



MUHASEBE ÖĞRETİM ÜYELERİ BİLİM VE DAYANIŞMA VAKFI

**MUHASEBE
BİLİM
DÜNYASI
DERGİSİ**

Cilt 7 - Sayı: 4 Aralık 2005

MUHASEBE ÖĞRETİM ÜYELERİ BİLİM VE DAYANIŞMA VAKFI ADINA SAHİBİ

Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU

Anadolu Üniversitesi

GENEL YAYIN YÖNETMENİ

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Başkent Üniversitesi

EDİTÖRLER

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Başkent Üniversitesi

Prof. Dr. Necdet ŞENSOY

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL

Marmara Üniversitesi

EDİTÖR YARDIMCILARI

Doç. Dr. Türkan ÖNDÖR

Marmara Üniversitesi

Doç. Dr. Ganite KURT

Gazi Üniversitesi

Yrd. Doç. Dr. Serap YANIK

Gazi Üniversitesi

YAYIN SEKRETERLERİ

Yrd. Doç. Dr. Müge SALTOĞLU

Marmara Üniversitesi

Arş. Gör. Nermin ÇITAK

Marmara Üniversitesi

Arş. Gör. Ali Atilla PEREK

Marmara Üniversitesi

YAYIN KURULU

Prof. Dr. Ahmet KIZIL

Kadir Has Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ

İstanbul Ticaret Üniversitesi

Prof. Dr. Fevzi SÜRMELE

Anadolu Üniversitesi

Prof. Dr. Hasan KAVAL

Gazi Üniversitesi

Prof. Dr. Mehmet SAYARI

Başkent Üniversitesi

Prof. Dr. Nuri UMAN

Koç Üniversitesi

Prof. Dr. Oya YILDIRIM

Dokuz Eylül Üniversitesi

Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL

Başkent Üniversitesi

Prof. Dr. Ömer LALİK

Maltepe Üniversitesi

Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU

Anadolu Üniversitesi

Prof. Dr. Tuna TANER

Celal Bayar Üniversitesi

Prof. Dr. Ümit GÜCENME

Uludağ Üniversitesi

Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN

Ankara Üniversitesi



MUHASEBE BİLİM DÜNYASI DERGİSİ

BİLİM HAKEM KURULU

- Prof. Dr. AKDOĞAN, Nalan
Prof. Dr. AKARÇAY, Vural
Prof. Dr. AKSOY, Ahmet
Prof. Dr. AKSU, Celal
Prof. Dr. AKŞİT, Bilgülay
Prof. Dr. AKTAŞ, Ramazan
Prof. Dr. ALTINTAŞ, Mükremin
Prof. Dr. ALTUĞ, Osman
Prof. Dr. ARGUN, Doğan
Prof. Dr. ARIKBOĞA, Dursun
Prof. Dr. ATAMAN, Ümit
Prof. Dr. AYDIN, Davut
Prof. Dr. AYŞAN, Mustafa
Prof. Dr. ERDEN, Selman Aziz
Prof. Dr. BASIK, Feyyal Orhon
Prof. Dr. BEKÇİOĞLU, Selim
Prof. Dr. BEKTÖRE, Sabri
Prof. Dr. BENLİGİRAY, Yılmaz
Prof. Dr. BERK, Niyazi
Prof. Dr. BEYAZIT, Ercan
Prof. Dr. BİLGİNOĞLU, Fahir
Prof. Dr. BOZKURT, Nejat
Prof. Dr. BURÇKIN, Emre
Prof. Dr. BÜYÜKMİRZA, Kamil
Prof. Dr. CANBAŞ, Serpil
Prof. Dr. CEMALCIAR, Özgül
Prof. Dr. CEYLAN, Ali
Prof. Dr. ÇİVELEK, Muzaffer
Prof. Dr. ÇABUK, Adem
Prof. Dr. CALDAĞ, Yurdakul
Prof. Dr. ÇARIKÇIOĞLU, Peyami Sefa
Prof. Dr. ÇETİNER, Ertağrul
Prof. Dr. ÇIKRIKÇI, Mustafa
Prof. Dr. ÇOMLEKÇİ, Ferruh
Prof. Dr. DAL, Uğur
Prof. Dr. DOYRANGÖL, Nuran Cömert
Prof. Dr. DURMUŞ, A.Hayri
Prof. Dr. ERCAN, Yücel
Prof. Dr. ERCAN, Metin Kamil
Prof. Dr. ERDAMAR, Cengiz
Prof. Dr. ERDOĞAN, Melih
Prof. Dr. ERDOĞAN, Muammer
Prof. Dr. ERGEN, Halim
Prof. Dr. ERGİN, Hüseyin
Prof. Dr. ERSOY, Ayten
Prof. Dr. ERTUNA, Özer
Prof. Dr. ERTÜRK, Halis
Prof. Dr. FETTAHOĞLU, Abdurrahman
Prof. Dr. GÖKTAN, Erkut
Prof. Dr. GÜCENME, Ümit
Prof. Dr. GÜRBÜZ, Osman
- Prof. Dr. GÜREDİN, A. Ersin
Prof. Dr. GÜRSOY, Cudi Tuncer
Prof. Dr. HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem
Prof. Dr. HAFTACA, Vasfi
Prof. Dr. HATİBOĞLU, Zeyyat
Prof. Dr. İPÇİ, Mustafa
Prof. Dr. İSLER, Recai
Prof. Dr. KARAKAYA, Mevlüt
Prof. Dr. KARCIOĞLU, Reşat
Prof. Dr. KAVAL, Hasan
Prof. Dr. KISHALI, Yunus
Prof. Dr. KIZIL, Ahmet
Prof. Dr. KOÇ YALKIN, Yüksel
Prof. Dr. KONURALP, Gürel
Prof. Dr. KOTAR, Erhan
Prof. Dr. KUÇUKŞAFA, Nihat
Prof. Dr. LALİK, Ömer
Prof. Dr. LAZOL, İbrahim
Prof. Dr. MUGAN, Can Şimga
Prof. Dr. ÖRTEN, Remzi
Prof. Dr. ÖZAL, Özcan
Prof. Dr. ÖZGÜR, Feridun
Prof. Dr. ÖZKAN, Mehmet
Prof. Dr. PAMUKÇU, Bülent
Prof. Dr. PEKER, Alparslan
Prof. Dr. PINAR, Cengiz
Prof. Dr. RODOPLU, Gültekin
Prof. Dr. SAGMANLI, Metin
Prof. Dr. SAYARI, Mehmet
Prof. Dr. SELEK, Seha
Prof. Dr. TOKAY, S. Hüseyin
Prof. Dr. SEVGENER, A. Sait
Prof. Dr. SEVİLENGÜL, Orhan
Prof. Dr. SEVİM, Şerafettin
Prof. Dr. SOYDAN, Hakkı Yavuz
Prof. Dr. SÖNMEZ, İ. Hakkı
Prof. Dr. SÖZBİLİR, Halim
Prof. Dr. SÜMER, Haluk
Prof. Dr. SÜRMEİLİ, Fevzi
Prof. Dr. SÜRMEİN, Yusuf
Prof. Dr. ŞAKRAK, Münir
Prof. Dr. ŞENER, Recep
Prof. Dr. ŞENSOY, Necdet
Prof. Dr. TALI, Hülya
Prof. Dr. TANER, Tuna
Prof. Dr. TANER, Berna
Prof. Dr. TEK, Nergis
Prof. Dr. TENKER, Nejat
Prof. Dr. TUJAN, Abdulkadir
Prof. Dr. TÜFEKÇIOĞLU, Tuğrul
Prof. Dr. TUREDİ, Hasan
- Prof. Dr. UĞUR, Türkan
Prof. Dr. ULU, Ahmet
Prof. Dr. UMAN, Nuri
Prof. Dr. ÜNKAYA, Gülümser
Prof. Dr. USLU, M. Selçuk
Prof. Dr. USTA, Öcal
Prof. Dr. ERGUN, Ülkü
Prof. Dr. YAZICI, Mehmet
Prof. Dr. YILANCI, Münevver
Prof. Dr. YILDIRIM, Oya
Prof. Dr. YÜCEL, Göksel
Prof. Dr. YÜKÇÜ, Süleyman
Prof. Dr. YÜKSEL, Ahmet
Doç. Dr. AKBULUT, Yıldız
Doç. Dr. AKGÜL, Başak
Doç. Dr. ARAT, Emin
Doç. Dr. ARIKDAL, Tülay
Doç. Dr. ARZOVA, Burak
Doç. Dr. ATABEY, Ata
Doç. Dr. AYBOĞA, Hanefi
Doç. Dr. BANAR, Kerim
Doç. Dr. ÇAKICI, Cemal
Doç. Dr. CHAMBERS, Nurgül
Doç. Dr. ÇONKAR, Kemalettin
Doç. Dr. DOĞUKANLI, Hatice
Doç. Dr. ERDOĞAN, Nurten
Doç. Dr. ERŞOY, Ayten (M.Ü.)
Doç. Dr. GÖKÇEN, Gürbüz
Doç. Dr. İBİŞ, Cemal
Doç. Dr. KARASIOĞLU, Fehmi
Doç. Dr. KARTAL, Ali
Doç. Dr. KAYA, idil
Doç. Dr. KURT, Ganite
Doç. Dr. KUTLAN, Serhat
Doç. Dr. KAVUT, Lerzan
Doç. Dr. MARŞAP, Beyhan
Doç. Dr. ORAN, Jale
Doç. Dr. ÖNDER, Türkân
Doç. Dr. ÖNCÜ, Semra
Doç. Dr. ÖKER, Figen
Doç. Dr. SELİMOĞLU, Seval
Doç. Dr. SELVİ, Yakup
Doç. Dr. SEVİM, Şerafettin
Doç. Dr. SOĞUR, Macide
Doç. Dr. UÇAR, Mustafa
Doç. Dr. UĞURLU, Mine
Doç. Dr. ÜLKER, M. Sema
Doç. Dr. YILMAZ, Fatih

