

ÇAY İŞLETMELERİNDE FAALİYET TEMELLİ MALİYETLEMENİN KULLANILABİLİRLİĞİ VE BİR UYGULAMA

Doç.Dr. Sami KARACAN*

Yrd.Doç.Dr. Davut AYGÜN**

Öğr.Gör. Mustafa SAVCI***

ÖZ

Küreselleşen günümüz dünyasında işletmelerin en önemli sorunlarından birisi, maliyet yapılarında yaşanan değişikliklerdir. Bu değişiklikler, diğer işletmeleri etkilediği gibi çay işletmelerini de etkilemiş ve çay işletmelerinde toplam üretim maliyetleri içinde genel üretim maliyetlerinin payını artırmıştır. Bu sebeple, genel üretim maliyetlerinin daha gerçekçi dağıtılmasına yardımcı olan yeni maliyetleme yöntemlerinin uygulanmasına ilişkin çalışmalar önem kazanmıştır. Söz konusu güncel maliyetleme yöntemlerinden birisi de Faaliyet Temelli Maliyetlemedir (FTM). Çalışmada Rize’de faaliyet gösteren bir çay işletmesinin yöneticileri ve muhasebecileri ile yüz yüze görüşmeler yapılarak ilgili işletmenin maliyetlerine ilişkin bilgi setine ulaşılmıştır. Elde edilen bilgilerden hareketle söz konusu çay işletmesinde ortaya çıkan üretim maliyetleri FTM yöntemi kullanılarak hesaplanmıştır. Çalışma neticesinde, FTM aracılığıyla hesaplanan toplam maliyetler ile geleneksel yönteme göre hesaplanan maliyetler arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Çay İşletmesi, Faaliyet Temelli Maliyetleme, Esnek Üretim Sistemleri

Jel Kodları: M40, M41, M49

ACTIVITY BASED COSTING IMPLEMENTATION AT THE TEA ENTERPRISE AND AN EXAMPLE APPLICATION

ABSTRACT

In today's globalization word, one of the most important problems of managements is the diversifications in their cost construction. These diversifications also effected tea managements in the way that they effected other managements and increased the portion of the production overheads of tea managements in total production cost rates. For this reason, studies that conform a new costing method, which helps in distributing the general production expenses in a more realistic way, got importance. One of these actual costing methods is Activity Based Costing (ABC). In this research, by interviewing the managers and accountants of a tea management in Rize, a data set about costs of this management is reached. With the help of this data set, the production costs of this tea management are calculated by using ABC method. As a result of this research, it is determined that there isn't a meaningful difference between total costs that calculated with ABC and costs that calculated with traditional method.

Keywords: Tea Enterprise, Activity Based Costing, Flexible Manufacturing Systems

Jel Classification: M40, M41, M49

* Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

** Rize Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

***Rize Üniversitesi Rize Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü.

I. GİRİŞ

Günümüzde yaşanan gerek ekonomik gerekse teknolojik gelişmeler etkisini yalnızca üretimde değil, aynı zamanda maliyet yöntemlerinin yeniden gözden geçirilmesinde de göstermiştir. Geçmişte az sayıda mamul çeşidi ve büyük partiler halinde üretim yaparak yüksek kâr elde etme hedeflenirken, günümüzde ise esnek üretim sistemleri (FlexibleManufacturingSystems) sayesinde küçük partiler halinde daha çok mamul çeşidi, daha kaliteli ve daha düşük maliyetli, müşteri memnuniyetini önemseyen üretim anlayışı ön plana çıkmıştır. Yaşanan tüm bu gelişmeler üretim maliyetlerinin yapısını değiştirmiş, dolaylı maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payını artırmıştır. Bu da işletmelerin dolaylı maliyetlere daha fazla ilgi göstermeleri sonucunu doğurmuştur. Söz konusu ilgi sayesinde işletmeler maliyet yapılarını esnek üretim sistemlerine uyumlaştırmak amacıyla yeni maliyetleme yöntemlerine ihtiyaç duymaya başlamıştır. İşletmelerin çok çeşitli kaliteli mamul üretip bunları müşterilere en düşük maliyetle sunmaları, iletişim sayesinde artan müşteri bilinci, mamul yaşam sürelerinin kısalması, şiddetli rekabet ortamı vb. nedenler maliyetlerin doğru hesaplanmasının önemini daha da artırmıştır. Buradan hareketle, ön plana çıkan yöntemlerden birisi de faaliyet temellimaliyetleme yöntemidir. Bu çalışmada, faaliyet temellimaliyetlemenin artan öneminden hareketle çay işletmelerinde uygulanabilirliği incelenmiştir.

II.ÇAY İŞLETMELERİNİN TANIMI

İşletme, insan ihtiyaçlarını karşılamak için üretim faktörlerini bir araya getirerek mal ve hizmet üreten, bunu kâr elde etmek, işletmenin sürekliliğini sağlamak ve sosyal sorumluluğunu yerine getirmek vb. amaçları gerçekleştirmek için yapan iktisadi ve teknik bir birimdir(Mucuk,1993:17). Çay işletmesi ise, tarımsal ürünü (çay yaprağı) elde etmek ve elde edilen ürünü işlemek amacıyla kuru çay üreten, üretilen çayın paketlenmesi ve ticaretini yapan iktisadi ve teknik bir birim biçiminde tanımlanabilir.

A.ÇAY İŞLETMELERİNİN AYIRDEDİCİ ÖZELLİKLERİ

Çay işletmelerinin ayırdedici özellikleri aşağıdaki biçimde sıralanabilir:

- Tarımsal ürünü girdi olarak kullanırlar.
- Çayın biyolojik yapısını düzeltmek, işlemek ve pazarlamasını yapmak üzere faaliyette bulunurlar.
- Kuru çay üretimini bölgesel ve belirli dönemlerde yaparlar.
- Kapasite kullanımı düşüktür.
- Çay yaprağının toplanmasında emek yoğun çalışma, kuru çay üretiminde ise teknoloji yoğun çalışma ön plandadır.
- Üretim; ardışık, bağımlı ve kitle halindedir. Bu da üretimde mekanik ve katı bir disiplini gerekli kılar.
- Maliyetlerin önemli bir kısmını direkt malzeme maliyetleri oluşturmaktadır.

