

Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi: Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemine İlişkin Bir Uygulama (Examination of Food and Beverage Cost Control Methods in Accommodation Establishments: An Application on Detailed Cost Control Method)

İbrahim AKSU ^a Taner EKEN ^b

^a İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Malatya, Türkiye. ibrahim.aksu@inonu.edu.tr

^b Bitlis Eren Üniversitesi, Adilcevaz Meslek Yüksek Okulu, Bitlis, Türkiye. tekem@beu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmesi Maliyet Kontrolü Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü	Amaç – Bu çalışmada, izlenebilen günlük toplam yiyecek maliyetleri ile birlikte kullanılan toplam malzeme maliyetlerinin hangi kalemlerden oluştuğunun tespit edilmesi hedeflenmiştir. Maliyetlerde meydana gelen değişimlerin karşılaştırılarak maliyet farklarının ortaya çıkarılması, yapılması gereken menü ya da fiyat değişikliklerinin saptanmasına imkân sağlayacak, bu doğrultuda yapılacak değişiklikler işletmenin karlığını artıracaktır. Yöntem – Bu çalışmada hayali bir otelin restoranında yapılmış olan günlük ürün satışları, bu ürünlerin üretilmesinde kullanılan malzemelerin dökümü ve maliyetleri Harris, Kerr ve Forster yöntemi ile hesaplanıp, günlük olarak tablolaştırılmıştır. Hayali işletmenin günlük olarak hazırlanan tabloları ile grup yiyecek maliyetleri ile kümülatif maliyetleri ve bunların satış tutarlarıyla ilgili aylık maliyet tablosu hazırlanmış ve günler arasındaki değişim yüzdeleri incelenmiştir.
Gönderme Tarihi 12 Şubat 2019 Revizyon Tarihi 2 Temmuz 2019 Kabul Tarihi 5 Temmuz 2019	Bulgular – Günlük meydana gelen değişimler değerlendirildiğinde, en önemli maliyet kalemlerinin et ve deniz ürünleri olduğu tespit edilmiştir. Ara dönem olarak bir değerlendirme yapıldığında en önemli maliyet unsurunun et ürünleri olduğu tespit edilmiştir. Aylık olarak değerlendirme yapıldığında; maliyet unsurları olarak en önemli kalemlerin sırasıyla; et ürünleri, deniz ürünleri, süt ürünleri, konserve ve tahıllar, tadlandırıcı ve baharatlar ve meyve ve sebzeler olduğu görülmektedir. Tartışma – Diğer yöntemlerle kıyaslandığında, Harris, Kerr ve Forster yöntemi sayılan avantajları nedeniyle tercih edilmelidir.
Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi	

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Accommodation Business Cost Control Food and Beverage Cost Control	Purpose – In the present study, the purpose was to determine from which items the total daily food costs and traceable total daily food costs consist of. Determining the cost differences by comparing the changes in costs will allow the determination of the menu or price changes which will be made, and the changes in this respect will increase the profitability of the company. Design/methodology/approach – In this study, the daily product sales that were made in an imaginary hotel restaurant, and the lists and costs of the materials used in the production were calculated with the Harris, Kerr and Forster Method, and then were tabulated on a daily basis. The tables of the imaginary company that were prepared on a daily basis, the monthly costs tables of the group food costs, the cumulative costs, their sales amounts were prepared; and the percentage changes among days were examined.
Received 12 February 2019 Revised 2 July 2019 Accepted 5 July 2019	Findings – When the daily changes were evaluated, it was determined that the most important cost items were meat and seafoods. When mid-term evaluation was made, it was determined that the most important cost element was meat products. When evaluated monthly, it was determined that the most important items as cost elements were; meat products, seafoods, dairy products, canned foods and cereals, sweeteners, spices, fruits and vegetables.
Article Classification: Research Article	Discussion – The Harris, Kerr and Forster Method should be preferred because of its advantages when it is compared with the other methods.

Önerilen Atf/ Suggested Citation:

Aksu, İ., Eken, T. (2019). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi: Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemine İlişkin Bir Uygulama, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11 (3), 1358-1374.

GİRİŞ

Turizm sektörünün en önemli yapı taşlarından birini, bu sektörde faaliyet gösteren konaklama işletmeleri oluşturmaktadır. Bu işletmeler, insanların sürekli buldukları yerlerin dışına seyahat ettikleri zamanki ihtiyaçlarının karşılandığı hizmet organizasyonları olarak ifade edilir. Bütün işletmelerde olduğu gibi asıl hedefi kâr elde etmek olan konaklama işletmeleri, içinde barındırdığı bütün birimlerle bu hedefi gerçekleştirmek için çaba harcar. Bu birimlerden biri olan yiyecek-içecek departmanı, konaklama işletmesinin personel giderleriyle birlikte en fazla maliyete katlandığı birimdir (Yılmaz, 1997:38). Konaklama işletmesi açısından son derece önemli bir yere sahip olan yiyecek-içecek departmanının, faaliyetleri neticesinde ortaya çıkacak olan maliyetleri de kontrol altında tutması gerekecektir. Bu yüzden etkili bir maliyet kontrol yönteminin kullanılması gerekmektedir.

Etkili bir yiyecek-içecek maliyet kontrolü için personelin eğitimi birinci şarttır. Diğer şart ise bu sistemin bir süreç dâhilinde uygulanmasıdır. Bu süreç menü planlamasından başlayarak, satın alma, stoklama, üretime hazırlık ve servisle tamamlanmış olur. Her konaklama işletmesinde bu süreç aynıdır. Bir konaklama işletmesinde yiyecek-içecek maliyetlerinin kontrol altında tutulması için kullanılacak bazı maliyet kontrol yöntemleri bulunmaktadır. Bunlar; basit maliyet kontrol yöntemi, ayrıntılı maliyet kontrol yöntemi, standart maliyet kontrol yöntemi ve potansiyel maliyet kontrol yöntemidir.

Çalışma ile ilgili literatür taraması yapıldığında, alan çalışması yapan araştırmacıların çoğu bulgularında, konaklama işletmelerinin yiyecek maliyetlerinin hesaplanmasında basit maliyet kontrol yönteminin uygulandığını ve yöntemlerin, konaklama işletmelerinin büyüklüklerine göre değiştiğini tespit etmişlerdir.

Bu çalışmada; örnek otel işletmesinin restoranına ait satış ve üretim verileri, ayrıntılı maliyet kontrol yöntemlerinden biri olan Harris, Kerr ve Forster Yöntemi'nden yararlanılarak ele alınmıştır. İşletme, XYZ adıyla oluşturulmuş beş yıldızlı bir otel işletmesi olup, bu otel işletmesine ait veriler tamamen varsayımdan ibarettir. Örnek uygulamamızda on günlük ilk madde ve malzeme maliyet ve satış verileri karşılaştırılarak yorumlanmış, önemli görülen değişikliklerin nelerden kaynaklanabileceği belirtilmiştir. Bu veriler kullanılarak menülerde ne gibi değişiklikler yapılacağı kolayca tespit edilebilmekte, işletmenin bu konuda kararlar alması sağlanmaktadır.

Bu bağlamda çalışmamız üç kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek maliyeti, maliyet kavramı ve maliyet kontrol sistemlerinden bahsedilmiştir. Çalışmamızın ikinci kısmında, yiyecek-içecek maliyet kontrol yöntemleri ele alınmıştır. Çalışmanın son kısmında ise, ayrıntılı maliyet kontrol yöntemlerinden biri olan Harris, Kerr ve Forster yöntemi, XYZ işletmesinde uygulanarak, yiyecek maliyetleri saptanmış ve elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

1.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YİYECEK-İÇECEK MALİYETLERİ

Bir işletmenin başarı sağlaması için çok dikkat edeceği iki unsur vardır. Bunlar; maliyet ve maliyet kontrolüdür. Bu bölümde maliyet kavramı, özellikleri ve öneminden ve ayrıca konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek maliyet kontrolünden genel olarak bahsedilecektir.

1.1. Maliyet Kavramı

Turizm sektöründe, ki bacasız sanayi olarak da bilinir, hizmet veren işletmeler, ilk olarak hayatlarını devam ettirebilmek ve kâr oranlarını yükseltebilmek için maliyetlerin saptanması ve kontrolüne önem vermektedirler.

Üretim yapan işletmelerde bir mamulün elde edilmesi için tüketilen mal ve hizmet, maliyet gideri olarak ifade edilebilir (Yükçü, 1993: 23). Yani maliyeti belirli bir hedefe ulaşmak için katlanılması gereken fedakarlıkların parasal tutarı şeklinde tanımlayabiliriz.

Konaklama işletmelerinde istenilen gayeye ulaşma adına maliyet konusu ciddi ve önemli bir konudur. Bir konaklama işletmesinin faaliyete geçmesinden sonra farklı birçok maliyetler söz konusu olmaktadır. Bunlar personel maliyetleri, yiyecek-içecek maliyetleri ve diğer (temizlik, yakıt eğlence vb.) maliyetlerdir.

Konaklama işletmelerinin kontrol altında tutmak zorunda oldukları maliyetler; yiyecek-içecek maliyetleri, işçilik maliyetleri ve diğer maliyetlerdir. Bu maliyet kontrollerinin etkili olarak yapılması için buna ilişkin unsurların detaylı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir (Koroğlu vd; 2011: 36).

