



Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönteminde Kullanımı

Yrd. Doç. Dr. Mikail EROL

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga, İİBF.

Özet

Üretim işletmelerinde üretim faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi ve üretim sürecinin etkin ve akıcı olabilmesi için ilk yapılması gereken üretim ortamındaki kısıtların tanımlanması ve belirlenmesidir. Üretim işletmelerinin başarıya ulaşabilmeleri için her üretim sistemindeki kısıtı belirlemesi ve onu iyi yönetmesidir. Ayrıca firma karının artmasında kısıt yönetiminin önemi büyüktür.

Maliyet yönetim sisteminin temel amacı, işletmenin karını en üst seviyeye çıkarmaya yardım etmektir. Bu amaca ulaşmak için de çağdaş işletmelerin günümüz şartlarında rekabet etmenin yanında kendini sürekli iyileştirmeye tabi tutup geleceğe hazırlanmalarıdır.

Bu çalışmada kısıtlar teorisi ve kısıtlar teorisinin stratejik maliyet yönetiminde araç olarak kullanılması incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Kısıtlar teorisi, stratejik maliyet yönetimi, araç olarak kullanma.

Abstract (The Theory Of Constraints And Its Use In Strategic Cost Management As A Tool)

Identification and determination of constraints on site of production are priorities for the harmonization of production activities as well as effective and continuous production process. Constraints of each production unit should well be identified and managed carefully. Moreover, constraints management is an important issue for the profit increase.

Main objective of cost management is to assist for the maximization of firm's profit. In order to reach this objective contemporary firms prepare themselves to future by continuous renovation activities besides competing in today's business conditions.

In this study, the theory of constraints and its use in strategic cost management as a tool has been examined.

Key Words: Theory of constraints, strategic cost management, its use as a tool.

1. Giriş

İşletmelerin esas amacı, kar elde etmek olup bu ise, işletmelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanarak maliyetlerin kontrol altında tutulması ile olur.

Maliyet yönetim sisteminin temel amacı; işletmenin karını en üst seviyeye çıkarmaya yardım etmektir. Bu amaca ulaşmak için de çağdaş işletmeler günümüz şartlarında rekabet etmenin yanında kendini sürekli iyileştirmeye tabi

tutup geleceğe hazırlanmalarıdır. Bu nedenle işletmeler maliyet yönetim sistemlerini kullanarak küresel rekabeti ve sürekli iyileştirme amaçlarına ulaşmayı sağlamalıdır. Maliyet yönetim sistemlerinde yer alan ve son yıllarda en çok dikkati çeken yaklaşım ise kısıtlar teorisidir. Çalışmada öncelikle kısıtlar teorisi incelenmiş daha sonra da stratejik maliyet yönetiminin araç olarak kullanılması esas alınmıştır.

1.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Kısıtlar Teorisi ve Kısıtlar Teorisinin Stratejik maliyet Yönetiminde araç olarak kullanılmasını incelemektir.

1.2. Çalışmada Uygulanan Yöntem

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında öncelikle literatür incelemesi yapılmış ve bu konu ile ilgili konular, tebliğler, bildiriler, kitap, makale ve internetten elde edilen kaynaklar incelenmiştir.

1.3. Çalışmanın Kapsamı

“Kısıtlar Teorisi ve Kısıtlar Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Araç Olarak Kullanılması” başlıklı çalışma giriş ve sonuç bölümleri dışında iki bölümden oluşmuştur.

Birinci bölümde Kısıtlar Teorisi hakkında bilgiler verilmiş, ikinci bölümde ise, stratejik maliyet yönetimi incelenerek aynı bölümde örnek bir çalışma yapılmıştır.

2. Kısıtlar Teorisi İle İlgili Kavramsal Çerçeve

Bu bölümde kısıtlar teorisi açıklanmış, daha sonra kısıt yönetim süreci aşamaları incelenmiştir.

