

YIYECEK İŞLETMELERİNİN MALİYET KONTROLÜNDE STANDART REÇETELERİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

COMPARATIVELY ANALYSING STANDART RECIPE AT THE COST CONTROL PHASE OF FOOD BUSINESSES AND AN APPLICATION

Ercüment OKUTMUŞ¹

Gülcan GÖVCE²

Özet

Yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmeye çalışan yiyecek işletmelerinin temel amacı, pazar paylarını ve karlılıklarını artırmak, müşteri devamlılığı sağlayacak ürün üretmektir. Bu amacı gerçekleştirmek için de maliyetlerini kontrol etmek ve maliyet etkinliği sağlamak zorundadırlar. Bu nedenle yiyecek işletmeleri menü planlama aşamasından satış değerlendirme aşamasına kadar ürettikleri ürünlerde maliyet kontrolü sağlamaya çalışmaktadırlar. Yiyecek işletmelerde, standart reçete ve mamul miktar dengesi tablosunun karşılaştırmalı olarak kullanılması etkin bir maliyet kontrolü sağlamaktadır. Etkin bir maliyet kontrolü; hata ve hileyi önleyeceği, dolayısı ile işletmenin karlılığını artıracığı için önem arz etmektedir. Çalışmanın amacı, standart reçeteler ve mamul miktar dengesini karşılaştırmalı bir şekilde kullanarak yiyecek işletmelerinde maliyet kontrolü ve etkinliğinin nasıl sağlanacağını ortaya koymaktır. Bu amaçla Alanya'da faaliyet gösteren bir yiyecek işletmesinde alan araştırması yapılmıştır.

Anahtar Kavram: Yiyecek İşletmeleri, Maliyet Kontrolü, Standart Reçete

Jel Kodu: M40, M42, L66

Abstract

In a highly competitive environment food businesses trying to pursue their activities, need to increase and maintain their market share and profitability, to control costs effectively and ensure cost-effectiveness as well as to produce products that provide customers continuity. In this respect, food businesses aim to ensure cost control from menu planning phase to sales evaluation phase. In these phases using comparatively standard recipe and the balance of the amount of product provide an effective cost control. An effective cost control is important as it protect the business against mistake, fault and stolen and thus increase their profitability and sales business. The purpose of this study is to ensure cost control and efficiency in the food business by using comparatively standard recipe and the balance of the amount of product. With this purpose, field research was conducted in a food business operating in Alanya.

Keywords: Food Businesses, Cost Control, Standard Recipe

Jel Code: M40, M42, L66

¹ Yrd. Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi, eokutmus@akdeniz.edu.tr, Alanya İşletme Fakültesi, Alanya, Antalya, Türkiye.

² Zonguldak Karadeniz Ereğli Vergi Dairesi, govcem@gmail.com, Karadeniz Ereğli, Zonguldak, Türkiye.

GİRİŞ

Gün geçtikçe büyüyen ve gelişen yiyecek işletmeleri insanların yeme içme ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmuş hizmet işletmeleridir. Yiyecek sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin hızla artan talep karşısında kapasiteleri artmış ve bu durum yiyecek içecek işletmeleri arasında rekabetin yoğunlaşmasına neden olmuştur. Yiyecek işletmelerinin bu yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmek, karlarını ve satışlarını artırmak, müşteri memnuniyeti ve devamlılığı sağlamak gibi hedeflerini gerçekleştirmek için maliyet kontrolü önem kazanmaktadır.

Yiyecek işletmelerinde, yiyecek maddelerinin dayanıksız tüketim maddeleri olması, uzun süreler depolanamaması, emek yoğun bir sektör olması gibi sektörel özelliklerinden dolayı maliyet kontrolünün önemi artmakta ve maliyet kontrolü giderek zorlaşmaktadır.

Yiyecek işletmelerinin de kar amacı ile kurulmuş tüm işletmelerde olduğu gibi en önemli amacı karı maksimize etmektir. Bu nedenle satış düzeylerini artırmakla birlikte kaynaklarını da verimli kullanmaları gerekmektedir. Maliyet kontrolünün temel görevi ise bunu sağlamaktır.

Çalışmanın amacı, yiyecek maliyet kontrolü sürecine destek olan, standart reçetelerin mamul miktar dengesi tablosu ile karşılaştırmalı olarak kullanılması ile yiyecek işletmelerinde maliyet kontrolü ve etkinliği sağlamaktır. Bu amaçla Alanya'da faaliyet gösteren bir yiyecek işletmesinde alan araştırması yapılmıştır.

I. YİYECEK İŞLETMELERİNDE MALİYET KONTROLÜ

Maliyet muhasebesi sisteminin alt sistemleri; maliyet hesaplama sistemi, maliyet muhasebesi kayıt sistemi ve maliyet yönetim sistemi olmak üzere üç şekilde sınıflandırılmaktadır.

Maliyet yönetim sistemi ise maliyet etkinliği ve kontrolünü sağlayarak yöneticilerin karar alma sürecine önemli bir destek aracı olmakta ve ürünlerin maliyetlerini hesaplama, planlama ve kontrol, karar verme gibi üç geniş amaç için bilgi üretmektedir (Kuybulu, 2010: 13). Planlama, işletme amaç ve hedeflerine ulaşmak için tamamlanması gereken faaliyetleri belirlemekte, bütçe ise yakın etkin bir kontrol sağlayarak bölümlerin finansal yönlerini yönetmeye yardımcı olmaktadır (Shim ve Siegel, 2009: 1).