*Bu derginin tüm telif hakları
Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı'na aittir.*

ISSN - 1302 - 258X

*Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir
Bu fikirler MÖDAV'ın görüşlerini yansıtmaz*

MÖDAV

Merkez: Kumrular Caddesi No: 26 06440 Kızılay ANKARA

Tel: (0 312) 232 33 77 Fax: (0 312) 231 71 17

Şube: Alpek Ltd. Şti. K. Bakkalköy Yolu No:62/5 İçerenköy, 81120 İSTANBUL

Tel: (0 316) 573 68 93 Fax: (0 316) 574 19 19

*Kapak Tasarımını hazırlayan ANADOLU ÜNİVERSİTESİ'ne
Şükranlarımızı sunuyoruz.*

Baskı:

Başak Matbaacılık Ltd. Şti.

Tel: (0 312) 384 27 61 - 62

İÇİNDEKİLER

YÖNETİM MUHASEBESİNDE GÜNCEL BİR YAKLAŞIM: DÖNÜŞÜM MUHASEBESİ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI, Arş. Gör. Eymen GÜREL, Arş. Gör. Hilmi Erdoğan YAYLA 1

YÖNETİM MUHASEBESİNDE YENİ BİR YAKLAŞIM: YALIN MUHASEBE

Dr. Kadir GÜRDAL, Araş. Gör. Murat KOÇSOY, Araş. Gör. Orhan ÜNAL 21

KÜRESEL ETKİLİ MUHASEBE VE DENETİM SKANDALLARININ NEDENLERİ İŞİĞİNDA SARBANES-OXLEY YASASI İLE SPK DÜZENLEMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Dr. Tamer AKSOY 45

MANAGERIAL PERSPECTIVES ON ENTERPRISE SYSTEMS: CASE STUDIES OF THE FINANCIAL & ACCOUNTING MODULE IMPLEMENTATION

Doç. Dr. Seval SELİMOĞLU, Yrd. Doç. Dr. Vichuda Nui POLATOĞLU 81

ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA GERÇEĞE UYGUN DEĞER YAKLAŞIMI VE MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ

Prof. Dr. S.Hüseyin TOKAY, Dr. Ali DERAN, Dr. Rafet AKTAŞ 91

İŞLETME BİRLEŞMELERİNDE ŞEREFİYE

Yrd. Doç. Dr. Murat ERDOĞAN 115

1997-2004 YILLARI ARASINDA GERÇEKLEŞEN İLK HALKA ARZLARDA DÜŞÜK FİYATLANDIRMA OLGUSU VE SEKTÖREL ANALİZİ

Ayşegül ALAGÖZ 135

MOSES MODELİ İLE KÂR DÜZLEŞTİRME DAVRANIŞI İNCELENEN İMKB FİRMALARINA IMHOFF-ECKEL MODELİNİN UYGULANMASI VE BU İKİ MODELİN SONUÇLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Dr. Asuman ATİK 147

YÖNETİM MUHASEBESİNDE GÜNCEL BİR YAKLAŞIM : DÖNÜŞÜM MUHASEBESİ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI*

Arş. Gör. Eymen GÜREL**

Arş. Gör. Hilmi Erdoğan YAYLA***

ÖZET

Son yıllarda iş yaşamının felsefesinde ve üretim faaliyetlerindeki değişimlere karşılık ihtiyaç duyulan hesaplama araçları meydana getirmek için yeni muhasebe yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Yeni bir teknik olarak Kısıtlar Teorisi ve bağlı olarak Dönüşüm Muhasebesi yöneticilere, örgütsel amaçlarını gerçekleştirmek ve üretimsel kararlarına yardımcı olmak için geliştirilmiştir. Buna bağlı olarak dönüşüm muhasebesi karmaşık bir üretim çevresinde yöneticilere temel maliyet bilgisi sunmak için oluşturulmuştur ve bu faydayı elde etmeye yönelik olarak yeni bir takım performans ölçümü vermektedir. Bu makalenin amacı dönüşüm muhasebesi ve geleneksel yönetsel muhasebe yaklaşımları arasındaki temel farklılıkları mukayese etmek ve dönüşüm muhasebesi uygulamasını geleneksel ve güncel muhasebe yaklaşımlarına bütünleştirmenin şeklini tartışmaktadır.

ABSTRACT

In recent years new accounting approaches to existing the needed calculation tools have developed in response to variations in business philosophy and the manufacturing operations. As one of a new technique Theory of Constraints and the related Throughput Accounting has been emerged to help managers to achieve their organizational goals and assist their productional decisions. Nevertheless, Throughput Accounting was constituted to supply basic costing information for managers in a complicated manufacturing environment and this method devoted to obtain this advantage, it gives a new set of performance measurement. The purpose of this paper is to compare the core differences between throughput accounting and traditional managerial accounting approaches and to argue the forms of integrating throughput accounting application into traditional and actual accounting approaches.

* Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Öğretim Üyesi.

** Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi, gurel@politics.ankara.edu.tr

*** Karadeniz Teknik Üniversitesi, Giresun İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Görevlisi, hey@ktu.edu.tr

**** Bu çalışma, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda bildiri olarak sunulmuştur. Yayın formatına uygunluğun sağlanması amacıyla çalışma gözden geçirilmiş ve sempozyum metninde yer alan uygulama bölümü çıkarılmıştır.

1. GİRİŞ

İşletmeler tarafından güncel yönetsel tekniklerin kullanılmaya başlanması ile geleneksel yönetim muhasebesi sistemleri işletme yöneticilerinin gereksinim duyduğu bilgi edinme ihtiyacı karşısında yetersiz kalmaya başlamıştır. Günümüzde birçok ekonomik yaklaşım, gelişmiş uygulamaların ortaya çıkmasıyla geleneksel yöntemlerin yaşadığı problemlere odaklanmakta ve çözüm yöntemlerini araştırmaktadır (Primrose, 1992:49). Yaşanan bu değişim ve gelişen yaklaşımlar, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri için, değişimlerin ortaya çıkardığı gereksinimleri karşılayacak bir uyumlaştırma sürecini zorunlu kılmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:7). Diğer yandan küresel rekabet, işletme faaliyetlerinin her yönüyle mükemmelleştirilmesi ni teşvik etmekte ve yöneticiyi bu konuda gerekli yaklaşımları göstermeleri yönünde zorlamaktadır (Gupta ve Gollaway, 2003:131).

Geleneksel yöntemlerin güncel uygulamalar karşısındaki eksikliklerine karşı ortaya koyulmuş olan Dönüşüm Muhasebesinin (Throughput Accounting) temelleri, 1970'lerin başına dayanmasına rağmen bilimsel tartışmalarda ancak 1980'li yılların sonlarına doğru adından sıklıkla bahsedilir hale gelmiştir (Ruhl, 1996:43). Dönüşüm muhasebesi, felsefe olarak Eliyahu M. Goldratt tarafından tasarlanan Kısıtlar Teorisine (Theory of Constraints) dayanmaktadır.

Goldratt ve Cox, üretim işletmelerinin günümüzdeki en önemli amacının faaliyette buldukları süreçte ve gelecekte daha fazla kar elde etmek olduğunu ileri sürmüştürler (Goldratt ve Cox, 2004:48). Bu noktada Goldratt, sistemlerin karlılık hedefine ulaşması için her zaman en az bir kısıta sahip olduğunu ve kısıtların sistem performansında belirleyici rol oynadığını vurgulamaktadır (Ruhl, 1996:44). Daha sonraki bilimsel yayınlarında Goldratt, işletmenin en önemli amaçları sıralamasına çalışanlar ve yöneticilerin güvenliği ile müşterilerin memnuniyeti olmak üzere iki yeni madde daha ilave etmiştir (Dudgale ve Jones, 1997:52). Kısıtlar teorisine göre bir organizasyonun başarısı bu şartlara bağlı olarak gerçekleştirilen dönüşümün derecesine bağlıdır (Long v.d., 2002:62).

Goldratt'a göre üretim maliyetlerini azaltmak veya verimliliği arttırmak işletmelerin kuruluş amaçları arasında bulunmamaktadır (Goldratt v.d., 2000:67). İşletmelerin temel olarak odaklanması gereken amaç kazancın maksimizasyonudur. Oysa ki çoğu yönetici, maliyetleri azaltmak için verdikleri çabadan daha azını kazanç sağlamaya yönelik olarak harcamaktadır (Loudenbeck ve Patterson, 1996:191).

