

Türk Turizm Araştırmaları Dergisi

2023, 7(3): 480-500.

DOI: [10.26677/TR1010.2023.1288](https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1288)

ISSN: 2587-0890 Dergi web sayfası: <https://www.tutad.org>



ARAŞTIRMA MAKALESİ

Restoranlarda Tedarik Yönetimi Temelinde Hedef Maliyetleme: Fast Food Restoranı Örneği*

Dr. Öğr. Üyesi Merve ÖZGÜR GÖDE, Anadolu Üniversitesi Turizm Fakültesi, Eskişehir, e-posta: merveozgurgode@anadolu.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7315-4284>

Prof. Dr. Vedat EKERGİL Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, Eskişehir, e-posta: vekergil@anadolu.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6790-8529>

Öz

Restoranlar için standart hizmeti sağlamanın yollarından biri aynı kalitede hammadde kullanılmasıdır. Bu kapsamda restoranlarda tedarik zinciri yönetimi önemlidir. Tedarik zinciri her aşamasında ise maliyetlerin göz önüne alınması gerekmektedir. Hedef maliyetleme yöntemi tedarik zinciri yönetiminde kullanılabilecek çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biridir. Bu bağlamda restoranlarda tedarik zinciri yönetiminde maliyetlerin belirlenmesi amacıyla hedef maliyetleme kullanılabileceğinden hareketle bu çalışmada fast food restoranlarında tedarik zinciri maliyetlerini hedef maliyetleme yöntemine göre ortaya koymak ve karar modeli oluşturmak amaçlanmaktadır. Çalışmada örnek olay incelemesi kapsamında bir fast food restoranının verilerine maliyet analizi yapılmıştır. Çalışmada incelenen fast food işletmesinin franchise bir işletme olması nedeniyle tedarik zinciri sürecinin ana işletme tarafından yönetilmektedir. Ancak bu işletme hedeflediği kâra ulaşmak için çok talep edilmeyen ürünlerin hammadde maliyetlerini yükseltirken, satış fiyatlarını aynı oranda arttırmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmayla restoranlarda gerçekleşen tedarik zinciri sürecinde hedef maliyetleme yöntemini kullanarak literatüre katkı sağlanmıştır. İlâveten tedarik zinciri sürecinde maliyetlemede restoranların kullanabileceği bir karar modeli oluşturulmuştur.

* Bu çalışma Anadolu Üniversitesi tarafından desteklenen 1808E284 no'lu bilimsel araştırma projesinden üretilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, Tedarik Yönetimi, Fast Food, Maliyet Kontrolü.

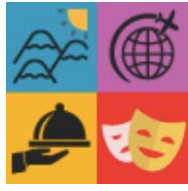
Makale Gönderme Tarihi: 30.06.2023

Makale Kabul Tarihi: 05.09.2023

Önerilen Atıf:

Özgür Göde, M. ve Ekerğil, V. (2023). Restoranlarda Tedarik Yönetimi Temelinde Hedef Maliyetleme: Fast Food Restoranı Örneği, *Türk Turizm Araştırmaları Dergisi*, 7(3): 480-500.

© 2023 Türk Turizm Araştırmaları Dergisi.



Journal of Turkish Tourism Research

2023, 7(3): 480-500.

DOI: [10.26677/TR1010.2023.1288](https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1288)

ISSN: 2587-0890 Journal Homepage: <https://www.tutad.org>



RESEARCH PAPER

Target Costing Based on Supply Management in Restaurants: The Case of Fast-Food Restaurant

Assistant Prof. Dr. Merve ÖZGÜR GÖDE, Anadolu University, Faculty of Tourism, Eskişehir, e-mail: merveozgurgode@anadolu.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7315-4284>

Prof. Dr. Vedat EKERGİL Anadolu University, Distance Education Faculty, Eskişehir, e-mail: vekergil@anadolu.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6790-8529>

Abstract

One of the ways to provide standard service for restaurants is to use raw materials of the same quality. Supply chain management is important in these shelters. If the supply chain is at any age, its costs need to be considered. The use of target costing method supply chain management is one of the contemporary costing methods. In this context, it is aimed to determine the costs of supply chain costs in service providers, and to establish the decision model according to the method of targeting the costs of the delivery chain in fast food restaurants that do not contain this, considering that target costs can be used. In the study, the equipment cost analysis of a fast-food business was carried out within the scope of case study. Since the fast-food business examined in the study is a franchise business, the closure of the supply chain is managed by the main business. However, in order to reach the targeted profit of this enterprise, the prices of supplied raw materials, which are not very demanded, have been increased, but to the extent that the sales prices have not increased at the same rate. In this study, a literature contribution has been made by using the supply chain process target costing obtained in the objectives. In addition, the cost of the supply chain is a model for deciding the use of restaurants.

Keywords: Target Costing, Supply Management, Fast Food, Cost Control.

Received: 30.06.2023

Accepted: 05.09.2023

Suggested Citation:

Özgür Göde, M. and Ekerkil, V. (2023). Target Costing Based on Supply Management in Restaurants: The Case of Fast-Food Restaurant, *Journal of Turkish Tourism Research*, 7(3): 480-500.

© 2023 Türk Turizm Araştırmaları Dergisi.

GİRİŞ

Küreselleşmenin ortaya çıkışı, teknolojinin gelişimi ve bilinçli müşterilerin artması yiyecek içecek işletmeleri için rekabet ortamının artmasına neden olmuştur. İşletmeler müşterilerinin ihtiyaçlarını karşılarken onları mutlu etmek için yer aldıkları değer zinciri içindeki bütün üyelerle (tedarikçi, üretici, perakendeci vb.) işbirliği içinde olmaya çalışmaktadırlar (Özdemir, 2005: 87). İşletmelerin bağlı olduğu pazarda rekabet edebilmek için, hammadde tedarik sürecini ve bu süreçten kaynaklanan maliyetleri etkin olarak yönetebilmeleri gerekmektedir. Bu noktada işletmeler için tedarik zinciri çok önemli olmaktadır. Tedarik zinciri süreci ve sistemi işletme türüne göre farklılık göstermekte ve hem hizmet hem de üretim işletmelerinde kullanılabilir (Ganeshan, 1995). Tedarik zinciri, hammadde temini yapan, üretimi gerçekleştiren ve nihai ürünleri müşterilere dağıtan, üretici ve dağıtıcıların oluşturduğu bir ağıdır (Lee ve Billington, 1992: 66). Tedarik zinciri; bir ürün ya da hizmetin tasarımından başlayıp üretimi ile devam eden ve üretim döngüsünü kapsayan faaliyetler dizisidir (Acar ve Köseoğlu, 2016: 45). Tedarik zinciri işletmenin türüne, bulunduğu pazara ve üretilen ürüne göre değişkenlik göstermektedir.

Tedarik zinciri yönetimi ise malzeme ve ürünlerin, temel hammadde arzından nihai ürün aşamasına kadar yönetimini kapsayan; işletmelerin tedarikçi değerlendirme sürecinden, rekabet avantajı sağlayacak teknolojiye nasıl yararlanacağı üzerine odaklanan ve geleneksel işletme içi faaliyetleri, optimizasyon ve etkinlik ortak gayesi ile ticari ortaklıklar kurarak yayan bir yönetim felsefesidir (Tan vd., 1998: 2). Tedarik zinciri yönetimi, üretilen malzemelerin tedarikçiden üreticiye ulaşana kadar olan tüm süreçlerin birbiri ile ilişkilendirilmesidir (Lambert ve Cooper, 2000).

Rekabet koşulları, teknoloji, ürün, müşteri ve benzeri çevre koşulları maliyetlerin yapılarında değişime neden olmuştur. Maliyetlerin yapılarında meydana gelen değişim geleneksel maliyet yönteminin eksikliklerini ortaya çıkarmıştır. Hedef maliyetleme kavramı da çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biridir. Hedef maliyetleme gelecekteki maliyetlerin ne olması gerektiğini planlayan uzun vadeli bir maliyetleme stratejisidir (Türk, 2013). Tedarik zinciri yönetimi beraberinde bazı maliyetleri getirmektedir. Bu maliyetlerin işletme yönetimi kararları doğrultusunda doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir. İşletmeler bunun için çeşitli maliyetleme yöntemlerini kullanabilmektedir.

Yiyecek içecek işletmeleri müşterilerine hizmet sunabilmek için hem üretim hem de hizmet faaliyetlerini birlikte yürütmektedir. Yiyecek içecek işletmelerinin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan toplam maliyetler ortak maliyet niteliğindedir ve ortak maliyetin menü kalemlerine dağıtılmasında önemli sorunlar yaşamaktadır. Sektörde toplam maliyetin menü kalemlerine dağıtımında "hammadde maliyeti" esas alınmaktadır. Ancak ortak maliyetin dağıtımında direkt işçilik, diğer üretim maliyetleri ve faaliyet giderleri göz ardı edilmektedir. Menü kalemlerinin fiyatlarının değişimine müşteriler oldukça duyarlıdır. Bu nedenle bir menü kaleminin maliyete dayalı olarak fiyatın belirlenmesi veya değiştirilmesi yaklaşımdan genellikle kaçınılmaktadır. Bu durumda menü kalemleri üzerine maliyetlerin doğru bir şekilde dağıtılması ve fiyat temelli maliyetin belirlenmesi yiyecek içecek işletmeleri için son derece önem arz etmektedir. Özellikle fast food işletmelerinde tedarik zinciri sistemi ortamında maliyetleme ve fiyatlamanın belirlenmesinde, hedef maliyetleme kullanılabilir.

