

Normal Maliyetlemeye Göre Faaliyete Dayalı Maliyetleme Uygulaması

M. Yılmaz İçerli¹

Özet

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'nın Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamadan önce muhasebe literatürümüzde ticari bilanço, vergi bilançosu kavramları vardı. Bu iki kavram, daha doğrusu iki tutar (TL) şimdi artık “bilanço” veya “finansal durum tablosu” adları ile ifade edilen tablolarda yer alıyor. Ticari faaliyette bulunan işletmeler muhasebe kayıtlarını Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre mi, muhasebe standartlarına göre mi tutacaklar? Yoksa iki farklı mevzuata göre de mi tutmalılar? Bu sorulara meslek mensupları farklı yanıtlar verebiliyorlar. Yaygın olan yaklaşım muhasebe kayıtlarının VUK'a göre tutulması, dönem kapandıktan sonra bilançonun düzeltme kayıtları ile finansal durum tablosuna dönüştürülmesi yaklaşımıdır. Düzeltme kayıtları da normal maliyetleme yöntemi uygulamasını içermektedir. Normal koşullarda Türkiye'de bağımsız denetime tabi işletmelerin (küçükler de büyüdüğünde) normal maliyetleme yöntemini uygulaması gerekir. Ancak asıl yapılmakta olan dönem sonlarında bazı varsayımlar ile sabit ve değişken maliyet ayrımı ile yapılarak normal maliyete göre bir finansal durum tablosu ortaya çıkarılmaktadır. Sonra da KGK denetim elemanlarının ikna olmaları beklenmektedir. Aksi durumda normal maliyetleme uygulanmadığı için cezalar ile yüzleşme ihtimali belirlemektedir. İşletmeler birden fazla maliyet hesaplama sistemini kombineyerek uygulama yapmak zorundadırlar. Tam maliyetleme, değişken, maliyetleme, faaliyete dayalı maliyetleme, direkt malzemeye dayalı maliyetleme ve benzerleri gibi. Bu çalışmada faaliyete dayalı maliyetleme ile normal maliyetlemenin birlikte kullanılması gerekir ise nasıl bir yaklaşımda bulunulacak, sonuçlar nasıl gerçekleşecek konuları ortaya konulmuştur.

1 Doç. Dr., Aksaray Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, yilmazicerli@aksaray.edu.tr, orcid.org/0000-0001-7390-0980

1. Giriş

Günümüzde muhasebe konusundaki akademik çalışmalar yeni yön buluşlar ile hız kazanıyor. Yeni yön buluşlar yeni konuların bir arada incelenmesini de gerektirmektedir. Bu çalışmada çok yeni olmayan ancak bir araya gelmesi zor olan iki konu incelenecektir.

İçinde bulunduğumuz mali yıl itibarıyla birçok işletme yasal zorunluluk nedeniyle normal maliyetleme yöntemini kullanarak maliyet hesaplaması yapmakta, mali tablo hazırlamaktadır. Bunu yaparken muhasebe sistemi bu hesaplamaya çok da yardımcı olabilecek yapıda olmayabilir. Ancak, yasal düzenleme gerekli görüyorsa yasaya uymak, normal maliyetlemeyi uygulamak gerekiyor.

Muhasebe akademisyenleri son kırk yılda Faaliyete Dayalı Maliyetleme yaklaşımını *“uzaydan gelen uygulama”* saygınlığı ile yazıp çizdiler. Bu algı uzun yıllar devam edecek gibi görünüyor. Ancak uygulamaya döndüğümüzde teoride yazılanların, alan çalışmalarında çok yer almadığını görüyoruz.

Biz akademisyenlerin deyim yerinde ise, *“yakası açılmadık konular”* diğer akademisyen ve uygulamacılara açmamız gerekiyor. Bu çalışmada bu konuda bir yaklaşımda bulunmaya çalışılacak, normal maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetleme uygulaması aynı düzlemde incelenecektir. Bu iki konu uygulamada aynı düzlemde karşılaştırılabilir mi? Karşılaştırılabilir.

Yapılan bu çalışmada normal maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetlemenin aynı düzlemde karşılaştırılabileceğine ilişkin bir uygulama yapılmıştır. Bu uygulama çalışmanın amacını teşkil etmekte olup, akademisyen ve uygulayıcılara yararlı olması hedeflenmektedir.

2. Maliyet Hesaplama Sistemleri

Maliyet hesaplama sistemleri, maliyet unsurlarının işletmenin temel çalışma konusu, üretim tekniği ve girdilerin özellikleri göz önünde tutularak birleştirilmeleri ve bir bütün halinde hesaplanmaları işlemlerinden oluşan çalışma düzenleri şeklinde tanımlanabilir.

Farklı yaklaşımlar ile sınıflandırılabilen maliyet hesaplama sistemlerini aşağıda Tablo 1’deki gibi gösterilebilir.

Tablo 1: Farklı Yaklaşımlara Göre Maliyetleme Yöntemlerinin Sınıflandırılması

Maliyetlerin Saptanması Amacına Yönelik (Üretim Biçimine Göre) Maliyetleme	Sipariş Maliyetleme	
	Safha Maliyetleme	
	Tam Zamanında Üretim Maliyetlemesi	
Planlama ve Gider Kontrolü Amacına Yönelik (Maliyetleri Saptama Zamanına Göre) Maliyetleme	Fiili Maliyetleme	
	Normal Maliyetleme	
	Geleceğe Yönelik Maliyetleme – Tahmini ve Standart Maliyetleme	
Karar Verme Amacına Yönelik (Kapsama Göre) Maliyetleme	Kısmi Maliyetleme	Direkt Maliyetleme
		Değişken Maliyetleme
		Sorumluluk Muhasebesi Sistemi
		Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme
Maliyet Yönetimi Açısından Maliyetleme	Faaliyete Dayalı Maliyetleme,	
	Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme	
	Hedef Maliyetleme	
	Kaizen Maliyetleme	
Hesaplamanın Yapıldığı Zamana Göre Maliyetleme	Ön Maliyetleme	
	Ara Maliyetleme	
	Kesin Maliyetleme	

Kaynak: Yükçü, S. (2018), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (9. Baskı, İzmir: Altın Nokta Yayınevi), s. 345.

