

**T.C.  
Mersin Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı**

**HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNİN MENÜ ANALİZİNDE KULLANILMASI:  
BİR YİYECEK İÇECEK İŞLETMESİNDE YAPILAN UYGULAMA VE SONUÇLAR**

**EROL GEÇGİN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**MERSİN, 2013**



T.C.  
Mersin Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı

HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNİN MENÜ ANALİZİNDE KULLANILMASI:  
BİR YİYECEK İÇECEK İŞLETMESİNDE YAPILAN UYGULAMA VE SONUÇLAR

EROL GEÇGİN

Danışman  
Yrd. Doç. Dr. Levent KOŞAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MERSİN, 2013

Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Erol GEÇGİN tarafından hazırlanan "HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNİN MENÜ ANALİZİNDE KULLANILMASI: BİR YİYECEK İÇECEK İŞLETMESİNDE YAPILAN UYGULAMA VE SONUÇLARI" başlıklı bu çalışma, jürimiz tarafından Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başarılı



Başarısız



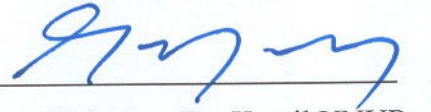
Üye



Yrd. Doç. Dr. Levent KOŞAN  
(Danışman)



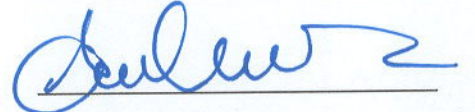
Üye



Yrd. Doç. Dr. Kamil UNUR



Üye



Yrd. Doç. Dr. Erdiñç KARADENİZ

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylıyorum.

  
Doç. Dr. Nalan YETİM  
Enstitü Müdürü



## ÖNSÖZ

Küresel rekabet ortamında, işletmelerin belirli bir kar elde etmeleri şartıyla maliyetleri yöneterek müşterilere uygun bir fiyattan mal ve hizmet sunmaları gerekmektedir. Bunun için “maliyet+kar=fiyat” felsefesi yerine, “fiyat-kar=maliyet” felsefesi egemen kılınarak üstün rekabet gücü sağlanması gerekmektedir. Burada amaçlanan satış fiyatını artırmak yerine, maliyetleri azaltarak karlılığı artırmaktır. Çünkü fiyatı satıcılar değil, müşteriler belirlemekte olup, her zaman müşterilerin alabilecekleri fiyattan ve kalitede ürünler sunan işletmeler karlarını maksimize edebilecektir. Maliyetlerin azaltılması çabası doğrultusunda ise maliyet yönetimine büyük önem vermeye başlanmıştır. Bu bağlamda, gerçek bir maliyet yönetiminin sağlanması için çeşitli yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlardan biri de 1960’lı yılların sonlarına doğru Japon işletmeleri tarafından geliştirilen hedef maliyetlemedir. Çalışmanın amacı Hedef Maliyetleme Yöntemini teorik bazda inceleyerek, menü analizinde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğini ortaya koymaktır.

Bu çalışmada tez danışmanlığımı yapan, değerli görüşleri ile bana yol gösteren, bilimsel olarak yardım ve katkılarını esirgemeyen hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Levent KOŞAN’a ilgi ve desteğinden dolayı teşekkürlerimi sunarım. Yüksek öğrenimim boyunca ve çalışmanın bütün aşamalarında yardımlarını esirgemeyen Yrd. Doç. Dr. Erdinç KARADENİZ’e sonsuz teşekkür ederim. Bütün katkılarından dolayı Yrd. Doç. Dr. Kamil UNUR’a ve Öğr. Gör. Mehmet KEZİBAN’a teşekkür ederim. Ayrıca yüksek öğrenimim boyunca her konuda yardım ve desteklerini esirgemeyen sevgili ailem ve Sevda BOZKIR’a yardımları ve sabırlarından dolayı sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu tez Mersin Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar ve Proje Birimi tarafından desteklenmiş olup, protokol numarası BAP-SOBE TİOB (EG) 2012-4 YL’dir.

## ÖZET

### HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNİN MENÜ ANALİZİNDE KULLANILMASI: BİR YIYECEK İÇECEK İŞLETMESİNDE YAPILAN UYGULAMA VE SONUÇLARI

Bu çalışmanın temel amacı, hedef maliyetleme sisteminin bir yiyecek işletmesinde menü analizi ile beraber uygulanabilirliğini görmek ve sonrasında işletmeye sağlayacağı katkıları belirlemek şeklinde planlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda uygulamanın yapıldığı işletmede öncelikle menü analizi yapılmış, menü analizi neticesinde menüde yer alan yiyeceklerin katkı payı ve beğenilme derecelerine göre “Yıldızlar”, “Uyuyanlar”, “Önderler” ya da “Kaybedenler” grubunda yer aldıkları görülmüştür. Çalışmada ayrıca menü analizi neticesinde yiyeceklere ilişkin uygulanabilecek stratejilerden biri olan maliyet azaltımı çerçevesinde hedef maliyet sisteminin uygulanabilirliği incelenmiştir. Bu amaç doğrultusunda hedef maliyetleme sisteminin uygulanabilmesi için öncelikle müşteri memnuniyetini etkileyen faktörlerin neler olduğu tespit edilmiş sonrasında ise uygulama sürecine geçilmiştir.

Çalışmada işletme müşterisinin memnuniyetini etkileyen unsurları tespit edebilmek için anket tekniği kullanılmış ve anket sonucunda yemeğin fiyatı ve tadı gibi unsurların önemli olduğu buna karşın porsiyon büyüklüğünün memnuniyet açısından önemli olmadığı görülmüştür. Araştırmada ayrıca işletmeyi derinlemesine incelemeye olanak veren olay çalışması yöntemi kullanılmıştır. Bu sayede özellikle yiyeceklere ait maliyet hesaplamaların yapılması ve menü analizi ile hedef maliyet sisteminin uygulanabilirliğini görmek mümkün olmuştur.

İşletmede yapılan uygulama neticesinde müşteri beklentileri doğrultusunda porsiyon miktarlarının belirli oranlarda azaltılarak hedef maliyet sisteminin kullanılabilceği ve yiyeceklerin katkı paylarının artması sebebiyle matris üzerinde yerlerinin değiştiği görölmüştür. Bütün bunların sonucunda ise müşteri memnuniyetsizliği yaratmadan yiyeceklerin maliyetlerinin azaltılabildiği ve işletmenin daha karlı hale gelebileceği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Hedef Maliyetleme, Menü Analizi, Stratejik Maliyet Kavramları

## **ABSTRACT**

### **USE OF TARGET COSTING SYSTEM IN MENU ANALYSIS: IMPLEMENTATION IN A CATERING ESTABLISHMENT AND RESULTS**

The main aim of this study was planned to observe the viability of the target costing system in a catering establishment, carried out together with a menu analysis and after then to determine the contributions to the catering establishment. Accordingly to this target, an analysis of the menu was first made in the establishment where the implementation was carried out and as a result of this analysis, the foods offered in the menu were classified according to their contribution rate and their degree of preference as “Stars”, “Dogs”, “Plowhorses” and “Puzzles” food groups. Besides, as a result of the menu analysis, the viability of the target costing system was investigated in the framework of the reduction of costs, which is one of the applicable strategies. Accordingly to this target and in order to be able to apply the target costing system, the factors affecting the client satisfaction were first determined and after that we passed to the phase of application.

The questionnaire technique was used in this study to determine the factors affecting the satisfaction of the clients of the catering establishment and as a result of the questionnaire, it was seen that the factors like price and taste of the food were quite important whereas the portion size was not so important from the point of view of the client satisfaction. Apart from this, the method of case study was also used in this study, as it gave us the possibility to investigate in depth the establishment. By this means it was possible to make in particular the costing calculations regarding the foods and then to see the viability of the target costing system with the menu analysis.



As a result of the implementation made in the catering establishment, we could notice that the target costing system could be used to reduce the portion quantities in certain proportions according to the client satisfaction and that the foods were reversed in the matrix due to the increase of their contribution rate. As a result of all these observations, we could conclude that the catering establishment could be taken at a more profitable level by reducing the food costs without creating dissatisfaction of the client.

**Key Words:** Target Costing, Menu Analysis, Concepts of Strategic Cost.

**İÇİNDEKİLER**

<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>i</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>ii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iv</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vi</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>xi</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>xii</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>xiii</b>
<b>EKLER LİSTESİ</b> .....	<b>xiv</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>I.BÖLÜM: MALİYET KAVRAMI VE MALİYET YÖNETİMİNDE YENİ</b>	
<b>YAKLAŞIMLAR</b> .....	<b>9</b>
I.1. Maliyet Kavramı .....	9
I.1.1. Maliyetlerin Sınıflandırılması .....	10
I.1.1.1. Maliyet Çeşitleri Açısından Sınıflandırma.....	10
I.1.1.2. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi Açısından Sınıflandırma .....	11
I.1.1.3. Maliyetlerin Faaliyet Hacmi İle Olan İlişkisi Açısından Sınıflandırma .....	12
I.1.1.4. Yönetim Kararları ile İlişkisi Açısından Sınıflandırma .....	13
I.1.2. Maliyet Hesaplama Sistemleri .....	14
I.1.2.1. Kapsamına Göre Maliyet Sistemleri .....	15
I.1.2.1.1. Tam Maliyet Yöntemi .....	15
I.1.2.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi .....	15
I.1.2.1.3. Normal Maliyet Yöntemi .....	15
I.1.2.1.4. Asal Maliyet Yöntemi .....	16

I.1.2.2. Saptanma Zamanına Göre Maliyet Sistemleri .....	16
I.1.2.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	16
I.1.2.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	16
I.1.2.2.3. Standart Maliyet Yöntemi .....	17
I.2. Maliyet Yönetimi Sistemi .....	17
I.2.1. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaçları .....	18
I.2.2. Maliyet Yönetimi Sisteminin Yararları.....	19
I.2.3. Maliyet Yönetim Sisteminin İlkeleri.....	20
I.3. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları .....	20
I.3.1. Stratejik Maliyet Yönetim Kavramı.....	21
I.3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları .....	21
I.3.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi.....	22
I.3.2.2. Tam Zamanında Üretim Sistemi .....	23
I.3.2.3. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Sistemi .....	23
I.3.2.4. Kalite Maliyetleri Sistemi .....	24
I.3.2.5. Kaizen Maliyetleme Sistemi .....	24
I.3.2.6. Hedef Maliyetleme Sistemi.....	24
<b>II. BÖLÜM: HEDEF MALİYET YÖNTEMİ VE HEDEF MALİYET SÜRECİ.....</b>	<b>26</b>
II.1. Hedef Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi.....	26
II.2. Hedef Maliyetlemenin Literatürdeki Yeri .....	27
II.3. Hedef Maliyet Kavramına Genel Bakış.....	29
II.3.1. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri .....	31
II.3.2. Hedef Maliyetlemenin Amaçları.....	33
II.3.3. Hedef Maliyetleme İlkeleri .....	34

II.3.3.1. Fiyata Göre Maliyetleme .....	34
II.3.3.2. Müşteriye Odaklanma .....	36
II.3.3.3. Tasarıma Odaklanmak .....	36
II.3.3.4. Geniş Kapsamlı Katılım.....	38
II.3.3.5. Ürün Yaşam Döneminde Maliyet Düşürme.....	38
II.3.3.6. Değer Zinciriyle İlgilenme.....	38
II.3. 4. Hedef Maliyeti Etkileyen Faktörler .....	39
II.3.4.1. Rekabetin Yoğunluğu .....	39
II.3.4.2. Müşteri Türü ve Yapısı .....	40
II.3.4.3. İşletmenin Ürün Stratejisi .....	40
II.3.4.4. Ürün Yapısı ve Özellikleri .....	41
II.3.4.5. İşletmenin Temel Tedarikçi Stratejisi .....	42
II.3.5. Hedef Maliyet Sistemin Uygulama Süreci ve Aşamaları .....	43
<b>III.BÖLÜM: MENÜ KAVRAMI ve MENÜ ANALİZİ.....</b>	<b>47</b>
III.1. Yiyecek İçecek Endüstrisinde Menü Kavramı .....	47
III.2. Menünün Görevleri.....	47
III.3. Menü Analizi .....	49
III.4. Menü Analizinde Kullanılan Yöntemler .....	49
III.4.1. Geçmiş Satış Verilerinin Analizi.....	50
III.4.2. Üretim Raporları.....	50
III.4.3. Menü Karması Yöntemi .....	51
III.4.4. Katkı Payı Yöntemi .....	53
III.4.5. Beğenilirlik İndeksi Yöntemi .....	54
III.4.6. Kar Ve Zarar Yöntemi.....	54

III.4.7. Menü Çarpan Analizi.....	55
III.4.8. Portföy Analiz Yöntemi .....	55
III.5. Menü Analiziyle İlgili Yaklaşımlar .....	59
III.5. 1. Kasavana ve Smith Modeli.....	59
III.5. 2. Miller Modeli.....	61
III.5. 3. Pavesic Modeli .....	62
III.5. 4. Hayes ve Huffman Modeli .....	62
III.5. 5. Bayou ve Bennett Modeli .....	63
III.5. 6. LeBruto ve Diğer Yaklaşımlar .....	64
<b>IV.BÖLÜM: ARAŞTIRMA YÖNTEMİ .....</b>	<b>67</b>
IV.1. GİRİŞ .....	67
IV.2. Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri .....	67
IV.3. Olay Çalışması Yöntemi .....	69
IV.3. 1. Olay Çalışması Türleri .....	69
IV.3. 2. Olay Çalışmasının Aşamaları .....	73
IV.3. 4. Örnek Olay Çalışmanın Dezavantajları.....	73
IV.3. 5. Araştırma Yöntemi Olarak Olay Çalışması .....	74
<b>V. BÖLÜM:HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNİN MENÜ ANALİZİNDE</b>	
<b>KULLANILMASI: BİR YİYECEK İÇECEK İŞLETMESİNDE YAPILAN</b>	
<b>UYGULAMA VE SONUÇLARI.....</b>	<b>75</b>
V.1.Giriş .....	75
V.2. İşletme ile İlgili Genel Bilgiler .....	75
V.3. Klasik Menü Analizi.....	78
V.4. Hedef Maliyetleme Yönteminin Menü Analizinde Kullanılması.....	85

**SONUÇ** ..... **95**

**KAYNAKÇA** ..... **100**

**EKLER**

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>FTM:</b>	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
<b>HM:</b>	Hedef Maliyetleme
<b>MYS:</b>	Maliyet Yönetimi Sistemi
<b>SYM:</b>	Stratejik Maliyet Yönetimi
<b>TZÜ:</b>	Tam Zamanında Üretim
<b>VUK:</b>	Vergi Usul Kanunu

**TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo 3.4.3.</b> Menü Karması.....	53
<b>Tablo 3.4.8.</b> Menü Matris Örneği.....	56
<b>Tablo 3.5.1.</b> Kasavana ve Smith Modeli.....	60
<b>Tablo 3.5.2.</b> Miller Matrisi.....	61
<b>Tablo 3.5.3</b> Pavesic Matrisi.....	62
<b>Tablo 3.5.6.</b> LeBruto'un 3X3 Modeli.....	64
<b>Tablo 4.2.</b> Araştırma stratejileri.....	67
<b>Tablo 5.2.</b> Müşteri Memnuniyetine Yönelik Yapılan Anket Sonuçları.....	77
<b>Tablo 5.3.1.</b> Yiyeceklere İlişkin Satış ve Maliyet Verileri.....	78
<b>Tablo 5.3.2.</b> Klasik Menü Analizi Sonuçları.....	79
<b>Tablo 5.4.1.</b> Yiyeceklere Ait Yiyecek Maliyet Yüzdeleri.....	86
<b>Tablo 5.4.2.</b> Adana Kebabına Ait Reçeteler.....	87
<b>Tablo 5.4.3.</b> İskendere Ait Reçeteler.....	88
<b>Tablo 5.4.4.</b> Steak Bonfileye Ait Reçeteler.....	88
<b>Tablo 5.4.5.</b> Sac Kavurmaya Ait Reçeteler.....	89
<b>Tablo 5.4.6.</b> Hasanpaşa Köfteye Ait Reçeteler.....	90
<b>Tablo 5.4.7.</b> Orman Kebabına Ait Reçeteler.....	91
<b>Tablo 5.4.8.</b> Kuzu Pirzolaya Ait Reçeteler.....	91
<b>Tablo 5.4.9.</b> İyileştirme Sonrası Yiyeceklerin Durumu.....	92



**ŞEKİLLER LİSTESİ**

<b>Şekil 1.</b> Yiyeceklere Ait Dağılım Grafiği.....	80
<b>Şekil 2.</b> Menü Analizi Sonucu Oluşturulan Matris.....	81
<b>Şekil 3.</b> İyileştirme Sonrası Yiyeceklerin Ait Dağılım Grafiği.....	93
<b>Şekil 4.</b> İyileştirme Sonrası Oluşturulan Matris.....	93

## EKLER LİSTESİ

**EK1:** Anket Çalışması

**EK2:** Yiyeceklere Ait Reçeteler

## GİRİŞ

Uluslararası rekabetin günümüzde hızla artması sonucunda işletmeler her geçen gün daha fazla rakip ile mücadele etmek zorunda kalmaktadır. Bu rekabet ortamında başarılı olmak isteyen işletmelerin düşük maliyet, kısa zaman ve yüksek kalite hedeflerini aynı zamanda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirmesi gerekmektedir (Doğan, 1998: 198). İşletmeler bu hedeflerine ulaşmada yönetim teknikleri, maliyet ve yönetim muhasebesinden yararlanmışlardır. Maliyet kavramı, amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların toplamıdır ve bu fedakârlıkların ölçülebilir olması gerekmektedir (Hatipoğlu ve Gürsoy, 1979:9). İşletmeler için maliyet kavramı para değeri ile ölçülmesiyle birlikte muhasebeye konu olmuştur (Yükçü, 1993: 22). Maliyet, muhasebe departmanı bakımından incelendiğinde ise bir mal veya hizmet alımı karşılığında verilen para veya başka değerlerden oluşmaktadır (Akesen, 1991:7). Maliyet yönetimi mamul maliyetlerini doğru olarak belirlemek, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet unsurlarını tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletme stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü olarak tanımlanmaktadır (Berliner ve Brimson, 1988: 152).

Modern üretim ortamında sorunlara cevap vermek amacıyla yeni maliyet ve maliyet yönetim sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu değişim doğrultusunda fiyatların göreceli düzeyini ve gerçek maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren “Stratejik Maliyet Yönetimi” kavramı geliştirilmiştir (Düren, 1999: 126). Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları maliyet kontrolü üzerinde durmaktadırlar. Bu yaklaşımlardan biri olan hedef maliyetleme, stratejik maliyet yönetiminin önemli bir unsurudur. Bu bağlamda hedef maliyetleme işletmenin maliyet hedeflerini daha en başta belirleyerek, toplam mamul maliyetlerini bu hedefler çerçevesinde yönetmektir. Yöntemin temel amacı, toplam

mamul maliyetlerini, işletmenin pazara girmesi, pazarda kalması ve kârlı olarak rekabet etmesini mümkün kılacak tutarla veya bu tutardan daha alt seviyelere indirmeyi başarmaktır (Acar, 1991: 42). Müşteri Beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşmış bir strateji olan hedef maliyet formülü aşağıdaki gibi gösterilmektedir (Saban, Bostancı ve Güğərçin, 2007: 85).

$$\text{Hedef maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Arzulanan Kar}$$

Hedef satış fiyatı ve satış hacmi müşterilerden elde edilen bilgilerle ortaya çıkmaktadır. Hedef maliyetlemede fiyat bilgisinin kullanılması, müşteri odaklı düşünmeyi zorunlu hale getirmiştir. Bu açıklama doğrultusunda hedef maliyetleme müşteri ihtiyaçlarını karşılama amacına yönelerek ürün ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine odaklanmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 118).

Hedef maliyetleme yaklaşımının gelişmesinde, piyasa ve maliyetlerle ilgili kabul edilen iki önemli özellik rol oynamıştır. İlki, birçok firmanın fiyatlarını sadece kendine göre belirlemesinin zorluğudur. Çünkü fiyatı belirleyen piyasadır ve piyasanın kontrol edilmesi kolay bir durum değildir. Bundan dolayı, hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen piyasa fiyatı göz önüne alınır ve hedeflenen fiyat çıkış noktasını oluşturur. İkinci neden ise, ürün maliyetlerinin çoğunun planlama ve tasarım aşamasında hedeflenen tutara bağlı olarak belirlenmesidir (Coşkun, 2008: 4-5).

Bu çalışmanın amacı hedef maliyetleme sisteminin bir restoran işletmesinde uygulamasını yaparak sistemin restoran işletmelerinde kullanılabilirliğinin tespit edilmesidir. Bütün sektörlerde olduğu gibi hizmet sektöründe de gerek rekabetin gerekse

maliyetlerin ciddi bir şekilde artması, işletmeler açısından maliyetlerin yönetilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Restoran işletmeleri de diğer işletmeler gibi daha gerçekçi maliyetler belirlemek, gereksiz maliyetleri azaltmak ve kaliteli hizmet vererek müşteri memnuniyetini artırmak zorundadır. Bundan dolayı restoran işletmeleri için de stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları önem arz etmektedir. Bu yaklaşımlardan biri olan ve her geçen gün daha da önemli hale gelen bir kavram olarak açıklanan“Hedef Maliyet Sisteminin” bir restoran işletmesinde kullanılması ve sonuçlarının geliştirilebilecek stratejilerde ortaya çıkaracağı farklılıkların anlaşılması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Problemin tanımlanması rekabet, teknoloji, ürün, müşteri ve benzeri çevre koşullarında özellikle son yıllarda meydana gelen gelişmeler ışığında kullanılan maliyet tekniklerinin yetersiz olduğu anlaşılmış ve çağdaş maliyet tekniklerine ihtiyaç olduğu görülmüştür (Savaş, 2003: 2). Bu rekabetçi ortamda faaliyetlerine devam edebilmenin en önemli unsurunun geleceğin maliyetlerini etkili bir şekilde yönetebilmek olduğu ve bu durumun da hedef maliyetlemeyi ön plana çıkardığı düşünülmektedir (Acar, 2005: 33)

Hedef maliyetleme, 1960’lardan beri Japon firmaları tarafından çok yaygın ve etkili bir şekilde kullanılmaktadır. Bu sistem çeşitli yazarlar tarafından farklı boyutlarıyla ele alınmıştır. Bu yazarlardan Monden ve Hamada (1991) yaptıkları çalışmada, Japon bakış açısıyla ayrıntılı bir hedef maliyet sisteminin incelemesi yapmışlar ve bu sisteminin firmalar üzerinde olumlu etkisinin olduğunu saptamışlardır. Cooper ve Chew (1996) ise, hedef maliyet sistemin kısa tanıtımı yaparak çeşitli firma ve ülke uygulamalarından alınan örnek uygulamalara odaklanmışlardır. Sakurai (1997) ise, çalışmasında hedef maliyetleme sürecindeki önemli adımları tanımlamış ve bu adımların maliyet üzerindeki etkilerini ele

almıştır. Braxton (1999), çalışmasında hedef maliyet uygulamaları neticesinde Japon firmalarının yıllık ortalama %17.1 oranında maliyet kontrolü sağladığını belirtmiştir.

Ülkemizde ise, hedef maliyet konusu teorik olarak birçok yazar tarafından ele alınmış ve genel olarak hedef maliyetin etkileri ve sistem uygulama sürecinden bahsedilmiştir. Savaş (2003), yapmış olduğu çalışmada hedef maliyetin giyim sektörü üzerinde etkisini incelemiş ve sektörün başarısında hedef maliyetin etkilerine değinmiştir. Coşkun (2008) ise, hedef maliyetin battaniye üretiminde uygulanıp uygulanmayacağını incelemiştir. Koçsoy (2008),ise hedef maliyetin Türk imalat firmalarında uygulanabilirliğini konu almıştır. Yukarıda bahsedilen çalışmalarda teorik incelemeler sonrasında hedef maliyetin uygulanma sürecinden bahsedilmiş ve işletmelerin bu süreçte neler yapmaları gerektiği vurgulanmıştır. Buna karşın maliyet kontrolünü ve maliyet tutarlarındaki iyileştirmelerin nasıl yapılacağına değinilmemiştir. Öte yandan uygulama sürecini rakamsal örneklerle ve uygulamalarla ele alan çalışmalar da bulunmaktadır. Alkan (2003), çalışmasında Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde uygulanabilirliğini incelemiştir. Saban, Bostancı ve Güğçerçin (2007), yapmış oldukları çalışmada hedef maliyet sisteminin uygulama sürecini örnek bir uygulama ile ele almışlardır. Yapılmış olan diğer bir çalışmada ise Öğünç (2010), hedef maliyetin mermer sektöründeki uygulamasında mermeri oluşturan tüm parçaların maliyetini hesaplamış ve üretim aşamasında bu maliyetlerin iyileştirilmesi sonucunda işletmeye sağlayacağı olumlu katkılar üzerinde durmuştur.

Bu konuda Eylül 2011-Aralık 2012 tarihleri arasında yapılan taramalar sonucunda Türkçe literatüründe yalnızca hizmet sektöründe, özelliklede çalışma konumuzu oluşturan turizm sektörü için yapılmış çok fazla çalışmaya ulaşılmamıştır. Sadece Nubin (2006), tarafından yapılmış olan çalışmada hedef maliyet konusu, hizmet sektörü içinde

yer alan tüm işletmeleri kapsayacak şekilde ele alınmış hedef maliyetin sağlayacağı katkılardan bahsedilmiştir. Ancak, maliyet azaltımının nasıl yapılacağı ve uygulama sürecinin nasıl olacağı konusuna değinilmemiştir.

Bu nedenle hedef maliyet sisteminin turizm işletmelerinde kullanılabilirliği ve sistemin uygulama aşamalarının detaylı incelenmesi gerektiği önem taşımaktadır. Ayrıca turizm sektörüyle ilgili yapılmış detaylı bir çalışma olmamasının konuyu daha önemli hale getirdiği düşünülmektedir.

Çalışmanın amacı ise Türkiye’de çeşitli sektörlerde hedef maliyet uygulaması yapılmasına rağmen turizm sektöründe taramanın yapıldığı dönem boyunca, herhangi bir çalışmaya ulaşılmamıştır. Bundan dolayı çalışmanın temel amacı hedef maliyet sisteminin turizm işletmelerinde uygulamasını yapmaktır. Bu çerçevede turizm sektörünün önemli elemanlarından biri olan yiyecek içecek işletmeleri (Restoranlar) ele alınacak ve bu işletmeler için pazarlama aracı olarak kullanılabilen menü ve menü analizinde hedef maliyet sisteminin uygulanabilirliği üzerinde durulmuştur. Konunun, bir yandan kavramsal yapısı incelenirken öte yandan uygulamaya yönelik etkileri gözlemlenmeye çalışılmıştır.

Araştırmanın diğer bir amacı ise, hedef maliyetleme ile ilgili daha sonra yapılacak araştırmalara ışık tutabilmek ve hedef maliyetlemeyi uygulamak isteyen işletmelere faydalı bilgiler sağlamaktır.

Seçilen restoran da uygulanacak olay çalışması ile cevabı aranan araştırma soruları aşağıdaki gibidir:

- Seçilen restoranda menü analizi yapılmakta mıdır?
- Menü analizi ile hedef maliyet sisteminin birlikte uygulanmakta mıdır?

- Hedef maliyet sisteminin menü analizi ile birlikte kullanılması sonucunda yiyecek içecek işletmesinin geliştireceği stratejilerde farklılık yaratacak mıdır?

Bu soruların cevaplanmasıyla yiyecek içecek işletmesi menü analizi neticesinde geliştirilebilecek stratejiler görülecek ve geliştirilen stratejilere bağlı olarak hedef maliyet sisteminin menü analizinde uygulanıp uygulanamayacağı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca hedef maliyet sisteminin menü analizinde uygulanması sonucunda sistemin işletmenin geliştireceği yeni stratejileri ne şekilde etkileyeceği görülebilecektir.

Araştırmada öncelikle tarama modeli kullanılmıştır. Konu ile ilgili ulusal ve uluslararası yazın taranmıştır. Araştırma evreni olarak Mersin şehir merkezinde faaliyet gösteren bir yiyecek içecek işletmesi ve müşterileri seçilmiştir.

Araştırmada olay çalışması ve anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yönteminin kullanılmasındaki amaç; müşteri memnuniyetini etkileyen unsurları belirlemektir. Yapılan anket çalışması hedef maliyet sistemini uygularken özellikle maliyet azaltımı yapılabilecek unsurların belirlenmesi açısından önemlidir ve uygulamaya yol gösterici nitelikte olacağı düşünülmektedir. Çalışmada kullanılacak diğer bir yöntem olan olay çalışması ise işletmenin derinlemesine ve detaylı inceleme olanağı vermesi sebebiyle kullanılmıştır. Ayrıca çalışmanın konusu olan hedef maliyet sisteminin menü analizinde uygulanması sürecinde gerekli olan bilgileri elde edebilmek için olay çalışma yönteminin en uygun yöntem olduğu düşünülmektedir.

Çalışma giriş ve sonuç bölümü ile birlikte yedi bölümden oluşmaktadır. Bölümlerde hangi bilgilerin yer alacağı aşağıda özetlenmektedir;



Giriş bölümünde problemin tespiti, çalışmanın amacı, çalışmanın yöntemi anlatılmaktadır.