Bu bağlamda araştırmanın temel amacı; fast food işletmelerinde tedarik zinciri maliyetlerini hedef maliyetleme yöntemine göre ortaya koyarak, işletmenin menü kalemi bazında maliyet belirlemesine yönelik karar modeli oluşturmaktır.

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Fast Food İşletmelerinde Tedarik Zinciri Yönetimi

Fast food işletmelerinde müşteri memnuniyetinin sürekli üst düzeyde tutulma çabası kaliteli hammadde, nitelikli personel ve sorunsuz işleyen bir faaliyet zincirini zorunlu kılmaktadır. Kaliteli hammadde iyi bir tedarik sistemiyle mümkün olmaktadır. Belirli bir tedarikçisi olan ve belirli standartlar doğrultusunda satın alma yapan işletmeler hizmetlerinde de standardı yakalayabilir. Fast food işletmelerinde müşteri memnuniyeti standart hizmet kalitesine bağlıdır. Bu nedenle fast food işletmeleri için etkin bir tedarik zinciri yönetimi kurulmalıdır. Tedarik zinciri yönetiminde maliyetler; üretim öncesi maliyetler, tedarik maliyetleri, stok bulundurma maliyetleri, üretim maliyetleri ve üretim sonrası maliyetler maliyetlerini içermektedir (Elağöz, 2006). Söz konusu tüm maliyetlerin işletme politikasına uygun bir maliyet yöntemi ile hesaplanması ve ürün maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Fast food işletmeleri rekabetin yoğun olduğu bir pazara sahiptir. Bu durum fiyatların düşmesine neden olurken maliyetlerin artmasına sebep olabilmektedir. Fast food işletmeleri artan maliyetleri azaltabilmek için gereksiz maliyetleri ayrıştırarak daha gerçekçi maliyetler belirleme yoluna gidebilmektedir. Rekabetçi pazarlarda gelecekte ortaya çıkacak maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi hedef maliyetlemeyi kullanmayı gerektirebilmektedir. Bu bağlamda fast food işletmelerinin tedarik zinciri maliyetleri rekabet avantajı sağlamak için hedef maliyet yönetimine göre hesaplanabilir. Tedarik zinciri yönetimi birçok faaliyeti kapsamaktadır. Tedarik zinciri maliyetleri ise işletmelerin madde ve malzemelerin sağlanması, ürün/hizmete dönüştürülmesi ve müşteriye dağıtılması sırasında yaptığı faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır (Okutmuş ve Ergül, 2013).

Fast food işletmelerinde birleşik üretim sürecinde ürünler üretilmektedir. Bu nedenle bu tür işletmelerde birbirine benzeyen birçok farklı ürün çeşidi bulunmaktadır. Bu ürünlerin üretilmesi aşamasında hammadde ve malzeme temini sağlayan tedarikçiler çok önemlidir. Mutfakta üretim çoğunlukla sipariş sonrasında yapılmaktadır. Sadece bazı yiyeceklerin üretiminde ön pişirme ve hazırlık yapıp bekletilmektedir. Bu bağlamda mutfağın talepleri en hızlı şekilde, doğru miktarda sağlanmalıdır. Fast food işletmeleri küçük ya da orta büyüklükte işletmeler olması nedeniyle çok fazla tedarikçiye sahip değildir. Genellikle belirli başlı tedarikçilerle çalışmaktadır. Tedarikçi seçimi sadece ürünün kalitesini ve sürekliliğini değil, aynı zamanda üretim maliyetlerini, ürünün fiyatını ve işletmenin kârlılığı doğrudan etkilemektedir.

Fast food işletmeleri temelde müşterilerin yeme içme ihtiyacını sağlayan bunun yanında müşterilerin sosyalleşmesini sağlayan tek başına ya da bir konaklama tesisine bağlı olarak faaliyet gösteren işletmelerdir. Fast food işletmeleri sundukları hizmete, hizmet verdikleri müşteri türüne göre, ticari amacı olup olmamasına göre gibi birçok özelliğe göre sınıflandırılabilir. Genel olarak hizmet işletmesi olarak kabul gören yiyecek içecek işletmelerinin mutfak departmanında hammaddeler işlenerek üretim de yapılmaktadır. Bu yönüyle fast food işletmeleri üretim işletmesi olarak nitelendirilebilir. Fast food işletmeleri müşterilerin değişen isteklerini karşılamak amacıyla fazla ürün çeşidi üretmektedir. Hem içecek hem de yiyecek sunulması da ürünlerin sayısını arttırmaktadır. Müşteri sipariş vermesi ile üretim ve hizmet sunulması başlamaktadır. Bu yönüyle fast food işletmelerinde üretim ve tüketim aynı andadır. Aynı zamanda bu tür işletmelerde üretilen ürünlerin kısa sürede tüketilmesi gerekmektedir. Çünkü bu işletmelerde üretilen ürünler çoğunlukla dayanıksızdır. Tüm bu özellikler dikkate alındığında fast food işletmelerinde tedarik sürecinin çok önemli olduğu görülmektedir.

Fast food işletmelerine yönelik çalışmalara bakıldığında çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir (Sarıoğlan, 2017; Şengül, 2017; Sarıoğlan ve Arslan, 2020).

Şengül (2017) yiyecek içecek işletmelerinde tedarikçi sürecini yöresel mutfaklar üzerinden değerlendirmiştir. Çalışma sonucunda yerel tedarikçilerin yiyecek içecek işletmeleri tarafından daha fazla tercih edildiği ve tedarik süreçlerinden memnuniyet düzeylerinin oldukça yüksek olduğu ortaya çıkmıştır.

Sarioğlan (2017) yiyecek-İçecek işletmelerinde tedarik zinciri yönetimi kapsamında SCOR modelinin etkin şekilde uygulanabilirliğine yönelik bir çalışma yapmıştır. Çalışma sonucunda yiyecek-İçecek işletmelerine tedarik zinciri yönetimi kapsamında SCOR modelin uygulanabilirliği ve uygulanabilirliğin sağlanması durumunda verimlilik düzeyinde kayda değer artışlar sağlanabileceği ortaya çıkmıştır.

Sarioğlan ve Arslan (2020) yaptıkları çalışmada yiyecek içecek işletmelerinde MOORA yöntemi ile tedarikçi seçiminin uygulanabilirliği tartışmışlardır. Çalışma sonucunda yöntemin yiyecek içecek işletmeleri için uygun olduğu ortaya çıkmıştır.

Tedarik zincirinde maliyetleme yöntemleri şu şekilde sıralanabilir (Akgün, 2004: 72): Direk ürün karlılığı, toplam mülkiyet maliyeti, etkin üretici tepkisi, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme. Genel olarak bakıldığında tedarik zinciri yönetimiyle hedef maliyetleme ve faaliyete dayalı maliyetleme kullanıldığı görülmektedir (Yükçü ve Gönen, 2008; Okutmuş ve Ergül, 2013).

Yiyecek İçecek İşletmelerinde Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme yöntemi bir çağdaş maliyet yöntemidir. Bu yöntem ile işletmeler istedikleri karı elde etmek için maliyetlerini ayarlarlar. Hedef maliyetleme yöntemi yakın zamanlarda 1970'li yıllarda kullanılmaya başlamıştır. Bu maliyet yönteminde temel yaklaşım bir mamulün maliyeti gerçekleştikten sonra azaltmak yerine maliyetler gerçekleşmeden onlar üzerinde etki sağlamaktır (Erden, 1999: 99). Hedef maliyetlemede maliyetler hedeflenen satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılması ile bulunmaktadır (Gökçen, 2003). Hedef satış fiyatı rakip ürünlerin fiyatları ile müşteri grubunun ödeme istek ve gücü değerlendirildikten sonra ortaya çıkan alıcıların ürüne verdikleri algılanan değere göre belirlenen satış fiyatıdır (Atkinson vd., 1997; Yükçü, 1999). Hedef kâr marjı ise kar analizleri yapılarak belirlenmektedir. Hedef kar marjı belirlenirken genellikle satışların karlılık oranı kullanılmaktadır. Hedef maliyetleme altı temel ilkeye dayanmaktadır. Bu ilkeler şunlardır (Kaya, 2010):

1. Fiyata göre maliyetleme
2. Müşteri odaklı maliyetleme (Tüketiciler Üzerinde Yoğunlaşma İlkesi)
3. Tasarım odaklı maliyetleme (Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma İlkesi)
4. Geniş kapsamlı katılım
5. Yaşam dönemine odaklanma
6. Değer zinciri ilişkisi.

Hedef maliyetleme sürecine başlamadan önce işletmeler öncelikle hedef satış fiyatını belirlemektedir. Bu aşamayı bağlı buldukları pazardaki tüketici özelliklerini dikkate alma takip etmektedir. Bu noktada tüketicilerin istekleri ve ihtiyaçları göz önüne alınır. Hedef maliyetlemede ürün ve süreç tasarımı da önemlidir. Hedef maliyet yöntemini tercih eden işletmeler tasarım ve imalat mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanmaktadır (Kaya, 2010). Bu durum hedef maliyetlemenin uygulanabilmesi için geniş bir katılım sağlanması gerektiğini vurgulamaktadır. Yöneticiler bir ürünün tüm yaşamı boyunca oluşturacağı maliyetleri yönetmek istemektedirler. Yaşam dönemine odaklanma yaklaşımında ürünün sadece üretim maliyetleri

değil karşılaşılabilecek tüm maliyetler göz önüne alınmaktadır. Değer zinciri ilişkisi ise ürünün tasarımıyla başlayan ve satış sonrası süreci de kapsayan faaliyetlerin tümüdür.