Yukarıda verilen tabloda yer alan pek çok maliyet hesaplama sistemleri içerisinde çalışmamızda Normal Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme (FDM) yöntemleri incelenecektir.

3. Normal Maliyetleme Yöntemi

İşletmelerin yönetsel kararlarında normal maliyetleme yönteminden daha fazla faydalanmak istemeleri ve finansal raporlama hususunda yayınlanan uluslararası ölçekli standartların (TMS/IFRS) zorlayıcı etkisinin bir sonucu olarak daha fazla işletme tarafından kullanılan bir yöntem haline gelmiştir (Öztürk ve Güleç, 2018: 12).

İşletmeler, genellikle faaliyetlerindeki her bir üretim için genel üretim giderlerinin tutarını ilgili işin maliyetine dâhil ederek hesapladığı genel üretim giderlerine, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme için gerçek maliyeti kullanıp normal maliyet yöntemine göre düzenleme yapmaktadır. Normal

maliyet yöntemi ile GÜG'lerdeki değişimleri ve üretilen mamullerin aydan aya değişmelerinden kaynaklanan gerçek maliyetlerin, her bir üretim aşamasında ortaya çıkan maliyetlerdeki dalgalanmalardan kaçınılmaktadır (Akgün, 2017: 49).

Normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerinin bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek amacıyla yapıldığını varsayması nedeniyle söz konusu giderlerin üretim maliyetlerine kapasite kullanım oranına göre yüklenmesi gerektiğini kabul eder. Dolayısıyla bu yöntemde üretim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim giderlerinin tamamı, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasite kullanım oranına düşen kısmının maliyetlere aktarılmasında oluşmaktadır. Boş kapasiteye ya da kapasitenin aşılma kısmına düşen sabit genel üretim giderleri kapasite sapması (capacity variance) adıyla ayrılarak kayıtlar denkleştirilir. Bu yöntemin avantajı, sabit genel üretim giderlerini üretim maliyetlerine kapasite kullanım oranına göre yükleyerek, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesinin önüne geçmesidir. Buna karşılık normal maliyetlemenin dezavantajı ise sabit ve değişken giderlerin ayrı ayrı hesaplanması ve kapasite sapmalarının belirlenmesi gibi ek işlemlere yol açmasıdır (Yükçü, 2018: 349-350).

Normal maliyet yönteminin üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesine yol açmaması, bu yöntemin tam maliyet yöntemine göre üstünlüğünü ortaya koymaktadır. Bu sebeple, tam maliyet yönteminde birim maliyetlerin üretim hacmine bağlı olarak sürekli değişmesinden kaynaklanan sorunlar, normal maliyet yönteminin kullanılmasıyla ortadan kalkmaktadır. Bu yöntemin dezavantajı olarak sabit ve değişken giderlerin birbirinden ayrılması ve kapasite sapmalarının hesaplanması şeklinde ek işlemlere yol açması ve dönem kârında ortaya çıkan tutarsızlıkla sayılabilir. Dönem kârı bakımından tam maliyet yönteminin oluşturduğu çelişiklere normal maliyet yönteminde de rastlanılmaktadır (Büyükmirza, 2024: 583).

TMS 2 Stoklar standardı da esas olarak normal maliyet yöntemini benimsemiş olup sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine yüklenmesinde esas alınacak kapasite ise normal kapasitedir.

4. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemi

Küresel rekabet arttıkça, işletmelerin ürettiği mal ve hizmetlerin çeşitliliği de artmaktadır. İşletmelerde farklı mal ve hizmetler üretmenin, kaynaklar üzerindeki talepleri çeşitlendirdiğini günden güne fark etmişlerdir. Çeşitli mal ve hizmetlerin, işletmenin kaynaklarını nasıl kullandıklarını daha doğru bir şekilde ölçme ihtiyacı doğmuştur. Birçok işletme maliyetlendirme sistemlerini

yeniden gözden geçirme ihtiyacı duymuştur. Bu ihtiyacı hisseden işletmeler maliyetlendirme sistemlerini yenilemek için faaliyete dayalı maliyetlendirme (FDM) yöntemini kullanmaya başlamışlardır. FDM yöntemi, fiyatlandırma ve mamul karışımı hakkında daha iyi karar verebilmek, mamul tasarım ve etkinliğini geliştirerek işletmelere maliyet yönetimi konusunda yardımcı olmaktadır (Yükçü, 2014: 432).

Bir veya birkaç çeşit mamul üretimi yapan işletmelerde genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi fazla bir sorun oluşturmaz. Ancak çok çeşitli mamul üretimi yapan işletmelerde genel üretim giderlerinde ortaya çıkan artış ve bu giderlerin dağıtımında yapılan yanlışlar, mamullerin maliyetlerinin de yanlış hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu durum işletmelerin rekabet edebilirliğini ve kârlılığını azaltmaktadır. Bu noktada maliyet muhasebesinin odak noktası, üretim sürecinde faaliyet hacmini esas alan az sayıdaki dağıtım anahtarının ve özellikle direkt işçiliğin kullanılmasının yerine her türlü faaliyette tüketilen kaynakların maliyetlerinin tespit edilmesi olmaktadır. Bu noktadan hareketle geliştirilen FDM yöntemi maliyetleri önceden faaliyetlere daha sonra da mamullere göre izleyen bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Gürdal, 2007: 110).

Cooper ve Kaplan tarafından geliştirilen FDM yöntemi, işletmede bir mamul ya da hizmeti üretebilmek için gerekli olan çeşitli faaliyetlerin maliyeti üzerine odaklanan bir sistemdir. FDM yöntemi ile mal ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde tespit edilebilme seviyesinin yükseltilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay tespit edilebileceği varsayımından ortaya konulmuştur. Geleneksel yaklaşımlar doğrudan mal veya hizmet üzerine odaklanırken, FDM faaliyet merkezlerine odaklanarak faaliyetlerdeki çeşitlilik ve farklılığı ön plana çıkarmaktadır. FDM'nin dayandığı temel varsayımlar ise şöyle özetlenebilir (Seldüz, 2013: 67-68);

- Faaliyetler kaynakları tüketir,
- Mamuller ve siparişler faaliyetleri tüketir,
- Yönetme, harcamayı değil tüketimi ölçer,
- Maliyet havuzları homojen yapıdadır, her bir maliyet havuzundaki genel üretim giderleri değişkendir.