1.2. Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyetlerinin Özellikleri

Konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek bölüm maliyetini oluşturan başlıca giderler şunlardır (Koroğlu vd;2011: 36):

- Personel gideri
- Yiyecek-içecek malzeme gideri
- Genel üretim giderleri (temizlik, mutfak yakıtı, müzik vb.). Üretimle ilgili bu giderlerin yanında ısınma, kira, elektrik, kırtasiye, vb. giderler de genel yönetim gideri olarak adlandırılmaktadır (Yılmaz, 2010: 27).

Bir yiyecek-içecek departmanının toplam maliyetini ağırlıklı olarak, yiyecek, içecek malzeme ve personel maliyetleri oluşturmaktadır. Bir yiyecek-içecek işletmesinin yaşam süresi boyunca yiyecek-içecek malzeme ve personel için yapılan masraflar, işletmenin kira, donanım gibi katlanacağı diğer maliyetlerden daha fazladır (Pavesic ve Magnant 2005: 8).

Bu giderlerden yalnızca yiyecek-içecek malzemesi giderinin ne kadar olduğu daha net olarak bulunabilir. İşçilik giderlerini tam olarak bulmak oldukça zordur. Çünkü öteki birimlerdeki personellerin de yiyecek-içecek faaliyetlerini gerçekleştirebilmek amacıyla ortaya koyduğu bir çaba söz konusudur. Bir kısım çalışanlar, örneğin; satın alma personeli, ambar memuru, restorana temizleyen görevliler, santral memuru, şoför, gibi ve hatta yöneticiler bile çalışma sürelerinin sadece bir kısmını yiyecek-içecek bölümünün işleri için ayırmaktadırlar. Tedarik birimi ise, tüm otel için satın almaları gerçekleştirir. Bu birimin, zamanının ne kadarını yiyecek-içecek hizmetleri için veya kat hizmetleri için harcadığını hesaplamak oldukça güç olacaktır. Bu, işletmede diğer işleri yapan personeller için de geçerlidir (Bulut, 2014: 8). Yiyecek-içecek departmanı olabildiğince geniş bir alana yayılmış durumdadır. Ekonomik yapı, sosyal olaylar, rekabetçi politikalar ve müşteri taleplerindeki farklılıklar, üretilip sunulan yiyecek ve içecekleri de farklılaştırmakta ve bu farklılık yiyecek içecek malzeme maliyetlerini de arttırmaktadır (Sarışık, 1998: 20). Her şey dahil uygulaması bulunan otellerin, açık büfelerinde tatlılardan salatalara, sıcaklardan soğuklara kadar uzanan birçok yiyeceğin bulunması, barlarda bulunan farklı içecekler, ürünlerin çeşitliliğine örnek oluşturur. İnsanların yaşları, cinsiyetleri, milliyetleri, kültürleri gibi özelliklerinin bulunması bu çeşitliliği zorunlu kılan unsurlardır (Bulut, 2014: 9).

Yiyecek-içecek işletmelerinde, yiyecek veya içecek tüketimi yapıldığında ya da bu hizmet sunulduğunda, bu yiyecek ve içeceğin maliyeti gidere dönüşür. Yiyecek-içecek müşteri tarafından tüketilmemiş olsa da (örneğin personelin aşırı yemek tüketmesi gibi) maliyete katlanılmış olmasından dolayı, bu tür yiyecek-içeceklerin tüketilmiş oldukları varsayılır. Bu bakımdan, bir yiyecek-içecek maliyeti, bunların üretimi için yapılan giderlerin tümüdür (Dittmer ve Keefe 2005: 12).

Yiyecek-içecek birimi, konaklama işletmeleri açısından önemli bir gelir kaynağı olmakla birlikte, işletme maliyetleri içinde çalışan giderinden sonra en büyük payı yiyecek-içecek maliyetleri oluşturmaktadır. İşletmelerin piyasadaki artan rekabet ortamında başarılı olabilmeleri ve faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için; satışlarını artırıcı işlemlerin yanısıra, yiyecek-içecek maliyetlerini iyi bir şekilde hesaplamaları ve denetim mekanizmasına önem vermeleri gerekmektedir (Çam, 2009: 504) .

1.3.Maliyet Kontrol Sistemi

Genel olarak kontrol, işletmede tahmini hedeflere, standartlara, politikalara ve planlara istenilen şekilde başarıyla ulaşılmasını güvence altına alan hareketler olarak tanımlanabilir. Aslında, kontrol, işletmedeki faaliyetlerin planlandığı gibi gerçekleşip, gerçekleşmediğinin izlendiği ve eğer varsa önemli sapmaların düzeltildiği bir süreç olarak da karşımıza çıkmaktadır. Bu sürecin temelinde de gerçekleşen durum ile belirlenen ya da tahmin edilen durum arasındaki farkların ya da sapmaların belirlenmesinin sağlanması ve bunların düzeltilmesi amacıyla da gereken tedbirlerin alınması yatmaktadır. Maliyet kontrolü, işletmede sürdürülen etkinliklere yönelik maliyetlerin maliyet muhasebesi temelinde değerlendirilmesi ve düzenlenmesi olarak ifade edilmektedir (Uysal, 2015: 55).

Geçmişe oranla sayıları çok hızlı bir şekilde artan yiyecek içecek işletmelerinde (Miller vd., 2002: 136) etkili maliyet kontrolü şu süreçlerden oluşur:

- Satın alma: Ürünler için satın alma sözleşmelerinin oluşturulması, piyasa araştırması yapılması ve uygun satın alma yöntemlerinin kullanılması.
- Teslim alma: Teslim alma prosedürlerinin oluşturulması.
- Depolama: Depoların tertibi, sıcaklık, nemlilik ve güvenlik, gibi, elverişli şartlarda ürünlerin saklanmasına yönelik prosedürler oluşturulması.
- Depodan mal çıkarma: İstek fişi, depodan çıkarılan ürünlerin fiyatlandırılması, depodan mal çıkarma yöntemleri ile ilgili prosedürlerin oluşturulması.
- Üretim kontrolü: Üretim ve satışların planlanması, standart reçetelerle ilgili prosedürlerin oluşturulması.
- Satış kontrolü: Satışların kontrolü ile satışın gerçekleştirilmesi ile ilgili gerekli prosedürlerin oluşturulması.

Bu basamakların hepsinin sağlam bir şekilde oluşması ile yiyecek ve içeceklerin güvenliği sağlanacak, etkili bir maliyet kontrol sistemi, yiyecek-içecekler için uygulanmış olacaktır (Işık ve Yılmaz 2016: 63-64).

1.4. Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü

İşletme analizine dayalı ve bir hedefe yönelik olan kontrol, işletmenin bugünkü vaziyetinin olması gereken durum ile karşılaştırılmasıdır. İşletmeler arası olarak bu karşılaştırma gerçekleştirilebileceği gibi, işletmenin bugünkü durumu ile geçmiş dönemlerdeki durumunun karşılaştırılması şeklinde de yapılabilir (Bulut, 2014: 10).

Yöneticiler maliyet kontrolünü; işletme maliyetlerini makul seviyede tutmak ve düzeltmek, maliyetlerin işletme açısından risk oluşturacak boyuta erişmesine engel olmak amacıyla kullanılmaktadırlar (Akın ve Akın, 2013:4)

Maliyet kontrolü, bir süreç doğrultusunda, tedarik etme, stoklama, birimlere transfer etme, yiyecek-içecek satışı için üretim bölümünü hazırlama ve bu işlemlerle ilgili olan personelin çalışma saatleri, eğitimi gibi iş sürecinin her bir aşamasını kapsamaktadır. Maliyet kontrolünün işlevi, işletmenin şimdiki durumunu, geçmiş bilgilerle veya olması gerekenle karşılaştırarak yönetimi bilgilendirmektir. Ayrıca, maliyet kontrolü önemli bir araç olarak işletme stratejilerini belirler. Maliyetlerin işletmede avantaj olarak kullanılması maliyetlerin belirlenmesi ve kontrol edilmesiyle mümkün olmaktadır. Etkili bir maliyet kontrolü yönetime şu açılardan yardımcı olmaktadır (Erdoğan, 2009: 314-315):

- Kontrolün oluşturulabilmesi için yönetime yardımcı olacak gerekli raporların hazırlanması konusunda bilgilerin toplanması,
- İşletmenin satış politikasının belirlenmesi,
- Yöneticilerin masrafları sınıflandırmaları ve analiz etmelerinin sağlanması,
- Belli bir sürede yapılacak olan yiyecek-içecek harcamalarının daha önceden belirlenmesi,
- Her şey dahil uygulaması dışında kalan; oda-kahvaltı, yarım ve tam pansiyon konaklama sağlayan işletmelerde yiyecek maliyetinin belirlenmesiyle toplam oda satış gelirlerinin saptanması,
- Satılan yemeklerin maliyetleri tek tek hesaplanabileceği için, işletmenin istediği kârlılık oranının maliyetlerin üzerine eklenerek her yemeğin satış fiyatının belirlenmesi,
- Personelin arzulu ve verimli bir şekilde çalışmasının sağlanması.

