

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ EĞİTİMİ
ANABİLİM DALI

74050

RESTORANLARDA MALİYETLEME VE GİDER KONTROLÜ
AÇISINDAN STANDART MALİYET SİSTEMİNİN
İNCELENMESİ
VE
ANKARADAKİ TURİSTİK BELGELİ RESTORANLARDA BİR
UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Ertuğrul ÇETİNER

T 74050

Hazırlayan
İrfan YAZICIOĞLU

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM ENSTİTÜSÜ
DOKÜMANTASYON BÖLÜMÜ

Ankara-1998

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

İrfan YAZICIOĞLU' na ait Restoranlarda Maliyetleme ve Gider Kontrolü Açısından Standart Maliyet Sisteminin İncelenmesi ve Ankara'daki Turistik Belgeli Restoranlarda Bir Uygulama adlı çalışma jürimiz tarafından Turizm İşletmeciliği Eğitimi Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

(İmza)

Başkan.....

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

(İmza)

Üye.....

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı (Danışman)

(İmza)

Üye.....

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

ÖNSÖZ

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, elde edecekleri kazançla bağılıdır. Eğer işletmeler katlandıkları maliyetleri karşılayacak bir gelir elde edemezlerse faaliyetlerini devam ettiremezler. İşletmelerin kazançlarını artırabilmeleri ve rakipleri karşısında tutunabilmeleri, elde edecekleri kazançlarını maksimum düzeye çıkarmaları ile mümkündür. Günümüzde işletmelerin kazançlarını artırmaları, fiyatlarını attırmalarına değil, maliyetlerini doğru belirleyebilmelerine ve giderlerini kontrol altında bulundurmalarına bağlı olmaktadır. Giderlerini kontrol edebilen işletmeler fiyat rekabetinde rakiplerine karşı daha başarılı olurlar.

Yukarıda genel olarak açıkladığımız nedenlerden dolayı restoran yöneticileri yönetimle ilgili olarak alacakları kararlarda maliyetlerle ilgili bilgilere ihtiyaç duyar. Bu bilgilerde işletme amaçlarına uygun olarak geliştirilmiş maliyet sistemleri ile sağlanır. Bu çalışmada restoran yöneticilere için maliyetleme ve gider kontrolü açısından yararlı olduğu düşünülen standart maliyet sisteminin tüm yönleri ile incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışma; uygulama bölümünde yapılan bir alan çalışması ile desteklenmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında kendisinden bilimsel disiplini ve objektifliği öğrendiğim danışmanım değerli bilimadamı Prof.Dr.Ertuğrul ÇETİNER hocama şükran borçluyum

Yine bu çalışmamda beni her zaman destekleyen ve motive eden hocalarıma ve meslektaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	I
TABLolar LİSTESİ	Viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	XII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ VE GİDER TÜRLERİ İLE İLGİLİ

KAVRAMLAR

1.1. MALİYETİN TANIMI ve MALİYET KAVRAMLARI	3
1.1.1. Maliyetin Tanımı	3
1.1.2. Maliyet Kavramları	4
1.1.2.1. Gider	4
1.1.2.2. Harcama	4
1.1.2.3. Gider, Harcama, Maliyet İlişkisi	5
1.2. GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI	6
1.2.1. Giderlerin Doğal Adlarına Göre Sınıflandırılması	7
1.2.2. Giderleri İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırma	8
1.2.3. Giderlerin Ürünlere Yüklenmesine Göre Sınıflandırma	9
1.2.4. Giderlerin Üretim Hacmi ile Olan İlişkilerine Göre	
Sınıflandırma	10
1.2.5. Giderlerin Fiili Olup Olmamlarına Göre Sınıflandırma	13
1.2.6. Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Açısından Sınıflandırma	13

1.3. MALİYET SİSTEMLERİ	13
1.3.1. Fiili Maliyet Sistemi	14
1.3.2. Tam Maliyet Sistemi	16
1.3.3. Kısmi Maliyet Sistemi	17
1.3.4. Tahmini Maliyet Sistemi	17
1.3.5. Standart Maliyet Sistemi	18

II.BÖLÜM

RESTORANLARDA MALİYET SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. YİYECEK İÇECEK İŞLETMELERİ	20
2.1.1. Yiyecek İçecek İşletmelerinin Tanımı	20
2.1.2. Yiyecek İçecek İşletmelerinin Tarihçesi	20
2.1.3. Yiyecek İçecek İşletmelerinin Sınıflandırılması	23
2.1.3.1. Ticari Yiyecek İçecek İşletmeleri	23
2.1.3.1.1. Bağımsız Yiyecek İçecek İşletmeleri	23
2.1.3.1.2. Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Servisi	24
2.1.3.1.3. Diğer Yiyecek İçecek İşletmeleri ...	25
2.1.3.2. Sosyal Amaçlı Yiyecek İçecek Faaliyetleri ...	25
2.1.4. Restoranlar	26
2.1.4.1. Restoranların Sınıflandırılması	26
2.1.4.1.1. A.B.D. Sınıflandırma	27

2.1.4.1.2. Türkiye Cumhuriyeti Devletinde	
Restoranların Sınıflandırılması	30
2.1.4.2. Restoranların Özellikleri	32
2.2. RESTORANLARDA MALİYET SİSTEMLERİNİN	
DEĞERLENDİRİLMESİ	34
2.2.1. Restoranlarda Tam Maliyet Sistemi	35
2.2.2. Restoranlarda Kısmi Maliyet Sistemi	36
2.2.3. Restoranlarda Fiili Maliyet Sistemi	37
2.2.4. Restoranlarda Standart Maliyet Sistemi.....	38

III BÖLÜM

RESTORANLARDA STANDART MALİYETLERİN BELİRLENMESİ

3.1.RESTORANLARDA STANDART MALİYETLERİN	
BELİRLENMESİ	41
3.1.2. Restoranlarda Standartların Belirlenmesi Aşamaları ...	43
3.1.2.1. Hangi Yemeklerin Üretileceğine Karar Verilmesi	43
3.1.2.1.1. Satış Tahminlerinin Yapılması	44
3.1.2.1.1.1. İlk Satış Tahminlemesi	47
3.1.2.1.1.2. Son Satış Tahminlemesi ..	47
3.1.2.2. Menü Planlaması	48
3.1.2.3. Her Bir Porsiyon Yemek İçin Direk İlk Madde	
ve Malzeme Standartlarının Belirlenmesi	49
3.1.2.3.1. Direk İlk Madde ve malzeme Miktar	
.Standartlarının Belirlenmesi	50

3.1.2.3.1.1. Yiyecek Standart Verimlilik	
Testleri	50
3.1.2.3.1.2. Standart Reçeteler	57
3.1.2.3.1.3. Standart Porsiyon Miktarının	
Belirlenmesi	61
3.1.2.3.2. Direk İlk Madde ve Malzeme Fiyat	
Standartlarının Belirlenmesi	62
3.1.2.4. Direk İşçilik Standartlarının Belirlenmesi.....	64
3.1.2.4.1. Ücret Standardının Belirlenmesi	64
3.1.2.4.2. Çalışma Süre Standardının Belirlenmesi	65
3.1.2.4.2.1.Hareket Etüdü	65
3.1.2.4.2.2. Zaman Etüdü	66
3.1.2.4.2.2.1. Zaman Etüd Araçları	66
3.1.2.4.2.2 2. Zaman Etüdünün	
Aşamaları	68
3.1.2.5 Genel Üretim Giderleri Standartlarının Belirlenmesi	72
3.1.2.5.1. Faaliyet Hacminin Belirlenmesi	74
3.1.2.5.2. Belirlenen Faaliyet Hacmi İçin Genel	
Üretim Giderlerinin Bütçelenmesi	75
3.1.2.5.3. Gider Dağıtım Tablolarının Oluşturulması	80
3.1.2.5.4. Faaliyet Hacmi Başına Genel Üretim	
Giderleri Yükleme Oranın Tespiti	82
3.2.RESTORANLARDA STANDART MALİYETLERLE FİİLİ	
MALİYETLER ARASINDAKİ SAPMALARIN BELİRLENMESİ	83
3.2.1. Direk İlk Madde ve Malzeme Sapmaları	84

3.2.1.1. Fiyat Sapması	85
3.2.1.2. Miktar Sapması	86
3.2.2. Direk İşçilik Sapmaları	88
3.2.2.1. Ücret Sapması	88
3.2.2.2. Süre Sapması.....	89
3.2.3 Genel Üretim Giderleri Sapmaları	90
3.2.3.1. Bütçe Sapması	92
3.2.3.2. Verim Sapması	93
3.2.3.3. Kapasite Sapması	93
3.3. BİR PORSİYON YEMEĞİN STANDART ve GERÇEK MALİYETİNİN BULUNMASI	94
3.4. STANDART MALİYET ANALİZ RAPORLARININ HAZIRLANMASI	95
IV. BÖLÜM	
RESTORANLARDA STANDART MALİYET SİSTEMLERİNE YÖNELİK UYGULAMA	
4.1. Araştırmanın Amacı	97
4.2. Araştırmanın Problemi.....	97
4.3. Araştırmanın Hipotezleri	98
4.4. Araştırmanın Sınırlamaları ve Dar Alanının Belirlenmesi.....	102
4.5. Örneklem Dizayını.....	102
4.6. Araştırmanın Yöntemi.....	102
4.7. Araştırmanın Bulguları	103
4.7.1.Örneklem Kimliği.....	103
4.7.2. Hipotez Testleri	110

SONUÇ ve ÖNERİLER	127
KAYNAKÇA	130
EKLER.....	136
ÖZET	139
ABSTRACT	140



TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1.1 : Birim Başına Sabit Maliyetler ...	11
Tablo 1.2 : Birim Başına Değişken Giderler..	12
Tablo 4.1 : Sınıflarına Göre Restoranların Dağılımı	103
Tablo 4.2 : Yöneticinin Eğitim Durumuna Göre Restoranların Dağılımı	104
Tablo 4.3 : Kapasitelerine Göre Restoranların Dağılımı	104
Tablo 4.4 : Maliyetleme Ve Gider Konularında Karşılaştıkları Sorunlara Göre Restoranların Dağılımları	105
Tablo 4.5 : Üretim Planlamasında Kullandıkları Yöntemlere Göre Restoranların Dağılımları .	106
Tablo 4.6 : Fire Hesaplaması Yapmalarına Göre Restoranların Dağılımları	106
Tablo 4.7 : Gider Bütçeleri Kullanmalarına Göre Restoranların Dağılımları	107
Tablo 4.8 : Malzeme Maliyetine İlaveten Üretim Maliyetine Kattıkları Gider Türlerine Göre Restoranların Dağılımı	107
Tablo 4.9 : Genel Üretim Giderlerini Maliyetlerine Yansıtma Yöntemlerine Göre Restoranların Dağılımları	108
Tablo 4.10 : Beklenen Maliyetlerle Fiili Maliyetler Arasında Karşılaştırma Yapmalarına Göre Restoranların Dağılımları	108

Tablo 4.11 :	Standart Reçete Kullanım Sıklığına Göre	
	Restoranların Dağılımları	109
Tablo 4.12 :	Satın Alma Fiyatlarındaki Değişmeleri Tahminle	
	Melerine Göre Restoranların Dağılımları	109
Tablo 4.13 :	Porsiyon Ölçüleri Kullanma Sıklıklarına Göre	
	Restoranların Dağılımları	110
Tablo 4.14 :	Hareket Ve Zaman Etütleri Kullanma Sıklıklarına	
	Göre Restoranların Dağılımları	110
Tablo 4.15 :	Malzemenin Verimli Kullanılması Sorunu İle	
	Standart Maliyet Sisteminin	
	Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki	111
Tablo 4.16 :	Stoklanacak Malzeme Miktarlarını Belirleme	
	Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin	
	Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki	112
Tablo 4.17 :	Fiyat Belirleme Güçlüğü İle Standart Maliyet	
	Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki	
	İlişki	113
Tablo 4.18 :	Giderleri Takip Edebilme Güçlüğü İle Standart	
	Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması	
	Arasındaki İlişki	114
Tablo 4.19 :	Beklenen Maliyetlerin Fiili Maliyetleri Karşılaştırma	
	Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin	
	Aşamalarını Kullanılması Arasındaki İlişki	115

Tablo 4.20 :	Geçmiş Dönemlere Göre Maliyetlerdeki Değişmeleri	
	Tespit Edebilme Güçlüğü İle Standart Maliyet	
	Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki	
	İlişki	116
Tablo 4.21 :	Personel Verimliliğini Tespit Etme Güçlüğü İle	
	Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının	
	Kullanılması Arasındaki İlişki	117
Tablo 4.22 :	Maliyetleri Hızlı Hesaplama Güçlüğü İle Standart	
	Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması	
	Arasındaki İlişki	118
Tablo 4.23 :	Maliyetlere Katılacak Genel Üretim Giderlerini	
	Hesaplama Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin	
	Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki	119
Tablo 4.24 :	Kapasite Değişmelerinde Maliyetlerdeki Değişmenin	
	Ne Olacağını Hesaplama Güçlüğü İle Standart	
	Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması	
	Arasındaki İlişki	120
Tablo 4.25 :	Maliyetlere Katılacak İşçilik Giderlerini Hesaplama	
	Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının	
	Kullanılması Arasındaki İlişki	121
Tablo 4.26 :	Satınalma Fiyatlarındaki Değişmeleri Takip Etme	
	Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin	
	Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki	122
Tablo 4.27 :	Restoran Sınıfı İle Standart Maliyet Sisteminin	
	Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki	123

Tablo 4.28 : Restoran Yöneticisinin Eğitim Durumu İle Standart

Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması	124
Arasındaki İlişki	

Tablo 4.29 : Restoranın Kapasitesi Sisteminin Standart Maliyet

Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki	
İlişki..	125



ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1.1 : Toplam Sabit Giderler Grafiği	11
Şekil 1.2 : Toplam Değişken Giderler Grafiği	12
Şekil 2.1 : Restoranların Servis Fiyat Düzeyine Göre Sınıflandırılması	29
Şekil 2.2 : Restoran Organizasyon Şeması	40
Şekil 3.1 : Menü Kopyası	45
Şekil 3.2 : Yiyecek Satış Analiz Formu	46
Şekil 3.3 : Parçalama Test Kartı	52
Şekil 3.4 : Pişirme Kaybı Kartı	53
Şekil 3.5 : Standart Verimlilik Testi	57
Şekil 3.6 : Standart Reçeteler	60
Şekil 3.7 : Standart Maliyet Analiz Formu	96

KISALTMALAR LİSTESİ

- D.İ.G** : Direk İşçilik Giderleri
D.İ.M.M.G : Direk İlk madde ve Malzeme Giderleri
F.i.G.Ü.G : Fiili Genel Üretim Giderleri
G.Ü.G : Genel Üretim Giderleri
S.M.S : Standart Maliyet Sistemi

GİRİŞ

İşletmelerin büyüyüp gelişebilmesi ve karlarını maksimum düzeye çıkarabilmeleri için geleneksel üretim metotlarını ve işletmecilik anlayışlarını bırakıp modern üretim teknolojilerini ve işletmecilik anlayışlarını benimsemeleri gerekmektedir.

Büyük bir endüstri olan yiyecek içecek endüstrisi içerisinde yer alan restoranların rekabetin yoğun olduğu pazardaki paylarını artırabilmeleri ve rakipleri karşısında güçlü olabilmeleri; ancak maliyetlerini kontrol altında tutarak ve hizmet kalitesinden ödün vermeden onlardan tasarruf edebilmelerine ve uygun fiyatlama politikalarını geliştirebilmelerine bağlıdır.

Restoranlarda gider kalemleri çok çeşitli olup bu giderlerin çoğu üretim gerçekleşikten çok sonra ortaya çıkmakta ve üretilen ürünlerle bunların ilişkilendirilmesi güç olmaktadır. Bu nedenle restoranlarda maliyetlerin kontrolünün hızlı ve etkin bir şekilde yapılmasını sağlayacak bir maliyet sisteminin oluşturulması gerekir. Restoranlarda maliyetlerin önceden bilimsel ölçülere göre hesaplanmasında, giderlerin kontrol edilmesinde, belirlenen maliyetlerden sapmaların olup olmadığının tespitinde en etkili maliyet sistemi standart maliyet sistemidir.

Standart maliyet sistemi bir işletmede belli koşullar altında olması gereken maliyetlerin önceden bilimsel ölçülere göre belirlenmesidir.

Standart maliyet sisteminde işletmelerin faaliyetleri sonucunda gerçekleşen fiili maliyetler ile belirlenen standart maliyetler karşılaştırılarak, belirlenen maliyetler ile gerçekleşen maliyetler arasında bir sapmanın olup olmadığını araştırılabilmektedir. Sapma varsa sapmaların hangi gider

kalemlerinde olduğu karşılaştırma sonucunda ortaya konabilmekte, buna göre gerekli önlemler alınabilmektedir.

Standart maliyet sistemini kullanan işletmeler maliyetlerini önceden hızlı ve gerçeğe en yakın bir şekilde hesaplayabilmekte ve buna göre fiyat politikaları geliştirebilmektedirler. Ayrıca bu sistemi kullanan restoranlarda yiyecek malzemelerinin verimli kullanılması, işçilik ve genel üretim giderlerinin hesaplanması, personelin verimliliği, stok belirleme, konularında sorunla karşılaşılmamaktadır.



I. BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ VE GİDER TÜRLERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1.MALİYETİN TANIMI ve MALİYET KAVRAMLARI

1.1.1. Maliyetin Tanımı

İşletmelerin üretim faaliyetleri iki karar değişkeni; girdiler ve çıktılar arasında odaklanır. Bir çıktı (mal yada hizmet) elde etmek için girdilerdeki veya kıt kaynaklardaki değişim işletme için bir maliyet oluşturacaktır (Belkaoui, 1991:23).

“Maliyet bir mal ya da hizmetin elde edilebilmesi için faaliyet dönemi içinde yapılan harcamalar ile katlanılan fedakarlıkların parasal tutarındır”(Akdoğan, 1994:1).

“Maliyet, bir amaca ulaşmak, bir nesneye sahip olmak için katlanılan fedakarlıkların tümüdür”(Horngren,G.Foster,1991:25).

“Maliyet mal ve hizmet üretiminde işletme tarafından yapılan çeşitli giderlerin (hammadde, işçilik, genel üretim giderleri), uğranılan kayıpların(Amortisman, Fire) ve para ile ölçülebilen fedakarlıkların toplamıdır” (Çetiner,1995:10).

Yukarıda yapılan tanımlardan hareketle maliyet kavramının tanımını şu şekilde açabiliriz: işletmelerin mal ya da hizmet üretebilmek için belirli bir dönemde yaptıkları çeşitli giderleri (İşçilik, Hammadde, Genel Üretim giderleri) para ile ölçülebilen fedakarlıkları (S.S.K. İşveren payı,zorunlu tasarruf İşveren payı, Diğer sosyal yardımlar) ve uğradıkları kayıpların

(Amortismanlar) toplamıdır. Burada önemli noktalardan birisi katlanılan fedakarlıkların muhasebe konusu olabilmesi için para ile ifade edilebilmesi gerekmektedir (Yükçü,1992:21).

1.1.2. Maliyet kavramları

1.1.2.1. Gider

Gider; “bir gelir yaratmak amacıyla vaz geçilen varlıkların değeridir” (Moriarty ve C.Pallen,1994:22). Gider işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır. Giderin oluşması iki şarta bağlıdır(Akdoğan, 1995:8).

1)İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili olmayan mal ya da hizmet tüketimleri gider sayılamaz. Örneğin; İşletme sahibinin özel işleri nedeni ile yapmış olduğu seyahatler için yapılan ödemeler gibi.

2) Giderden söz edebilmek için mal ya da hizmetlerin tüketiminin belli bir dönemde yapılmış olması gerekir. Örneğin; İşletmenin 4 yıllık kira bedelini peşin ödemesi durumunda ödenen kira bedelinin tümü gider değildir. Bu kira bedelinin faaliyet dönemine ilişkin olan kısmı giderdir.

1.1.2.2. Harcama

“Harcama: İşletme tarafından bir mal , fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmadır”(Akdoğan,1994:9).

“İşletme tarafından üretim faaliyetleri dışında herhangi bir nedenle para yada benzeri araçlarla yapılan ödemelerdir”(Çetiner,1995:10).

“Harcama: İşletme tarafından herhangi bir nedenle para ve para benzeri araçlarla yapılan ödemelerdir”(Uslu,1991:21).

Yukarıda çeşitli yazarlarca yapılan tanımlardan şu sonucu çıkarmak mümkündür. Harcamada esas olan ödeme veya borçlanmadır. Ödemenin veya borçlanmanın ne amaçla yapıldığı önemli değildir. Örneğin; İşletme sahibinin çektiği para, kırtasiye alımı için ödenen para gibi. Harcama ile gider kavramlarını bir biri ile karıştırmamak gerekmektedir bu iki kavram bir birinden farklıdır. Bu konu ya Gider-Harcama-Maliyet ilişkisi konusunda değinilecektir.

1.1.2.3. Gider, Harcama, Maliyet ilişkisi

Gider ve harcama aynı şeyler değildir. Harcama giderlerden önce yapılmış veya gider harcamadan önce yapılmış yada her ikisi aynı anda yapılmış olabilir .Ayrıca bir giderin yada maliyetin oluşması mutlaka harcamaya bağlı değildir(Karakaya,1997:10). Örneğin; daha önceden satın alınmış bir demir- başın döneme ilişkin amortismanı bir gider olarak ortaya çıktığı halde, harcama söz konusu değildir. Çünkü bu aşama da herhangi bir ödeme söz konusu değildir. Harcama demir başın alınması sırasında yapılmıştır. Harcama yapılmıştır ancak bu henüz gider haline dönüşmemiş de olabilir. Örneğin ; peşin olarak satın alınan hammadde için yapılan ödemeler gibi.

Gider ve harcama arasındaki farkı yukarıdaki tanımlardan çıkarmak mümkündür. Gider işletmenin faaliyetleri ve varlığını sürdürmesi ile sınırlı iken harcama her türlü faaliyetle ilişkilidir. Giderin oluşması için her hangi bir ödemenin yapılması zorunlu değildir. Harcama için bir ödemenin veya borçlanmanın yapılması zorunludur.

Bir harcamanın gider sayılabilmesi şu şartlara bağlıdır (Akdoğan,1995:11).

- 1) Harcama işletme faaliyetleri ile ilgili olmalı.
- 2) Harcama işletme öz sermayesinin korumak için yapılmış olmalıdır.

Tekrar varlık haline dönüşmeden tüketilen giderler doğrudan doğruya kar-zararı ilgilendirir yani dönem giderleri içerisinde kabul edilir (satış giderleri, genel yönetim giderleri, finansman giderleri) gibi (Ertürk ,1985;8).

Tüm bu açıklamalardan şu sonucu çıkarabiliriz; bir işletmenin üretim yapabilmek, varlığını sürdürebilmek ve bir gelir elde edebilmek için belli bir dönemde tükettiği mal yada hizmetlerin parasal tutarı gider. Giderlerin ürün ile ilişkilendirilmesi (giderlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmesi) Maliyet, İşletmenin tükettiği mal yada hizmetler ile diğer işlemler için yapılan ödemeler harcamadır.

1.2.GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmek ve bir gelir elde edebilmek için katlanmak zorunda olduğu giderler çok çeşitlidir. Bunların hepsini tek tek ele alıp incelemek oldukça güçtür. Biz bu çalışmamızda daha önceki yazarların yaptığı sınıflandırmaları dikkate alarak giderleri ilgili oldukları durumlara göre gruplandırmaya çalıştık. Bu gruplar şunlardır;

- 1) Doğal adlarına göre giderlerin sınıflandırılması,
- 2) İşletme fonksiyonlarına göre giderlerin sınıflandırılması,
- 3) Ürünlere yüklenmesine göre giderlerin sınıflandırılması,
- 4) Üretim hacmiyle olan ilişkisine göre giderlerin sınıflandırılması,
- 5) Fiili olup olmamalarına göre giderlerin sınıflandırılması,
- 6) Kontrol edilebilirlik açısından giderlerin sınıflandırılması.

“Giderlerin sınıflandırılmasında dikkatlerden kaçırılmaması gereken en önemli husus, hangi açıdan sınıflandırma yapılırsa yapılsın giderlerin kaynağının ve tutarının aynı olmasıdır” (Karakaya,1997:12).

1.2.1. Giderlerin Doğal Adlarına Göre Sınıflandırılması

“İşletmede giderler genellikle türlerini belirleyen adlar altında toplanırlar . İşte bu tür toplamaya doğal sınıflandırma veya türlerine göre sınıflandırma denil mektedir”(Uslu,1991:24).

a) İlk madde ve malzeme giderleri: Mal yada hizmet üretebilmek, diğer işletme faaliyetlerini sürdürmek ve işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlayabilmek için tüketilen her türlü madde ve malzemeye ilişkin giderlerdir.

b) İşçi ücret ve giderleri: işletmenin faaliyetlerini yürütmek, amaçlarına ulaşmasını sağlamak amacıyla çalıştırılan personel için tahakkuk ettirilen her türlü giderdir.

c) Memur ücret ve giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, amaçlarına ulaşmasını sağlamak amacıyla aylıklı yönetici, memur, büro çalışanları ve benzeri personel için tahakkuk ettirilen her türlü giderlerdir.

d) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler: İşletmelerin amaçlarına ulaşmasını sağlamak amacıyla işletme dışı kuruluşlardan sağlanan fayda ve hizmetlerdir.

e) Amortisman ve tükenme payları: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için vergi kanuna uygun olarak ayrılan tükenme paylarıdır.

f) Vergi , resim ve harçlar: Kanunlar gereği tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar.

g) Finansman giderleri: İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme esnasında ihtiyacı duyduğu sermaye ihtiyacını karşılamak amacıyla yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

1.2.2. Giderlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

Hangi alanda faaliyet gösterirse göstere, işletmelerin yerine getirdiği temel işlevler, birbirine yakın olarak gerçekleşir. İşletme fonksiyonlarını şu şekilde sınıflandırmak mümkündür (Uslu,1997:24).

a) Tedarik ve depolama fonksiyonu: İşletmenin faaliyetlerini sürdürmesini ve amaçlarına ulaşmasını sağlayacak mal yada hizmetlerin elde edilebilmesi için katlanılan giderleridir (ulaşım, hamaliye, sigorta, gibi).

b) Üretim fonksiyonu: İşletmenin faaliyetlerini sürdürmesini ve amaçlarına ulaşmasını sağlayacak mal ya da hizmetlerin üretilmesi için katlandığımız giderlerdir (direk ilk madde ve malzeme giderleri, direk işçilik giderleri, genel üretim giderleri.).

c) Pazarlama veya satış fonksiyonu: İşletmenin üretmiş olduğu mal ya da hizmetlerin satışın gerçekleştirebilmek için katlandığımız giderlerdir. Örneğin Satış personelinin ücretleri, komisyonları, satış personelinin kullandığı araçların amortismanları, reklam, promosyonlar gibi.

d) Yönetim fonksiyonu: İşletmenin organizasyonun yürütülmesinin maliyetidir. Bu maliyetler tepe yöneticilerinin ücretleri, muhasebe maliyeti , bilgi süreci, personelin ve işçi eğitim maliyetleri.

e) Araştırma geliştirme fonksiyonu: Üretimi yapılan mal ya da hizmetlerin geliştirilmesi, maliyetlerinin düşürülmesi, yeni üretim tekniklerinin geliştirilmesi, yeni pazarlama ve satış tekniklerinin oluşturulabilmesi amacıyla yapılan her türlü giderlerdir (malzeme, personel, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler).

1.2.3. Giderlerin Ürünlere Yüklenmesine Göre Sınıflandırma

a) Direkt (dolaysız) giderler: Bu giderler üretim maliyetine dağıtım kriterleri olmadan doğrudan doğruya yüklenebilen giderlerdir. Bu giderlerin işletme bölümlerine veya ürüne ait olan kısmı kesin ve doğru olarak saptanabilen giderlerdir (Aksöz,1982:34).

b) Endirekt (dolaylı) giderler: Bu giderler üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen yani işletme bölümlerine veya ürüne ait olan kısmı kesin ve doğru olarak saptanamayan giderlerdir(Aksöz,1982:34).

Endirekt giderleri iki grupta toplayabiliriz. (Uslu,1991:24). Bunlar;

a) Oluştukları yerin özeliğine göre endirekt kabul edilen giderler: Esas üretim yerleri dışında yardımcı üretim yerlerinde oluşan ve üretimle ilişkisi doğrudan kurulamayan giderlerdir. (personel yemek hanesinde ortaya çıkan giderlerin ürünle ilişkisini doğrudan kurmak mümkün olmamaktadır.).

b) Özellikleri ve hesaplamadaki güçlükler nedeniyle endirekt kabul edilen giderler: Bazı giderler esas üretim yerinde ortaya çıksa da birkaç ürünün üretilmesi durumunda hangi ürün için ne kadar olduğu belirlenemeyen giderlerdir(kira giderleri gibi).

1.2.4. Giderlerin Üretim Hacmiyle Olan İlişkisine Göre Sınıflandırılma

Giderlerin üretim hacmiyle olan ilişkileri açısından sınırlandırılması maliyet muhasebesinin planlama ve kontrol amaçları açısından son derece önemlidir. Giderler üretim hacmi ile olan ilişkisine göre üçe ayrılırlar;

a) Sabit Giderler: Belirli faaliyet hacimleri arasında değişmeyen giderlerdir. Sabit giderler, üretim miktarının artması veya azalmasına göre değişmezler. Bu giderler üretim yapılsa da yapılmasa da yapılmak zorunda olan giderlerdir. Bu giderler belirli bir kapasitenin emre hazır bulundurulması nedeniyle ortaya çıkan giderlerdir. Sabit giderler kendi içinde iki grupta ele alınarak incelenebilir; yapısal giderler, programlanmış giderler (Fisher,1985:27).

