

**YİYECEK - İÇECEK İŞLETMELERİNDE STANDART REÇETELERİN  
VE HEDEF MALİYETLEMENİN STRATEJİK KARARLARDA  
KULLANILMASINA YÖNELİK BİR UYGULAMA**

Uğur TANDOĞAN<sup>1</sup>

Özer ŞAHİN<sup>2</sup>

**ÖZ**

Piyasalarda artan rekabet, işletmelerin piyasa fiyatları üzerindeki hakimiyetlerini zayıflatmaktadır. Bu durum, işletmelerin sundukları ürünlerin, rakip işletmelerin ürünleri arasında tercih edilebilirliğini artıracak, aynı zamanda da üründen beklediği kârı sağlayacak stratejik yaklaşım arayışlarına yöneltmektedir. Bu yaklaşımlardan bir tanesi; müşteri beklentilerine göre ürünü tasarlayarak işletmenin arzuladığı kârı sağlamayı hedefleyen ve maliyetlerini de bu hedefler doğrultusunda önceden belirleyen hedef maliyet yönetimi yaklaşımıdır. Çalışma, bir hizmet işletmesi olan yiyecek içecek işletmelerinde, standart reçeteler kullanarak; hedef maliyetleme yönteminin stratejik kararlarda nasıl uygulanacağını ve bu sayede müşteri memnuniyetini bozmadan maliyetlerini nasıl daha etkin kontrol edebileceğini ortaya koymayı amaçlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Hedef Maliyetleme, Stratejik Maliyetleme, Standart Reçeteler.

**JEL kodları:** M10, M40, M49

**AN IMPLEMENTATION IN USING STANDARD RECIPES AND  
TARGET COSTING ON STRATEGIC DECISIONS OF FOOD AND  
BEVERAGE BUSINESS**

**ABSTRACT**

Increasing competition in markets, weakens the control of businesses individually on market prices. This case will push the businesses to search for new strategic approaches that let the businesses produce highly preferred products by customers and also provide expected profits. Target costing method which aims to provide expected profit to the business by designing the product according to customer expectations and adjusting the costs to achieve the targets. Study aims to implement target costing method to a food and beverage business using standard recipes to test the controllability and availability of costs strategically.

**Keywords:** Target Costing, Strategic Costing, Food and Beverage Cost, Standart Recipes.

**JEL codes:** M10, M40, M49

**GİRİŞ**

Yiyecek-İçecek (Yİ) işletmelerinde maliyet kontrolü; satın alma, teslim alma, depolama, stok kontrol, üretim ve satış aşamalarından oluşmaktadır (Ninemeier 1998: 147). Üretim aşaması en kritik noktalardandır. Menüde yer alan yiyecek ve içeceklerin miktar ve maliyetlerinin standart reçetelerle hesaplanması, tedarik miktarlarının doğru belirlenmesini ve malzeme kontrolünün doğru başlatılmasını sağlar. Hedef maliyetleme (HM) uygulamasının temel verileri de standart reçetelerden elde edilerek, bugünün ve geleceğin kâr ve satış fiyatlarına göre maliyetlerin ayarlanması mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmada stratejik maliyet yönetiminin konularından biri olan HM yöntemi, bir Yİ işletmesinin standart reçeteleri üzerinde uygulanarak, ürün bazında stratejik kararlar alınmasında kullanılmıştır. İşletmede üretilen üç ürün örnek olarak seçilmiş ve her ürünün bugünkü malzeme birim maliyetleri hesaplanmıştır. Aynı ürünler HM yöntemi ile uygulamaya alınıp işletme yönetiminin ulaşmak

<sup>1</sup> Yrd.Doç.Dr., Adnan Menderes Üniversitesi Turizm Fakültesi, ugutan@yahoo.com

<sup>2</sup> Öğr.Gör., Sıtkı Koçman Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Y.O.,

ozersahin@hotmail.com

istediği maliyet/satış hasılatı oranı, kâr ve satış fiyatına göre stratejiler oluşturulmasında kullanılmıştır.

### 1. İLGİLİ ARAŞTIRMALAR

Bu konuya yakın Kocakülâh ve Austill'in (2006) ürün geliştirme ve üretim planlamada neden hedef maliyetlemenin kullanılması gerektiğini ortaya koyan bir örnek olay çalışması bulunmaktadır. Yazarlar, ambalajlı hazır yemek konusunda müşteri beklentilerini ve rekabet koşullarını dikkate alarak hedef maliyet uygulamasını açıklamışlardır. Bunun yanında mermer imalatında (Öğünç 2010) ve mobilya imalatında (Haşhaşoğlu 2011) hedef maliyet uygulamalarını kapsayan yayınlanmamış tez çalışmalarına da rastlanmıştır. Kaygusuz (2011), pazara sunulacak tamamen yeni bir ürünün geliştirilmesinde hedef maliyet yönteminin nasıl uygulanması gerektiği üzerine çalışma yapmıştır. Tillman ve Goddard (2008), uluslar arası bir işletmenin hangi durumlarda hangi stratejik maliyet yöntemini kullanması gerektiğini araştırmıştır. Sarıkaya (2008) ise konaklama işletmelerinde stratejik maliyetlemenin uygulanabilirliği konusunu incelemiştir. Bu çalışma ise, kendi mekanında yiyecek ve içecek üretip müşterilere alakart servis eden bir kafe işletmesinde yapılan uygulamayı kapsamaktadır. Hali hazırda üretilip satılan bu ürünlerin standart reçetelerinden yararlanarak HM sürecine alınmasını konu almaktadır. Bu nedenle çalışma; ambalajlı hazır yemek, mermer ve mobilya gibi seri üretim yapan işletme faaliyetlerindeki hedef maliyet uygulamalarından ayrılmaktadır. Ayrıca stratejik maliyet yöntemlerinden Hedef Maliyetleme yöntemi üzerine odaklanarak daha spesifik bir alana yönelmiştir. Niniemeier'in temel kontrol modeli bu çalışmaya dahil edilerek, standart reçeteler bazında HM yönteminin kullanılabilirliği yeni bir model oluşturulmuştur.

### 2. HEDEF MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMI

HM ilk defa Japonya'da uygulanmaya başlanmıştır. Pazara dayalı HM olarak da adlandırılmaktadır. Stratejik maliyet yöntemleri arasında yer alan bir araç olarak performans dayalı maliyet planlama ve kontrolü olarak da tanımlanan HM; işletmelerin rekabet gücünü artırmak için, ürettikleri ürünle ilgili faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır (Alagöz 2006:62).

Müşterilerin istek ve beklentileri doğrultusunda üretim yaparken, beklenen kâra da ulaşmak işletmenin temel amaçlarından biridir. Bu amaca ulaşmak için işletmeler özellikle, gelecekte üretilecek ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında HM yöntemini kullanmalıdırlar (Kaygusuz 2011: 24). Ayrıca pazar yönelimi ve koordinasyon sağlama çabası amaçlarıyla da HM'den yararlanılabilir. Teorik açıdan bakıldığında; kâr amacı, pazar yönelimi ve koordinasyon faaliyetlerinde karşılaşılabilecek başarısızlıklar işletmenin varlığına yönelik tehdit oluşturabilir (Ewert ve Ernst 1999:24).

### 3. HEDEF MALİYETLEMENİN GELENEKSEL MALİYETLEME İLE KARŞILAŞTIRILARAK TANIMLANMASI

HM'yi tanımlamak oldukça kolaydır. HM, bir mamulün piyasada belirlenmiş satış fiyatından veya beklenen satış fiyatından, arzulanan kâr bedeli düşülerek mamul maliyetinin belirlenmesidir (Haşhaşoğlu 2011: 34). HM, başka bir kaynakta, bir ürünün hedeflenen bir kârla belirli bir fiyattan satılabilmesi için,

tüketilmesi hedeflenen kaynakların maliyetidir şeklinde tanımlanmaktadır (Coşkun 2002-2003:26; Kaygusuz 2011: 30).

Geleneksel maliyetleme yaklaşımında önce mamulün maliyetinin bulunduğu ve bunun üzerine belli bir kâr konarak mamulün fiyatının belirlendiği görülmektedir. (Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002:90). HM’de ise önce müşteri beklentisine göre piyasada belirlenen fiyattan (Hedef satış fiyatı) satış yapılabilecek ürün tasarlanmakta ve bu satıştan elde edilmesi arzulan kâr (Hedef kâr) belirlenmekte, daha sonra hem müşteri beklentisini karşılayacak, hem de arzulan kârı yakalayabilecek maliyetler hedeflenmektedir. HM yaklaşımı “Niye yapıyoruz?” sorusuna cevap arar (Basık ve Türker 2005: 54).

Hedef satış fiyatı ve satış hacmi piyasadaki ve müşterilerden elde edilen bilgilerle belirlenmektedir. Hedef kâr ise, tüm ürün hayat döngüsünde istenen kâr oranlarına bakılarak, uzun vadeli kârlılık analizleri sonucunda bulunmaktadır. HM, ikisi arasındaki farktır (Coşkun 2002-2003: 26). Geleneksel maliyet ve HM formüllerini karşılaştırdığımızda her iki yaklaşımın odaklandığı noktaların farklı olduğu görülmektedir.