Birinci bölümde öncelikle maliyet kavramı, maliyet yönetiminin genel yapısı, maliyet yönetiminin yararları, ilkeleri, amaçları anlatıldıktan sonra stratejik maliyet yöntemleri üzerinde durulmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, hedef maliyetleme temel kavramları hakkında genel bilgiler verilerek, hedef maliyetlemenin tarihsel gelişimi ve literatürdeki yeri açıklanmaya çalışılacak daha sonra hedef maliyetlemenin özellikleri, amacı ve ilkeleri sunularak hedef maliyetlemenin günümüz yoğun rekabet ortamlarında uygulanmasının gerekliliği vurgulanmaktadır. Aynı bölüm içinde Hedef maliyetleme süreci anlatılmakta ve ilgili süreci etkileyen faktörler açıklanmaya çalışılmaktadır.

Üçüncü bölümde, restoranlar için önemli bir pazarlama aracı olan menü analizi üzerinde durulacak ve menü analizi yapılmasının işletmeye sağlayacağı faydalar ile uygulanma sonrasında oluşturulabilecek stratejiler anlatılmaktadır.

Dördüncü bölümde araştırmanın metodolojisi hakkında bilgi verilmektedir. Kullanılan yöntem açıklanarak bu yöntemin bu çalışma için neden seçildiği ortaya konulmaktadır.

Beşinci bölümde uygulamaya yer verilmektedir. Menü analizi ve hedef maliyet sisteminin birlikte kullanılması açısından bir uygulama çalışması yapılacak ve çalışmanın sonuçları açıklanarak değerlendirilmektedir.

Son bölüm ise sonuç bölümüdür. Çalışmanın genel bir özeti verildikten sonra çalışmanın kısıtları, araştırma sırasında karşılaşılabilecek zorluklar, çalışmanın sonuçları genel

hatlarıyla belirtilmektedir. Daha sonra olay çalışmasından elde edilecek bilgiler ışığında işletmeye ve daha sonra yapılacak araştırmalara öneriler sunulmaktadır.

## I. BÖLÜM

### MALİYET KAVRAMI VE MALİYET YÖNETİMİNDE YENİ YAKLAŞIMLAR

#### I.1. Maliyet Kavramı

Maliyet kavramının doğru bir şekilde anlaşılması için, önce işletme biliminde maliyet düşüncesinin tam anlamıyla bilinmesi gerekir. İşletme olarak karşımıza çıkan ekonomik birimler, çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek toplum gereksinmelerini karşılayan mal veya hizmet deneni değerleri yaratmaktadırlar. Bu değerler işletmenin faaliyet konusuna göre çeşitlilik gösterebilmektedir. Yaratılan değerler ve amaçlar ne kadar farklı olursa olsun, hepsinde ortak nokta üretim faktörlerinin bir araya getirilmesidir. İşte, her işletmenin, kendi faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetleri üretimi sırasında tükettiği üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değerine “maliyet” denir (Hacıüstemoğlu, 1997: 6).

Maliyeti farklı şekillerde de tanımlamak mümkündür. Maliyet, mal ve hizmet üretimi için kullanılan girdilerin parasal değeri olarak tanımlanabildiği gibi bir mal ya da hizmetin üretimi veya bir amaca ulaşmak için yüklenilen giderlerin toplamı olarak da tanımlanabilir (Tosun,1990: 75). En genel tanımıyla maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakârlıkların tümü olarak ifade edilmektedir (Hyman, 1990: 31).

Ekonomik açıdan düşünüldüğünde maliyet kavramı, satış değeri olan bir mal veya hizmete sahip olabilmek amacıyla katlanılan ölçülebilir değerlerin toplamıdır. Bu tanımdan yola çıkarak, bir mal veya hizmet satın almak için nakit ödemesi, mal değişimi veya satın alma yerine üretimde meydana geliyor ise üretim girdilerinin parasal olarak ölçülen değeridir (Sevgener ve Hacıüstemoğlu, 2000: 17).

Genel anlamıyla maliyet ise, düşünülen, ulaşılmak istenen sonuç için katlanması gereken varlıkların genellikle parayla ölçülen toplamıdır. Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, ulaşılmış olan ya da ulaşılmak istenen her farklı sonuç için bir maliyet söz konusu olabilir. Maliyetler bir takım amaçlarla kullanılmak üzere saptanabilir. Başka bir deyişle maliyet verileri belli amaçlara hizmet eden bir araçtır. (Büyükmirza, 2000: 47). Maliyet kavramını daha iyi anlamak için maliyet bölündürmesi ve maliyet yönetimi de bilinmesi gerekir.

### **I.1.1. Maliyetlerin Sınıflandırılması**

Maliyetler, değişik açılardan, değişik kıstaslara ve amaçlara göre sınıflandırılmıştır. Çalışmamızın bu kısmında maliyet kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için maliyet türleri kısaca ele alınmaktadır (Altuğ, 2006: 14; Sevim, 1990: 43).

#### **I.1.1.1. Maliyet Çeşitleri Açısından Sınıflandırma**

Bu grupta maliyetler, çeşitleri belirleyen adlarına göre bölümlemekte olup bunlar aşağıdaki gibidir (İpçi,1994: 15; Altuğ, 2006: 14; Karakaya, 2004: 26; Nubin, 2006: 19):

**-İlk madde ve malzeme maliyetleri:** Varlıkların üretilmesi, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacı ile tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, indirekt malzemeyi kapsamaktadır.

**-İşçi ücret ve maliyetleri:** İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla iş hukukunda işçiler için verilmesi düşünülen her türlü ücretleri kapsamaktadır.

**-Memur ücret ve maliyetleri:** İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri meydana getirmek amacıyla çalıştırılan maaşlı tüm personel için verilmesi gereken her türlü tutarları kapsamaktadır.

**-Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler:** İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağladığı; elektrik, doğal gaz, su vb. hizmetler için yapılan harcamalar kapsamaktadır.

**-Çeşitli maliyetler:** Yukarıda belirtilen maliyetler dışında, işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek için yapılması gerekli olan maliyetleri kapsamaktadır.

**-Vergi, resim ve harçlar:** Mevzuat gereğince ödenmesi gereken maliyet niteliğinde vergi, resim ve harçları kapsar.

**-Amortisman ve tükenme payları:** Maddi ve maddi olmayan varlıklar için ayrılan gider paylarını kapsar.

**-Finansman maliyetleri:** Yabancı kaynak kullanılması sonucunda ortaya çıkan faiz, komisyon vb. gibi maliyetlerden oluşur.

### **I.1.1.2. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi Açısından Sınıflandırma**

Belirli mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenip yüklenmemesine göre maliyetler, direkt ve endirekt olarak bölümlenmektedirler (Özgülbaş, Gündüz ve Akar, 2004: 25)

**-Direkt Maliyetler:** Belirli bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya herhangi bir dağıtım kanalı kullanmadan yüklenebilen maliyetlerdir. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri buna örnek olarak gösterilebilir. Direkt maliyetlerin en önemli özelliği, bunların belirli bir üretim birimi için ne kadar harcandığının doğrudan doğruya hesaplanabilmesidir (İpçi, 1994: 15; Peker, 1988: 156).

**-Endirekt Maliyetler:** Belirli bir mal veya hizmet üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenmeyip, bir takım dağıtım ölçüleri yardımı ile yüklenebilen maliyetlerdir. Endirekt maliyetlerinin bir bölümü; oluştukları maliyet yeri açısından, bir bölümü ise nitelik ve hesaplamalarındaki güçlükler nedeni ile endirekt sayılmaktadır (Altuğ, 2006: 15; Sevim, 1990: 48).

### **I.1.1.3. Maliyetlerin Faaliyet Hacmi İle Olan İlişkisi Açısından Sınıflandırma**

Maliyetler, faaliyet hacmi ile ilişkileri açısından temelde, sabit maliyetler, değişken maliyetler ve karma maliyetler olmak üzere üç grupta toplanır (Altuğ, 2006: 15; Bursal, 1983: 51; Sevim, 1990: 44)

**-Sabit Maliyetler:** Yapılan üretim veya satış miktarına bağlı bulunmaksızın zamana bağlı değişen maliyetlerdir. Bu maliyetler, kısa dönemde faaliyet hacmindeki dalgalanmalardan etkilenmezler. Bu nedenle kısa dönemde sabittirler. Uzun dönemde söz konusu maliyetler değişkenlik gösterebilir. Kira maliyetleri, amortisman maliyetleri, yönetici maliyetleri, reklam maliyetleri ve araştırma maliyetleri sabit maliyetlere örnek gösterilebilir (Altuğ, 2006: 15; Bursal, 1983: 51).

**-Değişken Maliyetler:** Faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan maliyetlerdir. Başka bir deyişle iş hacmi ile aynı yönde ve aynı oranda değişme gösteren maliyetlerdir. Faaliyet hacmi sıfıra düştüğünde bu maliyetler kendiliğinden ortadan kalkar. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetlerin bir bölümü veya tamamı, genel üretimin bir kısmı değişken maliyet özelliğini taşır. Değişken maliyet birim başına sabit, toplam olarak değişen maliyetlerdir (Peker, 1988: 167; Sevim, 1990: 44).

**-Karma Maliyetler:** Yarı değişken maliyet, yarı sabit maliyet olmak üzere ikiye ayrılır. Yarı değişken maliyetler faaliyet hacmi durduğunda tamamen ortadan kalkmayan ancak

faaliyet hacmine bağılı olarak artan ve azalan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin bir bölümü sabit bir bölümü değışkendir. Yarı sabit maliyetler ise belirli bir faaliyet aralıında sabit olan, fakat bu hacim aralığı aşıldıında sıçrama gösteren maliyetlerdir (Altuğ, 2006: 26; Nubin, 2006: 12).

#### **I.1.1.4. Yönetim Kararları ile İlişkisi Açısından Sınıflandırma**

Maliyet bilgilerinden karar süreci ve etkinlik ölçümlemede yararlanılması, bu yönlerden çeşitli maliyet bilgi türü kavramlarını ortaya çıkartmış olup bunlar şunlardır (Altuğ, 2006: 15; Morgan, 1993: 8; Jacobsen, 1974: 6):

**-Geçerli Maliyet – Batık Maliyet:** Karar verme sürecinde anahtar, farklı seçeneklerin maliyetlerinin karşılaştırılmasıdır. Alternatifler arasında farklı olan ve gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetler (karar vermede) geçerli maliyetler olarak adlandırılır.

Buna karşın; geçmişte katlanılmış olan, kısmen veya tamamen geri alınması olanağı kalmamış bulunan maliyetler ise batık maliyetlerdir.

**-Tarihi Maliyetler – Gelecekteki Maliyetler:** Geçmişte girişilen faaliyetler sonunda katlanılmış ve defterlere işlenmiş maliyetlere tarihi maliyetler denir. Tasarlanan faaliyetlerin beklenen maliyetleri ise gelecekteki maliyetler olarak tanımlanır.

**-Orijinal Maliyet - Yenileme Maliyeti:** Orijinal maliyet, bir mal ya da hizmetin satın alınması veya üretilmesi için fiilen katlanılmış maliyetlerdir.

Yenileme maliyeti ise, söz konusu malın bugün satın alınması halinde katlanılacak olan maliyete denir.

**-Marjinal Maliyet – Ek Maliyet:** Üretim miktarındaki bir birimlik artışın ortaya çıkaracağı maliyete marjinal maliyet denir. Ek maliyet ise, karar verilen seçeneğin ortaya

çıkardığı ek katlanırlardır. Diğer bir ifadeyle ek maliyet, karar seçenekleri arasındaki geçerli maliyetlerdir.

**-Ertelenemez Maliyet – Ertelenebilir Maliyet:** Üretim veya diğer bir işletme faaliyetinin sürdürülmesi için derhal katlanması gereken maliyetlere ertelenemez maliyet adı verilir. Direkt madde kullanımı buna örnek verilebilir. Diğer yandan bina ve makinelerinin bakımı bir ay sonra yapılırsa dahi bu ay içinde üretim faaliyeti durmayacaktır. Bu sebeple bu tür maliyetler ertelenebilir maliyet olarak tanımlanabilir.

**-Kontrol Edilebilir Maliyet – Kontrol Edilemez Maliyet:** Bir bölüm yöneticisinin kararlarından etkilenen ve bu nedenle şu veya bu düzeyde olması yöneticiye bağlı olan maliyetler kontrol edilebilir maliyetlerdir. Buna karşın yöneticilerin iradesi dışında gerçekleşen ve genellikle dış çevre değişimlerine bağlı maliyetler kontrol edilemez maliyetlerdir.

**-Fırsat Maliyet:** Karar verilen bir seçenek dışında kalan diğer seçeneklerden en yüksek alternatif getiriye sağlayacak seçeneğin vazgeçilen getirisi, karar verilen seçeneğin fırsat maliyetini oluşturur. Kararda başarı ölçütü, en azından fırsat maliyetinin üzerinde getiri sağlayabilmektir

### **I.1.2. Maliyet Hesaplama Sistemleri**

Her işletme için maliyet sisteminin kurulmasında uygulanacak, biçim, yöntem ve yaklaşımların tanımlanması, belirlenmesi gerekmektedir. Maliyet sisteminin oluşabilmesi için, maliyetlerin saptanması gerekmektedir (Şakrak, 1997: 17). Bundan dolayı işletmeler çeşitli maliyet yöntemleri kullanmaktadırlar, bu maliyet yöntemleri aşağıdaki gibi incelenebilmektedir (Akdoğan, 2000: 6):



### **I.1.2.1. Kapsamına Göre Maliyet Sistemleri**

Maliyet hesaplama sistemleri tüm maliyet unsurlarını kapsayıp kapsamadığına göre dört gruba ayrılmış ve bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Altuğ, 1999: 377; Nubin, 2006: 25; Akdoğan, 2000: 42)

#### **I.1.2.1.1. Tam Maliyet Yöntemi**

Üretimle ilgili olan bütün giderlerin, yani direkt işçilik, direkt ilk madde malzeme ve genel üretim giderlerinin tümünün ürün maliyetine yüklendiği maliyet yöntemidir. Tam maliyet yönteminin amacı, belli bir dönemde ortaya çıkan maliyetleri o dönemin üretimine yükleyerek, birim maliyetleri hesaplamaktır. Bu yolla direkt giderler mamule doğrudan yüklenirken, genel üretim giderleri de dağıtım işlemine tabi tutularak mamule yüklenmektedir (Küçüksavaş: 2002: 90; Sevim,1990: 80).

#### **I.1.2.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi**

Değişken maliyette ürün maliyeti hesaplanırken, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmı dikkate alınarak belirlenir. Genel üretim giderlerinin sabit kısmı ürün maliyetinin dışında bırakılmaktadır (Akdoğan, 2000: 42; Ertuna, 1982: 27).

#### **I.1.2.1.3. Normal Maliyet Yöntemi**

Normal maliyet yöntemi ile direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmının tamamının, sabit giderlerin ise kullanılan kapasiteye ait olan kısmının mamul maliyetine yüklenmesiyle hesaplanmaktadır (Akdoğan, 2000: 43-44).

#### **I.1.2.1.4. Asal Maliyet Yöntemi**

Bu yöntemle, üretilen ürünün maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri yüklenir. Genel üretim giderleri, ürün maliyetine dahil edilmez ve bu giderler dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır (Altuğ, 1999: 377).

#### **I.1.2.2. Saptanma Zamanına Göre Maliyet Sistemleri**

Maliyetlerin saptanma zamanına göre maliyet yöntemleri, fiili maliyet, tahmini maliyet ve standart maliyet olmak üzere üç gruba ayrılabilir (Üstün, 1984: 217; Nubin, 2006: 23; Sevim, 1990: 79)

##### **I.1.2.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi**

Gerçekleşen verilere dayanılarak maliyet hesaplamalarının yapılması fiili maliyet yöntemi olarak bilinmektedir. Bu maliyet yönteminde belirli bir maliyet döneminin fiili maliyetleri esas alınarak ürünlerin maliyeti hesaplanır. İşletme bu yöntemin dışında başka yöntemleri kullansa bile Vergi Usul Kanununa (VUK) uygun olarak maliyetlerin belirlenmesi açısından bu yöntemi uygulamak zorunda kalmaktadır (Kışhalı ve Işıklılar, 1999: 312; Ertürk, 1982: 172).

##### **I.1.2.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi**

Tahmini maliyet yöntemi, geçmiş dönemin verilerinden veya dönemlerin ortalama maliyet verilerinden yararlanarak maliyetlerin hesaplarının yapıldığı bir yöntemdir. Yöntem, tahmini maliyetlerle fiili maliyetler arasındaki farkları analiz ederek etkili bir maliyet kontrolüne yardımcı olmaktadır (Küçüksavaş, 2002: 89).

### **I.1.2.2.3. Standart Maliyet Yöntemi**

Maliyetlerin olması gereken tutarlarının faaliyet yapılmadan önce belirlenmesi ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulmasını öngören bir yöntemdir. Standart maliyet yönteminde, maliyetler hem geçmiş deneyimlerden, verilerden yararlanılarak hem de bilimsel yöntemlerle belirlenmektedir. Bu yöntemde, standart maliyetler fiili maliyetler ile karşılaştırılır, ortaya çıkan farklar raporlanır ve böylece etkin bir kontrol ve maliyet yönetimi sağlanmaya çalışılır (Akdoğan, 2000: 45; Üstün, 1984: 217).

Şüphesiz ki yukarıda sıralanan ve teorik açıdan ele alınan maliyet sistem amacı işletme yönetiminin ihtiyacı olan maliyet bilgilerini üretebilmektir. Öte yandan üzerinde durulması gereken diğer bir konu maliyetlerin kontrol edilmesi ve yönetilmesi gerçeğidir. Çünkü günümüz iş ortamında maliyetlerin iyi anlaşılması ve yönetilmesi işletmeler için ayakta kalabilmek adına oldukça önemlidir. Bu sebeple maliyet yönetim sistemlerinin ne olduğunun açıklanması gerekmektedir.

### **I.2. Maliyet Yönetimi Sistemi**

Maliyet Yönetimi Sistemi (MYS); İşletme yapı ve faaliyetlerinin maliyetlerin etkilenebilmesi amacıyla düzenlenmesidir (Bilginoğlu, 1994: 3). Bir başka tanıma göre ise mamul maliyetlerini doğru olarak belirlemek, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfi önlemek, maliyet taşıyıcılarını tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmelerin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolüdür (Berliner ve Brimson, 1988: 152).

Farklı şekillerde yapılan tanımlamaların haricinde MYS'nin ilgili olduğu alanlar şu şekilde ortaya konmuştur ( Borgernas ve Fridh, 2003: 114; Karcıoğlu, 2000: 63; Kaplan, 1999: 155; Ceran, 2001: 121-122) :

- Kesin ve göreceli maliyet düzeyini etkileme,
- Maliyet yapısının optimizasyonu,
- Maliyet esnekliğinin optimizasyonu,
- Maliyet davranışlarını etkileme,
- Karmaşıklık maliyetini düşürme ,
- Maliyet şeffaflığını sağlama

Maliyet yönetiminin içinde maliyet yönetiminin özellikleri, amaçları ve ilkeleri maliyet kavramı için önemlidir. Bu önemden dolayı tek tek bu kavramlar hakkında bilgilendirme aşağıda yapılmıştır.

### **I.2.1. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaçları**

Her hangi bir MYS'nin amacı, yönetimin kalite, maliyet ve zamana ilişkin ihtiyaç duyduğu bilgileri, istenen zamanda sağlamaktır. Bu bilgiler mamul veya hizmet üretiminde işletme kaynaklarının optimal kullanımına olanak vermektedir (Karcıoğlu, 2000: 66). Bu bağlamda ortaya çıkan başlıca amaçlar şu şekilde özetlenebilmektedir (Şakrak, 1997: 67 ve Kalmış, 1999: 58; Erdoğan, 2001: 541; Karakaya, 2004: 567):

- İşletmelerde temel faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan kaynakların maliyetleri düşürülerek etkinliklerinin artırılması,
- Gerçekleşen faaliyetlerin etkinliklerinin ve verimliliklerinin saptanması (performans ölçümlenmeleri),
- Birim maliyetlerin daha sağlıklı belirlenmesindeki sürdürülebilirliğin sağlanması,

- Fiyatlama ve maliyet tahmini,
- Faaliyetlerin (bölümlerin) başarı ölçümü ve kârın ölçümüne katkı sağlaması.

Yukarıda sıralananlardan anlaşıldığı üzere MYS ile temelde hedeflenen birim maliyet hesaplama ve buna bağlı olarak fiyatlama tahminlerinde bulunmak gibi görülse de, asıl amacının işletmede değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi ve verimlilik kaybına neden olan bu faaliyetlerin ortadan kaldırılmasıdır (Berliner ve Brimson, 1988: 13).

### **I.2.2. Maliyet Yönetimi Sisteminin Yararları**

Rekabet koşullarında faaliyet gösteren üretim işletmelerinde MYS'nin yöneticilere sağladığı birçok katkı bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıda maddeler halinde verilmiştir (Berliner ve Brimson, 1988: 13-17; Şakrak, 1997: 69):

- Değer yaratmayan maliyetleri ortadan kaldırmaya çalışır ve yerine Kaizen çalışmalarına olanak sağlar.
- Hedef maliyetlemede dahil olmak üzere dış etkilerin yönlendirdiği hedeflerin de dikkate alınmasını sağlar.
- Yatırım yönetimi kararlarında katma değer yaratmayan faaliyetleri ortadan kaldırılmasına olanak tanır.
- Yatırım kararları sırasında, ürünler için arzu edilen pazar payına ulaşmak için oluşturulan tüm hedef maliyet amaçlarının başarılmasını destekler.
- İşletmenin gelecekteki başarısının tesisi için faaliyetler üzerinde bir değerlendirmeyi mümkün kılar ve mamul yaşam dönemi boyunca oluşan faaliyet maliyetlerinin izlenmesini sağlar.

- Maliyetlerin mamullere yüklenebilme olanaklarını en uygun şekilde artırır.

### **I.2.3. Maliyet Yönetim Sisteminin İlkeleri**

MYS'nin en önemli amacı işletmelerin faaliyetleri sonucunda tüketilen kaynakların maliyetlerini ölçmektir. Bu amaç doğrultusunda maliyet sisteminin geliştirilmesinde etkili olacak ilkeler aşağıda sıralanmıştır (Berliner ve Brimson, 1988: 13-17; Şakrak, 1997: 70):

- Değer yaratmayan faaliyetlerin neler olduğu ortaya konularak maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir,
- Varlıkların elde tutma maliyetlerinin tespit edilmesi gerekmektedir,
- Teknolojik maliyetlerin ürüne doğrudan yüklenebilmesi gerekmektedir,
- Fiili ürün maliyetleri, savurganlığın engellenebilmesi için hedef maliyetlerden ayrı olarak hesaplanmalıdır,
- Yatırım kararlarının da hedef maliyete ulaşmayı destekler şekilde olması gerekmektedir.

Maliyet kavramı ve maliyet yönetimi üzerinde durulduktan sonra önemli olan işletmelerin maliyetlerini düşürebilmeleri için stratejiler geliştirilmesidir. Stratejik maliyet yönetiminde çeşitli yaklaşımlar söz konusudur. Konumuz olan hedef maliyetleme bu yaklaşımlar içinde yer almakta olduğundan bu yaklaşımlara değinilmesi gerekmektedir.

### **I.3. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları**

Stratejik Maliyet Yönetimi (SMY), stratejik unsurların çok daha ön planda tutulduğu, kesin açık ve biçimsel olarak, maliyet analizlerine dayanan bir maliyet yönetimidir. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar

kazanma doğrultusunda, mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılmaktadır (Titiz ve etin, 2000: 130). İzleyen bölümlerde SMY kavramı ve SMY'nin gelişmesine yardımcı olan SMY yaklaşımları hakkında bilgiler verilmiştir.

### **I.3.1. Stratejik Maliyet Yönetim Kavramı**

SMY'i, işletme stratejileriyle özellikle, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görelî düzeyi ve yönüyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanmasını, analiz ve rapor edilmesini bir bütün olarak kapsamaktadır (Ceran, 2001: 161). SMY'nin özelliklerini aşağıda sıralanmıştır (Aydemir, 2006: 158, Karcıoğlu, 2000: 78–79):

- Faaliyetlerin desteklenmesi gerekmektedir.
- Etkin proje yönetimi gerekmektedir.
- Bir takım oluşturulması gerekmektedir.
- Bilgi teknolojisinin desteğine ihtiyaç duymaktadır.
- İşletme kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmektedir.

### **I.3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları**

Rekabetin dünya piyasalarında 1980'lerin sonuna doğru artmasıyla birlikte, işletmeler performans ölçümü ve maliyet muhasebesi uygulamaları konusunda etkinliklerini artırmak için yeni uygulamalara yönelmişlerdir. Bu rekabet ortamında işletmeler düşük maliyet, kısa zaman ve yüksek kalite hedeflerini aynı anda en yüksek düzeyde gerçekleştirmek durumunda kalmışlardır (Waldron, 2005: 244).

İş ortamında, artan rekabete istenen düzeyde cevap veremeyen yönetim muhasebesi; 1990'ların başında faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında üretim, toplam kalite yönetimi, ürün yaşam dönemi, kaizen maliyetleme ve hedef maliyet gibi geliştirilen yeni yaklaşımlarla üretim işletmelerinin bilgi ihtiyaçlarını bu yöntemlerle karşılamaya çalışmıştır (Pamukçu, 2000: 77). Bu bölümde bu yeni yaklaşımlar sırasıyla ele alınmaktadır.

### **I.3.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi**

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), bazı maliyetlerin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle, üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyinin yükseltilmesi amacına dayanmaktadır (Şakrak ve Hacırüstemoğlu, 2002: 25). FTM maliyet bilgisi ve süreç bilgisi olmak üzere iki tür bilgi üreten bir bilgi sistemi olarak da görülmektedir (Pamukçu, 2000: 78). Maliyet bilgisi: yapılan işlerin kullanılmasından doğan maliyetlerden, süreç bilgisi: söz konusu işlerin neden yapıldığını, ne kadar başarı sağlandığını ve bunların yanı sıra müşteriler ve tedarikçiler ile kurulan ilişkileri açıklamaktadır (Karcıoğlu, 2001: 12-13). İşletmeler açısından oldukça önemli olduğu düşünülen FTM'nin önemini arttıran etkenler şu şekilde sıralanmaktadır. (Susmuş, 2005: 26; Nubin, 2006: 38):

- Genel üretim giderinin toplam üretim maliyeti içerisindeki payının yüksek olması,
- Mevcut sistemdeki maliyet bilgilerinin güvenilirliğinden şüphe edilmesi,
- Faaliyetleri çok sayıda ve birbirinden farklı olması,
- Çok çeşitli ve farklı mamullerin üretilmesi,
- Üretim dönemlerinin ve harekete geçirmelerinin sayısındaki değişimin büyük olması,



- Zaman içerisinde faaliyetlerin değişiklik göstermesine karşın muhasebe sisteminde bu duruma uyum sağlayacak bir değişikliğe gidilmemesi,
- Bilgisayar teknolojisinin gelişmesi.

### **I.3.2.2. Tam Zamanında Üretim Sistemi**

Tam Zamanında Üretim (TZÜ) ile müşteri beklentilerini ön planda tutarak, gereksiz stoklar ortadan kaldırılarak kaliteli ürün üretmek ve böylece stok bulundurma maliyetlerini minimize ederek daha fazla kar elde etmek amaçlanmaktadır. Dolayısıyla tam zamanında üretim yöntemi bir maliyet azaltım yöntemidir (Karcıoğlu, 2000: 125-126). TZÜ sistemi, süreçlerden oluşan bir yapıya sahip olup geleneksel üretimden farklı olarak üretim hücrelerini esas almaktadır. (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 64-65). TZÜ sistemi, üretimin her aşamasındaki israfa karşı olmaktadır (Erden, 1999: 36-37).

### **I.3.2.3. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Sistemi**

Ürünün tahmin edilen yaşam süresi boyunca, tasarım, geliştirme, üretim, kullanım, bakım-onarım, direkt, endirekt, destek aşamalarında ortaya çıkan tüm maliyetlerin toplamıdır. Bir mamulün yaşam dönemi giriş, gelişme, olgunluk ve düşüş bölümlerinden oluşmaktadır (Nubin, 2006: 45). Yöntemin özelliği, stratejik planlama yapmak için giriş, gelişme, olgunluk ve düşüş aşamalarında ürünün beklenen ömrünün esas alınmasıdır. Yukarıdaki aşamalar pazarlama giderlerini artırabileceği gibi üretim giderlerini etkileyecektir ve ayrıca yeni ürün çeşitleri geliştirme veya eski ürünleri iyileştirme maliyetleri, depolama hizmet maliyetleri vb gibi maliyetlerde söz konusu kararlardan etkilenecektir (Karcıoğlu, 2000: 91).

#### **I.3.2.4. Kalite Maliyetleri Sistemi**

Kalite Maliyetleri ürünün belli standartlara uygunluğunu sağlamak için yapılan işlerin maliyetidir. Kalite Maliyetleri kusurları önlemek, faaliyetleri değerlendirmek için yapılan harcamalar ile ürünlerin belirlenen özellikleri karşılayamamasından doğan iç ve dış başarısızlık sonucu yaşanan kayıplar olarak tanımlanabilir (Küçüksavaş, 2002: 592). Kalite maliyetleri, önleme, değerlendirme, içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık olmak üzere dörde ayrılmaktadır. (Civelek, 2002: 588).