Dönüşüm muhasebesi, geleneksel yöntemlerin örgütsel amaçları karşısında yeni bir kavram olarak ortaya koyulmuştur. Bu yeni kavram işletme taraflarına sahip olduklarından fazlasını kazandırmak olarak da özetlenebilir (Goldratt, 1994:27). Tarafların

işletmeler üzerindeki amaçları detaylandırıldığı takdirde bu amaçların sonsuzlanabileceği söylenebilir. Ancak dönüşüm muhasebesinin temel ilkelerine göre amaçlar iki ana tarafın sonsuz denebilecek isteklerine hizmet etmelidir. Dönüşüm muhasebesi, esas olarak işletme yönetici ve çalışanlarının organizasyon üzerindeki temel amaçlarıyla ilgilenir.

2. KISITLAR TEORİSİ (Theory of Constraints)

Kısıtlar teorisi, işletme performansını etkileyen kısıtları konu edinmiş bir yönetim felsefesidir (Ruhl, 1997:23). İşletmelerin hedeflerine ulaşmasını engelleyen bu kısıtları belirlemek ve ortadan kaldırmak için gerekli değişiklikleri uygulamayı amaçlayan bir yönetsel disiplin olarak ortaya konmuştur (Moser, 1995:1). Bunun için de, işletmeleri bağımsız süreçler birliğine yerine bütün bir sistem olarak ele alır (Schrageheim ve Dettmer, 2000:14). Teori, arzulan hedeflere ulaşılması için işletme kısıtlarının belirlenmesi ve bu kısıtların birlikte ele alınarak ortadan kaldırılabilirliği amacıyla bütünleşik bir çaba sarf edilmesi gerekliliğini savunmaktadır (Goldratt, 1999:10). Başlangıçta işletmelerin üretim performansını arttırmak için Eliyahu M. Goldratt tarafından geliştirilmiş olan kısıtlar teorisi daha sonra yönetim ve maliyet muhasebesi ile birlikte kullanılan bir yöntem özelliğini kazanmıştır (Balderstone ve Keef, 1999:26).

Her sistemin en az bir kısıtı olduğu için işletmelerin kar hedeflerini sonsuzlayamayacağını savunan Goldratt kısıtı, işletmelerin amaçlarına ve yüksek performansa ulaşmalarını engelleyen herhangi bir durum olarak nitelendirilmektedir (Goldratt, 1999:4). İşletmelerin üretim sürecinde yaşadığı her kısıt, giderilmesi veya işletmeler açısından optimum hale dönüştürülmesi gereken bir darboğaz olarak kabul edilir.

Darboğazlar (Bottleneck), işletmelerin üretim kapasitelerini sınırlayan unsurlardır. Başka bir ifade ile üretim hattında üretime katkıda bulunan birimlerden birinin diğerlerinden farklılık göstererek üretim kapasitesini sınırlandırması sorunudur. Üretim süreçlerini darboğazlar belirler. Bu nedenle kısıtlar teorisi, darboğazları, işletmenin hedeflerine giden yolda önemli bir engel olarak tanımlamıştır.

Kısaca darboğaz, üretim sürecinde belirli işlerle yüklenmiş bir üretim noktasının kullanılabilir kapasitesinin yetersiz kalması ile ortaya çıkar. (Ruhl, 1996:44). Kısıtlar teorisine göre, talebin kapasiteyi aşması durumunda üretim sürecinde en az bir darboğaz ortaya çıkar. Darboğazı olan bir üretim noktasının kapasitesi üzerindeki talebe göre yetersiz kalmaktadır (Chase ve Aquilano, 1995:760). Üretim süreçlerinde bir veya daha fazla darboğaz bulunabileceği gibi darboğazların yerlerinde de farklılıklar olabilmektedir.

Kısıtlar teorisi, üretim darboğazlarının aşılması için Optimum

Üretim Teknolojisinden (Optimized Production Technology) faydalanılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Optimum üretim teknolojisi, üretim çıktısının arttırılması için geliştirilmiş bir model olup uygulanabilmesi için 3 temel adımın atılması gerekmektedir (Karamaraş, 2002:59):

1. İşletme darboğazlarının belirlenmesi,
2. Darboğazlardan tam fayda sağlanacak yönde üretimin planlanması,
3. Yarı mamul stoğunun düşük tutulması ve darboğazlara göre darboğazı olmayan üretim faaliyetlerinin planlanması.

Yöntem, üretim sürecinde meydana gelen darboğazların aşılması için önemli bir araç olarak kullanılabilir. Tam Zamanında Üretim gibi güncel uygulamalarla yaygın olarak kullanım alanı edinmiştir.

Kısıtlar teorisi, işletmeleri bir zincir gibi değerlendirir. Zincirin performansını arttırmak için en zayıf halkayı güçlendirmek gerekir. Bunu gerçekleştirme bir takım ek maliyetlere neden olabilir. Fakat en zayıf halka göz ardı edildiği sürece zincirin gücü arttırılamayacaktır. Zincirin gücü ancak en zayıf halkanın direnci kadar olacaktır. En zayıf halka güçlendirildiğinde yani kısıt kırıldığında, bir sonraki en zayıf halka sistemin performansını sınırlayan kısıt haline gelmektedir (Karamaraş, 2002:63).

Goldratt, kısıtlar teorisinde sürekli ilerleme sağlanması için beş adım-

dan oluşan bir yapı ortaya koymuştur (Corbett, 2000:40). Yöneticilerin kısıtları tanımlamaları için yardımcı olabilecek bu beş aşamalı sürekli iyileştirme sürecinde kısıtlar giderildiği gibi üretim süreci de daha akıcı hale gelmektedir. Kısıtlar teorisinin beş adımı aşağıdaki gibi sıralanabilir;

1. Sistemin kısıtlarını tanımlamak,
2. Kısıtların sistemin çıkarı için nasıl kullanılacağına karar vermek,
3. Her kaynağın bu karara uygun olarak yönlendirilmesini sağlamak,
4. Kısıtların azaltılması ve ortadan kaldırılmasını sağlamak,
5. Önceki dört adım darboğazın ortadan kaldırılması için yeterli olduysa birinci adıma dönerek bir sonraki kısıt için adımları tekrarlamak.

Goldratt daha sonra, kısıtların ortadan kaldırılmasına yönelik olarak beş aşamalı sürekli iyileştirme sürecine "Düşünme Süreçleri"ni (Thinking Process) ilave etmiştir (Scheinkopf, 1999:69). Düşünme süreçleri ile temel olarak üç soruya cevap aranmaktadır. Bunlar (Mabin ve Balderstone, 2003:572);

1. Ne değişecek?
2. Neye dönüşecek?
3. Değişim nasıl gerçekleşecek?

Düşünme süreci soruları ve bu sorular aracılığıyla gerçekleştirilmeye çalışılan amaçlar Tablo-1'de kısaca özetlenmektedir.

Tablo-1. Düşünme Süreci Soruları ve Amaçları (Özer (2001)'den uyarlanmıştır.)

Sorular	Amaçı
Ne değişecek?	Temel problemin tanımlanması.
Neye dönüşecek?	Basit pratik çözümler üretmek.
Dönüşüm nasıl gerçekleşecek?	Çözümlerin uygulanması.

Düşünme süreci sorularına verilecek analitik cevaplar işletme amaçlarına ulaşılması için yöneticilere yol gösterecektir. Goldratt, ana hedefin işletme karlılığını arttırmak olduğunu ve bu bağlamda işletme yönetiminin mamul maliyetini tespit etmekten çok işletmelerin hedeflerine ulaşmasını engelleyen kısıtları ortadan kaldırmaya yönelik çalışmalara odaklanması gerektiğini vurgulamaktadır (Godratt, 1997:11). Bunun için de üretim çıktılarının artırılması ve mamullerin uygun zamanlarda

tamamlanması için üretim sürecinde meydana gelebilecek engellerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. İşletmenin mamulleri uygun zamanlarda tamamlaması, pazar talebine eş zamanlı olarak cevap verebilmesi anlamına gelmektedir.

İşletme kısıtlarının temel olarak içsel veya dışsal olması mümkündür. İçsel kısıtlar; yönetim politikaları, çalışanların tutumları veya üretim sürecinin kapasitesi gibi örneklerle açıklanabilir. Dışsal kısıtlar ise işletmelerin müdahale etmesinin mümkün olmadığı pazar talebi gibi değişkenlerden oluşmaktadır. Yazında, kısıtları çeşitlerine göre sınıflandırma konusunda farklı yaklaşımlar bulunmakla birlikte en yaygın olarak kabul görmüş olanı Atwater ve Gagne'nin yaklaşımıdır. Kısıtları çeşitlerine göre beş farklı kategoriye ayıran Atwater ve Gagne'ye göre kısıtların türleri Tablo-2 aracılığı ile özetlenmiştir.

Tablo-2. Kısıt Türleri (Atwater ve Gagne, 1997:7).

