

**KISITLAR TEORİSİ VE SÜREÇ KATKI MUHASEBESİNİN GELENEKSEL
VE ÇAĞDAŞ YÖNETİM/MALİYET MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ İLE
KARŞILAŞTIRILMASI**

**COMPARISON OF THE THEORY OF CONSTRAINTS AND THROUGHPUT
ACCOUNTING WITH CONVENTIONAL AND CONTEMPORARY
MANAGEMENT/COST ACCOUNTING METHODS**

Yrd. Doç. Dr. Burcu DEMİREL UTKU^{*}, Prof. Dr. Ayten ERSOY^{}**

ÖZET

Kısıtlar teorisine göre, üretim işletmelerinin günümüzdeki en önemli amacı, faaliyette buldukları süre içinde daha fazla kar elde etmektir. Bu doğrultuda ise teori, her sistemin en az bir kısıta sahip olduğunu ve geleneksel düşüncenin aksine kısıtların varlığının, organizasyonlara gelişmek için fırsatlar sunduğunu kabul etmektedir. 1980'lerin ortalarında Dr. Eliyahu Goldratt tarafından ortaya çıkartıldığında, işletmelerin üretim performansını arttırmak amacı ile geliştirilen teori, daha sonra yönetim ve maliyet muhasebesi ile birlikte kullanılan bir yöntem özelliğini de kazanmıştır. Bu çalışmada kısıtlar teorisine ait yeni bir muhasebe yaklaşımı olan süreç katkı muhasebesi açıklanarak, kısıtlar teorisi ve süreç katkı muhasebesinin, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri (tam-değişken) ile çağdaş maliyet muhasebesi yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve stratejik maliyet yönetimi ile karşılaştırılarak arada ki benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kısıtlar Teorisi, Süreç Katkı Muhasebesi

ABSTRACT

According to Theory of Constraints, the most important aim of Production Company is getting more profit in certain period of working time. In this sense, theory claims that every system has at least one constraint and constraints provide opportunity to organization for

^{*} Akdeniz Üniversitesi İİBF/İşletme Bölümü burcudemirel@akdeniz.edu.tr

^{**} Akdeniz Üniversitesi İİBF/İşletme Bölümü aytenersoy@akdeniz.edu.tr

improvement. Dr. Eliyahu Goldratt came up with Theory of Constraints to improve the production performance of organizations in the middle of the 1980's. Today, theory of constraints is a method which is used in management and cost accounting. In this study, Throughput Accounting, which is a new accounting approach of the theory of constraints, has been explained and similarities and differences have been exposed by comparing the theory of constraints and throughput accounting with conventional cost accounting methods (full-variable) and, activity based costing and strategic cost methods which are one of the methods of the contemporary cost accounting.

Key Words: Theory of Constraints, Throughput Accounting

GİRİŞ

1990'ların başından bu yana, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinin, günümüz rekabet çevresi koşullarına uygunluğu, hem akademisyenler hem de uygulamacılar tarafından tartışılır olmuştur. Yönetim muhasebesi, değişen çevre koşullarına cevap verebilmek için, hacim temelli sistemler, bütçeleme, varyans analizi ve sorumluluk muhasebesini kapsayan teknik ve araçları kullanmıştır. Ancak artan rekabet, globalleşme, teknolojideki gelişmeler ve üretim çevresinde yaşanan değişimler nedeniyle, bu yöntemlerin yöneticilerin planlama ve kontrol ihtiyaçlarını karşılamada sınırlılıkları ortaya çıkmış ve sorgulanır hale gelmiştir. Bütün bu gelişmeler karşısında, her alanda olduğu gibi yönetim muhasebesinde de önemli bir değişim ve gelişim süreci yaşanmıştır. Yönetim muhasebecileri süreç ve yapılardaki değişimler ile stratejik faaliyetlerin desteklenmesi üzerine odaklanan, yeni yöntem ve yaklaşımlara yönelmişlerdir. Bu yöntem ve yaklaşımlar arasında faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı yönetim, stratejik performans değerlendirme sistemleri (dengeli puan kartı), değer zinciri analizi, kısıtlar teorisi v.b. gibi yöntemler yer almaktadır (Dönmez v.d.,2006:179).

Artan rekabetle yüz yüze olan işletmeler için gerçekçi ve doğru bir maliyet bilgisi, oldukça önemli bir yere sahiptir. Özellikle üretim işletmeleri, değişen dış çevre koşullarına anında uyum sağlamak, düşük maliyetli ancak yüksek kaliteli ürünleri müşterilerine sunmak durumundadırlar. Bunu sağlayabilmenin ilk koşulu doğru maliyet bilgilerini elde etmektir.

Son yıllarda geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinin, ileri üretim sistemleri karşısındaki yetersizliklerini ve karşılaşılan sorunları ortadan kaldırmak için ortaya koyulan yeni yaklaşımlardan biri de kısıtlar teorisi ve onun muhasebe kısmını oluşturan süreç katkı muhasebesidir. Aşağıda kısıtlar teorisi ve onun ilkelerine dayalı olarak ortaya çıkmış olan süreç katkı muhasebesinin, geleneksel ve çağdaş yönetim/maliyet muhasebesi yöntemleri ile bir karşılaştırması yapılmıştır.

1-KISITLAR TEORİSİ VE SÜREÇ KATKI MUHASEBESİ

Kısıtlar Teorisi (Theory of Constraints - TOC) 1980'lerin ortalarında Dr.Eliyahu Goldratt tarafından OPT (Optimized Production Timetables – Optimize Edilmiş Üretim Teknolojileri) sisteminden yola çıkılarak geliştirilmiş, yeni bir oluşum olarak ele alınmıştır (Rahman,2002:810). Teorinin temel konusu; kısıtların bir firmanın performansını belirlediği ve her sistemin en az birkaç tane kısıta sahip olduğudur (Ruhl,1997:60). İşletmeyi bağımsız süreçler topluluğu yerine, bütün bir sistem olarak gören kısıtlar teorisi, faaliyet maliyetleri ve üretim zamanını azaltmada yönetime yardımcı olması amacıyla Goldratt ve Cox tarafından 1984 yılında yayınlanan ve yayımlandığında en çok satanlar listesine giren “The Goal” adlı kitabında ortaya konulmuştur (Blocher v.d.,2002:162).

Goldratt'ın 1983 yılında New Orleans'da Amerikan Üretim ve Stok Kontrol Topluluğu (American Production and Inventory Control Society – APICS) uluslararası konferansında sunduğu “*Maliyet Muhasebesi-Üretkenliğin Bir Numaralı Düşmanı*” adlı bildirisi ile hem az sayıda da olsa bir grup APICS üyesinin, hem de finans çevrelerinin büyük tepkisi ile karşılaşmıştır (Saatçioğlu,1999:20). Buradan hareketle Goldratt, birçok iş alanında uygulanabilen bir problem çözme yaklaşımı olan kısıtlar teorisini geliştirmiştir.

Kısıtlar, bir mamulün toplam üretim zamanını yavaşlatan (Blocher v.d.,2002:162), bir sistemin para kazanma hedefini başarmasını engelleyen herhangi bir unsur olarak ifade edilmektedir (Umble ve Srikant,1995:81). Kısıtlar teorisi ise, kısıtların yönetilmesi yoluyla sürekli gelişmeye (Atwater ve Gagne,1997:6) ve sistemin bütününde verimliliği maksimize etmeye (Polito v.d.,2006:44) odaklanan bir yönetim yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır (Atwater ve Gagne,1997:6).

Bir iş dünyasındaki herhangi bir işin yapılmasındaki amacın, para olduğu bilinmektedir. Şirketin sahiplerinin amacı budur ve bu amaç doğrultusunda bu şirketi kurmuşlardır (Simatupang v.d.,2004:58-59). Dr. Goldratt, bu amaç doğrultusunda firmaların muhasebeye ve finansal kontrole ihtiyacı olduğunu ancak muhasebecilerin kullandığı geleneksel maliyet ölçümlerinin firmaları yanlış yönlendirdiğini ileri sürmüştür (Ünal,2000:18).

Geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinin, ürün maliyetlerine odaklandıkları bilinmektedir (Draman v.d.,2002:190; Albright,2006:157; Lockamy III,2003:593). Buna karşın, süreç katkı muhasebesi, kısıtlar teorisinin global performans ölçümleri olan Nakit Girdi/Süreç (T), Stok (I) ve Faaliyet Giderleri (OE) yolu ile¹ firmanın karlılığına odaklanmaktadır. Süreç katkı muhasebesi, bir maliyetleme yöntemi yada ürün veya hizmet maliyetlerinin hesaplandığı bir yöntem değildir. Organizasyon içinde ki darboğazları elimine ederek veya daha verimli çalışmasını sağlayarak ve ürün karmalarını belirleyerek kar maksimizasyonu sağlamaya çalışan bir stratejidir (http://en.wikipedi.org/wiki/throughput_accounting).

Bu tanımlamalara göre net kar; toplam nakit girdiden, toplam faaliyet giderlerinin çıkartılması yolu ile hesaplanmaktadır. Yatırımın karlılığı, net karın stoklara bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Buna göre, nakit girdideki artış ve/veya faaliyet giderlerindeki azalış, karlılığı sağlamaya yardımcı olacaktır.

Goldratt (1990), nakit girdinin doğası gereği sınırsız olmasından ötürü, nakit girdideki bir artışın, karlılığa giden bir yol olduğunu belirtmiştir. Stok; kalitenin geliştirilmesi, teslimat, hazırlık süresi gibi stratejik amaçlar ve bununda ötesinde, gelecekteki nakit girdiyi vurgulaması açısından bir sonraki önemli unsur olmaktadır. Faaliyet giderleri ise üçüncü önemli unsur olarak sıralanabilmektedir.

Kısıtlar teorisi, üretim planlamasına ve optimizasyonuna olduğu gibi, aynı zamanda yönetim muhasebesine de oldukça farklı bir bakış açısı getirmiştir. Ortaya koyduğu süreç

¹ T ; sistemin satışlar yolu ile ürettiği paradır. I, sistemin satışlara yönelik olarak yapmış olduğu yatırımların tümüdür, ham maddeler, üretimde kullanılan malzemeler ve bitmemiş ürünleri kapsadığı gibi, binaları, donanım ve döşemeleri de kapsamaktadır. OE ise, sistemin stokları nakit girdiye/sürece dönüştürmek için harcadığı paranın tümü olarak tanımlanabilmektedir.

katkı muhasebesi (throughput accounting) yaklaşımıyla, geleneksel yönetim muhasebesi yaklaşımlarından ayrılmaktadır (Karamaraş,2002:98).

Süreç katkı muhasebesinin ana hareket noktası süreç katkısı yaklaşımı ve tek değişken gider olarak gördüğü direkt hammadde malzemedir. Süreç katkı muhasebesi, geleneksel yöneticilerin organizasyonun politika ve prosedürlerindeki davranış ve rollerinde önemli bir değişiklik gerektirmektedir (Lockamy III,2003:593).

