektedir (Ninemeier, 1995: 113) ve optimal menü karması hesaplanırken bu oran dikkate alınır. Menü karmasındaki yiyeceklerin katkı yüzdeleri, bu katkı çarpanı ile çarpılarak “optimal menü karması yüzdesi” belirlenir. Daha sonra yiyeceğin katkı yüzdesi ile optimal menü karması yüzdesi karşılaştırılarak toplam satışa kabul edilebilir bir katkı yapıp yapmadığı belirlenir.

Tablo 5: Klasik Menü Analizi Sonuçlarına Göre Oluşan Matris

MENÜ KARMASI (BEĞENİ DERECESİ)	YÜKSEK	<u>ÖNDERLER</u> A – E - G	<u>YILDIZLAR</u> C – D – J
	DÜŞÜK	<u>SASKINLAR</u> F – B	<u>SORUNLULAR</u> I - H
		DÜŞÜK	YÜKSEK
		KATKI PAYI	

Klasik menü analiz sonuçlarına göre, C, D ve J menü kalemleri, menü karması içinde en iyi olanlardır. Buna karşın F ve B menü kalemleri hem popülaritesi düşük hem de karlılıkları düşük olarak görülmektedir. İlgili örnek geleneksel yöntemle göre farklılıklar oluşup oluşmadığı görebilmek için FTM sistemine göre analiz edildiğinde sonuçlar aşağıdaki gibi olacaktır; Tablo 6’de yer alan işçilikle ilgili verilerin hesaplanması “A Menü Kalemi” örnek gösterilerek önceki kısımlarda anlatılmıştı diğer menü kalemlerinin hazırlık ve sonrası aşamalarında kullandıkları süreler Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 6: FTM Sistemi İle Menü Analizi Sonuçlarına İlişkin Veriler

Menü Kalemleri	Satış Fiyatı (TL) (1)	Standart Reçete(TL) (2)	Satış Miktarı (3)	İşçilik Gid. (TL) (4)	Katkı Payı (5) (1-(2+4))	Toplam Katkı P. (3*5) (3*5)	Karlılık Düzeyi (Geleneksel)	Karlılık Düzeyi (FTM)
A	4	1	250	2	1	250	Düşük	Düşük
B	6	3	100	0,5	2,5	250	Düşük	Yüksek
C	5	1	160	2	2	320	Yüksek	Düşük
D	8	3	180	1,5	3,5	630	Yüksek	Yüksek
E	4	2	120	0,5	1,5	180	Düşük	Düşük
F	3	1	70	1	1	70	Düşük	Düşük
G	5	2	220	0,5	2,5	550	Düşük	Yüksek
H	10	4	50	2	4	200	Yüksek	Yüksek
I	7	3	100	3	1	100	Yüksek	Düşük
J	7	2	250	2	3	750	Yüksek	Yüksek
Toplam			1500			3300		
Ortalama Katkı Payı= 3.300/1500 = 2,2								
Beğenilme Endeksi = (1/10) * 0,7 = 0,07								

Tablo 7: FTM Sistemi İle Menü Analizi Sonuçlarına Göre Oluşan Matris

MENÜ KARMASI (BEĞENİ DERESESİ)	YÜKSEK	<u>ÖNDERLER</u> A - C - E	<u>YILDIZLAR</u> D - G - J
	DÜŞÜK	<u>ŞAŞKINLAR</u> I - F	<u>SORUNLULAR</u> R - H
		DÜŞÜK	YÜKSEK
		KATKI PAYI	

