

160706

T.C.

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNDE KALİTE MALİYETLERİ
VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLME ŞEKİLLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

RAHMİ ÖNER

ANABİLİM DALI : İŞLETME

PROGRAMI : MUHASEBE-FİNANSMAN

TEZ DANIŞMANI: PROF. DR. SELMAN AZİZ ERDEN


KOCAELİ, 2005

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNDE KALİTE MALİYETLERİ VE TEK DÜZEN
MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLME ŞEKİLLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan : Rahmi ÖNER
Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No : 21.09.2005 – 2005/19


Prof. Dr. Selman A. ERDEN  Prof. Dr. Nihat ERDOĞMUŞ  Yrd. Doç. Dr. Sami KARACAN

KOCAELİ, 2005

SUNUŞ

Kalite maliyetleri, gün geçtikçe önemi daha da artan, olmazsa olmaz diye nitelendirilen kalite kavramının, işletme için ne anlama geldiğini rakamlarla ifade etmektedir. İşletmenin karar alma sürecinde bu rakamları kullanabilmesi, bu rakamları etkin bir Şekilde izleyip, raporlayıp, muhasebeleştirilmesine bağlıdır.

Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde değişik yaklaşımlar bulunmaktadır. İşletme, kalite maliyet bilgilerini kullanırken, kendisi için en fazla kolaylık sağlayan yaklaşımı tercih etmesi kaçınılmazdır. Bu tezde her yaklaşım için örnek bir hesap planı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Bu tezin tamamlanmasında yapmış olduğu her türlü yardımdan ötürü tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Selman Aziz Erden'e ve benim hiçbir fedakarlıktan kaçınmayan başta ablam Figen ner olmak üzere tüm aileme teşekkürü bir borç bilirim.

İZMİT, Eylül 2005

Rahmi ner

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|------|
| SUNUŞ | I |
| İÇİNDEKİLER | II |
| ÖZET | VII |
| ABSTRACT | VIII |
| KISALTMALAR | IX |
| ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ | X |
| 0.GİRİŞ | 1 |
| | |
| 1. TEMEL KAVRAMLAR..... | 5 |
| 1.1. KALİTE | 5 |
| 1.1.1. Kalite Yaklaşımları | 7 |
| 1.1.1.1. Üstünlük Yaklaşımı | 7 |
| 1.1.1.2. Ürün Temelli Yaklaşım | 8 |
| 1.1.1.3. Kullanıcı Temelli Yaklaşım | 8 |
| 1.1.1.4. Üretim Temelli Yaklaşım | 8 |
| 1.1.1.5. Değer Temelli Yaklaşım | 9 |
| 1.1.2. Kalitenin Boyutları | 9 |
| 1.1.2.1. Performans | 9 |
| 1.1.2.2. Özellikler | 10 |
| 1.1.2.3. Uygunluk | 10 |
| 1.1.2.4. Dayanıklılık | 10 |
| 1.1.2.5. Servis | 10 |
| 1.1.2.6. Estetik | 10 |
| 1.1.2.7. Algılanan Kalite | 11 |
| 1.1.3. Kalite Oluşumu Ve Gelişimi | 11 |
| 1.1.3.1. Muayene Aşaması | 11 |
| 1.1.3.2. Kalite Kontrol Aşaması | 12 |
| 1.1.3.3. Kalite Güvencesi ve Toplam Kalite Aşaması | 14 |

| | |
|--|-----------|
| 1.2. MALİYET VE MALİYET MUHASEBESİ..... | 15 |
| 1.2.1. Maliyet | 15 |
| 1.2.2. Maliyet Türleri | 16 |
| 1.2.2.1. Alış Maliyeti | 16 |
| 1.2.2.2. Üretim Maliyeti | 16 |
| 1.2.2.3. Satış Maliyeti | 16 |
| 1.2.3. Maliyet Muhasebesi | 16 |
| 1.2.4. Maliyet Muhasebesinin Amaçları | 17 |
| 1.2.4.1. Mamul Maliyetlemesi | 17 |
| 1.2.4.2. Kontrole Yardımcı Olma | 17 |
| 1.2.4.3. Planlamaya Yardımcı Olma | 18 |
| 1.2.4.4. Alınacak Kararlara Yardımcı Olma | 18 |
| 1.3. KALİTE MALİYET KAVRAMI VE KALİTENİN MALİYETLER | |
| AÇISINDAN ÖNEMİ | 18 |
| 1.3.1. Kalite Maliyet Kavramı | 18 |
| 1.3.2. Kalitenin Maliyetler Açısından Önemi | 19 |
| 1.3.2.1. Klasik Yönetimde Kalite-Maliyet İlişkisi | 19 |
| 1.3.2.2. Toplam Kalite Yönetiminde Kalite-Maliyet İlişkisi | 19 |
| 2. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ..... | 22 |
| 2.1. GENEL AÇIKLAMA | 22 |
| 2.2. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNİN ÖGELERİ VE TOPLAM | |
| KALİTE YÖNETİMİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR | 23 |
| 2.2.1. Toplam Kalite Yönetiminin Öğeleri | 24 |
| 2.2.1.1. Herkesin Katılımı | 24 |
| 2.2.1.2. Yönetimin Kararlılığı | 25 |
| 2.2.1.3. İç ve Dış Müşteri Memnuniyeti | 26 |
| 2.2.1.4. Sürekli İyileştirme | 27 |
| 2.2.1.5. Verilere Dayanma | 28 |
| 2.2.1.6. Sıfır Hata | 28 |
| 2.2.1.7. Muayene Değil Önleme | 29 |
| 2.2.1.8. Eğitim ve Öğretim | 30 |

| | |
|---|-----------|
| 2.2.2. Toplam Kalite Yönetimi İçin Gerekli Koşullar..... | 31 |
| 2.2.2.1. İş Yapmayı Arzu Etme | 31 |
| 2.2.2.2. İş Yapma Yollarını Bilme | 32 |
| 2.2.2.3. Harekete Geçebilme | 32 |
| 2.3. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ VE KAİZEN FELSEFESİ | 32 |
| 2.3.1. Toplam Kalite Yönetimi'nin Önemi | 33 |
| 2.3.1.1. Maliyet | 33 |
| 2.3.1.2. Hız | 33 |
| 2.3.1.3. Rekabet Gücü | 34 |
| 2.3.2. Kaizen Felsefesi | 34 |
| 2.4. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ KALİTE ANLAYIŞI İLE | |
| GELENEKSEL YÖNETİM KALİTE ANLAYIŞININ | |
| KARŞILAŞTIRILMASI | 35 |
| 2.4.1. Kalite Sorumluluğu Açısından | 35 |
| 2.4.1.1. Geleneksel Yönetim Kalite Anlayışı | 35 |
| 2.4.1.2. Toplam Kalite Yönetimi Kalite Anlayışı | 36 |
| 2.4.2. Satıcılarla Bağlantılar Açısından | 36 |
| 2.4.2.1. Geleneksel Yönetim Kalite Anlayışı | 36 |
| 2.4.2.2. Toplam Kalite Yönetimi Kalite Anlayışı..... | 36 |
| 2.4.3. Yeni Mamul Geliştirme Açısından | 37 |
| 2.4.3.1. Geleneksel Yönetim Kalite Anlayışı | 37 |
| 2.4.3.2. Toplam Kalite Yönetimi Kalite Anlayışı | 37 |
| 2.4.4. Kalite Amaçlarının Kapsamı Açısından | 37 |
| 2.4.4.1. Geleneksel Yönetim Kalite Anlayışı | 37 |
| 2.4.4.2. Toplam Kalite Yönetimi Kalite Anlayışı..... | 38 |

3. KALİTE MALİYETLERİ VE

MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....39

3.1. KALİTE MALİYETLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

| | |
|---|-----------|
| 3.1.1. Uygunluk Maliyetleri | 41 |
| 3.1.1.1. Önleme Maliyetleri | 42 |
| 3.1.1.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri | 42 |

| | |
|--|-----------|
| 3.1.2. Uygunsuzluk Maliyetleri | 43 |
| 3.1.2.1. İçsel Başarısızlık Maliyetleri | 43 |
| 3.1.2.2. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri | 44 |
| 3.2. KALİTE MALİYETLERİNİN ÖNEMİ VE KULLANIM..... | 46 |
| 3.2.1. Kalite Maliyetlerinin Önemi | 46 |
| 3.2.1.1. Kalite Maliyetlerinin Toplam Maliyet İçindeki Ağırlığı..... | 47 |
| 3.2.1.2. Kalite Maliyetlerinin Niteliği | 47 |
| 3.2.1.3. Mal ve Hizmet Maliyetini Etkilemesi | 48 |
| 3.2.1.4. Önlenebilir Olmaları | 48 |
| 3.2.1.5. Parasal Bazda İzlenmeleri | 48 |
| 3.2.1.6. Kalite Sorunlarının Önemini Göstermeleri | 49 |
| 3.2.2. Kalite Maliyetlerinin Kullanımı | 49 |
| 3.2.2.1. Ölçüm Aracı Olarak | 49 |
| 3.2.2.2. Süreç Kalitesi Analizi Aracı Olarak | 50 |
| 3.2.2.3. Programlama Aracı Olarak | 51 |
| 3.2.2.4. Bütçeleme aracı Olarak | 51 |
| 3.3. KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.... | 52 |
| 3.3.1. Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Temel | |
| Yaklaşımlar | 56 |
| 3.3.1.1. Hesap Planında Bulunan Hesapların Alt Hesabı | |
| Biçiminde İzlemek | 56 |
| 3.3.1.2. Hesap Planında Boş Bırakılmış Hesapları | |
| Kullanmak..... | 57 |
| 3.3.1.3. Sekiz Nolu Hesap Sınıfının Kullanılması | 59 |
| 3.3.2. Uygunluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmeleri..... | 60 |
| 3.3.2.1. Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi | 60 |
| 3.3.2.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetlerinin | |
| Muhasebeleştirilmesi | 63 |
| 3.3.3. Uygunsuzluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmeleri..... | 66 |
| 3.3.3.1. İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi | 66 |
| 3.3.3.2. Dışsal Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. | 72 |

| | |
|--|----|
| 4. UYGULAMAYA İLİŞKİN ÖRNEK | 75 |
| 4.1. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ | 75 |
| 4.1.1. Araştırmanın Amacı | 75 |
| 4.1.2. Araştırmanın Kapsamı | 75 |
| 4.1.3. Araştırmanın Kısıtları | 76 |
| 4.2. MODEL İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ | 76 |
| 4.3. KALİTE MALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI | 76 |
| 4.3.1. Uygunluk Maliyetleri | 76 |
| 4.3.1.1. Önleme Maliyetleri | 77 |
| 4.3.1.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri | 77 |
| 4.3.2. Uygunsuzluk Maliyetleri | 77 |
| 4.3.2.1. İçsel Başarısızlık Maliyetleri | 77 |
| 4.3.2.2. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri | 77 |
| 4.4. KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ..78 | |
| 4.4.1. Uygunluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi | 78 |
| 4.4.1.1. Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi | 78 |
| 4.4.1.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi | 79 |
| 4.4.2. Uygunsuzluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi | 80 |
| 4.4.2.1. İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi | 80 |
| 4.4.2.2. Dışsal Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi .. | 84 |
| 5. SONUÇ | 85 |
| YARARLANILAN KAYNAKLAR | 88 |
| ÖZGEÇMİŞ | 91 |

ÖZET


Günümüzde müşterilerin en önemli beklentileri; satın aldıkları mamullerin beklenen kalite özelliklerini taşıması, diğer bir deyişle kusursuz üretilmiş olmasıdır. Bu nedenle işletmeler gerek kusurlu üretime engel olmak, gerekse de kusurlu üretim sonucu oluşan bir dizi maliyete katlanmak zorundadırlar. Bu maliyetler kalite maliyetleri olarak tanımlanmaktadır.

Toplam kaliteyi benimsemiş bir işletme, arzulanan kaliteyi sağlamak için kalite olgusunu sadece üretim faaliyeti ile sınırlı bırakmayıp, işletmenin tüm faaliyetlerine yaymaktadır. Bu yüzden kalite maliyetlerinin iyi ölçülüp, analiz edilmesi, raporlanması ve muhasebe sistemine doğru aktarılması günümüz rekabet koşullarında her işletme için önemli bir rekabet avantajı teşkil etmektedir.

ABSTRACT

Nowadays the most important expectation of the customers is that the products which they buy meets the expected quality specifications, or in other words, to be produced perfectly. Therefore, companies are both required to prevent defective production and also have to face various costs because of defective production. These costs are called as quality costs.

For a company considering Total Quality Management, the quality concept should not be boundaried by the production process, but also must be distributed to all functions of the company. Thus the quality costs, have to be properly evaluated, analysed, reported and transfered to the accounting system in order to take a competitive advantage in today's rivalry.



KISALTMALAR

| | |
|------------------|--|
| a.g.e. | : adı geçen eser |
| a.g.m. | : adı geçen makale |
| A.Ş. | : Anonim Şirket |
| B.S. | : British Standards |
| D.İ.M.M. | : Direkt İlk Madde ve Malzeme |
| Gid. | : Gider |
| Hes. | : Hesap |
| Inc. | : Incorporated |
| I.S.O. | : International Standardizasyon Organization |
| Ltd. Şti. | : Limited Şirket |
| Mal. | : Maliyet |
| s. | : sayfa |
| vb. | : ve benzerleri |
| YTL | : Yeni Türk Lirası |

ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ

| | |
|--|-----------|
| Tablo 1 Kalitenin Kilometre Taşları | 14 |
| Şekil 1 Kalite Anlayışının Evrimi | 15 |
| Şekil 2 Klasik Yönetim Anlayışında Kalite – Maliyet İlişkisi | 19 |
| Şekil 3 Kalite Buzdağı | 20 |
| Şekil 4 Toplam Kalite Yönetiminde Kalite – Maliyet İlişkisi | 20 |
| Tablo 2 Klasik Yönetim ve Toplam Kalite Yönetiminin Karşılaştırılması | 21 |
| Şekil 5 Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması | 41 |
| Şekil 6 Kalite Maliyetleri Pramidi | 45 |
| Şekil 7 Kalite Maliyetlerinin Ayrılması Akış Diyagramı | 46 |



0.GİRİŞ

Son yüzyılda yaşanan sosyal, kültürel, siyasal, teknolojik gelişmeler mevcut ve potansiyel müşterilerin her geçen gün artan istek ve beklentileri, küreselleşme ile birlikte ulusal pazarların tüm dünyaya açılması, pazarda daha güçlü hale gelebilmek için işletmelerin birleşmeleri, günümüz işletmelerini bugün ve gelecekte ayakta durabilmek, yaşamlarını sürdürebilmek için sürekli değişik rekabet stratejileri üretmeye mecbur bırakmaktadır. Kalite kavramı söz konusu işletmeler için vazgeçilmez bir rekabet stratejisi ve rekabet avantajı olmaktadır.

Klasik yönetim anlayışında üretim aşamasının son evresinde maliyetleri artıran bir etken olarak ortaya çıkan kalite, artık günümüzde sadece üretim faaliyetinin her aşamasına odaklanmış bir faktör olarak sınırlı kalmayıp, işletme için mamul tasarımından satış sonrası hizmete, satın alma faaliyetinden personel işe alımına kadar tüm faaliyetlerde başarılı olmasını sağlayacak, maliyetler üzerinde olumlu etki yaratacak, sonuçta bir rekabet avantajı oluşturacaktır.

Kaliteyi rekabet stratejisinin en önemli unsuru olarak gören bir işletme toplam kaliteyi benimsemiş durumdadır. Toplam kalite yönetimi bir işletmede en küçük karar alma birimi olan insanı hedef alan, üst yönetimden başlayarak organizasyon şemasının en altındaki çalışana kadar herkesin katılımını gerektiren, yapılan her faaliyetin müşteri memnuniyeti için olduğunu kavramış, müşteriye mamul veya hizmetin sunulduğu bir kitle olarak görmeyip onu da organizasyonun bir parçası olarak gören, her aktivitede küçük çapta fakat sürekli iyileştirmeleri başarmayı ilke edinen, hata daha ortaya çıkmadan önlemeyi amaç edinen, tüm çalışanları ortak amaç ve hedefler doğrultusunda yönlendirmeyi hedefleyen, iş ve süreçlerle ilgili yapılması gerekli eğitim konusunda gerekli hiçbir fedakarlıktan kaçınmayan kritik bir başarı anahtarı özelliği taşımaktadır.

Toplam kalite anlayışında müşteri, uğruna pazar araştırmaları, reklamlar, kampanyalar, anketler yapılan, satış öncesi ve sonrası bilgi, beklenti, istek ve

düşüncelerine başvuru büyük ve anlamlı bir değerdir. Çünkü müşteri mutlu ve tatmin edildiği sürece organizasyon içerisinde herkes mutludur.

Maliyet, rekabet düzeyinin yoğun olarak yaşandığı günümüz ekonomisinde başlı başına bir rekabet faktörü olarak ortaya çıkmaktadır. Maliyet, fiyatı dolayısıyla müşteri için satın alma kararını direkt olarak etkilemektedir. Çünkü fiyat müşterinin üzerinde hassasiyetle durmasını sağlayan ve gerektiren bir olgudur. Maliyet avantajlı olma ve müşteriyi tatmin edebilme bugünkü rekabetçi yapıyı oluşturan en önemli faktörlerdendir. Bu yüzden gerçek maliyet rakamına ulaşmak son derece büyük önem taşımaktadır.

Teknolojik gelişmeler sayesinde üretimde çalışanların payı gün geçtikçe azalmakta, otomasyona dayalı ileri üretim ortamlarına geçiş yapılmaktadır. Bu yüzden geleneksel maliyetleme yöntemleriyle maliyet hesaplamak yetersiz kalmakta, modern maliyetleme tekniklerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Diğer taraftan ekonomik yapının yeteri kadar rekabetçi bir anlayış içerisinde olmadığı Türkiye ekonomisinde maliyet ve yönetim muhasebesi kavramlarına gereken önem verilmemekte, muhasebe kavramı işletmeler için yapılması zorunlu yasal bir yükümlülük olarak görülmektedir. Oysaki toplam kalite yönetimi ışığı altında maliyet ve yönetim muhasebesi, işletmeye sadece kalite ile değil diğer tüm faaliyetlerinin ne kazandırdığını raporlamaktadır.

Toplam kalite yönetimi felsefesinin gerektiği gibi uygulanmasında gereksinim duyulan bilgilerin yukarıda bahsedilen muhasebe verilerinden sağlanması, bu bilgilerin doğru, güvenilir ve zamanlı olmasını sağlayacaktır.

Kalite ile maliyet kavramları birlikte düşünüldüğünde geçmişte kalitenin maliyeti artırdığı inancı, artık günümüz toplam kalite felsefesinin ışığı altında önceden belirtildiği gibi bir rekabet avantajı olmaktadır.

Buna göre işletmeler ürünleri hem kaliteli hem de düşük maliyetlerle elde ederek pazardaki rekabet güçlerini artırmak isteyeceklerdir. Yüksek kalitenin maliyetleri etkilemesinin yanında kalitesiz bir ürünün de maliyeti olacaktır. O halde serbest rekabet ortamında bir kalite ve maliyet üstünlüğü ile mücadele edebilmek için kalitenin ve kalitesizliğin getireceği maliyetlerin bilinmesi gerekir.

Bu amaçla toplam kaliteyi başarı anahtarı olarak gören ve uygulayan işletmelerde kalite ve kalitesizliği ortaya çıkarmak amacıyla kalite maliyetlerinden faydalanılmaktadır. Kalite maliyetleri tamamen müşteri tatminine, müşteri mutluluğuna odaklanan, bu amaca ulaşmak için ortaya çıkan maliyetlerle, ulaşılamaması durumunda katlanmak zorunda olunan maliyetlerden oluşmaktadır. Bu yüzden kalite maliyetlerinin çok dikkatli bir şekilde izlenip, raporlanması, ve daha sonra işletmenin muhasebe sisteminde kayda alınması gerekmektedir.

Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilme Şekilleri adını taşıyan bu tezin amacı, toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetlerinin günümüz işletmeleri için taşıdığı önemi dile getirmek, kalite maliyetlerinin tekdüzen muhasebe sistemi çerçevesinde hangi şekillerde muhasebeleştirilebileceğine açıklık getirmektir.

Bu tez, giriş ve sonuç bölümleri dahil olmak üzere toplam altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kalite, maliyet ve maliyet muhasebesi konuları ele alınmış, kalite maliyeti ve kalitenin maliyetler açısından önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölüm olan Toplam Kalite Yönetimi bölümünde, Toplam Kalite Yönetiminin Öğeleri, Toplam Kalite Yönetimi İçin Gerekli Koşullar, Toplam Kalite Yönetimi ve Kaizen Felsefesi anlatılmış, Toplam Kalite Yönetimi kalite anlayışı ile Geleneksel Yönetim kalite anlayışı çeşitli açılardan karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde kalite maliyetleri sınıflandırılmış, kalite maliyetlerinin önemi ve kullanım alanları açıklanmış, kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi seçenekleri anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde uygulamaya ilişkin örneğe yer verilmiş ve bu amaçla önce uygulamaya örnek teşkil eden model işletme ile ilgili genel bilgilere yer verilmiş, daha sonra da firmanın kalite maliyetlerini sınıflandırması ve muhasebeleştirilmesi anlatılmaya çalışılmıştır.

Beşinci bölüm olan sonuç bölümünde ise kalite maliyetleri ve tek düzen muhasebe sistemi çerçevesinde muhasebeleştirilme şekilleri ile ilgili varılan sonuçlara yer verilmiş ve genel bir değerlendirme yapılmıştır.



1. TEMEL KAVRAMLAR

Bu bölümde kalite , maliyet ve maliyet muhasebesi , kalite maliyeti ve kalitenin maliyetler açısından önemine açıklık getirilecektir.

1.1. KALİTE

Kalite kavramı tarihten günümüze birçok kişi ve kurumca tanımlanmıştır. Bunlardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir:

J. M. Juran, kalite "Amaca ve kullanıma uygunluktur."¹

P. Crosby, "Bir ürünün gerekliliklere uygunluk derecesidir."²

A. Feigenbaum, "Kullanılmakta olan bir ürün veya hizmetin müşterilerin beklentilerine yanıt verebilmesini sağlayan pazarlanabilir üretim ve bakım karakteristiklerinin toplamıdır."³

Kauru Ishikawa, "Kalite kontrol uygulamak, en ekonomik, en kullanışlı ve tüketiciyi daima tatmin eden kaliteli ürünü geliştirmek, tasarımı yapmak, üretmek ve satış sonrası hizmet vermektir."⁴

G. Taguchi, "Ürünün sevkiyattan sonra toplumda neden olduğu minimal zarardır."⁵

¹ Serdar Tan – Nurettin Peşkirioğlu, **Kalitesizliğin Maliyeti**, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Yayın no:316, 1991, s.7.

² Süleyman Yükçü, **Bir Fırsat Maliyeti Olarak Kalitesizliğin Maliyeti ve Muhasebeleştirilmesi**, Vergi Dünyası, Şubat 2002, s.6.

³ Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998, s.471.

⁴ Zehra Muluk – Esra Durcu, **Türkiye’de Kalite Olgusunun Gelişimi**, Ankara: Kalder Yayınları, Yayın no:30, 2000, s.5.

⁵ İbrahim Yalçın – Fami Şamiloğlu – Yavuz Demirel, **Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği**, Standart Dergisi, Nisan 2002, s.6.

Amerikan Kalite Kontrol Derneği, “Bir mal yada hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerinin tümüdür.”⁶

Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu, “Bir mal yada hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesidir.”⁷

Japon Sanayi Standartları, “Ürün yada hizmeti ekonomik yoldan üreten tüketici isteklerine yanıt veren bir üretim sistemidir.”⁸

ISO 8042 Kalite Sözlüğü, “Kalite, bir mal yada hizmetin belirlenen veya olabilecek gereksinimleri karşılama yeteneğine dayanan özelliklerin toplamıdır.”⁹

Kalite, yaşamı kolaylaştırmaktır.¹⁰

Kalite; mamul veya hizmetin müşteri beklentilerini karşılamasıdır. Kalite müşteri memnuniyetidir.¹¹

Kalite; müşteri beklentilerine uygun tasarlanmış olan ürünün yine müşterinin ödeyebileceği fiyatta olmasıdır.¹²

Kalite, istenilen özelliklere uygunluktur. Birçok kişiye göre kalite “pahalı”, “lüks”, “az bulunur”, “üstün nitelikte” ve benzeri kavramlarla eş anlamlıdır.¹³

⁶ Rıdvan Bozkurt, **Kalite İyileştirme Araç ve Yöntemleri**, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Yayın no: 630, 2003, s.13.

