

**TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNE BİR ARAÇ OLARAK
TOPLAM KALİTE MALİYETLERİNİN
TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yrd.Doç.Dr. Adnan SEVİM
Anadolu Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

ABSTRACT

The “Quality” concept has been changed because of some developments since the antiquity, and the concept of “Total Quality Management” has become more important in today’s business world. Applying “Total Quality Management”, it is necessary to measure its operation results, because the quality should be assured economically. The “Total Quality Costs” are the basic financial means to measure it. But unfortunately, The “Total Quality Costing System” has not been developed yet. Thus, in this study, The “Establishment Of The Total Quality Costing System” has been chosen as a subject in our study.

In the our study, the philosophy of “Total Quality Management” has been defined, and the importance of “Total Quality Costs” in the “Total Quality Management” has been explained. After “Total Quality Costs” has been examined theoretically and “Establishment of Total Quality Costing System As a Mean For Total Quality Management” is examined. Finally our suggestions are listed on it.

1. GİRİŞ

Günümüzde; sosyal, kültürel, siyasal ve ekonomik gelişmelere paralel olarak, tüketicilerin yaşam biçimleri de hızla değişmekte; bu değişim de, tüketicilerin satın alma istek ve davranışlarını etkilemektedir. Bununla birlikte, teknolojiye görülen inanılmaz değişimler ve Uzak Doğu’dan esen “Rekabet Fırtınaları”, “Uluslararası Ortak Pazarlar”ın kurulmasına ve işletmeleri; insana, teknolojiye ve “Çağdaş Yönetim Sistemleri”ne yatırımlar yapmaya zorlamaktadır.

Globalleşen dünyamızda, işletmelerin; müşterilerini tatmin edebilmeleri, amansız rekabetin geçerli olduğu pazarlarda söz sahibi olabilmeleri ve ülke ekonomisine katkıda bulunabilmeleri için, günümüzün rekabet anahtarları olan "Kalite- Maliyet- Hız" üçlüsünü "Optimal Düzeyde" gerçekleştirmeleri, gereksinimden öteye, bir zorunluluk haline gelmiştir. İşletmelerin bu amaçlarına ulaşabilmeleri için de; "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesini benimseyip, gereği gibi uygulamaları kaçınılmaz olmuştur. "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesini gereği gibi uygulayabilmek ve "Optimal Kalite Düzeyi"ne ulaşabilmek amacıyla; işletmelerce, "Toplam Kalite Maliyetleri"nin; hesaplanıp, toplanması, analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması gerekir. Bu amaca ulaşabilmek için de; "Toplam Kalite Yönetimine Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyetleme Sistemi'nin Kurulması" ve gereği gibi uygulanması gerekmektedir.

İşte; işletmelerin global dünya pazarlarında, amansız rekabetin olduğu bir ortamda başarılı olabilmeleri, "Dünya Klasındaki İşletmeler" arasındaki yerlerini alabilmeleri, bu sayede ülke ekonomisine katkıda bulunabilmeleri amacıyla, "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesinin gereği gibi uygulanmasında gereksinim duyulan bilgilerin "Muhasebe Bilgi Sistemi"nden elde edilmesi, bu bilgilerin "doğruluğunu", "güvenilirliğini" ve "zamanlı" olmalarını sağlayacaktır.

2. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNİN TANIMI

Toplam Kalite Yönetimi konusunda yapılan çalışmalarda; "Kalite", "Kalite Yönetimi", "Toplam Kalite Kontrol", "Kalite Güvencesi", "Kalite Denetimi", "Yüksek Kalite", "Kalite Kontrol, Kalite Sistemleri" v.b. bir çok kavramla karşılaşılmaktadır. Bütün bu kavramlar, kalitenin çok önemli bir faktör olduğunu belirtmekle ve çeşitli yönlerini tanımlamakla birlikte kavram kargaşasına da yol açmaktadır. Günümüzün çağdaş bir yönetim felsefesi olan Toplam Kalite Yönetimi, sadece bir Kalite Güvencesi değildir ve diğer kalite kavramları ile karıştırılmamalıdır.

Toplam Kalite Yönetimi, bir örgütteki değişik grupların müşteri tatminini de göz önünde tutarak; pazarlama, mühendislik, üretim ve hizmeti en ekonomik düzeyde gerçekleştirebilmek amacıyla; kalite geliştirme, kalite koruma ve kalite iyileştirme çabalarını birleştiren etkili bir sistemdir ¹.

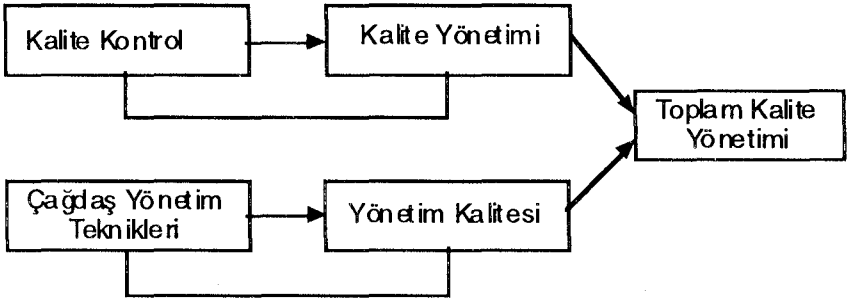
Toplam Kalite Yönetimi; uzun dönemde müşterilerin tatmin olmasını başarmayı, kendi personeli ve toplum için yararlar elde etmeyi amaçlayan, kalite üzerine yoğunlaşan ve tüm personelin katılımına dayanan bir yönetim modelidir ². Bir başka deyişle Toplam Kalite Yönetimi, müşteri

¹ A.V. FEIGENBAUM, Total Quality Control, (New York: President General Systems Co., Inc. Mc Graw- Hill Book Co., 1983) s. 6.

gereksinimlerini en iyi bir biçimde karşılayan bir yaklaşım olduğu kadar, maliyetleri de düşüren çağdaş bir yönetim tarzıdır³.

