

KAMU ALACAKLARININ CEBRİ TAHSİL USULÜNDE HACİZLİ MALLARIN SATIŞA ÇIKIŞ SÜRESİ: ÜÇ AY MI, ÜÇ YIL MI?*

Derleme

Yrd.Doç.Dr. Hakan ARSLANER**

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2015; 8 (3): 229-242

Öz

Kamusal hizmetlerin temel finansman kaynağı olan vergiler ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında tahsil edilip hazineye intikal etmesi, devletin sunmuş olduğu hizmetlerin aksamaması bakımından elbette önemlidir. Bu amaçla, özel alacakların takip ve tahsil usulünden farklı olarak, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi halinde uygulanacak usuller için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kabul edilmiştir. Mezkûr Kanun'da en etkili cebri tahsil yolu hacizdir. Kanun'un mahcuz menkul malların satışını düzenleyen 84. Maddesinde, "haczin yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılacağı" düzenlenmişse de bu süreye uyulmamasının mal üzerindeki haczi kaldırmayacağı ya da idareye herhangi bir sorumluluk yüklenemeyeceği hem idarenin görüşünde hem de yargı kararlarında yer bulmaktadır. Biz bu çalışmamızda, haciz gibi kamu borçlularını önemli ölçüde etkileyen bir uygulamada mahcuz bir malın satışa çıkış süresinin kanuni düzenlemeye rağmen idarece uzatılabilmesinin sakıncalarını ortaya koyacağız. Ayrıca, özel alacaklar için uygulanan İcra ve İflas Kanunu'nda yer alan "hacizli malların satışa çıkış süresine uyulmamasının mallar üzerindeki haczi kaldıracığı" hükmüne benzer bir düzenlemenin, kamu alacakları için de mümkün olabileceğini gerekçeleri ile belirterek, yapılması gereken hukuksal düzenlemelere değinmeye çalışacağız.

Anahtar Sözcükler: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Haciz, Hacizli Malların Satışı

JEL Kodları: H2, K34, K42

* Makalenin gönderim tarihi: 27.06.2015; Kabul tarihi: 24.07.2015

** Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk ABD, harslaner@adu.edu.tr

THE TERM OF REMOVING FOR SALE OF THE ATTACHED ASSETS ON PROCEDURE FORCED COLLECTION OF PUBLIC RECEIVABLES: THREE MONTHS OR THREE YEARS?

ABSTRACT

The collection of taxes, the main financial sources for the public services, and of other financial obligations on time, and their pass to treasury is absolutely crucial in terms of working properly of the services provided by government. For this purpose, if the public payments are not paid on time, for the applications of the procedures will be implemented in a different procedure from legal proceeding and collecting of private, Law No: 6183 Amending Law on The Procedure for The Collection of Public Receivables and Some Other Laws is granted. In the aforementioned law, the most effective procedure of forced collecting is attachment. According to the 84. Clause of the Law regulating the selling of the confiscated goods, after the day in which attachment is committed, even if it regulates that it will be put for sale in three months, It takes places in the governmental view and judicial decisions about that when it is not attached to the time, the attachment on goods will not be released or the government can't be charged with any responsible for it. In this study, we will reveal the disadvantages of the extension of the offering time for an attached property by the management despite the legal regulation in an implementation like distraint which effects significantly the ones who have public debts. In addition, we will try to mention about the legal arrangements which need to be done, by indicating the justifications a regulation applied for private debts like the provision 'failing to comply the offering time for seized property release the attachments on the property' take part in Enforcement and Bankruptcy law, can be possible for public debts as well.

Keywords: Law On The Procedure For The Collection Of Public Receivables, Attachment, Sale of The Attached Assets

JEL Codes: H2, K34, K42

1. GİRİŞ

Kamu alacakları ve özel alacaklar niteliği itibarıyla farklılık arz etmektedir. Bu farklılık temelde alacakların doğuş sebeplerinden kaynaklanmaktadır. Genel olarak kamusal nitelikli mal ve hizmetlerin finansman kaynağı olan vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilebilmesi tüm toplumu ilgilendirirken, özel alacaklar için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Tahsilatı bu derece elzem olan kamu alacaklarının hazine kayıtlarına zamanında intikal ettirilmemesi dolayısıyla

la bu alacakların borçlularından cebren takip ve tahsil edilmesi olağan bir yoldur. Aynı yolu özel alacaklar için de söylemek mümkün iken Türkiye gibi okyanusa kıyısı olmayan kıta Avrupası sistemini benimsemiş ülkelerde kamu alacakları ve özel alacakların cebri takip ve tahsilinde farklı usuller kabul edilmiştir. Bu anlamda Türkiye’de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 sayılı Kanun) kamu alacakları için, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK) ise özel alacaklar için kabul edilmiş icra kanunlarıdır.

6183 sayılı Kanun hükümlerine dayalı yapılan takibatın belki de en önemli aşamaları, menkul ve gayrimenkul malların haczi ve satışlarıdır. Haciz işlemlerinin çok yönlü sonuçlarının olduğu kabul edildiğinde, alacaklı tahsil dairelerinin hukuka uygun işlemler tesis etmesi ve mümkün olduğu kadar hızlı hareket etmesi gerekmektedir. Böyle bir tutum, kamu alacağının süratle tahsil edilmesi, kamu borçlusunu üzerindeki haciz baskısının bir an önce kalkması amaçlarını da yerine getirmiş olacaktır.

Bu bağlamda, hacizli malların satışa çıkış sürecindeki belirsizlik, en başta alacağı bir an önce tahsil etmekle mükellef olan tahsil dairesinin takdir yetkisini kullanarak süreci uzatma ihtimalini düşündürmektedir. Gecikme zammı uygulamasının haciz işlemleri ile birlikte son bulmaması, idarenin satışa çıkış süresine uymamasının herhangi bir yaptırımının bulunmaması, idareyi uygulamada rahat davranmaya sevk edebilir. Sürecin uzaması hali, kamu borçlusunu üzerindeki haciz baskısını devam ettirecektir. Bu durum da borçlunun ekonomik, ailevi, psikolojik açıdan telafisi güç veya imkânsız sonuçlar doğurmasına neden olabilir.

Biz bu çalışmamızda, kamu alacağının tahsili amacıyla borçlunun menkul ve gayrimenkul mallarının haciz sürecinden genel olarak bahsettikten sonra, bu mahcuz malların satışa çıkış süresinin niteliği ve bu sürenin belirsiz olmasının doğuracağı hukukî sonuçları eleştirel bir gözle değerlendirdikten sonra haczedilmiş malların satışa çıkış süresini hükmeden ilgili Kanun maddesinin ne şekilde düzenlenmesi gerektiği üzerine görüşümüzü ortaya koymaya çalışacağız.

2. MENKUL MALLARIN HACZİ

6183 sayılı Kanun 55. Maddesine istinaden kamu borçlusuna gönderilen ödeme emrinden müspet bir cevap alamayan tahsil dairesi Aynı Kanun’un 54. maddesinde belirtilmiş bulunan usullerden birisini seçerek alacağını cebren tahsile gidecektir. İdare, bu yollardan dilediğini seçmekte özgür olsa da, uygun olan elbette ki, daha önce teminat alınmış ise teminatın paraya çevrilmesi yolunu, teminat alınmamış ya da alınan teminat borcu

karşılamaya yetmemiş ise haciz yolunu, bu yollardan hiç birisi ile alacak tahsil edilememiş ise iflas yolunu seçmesidir. Uygulamada sıklıkla başvuru olan yol hacizdir.

6183 sayılı Kanun'un 77. ilâ 83. maddeleri borçlu yedinde bulunan menkul malların haciz sürecini içermektedir. Çalışmamızın sınırı, haczedilmiş malların satışa çıkış süresini değerlendirmek olduğundan, biz burada genel ifadelerle menkul malların haciz sürecinden bahsetmeyi yeterli buluyoruz.

Son dönemde tahsil daireleri, ekonomik gelişmeler, satın alma gücündeki olumlu değişimler nedeniyle kamu borçlularının elindeki menkul malların haczinde ziyade, teknolojinin de imkânlarını kullanarak bu borçluların banka hesaplarına, üçüncü kişiler nezdindeki alacaklarına, gayrimenkul mallarına ya da satımı daha kolay olabilecek araçlarına haciz uygulamakta, bu yollarla alacağını tahsil edemez ise diğer menkul mallarına haciz uygulamaktadır. Bu mallar için haciz uygulanırken de 6183 sayılı Kanun'un 70. maddesi göz önünde bulundurulmalıdır. Bu hüküm, özellikle sosyal düşüncelerle, borçlunun ve ailesinin asgari yaşama şartlarının korunması amacı çerçevesinde, haczedilemeyecek malları belirtmektedir (Kaneti, 1989, 451). Bununla birlikte haciz işlemleri sırasında 6183 sayılı Kanun hükümlerinde belirtilen diğer kurallara da mümkün olduğunca riayet edilmelidir. Çünkü daha önce de bahsettiğimiz gibi, haciz işlemlerinin, çok yönlü etkileri vardır. Örneğin, banka hesaplarının tamamına değil sadece borç miktarı kadar olan kısmına haciz konulmalıdır. Cebri takip ve tahsil işlemlerinde mümkün olduğunca mahremiyet ilkesine uyulmalıdır. Kısaca, hem idareyi memnun edecek hem de borçluyu rencide etmeyecek şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

3. GAYRİMENKUL MALLARIN HACZİ

Tahsil dairesi alacağını tahsil edebilmek için, borçlunun elinde bulunan menkul mallarla birlikte gayrimenkul mallarını da haczedebilmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 88. ile 89. maddeleri borçlu adına kayıtlı bulunan gayrimenkul malların haczini düzenlemektedir.

Menkul mallardan ziyade gayrimenkul malların haciz işlemleri daha kolaydır. Çünkü burada idare, malların bulunduğu yere gidip fiilen haciz yapmaz, haczedilmiş malların nasıl muhafaza edebileceğini düşünmez. Taşınmaz malların kayıtlı olduğu tapu dairelerine ve gemiler için ise sicillerinin tutulduğu dairelere haczin bildirilmesi kâfidir. Ancak kamu alacağı tutarının haciz bildirilerinde mutlaka bildirilmesi zorunludur (Erol, 2010, 324). Bu bildirimlerde hem ana para borcu hem de ana para borcundan doğan fer'i nitelikli alacakların toplamının yer alması gerekmektedir.

4. HACİZLİ MENKUL VE GAYRİMENKUL MALLARIN SATIŞI

Kamu alacağının tahsili için borçlunun tasarrufunda bulunan menkul ve gayrimenkul malların haczi önemlidir ancak yeterli değildir. Hacz edilmiş menkul malların satış süreci 6183 sayılı Kanun'un 84. ilâ 87. maddelerinde, gayrimenkul malların satış süreci ise Aynı Kanun'un 90. ilâ 99. Maddesinde düzenlenmiştir. Kamu alacaklarında nakdi tahsilat ilkesi olduğundan bu mahcuz malların değerinde satılması ya da en azından değerine yakın bir fiyatta satılması gerekmektedir. Bu anlamda hem kamu alacağı tahsil edilmiş olacak hem de borçlu üzerindeki haciz baskısı son bulacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 85. Maddesine uygun olarak yapılan bir satış ilanı ile menkul malların satış süreci başlayacaktır. İlke olarak bu mallarda açık artırma usulü kabul edilmiştir. Ancak hacz edilen menkul mallara verilen bedel 6183 sayılı Kanun 81. Maddesine göre hacizli mal için tespit edilen değer % 75 inden aşağı olursa veya hiç alıcı çıkmazsa, ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu mallar tekrar satışa çıkarılır. Bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılır.

Ancak menkul mal ikinci artırmada da satılmazsa, yukarıda belirtilmiş bulunan 15 günlük sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde pazarlıkla satılır. Bu yapılan pazarlıkla satışta herhangi bir bedel zorunluluğu yoktur. Bununla birlikte, idarenin borçlunun hukukunu koruma yükümlülüğü her halde devam eder (Yılmaz, 2006, 929). Diğer bir anlatımla, pazarlıkla yapılacak satışın, haciz işlemiyle sağlanmak istenilen amacı gerçekleştirmeye elverişli; yani, kamu alacağının tahsiline olanak verecek nitelikte olması da gerekir (Candan, 2007, 469). Mallar bu şekilde de satılmazsa, satılmayan mallar borçluya geri verilebilir. Bu konuda takdir yetkisi idarenindir. Tahsil dairesi malları borçluya geri vermezse aynı esaslar içerisinde satış işlemine devam edebilecektir (Gülseven, 1999, 576). Hacizli mal ister artırma usulüyle ister pazarlık usulüyle satılsın, satıştan elde edilecek bedel takip giderleri ile haciz işlemlerine sebep olan amme alacağı için rüçhan hakkı uygulanamayan örneğin rehinli alacakların miktarını geçmeyeceği kesin olarak bilindiği takdirde, satış işlemlerinin ertelenebileceği söylenebilir. Böyle bir uygulama ile alacaklı idare, zamanaşımını kesen sebepler de göz önünde bulundurulduğunda, tahsil zamanaşımı süresi boyunca mallarını yedinde tutabilir. Bu durum, telafisi güç durumların ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir.

Gayrimenkul malların satışı da artırma usulüne tâbidir. 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun bir şekilde satış sürecini başlatan idare, menkul mallarda olduğu gibi ihale sonucunda mahcuz mala biçilen değer en az % 75'ini veren bir katılımcı bulduğu takdirde birinci artırmada, olmazsa daha sonra yapılacak artırımlarda gayrimenkulü satacaktır.

Her halde, hacizli gayrimenkulün değerinin en az %75'ini vererek satın almak isteyen bir alıcı çıkmazsa, menkul mallardaki satış sürecinin aksine, burada pazarlık usulüne başvurulmayacak ya da , % 75'inden daha az bir bedelle mal satılmayacaktır. Böyle bir durumda 6183 sayılı Kanun'un 98. maddesi gereği, ikinci artırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkân bulunmadığı takdirde gayrimenkul alacaklı amme idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyla amme idaresince teferruğ edilebilir. Ancak bu durumda teferruğ bedeli, artık malın biçilen rayiç değerinin % 75'i olmayacak % 50'si olacaktır.

5. MAHCUZ MALLARIN SATIŞA ÇIKIŞ SÜRESİ

Hacizli malları satabilmek te elbette ki bu malları satışa çıkarmak ile mümkün olacaktır. Menkul malların satışa çıkış süreci ile ilgili Mezkûr Kanun'un 84. maddesinin 1. Fıkrasında, "*Menkul mallar tahsil dairelerince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılır.*" hükmüne yer verilmiştir. Aynı Maddenin 2. Fıkrasında ise, "*Bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle muhafazasına imkân olmayan veyahut beklediği takdirde mühim bir değer düşüklüğüne uğraması muhtemel bulunan malların paraya çevrilmesine derhal başlanabilir.*" denmiştir.