Kısıtın Türü	Kısıtın Tanımı
Pazar Kısıtları	Dengesiz pazar talebi üretim yapabilmesi için işletmelerin kapasitesini kısıtlayabilir.
Kaynak Kısıtları	İşletme kaynakları pazar talebi karşısında yetersiz kalabilmektedir.
Politik Kısıtlar	Yöneticiler fırsatlar karşısında basiretsiz tutumlarda bulunabilirler.
Hammadde Kısıtları	Dışsal bir kaynak olan hammadde kıt olabilir.
Lojistik Kısıtlar	Uygulanan prosedürler işletmelerin faaliyetlerini sınırlandırabilmektedir.

İşletmenin Tablo-2'deki kısıtlardan biriyle karşı karşıya kalması durumunda kısıtın bulunduğu bölüm güçlendirilmelidir. Bu bölümlerin güçlendirilmesi işletme üstünlüklerinin artması anlamına gelmektedir.

Kısıtlar teorisinin, pratiğe geçirilmesi ile birçok işletme karlılık düzeyini kısa sürede arttırabilmiştir (Mabin ve Balderstone, 1999:34). Kısıtlar teorisi yaklaşımı ile elde edilmiş üstünlüklerden bazıları güncel örnekler ile Tablo-3'te aktarılmıştır.

da oldukça farklı bir bakış açısı sağlamıştır. Teorinin bir yaklaşımı olan dönüşüm muhasebesi, geleneksel yönetim ve maliyet muhasebesi anlayışına göre farklılıklar taşımaktadır. Kısıtlar teorisi, temel işletme hedefinin (karın çoklanması) gerçekleştirilmesinde yeni muhasebe ölçümlerinin kullanılması gerektiğini savunmaktadır. Dönüşüm muhasebesi, kısıtlar teorisinin ihtiyaç duyduğu yeni ölçümlmeleri ortaya koyan bir anlayış olarak ortaya çıkmıştır.

Tablo-3. Kısıtlar Teorisinin Kullanılması ile Giderilen Sorunlar ve Elde Edilen Başarılar (Louderback ve Patterson, 1996:192)

İşletme	Kısıt	Sonuç
General Motor's	Kitlesele üretim sonucunda üretim hattında çok fazla işin birikmesi.	Ulaştırma süresi %30 azaltılmış ve üretim kalitesi arttırılmıştır.
General Electric	Stoklar ve faaliyetler ile ilgili yönetsel kısıtlar.	Stok ve direkt işçiliğe bağlı devir zamanında azalma sağlanmıştır.
American Lighting Standard Corporation	Verimlilik ve standart maliyet konularında gereğinden fazla odaklanma ve zaman kaybı.	Dönemlik işletme hasılatında %40, nakit akışında %60 artış sağlanmıştır.
Southwestern Ohio Steel	Değişken kapasite.	Kapasiteye bağlı faaliyetlerde iyileşme görülmüştür.

3. DÖNÜŞÜM MUHASEBESİ (Throughput Accounting)

3.1. Dönüşümün* Tanımı

Kısıtlar teorisi, üretim sistemlerinin felsefesinde olduğu gibi muhasebe yöntemleri ve hesaplamalarında

Dönüşüm muhasebesi, karlılık düzeyini arttırmak için sistemde oluşan üretim kısıtlarının giderilmesini öngören mamul maliyeti hesaplama yöntemlerini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte dönüşüm muhasebesi, karara yönelik performans ölç-

* Çalışmamızda "dönüşüm" ifadesi, kısıtlar teorisinin işletme faaliyetlerini sürekli olarak kar amaçlı ve tekrarlanan süreçlerden oluşan bir yapı olarak ele alması nedeniyle "throughput" ifadesi yerine kullanılmıştır. Ayrıca "Throughput Accounting", ülkemizde maliyet muhasebesi yazınında "şekillendirme maliyeti" ve/veya "dönüşüm maliyeti" olarak yer alan kavrama belirli noktalarda benzerlik göstermesi nedeniyle yerine "dönüşüm" ifadesinin kullanılması uygun bulunmuştur

çümlerine ve güncel yönetim muhasebesi araçlarına olan ihtiyaca cevap vermeye çalışmaktadır.

Darlington, dönüşüm muhasebesini işletme tarafından sahip olunan madde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesi ve dönüşüm sonucunda elde edilen kazancın çoklanması olarak vurgulamakta ve dönüşümü "satışlar - madde ve malzeme maliyeti" olarak formüle etmektedir (Darlington v.d., 1992:32). Woeppele göre dönüşüm, sistemin yarattığı paranın tümüdür ve bu durum "dönüşümün katma değeri" olarak nitelendirilebilir (Woeppele, 2000:6). Swain ve Bell dönüşümü, "satışlar - direkt malzeme giderleri" olarak formüle etmekte ve dönüşüm ölçümünün tek değişken maliyet unsurunun direkt malzemeler olduğunu kabul etmektedir (Swain vd., 1998:29). Tanış'a göre dönüşüm muhasebesi, genel üretim giderlerinin mamul maliyeti hesaplanmasında rastgele dağıtım yerine, her bir mamul ve mamul grubunun üretim sürecinde tükettiği zamanı dikkate alarak maliyet dağıtımını yapacak yeni bir yöntemdir (Tanış, 1998:188). Goldratt ise bir dizi dönüşüm tanımı ortaya koymaktadır. Goldratt'a göre dönüşüm, sistemin satışlar yoluyla ürettiği paradır. Daha özel bir tanımla dönüşüm, işletme satışlarının, zamandan bağımsız olarak, mamullerin satılır hale gelmesinde kullanılan kalemler için satıcılara ödenen tutarlardan çıkarılmış halidir. Goldratt'ın

yazında en çok benimsenen tanımına göre dönüşüm, işletmenin satışlarından hammadde maliyetlerinin çıkarılması ile elde edilir ve hammadde maliyetleri işletmelerin tek değişken gideri olarak kabul edilmektedir (Corbett, 1998:41). Goldratt'a göre hammadde maliyetleri dışında kalan tüm maliyetler faaliyet gideri olarak kabul edilmektedir.

3.2. Dönüşümün Temel Unsurları

Temel olarak işletme karlılığını çoklamayı amaçlayan dönüşüm muhasebesi bu paralelde işletme satışlarının arttırılması ve/veya madde ve malzeme giderlerinin minimize edilmesi gerekliliğini savunmaktadır.

Dönüşüm muhasebesinin bir işletmede başarıya ulaşabilmesi için genel olarak beş unsurun dikkate alınması gerekmektedir. İşletme karlarının çoklanması konusunda organizasyonları sınırlayabilecek olan bu unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Plooy, 1998:1):

- **Kısıtlar:** İşletmenin içsel ve/veya dışsal faktörlerden kaynaklanan darboğazlarıdır. İşletme için dönüşüm muhasebesi uygulamasında başarılı olabilmenin öncelikli şartı bu kısıtları tam olarak tespit edebilmek ve nedenlerini engelleyebilmektir.
- **Kapasite:** Dönüşüm muhasebesinde darboğazlara sebep ola-

¹ Kısıtlar Teorisi, faaliyet giderlerini geleneksel muhasebe yaklaşımının değerlendirmesinden farklı olarak üretimle ilgili faaliyetler için yapılan giderleri nitelendirmek için kullanılmaktadır.

bilen kapasite sorunları işletmenin sınırlarını belirleyen unsurların öncelikli olanlarıdır. Herhangi bir üretim hattındaki talep ve kapasite ilişkisi dengelenmediği takdirde ve talep arzdan fazla gerçekleşirse kapasite sorunu ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak yetersiz veya atıl kapasite ile faaliyet gösteren bir işletme, dönüşüm muhasebesi yaklaşımı ile, potansiyel kazançtan uzak kalacaktır.

- **Zaman:** Üretim hattındaki herhangi bir birimin kapasitesinin aşıldığı durumlarda darboğazların oluştuğunu, düşük kapasite kullanıldığında ise atıl kapasite nedeniyle potansiyel kardan uzaklaşıldığı ifade edilebilir. Zaman unsuru, bu iki uç arasındaki dengeyi sağlamak bakımından oldukça önemlidir. Bu sebeple üretim bantlarından sadece gerekli parçaların gerekli miktarlarda, gerektiği zamanda üretilmesi gerekir. Dolaylı olarak işletmenin en az stokla çalışması dönüşüm muhasebesi açısından oldukça önemlidir. Bu aynı zamanda dönüşümü de arttıran teorinin temel varsayımlarından biridir.

- **Nakit Akışı:** İşletmelerin sahip olduğu nakit olanakları dönüşüm muhasebesi uygulaması açısından büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin sağlayacağı nakit akışının, sahip olunan sabit yükleri ne oranda karşıladığı, bu doğrultuda dönüşümün yüksek

oranda gerçekleşmesi dönüşüm muhasebesi için dikkate alınması gereken bir unsurdur.

- **Dönüşüm:** Üretilen mal veya hizmetin satışı dönüşüm muhasebesinin diğer dört unsuruna bağlı olarak mümkün olduğunca yüksek tutulmalıdır. İşletme karının çoklanması satışların yüksekliğine bağlı olduğu gibi üretimde kullanılan hammadde maliyetinin de düşük seyretmesine bağlıdır. Üretim unsurları bir araya getirilirken dönüşümün sağlanması için gerekli olan bileşenler dönüşüm muhasebesi ilkeleri doğrultusunda değerlendirilmelidir.

