

BÜYÜK ÖLÇEKLİ OTEL İŞLETMELERİNİN YIYECEK-İÇECEK ÜNİTELERİNDE ÜRETİM DENGESİNİ BOZAN ÜRETİM KAYIPLARININ RAPOR EDİLMESİ

Murat DOĞDUBAY^{1*}, Mehmet SARIOĞLAN¹

Balıkesir Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu

Özet

Büyük ölçekli otel işletmeleri bünyesinde faaliyet gösteren yiyecek-içecek departmanı işletmenin karlılığına direkt etki eden bir departman olması sebebiyle üretim dengesini bozan üretim kayıplarının raporlanması büyük önem arz etmektedir. Bu çalışmada yiyecek-içecek departmanındaki üretim dengesini bozan üretim kayıplarının ortaya çıkmasının nedenleri üzerinde durulmak suretiyle yiyecek-içecek departmanında raporlamanın önemi üzerinde durulmuştur. Çalışmanın sonucunda üretim dengesini bozan üretim kayıplarının raporlanmasının üretim dengesi açısından büyük öneme sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Fire, Kusurlu Ürün, Artık

REPORTING LOSS OF PRODUCTION WHICH UNBALANCES PRODUCTION IN FOOD AND BEVERAGE DEPARTMENT OF LARGE SCALE HOTEL MANAGERMENTS

Abstract

Reporting loss of production which unbalances production has great importance as food and beverage department of large scale hotel managements has direct effect on profitability. In this study the reasons of loss of production which unbalances production was emphasized and reporting in food and beverage department was stressed. This article was resulted as reporting loss of production which unbalances production has a great importance in terms of balance of production.

Keywords: Wastage, Defective Production, Losses.

* E-posta: dogdubay@balikesir.edu.tr

1. Otel İşletmelerinin Yiyecek-İçecek Ünitelerinde Üretim Dengesini Bozan Üretim Kayıpları

Genel olarak işletmelerin stok kontrolü ve maliyet azaltılması ile ilgili çalışmalarının önemli nedenlerinden birisi israfın ortadan kaldırılmasıdır. İsrâf, bir ürüne değer katmaksızın maliyetlerin artmasına neden olan bir olgu şeklinde tanımlanmaktadır. Bu nedenle israfın ortadan kaldırılması, üretilen mal ve hizmet ile müşteriye değer katmayan bütün faaliyetlerin veya savurganlıkların en aza indirilmesi anlamına da gelmektedir. Üretimde meydana gelen israflar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır: [1]

- * Aşırı üretim,
- * Stoklar,
- * Hatalı ürünler,
- * Bekleme zamanı,
- * Yetersiz işyeri düzeni,
- * Taşıma.

Herhangi bir işletmede, eğer israftan kurtulmak gibi bir hedef mevcutsa aşağıdaki gibi önlemler alınması zorunluluk taşımaktadır: [1]

- Üretimin çok erken ve çok fazla yapılmaması,
- Üretilen bir ürünün bir kerede ve doğru şekilde üretilmesi,
- Stoklardaki envanter sorunlarının çözülmesi,
- Taşımanın istenilen yere istenilen zamanda yapılması,
- İşyeri düzeninin iyi bir şekilde kurulması,
- Boşa geçen bekleme zamanının en aza indirilmesi.

Buna göre, işletmeler açısından stok kavramı ile maliyet kontrolü ve üretim miktar ve dengesini bozan faktörler arasında yoğun bir ilişki bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü bir üretim ortamında, stok yönetimi işletmenin üretim departmanından ayrı olarak düşünmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. [2] Bu yaklaşım dahilinde üretim kaybı kavramı ön plana çıkmaktadır. Buna göre üretim kaybı kavramı, yatırımın uygun ve karlı bir şekilde geri dönüşümü sağlanmaksızın maruz kalınan zararlar şeklinde tarif edilmektedir. Ayrıca, fiili üretimin ve satışın belli bir standart performansla gerçekleştirilebilmesi için gerekli olanın üzerinde harcanan fazla hammadde, işgücü ve makine süresi ile insan çabası şeklinde de tanımlanmaktadır. Söz konusu durumların gerçekleşmesi halinde, işletme belli bir kayba katlanmak zorunda kalmaktadır. [3]

Diğer bir deyişle, işletmelerde üretimde kullanılan malzemelerin üretimi sırasında kırılma, bozulma, çekme, buharlaşma, üretim tekniğinin özelliği, üretim makinelerinin işleyişi, işçilik kalitesi, hırsızlık ve hile gibi nedenlerden dolayı bir takım kayıplar oluşabilmektedir. Söz konusu kayıplar, üretime giren madde miktarı ile üretimden çıkan ürünün bünyesinde yer alan madde miktarı arasındaki dengeyi bozmaktadır. Dengenin bozulmasının ana nedenleri arasında, hırsızlık ve hile önde gelen nedenler arasında yer almaktadır. Diğer sektörlerdeki işletmelerde olduğu gibi otel işletmelerinde de, hile yöntemleri ile üretim sürecinin farklı aşamalarında farklı şekillerde karşılaşmaktadır. Örneğin, teslim alma sürecinde, tedarikçiler veya dağıtım elemanları haksız kazanç sağlamak, dolayısıyla da otel işletmesini zarara uğratmak amacıyla aşağıdaki farklı yöntemler uygulayabilmektedirler: [4]

- * Teslim şartlarının yerine getirilmemesi,
- * Gönderilen ürünlerin ağırlıklarının artırılması amacıyla, ürünlere su veya buz eklenmesi veya aşırı paketlenme yapılması,
- * Düşük kaliteli ürünlerin teslim edilip bunların yüksek kaliteli ürün gibi faturalanması,
- * Yükün veya miktarın aşırı miktarda gösterilip siparişin o şekilde alınması,
- * Ürünlerin ederlerinden fazla gösterilip faturalamanın o şekilde yapılması,
- * Ürünlerin tartıda fazla gösterilmesi,
- * Ürünlerin kontrol edilmesine imkan tanımaksızın doğrudan depolama alanına koyulması,
- * Ürünlerin normal teslim saatleri dışında teslim edilmesine gayret gösterilmesi.

Otel işletmelerindeki üretim kaybı kavramı, kalite maliyeti standardının önemini de ön plana çıkarmaktadır. Örneğin, muhasebe birimi tarafından oluşturulan ve kalite maliyeti standardı kapsamında düzenlenen kalite maliyet bilgileri şu şekilde sıralanmak mümkün olabilir: [5]

a) Malzeme kaybı maliyetleri: Esas üretim konusu olan ürünlerin üretiminde kullanılan malzeme, maliyetin en önemli bölümünü oluşturmaktadır. Malzeme kaybı maliyeti, tanımlarda belirtilen miktarda farklı kullanılan malzemenin maliyeti olup iç ve dış başarısızlıkların sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Malzemenin verimli olarak kullanılması sağlıklı üretim ekonomisi için önemli bir faktör özelliği taşımaktadır. Malzeme kaybı maliyetleri ise aşığıdaki birimleri kapsamaktadır:

b) Hurda maliyeti: Kalite gereksinimlerini karşılamayan ve kullanılmayan yarı mamul için harcanan malzeme miktarı olarak adlandırılmaktadır. Bu tür maliyet kalemi içinde hurda haline gelene kadar harcanan iş gücü yer almaktadır. Ayrıca ham hurda, pişmemiş hurda ile bitirme bölgesine gelen bütün pişmiş hurdaları da kapsamaktadır.

c) Düşük değer kayıpları: Kalite standartlarını karşılayamayan veya amaçlandığı şekilde kullanılmayan pişmiş veya bitmiş ürün için harcanan malzeme miktarı olarak tanımlanmaktadır. Eğer ürün hurda ve birinci sınıf dışında bir kalitede ise, düşük sınıflandırmadan kaynaklanan maliyet farkları da değer kayıplarına dahil edilmektedir.

d) Geri dönen özürlü ve garanti maliyeti: Kalite sorunları nedeniyle geri dönen ve özürlü olarak kabul edilen ürünler için yapılan geri ödeme tutarı şeklinde tanımlanmaktadır.

e) Standartlardan fazla veya eksik kullanımın neden olduğu kayıp: Standart tanımlarda belirtilen hammadde miktarından fazla veya eksik harcama yapılmasından dolayı ortaya çıkan kayıplardır.