2.1. Kısıtlar Teorisi

Kısıtlar Teorisi, 1980’lerin başında Dr.Eliyahu M.Goldralt tarafından geliştirilen bir yönetim sistemi, felsefesidir ve temel savı kısıtların bir firmanın performansını belirlediği ve her sistemin en az bir tane kısıta sahip olduğudur. Bu durumda kısıtlar teorisini tanımlamak için öncelikle kısıtı tanımlamak gerekir. Kısıt, “bir sistemin para kazanma hedefini başarmasını engelleyen herhangi bir unsur” olarak tanımlanmaktadır. (Küçüksavaş, 2006;760)

Kısıt, işletmenin gelişmesini ve kar elde etme odaklı amaçlarına ulaşması doğrultusunda gerçekleştireceği performansı engelleyen unsurlardır. (Kaygusuz, 2005; 112) Kısıt, herhangi bir

sistemin hedefleri üzerinde daha iyi performans göstermesini kısıtlayan engeller olarak açıklanmaktadır. (Low,1992;28-38)

Kısıtlar Teorisi, “kısıtların yönetilmesi yoluyla sürekli gelişmeye odaklanan bir yönetim yaklaşımı” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlardan yola çıkarak işletmelerde performans ölçütleri, finansal ölçütler ve faaliyet ölçütleri olarak sınıflandırılmıştır. Kısıtlar temel olarak iç kısıtlar (kapasite sınırlandırmaları, yönetici ve işçilerin davranışları, lojistik veya yönetim politikaları gibi) ve dış kısıtlar (Pazar talebi veya tedarikçi kısıtı gibi) olmak üzere iki başlık altında toplanmaktadır. (Küçüksavaş ve diğerleri, 2006;19)

Kısıtlar teorisi,kısıtların bir işletmenin performansını sınırlayıcı etkileri üzerinde olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak amacı ile yönetilmesi gerektiğini savunan bir yönetim anlayışıdır. (Kaygusuz, 2005;111)

Kısıtlar Teorisi (KT), kuruluş amacı kar elde etmek olan işletmelere ve iç sistemlerine kısıtlar teorisinin bakışı işletmelerin şimdi ve gelecekte para kazanmak olduğunu dikkate alır ve amaç, gerekli koşullar ve araçları birbirinden ayırmak gerektiğini savunur. (<http://www.arifozkaya.blogcu.com/1515934>)

Kısıtlar Teorisi, herhangi bir sistemin performansının artırılması aşamasında sistemin performansını en çok engelleyen unsurun bulunması ve ortadan kaldırılması konusunda oluşturulmuş yönetim felsefeleri, disiplinleri ve endüstrilere özel en iyi uygulamaları içeren bir teoridir. Bu teori, sistemi bir zincir olarak düşünüyor ve her seferinde zincirin en zayıf halkasına “kısıt” adı veriliyor. Kısıtın bağlı olduğu sistem elemanlarına odaklanmasını öngörüyor. (<http://www.makineihittisas.com/detay.asp?y=384>)

Kısıtlar Teorisi, optimize üretim zaman sisteminden geliştirilen bir yönetim tekniğidir. (Rahman, 2002;828) Kısıtlar teorisinde sistemin parçaları birbirinden bağımsız süreçler olarak değil bir bütün

halinde incelenir. Sistem bir bütündür ve tüm parçaları birbirleri ile ilişkilidir. Kısıtlar Teorisi, “en zayıf halka prensibini temel almaktadır. (Dettmer, 1997;117) Kısıtlar Teorisi, işletmelerde yönetimin dikkatini sistemin kısıtlarına odaklayarak bir sistemde performansı geliştirir.

Kısıtlar Teorisinin esas amacı, eş zamanlı üretim yoluyla sürekli iyileştirme sürecini işletmede kurmaktır. Eş zamanlı üretim kavramı, pazardan gelen taleplere cevap verebilmek için verimli kaynaklar aracılığıyla malzemelerin hareket ettirilmesini sağlayan sistematik yöntem olarak tanımlanır. KT yaklaşımının yapmak istediği öncelikle kaynak kısıtları tespit etmek ve onları yönetmek için programlar yapmaktır. (Köse, 2005;132)

Kısıtlar Teorisi aşağıdaki yedi temel varsayımına dayanmaktadır. (Akgün, 2005; 187)