Yiyecek içecek işletmeleri hizmet işletmesi olmaları nedeniyle sunulan hizmete olan talebin belirlenmesi üretim işletmelerinden farklı ve karmaşık ilerleyebilmektedir. Genellikle standart üretimin yapıldığı üretim işletmelerinde hedeflerin belirlenmesi daha kolay olabilirken yiyecek içecek işletmelerinde bu süreç daha zor olabilmektedir. Yiyecek işletmelerinde hedefler her bir yemeğin kalite unsuru dikkate alınarak yapılabilecek satış, kullanılacak birim malzeme miktarı, satış hasılatı ve maliyet rakamları üzerinden belirlenmektedir (Tandoğan ve Şahin, 2014).

Hedef maliyetleme turizm işletmelerinde de kullanılan ve bu alanda çalışmalar yapılan bir alan olmuştur (Alpkan, 2012; Koşan ve Geçgin, 2013; Okutmuş ve Ergül, 2013; Köroğlu, 2013; Acar ve Şenol, 2014; Çolak, 2018; Bilici ve Tuncer, 2019; Aracı, Arısoy ve Dalgar, 2020).

Koşan ve Geçgin (2013) hedef maliyetleme sisteminin bir yiyecek işletmesinde menü analizi ile beraber uygulanabilirliğini test etmeyi amaçladıkları çalışmalarında müşteri beklentileri doğrultusunda porsiyon miktarlarının belirli oranlarda azaltılarak hedef maliyet sisteminin kullanılabilirliğini bulmuşlardır. Okutmuş ve Ergül (2013) konaklama işletmeleri üzerine yaptıkları çalışmalarında konaklama işletmelerinin küresel rekabet ortamında pazar payını koruyarak faaliyetlerini devam ettirebilmek ve belirli bir kar düzeyine ulaşabilmek için belirlenen hedef maliyet çerçevesinde maliyetlerini düşürmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Acar ve Şenol, (2014) konaklama işletmelerinde hedef maliyetlemenin uygulandığını fakat bunun farklı adlarla kullanıldığını tespit etmişlerdir. Hedef maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetlemenin beraber kullanıldığında birbirlerine uygun veri sağladıkları görülmektedir. Otel işletmelerinde hedef maliyetleme yöneticilerin karar almasına yardımcı olması yönüyle de değerlendirilmiştir.

Konaklama işletmelerinde müşteri değer algısı ve hedef maliyet arasındaki ilişki düzeyleri inceleyen Bilici ve Tuncel (2019) çalışmanın sonucunda konaklama işletmesi hedeflediği maliyet seviyesine ulaşmak için müşteri değer algısını hedef maliyetleme sürecine dahil etmesi gerektiğini bulmuşlardır. Aracı vd., (2020) zaman temelli faaliyete dayalı maliyetleme ile hedef maliyetlemeyi birlikte otel işletmelerinde kullanmışlardır. Çalışmanın sonucunda zaman temelli faaliyet dayalı maliyetleme yönteminde atıl kapasitenin göz önünde bulundurulmasından ötürü hedef maliyetlemenin daha doğru hedef maliyet verisi sağladığı ve dağıtım anahtarı seçiminde kolaylık sağladığı tespit edilmiştir. Karataş vd., (2020) hedef maliyet yöntemi ile otel işletmelerine stratejik maliyet yöntemi geliştirmişlerdir. Çolak ve Koşan (2021) her şey dâhil sistemde hizmet veren bir otel işletmesinde fiyat duyarlılık ölçümü ve kalite maliyetleri yönetiminin hedef maliyetleme sürecine entegrasyonu ile maliyetlerde ve kârlılıkta ortaya çıkabilecek muhtemel değişimleri tespit etmeyi amaçladıkları çalışmada ek yatırım gerektirmeden sunulan kalitenin iyileştirilebileceği sonucuna ulaşmışlardır. Kurtlu ve Dumaner (2022) çalışmalarında konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yöntemini maliyet minimizasyonu amacıyla kullanmışlardır.

Bu çalışmaların yanında hedef maliyetlemenin yiyecek içecek işletmelerinde kullanılmasına yönelik çalışmalarda az da olsa bulunmaktadır (Koşan ve Geçgin, 2013; Şahin ve Tandoğan, 2014; Güler ve Helhel, 2018; Sharaf-Addin, 2021).

Koşan ve Geçgin (2013) yaptıkları çalışmada hedef maliyetleme sisteminin bir yiyecek işletmesinde menü analizi ile beraber uygulanabilirliğini görmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda müşteri beklentileri doğrultusunda porsiyon miktarlarının belirli oranlarda azaltılarak hedef maliyet sisteminin kullanılabilirliği görülmüştür. Şahin ve Tandoğan (2014) hedef maliyetleme ve standart reçeteler üzerine yaptıkları çalışmalarında yiyecek içecek işletmelerinin stratejik karar alırken hedef maliyetlemeyi kullanabileceklerini tespit etmişlerdir. Aynı zamanda standart reçeteler üzerinden yapılan hedef maliyetleme uygulamasının maliyet kontrolü sağladığı da ortaya çıkmıştır. Güler ve Helhel, (2018) hedef maliyetleme ve kaizen

maliyetlemeyi beraber kullandıkları çalışmalarında menü maliyetlerinin azaltılıp azaltılmayacağını belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucuna göre hedef maliyetleme ile hesaplanan maliyetlerin geleneksel maliyetlerden daha olduğu ortaya çıkmıştır. Samuel ve Juliana (2019) hedef maliyetleme tekniğini Nijerya'daki yiyecek içecek üretim tesislerine uygulamıştır. Çalışma sonucunda yöneticilere daha karlı olabilmek için hedef maliyetleme ve ürün maliyetlerini gerçek iş durumlarına uygulamada etkili olmaları tavsiye edilmiştir. Sharaf-Addin (2021) Suudi Arabistan'daki yiyecek içecek işletmelerine yönelik hedef maliyetleme ve tedarik zinciri yönetimi çalışması yapmıştır. Çalışma sonucunda şirket stratejisinde ürün maliyetlerinin, kalitesinin ve işlevselliğinin önemli olduğu vurgulanmıştır.

Günümüzde küreselleşmenin artması, müşteri beklentilerinin gelişmesi, rekabetin artması gibi konular yiyecek içecek işletmelerinde tedarik zincirlerinin yönetimini önemli bir hale getirmiştir. Fast food işletmelerinde genellikle yarı mamul halinde olan ürünlerin kullanması sebebiyle tedarik zinciri yönetimi özenle dikkat edilmesi gereken bir konu olmaktadır. Tedarik zinciri yönetimi, üretilen malzemelerin tedarikçiden üreticiye ulaşana kadar olan tüm süreçlerin birbiri ile ilişkilendirilmesidir (Lambert ve Cooper, 2000). Tüm bu süreçlerin içinde yer alan maliyetleme aşamasında hedef maliyetlemenin kullanılması fast food işletmelerine önemli bir katkı sağlayacaktır.

YÖNTEM

Fast food işletmelerinde tedarik zinciri maliyetlerini hedef maliyetleme yöntemine göre ortaya koyarak, işletmenin menü kalemi bazında maliyet belirlemesine yönelik karar modeli oluşturmayı amaçlayan bu çalışmada örnek olay incelemesi yapılmıştır. Örnek olay incelemesi, bir iş ya da olay ile ilgili gerçek verilerin kullanılarak, durumla ilgili çözüm üretilmesi sürecidir (Yin, 2009). Örnek olay incelemesinin uygulanış biçimi nicel, nitel ya da her ikisi de olabilir. Vakalar gerçek durumlara bakılarak detaylandırılır. Bu çalışmada tek bir işletmenin faaliyetlerini tek bir zaman dilimi içerisinde derinlemesine olarak incelemeye imkân vermesi sebebiyle örnek olay incelemesi tercih edilmiştir. Böylelikle söz konusu yiyecek içecek işletmesinde konunun uygulanabilirliğini tespit edebilme olasılığı doğmaktadır. Ayrıca araştırmanın amacı doğrultusunda gerekli olan maliyet bilgileri işletmede derinlemesine ve detaylı bir araştırma neticesinde sağlanabildiğinden örnek olay incelemesi kullanılmıştır.

Çalışmada öncelikle Eskişehir il merkezindeki fast food restoranları belirlenmiştir. Bu çalışmada Eskişehir'de bulunan ve franchise olarak hizmet veren bir fast food restoranda çalışılmıştır. Araştırma planı dâhilinde bir yiyecek içecek işletmesinden veriler toplanmıştır. Bu çalışmada kullanılacak veri toplama yöntemi olarak dokümanlardan faydalanılmıştır. Bu bağlamda fast food restoranın maliyet ve tedarikçi verileri ayrıntılı olarak incelenmiştir. Fast food işletmesi ve ana (tedarikçi) işletme maliyetlerini belirlerken ve maliyet kontrolü yaparken ne ölçüde "hedef maliyetleme" yaklaşımını ne ölçüde kullandığı tespit edilmeye çalışılmıştır. İşletmenin maliyet analizine yönelik işlemlerde Office programlarından Excel kullanılmıştır. Araştırmada cari ay olarak Mayıs 2021 seçilmiştir.

Çalışmanın veri analizinde maliyet analizi yapılmıştır. Bu çalışmada maliyet analizi tekniği olarak *hedef maliyetleme yöntemi* kullanılmıştır. Hedef maliyetleme yöntemi ile hedef satış fiyatı ve hedef kâr marjı tespit edilmiştir. Hedef satış fiyatı rakip ürünlerin fiyatları ile müşteri grubunun ödeme istek ve gücü değerlendirildikten sonra ortaya çıkan alıcıların ürüne verdikleri algılanan değere göre belirlenen satış fiyatıdır (Atkinson vd., 1997; Yükçü, 1999). Hedef kâr marjı ise kar analizleri yapılarak belirlenmektedir. Hedef kâr marjı belirlenirken genellikle satışların karlılık oranı kullanılmaktadır.