Ürün maliyeti belirlenmesinde tam maliyete göre işlem yapan geleneksel yöntemler, üretim süreci sırasında ortaya çıkan veya çıkması beklenen genel üretim giderlerini birtakım yollarla ürünlere yüklemektedirler. Bunlar genellikle işçilik saatleri, makine saatleri veya üretim miktarı gibi üretim hacmiyle ilgili dağıtım temelleridir. Faaliyetler sonucu oluşmuş genel üretim giderleri eğer üretim hacmiyle doğru orantılı olarak gerçekleşmişse, söz konusu dağıtım anahtarları bu giderleri ürünlere doğru bir şekilde yükleyebilmektedir. Fakat genellikle bu tür giderler üretim hacmiyle büyük ölçüde doğru orantılı değildirler (Tanış,1998:4). Bu nedenle bu temellerin kullanılması ile yapılacak bir dağıtım ürün maliyetlerinin belirlenmesinde yanlış sonuçlara neden olmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1985). Bu da işletmenin karlılığını ve rekabet gücünü azaltmaktadır. Bu sebeple ürün maliyetlerine rasgele yapılan genel üretim giderleri dağıtımını yerine, her bir ürün ve ürün grubunun üretim sürecinde sebep olduğu veya tükettiği zaman dikkate alınarak maliyet dağıtımını yapacak yeni bir yöntem ortaya konmuştur (Tanış,1998:4). İşletmelerin hedeflerine ulaşmasında yeni muhasebe ölçümlerinin kullanılması gerekliliğine inanarak geliştirilen bu yaklaşıma, süreç katkı muhasebesi denilmektedir. Süreç katkı muhasebesi, genel üretim giderlerini ürünlere süreç için gerekli zamanı dikkate alarak dağıtmaktadır (Drury,1992:629).

Yönetim muhasebesi çerçevesinden konuya bakıldığında, süreç katkı muhasebesi “üretim ve diğer maliyetleri süreç ile ilgilendiren bir performans ölçümü yöntemidir” (CIMA,1991:15; Tanış,1998:4) şeklinde tanımlanabilir. Burada vurgulanan konu, üretim sürecinde geçen zaman ile, yapılan üretimin veya performansın kıyaslanarak yönetim açısından anlamlı sonuçlar üretilmeye çalışılmasıdır. Bununla birlikte süreç katkı muhasebesi, karara yönelik performans ölçümlerine ve güncel yönetim muhasebesi araçlarına olan ihtiyaca da cevap vermeye çalışmaktadır (Bayazıtlı,2005:196).

2. KISITLAR TEORİSİ VE SÜREÇ KATKI MUHASEBESİNİN GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Aşağıda kısıtlar teorisi ve süreç katkı muhasebesi, geleneksel maliyet yöntemlerinden değişken ve tam maliyet yöntemleri ile çağdaş maliyet yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ve stratejik maliyet muhasebesi ile karşılaştırılmıştır.

2.1. Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel Maliyet Yöntemleri (Tam ve Değişken) ile Karşılaştırılması

Kısıtlar teorisinin mimarları bu teorisinin yönetim amaçlı olarak kullanılabileceğini ve bu yöntemin aslında bir ürün maliyeti hesaplama yöntemi olmadığını belirtmişlerdir. Ancak muhasebe araştırmacıları söz konusu teorisinin, elbette ki bir ürün maliyeti hesaplama yöntemi olmadığını, ancak muhasebeye uygulanmasının mümkün olduğunu belirlemişlerdir. Bu belirlemede, direkt hammadde giderleri, dışarıdan üretime giren bir maliyet bileşeni olması sebebiyle olduğu gibi alınmakta, direkt işçilik, GÜG ve diğer giderler (satış personeli, yöneticiler, sekreterler, gözetmenler v.b.) ise birlikte değerlendirilmektedir. Çünkü kısıtlar teorisi yaklaşımında direkt işçilik geleneksel muhasebe yaklaşımında olduğu gibi değişken bir maliyet unsuru olarak sayılmamaktadır. Bunun en önemli nedeni ise, yetişmiş kalifiye işçilerin istenildiğinde işten çıkartılıp, ihtiyaç duyulduğunda tekrar geri alınamayacağıdır. Dolayısıyla bu yaklaşım, direkt işçiliği bir sabit girdi olarak görmektedir (Tanış,1998:7). Süreç katkı muhasebesinde direkt işçilik ve GÜG maliyetleri, faaliyet giderleri kapsamında değerlendirilmektedir (Smith,2000:52).

Direkt işçilik ve GÜG birlikte kullanıldığında buna geleneksel yöntemde dönüşüm maliyeti adı verilmektedir. Ancak dönüşüm maliyeti içerisinde yer alan direkt işçilik maliyeti, sadece çok düşük miktarlarda ise bu kapsamda kullanılabilmektedir. Eğer direkt işçilik maliyetleri, ürün maliyeti içerisinde oldukça önemli bir yüzdeye ulaşmakta ise geleneksel muhasebe yönteminde, GÜG ve işçilik maliyetleri ayrı değerlendirilmekte, çünkü direkt işçilik maliyetleri zaten ürünlere kolaylıkla yüklenebilmektedir. Bu nedenle geleneksel muhasebe yöntemlerinde yapılan çalışmalar, daha çok mevcut GÜG'ün dağıtım yönünde gerçekleşmiştir. Süreç katkı muhasebesinde ise ürün maliyeti içerisinde sadece direkt hammadde giderleri ile o ürün için dışarıya yaptırılan işlerin maliyetleri dahil edilmiştir. Fakat hangi ürünlerin üretileceği, hangilerinin karı maksimize edeceği, ürün fiyatı tespitine yönelik

ve benzeri yönetim kararları verebilmek için faaliyet giderlerinin de ürünlere yüklenmesi maliyet/yönetim muhasebesi açısından gerekli ve akılcı olacaktır (Tanış,1998:6).

Bugün bir çok firma geleneksel maliyet yöntemlerini kullanmakta ve bu şekilde dünya sınıfı bir organizasyon olma süreçlerini engellemektedir. Firmalar artan rekabet şartlarında ayakta kalabilmeye uğraşırken, geleneksel maliyet yöntemleri, eski ölçüm yöntemlerine dayalı süreçleri izlemektedir. Örneğin sermaye yatırım kararları yalnızca net bugünkü değerlere, geri ödeme süresine bağlıdır. Ve bunlar da uzun dönemli stratejik yatırımcıların cesaretini kırmaktadır. Günümüz rekabet çevresi, yatırımların bütüncül olarak düşünüldüğü, firmanın stratejisini de kapsayarak alınmış sermaye yatırım kararlarına ihtiyaç duymaktadır.

Yüksek işçilik etkinliği ve makine kullanım ölçümleri, geleneksel maliyet yöntemlerinin kalite işaretleri olmaktadır. Bu ölçümler dahili kaynakların gereksiz kullanımını cesaretlendirmektedir. Dünya sınıfı firmalar ise global optimizasyonu elde edebilmek için, organizasyonun kaynaklarının kullanımında eş zamanlılığa başvurumaktadırlar. Bu firmalarda işçilik ve makineler, organizasyonun amaçlarını, hedeflerini ve stratejilerini başarmak için yalnızca kendilerine ihtiyaç duyulduğu zamanlarda kullanılmaktadır. Bu durum da işçilik etkinliğini ve makine verimliliğini arttırmaktadır (Lockamy III,2003:592)

Tam maliyet ve değişken maliyet yöntemleri, maliyetlendirme yöntemleri içerisinde “hangi giderler” mamule yüklenecek sorusuna cevap veren, maliyetin kapsamını belirleyen yöntemlerdendir. Tam maliyet yöntemi; sabit – değişken gider ayırımı gözetmeksizin, dönemim üretim giderlerinin tamamını o dönemde yapılan üretimin maliyetine yükleyen bir yöntemdir (Büyükmirza,2000:213). Bu yöntem, firma dışına sunulan finansal raporlar için gerekli olmakla birlikte ürün karması, fiyatlama ve üretmek mi?-satın almak mı? gibi içsel yönetim kararları için pek faydalı bilgiler içermeyen bir yöntemdir (Ruhl,1997:60).

Değişken maliyet yöntemi ise, maliyetlerin sabit ve değişken olarak ikiye ayrılması suretiyle, tam maliyet yönteminin eksikliklerini gidermeyi amaçlayan bir yöntemdir (Küçükşavaş, 1992, s.48). Bu yöntem, sadece değişken üretim giderlerini üretim maliyetlerine yükleyen, sabit üretim giderlerinin tamamını ise dönem gideri şeklinde irdeleyerek, gelir-gider tablosuna yansıtan bir yöntemdir (Büyükmirza,2000:213). Değişken maliyet

yöntemindeki “katkı payı” analizi ileriki sayfalarda da değinildiği üzere, süreç katkı yaklaşımına benzemektedir.

Tam maliyet yönteminde yukarıda bahsi geçen sorunlar, değişken maliyet yöntemi ile giderilebilmektedir. Öyle ki değişken maliyet yönteminde elde edilen bilgiler ile, tam maliyet yöntemine göre daha doğru kararlar alınmakta, bu sayede işletme karlılığı artmaktadır. Değişken maliyet yönteminde her ürüne sadece o ürünle ilgili değişken maliyetler (direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetleri) yüklenmekte ve ürünün satış fiyatı ile o ürünün değişken maliyetleri arasındaki fark “katkı payı” olarak adlandırılmaktadır. Tam maliyet yöntemine kıyasla, ürünle ilgili değerlendirmelerde ölçü olarak, satış gelirleri ile toplam maliyetler arasındaki fark değil, satış gelirleri ve değişken maliyetler arasındaki fark olan katkı payı dikkate alınmaktadır. Kısaca amaç, katkı payının yani satış gelirlerinin değişken maliyetleri aşan kısmının yüksek olmasıdır. Özetle, ürünün katkı payı ne kadar yüksek olursa, o ürünün üretimi ve satışı teşvik edilmelidir. Zira, o ölçüde sabit maliyetler karşılanabilmekte ve kâr artmaktadır (Küçüksavaş,1992:48-50).

Değişken maliyet yönteminde katkı payları, kısa vadeli ürün karması, üretim-satın alma ve fiyatlama gibi yönetim kararlarında etkin bir karar aracı olarak kullanılabilir (Küçüksavaş v.d.,2006:48). Ürün karması kararlarının verilmesinde başvurulan bu yöntemle göre, en yüksek katkı payına sahip olan ürüne, karmanın içinde öncelik verilmektedir.

Yöntemlerin Karşılaştırılması

Geleneksel tam maliyet yöntemini uygulayan işletmeler, üretim süreci içerisinde başarı değerlendirme ölçütü olarak her bölümün ürettiği ürün miktarını ve bunun sonucu olabilecek karlılığı dikkate almaktadırlar. Ne yazık ki üretilen her mamul ve daha da önemlisi yarı mamul, işletmenin karlılığını gerçekte artırmamakta, hatta bazen tam tersine azaltmaktadır. Bir bölümün başarısını gösteren ve kendinden sonra gelen bölümün ihtiyacından fazla üretilerek stoklarda bekletilen yarı mamuller, işletmenin bütünü için israf edilen kaynaklar anlamına gelmektedir. Çünkü önceki bölüm, başarılı görünmek için yaptığı fazla üretimle işletmenin dışarıdan sağlayacağı kaynaklara (hammadde vb.) fazla para bağlaması ve bunları depolaması, faiz, nakliye, sigorta, bozuk ürün, stok ve kalite kontrol gibi maliyetlerinin artmasına neden olacaktır.