- İşletmeler için şu anda ve gelecekte temel hedef para kazanmaktır.
- Satışların kara katkısı, satış gelirlerinden değişken malzeme, enerji vb. giderlerin indirilmesi ile bulunur.
- Her işletmede giderleri kısıtlayan en az bir kısıt bulunmaktadır.
- İşletmelerde üç temel türde kaynak bulunur. a) Kıt darboğaz kaynaklar, b) Darboğaz olmayan kaynaklar, c) Kapasite kısıtlı kaynaklar
- Birçok imalat sürecinde sadece bir veya birkaç kısıt bulunmaktadır, dolayısıyla bunların kontrolü de basittir.
- Kaynaklar ve ürünler arasında etki-leşime neden olan bağımlı olaylar mevcuttur, dolayısıyla bir kaynaktaki darboğazın diğer kaynakların verimini etkiler.
- Üretim sisteminin kaynaklar açısından darboğazları tanımlanarak darboğaz olmayan kaynaklarla dengelenmesi gerekir.

Kısıtlar beş farklı kategoride incelenebilir. (Fawcett and Pearson;1991;46-56)

- Piyasa Koşulları: İşletme kapasitesinin yetersiz piyasa talebi nedeniyle eksik kullanımına neden olmaktadır.
- Kaynak Kısıtları: Piyasada oluşan talebin eksik karşılanmasına neden olan işletmenin herhangi bir kaynağındaki kısıttır.
- Politika Kısıtları: Yönetim tarafından uygulanan ve işletmenin karşısına çıkan fırsatları değerlendirme fırsatını sınırlandıran bir ilke olarak açıklanabilir.
- Malzeme Kısıtları: Dış kaynaklardan elde edilen herhangi bir malzemenin elde edilmesinde karşılaşılan kısıtlardan kaynaklanmaktadır.
- Lojistik Kısıtlar: Malzeme temininden mamullerin müşteriye ulaşıncaya kadar yerine getirilen süreçlerden herhangi birinde yaşanan darboğazı ifade eder.

2.2. Kısıt Yönetim Süreci Aşamaları

Kısıtlar yönetim süreci beş aşamadan oluşmaktadır.

2.2.1. Kısıtların Tespit Edilmesi

Üretim faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi yeni üretim sürecinin daha etkin ve akıcı hale getirilmesi için ilk yapılması gereken üretim ortamındaki kısıtların tanımlanması ve belirlenmesidir. (Küçüksavaş, 2006;762)

Bir sistemdeki darboğazı belirlemenin iki yolu vardır. Birincisi, kapasite kaynak profili, ikincisi ise; belli bir firmadaki biçimini kullanmak, sistemi incelemek ve yöneticilerin çalışanları ile kaynaşmalarıdır. (Chase and Others, 1998;800)

Bir yatırım ortamındaki kapasite problemlerinin belirlenmesindeki klasik yaklaşım, kaynak yükü analizini kullanmaktır. Kaynak yükü analizinde her kaynakta her bir ürün için kullanılan zaman ile haftalık talep çarpılır ve bu tüm ürünler için hesaplanıp toplanır.

2.2.2. Kısıtların Nasıl Düzeltileceğine Karar Verilmesi

Temel kısıtlar belirlendikten sonra bütün çalışmalar, tüm sistemin performansını arttırabilmek için kısıtların tamamen kullanılması sağlamak yönünde olmalıdır. İkinci aşamada beklenen amaç sistemin temel kısıtlarının süreç katkısını en yüksek düzeye çıkarmaktır. Bunun için kısıtlı kaynak kullanılması başına en çok süreç katkısını sağlayan malzemeler işlenerek firma karı arttırılabilir. (Küçüksavaş, 2006:764)

İşletmelerde ürün karı belirlemede öncelikli kısıtlı kaynak kullanımı başına süreç katkısını hesaplayarak hangi ürünün üretim önceliğine sahip olduğu belirlenmektedir. İşletmelerde üretim önceliği belirlendikten sonra ikinci aşama ne kadar miktarda üretilmesi gerektiğini belirler. (Küçüksavaş,2006:765)

2.2.3. İlgili her şeyin İkinci Aşamının Uygulanması İçin Seferber Edilmesi

Sistemdeki tüm parçaların kısıtlı olmayan kaynakların etkinliğini düşürse bile kısıtları destekleyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Özellikle etkinlik ölçütü gibi performans ölçütleri bu kararın uygulanmasına yönlendirilmektedir. (Küçüksavaş, 2006:776)