Planlama ve bütçe geleceğe yönelikken, fiili sonuçların hedef ve planlara ne kadar yaklaştığı konusunda kontrol fonksiyonu devreye girmektedir (Kuybulu, 2010: 18). İşletme amaç ve hedefleri çerçevesinde oluşturulan kontrol işlevi, bu amaç ve hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiğinin belirlenmesi, çalışanlara verilen görevlerin yapılıp yapılmadığı, ekonomi, piyasa, rekabet koşulları vb. koşullarda ortaya çıkan değişikliklerden kaynaklanan etkilerin belirlenmesi, sorunların ortaya çıkmadan belirlenmesi, amaç ve hedeflerden sapma var ise belirlenerek düzeltilmesi, işletme gelir ve giderleri arasındaki marjın büyümesi ve böylece kar marjının artırılmasına olanak sağlaması açısından önem taşımaktadır (Gümüş, 2005: 82).

Birim başına düşen maliyetleri en aza düşürme çabalarını ifade eden maliyet kontrolü, maliyetlerin hangi düzeyde olmasına karar verme ve bu amaca ulaşmak için yapılan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Kahya, 2004: 57). Yiyecek işletmeleri de maliyetlerinin ne yönde geliştiğini ölçmek, gelişmeleri izlemek, maliyetlerin önceden belirlenen sınırlar içinde olup olmadığını belirlemek amacıyla maliyet kontrol yöntemlerine ihtiyaç duymaktadırlar (Dönmez, Arıcı ve Kutluk, 2011: 204). Yiyecek işletmelerinde maliyet kontrolü, maliyetleri düzenlemek ve yüksek maliyetlere karşı korunmak amacıyla uygulanmakta ve süreklilik arz eden bir süreç olarak tanımlanmakta, satın alma, depolama, birimlere gönderme, işleme, satış, çalışanların eğitimi gibi birçok konuyu kapsamaktadır (Akın ve Akın, 2013: 4).

II. YİYECEK İŞLETMELERİNDE MALİYET KONTROL SÜRECİ

Yiyecek işletmelerinde satın alma kontrolü ile başlayıp teslim alma, depolama, depodan malzeme çıkarma, üretim ve satış kontrolü ile devam eden bir süreç olarak tanımlanan maliyet kontrol süreci, gelir ve giderlerin analizini, standartların belirlenip korunmasını, fiyatlandırmayı, israf, hata ve hilelerden korunmasını ve yönetimin bilgilendirilmesini amaçlamaktadır (Erdoğan, 2009: 314). Yiyecek işletmelerinde maliyet kontrol sürecinin aşamalarının herhangi birinde oluşacak herhangi bir olumsuzluk maliyet kontrolünün verimliliğini azaltarak analizlerin doğru sonuçlar vermesini engelleyecek ve dolayısıyla karar alma sürecini olumsuz etkileyecektir (Yılmaz, 2007: 196). Yiyecek işletmelerinde etkili bir yiyecek maliyet kontrol süreci için standart malzeme kartı, standart reçete, standart verim, standart porsiyon ve standart yiyecek maliyet yüzdesi olmak üzere beş standardın belirlenmesi gerekmektedir (Çetiner, 2009: 538).

- **Standart Malzeme Kartı:** Yiyecek malzemelerinin tanımlanmasını sağlayan büyüklük, renk, ağırlık, bileşim, yoğunluk, olgunluk, dayanıklılık, sertlik, yumuşaklık, tat, paketleme ve satın alma birimleri gibi bilgileri içeren kartlar olarak tanımlanmaktadır (Kahya, 2004: 62).
- **Standart Reçete:** Bir yiyecek ürününde kullanılacak malzemelerin çeşit, miktar, porsiyon ve maliyetinin belirlenmesinde kullanılan ve böylece hızlı bir şekilde aynı kalite ve lezzette diğer bir deyiş ile aynı standartta yiyecek ürünü üretilmesi sağlayan reçeteler olarak tanımlanmaktadır (Çam, 2009: 511).
- **Standart Verim:** Yiyecek ürünlerinin üretiminin tahmin edilmesi ve planlamasını kolaylaştırmakta ve maliyet kontrolünde etkinlik sağlanmaktadır. Standart verimin elde edilmesi mutfakta yapılan bazı testler ve standart reçetelere bağlı olmakta, standart verim elde edilemezse diğer aşamalarda elde edilen başarının etkisi azalmaktadır (Aktaş, 2001: 216).
- **Standart Porsiyon:** Belirli bir yiyecek ürününden müşteriye servis edilmesi gereken miktar olarak tanımlanmakta ve standart reçetelere uyulup uyulmadığının kontrolünü sağlamaktadır (Gümüş, 2005: 120).
- **Standart Yiyecek Maliyet Yüzdesi:** Standart yiyecek maliyetlerinin, yiyecek satış gelirlerine oranı olarak tanımlanmakta, maliyet kontrol sürecinde gerçekleşen yiyecek maliyet kontrol yüzdesi ile karşılaştırılacak olan planlanan maliyet yüzdesi olmaktadır (Çetiner, 2009: 539).

III. YİYECEK İŞLETMELERİNDE MALİYET KONTROL SÜRECİNİN AŞAMALARI

Yiyecek işletmelerinde maliyet kontrol süreci satın alma kontrolü, teslim alma kontrolü, depolama kontrolü, depodan mal çıkarma kontrolü, üretim kontrolü ve satış kontrolü aşamalarından oluşmaktadır (Koroğlu, Biçici ve Keser, 2011: 44; Yılmaz, 1997: 53).