Kısaca belirtecek olursak, Toplam Kalite Yönetimini bir işletmede üretilen ürün ya da hizmetlerin, işletme süreçlerinin ve çalışanların sürekli iyileştirme ve geliştirme yolu ile en düşük toplam maliyet düzeyinde, önceden belirlenmiş olan müşteri gereksinim ve beklentilerinin tüm çalışanların katılımı ve kendilerinden beklenen yükümlülükleri yerine getirmeleri sayesinde karşılanarak, işletme performansının iyileştirilmesi stratejisi olarak tanımlayabiliriz.

Aşağıdaki (ÇİZİM: 1), Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımını açıklamaktadır⁴.



(ÇİZİM: 1)- Toplam Kalite Yönetimi Yaklaşımı

3. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNİN AMACI

Toplam Kalite Yönetiminin temel amacı, kalite yönetimi faaliyetlerinin işletme içinde işletmenin bütününe ilişkin kaliteyi sağlamaya yönelik olarak yapılmasıdır. Bunu sağlayabilmek için de, örgütün tüm bölümlerinin ve en üst düzeydeki yöneticilerden en alt kademelerdeki operatörlere dek tüm personelin kalite faaliyetlerinde bir araya gelip işbirliği yapmaları gerekmektedir⁵. İşte bu biçimde uygulanan bir Toplam Kalite Yönetimi, kusurları önlemek için planlama, müşterilerin istediklerini araştırıp bulma, tasarlama, satın alma, üretme, muayene ve pazarlamayı organize etme

- 2 İsmail EFİL, Toplam Kalite Yönetimi ve Toplam Kaliteye Ulaşmada Önemli Bir Araç: ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi, (Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995) s.29.
- 3 İbrahim KAVRAKOĞLU, Toplam Kalite Yönetimi, (İstanbul: Kalder Yayınları, Yayın No:2, Genişletilmiş İkinci Baskı, 1994) s.53.
- 4 EFİL, s.53.
- 5 Toshio KUNII, "Japon Endüstrisinde Kullanılan Tüm Kalite Kontrolü", (Çev: Bilge EKİN) Verimlilik Dergisi; C.1., S., 4., (1972) s.859-860

anlamına gelmektedir ⁶. Başka bir deyişle, Toplam Kalite Yönetimi, ürün ya da hizmet ile ilgili işletme işlevlerine ilişkin; ticari, finansal, teknik, beşeri ve örgütsel kaynakları optimum kılması ve bunları tüm faaliyetlerin koordinasyonunu sağlayarak yönlendirmeyi amaçlamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalarımıza paralel olarak, Toplam Kalite Yönetimi ile ilgili amaçları, genel olarak şu şekilde sıralamamız olanaklıdır ⁷;

* İşletmenin pazar payını, verimlilik, rekabet ve karlılık düzeyini arttırmak,

* Çalışanların moral düzeyini artırarak ve iş barışını sağlayarak motivasyonu arttırmak,

* Malzemeyi, zaman kaybını, rektifikasyonu, yeniden işlemeyi, stokları, müşteri şikayetlerini ve maliyetleri azaltmak,

* İşletmenin her kademesinde çalışanlar arasındaki dikey ve yatay iletişimi sağlamak,

* Satıcılar ve yan sanayi ile ilişkileri kuvvetlendirmek,

* Alıcıların güvenini kazanmak ya da varolan güveni sürdürmek.

Özetleyecek olursak, bir düşünce devrimi ve çağdaş bir yönetim tarzı olan Toplam Kalite Yönetiminin temel amacı, kendi ilkeleri ve teknikleri paralelinde, işletme faaliyetlerinin tümünde kalite ve verimliliği artırıp maliyetleri azaltarak, müşteri beklentilerini karşılayarak ve onları tatmin ederek, işletmenin globalleşen dünya pazarlarında rekabet edebilir bir düzeye ulaşmasını sağlamaktır.

4. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNİN ÖNEMİ

Hızla değişen, gelişen ve globalleşme yönünde ilerleyen günümüz dünyasında; gerek ülkeler, gerekse de işletmeler arası rekabetin de giderek yoğunlaştığı ve amansızlaştığı görülmektedir⁸.

Yirminci yüzyılın ikinci yarısının en belirgin özelliği, giderek genişleyen bir globalleşme hareketi ve bunun getirdiği ezici rekabettir. Bir taraftan teknolojik olanakların olağanüstü gelişmesi, diğer taraftan uluslararası ilişkilerin genişlemesi mal, hizmet ve paranın sınır ötesi hareketini yoğunlaştırmıştır. Bu hareketlilik de doğal olarak tüm işletmeleri rekabetin içine sokmuştur. İşletmeler, daha önce egemenlik kurdukları pazarlarda kendilerini yeni ve güçlü rakiplerle mücadele içinde bulmuşlardır ⁹.