Diğer sektörlerin işletmelerinde olduğu gibi turizm sektöründe ve dolayısıyla otel işletmelerinde de üretim kayıplarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca otel işletmelerinde üretime verilen doğrudan hammadde ve malzeme ile yardımcı maddelerin tümünün üretilen ürünlerin bünyesinde yer alması amaçlanmaktadır. Uygulamada ise, üretimde kullanılan doğrudan hammadde ile yardımcı maddelerin tamamı üretilen ürünlerin bünyesine dahil edilmemektedir. Söz konusu uygulama, üretime giren birimlerin üretimden çıkan birimlere eşit olmaması şeklinde de açıklanabilmektedir. [3] Bu durum aynı zamanda otel işletmeler açısından üretim işlemleri esnasında üretim miktar ve dengesini bozan faktörlerin ortaya çıkması şeklinde de ifade edilmektedir.

Otel işletmelerinin üretim işlemleri esnasında üretim miktar ve dengesini bozan çeşitli kayıplar, hizmet standardının yüksek olması gerekliliği başta olmak üzere bir takım gerekliliklerden dolayı, maliyet hesaplarında çoğu zaman göz ardı edilmektedir. Özellikle, toplam maliyetler içinde hammaddenin payının taşımış olduğu önem üretim kollarının hepsinde, hem üretim maliyetleri hem de kalite kontrolü açısından büyük önem taşımaktadır. Özellikle hammaddelerin üretim faktörleri içindeki öneminin artmasıyla birlikte, bu tür kayıpların etkili bir biçimde kontrol edilmelerinin gerekliliği de gittikçe önem kazanmaktadır. Bu durum otel işletmelerinin restoranlarında çoğunda, gerek üretim gerekse nakit akışında çok az oranda da olsa iç kontrol uygulamaları ihtiyacının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Çünkü, tüm nakit giriş ve çıkışları ile problemsiz ve etkili servis hizmetinin sağlanmasının yanında bunların planlanması, genellikle işletme sahibi veya yöneticisi tarafından yürütülmektedir. Otel işletmeleri ve bunların yiyecek-içecek ünitelerinin üretimsel, yönetimsel ve finansal kapasiteleri büyüdükçe tüm işlemlerin bir kişi tarafından tüm işlemlerin yürütülebilmesini güçleştirmektedir. Bu aşamada da söz konusu ünitelerde etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması gerekliliği kaçınılmaz bir gerçek olarak ortaya çıkmaktadır. Verimli ve etkili bir iç kontrol sisteminin, aşığıdaki genel ihtiyaçlara yanıt verecek içeriğe sahip olması gerekir: [4]

* İşletme politikalarının harekete geçirilmesi ve kıymetli ürünlerin (nakit ve malzeme gibi) artık ürün haline dönmesinden, hırsızlık veya hileden korunması,

* Analizlerde kullanılan ve problemleri alanları içeren diğer bilgilerle bunların muhasebe işlemlerinin sağlanması, restoranın ya da ünitenin etkenliği ile verimliliğini ölçen raporların ve gerekli formların hazırlanması. (Oluşturulacak olan raporlar ile formlardaki bilgi, doğru ve zamanında oluşturulmuş olmalıdır. Aynı zamanda maliyet sistemi etkili olmalı ve iç kontrol sisteminin sağlayacağı kar, maliyetten daha fazla olmalıdır. Oluşturulan bilgi, aynı zamanda kullanılabilir olmalıdır. Aksi durumda; harcanan çaba ve katlanılan maliyetin boşuna harcandığı sonucu ortaya çıkacaktır.)

Bunların yanında otel işletmelerinde kontrol sisteminin kurulmasında belli bir maliyete de katlanılmaktadır. Otel işletmelerinin ihtiyaçlarına cevap verebilecek olan herhangi bir kontrol sisteminin kurulmasının aşığıdaki nedenlere bağlı olduğu söylenebilir: [6]

* Otel işletmesi ve/veya yiyecek-içecek ünitelerinde sistem kurmak için yeterli büyüklüğün olması,

* Kurulacak sistemin olası maliyetinin üzerinde bir yarar bekleniyor olması.

Otel işletmelerinin yiyecek-içecek ünitelerinde üretim miktar ve dengesini bozan her türlü faktör, genellikle normal üretim miktarında olmamakla birlikte maliyeti yükseltici yönde etkiye sahip olduğu söylenebilir. Fire, kusurlu ürün, bozuk ürün ve artıklar şeklinde ortaya çıkan kayıplar, maliyet hesaplarında dikkate alınmaktadırlar. Toplam

maliyetler içinde ilk madde ve malzeme payının ağırlık taşınması nedeniyle konu daha da fazla bir şekilde önem kazanmaktadır.

Buna göre; genel olarak üretim miktar ve dengesini bozan faktörlerin işletmelerde ortaya çıkış nedenleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır: [7]

- Malzeme ile ilgili etkenler,
- İnsan unsuru ile ilgili etkenler,
- Üretim,ölçme yöntemleri,makine ve teçhizat ve enerji ile ilgili etkenler,
- Yönetim ile ilgili etkenler.

İlgili yazında, üretim miktar ve dengesini bozan faktörlerle ilgili çok sayıda kavram bulunmaktadır. Söz konusu kavramların oluşturabileceği kavram karmaşasını giderebilmek ve kavramları birbirlerinden ayırabilmek amacıyla sınıflandırma yapılmasında fayda bulunmaktadır. Bu aşamada sınıflandırma, niteliklerine göre üretim miktar ve dengesini bozan faktörler ve oluşma zamanlarına göre üretim miktar ve dengesini bozan faktörler olmak üzere iki temel kritere göre yapılmaktadır: [7]

- Niteliklerine göre üretim miktar ve dengesini bozan faktörler: Bu kritere göre, Normal ve Anormal Faktörler şeklinde sınıflandırılma yapılmaktadır. Normal Faktörler, üretim faaliyetlerinde ortaya çıkması beklenen ve kabul edilebilir standartlardaki kayıpları kapsamaktadır. İşletmeler için normal kabul edilen kayıplar olarak da adlandırılmaktadırlar. Anormal Faktörler ise, önceden belirlenmiş veya alışılmış normal üretim kayıplarını aşan kayıplar şeklinde tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle, üretim faaliyetleri esnasında ortaya çıkmaları beklenmeyen ve kabul edilebilir sınırlar içinde olmayan kayıplar, Anormal Faktörler olarak adlandırılmaktadır
- Oluşma zamanlarına göre üretim miktar ve dengesini bozan faktörler: Bu kritere göre ise üretim miktar ve dengesini bozan faktörler, üretimin başında, üretim esnasında ve üretimin sonunda meydana gelebilmektedirler. Üretimin başında ve üretim esnasında genelde fire ve artıklar ortaya çıkmaktadırlar. Üretimin sonunda veya eğer işletmede kalite kontrol yapılmaktaysa bu aşamada, bozuk ürünler veya kusurlu ürünler tespit edilmektedir.