Konaklama işletmelerinde maliyet kontrolü, yiyecek-içecek maliyetlerinin hangi yönde ilerlediğini ölçebilmek, yaşanan gelişmeleri izleyebilmek, maliyetlerin önceden saptanmış ve kabul edilebilir limitler içerisinde olup olmadığını tespit edebilmek için gerekli olmaktadır. Yiyecek-içecek faaliyetlerinden en düşük maliyet ile istenebilir kâr elde edebilmek için yapılan düzenlemelere, yiyecek-içecek maliyet kontrolü denmektedir. İşletmeye yiyecek-içecek satışlarından en yüksek kârı sağlamak, maliyeti düşürüp kârı arttırmak, standartları belirlemek ve korumak, fiyatlama yapmak, maliyet kontrol sistemi ile gelir ve gider analizleri yapmak, israflardan ve çalınmalardan korumayı sağlamak ve yönetimi bilgilendirmek, yiyecek-içecek maliyet kontrolünün amacını oluşturmaktadır (Bulut, 2014: 11). Bu bakımdan, konaklama işletmelerinde çalışacak maliyet ve yönetim muhasebesi ekibine büyük görevler düşmektedir. Bu ekip, her türlü finansal gereksinimlere cevap vermeli, işletmede oluşacak gelişmelere eş zamanlı olarak etkili ve verimli bir şekilde bilgi sağlamalı ve işletme için geçerli bir organizasyon yapısına sahip olmalıdır. Böylelikle, finansal olayların zamanında kaydedilmesi, maliyetle ilgili bilgilere ulaşılması ve bu bilgilerin yönetime

zamanında raporlanması, etkin maliyet ve yönetim muhasebesi ekibi ile gerçekleşir (Sarı ve Çam 2014: 248-249).

Yiyecek-içecek maliyet kontrolü sürecinin bir bütün olarak düşünülmesi gerekir. Bu süreçteki herhangi bir noktada bir kopukluk olması, kontrolün etkinliğini düşürüp, elde edilen verilerin anlamlılığını olumsuz yönde etkileyecektir. Bu durumla karşılaşan işletmeler yanlış kararlar alabilirler (Yılmaz, 2007: 196).

Yiyecekler için uygulanan maliyet kontrol süreci, içecekler için de geçerli olmanın yanısıra, içeceklerin maliyet kontrol süreci yiyecek maliyet kontrol sürecine göre daha kolay gerçekleştirilmektedir (Işık ve Yılmaz 2016: 68).

2.YİYECEK-İÇECEK MALİYET KONTROL YÖNTEMLERİ

Konaklama işletmelerinde başarılı ve etkin bir maliyet kontrol sisteminin kurulması için farklı maliyet kontrol sistemleri önerilmektedir. Bu bölümde yiyecek-içecek maliyet kontrol yöntemlerinin neler olduğu hakkında bilgi verilecektir.

İşletme açısından kâr, toplam çıktı değeri ile toplam girdi değeri arasındaki farktır. Bu bakımdan maliyetlerin biliniyor olması, kârın tespiti için ilk şart niteliğindedir (Sarışık, 1998: 38). Maliyetlerin gerçek değerleriyle tahmini değerleri arasındaki farkların tespit edilip gerekli tedbirlerin alınması ve bununla birlikte kârın artırılması için, maliyetlerin tahmin edilmesi önemli bir unsurdur (Bulut, 2014: 74).

Üretim sırasında yiyecek ve içeceklerin, standart reçete ve porsiyon büyüklüklerine uyulmadan üretilmesi, içeceklerin servise hazırlanması esnasında standart ölçeklerin kullanılmaması, malzemelerden artan kısımların yeni yiyecekler hazırlanması için kullanılmaması gibi hususlar maliyet kontrolünün kapsamındadır. Çünkü menüde yer alan bir yiyecek kaleminin, hangi malzemelerden ne kadar kullanılarak üretilmesi gerektiğini gösteren standart reçeteler sayesinde standart porsiyon, standart verim ve standart yiyecek yüzdesi belirlenebilmektedir (Okutmuş ve Gövce 2015: 82).

Küçük işletmeler maliyetler ile ilgili genel bilgiler veren ve çok fazla ayrıntıya inmeyen yöntemleri seçerken, daha büyük işletmeler maliyet kontrol sürecinin her aşamasına hâkim olmayı arzu ederler ve bu nedenle ayrıntılara hassasiyet gösterirler. Zira ufak ayrıntılar büyük maliyetlere katlanmaya mecbur bırakabilir. Genel olarak kabul görmüş yiyecek-içecek maliyet kontrolleri dört temel başlıkta toplanabilir. (Bulut, 2014: 75):

- a. Basit maliyet kontrol yöntemleri
 - Basit günlük maliyet kontrol yöntemi
 - Basit aylık maliyet kontrol yöntemi
- b. Ayrıntılı maliyet kontrol yöntemleri
 - Harris, Kerr and Forster yöntemi
 - Horwath and Horwath yöntemi
- c. Standart maliyet kontrol yöntemi
- d. Potansiyel maliyet kontrol yöntemi

Hangi maliyet kontrol yöntemi tercih edilirse edilsin, göz önüne alınması gereken bazı hususlar şunlardır (Aktaş, 2001: 323):

- Uygulanacak maliyet kontrol yöntemi mevcut organizasyon yapısına uygun olmalıdır.
- Uygulanacak yöntemin faydası, ek maliyetlerden ve harcanan çabadan daha fazla olmalıdır.
- Yöntem kolay, anlaşılabilir ve uygulanabilir olmalıdır.

2.1.Basit Maliyet Kontrol Yöntemleri

Yüzde kontrol yöntemleri olarak da ifade edilen basit maliyet kontrol yöntemlerinin temeli maliyetlerin satışlara olan oranına dayanmaktadır (Erdoğan, 2009: 316). Basit günlük ve basit aylık olmak üzere iki temel uygulama biçimi vardır.

2.1.1. Basit Günlük Maliyet Kontrol Yöntemi

Bu yöntemin esasını maliyetlerin günlük olarak tespit edilmesi oluşturmaktadır. Buradaki amaç, maliyetlerin günlük olarak tespit edilmesi ve gerekli tedbirlerin zamanında alınmasıdır (Çiftçi ve Köroğlu 2008: 35). Fakat bu yöntemin çok gerçekçi rakamlar vermemesinin nedeni, işletmeye gelen ürünlerin aynı

gün içerisinde tüketileceği varsayımına dayanmasıdır. Oysa satın alınan ürünler aynı gün tükenebileceği gibi, diğer zamanlarda da ürünlerin tüketimi gerçekleşebilir (Aktaş, 2001: 326).

Bu yöntemle göre hesaplanan maliyetler, ilgili tabloya günlük olarak yazılmakta ve maliyetlerin karşılaştırmalı olarak takip edilmesine imkân vermektedir (Erdoğan, 2009: 316).

2.1.2. Basit Aylık Maliyet Kontrol Yöntemi

Yüzde kontrol yöntemi de denilen bu yöntem, maliyetlerin satışlara oranı ile hesaplanır. En kolay bir şekilde maliyetlerin hesaplandığı yöntem olarak tanımlanabilir.

Yiyecek içecek işletmelerinin geçmiş yıllarda gerçekleşmiş yiyecek içecek maliyetleri ile şu anda gerçekleşen yiyecek-içecek maliyetleri arasındaki rakamlar, oranlanarak karşılaştırılmalıdır. Yapılan bu karşılaştırmada, oranlara göre şayet bir artış varsa, yiyecek ve içecek maliyetleri yükselmiş olarak kabul edilir. Basit maliyet kontrol yönteminde satılan yiyeceğin maliyetini, şu formül ile hesaplamak mümkündür. Satılan Yiyeceğin Maliyeti = Direk Satın Alınan Malzemeler + Depodan Alınanlar + Başka Departmandan Transferler – (Başka Departmana Transferler + İçki Yemekleri) (Çiftçi ve Köroğlu 2008: 35).

Bu yöntem, hem yiyecek maliyetlerine bakmanın geleneksel bir yolu, hem de kâr zarar tablosunu hazırlarken çoğu işletme tarafından kullanılan bir yöntemdir (Miller vd., 2002: 122).

Ay sonlarında bu yöntemde yiyecek-içecek depolarında ve üretim yerlerinde bulunan malzemelerin sayımları gerçekleşir. Yapılan sayım sonucu mevcut malzeme miktarları fiyatlarıyla çarpılarak toplam değeri bulunur. O ayki dönem başı başlangıç stokları ile o dönem içindeki alışlar toplanarak dönem sonu envanteri, personel yiyecek- içecek maliyetleri, fire ve zayıf maliyetleri ve ikram maliyetlerinden çıkarılarak satılan malın maliyeti bulunur. Bulunan bu satılan yiyecek maliyetinin, yiyecek satış gelirine oranlanmasıyla, istenilen yiyecek maliyet yüzdesi elde edilir. Basit maliyet kontrol yönteminde elde edilen yüzdeler, konaklama işletmeleri açısından yiyecek-içecek maliyetlerini değerlendirmede kullanılan önemli bir veridir (Çiftçi ve Köroğlu 2008: 35). Yiyecek maliyetlerinin %30 düzeylerinde olması, istenen bir durumdur. Aylık yiyecek maliyeti aylık satış gelirlerine oranlandığında ortaya çıkan rakam işletmenin aylık yiyecek-içecek maliyet oranıdır (Aktaş, 2001: 323). Elde edilen maliyet rakamları vergi oranlarından düşülmüş yalın bir rakam olmalıdır ve ayrıca satış gelirleri de vergi oranlarından düşülmüş olmalıdır. Aksi takdirde yanıltıcı rakamlar çıkar (Bulut, 2014: 77).

2.2. Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemleri

Bu analiz yöntemleri, Amerikan Horwarth and Horwarth denetim şirketi ile Harris, Kerr and Forster şirketince geliştirilmiş olup bu şirketlerin isimleriyle özdeşleşmiştir. Bu yöntemlerin her ikisinde de satılan yemeğin maliyetinin hangi malzeme gruplarından oluştuğu tespit edilir (Sarışık, 1998: 49). Bu yöntemde maliyeti oluşturacak mutfak girişleri aşağıdaki gibi gruplanmaktadır (Erdoğan, 2009: 317):

- Etler,
- Deniz ürünleri,
- Kümes hayvanları,
- Konserveler,
- Meyve ve sebzeler,
- Süt ve süt ürünleri,
- Diğer malzemeler

2.2.1.Harris, Kerr ve Forster Yöntemi

İşletme yöneticisi toplam günlük yiyecek maliyetinin yanında kullanılan malzeme grubunun toplam maliyetini görebilmenin yanı sıra, ay içerisinde alınacak ara toplamlarla istenilen gün kadar maliyetleri de görebilme imkânına sahiptir.