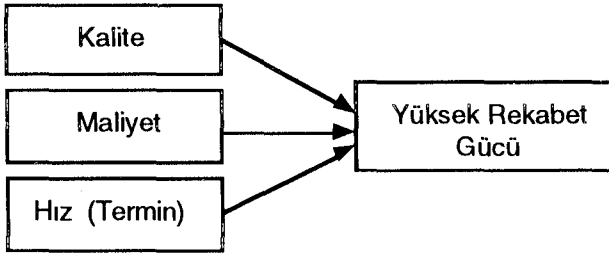
⁶ Bilge EKİN, "Prodüktivite Aracı Bir Faaliyet: Kalite Kontrolü", Verimlilik Dergisi, C. 1., S.1., (1971) s.59.

⁷ Rıdvan BOZKURT, "Toplam Kalite Kontrolü", Önce Kalite Dergisi, Kalder Yayını, Yıl 2., S.6., (Ocak 1994) s.32.

⁸ Baki DENİZ, "Toplam Kalite Yönetimi Anlayışı ve ISO 9000 Standartlarının Ülkemiz İşletmeleri Açısından İrdelenmesi", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Y.27., S.320., (1992) s.15.

Egemen oldukları pazarlarda pay kaybeden işletmelerin bir kısmı küçülmüş ya da yok olmuş, diğerleri ise rakiplerinin pazarlarından pay alma çabası içine girmişlerdir. Böylece; iç pazarlarda artan rekabete ek olarak, dış pazarlarda da rekabet sertleşmiştir.

Rekabet gücü, mutlak ölçütlerle ifade edilemez. Ancak, karşılaştırmalı olarak bir anlam taşır. Özetle belirtmek gerekirse, rakiplere göre; kalite, maliyet ve hız üstünlüğü, rekabet gücü üstünlüğünü sağlar. Yaklaşık yarım yüzyılı aşan deneyim göstermiştir ki; bu üçlü arasında simetrik olmayan bir ilişki vardır. Maliyetten ya da hızdan hareketle diğer iki faktörü geliştirmek olanaksız olmasına karşın, kaliteden hareketle diğer iki faktörü de iyileştirmek olasıdır. Kalite, doğru şekilde geliştirildiğinde; hataları önler, düzeltici faaliyetlere gerek bırakmaz, net üretimi artırır, gecikmeleri ortadan kaldırır ve aşırı stokları önler. Özetle kalite; maliyetleri düşürdüğü gibi, hız avantajı da sağlar. Kaliteyi doğru bir biçimde sağlamanın temel yöntemi ise, "Toplam Kalite Yönetimi"dir ¹⁰.



(ÇİZİM: 2)- Yüksek Rekabet Gücü Kriterleri

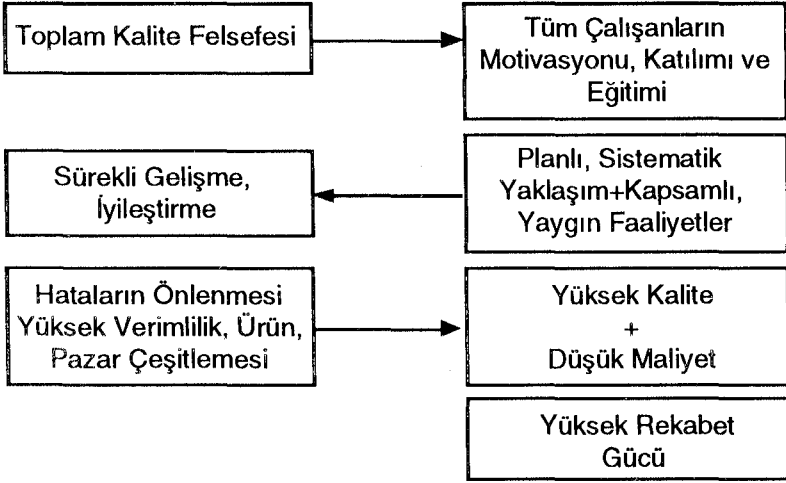
Özetle yukarıdaki (ÇİZİM: 2)'de de görüldüğü gibi, Kalite, Maliyet ve Hız üçlüsü bir araya geldiğinde; "Yüksek Rekabet Gücü" sağlanmış olunur.

Bu yeni ortamda başarılı olabilen işletmelere bakıldığında; bunların ortak özelliklerinin, Toplam Kalite Yönetimi felsefesini ve onun getirdiği yaklaşımı benimseyen işletmeler olduğu görülmektedir. Daha önce de değindiğimiz gibi Toplam Kalite Yönetimi, sadece ürün ya da hizmet kalitesi ile ilgili olmayıp, aynı zamanda günümüzün çağdaş bir yönetim felsefesidir. Toplam Kalite Yönetiminin rekabet gücünü yükseltmesinin temel nedenini, bir taraftan işletmenin tüm faaliyetlerinde kaliteyi yükseltmesi ve diğer taraftan da verimliliği artırması oluşturur. Oysa, Toplam Kalite Yönetimi felsefesini benimsemeyen bir işletmede, kalitenin yükseltilmesi kesinlikle maliyetleri arttırmakta, bu da işletmenin rekabet gücünü azaltmaktadır.