Kısa dönemde bazı giderlerin yönetim kararları ile değiştirilmesi imkansızdır. Bu tip sabit giderler yapısal sabit giderler olarak adlandırılır kira giderleri gibi. Bazıları ise yönetim tarafından planlama çalışmaları esnasında bütçeye konan sabit giderlerdir. Bu sabit giderler programlanmış sabit giderler olarak adlandırılırlar. Reklam, araştırma geliştirme giderleri gibi (Karakaya,1997:31).

Hangi giderlerin sabit hangilerinin değişken olduğu konusunda dikkate alınması gereken zaman devresidir. Uzun dönemde tüm giderler değişken karakter arz ederler (Küçüksavaş,1992:32).

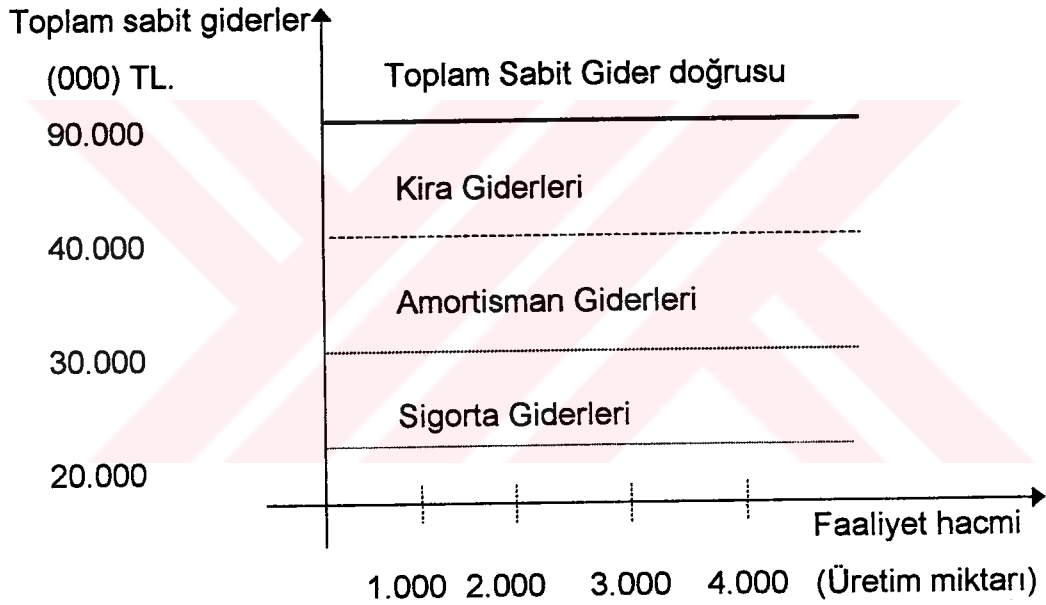
Örneğin; restoran işletmeleri aylık sözleşme ile servis elemanı çalıştırıyorsa ilk aşamada bu personele ödenen ücret sabit karakter arz ederken uzun dönemde yapılacak zamlarla bu ücretler değişkenlik arz edecektir. Ayrıca birim başına düşen sabit gider miktarı üretimin artmasıyla

azalmakta üretimin düşmesi ile artmaktadır. Sabit giderleri grafik üzerinde şöyle gösterebiliriz.

Örnek: bir işletmenin sabit giderlerinin aylık olarak tutarları aşağıda verilmiştir.

Kira giderleri	:	40.000.000 TL.
Sigorta giderleri	:	20.000.000 TL.
Amortisman giderleri	:	<u>30.000.000 TL.</u>
Toplam	:	90.000.000 TL.

Şekil 1.1: Toplam Sabit Gider Grafiği



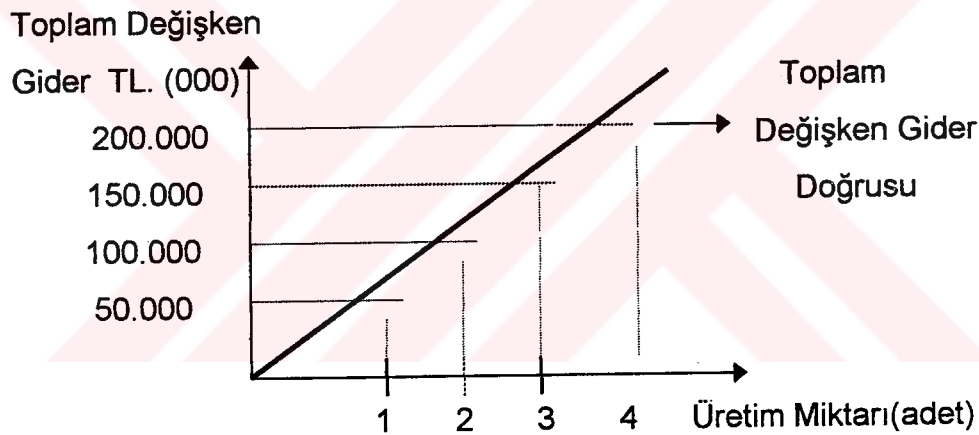
Tablo1.1: Birim Başına Sabit Gider Tablosu

Toplam Sabit Gider (TL)	Faaliyet hacmi (Ü.M.)	Birim Sabit Gider TL)
90.000.000	1.000	90.000
90.000.000	2.000	45.000
90.000.000	3.000	30.000
90.000.000	4.000	22.500

b) Değişken Giderler: Çeşitli faaliyet hacimlerinde değişiklik gösteren giderlerdir. Değişken giderler üretim miktarına bağlı olarak değişen giderlerdir. Üretim arttıkça artan, üretim azaldıkça azalan giderlerdir. Restoranlarda kullanılan yiyecek malzeme giderlerini değişken giderlere örnek olarak verebiliriz .bir kuver pilav yapımında 100.000 TL. malzeme kullanılırken iki kuverlik üretimde 200.000 TL. malzeme kullanılacaktır. Değişken giderler de birim başına düşen değişken gider miktarı değişmez

Örnek: Bir restoranda birim başına değişen gider miktarı 50.000.000 TL. olsun.

Şekil 1. 2 : Toplam Değişken Giderler Grafiği



Tablo 1.2 : Birim Başına Değişken Gider Tablosu

Toplam değişken gider	Üretim miktarı (adet)	Birim değişken gider.
50.000.000	1	50.000.000
100.000.000	2	50.000.000
150.000.000	3	50.000.000
200.000.000	4	50.000.000

c) Yarı sabit, yarı değişken giderler: İşletmede oluşan giderler içinde yukarıda değinilen sabit ve değişken giderlerin özelliklerini bünyesinde

toplayan karma giderlerde vardır. Bu giderler ne tam sabit gider nede tam değişken giderdirler.

Bu tip giderler yarı sabit yarı değişken giderler olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu giderler üretim hacmi sıfır olsa da var olan üretim hacmi artığında artış gösteren giderlerdir. Örneğin; elektrik giderlerinin belirli bir kısmı sabittir üretim olmasa da aydınlatma için elektrik kullanılacaktır fakat üretimle birlikte kullanılan elektrik miktarı artacaktır. Yarı sabit yarı değişken olan giderlerin ne kadarlık kısmının değişken ne kadarlık kısmının ise sabit olduğu çeşitli yöntemlerle tespit edilir.(Ayrıntılı bilgi için bakınız s :176)

1.2.5. Giderlerin Fiili Olup Olmamasına Göre Sınıflandırılması

Giderler işletmede uygulanan maliyet sistemine göre farklılık gösterir. Fiili maliyet sistemi uygulanıyorsa giderler fiili(gerçek) rakamlar olacaktır ,Eğer tahmini maliyet sistemi kullanıyorsa kullanılan rakamlar giderlerin tahminin olarak ne kadar olacağını gösterir.

1.2.6. Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Açısından Sınıflandırılması

Giderler eğer yöneticinin kararlarından ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniyorsa ilgili birim açısından kontrol edilebilir gider, aksi durumda ise kontrol edilemeyen giderlerdir. Giderlerin kontrol edilebilirliği sorumluluk muhasebesi açısından önem arz etmektedir.

1.3.MALİYET SİSTEMLERİ

işletmelerde maliyet türleri ve maliyet türlerinin gider yerlerine nasıl dağıtılacağı saptandıktan sonra maliyet muhasebesinde en

önemli konu birim maliyetlerin nasıl hesaplanacağıdır. Bu nedenle birim maliyetlerin hesaplanmasını sağlamak amacıyla çeşitli sistemler geliştirilmiştir. Bunlar şunlardır.

1.3.1. Fiili Maliyet Sistemi

Tarihi veya gerçek maliyet sistemi olarak da adlandırılan fiili maliyet sistemi çeşitli yazarlar tarafından benzer şekillerde tanımlanmıştır (Kaval,1989; Akdoğan,1995; Altuğ,1996 . Üstün,1985;131)

Bu yazarlara göre fiili maliyet sistemi; belirli bir hesap dönemi itibarıyla mal yada hizmet üretimi çalışmaları sırasında yapılan; üretimin gerektirdiği her türlü giderlerin uğranılan kayıpların, yapılan fedakarlıkların gerçekleştikleri tarihteki gerçek değerleri ile maliyete alınmasıdır.

Fiili maliyet sisteminde giderler maliyetin hesaplandığı tarihteki piyasa değerleriyle değil giderin yapıldığı tarihteki değeriyle maliyete aktarılır.

Bu sistemin amacı, bir hesap döneminde bir gider yerinde üretilen mal ya da hizmetlerin gerçekte ne kadaraya mal olduğunu tespit etmektir.

Bu gerçekleşen rakamlar değişik amaçlarla kullanılır (Kaval,1989:48).

a) Maliyet muhasebesinin kanıtlayıcı belge üretme fonksiyonu açısından stok değerlerinin, satılan maliyetinin, karın belirlenmesi işlemlerinde.

b) İşletme dışı kuruluşlarla yapılan maliyet artı kar temeline dayalı satış sözleşmelerinde gerekli bilgiyi sağlayabilmek amacıyla.

c) Fiyat kontrol uygulamalarını kolaylaştırmak.

Bu sistemin en önemli avantajı maliyetleri diğer sistemlere göre gerçeğe daha yakın hesaplama olanağı sağlamasıdır.

Fiili maliyet sistemi yönetimin kontrol fonksiyonunun gerçekleştirilmesin de çok önemli rol oynar. Çünkü kontrol gerçekleşen faaliyet sonuçlarının hedeflenen sonuçlara nedenli ulaşılıp ulaşılmadığının incelenmesi ve yorumlanmasıdır. Bu nedenle hedeflenen rakamların yanı sıra gerçekleşen fiili rakamlara da ihtiyaç vardır. (Kaval,1989:49).

Sistemin uygulanması kolay görünse de gerçekte uygulanması güçtür. Bu güçlükleri şu şekilde sıralayabiliriz.

a) Bu sistemde maliyetlerin gerçeğe çok yakın bulunmasına rağmen maliyet tablolarının hazırlanması ve birim maliyetlerin hesaplanması üretim çalışmalarının tamamlanmasından çok sonra olmaktadır.

b) Gerçek giderlerin toplanması ile bulunacak maliyetler fiyat dalgalanmalarının etkisi altında bulunacağından aynı miktar ve kalitedeki ürünlerin maliyetleri farklı olacaktır.

c) Bazı üretim giderlerin üretim için kullanılan miktarını ölçmek imkansız olmaktadır. Örneğin; kira ve vergi giderlerinde bir birim üretim için ne kadar harcama yapıldığının hesaplanması imkansızdır.

d) Giderlerin çoğunda gider tutarlarının belli olduğu tarih ile üretimin yapıldığı yani giderlerin gerçekleştiği ve maliyetlerin hesaplandığı tarih birbirinden farklıdır. Örneğin; elektrik, su, faturalarının üretim gerçekleştikten sonra gelebilmesi , personele çalışmadığı yıllık izin döneminde ödenen ücretler, kıdem tazminatı gibi. Bu giderler tahakkuk ettikleri dönemde üretilen mal ya da hizmetlerin maliyetlerine yüklenecek olunursa belirlenecek maliyetler ürünlerin gerçek maliyetlerini yansıtmayacaktır.

Yukarıda belirttiğimiz neden dolayı bu giderlerin ürünlere yüklenmesinde fiili tutarları değil de önceden belirlenmiş oranlar dikkate

alınır. kayıtlara fiili rakamlar yanında tahmini rakamlarda konmaktadır (Bursal,N.Y.Yücel,1990:57).

Bu nedenle fiili maliyetleri aşağıda olduğu şekilde ikiye ayıran yazarlara rastlanmaktadır. (Küçüksavaş,1992:11).

- a) Gerçekten fiili maliyetler
- b) Ayarlanmış fiili maliyetler

Fiili maliyet sisteminde kullanılacak gerçek rakamların tespit edilmesi;

- a) Tedarik (pazardaki fiyat değişiklikleri)
- b) Miktar kısıtlamaları
- c) Faaliyet kısıtlamaları ile sınırlandırılmıştır(Altuğ,1996:228).

1.3.2. Tam Maliyet Sistemi

Tam maliyet sisteminde amaç belirli bir dönemde ortaya çıkan tüm giderlerin (direkt, endirekt, sabit, değişken giderler) maliyetlere yüklenerek birim maliyetlerin hesaplanmasıdır. Bu sistemde direk giderler doğrudan maliyetlere yüklenirken gider yerlerinde biriken genel üretim giderler ise dağıtım anahtarları aracılığıyla ürünlere yüklenmektedir.

Tam maliyetleme yönteminde bazen sadece üretim giderleri ile yetinilmeyip dönem giderlerinin de tamamen veya kısmen mamullere yüklendiği görülür özellikle maliyet artı kar sistemiyle çalışan işletmelerde satış giderlerini de içine alacak şekilde maliyetlerin genişletilmesi mümkündür(Altuğ,1996:249).

Tam maliyet sisteminin en önemli sakıncası sabit giderlerinde maliyetlere yansıtılması nedeniyle üretim artışı zaman ürünlerin birim maliyeti azalırken üretim azaldığında ise maliyetlerin artması nedeniyle ortaya çıkan farklardır. Bu farklar birim maliyetlerin farklı olmasına neden

olurken ayrıca yöneticileri alacakları kararlarda ve kontrol çalışmalarında yanlış bir şekilde yönlendirebilir.

1.3.3. Kısmi Maliyet Sistemi

Tam maliyet sisteminin daha önce belirttiğimiz aksaklıklarını gidermek amacıyla kısmi maliyet sistemi ortaya konmuştur. Bu sistemde tüm maliyetler yerine ürünle doğrudan ilişkisi kurulabilen giderler maliyete katılmaktadır. Bu nedenle giderler üretim hacmiyle olan ilişkilerine göre ayrıma tabi tutularak. Bu nedenle kısmi maliyet sistemi; direkt maliyet, değişken maliyet sistemleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

a) Direkt maliyet sistemi: Direkt maliyet sisteminde ürün maliyetine yalnızca direkt giderler katılır diğer giderler dönem giderleri olarak mütalaa edilir (Küçüksavaş,1992:17).

b) Değişken Maliyet Sistemi: Bu sistemde açıkladığımız gibi giderler değişken ve sabit giderler olarak ayrılmakta maliyetlere yalnızca değişken giderler yüklenmektedir. Bu sistemin sakıncası genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısımlarının ayırımında güçlüklerle karşılaşılmasıdır.

1.3.4. Tahmini Maliyet Sistemi

Maliyet muhasebesinin amaçlarından biride planlama, kontrol ve işletme kararları için gerekli bilgileri sağlamasıdır. Gerçek verilere dayanan maliyet sistemleri bu açıdan yetersiz kalmaktadır. Bu sistemlerle oluşan giderlerin verimli bir çalışmayı yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek oldukça güçtür ve ilave analizleri gerektirir (Aksöz,1982:131).

Fiili maliyet sisteminde maliyetlerin üretim faaliyeti tamamlandıktan sonra ortaya konması ayrıca bazı giderlerin üretimin tamamlanmasından çok

sonra ortaya çıkması nedeni ile bu sistem daha önce belirttiğimiz gibi kontrol işlemleri ve düzeltme işlemlerinin zamanında yapılmasını çok güçleştirmektedir. Bu nedenle maliyetlerin önceden belirlenmesi yoluna gidilmiştir. Böylece tahmini maliyet ve standart maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır.

Tahmini maliyet sistemi giderlerin fiili rakamlar yerine tahmini rakamlarla maliyete yüklenmesidir. Tahmini maliyet sisteminde kullanılacak rakamlar geçmiş dönemlerin fiili maliyetlerinin ortalama değerlerinin alınması ile hesaplanmaktadır (Küçüksavaş,1992:12).

Tahmini maliyet sistemi maliyetlerin hızlı hesaplanması ve kontrol edilme sine imkan sağlamaktadır. Fakat tahmini rakamların belirlenmesinde geçmiş yılların fiili rakamlarının ortalama değerlerinin alınması nedeniyle geçmiş yılların başarısızlıklarını geleceğe taşıma olasılığı bulunmak da ayrıca her faaliyet döneminin şartları farklı olmaktadır.

1.3.5. Standart Maliyet Sistemi

Maliyet muhasebesinin planlama ve kontrol amaçlarını gerçekleştire bilmek için ortaya konan tahmini maliyet sistemi ve fiili maliyet sisteminin daha önceden belirttiğimiz sakıncalarını ortadan kaldırabilmek için standart maliyet sistemi geliştirilmiştir.

Standart maliyet sistemi çeşitli yazarlar tarafından tanımlanmıştır bunlardan bazıları şunlardır;

Standart maliyetler ; Bir işletmenin belli etkinlik şartlarını, ekonomik durumu ve diğer faktörlerin mevcudiyetini dikkate alarak üreteceği mal ya da hizmet için gerçekleştirmeyi düşündüğü maliyetlerdir (Jacobsen ve Backer,1983:291).

Standart maliyet; işletmenin ulaşmayı amaçladığı maliyetlerdir (Altuğ,1996:231).

Standart maliyet; mamullerin bilimsel esaslara göre önceden saptanmış birim maliyetleri olarak tanımlana bilir (Büyük mirza,1985:263).

Yukarıda çeşitli yazarlarca yapılmış tanımlardan şu sonucu çıkara biliriz standart maliyet; faaliyetlere başlamadan önceden belli koşullar altında olabilecek maliyetlerin bilimsel esaslara göre saptanmasıdır ve bu saptanan maliyetlerin fiili rakamlar yerine maliyet hesaplarına yansıtılmasıdır.

Standart maliyet yöntemi gerçek maliyetleri bir yana bırakan bir yöntem olmayıp gerçek maliyet bilgilerini de içeren ve kontrol imkanı sağlayan bir yöntemdir (Gökçe,1992:54).

Standart maliyet sisteminin en önemli özelliği fiili rakamlarla öngörülen rakamları karşılaştırmaya, planlanan rakamlardan sapma olması durumunda düzeltme işlemlerine imkan sağlamasıdır. Standart maliyet sisteminin uygulanabilmesi için temel üç aşamanın gerçekleştirilmesi gerekir.

- a) Maliyet unsurları itibariyle standartların belirlenmesi,
- b) Fiili maliyetlerin elde edilmesi,
- c) Fiili maliyetlerle standart maliyetlerin karşılaştırılması.

Standart maliyet sisteminin amaçları şunlardır (Uslu,1991:388) ;

- a) Maliyet kontrolünü sağlamak,
- b) Maliyet hesaplama işlemlerini kolaylaştırmak,
- c) Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesini sağlamak,
- d) Bütçelerin düzenlenmesini sağlamak,
- e) Satış fiyatlarının daha kolay hesaplanmasını sağlamak,
- f) Saptamaları hesaplama olanağı sağlamak.

II. BÖLÜM

RESTORANLARDA MALİYET SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. YİYECEK İÇECEK İŞLETMERİ

2.1.1. Yiyecek İçecek İşletmelerinin Tanımı

Yiyecek içecek işletmeleri; “ Yapısı, teknik donatımı, konforu ve bakım durumu gibi maddesel, sosyal değeri ve personelin hizmet kalitesi gibi niteliksel elemanları ile, kişilerin yeme-içme ihtiyaçlarını karşılamayı meslek olarak kabul eden ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış işletmelerdir.” (Türksoy,1997:2)

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı gibi yiyecek işletmeleri sahip oldukları donanım , mefruşat ve çalışanları ile müşterilerin yeme içme ihtiyacını karşılayan ticari kuruluşlardır.

2.1.2. Yiyecek İşletmelerinin Tarihçesi

Dışarıda yemek yemenin uzun bir tarihçesi vardır. İlk çağlarda insanlar yiyecek ihtiyaçlarını avcılık ve toplayıcılık yaparak sağlamakta idi. Bu nedenle yemek ihtiyaçlarını yaşadıkları mağalardan veya ağaç kovuklarından uzakta karşılamaktaydılar. Bugünkü insanlarında dışarıda yeme nedenleri ilk insanların dışarıda yeme nedenlerinden fazlaca farklı değildi (Douglass,1990:12).

Tarihi araştırmalar antik çağda çeşitli toplulukların bir arada yemek hazırlayarak yediklerine dair bulgular ortaya koymaktadır yapılan araştırmalarda İ.Ö 10 binli yıllarda Danimarka ve Orkney adalarında

kabilelerin, Çin de, Hindistan da, asurlularda, antik yunanda ve eski mısırdada büyük mutfaklarda yemek hazırlanarak yemek yendiğine ilişkin bulgulara rastlanmaktadır (Gürsoy,1995:9).

Eldeki belgelere göre halkın dışarıda yemek yediği yerlere ilk olarak M.Ö.512 de eski Mısırdada rastlanmaktadır. Buralarda yalnızca; yağ, tahıl,av ürünleri, soğandan hazırlanan yemekten oluşan tek mönü servis edilmekte idi.

Roma imparatorluğu döneminde Romalılar fethettikleri yerlerin yemek kültürlerini Romaya taşıyarak geniş bir yemek kültürü meydana getirmişlerdir. Ve o dönemde verilen büyük ziyafetler insanların toplum içerisinde ki prestijini artıyordu ayrıca ilk yemek kitabı Romada yazılmıştır taverna ismine ilk olarak romada rastlanmaktadır (Gürsoy,1995:12).

Ortaçağ Avrupasında ki karışıklıklar nedeniyle ancak işlek yollar üzerindeki bazı hanlar ayakta kalabilmiştir. yemek kültürü manastırlarda gelişmiş daha sonraları Fransa'da toplu yemek üretimi çeşitli loncalar tarafından yürütölmekteydi bu loncalar çalışanlarının çalışma sistemini ve kurallarını belirliyordu. Rönesans hareketlerinden sonra Avrupa da aşçıların kullandıkları malzemeler de zenginleşmiştir baharatlar kullanılmaya başlanmıştır.

Resmi ve biçimsel olarak ev dışında yemek yeme yerleri tavernalar inn'ler ile başlamıştır (Donalt,1994;225).

Ticaret ve alışveriş nedeniyle seyahatlerin artması bu tip yerlerin sayısını artırmıştır. İngiltere de et ve bira servisi yapılan ale house diye adlandırılan kiralık odalar vardı bunlar yol kavşakların da ve limanlarda seyahat edenlere hizmet sunmakta idiler. Amerika Birleşik Devletlerinde ise ilk hanlar buraya koloniler tarafından Avrupa dan taşınmıştır Bugünkü

manada restoranlar 1765 yılında Fransa da ortaya çıkmıştır (Ninemeier,1996:8).

1765 yılında Fransa da Bouglanger adlı bir Fransız sağlığa iyi geldiğin ve süper besleyici olduğunu iddia ettiği çorbalarını sunduğu dükkanlar açtı ve bu dükkanlara restore eden yani tazelik ve dinçlik veren anlamına gelen restaurers adını verdi fakat aşçılar loncası bunu kabul etmedi neticede Boulanger kraldan restaurer olarak çalışma hakkını aldı bundan sonra restoranlar hızla yayılmıştır. Yine ilk lüks restoran Fransa'da açılmıştır.

1765'de Fransa'da ilk restoranın kurulmasından sonra Amerika Birleşik Devletlerinde 1827 yılında ilk zincir restoran işletmesi olan Dolmonicos kurulmuştur bu restoranlar zinciri müşterilerine yüksek fiyatla yüksek kalitede münüler sunmakta idi.

İkinci dünya savaşından sonra aşağıdaki nedenlerle yiyecek içecek endüstrisinde Avrupa ve Amerika'da hızlı bir gelişme yaşanmış, hızlı ve basit yiyecekler sunan işletmeler ortaya çıkmıştır.(coffeler,barlar,dırive-in restoranlar Fast foodlar) gibi

- İnsanların iş yerlerinin evlerine olan uzaklığının artması nedeniyle evlerine gidip yemeklerini yiyip geri dönememeleri.
- Toplumun yapısında meydana gelen değişmeler birçok insanın yalnız yaşaması, kadınların büyük çoğunluğunun çalışması gibi nedenlerle insanların yemek pişirmeye yeterince vakitleri olmaması.
- İnsanların gelir düzeylerinde meydana gelen artışlar nedeniyle dışarıda yeme eğiliminin artması.
- Ulaşım araçlarının gelişmesi nedeniyle ve seyahat edenlerin sayısının artması ve insanlar evlerinden uzakta yemek zorunda kalmaları (Denizer,1995:89).

Anadolu'da ilk olarak toplu yemek yenen yerler Selçuklular döneminde inşa edilen kervansaraylardır daha sonra Osmanlılar döneminde aş evleri imaretler anadoluda lokantaların temelini oluşturmuştur. 19 yüz yılda sonunda işyerlerinin yoğun olduğu yerlerde semt lokantaları kurulmuştur. Cumhuriyetten sonra Anadolu da yemek kültürü hızla değişmiş ve ikinci dünya savaşından sonra yukarıda belirttiğimiz yiyecek içecek işletmeleri hızla yayılmıştır (Gürsoy,1995:68).

2.1.3.Yiyecek İçecek İşletmelerinin Sınıflandırılması

Yiyecek içecek işletmelerini temelde iki kategoride sınıflandırmak mümkündür. Bunlar (Ninemeier,1996:17);

2.1.3.1. Ticari Yiyecek İçecek İşletmeri

Ticari yiyecek içecek işletmelerinin temel gayesi maksimum kara ulaşmaya çalışmaktır. Ticari yiyecek içecek işletmelerde kendi içinde üçe ayrılır

2.1.3.1.1. Bağımsız Yiyecek İçecek İşletmeleri

Bu tip işletmeler başka bir işletmenin bünyesinde olmayan bağımsız yiyecek içecek işletmeleridir. zincir mülkiyet olabilecekleri gibi franchises şeklin de de olabilirler bu işletmeler şunlardır;

- **Restoranlar:** Günün 24 saati veya belli saatlerinde hazırlamış oldukları yiyecek ve içecekleri servis elemanları ile masalarında müşterilerine sunan ticari kuruluşlardır.

- **Kafeteryalar** : Bu tip restoranlar ful m n  restoranlara yakındırlar fakat bu restoranlarda masa servisi ful m n  restoranlara göre daha kısıtlıdır.

- **Bar ve tavernalar**: Bu tip işletmelerde alkollü içecek servisi ağırlıktadır. yiyecek servi kısıtlıdır yada hiç yoktur.

- **Dondurma ve yoğurt standları**: Buralarda süt ve süt ürünlerinden hazırlanan yiyecekler sunulmaktadır.

- **Eve servis yiyecek işletmeleri**: Bu tip işletmeler müşterilerin talebi üzerine hazırladığı yiyecekleri müşterinin evine kadar götürerek teslim eden işletmelerdir. Bu işletmeler iki şekilde olmaktadır. Yiyece i  retenle dağıtımı gerçekleştiren aynı işletme olabileceği gibi, yiyeceği üreten işletme ile dağıtımı yapan işletme birbirinden farklı olabilir (Donalt,1994:228).

- **Caterersler (Ziyafet iler)** : Bu işletmeler büyük veya küçük ziyafetleri hazırlarlalar ve ziyafetleri bina içinde ya da bina dışında sunarlar.

- **Fast Food İşletmeler (Kısıtlı M n  Restoranlar)**: Fast food sözlükte basit ve kolayca hazırlanan ve servis edilen yiyecek olarak tanımlanmaktadır. Bu işletmeler belli m n ye sahiptir.

2.1.3.1.2 . Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek servisi

Yiyecek işletmelerinin tarihçesini incelerken gördüğümüz yiyecek içecek faaliyetleri sürekli olarak konaklama faaliyetleri ile y r t lm   t r. Günümüz de oteller geceleme olanakları yanısıra yeme içme,e  lence, alışveriş gibi gereksinmelere cevap verebilecek yardımcı birimleri de

bünyesinde bulundurmaktadırlar. Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek işletmeleri şunlardır;

- Otel restoranları
- Motel restoranları
- Otoyol otelleri ve restoranları

Ayrıca otellerin bünyesinde restoranlardan ayrı olarak şu yiyecek içecek birimleri bulunmaktadır (Denizer,1995:89).

- Barlar
- Banketler
- Oda servisleri

2.1.3.1.3. Diğer Yiyecek İçecek İşletmeleri

Diğer yiyecek işletmeleri yukarıda sınıfladığımız işletmeler dışında kalan işletmelerdir.

- Perakende mağazaların restoranları
- Kulüp restoranları
- Otomatik satış makineleri
- Ulaşım araçlarında yemek hizmetleri
- Spor, fuar, kültür etkinlikleri yemek hizmeti

2.1.3.2. Sosyal Amaçlı Yiyecek İçecek Faaliyetleri (Quantity food Service)

Bu tip yiyecek faaliyetlerin de amaç maksimum kara ulaşmak değil maliyetleri minimize ederek yiyecekleri daha uygun fiyatla üretmektir. Bu faaliyetler ikiye ayrılır(Ninemeier,1996;19Donalt,1994;220; Douglasc,1990:4)

a) Endüstriyel yemek hizmetleri

- Fabrikalar
- İş yerleri
- Kamplar

b) Kurum yemekleri

Bu faaliyet iki şekilde gerçekleştirilmektedir; kuruluş yiyeceğini ya kendisi üretmekte ya da özel kuruluşlara yiyecekleri hazırlatmaktadır.