Gayrimenkul malların fiili hacizlerinden sonra yani tapu ya da gemi sicillerine haciz keyfiyetinin işlenmesinden sonra ne zaman satışa çıkarılacağı konusunda ise 6183 sayılı Kanun'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Yukarıda menkul malların satışa çıkışı ile ilgili yer alan düzenlemeyi yani mahcuz malın/malların üç günüç aylık satışa çıkma süresinin bitimini, mal/mallar için satış ilanının verildiği tarih olarak anlamak gerekmektedir (Arslaner, 2010, 289). İlk üç günlük süre bir müsamaha süresidir. Haciz yapan idare bir anlamda borçluya son bir şans vermektedir. Borçlu bir şekilde bu üç günlük süre içerisinde borcunu öder ise, satışa hiç çıkılmayacaktır. Ancak üç gün geçtikten sonra her an idarenin satışa çıkabilmesi mümkün olduğundan, satış ilanı verildikten sonra borçlu borcunu ödeme isteğinde bulunsa bile mallar üzerindeki haciz kalkmayacak, satış işlemi devam edecektir. Bu durumda 6183 sayılı Kanun'da borçluların kendi malları için düzenlenmiş olan satış ihalesine katılmayacaklarına yönelik bir düzenleme olmadığından, borçlu malının satılmamasını istiyorsa ancak ihaleye girerek malını satın alabilecek ve mal üzerindeki haciz kalkabilecektir. Diğer taraftan, üç günlük zorunlu bekleme süresinden sonra idare hala satış işlemleri başlatmamış ise borçlu yine borcunu ödeyip mal üzerindeki haczi kaldırabilir. Çünkü asılolan kamu borcunun bir an önce tahsil edilmesidir.

Bunun yanında zamanında ödenmeyen özel alacakların takip ve tahsilin düzenleyen İİK'nın 106. maddesi, alacaklının, haczolunan mal taşınır ise hacizden itibaren altı ay, taşınmaz ise hacizden itibaren bir yıl içinde satış talebinde bulunabileceğini, Aynı Kanun'un 113. maddesi de alacaklı talep etmeden borçlunun talebiyle de satışın yapılabileceğini hüküm altına almıştır. 2012 yılına kadar özel alacaklarda menkul malların satışa çıkışını talep etme süresi bir yıl, gayrimenkul mallarda iki yıl iken 05.07.2012 tarihli 28344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6352 sayılı Kanun ile bu süreler düşürülmüş ve şuan ki halini almıştır. Kanun koyucunun özel alacaklar için yapılmış hacizde mahcuz malların satışa çıkılması için talep süresini kısalttığı görülmektedir. Ancak bu yetkisini tahsili daha elzem olan kamu alacakları için yapılan hacizli mallarda kullanmamıştır.

6183 sayılı Kanun'da belirtilmiş bulunan üç aylık süre içerisinde satış yapılmazsa, ne olacağı konusunda bir hüküm yer almamaktadır. Oysa yukarıda belirtildiği üzere İİK'da düzenlenen süre içinde alacaklı tarafından satış talebinde bulunulmaması halinde, haczin kalkacağı ifade edilmektedir. Aynı sonuca kamu icra hukuku bakımından varmak mümkün değildir (Karakoç, 2014, 695). 6183 sayılı Kanun, kamu alacaklarının cebri takip ve tahsiline yönelik özel düzenlemeler getirdiğinden dolayı. Açık bir gönderme yapılmadıkça İİK'da yer alan düzenlemelerin kamu alacaklarının cebri takip ve tahsil sırasında herhangi bir yerinde uygulanabileceğini söylemek mümkün olamaz. Doktrinde de bu görüş yaygındır (Karakoç, 2014, 695; Candan, 2007, 462; Yılmaz, 2006, 907; Gülseven, 1999, 561; Özbacı, 2007, 782; Ünlü, 1995, 750; İVDB, 2005, 409; Dönmez, 2005, 183; Karmış, 2005, 368; Gerçek, 2010, 223; Gerçek, 2003, 135). Seri A, Sıra No 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde yer alan, "Hacizli menkul malın bu sürede satışa çıkarılmamış olmasının, bu sürenin sonrasında satışa çıkarılmayacağı anlamına gelmeyeceği tabiidir" ifadesiyle idarenin süreye uyulmaması halinde haczin kalkmayacağı yönünde görüşünün olduğunu söyleyebiliriz. 6183 sayılı Kanun'un 84. maddesinde belirtilmiş olan hacizli malların satışa çıkış süresine tahsil dairelerinin uymaması halinde ne kıyas yoluyla İİK hükümlerinin uygulanacağını ne de mahcuz mal üzerindeki haczin kalkacağını belirten mahkeme kararları yoktur (Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, 1984; Yargıtay 19. Hukuk Dairesi, 1996; Yargıtay 19. Hukuk Dairesi, 1999;). Yargıtay Hukuk Daireleri ile Danıştay Daireleri bu konuda fikir birliği içinde iken, Yargıtay Ceza Daireleri ise hacizli malların satışa çıkış süresinin gecikmesi halinde yani bu üç aylık satışa çıkma süresine idare tarafından uyulmaması halinde yedieminlere herhangi bir cezai sorumluluk yüklenemeyeceğine hükmetmektedirler (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2002; Yargıtay 4. Ceza Dairesi, 2002; Yargıtay 4. Ceza Dairesi, 2004). Yani bir anlamda üç aylık satışa çıkma süresine idarenin uyması gerektiği yolunda görüş bildirmektedirler. Bu da-

ireler arasındaki farklı görüşlerin, mahkemeye taşınan konulardan kaynaklandığını söylemek mümkündür.

Bununla birlikte, haczolunan menkul malın bu tarihten sonra bozulma ve çürüme gibi nedenlerle telef olması ya da değerini kaybetmesi halinde, tahsil dairesinin satışa çıkış süresine uymamasından dolayı sorumlu tutulması mümkündür (Candan, 2007, 462-463). Yani bir tam yargı davası ile alacaklı tahsil dairesinden bu zararı tazmin etmesi yönünde talepte bulunulabilir.

Hacizli menkul malların fiili haciz tarihinden itibaren yani haciz tutanağının doldurulduğu tarihi takip eden günden itibaren üç gün beklenilip üç ay içerisinde alacaklı tahsil dairesinin satışa çıkacağına dair hüküm, kanun koyucu tarafından 6183 sayılı Kanun'a koyulmuş hukukî nitelikli bir düzenleyici süreyi ifade etmektedir. Yani kamusal nitelikli alacağın bir an önce tahsilatının yapılabilmesi için bu süre, bir anlamda tabiri caiz ise idareyi sıkıştırıcı, gecikmesini önleyici bir süredir. İdarenin bu süreye uymaması halinde mahcuz mallar üzerindeki haczin kalkacağı ya da bu süre geçtikten sonra haczedilen malların satış işlemlerine girilemeyeceği söylemek doğru olmayacaktır. Hacizli taşınmaz malların satışı konusunda ise böyle bir düzenleyici süreye rastlamak mümkün değildir. Bu anlamda yukarıda belirtmiş olduğumuz doktrindeki görüşlere, idarenin görüşüne ve yargı kararlarına katılıyoruz.

Ancak bu noktada, bahse konu düzenleme her ne kadar hukukî görünse de bu düzenlemeyi hukukun genel kaidelerine aykırı bulduğumuzu da belirtmek isteriz. Aşağıda genel başlıklar altında düşüncelerimizi sıralamaya çalışacağız.

5.1. Düzenlemenin Dili

Hacizli malların satışa çıkış süresi ile ilgili düzenlemeyi tekrar ele alırsak 6183 sayılı Kanun'un 84. Maddesinin birinci fıkrası tam olarak, "*Menkul mallar tahsil dairelerince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılır.*" ifadelerine yer vermektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 3. Maddesinin 2. Paragrafının ilk fıkrası, "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.*" demektedir. Lafzın açık olmadığı hallerde ise diğer yorum tekniklerine başvurulmaktadır. Zaten genel olarak hukuk kuralları da bu şekilde anlamlandırılır. 6183 sayılı Kanun'un yukarıda belirttiğimiz hükmüne dönersek, eylemin "çıkarılır" olması, kanun koyucunun, ilk bakışta idareyi takdir yetkisinden ziyade bağlı yetki donattığı görülmektedir. Aynı Kanun'dan birkaç örnek vermek gerekir ise cebren tahsil yöntemleri 54. Maddede düzenlenmiştir. Bu madde, "*Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin*

tatbiki suretiyle yapılır.” şeklindedir. Kanun koyucu burada idarenin hangi cebri tahsil yöntemini uygulayacağını kendisine bırakmıştır. Bu yorumu maddede geçen *“herhangi birinin”* ifadesiyle rahatlıkla yapabiliyoruz. Bir diğer örneği yine Aynı Kanun’un 48. Maddesinde yer alan *“Tecil”* müessesesinde görebiliriz. Madde hükmü, *“Amme borcunun vadesinde ödemesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.”* şeklindedir. Burada da kanun koyucu tecil yetkisini *“olunabilir”* fiil çekimini tercih ederek idareye bırakmaktadır. Son bir örnek te bağlı yetkiden verebiliriz. 6183 sayılı Kanun’un 13. ve devamı maddelerinde *“ihtiyati haciz”* uygulamasına yer vermiştir. Söz konusu 13. maddenin ilk fıkrası şöyledir, *“İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur”*. Burada ise kanun koyucu *“hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın”, “derhal”* gibi ifadelerle idareye kat-i suretle takdir yetkisi tanımamış, idareye ihtiyati haciz sebeplerinin varlığı halinde ihtiyati haciz kararının gecikmeksizin alınmasını emretmiştir.

Kısacası, kanun koyucu, kanun yazarken istediği zaman kararı kendisi almakta, istediği zaman da karar yetkisini devretmektedir. Elbette ki her zaman bu kadar açık yorum yapılamayabilir. Ancak hükmün bu şekilde yazılması düzenlemeyi tartışılabilir hale getirmektedir. Ayrıca hukuk normları ister haber kipinde yazılsınlar, ister emir biçiminde kaleme alınmış olsunlar davranış düzenleme fonksiyonunu yerine getirdikleri ölçüde bunların emir niteliği taşıdığı söylenebilir (Güriz, 2007, 115). Bu bağlamda, kamu hukuku kurallarının işleyişi ile ilgili idarenin davranışını düzenleyici bir süre olan hacizli malların satışa çıkış süresinin emir niteliğinde olduğu düşünülebilir.

Bununla birlikte, 6183 sayılı Kanun 84. maddesi günümüze değin hiçbir değişikliğe uğramamıştır. 21.07.1953 tarihinde nasıl kabul edilmiş ise günümüzde de o haliyle uygulanmaktadır. Bu noktada, Mezkûr Kanun’un genel gerekçesine, madde gerekçelerine, tasarı haline ve meclis tutanaklarına bakıldığında bu süre düzenlemesi hakkında hiçbir bilgiye rastlanmamaktadır. Bu durum da hükmün tarihsel açıdan yorumlanmasını engellemektedir. Doktrinde ve yargı kararlarında, kamu alacaklarının özel alacaklara göre ayrıcalıklı olduğuna, bu alacakların tahsilinin tüm toplum yararına olduğuna vurgu yapılarak, yani 6183 sayılı Kanun’un genel yorumundan yola çıkılarak, satışa çıkış süresine uyulmaması halinde haczin kalkmayacağı düşünülmektedir. Ayrıca İİK hükümlerinin de açık bir atf bulunmadığın-

dan dolayı kıyasi olarak uygulanamayacağı belirtilmektedir. Bu iki fikre biz de katlıyoruz. Ancak ilgili maddenin şüphe götürmeyecek şekilde yeniden yazılması gerektiği kanaatindeyiz. Aslında, bu maddeden yola çıkarak 6183 sayılı Kanun'un tümüyle yeniden yazılması gerektiğini söyleyebiliriz.

Bugünün şartlarına göre ilgili maddeyi yorumladığımızda ise, idari işlerin daha hızlı yapıldığı düşüncesinden hareketle teknolojinin bu kadar ilerlediği, birey merkezli yönetim anlayışının kabul edildiği, temel hakların, ekonomik hakların bu denli geliştiği günümüzde mükelleflerin ne zaman biteceği belli olmayan bir haciz baskısı altında kalmaları kabul edilemez bir durum olacaktır.

5.2. Menfaat Birliği

6183 sayılı Kanun'un "Haciz" başlıklı 62. maddesinin son fıkrasında "*Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekte mükelleftir.*" hükmü, 85. maddesinin, üçüncü paragrafında, "*İlanın şekli, artırmanın tarzı, yeri ve günü alacaklı amme idaresinin ve borçlunun menfaatine en uygun gelen şekil göz önünde tutularak alacaklı amme idaresince tesbit olunur*" hükmü yer almaktadır. Yani fiili haciz ve hacizli malların satışı sırasında kanun koyucu, mümkün olduğu derecede tahsil dairelerinin hem kendi çıkarını hem de kamu borçlularının çıkarını düşünerek hareket etmesini istemektedir.

Menkul ya da gayrimenkul malların haczedilmesinin temel sebebi kamu alacağının bir an evvel tahsil edilmesidir. Malları haczedilen kamu borçlusu da bu an itibarıyla malların satılmasını ve haczin doğurmuş olduğu kendi üzerindeki hukukî sonuçların ortadan kalkmasını istemektedir. Bu durumda menfaat birliği malların hızlı bir şekilde satışa çıkarılmasıdır. Satılmaması bile en azından kamu alacağının şimdilik tahsil edilemeyeceği bilinir. Borçlu için bir aciz belgesi düzenlenerek, örneğin zorunlu bir tecil ile, haczin hukukî sonuçları ortadan kaldırılabilir. Eğer mallar satılırsa da, her iki taraf için istenen sonuç ortaya çıkacaktır. Kamu alacağı tahsil edilecek ve borçlunun üzerindeki haciz baskısı son bulacaktır. Tüm bunlar yine, mahcuz malların bir an önce satışa çıkarılmasına bağlıdır.

Diğer yandan haczedilmiş menkul malların korunma ve muhafazası, borçlu için masrafların artacağı anlamına gelmektedir. Malların borçlunun yedinde bırakılıp tasarruf yetkisinin kısıtlanması halinde maliyet artışı söz konusu olmamakla birlikte özellikle araç hacizlerinde bu malların satışa çıkış süresi uzadıkça park ücretleri zaman zaman aracın değerini bile geçebilmektedir. Mallar satışa çıkarıldığında satış bedelinden hem asli kamu alacağı hem de takip ve tahsil masrafları tahsil edilmektedir. Bu noktada kamu borçlusunun üzerindeki toplam borç yükü artacak, tahsilat daha da imkânsız hale gelecektir.