⁹ İbrahim KAVRAKOĞLU, Kalite Cep Kitabı, (İstanbul:Kalder Yayınları, Ya.No.3., 1993, s.7.

¹⁰ KAVRAKOĞLU, Kalite Cep....., s.9.

Aşağıdaki (ÇİZİM: 3)'de de görüleceği gibi, Toplam Kalite felsefesinin uygulanmaya başlanmasıyla, tüm çalışanların motivasyonu, katılımı ve eğitimi; sürekli gelişme ve iyileştirme; planlı, sistematik yaklaşım ve kapsamlı yaygın faaliyetler; hataların önlenmesi, yüksek verimlilik, ürün ve pazar çeşitlenmesi sonucunda "Yüksek Kalite", "Düşük Maliyet" ve "Yüksek Rekabet Gücü"ne ulaşılmaktadır.



(ÇİZİM: 3)- Toplam Kalite Yönetiminin İşletmelerin Rekabet Gücüne Etkisi¹¹

Yüksek kaliteyi düşük maliyetle sağlamayı ve bu sayede müşteri tatminini bir gelenek haline getiren Japon işletmeleri; pazarlarda paylarını arttırırken, sayılamayacak kadar çok isim sektörlerinde efsaneleşmişlerdir¹².

Teknolojik gelişmelere ve hızlı değişimlere paralel olarak globalleşen dünyamız biraz daha küçülmüş ve işletmeler, amansız rekabete karşı koymak zorunda kalmışlardır. Yukarıda da açıklamaya çalıştığımız gibi, amansız rekabete karşı koyabilmenin yegane yolu olan Toplam Kalite Yönetimi felsefesini benimseyip uygulayan işletmeler, başarılı olmuşlardır.

Gümrük duvarlarının kalkması ile birlikte yaşanacak olan amansız rekabet, ülkemiz işletmelerinin globalleşen pazarlarda rekabet edebilecek düzeye gelebilmelerini zorunlu kılmaktadır. İşletmelerimizin bu rekabet düzeyine ulaşabilmeleri için; geleneksel yönetim biçimlerinden soyutlanıp,

¹¹ KAVRAKOĞLU, Toplam, s.11.

¹² İbrahim KAVRAKOĞLU, Kalite Güvencesi, ISO 9000 ve Toplam Kalite, (İstanbul: Rekabetçi Yönetim Dizisi 1., 1993) s.95.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

çağdaş bir yönetim tarzı olan "Toplam Kalite Yönetimi"ni benimseyip uygulamaları ve bu sayede, üstün rekabet gücüne ulaşmaları artık bir zorunluluk haline gelmiştir. Çünkü, işletmelerin belirli bir maliyet üzerine kar marjı ekleyerek ürünlerini satmaları devri artık çok gerilerde kalmıştır. Bundan böyle, globalleşen pazarlarda fiyatlar, müşterilerin taleplerine ve rakiplerin rekabet güçlerine göre belirlenmektedir.

Mikro düzeyde Toplam Kalite Yönetimi felsefesi ile işletmelerimizin dünya pazarlarında rekabet edebilir duruma gelmeleri, hiç kuşkusuz makro düzeyde de ülkemizin kalkınmasını, gelişmesini ve uluslararası platformda itibarı yüksek bir ülke haline gelmesini sağlayacaktır.

5. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ VE VERİMLİLİK İLİŞKİSİ

Çağımızda çözümü zor görünen bir çok karmaşık olayın temelinde ekonomik sorunlar yatmaktadır. İnsanlar Sürekli Gelişme felsefesi ile daha iyiyi ve daha güzeli yakalayabilmek için, karşılaştığı sorunları çözme çabası içerisindeyler. İnsanlar bu sorunları, en yüksek yararlar ve en düşük maliyetle, başka bir deyişle verimli bir biçimde çözebildikleri ölçüde amaçlarına ulaşmış sayılırlar.

Amaçlarından biri de kar sağlamak olan işletmelerin, artan rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri, verimliliklerini arttırabilmelerine ve bu artışı sürekli kılabilmelerine bağlıdır. Genel olarak verimlilik, "birim girdi başına elde edilen çıktı düzeyi" olarak tanımlanmaktadır. İşgücü, hammadde, makine, teknoloji ve sermaye işletmelerin kullandıkları girdileri, elde edilen üretim (ürün ya da hizmet) de çıktıları oluşturmaktadır¹³. Üretimi (ürün ya da hizmeti-çıktıyı), "Miktar", "Maliyet" ve "Kalite" olarak değerlendirmek gerekir.

Genellikle üretim miktarı, tek başına bir anlam ifade etmeyebilir. Ürünlerin müşterilerce tercih edilmesi, işletmenin hayatını sürekli kılabilmesi için bir zorunluluktur. Bu da, ürün kalitesinin piyasadaki benzerlerine eşit ya da daha yüksek, satış fiyatının da benzerlerine eşit ya da daha düşük olmasını gerektirir. Satış fiyatı da ürün maliyetleri ve karın bir işlevi olarak belirlendiğinden, üretim sisteminin çıktısını değerlendirmede, miktar kadar, kalite ve maliyetin de önemli olduğu söylenebilir. Başka bir deyişle; verimliliğin arttırılması, aynı girdileri kullanarak üretilen ürün miktarı yerine, tüketicinin kabul edebileceği ürün miktarının arttırılmasına bağlıdır.

