

YİYECEK-İÇECEK İŞLETMELERİNDE STANDART MALİYET SİSTEMİ

Yrd.Doç.Dr. İlhan Bölüköglü¹

Araş.Gör.İşıl Özgen²

ÖZET

Bu çalışma yiyecek-icecek hizmet işletmelerinde maliyet belirleme yöntemlerinden standart maliyet sistemini irdelemektedir. Standart maliyet sistemi önceden belirlenmiş maliyetler ile gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırılmasına ve aradaki sapmaların nedenleri ile beraber incelenmesine dayanır. Özellikle istikrarlı ekonomilerde faaliyet gösteren işletmelerin bütçelerini belirlemelerinde bu maliyetlendirme sisteminden yararlanılabilir.

Anahtar Kelimeler: Standart Reçeteler, Fiyatlandırma, Standart Maliyet, Yiyecek-İçecek İşletmeleri.

ABSTRACT

This study emphasizes the use of standard costs in food and beverage operations. Standard cost system mostly depends on the comparison of projected and actual costs, it also examines the variances to find out the causes of the differences. This system is principally useful during budgeting processes of those companies that operate in a stable economy.

Key Words: Standard Recipes, Pricing, Standart Costs, Food /Beverage Operations

GİRİŞ

Son yıllarda durgunluğa giren ülke ekonomisinin yiyecek-icecek hizmet sektörüne etkilerinin yansımaları, maliyet kontrolüne günümüzde daha fazla önem verilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle çalışmada yiyecek-

¹ Yrd.Doç.Dr.İlhan Bölüköglü, D.E.Ü. İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi. e-mail: ilhan.bolukoglu@deu.edu.tr.

² Araş.Gör.İşıl Özgen, D.E.Ü. İşletme Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü Araştırma Görevlisi. isil.goksu@deu.edu.tr

içecek hizmet işletmelerinde maliyet belirleme yöntemlerinden standart maliyet sistemi ele alınmıştır.

Standart maliyetlendirme, maliyet muhasebesi kapsamında yer alan, mevcut veriler doğrultusunda maliyetlerin önceden dikkatlice ortaya konulmasıdır. Sözü geçen maliyetlendirme sistemi ile, belli bir dönemde üretilmesi planlanan her ürün ya da hizmetin maliyeti, o dönemin başlangıcında hesaplanabilir (Horngren *vd.* 2000:255). Ancak, hesaplanan bu maliyetler ile gerçekleşen maliyetler arasındaki farkların, başka bir deyişle, sapmaların da belirlenmesi gerekir (Wood, Sangster, 2002:564). Bu sapmalar, yöneticileri olumlu ya da olumsuz yönde uyarıcı nitelikte olup önceden tedbir almalarını sağlamaktadır.

Genel olarak yapılan tahminler ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki olumsuz farklar başarısızlık olarak algılanır. Bununla birlikte, yönetim açısından maliyet kontrolünde önemli olan, sözkonusu bu farkların kabul edilebilir bir düzeye indirgenmesidir. Restoran işletmelerine yönelik yürütülen bir araştırma sonucunda, maliyet kontrolü sistemlerini kullanarak, gerçekleşen maliyetler ile tahminlenen maliyet farkını minimuma indirmeye zen gösteren işletmelerin, başarılı olduğu ortaya çıkmıştır (Jogaratham *vd.* 1999:95). İşletme tahminlerinin gerçekleşenden uzak olması, btcelerde sorun yaratabilmektedir. Bu yüzden işletmelerin geçmiş verilerini ayrıntılı bir Şekilde analiz etmesi iyi bir başlangıç noktasıdır (Jiao ve Tseng, 1999). Böylelikle gelecekte ortaya çıkabilecek koşullara uygun bir maliyet belirleme sistemi oluşturulabilir. Bu çalışmada standart maliyet sistemi Türkiye’de hızlı gelişme gösteren bir hizmet endüstrisi kolu içinde yer alması nedeni ile yiyecek-içecek hizmet işletmeleri açısından irdelenmiştir.

1. STANDART MALİYETLER İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

Tarihsel Gelişim Süreci

Tarihsel perspektif incelenerek özetlendiğinde maliyetlendirme konusunda dört paradigmanın ortaya çıktığı görülür (Ferrara, 1995:30)

- A) Sanayi Devrimi ve Sonrası Dönemi (1940’lara kadar)
- B) BBN Analizi ve Doğrudan Maliyetlendirme Dönemi (1980’lere kadar)
- C) Faaliyete Dayalı Maliyetlendirme Dönemi (1990’lara kadar)
- D) Pazar Odaklı Standart Maliyetler Dönemi (1990’lar ve sonrası)

Yukarıdaki son aşamada, pazar tarafından öngörülen standart (hedef) maliyetler dönemi ile işletmenin belirlediği standart maliyetlerin

karşılaştırılması söz konusu olmakta, satış fiyatının saptanması için toplam birim maliyetin bulunmasına gerek kalmamaktadır. Başka bir deyişle, piyasanın öngöreceği maliyeti belirlemede piyasanın kabul edeceği satış fiyatı kullanılmaktadır (Ferrara, 1995:32). Bu kavram maliyet-bazlı fiyatlandırmaya karşıt olarak, fiyat-bazlı maliyetlendirme olarak nitelendirilir. Birim başına öngörülen hedef maliyet, eğer arzulanen kârlar elde edilecek ise, karşılanması gerekli olan, piyasa tarafından belirlenen standart maliyettir.