Menü Planlama: Yiyecek işletmelerinde satın alma aşamasına geçmeden önce menü planlamasının yapılmış olması gerekmektedir. Menü planlaması yapılırken işletme politikalarına ve müşteri beklentilerine uygun olması en önemli kriterdir (Çam, 2009: 506).

Satın Alma: İşletme ihtiyaçlarını karşılayan bir faaliyet olup bu faaliyetler yiyecek maliyet kontrolünün ilk aşaması olarak nitelendirilmektedir. Satın alma aşaması bir düzen içinde yapılmalı, en uygun stok miktarı belirlendikten sonra gerçekleştirilmelidir (Çam, 2009: 506). Bu aşamada, üretimin sürekliliğini sağlamak için devamlı ve aralıksız üretime olanak sağlayacak şekilde yeterli miktarda yiyecek malzemesinin satın alınmasını sağlama, depolarda fazla malzeme bulundurmamayı önleyecek

düzeide alım yapılmasını sağlama ve kullanılacak malzemeyi en az maliyet ile sağlayacak sipariş planının yapılması gibi izlenmesi gereken üç konu bulunmaktadır (Çetiner, 2009: 554). Maliyet kontrol süreci aşamalarında satın alma kontrolü satın alma aşamasının doğru bir şekilde uygulanabilmesi için gerekmekte ve miktar kontrolü, fiyat kontrolü ve kalite kontrolü olmak üzere üç alt aşamayı içermektedir. (Kaval, 1994: 99):

Teslim Alma: Satın alma aşamasından sonra gelen teslim alma aşamasının satın alma aşaması ile birbirinden ayrı olarak kontrol altında tutulması gerekmektedir (Gümüş, 2005: 101). Teslim alma kontrolü, önceden tedarikçiye sipariş edilmiş yiyecek malzemelerinin işletmeye geldiğinde sayılarak, ölçülerek, tartılarak teslim alınmasını ifade etmektedir (Adnan Türksöy, 1997: 75).

Depolama: Yiyecek malzemeleri, bozulma, çürüme, çalınma vb. nedenlerle oluşabilecek zararları önleme ve maliyet bilgi sistemi için gerekli bilgileri sağlamak amacı ile depolanmaktadır (Çam, 2009: 507; Çetiner, 2009: 45; Yılmaz, 2007: 70). Yiyecek malzemelerinin bozulması israfa yol açmakta ve dolayısıyla oluşan açık yeniden sipariş verilerek kapatılabilmektedir. Bu nedenle sıcaklık-soğukluk, nem ışıklandırma, havalandırma, izolasyon, yerleşim düzeni vb. konularda depolama koşullarının sürekli olarak izlenmesi maliyet kontrolünü de nispeten kolaylaştıracaktır (Türksöy, 1997: 80).

Malzeme Çıkarma: Maliyet kontrolünde istenen kalite ve miktarda yiyecek malzemesinin satın alınması kadar bu malzemelerin istenen şekilde isteyen bölümlere gönderilmesi de önem arz etmektedir. Bu nedenle depodan malzeme talep edecek bölümün malzeme istek fişi düzenlenmesi gerekmektedir (Gümüş, 2005: 113). Ayrıca malzeme çıkışlarında malzeme istek fişi düzenlenmeden depodan malzeme çıkışına izin verilmemeli, bu fişler ilgili bölümün şefi tarafından onaylanmalı ve depo sorumlusu istek fişine göre malzeme çıkışı yapmalıdır (Çetiner, 2009: 52).

Üretim: Bu aşamada yapılan hazırlama ve pişirme işlemlerinin ürün kalitesine hem olumlu hem de olumsuz etkileri bulunmakta, oluşabilecek olumsuzlukları an aza indirmek ya da elimine etmek için üretim planlamasının yapılması gerekmektedir (Gümüş, 2005: 116). Üretim aşaması hazırlık ve pişirme olmak üzere iki alt aşamadan oluşmaktadır.

- **Üretim Hazırlık:** Yiyecek malzemelerinin pişirilmek üzere soyulması, ayıklanması, parçalara ayrılması vb. işlemleri kapsamaktadır. Etkin bir maliyet kontrolü nedeni ile bu işlemlerin yapılabilmesi için özel araç ve aletlere ihtiyaç duyulmaktadır (Türksöy, 1997: 89).
- **Pişirme:** Bu aşamada daha önce belirlenmiş standart reçeteler doğrultusunda hazırlanan yiyecek malzemeleri pişirilerek porsiyonlanmaktadır (Kahya, 2004: 95).
- **Satış:** Maliyet kontrol sürecinin son aşaması olup bu aşamaya kadar üretim ile ilgili bütün çabaların bir sonucudur. Bütün aşamalarda dikkatli bir kontrol ile elde edilecek olumlu sonuçların bu aşamada ortaya çıkabilecek olumsuzluklarla boşa gidebileceği unutulmamalıdır (Kahya, 2004: 96-97). Satış kontrolü aşamasında tüm satışların kaydedilmesi, doğru fiyatlandırılması ve tüm satış hasılatının muhasebeleştirilmesi gibi dikkat edilmesi gereken üç nokta bulunmaktadır (Gümüş, 2005: 121).