İletişim ve teknolojinin dev adımlarla gelişmesi, tüketicilerin en ucuza en mükemmeli talep etmeleri sonucunu da beraberinde getirmiştir. Gelişmelerin sınır tanımadığı günümüz koşullarında rekabet üstünlüğü,

¹³ Nimetullah BURNAK - Cafer ÇELİK, "Potansiyel Verimlilik Arttırma Aracı Olarak Kalite Geliştirme", Verimlilik Dergisi, S.1992/4, (1992) s.52.

ancak verimliliği arttırmak suretiyle olanaklıdır ¹⁴.

Şimdi "Verimlilik ile Kalite" arasındaki ilişkiyi kısaca açıklayalım. Kalite geliştirme çalışmalarının yapılmasıyla verimlilik olumlu bir biçimde artabilir. Herhangi bir süreçte yer alan bir sonraki kişilerin gereksinimlerini karşılayan ürünü ya da hizmeti, bunların kalitesinde gelişme meydana geldiği ölçüde talep eder. Bu mantık, bir üretim sürecinde gerçekleştirildiğinde, ilgili süreçteki kusurlu ürün sayısında bir düşüş görülecek ve dolayısıyla maliyetler azalacaktır. Genel olarak bu varsayım, insanlar daha iyisini yapmak arzusundadır ve daha iyisini gerçekleştirdikçe de motive olurlar. Çalışanlara katılım olanağı tanınırsa, çalışanlar bu şekilde de motive edilmiş olurlar. Ancak bunun için çalışanlara yeterli eğitimin verilmesi ve onları amaçlara ulaştıracak olanakların sağlanması gerekmektedir.

Yüzeysel olarak bakıldığında; "Kalite", "Verimlilik" ve "Maliyet" çalışmaları, ayrı konular gibi görünür. Ancak gerçekte; "Kalite", "Verimlilik" ve "Maliyet" çalışmaları iç içedir. Kusurlu ürünlerin maliyeti çok yüksektir ve bu maliyet, karları sürekli olarak kemirir. Üst düzey işletme yöneticilerinin büyük bir çoğunluğu, kaliteyi verimlilik olarak değerlendirmeye başlamışlardır. Ancak bu felsefenin; eğitim, kampanya, ödüllendirme v.b. yollarla tüm çalışanlar düzeyinde benimsetilmesi gerekmektedir ¹⁵.

Kalite ve verimlilik, işletmeyi iki biçimde etkileyebilir;

* Gelir Üzerine Olan Etki,

* Maliyet Üzerine Etkisi.

Daha iyi kalite düzeyi ile pazar payı arttırılacak ve böylece gelir düzeyi artmış olacaktır. Ancak üretim işlemi, istenilen spesifikasyonlar ve gereklilikler düzeyinde yapılmazsa, maliyetler "Toplam Kalite Maliyetleri" nedeniyle artmış olacaktır. Gerçekten kalite, tasarım ve uygulamanın her aşamasında içerilmesi gereken bir olgudur ¹⁶.

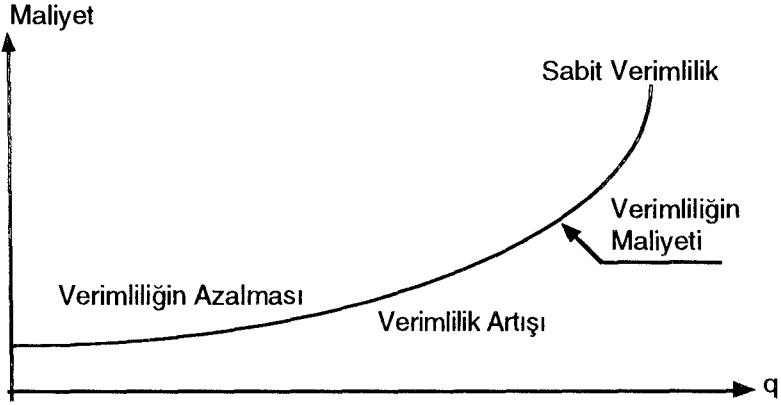
Toplam Kalite Yönetimi aracılığıyla kalitenin yükselmesi ile verimliliğin nasıl bir ilişki içerisinde olduğunu, şu şekil yardımıyla açıklamak olanaklıdır ¹⁷;

14 A.g.k., s.52-53.

15 Rıdvan BOZKURT, "Verimlilik Kalite İlişkileri", Verimlilik Dergisi, Yıl:5, S.56, (Ağustos 1993) s.4.

16 A.g.k., s.4.

17 A.g.k., s.4.



(ÇİZİM:4)- Kalite ve Verimlilik Arasındaki İlişki

Yukarıdaki (ÇİZİM:4)' de de görüleceği gibi, kalite değiştikçe üretim maliyeti de değişir ve bu nedenle maliyet değişimi verimlilik değişimlerini etkiler. Niceliğin artması ve kalitenin bozulması ile niceliğin azalması ve kalitenin artması durumlarında, ürünün kalite ve niceliğindeki değişiklikler üretim eğrisi üzerine yerleştirildiğinde verimlilik değişmez. Çünkü üretim eğrisi, sabit üretim koşullarında ancak kalite düzeyi değiştirilerek elde edilir. Değişiklikler maliyet eğrisinin dış ya da iç tarafında olursa, yere bağlı olarak verimlilik azalır ya da artar. Burada maliyet eğrisinin dışı, verimlilik artış bölgesidir. Böylece kalitenin, verimliliği arttırmada en önemli faktörlerden ve alanlardan birisi ve Toplam Kalite Yönetiminin sadece bir kalite aracı olmadığı, aynı zamanda "Verimlilik Yönetimi"nin de bir aracı olduğu ortaya çıkmaktadır.