⁷ Z. Muluk – E. Durcu, a.g.e., s.6.

⁸ İsmail Efil, **Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 1999, s.6.

⁹ Kemal Keser, **ISO 9000**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 1999, s.6.

¹⁰ Oygur Yamak, **Kalite Odaklı Yönetim**, İstanbul: Panel Matbaacılık, 1998, s.51.

¹¹ Don. R. Hansen – Maryanne Mowen, **Accounting and Control Cost Management**, Ohio: Western Publishing, 2000, s.599.

¹² Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, **Cost Management A Strategic Emphasis**, Boston: Mc Graw-Hill, Inc, 2002, s.201.

¹³ İbrahim Kavrakoğlu, **Kalite Güvencesi ve ISO 9000**, İstanbul: Kalder Yayınları, Yayın No:1, 1998, s.10.

Kalite, belirlenen şartlar altında ve belirlenen bir zaman süresi içinde istenilen fonksiyonları yerine getirebilme kabiliyetidir.¹⁴

Kalite, amaca uygunluk derecesidir. Burada amaç mamulü kullanacak olan kişinin ihtiyacına ve ödeme olanaklarına göre belirlenir.¹⁵

Kalite, temel bir karakteri veya yapıyı, ayrılmaz bir özelliği, bir kapasiteyi, bir mükemmellik derecesini, bir üstünlüğü, sosyal bir statüyü, ayrılmaz bir karakteristiği belirtmek için kullanılır.¹⁶

En geniş anlamda kalite, iyileştirilebilen her şeydir. Bu bağlamda kalite, sadece ürün ve hizmette değil, aynı zamanda kişilerin nasıl çalıştıkları, prosedürlerin nasıl işletildikleriyle ilgilidir.¹⁷

1.1.1. Kalite Yaklaşımları

Bu başlık altında kalite yaklaşımlarından üstünlük yaklaşımı, ürün temelli yaklaşım, kullanıcı temelli yaklaşım, üretim temelli yaklaşım, değer temelli yaklaşım açıklanacaktır.

1.1.1.1. Üstünlük Yaklaşımı

Üstünlük yaklaşımı, “En yüksek standarda ulaşma veya başarıma” şeklinde tanımlanabilir. Bu tanıma en iyi örnek sanat veya edebiyat alanlarıdır. Ancak bu örneklerin herkes için kaliteyi temsil ettiği söylenemez. Çünkü birisi için mükemmel olarak nitelendirilen bir eser başkası için “kötü veya vasat” olabilir. Benzer şekilde bir yönetici tarafından “çok iyi” olarak değerlendirilen bir iş başka bir yönetici tarafından “vasat” görülebilir.

¹⁴ Emine Kıldırıcı, **İhracatın Temel Taşı: Kalite**, Ankara: İhracatı Geliştirme Merkezi, 1992, s.1.

¹⁵ Bülent Kocu, **Üretim Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, Yayın no:01, 1996, s.462.

¹⁶ A. N. Uğur, **Kalite Maliyetleri**, Ankara: KOSGEB Yayınları, Yayın no:029, 1994, s.1.

¹⁷ Masaaki Imai, **Kaizen**, İstanbul: Kalder Yayınları: 1994, s.10.

Bu öznellik faktörü o işyerinde kalite için çaba gösteren işgören için problem yaratacaktır. Bu sebeple üstünlük yaklaşımının üretilen ürünün veya hizmetin mutlak kalitesini ortaya koymada yetersiz kaldığı söylenebilir.¹⁸

1.1.1.2. Ürün Temelli Yaklaşım

Bu yaklaşım yüksek kaliteyi belirlemek için ölçülebilen özel nitelikleri ve ayrıcalıkları tanımlar. Örneğin deri koltuk, vinileks koltuğa göre daha yüksek kaliteye sahiptir. Objektif kalite ölçüleri sağlamayı amaç edinen bu yaklaşımın eksik yönü ise sadece özelliğin varlığı veya yokluğunun kaliteyi belirlemesidir. Derinin vinilekse göre kaliteli olmasına rağmen, renk ve işçiliğe önem verilmemesi kaliteyi düşürecektir. Bu durum ürün temelli yaklaşımda göz ardı edilmiştir. Bu yaklaşım açısından kalite kesin ve ölçülebilir bir değişken olarak ele alınmaktadır.¹⁹

1.1.1.3. Kullanıcı Temelli Yaklaşım

Bu yaklaşıma göre ürünün kalitesine kullanıcı karar verir. Kullanıcı ihtiyaçlarını en iyi şekilde tatmin eden ürün yada hizmet yüksek kalitelidir.²⁰ Literatürde “kullanıma uygunluk” olarak ifade edilen ve kalitenin ona sahip olan kişinin gözünde oluşan subjektif değerlendirmeye dayanan yaklaşım esas alınmaktadır. Kullanıcının ürünü nasıl kullanmayı planladığını öğrenmeyi ve ürünü ihtiyacı karşılayacak şekilde yapmayı amaç edinen bu yaklaşım müşteri memnuniyeti ile kaliteyi eşitlemektedir. Tek dezavantajı ise müşteri beklentilerinin tespit edilmesi zorluğudur.²¹

1.1.1.4. Üretim Temelli Yaklaşım

“Standarda uygunluk” şeklinde tanımlanan bu yaklaşımda mühendislik ürün karakteristiklerini belirler ve belirlenen bu karakteristikleri karşılama oranı arttıkça kalite yükselir. En uygun kalite tanımlamalarından biri olarak kullanılan

¹⁸ www.kaliteofisi.com/makaleler.html

¹⁹ İ. Efil, a.g.e., s.6.

²⁰ www.kaliteofisi.com/makaleler.html

²¹ a.g.e., s.7.

“spesifikasyonlara veya ürünün gerekliliklerine uygunluk” anlayışı bu tanımın özünü oluşturmaktadır. Bu yaklaşım ölçülebilir kalite standartları sağlaması ve kalite maliyetlerinin azalması yönünden avantajlara sahiptir. Standartlara uygunluğun müşteri memnuniyetini de beraber getireceği savunulduğundan müşteri tercihleri dikkate alınmamaktadır. Bu özellik ürün temelli yaklaşımın tek dezavantajını oluşturmaktadır.²²

1.1.1.5. Değer Temelli Yaklaşım

“Kalite kabul edilebilir bir fiyattan tatminin derecesi ve kabul edilebilir maliyette değişkenliğin kontrolüdür” diyen bu yaklaşımda kalite değerinin bir özelliğidir. Müşteri satın alma kararını verirken kalite ve fiyat arasında subjektif bir denge kurmaktadır.²³ Sadece ürün ve hizmet özelliklerine değil, bunların yanı sıra istenen performans ve uygunluk derecesinin kabul edilebilir bir fiyat ile sunulmasını içermektedir.²⁴

1.1.2. Kalitenin Boyutları

Bu başlık altında, kalitenin performans, özellikler, uygunluk, dayanıklılık, servis, estetik ve algılanan kalite boyutu ele alınacaktır.

1.1.2.1. Performans

Ürün veya hizmetin ölçülebilir birincil karakteristiklerini içerir. Bir ev için odaların sayısı ve büyüklüğü, hizmet içinse aranılan telefona kaçınıcı çalışta cevap verildiği olabilir.²⁵

²² a.g.e., s.7.

²³ www.kaliteofisi.com/makaleler.html

²⁴ a.g.e., s.7.

²⁵ Z. Muluk – E. Durcu, a.g.e., s.7.

1.1.2.2. Özellikler

Tüketiciyi ürün veya hizmete yönelten ilave karakteristikler olarak tanımlanabilir. Bir başka deyişle özellik, mal veya hizmetin temel fonksiyonlarına ilave olarak çekiciliğini sağlayan ikincil karakteristiklerdir.²⁶

1.1.2.3. Uygunluk

Ürün veya hizmetin dizayn ve faaliyet karakteristiklerinin spesifikasyon, standart ve belgelere ne derece uygun olduğunu gösterir.²⁷

1.1.2.4. Dayanıklılık

Ürünün yaşam süresinin ölçümüdür. Ürünün kullanılabilirlik özelliği yada bir mal veya hizmetin ekonomik ve teknik ömrünü ifade eder.²⁸

1.1.2.5. Servis

Ürün arızalandığı zaman, arızalanmasından onarıncaya kadar geçen zaman, servis personelinin yeterliliği ve davranışlarını, ürüne ilişkin sorun ve şikayetlerin çözülebilirliğini kapsar.²⁹

1.1.2.6. Estetik

Kullanıcının ürüne olan tepkisini içerir. Bireyin şahsi tercihini temsil eder. Ürünün görünüşü, tadı, yarattığı duygu, kokusu gibi özellikler bu boyutta yer alır.

²⁶ İ. Efil, a.g.e., s.15.

²⁷ R. Bozkurt, a.g.e., s.13.

²⁸ İ. Yalçın – F. Şamiloğlu – Y. Demirel, a.g.m., s.47.

²⁹ R. Bozkurt, a.g.e., s.13.

Ürünün albenisi, duyulara seslenebilme yeteneğidir. Kalite boyutları arasında en subjektif niteliğe sahip olandır.³⁰

1.1.2.7. Algılanan Kalite

Subjektif bir boyuttur. Ürün yada diğer üretim kalemlerinin geçmiş performansını yansıtır. Müşterinin ürün yada hizmete ilişkin imajı, aldığı bilgiler, reklam ve firma imajı bu kapsamda yer alır.³¹

1.1.3. Kalite Oluşumu ve Gelişimi

Kalitenin tarihsel gelişimini muayene, kalite kontrolü, kalite güvencesi ve toplam kalite aşaması olmak üzere üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Aşağıda bu ana başlıkların kısaca tanıtımına yer verilmiştir.

1.1.3.1. Muayene Aşaması

İlk olarak M.Ö. 2150 tarihli Hamurabi Kanunu kaliteye referans verilebilir. “Bir inşaat ustasının inşa ettiği bir ev, ustasının yetersizliği nedeniyle yıkılır ve ev sahibinin ölümüne yol açarsa o usta öldürülecektir.” Bu madde de öngörülen ceza ilkel de olsa kalite olgusunu açık bir şekilde anlatmaktadır.³²

Fenike’lilerde muayene elemanlarının kusurlu ürün yapanların ellerini keserek uygunsuzluklarını engelledikleri görülmektedir. Muayene elemanları ürünleri kabul yada reddederek yönetimin öngördüğü spesifikasyonlara uyulmasını zorluyorlardı.³³

³⁰ İ. Efil, a.g.e., s.15.

³¹ a.g.e., s.15.

³² Süleyman Yükçü, *Kalite Muhasebesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1999, s.4.

³³ Rıdvan Bozkurt, *Örgütsel Mükemmellik Anlayışı: Toplam Kalite Yönetimi*, Verimlilik Dergisi, 2001/1, s.46.

Mısır'da M.Ö. 1450 yılında muayene görevlileri telden oluşturdukları bir araç ile taş blokların dikliğini kontrol ediyorlardı.³⁴

13. yüzyılda geliştirilen çıraklık ve esnaf loncalarıyla, yönetimin standartlar geliştirmesi, ustaların muayene elemanı olarak çalışmaları, işçilerin üretim sürecinin her aşamasında çalıştığı işin tamamını bilmeleri sağlanmıştır. Bu yüzden, kalite olgusunun Osmanlılar'da loncalarda başladığını söylemek mümkündür. Bu şekilde gelişmeler 19. yüzyılda endüstriyel sisteme geçilene dek devam etmiştir.³⁵

Muayene aşamasında muayene elemanları sadece yapılan işleri kontrol edip hatalıları tespit etme görevini üstlenmişlerdir. Bu aşamanın temel yaklaşımı tüketiciye hatalı ürünlerin gitmemesini sağlamaktır. Bu yaklaşım tüketiciyi korumuş ancak üreticide sıkıntı yaratmıştır. Çünkü muayene edilerek hatalı bulunan ürünler, üretici için zarar oluşturmuştur. Bu açıdan üreticiyi de koruyan bir sistem üzerinde durulmuş ve kalite kontrol aşamasına geçilmiştir.³⁶

1.1.3.2 Kalite Kontrol Aşaması

19. yüzyılda endüstriyel sisteme geçilmesiyle büyük ölçekli fabrikalar kurulmuş, iş mümkün olan en küçük parçalara ayrılarak nasıl ve ne kadar sürede yapılması gerektiği standartlaştırılmıştır. Bu durum üretimin hızlanmasını sağlarken kaliteyi aynı ölçüde artıramamıştır.³⁷

20. yüzyıl başlarında Henry Ford'un ilk kez kullandığı hareketli montaj hattı ile düşük maliyetli yüksek düzeyde teknik ürünlerin imalatı gerçekleştirilmiştir. Montaj hattı üretim ile karmaşık operasyonlar sadeleştirilmiş ve düşük maliyette kaliteli ürünler üretilmeye başlanmıştır.³⁸

³⁴ S. Yükçü, a.g.e., s.4.

³⁵ R. Bozkurt, a.g.e., s.46.

³⁶ İ. Efil, a.g.e., s.16.

³⁷ Yükçü, a.g.e., s.4.

³⁸ Bozkurt, a.g.e., s.46.

1924-1940 yılları arasında teknolojik gelişme hızlanmış “Kontrol Mühendisliği Bölümü” kurularak İstatistiksel Kalite Kontrol kavramı ortaya çıkmıştır. Bu yolla üretim miktarlarının çok yüksek olduğu kütle üretiminde çok büyük faydalar sağlanmıştır. Muayene işlemi son kontrollerden ara kontrollere ve giriş kontrolüne doğru genişlemiştir. Standartlar geliştirilmeye başlanmış ve tüketiciyi koruma yolunda ilk adım atılmıştır.³⁹

1946 yılında Amerikan Kontrol Derneği kurulmuştur. 1950 yılında A.B.D.’den Dr. Edwards Deming, Japon Bilim Adamları ve Mühendisleri Birliği tarafından Japonya’ya davet edilmiş ve konferanslar vermiştir. Japonya’da her yıl konusunda en iyi performans gösteren işletmeye Deming ödülü verilmeye başlanmıştır.⁴⁰

1956 yılında Feigenbaum “Toplam Kalite Kontrol” isimli kitabını yayınlamış ve kalite kontrolünü işletmelerin tüm alanlarına yaymıştır. Bu dönemde kaliteye ilişkin çalışmalar önlemeye değil düzeltmeye yöneliktir. Bundan sonra ABD’de kalite güvence sistemi birer hizmet endüstrisi işletmesi olan otellerde, bankalarda, kamu kuruluşlarında ve diğer hizmet işletmelerinde kullanılmaya başlanmıştır.⁴¹

1970 sonrası Amerikan işletmelerinin ürünleri Japonların kalitesi artan ürünleriyle karşılaşmış ve tüketicilerin artan kalite talepleri ABD’de hizmet işletmeleri de dahil olmak üzere işletmelerin tüm departmanlarında kaliteye odaklanılmasına neden olmuştur.⁴²

1987 yılında Uluslararası Standartlar Örgütü’nün oluşturduğu “ISO 9000 Kalite Güvence Serisi Standartları” tüm dünyaya yayılan bir kalite güvence sistemleri anlayışını başlatmışlardır. Türk Standartları Enstitüsü de aynı yıl bu standartları çeviri yaparak yayınlamıştır.⁴³

³⁹ İ. Efil, a.g.e., s.17.

⁴⁰ R. Bozkurt, a.g.e., s.46.

⁴¹ S. Yükçü, a.g.e., s.5.

⁴² İ. Efil, a.g.e., s.18.

⁴³ a.g.e., s.5.

1.1.3.3. Kalite Güvencesi ve Toplam Kalite Aşaması

1940'lı yılların başlarında ABD'de geliştirilen süreç kontrolü, kalite yönetimi ve istatistiksel kalite kontrol Japonlar tarafından benimsenmiş ve uygulanmıştır.⁴⁴

1957 yılında General Electric firmasında kalite yöneticisi olarak görev yapan Armand V. Feigenbaum bir makalesinde "Toplam Kalite Kontrol" kavramını kullandı ve kalitenin sadece kalite bölümünün sorumluluğu olmadığını ifade ederek çalışan herkesin kalite olayına karışması gerektiği fikrini ortaya attı. Bununla Toplam Kalite Kontrol dönemi başlamış oldu.⁴⁵ Toplam Kalite Yönetimi çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Kalite evriminin Tablo 1 yardımıyla gösterimi aşağıdaki gibidir:

| YIL | KALİTE EVRİMİ |
|---------------|--|
| 1931 | W. Shewland : İstatistiksel Kalite Kontrol (ABD) |
| 1940 | STANFORD SEMİNERLERİ |
| 1950 | E. DEMING SEMİNERLERİ (JAPONYA) |
| 1951 | DEMING KALİTE ÖDÜLÜ (JAPONYA) |
| 1952 | "KALİTE KONTROL" dergisi (JAPONYA) |
| 1954 | J. JURAN: "Kalite Yönetimin Sorumluluğudur" (ABD) |
| 1954 | Ulusal radyo ile Japonya'da Kalite Eğitimi Yayınları |
| 1956 | A. FEIGENBAUM: Toplam Kalite Kontrol (ABD) |
| 1960 | G. TAGUCHI: İstatistiksel deney tasarımı (Japonya) |
| 1961 | K. ISHIKAWA: Formenler için Kalite Kontrol Dergisi (Japonya) |
| 1962 | K. ISHIKAWA: Kalite Çemberleri (Japonya) |
| 1969 | KOBE STEEL: Quality Function Deployment (Japonya) |
| 1970 | S. SHINGO: Poka-Yoke (Japonya) |
| 1970 | G. TAGUCHI: Quality |
| 1976 | T. OHNO: Toyota Just In Time Sistemi (Japonya) |
| 1980 | G. TAGUCHI: Robust Design (Japonya) |
| 1990 ve ötesi | YARATILAN KALİTE |

Tablo 1 Kalitenin Kilometre Taşları

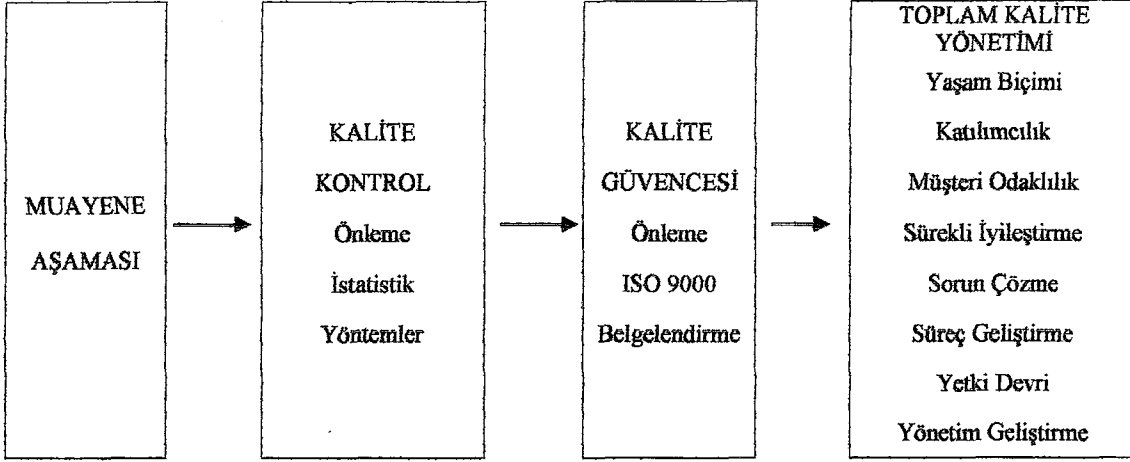
Kaynak: Süleyman Yükçü, *Kalite Muhasebesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1999, s. 6.

Aşağıda Şekil 1 yardımıyla tarihten günümüze kalite anlayışının evrimi gösterilmektedir. Kalite anlayışı, ilk olarak muayene aşamasıyla başlamış, kalite

⁴⁴ İ. Efil, a.g.e., s.18.

⁴⁵ R. Bozkurt, a.g.e., s.20.

kontrol ve kalite güvencesi aşamasıyla devam ederek günümüzde gelinen son aşama olan toplam kalite yönetimine ulaşmıştır.



Şekil 1 Kalite Anlayışının Evrimi

Kaynak: Süleyman Yükücü, *Kalite Muhasebesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1999, s. 7.

1.2. MALİYET VE MALİYET MUHASEBESİ

Bu başlık altında maliyet ve maliyet muhasebesi kavramlarına açıklık getirilecektir.

1.2.1. Maliyet

Maliyet, amaçlanan bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken fedakarlıkların parayla ölçülebilen toplamıdır.⁴⁶

Vergi Usul Kanununda maliyet, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamıdır.⁴⁷

Bir başka kaynağa göre maliyet, bir mal veya hizmeti satın alabilmek için elden çıkarılan nakit veya herhangi bir varlığın değeri, mal üretiliyor ise, üretimde kullanılan varlık ve hizmetlerin parasal değeridir.⁴⁸

⁴⁶ Kamil Büyükmirza, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Barış Yayınevi, 1998, s.34.

⁴⁷ Rıfat Üstün, *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1996, s.27.

⁴⁸ Osman Altuğ, *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s.15.

1.2.2. Maliyet Türleri

Genel olarak maliyetler üç gruba ayrılabilir. Bunlar alış, üretim ve satış maliyetidir. Aşağıda kısaca bunların açıklamalarına yer verilmiştir.

1.2.2.1. Alış Maliyeti

Satın alınan mal, madde ve malzemenin alış bedeli ile bunun alınışından ambara getirilmesine kadar katlanılan değer kullanımlarının tümüdür.⁴⁹ Bir başka deyişle faturada yazılı değere hammadde ambara gelinceye kadar yapılan giderlerin (nakliye, sigorta, gümrük, vergi gibi) eklenmesi ile bulunan maliyettir.⁵⁰

1.2.2.2. Üretim Maliyeti

Bir maliyet döneminde üretim için kullanılan ve mamullere yükletilen değer kullanımlarının tamamıdır.⁵¹ Alış maliyetine üretim için yapılan giderlerin (işçilik, genel üretim) eklenmesi ile bulunur.

1.2.2.3. Satış Maliyeti

Bir maliyet döneminde satılan malın üretimi için yapılan değer kullanımlarının tümüdür. Üretim maliyetine satış için yapılan giderlerin eklenmesi ile bulunan maliyettir.⁵²

1.2.3. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, üretim yapan işletmelerde üretimin gerektirdiği her türlü değer hareketlerini kayıt eden, sınıflayan, rapor eden, yorumlayan, maliyetleri üretilen mal türü ve miktarına göre hesaplayan çalışmaların tümüdür.⁵³

⁴⁹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Derya Kitabevi, 1999, s.62.

⁵⁰ E. Çetiner, **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama**, Ankara: Tutubay Yayınları, 1995, s.12.

⁵¹ V. Haftacı, a.g.e., s.67.

⁵² E. Çetiner, s.12.

⁵³ a.g.e., s.9.

Bir başka deyişle maliyet muhasebesi, işletme eylemlerinin maliyetini, kârlılığını ve başarısını ölçme, analiz etme, hesaplama ve rapor etme sürecidir.⁵⁴

1.2.4. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesinin mamul maliyetlemesi, kontrole yardımcı olmak, planlamaya yardımcı olmak, alınacak kararlara yardımcı olmak üzere belli başlı dört amacı vardır.⁵⁵ Bunlara ilişkin açıklama aşağıda verilmiştir.

1.2.4.1. Mamul Maliyetlemesi

Mamul Maliyetlemesi, işletmelerin ürettikleri mamul yada hizmetlerin ne kadara mal olduğunu görmelerini sağlar. Bu işlem yapılırken maliyet muhasebesine özgü birçok hesaplama ve maliyet dağıtım teknikleri kullanılmaktadır. Bu sayede mamulün satış fiyatının belirlenmesi, gelirin ölçülmesi, envanter değerlemesi ve işletme dışı kişi ve kuruluşlara veri sağlamada kolaylık sağlanmış olunur.