Geleneksel Maliyetleme + Kâr = Fiyat

Hedef Satış Fiyatı - Hedef Kâr = Hedef Maliyet

Formüllerden de anlaşılacağı üzere geleneksel maliyet, üretim sırasında oluşan maliyetlerin karşılanmasına öncelik vermekte, oluşan maliyetler üzerine kâr ekleyerek satış fiyatını belirlemektedir. HM ise müşterilerin beklentisi doğrultusunda satışın yapılabileceği fiyat ve işletmenin kâr hedeflerine göre mamulü tasarlayıp maliyetlerini buna göre ayarlamaya odaklanmaktadır.

HM Japonya’da kâr planlaması amacıyla da kullanılmaktadır. Burada iki önemli amaç söz konusudur, birincisi; “maliyet düşürme” ve ikincisi de “stratejik kâr planlama”dır (Sakurai 1997: 54-57’den akt.: Alagöz 2006: 64). Özet olarak, geleneksel maliyet yaklaşımında “ürettiğini satabilme” faaliyeti benimsenmiş iken, HM yaklaşımında “satabildiğini üretme” üzerinde durulmaktadır denilebilir (Can 2004:28). Bu bilgilerden hareketle HM; hedeflenen satış fiyatı ve hedeflenen kârı yakalayabilmek için ürünün müşteri beklentilerine göre, üretim öncesinde tasarlanarak maliyetlerinin belirlenmesi ve bunun sonucunda üretim yapıp yapmamaya karar verilmesi sürecidir şeklinde tanımlanabilir.

Yukarıdaki açıklama ve tanımlardan da anlaşılacağı üzere HM sürecinde izlenmesi gereken üç bölüm bulunmaktadır: (1) Pazar düzeyinde HM (2) Ürün düzeyinde HM ve (3) Parça düzeyinde HM’dir (Kaygusuz 2011: 26). HM’in etkili olabilmesi, süreçteki bu üç bölümün iyi koordine edilmesine bağlıdır; **Pazar düzeyinde HM sürecinde** piyasa analizi önemli rol oynamaktadır. Bu süreçte piyasa analizi yapılarak ürünün veya benzer ürünlerin piyasa fiyatı, müşteri beklentileri ve müşterilerin ürüne ödemek istedikleri fiyat belirlenmektedir. Buradan hareketle hedeflenen kâr dikkate alınarak ürünün olası maliyeti hesaplanmakta ve bu maliyet baskısı ürün tasarımcılarına iletilmektedir. **Ürün düzeyinde HM sürecinde** ürün tasarımcıları, firmanın müşterilerini tatmin edecek maliyetteki ürünlerin geliştirilmesi yolları üzerinde çalışırlar. Ürün düzeyinde maliyetleme, ürün tasarımcılarının yaratıcılığını ve maliyet amacına tüm yönleri ile ulaşmalarını kontrol altına alır. **Parça düzeyinde HM sürecinde** ise, işletmenin tedarikçilerden ürün parçalarını satın alma sürecidir. Burada yeni ürünle ilgili firmanın stratejik tercihleri, piyasa fiyatı baskısı ve müşterilerin tercihleri tedarikçilere açıklanır. Böylece hedeflenen ürün için en doğru ürün parçalarının satın alınmasında tedarikçilerin görüşleri ve tedarik fiyatları incelenerek kararlar alınır (Polat 2007).

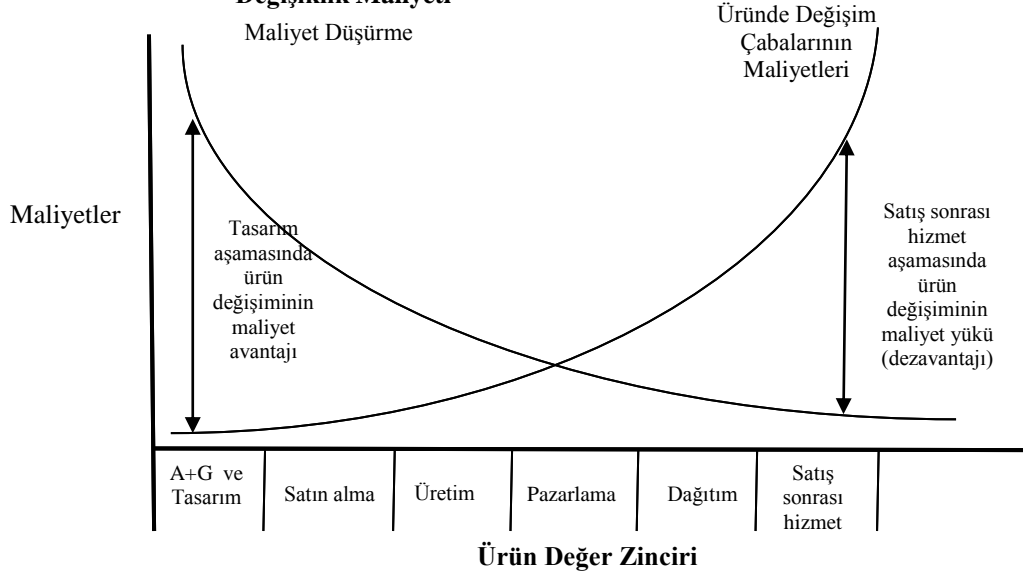
Rekabetin yoğun olduğu piyasada kârı arttırmanın yolu maliyetleri düşürmek veya kontrol altında tutmaktır (Otlu 2005:162). HM’nin piyasa ve maliyetlerle ilgili iki önemli özelliği bulunmaktadır. Birincisi; tahmin edilen

piyasa fiyatının göz önüne alınmasıdır. İkinci özellik de; ürün maliyetlerinin çoğunun planlama ve tasarım aşamasında belirlenmesidir (Coşkun 2002-2003:26). Ürün tasarlanırken, müşteriye katma değer sağlamak suretiyle ürünün değerini arttıran ve dolayısıyla da müşterinin ödemek isteyeceği fiyatı yükselten özellikler eklenirken; maliyeti arttıracak diğer özellikler kaldırılabilir (Garrison ve Eric 2000:880'den akt: Coşkun 2002-2003:26).

HM'in işletmelere sağladığı avantajlar vardır. Bunlar; mamulün özelliklerinin değerini "piyasa gözüyle" keşfederek müşteri ihtiyaçlarını tatmin etmek, işletmenin piyasaya uyum sağlamasını başarmak, yeni mamulleri en uygun zamanda piyasaya sürmek (Acar 1998: 93; Altınbay 2006:131) gibi sayılabilir.

Cokins (2002), maliyet düşürme potansiyelini ve üründe değişim maliyetlerini ürünün yaşam döngüsü aşamaları ile incelemiş ve tasarım aşamasını maliyet düşürme potansiyelinin en yüksek olduğu aşama olarak Grafik 1 üzerinde göstermiştir. Bu çalışmada, Cokins'in grafiğindeki ürün yaşam döngüsü yerine ürünün değer zinciri dikkate alınmış ve yine tasarım ve A+G aşamalarının maliyeti düşürmede en etkili olacağı kanısına varılmıştır. Çünkü bu aşamada üretime henüz başlanmadığından üründe değişiklik yapma çabaları daha kolay ve etkili olacak ve bu yönde yapılacak faaliyetlerin maliyeti de en düşük düzeyde gerçekleşecektir.

**Grafik. 1 Değer Zincirine Göre Maliyet Düşürme Potansiyeli ve Üründe Değişiklik Maliyeti**



**Kaynak:** Cokins, G. 2002, Integrating Target Costing and ABC, *Journal of Cost Management*. 'den yaralanılarak ve üzerinde değişiklik yapılarak düzenlenmiştir. <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumCokins2002.htm>

#### 4. YİYECEK-İÇECEK İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME

Müşteriler açısından yiyecek-icecek, onların fizyolojik, ekonomik, sosyal ve psikolojik ihtiyaçlarını karşılama aracıdır (Özdemir 2010:221). Bu nedenlerle menülerde yer alan yemeklerin işletme tarafından sunumu, müşterilerin de talebi ve beğenmesi önemlidir. Yemeklerde değişiklik motivasyonuna neden olan dışsal etkenler olarak; müşteri istekleri, ekonomik etkenler, rekabet, sunum düzeyleri ve endüstri eğilimleri, içsel etkenler olarak ise; tesisin üretim kapasitesi, faaliyet sistemi ve menü karmaşıklığı sayılabilir (Rızaoğlu ve Hançer 2005: 39; Cichy ve Hickey 2005:252).