BULGULAR

Maliyet analizine ilişkin bulgular üç aşamada verilmiştir. Öncelikle işletmenin tedarik ve sipariş sürecine yönelik bulgular verilmiş daha sonra tedarik maliyeti ve fiyatna yönelik bulgular ortaya koyulmuştur.

Tedarik ve Sipariş Sürecine Yönelik Bulgular

Tablo 1’de bir fast food şirketinin tedarik yönetimi kapsamında ay içinde vermiş olduğu siparişleri planlanması gösterilmektedir. Stoklar; yiyecek, içecek, kâğıt, temizlik ve oyuncak boyutlarıyla gerçekleştirilmektedir. İşletmenin sunduğu hizmeti kaliteli, zamanında, üretim sürecini aksatmaması ve müşteri memnuniyetinde bir azalma yaşamaması için; işletme stokun sipariş edilmesi ile teslimi arasındaki zaman aralığında yeterli stok miktarına sahip olması gerekmektedir. Uygulamaya katılan fast food işletmesinde haftada iki kez sipariş verilebilmektedir. Örneğin işletmenin 08 Mayıs 2021 Cumartesi günü saat 13:00’e kadar ilk siparişini vermesi durumunda, verilen siparişin ana tedarikçi tarafından işletmeye teslimi 12 Mayıs 2021 Çarşamba günü gerçekleşmektedir. İşletme bir sonraki siparişini 15 Mayıs 2021 Cumartesi günü verilecektir ve bu sevkiyatın teslimi de 19 Mayıs 2021 Çarşamba günü gerçekleşecektir. Böyle bir durumda 08 Mayıs 2021 tarihinde yapılacak siparişin 12 – 19 Mayıs 2021 tarihleri arasında üretim sürecini yönetecek şekilde verilmelidir. Ayrıca şirket politikası gereği verilen siparişlerin herhangi bir lojistik aksama veya tedarik sıkıntısı yaşanması gibi sorunlarla karşılaşılmasına yönelik bir önlem olarak tampon (emniyet) stoku uygulaması da söz konusudur. Tampon stok uygulaması, işletme yönetici sipariş verirken, talep ettiği sipariş miktarının %20 fazlası olarak tanımlanmaktadır. Bu durum Tablo 1’de [4] Kullanılması Beklenen Miktar sütununda formül içinde gösterilmektedir. Uygulamada %20 fazla sipariş verme yaklaşımının kullanılabilirdiği gibi, verilen siparişe ek bir veya iki günlük sipariş miktarı da eklenerek sipariş verildiği görülmektedir.

Tablo 1. Beklenen Satışlara Göre Sipariş Verme

YAPILAN SATIŞ BRÜT		500.000 TL [A]	Sipariş Tarihi	08/05/2021		
TAHMİNİ BEKLENEN SATIŞ		120.000 TL [B]	Geçerlilik Tarihi	14/05/2021		
Ürün	Koli İçi Adedi [1] (Veri)	Envanter Kullanımı [2]	100 TL Kullanım Dağılımı [3] [3]=[2]/[A]*100	Kullanılması Beklenen Miktar [4] [4]=([2]*[B])/100*1,2	Dönem Başı Stok Miktarı [5] (Veri)	Koli Bazında Sipariş Miktarı [6] [6]=([4]-[5])/[1]
PRO	200	2020	0,4	581,8	100,0	2,4
ET-1	132	2880	0,6	829,4	136,0	5,3
ET-2	144	2980	0,6	858,2	145,0	5,0
ET-3	288	6218	1,2	1790,8	300,0	5,2
ET-4	240	6150	1,2	1771,2	295,0	6,2
ET-5	144	500	0,1	144,0	24,0	0,8
TAVUK-1	144	453	0,1	130,5	22,7	0,7
TAVUK-2	108	54	0,0	15,6	2,6	0,1
TAVUK-3	174	15525	3,1	4471,2	743,2	21,4
TAVUK-4	200	4212	0,8	1213,1	202,0	5,1
TATLI-1	20	590	0,1	169,9	28,0	11,8
DONDURMA	200	247	0,05	71,1	11,5	0,3
İÇECEK-1	20	1200	0,2	345,6	57,0	14,4

Tablo 1'in temel amacı restoran yöneticisinin sipariş vermesine yardımcı olmaktadır. Bu kapsamda geçmiş ayın gerçekleşmiş brüt satış tutarı [A] ve bu satışların ay içinde her bir malzeme/yarı mamulden ne kadar miktarda kullanıldığı [2] verisi baz alınmaktadır. Ayrıca gerçekleşmiş geçmiş ayın brüt satış gelirleri 100 TL baz satış değerine göre [3] nolu sütunda hesaplanır. Böylece 100 TL'lik satış yapılmış olsaydı, dönemde her bir malzeme/yarı mamulden ne kadar sipariş vermesi gerektiğini belirlenir. Her ay brüt satış değeri değişeceği için, 100 TL'lik karşılığı ürün satış tutarı yenilenmektedir.

İlgili brüt satışların hangi ürünlerden yapıldığı ve bunların miktarları Envanter Kullanım (gün) [2] kısmına restoran yöneticisi tarafından gerçekleşmiş mal dökümlerine bağlı olarak veri girişi yapılır. Geçmiş dönemin brüt satışlar ve satış miktarları baz alarak hesaplanan değerler kullanılarak, yeni dönemde yapılması planlanan tahmini brüt satış değerine [B] göre cari dönemde Kullanılması Beklenen Miktar [4] yazılım tarafından hesaplanmaktadır. Sipariş verilen dönem içinde kullanılması beklenen miktar hesaplandıktan sonra, restoran yöneticisi deposunda mevcut olan malzeme/yarı mamul miktarları içindeki emniyet stoku miktarını [5] depo sayımı yaparak tespit etmektedir. Söz konusu dönem başı stok miktarı sipariş tarihi ile sipariş teslim alınma tarihi arasında kullanılması gereken miktarı içermemektedir. Dönem başı stok miktarı, yapılan siparişin teslim alınması sırasında depoda kalması planlanan miktar olması nedeniyle, yeniden sipariş edilmesine gerek olmayan emniyet stoklarıdır.

Kullanılması beklenen miktardan dönem başı stok miktarı çıkartılarak sipariş edilmesi gereken stok miktarı tespit edilir ve bu değer Koli İçi Adet [1] sayısına bölünerek Koli Bazında Sipariş Miktarı [6] belirlenir.

Sipariş miktarı belirlenirken; bayram, özel günler, mevsim etkisi, sömestri tatili, pandemi koşulları gibi unsurlar göz önünde bulundurulması gerekir. Bu günleri içeren sipariş dönemlerinde verilen sipariş miktarlarında %20'lik emniyet stok miktarında artış veya azalışlar yapılabilmektedir.

İşletme dönem içindeki tedarik yönetimini gerçekleştirirken, dönem sonlarında da bu veriyen Gelir Tablosunun maliyetinde kullanılmaktadır. Gelir Tablosunda yer alan satışların maliyeti değerinin hesaplanmasında Tablo 2'de yer alan stok hareketleri Tablo 1'den yararlanılarak oluşturulmaktadır.

Tablo 2. Gelir Tablosunda Satışların Maliyeti ve Stok Kontrolü

BRÜT CİRO (KDV Hariç Toplam Ciro)	526.402,00	
NET SATIŞLAR (KDV Hariç Toplam Ciro)	500.000,00	%100
ÖNCEKİ AY KAPANIŞ ENVANTERİ-YİYECEK	37.000,00	%7,40
ÖNCEKİ AY KAPANIŞ ENVANTERİ-KAĞIT	9.800,00	%1,96
ÖNCEKİ AY KAPANIŞ ENVANTERİ-OYUNCAK	2.200,00	%0,44
ÖNCEKİ AY KAPANIŞ ENVANTERİ-TEMİZLİK	1.600,00	%0,32
MAL GİRİŞLERİ-YİYECEK	184.000,00	%36,80
MAL GİRİŞLERİ-KAĞIT	18.000,00	%3,60
MAL GİRİŞLERİ-OYUNCAK	1.250,00	%0,25
MAL GİRİŞLERİ-TEMİZLİK	2.400,00	%0,48
AY SONU KAPANIŞ ENVANTERİ - YİYECEK (-)	-42.000,00	-%8,40
AY SONU KAPANIŞ ENVANTERİ - KAĞIT (-)	-8.150,00	-%1,63
AY SONU KAPANIŞ ENVANTERİ - OYUNCAK (-)	-1.100,00	-%0,22
AY SONU KAPANIŞ ENVANTERİ - TEMİZLİK (-)	-1.500,00	-%0,30
İŞÇİ YEMEKLERİ - YİYECEK (-)	-4.200,00	%0,84
ATIK - YİYECEK (-)	-2.290,00	%0,46
Oyuncak artı/eksi	-94,00	
BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI		%42,00

Tablo 2’de yer alan satışların maliyeti değeri; dönem başı stokları ile mal alışları toplamından dönem sonu stoklarının çıkarılması sonucu elde edilmektedir. Bu değer hedef maliyetleme sisteminin uygulanmasında son derece önemli bir performans değeridir. Hedef maliyetleme sisteminde ulaşılmak istenen işletme karının elde edilip edilemediğine ilişkin kanıt, gelir tablosunda gösterilmektedir. İşletme, hedeflediği brüt satış karı %42 ise, ana hizmetini sunmak için katlandığı maliyetleri hedef doğrultusunda yönettiği sonucuna ulaşılır. Ancak bu oran hedeflenen oranın üzerinde veya altında çıkması durumunda işletme yönetiminin durumu değerlendirmesi gerekmektedir.