1.1. Fire

Gelişen teknoloji ve modern üretim tekniklerinin geliştirildiği ve sıfır stokla üretimin yapıldığı JIT sistemi gibi üretim planlaması ve kontrol sistemlerinde bile fireler bulunmakta fakat en aza indirgenmeye çalışılmaktadır. [9] İşletmelerin hepsinde üretim faaliyetleri esnasında aşağıdaki denge sağlanması gerekmektedir: [3]

$$\begin{aligned}
 &+ \text{Dönem Başı Mal Stok Miktarı} \\
 &+ \text{Dönem İçi Mal Alış Miktarı} \\
 &- \text{Dönem İçi Mal Satış Miktarı} \\
 &= \text{Dönem Sonu Mal Stoku Miktarı}
 \end{aligned}$$

Yukarıdaki dengeyi bozabilecek olan tek unsur, malın alım satımında ya da depoda kalma süresinden dolayı meydana gelebilecek olan firelerdir. İşletmelerde üretim esnasında kullanılan her türlü malzemenin teknik özelliklerine ve kullanış tarzlarına göre fire verme ihtimallerinin olması olağan kabul edilmektedir. [7] Çünkü, bir ürünü meydana getirebilmek amacıyla, üretim aşamasında bir veya birden fazla hammadde harcanabilmektedir.

Maliyet muhasebesi yaklaşımına göre ise, üretimi gerçekleştirilen ürünün içinde bulunan net ilk madde ve malzeme miktarı ile üretim sürecinde kullanılan brüt ilk madde ve malzeme miktarı arasındaki fark, fire olarak kabul edilmektedir. [10] Fire, üretim sürecine giren ilk madde ve malzemenin çekme, buharlaşma, eksilme gibi nedenlerle kaybettiği miktar ya da ölçülebilir bir satış değerine sahip olmayan artık hali şeklinde de tanımlanmaktadır. [7] Depolama ve nakliye esnasında normal şartlar altında bazı ticari malların ağırlıklarında meydana gelen eksilme olarak da bilinen fire, ticari mal varlığında ortaya çıkan azalma ya da miktar eksilmesi olarak da ifade edilmektedir. Söz konusu miktar eksilmesinin ise, kırılma, sızma, akma, kesilme, çürüme, kuruma, çekme ve uçma gibi sebeplerden kaynaklandığı ifade edilmektedir. [3]

Yine maliyet muhasebesi yaklaşımı dahilinde Fire, Tam Fire ve Kısmi Fire olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Harcanan ilk madde ve malzeme miktarı ile ürünün bünyesinde yer alan ilk madde ve malzeme miktarı arasında kalan farkın tamamen kaybolması halinde fiziki miktar kaybı meydana gelmektedir. Bu durum Tam Fire olarak adlandırılmaktadır. [7] Başka bir deyişle; kullanılan ilk madde ve malzeme miktarı ile üründeki ilk madde ve malzeme miktarı arasındaki fark tamamen kaybolmakta ise, Tam Fire ortaya çıkmaktadır. Tam Fire oranı ne kadar

yüksekse, birim başına düşen ilk madde ve malzeme maliyeti de o ölçüde artmaktadır. Bu tür firelere otel işletmelerinin mutfaklarında da olduğu gibi, çeşitli hammaddelerin karıştırılıp ısıyla işlem gördüğü üretim kollarında rastlanmaktadır.

Üretim sürecinde kullanılan ilk madde ve malzemenin tamamen ürünlerin bünyesine girmemeleri ve artan kısımların normal kullanım imkanını kaybetmesi halinde ise Kısmi Fire söz konusu olmaktadır. [10] Bu tür fireye ise daha çok belirli parçalar halinde hammaddenin kullanıldığı sanayi kollarında rastlanmaktadır. Çeşitli metal levha, çubuk veya profil işleyen madeni eşya sanayi, bu tür firelerin ortaya çıktığı duruma örnek olarak verilebilir. [11] Bu bilgiler ışığında, otel işletmelerinin mutfaklarında tam fire ile karşılaştıklarını söylemek yanlış olmayacaktır. Uygulamada, üretimde ortaya çıkabilecek firelerin bir kısmı kaçınılmazken, bazıları ise üretim süreci sırasında bir ölçüde kontrol edilebilmektedirler. Diğer bir deyişle; fireler, ortaya çıkış nedenlerine ve çıkış miktarlarına bağlı olarak normal ve anormal fireler olarak ikiye ayrılmaktadır. Belirli bir üretim safhasında ortaya çıkan üretim kaybının ne kadarının normal ve ne kadarının anormal kabul edileceğinin belirlenmesi hususu, etkin bir üretim ve maliyet kontrolü açısından gerekli olmaktadır. Etkin üretim koşullarında gerçekleşen, kısa dönemde öne alınması mümkün olmayan ve üretim sürecinin doğal sonucu sayılan miktardaki fire, normal fire olarak adlandırılmaktadır. Üretim sürecinde kabul edilen sınırları aşacak miktarlarda ortaya çıkan ya da etkin üretim koşulları altında gerçekleşmesi olağan olmayan ekstra firelere ise anormal fireler denmektedir. [9] Diğer bir deyişle; firelerin taşıdıkları maliyetler, kaybedilen hammaddenin girdi olarak maliyeti şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bazı durumlarda bu maliyete, söz konusu fireyi elden çıkarmak için katlanılacak maliyetlerin de eklenmesi gerekebilecektir. Bu yüzden söz konusu değersiz artıklar da fire olarak kabul edilmektedir. [3]

Fire ile artık kavramını karıştırmamak gerekmektedir. Fire ve artık kavramı arasındaki en önemli fark, firelerin üretimde yeniden kullanılması ve herhangi bir satış değerine sahip olmamasına karşın, artıkların üretimde yeniden kullanılabilmesi ve belirli bir satış değerine sahip olmalarıdır. Ayrıca firenin fiziksel olarak varlığından genellikle söz edilmemesine karşın, artıkların fiziksel varlığından söz edilmektedir. [7] Otel işletmeleri mutfaklarında menü planlaması aşamasında firelerin maliyeti arttırmasının önüne geçilmesi ve artıkların yeniden değerlendirilerek bir sonraki günün menüsünde kullanılması buna örnek olarak verilebilir

Üzerinde çalışılan ilk madde ve malzeme birimi ile üretilen ürün birimi arasında tam bir uyum sağlanamaması firenin ana nedeni olarak kabul edilmektedir. [10] Çoğu zaman belirli üretim işlemleri veya hammaddelerin ambalajlanma özellikleri de fireye yol açabilmektedir. [11] İşletmelerde ticareti yapılacak malın stoklanması ve satışının amaçlanması nedeniyle alınan her mal için dönem sonunda, dönem içi mal satış miktarı dengesinin kurulması gerekmektedir. Söz konusu dengeyi bozabilecek olan unsur nedeniyle ya malın alım ve satım işlemleri gerçekleşmiş ya da depoda kalma süresince fire ortaya çıkmış olacaktır.