1.2.4.2. Kontrole Yardımcı Olma

Serbest rekabet şartları içinde çalışan üretim işletmeleri, fiyatlarını yükselterek kâr miktarını artırma imkanına sahip değildirler. Bu nedenle kâr oranını artırmada en önemli etken maliyetleri kırmaktır. Maliyet muhasebesi de giderleri çeşitli şekillerde sınıflayarak kontrole yardımcı olur. Maliyet muhasebesi doğrudan doğruya bir gider kontrolü sağlamaz. Ancak, giderler konusunda işletmeyi bilinçlendirir. Asıl gider kontrolünü sağlayan da bu bilinçlendirmedir. Giderlerin azaltılması belirli incelemeler, belirli analizler sonucu sağlanabilir. Maliyet muhasebesi de bu analizler için veri sağlar.⁵⁶

⁵⁴ R. Üstün, a.g.e., s.23.

⁵⁵ E. Çetiner, a.g.e., s.9; V. Haftacı, a.g.e., s.62.

⁵⁶ S. Yükçü, a.g.e., s.65.

1.2.4.3. Planlamaya Yardımcı Olma

İşletmelerin gelecekteki faaliyetleri ve bunların getireceği maliyetler için maliyet muhasebesinin sağlamış olduğu verilerden faydalanılır. Bu veriler yardımıyla planlar için iyi tahminler yapılabilir.⁵⁷

1.2.4.4. Alınacak Kararlara Yardımcı Olma

Hangi mamulün üretimine devam edileceği, mamulün işletmede mi yoksa işletme dışında mı üretileceği, mamulün fiyatının ne olacağı gibi soruların cevabı maliyet muhasebesi verilerinden faydalanılarak verilir.⁵⁸

1.3. KALİTE MALİYETİ VE KALİTENİN MALİYETLER AÇISINDAN

ÖNEMİ

Bu başlık altında kalite maliyeti ve kalitenin maliyetler açısından önemi kavramları anlatılacaktır.

1.3.1. Kalite Maliyeti

Kalite Maliyetleri meydana gelebilecek hataları önlemek amacı ile yürütülen faaliyetlerin ve mamulün üretim esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir.⁵⁹

Kalite Maliyetlerini uygunluk (önleme, ölçme ve değerlendirme), uygunsuzluk (içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri) olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür.⁶⁰ Uygunluk maliyeti, kaliteli ürünü üretebilmek için katlanılan maliyetlerdir. Uygunsuzluk maliyetleri, istenen kalite uygunluğunun sağlanamaması durumunda ortaya çıkan maliyetlerdir.

⁵⁷ a.g.e., s.66.

⁵⁸ Çetiner, a.g.e., s.9.

⁵⁹ Rüstem Hacırüstemoğlu, *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Ders Kitapları A.Ş. Tesisleri, 1995, s.330.

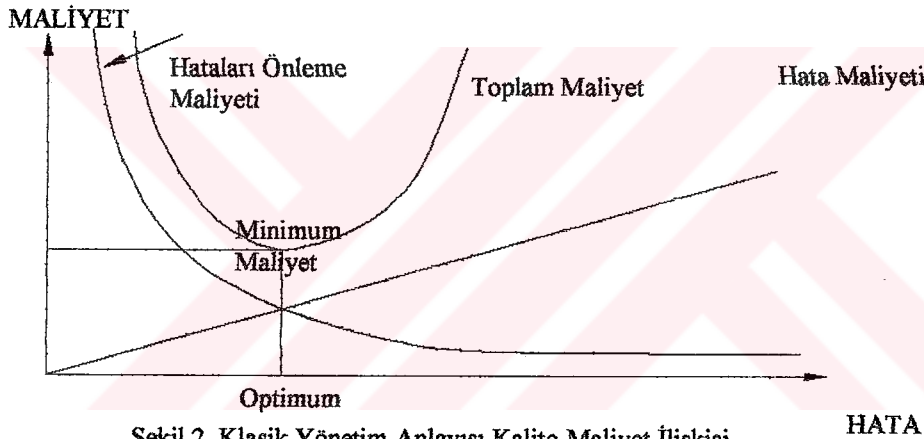
⁶⁰ S. Yükçü, a.g.m., s.6.

1.3.2. Kalitenin Maliyetler Açısından Önemi

Bu başlık altında klasik yönetimde kalite-maliyet ilişkisi ile toplam kalitede kalite-maliyet ilişkisi anlatılmaya çalışılmıştır.

1.3.2.1. Klasik Yönetimde Kalite-Maliyet İlişkisi

Klasik yönetim anlayışında kalite ile maliyet çelişir. Çünkü belirli bir kalite düzeyinin üzerinde bir ürün üretmek maliyetlerin artırılması ile mümkündür. Şekil 2’de görüldüğü gibi minimum maliyet optimum kalitede yani belli bir hata seviyesinde gerçekleşmektedir. Klasik anlayışta hatayı daha düşük oranlara indirmek maliyetleri artıracak, belki de sıfır hataya ulaşmak mümkün olmayacaktır.⁶¹



Şekil 2 Klasik Yönetim Anlayışı Kalite-Maliyet İlişkisi

Kaynak: Selçuk Kendirli – Hülya Çağırın, *Sanayi İşletmelerinde Yeni Bir Yaklaşım: Kalite Maliyetleri ve Örnek Uygulama*, Mükellefin Dergisi, Mayıs 2002, s.127.

1.3.2.2. Toplam Kalite Anlayışında Kalite-Maliyet İlişkisi

İşletmelerde kalitesiz üretimin yarattığı bazı maliyetler vardır ki bunları tümüyle hesaplamak ve tahmin etmek zordur veya imkansızdır. Müşteri kaybı, pazar kaybı, imaj kaybı, güven kaybı gibi maliyetler buz dağının su altında kalan kısmına benzetilebilir. Bunlar görünmez ama uzun vadede olumsuz etkileri çok fazla hissedilebilir.⁶² Bu durum Şekil 3 de Kalite Buzdağı yardımıyla açıklanmaktadır.

⁶¹ Selçuk Kendirli-Hülya Çağırın, *Sanayi İşletmelerinde Yeni Bir Yaklaşım: Kalite Maliyetleri ve Örnek Uygulaması*, Mükellefin Dergisi, Mayıs 2002, s.127.

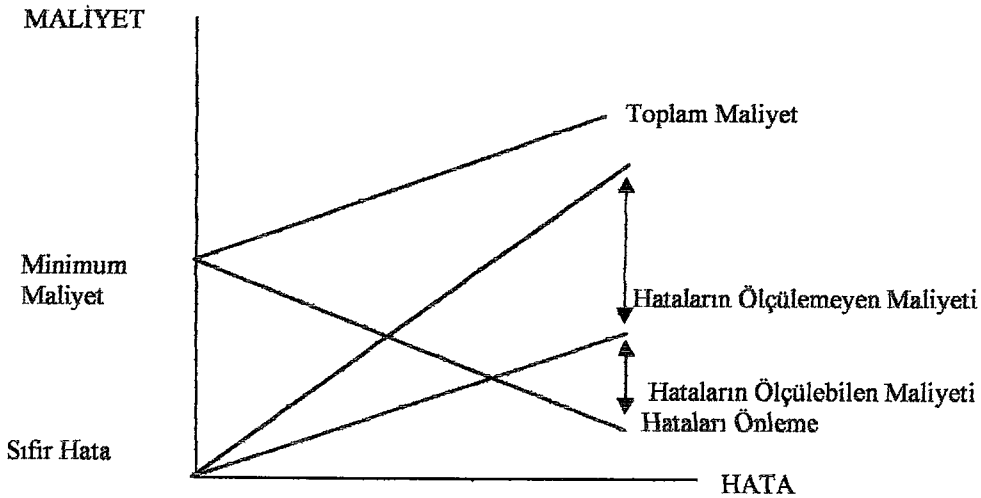
⁶² Süleyman Yükçü, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, s.484.



Şekil 3 Kalite Buzdağı

Kaynak: Selçuk Kendirli – Hülya Çağırın, **Sanayi İşletmelerinde Yeni Bir Yaklaşım: Kalite Maliyetleri ve Örnek Uygulama**, Mükellefin Dergisi, Mayıs 2002, s.128.

Klasik yönetimdeki bu yanlışlıkları düzeltmek amacıyla Toplam Kalite Yönetiminde otokontrole dayalı yönetim anlayışı ve önleyici kalite kontrol yöntemleri uygulamasıyla “Hataları Önleme Maliyeti” düşürülmüş ve kalite buzdağının tamamına yayılmıştır. Böylelikle Klasik Yöntemdeki kalite-maliyet ilişkisi tersine dönmüş ve en yüksek kalitenin, hatanın en düşük (sıfır hata) olduğu maliyetle elde edildiği görülmüştür. Şekil 4 yardımıyla bu noktaya açıklık getirilmiştir.⁶³



Şekil 4 Toplam Kalite Yönetiminde Kalite-Maliyet İlişkisi

Kaynak: Selçuk Kendirli – Hülya Çağırın, **Sanayi İşletmelerinde Yeni Bir Yaklaşım: Kalite Maliyetleri ve Örnek Uygulama**, Mükellefin Dergisi, Mayıs 2002, s.128.

⁶³ S. Kendirli – H. Çağırın, a.g.m., s.128.

Kalite faaliyetlerinde ve kalite maliyet analizlerinde temel prensip “iş en ucuz yapmanın yolu onu daha başlangıçta doğru yapmak” olduğudur.⁶⁴

Aşağıda Tablo 2 yardımıyla Klasik Yöntem ve Toplam Kalite Yönetimi Anlayışı şematize edilmiştir.⁶⁵

| KLASİK YÖNETİM ANLAYIŞI | TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ ANLAYIŞI |
|---|--|
| “Muayeneye” dayalı kalite | “Önlemeye” dayalı kalite |
| Yüksek kalite ile artan maliyet | Yüksek kalite ile düşen maliyet |
| Optimum stok | Sıfır stok |
| Spesifikasyon limitleri arası üretim | Hedefe uygun üretim |
| Sorunlar çıktıkça çözüm geliştirilen yönetim | Olası sorunları düşünüp, önleyen yönetim |
| Azami uzmanlaşma ile sistem geliştirme Yaklaşımı | İşbirliği ile sistem geliştirme yaklaşımı |
| Fonksiyonların kesin ayırımına dayalı organizasyon | İşe ideal esnek kalıplı organizasyon |
| Kabul edilebilir hata düzeyini hedefleyen üretim | Sıfır hatayı hedefleyen üretim |
| Ödül ve cezaya dayalı motivasyon | Çalışmanın takdirine dayalı motivasyon |
| Hiyerarşiye dayalı öncelikler | Müşteri tatminine dayalı öncelikler |
| Rekabete dayalı tedarik sistemi | Karşılıklı anlayış ve güvene dayalı öncelikler |
| Kâr maksimizasyonunu güdülemeye yönelik motivasyon | Yüksek kaliteyi sağlamayı hedefleyen motivasyon |
| Standartlara göre ürün kalitesi | Müşteri beklentilerine göre ürün kalitesi |
| Kalite Kontrol Fonksiyonunun sorumluluğunda ürün tasarımı | Tüm çalışanların ve yönetimin sorumluluğunda kalite güvencesi |
| ARGE ve pazarlamanın sorumluluğunda ürün tasarımı | Tüm üretim ve satış fonksiyonunun katkısıyla ürün tasarımı |
| Optimum fire veya yeniden işleme | Sıfır fire veya yeniden işleme |
| Optimum 1./2. Kalite oranı | Sadece 1. Kalite üretim |
| Evrimsel hızla gelişme | Devrimsel hızla gelişme |
| Yüksek verimli üretim süreçleriyle randıman artışı | Yeni ürün tasarımı ile sağlanan randıman artışı. Robüst tasarımı ⁶⁶ |
| İşbaşı eğitimi ile sağlanan tecrübe | İşbaşı eğitimi kadar temel eğitimle de geliştirilen bilgi ve beceri |
| Fayda/Maliyet analizine dayalı işletme kararları | Kaliteyi geliştiren her uygulamayı benimseyen yönetim |
| İşi en iyi bilen yönetici olması | İşe en yakın olanın o işi bildiğine inanan yaklaşım |
| Hatalı uygulamaları önlemek için prosedürler geliştirme | Çalışanların fikirleriyle hataların önlenmesi |
| Tecrübe insiyatife dayalı yönetim kararları | İstatistik ve kantitatif analizlere dayalı yönetim kararları |
| Performansa göre ücret | Performansın takdir edilmesi |

Tablo 2 Klasik Yönetim ve Toplam Kalite Yönetiminin Karşılaştırılması

Kaynak: Selçuk Kendirli – Hülya Çağırın, *Sanayi İşletmelerinde Yeni Bir Yaklaşım: Kalite Maliyetleri ve Örnek Uygulama*, Mükellefin Dergisi, Mayıs 2002, s.127.

⁶⁴ Tayfun Özenci – Lütfi Cunbul, *Kalite Ekonomisi*, İstanbul: Kalder Yayınları, Yayın no:2, 1993, s.1-2.

⁶⁵ S. Kendirli – H. Çağırın, a.g.m., s.126-127.

⁶⁶ Robüst Tasarım: Taguchi tarafından geliştirilen, ürün ve üretim süreci geliştirme sırasında kontrol edilebilen üretim süreci parametreleri (hat hızı, basınç, sıcaklık) için optimal düzey ve ayarların belirlenerek üretim süreci varyasyonlarının en aza indirgenmesine yönelik yaklaşımdır.

2.TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

Bu bölümde toplam kalite yönetimi hakkında genel açıklama yapılmakta, toplam kalite yönetiminin öğeleri, toplam kalite yönetimi için gereken koşullar, toplam kalite yönetiminin önemi ve kaizen felsefesi anlatılmakta ve toplam kalite yönetimi kalite anlayışı ile geleneksel yönetim kalite anlayışı karşılaştırılmaktadır.

2.1. GENEL AÇIKLAMA

Toplam Kalite Yönetimi dar anlamda “mal ve hizmet kalitesini”, geniş anlamda ise kurum veya örgüt yada organizasyon kalitesini sürekli olarak iyileştirmek için organizasyonda yapılması gereken tüm çabaları ifade etmektedir. “Kalite Yönetimi” kelimelerinin başına “Toplam” kelimesinin eklenmesinin nedeni organizasyonel performansı ve verimliliği artıracak tüm alanlarda kalite geliştirilmesinin amaçlanmasıdır.⁶⁷

Toplam Kalite Yönetimi, uzun dönemde müşterilerin tatmin olmasını başarmayı, kendi personeli ve toplum için yararlar elde etmeyi amaçlayan, kalite üzerine yoğunlaşan ve tüm personelin katılımına dayanan bir yönetim modelidir.⁶⁸

Toplam Kalite Yönetimi, bir örgütün işleyişini, değişim odaklı bir anlayışla yönetme felsefesini sunan, sadece yeni bir yönetim tekniği veya programı olmayan, geleceği de kapsayarak sürekli iyileştirme mantığıyla işleyen ve bunun için tüm örgüt çalışanlarını bir eşgüdüm içinde çalıştıran bir sistemdir.⁶⁹

Toplam Kalite Yönetimi, müşteri beklentilerini her şeyin üzerinde tutan ve müşteriler tarafından tanımlanan kaliteyi tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ürün

⁶⁷ Ahmet Yatkın – Ertan Gökhan, *Toplam Kalite Yönetiminde Önce İnsan Kalitesi*, Standart Dergisi, Ocak 2003, s.54.

⁶⁸ Süleyman Yükçü, *Kalite Muhasebesi*, s.7.

⁶⁹ Kenan Ören, *Toplam Kalite Yönetiminin Etkinliği Üzerine Bir Araştırma*, Mali Çözüm Dergisi, Eylül 2001, s.15.

ve hizmet bünyesinde oluşturan, rekabet gücünü geliştirmede yüksek başarı sağlayan bir yönetim şeklidir.⁷⁰

Günümüz modern yönetim anlayışını temsil eden Toplam Kalite Yönetimi tıpkı yönetim faaliyeti gibi hem süreç odaklıdır hem de beşeri unsurları temel almaktadır. Ancak, temel misyonunu “kaliteye ulaşmaya” bağlamaktadır. Bu anlayışta kalite artık klasik tanımın dışında yeni bir anlam kazanmaktadır. Toplam Kalite Yönetimi kavramı, kaliteyi gerçekleştirmeyi bütün bir örgüte yayılmış bir çaba olarak ifade etmektedir. Toplam Kalite Yönetimi bu anlamda kaliteyi, tam olarak aranmasında ve gerçekleştirilmesinde örgütteki herkesi ilgilendiren bir felsefe olarak tanımlamaktadır. Yaklaşımın öncülerinden Juran’a göre kalite, müşteri tatminini artırmaya yada müşteri isteklerini karşılamaya yönelik ürünü gerçekleştirir. Bu çerçevede Toplam Kalite Yönetimi, müşteri beklentilerini gerçekleştirmeye yönelik ve müşteri tarafından tanımlanan kaliteyi, tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ürün ve hizmet bünyesinde oluşturan bir yönetim biçimidir.⁷¹

Toplam Kalite Yönetimi sürekli eğitim ve iyileştirmeyi esas alarak işletmelerin çevrelerinde meydana gelen her türlü yenilik ve değişimleri izleyip, bunlara uyum sağlanması görüşünü temel almakta ve şirketlerin, kurumların rekabet gücünü artırmaktadır. Bu doğrultuda Toplam Kalite Yönetimi kuruluşlarda çalışan bireylerin davranışları, yönetici çalışan ilişkileri, işletme içi ve dışı iletişim ile kurumsal kültür değişiminde önemli gelişmelere neden olmakta; tüm bunlar da bireyler yoluyla toplumun ve ülkenin gelişimine doğrudan katkıda bulunmaktadır.⁷²

2.2. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNİN ÖGELERİ VE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR

Bu başlık altında toplam kalite yönetiminin öğeleri ve toplam kalite yönetimi için gerekli koşullar sıralanmış ve bunlara ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

⁷⁰ A. Yatkın – E. Gökhan, a.g.m., s.54.

⁷¹ Sabahat Bayrak, *Kalite Anlayışında Yeni Bir Yaklaşım Olarak Toplam Kalite Yönetimi*, Verimlilik Dergisi, 1997/4, s.78-79.

⁷² İ. Yalçın – F. Şamiloğlu – Y. Demirel, a.g.m., s.46.

2.2.1. Toplam Kalite Yönetiminin Öğeleri

Toplam Kalite Yönetiminin öğeleri şunlardır: herkesin katılımı, yönetimin kararlılığı, iç ve dış müşteri memnuniyeti, sürekli iyileştirme, verilere dayanma, sıfır hata, muayene değil önleme, eğitim ve öğretim. Aşağıda bu öğeler anlatılmaya çalışılmaktadır.

2.2.1.1. Herkesin Katılımı

Toplam kalite anlayışı, müşteriye odaklanmayı ve çalışanların aktif katılımını gerektirdiğinden, işletmelerde fonksiyonları yerine getiren departmanlar arasındaki sorunların aşılması; ekip çalışmasına dayanan bir yapının kurulmasına, etkin hale getirilmesine bağlıdır. Toplam kalite yönetiminde çalışanlar, işletmenin hedeflerine ulaşmasında kritik unsur olarak ele alındıklarından ekip çalışmasına, karar almaya, iletişime katılım işletmede yer alan herkesin sorumluluğu olarak kabul edilmekte ve tüm bölümler ile her kademedeki çalışanın sürece katılımı zorunlu olmaktadır.⁷³ Ancak tüm çalışanların katılımıyla hataları önlemek mümkün olabilir.

Organizasyon içerisindeki herkes, kendi görev ve sorumluluklarıyla beraber yine kendisinin firmanın kalite anlayışı üzerindeki fonksiyonu ve etkisinden haberdar olmalı, bunları yerine getirecek yetki ve inisiyatifte sahip olmalıdır.⁷⁴

Katılım kavramı geniş düşünülmemeli, müşteri ve tedarikçileri de içine almalıdır.⁷⁵ Böylelikle kalite ve kalitenin kontrolü firma içinde sadece belirli kişi ve grupların işi olmaktan çıkmış ve üretim sürecinin her aşamasında çok sayıda fonksiyonel alan içinde yayılmıştır. Kısaca “kalite herkesin işidir” denilebilir.⁷⁶

⁷³ Besim Akın - Canan Çetin - Vedat Erol, **Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1998, s.87.

⁷⁴ **ISO 9000 Quality Management Systems**, Genova: International Trade Centre, Gatt, 1993, s.17.

⁷⁵ S. Yükçü, a.g.e., s.17-18.

⁷⁶ Serdar Tan - Nurettin Peşkirçioğlu, **Kalite Maliyetleri**, Verimlilik Dergisi, 1984/1, s.6.

2.2.1.2. Yönetimin Kararlılığı

Toplam Kalite Yönetimi, liderlikte kalite, kalitede liderlik önermektedir. Bu da üst yönetimden başlayarak tüm yönetim kademesinin bilgi, beceri, katılım, iş ahlakı, yaşam tarzı gibi her konuda örnek davranışlarda bulunması demektir.⁷⁷

Üst yönetim işçisinden muhasebecisine, mühendisinden yöneticisine kadar firmada yer alan herkesi sürekli iyileştirme konusunda teşvik etmelidir. Yöneticiler lider gibi davranmalı çalışanlarla diyolağa girmeli, bilgilerini paylaşmalı, problemlerini çözmek için gruplar oluşturmalıdır.⁷⁸

Üst yönetim liderliği, çalışanların toplam kalite yönetimi içinde yer almalarını, beklenen performansı göstermelerini yani tüm çalışanların daha nitelikli bir pozisyona taşınmasını ve onları daha iyi insanlar haline getirmeyi mümkün kılar.⁷⁹

Üst kademe yönetiminin başlıca görev ve sorumlulukları şunlardır:⁸⁰

- Kalite yürütme komitesi oluşturmak ve bu komitenin içinde görev almak,
- Dünya standartlarında kalitenin gerektirdiği değişimlere cevap verebilmek,
- Kalite politikalarının oluşumuna katılmak ve ihtiyaç duyulan kalite ile ilgili politikaları tespit etmeye katkıda bulunmak,
- İşletmede tüm çalışanların anlayacağı, kavrayacağı şekilde işletmenin nereye gittiğini belirleyip tanımlayan bir misyonu oluşturmak ve vizyonun gerçekleşmesi için ana hedefleri belirlemek,

⁷⁷ A. Yatkın – E. Gökhan, a.g.m., s.59.

⁷⁸ E. Blocher – K. Chen – T. Lin, a.g.e., s.196.

⁷⁹ B. Akın – C. Çetin – V. Erol, a.g.e., s.85.

⁸⁰ a.g.e., s.85.

- İşletmenin her kademesinde kalitenin iyileştirilmesini kapsayacak şekilde kalite hedefleri oluşturmak, bu hedefleri tüm işletmeye yaymak ve kalite ile ilgili sonuçları hedeflerle kıyaslayabilmek için ölçütler oluşturmak ve geliştirmek,
- İşletme içinde toplam kalite kültürü oluşturmak,
- İşletmede tüm çalışanlara toplam kalite ile ilgili eğitim sunmak ve eğitilmek,
- Toplam kalite yönetimi için örgütsel yapıyı oluşturmak,
- Süreçleri düzenli olarak denetlemek, çözüm önerileri geliştirmek,
- Ana hedefler çerçevesinde her bir çalışanın sağladığı katkıyı değerlendirmek ve bu katkının artırılmasına olanak tanıyan gerekli düzenlemeleri uygulamaya koymak,
- Hem bireyin hem de ekiplerin çalışmalarını, başarılarını zamanında tespit ve takdir etmek,
- Hem müşteri hem de tedarikçilerle yakın işbirliğine dayalı bir ilişki oluşturmak,
- Toplam kalite yönetiminin yaygın kabul görmesi için işletme dışına yönelik faaliyetlerde bulunmak ve geliştirmek.