Yukarıda belirtilen özelliklerin genel anlamda olduğu ve bu özelliklere daha başka özelliklerin eklenebileceği ifade edilebilir.

III.FAALİYET TEMELLİ MALİYETLEMENİN TANIMI

Faaliyet temelli maliyetleme yöntemi, hacim tabanlı genel üretim maliyeti dağıtımına karşı seçenek olarak ortaya çıkan bir yaklaşımdır(Haftacı,2011:221). Aslında FTM'nin geleneksel maliyetleme yöntemlerinden olan tam maliyetleme yönteminin geliştirilmiş bir şekli olduğu da ifade edilebilir. Bu yöntemde, genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesindeki çarpıklıkların ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. İlgili maliyetler hacim temelli değil, faaliyet temelli hesaplanarak mamullerle ilişkilendirilmiştir.

Faaliyet temelli maliyetlemeye göre, maliyetler işletmede yürütülen faaliyetler sonucu oluşmaktadır. Mamuller de sözkonusu maliyetleri tüketmektedir. O halde, işletmelerdeki her temel faaliyeti etkileyen faktörlerle, faaliyetlerin maliyeti ve faaliyetlerle mamuller arasındaki ilişkinin iyi anlaşılması büyük bir önem arz etmektedir(Erden, 2003:99). Kısacası, FTM gerçekleşen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetler ile ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerinin mamullerle gerek doğrudan gerekse de dağıtım anahtarları aracılığıyla dolaylı olarak yüklenmesini sağlar(Karacan, 2003:50).

A.LİTERATÜR TARAMASI

FTM işletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetleri için önemli olan faaliyetleri izleyen finansal ve üretim performansının toplamı olarak tanımlanabilir(No andKleiner, 1997:68-72).FTM yöntemi son 25 yılda ortaya çıkmış ve gelişmiş bir yöntemdir. Bu yöntemde mamullerin tükettiği faaliyetlere göre takip edildiği, bunun sonucunda da daha gerçekçi maliyet bilgileri elde edilebildiği ileri sürülebilir(Çankaya ve Aygün, 2006:35-62).

FTM'nin temelleri Cooper ve Kaplan tarafından SchraderBellows, John Dere ve Wayerhaeuser gibi işletmelerde FTMadaptasyonu konusunda 1980'li yılların ortalarında yapılan ve yayımlanan çalışmalara dayanmaktadır. Bu bağlamda R. COOPER, 1988 yılında yayımlanan makalesinde “*son yıllarda, mamul maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili yeni bir gelişme büyük önem kazanmış olup, bu yeni yöntem faaliyet tabanlı maliyetleme olarak bilinmektedir*” açıklamasıyla, FTM yaklaşımını bir tür maliyet hesaplama yöntemi olarak ifade etmiştir(Cooper, 1988:45). Benzer bir çalışmada Robert S. KAPLAN, John Deere Component Works işletmesini incelemiş ve çalışması neticesinde geleneksel maliyet muhasebesi sisteminden FTM sistemine olan değişimin mamul maliyetleri üzerinde belirgin bir etki yaptığını belirtmiştir(Kaplan, 1988:108). Sözkonusu tarihten sonra FTM ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Özellikle 2000'li yılların başından itibaren literatürde FTM ile ilgili teorik çalışmaların yanında anılan yöntemin farklı sektörlerde uygulanmasına ilişkin çalışmalar ön plana çıkmıştır. Bu çalışmalara Swenson ve Barney'in 2001 yılındaki çalışması, Keys ve Le-Fevre'nin 2002 yılındaki çalışması, Nachtmann ve Al Rifai'nin 2004 yılındaki çalışması, Major ve Hopper'in 2005 yılındaki çalışması ve Pierce'nin 2006 yılındaki çalışması örnek olarak verilebilir¹. Konu Türkiye özelinde değerlendirildiğinde, FTM ile ilgili birçok çalışma yapıldığı görülmektedir².

¹Bkz. D.SWENSON, and D.BARNEY “ABC/M: WhichCompaniesHaveSuccess?”, *TheJournal of Corporate Accounting & Finance*, March/April, 2001, pp.35-44.

H.NACHTMANN, and H. AL-RIFAI, “An Application of Activity BasedCosting in theAirConditionerManufacturingIndustry”, *TheEngineering Economist*, Volume 49, 2004, pp.221-236.

M.MAJOR, and T.HOPPER, “ManagersDivided: Implementing ABC in a PortugueseTelecommunicationsCompany”, *Management Accounting Research*, Volume 16, 2005, pp.205-229.

²Bkz. M. ÖZBİRECİKLİ, “Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi”, *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1. 1995.

B.FAALİYET TEMELLİ MALİYETLEMENİN AMAÇLARI

FTM'nin amaçları aşağıdaki biçimde sıralanabilir³:

- Kârlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin bir bilgi tabanı sağlamak,
- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifade ile mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Problemlerin nedenlerini saptayıp düzeltilmelerini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Üretim maliyeti içinde önemli bir paya sahip olan genel üretim maliyetlerinin yapısının daha iyi anlaşılmasını sağlamak,
- Maliyet oluşumuna neden olan faaliyetleri belirleyerek maliyet kontrolüne olanak sağlayıp yöneticilere yardımcı olmak,
- Maliyetleri daha doğru hesaplayarak, yöneticilerin daha isabetli kararlar almalarına katkı sağlamak,
- İşletmenin önemli faaliyetlerinin yerine getirilmesinde tüketilen kaynakların maliyetini ölçmektir.

Bkz. M. ŞAKRAK, *Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.