Bu yöntem, yiyeceklerin satılmadan önceki kârların kontrolü için kabul edilen, birkaç günlük zaman içerisindeki maliyeti ve toplam kârı, tahmini bir şekilde vermektedir. Kuşkusuz işletmelerin aylık maliyetlerini tam olarak görebilmesi için sadece alınan malzemelerin değil, aynı zamanda işletmenin ay başında ve ay sonunda mevcut malzeme miktarları ve bunların değerleriyle ilgili bilgiye de sahip olması gerekmektedir (Bulut, 2014: 80).

Bu yöntemin uygulanabilmesi için satışların ve maliyetlerin önceden tahmin edilmesi gerekir. Daha sonra öngörülenler ile gerçekleşenler arasındaki farklılıklar saptanıp menüde ne çeşit bir değişiklik yapılacağı tespit edilir (Akbulut ve Arslan 2015: 88).

Yöntemin avantajlarından birisi, önceki gün maliyetleri ile sonraki gün maliyetleri arasında kıyas yaparak olası sebeplerin bulunmasının sağlanmasıdır. Satışlar için yapılan istatistiklerle de az satılan ürün olursa bir sonraki menüden çıkarılması ve çıkan ürünün yerine daha uygun bir ürünün menüde yer alması sağlanır (Bulut, 2014: 80).

2.2.2. Horwath and Horwath Yöntemi

Harris, Kerr and Forster yöntemindeki gibi yiyecekler bu yöntemde de gruplandırılmakta; maliyetler günlük ve periyodik olarak hesaplanabilmekte; ayrıca satış kalemleri de yakından takip edilebilmektedir. Yöntem günlük ambar stoklarının bilinmesine olanak sağlamaktadır (Erdoğan, 2009: 317).

Bu yöntemde maliyetlerle birlikte, her bir yiyecek ve içecek grubunun satış oranını bulmaya dayanmaktadır. Maliyetlerle birlikte ambar stoklarının, satış kalemlerinin izlenmesi, Harris, Kerr and Forster yönteminden tek farkıdır. (Çam, 2009: 513). Yiyecek grupları açısından ambara gelen ve ambardan çıkan malzeme bu yöntemde izlenmektedir. Yöntemde, her bir yiyecek grubu için satış oranı, maliyetlerle birlikte belirlendiği için, yiyecek grubunun toplam içindeki etkisi tespit edilebilmekte ve meydana gelebilecek herhangi bir olumsuzlukta, gerekli önlemler zamanında alınabilmektedir. Buna göre, olumsuz bir durum söz konusu olduğunda gerekli önlemler zamanında alınarak, problem çözümlenmiş olur. Yiyecek-içecek maliyetlerindeki artışların ayrıntılı bir şekilde gösterilmesi, bu yöntemin uygulamasında avantaj olarak kabul edilmektedir (Bulut, 2014: 81).

2.3. Standart Maliyet Kontrol Yöntemi

Standart maliyet ilkelerinin konaklama endüstrisine bir uyarlaması olan bu yöntem, Horwarth and Horwarth Şirketince geliştirilmiştir. Bu yöntem, işletmenin fiili yiyecek maliyetinin, belirlemiş olduğu standartlarla karşılaştırılması suretiyle düzenlenmiştir. Başka bir deyişle planlanan standart maliyetin, fiili maliyetlerle karşılaştırmasına dayanır. Bu yüzden porsiyon standartlarının yanı sıra, standart porsiyon maliyetlerinin ve standart malzeme özelliklerinin de önceden bilinmesi gerekir. Sisteme kayıtlı reçetelerde var olan malzeme miktarı ve reçete maliyet değeri, her satın alımda otomatik olarak güncellenmektedir. Sistem sayesinde maliyetlere ilişkin sapmaların sebepleri, günlük standart maliyet raporu yardımıyla izlenmektedir. Menüde yer alan her bir yemek kaleminin, standart reçetelere göre hazırlandığı varsayılarak, maliyetleri çıkartılmaktadır (Bulut, 2014: 83).

Yiyecek malzeme maliyetlerinin ne olması gerektiği bu sistemde, önceden saptanır. Sonra önceden saptanan maliyetlerle gerçekleşen maliyetler arasında bir karşılaştırma yapılır. Şayet fark varsa sapmaların nedenlerinin araştırılması gerekir (Çetiner, 2002: 580). Meydana gelen sapmalar, birçok sebepten kaynaklanabilir. Örneğin; personel yemeklerinde oluşan artış ya da azalışlar, standart malzeme üretirken porsiyon büyüklüklerine dikkat edilip edilmemesi, mevcut piyasadaki fiyat değişiklikleri gibi, sebeplerden ötürü sapmalar gerçekleşebilir (Bulut, 2014: 83).

Standart maliyet kontrol yönteminde, dönem içinde gerçekleşen yiyecek maliyetleri, dönem başında öngörülen standart maliyetlerden yüksek olursa, olumsuz bir sapma söz konusu olur. Böyle bir durum gerçekleşirse, olumsuz sapmanın sebeplerinin araştırılması gerekir (Köroğlu, 2007).

2.4. Potansiyel Maliyet Kontrol Yöntemi

Ön maliyet veyahut ön kontrol adıyla da bilinen bu yöntem, gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetlerin belirlenip buradan hareketle beklenen kârın elde edilebilmesi için gerekli tedbirleri (satış fiyatları, menünün oluşturulması, porsiyon maliyetleri vb.) almayı ve işletmenin etkinliğinin artırılmasına yönelik çabaları içerir (Akbulut ve Arslan 2015: 89). Ayrıca bu maliyet kontrol yöntemi, daha çok tüketilen yiyeceklerin ve içeceklerin neler olduğunun belirlenebilmesinde büyük önem taşır. Müşterilerin tercihlerinin ne yönde olduğu da bu yöntem sayesinde belirlenebilir. Müşterilerin yiyecekler için kaç lira ödeme yapmak istedikleri belirlenip böylece her yemeğin satış miktarları da belirlenebilir (Denizer, 2005: 200). Bu yöntemde geçmiş tarihteki satış istatistiklerine bakarak en fazla talep gören yiyecek ve içecekler belirlenir ve bu ürünlerin ne kadar satacağı tahmin edilerek, bu ürünler hakkında tahmini maliyetler elde edilir (Bulut, 2014: 85). Geçmiş

tarihteki satış istatistikleri, menü palanlanmasına yardımcı olur. Böylelikle hiç satışı yapılmayan ya da az satışı yapılan yiyecekler, menüden çıkartılır (Çetiner, 2002: 315).

İşletmenin geçmiş verilerinden yararlanılacağı gibi, otelin rezervasyon durumu, büyük spor etkinlikleri, yakın tarihteki kongre, festival gibi faaliyet takvimlerine bakılarak satış tahminleri geliştirilebilir. Ayrıca müşteri istek ve beklentilerini dikkate alacak bir şekilde, işletme içinde veya dışında anketler düzenleyerek de satış tahminleri geliştirilebilir. Böylelikle gelecek dönemlerdeki üretimin doğru olarak planlanması amaçlanır. Ön maliyet ön kontrol raporu bu bilgiler ışığında hazırlanır. Rapor hazırlanırken birim porsiyon maliyetleri ile tahmin edilen porsiyon sayısı çarpımı bize öngörülen toplam maliyetleri verir (Bulut, 2014: 86).

Konaklama işletmelerinin faaliyetlerini başarılı bir şekilde devam ettirmeleri açısından kritik önem taşıyan ve ifade edilen her bir maliyet kontrol yöntemi, işletmenin büyüklüğüne, işletmedeki kurumsal yapıya, uzmanlaşmaya, standartlaşmaya bağlı olarak değişebilir (Uysal, 2015: 58). Fakat bu yöntemlerin birleştiği ortak nokta yiyecek-içecek ve çalışan maliyetlerini azaltmasıdır (Dittmer ve Keefe 2011: 46). İşletme hangi maliyet yöntemini kullanırsa kullansın maliyet kontrol sürecinde hem işletmenin iç faaliyetlerini hem de işletmenin dış faaliyetlerini göz önüne alması, bu maliyet kontrol yöntemlerinin ortak noktasını oluşturur. Maliyet kontrol yöntemlerinden başarılı sonuçlar alabilmek, işletme içerisinde kurulan iç sistemin varlığı ile birlikte açıklanmaktadır. İşletme içerisinde kurulan iç kontrol sistemi ne kadar etkin ve verimli olursa, işletmenin maliyet analiz ve kontrol süreçleri de kolaylaşmakta ve üretilen finansal bilginin kalitesi de artmaktadır (Uysal, 2015: 58).

3. AYRINTILI MALİYET KONTROL YÖNTEMİNE (HARRIS, KERR VE FORSTER YÖNTEMİ) İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Bu yöntem, günlük toplam yiyecek maliyeti ile birlikte kullanılan malzeme grubunun toplam maliyetinin görülebilmesi esasına dayanmaktadır. Böylece satılan yiyeceklerin maliyetlerinin hangi kalemlerden oluştuğu saptanır. Günlük olarak maliyetlerde meydana gelen değişimler, takip edilebilir. Hatta ara toplam alınarak aylık sonuçlara da ulaşılabilmektedir. İşletmenin büyüklüğüne ve yiyecek çeşitliliğine göre en az 5 grup olmak üzere yiyecekler gruplandırılır. Yiyeceklerin gruplara ayrılması ve daha geniş bir çerçevede ele alınması, aşağıda verilen örnekteki gibi gösterilebilir.