IV. YIYECEK İŞLETMELERİNDE YIYECEK REÇETELERİNİN MALİYET KONTROLÜNDE KULLANILMASI

Standart reçetelerin maliyet kontrolünde kullanılması, yiyecek içecek işletmelerinde maliyetlerin etkin bir şekilde kontrol edilmesi ve düzeltici önlemlerin alınması temeline

dayanmaktadır. Burada amaç, önceden ortaya çıkan olumsuz bir sapmayı düzeltmek kadar söz konusu sapmanın nedenini bulmak ve aynı hatayı bir daha tekrarlamamak için gerekli önlemleri almaktır. Yiyecek işletmelerinde maliyet kontrolünün diğer amaçları ise aşağıda özetlenmektedir (Türksoy, 1997: 136):

- ❖ Gelirlerin ve maliyetlerin analizini yapmak,
- ❖ Güncel menülerin geliştirilmesine yardımcı olmak,
- ❖ Yiyecek standartlarını geliştirmek,
- ❖ Fiyatlandırmaya yardımcı olma ve
- ❖ Hata ve hileleri önlemektir.

Yiyecek işletmelerinde maliyet kontrolü hem maliyetlerin oluşumunu açıklamakta hem de ayrıntılı ve kendine özgü kontrol sistemlerinin kullanılmasını gerektirmektedir. Bu kontrol sistemlerinin kullanılması en önemli kontrol araçlarından biri de standart reçetelerdir (Usal ve Kurgun, 2003: 114). Çünkü bir yiyecek ürünün içine hangi malzemelerin ne miktarda girmesi gerektiğini gösteren standart reçeteler sayesinde standart porsiyon, standart verim ve standart yiyecek yüzdesi belirlenebilmektedir. Ayrıca maliyet kontrol sürecinin; menü planlama, satın alma, teslim alma, depolama, malzeme çıkarma, üretim ve gelir aşamalarında kullanılması etkin bir maliyet kontrolü sağlamaktadır.

Standart reçete her bir ürün için ayrı hazırlanmalı, sadece maliyet kontrolü açısından değil aynı zamanda optimum üretim miktarı ve kalitesinin yakalanması için çalışanların standart reçetelere uyması sağlanmalıdır (Gümüş, 2005: 119). Standart reçetelerin hazırlanmasında geçerli tarih ve söz konusu tarihte yiyecek malzeme fiyatları değişiklik gösterecek, sürekli değişen fiyatlara bağlı olarak standart porsiyon maliyetleri de standart reçeteler üzerinden her ay gözden geçirilebilecektir (Kahya, 2004: 66).

V.ARAŞTIRMANIN UYGULAMASI

V.I. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, standart reçeteler ile yiyecek işletmelerinde maliyet kontrolü ve etkinliği sağlamak ve dolayısı ile işletme karlılığını artırmaktır. Bu amaçla Alanya’da faaliyet gösteren bir yiyecek işletmesinde alan araştırması yapılmıştır. İşletmenin 2014 yılı Haziran ayına ait poğaçaya, yaş pasta ve ekler ürünlerinin standart reçeteleri kullanılarak mamul miktar dengesi tablosu aracılığı ile işletmede maliyet kontrolü gerçekleştirilmiştir.

V.II Araştırma Yapılan İşletmenin Tanıtılması

Alan araştırması yapılan yiyecek işletmesi Alanya’da faaliyet göstermektedir. İşletme hem restoran hem de pastane olarak hizmet vermekte olup eve sipariş sistemi de uygulanmaktadır. Yiyecek işletmesinin ismi, işletme yönetiminin isteği ile gizlenmiştir.

V. III. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmanın uygulamasında, alan araştırması yapılan yiyecek işletmesinin poğaçaya, yaş pasta ve ekler olmak üzere üç ürünün standart reçeteleri örnek olarak alınmış ve maliyet kontrolü sağlamak amacıyla bu ürünlerin 2014 Haziran ayı miktar hareketleri, mamul miktar dengesi tablosu aracılığı ile kullanılmıştır. Mamul miktar dengesi tablolarında maliyet kontrolü ve etkinliğinin nasıl sağlanabileceğini göstermek amacıyla; poğaçada standart reçetelere göre tam kullanım, yaş pastada fazla kullanım, eklerde ise standarttan az kullanım model olarak uygulanmıştır. Araştırma yapılan işletmeye ait poğaçaya, yaş pasta ve ekler ürünlerinin standart reçeteleri Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. Poğaç, Yaş Pasta ve Ekler Ürünlerinin Standart Reçeteleri

Ürün ID	Ürün Kodu	Ürün Adı	Ürün Br	Fiyat	Hesap Adı	Oran	Reçete Br	Maliyet
1215	U106013	Poğaç	Adet	0,75	Un	40	Gr	-
					Margarin	20	Gr	-
					Şeker	2,5	Gr	-
					Tuz	1	Gr	-
					Maya	2	Gr	-
					B.Peynir	5	Gr	-
1216	U106001	Yaş Pasta	Adet	25	Yumurta	3	Ad.	-
					Un	130	Gr	-
					Şeker	110	Gr	-
					Ovalex	20	Gr	-
					Kabart. T.	6	Gr	-
					Nişasta	20	Gr	-
					Süt	100	ml	-
					Margarin	15	Gr	-
					Kr. şanti	250	Gr	-
					Meyve	180	Gr	-
1217	U106005	Ekler	Adet	2	Su	25	ml	-
					Un	60	Gr	-
					Margarin	10	Gr	-
					Pralin	10	Gr	-
					Kuverter	10	Gr	-
					Biskin	10	Gr	-
					Süt	20	ml	-
					Şeker	8	Gr	-
					Yağ	4	Gr	-