R. PEKDEMİR, *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*, İstanbul, 1998.

R. KARCIOĞLU, *Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.

C. ÇAKICI, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:12. 2001.

S. KARACAN, *Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.

S. A. ERDEN, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 64, 2003.

A. ÖZER, "Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:4, Sayı:13. 2004.

M. AKGÜN, "Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:5, Sayı:15. 2005.

S. KARACAN ve S. ASLANOĞLU, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 5, Sayı: 16. 2005.

H. BENGÜ, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:25. 2005.

F. ÇANKAYA ve D. AYGÜN, "Faaliyet Temelli Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması", *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 17 (Güz 2006), 2006.

S. YÜKÇÜ, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir, 2007.

Ö. UNUTKAN, "Faaliyet Temelli Maliyetleme ve Bir Uygulama", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, 2010.

³Bkz. G. COOKINS, *Activity-Based Cost Management*, Irwin Professional Publishing, Burr Ridge, 1996, p.9.

R. HACIRÜSTEMOĞLU ve M. ŞAKRAK, *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s.26.

S. YÜKÇÜ, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir, 2007, s.354.

S. KARACAN, *Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, s.49-52.

C.FAALİYET TEMELLİ MALİYETLEMENİN UYGULAMA AŞAMALARI

FTM'nin uygulama aşamaları aşağıdaki biçimde sıralanabilir⁴:

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi,
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması,
- Faaliyet ölçütlerinin seçilmesi ve faaliyet maliyetlerinin çıktılara yüklenmesidir.

Yukarıda sıralan FTM ile ilgili uygulama aşamalarının sayıca artırılması da mümkündür.

IV.FAALİYET TEMELLİ MALİYETLEMENİN ÇAY İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

A.UYGULAMANIN AMACI

Diğer işletmeler gibi çay işletmeleri de günümüz dünyasında yaşanan değişimlerden etkilenmektedir. Yaşanan bu değişimlerin bir sonucu olarak, çay işletmelerinde toplam üretim maliyetleri içinde genel üretim maliyetlerinin payı artmıştır. Bu sebeple, genel üretim maliyetlerinin daha gerçekçi dağıtılmasına yardımcı olan FTM'nin uygulanmasına ilişkin çalışmalar önem kazanmıştır.

Çalışmada, FTM uygulamasının yaygınlaşmasına yardımcı olmak amacıyla Rize'de faaliyet gösteren bir çay işletmesindeki maliyetler FTM'ye göre hesaplanmıştır. Çalışma neticesinde, FTM aracılığıyla maliyetlerin daha doğru saptanıp saptanmadığına ve FTM'nin ilgili işletmelere maliyet tasarrufu sağlayıp sağlamadığına cevap aranmıştır.

B.UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Uygulamada anılan çay işletmesinde yöneticiler ve muhasebecilerle yüz yüze görüşmeler yapılarak bilgi setine ulaşılmıştır. Elde edilen bilgilerden hareketle sözkonusu çay işletmesinde yapılan üretimin maliyetleri FTM yöntemi kullanılarak hesaplanmıştır.

C.UYGULAMANIN KISITLARI

Uygulamada çeşitli nedenlerle bazı kısıtlara yer verilmiştir. İlk olarak, çay işletmelerinde yapısal olarak faaliyetlere göre bir ayırım yapılmasının zor olduğu belirtilebilir. Bu sebeple hesaplamalar uygulamanın anlaşılabilirliğini artırmak için basitleştirilmiştir. Ayrıca, bazı genel üretim maliyetleri sadece belirli faaliyetlerle ilgili olduğundan ilgili genel üretim maliyetinin tamamı faaliyetler arasında dağıtılmamış ilgili olduğu faaliyet merkezine direkt olarak yüklenmiştir.

⁴Bkz. S.A.ERDEN, *Üretim Ortamları, Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.191. 2004.

A.KARTAL, *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Nr.1524, Eskişehir, 2003, s.124.

Ö.UNUTKAN, "Faaliyet Temelli Maliyetleme ve Bir Uygulama", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, 2010, ss.95-98.

Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C.XIV, S 1, 2012)

D.ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE VERİ ANALİZİ

1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Uygulama için seçilen Rize’de faaliyet gösteren bir çay işletmesinde yapılan incelemeler sonucunda belirlenen faaliyet merkezleri aşağıda Çizelge 4.4.a’da gösterilmiştir.

Çizelge 4.4.a Faaliyet Merkezleri

Tedarik	Kurutma
Soldurma	Sınıflandırma
Kıvırma	Paketleme
Fermantasyon	

Çizelge 4.4.a’da görüleceği üzere, çay işletmesinin yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucunda işletmedeki optimal faaliyet merkezi sayısı 7 olarak belirlenmiştir.

2.Faaliyetlerle İlgili Endirekt Maliyetlerin Belirlenmesi

İşletme incelendiğinde her bir faaliyetle ilgili endirekt maliyetlerden oluşan maliyet havuzu aşağıda Çizelge 4.4.b’deki gibi gösterilebilir.

Çizelge 4.4.b Faaliyetlerle İlgili Maliyet Havuzu

Temizlik maliyetleri	Personel sağlık maliyetleri
İşletme malzemesi maliyetleri	Kırtasiye bilgi işlem maliyetleri
Bakım onarım maliyetleri	Amortisman maliyetleri
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	Sigortalama maliyetleri
Taşıt maliyetleri	Ambalaj malzemesi maliyetleri
Vergi, resim ve harçlar	Kupa bardak maliyetleri
Tahlil-kalibrasyon maliyetleri	Bergamot aroması maliyetleri
Mutfak maliyetleri	Kredi kullanımı proje maliyetleri

3. Birinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

Faaliyet merkezlerinin toplam maliyetlerinin bulunabilmesi için çay işletmesine ait endirekt üretim maliyetlerinin ilgili faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Bu dağıtım da birinci aşama maliyet etkenlerinin seçilmesi ile gerçekleştirilebilir. Uygulama için seçilmiş birinci aşama maliyet etkenleri aşağıda Çizelge 4.4.c’de gösterilmiştir.