İşletmeler sadece üretim aşamasında değil, satış aşamasında da fire ile karşılaşabilmektedir. Maliyet muhasebesi açısından da fire konusu, maliyet yükselten bir unsur olarak kabul edilmektedir. Farklı bir yaklaşıma göre firenin ortaya çıkması bir ürünün bünyesinde yer alan ilk madde ve malzemelerdeki kırılma, azalma, çekme, kısalma, buharlaşma gibi değişiklikler ve bunun sonucunda miktarlarının azalması şeklinde ifade edilmektedir. Bu yönü ile fire, miktar azaltıcı ve maliyet arttırıcı bir unsur olarak da kabul edilmektedir. [7]

Daha öncede belirtildiği gibi; otel işletmelerinin mutfaklarında israfın da ortaya çıkmasına neden olacak olan fire ise; gereğinden fazla yiyecek hazırlanması veya yiyeceklerin bozulmasına neden olunamaması gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkmaktadır. Söz konusu durum, kötü planlama ve kötü organizasyon gibi nedenlerden kaynaklanabilmektedir. Aynı zamanda, mutfak, restoran, depo, mal teslim alanı veya herhangi bir departmanda da fire meydana gelebilmektedir. [12]

Otel işletmelerinin mutfaklarında hammadde ve malzemenin uğrayacağı fiziki kayıplar, bazen üretim aşamasına gelmeden, örneğin depolama aşamasında da ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda dikkate alınması gereken konu, firelerin üretim işlemine giren hammadde ve malzemelerle ilgili olmasının göz ardı edilmemesidir. Bunun yanında, üretilen ürünlerin depolama alanlarında muhafaza edilmesi sonucunda da ağırlıklarında belirli bir miktarda kayıp meydana gelebilmektedir. Ancak hammaddelerin ve ürünlerin depolama alanlarında bulunması esnasında ortaya çıkan fireler, stok farkı olarak muhasebeleştirilmektedirler. [3]

Hammaddenin üretim öncesindeki fiziki ve ekonomik yıpranmasına ilişkin masraflardan birisini oluşturan fireler, stok bulundurma masrafları arasında yer almaktadırlar. Diğer yandan; hammadde ve malzemelerin ambarda bulunması esnasında ortaya çıkan farklar, söz konusu malzemelerin bünyesel özelliklerinden kaynaklanmakta ise,

fire bu durumda bir çeşit madde ve malzemenin randımının düşmesi şeklinde kabul edilecektir. Durum muhasebeleştirilirken de; fireler dönem maliyetlerine aktarılacaklardır. [3]

Üretim sürecinde ortaya çıkması beklenen ve kabul edilen sınırlar içerisinde olan fire çeşitlerinden birisi olan normal firelerin maliyetleri sağlam birimlerin maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Uygulamada da, toplam üretim maliyeti sadece sağlam birimlere bölünür. Böylece sağlam birimlerin maliyeti, normal firelerin varlığı nedeniyle bir miktar yükselmiş olmaktadır. Bununla birlikte, normal üretim kaybı standartlarını aşan fireler anormal sayılacağı için, bunların özel bir üretim zararı şeklinde raporlanmaları gerekmektedir. Eğer anormal fireler, normal standartların altında kalmışsa sağlam ürünlerin maliyeti yine normal firelere göre hesaplanmaktadır. Olumlu üretim kayıpları ise özel bir üretim başarısı olarak değerlendirilecektir. Normal firelerin maliyetinin nasıl hesaplanacağı ve bu maliyetin sağlam ürünlere nasıl yükleneceği, kalite kontrolünün üretim faaliyetlerinin hangi aşamasında yapıldığına bağlı olmaktadır. Aksine, üretim aşamasında ortaya çıkan anormal fireler özel üretim zararı sayılıp, dönem net kar-zararı hesabına atılmaktadır. Diğer yandan da birim maliyetlerinin hesaplanmasında net bir durum sağlanmış olacak ve üretim maliyetlerinin daha etkin bir şekilde kontrolüne olanak vermiş olacaktır. [9]

Otel işletmelerinde etkili bir maliyet kontrol sistemi, herhangi bir durumda oluşabilecek fireden kaçınılmasına yardımcı olmak durumundadır. Söz konusu fire oluşması durumuna, yiyecekler ve bir servis operasyonundaki herhangi bir nedenden dolayı ortaya çıkan zaman kayıpları neden olabilmektedir. Örneğin; eğer tedarikçi tarafından özel bir işleme tabi tutulmamışsa, marulun dış yapıları atılacak ve firenin oluşumu kaçınılmaz olacaktır. Yine; tedarikçi tarafından özel işleme tabi tutulmadıkça, etlerde de yağlı kısımlar kesilip atılacaktır. Tüm bu örnekler, kaçınılmaz olarak yaşanabilecek örnekler arasında sayılmaktadır. Diğer yandan; kaçınılabılır fireler de bulunmaktadır. Bunlar, büyük veya küçük oranlarda önlenilemekte ya da azaltılabilmektedir. Böylece otel işletmelerinin mutfakları tarafından eğer etkili bir kontrol sistemi sağlanacak olursa; firelerin maliyete eklenmesi önlenmiş olacaktır. Büyük ölçekli otel işletmelerinin mutfak departmanında yapılabilecek değişiklikler ve düzenlemeler neticesinde çalışanların da çabalarıyla fireden uzak durabilmesi mümkün olacaktır. Otel işletmelerinin mutfaklarında fireden uzak durulabilmesini sağlayacak uygulamalar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır: [12]

- Gereğinden fazla yiyecek üretiminden uzak durabilmek için yiyecek üretiminin planlanması,
- Eğer aşırı üretim yapılmışsa, üretilen yiyeceklerin kullanılabilceği alternatif alanların geliştirilmesi,
- Porsiyon ölçülerinin ve restorandan mutfağa geri dönen yenmemiş yiyeceklerin kontrol edilmesi ve porsiyon ölçülerinin büyük olup olmadığının belirlenmesi,
- Gerçekten ihtiyaç duyulduğu zamanlarda çalışma yerlerinde bulunmalarının sağlanabilmesi amacıyla çalışanların iş programlarının yapılması,
- Tekerlekli, asma sistemli veya zaman kazandırabilecek diğer tür hareketli servis araçlarının kullanılması,
- İhtiyaç olmaması halinde; lambaların, pişiricilerin ve diğer tüm ekipmanın kapalı tutulması,
- Üretimde, serviste ve depolamada, verimliliği artıracak yapılarda ve ekipman yerlerinde değişiklikler yapılması. Kahve ve fınanların restoran içindeki istasyonlara konulması veya tabakların daha kolay ulaşılabilecek raflara veya el arabalarına konulması buna örnek olarak verilebilir.