#### **I.3.2.5. Kaizen Maliyetleme Sistemi**

Kaizen, girdilerin çıktılara dönüştüğü süreçle ilişkili tüm faktörleri geliştirmeyi amaçlayan bir düşüncedir. Kaizen maliyetleme, parça ve ürünlerin maliyetlerini önceden belirtilen bir oranda azaltmak için kullanılan bir tekniktir (Ertaş, 1999: 93). Kaizen maliyetleme, üretim döngüsü boyunca değişken üretim maliyetlerini sürekli azaltmayı, sürekli iyileştirmeyi vurgulayan bir planlama yöntemidir Başka bir ifadeyle, sürekli iyileşme yoluyla israfın önlenmesi ve maliyetlerin düşürülmesidir (Acar, 1999: 99).

#### **I.3.2.6. Hedef Maliyetleme Sistemi**

Hedef maliyetleme yeni bir mamul satışında fiyat belirleme durumunda olan işletmelerde, düşük bir maliyet ve yeterli bir kar marjı sağlayacak şekilde mamul tasarımını öngören strateji olup hedef maliyetleme, kavramını Japon yazarlar tarafından 3 ayrı anlayış biçiminde ele alınmıştır. HIROMOTO pazara dayalı olma, SAKURAI ve MONDEN mühendisliğe dayalı olma, TANAKA ile YOSHIKAWA ve diğerleri ürün fonksiyonlarına dayalı olma anlayışı HM başlangıcı olarak kabul edilmektedir (Ceran, 2004: 33).

Ürünlerin tasarım aşamasında maliyet planlamasını savunan HM yöntemi, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konmuştur. Bu yöntem; yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362).

Hedef maliyet müşteri beklentileri ve Pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşmış bir stratejidir. Formülü aşağıdaki gibidir (Saban, Bostancı ve Güğçerçin, 2007: 85):

$$\text{Hedef maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Arzulanan Kar}$$

Bir ürün piyasaya sürüldüğünde arzulanan karın elde edilmesi açısından hedef maliyet uygulanmak zorundadır. İşletmelerin ürün geliştirirken tüketici isteklerine odaklanması ve aynı zamanda uzmanlaşması gerekmektedir (Saban ve diğerleri, 2007: 83).

Çalışmalarımızın özünü oluşturan hedef maliyet sistemleri iki üç paragrafta anlatılması yeterli olmayacaktır. Bu sebeple izleyen bölüm hedef maliyet sistemi ve hedef maliyet süreci için ayrılmıştır ve konuya ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

Literatürümüzün incelenmesi sonucunda “Target Costing” ve “Genka Kikaku” terimlerine karşılık olarak Türkçede “Hedef Maliyetleme” teriminin yerleştiği görülmüştür. Bu sebeple çalışmanın bundan sonraki kısımlarında hedef maliyetleme (HM) kelimesi kullanılacaktır.

## II. BÖLÜM

### HEDEF MALİYET YÖNTEMİ VE HEDEF MALİYET SÜRECİ

#### II.1. Hedef Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi

Literatüre “Target Costing” olarak yerleşen Hedef Maliyetleme ilk olarak 1960’lı yıllarda Japonya’da ortaya çıkmıştır. Hedef maliyetleme ilk olarak Japonya’da Toyota firmasında uygulanmış daha sonra Nissan firmasınca geliştirilmiştir (Coskun, 2008: 4). Fakat bazı kaynaklarda bulunan bilgilere göre hedef maliyetleme ilk olarak Japonya’da değil de 1900’lerin başlarında Amerika Birleşik Devletleri’nde Ford Motor Şirketi tarafından uygulanmıştır. Bir diğer kaynağa göre 1930’larda Almanya’da Volkswagen firmasınca ilk olarak kullanıldığı kanısı ortaya atılmıştır (Koçsoy, 2008: 14). (Hope, 1997: 35) ise, hedef maliyetleme yöntemlerinin İngiltere’nin en bilinen perakendecisi olan Marks&Spencer tarafından 1930’larda kullanılmaya başlandığını ifade etmektedir. 1970’li yıllarda hedef maliyetlemeyi kullanan ve benimseyen Japon şirketlerin sayısı artmıştır. Çünkü 1960’lı yıllarda Toyota tarafından kullanılan ve başarılı sonuçlar ortaya koyan hedef maliyetleme, diğer otomobil şirketleri tarafından taklit edilmeye başlanmıştır (Koçsoy, 2008: 15).

Hedef maliyetlemenin literatürümüze girişi çok daha geç olmuştur. İlk olarak 1994’de Bursal ve Ercan tarafından Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama) kitaplarında yer verilmiştir. İlk makale ise, Bilginoğlu tarafından 1995 yılında “Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı” isimli yayınlanmıştır. Daha sonra 2000’li yılların başlarında bu konu ile ilgili birkaç makale ile sempozyum bildirisi yayınlanmıştır (Can, 2004: 23-24).

## II.2. Hedef Maliyetlemenin Literatürdeki Yeri

Japonca maliyet planlaması anlamına gelen “Genka Kikaku 1980’li yılların sonunda “Target Costing” olarak İngilizce literatüre kazandırılmıştır. Hedef maliyetleme hakkında ilk Japonca makale 1977 yılında Tanaka tarafından yayınlanmıştır. Hiromoto (1988) hedef maliyetlemeyi Japon firmalarının stratejileri, yönetsel fonksiyonları ve maliyet düşürme programları açısından inceler ve ele alır, Sakurai (1989) ise hedef maliyetleme sürecindeki önemli aşamaları ve göz ardı edilmiş adımları tanımlamıştır. Monden ve Hamada (1991) ise Japon bakışı açısından ayrıntılı bir hedef maliyetleme incelemesi yapmıştır. Hiromoto (1991), Kato (1993), Monden (1992), Tanaka (1993), Kato, Boer ve Chow (1995) yayınladıkları makalelerde bir veya daha fazla Japon firmalarında hedef maliyetleme uygulamalarını anlatmışlar fakat incelenen uygulamalardaki farklılıkları açıklamamışlardır. Baker (1995), Fisher (1995), Schmelze, Geier ve Buttross (1996), Cooper ve Chew (1996), Cooper ve Slagmulder (1997), Kaplan ve Cooper (1998), Bayou ve Reinstein (1998), Shank ve Fisher (1999), Ellram (1999, 2000, 2002 ve 2006) ve Clifton, Bird, Albano ve Townsend (2004) ve günümüze kadar hatta ülkemizde bile yayınlanan bir çok makale, kitap, dergi, ve diğer çalışmalar hedef maliyetlemenin uygulama süreci ve özellikle otomotiv ve elektronik endüstrisindeki Japon işletmelerinde yapılan örnek olay incelemeleri ele alınmıştır ve vaka çalışmaları da Japon işletmelerinde uygulanmıştır.

HM’in uygulanma derecesi, nedenleri ve bu uygulamaların birçok ülkede ki teori farklılıklarının nedenlerine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan bazıları şunlardır: Chenhall ve Smith (Avustralya 1998), Bonzemba ve Okana (Fransa 1998), Joshi (Hindistan 2001), Lin-Yu (Çin 2002), Dekker ve Smidt (Hollanda 2003), Hibbets, Albright

ve Funk (Amerika 2003), Borgernas ve Fridh (İsveç 2003), Kwah (İsveç 2004) ve Ellram (Amerika 2006).

HM'in literatürümüze girişi çok daha sonra 1990'lı yılların ortalarında olmuştur. İlk olarak 1994 yılında Bursal ve Ercan çok kısa şekilde kitaplarında yer vermişlerdir. İlk makale ise Bilginoglu (1995) tarafından yayınlanmıştır. Bugüne kadar hedef maliyetlemeyi özellikle kavramsal ve süreçleri itibariyle ele alan bir çok makale ve sempozyum bildirisi ile bir kitap bulunmaktadır. Can 2004 yılında "Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama" adlı yayınladığı kitabında ilk defa konuyu ayrıntılı bir şekilde ele almıştır. Doğrudan hedef maliyetlemeyi ele alan yazılar ise şunlardır: Acar (1991) Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları bu bağlamda hedef maliyetin tekstil işletmelerinde uygulana bilirligi üzerine bir çalışma, Karcioğlu (1997) Stratejik maliyet yönetimini maliyet sistemlerini genel hatlarıyla ve hedef maliyet süreci geniş kapsamlı olarak ele almış, Ertaş (1998) Kaizen maliyetlemenin hedef maliyete etkileri ve sürekli iyileştirmenin işletmelere neler kazandıracığı üzerinde bir çalışma yapmış, Türk (1999) Geleceğin Maliyet Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım Hedef ve Kaizen Maliyetleme iki maliyetlemenin nasıl kullanılması gerektiği ve birbirine etkileri üzerinde bir çalışma ortaya koymuştur. Ayrıca Şimşek-Ayrıçay, (1998) ; Sakrak (1998), Doğan, (1998) ; Kutay-Akaya, (2000) ;Aksoylu-Dursun (2001) hedef maliyet konusunu ele almışlar, aynı doğrultuda Bahşi- Can, (2001), HM ve HM'e sürecini nasıl olması gerektiği üzerinde çalışmalar yapmışlar. Ceran, (2002) Stratejik maliyet yönetimi enstrümanı olarak pazara dayalı hedef maliyetin pazar üzerinde etkileri ve bu etkilerin sonucunda işletmelere kazandırdığı olumlu kazançları üzerinde çalışma yapmıştır. Savaş (2003) Hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen faktörler üzerine Türk hazır giyim sektöründe bir çalışma yapmış ve hedef maliyet başarısını etkileyen faktörler

belirlenmiş, sınıflandırılmış ve bu faktörler bakımından Türk hazır giyim sektörünün durumu araştırılmış, sektörde hedef maliyetin kullanımı ve kullanımıyla birlikte işletmelerin kazançlarına değinilmiştir. Alkan (2003) HM genel yapısını ve hedef maliyetin devlet orman işletmelerinde uygulanabilirliği, geçmişten günümüze kadar zarar eden ve halen büyük çoğunluğunda zarar durumu devam eden Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde işletme ekonomisi bakımından yaşanan mevcut sorunlar belirlenmeye çalışılmıştır. HM'nin bu işletmelerde maliyet yönetim aracı olarak uygulanabilirliği araştırılmıştır. Nubin (2006) HM'in hizmet işletmeler üzerindeki etkileri, işletmeler uygulamanın ve uygulama sürecinin üzerinde durulmuştur. Coşkun (2008) HM'nin battaniye üretim işletmelerinde uygulanabilirliği üzerinde yapmıştır. Koçsoy (2008) HM Türk imalat işletmelerinde uygulaması Öndeş-Ardıç-Öztürk-Kayacan (2010) HM'e ve devlet orman işletmelerinde uygulanabilirliği araştırılmıştır.

### **II.3. Hedef Maliyet Kavramına Genel Bakış**

Hedef maliyet beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir. (Saban, Bostancı ve Güğərçin, 2007: 85);

Müşteri ihtiyaçlarını karşılama amacına yönelerek ürün ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine odaklanan hedef maliyetleme süreci karmaşık ve çok yönlü olmasına rağmen son derece basit bir öze sahiptir. Bu basit yönler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 118):

- Gelecekteki ürünlerin satış fiyatları hedef pazarda belirlenir.
- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı, bu satış fiyatından düşülür.
- Kalan değer, ürünün üretilmek zorunda olduğu hedef maliyet düzeyini gösterir.

Japonya’da büyük imalat işletmelerinin benimsediği hedef maliyetleme yönteminde iki önemli adım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, hedef maliyetin bulunabilmesi için ürünün hedef fiyatını ve hedef kar marjını belirlemektir. İkincisi ise, hedef maliyeti parça ve hammadde seviyesine kadar indirmek ve böylece dışarıdan sağlanacak birimlerin fiyatını belirlemektir. Mevcut uygulamalarda ise hedef maliyet, üreticinin bakış açısı ile ele alınmaktadır. Ancak gelecekte hem üreticinin hem de tüketicinin maliyetleri ürünün rekabetteki başarısı açısından önemli olacaktır (Erden, 2004: 215). Bir ürüne ait hedef maliyet birim ve toplam olarak en basit şekilde aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Can, 2004: 10; Öğünç, 2010: 11; Saban, Bostancı ve Güğerçin, 2007: 83).

$$\text{Hedef Birim Maliyet} = \text{Hedef Birim Satış Fiyatı} - \text{Hedef Birim Kar}$$

$$\text{Toplam Hedef Maliyet} = \text{Toplam Hedef Satış Tutarı} - \text{Toplam Hedef Kar veya}$$

$$\text{Toplam Hedef Maliyet} = \text{Hedef Birim Maliyet} \times \text{Toplam Birim Satış Miktarı}$$

Formüllerden de anlaşıldığı gibi hedef maliyetleme de aşağıdaki temel kavramlar kullanılmaktadır.

**1.Hedef Satış Fiyatı:** İşletmeler genellikle iki stratejiden birine göre fiyat belirler

1. Pazara dayalı fiyatlama

2. Maliyetlere dayalı fiyatlama (maliyet artı yöntemi)

İşletmeler Pazar faktörlerine dayalı olarak satış fiyatını belirlemek zorundadırlar çünkü günümüz işletmelerinde satış fiyatını, maliyet üzerine kar marjı eklemek suretiyle belirleme olanağı kalmamıştır artık piyasalar satış fiyatını belirler olmuştur. HM’de hedef satış fiyatı hizmet veya ürüne müşterilerin algılamalarına karşılık



verdikleri değer (Atkinson, 1997:24) yada bir ürün veya hizmet için ürün alıcılarının ödemeye gönüllü oldukları tahmini fiyattır (Akgün, 2004: 74).

**2. Hedef Kar Marjı:** Ürün ya da hizmet grupları için kabul edilebilir maliyetin bir sonucudur. Hedef maliyetleme yönteminde, hedef kar marjı belirlenmesinde net satışlar/satışlar yaygın olarak kullanılmasına (Acar, 2005: 6) rağmen işletmenin uzun dönemli kar analizine dayalı olarak belirlenmesi daha doğrudur (Bahşi ve Can, 2001: 51)

**3. Hedef Maliyet:** HM, bir ürün veya hizmetin satıldığı zaman hedef karı elde etmesini sağlayacak olan uzun dönemli maliyet tahminidir, ya da bir üründe maruz kalınabilen ve buna rağmen bu üründen istenen karı kazandıracak olan kabul edilebilir maliyet düzeyidir (Koçsoy, 2008: 23). HM, arzulanan pazar payını elde etmek için gereken satış fiyatından istenen kar marjı çıkartılarak hesaplanır. Diğer bir ifadeyle bir ürünün hedef maliyetini bulmak için hedef satış fiyatından hedef kar marjı çıkartılır (Yükçü, 1999: 924-925).

**4. Hedef Satış Miktarı:** Bir HM sisteminde hedef ürün satış hacmi, müşteriler tarafından işletmenin algılanan ürün değerine dayalı olarak belirlenmeye çalışılır (Civelek, 2002: 578). Bu aşamalardan sonra hedef maliyetin özellikleri, amaçları ve ilkeleri bilinmesi gerekmektedir. İzleyen kısımlarda bu konulardan bahsedilecektir.

### **II.3.1. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri**

Her şeyden önce hedef maliyetleme tekniğiyle ilgili vurgulanması gereken özellik, tekniğin uygulanmasında asıl önemli olanın, uygulanma biçimi şeklinde ortaya çıkarmaktır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 128). İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde stratejik bir maliyet yönetim ve kar planlama aracı olarak kullanılan hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Monden ve Hamada, 1991: 18; Bursal ve Ercan, 2000: 491; Bahşi ve Can,2001: 51-52):

- HM, üretim aşamasında uygulanan standart maliyet kontrol sisteminden farklı olarak planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Amaç serbest rekabet piyasalarında oluşan fiyatlardan daha düşük maliyetlerle üretime imkân verecek ürün çeşitleri ve üretim teknikleri geliştirmektir.
- HM, maliyet planlamasıdır. Hedef maliyetleme kesinlikle maliyet azaltımına odaklanır. Ürün programları ve üretim teknikleri belirlendikten sonra, fiili üretim aşamasındaki maliyetlerin kontrolü için standart maliyet sistemleri uygulanır.
- HM az sayıda ürünü yığın üretim ile sürekli üreten işletmelerden daha çok, çok sayıda ürün çeşidini küçük miktarlarda üreten işletmeler için daha uygundur. Diğer bir ifadeyle, hedef maliyetleme süreç odaklı endüstrilerden ziyade montaj odaklı endüstrilerde. Montaj endüstrilerinde sık sık model değişikliği yapmak zorunlu olduğu için ürün yaşam döngüleri süreç endüstrilerinden daha kısadır. Bu nedenle, hedef maliyetleme sık sık model değiştiren ve kısa ürün yaşam döngüsüne sahip işletmeler tarafından daha fazla kullanılır.
- HM ürünün tasarım ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır. Bu nedenle, muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır. HM'nin başarılı uygulaması değer mühendisliği ve diğer yönetim mühendisliği araçlarına bağlıdır.
- HM, yeni ürün ve modeller için elverişli olmakla beraber, mevcut ürünlerin yeniden tasarlanıp iyileştirilmesi içinde kullanılabilir.
- HM, bölümler arasında son derece yüksek bir işbirliği gerektirir ve bölümleri bu işbirliği için zorlar. HM, pazarlama, mühendislik ve üretim bölümleri başarı ve hatayı belirlerken muhasebe bölümü koordinatör ve bilgi sağlayıcı olarak görev yapar. Bu durumda HM pazarlama, mühendislik ve üretim ile bütünleşir.

### II.3.2. Hedef Maliyetlemenin Amaçları

HM yönteminin temel amacı en uygun kalitenin devamlılığını sağlarken toplam maliyetleri azaltmaktır. Ancak çoğu üretim işletmesi hedef maliyetlemeyi, stratejik kar planlaması içinde kullanmaktadırlar. HM genel amaçlarına kısaca değinildikten sonra maliyet azatımı ve kar planlamasının ne olduğu aşağıda açıklanmıştır (Koçsoy, 2008: 50; Sakurai ve Scarbrough, 1997: 38):

- Stratejik maliyet azatımı: yüksek kaliteyi sürdürürken üretim, pazarlama ve kullanıcı maliyetlerini içeren toplam maliyetleri azaltmak,
- Stratejik kar planlaması: pazarlama bilgisini mühendislik ve üretim faktörleri ile bütünleştirerek stratejik kar planlarını açık ve kesin bir şekilde ortaya koymak olarak ifade etmektedir.

HM'nin uygulanmasındaki amaç, gelecekte üretilecek ürünlerle işletmenin uzun dönemli kar planlamasında belirlenmiş karın elde edilmesini sağlamaktır. Bunun için ürünün bir taraftan müşterilerin beklentilerini karşılayabilecek ve kalite açısından maksimum tatmin sağlayabilecek şekilde tasarlanması, diğer taraftan maliyetlerin HM ulaşacak şekilde düşürülmesi amaçlanmaktadır (Can, 2004: 50).

HM yönteminin yukarıdaki iki temel amacının yanı sıra baslıca amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Cooper, 1997: 131; Şimşek ve Ayrıçay, 1998: 201; Karcıoğlu, 2000: 180 ):

- İşletmenin bütün özellikleri maliyet yönetiminin piyasa ile uyumunu (pazara yönelimini) sağlamak.
- Pazar uyumlu araştırma-geliştirme faaliyetleri için stratejik bağlantı sağlamak,

- Ürünlerin ilk tasarım aşamasında maliyet yönetiminden yararlanılması gerekmektedir.
- Maliyet hedeflerinin sürekli gözden geçirilmesi ve sorgulanmasıyla sağlanan dinamik maliyet yönetimini gerçekleştirmek ve sürdürmek.
- İşletmenin soyut hedefleri yerine, pazar ihtiyaçlarının ön plana çıkarılmasına neden olan motivasyonu sağlamak.
- Ürün veya hizmetlerin hedef ya da beklenen satış fiyatı ile hedef kar marjını sağlayacak olan üretim maliyetini belirlemek
- Dışarıdan sağlanan mal ve hizmetlerin satın alma fiyatlarını belirlemek
- İşletme stratejisinin doğrudan piyasaya yönelik ihtiyaçlardan etkilenmesine yardımcı olmaktadır.

### **II.3. 3. Hedef Maliyetleme İlkeleri**

HM sürecinin kavramsal dayanaklarını altı temel ilke oluşturmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır (Ansari ve Bell, 1997: 10-11; Bahşi ve Can, 2001: 53-54; Dursun ve Aksoy, a2001: 363):

- Fiyat Göre Maliyetleme
- Müşteriye Odaklanma
- Tasarıma Odaklanma
- Geniş Kapsamlı Katılım
- Ürün Yaşam Döneminde Maliyet Düşürme
- Değerler Zinciriyle İlgilenme

Yukarıdaki HM'nin altı ilkesi ilerleyen bölümlerde açıklanmaktadır.

### II.3.3.1. Fiyata Göre Maliyetleme

HM sisteminde hedef maliyet, rekabetçi pazar fiyatından hedef kar payının çıkarılmasıyla belirlenir (Ansari ve Bell, 1997: 11).

$$C = P - \pi$$

C: Hedef Maliyet

P: Rekabetçi Pazar Fiyatı

$\pi$ : Hedef Kar Tutarı

Hedef maliyet yönteminde hedef satış fiyatı belirlemek önceliklidir. Şirketlerin Hedef maliyetlemede fiyat, tipik olarak pazar tarafından kontrol edilirken hedef kar, işletmenin ve içinde bulunduğu endüstrinin finansal gereksinimleri tarafından belirlenir. Hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyet, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatının ve arzu edilen karın bir fonksiyonudur (Ansari ve Bell, 1997: 11). Fiyata göre maliyetleme ilkesi iki alt özelliğe sahiptir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 363):

- Pazar fiyatları, ürüne ilişkin ve kar planlarını belirleyip ortaya koyar. Şirketler planlarını sık sık gözden geçirmelidir; çünkü varlıklarını güvenilir ve istikrarlı kar marjı sağlayan ürünlere yönlendirmeleri gerekir.
- Pazar fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya, ayrıca rekabet ortamının zorluklarını ve tehlikelerini karşılayabilmek açısından bilgiler ve analizler önem taşımaktadır. İşletme mamulünü hedef maliyetinde üretebilmek için tasarımın erken aşamalarında maliyetlere odaklanmalıdır.

### **II.3.3.2. Müşteriye Odaklanma**

Müşteri üzerinde yoğunlaşması gereken HM pazar odaklı olup müşteri ilk sırada yer almaktadır. Müşteri ihtiyaçları, firma tarafından üretilen ya da üretilmesi düşünülen ürünün tüm nitelikleri belirlenmekte kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçlar maliyet analizlerini yönlendirmektedir (Ansari ve Bell, 1997: 12). Bundan dolayı, bütün maliyet azaltma çalışmaları müşteri isteklerine göre şekillenmekte ve bu istekler süreçte devamlı olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, müşterinin firmadan ne istediği firmanın müşterinin ihtiyaçlarını karşılama oranını arttırmak için nasıl bir çaba sarf ettiğini kavramak önem arz etmektedir (Bahşi ve Can, 2001: 53). Müşteri odaklı ürün geliştirme faaliyetlerini de olumlu açıdan yönlendirir. Ürünün özellik ve fonksiyonunda bir artıştan söz edebilmek için, bu özellik ve fonksiyonların müşteri beklentilerini karşılaması, müşteriler bu özellik ve fonksiyonlar için ödeme yapmaya gönüllü ise, yapılan eklemelerin pazar payını veya satış hacmini arttırması gerektiği açıklanmaktadır (Ansari ve Bell, 1997: 11).

### **II.3.3.3. Tasarıma Odaklanmak**

HM ürün ve süreç tasarımına yöneliktir. Tasarım sürecinde daha fazla zaman hırsızlığı yapmadan pazarda karşılaşılabilecek pahalı ve zaman alıcı değişikliklerin oluşması önlenmeye çalışılmaktadır (Blocher, Chen, Cookins ve Lin, 1999: 7) . HM, tasarım aşamasında daha fazla zaman harcayarak daha sonra karşılaşılabilecek pahalı ve zaman alıcı değişiklikleri elimine ederek ürünün maliyetini ve pazara sunum süresini azaltır (Kutay ve Akkaya, 2000: 3). Tasarım odaklı yaklaşımın dört ilkesi şöyle sıralanmaktadır (Ansari ve Bell, 1997: 13; Kutay ve Akaya, 2000: 3-6):

- 1- Üretim döneminde oluşan maliyetlerin büyük bir bölümü, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşurken, daha az kısmı üretim döneminde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla hedef maliyet süreci tasarım aşamasında maliyetlere daha çok önem vermektedir.
- 2- HM sistemi, mühendisleri ürün, teknoloji ve üretim süreci ile ilgili tasarımların maliyete etkileri üzerinde durmaktadır. Tüm mühendislik kararları, tasarıma dâhil edilmeden önce müşteri açısından değerlendirilerek gözden geçirilmektedir.
- 3- HM, ürün ve süreçlerin eş zamanlı mühendislik açısından incelenmesine yöneliktir. Bu durum, daha sürecin başında sorunların çözülmesini gerektirdiğinden ürün geliştirme sürecini ve maliyetleri azaltmayı hedeflemektedir.
- 4- Tasarım incelemesi tahmin edilen üretim maliyetleri kadar ürün tamamlandıktan sonra katlanması gereken maliyetlerinde (servis ve garanti maliyetleri gibi) analizini içerir. İşletme hem üretim hem de üretim sonrası maliyetleri inceleyerek, ürün özelliklerindeki iyileştirmelerin, bu özellik için müşteri değerinde ve gelirden beklenen artışlara uygun olmayan üretim ve üretim sonrası maliyetlere yol açıp açmayacağını belirleyebilir. Böylece, ürün veya tasarım değişikliklerinin çoğunun üretime geçilmeden yapılması sağlanır. Geleneksel maliyetleme sistemlerinde ise değişikliklerin çoğu üretim başladıktan sonra yapılmaktadır.

#### **II.3.3.4. Geniş Kapsamlı Katılım**

HM uygulama aşamasındayken, imalat, hammadde gereksinimleri, tasarım, zaman, personel, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetlerden oluşan ekiplerden yararlanır. Ayrıca, ekip içerisine satıcılar, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışı çevre veya makro çevre de uygulamaya katılmaktadır. Bu ekipteki her birim ortak amaçlar doğrultusunda hedef maliyete ulaşmak için çalışmak, çaba göstermek ve kendilerine düşen görev tanımlarını, sorumluluklarını zamanında ve en iyi verimli bir şekilde yapmak zorundadırlar (Koçsoy, 2008: 60).

#### **II.3.3.5. Ürün Yaşam Dönemince Maliyet Düşürme**

HM sadece tasarım ve geliştirme aşamasında değil ürünün yaşamı boyunca maliyet azaltımına odaklanmıştır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 365). HM'nin asıl amacı, firma ve müşteri açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir. Müşteri açısından, aldığı ürünün alım bedeline ilave olarak kullanım maliyeti de söz konusu olmaktadır. Burada müşteri sadece alım bedelinin değil, kullanım maliyetinin de düşük olduğu ürünleri seçmeye özen göstermektedir. Firma açısından ise yaşam döngüsü içinde her zaman maliyetleri en aza indirmek istemektedir bu da firmanın başarısını arttıracaktır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 123).

#### **II.3.3.6. Değer Zinciriyle İlgilenme**

Değerler zinciri, İşletmelerin alımlarını karşılayan hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan ürünlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan ve birbirine bağlı faaliyetler bütünüdür. HM satıcılardan, dağıtıcılara ve tüketici hizmeti sunanlara kadar değerler zincirinin tüm halkalarıyla ilgilenmektedir (Koçsoy, 2008: 61).



### **II.3. 4. Hedef Maliyeti Etkileyen Faktörler**

Ürünün fonksiyonelliğini yönetmek ve ürünün belirlenen hedef maliyetiyle üretilmesini sağlamak HM'nin amaçlarından ilkidir. İkincisi ise, işletmelerin tedarikçilerine yönelik bir fiyat düşürme baskısı uygulamaktır. HM'i uygulamak isteyen bir işletmenin hedef maliyet sistemini oluştururken bazı faktörleri dikkate almaları gerekmektedir. Çünkü fonksiyonelliğin sürekli arttığı ve fiyatların düştüğü veya değişmediği bir piyasada rekabet, değişken tüketici tercihleri ile birleştiğinde ürünlerin karmaşık yapısı işletmeleri tüketicinin ihtiyaç duyduğu fonksiyonelliği belirlemeye zorlar. Bütün faktörler HM uygulamasında son derece önemli rol oynarlar (Acar, 1999: 85). Hedef maliyeti etkileyen faktörler; rekabetin yoğunluğu, müşterinin türü ve yapısı, işletmenin ürün stratejisi, ürün yapısı ve özellikleri ve temel tedarikçi stratejisi olarak sıralanabilmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 1). Bu faktörler kısaca aşağıda açıklanmaktadır.

#### **II.3.4.1. Rekabetin Yoğunluğu**

Pazardaki rekabetin yoğunluğu sistemin HM sürecinde faaliyet gösterilen işleyişinde önemli bir rol oynar. Rekabetin yoğunluğu HM sürecinde işletmenin rekabetçi sunumlara (ürün ve hizmetler) ne kadar dikkat etmesi gerektiğini ve maliyet yönetimine harcaacağı çabayı etkiler. Maliyet liderliği ve farklılaştırma gibi stratejiler rekabet yoğunluğunun az olduğu pazarlarda başarılı olabilirler. Bu yöntem daha yüksek karlara ve müşteri sadakatinin artmasına imkân sağlayacağı için hedef maliyetleme sürecinin daha dar kapsamlı belirlenmesine ve beklenen yararlarında daha düşük seviyede olmasına neden olacaktır ( Koçsoy, 2008: 67). Rekabetin yoğunluğu pazar analizi sürecinde müşteriler ve rakipler hakkında toplanan bilgilerin derecesi ve yapısını belirlemede etkili olacaktır. Çok yönlü hedef maliyetleme sistemi firmanın karşı karşıya kaldığı rekabetçi baskıyı ürün

tasarımcıları ve tedarikçilerine aktararak yeni ürünlerin hayatta kalma olasılığını arttırmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997: 1-2).