Her iki sistemde de beğeni düzeylerinin eşit olması sebebiyle bu durum Tablo 6'ya yansıtılmamış sadece karlılık ve katkı açısından farklılaşan durum gösterilmiştir. Yapılan analiz neticesinde bazı menü kalemlerinin katkı payı ve karlılık açısından yerlerinin değiştiği görülmektedir. İşçilik maliyetlerinin dikkate alınması sebebiyle işçilik faaliyetlerini diğer menü kalemlerine göre daha fazla kullanan "C" menü kalemi; yıldızlar grubundan önderler grubuna ve "I" menü kalemi ise; sorunlulardan şaşkınlara gerilemiştir. Öte yandan işçilikle ilgili faaliyetleri daha az kullanarak daha az pay alan ve katkıları artan "B" menü kalemi şaşkınlardan sorunlulara, "G" menü kalemi ise önderlerden yıldızlara geçiş yapmıştır. Diğer menü kalemlerinde gözle görülür derecede bir değişiklik olmasa da yapılan uygulama farklı hesaplama sistemlerine göre ve özellikle işçilik giderlerinin dahil edilmesi durumunda farklı analiz sonuçlarının oluşabileceğini göstermektedir.

Dağıtım anahtarı olarak faaliyetlerin süresi dikkate alındığından bu yöntemle yapılan menü analizi sonucunda, SDFTM'de olduğu gibi restoran işletmesinde kapasite verimliliği ve maliyet etkinliğine ilişkin önemli bilgiler elde edilebilir. Örneğin ilgili modelde restoran işletmesinde kapasite kullanım düzeyleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir;

Tablo 8: FTM Menü Analizi Sonuçlarına İlişkin Kapasite Verileri

Menü Kalemleri	Satılan Kuver (1)	İşçilik Gid. (TL) (2)	Birim Zaman Maliyeti (TL) (3)	Birim Zaman (dk) (4) (2/3)	Toplam Faaliyet Zamanı (1*4) (1*4)	Toplam İşçilik Giderleri (TL) (1*2) (1*2)
A	250	2	0,125	16	4000	500
B	100	0,5	0,125	4	400	50
C	160	2	0,125	16	2560	320
D	180	1,5	0,125	12	2160	270
E	120	0,5	0,125	4	480	60
F	70	1	0,125	8	560	70
G	220	0,5	0,125	4	880	110
H	50	2	0,125	16	800	100
I	100	3	0,125	24	2400	300
J	250	2	0,125	16	4000	500
Toplam	1500			3300	18240	2280

SDFTM kullanımı sonucu gerçekleşen toplam faaliyet zamanı belirlenebilir. Bunun için her menü kalemine ilişkin faaliyet süreleri ile toplam satılan kuver sayısı çarpılır. Örneğin A menü kalemi için toplam süre 16 dakika ve satılan kuver sayısı aylık 250 adet olduğuna göre, faaliyet zamanı toplam 4.000 dakika olarak belirlenir. Tabloda da görüldüğü üzere satılan tüm menü kalemleri için toplam 18.240 dakika faaliyet zamanı kullanılmıştır. Bu süre, pratik kapasiteye yani 54.000 dakikaya oranlanması halinde kapasite verimliliği olarak yaklaşık %34 gibi düşük bir oran ortaya çıkmaktadır. Aynı durum maliyetler açısından da önem arz etmektedir. 6.750 TL olan aylık işçilik giderlerinin

sadece 2.280 TL olan kısmı faaliyetlere yansıtılmış ve maliyet etkinliği benzer şekilde (2.280/6.750) yaklaşık % 34 olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuçlar, ilgili restoran işletmesinde hem kapasitenin önemli ve büyük bir kısmının atıl olduğunu hem de maliyetlerin etkin yönetilemediğini göstermektedir. Dolayısıyla elde edilen sonuçların işletme yöneticileri tarafından gerek kapasite gerekse maliyetlerle ilgili alınacak iyileştirme kararlarına yardımcı olabileceği düşünülmektedir. Aynı zamanda menüde yer alan kalemlerin her iki yöntemde göre farklı beğeni ve katkı düzeyinde yer alma ihtimali ilgili menü kalemine farklı stratejiler geliştirilmesini de gerektirebilecektir. İzleyen paragraflarda bu stratejilerin neler olabileceğinden bahsedilecektir.