Bunun yanında kamu borçlusu için de hacizli mallarının satışa çıkmasını isteme hakkının verilmesi düşünülebilir. Özel alacaklar için İİK’da borçlunun satış isteme hakkı yer alırken, kamu alacakları için 6183 sayılı Kanun’da borçluya böyle bir hak verilmemiştir. Elbette ki özel bir atf olmadığından dolayı İİK hükümlerini kamu alacakları için uygulamak mümkün değildir ancak İİK’ya paralel bir düzenleme 6183 sayılı Kanun’da da yer alabilir. Kanun koyucu üç aylık bir süre vererek bir anlamda zaten tahsil dairesinden hacizli malların satışını istemektedir. Bu süreye uyulmamasının hiçbir hukukî sonucu doğmamaktadır. Ancak satış talep etme hakkı borçluya verilir ise, bu talebe belirtilmiş süre içerisinde uyulmamasının tahsil dairesi açısından hukukî sonuçlarının olması gerektiği muhakkaktır.

5.3. Gecikme Zammı Uygulaması

Kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi halinde bir yaptırım olarak uygulanan gecikme zammı 6183 sayılı Kanun’un 51. Maddesinde düzenlenmiştir. Gecikme zammı uygulamasının sınırı ise Aynı Kanun’un 52. maddesinin birinci paragrafında, *“Gecikme zammının tatbik müddeti, amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar olan müddettir.”* hükmü ile çizilmiştir. Bu hüküm, 08.02.1984 tarihli ve 18306 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2975 sayılı Kanun ile bu şeklini yani son şeklini almıştır. Madenin değişmeden önceki halinde gecikme zammı uygulamasını durduran bir sebep olarak “cebri tahsilde haciz tatbiki” yer almakta idi. Haciz halinde borçlunun malları üzerindeki tasarruf hakkının kalmayacağını göz önüne alan kanun koyucu, böyle bir durumda gecikme zammı işletilmesine gerek duymamıştır (Mutluer ve Dayanç, 2014, 314). Ancak müspet hukukta bu sebep olmadığından, kamu borçluları için uygulanan gecikme zammını fiili haciz kesmeyecektir. Kanunda bir düzenleme olmamakla birlikte, tahsil dairesinin, üç aylık sürenin dolumundan sonra paraya çevrilme tarihine veya tahsil işlemlerinin gerçekleştirileceği tarihe kadar gecikme zammı hesaplanmaması gerekmektedir (Candan, 2007, 462). Kanuni olarak tahsil dairesinin haciz işlemlerine başlanmış olmasına rağmen gecikme zammını işletmeye devam etme yetkisi vardır. Çünkü bir malın haczedilmesi anında devlet hazinesine mali kaynaklar girmemekte ve hazinenin mali kaybı, hacizli malın paraya çevrilmesi yoluyla tahsiline kadar devam etmektedir (Sonsuzoğlu, 2001, 46). Kanun koyucu, haciz uygulamasının gecikme zammını kesmemesi gerektiğine hükmetmişken, iflasın açılmasının gecikme zammını etkilemesi yönünde aksi bir hüküm kabul etmiştir. Haciz uygulamasının gecikme zammını kesmemesi yönündeki görüşünün temel sebebi henüz hazine kaybının giderilmemiş olması ise, aynı durum iflas için de geçerlidir.

Bu anlamda mallar satışa çıkarılıp satış işlemi tamamıyla bitene ve alacak tahsil edilene kadar ya da aciz belgesi düzenlenene kadar gecikme zammı

işlemeye devam edecektir. Haciz işleminin, gecikme zammının uygulanmasını kesmesi gerektiği yolundaki yukarıda yer verdiğimiz görüşler, aslında olması gerekenin bu olduğu yani haciz tutanağı düzenlendiğinde gecikme zammının işleminin durması gerektiği fikrinden yola çıkılarak dile getirilmektedir.

Görülüyor ki, kamu borçlularının gecikme zammının uygulanmasına devam edilmesinden dolayı, altından kalkılamayacak bir borç yükümlülüğüne girmeleri aşikârdır. Hacz edilmiş menkul ya da gayrimenkul malların bir an önce satışa çıkarılması hatta ve hatta bir an önce satılması gerekmektedir. Bunun da ilk basamağı mahcuz malların tahsil dairesi tarafından satışa çıkarılışdır. Hacizli malların satışa çıkış süresinin idarenin takdirine bırakılmayacak kadar önemli olduğu burada da görülmektedir. Ancak şunu da belirtmekte fayda vardır. Kamu borçlusunu yüklü bir gecikme zammından kurtarmak adına, hacizli malların değerinden ya da 6183 sayılı Kanun'da belirtilen oranlardan daha düşük bir şekilde satılmasını savunduğumuz fikri de buradan çıkarılmamalıdır. Hacizli malların ne şekilde satılabileceği Mezkûr Kanun'da belirtilmiştir. Önemli olan bu malların satışa çıkarılma süresinin kısaltılmasıdır.

Kısaca, borçlu adına haciz uygulaması, vadeden itibaren yürütülmeye başlanan gecikme zammını durdurmayacağından hem haciz işlemlerinin hem de hacz edilmiş malın satış işlemlerinin mümkün olduğunca hızlı yapılması gerekmektedir. Bu anlamda haciz işlemlerinde tahsil dairesi tarafından 6183 sayılı Kanun hükümlerinde belirtilen hem borçlunun hem de idarenin menfaatine uygun hareket edilmesi isteniyorsa bir an önce satış işlemlerine başlanmalı ve gecikme zammını kesen bir hukukî sonuç elde edilmelidir.

6. SONUÇ

Özel alacaklar niteliği itibariyle kamu alacaklarına kıyasla tahsilinin toplumu ilgilendiren bir yönü bulunmamaktadır. Bu bağlamda kamu alacaklarının vadesinde tahsili, vadesi geçirilmiş ise en kısa zamanda tahsili önem arz etmektedir. Ancak bu önem, hukuk devletini zedeleyici tedbirlerin alınmasını elbette ki gerektirmemelidir.

Zamanında ödemesi gereken borcunu ödemeyen kamu borçlusu için başlatılan cebri takip yöntemlerinden olan haciz işlemleri; ekonomik, hukukî, psikolojik ve sosyal yönden birçok olumsuz sonuçlara neden olmaktadır. Özellikle ekonomik anlamda borçlunun, hacz edilebilir olan mal, alacak ve hakları üzerine haciz işlemleri yapıp tasarruf yetkisi elinden alınmakta, gecikme zammı tatbik edilmekte, borç ödenene kadar ekonomik nitelikli hukukî işlemlerini alacaklı tahsil dairesine bildirme zorunluluğu olmakta, yapmış olduğu satışlar, bağışlar, tasarruflar iptal edilebilmekte, borçlunun üçüncü kişiler uhdesinde bulunan alacak, mal ve haklarına idare tarafın-

dan el konulmaktadır. Dolayısıyla bu sancılı sürecin en kısa zamanda, hem alacaklı tahsil dairesi hem de borçlu lehine olacak şekilde, sonlandırılması gerekmektedir.

Bunun için de haciz sürecinde mümkün olduğunca hızlı hareket edilmeli, paranın ve zamanın maliyetleri en aza indirilmelidir. Hacizde satış işlemlerinin ve satış sonrası alacağın tahsil edilebilmesinin ilk basamağı olan haczedilmiş malların satışa kısa sürede çıkarılabilmesi bu bağlamda önemlidir. Kanun'da belirtilmiş olan üç gün artı üç aylık süreye idare azami önem göstermeli, bu süreye uyulmaması halinde ise mallar üzerindeki haciz kalkmalıdır. İdarenin üş yoğunluğu da dikkate alınarak bu sürenin Kanuni düzenleme ile uzatılması da mümkündür. Yani 6183 sayılı Kanun'un şuan ki haliyle 84. Maddesinin 1. Fıkrası; "Menkul mallar tahsil dairelerince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılır." hükmünün, "Menkul mallar tahsil dairelerince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren altı ay içinde satışa çıkarılır. Haciz tutanağının tutulduğu tarih itibarıyla bu süre içerisinde satışa çıkarılmayan menkul mallar üzerindeki haciz kalkar ve borçluya iade edilir" şeklinde değiştirilmesi uygulamadaki birçok soruna çözüm getirecektir. Ayrıca bu sayede yukarıda bahsettiğimiz olumsuz durumların yaşanmasına da engel olunmuş olunacaktır.

KAYNAKÇA

Arslaner, Hakan (2010). Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Tahsili. Ankara: Yetkin Yayınları.

Candan, Turgut (2007). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Dönmez, Recai (2005), Vergi İcra Hukukunda Haciz Yoluyla Takip. Ankara: Seçkin Yayınları.

Erol, Ahmet (2010), (6183 sayılı AATUHK Kapsamında) Taşınmaz Mal Haczi ve Satışı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Gerçek, Adnan (2003), Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Bursa: Ekin Kitabevi.

Gerçek, Adnan (2010), Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Bursa: Ekin kitabevi.

Gülseven, Mustafa (1999). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Güriz, Adnan (2007). Hukuk Felsefesi, Ankara: Siyasal Kitabevi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü (2005). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

İstanbul: Arıkan Basım Yayım.

Kaneti, Selim (1989). Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Karakoç, Yusuf (2014). Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karmış, Enver (2005). "İmtiyazlı İşçi Alacağı, Kamu Alacağı, Üçüncü Şahıs-taki alacak ve TMSF ile Kamu Bankalarının Amme Alacağı Takibinde Sıra Cetveli – Muvazaa ve Usulsüz Tebligata Dayalı Haciz Sebebiyle Kendisine Derece Kararında Para Gitmeyen Alacaklının Sıra Cetveline İtiraz" İstanbul Barosu Dergisi, 79 (2005): 353-380.

Maliye Bakanlığı (30.06.2007). Seri A Sıra No 1 Tahsilat Genel Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (26568 sayılı).

Mutluer, M. Kâmil ve Dayanç, N. Nilay (2014). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.

Özbalcı, Yılmaz (2007). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun – Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Sonsuzoğlu, Elif (2001). Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz. İstanbul: Filiz Kitabevi.

T.C. Yasalar (19.06.1932). İcra ve İflas Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (2128 sayılı).

T.C. Yasalar (28.07.1953). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Resmi Gazete (8469 sayılı).

Tombaloğlu, Mustafa Lütfi Tombaloğlu (2011). Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku. Ankara: Seçkin Yayınları.

Ünlü, M. Cengiz (1995). Açıklamalı – İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Yılmaz, Kazım (2006). Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa. Ankara: Ce-Ka Yayınları.

Yargıtay 12. Hukuk Dairesi (06.12.1984), 1984/12707 sayılı kararı. Ankara: Yargıtay 12. Hukuk Dairesi.

Yargıtay 19. Hukuk Dairesi (15.04.1999). E. 1999/2057 ve K. 1999/2471 sayılı kararı. Ankara: Yargıtay 19. Hukuk Dairesi.

Yargıtay 19. Hukuk Dairesi (21.05.1996). E. 1996/2453 ve K. 1996/4976 sayılı kararı. Ankara: Yargıtay 19. Hukuk Dairesi.

Yargıtay 4. Ceza Dairesi (01.03.2004). E. 2003/3571 ve K. 2004/2212 sayılı kararı. Ankara: Yargıtay 4. Ceza Dairesi.

Yargıtay 4. Ceza Dairesi (10.04.2002). E. 2002/3535 ve K. 2002/5724 sayılı kararı. Ankara: Yargıtay 4. Ceza Dairesi.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (19.03.2002). E. 2002/4-87 ve K. 2002/26 sayılı kararı. Ankara: Yargıtay Ceza Genel Kurulu.

HİZMET SEKTÖRÜNDE KISITLAR TEORİSİ VE KATKI MUHASEBESİ: BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA*

Yrd.Doç.Dr. Halim AKBULUT**

Arş.Gör. Selim ERTAN***

Örnek Olay İncelemesi

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2015; 8 (3): 243-270

ÖZ

Çalışmada, Kısıtlar Teorisi (KT) ve Katkı Muhasebesi'nin (KM) ortaya koymuş olduğu ilkeler çerçevesinde, Zonguldak ilinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinde kısıtların tespit edilmesi ve kısıtın ortadan kaldırılmasıyla bu durumun işletmenin kârı üzerindeki etkilerinin incelenmesine yönelik olarak bir örnek olay çalışması yapılmıştır. Yapılan çalışmada, otel işletmesi Ekim 2013-Eylül 2014 döneminde incelenmiş ve Temmuz ayında işletmede piyasa kısıtının olduğu tespit edilmiştir. Piyasa kısıtına yönelik olarak, işletmenin tur acentalarıyla yapacağı yeni anlaşmaların satışlarını %10 artıracığı öngörülmüştür. Aylık katkı paylarının hesaplanması ve Katkı Muhasebesi'ne (KM) göre hazırlanmış gelir tablosuna göre, işletmenin katkı payında ve kârında bir artış olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Kısıtlar Teorisi, Katkı Muhasebesi, Hizmet Sektörü, Konaklama İşletmesi.

JEL Kodları: M410, L83, Z390.

THE THEORY OF CONSTRAINTS AND THROUGHPUT ACCOUNTING IN SERVICE SECTOR: AN APPLICATION IN HOTEL

ABSTRACT

The purpose of this study is to investigate the constraints in a hotel operating in Zonguldak and to analyze the effects on the profits of this firm by

* Makalenin gönderim tarihi: 07.02.2015; Kabul tarihi: 08.10.2015

** Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD öğretim üyesi, akbulut.halim@gmail.com

*** Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD araştırma görevlisi, selim.ertan@beun.edu.tr

removing the constraint – with reference to the Theory of Constraints and the principles of throughput accounting. This case study took place in between October 2013 and September 2014 where there has been a market constraint on July. Throughout the case, it is anticipated that new agreements of the firms with the tour agencies will increase the income from renting rooms by 10 percent. Based on the income statement prepared by calculating monthly throughputs, an increase in the firm’s throughput and profit has been identified.

Keywords: The Theory of Constraints, Throughput Accounting, Service Sector, Hotel.

JEL Classification: M410, L83, Z390.