Bir yiyecek-içecek işletmesi menüsünde birtakım özel ürünlerin yanısıra bilinen genel ürünlere de sahipse, gerek işletme gerek de piyasa tarafından belirlenen standart maliyetleri kullanabilir. Piyasanın belirlediği standartlar daha çok kısa yaşam süreli özel (örneğin; mevsimlik özelliklere göre hazırlanan menü kalemleri gibi) ürünlere uygulanabilir. İşletmenin ortaya koyduğu standartlar ise daha uzun ömürlü, genelde bilinen (örneğin; balık çorbası, ızgara balık gibi) ürünlere uygun olabilir. Bununla birlikte, pazarın belirlediği standart maliyetler yoğun rekabete açık her bir ürün için saptanmalıdır (Ferrara, 1995:33). Diğer bir deyişle dönemsel (mevsimlik) özellikler de menüde standart maliyetlendirmeye yönelinirken dikkate alınmalıdır.

Yiyecek ve içecek maliyet kontrolü işleminin önemli bir tamamlayıcı unsuru, beklenen performans düzeylerini gösteren standartların oluşturulmasıdır (Ninemeier, 1998:37). Bu bağlamda menü analizi önem kazanmaktadır. Daha önce yapılan bazı çalışmalarda, menü analizinde amacın, işletmenin stratejik hedeflerine, diğer bir deyişle, kârlılığın katkıda bulunmak olduğu vurgulanmıştır (Bölükoğlu ve Türksoy, 2001; Chan ve Au, 2000). Chan ve Au, işletme brüt kazancının hesaplanmasında işçilik maliyetlerini başlıca gider kalemi olarak almışlar ve menüde zengin çeşitliliğin işçilik maliyetlerinin belirlenmesini zorlaştırdığını ortaya koymuşlardır.

Bilindiği üzere, restoran işletmelerinde başlıca üretim maliyetlerini yiyecek/içecek, işçilik, ve enerji giderleri oluşturmaktadır. Günümüzde bilgisayar teknolojisindeki gelişmeler ile birlikte, yiyecek/içecek maliyetlerinin yanısıra işçilik ve enerji giderlerini de kapsayan oldukça kesin bir üretim maliyetinin ortaya konulması mümkün olmaktadır. Standart maliyetler, geçmişteki deneyimleri ve üretim koşullarındaki verileri kullanan, bilimsel incelemelere dayanan ve belirli bir üretim döneminden önce dikkatle hesaplanmış maliyetlerdir (Horngren vd. 2000: 225). Böylelikle standart maliyetler, önceden belirlenen direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri standartlarına göre hesaplanır ve dönem sonunda gerçekleşen maliyetler ile karşılaştırılır

(Yükçü, 1998:553). Karşılaştırma sonucunda, standart maliyetlerle gerçekleşen maliyetler arasındaki olumlu veya olumsuz sapmalar belirlenir (Pavesic, 1998:52). Olumlu sapmalar, standart maliyetin gerçekleşen maliyetin üstünde olmasını ve işletmeye parasal açıdan ek bir kaynağın yaratılmasını ifade ederken (tasarruf edilen her 1 YTL'nin aslında kazanılan 1 YTL olacağı savıyla), olumsuz sapma ise gerçekleşen maliyetin standart maliyetin üstünde olduğunu ve işletme için kaynak arayışını ifade eder. Sapma nedenlerinin araştırılması, işletmenin maliyetlerini doğrudan kontrol etmeye imkan veren ve yöneticilerin erken önlem almasını sağlayan bir süreçtir (Chadwick, 2002:283).

Standart maliyet sisteminden beklenen yararın sağlanabilmesi için gerek işletme dışı ekonomik koşullarda ve gerekse işletme içi faaliyetlerde bir istikrarın olması gerekir. İşletme dışı ekonomik koşullara örnek olarak satınalma fiyatlarında enflasyon etkisi, işletme içi koşullara da satışlar örnek gösterilebilir. Tablo.2'de en alt satırdaki bilgide de yer aldığı üzere, genel standart yiyecek maliyet yüzdesi toplam satışlar üzerinden hesaplanmaktadır. İstikrarın olmaması standartların sık sık değiştirilmesini gerektirdiğinden, sonuçta standart maliyet sisteminden beklenen yarar da ortadan kalkar. Genelde satış fiyatını hedeflenen pazar koşulları belirleyeceğinden maliyetin buradaki rolü, pazara girilip girilmeyeceği ya da pazarda kalınıp kalınmayacağı kararının verilmesinde yönetime yardımcı olmaktır (Ferrara, 1995:32). Eğer maliyet önceden bilinirse menüye yeni bir ürünü ekleme konusunda daha isabetli karar ortaya konabilir (Cooper ve Chew, 1996).

Standart maliyetlendirme sistemi tüm faaliyet giderleri için kullanılabilirdiğinden standartlardan üretimde ve pazarlamada değişken ve sabit giderlerin her iki grubu için de yararlanılabilir (Horngren vd. 1999:203). Bu sistemin, yiyecek-içecek işletmelerinde uygulanması düşünüyor ise, sağlayabileceği birtakım fayda ve sakıncaların gözönünde bulundurulması gerekir.

1.1. Standart Maliyet Sisteminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Standart maliyet sisteminin yiyecek-içecek işletmelerine sağlayacağı faydaları maddeler halinde sıralamak mümkündür (Büyükışık, 2001:112):

- Standart maliyetler performans değerlendirmesinde kullanılabilir.
- Gerçek maliyetler ile standart maliyetler arasında oluşan farklar (sapmalar) yöneticilerin karar vermelerini kolaylaştırır. Bu sapmalar, dikkati kontrol dışı hususlara çekerek, yöneticileri maliyeti düşürmeye yönelik programlara sevk eder ve faaliyetlerin kontrolünde etkin bir araç

olarak kullanılabilir (Edwards, *vd.* 2002:36).