2.2.4. Kısıtların Ortadan Kaldırılması

Kısıtların ortadan kaldırılması, kısıtlı kaynağı kısıtlı olmayan kaynağa dönüştürme çabasıdır. Kısıtların ortadan kaldırılması birkaç şekilde gerçekleşebilir. Örneğin; bir işletmede kısıtlı kaynak ikinci makine ile aynı fonksiyonlara sahip yeni bir makine almak, fazla makineden yararlanmak ve gerekirse sayılarını arttırmak, işletmede o makinenin ürettiği yarı mamulü dışardan satın almak gibi yollara başvurulabilir. (Küçüksavaş, 2006:766)

2.2.5. İşletmelerde Yeni Kısıtların Her Zaman Olabileceğini Düşünme

İşletmelerde kısıt ortadan kaldırıldıktan sonra ilk aşamaya geri

dönme süreci başlayacağı için her zaman bir kısıtın olabileceğini düşünerek hareket edilmesi gerekir. Bu noktada işletme yönetimi tembelliğin bir sistem kısıtı olmaması sağlanabilir. Tembellik, şartlar değişince değişmeye istekli olmayan yöneticileri tanımlamaktadır. Kısıt kaldırıldıktan sonra sanki bu kısıt ortadan kalkmamış gibi davranmaya devam edecektir. (Küçük-savaş, 2006:767)

3. Stratejik Maliyet Yönetimi

Günümüzde işletmelerin rekabet gücü sağlamalarında anahtar rol oynayan düşük maliyet, yüksek kalite ve kısa zaman hedeflerini aynı anda ve yüksek düzeyde yakalayabilmeleri işletme yönetiminde birtakım değişmelerin yaşanmasını gerekli kılmıştır. Bu değişim sürecinde özellikle strateji kavramının öneminin artması ile birlikte stratejik maliyet yönetimi kavramı ortaya çıkmıştır. (Köse, 2003:156)

Küresel rekabet amacına yönelik yaklaşımlar içerisinde olan stratejik maliyet yönetimi, işletme yönetiminin alacağı stratejik kararlarda maliyet analizlerine ve tahminlerine ağırlık verilmelidir. Bu bağlamda SMY iki nokta üzerinde şekillenmektedir. Birincisi, alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının oluşturduğu koşullara daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli perspektiften bakılmasıdır. Diğeri ise, stratejik maliyet analizinin stratejik planlar kapsamına dâhil edilmesidir. (Bursal ve Ercan, 2002:485)

3.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Amaçları

Stratejik maliyet yönetimi, maliyetleri stratejik olarak ele alan işletmenin stratejik konumunu geliştirmede ve maliyetleri azaltmada maliyet yönetimi tekniklerinin kullanımı olarak ifade edilmektedir. (Cooper ve Slagmalder, 2003:23)

Stratejik maliyet yönetimi, hem finansal ve hem de rekabet avantajı sağlamak üzere birden fazla ve birbiriyle

uyumlu maliyet yönetim süreci olarak açıkla-nabilir. (Grundy,1996;57-70)

Buna göre stratejik maliyet yönetimi (Ceren, 2001;161)

- Maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimi
- İşletmenin dış çevresi ile çevre faktörlerinin göz önüne alınarak hareket edilmesi
- Maliyet liderliği ya da ürün farklılaştırma stratejileri doğrultusunda rekabet edebilirliği içeren maliyet analizi
- Ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınması
- Maliyet dağıtımının faaliyetler baz alınarak faaliyet ölçüleri yardımıyla gerçekleştirilmesi konularında bilgiler sunan ve öngörü yapan bir yaklaşım olarak farklı şekillerde açıklanabilmektedir.

Stratejik maliyet yönetimi, işletme maliyetlerinin planlanması ve kontrolüne yönelik bir yaklaşımdır. Stratejik maliyet yönetimi, satıcıları, alıcıları ve rakipleri değer zincirinde analiz etmektir. Ayrıca stratejik maliyet değer zinciri yanında işletmenin stratejik konumu ile maliyet etkinliklerini de kapsayan bir yaklaşımdır. (Susmuş ve Eski, 2003;114)

SMY'nin temel amacı, maliyetleri azaltırken aynı zamanda işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirmektir. Bu hedef doğrultusunda SMY, kendisini işletmenin dört duvar arasına sıkıştıran ya da işletme için sınır koyan geleneksel maliyet yönetimi anlayışından ayrılmaktadır.