Çizelge 4.4.c Birinci Aşama Maliyet Etkenleri

Çay İşletmesine Ait Endirekt Üretim Maliyetleri	Birinci Aşama Maliyet Etkenleri
Temizlik maliyetleri	Yüzölçümü (m ²)
İşletme malzemesi maliyetleri	Yüzölçümü (m ²)
Bakım onarım maliyetleri	Kullanılan kw miktarı (kw / h)
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	Öngörülen Tutar
Taşıt maliyetleri	Öngörülen Tutar
Vergi, resim ve harçlar	Yüzölçümü (m ²)
Tahlil-kalibrasyon maliyetleri	Faaliyet sayısı
Mutfak maliyetleri	Faaliyet süresi
Personel sağlık maliyetleri	Çalışanların sayısı
Kırtasiye bilgi işlem maliyetleri	Çalışanların sayısı
Amortisman maliyetleri	Yüzölçümü (m ²)
Sığortalama maliyetleri	Öngörülen Tutar
Ambalaj malzemesi maliyetleri	Öngörülen Tutar
Kupa bardak maliyetleri	Öngörülen Tutar
Bergamot aroması maliyetleri	Öngörülen Tutar
Kredi kullanımı proje maliyetleri	Öngörülen Tutar

Toplam Maliyetlerinin Bulunması

Çay işletmesine ait endirekt üretim maliyetleri, birinci aşama maliyet etkenleri kullanılarak faaliyet merkezlerine aşağıdaki biçimde dağıtılabilir.

- Temizlik malzemesi maliyetlerinin dağıtımı

Örnek alınan işletmede temizlik maliyetlerinin yıllık toplamı 2.671,56,-TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu endirekt maliyet faaliyet merkezlerine her bir faaliyet merkezinin yüzölçümü (m²) dikkate alınarak dağıtılacaktır. İşletmenin toplam kapalı alanı 6.000 m² dir. Buna göre temizlik malzemesi için yükleme oranı 0,44526,-TL/m² (2.671,56,-TL / 6.000 m²) biçiminde hesaplanmıştır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki biçimde olacaktır.

Faaliyetler	Yüzölçümü (m ²)	m ² başına birim ücret	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	1.541,4	0,44526	686,323764
Soldurma	2.041,4	0,44526	908,953764
Kıvrırma	251,4	0,44526	111,938364
Fermentasyon	91,4	0,44526	40,696764
Kurutma	141,4	0,44526	62,959764
Sınıflandırma	291,4	0,44526	129,748764
Paketleme	1641,4	0,44526	730,849764
Toplam	6.000		2.671,56

- İşletme malzemesi maliyetlerinin dağıtımı

Faaliyetler	Yüzölçümü (m ²)	m ² başına birim ücret	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	1.541,4	0,03829	59,020206
Soldurma	2.041,4	0,03829	78,165206
Kıvrırma	251,4	0,03829	9,626106
Fermentasyon	91,4	0,03829	3,499706
Kurutma	141,4	0,03829	5,414206
Sınıflandırma	291,4	0,03829	11,157706
Paketleme	1641,4	0,03829	62,849206
Toplam	6.000		229,74

Örnek alınan işletmede işletme malzemesi maliyetlerinin yıllık toplamı 229,74,-TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu endirekt maliyet, faaliyet merkezlerine her bir faaliyet merkezinin yüzölçümü (m²) dikkate alınarak dağıtılacaktır. İşletmenin toplam kapalı alanı 6.000 m² dir. Buna göre, işletme malzemesi için yükleme oranı 0,03829,-TL/m² (229,74,-TL / 6.000 m²) biçiminde hesaplanmıştır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki biçimde olacaktır.

- Bakım onarım maliyetlerinin dağıtımı

Örnek alınan işletmede bakım onarım maliyetlerinin yıllık toplamı 32.771,55,-TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu endirekt maliyet, faaliyet merkezlerine her bir faaliyet merkezinde kullanılan kw miktarı (kw / h) dikkate alınarak dağıtılacaktır. İşletmede toplam 493,75 kw / h kullanım gerçekleşmiştir. Buna göre Bakım Onarım maliyetleri için dağıtım oranı 66,37275949,-TL/kw (32.771,55,-TL / 493,75kw) biçiminde hesaplanmıştır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki biçimde olacaktır (tedarik ve paketleme faaliyetinde kullanılan makinelerle ilgili bakım onarım maliyeti yapılmamıştır).

Faaliyetler	Kullanılan kw miktarı (kw / h)	kw / h başına birim ücret	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	-	66,37275949	0
Soldurma	197,5	66,37275949	13.108,62
Kıvrırma	141,25	66,37275949	9.375,152278
Fermantasyon	35,6	66,37275949	2.362,870238
Kurutma	87,65	66,37275949	5.817,572369
Sınıflandırma	31,75	66,37275949	2.107,335114
Paketleme	-	66,37275949	0
Toplam	493,75		32.771,55

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet maliyetlerinin dağıtımı

Çay işletmesinde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet maliyetlerinin toplamı 134.252,44,-TL olarak hesaplanmıştır. Anılan maliyetler tedarik faaliyeti ile ilgili olduğu için hesaplanmış maliyetin tamamı tedarik faaliyetine yansıtılmıştır.

- Taşıtlı maliyetlerinin dağıtımı

Çay işletmesinde taşıtlarla ilgili maliyetlerinin toplamı 38.981,58,-TL olarak hesaplanmıştır. Taşıtlar sadece tedarik faaliyetinde kullanıldığı için hesaplanan taşıtlı maliyetlerinin tamamı tedarik faaliyetine yansıtılmıştır.

-Vergi resim ve harç maliyetlerinin dağıtımı

Örnek alınan işletmede vergi resim ve harç maliyetlerinin yıllık toplamı 13.425,40,-TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu indirekt maliyet, faaliyet merkezlerine her bir faaliyet merkezinin yüzölçümü (m²) dikkate alınarak dağıtılacaktır. İşletmenin toplam kapalı alanı 6.000 m²'dir. Buna göre, vergi, resim ve harç maliyetleri için yükleme oranı 2,23756,-TL/m² (13.425,40,-TL / 6.000 m²) biçiminde hesaplanmıştır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki biçimde olacaktır.