Yİ işletmelerinde HM uygulamasında, her bir yemeğin kalite unsuru dikkate alınarak yapılabilecek satış, kullanılacak birim malzeme miktarı, satış hasılatı ve maliyet rakamları üzerinde çalışılarak hedefler belirlenmektedir. Yİ işletmelerinde üretim için yapılan fedakarlıklar, diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi; direkt malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Ancak, depolanabilen ürünler üreten sanayi işletmelerinden farklı olarak, Yİ’nde üretimi tamamlanan ürünler depolanamamakta ve üretildikten sonra çok kısa bir süre içinde (bir kaç saat veya maksimum bir gün) satılıp tüketilmekte ve bir gün içinde dönem giderine dönüşmektedir. Bu nedenle Yİ’nde direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri, ürüne yüklenip depolanarak bir sonraki muhasebe dönemine aktarılabilen giderler olmamakta ancak günlük ürünlerin (menülerin) maliyetlerine yüklenecek kadar kısa bir süre işletme bünyesinde bulunabilmektedir.

Yİ’nde ürün bazında direkt işçilik giderinin hesaplanması güçtür. Bu durum yiyecek – içecek işletmelerinin özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu özellikler arasında, aynı zamanda çok farklı yiyecek ve içeceklerin üretilmesi, aynı iş görenin farklı yiyecek içeceklerin üretiminde çalışması, her yiyecek içeceğin farklı üretim süreçlerinden geçmesi ve Yİ porsiyon miktarlarının sürekli değişmesi (Rızaoğlu ve Hançer 2005:202), zaman zaman ekstra iş gören çalıştırılması sayılabilir.

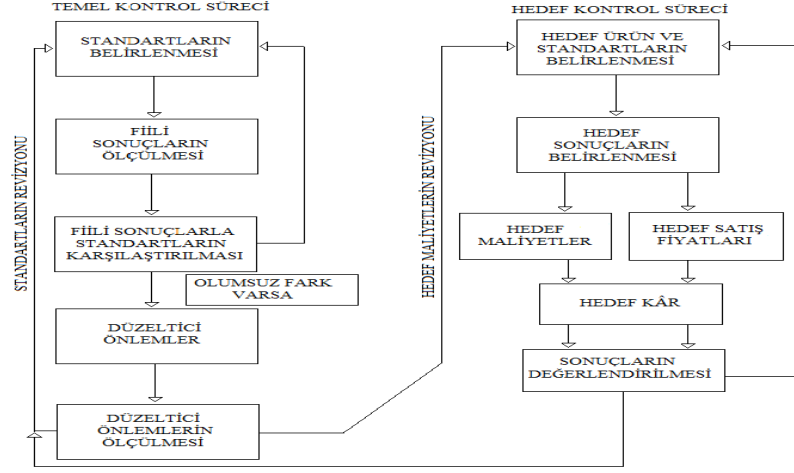
Yemek üretiminin başlaması ile HM süreci sona ermiş ve maliyet takip dönemi başlamış olur. Bu dönemde en önemli maliyet kontrol aracı standart maliyet sistemidir. Bununla birlikte, HM iki nedenden dolayı standart maliyet sürecinin hep içindedir. Birincisi, bu süreçte standart maliyetlemede kullanılan standartlar, hedef olarak belirlenen maliyet değerleridir. İkincisi de, ortaya çıkan ürünün gerçek maliyeti, yeni üretilecek ürünün maliyetinin hedeflenmesinde bir referans noktasıdır. Bu nedenle, standart maliyet sistemi, önceden hesaplanan HM değerlerine doğrudan bağlıdır ve ileride üretilecek yeni ürünlerin maliyet tahminleri için de bir kaynak oluşturmaktadır (Coşkun 2002-2003:31,32).

## **5. STANDART REÇETELER**

Birçok kaynak, standart reçetelerin birim maliyetlerin (porsiyon) hesaplanmasında çok önemli olduğunu belirtmektedir (Aktaş 2001: 223; Türksöy 2002: 170; Ninemeier 1998: 221; Rızaoğlu ve Hançer 2005: 186). Yİ işletmelerinin birim maliyetlere hakim olabilmeleri, geleceğe yönelik planlamaları için gereklidir. Standart reçeteler, Yİ işletmelerinin ürettiği her porsiyonda ne miktar ve maliyette malzeme kullanıldığının standart olarak saptanmasında, birim maliyetlerin hesaplanıp kontrol edilmesinde, satış fiyatının, katkı payının ve birçok stratejik faaliyetin belirlenmesinde önemli bir veri kaynağıdır.

Standart reçetelerin HM konusunda da kullanılması önemlidir. Yİ işletmelerinde kısa ve orta vadeli hedeflerin belirlenmesi, belirlenen hedeflerin kontrolü neticesinde revizyon işlemlerini de kolaylaştırabilecektir. Hedef ürün seçiminde bir porsiyon, seçilmiş bir menü, yiyecekler, içecekler ayrı ayrı gruplar şeklinde veya toplu olarak ele alınabilir. Hedef kontrol sürecinin başarıya ulaşması temel kontrol sürecinin doğru işlemesine de bağlıdır ve bu süreçler aşağıda şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil. 1 Hedef Maliyet Üretim Kontrol Süreci



**Kaynak:** Temel kontrol sürecinin hazırlamasında, Ninemeier'den (1998) yararlanılmış, Hedef kontrolü süreci tarafımızdan geliştirilmiştir.

Yİ maliyet kontrolünde, işletmenin daha önceki dönemlerde gerçekleşen satış rakamları ve bütçelerinden yararlanılarak oluşturulan oranlar kullanılmaktadır. Standart reçeteler maliyet oranlarının belirlenmesinde de kullanılır. Maliyet oranlarının belirlenmesinde ideal yöntemlerden biri de günlük gerçekleşen satış rakamlarından hareket etmektir (Ninemeier 1998: 24, 37, 62). Yİ malzeme maliyet oranları, otel, restoran, hastane ve endüstriyel kuruluşlarda %25 ile %45'ler civarındadır (Türksoy 2002:227). Yİ işletmelerinin direk işçilik giderlerinin ve genel üretim giderlerinin de standart oranları belirlenerek bütün oranların karşılaştırılması ve analiz edilmesi gerekir (Ninemeier 1998: 30; Cichyve Hickey 2005: 375). Bu oranlar sayesinde gelecek dönem maliyet hedeflerinin belirlenmesi sağlanır (Lattin 2005:310, 318).

## 6. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI

Stratejik maliyet yönetimi, yalnızca bugünün değil, geleceğin maliyetlerinin de eş zamanlı bir biçimde yönetilmesi gereğini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte rekabetin gittikçe şiddetlendiği, tüketici zevk, beğeni ve isteklerindeki hızlı değişimin bir sonucu olarak ürün yaşam sürelerinin gittikçe daha çok kısaldığı durum ve sektörlerde, maliyetleri yönetmek için özellikle ürün planlama ve kavram tasarımı ile tasarım ve geliştirme aşamalarına odaklanmak gerektiği açıktır (Özer 2003:3). Yİ işletmelerinin müşterilerindeki yeme içme nedenlerine göre beğeni ve isteklerindeki değişim süreklilik arz etmektedir ve mutfakta her an müşterinin isteğine göre porsiyonlarda değişiklikler yapılabilmektedir.

Son yıllarda, özellikle rekabetin giderek arttığı sektörlerde stratejik maliyet yöntemleri yaygın olarak kullanılmaktadır. Ülkemizde de bazı bölgelerde benzer hizmetleri veren Yİ işletmelerinin sayısının arttığı ve rekabetin yoğunlaştığı görülmektedir. HM yöntemi uygulamalarına genellikle seri üretim yapan sanayi işletmelerinde rastlanmaktadır. Yİ sektöründe ise uygulamaların yaygın olmadığı görülmektedir. Bu nedenle çalışma Yİ sektörü için orijinal bir çalışma olarak değerlendirilebileceği gibi turizm sektöründeki diğer benzer araştırmalara da kaynak olabilecektir. Çalışma, bir stratejik maliyet yöntemi olan HM'nin, ürünler bazında stratejik kararlar almada nasıl uygulandığını göstermesi açısından Yİ işletmelerine ışık tutmaktadır. Bu bağlamda çalışma, bir Yİ işletmesinde maliyet

ve kar hedeflerini göz önüne alarak, müşteri beklentisini bozmadan maliyetleri düşürecek ve/veya katkı payını artıracak stratejileri nasıl uygulayacağını ve bu sayede ürünler bazında maliyetleri henüz oluşmadan önce nasıl kontrol edeceğini ve ürünlerini hem müşteri hem de kar odaklı olarak nasıl tasarlayacağını ortaya koymayı amaçlanmaktadır.

## **7. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Bilindiği gibi işletmeler, maliyetler ve gelirler ile ilgili muhasebe bilgilerini vermekte direnç göstermektedirler. Bunun bir nedeni, stratejik hareketlerinde kullandıkları bu bilgilerin rakip işletmelerce öğrenilmesinden endişe duymalarıdır. Diğer bir nedeni ise, yasal belge ve kayıtlardan elde edilebilecek bu bilgilerin toplanması için ekstra bir zaman ve emek harcamaya yanaşmamalarıdır. Bu bilgileri sağlama zorluğu yanında bir de uygulamaya alınacak işletmede bilimsel çalışma yapmaya müsait ölçekte olma ve kurumsal bir yönetim anlayışına sahip olma özellikleri aranmaktadır. Bu şartlar altında uygulamaya alınacak işletme sayısı oldukça kısıtlıdır. Bunun için yakın ilişkilerin olduğu, güvenin sağlanabildiği, bilimsel araştırmalar ile kendini geliştirmeyi benimsemiş, kurumsal prensiplere dayalı ve planlı bir yönetim sürdürdüğü gözlenen büyük ölçekli bir Yİ işletmesi uygulamaya alınabilmiştir.