Bu doğrultuda SMY'nin işletmelere sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir. (Wong, 1996;31)

- İşletmede kaynakların getirisini anlamaya yönelik yapının geliştirilmesine ve işletmenin temel faaliyetlerine dayalı olarak kaynakların stratejik dağıtımının yapılmasına,
- Maliyet dönemlerine ilişkin stratejik planlarda maliyet etkenlerinin tanımlanmasına,

- İşletmenin maliyet yönetim süreçlerinin gelişiminde faaliyete dayalı teknikler kullanmak suretiyle geliştirilmesine fırsat sağlamaktadır.

SMY yaklaşımına göre, işletmelerin rekabete dayalı ortamda faaliyet gösterimlerinde maliyet verilerinin rekabet avantajı sağlamaya yönelik analiz edilmesini gerekli kılmaktadır. (Titiz ve Şahin, 2000; 131-132).

3.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Kapsamı

SMY'nin kapsamını stratejik yönetim literatüründe yer alan değer zinciri, stratejik konumlarına analizi ve maliyet etkenleri analizi oluşturmaktadır. (Karcıoğlu,2000; 80)

3.2.1. Değer Zinciri Analizi

Değer zinciri SMY'nin ilk konusu olan maliyet yönetim çabaları üzerine odaklanmıştır. SMY çerçevesinde maliyetlerin etkin bir şekilde yönetimi, işletmenin dış çevresini içine alan geniş bir odaklanmayı gerektirmektedir. Değer zinciri analizinin odağında değer yaratma ifadesi yer alırken bu analiz olayların dışsal açıdan ele alınmasını ve maliyetlerin etkin bir biçimde yönetilmesini sağlamak için değer zincirinin satıcılardan son müşterilere kadar stratejik açıdan ilgili faaliyetlere ayrıştırılmasını ve analiz edilmesini amaçlamaktadır. (Türk, 2004;21-54)

Değer zinciri analizinden maliyetlerin azaltılmasında yararlanılmaktadır. Ürün üretimi için yapılan faaliyetler analiz edilerek değer katan ve değer katmayan faaliyetler olarak sınıflanmaktadır. Değer katmayan faaliyetlerden kaçınılabilir olanların ortadan kaldırılması yoluyla maliyetlerin düşürülmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. (Parlakkaya, 1998;40)

3.2.1.2. Stratejik Konumlandırma Analizi

SMY'nin ikinci önemli konusu olan stratejik konumlandırma, yönetim muhabese bilgisinin anlaşılması ile ilişkilidir.

SMY'de maliyet analizinin rolü, işletmenin rekabet etmede seçtiği önemli yollara dayalı olarak farklılık göstermektedir. (Shank ve Govindarajan, 1993;16-19)

Rekabet avantajı, işletmenin rakiplerine göre değer yaratan faaliyetleri maliyete etkinlik açısından daha iyi biçimde yerine getirdiği takdirde oluşmaktadır. Değer zincirinde bulunan potansiyel kaynakların farklılığını ve maliyetlerin davranışlarını anlamak için birbiriyle ilgili faaliyetlerin stratejik olarak işletme içerisinde ele alınması gereklidir.

İşletme söz konusu faaliyetleri rakiplerine göre daha ucuz veya iyi şekilde yerine getirebildiği ölçüde rekabet avantajı kazanmaktadır. (Hogue, 2001;21) Stratejik konumlandırma analizinin esası, rakip-lerden farklı olarak müşteri beklentilerini yerine getirmek suretiyle müşterinin ödemeyi kabul ettiği daha yüksek bir fiyatı uygulaması ve sektörün üzerinde bir kazancın sağlanmasıdır. (Ülgen ve Mirza, 2004;264)

3.2.1.3. Maliyet Etkenleri Analizi

SMY'de maliyetlerin birçok açıdan ilişkili farklı faktörlerden ortaya çıktığı kabul edilmektedir. SMY'de maliyet yapısının zenginliğini çok az yansıtan bir etkendir. (Titiz ve Çetin, 2000;133) Bu doğrultuda SMY'nin kapsamında yer alan maliyet

etkenleri yapısal ve işlemsel olarak iki grupta toplanmaktadır (Türk, 2004;135)

Yapısal maliyet etkenleri işletmenin içinde bulunduğu ekonomik duruma göre yaptığı seçimler sonucu oluşmaktadır. Bu seçimi herhangi bir ürün grubu için maliyet durumu belirlenmektedir. Yapısal maliyet etkenleri performansları ölçeklenmez.