1. GİRİŞ¹

Kısıtlar Teorisi (KT), Eliyahu M. Goldratt tarafından ortaya konan bir teoridir. Goldratt’ın 1984 yılında kaleme aldığı ve zarar eden bir fabrikanın kâr eden bir fabrikaya dönüşme sürecini roman tarzında anlattığı “Amaç” isimli kitabında Kısıtlar Teorisi anlatılmış ve teori bu kitapla beraber ortaya çıkmıştır. Kısıtlar Teorisi, işletmeleri bir sistem olarak tanımlamakta ve sistemin geliştirilmesi için sadece bazı noktalara değil tümüne odaklanılması gerektiğini savunmaktadır. Teoriye göre, işletmelerin ana amacı şimdi ve gelecekte para kazanmak ve kâr elde etmektir. Bununla birlikte işletmenin amacına ulaşmasını engelleyen ve performansını sınırlandıran en az bir kısıt olduğu, işletme yönetiminin sistemdeki kısıtı tespit ederek ortadan kaldırması gerektiği böylelikle de işletmenin kaynaklarını etkin kullanması ve kâr elde etme amacına ulaşmasının sağlanacağı savunulmaktadır. Bu doğrultuda Kısıtlar Teorisi, işletmelerde kısıtın tespiti, yönetimi ve ortadan kaldırılmasıyla birlikte, bu sürecin devamlı hale getirilmesiyle sistemde sürekli gelişimin sağlanmasını hedeflemektedir.

KT, işletmelerde sürekli gelişimi tesis etmeyi hedeflemekle birlikte, işletmelerin odak noktalarının maliyetler olmaması gerektiğini ve kullanılan geleneksel muhasebe sistemlerinden uzaklaşılarak işletmenin karar alma ve değerlendirme sürecinde bir takım yeni performans ölçülerinin kullanılması gerektiğini savunmaktadır. Bu bağlamda, KT’nin işletmeye sunduğu yeni bir yönetim muhasebesi ve performans ölçüleri bütünü olan Katkı Muhasebesi (KM) ortaya çıkmıştır. KM, KT’nin ihtiyaç duymuş olduğu katkı payı, stok ve faaliyet giderleri gibi performans ölçülerini ortaya koyan ve işletmelerin aldıkları kararların ve işletmedeki kısıtların etkilerinin değerlendirilmesini sağlar.

¹ Bu çalışma, Selim ERTAN’ın Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD’nde tamamlanmış ve yayınlanmamış “Hizmet Sektöründe Kısıtlar Teorisi ve Katkı Muhasebesi: Bir Otel İşletmesinde Uygulama” adlı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

dirilmesinde bu performans ölçülerinin kullanılmasını savunan bir muhasebe yaklaşımıdır. Bununla birlikte KM, KT temelinde geliştiğinden dolayı, işletmelerin odaklanması gereken noktanın maliyetlerin düşürülmesi değil, katkı payının dolayısıyla kârlılığın artırılması olduğunu savunmaktadır.

Yapılan bu çalışmada amaç, Zonguldak ilinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinde KT ve KM ilkeleri dikkate alınarak kısıtların tespit edilmesi ve ortadan kaldırılmasına yönelik bir örnek olay çalışması yapılarak, bu durumun kârlılık üzerindeki etkilerini incelemektir. Bununla birlikte KT ve KM'nin, üretim işletmeleri haricinde bir hizmet işletmesine uygulanarak literatürün gelişmesine önemli bir katkıda bulunulacağına inanılmaktadır. Bu bağlamda çalışmada öncelikle literatür incelemesiyle birlikte, KT ve KM'nin kavramsal çerçevesi çizilmiş, daha sonra da yapılan uygulamaya ilişkin bilgiler verilmiş ve çalışma sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

KT ve KM ile ilgili literatür incelendiğinde, yapılan çalışmaların çoğunun imalat sektöründe ve üretim işletmelerinde yapıldığı görülmektedir. Hizmet sektöründe yapılan çalışmalar, üretim sektöründe yapılan çalışmalara kıyasla literatürde daha az sayıda yer almaktadır. Bu bağlamda hizmet sektöründe yapılan çalışmalara bakıldığında, uygulama alanları olarak sağlık ve finans sektörlerinin ağırlık kazandığı görülmektedir. Bununla birlikte literatürdeki çalışmalar sadece sağlık ve finans sektörüyle sınırlı kalmamış, kamu kuruluşları, kâr amacı gütmeyen işletmeler, küçük hizmet işletmeleri, havacılık sektörü işletmeleri gibi farklı türlerdeki hizmet işletmelerinde uygulanmıştır. KT ve KM'nin hizmet sektöründeki uygulamalarına bakıldığında ise, birçok uygulamada vaka çalışması yönteminin kullanıldığı görülmektedir. Çalışmalarda, genellikle KT'nin beş odaklanma adımları ile düşünme süreci araçları kullanılarak uygulamanın yürütüldüğü işletmelerde, kısıtların tespit edilerek sürekli gelişimin tesis edilmesi ve kârlılığın artırılması amaçlanmıştır. Bu konuda yapılan çalışmalar incelendiğinde ise, hizmet sektöründe yapılan çalışmaların çoğunlukla yurtdışında yapıldığı, Türkiye'de ise KT ve KM alanında yapılan çalışmaların üretim işletmeleri üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Aşağıdaki tablo ile literatür incelemesine ilişkin ayrıntılı bilgiler gösterilmiştir.

Tablo 1. Literatür İncelemesi

Yazar/Yıl	Sektör/İşletme	Yöntem	Kısıt	Sonuç
Motwani (1996a,1996b)	Sağlık sektörü, Kâr amacı gütmeyen kuruluş (Kızıl Haç)	Kavramsal olarak Örnek işletme incelenmesi.	Yardımların dağıtımında planlama eksikleri.	KT ile başarılı sonuçlar elde edileceği vurgusu, sağlık işletmelerinde katkı muhasebesi performans ölçüleri tanımlanması.
Bramorski ve diğerleri (1997)	Bankacılık sektörü, banka.	Vaka çalışması.	Mortgage departmanının performans eksikliği ve başvurulardaki sürenin fazla olması.	Başvuru sürecinin geliştirilmesiyle Mortgage başvuru süresinde azalma.
Olson (1998)	Güvenlik hizmetleri işletmesi.	Vaka çalışması.	Montaj teknisyenleri.	Aylık montaj sayısının 26'dan 34'e çıkması, aylık brüt kârın 700\$'a, net kârın 525\$'a çıkarılması.
Siha (1999)	Farklı türdeki hizmet işletmeleri.	Kavramsal inceleme.	Hizmet işletmelerinde performans ölçülerinin belirlenmesi.	Farklı hizmet işletmeleri için performans ölçülerinin tanımlanması ve kısıtlara müdahalelerin belirlenmesi.
Womack ve Flowers (1999)	Sağlık sektörü.	Vaka çalışması.	Randevu bekleme süresi ve medikal teknisyenler.	Randevu süresinde düşüş ve ek 1.6 Milyon \$ gelir.
Phipps (1999)	Sağlık sektörü.	Vaka çalışması.	Cerrahi kliniği, operasyonların iptali	Etkin yatak ve ameliyat yöntemi ile katkı payında yüzde 16 artış.
Kershaw(2000)	Sağlık sektörü.	Vaka çalışması.	Hasta bekleme süresi ve memnuniyeti.	Tedavi sürecinin yeniden tasarlanması ile sürenin azaltılması. Günlük hasta sayısının 24'den 30'a çıkması.
Reid ve Cormier (2003)	Yeme-içme sektörü, restoran.	Vaka çalışması.	Siparişlerdeki yanlışlık, iş yükü fazlalığı vb.	Kısıtlara yönelik çözüm önerilerinin sunulması ve performans artışın öngörülmesi.
Politove diğerleri (2006)	Hava Taşımacılık sektörü, havayolu işletmesi.	Vaka çalışması.	Uçaklardaki fazla stok miktarı.	Stok miktarının yüzde 60 azaltılması ve hizmet performansının geliştirilmesi.
Reid (2007)	Bankacılık sektörü.	Vaka çalışması.	Kredi başvurusu süresinin fazla olması ve iş yükünün fazlalığı.	En yüksek getiriyi sağlayan başvuruya öncelik verilerek sürenin azaltılması ve personel iş yükünün azaltılması.

Gupta ve Kline (2008)	Kamusal Sağlık Sektörü.	Vaka çalışması.	Bekleme süresi, psikiyatrist ve terapistlerin etkinliği.	Randevu iptalinde ya da gelmeme oranında yüzde 20'lik bir iyileşme ve ofislerin yeniden konumlandırılması.
Castano ve diğerleri (2013)	Bankacılık sektörü	Vaka ve anket çalışması	Portekiz bankalarında teorinin uygulanabilirliği ve performans ölçülerinin belirlenmesi.	Portekiz bankalarının sürekli gelişim süreci için uyumsuz olduğunun belirli varsayımlar altında belirlenmesi.

KT ve KM alanında Türkiye’de yapılmış çalışmalara bakıldığında, daha önce de değinildiği üzere çok büyük bir kısmının imalat işletmeleri uygulamaları ve teorik kapsamda yapılmış tez ve makale çalışmaları olduğu görülmüştür. KT’nin imalat sektöründe uygulandığı çalışmalarda örnek olay çalışması yöntemi kullanılmış olup, büyük bir çoğunluğunda KT’nin beş odaklanma adımı ile işletmenin performansının geliştirilmesi ve sürekli gelişimin tesis edilmesi amaçlanmıştır (Şahbaz, 2005; Ünal ve diğerleri, 2007; Aslan, 2008; Yüksel, 2011). Teorik olarak ele alınan çalışmalarda ise KT’nin kavramsal çerçevesi tanıtılmış, ortaya koyduğu varsayımlar ve sonuçlar tartışılmıştır (Özer, 2001; Özer, 2002; Büyükyılmaz ve Gürkan, 2009; Top ve Oktay, 2010). Katkı muhasebesini konu alan çalışmalara bakıldığında ise genellikle üretim işletmelerinde uygulandığı, bununla birlikte hem maliyetler açısından hem de sistemin performansının geliştirilmesi açısından değerlendirmelerde bulunduğu görülmüştür (Özdemir, 2007; Erdemir, 2007; Ferdiş, 2010). KM ile ilgili yapılan diğer çalışmalara bakıldığında ise teorik kapsamda olmakla birlikte Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Tam Zamanında Üretim Sistemi, Stratejik Maliyetleme, geleneksel maliyet muhasebesi gibi diğer muhasebe yöntemleriyle karşılaştırmaların yer aldığı görülmüştür (Köse, 2005; Atmaca ve Terzi, 2007; Erol, 2008; Kırılı ve Kaya, 2010; Demircioğlu ve diğerleri, 2010). Türkiye’de hizmet sektöründe yapılmış çalışmalara bakıldığında sayılarının oldukça az olduğu görülmektedir. Bu çalışmalardan ilki Üstün (2010) tarafından yapılan tez çalışmasıdır. Bu çalışmada ODTÜ İşletme bölümünün seçmeli ders ön kayıt sistemi ele alınmış, bünyesinde barındırdığı kısıtlar tespit edilerek çok sayıda çözüm önerisi getirilmiştir. Bu çalışma özellikle kâr amacı gütmeyen bir işletmede uygulanmasıyla önem kazanmaktadır. Bir diğer çalışma ise Dalcı ve Koşan (2012) tarafından yapılmıştır. Çalışmada bir konaklama işletmesinde KT’nin mantıksal düşünme süreci araçlarını kullanarak kısıtların tespit edilmesi ve bunların ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Çalışmada, oteldeki ön ofis ile restoran bölümü arasında koordinasyon sorunu olduğu tespit edilmiş ve bu soruna (kısıta) yönelik bir takım çözümler geliştirilmiştir. Bununla birlikte, KM’nin ortaya koymuş olduğu performans ölçülerinin nasıl hesapla-

nacağını da ortaya koyan çalışmada, literatürdeki konaklama işletmelerine yönelik çalışmaların az sayıda olmasına dikkat çekilmiştir.

3. KISITLAR TEORİSİ

KT, Dr. Eliyahu M. Goldratt'ın 1984 yılında yayınladığı "The Goal-Amaç" adlı kitabında ortaya koyulan bir teoridir. Goldratt'a göre KT, işletmeyi bir sistem veya mekanizma olarak tanımlar ve kavramsal olarak her işletmenin bir kısıtının olduğunu belirtir. Bu bağlamda işletme yönetiminin sistemin performansını en çok etkileyen kısıt(lar)ı tespit edip, kaynakların en etkin bir şekilde kullanılması ve işletmenin en temel amacı olan kâr elde etme amacına ulaşması için bu kısıtların ortadan kaldırılması gerektiği temeline dayanır (Goldratt ve Cox, 2004). Bununla birlikte KT, sistemi bir bütün olarak ele alır ve sistemin ayrı ayrı her bir bölümünün etkinliğini artırmak yerine sistemde genel bir etkinlik ve verimlilik seviyesi artışına önem verir (Taylor III ve Churchwell, 2004:418).

KT, kısıt kavramını sistemin performansını daha üst düzeylere taşıyabilecek bir kaldıraç olarak görürken, her sistemin, amacına ulaşmada ve performansına yönelik olarak en az bir tane kısıtının olduğunu ifade eder. Bu ifadenin aksi düşünüldüğünde, sistemde hiçbir kısıtın olmadığı durumda sistemin performansını engelleyen hiçbir faktör bulunmayacak ve böylelikle sistemin asıl amacı olan kâr elde etmek, sonsuz bir boyut kazanacaktır. Ayrıca KT, kelime itibarıyla olumsuz bir anlam yüklenen "kısıt" kavramına, genel kanının aksine olumsuz bir kavram gibi değil, sistemin performansını geliştirecek bir fırsat olarak bakmakta, sonuçta KT'de "kısıt" kavramına olumlu bir anlam yüklenmektedir (Rahman, 1998:337). Literatürde çok farklı sınıflandırmalar olmasına rağmen genel anlamda kısıt türleri aşağıdaki gibidir (Atwater ve Gagne, 1997:7; Stein, 1997:12; Bragg, 2007:5-7):

- Piyasa Kısıtı: Piyasa kısıtı, işletmenin piyasa talebinin, işletmenin ürün üretme kapasitesi ya da hizmet kapasitesinden daha düşük olduğu durumda ortaya çıkan bir kısıttır. Diğer bir ifadeyle, piyasadan gelen talebin yetersizliğidir (Ronen ve diğerleri, 2006:56-57).
- Politika Kısıtı: İşletme yönetiminin uyguladığı yanlış politikalar ve uygulamalar sonucu ortaya çıkan bir kısıt türüdür (Rahman, 2002:810-811).
- Kaynak (Kapasite) Kısıtı: Piyasada oluşan talebin karşılanmasında bir eksikliğe neden olan ve işletmenin herhangi bir kaynağında olabilen bir kısıt türüdür (Erol, 2008:103).
- Paradigma (Davranışsal) Kısıtlar: Davranışsal kısıt, sistemin amacına ulaşmada düşük performans göstermesine neden olan tüm davranışlar ve iş alışkanlıkları olarak da tanımlanmaktadır (IMA, 1999:7).