FDM yöntemi, belirli özelliklere sahip işletmeler için daha doğru mamul maliyetleri elde etmede özellikle faydalıdır. Eğer bir işletme yalnızca tek bir mamul veya hizmet sunuyorsa, maliyetleri farklı mamul veya hizmetlere dağıtma sorunu yoktur. Bu nedenle FDM, birden fazla mamul ve hizmet sunan firmalar için daha faydalıdır. Ayrıca FDM yönteminin planlama kararlarında

sağladığı fayda yalnızca doğru mamul maliyetleriyle sınırlı değildir. Aynı zamanda yöneticilerin maliyetleri azaltma fırsatlarını bulmasına da yardımcı olur. Maliyetlere neden olan faaliyetlerin belirlenmesi, çoğu zaman değer yaratmayan faaliyetleri ortaya çıkarır. Bu tür faaliyetler, işletmelerde maliyet azaltma için fırsatlar sunmaktadır (Morse ve Zimmerman, 1997: 117-119).

Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi, çeşitli maliyet sürücülerini kullanan iki aşamalı bir maliyet dağıtım sürecini içerir. İlk aşamada maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlere göre maliyet havuzlarına atanır. İkinci aşamada ise faaliyet maliyet havuzlarında biriken maliyetler mamullere dağıtılır. Buna göre, bir FDM sistemi geliştirmenin ilk adımı, temel faaliyetleri ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek için gereken maliyetleri belirlemektir (Edmonds, T.P. v.d., 2000: 241).

Faaliyetler, bir işletmede maliyetin ortaya çıkmasına neden olan herhangi bir olay veya işlemi tanımlamaktadır. Maliyet etkeni olarak işlev gören bu faaliyetlere; makine kurulumları, satın alma siparişleri, kalite kontrolleri, üretim emirleri (planlama), sevkiyatlar, malzeme alımları, stok hareketleri, bakım talepleri, hurda/yeniden işleme emirleri, makine zamanı, tüketilen enerji, kat edilen mesafeler, doluluk oranları örnek olarak verilebilir (Garrisson, 1991: 91-92).

Faaliyete dayanan ve daha doğru maliyet bilgileri sağlayan FDM yöntemi, yönetime destek veren bir araç olarak düşünülmelidir. FDM kârlılık analizi için gerekli veri tabanına sahiptir ve işletme yönetimi bu verileri kullanarak daha kârlı mamullere yönelebilir. Bir maliyet sistemi olarak FDM, karar verme sürecinde kullanılan bir araçtır. Kârın nasıl artırılacağı veya hangi mamullerin üretileceği, hangi müşteri kârlılığının daha fazla olduğu gibi stratejik yönetim kararları olarak değerlendirilebilecek kararlara yöneticiler, FDM bilgilerini ve satış bölümlerinden gelen bilgilerle birleştirerek stratejik faaliyet tabanlı yönetim konusunda maksimum faydayı sağlarlar (Öker, 2003: 64-65).

5. Literatür İncelemesi

Muhasebe yazınında, “Normal Maliyetleme” ve “Faaliyete Dayalı Maliyetleme” yöntemlerine ilişkin ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmaların bazılarının bir özeti aşağıda verilmektedir.

Cooper ve Kaplan (1992), yaptıkları çalışma ile Faaliyet Dayalı Maliyetleme yönteminin kavramsal temelini, tasarımını ve kullanımını açıklamışlardır. Geleneksel maliyet hesaplama sistemleri, işletme giderlerini tek tek mamullere ve müşterilere dağıtmak için doğrudan işçilik maliyetleri, makine saatleri ve satış tutarları gibi hacim odaklı dağıtım ölçütlerini kullanır. Ancak, bireysel

mamuller ve müşteriler tarafından talep edilen birçok kaynak kullanımı, üretilen ya da satılan birim hacmiyle orantılı değildir. Bu nedenle geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin, mamullerin tasarlanması ve üretilmesi ile müşterilere satış ve teslimat yapılması için kullanılan kaynakların maliyetlerini doğru biçimde ölçemediğini belirtmişlerdir.

Güngörmüş ve Boyar (2009) yılında yaptıkları "*TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Sipariş Maliyetine Uygulanması*" başlıklı çalışmalarında, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında, sipariş maliyet yöntemi uygulayan işletmelerde normal maliyet yönteminin kullanımı ele alınmıştır. Araştırmada, normal maliyet yöntemi ile tam maliyet yöntemi karşılaştırılmış ve kapasite kaynaklı sapmalar örneklerle gösterilmiştir. Hesaplamalar sonucunda iki yöntem arasında birim maliyet farklılıklarının olduğu ve normal maliyet yöntemi daha çok düşük kapasitede çalışması durumunda üretim maliyetinin daha gerçekçi belirlenmesini sağladığı tespit edilmiştir.

Güngörmüş ve Boyar (2010) yılında yaptıkları "*TMS 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması*" isimli çalışmalarında ise standart maliyet yöntemi, normal ve tam maliyet yöntemleri ile birlikte karşılaştırılmıştır. Kapasiteden doğan, olumsuz genel üretim giderleri sapmaları, örnek uygulama ile ortaya konmuş ve aradaki farklar tam ve normal maliyet yöntemine göre ayrı ayrı muhasebeleştirilmiştir.

Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu (2012) yılında yapmış oldukları "*Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması*" başlıklı çalışmada; TMS 2 Stoklar Standardı ile vergi mevzuatı kapsamında tam maliyet ve normal maliyet yöntemleri karşılaştırılmıştır. Bu çalışmada, TMS 2'nin normal maliyet yöntemini önerdiği, buna karşılık vergi mevzuatının fiili maliyet yöntemini esas aldığı ve bu durumun özellikle sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında farklılıklara yol açtığı ortaya konulmuştur. Tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeye ait veriler kullanılarak yapılan analiz sonucunda, iki yöntem arasında maliyet hesaplamalarında farklılıklar oluşmuş ve bu farklılıklar vergi açısından uyumlaştırma kayıtları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Akgün (2012), "*TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet Vē Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması*" konulu çalışmasında TMS-2 stoklar standardının kapsamı ele alındıktan sonra, stokların TMS-2 ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından karşılaştırılması yapılmıştır. Ayrıca, TMS-2 standardında maliyet kavramı, TMS 2'ye göre bir üretim işletmesi üzerinde verilen örnekle tam ve normal maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablolarının karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Badem ve Özбек (2013) tarafından yürütülen “*Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi*” başlıklı çalışmada, Vergi Usul Kanunu ile TMS 2 Stoklar Standardı arasındaki üretim maliyeti hesaplama farkları ele alınmıştır. Çalışmada, Vergi Usul Kanunu’na göre üretim maliyetinin tam maliyet yöntemi ile hesaplanması gerektiği, TMS 2’ye göre ise bazı istisnalar dışında normal maliyet yönteminin zorunlu olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca, üretim işletmelerinde dönemsel üretim ve satış miktarları arasındaki farklılıkların ertelenmiş vergi etkisi oluşturabileceği bir örnek üzerinden gösterilmiş ve maliyetleme yöntemlerinin bu açıdan karşılaştırılması yapılmıştır.

Marşap ve Barışçı (2014), “*TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi*” başlıklı çalışmalarında Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü tam maliyet yöntemi ile TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında önerilen normal maliyet yöntemi karşılaştırılmıştır. Araştırmada, tam maliyet yönteminin düşük kapasitede çalışan işletmelerde atıl kapasiteyi mamul maliyetine dâhil etmesi nedeniyle mamul maliyetlerini doğru yansıtamadığı, normal maliyet yönteminin ise atıl kapasiteyi dikkate almayarak daha gerçekçi maliyet bilgisi sağladığı vurgulanmıştır. Çalışma, bu iki maliyet yöntemi arasındaki farkları ortaya koyarak, bir sanayi işletmesinde uygulama yapmayı ve işletme ortakları ile yöneticilerine faydalı öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Bekçiöğlü, Gürel ve Kızıyalçın (2014) “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması*” başlıklı çalışmada üretim alanında bir zeytin işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) sisteminin uygulanabilirliğini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, FTM’nin mamul maliyetlerini geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre daha doğru hesapladığı ve bu sayede işletmenin kâr marjı, fiyatlandırma ve stratejik karar alma süreçlerinde daha güvenilir maliyet bilgisine ulaştığı belirlenmiştir.

Özçalıcı ve Kaya (2019) “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tekniğinde Maliyet Sürücülerinin Analitik Hiyerarşi Prosesi ile Belirlenmesi: Bir Uygulama*” isimli çalışmada, birim üretim maliyetlerini daha doğru hesaplayabilen ve giderleri faaliyetlere ve mamullere doğru şekilde dağıtabilen Analitik Hiyerarşi Süreci (AHP) tabanlı Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme (FTM-AHP) sistemini geliştirmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada maliyet dağıtımında kullanılacak sürücüler, AHP yöntemi ile beş uzman tarafından belirlenmiş ve değerlendirmeler arasındaki uyum geometrik ortalama ile sağlanmıştır. Elde edilen sonuçlar, işletmenin mevcut geleneksel maliyet sistemiyle karşılaştırılmış ve FTM-AHP ile hesaplanan birim maliyetlerin, geleneksel yöntemle hesaplanan maliyetlerden farklı olduğu görülmüştür.

Kılınç ve Badem (2020) ise “*Atıl Kapasite, Tam Kapasite ve Kapasite Fazlası Üretim Düzeylerinde TMS-2 Stoklar Standardına Göre Maliyetleme: Bir Örnek Uygulama*” isimli çalışmalarında, üretim maliyeti unsurları olan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde kullanılan maliyet yöntemleri ele alınmıştır. Araştırmada, uygulama kolaylığı nedeniyle tam maliyet yönteminin yaygın olarak kullanıldığı, ancak “TMS 2 Stoklar Standardı” kapsamında bazı durumlarda normal maliyet yönteminin zorunlu olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca, üretim düzeyi ile normal kapasite arasındaki ilişki gözetilerek TMS 2 standardının işletmelerin gerçekleşen kapasite düzeyine göre hangi maliyet yöntemini uygulanması gerektiğine ilişkin farklı görüşleri örnek uygulamalar üzerinden detaylı biçimde incelenmiştir.

Ergün (2020), “*Birleşik İmalatta Kapsamına Göre Maliyetleme Sistemleri ve Kâr Üzerine Etkileri: Un Fabrikalarında Bir Uygulama*” başlıklı çalışması ile sektör bazında bir inceleme yaparak, üretim maliyetlerinin türleri ve mamul maliyetine dâhil edilme biçimleri ele alınmıştır. Araştırmada, tam maliyet, normal maliyet ve değişken maliyet yöntemlerinin avantaj ve dezavantajları tartışılmış, sabit maliyetlerin kapasite kullanımına göre dağıtılmasının normal maliyet yöntemiyle sağlandığı vurgulanmıştır. Ayrıca birleşik üretim süreci örneği üzerinden, ana ve yan mamullerin maliyet hesaplamalarına ilişkin özel durumlar incelenmiş ve bu maliyetlendirme yöntemleri üç un fabrikasında uygulanarak teorik bilgilerle karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda, farklı maliyet yöntemlerine göre hazırlanan kâr ve zarar tablolarının karşılaştırılmasıyla yöneticilere karar alma sürecinde faydalı bilgiler sunulabileceği belirlenmiştir.

Quesado ve Silva (2021), yaptıkları çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi (Activity-Based Costing - ABC), ekonomik ve teknolojik gelişmeler karşısında geleneksel maliyetleme sistemlerinin yetersizliklerini aşabilen bir maliyetleme yöntemi olarak ortaya çıktığı belirtmişlerdir. Yaptıkları çalışma ile son yıllarda faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi üzerine yapılan uluslararası yayınları incelemeyi, bu alandaki gelişim eğilimlerini belirlemeyi ve gelecekteki araştırma fırsatlarını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Bu sebeple bibliyometrik tekniklere dayalı olarak, Web of Science veri tabanından elde edilen 752 ve Scopus veri tabanından elde edilen 1107 yayın analiz edilmiştir. Sistematik bir literatür haritalaması ve incelemesi yapmak amacıyla analizleri bibliometrix R paketi kullanarak yapmışlardır. Yinelenen kayıtların çıkarılmasının ardından toplam 1419 makaleden oluşan nihai veri seti elde edilmiştir. Yayınların analizi sonucunda, faaliyet tabanlı maliyetleme konusunda yayımlanan makale sayısında artan bir eğilim olduğunu tespit etmişlerdir.