3.3. Dönüşüm Muhasebesinin Ölçütleri

Dönüşüm muhasebesi, yöneticilerin odaklanmaları gereken öncelikli noktaları belirler ve buna göre işletmenin performansını ölçülebilir kılar. Bu, belirlenen hedeflerin ne kadarına ulaşıldığının anlaşılması bakımından yararlı geribildirimler sağlar.

Goldratt, işletmelerin performans değerlemesi için bir takım ölçütler sunmuştur. Dönüşüm muhasebesi ile ilgili ölçütler hakkında ilk bilgiyi "The Goal" isimli eserinde yayınlamış olan Goldratt yaklaşımın temel bakış açısını da geliştirmiştir (Dudgale ve Jones, 1998:204). Bu ölçütler, Faaliyet ve Finansal Ölçütler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Umble ve Srikanth, 1990:76).

3.3.1. Faaliyet Ölçütleri

Dönüşüm muhasebesi, faaliyet performansı değerlendirmesinde yeni bir ölçüm seti ortaya koymaktadır. Yaklaşım üç adet bilgi üzerine kuruludur (Corbett, 2000:38). Bunlar; dönüşüm (throughput), stok (inventory) ve faaliyet giderleridir (operation expenses). Bu kavramlar, bir iş yerini çalıştırırken yanıtlanması amacıyla tasarlanmış üç temel soru ve üç performans ölçütü etrafında oluşturulmuştur. Başarı kıstasları olarak da nitelendirilebilecek bu üç ölçüt aşağıdaki gibi açıklanabilir:

Dönüşüm; “İşletme tarafından ne kadar para yaratılmıştır?” sorusunu cevaplamaktadır. Bu sorunun cevabı işletmelerin ekonomik olarak ne kadar değer yaratmış olduğunu ortaya koymaktadır. Dönüşüm, işletmelerin satışlar yoluyla elde ettiği kazançlarından direkt madde maliyetlerinin çıkartılması ile oluşur.

Stok; “İşletmede stoklar aracılığı ile ne kadar para tutulmaktadır?” sorusunu cevaplamaktadır. Bu ölçüt, işletmelerin satışlarını gerçekleştirmek için üretimde kullandığı varlıklara yaptığı yatırımları ifade etmektedir. Geleneksel yaklaşımdan farklı olarak kısıtlar teorisi, stokları genel bir ifade olarak kullanmış ve sadece işletmenin üretim için elinde tuttuğu ilk madde ve yarı mamulleri

nitelendirmek için değil aynı zamanda üretimin gerçekleştirilmesi için işletme tarafından sahip olunan varlıkları da ifade etmek için kullanılmıştır.

Faaliyet Giderleri; “İşletmenin üretim faaliyetleri gerçekleştirilirken ne kadar para harcanmıştır?” sorgulamasına dayanmaktadır. Faaliyet giderleri, direkt madde maliyetleri dışında kalan üretim ile ilgili direkt veya indirekt maliyetlerin tamamını içerir. Faaliyet giderleri stokların kullanılması ile dönüşüm elde edilmesi için işletmelerin yaptığı harcamaların tamamıdır.

3.3.2. Finansal Ölçütler

Net kar ve yatırımın getirisi, dönüşüm muhasebesi açısından finansal ölçüt başlığı altında birlikte ele alınır. Dönüşüm muhasebesi bu kavramların tamamının sistemin performansını etkilediğini ve bir tanesinin değişmesi durumunda diğerlerinde de değişiklikler olacağını vurgulamaktadır.

Net Kar* ve Yatırımın Karlılığı Oranları işletmenin finansal performansının analizinde kullanılmaktadır. Bu tanımlamalara göre işletmelerin finansal ölçütleri (Dudgale ve Jones, 1997:52-53):

Bu noktada kısıtlar teorisi, yatırıma göre karlılığı gösteren oranlara yeni bir yaklaşım getirmiş ve stokla-

* Dönüşüm muhasebesinde sözü edilen “net kar” işletmelerin satış tutarlarından üretim maliyetleri çıkartılarak bulunur ve geleneksel anlamı yönüyle işletmelerin dönemsel faaliyet ve/veya faaliyet dışı elde ettiği kar kavramını ifade etmektedir.

Dönüşüm = Satışlar - Direkt Hammadde Maliyeti

Net Kar = Dönüşüm - Faaliyet Giderleri

Yatırımın karlılığı oranı = $\frac{\text{Dönüşüm} - \text{Faaliyet Giderleri}}{\text{Stoklar}}$

ra yatırılan paranın işletmelerin yatırımın karlılığını azalttığını vurgulamıştır. Stok miktarı sifra yaklaştıkça işletme yatırımlarının karlılığı oranı artacaktır.

Dönüşüm Muhasebesi yukarıdaki ölçütlerinin paralelinde Dönüşüm Kar-Zarar Raporu'nu aşağıdaki gibi tanımlanır (Dudgale ve Jones, 1997:53):

Satışlar	XXXX
Direkt Hammadde Maliyeti	(XXX)
Dönüşüm	XX
Faaliyet Giderleri	(XX)
Net Kar	X

İşletme karlılığının çoklanması için yatırımlardan elde edilen getiri- nin arttırılması gerekliliği dönüşüm muhasebesinin temel prensibidir. Yatırım karlılığının çoklanması için dönüşümün yüksek olması ve bu nedenle de işletmenin satışlarının arttırması öngörülmektedir.

Dönüşüm muhasebesinin karlılık ve dönüşüm kavramlarını ele alış biçimi dikkate alındığı taktirde dönüşüm kazancını etkileyen dört faktör göze çarpmaktadır. Bu faktörler;

1. Satış fiyatı,
2. Direkt hammadde ve malzeme satın alma fiyatı,
3. Direkt hammadde ve malzeme kullanım miktarı,
4. Dönüşümün büyüklüğü.

İşletme satışlarının arttırılması dönüşümün ve karlılık düzeyinin yükselmesi için en temel politikadır. Direkt hammadde ve malzeme maliyetlerinin düşük oranda seyretmesi de dönüşümün büyüklüğünü belirleyecek unsurlardan birisidir. Karlılık düzeyinin yüksek gerçekleşmesi ise dönüşüm oranına bağlıdır.

4. DÖNÜŞÜM MUHASEBESİNİN GELENEKSEL VE GÜNCEL MUHASEBE YAKLAŞIMLARIYLA İLİŞKİSİ

4.1 Dönüşüm Muhasebesi ve Geleneksel Muhasebe Yaklaşımı

Dönüşüm kavram olarak, değişken maliyet yönteminde katkı payı (contribution margin) olarak tanımlanan ifadeye benzemektedir. Dönüşüm ve katkı payı kavramlarının bu benzer teorik yapılarına karşın bir ayrıntı ile farklılık gösterdiği bilin-

* Geleneksel yönetim muhasebesi katkı payını, "satış fiyatı - değişken üretim maliyeti" olarak tanımlanmaktadır. Değişken üretim maliyeti yaklaşımına göre katkı payı; direk işçilik, direkt ilk madde ve malzeme ve değişken genel üretim maliyetleri olmak üzere üç ana değişken nitelikteki maliyetin satışlardan çıkartılması ile bulunur.

mektedir. Katkı payı^{*}, basitçe, tüm değişken maliyetlerin satış tutarından çıkarılması ile bulunur (Sheu v.d., 2003:433). Dönüşüm ve katkı payı arasındaki en önemli fark ise, dönüşüm tutarının hesaplanmasında satışlardan sadece direkt madde maliyeti çıkartılırken katkı payının hesaplanmasında direkt işçilik maliyetine ek olarak genel üretim maliyetlerinin değişken nitelikteki kısmı da satışlardan çıkartılır.

Tablo-4. Değişken Maliyet Yöntemi ve Dönüşüm Muhasebesinin Karşılaştırmalı Özet Gelir Tablosu

Değişken Maliyet Yöntemi	Dönüşüm Muhasebesi
Satışlar	Satışlar
(Direkt Madde Maliyeti)	(Direkt Madde Maliyeti)
(Direkt İşçilik Maliyeti)	-
(Değişken GÜM)	-
(Değişken Faaliyet Giderleri)	-
<i>Katkı Payı</i>	<i>Dönüşüm</i>
(Sabit GÜM')	(Faaliyet Giderleri)
Net Kar	Net Kar

Geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımlarına göre direkt işçilik giderleri değişken niteliktedir. Ancak dönüşüm muhasebesi direkt işçilik

giderlerini sabit olarak değerlendirir ve faaliyet giderleri arasında tanımlar. Dönüşüm muhasebesine göre faaliyet giderleri, direkt hammadde maliyeti dışında kalan ve üretim ile ilgili değişken ve sabit nitelikte birçok gider kaleminden oluşmaktadır (Noreen vd., 1995:13). Dönüşüm muhasebesi, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerini faaliyet giderleri kapsamında değerlendirmektedir. Direkt işçilik maliyetini sabit bir gider gibi kabul eden dönüşüm muhasebesi bunun en önemli nedenini günümüz ekonomik koşulları doğrultusunda kalifiye işgücünün daha az değişken nitelik taşıması olarak gösterir (Smith, 2000:52).