2.2.1.3. İç ve Dış Müşteri Memnuniyeti

İşletmeler tüketicinin satın almak isteyecekleri ve satın almaktan mutluluk duyacakları ürünler ve hizmetler üretmelidir. Eğer tüketicilerin isteklerini dikkate almadan, kendilerinin iyi olarak değerlendirdikleri ürünleri ve hizmetleri üretirler ve satsarlarsa serbest piyasa ilkelerine ters düşmüş olurlar.⁸¹

Toplam kalitede müşteri tatmini ön planda tutulur. Odak noktası hep müşteridir. Müşteri tanımına, son kullanıcı veya nihai tüketiciden başlanarak geriye doğru gidilirse; perakendeci, toptancı, bayi, ana bayi gibi satış zincirinde yer alan kişi ve kurumlar girer. Bir işletmenin müşterisinin kim olduğunun belirlenmesinin en etkin yolu ürünün veya hizmetin etkilediği her kişi şeklinde tanımlanabilir.⁸²

⁸¹ S. Yükçü, a.g.e., s.27.

⁸² O. Yamak, a.g.e., s.168.

Her süreç bir önceki sürecin müşterisi, bir sonraki sürecin de tedarikçisi konumundadır. Bu şekilde müşteri kavramı organizasyon içinde iç müşteri, dışında ise dış müşteri olarak genişletilebilir.⁸³

Dış müşteri bir işletmeden ürün alan kişi yada kuruluşlardır. İç müşteri ise işletmenin içerisinde ürün veya hizmeti teslim alan bir sonraki kişi, grup yada bölümdür.⁸⁴

Müşteriyi tatmin edecek ürünlerin ve hizmetlerin üretilmesi için takip edilmesi gereken aşamalar şunlardır:⁸⁵

1. ADIM: Müşteri ihtiyaçları incelenir, müşterinin istediği kalite özellikleri belirlenir.
2. ADIM: Bu özellikleri ölçecek ölçü birimleri bulunur.
3. ADIM: Ölçümlerin nasıl yapılacağına dair sistemler geliştirilir.
4. ADIM: Ürün spesifikasyonları yazılarak, üretimin her aşamasında ürünün spesifikasyonlara uygun olarak üretilmesi denetlenir.

Denetleme sonucunda ürünün yada hizmetin yeterliliği ortaya çıkar. Ürün müşteri isteklerini karşılayamayacak ise müşteriye söz verilmemelidir.

2.2.1.4. Sürekli İyileştirme

Sürekli iyileştirme, kalite yolculuğunun yaşam boyu devam etmesidir. Başka bir ifade ile sürekli iyileştirme, öğrenen örgütün kaliteyi sürdürme konusundaki kararlı davranışdır. Değişime uyum sağlamayan örgüt ölür. Toplam kalite yönetimi felsefesinde “Yeterince iyi iyi değildir” ilkesi vardır. Rekabetin ve müşterilerin

⁸³ a.g.e., s.168.

⁸⁴ S. Yükçü, a.g.e., s.28.

⁸⁵ a.g.e., s.28.

beklentilerinin sürekli olarak değişmesi üretilen ürün yada hizmetin kalitesinin geliştirilmesini zorunlu kılar.⁸⁶

Sürekli iyileştirme için, farklı olmak, çeşitlilik ve mevcut sistemle uzlaşmazlık şarttır. Eğer, herkes sistemle barışık olursa, o zaman ilerleme de olmaz. Dolayısıyla, olağan dışı, aykırı fikirlere, farklı düşüncelere her zaman ihtiyaç vardır. Toplam kalite yönetiminin bir ekip çalışması olmasının kökeninde de bu düşünce yatar.⁸⁷

2.2.1.5. Verilere Dayanma

Toplam kalitede her faktör, her ilerleme verileriyle ölçülür. Geçen yıl müşteri tatmini ne durumdaydı, bu yıl ne durumdadır? Çalışan memnuniyeti geçen yıl hangi seviyede idi, bugün ne durumdadır? Verimliliğimiz arttı mı? Geçen yıl ile bu yıl arasında öneri sayısında artış var mı? Uygulanan öneri sayısı bakımından artış sağlanmış mıdır?⁸⁸ Bu veriler sayesinde hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı ve toplam kalite yönetiminin firmadaki başarısı hakkında bilgi edinilmiş olur.⁸⁹

2.2.1.6. Sıfır Hata

Sıfır hata, üretilen mamullerin tamamının istenilen, önceden belirlenmiş spesifikasyonlara uymasındır.⁹⁰ Bir başka deyişle hedeflenen limitler dahilinde olmasıdır.

Toplam kalite yönetiminde sıfır hata kavramı; işletmenin tüm süreçlerinde sürekli iyileştirmeyi, kabul edilebilir bir kalite düzeyi anlayışını, yönetim beklentileri ile insan ilişkilerinde odaklaşmayı, kalitenin, kalite felsefesinin ve motivasyonun önemine inanmayı gerektirmektedir.⁹¹

⁸⁶ A. Yatkın – E. Gökhan, a.g.e., s.54.

⁸⁷ O. Yamak, a.g.e., s.169-170.

⁸⁸ a.g.e., s.175.

⁸⁹ E. Blocher – K. Chen – T. Lin, a.g.e., s.204.

⁹⁰ D. Hansen – M. Mowen, a.g.e., s.600.

⁹¹ B. Akın - C. Çetin – V. Erol, a.g.e., s.79.

İşletmeler rekabet avantajı oluşturabilmek için, rekabetçi güçlerini hatasızlık oranlarına dayandırmaktadırlar. Bu nedenle sıfır hata hedefinin tüm çalışanlara duyurulması, hata oranının düşürülmesi, ilgili planlama ve sürekli iyileştirme çalışmalarının yapılması, ürünlerin tam zamanında ve hızlı bir şekilde teslim edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla düzenlenen sıfır hata programları; ürünlerin dizayn aşamasında belirlenen alt ve üst spesifikasyon limitleri dahilinde üretim yapılmasını, hataların giderek azaltılması sonucu pazarda başarı sağlanmasını, hatalardan ders alınmasını, işletmede hatanın herkesin sorumluluğu olduğunu bir misyon olarak vermeye çalışır.⁹²

2.2.1.7. Muayene Değil Önleme

Muayeneyi temel alan klasik kontrol sisteminde kalitenin sıfır hatayı hedef alacak şekilde iyileştirilmesi ve % 100 müşteri tatmininin sağlanması mümkün değildir. Üretilen ürün ve hizmetlerin müşteri isteklerine uygunluğuna sadece kalite kontrol bölümünce uygulanan muayene işlemleri ile karar verilir. Muayene sonucu saptanan hatalı ürünler ikinci kez üretimden geçirilerek uygun hale getirilir yada iskarta olur. Iskarta ve kusurlu üretimler nedeniyle maliyetler yükselir.⁹³

Hatalı ürünlerin her zaman tam olarak ayrılması mümkün olmadığından, her an hatalı ürün veya hizmet müşteriye sunulabilir. Bu durum müşteri şikayetlerine, olumsuz reklamsyonlara ve müşteri kaybına neden olur.⁹⁴

Klasik kontrol anlayışında muayene sonucu elde edilen verilerin üretim sistemine geri beslemesi istenen hızla gerçekleşmeyebilir. Bu nedenle kalite geliştirme çalışmaları amaçlanan hız ve etkinlikte sürdürülmeyebilir. Toplam kalite yönetiminde kontrol, üretim sonrası ve maliyetleri artıran bir aşama olmaktan çıkmış tüm çalışan ve üretim birimleri tarafından benimsenen ortak bir kavram olmuştur.⁹⁵

⁹² a.g.e., s.79.

⁹³ Yükücü, a.g.e., s.23-24.

⁹⁴ a.g.e., s.24.

⁹⁵ a.g.e., s.24.

2.2.1.8. Eğitim ve Öğretim

Eğitim, bireylerin davranışlarında kalıcı bir şekilde değişiklik kazandırmaktadır. Kaliteyi yakalayabilmek örgüt çalışanlarının kendi yaşam felsefelerini değiştirmeleri ile mümkündür. Bu da kaliteli insan yetiştirmeye gerçekleşir. Artık insanı makinanın bir parçası olarak düşünmek veya onu kendisine verilen işin fiziki kapasitesi ile uğraşan pasif bir unsur olarak görmekten çıkıp, mükemmeli arayan, mükemmeli yakalamaya çalışan aktif bir unsur olarak görmek gerekir. Mükemmeli yakalayabilmek için bireyin kendisinin mükemmel olması gerekir. Bu da örgütlerin etkili eğitim politikaları geliştirmeleri neticesinde sağlanabilir.⁹⁶

Toplam kalite yönetimi; bilgiyi kolayca alabilen, bilgi alım kapasitesi yüksek, toplam kalite yöntemlerine, felsefesine hakim, müşteri ilişkilerine son derece duyarlı, sürekli öğrenen insan gücü yapısını gerektirir. Bu nedenle toplam kalite yönetiminde başarılı olmada işletmenin tümünde eğitim çalışmalarına önem verilmesi ve bunların sürekliliği esas olmalıdır.⁹⁷ Ayrıca kültürel değişimi gerçekleştirmek ve toplam kaliteye sürekli bir odaklanmayı sağlamak için her kademedeki çalışanın devamlı eğitilmesi gereklidir.⁹⁸

Öğrenmesini öğrenmek toplam kalitenin ayrılmaz bir olgusudur. Hatalar olacaktır, fakat tekrar edilmemelidir. "Hata kaçınılmazdır" şeklinde bir kaderci yaklaşım yanlıştır. Hataları önceden görüp oluşmasını engellemek gerekir.⁹⁹

Toplam kalite sisteminin gerektirdiği eğitim faaliyetlerinin uygulanması ile işletmelerdeki her şeyin çözümleneceği, bunun bir sihir olduğu düşünülmemelidir. Bunun için bir işletmede her şeyden önce bir sistemin, ona bağlı bir kalite sisteminin ve onun gerektirdiği eğitim ile ilgili planların, programların mevcudiyeti ile işletmenin sürekli öğrenen, yönetim kademelerinin tümüne öğrenme yükümlülüğü

⁹⁶ İ. Yalçın – F. Şamiloğlu – Y. Demirel, a.g.m., s.52.

⁹⁷ B. Akın - C. Çetin – V. Erol, a.g.e., s. 80-81.

⁹⁸ E. Blocher – K. Chen – T. Lin, a.g.e., s.204.

⁹⁹ O. Yamak, a.g.e., s.170.

veren ve bunu değerlendiren bir işletme olmasını sağlayabilmek esas olmalıdır. Bu, işletmeyi bir bütün olarak görebilmeyi gerektirdiği gibi, bunun yöneticilerin bir görevi olduğu ve onların (eğiticinin) da eğitiminin söz konusu olduğu ihmal edilmemelidir.¹⁰⁰

Toplam kalite yönetimi, felsefesindeki sürekli iyileştirmenin gereği olarak; işletme organizasyonu ve çalışanlarına bir düzenleme getirmektedir. Böylece organizasyonlar, bilgi yaratan, aktaran, elde eden, davranışlarını yeni bilgi ve görüşlerini yansıtabilecek şekilde düzenleme yeteneğine sahip birimler olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁰¹

2.2.2. Toplam Kalite Yönetimi İçin Gerekli Koşullar

Toplam Kalite Yönetimi için gerekli üç koşul vardır: Bunlar iş yapmayı arzu etmek, iş yapma yollarını bilmek ve harekete geçebilmektir. Bunlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2.2.2.1. İş Yapmayı Arzu Etmek

Günümüzde yöneticilerin en önemli görevlerinden biri çalışanların işlerini isteyerek yapmalarını sağlamaktır. Bunu yapabilmek için de personeli kalite konusunda duyarlı hale getirmek, işletme içi iletişimi sağlamak, personeli işletme hayatı ve elde edeceği sonuçlar hakkında bilgilendirmek gerekmektedir.¹⁰²

Kişinin işiyle ilgili hale gelmesi, daha iyi iş yapma yollarını arama ve sürekli iyileştirmenin bir garantisidir. Kalite konusunda duyarlı hale getirilmiş, işletme hakkında yeterli bilgisi olan, önerilerini ifade edebilen kişiler sadece düşüncelerini belirtmekle kalmayıp, bunları gerçekleştirmeyi veya gerçekleşmesine katılmayı arzu ederler. Sahip çıktıkları veya kendilerinin kabul ettikleri sonuçlar karşısında gurur duyarlar. Bu nedenle özellikle çalışanlara işlerini daha iyi yapmalarını sağlamak

¹⁰⁰ B. Akın, a.g.e., s.81.

¹⁰¹ a.g.e., s.81.

¹⁰² www.kaliteofisi.com/makaleler.html

üzere düşünen ve uygulayan kişiler olmalarını temin etmek gerekir. Bu ise ancak dikkatli bir yöneltme ve motivasyon süreciyle sağlanabilir.¹⁰³

2.2.2.2. İş Yapma Yollarını Bilmek

Kişilerin toplam kalite anlayışına duyarlı hale getirilmesinden sonra neyi nasıl yapacaklarını bilmeleri için eğitilmeleri gerekmektedir. Bunun için de çalışanların, hem işletmenin kalite anlayışı ve hem de toplam kalite araçları konusunda eğitilmeleri gerekir. Aynı zamanda katılımcı işgörenlerin sorun çözme, kişisel becerilerinin yanısıra bireyler, gruplar ve bölümler arası ekip çalışması ve yardımlaşmanın gelişmesi gerekir.¹⁰⁴

2.2.2.3. Harekete Geçebilmek

İşletme yapısının yenilik yapma kapasitesi üzerinde büyük etkisi bulunmaktadır. Bu alanda başarılı olan işletmeler genellikle esnek yapılı ve merkezîyetçi olmayanlardır. Hiyerarşik kademe yapısı çok olmayan organizasyonlar çabuk karar almayı sağladıkları gibi kararların uygun olan düzeylerde verilmesini kolaylaştırırılar. Bu tip organizasyonlarda çalışan, kaliteyi yaşam tarzı olarak kabul etmiş kişiler kalite bilincini doğal yaşamının gereği ve devamı olarak görür ve tüm üretimlerine yansıtır. Ayrıca bu sorumluluk bilinci onun kişisel mutluluğunun özünü oluşturur.¹⁰⁵

2.3. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ VE KAİZEN FELSEFESİ

Bu başlık altında toplam kalite yönetiminin önemi, sağladığı avantajlar anlatılmış, toplam kalite yönetimi ve kaizen felsefesi arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır.

¹⁰³ S. Bayrak, a.g.e., s.86.

¹⁰⁴ R. Bozkurt, a.g.e., s.67.

¹⁰⁵ A. Yatkın – E. Gökhan, a.g.m., s.57-58.

2.3.1. Toplam Kalite Yönetiminin Önemi

Dünyada yaşanan küreselleşme olgusu ile birlikte hızlanan değişim sürecinde, hem ülkeler hem de işletmeler yoğun bir rekabet ortamına girmişlerdir. Günümüz teknolojilerinin sürekli ve çok hızlı bir şekilde gelişmesi, uluslararası ilişkilerin gün geçtikçe yoğunlaşması mal ve hizmet hareketlerini uluslararası boyutlara taşımıştır. Bu durum işletmelerin daha güçlü rakiplerle mücadele etmesini gerektirmektedir. Ulusal pazarlarda artan rekabetin yanı sıra uluslararası pazarlarda da rekabet artmaktadır.¹⁰⁶

Kalite, rakiplere göre maliyet, hız ve rekabet gücü konularında üstünlük sağlar. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.3.1.1. Maliyet

Toplam kalite yönetiminin uygulanmasıyla çalışanların motivasyonu, katılımı, eğitimi, sürekli iyileştirme, planlı, sistematik yaklaşım ve kapsamlı yaygın faaliyetler, hataların önlenmesi, yüksek verimlilik, ürün ve pazar çeşitlenmesi sağlanmakta; yüksek kalite ve düşük maliyete erişilmektedir.¹⁰⁷ Kalite ve sürekli iyileştirmeyi amaç edinen toplam kalite yönetimi üretimde yer alan bireylerin fonksiyon ve becerilerini değerlendirmek yerine organizasyonun verimini artırmayı hedef almaktadır. Bu yönetim şeklinde kalitenin ekstra bir maliyet yaratacağı inancı yerini, kalite artışının daha ucuza mal edileceği inancına bırakmaktadır.¹⁰⁸

2.3.1.2. Hız

Kalite yardımıyla üretim artışı sağlanmakta, tahsilatlardaki gecikmeler önlenmekte, aşırı stoklar azaltılıp maliyetler düşürülmektedir. Böylece işletmeler faaliyetleri daha kaliteli ve etkin bir şekilde sürdürmektedir. Hataları ortaya çıkmadan önleme anlayışıyla satıştan tasarıma, imalattan montaja kadar her aşamada

¹⁰⁶ a.g.e., s.8.

¹⁰⁷ a.g.e., s.9.

¹⁰⁸ A. Yatkın – E. Gökhan, a.g.m., s.54-55.

ve tüm birimlerde hata yapmamak yada ilk seferde doğru yapmak amaç edinilerek hem bir maliyet avantajı hem de artı bir hız kazanılmaktadır.¹⁰⁹

2.3.1.3. Rekabet Gücü

Kalite, maliyet ve hıza bağlı olarak rekabet gücünü de artıracaktır. Küreselleşen pazarda işletmelerin rekabet edebilmesi, bu işletmelerin geleneksel yönetim biçimlerini bir an önce terk edip "Toplam Kalite Yönetimi"ni uygulamalarına bağlıdır. Böylece işletmeler pazarda fiyatlarını müşterilerinin taleplerine ve rakiplerinin rekabet güçlerine göre ayarlamak zorunda kalacaklardır.¹¹⁰

2.3.2. Kaizen Felsefesi

KAIZEN daha iyiye ulaşma, gelişme, sürekli iyileştirme isteği demektir. İnsanlar "kaizen"i yaşam biçimi olarak kabul etmektedirler. Hem işlerinde hem de özel hayatlarında uygulamaktadırlar.¹¹¹

Kaizen kavramı süreçlere yöneliktir. Sonuçlar iyileştirilmek isteniyorsa o sonucu sağlayan süreçleri iyileştirmek gerekir. Bir diğer özelliği de herkesin katılımını gerektirmesidir. İyileştirme kolektif olarak topluca ekipler vasıtasıyla sağlanacaktır. Kaizen'de iyileştirmeler sürekli ve küçük boyutta olduğundan yarattıkları etki ve değişiklik de büyük olmaktadır. Kaizen Toplam Kalite Yönetiminin itici motorudur. Toplam Kalite etkinliklerinden istenen yararın sağlanmasının gerçek şartlarından biri Kaizen düşüncesinin anlaşılması ve benimsenmesidir.¹¹²

Kaizen; sürece yönelik, küçük adımlı, insana dayanan, bilgiyi paylaşan sürekli iyiyi arama çabasıdır. Kaizen'in baş sloganı en iyi iyinin düşmanıdır. Sorunları saklamamak, örtmemek kaizen uygulamalarının ön koşuludur. Sorun çözme aşamasında, farklı uzmanlık alanlarından oluşturulan Kaizen ekipleri

¹⁰⁹ S. Bayrak, a.g.m., s.88.

¹¹⁰ S. Yükçü, a.g.e., s.9.

¹¹¹ a.g.e., s.9.

¹¹² İ. Efil, a.g.e., s.177-178.

görevlendirilir. Sorunlara daha kısa sürede çözüm bulmaktan çok, sorunu kökünden halleden çözümü bulmak yeğlenir. Amaç; geçici önlemlerle günü kurtarmak değil, kalıcı çözümlerle yarını kurtarmaktır. Aksi halde, sorun kısa bir süre sonra tekrar kendini gösterir.¹¹³

2.4. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ KALİTE ANLAYIŞI İLE GELENEKSEL YÖNETİM KALİTE ANLAYIŞININ KARŞILAŞTIRILMASI

Toplam kalite yönetimi ile geleneksel yönetim kalite anlayışı kalite sorumluluğu, satıcılarla bağlantı, yeni mamul geliştirme, kalite amaçlarının kapsamı açısından olmak üzere dört farklı grupta incelenebilir. Aşağıda bu gruplar ayrı ayrı ele alınarak kısaca açıklanmıştır.

2.4.1. Kalite Sorumluluğu Açısından

Kalite sorumluluğu açısından geleneksel ve toplam kalite yönetimi kalite anlayışının karşılaştırması aşağıda yapılmıştır.¹¹⁴ Bu karşılaştırma yapılırken kalite düşüklüğünden kimin sorumlu olduğu, kalite problemlerinin ne zaman başladığı, kalite kontrolünün ne zaman yapılması gerektiği gibi kriterler esas alınmıştır.

2.4.1.1. Geleneksel Yönetim Kalite Anlayışı

- Kalite düşüklüğünden çalışanlar sorumludur.
- Kalite problemleri işlem anında başlar.
- Kaliteyi denetlemek gerekir.
- İş bittikten sonra muayene etmek gerekir.
- Kalite kontrolcüler, kalite güvenliği için kapı görevlileridir.
- Geniş kadrolu kalite kontrol bölümü vardır.
- Kalite kontrol bölümünün dikkat noktası, düşük kaliteli çıktıların reddedilmesidir.

¹¹³ M. İmai, a.g.e., s.9.

¹¹⁴ John K. Shank - Vijay Govindarajan, *Strategic Cost Management*, Newyork: Macmillan, Inc, 1993, s.211.

- Yöneticiler ve mühendisler konuyla ilgili ehliyet sahibidirler, çalışanlar onların gereksinimlerini karşılarlar.

2.4.1.2. Toplam Kalite Yönetimi Kalite Anlayışı

- Kalite düşüklüğünden herkes sorumludur.
- Kalite problemlerinin çoğunluğu işlem safhasının öncesinde başlar.
- Kaliteyi sağlamak gerekir.
- Kaynakta kalite sağlanmalıdır.
- Kalite için operatörler sorumludur.
- Dar kadrolu kalite kontrol bölümü oluşturulmalıdır.
- Kalite kontrol bölümünün dikkat noktası, süreçlerin gözlenmesi ve kolaylaştırılmasıdır.
- Tüm çalışanlar ehliyet sahibidirler; yöneticiler ve mühendisler onların gereksinimlerini karşılarlar.

2.4.2. Satıcılarla İle Bağlantılar Açısından

Satıcılarla bağlantı açısından geleneksel ve toplam kalite yönetimi kalite anlayışı aşağıda karşılaştırılmıştır.¹¹⁵ Bu karşılaştırmada tedarikçi sayısı, tedarik edilen malların nasıl kontrol edildiği gibi faktörler göz önüne alınmıştır.

2.4.2.1. Geleneksel Yönetim Kalite Anlayışı

- Çok sayıda satıcıdan tedarik yapılmalıdır.
- Teslim alma noktasında, girdi örneklemesiyle kabul yapılmalıdır.

2.4.2.2. Toplam Kalite Yönetimi Kalite Anlayışı

- Tek bir satıcıdan tedarik yapılmalıdır.

¹¹⁵ Münir Şakrak, *Maliyet Yönetimi*, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997, s.125.

- İstenen miktar, kalite ve zamanda teslimat yapan satıcıların onaylanması gerekir.
- Giriş muayenesi yoktur.

2.4.3. Yeni Mamul Geliştirme Açısından

Bu başlık altında yeni mamul geliştirme açısından geleneksel ve toplam kalite yönetimi kalite anlayışının karşılaştırılması yapılmıştır.¹¹⁶

2.4.3.1. Geleneksel Yönetim Kalite Anlayışı

- Tasarımcıların işlerden ayrılması.
- İşlemlerin kolaylaştırılmasına yönelik değil, daha çok parça daha çok özellik gibi performansa yönelik tasarım.

2.4.3.2. Toplam Kalite Yönetimi Kalite Anlayışı

- Üretim, pazarlama ve tasarımda takımların kullanılması gerekmektedir.
- Performans ve işlem süreçlerinin kolaylaştırılmasına yönelik tasarım.