- Standart maliyetler, üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında hız ve kolaylık sağlar.

Sistemin olumsuz yönleri ise şu şekildedir (Yükçü, 1999:667; Kurgun, 1994:115):

- Standartların günün koşullarına ve gelecekteki olası durumlara göre iyi saptanamamış olması analizlerde yanıltıcı sonuçlara neden olabilir.
- Standart maliyetlere fazla önem verilmesi, gerçek maliyetlerin izlenmesinde ihmallere yol açabilir.
- Standartlar personel üzerinde baskı oluşturarak işletme-içi beşeri ilişkileri gerginleştirebilir.
- Her yiyecek-içecek işletmesinin yapısı, sistemin uygulanmasına elverişli olmayabilir.

2. STANDART MALİYETLERİN İŞLETMELERDE KULLANIMI

Standart maliyet sistemi ürün veya hizmetin üretildiği her yerde kullanılabilen bir maliyet sistemidir. Standartlar bir kez belirlendikten sonra, standart maliyet sisteminin işletilme maliyetleri gerçek ya da normal maliyetlendirmeye oranla daha düşük olabilir (Horngren *vd.* 2000:255). Ülkemizde turizm endüstrisi; seyahat işletmeleri, konaklama işletmeleri, yiyecek-içecek işletmeleri ve hediyelik eşya satan işletmeler olarak gruplandırıldığında, standart maliyet sisteminin yiyecek-içecek hizmetlerinde daha fazla kullanım alanı bulacağı söylenebilir. Çünkü yiyecek-içecek işletmeleri faaliyetlerinde diğer turizm işletmelerine göre daha bağımsızdırlar.

2.1. Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Maliyetler

Yiyecek-içecek işletmelerinde yararlanılabilecek standart maliyetler genel olarak ikiye ayrılır. Bunlar;

1. Direkt Maliyet Standartları (Malzeme Miktarı ve İşçilik Miktarı, Malzeme Fiyatı ve İşçilik Fiyatı açısından)
2. Genel Üretim Giderleri Standartlarıdır.

2.1.1. Direkt Maliyet Standartları

Bu standartlar, yiyecek-içecek işletmeleri menülerinde yer alan her ürün için kullanılacak direkt ilk madde ve malzeme miktarının önceden belirlenmesine yöneliktir. Bu belirleme içinde olası menü değişiklikleri ve

fireler de gözönünde bulundurulmalıdır. Menüde yer alan herhangi bir ürün kalemi için belirlenebilen standart maliyetler, çoğunlukla gerçekleşen maliyetlerden düşük olur (Angelo ve Vladimir, 2001:137). Ancak aradaki farkın fazla olması işletme için olumsuz bir durum olup bu farkı azaltmanın yolları aranmalıdır (Yu Lee, 2001:13). Bir ürün için harcanması gereken malzeme miktarı önceden bellidir. Bu yüzden malzeme miktar standartlarının belirlenmesi güçlük doğurmaz. Tablo.1'de konu ile ilgili bir örnek verilmiştir.

Malzeme miktar standartlarının en önemli özelliği, işçilik ve genel üretim giderleri standartlarından farklı olarak, gider yerleri bakımından değil, birim başına belirlenmesidir (Webster, 2003:141). Standart işçilik zamanı ve maliyetinin hesaplanması, yiyecek-içecek işletmesindeki işgücü gereksinimlerinin saptanmasında önem taşır. Aylık belirli bir üretim miktarı için gerekli toplam işçilik zamanı hesaplandıktan sonra, bu toplamı personelin bir ayda çalışabileceği saatlere bölerek, işletmede o ay gereken işgücü bulunabilir. Ancak yiyecek-içecek işletmelerindeki dönemsel ve günlük talep dalgalanmaları, bu alanda yapılan işgücü gereksinimi standartlarında esnekliklerin olmasını gerektirmektedir.

Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Yiyecek ve İçecek Maliyetleri

Yiyecek-içecek işletmeleri menü kalemlerinde kullanılan malzemenin miktarı ve fiyatı açısından üzerinde durulması gereken iki standart maliyet türü vardır. Bunlar; standart yiyecek maliyetleri ve standart içecek maliyetleridir.

Standart Yiyecek Maliyetleri

Standart yiyecek maliyetleri için sözkonusu her işletmenin bir kontrol sistemi oluşturmasında yarar görülmektedir. Bu kontrol sisteminin oluşumunda ilk aşama standart reçeteler ve ardından standart porsiyon büyüklüğünün belirlenmesidir (Keiser *vd.* 2000:468). Standart reçete kullanımı, malzeme miktarının kontrolünü kolaylaştırır, ürünün her seferinde aynı özellikte olmasını sağlar (Ninemeier, 2000:135) ve fireleri düşürür. Porsiyon miktarının standart olması, hazırlanan yiyeceklerin ağırlık ve sayı açısından, içeceklerin ise ölçek olarak her seferinde aynı miktarda olmasıdır (Dittmer ve Griffin, 1994:168-169).

Standart reçeteler; menüde yer alan yiyeceklerin ne şekilde hazırlanacağını ve pişirileceğini belirten bir plan olduğundan, yiyeceğin hazırlanması ile ilgili her türlü bilgi bu planda oldukça açık bir biçimde

belirtilir. Yiyecek pişirme konusunda detaylı bilgiye sahip olmayan kişiler bile bu reçeteler sayesinde yiyecekleri rahatlıkla hazırlayabilmelidir.