Altın ve Yılmaz (2022) “*TMS-2 Stoklar Standardına Göre Tam Maliyet ve Normal Maliyet Uygulaması*” başlıklı çalışmada, Vergi Usul Kanunu’na göre tam

maliyet ve “TMS-2 Stoklar Standardı” kapsamında normal maliyet yöntemleri karşılaştırılmıştır. Araştırmada, tam maliyet yöntemini kullanan işletmeler tam kapasite çalışmadıklarında maliyetlerinin normal maliyet yöntemine göre yüksek çıktığı ve fiyatlama açısından dezavantaj olduğu vurgulanmıştır. Üç farklı esas üretim gider yeri ve üç farklı mamul üzerinden yapılan karşılaştırmalı hesaplamalar, atıl kapasitenin mamul maliyetine yüklenmesinin yanlış muhasebe ve yönetim kararlarına yol açabileceğini göstermiştir. Ayrıca, VUK ve TMS/TFRS karşılaştırılarak farklı ertelenmiş vergi etkisi tartışılmış ve işletmelerin maliyetleri gerçeğe uygun bir şekilde hesaplamalarına katkı sağlayacak öneriler sunulmuştur.

Güneş ve Gutnu (2022) “*Kaynak Tüketim Muhasebesinin TMS-2 Stoklar Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*” isimli çalışmada, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında normal maliyet yöntemi ile Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) yöntemi karşılaştırmışlardır. Bir üretim işletmesinde yapılan uygulamada, KTM yönteminin atıl kapasite maliyetlerini daha doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun hesapladığı belirlenmiş, standartları uygulamak zorunda olan işletmeler için KTM yönteminin kolayca entegre edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Şenyurt ve Torun (2025), “*Sağlık Hizmetlerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: COVID-19 Testleri Üzerine Bir Uygulama*” isimli çalışmada, sağlık kurumlarında laboratuvar süreçlerinin maliyetini, geleneksel maliyetleme yöntemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemi kullanılarak hesaplanan test birim maliyetleri ile karşılaştırmışlardır. Bulgular, FTM yönteminin sağlık kurumlarında maliyetlerin daha doğru hesaplanmasını sağladığı, kaynakların etkin kullanımını ve karar vericilerin güvenilir finansal bilgiye erişimini sağlayan etkili bir maliyetleme yaklaşımı olduğunu göstermiştir.

6. Normal Maliyetlemeye Göre Faaliyete Dayalı Maliyetleme Uygulaması^{2*}

İşletme, soğutucularda kullanılmak amacıyla motor üretmekte olup ürettiği motorların maliyetini hesaplama aşamasında Faaliyete Dayalı Maliyetleme yönteminin daha doğru sonuç verdiği inandığı için son yıllarda “Faaliyete Dayalı Maliyetleme” yöntemine göre hesaplamaktadır. Ancak işletme zaman içerisinde büyümüş ve Kamu Gözetimi Kurumunun limitleri artırması sonucunda bağımsız denetim açısından Türkiye Muhasebe Standartları tam sete tabi olmak zorunda kalmıştır.

2 * Yükücü, S. ve İçerli M.Y. (2023)’den uyarlanmıştır.

Bağımsız denetçinin “Normal Maliyetlemeye” geçme konusundaki telkinleri sonucunda Genel Üretim Giderlerini değişken ve sabit olarak mizandan elde edilebilecek duruma gelmişlerdir. İşletme bir taraftan normal maliyetlemeye göre “kapasite kullanım oranlarını” dikkate alarak maliyet hesaplarırken, diğer taraftan faaliyete dayalı maliyetleme yöntemini de terk etmek istememektedir.

İşletme ilgili dönemde yaklaşık %50 kapasite ile çalışmıştır. Bu dönemde 808 nolu sipariştten 450 adet, 809 nolu sipariştten 2.000 adet üretilmiştir. Bu döneme ilişkin maliyet verileri aşağıdaki gibi oluşmuştur:

İlgili mali dönem sonunda gerçekleşen maliyetler ve dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir:

Faaliyet Alanı	Dağıtım Anahtarları	Değişken G.Ü.G.
Malzeme Tedarik	Parça Sayısı	31.500 TL
Tornalama	Dönüş Sayısı	71.200 TL
Çapak Alma	Makine Saati	580.000 TL
Montaj	Adet	<u>14.625 TL</u>
Toplam Değişken Genel Üretim Giderleri		697.325 TL
Faaliyet Alanı	Dağıtım Anahtarları	Sabit G.Ü.G.
Malzeme Tedarik	Parça Sayısı	49.375 TL
Tornalama	Dönüş Sayısı	98.750 TL
Çapak Alma	Makine Saati	637.000 TL
Montaj	Adet	<u>65.550 TL</u>
Toplam Sabit Genel Üretim Giderleri		<u>850.675 TL</u>
Toplam Genel Üretim Giderleri		1.548.000 TL

Giderler	Sipariş No:808	Sipariş No:809	Boş Kapasite	Toplam
Direkt İlk Madde ve Malz.	270.000 TL	2.100.000 TL	-.-	2.370.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	-.-	357.000 TL
Direkt İşçilik Saati	900	12.000	-.-	12.900
Malzeme Tedarik	2.000	4.300	6.300	12.600
Tornalama	150	250	400	800
Çapak Alma	36.000	80.000	116.000	232.000
Montaj	2	3	5	10

Yukarıda verilerden yararlanarak;