Buna karşılık kısıtlar teorisi yarı mamul üretiminin, kısıtlı kaynağın (makine, işçi vb.) işleyeceği miktarda olması gerektiğini savunmaktadır. Bu her ne kadar daha önce fazla yarı mamul üreterek başarılı gibi görülen bölümlerin başarılarının azalması anlamına gelecekse de, işletmenin bütünü için yararlı olmaktadır. Böylece işletmeler yarı mamul stokları sebebiyle yaptıkları harcamalarını azaltabilmekte ve toplam karlılıklarını artırabilmektedirler. Çünkü yarı mamul ve stokları ile ilgili maliyetler, işletmelerin genellikle tahmin edemedikleri kadar büyük kaynak israfına neden olmaktadır. Bu tür bir değişimde, kısıtlar teorisi ve süreç katkı muhasebesini uygulayacak işletmeler, çalışanları için yeni başarı değerlendirme ölçütleri geliştirmeleri gerekmektedir. Bu ölçütler kısıtlı kaynakların üretiminin ve çıktı kalitesinin artırılmasının değerlendirilmesi çerçevesinde olmalıdır.

Kısıtlar teorisinin organizasyondaki malzeme akışı konusunda diğer yöntemlere göre farklılıklarının olmasının yanı sıra, geleneksel maliyet yöntemlerinden de farklılıklar göstermektedir. Örneğin kısıtlar teorisi yaklaşımı, üretim maliyetlerini ürünlere yüklemeye geleneksel tam maliyet yönteminden farklılıklar göstermektedir. Tam maliyetleme de, sabit üretim maliyetleri, önceden belirlenmiş bir gider oranı kullanılarak ürünlere yüklenmektedir. Sabit ve değişken genel gider maliyetleri; direkt işçilik saati, makine saatleri yada direkt işçilik ücretleri gibi bir faaliyetin hesaplanması ile paylaştırılmaktadır. Faaliyet başına maliyet ürünlere, bir ürünün üretim ile ilgili faaliyetin bir fonksiyonu olarak atanmaktadır. Geleneksel olarak, üretilmiş ürünlerin sayısını arttırmak, birim başına düşen maliyeti azaltmanın kolay bir yolu olarak görülmektedir. Ancak üretimin pazar talebini aştığı zamanlarda, geniş oranda stoklanmış mallar birikmektedir. Özetle geleneksel muhasebe yöntemleri, yalın üretim yöntemleri ile tutarlı olmamaktadır (Tanış,1998:12).

Aşağıdaki tabloda süreç katkı muhasebesi, geleneksel maliyet muhasebesi ile bazı kavramlar bakımından karşılaştırılmıştır (Dugdale ve Jones,1996:25).

Tablo 1: Süreç Katkı Muhasebesi ve Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Temel Kavramlar Bakımından Karşılaştırılması

<i>Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Temel Kavramları</i>	<i>Süreç Katkı Muhasebesinin Yeni Temelleri</i>
Direkt maliyetler değişken, endirekt maliyetler sabit olmak üzere direkt ve endirekt maliyetler bulunmaktadır.	Endirekt ve direkt maliyetlerin arasındaki ayrım, artık kullanışlı değildir.
Ürün karlılığına ilişkin verilecek karar, satış fiyatından ürün maliyeti çıkartılması sonucu oluşmaktadır.	Her bir ürünün bireysel katkısı değil, fabrikanın kazandığı para, karlılığa karar verir.
Stok bir varlıktır (aktiftir).	Stok, satılana kadar varlık değil borçtur ve eş zamanlı olmayan bir üretim sonucu oluşmaktadır.
Maliyet bileşenlerinin azalması direkt olarak karı arttırır.	Kar; nakit girdinin/sürecin bir fonksiyonudur.

Kaynak: Dugdale ve Jones,1996:25

Kısıtlar teorisi yaklaşımı yalnızca satılma özelliğine sahip stoklarla ilgilenmektedir. Bu nedenle kısıtlar teorisi katma değeri, direkt işçilik ve genel giderlerden hariç tutmaktadır. Kısıtlar teorisinde amaç, pazar talebini de kapsayan Nakit Girdiyi/Süreci maksimize etmektir. (Albright ve Lamb,2006:164). Dr. Goldratt süreci “satışlardan hammadde maliyetlerinin çıkartılması” şeklinde ifade etmiş ve hammadde maliyetlerini tek değişken gider kabul ederek, bu maliyetin dışındaki tüm maliyetleri (direkt ve endirekt işçilik dahil) faaliyet giderleri olarak dikkate almış ve bu maliyetleri sabit olarak kabul etmiştir (Dugdale ve Jones,1996:25).

Katkı payı; satılan her birimin, o birime ait değişken maliyeti karşıladıktan sonra geriye bıraktığı payı göstermektedir (Büyükmirza,2000:381). Değişken maliyet yönteminde katkı payı analizi, tam maliyet yöntemine alternatif bir yaklaşımdır (Atwater ve Gagne,1997:6).Yukarıda da formüle edildiği üzere kısıtlar teorisi kapsamında “satışlar – hammadde maliyetleri (teoride tek değişken gider hammadde maliyetleridir)” şeklinde tanımlanan süreç (throughput), “gelirler – değişken giderler (direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri)” şeklinde formüle edilirse, kavramsal olarak katkı payı ile arasında hiçbir fark kalmamaktadır. Bu durumda, değişken maliyetleme ile süreç katkı

muhasebesi arasında da kavramsal olarak bir fark olmayacaktır. Ancak her iki yaklaşımı da kapsam olarak ele aldığımızda, direkt işçiliği değerlendirme açısından farklılık gösterdikleri görülmektedir. Kısıtlar teorisi direkt işçiliği sabit bir maliyet olarak görmesine karşın, katkı payı, genellikle direkt işçilik maliyetlerini değişken olarak nitelendirmektedir (Tanış,1998:12; Swain ve Bell,1999).

Şekil 1’de süreç katkı muhasebesi kapsamında yapılan kar/zarar tablosu örneği sunulmuştur. Bu tablo kısıtlar teorisinin muhasebe alanında daha geniş bir uygulama alanı bulmasını sağlayacaktır (Dugdale ve Jones,1997:53; Sheu v.d.,2003:435).

<i>Süreç katkı muhasebesi</i>		<i>Değişken maliyetleme</i>	
Satışlar	xxxx	Satışlar	xxxx
Direkt hammadde maliyeti	<u>(xxx)</u>	Direkt hammadde maliyeti	(xxx)
-----		Direkt işçilik maliyeti	(xxx)
-----		Değişken GÜG	<u>-(xxx)</u>
Süreç Katkısı	xx	Katkı payı	xx
Faaliyet giderleri	<u>(xx)</u>	Sabit GÜG	<u>(xx)</u>
Net Kar	xx	Net Kar	xx

Şekil 1: Kar/Zarar Tablosu Örneği (Süreç katkı muhasebesi/Değişken Maliyet Yöntemi Karşılaştırması)

Kaynak: Dugdale ve Jones,1997:53; Sheu v.d.,2003:435

Goldratt, geleneksel maliyet muhasebesine dayalı yöntemlere “maliyet dünyası” adını vermektedir. Çünkü bu yöntemler, işletme kararlarında öncelikli olarak ürün maliyetini ele almaktadır (Dugdale ve Jones,1996:77). 1900’lü yıllarda geliştirilen “maliyet dünyası” kavramı, o zamanın işletmelerinde işçiliğin değişken bir gider olarak ele alınması ve işletmelerin çoğunun sabit maliyetlere dayalı olmasından ötürü oldukça uygun bir kavramdı. Günümüz işletmelerinde ise, direkt işçiliğin sabite yakın veya sabit bir gider olarak görülmesinden dolayı Goldratt, kısıtlar teorisi bakış açısı ile, bir muhasebe yöntemi geliştirmiş, bu yöntemde direkt işçiliği sabit bir gider olarak kabul ederek, maliyet dünyası kavramının karşısına “süreç dünyası” kavramını koymuştur.

Aşağıdaki şekilde Goldratt'ın üretim yönetiminin yeni söylemi gösterilmektedir.

$$\text{Yatırımın Karlılığı} = \frac{\text{Süreç - Faaliyet Giderleri}}{\text{Stok}}$$

Şekil 2: Üretim Yönetiminin Yeni Söylemi

Kaynak: Dugdale ve Jones,1996:78

Goldratt, firmaların temel hedefinin karlılıklarını arttırmak olduğunu, bunun için de yatırımlar üzerinden elde edilecek getirinin artırılması gerektiğini ortaya koymuştur. Yatırım karlılığının artırılabilmesi için sürecin artırılıp, faaliyet giderleri ve stokların azaltılması gerekmektedir. Geleneksel yaklaşımlar öncelikle maliyetlerin azaltılmasına, daha sonra sürecin artırılmasına ve en son olarak stokların azaltılmasına ağırlık verirlerken, süreç katkı muhasebesinin temelinde öncelikle sürecin artırılması yer almaktadır. Süreç katkı muhasebesinde firmaların öncelikle süreci arttırmaya odaklanması, daha sonra stok ve faaliyet giderlerini azaltmaya çalışması gerekmektedir (Ünal,2000:61).

Tablo 2: Geleneksel Yönetim Muhasebesi İle Süreç Katkı Muhasebesinin Amaçları Gerçekleştirmek Bakımından Öncelikleri

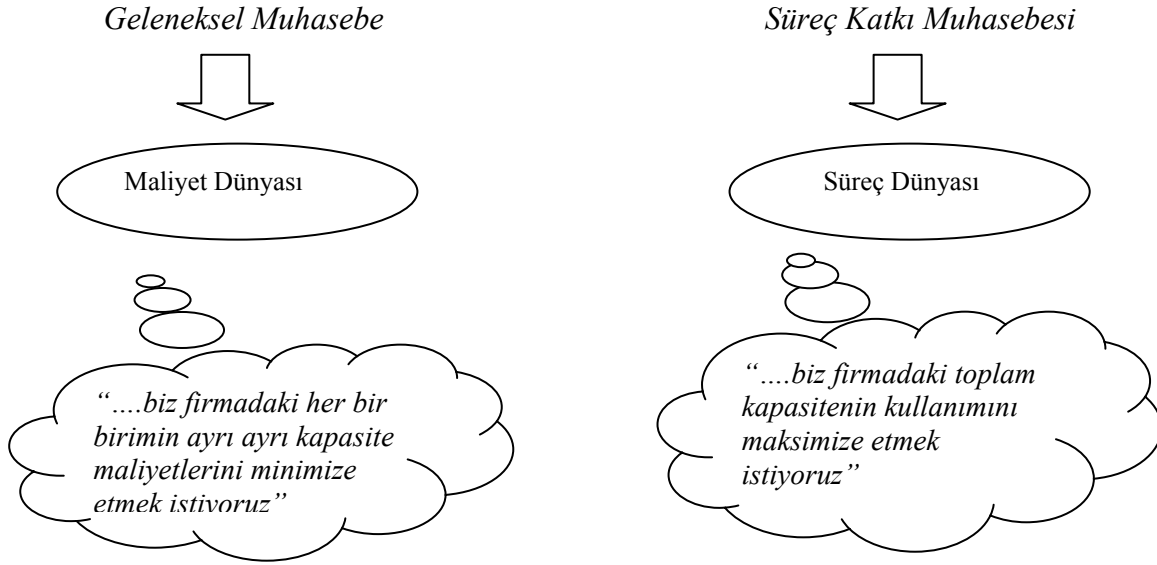
Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Süreç Katkı Muhasebesi
Faaliyet giderlerini azaltmak	Süreci arttırmak
Satışları arttırmak	Stokları azaltmak
Stokları azaltmak	Faaliyet giderlerini azaltmak

Kaynak: Ruhl,1997:44

Tablo 2'de görüldüğü üzere, geleneksel yönetim muhasebesinde faaliyet giderlerinin azaltılması, satışları arttırmak ve stokları azaltmaktan daha önemli olarak görülmektedir.