İşlemsel maliyet etkenleri, işletmenin başarılı bir biçimde yönetilmesi ve işletilmesi yeteneğine dayanan ve maliyet durumunu belirleyici etkenlerdir. İşlemsel maliyet etkenleri ölçeklenebilir.

4. Kısıtların Yönetimi İle İlgili Uygulama

Örnek:

- ABC işletmesi birim satış fiyatı 50 YTL ve haftalık talebi 100 birim olan A ürünü ile birim satış fiyatı 60 YTL ve haftalık talebi 50 birim olan B ürünü üretmektedir. Bu işletmede faaliyetler 3 makineden ve en son montajdan geçmekte olup her bir çalışma merkezinin bir haftalık üretim kapasitesi 2.400 dakikadır. (Haftada 5 gün x günde 8 saatte 60 dakika) Ayrıca işletmede fazla mesai yapılmamaktadır. Bu da yönetim kısıtıdır. Direkt işçilik saatte 6 YTL olup haftalık üretim giderleri 3.000 YTL'dir. Ürünlerle ilgili bilgiler aşağıdaki tabloda olduğu gibidir.

	A Ürünü	B Ürünü
Haftalık Talep	100	50
Satış Fiyatı	50	60
İşlem Süresi (dk.)		
1. Makine	10	5
2. Makine	15	25
3. Makine	10	3
Montaj	20	2
Toplam Süre	55	35
Hammaddeler (TL/Br)		
1. Hammadde	6	---
2. Hammadde	10	10
3. Hammadde	---	---
4. Hammadde	4	---
Toplam	20	13
Direkt İşçilik Ücretleri (TL/Br)	6	6

Direkt İşçilik (TL/birim)	5.50	3.50
Toplam GÜM (TL/birim)	13.20	8.40

Kaynak: Küçüksavaş, 2006:763

Kısıtı belirlemek için her kaynakta her bir ürün için kullanılan zaman ile haftalık talep çarpılır ve bu, tüm ürünler için hesaplanıp toplanır. Bulunan sonuç, o kaynağın tüm ürün talebini karşılamak için gereken kapasitedir ve eğer bu gereken kapasite mevcut kapasiteden

(2.400 dk.) az ise, firmanın kısıtı yok demektir ve kısıtı belirleme süreci devam eder. Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi 2.makinenin talebi karşılaması için 2.750 dakikaya ihtiyacı olup mevcut kapasite 2.400 dk. olduğundan:

Kaynak	Ürün	İşlem Süresi	Haftalık Talep	Grekli Kapasite	Kapasite %
1. Makine	A	10 dk.	100 birim	1.000 dk.	1.250+2.400= % 52.8
	B	5 dk.	50 birim	<u>250 dk.</u>	
			Toplam	1.250 dk.	
2. Makine	A	15 dk.	100 birim	1.500 dk.	2.750+2.400= % 114.58
	B	25 dk.	50 birim	<u>1.250 dk.</u>	
			Toplam	2.750 dk.	
3. Makine	A	10 dk.	100 birim	1.000 dk.	1.150+2.400= % 47.92
	B	3 dk.	50 birim	<u>150 dk.</u>	
			Toplam	1.150 dk.	
Montaj	A	20 dk.	100 birim	2.000 dk.	2.100+2.400= % 87.50
	B	2 dk.	50 birim	<u>100 dk.</u>	
			Toplam	2.100 dk.	

Kaynak: Küçüksavaş, 2006:764

Görüldüğü gibi A ürünü en yüksek değere sahip olduğundan üretim önceliğine sahiptir. ABC işletmesi için süreç katkısını ve üretim önceliğini aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz.

Ürün 1	Satış Fiyatı 2	DİMM Maliyeti 3=(2-1)	Süreç Katkısı 4	İşlem Süresi 5	Süreç Katkısı 6= (4/5)
A	50 YTL	20 YTL	30 YTL	15 dk.	24 TL/dk.
B	60 YTL	13 YTL	47 YTL	15 dk.	34 TL/dk.