Bir yiyecek-içecek işletmesinde standart reçeteler ve standart porsiyon miktarları belirlendikten sonra her porsiyon için standart maliyetler kolaylıkla hesaplanabilir. Standart maliyet, işletme yöneticilerinin standart reçeteye göre hazırlanan menü öğesinden (kaleminden) beklediği maliyettir. Standart maliyet hesaplamalarında önemli bir diğer nokta da porsiyon maliyetleridir. Porsiyon maliyeti, standart reçeteye göre hazırlanmış tek bir menü kaleminin standart maliyetidir. Ancak bazı ürünler (menü öğeleri) vardır ki, bunların yanında birtakım garnitürler sunulur. Örneğin; tavuk şinitzelin yanında sunulan az miktarda pilav, kabak ya da havuç haşlama gibi. Bu garnitürlerin herbirinin maliyeti de tavuk şinitzele eklenir ve yemeğin toplam standart maliyeti ortaya çıkar. Tablo1’de görüldüğü gibi standart porsiyon maliyeti, standart reçetede yer alan malzeme maliyeti genel toplamının porsiyon sayısına bölünmesiyle bulunur.

Tablo 1. Standart Porsiyon Maliyetinin Menü Öğesi Malzeme Maliyetine Göre Belirlenmesi

Menü Öğesinin Adı: Tiramisu			
Porsiyon Sayısı : 8			
Malzeme Maliyet	Miktar	Birim Maliyet	Toplam
Labne Peyniri	1 kutu (200 gr)	12,25 YTL /kg	2,45 YTL
Un	25 gr.	0,75 YTL /kg	0,02 YTL
Süt	1 litre	1,60 YTL /litre	1,60 YTL
Nescafe	5 gr.	30,00 YTL /kg	0,15 YTL
Kakao	5 gr.	24,80 YTL /kg	0,12 YTL
Şeker	30 gr.	2,00 YTL /kg	0,06 YTL
Hazır kek	1 adet	3,75 YTL /adet	3,75 YTL
		Genel Toplam	8,15 YTL
	Standart Porsiyon Maliyeti = $8,15 / 8 = 1,02$ YTL		

Kaynak: John A. Drysdale, 2002: 55’den uyarlanmıştır.

Tablo.1'deki "Tiramisu" hazırlamanın standart reçete maliyeti 8,15 YTL'dir. Söz konusu tatlıdan 8 porsiyon elde edilmektedir. Bu verilere göre ürünün porsiyon maliyeti = $8,15 / 8 = 1,02$ YTL'dir. Sadece Tablo 1'deki

tatlıyı üretip servisini yapan bir X işletmesinin işçilik maliyetini de şu şekilde hesaplamak mümkündür: Aşçının aylık maaşı sigorta dahil olmak üzere 750 YTL'dir. Ayda 26 gün çalışan aşçının günlük brüt ücreti 28,85 YTL. olmaktadır. Günlük çalışma süresi de 8 saat olarak alındığında, aşçının saat ücreti 3,60 YTL'na ulaşmaktadır. Normal şartlar altında 1 saatte ancak 6 *tiramisu* hazırlanabilmektedir. İlk aşamada 1 *tiramisunun* aşçı açısından standart işçilik maliyeti 0,60 YTL olarak bulunacaktır. Porsiyon başına düşen işçilik maliyeti 0,08 YTL'dir. Bu ücrete bir porsiyon için standart reçete maliyeti olan 1,02 YTL ve genel üretim gideri de eklendikten sonra, ileriki aşamalarda da görüleceği üzere, bir porsiyon *tiramisunun* standart birim maliyeti kolaylıkla bulunabilir.

Standart reçetelerde bazı girdilerin maliyetlerini hesaplamak (örneğin, bir tutam tuz ya da tarçın kullanıldığında) oldukça zordur. Bu gibi durumlarda standart reçete maliyetinin içinde tuz ya da tarçının birim maliyeti, kısaca T (Tadımlık) harfiyle gösterilerek, gözardı edilebilir.

Genelde standart maliyet hesaplamaları yapılırken belirli bir dönem seçilir ve bu döneme ait satış bilgileri ile toplam maliyetler kaydedilir. Tablo.2'de verilen örnekte deniz ürünleri sunan bir yiyecek-içecek işletmesinin onaltı günlük dönemi ele alınarak standart maliyetleri gösterilmiştir. İşletmelerin inceleyecekleri dönem süresini bir aya kadar uzatmaları durumunda hesaplamaların tutarlılık derecesi de aynı doğrultuda artacaktır.

Tablo.2'de, ele alınan dönem boyunca satılan menü öğeleri A kolonunda toplanmış, B kolonunda ise her menü öğesinin satış fiyatları belirtilmiştir. Dönem satışları ($A \times B$), her bir menü öğesinden gelen geliri göstermektedir. Bu sütundaki rakamlar A kolonundaki toplam satılan menü öğesi ile o menü öğesinin fiyatlarını belirten B kolonundaki rakamların çarpılmasıyla bulunmuştur. C kolonunda, standart yiyecek maliyetleri belirtilmiştir. Eğer ürün, yanında herhangi bir garnitür ve benzeri diğer ürünlere sahip değilse standart yiyecek maliyeti aynı zamanda porsiyon maliyetidir. Ancak ürün yanında başka ürünlerle sunuluyorsa yiyecek maliyeti, standart yemek maliyeti olarak gösterilir. Yemek maliyetleri de porsiyon maliyetlerinde olduğu üzere, standart reçetelerdeki verilere göre hesaplanır.

Belirli bir zaman aralığında satılan her menü öğesinin satış miktarı ile standart yiyecek maliyeti çarpımı sonucunda dönem standart yiyecek maliyeti ($A \times C$) bulunmuştur. Tablonun son kolonunda ise ürünlerin satış fiyatına göre standart yiyecek maliyet yüzdeleri (C/B) hesaplanmıştır. İşletme yöneticilerinin bu oranı kullanarak menüdeki her ürün kaleminin

(satış fiyatı üzerinden) standart maliyetini yüzdesel olarak irdelemesi mümkündür.