#### **II.3.4.2. Müşteri Türü ve Yapısı**

Ürünün veya hizmetin sunulduğu müşteri türü ve yapısının HM sisteminde oynadığı rol de önemlidir. Müşteri her zaman ürünün fiyatını, kalitesini belirler. İşletmelerin müşteri tercihlerini göz önünde bulundurmaları ve bunu maliyete yansıtmaları beklenmektedir (Şimşek ve Ayrıçay, 1998: 73).

Son dönemlerde işletmeler tüketicinin gereksinimlerini ve beklentilerini belirlemeye yönelik çalışmaları yoğun bir şekilde sürdürmektedirler bunun nedeni müşterilerin artık bilinçli olması, tüketici tercihlerinin o günün koşuluna bağlı olarak hızla değişmesi ve müşterilerin gelecekteki gereksinimlerini tahminin artık zor olmasıdır. Bu nedenle bu işletmeler HM sistemlerini daha fazla pazar odaklı olarak oluşturacaklardır. Bu da tasarım ve pazarlama arasında iyi bir ilişkinin sağlanması ve hedef maliyetin sağlayacağı faydaları artacağı anlamına gelmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 8).

#### **II.3.4.3. İşletmenin Ürün Stratejisi**

Firmaların ürün stratejisi hedef maliyetleme sürecine harcanan çabanın derecesinin ve bu çabanın nasıl ve nereye harcanacağını temel belirleyicisidir. Bir firmaya ait ürün stratejisinin üç özelliği HM kullanımını etkilemektedir. Bunlar ürün hattındaki ürün sayısı, yeniden tasarım sıklığı ve yenilikçi buluş derecesidir (Koçsoy, 2008: 69).

HM'ye harcanan zaman ve çabaların artışı ürün hattındaki ürün sayısının artmasına ve pazara yeni ürün sunumlarının sıklık derecesine bağlıdır. Ürün sayısını dengelemek zorunda olan HM sistemi, öncelikle tek tek ürün karlılığını ortaya çıkarmakta daha sonra en karlı ürün karmasını belirlemektedir (Savaş, 2003: 190). Yeni ürünün

yenilik derecesi arttıkça ürünün maliyetini tahmin etmede kullanılacak geçmiş ürünler hakkındaki tarihsel maliyet bilgilerinin değeri azalır. Yani yenilik derecesinin düşük olduğu koşullarda hedef maliyetleme sisteminden elde edilen avantajlar artmakta, yenilik derecesinin daha yüksek olduğu koşullardan elde edilen avantajlar azalmaktadır. HM sistemini kullanmak isteyen işletmeler yeniden tasarım faaliyetlerini benimsemiş olmalıdırlar. Pazara yeni ürün sunmayan işletmeler doğal olarak hedef maliyet kurmalarına çok fazla gerek olmayacaktır (Koçsoy, 2003: 71).

#### **II.3.4.4. Ürün Yapısı ve Özellikleri**

Ürünün maliyeti, karmaşıklığı, ürün tasarım süresi arttıkça HM sistemi daha da önemli kılmasının nedeni üretilen ürünün yapısının hedef maliyetleme açısından önemli bir rol oynamasıdır (Lee, 1994: 68). Ürün karmaşıklığı arttıkça HM'nin sağlayacağı avantajların artmasının iki nedeni vardır. İlki, maliyetlerin üretim aşamasına karşı ürün tasarım aşamasında etkilenebilme derecesinin artması ve ikincisi, ürün tasarım sürecini yönetmek ve parça düzeyinde hedef maliyetlerin ürün düzeyinde hedef maliyete eşit olmasını sağlamanın daha fazla zorlaşmasıdır. Bu nedenle, bu artan karmaşıklık hedef maliyetleme süreçlerinin daha fazla biçimlendirilmesini sağlar (Şimşek ve Ayrıçay, 1998: 73).

Ürün karmaşıklığının etkisini azaltmak için ürünün sadece önemli parçaları üzerinde ayrıntılı HM uygulayarak HM sürecini basitleştirme yolları mevcuttur (Acar, 1999: 86). Tasarım süreçleri kısa olan ürünler, olmayanlara oranla HM sisteminin başarılı uygulamalarına katkıda bulunmaktadır. Çünkü kısa ürün geliştirme süreleri ürünlerin fonksiyonelliğini daha hızlı bir şekilde artırdığından ve hedef maliyetleri elde etme zamanını düşürdüğünden işletmelerin rakipleriyle daha kolay rekabet edebilmesini sağlamaktadır (Savaş, 2003: 193). Tasarım süresi uzadıkça yeni ürün tasarımını geçersiz

kılabilecek pazar koşullarının değişebilme olasılığı artmaktadır. Bu nedenle, ürün tasarım süresi arttıkça HM sistemi pazarlama fonksiyonu ile daha fazla etkileşim içerisinde olacağı için çok daha karmaşık hale gelir. Kısa ürün ömürlü ve üretim öncesi yüksek yatırım maliyetli ürünlere sahip işletmelerin doğal olarak maliyet yönetimi için tasarım aşamasına odaklanması HM uygulamasının başarısını olumlu yönde etkilemektedir (Acar, 1999: 86).

#### **II.3.4.5. İşletmenin Temel Tedarikçi Stratejisi**

Tedarikçiler bir işletmenin parça düzeyinde hedef maliyetlemeden sağlanan faydalar üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir ve tedarikçi temelli stratejinin üç özelliği vardır. Bu özellikler, yatay entegrasyonun derecesi, tedarikçiler üzerindeki etki ve tedarikçi ilişkilerinin yapısıdır. Üretim hacimleri düşük ve tedarikçiler üzerinde daha az hakimiyete sahip işletmeler satın alacakları parçalar için hedef maliyetler geliştirmeye daha az çaba harcayacaklardır. Aksine, işletmenin tedarikçiler üzerindeki hakimiyeti yüksekse işletme satın alacağı parçalar için hedef maliyetleri geliştirmeye daha fazla çaba harcayacaktır. Çünkü söz konusu girdiler için belirlenen hedef maliyetler, tedarikçi işletmelerin satış fiyatlarını oluşturmaktadır (Savaş, 2003: 192). Bu nedenle, tedarikçileri üzerinde daha fazla hâkimiyete sahip olan işletmeler alış maliyetlerini düşürmek için tedarikçileri üzerinde maliyet baskıları oluşturarak hedef maliyetleme sisteminden daha fazla fayda sağlayabilirler. İşletmenin tedarikçilerle olan ilişkisi daha fazla işbirlikçi bir yapıya dönüştürüldükçe ve tasarım süreçlerinin entegrasyon derecesi artıkça HM sürecinden elde edilecek faydalarda daha fazla artacaktır. HM sürecinden sağlanacak faydaların temelinde, maliyetleri düşürmede daha iyi yollar bulmak için işletme ve tedarikçilerinin tasarım ve maliyet bilgileri ile diğer maliyet yönetim tekniklerini paylaşmaları bulunmaktadır (Koçsoy, 2003: 74).

### II.3. 5. Hedef Maliyet Sistemin Uygulama Süreci ve Aşamaları

Bir ürünün bütün olarak hedef maliyetle tanımlanması HM sisteminin uygulanmasıyla olur. Bu genel ilke gereği, ürünü oluşturan her bir ana parça veya kısmın dökümü ve değerlemesi yapılmaktadır. Yani parça bütünden farklıdır ilkesi göz önünde bulundurulur. Pazarda müşteri tarafından tanımlanan ürün işlevi ile buna bağlı oluşan ürün ana parçaları üst üste getirilmektedir. Bu tür bir değer analizi ürünün işleviyle orantılı maliyet düşürülmesine ve ürünü oluşturan ana parçaların pazar isteklerine uygun fiyatlama kararına neden olmaktadır (Türk, 1999: 204). Büyük bir işletmenin bir üretim bölümünde, ürün geliştirme ve tasarım safhasından başlanmak suretiyle üretim safhasına kadar olan süreç içerisinde hedef maliyetin belirlenmesindeki aşamaları aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Karcıoğlu, 1997: 6; Koçsoy, 2008: 96; Yükçü, 1999: 930-931):

1. Ürünün sahip olacağı işlevlerin belirlenmesi,
2. Her bir işlevin göreceli öneminin belirlenmesi,
3. Ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi,
4. Ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetlerinin tahmin edilmesi,
5. Ürünü oluşturan parçaların göreceli öneminin belirlenmesi,
6. Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması,
7. Hedef maliyet endeksini en iyilime,
8. Diğer maliyet düşürme girişimleri.

Bu aşamaları kısaca aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür

1. Ürünün sahip olacağı işlevlerin belirlenmesi; Bu aşamada üründen beklenen tüm işlevler tanımlanmakta, listelenmekte ve bir form haline getirilmektedir. Bir ürünün

başarısı ürünün yerine getireceği işlevlerle belirlenmektedir. Bu safha, yoğun olarak pazar araştırmasına ve tüketici tercihlerinin saptanmasına dayanmaktadır (Karcıoğlu, 1997: 6).

2. Her bir işlevin göreceli öneminin belirlenmesi; Bu aşamada, Pazar araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde ürünün sahip olacağı her bir işlev değerlendirilmektedir. Birinci aşamada belirlenen her bir işlevin göreceli önemi belirlenerek bu işlevlerin ağırlığı saptanmaktadır (Koçsoy, 2008: 96)

3. Ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi; Üçüncü safhada belirlenen işlevlerin, ürün tarafından yerine getirilmesi için ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturan parçalar belirlenmektedir. Bu asama ürünün prototipinin oluşturulması aşamasıdır (Yükçü, 1999: 930-931)

4. Ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetlerinin tahmin edilmesi; Ürünün parçalarını ve prototipinin belirlenmesi ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesinde temel oluşturacaktır. Eğer, söz konusu parça işletme içinde üretiliyorsa üretimin birim maliyeti saptanmaktadır. Söz konusu parça işletme dışından elde ediliyorsa buna göre piyasa araştırılarak parçanın maliyeti hesaplanmaktadır (Karcıoğlu, 1997: 6).

5. Ürünü oluşturan parçaların göreceli önemlerinin belirlenmesi; Ürün Pazar araştırmalarına dayanarak oluşturulan işlevleri ile ürünü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Ürünü oluşturan parçalar ile ürünün işlevleri arasında bir ilişki kurulmakta ve böylece her bir parçanın bu işlevleri yerine getirmede göreceli önemleri belirlenmektedir (Yükçü, 1999: 930-931).

6. Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması; Ürünü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların ürün içindeki maliyet payları daha önceki aşamalarda belirlenmiştir. Bu aşamada, söz konusu iki veri kullanılarak parçaların hedef

maliyet endeksi bulunmaktadır. Buna göre (Karcioğlu, 1997: 6; Koçsoy, 2008: 96; Yükçü, 1999: 930-931):

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{(Parçanın Diğer Parçalara Göre Önem Yüzdesi)}}{\text{(Parçanın Toplam Maliyet İçindeki Payı)}}$$

Örneğin, parçanın önem yüzdesi %15 ve parçanın toplam maliyet içerisindeki payı %15 ise söz konusu parçanın hedef maliyet endeksi (1) olacaktır. En uygun koşullarda bu endeks değerinin (1) olması beklenmektedir. Ancak bazı sektörler için (1)'den sapmalar normal karşılanmaktadır.

7. Hedef maliyet endeksini en iyilime; Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleriyle önemliliklerinin birbirine uyum içerisinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan parçalar belirlendikten sonra bu parçalar için diğer alternatifler üzerinde durulacaktır. Diğer bir ifade ile, bu parçalar satın alınıyorsa işletme içerisinde daha ucuza mal edilip edilemeyeceği veya ikame edilmesi gibi alternatifler üzerinde durulacaktır. Bu endeks, ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiği ve hangi parçanın sorunlu olduğunu gösterecektir. HM endeksi, ürünün bir işlevinin şekillendirilmesinin “pahalı” veya “ucuz” olduğunu göstermektedir. Söz konusu endeks (1)'den büyükse parça ucuz, (1)'den küçükse parça pahalı kabul edilebilir (Koçsoy, 2008: 96).

8. Diğer maliyet düşürme girişimleri; HM endeksinin optimizasyonu, maliyet ve işlevleri karşılaştıran önemli bir araçtır. Bunun yanında ürün geliştirme ve tasarım aşamasında maliyetleri düşürecek diğer kararlar da söz konusudur. Bu aşamada diğer maliyet tasarruflarının gerçekleştirilmesi için gerekli kararlar alınmaktadır.

Bu adımlarla tanınan hedef maliyet yöntemi, ürün maliyetlerinin, ürünü oluşturan en küçük kalemlere veya üründen beklenen işleve göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Ürün kalitesi ve işlevinin tüketici tarafından nasıl değerlendirildiğinin belirlenmesi, bazı bilimsel analizleri doğurmakta ve bu durumda üründen beklenen işlevlerin önemine göre bir değerlendirme yapılmaktadır (Doğan, 1998: 202).

Günümüzde hizmet sektöründe rekabetin ciddi bir şekilde artması, fiyatların düşmesine, buna karşın maliyetlerin artmasına neden olmuştur. Rekabetin, maliyetlerin artması, işletmenin doluluk oranları gibi birçok faktöre bağlı olması ve talebin elastik olması, yönetimin maliyetler üzerinde yoğunlaşmasına yol açmıştır. İşletmeler daha gerçekçi maliyetler belirlemek, gereksiz maliyetleri azaltmak ve kaliteli hizmet vererek müşteri memnuniyetini artırmak zorundadır. Hizmet sektöründe özellikle de restoran işletmelerinde hedef maliyet önemli bir yer tutmaktadır bu sistem işletmeleri piyasa fiyatına uymaya zorlar. Bu durumda maliyetleri düşürmek zorunlu hale gelmekte buna karşın kalitenin de korunması gerekmektedir. Hedef maliyetle birlikte kalitenin nasıl korunabileceği nelerden tasarruf edilebileceğinin tespitine çalışılmaktadır ([www.turizm gazetesi.com](http://www.turizm gazetesi.com)). Hizmet sektöründe özellikle de restoranlarda hedef maliyet konusunda yeterince çalışma yapılmadığı tarafımızdan saptanmıştır. Yapılan çalışmalar da hizmet sektörü ve konaklama işletmeleri bazında genel olarak ele alınmış, ancak maliyet konusuna değinilmemiştir. Bu çalışmada restoranların pazarlama aracı olan menülerin, analizi ve hedef maliyet sisteminin içinde menü analizi kullanılmasını uygunluğu anlaşılmaya çalışılacaktır. Bu sebeple çalışmanın temel bölümlerinden olan menü analizi konusu izleyen kısımlarda ele alınmaktadır.



## III.BÖLÜM

### MENÜ KAVRAMI ve MENÜ ANALİZİ

#### III.1. Yiyecek İçecek Endüstrisinde Menü Kavramı

Fransızcadan dilimize geçen Menü kelimesi Latince de “küçük, az” anlamına gelen “minutus” sözcüğünden türetilmişti. Sonraları Fransız mutfağının önemli bir yere gelmesi ve restoran endüstrisinin gelişmesiyle, bir öğünde sunulan yiyeceklerin detaylı bir listesi, bir restoranda sunulan yiyecek-içeceklerin ücret tarifesi anlamında kullanıldığından bahsedilmektedir (Rızaoğlu ve Hançer, 2005: 8 ).

Yiyecek-içecek işletmelerinde maliyet kontrolü için önemli bir faktör olarak açıklanan menü aynı zamanda başlıca bir pazarlama aracı olarak da işletmelerin ürün çeşitliliğini temsil eden, fiyatları belirleyen, promosyon olanaklarını sağlayan önemli bir dağıtım kanalı olarak da tanımlanmaktadır (Atikson ve Jones, 1994: 40).

#### III.2. Menünün Görevleri

Menü, yiyecek-içecek işletmesinin nasıl yönetileceğini, amaçlarının nasıl gerçekleştirilebileceğini belirler ( Ninemeier, 2000, s. 105) . Bir yiyecek-içecek işletmesinin prestiji, gelişimi menü ile sağlanmakta ve menü firmanın imajını en iyi şekilde tanımlamaktadır ( Ninemeire ve Perdue, 2005; 155).

. Menü yiyecek-içeceklerin planlanma, malzemelerin satın alınması ve servis hizmetinin uygulanmasına aşamaların da bir yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Menü, aynı zamanda yiyecek-içecek uygulamalarının her alanını etkileyen bir denetim aracı görevi de görmektedir. Menü Yiyecek-içecek işletmeleri için yatırım alanını belirler ve yatırım alanını belirlerken önemli bir başlangıç noktası halini alır. Bunların haricinde menü maliyet denetimini de sağlamaktadır (Rızaoğlu ve Hançer, 2005: 11 ) . Kısacası menü,

yiyecek-içecek faaliyetlerinin yürütülmesinde ve planlanmasında vazgeçilemez bir unsurdur. Bir yiyecek-içecek işletmesinin başarisında müşteri, ambiyans ve menü en önemli üç oğeyi oluşturmaktadırlar. Eş öneme sahip olduğu düşünülen bu oğelerden herhangi biri eksik olduğunda ve uygulanmadığında diğer oğelerin olumsuz etkilediği ve istenilen başarıya ulaşılmayacağı açıklanmaktadır ( Angelo ve Vladimir, 1999, s.119-120).

Yiyecek-içecek işletmesi, kaliteli bir imaj ve insanların gözünde sağlıklı bir profil oluşturabilmek için; sunulan yiyecek-içecekler, personel, servis, fiyat, ambiyans, mevki, hedeflenen müşteri tipi, yiyecek-içecek tesisinin yönetim felsefesi, yönetim şekli, kurum kültürü ve kişiliği gibi çok sayıda oğenin karışımından yararlanmalıdır. Bahsedilen imajın gelişmesinde en önemli faktörün ise menü olduğu belirtilmektedir ( Knight ve Kotschevar, 1979). Menü yiyecek-içecek işletmesinin vitrinidir (Kazarian, 1977, s.53).Bir taraftan müşteri beklentilerinin tatmin edilmesini sağlayan menü diğer taraftan da yiyecek-içecek departmanı için bir plan olarak görev yapmaktadır. Bir yiyecek-içecek işletmesinde yönetim fonksiyonları arasında uyumu sağlayan faktörlerin ilk basamağı olan menünün yiyecek-içecek işletmelerinde şu görevleri yerine getirdiği belirtilmektedir (Rızaoğlu ve Haer, 2005: 12-16; Türkan, 2009: 73 ) .

1. Hangi yiyecek-içecek malzemelerinin satın alınması gerektiğini belirler.
2. Sunulan yiyecek-içeceklerin beslenme içeriğini gösterir.
3. Personel yerleştirme gerekleri menüye dayanır.
4. Hangi araç ve gereçlerin alınması gerektiğini belirler.
5. İşletmenin tesis planı, n hizmet gereklerini ve işletmenin yerini belirler.
6. Maliyet ve denetim işlemlerini belirler.
7. Yiyecek-içecek ve servis gereklerini belirler.

8. Yiyecek-içecek tesisinin pazarlama planını yürüten bir araçtır.

Yukarıda sıralandığı üzere işletmeler acısında yönetim, denetim ve pazarlama fonksiyonları ile doğrudan ilişkili olduğu düşünülen menünün daha yararlı sonuçlar verebilmesi için hazırlanan yiyecek içeceklerin çeşitli kriterlere göre karşılaştırılması ve analiz edilmesi gerekir. Bu sebeple çalışmanın bundan sonraki kısımlarda menü analizi konusu ele alınacaktır.

### **III.3. Menü Analizi**

Menü analizi, oluşan menünün uygulanma kalitesini değerlendirmede ve menünün yeniden planlanarak oluşmasında kullanılan bir takım fonksiyon yöntemlerinden oluşur. Menünün iyi bir şekilde planlanması, sağlıklı bir fiyatlandırma ve maliyetleme sisteminin geliştirilmesi, servis personelinin eğitilmesi ( Hizmet içi eğitim ), yiyecek-içecek işletmelerin hedef müşterilerini belirlemesi ve işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek adınai stratejilerin geliştirilmesi menü analizi ile mümkün olmaktadır (Dougan, 1994: 123). Son zamanlarda post modern kültürde dışarıda yeme içme olayının artmasından dolayı işletmeler menü analizine önem vermeleri ve denetim aracı olarak analizlerden faydalanması gerektiği düşünülmektedir (Rızaoğlu ve Hacer, 2005: 226 ).

### **III.4. Menü Analizinde Kullanılan Yöntemler**

Menü analizde farklı metotlar kullanılmakla birlikte, bu metotlar işletmeden işletmeye göre farklılık göstermektedir. Yiyecek-içecek işletmelerinde yaygın olarak kullanılan menü analiz yöntemleri aşağıda açıklanmaktadır (Fuller ve Waller, 1991; Kotschevar, 1987; Ninemeier, 1982: 251-252; Maviş, 2005: 194-195; Davis ve Stone 1986: 190-191).

### **III.4.1. Geçmiş Satış Verilerinin Analizi**

Bir yiyecek-içecek işletmesi için geçmiş satış verileri, menüde yer alan yiyecek-içeceklerin gerçek satışlarını ifade eden ayrıntılı kayıtlardır. Gerçek anlamda karşılaştırma, kıyaslama ve tahminleme için belirli dönemde gerçekleşen fiili satışlar, o dönemlere ilişkin için tahmin edilen satışlarla birlikte kayıt edilmeli (Ninemeier, 1982: 251-252) ve sonrasında toplam bir çizelge halinde gösterilmelidir. Bunun nedeni, oluşturulan bilgileri yönetim departmanına hızlı, sağlıklı ve özet bir rapor şeklinde iletmeğdir. Bu durumda yönetim, veriler üzerinde yeni işlemler yaparak zamanı değerlendirme becerisi kazanıp kararların hızlı alınmasını sağlar. Eğer birden fazla tesis varsa, bu tesislerin her biri için ayrı ayrı satış verileri takip edilmektedir. Yiyecek-içecek satışlarının karşılaştırılmasının daha sağlıklı olacağı düşünülmektedir ( Davis ve Stone 1986: 190-191).

İşletmelere ait verilerinin kayıt edilmesi yoğun bir emek harcanmasını gerektirir ve ayrıca zaman alıcıdır. Bu sebeple bazı yiyecek-içecek işletmelerinde kayıt işlemlerinin yapılması aşamasında elektronik kayıt edicilerin kullanılmasının daha ekonomik ve sağlıklı olacağı açıklanmaktadır (Maviş, 2005: 194–195).

### **III.4.2. Üretim Raporları**

Bir yiyecek-içecek işletmesi için belli bir zaman süresi içinde fiziksel miktarlar veya tutar itibarıyla yiyecek içecek planlaması aynı zamanda satış hacminin tahmin edilmesini sağlayan raporlardır. (Dittmer ve Griffin, 1980: 161). Üretim raporları analizi, menüde yer alan her yiyecek-içeceğin satılması düşünülen porsiyon sayılarını gösterir. Haftalık veya aylık olarak hazırlanan bu raporlar mutfak şefi ve emrinde çalışan personeller için üretim amaçlarının belirlenmesi ve bu amaçlar doğrultusunda

kullanılabilir. Yiyecek-içecek üretim planlamasının amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Davis ve Stone 1986,: 190-191; Rızaoğlu ve Hançer, 2005: 231).

- 1-) Yiyecek-içecek işletmesi için yiyecek-içecek maliyet denetimini kolaylaştırmak
- 2-) Yiyecek-içecek malzemelerin ve özellikle bozulabilir olanların uygun miktarlarla satın alınmasını sağlamak
- 3-) Uygun stok düzeylerinin sürdürülmesini sağlamak.
- 4-) Artan yiyecek-içecek sorununu zmek, bunların yeniden nasıl değerlendirilebileceğine karar vermek ve yetersiz yiyecek-içecek ve malzemelerin bulunması halinde ortaya çıkacak müşteri tatminsizliğinin en aza indirilmesini sağlamak.
- 5-)Belli bir öğünde sunulacak yemeklerin sayısı ve buna bağlı olarak kullanılacak malzeme miktarını tahmin ederek yiyecek-içecek üretim dengesini sağlamak.
- 6-)Gerçekleşen ve tahmin edilen yiyecek-içecek satış hacimleri arasında karşılaştırma yapılmasını sağlamak ve gerekiyorsa düzeltici önlemleri almak.

### **III.4.3. Menü Karmaşı Yöntemi**

Menü karmaşı, toplam satışa kabul edilir bir düzeyde katkı sağlayan yiyeceklerin oluşturduğu bir bileşimdir. Menü karmaşı yöntemi, menüde yer alan herhangi bir yiyeceğin diğer yiyeceklere kıyasla ne lde satış yaptığının belirlenmesi olgusuna dayanır ve en önemlisi her yiyeceğin toplam satışa katkı sağlaması gerekmektedir

( Rızaoğlu ve Hançer, 2005: 232).

Bu yöntemde her yiyecek-içeceğin toplam satışa katkıları eşit olarak kabul edilir. Örneğin, bir menüde 10 ayrı yiyecek yer alıyorsa her yiyeceğin toplam satışa katkısı

%10 olur. Menüde 4 ayrı yiyecek yer alıyorsa her yiyeceğin toplam satışa katkısı %25 olacaktır. Tam bir menüde bir yiyeceğin toplam satışa olan yüzdesini belirlemek için 100 rakamı satılan yiyeceklerin sayısına bölünür. Fakat hiçbir menü tam bir menü olarak düşünülmez. Menüde yer alan her yiyecek toplam satışa farkı yüzdelerle katkıda bulunabilir. Örneğin, 10 ayrı yiyeceği içeren menüde yarım piliç toplam satışa % 40 katkı sağlarken, İskender kebab % 10 katkı sağlayabilir (Rızaoğlu ve Hancer, 2005: 233). Bu örneklemeden yola çıkarak menü karması, bir yiyeceğin beğenilme derecesini ifade etmektedir ve aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır (Aktaş ve Özdemir, 2007: 137).

$$\text{Beğenilme Derecesi} = \frac{\text{Yiyeceğin Satış Miktarı}}{\text{Tüm Yiyeceklerin Toplam Satış Adedi}}$$

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

Menü karmasındaki yiyeceklerin katkı yüzdeleri, bu katkı çarpanı ile çarpılarak “optimal menü karması yüzdesi” belirlenir. Daha sonra yiyeceğin katkı yüzdesi ile optimal

menü karması yüzdesi karşılaştırılarak toplam satışa kabul edilebilir bir katkı yapısı yapılmadığı belirlenir.

**Tablo 3.4.3 Menü Karması**

Menü Karmasındaki Yiyecek Sayısı	Tam Bir Menüye Göre Her Yiyeceğin Katkı Payı (%)	Katkı Çarpanı	Optimal Menü Karması Yüzdesi
5	% 20	% 90	% 18 (0,2 x 0,9)

**Kaynak:** (Rızaoğlu ve Hancer, 2005: 233)'dan yararlanılmıştır.

Menü Karması ait örnek tablo:1 üzerinde verilmektedir. Menü karmasında yer alan yiyecek çeşidi arttıkça, katkı çarpanı da düşük belirlenir. Düşük seçilmesinin sebebi müşterilerin menüden seçim olanakları artmakta bu sebeple belirli yiyeceklerin seçilme şansı da azalmaktadır. Bu durumda sunulan yiyecek çeşidi arttıkça menü karması yüzdesi de düşük olmaktadır (Rızaoğlu ve Hancer, 2005: 233).

#### **III.4. 4. Katkı Payı Yöntemi**

Katkı payı her yiyeceğin menü fiyatından o yiyeceğin maliyet bedeli çıkartılarak elde edilir. Bu yöntemde yiyeceğin satış fiyatı üzerinde değil, yiyecek maliyetinin hangi maliyetleri kapsaması gerektiği üzerinde tartışmalar yapılmaktadır. Bir yiyeceğin standart reçete maliyeti genellikle bilinmektedir. Lakin yiyeceklerin işçilik bedeli ve sabit maliyetlerinin standart reçete maliyetine dağıtılması sırasında güçlükler ortaya çıkar. Maliyetlerin dağıtılması yiyecek-içecek işletmelerinin geçmiş yıllarda kazandıkları tecrübeler ön plana çıkmaktadır (Rızaoğlu ve Hancer, 2005: 233). Örneğin, yüksek bir standart reçete maliyetlerine sahip bir yiyecek daha kısa zamanda hazırlanabilir. Bu durumda bu yiyeceğin işçilik maliyeti daha düşük olur. Dolayısıyla, düşük standart

reçete maliyetlerine sahip bir yiyecek, işçilik maliyetinin yüksek olması nedeniyle toplam kara daha az katkı sağlarken, standart reçete maliyeti yüksek fakat işçilik maliyeti düşük bir yiyecek daha fazla katkı sağlayabilmektedir (Maviş, 2005: 197).

#### **III.4. 5. Beğenilirlik İndeksi Yöntemi**

Bir yiyecek-içecek işletmesinde satılan her yiyecek ve içecek sayısı toplam yiyecek ve içecek sayısına bölünerek elde edilen yüzdeler Beğenilirlik indeksi yöntemi denir. Yüzdesi yüksek yiyeceklerin beğenilirlikleri yüksek olduğu kabul edilmektedir. Yüzdesi çok düşük yiyecekler ya menüden çıkarılır yada beğenilirliklerini artırmak için çeşitli çalışmalar yapılır (Aktaş ve Özdemir, 2007: 139).