2.4.4. Kalite Amaçlarının Kapsamı Açısından

Kalite amaçlarının kapsamı açısından geleneksel ve toplam kalite yönetimi kalite anlayışının karşılaştırılması aşağıda yapılmıştır.¹¹⁷ Bu karşılaştırmada yapılan hata ve yanlışların ne anlam ifade ettiği, hatasız üretim yapmanın önemi her iki yaklaşım açısından değerlendirilmiştir.

2.4.4.1. Geleneksel Yönetim Kalite Anlayışı

- Sıfır hata pratik değildir.
- Yanlışlıklar kaçınılmazdır ve muayene dışında kalmalıdır.
- Hatasız mamul maliyeti çok yüksektir.

¹¹⁶ J. K. Shank – V. Govindarajan , a.g.e., s.211.

¹¹⁷ M. Şakrak, a.g.e., s.125.

- Mantıklı bir kalite-maliyet dengesi anahtardır.

2.4.4.2. *Toplam Kalite Yönetimi Kalite Anlayışı*

- Sıfır hata amaçtır.

- Yanlışlıklar, çok iyi olmak ve bunu öğrenmek için fırsatlardır.

- Kalite bedavadır.

- Kusursuzluklar anahtardır. Kusursuzluk bir hedef değil bir yolculuktur.



3. KALİTE MALİYETLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde kalite maliyetleri ve sınıflandırılması, kalite maliyetlerinin önemi ve kullanımı, kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel yaklaşımlar ele alınmaktadır.

3.1. KALİTE MALİYETLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

Kalite maliyetlerini, “bir mamulün istenen koşullarda üretilmesi ve tüketiciye ulaştırılması için yapılması zorunlu olan faaliyetlerin maliyetleri ile üretimin herhangi bir aşamasında aranan koşullara uymayan parça veya mamulün yol açtığı maliyetlerin toplamı” şeklinde tanımlamak mümkündür.¹¹⁸

DIN-55350 standartlarında kalite maliyetleri, meydana gelebilecek hataları önlemek amacı ile yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin maliyetleri ile mamulün üretimi esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hatalar sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir.¹¹⁹

Bir İngiliz Standardı olan “British Standards Organization – BS 6143” Toplam Kalite Maliyeti’ni, “kaliteye ulaşılmadığında oluşan kayıplar ile birlikte, kaliteyi sağlamanın ve güvenceyi vermenin maliyeti” olarak tanımlamıştır.¹²⁰

Kalite maliyetleri, yeniden işleme, iskarta, satış sonrası yükümlülükler, arızı hizmetler, muayene, test ve kalite kontrol gibi kalemler için yapılan harcamalar toplamından oluşur.¹²¹

¹¹⁸ Gülhan Suadiye, **Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetleri ve Bir Uygulama**, Verimlilik Dergisi, 2000/4, s.102.

¹¹⁹ Coşkun Ertaş, **Kalite Maliyetleri ve Analizi**, Verimlilik Dergisi, 1996/2, s.56.

¹²⁰ Adnan Sevim, **Toplam Kalite Yönetimine Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 1997/1, s.220.

¹²¹ İbrahim Lazol, **Kalite Maliyetlerinin Analizi ve Kontrolü**, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Nisan 1985, s.175.

Kalite maliyetleri, düşük kalite nedeniyle ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanırken, kalitenin tasarım özelliklerine uygunluğu ortaya konulmaktadır. Kalite maliyetleri, doğru şeyi ilk defasında yapmamaktır, kullanım uygunluğunun sağlanmamasıdır, gereklere uygunluğun sağlanmamasıdır, müşterinin bugün ve gelecekte ihtiyaçlarını karşılayamamaktır.¹²²

Kalite maliyetleri bir organizasyonun kalite performansının bir kriteri olarak kabul edilebilir. Kalite maliyetleri basit bir şekilde kalite bölümünün maliyetleri ile hurda ve garanti maliyetlerinden oluşmaz. Kalite maliyetleri kalite sisteminin tasarımı, uygulanması, operasyonu ve korunması maliyetleri, organizasyonun sürekli iyileştirme sürecine ayrılan kaynakların maliyeti ve sistem, ürün ve hizmet başarısızlıklarının maliyetlerinden oluşur.¹²³

Bazı çalışmalarda, kalite maliyeti kavramının aslında kalitesizlik maliyetini yansıtmakta olduğu vurgulanmakta ve bu görüşe şöyle bir açıklama getirilmektedir: “Bir işletme tüketicinin ihtiyacını karşılamak yolunda herhangi bir ürünü üretmek için kurulduktan sonra, o ürünün kalitesini sağlamaya yönelik yaptığı giderleri kalite maliyeti olarak gösteremez. Başka bir deyişle, işletmeler bozuk ürün üretmek için kurulmamışlardır. İşletmelerdeki şu veya bu düzensizlik sonucu oluşan bozuk ürünün doğurduğu ek maliyet, kalite maliyeti değil olsa olsa kalitesizlik maliyeti olabilir.”¹²⁴

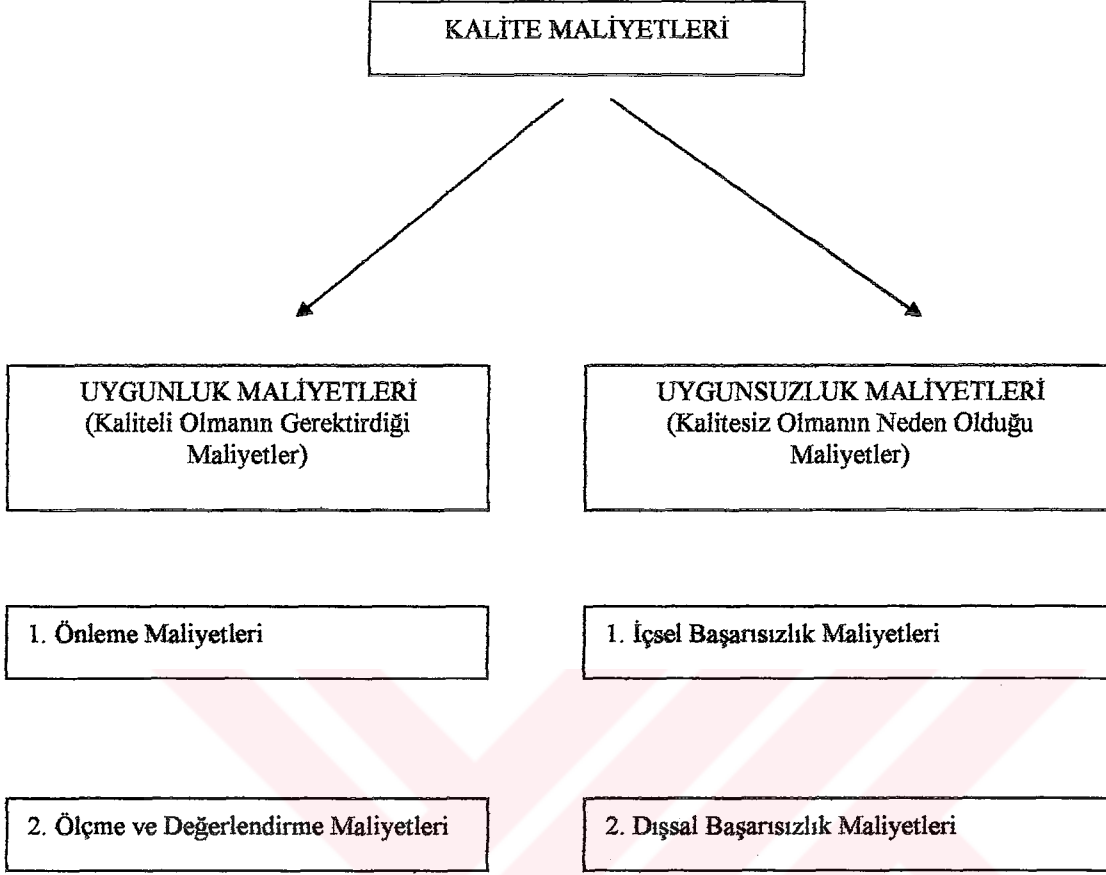
Kalitenin bir maliyeti vardır ve bu maliyetten kaçınmak mümkün değildir. Oysa, kalitesizliğin maliyetinden kaçınmak mümkündür. Çünkü kalitesizliğin nedenleri hatalar, kusurlar, belirlenen veya gerekli olan standartlardan sapmalardır. Bunlar önlendikçe kalitesizliğin maliyeti de önlenir. Bu açıdan kalite maliyetleri, uygunluk (kaçınılmaz) ve uygunsuzluk (kaçınılabılır) maliyetler olmak üzere iki ana gruba ayrılmakta olup, bu Şekil 5 yardımıyla gösterilmektedir.¹²⁵

¹²² iktisat.uludağ.edu.tr/dergi/5/sait/sait.html

¹²³ Rıdvan Bozkurt, **Kalite Maliyetleri**, Ankara: Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Yayın no:641, 1999, s.11.

¹²⁴ Hilmi Kırhoğlu, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisinde Kalite Maliyetlerinin Yeri**, Verimlilik Dergisi, 1998/1, s.98.

¹²⁵ Rıdvan Bayırlı, **Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisine Dahil Edilmesi Sorunu**, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Haziran 2001, s.72.



Şekil 5 Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması

Kaynak: Rıdvan Bayırlı, **Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisine Dahil Edilmesi Sorunu**, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Haziran 2001, s. 127.

3.1.1. Uygunluk Maliyetleri

Uygunluk maliyeti, kaliteli ürünü üretebilmek için harcanması gereken tutarların toplamıdır.¹²⁶

Uygunluk maliyeti, sürecin %100 etkili bir şekilde işletilmesinin minimum düzeydeki maliyetidir.¹²⁷

Diğer taraftan uygunluk maliyeti, eksiklikleri ortadan kaldırmaya çalışan bir sistemi oluşturmak ve sürdürmek için ihtiyaç duyulan harcamaları içine

¹²⁶ a.g.m., s.73.

¹²⁷ R. Bozkurt, a.g.e., s.16.

alan uygunluğun fiyatı veya maliyetidir.¹²⁸

Uygunluk maliyeti önleme maliyetleri, ölçme ve değerlendirme maliyetleri olmak üzere iki gruba ayrılır.

3.1.1.1. Önleme Maliyetleri

Önleme maliyetleri, hataların ilk defasında ortaya çıkmasını önlemeye yönelik faaliyetlerin maliyetleridir.¹²⁹

Başka bir deyişle hataları ürün veya hizmet üretilmeden önce önlemek için yapılan faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan maliyetlerdir.¹³⁰

Literatürde genel olarak kullanılan önleme maliyetleri şu şekilde sıralanabilir:¹³¹ kalite planlaması maliyetleri, mamul-hizmet tasarım geliştirme maliyetleri, satınalma maliyetleri, operasyon maliyetleri, kalite eğitimi maliyetleri, kalite yönetimi maliyetleri.

3.1.1.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri

Ölçme ve değerlendirme maliyetleri, kalite kontrol işleminin her hangi bir aşamasında kalite kontrolü ve kalite doğrulaması gibi arzulanan kaliteye ulaşmak amacıyla yapılan tüm değerlendirme maliyetleridir. Bu maliyetler mamulleri istenen kalite seviyesine uygun hale getirirken katlanılan maliyetlerdir.¹³²

¹²⁸ Fikret Çankaya – Talha Ustasüleyman, *İşletmelerde Kalite Maliyetlerinin Hesaplanmasını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Model*, Verimlilik Dergisi, 2001/1, s.76.

¹²⁹ J. M. Juran, *Quality Control Handbook*, New York: Mc Graw-Hill, 1951, s.6.

¹³⁰ R. W. Hilton – M. Maher – F. H. Selto, a.g.e., s.451.

¹³¹ C. Ertaş, a.g.m., s.57.

¹³² Reşat Karcioğlu, *Stratejik Maliyet Yönetimi*, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000, s.111.

Ölçme ve değerlendirme maliyetleri, ürün yada hizmetin önceden belirlenen özellik ve spesifikasyonlara uygun olup olmadığının araştırılması ve test edilmesi için yapılan faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan maliyetlerdir.¹³³

Literatürde genel olarak kullanılan ölçme ve değerlendirme maliyetleri şunlardır:¹³⁴ satınalma değerlendirme maliyetleri, teslim alma (kabul) muayenesi maliyetleri, laboratuvar kabul testi maliyetleri, muayene ve test maliyetleri, muayene ve test ekipmanı maliyetleri, kayıtların saklanması maliyetleri.

3.1.2. Uygunsuzluk Maliyetleri

Uygunsuzluk maliyetleri, istenen kalite uygunluğunu başarmak için ortaya çıkan hataların maliyetiyle ilişkili kalite maliyetleridir. Bu maliyetler ürün müşteriye devredildikten sonra yada dağıtımdan önce doğabilen maliyetlerdir.¹³⁵

Uygunsuzluk maliyetleri, işletmelerde bazı şeyler yanlış yapıldığında karşılaşılan tüm harcamaları içine alan uygunsuzluğun fiyatı ve maliyetidir.¹³⁶

Uygunsuzluk maliyetleri, içsel başarısızlık maliyetleri ve dışsal başarısızlık maliyetleri olmak üzere iki gruba ayrılır.

3.1.2.1. İçsel Başarısızlık Maliyetleri

İçsel başarısızlık maliyetleri, mamulün müşteriye ulaştırılmasından önce, mamulün kalitesinde meydana gelen ve işletme içinde ortaya çıkan uygunsuzluklardan kaynaklanan maliyetlerdir.¹³⁷

¹³³ Philip B. Crosby, **Quality is Free**, New York: Mc Graw-Hill, 1979, s.125.

¹³⁴ J. K. Shank - V. Govindarajan, a.g.e., s.219.

¹³⁵ R. Bayırlı, a.g.m., s.74.

¹³⁶ F. Çankaya – T. Ustasüleyman, a.g.m., s.76.

¹³⁷ Mehmet Özbirecikli, **Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemindeki Yeri ve Yönetmel Kararlara Etkileri**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs 2001, s.85.

İçsel başarısızlık maliyetleri, mamul daha alıcıya ulaşmadan, yani henüz el değiştirmeden önce saptanan kalite uygulamaları nedeniyle katlanılan maliyetlerdir. Bir diğer ifadeyle, artık, kusurlu mamul, yeniden muayene etme ve yeniden tasarımılamadan doğan maliyetler gibi kalite halkasının herhangi bir aşamasında bulunan hatalar ve uyumsuzluklardan dolayı bir işletmede ortaya çıkan maliyetlerdir.¹³⁸

Literatürde genel olarak kullanılan içsel başarısızlık maliyetleri şöyle sıralanabilir.¹³⁹ Hurda maliyetleri, ağırlık farkları, mamul hizmet tasarım başarısızlığı maliyetleri, sorun çözme maliyetleri.

3.1.2.2. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri

Dışsal başarısızlık maliyetleri, mamul veya hizmetin dağıtımından sonra kusur veya kusur şüphesi nedeniyle maruz kalınan bütün maliyetlerdir. Bu maliyetler mamul veya hizmetin müşteri ihtiyaçlarını karşılayamaması nedeniyle oluşurlar.¹⁴⁰ Bu nedenle dışsal başarısızlık maliyetleri, müşteri ihtiyaçlarını karşılayamama maliyetleridir şeklinde de tanımlanabilir.¹⁴¹

Literatürde genel olarak kullanılan dışsal başarısızlık maliyetleri şu şekilde sıralanabilir.¹⁴² Garanti kapsamındaki yükümlülükler, kusur/eksiklik analizi maliyetleri, satış garanti giderleri.

Dışsal başarısızlık maliyetleri ölçülemezler, görmezlikten gelinemezler. Ayrıca kalite maliyet kalemleri arasında en önemli maliyetlerdir.¹⁴³ Çünkü ürün artık firmanın elinden çıkmış, belki de müşteriye ulaşmış durumdadır. Bu durumu

¹³⁸ R. Karcıoğlu, a.g.e., s.112.

¹³⁹ R. Bozkurt, a.g.e., s.21-22.

¹⁴⁰ C. Ertaş, a.g.m., s.59.

¹⁴¹ Şule Başbuğ – Erdal Emel, **Kalite Maliyetlerinin Hesaplanması ve Yorumlanması**nda İstatistiksel Teknikler, Verimlilik Dergisi, 1998/2, s.106.

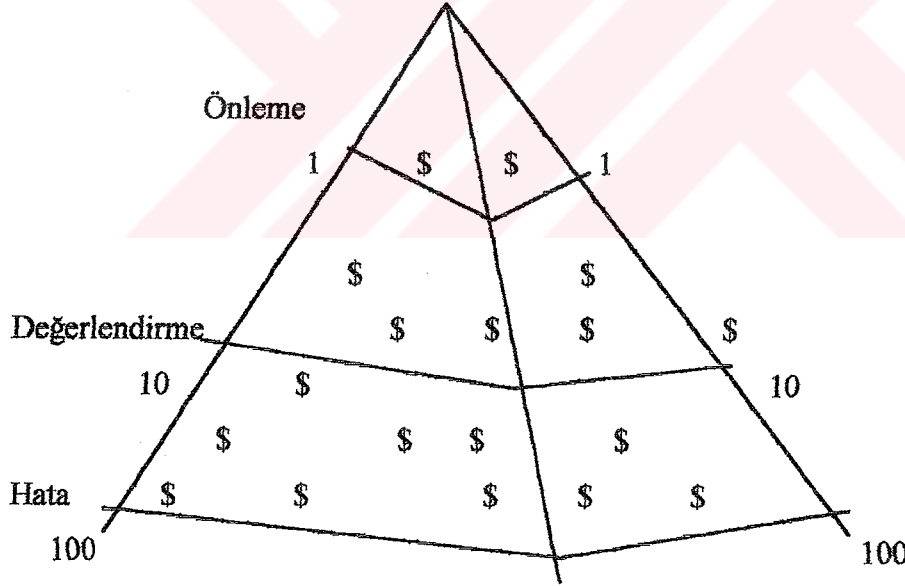
¹⁴² A. Sevim, a.g.m., s.226.

¹⁴³ Zafar U. Khan – Alahassane Diallo – Curtis F. Vail, **Quality Control and Management Of Variation**, International Journal of Strategic Cost Management, Winter 1999, s.41.

düzeltilmek veya telafi etmek maddi olarak mümkün görünse de manevi olarak oldukça zordur.

Aşağıda yer verilen Şekil 6 daki Kalite Maliyet Pramidinde bu ayrımı daha farklı açıdan ele alınmaktadır.¹⁴⁴ Burada kalite maliyetleri en temel anlamda önleme, doğrulama ve hata maliyetleri olmak üzere üçe ayrıldığında bu üç maliyet arasında 1-10-100 kuralı geçerlidir. Bu kural şöyle açıklanabilir:

Kalite maliyetleri, muhasebe sisteminin ilk organizasyonu sırasında iyi bir şekilde tanımlandıktan sonra sınıflandırılırsa bunun çok büyük yararı olacaktır. Çünkü ürün üretilmeden önce önleme maliyeti olarak harcanan her 1 \$, ürün üretildikten sonraki 10 \$'lık değerlendirme maliyetini ve ürün pazara sunulduktan sonra ki 100 \$'lık hata maliyetini önleyici etki yaratmaktadır.



Şekil 6 Kalite Maliyetleri Pramidi(1-10-100 Kuralı)

Kaynak: Rıdvan Bayırlı, *Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisine Dahil Edilmesi Sorunu*, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Haziran 2001, s.127.

¹⁴⁴ R. Bayırlı, a.g.m., s.127.

Kalite maliyetlerini sınıflandırırken de aşağıda yer verilen Şekil 7 deki akış diyagramından faydalanılabilir.¹⁴⁵



Şekil 7 Kalite Maliyetlerinin Ayrılması Akış Diyagramı

Kaynak: Adnan Sevim, *Toplam Kalite Yönetimine Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 1997/1, s.231.

3.2. KALİTE MALİYETLERİNİN ÖNEMİ VE KULLANIMI

Bu başlık altında kalite maliyetlerinin önemi ve kullanım alanları vurgulanmaktadır.

3.2.1. Kalite Maliyetlerinin Önemi

Kalite maliyetlerinin bir işletme açısından önemini şu şekilde sıralamak mümkündür: Kalite maliyetlerinin toplam maliyet içindeki ağırlığı, kalite maliyetlerinin niteliği, mal ve hizmet maliyetini etkilemeleri, önlenebilir olmaları,

¹⁴⁵ A. Sevim, a.g.m., s.231.

parasal bazda izlenmeleri, kalite sorunlarının önemini göstermeleri. Bu kalemler aşağıda başlıklar halinde açıklanmaya çalışılmaktadır.

3.2.1.1. Kalite Maliyetlerinin Toplam Maliyet İçindeki Ağırlığı

Hem kalite düzeyini korumak ve iyileştirmek amacıyla yürütülen faaliyetler nedeniyle, hem de uygunsuz faaliyetler nedeniyle işletmelerin maruz kaldığı kalite maliyetleri, işletmelerin toplam satış hacminin %15-25'i düzeylerinde gerçekleşmektedir. Gerek yönetsel fonksiyonların etkin bir şekilde yerine getirilmesi ve gerekse muhasebe tekniği açısından kalite maliyetleri ciddi bir şekilde üzerinde durulması gereken bir konudur.¹⁴⁶

Kalite maliyetlerinin böylesine bir orana sahip olması, işletmeler açısından neden bir kalite maliyeti sistemi kurmak gerektiğini açıkça göstermektedir. Kurulacak sistem ile işletmenin mevcut durumu ve iyileştirme ile maliyet azaltma fırsatları ortaya çıkartılabilecektir.¹⁴⁷

3.2.1.2. Kalite Maliyetlerinin Niteliği

Kalite maliyetlerinin yaklaşık %95'i ölçme ve değerlendirme, içsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerinden, diğer bir ifade ile organizasyonda yapılan yanlış ve hatalı faaliyetler ile bunların ortaya çıkarılmasına yönelik olarak yürütülen faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır. Bu maliyetlerin en önemli özelliği, önlenbilir özellikteki maliyetler olmalarıdır. Diğer bir ifade ile etkin önleyici faaliyetler aracılığı ile bu maliyetlerin önlenmesi veya minimize edilmesi mümkündür. Denilebilir ki, önemli maliyet tasarrufu sağlama fırsatı mümkün olduğundan bu maliyetler hayati öneme sahiptir.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Hilmi Kırhoğlu, *Kalite Maliyetleri Muhasebesi*, Sakarya: Değişim Yayınları, 1998, s.13-14.

¹⁴⁷ R. Bozkurt, a.g.e., s.12.

¹⁴⁸ H. Kırhoğlu, a.g.e., s.14.

3.2.1.3. Mal ve Hizmet Maliyetini Etkilemesi

Kalite maliyetleri kapsamındaki gereksiz ve kaçınılabılır faaliyetlerin maliyetleri, mal ve hizmetlerin maliyetini, dolayısıyla fiyatını yükseltir. Maliyet, fiyat ve pazar payı üzerindeki olumsuz etkilerinden dolayı kalite maliyetlerine gereken önem verilmeli ve bu maliyetler üzerinde etkin bir kontrol kurulmalıdır.¹⁴⁹

Ayrıca kalite maliyetlerinin müşteri tatminine ve kârlılığa etkileri anlamlı olduğundan, iyi bir şekilde ölçülmeleri gerekir.¹⁵⁰

3.2.1.4. Önlenebilir Olmaları

Kalite maliyetlerinin büyük olmalarına karşılık bunların önemli bir kısmı önlenebilir maliyetlerdir. Buna rağmen, önleme ve değerlendirme faaliyetlerindeki yatırımları kapsayan kalite ile ilgili bir çok faaliyetlerin maliyet ve ekonomileri, çoğu işletme tarafından bilinmemektedir.¹⁵¹

3.2.1.5. Parasal Bazda İzlenmeleri

Kalite maliyetlerinin parasal bazda izlenmesi ürün kalitesinin finansal öneminin anlaşılmasına yardımcı olur. Kalite maliyetleri organizasyonun değişik bölümlerinde (tasarım, planlama, imalat, satın alma, satış sonrası hizmet) oluşabilir. Böylece kalite sorunlarının kaynakları ortaya çıkartılabilecektir. Ayrıca yöneticiler kalite maliyetleri ile imalat maliyetlerini ve satış gelirlerini yada kârı karşılaştırma imkanı bulabileceklerdir.¹⁵²

¹⁴⁹ a.g.e., s.14.