Diğer yandan dönüşüm muhasebesi stokların en az seviyede tutulmasını öngörmektedir ve bu yolla işletme faaliyetlerine yatırılan nakit miktarının en az seviyeye çekilmesini savunmaktadır. Oysa ki geleneksel uygulamalar işletmelerin stok yoğunlaşmasına dönüşüm muhasebesi kadar ciddiyetle odaklanmamaktadır. Dönüşüm muhasebesine göre nakde dönüştürülemeyen her atıl kalem işletmenin yükü/borcu olarak kabul edilir ve bu nedenle işletme en az stok seviyesine inmeye çalışmalıdır.

Geleneksel yönetim ve dönüşüm muhasebesine göre işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için karşılaştırmalı öncelikler Tablo-5 kısaca özetlemektedir.

* Genel üretim maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan üretimle ilgili giderlerin tamamıdır (Karakaya, 2004:149)

Tablo-5. Amaçları Gerçekleştirmek İçin Geleneksel Yöntem ile Dönüşüm Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırmalı Öncelikleri (Ruhl, 1996:44)

Geleneksel Yönetim Uygulaması	Dönüşüm Muhasebesi
1. Faaliyet giderlerini düşürmek.	1. Dönüşümü arttırmak.
2. Satışları arttırmak.	2. Stokları azaltmak.
3. Stoklara yoğunlaşmak.	3. Faaliyet giderlerini düşürmek

Tablo-5'te karşılaştırılabileceği gibi geleneksel yaklaşımlar işletmelerin sahip olduğu faaliyet giderlerinin azaltılmasına ağırlıklı olarak yoğunlaşmakta satışların arttırılmasına öncelik vermemekte ve stokların azaltılmasına gereken ağırlığı vermemektedir. Ancak dönüşüm muhasebesi dönüşümün arttırılmasına öncelik vermekte ve işletmenin odaklanması gereken temel unsurun satışların arttırılması olduğunu ortaya koymaktadır (Dudgale ve Jones, 1997:26). Faaliyet giderlerini düşürmek geleneksel muhasebe yaklaşımında birincil önem kazanırken dönüşüm muhasebesi faaliyet giderlerine dönüşüm ve stoklara oranla daha az önem vermektedir (Louderbeck ve Patterson, 1996:189).

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 dönüşüm muhasebesi, kısıtlar teorisinde olduğu gibi işletmelerin performansını bütün olarak arttırmaya çalışmaktadır.

4.2. Dönüşüm Muhasebesi ve Güncel Yaklaşımlar

İşletmelerin üretim sistemleri ve süreçlerini ele alış biçimlerinde meydana gelen hızlı değişim, işletme yöneticilerinin maliyet yönetimi sistemlerine bakış açısında da değişikliklere neden olmuştur. Akademisyenler bu hızlı değişim çerçevesinde ihtiyaçlara cevap verebilecek nitelikte alternatif maliyet ve yönetim sistemleri tasarlamaya çalışmaktadır. Dönüşüm muhasebesi de bu ihtiyaçlara cevap verebilecek nitelikte, kısıtlar teorisinin bir uzantısı olarak geliştirilmiştir.

Goldratt, geleneksel maliyet muhasebesine dayalı sistemlere "maliyet dünyası" adını verirken kısıtlar teorisinin bakış açısı ile ortaya koyulan yöntemlerin bütününe "dönüşüm dünyası" adını vermektedir (Dudgale ve Jones, 1998:203). Dönüşüm muhasebesi geleneksel niteliğe sahip maliyet yöntemlerine yeni bir yaklaşım getirmektedir. Yeni yaklaşımlar, geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının belirli noktalarda faaliyetlerin planlaması ve kontrolü açısından yö-

neticilerin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamakta başarı gösteremediği gerekçesine dayanmaktadır (Zabiollah ve Elmore, 1997:).

İşletmelerin etkin bir maliyet yönetimine sahip olmaları için, üretim ve satış işlemlerini hızlı bir şekilde gerçekleştirmeleri ve kullanılacak kaynakları üretime en yakın süreçte elde etmeleri gerekmektedir (Yoshikawa v.d., 1993:28). Kaynakların en hızlı şekilde sağlanması ve üretime sokulması gibi işlemler, işletmenin aynı zamanda Tam zamanında üretim (JIT) gibi sistemleri kullanmasına bağlıdır. Bu nedenle dönüşüm muhasebesinin etkin olarak sağlanması çağdaş yönetim ve maliyet sistemlerinin eş zamanlı olarak uygulanmasına bağlıdır. Çalışmanın bu bölümünde dönüşüm muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Tam Zamanında Üretim (JIT) yaklaşımları ile ilişkisi ele alınacaktır.

4.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Dönüşüm Muhasebesi

İlk olarak Cooper ve Kaplan (Cooper ve Kaplan, 1988) tarafından geleneksel muhasebe yöntemlerine alternatif olarak sunulan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, yöneticilerin üretim sistemini kavramasında değerli bir bilgi aracıdır (Özbayrak v.d., 2004:62).

FTM'yi dönüşüm muhasebesi ile ilişkilendiren farklı bilimsel yaklaşımlar bulunmaktadır. Campbell,

FTM'nin bir geleneksel maliyet yönetimi yaklaşımı olduğunu ve mamul maliyetlerini gerçekçi nitelikte yansıttığını ifade etmektedir (Campbell, 1995:34). FTM'nin kullanıcılarına mamul maliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi sunduğunu ifade eden Campbell, üretim sürecindeki gelişmeleri hızlandırmak için FTM'nin esnek bir yapıya sahip olduğunu vurgulamaktadır. Buna karşılık olarak Cooper ve Slagmulder, FTM'nin üretim kısıtlarının ortadan kaldırılmasında ihtiyaçlara cevap veremediğini ifade ederek, kısıtlar teorisi ile birlikte kullanılması gerekliliğini savunmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1999:25). Baxendale ve Raju'ya göre, kısıtlar teorisi ve dönüşüm muhasebesi kısa vadeli taktik kararlar için kullanışlıyken FTM'nin işletmelere sağladığı uzun vadeli stratejik bilgiler için destekleyici niteliktedir (Baxendale ve Raju, 2004:31). Sheu, Chen ve Kovar da bu konuda Baxendale ve Raju'ya benzer bir yaklaşım ortaya koyarak FTM ve Dönüşüm Muhasebesi'nin bütünleştirilmesinin verilecek üretim yönetimi kararlarının etkinliğini arttıracığı üzerinde durmuşlardır (Sheu v.d., 2003:433). Demmy ve Tablott da dönüşüm muhasebesi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin birlikte kullanılmasının üretim sonuçları hakkında daha çok bilgi elde edilmesini sağlayacağını ifade etmiştir (Demmy ve Tablott, 1998). Genel olarak her iki yöntemde işletmeler için kısmi çözümler üretebilmekte, ancak bir yönleriyle eksik kalmaktadırlar. Bu nedenle,

iki yaklaşım bütünleştirildiği takdirde; faaliyet giderlerinin mamullere yüklenmesi ve kullanılmayan kapasite maliyet bilgilerinin elde edilmesi sağlanmaktadır (Köse, 2005: 146).

Dönüşüm muhasebesi, işletme maliyetlerinin birçoğunun kısa vadede sabit olduğunu varsaymakta ve paralelinde kısa vadeli bir yönetim aracı olarak kullanılmaktadır (Ruhl, 1997:19). Oysa ki Faaliyet Tabanlı Maliyetleme uzun vadeli bir maliyet yönetim aracıdır (Macarthur, 1996: 30). Bu nedenle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve dönüşüm muhasebesi yöntem alternatifleri olarak görünseleler dahi birbirlerinin tamamlayıcısı niteliğindedirler. Uzun vadeli planlamalarda Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kullanılırken kısa vadeli kararlar dönüşüm muhasebesi verileri ışığında hazırlanabilir. Bu noktada işletme yöneticilerinin durumsallık yaklaşımına göre davranması beklenmelidir. Kee ve Schmidt ürün karması hakkında işletmenin vereceği kararlara yönelik genel nitelikte bir model ortaya koyarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve dönüşüm muhasebesi'nin birlikte kullanımının mümkün olduğunu ortaya koymuşlardır (Kee ve Schmidt, 2000:1-18).

Faaliyet tabanlı maliyetleme ve dönüşüm muhasebesi arasındaki en önemli fark dönüşüm muhasebesinin direkt malzeme maliyetini temel almasıdır (Lea ve Lawrence, 2002:2-81). Dönüşüm muhasebesi yaklaşımına göre direkt işçilik maliyetleri

işletmenin o dönemine ait faaliyet giderleri kapsamında ele alınır. Buna karşılık olarak Faaliyet Tabanlı maliyet yaklaşımına göre günümüzde üretim sürecinde direkt işçilik lehine olan maliyet oranı GÜM lehine dönmüş ve bu değişim maliyetlerin, geleneksel direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dikkate alınarak hesaplanmasının hatalı olacağı sonucunu doğurmuştur (Arzova, 2002:208)

4.2.2. Tam Zamanında Üretim Yaklaşımı (Just in Time) ve Dönüşüm Muhasebesi

Dönüşüm muhasebesi ve tam zamanında üretim yaklaşımının ortak hedefi, sistemin maliyetlerini azaltarak eş zamanlı olarak karlılığını arttırmaktır. Dönüşüm muhasebesi kısıtlar teorisine bağlı olarak darboğazları gidermeyi ve sistem çıktısını maksimize etmeyi amaçlarken Tam zamanında üretim kullanıcısının taleplerini gerekli süre içinde karşılamak amacıyla hareket etmektedir (Kobu, 1993:313).