#### **III.4.6. Kar Ve Zarar Yöntemi**

Bu yöntemde yiyecek-içeceklerin, katkı payları, beğenirlik oranları ve maliyet yüzdelerine ek olarak değişken ve değişmez maliyetleri de dikkate alınmaktadır (Pavesic, 1985). Kar/zarar yönteminde menüde yer alan yiyecek-içeceğin kar/zarar durumunu gösteren rapordan yararlanılır. Yiyecek-içeceklerin kar/zarar analizi için öncelikle kar/zarar durumlarını gösteren bilgilere gerek vardır. Bu kapsamda yiyecek içeceklerin;

- Satış fiyatlarına
- Satış miktarlarına
- Her bir yiyeceğe ait satış tutarlarına (satış fiyatı x satış miktarı)
- Değişken maliyetlere
- Sabit maliyetlere ilişkin verilere ihtiyaç vardır.

Her bir yiyeceğe ait değişken maliyet, yiyeceğe ait standart reçete maliyeti ile direk işçilik giderlerinin toplamı satış miktarı ile çarpılarak hesaplanmaktadır. Kar veya



zarar durumu ise; yiyeceğe ait satış tutarından toplam maliyet çıkarılarak hesaplanır (Rızaoğlu ve Hancer, 2005: 233).

#### **III.4. 7. Menü Çarpan Analizi**

Menü çarpan analizinin en önemli katkısı menüde yer alan kalemlerin değiştirilme zamanının gelip gelmediği ya da fiyat ayarlamaları ve kalemlerin maliyetlerini düşürmeye karar vermeyi gündeme getirir ( Kotschevar, 1987). Menü çarpan analizi menü içindeki yiyecek ve içeceklerin durum analizi yapılırken aynı zamanda yiyecek ve içeceklerin beğenilirliği, satış ve gelir verileri, maliyetlere etkisi, toplam kara katkı oranını ortaya koyar.

#### **III.4. 8. Portföy Analiz Yöntemi**

Menü analizinde hem “beğenilme derecelerini” hem de “katkı paylarını” birlikte ele alarak analiz yapılabilen bir yöntem olan portföy analiz yöntemi (Hayes ve Huffman, 1985) yiyeceklerin beğenilme dereceleri ve katkı payları açısından düşük ya da yüksek sınıfta olmalarına göre dört hücreli bir matris (dört kutu analizi– four box analysis) üzerine yerleştirilmeleri esasına dayanan bir yöntem olarak açıklanmaktadır (Ninemeier, 1995: 121). Bu yöntemde menüde yer alan yiyecek-içecekler hem pazarlama aşamasında hem de fiyatlandırmada Portföy analizi yöntemiyle karlılıktaki başarısı açısından yiyecek-içecek değerlendirilmekte ve sınıflandırılmaktadır. Yöntemin uygulanışı şöyledir (Smith,1983:231; Aktaş ve Özdemir, 2007: 146);

- 1- Menüde yer alan her yiyecek için belirli bir döneme ait gerçekleşen ya da tahmin edilen satış miktarlarının belirlenmesi,
- 2- Optimum menü karmasının belirlenmesi,
- 3- Her yiyeceğin beğenilirlik derecesine göre sınıflandırılması,

- 4- Her yiyeceğe ait katkı paylarının hesaplanması,
- 5- Ağırlıklı ortalama katkı payının bulunması,
- 6- Her yiyeceğin katkı payları açısından sınıflandırılması,
- 7- Menüde yer alan her bir yiyeceğin beğenilme dereceleri ve katkı paylarına göre dört hücreli matris üzerine yerleştirilmesi,
- 8- Matris üzerinde yiyeceklerin yer aldığı hücreye göre her bir yiyecek için geliştirilebilecek stratejilerin belirlenmesi. Aşağıda portföy analiz yönteminde kullanılan ve yiyeceklerin beğeni ve katkı durumlarına göre buldukları yerleri gösteren bir matris örneği yer almaktadır:

**Tablo 3.4.8:** Menü Matris Örneği

Optimal Menü Karması Çizgisi	Yüksek	<b>PLOWHORSE</b> - BEYGİRLER - ÖNDERLER	<b>STARS</b> - YILDIZLAR
	Düşük	<b>DOG</b> - KÖPEKLER - - KAYBEDENLER	<b>PUZZLES</b> -UYUYANLAR -SORUNLULAR
		Düşük	Yüksek
Ortalama Menü Katkı Payı Çizgisi			

**Kaynak:** (Ninemeier, 1995: 111–121)'dan yararlanılmıştır.

Menü analiz yöntemleri içerisinde menü mühendisliği olarak açıklanan bu yöntem menüde yer alan yiyecek-içeceklerin sistematik olarak analizi ve değerlendirmesi iyi veya zayıf olarak sınıflandırılması için tasarlanmıştır. Müşteri talebine önem verilerek, menünün her parçasının katkı payı ve görelî performansı kıyaslanılır. Her parça Yıldızlar, Uyuyanlar, Önderler ya da Kaybedenler gruplarından birine tayin edilerek analiz

sonuçlarına ulaşılır (Bölükoğlu ve Taşpınar, 2010: 431). Katkı ve beğeni derecelerine göre sıralanan yiyeceklerin yer alacağı gruplar, özellikleri ve işletmeler açısından yapılması gerekenler izleyen paragrafta açıklanmaktadır.

**Yıldızlar;** menüdeki bazı ürünler yüksek kar sağlayan ve popüler olan ürünlerdir. Menünün en iyi yere sahip olan bu ürünler ayrıca menünün en güçlüleri olarak, diğer ürünlere katkı sağlar ve menünün daha iyi tasarlanmasına ve planlanmasına yardımcı olurlar. Yıldızlar olarak gruplandırılan tüm yiyeceklerin sunumu, miktarı ve kalitesi için şartlar net ve kesin olmalıdır. Yıldızların fiyat esnekliği satış fiyatları biraz yükseltilecek test edilmelidir. (Maviş, 2005: 200). En yüksek fiyatlı yıldızlar menüde yer alan diğer yiyeceklerden daha az düzeyde fiyata duyarlı olabilir. Bu doğrultuda, yıldızlar ürün ve işçilik giderleriyle yüksek bir paya sahip olurlar. Bununla birlikte, kişisel satış yöntemiyle promosyon uygulanabilir, menü üzerinde yemeğin konumu yeniden düzenlenebilir.

**Önderler;** Menüde beğenirlik açısından yüksek, menüye katkı payı açısından düşük olarak yer alan yiyecekler Önderler grubunu oluşturmaktadır. Bu durumda bu ürünler menüden çıkarılamaz. Önderler talep yaratıcı ve müşterileri cezbeden yiyecekler olarak kabul edilir. Satış fiyatı arttırılabilir, daha ucuz malzeme kullanılarak ve porsiyon ölçüleri düşürülerek yemeklerin maliyeti aşağıya çekilebilir. Önderler yiyecek-içecek işletmesinin müşteriler tarafından tercih edilmesinin önemli bir nedeni olarak açıklanmaktadır (Maviş, 2005: 200). Fiyata duyarlı olan Önderler grubu yiyeceklerinin fiyatlarını arttırırken çok titiz ve dikkatli olmak gerekir. Eğer bir önderin fiyata karşı çok duyarlı olduğu görülürse, fiyatına sadece yiyecek-içeceğin maliyet artışı eklenmelidir. Satışı arttırıcı çabalarla talep daha karlı yiyeceklere dönüştürülmelidir. Fiyat esnekliği yüksek olduğu dönemlerde dahi aynı doğrultuda sürdürüle bilen bir yiyeceğin imajı çok iyi durumda olduğunu gösterir. İşçilik ve beceri durumunu belirlemek için her önderin

doğrudan işçilik maliyeti saptanmalıdır (Bölükoğlu ve Taşpınar, 2010: 432). Eğer bir önder yüksek derecede bir beceri gerektiriyorsa veya bu önder emek yoğun bir yiyecek işe fiyat artışının yapılması düşünülebilir. Müşterilere hissettirmeden yiyeceğin standart porsiyon büyüklüğü azaltılabilir bu durum fiyat arttırılması mümkün olmadığı takdirde yapılır. Bir önderin katkı payının yükseltilebilmesi için bu önderin yan yiyeceklerle pazarlanmasına gidilebilir. Önderler iyi seçenekler yaratılarak pazarlanmaya çalışılmalıdır. Örneğin, pırzola gram olarak, külbastı yan yiyeceklerle birlikte satışa sunulabilir (Rızaoğlu ve Hançer, 2005: 237)

**Uyuyanlar (Sorunlular);** menüde katkı payı açısından yüksek ve beğenirlik açısından düşük olan yiyeceklerin oluşturduğu gruptur. Bu yiyecek maliyetleri yüksek olabilmektedir ancak satış fiyatlarından yüksek olması katkı paylarının da yüksek olmasını sağlamaktadır. Kısa bir ömürleri vardır, çok ustalıklı veya emek yoğun bir şekilde sunulmayı gerektirirler ve uygun bir kaliteden yoksundurlar. Dolayısıyla menüden çıkarılabilir ya da sağlıklı bir menü kalemi durumuna getirilmek için değiştirilmesi gerekebilir. Bu amaç doğrultusunda sorunluların satış fiyatı düşürülebilir, yeniden konumunu belirlemek için menüde göze çarpan bir yere yerleştirilebilip yeri değiştirilebilir, adı farklılaştırılabilir ya da tabldot paket halinde sunularak bir değer yaratılmaya çalışılabilir. Sorunlular grubunda yer alan yiyeceklerin menüdeki sayıları sınırlandırılmalıdır çünkü kalite uygunluğunda güçlükler yaratabilir, üretimi düşürebilir, envanter ve maliyet sorunlarına neden olabilir. Sorunluların işletme imajı üzerindeki etkileri de iyi bir şekilde incelenmeli ve değerlendirilmelidir (Rızaoğlu ve Hançer, 2005: 240).

**Kaybedenler;** Menüdeki popülerliğini kaybetmiş ve toplam katkı payına etkisi düşmüş ürünlere Kaybedenler grubuna girmektedir. Bunun için yiyeceklerle ilgili bazı

değişiklikler olabilir örneğin yiyecek tasarımı değişebilir veya menüden çıkartılabilir. Kaybedenlere genellikle menüde yer verilmemelidir. Bazı müşteriler yiyeceğin bulundurulması için yiyecek-içecek yöneticisine baskı yapabilirler. Bu gibi durumları önlemenin en sağlıklı yolu, yiyeceği menüde değil, stokta bulundurarak özel bir müşteriye yiyeceği sunma imkânı elde etmektir. Bazı kaybedenler önemli bir pazar potansiyeline sahip olabilir. Bu durumda ise kaybedenlerin daha beğenilir yiyeceklere dönüştürülmesi gerekir (Rızaoğlu ve Hançer, 2005: 240).

Yukarıda sıralanan yöntemler beğeni ve katkı durumlarına göre yiyecek gruplarını çeşitli araştırmacılar tarafından menü analiziyle ilgili yaklaşımlar geliştirilmiştir.

### **III.5. Menü Analiziyle İlgili Yaklaşımlar**

Bir menüyü analiz etmek için son yıllarda yararlanılan farklı yöntemler mevcuttur. Sektörde yer alan işletmeler bu yöntemlerden hangisini kullanacaklarına, analizden bekledikleri yarara göre karar vermek durumundadırlar. Bu yöntemler aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

#### **III.5. 1. Kasavana ve Smith Modeli**

Bu modelin amacı, katkı payını maksimize etmektir. Kasavana ve Smith menü analizini beğenirlik ve katkı payı matrisi üzerine kurmuşlardır. Ayrıca yöntemin asıl amacı menü kalemlerinde sağlıklı, doğru ve pozitif bir yapı oluşturmak ve negatif ve pasif olanları azaltmaktır.

**Tablo 3.5.1.** Kasavana ve Smith Modeli

Optimal Menü Karması Çizgisi	Yüksek	BEYGİRLER Gümüş	YILDIZLAR Altın
	Düşük	ŞAŞKINLAR Nitelsiz	SORUNLULAR Bronz
		Düşük	Yüksek
Ortalama Menü Katkı Payı Çizgisi			

**Kaynak:** (Bölükoğlu, 2000: 229)'dan yararlanılmıştır.

Tabloyu özetleyecek olursak Ortalama menü katkı payı ise menüden elde edilen toplam satışlardan toplam değişken maliyetlerin çıkarılması ve satılan porsiyon sayısına bölünmesi suretiyle bulunur. Katkı payı aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Katkı payı} = \text{Satışlar} - \text{Maliyet}$$

Çizimde yer alan sütunlar; her bir yiyeceğe ilişkin katkı payını, satırlar ise yiyeceklerin beğenirliğini ifade etmektedir (Jones, 1994: 210) .

**Yıldızlar:** Yüksek popülariteye ve Yüksek Katkıya Sahip Yiyecekler; fiyatları yukarı veya aşağıya hafifçe değiştirilir ya da kişisel satışlarla desteklenebilir.

**Beygirler:** Yüksek popülariteye ve Düşük Katkıya Sahip Yiyecekler; fiyatı artırılır, yiyecek-içecek maliyeti düşürülür, reçete değiştirilir, daha ucuz madde kullanılır ya da porsiyonu küçültülebilir.

**Sorunlular:** Düşük Popülariteye ve Yüksek Katkıya Sahip Yiyecekler; fiyatı düşürülür, yiyecek-içecek yeniden isimlendirilir, yiyecek-içecekler menü üzerinde yeniden yerleştirilir ve kişisel satışla desteklenir.

**Şaşkınlık:** Düşük Popülariteye ve Düşük Katkıya Sahip Yiyecekler; yemeklerin porsiyon miktarı değiştirilir, yiyecek içecek yeniden dizayn edilir ya da son çare olarak menüden çıkarılabilir.

Popülarite için sınıflandırma ilkesi şöyle belirtilebilir. Bir menü kaleminin müşterilerce seçim oranı (satış karması yüzdesi) ortalama popülaritenin % 70 ini aşması durumunda o menü kalemi "yüksek" olarak tanımlanır. Ancak belirli bir menü kalemi için talep ortalama popülaritenin % 70 inden küçük gerçekleşir ise, o menü kalemi sınıflandırmada "düşük" olarak nitelendirilir (Bölükoğlu, 2000: 229).

### III.5. 2. Miller Modeli

Bu modelin amacı, genel yiyecek maliyetleri yüzdesini en aza indirmektir. Menü kalemlerinin toplam satışlar içerisindeki satış oranları ve tüm verileri ile yiyecek maliyet göre belirlendiğini ifade eden yaklaşım Miller'in orijinal matris yaklaşımıdır. Yüksek beğenirliğe ve düşük maliyet yüzdesine sahip olan menü kalemleri kazananlar olarak sınıflandırılırken düşük beğenirliğe ve yüksek maliyet yüzdesine sahip olanlar kaybedenler olarak adlandırmıştır (Kotshevar, 1987: 187). Millier matrisi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 3.5.2.** Miller Matrisi

Satış Hacmi	Yüksek	I KAZANANLAR	II MARJİNALLER
	Düşük	III MARJİNALLER	IV KAYBEDENLER
		Düşük	Yüksek
		Yiyecek Maliyet Yüzdesi	

**Kaynak :** (Kotshevar, 1987: 187)'dan yararlanılmıştır.

### III.5. 3. Pavesic Modeli

Bu modelde Pavesic yiyecek maliyet yüzdesi ve katkı payı kriterlerine dayalı bir matris geliştirmiştir. Bu matriste katkı payları yüksek ve yiyecek maliyet yüzdeleri düşük menü kalemleri mükemmeller olarak gruplanırken, yiyecek maliyet yüzdesi yüksek katkı payı düşük olanlar sorunlular olarak adlandırılmıştır (Bölükoğlu, 2000: 230). Pavesic matrisi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 3.5.3 Pavesic Matrisi**

<b>Katkı Payı</b>	<b>Yüksek</b>	I MÜKEMMELLER	II STANDARTLAR
	<b>Düşük</b>	III DURAĞANLAR	IV SORUNLULAR
		<b>Düşük</b>	<b>Yüksek</b>
		<b>Yiyecek Maliyet Yüzdesi</b>	

**Kaynak:** (Bölükoğlu ve Türksoy, 2001: 26)'dan yararlanılmıştır.

### III.5. 4. Hayes ve Huffman Modeli

Hayes ve Huffman daha önceki matris modellerindeki anlayışlara karşı çıkmışlardır. Hayes ve Huffman modelinde amaç, önceden belirlenmiş kar yüzdesine ulaşmaktır. Bunun için işletmeler “amaç değeri analizi” yapmak zorundadırlar.

**Amaç Değeri Analizi = A\*B\*C\*D formüle** ifade edilmektedir.

$$A = 1 - \text{Yiyecek Maliyeti \%}$$

$$B = \text{Menü Kalemlerin Beğenirliği}$$

$$C = \text{Satış Fiyatı}$$

$$D = 100 - (\text{Değişken maliyet \%} + \text{Yiyecek Maliyeti \%})$$



Yiyecek maliyet yüzdesi, katkı payı, beğenilirlik gibi faktörlere bağlı oluşturulan matris modellerinde, bir yiyeceğin durumunun bir diğerine bağlı olduğunu ve bundan dolayı düşük olarak belirlenen gruplar içerisinde atılmak zorunda kalacağını savunmuşlardır. Yüksek nitelikte bir menü kalemi bazen düşük gruplar içerisine itilebilir çünkü bazen düşük gruplar içerisinden kurtarılacak bir menü kalemi olabilir (Jones, 1994: 212). Bundan dolayı Kasavana ve Smith matris modelinde katkı payı ve beğenirlik kriterlerine ek olarak işçilik maliyetlerini de ele almıştır. İşçilik maliyetlerine önem verenler arasında Hayes ve Huffman'la birlikte Bayou ve Bennett ile LeBruto' da yer almaktadır.

### **III.5. 5. Bayou ve Bennett Modeli**

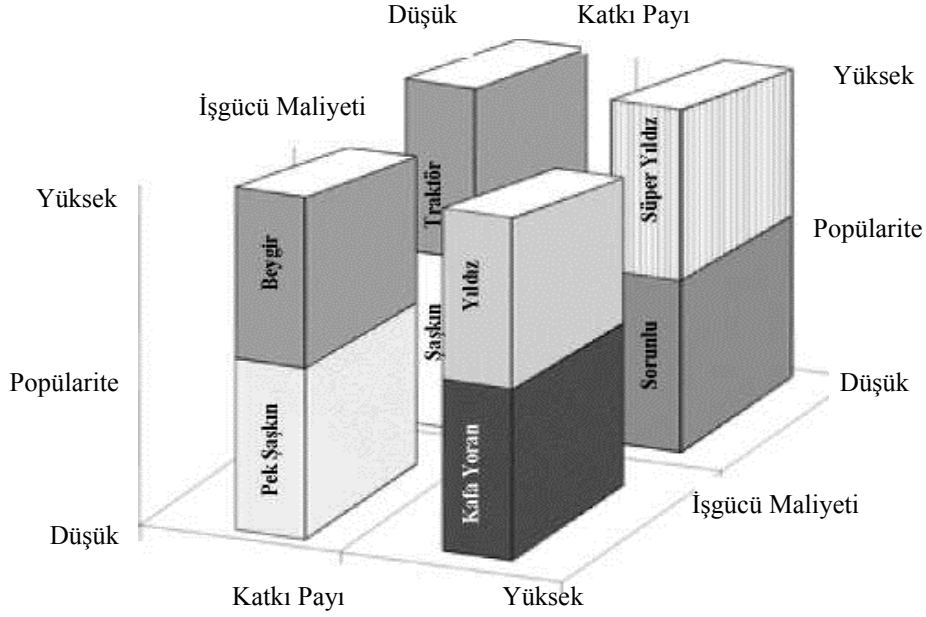
Model hiyerarşik bir sisteme dayandırmıştır ve Karlılık analizi olarak adlandırılır. Bu modele göre işletme faaliyetlerin her basamağında, farklı biçimlerde analiz edilmelidir. Restoran ve öğün grubu birinci ve ikinci basamaklarda yer alır, bu bölümler katkı formatında gelir durumuna göre analiz edilir: Satış gelirleri, yiyecek maliyeti ve de katkı payı öğünlere göre ayarlanmalıdır. İşletmenini bütünü veya öğünleri için sabit maliyetler (ücretler, bakım – onarım ve pazarlama) tanımlanır. Bu maliyetler katkı payından çıkarıldığında “öğün grubu” olarak ifade edilir. Bu öğün gruplarına dağıtılması mümkün olmayan; yönetici maaşları, kira, sigorta ve amortisman gibi geri kalan tüm sabit maliyetler belirlenerek bütün işletmeye dağıtılması sağlanır. Böylelikle restoranın genel karlılığı ortaya çıkmış olur (Bölükoğlu ve Türksoy, 2001: 26). Bu modele göre yiyecek- içecek kalemi sade bir şekilde değil işletmenin tüm fonksiyonları ve tüm koşulları ele alınarak değerlendirme yapılır. Bayou ve Bennett karlılığın üç ölçümü olduğunu belirtmişlerdir. Bunlar;

- Katkı Payı, kısa dönemli

- Bölüm payı, katkı payı ile toplam direkt sabit maliyet arasındaki fark
- Faaliyet geliri, işletmenin veya bölümün genel karlılığı

### **III.5. 6. LeBruto ve Diğer Yaklaşımlar**

Günümüzde ortaya konulan bir diğer yöntem de beğenirlik ve katkı payından öte iş gücü maliyetlerini dikkate alır. Bu yöntemde işgücü maliyetleri göz önüne alınırken işgücü maliyetlerinin ortalaması bulunur. Tecrübeli işletme yöneticileri diğer tecrübesiz yöneticilerden ayıran en büyük özelliklerden biri harcanan işgücünü düşük ya da yüksek olarak ayırabilmeleridir. Yöntemin bir eksikliği maliyetlerin ürünlere sağlıklı biçimde dağıtılmamasıdır. Çünkü yiyecek içecek işletmelerinin satışlarının zaman içerisindeki düzensiz dağılımının olmasıdır. Bu modelde, menü mühendisliği matrisini Kasavana ve Smith'in önerdiği 2x2 den 3x2 biçimine dönüştürmüştür. Böylelikle, her menü kalemi, yeniden düzenlenmekte olan menünün tüm öğelerine nispeten, işgücü gerektirmede yüksek ya da düşük olarak sınıflandırılmaktadır (LeBruto, Robert ve Quain, 1995: 13).

**Tablo 3.5.6.** LeBruto'un 3X3 Modeli

**Kaynak:** (LeBruto, Robert ve Quain, 1995: 13)'dan yararlanılmıştır.

İşgücü maliyetlerini kapsayan bu üç boyutlu matrisin kullanılması durumunda, menünün katkı payı yaklaşımı ile yönetilmesi ve böylelikle daha az sayıda müşteriye hizmet sunulabilmesi ile önceden belirlenen aynı kazanç düzeyine erişme fırsatı doğmaktadır. İşletme yönetiminin başlıca hedefi popüleritede ve katkı payında yüksek, işgücü gerektirmede düşük öğelerden oluşan bir menü düzenlemektir. İşçilik maliyet yüzdesinin aylık veya günlük olarak hesaplanarak, işletmenin gerçekleşen bu verilerinin geçmiş dönemler ya da bütçelenen öngörüler itibarıyla karşılaştırılmasıyla işgücü maliyet kontrolünde yararlanılabilen en basit yöntem halini almıştır (LeBruto, Robert ve Quain, 1995: 13).

Restoran işletmelerinde yöneticiler iş verimini artırmak ve işgücü maliyet yüzdesini kontrolleri altında tutabilmek açısından değişken ve sabit işgücünün varlığını dikkate almak durumundadırlar (Aktaş,1995; Ninemeier, 1998):

**1) Değişken İşgücü:** İş hacmi arttığında, personel ihtiyacı artar, dolayısıyla satışlar üzerinden işgücü maliyetinde de artış görülür. Aksine, iş hacmi düşünce bu gruptaki iş gören sayısının ve işgücü maliyetinin de azaltılması mümkün olur.

**2) Sabit İşgücü:** İş hacmi artsa da, azalsa da bu tür işgücünde değişme olmayacağından böylelikle iş gücü maliyeti de sabit tutulmuş olur.

İşletmenin menüsünde her yemek çeşidine göre gerçekleşen emek (işgücü) miktarının belirlenip raporlanması zor ve sağlıklı olacağından veya menü kalemlerinin işgücü maliyetini sabit ve değişken unsurlarına ayırmaktansa, belirli bir gruptaki her menü kalemine verilmesi gereken emeği / işgücünü diğer menü kalemlerine göre sıralayan bir alternatif yol seçilip izlenmesi mümkündür. Sözü edilen analizde, sıralamaların üst yarısında bulunan menü kalemlerine "yüksek" işgücü maliyeti ve grubun alt yarısında yer alan her menü kalemine de "düşük" işgücü maliyeti tanımlaması yapılmaktadır.

## IV.BÖLÜM

### ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

#### IV.1. GİRİŞ

Sosyal bilimler alanında başlıca araştırma yöntemleri nitel ve nicel araştırma olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Nicel araştırmada daha çok sayısal veriler kullanılırken, nitel araştırma daha çok gözleme dayalı bir araştırma türüdür. Nicel araştırmalar sayılarla ifade edilebilen ve araştırılan konuda kaç kişinin o konuya dâhil olup olmadığını gösteren araştırmalardır. Nicel araştırmalarda yapılan ölçümler tekrarlanabilir ve objektiftir (Kaplan, 1984: 390).

Nitel araştırmalar ise “neden” ve “niçin” sorularına cevap arayan araştırmalardır. Nitel araştırma; gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2004: 35). Bu çalışmanın izlenen bölümünde sosyal bilimlerde kullanılan nitel araştırma yöntemleri anlatılacak, daha sonra bu araştırmada kullanılan yöntem olan örnek olay araştırması detaylı bir şekilde incelenecektir.

#### IV.2. Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri

Sosyal bilimlerde kullanılan nitel araştırma yöntemleri; deney, anket, tarihi çalışma, arşiv bilgilerinin analizi ve örnek olay araştırması olarak sıralanabilir (Yin, 1984: 4-9).

**Tablo 4.2.** Araştırma stratejileri

Araştırma Yöntemi	Araştırma Sorusunun Türü	Olaylar üzerinde Kontrolün gerekiyor mu?	Olay çağdaş konulara Odaklı mı?
Anket	Nasıl, niçin	Hayır	Evet
Deney	Nasıl, neden	Evet	Evet
Arşiv analizi	Kim, ne, nerede, ne kadar	Hayır	Evet/hayır
Tarihi çalışma	Nasıl, niçin	Hayır	Hayır
Olay çalışması	Nasıl, neden	Hayır	Evet

**Kaynak:** (Yin, 1984: 26)'dan yararlanılmıştır.

Bu tablodan da anlaşılacağı üzere deney; nasıl ve niçin sorularına cevapların arandığı, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün gerektiği ve modern konularla ilgili bir araştırma yöntemidir. Anket; nasıl niçin sorularını cevaplayan, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün gerek olmadığı yöntemdir. Arşiv analizi de; kim, ne, nerde, ne kadar sorularını cevaplayan, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün gerek olmadığı yöntemdir. Tarihi çalışma; nasıl ve niçin sorularının sorulduğu, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün gerek olmadığı ve tarihi olaylarla ilgili çalışmaları kapsayan bir araştırma yöntemidir. Son olarak ise olay çalışması nasıl ve niçin sorularını cevaplayan olaylar üzerinde araştırmacının kontrolünün olmadığı ve güncel olaylarla ilgili araştırmalardır ve izleyen bölümlerde olay çalışması yöntemi incelenecektir (Köklü, 1994: 771).

### IV.3. Olay Çalışması Yöntemi

Son yıllarda muhasebe alanındaki çalışmaların teori ile pratik arasındaki farklılıkların neler olduğunu ortaya koymak amacıyla örnek olay araştırmalarına olan ilgi ve merak artmıştır. Yönetim muhasebesi alanında daha detaylı pratik bilgi çalışmalarına gerek duyulduğundan, önceleri araştırma yöntemi olarak kullanılan gözlem yerini örnek olaya bırakmıştır (Scapens, 1990: 259)

Örnek olay araştırması; Örnek olay deneysel bir inceleme olup çoklu delil kaynaklarının kullanıldığı ve olay ile olayın içindeki bulgular arasındaki sınırlar yeterince açık olmadığında gerçek hayatın içinde oluşan tabii bir olayı araştırır (Anderson, 1990: 158). Örnek olay araştırması için kanıtların türü, veri toplama metodu ve araştırma stratejisi önemli faktörlerdir (Yin, 1981: 59). Diğer araştırma türlerinden ayrılan yönlerinden yola çıkarak, örnek olay çalışmasının “nasıl” ve “niçin” sorularını temel alan, araştırmacının kontrol edemediği bir olgu ya da olayı derinliğine incelemesine olanak veren araştırma yöntemidir (Yin, 2003: 1).

Örnek olay araştırması, olgunun tanımlanması, teoriyi test etmek, teoriyi genellemek gibi çeşitli amaçlar için kullanılabilir (Eisenhardt, 1989: 535; Darke, Shanks ve Broadbent, 1998: 275).

#### IV.3. 1. Olay Çalışması Türleri

Her ne kadar örnek olay metotları değişme içinde olsa da dört genel çalışma stilini açıklamakta yarar var. Bunlar; tanımlayıcı, deneysel, keşifsel ve açıklayıcı örnek olay araştırmalarıdır (Scapens, 1990: 265; Koşan, 2007: 105; Köklü, 1994: 772).