Tablo.2'nin alt kısmında, onaltı günlük dönemi kapsayan genel bir standart yiyecek maliyet yüzdesi hesaplanmıştır. Genel standart yiyecek maliyet yüzdesi, dönem standart yiyecek maliyeti kolon toplamının dönem satışlarına ait kolon toplamına bölünmesi ve ardından 100 ile çarpılmasıyla bulunmuştur (Walker,2002:318).

Ürün	Her Üründen Satılan Miktar																Dönem Satış Miktarı (A)	Satış Fiyatı (YTL) (B)	Dönem Satışları (YTL) (A x B)	Std. Yiy Maliyeti (YTL) (C)	Dönem Std. Yiy Maliyeti (YTL) (A x C)	Std. Yiy Maliyeti % (C/B)
	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.						
	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün	Gün						
Balık	12	18	15	19	13	15	17	19	15	11	17	14	18	12	14	16	245	3,00	735,00	0,90	220,50	30
Çorbası																						
Çöpura	35	41	38	25	28	32	30	35	30	30	36	38	25	28	32	30	513	7,50	3.847,50	3,00	1.539,00	40
Izgara	20	18	21	18	20	19	18	22	23	18	16	19	16	18	17	16	299	8,25	2.466,75	2,40	717,60	29
Tıraç Şiş																						
Balık	27	22	25	20	25	23	22	20	21	24	19	22	20	25	23	22	360	8,25	2.970,00	2,40	864,00	29
Döneri																						
Hamsili	30	25	26	23	24	24	26	27	30	25	20	21	23	24	26	27	401	4,50	1.804,50	1,14	457,14	25
Pilav																						
Levrek	45	40	38	36	32	36	38	35	30	40	35	38	36	35	30	32	576	7,50	4.320,00	3,00	1.728,00	40
Izgara																						
Uskumru	12	15	13	18	14	15	17	16	13	10	13	11	16	12	13	15	223	6,75	1.505,25	2,55	568,65	38
Izgara																						
Kanşık	15	17	19	14	16	18	15	14	12	10	12	14	11	16	18	15	236	3,60	849,60	0,90	212,40	25
Salata																						
Çoban	18	13	15	13	17	16	18	14	16	14	11	13	17	18	14	16	243	5,00	1.215,00	1,90	461,70	38
Salata																						
Balık	22	16	14	20	18	20	21	22	20	20	14	12	18	16	20	22	295	7,65	2.256,75	2,70	796,50	35
Salata																						
Kernalpaşa	25	28	20	25	24	23	21	25	27	20	23	15	20	24	23	21	364	3,60	1.310,40	0,90	327,60	25
Tatlısı																						
Tiramisu	21	20	19	22	21	23	20	24	23	20	19	18	21	20	22	19	332	4,50	1.494,00	1,02	338,64	23
																			24.774,75		8.231,73	

Toplamlar

Özet olarak: Dönem Std. Yiy. Maliyetleri Toplamı / Dönem Satışları Toplamı X 100 = Genel Standart Yiyecek Maliyeti (%)

8.231,73 YTL / 24.774,75 YTL X 100 = 33
(Kaynak: Ninemeier, 1998:59'dan uyarlanmıştır.)

Varılan bu sonuç ideal maliyet standardı olup, yöneticilere gerçekleşen yiyecek maliyetleri ile karşılaştırma ve işletme performansını değerlendirme imkanını sağlar (Weetman, 2003:669). Şöyle ki, gelecekte belli bir döneme ait (sözgelimi aylık) yiyecek maliyet yüzdesi, genel standart maliyet yüzdesinden daha yüksek ya da daha düşük gerçekleşir ise işletme yöneticilerinin bunun nedenlerini araştırıp düzeltici tedbirleri alması gerekir (Coltman, 1997:214). Belirlenen standarttan daha yüksek bir sonuç, hedeflenen kârlılığı yakalayamama tehlikesinin sinyalini verir. Tersine durumda, standartlardan daha düşük maliyetle gerçekleştirilen üretim ise genel olarak düşük kalitede malzeme kullanımı veya porsiyon miktarlarının küçültülmesinden kaynaklanır ki bu durum müşteri tatminsizliği yaratabilir ve işletmenin mevcut ve potansiyel müşterilerini kaybetmesine sebep olabilir.

Standart İçecek Maliyetleri

Standart içecek maliyetlerinin hesaplanması, standart yiyecek maliyetlerine göre daha kolaydır. Çünkü içecek maliyet bileşenleri nisbeten daha azdır (Ninemeier, 1995:141). Standart içecek maliyetlerinin hesaplanmasında da standart reçete sistematüğinden geniş ölçüde faydalanılır (Katsigris ve Porter, 1991:372). Böylelikle, satın alınan malzemenin fiyatı değişmediği sürece satışların maliyetinin ve dolayısıyla satış fiyatının değişmemesi sağlanır (Aktaş, 1995:265). Tablo.3'de verilen 'Granadin Portakal' örneğinde içecek maliyeti şu şekilde hesaplanabilir:

Granadin Şurubu ithal edilen bir içecek olarak 70 cl'lik fiyatı 7 YTL'dir. Bir kokteyl bardağına konulan granadin miktarı 2 cl., portakal suyu ise 5 cl'dir. Portakal suyunun 1 litrelik fiyatı 2.50 YTL olduğu kabul edilirse kokteyl içine konulan 5 cl'in bedeli 0,13 YTL'dir. Granadin şurubunun 2 cl'lik maliyeti 0,20 YTL, kullanılan 200 ml'lik sodanın fiyatı ise 0,30 YTL'dir. Bu durumda Tablo 3'de belirtilen standart reçeteye göre toplam içecek maliyeti 0,63 YTL'dir.