Uygulama çalışması Muğla'da faaliyet gösteren bir kafeden Ocak 2012-Haziran 2012 tarihleri arasındaki satış rakamlarından alınan veriler ile gerçekleştirilmiştir. HM uygulamasında kullanılmak üzere kafenin üretim satışa sunduğu üç adet ürün seçilmiştir. Ürünlerin seçiminde satış hacmi etkili bir faktör olmuştur. Yüksek, orta ve düşük satış hacimlerine sahip üç ürünün seçilmesine dikkat edilmiştir. Böylece değişik satış hacimlerine sahip farklı üç üründe farklı stratejilerin nasıl uygulandığı gösterilebilmiştir. Stratejiler ürün bazında uygulandığı için çalışmada çok sayıda ürüne yer vermeye gerek duyulmamış ve seçilen üç farklı ürün için alınan stratejik kararların, diğer ürünler için geliştirilecek stratejilere örnek oluşturacağı düşünülmüştür. Belirlenen maliyet ve kar hedeflerine ulaşmada, ürünün orijinal tadını ve görüntüsünü (niteliğini) bozmamaya gayret edilerek bazı ürünlerin içeriklerinde azaltma veya artırmalar yapılmıştır. Ürünlerin içeriklerinde yapılan değişikliklerin ürünün niteliğini değiştirip değiştirmediği, çalışan personel ve işletme yöneticileri üzerinde test edilmiştir. Üründeki değişiklikler, işletmedeki personele ve yöneticilere aşama aşama tattırılarak deneme yanılma yöntemi ile orijinal ürünün tadına ve görüntüsüne en yakın sonuçlara varılmıştır.

Ürünlerin gerçekleşen birim malzeme maliyetleri, firmanın satın alma belgelerindeki (fatura/irsaliye) rakamlar baz alınarak hesaplanmıştır. Ayrıca ürünlerin satış, işçilik ve genel üretim giderleri bilgileri işletmenin kayıtlarından elde edilmiştir. Ürünlerin piyasaya göre maliyetlerinin hedeflenmesi için de ürünlerin piyasadaki satış hacimleri ve işletme yönetiminin gelecek dönem ulaşmak istediği kârlar ile ilgili bilgiler alınmıştır. Uygulamaya konu olan işletmeden alınan standart reçetelere ait maliyet ve fiyat rakamları ve diğer gider ve hasılat bilgileri, işletmenin muhasebe kayıtlarından, fatura ve irsaliye rakamlarından elde edilmiştir. Veri olarak alınan rakamlar yasal belgelere ve kayıtlara dayalı olduğundan güvenilirdir. Ayrıca geliştirilen modelde Niniemaier'in standart kontrol modelinden yararlanılmıştır. Çalışma, üç ayrı Yİ ve otel işletme yöneticisine ve 2 ayrı akademisyene açıklanarak uzman görüşleri alınmıştır.

### 8. STANDART REÇETELER KULLANILARAK HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI

Uygulamaya alınan ürünler; Soslu Extra, Meyve Fondü ve Jameikan Rom Kahvesi olmak üzere iki çeşit yiyecek ve bir içecekten oluşmaktadır. Bu ürünler ile ilgili fiili bilgiler şöyledir: 2012 yılı Ocak ayı satışları; Soslu Extra 43, Meyve Fondü 23 ve Jameikan Rom Kahvesi de 14 porsiyon olarak gerçekleşmiştir. Yemeklerin satış fiyatları ise; Soslu Extra 7 TL, Meyve Fondü 6 TL ve Jameikan Rom Kahvesi 4,5 TL'dir. Ürünler ile ilgili diğer bilgiler ise standart reçetelerde görülmektedir.

İşletmenin kayıtlarına göre, 2012 yılı ilk altı aylık gider ve gelir rakamları şöyledir; Direkt İşçilik Giderleri: 158.000 TL, Malzeme Maliyeti: 165.500 TL Genel Üretim Giderleri: 50.500 TL ve Satış Hasılatı: 464.000 TL'dir.

Uygulama çalışmasında, piyasada kullanılmakta olan Micros-Fidelio MC Paket Programı ve standart reçete fonksiyonundan yararlanılarak bugünün maliyetleri ve HM'ler hesaplanmıştır. Paket programa belirlenen örnek ürünlerdeki iki yemek ve bir kahve standart reçeteleri kaydedilmiş ve menüde yer alan yemeklerin üretimi için gerekli olan depolar, birimler, satıcı tanımlamaları yapıldıktan sonra malzeme alım girişleri firmaya gelen fatura ve irsaliyelerden yapılmıştır. Depodaki malzemelerin üretime gönderilmesinde işletmenin uygulamakta olduğu FİFO yöntemi tercih edilmiştir.

Standart reçetelerdeki malzeme maliyeti ve satış fiyatı bilgilerinden hareketle her ürünün katkı payı ve katkı oranı hesaplanmıştır. Böylece her ürünün işletmenin kâr elde etmesinde ne kadar katkı sağlayacağı gösterilebilmiştir. Katkı payı, her ürünün satış hasılatı ile o ürüne ait değişken giderler arasındaki olumlu farktır (Katkı payı = Satış hasılatı – Değişken giderler). Çalışmamızda ürünler için kullanılan direkt malzeme giderleri değişken gider, geriye kalan direkt işçilik ve genel üretim giderleri de sabit giderler olarak kabul edilmiştir. Bunun nedeni, direkt işçilik hizmeti veren işçiler, ürün başına ücret almadıkları ve aylık sabit ücretle çalıştıkları içindir. GÜG'ünde de aynı durum söz konusudur. Aynı anda çok sayıda farklı ürünlerin girift olarak üretildiği YI'nde hangi giderlerin hangi ürünün etkisi ile ne kadar gerçekleştiğini belirlemek oldukça güçtür. Bu nedenle Dİ ve GÜG belirlenen anahtarlar göre ürünlere yüklenmiştir. (Dİ: işçilik zamanı, GÜG: dönüşüm maliyeti). Buna karşın, hangi ürüne ne kadar direkt malzemenin kullanıldığı standart reçeteler sayesinde net olarak hesaplanabilmekte ve toplam malzeme maliyetinin ilgili ürünün üretimi ile doğru orantılı değiştiği görülmektedir. Bu nedenle yalnızca direkt malzeme giderleri değişken gider olarak alınmıştır.

### 9. UYGULAMAYA ALINAN ÜRÜNLERE AİT STANDART REÇETELER

Bu çalışmada uygulamaya alınan üç adet ürünün mevcut (HM süreci öncesi) rakamlarından oluşan standart reçete formatları aşağıda birbirini izleyen tablolarda görülebilir. Bu reçetelere birim katkı payı ve katkı oranı rakamları da hesaplanarak eklenmiştir. Böylece her ürünün işletme kârına katkısı da reçetelerden izlenebilmektedir.



**Tablo. 1 Soslu Ekstra Ürünü Standart Reçete Kartı<sup>3</sup>**

A KAFE STANDART REÇETE KARTI-1			
Yemeğin Adı:Soslu Ekstra Porsiyon Sayısı: 1 Satış Fiyatı: 7 TL Malzeme Maliyet Oranı: %53,78		Birim Katkı Payı: 3,235 TL Katkı Oranı: %46 Porsiyon Ağırlığı: 320 gr	
		<b>Porsiyon resmi</b>	
MİKTAR	MALZEME CİNSİ	ALİŞ FİYATI	ÖLÇÜ FİYATI
50 gr	Kaşar	11,00	0,55
40 gr	Kavurma	35,00	1,4
40 gr	Sosis	6,00	0,24
30 gr	Kangal sucuk	26,00	0,78
20 gr	Mısır	4,00	0,08
15 gr	Yeşil biber	3,00	0,045
120 gr/ad.	Ekmek	0,27	0,27
20 gr	Sarımsaklı sos	20,00	0,4
PORSİYON MALZEME MALİYETİ			3,765
<b>Reçete kartı 1 ile ilgili hesaplamalar:</b>			
Malzeme Maliyet Oranı= Porsiyon Malzeme Maliyeti/Satış fiyatı (3,765/7,00=%53.78)			
Birim katkı= Satış fiyatı-Porsiyon Malzeme Maliyeti (7,00-3,765=3,235)			
Katkı oranı =Birim katkı payı / Satış Fiyatı (3.235/7,00=0,46)			