Yiyeceklerin Gruplandırılması

1. Et ve et ürünleri

- Sığır eti (antrikot, bonfile vb.)
- Dana eti (dana but, dana ciğer vb.)
- Kuzu eti (kuzu pirzola, kuyruk yağı vb.)
- Hazır et ürünleri (jambon, salam vb.)
- Beyaz et (tavuk, hindi vb.)

2. Deniz mahsulleri

- Deniz ürünleri (ahtapot, karides vb.)
- Balık (alabalık, kılıç balığı vb.)

3. Meyve ve Sebzeler

- Meyveler (her çeşit meyve)
- Sebzeler (her çeşit sebze)

4. Süt ve süt ürünleri

- Süt ve krema (krem şanti, pastörize süt vb.)
- Peynir (beyaz peynir, tulum peyniri vb.)
- Yumurta
- Tereyağı ve margarin (yağ çeşitleri)

5. Konserve ve tahıllar

- Konserve (salamura, turşu vb.)
- Komposto ve reçel (bal, komposto vb.)
- Tahıl ve hububat (pirinç, bulgur, makarna, unlu mamuller, kuru fasulye, nohut vb.)

6. Tatlandırıcı ve baharatlar

Tatlandırıcı (yağ, salça, vb.)

Baharatlar (tuz, karabiber, pul biber vb.)(Yılmaz, 1997:173)

3.1. Örnek Konaklama İşletmesi Bilgileri

Uygulama için ele alınan otel işletmesinin adı XYZ Otel olarak adlandırılacaktır. XYZ Otel, Kuşadası'nda, her şey dahil konseptde faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel olup, Mayıs ve Ekim ayları arasında yerli ve yabancı müşterilere hizmet sunmaktadır. İşletmede beş adet A'la carte restaurant vardır. Bu restaurantlar günlük rezervasyon sistemiyle çalışmaktadır ve günlük 200 kişiye hizmet vermektedir. XYZ Otel işletmesinde yiyecek-içecek bölümü diğer bölümlerden bağımsız olup, maliyetlerin hesaplanması cost kontrol görevlisinin sorumluluğundadır.

XYZ Otel'in müşteri kapasitesi günlük toplam 1.500 kişidir. Otelin en yoğun faaliyet gösterdiği ay Ağustos ayıdır. Bu nedenle çalışmada Ağustos ayına ilişkin veriler ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Gerekli muhasebe kayıtları, stok kartları vb. işlemler tamamlanmıştır. Buna göre elde edilen bazı bilgiler, aşağıdaki gibidir.

İşletmenin stokları incelendiğinde, işletmede stok mevcudu olarak; et ürünleri, süt ürünleri, deniz ürünleri, konserve ve tahıl ürünleri, meyve ve sebze ile tatlandırıcı ve baharatlar grupları bulunmaktadır.

Örnek işletmemizde yiyecek grupları içerisinde kullanılacak malzemeler, sadece doğrudan doğruya üretimle alakalı olan direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinden oluşmaktadır. Direkt işçilik ve genel üretim giderleri, maliyetlere eklenmemiştir. Bu bağlamda gider dağıtım tablosunda hesaplanacak olan bir porsiyon ürünün maliyetini direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin de direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerine eklenmesiyle hesaplanacağı unutulmamalıdır.

Aşağıdaki tablolarda, mevcut beş adet A'la carte restaurantın tümünün yiyecek gruplarının maliyeti ve satış tutarları, günlük ve toplam olarak ayrıntılı bir şekilde maliyet raporunda yer almıştır. Raporla göre hesaplanan oranlar, yiyeceklerin yaklaşık değerini oluşturmaktadır. Uygulamamızda bir örnek oluşturması adına bir haftalık ilk madde ve malzeme maliyet ve satış tabloları tahmini olarak verilmiş olup on günlük ara dönem alınarak değerlendirme yapılmıştır. Aylık olarak hesaplanacak ilk madde ve malzeme maliyet ve satış tutarları, bu tablolardaki gibi hesaplanıp aylık maliyet ve satış raporuna yansıtılacaktır. Böylelikle işletme günlük olarak maliyet ve satışları izleyip değerlendirebileceği gibi, ara dönem veya aylık olarak da değerlendirme yapabilecektir. Bu da yöntemin avantajlarından birini teşkil etmektedir.

Tablo 1. İlk Madde ve Malzeme Maliyet ve Satış Tablosu

(1.Gün)Ağustos

İlk Madde ve Malzeme	Başlangıç Stoku (TL)	Alış (TL)	Gün Sonu Stok (TL)	Toplam Maliyet (TL) (a)	Toplam Satış (TL) (b)	Maliyet oranı (%) (a/b)
Et Ürünleri	750	1.300	350	1.700	9.350	18,18
Süt Ürünleri	200	400	50	550		5,88
Deniz Ürünleri	750	750	450	1.050		11,23
Konserve ve Tahıllar	250	300	150	400		4,28
Meyve ve Sebzeler	200	200	100	300		3,21
Tatlandırıcı ve Baharatlar	150	200	100	250		2,67
TOPLAM	2.300	3.150	1.200	4.250		9.350

Tablo 1'de ilk madde ve malzeme gruplarının ayrıntılı maliyetlerinin yanında, ilk madde ve malzemenin toplam maliyetler içindeki payları da verilmiştir. Buna göre et ürünlerinin toplam satışlar içindeki maliyet payı %18,18'dir. Süt ürünleri maliyetinin toplam maliyet içindeki payı ise, %5,88 olarak hesaplanmıştır. Deniz ürünleri, konserve ve tahıllar, sebze ve meyveler ile tatlandırıcı ve baharatların toplam maliyet içindeki payları sırasıyla %11,23, %4,28, %3,21 ve %2,67'dir. İlk madde ve malzeme tablosu incelendiğinde, en önemli maliyet kalemlerinin et, deniz ürünleri olduğu dikkat çekmektedir. İşletmenin malzeme maliyeti üzerinden %54,55'lik (%100-%45,45) bir kârlılık oranıyla çalıştığı söylenebilir. Tablo.1, birinci gün ilk madde ve malzeme maliyet ve satışlarını detaylandırırken; ilk madde ve malzeme gruplarının günlük maliyetlerinin diğer günlerdekiyle karşılaştırılması ve en uygun maliyet kâr oranlarının tespiti işletme için önem arzedecektir.

Tablo 2. İlk Madde ve Malzeme Maliyet ve Satış Tablosu

(2.Gün)Ağustos

İlk Madde ve Malzeme	Başlangıç Stoku (TL)	Alış (TL)	Gün Sonu Stok (TL)	Toplam Maliyet (TL) (a)	Toplam Satış (TL)(b)	Maliyet oranı (%) (a/b)
Et Ürünleri	350	1.500	350	1.500	8.650	17,34
Süt Ürünleri	50	450	100	400		4,62
Deniz Ürünleri	450	500	150	800		9,25
Konserve ve Tahıllar	150	250	100	300		3,47
Meyve ve Sebzeler	100	200	100	200		2,31
Tadlandırıcı ve Baharatlar	100	150	100	150		1,73
TOPLAM	1.200	3.050	900	3.350		8.650

2. gün ilk madde ve malzeme maliyet ve satış tablosu incelendiğinde, en önemli maliyet kalemlerini, et ve deniz ürünlerinin oluşturduğu görülmektedir. Tabloya göre et ürünlerinin, toplam satışlar içindeki maliyet payı %17,34'tür. Deniz ürünlerinin maliyetinin toplam maliyet içindeki payı ise, %9,25 olarak hesaplanmıştır. Süt ürünlerinin toplam maliyet içindeki payı %4,62'dir. Konserve ve tahıllar grubunun toplam maliyet içindeki payı %3,47 olarak hesaplanmıştır. Toplam maliyet içindeki payı %2,31 ile meyve ve sebzeler ve %1,73 ile en az orana sahip olan tadlandırıcı ve baharatlardır.

Birinci gün ve ikinci gün karşılaştırılıp, toplam maliyet payı içinde en yüksek olan et ürünleri incelendiğinde, alış maliyetinin artmasına rağmen toplam maliyetinin azaldığı görülmektedir. En önemli ikinci maliyet payına sahip deniz ürünlerinin toplam maliyetlerinin azaldığı görülmektedir. Bu durumda, toplam maliyetlerinin düşük olması neticesiyle kârlılığının yüksek çıkmasına neden olan, örneğin; malzeme alış fiyatlarının düşük olması, malzemenin uygun koşullarda stoklanması, fire olmaması, uygun zamanda uygun miktarda malzemenin temin edilmesi gibi, kaynaklanmış olabilir. Süt ürünlerinin önceki günde %1,26'lık bir düşüş olduğu görülmektedir. Önceki gün verilerine göre işletmenin kârlılık oranı artmış ve bugün için malzeme maliyeti üzerinden %61,28 'lik (%100 -%38,72) bir kârlılık oranıyla faaliyetlerini yürütmüştür.