İşletme giderlerinin en az seviyeye çekilmesi tam zamanında üretimin ve dönüşüm muhasebesinin bir başka ortak hedefidir. Öyle ki tam zamanında üretimin yaratıcısı Toyota israfı şu şekilde tanımlamaktadır; “ Üretim için tamamı ile esas olan minimum miktardaki donanım, gereç, malzeme, parça ve çalışma zamanından fazla olan her şey” (Hay, 2000:8).

Dönüşüm muhasebesi ve tam zamanında üretim yaklaşımı, benzer olarak, üretim sürecinde en az stok seviyesinin gerekliliği üzerinde durmaktadır (Dudgale ve Jones, 1996: 25). Dönüşüm muhasebesi stokların mümkün olduğu kadar düşük seviyede tutulmasını öngörürken tam zamanında üretim yaklaşımı işletmelere sıfır stok ile çalışılması önerisinde bulunmaktadır. Tam zamanında üretim yaklaşımı ve dönüşüm muhasebesi üretimde mükemmeliyetin kaynağı olarak üretim aşamasındaki yarı mamul stok düzeylerinin düşürülmesini öngörmektedir. Üretim yönetiminde felsefe olarak tam zamanında üretim ile hareket eden işletmelerin üretim süreçleri ile ilgili olarak daha sağlıklı bilgi edinmeleri ve uygulamada karşılaşılabilecek kısıtların ortadan kaldırılması dönüşüm muhasebesi gibi alternatif bilgi araçlarını kullanmaları ile gerçekleştirilebilir.

İki yaklaşımın birlikte kullanılmasına olanak veren payda, dönüşüm muhasebesi ve tam zamanında üretim uygulamalarının üretim kısıtlarını azaltarak kapasitenin taleple eş zamanlı şekilde hareket etmesini sağlamaya yönelik amaçlarıdır.

Tam zamanında üretim felsefesinin temelinde olan dört ilkedен* "sürekli iyileştirme" dönüşüm muhasebesi yaklaşımının beş adımlı iyileştirme süreci ile paralellik sağla-

maktadır. Dönüşüm muhasebesinin yöneticilerin kısıtları tanımlamaları için yardımcı olmaya çalışan bu beş aşamalı sürekli iyileştirme sürecinde, kısıtlar giderilmeye çalışılmakta ve üretim sürecinin daha akıcı hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

5. DÖNÜŞÜM MUHASEBESİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

Dönüşüm muhasebesinin kısa vadeli işletme ihtiyaçlarına odaklanmış bir yaklaşım olması yazında çok fazla eleştiri alması sonucunu doğurmuştur. Buna karşılık Corbett, dönüşüm muhasebesinin faaliyet ölçütleri ile ilgili sorgulamalarının analiz durumunda dönüşüm muhasebesinin kısa dönemli karlılık kadar uzun dönemde de hitap ettiğini savunmuştur (Corbett, 2000:38). Kee, dönüşüm muhasebesinin en kusurlu yönünün uzun dönemli ekonomik kararlar için kullanışsız olduğu fikrini ortaya koymuştur (Kee, 1998:36). Kee, kısıtlar teorisinin işletmelerin kısa dönemli performansını olumlu kılmak için odaklanmış bir yöntem olduğunu savunmakta ve dönüşüm muhasebesinin faaliyet tabanlı muhasebe ile birlikte kullanılmasının bu sorunu aşacağı ve ürün maliyetinin kısa ve uzun dönemli olarak sağlıklı ölçülebileceği düşüncesindedir. Macarthur ise, dönüşüm muhasebesinin tek başına kullanımının sakıncalı olabileceğini savunmuş ve kısa vadeli kararlara öncelik verilmesinin uzun vadede or-

* Tam zamanında üretim felsefesi; değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, yüksek düzeyde kalite hedefi, sürekli iyileştirme hedefi ve değer yaratan faaliyetlerin, değer yaratmayanlardan ayrıştırılabilirliğinin kolaylaştırılması ve yükseltilmesine önem verilmesi olmak üzere dört temel ilkeye sahiptir (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002:63).

taya çıkabilecek maliyetlerin göz ardı edilmesi sonucunu doğurabileceğine dikkati çekmiştir (Macarthur, 199-3:52). Kaplan, dönüşüm muhasebesi uygulamasının faaliyet giderlerini üretilen mamullere dağıtmadığı için sağlıklı maliyet sonuçları elde edilmesinde yardımcı olabilecek bir yöntem olmadığını ifade etmiştir (Kaplan, 19-90:42).

İşletme giderlerinin uzun vadede değişkenlik göstermesine karşılık dönüşüm muhasebesi yaklaşımı direkt hammadde maliyeti kapsamındaki bütün giderleri uzun vade de sabit kabul etmekte ve bu nedenle uzun vadeli bir bakış açısı olarak kullanılmasında sakınca ortaya çıkmaktadır (Holmen, 1995:39).

İşletmelerde yatırım anlayışının stoklarla sınırlı olarak ifade edilmesi dönüşüm muhasebesi teorisine yöneltilebilecek bir diğer eleştiridir. Günümüzün dinamik iş ve yatırım koşulları işletmelerin faaliyet konuları ile ilgili çalışmalarında çeşitli yatırım araçlarını kullanmalarını sağlamaktadır. Bu nedenle işletme yatırım kavramının sadece stoklarla sınırlı kalması işletmelerin gerçek anlamda yatırım karlılıklarını öğrenmesi için yetersiz kalmakta ve farklı araçlar ile gerçek yatırım karlılığını bulması gerekliliğini doğurmaktadır. Bu eleştiri paralelinde dönüşüm muhasebesini uygulamada daha geçerli bir yaklaşım olarak tasarlamaya çalışan yöneticiler stokları daha geniş bir ifadede kullanarak işletmelerin

diğer varlık kalemlerini de birlikte değerlendirmişlerdir.

Kısıtlar teorisi ve dönüşüm muhasebesi işletmeleri sadece para yaratma amaçlı organizasyonlar olarak tanımlamaktadır. Oysa ki işletmelerin para yaratma fonksiyonu dışında sosyal fayda yaratma gerekliliği her geçen gün artan bir misyon konumundadır. Her ne kadar Goldratt, işletme amaçları tanımlamasında çalışan ve ortakların refahını arttırmak gibi bir ifade kullanmış olsa da bu genel yaklaşım ihtiyaç duyulan sosyal işletme amaçları için yeterli olmamaktadır.

6. SONUÇ

Dönüşüm muhasebesi yaklaşımı, geleneksel maliyet ve yönetim sistemleri üzerindeki ısrarcılıktan uzaklaşmış yeni bir bakış açısı niteliğindedir. Dönüşüm muhasebesi, yönetim ve maliyet muhasebesi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu nitelikteki bilgiyi sağlayan ve verilecek taktik işletme kararlarını destekleyebilecek özelliklere sahiptir. Aynı zamanda dönüşüm muhasebesi, yönetimin alacağı kararlarda güvenirliliğin oluşması ve bilginin hızla elde edilmesinde etkin görev yapabilecek uygulama yöntemlerini içerir.

Üretim maliyeti verilerinin dönüşüm muhasebesi bakış açısı ile ele alınması kısıtlar teorisinin en önemli işletme amacı olarak tanımlanmış olduğu karlılık hedefine ulaşılmasında yöneticiler için bir yol haritasıdır. Yaklaşım karlılık hedefine ulaşılma-

sında kısıtların giderilmesi ve bu kısıtların değerlendirilmesi için hangi performans ölçütlerinin kullanılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Diğer yandan kısıtlar teorisi ve bağlı olarak dönüşüm muhasebesi, faaliyet tabanlı maliyetleme ve tam zamanında üretim yaklaşımları gibi güncel yöntemler için uygun bir tamamlayıcıdır. Özellikle kısa vadeli uygulamalarda dönüşüm muhasebe-

sinin alternatif yöntemler ile birlikte kullanılması sonucunda işletmelerin amaçlarına uygun üretim ilerlemele-ri sağlayacağı öngörülebilir. Dönüşüm muhasebesinin kısa vadeli kararlara yönelik destekleyici özelliği yaklaşımı diğer güncel yöntemlerle birlikte kullanılır kılmaktadır. Ayrıca dönüşüm muhasebesinin uygulama kolaylığı ve basit verilerle nitelikli bilgi sağlaması yöntem olarak tercih edilmesi için önemli bir sebeptir.