Faaliyetler	Yüzölçümü (m ²)	m ² başına birim ücret	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	1.541,4	2,23756	3.448,974984
Soldurma	2.041,4	2,23756	4.567,754984
Kıvrırma	251,4	2,23756	562,522584
Fermantasyon	91,4	2,23756	204,512984
Kurutma	141,4	2,23756	316,390984
Sınıflandırma	291,4	2,23756	652,024984
Paketleme	1641,4	2,23756	3.672,730984
Toplam	6.000		13.425,40

-Tahlil ve kalibrasyonmaliyetlerinin dağıtımı

Örnek alınan işletmede tahlil ve kalibrasyonmaliyetlerinin yıllık toplamı 4.176,62,-TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu endirekt maliyet, faaliyet merkezlerine faaliyet sayısını göre dağıtılacaktır. Bu faaliyet işletmede toplam 366 kez tekrarlanmıştır. Buna göre tahlil ve kalibrasyonmaliyetleri için yükleme oranı 11,411530054,-TL/faaliyet sayısı(4.176,62,-TL / 366 faaliyet)biçiminde hesaplanmıştır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki biçimde olacaktır.

Faaliyetler	Makine sayısı	Faaliyet sayısı başına birim ücret	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	51	11,411530054	581,9880327
Soldurma	81	11,411530054	924,3339343
Kıvrırma	69	11,411530054	787,3955737
Fermantasyon	33	11,411530054	376,5804918
Kurutma	39	11,411530054	445,0496721
Sınıflandırma	66	11,411530054	753,1609835
Paketleme	27	11,411530054	308,1113114
Toplam	366		4.176,62

-Mutfak maliyetlerinin dağıtımı

Örnek alınan işletmede mutfak maliyetlerinin yıllık toplamı 83.720,98,-TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu endirekt maliyet, faaliyet merkezlerine faaliyet süresine göre dağıtılacaktır. Anılan faaliyetin işletmede toplam süresi 15660 saattir. Buna göre mutfak maliyetleri için yükleme oranı 5,3461673052,-TL/faaliyet süresi(83.720,98,-TL / 15660

saat)biçiminde hesaplanmıştır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki biçimde olacaktır (bu faaliyetin 540 saati yönetim bölümünde gerçekleştirildiği için üretim maliyetine ait mutfak maliyeti hesaplanırken dikkate alınmamıştır. Ayrıca fermantasyon faaliyeti tam otomasyonla yürütülen bir faaliyet olması münasebetiyle bu faaliyetten herhangi bir pay almamaktadır).

Faaliyetler	Personel sayısı	Faaliyet süresi başına birim ücret	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	4320	5,3461673052	23.095,44276
Soldurma	1080	5,3461673052	5.773,860689
Kıvırma	1080	5,3461673052	5.773,860689
Fermantasyon	-	5,3461673052	-
Kurutma	2160	5,3461673052	11.547,7213788
Sınıflandırma	1620	5,3461673052	8.660,791034
Paketleme	4860	5,3461673052	25.982,3731
Toplam	15120		83.720,98

-Personel sağlık maliyetlerinin dağıtımı

Örnek alınan işletmede personel sağlık maliyetlerinin yıllık toplamı 6.427,10,-TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu indirekt maliyet, faaliyet merkezlerine her bir faaliyet merkezinde çalışan personel sayısına göre dağıtılacaktır. İşletmede toplam 87 çalışan vardır. Buna göre personel sağlık maliyetleri için yükleme oranı 73,87471264,-TL/adet(6.427,10,-TL / 87 kişi)biçiminde hesaplanmıştır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki biçimde olacaktır (çalışanların 3'ü yönetim bölümünde çalıştıkları için üretim maliyetine ait mutfak maliyeti hesaplanırken dikkate alınmamıştır. Ayrıca fermantasyon faaliyeti tam otomasyonla yürütülen bir faaliyet olması münasebetiyle herhangi bir çalışan bulunmamaktadır).

Faaliyetler	Personel sayısı	personel başına birim ücret	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	24	73,87471264	1.772,993103
Soldurma	6	73,87471264	443,2482758
Kıvırma	6	73,87471264	443,2482758
Fermantasyon	-	73,87471264	-
Kurutma	12	73,87471264	886,49655168
Sınıflandırma	9	73,87471264	664,8724138
Paketleme	27	73,87471264	1.994,617241
Toplam	84		6.427,10

-Kırtasiye bilgi işlem maliyetlerinin dağıtımı

Faaliyetler	Personel sayısı	personel başına birim ücret	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	24	48,70528736	1.168,926897
Soldurma	6	48,70528736	292,2317242
Kıvırma	6	48,70528736	292,2317242
Fermantasyon	-	48,70528736	-
Kurutma	12	48,70528736	584,46344832
Sınıflandırma	9	48,70528736	438,3475862
Paketleme	27	48,70528736	1.315,042759
Toplam	84		4.237,36

Örnek alınan işletmede kırtasiye bilgi işlem maliyetlerinin yıllık toplamı 4.237,36,-TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu indirekt maliyet, faaliyet merkezlerine her bir faaliyet merkezinde çalışan personel sayısına göre dağıtılacaktır. İşletmede toplam 87 çalışan vardır. Buna göre kırtasiye bilgi işlem maliyetleri için yükleme oranı 48,70528736,-TL/adet(4.237,36,-TL / 87 kişi) biçiminde hesaplanmıştır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki biçimde olacaktır (çalışanların 3'ü yönetim bölümünde çalıştıkları için üretim maliyetine ait mutfak maliyeti hesaplanırken dikkate alınmamıştır. Ayrıca fermantasyon faaliyeti tam otomasyonla yürütülen bir faaliyet olması münasebetiyle herhangi bir çalışan bulunmamaktadır).