Tablo 3. İlk Madde ve Malzeme Maliyet ve Satış Tablosu

(3.Gün)Ağustos

İlk Madde ve Malzeme	Başlangıç Stoku (TL)	Alış (TL)	Gün Sonu Stok (TL)	Toplam Maliyet (TL) (a)	Toplam Satış (TL) (b)	Maliyet oranı (%) (a/b)
Et Ürünleri	350	1.250	250	1.350	7.800	17,31
Süt Ürünleri	100	450	100	450		5,77
Deniz Ürünleri	150	750	100	800		10,25
Konserve ve Tahıllar	100	400	100	400		5,13
Meyve ve Sebzeler	100	250	50	300		3,84
Tadlandırıcı ve Baharatlar	100	200	50	250		3,21
TOPLAM	900	3.300	650	3.550		7.800

Tablo 3 incelendiğinde et ürünlerinin toplam satışlar içindeki maliyet payının %17,31 olduğu ve bir önceki günle karşılaştırıldığında et ürün maliyetlerinde önemli bir değişimin olmadığı tespit edilmiştir.

Aynı şekilde deniz ürünlerinde de maliyetlerde önemli bir artış olmadığı görülmektedir. Deniz ürünleri, toplam yiyecek maliyetinin %10,25'ini oluşturmaktadır. Süt ürünleri, konserve ve tahıllar, sebze ve meyveler ile tadlandırıcı ve baharatların toplam maliyet içindeki payları sırasıyla; %5,77, %5,13, %3,84 ve %3,21'dir. Tablo incelendiğinde, en önemli maliyet kalemlerini et ürünleri ile deniz ürünleri grubu malzemelerinin oluşturduğu görülmüştür.

Maliyet oranlarına bakıldığında önceki gün ile karşılaştırıldığında çok önemli değişiklik olmamasına rağmen, kârlılık oranında önceki güne göre bir azalış olduğu görülmüştür. Önceki gün malzeme maliyeti üzerinden kârlılık oranı %61,28 iken, bugün için malzeme maliyeti üzerinden kârlılık oranı %54,49 (%100-%45,51) olmuştur. Kârlılık oranındaki azalış satıştan kaynaklı olmuştur. Satış arttırıcı önlemlerin alınması yerinde olacaktır.

Tablo 4. İlk Madde ve Malzeme Maliyet ve Satış Tablosu

(4.Gün)Ağustos

İlk Madde ve Malzeme	Başlangıç Stoku(TL)	Alış (TL)	Gün Sonu Stok(TL)	Toplam Maliyet (TL) (a)	Toplam Satış (TL)(b)	Maliyet oranı (%) (a/b)
Et Ürünleri	250	1.700	200	1.750	8.650	20,23
Süt Ürünleri	100	300	50	350		4,05
Deniz Ürünleri	100	1.000	150	950		10,98
Konserve ve Tahıllar	100	350	100	350		4,05
Meyve ve Sebzeler	50	300	100	250		2,89
Tadlandırıcı ve Baharatlar	50	250	50	250		2,89
TOPLAM	650	3.900	650	3.900		8.650

4. gün ilk madde ve malzeme maliyet ve satış tablosu incelendiğinde, et ürünlerinin toplam maliyetin %20,23'ünü, deniz ürünleri %10,98'ini oluşturduğu görülmektedir. Önceki gün verileriyle karşılaştırma yapıldığında; et ve deniz ürünlerinde bir artışın olduğu görülmektedir. Bu gruptaki maliyet oranlarının artmasının en önemli nedeninin alış maliyetlerinin yüksek olmasından kaynaklandığı dikkat çekmektedir. Bu durum et malzemelerinde fireler olabildiği, saklama maliyetlerinin yüksek olduğu veya bunun gibi bazı maliyet artırıcı nedenlerin olabileceği düşüncesini ön plana çıkarmaktadır. Et ürünleri malzemelerinin porsiyon satış tutarlarını arttırmak gibi bazı tedbirler alınabilir.

Deniz ürünlerinin maliyetlerinin önceki güne göre arttığı görülmektedir. Süt ürünleri ve konserve ve tahıllar önceki gün maliyet oranlarına göre çok az da olsa düşmüş ve %4,05'lik eşit oranlara sahip olduğu görülmektedir. Tadlandırıcı ve baharatlar ile meyve ve sebzeler ise %2,89'luk eşit orana sahip olmuşlardır. Toplam içinde görece küçük paya sahip oldukları için bu grupları değerlendirmeye alınmamıştır.

Önceki gün verilerine göre malzeme maliyeti üzerinden kârlılık oranı %54,49'tan %54,91'e (%100-%45,09) yükselerek çok düşük oranda artış gerçekleşmiştir.

Tablo 5. İlk Madde ve Malzeme Maliyet ve Satış Tablosu (5.Gün)Ağustos

İlk Madde ve Malzeme	Başlangıç Stoku(TL)	Alış (TL)	Gün Sonu Stok(TL)	Toplam Maliyet (TL) (a)	Toplam Satış (TL)(b)	Maliyet oranı (%) (a/b)
Et Ürünleri	200	1.550	500	1.250	6.800	18,38
Süt Ürünleri	50	450	150	350		5,15
Deniz Ürünleri	150	950	150	950		13,97
Konserve ve Tahıllar	100	200	50	250		3,68
Meyve ve Sebzeler	100	400	200	300		4,41
Tadlandırıcı ve Baharatlar	50	250	200	100		1,47
TOPLAM	650	3.800	1.250	3.200		6.800

Tablo 5'e göre et ürünlerinin %18,38'lik payla toplam maliyetler içindeki payının, önceki güne göre azaldığı görülmektedir. Bu da maliyet azaltıcı nedenlerin tespit edilip, değerlendirilip buna uygun tedbirler alındığını göstermektedir. Deniz ürünleri toplam maliyet payı içerisinde %13,97'lik oranla ikinci en önemli paya sahiptir. Deniz ürünlerindeki maliyet payının artmasındaki neden; önceki güne göre toplam maliyetlerin değişmemesine rağmen, satışların azalmasından dolayıdır. Süt ürünlerinin toplam maliyet içindeki payı önceki güne göre artarak %5,15 olarak gerçekleşmiştir. Konserve ve tahıllar grubunda önceki güne göre azalarak %3,68 olarak gerçekleşmiştir. Meyve ve sebzeler grubunun toplam maliyet payı %4,41 ve tadlandırıcı ve baharatlar %1,47 ile en az maliyet oranına sahip grup olmuştur.

Tablo 6. İlk Madde ve Malzeme Maliyet ve Satış Tablosu

(6.Gün)Ağustos

İlk Madde ve Malzeme	Başlangıç Stoku(TL)	Alış (TL)	Gün Sonu Stok(TL)	Toplam Maliyet (TL) (a)	Toplam Satış (TL)(b)	Maliyet oranı (%) (a/b)
Et Ürünleri	500	1.900	750	1.650	7.550	21,85
Süt Ürünleri	150	350	100	400		5,30
Deniz Ürünleri	150	1.000	250	900		11,92
Konserve ve Tahıllar	50	300	50	300		3,97
Meyve ve Sebzeler	200	250	100	350		4,64
Tadlandırıcı ve Baharatlar	200	250	150	300		3,97
TOPLAM	1.250	4.050	1.400	3.900		7.550

6. gün verileri incelendiğinde, et ürünlerinin maliyetlerinin önceki güne göre arttığı görülmektedir. Maliyetlerin artmasının çoğunlukla satın almadan kaynaklandığı görülmüştür. Deniz ürünlerinin toplam maliyet içindeki payı %11,92 ile önceki güne göre azalmış olduğu görülmüş olup, deniz ürünleri grubu içerisindeki malzemelerin satış fiyatlarının yüksek oluşu bu artışın nedeni olarak sayılabilir. Deniz ürünlerinden sonra toplam maliyet içindeki payı %5,30 ile süt ürünleri gelmektedir. Süt ürünlerinden sonra %4,64 ile meyve ve sebzeler grubu gelmektedir. En son olarak toplam maliyet payları içinde %3,97 ile eşit olan gruplar, konserve ve tahıllar ve tadlandırıcı ve baharatlar olarak gerçekleşmiştir.

Önceki gün verilerine göre malzeme maliyeti üzerinden kârlılık oranı %48,35'e (%100-%51,65) düşmüştür. Bu düşüşün nedeni ürünlerin toplam maliyetlerindeki artıştan kaynaklanmıştır.

Tablo 7. İlk Madde ve Malzeme Maliyet ve Satış Tablosu

(7.Gün)Ağustos

İlk Madde ve Malzeme	Başlangıç Stoku(TL)	Alış (TL)	Gün Sonu Stok(TL)	Toplam Maliyet (TL) (a)	Toplam Satış (TL)(b)	Maliyet oranı (%) (a/b)
Et Ürünleri	750	900	350	1.300	10.600	12,26
Süt Ürünleri	100	300	150	250		2,36
Deniz Ürünleri	250	1.500	250	1.500		14,15
Konserve ve Tahıllar	50	200	50	200		1,89
Meyve ve Sebzeler	100	500	100	500		4,72
Tadlandırıcı ve Baharatlar	150	400	250	300		2,83
TOPLAM	1.400	3.800	1.150	4.050		10.600

Tablo 7'ye göre toplam maliyet içerisindeki en büyük pay, %14,15 oranla deniz ürünlerine aittir. Deniz ürünleri önceki güne göre alış maliyetlerinde bir artış olması nedeniyle, diğer ürünler içinde en yüksek maliyet oranına sahip olmuştur. Et ürünlerinde önceki güne göre toplam maliyetlerde gerçekleşen %12,26'lık pay ile ciddi bir azalış olduğu görülmektedir. Bu da et ürünlerinin önceki güne göre alış maliyetinde meydana gelen ciddi azalıştan kaynaklanmıştır. Meyve ve sebzeler %4,72 ile bugünün üçüncü en yüksek maliyet oranına sahip olan ürün grubu olmasına rağmen, önceki güne göre maliyette önemli bir artış yoktur. Tadlandırıcı ve baharatlar, süt ürünleri ile konserve ve tahıllar toplam maliyet içindeki payları sırasıyla %2,83, %2,36 ve %1,89'dur.