Genelde işletmeler içeceklerin maliyet hesaplamalarını yaparken belli bir oranı da içecek maliyetlerine ilave ederler. Hazırlanacak içeceklerin buharlaşabilme ve dökülme ihtimallerine karşılık olmak üzere, bir ila iki cl'lik fiyatı fazladan hesaplanmış olarak içecek maliyetleri içinde yer alır. Standart içecek maliyeti bir içeceğin satış fiyatının belirlenmesinde tek önemli maliyettir (Ninemeier, 1995:143).

Tablo 3. Standart İçecek Reçetesi Maliyet Örneği

KOKTEYL REÇETESİ				Granadin Portakal
MALZEMELER	Şişe Ölçüsü	Şişe Maliyeti	Kullanılan Miktar	Kokteyl Maliyeti
Granadin Şurubu	70 cl.	7 YTL	2 cl.	0,20 YTL
Portakal Suyu	1 lt. (100 cl.)	2,50 YTL	5 cl.	0,13 YTL
Soda	200 ml.	0,30 YTL	200 ml.	0,30 YTL
Toplam İçecek Maliyeti				0,63 YTL
Satış Fiyatı				4,00 YTL
İçecek Maliyet Yüzdesi (İçecek Maliyeti / Satış Fiyatı)				% 16

2.1.2. Genel Üretim Giderleri Standartları

Direkt işçilik ve malzemenin dışında kalan maliyetler genel üretim giderleri adı altında ele alınabilir (Usal ve Kurgun, 2001:44). Bunların “üretimle ilgili” olması koşulu, yönetim ve satış maliyetlerinin bu kapsama girmediğini belirtmek içindir (Bursal ve Ercan, 1990:53). Yiyecek-içecek işletmelerinde genel üretim standart maliyetlerinin belirlenmesi, malzeme ve işçilik standart maliyetlerinin belirlenmesinden daha zordur. Çünkü genel üretim giderleri yiyecek-içecek işletmelerinde üretilen her ürün ile doğrudan ilişkili olmadığı gibi, birbirinden farklı nitelikte sabit ve değişken maliyetlerin birleşmesiyle oluşur. Genel üretim giderlerinin bir kısmı zaman içinde düzensiz bir dağılım gösterebilir; bazı aylarda çok yüksek, bazı aylarda da çok düşük gerçekleşebilir ve bu tür giderlerin bir kısmının kesin tutarları ancak yıl sonunda belli olabilir. Zaten standart maliyet konsepti kullanılmasının bir amacı da bu durumun aşılmasıdır. Genel üretim giderleri maliyetlere yüklenmeden önce bütçelenmeleri gerekir (Bursal ve Ercan, 1990:342). Her gider yerinin aylık genel gider bütçesini tespit edebilmek için bir sonraki yıl ne kadar üretim yapılacağı bilinmelidir. Genel üretim giderleri bütçelendikten sonra bunların üretime yüklenebilmesi için uygun bir ölçünün seçilmesi gerekir. Kullanılabilecek ölçüleri şu şekilde sıralamak mümkündür :

- Üretim birimleri
- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
- Direkt işçilik giderleri
- Direkt işçilik saatleri

Bu çalışmada genel üretim giderlerini üretime yükleme ölçüsü olarak üretim birimi kullanılmıştır. Ancak üretim birimi ölçüsünün uygulanabilmesi için üretimin tek bir ürün cinsinden ya da benzer ürünlerden meydana gelmesi gerekir. Nitekim, günümüz yiyecek-içecek hizmet sektöründe verimlilik ve dolayısıyla kârlılığı arttırmanın bir yolunun da çok sınırlı sayı ve/veya çeşitte ürünün satışa sunulması ile gerçekleştiği bilinmektedir. Ölçü olarak üretim birimi kullanıldığında uygulanacak olan formül şu şekildedir:

$$\text{Genel Üretim Giderleri Yükleme Haddi (G.Ü.G.Y.H.)} = \frac{\text{Yıllık Genel Üretim Gideri}}{\text{Üretilen Birim Sayısı}}$$

Daha önce sunulan Tablo 1.'de yer alan *Tiramisu* örneğinde direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik gideri ele alınmış, genel üretim gideri eklenmemiştir. Aynı örnek bu kez genel üretim giderlerinin de eklenmesiyle genişletilmiştir.

Üretilen günlük *Tiramisu* sayısı 6 adet olarak alındığında, aylık üretilen sayı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\begin{aligned} \text{Çalışılan gün sayısı (26) x 1 Günde Üretilen Miktar (6)} &= 156 \text{ adet} \\ \text{Yılda üretilen } Tiramisu \text{ sayısı} &= 156 \times 12 = 1.872 \text{ adettir.} \end{aligned}$$

Ancak bu örnek işletmede, daha önce de belirtildiği gibi, sadece *tiramisu* üretimi sözkonusu idi. İşletmenin enerji, bakım-onarım, ve üretimle ilgili diğer benzeri gider kalemlerinden oluşan Yıllık Genel Üretim Gideri = 6.000 YTL varsayıldığında:

$$\text{G.Ü.G.Y.H} = 6.000 \text{ YTL} / 1.872 \text{ adet} = 3,20 \text{ YTL/adet}$$

Elde edilen bu tutar daha önceki aşamalarda hesaplanan *tiramisu* maliyetine eklendiğinde ortaya çıkan sonuç şu şekildedir:

<i>Tiramisu</i> Malzeme Maliyeti	: 8,15 YTL
<i>Tiramisu</i> İşçilik Maliyeti	: 0,60 YTL
<i>Tiramisu</i> başına Genel Üretim Gideri	: 3,20 YTL
Toplam <i>Tiramisu</i> Maliyeti	: 11,95 YTL/adettir.