4. MENÜ ANALİZ SONUÇLARINA GÖRE UYGUN STRATEJİLER

Menü analiz sonuçlarına göre sınıflama yapıldıktan sonra menü kalemlerinin performanslarının geliştirilmesi için yönetim stratejileri kullanılabilir. Yazarların sıklıkla hem fikir olduğu optimum menü performans teknikleri; menü kalemini geçici bir süre çıkarmak veya yerini değiştirmek, satış fiyatını düzeltmek, yiyecek maliyetlerini düşürmek, kişisel satışla desteklemek, yiyecek sunumunu ve menü dizaynını değiştirmek şeklinde açıklanmaktadır (Kwong, 2005: 95).

Yukarıda bahsedilen genel olarak yapılabileceklerin haricinde menü analizi sonucunda oluşan farklı kategoriler için işletme yöneticileri farklı stratejiler geliştirmeli ve uygulamalıdır. Her dört kategori grubunda yer alan menü kalemleri için uygulanması muhtemel bazı stratejiler ise aşağıdaki tabloda gösterilmektedir (LeBruto, Ashley ve Quain,1997:166-167; Maviş, 2005: 200; Nicolae, 2008: 1474).

Tablo 9. Menü Analizi sonucu Oluşan Kategoriler ve Uygulanabilecek Stratejiler

<p>Önder Menü Kalemleri</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bu menü kalemlerinin karlılıkları düşük ama popülaritesi yüksek olduğundan, aşamalı olarak fiyatları arttırılarak duyarlılığı test edilebilir. • Porsiyon miktarı azaltılarak bu sayede maliyetlerin azaltılması sağlanabilir. • Bu menü kalemlerine yönelik tutundurma yatırımları kısıtlandırılarak tutundurma maliyetleri en alt düzeye çekilebilir. 	<p>Yıldız Menü Kalemleri</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bu menü kalemleri gerek karlılık gerekse beğeni düzeyi açısından yüksek olduğundan, işletme mevcut standartları sürdürebilir. • Bu menü kalemlerinin satış miktarının daha da arttırılması için çeşitli promosyon kampanyaları yapılabilir. Özellikle servis personeli tarafından uygun pazarlama teknikleri kullanılarak müşterilere önerilebilir. • Menü kalemlerinin fiyatları arttırılarak müşteri davranışı test edilebilir.
<p>Şaşkın Menü Kalemleri</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bu menü kalemlerinin hem karlılıkları hem de popülaritesi düşük olduğundan, birim maliyetleri azaltılarak bu sayede en azından katkı payları arttırılabilir. • Satış fiyatı düşürülerek talep arttırılmaya çalışılabilir ancak belirgin bir artış gözlemlenmiyorsa menüden çıkarılabilir. 	<p>Sorunlu Menü Kalemleri</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bu ürünlerin karlılıkları yüksek ama popülaritesi düşük olduğundan, işletme fiyatları düşürerek satış miktarı ve tutarını arttırabilir. • Eğer bu menü kalemleri katkı payı açısından önemli ürünler ise daha sert (agresif) pazarlama teknikleri kullanılarak tanıtılabilir ve bu sayede satışı arttırılabilir. • Eğer bu menü kalemlerinin popülaritesi zamanla azalma eğilimi gösteriyorsa çok fazla katkıları olmadığı için menüden çıkarılabilir. • Bu menü kalemlerine olan talebi arttırmak amacıyla belli aralıklarda müşterilere ikram edilip tanıtımı yapılabilir.

Yukarıda sıralanan ve uygulanması muhtemel stratejiler menü analizi neticesinde menü kalemlerinin ve işletmelerin karlılıklarını arttırabilecekleri yöntemler olarak göze çarpmaktadır. Diğer taraftan menünün stratejik amaçlı kullanılması hususunda bahsedilmesi gereken farklı durumlarda bulunmaktadır. Örneğin ortalama menü okuma süresinin sadece 109 saniye olduğu ifade edilmektedir. Bu kısa sürede müşterilerin dikkatini restoranın en karlı menü kalemlerine çekebilmek için menü kalemlerinin yerlerini değiştirme, yazım stilini değiştirme, farklı dillere çevirme, renk ve grafik araçları kullanma gibi birçok tekniğe başvurulmaktadır (Kwong, 2005: 95). Ayrıca menülerde genellikle üç temel sayfa formatı kullanılır. Tek sayfa, iki sayfa ve üç sayfa menü kartında müşterilerin baskın olarak gördüğü alanlar değişmektedir. Örneğin tek sayfa menü kartın üst taraftaki