**Tablo. 2 Meyve Fondü Ürünü Standart Reçete Kartı**

A KAFE STANDART REÇETE KARTI-2			
Yemeğin Adı:Meyve Fondü Porsiyon Sayısı: 1 Satış Fiyatı: 6 TL Malzeme Maliyet Oranı: %35		Birim Katkı Payı: 3,895TL Katkı Oranı: %65 Porsiyon Ağırlığı: 320 gr	
		<b>Porsiyon resmi</b>	
MİKTAR	MALZEME CİNSİ	ALİŞ FİYATI	ÖLÇÜ FİYATI
100 gr	Baton çikolata	16,00	1,60
50 gr	Muz	3,50	0,175
50 gr	Kivi	4,00	0,2
50 gr	Portakal	0,80	0,04
50 gr	Elma	1,00	0,05
20 gr	Nar	2,00	0,04
PORSİYON MALZEME MALİYETİ			2,105
<b>Reçete kartı-2 ile ilgili hesaplamalar:</b>			
Malzeme Maliyet Oranı= Porsiyon Malzeme Maliyeti/Satış fiyatı (2,105/6,00=%35.08)			
Birim Katkı Payı= Satış fiyatı-Porsiyon Malzeme Maliyeti (6-2.105=3,895)			
Katkı Oranı=Birim katkı payı / Satış Fiyatı (3,895/6=0,65)			

**Tablo. 3 Jamaikan Rom Ürünü Standart Reçete Kartı**

A KAFE STANDART REÇETE KARTI-3			
Yemeğin Adı:Jamaikan Rom Porsiyon Sayısı: 1 Satış Fiyatı: 4,50 TL Malzeme Maliyet Oranı: %17.6		Birim Katkı Payı: 3,708 TL Katkı Oranı: %82 Porsiyon Miktarı: 16 cl	
		<b>Porsiyon resmi</b>	
MİKTAR	MALZEME CİNSİ	ALİŞ FİYATI	ÖLÇÜ FİYATI
14 gr	Filtre kahve	38,00	0,532
14 gr	Çikolata (garnitür)	16,00	0,224
2 pk/ad.	Toz şeker	0,018	0,036
PORSİYON MALZEME MALİYETİ			0,792
<b>Reçete kartı-3 ile ilgili hesaplamalar:</b>			
Malzeme Maliyet Oranı= Porsiyon Malzeme Maliyeti/Satış fiyatı (0,792/4,50=%17.6)			
Birim Katkı Payı= Satış fiyatı-Porsiyon Malzeme Maliyeti (4,5-0,792=3,708)			
Katkı Oranı=Birim katkı payı / Satış Fiyatı (3,708/4,5=0,82)			

<sup>3</sup> Standart reçetelerin hazırlanmasında yararlanılan kaynaklar: (Ninemeier 1998:38; Aktaş 2001:223; Türksöy 2002:170; Rızaoğlu ve Hançer 2005: 186; Micros-Fidelio MC Paket Programı).

### 10. ÜRÜNLERİN MEVCUT PORSİYON SATIŞLARI, MALZEME MALİYETLERİ VE KATKILARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Uygulamaya alınan üç ürünün aylık porsiyon satışları incelendiğinde Soslu Ekstra'nın en fazla tercih edildiği (43 adet), Meyve Fondü'nün bu açıdan ikinci sırada (23 adet) ve Jamaikan Rom'un son sırada (14 adet) olduğu görülmüştür. Ürünlerin Fiili Malzeme Maliyeti / Satış Fiyatı oranları açısından ise Soslu Ekstra'nın malzeme maliyetinin en yüksek %53,78 (3,765 / 7), Meyve Fondü'nün daha düşük %35 (2,105 / 6) ve Jamaikan Rom'un en düşük %17 (0,792 / 4,50) olduğu belirlenmiştir. Katkı oranları açısından incelendiğinde sıralama tersine dönmektedir. Birim katkı oranı (Birim Katkı / Satış Fiyatı) en yüksek olan ürün Jamaikan Rom'dur %82 (4,50-0,792) / 4,50). Meyve Fondü %65 (6-2,105) / 6) ve Soslu Ekstra %46 (7-3,765) / 7) oranı ile en sonda yer almaktadır.

Bu verilerden, Soslu Ekstra yemek reçetesi ile ilgili maliyetlerin gözden geçirilmesi, malzeme tedarik işletmelerinin yeniden değerlendirilmesi, piyasa satış fiyatının artırılması yönünde piyasa araştırması ve standart reçeteler bazında hedef belirleme çalışmalarının yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Meyve Fondü ve Jamaikan Rom ürünlerinin ise Soslu Ekstra'ya göre malzeme maliyet oranları düşük ve katkı oranları yüksektir. Ancak bu ürünlerde de özellikle Jamaikan Rom'un porsiyon satış miktarları Soslu Ekstra'ya göre oldukça düşüktür. O halde bu ürünlerde müşteri talebini artıracak düzenlemeler yapılması ve hedeflerin buna göre belirlenmesi çalışmasına gereksinim vardır.

### 11. ÜRÜNLERE YÖNELİK HM VE STRATEJİLERİN BELİRLENMESİ

HM'lerin belirlenmesinde ürüne değer ekleyen ve değer eklemeyen maliyetlerin belirlenmesi gerekir. Ürüne değer ekleyen maliyetlerin kaldırılması durumunda müşterinin üründen sağlayacağı fayda ya da beklenti azalacaktır. Ürüne değer eklemeyen maliyetleri oluşturan faaliyetler veya malzemeler kaldırılırsa müşterinin üründen beklentisi veya sağlayacağı fayda değişmeyecektir (Horngren, Datar ve Foster 2003:416). Bu çalışmada örnek olarak alınan ürünlerin maliyetlerinde yüksek payı olan bazı malzemeler azaltılmış ve bu malzemeleri daha düşük maliyetle ikame eden başka malzemeler artırılmıştır. Bunu yaparken ürünün niteliğinde belirgin bir değişikliğin oluşmamasına ve böylece müşteriye olan faydasının aynı kalmasına dikkat edilmiştir. Örneğin Soslu Ekstra ürününde birim malzeme maliyetini artıran kavurma ve kangal sucuk malzemeleri yerine, ürünün niteliğini etkilemeden bu malzemeleri ikame edebilecek daha uygun maliyetli malzemeler olup olmadığı araştırılmıştır ve ilgili değişiklikler yapılmıştır (Yöntem kısmında açıklanmaktadır). Elde edilen bilgiler, aşağıdaki yeni ürünlerin tasarımında ve HM'lerin saptanmasında kullanılacaktır.

Bu çalışmada hedef malzeme maliyeti/satış fiyatı oranı olarak, otel, restaurant ve hastane gibi işletmelerde görülen %25-45 maliyet/hasılat oranlarının (Türksoy, 2002, s.227) ortalaması olan  $((25+45)/2) = \%35$  civarındaki oranlar (%30-36) hedeflenmiştir.

Katkı payları (satış fiyatı – değişken gider) diğerlerine göre yüksek ve dolayısıyla malzeme maliyet oranları hedeflenenin altında olan ürünlerin satış fiyatlarının yüksek olduğu kabul edilebilir. Bu ürünlerde satış sorunu var ise, satış fiyatları düşürülerek ürünlere olan sürümün artırılmasına çalışılabilir. Ya da katkı payları düşük olan ürünlerin maliyetlerini düşürmek ve mümkün oluyorsa aynı zamanda satış fiyatlarını yükseltme çalışmaları yapılabilir. Böylece ürünün katkı payı yükselecek ve maliyet oranı düşecektir. Örneğin Soslu Ekstra ürününde hedeflenen maliyet oranını yakalamak için maliyetlerin yüksek olduğu

malzemelerde %50 azaltma yapılırken bir taraftan da ürünün kalitesini bozmamak için satış fiyatı artışı gerçekleştirilerek hedeflenen malzeme maliyet oranı olan %34 elde edilmiştir.

## 12. HEDEFLERİN STANDART REÇETELER ÜZERİNDE GÖSTERİLMESİ

Soslu Ekstra Ürünü: Satış hacmi en yüksek ve maliyet/fiyat oranı oldukça yüksek bir üründür. Yapılan araştırmalar ve çalışmalar sonucunda Soslu Ekstra ürününün müşteri tercihlerini olumsuz etkilemeyecek şekilde yeniden tasarlanması yoluna gidilmiştir. Personel ve işletme yöneticileri üzerinde yapılan testler, maliyetleri yükselten kavurma ve sucuk malzemelerinin %50 azaltılması ve bunun yerine malzeme maliyeti daha uygun olan sosisin iki katına çıkartılmasının ürünün niteliğinde belirgin bir değişikliğe yol açmayacağını göstermiştir (Ürün bazında HM süreci). Malzeme tedarik işletmeleri bazında yapılan araştırmalar, kavurma ve sucuk malzemelerini daha uygun fiyatlardan (Tablo 4) sağlama olanağı yaratmıştır (Parça bazında HM süreci). Bugüne kadar bu ürüne olan talepteki artış eğilimi, buna karşın piyasada bu ürünün rakipler tarafından ikame edilebileceği göz önüne alınarak ürünün piyasa fiyatının sadece 1 TL artırılması yönündeki piyasa araştırması olumlu sonuç vermiş ve hedef fiyat 8 TL olarak belirlenmiştir (Pazar düzeyinde HM süreci). Bu gelişmeler doğrultusunda Soslu Ekstra ürününün hedef standart reçete kartı aşağıdaki tabloda hazırlanmıştır.