Bunun tersi olarak süreç katkı muhasebesi ise, işletmelerde önem verilmesi gerekli olan ilk önceliğin sürecin artırılması olduğunu savunmaktadır.

Tablo 2’yi takiben şekil 3’de, süreç katkı muhasebesi ile geleneksel muhasebesinin firmada kapasite kullanımı konusunda ki farklı bakış açıları karşılaştırılmıştır.



Şekil 3: Süreç Katkı Muhasebesi ile Geleneksel Muhasebesinin Firmada Kapasite Kullanımı Konusuna Bakış Açları

Kaynak: Milroy,2005:9

Geleneksel yöntemler, işletmelerin toplam olarak performansını optimize etmek yerine, işletmelerdeki her alt birimin, birbirinden bağımsız olarak verimliliklerini en üst düzeye çıkarmaya çalışmaktadır. Buna karşılık olarak süreç katkı muhasebesi, kısıtlar teorisinde olduğu gibi işletmelerin performansını bütün olarak arttırmaya çalışmaktadır. (Bayazıtlı,2005:202).

Kısıtlar teorisinin geleneksel yöntemlerden bir başka farklılığı da ürün karması kararlarında ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin temel amacı kâr elde etmek olup, ürün karması kararları karlılıklarını arttırmada oldukça önemli olmaktadır. Zira kapasite sınırlaması söz konusu iken, mevcut kapasite dikkate alınarak belirlenen ürün karması ile işletme karının

arttırılabilmesi mümkün olabilmektedir. Başka bir ifadeyle, işletmelerin mevcut kapasiteleriyle, karlarını arttırabilecek ürün karmaları belirlemeleri mümkündür. İşletmelerin karlarını arttırabilecek en uygun ürün karmaları belirlemelerinde kullanılacak bir takım yöntemler söz konusudur. Bu yöntemlerden biriside kısıtlar teorisi süreç katkısı yaklaşımıdır (Küçüksavaş v.d.,2006:28). Kısıtlar teorisi ürün karması belirlemede, geleneksel yöntemlere göre daha karlı sonuçlara ulaşarak firmaya üstünlük sağlamaktadır.

Kısıtlar teorisi süreci; “satışlar – hammadde maliyetleri” şeklinde ifade etmekte ve süreç katkısı (throughput) üzerine odaklanmaktadır. Süreç katkısı kavramı daha önce de değinildiği üzere, katkı payı yaklaşımına benzemekte aynı zamanda bu yaklaşımdan bir farklılık ile ayrılmaktadır. Katkı payı, satış fiyatından tüm değişken maliyetlerin (direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetleri) çıkarılması ile belirlenmesine karşın süreç katkısı, satış fiyatından sadece hammadde maliyetlerinin çıkarılması yolu ile belirlenmektedir. Bunun nedeni ise; kısıtlar teorisine göre hammadde maliyetlerinin tek değişken maliyet olarak kabul edilmesi, bunun dışındaki tüm maliyetlerin sabit kabul edilmesidir. Süreç katkısı yaklaşımında ürünle ilgili alınacak kararlarda süreç katkısı dikkate alınmaktadır (Tanış,1998:12; Louderback ve Patterson,1996:189; Küçüksavaş v.d.,2006:17). Süreç katkısı yaklaşımına göre, kısıtlı kaynakta kapasite birimi başına en çok süreç katkısını sağlayan ürüne üretimde öncelik verilmesi ile en uygun ürün karması belirlenmektedir.

Kısıtlar teorisi süreç katkısına göre belirlenen ürün karması ile diğer yöntemlere göre belirlenen (değişken-tam maliyet) en uygun ürün karmaları ve karlılık sonucu karşılaştırıldığında, kısıtlar teorisi ile belirlenen ürün karması sonucu elde edilen karlılığın, diğer yöntemlere göre belirlenen ürün karması ile elde edilen karlılıktan daha fazla olduğu görülmektedir. Çünkü diğer maliyet yöntemlerinde farklı olarak kısıtlar teorisine göre tek değişken maliyet olarak, direkt hammadde maliyeti dikkate alınmakta ve ürün karması kararları buna göre verilmektedir (Küçüksavaş v.d.,2006:17).

Kısıtlar teorisi ve süreç katkı muhasebesine karşı yapılan en büyük eleştiri, sabit maliyetlere önem vermesi ve ürün fiyatı, müşteri siparişleri, teknoloji/dizaynı gibi değişkenleri sabit varsaymasından dolayı (Ruhl,1997:20) kısa dönemli bir bakış açısına sahip olması (Corbett,2003:39) ve sahip olduğu bu bakış açısı ile, kısa dönemli ürün karması ve darboğaz kaynakların planlanması amacına hizmet etmesidir (Corbett,2003:39).

2.2. Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Karşılaştırılması

1980'lerin ortalarında Johnson ve Kaplan tarafından ilk kez, maliyetler üzerinde faaliyete dayalı bir bakış açısı geliştirilmiş, neden olarak ise daha gerçekçi ürün maliyetleri hesaplanmasının gerekliliği sunulmuştur (Roybal v.d.,1999:1). Çünkü o yıllarda yeni geliştirilen teknikler ile üretim işletmelerinde çalışanların yerine otomasyonun geçmesi, genel üretim maliyetlerinin direkt işçilik maliyetleri ve saatlerine göre dağıtılmasını yararsız, hatta zararlı kılmaya başlamıştır. Endirekt maliyetin toplam üretim maliyeti içindeki oranı artarken, genel üretim giderlerini direkt işçiliği temel alarak ürünlere dağıtmak, birim maliyetlerin hesaplanmasında önemli hatalara neden olmuştur. Geleneksel yöntemlerin bu maliyetleri ürünlere yüklemede yetersiz kalması, maliyet muhasebesinin endirekt üretim maliyetleri üzerine yoğunlaşmasını gerekli kılmıştır. Böylelikle hem planlama ve kontrol açısından, hem de finansal raporlama açısından, endirekt maliyetlerle ilgili maliyet muhasebesi yöntemlerinin gözden geçirilmesi gereği ortaya çıkmıştır (Tanış ve Güner,2003:2-3). Özetle geleneksel maliyet yöntemi olarak belirtebileceğimiz 1980 öncesi maliyet yöntemlerinin, gelişen koşullar nedeni ile kendinden beklenen bilgileri doğru ve güvenilir biçimde üretememesinden dolayı, yeni yöntem arayışlarına gidilmiş ve sıralanan tüm bu nedenler, faaliyet tabanlı maliyetlemeye geçişi gerekli kılmıştır. (Ersoy,1996:104).

1980'lerin başlarında mamül ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaya başlanan faaliyet tabanlı verilerin, daha iyi bilgi oluşumunun yanı sıra gerek mamul gerekse üretim süreçlerinin tasarımına yönelik maliyetlerin, daha iyi yönetimi için yararlı sonuçlar sağladığı görülmüştür. 1990'lı yıllarda ise yöntemden ayrıca, yönetim süreciyle bağlantılı performans ölçümlerinde yararlanabileceği de anlaşılmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak,2002:27). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine, performans ölçümlerinde alternatif bir yaklaşım olarak başvuran bir çok firma bulunmaktadır (Draman v.d., 2002:190).

Bu maliyet yönteminin temel varsayımı; kaynakların faaliyetler tarafından tüketildiği ve faaliyet maliyetlerinin de ürünler tarafından tüketildiğidir. Netice olarak üretilen bir ürünün maliyeti, üretimde kullanılan tüm faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır (Sheu v.d.,2003:435).

Bu yöntem başlangıçta, temel olarak ilgili faaliyet maliyetleri ve arzu edilen kar marjına dayalı olarak, ürünün satış fiyatını hesaplamak için kullanılmakta idi. Günümüzde ise bu yaklaşım bir karar destekleme sistemi (Van damme ve Van derson,1999:72) sermaye bütçelemesi (Cook v.d.,2000:305) ve müşteri değerinin ölçülmesi gibi konularda ileri üretim sistemlerinin değerlendirilmesinde kullanılmaktadır (Lockamy III,2003:592).

FTM'nin ortaya çıkışından beri karışık görüşler mevcuttur. Örneğin Johnson (2002) FTM'yi bir "yılan yağı" olarak adlandırmış ve söylediklerine şöyle devam etmiştir; "faaliyet tabanlı maliyet bilgisinin, firmanın uzun dönemli performansını geliştireceği yönündeki inanç, bir aldatmacadır" (Draman v.d.,2002:190). Cooper'a göre (1999) FTM, üretim sürecinde gecikmeye, fazlalığa, değişime neden olan kısıtların belirlenmesi ve ortadan kaldırılmasında yetersiz kalması açısından eleştirilmektedir. Oysa kısıtların ortadan kaldırılması, maliyetlerin düşürülerek daha rekabetçi duruma gelmesinde, işletme açısından büyük önem taşımaktadır (Ergun v.d.,2002:101).

Yöntemlerin Karşılaştırılması

Gerek faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, gerekse kısıtlar teorisi ve süreç katkı muhasebesi, geleneksel maliyet yöntemlerine karşı alternatif yaklaşımlar sunmaktadırlar. Her iki yöntemde, geleneksel maliyete dayalı yöntemlerin sınırlılıklarının ve bununda ötesinde kaynak dağıtım kararları ile ilgili ekonomik bilgilerin elde edilmesinde ortaya çıkan sınırlılıkların giderilmesinde kullanılmak üzere ortaya çıkarılmışlardır.

İki yönteminde amaçları oldukça benzerdir. Ancak bu amaçları başarmada farklı yollar kullanmaktadırlar. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, üretimde kullanılan ürünler ve kaynaklar arasındaki nedensel ilişkilere dayalı bir modeldir. Bu yönüyle FTM'nin müşteriye dayalı firmanın ürün hattının karlılığının geliştirilmesinde, daha gerçekçi ürün-maliyet bilgisi sunduğu söylenebilir. Kısıtlar teorisi ise üretimin optimizasyonu için, genel sistem teorisinin bir uygulamasını sunmaktadır. KT, üretim ve süreç geliştirme kararlarına rehberlik etmek amacı ile firmanın faaliyetlerini kısıtlayan engelleri aşmayı ilke edinmiştir. Bu teoriyi uygulayan işletmeler teorisinin verimlilik ve kalitenin geliştirilmesine yardımcı olurken, hazırlık zamanı (lead time), dönüşüm süresi (cycle time) ve stokların azaltılmasını sağladığını belirtmişlerdir (Karamaraş,2002:108).

Aşağıdaki tabloda kısıtlar teorisi, faaliyet tabanlı maliyetleme ve tam maliyet yöntemlerinin, maliyete bakış açıları karşılaştırılmaktadır.