yarım alan, iki sayfa menü kartında sağ üstteki yarım üçgen alanı ve üç sayfa menü kartında ise orta sayfa üst yarım alanlar baskın alanlar olarak kabul edilir. Scanlon (1999) ve Miller-Pavesic(1996) menü kalemlerini yerleştirmenin müşteri dikkatini çekmede temel noktalardan bir olduğunu savunmuştur. Bir menü kaleminin karlılığı ne kadar iyi olursa olsun, menüde doğru yere yerleştirilmediği zaman sürekli olarak sipariş edilmeyeceği düşünülmektedir (Antun ve Gustafen, 2005: 91). Bu nedenle menü kartında yer alan öncelikli alanlar yüksek katkı payına sahip yıldızlar ve sorunlular için ayrılmalıdır. Önder menü kalemleri yüksek popülariteye sahip olduklarından bu alanlarda yer almamalıdır. Çünkü müşteriler bu menü kalemlerini yerleri nerede olursa olsun arama eğiliminde olacaktır. Ek olarak pazarlama ilkesine göre müşterilerin dikkatini en fazla ilkler ve sonlar çekebildiğinden dolayı en karlı menü kalemleri menüde ilk ya da son maddeler olarak konumlandırılmalıdır. Menü kalemleri tekrar isimlendirildiği zaman, müşteri talebinin muhtemelen artacağından bahsedilmektedir (Kwong, 2005: 96).

SONUÇ

Tüm diğer işletmelerde olduğu gibi yiyecek içecek hizmeti veren işletmelerde de işletmelerin geleceklerini şekillendirmede yönetim tarafından alınan stratejik kararlar büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda, FTM stratejik yönetim aracı olarak kullanılan bir yöntemdir ve işletmelerin toplam müşteri memnuniyetine ulaşmalarını aynı zamanda maliyetleri etkileyerek daha kaliteli ve karlı ürünler üretebilmelerini sağlamak amacıyla gerekli bilgiyi sağlayacak bir sistem olarak düşünülmelidir. FTM ile daha güvenilir maliyet bilgilerine ulaşmak mümkün olduğundan, bu bilgilere bağlı alınan stratejik kararlar desteklenmiş olur. Bu çalışmada da FTM ile yapılan menü analizi neticesinde, klasik menü analizden daha farklı sonuçlara ulaşılmış elde edilen bulguların stratejik amaçlı olarak daha etkin kullanılabilceği görülmüştür.

İlgili örnekte görüldüğü üzere, restoran işletmesinin genel ölçekte satışlarını arttırması gerekmektedir. Bu vesile ile düşük olan personel kapasitesi oranları artabilecek ve maliyetler daha verimli kullanılabilir. Diğer taraftan elde edilen sonuçlar bazı menü kalemleri ile ilgili alınacak daha doğru stratejik kararlar sayesinde daha anlamlı hale gelebilecektir. Uygulanması gereken stratejiler her ne kadar literatürde açıklanmış olsa da öncelikle yapılması gereken menü kalemlerinin matriste bulunacakları yerlerin doğru bir şekilde belirlenmesidir. Bu ise ancak kullanılacak olan uygun bir maliyet sistemi neticesinde mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

- Annaraud, K., Raab, C. ve Schrock, J.R. (2008). The Application of Activity-Based Costing in a Quick Service Restaurant”, *Journal of Food Service Research*, 11(1), 23-44.
- Annaraud, K.(2008) “Restaurant Menu Analysis”, *Journal of Foodservice Business Research*, 10(4), 25-37
- Antun, J.M. ve Gustafson, C.M. (2005) “Menu Analysis: Design, Merchandising and Pricing Strategies Used By Successful Restaurants and Private Club”, *Journal Of Nutrition in Recipe&Menu Development*, 3(4), 81-102.
- Atikson, H. ve Jones, P. (1994) “Menu Engineering: Managing the Food service Micro-Marketing Mix” *Journal of Restaurant & Food Service Marketing*, 1(1), 37-55.
- Bayou, M.E., Bennett, L.B., 1992. “Profitability analysis for table-service restaurants.” *The Cornell Hoteland Restaurant Administration Quarterly* 33 (2), 49–55.
- Bölükoğlu, İ. ve Türksöy, A. (2001). “Menü Analiz Sürecinde Kullanılan Yöntemlerden