- Klasik sistem tam maliyetleme yöntemine göre,
- Klasik sistem normal maliyetleme yöntemine göre,
- Faaliyete Dayalı Maliyetleme sisteminin, tam maliyetleme yöntemine uygulanmasına göre,
- Faaliyete Dayalı Maliyetleme sisteminin normal maliyetleme yöntemine uygulanmasına göre siparişlerin toplam ve birim maliyetler aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

a) Klasik sistem tam maliyetleme yöntemine göre siparişlerin maliyetinin hesaplanması:

Öncelikle toplam genel üretim giderlerinin direkt işçilik saatine göre yükleme haddinin hesaplanması gerekir.

$$\text{Genel Üretim Gideri Yükleme Haddi} = \frac{1.548.000 \text{ TL}}{12.900 \text{ D.İ.S.}} = 120 / \text{DİS}$$

Siparişlerin Maliyeti:

	Sip. No: 808	Sip. No: 809	Toplam
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	270.000 TL	2.100.000 TL	2.370.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	357.000 TL
Genel Üretim Giderleri	<u>108.000 TL</u>	<u>1.440.000 TL</u>	<u>1.548.000 TL</u>
- (Sip. No:808) 900 DİS x 120 TL	108.000 TL		
- (Sip. No:809) 12000 DİS x 120 TL		1.440.000 TL	
Toplam	405.000 TL	3.870.000 TL	4.275.000 TL
<u>Birim Maliyetler</u>	900 TL	1.935 TL	
- (Sipariş No 808): 405.000 TL / 450 adet	900 TL		
- (Sipariş No 809): 3.870.000 TL / 2.000 adet		1.935 TL	

b) Klasik sistem, normal maliyetleme yöntemine göre siparişlerin maliyetinin hesaplanması:

Normal maliyetleme yöntemine göre genel üretim giderlerinin değişken ve sabit olarak ayırt edilerek ayrı ayrı siparişlerin maliyetine yüklenmesi gerekir. Kullanılmayan kapasitenin maliyetini ayrıca hesaplamak gerekir. İşletme %50 kapasite ile çalıştığında 12.900 D.İ.S. üretim yapmış, tam kapasite ile çalışsaydı 25.800 D.İ.S. üretim yapabilecek durumdaydı. Kullanılmayan 12.900 D.İ.S. kapasitenin sabit genel üretim gideri maliyetini ayrıca hesaplamak gerekecektir.

$$\text{Değişken G.Ü.G. Yükleme Haddi} = \frac{697.325 \text{ TL}}{12.900 \text{ D.İ.S.}} = 54,05620 \text{ TL / DİS}$$

$$\text{Sabit G.Ü.G. Yükleme Haddi} = \frac{850.675 \text{ TL}}{25.800 \text{ D.İ.S.}} = 32,97189 \text{ TL / DİS}$$

Siparişlerin Maliyeti:

	Sip. No: 808	Sip. No: 809	Boş Kap.	Toplam
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	270.000 TL	2.100.000 TL	.-	2.370.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	.-	357.000 TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	48.651 TL	648.674 TL	.-	697.325 TL
- (Sip. No:808) 900 DİS x 54,05620	48.651 TL		.-	
- (Sip. No:809) 12000 DİS x 54,05620		648.674 TL	.-	
Sabit Genel Üretim Giderleri	29.675 TL	395.663 TL	425.337 TL	850.675 TL
- (Sip. No:808) 900 DİS x 32,97189	29.675 TL			
- (Sip. No:809) 12000 DİS x 32,97189		395.663 TL		
- Boş Kapasite 12900 DİS x 32,97189			425.337 TL	
TOPLAM MALİYET	375.326 TL	3.474.337 TL	425.337 TL	4.275.000 TL
Birim Maliyetler	834,058 TL/adet	1.737,168 TL/adet		
Sipariş No 808: (375.326 TL / 450 adet); Sipariş No 809: (3.474.337 TL / 2000 adet)				

c) Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin, tam maliyetleme yöntemine uygulanmasıyla siparişlerin maliyetlerin hesaplanması:

Bu yöntemde tüm maliyetleri, siparişlerin maliyetine yükleyeceğimiz için, sabit genel üretim giderlerinin siparişlere yüklenmesinde boş kapasiteyi dışarıda bırakarak sadece siparişlerin kapasite kullanımlarını dikkate almak gerekecektir.

Değişken Genel Üretim Giderlerinin yükleme oranları:

Faaliyet Alanı

Malzeme Tedarik	31.500 TL / 6300 parça =	5 TL / parça
Tornalama	71.200 TL / 400 dönüş sayısı =	178 TL / dönüş sayısı
Çapak Alma	580.000 TL / 116.000 mak. saati. =	5 TL / mak. saati
Montaj	14.625 TL / 5 adet =	2.925 TL / adet

Sabit Genel Üretim Giderlerinin yükleme oranları:

Faaliyet Alanı

Malzeme Tedarik	49.375 TL / 6300 parça =	7,8373 TL / parça
Tornalama	98.750 TL / 400 dönüş sayısı =	246,875 TL / dönüş sayısı
Çapak Alma	637.000 TL / 116000 mak. saati =	5,49137 TL / mak. saati
Montaj	65.550 TL / 5 adet =	13.110 TL / adet

Siparişlerin Maliyeti:

	Sip. No: 808	Sip. No: 809	Toplam
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	270.000 TL	2.100.000 TL	2.370.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	357.000 TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	222.550 TL	474.775 TL	697.325 TL
- Malz. Tedarik (2000;4300 x 5 TL/prç)	10.000 TL	21.500 TL	31.500 TL
- Tornalama (150;250 x 178TL/dön. sa.)	26.700 TL	44.500 TL	71.200 TL
- Çapak Alma (36000;80000 x 5 TL/mak.sa.)	180.000 TL	400.000 TL	580.000 TL
- Montaj (2 ; 3 x 2.925 TL/adet)	5.850 TL	8.775 TL	14.625 TL
Sabit Genel Üretim Giderleri	276.616 TL	574.059 TL	850.675 TL
- Malz. Tedarik (2000 ; 4300 x 7,8373 TL/parça)	15.675 TL	33.700 TL	49.375 TL
- Tornalama (150 ; 250 x 246,875 TL/dön. sa)	37.031 TL	61.719 TL	98.750 TL
- Çapak Alma (36000 ; 80000 x 5,49137 TL/mak.sa.)	197.690 TL	439.310 TL	637.000 TL
- Montaj (2 ; 3 x 13.110 TL/adet)	26.220 TL	39.330 TL	65.550 TL
TOPLAM	796.166 TL	3.478.834 TL	4.275.000 TL
Birim Maliyetler	1.769,258 TL/adet	1.739,417 TL/adet	
Sipariş No 808: (796.166 TL / 450 adet)			
Sipariş No 809: (3.478.834 TL / 2.000 adet)			

d) Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin, normal maliyetleme yöntemine uygulanmasıyla siparişlerin maliyetlerin hesaplanması:

Genel üretim giderlerinin değişken ve sabit olarak her faaliyet için yükleme haddinin hesaplanması gerekmektedir.