KAYNAKÇA

- ARZOVA, Burak (2002). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ATWATER, B. ve GAGNE, M.L. (1997). "The Theory of Constraints Versus Contribution Margin Analysis for Product Mix Decisions", Journal of Cost Management, (Jan-Feb), ss.6-15.
- BALDERSTONE Steven ve KEEF, Stephen P. (1999). "Throughput Accounting: Exploding an Urban Myth", Management Accounting, Vol.77, Is.9, Oc- tober, ss.79-82.
- BAXENDALE, Sidney ve RAJU, P.S. (2004). "Using ABC to Enhance Throughput Accounting: A Strategic Perspective", Cost Management, (Jan-Feb), 18-1, ss.31-38.
- CAMPBELL, Robert J. (1995). "Stealing Time with ABC or TOC", Manage- ment Accounting, Vol.76, (January), ss.31-36.
- CHASE, Richard B. ve AQUILANO, Nicholas J. (1995). Production and Operations Management, Irwin, USA.
- COOPER R. ve KAPLAN R.S. (1988). "Measure Costs Right: Make the Right Decision" Harvard Business Review, 65, ss.96-103.
- COOPER, Robin ve SLAGMULDER, Regine, (1999). "Integrating Activity Based Costing and The Theory of Constraints", Management Accounting, Vol.80, No:8, (Feb), ss.20-21.
- CORBETT, Thomas (1998). Throughput Accounting, North River Press, USA.
- CORBETT, Thomas. (2000). "Throughput Accounting and Activity-Based Costing: The Driving Factors Behind Each Methodology", Journal of Cost Management, (Jan-Feb), ss.37-45.

- DARLINGTON, John, INNES, John, MITCHELL, Falconer ve WOODWARD, John (1992). "Throughput Accounting: The Garnett Automotive Experience", Management Accounting, ss.32-35.
- DEMMY S. ve TABLOTT J. (1998). "Improve Internal Reporting with ABC and TOC", Management Accounting, November, ss.18-24.
- DUGDALE, David ve JONES, C. (1997). "Accounting for Throughput: Techniques for Performance Measurement, Decisions and Control", Management Accounting, December, ss.52-56.
- DUGDALE, David ve JONES Colwyn (1998). "Throughput Accounting: Transforming Practices", British Accounting Review, 30, ss.203-220.
- GOLDRATT, Eliyahu M. ve COX, Jeff (2004). The Goal : A Process of Ongoing Improvement, 3. Edition, North River Pres, USA.
- GOLDRATT, Eliyahu M. (1999). What is This Thing Called Theory of Constraints and How Should It Be Implemented, North River Press, USA.
- GOLDRATT, Eliyahu M. (1994). It's Not Luck, North River Press, USA.
- GOLDRATT, Eliyahu M. (1997). Critical Chain, North River Press, USA.
- GOLDRATT, Eliyahu M., SCHRAGENHEIM, Eli ve PTAK, Carol (2000). Necessary But Not Sufficient, North River Press, USA.
- GOLDRATT, Eliyahu M. (1998). Essays on the Theory of Constraints, North River Pres, USA.
- GUPTA, M. ve GOLLAWAY, K. (2003). " Activity-Based costing/management and Its Implications for Operations Management" Technovation, ss.131-138.
- HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve ŞAKRAK, Münir (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- HAY, Edward J. (2000). Tam Zamanında Yönetim, çev.Oygur Yamak, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- HOLMEN, J.S. (1995). "ABC vs. TOC: Its a Matter of Time", Management Accounting, (January), ss.37-40.
- KAPLAN, Robert S. (1990). "Contributing Margin Analysis: No Longer Relevant-Strategic Cost Management : The New Paradigm", Journal of Management Accounting Research, Vol.2, (Fall), ss.32-43.
- KARAKAYA, Mevlüt (2004). Maliyet Muhasebesi. Gazi Kitabevi, Ankara.
- KARAMARAŞ, Banu Esra (2002). Kısıtlar Teorisi ve Muhasebe Uygulamaları. Yayınlanmamış Doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- KEE, R. ve SCHMIDT C. (2000). "A Comparative Anlysis of Utilizing Activity-Based Costing and The Theory of Constraints for Making Product Mix Decisions", International Journal of Production Economics, Vol.63, ss.1-18.

- KEE, R. (1998). "Integrating ABC and The Theory Constraints to Evaluate Outsourcing Decisions", *Journal of Cost Management*, (Jan-Feb), ss.24-36.
- KÖSE, Tunç (2005). "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak, ss.127-148.
- KOBU, Bülent (1993). *Üretim Yönetimi*, 8. Baskı, Avcıol Basım, İstanbul.
- LEA, Bih-Ru ve LAWRENCE Fredendall (2002). "The Impact of Management Accounting, Product Structure, Product Mix Algorithm and Planning Horizon on Manufacturing Performance", *International Journal of Production Economics*, Vol:79, Issue:3, ss.279-299
- LONG, Jeffery Alan, CASTELLANO, Joseph F, ROEHM, Harper A. (2002). "A User Friendly Financial Reporting", *Quality Progress*, 35/1, Ocak, ss.60-65.
- LOUDERBACK, J. ve PATTERSON, J.W. (1996). "Theory of Constraints Versus Traditional Management Accounting", *Accounting Education*, Vol.1, No: 2., ss.189-196.
- MABIN, Victoria J. ve BALDERSTONE, Steven J. (1999). *The World of the Theory of Constraints: A Review of the International Literature*, Saint Lucie Pres, USA.
- MABIN, Victoria J. ve BALDERSTONE, Steven J. (2003). "The Performance of The Theory of Constraints Methodology", *International Journal of Operations and Production Management*, 23, 5/6, ss.568-595.
- MACARTHUR, John B. (1996), "From Activity-Based Accounting to Throughput Accounting", *Management Accounting*, 77-10, April, ss.30-38.
- MACARTHUR, John B. (1993), "Theory of Constraints and Activity-Based Costing: Friends or Foes?", *Journal of Cost Management* . Vol.7, No.2. Summer, ss.50-56.
- MOSER, Kenneth (1995). "APICS TOC SIG FAQ", <http://rogo.com/cac/FAQ.html>, 17.11.2004.
- NOREEN, Eric, SMITH, Debra, MACKEY, James, (1995). *Theory of Constraints and Its Implications for Management Accounting*, North River Press, USA.
- ÖZBAYRAK, M., AKGÜN, M., TÜRKER, A.K. (2004). "Activity-Based Cost Estimation in a Push/Pull Advanced Manufacturing System" *International Journal of Production Economics*, 87, ss.49-65.
- ÖZER, Gökhan (2001), "Dünya Sınıfı Bir Sistem-Yönetim Yaklaşımı: Kısıtlar Teorisi ve Katkı Muhasebesi", *Verimlilik Dergisi*, 2001/2, ss. 7-30.
- PLOOY, Etienne (1998). "Throughput Accounting- The unpretentious road to profits", <http://www.accountancysa.org.za/archives/1998sep/features/road.htm>, 16.11.2004.

- PRIMROSE, P.L. (1992). "Is Anything Wrong with Cost Management?", Journal of Cost Management, Spring, ss.48-57.
- RUHL, Jack M. (1996). "An Introduction to the Theory of Constraints", Journal of Cost Management, (Summer), ss. 43-48.
- RUHL, Jack M. (1997). "The Theory of Constraints within a Cost Management Framework", Journal of Cost Management, Vol.11, Issue 6, November-December, ss.16-24.
- SCHEINKOPF, Lisa J. (1999). Thinking For a Change: Putting the TOC Thinking Processes to Use, Saint Lucie Pres, USA.
- SCHMENNER, Roger W. (1988). "Escaping the Black Holes of the Cost Accounting", Business Horizons, (Jan-Feb), ss.66-72.
- SCHRAGENHEIM, Eli ve DETTMER H. William (2000). Manufacturing at Warp Speed: Optimizing Supply Chain Financial Performance, CRC Press, USA.
- SHEU, Chwen, CHEN, Ming-Hsiang, KOVAR, Stacy (2003). "Integrating ABC and TOC for Better Manufacturing Decision Making", Integrating Manufacturing Systems, 14-5, ss.433-441.
- SMITH, Debra (2000). The Measurement Nightmare: How the Theory of Constraints Can Resolve Conflicting Strategies, Policies, and Measures, CRC Press, USA.
- SWAIN, Monte, BELL, Jan ve ANSARI, S. (1998). The Theory of Constraints and Throughput Accounting, McGraw-Hill / Irwin, USA.
- TANIŞ, Veyis Naci (1998), "Yönetim Muhasebesi Açısından Kısıtlar Teorisi ve Süreç Muhasebesi", Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, ss. 185-198.
- UMBLE, M.M. ve SRIKANTH, M.L. (1990). Synchronous Manufacturing: Principles for World Class Excellence, SouthWestern Publishing, USA.
- WOEPPEL, Mark J. (2000). Manufacturer's Guide to Implementing the Theory of Constraints, Lewis Publishers, USA.
- YOSHIKAWA, T., INNES, J., MITCHELL, F. ve TANAKA, M. (1993). Contemporary Cost Management, Chapman and Hall, UK.
- ZABIOLLAH, Rezaee ve ELMORE, Robert C. (1997), "Synchronous Manufacturing: Putting the Goal to Work", Journal of Cost Management, Vol.11, Issue 2, March/April.