O halde verimlilik ve kalite gereksinimleri, birlikte karşılanmalıdır. Eğer çalışanlar, bu işe angaje olmuşlarsa ve bu amacı gerçekleştirmek için tüm olumsuzluklara karşı koyarlarsa, verimliliğin artması ve kalitenin gelişmesi olanaklıdır¹⁸.

Verimlilik ve kalite dengesini sağlamada "Toplam Kalite ve Verimlilik Dengesi Kaldırıcı" kullanılmaktadır. Bu kaldırıcı, verimlilik ve kalitedeki mükemmelliği, "Toplam Verimlilik" ve "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesini sağlamada, yönetilmesi gereken çeşitli değişkenleri göstermektedir¹⁹.

Sonuç olarak, kalite ile verimlilik gerçekte birbiri ile iç içe olup tamamen birbirlerinin tamamlayıcısı durumundadırlar. Kalite ve verimlilik ayrıntılı bir biçimde ele alındıklarında, Toplam Kalite Yönetimi felsefesi içinde; bir yandan kalite iyileştirilirken, diğer yandan da verimliliği arttırmak ve dolayısıyla maliyetleri azaltmak olanaklı hale gelmiştir. İşletmeler eğer

¹⁸ Aimie Johnson EDOSOMWAN, Productivity and Quality Improvement, (United Kingdom: Short Run Press Ltd., Exeter, 1988) s.95.

¹⁹ A.g.k., s.95.

global pazarda; rekabet düzeylerini, karlılıklarını arttırmak, maliyetlerini azaltmak, çalışma yaşamı kalitesini geliştirmek, yenilenemeyen (kıt) kaynakları en etkin bir biçimde kullanmak istiyorlarsa; zaman kaybetmeden "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesini benimseyerek, çalışmalara bir an önce başlamalıdır.

6. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNDE TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ'NİN ROLÜ

Toplam Kalite Yönetimi felsefesinin; yerleşebilmesi, uygulanabilmesi ve sürekli kılınabilmesi için, kalitedeki gelişmelerin ölçülmesi ve açık bir biçimde raporlanması şarttır. Raporlamada gelişmeyi ölçmek amacıyla çeşitli kriterler kullanılmalıdır. İşte, "Toplam Kalite Maliyetleri" de bu kriterlerden biridir ²⁰.

Günümüz işletmeleri, ürün ya da hizmet kalitesine ek olarak, maliyet ve dağıtım konusunda da rekabet gücüne sahip olmak zorundadırlar ve hayatlarını sürekli kılabilmek için de fiyat indirimine gereksinim duymaktadırlar. Birçok işletme, kalite geliştirme ve teknoloji konusunda, rakip işletmelerce yapılacak her yenilikten etkilenmektedir. Toplam Kalite Maliyetleri, birçok durumlarda gerekli tasarruf kaynaklarının başlıca potansiyel verilerini oluşturur. Toplam Kalite Maliyetleri, işletmelerin ürün ya da hizmet kalitesi sorunlarını çözmede kullanılan en önemli araçlardan biridir ²¹.

Toplam Kalite Maliyet Raporları, Yöneticiler'e kalite geliştirme için yapılan yatırımlar hakkında bilgi verir ve onların yapılan yatırımların etkinliği konusunda değerlendirme yapmalarına olanak sağlar. Toplam Kalite Maliyetleri, bir işletmenin kalite performansını; Yönetim Kurulu, Üst Düzey Yöneticiler ve Ortaklar düzeyinde ifade eder. Genellikle, Üst Düzey Yöneticiler'in ve Yardımcıları'nın Toplam Kalite Yönetiminin miktarsal bilgilerle hareket etmedikleri görülmektedir. Ancak bunlar, aynı bilgiler parasal olarak sunulduğunda ve ifade edildiğinde olayın önemini kavrayarak harekete geçerler ve gerekli kararları acil olarak alırlar. Öteki çalışanların ve Denetçilerin de, kendilerine miktarsal bilgiler yerine, parasal bilgiler sunulduğunda daha olumlu hareket ettikleri görülmüştür. Bu durum, çalışanların parasal bilgiler ile maaşlarını ya da ücretlerini karşılaştırmaları nedeniyle daha çarpıcı ve etkili bir nitelik kazanmaktadır ²².

Toplam Kalite Yönetimi felsefesinde kararlar, verilere dayandırılır. Doğru kararların alınabilmesi için de, kalite ölçülmelidir. Amerika Birleşik

20 Mess Eğitim Vakfı, "Toplam Kalite Kontrol Yönetimi", s.105.

21 G. Barrie DALE - J. James PLUNKETT, Quality Costing, (Great Britain: Page Bros-Norwich Ltd., First Edition, 1991) s.2.