Değişken Genel Üretim Giderlerinin yükleme oranları:

Faaliyet Alanı

Malzeme Tedarik	31.500 TL / 6300 parça =	5 TL / parça
Tornalama	71.200 TL / 400 dönüş sayısı =	178 TL / dönüş sayısı
Çapak Alma	580.000 TL / 116.000 mak. saati =	5 TL / mak. saati
Montaj	14.625 TL / 5 adet =	2.925 TL / adet

Sabit Genel Üretim Giderlerinin yükleme oranları:

Faaliyet Alanı

Malzeme Tedarik	49.375 TL / 12600 parça =	3,9186 TL / adet
Tornalama	98.750 TL / 800 dönüş sayısı =	123,4375 TL / dönüş sayısı
Çapak Alma	637.000 TL / 232000 mak. saati =	2,7456 TL / mak. saati
Montaj	65.550 TL / 10 adet =	6.555 TL / adet

Siparişlerin Maliyeti:

	Sip. No: 808	Sip. No: 809	Boş Kapasite	Toplam
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid	270.000 TL	2.100.000 TL	.-	
Direkt İşçilik Giderleri	27.000 TL	330.000 TL	.-	357.000 TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	222.550 TL	474.775 TL	.-	697.325 TL
- Malz. Tedarik (2000 ; 4.300 x 5 TL)	10.000 TL	21.500 TL	.-	
- Tornalama (150 ; 250 x 178 TL)	26.700 TL	44.500 TL	.-	
- Çapak Alma (36.000 ; 80.000 x 5 TL)	180.000 TL	400.000 TL	.-	
- Montaj (2 ; 3 x 2.925 TL)	5.850 TL	8.775 TL	.-	
Sabit Genel Üretim Giderleri	138.308 TL	287.030 TL	425.337	850.675 TL
- Malz. Tedarik (2000 ; 4300 ; 6300 x 3,9186 TL)	7.837 TL	16.850 TL	24.687 TL	49.374 TL
- Tornalama (150 ; 250 ; 400 x 123,4375 TL)	18.516 TL	30.859 TL	49.375 TL	98.750 TL
- Çapak Alma (36.000;80.000;116.000 TLx2,7457 TL)	98.845 TL	219.656 TL	318.500 TL	637.001 TL
- Montaj (2 ; 3 ; 5 x 6.555 TL)	13.110 TL	19.665 TL	32.775 TL	65.550 TL
TOPLAM MALİYET	657.858 TL	3.191.805 TL	425.337 TL	4.275.000 TL
Birim Maliyetler	1.461,907 TL/adet	1.595,903 TL/adet		
<i>Sipariş No 808: (657.858 TL/450 adet)</i>				
<i>Sipariş No 809: (3.191.805 TL/2.000 adet)</i>				

Yukarıda yer alan Klasik ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerine göre Tam ve Normal Maliyetleme yöntemlerin uygulanması sonucunda hesaplanan birim maliyetlerin karşılaştırılması aşağıdaki yer almaktadır.

	Sip. No: 808	Sip. No: 809
Klasik Sistem Tam Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyetler	900 TL/adet	1.935 TL/adet
Klasik Sistem Normal Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyetler	834,058 TL/adet	1.737,168 TL/adet
Faaliyet Dayalı Maliyetleme Sistemi Tam Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyetler	1.769,258 TL/adet	1.739,417 TL/adet
Faaliyet Dayalı Maliyetleme Sistemi Normal Maliyetleme Yöntemine Göre Birim Maliyetler	1.461,907 TL/adet	1.595,903 TL/adet

Normal maliyetleme sisteminde, boş (atıl) kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri tam maliyet yönteminden farklı olarak birim maliyet hesaplamalarına dâhil edilmemektedir. Bu durum, boş kapasiteye önemli ölçüde bir maliyet aktarımına yol açmaktadır. Faaliyete Dayalı Maliyetleme sisteminde ise bir faaliyetin maliyetinin belirlenmesinde kullanılan ve belirli bir faaliyete ilişkin ölçü birimi olarak tanımlanan maliyet etkenleri (cost drivers) kullanılarak daha doğru maliyetler hesaplanmakta ve genel üretim giderleri geleneksel yöntemlerde kullanılan genel dağıtım anahtarları yerine belirli faaliyetler temelinde mamul ve siparişlere yüklenmektedir. Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, Faaliyet Dayalı Maliyetleme sisteminin uygulanması durumunda 809 nolu sipariştten 808 nolu siparişe doğru bir maliyet aktarımı söz konusu olmaktadır. Buna karşılık, Faaliyete dayalı Maliyetleme sisteminin kullanılmadığı ve sipariş maliyetlerinin tam maliyet yöntemine göre hesaplandığı durumda ise maliyet dağıtımındaki yanlışlar sebebiyle 808 nolu sipariştten 809 nolu siparişe doğru bir maliyet aktarımı ortaya çıkmaktadır.

7. Sonuç

Normal Maliyet yöntemi, maliyetleri sabit ve değişken gider ayırımına tabi tutmakta ve kapasite sapmalarını dikkate almaktadır. Bu nedenle “*normal maliyetleme*” yöntemi, maliyet yönetimi açısından oldukça başarılı bir kontrol sistemi oluşturmaktadır. “*TMS 2 Stoklar*” standardı da “*normal maliyet*” yöntemini benimsenmiştir. Stokların maliyetinin hesaplanmasında, ilk madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesinde esas alınacak kapasite “*normal kapasite*” olmaktadır. Normal üretim kapasitesi, işletmelerin bu maliyet hesaplama yöntemi tercih etmeleri durumunda hesaplayacakları kapasite kullanım oranını vermektedir. TMS 2’ye göre; üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim giderleri, kapasiteye bağlı olarak (düşük üretim seviyesinde veya atıl kapasite durumunda) artırılmaz. Dağıtılmayan

genel üretim giderlerinin, gerçekleştiği dönem içinde gider olarak kaydı yapıp sonuç hesaplarına aktarılır.