- Malzeme Kısıtı: Hammadde ve malzemenin kaynağında yaşanan problemler ve sınırlamalar malzeme kısıtı olarak adlandırılmaktadır (Atwater ve Gagne, 1997:6-7).

4. KATKI MUHASEBESİ

İşletmenin para kazanma amacını temel alan ve bu amaca yönelik gelişim süreçlerini geniş bir perspektifte ortaya koyan KT, KM'nin ana kaynağını oluşturur ve dolayısıyla KT'nin ortaya koymuş olduğu savlar iyi anlaşılmalıdır (Corbett, 1999:34).

Goldratt, KT'nin temel noktalarını ortaya koyarken maliyet muhasebesini "verimliliğin bir numaralı düşmanı" olarak tanımlamıştır. Bu tanımlamanın altında yatan sebep ise, işletme içinde lokal noktalardaki etkinliği ve kaynak kullanımını teşvik eden hareket tarzı ve standart muhasebe yaklaşımlarının amaca hizmet etmeyen eksik yönlerinin var olmasıdır. Bu olumsuz durumların neticesinde Goldratt temel muhasebe yaklaşımlarını tekrar gözden geçirerek yöneticilerin ve işletmelerin odaklanması gerektiği noktaları ve performans ölçülerini içeren ve standart maliyetleme ile diğer muhasebe ölçülerinin eksikliklerini gidermeye çalışan KM yaklaşımını ortaya koymuştur (Dugdale ve Jones, 1996:24; Graves ve Gurd, 1998:37). Bu noktadan hareketle KM, KT'nin finans ve muhasebe alanındaki uygulamalarını içeren bir dizi yaklaşımdan oluşmaktadır (Ricketts, 2008:53). KM, yöneticilerin işletmenin kârlılığını artıracak kararlar almak ve bu kararların sonuçlarını analiz etmek için tasarlanmış bir yönetim muhasebesi sistemidir. Ayrıca KM, alınan kararlar ve uygulamalar neticesinde işletmenin finansal verilerindeki şeffaflığı ve görünürlüğü sağlayan bir sistemler bütünüdür (Pretorious, 2004:861). Bununla birlikte genel olarak, organizasyon bünyesindeki süreçlere ve ekonomik akışa, kârlılığı artırmak amacıyla odaklanan bir kavramdır (Maynard, 2011:36). Bu amaca yönelik olarak KM, kendi faaliyet ve finansal ölçülerini ortaya koymaktadır.

4.1. Katkı Muhasebesinde Performans Ölçüleri

KT ve KM'nin işletme yönetimine sunduğu önemli katkılardan birisi de sistemin amacına yönelik bir değerlendirme sunan performans ölçüleridir. Goldratt, genel olarak işletmelerin kullandığı geleneksel performans ölçülerinin doğası gereği artık ihtiyacı karşılamadığı/yetersiz kaldığı ve bundan dolayı işletmenin verilerini ve süreç içerisinde aldığı kararları daha iyi ve güvenilir olarak değerlendiren bir takım yeni performans ölçülerini öne sürmüştür. Özellikle geleneksel performans ölçülerinde kullanılan verimlilik gibi araçlar, işletmenin ana amacına hizmet etme konusunda yetersiz kalmıştır. Çünkü, geleneksel yaklaşımda verimlilik en önemli performans

göstergesi olarak algılanmakta ve dolayısıyla işletme bünyesindeki her departman kendi verimliliğini arttırmaya çalışmaktadır. Ancak verimliliğe yönelik bu çaba gösterilirken işletmenin ana amacı göz ardı edilmektedir. Bundan dolayı KT ve KM, işletmenin tümünde ayrı ayrı bölümlerin lokal olarak performansları yerine sistemin tümünü ve ana amacını dikkate alan performans ölçüleri geliştirmiştir (Chowdhary, 2009:35).KT temelli olan KM'nin performans ölçüleri sistem odaklı olarak tasarlanmıştır. Dolayısıyla KM'nin performans ölçüleri, sistemin amacı ile sistem bünyesinde gerçekleşen eylemlerin ve sonuçlarının temel amaca uygun olup olmadığını analiz eden finansal ve faaliyet ölçülerinden oluşmaktadır (Özer, 2002:125).

4.1.1. Faaliyet Ölçüleri

Geleneksel muhasebe yaklaşımlarının ortaya koyduğu performans ölçüleri, sistem içerisinde yerel noktalardaki performansı ölçmeye ve genellikle kaynak (girdi) kullanımına odaklandıkları için, Goldratt, bu performans ölçümünün yerine sistemin ana amacına hizmet eden global performans ölçülerini öne sürmüş ve işletmelerin performans anlamında sistemin tümüne odaklanmalarını savunmuştur. Bununla birlikte KM'nin ortaya koymuş olduğu performans ölçme sistemi, sistemin amacına ulaşma yolunda aldığı kararların etkinliğini de değerlendirme rolünü de üstlenmektedir (Westra ve diğerleri, 1996:46; Gupta, 2003:649; Mehra ve diğerleri, 2005:330). Geleneksel performans ölçülerine karşın Goldratt, işletmede yöneticilerin önemli kararlar alabilmesi için cevaplamaları gereken üç temel sorunun var olduğunu belirtmiştir. Bu sorular şunlardır (Goldratt, 1990:19; Jones ve Dugdale, 1998:77; Balderstone ve Keef, 1999:26; Corbett, 2000:38):

- İşletme tarafından ne kadar para yaratılmıştır?
- İşletmede ne kadar para tutulmaktadır?
- İşletme, faaliyetlerini sürdürebilmek için ne kadar para harcamak zorundadır?

4.1.1.1. Katkı Payı

Katkı payı, sistemin satışlar aracılığıyla üretmiş olduğu para olarak tanımlanmaktadır. KM ve KT, katkı payını tanımlarken sistemin parayı, geleneksel yaklaşımların öngördüğü gibi üretimden değil satışlardan elde ettiğini vurgulamıştır (Ruhl, 1997:60).Goldratt, katkı payı kavramını ortaya koyarken geleneksel sistemlerde bir işletmenin performans ölçüsü olarak kârın kullanıldığını ancak bu görüşün sistemin tüm performansını yansıtmadığını savunmuştur. Bununla birlikte işletme için kâr, finansal raporlarda belirtilen standart muhasebe bilgisidir ve yeterince işletmenin gerçek performansını göstermediği belirtilmiştir. Bu nedenle katkı payı kavramı, işletmelerde kârın yerini alacak ve sistemin tüm performansını yansıtacak

bir kavramdır (Dugdale ve Jones, 1997:52).KM’de katkı payı ölçüsü aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır.

$$\text{Katkı Payı (KP)} = \text{Satışlar(ST)} - \text{Toplam Değişken Maliyet (TDM)}$$

Katkı payındaki toplam değişken maliyet ifadesi, her bir mamul satışına bağlı olarak tamamıyla değişken bir özellik sergileyen maliyet unsurlarını ifade etmektedir. Bu noktada, katkı payı hesaplanırken sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri değil, satışa bağlı olarak değişen maliyetler de dikkate alınmaktadır (Özdemir, 2007:11).

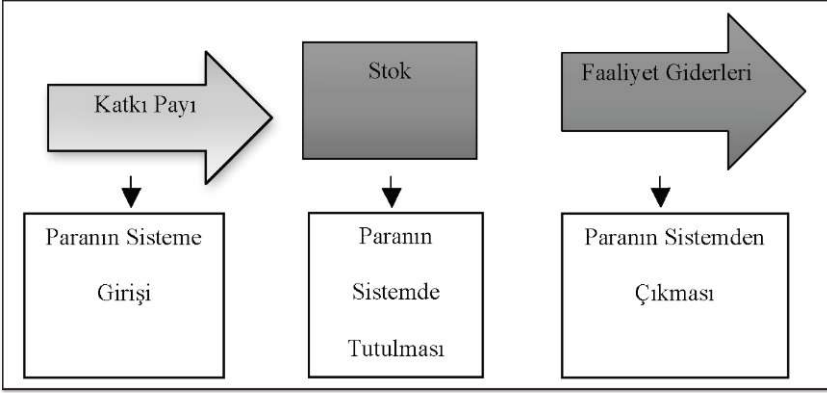
4.1.1.2. Stok

Stok kavramı KT ve KM’ye göre, bir işletmenin satmak amacıyla aldığı tüm unsurlara yatırdığı para olarak tanımlanmaktadır (Corbett, 1999:34; Ricchetti, 2008:56; Fu, 2000:68). İşletmenin performans ölçülerinin ne olması gerektiği ve yöneticilerin karar alma noktasında cevaplandırması gereken sorulardan biri olan “işletmede ne kadar para tutulmaktadır?” sorusunun cevabı stok kavramıdır. Daha açık bir ifadeyle, stok işletmenin bünyesinde tutulan parayı ifade etmektedir. Bu kavram işletmenin sahip olduğu binalar, tesisler, araziler, bilgisayar ve teçhizatları, ofis eşyaları, makineler, işletmede kullanılan tüm motorlu taşıtlar gibi varlıklarla birlikte direkt ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve tamamlanmış nihai ürünleri de kapsayan bir kavramdır. Stok kavramının bu tanımı alışılmış muhasebe ölçülerinde kullanılan stok kavramından oldukça farklıdır. Çünkü geleneksel muhasebe yaklaşımlarının stok kavramına atfettiği anlam sadece işletmede mevcut durumda bulunan hammadde, yarı mamul ve nihai ürün miktarıyla kısıtlanmıştır. Dolayısıyla geleneksel muhasebe ölçülerinde toplam değişken maliyet hesaplamasında temel alınan stok kavramı, üretimde kullanılan direkt ilk madde malzeme ve yarı mamul ile sonuçta üretilen nihai ürün kapsamında ele alınmaktadır. Stok kavramına daha geniş bir anlam atfetmenin ana amacı ise, maliyet dağılımı sürecinde ortaya çıkan görünür kârın etkisini ortadan kaldırmaktır (Bayazıtlı ve diğerleri, 2005:9; Corbett, 2006:53; Maynard, 2011:37).

4.1.1.3. Faaliyet Giderleri

Faaliyet giderleri kavramı KM yaklaşımında, “işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için ne kadar para harcamak zorundadır?” sorusunun yanıtı olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle faaliyet giderleri, işletmenin stoklarını katkı payına dönüştürmek için harcadığı para olarak tanımlanmaktadır (Corbett, 2006:52). Bununla birlikte faaliyet giderleri, daha basit bir anlamda, işletmenin hammadde ve malzeme harcamaları dışında kalan tüm giderler olarak ifade edilebilmektedir (Lockamy ve Spencer, 1998:2050).

Faaliyet giderleri kavramı kapsamında işçilik giderleri, kiralar, amortismanlar, yönetim giderleri, faiz ödemeleri, sigorta giderleri, gibi giderler ve maliyet unsurları yer almaktadır. Dolayısıyla faaliyet giderleri, sistemin işletilmesi için harcanan paranın tümüdür. KM yaklaşımına göre giderler, direkt ve direkt olmayan ya da sabit ve değişken giderler gibi kategori ayırımına tabii tutulmamaktadır. KM, faaliyet giderleri olarak, toplam değişken giderler haricinde kalan tüm gider ve maliyet unsurlarını kabul eder. Dolayısıyla faaliyet giderlerinde meydana gelen artış ya da azalışlar temel olarak olay bazında incelenmeli ve işletmenin finansal sonuçları üzerindeki etkisi dikkate alınmalıdır (Corbett, 2006:53; Scheinkopf, 1999:15). KM yaklaşımında yer alan faaliyete dayalı performans ölçüleri olan katkı payı, stok ve faaliyet giderlerinin sistem içinde nasıl bir yol izledikleri Şekil 1’de görülmektedir (Dettmer, 1997:16).



Şekil 1. Performans Ölçülerinin İşleyişi

4.1.2. Finansal Ölçüler

KM'nin ve KT'nin faaliyet ölçüleri işletmeyi bir bütün sistem olarak kabul etmekte ve sistemin asıl amacı olan para kazanma amacına yönelmektedir. Ancak bunu yaparken alışlagelmiş muhasebe ölçülerinden farklı bir yol izlemektedir. Bu bağlamda faaliyet ölçüleri, doğası gereği finansal ölçülerle de doğrudan ilişkilidir. KM'nin kullandığı faaliyet ölçüleri, işletme yöneticilerinin karar almada ve günlük işlemlerinde kullandıkları net kâr ve yatırımın getirisi gibi finansal ölçüler arasında bir bağlantı kurma konusunda yeterli olmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, net kâr ve yatırımın getirisi finansal ölçüleri, KM'nin faaliyet ölçüleri kullanılarak ifade edilebilmekte, böylece KM yaklaşımında faaliyet ölçüleri ile finansal ölçüler arasında bir köprü kurulabilmektedir (Corbett, 2000:39).

Net kâr, anlam olarak geleneksel muhasebe yaklaşımlarıyla aynı anlamda kullanılsa da algoritması tamamen farklıdır. Net kâr, KM'de aşağıdaki formül ile ifade edilmektedir (Dugdale ve Jones, 1997:52-53; Corbett,

2000:39; Alves ve Santos, 2005:3):

- Net Kâr (NK) = Katkı Payı (KP) – Faaliyet Giderleri (FG)

KM'nin dikkate aldığı bir diğer finansal performans ölçüsü ise yatırımın getirisidir. Yatırımın getirisi, bir işletmenin ürünlerine/hizmetlerine yönelik olarak yapmış olduğu yatırımların finansal olarak geri dönüşlerinin bir toplamı veya işletmenin para kazanma amacını değerlendiren bir oransal ölçüt olarak tanımlanmaktadır (Erdemir, 2007:75). Net kâr ölçüsünde olduğu gibi, KM yatırımın getirisi oranını da faaliyet ölçülerini kullanarak aşağıdaki formül ile ifade etmiştir (Dugdale ve Jones, 1997:53; Corbett, 1999:35; Corbett, 2000:39):

- Yatırımın Getirisi (YG) = (Katkı Payı – Faaliyet Giderleri) / Stok
- Yatırımın Getirisi (YG) = Net Kâr / Stok

4.1.3. Katkı Muhasebesinde Gelir Tablosu

KM'nin savunmuş olduğu ilkeler kapsamında oluşturulacak bir gelir tablosunun aşağıdaki koşullar çerçevesinde şekillenmesi gerekmektedir (Özer, 2002:131):

- KM'ye göre, toplam maliyetler içerisinde değişken olan kısmın toplamı ile satış gelirinin farkı toplam katkı payı olarak ifade edilmelidir.
- Katkı payının hesaplamasında yer alan toplam değişken giderler haricindeki; direkt işçilik, genel yönetim giderleri, genel üretim giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, araştırma-geliştirme giderleri gibi gider kalemleri işletme için faaliyet giderlerini oluşturmaktadır.
- İşletmenin gelir tablosunda belirtilmesi gereken kâra (ya da zarara), toplam katkı payından gelir tablosu döneminde gerçekleşen faaliyet giderlerinin çıkarılmasıyla ulaşılır.