- Huzur evleri
- Okullar
- Hastaneler
- Hapishaneler

2.1.4. Restoranlar

Yiyecek içecek işletmesi olan restoranların belli bir tanımı yapılmamıştır. Fakat daha önce yapmış olduğumuz yiyecek içecek işlemlerinin tanımından hareketle restoranları şu şekilde tanımlamamız mümkündür.

Sahip oldukları teknik donanım, konfor gibi maddesel unsurlar ile personel hizmet kalitesini bir araya getirerek günün 24 saati veya belli saatlerinde hazırlamış oldukları yiyecekleri müşterilere masalarında servis eden işletmelerdir. Sosyal hayattaki gelişmeye paralel olarak restoranların sunmuş olduğu hizmetler de değişmektedir .

2.1.4.1. Restoranların sınıflandırılması

Yiyecek içecek endüstrisinin bir parçası olan restoranlar arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Genelde bu farklılıklar şu konularda oluşmaktadır ;

- Restoranın sahip olduğu mn
- Sunduğu yiyeceklerin kalitesi
- Restoranın mn Fiyatı
- Restoranın atmosferi (Donalt,1994:220).

Restoranların sınıflandırılmasında yukarıda belirttiğimiz hususlar dikkate alınır.

2.1.4.1.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Restoranların Sınıflandırılması

Amerika birleşik devletlerinde Restoranların sınıflandırılması şu şekilde yapılmaktadır. (Donalt,1994.220; Ninemeier,1996:17)

a) Sahip oldukları mnye gre restoranlar

- Full mn restoranlar
- Az mnl

b) Sunulan hizmetin niteliğine, sahip oldukları atmosfere ve fiyatlarına gre restoranlar

- Aile restoranları
- Lks restoranlar
- Dinner house restoranlar
- Drive through restoranlar.

a) Sahip oldukları mnye gre sınıflandırma: Bu tip sınıflandırmada gz nne alınan unsurlar: restoranın sahip olduğu mnnn zenginliğı yani sahip olduğu yemek ve içecek çeşitlerinin fazlalığıdır.

Full m n l  restoranlar : Birden çok değişik m n ye sahip olan ve mönüdeki yiyeceklerin servis elemanlarınca m şteriyeye sunulduğu restoranlardır.

Bu tip restoranlar herhangi bir yemek öğününde açık olabileceği gibi günün 24 saat de açık olabilirler ve buralarda i ki servisi de yapılır. Full m n  restoranlar uygulamada iki değişik tarzda önümüze çıkmaktadır. Birincisi, uzmanlaşmış, yüksek kalitede mutfağa sahip, bağımsız lüks restoranlar, ikincisi her yerde bulunan ve birinci tip restoranlara göre daha ucuz olup , sade olan semt ya da aile restoranlarıdır. Yiyecek ve içecekler servis elemanlarınca müşterilere sunulmaktadır (Met, 1989:25).

Az m n l  restoranlar: Bu işletmeler dar kapsamlı m n ye sahiptirler. Müşteriler genelde yiyeceklerini servis bankosundan alıp masalara g t r rl r. Bu tip bazı restoranlarda masa servisinde de yapılmaktadır (Ninemeier,1996:18).

b) Sundukları hizmetin niteliğine, sahip oldukları atmosfere ve fiyatlarına göre restoranların sınıflandırması: Bu tip sınıflandırmada göz önünde bulundurulanan nokta işletmenin sahip olduğu donanım mefruşatın kalitesi çalıştırılan personelin kalifiye olup olmaması gibi unsurlardır.

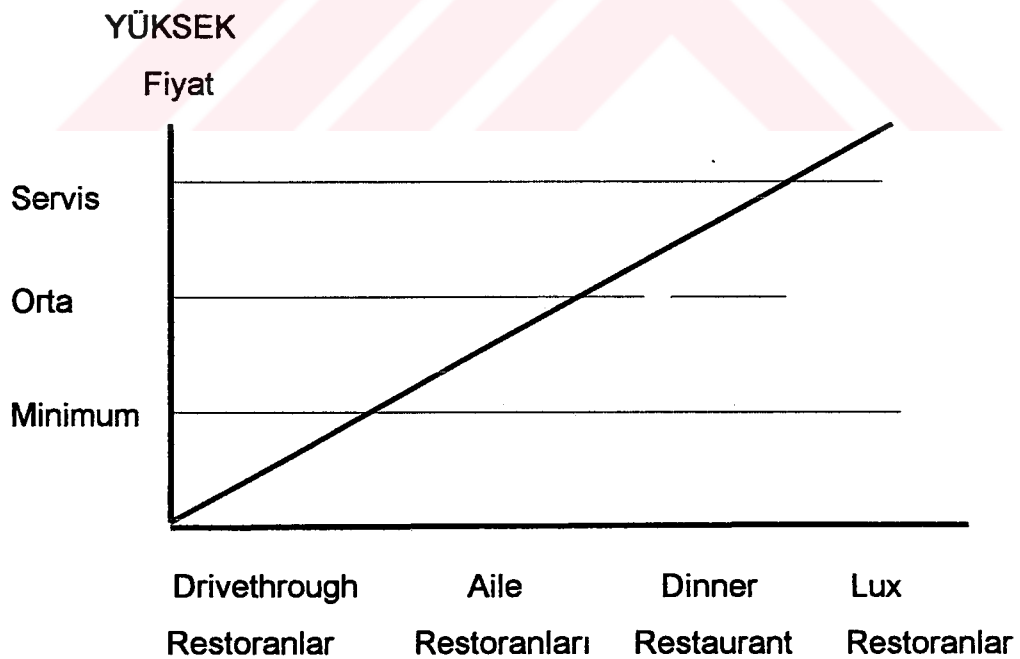
- Lüks restoranlar : Lüks restoranlar maksimum servisi en yüksek düzeyde m n  eşliğinde sağırlarlar. Bu restoranlar yüksek fiyatları ile yüksek gelirli müşterilere yöneliktir. Lüks restoranların diğer bir özelliği sunmuş oldukları hizmetin kalitesini yüksek tutmak ve korumak amacı ile küçük olmaya eğimli olmalarıdır (Met, 1989:25).

- **Aile restoranları** : Aile restoranları Lüks restoranlar ile benzer özelliklere sahip olmalarına rağmen fiyatları lüks restoranlara göre daha ucuzdur. Bu tip restoranlara hemen hemen tüm semtlerde rastlanabilir.

- **Dinner house** : Dinner house'lar iş kapasitesi olarak lux restoranlardan daha yoğundur. Servis kalitesi ve fiyatta lüks restoranlardan sonra gelmektedir.

- **Drive through** : Arabaları ile seyahat edenlere arabalarında hizmet sunan restoranlardır. Drive thrughlarda hazırlaması kolay yiyecekler servis edilmekte.

Şekil 2.1 : Restoranların Servis Ve Fiyat Düzeyine Göre Sınıflandırılması



Kaynak: Donald D. E. Lundbers *The Hotel And Restaurant Business* S223

2.2.1.2. Türkiye Cumhuriyetinde Restoranların Sınıflandırılması

Türkiye de restoranlar öncelikle iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar Belediye belgeli restoranlar ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi alan turistik restoranlardır.

Belediyelerden işletme belgesi alan Restoranlar belediye kanununda belirtilen şartlara tabi olup bu restoranların denetimi belediyeler tarafından gerçekleştirilmektedir. Türkiye deki mevcut restoranların büyük çoğunluğu bu grup da yer almaktadır.

Turizm Bakanlığından işletme belgeli turistik restoranlar; bu restoranlar 16.05.1996 tarihinde çıkarılan 96/8219 sayılı Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliğinde belirtilen asgari nitelikleri taşıyan , bu yönetmeliğe göre sınıflandırılan Turizm Bakanlığının denetimi altında olan restoranlardır.

Yukarıda belirttiğimiz yönetmelikte restoranlar (lokantalar) şu şekilde tanımlanmaktadır.” Restoranlar; tabldot, alakart veya özel yemek ve bu yemeklere uygun servis ile yeme - içme ihtiyaçlarını karşılayan tesislerdir.”

Aynı yönetmelikte restoranlar üçüncü sınıf, ikinci sınıf, birinci sınıf ve lüks restoranlar olarak dört grup da sınıflandırılmaktadır. Restoranların sınıflandırılmasında yönetmelikte belirlenen nitelikler kadar işletmenin dekorasyonu, hizmet standardı, yemeklerin lezzeti kalitesi ve sunuş özellikleri de dikkate alınır.

Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliğine göre turistik restoranlarda aranan asgari nitelikler şunlardır;

- a) Tüm hacimlerin, fonksiyon ve sınıfına uygun malzeme kullanarak uyum içinde dekore ve tefriş edilerek aydınlatılması,
- b) Tesis kapasitesine uygun malzeme dolabı,
- c) Zil sistemi olan içeriden açılabilen soğuk saklama deposu veya dolabı,
- d) İhtiyaca uygun pişirme donanımı,
- e) Tesiste verilecek yemek türlerine uygun yeterli hazırlık yerleri,
- f) Servis takımları için yıkama, kurutma, istif yerleri, raflar ve dolaplar,
- g) İyi düzenlenmiş bir yemek salonu,
- h) Yemek salonu ile mutfak servisi arasında bir ofis,
- ı) İlk yardım, yangın ve iş güvenliği için gerekli tedbirler,
- j) Pişirme ünitelerinin periyodik bakımlarının yapılması ya da yetkili servis elemanlarına yaptırılması ve buna ilişkin belgelerin tesiste hazır bulundurulması gereklidir.

Üçüncü sınıf restoranlar: Yukarıda belirttiğimiz asgari nitelikleri taşıyan müstakilen belgelendirilmeyen sadece bir veya iki yıldızlı oteller, 2'nci sınıf moteller, pansiyon, kamping, oberj, hostel, spor ve avcılık tesisleri bünyesinde yer alabilen yeme - içme tesisleridir.

İkinci sınıf restoranlar: Asgari niteliklerin yanısıra aşağıdaki özellikleri de bünyesinde bulunduran tesislerdir:

- a) Giriş holünde telefon kabini (yazlık tesislerde aranmaz)
- b) İdare odası (konaklama tesisi bünyesindeki restoranlarda aranmaz)
- c) Tesis kapasitesine uygun malzeme deposu
- d) Personel için soyunma yerleri ile lavabo, duş ve tuvalet
- e) Salon ve servis birimleri ayrı katlarda ise servis merdiveni veya monşarj,
- f) Ayrı servis girişi,

- g) Kadın ve erkekler için ayrı ayrı müşteri tuvaletleri, kadın tuvaletlerinde makyaj yeri, erkek tuvaletlerinde pisuar,
- h) Yemekleri sıcak saklama tesisatı.

Birinci sınıf restoranlar: Birinci sınıf restoranlar, ikinci sınıf restoranlar için belirtilen niteliklerin yanısıra, aşağıdaki nitelikleri de taşırlar.

- a) Özel yemek ve kokteyl verme imkanı sağlayan ayrı bir salon,
- b) İçki servisi olan amerikan bar,
- c) Mutfakta fırın ve kuzine,
- d) Tabakları sıcak saklama teçhizatı,
- e) Tatlı, pasta hazırlık ve servis yerleri,
- f) Müzik yayını,
- g) Uluslararası standartlara uygun yemek,
- h) Geleneksel Türk yemeklerinden en az beş çeşit,
- ı) Bankolu vestiyer.

Lüks restoranlar: Lüks lokantalar; birinci sınıf restoranlar için belirlenen niteliklere sahip olmakla beraber mefruşat, dekorasyon, servis takımları ile yemeklerin kalite, lezzet, malzeme ve sunuş yönlerinden üstün özellik gösteren ve Türk yemeklerinin oluşan bir mönünün de sunulduğu, ayrı bir bar mahalli bulunan ayrıca mekanik havalandırması zorunlu olan tesislerdir.

2.1.4.2. Restoranların Özellikleri

Hizmet endüstrisinin bir parçası olan restoranlar bu endüstrinin sahip olduğu özellikleri bünyesinde bulundurmaktadır. Hizmet endüstrisinin Özellikleri şunlardır (Üner,1994: 4);

- a) Emek yoğun işletmelerdir,

- b) Üretim ve tüketim eş zamanlıdır,
- c) Stoklama yoktur,
- d) Mal ve Hizmet karışımı mamuller üretmektedir,
- e) Soyut olma.

a) Emek yoğun işletmelerdir: Günümüzde birçok endüstride otomasyona geçiş hızlı bir şekilde olmasına rağmen restoranlarda otomasyon çok kısıtlıdır. Henüz bir yemeği veya servisi yapabilen bir makine icat edilmemiştir. Bundan dolayı faaliyetin büyük çoğunluğu insanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Emek yoğun olduklarından standardizasyon oldukça güçtür.

b) Üretim ve tüketim eş zamanlıdır: Restoranlarda genelde kaliteyi sağlamak amacıyla üretim ve tüketim aynı anda gerçekleşmektedir. Aynı şekilde müşteriler servis hizmeti talep ettiği anda bu hizmeti alır ve hizmeti tüketir.

c) Stoklama yoktur: Restoranların içinde bulunduğu pazarda talep dalgalanmaları yoğun olmaktadır. Talebin düşük olduğu bir gündeki boş kapasiteyi talebin yoğun olduğu günlere taşıma imkanı yoktur. Veya talebin düşük olduğu bir günde üretilen ve satılmayan yiyecekleri talebin yoğun olduğu güne saklamayıp satmak imkansızdır.

e) Soyut olma: Restoranlar somut ürünlerin yanında soyut olan hizmeti sunmaktadır. Servis elemanın gülümsemesi gibi

d) Mal ve hizmet karışımı mamuller üretmektedir: restoranların mal ve hizmet karışımı ürünler üreten işletmeler olduğu görülmektedir.

Yani restoranlar servis hizmetinin yanında somut malların satışını da gerçekleştirmektedir örneğin: bir öğretmenin yapmış olduğu iş saf hizmettir

burada öğretmen somut bir malın üretimini gerçekleştirmez. Oysa restoranda somut mal olarak yemek üretimi gerçekleştirilir yemeğin müşteriye sunumun ile soyut faaliyet olan hizmet işi yerine getirilir.

2.2. RESTORANLARDA MALİYET SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hizmet endüstrisindeki işletmelerin dolayısı ile restoranların faaliyetlerinin maliyetleri geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinin kullanılmasını oldukça güçleştirmektedir. Bu güçlüğü'n nedenleri daha önce açıkladığımız hizmet endüstrisinin özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür. (Cilifford,1985;335 ;Kaval,1989:31).

1) Üretimle tüketimin eş zamanlı olması nedeni ile nakliyat, veya depolama için imalatı tamamlanmış ürünler söz konusu değildir.

2) Bazen sunulan hizmetin iş hacmi standart maliyetleri ortaya çıkarmaya yönelik mühendislik çalışmalarına ilişkin giderleri karşılayabilecek düzeyde olmayabilir. Ayrıca birim maliyetleri hesaplamaya yönelik gelişmiş bir maliyet muhasebe sistemi oluşturulması oldukça pahalıya mal olabilir.

3) Emek yoğun işletmeler olduklarından hizmete yönelik standartları sağlamak oldukça güçtür.

4) Talep dalgalanmalarının yoğun olması nedeniyle arz kapasitesinin her zaman aynı düzeyde emre hazır olarak bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle talep ile arz arasında ilişki kurulamamaktadır. Başka bir ifade ile arz ile hasıla arasında doğrudan bir neden sonuç ilişkisini kurulamamaktadır

5) Restoranlarda görevleri yerine getirmek için tutarlı ölçü konması güçtür, talebe göre faaliyetlerin gerçekleşme süresi kısalabilir veya uzaya bilir. Hizmet kalitesi de bu duruma bağlı olarak değişiklik gösterir.

6) Restoranlarda müşteriler mününden seçimi yapar yapmaz, yiyecek ve içecek üretimi başlar. Hazırlama süresi sadece birkaç dakikadır ve tüm üretim süresi bir saat dan az bir süre içerisinde tüketilir. Münüler değişik ürünler içerir ve müşteri birden çok tercih yapma imkanına sahiptir ayrıca müşterilerin değişik ihtiyaçlarını karşılamak gerekir (Cilifford,1985:331).

Yukarıda belirttiğimiz nedenler incelendiğinde hizmet endüstrisi işletmelerinde, birim maliyetlerin hem fiili rakamlarla hem de önceden belirlenen rakamlarla hesaplanmasına olanak verecek ve daha az karmaşık bir sistemin kurulması gerekir.

Yukarıda açıkladığımız nedenler ile maliyet muhasebesinin amaçlarını göz önünde bulundurarak maliyet muhasebesi sistemlerini restoranlarda şu şekilde değerlendirebiliriz

2.2.1. Restoranlarda Tam Maliyet Sistemi

Tam maliyet sistemi restoranlar da dönem karının belirlenmesi ve stok değerlendirme açısından diğer maliyet sistemlerine göre bir üstünlük taşımamaktadır. Bunun nedeni ürünlerinin stoklanamaması nedeni ile bilançolarında mamul veya yarı mamul stok şeklinde bir aktifleri bulunmamasıdır, dönem stoku söz konusu olmayınca kullanılan maliyet yöntemine göre dönem karı değişmemektedir. Dönem kar ve zararı aynı kalmaktadır (Kaval,1989:31).

Kontrol açısından planlanan maliyetlerle gerçekleşen maliyetler arasındaki sapmaların belirlenerek bunların gider yerleri yöneticilerinin

sorumluluğuna yüklenmesi gerekir, fakat tam maliyet sistemi sapmaları ne gider türlerine ne de gider yeri yöneticilerinin sorumluluğuna göre sınıflandırmaktadır.

Tam maliyet sisteminde tüm giderler ürünlere yüklenmekte giderler önce yardımcı gider yerlerine daha sonra dağıtım anahtarları aracılığı ile esas üretim yerlerine yüklenmektedir bundan dolayı giderler ile ürünler arasında nedensellik ilkesini kurmak güçtür. Sezonluk çalışan restoranlarda sezon dışında anahtar personel olarak tanımlanan personele ödenen ücretler işletmenin açık olmadığı dönemlerde ödenen kiralara, yılın aylık dönemlerine eşit olarak yüklenmesi hizmet arz edilmediği halde maliyet oluşturmaktadır. Ve bunların ürünlere yüklenmesi mümkün değildir. Bu özelliklerinden bu yöntem yönetim kararlarına uygun olmamaktadır.

2.2.2. Restoranlarda Kısmi Maliyet Sistemi

a) Direk maliyet sistemi: Birinci bölümde tanımını özelliklerini incelediğimiz direkt maliyet sisteminin turizm işletmelerinde ne derece yoğun olarak kullanıldığına dair bir ampirik çalışmaya rastlanmamıştır. Amerika Birleşik devletlerinde yoğun şekilde kullanılmaktadır. Ülkemizde TURBAN A.Ş. tarafından 1987 yılına kadar kullanılmıştır (Kaval,1989:68).

Bu sistemin kullanılmamasının nedenini restoranların özelliklerinde aramak gerekir. Restoranların vergi yasalarına uygun şekilde üretim sonrası stok değerlendirme sorunu yoktur. Restoranların ürettikleri ürünler üretildikleri anda tüketilmektedir. Restoranlarda yiyecek - içecek giderleri dışındaki giderlerin büyük çoğunluğu sabit maliyetlerden oluşmaktadır. Bu durum bu işletmelerde değişken maliyet sisteminin kullanım sıklığını engellemektedir.

Gider kontrolünde restoranlarda yiyecek - içecek malzeme giderlerinde hesaplanabilen fiyat ve miktar sapmaları, işçilikte ücret ve süre sapmaları söz konusu olmaktadır.

Restoranlarda kurulu kapasitenin kullanılmasından doğan kayıpları (kapasite sapmaları) hesaplamak mümkündür. Kuver sayısı restoranlarda kapasitenin ölçümünde esas alınabilir. Boş kalan her kuverin normal maliyeti ile fiyatı arasındaki katkı payları kapasitenin kullanılmamasından doğan kayıplar olarak nitelendirilebilir. Bu nedenler diğer maliyet yöntemlerinin kullanılmasını gerektiren nedenler olmadıklarından direk maliyet sistemi restoranlarda kullanılabilir.

b) Değişken maliyet sistemi : Birinci bölümde açıkladığımız gibi değişken maliyet sistemi ; üretim hacmine bağlı olarak değişiklik gösteren giderlerin maliyetlere yüklendiği, üretim ile bağlı olarak değişmeyen giderlerin dönem giderleri olarak gelir tablosunda izlendiği bir sistemdir. Diğer turizm işletmelerine göre daha fazla değişken gidere sahip olan restoranlarda uygulanması mümkündür.

2.2.3. Restoranlarda Fiili Maliyet Sistemi

Daha önceki konularımızda fiili maliyet sistemini yapılan giderlerin gerçekleştikleri tarihteki değerleri ile maliyete alınmaları olduğunu açıklamıştık. Sistemin uygulanması ile ilgili olarak açıkladığımız (bkz sayfa 3) genel sakıncalar restoran işletmeleri içinde geçerlidir.

Restoranlarda fiili maliyet sisteminin den etkin bir şekilde yararlanma bu sistemin standart maliyet sistemi ile beraber kullanılması ile mümkün olmaktadır. İki sistem beraber kullanıldığında öngörülen maliyetler ile gerçekleşen maliyetler arasındaki farkları ortaya koyarak giderleri sapmaları ve nedenlerinin tespit etmek mümkün olmaktadır.

Sonuç olarak yukarıda açıkladığımız maliyet sistemleri işletmenin kar ve zarar durumunu etkilemede etkin olmakta , planlanan ve gerçekleşen maliyetleri karşılaştırmada ve sapmaları ortaya koymakta yetersiz kalmaktadırlar. Çok çeşitli yiyeceklerin üretildiği ve buna bağlı olarak çok değişik üretim maddesinin kullanıldığı restoranlarda kontrolü sağlayabilmek için yukarıda belirttiğimiz gibi , birim maliyetlerin hem tarihi hem de tahmini esasa göre hızlı bir şekilde hesaplanmasına olanak verecek, ve daha az karmaşık olan bir sistemin kurulması gerekir.

2.2.4. Restoranlarda Standart Maliyet Sistemi

Restoranlarda çok çeşitli yiyecekler üretilmektedir. Bu üretim faaliyetlerinde yapılan giderler çok çeşitli olmakta ve üretim faaliyetinde insan faktörü ön plana çıkmaktadır. Restoranlarda üretilen yiyecekler üretildikleri anda tüketilmektedirler. Bu nedenlerden dolayı restoranlarda maliyetlerin önceden hızlı bir şekilde hesaplanabilmesi, giderlerin takip edilebilmesi, varsa kayıpların ve nedenlerinin belirlenmesi ve işletme performansının ölçülebilmesi için etkin bir maliyetleme ve kontrol sistemine ihtiyaç vardır. Giderlerin kontrol edilmesinde, maliyetlerin önceden belirlenebilmesinde ve işletme performansının ölçülmesinde etkin bir maliyet sistemi olarak karşımıza standart maliyet sistemi çıkmaktadır.

Birinci bölümde (bkz sayfa16) standart maliyet sistemini faaliyetlere başlamadan önceden belli koşullar altında olabilecek maliyetlerin bilimsel esaslara göre saptanması ve bu saptanan maliyetlerin fiili rakamlar yerine maliyet hesaplarına yansıtılması olarak tanımlamıştık.

Restoranlarda standart maliyet yönteminin kullanımını güçleştiren bazı nedenler bulunmaktadır;

a) Yemekte kullanılan malzemeler de (sebze ve meyveler) standart bir kalite sağlamak güçtür.

b)Tespit edilen standart fiyatlar uygun malzeme alımı her zaman gerçekleştirilemez. Mevsim başı yiyecek malzeme fiyatları ile sezon sonu fiyatları arasında önemli farklılıklar olmaktadır.

c) Yiyecek-içecek işletmelerinde üretilen yiyecek ve içecekler çok çeşitli olduğundan standartları belirlemek güçtür.

Yukarıda açıkladığımız güçlükler nedeni ile standart maliyet sisteminin restoranlarda uygulanmasında iler ki konularda açıklayacağımız gibi endüstri işletmelerine göre bazı farklı uygulamalar yapılarak bu sorunlar aşılmaktadır.

Örneğin : restoranlarda yiyecek malzeme standartları belirlenirken yiyecek malzemelerinin gruplandırılması yoluna gidilmektedir (Aras,1993:178). İler ki konularda açıklayacağımız gibi değişen fiyatlar için maliyet faktörleri hesaplanmakta ve fiyatların önceden tahminlenmesi yoluna gidilmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz zorluklarına rağmen standart maliyet sistemi işletmelere birçok kolaylıklar sağlamaktadır. Bunlar (Tüfekcioğlu,1972:29);

a) Verimliliğin tespiti ve ölçülmesi (giren hammadde ile çıkan hammadde arasındaki ilişki),

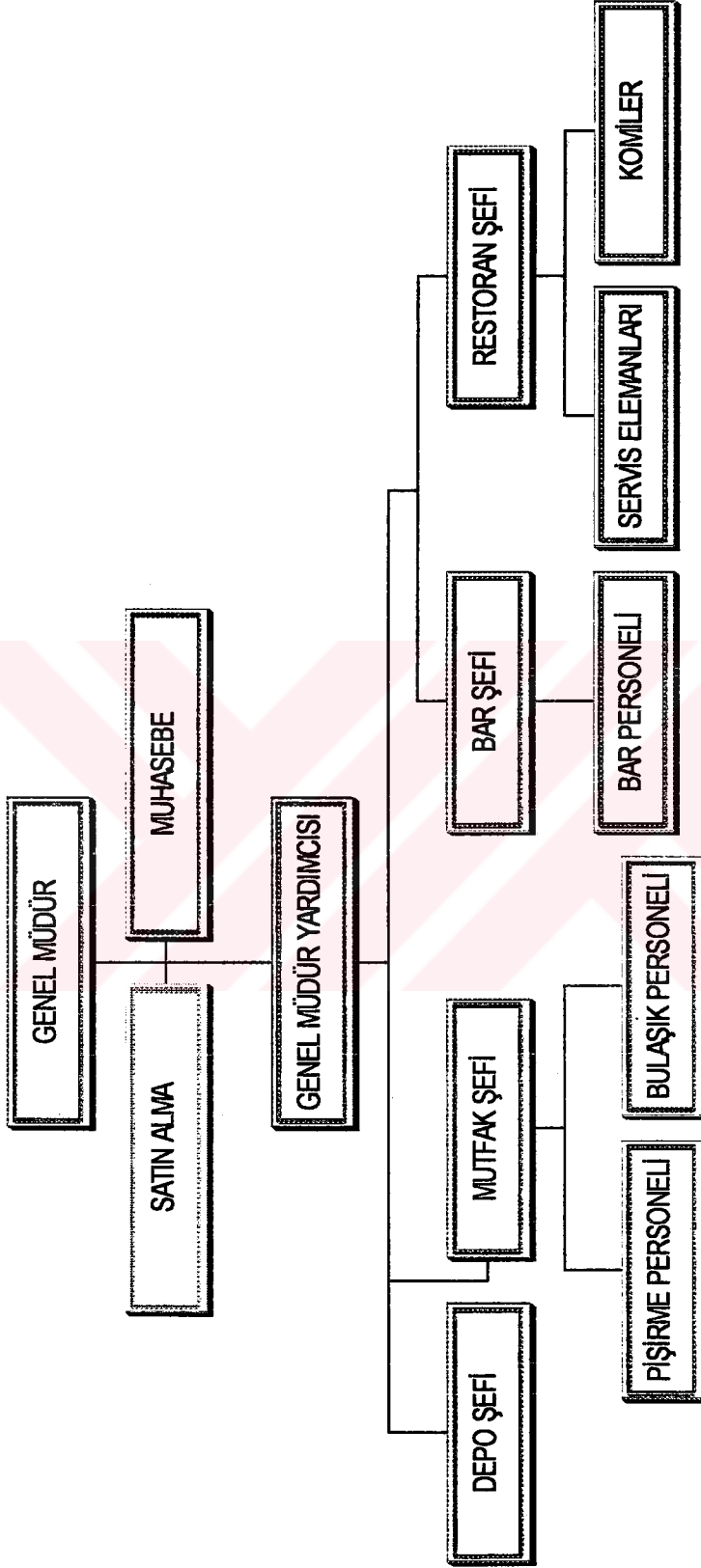
b) Maliyetleri azaltma ve kontrol çabası,

c) Maliyet hesaplama işlemlerinin basitleştirilmesi ve hızlandırılması,

c) Envanter değerlemesi,

e) Satış fiyatlarının tespiti

Şekil 2.2 Restoranlarda Organizasyon Şeması



KAYNAK: DONALD D. E. LUNDBERS, *The hotel and Restaurant Business* den geliştirilmiştir. 1994, s.229

III.BÖLÜM

RESTORANLARDA STANDART MALİYETLERİN BELİRLENMESİ

3.1.RESTORANLARDA STANDART MALİYETLERİN BELİRLENMESİ

Birinci bölüm de standart maliyet sistemini, faaliyetlere başlamadan önceden belli koşullar altında olabilecek maliyetlerin bilimsel esaslara göre saptanması ve bu saptanan maliyetlerin fiili rakamlar yerine maliyet hesaplarına yansıtılması olarak tanımlamıştık.

Standart maliyet sisteminin en önemli ve güç yanı standartların belirlenmesidir. Burada ortaya çıkan sorun standart ne dereceye kadar erişilebilir nitelikte ölçü veya hedef olmalıdır. Bunlar ne dereceye kadar yüksek bir verimle çalışılarak elde edilebilir (Bursal.N.Y.Ercan,1990:336).