Günümüzde üretim işletmelerinin genelinde, endirekt maliyetlerin toplam mamul maliyetleri içindeki payının arttığı gözlemlenmektedir. Otomasyon ve bilgi işlem sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeler işletmelerde endirekt maliyetleri de artırmış ve birçok durumda da doğrudan iş gücünün yerini almıştır. Endirekt maliyetlerin, direkt maliyetlere olan oranı arttıkça, işletmeler tarafından bu maliyetlerin farklı mamuller ile nasıl ilişkilendirildiği daha yakından incelenmeye başlamıştır. Aksi takdirde, işletmeler mamul karması ve fiyatlandırma kararlarında hatalar yapabilirler. Bu noktada faaliyete dayalı maliyetleme, mamul maliyetlerini daha doğru hesaplamayı amaçlayan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yeniliği seven bir patron faaliyete dayalı maliyetleme sistemini işletmesinde oluşturmuş, işletmesi için değer katmayan faaliyetleri eleyip, faaliyet maliyetlerini azaltma yoluna girmiş olabilir. Şu an ülkemizde az sayıda işletme faaliyete dayalı maliyetleme sistemini uyguluyordur. Bu işletmelerin bazıları 2021 yılı itibari ile yasal sınırları aşarak KGK mevzuatı açısından 2022 yılı için tam set uygulamaya geçmiş olabilir. Dolayısıyla an itibari ile normal maliyetleme uygulamasını fiilen uyguluyorlardır.

Bu çalışmada, normal maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetleme birlikte uygulanırsa toplam ve birim maliyet nasıl hesaplanacaktır? sorusuna odaklanılmış, bu konuya ilişkin olarak bir fikir oluşmasına katkıda bulunmak ve konuya dikkat çekmek amaçlanmıştır. Çalışmanın sonundaki uygulamanın akademisyen ve uygulayıcılara yararlı ve açıklayıcı olacağı düşünülmektedir.

Kaynaklar

- Akgün, A.İ. (2012). “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 229-246.
- Akgün, A.İ. (2017). *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Altın, M. ve Yılmaz, R. C. (2022). “TMS-2 Stoklar Standardına Göre Tam Maliyet ve Normal Maliyet Uygulaması” *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(4), 1059-1069.
- Badem, A. C. ve Özbek, Y. (2013). “Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(2), 65–92.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E. ve Kızılyalçın, D. A. (2014). “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 19–36.
- Büyükmirza, K. (2024). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 25. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1992). “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, *Accounting Horizons*, September, 6, (3), 1-12.
- Güneş, M., ve Gutnu, M. M. (2022). “Kaynak Tüketim Muhasebesinin TMS-2 Stoklar Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama”, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 57(1), 1-15.
- Güngörmüş, A. H. ve Boyar, E. (2009). “TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Sipariş Maliyetine Uygulanması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23, 1-5. <https://izlik.org/JA72EL66KE>
- Güngörmüş, A. H. ve Boyar, E. (2010). “TMS–2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, *Mali Çözüm*, Sayı: 102, 109-127.
- Gürdal, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Ankara: Siyasal Kitabevi
- Edmonds, T.P., Edmonds C.D., ve Tsay, Bor-Y. (2000). *Fundamentals of Managerial Accounting Concepts*, Boston: McGraw-Hill Companies.
- Ergün, İ. (2020). “Birleşik İmalatta Kapsamına Göre Maliyetleme Sistemleri ve Kâr Üzerine Etkileri: Un Fabrikalarında Bir Uygulama”, *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi*, 9(2), 141–164.
- Garrison, R.H. (1991). *Managerial Accounting*, Sixth Edition, Boston: Irwin.
- Kılınç, Y. ve Badem, A. C. (2020). “Atıl Kapasite, Tam Kapasite ve Kapasite Fazlası Üretim Düzeylerinde TMS-2 Stoklar Standardına Göre Maliyetleme: Bir Örnek Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), 53–64.

- Marşap, B. ve Barışçı, A. (2014). “TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(1), 1–16.
- Morse, Dale C. & Zimmerman, Jerold L. (1997). *Managerial Accounting*, Boston: McGraw-Hill.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, İstanbul: Literatür Yayınları.
- Özçalıcı, M. ve Kaya, A. (2019). “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Tekniğinde Maliyet Sürücülerinin Analitik Hiyerarşi Prosesi İle Belirlenmesi: Bir Uygulama”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(4), 3035–3050.
- Öztürk, E. ve Güleç, Ö.F. (2018). “Normal Maliyetleme Yaklaşımının Gelişim ve Uygulanmasına Yönelik Bir İnceleme”, *Mali Çözüm*, Temmuz – Ağustos, 11-27.
- Quesado, P. ve Silva, R. (2021). “Activity-Based Costing (ABC) and Its Implication for Open Innovation”, *Journal of Open Innovation. Technology, Market and Complexity*, 7 (41), 2-20
- Seldüz, H. (2013). *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi*, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Şenyurt, U. C. ve Torun, N. (2025). “Sağlık Hizmetlerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: COVID-19 Testleri Üzerine Bir Uygulama”, *İşletme Akademisi Dergisi*, 6(4), 265–276.
- Yereli, A.N., Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L. (2012). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, *Mali Çözüm*, Sayı: 110, 21 – 41.
- Yükçü, S. (2014). *Yönetim Muhasebesi*, 2. Baskı, İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Yükçü, S. (2018). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 9. Baskı, İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Yükçü, S. ve İçerli, M. Y. (2023). *Finansal Raporlama Standartlarına Göre Maliyet Hesaplama Sistemleri Uygulamaları*, İstanbul: İSMMMÖ Yayınları, Yayın No: 186.