Brüt satış karının %44 olması durumunda, işletmenin beklenen hedefine ulaşması bir başarı olarak değerlendirilirken, bu sonucu etkileyen net satışların ve satışların maliyetinin yeniden gözden geçirilmesinde fayda bulunmaktadır. “Satış iadesinin azaltılmasında bir başarı söz konusu mu?”, “Atık yönetiminde hedeflenen başarının altına inilmiş mi?”, “Dönemler arası personel yemek maliyetlerinde güncellemeler yapılmakta mıdır?”, “Satış fiyatı ile hammadde maliyeti artış oranları arasında denge devam etmekte midir?” gibi bir soruların yeniden kontrol edilmesinde yarar vardır.

Brüt satış karının %41 olması durumunda ise, işletmenin hedeflerine ulaşamadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu sonuç iki temel değişkenin incelenmesini gerekli kılmaktadır. Net satışlar ve satışların maliyeti. Özellikle fast food işletmelerinde gözden kaçan önemli bir unsurlar; temizlik, personel yemekleri, atık ve kâğıt maliyetleridir. Bu maliyetlerin yeniden gözden geçirilmelidir. Ancak işletmenin hedeflerine ulaşmak için koymuş olduğu standartlar genellikle yüzdeye dayandırılır. Tablo 2’de örneklendirilen oranlarda yiyecek maliyeti %37,10’dur. Eğer hedeflenen oran %36 iken bu sonuca ulaşılmışsa, bu durumda Tablo 1’deki yiyecek kalemlerinin hangisinde hedeften sapıldığının araştırılması gerektirir.

Hedeflenen Maliyete Dayalı Tedarik Maliyete Yönelik Bulgular

Ana işletme tüm tedarik sürecini ve stokları kontrolü altında tutmaktadır. Bu nedenle alt tedarikçilerden (üretici) sağladıkları sonucunda ortaya çıkan maliyeti ve üst tedarikçilerine (restoran ve diğer işletmeler) sağlayacağı hammadde / yarı mamullerin hem maliyeti ve satışları sonucunda elde edecekleri gelirleri yönetmek istemektedir. Bu amaçla alt tedarikçilerini ya kendi bünyesindeki işletmeler haline getirmekte ya da yapılan sözleşmeler ile sahip olduğu bir işletme gibi çalışan bağımlı işletmelere dönüştürmektedir. Bu kapsamda son müşteriye satış yapan kendi bünyesindeki ve franchise işletmelerin potansiyel satış miktarlarını ve satış gelirlerini öncelikle hedef maliyet ve hedef gelirlerini belirlemektedir. Bu hedeflerde ortaya çıkan sapmalar; ana işletmeyi, üreticileri ve restoranları etkilemektedir. Bu nedenle söz konusu sapmaları ortadan kaldırmak için lojistik, bakım, temizlik, işçi güvenliği, muhasebe gibi birçok tedarik süreci aşamasını kendi bünyesine entegre etmektedir.

Araştırmaya katılan fast food işletmesinin ürün karması incelendiğinde, ürün satışlarının %43,93’ünü “Menüler” grubu ile gerçekleştirmektedir. Menüler grubu, hem tek ürün olarak hem de kampanyalı ürünlerin oluşturulmasına da katkı sağlamaktadır. Menüler grubunda yer alan 75 üründen 20’si toplam satışların %40,8’ini ve Menüler grubu satışlarının %92,63’ünü oluşturmaktadır. Bu durum Tablo 3’te verilmektedir.

Tablo 3. Menüler Grubunun Üretim/Satış Miktarı ve Satış Tutarı İçindeki Payı

Ürün Adı	Menü Satış Miktarı %	Menü Satış Tutarı %	Toplam Satış %
M-01	%25,06	25,08	%10,63
M-02	%3,48	%4,48	%1,90
M-03	%3,09	%2,57	%1,09
M-04	%5,72	%6,98	%2,96
M-05	%0,23	%0,14	%0,06
M-06	%2,78	%2,36	%1,00
M-07	%7,81	%5,82	%2,47
M-08	%3,33	%2,88	%1,22
M-09	%2,63	%3,57	%1,51
M-10	%22,12	%20,98	%8,89
M-11	%3,71	%4,85	%2,06
M-12	%1,70	%1,73	%0,73
M-13	%3,09	%3,35	%1,42
M-14	%1,86	%2,05	%0,87
M-15	%0,77	%0,55	%0,23
M-16	%3,30	%1,45	%1,45
M-17	%1,47	%1,52	%0,64
M-18	%2,01	%1,91	%0,81
M-19	%0,46	%0,69	%0,29
M-20	%0,15	%0,11	%0,05
M-21	%1,01	%1,02	%0,43
Toplam	%93,86	%92,87	%40,80

Restoranın hammadde/yarı mamul siparişlerini verebilmesinde diğer önemli bir unsur kullanılan ürün standart reçeteleridir. Restoranın vereceği siparişlerde ürün miktarının yazılması ile birlikte reçetelerde yer alan miktarlarla eştirilmektedir. Böylece sipariş edilen ürünlere göre hangi hammaddelerden ne miktarda sipariş verilmesi gerektiği de ortaya konulmaktadır.

M-09 : Salata (21 gr), 4 dilim turşu, sos, 4 dilim peynir, 2 et, 1 ekme, patates kızartması (110 gr) ve içecek (kutu).

Örneğin M-09 kodlu ürün ana işletmeye sipariş olarak girilmesi durumunda aşağıdaki reçeteye bağlı olarak hammadde / yarı mamul / mamul bilgileri ortaya çıkmakta ve ana işletmeye sipariş olarak gitmektedir. Restoran müdürünün yapmış olduğu siparişlere bağlı olarak ortaya çıkan hammadde / yarı mamul / mamul taleplerine bağlı olarak gereksinim duyulan miktarlar ve bunlara bağlı olarak toplam maliyetler de belirlenebilmektedir. Tablo 4'te bu durum örnek olarak gösterilmektedir.

Tablo 4. Menüler Grubunda Kullanılan Bazı Hammaddelerin Birim Maliyetleri

Hammaddeler	Kasım 2020	Ocak 2021	Mayıs 2021	% Değişim
Izgara Tavuk But	0,30387	0,41211	0,39572	%30,2
Tavuk Hamburger Eti	0,23299	0,30396	0,28660	%23,0
Tavuk Kanat Eti	0,00250	0,00348	0,00399	%59,6
Tavuk Çocuk Hamburger Eti	0,11400	0,15420	0,14478	%27,0
Tavuk Büyük Et	0,16235	0,20874	0,19992	%23,1
Hamburger Eti	0,25439	0,30833	0,29649	%16,5
Biftek Burger Eti	0,68401	0,82873	0,79750	%16,6
Kaburga Eti	0,00775	0,00925	0,00781	%0,8
Büyük Hamburger Eti	0,61848	0,74962	0,72165	%16,7
Patates	0,00069	0,00084	0,00071	%2,9
Halka Soğan	0,01651	0,02041	0,01721	%4,2
Kutu İçecek 330ML	0,18928	0,24074	0,20325	%7,4
18 cm Ekmek	0,06560	0,08337	0,07039	%7,3
12 cm Ekmek	0,07156	0,09102	0,07685	%7,4
11,4 cm Ekmek	0,07156	0,09104	0,07685	%7,4
10,8 cm Ekmek	0,05672	0,07237	0,06109	%7,7
9 cm Ekmek	0,04545	0,05798	0,04895	%7,7
Çörek Ekmek	0,08839	0,11245	0,09493	%7,4
Dilimli Salatalık Turşu	0,00429	0,00496	0,00418	-%2,6
Ketçap	0,00044	0,00051	0,00055	%25,0
Mayonez	0,00109	0,00125	0,00107	-%1,8
Doğranmış Marul	0,00064	0,00082	0,00069	%7,8
Domates	0,01309	0,02125	0,01973	%50,7
Kuru Soğan	0,00020	0,00023	0,00019	-%5,0
Kızartılmış İnce Soğan	0,00323	0,00373	0,00333	%3,1
Hardal	0,00163	0,00188	0,00159	-%2,5
Biftek Sos	0,00088	0,00101	0,00109	%23,9
Big King Sos	0,00104	0,00166	0,00101	-%2,9
Barbekü Sos	0,00084	0,00097	0,00105	%25,0
Mantar Sos	0,00504	0,00645	0,00545	%8,1
Rende Peynir	0,00648	0,00913	0,00883	%36,3
Burger Dilim Peynir	0,05101	0,07066	0,05955	%16,7

Tablo 4'teki hammadde veya yarı mamuller birim bazında (gram, adet) maliyet olarak verilmektedir. Ayrıca Tablo 4'te hammaddelerin Kasım 2020 - Mayıs 2021 dönemindeki ana işletmenin hammadde satış fiyatlarındaki ve aynı zamanda restoran alış maliyetlerindeki yüzdesel değişim gösterilmektedir. Ana işletme ulaşmak istediği hedef maliyet, hedef gelir ve sonuçta hedef kar için farklı hammaddelere farklı maliyet artışları yaptığı görülmektedir.