**1-Tanımlayıcı (Descriptive) Olay Çalışması:** Uygulamada kullanılan muhasebe sistemlerini, prosedürlerini ve tekniklerini tanımlayan, bilgi veren çalışmalardır (Koşan,

2007: 105; Scapens, 1990: 265; Köklü, 1994: 772). Farklı ve benzer uygulamaları tespit edebilmek amacıyla birden çok işletme bu çalışmayı kullanmaktadır. Amaç muhasebe uygulamalarının tanımının yapılması, diğer araştırma çalışmaları için temel teşkil ettiği için araştırmacılara faydalar sağlamaktadır (Koşan, 2007: 106).

**2-Keşifsel (Exploratory) Olay Çalışması:** Muhasebe uygulamalarının nedenlerinin ortaya koyulması için yapılan çalışmalardır. Genellenmek istenen hipotezler için ön çalışma niteliğindedir. Keşifsel olay çalışmasının amacı daha kapsamlı bir çalışma için değerlendirme sorularının, ölçümlerinin ve analitik stratejilerin geliştirilmesidir (Köklü, 1994: 773).

**3-Deneysel (Experimental) Olay Çalışması:** Muhasebe uygulamaları için araştırmacılar tarafından yeni geliştirilen prosedür ve tekniklerin uygulandığı çalışmalardır. Bu çalışmalarda geliştirilen yeni teknikler geleneksel yöntemlerle karşılaştırılmakta ve üstün, zayıf yönleri ortaya konmaktadır. Deneysel olay çalışmaları yeni uygulamaların uygulanmasını ve bu uygulamalar sonucunda elde edilecek yararları ortaya koymak amacıyla yapılır (Koşan, 2007: 106; Köklü, 1994: 773).

**4-Açıklayıcı (Explanatory) Olay Çalışması:** Muhasebe uygulamalarının nedenlerinin açıklanması amacıyla yapılan çalışmalar olup, neden sorusuna cevap aranmaktadır. Açıklayıcı olay çalışması daha yüzeysel yapılmaktadır. Genellemelere ulaşılmasından ziyade teorinin anlaşılması ve açıklanması amaçlanır (Koşan, 2007: 106; Scapens, 1990: 266).

Olay çalışmasında karşı araştırmacıların önyargıları üç başlık altında toplanmış ve şu şekilde sıralanmıştır (Yin 1984:9-10): İlk önyargı, olay çalışması yanlış olduğunun düşünülmesidir. İkinci önyargı, olay çalışması sonucunda elde edilen sonuçların



genellenemeyeceğidir. Ancak olay çalışması sadece bir örnek değildir. Üçüncü önyargı, ise olay çalışması çok uzun zamanlar alacağıdır ve bu kadar uzun zaman sonunda elde edilecek verilerin anlaşılmaz ve karışık sonuçlar olduğudur.

#### **IV.3. 2. Olay Çalışmasının Aşamaları**

Olay çalışması yapılırken izlenebilecek aşamaları sekiz başlık altında incelemek mümkündür ( Koşan, 2007: 108; Scapens, 1990: 272; Köklü, 1994: 773; Darke ,Shanks ve Broadbent, 1998: 281):

**1-Araştırma Sorularının Geliştirilmesi:** Olay çalışmaları “niçin” ve “nasıl” sorularına cevap vermek üzere yapılan çalışmalardır. Çalışmaya başlamadan önce araştırmacının araştıracağı konuya yönelik araştırma sorularını geliştirmesi gerekmektedir. Olay çalışmasının yapılacağı işletmenin de çalışmaya destek vermesi için hazırlanacak araştırma sorularının ilginç ve önemli olması beklenmektedir.

**2-Araştırmanın Alt Problemlerinin Geliştirilmesi:** Her alt problem araştırmacıyı odaklanması gereken tek bir alana yönlendirmektedir. Bazı konular için genel problem alt alanlara bölünmedikçe araştırma konusuna ilişkin ayrıntılı yanıtlar bulmak mümkün olmayabilir. Ancak her çalışmada alt problemlerin olması gerekli değildir. Eğer araştırmanın amacı yeni bir şeyi veya bilinmeyeni ortaya çıkarmaksa bu konuya ilişkin alt problemler geliştirmek mümkün olmayabilmektedir.

**3-Analiz Biriminin Saptanması:** Analiz biriminin saptanması aşamasında olayın ne olduğu belirlenmeye çalışılır. Analiz birimi, araştırmacının hakkında bilgi toplayacağı unsurlar olarak tanımlanmaktadır. İyi belirlenmiş bir araştırma problemi analiz biriminin ne olması konusunda da yardımcı olmaktadır

**4-Çalışılacak Durumun Belirlenmesi:** Araştırma probleminin en iyi şekilde ortaya konulabilmesini sağlayacak durum ya da durumların saptanması gerekmektedir. Bu sebeple araştırma problemi için hangi durumların uygun olduğu ve bu durumlara araştırmacının ulaşabilirliğinin belirlenmesi gereklidir.

**5-Araştırmaya Katılacak Bireylerin Seçilmesi:** Araştırmacının belirlediği duruma göre kimleri çalışmaya dâhil edeceğini belirlenmesi gerekir. Çalışılacak konuya göre çalışılacak yerde kimlerin bu konuyla ilgili olabileceğinin belirlenmesi gerekir.

**6-Verinin Toplanması ve Toplanan Verinin Alt Problemlerle İlişkilendirilmesi:** Bu bölümde alt problemlerde dikkate alınarak veri toplama yöntem ve yöntemleri belirlenir. Veriler toplanırken araştırmacının niteliği açısından verilerin birden fazla kaynaktan toplanması, bu verilerin nasıl elde edildiğinin açık bir şekilde belirtilmesi ve düzenli bir veri tabanının oluşturulması gerekir.

**7- Verinin Analiz Edilmesi ve Yorumlanması:** Veriler araştırmacının başında oluşturulan alt problemlere bağlı olarak düzenlenip yorumlanabilmektedirler. Bundan dolayı veri toplama sürecinde toplanmış ancak problemlerle ilişkili olmayan veriler yorum aşamasında dışarıda bırakılmaktadır. Aynı zamanda bu aşamada literatüre ve yapılmış diğer çalışmalara da uyumlu sonuçların ortaya çıkıp çıkmadığına da dikkat etmek gerekmektedir.

**8-Olay Çalışmasının Raporlaştırılması:** Bu araştırma yönteminde çok fazla veri toplanır. Amaç bu kadar fazla veri içinde sadece gerekli olan verilerin analiz edilip raporlanabilmesidir. Bu noktada geniş açıklamalar ve betimlemeler kullanılarak problem ve problemlere çeşitli yanıtlar verilmeye çalışılmaktadır.

### **IV.3. 3. Olay Çalışması Yönteminin Yararları**

Olay çalışması yönteminin temel faydası derinlemesine ve detaylı olarak yapılan araştırmalar neticesinde yönetim problemlerinin daha iyi anlaşılması olarak açıklanmaktadır, bu araştırma türü için veriler gözlem, anket gibi nitel kaynaklardan elde edilebileceği gibi fiziksel bir takım kanıtlar gibi nicel kaynaklardan da elde edilebilmektedir ( Kaplan,1986: 442). Olay çalışması, maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında araştırma yapan araştırmacılar için en uygun araştırma yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir (Tanış, 1997: 189). Olay çalışmasının, diğer araştırma yöntemleri için temel oluşturması, sürekli değişen olayların anlaşılması, detaylı incelemeler sayesinde alternatiflerin güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenebilmesi gibi diğer avantajlar sıralana bilmektedir (Kaplan, 1986: 445-446). Ayrıca örnek olay araştırmalarının bir diğer yararı ise araştırmacının bağımsız olmasıdır (Eisenhardt, 1989: 548 ). Araştırmacı daha önce yapılan çalışmalardan ve araştırmalardan bağımsız bir şekilde kendine özgü bir yol izleyebilir.

### **IV.3. 4. Örnek Olay Çalışmanın Dezavantajları**

Örnek olay çalışmasında önemli olan teorinin geliştirilmesi ve genellenmesi amacıyla toplanan ve değerlendirilen kanıtların çok özenli ve dikkatli bir şekilde elde edilmesidir. Bundan dolayı örnek olay çalışmasının kendi içsel zorlukları mevcuttur (Koşan, 2007: 107). Örnek olay çalışması ile elde edilen sonuç genelleştirilememektedir. Bunun nedeni ise örnek olay çalışmasının sadece bir işletme, ya da bir analiz biriminde uygulanmasıdır. Örnek olay çalışmasının zorluklarını ve problemleri üç başlık altında incelenmektedir (Koşan, 2007: 107; Scapens, 1990: 276-277). Birincisi örnek olayın sınırlarının çizilmesinin zorluğudur. Araştırmacı örnek olay için sınırlamalar getirmek zorundadır. Bu sınırlamalar örnek olay için açık sınırlamalar getirilmelidir. Bu

araştırmacılar seçilen konunun detaylı bir şekilde incelenmesine ve diğer araştırmacıların da diğer alanlarda çalışmalar yapabilmesine olanak sağlar. Örnek olay araştırmacısı için ikinci zorluk ise araştırılan sosyal gerçeğin doğasından kaynaklanmaktadır. Sosyal sistemler doğal varlıklar değildirler ve insanlardan bağımsız bir şekilde anlaşılabilirler. Ayrıca, araştırmacı sosyal olayları tarafsız bir şekilde açıklayamaz. Hatta sosyal olaylar araştırmacı tarafından yorumlanmaktadır. Örnek olay araştırmaları da sosyal olayların yorumlanmasını temsil eder ve yorumlayanın yargılarını içerir. Bu yanlılığın en aza indirilmesi gereklidir. Örnek olay çalışmasının üçüncü zorluğu ise araştırmacının araştıracağı konu ile ilgili önyargıları şeklinde sıralanabilmektedir.

#### **IV.3. 5. Araştırma Yöntemi Olarak Olay Çalışması**

Bu çalışmada araştırma yöntemi olarak kullanılan olay çalışması, tek bir işletmenin faaliyetlerini belirlenen zaman dilimi içerisinde incelemeye imkân veren bir yöntem olarak açıklanmaktadır. Araştırma yöntemi olarak olay çalışmasının seçilmesinin asıl amacı elde edilecek sonuçların diğer yöntemlere oranla daha derin ve detaylı veriler içermesidir. Bu bağlamda çalışmada bir hizmet işletmesinde tanımlayıcı ve deneysel olay çalışmalarından oluşan iki tür olay çalışması uygulanacaktır. Tanımlayıcı olay çalışması ile restoran işletmesine ait menü ve menüyü oluşturan yiyeceklere ilişkin maliyet kalemleri incelenecek bu verilerle yapılacak klasik menü analizi ile restoranın mevcut durumu anlaşılabilir olacaktır. Daha sonra deneysel olay çalışması yardımıyla işletmenin uygulayabileceği stratejiler için hedef maliyet sisteminin kullanılabilirliği anlaşılabilir çalışılacaktır. Araştırma da kullanılacak doğru ve güvenilir verilerin yapılacak gözlem, görüşme ve incelemeler yoluyla elde edilebilmesi için işletmede derinlemesine ve detaylı bir araştırma yapılması gerektiğinden ötürü olay çalışmasının araştırma için en uygun yöntem olduğu düşünülmektedir.

## **V. BÖLÜM**

### **HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNİN MENÜ ANALİZİNDE KULLANILMASI:**

### **BİR YIYECEK İÇECEK İŞLETMESİNDE YAPILAN UYGULAMA VE SONUÇLARI**

#### **V.1.Giriş**

Yiyecek içecek işletmeleri, sunmuş oldukları ürün ve hizmetlerin kalitesini arttırarak ve farklılaştırarak müşterilerini memnun etmek ve onların sürekli olarak kendilerini tercih etmesini isterler. Özellikle rekabetin fazlasıyla hissedildiği yiyecek içecek sektörü, bütün bölgelerde olduğu gibi Mersin ilinde de önemli bir yatırım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle işletmelerin alacakları stratejik kararlarda kullanacakları bilginin önemi doğrultusunda ileri maliyetleme sistemlerinden olan hedef maliyetlemenin yiyecek içecek sektöründe uygulanabilirliğini araştırmak bu çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır..

#### **V.2. İşletme ile İlgili Genel Bilgiler**

Uygulamanın yapıldığı işletme Mersin ilinde faaliyet gösteren bir yiyecek içecek işletmesidir. Firma aile şirketi olarak faaliyetine devam etmektedir. Yiyecek içecek işletmesinde yürütülen bu uygulama Nisan 2012 tarihinde başlamış Mayıs 2012 tarihinde sona ermiştir. Elde edilen veriler bir aylık süre içerisinde ulaşılan gerçek verilerdir.

Uygulamanın konusunu oluşturan menü analizini yapabilmek ve analiz sonuçlarına göre hedef maliyet sisteminin kullanılabilirliğini görmek için çeşitli bilgilere gereksinim duyulmaktadır. Yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen bilgiler ışığında öncelikle restoranda üretilen yiyeceklere ilişkin klasik menü analizinin yapılması gerekmektedir. Menü analiz yöntemi olarak klasik menü analizi yapılmasının sebebi analiz

sonucuna göre hangi yiyeceklerde ne şekilde bir maliyet azaltımına gidileceğinin tespit edilmesidir. Çünkü önceki bölümlerde bahsedildiği üzere günümüzde işletmelerin fiyatlarını arttırmamasından ziyade ürün maliyetlerini düşürmeye çalışması daha geçerli bir strateji olarak düşünülmektedir. Bu noktada yapılan analiz sonucuna göre maliyetlerinin düşürülmesi gerekecekse, yiyeceklere ilişkin hangi fonksiyonları sağlayan hangi maliyet unsurlarında bir azaltıma gidilmesi gerekecektir sorusu karşımıza çıkmaktadır çünkü amaçlanan bir maliyet azaltımı sonucunda müşteri memnuniyetinin olumsuz etkilenmemesi gerekmektedir. Bunun için, çalışmanın hedef maliyet konusu ile ilgili bölümünde de açıklandığı üzere müşteri açısından önemli olduğu düşünülen fonksiyonların ve bunlara bağlı maliyet unsurlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple öncelikle müşterilerin yiyeceklerle ilgili beklentilerini ve hangi unsurların önemli olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra müşteri memnuniyetini azaltmayacak şekilde hedef maliyet sistemi felsefesine göre gerekli düzenlemelerin yapılması gerekecektir. Bu çerçevede izleyen kısımda müşteri beklentisini ve önem düzeylerini belirlemek adına yapılan anket çalışmasından bahsedilecektir.

İşletme müşterilerine yönelik yapılan anket Ekler kısmından Ek-1 olarak yer almaktadır. Anket ile müşterilere servis hızı ve şekli, porsiyon büyüklüğü, fiyat, tat (kalite) ve restoran atmosferi unsurlarından hangilerinin önemli olduğunu sıralamaları istenmiştir. Çünkü, uygulamanın yapıldığı işletme müşterisinin yiyecekler hakkındaki görüşlerinin ve memnuniyetlerini arttıracak unsurların tespiti önemlidir. Bu sayede elde edilen veriler maliyet yönetimi stratejilerinin uygulanmasında bir başlangıç noktası olarak kullanılabilir.

Yapılan anketler neticesinde müşterilerden alınan cevaplara göre oluşturulan tablo aşağıdaki gibidir;

**Tablo 5.2.** Müşteri Memnuniyetine Yönelik Yapılan Anket Sonuçları

	Yemeğin Servis Hızı		Porsiyon Büyüklüğü		Yemeğin Fiyatı		Yemeğin Tadı		Restoranın Atmosferi	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
<b>Çok Önemli</b>	7	2,6	13	4,8	43	15,9	176	65,2	31	11,5
<b>Önemli</b>	53	19,6	44	16,3	89	33	44	16,3	40	14,8
<b>Orta</b>	83	30,7	76	28,1	36	13,3	31	11,5	44	16,3
<b>Az Önemli</b>	97	35,9	100	37	33	12,2	12	4,4	28	10,4
<b>Önemsiz</b>	30	11,1	37	13,7	69	25,6	7	2,6	127	47
<b>TOPLAM</b>	<b>270</b>	<b>100</b>	<b>270</b>	<b>100</b>	<b>270</b>	<b>100</b>	<b>270</b>	<b>100</b>	<b>270</b>	<b>100</b>

Görüldüğü üzere müşteriler açısından önemli olduğu düşünülen (çok önemli ve önemli) unsurlar sırasıyla yemeğin tadı, yemeğin fiyatı, restoranın atmosferi, yemeğin servis hızı ve porsiyon büyüklüğü şeklinde sıralanmaktadır. Bu sebeple maliyetlerin düşürülmesi sürecinde bu unsurlara dikkat edilmesi ve sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir. İşletmenin menü analizi neticesinde uygulayacağı stratejilerde bazı yiyeceklere ilişkin katkı paylarını arttırmak amacıyla maliyetlerinin düşürülmesi gereği ortaya çıkabilir. Bu noktada işletmenin hangi maliyet kalemlerinde ya da yiyeceğe ilişkin hangi fonksiyonlarda bir azaltıma gidileceğinin tespit edilmesi önemlidir.

Müşteriler açısından önemli olduğu düşünülen unsurlar belirlendikten sonra klasik menü analizinin yapılması ve sonuçlarına göre bu bilgilerin kullanılması gerekecektir. Bu sayede kullanılan menü analiz yöntemi ne olursa olsun sonrasında hedef maliyet sisteminin uygulanabilirliği özellikle yiyecek maliyetlerinin düşürülebilmesi açısından görülmüş olacaktır. Sadece malzeme maliyet rakamları ve satış verilerine göre yapılabilecek klasik menü analizinin hedef maliyet sisteminin kullanılabilirliği açısından

yeterli olduğu düşünölmektedir. İşletmede yapılan klasik menü analizi ve sonuçları izleyen paragraflarda anlatılmaktadır.

### V.3. Klasik Menü Analizi

Yapılan görüşmeler sonucunda işletme menüsünde yer alan on altı yiyecek kalemi belirlenmiş ve ilgili yiyeceklere ait malzeme maliyetleri ve satış bilgileri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir. Yiyeceklere ilişkin reçete detayları ve maliyet hesaplamaları çalışmanın ekler kısmında; Ek-2 Reçeteler kısmında yer almaktadır.

**Tablo 5.3.1.** Yiyeceklere İlişkin Satış ve Maliyet Verileri

Menü Kalemi	Satış Fiyatı (TL)	Malzeme Maliyeti (TL)
ADANA KEBAP	12	4,32
TAVUK ŞİŞ	10	2,38
İSKENDER	10	5,12
ORMAN KEBABI	8	3,49
KUZU PIRZOLA	18	7,79
STEAK BONFILE	18	8,80
HASANPAŞA KÖFTE	8	3,75
KUŞBAŞI PİDE	15	2,85
KAŞARLI PİDE	12	1,62
SAC KAVURMA	18	6,50
PİLİÇ RULO	15	1,86
BEYTİ	18	4,14
ALİ NAZİK	9	2,85
KARNİYARIK	7	1,77
TAVUK TAVA	15	3,00
IZGARA KOFTE	12	3,87

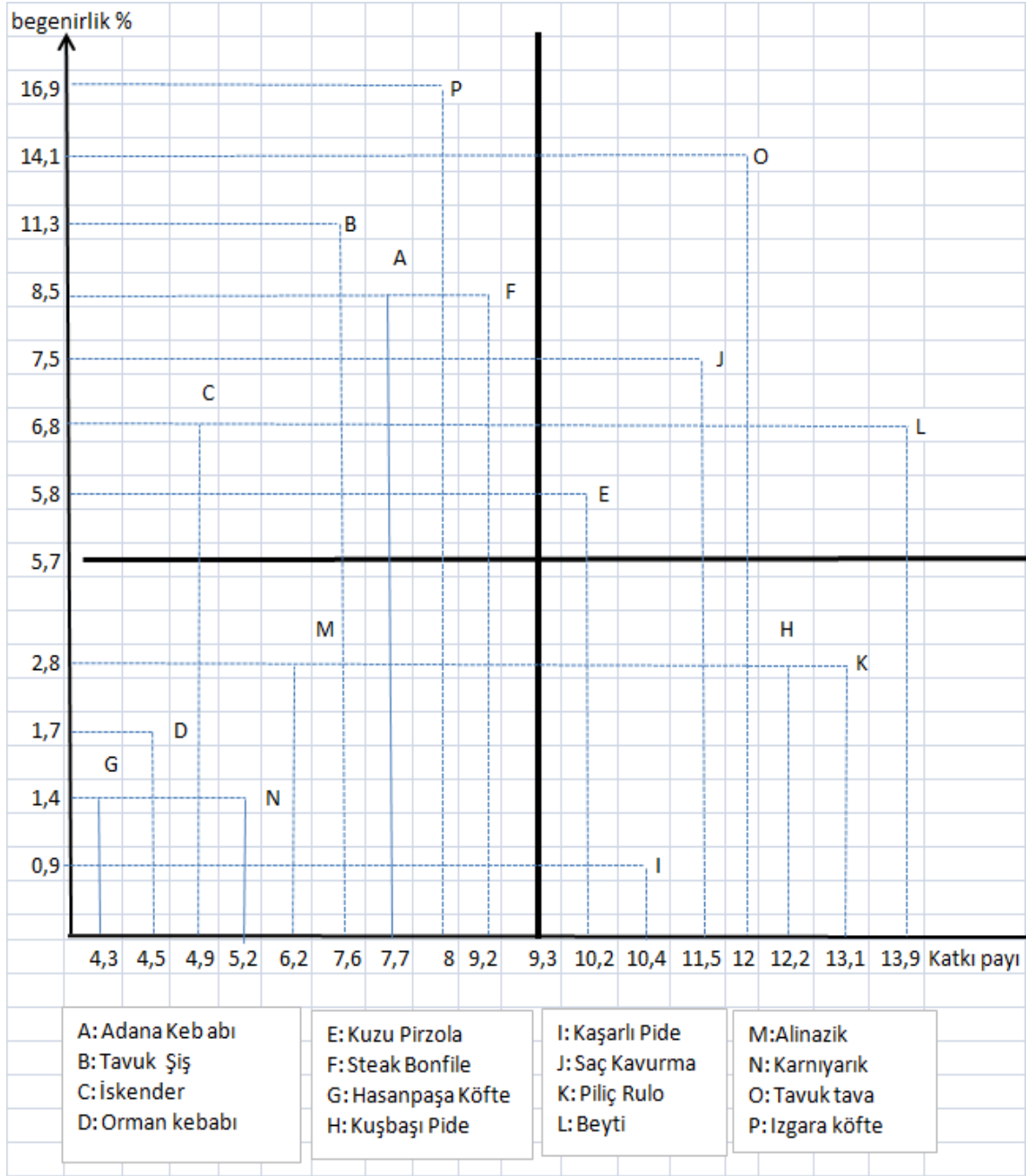
Yukarıdaki veriler ışığında sadece malzeme maliyetlerine göre katkı paylarını hesaplayan ve toplam satış miktarı içindeki paylarını gösteren klasik menü analizi sonucu ortaya çıkan durum aşağıda verilmiştir:



**Tablo 5.3.2.** Klasik Menü Analizi Sonuçları

Menü Kalemi	Satış Fiyatı (TL)	Malzeme Maliyeti (TL)	Katkı Payı (TL)	Satılan Porsiyon (Adet)	Toplam Katkı Payı (TL)	Karlılık Durumu *	Beğenilme Durumu **	Grubu
ADANA KEBAP	12	4,32	7,68	450	3.456	Düşük	Yüksek	3.Grup
TAVUK ŞİŞ	10	2,38	7,62	600	4.572	Düşük	Yüksek	3.Grup
İSKENDER	10	5,12	4,88	360	1.757	Düşük	Yüksek	3.Grup
ORMAN KEBABI	8	3,49	4,51	90	406	Düşük	Düşük	4.Grup
KUZU PIRZOLA	18	7,79	10,21	300	3.063	Yüksek	Yüksek	1.Grup
STEAK BONFİLE	18	8,80	9,20	450	4.140	Düşük	Yüksek	3.Grup
HASANPAŞA KÖFTE	8	3,75	4,25	75	319	Düşük	Düşük	4.Grup
KUŞBAŞI PİDE	15	2,85	12,15	150	1.823	Yüksek	Düşük	2.Grup
KAŞARLI PİDE	12	1,62	10,38	50	519	Yüksek	Düşük	2.Grup
SAC KAVURMA	18	6,50	11,50	400	4.600	Yüksek	Yüksek	1.Grup
PİLİÇ RULO	15	1,86	13,14	150	1.971	Yüksek	Düşük	2.Grup
BEYTİ	18	4,14	13,86	360	4.990	Yüksek	Yüksek	1.Grup
ALİ NAZİK	9	2,85	6,15	150	923	Düşük	Düşük	4.Grup
KARNİYARIK	7	1,77	5,23	75	392	Düşük	Düşük	4.Grup
TAVUK TAVA	15	3,00	12,00	750	9.000	Yüksek	Yüksek	1.Grup
IZGARA KOFTE	12	3,87	8,13	900	7.317	Düşük	Yüksek	3.Grup
16				5310	49.246			
Ortalama Katkı Payı (49.246 / 5310)						9,27 TL		
Beğenilme derecesi [(5310 / 16) X 0,70***]						232,3125 ADET		
*Karlılık durumuna göre yiyeceğin katkı payının hesaplanan ortalama katkı payından düşük olması durumunda "DÜŞÜK" ortalama katkıdan yüksek olması durumunda "YÜKSEK" anlamına gelmektedir.								
** Beğenilme durumuna göre yiyeceğin Beğenilme derecesi hesaplanan ortalama Beğenilme derecesi düşük olması durumunda "DÜŞÜK" Beğenilme derecesi yüksek olması durumunda "YÜKSEK" anlamına gelmektedir								
*** beğenilme indeksi: menü mühendisleri tarafından %70 olarak kabul edilmektedir.								

Yapılan menü analizi neticesinde yiyeceklerin yer aldığı gruplara göre katkı payları ve beğenilme derecelerini grafik olarak gösteren şekil aşağıdaki gibi oluşmuştur.



Şekil 1. Yiyeceklere Ait Dağılım Grafiği

Oluşturulan grafiğin matris şeklinde ve yiyeceklerin yer aldığı gruplara göre özet olarak gösterimi ise aşağıdaki gibidir.

<b>Beğenirlik</b>	<b>YÜKSEK</b>	<b><u>ÖNDERLER</u></b> <b>A-B-C-F-P</b>	<b><u>YILDIZLAR</u></b> <b>E-J-L-O</b>
	<b>DÜŞÜK</b>	<b><u>KAYBEDENLER</u></b> <b>G-D-N-M</b>	<b><u>SORUNLULAR</u></b> <b>I-H-K</b>
		<b>Düşük</b>	<b>Yüksek</b>
		<b>Katkı payı</b>	

**Şekil 2.** Menü Analizi Sonucu Oluşturulan Matris

Menü analiz neticesine göre ele alınan 16 yiyeceğe ilişkin duruma baktığımızda; “Tavuk Tava, Beyti, Sac Kavurma, Kuzu Pirzola” gibi yiyeceklerinin karlılık ve beğeni derecesi yüksek çıkmıştır. Bu yiyecekler menü analiz matrisinde “**yıldızlar grubunda**” yer almaktadır ve menüye en iyi şekilde yerleştirilmeleri gerekmektedir.

Menüde beğenirlik açısından düşük, katkı payı açısından yüksek olan, “kaşarlı pide”, “kuşbaşılı pide”, “piliç rulo” menü analiz matrisinde “**uyuyanlar veya sorunlular**” grubunu oluşturmaktadır. Bu yiyeceklerin ortalamanın üzerinde bir katkıları olduğu için ya fiyatları yüksektir ya da maliyetleri düşüktür buna karşın kısa bir ömürleri vardır, çok ustalıklı veya emek yoğun bir şekilde sunulmayı gerektirirler ve uygun bir kaliteden yoksundurlar. Dolayısıyla menüden çıkartılmaya ya da sorunsuz bir menü kalemi haline

getirilmek için değiştirilmeye hazır durumdadırlar. Bu amaçla sorunluların satış fiyatı düşürülebilir, yeniden konumlandırılarak menüde göze çarpan bir yere yerleştirilebilir, adı değiştirilebilir ya da tabldot paket şeklinde sunularak bir değer yaratılmaya çalışılabilir. Bu gruptaki yiyeceklerin üretimleri ve kalite uygunluğunda güçlükler yaratabileceği, envanter ve maliyet sorunlarını oluşturabileceği düşünüldüğünde menüdeki sayılarının sınırlı tutulması gerekmektedir. Aynı zamanda sorunluların işletme imajı üzerindeki etkileri de incelenmeli ve değerlendirilmelidir.

“İskender”, “Adana Kebabı”, “Steak Bonfile”, “Tavuk Şiş”, “Izgara Köfte” gibi yiyeceklerin katkı düzeyi düşük, beğenilme derecesi yüksek çıkmıştır ve bu yiyecekler “**önderler grubuna**” girmektedir. Önderler talep yaratıcı yiyecekler olarak kabul edilir. Satış fiyatı arttırılabilir, daha ucuz malzeme kullanılarak ve porsiyon ölçüleri düşürülerek yemeklerin maliyeti aşağıya çekilebilir. Önderler yiyecek-içecek işletmesinin müşteriler tarafından tercih edilmesinin önemli bir nedeni olarak açıklanmaktadır. Tablo 6.5.2’de görüldüğü üzere bu yiyeceklerin satışı diğerlerine oranla daha fazla gerçekleşmiş ancak katkı paylarının düşük olması sebebiyle ortalama katkı tutarının altında kalmışlardır. Bu sebeple bu ürünler çalışmamızın asıl konusunu oluşturmaktadır ve yiyecekleri menüden çıkarmak yerine katkı paylarını yükseltecek stratejilerin uygulanması yani maliyetlerinin azaltılması gerekmektedir. Fiyat ve kalitenin müşteriler açısından önemli olduğu buna karşın porsiyon büyüklüğünün yani kullanılan malzeme miktarının müşteriler açısından aynı derecede önemli olmadığı önceki kısımda yapılan anketlerin sonucu olarak açıklanmıştır. Bu noktada hedef maliyet sisteminin uygulanmasında kullanılacak maliyet unsuru otomatik olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyleyse müşteri memnuniyetini en az etkileyecek kalem olan porsiyon büyüklüğü üzerine odaklanmak ve bu unsur ile ilişkili, kullanılan malzeme maliyetlerini azaltmak gerekmektedir. Müşteriler için önemli olduğu

belirlenen yiyecek kalitesinden ödün vermeden bunu sağlamak ise ancak daha az kullanarak yani porsiyon miktarlarını azaltarak mümkün olacaktır.