- Menü Mühendisliğindeki Son Gelişmeler: İşgücünü Dikkate Alan Bir Model” *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 22-36.
- Doğan, A. (1996). “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6 (1). 207- 228.
- Everaert, P. ve Bruggeman W. (2007), “Time Driven Activity Based Costing: Exploring the Underlying Model”, *Cost Management*, 16-20.
- Fei, Z. Y. ve Isa, C. H. (2010). “Factors Influencing Activity- Based Costing Success: A Research Framework” *International Journal Of Trade, Economics and Finance*. 1(2), 144-150.
- Hayes, D.K., Huffmann, L., 1985. “Menu analysis: a better way”. *The Cornell Hotel and RestaurantAdministration Quarterly* 25 (4), 64–70.
- Kasavana, M.L., Smith, D.I., 1982. “Menu Engineering: a Practical Guide to Menu Analysis”. *Hospitality Publications*, Okemos, MI.
- Kang, H.; Lee, S. ve Kim, Y.H. (2010) “Menu Analysis for Coffee Shop Operation: Using Activity-Based Costing”(July 31, 2010). International CHRIE Conference-Refereed Track. Paper 2. Erişim Tarihi: 20 Nisan 2011 http://scholarworks.umass.edu/refereed/CHRIE_2010/Saturday/2
- Kaplan, R. ve Steven A. (2003), “Time-Driven Activity-Based Costing”, Harvard Business Review, <http://hbswk.hbs.edu/item/5436.html>,
- Karcıoğlu, R. Ve Binboğa, G. (2010) “Faaliyete Dayalı Maliyetleme Ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(1), 1-13.
- Koşan, L. (2007). “ Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistem”, *Mali Çözüm Dergisi*, 84, 155-168
- Kwong, L.Y.L (2005). “The application of menu engineering and design in Asian restaurants” *Hospitality Management*, 24, 91-106
- LeBruto, S., Ashley, R. ve Quain, W. (1995). “Menu Engineering: A model Including Labor”, *FIU Hospitality Review*, 13 (1), 41-50.
- LeBruto, S.M., Ashley, R.A., Quain, W., 1997. “Using the contribution margin aspect of menu engineeringto enhance financial results”. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 9 (4),161–167.
- Nicolae, N. (2008). The Simulation Of A Project Concerning The Menu Engineering In A Foodservice Organization, 1473-1479, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2011, [www: http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2008/v4-management-marketing/268.pdf](http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2008/v4-management-marketing/268.pdf)
- Ninemeier, Jack D. (1995). *Food and Beverage Controls*. (3. Edition). East Lansing, Michigan: The Educational Institute of American Hotel and Motel Association.
- Maviş, Fermani (2005). *Menü Planlama Taktiği*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Pavesic, D.V., 1985. Prime numbers: finding your menu’s strengths. *The Cornell Hotel and RestaurantAdministration Quarterly* 26 (3), 71–77.
- Raab, C. ve Mayer, K.J. (2004). “Exploring the use of activity based costing in the restaurant Industry”, *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 4(2) 79-96.
- Raab, C., Shoemaker, S. ve Mayer, K. (2007), “Activity-based costing: a more accurate way to estimate the costs for a restaurant menu”, *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 8 (3), 1-15.
- Rızaoğlu, Bahattin (1991), “Bir Yönetim Aracı Olarak Menü Analizi ve Yöntemleri”, *Turizm Yılığ 1991*, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Yayını, Ankara: Rekmay Ltd.

Saban, Metin ve İrak, G. Gülay (2009), “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 10, 2009, ss. 97–108