Örneğin ekmek için %7,3 ile %7,7 arasında farklı fiyat artışları yapılmıştır. Bu fiyat artışının tek bir yüzde de yapılmamasının temel nedeni, hedeflenen ürün maliyeti ve hedeflenen kar dengesinden kaynaklanmaktadır. Ürün içindeki her bir hammaddeye yapılacak fiyat artışı veya azalışı ürünün fiyatını doğrudan etkileyecektir. Benzer durum tavuk eti içinde söylenebilir. Kasım 2020 – Mayıs 2021 döneminde tavuk et çeşitlerine %23 ile %59,6 arasında değişen farklı artışlar uygulanmıştır. Bu fiyat artış farklılığında restoran müşterisinin ürün talepleri, müşterinin üründen vazgeçip ikame ürünü tercih etme durumu, dönemsel müşteri tercihleri gibi birçok etken birlikte değerlendirilmektedir.

Hedeflenen Kara Dayalı Tedarik Fiyatına Yönelik Bulgular

Ana işletme bir tahterevallide mihenk taşı rolü oynamaktadır. Temel amacı tüm kesimlerdeki işletmelerin doyurucu bir verimlilik ve karlılıkta çalışmasını sağlamaktır. Eğer bu unsurlar başarılı olabilirse, kendi karlılığı da katlanarak artacaktır. Öncelikle hammadde tedariki sağladığı işletmelerden hammaddenin olabildiğince düşük maliyet ile temin edilmesi gerekmektedir. Ancak pazarda lider konumunda bir alıcı olması nedeniyle hammadde tedarikçisine maliyetleri en alt düzeye indirmesi için çok fazla baskı yaparsa, bu tedarikçilerin iflas etmesine neden olabilir ve tüm tedarik zincirinin kopmasına neden olabilir. Eğer hammadde tedarikçilerine gereğinden fazla kazanç sağlarsa, bu seferde kendi maliyetlerini yükselttiği için karlılığında düşme ortaya çıkacaktır. Ayrıca temin etmiş olduğu hammaddelerden hedeflediği karı sağlayabilmek için, restoran işletmelerine daha yüksek fiyattan satış yapacağı için restoran rekabet gücünün azalmasına neden olacaktır. Restoran maliyetlerinin düşük olması ana işletme için son derece önemlidir. Çünkü restoranların üretim maliyetleri ne kadar düşük olursa, özellikle kampanyalarla müşterileri rakiplerden çekme olanağı yaratılabilmekte ve böylece restoran satış gelirlerinin yükselmesi sağlanabilmektedir. Restoran gelirlerinin artması ana işletmenin arzuladığı bir durumdur. Çünkü ana işletme restoran gelirleri üzerinde de hak sahibi konumundadır. Telif, reklam, bakım vb. gibi birçok unsur restoranın satış gelirine uygulanacak belirli bir oran üzerinden ana işletmenin yatırılmaktadır. Ayrıca restoranın satış gelirlerinin artması daha fazla hammadde kullanılmasını sağlayacağı için, ana işletmenin gelirinin bu şekilde de artmasına olanak yaratılmaktadır.

Tablo 5. Seçilmiş Menülerin Aylar İtibariyle Maliyetlerindeki Yüzdesele Değişim

Menüler	Kasım 2020	Ocak 2021	Mayıs 2021	% Değişim
M-01	0,9685	1,1984	1,1061	%14,2
M-02	1,5870	1,9480	1,8250	%15,0
M-03	1,1371	1,4370	1,2984	%14,2
M-04	0,9513	1,1786	1,0893	%14,5
M-05	0,3823	0,4928	0,4309	%12,7
M-06	0,5324	0,6812	0,6055	%13,7
M-07	0,4484	0,5693	0,5047	%12,6
M-08	0,6107	0,7780	0,7046	%15,4
M-09	1,7549	2,2341	2,0003	%14,0
M-10	0,8783	1,1260	0,9972	%13,5
M-11	1,3829	1,7230	1,5323	%10,8
M-12	0,6730	0,8829	0,7996	%18,8
M-13	1,0921	1,3782	1,2379	%13,4
M-14	0,0000	1,6477	1,5051	-%8,7
M-15	0,8637	1,1016	0,9831	%13,8
M-16	0,1651	0,2041	0,1721	%4,2

Tablo 5'te restoran işletmesinin Menüler grubunda yer alan 16 ürüne ilişkin birim maliyetler verilmektedir. Tablo 6'da ise restoran işletmesinin aynı ürünlerine ilişkin birim satış fiyatları gösterilmektedir.

Tablo 6. Seçilmiş Menülerin Aylar İtibariyle Satış Fiyatlarındaki Yüzdesele Değişim

Menüler	Kasım 2020	Ocak 2021	Mayıs 2021	% Değişim
M-01	2,9390	4,0724	3,4383	%17,0
M-02	3,7106	5,1602	4,3568	%17,4
M-03	2,3854	3,3314	2,8127	%17,9
M-04	3,5280	4,8883	4,1272	%17,0
M-05	2,9390	2,4407	2,8643	-%2,5
M-06	2,9390	3,3926	2,8643	-%2,5
M-07	2,0614	2,9235	2,5199	%22,2
M-08	2,6504	3,3926	2,9275	%10,5
M-09	3,9992	5,4322	4,5864	%14,7
M-10	2,7034	3,8005	3,2087	%18,7
M-11	3,8814	5,0991	4,4199	%13,9
M-12	2,7034	4,0724	3,4383	%27,2
M-13	3,0568	4,3444	3,6679	%20,0
M-14	0,0000	4,2084	3,7311	-%11,3
M-15	2,9449	3,7393	3,2087	%9,0
M-16	0,5831	0,8091	0,6486	%11,2

Tablo 5 ve Tablo 6 birlikte değerlendirildiğinde ürünlere ilişkin satış fiyatı ile birim üretim maliyetinin aynı oranda değişim yapılmadığı tespit edilmektedir. Örneğin M-02 menüsünün üretim maliyeti %15 oranında artarken, restoran satış fiyatı %17,4 oranında artış göstermektedir. Bu oran farkı bazı ürünlerinde çok daha fazladır. Örneğin M-07 menüsünde hammadde maliyet artışı %12,6 iken, satış fiyatı artışı %22,2'dir. Benzer şekilde M-05 menüsünde hammadde maliyeti %12,7 oranında artırılırken, satış fiyatı %2,5 indirilmektedir. Maliyet – satış fiyat arasındaki farklar ana işletmenin hedeflemiş olduğu kar düzeyine ulaşmak için oynamış olduğu stratejilerdir. Ana işletme hammadde fiyatlarını artırırken hem alt tedarikçisini korumakta hem de piyasa koşullarına göre (enflasyon¹, döviz vb.) sürdürülebilirliğini artırmak istemektedir. Aynı zamanda restoranın üretim maliyetindeki artış oranından daha fazla oranda satış fiyatını artırarak restoran karlılığını artırmaktadır. Böylece restoran işletmesinin de sürdürülebilirliğine

¹ Kasım 2020 – Mayıs 2020 döneminde TÜİK verilerine göre ÜFE fiyat değişme oranı %22,71'dir. TCMB döviz kurları 6 Kasım 2020 tarihinde 1 ABD doları 8,4892 iken 4 Haziran 2021 tarihinde ise 8,7106'dır. (TCMB)

katkı sağlamaktadır. Bu strateji restoranın gelirlerini artırdığı için ana işletmenin de doğal olarak gelirlerini artmasını sağlamaktadır.

Tablo 5 ve Tablo 6'da ürünlerin birim maliyet ve satış fiyatları üzerinden değerlendirme yapılmıştır. Ancak ana işletme hedef maliyet, gelir ve kar stratejilerini oluştururken, restoranlar tarafından satılan ürünlerin satış karmasını (miktarı) da göz önünde bulundurmaktadır. Müşteri tarafından çok talep edilen bir ürün için restoranlar daha fazla hammadde talep edecektir. Bu durumda talep edilemeyen bir hammaddenin restorana satış fiyatında yüksek oranda fiyat artışı yapılmış olması hedeflenen gelir/kar açısından önemli olmayacaktır. Bu durum Tablo 7 ve Tablo 8'de Mayıs 2021 satış miktarları baz alınarak verilmektedir.

Tablo 7. Seçilmiş Menülerin Toplam Maliyetlerindeki Yüzdesele Değişim

Mayıs 2021 Satış Miktarı	Menüler	Kasım 2020	Ocak 2021	Mayıs 2021	% Değişim
324	M-01	313,80	388,28	358,37	%14,2
45	M-02	71,41	87,66	82,13	%15,0
40	M-03	45,49	57,48	51,94	%14,2
74	M-04	70,40	87,21	80,61	%14,5
3	M-05	1,15	1,48	1,29	%12,7
36	M-06	19,16	24,52	21,80	%13,7
101	M-07	45,29	57,50	50,97	%12,6
43	M-08	26,26	33,45	30,30	%15,4
34	M-09	59,67	75,96	68,01	%14,0
286	M-10	251,19	322,04	285,21	%13,5
48	M-11	66,38	82,70	73,55	%10,8
22	M-12	14,81	19,42	17,59	%18,8
40	M-13	43,68	55,13	49,52	%13,4
24	M-14	0,00	39,54	36,12	-%8,7
26	M-15	22,46	28,64	25,56	%13,8
230	M-16	37,96	46,93	39,58	%4,2
	Toplam	1089,09	1407,96	1272,54	%16,8

Tablo 7 ve Tablo 8 birlikte değerlendirildiğinde, M-01, M-07, M-10 ve M-16 menülerinin en fazla satılan ürünler olduğu görülmektedir. M-01 menüsünde dönemsel kar değişimlerinin %2,8 (%17 - %14,2); M-07'nin ise %9,6 (%22,2 - %12,6); M-10'nun %5,2 (%18,7 - %13,5) ve M-16'nın %7 (%11,2 ; %4,2) olduğu görülmektedir. Müşterileri tarafından çok talep gören menülerin karlılık oranının sürekli bir artış strateji izlenilmektedir. Benzer şekilde M-05, M-06, M-08, M-14 ve M-15 menüleri müşteriler tarafından daha az tercih edilen menülerdir. Bu menülerin karlılık oranları incelendiğinde dönemsel olarak azalış görülmektedir. M-05'in -%15,3; M-06'nın -%16,3, M-08'in -%4,9, M-14'ün -%2,7 ve M-15'in -%4,9 oranlarında dönemsel kar marjı azalışı olduğu tespit edilmiştir. Ana işletmenin temel stratejisi hedeflediği kara ulaşmak için çok talep edilmeyen ürünlerinde hammadde maliyetlerini yükseltirken, satış fiyatlarını aynı oranda artırmadığı sonucuna varılabilir. Böylece ana işletme; restoran işletmesinin satış gelirini artırma olanağı az

olan menülerden hammadde geliri sağlarken, çok talep gören menülerden ise hem hammadde satışından hem de restoran satışlarından gelir sağlamayı hedeflemektedir.