“Hasanpaşa Köfte”, “Karnıyarık”, “Orman Kebabı”, “Alinazik” gibi yiyeceklerin hem beğenilirliği hem de toplam katkı payına etkisi düşük olarak belirlenmiştir ve bu sebeple “**kaybedenler grubuna**” girmektedirler. Bu durumda ürünün esas olarak ya tasarımının değiştirilmesi ya da yiyeceğin menüden çıkarılması gerekecektir. Kaybedenlere genellikle menüde yer verilmemelidir. Bazen müşteriler yiyeceğin bulundurulması için yiyecek-içecek yöneticisine baskı yapabilirler. Bu durumu önlemek için yiyeceği menüde değil, stokta bulundurarak özel bir müşteriye yiyeceği sunma imkânı sağlanmalıdır. Bazı kaybedenler önemli bir pazar potansiyeline sahip olabilir. Bu durumda ise kaybedenlerin daha beğenilir ve katkı sağlayacak yiyeceklere dönüştürülmesi gerekmektedir.

Görüldüğü gibi farklı gruplara ilişkin uygulanabilecek türlü stratejiler mevcuttur. Çalışmanın konusunu oluşturan hedef maliyet sisteminin bu gruplar içerisinde katkı paylarını arttıracak şekilde uygulanabilirliğini görmek için en uygun grubun beğeni derecesi yüksek ancak katkı payları düşük olan yiyeceklerin oluşturduğu “Önderler Grubu” olduğu görülmektedir. Aslında katkı payları düşük çıkan yiyeceklerin tamamı için bir iyileştirme yapılması söz konusudur ancak yiyeceklere detaylı olarak bakıldığında bazı yiyeceklere maliyet azaltımı yapılmasının yeterli olmayacağı bunun haricinde kesinlikle satış fiyatlarının da arttırılması gerektiği görülmektedir. Örneğin “Ali Nazik”, “Karnıyarık”, “Hasan Paşa Köfte” ve “Orman Kebabı” gibi “Kaybedenler Grubuna” giren yiyeceklerin aynı zamanda fiyatlarının da düşük olması sebebiyle hiçbir zaman için menü analizi ile hesaplanan ortalama katkı payı tutarı olan 9,27 TL’ye ulaşmaları zor görünmektedir. Dolayısıyla bu tür yiyeceklerin ya fiyatlarının yükseltilmesi ya da menüden

çıkarılmaları gerekmektedir. Bu durum ise işletme yönetimi tarafından uygun görülmemekte yiyeceklerin menüde yer alması gerektiği böylelikle ürün çeşitliliğinin sağlanacağı ve bu tarz yiyeceklerin fiyatlarının daha fazla arttırılamayacağı vurgulanmaktadır. Aynı şekilde “Önderler Grubunu” oluşturan yiyeceklerin beğenilirlikleri yüksek ancak katkı payları düşük olduğu için benzer bir uygulama bu grup içinde geçerlidir. Katkı paylarını yükseltmek için fiyatlarının arttırılmasından ziyade yiyecek maliyetlerinin düşürülmesi gerekir. Ancak, yapılacak maliyet azaltımının hangi oranda olacağının tespit edilmesi gerekmektedir. Hedef maliyet sisteminin uygulanma sürecinde bahsedildiği üzere öncelikle ürünlere ilişkin görece önem derecelerinin tespiti, ürün fonksiyonlarına ait maliyet unsurlarının hangi oranlarla ürün bünyesinde yer alması gerektiği belirlenmektedir. Bu yüzden ürün maliyetini oluşturan malzeme, işçilik ve diğer giderlerin detaylı olarak hesaplamalarının yapılması gerekmektedir.

Öte yandan yiyecek içecek işletmelerinde yapılan menü analizlerinde hesaplamaların bu şekilde yapılması çok güç olmaktadır. İşletmeler menü analizlerini sadece yiyecek malzeme maliyetlerini dikkate alarak oluşturdukları klasik menü analizi şeklinde yapabilmektedirler. Şüphesiz daha detaylı hesaplamaların yer aldığı bir menü analizi yiyeceklerle ilgili daha kullanılır bilgi sağlayacaktır. Ancak bu yiyecek içecek işletmesinde menü analizi ile ilgili farklı bir çalışmanın yapılmasını gerektirecektir. Bu zorluk aynı zamanda çalışmanın kısıtı olarak da karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple hedef maliyetin uygulanabilmesi için iyileştirme düşünülen yiyeceklere ait maliyet tutarlarının hedeflenen bir seviyeye çekilmesi gerekecektir. İşletme yönetimi ile yapılan görüşmelerde malzeme maliyetleri açısından hedeflerinin yani yiyecek maliyet yüzdesi oranının % 30-35 aralığında olduğu belirtilmiş ve mümkün olduğunca yiyeceklerde bu oranı yakalamaya çalıştıklarından söz edilmiştir. Bu sebeple ortalama katkı payının altında kalan yiyeceklerin

en azından ortalama maliyet yüzdesine sahip olmaları gerektiği belirlenmiştir. Bu çerçevede iyileştirme planlanan katkı payları düşük olan yiyeceklerin maliyetlerinin en azından hedeflenen ortalama maliyet yüzdesine göre düzenlenmesi gerekmektedir. Böylece ilgili yiyeceklerin katkı payı tutarları artacak ve daha karlı hale gelebileceklerdir.

İzleyen kısımda hedeflenen maliyet tutarlarına ulaşabilmek için kullanılması gereken ve aynı zamanda sistemin uygulanabilirliğinin anlaşılmasına yarayacak “Hedef Maliyetleme” nin menü analizinde nasıl kullanılacağı açıklanmaya çalışılmaktadır. Daha sonra seçilen yiyeceklerin malzeme maliyetlerinin azaltılması sonucu oluşacak yeni durum ve analiz sonuçları gösterilerek meydana gelen farklılıkların inceleme ve yorumu yapılmaktadır.

#### **V.4. Hedef Maliyetleme Yönteminin Menü Analizinde Kullanılması**

İşletmede yapılan menü analizi uygulaması klasik menü analizi olarak gerçekleştiğinden dolayı hedef maliyet sisteminin uygulanması hesaplamalarda kullanılan yiyecek malzeme maliyetleri dikkate alınarak yapılacaktır. Hedeflenen maliyet tutarları ise, daha önce de belirtildiği üzere, belirlenen ortalama maliyet yüzdesinin üstünde yer alan yiyeceklerin bu ortalamayı yakalayabilmek için malzeme maliyetlerinin olması gereken tutarları şeklinde belirlenecektir.

Yapılan inceleme neticesinde yiyeceklerin ortalama maliyet yüzdelerinin kümülatif olarak işletme yönetiminin de bahsettiği gibi % 32 seviyesinde olduğu tespit edilmiştir. Bu durum aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 5.4.1.** Yiyeceklere Ait Yiyecek Maliyet Yüzdeleri

Menü Kalemi	Satış Fiyatı (TL)	Malzeme Maliyeti (TL)	Malzeme Maliyet Yüzdesi
ADANA KEBAP	12	4,32	0,36
TAVUK ŞİŞ	10	2,38	0,24
İSKENDER	10	5,12	0,51
ORMAN KEBABI	8	3,49	0,44
KUZU PIRZOLA	18	7,79	0,43
STEAK BONFİLE	18	8,80	0,49
HASANPAŞA KÖFTE	8	3,75	0,47
KUŞBAŞI PİDE	15	2,85	0,19
KAŞARLI PİDE	12	1,62	0,14
SAC KAVURMA	18	6,50	0,36
PİLİÇ RULO	15	1,86	0,12
BEYTİ	18	4,14	0,23
ALİ NAZİK	9	2,85	0,32
KARNİYARIK	7	1,77	0,25
TAVUK TAVA	15	3,00	0,20
IZGARA KOFTE	12	3,87	0,32
<b>KÜMÜLATİF ORTALAMA</b>			<b>0,32 (%32)</b>

Yukarıdaki tabloda yer alan ve yiyecek maliyet yüzdesi ortalama yiyecek malzeme maliyet yüzdesinin (%32) üstünde olan “Sac Kavurma”, “Adana Kebap”, “Hasanpaşa Köfte”, “Steak Bonfile”, “Kuzu Pirzola”, “Orman Kebabı”, “İskender” gibi yiyeceklerin katkılarının arttırılabilmesi için birinci aşamada maliyetlerin en azından ortalama maliyet yüzdesine çekilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda menü analizi neticesinde de “Adana Kebap”, “Tavuk Şiş”, “İskender”, “Steak Bonfile”, “Izgara Köfte”nin beğenilirliklerinin yüksek katkı paylarının düşük çıktığı göz önünde bulundurulduğunda her iki durumda kesişen “Adana Kebap”, “İskender”, “Steak Bonfile” yiyeceğinin hem katkı payını yükseltmek hem de ortalama maliyet yüzdesi olan %32 seviyesine çekmek gerekmektedir. Bu yiyeceklerin haricinde yine ortalama maliyet yüzdesinin üzerinde olan yiyecekler için de bir iyileştirme yapılması söz konusudur. Bu yiyeceklerle ilgili yapılması gerekenler aşağıdaki gibidir ve görüleceği üzere önceki




kısımlarda bahsedilen ve müşteri açısından daha az önemli olduğu düşünülen “Porsiyon Büyüklüğü” unsuru iyileştirmelerde odak noktası olarak belirlenmiştir.

### 1- Adana Kebabı

Adana Kebabının karlılık düzeyi düşük, beğenilme derecesi ise yüksek çıkmıştır ve bu nedenle **önderler grubuna** girmektedir. Önderler talep yaratıcı yiyecekler olarak kabul edilir. Satış fiyatı arttırılabilir, daha ucuz malzeme kullanılarak veya porsiyon ölçüleri düşürülerek yiyecek maliyetinin aşağıya çekilebilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu sebepten dolayı yiyeceğin reçete maliyetinde %11 gibi bir azaltıma gidilmesi durumunda %36 olan malzeme maliyet yüzdesi de %32'nin altına düşürülmüş olacaktır. Malzeme maliyetin %11 azaltım yapılmadan önce ve yapıldıktan sonraki durumları aşağıdaki gibi olmaktadır;

**Tablo 5.4.2.** Adana Kebabına Ait Reçeteler


Yiyeceğin Adı: ADANA KEBABI	Maliyet Tutarı (TL))		Yiyeceğin Adı: ADANA KEBABI	Maliyet Tutarı (TL)
220 GR KUZU KIYMA	3,63		196 GR KUZU KIYMA	3,23
40 GR İÇ YAĞ	0,12		35 GR İÇ YAĞ	0,11
1 CORBA KASIĞI PUL BIBER	0,16		1 CORBA KASIĞI PUL BIBER	0,14
1 TATLI KASIĞI TATLI BIBER	0,16		1 TATLI KASIĞI TATLI BIBER	0,14
GARNÜTÜR	0,25		GARNÜTÜR	0,22
<b>TOPLAM</b>	<b>4,32</b>		<b>TOPLAM</b>	<b>3,84</b>

### 2- İskender

“İskender” yiyeceğinin de karlılık düzeyi düşük, beğenilme derecesi yüksek çıkmış ve **önderler grubuna** girmiştir. Bu sebepten dolayı maliyetinde %37 gibi bir azaltıma gidilmesi durumunda %51 olan malzeme maliyet yüzdesi de %32'nin altına

düşürülmüş olacaktır. İskendere ait mevcut malzeme maliyeti ve %37 azaltım neticesindeki yeni malzeme maliyet tutarı aşağıdaki gibi olur:


**Tablo 5.4.3. İskendere Ait Reçeteler**

Yiyeceği Adı: <b>İSKENDER</b>	Maliyet Tutarı (TL)		Yiyeceği Adı: <b>İSKENDER</b>	Maliyet Tutarı (TL)
200 GR ET DÖNER	4,47		125GR ET DÖNER	2,82
10 GR SALÇA	0,03		7 GR SALÇA	0,02
60 GR TEREYAG +MARGARİN	0,12		40 GR TEREYAG+ MARGARİN	0,08
1 ADET SOĞAN	0,06		1 ADET SOĞAN	0,04
1 ADET BIBER	0,02		1 ADET BIBER	0,01
1 ADET DOMATES	0,22		1 ADET DOMATES	0,14
1/2 BAYAT PİDE	0,20		1/2 BAYAT PİDE	0,13
<b>TOPLAM</b>	<b>5,12</b>			<b>TOPLAM</b>

### 3-Steak Bonfile

“Steak Bonfile” yiyeceği için de “Önderler” grubuna giren diğer yiyecekler için yapılması gerekenler uygulanabilir. Dolayısıyla malzeme maliyetinde %34 gibi bir azaltıma gidilmesi durumunda %49 olan malzeme maliyet yüzdesi de %32 seviyesine düşürülmüş olacaktır. Yiyeceğe ilişkin eski ve yeni malzeme maliyeti durumu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 5.4.4. Steak Bonfileye Ait Reçeteler**

Yiyeceği Adı: <b>STEAK BONFİLE</b>	Maliyet Tutarı (TL)		Yiyeceği Adı: <b>STEAK BONFİLE</b>	Maliyet Tutarı (TL)
250 GR DANA BONFİLE	8,37		165 GR DANA BONFİLE	5,52
100 GR FIRIN PATATES	0,33		65GR FIRIN PATATES	0,22
100 GR HAŞLANMIŞ SEBZELER	0,10		65 GR HAŞLANMIŞ SEBZELER	0,07
<b>TOPLAM</b>	<b>8,80</b>			<b>TOPLAM</b>


Bu yiyeceklerin haricinde malzeme maliyet yüzdesi ortalamanın üzerinde olan diğer yiyecekler için de bir iyileştirme yapılması söz konusu olduğunda sırasıyla aşağıdaki gibi yeni reçeteler oluşturulabilir.

#### 4-Sac Kavurma

“Sac Kavurma” karlılık ve beğeni derecesi açısından yüksek çıkmıştır. Bu ürün Menü Analiz matrisinde **yıldızlar grubunda** bulunmaktadır.

Ancak Sac kavurmanın malzeme maliyet yüzdesi %32'nin üstünde çıktığından dolayı yiyeceklerle ilgili daha fazla karlılık hedeflendiği noktada maliyetinin %11 seviyesinde azaltılması ve sonrasında menüde en iyi yere yerleştirilmesi gerekecektir. Sac kavurmanın öncesi ve sonrasındaki reçetesi aşağıda verilmiştir:

**Tablo 5.4.5.** Sac Kavurmaya Ait Reçeteler

Yiyeceği Adı: SAC KAVURMA	Maliyet Tutarı (TL)		Yiyeceği Adı: SAC KAVURMA	Maliyet Tutarı (TL)
200 GR KUZU ETİ	5,80		178 GR KUZU ETİ	5,16
1 ADET SOĞAN	0,03		1 ADET SOĞAN	0,03
1 ADET BİBER	0,02		1 ADET BİBER	0,02
1 DİŞ SARIMSAK	0,02		1 DİŞ SARIMSAK	0,02
GARNÜTÜR	0,25		GARNÜTÜR	0,22
3 YEMEK KAŞIĞI YAĞ	0,12		2,5 YEMEK KAŞIĞI YAĞ	0,11
BAHARATLAR	0,26		BAHARATLAR	0,23
<b>TOPLAM</b>	<b>6,50</b>			<b>TOPLAM</b>

### 5-Hasanpaşa Köfte

“Hasanpaşa Köfte” nin hem beğenirliği hem de toplam katkı payına etkisi düşüktür ve **kaybedenler grubuna** girmektedirler. Bu durumda ürünün esas olarak ya tasarımı değiştirilebilir ya da ürün menüden çıkartılabilir. Bunun için bu yiyeceğin maliyetinde %31 gibi bir azaltıma gidilmesi durumunda %47 olan malzeme maliyet yüzdesi de %32’ye yaklaşılacaktır. Malzeme maliyetinde yapılacak %31 azaltım neticesinde yeni maliyet aşağıdaki gibi olacaktır:


**Tablo 5.4.6.** Hasanpaşa Köfeye Ait Reçeteler

Yiyeceği Adı: HASANPAŞA KÖFTE	Maliyet Tutarı (TL)		Yiyeceği Adı: HASANPAŞA KÖFTE	Maliyet Tutarı (TL)
175 GR KIYMA	2,88	→	120 GR KIYMA	1,99
1/2 SOĞAN	0,03		1/2 SOĞAN	0,02
MAYDONOZ	0,13		MAYDONOZ	0,09
SARIMSAK	0,19		SARIMSAK	0,13
BAHARATLAR	0,26		BAHARATLAR	0,18
1 ADET PATATES	0,06		1 ADET PATATES	0,04
125 ML SÜT	0,16		125 ML SÜT	0,11
10 GR YAĞ	0,04		10 GR YAĞ	0,03
<b>TOPLAM</b>	<b>3,75</b>			<b>TOPLAM</b>

### 6-Orman Kebabı

“Orman Kebabı” da “Hasan Paşa Köfte” gibi **kaybedenler grubuna** girmektedir. Bunun için bu yiyeceğin malzeme maliyetinde %27 gibi bir azaltıma gidilmesi, %44 olan malzeme maliyet yüzdesini de %32’ye yaklaştıracaktır. Malzeme maliyetindeki %27’lik azaltım sonrasında yeni maliyet aşağıdaki gibi olacaktır:


**Tablo 5.4.7.** Orman Kebabına Ait Reçeteler

Yiyecek Adı: <b>ORMAN KEBABI</b>	Maliyet Tutarı (TL)		Yiyecek Adı: <b>ORMAN KEBABI</b>	Maliyet Tutarı (TL)
100 GR KUZU ETİ	2,90		85 GR KUZU ETİ	2,12
65 ML SIVI YAĞ	0,21		47 ML SIVI YAĞ	0,15
25 GR BEZELYE	0,05		17 GR BEZELYE	0,04
1 ADET BİBER	0,02		1 ADET BİBER	0,01
1 ADET PATETES	0,06		1 ADET PATETES	0,04
1/2 ADET HAVUÇ	0,01		1/2 ADET HAVUÇ	0,01
1/2 ADET SOĞAN	0,02		1/2 ADET SOĞAN	0,01
1 GR KARABİBER	0,01		1 GR KARABİBER	0,00
1 GR KEKİK	0,01		1 GR KEKİK	0,00
80 GR PİLAV	0,21		58 GR PİLAV	0,15
<b>TOPLAM</b>	<b>3,49</b>		<b>TOPLAM</b>	<b>2,55</b>

**7- Kuzu Pirzola**

“Kuzu Pirzola” aslında karlılık ve beğeni derecesi açısından yüksek çıkmıştır ve matraste **yıldızlar grubunda** bulunmaktadır. Ancak malzeme maliyet yüzdesinin ortalamadan yüksek olması, %26 gibi bir azaltım neticesinde yiyeceğin katkı payının artmasını sağlayacaktır. Kuzu pirzola için malzeme maliyetin eski ve yeni durumu aşağıda yer almaktadır:

**Tablo 5.4.8.** Kuzu Pirzola Ait Reçeteler

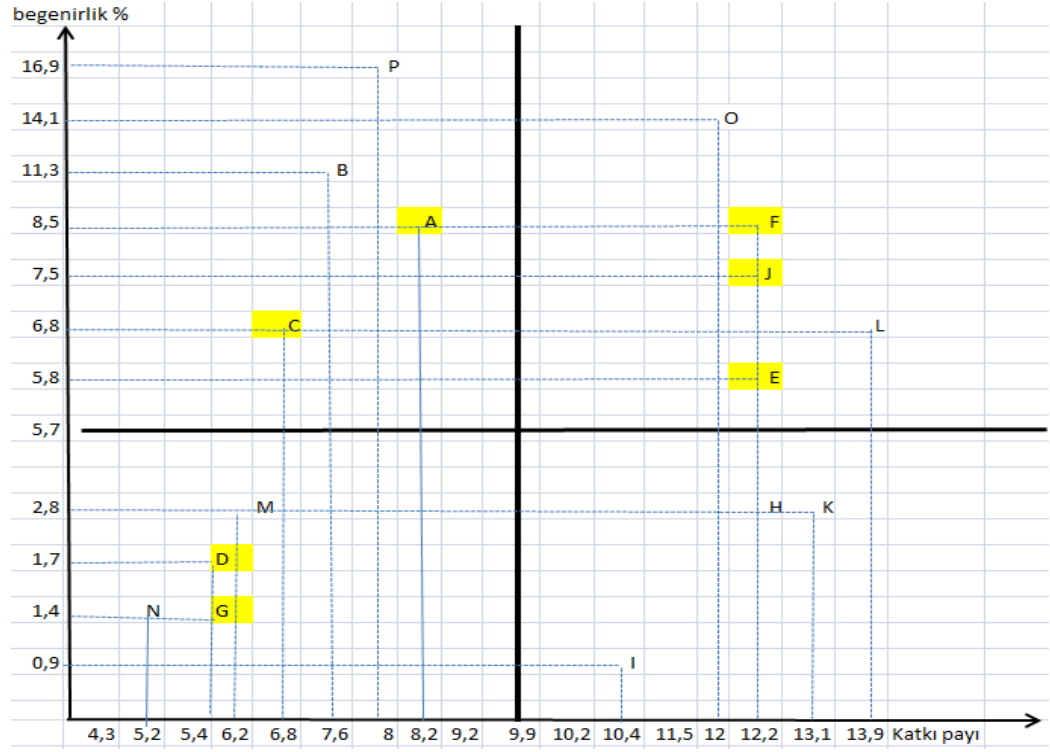
Yiyeceği Adı: <b>KUZU PİRZOLA</b>	Maliyet Tutarı (TL)		Yiyeceği Adı: <b>KUZU PİRZOLA</b>	Maliyet Tutarı (TL)
220GR KUZU PİRZOLA	7,37		170GR KUZU PİRZOLA	5,45
50GR DOMATES	0,11		50GR DOMATES	0,08
25 GR UN	0,02		25 GR UN	0,01
1 CORBA KAŞIĞI YAĞ	0,04		1 CORBA KAŞIĞI YAĞ	0,03
80 GR PATATES KIZARTMASI	0,04		80 GR PATATES KIZARTMASI	0,03
80 GR PIRINC PILAVI	0,21		80 GR PIRINC PILAVI	0,16
<b>TOPLAM</b>	<b>7,79</b>			<b>TOPLAM</b>

Menüde yer alan ve yapılan klasik menü analizi neticesinde katkı payları düşük beğeni dereceleri yüksek olarak belirlenenler başta olmak üzere ortalama malzeme maliyet yüzdesinin üzerinde yer alan yiyeceklere ilişkin yapılan iyileştirmeler neticesinde malzeme maliyet yüzdelерinin %32 seviyesine çekildiği ve yiyeceklerin katkı paylarının arttığı hesaplamalarla gösterilmiştir. Yiyeceklere ilişkin yeni durum ise aşağıdaki gibi oluşturulabilir:

**Tablo 5.4.9. İyileştirme Sonrası Yiyeceklerin Durumu**

Menü Kalemi	Satış Fiyatı (TL)	Malzeme Maliyeti (TL)	Malzeme Maliyet Yüzdesi (%)	Katkı Payı (TL)	Satılan porsiyon (ADET)	Toplam Katkı Payı(TL)	Karlılık	Beğenilme	Grubu
ADANA KEBAP	12,00	3,84	0,32	8,16	450	3.672	Düşük	Yüksek	3.Grup
TAVUK ŞİŞ	10,00	2,38	0,24	7,62	600	4.572	Düşük	Yüksek	3.Grup
İSKENDER	10,00	3,23	0,32	6,77	360	2.437	Düşük	Yüksek	3.Grup
ORMAN KEBABI	8,00	2,55	0,32	5,45	90	491	Düşük	Düşük	4.Grup
KUZU PIRZOLA	18,00	5,76	0,32	12,24	300	3.672	Yüksek	Yüksek	1.Grup
STEAK BONFILE	18,00	5,81	0,32	12,19	450	5.486	Yüksek	Yüksek	1.Grup
HASANPAŞA KÖFTE	8,00	2,59	0,32	5,41	75	406	Düşük	Düşük	4.Grup
KUŞBAŞI PİDE	15,00	2,85	0,19	12,15	150	1.823	Yüksek	Düşük	2.Grup
KAŞARLI PİDE	12,00	1,62	0,14	10,38	50	519	Yüksek	Düşük	2.Grup
SAC KAVURMA	18,00	5,79	0,32	12,21	400	4.884	Yüksek	Yüksek	1.Grup
PİLİÇ RULO	15,00	1,86	0,12	13,14	150	1.971	Yüksek	Düşük	2.Grup
BEYTİ	18,00	4,14	0,23	13,86	360	4.990	Yüksek	Yüksek	1.Grup
ALİ NAZİK	9,00	2,85	0,32	6,15	150	923	Düşük	Düşük	4.Grup
KARNİYARIK	7,00	1,77	0,25	5,23	75	392	Düşük	Düşük	4.Grup
TAVUK TAVA	15,00	3,00	0,20	12,00	750	9.000	Yüksek	Yüksek	1.Grup
IZGARA KOFTE	12,00	3,87	0,32	8,13	900	7.317	Düşük	Yüksek	3.Grup
					5310	52.553			
Ortalama Katkı Payı							9,90 TL		
Beğenilme Endeksi							232,3125		

Yapılan iyileştirme neticesinde yiyeceklerin grafik olarak yer aldıkları gruplar ile matris şeklinde gösterimleri aşağıdaki gibi olacaktır.



Şekil 3. İyileştirme Sonrası Yiyeceklerin Ait Dağılım Grafiği

Beğenirlik	YÜKSEK	<p><b><u>ÖNDERLER</u></b></p> <p>A-B-C-P</p>	<p><b><u>YILDIZLAR</u></b></p> <p>E-J-L-O-F</p>
	DÜŞÜK	<p><b><u>KAYBEDENLER</u></b></p> <p>G-D-N-M</p>	<p><b><u>SORUNLULAR</u></b></p> <p>I-H-K</p>
		Düşük	Yüksek
		<b>Katkı payı</b>	

Şekil 4. İyileştirme Sonrası Oluşturulan Matris

Görüldüğü gibi yiyeceklerin beğeni derecelerinde önceki duruma göre bir değişiklik gerçekleşmemiştir. Buna karşın katkı paylarına göre yapılan derecelendirmede “Steak Bonfile”nin düşükten yüksek gruba geçtiği görülmektedir. Aynı zamanda porsiyon büyüklüklerinin düşürülmesi ile malzeme maliyetlerinin bütün yiyecekler açısından en fazla %32 seviyesinde gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla yiyecek bazında olmasa da kümülatif olarak işletme karlılığının artacağı düşünülebilir.



## VI. BÖLÜM

### SONUÇ

Hedef maliyet işletmenin maliyet hedeflerini daha en başta belirleyerek, toplam mamul maliyetlerini bu hedefler çerçevesinde yönetmesidir. Yöntemin temel amacı, toplam mamul maliyetlerini, işletmenin pazara girmesi, pazarda kalması ve kârlı olarak rekabet etmesini mümkün kılacak tutarda veya bu tutardan daha alt seviyelerde indirmeyi başarmaktır. Müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşmış bir strateji olan hedef maliyet formülü aşağıdaki gibi gösterilmektedir.

$$\text{Hedef maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedeflenen Kar}$$

Hedef satış fiyatı ve satış hacmi müşterilerden elde edilen bilgilerle ortaya çıkmaktadır. Ayrıca hedef maliyetleme sisteminde fiyat bilgisinin kullanılması, müşteri odaklı düşünmeyi zorunlu hale getirmiştir.

Bu çalışmada hedef maliyetlemenin yiyecek içecek işletmelerinde özellikle menü analizi neticesinde uygulanıp uygulanamayacağı görülmeye çalışılmıştır. Bu amaç doğrultusunda Mersin merkezde yer alan bir restoran işletmesinde olay çalışması yapılmış ve seçilen restoran da uygulanacak olay çalışması yapılmıştır.

Restoranla yapılan görüşmeler neticesinde, işletmede tam anlamıyla bir menü analizi yapılmadığı sadece yiyeceklere ait bazı maliyet ve satış bilgilerine göre çeşitli raporların hazırlandığı görülmüştür. Bu sebeple öncelikle işletme yöneticilerinin sundukları bilgiler doğrultusunda (yiyeceklere ait satış fiyatı ve maliyetler) klasik bir menü analizi yapılmıştır.