**Tablo. 4 Soslu Ekstra Ürünü Hedef Standart Reçete Kartı**

### A KAFE STANDART REÇETE KARTI-1HEDEF

Yemeğin Adı:Soslu Ekstra Porsiyon Sayısı: 1 Hedef Satış Fiyatı: 8 TL Hedef Malzeme Maliyet Oranı: %34,18		Hedef Birim Katkı Payı: 5,27 TL Hedef Katkı Oranı: %66 Porsiyon Ağırlığı: 320 gr		Porsiyon resmi
MİKTAR	MALZEME CİNSİ	ALİŞ FİYATI	ÖLÇÜ FİYATI	
50 gr	Kaşar	11,00	0,55	
20 gr	Kavurma	29,00	0,58	
80 gr	Sosis	6,00	0,48	
15 gr	Kangal sucuk	22,00	0,33	
20 gr	Mısır	4,00	0,08	
15 gr	Yeşil biber	3,00	0,045	
120 gr/ad.	Ekmek	0,27	0,27	
20 gr	Sarımsaklı sos	20,00	0,40	
<b>HEDEF PORSİYON MALZEME MALİYETİ</b>				<b>2,735</b>

Tablo 4'te Soslu Ekstra ürününde yapılan yeni düzenleme ve belirlenen yeni hedef rakamları koyulaştırılarak gösterilmiştir. Kavurma ve kangal sucuk daha uygun fiyattan tedarik edilmiş ve kullanılan sosis miktarı artırılmıştır. Bu düzenleme ile hedef malzeme maliyet oranı oldukça düşmüş, hedef birim katkı payı ve hedef katkı oranı önemli ölçüde artmıştır. Böylece Soslu Ekstra ürününün kara katkı hedefi yükseltilmiş, diğer taraftan maliyetlerin düşürülmesiyle piyasadaki fiyat rekabet gücü artırılmıştır. Yani gerektiğinde ürünün fiyatı indirilebilecektir.

Meyve Fondü ürününde ise katkı oranı yüksek fakat porsiyon satış miktarı düşüktür. Ürüne talebi artırabilmek için satış fiyatının bir miktar aşağı çekilmesine karar verilmiştir (Pazar düzeyinde HM süreci). Ancak bu yapılırken katkı oranının da düşmemesi için üründe bazı değişiklikler yapılacaktır. Müşteri beklentileri ile ilgili işletme yönetimince yapılan araştırmalar, bu ürünün porsiyon ağırlığının bir kişi için fazla (320 gr) olduğunu, bu nedenle tek kişilik müşterilerin bu ürünü sipariş etmekten kaçındığı sonucunu ortaya koymuştur. Bu bilgilerden hareketle ürünün porsiyon ağırlığı ile birlikte malzeme maliyetinin ve fiyatının

beraberce düşürülmesi hedeflenmiştir (Pazar düzeyinde HM süreci). Böylece ürünün mevcut yüksek katkı oranı bu indirimden etkilenmeyecektir. Bunun için standart reçetede kullanılan malzemelerin her birinden %40 azaltmaya gidilerek ürün yeniden tasarlanmıştır (Ürün düzeyinde HM süreci).

**Tablo. 5 Meyve Fondü Ürünü Hedef Standart Reçete Kartı**

A KAFE STANDART REÇETE KARTI-2 HEDEF			
Yemeğin Adı: Meyve Fondü Porsiyon Sayısı: 1 Hedef Satış Fiyatı: 3,50 TL Hedef Malzeme Maliyet Oranı: %36		Hedef Birim Katkı Payı: 2,24TL Hedef Katkı Oranı: %64 Hedef Porsiyon Ağırlığı: 192gr	
		Porsiyon resmi	
MIKTAR	MALZEME CİNSİ	ALİŞ FİYATI	ÖLÇÜ FİYATI
60 gr	Baton çikolata	16,00	0,96
30 gr	Muz	3,50	0,11
30 gr	Kivi	4,00	0,12
30 gr	Portakal	0,80	0,02
30 gr	Elma	1,00	0,03
12 gr	Nar	2,00	0,02
<b>HEDEF PORSİYON MALZEME MALİYETİ</b>			<b>1,26</b>

Bu çalışma ile Meyve Fondü ürünü yeniden tasarlanmış ve %40 azaltılan porsiyon gramajı ile birlikte fiyatının 3,5 TL'ya düşürülmesi hedeflenmiştir. Hedefler saptanırken hedef malzeme maliyet oranının ve hedef katkı oranının önceki standart reçete ile (Tablo 2) aynı kalması sağlanmıştır. Hedeflenen kalemler koyulaştırılmış olarak standart reçetede gösterilmiştir.

Jamaikan Rom ürünü, satış fiyatına oranla oldukça düşük maliyetle üretilen bir içecektir. Bu nedenle mevcut katkı oranı diğer ürünlere göre çok yüksek ve maliyet oranı çok düşüktür. Ancak diğer ürünler arasında porsiyon satış miktarı en düşük olanıdır. Bu nedenle, katkı oranının diğer ürünlere ait katkı oranı düzeyine gelecek kadar satış fiyatının aşağı çekilmesi hedeflenmektedir (Pazar düzeyinde HM süreci). Bu durumda satış fiyatının 2,5 TL'ya indirilmesi, birim katkı payını 1,71TL ( $2,5 - 0,79$ ) yapacak ve katkı oranını  $1,71 / 2,5 = \%68$ 'e indirecektir. Böylece ürünün katkı oranı diğer ürünlerle yakın düzeyde olacaktır.

**Tablo. 6 Jamaikan Rom Ürünü Hedef Standart Reçete Kartı**

A KAFE STANDART REÇETE KARTI-3 HEDEF			
Yemeğin Adı: Jamaikan Rom Porsiyon Sayısı: 1 Hedef Satış Fiyatı: 2,5 TL Hedef Malzeme Maliyet Oranı: %32		Hedef Birim Katkı Payı: 1,71 TL Hedef Katkı Oranı: %68 Porsiyon Miktarı: 16 cl	
		Porsiyon resmi	
MIKTAR	MALZEME CİNSİ	ALİŞ FİYATI	ÖLÇÜ FİYATI
14 gr	Filtre kahve	38,00	0,532
14 gr	Çikolata (garnitür)	16,00	0,224
2 pk/ad.	Toz şeker	0,018	0,036
<b>HEDEF PORSİYON MALZEME MALİYETİ</b>			<b>0,792</b>

Ürünün malzeme maliyet oranı  $0,79 / 2,5 = \%32$ 'ye çıkmıştır. Bu maliyet oranı düzeyi de diğer ürünlere yakın hale gelmiştir. Bu sayede hedeflenen satış fiyatı, hedeflenen malzeme maliyeti ve hedeflenen katkı oranı sınırları içinde makul düzeyde indirilmiştir. Böylece ürünün fiyatı, kaliteden ödün vermeden aşağı çekilerek müşteriye cazip hale getirilmiştir.

İşletme yönetimi, Soslu Ekstra'dan 4 TL, Meyve Fondü'den 1,5 TL ve Jamaikan Rom'dan 1,5 TL kar sağlamayı hedeflemiştir. Aşağıdaki Tablo 7'de örnek olarak uygulamaya alınan üç üründe saptanan sorunlar ve bu sorunlara göre HM sürecinde belirlenen hedefler toplu halde görülmektedir.

**Tablo. 7 Üç Ürünün Hedef Maliyet Sürecinde Sorunlara Göre Saptanan Hedefleri**

Ürünler	SOSLU EKSTRA	MEYVE FONDÜ	JAMAİKAN ROM
<b>Sorunlar</b>	Malzeme maliyeti yüksek ve katkı oranı düşük	Porsiyon hacmi fazla olduğundan tek kişilik sipariş yok. Fiyat yüksek. Talep düşük.	Fiyat, maliyete göre çok yüksek. Talep düşük.
	<b>Hedefler</b>	<b>Hedefler</b>	<b>Hedefler</b>
<b>Kar</b>	4 TL	1,50 TL	1,50 TL
<b>Pazar düzeyinde HM süreci</b>	Ürün fiyatı 7 TL'dan 8 TL'ya çıkartıldı.	Ürün fiyatı 6 TL'dan 3,50 TL'ya düşürüldü.	Ürün fiyatı 4,50 TL'dan 2,50 TL'ya düşürüldü.
<b>Ürün düzeyinde HM süreci</b>	Kavurma ve sucuk malzemeleri %50* azaltıldı, sosis 2 kat artırıldı.	Malzemelerin her biri %40* azaltılarak porsiyon ağırlığı 320 gr'dan 192 gr'a düşürüldü.	-
<b>Parça düzeyinde HM süreci</b>	Tedarikçiler ile daha uygun fiyata satın alma anlaşmaları yapıldı.	-	-
<b>Beklenen</b>	Malzeme maliyet oranının düşmesi, katkı oranının yükselmesi	Tek kişilik siparişlerin de gerçekleşmesi ve ürüne talebin artması	Mevcut yüksek katkı oranının diğer ürünlerle aynı düzeye çekilecek kadar fiyatta indirim yapılması ve ürüne talebin artması

\*Ürünlerde hedeflenen karı ve malzeme maliyet/satış fiyatı oranını sağlayabilmek için malzemelerde gerekli oranlarda azaltma yapılmıştır.