Tablo 3: Maliyet Muhasebesi İçin Üç Yaklaşımın Özelliklerinin Karşılaştırılması

	TM	FTM	KT
Endirekt işçilik giderleri	Ürünün, işçilik içeriğine dayalı olarak tahsis edilmesi	Ürünün dağıtımında faaliyet maliyet anahtarlarına dayalı olarak tahsis edilmesi	Tüm endirekt işçiliklerin sabit faaliyet gideri olarak düşünülmesi
Direkt işçilik giderleri	Ürün maliyetinin, gerçek direkt işçilik içeriğine dayalı olarak atanması	Ürün maliyetinin, gerçek direkt işçilik içeriğine dayalı olarak atanması	Tüm direkt işçiliklerin sabit faaliyet gideri olarak düşünülmesi
Ürün maliyeti	Üretim giderlerinin tamamının toplanması	Faaliyete dayalı olarak dağıtılmış endirekt işçiliğin, direkt işçiliğin ve malzemenin toplanması	Direkt hammadde ve malzeme giderleri ile ürün için dışarıya yaptırılan işlerin maliyetinin toplanması
Örgütsel performans	Organizasyonun dahili performansı = organizasyonun performansı	Organizasyonun dahili performansı = organizasyonun performansı	Organizasyonun performansına, sistemin kısıtlarını performansı ile karar verilmesi

Kaynak: Draman v.d.,2002:191

Tablo 3’de görüldüğü üzere kısıtlar teorisi, tam maliyetleme ve faaliyete dayalı maliyetleme yaklaşımlarından dört ana alanda farklılık göstermektedir. Bu alanlar; endirekt işçilik maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri, ürün maliyetleri ve örgütsel performans ölçümüdür.

Bugün çoğu yönetici için, üretim ile ilişkili kararların verilmesinde hangi yöntemden faydalanılacağına ve yönetimin faaliyet tabanlı maliyet yöntemini mi, yoksa kısıtlar teorisini mi kullanacağı yönünde karar vermesine yardımcı olmak amacı ile, birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmaların bazıları iki yöntemin birbirlerine olan üstünlüklerini tartışmış, bazıları ise iki yöntemin birbirlerini nasıl tamamladıklarını belirtmişlerdir. Aşağıda bazı yazarların bu konuda ki görüşlerine yer verilmiştir.

Low (1992) ve Spoede v.d. (1994) sayısal bir örnek kullanarak ürün karması kararlarında KT'nin FTM'ye göre karlılığı daha çok arttırdığını göstermiştir. Low ayrıca FTM'nin geleneksel maliyetleme prosedürlerinden daha karmaşık bir yapıya sahip olduğunu vurgulamıştır. Kee, Soede ve Low, un yaptığı çalışmalar yalnızca sayısal örnekler üzerinedir ve KT ile FTM arasındaki ilişkilerin açıklığını göstermekte sınırlamalara neden olmaktadır (Kee ve Schmidt,2000:2).

Campbell ve Brewar'a göre (1997), faaliyet tabanlı maliyetleme yada kısıtlar teorisini kullanma kararı, tüm firma yönlü olmasından çok, bölümsel yönlü olarak verilmelidir. Bölümlerin kaynakları "insan yoğun" ve "makine yoğun" olarak sınıflandırılabilir. İnsan yoğun bölümler çoğunlukla ücret ağırlıklı kaynak maliyetleridir. FTM verileri de insan-yoğun bölümler için oldukça uygundur, bu veriler firmanın ürün karması kararlarını etkileyebilmektedir. Makine yoğun bölümlerin özellikleri; makine hızına dayalı iş akışları, makine veya amortisman ağırlıklı kaynak maliyetleri ve işgücünün görevlerinin, mevcut makine teknolojisine bağlı olmasıdır. Kapasite kurmak için katlanılan sabit maliyetlerin ürün veya sipariş gibi maliyet unsurlarının dağıtımını, maliyetlerin kısa vadede nasıl hareket edeceğini yansıtmadığı için, kısıtlar teorisi kavramı makine yoğun bölümler için şu nedenlerden ötürü anlamlıdır.

İlki kısa vadeli ürün veya müşteri karması kararı vermek için sabit maliyet dağıtımını kullanmak, mevcut kapasitenin kar yaratma potansiyelini en yükseğe çıkarmada başarısız olabilmektedir. Diğer nedeni ise, kısıtlar teorisi sürekli gelişme girişiminin odak noktasını, kısıtların kaldırılması ve sürecin en yükseğe çıkarılması üzerine kurmaktadır. Kısıtlar teorisi uygulandığı zaman süreç analizi, kısıtlı kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasından elde edilen süreç değerindeki artışın miktarını belirlemek, ölçmek yolu ile operasyonel gelişmeleri finansal performansa bağlamada kullanılabilir (Ünal,2000:70).

Bakke ve Hellberg, MacArthur ve Holmen ise KT'nin kısa dönemli kararlar için, FTM'nin ise uzun dönemli kararlar için daha elverişli olduğu yönünde görüş birliğine sahiplerdir (Kee ve Schmidt,2000:2). Ancak kısa dönemli kararlarında uzun dönemli ekonomik göstergelerden etkilenebilme ihtimalinden dolayı, Kee ve Schmit (2000) çalışmalarında ekonomik göstergeleri de ele almışlardır (Kee ve Schmidt,2000:2). MacArthur (1993:50) çalışmasında, faaliyet tabanlı maliyetleme bilgisinin uzun dönemli fiyatlama, uzun dönemli karlılık planlaması ve çeşitli faaliyetlerin maliyet yönetimi gibi uzun dönemli kararlarda kullanılabileceğini, öte yandan kısıtlar teorisi bilgisinin ise var olan kısıtlı kapasite için en uygun ürün karması kararının verilmesi gibi daha kısa dönemli kararların verilmesinde kullanılabileceğini vurgulamıştır (Roybal v.d.,1999:3). Spoede v.d. (1994:43) ise çalışmalarında faaliyet tabanlı maliyetlemenin, kısıtlar teorisi yönetim sürecini destekleyecek olan gerekli bilgiyi üretmeye yetenekli olduğunu belirtmişlerdir (Roybal v.d.,1999:3).

Kısa dönemli kararların maliyetleri, uzun dönemli kararlarınkinden farklıdır. Bu nedenle her bir durum için farklı maliyetleme yöntemleri kullanılmalıdır. Üretim maliyetlerinin çoğunlukla sabit olduğu düşünüldüğü için, kısıtlar teorisi çok kısa dönemli karar durumları için en iyi uygulama şekli olarak görülmektedir. Ancak FTM ye göre tüm maliyetler uzun dönemde değişkendir. FTM, bu bakış açısından dolayı, özellikle stratejik planlama, yeni ürün geliştirme, yeni üretim süreci tasarımı ve uzun dönemli bir pazarlama stratejisinin geliştirilmesi gibi konularda oldukça faydalı bir yöntemdir (Fritzsche,1998:88). Aşağıda ki şekilde bu iki metodun karar vermede "zaman ufku" bakış açıları bakımından bir karşılaştırması yapılmıştır.

çok kısa zaman	kısa zaman	uzun zaman	çok uzun zaman
//.....//		//.....//	
<i>Kısıtlar Teorisi</i>		<i>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme</i>	

Şekil 4: Karar Vermede Zaman Ufku

Kaynak: Fritzsche,1998:88

Her bir metodun kısa yada uzun dönemli kararların uygulamalarında ki başarılarına karşın, bu metotlardan hiçbiri tek başına orta vadeli zaman ufukları ve orta vadeli kararlar için (yani hem sabit hem de değişken giderlerin karışık olduğu) çok uygun değildir. Bu konuya

Kohler (1991:34) tarafından bir yorum getirilmiştir. Kohler'e göre "FTM'mi KT'mi hangisi daha doğru?" gibi bir soru yerine, ürün maliyetleme konusunda bir işletmede gerekli yerde ve zaman ufkunda, hem KT'yi hem de FTM'yi kullanarak en iyi karara ulaşabilecektir.

Daha öncede değinildiği üzere FTM, tüm maliyetlerin uzun vadede değişken olduğunu ortaya koyan uzun vadeli maliyet yönetim aracıdır. Kısıtlar teorisi ise kısa vadeli bir yaklaşıma sahip olup maliyetlerin büyük bir kısmının, kısa vadede sabit olduğunu savunmaktadır (Ruhl,1997:19). Diğer yandan kısıtlar teorisinin tersine faaliyet tabanlı maliyetleme, kaynak kısıtlarını ve üretim faaliyetlerinin kapasitesini açıkça içermemektedir. Bu nedenle faaliyet tabanlı maliyetleme, kısa sürede en iyi ürün karmasına karar verilmesi gibi konularda kullanılamamaktadır.

Aslında faaliyet tabanlı maliyetleme, tıpkı kısıtlar teorisi gibi ürünlerin karlılıklarını değerlendirmek için kullanılmaktadır. Aralarındaki fark, faaliyet tabanlı maliyetlemenin uzun dönemli bir maliyet geliştirme analizi iken, kısıtlar teorisinin kısa dönemli bir karlılık analizi olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca kısıtlar teorisi, yalnızca materyallere ilişkin maliyetler üzerinde odaklanırken, faaliyet tabanlı maliyetleme tüm ürün maliyetlerini kapsamaktadır (Blocher v.d.,2002:168).

Bir başka açıdan bakıldığında FTM, faaliyetlerin ortaya çıkarılması için katlanılan maliyetlerin tamamını, karar verme açısından geçerli maliyetler olarak görmesine karşın; kısıtlar teorisi direkt ilk madde ve malzeme dışında diğer bütün giderlerin karar verme açısından geçersiz maliyetler olduğunu varsaymaktadır. Örneğin bir ürün karması kararı verilirken KT yalnızca ilk madde ve malzemeyi dikkate alarak bir seçim yaparken, FTM tüm maliyetleri dikkate alarak bir seçim yapmaktadır.

Grave ve Gurd (1998) konuya bir başka açıdan yaklaşmışlardır. Yazarlara göre faaliyet tabanlı performans ölçümleri ile balanskorcard tipi performans ölçümleri, yöneticilerin uzun dönemli karlılık üzerine odaklanmalarını sağlarken, süreç katkı muhasebesi performans ölçümleri yöneticileri yalnızca finansal ölçümlere odaklanmalarını sağlayarak, sadece uzun dönemli göstergelere odaklanmalarını engellemektedir (Grave ve Gurd,1998:38).

Aşağıdaki tabloda faaliyet tabanlı maliyetleme ve kısıtlar teorisi 10 ana başlık altında, genel hatlarıyla karşılaştırılmıştır.

Tablo 4 incelendiğinde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin her türlü üretim şeklinde, gerek homojen gerekse heterojen ürün çeşitlerinde, ileri teknoloji kullanımında ele alınan ve faaliyet kullanımına dayalı genel üretim giderleri ile direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetlerini de kapsayan ve gerçek maliyet bilgileri vermeyi kendine amaç edinmiş bir yaklaşım olarak görülmektedir. Kısıtlar teorisi yaklaşımı ise, genel üretim ve işçilik maliyetlerinin önemsiz olduğu üretim ortamlarında, yüksek malzeme maliyetlerine neden olan ürünlerde, düşük teknolojide kullanılabilen ve maliyet unsuru olarak yalnızca direkt malzemeyi ele alan, üretim süreçlerini ayrıntılı olarak ele alarak eş zamanlı üretim sistemini benimseyen bir yaklaşım olduğu görülmektedir (Lea ve Fredendall,2002:281).