Tablo 8. Seçilmiş Menülerin Toplam Satışlarındaki Yüzdesele Değişim

Mayıs 2021 Satış Miktarı	Menüler	Kasım 2020	Ocak 2021	Mayıs 2021	% Değişim
324	M-01	952,25	1319,47	1114,02	%17,0
45	M-02	166,98	232,21	196,05	%17,4
40	M-03	95,42	133,26	112,51	%17,9
74	M-04	261,07	361,73	305,41	%17,0
3	M-05	8,82	7,32	8,59	-%2,5
36	M-06	105,81	122,13	103,12	-%2,5
101	M-07	208,21	295,27	254,51	%22,2
43	M-08	113,97	145,88	125,88	%10,5
34	M-09	135,97	184,69	155,94	%14,7
286	M-10	773,18	1086,94	917,70	%18,7
48	M-11	186,31	244,75	212,16	%13,9
22	M-12	59,48	89,59	75,64	%27,2
40	M-13	122,27	173,78	146,72	%20,0
24	M-14	0,00	101,00	89,55	-%11,3
26	M-15	76,57	97,22	83,43	%9,0
230	M-16	134,11	186,08	149,19	%11,2
	Toplam	3400,40	4781,35	4050,40	%16,0

Tablo 9. Seçilmiş Menülerin Toplam Kar / Zarar Değerleri

Menüler	Kasım 2020	Ocak 2021	Mayıs 2021	% Değişim
M-01	638,45	931,19	755,65	%18,4
M-02	95,56	144,55	113,93	%16,1
M-03	49,93	75,78	60,57	%17,6
M-04	190,67	274,52	224,80	%15,2
M-05	7,67	5,84	7,30	-%5,1
M-06	86,64	97,61	81,32	-%6,5
M-07	162,92	237,77	203,54	%20,0
M-08	87,71	112,43	95,58	%8,2
M-09	76,31	108,74	87,93	%13,2
M-10	522,00	764,91	632,49	%17,5
M-11	119,93	162,05	138,60	%13,5
M-12	44,67	70,17	58,05	%23,1
M-13	78,59	118,65	97,20	%19,1
M-14	0,00	61,46	53,42	-%15,0
M-15	54,11	68,58	57,87	%6,5
M-16	96,15	139,15	109,61	%12,3
TOPLAM	2311,31	3373,38	2777,87	%16,8

Tablo 9’da restoran işletmesinin M-05, M-06 ve M-14 dışındaki tüm menülerden her dönem kar elde ettiği görülmektedir. M-08 ve M-15 menülerinin ise ortalama kar değişim oranı olarak belirlenen %16,8’den çok daha düşük bir kar değişimi olduğu görülmektedir.

SONUÇ, TARTIŞMA ve ÖNERİLER

Bu çalışma ile yiyecek içecek işletmelerinde tedarik zinciri maliyetlerini hedef maliyetleme yöntemine göre ortaya koyarak, işletmenin menü kalemi bazında maliyet belirlemesine yönelik karar modeli oluşturulması amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik durum belirleyebilmek adına bir fast food işletmesi seçilmiştir. Seçilen işletmenin tedarik süreci ve maliyetleri ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Araştırmanın sonucunda işletmenin haftada iki kere sipariş verdiği ve işletme stoklarının yeterli düzeyde korunduğu ortaya çıkmıştır. İşletmede şirket politikası gereği verilen siparişlerin herhangi bir lojistik aksama veya tedarik sıkıntısı yaşanması gibi sorunlarla karşılaşılmasına yönelik bir önlem olarak tampon (emniyet) stoku uygulaması da bulunmaktadır. Fast food işletmesinin stoklarını yiyecek, içecek, kâğıt, temizlik ve oyuncak oluşturmaktadır. Fast food işletmesi franchise bir işletme olması nedeniyle tedarik zinciri süreci ana işletme tarafından yönetilmektedir. Çalışmanın bir diğer sonucu ise fast food işletmelerinde öngörülmeleyen bazı maliyetlerin ortaya çıkmasıdır. Bu maliyetler; temizlik, personel yemekleri, atık ve kâğıt maliyetleridir. Tüm diğer yiyecek içecek işletmelerinde oluşan maliyet kalemlerinden (Raab ve Mayer, 2003; Raab, 2003; Raab ve Mayer, 2007; Raab vd., 2006) ayrı olarak düşünülmesi gereken bu maliyet kalemleri doğru maliyet ve menü analizi için önem arz etmektedir.

Çalışılan işletme franchise işletme olması nedeniyle ana işletme bünyesindeki tüm işletmelerin tedarik sürecini kontrol altında tutmaktadır. Bu nedenle ana işletme alt tedarikçilerini ya kendi bünyesindeki işletmeler haline getirmekte ya da yapılan sözleşmeler ile sahip olduğu bir işletme gibi çalışan bağımlı işletmelere dönüştürmektedir. Bu kapsamda fast food işletmesinin maliyet ve gelirleri ana işletmenin hedef maliyet ve hedef gelirlerini oluşturmaktadır. Bu hedeflerde ortaya çıkan sapmalar; ana işletmeyi, üreticileri ve restoranları etkilemektedir. Örneğin pandemi döneminde ana işletme, tüm tedarik sürecindeki oyuncuların devamlılığını sağlayabilmek için hem hammadde maliyetlerinde hem de ürün satış fiyatlarında artışlar yapmıştır. Ancak yine aynı dönemde restoran personelinin yiyecek maliyetlerinde hiçbir değişim yapılmamıştır. Ayrıca yemeksepeti.com, getir gibi işletmelerle yaptığı kampanyalarda ürün fiyatlarının ya çok az kar ya da maliyetinin altında kalabildiği belirlenmiştir. Bu durum ana işletmenin restoranlara sattığı hammadde maliyeti artışlarıyla otofinansman yolunu tercih ettiğini de göstermektedir. Pandemi döneminde restoranların ürün satışlarında azalma olmasına ve kısıtlı personelle çalışılmasına (Can ve Çolakoğlu, 2021; Yeşilyurt ve Kurnaz, 2012) rağmen; reklam, bakım, telif gibi sözleşme gereği tahsil edilmesi gereken maliyet kalemlerinde herhangi bir değişikliğe gidilmediği gözlemlenmiştir. Bu sonuç fast food restoranları açısından farklılık göstermektedir.

Çalışmanın sonucunda işletmeye en çok gelir getiren menü kaleminin “menüler” olduğu görülmektedir. Bu sonuç fast food işletmelerinin genel özellikleriyle paralellik göstermektedir (Öztürk, 2019). Fast food işletmeleri müşterilerin kısa sürede hızlı bir şekilde yiyeceklerini alıp tükettikleri işletmelerdir.

İşletmeye ürünler çoğunlukla yarı mamul olarak gelmektedir. Bu yarı pişmiş olan ürünler belirli bir pişirme süreci sonunda mamul haline getirilmektedir. Ana işletmenin yapmış olduğu maliyet artışlarının temel sebebi belirledikleri hedef maliyet, hedef gelir ve sonuçta hedef kara ulaşmaktır. Bu bağlamda çalışılan işletme ana işletmenin yönlendirmesi doğrultusunda belirlenen hammaddelere fiyat artışı ya da azalışı gerçekleştirmektedir. Ürün içindeki her bir

hammaddeye yapılacak fiyat artışı veya azalışı ürünün fiyatını ana işletmenin kontrolü bağlı olarak değiştirmektedir. Çalışmanın bu sonucu Tandoğan ve Şahin (2014) çalışmalarıyla paralellik göstermektedir. Bunun yanında fiyat artışı sadece hedef maliyete, gelire veya kara ulaşmak için değil aynı zamanda restoran müşterisinin ürün talepleri, müşterinin üründen vazgeçip ikame ürünü tercih etme durumu, dönemsel müşteri tercihleri doğrultusunda da yapılmaktadır. Pandemi döneminde müşteri profilinde önemli bir değişim yaşanmıştır. Pandemi öncesinde müşteriler restoranda ağırlanırken, pandemiyle birlikte eve teslim hizmeti ön plana çıkmıştır. Bu durum restoranların kurye maliyetlerini önemli ölçüde etkilemiştir. Bu kapsamda ana işletmeler kendi bünyesinde kurye sistemi kurmaya yönelik bir proje yürütmektedir. Restoranların bu sistemden belirli bir hizmet bedeli karşılığında yararlanması sağlanacaktır. Böylece ana işletmeler bir taraftan kurye hizmetinin kalitesini kontrol altında tutarken, hedefledikleri kara ulaşmak için yeni bir hizmet kapısı daha oluşturmuş olacaklardır.