Standartları; ideal üretim (ideal standart), Teknik yönden erişilebilir, normal standartlar olarak ayırmak mümkündür (Aksöz,1982:131).

Restoranlarda standart maliyet sisteminde her yiyeceğin standart maliyeti ile satışı gerçekleşen porsiyon miktarı çarpılarak toplam standart maliyet bulunur. Bu nedenle mönüde yer alan tüm yiyeceklerin standart porsiyon maliyetleri belirlenmelidir (A.Unlü,S.Işık,1996:).

Restoranlarda maliyetler endüstri işletmelerine göre değişiklik arz eder bunun nedenleri ikinci bölümde açıkladığımız yiyecek içecek işletmelerinin özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Yiyecek işletmelerinde maliyetler genelde şu kalemlerden oluşur (Aras1993:18);

- a) İşçilik giderleri
- b) Yiyecek - içecek malzeme gideri

c) Genel üretim giderleri (mutfak da kullanılan yakacak, su, eğlence, temizlik gibi).

Restoranlarda yiyeceğin üretilmesine birden çok personel katılmakta ve yiyeceği hazırlama süresi personele göre değişebilmektedir. Bu nedenle hangi yiyeceği kimlerin üreteceği belirlenmeli ve her yemek için standart pişirme süresi tespit edilmelidir.

Restoranlarda genel üretim giderlerini izlemek ve ürünlere yüklemek oldukça zordur çünkü üretilen yiyeceklerin hazırlanmasında hangi yiyeceğe ne kadar tüp kullanıldığı veya hazırlanan yiyecek için ne kadar temizlik giderleri yapıldığını, ne kadar su kullanıldığını belirlemek oldukça zordur. Bu nedenle bu giderler genel üretim giderleri standartlarının belirlenmesi konusunda açıklayacağımız şekilde bütçelenerek ürünlere yüklenir.

Standart maliyet sistemi standartların belirlenmesi, belirlenen standartlarla fiili rakamları karşılaştırılarak sapmaların belirlenmesi olarak iki aşamadan oluşmaktadır.

Restoranlarda temel maliyet göstergesi yiyecek malzeme maliyeti olmaktadır, bu nedenle restoranlarda standart maliyet sisteminin uygulamasında yiyecek malzeme standart Maliyetlerin öncelikle belirlenmesi gerekir.

Standartların belirlenmesine konusuna başlamadan önce standart kavramının ne olduğunu ortaya koymakta yarar vardır.

Standart: “ Ölçme için bir araç (ölçüdür) maliyet muhasebesinde bu terim; ürünü meydana getirebilmek veya servi sağlayabilmek için beklenen hammadde miktarı, bunun için ödenecek fiyat ile işgücünü ifade eder (CHERRING, HUBBART, LUTHY, 1988:537).

3.1.2. Restoranlarda Standartların Belirlenmesi Aşamaları

Restoranlar da standart maliyet sistemi şu aşamalar dan oluşur (Sümerkan,1989:99);

- a) Hangi yemeklerin üretileceğine karar verilmesi,
- b) Mönünün planlanması ,
- c) Her bir yemek için direk ilk madde ve malzeme standartlarının belirlenmesi,
- d) Standart reçetelerin hazırlanması,
- e) Standart porsiyon miktarının belirlenmesi.
- f) Direk ilk madde ve malzeme standartlarının belirlenmesi,
- g) Direk işçilik standartlarının belirlenmesi,
- h) Genel üretim standartlarının belirlenmesi.

3.1.2.1. Hangi Yemeklerin Üretileceğine Karar Verilmesi (üretim planlaması)

Üretim planlaması belirli zamanda ki satışların (bir yıl, bir ay, bir hafta, bir günde) tahminlenmesi ve buna göre mönülerin oluşturulmasıdır.

Üretim planlamasının amaçları şunlardır (Aktaş,1995:206);

- Restoranda yiyecek maliyetinin hesaplanmasını kolaylaştırmak,
- Uygun yiyecek hammaddelerini uygun miktarda satın alınması ve uygun stok seviyesinin tespit edilmesini kolaylaştırmak,
- Artan yiyeceklerin nasıl değerlendirileceği sorununa çözüm bulmak,
- Gerçekleşen ve tahminlenen yiyecek satış miktarlarını karşılaştırarak gerekli düzeltici önlemleri almak,
- Belirli bir öğünde sunulacak yemeklerin sayısını ve miktarlarını tahmin ederek yiyecek üretimini talebe uydurmak.

Üretim planlamasını yapabilmek için işletmeler öncelikle satış tahminleri yapmak zorundadır. Yapılacak bu tahminlere göre işletmeler neyi üreteceklerine karar verebilsinler.

3.1.2.1.1. Satış Tahminlerinin Yapılması

Satış tahminlenmesi geçmiş satış verilerinden yararlanarak gelecek dönemde hangi yiyeceklerin satılacağına tahmin edilmesidir. Satış tahminlerini yapabilmek için satış analizi yapılır.

Satış analizi müşterilerin hangi tür yiyeceklerden hoşlandıklarının ve ne kadar ücret ödemek istediklerinin gösterilmesidir(Çetiner,1995:63)

Hazırlanacak yiyeceklerin miktar ve türlerini tahmin edebilmek için, önce satışı yapılan her yiyeceğin geçmişteki satış miktarları bulunur, bu işlemi kolay yapabilmek için (Şekil 3.1) olduğu gibi mönü kopyası üzerinde çetele tutarak her tür yiyecek için satış sayısı öğle ve akşam yemekleri için ayrı ayrı olarak tabldot ve a la carte mönülere işaretlenir.

Şekil 3.1 : Mönü Kopyası

X Restoranı	
A la Carte Mönü	
(Akşam Servisi)	
(TS)	7.3.199X
18 Sebzeli kuzu haşlama	+++ / +++ / +++ / //
20 Biftek	+++ / +++ / +++ / +++
25 Izgara köfte	+++ / +++ / +++ / +++ / +++
10 Piliç izgara	+++ / +++
23 Mantarlı makarna	+++ / +++ / +++ / +++ / //
15 Talaş kebabı	+++ / +++ / +++
17 Mevsim salatası	+++ / +++ / +++ / //
16 Fırın sütlaç	+++ / +++ / +++ / //
20 Şeker pare	+++ / +++ / +++ / +++
20 Türk kahvesi	+++ / +++ / +++ / +++
10 Exproso	+++ / +++
30 Kola	+++ / +++ / +++ / +++ / +++ / +++
20 Beyaz şarap	+++ / +++ / +++ / +++
20 Kırmızı Şarap	+++ / +++ / +++ / +++
Toplam 40 Kuver	

Kaynak Çetiner, Ertuğrul *Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi*
Ankara 1995; S 64

Daha sonra bu bilgiler (şekil 3.2) de olduğu gibi satış analizi formuna veya defterine kayıt edilirler. Satış analizi defteri takip edilerek satış yapılamayan veya az satış yapılan yiyecekler belirlenerek mönüden çıkarılırlar.

Şekil 3.2: Yiyecek Satış Analiz Formu

Yemek Satışları Analiz Defteri	Tarih		03.05.19XX				04.05.19XX				
	Gün		Perşembe				Cuma				
	Hava Durumu		Açık				Açık				
	Otelde Kalan Müşteri sayısı		350				320				
	Satılan Kuver Sayısı		210				190				
Restoran Ay	Özel Olaylar		-				20 Ziyafet Yemeği				
Porsiyon Maliyeti	Yemekler	Satış Fiyatı	Satılan Porsiyonlar								
			Tahmini		Fiili		Tahmini		Fiili		
			Ö	A	Ö	A	Ö	A	Ö	A	
700.000 TL	Biftek	1.400.000 TL	25		20						
1.500.000 TL	Talaş kebabı	3.500.000 TL		25		15	19			16	
1.000.000 TL	Izgara köfte	2.000.000 TL	35		25						
1.150.000 TL	Bonfile	3.500.000 TL									
800.000 TL	Piliç ızgara	1.700.000 TL									
650.000 TL	Makarna	1.000.000 TL									
900.000 TL	Kuzu Şiş	1.600.000 TL									
1.300.000 TL	Kuzu Pirzola	2.300.000 TL									
500.000 TL	Fırın sütlaç	800.000 TL									

Satış analiz defteri kayıtları mönü planlamasını yapanlara şu konularda ışık tutar (Aras,1993:90);

- Müşteriler ne tür yemeklerden hoşlanmaktadır
- Müşteriler yiyecekler için ne kadar ücret ödemek istemektedir,
- Hangi yiyecekler işletmeye daha çok kar bırakmaktadır,
- Gelecekte hangi yemeklerden ne kadar satılabilir.

Satış tahminleri iki aşamada yapılır (Aras,1993:96);

- 1) İlk satış tahminlemesi
- 2) Son satış tahminlemesi

3.2.1.1.1. İlk Satış Tahminlemesi

İlk satış tahminlemesi çalışması bir ay öncesinden yapılabilir fakat uygulamada genellikle en az bir hafta öncesinden yapılan bu tahmin, daha sonra satış gününe 3 gün veya 1 gün kala son tahminde yenilenir.

İlk tahminde geçmişte tahmin edilen satışlar ile gerçekleştirilen satışlar karşılaştırılır ve bunlardan hareketle geleceğe yönelik tahminler yapılır. Bu tahminleri yaparken iş hacmini etkileyen unsurlar dikkate alınır.

Restoranlar da iş hacmini etkileyen unsurlar şunlardır (Aktaş,1995:210);

- İklim,
- Yerel toplandılar, programlar, spor olayları, tatiller, bayramlar,
- Restoran otel içinde ise otelde kalması tahmin edilen müşteri sayısı,
- Rakip işletmelerin özellikleri ve fiyatları,
- Planlanan özel reklam ve promosyon çalışmaları,
- Tüketici tercihleri,
- Mevsim,
- Servis saatleri.

İlk tahmin sonucunda satılacağı tahmin edilen her bir yemeğin porsiyon sayısından hareketle ne kadar malzemeye ihtiyaç duyulacağı hesaplanır. Bu hesaplamada daha sonraki sayfalar da açıklayacağımız standart reçetelerden yararlanılır

3.2.1.1.2. Son Satış Tahminlemesi

Bu aşamada yapılan ilk satış tahminde değişiklik olup olmadığı araştırılır. Eğer değişikli varsa gerekli düzeltmeler yapılır.

Gerekli düzeltmeler yapılırken şu hususlar göz önünde bulundurulur;

- Son bir haftanın veya on günün satış rakamları,
- Bir önceki günün üretim ve ya satış rakamları,
- Yapılan rezervasyonların son durumu.

Restoranlar bu satış analiz sonuçlarına dayanarak genel yiyecek üretim planlama programları geliştirebilirler.

Satış analizi defterindeki kayıtlardan ve satış tahminlerinden yararlanarak belirli bir zaman için geçerli olacak yemek listeleri yani mönü belirlenir.

3.1.2.2. Mönü Planlaması

Mönü: İşletmede servis edilen yiyecekler ile fiyatlarının gösterildiği listelerdir (Anderson, Lakemero, 1991:3).

Hedef kitle durumunda olan müşterilerin tercihleri ve işletmenin kapasitesi göz önünde bulundurularak üretilecek yiyeceklerin - içeceklerin gösterildiği listelerdir(Türksoy,1997:32).

Mönü planlaması; mönü de yer alacak yiyeceklerin neler olacağının belirlenmesi ve yiyecek ve içeceklerin listelenmesidir. Satış analizi defteri veya formu kayıtları ile yapılan satış tahminleri neticesinde mönüde gerekli değişiklikler yapılır

İşletmeler öncelikle müşterilerin tercih ettiği yiyecekleri üretme yoluna giderler fakat üretilecek yiyecek işletmeye istenen karı bırakmıyorsa bu

yiyeceği müşteriler tercih etseler bile bu yiyecek mönüden çıkarılmalı ya da fiyatı artırılmalıdır.

Hangi yiyeceğin daha çok kar bıraktığının belirlenebilmesi için her bir yiyeceğin maliyetinin tespit edilmesi gerekir . Daha sonra her bir yiyeceğin porsiyon maliyeti satış fiyatına oranlanarak bir verimlilik katsayısı oluşturulur ve bunlar satış miktarları ile birlikte değerlendirildiğinde işletme için en uygun mönü planlaması yapılabilir.

Yapılan satış tahminleri mutfak planlamasına yardımcı olur. Ayrıca yapılacak satın alma işlemleri bu analizlere dayandırılırsa gereğinden fazla satın alma işlemi yapılmaz böylece işletme kaynakları verimli olarak kullanılmış olunur. Genel yiyecek üretim planı işletmeye gereksinim duyulan iş gücü ve araç - gereç programlarını yapma fırsatı verir.

Restoranda üretilecek yiyecekler belirlendikten sonra kullanılacak Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderlerinin standartlarının belirlenmesi oldukça kolay olur.

3.1.2.3. Her Bir Porsiyon Yemek İçin Direkt İlk Madde ve Malzeme Standartlarının Belirlenmesi

Restoranlarda satış tahminleri yapıldıktan, üretilecek yemekler (Mönü) belirlendikten sonra yiyecek üretiminde en ağırlıklı maliyet unsuru direkt ilk malzeme standartlarının her bir yemek için belirlenmesi gerekir.

Restoranlarda direkt ilk madde ve malzeme standardı; önceden bilimsel ve teknik çalışmalar sonucu belirlenmiş olan bir porsiyon yemek de kullanılacak malzemelerle ilgili standartlarıdır.

Direk ilk madde ve malzeme standartları iki şekilde olmaktadır bunlar; direk ilk madde ve malzeme miktar standartları, direk ilk madde ve malzeme satın alma fiyat standartlarıdır.

Genel olarak standart direk ilk madde ve malzeme maliyeti şu şekilde hesap edilir :

$$\text{Standart Kullanım Miktarı} \times \text{Standart Satın Alma Fiyatı}$$

3.1.2.3.1. Direk İlk Madde ve Malzeme Miktar Standartlarının Belirlenmesi

Genel olarak bir porsiyon yemek de kullanılacak direk ilk madde ve malzeme miktarları teknik bilgilere göre hesaplandığından direk ilk madde malzeme standartlarının tespiti zor değildir. Direk ilk madde ve malzeme miktar standartlarının belirlenmesi aşamaları şunlardır.

3.1.2.3.1.1. Yiyecek Standart Verimlilik Testleri

Restoranlarda yiyecek direk ilk madde ve malzeme standartlarını belirleye bilmek için öncelikle mutfakta verimlilik testlerinin yapılması ve standart reçetelerin hazırlanması zorunludur.

Standart verim; bir yiyeceğin üretiminde kullanılacak hammaddenin ayıklanmasından sonra geriye kalan kullanılabilir ve yenebilir miktar ile bu miktarın pişirilmesinden sonra geriye kalan miktardır (Aktaş ,1995:213).

Restoranlar mönülerini ne kadar iyi planlarsa planlasınlar, üretecekler yemekler istenen kalitede olmazsa, yemek servisinden bekledikleri başarıya ulaşamazlar.

Restoranların başarılı olması standart Kalitede yemek üretmeleri ne bağlıdır. Restoranların mönülerindeki yemekleri standart kalitede üretmeleri mutfakta yapacakları bazı testlere ve standart reçetelere bağlıdır.

Fire ve kayıplar hesaplanırken geçmiş veriler yerine verimlilik analizlerinden ve diğer bilimsel yöntemlerden yararlanılır(Altuğ,1996:235).

Standart verimlilik testlerinin amacı satın alınan belli ağırlıktaki yiyecek hammaddelerinin üretim sonrası satılabilir ağırlıkları ile satılabilir ağırlıktan elde edilebilecek belirlenmiş ağırlıktaki porsiyon sayısını saptamaktır (Aras,1993:99).Standart verimlilik testleri dört başlık altında incelenir bilinir. Bunlar şunlardır;

a) Ham yiyecek testleri:

Bu testler meyve sebzeler için en iyi sayıyı ve miktarı belirleyen testlerdir. Bazı meyve sebzelerin ağırlık bakımından standartlaştırılması gibi.

b) Konserve yiyecek testleri:

Bu testler konserve yiyeceklerin gerçek maliyetlerini ve verimlerini kontrol edebilmek amacıyla yapılan testlerdir. Bu testlerde konserve yapımında kullanılan şurupların saydamlığı, yoğunluğu, kalitesi ve suyu çekilmiş ağırlığı belirlenir.

c) Parçalama testleri:

Kümes hayvanları, küçük baş, büyük baş hayvan etleri ile balıkların temizlenmesi ve parçalanması testleridir. Bu testler alınan bir parça etin

temizlenmesi ve parçalanması sonrası kullanılabilir net miktarı ortaya koyar. Bu testten elde edilecek bilgiler şekil 3.3 ilgili yerlere kayıt edilir.

Şekil 3.3 : Parçalama Test kartı Örneği

ET DENEY KARTI						
Cinsi : Dana but			Fiyatı : 1.000.000			
Ağırlığı : 20.000 Gr.			Tutar: 20.000.000			
Parça adeti : 1						
Döküm	Ağırlık Gr.	%	Kg. Birim değer	Tutar (000)	Porsiyon Gr.	Maliyet
Kemik	1.500	7.5				
Atılacak	2.500	12.5				
Kıyma	4.000	20.0	500.000	2.000		
Parça et	12.000	60.0		18.000	100	
TOPLAM	20.000	100.0		20.000		

d) Pişirme testleri:

Pişirme test temizleme ve parçalama testlerinden sonra yapılır. Pişirme testinde temizlenmiş etten dilimleme, pişirme ve servis kaybı düşüldükten sonraki satılabilecek miktarı bulunur.

Pişirme zamanı ve fırın içi ısı derecesi şekil 3.4 de örneği verilen bir pişirme kaybı kartına kayıt edilir. Pişirme kaybı kartı ile parçalama testi kartındaki bilgilerin birlikte kullanılması daha yararlı olmaktadır. Pişirme testi işlemleri şu aşamalardan oluşur. (dana rosto)

a) Kızartılan et pişirildikten sonra kızartılmış etin miktarı ölçülür ve tablo 3.4 deki pişmiş miktar sütununa geçilir. Pişmiş kızartma fırından çıkarıldığı zamanla parçalanma zamanı arasında miktarından kayıp etmeye

devam edecektir, bu miktar et parçalanma için hazır olduğu zaman hemen tartılarak belirlenmelidir.

b) Pişirme kaybı, pişmiş miktardan ham temizlenmiş miktarın çıkarılması ile bulunur.

c) Kızartılan et dilimlenir, porsiyonlanır ve kullanılabilir porsiyonların miktarı tablo 3.3 deki parçalama kartının porsiyon sütunundaki uygun satıra kayıt edilir.

d) Dilimleme kaybı, pişmiş et miktarından satılabilir et miktarının çıkarılması ile bulunur.

e) Satılabilir etin başlangıç miktarına oranı hesaplanır.

f) Kg. başına maliyet veya tutar parçalama testi sonuçlarından alınır (başlangıç et maliyet ve temizlenmiş etin miktarı vd.)

g) Kg başına satılabilir etin maliyeti; satılabilir etin temizlenmiş kızartma toplamına bölünmesi ile bulunur.

Şekil 3.4: Pişirme Kaybı Kartı Örneği

Yemek		: Dana rosto		Pişirme		: 4 saat 15 Dakika 150 derece	
Porsiyon gramajı : 150 gr.							
Açıklama	Ağırlık kg.	Toplam miktara oranı	Kg Başına maliyet	Toplam Tutar	porsiyon gr maliyet		
Başlangıç ağırlığı	20	% 100	1.000	20000			
Temizlenmiş miktar	12	60.0	1.500	18.000			
Temizleme kaybı	8	40.0					
Pişmiş ağırlık	11.5	57.5					
Pişirme kaybı(fire)	0.5	2.5					
(Diğer Fireler)	1	5.0			100		
Net satılabilen	10.0	50.0	1.800.000	18000			
Verim % 50.0 Evrik değeri = $\frac{1}{2} = 0.50$ kg. başına satılabilir et maliyeti 1.800.000							
" " maliyet faktörü = $\frac{1.800.000}{1.000.000} = 1.8$							
Gr. Başına satılabilir et maliyeti 156521 TL.							

Kaynak: AKTAŞ Ahmet, *Yiyecek ve İçecek Yönetimi* Antalya 1995 S217

Şekil 3.4 den anlaşılacağı gibi pişirme testlerinde yiyecekler çeşitli pişirme yöntemlerine göre pişirilerek, hangi malzemenin hangi koşullarda en az fire verdiği ve kalitesini kaybettiği belirlenmekte böylece, kaliteli ve lezzetli olan ve piştiğinde en az fireyi veren malzemeler ve bu malzemelerin miktarları tespit edilmektedir. Bu malzemelerin sahip olması gereken özellik standart malzeme kartlarında ayrı ayrı belirtilir Böylece satın alma bölümü üretimde kullanılacak malzemeleri bu kartlara göre satın alır.

Yukarıda açıkladığımız testlerin restoranlarda yapılması ile yiyecek üretiminde standart verim elde edilmiş olur. Standart verimlilik (fire ve kayıpların miktarları)

- Satın alınan yiyecek hammaddesinin kalitesine,
- Hazırlama yöntemlerine,
- Mutfakta çalışan personelin bilgi ve becerisine,
- porsiyon büyüklüğüne, porsiyon sayısına,
- Hazırlama veya pişirmede kullanılan araçlara göre işletmeden işletmeye farklılık gösterir. Bu işlemler mönüde mevcut tüm yiyecekler için yapılabilir.

Standart Verimlilik Testlerinin Amaçları

Kısaca bir yiyecek hammaddesinin temizlenme, pişme ve dilimlenme sonrasında uğradığı kayıpların belirlenmesi olarak da tanımlaya bileceğimiz Standart verimlilik testlerinin restoranlar için yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Aras,1993: 99,102).

- a) Personelin israfı önleyici yolda çaba sarf etmelerini sağlar,
- b) Satış amaçları dışında yapılacak tüketimleri önler,
- c) Satın alınacak en uygun malzemenin ve özelliklerinin ne olması gerektiğinin belirler,

d) Satış tahminlerinden hareketle her bir yemek için satın alınacak malzeme miktarının belirlenmesini sağlar. Özet olarak verimlilik testleri yukarıdaki şekil 3.4 deki Pişme kayıp tablosundan ve şekil 3.3 deki parçalama kartlarından anlaşılacağı gibi bir yemeğin üretilmesi için pişmemiş olarak hangi malzemeden ne kadar alınması gerektiği ve gerekli parçalama işlemleri ve pişirme sonucunda ağırlığının ne olacağını ortaya koyar. Alınacak malzeme miktarları şu şekilde tespit edilir.

Şekil 3.4 deki örneğimizde pişmiş rosto satın alma miktarının% 50'sini oluşturmaktadır. Bu sayının evrik değeri net satılabilen miktarın Başlangıç ağırlığına bölünmesi ile bulunur. Bir sayının evrik değeri 1'e bölündüğünde elde edilen değer 1kg satılabilir et için ne kadar et satın alınması gerektiğini gösterir (Aktaş,1995;218).

Örneğimizdeki rostonun evrik değeri 2 'dir. bunun anlamı şudur. 1Kg satılabilir pişmiş dana rosto için 2 Kg dana but alınmalıdır. Ayrıca mönüdeki yiyecekler bir porsiyon miktarına dayandırılacaksa, satın alma faktörünün hesaplanması gerekir.

Satın alma faktörü şu şekilde hesaplanır; üretilen porsiyon sayısı Satın alınan parça miktarına bölünür.

$$(\text{Porsiyon miktarı} = \frac{\text{Satılabilir et miktarı}}{\text{Porsiyon sayısı}})$$

e) Standart verimlilik testleri mönüdeki yiyeceklerin doğru maliyetlenmesini sağlar.

f) İkinci bir kontrol işlemi görür , eğer teslim alma esnasında satın alınan malzemenin eksik alındığı anlaşılmazsa veya gözden kaçarsa bu durum malzemenin mutfakta standart porsiyonlarına ayrılması sırasında ortaya çıkar.

g) Standart verililik testleri sonucunda yiyeceklerin maliyet faktörü belirlenir.

Yiyecek maliyet faktörü yiyecek işletmelerinde kullanılan yiyecek malzemelerinin fiyatı sürekli değiştiğinden yeni ürünün fiyatını kolayca tespit edebilmek için kullanılan bir maliyet faktörü katsayısıdır.

$$\text{Maliyet faktörü katsayısı} = \frac{\text{Test sonucunda elde edilen ürünün servis edilebilir kg maliyeti}}{\text{Test öncesi hammadde etin birim maliyeti}}$$

Pay ve payda arasındaki ilişki sabit olduğundan deney konusu etin birim fiyatı değiştikçe son ürünün yeni porsiyon maliyeti kolayca bulunacaktır.

$$\text{Son ürünün yeni porsiyon maliyeti} = \text{test konusu hammadde etin birim maliyeti} \times \text{Maliyet faktörü katsayısı}$$

Yiyecek verimlilik testleri sonucu ayrıca şu tespitler de yapılabilir;

- sebzelerin kullanılabilirlik oranı
- malzeme kusurları
- pişmiş yiyeceklerin raf ömrü.

Şekil 3.5: Standart Verim Testi Örneği

Yemek	: Kuzu haşlama	
Satınalma şartname	: 124	
Standart reçete no	: 640	
Satın alınan miktar	: 2000 gr.	
Kg başına maliyet	: 1000.000 TL .	
<u>Hazırlama ve pişirme ayrıntıları</u>	<u>Ağırlık(Gr)</u>	<u>Başlangıç (%) miktarı</u>
Satın alınan miktar	2000 gr.	% 100.0
Başlangıç temizleme ve ayıklama	500 gr.	% 25.0
Servis miktarı	1500 gr	% 75.0
Gözlenemeyen miktar	100 gr.	% 5.0
Toplam servis miktarı	1400 gr.	% 70.0
Servis edilebilir miktarın başlangıç miktarına oranı :		
Servis edilebilir miktar	= <u>1400</u>	= % 70.0
Başlangıç miktarı	2000	
Servis edilebilir Kg başına maliyet :		
Kg. başına satınalma Fiyatı	= <u>1000.000</u>	= 1428571
Servis edilebilir başlangıç Oranı	70.0	
Maliyet faktörü :		
Servis edilebilir kg. başına maliyet	= <u>1428571</u>	= 1.43
Kg. başına satın alma fiyatı	1000000	
Porsiyon maliyeti : (100 gr.)		
Servis edilebilir kg. başına maliyet	= <u>1428571</u>	= 102041 TL . Servis
edilebilir kg. başına porsiyon sayısı	14	

Kaynak: AKTAŞ Ahmet, *Yiyecek ve İçecek Yönetimi* Antalya 1995 S214

3.1.2.3.1.2. Standart Reçeteler

Bir restoranda mönü ne kadar iyi planlanırsa planlansın, mönüdeki yemekler beklenen kalitede olmazsa işletmenin başarıya ulaşamayacağını daha önce belirtmiştik. Yemeklerin beklenen kalitede olmasında temel unsur yukarıda açıkladığımız testler sonucunda standartlaştırılmış; her aşamada,

her zaman bir porsiyon yemeğin üretiminde kullanılacak malzeme miktarını listeleyen yemek tarifleri yani standart reçetelerdir(Kutluay,1977:9; R. Dittmer, G. Griffin,1976:92).

Verimlilik testleri sonucunda her bir yemek için en uygun direk ilk madde ve malzeme miktarları ve cinsleri belirlendikten sonra belirlenen malzemeler ve miktarları yukarıda tanımladığımız, Şekil 3.5 de örneğini verdiğimiz standart reçete kartlarına kayıt edilirler. Restoranlar standart reçeteler aracılığı ile maliyetler hesaplamalarını kolaylıkla yerine getirir.

Standart Reçetenin Yararları

Kısaca standartlaştırılmış yemek tarifeleri olarak nitelendirebileceğimiz standart reçetelerin restoranlarda yemeklerin üretiminde sağlayacakları yararları şu şekilde sıralaya biliriz.

- yiyeceklerin her zaman aynı kalitede üretilmesini sağlayarak müşteri tatminini yükseltir.

- Daha az denetim yapılmasını sağlar. Personel üretim için ihtiyaç duyulan malzeme miktarlarını ve her yemek için gerekli pişirme yöntemi bildiğinden tahmini ve kişisel yeteneklere göre hareket etme eğiliminden uzaklaşır.

- Üretimin planlamasını kolaylaştırır: reçetelerde üretimde hangi araçların nasıl ve ne kadar süre ile kullanılacağı belirtildiği için üretimin planlanması kolaylaşır.

- Üretilen porsiyonların standart olması sağlanır, bir porsiyonda kullanılması gereken malzeme miktarları standartlaştırıldığından porsiyonlarda olması gereken miktar kolaylıkla tespit edilebilir,

- Üretilen porsiyonların standart olması sağlanır, bir porsiyonda kullanılması gereken malzeme miktarları standartlaştırıldığından porsiyonlarda olması gereken miktar kolaylıkla tespit edilebilir,

- Malzeme ihtiyacının tespitinde yardımcı olur. Reçeteler hangi yiyecek malzemesinden ne kadar kullanılacağını gösterdiğinden buradan hareketle ne kadar malzeme kullanılacağı kolaylıkla tespit edilebilir

- Personele daha çabuk çalışma imkanı sağlar.

- Bir porsiyon yemeğe ne kadar ilk madde ve malzeme kullanılacağı bilindiğinden bu malzeme miktarı birim maliyetle çarpıldığında malzeme maliyeti kolay ve hızlı bir şekilde hesaplanabilir.

- İşe yeni başlayan mutfak personelinin eğitimde kolaylık sağlar.

Standart Reçetenin Sakıncaları

Standart reçetenin yukarıda sıraladığımız üstünlüklerine göre sakıncaları yok denecek kadar azdır.

- Standart reçetelerin değiştirilmesi ve yenilerinin geliştirilmesi ve test edilmesi zaman alır.