Kaynak: Küçüksavaş, 2006, 765

Optimal ürün karmasını belirlemede üretim önceliği belirlendikten sonra ikinci üretim ne kadar miktarda üretilmesi gerektiğini belirlemektir. Bunda kısıtlı kaynağın mevcut kapasiteden öncelikli üretilen ürün için gereken zaman çıkarılarak belirlenmektedir. Şayet kapasite kalıyorsa kısıtlı kaynağın kapasitesi kullanılan kadar ikinci öncelikli ürün üretilir. (Küçüksavaş, 2006:765)

Aşağıda optimal ürün karmasının hesaplanması gösterilmiştir. 100 birim A ve 36 birim B ürünü üretmek yoluyla firma toplam (100 birim X 30 YTL + 36 birim X 47 YTL) = 4.692 YTL süreç katkısı kazana-caktır. ABC işletmesinde süreç katkısını kullanarak optimal ürün karmasını aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz.

	A Ürünü	B Ürünü
Satış Fiyatı	500 YTL	60 YTL
Haftalık Talep	100 dk.	50 dk.

Birim İşlem Süresi	15 dk.	25 dk.
Gereken Kapasite	100 x 15= 1.500 dk.	50 x 25= 1.250 dk.
Mevcut Kapasite	2.400 dk.	2.400 – 1.500 = 900 dk.
Optimal Üretim Miktarı	100 dk.	36 dk.

Kaynak: Küçüksavaş, 2006:765)

A = 100 birim x 15 dk. = 1.500 dk. (gereken kapasite)
 2.400 dk. (kısıtlı kaynağın mevcut kapasitesi)
1.500 dk. (kısıtlı kaynağın gereken kapasitesi)
 900 dk. (kısıtlı kaynağın kalan kapasitesi)

B = (Birim işleme zamanı) 25 dk. X B = 900
 B = 36 birim
 A = 100 birim
 B = 36 birim

Yukarıdaki işlemi şu şekilde gösterebiliriz.

15 x 100 x 25 x B = 2.400
 25B = 900
 B = 36 birim
 A = 100 birim

100 birimin A, 36 birimin B ürünü üreterek elde edilecek haftalık toplam süreç katkısı 4.692 YTL (30 YTL x 100 birim + 47 YTL x 36 birim) net kar ise, (4.692 YTL – 3.000 YTL) = 1.692 YTL olur.

5. Sonuç

Kısıt, “bir sistemin para kazanma hedefini başarmasını engelleyen herhangi bir unsur”, olarak tanımlanmıştır. Kısıtlar Teorisi de “kısıtların yönetilmesi yoluyla sürekli gelişmeye odaklanan bir yönetim yaklaşımı” olarak da tanımlanmaktadır.

Firmaların rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmesi ve karlılıklarını artırabilmesi için müşteri istek ve ihtiyaçlarına zamanında cevap vermesi önemlidir. Müşteri isteklerini zamanında karşılayabilmek için ürünlerin zamanında tamamlanması gerekmektedir. Kısıtlar Teorisine göre, her firmanın temel hedefi karlılığını artırmaktır.

Kısıtlar Teorisi, hızla değişen pazar koşullarında ve sürekli artan rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmeler için günümüz müşteri ihtiyaç ve beklentilerine uygun, gerek yeni gerekse modernize edilmiş ürün çeşitlerindeki kısıtları belirlenip ortadan kaldırarak işletmenin kar hedeflerine ulaşmasını gerçekleştirir.

Küresel rekabet ortamında faaliyet göstermek zorunda olan işletmelerimizin özellikle yurtdışı pazarlarda mücadele edebilmeleri için çağdaş yaklaşımları yakından takip etmeleri bunları işletmelerine uygulamaları ve bu şekilde konularını korumaları ve avantaj sağlamaları gerekmektedir.