Tablo 1’de de görüldüğü üzere peynirli poğaç un, margarin, şeker, tuz, maya ve beyaz peynir malzemeleri ile yapılmaktadır. Peynir dışındaki malzemelerden elde edilen hamurun içine beyaz peynir konulup fırında pişirmek suretiyle peynirli poğaç elde edilmektedir. Yaş pastanın keki, 6 kişilik olup 3 yumurta, 110 gr un, 80 gr toz şeker, 20 gr ovalex katkı maddesi, 6 gr kabartma tozu ve 20 gr nişastanın karışımından elde edilmektedir. Yaş pastanın kreması 100 ml süt, 20 gr un, 15 gr margarin ve 30 gr toz şekerden; krem şantisi ise 250 gr krem şanti ve 180 gr meyveden elde edilmektedir. Bir adet ekler pastası 25 ml su, 20 gr un, 10 gr margarinden yapılmaktadır. 20 ml süt, 8 gr şeker, 4 gr yağ ve 40 gr undan elde edilen krema ekler hamurunun içine eklendikten sonra 10 gr pralin, 10 gr kuverter ve 10 gr biskinden elde edilen çikolata üzerine dökülmektedir.

Bir adet peynirli poğaç üretebilmek için işletmeye normal standartlara göre 40 gr un, 20 gr margarin, 2,5 gr şeker, 1 gr un, 2 gr maya ve 5 gr beyaz peynir malzemeleri gerekmektedir. İşletmenin 2014 Haziran ayı poğaç ürünü direkt ilk madde ve malzemelerinin miktar hareketleri Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. 2014 Haziran Ayı Poğaç Ürünü DİMM Miktar Hareketleri

Malzemeler	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem Sonu Stok	Ortalama Maliyet
Un (kg)	5,260	380,000	45,000	-
Margarin (kg)	10,130	180,000	20,000	-
Şeker (kg)	4,266	20,000	3,000	-
Tuz (kg)	2,507	8,000	2,000	-
Maya (kg)	1,013	20,000	4,000	-

B.Peynir (kg)	7,532	40,000	5,000	-
---------------	-------	--------	-------	---

Tablo 2’de işletmenin poğaçaya ürününün direkt ilk madde ve malzemelerinin dönem başı, dönem sonu, dönem içinde alınan stokları ve bunların ortalama maliyetleri görülmektedir.

Tablo 3. 2014 Haziran Ayı Poğaçaya Ürünü Miktar Hareketleri

POĞAÇAYA MİKTAR DENGESİ TABLOSU (ad.)	
+ Dönemde Satılan	8.000
- Satıştan İade	-
= Net Satışlar	8.000
+ Dönem Sonu Mamul Stoku	150
= Toplam	8.150
- Dönem Başı Mamul Stoku	200
= Üretilen Mamul Miktarı	7.950

İşletmenin 2014 Haziran ayı poğaçaya ürünü miktar hareketleri Tablo 3’te gösterilmektedir. Alan araştırması yapılan işletmede 2014 Haziran ayında üretilen peynirli poğaçaya için dönem başı stok 200 adettir, satıştan iade bulunmamaktadır. Satılan poğaçaya adedi 8.000, dönem sonu stoku ise 150 adettir dolayısıyla haziran döneminde 7.950 adet peynirli poğaçaya üretilmiştir.

Tablo 4. 2014 Haziran Ayı Poğaçaya Ürünü DİMM Miktar Dengesi Tablosu

POĞAÇAYA DİMM MİKTAR DENGESİ TABLOSU						
Miktar Dengesi	Un (kg)	Margarin (kg)	Şeker (kg)	Tuz (kg)	Maya (kg)	Peynir (kg)
+ Dönem Başı DİMM Stoku	5,260	10,130	4,266	2,507	1,013	7,532
+ Dönemde DİMM Alımı	380,000	180,000	20,000	8,000	20,000	40,000
= Toplam	385,260	190,130	24,266	10,507	21,013	47,532
- DİMM Alımdan İade	-	-	-	-	-	-
= Kullanılabilir DİMM	385,260	190,130	24,266	10,507	21,013	47,532
- Dönem Sonu DİMM Stok	45,000	20,000	3,000	2,000	4,000	5,000
= Kullanılabilir DİMM Stoku	340,260	170,130	21,266	8,507	17,013	42,532
- Standart Kullanım Miktar	318,000	159,000	19,875	7,950	15,900	39,750
= Fark	22,260	11,130	1,391	0,556	1,113	2,782
- Normal Fire (% 7 ³)	22,260	11,130	1,391	0,556	1,113	2,782
= Net Fark	0	0	0	0	0	0

İşletmenin 2014 Haziran ayı poğaçaya ürünü DİMM miktar dengesi tablosu, Tablo 4’te gösterilmektedir. Tablo 4’teki varsayımsal modelde de görüldüğü üzere işletme 2014 Haziran ayında 7950 adet peynirli poğaçayı standart reçetelerde belirtilen direkt ilk madde ve malzemeyi tam

³% 7 fire oranı işletmenin aşçı başı tarafından verilmiştir.

miktarlarda kullanarak üretmiştir. Bu varsayımsal modele göre işletmenin 2014 Haziran ayı içinde poğaça ürünü için kullanılan direkt ilk madde ve malzemelerinde normal üretim fiesi dışında herhangi bir açık, fire, kusurlu üretim ya da atık bulunmamaktadır. Bu ürün için 2014 Haziran ayında maliyet kontrolü standart reçeteler aracılığı ile sağlanmıştır.