- Yiyecek personelinin standart reçeteleri kullanabilmesi için eğitilmiş olması gerekir, üretim ve işçilik maliyetinin yükselmemesi için eğitim şarttır.

- Standart reçeteleri kullanmaya alışık olmayan personelin standart reçeteleri kullanmaya zorlanması olumsuz tutumların meydana gelmesine yol açabilir.

- Standart reçeteler aşçının yaratıcı gücünü kullanmasını engelleyebilir.

Şekil 3.6: Standart Reçete Örneği

STANDART REÇETE			
Reçete No:17		Porsiyon büyüklüğü: 220 gr.	
Yemeğin adı: Beef Stragonof		Porsiyon maliyeti: 3,223	
Porsiyon: 5			
Kullanılan Malzeme	Miktar	Birim Fiyat	Maliyet
Bonfile ince doğranmış	750gr.	16.000	12000
Tereyağı	90gr.	12000	1.080
Orta boy ince doğranmış soğan	100gr.	1.500	150
Mantar- yıkanıp temizlenmiş	250gr.	1.0000	2500
Acı krema	20gr.	5.000	100
Hardal	15gr.	5.000	75
Tuz	10gr.	1.000	10
Karabiber	5gr.	4.000	200
TOPLAM MALİYET			16.115
PORSİYON MALİYETİ			3.223
PORSİYON SATIŞ FİYATI			10.000
YİYECEK MALİYET ORANI %			32.2

Hazırlama

Bonfile genişliği 6mm, uzunluğu 5cmlik şeritler halinde kesilir. 4 çorba kaşığı tereyağı orta ateşte geniş bir tavada ısıtılır. Soğanlar 5 dakika süreyle renkleri kahve rengi olana kadar sote edilir. Ayrıca mantarlar tavaya konarak üzerine tereyağı ilave edilir ve 3 dakika pişirilir. Mantarlar ve soğanlar delikli kepçeyle tavadan alınıp tabağa konur, kalan tereyağı tavaya konur ve hızlı ateşte eritilir. Şeritler halinde kesilmiş etler tavaya yerleştirilip ara sıra karıştırılarak 4 dakika hafifçe kızartılır . önceden ayrı bir tabağa alınan pişmiş mantarlar ve soğanlar, üzerine tuz ve biber atılarak tavaya konur ve tüm malzemeler birbiriyle karıştırılarak bir dakika süreyle hafif ateşte pişirilir. Acı krema ve hardal ufak bir kaseye konarak çırpılır. Bu krema azar azar her tefasında iyice karıştırılarak ve ateşi yükselttilerek bir dakika süreyle pişirilir. Sos kaynamaya başlayınca ateşten alınıp servis edilir.

Kaynak: Aras, Haşim *Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrolü* Ankara

Örnekte yer alan söz konusu reçetenin arka kısmıdır yemeğin nasıl hazırlanacağı ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Reçetelerin belirli sayıda porsiyon sayısına göre belirlendiklerinden, bu reçetelere göre hazırlanacak porsiyonlarda ne kadar malzeme kullanılacağını tespit etmek için bir ayarlama çarpanı hesaplanmalıdır. Böylece porsiyonlarında kullanılacak malzemenin miktarı artırılıp azaltılabilir (Aktaş,1995:222).

Örnek reçete 5 porsiyon esas alınarak hazırlanmıştır. Aynı büyüklükte 200 porsiyon istendiğinde gerekecek malzeme miktarı;

$$\text{Ayarlama çarpanı} = \frac{\text{Yeni porsiyon sayısı}}{\text{Başlangıçta ki porsiyon sayısı}} = \frac{200}{5} = 40$$

Başlangıçtaki her bir kullanılacak malzeme miktarı 40 ile çarpılarak 200 porsiyon için gerekli malzeme miktarı bulunur.

Standart reçeteler yiyeceklerin her zaman aynı kalitede üretilmesini sağlamanın yanı sıra. tutarlı bir lezzetin, tutarlı bir kalitenin ve müşterinin tatminin sağlanmasına yardımcı olur. Yiyecekler reçetelerde belirtilen pişirme süresi ve metoduna uygun olarak pişirilmelidir. Aksi takdirde pişirme firesine bağlı olarak yiyecek istenen kalitede olmayacak ve maliyetler artacaktır.

3.1.2.3.1.3. Standart Porsiyon Miktarının Belirlenmesi

Bu aşamada hazırlanan yemeklerin tüm müşterilere eşit servis edilebilmesi ve porsiyonlama esnasındaki kayıpları önleye bilmek için standart porsiyon ölçüleri belirlenmesi gerekir.

Standart porsiyon miktarı bir birim yemek için standartlaştırılmış büyüklük, ağırlık ve miktardır (R. Dittmer, G. Griffin,1976:91). porsiyonların standart olmasını sağlamak amacıyla ölçüsü belirlenmiş araçlar ve teçhizat kullanılması gerekir. Bu araçlar kepçe, kaşık, bardak vb. olabilir.

Standart porsiyonlar restoranlarda enen önemli direk ilk madde ve malzeme kontrolü araçlarından biridir. Eğer yiyeceklerin porsiyon miktarı standartlaştırılmazsa müşterilere servis edilecek yiyeceklerin miktarı farklı olacaktır bu durum müşterinin hoşnutsuzluğuna neden olur. Ayrıca yiyecek için ödenen para porsiyonun büyüklüğü ile yakından ilgili olduğundan müşteri verdiği paranın karşılığını bekler. Porsiyonların belirlenenden daha büyük servis edilmesi ise restoran açısından maliyetleri artırıcı bir unsurdur.

Mönüdeki yiyeceklerin üretiminde kullanılacak direk ilk madde ve malzeme miktar standartları belirlendikten sonra direk ilk madde ve malzeme fiyat standartlarını belirlenmesi gerekir.

3.1.2.3.2. Direk İlk Madde ve Malzeme Fiyat Standartlarının Belirlenmesi

Standart direk ilk madde ve malzeme satın alma fiyatları satın alma bölümü tarafından belirlenen cari fiyat seviyesi direk ilk madde fiyat standardı olup aynı zaman da satın almanın verimliliğinin ölçülmesinde de yardımcı olur. Bu standart fiyatlar değişken koşullara göre düzeltilmelidir.

Fiyat standartlarının belirlenmesi veya gözden geçirilmesi süreci; satın alma, mutfak, cost kontrol,ve depo bölümlerinin ortak bir biçimde bir biriyle bilgi alış verişinde bulunmalarını gerektirir (Akdoğan,1994:491). Satın alma bölümü mutfak dan ve depodan gelecek taleplere göre satınalma işlemini gerçekleştirir. Eğer yeterli iletişim olmazsa eksik veya gereksiz

malzeme alımı olabilir, Cost kontrol bölümü piyasa fiyatlarındaki değişiklikleri satın alma bölümünden aldığı bilgilerden sağlar.

Restoranlarda fiyat standartlarının tespit edilmesinde kullanılan yöntemleri şu şekilde sıralayabiliriz (Altuğ,1996:..236):

- a) Uzun süreli yapılan satın alma sözleşmeleri direk ilk madde ve malzeme standardı olabilir.
- b) İşletmede veya işletme dışı kuruluşların yaptığı bilimsel tahminler.
- c) Geçmiş yıllarda yapılan satışların basit tartılı ortalamaları veya medyanları hesaplanarak standartlar oluşturulabilir.

Standart fiyatlar uygulandıkları dönemde önemli bir değişiklik olmazsa değiştirilmezler. Eğer beklenmedik devamlı iniş veya çıkışlar meydana gelirse fiyatlar yeniden düzenlenmelidir. (Tüfekcioğlu,1972:33). Yiyecek içecek işletmelerinde Fiyatlar daha çok mevsimlere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle fiyatlar mevsimsel değişimlere göre yeniden düzenlemeye tabi tutulmalıdır.

Direk ilk madde ve malzeme fiyat standartları belirlenirken şu konular dikkate alınması gereklidir (Uslu,1991;390).

- a) Kullanılacak malzemenin geçmiş dönemdeki fiyatları,
- b) Satıcıların yayınladığı fiyat listeleri,
- c) Enflasyon oranı,
- d) Döviz kurlarındaki değişimler,
- e) Nakliye, depolama, sigorta, gibi malzemenin işletmeye gelmesine kadar yapılan giderler.
- f) Sağlanabilecek ticari iskontolar.

Bir yemeğin standart direk ilk madde ve malzeme maliyeti şu formülle hesaplanır.

$$\text{Standart D.İ.M.M. kullanım miktarı} \times \text{Standart satın alma fiyatı}$$

3.1.2.4. Direk İşçilik Standartlarının Belirlenmesi

Mönüde yer alan her bir porsiyon yemek için ihtiyaç duyulan direk ilk madde ve malzeme standartları belirlendikten sonra, her bir porsiyon yemeğin üretilmesi için gerekli olan standart direk işçilik giderleri hesaplanmalıdır standart Direk işçilik gideri birim mamul üretimi için öngörülen standart zamandır. İki tür direk işçilik standardı söz konusudur. Bunlar ;

- Direk işçilik süre standardı,
- Direk işçilik ücret standardı.

Standart işçilik maliyeti genelde şu formülle hesaplanır:

$$\text{S.İ.M.} = \text{Standart Çalışma Süresi} \times \text{Standart Ücret}$$

3.1.2.4.1. Ücret Standardının Belirlenmesi

Standart direk işçilik giderleri belli ölçülerde işletme kontrolü dışında olup genelde toplu sözleşmelere göre belirlenir (Akdoğan, 1994:492).

Direk işçilik ücret standardının tespit edilmesinde aşağıdaki unsurlardan yararlanılır:

- a) Yürürlükteki toplu sözleşmeyle belirlenen ücretlerden,
- b) İşletmenin faaliyetine uygun olarak yapılan hesaplama ile saptanan ücretler,

c) Yakın geçmişte ödenen ücretlerin basit veya tartılı ortalamasını alarak belirlenen ücretler.,

d) işletmedeki deneyimli, bilgili yöneticilerin deneyimlerine ve bilgilerine dayanarak hesaplanan ücretler.

Ücret standartlarının belirlenmesinde karşılaşılan en büyük sorun sosyal yardımları, primlerin, ikramiyelerin standart ücrete sokulup sokulamayacağıdır. Bu konuya ilişkin iki görüş bulunmaktadır (Uslu,1991:391).

- Bazı muhasebeciler söz konusu ek ödemelerin değişken kısmını ücret standardı içerisine sokmakta

-Bazıları ise bunların tümünü Endirekt giderler içerisinde ele almaktadır.

Fakat ücretle ilgili ödemeler zamana bağlı olduğunda yani üretime bağlı olmadığı zamanlarda bunlar standart ücretler dışında bırakılıp, genel üretim giderleri içerisinde ele alınabilir.

3.1.2.4.2. Çalışma Süre Standardının Belirlenmesi

Restoranlarda standart çalışma süresi ile kast edilen bir porsiyon yemeğin üretebilmek için çalışanlar tarafından harcanan zamandır. Çalışma süre standartları Hareket ve zaman etütleri yapılarak bulunur.

3.1.2.4.2.1. Hareket Etüdü

Hareket etüdü ; bir işi yapabilmek için tercih edilen metodun tespit edilmesidir. Tespit edilen bu metot ideal metot veya bu ideal en yakın metottur (Barnes,1980:7) .

Yukarıdaki tanımdan hareket etüdünün bir işin uzun yorucu hareketler yerine kısa ve daha az yorucu hangi hareketlerle yapılabileceğinin belirlenmesi olduğu anlaşılmaktadır.

3.1.2.4.2.2. Zaman Etüdü

Zaman etüdünü şu şekilde tanımlamak mümkündür: “ Zaman etüdü, belirli koşullar altında yapılan belli bir işin öğelerinin zamanını ve derecesini kayıt ederek bu yolla toplanan verileri çözümleyerek, o işin tanımlanan bir çalışma hızında (performans da) yapılması için gereken zamanı saptamakta kullanılan bir ölçme aracıdır” (Timur,1984;64).

Zaman etüdü, belirli bir işin nitelikli bir işçi tarafından belirlenen bir performans düzeyinde yapılabilmesi için gerekli zamanın saptanmasına yarayan tekniklerin uygulanmasıdır.

İşletmelerde zaman standartlarının saptanmasında bilimsel yöntemlerden yararlanılır. Bu bilimsel yöntemler hareket ve zaman etütleridir. Zaman standartların tayininde, şahsi alışkanlıklar, yorgunluk, duraklamalar ve benzeri hususlar dikkate alınır. (Jacobsen,1983;298).

3.1.2.4.2.2.1. Zaman Etüt Araçları

Kısaca belirli bir işi yapabilmek için gerekli standart sürenin belirlenmesi olarak tanımlaya bileceğimiz zaman etüdünün yapılabilmesi için birtakım araçlara gereksinim vardır bu araçlar şunlardır; (Ercan,1982: 95);

- Kronometre,
- Gözlem tahtası, (gözlem altlığı)
- Gözlem formu, (Zaman etüd formları)
- Film makinesi.

- **Kronometre**

Desimal (ondalık) dakikalık olarak yapılmıştır ve dakikanın yüzde birine göre bölümlenmiştir. Saatin büyük ibresi dakikada bir defa dönmektedir küçük ibre ise 30 dakikada bir defa dönmektedir.

Zaman değerini desimal dakikaya çevirmek için şu yöntem kullanılır:

60 saniye	1 desimal dakika	3600 saniye	1 desimal saat
1 "	x "	1 "	x "
x = 0.017desimal dakika		x = 0.00028 desimal saat	

Bu hesaplamada bunlara uygun düzenlenmiş tablolardan yararlanılır.

- **Gözlem Altlığı**

Gözlem altlığı kontrplaktan veya uygun bir maddeden yapılan bir altlık olup, zaman etüdü formları ile kronometrenin üzerine yerleştirilerek rahatça gözlem yapılmasında kullanılır.

- **Gözlem formu**

Gözlemcilerin gözlem yaparken kullandıkları ve gözlem sonuçlarını kayıt ettikleri formlardır. Bu formlarda bir işlemi meydana getiren çeşitli elemanlar ile incelenen devreler yer alır. Ayrıca bu formda kronometre zamanları da yer almaktadır.

- **Film makinesi**

İşlem safhalarını kayıt etmeye yarayan kameralardır. Film makineleri zamanlamanın doğru yapılmasını sağlamakla kalmaz bu çalışma evrelerinin

farklı uzmanlar tarafından birçok kez izlenmesine ve incelenmesine imkan sağlar.

3.1.2.4.2.2. Zaman Etüdünün Aşamaları

Öncelikle etüt edilecek işin belirlendikten sonra gelen aşama etüt edilecek olan işin zaman etüdünün yapılmasıdır. Zaman etüdü de kendi içinde yedi aşamadan oluşmaktadır bunlar şunlardır (Timur,1984:70).

- **Bilgilerin Toplanması ve Kayıt Edilmesi**

Zaman etüdü çalışmasına başlamadan önce etüdü yapılacak iş ve işlemler için zaman etüt formları hazırlanır ve bu formlara etüdü yapılacak iş ve işçiler ile ilgili bütün bilgiler kayıt edilir. Ayrıca bu formlara etüdü yapılan işlerin bulunabilmesi için etüt tarih ve numaraları verilir.

- **Kullanılan Yöntemin Tanımlanması**

Bir işte kullanılan yöntem o işin yapılması için gerekli zamana büyük ölçüde etki eder. Bundan dolayı saptanacak standartların zamanlamasına sonradan yapılacak itirazları ortadan kaldırabilmek için zamanlamanın yapıldığı andaki kullanılan yöntemin ayrıntılı gözlem formuna kayıt edilmesidir.

- **İşin Elemanlarına Ayrılması (işin oluşturan hareketler)**

Zaman etüdünde öncelikle zamanlanacak devre sayısı belirlenir ve işlem elemanlarına ayrılır. Eleman “ Belirli bir işin gözlenmesini ve ölçülmesini ve analizini kolaylaştırmak amacıyla seçilmiş bir işlemin bağımsız bir parçasıdır (Çetiner,1995:135).

Bir işin elemanlarına ayrılması ve her elemanın ayrı ayrı zamanlaması, zaman etüdünün temelini oluşturur. Eğer iş elemanlarına ayrılmadan, tek bir elemandan oluşuyormuş gibi zamanlanırsa ya da elemanlarına ayrılmadan zamanlanırsa hata yapılır.

Belli başlı eleman türleri Tekrarlanan eleman, ara sıra oluşan eleman, değişmez eleman, değişken eleman, el ile yapılan eleman makine ile yapılan elemanlardır.

- **Her Elemanın Zamanlaması Yapılması:**

Elemanlar seçildikten sonra her bir elemanın zamanlaması yapılır. Kronometre ile yapılan zamanlama iki şekilde yapılır. Sürekli zamanlama veya geriye dönüşlü zamanlama.

Sürekli zamanlamada kronometre sürekli açık tutularak kayıt işlemleri yapılır. Her elemanın sonunda kronometrenin gösterdiği sayı elemanın karşısına yazılır. Geriye dönüşümlü zamanlamada, elemanlar tanımlandıktan sonra her elemanla ilgili süre elemanın karşısına yazılarak kronometre sıfırlanır. Böylece her elemana ait süre doğrudan kayıt edilir.

- **Çalışma Hızının Derecelenmesi ve Normal Zamanın Hesaplanması**

Standart zamanın saptanması için zaman etüdü çok dikkatli olarak yapılmalıdır. İşin elemanları zamanlanırken hareketi yapanlar hızlı veya yavaş çalışabilir. böyle bir durumda elde edilen sonuç gerçeği yansıtmaz bu nedenle sonucu normalleştirmek için zaman etüdüne dereceleme adı altında bir aşama ilave edilmiştir (Timur.1984:79).

Dereceleme işçinin performansının değerlendirilmesidir. Başka bir deyişle zamanlama sırasında kayıt edilen zamanlamanın normal zamanlamaya ayarlanmasıdır. Yani işçinin performansının normal performansa göre değerlendirilmesidir.

Normal zamanın hesaplanmasında kullanılan yöntem şudur.

$$\text{Normal zaman} = \frac{\text{İşçinin gözlenen çalışma hızı}}{\text{Standart hız}}$$

Normal zamanla standart hızın karıştırılmaması gerekir. Normal zamana bazı paylar eklenir.

- **Eklenecek Payların Bulunması**

Bir mal ya da hizmetin üretimi çeşitli gider yerlerinden geçtikten sonra gerçekleştiriliyorsa ve buralarda çeşitli zaman kayıpları söz konusu ise son ürün için gerekli standart zamanı saptarken bütün safhalardaki kayıplar da dikkate alınır (Aksöz,1982:139).

Standart zamanın saptanması üç aşamadan oluşmaktadır. bunlardan birincisi işin zamanlaması, ikincisi zamanlamanın derecelendirme yoluyla normal zamanın bulunması üçüncüsü normal zamana gerekli payları ekleyerek standart zamanın saptanmasıdır. Bunlar şunlardır;

1) Dinlenme payları. Dinlenme payları işçileri çalıştıkları ortamın yarattığı psikolojik etkilerden arındırılabilmesi ve kişisel ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için normal çalışma süresine eklenen paylardır. İki kısımdan oluşur.

- Kişisel gereksinme payları: Bunlar işçilerin doğal ihtiyaçlarını karşılamaları amacıyla verilmiş paylardır. Örneğin; tuvalete gitme yemek yeme su içmek ellerini yıkamak banyo yapmak .

- Yorgunluk payları: Yapılan işe harcanan gücü işçilerin tekrar kazana- bilmeleri için normal çalışma süresine eklenen paylardır.

2) Değişken paylar: Çok kötü çalışma koşullarının mevcut olduğu işyerlerinde işçilere verilen dinlenme paylarıdır.

3) Diğer paylar: Normal zamana eklenen paylardır.

- Politik ,
- Arızı,
- Özel paylar,
- Standart Zamanın Saptanması:

Bir işin standart bir çalışma gücü ile yapıla bilmesi gerekli olan zamana standart süre denir.

Normal zamanın belirlenen pay yüzdesi ile çarpılması sonucunda elde edilen rakam, normal zamana eklenerek standart zaman bulunur. Diğer bir anlatımla ;

$$\text{Standart zaman} = \text{Normal zaman} + (\text{Normal zaman} \times \% \text{ Eklenecek payları})$$

Örneğin zamanlamaya konu elemanın gözlenen zamanı 0.70 dakika dereceleme faktörü % 110 ve saptanan toplam paylar %10 olduğunu var sayalım.

$$\text{Normal zaman} = 0.70 \times \frac{110}{100} = 0.77$$

Standart zaman = $0.77 + (0.77 \times 0.10) = 0.847$
Standart zaman = 0.847 dakikadır.

3.1.2.5. Genel Üretim Giderleri Standartlarının Belirlenmesi

Genel üretim giderleri direk ilk madde ve malzeme direk işçilik giderleri dışında kalan, üretimle ilgili tüm giderlerdir. Genel üretim giderlerinin ürünlerle ilişkilendirilmesi ve bir birim için ne kadar harcandığının hesaplanması imkansızdır.

Genel üretim giderlerinin standartlarını saptamak için gösterilen çabalar giderlerin planlanması ve kontrolünün yanısıra maliyet muhasebesinin birim maliyeti hesaplama işlevinin standart maliyet sistemine yansımalarının sonucudur (Bozok,1983:27). Genel olarak genel üretim giderleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılır.

a) Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri.

- yardımcı madde ve malzeme
- İşletme malzemesi

b) Endirekt işçilik giderleri

- Yardımcı giderler
- Verimsiz işçilik
- Fazla çalışma ücretleri
- Yıllık izin ücretleri
- İkramiyeler
- Kıdem tazminatı
- Bakım onarım işçilikleri
- Diğer yardımcı işçilikler.

c) Sabit varlıkların amortisman giderleri

d) Enerji ve yakıt giderleri.

- Mutfak Yakıt gideri
- Elektrik
- Akaryakıt giderleri.
- Kömür giderleri.

e) Aydınlatma, ısıtma, havalandırma giderleri.

f) Bakım onarım giderleri.

g) Sosyal giderler.

- Revir giderleri.
- Yemekhane giderleri.
- Spor tesisleri giderleri.
- Diğer giderler.

h) Genel yönetim giderleri

ı) Diğer genel giderler.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle genel üretim giderlerinin standart tutarının hesaplanmasında direk ilk madde ve malzeme giderlerinin hesaplanmasından farklı bir yöntem izlenmesi gerekmektedir(Büyük mirza,1985:266).

Genel üretim giderleri standartları hesaplanması üç aşamada olur. bu aşamalar şunlardır. (N.Bursal,Y.Ercan,1990;342)

- a) Faaliyet hacminin belirlenmesi,
- b) Belirlenen faaliyet hacmi için genel üretim giderlerinin bütçelenmesi,
- c) Faaliyet hacmi başına genel üretim giderleri yükleme oranının belirlenmesi.

3.1.2.5.1. Faaliyet Hacminin Belirlenmesi

Genel üretim giderleri standartların saptanmasından önce her gider yeri için kapasitenin veya faaliyet hacminin ne olacağının belirlenmesi gerekir. (Aksöz,1982; 139)

Faaliyet hacminin belirlenmesi; gider yerlerinin genel üretim giderleri bütçelerinin hazırlanabilmesi için o gider yerinde bütçenin yapılacağı dönemler de ne kadar üretim yapılacağının belirlenmesidir. üretim hacminin belirlenmesinde Kapasite ölçüleri dikkate alınır. Genel üretim giderleri standartları kapasite ölçüleri şunlardır (Jacopsen,1983:306)

1) Azami veya tam kapasite (Teorik, ideal kapasite): Azami kapasite makine durması istirahat vb. nedenleri hesaba katmadan işletmenin ulaşabileceği azami üretim seviyesini belirler.

2) Ulaşılabilir kapasite (Pratik ,ulaşılabilir Kapasite): Ulaşılabilir kapasite mevcut şartlar altında ulaşılacak üretim seviyesini belirler. ulaşılabilir kapasitede makine durması istirahatlar gibi etmenler dikkate alınır.

Örnek : X gider yerinde bir postada 5 kişi çalıştığını ve her birinin haftalık çalışma süresinin 40 saat olduğunu varsayalım bu maliyet yerinde bir yılda 25 tatil günü olduğu ve diğer nedenlerle 400 saat boş geçen zaman olduğu var sayarsak bu gider yerinde ulaşılabilir kapasite şu şekilde hesaplanır;

52x5x2x40	20800
Tatiller:	
25x10x8 saat / gün	2000
Diğer boş zamanlar	400
	- 2400
	18400 saat

3) Normal kapasite (ortalama kapasite): Geçmiş dönemlerde gerçekleştirilmiş normal üretim hacimlerini ifade eder.

Örnek: Bir işletmenin 2 yıllık faaliyet hacmi direk işçilik saatlerine göre aşağıdaki şekilde olduğu var sayılmaktadır.

Yıllar	Üretim hacimleri
1	10.000
2	12000
	22.000

Ortalama kapasite $22.000 / 2 = 11.000$ Saat

4) Bütçeye bağlanan kapasite (gerçekleştirileceği tahmin olunan performans) satış tahminleri dikkate alınarak gelecek dönemde gerçekleştirilmesi bütçede öngörülen faaliyet seviyesidir.

Restoranlarda Faaliyet Hacminin belirlenmesinde, mönü planlaması bölümünde anlatmış olduğumuz satış analizleri raporlarından yararlanılır. Mönünün masada kalacağı süre içerisinde mönüde yer alan yiyeceklerin satışlarının tahminlenmesi yapılır. Böylece gelecek dönemde hangi yiyecekten kaç porsiyon üretileceği belirlenir.

3.1.2.5.2 Belirlenen Faaliyet Hacmi İçin Genel Üretim Giderlerinin Bütçelenmesi

Genel üretim giderlerinin üretilen bir birim mal ya da hizmete ne kadar harcandığı tam bilinmediğinden öncelikle bu giderler faaliyet dönemi için gider yerleri itibar ile bütçelenirler.

Genel üretim giderlerinin bütçelenmesi; geçmiş dönemlerde gerçekleşen çeşitli faaliyet hacimleri ile bu hacimlerde gerçekleşen genel

Üretim giderlerinden hareketle bütçenin yapılacağı döneme ilişkin genel üretim giderlerinin gider yerleri itibari ile ne kadar olacağının tahmin edilmesidir.

Değişen faaliyet hacimlerinde genel üretim giderlerini tahmin edebilmek ve etkin bir maliyet kontrolü sağlayabilmek için esnek bütçeler hazırlanır.

Esnek bütçe alternatif üretim hacimleri için hazırlanmış giderlerin sabit ve değişken olarak ayrı ayrı gösterildiği bütçelerdir.

Genel üretim giderlerinin bir kısmı birinci bölümde giderlerin sınıflandırılması konusunda belirttiğimiz gibi yarı sabit ve yarı değişken niteliktedir. Esnek bütçelerde giderlerin sabit ve değişken kısımlarının ayrılması gerekir. Giderlerin sabit ve değişken kısımlarının ayırımında kullanılan yöntemler şunlardır:

- **Muhasebe Yöntemi**

Bu yöntemde her gider grubu tamamen sabit veya değişken gider yada bunların karışımı olarak kabul edilir. Tamamen değişken giderler için birim başına ortalama maliyet rakamı seçilir (D.İ.S gibi), Tamamen sabit olan giderler için dönem başı sabit maliyet tutarı saptanır. (aylık amortisman maliyeti gibi) ve bunlardan hareketle bunlar arasındaki ilişkiyi yansıtan bir formül oluşturulur. Bu yöntem yeterince hassas bir yöntem değildir, ve yargısaldır.

- **Regresyon Yöntemi**

Regresyon iki değişken arasındaki ilişkinin denklemlerle ifadesidir. Eğer, değişkenler arasındaki ilişki denklemlerle ifade edilebilirse, değişken

değerler yardımıyla bilinmeyen değişken değerler tahmin edilir.
(Çil,1994;290)

Regresyon denklemi bağımsız değişken (X_i) deki bir birimlik değişmeye karşılık (Y_i) de meydana gelecek değişliği ifade eder.

Regresyon denklemi $Y_i = a \cdot X_i + b$ şeklinde ifade edilir. Bu denklemde a ve b sabit katsayıdır. Y_i bağımlı değişken X_i ise bağımsız değişken değeridir. (Çil,1994;290)

Rekresyon yöntemini genel üretim giderlerinin değişken ve sabit kısımlarının ayırımında kullandığımızda simgeler şu anlamları taşır.

Y_i = Toplam maliyet (örnekte endirekt işçilik)

X_i = Faaliyet hacmi

a = Faaliyet hacmi başına değişken gider

b = Sabit maliyet

n = Gözlem sayısı

$$y_c = a + b \cdot x$$

$$a = \bar{Y} - b \cdot \bar{X}$$

$$b = \frac{\sum x \cdot y - n \cdot \bar{X} \cdot \bar{Y}}{\sum x^2 - n \cdot \bar{X}^2}$$

$$\bar{X} = \frac{\sum x}{n} \quad \bar{Y} = \frac{\sum y}{n}$$

Elde ettiğimiz denklemde a birim başına sabit giderleri b birim başına değişken giderleri ifade eder. Faaliyet hacminin değişmesi durumunda yeni faaliyet hacmi için toplam giderlerin ne kadar olacağını bu formül yardımıyla kolayca hesaplayabiliriz.

• Grafik yöntem

Grafik yöntem geçmişteki bir seri maliyet hacim ilişkisi gözlemlerini temsil eden noktalar bir grafik kağıdı üzerine işaretlenerek, bu gözlemleri en

eniye şekilde belirlediği inanılan bir doğru çizilir. Bu doğru çeşitli faaliyet hacimlerinde hacim maliyet ilişkilerini ve yöntemle göre yapılan tahminleri içerir

- **En Yüksek ve En Düşük Noktalar**

Bu yöntemde İşletmenin bir önceki dönemde ulaştığı en yüksek faaliyet hacmi ile en düşük faaliyet hacmi ve bu faaliyet hacimlerinde yapılan giderler arasında ilişki kurulmasıdır. Yani bu iki faaliyet hacmi arasındaki fark ile bu faaliyet hacimleri giderleri arasındaki fark arasında ilişki kurularak faaliyet hacmi birimi başına değişen giderler hesaplanır.