Tablo 4: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Maliyetleme Metotlarının Karşılaştırılması

	<i>FTM</i>	<i>KT</i>
<u>Literatüre Giriş Zamanı</u>	1970'ler	1980 sonları
<u>Ana Hedef</u>	Uzun dönemli odaklanma; materyal, işçilik ve genel giderleri kapsayan toplam ürün maliyetleri	Kısa dönemli odaklanma; materyal ve materyale dayalı maliyetler üzerinde kar analizleri
<u>Kapasite ve Kısıtların Kaynakları</u>	Net bir ifade yok	Net olarak ifade edilmiş
<u>Maliyet Anahtarları</u>	Birim, parti ve ürün düzeyinde maliyet anahtarlarının gelişimi	Maliyet anahtarlarının direkt bir kullanımı bulunmamakta
<u>Ana Kullanım</u>	Stratejik fiyatlama ve kar planlaması	Üretim akışının ve kısa dönemli ürün karmasının optimizasyonu
<u>Üretim Şekli</u>	Her türlü üretim	Genel üretim ve işçilik maliyetlerinin önemsiz olduğu üretimler
<u>Ürün Çeşitleri</u>	Homojen ve heterojen ürünler	Yüksek malzeme maliyetlerine neden olan homojen ürünler
<u>Otomasyon/Teknoloji Kullanımı</u>	Düşükten yükseğe eğilim	Düşük
<u>Genel Üretim Giderleri Dağıtımı</u>	Faaliyet kullanımına dayalı	Yok
<u>Ürün Maliyet Hesaplamalarındaki Maliyet Unsurları</u>	Direkt malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri (değişken ve sabit)	Direkt malzeme

Kaynak: Blocher v.d.,2002:169; Lea ve Fredendall,2002:281.

Tablo 4'e göre en önemli farklılığın kısıtlar teorisinin maliyet unsuru olarak sadece direkt malzemeyi ele alması olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ise, teorinin genel üretim giderlerini firmanın bir maliyet unsuru olarak kabul etmesi ve genel üretim giderlerini doğru olarak ürünlere yükleyecek herhangi bir yöntemin olmadığını savunmasıdır. Bu görüşü nedeniyle kısıtlar teorisi, üretimde gerçek değişken maliyetlerin toplamını alarak ürün maliyetini hesaplamaktadır. Bu gerçek değişken maliyette çoğunlukla hammadde ve malzeme maliyetleri olmaktadır. Diğer tüm maliyetler ise, gerçekleştikleri döneme ait olmak kaydı ile, faaliyet giderleri olarak işlem görmektedirler (Köse,2005:136).

Günümüz rekabet koşullarında işletmelerin piyasalarda rakiplerine karşı üstünlük sağlayabilmeleri için, ürettikleri mal ve hizmetlerin maliyetlerinin en doğru şekilde belirlemeleri gerekmektedir. Bu noktada, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerindeki eksikliklerin giderilmesi amacıyla ortaya çıkarılmış olan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile işletmenin tüm kısıtlarını belirleyerek ve sürekli gelişim doğrultusunda bu kısıtları ortadan kaldırılarak, sistemin performansının artırılmasını içeren kısıtlar teorisi çağdaş iki yönetim muhasebesi yöntemi olarak gündeme gelmiştir (Karamaraş,2002:114).

Çoğu yazar çalışmalarında, firmaların faaliyet tabanlı maliyet muhasebesine hizmet etmesi amacı ile yaygın olarak hedef maliyetleme ve kısıtlar teorisi gibi maliyet yönetimi tekniklerini kullandıklarını açıklamıştır (Blocher,2002:108).

Özetle iki yönteminde birbirlerine karşı üstünlük ve zayıflıklarının olmasına karşın, gerçekte faaliyet tabanlı maliyetleme ve kısıtlar teorisi birbirlerini tamamlayıcı yöntemlerdir ve her iki yöntemin birbirine entegrasyonunun, işletmelere büyük yararlar sağlayacağı göz ardı edilemez bir gerçektir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet anahtarları ile uzun dönemli fiyatlama ve ürün karması konularında, stratejik kararlara temel oluşturan doğru birim maliyetlerin kapsamlı analizlerini sağlamaktadır. Bunun tamamlayıcısı olarak ise kısıtlar teorisi, üretimin kısa süreli karlılığını geliştirmek ve üretim kısıtlarını dikkate alarak kısa süreli ürün karması düzenlemelerini geliştiren bir yöntemdir (Blocher v.d.,2002:168).

Konu üzerinde çalışan bazı araştırmacılar ve firmalar bütünlük bir maliyet yönetimi geliştirmişlerdir. Örneğin Kee (1995) kısıtlar teorisinin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile nasıl bütünlükteleştirilebileceğine dair bir model geliştirmiştir. Geliştirilen bu model maliyet,

fiziksel kaynaklar ve üretim faaliyetlerinin kapasitesi arasında bir etkileşim yakalamıştır. Bu model, üretim sürecinin fiziksel katkıları ve FTM verilerinin eş zamanlı olarak değerlendirilmesi yolu ile optimal ürün karmasına olanak sağlamaktadır. Bu durum, firmanın diğer üretim faaliyetlerindeki kaynaklarında fazlalığa neden olabilecek ve firmanın üretim fırsatlarını kısıtlayabilecek darboğaz bir faaliyetin belirlenmesini kolaylaştırmaktadır (Lockamy III,2003:594).

Kee ve Schmidt (2000) çalışmalarında, ürün karması kararlarında kısıtlar teorisi ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin entegre edilmiş bir kullanımını formüle etmişlerdir. Yazarlara göre kısıtlar teorisi ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri, üretim ile ilişkili kararların ekonomik sonuçlarını değerlendirmede alternatif bakış açıları sunmaktadır. Ancak iki yönteminde karar vermedeki zaman ufuklarının farklı olması, ürün karması kararlarında da olumsuzluğa neden olacağı yönünde tartışmalar bulunmaktadır. Kee ve Schmidt çalışmalarında bu soruna çözüm oluşturmak amacı ile iki yöntemin entegre edilerek oluşturulduğu bir model sunmuşlardır. Ve bu modelin, yöneticilere optimal ürün karması kararını vermede oldukça faydalı olabileceğini göstermişlerdir.

Kısıtlar teorisi ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin bir firmanın yönetiminin optimal ürün karması kararına ulaşmasında yardımcı olduğu birçok çalışmada ortaya koyulmuştur. Kee ve Schmidt'in (2000) geliştirdiği bu genel entegre model, tamsayı programlama kullanarak, firmanın FDM verilerini üretim faaliyetlerince kullanılan fiziksel kaynaklar ve bunların kapasiteleri ile entegre etmek için kullanılabilen, darboğazları ve firmanın diğer üretim faaliyetlerindeki kullanılmayan kaynakları teşhis edebilmekte ve bunun karlılığa etkisini belirleyebilmektedir. Aynı zamanda kısıtlar teorisinin sürekli gelişim sürecini de kolaylaştırabilmektedir (Kee ve Schmidt,2000:16). Modele karşı bazı ön yargılar da mevcuttur bunlar; belirlenen zaman döneminde firmanın iş fırsatları ve kaynakları ile ilgili bazı tahmin ve varsayımlara ihtiyaç duymasıdır. Bu modelin kullanımı diğer yöntemlere göre daha maliyetli olabilmekte, aynı zamanda firmanın üretim sürecini, maliyetleri ve tamsayı programlamadan elde edilen bulguları analiz etmek ve bunlardan anlamlı sonuçlar çıkartabilmek yöneticiler için kapsamlı bir zaman gerektirebilmektedir (Kee,1995:60).

2.3. Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Stratejik Maliyet Yönetimi ile Karşılaştırılması

Kökeni 1920'li yıllara dayanan geleneksel maliyet muhasebesinin geri planında, işletmelerde gittikçe artan bir biçimde ortaya çıkan değişimle birlikte, içinde buldukları ortamla ilgili değerlendirmeler bulunmaktadır (Steincke,1985:13). Geleneksel maliyet muhasebesine getirilen açık ve yoğun eleştiri ve değerlendirmeler sonucu ortaya çıkan fikirler, maliyet muhasebesinin iyileştirilmesi çalışmalarını, özellikle de maliyetlerin dağıtımı ve beraberinde maliyetlerin etkilenmesiyle ilgili olarak artan problemler üzerinde yoğunlaşan çalışmaları hızlandırmıştır (Yüzbaşıoğlu,2005:396).

Günümüzde global rekabetin hızla artması, azalmış ürün yaşam döngüsü, hızlı teknolojik ilerlemeler ve organizasyonlar arası tedarik zincirleri gibi nedenlerden dolayı maliyet yönetimi, çok sayıda firma için kritik bir hayatta kalma yeteneğidir. Stratejik maliyet yönetimi ise, yönetim muhasebesi disiplini içinde, firmaya bir rekabet avantajı sağlamak için maliyet bilgilerinin kullanımı amacıyla ortaya çıkmış bir yöntemdir (McNair v.d.,2001:34).

Stratejik maliyet yönetimi, maliyetlerin azaltılması ve bir firmanın stratejik pozisyonunun eş zamanlı olarak geliştirilmesi için, maliyet yönetim tekniklerinin bir uygulamasıdır. Bu tanıma ilave olarak Grundy (1996) stratejik maliyet yönetimini, hem finansal hem de rekabet avantajı sağlaması bakımından, geleneksel maliyet yönetiminden daha tutarlı bir süreç olarak tanımlamıştır.

Stratejik maliyet yönetiminin amacı, firmanın stratejik pozisyonunu güçlendirirken, eş zamanlı olarak maliyetleri azaltmaktır. Ancak bunu yaparken, geleneksel maliyet muhasebesinin yaptığı gibi kendini, firmanın dört duvarı arasında yada firmanın sınırlarında tutmamaktadır. Bu nedenle maliyet, hem dahili hem de harici kaynaklar ve müşteriler bakımından çok yönlü şekilde analiz edilmelidir. Maliyet yönetiminde bu şekilde oluşturulmuş bütüncül bir yaklaşım, firmaya müşteri ihtiyaçları, örgütsel ihtiyaçlar, yetenekler ve amaçlara dayalı bir maliyet modeli oluşturma yeteneği sağlamaktadır.

Stratejik maliyet yönetiminin amacını başarmak için iki anahtara ihtiyaç bulunmaktadır. Bunlardan ilki, müşteri ihtiyaçlarının da içinde yer aldığı örgütsel amaçlar, ihtiyaçlar ve yetenekler ile ilgili olarak maliyet analizleri için sistematik bir yaklaşım, ikincisi

organizasyonun temel amaçları ile ilgili olan bütüncül bir maliyet yönetimi yaklaşımıdır (Lockamy III,2003:594).

Stratejik maliyet yönetimi alanındaki son gelişmeler, firmanın müşterilerine sağladıkları değer ile firmanın maliyeti arasındaki ilişkilerle ilgilidir. Değer zinciri analizleri, ve değer yaratım analizleri gibi spesifik teknikler, stratejik maliyet yönetimi bakış açısının merkezinde bulunmaktadır (McNair v.d.,2001:34). Bu analizlere aşağıda kısaca değinilmiştir.