22 A.g.k., s.3.

Devletleri'nde bir üst düzey işletme yöneticisine "kaliteyi neden para olarak ifade ediyorsunuz?" sorusuna, "çünkü para konuştuğu zaman herkes dinler" biçiminde yanıt vermiş ve şunu eklemiştir: "bunun yanı sıra, ölçemediğiniz bir şeyi yönetemezsiniz"²³.

Kalitenin kar ve zarara etkisi, özellikle uzun dönem de büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, Toplam Kalite Yönetimi Sistemi'nin "Ticari Bir Felsefeyle" finansal olarak değerlendirilmesi gerekir. Toplam Kalite Maliyet Raporları'nda temel hedef, etkinliğin değerlendirilmesine ilişkin yöntemleri ve gelişme programlarını belirlemektir ²⁴.

Özetle Toplam Kalite Maliyetlerinin ölçülmesi ve raporlanması, Toplam Kalite Yönetimi felsefesinin uygulanmasında şu yararları sağlayacaktır²⁵:

- * Kalitenin soyut olmaktan çıkarak, somut bir hale gelmesi,
- * Değişimleri izlemek için bir kriterin elde edilmesi,
- * Sorunların öncelik sırasının belirlenmesi,
- * Kalite ile işletme amaçları arasında uyumun sağlanması,
- * Kontrol edilebilir maliyetlerin (Değişken Maliyetlerin) maksimum karı sağlayacak biçimde, muayene ağırlıklı olanlardan önleme amaçlı olanlara yönelmesi ve doğru biçimde dağıtımının sağlanması,
- * Kalitenin Üst Düzey Yöneticiler arasında konuşulması ve sürekli gündemde kalması,
- * Fırsatlar ve alternatifler belirlenerek, kaynakların etkin kullanımının geliştirilmesi,
- * İşin her defasında doğru yapılmasının gereği ve sıfır hata kavramının yeniden ve en etkili bir biçimde vurgulanması,
- * Yeni süreçlerin oluşturulmasında kolaylık sağlanması,
- * Kalitenin gelişimi için bir kriterin sağlanmış olması.

Sonuç olarak, Toplam Kalite Yönetimi felsefesinde; kalitenin yükselmesi ve maliyetlerin azalması hedeflendiğinden, Toplam Kalite Maliyetleri, kesinlikle belirlenmelidir. Toplam Kalite Yönetiminde Toplam Kalite Maliyetleri temel bir unsur olarak ele alınmalı ve bu maliyetler analiz edilmelidir. Ayrıca yönetimin öncelikleri belirlenerek "Maliyet+Kar=Fiyat" felsefesi yerine, "Fiyat-Kar = Maliyet" felsefesi egemen kılınmalı ve sonuçta "Hedef Maliyet-Target Costing Yöntemi"nin uygulanmasıyla "Üstün Rekabet Gücü" sağlanmalıdır. Burada amaç, satış fiyatını yükseltmek yerine maliyetleri azaltarak karlılığı arttırmaktır. Çünkü global dünya pazarlarında fiyatı satıcılar değil, alıcılar belirlemektedir ve her zaman alıcıların alabilecekleri fiyatta ve kalitedeki ürünleri sunan satıcılar karlarını maksimize edebilmektedirler.

²³ Selim GÜVEN, "Hata Kaynaklarının Saptanmasına İlişkin Yöntemler", Önce Kalite Dergisi, Kalder Yayını, Yıl 1, S.4, (Temmuz 1993) s.16.

²⁴ International Organization For Standardization, International Standard ISO 9004- Quality Management and Quality System Elements Guidelines, (Switzerland: 1987) s.6.

²⁵ Mess Eğitim Vakfı, s.105-107.

7. TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ'NİN TANIMI VE İLGİLİ STANDARTLAR

Herhangi bir maliyet belirleme eyleminde; maliyetler, konu ile ilgili olmalıdır. Bu nedenle tanımların; toplamaya, analize ve kullanıma etkileri son derece büyük bir önem taşımaktadır. İyi tanımlamalar yapılmadan, Toplam Kalite Maliyetlerinin anlaşılması olanaksızdır ve anlamlı bir iletişim de sağlanamaz. Toplam Kalite Maliyetlerinin nelerden oluştuğunu anlamak, kolay bir iş değildir. Kalite ile ilgili alanlarda, üretim uygulamalarının keşiştiği, pek çok belirsiz alan vardır. Bu nedenle ne yazık ki; Toplam Kalite Maliyetlerinin tek bir tanımı üzerinde genel bir kabul oluşmamıştır²⁶.