Örnek :Yıldız restorandan en yüksek faaliyet hacmi 2100 birim üretimle ocak ayında en düşük faaliyet hacmi 1000 birim üretimle aralık ayında olmuştur en düşük ve en yüksek noktalar yöntemine göre giderlerin sabit ve değişken kısımları şu şekilde ayrı biliriz.

En yüksek faaliyet hacmi	yapılan gider
2100	23000
En düşük faaliyet hacmi	yapılan gider
1000	12000
2100 - 1000 = 1100	23000 - 12000 = 11000
Birim başına Değişken gider 11000 / 1100 = 10 TL. / BÜM	

En yüksek faaliyet hacminde:

Sabit genel üretim giderleri = 23000 TL. - (2100x10) = 2000 TL

En düşük faaliyet hacminde

Sabit genel üretim giderleri = 12000TL.- (1000x10) = 2000 TL.

Böylece Elektrik giderleri şu şekilde formüle edilebilir.

$$Y = 2000 + 10 \cdot X$$

Genel üretim giderleri sabit ve değişken kısımlarına ayrıldıktan sonra. Sabit ve değişken giderler gider yerlerine göre direk ve endirekt giderler olarak ayrılırlar. Hangi ürüne ve gider yerine ait olduğu kesin olarak bilinen genel üretim giderler o gider yerine ve ürüne direk giderlerdir. Bu genel üretim giderleri ait oldukları gider yerine ve ürüne doğrudan yüklenirler. Bu giderlerin gider yerlerine yüklenmesinde bir sorun yoktur.

Hangi gider yerine ve ürüne ait olduğu bilinmeyen ve ortak kullanımlar sonucunda ortaya çıkan endirekt genel üretim giderleri bazı dağıtım esaslarına göre gider yerlerine yüklenirler.

Genel Üretim Giderlerinin Gider Yerlerine Dağıtımında Kullanılan dağıtım Anahtarları

Genelde kullanılan dağıtım anahtarları şunlardır.(Üstün,1985İ;294)

<u>Gider Türü</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
Aydınlatma gideri	Kapladığı alan Watt toplamı
Isıtma gideri	Radyatör dilimi
Amortisman gideri	Makine çalışma saati
Su gideri	Musluk sayısı M^3 , çalışan sayısı
Bakım onarım gideri	Kapladığı alan, Makine çalışma saati
Kira gideri	Kapladığı alan M^2
Personel yemek hane giderleri	Personel sayısı

Örneğin: Yıldız Restoranda bir aylık aydınlatma gideri 37000 TL. Olmaktadır Kullanılan Ampul sayısı 20 tane dir buna göre ampul başına düşen $37000 / 20 = 1850$ TL dir. İşletmenin mutfak gider yerindeki ampul sayısı 5 tanedir buna göre mutfak gider yerinde yapılan aydınlatma giderleri; $5 \times 1850 = 9250$ TL dir.

3.1.2.5.3. Gider dağıtım Tablolarının Oluşturulması

Satış bütçesinde belirlenen faaliyet hacimlerinde gerçekleşmesi beklenen genel üretim giderleri yukarıda açıkladığımız şekilde direk endirekt ve sabit ve değişken olarak kısımlarına ayrıldıktan ve gider yerleri bazında bütçelenirler. Daha sonra esas üretim gider yerleri dışında oluşan giderler esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Esas üretim gider yeri dışında oluşan giderleri esas üretim gider yerine dağıtmak için kullanılan yöntemler şunlardır;

Basit dağıtım yöntemi,
Kademeli dağıtım yöntemi,
Matematik yolla dağıtım yöntemi,
Standart dağıtım yöntemi.

Basit Dağıtım Yöntemi

Bu yöntemde giderler gider yerlerine dağıtıldıktan sonra esas üretim gider yerleri dışında ki gider yerlerin de toplanan giderlerin toplamı veya belirli bir yüzdesi esas üretim gider yerlerine dağıtılır.

Kademeli Dağıtım Yöntemi

Bu yöntemde esas üretim gider yerleri dışında kalan gider yerleri belirli bir esasa göre sıralanmaktadır. Örneğin Restoranlarda genel yönetim gider yeri , personel mutfuğu, Revir, Yardımcı üretim gider yeri, A mutfuğu, bar şeklinde bir sıralama yapılabilir. Sıralamada şu ölçüler dikkate alınır (Çetiner,1992:119).

- Bölümlerin birbirine yardımcı olma dereceleri
- Üretime olan ilgi dereceleri

Bu yönteme göre hangi bölüm diğerlerine daha çok yardımcı oluyorsa o bölüm ilk sıraya alınır. Gider yerleri sıralandıktan sonra baştaki gider yerinin toplamı kendinden sonra gelen diğer gider yerlerine dağıtılmakta ve bu işlem bu şekilde devam etmektedir. Bu yöntemde hiçbir gider yeri kendinden önce gelen gider yerine pay vermemektedir. Kademeli dağıtım yönteminin en büyük sakıncası ilişkileri tek yönlü olarak ele almasıdır

Matematik Yolla Dağıtım

Bu yöntemde her bölümün diğerinden ne oranda yararlandığı istatistiki verilerden yararlanarak belirlenir ve bu oranlara göre dağıtım yapılır.

Matematik yolla dağıtım yönteminde iki uygulama şekli söz konusudur.

- Denklem Kurarak
- Tablo Düzenleyerek

Standart Dağıtım Yöntemi

Standart dağıtım yönteminde esas üretim yerleri dışında kalan gider yerlerinin giderleri tahmin yoluyla veya bütçelerle belirlenir ve tahminin gider tutarları, gider yerlerine belirlenen ölçülere göre dağıtılır.

Bu yöntemde tahminin veya bütçelenmiş giderler, her bir gider yeri için seçilmiş bulunan faaliyet hacmine bölünerek gider yükleme oranı belirlenir. Gider yerlerindeki faaliyet hacim ölçüsü ile gider yükleme oranı çarpılarak o bölümün gider payı bulunur.

Gider yerleri bütçeleri konsolite hale getirilerek genel genel üretim giderleri tablosu hazırlanır. Daha sonra genel genel üretim giderleri

bütçesindeki giderler esas üretim yerlerine yukarıda açıkladığımız dağıtım yöntemlerinden biri kullanılarak dağıtılarak genel üretim giderleri dağıtım tablosu hazırlanır.

3.1.2.5.4. Faaliyet Hacmi (ölçüsü) Başına Genel Üretim Giderleri Yükleme Oranının Tespit Edilmesi

Dağıtım tablosunda esas üretim gider yerlerinde biriken genel üretim giderlerinin ürünlere yüklene bilmesi için yükleme oranları hesaplanır .

Burada standart yükleme oranının hesaplanmasında esas alınacak bütçe tutarının hangi çalışma hacmine ait olacağı sorusu gündeme gelmektedir. Çalışma hacmi belirlenirken kullanılabilecek çalışma hacmi ölçüleri şunlardır (N.Bursal,Y.Ercan,1990:168).

- Üretim miktarı
- Direkt işçilik saatleri
- Makine saatleri

Restoranlarda genel üretim giderlerin standart yükleme oranı belirlenirken faaliyet hacmi olarak üretim miktarı alınmalıdır. Bunun nedeni restoranlarda bir aşçının tüm gün boyunca çalışacağı süreyi standartlaştırmak oldukça güçtür, ayrıca kullanılan üretim araçlar çalışma saatini belirlemek imkansızdır. Yükleme oranları şu şekilde hesaplanır;

$$\text{Standart Yük.Or} = \frac{\text{Atelyenin beklenen kapasite ki G.Ü.}}{\text{Faaliyet Hacmi}}$$

Standart yükleme oranı formülünün payında yer alan bütçe tutarı beklenen kapasite için planlanmış genel üretim tutarıdır.

Gider dağıtım tablosunda esas üretim gider yerlerinde birikmiş standart genel üretim giderleri toplamından hareketle yükleme oranı şu şekilde hesaplanır

$$\text{Toplam Standart GÜ Gid. Yük. Or.} = \frac{\text{Beklenen Kapasitede GÜ Gid.}}{\text{Faaliyet hacmi}}$$

$$\text{Değişken GÜ Yük. Or.} = \frac{\text{Beklenen DGÜG}}{\text{Faaliyet Hacmi}} =$$

Elde edilen birim başına değişken giderler ve toplam sabit genel üretim giderleri $Y = A.X+B$ şeklinde formüle ettiğimi esnek bütçe denklemin de yerine konarak iş hacminin değişmesi durumunda genel üretim giderlerinin ne kadar olacağı kolaylıkla hesaplanır ayrıca elde edilecek esnek bütçe denklemleri ile genel üretim giderleri sapmaları kolaylıkla hesaplanır.

3.2.RESTORANLARDA STANDART MALİYETLER İLE FİİLİ MALİYETLER ARASINDAKİ SAPMALARIN BELİRLENMESİ

Standartlar saptandıktan sonra ürünlerin maliyeti işletmenin çalışma düzeyine göre hesaplanır. Standart maliyet sisteminde maliyetler standart tutarlarına göre hesaplanırken aynı zamanda fiili rakamlarla da izlenmektedir. Daha önceki konularda söylediğimiz gibi standart maliyet sisteminin en temel özelliği gerçekleşen (fiili) sonuçlarla standartların karşılaştırılması ve meydana gelen sapmaların belirlenmesi, sapmaların nedenlerinin ortaya konmasıdır.

Gerçekleşen (fiili) rakamlarla standartlar arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların ortaya konması yeterli değildir, bunların aksaklıktan mı? yoksa standartların saptanması esnasında dikkate alınan koşullardaki bir değişimden dolayı mı meydana gelmiştir? Eğer sapma bir aksaklıktan ileri

gelmişse aksaklık nerelerden kaynaklanmaktadır? Sorularına cevap veremeyen sisteminin uygulanma şansı çok azdır (Büyükmirza,1985:272).

Gerçekleşen rakamlarla standartlar arasındaki fark temelde iki unsurdan kaynaklanmaktadır; ya standartlar normal gerçekleşen sonuçlar olumsuz yada gerçekleşen sonuçlar normal standartlar yanlış belirlenmiştir. Böyle bir durumda olumsuzlukların nedenleri belirlenerek bunlar düzeltilecek standartlar tekrar gözden geçirilip gerekli düzeltmeler yapılacaktır.

Sapma analizleri sapmanın nerede ve nelerden kaynaklandığını ortaya koyarak yöneticilere araştırılması gereken noktaların olup olmadığı ve araştırmanın nereye yöneltmesi gerektiği konusunda ışık tutar. (Akdoğan,1994:498).

Sapma analizleri sonucunda hazırlanacak raporlar istisnalar yoluyla yönetimi sağlar çünkü yöneticiler maliyetleri ilişkin tüm verileri incelemek yerine standartlardan büyük oranda sapma gösteren maliyet gruplarını daha derin olarak inceleme olanağı bulular ve vakit kayıp etmeden gereken önlemleri alma imkanına sahip olurlar.

Maliyet unsurlarına göre saptanacak sapmalar şunlardır;

- Direkt ilk madde ve malzeme sapmaları
- Direkt işçilik sapmaları
- Genel üretim giderleri sapmaları.

3.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Sapmaları

Fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile standart direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki fark toplam direkt ilk madde ve malzeme sapmasını verir. Bunu şu şekilde formüle edebiliriz:

FDİMMG = Fiili kullanım Miktarı X Fiili satın alma fiyatı

SDİMMG = Standart kullanım Miktarı X Standart satın alma fiyatı

TOPDİMMGS = FDİMMG - SDİMMG

Bu fark belirlenen standartlardan farklı bir ödeme yapılmış olmasından veya standartlarda belirtilen miktarlardan farklı malzeme kullanılmış olmasından kaynaklanabilir

Direk ilk madde ve malzeme standartlarının kullanım miktar ve fiyat standartlarından oluştuğunu standartların saptanması konusunda belirtmiş ve direk ilk madde ve malzeme standartlarını kullanım miktar standartları ve fiyat standartları olarak iki bölümde belirlemiştik. aynı şekilde sapma analizleri de direk İlk madde ve malzeme sapmaları ve fiyat sapmaları olarak iki aşamada yapılmaktadır.

3.2.1.1. Fiyat Sapması

Direkt ilk madde ve malzeme fiyat farkı; direk ilk madde ve malzemenin standart satın alma fiyatı ile, fiili satın alma fiyatı arasındaki farktır.

Fiyat farkının hesaplanmasında şu formülden yararlanılır:

Fiyat Farkı = (Fiili Fiyat - Standart Fiyat) X Fiili Kullanım Miktarı

Ödenen fiyat standart fiyatın altında ise sapma olumlu eğer ödenen fiyat standart fiyatların üzerinde ise sapma olumsuzdur.

Fiyat Sapmasının Nedenleri

Fiyat sapmasının nedenlerini şu şekilde sıralaya biliriz:

- Alınan malzemenin enflasyonist ortamlarda ekonomik istikrarsızlık nedeniyle pazar fiyatı yükselmiş olabilir,
- Alınan malzeme belirlenen kalitede olmaya bilir,
- Alış miktarları belirlene standartlara uygun olmayabilir bu nedenle yapılacak bir takım indirimlerden vazgeçilmiş olabilir,
- Standartlar peşin satın almaya dolayısı ile alış iskontolarına dayandırılmış olabilir eğer satın alma işlemi açık hesap olarak yapılmışsa bu iskontolardan yararlanılmamış olabilir,
- Satın alma memurları yetenekli olmayabilir ya da görevi kötüye kullanabilir, veya satın almayı yalnızca belli satıcılardan yapabilir,
- Nakliye ücretleri artmış olabilir.

Restoran yöneticisi yukarıdaki unsurları dikkate alarak olumlu veya olumsuz fiyat sapmasının nereden kaynaklandığını ortaya koyabilir.

3.2.1.2. Miktar (Kullanım)Sapması

Kullanım miktar sapması üretimin önceden belirlenen standartlara göre yapılmaması nedeni ile ortaya çıkan sapmalardır (Sümerkan,1989:106).

Kullanım miktar sapmasının hesaplanması şu şekilde formüle edilebilir. Kullanılan fiili malzeme ile kullanılması gereken standart malzeme arasındaki farkın standart satın alma fiyatı ile çarpılmasıdır.

$$\text{Miktar Farkı} = (\text{Fiili Kullanım Miktarı} - \text{Standart Kullanım Miktarı}) \times \text{Standart satın alma Fiyatı}$$

Burada malzemenin belirlenen standartlardan az kullanılması olumlu çok kullanılması olumsuz bir sapmadır. Fakat burada dikkat edilmesi gereken nokta malzeme kullanımdaki olumlu sapma işletme açısından iyi görünse de bu sapma nedeni ile yiyeceklerin kalitesinde değişiklik olumuş olabilir.

Miktar Sapmasının Nedenleri

Miktar sapmasının nedenleri şunlar olabilir (Ulu. SARIŞIK,1996 :132);

- Standart porsiyon hacmine uygun porsiyonlamanın yapılmaması,
- Standartların saptanmasında olası hatalar,
- Malzemenin standart malzeme kartında belirtilen özelliklere uygun olarak alınmaması,
- Satın alınan malzemenin ilgili olmayan departmanlarda tüketilmesi,
- Verimlilik testlerinin yeterli olarak yapılmaması nedeniyle oluşan fire ve kayıplar,
- Yemeği hazırlayan aşçılar deneyimsiz olabilir,
- Verimlilik testlerinde belirlenenden çok fire kayıpların olması,
- Standart reçetede belirtilen pişirme yöntemine uygun pişirmenin yapılması,
- Mutfığa gönderilen malzemenin bir kısmı henüz üretimde kullanılmamış olabilir fakat maliyetlerin hesaplanmasında maliyete katılmış olması.
- Pişirme işlemlerinin standart reçetelere uygun yapılmamış olması.

Direk ilk madde ve malzeme miktar sapmaları büyük ölçüde işletme içi faaliyetlerden kaynaklanması nedeniyle bu sapmalar fiyat sapmalarına göre daha kolaylıkla saptanabilir.

Eğer direk ilk madde ve malzeme giderlerinde sapma söz konusu ise sapmanın ne kadarlık kısmı fiyat sapmasından ne kadarlık kısmının ise miktar sapmasından kaynaklandığını ayrı ayrı bulmamız gerekir.

3.2.2. Direk İşçilik Sapmaları

Fiili direkt işçilik giderleri tutarı ile standart işçilik tutarları arasındaki fark direk işçilik sapmasını verir. Direk işçilik giderlerinde oluşan farklar ya öngörülenden fazla ödeme yapılmasından ya da öngörülen üretim süresinden fazla sürede üretim yapılmasından kaynaklanır. Ortaya çıkan bu farklar ücret sapması ve süre sapması analizlerini gerektirir.

Direk işçilik sapması şu şekilde formüle edilebilir.

$$\text{Toplam DİGS} = \text{Fiili DİG} - \text{Standart DİG}$$

3.2.2.1. Ücret Sapması

Ücret sapması direk işçilik için ödenen fiili ücretle standart direk işçilik için öngörülen ücretin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan farktır. Ücret farkı şu şekilde hesaplanır.

$$\text{Ücret Sapması} = (\text{Fiili Ücret} - \text{Standart Ücret}) \times \text{Fiili Çalışma Süresi}$$

Fiili ücret standart ücretten fazla olduğunda sapma olumsuz az olduğunda ise sapma olumludur.

Ücret Sapmalarının Nedenleri

- Toplu sözleşme ile işçilik saat ücreti değiştiği halde ücret standartları buna uygun olarak değiştirilmemiştir (Büyükmizra,1985:281).

- Standartlarda belirtilenden farklı vasıf ta eleman çalıştırılmış olabilir
- Vardiya farklılıkları, fazla mesai primler beklenenden farklı gerçekleşebilir.
- Bazı işletmelerde işçilik ücretlerinin belirlenmesinde çalışılan süre esas alınabilir. Buna göre bir kısım işçilerin ücretleri artırıldığı halde bu artırımlar standartlara yansıtılmamış olabilir.
- Üretim yerindeki sıkışıklıktan dolayı başka bir işi yapmakla sorumlu daha yüksek ücretli bir işçi bu iş de çalıştırılmış olabilir.

3.2.2.2. Süre Sapması

Süre sapması; fiili üretimin standart süresi ile fiili üretim süresi arasındaki farktır. Bu fark standart ücretle çarpıldığında farkın parasal değeri bulunur. Süre farkı aşağıdaki formülle bulunur.

$$\text{Süre Sapması} = (\text{Fiili süre} - \text{Standart Süre}) \times \text{Standart Ücret}$$

Fiili süre standart süreden fazla olduğunda sapma olumsuz, az olduğunda ise sapma olumludur.

Süre Sapmasının Nedenleri

- Üretim araçlarında meydana gelen bir arıza, hammadde yokluğu gibi nedenlerle boş zaman doğması,
- Değişik vasıfta işçi kullanılması,
- Standart zamanı belirlerken hesaplanan kayıplardan fazla kayıpların olması. Örneğin; işçilerin kişisel gereksinimleri dolayısı ile harcamaları gerekenden fazla bir süreyi harcamaları gibi,
- Hareket ve zaman etütleri iyi yapılmamış olması.

3.2.3. Genel Üretim Giderleri Sapmalar

Bir gider yerinde belli bir dönemde meydana gelen fiili genel üretim giderleri ile o dönemde ürünlere yüklenen standart genel üretim giderleri arasındaki fark o gider yerinin toplam genel üretim giderleri sapmasını verir.

Genel üretim giderlerinin kontrolünde ve sapmaların hesaplanmasında bütçelerden yararlanılır. Esnek bütçelerden yararlanılarak beklenen kapasitede genel üretim giderleri yükleme oranları hesaplanıp, genel üretim giderlerinin maliyetlere bu yükleme oranlar aracılığı ile yüklendiğini ve elde edilen rakamların esnek bütçe denkleminde yerine konarak değişen iş hacimlerinde genel üretim giderlerinin ne kadar olacağını hesaplandığını genel üretim giderlerinin hesaplanması konusunda belirtmiştik.

Genel üretim giderleri sapması hesaplarken genel üretim giderlerinin hesaplanması bölümün de açıkladığımız ve $Y = a \cdot x + b$ şeklinde formüle ettiğimiz esnek bütçe denkleminde yararlanılır

$Y = A \cdot X + B$ formülünün açılımı şu şekildedir.

Y = Genel üretim giderleri bütçe tutarını.

X = Çalışma hacmini (kapasiteyi)

A = Çalışma hacmi başına beklenen değişken genel üretim giderleri tutarını.

B = Toplam sabit genel üretim giderleri tutarını belirtmektedir .

Esnek bütçe denkleminin incelendiğinde genel üretim giderlerine ilişkin bütçe tutarının (Y)'nin çalışma hacminin bir fonksiyonu olarak değişiklik gösterdiği anlaşılmaktadır.

Fiili iş hacmi gerçekleştiği zaman fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderlerinin ne kadar olacağını hesaplaya bilmek için fiili iş hacmi elde ettiğimiz esnek bütçe denkleminde yerine konur, böylece fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderlerini ne olması gerektiği bulunur.

Toplam Genel üretim giderleri sapmasının hesaplanmasını aşağıdaki şekilde formüle edebiliriz.

$$\text{GÜG Toplam Farkı} = \text{Fiili GÜG} - \text{Maliyetlere yüklenen GÜG}$$

Genel Üretim Giderleri Sapmalarının Nedenleri

Genel üretim giderleri sapmasının nedenleri şunlardır
(Tüfekçioğlu,1972:66).

- Kötü vasıflı hammadde kullanılması,
- Vasıflı iş gücü kullanılmaması,
- Standart işçilikten daha düşük randıman gösterilmesi,
- Makine arızaları,
- Araçların eksikliği,
- Müşteri taleplerindeki azalmalar,
- Mevsimsel dalgalanmalar,
- Kapasite sapması,
- Üretim seviyesine uygun hammadde akımının sağlanamaması.

Genel üretim giderlerine ilişkin bu toplu sapmanın tek başına bir anlamı yoktur. Bu sapmanın gruplara ayrılarak analizi gerekir. Genel üretim giderleri değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderleri olarak ayrılmaktadır. Bu nedenle genel üretim giderleri standartlarının belirlenmesi konusunda açıkladığımız, beklenen kapasite ile genel üretim giderleri

arasındaki ilişkiyi gösteren esnek bütçe denkleminde yararlanılır. Genel üretim giderleri sapmaları üç türlü olur;

- Bütçe sapması
- Verim sapması
- Kapasite sapması

3.2.3.1. Bütçe Sapması

Fiili genel üretim giderleri ile fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderleri arasındaki farktır ve şu şekilde formüle edilir.

$$\text{Bütçe sapması} = \text{Fiili GÜG} - \text{Fiili çalışma hacmi için bütçelenmiş GÜG}$$

Bütçe farkını hesaplariken öncelikle fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderlerinin ne olması gerektiğini bulmamız gerekir. Fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderlerini bula bilmemiz için yukarıda açıkladığımız esnek bütçe denkleminde fiili iş hacmi x yerine konur.

Bütçe sapması yapılan bütçelerde belirtilenden daha az veya fazla harcama yapılmasından kaynaklanır. Fiili genel üretim giderleri, fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderlerinden fazla ise sapma olumsuz. Küçükse sapma olumludur.

Fiili iş hacmin de bütçelenmiş genel üretim giderlerinin hesaplanmasında esnek genel üretim giderleri bütçesi temel hareket noktası olarak alınır.

3.2.3.2. Verim Sapması

Fiili iş hacminde ki genel üretim giderleri bütçe tutarı ile standart iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderleri arasındaki farktır ve şu şekilde formüle edilir.

Verim sapması = Fiili iş hacmi için bütçelenmiş GÜG - Standart iş Hacmi için bütçelenmiş GÜG

veya

Verim sapması = (Fiili iş hacmi - Standart iş hacmi) x Değişen GÜG yükleme oranı

Fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderleri tutarı, standart iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderleri tutarından fazla ise sapma olumsuzdur az olması durumunda sapma olumludur.

3.2.3.3. Kapasite Sapması

Fiili iş hacminin, genel üretim giderleri yükleme oranının hesaplanmasında kullanılan iş hacminden farklı olması halinde ortaya çıkar bu sapmanın değişen genel üretim giderleri ile ilişkisi yoktur. Kapasite sapması genel üretim giderlerine fazla veya eksik yüklenmiş sabit genel üretim giderleri ile ilişkilidir Kapasite sapması şu şekilde hesaplanır.

Kapasite sapması = Standart İş Hacmi için Bütçelenmiş GÜG – Maliyetlere yüklenen GÜG

veya

Kapasite sapması = (Fiili iş hacmi - Standart iş hacmi) X Sabit GÜG Yükleme oranı

Standart iş hacminde bütçelenmiş genel üretim giderleri, maliyete yüklenen genel üretim giderleri standart tutarından büyükse fark olumsuz, az olması halinde olumludur.

3.3. BİR PORSİYON YEMEĞİN STANDART VE GERÇEK MALİYETİN BULUNMASI

Bir porsiyon yemeğin yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız şekilde standart maliyetleri belirlendikten sonra, toplam standart ve gerçek maliyeti şu şekilde hesaplanır.

Bir porsiyon yemeğin Standart maliyeti =

- (+) Standart Direkt ilk madde ve malzeme gideri
- (+) " " Direkt işçilik gideri
- (+) " " Genel üretim giderleri

Her bir yemeğin toplam standart maliyeti:

Bir yemeğin Toplam Standart Maliyeti = Her bir porsiyonun standart maliyeti X Satılan porsiyon sayısı

Toplam Gerçekleşen maliyet

Toplam gerçekleşen Maliyet =

- (+) Gerçek Direkt ilk madde ve malzeme gideri
- (+) Gerçek Direkt işçilik gideri
- (+) Gerçek Genel Üretim giderleri

Gerçek ilk madde ve malzeme maliyetinin hesaplanması

Gerçek yiyecek Mal Maliyeti=	(+) Depodan Mutfağa yapılan çıkışlar (+) Mutfağa direk gönderilen malzeme (-) Personel yemekleri yapımında kullanılan malzemenin maliyeti. (-) Ödenmez çekle yapılan yiyeceklerin maliyeti (-) Mutfaktan bara gönderilen yiyecek malzeme maliyetleri (+) yemek yapımında kullanılan içkilerin maliyetleri (+) Genel üretim giderleri payı
-------------------------------------	---

Her Bir Yemeğin Standart Maliyeti = Porsiyon gerçek Maliyeti x
Satılan porsiyon sayısı

3.4. STANDART MALİYET ANALİZ RAPORLARI

İşletmelerde oluşan maliyet bilgilerinin belirli amaçlar doğrultusunda rapora bağlanması ve yöneticilere sunulması, sorumluluk muhasebesinin ve gider kontrolünün bir gereğidir. İşletmede belli dönemde oluşan giderlerin toplu olarak gösterilmesi ve bütçelenen tutarlarla gerçekleşen giderlerin karşılaştırılması gider kontrolü açısından büyük önem taşımaktadır. Yukarıda açıkladığımız şekilde hesaplanan sapmalar yöneticilere sunulmak ve onların gerekli kararları almalarını sağlamak amacıyla şekil 3.6 de olduğu gibi bir rapor haline getirilir. Yiyecek içecek işletmelerinde üretilen yiyecekler çok çeşitli olduğundan ve her yemekte kullanılan malzeme birbirinden farklı olduğundan yiyecek malzemeleri şekil 3.6 olduğu gibi gruplandırılır.

Şekil 3.7 Restoran Standart Analiz Formu															
		1	2	3	4	5	6	7	BUGÜN			BUGÜNEKADAR			
	Kod No	Ambar Çıkışı	Direkt Satınalma	Toplam Maliyet 1+2	Personel Yemeği İçin Harcanan (-)	Ödenmez Çeklerin Maliyet (-)	Barlara transfer ve Diğer İndirimler (-)	Yemeklere Kullanılan İçkiler (+)	Satış Maliyeti 3-4-5-6+7	Toplam Standart Maliyet	9	10	Satış Maliyeti 11	Toplam Standart Maliyet 12	Maliyet Sapması 13
Deniz Ürünler	1														
Et	2														
Kümes ve Av Hayvanları	3														
Konserveler	4														
Sebzeler	5														
Meyveler	6														
Süt ve Süt Ürünleri	7														
Diğer Malzemeler	8														
Toplam															
Gerçekleşen Maliyet Oranı	%42,5		Yiyecek Satışları					Kullanım Sapması							
			Bürüt kar					Fiyat Sapması							
Standart Maliyet Oranı	%40		Standart Bürüt kar												
			Toplam Sapma					Toplam Sapma							

Kaynak: Aras Haşım, Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek Maliyet Kontrolü Ankara 1993s

IV.BÖLÜM

ANKARA'DA BULUNAN TURİZM İŞLETME BELGELİ RESTORANLARDA BİR UYGULAMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada; standart maliyet sisteminin gider kontrolü ve maliyetleri belirleme konularındaki problemlerin giderilmesindeki teorik çözümlerinin restoranlarda nasıl ele alındığı ve bu işletmelerde yukarıda belirttiğimiz konulardaki problemlerin giderilmesindeki katkısının belirlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca bu konudaki uygulamaya yönelik araştırmaların yetersizliği göz önüne alınarak, literatüre bir katkı sağlaması da amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Problemi

Restoranlar için özellikle gider kontrolü ve maliyet belirleme konuları problemle karşılaşılan başlıca noktalardır. Bu problemlerin ortadan kaldırılabilmesi veya azaltılabilmesi için birtakım maliyet sistemleri geliştirilmiştir. Geliştirilen maliyet sistemlerinin birbirinden zayıf veya üstün yanları bulunmaktadır. Bu noktada, sapmaların belirlenmesindeki üstünlüğü ile öne çıkan ve genellikle endüstri işletmelerinde kullanılan standart maliyet sistemi, teorik olarak daha üstün görülmektedir. Ancak uygulamadaki durum hakkındaki araştırmalar oldukça yetersizdir. Dolayısı ile daha çok endüstri işletmelerinde uygulanan standart maliyet sistemi restoran işletmelerinde ne ölçüde etkili olmaktadır.