### 13. ÜRÜNLER BAZINDA HEDEFLenen KÂRLARIN HM SÜRECİ SONUÇLARINA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

Kar rakamının saptanabilmesi için standart reçetelerde belirlenen malzeme maliyetleri yanında direkt işçilik (Dİ) giderlerinin ve genel üretim giderlerinin (GÜG) de hesaplanması gerekir.

#### 13.1. DİREKT İŞÇİLİK (Dİ) MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

Ürünlerin birim kârlarının bulunabilmesi için malzeme maliyetlerinin yanı sıra her ürün için gerçekleşen Dİ ve GÜG'lerin de dikkate alınması gerekmektedir. Ürünlere birim olarak yüklenecek Direkt İşçilik (Dİ) maliyetleri şöyle hesaplanmıştır: Kafe'de ortalama direkt işçilik aylık ücreti 1000 TL'dir. Günde 8 saat çalışma zamanı olduğu dikkate alınırsa bir dakikalık Dİ =  $1000/30\text{gün} \times 8\text{saat} \times 60\text{dk} = 0,069$  TL olmaktadır. Her ürünün üretim ve servisi için gereken süreler yaptığımız inceleme sonucunda şöyle belirlenmiştir: Soslu Ekstra 7 dakika, Meyve Fondü: 5 dakika ve Jamaikan Rom: 4 dakikadır. Bu bilgiler ışığında ürünlerin Dİ maliyetleri: Soslu Ekstra için 0,48TL (7dk x 0,069TL), Meyve Fondü için 0,34TL (5dk x 0,069TL) ve Jamaikan Rom için 0,28TL (4dk x 0,069TL) olacaktır.

### 13.2. GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN (GÜG) HESAPLANMASI

Ürünler birim olarak yüklenecek Genel Üretim Giderleri (GÜG), işletmenin önceki yıl gerçekleşen GÜG / Dönüşüm Maliyeti (DM) oranı (%15)<sup>4</sup> yardımıyla hesaplanmıştır. DM, kullanılan malzeme maliyeti ve Dİ maliyetinin toplamıdır. Uygulama dönemi için ürünler bazında hedeflenen DM rakamları her ürün için hedeflenen malzeme maliyetleri (hedef standart reçetelerden) ile yukarı paragrafta hesaplanan Dİ maliyetlerinin toplanması ile bulunmuştur. Hedeflenen DM'ler Soslu ekstra için 3,21 (2,73+0,48), Meyve Fondü için 1,60 (1,26+0,34) ve Jamaikan Rom için 1,07 (0,79+0,28) TL olarak hesaplanmıştır. Önceki dönemin GÜG'leri, DM'nin %15'ini oluşturuyorsa, uygulama dönemi için ürünler bazında hedeflenen DM'lerin %15'i yine hedeflenen dönemin GÜG'lerini hesaplamamıza yardımcı olacaktır. Buradan hareketle yapılan hesaplamalar hedeflenen GÜG rakamlarının Soslu Ekstra için 0,48TL (0,15 x 3,21), Meyve Fondü için 0,24TL (0,15 x 1,60) ve Jamaikan Rom için 0,16TL (0,15 x 1,07) olacağını göstermektedir.

### 13.3. HEDEF MALİYET (HM) SÜRECİ ÖNCESİ VE SONRASI KAR RAKAMLARININ HESAPLANMASI

Ürünlerin HM süreci öncesi satış fiyatları ve toplam maliyetlerine göre hesaplanan kâr rakamları, HM sürecinde işletme tarafından hedeflenen kar ve HM süreci (uygulaması) sonrası hesaplanan kar rakamları birbirleri ile karşılaştırılmıştır. Böylece işletmenin belirlediği kar hedeflerine ulaşmada HM uygulamasının ne derece başarılı olduğu da ortaya konmuştur. HM süreci öncesi kar rakamları, en başta verilen (hedeflerden önce) standart reçetelerdeki satış fiyatı ve malzeme maliyeti rakamlarından hareket edilerek hesaplanmıştır. Örneğin Soslu Ekstra için; HM süreci öncesi satış fiyatı 7 TL'dir. Yine aynı ürün için HM süreci öncesi malzeme maliyeti 3,765TL'dir. Malzeme maliyetine, yukarıda hesaplanan 0,48TL Dİ maliyeti eklenmiş ve ürünün 4,245TL Dönüşüm Maliyeti (DM) bulunmuştur. Çalışmamızda GÜG, DM'nin %15'i olarak belirlendiği için GÜG bu ürün için 0,64TL (4,245 x %15) olmuştur. Böylece Soslu Ekstra'nın malzeme, Dİ ve GÜG rakamlarından oluşan HM öncesi toplam maliyeti 4,885TL (3,765+0,48+0,64) ve karı 2,115TL (7-4,885) olarak saptanmıştır. Bu hesaplamalar diğer iki ürün için de aynen yapılmış ve HM öncesi Meyve Fondü'nün karı 3,185 (6-2,815) ve JamaikanRom'un karı 3,268TL (4,50-1,232) olarak belirlenmiştir.

HM sürecine alınan ürünlerde, işletmenin kar hedefleri, müşteri tercihleri, hedef fiyatlar göz önüne alınarak yeni düzenlemeler yapılmış ve HM'ler belirlenmiştir. HM süreci öncesini, süreçteki değişiklikleri ve HM sonrası karşılaştırmaları aşağıdaki tabloda izlemek mümkündür.

<sup>4</sup> Önceki yıl rakamlarına göre GÜG: 50.500TL , Dİ: 158.000TL, Malzeme Maliyeti: 165.500TL, Dönüşüm Maliyeti (Dİ + Malzeme Maliyeti): 323.500TL'dir. Buradan GÜG / Dönüşüm Maliyeti oranı = 0,15 hesaplanmıştır.

**Tablo. 8 Ürünlerin HM Süreci Sonunda Kâr Hedeflerine Göre Değerlendirilmesi (TL)**

Ürünler	HM Süreci Öncesi Kâr	HM Süreci				HM Sürecinin Hedef Kâra Göre Değerlendirilmesi
		Hedef Kâr	Hedef Satış Fiyatı A	Toplam HM (Malzeme+Dİ+GÜG) B	HM Süreci Sonunda Hesaplanan Kâr A - B	
Soslu Ekstra	2,115	4	8	3,69	4,31	Olumlu
Meyve Fondü	3,185	1,50	3,50	1,84	1,66	Olumlu
Jamaikan Rom	3,268	1,50	2,50	1,23	1,27	<b>Olumsuz</b>

Tabloda HM süreci öncesi kâr ve HM süreci sonunda hesaplanan Hedef kâr rakamları karşılaştırıldığında, Soslu Ekstra ürünüde değişikliğe gidilerek ve bu sayede maliyetlerin düşürülerek kârının yükseltilmesi ve diğer iki üründe kârdan fedakârlık edilerek ürüne olan talebin artırılması hedeflendiği görülmektedir. HM sürecinde yapılan değişiklikler sonunda hesaplanan kâr ile hedeflenen kâr rakamları karşılaştırıldığında; Soslu Ekstra ve Meyve Fondü ürünlerinde hedeflenen kâr rakamlarına ulaşıldığı görülmektedir. Ancak Jamaikan Rom ürünü için HM sürecinde yapılan çalışmaların ve değişikliklerin, beklenen hedef kârı sağlamaya yetmediği anlaşılmaktadır.