Bir *tiramisu*'dan sekiz porsiyon çıktığı kabul edildiğinde, bir porsiyon *tiramisu*'nun standart birim maliyeti; $11,95 / 8 = 1,49$ YTL olmaktadır. Sözkonusu işlemler bir başka açıdan da, porsiyon bazında doğrulanabilir:

1 porsiyon <i>tiramisu</i> nun malzeme maliyeti	: 1.02 YTL
1 porsiyon <i>tiramisu</i> başına işçilik maliyeti	: 0.08 YTL
1 porsiyon <i>tiramisu</i> başına genel üretim gideri	: 0.40 YTL
1 porsiyon <i>tiramisu</i> başına toplam maliyet (yuvarlanmış olarak)	: 1.50 YTL

Standart maliyetler, fiyatlardaki ya da diğer piyasa koşullarındaki istikrarsızlık nedeni ile kısa süreli dönemlerle gözden geçirilmeli ve gerekiyor ise güncellenmelidir (Atrill ve Mc Laney, 2004:270). Bu yüzden standart maliyet sistemi, enflasyon oranları belli seviyede kalan ve ekonomik istikrara sahip ülkelerdeki işletmeler tarafından kullanılmasında pratik yararı olan, ancak bu istikrara sahip olamayan ülkelerdeki işletmelerde ise sık aralıklarla (örneğin, en az ayda bir kez) güncellenmesi gereken bir uygulamadır. Bu güncellemeler ile fiyat ve ücret standardı gibi tutara dayalı standartların daha etkili kullanımı sağlanabilir (Tütüncü, 1994:32).

3. SONUÇ

Bir yiyecek-içecek işletmesi farklı pek çok maliyetlendirme sistemini uygulayabilir. Her işletmede olduğu gibi yiyecek-içecek işletmelerinde de maliyet sistemi belirlenirken temel konu uygulanacak sistemin o işletme için maliyet ve faydalarının belirlenmesidir. İşletme için şekil, zaman ve mekan faydası olarak ortaya çıkan bu faydalar hangi sistem uygulandığında o işletmeye en fazla faydayı sağlıyor, işletmenin organizasyon yapısına uyuyor ve verimliliği artırıyor ise işletme, o sistemi seçmelidir. Bu bağlamda bir yiyecek-içecek işletmesinin normal maliyetlendirme, güncel maliyetlendirme, standart maliyetlendirme gibi farklı alternatifleri bulunmaktadır.

Standart maliyet sisteminin kabul edilebilirliği, işletmenin gerçekleşen maliyetlerine yakınlığı, ya da diğer bir deyişle, aradaki farkların az olmasıyla oluşur. Bu oluşum sürecinde önemli olan konular; talep istikrarı, fiyat istikrarı ve konjonktürel durumdur. Fiyat istikrarının olmadığı ortamlarda kullanılması birtakım sakıncaları da beraberinde getirir. Bu sakıncaların temelinde, maliyetlerin güncel koşullara göre hesaplanıp fiyatın belirlenmesi yer alır. Ürünlerin menüde satışa sunulmasından sonra yeni oluşan durum karşısında maliyetlerin sık sık değişmesi ve sonuçta fiyatlandırmanın da değişmesi işletme imajını zedeler. Fiyatlandırmadaki sık değişiklik, müşterilerin işletmeye olan güveninin sarsılmasına yol açar ki bu da arzu edilmeyen bir durumdur. Bununla birlikte gerek kısa dönemli sonuç hesaplarının düzenlenerek stok değerlemesini kolaylaştırması (Bragg, 2001:160) ve gerekse yiyecek-içecek işletmelerinin değişken maliyet yapısına uyması açısından, standart maliyet sistemi farklı maliyet sistemleriyle beraber kullanıldığında işletmelere rekabet üstünlüğü ve yarar sağlayabilir. Standart maliyet sisteminin diğer maliyet sistemleri ile birlikte kullanımı sınırlı menü çeşidine sahip kuruluşlar için nispeten kolaydır. Ancak menü çeşidi arttıkça farklı sistemlerin bir arada kullanılması işletmeyi zora sokabilmektedir. Diğer bir deyişle standart maliyet sisteminin diğer maliyet sistemleri ile birlikte kullanılabilirliği ve menü çeşidi arasında doğrudan bir ilişki bulunup birbirleri arasında ters bir orantı bulunmaktadır. Ancak bilgisayar teknolojisinin yiyecek-içecek hizmet sektöründe giderek yaygınlaşması ile

birden fazla sistemin bir arada kullanılması mümkün olabilecektir.

Yiyecek-içecek işletmeleri dinamik bir sektörde hizmet vermektedir. Bu nedenle standartlar ne kadar iyi saptanırsa saptansın mutlaka sapmalar olacaktır. Ancak sapmalar standartların çok üstünde ise ya standartlar gelişigüzel belirlenmiş ya da olağanüstü bir durum söz konusu olmuştur. Yiyecek-içecek işletmelerinde standartlardaki sapmalar genellikle; standart porsiyondan fazla servis yapılması, talebi tahminlemede oluşan hatalardan dolayı fazla üretimde bulunulması, malzeme alımında standart malzeme özelliklerine dikkat edilmemesi, uygun olmayan saklama koşulları nedeni ile malzemelerin bozulması, eldeki malzemelerin verimli bir şekilde kullanılmaması ile oluşur. Bu bağlamda yiyecek-içecek işletmeleri için standart maliyetlendirme aynı zamanda kontrolü de kolaylaştıran bir sistemdir.