¹⁵⁰ R. Bayırlı, a.g.m., s.72.

¹⁵¹ H. Kırhoğlu, a.g.e, s.14.

¹⁵² R. Bozkurt, a.g.e., s.13.

3.2.1.6. Kalite Sorunlarının Önemini Göstermeleri

İşletmelerde kalite maliyet sisteminin amacı kalite iyileştirme çabalarını kolaylaştırmaktır. Bu açıdan kalite maliyeti önemli bir yönetim aracı olmaktadır. Çünkü bu sayede doğrudan başarısızlık maliyetlerini sıfıra indirmek için çalışılacak, iyileştirme sağlayıcı koruma (önleme) faaliyetlerine yatırım yapılması sağlanacak ve sonuçta değerlendirme maliyetlerini de azaltmak mümkün olacaktır. Bu düşünce tarzının temel fikri ise, her başarısızlığın bir sebebinin olduğu, sebeplerin önlenebileceği ve önlemenin her zaman daha ucuz olduğu şeklinde özetlenebilir.¹⁵³

Kalite maliyet bilgisi yöneticilerin kalite sorunlarının göreceli önemini değerlendirmelerine yardımcı olur ve hangi sorunların öncelikle üzerine gidilmesi gerektiği konusunda kılavuzluk yapar. Yönetim kalite ile ilgili sorunların hepsinin birden üzerine gitmek isteyebilir, ancak kaynaklar sınırlı olacağı için sorunların önceliklendirilmesi önerilir. Kalite maliyet sistemi olmazsa veriler yalnızca sayı ile sınırlı olacağı için parasal anlamda yanıltıcı olabilir. Farklı kalite sorunlarının maliyetleri de farklı olacaktır. Kalite maliyet sistemi ile maliyetler ve kalite üzerinde en fazla etkisi olan kalite sorunlarının ortaya çıkarılması mümkün olabilir.¹⁵⁴

3.2.2. Kalite Maliyetlerinin Kullanımı

Kalite maliyetleri genel olarak ölçüm aracı, süreç kalitesi analizi aracı, programlama aracı ve bütçeleme aracı olarak dört farklı şekilde kullanılmakta olup aşağıda bunlara ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

3.2.2.1. Ölçüm Aracı Olarak

Kalite maliyetinin ölçülmesinde bazı problemlerle karşılaşılır. Bunlardan birincisi, uygun bir ekibin seçimidir. İşletmenin üretim, muhasebe, finans, satın alma,

¹⁵³ İ. Efil, a.g.e., s.69.

¹⁵⁴ R. Bozkurt, a.g.e., s.13.

pazarlama ve mühendislik faaliyetlerini içeren çeşitli alanlardan temsilciler etkili kalite maliyet programı ekibiyle bütünleştirilmelidir. İkinci problem; gerekli bilgi kaynaklarının belirlenmesidir. Etkili kalite maliyeti problemini hesaplamak için ihtiyaç duyulan bilgilerin bazıları standart muhasebe sisteminde mevcuttur. Müşteri şikayeti çözümleri, garanti süreci içinde yerine getiren yükümlülükler ve muayene maliyetleri gibi diğer maliyet bilgileri ise ancak daha ileri maliyet muhasebesi sistemlerinin kullanılmasıyla elde edilebilir. Sonuçta sistem engelleri yada müşteri kaybı gibi bazı bilgilerin ele geçirilmesi oldukça güçtür ve bunların maliyetini hemen hemen ölçmek imkansızdır. Bu yüzden, bunların maliyetleri, ekibin gözlemleme, karşılıklı görüşme ve denetim yoluyla özümlediği verilerden hareketle tahmin edilmelidir.¹⁵⁵

Her kalite maliyeti para birimi ile ölçülebilir. Kalite programlama maliyetleri konusunda maliyetlere katlanırken uygunsuzluk maliyetleri konusunda ölçülebilir, parayla ifade edilebilir iyileştirmeler sağlanabilir.¹⁵⁶

Diğer bir ifade ile kalite maliyetleri bilgisi bir yöneticinin kalite iyileştirme konusuna yapılan yatırımların gerekçesini haklı göstermesine ve yapılan çalışmaların etkinliğini izlemesine yardımcı olur. Kalite maliyetleme, bir organizasyonun kalite performansının “para” dilinde açıklanmasını sağlar.¹⁵⁷

3.2.2.2. Süreç Kalitesi Analizi Aracı Olarak

Üretim sürecinin belli bölgeleri yada üretim hatları ile ilgili analizler yapıldığında kalite maliyetleri, problemlerin yerini belirlemede önemli bir araç olarak kullanılabilir.¹⁵⁸

Kalite maliyetleri, üretim bölümlerinin maliyeti yüksek kısımlarının ortaya çıkartılması ve bunların azaltılmasına ilişkin çalışmalara yardımcı olur. Kalite

¹⁵⁵ S. Yükçü, *Kalite Muhasebesi*, s.139.

¹⁵⁶ a.g.e., s.139.

¹⁵⁷ F. Çankaya – T. Ustasüleyman, a.g.m., s.76-77.

¹⁵⁸ S. Yükçü, a.g.e., s.139.

maliyetleri aynı zamanda oto kontrol ortamının yaratılmasında yardımcı olur. Oto kontrol ortamının gerekli koşulları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Çalışanların kendisinden ne istendiğini bilmesi,
- Niye yaptığını bilmesi,
- Nasıl yapacağına dair yetki sahibi olması.

3.2.2.3. Programlama Aracı Olarak

Kalite maliyeti sistemi, hem imalat hem de hizmet sektöründeki işletmeler tarafından kalite gelişimi ve maliyet etkinliği sağlamak için uygulanır. Bu sistem, hangi seviyede olursa olsun yöneticilere rasyonel karar alabilmeleri için gerekli olan bilgiyi sağlar. Fakat, kalite maliyet sistemi, kalite sistemini değerlendirmeyi sağlayan bir yönetim aracı olarak değil de salt bir maliyet düşürme programı olarak görülürse sistemden beklenen fayda sağlanamaz.¹⁵⁹

Ayrıca kalite maliyetlerinin programlama aracı olarak kullanılması işletmenin karşılaştığı problemlerin göreceli önemini belirlemede yardımcı olur. Örneğin; kalite maliyet raporu bozuk mamullerin veya garanti kapsamındaki yükümlülüklerle ilişkin maliyetlerin çok yüksek değerlere ulaştığını ortaya koyarak yöneticilerin çabalarının bu problemleri çözüme üzerine yoğunlaşmasını sağlar.¹⁶⁰

3.2.2.4. Bütçeleme Aracı Olarak

Kalite maliyetleri, arzulanan kalite kontrol programlarının uygulanması için, gerekli maliyetlerin bütçelenmesine yol gösterir. Böyle programlar, doğal olarak, işin hedeflerini ve amaçlarını dikkate almalıdır. Burada amaç, uzun vadede kalite güvenliğinin elde edilmesidir.¹⁶¹

¹⁵⁹ M. Özbirecikli, a.g.m., s.83.

¹⁶⁰ S. Yükçü, a.g.e., s.141.

¹⁶¹ a.g.e., s.141.

Kalite maliyetlerinin analiz edilmesi ile elde edilen sonuçlar, önceki maliyet analizlerinden elde edilen sonuçlarla karşılaştırılarak, gelecek dönemler için gereksinimler saptanır. Böylece, işletme bütçesi içinde kalite faaliyetleri ile ilgili önemli bir bölümün yer alması savunulur ve talep edilir.¹⁶²

3.3. KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmelerde yapılan kalite sağlama ve iyileştirme faaliyetleri ve bu faaliyetlerin yetersizliği ile ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin oluşumunun belirlenip izlenmesi, etkin maliyetleme çabalarının varlığı ile mümkündür. Bu çabalar, bir işletmede kalite üretimi ve kalitesizliğin parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, bu giderleri türleri ve ortaya çıktıkları sorumluluk alanları itibariyle izleyen, bu bilgilerin analiz ve yorumunun yapılmasını sağlayan raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaçlayan işlemleri kapsar.¹⁶³

Kalite maliyetleme çalışmalarının amaçları; kalite faaliyetlerinin maliyetini saptamak, kalite yetersizliğinin veya kalite problemlerinin neden olduğu maliyeti ölçmek, maliyetleri kontrol altına almak suretiyle azaltmak ve yönetsel faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için yönetime yardımcı olmak şeklinde sıralanabilir.¹⁶⁴

Maliyetleme işlemi tamamlandıktan sonra söz konusu maliyetlerin ilgili hesaplara aktarılması gerekmektedir. Bu işlemi yürürlükte bulunan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nden ayrı düşünmek mümkün değildir. Bugüne kadar ki düzenlemelerde hem 7 nolu hesap sınıfında yer alan Maliyet Hesaplarının hem de diğer hesapların kalite maliyetlerinin ölçümüne ilişkin hiçbir özellikli hesap içermediği görülecektir. Ancak 2 nolu tebliğde boş bırakılmış üçlü hesap numaralarının işletmelerce ihtiyaca göre kullanılabileceğine ilişkin açıklama bulunması, hesap ismi planda yer almasa bile boş bırakılan hesap numaralarının

¹⁶² G. Suadiye, a.g.m., s.112.

¹⁶³ H. Kırlioğlu, a.g.e., s.39.

¹⁶⁴ a.g.e., s.40-41.

ihtiyaca göre kalite maliyetlerinin ölçümüne ilişkin hesapların açılmasında kullanılabilme imkanı sağlaması, sorunu büyük ölçüde çözümlenmektedir.¹⁶⁵

Bir nolu tebliğde yer alan hesap planı hazırlanırken, gelecekte kalite maliyetleri ile ilgili ölçüm ve raporlama ihtiyacı düşünülmemiştir. Bu ihtiyacın düşünülmemiş olmasını bir ölçüde doğal karşılamak gerekmektedir. Çünkü ISO 9000 standartları arasında kalite maliyetlerinin ne şekilde ölçülüp raporlanacağı ve analize tabi tutulacağına ilişkin standart belirlenmemiştir. Ancak kalite maliyetlerinin analiz ve raporlanmasına ilişkin olarak belirlenecek ISO standartları büyük ölçüde İngiliz standardı BS 6143 nolu standarda benzer düzenlemeleri kapsayacaktır.¹⁶⁶

Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili temel yaklaşımları incelemeden önce fiili ve standart maliyetleme yöntemlerine değinilmesinde fayda bulunmaktadır. Kimi işletmeler üretim konusu bazı faaliyetlerinde belli bir standarda ulaşmayı hedeflemekte ve bu yüzden standart maliyetleme yöntemini kullanmakta, bu yöntemi kullanmayan veya kullanmak istemeyen işletmeler ise fiili maliyetleme yöntemini kullanmaktadır.

Standart maliyetleme, önceden belirlenmiş standartlardan sapmaların kontrolünde ve nedenlerinin belirlenmesinde kullanılan, her zaman maliyet kontrolü sağlanabilen ve başarı değerlemesi yapılabilen bir maliyetleme tekniğidir.¹⁶⁷ Standart maliyetler, hem geçmişteki deneyimleri, hem de denetlenmiş üretim koşullarındaki verileri kullanan, bilimsel incelemelere dayanan ve belirli bir üretim döneminden önce saptanmış maliyetlerdir. Standart maliyetler önceden saptanan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri standartlarına göre hesaplanır. Standart maliyetler dönem sonlarında fiili maliyetler ile karşılaştırılır.¹⁶⁸

¹⁶⁵ S. Kendirli – H. Çağırın, a.g.m., s.153-154.

¹⁶⁶ a.g.m., s. 154.

¹⁶⁷ Aktaran Selman A. Erden, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, Isparta: Tuğra Ofset, 1999, s.127; Cecily A. Raiborn – Jesse T. Bartifield – Michael R. Kinney, **Managerial Accounting**, Minneapolis/St.Paul: West Publishing Co., 1993, s.202'den.

¹⁶⁸ S. Yükü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.665.

Fiili maliyetleme, çoğu kez uygulanması kolay ve kesin rakamlar vermesi nedeniyle tercih edilen bir yöntemdir. Ancak bilgi sağlamada yavaştır.¹⁶⁹

Dönem sonlarında fiili maliyetlerle standart maliyetlerin karşılaştırılması sonucunda, fiili maliyetler ile standart maliyetler arasındaki farklar belirlenir. Farklar olumlu olabileceği gibi olumsuz da olabilir. Olumlu ve olumsuz sapmalar analize tabi tutularak nedenlerinin araştırılması ve değerlendirilmesi yapılır. Fark hesaplarına alınan bu farkların incelenip değerlendirilmesinden sonra farklar, satılan mamul maliyeti, mamul stok ve yarımamul stok hesaplarına aktarılarak, fark hesapları kapatılır.¹⁷⁰

Standart maliyet uygulamasında üretim için gerçekleşen (fiili) maliyet giderleri fonksiyon esasına göre (710, 720, 730, 740,...) nolu hesaplarda izlenir. Buna karşın standart maliyetlemeye göre hesaplanan maliyetler yansıtma hesapları (711, 721, 731) ile 151 Yarımamuller-Üretim hesabına aktarılır.¹⁷¹

Direkt ilk madde ve malzeme gideri açısından örnek verilecek olunursa fiili maliyetlemede yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|--------------------------|----|
| _____ / _____ | |
| 710 D.İ.M.M. Gideri | XX |
| | |
| 150 İlk Madde ve Malzeme | XX |
| _____ / _____ | |

Standart ilk madde ve malzeme giderinin üretim maliyetine yüklenmesi için yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

¹⁶⁹ Aktaran S. Erden, a.g.e., s.125; Daniel P. Keegan – Robert G. Eiler, “Let’s Reengineer Cost Accounting”, *Managerial Accounting*, August, 1994, s.29 ’dan.

¹⁷⁰ S. Yükçü, a.g.e., s.665.

¹⁷¹ a.g.e., s.666.

_____ / _____
 151 Yarımamuller-Üretim Hesabı XX

711 D.İ. M. M. Gid. Yansıtma XX

_____ / _____
 Fiili ve standart ilk madde ve malzeme giderlerinin arasındaki fark, yapılan inceleme sonucunda kullanım miktarından kaynaklanıyorsa miktar farkı, fiili satın alma fiyatı ile standart satın alma fiyatı arasındaki farktan kaynaklanıyorsa fiyat farkı hesabıyla kapatılmalıdır. Söz konusu farkın olumsuz miktar farkından kaynaklandığı farz edilecek olunursa;

_____ / _____
 711 D.İ. M.M. Gid. Yansıtma XX

713 D.İ.M.M. Miktar Farkı XX

710 D. İ.M.M. Gid. XX

_____ / _____
 Bu fark hesabı dönem sonunda üretilen mamullerin satılma durumuna göre 152-Mamuller ve 620-Satılan Mamuller Maliyeti hesabı arasında dağıtılarak kapatılır. Bununla ilgili yevmiye kaydı şöyledir:

_____ / _____
 620 Satılan Mamuller Maliyeti XX

152 Mamuller XX

713 D.İ.M.M. Miktar Farkı XX

_____ / _____
 Standart maliyetlemenin işleyişi ve fiili maliyetleme ile karşılaştırılarak açıklanması, çalışmanın ileriki safhalarında kalite maliyet kalemlerinin muhasebeleştirilmesi, uygulamaya ilişkin örneklere ışık tutması ve işleyişin gösterimi bakımından son derece önem arz etmektedir. Kalite maliyet kalemleri ile ilgili eğer bir standart söz konusu ise standart maliyetleme yöntemi kullanılacaktır.

3.3.1. Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Temel Yaklaşımlar

Kalite maliyetlerinin ölçülmesinde bazı sorunlarla karşılaşılabilir. Kalite maliyetlerinin pek çoğunu, belki de hemen hepsini işletmenin mevcut muhasebe sistemi veya maliyet hesaplama sistemi içerisinde hazır ve net bir biçimde bulabilmek mümkün değildir. Kalite maliyetlerinin raporlanması ve özetlenmesi söz konusu olduğunda ölçüm işlemi yürürlükte bulunan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"nden ayrı düşünmek mümkün değildir. Kalite maliyetlerini ölçmek isteyen işletmeler için, bu ölçümlemeye yardımcı olacak Tekdüzen Hesap Planı'na ilişkin, hesap planında açık bulunan hesapların alt hesabı biçiminde izlemek, hesap planındaki boş bırakılmış hesapları kullanmak, sekiz nolu hesap sınıfını kullanmak şeklinde üç öneri bulunmaktadır.¹⁷² Bunlarla ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

3.3.1.1. Hesap Planında Bulunan Hesapların Alt Hesabı Biçiminde İzlemek

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, hesap ismi verilmiş üçlü hesap numaraları değiştirilemez, ancak bu hesapların yardımcı hesaplarını işletmeler ihtiyaçlarını karşılayacak kadar detaylı açabilirler. Kalite maliyetlerine ilişkin verileri bazı üç numaralı hesapları kullanarak mevcut Tekdüzen Hesap Planı'na yerleştirmek mümkündür.¹⁷³

İlk madde ve malzemelerle ilgili bir kalite maliyeti hesabı konuya örnek verilecek olunursa:

| | |
|---------------|--------------------------------|
| 150 | İlk Madde ve Malzeme Stok Hes. |
| 150.99 | Stok Kalite Maliyetleri |
| 150.99.10 | Önleme Maliyetleri |
| 150.99.10.010 | Satınalma Maliyetleri |

Üretim ile ilgili bir kalite maliyeti hesabı konuya örnek verilecek olunursa:

¹⁷² Süleyman Yükücü, **Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sisteminde Tekdüzen Hesap Planı Yardımıyla İzlenmesi**, Yaklaşım, Mart 1999, s.24.

¹⁷³ a.g.m., s.26.

- 730 Genel Üretim Giderleri
- 730.99 Kalite Maliyetleri
- 730.99.10 Önleme Maliyetleri
- 730.99.10.010 Mamul-Hizmet Tasarım Geliştirme Maliyetleri

Bu hesaplarla ilgili yansıtma hesapları şu şekilde olur:

- 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hes.
- 731.99 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hes.
- 731.99.10 Önleme Maliyetleri Yansıtma Hes.
- 731.99.10.010 Mamul-Hizmet Tasarım Geliştirme Maliyetleri Yansıtma Hes.

Bu şekilde her bir kalite maliyeti için farklı bir alt hesap oluşturmak gerekecektir. Bu yüzden muhasebe departmanının kalite maliyetlerini hangi alt hesaplarda izlediğini çok iyi bilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan kalite maliyet rakamı görülmek istendiğinde, bu alt hesapların hepsine tek tek göz atmak gerekecektir. Bu sebeple, bu muhasebeleştirme şekli, yönetsel anlamda bilgi sağlamada son derece yavaştır.

İşletme bünyesinde kalite departmanı bulunan bazı işletmelerde, kalite maliyetleri bu departman tarafından izlenmekte olduğu için, gerek olduğu takdirde bu birim tarafından yönetime sunulmaktadır. Bu yüzden, böyle durumlarda konuyla ilgili muhasebe kayıtlarına başvurmaya gerek yoktur.

3.3.1.2. Hesap Planındaki Boş Bırakılmış Hesapları Kullanmak

Mevcut hesap planında boş bırakılmış hesap numaralarına ihtiyaca göre kalite maliyetlerine ilişkin hesap isimleri vererek hesap planına ekleme yapmak yoluyla kalite maliyetleri ölçülebilir. Bu açıklama doğrultusunda somut bir hesap ismi hesap planında yer almasa bile boş bırakılan hesap numaralarının ihtiyaca göre kalite

maliyetlerinin ölçümünde kullanılabilme imkanı bulunmaktadır.¹⁷⁴ Bu şekilde muhasebeleştirmeyle ilgili kalite maliyeti fonksiyonel anlamda hangi hesapla ilgili ise hesap planında o hesapla ilgisi kurulabilecek boş bırakılmış bir hesapta izlenir.

Yönetim fonksiyonu ile ilgili kalite maliyetleri söz konusu olduğunda şu şekilde hesaplar oluşturulabilir:

775 Kalite Maliyetleri

775.10 Önleme Maliyetleri

775.20 Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri

775.30 İçsel Başarısızlık Maliyetleri

775.40 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri

Bu kalite maliyet hesaplarının ilgili yansıtma hesapları şu şekilde olur:

776 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hes.

776.10 Önleme Maliyetleri Yansıtma Hes.

776.20 Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri Yansıtma Hes.

776.30 İçsel Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hes.

776.40 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hes.

Üretimle ilgili kalite maliyetleri söz konusu olduğunda oluşturulacak hesaplar da şu şekilde olabilir:

735 Kalite Maliyetleri

735.10 Önleme Maliyetleri

735.20 Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri

735.30 İçsel Başarısızlık Maliyetleri

735.40 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri

¹⁷⁴ a.g.m., s.25.

Bu hesapların ilgili yansıtma hesapları şu şekilde olur:

| | |
|--------|--|
| 736 | Kalite Maliyetleri Yansıtma Hes. |
| 736.10 | Önleme Maliyetleri Yansıtma Hes. |
| 736.20 | Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri Yansıtma Hes. |
| 736.30 | İçsel Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hes. |
| 736.40 | Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hes. |

İlk madde ve malzemelerle ilgili bir kalite maliyeti hesabı şu şekilde örnek verilebilir:

| | |
|------------|-------------------------|
| 155 | Stok Kalite Maliyetleri |
| 155.10 | Önleme Maliyetleri |
| 155.10.010 | Satınalma Maliyetleri |

Böylelikle kalite maliyetlerini toplu halde görmek mümkündür. Bu da işletmeye yönetsel anlamda faydalar sağlamaktadır. İşletme yöneticisi bu hesaplara baktığında firmanın kalite maliyeti rakamını direkt olarak görme imkanına sahiptir.

3.3.1.3. Sekiz Nolu Hesap Sınıfının Kullanılması

Kalite maliyetlerini 8 Nolu hesap sınıfını kullanarak da izlemek mümkündür.¹⁷⁵ Bu muhasebeleştirme şekline göre hesap grupları şu şekilde oluşturularak istenen kalite maliyet hesapları bu hesap gruplarının altında açılabilir.

| | |
|----|------------------------------------|
| 81 | Önleme Maliyetleri |
| 82 | Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri |
| 83 | İçsel Başarısızlık Maliyetleri |
| 84 | Dışsal Başarısızlık Maliyetleri |

¹⁷⁵ a.g.m., s.28.

Kalite maliyetlerinin hepsini 8 nolu hesap sınıfında oluşturulan hesaplarda izlemek suretiyle, istendiği zaman kalite maliyet rakamına bu hesaplardan kolayca ulaşılabilir. Bu sebeple, sekiz nolu hesap sınıfının kullanılması, işletmeye yönetsel anlamda bilgi sağlamada ve iç raporlama imkanı sunması açısından önemlidir.

3.3.2. Uygunluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Daha önce belirtildiği üzere uygunluk maliyetleri önleme, ölçme ve değerlendirme maliyetleri olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır. Bu başlıkta bu maliyet kalemlerinin çeşitlerine özgü basit tanımlama ve bunlara ilişkin muhasebe yevmiye kaydı örnekleri yapılacaktır.