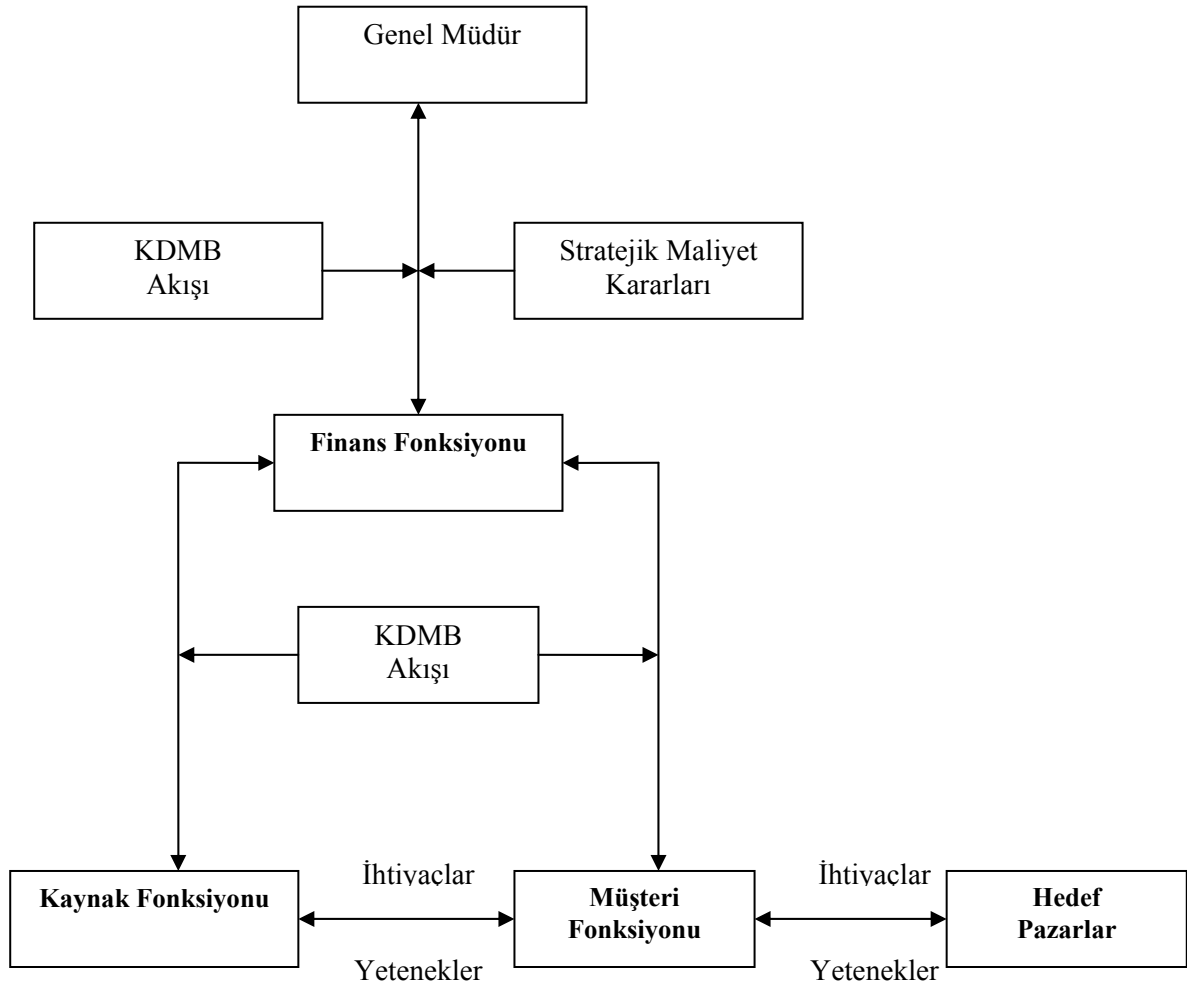
Değer Zinciri Analizi: Değer zinciri analizi, işletmelerin yoğun rekabet şartlarında kendilerine oldukça faydalı bir bakış açısı sağlayan bir yöntem olarak gelişmiştir. Değer zinciri ifadesini ilk olarak ele alan Micheal Porter'a göre değer zinciri, maliyetlerin davranışları ve farklılaşmanın potansiyel kaynaklarını anlamak için işletmeyi, stratejik ilgili faaliyetler şeklinde parçalara ayırmaktır (Silvi ve Coganesan,2006:312). Değer zinciri analizinin odak noktası, olaylara dışsal açıdan bakmak ve maliyetleri etkin bir biçimde yönetmek için değer zincirini satıcılardan nihai müşterilere kadar stratejik olarak ilgili faaliyetlere ayırarak analiz etmektir (Türk, 2004).

Değer Yaratma Analizi: Değer yaratma analizleri firmadaki faaliyetleri, değer yaratıp yaratmadıklarına göre ayırıp bu şekilde inceleyen bir analiz tekniğidir. Spesifik olarak değer yaratma modeline (VCM-value creation model) dayanmaktadır. Değer yaratma modeli, bir firmanın maliyet yapısını katma değerli (direkt olarak müşterinin niçin firmanın ürününü aldığı ile ilgilidir), katma değersiz (yönetim, personel yönetimi ve bakım gibi zorunlu destek faaliyetler) ve israf faaliyetler (direkt olarak müşteriye değer katmayan ve organizasyonun faaliyetlerini destekleyen faaliyetler) olarak analiz eden bir modeldir (Silvi ve Coganesan,2006:312).

Kısıtlar teorisi, maliyet yönetiminin gelişmesi için temel oluşturmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi için kısıta dayalı bir yaklaşım kullanarak oluşturulmuş bir çatı aşağıdaki şekilde sunulmaktadır (Lockamy III,2003:594).

Yöntemlerin Karşılaştırılması / Kavramsal Çatı

Şekil 5’de sunulan, stratejik maliyet yönetimi için kısıta dayalı bir yaklaşım kullanarak oluşturulmuş kavramsal çatı, geliştirilmiş örgütsel performans ölçüm modelinin değişik bir şeklidir.



Şekil 5: Kısıta Dayalı Stratejik Maliyet Yönetimi İçin Kavramsal Çatı

Kaynak: Lockamy III,2003:595.

Firmaların yaşamlarını sürdürmeleri ve gelişebilmeleri için hedef pazarlarının şimdiki ve gelecekteki ihtiyaçlarını değerlendirmeleri gerekmektedir. Bu, şekil 5’de belirtilen “müşteri fonksiyonu” sayesinde başarılmaktadır. Müşteri fonksiyonu, firmanın pazarlama,

satış ve hizmet fonksiyonunun bir uzlaşmasıdır. Pazarlama, belirlenmiş bir pazar bölümü için doğru ürün karmasına karar vermede, ürün karmasının promosyonunda, stratejik fiyatlamının hesaplanmasında ve bir pazar bölümüne verilen ürün çıktılarının stratejik yerleşiminin teşhis edilmesinden sorumludur. Müşteri fonksiyonu, müşterilerin ihtiyaç ve beklentileri ile firmanın mevcut ürün ve hizmetlerini eşleştirerek gelirin artmasına neden olmakta, potansiyel fırsatları belirleme yolu ile de firmanın stratejik pozisyonunun güçlendirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

“Kaynak fonksiyonu”, araştırma ve geliştirme, mühendislik tasarımı, tedarik, dış kaynaklar, üretim, depolama ve dağıtımını kapsamaktadır. Bu fonksiyon, gelişme, yaratıcılık ile mal ve hizmetlerin hedef pazarlara teslimi ile ilgili örgütsel kaynakların etkili kullanımını düzenlemekten sorumludur.

Kaynak fonksiyonu, müşteri fonksiyonu tarafından sağlanan pazar bilgilerine dayalı olarak müşteri beklenti ve ihtiyaçlarını değerlendirmek zorundadır. Buna ilaveten bu fonksiyon, kısa dönemde etkili programlama, izleme ve organizasyon kaynaklarının kontrollerinin sağlanması için kaynak kontrolü kararları vermek zorundadır. Yöneticiler, firmanın temel amaçlarına katkıda bulunan stratejik amaçları desteklemek için, organizasyon kaynaklarının kullanımını değerlendirmek zorundadırlar.

“Finans fonksiyonu”, firmaların muhasebe ve finans işlemlerinin bir uzantısıdır. Bu fonksiyon, gelir, maliyet, kar, varlıklar ve borçlar açısından finansal performansı izlemek için muhasebe bilgilerini kullanmaktadır. Yatırımın karlılığı ve yatırım kararları finans fonksiyonu tarafından sağlanan bilgiler ile verilmektedir(Lockamy III,2003:595).

Şekil 5’de ki çatıda, stratejik maliyet yönetiminin amaçlarını başarmak için, organizasyonun temel hedef ve amaçları ile ilişkili olarak maliyetin bütünleştirici şekilde incelendiği bir maliyet yönetimi yaklaşımı kullanılmıştır. Özetle kısıta dayalı muhasebe, bir firma içindeki sistematik ve güvenilir stratejik maliyet yönetimi için gerekli olan metodolojiyi sağlamaktadır (Lockamy III,2003:596). Şekil 5’de kullanılan kısıta dayalı stratejik maliyet yönetimi çatısı, bir örnek yardımıyla şu şekilde açıklanabilir.

Bir firmanın %50 malzeme, %15 direkt işçilik, %25 genel gider (%15 sabit ve %10 değişken) ve %10 ürün kar marjının normal perakende fiyatları ile ilişkili maliyet yapısına sahip olduğunu varsayalım. Firma son zamanlarda yalnızca %70 kapasite ile çalışmaktadır ve sahip olduğu yüksek nitelikli iş gücünden dolayı firmada her hangi bir grev olmamaktadır. Genel müdür son zamanlarda iş sürecinde bir iş yavaşlamasının olduğunu farkındadır. Bu yavaşlama son iki yıldır devam etmektedir ve genel müdür ufukta bir gelişme görmemektedir. Müşteri fonksiyonu, 700.000 \$'lık bir sipariş vermek isteyen yabancı bir müşteri ile görüşmektedir. Ancak, böyle bir siparişin normal perakende değeri 1.000.000 \$ dır. Bu nedenle, müşteri perakende fiyatı üzerinden %30 indirim talep etmektedir. Müşteri fonksiyonu, bu talebi kaynak fonksiyonuna iletmiştir. Kaynak fonksiyonu, firmadaki mevcut üretimi aksatmadan bu siparişi karşılayacak kapasitelerinin olduğuna karar vermiştir. Buna ilaveten, kaynak fonksiyonu KDMB'yi (kısıta dayalı muhasebe bilgisi), sipariş emrini kabul etmenin firma üzerindeki ekonomik etkisini değerlendirmesi için finans fonksiyonuna iletmiştir. KDMB, potansiyel sipariş emrinin değişken maliyetlerde yapacağı artış ile ilgilidir. Finans fonksiyonu kısıta dayalı muhasebe bilgilerini kullanarak, siparişin firmaya faydalarını analiz etmektedir. Finans fonksiyonu, sipariş üretiminin değişken maliyetinin, %50 direkt malzeme ve %10 değişken genel giderlerden oluştuğunu fark etmiştir. Bu durum, kısıta dayalı muhasebe yöntemi kullanılarak değerlendirilmiş ve finans fonksiyonu perakende fiyatın $[(700.000 \$ / 1.000.000 \$) \times \%100]$ in %70'i, değişken maliyetin %60'ından daha büyük olduğunu bulmuştur. Daha ileri analizler yapıldığında finans fonksiyonu, firmanın nakit girdisinin (T) 100.000\$ (700.000\$ - 600.000\$) ve organizasyonun karının 100.000\$ olduğunu ortaya çıkarmıştır. KDMB analizleri genel müdüre ulaştırıldığı zaman, firmanın 100.000 \$'lık bir ilave fayda sağlayacağından dolayı ilgili siparişin kabul edilebilir olduğunu düşünülmektedir. KDMB ye dayalı stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı kullanarak genel müdür, müşteri fonksiyonu tarafından ortaya çıkartılan bir pazar fırsatını, firmanın maliyet yapısı ve kaynak dağılımını garanti altına alabilecek, aynı zamanda eş zamanlı olarak nakit girdiyi geliştirecek ve stratejik amaçları tatmin edebilecek bir sonuca ulaşmıştır.