Yoğun rekabete açık günümüz piyasalarında pazar odaklı belirlenen standart maliyetler halen birçok alanda olduğu üzere gelecekte de yiyecek-içecek hizmetlerinde önem kazanacaktır. Bununla birlikte pazarın öngördüğü birim başına maliyetin gerçekleşen ve bütçelenen maliyetler ile karşılaştırılması gereği de yine güncelliğini koruyacaktır.

KAYNAKÇA

Aktaş A., (1995). Ağırlama Hizmet İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi, Antalya: Eren Ofset.

Angelo, R.M. ve Vladimir A.N. (2001). Hospitality Today: An Introduction, East Lansing: AH&MA Educational Institute Publication.

Atrill, P., ve Mc.Laney, E.,(2004). Accounting and Finance for Non-Specialists, 4th Edition, London, Prentice Hall.

Bragg, S.M.(2001). Cost Accounting A Comprehensive Guide, New York, John Wiley& Sons.

Bölükoğlu, İ. ve Türksoy, A. (2001). Menü Analiz Sürecinde Kullanılan Yöntemlerden Menü Mühendisliğindeki Son Gelişmeler: İşgücünü Dikkate Alan Bir Model. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3(2), 22-37.

Büyükişık E. (2001). Standart Maliyet Yöntemi. Muhasebe ve Denetim Bakış, 4, 109-138.

Bursal, N., ve Ercan Y. (1990). Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:58.

Chan W. ve Au, N. (2000). Designing a Profitability-Based Menu Analysis Program Relative to Unique Situations in Hong Kong. Foodservice Research International, . 12, 91-107.

Chadwick, L.,(2002). Essential Finance and Accounting for Managers, Harlow, Prentice Hall.

Coltman M.M. (1997). Hospitality Management Accounting. New York: John Wiley & Sons.

Cooper, R. Ve Chew, W.B. (1996) Control Tomorrow's Costs through Today's Designs. Harward Business Review (January-February) 88-97.

Draysdale, J.A. ve Aldrich, J.A. (2002). Profitable Menu Planning. New Jersey: Prentice Hall.

Dittmer, P.R. ve Griffin G.G. (1994). Principles of Food, Beverage and Labor Cost Controls for Hotels and Restaurants. New York: Van Nostrand Reinhold.
Edwards, J., Boyns T. ve Mark Matthews. (2002). Standard Costing and Budgetary Control in the British Iron & Steel Industry. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 15, 12-45.

Ferrara, L.W., (1995) Cost/Management Accounting: The 21st Century Paradigm. Management Accounting (December) 30-36.

Hornrgren, C.T., Bhimani, A., Foster, G. ve Datar, S.M. (1999). Management and Cost Accounting. New Jersey: Prentice Hall.

Hornrgren, C.T., Foster, G. ve Datar, S.M. (2000). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. New Jersey: Prentice Hall.

İçöz, O., Tütüncü, Ö., ve Çiçek, O. (1999). Konaklama İşletmelerinde Standart Reçeteler ve Devak Oteli Uygulaması. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Araştırma Fon Saymanlığı Proje No: 0912960103.

Jiao J. ve Tseng, M.M. (1999). A Pragmatic Approach to Product Costing Based on Standard Time Estimation. International Journal of Operations & Production Management, 19 (7), 738-755.

Jogaratham, G., Tse, C.E., ve Olsen, M.D. (1999). Matching Strategy with Performance: How Independent Restaurateurs Competitive Tactics Relate to Their Success. Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, 40 (4), 91-96.

Katsigris, C., ve Porter, M. (1991). The Bar and the Beverage Book, Basics of Profitable Management, New York: John Wiley & Sons.

Keiser, J., De Micco, F., ve Grimes, R.N. (2000). Contemporary Management Theory, Controlling and Analyzing Costs in Food Service Operations, New Jersey: Prentice Hall.

Kurgun, O.A., (1994). "Otel İşletmelerinde Değişken Maliyetleme Sisteminin İşletme Kararlarına Etkisi", İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Ninemeier, J.D., (2000). Food and Beverage Management, 3rd Edition, East Lansing: Educational Institute of the American Hotel & Motel Association.

Ninemeier, J.D., (1995). Planning and Control for Food and Beverage Operations, East Lansing: Educational Institute of the American Hotel & Motel Association.

Ninemeier, J.D., (1998). Food and Beverage Controls, Fourth Ed., Orlando: Educational Institute of the American Hotel & Motel Association.

Pavesic, D.V., (1998). Fundamental Principles of Restaurant Cost Control, New Jersey : Prentice Hall .

Rande, W.L. (1996). Introduction to Professional Food Service, New York: John Wiley & Sons.

Türksoy, A., (2002). Yiyecek ve İçecek Hizmetleri Yönetimi, Ankara: Turhan Kitabevi.

Tütüncü, Ö., (2001). Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.

Tütüncü, Ö., (1994). Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Maliyetleme ve Hilton Restoranı Uygulaması, D.E.Ü., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Weetman, P. (2003). Management Accounting: An Introduction , 3rd Edition, London, Prentice Hall.

Wood, F. ve Sangster A. (2002). Business Accounting, 2nd Edition, London, Prentice Hall.

Yu Lee, R.T., (2001). Explicit Cost Dynamics: An Alternative to Activity Based Costing, New York, John Wiley & Sons.

Usal, A. ve Kurgun O.A., (2003). Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, 2.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Walker, J.R. (2002). Introduction to Hospitality Industry, New Jersey, Prentice Hall.

Webster, W.H., (2003). Accounting for Managers, New York, Mc Graw Hill.

Yükçü, S., (1998). Maliyet Muhasebesi, İzmir: Anadolu Matbaacılık.

Yükçü, S., (1999). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir: Cem Ofset