6 kişilik bir yaş pasta üretebilmek için işletmeye normal standartlara göre 3 yumurta, 130 gr un, 110 gr şeker, 20 gr ovalex katkı maddesi, 6 gr kabartma tozu, 20 gr nişasta, 100 ml süt, 15 gr margarin, 250 gr krem şanti ve 180 gr meyve gerekmektedir. İşletmenin 2014 Haziran ayı yaş pasta ürünü direkt ilk madde ve malzemelerinin miktar hareketleri Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5. 2014 Haziran Ayı Yaş Pasta Ürünü DİMM Miktar Hareketleri

Malzemeler	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem Sonu Stok	Ortalama Maliyet
Yumurta (ad)	12	680	6	-
Un (kg)	3,490	30,000	3,000	-
Şeker (kg)	0,452	30,000	4,500	-
Ovalex (kg)	1,467	5,000	0,900	-
Kabart. T. (kg)	0,662	1,000	0,200	-
Nişasta (kg)	0,107	5,000	0,500	-
Süt (ml)	1,684	25,000	2,000	-
Margarin (kg)	1,202	4,000	0,800	-
Krem Şanti (kg)	4,870	55,000	1,500	-
Meyve (kg)	2,031	43,000	1,2000	-

Tablo 5'te işletmenin yaş pasta ürününün direkt ilk madde ve malzemelerinin 2014 Haziran ayı miktar hareketleri dönem başı, dönem sonu ve dönem içinde alınan stoklar ve ortalama maliyetleri olmak üzere gösterilmektedir.

Tablo 6. 2014 Haziran Ayı Yaş Pasta Ürünü Miktar Hareketleri

YAŞ PASTA MİKTAR DENGESİ TABLOSU (ad)	
+ Dönemde Satılan	210
- Satıştan İade	-
= Net Satışlar	210
+ Dönem Sonu Mamul Stoku	5
= Toplam	215
- Dönem Başı Mamul Stoku	3
= Üretilen Mamul Miktarı	212

İşletmenin 2014 Haziran ayı yaş pasta ürünü miktar hareketleri Tablo 6'da gösterilmektedir. Alan araştırması yapılan işletmede 2014 Haziran ayında üretilen yaş pasta ürünü için dönem başı stok 3 adettir, satıştan iade bulunmamaktadır. Satılan yaş pasta adedi 210, dönem sonu stoku ise 5 adettir dolayısıyla haziran döneminde 212 adet yaş pasta üretilmiştir.

İşletmenin 2014 Haziran ayı yaş pasta ürünü DİMM miktar dengesi tablosu, Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7. 2014 Haziran Ayı Yaş Pasta Ürünü DİMM Miktar Dengesi Tablosu

YAŞ PASTA DİMM MİKTAR DENGESİ TABLOSU										
Miktar Dengesi	Yumurta (ad.)	Un (kg)	Şeker (kg)	Ovalex (kg)	Kabartma Tozu (kg)	Nişasta (kg)	Süt (ml)	Margarin (kg)	Krem Şanti (kg)	Meyve (kg)
+ Dönem Başı DİMM Stoku	12	3,490	0,452	1,467	0,662	0,107	1,684	1,202	4,870	2,031
+ Dönemde DİMM Alımı	680	30,000	30,000	5,000	1,000	5,000	25,000	4,000	55,000	43,000
= Toplam	692	33,490	30,452	5,467	1,662	5,107	26,684	5,202	59,870	45,031
- DİMM Alımdan İade	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
= Kullanılabilir DİMM	692	33,490	30,452	5,467	1,662	5,107	26,684	5,202	59,870	45,031
- Dönem Sonu DİMM Stok	6	3,000	4,500	0,900	0,200	0,500	2,000	0,800	1,500	1,200
= Kullanılabilir DİMM Stoku	686	30,490	25,952	4,567	1,462	4,607	24,684	4,402	58,370	43,831
- Standart Kullanım Miktar	636	27,560	23,320	4,240	1,272	4,240	21,200	3,180	53,000	38,160
= Fark	50	2,930	2,632	0,327	0,190	0,367	3,484	1,222	5,370	5,671
- Normal Fire (% 7)	45	1,930	1,632	0,297	0,090	0,297	1,484	0,222	3,710	2,671
= Net Fark	5	1,000	1,000	0,030	0,100	0,070	2,000	1,000	2,000	3,000

Tablo 7’deki varsayımsal modelde de görüldüğü üzere işletme 2014 Haziran ayında 212 adet yaş pastayı standart reçetedeki direkt ilk madde ve malzemeyi belirtilen miktardan daha fazla kullanmıştır. Görüleceği üzere işletme yaş pasta ürününü üretirken, standart reçete ve miktar dengesini dikkate almadan hareket etmiştir. İşletme olması gerekenden fazla malzeme kullanmış bu da işletmenin maliyetlerini artırmıştır. Bu durum yaş pasta ürünü için kayıt dışı üretim ve satışın olduğunu ya da faturasız satışı gizlemek için fazla kullanılmış izlenimi yaratılmak istendiğini göstermektedir. Fazla kullanım sonucunda ise işletme de maliyet kontrolü ve etkinliği sağlanamayacaktır.