Sonuç olarak; otel işletmelerinin mutfaklarında etkili bir maliyet ve üretim kontrolü yapılabilmesi için, üretimin her aşamasında normal kabul edilebilecek fire oranlarının önceden belirlenmesi ve bunların sonradan fiilen gerçekleşen firelerle karşılaştırılması doğru bir yaklaşım olacaktır. [11]

1.2. Kusurlu ürün

Otel işletmelerinin yiyecek-içecek ünitelerinin amaçlarından birisi de, ürettikleri ürünlerin belirli kalite standartlarında ve özelliklerinde üretilmesini sağlamaktır. Ünitelerde, bir yandan istenen standart ve özelliklerde ürün üretilmeye çalışılırken diğer yandan çeşitli nedenlerden dolayı fiziksel ve teknik kusurları olan ürünlerin üretilmesine engel olunmaya da çalışılmaktadır. [7]

Kusurlu ürün, üretim faaliyetlerinin son aşamasında veya kalite kontrol noktalarında ortaya çıkıp belirlenen gerekli standartlara ve özelliklere uygun olmayan ürünler şeklinde adlandırılmaktadır. Diğer bir deyişle; kusurlu ürün, üretim faaliyetinin tamamlanmasından sonra beklenen kalite veya özellikleri sağlayamayan, bozulmuş ya da ıskarta durumuna düşmektedir. [7]

Uygulamada, üretimin çeşitli aşamalarında gerekli teknik standartlara uymayan ürünler, kusurlu üretim olarak kabul edilmektedirler. Kusurlu üretim sonucunda ortaya çıkan ürünler üzerinde üç değişik işlem yapılmaktadır: [10]

- Ürünler, kusurlu ürün olarak satılabilmektedirler.
- Ürünler, düzeltilmek üzere yeniden işlem görebilmektedirler.
- Ürünlerin üretimlerinin ilk aşamasında doğrudan ilk madde ve malzeme şeklinde kullanılabilirler.

Kusurlu ürünler, belirli bir üretim kolunun ve tekniğinin normal sonucunda gerçekleşebileceği gibi, üretim sırasında ortaya çıkan bazı aksaklıklar nedeniyle gerçekleşebilmektedir. Diğer bir deyişle; üretim aşamasında hammadde, işçilik veya makine hatalarından dolayı bazı eksiklikler veya kusurlar nedeniyle kusurlu ürünler meydana gelmektedir. [3] İşletmelerde meydana gelen aşağıdaki olaylar nedeniyle kusurlu ürün miktarının arttığı gözlemlenmektedir: [13]

- Üretim sürecinde ortaya çıkan ve işletmelerin kontrolleri dışında gelişen aksaklıklar, [10]
- Ürünlerin düzenlenmesinde yapılan değişiklik,
- Hatalı iş emri uygulamaları,
- Üretim aşamasında hammadde, işçilik veya makine hatalarından dolayı meydana gelen eksiklikler veya kusurlar, [3]
- Üretim yöntem ve sistemlerinde meydana gelen eskime ve güçten düşme,
- Üretim yöntem ve sistemlerinin yanlış kullanımı,
- Hatalı doğrudan ilk madde ve malzeme kullanımı,
- Dikkatsizlik ve ihmal gibi olaylar.

Ortaya çıkma nedenleri de göz önüne alındığında kusurlu ürünlerin, fiziksel ölçüleri ya da nitelikleri kalite standartlarını karşılamayan birimler şeklinde adlandırılması doğru olacaktır. Daha sonra söz konusu birimlerin, mevcut pazarlama kanalları aracılığı ile ürünün niteliklerinin veya mevcut olanaklarının da kullanılması suretiyle farklı kalitede ürünler olarak satılabilmeleri mümkün olmaktadır. Bu ürünlerin, bir ya da daha fazla kalitede olmak üzere yeniden işleme tabi tutularak satılabilir hale getirilmeleri halinde, kusurlu ürünler için ek maliyetlere katlanması kar getirecek bir tercih sebebidir. Hiçbir işletme yöneticisi, kusurlu olan ve ekonomik değeri düşük olan ürünü üretmeyi istememektedir. Ancak, kusurlu ürünler, istenmeyen nedenlerden dolayı ortaya çıkmakta ve kontrolleri bazen mümkün olmamaktadır. [7]

Bu yaklaşım dahilinde kusurlu üretimin neden olduğu değer kaybının, maliyetlere iki şekilde yüklenmesi söz konusudur. Bunlardan ilkinde, söz konusu maliyetlerin doğrudan doğruya bir üretim partisinin maliyetine yüklenirken, ikincisinde ise, bunların önce genel üretim giderlerine aktarılıp, sonra üretime dağıtılması şeklinde gerçekleşmesi söz konusudur. [10] Bu konuda yöneticilerin isabetli karar alabilmeleri için, maliyet sisteminin kendilerine vaktinde ve yeterli oranda bilgi vermesi gerekmektedir. Diğer yandan, kusurlu üretilen ürünlerin sebep olabileceği zararları mümkün olduğunca azaltabilmek, işletmenin kalite kontrol sisteminin etkinliğine bağlı bulunmaktadır. Bu sistem yardımıyla, kusurlu olarak üretilmiş olan ürünler, üretimin erken aşamalarında ortaya çıkmış olurlarsa, uğrılacak olan zarar da o kadar azalmış olacaktır.

Bunun yanında; kusurlu ürünlerin kusurlarının giderilmesi için katlanılan ek maliyetin kusurlu ürünlerin ilk satış değerleri ile kusurlarının giderilmesinden sonra ulaşabilecekleri satış değeri arasındaki farktan düşük olması gerekmektedir. Aksi durumda, kusurlu ürünlerin sağlam ürünlere dönüştürülebilmesi ekonomik olmamaktadır. Kusurlu ürünlerin kusurlarının giderilmesi için katlanılan maliyetlerin ürün maliyetlerine yüklenmesinde iki yöntem söz konusu olmaktadır. İlki, ek maliyetlerin yalnızca kusurlu olarak üretilmiş olan birimler maliyetine yüklenmektedir. İkincisi ise; kusurlu ürünler ortaya çıktığı üretim dönemlerindeki ürünlerin maliyetine yüklenmektedir. [7]

1.3. Bozuk ürün

Bozuk ürün kavramı, kusurlu ürün kavramına oldukça benzeyen ve bu nedenle kusurlu ürün kavramı ile karıştırılan bir kavramdır. Çünkü işletmelerde çeşitli nedenlerden dolayı, istenen kalite ve standartlara haiz olmayarak ortaya çıkan hatalı ürünler, genellikle ya bozuk ürün ya da kusurlu ürün olmak üzere incelemeye tabi tutulmaktadır. Aralarındaki en temel fark, bozuk ürünlerin herhangi bir işleme tabi tutularak yeniden satılabilir hale getirilebilmesinin oldukça güç ve pahalı bir işlem olmasının yanında kusurlu ürünün satılmasından işletmelerin kar dahi elde edebilmesidir. [3]

Bozuk ürünler, üretim aşamasının belli bir noktasında ortaya çıkabilen veya üretim sürecini tamamlamakla birlikte beklenen kaliteyi sağlayamayan bozuk veya iskarta durumundaki ürünler şeklinde adlandırılmaktadırlar. [10] Diğer

bir tanımla bozuk ürün; üretim sürecini tamamlamakla birlikte beklenen kaliteyi ya da fiziksel ölçüleri sağlayamayan bozuk ya da ıskarta durumdaki ürünler olarak adlandırılmaktadırlar. [7] Bozuk ürünler, ekonomik sayılamayacak harcamalarla istenen kalitedeki ürünlere dönüştürülebilmektedirler. [10]