Maliyetleri belirleme ve gider kontrolü konularında karşılaşılan sorunların giderilmesinde teoride etkili olduğu açıklanan standart maliyet sisteminin restoranlardaki uygulamasında da etkili olabilecek midir?

4.3. Araştırmanın Hipotezleri

Bu araştırmada test edilecek hipotezler şunlardır:

Genel Hipotezler

H_0 = Restoranlarda maliyetleme ve gider kontrolü konularında karşılaşılan sorunlar ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

H_1 = Restoranlarda maliyetleme ve gider kontrolü konularında karşılaşılan sorunlar ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki vardır.

Alt Hipotezler:

1. H_0 = Restoranlarda yiyecek malzemelerinin verimli kullanılması ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

1. H_1 = Restoranlarda yiyecek malzemelerinin verimli kullanılması ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki vardır.

2. H_0 = Restoranlarda stok miktarların ve özelliklerinin ne olması gerektiğinin belirlenmesi ile standart maliyet sisteminin kullanmaları arasında ilişki yoktur.

2. H_1 = Restoranlarda stok miktarların ve özelliklerinin ne olması gerektiğinin belirlenmesi ile standart maliyet sisteminin kullanmaları arasında ilişki vardır.

3.H₀ = Restoranların fiyat rekabetinde başarılı olmaları ile standart maliyet sisteminin kullanmaları arasında ilişki yoktur.

3.H₁ = Restoranların fiyat rekabetinde başarılı olmaları ile standart maliyet sisteminin kullanmaları arasında ilişki vardır.

4.H₀ = Restoranların giderleri kolay takip etmeler ve bu giderlerden tasarruf edebilmeleri ile standart maliyet sistemi kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

4.H₁ = Restoranların giderleri kolay takip etmeler ve bu giderlerden tasarruf edebilmeleri ile standart maliyet sistemi kullanmaları arasında bir ilişki vardır.

5.H₀ = Restoranlarda beklenen maliyetler ile fiili maliyetlerin karşılaştırılabilmesi ve farkların yorumlanması ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

5.H₁ = Restoranlarda beklenen maliyetler ile Fiili maliyetlerin karşılaştırılabilmesi ve farkların yorumlanması ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki vardır.

6.H₀ = Restoranlarda geçmiş dönemlere göre maliyetlerdeki değişmelerin nedenlerini tespit etme ve yorumlama ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

6.H₁ = Restoranlarda geçmiş dönemlere göre maliyetlerdeki değişmelerin nedenlerini tespit etme ve yorumlama ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki vardır.

7.H₀ = Restoranlarda personelin verimliliğini tespit etme ile standart maliyet sistemi kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

7.H₁ = Restoranlarda personelin verimliliğini tespit etme ile standart maliyet sistemi kullanmaları arasında bir ilişki vardır.

8.H₀ = Restoranlarda maliyetlerin hızlı ve kolay olarak belirlenebilmesi ile standart maliyet sistemini kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

8.H₁ = Restoranlarda maliyetlerin hızlı ve kolay olarak belirlenebilmesi ile standart maliyet sistemini kullanılması arasında bir ilişki vardır.

9.H₀ = Restoranların genel üretim giderlerinin takip edilmesi ve hesaplanması ile standart maliyet sistemini kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

9.H₁ = Restoranların genel üretim giderlerinin takip edilmesi ve hesaplanması ile standart maliyet sistemini kullanmaları arasında bir ilişki vardır.

10.H₀ = Restoranlarda kapasite değişmelerine bağlı olarak maliyetlerdeki değişmelerin saptanabilmesi ile standart maliyet sistemi kullanması arasında bir ilişki yoktur.

10.H₁ = Restoranlarda kapasite değişmelerine bağlı olarak maliyetlerdeki değişmelerin saptanabilmesi ile standart maliyet sistemi kullanması arasında bir ilişki vardır.

11.H₀ = Restoranlarda işçilik giderlerini takibi ve hesaplanması ile standart maliyet sistemi kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

11.H₁ = Restoranlarda işçilik giderlerini takibi ve hesaplanması ile standart maliyet sistemi kullanmaları arasında bir ilişki vardır.

12.H₀ = Restoranların satınalma fiyat değişikliklerinin takibi ile standart ile standart maliyet sistemini kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

12.H₁ = Restoranların satınalma fiyat değişikliklerinin takibi ile standart ile standart maliyet sistemini kullanmaları arasında bir ilişki vardır.

Yukarıda açıkladığımız hipotezlerden başka, restoranın sınıfı, kapasitesi, yöneticisinin eğitim durumu ile standart maliyet sisteminin unsurlarının kullanılması arasında bir ilişkinin olup olmadığını test etmek amacı ile aşağıdaki hipotezler kurulmuştur.

13.H₀ = Restoranın sınıfı ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

13.H₁ = Restoranın sınıfı ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki vardır.

14.H₀ = Restoranın yöneticisinin eğitim durumu ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

14.H₁ = Restoranın yöneticisinin eğitim durumu ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki vardır.

15.H₀ = Restoranın kapasitesi ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

15.H₁ = Restoranın kapasitesi ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki vardır.

4.4. Araştırmanın Sınırlamaları ve Dar Alanın Belirlenmesi

Belediye belgeli restoranlar yüksek derecede homojen olmaları, bir takım mali bilgileri hazırlama zorunluluklarının olmaması ve bu restoranlarda işletmecilik anlayışının gelişmemiş olması nedeni ile araştırmanın dışında tutulmuşlardır.

Kafeteryalar ise mönülerinin zengin olmaması ve buralarda basit maliyet işlemlerinin yapılması nedeni ile araştırma dışında tutulmuşlardır.

Böylece standart maliyet sistemi ile ilgili çalışma turizm işletme belgesine sahip restoranlar ile sınırlandırılmıştır. Araştırmada ele alınacak turizm işletme belgeli restoranlar sadece Ankara'daki restoranlar ile sınırlandırılmıştır.

4.5. Örneklem Dizaynı

Ankara'da 1998 yılı Haziran ayı itibari ile 59 tane turizm işletme belgeli restoranda tamsayım yapılmıştır

Restoranların dökümü şöyledir:

<u>Sınıfı</u>	<u>Adet</u>
1.Sınıf Restoran	15
2.Sınıf Restoran	36
Özel Belgeli Restoran	9
Toplam	59

4.6. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada 26 sorudan oluşan anket formu kullanılmıştır. Sorular 3'lü likert ölçeğine göre düzenlenmiştir.

Anketler araştırmacı tarafından yüz yüze görüşme yapılarak gerçekleştirilmiştir. Hazırlanan 59 anketten 54 tanesine cevap alınmış 3 restoran yöneticisi soruları cevaplandırmamış ve 2 restoran ise kayıtlarda görünmelerine rağmen adreslerinde bulunamamıştır.

4.7. Araştırma Bulguları

Araştırma sonucunda elde edilen veriler SAS paket programında analiz edilmiştir. %10 anlamlılık düzeyinde ele alınan ilişki testlerinde Fisher' s Exact test yöntemi kullanılmıştır. İlişkinin yönünü belirleye bilmek için Pearson ve Sperman Korelasyonu gibi analiz yöntemlerden yararlanılmıştır.

4.7.1. Örneklemin Kimliği

Örnekleme ait bilgiler Tablo 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 4.8 ,4.9, 4.10, 4.11, 4.12, 4.13 de görölmektedir.

Tablo 4.1 : Sınıflarına Göre Restoranların Dağılımı

Restoranın Sınıfı	Frekans	Yüzde %
Özel belgeli / Lux	9	16.7
1.Sınıf	20	37.1
2.Sınıf	25	46.2
Toplam	54	100

Tablo 4.1 de göröldüğü gibi Ankara'daki restoranların yüzde 46.2 gibi büyük çoğunluğu ikinci sınıf restoranlardan oluşmaktadır, daha sonra yüzde 37.1 ile birinci sınıf restoranlar gelmektedir. Lüks veya özel belgeli restoranların oranı ise yüzde 16.7 dir.

Tablo 4.2 : Yöneticinin Eğitim Durumuna Göre Restoranların Dağılımı

Restoran Yöneticisinin Eğitim Durumu	Frekans (n)	Yüzde (%)
İlkokul	4	7.4
Ortaokul	3	5.6
Lise	18	33.3
Lisans	23	42.6
Lisans Üstü	6	11.1
Toplam	54	100

Tablo 4.2 de görüldüğü gibi Ankara'daki restoranların yöneticilerinin yüzde 53.7'si yüksek öğrenim mezunu yüzde 33.3' ü lise mezunu, yüzde 13'ü ise ilkokul ve ortaokul mezunudur.

Tablo 4.3 : Kapasitelerine Göre Restoranların dağılımı

Restoranın Kapasitesi	Frekans (n)	Yüzde (%)
10 – 99	10	18.5
100 – 199	22	40.7
200 – daha yukarı	22	40.7

İşletmelerin kapasite ölçüsü olarak kuver sayısı esas alınmıştır. Buna göre Tablo 4.3 de görüldüğü gibi Ankara'daki restoranların 40.7'si büyük ölçekli restoran, yüzde 40.7'si orta ölçekli restoran, yüzde 18.5 ise küçük ölçekli restoranlardır.

Tablo 4.4: Maliyetleme ve Gider Kontrolü Konusunda Karşılaştıkları Sorunlara Göre Dağılımları

Sorunlar	Karşılaşma Sıklığı					
	Hiç bir Zaman		Bazen		Her Zaman	
	N	%	n	%	N	%
Malzemenin verimli kullanılmasını kontrol etme güçlüğü	34	63.0	12	22.2	8	14.8
Stoklanacak malzeme miktarlarını ve özelliklerini tespit etme güçlüğü	34	63.0	12	22.2	8	14.8
Fiyatları belirleme güçlüğü	27	50.0	12	22.2	15	27.8
Giderleri takip etme güçlüğü	29	53.7	9	16.7	16	29.6
Beklenen maliyetlerle gerçekleşen maliyetleri karşılaştırma ve yorumlama güçlüğü	30	55.6	17	32.5	7	13.0
Geçmiş dönemlere göre maliyetlerdeki değişmelerin nedenlerini belirleme güçlüğü	33	61.1	7	13.0	14	25.9
Personel verimliliğini tespit etme güçlüğü	41	75.9	4	7.4	9	16.7
Maliyetleri hızlı hesaplama güçlüğü	31	57.4	11	20.4	12	22.2
Yemek maliyetine katılacak genel üretim giderlerini hesaplama güçlüğü	35	64.8	11	20.4	8	14.8
Kapasite değişmelerine göre maliyetlerdeki değişmeyi tespit etme güçlüğü	30	55.6	11	20.4	13	24.1
Yemek maliyetine katılacak işçilik giderlerini hesap etme güçlüğü	34	63.0	7	13.0	13	24.1
Yiyecek malzeme satın alma fiyatlarındaki değişmeler	19	35.2	10	18.5	25	46.3

Restoran yöneticilerine maliyetleme ve gider kontrolü konularında karşılaşılabilecekleri sorunlarla ilgili 12 soru sorulmuş ve bu soruları karşılaşma sıklıklarına göre cevaplamaları istenmiştir.

Tablo 4.4 de görüldüğü gibi, restoranların maliyetleme ve gider kontrolü konularında her zaman karşılaştıkları sorunların başında, giderleri takip etme, fiyatları belirleme ve geçmiş dönemlere göre maliyetlerdeki değişmelerin nedenlerini belirleme güçlüğü gelmektedir. Restoranların büyük çoğunluğu personel verimliliğini tespit etmede güçlük çekmemektedir. Bunula birlikte yemek maliyetine katılacak genel üretim giderlerini

hesaplama , malzemelerin verimli kullanılmasını kontrol etme, ile stoklanacak malzeme miktarlarını ve özelliklerini tespit etme güçlükleri ile de yüksek oranda karşılaşmamaktadırlar.

**Tablo 4.5 : Üretim Planlamasında Kullandıkları Yöntemlere
Göre Restoranların Dağılımları**

Üretim planlama Yöntemleri	Frekans (n)	Yüzde (%)
Tecrübeler	23	42.6
Rakipleri takip ederek	10	18.7
Satış raporları	21	38.7
Toplam	54	100

Tablo 4.5 de görüldüğü gibi restoranlar üretim planlama yöntemi olarak en az rakiplerini takip etme yöntemini kullandıkları tespit edilmiştir. Buna karşın tecrübeler ve satış raporları yöntemleri daha çok kullanılmaktadır.

**Tablo 4.6 : Fire Hesaplaması Yapmalarına Göre
Restoranların Dağılımları**

Fire Hesaplama Yöntemleri	Frekans (n)	Yüzde (%)
Fire hesaplaması yapmıyoruz	16	29.6
Aşçının tecrübesine göre	19	35.2
Özel fire testlerine göre	19	35.2
Toplam	54	100

Tablo 4.6 de görüldüğü gibi restoranların % 35.2'si özel fire testleri kullanarak, % 35.2'si ise aşçı tecrübesine göre fire hesaplaması yapmaktadır. % 29.6' sı ise fire hesaplaması yapmamaktadır.

Tablo 4.7 : Gider Bütçeleri Kullanmalarına Göre Restoranların Dağılımı

Gider Bütçesi Kullanımı	Frekans (n)	Yüzde (%)
Gider bütçeleri kullanılmamaktadır	18	33.3
Sabit gider bütçeleri kullanılmaktadır	11	20.4
Esnek gider bütçeleri kullanılmaktadır	25	46.3
Toplam	54	100

Tablo 4.7 de görüldüğü gibi restoranların % 33.3'ü gider bütçeleri kullanmamaktadır. Gider bütçesi kullananların % 46.3'ü esnek bütçe % 20.4'ü Sabit bütçe kullanmaktadır.

Tablo 4.8 : Malzeme Maliyetine İlaveten Üretim Maliyetine Kattıkları Kattıkları Gider Türlerine Göre Restoranların Dağılımı

Maliyete Yansıtılan Gider Türleri	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiçbirini yansıtmayanlar	5	9.3
Sadece işçilik giderlerini yansıtanlar	7	13.0
Sadece genel üretim giderlerini yansıtanlar	8	14.8
İşçilik ve genel üretim giderlerini yansıtanlar	34	63.0
Toplam	54	100

Tablo 4.8 de görüldüğü gibi restoranların, % 9.3'ü yiyecek maliyetlerini belirlerken yiyecek malzeme maliyeti haricinde hiçbir gider türünü maliyetlerine yansıtmamaktadır. % 14.8'i sadece genel üretim giderlerini, %13'ü ise sadece işçilik giderlerini yansıtmaktadır. % 63'ü ise yiyecek maliyetlerine malzeme maliyeti yanısıra işçilik ve genel üretim giderlerini birlikte yansıtmaktadır.

Tablo 4.9 : Genel Üretim Giderlerini Maliyetlerine Yansıtma Yöntemlerine Göre Restoranların Dağılımı

Restoranları Genel Üretim Giderlerini Maliyetlere Yansıtma Yöntemleri	Frekans (n)	Yüzde%
Tecrübelerle göre	22	41.5
Sabit bir oran belirleyerek	13	24.5
Bütçeler ve gider dağıtım tablolarından yararlanarak	18	34.0
Toplam	53	100

Tablo 4.9 dan anlaşılacağı üzere restoranların % 41.5'i tecrübelerine göre, % 34.0'ı gider dağıtım tabloları ve bütçeler kullanarak, % 24.5' ise sabit bir oran belirleyerek genel üretim giderlerini maliyetlerine yüklemektedir

Tablo 4.10 : Beklenen Maliyetlerle Fiili Maliyetler Arasında Karşılaştırma Yapmalarına Göre Restoranların Dağılımı

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Bir karşılaştırma yapmayanlar	10	18.5
Genel bir karşılaştırma yapanlar	30	55.6
Ayrıntılı karşılaştırma yaparak performans raporları hazırlayanlar	14	25.9
Toplam	54	100

Tablo 4.10 da görüldüğü gibi restoranların % 18.5'i beklenen maliyetler ile fiili maliyetleri karşılaştırmamaktadır. % 55.6' sı beklenen maliyetler ile fiili maliyetleri karşılaştırırken genel bir karşılaştırma yapmakta, % 25.9'u ise ayrıntılı bir karşılaştırma yaparak performans raporları hazırlamaktadır.

Tablo 4.11 : Standart Reçete Kullanım Sıklığına Göre Restoranların Dağılımı

Kullanım Sıklığı	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç bir zaman	16	29.6
Bazen	10	18.5
Her zaman	28	51.9
Toplam	54	100

Tablo 4.11 de görüldüğü gibi restoranların % 29.6'sı hiçbir zaman standart reçete kullanmamaktadır. % 51.9'u her zaman, % 18.5 bazen standart reçete kullanmaktadır.

Tablo 4.12 : Satın Alma Fiyatlarındaki Değişmeler Tahminlemelerine Göre Restoranların Dağılımı

Tahminleme Sıklığı	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç bir zaman	17	31.5
Bazen	9	16.7
Her zaman	28	51.9
Toplam	54	100

Tablo 4.12 de görüldüğü gibi restoranların % 31.5'i hiçbir zaman fiyatlardaki değişimleri tahmin etmeye çalışmamaktadır. % 51.9'u her zaman % 16.7'si ise bazen fiyatlardaki değişimleri tahmin etmeye çalışmaktadır.

Tablo 4.13 : Porsiyon Ölçüleri Kullanma Sıklığına Göre Restoranların Dağılımı

Kullanma Sıklığı	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç bir zaman	8	14.8
Bazen	8	14.8
Her zaman	38	70.4
Toplam	54	100

Tablo 4.13 den de anlaşılacağı üzere restoranların % 14.8 hiçbir zaman porsiyon ölçüsü kullanmamaktadır. % 70.4'ü her zaman, % 14.8 bazen porsiyon ölçüsü kullanmaktadır.

Tablo 4.14 : Hareket ve Zaman Etütleri Kullanma Sıklıklarına Göre Restoranların Dağılımı

Kullanma Sıklığı	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç bir zaman	10	18.5
Bazen	6	11.1
Her zaman	38	70.4
Toplam	54	100

Tablo 4.14 de görüldüğü gibi restoranların % 70.4 hareket ve zaman etütlerini her zaman, % 11.1'i bazen yapmaktadır. %18.5' ise hiçbir zaman yapmamaktadır.

4.7.2. Hipotezlerin Test Edilmesi

Restoranlarda maliyetleri belirleme ve giderleri kontrol edebilme yeteneği ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişkinin olup olmadığı test edilmiştir. Değişkenler arasında ilişkinin olup olmadığını

test edebilmek amacı ile hipotezler bölümünde yazılan hipotezler kullanılmıştır

1.H0 = Restoranlarda Yiyecek malzemelerinin verimli kullanılması ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.15: Malzemenin Verimli Kullanılması Sorunu İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

	Malzemenin verimli kullanılması sorunu				
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0691	- 0.38801	0.0037	- 0.39574	0.0031
Fire Hesaplaması Yapma	0.0339	- 0.51662	0.0001	- 0.51058	0.0001
Bütçe Kullanma	0.0178	- 0.35852	0.0078	- 0.35199	0.0090
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0324	- 0.39045	0.0035	- 0.45097	0.0006
Gider dağıtım Tabloları Haz	0.111*	- 0.31972	0.0196	- 0.31186	0.0230
Performans Raporları Haz.	0.0198	- 0.30543	0.0247	- 0.34139	0.0115
Standart Reçete Kullanma	0.0834	- 0.46471	0.0004	- 0.49579	0.0001
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0182	- 0.38597	0.0039	- 0.36216	0.0071
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0412	- 0.46096	0.0005	- 0.45044	0.0006
Hareket Zaman Etütleri	0.0219	- 0.49394	0.0001	- 0.47090	0.0003

* P 0.111 > 0.10 P < 0.10

Tablo 4.15' de görüleceği üzere, yapılan test sonucunda 1.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre malzemelerin verimli kullanılması sorunu ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Pearson ve Spearman korelasyon katsayılarının (-)

çıkması belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir. * P beklenen ilişki düzeyine yakın bir değerde ret edilememiştir.

2.H0 = Restoranlarda stok miktarların ve özelliklerinin ne olması gerektiğinin belirlenmesi ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında ilişki yoktur.

Tablo 4.16 : Stoklanacak Malzeme Miktarını Belirleme Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin Kullanılması Arasındaki ilişki

Stoklanacak Malzeme Miktarını Belirleme Güçlüğü					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0103	- 0.36022	0.0075	- 0.38087	0.0045
Fire Hesaplaması Yapma	0.0865	- 0.54783	0.0001	- 0.54854	0.0001
Bütçe Kullanma	0.0535	- 0.47207	0.0003	- 0.43252	0.0011
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0383	- 0.46452	0.0004	- 0.52109	0.0001
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0483	- 0.46656	0.0004	- 0.44105	0.0009
Performans Raporları Haz.	0.0399	- 0.38109	0.0045	- 0.38297	0.0043
Standart Reçete Kullanma	0.0559	- 0.37877	0.0047	- 0.38131	0.0044
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0271	- 0.55496	0.0001	- 0.53468	0.0001
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0519	- 0.46096	0.0001	- 0.50894	0.0001
Hareket Zaman Etütleri	0.0456	- 0.55760	0.0001	- 0.54728	0.0001

P < 0.10

Tablo 4.16' de görüleceği üzere, yapılan test sonucunda 2.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre stoklanacak malzeme miktarını belirleme güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Pearson ve Spearman korelasyon katsayılarının (-) çıkması belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir.

3.H0 = Restoranların fiyat rekabetinde başarılı olmaları ile standart maliyet sisteminin kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.17: Fiyat Belirleme Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

S.M.S. Aşamaları	Fiyat Belirleme Güçlüğü				
	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0276	- 0.51591	0.0001	- 0.50153	0.0001
Fire Hesaplaması Yapma	0.0399	- 0.41425	0.0018	- 0.40365	0.0025
Bütçe Kullanma	0.0936	- 0.42872	0.0012	- 0.42080	0.0015
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0595	- 0.23987	0.0806	- 0.27760	0.0421
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.102*	- 0.19973*	0.1516*	-0.19776*	0.1558*
Performans Raporları Haz.	0.0394	- 0.42939	0.0012	- 0.41590	0.0018
Standart Reçete Kullanma	0.0595	- 0.47949	0.0002	- 0.50521	0.0001
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0353	- 0.37931	0.0047	- 0.36825	0.0061
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0287	- 0.36309	0.0070	-0.38377	0.0042
Hareket Zaman Etütleri	0.453*	- 0.21432*	0.1196*	0.19370*	0.1605*

*P 0.102 > 0.10 **P 0.453 > 0.10 P < 0.10

Tablo 4.17' de görüleceği üzere, yapılan test sonucunda 3.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre fiyat belirleme güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Pearson ve Spearman korelasyon katsayılarının (-) çıkması belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir. Gider dağıtım tablolarını hazırlanması aşamasında* P beklenen ilişki düzeyine yakın bir değerde ret edilememiştir. Hareket ve zaman etütleri aşamasında ise beklenen ilişki düzeyinden çok farklı bir ilişki ortaya çıkmıştır, bu nedenle **P ret edilememiştir.

4.H0 = Restoranların giderleri kolay takip etmeler ve bu giderlerden tasarruf edebilmeleri ile standart maliyet sistemi kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.18: Giderleri Takip Edebilme Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

S.M.S. Aşamaları	Giderleri Takip Edebilme Güçlüğü				
	Fisher Exact	Pearson		Sperman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0116	- 0.64081	0.0001	- 0.64380	0.0001
Fire Hesaplaması Yapma	0.0207	- 0.60952	0.0001	- 0.62253	0.0003
Bütçe Kullanma	0.0318	- 0.50772	0.0001	- 0.48772	0.0002
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0213	- 0.45385	0.0006	- 0.51963	0.0001
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0225	- 0.50143	0.0001	- 0.52310	0.0001
Performans Raporları Haz.	0.0830	- 0.41383	0.0019	- 0.42989	0.0012
Standart Reçete Kullanma	0.0104	- 0.50747	0.0001	- 0.51766	0.0001
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0279	- 0.50462	0.0001	-0.49225	0.0002
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0221	- 0.53581	0.0001	- 0.58816	0.0001
Hareket Zaman Etütleri	0.0528	- 0.38084	0.0045	- 0.41023	0.0021

P < 0.10

Tablo 4.18'de görüldüğü üzere yapılan test sonucuna göre 4.H0 Hipotezi ret edilmiştir. Giderleri takip edebilme güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Pearson ve Spearman korelasyon katsayılarının (-) çıkması belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir.

5.H0 = Restoranlarda beklenen maliyetler ile Fiili maliyetlerin karşılaştırılabilmesi ve farkların yorumlanması ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.19: Beklenen Maliyetlerle Fiili Maliyetleri Karşılaştırma Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Beklenen Maliyetlerle Fiili Maliyetleri Karşılaştırma Güçlüğü					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0338	- 0.45857	0.0005	- 0.48610	0.0002
Fire Hesaplaması Yapma	0.0184	- 0.51074	0.0001	- 0.56934	0.0001
Bütçe Kullanma	0.0766	- 0.38472	0.0041	- 0.37426	0.0053
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0208	- 0.53355	0.0001	- 0.49299	0.0002
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0135	- 0.46892	0.0004	- 0.47334	0.0003
Performans Raporları Haz.	0.0488	- 0.48423	0.0002	- 0.44823	0.0007
Standart Reçete Kullanma	0.0284	- 0.56330	0.0001	- 0.55894	0.0001
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0874	- 0.41972	0.0016	- 0.42561	0.0013
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0155	- 0.46807	0.0004	- 0.49359	0.0001
Hareket Zaman Etütleri	0.0195	- 0.43321	0.0011	- 0.39527	0.0031

P < 0.10

Tablo 4.19'da görüldüğü üzere yapılan test sonucuna göre 5.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre beklenen maliyetlerle fiili maliyetleri karşılaştırma güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Pearson ve Spearman korelasyon katsayılarının (-) çıkması belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir.

6.H0 = Restoranlarda geçmiş dönemlere göre maliyetlerdeki değişimlerin nedenlerini tespit etme ve yorumlama ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

**Tablo 4.20: Geçmiş Dönemlere Göre Maliyetlerdeki Değişimleri
Tespit Edebilme Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin
Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki**

Geçmiş Dönemlere Göre Maliyetlerdeki Değişimleri Tespit Edebilme Güçlüğü					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0118	- 0.56328	0.0001	- 0.56731	0.0001
Fire Hesaplaması Yapma	0.0105	- 0.71902	0.0001	- 0.72515	0.0001
Bütçe Kullanma	0.0249	- 0.54709	0.0001	- 0.53315	0.0001
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0761	- 0.54932	0.0001	- 0.59130	0.0001
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0132	- 0.55053	0.0001	- 0.54199	0.0001
Performans Raporları Haz.	0.0873	- 0.43971	0.0009	- 0.44303	0.0008
Standart Reçete Kullanma	0.0845	- 0.50900	0.0001	- 0.53659	0.0001
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0648	- 0.50891	0.0001	- 0.50030	0.0001
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0317	- 0.47820	0.0003	- 0.53758	0.0001
Hareket Zaman Etütleri	0.0109	- 0.43953	0.0009	- 0.43882	0.0009

P < 0.10

Tablo 4.20'de görüldüğü üzere yapılan test sonucuna göre 6.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre geçmiş dönemlere göre maliyetlerdeki değişimleri tespit edebilme güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Pearson ve Spearman korelasyon katsayılarının ters yönlü olması belirlenen ilişkinin (-) bir ilişki olduğunu göstermektedir.

7.H0 = Restoranlarda personelin verimliliğini tespit etme ile standart maliyet sistemi kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.21: Personel Verimliliğini Tespit Etme Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Personel Verimliliğini Tespit Etme Güçlüğü.					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.274*	- 0.27585	0.0435	- 0.27165	0.0469
Fire Hesaplaması Yapma	0.0133	- 0.43254	0.0011	- 0.42618	0.0013
Bütçe Kullanma	0.0173	- 0.54923	0.0001	- 0.54296	0.0001
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0701	- 0.50352	0.0001	- 0.54433	0.0001
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0755	- 0.43116	0.0013	- 0.42998	0.0013
Performans Raporları Haz.	0.0420	- 0.35503	0.0084	- 0.38031	0.0046
Standart Reçete Kullanma	0.0644	- 0.41569	0.0018	- 0.41302	0.0019
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0115	- 0.47987	0.0002	- 0.48623	0.0002
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0490	- 0.53764	0.0001	- 0.51943	0.0001
Hareket Zaman Etütleri	0.0267	- 0.44693	0.0007	- 0.52266	0.0001

*P 0.274 > 0.10 P < 0.10

Tablo 4.21'den görüldüğü üzere i yapılan test sonucunda 7.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre personel verimliliğini tespit etme güçlüğü. ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Pearson ve Spearman korelasyon katsayılarının (-) çıkması belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir. * P beklenen ilişki düzeyinde ret edilememiştir.