## BULGULAR VE SONUÇ

Yİ işletmelerini sanayi işletmelerinden ayıran en önemli özelliklerden başlıcaları; seri üretim yapamamaları, mamul depolayamamaları ve buna karşın çok çeşitli ürünleri aynı anda üretip aynı anda da müşteriye ulaştırmaya çalışmalarıdır. Bu nedenle ürünler bazında maliyetlerin izlenmesi zorlaşmaktadır. Diğer taraftan, benzer ürünleri piyasada satan çok sayıda Yİ işletmeleri olduğundan işletmelerin ürünler bazında maliyet stratejileri geliştirmeleri bir gereksinim haline gelmiştir. Yİ işletmelerinin bu özelliklerini dikkate alarak ürünlerin her biri için HM çalışması yapmak, işletmelerin bu gereksinimlerini karşılamada önemli adımlardan biri olacaktır. Bu çalışmada Yİ işletmelerinin bu eksikliğini giderecek bir HM modeli geliştirilmiş ve ürünler bazında strateji geliştirebileceklerini ortaya koyan bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

Ninemeier, (1998)'in geliştirmiş olduğu Temel Kontrol Süreci modeline Hedef Kontrol Süreci de eklenerek daha geniş bir model elde edilmiş ve bu modelin uygulanması ile maliyetlerin ürün bazında stratejik olarak nasıl kontrol edilebileceği gösterilmiştir. HM çerçevesinde gelecek döneme yönelik belirlenen hedefler; 2013 standart reçetelerinde porsiyon HM'leri olmuştur. Bu çalışmada uygulamaya alınan örnek ürünlerin standart reçeteleri üzerinden yapılan HM çalışması sayesinde kafe işletmesinin ihtiyaçları yeniden belirlenmiş ve işletme politikalarına yönelik yeni kararlar alınabileceği görülmüştür. HM süreci sonuçlarına göre iki yemek Soslu Ekstra ve Meyve Fondü, belirlenen hedefler çerçevesinde fiyatlarında ve maliyetlerinde ayarlamalar yapılarak yeniden tasarlanmıştır. Diğer bir ürün olan Jamaikan Rom'un HM sürecinde ise yalnızca fiyat indirimine gidilmiştir. Böylece Soslu Ekstra ürününe kara katkısı artıracak yönde, Meyve Fondü ve Jamaikan Rom ürünlerine de müşteri talebinin artırılması yönünde düzenlemeler yapılmıştır. Bu üç ürün için işletme yönetimi tarafından HM süreci başında hedeflenen kar rakamları ile HM süreci sonunda hesaplanan kar rakamları karşılaştırılmıştır. Buna göre Soslu Ekstra ve Meyve Fondü ürünleri üzerinde yapılan düzenlemelerin hedeflenen kar rakamlarına ulaşabildiği, buna karşın Jamaikan Rom ürünüde yapılan düzenlemelerin hedeflenen karın altında kaldığı görülmüştür. Bu durumda işletme yönetimi, Jamaikan Rom ürününi üretmeye devam edip etmeme konusunda karar verme noktasına gelmiştir.

Üretime devam etme kararı durumunda, bu üründe hedeflediği kar rakamını ve, hedef maliyetleri tekrar gözden geçirmeyi ve bunların yanında -fiyat indirme dışında- ürüne talebi artıracak farklı pazarlama stratejilerini dikkate almayı tercih edebilecektir.

HM'nin Yİ işletmelerinde başarıyla uygulanabilmesinin önemli noktalarından biri de müşteri beklentilerinin ve piyasadaki benzer ürünler ile ilgili rekabet bilgilerinin sürekli izlenmesi ve değerlendirilebilmesidir. Bunun için müşterilere belli aralıklarla anketler düzenlenmeli; rakip işletmeler, rakip ürünlerin nitelikleri ve piyasa fiyatları düzenli olarak izlenmelidir. Böylece müşteriye çekecek ve işletmeyi tatmin edecek yeni maliyet-fiyat-kar hedeflerinin belirlenmesine yönelik çalışmalara veri sağlanabilir. Ayrıca tüm personelin yeni stratejik değişikliklere hazır tutulması, yeni ürünlerin süratle üretilebilmesi açısından yerinde olacaktır. HM sürecinin sağlıklı kontrol edilebilmesi için de standart reçetelerin doğru olarak düzenlenebileceği bir belge işlem düzeni oluşturmalıdır.

Sonuç olarak, bu çalışmada uygulamaya alınan Yİ işletmesinin, standart reçeteler kullanarak ürünler bazında hedeflenen maliyetlerini kontrol edebildiği ve HM yöntemini stratejik kararlarında kullanabildiği anlaşılmıştır. Bu çalışma bir yiyecek içecek işletmesinde gerçekleştirilmiştir. Ancak, ürün bazında standart maliyetlerini HM uygulamalarında kullanmak isteyen farklı sektördeki işletmelere ve bu konuda yapılacak çalışmalara da ışık tutabilir.

#### KAYNAKÇA

- ACAR, D. (1998), “ İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme.”Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, (3): 81–95
- AKTAŞ, A. (2001), Ağırlama ve Hizmet İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi. (2. Baskı) Livane Matbaası, Antalya.
- ALTINBAY, L. (2006), Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı ve Bir Uygulama. (Basılmamış Doktora Tezi).Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi.
- ALAGÖZ, A. (2006), Stratejik Maliyet ve Kâr Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (TargetCost Management). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı:15, 61-83.
- ARAS, H. (1993), Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek-içecek Maliyet Kontrolü. (T.C. Turizm Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Müdürlüğü tarafından bastırılmıştır). Devran Matbaası. Ankara.
- CAN V. A. (2004), *Hedef Maliyetleme, (Kuram ve Uygulama)*, Sakarya kitapevi. Adapazarı.
- CICHY, F.R. ve HICKEY, J. P. (2005), Managing Service in FoodandBeverage Operations. (3rd edition). EducationalInstitute of theAmericanHotel&LodgingAssociation (AH&LA). Lansing, Michigan, USA.
- COKINS, G. (2002), IntegratingTargetCostingand ABC.*Journal of Cost Management*. (21.10.2012).<http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumCokins2002.htm> adresinden alınmıştır.
- COŞKUN, A. (2002-2003), Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, Akademik Araştırmalar Dergisi 2002-2003, Sayı: 1, 5, 25-34.



- EWERT, R. ve ERNST, C. (1999), Target Costing, Co-ordination and Strategic Cost Management. *The European Accounting Review*, 8:1, 23-49.
- GARRISON, R. H. ve ERIC W. N. (2000), *Managerial Accounting*; Boston: McGraw-Hill.
- HACIRÜSTEMOĞLU, R. ve ŞAKRAK, M. (2002), *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- HAŞHAŞOĞLU, U. (2011), Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi.
- HORNGREN, C. T., Datar, S. M. and Foster, G. (2003), *Cost Accounting. Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, Prentice Hall. New Jersey USA.
- KAYGUSUZ, S. Y. (2011), Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi. *Business and Economics Research Journal*, Volume: 2 Number 4, 19-36. [www.berjournal.com](http://www.berjournal.com)
- KOCAKÜLÂH, M. C. ve Austill, A. D. (2006), Product Development And Cost Management Using Target Costing: A Discussion And Case Analysis. *Journal of Business & Economics Research* – February. Volume 4, Number 2; 61-72
- LATTIN, G. W. (2005), (Contribution Authors: Lattin, J. E. and Lattin, T. W.), *The Logging and Food Service Industry* (8th Edition). Educational Institute of the American Hotel & Lodging Association (AH&LA). Lansing, Michigan, USA.
- MİCROS-Fidelio MC Paket Programı, (29.01.2012). <http://www.protel.com.tr/tr/Sayfalar/Default.aspx> adresinde programla ilgili bilgilere ulaşılabilir.
- NINEMEIER, J. D. (1998), *Food and Beverage Controls* (4th Edition). Educational Institute of the American Hotel & Motel Association (AH&MA). Orlando, Florida, USA.
- OTLU, R. ve DEMİR, Ö. (2005), Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (Fırat University Journal of Social Science)* Cilt: 15, Sayı: 1, 155-170.
- ÖĞÜNÇ, H. (2010), Hedef Maliyetleme Sisteminin Mermer Sektöründe Uygulanması, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi.
- ÖZER, G. (2003), Bugünün ve Geleceğin Maliyetlerini Yöneterek Rekabetçi Kalmanın Yolları. *Mevzuat Dergisi*, yıl:6, Sayı:63. Mart.
- ÖZDEMİR, B. (2010), Dışarıda Yemek Yeme Olgusu: Kuramsal Bir Model Önerisi. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, Cilt 21, Sayı 2, Güz: 218-232.
- POLAT, S. (2007), “Hedef Maliyetleme”, (21.10.2012). [www.ekonomist.8m.net/m10.html](http://www.ekonomist.8m.net/m10.html), adresinden alınmıştır.
- RIZAOĞLU, B. ve HANÇER, M. (2005), *Menü ve Yönetim*. Detay Yayıncılık. Ankara.
- SAKURAI, M. (1997), *Integratives Kostenmanagement Stand und Entwicklungstendenzen des Controlling*, Übersetzung: Roman Stoi, München, Verlag Franz Vahlen GmbH.
- SARIKAYA, B. (2008), 4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi.

- SAYGILI, A. T. (2008),Hedef Maliyetleme: Sisteme İlişkin Bir Değerleme.Target Costing: An Evaluation OfTheSystem*World Of Accounting Science*, 2008, Vol. 10 Issue 4; 167-183
- ŞİMŞEK, G. (2010). Otomasyon Uygulamaları. İçinde: Sarıışık, M., Çavuş, Ş. ve Karamustafa, K. Editörler, *Profesyonel Restoran Yönetimi: İlkeler, Uygulamalar ve Örnek Olaylar*. Detay Yay., Ankara.
- TILLMAN, K.ve Goddard, A. (2008), Strategic Management Accounting and Sense-Making in a Multinational Company. *Management Accounting Research Dergisi*. Sayı: 19. 80–102
- TÜRKSOY, A. (2002), Yiyecek ve İçecek Hizmetleri Yönetimi. (Genişletilmiş ikinci baskı). Turhan kitabevi. Kızılay-Ankara.