Bozuk ürünler; üretim işleminin herhangi bir aşamasında ortaya çıkabilen ve üretim aşamasının sonuna ulaşabilmekle beraber, üretimi istenen ürünün kalite ve fiziki açılardan özelliklerini kazanamamış birimler olarak kabul edilmektedirler. Sağlam ürünlere dönüşmeleri açısından ise yeniden ek işleme tutulmaları ekonomik kabul edilmemektedir. [3]

Belli bir üretim aşamasındaki ürünlerden bir kısmı; ham madde hataları, kalifiye olmayan işgücü, makine arızaları veya tüm bu faktörlerin bir araya gelmesinden dolayı eksik veya kusurlu olarak meydana gelebilmektedir. Söz konusu ürünlerin, ekonomik bir şekilde sağlam ürünlere dönüştürülebilmesi mümkün olmamaktadır. Diğer bir deyişle; hammaddelerin makine veya elle işlenmesi esnasındaki hatalardan dolayı ürünlerin hasar görmesi sonucunda istenen kalite standartlarını veya özelliklerini kazanabilmesi mümkün olmamaktadır. [3] Bozuk ürünün ortaya çıkmasının diğer nedenleri arasında; makine arızaları ve işgücü hataları da sayılmaktadır. [10]

Genel olarak; bozuk ürünler, kusurlu ürünler gibi kontrol edilebilen ürünler şeklinde ortaya çıkmaktadırlar. Diğer bir deyişle; üretimin istenilen şekilde gerçekleşmesi, gerek kusurlu ürünlerin gerekse bozuk ürünlerin ortaya çıkmasını engellemektedir. Söz konusu ürünler, genellikle ilk madde ve malzemenin istenilen kalite ve standartlarda olmaması gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadırlar. [7]

Üretim işleminin belirli bir aşamasında ortaya çıkabilen bozuk ürünler, endüstriyel işlemlerin doğal sonuçlarından birisi olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden; halen bir çok üretim yapan işletme, ortaya çıkan sorunları çözebilmek amacıyla kalite kontrolü uygulamalarında bulunmaktadır. [3]

Bazen birbirlerinin yerlerine kullanılan bozuk ürün ile kusurlu ürün kavramları gerçekte birbirlerinden farklılık göstermektedir. Söz konusu farklılık, bozuk ve kusurlu ürünlerin üretim aşamalarında ortaya çıkmaktadır. Bozuk ürünler, üretim aşamasında bazı eksiklikleri olan ancak bu eksikliklerin tamamlanması ekonomik olmayan ürünler şeklinde ortaya çıkmaktadırlar. Buna karşın kusurlu ürünler ise, ek ilk madde ve malzeme, doğrudan işçilik ve genel üretim maliyetlerine katlanmasıyla istenilen kalite ve özelliklerdeki sağlam ürünlere dönüştürülebilen ve ekonomik olan ürünlerdir. Bozuk ürünlerin belirlenmesi, bir nevi kalite kontrolü niteliği taşımaktadır. Bozuk ürünlerin tıpkı kusurlu ürünlerde olduğu gibi ortaya çıkmamaları için yöneticilerin, kalite yönetimi ve üretim yönetimi gibi konulara özen göstermeleri gerekmektedir. İşletmeler tarafından söz konusu konulara yeteri kadar dikkatin ve özenin gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda hem bozuk ürünlerin hem de kusurlu ürünlerin üretimde asgari düzeyde kalmasının ve verimliliğin sağlanmasının mümkün olabileceği belirtilmektedir. [7]

Üretimin tamamlanması ile ortaya çıkan bozuk ürünlerin yeniden işleme tabi tutularak sağlam ürün haline dönüştürülmesi ekonomik olmayacağı için, bozuk ürünlerin, hurda değerlerinin altında satılması gerekmektedir. Bozuk ürünlerin net maliyeti, ıskartaya çıkarıldıkları ana kadar yüklenilen toplam maliyetlerden, hurda değerlerinin çıkarılması suretiyle belirlenmektedir. [7] Bozuk ürünler, üretim sürecinden geçmiş birimler oldukları için, üretilebilmeleri için katlanılan maliyet, doğrudan ilk madde ve malzeme, doğrudan işçilik ve genel üretim maliyetlerini kapsamaktadır. Diğer yandan; bozuk ürünlerin satılmaları halinde taşıyacakları net maliyet, üretim maliyetlerinden ıskarta satış değerinin çıkartılmasıyla ulaşılan değer olmaktadır. Bazen de bozuk ürünlerin hiçbir satış değerine sahip olmadıkları da görülmektedir. [3]

İşletmelerin içinde buldukları sektör ve faaliyet konularına göre, normal ve anormal bozuk ürün oranının belirlenmesi de olanaklı olabilmektedir. Normal oranda ortaya çıkan bozuk ürünlerin maliyetini sağlam ürünlere yüklemek, anormal oranda ortaya çıkacak bozuk ürünlerin maliyetini ise, doğrudan sonuç hesaplarına aktarmak doğru bir yaklaşım olacaktır.

Ayrıca, bozuk ürünler atılabilmekte veya taşıdıkları maliyetin çok altında kalabilmektedirler. Üretim sürecinden geçmiş birimler oldukları için taşıdıkları maliyet içinde, üretim maliyeti unsurları olan, doğrudan ilk madde ve malzeme, doğrudan işçilik ve genel üretim giderleri de yer almaktadır. Bozuk ürünün satılması halinde ise, taşıyacağı net maliyet, üretim maliyetlerinden iskonto satış değerinin düşürülmesi ile ulaşılan değer olmaktadır. Normal üretim şartlarında ortaya çıkması beklenen bozuk ürünlerin maliyetinin sağlam ürünlere yüklenmesi gerekmektedir. Bozuk ürün maliyetleri, sağlam birim maliyetlerini etkilememeli, dönem gideri olarak kar ve zarar hesabına aktarılmalıdır. [10]

1. 4. Artıklar

Üretim işlemlerinin gerçekleştirilmesinde, üretime giren doğrudan ilk madde ve malzeme ile genel üretim maliyetlerinin bir unsuru olan yardımcı madde ve malzemelerin tamamının, üretilen ürünün bünyesine girmesi hedeflenmektedir. Buna rağmen, bazen bu doğrudan ilk madde ve malzeme ile yardımcı madde ve malzemelerin tamamı ürün biçimine dönüştürülemez. Ürün biçimine dönüştürülemeyen üretim artıkları, doğrudan ilk madde ve malzeme ile yardımcı ilk madde ve malzemelerin döküntü, kırpıntı ve kalıntılardan oluşmaktadır. [7] Diğer bir deyişle; uygulamada kumaş, deri, kereste, maden ve diğer hammaddelerin işlenmesi sonucunda arta kalan küçük parçalar genellikle artık olarak ifade edilmektedir. [3]

Artık, üretim sürecine giren doğrudan ilk madde ve malzeme ile yardımcı madde ve malzemelerin, döküntü olarak kalan ve ölçülebilir düşük bir satış değerine sahip olan parçaları şeklinde tanımlanmaktadır. [7] Başka bir tanıma göre; üretim aşamaları sonucunda artan ve satılması mümkün olan kalıntı ve parçalara artık denilmektedir. Artıklar, maddi olarak para eden, diğer bir deyişle satılabilen parçalardır. Artığın satılabileceği fiyat, işletmenin bu maddeyi satın alırken ödediği fiyatın çok altında olmaktadır. [10]