Bir adet ekler üretebilmek için işletmeye normal standartlara göre 25 ml su, 60 gr un, 10 gr margarin, 10 gr pralin, 10 gr kuverter, 10 gr biskin, 20 ml süt, 8 gr şeker ve 4 gr yağ malzemeleri gerekmektedir. İşletmenin 2014 Haziran ayı ekler ürünü direkt ilk madde ve malzemelerinin miktar hareketleri Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8. 2014 Haziran Ayı Ekler Ürünü DİMM Miktar Hareketleri

Malzemeler	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem Sonu Stok	Ortalama Maliyet
Su (ml)	5,000	130,000	10,000	-
Un (kg)	7,200	50,000	5,000	-
Margarin (kg)	3,000	20,000	2,000	-
Pralin (kg)	1,000	20,000	0,600	-
Kuverter (kg)	6,000	15,000	0,100	-
Biskin (kg)	11,000	10,000	0,200	-
Süt (ml)	2,000	40,000	3,000	-
Şeker (kg)	-	20,000	3,000	-
Yağ (kg)	-	10,000	1,700	-

Tablo 8’de işletmenin ekler ürünün direk ilk madde ve malzemelerinin 2014 Haziran ayı miktar hareketleri dönem sonu, dönem başı ve dönem içinde alınan stoklar ve bunların ortalama maliyetleri gösterilmektedir.

Tablo 9. 2014 Haziran Ayı Ekler Ürünü Miktar Hareketleri

EKLER MİKTAR DENGESİ TABLOSU (ad.)	
+ Dönemde Satılan	2.000
- Satıştan İade	-
= Net Satışlar	2.000
+ Dönem Sonu Mamul Stoku	-
= Toplam	2.000
- Dönem Başı Mamul Stoku	-
= Üretilen Mamul Miktarı	2.000

İşletmenin 2014 Haziran ayı ekler ürünü miktar hareketleri Tablo 9’da gösterilmektedir. İşletmede 2014 Haziran ayında üretilen ekler ürünü için dönem başı, dönem sonu stoku ve satıştan iade bulunmamaktadır. Satılan ve dönemde üretilen ekler ürünü 2.000 adettir.

İşletmenin 2014 Haziran ayı ekler ürünü DİMM miktar dengesi tablosu, Tablo 10'da gösterilmektedir.

Tablo 10. 2014 Haziran Ayı Ekler Ürünü DİMM Miktar Dengesi Tablosu

EKLER DİMM MİKTAR DENGESİ TABLOSU									
Miktar Dengesi	Un (kg)	Su (ml)	Margarin (kg)	Pralin (kg)	Kuverter (kg)	Biskin (kg)	Süt (ml)	Şeker (kg)	Yağ (kg)
+ Dönem Başı DİMM Stoku	5,000	7,200	3,000	1,000	6,000	11,000	2,000	-	-
+ Dönemde DİMM Alımı	130,000	50,000	20,000	20,000	15,000	10,000	40,000	20,000	10,000
= Toplam	135,000	57,200	23,000	21,000	21,000	21,000	42,000	20,000	10,000
- DİMM Alımdan İade	-	-	-	-	-	-	-	-	-
= Kullanılabilir DİMM	135,000	57,200	23,000	21,000	21,000	21,000	42,000	20,000	10,000
- Dönem Sonu DİMM Stok	10,000	5,000	2,000	0,600	0,100	0,200	3,000	3,000	1,700
= Kullanılabilir DİMM Stoku	125,000	52,500	21,000	20,400	20,900	20,800	42,000	17,000	8,300
- Standart Kullanım Miktar	120,000	50,000	20,000	20,000	20,000	20,000	40,000	16,000	8,000
= Fark	5,000	2,500	1,000	0,400	0,900	0,800	2,000	1,000	0,300
- Normal Fire (% 7)	8,400	3,500	1,400	1,400	1,400	1,400	2,800	1,120	0,560
= Net Fark	-3,400	-1,000	-0,400	-1,000	-0,500	-0,600	-0,800	-0,120	-0,260

Tablo 10'daki varsayımsal modelde de görüldüğü üzere işletme 2014 Haziran ayında 315 adet ekler ürününü standart reçetedeki direkt ilk madde ve malzemeyi belirtilen miktardan daha az kullanmıştır. Bu durum işletmede ekler ürününün net fark kadar bozuk ya da hatalı üretildiğini, üretim kayıpları olduğunu ya da çalındığını göstermektedir ve dolayısı ile işletme bu üründe de maliyet kontrolü ve etkinliği sağlayamamıştır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Yiyecek işletmeleri, küresel rekabet ortamında faaliyetleri sürdürmek ve pazar paylarını korumak için maliyetlerini kontrol altına almak ve maliyet etkinliği sağlamak zorundadırlar. Yiyecek işletmelerinde maliyet kontrolü maliyetlerin oluşumunu açıklayarak etkili bir maliyet kontrolü sağlamaktadır.

Yiyecek işletmelerinde menü planlama, satın alma, teslim alma, depolama, malzeme çıkarma, üretim ve satış aşamalarından oluşan maliyet kontrolünde en önemli kontrol araçlarından biri de standart reçeteler olmaktadır. Standart reçeteler, işletmeler açısından optimum üretim miktarı ve kalitesinin yakalanmasının yanında etkin bir maliyet kontrolü sağlamaktadır.