Kısıta dayalı stratejik maliyet yönetimi çatısı kullanılarak (şekil 2.5) yöneticiler, müşteri-kaynak ve finans fonksiyonu arasında bir etkileşim yaratarak daha etkin bir stratejik maliyet yönetimi sağlamak ve temel iş fonksiyonları içinde yönetsel davranışa pozitif etkiler yapmaktadır (Lockamy III,2003:596).

Kısıtlar teorisinin bir dezavantajı, stratejik karar alıcıları için faydalı olmamasıdır. Çünkü bilindiği gibi stratejik bir karar, uzun vadeli önemli sermaye yatırımları gerektirmektedir. Ve sabit maliyetler, stratejik kararlarla ilgili olduklarından, yönetim bu maliyetlere kısıtlar teorisinde ana odak noktası olan süreçten daha fazla odaklanmalıdır (Ünal,2000:68). Bu nedenle kısıtlar teorisi; uzun vadeli ürün karması, ürün fiyatlama, üretme/satın alma gibi kararlar üzerinde, stratejik maliyet muhasebesinin olduğu gibi, uygun olmamaktadır.

SONUÇ

1980'lerin ortalarında Dr.Eliyahu Goldratt tarafından geliştirilen Kısıtlar Teorisi ve onun muhasebe kısmını oluşturan süreç katkı muhasebesi, son yıllarda geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinin, ileri üretim sistemleri karşısındaki eksikliklerini giderebilmek ve oluşan sorunlara çözüm bulabilmek amacı ile ortaya konulan yeni yaklaşımlardan birisidir.

Teori üretim alanına getirdiği yeniliklerin dışında, maliyet ve yönetim muhasebesi alanında da, geleneksel yöntemlerden farklı bakış açısına sahip olan süreç katkı muhasebesi yaklaşımı ile yenilikler yaratmıştır. Çalışmada ilk olarak kısıtlar teorisi süreç katkı muhasebesinin, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinden olan tam ve değişken maliyet yöntemleri ile arasında ki ana farklılıklara ve benzerliklere değinilmiştir. Özetle süreç katkı muhasebesinin geleneksel yöntemlerden ayrıldığı esas nokta, direkt işçiliğe bakış açısıdır. Süreç katkı muhasebesinde, geleneksel yöntemlerin aksine direkt işçilik, değişken bir maliyet unsuru olarak sayılmamaktadır.

Teorinin geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri ile karşılaştırılmasından sonra, kısıtlar teorisi ve süreç katkı muhasebesi, çağdaş maliyet muhasebesi yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ve stratejik maliyet yönetimi ile karşılaştırılmıştır. Teori ile bahsi geçen yöntemler arasında ki farklılıklar, üstünlük ve zayıflıklar ortaya konulmuştur. Özetle gerek faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi gerekse stratejik maliyet yönetimi, kısıtlar teorisi ile birbirlerini tamamlayıcı yöntemler olarak düşünülerek, bu iki yöntemin teori ile entegrasyonunun, işletmelere büyük yararlar sağlayacağı ortaya konulmuştur. Gerek faaliyet tabanlı maliyetleme, gerekse stratejik maliyet yönetimi, işletme için uzun dönemli stratejik

kararlara temel oluşturan doğru birim maliyetlerin kapsamlı analizlerini sağlamaktadır. Bunun tamamlayıcısı olarak ise kısıtlar teorisi, kısa süreli karlılığı geliştirmek ve üretim kısıtlarını dikkate alarak, kısa süreli kararlarda yönetime yol gösterici bir rol oynamaktadır.

KAYNAKÇA

Albright T., Lam M. (2006), “Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework”, *Journal of Managerial Issues*, 18:2, 157-174.

Atwater, J.B., Gagne, M.L. (1997), “The Theory of Constraints Versus Contribution Analysis for Product Mix Decisions”, *Journal of Cost Management*, 11:1, 6-15

Bayazıtlı E, Gürel E.,Yayla H.E. (2005), ”Yönetim Muhasebesinde Güncel Bir Yaklaşım: Dönüşüm Muhasebesi”, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempzyumu , 191-221.

Bloucher E.J., Chen K.H., Lin T.W. K, *Cost Management A Stratejik Emphasis*, Mrgraw-Hill Irwin, 2002.

Büyükmirza K., *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Barış Kitap Basım Dağıtım, Ankara, 2000.

Cook T.J., Grove H.D., Coburn S. (2000), “ABC Process-Based Capital Budgeting”, *Journal of Managerial Issues*, 12, 305-323.

Cooper R., Kaplan R.S. (1985), “How Cost Accounting Distorts Product Costs”, *Management Accounting*, 7, 20-7.

Corbett, T. (2003), “Throughput Accounting and ABC: The Driving Factors Behind Each Methodology”, *Journal of Cost Management*, January/February, 37-45.

Dönmez A., Berberoğlu P.B., Utku Demirel B., Ersoy A. (2006), “Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi” , *Akdeniz Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 6:11, 178-203.

Draman R.H., Lockamy A.L., Cox J.F. (2002), “Constraint-Based Accounting and its Impact on Organizational Performance: A Simulation of Four Common Business Strategies”, *Integrated Manufacturing Systems*, 13:4, 190-200.

Dugdale D., Jones C. (1996), "Accounting for Throughput", Management Accounting, Vol:74,

Dugdale, D., Jones, C. (1997), "Accounting for Throughput: Techniques for Performance Measurement, Decisions", Management Accounting", December:52-56.

Ergun Ü., Karamaraş B.E. (2002), "İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 4:1, 93-108.

Ersoy A., Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi, Ankara, 1996.

Fritsch R.B. (1998), "Activity-Based Costing and The Theory of Constraints: Using Time Horizons to Resolve two Alternative Concepts of Product Cost", Journal of Applied Business Research, Winter, 14:1, 83-89.

Graves C., Gurd B. (1998), "Throughput Accounting: A Revolution in The Making?", Australian CPA, 68.

Hacıüstemoğlu R., Şakrak M., Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2002.

http://en.wikipedi.org/wiki/throughput_accounting, 21.06.2007.

Karamaraş B.E. (2002), "Kısıtlar Teorisi ve Muhasebe Uygulamaları", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir,

Kee R. (1995), "Integrating Activity-Based Costing With The Theory Constraints to Enhance Production Related Decision Accounting Horizons", 9:4, December, ,48-61.

Kee R., Schmidt C. (2000), "A Comparative Analysis of Utilizing Activity-Based Costing and The Theory of Constraints for Making Product-Mix Decisions", International Journal of Production Economics, 63. 1-17.

Köse T. (2005), “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, 127-148.

Küçüksavaş N., Tanış V.N., Ünal E. (2006), “Kısıtlar Teorisi ve Değişken Maliyet Sistemi” Analiz Dergisi, 6:15, 17-58.

Küçüksavaş N., Kısmi Maliyet Sistemleri ve Katkı Payı Analizi, Birinci Baskı, Adana, 1992.

Lockamy A. (2003), “A Constraint-Based Framework for Strategic Cost Management”, Industrial Management + Data Systems, 103:8, 591-599.

Louderback, J.G., Patterson, J.W. (1996), “Theory of Constraints Versus Traditional Management Accounting” Accounting Education, 1:2, 189-196.

Low J. (1992), “Do We Really Need Product Costs? The Theory of Constraints Alternative”, Corporate Controller, 5:1, 26-36.

MacArthur J.B. (1993), “Theory of Constraints and Activity-Based Costing Friends or Foes”, Journal of Cost Management 7:2, 50-56.

McNair, C.J., Polutnik, L. Silvi, R. (2001), “Cost Management and Value Creation, the Missinglink”, European Accounting Review, 10:1, 33-50.

Milroy P. (2005), “Lean Accounting & Throughput Accounting”, CMG, 1-36.

Polito T., Watson K., Vakurka R.J. (2006), “Using The Theory of Constraints to Improve Competitiveness: An Airline Case Study”, Competitiveness Review, 16:1, 44-50.

Rahman S. (2002), “The Theory of Constraints’ Thinking Process Approach To Developing Strategies in Supply Chains”, International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, 32:10, 809-828.

Roybal H., Baxendale S.J., Gupta M. (1999), “Using Activity-Based Costing and Theory of Constraints to Guide Continuous Improvement in Managed Care”, Managed Care Quarterly, Wint., 7:1, 1-10.

Ruhl J.M. (1997) “The Theory of Constraints within a Cost Accounting Framework”, Journal of Cost Management, Nov./Dec., 11(6):16

Saatçioğlu M. (1999) “Bir Yönetim Aracı Olarak Kısıtlar Teorisi Ve Uygulaması”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Sheu C., Chen M.H., Kovar S. (2003), “Integrating ABC and TOC for Beter Manufacturing Decision Making”, Integrated Manufacturing Systems, 14:5, 433-441.

Silvi R., Cugaresan S. (2006), “Investigating The Management of Knowledge for Competitive Advantagea Strategic Cost Management Perspective”, Journal of Intellectual Capital, 7:3, 309-323.

Simatupang T.M, Wright A.C., Sridharan R. (2004), “Applying The Theory of Constraintsto Supply Chain Collaboration”, Supply Chain Management: An International Journal, 9:1, 57-70.

Smith D. The Measurement Nighmare: How the Theory of Constraints Can Resolve Conflicting Strategies, Policies and Measures, CRC Press, USA, 2000.

Spoede C., Henke E., Umble M. (1994), “Using Activity Analysis to Locate Profitability Drivers”, Management Accounting, 75:11, 43-48.

Tanış V.N. (1998), “Yönetim Muhasebesi Açısından Kısıtlar Teorisi ve Süreç Muhasebesi”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 8:1.

Tanış V.N., Güner M.F. (2003), “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Konfeksiyon İşletmesinde Uygulama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi MÖDAV, 5:3, 1-21.

Türk Z., Özuluçan A. “[Tam Zamanında Üretim Ortamında Yönetim Muhasebesinin Değişmesi Gereği](http://www.ceterisparibus.net/isletme/yonetim.htm)”, www.ceterisparibus.net/isletme/yonetim.htm, 12.05.2007

Umble M., Srikanth M.L., Synchronous Manufacturing: Principles For World-Class Excellence, First Edition, The Spectrum Publishing Company, Inc, USA., 1995.

Ünal E.N. (2000), “Kısıtlar Teorisi ve Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana.

Van damme D.A., Van der zon F.L.A. (1999), “Activity Based Costing and Decision Support”, International Journal of Logistics Management, 10, 71-82.

Yüzbaşıoğlu N. (2005), “İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 387-410.