Bu koşullar çerçevesinde işletme için KM yaklaşımına göre hazırlanacak temel bir gelir tablosu aşağıda gösterilmiştir (Dugdale ve Jones, 1997:53; Gupta, 2001:1165; Sheu ve diğerleri, 2003:435; Bayazıtlı ve diğerleri, 2005:11).

Tablo 2. Katkı Muhasebesine Göre Düzenlenmiş Temel Gelir Tablosu

Satış Geliri (ST)	xxx
Toplam Değişken Maliyet (TDM)	(xx)
Katkı Payı (KP)	xxx
Faaliyet Giderleri (FG)	(xx)
Net Kâr (NK)	XXX

Yukarıda gösterilen KM temelli temel gelir tablosu, değişken maliyet sis-

teminin ortaya koymuş olduğu katkı payı formatlı gelir tablosuna oldukça benzemektedir. Bu noktada fark yaratan unsurlardan biri, değişken maliyet sisteminin öngörmüş olduğu gelir tablosunda, genel üretim giderlerinin (GÜG) değişken ve sabit kısımlarının farklı yerlerde raporlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, genel üretim giderinin değişken kısmı katkı payının hesaplanmasında satışlardan çıkarılırken, sabit kısmı katkı payından düşülerek kâra ulaşılmaktadır. Ancak KM temelli gelir tablosunda, genel üretim giderleri değişken veya sabit ayırımına tabi tutulmadan faaliyet giderleri adı altında raporlanmaktadır. Bu bağlamda, iki sistemin ortaya koyduğu katkı payları farklı olacaktır. Fark yaratan diğer bir unsur ise, işçilik giderlerinin KM temelli gelir tablosunda faaliyet giderleri kapsamında raporlanmasıdır. Halbuki değişken maliyet sistemi, direkt işçilik giderlerini katkı payını hesaplamak için satışlardan çıkarılması gereken bir gider unsuru olarak görmektedir (Dugdale ve Jones, 1997:53; Sheu ve diğerleri, 2003:435; Bayazıtlı ve diğerleri, 2005:11; Demirel Utku ve Ersoy, 2008:1637).

5. BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA

5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, KT'nin sürekli gelişim sürecindeki kısıtları belirleme ve ortadan kaldırma adımlarının hizmet sektöründe faaliyet gösteren bir otel işletmesinde uygulanarak elde edilen bulguların işletmenin katkı payındaki ve kârındaki etkilerini incelemektir. Bu araştırmada, KT'nin ortaya koymuş olduğu "her sistemde en az bir kısıt vardır" ve "bir sistemin en zayıf halkası o sistemin tüm performansını belirler" varsayımları altında bir örnek olay uygulaması yaparak, KM'ye göre işletmenin performansının değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Bununla birlikte bu çalışmada, işletmenin KM'ye göre hazırlanan gelir tablosunun sunulması ve işletmede kısıtın tespit edilip çözümlenmesinden önceki ve sonraki katkı payındaki değişimlerin ortaya konulması amaçlanmıştır. Daha önce literatür incelemesi kısmında değinildiği üzere, özellikle Türkiye'de KT ve KM alanında yapılan çalışmalarda hizmet sektöründe yapılan uygulamaların az sayıda olması dikkat çekicidir. Dolayısıyla yapılan bu çalışma ile birlikte literatürde az sayıda olan hizmet sektörü çalışmalarına özellikle konaklama işletmesinde gerçekleştirilmesiyle literatüre katkıda bulunulacağı düşünülmektedir.

5.2. Araştırma Yöntemi

Bu çalışmada, yapılan araştırmanın niteliğinden dolayı yöntem olarak vaka çalışması tercih edilmiştir. Öncelikle tanımlayıcı vaka çalışması ile işletmenin mevcut durumu analiz edilmiş, daha sonra yapılan keşifsel vaka çalışmasında ise, işletmenin mevcut durumu temel alınarak KT varsayımlarına

göre işletmenin performansını etkileyen kısıt tespit edilerek bu kısıta yönelik çözüm önerileri getirilmiştir. Veri toplama tekniği olarak işletmenin yöneticileri ve personeli ile yüz yüze mülakat tekniği tercih edilmiştir. Bununla birlikte muhasebe bilgileri de işletmenin muhasebesinden sorumlu serbest muhasebeci mali müşavir ile görüşülerek temin edilmiştir. Muhasebe bilgileri gelir tablosu, aylık mizanlar, bilanço ve kullanılan muhasebe programı çıktılarından elde edilmiştir. Çalışmada dikkate alınan zaman aralığı ise Ekim 2013-Eylül 2014 dönemidir.

5.3. İşletme Hakkında Genel Bilgi

Araştırmanın uygulandığı işletme 1959 yılında kurulmuş ve Zonguldak ilinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesidir. Çalışmada çeşitli nedenlerden dolayı işletme isminin gizli tutulması tercih edilmiştir. İşletme, bir aile işletmesidir. Zonguldak ilinde faaliyet gösteren en eski otellerden biri olan işletme, turizm derecelendirmesi olarak 4 yıldızla sahiptir. İşletme Zonguldak ilinin doğa ve deniz manzarasından olabildiğince faydalandığı bir lokasyona sahiptir. İşletmede 110 standart oda, 8 suit oda, 1 rezidans (konut) oda ve 1 adet de bedensel engelli odası bulunmaktadır. İşletmenin ana faaliyeti konaklama hizmetidir ancak bunun yanında yeme-içme faaliyeti ile birlikte diğer faaliyetler olarak adlandırılabilir bir dizi hizmet sunmaktadır.

5.4. Araştırmanın Uygulanması

Araştırmanın uygulama aşamasına öncelikle işletmenin mevcut durumunun analiz edilmesi ve gerekli bilgilerin toplanılmasıyla başlanılmıştır. Daha öncede değinildiği üzere, araştırma kapsamında yapılan örnek olay çalışması işletmenin yöneticileri ve diğer sorumlu kişilerle yapılan yüz yüze görüşmeler ve işletme tarafından sağlanan dökümanlar neticesinde elde edilen veriler dikkate alınarak yürütülmüştür. Ekim 2013-Eylül 2014 dönemi çalışma kapsamında incelenmiştir. Çalışma belirli varsayımlar çerçevesinde uygulanmış olup bu varsayımlar şunlardır:

- İşletme, çalışma süreci boyunca doğru bilgileri sunmuştur.
- Çalışma, işletmenin verdiği bilgiler ve yapılan gözlemlerle sınırlıdır.
- Çalışma sadece yukarıda belirtilen zaman aralığında uygulanmıştır.
- Çalışmada işletmenin sadece konaklama hizmeti dikkate alınmıştır.

Otel işletmesinin gelir getiren ana faaliyeti konaklama faaliyetidir. İkinci gelir getiren ana faaliyeti ise yeme-içme (restoran) faaliyetidir. Araştırma döneminde işletmenin konaklama ve yeme-içme faaliyetlerinden elde ettiği satışgelir dağılımı aşağıdaki tablo ve grafikte gösterilmiştir.

Tablo 3. Otel İşletmesinin Satış Gelir Dağılımı (Ekim 2013-Eylül 2014)

Otel İşletmesinin Ekim 2013-Eylül 2014 Dönemi Satış Geliri Dağılımı (TL)		
	Oda Geliri	Yeme-İçme Faaliyet Geliri
Ekim (2013)	120.895	21.300
Kasım (2013)	116.350	7.850
Aralık (2013)	126.550	19.100
Ocak (2014)	116.800	8.320
Şubat (2014)	134.400	18.500
Mart (2014)	128.350	13.500
Nisan (2014)	138.400	20.450
Mayıs (2014)	203.620	28.800
Haziran (2014)	121.450	11.050
Temmuz (2014)	108.000	17.000
Ağustos (2014)	123.000	6.850
Eylül (2014)	141.100	17.150

Grafik 1. Faaliyetlere Göre Gelir Dağılımı

Yukarıdaki grafik ve tablodan da anlaşılacağı üzere, işletmenin ana faaliyet konusu oda satışlarıdır. Ancak bununla birlikte işletmenin gelir getiren ikinci ana faaliyet alanı ise restoran bölümüdür. İşletmenin 12 aylık toplam satış hasılatı 1.768.715 TL olurken, bu hasılatın %89'luk kısmı oda satışından elde edilmektedir. Bu bağlamda geriye kalan %11'lik kısım ise yeme-içme faaliyetlerinden elde edilen gelirdir. İşletme en yüksek satış gelirini Mayıs ayında, en düşük satış gelirini ise Temmuz ayında elde ettiği görülmektedir.

İşletmenin performansını ve daha fazla para kazanmasını engelleyen kısıtı tespit etmeden önce, işletmenin mevcut durumundaki katkı paylarını hesaplamak ve aylık bazda bu katkı paylarını görmek, kısıtın tespiti ve elimine edilmesinden sonraki durum ile karşılaştırılması açısından gerekli görülmektedir. Bu bağlamda, hizmet işletmelerinde katkı paylarının hesaplanması, imalat işletmelerindeki hesaplamalardan daha farklı olmaktadır (Motwani ve diğerleri, 1996b; Siha, 1999:263). Daha kapsamlı bir şekilde katkı payı tanımlandığında ise, hizmet işletmesinin sunduğu hizmetler neticesinde elde ettiği satış gelirinden, bu gelirin elde edildiği hizmet faaliyetiyle ilgili toplam değişken maliyetlerin çıkarılmasıyla bulunan performans ölçüsüdür (Ricketts,2008:169). Otel işletmelerinde katkı payının hesaplanmasını ise Dalcı ve Koşan (2012:543) şöyle ifade etmiştir: " Otel işletmesi bir sistem olarak düşünüldüğünde katkı payı; otelin müşterilerine odalarını kiralamalarından elde edilen satış gelirinden gerçek değişken maliyetlerin çıkarılması ile bulunur".

Bu noktada, işletmenin mevcut durumuna ilişkin katkı paylarının hesaplanmasından önce, toplam değişken maliyet unsurlarının belirlenmesi gerekmektedir. İşletmenin oda gelirleriyle ilgili toplam değişken maliyetleri belirlenirken, işletmenin yöneticileri ve muhasebecisi ile yapılan yüz yüze görüşmeler ile birlikte muhasebeci tarafından sunulan aylık gelir tabloları ve mizanlardan yararlanılmıştır. Tüm bu veriler ışığında işletmenin oda gelirlerine ilişkin toplam değişken maliyet kalemleri aşağıdaki gibidir:

- Temizlik ve Bakım Giderleri
- Elektrik Giderleri
- Kömür ve LPG Yakıt Giderleri
- Su ve Katı Atık Giderleri

İşletmede oda faaliyetlerine ilişkin belirlenen bu değişken maliyetlerin, işletmede bir maliyet belirleme ve yönetim sisteminin var olmamasından ötürü hangi oranda oda faaliyetleri tarafından kullanıldığını belirlemek için, satış gelirlerindeki oranlar kullanılarak bir dağıtım yapılmıştır. Ayrıca, belirlenen değişken maliyetler aylık bazda incelendiğinde, elektrik giderleri haricindeki diğer maliyet kalemlerinin her ay da gerçekleşmediği görülmüştür. Temizlik ve bakım giderleri gibi giderlerin, ortaya çıktığı ayda giderleştirildiği ancak bu giderlerin diğer aylara da isabet ettiği tespit edilmiştir. Bununla birlikte temizlik ve bakım giderleri bünyesinde işçilik giderleri bulunmamaktadır. Temizlik ve bakımdan sorumlu işçilerin giderleri faaliyet giderleri kapsamında değerlendirilmiştir. Yukarıda değinilen bu giderlerin diğer aylara da dağıtım yapılmaktadır. Değişken maliyetlerin dağıtımını yapabilmek için öncelikle aylık oda gelirlerinin toplam oda geliri içindeki paylarının hesaplanması gerekmektedir. Bu hesaplamanın neticesinde elde edilen oranlar ile elektrik giderleri haricindeki diğer giderlerin dağıtımını yapılacaktır. İşletmenin aylık oda gelirlerinin toplam oda geliri içindeki oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4. Aylık Oda Satış Gelirlerinin Toplam Oda Gelirlerindeki Oranları

Aylar	Aylık Oda Satış Geliri – TL	Oran (%)
Ekim (2013)	120.895	7,66%
Kasım (2013)	116.350	7,37%
Aralık (2013)	126.550	8,01%
Ocak(2014)	116.800	7,40%
Şubat(2014)	134.400	8,51%
Mart(2014)	128.350	8,13%
Nisan(2014)	138.400	8,77%
Mayıs(2014)	203.620	12,90%

Haziran(2014)	121.450	7,69%
Temmuz(2014)	108.000	6,84%
Ağustos(2014)	123.000	7,79%
Eylül(2014)	141.100	8,94%
Toplam	1.578.915	100

Yukarıdaki tabloda gösterilen oranlar kullanılarak, temizlik ve bakım giderleri, kömür ve LPG yakıt giderleri ve su ve katı atık giderleri 12 aya dağıtılmıştır. Bu veriler ışığında çalışmaya konu olan otel işletmesinin oda faaliyetlerine ilişkin aylık katkı paylarını hesaplamak için aşağıdaki formül kullanılmıştır. Bu formül, daha önce verilen katkı payı formülünden türetilmiş olup, satış gelirinden değişken giderlerin toplamının çıkarılmasını ifade etmektedir.

Katkı Payı (aylık) = Oda Satış Geliri – [Elektrik Gid.+ Temizlik ve Bakım Gid. + Kömür ve LPG Yakıt Gid. + Su ve Katı Atık Gid.]

Yukarıdaki formüle göre hesaplanmış aylık katkı payları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki, hesaplanan bu katkı payları otel işletmesinin mevcut durumuna ilişkin katkı paylarıdır. Çalışma dönemi boyunca (12 ay) elde edilen toplam katkı payı ise en aşağıdaki satırda gösterilmiştir.