Alan araştırması yapılan yiyecek işletmesinde poğaçaya, yaş pasta ve ekler ürünlerinin standart reçetelerinden ve işletmeden edinilen bu malzemelerin direkt ilk madde ve malzemelerinin miktar hareketlerinden faydalanılarak karşılaştırmalı mamul miktar dengesi tabloları oluşturulmuştur.

Araştırmadan elde edilen bulgulara göre bir yiyecek ürünü (yaş pasta) için kullanılan malzemeler standart reçetelerinde gösterilen miktarlardan fazla üretildiği zaman, bu işletmede kayıt dışı üretim ve satış yapıldığı anlamına gelmektedir. Aynı zamanda, işletme söz konusu fazla kullanımın getireceği satış gelirleri kadar gelir elde edememiştir. Bu durum işletmede maliyet kontrolü ve dolayısı ile maliyet etkinliği sağlanamadığını, hile ve kayıpların olduğunu göstermektedir.

Araştırmadan elde edilen bir diğer sonuca göre, yiyecek ürünü (ekler) için kullanılan malzemelerin standart reçetede gösterilenden daha az miktarda kullanıldığı görülmektedir. Bu durum her ne kadar standartlardan daha az kullanım ile maliyetlerden tasarruf edilmiş gibi görünse de bu durum işletme standartlarına uygun ve işletme standart kalitesinde üretim yapılmadığını, hatalı veya bozuk üretim yapıldığını ya da bu malzemelerin çalındığını göstermektedir. Bu durum ise işletmede etkin bir maliyet kontrolü yapılmadığını göstermektedir.

Elde edilen bulgularda da görüleceği gibi bir yiyecek ürünü (poğaçaya) için kullanılan malzemeler standart reçetede gösterilen miktarlar ile eşit olduğu zaman işletme, en iyi üretim miktarı ve kalitesini yakalayacak bunun yanında standart üretim gerçekleştirerek maliyet kontrolü ve etkinliği sağlayabilecektir.

Sonuç olarak yiyecek içecek işletmelerin yoğun ve küresel rekabet ortamında müşterilerinin beklentileri doğrultusunda üretim yapabilmeleri, karlılıklarını artırmaları, pazar paylarını korumaları ve böylece faaliyetlerini verimli bir şekilde devam ettirmeleri etkin bir miktar ve maliyet kontrolü sağlamalarına bağlı olmaktadır. Yiyecek işletmeleri, menü planlama, satın alma, teslim alma, depolama, malzeme çıkarma, üretim ve satış kontrolü aşamalarından oluşan etkin bir maliyet kontrolü sağlayarak, standart reçetelere uygun üretim yaparak ve bunu karşılaştırmalı mamul miktar dengesi tabloları aracılığı ile kontrol ederek hedef ve amaçlarına ulaşacaktır.

KAYNAKÇA

- Akin, A. & Akin, A. (2013). Yiyecek İçecek İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Kontrol Sistemlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep Örneği. *Akademik Bakış Dergisi*, 36: 1-16.
- Çam, M. (2009). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolünün Önemi ve Akdeniz Bölgesindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Anket Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (11): 503-524.
- Çetiner, E. (2009). *Otel İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi,
- Çiftçi, Y. & Köroğlu, Ç. (2008). Otel İşletmelerinde Yiyecek İçecek Maliyet Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği). *Sosyal Bilimler Dergisi*, 19: 33-42.

- Dönmez, A., Arıcı, A. & Kutluk, F. A. (2011). Antalya'daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolü ve Fiyatlandırma Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3 (1): 201-222.
- Erdinç, S. B. (2009). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Maliyet Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1): 313-330.
- Gül, K. & Ergün, H. (2010). Endüstriyel Yiyecek İşletmelerinde Maliyet Azaltıcı Yeni Yöntemler ve Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45: 127-145.
- Gümüş, U. T. (2005). *Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Süreci ve Oda Menü Maliyetlerinin Belirlenmesi: Denizli'deki Küçük Ölçekli Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, Türkiye.
- Kahya, M. (2004). *Otel İşletmelerinde Yiyecek Maliyet Kontrolü ve Otel İşletmesinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, Türkiye.
- Kaval, H. (1994). *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Çakıcı, C., Kozak, N. & Kozak, M. A. (2002). *Otel İşletmeciliği*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Koroğlu, Ç., Biçici, F. & Sezer, D. (2011). Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolünün Rekabet Üstünlüğüne Etkisi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3 (1): 33-48.
- Kuybulu, M. E. (2010). *Standart Maliyet Belirlemede Regresyon Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, Türkiye.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. İstanbul: Literatür Yayınları.
- Sarıışık, M. (1998). *Yiyecek İçecek İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemleri ve Beş Yıldızlı Otellerde Standart Yiyecek Maliyet Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, Türkiye.
- Shim, J. K. & Siegel J. G. (2009). *Budgeting Basics and Beyond*, (3.Baskı). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Türk, M. (2006). *Standart Maliyet Yönetim Sisteminin Bir Un İmalat İşletmesine Uygulanması: Kütahya Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, Türkiye.
- Türksoy, A. (1997). *Yiyecek İçecek Hizmetleri Yönetimi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Tütüncü, Ö. (2001). *Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Usal, A. & Kurgun, O. A. (2006). *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılmaz, Y. (2007). *Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolü*. Ankara: Detay Yayıncılık.