Toplam satışın diğer günlerden fazla oluşu, malzeme maliyeti üzerinden kârlılık oranını %61,79 ile (%100-%38,21) önceki günlerdeki en yüksek kârlılık oranına ulaşmasını sağlamıştır. Maliyet analizinin tam yorumlanabilmesi açısından aylık verilerin kullanılması daha doğru olacaktır. Aşağıdaki tabloda aylık olarak ilk madde ve malzeme verileri girilmiştir. İlk yedi günlük ayrıntılı veriler yukarıda yer alan tablolarda gösterildiği şekilde Tablo 8'e aktarılmış, öteki veriler de ilk hafta verileri gibi hesaplanıp tabloya yansıtılmıştır. Bununla beraber ara toplam alınarak, istenilen gün kadar maliyetleri görebilme imkanı sağlanmıştır.

Tablo 8. Ayrıntılı Maliyet Tablosu (Harris, Kerr, Forster)

Ağustos

		1	2	3	4	5	6	Toplam (TL)		Satışlar (TL)		Maliyet Oranı (%)	
		İlk Madde ve Malzeme (TL)						7	8	9	10	11	12
	Günler	Et Ürünleri	Süt Ürünleri	Deniz Ürünleri	Konserve ve Tahıllar	Meyve ve Sebzeler	Tatlandırıcı ve Baharatlar	Günlük	Kümülatif	Günlük	Kümülatif	Günlük (7/9)	Kümülatif (8/10)
(I)	Başlangıç Stoku	750	200	750	250	200	150	2.300	2.300				
(II)	Günlük Kullanım	1.700	550	1.050	400	300	250	4.250	4.250	9.350	9.350	45,45	45,45
	2	1.500	400	800	300	200	150	3.350	7.600	8.650	18.000	38,72	42,22
	3	1.350	450	800	400	300	250	3.550	11.150	7.800	25.800	45,51	43,22
	4	1.750	350	950	350	250	250	3.900	15.050	8.650	34.450	45,09	43,69
	5	1.250	350	950	250	300	100	3.200	18.250	6.800	41.250	47,06	44,24
	6	1.650	400	900	300	350	300	3.900	22.150	7.550	48.800	51,65	45,39
	7	1.300	250	1.500	200	500	300	4.050	26.200	10.600	59.400	38,21	44,10
	8	1.225	325	900	300	230	250	3.230	29.430	9.955	69.355	32,46	42,43
	9	1.100	295	850	275	240	195	2.955	32.385	9.250	78.605	31,95	41,20
	10	1.430	340	770	250	200	300	3.290	35.675	8.900	87.505	36,97	40,77
Ara Toplam		14.255	3.710	9.470	3.025	2.870	2.345		35.675		87.505		40,77
	%	39,96	10,40	26,55	8,48	8,04	6,57		100				
	11	1.090	390	780	300	180	100	2.840	38.515	9.900	97.405	28,69	39,54
	12	1.150	425	800	200	195	200	2.970	41.485	8.700	106.105	34,14	39,09
	13	975	375	950	150	170	300	2.920	44.405	7.000	113.105	41,71	39,26
	14	1.025	510	750	350	150	150	2.935	47.340	8.000	121.105	36,69	39,09
	15	1.300	490	900	250	190	295	3.425	50.765	7.500	128.605	45,67	39,47
	16	875	350	950	150	210	245	2.780	53.545	7.750	136.355	35,87	39,27
	17	1.160	360	990	250	205	325	3.290	56.835	9.250	145.605	35,57	39,03
	18	1.280	280	1.000	300	200	125	3.185	60.020	8.350	153.955	38,14	38,99
	19	1.050	320	750	400	195	225	2.940	62.960	8.200	162.155	35,85	38,83
	20	1.090	380	850	300	190	350	3.160	66.120	8.150	170.305	38,77	38,82
Ara Toplam		25.250	7.590	18.190	5.675	4.755	4.660		66.120		170.305		38,82
	%	38,19	11,48	27,51	8,58	7,19	7,05		100				
	21	1.400	400	1.250	250	150	165	3.615	69.735	7.900	178.205	45,76	39,13
	22	1.125	300	800	300	145	200	2.870	72.605	8.600	186.805	33,37	38,87
	23	1.030	290	750	400	135	375	2.980	75.585	7.500	194.305	39,73	38,90
	24	1.200	310	800	250	160	185	2.905	78.490	6.600	200.905	44,01	39,07
	25	1.000	270	895	265	120	245	2.795	81.285	6.500	207.405	43	39,19
	26	1.005	250	950	375	110	295	2.985	84.270	6.750	214.155	44,22	39,35
	27	1.175	295	750	325	90	200	2.835	87.105	7.150	221.305	39,65	39,36
	28	1.600	320	800	450	85	285	3.540	90.645	7.950	229.255	44,53	39,54
	29	1.350	350	700	350	115	290	3.155	93.800	7.000	236.255	45,07	39,70
	30	1.240	400	900	200	120	390	3.250	97.050	7.100	243.355	45,77	39,88
	31	1.170	410	1.000	200	125	200	3.105	100.155	7.200	250.555	43,13	39,97
(III)	Toplam I+II	39.295	11.385	28.535	9.290	6.310	7.640		102.455		250.555		
(IV)	Dönem Sonu Stok	750	200	750	250	200	150		2.300				
	Tüketilen III - IV	38.545	11.185	27.785	9.040	6.110	7.490		100.155		250.555		39,97
	%	38,49	11,17	27,74	9,02	6,10	7,48		100				

Tablo 8’de Harris, Kerr ve Forster’a göre ayrıntılı maliyetler gruplar itibariyle verilmiştir. Yönteme göre XYZ işletmesinin sırasıyla et ürünleri, süt ürünleri, deniz ürünleri, konserve ve tahıl ürünleri, meyve ve sebzeler ile tadlandırıcı ve baharatlar gruplarının günlük maliyetleri verilmiştir. Harris, Kerr ve Forster yöntemi günlük detayların yanında, aylık olarak da malzeme maliyet ve satış detaylarını vermektedir. Yöntem gereği hem günlük, hem ara dönem, hem de aylık olarak yiyecek içecek maliyet ve satışları takip edilebilmektedir. Önceki kısımlarda günlük veriler detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu kısımda (Tablo 8.) ara dönem ve dönem olarak malzeme hareketleri kontrol edilmiştir. Öncelikle on günlük, sonra yirmi günlük, daha sonra aylık olarak et ürünleri, süt ürünleri, konserve ve tahıl ürünleri, meyve ve sebzeler ile tadlandırıcı ve baharatların detaylı maliyet ve satışları verilmiştir. Görüldüğü gibi, bu yöntemde günlük maliyet değişiklikleri takip edilebilmekte, ayrıca ara toplamalar alınarak belirli aralıklarla sonuçlar alınabilmektedir. Diğer günler ve ara toplam sonuçları da aynı şekilde yorumlanarak değerlendirilmektedir. Bu yöntemle yapılan işlemlerin gerçek durumu yansıtabilmesi için de günlük dönem başı ve dönem sonu malzeme maliyetlerinin bilinmesi gerekmektedir.

Ara toplam alındığında; toplam on günlük malzeme maliyetlerinin ₺35.675 olduğu ve on günlük toplam satışların ise ₺87.505 olduğu görülmektedir. Ortalama on günlük maliyet satış oranı (Toplam Maliyetler/Toplam Satışlar = 35.675/87.505) %40,77 olarak tespit edilmiştir. Bu da ortalama on günlük kârlılık oranının %59,23 olduğunu göstermektedir. Ara dönem verilerine göre en önemli maliyet unsuru ₺14.255’le et ürünleri olmuştur. Et ürünlerinin payı %39,96 olarak bulunur. İkinci olarak, deniz ürünleri gelmektedir. Deniz ürünlerinin ara dönem toplam maliyet içindeki payı ise, ₺9.470’tir. Bu da toplam maliyet içindeki deniz ürünlerinin payının %26,55 olduğunu göstermektedir. Toplam maliyet içerisinde %10,40’lık paya sahip olan süt ürünleri grubu, ₺3.710 olarak üçüncü en önemli maliyet grubunu oluşturmaktadır. Konserve ve tahıllar ₺3.025 ile %8,48, meyve ve sebzeler ₺2.870 ile, toplam on günlük maliyetin %8,04’ünü, tadlandırıcı ve baharatlar ₺2.345 ile toplam ara dönem maliyetin %6,57’sini oluşturarak bu gruplar içerisinde en az paya sahip olan grubudur. Ara dönem toplam veriler karşılaştırıldığında en yüksek maliyet unsurlarının et ve deniz ürünleri olduğu görülmektedir. Firma yöneticilerinin et ve deniz ürünleri alış ve üretiminde çok daha dikkatli olmaları maliyet arttırıcı unsurların etkilerini en aza indirmeleri gerekmektedir.