Ana işletme bünyesindeki işletmelerin gelirlerinde hak sahibi olması nedeniyle restoran gelirlerinin artmasını istemektedir. Çalışmanın sonucunda fast food işletmesinin satış gelirlerinin artmasıyla daha fazla hammadde kullanıldığı için ana işletmenin de gelirleri artmaktadır. Literatüre bakıldığında (Güler ve Helhel, 2018; Samuel ve Juliana, 2019; Sharaf-Addin, 2021) araştırmaların çalışmanın sonucunun destekler nitelikte olduğu görülmektedir.

Çalışmanın bir diğer sonucu ise ana işletmenin hedeflediği kara ulaşmak için çok talep edilmeyen ürünlerinde hammadde maliyetlerini yükseltirken, satış fiyatlarını aynı oranda arttırmadığıdır. Bu sonuç Okutmuş ve Ergül (2013)'ün çalışmalarında tespit ettikleri işletmelerin belirli bir kar düzeyine ulaşabilmek için belirlenen hedef maliyet çerçevesinde maliyetlerini düşürmesi gerektiği sonucu ile benzerlik göstermektedir.

Çalışma sonucunda önerilen maliyet hesaplama ve kontrol sistemi yiyecek içecek işletmelerine maliyet hesaplamaları ve tedarik süreci planlama konusunda yardımcı olacaktır. Böylelikle işletmeler hedefledikleri maliyetlere hedefledikleri gelire ve kara kolaylıkla ulaşabileceklerdir. Maliyet kontrolü yönetsel bir olaydır. Önerilen kontrol sisteminin kullanılması işletme yöneticilerinin etkinliğini arttıracaktır.

Bu çalışmanın teorik katkısı restoranlarda gerçekleşen tedarik zinciri sürecinde hedef maliyetleme yöntemini kullanarak literatüre katkı sağlamasıdır. Çalışmanın pratik katkısı ise tedarik zinciri sürecinde maliyetlemede restoranların kullanabileceği bir karar modeli oluşturmasıdır.

Bu çalışmada çalışma evreninin Eskişehir il merkezi olması ve veri toplanan işletmenin tek bir fast food işletmesi olması çalışmanın sınırlılıkları arasındadır. Bundan sonra gerçekleştirilecek olan çalışmaların kapsamına birden fazla işletmenin dâhil edilmesi veya başta türde yiyecek içecek işletmeleri ile yapılması yiyecek içecek işletmelerinin maliyet kontrol sistemine önemli katkılar sağlayacaktır. Bunun yanında birden fazla maliyet analizi yöntemi ile yiyecek içecek işletmelerinin tedarik sürecinin değerlendirilmesine yönelik çalışmaların yapılması önerilmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Destek Bilgisi: Anadolu Üniversitesi, 1808E284 no'lu bilimsel araştırma projesi.

Çıkar Çatışması: Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Etik Onayı: Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara riayet edildiğini yazar(lar) beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde Türk Turizm Araştırmaları Dergisi'nin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk makale yazar(lar)ına aittir.

Etik Kurul Onayı: Çalışma ikincil verilerin kullanılmasıyla oluşturulmuştur.

Araştırmacıların Katkı Oranı: Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

KAYNAKÇA

- Acar, Z. ve Köseoğlu, A.M. (2014). *Lojistik Yaklaşımıyla Tedarik Zinciri Yönetimi*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Acar, D., ve Şenol, H. (2014). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Araştırma. *Journal of Süleyman Demirel University Institute of Social Sciences*, 20(2), 1-25.
- Akgün, M. (2004). Tedarik Zinciri Yönetiminde Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Hedef Maliyetleme Yaklaşımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6(1), 67- 88.
- Alpkan, S. (2012). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Aracı, Ö. N. K.; Arısoy, K. ve Dalgıç, H. (2020). Otel İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Hedef Maliyetleme Yönteminin Entegrasyonuna Yönelik Bir Model Önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1), 192-217
- Atkinson, A.; Banker, R.D.; Kaplan, R.S. and Young, M.S. (1997). *Management Accounting*, Second Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- Bilici, N. S. ve Tuncel, V. (2019). Müşteri Değer Algısı ile Hedef Maliyet Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Bir Otel İşletmesi Örneği. *OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 11(18), 1408-1436.
- Can, Ü. ve Çolakoğlu, Ü. (2021). Mutfak şeflerinin perspektifinden pandemi süreci ve etkileri. *Turizm Ekonomi ve İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 45-57.
- Çolak, O. (2018). Her Şey Dahil Sistemde Fiyat Duyarlılık Ölçümü ve Kalite Maliyetleri Yönetiminin Hedef Maliyetleme Sürecine Entegrasyonu: Bir Otel İşletmesinde Uygulama, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Çolak, O. ve Koşan, L. (2021). Her Şey Dâhil Sistemde Fiyat, Kalite ve Maliyet Sorunsalı: Hedef Maliyetleme Modeli Uygulaması. *Verimlilik Dergisi*, (3), 105-127.
- Elagöz, İ. (2006). Tedarik zinciri yönetimi yaklaşımının maliyet hesaplama çalışmalarına etkisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Erden S. A. (1999), *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*, Tuğra Ofset, Isparta.
- Ganeshan, R. (1995). An introduction to supply chain management. http://cm.csa.iisc.ernet.in/scm/supply_chain_intro.html. Erişim Tarihi: 08.08.2023
- Gökçen, G. (2003). Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 20, 79-86.
- Karataş, Ö., Arısoy, K. ve Dalgıç, H. (2020). Otel İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Entegrasyonuna Yönelik Bir Model Önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1), 192-217.
- Kaya, G. A. (2010). Hedef Maliyetleme. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(1), 313-332.
- Koşan, L. ve Geçgin, E. (2013). Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama ve Sonuçları. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(2), 391-410.

- Köse, T., ve Ağdeniz, Ş. (2017). Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2), 139-160.
- Koroğlu, Ç. (2013). Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (57), 39-56.
- Kurtlu, A., ve Dumaner, A. (2022). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Yöntemi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(4), 745-770.
- Lambert, D. M., and Cooper, M. C. (2000). Issues In Supply Chain Management. *Industrial Marketing Management*, 29(1), 65-83.
- Lee, H.L. and Billington, C. (1995). The Evolution of Supply-Chain-Management Models and Practice at Hewlett-Packard. *Interfaces*, 25(5), 42-63.
- Okutmuş, E. ve Ergül, A. (2013). Konaklama İşletmelerinin Yiyecek İçecek Faaliyetlerinde Tedarik Zinciri Maliyetlerinin Hedef Maliyetleme ile Birlikte Uygulanması. *Journal of Yaşar University*, 8(32), 5409-5432.
- Özdemir, A. İ. (2004). Tedarik zinciri yönetiminin gelişimi, süreçleri ve yararları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (23), 87-96.
- Öztürk, A. (2019). Fast Food Restoranlarının Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Ahs Metodu ile Önceliklendirilmesi, *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(3): 2679-2695.
- Samuel, R. and Juliana, T. (2019). Target Costing Technique and The Performance of Quoted Food and Beverages Manufacturing Companies in Nigeria. *International Journal of Social and Management Sciences*, 125-134.
- Raab, C. (2003). The feasibility of activity-based costing in the restaurant industry. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Las Vegas, NV: University of Nevada.
- Raab, C. and Mayer, K. (2003). Exploring the use of activity-based costing in the restaurant industry. *International Journal of Hospitality and Tourism Administration*, 4, 25-48.
- Raab, C. and Mayer, K. (2007). Menu engineering and activity-based costing – can they work together in a restaurant? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(1), 43-52.
- Raab, C., Hertzman, J., Mayer, K. and Bell, D. (2006). Activity-Based Costing Menu Engineering: A New and More Accurate Way to Maximize Profits from your Restaurant Menu. *Journal of Foodservice Business Research*, 9(1), 77-96.
- Sarioğlu, M. (2017). A Study Concerning the Applicability of Supply Chain Management Scor Model in Food and Beverage Enterprises. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (34), 85-100.
- Sarioğlu, M., ve Arslan, K. (2020). Yiyecek İçecek İşletmelerinde Moora Yöntemi ile Tedarikçi Seçiminin Uygulanabilirliği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(73), 254-270.
- Sharaf-Addin, H. H. H. (2021). Implementation of target costing in the Saudi Arabian food and beverages industry: the mediating role of supply chain management. *Management & Accounting Review*, 20(2), 85-115.
- Şengül, S. (2017). Yiyecek İçecek İşletmelerinin Tedarikçi Değerlendirmeleri: Yöresel Mutfak Ürünlerinin Satılma Süreçleri Hakkında Bir Araştırma, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 218-233.

Tan, K.C., Kannan, V.R. and Handfield, R.B. (1998). Supply chain Management: Supplier performance and firm performance, *International Journal of Purchasing and Material Management*, 34(3), 2-9.

Tandoğan, U., ve Şahin, Ö. (2014). Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Reçetelerin ve Hedef Maliyetlemenin Stratejik Kararlarda Kullanılmasına Yönelik Bir Uygulama. *Academic Review of Economics ve Administrative Sciences*, 7(1), 242-259.

Türk, Z. (2013). Geleceğin maliyetlerinin kontrolünde yeni bir yaklaşım: Hedef ve Kaizen maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 199-214.

Yeşilyurt, B. ve Kurnaz, A. (2021). Koronavirüs (Covid-19) Pandemi sürecinde restoran sektöründe yeni bir uygulama: bulut mutfaklar. *Turizm ve Araştırma Dergisi*, 10(2), 47-62.

Yin, R. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*, Sage Publications, California.

Yükçü, S., (1999), *Maliyet Muhasebesi*, Cem Ofset, İzmir.

Yükçü, S. ve Gönen, S. (2008). Tedarik Zinciri Yönetimi ile Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40, 71 – 83.