Özetle; firenden geriye kalan, üretim işleminin sonucu üretilen ürünün bünyesine girmemiş, satılması veya kullanılması mümkün olabilen, döküm, kesim, delme, presleme, oyma, tornalama, parlatma gibi işlemler sonucunda ortaya çıkan kalıntı ve parçalar artık şeklinde ifade edilmektedir. [3]

Artıklar, üretimin herhangi bir aşamasında ortaya çıkabilmektedir. En önemli özellikleri, ekonomik bir değere sahip olmalarıdır. Ürünlerin üretimleri esnasında, üretim sürecinde ne kadar çaba gösterilirse gösterilsin, belirli bir oranda artığın ortaya çıkması işletmeler açısından kaçınılmaz bir gelişme olmaktadır. [7] Özetle artıklar; genellikle kesme, delme, oyma gibi işlemler ve üretim sürecinde yapılan teknik hatalar sonucunda ortaya çıkmaktadırlar. [10]

Bazı sanayi işletmelerinde ek bir işlem sonucunda tekrar hammadde olarak kullanılması mümkün olan ve genellikle sınırlı miktar ve değerdeki artıklar, sadece kırpıntı olarak ifade edilmektedir. Ayrıca, üretim sonucunda meydana gelen telef ve cüraf şeklindeki kalıntılar; herhangi bir satış değerine sahip olmadıkları için, fire olarak da değerlendirilmektedirler. [3]

Fire ve artık terimlerinin birbirleriyle karşılaştırılmalarından dolayı ortaya çıkabilecek karmaşıklık ortadan kaldırmak için iki terim arasındaki fark, maliyet yaklaşımı dahilinde açıklanmaktadır. [3] Söz konusu durumda; artık, tali üründen biraz daha düşük kaliteye sahip olup, ana ürünün üretildiği anda ortaya çıkmakta ve çoğu kere çok düşük de olsa belli bir fiyattan satılabilmektedir. Fire ise; üretim işlemi sonucu ortaya çıkmakta ve genel olarak belli bir satış değerine sahip bulunmamaktadır. Bu yüzden, üretim sonucu ortaya çıkan hammadde artıklarının belli bir satış değerine sahip olmaması halinde fire terimi; bir satış değerine sahip olması halinde ise artık terimi kullanılmakta ve muhasebeleştirilmeleri buna göre yapılmaktadır. [3]

Artıklar, doğrudan ilk madde ve malzeme olarak yeniden üretimde kullanılacakları gibi, ek bir üretim işleminden geçirilerek, yeni bir yan ürün olarak da üretilebilmektedirler. Ancak söz konusu işlem için yeni yatırımlara gereksinim duyulacaktır. Artıklar, ya düşük bir bedel karşılığında satılmakta ya da üretime yeniden verilerek yeni bir ürünün üretimi için kullanılabilirler. Artıkların satışından elde edilen gelirler, maliyetlendirme ve muhasebeleştirme işlemlerinde iki şekilde dikkate alınmaktadır. Bunlardan ilki; elde edilen gelirin, elde edilen ürünün doğrudan ilk madde ve malzeme maliyetinden düşülmesi şeklinde gerçekleşmektedir. İkincisi ise; artıktan elde edilen gelirin ilgili olduğu ürünün maliyetinden düşülmesi şeklinde meydana gelmektedir. [7] Muhasebeleştirmeye ilişkin alternatif bir yol da, artıkların satış tutarlarının çeşitli gelirler hesabına kaydedilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. [10]

2. Üretim Dengesini Bozan Üretim Kayıplarının Rapor Edilmesi

İşletmelerde kaliteli ürün üretmek için yapılan çalışmalar ile bunların masrafları, üst yönetime sunulmak üzere rapor haline getirilmektedir. Kalite maliyetleri, üst yönetimin kolayca anlayacağı şekilde ayrı ayrı belirlenerek ilgili kalite maliyet kalemlerine aktarılmaktadır. Kalite maliyetlerini raporlama çalışmaları, işletmenin muhasebe birimi tarafından yapılmaktadır. Çünkü söz konusu birim, iş mükemmelliği birimi ile birlikte işletme bünyesinde oluşan

kalite faaliyet bilgilerini toplamakla yükümlüdür. Kalite maliyetleri, uygulamada işletmelerin muhasebe bölümü tarafından her ayın bitiminde kalite maliyet raporu şeklinde üst yönetime sunulmaktadır. [5]

Üretim faaliyetlerinin kaçınılmaz bir sonucu olarak; ortaya çıkan üretim kayıplarının tespiti, analiz edilmesi ve depolanmasına ilişkin konular işletmeler için oldukça önemli kabul edilmektedir. Çünkü, malzemenin kullanılışı esnasında meydana gelen, özellikle üretim miktar ve dengesini bozan faktörlerden herhangi bir şekilde yararlanılabilmesi halinde, karşılaşılan en önemli problemler söz konusu faktörlerin tespiti, değerlemesi ve bunların kayıt edilmesidir. [3]

Üretimde normal ve anormal kayıplar olmak üzere iki tür kayıp bulunmaktadır: [3]

- Normal Kayıplar: Belli bir miktarda ortaya çıkması önlenemeyen hammadde ve işçilik süresi şeklindeki kaçınılmaz kayıplardır.
- Anormal Kayıplar: Kaçınılabılır kayıplar olup, kontrol edilmeleri suretiyle azaltılabilen kayıplardır.

Üretim dengesini bozan üretim kayıpları, işletmeler açısından kalite maliyetlerinin artmasına da neden olmaktadır. Söz konusu kalite maliyetlerinin raporları, faaliyetlerin bütçedeki amaçlar doğrultusunda yürüyüp yürümediğinin izlenmesi, alınması gerekli önlemleri tespiti ve gelecekteki bütçeler için bilgi sağlanması amaçlarına hizmet eden araçlardır. Kalite maliyetlerini ilgili yerlere raporlamanın yararları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır: [5]

Kalite maliyet bileşenlerini oluşturan verilerin tam ve güvenilir olarak sağlanması,

- Mevcut sistem içinde bir kısım maliyetlerin kalite maliyetlerine dönüştürülmelerine imkan sağlanması,
- İşletmeye kalite faaliyetlerinin etkinliği konusunda yardımcı olunması,
- Teknolojik gelişmelerle oluşan yeni kalite maliyet verilerinin ilgili faaliyet alanlarına bulunup yerleştirilmesi,
- Bütçe ve planlama çalışmalarında işletmeye yardımcı olunması,
- Kalite ile ilgili maliyetlerin toplanması ile rapor formatlarının geliştirilmesi,
- Tepe yönetiminin kalite ile ilgili maliyetleri incelemesine ve karar almasına kolaylık sağlanması,
- Raporlama sayesinde bir kısım faaliyet maliyetlerinin düzeltilmesinin sağlanması,
- Raporlama ile elde edilen detaylı kalite maliyet bilgileri sayesinde yöneticilerin bu konuda bilgi edinmelerinin sağlanması,
- Kalite maliyet raporları sayesinde oluşturulan çizelge ve grafiklerle maliyetlerin seyrinin şekil olarak daha iyi anlaşılmasına olanak sağlanması.

Üretim faaliyetleri sonucunda meydana gelen üretim kayıpları; farklı safhalarda üretim yapan işletmelere göre iki farklı zamanda rapor edilmekte ve maliyet hesaplarına dahil edilmektedirler.