3.3.2.1. Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Önleme maliyetlerine örnek olarak kalite planlaması maliyetleri seçilmiştir. Kalite planlaması, kalite sistemlerinin planlanması ve arzulanan mamul kalitesine ulaştıracak mamul tasarımı ve müşterilerin kalite konusundaki beklentilerini belirli ölçü ve standartlara bağlama işlevidir.¹⁷⁶

Önleme maliyetlerinin hesap planında bulunan hesapların alt hesabı biçiminde muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

| | |
|---------------|-------------------------------|
| 770.99 | Kalite Maliyetleri |
| 770.99.10 | Önleme Maliyetleri |
| 770.99.10.010 | Kalite Planlaması Maliyetleri |
| 770.99.10.020 | Kalite Yönetimi Maliyetleri |
| 770.99.10.030 | Operasyon Maliyetleri |
| 730.99 | Kalite Maliyetleri |
| 730.99.10 | Önleme Maliyetleri |

¹⁷⁶ S. Yükçü, *Kalite Muhasebesi*, s.95.

| | |
|---------------|---|
| 730.99.10.010 | Mamul-Hizmet Tasarım Geliştirme Maliyetleri |
| 730.99.10.020 | Kalite Eğitimi Maliyetleri |
| 730.99.10.030 | Eğitim ve Staj Maliyetleri |
| 730.99.10.040 | Kalite Güvenlik Maliyetleri |
| 730.99.10.050 | ISO 9001 Kalite Güvencesi |
| 150.99 | Stok Kalite Maliyetleri |
| 150.99.10 | Önleme Maliyetleri |
| 150.99.10.010 | Satınalma Maliyetleri |

Kalite planlaması maliyetlerinin bu hesaplara göre yevmiye kaydı şu şekildedir:

| | |
|---------------|---------------------------|
| _____ / _____ | |
| 770.99.10 | Önleme Maliyetleri XX |
| 770.99.10.010 | Kalite Planlaması Mal. |
| | 381 Gider Tahakkukları XX |
| _____ / _____ | |

Önleme maliyetlerinin hesap planında boş bırakılmış hesaplarla muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

| | |
|------------|---|
| 775.10 | Önleme Maliyetleri |
| 775.10.010 | Kalite Planlaması Maliyetleri |
| 775.10.020 | Kalite Yönetimi Maliyetleri |
| 775.10.030 | Operasyon Maliyetleri |
| 735.10 | Önleme Maliyetleri |
| 735.10.010 | Mamul-Hizmet Tasarım Geliştirme Maliyetleri |
| 735.10.020 | Kalite Eğitimi Maliyetleri |
| 735.10.030 | Eğitim ve Staj Maliyetleri |

- 735.10.040 Kalite Güvenlik Maliyetleri
 735.10.050 ISO 9001 Kalite Güvencesi
 155.10 Önleme Maliyetleri
 155.10.010 Satınalma Maliyetleri

Kalite planlaması maliyetleri için bu hesaplara göre yapılması gerekli olan yevmiye kaydı şu şekildedir:

_____ / _____

775.10 Önleme Maliyetleri XX

775.10.010 Kalite Planlaması Mal.

381 Gider Tahakkukları XX

_____ / _____

Önleme maliyetlerinin sekiz nolu hesap sınıfı kullanılarak muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar şu şekildedir:

- 80 Kalite Faaliyetleriyle İlgili Maliyetler
 801 Önleme Faaliyetleri İle İlgili Maliyetler
 81 Önleme Maliyetleri
 811 Kalite Planlaması Maliyetleri
 812 Kalite Yönetimi Maliyetleri
 813 Operasyon Maliyetleri
 814 Mamul-Hizmet Tasarım Geliştirme Maliyetleri
 815 Kalite Eğitimi Maliyetleri
 816 Satınalma Maliyetleri
 817 Eğitim ve Staj Maliyetleri
 818 Kalite Güvenlik Maliyetleri
 819 ISO 9001 Kalite Güvencesi

Kalite planlaması maliyetlerinin bu hesaplara göre yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|-----------------------------|----|
| _____ / _____ | |
| 811 Kalite Planlaması | XX |
| Maliyetleri | |
| 801 Önleme Faaliyetleri İle | XX |
| İlgili Maliyetler | |
| _____ / _____ | |

3.3.2.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Ölçme ve değerlendirme maliyetlerine örnek olarak satınalma değerlendirme maliyetleri seçilmiştir. Satınalma değerlendirme maliyetleri, genel olarak satın alınan malzeme ve hizmetlerin kullanım için kabul edilebilirliğini belirlemek amacıyla testlerde ve muayenelerde katılan maliyetlerdir. Bu maliyetlere örnek olarak satın alınan malzemelerin değerlendirilmesinde kullanılan ölçü aletlerinin, ölçüm ekipmanının amortisman ve bakım maliyetleri, test ve bakım elemanlarına ödenen ücretler gösterilebilir.¹⁷⁷

Ölçme ve değerlendirme maliyetlerinin hesap planında bulunan hesapların alt hesabı biçiminde muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

| | |
|---------------|-------------------------------------|
| 150.99 | Stok Kalite Maliyetleri |
| 150.99.20 | Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri |
| 150.99.20.010 | Satınalma Değerlendirme Maliyetleri |
| 150.99.20.020 | Teslim Alma Muayenesi Maliyetleri |
| 730.99 | Kalite Maliyetleri |

¹⁷⁷ C. Ertaş, a.g.m., s.58.

| | |
|---------------|--------------------------------------|
| 730.99.20 | Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri |
| 730.99.20.010 | Laboratuvar Kabul Testi Maliyetleri |
| 730.99.20.020 | Muayene ve Test Maliyetleri |
| 730.99.20.030 | Muayene ve Test Ekipmanı Maliyetleri |
| 730.99.20.040 | Kayıtların Saklanması Maliyetleri |
| 730.99.20.050 | Ürün Deney Maliyetleri |
| 730.99.20.060 | Deneysel Test Maliyetleri |
| 730.99.20.070 | Rakip Ürün deney Maliyetleri |

Satınalma değerlendirme maliyetlerinin bu hesaplara göre yevmiye kaydı şu şekildedir:

| | | |
|---------------|-------------------------------------|----|
| _____ / _____ | | |
| 150.99.20 | Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri | XX |
| 150.99.20.010 | Satınalma Değerlendirme Maliyetleri | |
| | 381 Gider Tahakkukları | XX |
| _____ / _____ | | |

Ölçme ve değerlendirme maliyetlerinin hesap planında boş bırakılmış hesaplarla muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

| | |
|------------|--------------------------------------|
| 155.20 | Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri |
| 155.20.010 | Satınalma Değerlendirme Maliyetleri |
| 155.20.020 | Teslim Alma Muayenesi Maliyetleri |
| 735.20 | Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri |
| 735.20.010 | Laboratuvar Kabul Testi Maliyetleri |
| 735.20.020 | Muayene ve Test Maliyetleri |
| 735.20.030 | Muayene ve Test Ekipmanı Maliyetleri |
| 735.20.040 | Kayıtların Saklanması Maliyetleri |

- 735.20.050 Ürün Deneş Malıyetleri
735.20.060 Deneşsel Test Malıyetleri
735.20.070 Rakıpl Ürún Deneş Malıyetleri

Satınalma değerlendirme malıyetlerinin bu hesaplara göre yevmiye kaydı Şu Şekildedir:

_____ / _____

155.20 lme ve Değerlendirme Mal. XX

155.20.010 Satınalma Değerlendirme Mal.

381 Gider Tahakkukları XX

_____ / _____

lme ve değerlendirme malıyetlerinin sekiz nolu hesap sınıfı kullanılarak muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar Şu Şekildedir:

802 lme ve Değerlendirme İle İlgili Malıyetler

82 lme ve Değerlendirme Malıyetleri

821 Satınalma Değerlendirme Malıyetleri

822 Teslim Alma Muayenesi Malıyetleri

823 Laboratuvar Kabul Testi Malıyetleri

824 Muayene ve Test Malıyetleri

825 Muayene ve Test Ekipmanı Malıyetleri

826 Kayıtların Saklanması Malıyetleri

827 Ürún Deneş Malıyetleri

828 Deneşsel Test Malıyetleri

829 Rakıpl Ürún Deneş Malıyetleri

Satınalma değerlendirme malıyetlerinin bu hesaplara göre yevmiye kaydı Şu Şekildedir:

_____ / _____
821 Satınalma Değerlendirme Mal. XX

802 Ölçme ve Değerlendirme İle XX

İlgili Maliyetler

3.3.3. Uygunsuzluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Daha öncede belirtildiği gibi uygunsuzluk maliyetleri içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu başlıkta bu iki maliyet kalemine ait örnek verilip bu örneğe ilişkin ilgili yevmiye kayıtları yapılacaktır.

3.3.3.1. İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İçsel başarısızlık maliyetlerine örnek olarak mamul ve hizmet tasarımı başarısızlığı maliyeti verilmiştir. Mamul ve hizmet tasarımı başarısızlık maliyeti, üretilen mamulün, tasarım sırasında noksan planlanmış yada düşünülememiş bir kısım nedenlerden oluşan tasarım yetersizliği dolayısıyla meydana gelen başarısızlık maliyetleridir. Tasarım organizasyonu tarafından yapılan yetersiz tasarım tanımlarından ileri geldiğinden, bunun önlenmesi için yapılan destek çalışmalarının maliyetleridir.¹⁷⁸

İçsel başarısızlık maliyetlerinin hesap planında bulunan hesapların alt hesabı biçiminde muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

730.99.30 İçsel Başarısızlık Maliyetleri

730.99.30.010 Mamul Hizmet Tasarım Başarısızlığı Maliyetleri

730.99.30.020 Sorun Çözme Maliyetleri

¹⁷⁸ H. Kırloğlu, a.g.e., s.79.

Mamul hizmet tasarım başarısızlığı maliyetlerinin bu hesaplara göre yevmiye kaydı şu şekildedir:

_____ / _____

730 Genel Üretim Gid. XX

730.50 Endirekt Madde Malzeme

730.60 Endirekt İşçilik

381 Gider Tahakkukları XX

_____ / _____

_____ / _____

730.99.30 İçsel Başarısızlık Mal. XX

730.99.30.010 Mamul Hizmet Tasarım Başarısızlığı Mal.

730 Genel Üretim Gid. XX

730.50 Endirekt Madde Malzeme

730.60 Endirekt İşçilik

_____ / _____

İçsel başarısızlık maliyetlerinin hesap planında boş bırakılmış üçlü hesaplarla muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

735.30 İçsel Başarısızlık Maliyetleri

735.30.010 Mamul Hizmet Tasarım Başarısızlığı Maliyetleri

735.30.020 Sorun Çözme Maliyetleri

Mamul hizmet tasarım başarısızlığı maliyetlerinin bu hesaplara göre yevmiye kaydı şu şekildedir:

_____ / _____
 730 Genel Üretim Gid. XX

730.50 Endirekt Malzeme

730.60 Endirekt İşçilik

381 Gider Tahakkukları XX

_____ / _____
 _____ / _____
 735.30 İçsel Başarısızlık Maliyetleri XX

735.30.010 Mamul Hizmet Tasarım Başarısızlığı Mal.

730 Genel Üretim Gid. XX

730.50 Endirekt Malzeme

730.60 Endirekt İşçilik

_____ / _____
 İçsel başarısızlık maliyetlerinin sekiz nolu hesap sınıfı kullanılarak muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar şu şekildedir:

803 İçsel Başarısızlık İle İlgili Maliyetler

83 İçsel Başarısızlık Maliyetleri

831 Mamul Hizmet Tasarım Başarısızlığı Maliyetleri

832 Sorun Çözme Maliyetleri

Mamul hizmet tasarım başarısızlığı maliyetlerinin bu hesaplara göre yevmiye kaydı şu şekildedir:

_____ / _____
 831 Mamul Hizmet Tasarım Başarısızlığı Mal. XX

803 İçsel Başarısızlık İle XX

İlgili Maliyetler

_____ / _____

Ağırlık Farkı: Üretimi tamamlanmış olan mamulün ambara gönderilmeden önce mevcut ağırlıklarının standart ağırlıklarıyla karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farktır. Bu tanımlamadan da anlaşılacağı gibi bu kalemde mamulün olması gereken bir standart ağırlığı ve üretim sonucunda oluşan bir fiili ağırlığı bulunmaktadır.

Mamulün standart ağırlığı fiili ağırlığından daha yüksek olduğu varsayılacak olursa, mamulün olması gereken ağırlığından daha düşük bir ağırlığa sahip olmasından dolayı toplam kalite felsefesini benimsemiş bir işletme için bir kalite problemi söz konusu olmakta, aynı zamanda maliyet muhasebesi açısından mamul maliyetine aradaki fark kadar bir fazla yüklenim olmaktadır. Bu standart ve fiili maliyet arasındaki farkın düzeltilmesi gerekmektedir. İlgili yevmiye aşağıdaki gibidir:

| | |
|----------------------------|----|
| _____ / _____ | |
| 711 D.İ.M.M. Gid. Yansıtma | XX |
| 713 D.İ.M.M. Miktar Farkı | XX |
| 710 D.İ.M.M. Gid. | XX |
| _____ / _____ | |

Miktar farkı kadar mamule fazla bir yüklenim söz konusudur. Bu durumu düzeltmek için aşağıdaki yevmiye kaydı yapılmalıdır:

| | |
|---------------------------|----|
| _____ / _____ | |
| 713 D.İ.M.M. Miktar Farkı | XX |
| 152 Mamuller | XX |
| _____ / _____ | |

Ağırlık farkı maliyet muhasebesince ele alındığı için yukarıdaki yevmiye kayıtları tamamen maliyet muhasebesiyle ilgilidir. Bu yüzden kalite maliyetleri ile ilgili ikinci bir kayda gerek bulunmamaktadır. 713 D.İ.M.M. Miktar Farkı Hesabı bir maliyet hesabı olarak söz konusu içsel başarısızlık maliyeti hakkında bilgi

vermektedir. O halde maliyet muhasebesindeki bu hesap, aynı zamanda kalite maliyetlerine de hizmet etmektedir.

Hurda Maliyeti: Dönem içerisinde üretim faaliyeti sonucunda belirlenen standartlara uymayan mamuller üretim hurdası olarak ayrılırlar ve hurda maliyetini oluştururlar. Hurda maliyeti, hammadde maliyeti ve genel üretim giderinden oluşmaktadır. Standart maliyetleme kullanan işletmelerde standart ve fiili hammadde maliyeti ve genel üretim gideri karşılaştırılır, oluşan farklar hesaplanarak ilgili fark hesaplarına alınır. Daha sonra bu fark hesapları Yarımamuller-Üretim hesabına aktararak kapatılır.

Standart maliyetlere ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

_____ / _____

151 Yarımamuller Üretim Hes. XX

151.99 Hurda Üretim Maliyetleri

711 D.İ.M.M. Yansıtma XX

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma XX

_____ / _____

Fiili ilk madde ve malzeme maliyetine ilişkin yevmiye kaydı şu şekildedir:

_____ / _____

710 D.İ.M.M. Gid. XX

150 İlk Madde ve Malzeme XX

_____ / _____

Fiili genel üretim giderlerine ilişkin yevmiye kaydı şu şekildedir:

_____ / _____

730 Genel Üretim Giderleri XX

381 Gider Tahakkukları XX

_____ / _____

Bu örnekte fiili maliyet rakamlarının standart maliyet rakamlarından küçük olduğu varsayılmıştır. Ayrıca hammadde ve genel üretim giderleri açısından fiyat farkı söz konusu olduğu tespit edilmiştir. Buna göre standart ve fiili maliyet farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin yevmiye kayıtları şöyledir:

| | | |
|--------------------------|----|----|
| _____ / _____ | | |
| 711 D.İ.M.M. Yansıtma | XX | |
| 710 D.İ.M.M. Gid. | | XX |
| 712 D.İ.M.M. Fiyat Farkı | | XX |

| | | |
|----------------------------------|----|----|
| _____ / _____ | | |
| _____ / _____ | | |
| 731 Genel Üretim Gideri Yansıtma | XX | |
| 730 Genel Üretim Gideri | | XX |
| 733 Genel Üretim Gideri | | XX |
| Fiyat Farkı | | |

Oluşan bu fark hesapları Yarımamuller üretim hesabına devredilir.

| | | |
|---------------------------------|----|----|
| _____ / _____ | | |
| 712 D.İ.M.M. Fiyat Farkı | XX | |
| 733 G.Ü.G. Fiyat Farkı | XX | |
| 151 Yarımamuller Üretim Hes. | | XX |
| 151.99 Hurda Üretim Maliyetleri | | |

Yarımamuller üretim hesabının kalan bakiyesi de Diğer Stoklar Hesabına aktarılır.

| | |
|---------------------------------|----|
| _____ / _____ | |
| 157 Diğer Stoklar | XX |
| 151 Yarımamuller Üretim Hes. | XX |
| 151.99 Hurda Üretim Maliyetleri | |
| _____ / _____ | |

3.3.3.2. Dışsal Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dışsal başarısızlık maliyetlerine örnek olarak garanti kapsamındaki yükümlülük maliyetleri ele alınmıştır. Garanti kapsamındaki yükümlükler, satış sonrası mamullere belirli süreler ile verilen garanti kapsamında ortaya çıkan her türlü onarım, tamir veya parça değişimine ilişkin giderlerdir. Bu tür kalite maliyetleri bu kalem içerisinde izlenmelidir. Bazı işletmeler gerçekleştirdikleri iyi bir örgütlenme ile bu maliyet giderlerine satış sonrası servis ağı içerisinde katlanmaktadır.¹⁷⁹

Dışsal başarısızlık maliyetlerinin hesap planında bulunan hesapların alt hesabı biçiminde muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

| | |
|---------------|------------------------------------|
| 730.99 | Kalite Maliyetleri |
| 730.99.40 | Dışsal Başarısızlık Maliyetleri |
| 730.99.40.010 | Garanti Kapsamındaki Yükümlülükler |
| 730.99.40.020 | Kusur/Eksiklik Analizi Maliyetleri |
| 760.99 | Kalite Maliyetleri |
| 760.99.10 | Dışsal Başarısızlık Maliyetleri |
| 760.99.10.010 | Satış Garanti Giderleri |

¹⁷⁹ S. Yükçü, a.g.e., s.231-232.

Garanti kapsamındaki yükümlülüklerin bu hesaplara göre yevmiye kaydı şu şekildedir:

| | | |
|---------------|---------------------------------|----|
| _____ / _____ | | |
| 730.99.40 | Dışsal Başarısızlık Maliyetleri | XX |
| 730.99.40.010 | Garanti Kapsamındaki | |
| | Yükümlülükler | |
| | 381 Gider Tahakkukları | XX |
| _____ / _____ | | |

Dışsal başarısızlık maliyetlerinin hesap planında boş bırakılmış hesaplarla muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

| | |
|------------|------------------------------------|
| 735.40 | Dışsal Başarısızlık Maliyetleri |
| 735.40.010 | Garanti Kapsamındaki Yükümlükler |
| 735.40.020 | Kusur/Eksiklik Analizi Maliyetleri |
| 765.10 | Dışsal Başarısızlık Maliyetleri |
| 765.10.010 | Satış Garanti Giderleri |

Garanti kapsamındaki yükümlülüklerin bu hesaplara göre yevmiye kaydı şu şekildedir:

| | | |
|---------------|---------------------------------|----|
| _____ / _____ | | |
| 735.40 | Dışsal Başarısızlık Maliyetleri | XX |
| 735.40.010 | Garanti Kapsamındaki | |
| | Yükümlülükler | |
| | 381 Gider Tahakkukları | XX |
| _____ / _____ | | |

Dışsal başarısızlık maliyetlerinin sekiz nolu hesap sınıfı kullanılarak muhasebeleştirilmesine ilişkin oluşturulan hesaplar şu şekildedir:

804 Dışsal Başarısızlık İle İlgili Maliyetler

84 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri

841 Garanti Kapsamındaki Yükümlülükler

842 Kusur/Eksiklik Analizi Maliyetleri

843 Satış Garanti Giderleri

Garanti kapsamındaki yükümlülüklerin bu hesaplara göre yevmiye kaydı şu şekildedir:

_____ / _____

841 Garanti Kapsamındaki XX

Yükümlülükler

804 Dışsal Başarısızlık İle XX

İlgili Maliyetler

_____ / _____

4. UYGULAMAYA İLİŞKİN ÖRNEK

Bu bölümde araştırmanın yöntemi ve uygulamaya ilişkin örnek firma olan model işletme ile ilgili genel bilgiler verilmekte, kalite maliyetlerini sınıflandırması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili açıklamalar yapılmaktadır.

4.1. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada yöntem olarak örnek olay yönteminden yararlanılıp, veri toplama tekniği olarak da görüşme tekniği kullanılmıştır. Görüşme tekniğinin bu çalışmada konu edilmesinin başlıca nedenleri, yüzyüze bir ilişkiye dayanması, verilerin elde edilmesine açıklık ve kesinlik kazandırması, konuyu daha fazla aydınlatmak için yeni sorular sorma olanağı sağlamasıdır.

4.1.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, tezin önceki bölümlerinde teorik olarak anlatılan kavramlara, uygulamada var olan örneklerden hareketle ışık tutmaktır. Bir anlamda bu kavramların sadece literatürde yer almakla kalmayıp, günümüz ekonomik ve ticari yaşamında da önemli bir yere sahip olduğuna işaret etmektir.

Bu uygulamayı yaparken, söz konusu işletmenin model işletme olarak seçilmesinin sebebi; model işletmede toplam kalite yönetiminin şirketin her düzeyindeki çalışanı tarafından kurum kültürü olarak benimsenmesi, geçmişte kalite anlamında ulusal ve uluslararası çeşitli ödüllere layık görülmüş olmasıdır.

4.1.2. Araştırmanın Kapsamı

Model işletmenin hazırlamış olduğu yazılı kaynaklardan ve işletmenin web sayfasından faydalanılarak firma tanıtımı, tarihçesi, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ve toplam kalite anlayışı ile ilgili bilgilere ulaşılmıştır. Model işletmenin adını gizli tutmak amacıyla bu kaynakların adının açık şekilde verilmesinden kaçınılmıştır.

Bir soru listesi hazırlanarak model işletmenin kalite maliyetleri tanımlaması, sınıflandırması, muhasebeleştirilmesi ve bu maliyetlerin model işletme için ne önem taşıdığına ve ne şekilde kullanıldığına dair bilgiler edinilmiştir.

4.1.3. Araştırmanın Kısıtları

Model işletmenin bu uygulamada kullanılan içsel ve dışsal başarısızlık maliyet rakamları, “Firma Bilgilerinin Gizliliği Prensipleri” nedeniyle model işletmenin muhasebe departmanı tarafından değiştirilerek tarafımıza verilen rakamlardır. Diğer taraftan önleme, ölçme ve değerlendirme maliyetleri rakamlarının sadece belli bir döneme ait olanları tarafımıza verilmiş olup, bu rakamların belirli bir oran dahilinde değiştirilerek kullanılmasına izin verilmiştir.

4.2. MODEL İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ

Model işletme Türkiye ve Avrupa'nın önde gelen üretici firmalarındandır. Sahip olduğu araştırma ve geliştirme merkezi sayesinde model işletme, hem dünyadaki teknolojik gelişmeleri yakından izleyebilmekte, hem de sürekli yeni ürünler pazara sunabilmekte ve bu sayede rekabetçi konumunu sürdürebilmektedir. Toplam kalite yönetimi model işletmede tüm çalışanlar tarafından kurum kültürü olarak benimsenmiş olup, model işletme bu anlamda çeşitli ödüllere layık görülmüştür.

4.3. KALİTE MALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Firma kalite maliyetlerini uygunluk ve uygunsuzluk maliyetleri olmak üzere iki ana gruba ayırmaktadır.

4.3.1. Uygunluk Maliyetleri

Bu başlık altında firmanın kullandığı uygunluk maliyetleriyle ilgili sınıflandırma yapılmıştır.

4.3.1.1. Önleme Maliyetleri

Eğitim ve staj seminer, kalite güvenlik, bilgisayar bakım, kırtasiye basılı evrak, mikro bilgisayar masrafları, ISO 9001 kalite güvencesi, ulusal kalite ödülü, muhtelif malzeme, bakım onarım malzemesi maliyetleri.

4.3.1.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri

Eğitim ve staj seminer, satın alma değerlendirmeleri, laboratuvar malzemeleri, ürün deneyi, deneysel test, rakip ürün deneyi, kırtasiye basılı evrak, muhtelif malzeme, bakım onarım malzemesi.

4.3.2. Uygunsuzluk Maliyetleri

Bu başlık altında firmanın kullandığı uygunsuzluk maliyetleri sınıflandırılmakta olup, bunlara ilişkin tanımlamalarda bulunulmuştur.

4.3.2.1. İçsel Başarısızlık Maliyetleri

Firmanın kullandığı içsel başarısızlık maliyetleri ağırlık farkı ve üretim hurdasından oluşmaktadır.

Ağırlık Farkı: Ay içerisinde ambarlanabilir ürün ağırlıklarının standart tanımlardan fazla veya eksik olmasından kaynaklanan maliyet farklarıdır.