-Amortisman maliyetlerinin dağıtımı

Örnek alınan işletmede amortisman maliyetlerinin yıllık toplamı 100.429,91,-TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu indirekt maliyet, faaliyet merkezlerine her bir faaliyet merkezinin yüzölçümü (m²) dikkate alınarak dağıtılacaktır. İşletmenin toplam kapalı alanı 6.000 m² dir. Buna göre amortisman maliyetleri için yükleme oranı 16,73831833,-TL/m² (100.429,91,-TL / 6.000 m²) biçiminde hesaplanmıştır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki biçimde olacaktır.

Faaliyetler	Yüzölçümü (m ²)	m ² başına birim ücret	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	1.541,4	16,73831833	25.800,44387
Soldurma	2.041,4	16,73831833	34.169,60304
Kıvrırma	251,4	16,73831833	4.208,013228
Fermantasyon	91,4	16,73831833	1.529,882295
Kurutma	141,4	16,73831833	2.366,798212
Sınıflandırma	291,4	16,73831833	4.877,545961
Paketleme	1641,4	16,73831833	27.474,27571
Toplam	6.000		100.429,91

-Sigorta, ambalaj, kupa bardak, bergamot aroması ve kredi kullanımı proje maliyetlerinin dağıtımı

İncelenen işletmede sigorta, ambalaj, kupa bardak, bergamot aroması ve kredi kullanımı proje maliyetlerinin toplamı 373.337,31,-TL olarak hesaplanmıştır. Anılan giderler paketleme faaliyeti ile ilgili olduğu için hesaplanmış maliyetlerin tamamı paketleme faaliyetine yansıtılmıştır.

Yapılan hesaplamalara göre birinci aşama sonucunda faaliyet merkezlerinde oluşan maliyetlerin toplamı aşağıda Çizelge 4.4.d'de gösterilmiştir.

Çizelge 4.4.d Faaliyet Merkezlerinin Toplam Maliyetleri

Faaliyetler	Toplam maliyet (TL)
Tedarik	229.848,1336
Soldurma	60.266,77162
Kıvrırma	21.563,98882
Fermantasyon	4.518,042479
Kurutma	22.032,8665912
Sınıflandırma	18.294,98455
Paketleme	61.540,85008
Toplam	418.065,6377402

5. İkinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

Yapılan incelemeler neticesinde çay işletmesinde I. Kalite ve II. Kalite çay olmak üzere iki farklı ürün üretildiği tespit edilmiştir. Bu noktada FTM yöntemine göre yapılması gereken

her bir faaliyet merkezinde toplanan maliyetlerin çıktılara yani üretilen ürünlere dağıtılmasıdır. Söz konusu dağıtım ikinci aşama maliyet etkenleri aracılığıyla yapılmalıdır. Ancak çay işletmelerinin kendine özgü özellikleri faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde FTM bakış açısının yararlı olmaması sonucunu doğurmaktadır. Çünkü, örnek işletmede paketleme faaliyetine kadar oluşan maliyetler her iki kalitedeki çay için ortak niteliktedir. Diğer bir ifadeyle, tedarik, soldurma, kıvrırma, fermantasyon, kurutma ve sınıflandırma faaliyetlerinde ortaya çıkan maliyetler üretilen her iki ürün için ortak nitelikteki maliyetlerdir. Anılan maliyetlerin FTM bakış açısıyla ürünler bazında ayrıştırılması anlamlı olmamaktadır. Yukarıda ifade edilen çay işletmelerinin kendine özgü bu problemin çözümü için üretim sürecinin ilk 6 faaliyetindeki maliyetler bütünlük maliyet olarak kabul edilmiş ve satış miktarından hareketle söz konusu bütünlük maliyet iki ürün arasında dağıtılmıştır. Bütünlük maliyetin dağıtımına ilişkin hesaplamalara aşağıda yer verilmiştir (işletmede toplam satış hasılatı 422.157,24,-TL olup toplam üretim miktarı ise 1 789 380 kg'dır. Söz konusu üretim miktarının 1 252 568 kg'ı I. Kalite çayken, 536 816 kg'ı ise II. Kalite çaydan oluşmaktadır).

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım oranı} &= \text{satış hasılatı} / \text{üretim miktarı} \\ &= 422.157,24,-\text{TL} / 1\,789\,380\text{ kg} \\ &= 0,23592375,-\text{TL} / \text{kg}'\text{dır.}\end{aligned}$$

Buradan da faaliyetlerin bütünlük maliyetlerinin dağıtımında kullanılacak oranlar hesaplanabilir.

I.Kalite çayın yüzdesi

$$\begin{aligned}&= 1\,252\,568\text{ kg} \times 0,23592375 = 295.510,5398,-\text{TL} \\ &= 295.510,5398,-\text{TL} / 422.157,24,-\text{TL} = 0,70'\text{dir.}\end{aligned}$$

II. Kalite çayın yüzdesi

$$\begin{aligned}&= 536\,816\text{ kg} \times 0,23592375 = 126.647,6438,-\text{TL} \\ &= 126.647,6438,-\text{TL} / 422.157,24,-\text{TL} = 0,30'\text{dur.}\end{aligned}$$

6. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi

Örnek çay işletmesinde I. Kalite ve II. Kalite olmak üzere iki farklı ürün üretildiği ve ilk 6 faaliyet merkezinde toplanan maliyetlerin ürünlere bütünlük maliyet yöntemine göre dağıtılacağı daha önce ifade edilmişti. Gelineen noktada, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin bu ürünlere dağıtımını aşağıdaki gibi olmaktadır.