Tablo 5. Otel İşletmesinin Mevcut Durum Aylık Katkı Payları

Ay	Oda Satış Geliri (1)	Elektrik Giderleri (2)	Temizlik ve Bakım Giderleri (3)	Kömür ve LPG Yakıt Giderleri (4)	Su ve Katı Atık Giderleri (5)	Katkı Payı [1-(2+3+4+5)]
Ekim (2013)	120.895	8.070	3.012	5.557	3.621	100.635
Kasım (2013)	116.350	7.470	2.898	5.348	3.484	97.150
Aralık (2013)	126.550	7.120	3.150	5.816	3.790	106.674
Ocak (2014)	116.800	7.890	2.910	5.368	3.498	97.134
Şubat (2014)	134.400	6.455	3.347	6.177	4.025	114.396
Mart (2014)	128.350	7.196	3.197	5.900	3.844	108.213
Nisan (2014)	138.400	6.805	3.449	6.361	4.145	117.640

Mayıs (2014)	203.620	7.245	5.073	9.359	6.098	175.845
Haziran (2014)	121.450	5.855	3.023	5.582	3.637	103.353
Temmuz (2014)	108.000	6.325	2.690	4.964	3.234	90.787
Ağustos (2014)	123.000	7.625	3.060	5.653	3.684	102.978
Eylül (2014)	141.100	6.935	3.516	6.485	4.225	119.939
Toplam	1.578.915	84.991	39.325	72.570	47.285	1.334.744

İşletmenin hesaplanan bu katkı paylarıyla birlikte, kârlılığın tespit edilmesi için KM'ye göre gelir tablosunun oluşturulması gerekmektedir. KM'ye göre gelir tablosu oluşturmak içinde işletmenin faaliyet giderlerinin belirlenmesi gerekir. Dolayısıyla işletmeden elde edilen bilgiler ve muhasebe belgelerine dayanarak işletmenin aylık faaliyet giderleri işçi giderleri, işyeri bakım ve onarım giderleri, haberleşme giderleri ve çeşitli giderler olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu faaliyet giderlerinin 12 aylık dönemdeki tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6. Otel İşletmesi Aylık Faaliyet Giderleri (TL- Ekim 2013-Eylül 2014)

Ay	İşçi Giderleri	İşyeri Bakım ve Onarım Giderleri	Haberleşme Giderleri	Çeşitli Giderler	Toplam
Ekim (2013)	34.500	3.810	660	2.800	41.770
Kasım 2013)	32.470	1.130	435	1.850	35.885
Aralık (2013)	33.920	300	1.260	2.400	37.880
Ocak(2014)	34.175	3.050	50	570	37.845
Şubat(2014)	32.800	400	620	330	34.150
Mart(2014)	33.700	4.100	1.110	4.900	43.810
Nisan(2014)	32.600	400	145	1.000	34.145
Mayıs(2014)	36.300	650	80	1.670	38.700
Haziran(2014)	33.600	1400	2.430	745	38.175
Temmuz(2014)	35.325	1.020	600	1.600	38.545
Ağustos(2014)	34.070	1.675	1.410	995	38.150
Eylül(2014)	32.020	1.410	380	505	34.315

KT ve KM, işçi giderlerini sabit gider olarak görmekte ve faaliyet giderleri arasında değerlendirmektedir. Dolayısıyla, otel işletmesinin katlandığı işçi giderleri burada faaliyet giderleri arasında gösterilmiştir. İşletmenin aylık olarak faaliyet giderlerinin gösterildiği yukarıdaki tablodan hareketle, KM'ye göre oluşturulmuş gelir tablosuyla işletmenin kâr durumu aşağıdaki tabloda ortaya konulmuştur.

Tablo 7. Otel İşletmesi Katkı Muhasebesine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu (Mevcut Durum)

	Otel İşletmesi Aylık Gelir Tablosu												Toplam
	Ekim (13)	Kasım (13)	Aralık (13)	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	
ODA SATIŞ GELİRİ	120.895	116.350	126.550	116.800	134.400	128.350	138.400	203.620	121.450	108.000	123.000	141.100	1.578.915
TOPLAM DEĞİŞKEN MALİYETLER	20.260	19.200	19.876	19.666	20.004	20.137	20.760	27.775	18.097	17.213	20.022	21.161	244.171
Elektrik Giderleri	8.070	7.470	7.120	7.890	6.455	7.196	6.805	7.245	5.855	6.325	7.625	6.935	84.991
Temizlik ve Bakım Giderleri	3.012	2.898	3.150	2.910	3.347	3.197	3.449	5.073	3.023	2.690	3.060	3.516	39.325
Kömür ve LPG Yakıt Giderleri	5.557	5.348	5.816	5.368	6.177	5.900	6.361	9.359	5.582	4.964	5.653	6.485	72.570
Su ve Katı Atık Giderleri	3.621	3.484	3.790	3.498	4.025	3.844	4.145	6.098	3.637	3.234	3.684	4.225	47.285
KATKI PAYI	100.635	97.150	106.674	97.134	114.396	108.213	117.640	175.845	103.353	90.787	102.978	119.939	1.334.744
FAALİYET GİDERLERİ	41.770	35.885	37.880	44.285	34.150	43.810	34.145	38.700	38.175	38.545	38.150	34.315	459.810
İşçi Giderleri	34.500	32.470	33.920	34.175	32.800	33.700	32.600	36.300	33.600	35.325	34.070	32.020	405.480
İşyeri Bakım ve Onarım Giderleri	3.810	1.130	300	4.100	400	4.100	400	650	1400	1.020	1.675	1.410	20.395
Haberleşme Giderleri	660	435	1.260	1.110	670	1.110	145	80	2.430	600	1.410	380	10.240
Çeşitli Giderler	2.800	1.850	2.400	4.900	330	4.900	1.000	1.670	745	1.600	995	505	23.695
KÂR	58.865	61.265	68.794	52.849	80.246	64.403	83.495	137.145	65.178	52.242	64.828	85.624	874.934

KM ilkelerine göre hazırlanmış gelir tablosuna göre, en yüksek kârın elde edildiği ay, Mayıs ayıdır. Bununla birlikte en düşük kâr Temmuz ayında gerçekleşmiştir. Otel işletmesinin araştırma kapsamında incelendiği Ekim 2013-Eylül 2014 döneminde KM'ye göre elde ettiği kâr ise, 874.934 TL'dir.

İşletmenin kısıtının tespit edilmesinde, işletme yöneticileri ve muhasebe sorumlusu ile görüşmelerden elde edilen bilgilerle birlikte işletmede yapılan birebir gözlemlerden yararlanılmıştır. İşletme yöneticileriyle yapılan görüşmelerde, işletme yönetimi genel anlamda oda satışlarından memnun olduklarını ancak Temmuz ayındaki satışların bir yıllık dönem içerisinde en kötü performansı sergiledikleri ay olduğunu belirtmişlerdir. Bu bağlamda, işletmede Temmuz ayı incelenmiştir. Daha önce mevcut durumla yapılan incelemeler, işletmenin Temmuz ayında diğer aylara oranla araştırma döneminde en kötü performansı gösterdiğini kanıtlar niteliktedir. Bu bağlamda, işletmede tespit edilen ve işletmenin çalışma dönemindeki performansını sınırlandıran kısıt Temmuz ayıdır. Daha geniş bir ifadeyle, Temmuz ayı işletmenin elde etmiş olduğu toplam oda satış hasılatına en az etki eden ay olarak tespit edilmiş ve bu durumun nedenleri ile birlikte kısıtın ortadan kaldırılmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

İşletmede Temmuz ayındaki oda satışlarının dönem içerisindeki en düşük seviyede gerçekleşmesi, işletmede bir piyasa kısıtının olduğunu göstermektedir. Temmuz ayındaki piyasa kısıtının çözülmesi için öncelikle bu durumun altında yatan nedenlerin incelenmesi gerekmektedir. İşletme yöneticileri ile yapılan görüşmelerde, otelin Temmuz ayında diğer aylara oranla daha kötü performans sergilemesindeki en büyük nedenin, Temmuz ayının tatil ayı olması ve otelin yerleşim yerinin tatil bölgesi özelliği taşımamasıdır. Otel işletmesinin genel olarak müşteri portföyünü Zonguldak iline iş amacıyla gelen kişiler ile Batı Karadeniz bölgesini gezmek amacıyla belirli bir tur aracılığıyla gelen yerli turistler oluşturmaktadır. Temmuz ayında ki talep eksikliğinin ve satışların düşük bir seviyede gerçekleşmesi, iş amacıyla gelen kişilerin genellikle tatile çıkmaları, ayrıca batı Karadeniz gezi turlarının bu ayda çok tercih edilmeyen bir alternatif olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekirse, işletmede pazarlama ve satış için ayrı pazarlama departmanı bulunmamakta, işletme yöneticileri pazarlama faaliyetlerini kendi tecrübelerine dayanarak yürütmektedirler. Bununla birlikte, otel işletmesinin Temmuz ayındaki müşteri portföyü dikkate alındığında gelen müşterilerin çoğunlukla Batı Karadeniz turuyla gelen, Bartın-Amasra-Karabük-Safranbolu gezisine katılan müşteriler olduğu, bu müşterilerinde genellikle bir ya da iki gün otelde konakladıkları anlaşılmaktadır. Gelen bu müşteriler ise, otel yönetimin çeşitli tur acentalarıyla yaptığı anlaşmalara bağlı olarak gelmektedirler. Bu bağlamda işletmeyle yapılan görüşmeler sonucunda, işletmenin Temmuz ayındaki talep eksikliğini gidermek ve pi-

yasa kısıtının ortadan kaldırılmasına yönelik işletmeye aşağıdaki öneriler sunulmuştur.

- İşletme pazarlama ve satış faaliyetlerini profesyonel bir hareket tarzıyla yürütmelidir.
- İşletme Temmuz ayındaki oda satışlarını artırması için tur acentalarıyla yapılan anlaşmaların çeşitliliğini artırması ve yenilerinin yapılması gerekmektedir.
- İşletme, reklam faaliyetleriyle birlikte hizmet çeşitlendirmesine gitmelidir.

İşletme yöneticileriyle yapılan görüşmeler neticesinde, işletmenin Temmuz ayında yaptığı tur anlaşmalarının kapsamını genişletmesiyle birlikte satışlarının artacağı öngörülmektedir. İşletmede yapılan incelemeler ve görüşmeler sonucunda, işletmenin Temmuz ayı için yeni tur acentalarıyla anlaşma sağlaması ve Temmuz ayında Zonguldak iline gelecek müşteri hacmini artırması amacıyla belirli bir fiyat indirimi veya cazip tekliflerle birlikte yeni anlaşmaların yapılmasının Temmuz ayında oda satışlarının %10 oranında artıracığı öngörülmektedir. İşletmenin Temmuz ayında yapacağı yeni anlaşmalara istinaden satışlarının %10 artacağına öngörülmesiyle birlikte, bu durumun Temmuz ayındaki değişken giderler üzerindeki etkisinin de %10 olacağı varsayılmıştır.

Tablo 8. Kısıtın Çözümünden Sonra Aylık Değişken Maliyetler ve Katkı Payları

Ay	Oda Satış Geliri (1)	Elektrik Giderleri (2)	Temizlik ve Bakım Giderleri (3)	Kömür ve LPG Yakıt Giderleri (4)	Su ve Katı Atık Giderleri (5)	Katkı Payı [1-(2+3+4+5)]
Ekim(2013)	120.895	8.070	3.012	5.557	3.621	100.635
Kasım (2013)	116.350	7.470	2.898	5.348	3.484	97.150
Aralık (2013)	126.550	7.120	3.150	5.816	3.790	106.674
Ocak (2014)	116.800	7.890	2.910	5.368	3.498	97.134
Şubat (2014)	134.400	6.455	3.347	6.177	4.025	114.396
Mart (2014)	128.350	7.196	3.197	5.900	3.844	108.213
Nisan (2014)	138.400	6.805	3.449	6.361	4.145	117.640
Mayıs (2014)	203.620	7.245	5.073	9.359	6.098	175.845
Haziran (2014)	121.450	5.855	3.023	5.582	3.637	103.353
Temmuz (2014)	118.800	6.957	2.959	5.460	3.557	99.867
Ağustos (2014)	123.000	7.625	3.060	5.653	3.684	102.978
Eylül (2014)	141.100	6.935	3.516	6.485	4.225	119.939
Toplam	1.589.715	85.623	39.594	73.066	47.608	1.343.824

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere Temmuz ayındaki katkı payı kısıtın çözüm önerisi baz alınarak tekrar hesaplanmış ve Temmuz ayı katkı payı 90.787 TL'den 99.867 TL'ye çıkmıştır.

İşletmenin 12 aylık çalışma döneminde mevcut durumuyla elde ettiği 1.334.744 TL olan toplam katkı payı, 1.343.824 TL'ye yükselmiştir.

İşletmenin mevcut durumuyla elde edilen verilerden hareketle hesaplanan kârı ve faaliyet giderlerinin gösterildiği gelir tablosu da Temmuz ayında satışların artırılmasıyla birlikte değişecektir. İşletmedeki piyasa kısıtına yönelik yapılan çözüm önerisinin toplam katkı payı ve kâr üzerindeki etkisi aşağıdaki KM'ye göre düzenlenmiş gelir tablosunda görülebilmektedir. İşletmenin Temmuz ayında tur acentalarıyla yapacağı yeni anlaşmalar neticesinde oda satışlarının %10 artacağı öngörülmüş, bu durum işletmenin Temmuz ayındaki katkı payını 9.080 TL artırmıştır. Ayrıca satışların Temmuz ayında 10.800 TL artması işletmenin toplam katkı payını da olumlu etkilemiştir. Ancak daha da önemlisi, işletmenin kârlılığında da bir artış olmasıdır. Bu bağlamda işletmenin mevcut durumunda kârı 874.934 TL iken, kısıtın çözümünden sonra kârı 884.014 TL'ye yükselmiştir.

Tablo 9. Kısıtın Çözümünden Sonrakı Aylık Gelir Tablosu

	Otel İşletmesi Aylık Gelir Tablosu												
	Ekim (13)	Kasım (13)	Aralık (13)	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Toplam
ODA SATIŞ GELİRİ	120.895	115.350	126.550	116.800	134.400	128.350	138.400	203.620	121.450	113.800	123.000	141.100	1.589.715
TOPLAM DEĞİŞKEN MALİYETLER	20.260	19.200	19.876	19.666	20.004	20.137	20.760	27.775	18.097	18.933	20.022	21.161	245.891
Elektrik Giderleri	8.070	7.470	7.120	7.890	6.455	7.196	6.805	7.245	5.855	6.957	7.625	6.935	85.623
Temizlik ve Bakım Giderleri	3.012	2.898	3.150	2.910	3.347	3.197	3.449	5.073	3.023	2.959	3.060	3.516	39.594
Kömür ve LPG Yakıt Giderleri	5.557	5.348	5.816	5.368	6.177	5.900	6.361	9.359	5.582	5.460	5.653	6.485	73.066
Su ve Katı Atık Giderleri	3.621	3.484	3.790	3.498	4.025	3.844	4.145	6.058	3.637	3.557	3.684	4.225	47.608
KATKI FAYI	190.635	97.150	106.674	97.134	114.396	108.213	117.640	175.845	103.353	99.867	102.978	119.939	1.343.524
FAALİYET GİDERLERİ	41.770	35.885	37.880	44.285	34.150	43.810	34.145	38.700	38.175	38.545	38.150	34.315	459.810
İşçi Giderleri	34.500	32.470	33.920	34.175	32.800	33.700	32.600	36.300	33.600	35.325	34.070	32.020	405.430
İşyeri Bakım ve Onarım Giderleri	3.810	1.130	300	4.100	400	4.100	400	650	1400	1.020	1.675	1.410	20.395
Haberleşme Giderleri	560	435	1.260	1.110	620	1.110	145	80	2.430	600	1.410	380	10.240
Çeşitli Giderler	2.800	1.850	2.400	4.900	330	4.900	1.000	1.670	745	1.600	995	505	23.695
KÂR	58.865	61.265	68.794	52.849	80.246	64.403	83.495	137.145	65.178	61.322	64.828	85.624	884.014

6. SONUÇ

KT, işletmelerin sürekli gelişmelerine olanak sağlayan ve işletme bünyesindeki kısıtları ortadan kaldırarak işletmenin temel amacı olan para kazanma amacına odaklanan bir teoridir. Bununla birlikte, KT işletmelerin odaklanması gereken noktanın maliyetler değil, katkı payı olduğunu savunmakta, dolayısıyla işletmenin aldığı kararlar ve yönetim sürecinde performansın değerlendirilmesi için bir takım global performans ölçülerinin kullanılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda ortaya konulan yaklaşım ise KM'dir.