Üretim Hurdası: Ay içerisinde oluşan toplam üretim hurdasının YTL cinsinden maliyetidir. Üretim hurdası pişmiş ve ham hurdayı kapsar.

4.3.2.2. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri

Firmanın kullandığı dışsal başarısızlık maliyetleri geri dönen özürlü ve garanti maliyetinden oluşmaktadır.

Geri dönen özürlü ve garanti maliyeti, kalite sorunları nedeniyle geri dönen ve özürlü olarak kabul edilen ürünler için yapılan geri ödeme tutarıdır.

4.4. KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Önceki bölümde de belirtildiği üzere firmanın kullanmakta olduğu ağırlık farkı, üretim hurdası maliyetleri gibi kalite maliyet kalemlerinin muhasebeleştirilmelerinde yapılan kayıtlar tamamen maliyet muhasebesine özgü yevmiye kayıtlarıdır. Bu yüzden kalite maliyetleri adı altında ikinci bir kayda gerek yoktur.

Firma genel olarak kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi seçeneklerinden “Hesap Planında Bulunan Hesapların Alt Hesabı Biçiminde İzlemek” yaklaşımını tercih etmektedir.

4.4.1. Uygunluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Aşağıda uygunluk maliyetini oluşturan önleme maliyetleri ile ölçme ve değerlendirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine model işletmeden 4.1.3.’de bahsedilen kısıtlar çerçevesinde elde edilen veriler doğrultusunda ayrı ayrı yer verilmektedir.

4.4.1.1. Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Firmanın ilgili faaliyet dönemine ait gerçekleşen önleme maliyetleri aşağıda tablo halinde verilmiştir:

| HESAP KODU | HESAP ADI | TUTARI |
|---------------|--------------------------------------|----------------|
| 730.99.10.010 | Mamul-Hizmet Tasarım Geliştirme Mal. | 1.150.- |
| 730.99.10.020 | Kalite Eğitim Maliyetleri | 936.- |
| 730.99.10.030 | Eğitim ve Staj Maliyetleri | 875.- |
| 730.99.10.040 | Kalite Güvenlik Maliyetleri | 645.- |
| 730.99.10.050 | ISO 9001 Kalite Güvencesi | 1.125.- |
| | TOPLAM | 4.731.- |

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi bu maliyetler muhasebeleştirilirken Genel Üretim Giderleri Hesabı çalıştırılmaktadır. Bu maliyetlerden kalite eğitim maliyetlerine ilişkin yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

| | | |
|---------------|-----------------------------|---------|
| 730 | Genel Üretim Giderleri | |
| 730.99 | Kalite Maliyetleri | |
| 730.99.10 | Önleme Maliyetleri | 4.731.- |
| 730.99.10.010 | Mamul-Hizmet Tas. Gel. Mal. | 1.150.- |
| 730.99.10.020 | Kalite Eğitim Mal. | 936.- |
| 730.99.10.030 | Eğitim ve Staj Maliyetleri | 875.- |
| 730.99.10.040 | Kalite Güvenlik Maliyetleri | 645.- |
| 730.99.10.050 | ISO 9001 Kalite Güvencesi | 1.125.- |

381 Gider Tahakkukları 4.731.-

4.4.1.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Firmanın ilgili faaliyet dönemine ait gerçekleşen ölçme ve değerlendirme maliyetleri aşağıda tablo halinde verilmiştir:

| HESAP KODU | HESAP ADI | TUTARI |
|---------------|-------------------------------------|----------------|
| 150.99.20.010 | Satınalma Değerlendirme Maliyetleri | 1.656.- |
| 730.99.20.010 | Laboratuvar Kabul Testi Maliyetleri | 1.382.- |
| 730.99.20.050 | Ürün Deney Maliyetleri | 811.- |
| 730.99.20.060 | Deneysel Test Maliyetleri | 769.- |
| 730.99.20.070 | Rakip Ürün Deney Maliyetleri | 913.- |
| | TOPLAM | 5.531.- |

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere satınalma değerlendirme maliyetleri haricindeki maliyetler genel üretim giderleri hesabına aktarılmaktadır. Satınalma değerlendirme maliyetleri ise hammadde alımı ile ilgili olduğu için hammadde maliyeti içerisine dahil olmaktadır. Satınalma değerlendirme maliyetlerine ilişkin yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

| | | |
|---------------|------------------------------|---------|
| _____ / _____ | | |
| 150 | İlk Madde ve Malzeme Stok | |
| 150.99 | Stok Kalite Maliyetleri | 1.656.- |
| 150.99.20 | Ölçme ve Değerlendirme Mal. | |
| 150.99.20.010 | Satınalma Değerlendirme Mal. | 1.656.- |
| 730 | Genel Üretim Giderleri | |
| 730.99 | Kalite Maliyetleri | 3.875.- |
| 730.99.20 | Ölçme ve Değerlendirme Mal. | |
| 730.99.20.010 | Laboratuvar Kabul Testi Mal. | 1.382.- |
| 730.99.20.050 | Ürün Deneyi Mal. | 811.- |
| 730.99.20.060 | Deneyisel Test Mal. | 769.- |
| 730.99.20.070 | Rakip Ürün Deney Mal. | 913.- |
| | 381 Gider Tahakkukları | 5.531.- |
| _____ / _____ | | |

4.4.2. Uygunsuzluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Aşağıda uygunsuzluk maliyetini oluşturan içsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine model işletmeden 4.1.3.'de bahsedilen kısıtlar çerçevesinde elde edilen veriler doğrultusunda ayrı ayrı yer verilmektedir.

4.4.2.1. İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Ağırlık Farkı: Yapılan inceleme sonucunda lastiğin birim 1.000 YTL olan standart birim maliyeti eksik hammadde kullanılmasından ötürü 995 YTL'ye düşmüştür.

| İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ(YTL) | | |
|-------------------------------------|-----------------------------|---------------|
| Standart Maliyet | Fiili (Gerçekleşen) Maliyet | Ağırlık Farkı |
| 1.000.- | 995.- | 5.- |

Standart birim maliyet ile fiili birim maliyet arasında 5 YTL bir fark söz konusudur. Bu fark yukarıda belirtildiği gibi ilk madde ve malzeme miktar farkından kaynaklanmaktadır.

Standart ve fiili ilk madde ve malzeme miktar farkı ile ilgili yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|---------------------------|---------|
| _____ / _____ | |
| 711 D.İ.M.M. Yansıtma | 1.000.- |
| 713 D.İ.M.M. Miktar Farkı | 5.- |
| 710 D.İ.M.M. Gid. | 995.- |
| _____ / _____ | |

Daha önce de belirtildiği gibi aradaki bu fark ile mamule fazla bir yüklenim söz konusudur. Bu farkın mamul hesabından düşülmesi gerekmektedir. Bu işlem ile ilgili yapılması gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|---------------------------|-----|
| _____ / _____ | |
| 713 D.İ.M.M. Miktar Farkı | 5.- |
| 152 Mamul | 5.- |
| _____ / _____ | |

Üretim Hurdası: Firmanın ilgili dönem üretim hurdası maliyetlerine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

Önceden belirlenmiş üretim hurdası hammadde maliyeti 10 YTL

Önceden belirlenmiş üretim hurdası genel üretim gideri 5 YTL

Fiili üretim hurdası hammadde maliyeti 9 YTL

Fiili üretim hurdası genel üretim gideri 3 YTL

Bu verilerden şu sonuçlara ulaşılabilir:

Hurda hammadde maliyet farkı $10-9 = 1$ YTL

Hurda genel üretim gideri maliyet farkı $5-3 = 2$ YTL

| Hurda Maliyetleri | Standart Maliyet | Fiili Maliyet | Fark |
|---------------------|------------------|---------------|------------|
| Hammadde Maliyeti | 10.- | 9.- | 1.- |
| Genel Üretim Gideri | 5.- | 3.- | 2.- |
| TOPLAM | 15.- | 12.- | 3.- |

Standart maliyetlere ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|-------------------------------------|------|
| _____ / _____ | |
| 151 Yarımamuller Üretim Hesabı | 15.- |
| 151.99 Hurda Üretim Maliyetleri | |
| 711 D.İ.M.M. Yansıtma | 10.- |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | 5.- |
| _____ / _____ | |

Fiili ilk madde ve malzeme maliyetine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|--------------------------|-----|
| _____ / _____ | |
| 710 D.İ.M.M. Gid. | 9.- |
| 150 İlk Madde ve Malzeme | 9.- |
| _____ / _____ | |

Fiili genel üretim giderlerine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

| | |
|----------------------------|-----|
| _____ / _____ | |
| 730 Genel Üretim Giderleri | 3.- |
| 381 Gider Tahakkukları | 3.- |
| _____ / _____ | |

Standart ve fiili maliyet farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin yevmiye kayıtları şöyledir:

711 D.İ.M.M. Yansıtma 10.-

710 D.İ.M.M. Gid. 9.-

712 D.İ.M.M. Fiyat Farkı 1.-

731 Genel Üretim Gideri Yansıtma 5.-

730 Genel Üretim Gideri 3.-

733 Genel Üretim Gideri 2.-

Fiyat Farkı

Oluşan fark hesapları yarımamuller-üretim hesabına aktararak kapatılmalıdır. Böylelikle başlangıçta 15.- YTL olan üretim hurda maliyeti 12.- YTL'ye düşmüş olacaktır.

712 Direkt İlk Madde ve Malzeme 1.-

Fiyat Farkı

733 Genel Üretim Gideri 2.-

Fiyat Farkı

151 Yarımamuller-Üretim 3.-

151.99 Hurda Üretim Maliyetleri

Yarımamuller-üretim hesabının bakiyesi diğer stoklar hesabına devredilir.

_____ / _____
 157 Diğer Stoklar 12.-

151 Yarımamuller-Üretim Hesabı 12.-

151.99 Hurda Üretim Maliyetleri

4.4.2.2. Dışsal Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Garanti Ödemeleri: X bayine satılan ürünlerin 200 Yeni Türk Liralık kısmı kalite sorunları nedeniyle iade olmuştur. Bu işlem ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

_____ / _____
 760.99.10 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri 200.-

760.99.10.010 Satış Garanti Giderleri

120. Alıcılar

120. 050 X Bayi 200.-

İşletmenin kullandığı kalite maliyetleri aşağıda tablo halinde gösterilmektedir:

| KALİTE MALİYETLERİ | | TOPLAM | 10.465.- |
|---|---------|-----------------|-----------------|
| 1. UYGUNLUK MALİYETLERİ | | 10.262.- | |
| 1.a. Önleme Maliyetleri | 4.731.- | | |
| 1.b. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri | 5.531.- | | |
| 2. UYGUNSUZLUK MALİYETLERİ | | 203.- | |
| 2.a. İçsel Başarısızlık Maliyetleri | 3.- | | |
| 2.b. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri | 200.- | | |

5. SONUÇ

Kalite kavramının günümüzde ulaştığı son nokta olan toplam kalite yönetimi, küreselleşme ile birlikte daha da gelişen ezici rekabet koşulları karşısında kalite kavramını günümüz işletmeleri açısından çok iyi derecede özümsemesi gereken ve kendileri için hayati önem taşıyan bir faktör haline getirmiştir. Bu sebeple kaliteye önem veren ve bu konuda gerekli çalışmaları yapan işletmeler günümüz rekabet ortamında daha güçlü hale gelmektedirler.

Geleneksel Yönetim “Kalite – Maliyet” anlayışında “Yüksek Kalite - Yüksek Maliyet” anlamına gelmektedir. Diğer taraftan Toplam Kalite Yönetimi anlayışında ise “Yüksek Kalite – Düşük Maliyet” anlamına gelmektedir. Buradan anlaşılacağı gibi toplam kalite anlayışı sayesinde işletme için negatif özellik taşıyan bir faktör, pozitif bir hale dönmüştür.

Kalite Maliyetleri işletmenin tüm faaliyetlerinde, başta müşteri memnuniyeti olmak üzere sürekli iyileştirme, herkesin katılımı ve diğer toplam kalite öğelerini esas alarak yapılan tüm faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan maliyetler ile bu faaliyetler de başarısız olunmasından dolayı katlanılan maliyetlerdir.

Toplam kalite anlayışında kalite, tüm departmanlar tarafından üretilen ve gerçekleştirilen bir olgu olduğundan kalite maliyetleri de işletmenin tüm departman ve fonksiyonlarına yayılmaktadır.

Kalite maliyetleri genel olarak uygunluk ve uygunsuzluk maliyetleri olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Uygunluk maliyetleri önleme, ölçme ve değerlendirme maliyetlerinden oluşmaktadır. Uygunsuzluk maliyetleri ise içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Toplam Kalite felsefesinin “ İlk seferinde doğru yap” sloganıyla girişilen faaliyetler, kaliteye uygunluk faaliyetleriyle ortaya çıkabilecek bir kalitesizliği

önleme amacındadırlar. Başaramadıkları taktirde ise bir kalitesizlik ortaya çıkacak ve “Kalite Buzdağı”nda belirtildiği gibi işletme için telafisi çok zor hatta imkansız olan, etkileri ancak uzun vadede görülebilen müşteri kaybı, pazar kaybı, imaj kaybı, güven kaybı gibi maliyetler söz konusu olacaktır. Başka bir deyişle işletme, kaliteye uygunluk faaliyetleriyle piyasada kazanabileceği bir müşteri kitlesi, belirli bir pazar payı, belli bir imaj, bir güven varken bunu kaybedecektir. Bu yüzdendir ki önleme, ölçme ve değerlendirme faaliyetleri ve dolayısıyla da bu faaliyetlerin maliyetleri işletme açısından büyük önem arz etmektedir. Aksi taktirde önleme, ölçme ve değerlendirme faaliyetlerinde başarısız olunması durumunda bu maliyetlere gereksiz yere katlanılmış olunmakta ve işletme açısından daha ciddi önem arz eden içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri ortaya çıkmaktadır.

Kalite maliyetleri, ölçüm aracı olarak, süreç kalitesi aracı olarak, programlama aracı olarak, bütçeleme aracı olarak kullanılmaktadır. Kalite maliyetleri, toplam maliyet içinde önemli bir paya sahip olmaları, mal ve hizmet maliyetlerini etkilemeleri, önlenebilir olmaları, parasal bazda izlenmeleri, kalite sorunlarının önemini göstermeleri ve nitelikleri nedeniyle de önemlidirler.

Maliyet ve yönetim muhasebesi Türkiye’deki işletmeler tarafından rekabetçi olmayan ekonomik yapı nedeniyle düne kadar pek bir anlam ifade etmemekteydi. Ancak ulusal ve küreselleşme nedeniyle oluşan şiddetli rekabet, günümüz işletmelerinin maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi ve kalite maliyetlerine eğilmelerini, odaklanmalarını sağlamıştır.

26.12.1992 tarihinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yayınlanarak, 1994 yılında yürürlüğe giren Tekdüzen Hesap Planı’nda kalite maliyetlerine özgü bir ayırım söz konusu değildir. Ancak 2 nolu tebliğde belirtildiği gibi mevcut hesap planında boş bırakılmış üçlü hesapların ihtiyaca göre kullanılabilmesi bu konuya bir açıklık getirmektedir. Ayrıca hesap planındaki diğer hesaplarda olduğu gibi hesap planında açık bulunan hesapların alt hesabı biçiminde izlemek de mümkün bulunmaktadır. Bu sebeple, kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde hesap planında boş bırakılmış üçlü hesapları kullanmak,

hesap planında açık bulunan hesapların alt hesabı biçiminde izlemek ve sekiz nolu hesap sınıfının kullanılması olmak üzere üç yöntem bulunmaktadır. Örnek firma model işletmede ayrı bir kalite departmanı bulunmaktadır. Model işletme hesap planında açık bulunan hesapların alt hesabı biçiminde muhasebeleştirme seçeneğini tercih etmektedir.

Kalite maliyetlerini boş bırakılmış hesaplarda ve sekiz nolu hesap sınıfının kullanılması suretiyle izlemek arasında önemli bir fark bulunmamaktadır. İşletmenin kullandığı kalite maliyet kalemleri fazla ise, hesap planında boş bırakılmış hesapları kullanarak çok sayıda yeni açma olanağı bulunmadığından, 8 nolu hesap sınıfını kullanmak daha uygun olacaktır. Hesap planında bulunan hesapların alt hesabı biçiminde izlenmesinde kalite maliyet rakamlarını direkt olarak görme imkanı bulunmamaktadır. Yani kalite maliyetlerini izlemek için sürekli alt hesaplara inmek gerekmektedir. Bu da raporlama konusunda işletmeye bilgi sağlamada çok yavaş işleyen bir muhasebeleştirme şekli olmaktadır. İşletme yöneticisinin belirtilen bu yöntemlerden kendisi ve işletme için azami fayda sağlayan yöntemi seçmesi en doğrusudur. Çünkü kalite maliyet bilgileri sayesinde işletmeler günümüz yoğun rekabet koşullarında önemli bir yönetim ve rekabet silahına kavuşacaklardır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akın, Besim – Çetin, Canan – Erol, Vedat, **Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- Altuğ, Osman, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Başbuğ, Şule – Emel, Erdal, **Kalite Maliyetlerinin Hesaplanması ve Yorumlanmasında İstatistikî Teknikler**, Verimlilik Dergisi, 1998/2.
- Bayırlı, Rıdvan, **Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisine Dahil Edilmesi Sorunu**, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Haziran 2001.
- Bayrak, Sabahat, **Kalite Anlayışında Yeni Bir Yaklaşım Toplam Kalite Yönetimi**, Verimlilik Dergisi, 1997/4.
- Blocher, Edward J. – Chen, Kung H. – Lin, Thomas W., **Cost Management A Strategic Emphasis**, Mc Graw-Hill, Inc., Boston, 2002.
- Bozkurt, Rıdvan, **Kalite İyileştirme Araç ve Yöntemleri**, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Yayın No:630, Ankara, 2003.
- Bozkurt, Rıdvan, **Örgütsel Mükemmellik Anlayışı: Toplam Kalite Yönetimi**, Verimlilik Dergisi, 2001/1.
- Bozkurt, Rıdvan, **Kalite Maliyetleri**, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Yayın no:641, Ankara, 1999.
- Büyükmirza, Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Barış Yayınevi, Ankara, 1998.
- Crosby, Philip B., **Quality is Free**, Mc Graw-Hill, Inc., New York, 1979.
- Çankaya, Fikret – Ustasüleyman, Talha, **İşletmelerde Kalite Maliyetlerinin Hesaplanmasını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Model**, Verimlilik Dergisi, 2001/1.
- Çetiner, Ertuğrul, **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama**, Tutubay Yayınları, Ankara, 1995.
- Efil, İsmail, **Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1999.
- Erden, Selman A., **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, Tuğra Ofset, Isparta, 1999.
- Ertaş, Coşkun, **Kalite Maliyetleri ve Analizi**, Verimlilik Dergisi, 1996/2.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, Ders Kitapları A.Ş., İstanbul, 1995.

- Haftacı, Vasfi, **Maliyet Muhasebesi**, Derya Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Hansen, Don R. – Mowen, Maryanne, **Accounting and Control Cost Management**, Western Publishing, Ohio, 2000.
- Imai, Masaaki, **Kaizen**, Kalder Yayınları, İstanbul, 1994.
- Juran, J.M., **Quality Control Handbook**, Mc Graw-Hill, New York, 1951.
- Karcıoğlu, Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.
- Kavrakoğlu, İbrahim, **Kalite Güvencesi ve ISO 9000**, Kalder Yayınları, Yayın no:1, İstanbul, 1998.
- Kendirli, Selçuk – Çağırın, Hülya, **Sanayi İşletmelerinde Yeni Bir Yaklaşım: Kalite Maliyetleri ve Örnek Uygulaması**, Mükellefin Dergisi, Mayıs 2002.
- Keser, Kemal, **ISO 9000**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1999.
- Khan, Zafar U. – Diallo, Alahassane – Vail, Curtis F., **Quality Control and Management Of Variation**, International Of Strategic Cost Management, Winter 1999.
- Kıldırıcı, Emine, **İhracatın Temel Taşı : Kalite**, İhracatı Geliştirme Merkezi, Ankara, 1992.
- Kırlioğlu, Hilmi, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisinde Kalite Maliyetlerinin Yeri**, Verimlilik Dergisi, 1998/1.
- Kırlioğlu, Hilmi, **Kalite Maliyetleri Muhasebesi**, Değişim Yayınları, Sakarya, 1998.
- Kobu, Bülent, **Üretim Yönetimi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, Yayın no:01, İstanbul, 1996.
- Lazol, İbrahim, **Kalite Maliyetlerinin Analizi ve Kontrolü**, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Nisan 1985.
- Muluk, Zehra - Durcu, Esra – **Türkiye’de Kalite Olgusunun Gelişimi**, Kalder Yayınları, Yayın no:30, Ankara, 2000.
- Ören, Kenan, **Toplam Kalite Yönetiminin Etkinliği Üzerine Bir Araştırma**, Mali Çözüm Dergisi, Eylül 2001.
- Özbirecikli, Mehmet, **Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemindeki Yeri ve Yönetimsel Kararlara Etkileri**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs 2001.
- Özenci, Tayfun – Cunbul, Lütfi, **Kalite Ekonomisi**, Kalder Yayınları, Yayın no:02, İstanbul, 1993.

- Sevim, Adnan, **Toplam Kalite Yönetimine Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 1997/1.
- Shank, John K. - Govindarajan Vijay, **Strategic Cost Management**, Macmillan, Inc., New York, 1993.
- Suadiye, Gülhan, **Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetleri ve Bir Uygulama**, Verimlilik Dergisi, 2000/4.
- Şakrak, Münir, **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- Tan, Serdar – Peşkircioğlu, Nurettin, **Kalitesizliğin Maliyeti**, Mili Prodüktivite Merkezi Yayınları ,Yayın no:316, 1991.
- Tan, Serdar – Peşkircioğlu, Nurettin, **Kalite Maliyetleri**, Verimlilik Dergisi, 1984/1.
- Uğur, A.N., **Kalite Maliyetleri**, Kosgeb Yayınları, Yayın no:029, Ankara, 1994.
- Üstün, Rıfat, **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1996.
- Yalçın, İbrahim – Şamiloğlu, Famil – Demirel, Yavuz, **Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği**, Standart Dergisi, Nisan 2002.
- Yamak, Oygur, **Kalite Odaklı Yönetim**, Panel Matbaacılık, İstanbul, 1998.
- Yatkin, Ahmet – Gökhan, Ertan, **Toplam Kalite Yönetiminde Önce İnsan Kalitesi**, Standart Dergisi, Ocak 2003.
- Yükçü, Süleyman, **Bir Fırsat Maliyeti Olarak Kalitesizliğin Maliyeti Ve Muhasebeleştirilmesi**, Vergi Dünyası, Şubat 2002.
- Yükçü, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998.
- Yükçü, Süleyman, **Kalite Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999.
- Yükçü, Süleyman, **Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sisteminde Tekdüzen Hesap Planı Yardımıyla İzlenmesi**, Yaklaşım, Mart, 1999.
- ISO Quality Management Systems**
www.kaliteofisi.com/makaleler/html
www.iktisat.uludağ.edu.tr/dergi/5/sait/sait.html

ÖZGEÇMİŞ

04.02.1975 tarihinde İzmit'te dünyaya gelen Rahmi Öner ilk ve ortaokulu Değirmendere Beldesi'nde, liseyi İzmit Anadolu Teknik Lisesi'nde tamamladıktan sonra, 1995 yılında girdiği İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'nden 1999 yılında mezun olmuştur. Aynı yıl burslu olarak kazandığı İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü İşletme Ağırlıklı İngilizce Hazırlık Programını 2000 yılında bitirmiştir. Vatani görevini tamamladıktan sonra 2001 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Programına başlamıştır.

Ocak 2002 İzmit'te Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti.'nde denetçi olarak iki yıl, daha sonra Asyatur Turlar ve Turistik Yatırımlar A.Ş.'nin İstanbul Turizm Bölümünde genel muhasebede on dört ay süre ile çalışmıştır.

Halen Kocaeli Üniversitesi'nde yüksek lisans programına devam etmekte olan Rahmi Öner İngilizce bilmektedir.