- Üretim faaliyetleri tek safhada gerçekleşen işletmelerde üretimin tamamlanmış olduğu zamanda,
- Üretim faaliyetleri birden fazla safhada gerçekleşen işletmelerde ise, her safhanın sonunda.

Diğer bir deyişle; üretim kayıplarının her şeyden önce üretim işleminin hangi aşamalarında ortaya çıktığının fiziki olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Daha sonra fiziki olarak tespit edilen üretim miktar ve dengesini bozan faktörler, miktar ile ilgili üretim kaybı raporuna kaydedilmektedirler. Belli bir satış değerine sahip olanlar ise, hem miktar ile ilgili hem de satış değeri ile ilgili üretim kaybı raporlarına işlenmektedirler. Böylece; üretim kayıpları ile ilgili, gerek maliyetleme, gerekse kontrol açısından, ihtiyaç duyulan veriler elde edilmiş olacaktır. Söz konusu verilerden hareketle de, üretim kayıplarını doğru bir şekilde maliyetleme ve kontrol etme imkanı ortaya çıkacaktır. [3]

Sonuç ve Öneriler

İşletmelerdeki miktar ve tutar hareketleri sistematik ve düzenli bir biçimde takip edilmek zorundadır. Çünkü tutar hareketleri miktara bağlı bulunmaktadır. Miktarın varlığı tutara bağlı bulunmaktadır. Ayrıca; stok kontrolü, maliyet analizleri, firelerin tespit edilmesi, döküntü, kırıpıntı, telef gibi sonuçların takip edilmesi ve rasyonel kullanımı sağlamak ancak doğru miktar kayıtları ve bunların rapor edilmesi ile olacaktır. Çünkü, üretim faaliyetlerinin çeşitli aşamalarında veya üretimin sonucunda ortaya çıkan kayıpların fiziki ölçümlerinin yapılarak tespit edilmeleri ve daha

sonra raporlanmaları, üretim kayıplarının etkin bir şekilde kontrolünün ilk aşamasını oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle; söz konusu üretim kayıplarının her şeyden önce üretim faaliyetinde ortaya çıktıkları oluşum noktalarının ve miktarlarının fiziki açıdan tespitinin gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Tüm bu veriler ışığında otel işletmelerinde karşılaşılabilecek üretim kayıpları karşılaşılabilecek olan süreç dahilinde aşığıdaki şekilde ortaya çıkabilecektir:

- 1. Aşama (Departmanda Yapılan İşlemlerin Analizi):** Yiyecek-İçecek ünitesinde yapılan ve yapılacak olan her şey genel analize dahildir.
- 2. Aşama (Menü):** Menüü dikkate almak, satışı yapılacak olan malzemelerin belirlenmesinde çok önemlidir.
- 3. Aşama (Satın Alma):** Menüde hazırlanan ve satılan kalemler için satın alma faaliyetleri yerine getirilir. Satın alma, kontrol altında tutulmalıdır. Bir restoranın ünü ve başarısı, büyük oranda iyi bir yiyecek ve hizmete bağlıdır. Bunun yanında, iyi bir yiyecek üretimi de verimli bir satın almaya bağlıdır. Ayrıca, restoranın finansal başarısı, yiyecek satın almada harcanan paranın miktarının kontrol altında tutulmasına bağlıdır.
- 4. Aşama (Teslim Alma):** Yiyecek satın almada olduğu gibi Teslim Alma faaliyetlerinde depoya giren ve depodan çıkıp üretim alanına götürülen malzemeleri satın alındıktan sonra kontrol edilmesi gerekmektedir.
- 5. Aşama (Depolama):** Malzemenin depodan çıkış ve kontrolü için kontrol prosedürleri yerine getirilmelidir. Bu amaçla da; kayıtların tutulması ve hırsızlığın önlenmesi amacıyla depo kontrol sistemi oluşturulmalıdır.
- 6. Aşama (Yiyecek Üretimi):** Yiyecek üretim prosedürlerini oluşturmak ve yerine getirmek için, menüde yazılı olan yiyeceklerin hazırlanmasında kullanılacak olan standart reçetelere ihtiyaç duyulacaktır.
- 7. Aşama (Servis):** Talebe göre, servisin türüne karar verilir ve ortaya çıkacak ihtiyaç doğrutusunda personel eğitilir.
- 8. Aşama (Satış ve Gelir Kontrolü):** Satış prosedürlerini kontrol altında tutacak sistem kurulur.
- 9. Aşama (Satışların Analizi):** Menüde satışı yapılmış olan çeşitli kalemler saptanır ve satılan kalemlerin ne kadarının talebi karşılamış olduğu belirlenmeye çalışılır.
- 10. Aşama (Tekrar Başlama):** Yukarıdaki aşamalar yerine getirildikten ve ortaya çıkan bilgiler toplanıp analiz edildikten sonra tekrar 1. adıma dönülür.

Yapılan bu çalışma, ortaya çıkabilecek üretim kayıplarına yönelik öngörüsöl bir takım beklentiler ışığında şekillenmiştir. Özellikle üretim miktar ve dengesini bozan faktörlerin teker teker analiz edildiği ya da üretim planlaması ve kontrol sistemlerinin kayıpları önlemedeki etkisinin incelenebileceği yeni çalışmalara kaynak olması hedeflenmektedir.

Kaynaklar

- [1] M. Savcı, "Maliyet Muhasebesine Giriş", Rize: *Akademi Yayınevi*. (1999).
- [2] İ. S. Barutçugil, "Üretim Sistemi ve Yönetim Teknikleri", Bursa: *Uludağ Üniversitesi Basımevi*. (1988).
- [3] R. Karıcıoğlu, "Sanayi İşletmelerinde Üretim Kayıpları (Fire, Artık, Bozuk Mamül ve Kusurlu Mamül)-Verimliliğe ve Maliyetlere Etkisi", Erzurum: *Atatürk Üniversitesi Basımevi*. (1993).
- [4] M. M. Coltman, "Financial Control for Your Foodservice Operation", New York: Van Nostrand Reinhold. (1991).
- [5] G. Suadiye, "Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetleri ve Bir Uygulama", *Verimlilik Dergisi*, 2000/4, 116. (2000).
- [6] A. Türksoy, "Yiyecek ve İçecek Hizmetleri Yönetimi", Ankara: *Turhan Kitabevi*. (1997).
- [7] Edt. K. Banar, "Maliyet Muhasebesi", Eskişehir: *TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1524*. (2003).
- [8] A. Gökdemir, "Mutfak Hizmetleri Yönetimi", Ankara: *Detay Yayıncılık*. (2003).
- [9] N. Aydeniz, "Endüstri İşletmelerinde Üretim Kayıpları (Fireler) ve Maliyetlere Etkileri Üzerine Bir Uygulama", *Verimlilik Dergisi* 2001/3,140. (2001)
- [10] B. Akşit, "Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri", İstanbul: *Der Yayınları*. (1996).
- [11] Y. Benligiray, "Otel İşletmelerinde Kar Planlaması ve Maliyet Kontrolü". Eskişehir: *Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları* No:180/111. (1977).
- [12] D. C. Keister., "Food and Beverage Control", New Jersey: *Prentice Hall*. (1990),
- [13] O. M. Altuğ, "MRP, MRPII ve JIT'in Birbirleriyle Olan İlişkileri, Benzer ve Farklı Yönleri", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. (1997)