Yapılan çalışmada Zonguldak ilinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinde Ekim 2013-Eylül 2014 dönem aralığında vaka çalışması yapılmıştır. Bu çalışmada öncelikle tanımlayıcı olay çalışması ile mevcut durum ortaya konulmuş, daha sonra da keşfedici çalışmayla işletmenin kısıtı tespit edilerek çözüm önerileri sunulmuştur. Bu önerilere istinaden işletmenin katkı payındaki ve kârındaki değişimler KM gelir tablosu yardımıyla incelenmiştir. İşletmenin araştırma döneminde en düşük performans gösterdiği ay Temmuz'dur. Temmuz ayı incelendiğinde ise işletmede bir piyasa kısıtı olduğu tespit edilmiştir. Bu piyasa kısıtını ortadan kaldırmak için tur acentalarıyla yapılacak yeni anlaşmaların satışları %10 oranında artıracığı öngörülmüştür. Kısıtın çözümüne yönelik yapılan bu çözüm önerisiyle birlikte işletmenin katkı payında ve kârında 9.080 TL'lik bir artış olacağı tahmin edilmiştir. Bununla birlikte otel işletmesinde yapılan bu çalışmanın sonuçlanmasıyla işletmeye performanslarını geliştirebilecek ve daha etkili bir yönetime yönelik bir takım önerilerde bulunulmuştur. Öncelikle işletmenin uyguladığı belirli bir maliyet ve gider kontrol sisteminin olmayışı maliyetlerin belirlenmesinde ve dağıtımındaki aksaklıkları ortaya koymaktadır. Dolayısıyla işletmenin maliyetlerini daha iyi kontrol altına alabilecek bir maliyet sistemi uygulaması önerilmiştir. Bununla birlikte, Temmuz ayında tespit edilen piyasa kısıtına yönelik yapılan müdahalenin diğer aylar içinde geçerli olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu bağlamda, işletmenin pazar payını artırıcı bir takım profesyonel pazarlama ve satış stratejileriyle satışlarını artırması tavsiye edilmektedir. Diğer bir öneri ise, işletmenin oda faaliyetleriyle ilgili sunmuş olduğu hizmetlerin geliştirilmesi ve hizmet kalitesinin artırılması da işletmede olumlu etkiler yaratacağı düşünülmektedir. Ayrıca, işletmenin sunmuş olduğu hizmetlerin çeşitlendirilmesinin, otele yönelik talebi artıracığı öngörülmektedir. Sonuç olarak KT ve KM, her ne kadar üretim işletmelerinde popüleritesini kazansa da hizmet işletmelerinde de uygulanabilecek ve başarılı sonuçlar elde edilebilecek yaklaşımlardır. Ayrıca bu konuda yapılan çalışmalarda imalat sektörünün ağırlık kazanmasından dolayı, bu çalışmanın literatürün zenginleşmesi bakımından olumlu bir katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Alves, J.M. ve R. F. Santos. 2005. "Activity-Based Costing and Throughput Accounting of TOC: A Hybrid System in the Managerial Accounting," 18th International Congress of Mechanical Engineering (6-11 Kasım), Ouro Preto.
- Aslan, N. 2008. Kısıtlar Teorisi ve Bir Deneme Çalışması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü: Balıkesir.
- Atmaca, M. ve S. Terzi. 2007. "Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi İle Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi" Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi 22(1): 293-309.
- Atwater, B. ve M.L. Gagne. 1997. "The Theory of Constraints Versus Contribution Margin Analysis for Product Mix Decisions" Journal of Cost Management, 11(1): 14-22.
- Balderstone, S. ve S. P. Keef. 1999. "Throughput Accounting Exploding An Urban Myth" Management Accounting 77(9): 26-28.
- Bayazıtlı, E., E. Gürel ve H. E. Yayla. 2005. "Yönetim Muhasebesinde Güncel Bir Yaklaşım: Dönüşüm Muhasebesi" MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 7(4): 1-20.
- Bragg, S. M. 2007. Throughput Accounting: A Guide to Constraint Management. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Bramorski, T., M. S. Madan ve J. Motwani. 1997. "Application of The Theory of Constraints in Banks" The Bankers Magazine, 180(1): 53-59.
- Büyükılmaz, O. ve S. Gürkan. 2009. "Süreçlerde En Zayıf Halkanın Bulunması: Kısıtlar Teorisi" ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 5(9): 177-195.
- Castano, J.D.M., M.R.A. Moreira, P.S.A. Sousa ve R.F. Ch. Meneses 2013. "Theory of Constraints in The Service Sector: Characterization for Banking and Analysis of The Factors Involved in Its Adoption" 4th International Conference IEES (7-8 Şubat): Porto, Portekiz.
- Chowdhary, M. 2009. Constraint Management: Throughput, Operating Expenses and Inventory. New Delhi: Global India Publications.
- Corbett, T. 1999. "Making Better Desicions" CMA Management, 73(9): 33-37.
- Corbett, T. 2000. "Throughput Accounting and Activiy-Based Costing: The Driven Factors Behind Each Methodology," Journal of Cost Management (Ocak-Şubat): 37-45.
- Corbett, T. 2006. "Three-Questions Accounting," Strategic Finance, 87(10): 48-55.

Dalci, İ. ve L. Koşan. 2012. "Theory of Constraints Thinking Process Tools Faciliate Goal Achievement for Hotel Management: A Case Study of Improving Customer Satisfaction," *Journal of Hospitality Marketing and Management*, 21:541-568.

Demircioğlu, E. N., M. Demircioğlu ve N. Küçüksavaş. 2010. "Kısıtlar Teorisinin Diğer Muhasebe ve Yönetim Teknikleriyle İlişkisi" *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 14(1):42-55.

Demirel Utku, B. ve A. Ersoy. 2008. "Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel ve Çağdaş Yönetim /Maliyet Muhasebesi Yöntemleri ile Karşılaştırılması," *Journal of Yasar University*, 3 (11):1627-1661.

Dettmer, W.H. 1997. *Goldratt's Theory of Constraints: A System Approach to Continious Improvement*, USA:ASQ Quality Press Publication.

Dugdale, J. ve C.Jones. 1996. "Accounting for Throughput: Part 1- The Theory" *Management Accounting*, 74(4):24-29.

Dugdale, J. ve C. Jones. 1997."Accounting for Throughput: Techniques for Performance Measurement, Decisions and Control" *Management Accounting*, 75(4):52-56.

Erdemir, A. 2007. *Süreç Muhasebesi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi: Niğde.

Erol, M. 2008. "Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönteminde Kullanımı," *MUFAD Journal*, 39: 101-109.

Ferdiş, H. 2010.*Süreç Katkı Muhasebesi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Fu, A. 2000. "Theory of Constraints and Activity Based Costing," *University of Auckland Business Review*, 2(2): 69.

Goldratt, E.M. 1990.*The Haystack Syndrome: Sifting Information Out of The Data Ocean*. Great Barrington, MA: North River Press.

Goldratt, E.M. ve J.Cox.2004.*The Goal: A Process of Ongoing Improvement*. Great Barrington, MA: North RiverPress.

Graves, C. ve B. Gurd 1998. "Throughput Accounting: A Revolution in The Making?," *Australian CPA*, 68(7): 36-38.

Gupta, M. 2001. "Activity-Based Throughput Management in a Manufacturing Company" *International Journal of Production Research*, 39(6): 1163-1183.

Gupta, M. 2003. "Constraints Management—Recent Advances and Practices" *International Journal of Production Research*, 41(4): 647-659.

Gupta, M. ve J. Kline. 2008. "Managing a Community Mental Health Agency: A Theory of Constraints Based Framework," *Total Quality Management*, 19(3): 281-294.

IMA. 1999. *Theory of Constraints (TOC) Management System Fundamentals Statement on Management Accounting*. Statement No: 4HH, <http://www.imanet.org/PDFs/Public/Research/SMA/Theory%20of%20Constraints%20TOC.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.08.2014).

Jones, T. C. ve D. Dugdale. 1998. "Theory of Constraints: Transforming Ideas?," *British Accounting Review*, 30: 73-91.

Kershaw, R. 2000. "Using TOC to Cure Healthcare Problems," *Management Accounting Quarterly*, 1(3): 1-7.

Kırlı, M. ve N. Kayalı. 2010. "Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kısıtlar Teorisi: Bir Uygulama" *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2): 93-114.

Köse, T.2005. "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi" *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 4(14): 127-148.

Lockamy III, A. ve M.S. Spencer. 1998. "Performance Measurement in A Theory of Constraints Environment" *International Journal of Production Research*, 36(8):2045- 2060.

Maynard, R. 2011. "Throughput Accounting: Better Thinking-Better Results," *Operations Management*, 6: 35-38.

Mehra, S., R. A. Inman ve G. Tuite. 2005. "A Simulation-Based Comparison of TOC and Traditional Accounting," *Journal of Manufacturing Technology Management*, 16(3): 328-342.

Motwani, J., D. Klein ve R. Harowitz. 1996a. "The Theory Of Constraints in Services: Part 1 - The Basics" *Managing Service Quality*, 6(2): 53-56.

Motwani, J., D. Klein ve R. Harowitz. 1996b. "The Theory Of Constraints in Services: Part 2 – Example from Health Care" *Managing Service Quality* 6(2): 30-34.

Olson, C. 1998. "The Theory of Constraints: Application to A Service Firm." *Production and Inventory Management Journal*, 39(2): 55-59.

Özdemir, S. 2007. "Kısıtlar Teorisine Dayalı Bir Yönetim Muhasebesi: Katkı Muhasebesi ve Bir Uygulama," *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bursa.

- Özer, G. 2001. "Dünya Sınıfı Bir Sistem-Yönetim Yaklaşımı: Kısıtlar Teorisi ve Katkı Muhasebesi" *Verimlilik Dergisi* 2: 7-30.
- Özer, G. 2002. "Yöneticilerin Karar Verme, Planlama ve Kontrol Ortamının Güçlendirilmesinde Katkı Muhasebesinin Rolü ve Eleştirisi" *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*6(1-2): 117-142.
- Phipps, B. 1999. "Hitting The Bottleneck," *Health Management Magazine* (Şubat):1-3.
- Polito, T., K. Watson ve R. J. Vokurka. 2006. "Using The Theory of Constraints to Improve Competitiveness: An Airline Case Study" *Competiveness Review*, 16(1): 44-50.
- Pretorius, P. 2004. "LongTermDecision-Making Using Throughput Accounting" *IEEE Africon Conference* (15-17 Eylül): 861-866. Afrika.
- Rahman, S. 2002. "The Theory of Constraints' Thinking Process Approach to Developing Strategies in Supply Chains" *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*, 32(9/10): 809-828.
- Reid, R. A. ve J. R. Cormier. 2003. "Applying the TOC TP: A Case Study in The Service Sector" *Managing Service Quality* 13(5): 349-369.
- Reid, R.A. 2007. "Applying The TOC Five-Step Focusing Process in The Service Sector," *Managing Service Quality*, 17(2): 209-234.
- Ricketts, J.A. 2008. *Reaching the Goal, How Managers Improve a Services Business Using Goldratt's Theory of Constraints*. Boston, MA: IBM Press.
- Ronen, B., J. S. Pliskin ve S.Pass. 2006. *Focused Operations Management for Health Services Organizations*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Ruhl, J. M. 1997 "ManagingbConstraints," *The CPA Journal*67(1): 60-63.
- Scheinkopf, L. J. 1999. *Thinking For A Change: Putting The TOC Thinking Processes to Use*, USA: CRC Press.
- Sheu. C., M. H. Chen ve S. Kovar. 2003. "Integrating ABC and TOC for Better Manufacturing Decision Making," *Integarted Manufacturing Systems*, 14(5):433-441.
- Siha, S. 1999. "A Classified Model for Applying The Theory of Constraints to Service Organizations" *Managing Service Quality*, 9(4): 255-264.
- Stein, R. E. 1997. *The Theory of Constraints: Applications in Quality Manufacturing*, New York: Marcel Dekker Inc.
- Şahbaz, İ. 2005. *Kısıtlar Teorisi ve Bir İmalat İşletmesinde Uygulanması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Taylor III, L. J. ve L. Churchwell. 2004. "Goldratt's Thinking Process Applied to The Budget Constraints of A Texas MHMR Facility" *Journal of Health and Human Services Administration*, 26(4): 416.

Top, S. ve F. Oktay. 2010. "Problem Çözüm Metodolojisi Olarak Kısıt Teorisi veya Düşünce Süreci" *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1): 325-346.

Ünal, E. N., V.N. Tanış ve N. Küçüksavaş. 2007. "Kısıtlar Teorisi ve Süreç Muhasebesinin Yönetim Muhasebesi Açısından Önemi" *Marmara Üniversitesi SBE Öneri Dergisi*, 7(27): 23-35.

Üstün, P. 2010. "Application of The Theory of Constraints to An Elective Course Registration System" *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ortadoğu Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Westra, D., M. L. Srikanth ve M. Kane. 1996. "Measuring Operational Performance in A Throughput World" *Management Accounting*, 77(10): 41-47.

Womack, D.E. ve S. Flowers. 1999. "Improving System Performance: A Case Study in The Application of Theory of Constraints" *Journal of Healthcare Management*, 44(5):397-407.

Yüksel, H. 2011. "Kısıtlar Teorisinin Düşünce Süreçleri Kullanılarak Bir Üretim İşletmesinin Etkinliğinin Artırılması" *Journal of Yasar University*, 21(6): 3622-3632.