-Tedarik faaliyetinde toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtımı:

Tedarik faaliyetinde 229.848,1336,-TL'lik maliyet toplanmıştır. Söz konusu maliyetin % 70'i I.Kalite ürüne % 30'u ise II. Kalite ürüne aittir. O halde;

I.Kalite ürünün payı

$$= 229.848,1336,-\text{TL} * 0,70 = 160.893,6935,-\text{TL},$$

II.Kalite ürünün payı

$$= 229.848,1336,-\text{TL} * 0,30 = 68.954,44009,-\text{TL}'\text{dir}.$$

-Soldurma faaliyetinde toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtımı:

Soldurma faaliyetinde 60.266,77162,-TL'lik maliyet toplanmıştır. Söz konusu maliyetin % 70'i

I.Kalite ürüne % 30'u ise II. Kalite ürüne aittir. O halde;

I.Kalite ürünün payı

$$= 60.266,77162,-\text{TL} * 0,70 = 42.186,74013,-\text{TL},$$

II.Kalite ürünün payı

$$= 60.266,77162,-\text{TL} * 0,30 = 18.080,03149,-\text{TL}'\text{dir}.$$

-Kıvırma faaliyetinde toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtımı:

Kıvırma faaliyetinde 21.563,98882,-TL'lik maliyet toplanmıştır. Söz konusu maliyetin % 70'i

I.Kalite ürüne % 30'u ise II. Kalite ürüne aittir. O halde;

I.Kalite ürünün payı

$$= 21.563,98882,-\text{TL} * 0,70 = 15.094,79218,-\text{TL},$$

II.Kalite ürünün payı

$$= 21.563,98882,-\text{TL} * 0,30 = 6.469,196647,-\text{TL}'\text{dir}.$$

-Fermantasyon faaliyetinde toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtımı:

Fermantasyon faaliyetinde 4.518,042479,-TL'lik maliyet toplanmıştır. Söz konusu maliyetin % 70'i I.Kalite ürüne % 30'u ise II. Kalite ürüne aittir. O halde;

I.Kalite ürünün payı

$$= 4.518,042479,-\text{TL} * 0,70 = 3.162,629735,-\text{TL},$$

II.Kalite ürünün payı

$$= 4.518,042479,-\text{TL} * 0,30 = 1.355,412744,-\text{TL}'\text{dir}.$$

-Kurutma faaliyetinde toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtımı:

Kurutma faaliyetinde 22.032,8665912,-TL'lik maliyet toplanmıştır. Söz konusu maliyetin % 70'i I.Kalite ürüne % 30'u ise II. Kalite ürüne aittir. O halde;

I.Kalite ürünün payı

$$= 22.032,8665912,-\text{TL} * 0,70 = 15.423,00661384,-\text{TL},$$

II.Kalite ürünün payı

$$= 22.032,8665912,-\text{TL} * 0,30 = 6.609,85997736,-\text{TL}'\text{dir}.$$

-Sınıflandırma faaliyetinde toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtımı:

Sınıflandırma faaliyetinde 18.294,98455,-TL'lik maliyet toplanmıştır. Söz konusu maliyetin % 70'i I.Kalite ürüne % 30'u ise II. Kalite ürüne aittir. O halde;

I.Kalite ürünün payı

$$= 18.294,98455,-TL * 0,70 = 12.806,48918,-TL,$$

II.Kalite ürünün payı

$$= 18.294,98455,-TL * 0,30 = 5.488,495364,-TL'dir.$$

Yukarıda incelenen çay işletmesinin üretim sürecinde yer alan ilk 6 faaliyet olan tedarik, soldurma, kıvırma, fermantasyon, kurutma ve sınıflandırma faaliyetlerinde toplanan maliyetlerden I.Kalite çay ile II.Kalite çayın almış olduğu pay hesaplanmıştır. Bu hesaplamalara göre I.Kalite çayın maliyeti (satış öncesi son aşama olan paketleme faaliyetine kadar) 249.567,35133384,-TL iken II.Kalite çayın maliyeti 106.957,43628736,-TL'dir.

Yapılan incelemelere göre paketleme faaliyetinde toplanan maliyetlerin üretilen ürünler bazında takip edilebilme olanağı mevcuttur. Diğer bir ifade ile, paketleme faaliyetinde toplanan maliyetler ürünler için ek maliyet anlamına gelmektedir. Söz konusu faaliyette oluşan ek maliyetler I.Kalite çay için 304.414,7121,-TL iken II.Kalite çay için 130.463,448,-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda üretilen iki ürünün toplam maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

I.Kalite çayın toplam maliyeti

$$=249.567,35133384,-TL + 304.414,7121,-TL= 553.982,06,-TL$$

II.Kalite çayın toplam maliyeti

$$=106.957,43628736,-TL + 130.463,448,-TL= 237.420,88,-TL'dir.$$

7. FTM'yeGöre Hesaplanan Maliyetlerin Geleneksel Yöntemle Hesaplanan Maliyetlerle Karşılaştırılması

Örnek olarak incelenen çay işletmesinde üretilen iki ürün için FTM aracılığıyla hesaplanan toplam maliyetler, geleneksel yönteme göre hesaplanan ürün maliyetleri ile karşılaştırıldığında aralarında anlamlı farklılığın olmadığı görülmektedir. FTM ve geleneksel yönteme göre hesaplanan maliyetler aşağıda Çizelge 4.4.g' de gösterilmiştir.

Çizelge 4.4.g FTM ve Geleneksel Yönteme Göre Hesaplanan Maliyetlerin Karşılaştırılması

	FTM'ye göre toplam maliyet (TL)	Geleneksel yönteme göre toplam maliyet (TL)
I. Kalite Çay	553.982,06	554.010,80
II. Kalite Çay	237.420,88	237.392,14
Toplam	791.402,94	791.402,94

Çizelge 4.4.g' de görüleceği üzere, FTM yöntemini incelenen çay işletmesine uygulamak maliyet tasarrufu anlamında fayda sağlamamaktadır. Bu durumun çay işletmelerinde üretimin belirli bir aşamasına kadar (bu aşama paketleme aşamasıdır) üretimle ilgili maliyetlerin ürün bazında izlenme imkanının olmamasından kaynaklandığı ifade edilebilir.

V. SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda teknolojik alanda ve diğer alanlarda yaşanan değişimler işletmelerin üretim süreçlerini de etkilemiştir. Sözkonusu etkilerin en önemli göstergelerinden birisi işletmelerin üretim maliyetlerini hesaplama yaklaşımlarında görülen değişimdir. Yaşanan bu değişimler sonucunda üretilen ürün veya hizmetin maliyeti hesaplanırken üretimle ilgili endirekt maliyetler daha fazla önemsenmeye başlanmıştır. Gelenen noktada endirekt üretim maliyetlerinin üretilen ürün veya hizmetlere gerçekçi bir şekilde yüklenmesine yönelik, modern olarak ifade edilebilecek, yeni maliyetleme yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden birisi de faaliyet temelli maliyetlemedir.

Faaliyet temelli maliyetleme, geleneksel maliyetleme yöntemlerinin aksine maliyetlerin faaliyetler tarafından tüketildiği varsayımına dayanmaktadır. Kısacası FTM'ye göre yapılması gereken; üretim sürecindeki faaliyetlerin belirlenmesi, genel üretim maliyetlerinin belirlenen bu faaliyetlere daha gerçekçi bir şekilde dağıtılması (bu amaçla geleneksel yöntemde kullanılan hacim tabanlı dağıtım anahtarlarından ziyade maliyet ile faaliyetler arasındaki ilişkiyi daha gerçekçi bir şekilde ortaya koyan farklı dağıtım anahtarlarının kullanımı tercih edilmektedir) ve faaliyetlerde toplanan maliyetlerin çıktılara (ürün veya hizmet) yüklenmesidir.

Öte yandan, FTM her ne kadar geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre daha anlamlı sonuçlar elde edilmesine yardımcı olsa da bütün işletmeler için geçerli ve kullanılabilir bir FTM modeli henüz geliştirilememiştir. Bu sebeple,FTM'nin farklı sektörlerde uygulanmasına yönelik araştırmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Sözkonusu ihtiyaçtan hareketle bu çalışmada, FTM yönteminin çay işletmelerinde uygulanabilirliği araştırılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen sonuçlara göre, FTM yönteminin çay işletmelerinde uygulanmasının, herhangi bir maliyet tasarrufu sağladığını söylemek güçtür. Diğer bir ifade ile, FTM yönteminin çay işletmeleri özelinde maliyet tasarrufu açısından uygulanabilir olmadığı ifade edilebilir. Bunun en önemli sebebinin çay işletmelerinin kendilerine özgü özellikleri olduğu ileri sürülebilir. Her ne kadar FTM yönteminin çay işletmelerinde uygulanmasının maliyet tasarrufu sağlamadığı ifade edilse de, bu yöntemin uygulanması faaliyetlerle ilgili daha ayrıntılı bilgi elde edilmesine imkân sağlar. Faaliyetlerin maliyetlerinin daha gerçekçi bir şekilde hesaplanmasına hizmet eder. Üretilen faaliyet tabanlı bilgi sayesinde katma değeri yüksek faaliyetler tespit edilerek etkinliği

artırılırken, düşük katma değere sahip faaliyetlere ait maliyetler elimine edilir. Ayrıca bu yöntem, maliyet oluşumuna neden olan faaliyetleri belirleyerek maliyet kontrolüne olanak sağlar. Özet bir ifade ile, yöneticilere verecekleri kararlarda yardımcı olur.

Sonuç olarak, çay işletmelerinin üretim süreçlerini gözden geçirmelerinin ve üretimle ilgili her bir faaliyette ortaya çıkan veya toplanan maliyetlerin çıktılar bazında izlenmesine olanak tanıyan bir yapıya kavuşturmalarının gerekli olduğu belirtilebilir.

KAYNAKÇA

- AKGÜN, M., “Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:5, Sayı:15. 2005.
- BENGÜ, H., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:25. 2005.
- COOKINS, G., *Activity-Based Cost Management*, Irwin Professional Publishing, BurrRidge, 1996, p.9.
- COOPER, R., “The Rise of Activity Based Costing-Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?”, *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*, Fall, 1988, p.45.
- ÇAKICI, C., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:12. 2001.
- ÇANKAYA, F. ve D. AYGÜN “Faaliyet Temelli Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 17 (Güz 2006), 2006, s.35-62.
- ERDEN, S.A., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmalar Örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 64, 2003. s.99.
- ERDEN, S.A., *Üretim Ortamları, Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.191. 2004.
- HACİRÜSTEMOĞLU, R. ve M.ŞAKRAK, *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.
- HAFTACI, V., *Maliyet Muhasebesi*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 8.Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2011.
- KAPLAN, R.N.S. , “John Deere Component Works (A)(B)”, *Harvard Business School Case Series*, No: 9-187-107, 1988, p.108.
- KARACAN, S., *Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.
- KARACAN, S. ve S.ASLANOĞLU “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 5, Sayı: 16. 2005.
- KARCIOĞLU, R., *Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.
- KARTAL, A., *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Nr.1524, Eskişehir, 2003.
- MAJOR, M. and T.HOPPER “Managers Divided: Implementing ABC in a Portuguese Telecommunications Company”, *Management Accounting Research*, Volume 16, 2005, pp.205-229.
- MUCUK, İ., *Modern İşletmecilik*, Der Yayınları, İstanbul, 1993.

- NACHTMANN, H. and H. AL-RIFAI “An Application of Activity Based Costing in the Air Conditioner Manufacturing Industry”, *The Engineering Economist*, Volume 49, 2004, pp.221-236.
- NO, J. J. and B. H., KLEINER, “How to Implement Activity-Based Costing”, *Logistics Information Management*, Volume 10, Number 2, 1997, pp.68-72.
- ÖZBİRECİKLİ, M., “Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi”, *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1. 1995.
- ÖZER, A., “Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl:4, Sayı:13. 2004.
- PEKDEMİR, R., *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*, İstanbul, 1998.
- SWENSON, D. and D. BARNEY, “ABC/M: Which Companies Have Success?”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April, 2001, pp.35-44.
- ŞAKRAK, M., *Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- ÜNUTKAN, Ö., “Faaliyet Temelli Maliyetleme ve Bir Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, 2010.
- YÜKÇÜ, S., *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir, 2007.