Menü analizi neticesinde işletmeler menüde yer alan yiyecekleri katkı payı ve beğenilme derecelerine göre kıyaslayabilmekte ve ilgili yiyeceği “Yıldızlar”, “Uyuyanlar”, “Önderler” ya da “Kaybedenler” grubunda değerlendirebilmektedir. Bu sayede işletmeler katkı ve beğeni derecelerine göre sıralanan yiyecekler açısından yapılması gereken stratejileri de gruplara ait olacak şekilde kolaylıkla belirleyebilmektedir. İşletmelerin uygulayabileceği stratejilerden biri, yapılan analiz sonucuna göre yiyecek maliyetlerinin düşürülmesi olarak açıklanmaktadır. Bu noktada ise yiyeceklere ilişkin hangi fonksiyonları sağlayan hangi maliyet unsurlarında bir azaltıma gidilmesi gerekecektir sorusu karşımıza çıkmaktadır çünkü hedeflenen bir maliyet azaltımı sonucunda müşteri memnuniyetinin olumsuz etkilenmemesi gerekmektedir. Bunun için, çalışmanın hedef maliyet konusu ile ilgili bölümünde de açıklandığı üzere müşteri açısından önemli olduğu düşünülen fonksiyonların ve bunlara bağlı maliyet unsurlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple öncelikle müşterilerin yiyeceklerle ilgili beklentilerini ve hangi unsurların önemli olduğunu belirlemek sonrasında müşteri memnuniyetini azaltmayacak şekilde hedef maliyet sistemine göre gerekli düzenlemeleri yapmak gerekmektedir.

Bunun içinde restoran müşterilerine yönelik anket yapılmış, restoranın 270 müşterisinde alınan bilgiler doğrultusunda sırasıyla yemeğin tadı, yemeğin fiyatı, restoranın atmosferi, yemeğin servis hızı ve porsiyon büyüklüğü şeklinde beş unsur oluşturulmuş ve müşterilerden bu unsurları çok önemliden önemsizye doğru değerlendirmeleri istenmiştir.

Müşteriler açısından önemli olduğu düşünülen unsurlar belirlendikten sonra klasik menü analizi yapılmış ve sonuçlarına göre oluşturulabilecek stratejilerde bu bilgiler kullanılmıştır. Hedef maliyet sisteminin yiyeceklerin maliyetlerinin azaltımı ile ilgilendiği düşünüldüğünde analiz neticesinde beğeni derecesi yüksek ancak katkı payı düşük olduğu

için toplam katkı içindeki payı düşük olan yiyecekler başta olmak üzere ayrıca maliyet yüzdesi yüksek olan yiyecekler için de hedef maliyet sisteminin kullanılabileceği tespit edilmiştir. Yapılan çalışma sonucunda hedef maliyet sisteminin klasik menü analizi açısından kısmen yararlı olacağı görülmüştür. Çünkü yiyeceklere ilişkin toplam maliyet bilgisinin hesaplanmasında karşılaşılan güçlükler yiyecekleri bütün fonksiyonlarına göre değil de sadece malzeme maliyetleri açısından bir iyileştirme sağlayabilecek şekilde olanaklı kılmıştır. Ayrıca hedef maliyetleme sürecinde açıklanan görelî önem derecelerinin bütün fonksiyonlar açısından tespit edilememesi bu çalışmanın bir kısıtı olarak karşımıza çıksa da yapılan anket neticesinde elde edilen “Porsiyon Büyüklüğü” nün müşteriler açısından önemli olmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla kullanılan menü analiz yöntemi ne olursa olsun kısmen de olsa hedef maliyet sisteminin uygulanabileceği anlaşılmış çalışmanın amacı doğrultusunda oluşturulan sorulardan ikincisi de cevap bulmuştur.

İşletme yönetimi ile yapılan görüşmelerde malzeme maliyetleri açısından hedeflerinin, yani yiyecek maliyet yüzdesi oranının % 30-35 aralığında olduğu belirtilmiş ve mümkün olduğunca yiyeceklerde bu oranı yakalamaya çalıştıklarından bahsedilmiştir. Bu sebeple ortalama katkı payının altında kalan yiyeceklerin en azından ortalama maliyet yüzdesine sahip olmaları gerektiği belirlenmiştir. Çünkü, bazı yiyeceklerin ortalama katkıyı yakalaması zor olduğundan, yiyecek maliyet yüzdesi göre bir maliyet azaltımın daha doğru olacağı düşünülmüştür. Bu çerçevede iyileştirme planlanan yani katkı payları düşük olan yiyeceklerin maliyetlerinin en azından hedeflenen ortalama maliyet yüzdesine göre düzenlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yiyeceklerin malzeme maliyet yüzdeleri ortalaması %32 olarak hesaplanmış ve hesaplama sonucunda Sac Kavurma, Adana Kebap, Hasanpaşa Köfte, Steak Bonfile, Orman Kebabı, İskender, Kuzu Pirzola gibi yiyeceklerin

malzeme maliyet yüzdelerinin %32'nin üstünde oldukları tespit edildiğinden bu yiyeceklerde maliyet azaltımı yapılabileceği sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda öncelikle önderler grubunda yer alan;

Adana Kebabın malzeme maliyet yüzdesi %36 iken yine %11 gibi bir iyileştirme sonucunda; yiyeceğin maliyeti 4,32 TL'den 3,84 TL'ye çekilebileceği ve daha karlı hale gelebileceği,

İskenderin malzeme maliyet yüzdesinin %51 iken %32'ye çekilebilmesi için malzeme maliyetinin 5,12 TL'den 3,23 TL'ye düşürülmesi gerektiği ve daha karlı hale gelebileceği,

Steak Bonfilenin malzeme maliyet yüzdesi %49 iken %34 gibi bir iyileştirme ile malzeme maliyet yüzdesinin %32 civarında olabileceği bunun sonucu olarak malzeme maliyetinin 8,80 TL'den 5,81 TL'ye indirilmesi ile daha karlı olacağı görülmüştür. Bu yiyeceklerin haricinde Orman Kebabı, Hasanpaşa Köfte gibi kaybedenler grubunda yer alan yiyecekler ile Sac Kavurma, Kuzu Pirzola gibi yıldızlar grubunda yer alan yiyecekler için de malzeme maliyet yüzdelerinin yüksek olması sebebiyle benzer stratejiler uygulanıp katkıları ve karlılıkların yükseltebileceği tespit edilmiştir. Yukarıda bahsedilen yiyeceklerle ilişkin önce ve sonra oluşan durumlar sistemin uygulanması ve maliyet iyileştirmesinin gerçekleşmesi neticesinde yiyeceklerin hazırlanan grafik ve matristeki yerlerinin de değişebileceği hakkında bilgi vermektedir. Dolayısıyla araştırma soruları içerisinde yer alan 3. sorunun cevabı; bu tarz stratejilerin uygulanması durumunda ortaya çıkabilecek farkların anlaşılır olması sebebiyle değişikliklere gidilmesine olanak sağlayacaktır şeklinde düşünülmektedir.

Sonuç olarak yapılan uygulama neticesinde sadece malzeme maliyetlerinin hesaplamalarda kullanılması bir kısıt olarak karşımıza çıksa da sistemin kısmen de olsa kullanılabilceği görülmüştür. Ayrıca bu çalışma menü analizi neticesinde farklı gruplarda yer alan yiyecekler açısından maliyet azaltımının söz konusu olabileceği çünkü öncelikle yiyeceklerin grup bazında değil kendi katkı paylarına ve maliyet yüzdelerine göre değerlendirilmelerinin daha uygun sonuçlar doğurabileceğini göstermiştir. Bu sebeple hedef maliyet sistemi de gerekli hesaplamalar yapıldığında veya belirlenecek olan kar marjı doğrultusunda olması gereken toplam yiyecek maliyetine ve hesaplanacak görelî önem derecesine göre farklı maliyet unsurları açısından uygulanma olanağı bulabilecektir.

## KAYNAKÇA

- Acar, D.(1999). *Maliyet yönetiminde yeni yaklaşımlar ve tekstil sektörü işletmelerinin uygulamaları ile ilgili bir araştırma*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmamış Doçentlik Tezi.
- Acar, D. (1991). *Maliyet yönetiminde yeni yaklaşımlar ve tekstil sektörü işletmelerinin uygulamaları ile ilgili bir araştırma*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmamış Doçentlik Tezi
- Acar, F.(2005). *Hedef maliyetleme yönteminin yönetim kararlarındaki rolü ve mamul geliştirme aşamasında uygulanması*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Akdoğan, N.(1998) . *Maliyet muhasebesi uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, N.(2000). *Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akesen, A. (1991). *Maliyet muhasebesi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Akgün, M.(2004). Tedarik zinciri yönetiminde bütünleşik faaliyet tabanlı hedef maliyetleme yaklaşımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1*, 67-88.
- Aktaş, A. (1995). *Ağırlama hizmet işletmelerinde yiyecek ve içecek yönetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Aktaş, A., Özdemir, B. (2005). *Otel işletmelerinde mutfak yönetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Aksoylu, S. ,Dursun, Y. (2001). Pazarda rekabetçi üstünlük aracı olarak hedef maliyetleme. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,11*, 357-371.

- Alkan, H.(2003). *Maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme ve devlet orman fidanlık işletmelerinde uygulanabilirliği*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Altuğ, O.(2006). *Maliyet muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Yayınları.
- Anderson, W. S. (1990). A Framework for assessing cost management system changes: The case of activity based costing implementation at general motors, 1986-1990, *Journal of Management Accounting Research*,28, 1-51.
- Angelo, R., Vladimir, A. (1998). *An introduction to hospitality today*. Orlando: Educational Institute of American Hotel-Motel Association.
- Ansari, S. L., Bell J.E. (1997). *Target costing: The next frontier in strategic cost management, a cam-i/cms model for profit planning and cost management*. Newyork: Mcgraw Hill.
- Atikson, H. ve Jones, P. (1994). Menu engineering: Managing the food service micro-marketing mix. *Journal of Restaurant & Food Service Marketing*, 1, 40-62.
- Atkinson, A.,Banker,R.D. ve Kaplan,R.S.(1997). *Management accounting: Information for decision making and strategy execution*. Boston: Harvard Business School.
- Bahşi, G., Can, A.V. (2001). Hedef maliyetleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 4, 47-67.
- Berliner, C, Brimson, J A.(1988). *Cost management for today's advance manufacturing: the CAM-I conceptual design*. Boston: Harvard Business School.
- Blocher,E., Chen,K., Lin,T.W.(1999) *Cases&reading in strategic cost management for use with cost management: A strategic emphasis*. Newyork: Mcgraw Hill.

- Bölükoğlu, İ., Taşpınar, O. (2010). Menü mühendisliği ve Kalamış divan barasserie incelemesi. *Turizmde yeni teknolojiler* içinde ( ss.1429–1434). X.Ulusal Turizm Kongresi Mersin.
- Bölükoğlu, İ. ,Türksoy, A.(2001). Menü analiz sürecinde kullanılan yöntemlerden menü mühendisliğindeki son gelişmeler: İşgücünü dikkate alan bir model. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,2, 22-36.
- Borgernas,H. ve Fridh, G. (2003). *The use of target costing in swedish manufacturing firms*. Göteborg: Göteborg University School of Economics and Commercial Law.
- Bursal, N. , Ercan,Y.(2001). *Maliyet muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Bursal, N. , Ercan,Y. (2000). *Maliyet muhasebesi: İlkeler ve uygulamalar*. İstanbul: Der Yayınları.
- Bursal, N.( 1983). *Maliyet muhasebesi, ilkeler ve uygulamalar*. İstanbul: Ar Basım Yayım ve Dağıtım.
- Büyükmirza, K.(2003). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Can, A.V.(2004). *Hedef maliyetleme: Kuram ve uygulama*. Adapazarı: Sakarya Kitapevi.
- Ceran, Y. (2002). Stratejik maliyet yönetimi enstrümanı olarak pazara dayalı hedef maliyet yönetimi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*,4, 34-46.
- Civelek, M. (2002). *Maliyet muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Cooper, R. ve Chew, W. B. (1996). Costs through today's designs. *Harvard Business Review*,72, 22-25.



- Coskun, A. (2008). *Hedef maliyetleme ve Uşak ili battaniye üretim işletmelerinde uygulanabilirliği*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Darke, P., Shanks, G. , Broadbent, M. (1998). Successfully completing case study research: Combining rigour, relevance and pragmatism. *Information Systems Journal*, 8, 273-289.
- Davis, B. Ve Stone. S. (1986). *Food and beverage managemen*. Oxford: Butter Worth Heinemann.
- Dittmer, P. ve Griffin, G.G. (1980). *Principle of food, beverage and labor cost control controls*. Boston: Cabi Publishing Company.
- Dougan, J. (1994). Menu engineering with electronic spreadsheets. *The Bottom Line*, 8, 15-17.
- Doğan, Z. (1998). Maliyet yönetiminde yeni bir yaklaşım: Hedef maliyetleme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,13,56-72.
- Düren, A. Z. (1999). 21. Yüzyıl işletmeciliğinin temel eğilimleri. *Anahtar Dergisi*, 11,18–19.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy Of Management Review*, 14, 532-550.
- Erden, S. A.(1999). *İleri üretim ortamlarında maliyetleme*. Kayseri: Tuğra Ofset Yayınları.
- Erdoğan, N. (2001). *Maliyet muhasebesi*. İzmir: Barış Yayınları.
- Ertaş, F. C.(1999). İşlemelerde maliyet düşürme yaklaşımı: Kaizen maliyetleme yöntemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*,1, 88-99.

- Ertuna, İ, Ö. ( 1982 ). *Maliyet muhasebesi*. İstanbul: Araştırma Eğitim Yayınları.
- Ertük, H. (1982). *Maliyet muhasebesine giriş*. Bursa Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Fuller, J. Ve Waller, K. (1991). *The menu, food and profit*. London: Stanley Thornes Puplichers.
- Hacırüstemoğlu,R.(1997). *Maliyet muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Hacırüstemoğlu, R., Şakrak, M.(2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Hatiboğlu, Z. , Gürsoy C. T.(1979). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. İstanbul: F3 Alien Kitapevi.
- Hayes, D.V. ve Huffman, L. (1985). Menu analysis: A beter way. *The Cornell Hotel And Restaurant Administration Quarterly*, 25 , 64-70.
- Hiromoto, T. (1998). Another hidden edge: Japanese management accounting. *Harvard Business Review*,72, 22-25.
- Hope, J. , Hope, T.(1997). *Competing in the third wave: The ten key management issues of the information age*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hyman, D.N.(1990). *Public finance*. Orlando: The Dryden Press.
- İpçi, M.(1994). *Maliyet muhasebesi*. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları.
- Jacobsen, B. ( 1974). *Yönetim açısından maliyet muhasebesi*. (Çev. Sadık Baklacioğlu) Ankara: Akyıldız Matbaası.
- Jones, P. (1994). *The management of food service operations*. London: Cassel Educational.

- Kalmış, H.(1999). *Küresel rekabet ortamına yönelik maliyet yönetim yaklaşımları ışığında bir maliyet yönetim bilgi sisteminin tasarlanması ve bir uygulama.* Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Kaplan, R. (1999). Tek maliyet sistemi yeterli değildir. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14,19-30.
- Kaplan, R. S. (1986). The role of empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations, And Society*,11, 442-450.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet muhasebesi.* Ankara : Gazi Kitapevi.
- Karcıoğlu, R. (1997) . Yeni bir yönetim aracı olarak hedef fiyata göre maliyetleme yöntemi. *Pazarlama Dünyası Dergisi*,11, 4-8.
- Karcıoğlu, R.(2000). *Stratejik maliyet yönetimi, maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar.* Erzurum: Aktif Yayın Dağıtım.
- Karcıoğlu, R.(2001). Toplam kalite yönetiminde faaliyete dayalı maliyetleme yöntemini kullanılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*,3, 52-70.
- Kazarian, E. ( 1977). *Food service facilities planning.* Westport Connecticut: The Avi Pupliching Company.
- Kışhalı,Y. , Işıklılar,S.(1999). *Maliyet muhasebesi ve maliyet hesaplamaları.* İstanbul: Beta Yayınları.
- Knigt, J.ve Kotschevar, L.H. (1979). *Quantity food production: Planning and management.* New York : Van Nostrand Reinhold.
- Köklü,N. (1994). Örnek olay çalışma metotları. *Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 27, 71-779.

- Koçsoy, M.(2008). *Hedef maliyetleme ve Türk imalat işletmelerinde uygulanması*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Koşan, L.(2007). *Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin müşteri karlılık analizinde kullanılması: Bir konaklama işletmesinde uygulama*. Adana Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Kotschevar, L. (1987). *Management by menu*. Wiley: National Restaurant Association Educational Foundation.
- Kutay, N., Akaya, G. C. (2000). Stratejik maliyet yönetimi aracı olarak hedef maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,19, 15-29.
- Küçüksavaş, N.(2002). *Bilgisayar uygulamalı maliyet muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayınları
- Lee, J. Y.(1994). Use target costing to improve your bottom-line. *The Cpa Journal*, 64, 68-71.
- LeBruto, S. M., Robert A. A. and William Q. (1995). Menu engineering: A model including labor. *Ftu Hospitality Review*, 13,41-60.
- Maviş, F. (2005). *Menü planlama taktiği*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Mondem, Y., Hamada, K.(1991). Target costing and kaizen costing in japanese, automobile companies. *Journal of Management Accounting Research* ,3, 16-34.
- Morgan M. J.(1993). Testing activity-based costing relevance. *Management Decision*, *University Pres*,31,45-69.

- Ninemeier, J. D. (1982). *Planning and control for food and beverage operations*. East Lansing, Michigan: The Educational Institute of American Hotel-Motel Association.
- Ninemeier, J. D. (1995). *Food and beverage management*. 2 edition. East Lansing, Michigan: The Educational Institute of American Hotel and Motel Association.
- Ninemeier, J. D. (1995). *Food and beverage controls*. 3. Edition. East Lansing, Michigan: The Educational Institute of American Hotel and Motel Association.
- Ninemeier, J. D. (1998). *Food and beverage controls*. 4 Edition. East Lansing, Michigan: The Educational Institute of American Hotel and Motel Association.
- Ninemeier, J. D. (2000). *Food and beverage management*. 3 edition. East Lansing, Michigan: The Educational Institute of American Hotel and Motel Association.
- Ninemeier, J. D. ve Perdue, J. (2005). *Hospitality operations: careers in the words greatest industry*. New Jersey: Pearson Education .
- Nubin, S.(2006). *Hizmet işletmelerinde hedef maliyetleme ve uygulama örneği*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Öğünç, H.(2010). *Hedef maliyetleme sisteminin mermer sektöründe uygulanması*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Özgülbaş, N., Gündüz, H.E., Akar, Ç., Önce, S. (2004). *Sağlık kurumlarında maliyet yönetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

- Peker, A. (1988). *Modern yönetim muhasebesi*. İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınları.
- Rızaoğlu, B., Hançer, M. (2005). *Menü ve yönetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Saban, M., Bostancı, A., Güğerçin, G. (2007). Hedef maliyet yöntemi ve örnek bir uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 23, 81-95.
- Sakurai, M., Scarbrough, D.P. (1997). *Japanese cost management*. California: Crisp Publications.
- Savaş, O. (2003). Hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen faktörler üzerine Türk hazır giyim sektöründe bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20, 183-201.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *British Accounting Review*, 22, 259-281.
- Sevgener, S., Hacırüstemoğlu, R. (1994). *Yönetim muhasebesi*. İstanbul: Alfa Yayınları,
- Sevim, A. (1990). *Türk tarım işletmelerinde tahmini maliyet muhasebesi sisteminin kurulması ve bir yönetim kontrol aracı olarak kullanılması*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet yönetimi, maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Şimşek, Z., Ayriçay, Y. (1998). Hedef maliyetleme: Dinamik bir maliyet yönetim yaklaşımı. *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, 143, 17-35.

- Smith, D. (1983). *Menu engineering, readings in strategic marketing planning in the hospitality industry edited by bloomstrom*. East Lansing Michigan: The Educational Institute of American Hotel-Motel Association.
- Tanış, V. N. (1997). Theoretical background of some research methods applicable in cost and management accounting. *Cost And Management Accounting, 12*, 181-191.
- Titiz, İ. , Çetin G. (2000). Karar almada geleneksel maliyet yönetimi yaklasımında yaşanan gelişmeler ve stratejik maliyet yönetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdariler Bilimleri Fakültesi Dergisi, 5*,121–138.
- Tosun, K.(1990). *Yönetim ve işletme politikası*. İstanbul: Yön Ajans.
- Türk, Z. (1999). Geleceğın maliyet kontrolünde yeni bir yaklaşım hedef ve kaizen maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdariler Bilimleri Fakültesi Dergisi,1*, 11-26.
- Türkan, C. (2003). *Turizmde beslenme ilkeleri ve mönü planlama*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Üstün, R. (1984). *Maliyet muhasebesi, ilkeler ve uygulamalar*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi. Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Vakfı Yayınları.
- Waldron, M.(2005). Overcoming barriers to change in management accounting systems. *Journal Of American Academy Of Business,6*, 244-260.
- Yıldırım, A., H. Şimşek (2003), *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*. Ankara: Seçkin Kitapevi.
- Yın, Robert K. (1981). The case study crisis: Some answers. *Administrative Science Quarterly,26*, 58-64.

Yin, Robert K. (1984). The case study crisis: some answers. *Administrative Science Quarterly*, 26, 58-64.

Yükçü, S.(1993). *Maliyet muhasebesi : Yönetim açısından*. İzmir: Cem Yayıncılık.

*Türkiye’de her şey dahil uygulamasının konaklama işletmeleri üzerindeki etkisi: Antalya örneği*. (2006, Mart 21). Erişim tarihi: 1 Mayıs 2011,

<http://www.turizm gazetesi.com/articles/article.aspx?id=27617>.



## EK-1 ANKET

Aşağıda yer alan anket Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Çalışması kapsamında yapılmaktadır. Yardımlarınız için teşekkür ederiz.

Erol Geçgin  
Yüksek Lisans Öğrencisi  
[erolgecgin@hotmail.com](mailto:erolgecgin@hotmail.com)  
0 543 718 33 62

Yrd. Doç. Dr. Levent KOŞAN  
Tez Danışmanı

- 1- Anketi yanıtlayanın yaşı:
- 2- Anketi yanıtlayanın cinsiyeti: ( ) Erkek ( ) Kadın
- 3- Anketi yanıtlayanın ortalama geliri:  
( ) 1.000 TL altında ( ) 1.001 – 1.500 TL ( ) 1.501-2.000 TL ( ) 2.000TL üstünde
- 4- Herhangi Bir restorana gittiğinizde memnuniyetinizi etkileyen faktörleri önem derecesine göre sıralayınız?(Önem derecesine göre 1,2,3,4,5 şeklinde sıralayınız, en önemli gördüğünüze 1 veriniz).

Servis hızı ve şekli	
Porsiyon büyüklüğü	
Yemeğin fiyatı	
Yemeğin tadı (kalitesi)	
Restoran atmosferi	

\*\*\* Lütfen sipariş ettiğiniz yiyeceğin adını yazınız:

- 5- Sipariş ettiğiniz yiyeceğin servis hızı ve şeklini nasıl buldunuz?

Çok İyi  İyi  Orta  Zayıf  Çok kötü

- 6- Sipariş ettiğiniz yiyeceğin fiyatını nasıl buldunuz?

Çok Yüksek  Yüksek  Orta  Düşük  Çok Düşük

- 7- Sipariş ettiğiniz yiyeceğin tadı ve kalitesini nasıl buldunuz?

Çok İyi  İyi  Orta  Zayıf  Çok kötü

- 8- Restoranın atmosferini nasıl buldunuz?

Çok İyi  İyi  Orta  Zayıf  Çok kötü

- 9- Sipariş ettiğiniz yiyeceğin porsiyon büyüklüğünü nasıl buldunuz?

Çok İyi  İyi  Orta  Zayıf  Çok kötü

**EK-2: YİYECEKLERE AİT REÇETELER**

<b>Yiyecek Adı:</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>	<b>Yiyecek Adı:</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>
<b>ORMAN KEBABI</b>		<b>ALİ NAZİK</b>	
100 GR KUZU ETİ	2,90	1 Adet Patlıcan	0,14
65 ML SIVI YAĞ	0,21	1 Çorba Kaşığı sıvı yağ	0,01
25 GR BEZELYE	0,05	1 Fincanı Un	0,01
1 ADET BİBER	0,02	10 gr Kaşar Peyniri	0,10
1 ADET PATETES	0,06	1/2 Soğan	0,03
1/2 ADET HAVUÇ	0,01	125 gr Yağsız Kıyma	2,06
1/2 ADET SOĞAN	0,02	1 Adet Domates	0,22
1 GR KARABİBER	0,01	1 Adet Sivri Biber	0,02
1 GR KEKİK	0,01	Karabiber	0,13
80 GR PILAV	0,21	Pul Biber	0,13
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>3,49</b>	<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>2,85</b>
<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>8,00</b>	<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>9,00</b>
<b>Yiyecek Adı:</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>	<b>Yiyecek Adı:</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>
<b>TAVUK ŞİŞ</b>		<b>BEYTİ</b>	
250 GR TAVUK	1,40	200 GR KIYMA	3,30
1 YEMEK KAŞIĞI SIVI YAĞ	0,04	1 BİBER-1SARIMSAK	0,04
1 YEMEK KAŞIĞI KEKİK	0,16	1 DOMATES	0,22
1/4 DEMET MOYDONOZ	0,13	1 TUTUM MAYDANOZ	0,13
1 TATLI KAŞIĞI KARIBİBER	0,16	YAŞ MAYA	0,01
1 ADET DOMETES	0,22	BAHARATLAR	0,26
1 BİBER	0,02	1 ADET YUMURTA	0,17
SALATA	0,25	SIVI YAĞ	0,01
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>2,38</b>	<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>4,14</b>
<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>10,00</b>	<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>18,00</b>

<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>HASANPAŞA KÖFTE</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>	<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>PİLİÇ RULO</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>
175 GR KIYMA	2,88	200 piliç bonfile	1,25
1/2 SOĞAN	0,03	25 gr tereyağı	0,01
MAYDONOZ	0,13	4-5 dal maydanoz	0,13
SARIMSAK	0,19	1 çorba kaşığı limon suyu	0,00
BAHARATLAR	0,26	1 yumurta	0,17
1 ADET PATATES	0,06	tuz, karabiber	0,26
125 ML SÜT	0,16	yeteri kadar galeta unu	0,00
10 GR YAĞ	0,04	1 ÇORBA KAŞIĞI SIVI YAĞ	0,04
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>3,75</b>	<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>1,86</b>
<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>8,00</b>	<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>15,00</b>
<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>KUŞBAŞI PİDE</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>	<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>SAC KAVURMA</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>
250 GR UN	0,21	200 GR KUZU ETİ	5,80
10 GR YAŞ MAYA	0,01	1 ADET SOĞAN	0,03
80 GR KUZU KUŞBAŞI	2,32	1 ADET BİBER	0,02
1/2 SOĞAN	0,03	1 DİŞ SARIMSAK	0,02
1 ADET DOMATES	0,22	GARNÜTÜR	0,25
1 ADET BİBER	0,02	3 YEMEK KAŞIĞI YAĞ	0,12
1 ÇORBA KAŞIĞI YAĞ	0,04	BAHARATLAR	0,26
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>2,85</b>	<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>6,50</b>
<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>15,00</b>	<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>18,00</b>
<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>PİRZOLA</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>	<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>KAŞARLI PİDE</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>
220GR KUZU PİRZOLA	7,37	10 GR YAŞ MAYA	0,01
50GR DOMATES	0,11	1 ÇORBA KAŞIĞI YAĞ	0,04
1 CORBA KAŞIĞI YAĞ-25GR UN	0,06	250 GR UN	0,60
80 GR PATATES KIZARTMASI	0,04	1 ADET YUMURTA	0,17
80 GR PIRINC PILAVI	0,21	80 GR KAŞAR	0,80
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>7,79</b>	<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>1,62</b>
<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>18,00</b>	<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>12,00</b>

<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>TAVUK TAVA</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>	<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>IZGARA KÖFTE</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>
250 GR TAVUK	2,00	200 gr köftelik kıyma	3,30
2 PATATES	0,14	1 adet küçük boy kuru soğan	0,06
BAHARATLAR	0,40	bir dilim bayat ekmek içi	0,00
1/4 DEMET MOYDONOZ	0,20	BAHARATLAR	0,26
2 BİBER	0,26	GARNUTUR	0,25
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>3,00</b>	<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>3,87</b>
<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>15,00</b>	<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>12,00</b>
<b>Yiyeceğin Adı:</b> <b>ADANA KEBABI</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>	<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>STEAK BONFİLE</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>
220 GR KUZU KIYMA	3,63	250 GR DANA BONFİLE	8,37
40 GR İÇ YAĞ	0,12	100 GR FIRIN PATATES	0,33
1 CORBA KASIĞI PUL BİBER	0,16	100 GR HAŞLANMIŞ SEBZELER	0,10
1 TATLI KASIĞI TATLI BİBER	0,16	<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>8,80</b>
GARNUTUR	0,25	<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>18,00</b>
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>4,32</b>		
<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>12,00</b>		
<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>İSKENDER</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>	<b>Yiyeceği Adı:</b> <b>KARNİYARIK</b>	<b>Maliyet Tutarı (TL)</b>
200 GR ET DONER	4,47	1 ADET PATLICAN(200GR)	0,14
10 GR SALÇA	0,03	80 GR KIYMA	1,32
60 GR TEREYAG	0,06	100 GR DOMATES (2 ADET KUCUK)	0,22
MARGARİN	0,06	1/2 SOGAN ( 75 GR)	0,03
1 ADET SOĞAN	0,06	1 DAET BİBER	0,02
1 ADET BİBER	0,02	20 GR YAĞ	0,04
1 ADET DOMATES	0,22	<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>1,77</b>
1/2 BAYAT PIDE	0,20	<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>7,00</b>
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>5,12</b>		
<b>SATIŞ FİYATI</b>	<b>10,00</b>		