Kaynaklar

AKGÜN, Melek: “İmalat İşletmelerinde Mamul Karması Kararlarında Kısıtlar Teorisi” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 3 Eylül, 2005

BURSAL, Nasuhi, YÜCEL, Ercan: “Maliyet Muhasebesi İlke ve Uygulama”, Der Yayınları, 9.Basım, İstanbul 2002

CERAN, Yunus: “Yeni Bir Maliyetleme Olarak Hedef Maliyetleme: Pazara Yönelik Hedef Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enst.Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001

CHASE, R; AGUILANO, N. S; JACOBS, F.R: “Production and Operations Management: Manufacturing and Services, Eight Edition, Irwin. Mc. Graw-Hill, Inc.Usa, 1998

Dettmer, H. W: “Goldrat’s Theory Of Contraints”, A Systems Approach To Continuous Improvement. A. Sguality Pres, 1997.

FAWCETT, J. E; PEARSON, J. N.: “Understanding and Applying Constraints Management in Today’s Manufacturing Environments” Production and Inventory Management, Journal, Third QUARTER, 1991.

GRUNDY. T : “Cost is Strategic Issue” Long Range Planning, Vol. 29.

HOGUE, Zahirul: “Strategic Management Accounting In The Value-Chain Framework: A Case Study Journal Of Cost Mangement. Vol: 15, Number: 2, April, 21.29.2001.

Kaygusuz, Sait. A: “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi ve Kısıtlar Teorisinin En Uygun İşletme Kararlarının Verilmesinde Birlikte Kullanılması” Muhasebe Bilim Dün-yası Dergisi, Sayı: 3, Eylül 2005.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat: “Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi” Kare Yayınları, İstanbul, 2006.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat; TANIŞ, Veyis Naci; ÜNAL, Elif: “Kısıtlar Teorisi ve Değişken Maliyet Sistemi”, Marmara Ün.v. Analiz Dergisi, Yıl:15 Sayı: Nisan 2006.

KARCIOĞLU, Reşat: “Stratejik Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar”, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2003.

LOW, J: “Do Wen Really need Product Cost? The Theory of Constraints Alternative “Corporate Controller, Vol: 5, 1992.

ELDE, Rahman; Ruhl, Jack M.: “Managing Contraints”, CPA Journal, Vol: 67, Issue: 1997.

SHANK, J.K; VIJAY, Govindarajan: “Strategic Cost Management”, The New Tool For Competitive Advantage, USA, New York, 1993.

SUUMUŞ, Tüker; ESKİ, Özgür: “Stratejik Maliyet Yönetiminde Zamana Dayalı Rekabete Bir Model Önerisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:1, 113-132, 2003.

TİTİZ, İsmet; ÇETİN, Cüneyt: “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, SDÜ İktisadi ve İdari Bil.Fak. Dergisi, Sayı: 2, 121-138, 2000.

TÜRK, Zeynep: “Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi”, Ankara Üniv. Siyasal Bil.Fak.Dergisi, Sayı: 4, Yıl: 2004.

PARLAKKAYA, Raif: “Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım Hedef Mali-yetleme”, Selçuk Üniv. İİBF.1, 1998.

ÜLGEN, Hayri; MİRZA, S. Kadri: “İşletmelerde Stratejik Yönetim”, Literatür Yayınevi İstanbul, 2004.

WONG, Martin: “Strategic Cost Management”, Management Accounting, April, 30-31, 1996.

WILSON, M.J.; RICHARD, J.: “Strategic Cost Analysis Management Accounting”, October, 42-43, 1990

<http://www.arifozkaya.blogcu.com/1515934>
Erişim Tarihi:15.01.2008

<http://www.makineihittisas.com/detay.asp?-4=384> Erişim Tarihi: 10.01.2008

Türkiye en büyük 20 ekonomi içinde 17. sırada

Sıra	Ülke	GSYH (milyar Dolar)
1	ABD	13.794
2	Japonya	4.346
3	Almanya	3.259
4	Çin	3.248
5	İngiltere	2.756
6	Fransa	2.515
7	İtalya	2.068
8	İspanya	1.415
9	Kanada	1.406
10	Brezilya	1.295

Sıra	Ülke	GSYH (milyar Dolar)
11	Rusya	1.224
12	Hindistan	1.090
13	G. Kore	950
14	Avustralya	890
15	Meksika	886
16	Hollanda	755
17	TÜRKİYE	659
18	Belçika	443
19	İsveç	432
20	İsviçre	414

Kaynak: Milliyet, 1 Nisan 2008.

MUFAD web sitesini ziyaret edenlerin sayısı 1.300.000’i aştı...