8.H0 = Restoranlarda maliyetlerin hızlı ve kolay olarak belirlenebilmesi ile standart maliyet sistemini kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.22: Maliyetleri Hızlı Hesaplama Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Maliyetleri Hızlı Hesaplama Güçlüğü					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0248	- 0.49334	0.0002	- 0.49100	0.0002
Fire Hesaplaması Yapma	0.0402	- 0.61700	0.0001	- 0.64747	0.0001
Bütçe Kullanma	0.0278	- 0.57644	0.0001	- 0.55643	0.0001
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0709	- 0.42307	0.0014	- 0.50534	0.0001
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0147	- 0.45997	0.0005	- 0.46017	0.0005
Performans Raporları Haz.	0.0846	- 0.36104	0.0073	- 0.37481	0.0052
Standart Reçete Kullanma	0.0730	- 0.53630	0.0001	- 0.56111	0.0001
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0335	- 0.61234	0.0001	- 0.57809	0.0001
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0705	- 0.56512	0.0001	- 0.59156	0.0001
Hareket Zaman Etütleri	0.0153	- 0.43443	0.0010	- 0.40368	0.0025

P < 0.10

Tablo 4.22' de görüldüğü gibi yapılan test sonucunda 8.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre maliyetleri hızlı hesaplama güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Pearson ve Spearman korelasyonlarının (-) çıkması, belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir.

9.H0 = Restoranların genel üretim giderlerinin takip edilmesi ve hesaplanması ile standart maliyet sistemini kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.23: Maliyetlere Katılacak Genel Üretim Giderlerini Hesaplama Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Maliyetlere Katılacak Genel Üretim Giderlerinin Hesaplama Güçlüğü					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0140	- 0.41670	0.0017	- 0.43771	0.0009
Fire Hesaplaması Yapma	0.0346	- 0.48353	0.0002	- 0.49622	0.0001
Bütçe Kullanma	0.0193	- 0.41149	0.0020	- 0.37853	0.0048
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0151	- 0.62937	0.0001	- 0.66086	0.0001
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0118	- 0.49029	0.0002	- 0.47589	0.0003
Performans Raporları Haz.	0.0446	- 0.49161	0.0002	- 0.47085	0.0003
Standart Reçete Kullanma	0.0930	- 0.48684	0.0002	- 0.49664	0.0001
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0299	- 0.38011	0.0046	- 0.37950	0.0047
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0182	- 0.57791	0.0001	- 0.61586	0.0001
Hareket Zaman Etütleri	0.0368	- 0.47729	0.0003	- 0.48355	0.0002

P < 0.10

Tablo4.23'den görüldüğü üzere yapılan test sonucunda 9.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre maliyetlere katılacak genel üretim giderlerinin hesaplama güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Pearson ve Spearman korelasyonlarının (-) çıkması, belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir.

10.H0 = Restoranlarda kapasite değişmelerine bağlı olarak maliyetlerdeki değişmelerin saptanabilmesi ile standart maliyet sistemi kullanması arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.24: Kapasite Değişmelerinde Maliyetlerdeki Değişmenin Ne olacağını Hesaplama Güçlüğü İle Standart Maliyet Sistemi Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Kapasite Değişmelerinde Maliyetlerdeki Değişmenin Ne olacağını Hesaplama Güçlüğü					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0240	- 0.38434	0.0041	- 0.38739	0.0038
Fire Hesaplaması Yapma	0.0211	- 0.41575	0.0018	- 0.43098	0.0011
Bütçe Kullanma	0.0118	- 0.47217	0.0003	- 0.47773	0.0003
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0733	- 0.34187	0.0114	- 0.33525	0.0132
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0584	- 0.43340	0.0012	- 0.43365	0.0012
Performans Raporları Haz.	0.0353	- 0.45997	0.0005	- 0.47885	0.0002
Standart Reçete Kullanma	0.0282	- 0.53798	0.0001	- 0.54640	0.0001
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0366	- 0.46201	0.0004	- 0.45285	0.0006
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0665	- 0.49819	0.0001	- 0.49349	0.0001
Hareket Zaman Etütleri	0.0208	- 0.39954	0.0028	- 0.40198	0.0026

P < 0.10

Tablo 4.24’de görüldüğü gibi yapılan test sonucunda 10.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre kapasite değişmelerinde maliyetlerdeki değişmenin ne olacağını hesaplama güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Pearson ve Spearman korelasyon katsayısının (-) çıkması, belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir.

11.H0 = Restoranlarda işçilik giderlerini takibi ve hesaplanması ile standart maliyet sistemi kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.25: Maliyetlere Katılacak İşçilik Giderlerini Hesaplama Güçlüğü ile Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Maliyetlere Katılacak İşçilik Giderlerini Hesaplama Güçlüğü					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0334	- 0.38202	0.0044	- 0.37414	0.0053
Fire Hesaplaması Yapma	0.0745	- 0.43050	0.0012	- 0.42353	0.0014
Bütçe Kullanma	0.0428	- 0.50155	0.0001	- 0.49456	0.0001
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0619	- 0.46011	0.0005	- 0.46037	0.0005
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0187	- 0.38321	0.0046	- 0.36441	0.0073
Performans Raporları Haz.	0.0462	- 0.44313	0.0008	- 0.45009	0.0006
Standart Reçete Kullanma	0.0667	- 0.58240	0.0001	- 0.55932	0.0001
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0926	- 0.41037	0.0021	- 0.42467	0.0014
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0134	- 0.57283	0.0001	- 0.55035	0.0001
Hareket Zaman Etütleri	0.0989	- 0.41907	0.0016	- 0.42840	0.0012

P < 0.10

Tablo 4.25'den görüleceği üzere yapılan test sonucunda 11.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre maliyetlere katılacak işçilik giderlerini hesaplama güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Pearson ve Spearman korelasyon katsayılarının (-) çıkması belirlenen ilişkinin ters yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir.

12.H0 = Restoranların satın alma fiyat değişikliklerinin takibi ile standart ile standart maliyet sistemini kullanmaları arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.26: Satın Alma Fiyatlarındaki Değişimleri Takip Etme Güçlüğü İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Satın Alma Fiyatlarındaki Değişimleri Takip Etme Güçlüğü					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.0254	- 0.36164	0.0072	- 0.36636	0.0064
Fire Hesaplaması Yapma	0.0222	- 0.39466	0.0031	- 0.39004	0.0036
Bütçe Kullanma	0.0532	- 0.53333	0.0001	- 0.53078	0.0001
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.432*	- 0.26247*	0.0552*	- 0.28695*	0.0354*
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0697	- 0.30720	0.0252	- 0.29847	0.0299
Performans Raporları Haz.	0.0767	- 0.38829	0.0037	- 0.38966	0.0036
Standart Reçete Kullanma	0.271*	- 0.12602*	0.3639*	- 0.14035*	0.3114*
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0206	- 0.40009	0.0027	- 0.38884	0.0037
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0219	- 0.40203	0.0026	- 0.42521	0.0014
Hareket Zaman Etütleri	0.503*	- 0.18669*	0.1765*	- 0.18740*	0.1748*

*P 0.432 > 0.10 *P 0.271 > 0.10 *P 0.503 > 0.10 P < 0.10

Tablo 4.26'dan görüldüğü üzere yapılan test sonucunda 12.H0 hipotezi ret edilmiştir. Buna göre satın alma fiyatlarındaki değişimleri takip etme güçlüğü ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Pearson ve spearman korelasyon katsayılarının (-) çıkması, belirlenen ilişki ters yönlü bir ilişkidir. *P'ler beklenen anlamlılık düzeyinde ret edilememiştir

13 H_0 = Restoranın sınıfı ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.27: Restoranın Sınıfı İle Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Restoranın Sınıfı İle Standart Maliyet Sisteminin Kullanımı Arasında ki İlişki					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.248*	- 0.29426	0.0308	- 0.30852	0.0232
Fire Hesaplaması Yapma	0.0808	- 0.43992	0.0009	- 0.43961	0.0009
Bütçe Kullanma	0.0678	- 0.26771	0.0503	- 0.27350	0.0454
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.452*	- 0.01987	0.8866*	- 0.06100	0.6613
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0747	- 0.31414	0.0220	- 0.29997	0.0291
Performans Raporları Haz.	0.0485	- 0.38231	0.0043	- 0.41080	0.0020
Standart Reçete Kullanma	0.274*	- 0.19639	0.1546*	- 0.21447	0.1194
Satın alma Fiyat Tahmini	0.758*	- 0.15864	0.2519*	- 0.15970	0.2487
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.167*	- 0.18388	0.1832*	- 0.16684	0.2279
Hareket Zaman Etütleri	0.360*	- 0.12191	0.3798*	- 0.16720	0.2269

$P < 0.10$ * $P > 0.10$

Tablo 4.27'de görüldüğü üzere yapılan test sonucunda 13. H_0 hipotezi ret edilememiştir. Buna göre restoranın sınıfı ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

14.H₀ = Restoranın yöneticisinin eğitim durumu ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.28: Restoran Yöneticisinin Eğitim Durumu ile Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Restoran Yöneticisinin Eğitim Durumu ile S:M:S. Kullanılması Arasındaki İlişki					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.154*	0.3831*	0.7833*	0.02086	0.8810
Fire Hesaplaması Yapma	0.436*	0.28852*	0.0344*	0.23900	0.0818
Bütçe Kullanma	0.107*	0.18418*	0.1825*	0.13332	0.3365*
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.0288	0.27833	0.0416	0.25619	0.0615
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0642	0.14413	0.3032	0.06428	0.6475*
Performans Raporları Haz.	0.114*	0.0.39270	0.0033	0.31980	0.0184
Standart Reçete Kullanma	0.0433	0.13940	0.3147*	0.09015	0.5158*
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0415	0.24899	0.0694	0.22231	0.1062*
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0243	0.46333	0.0004	0.34848	0.0098
Hareket Zaman Etütleri	0.0243	0.40787	0.0022	0.37331*	0.0054

P < 0.10 *P > 0.10

Tablo 4.28'de görüldüğü gibi yapılan test sonucunda 14.H₀ hipotezi ret edilmiştir. Bazı ilişkiler beklenen anlamlılık düzeyinde ret edilememektedir fakat anlamlı ilişkiler çoğunlukta olduğundan 14.H₀ hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre restoran yöneticisinin eğitim durumu ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Pearson ve Spearman korelasyon katsayıları (+) yönlü olduğundan belirlenen ilişki doğrusal ilişkidir.

15.H₀ = Restoranın kapasitesi ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

Tablo 4.29: Restoranın Kapasitesi Standart Maliyet Sisteminin Aşamalarının Kullanılması Arasındaki İlişki

Restoranın Kapasitesi S.M.S. Kullanılması Arasındaki İlişki					
S.M.S. Aşamaları	Fisher Exact	Pearson		Spearman	
	P	Value	P	Value	P
Üretim Planlaması Yapma	0.158*	0.26311	0.0546	0.28023	0.0401
Fire Hesaplaması Yapma	0.121*	0.32327	0.0171	0.33950	0.0120
Bütçe Kullanma	0.0671	0.15494	0.2633*	0.19193	0.1644
İşçilik ve G:ÜG Hesaplama	0.535*	- 0.01925	0.8901*	- 0.00715	0.9591
Gider dağıtım Tabloları Haz.	0.0350	0.17321	0.2149*	0.18205	0.1920
Performans Raporları Haz.	0.0658	0.19383	0.1602*	0.19383	0.1602
Standart Reçete Kullanma	0.0105	0.12445	0.3699*	0.12445	0.3699
Satın alma Fiyat Tahmini	0.0993	0.01569	0.9104*	0.01569	0.9104
Porsiyon Ölçüsü Kullanma	0.0922	0.11364	0.4133*	0.11364	0.4133
Hareket Zaman Etütleri	0.699*	- 0.0079	0.9594*	- 0.00709	0.9594

P < 0.10 *P > 0.10

Tablo 4.29’da görüldüğü gibi yapılan test sonucunda 15.H₀ hipotezi ret edilmiştir. Bazı (*P gibi) ilişkiler beklenen anlamlılık düzeyinde ret edilememektedir fakat anlamlı ilişkiler çoğunlukta olduğundan 15.H₀ hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre restoranın kapasitesi ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Pearson ve Spearman korelasyon katsayılarına göre ilişkilerin çoğunluğu doğrusal ilişkilerdir.

H₀ = Restoranlarda maliyetleme ve gider kontrolü konularında karşılaşılan sorunlar ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki yoktur.

4.15, 4.16, 4.17, 4.18, 4.19, 4.20, 4.21, 4.22, 4.23, 4.24, 4.26 nolu tablolardan görüldüğü üzere % 0.10 anlamlılık düzeyinde kurmuş olduğumuz alt hipotezlerin büyük çoğunluğu yapılan istatistiki testler sonucunda anlamlı bulunmuştur Buna göre ana hipotezimiz olan H₀ . ret edilmiştir

Dolayısı ile restoranlarda maliyetleme ve gider kontrolü konularında karşılaşılan sorunlar ile standart maliyet sisteminin kullanılması arasında bir ilişki vardır

SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletmelerin büyüyüp gelişebilmeleri elde edecekleri kara bağlıdır. Günümüzde modern işletmecilik anlayışında karı artırmak; kaliteden ödün vermeden ürünleri en düşük maliyetle üretmekle mümkün olmaktadır. Bu nedenle işletmeler karlarını artırabilmek için maliyet verilerini çok iyi bir şekilde irdelenmek zorundadır. Maliyet verilerinin iyi bir şekilde irdelenebilmesi işletme amaçlarına uygun bir maliyet sisteminin oluşturulması ile mümkündür.

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri pazarda başarılı olmaları rakiplerine göre maliyetlerini daha hızlı bir şekilde belirlemeleri ve onları kontrol altında bulundurmaları ile mümkün olmaktadır. Maliyetleri belirleme ve giderlerin kontrol altına alınması da en etkili maliyet sistemi standart maliyet sistemidir.

Restoranlarda maliyetleme ve giderlerin kontrol altına alınması ile standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanılması arasında ki ilişkiyi belirlemek amacı ile yapılan çalışmadan elde edilen sonuçlar aşağıdadır.

Standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanan restoranlar yiyecek malzemelerin verimli kullanılması konusunda sorunla karşılaşmamaktadır.

Standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanan restoranlar malzeme stok miktarlarını belirlemede güçlüklerle karşılaşmamaktadırlar.

Standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanan restoranlar fiyatlarını belirlemede güçlüklerle karşılaşmamaktadır.

Standart maliyet sistemini aşamalarını kullanan restoranlar giderlerini takip etmede güçlüklerle çok az karşılaşmamaktadır. Standart maliyet

sisteminin aşamalarını kullanmayan restoranlar daha sık olarak giderleri takip etme güçlüğü ile karşılaşmaktadır.

Standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanan restoranlar beklenen maliyetlerle fiili maliyetleri karşılaştırmada sorunla karşılaşmamaktadır.

Standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanan restoranlar geçmiş dönemlere göre maliyetlerdeki değişimleri tespit etmede çok az sıklıkla sorunla karşılaşırken, standart maliyet sistemini kullanmayanlar çok daha sık sorunla karşılaşmaktadır.

Standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanan restoranlar personel verimliliğini tespit etmede güçlükle karşılaşmamaktadır.

Standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanmayan restoranlar maliyetlerini hızlı bir şekilde önceden belirlemede güçlükle karşılaşmaktadır.

Standart maliyet sistemini kullanan restoranlar maliyetlere katılacak genel üretim giderlerini hesaplamada güçlükle karşılaşmamaktadır.

Standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanmayan restoranlar kapasite değişimlerinde maliyetlerinin ne ölçüde değişeceğini tespit etmede güçlükle karşılaşmaktadır.

Standart maliyet sistemini kullanmayan restoranlar maliyetlere katılacak işçilik giderlerini hesaplamada sorunla karşılaşmaktadır.

Standart maliyet sistemini kullanan restoranlar satın alma fiyatlarındaki değişimleri takip edebilme de sorunla karşılaşmamaktadır.

Restoran yöneticilerini eğitim düzeyine göre standart maliyet sisteminin aşamalarının kullanımı artmaktadır.

Restoranın kapasitesi artıkça standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanmada artmaktadır.

Sonuç olarak teoride verilen bilgiler ve yapılan alan araştırması restoran yöneticilerinin maliyetleme ve gider kontrolü konularında karşılaştıkları sorunlar ile standart maliyet sistemini kullanmaları arasında ters yönlü bir ilişkinin var olduğunu göstermiştir. Yani standart maliyet sisteminin giderlerinin kontrol edilmesi ve işletme performansının ölçülmesi konusunda belirlemiş olduğu aşamaları kullanan restoranlarda giderleri belirleme ve maliyetleme konularında sorunlarla çok az düzeyde karşılaşılırken, standart maliyet sistemini kullanmayan restoranlarda bu sorunlarla karşılaşma sıklığı çok yüksek olmaktadır.

Restoran yöneticileri maliyetleme ve gider kontrolü konularında sorunlarla karşılaşmamaları için standart maliyet sisteminin aşamalarını kullanmaları gerekmektedir. Standart maliyet sisteminin restoranlarda uygulanmasında teoride açıklanan aşamalara uyulmalıdır çünkü standart maliyet sisteminin aşamaları birbirine bağlı olduğundan birinde yapılacak ihmal sistemin başarılı çalışmasını engeller.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan.

1994 **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi ı Uygulamaları.** Ankara

AKSÖZ, İbrahim.

1995 **Maliyet Muhasebesi .** İzmir: Ege Üniversitesi Tekstil Fakültesi

AKTAŞ, Ahmet.

1995 **Yiyecek İçecek Yönetimi.** Antalya: Eren ofset

ALTUĞ, Osman.

1996 **Maliyet Muhasebesi.** İstanbul: Evrim yayın evi

ANDERSON, Charles DEREK, Lakemore

1991 **Modern Food Service.** Boston, Butte worth Heinemann

ARAS, Haşim.

1993 **Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolü**
Ankara: Devran matbaası

BACKER, M. Lylee.

1983 **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**
Çev. Sadık BAKLACIOĞLU, İstanbul: Beta yayıncılık

BARNES, Ralph M.

1980 **Motion And Time Study Design And Measurement Of Work.**
New york

BELKAOUI, Ahmet.

1991 **Hand Book Accounting Theory And Tecnigues.** Wesport,

BOZOK, Sinan.

1983 **Planlama - Kontrol Sistemlerinin Davranışsal Boyutları.**
Eskişehir: Anadolu Üniversitesi

BULLOH, M. Ve Başk.

1984 **Accountants Cost Hand Book, Aguide For Management**
Accounting Newyork: John WILEY and Sons INC.

BURSAL, N. Yücel.

1990 **Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama)** İstanbul: Avcıol
Matbası

BÜYÜKMİRZA, Kamil.

1985 **Yönetim Muhasebesi.** Ankara: Gazi Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi

CHERRİNG, J.OWEN, E.D. HUBBARD ve D.H. LUTHY.

1988 **Cost Accounting Amanegerial Approach.** Newyork : West
publihing

CİLİFFORD, T. Fay.

1985 **Ağırlama Endüstrilerinde Yönetim Muhasebesi.** Çev.
Selim BEKÇİOĞLU, Ankara

ÇETİNER, Ertuğrul.

1995 **Maliyet Muhasebesi.** Ankara: TUTİBAY. LTD.ŞTİ.

1995 **Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi.** Ankara

ÇİL, Burhan.

1994 **İstatistik.** Ankara: TUTİBAY. LTD.ŞTİ.

DENİZER, D. ve Diğerleri

1995 **Otel İşletmeciliği.** Ankara: Anadolıa yayıncılık

DİTTMER, Paul. R. , Geralt G., GRIFFIN.

1976 **Principles Of Food, Beverage Aand Labor Cost Control For The Hotel And Restaurant Industry.** Boston: Chaners Books International inc.

DONAL, D. , E.LUNDBERS.

1994 **The Hotel And Restaurant Business.** Newyork: Von Nostran Reinhold publishing

DOUGLAS,C. , Ph.D. KEİSTER.

1990 **Food And Beverage Control.** Prentice Hall publishing

ERCAN, M. Nazmi.

1982 **iş ve Zaman Etüdü.** İzmir : Ege Üniversitesi Tekstil Fakültesi

ERTÜK, Halis.

1985 **Maliyet Muhasebesine Giriş.** Bursa

FİSHER.P.M, W.G.FRANK

1985 **Cost Accounting Theory And Applications.** Ohio: South Western publishing

GARRISSON, R.H , E.W. NOREEN.

1994 **Managerial Accounting: Concept Of Planing Control Decision Making.** Illinois: Irwin Inc.

GÖKÇE, Gürbüz.

1992 **Standart Maliyetlerle Genel İmalat Giderlerinin Planlanması ve Kontrolü.** İstanbul: Marmara Üniversitesi Sos. Bil. Enst.,

GÜRSOY, Deniz.

1995 **Yemek ve Yemekçiliğin Evrimi.** İstanbul: Kurtiş maabacılık

HORNGREN, C. T., G. FOSTER.

1991 **Cost Accounting A Managerial Emphasis.** New jersey: Prentice Hall Inc.

KARAKAYA, Mevlüt

1997 **Maliyet Muhasebesi.** Basılmamış ders notları.

KAVAT, Hasan.

1989 **Maliyetleme Yöntemleri ve turizm İşletmelerinde Değerlemesi.** Ankara: G.ü. Teknik Eğt. Fak. Matbası

KUTLUAY, Türkan.

1977 **Standart Yemek Tarifleri.** Ankara

KÜÇÜK ,Savaş.

1982 **Kısmi Maliyet Sistemleri ve Katkı Payı Analizi.** Adana: Metin ofset

MORIARTY, S. Allen.

1984 **Cost Accounting.** Newyork: Harper and Publishers

MET, L. Ömer.

- 1989 **Ağırlama Hizmet İşletmelerinde Yönetim ve Yöneticilik**
Balıkesir: İnci ofset

NINEMEIER, JAACK D. , Phd.d. Cha

- 1996 **Food And Beverage Management. Michigan. Educational**
Institute Of American Hotel And Motel Association

SÜMERKAN, Zekeriya.

- 1989 **Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması.**
Balıkesir: İnci ofset

TİMUR, Hikmet

- 1984 **İş Ölçümü, İş Planlaması, Verimlilik.** Ankara: TODAİ yayınları

Tuğrul. TÜFEKÇİOĞLU

- 1972 **Standart Maliyetler ve Türkiye Uygulaması. Ankara:**
Eskişehir Ticari İlimler Akademisi yayınları

TÜRKSOY, Adnan

- 1997 **Yiyecek İçecek Hizmetleri Yönetimi.** Ankara, Turhan kitap evi

YÜKÇÜ, Süleyman

- 1992 **Maliyet Muhasebesi.** İzmir: Anadolu matbaacılık

ULU, A ve M.SARILIŞIK

- I Uluslararası ve Ulusal Turizm Kongresi (Kasım - Aralık 1996), Kuşadası**

ÖNER, MİTHAT

1994 **Hizmet Pazarlamasında Pazarlama Karması Elemanları**

Değişiklik Gösterir mi. Pazarlama Dünyası Yıl 8 Sayı 43 Şubat

USLU, Selçuk

1991 **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet muhasebesi. Ankara:**

Gazi Üniversitesi yayınları

ÜSTÜN, Rıfat.

1985 **Maliyet Muhasebesi. İstanbul, Bilim teknik yayın evi**



EKLER

Ek 1: Restoran Yöneticilerine Uygulanan Anket

1) Restoranınızın sınıfı

☐ Lux / Özel belgeli ☐ Birinci sınıf ☐ İkinci sınıf

2) Restoran yöneticisinin eğitim durumu nedir?

☐ İlk okul ☐ orta okul ☐ Lise ☐ lisans ☐ Lisans üstü

3) Restoranın kapasitesi kaç kişiliktir ?

(..... kişilik / Kuver)

Aşağıdaki sorunların karşısına karşılaşma sıklığına göre işaret (X) koyunuz

	Sorunlar	Karşılaşma sıklığı		
		Hiçbir zaman	Bazen	Her zaman
4	Personelin yiyecek malzemelerini verimli kullanıp kullanmadığının kontrol edebilme güçlüğü			
5	Stoklanacak yiyecek malzeme miktarlarının ve özelliklerinin ne olması gerektiğini tespit etme güçlüğü			
6	Fiyatları belirleyebilme güçlüğü			
7	Giderleri takip edebilme ve hangi giderlerden tasarruf edilebileceğini tespit edebilme güçlüğü			
8	Beklenen maliyetlerle fiili maliyetleri karşılaştırma ve farkları yorumlama güçlüğü.			
9	Geçmiş dönemlere göre maliyetlerdeki değişmelerin nedenlerini tespit etme ve yorumlama güçlüğü			
10	Personel verimliliğini tespit etme güçlüğü			
11	Gerektiğinde maliyetleri hızlı bir şekilde önceden hesaplayabilme güç olması			
12	Yemek malzeme maliyetine katılacak genel üretim giderlerini takip etmenin ve hesaplamanın güçlüğü			
13	Maliyetlerin kapasite değişmelerine bağlı olarak nasıl değişeceğinin saptanması güçlüğü			
14	yemek malzeme maliyeti katılacak işçilik giderleri hesaplama güçlüğü			
15	Yiyecek malzeme satınalma fiyatlarındaki ani değişimleri takip etme güçlüğü			

16) Üreteceğiniz yemek türlerini ve miktarlarını nasıl belirliyorsunuz?

- ☐ Tecrübelerimize göre
- ☐ Rakiplerimizi takip ederek
- ☐ Ayrıntılı satış raporlarına göre

17) Bir yemekte kullanılacak malzemelerle ilgili olarak;

- ☐ Fire hesaplaması yapmıyoruz
- ☐ Aşçının tecrübesine göre fire ve kayıpları hesaplıyoruz
- ☐ Özel fire testleri (Parçalama, Pişirme, Konserve Testleri gibi) yapıyoruz

18) Restoranda önceden hazırlanmış;

- ☐ Gider bütçeleri kullanılmamaktadır
- ☐ Sabit departman gider bütçeleri kullanılmaktadır
- ☐ Esnek departman gider bütçeleri kullanılmaktadır

19) Yemek maliyetinin hesaplarken malzeme maliyetine ek olarak;

- ☐ Hiçbir gideri yansıtmıyoruz
- ☐ Sadece işçilik maliyetini Yansıtıyoruz
- ☐ Sadece genel üretim giderlerini yansıtıyoruz
- ☐ İşçilik ve genel üretim giderlerini yansıtıyoruz

20) Genel üretim giderlerini (Elektrik, Su, İdari, Yakıt vb.) yemek maliyetlerine yansıtıyorsanız nasıl yansıtıyorsunuz?

- ☐ Geçmiş tecrübeler / verilere göre yansıtıyoruz
- ☐ Her yemek türüne sabit orana göre yansıtıyoruz
- ☐ Bütçeler ve gider dağıtım tabloları yardımıyla her üretim hacmi için ayrı ayrı belirlediğimiz standart yükleme oranlarına göre yansıtırız

21) Beklenen maliyetler ile fiili maliyetler arasında;

- ☐ Bir karşılaştırma yapmıyoruz
- ☐ Genel bir karşılaştırma yapıyoruz
- ☐ Ayrıntılı bir karşılaştırma yaparak farkları ve nedenlerini ortaya koyarak performans raporları hazırlıyoruz

Aşağıdaki soruları kullanma sıklık derecelerine göre karşılıklarına (X) işareti koyarak cevaplayınız

		Kullanma Sıklığı		
		Hiçbir zaman	Bazen	Her zaman
22	Restoranınızda yemek malzeme miktarları ile ilgili olarak standart reçeteler kullanıyor musunuz			
23	Satın alınacak malzemelerin satınalma fiyatlarını önceden tahmin ediyor musunuz			
24	Porsiyonlar için belli ölçüler kullanıyor musunuz			
25	Her yemek için minumum standart süre ve hazırlama yöntemi uyguluyor musunuz			

Özet

Restoranlarda çok çeşitli yemekler aynı anda üretilmekte ve büyük bir kısmı üretildikleri anda tüketilmektedir. Her yemek için kullanılan malzemeler, yapılan işçilikler farklılık göstermektedir. Ayrıca bu yiyeceklerin üretimi için yapılan bir çok gider üretimden çok sonra ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı ürünlerin maliyetlerinin hızlı bir şekilde belirlenmesi ve kontrol edilmesi güç olmaktadır.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerden dolayı restoranlarda giderlerin takip edilmesi ve ürünler üretilmeden maliyetlerinin gerçeğe yakın olarak hesaplanması gerekmektedir. Standart maliyet sistemi maliyetlerin önceden bilimsel esaslara göre saptamasına ve saptanan bu maliyetleri meydana gelen fiili rakamlarla karşılaştırmaya imkanı vererek yukarıdan belirttiğimiz ihtiyaçları karşılamada en etkin sistemdir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde genel olarak maliyet, gider, harcama kavramları ile maliyet sistemleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde yiyecek içecek endüstrisinin gelişimi ve bu endüstri içerisinde restoranlar ve türleri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise yiyecek üretiminde standart maliyetlerin üretim maliyetini oluşturan her bir gider türü için nasıl belirleneceği, belirlenen standart maliyetler ile oluşan fiili maliyetlerin nasıl karşılaştırılacağı bulunan farkların nasıl yorumlanacağı ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde ise teoride açıklanan standart maliyet sistemi ile restoranların maliyetleme ve gider kontrolünde karşılaştıkları sorunlar arasında bir ilişkinin olup olmadığını test edilmiştir.

ABSTRACT

In restaurants different kinds of meals are served and consumed at some time. Every ingredients and costs, used for the preparation of the meal differs so most of the meals prepared and consumed daily so it is difficult to determine the cost control and pricing of the meal.

Due to above reason, cost of the restaurant must be determined precisely and costs control must be pre – determined as realistic as possible before the production of meal.

Standard cost system enables the cost to be determined logically and realistically and by this system results can be compared with the actual realized costs.

In the first chapter of this study, the cost control concepts and cost pricing system and in the second chapter and the development of food and beverage industry and related restaurants are examined.

In the third chapter, standard production cost of meals are determined and compared with the usual production cost of meals with detail explanation.

In the fourth chapter of this study, the current relation between the standard cost system and cost controls of the restaurants are examined and the problems encountered between two systems are tested.