İkinci ara toplam olan yirmi günlük malzeme maliyetlerinin ₺66.120 olduğu ve toplam satışların ise ₺170.305 olduğu görülmektedir. Ortalama yirmi günlük maliyet satış oranı (Toplam Maliyetler/Toplam Satışlar = 66.120/170.305) %38,82 olarak tespit edilmiştir. Bu da ortalama yirmi günlük kârlılık oranının %61,18 olduğunu göstermektedir. On günlük ara döneme göre kârlılık oranında bir artış, maliyet oranında ufak da olsa bir azalış olduğu görülmektedir. Bu da et ürünleri malzeme maliyetlerinin azalışından kaynaklanmış olabileceği söylenebilir. Yirmi günlük ara dönem verilerine göre maliyet unsurları sıralaması, daha önceki ara dönem verileriyle karşılaştırıldığında; sadece meyve ve sebzeler grubu ile tadlandırıcı ve baharatlar grubu sırasıyla %7,19 ve %7,05 ile en az pay ve maliyet oranına sahip olmuşlardır.

Aylık olarak değerlendirme yapıldığında; maliyet unsurları olarak en önemli kalemlerin sırasıyla; et ürünleri, deniz ürünleri, süt ürünleri, konserve ve tahıllar, tadlandırıcı ve baharatlar ve meyve ve sebzeler olduğu görülmektedir. Aylık malzeme maliyetleri toplam tüketilen ₺100.155 olarak gerçekleşmiştir. Aylık toplam satış ise ₺250.555’tir. Ortalama aylık maliyet oranı (Toplam Maliyetler/Toplam Satışlar = 100.155/250.555) %39,97 olarak tespit edilmiştir. Aylık malzeme maliyetinin satış fiyatına kârlılığı oranı yaklaşık %60,03 olduğu görülmektedir. Tabidir ki bu oran, işçilik giderleriyle, genel yönetim giderlerinin eklenmesiyle değişebilecektir. Genel olarak maliyet paylarında ara dönemlerdeki maliyet paylarına göre çok fazla bir değişiklik olmadığı görülmektedir. Fakat işletmenin her bir ürün grubu için tüketim değerlerini azaltıcı tedbirler alması yerinde olacaktır.

SONUÇ

Konaklama işletmeleri de diğer işletmeler gibi yüksek kâr sağlamayı hedeflemektedirler. Ancak piyasada rekabetçi firmaların varlığı, bu hedefe ulaşılmasını zorlaştırmaktadır. Söz konusu işletmelerde personel giderleriyle birlikte katlanılması gereken en yüksek maliyet yiyecek-içecek malzeme maliyetidir. Konaklama işletmeleri bu rekabet ortamında tutunabilmek, rakiplerine karşı üstünlük sağlayabilmek ve hedefledikleri kâra ulaşabilmek için yiyecek-içecek maliyet kontrol sürecini iyi takip edip, dikkatli bir şekilde yiyecek-

içecek maliyet analizi yapmalıdır. Yapılan analiz sonunca sapmaların meydana gelmesi halinde, bu sapmaların nedenleri tespit edilip, uygun bir maliyet kontrol yöntemi uygulanmalıdır.

Konaklama işletmelerinin uyguladıkları temel maliyet kontrol yöntemleri; basit maliyet kontrol yöntemi, ayrıntılı maliyet kontrol yöntemi, standart maliyet kontrol yöntemi ve potansiyel maliyet kontrol yöntemidir. Bu yöntemlerin ortak noktası, maliyet kontrol sürecinde işletmenin hem iç, hem de dış faaliyetlerini göz önüne alması gerekliliğidir.

Konaklama işletmeleri uygulanması kolay olduğundan daha çok basit maliyet kontrol yöntemine göre maliyet kontrol analizi yapmaktadır. Fakat bu yöntem işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlamada yetersiz kalmaktadır. Kolaylığı nedeniyle tercih edilen bu yöntemin yerine Harris, Kerr ve Forster yöntemini kullanmak, karar verme amaçları bakımından çok daha faydalı olacaktır (Köroğlu vd; 2011: 44). Günlük olarak tespit edilen her bir yiyecek grubunun toplam maliyet ve satışlara etkisinin yanında, belirli aralıklarla alınan ara toplamlar sayesinde ve aylık olarak yiyecek maliyetlerinin ve satışlarının takip edilebilmesi ve böylelikle işletmede maliyet arttırıcı ürünlerin tespitinde kolaylık sağlaması, bu yöntemin avantajı olarak görülmektedir. Böylece günlük değişimler takip edilebildiği gibi ara toplam alınarak da sonuçlar değerlendirilebilmektedir. Yöntemin bu avantajı sayesinde otel işletmeleri tarafından tercih edilebilirliği artmıştır. Bu çalışmada varsayımsal XYZ beş yıldızlı otel işletmesine ait verilerin, Harris, Kerr ve Forster yöntemi uygulayarak değerlendirilmesi yapılmıştır.

Çalışmada elde edilen sonuçlar değerlendirildiğinde; et ve deniz ürünlerinin günlük ve ara dönem olarak en önemli maliyet unsurları oldukları görülmüştür. Aylık olarak ise sırasıyla; et ürünleri, deniz ürünleri, süt ürünleri, konserve ve tahıllar, tatlandırıcı ve baharatlar ve meyve ve sebzeler olduğu görülmektedir.

Harris, Kerr ve Forster yöntemine göre değerlendirilen maliyet değişim yüzdeleri, günlük olarak her bir yiyecek grubunun toplam maliyetlere nasıl etki ettiğini göstermesi bakımından işletmeye maliyet arttırıcı ürünlerin tespitinde büyük kolaylık sağlamaktadır. Ayrıca kârlılık oranlarında meydana gelen düşüşler, kâr maximizasyonu hedefi güden işletmenin, bunu gerçekleştirememesi ya da bundan uzaklaşmasına neden olabileceği için, bu kâr azaltıcı ve maliyet arttırıcı kalemlerin neler olduğunun tespiti büyük önem arz etmektedir. İşletme yönetiminin optimal malzeme girişini sağlamak amacıyla bu maliyet arttırıcı nedenlerin neler olduğunu tespit edip buna göre önlem alması gerekecektir.

Bir konaklama işletmesinde hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, etkin bir yiyecek-içecek maliyet kontrolünün yapılabilmesi için, yiyecek-içecek bölümünde çalışan görevlilerinin bilgili ve deneyimli olması ve devamlı olarak eğitimden geçirilmesi büyük önem taşımaktadır. Diğer yöntemlerle kıyaslandığında uygulanması daha karmaşık olan Harris, Kerr ve Forster yöntemi sayılan avantajları nedeniyle tercih edilmelidir. Benzer çalışmaların yapılarak uygulama sonuçlarının paylaşılması bu yöntemin daha geniş gruplar tarafından anlaşılmasına ve uygulanmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Akbulut, H.ve Arslan, F. (2015). Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü: Batı Karadeniz Bölgesindeki Otel İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(3), 71-106.
- Akın, A., & Akın, A. (2013, Mayıs-Haziran). Yiyecek İçecek İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Kontrol Sistemlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep Örneği. *Akademik Bakış Dergisi*(36).
- Aktaş, A. (2001). *Turizm İşletmeciliği ve Yönetimi* (1. b.). Detay Yayıncılık.
- Bulut, H. (2014). 4 ve 5 Yıldızlı Otellerde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Sistemi: Ankara İli Örneği. Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- 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. (2002). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları* (3. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çiftçi, Y. ve Köroğlu, Ç. (2008). Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği). *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(19), 33-42.
- Denizer, D. (2005). *Konaklama İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi* (1. b.). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Dittmer, P. R., & Keefe, D. J. (2005). *Principles of Food, Beverage, and Labor Cost Controls* (8. b.). New Jersey:John Wiley & Sons Incorporated.
- Erdinç, S. B. (2009). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 313-330.
- Işık, I., ve Yılmaz, B. B. (2016). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü: Bir Otel İşletmesinin Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemleri Üzerine İnceleme. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11(1). 60-83
- Köroğlu, Ç. (2007, Ağustos). Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü ve Basit Maliyet Kontrol Yöntemine İlişkin Bir Uygulama. <http://www.mevzuatdergisi.com/2007/08a/02.htm> (Erişim Tarihi: 3 Temmuz 2019)
- Köroğlu, Ç., Biçici, F. ve Sezer, D. (2011). Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolünün Rekabet Üstünlüğüne Etkisi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 33-48.
- Miller, J. E., Hayes, D. K. and Dopson, L. R. (2002). *Food and Beverage Cost Control* (2. b.). New York: John Wiley & Sons.
- Okutmuş, E. ve Gövce, G. (2015). Yiyecek İşletmelerinin Maliyet Kontrolünde Standart Reçetelerin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 79-90.
- Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2005). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2. b.). New Jersey: Prentice Hall
- Sarı, M.,ve Çam, A. V. (2014). Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamaların Kullanımı. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*(9), 247-266.
- Sarıuşık, M. (1998). Yiyecek İçecek İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemleri ve Beş Yıldızlı Otellerde Standart Yiyecek Maliyet Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Uysal, T.U. (2015). Yiyecek-İçecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemlerinin Etkinliği Açısından İç Kontrol. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(1), 53-65.

Yılmaz, Y. (1997, Ağustos). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Süreci ve Bir Kontrol Aracı Olarak Maliyet ve Satışların Analizi. *Doktora Tezi*. Balıkesir.

Yılmaz, Y. (2010). *Konaklama İşletmelerinde Yiyecek&İçecek Maliyet Kontrolü* (4. b.). Ankara: Detay Yayıncılık.

Yılmaz, Y. (2007). *Otel ve Yiyecek İçecek İşletmelerinde Ziyafet Organizasyonu ve Yönetimi* Ankara:Detay Yayıncılık.

Yükçü, S. (1993). *Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Dokuz Eylül Yayınlar