Toplam Kalite Maliyetleri, işletmelerin kalite performanslarının bir kriteri olarak düşünülebilir. Fakat sadece değişik maliyet veri grupları arasında geçerli karşılaştırmalar yapıldığı takdirde; çok açıktır ki, kalite maliyet gruplarının karşılaştırılabilirliği, maliyet kategorilerinin tanımına ve onları oluşturan unsurlara bağlıdır. Eğer tanımlar iyi yapılmamışsa, bir başka çıkış yolu da öteki verilerle karşılaştırılmasa bile, her bir veri unsurunu tek tek nitelendirmektir. Oysa, belirli görev ya da faaliyetleri (bu faaliyetler aynı amaca hizmet eden fakat değişik endüstrilerde, işletmelerde ya da değişik üretim ve hizmet türlerinde olabilir) tanımlamak için genel terimler bulmak oldukça zordur. Bu da, değişik kaynaklardan elde edilen verilerin karşılaştırılmasını güçleştirmektedir. Sonuçta, kesin tanımlar ve nitelendirmeler olmadığından, ancak Toplam Kalite Maliyetleri hakkında yayınlanan miktarsal veriler sorgulanabilir²⁷.

Toplam Kalite Maliyetlerinin tanımlanmasında genel kabul görmüş bir tanım olmamakla birlikte, bu konuda çeşitli yazarlar ve kuruluşlar çeşitli tanımlar yapmışlar ve çeşitli standartlar geliştirmişlerdir. Çalışmamızın bu kısmında; bu standartlardaki ve yazarların görüşleri doğrultusunda çeşitli tanımlar yaparak, Toplam Kalite Maliyetlerinin tanımı üzerinde ortak bir noktaya gelmeye çalışacağız.

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.

"Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO)"nın 9004 No'lu standardında; (bu standart aynı zamanda, Türk Standartları Enstitüsü'nün TS-9004 No'lu standardı olarak da kabul edilmiştir.) Toplam Kalite Maliyetlerine ait görüşler 6. maddede şu şekilde belirtilmiştir;

"Kalitenin Gelir Tablosuna etkisi, özellikle uzun dönem için büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kalite sisteminin etkinliğinin, işletmecilik mantığıyla ölçülmesi son derece önemlidir. Toplam Kalite Maliyetlerinin

²⁶ DALE - PLUNKETT, s.23.

²⁷ A.g.k., s.23.

raporlanmasındaki temel amaç, etkinliğin değerlendirilmesi için araçları sağlamak ve içsel geliştirme programlarının temellerini oluşturmaktır.²⁸

"ISO 9004"te ise Toplam Kalite Maliyetleri, "uygun kalitenin gerçekleştirilebilmesi için yapılan faaliyetlerin maliyeti ve yetersiz kontrolden kaynaklanan maliyetler" olarak tanımlanmaktadır.

Bir başka tanımlamada da Toplam Kalite Maliyetleri, "hatalı faaliyetlerin önlenmesi ve bu hataların ortaya çıkarılmasından sonra onların, giderilmesi ile ilgili olarak yapılan harcamaları içermektedir." biçiminde tanımlanmaktadır²⁹.

Bir başka görüşe göre ise, Toplam Kalite Maliyeti kavramının, aslında kavram olarak, kalitesizlik maliyetini yansıtmakta olduğu vurgulanmakta ve bu görüşe şöyle bir açıklama getirilmektedir; "Bir işletme; tüketicilerin gereksinimlerini karşılamak yolunda herhangi bir ürünü üretmek için kurulduktan sonra, o ürünün kalitesini sağlamaya yönelik yaptığı giderleri kalite maliyeti olarak gösteremez. Bir başka deyişle; işletmeler, bozuk ürün üretmek için kurulmamışlardır. İşletmelerdeki şu ya da bu düzensizlik sonucu oluşan bozuk ürünün doğurduğu ek maliyet; Toplam Kalite Maliyeti değil, olsa olsa Kalitesizlik Maliyeti olabilir."³⁰ Ancak bu görüş, Toplam Kalite Maliyetleri içerisinde yer alan sadece başarısızlık maliyetlerini içermekte ve Toplam Kalite Yönetimi felsefesi paralelindeki Toplam Kalite Maliyetlerinin tümünü içermemektedir. Oysa biz çalışmamızda, Toplam Kalite Maliyetlerinin tümünü ele alarak incelemeyi ve bu maliyetleri belirleyecek bir sistemi oluşturmayı amaçladık.

Yukarıdaki açıklamalarımız ve Toplam Kalite Yönetimi felsefesi paralelinde Toplam Kalite Maliyetlerini şu şekilde tanımlayabiliriz;

Toplam Kalite Maliyetleri, oluşabilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve ürünün üretim aşamalarında ya da müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir.

8. TOPLAM KALİTE MALİYETLERİNİN TARİHÇESİ

Toplam Kalite Maliyetlerini ilk olarak ortaya atan ve tanımlayan Amerikalılar'dır. Buna karşın, kalite kavramı değiştikçe, Toplam Kalite Maliyetleri de değişmiştir. Kalite konusunda yayımlanan eserlerin hemen tümü sadece denetim, işlem, tamir ve garanti maliyetlerine ilişkindir. "Toplam Kalite Maliyetleri" kavramı, kesinlikle 1960'lı yılların başlarında Avrupa'da kullanılmıştır ve 1950 ortalarında FEIGENBAUM" un taslak

²⁸ ISO 9004, s.6.

²⁹ J. Wayne MORSE - P. Harold. ROTH, "Let's Help Measure and Report Quality Costs", Management Accounting, (Ağust 1983) s.50.

³⁰ Süleyman YÜKÇÜ, "Kalite Güvence Sistemi ve Muhasebe Eğitimi", s.432'den M.P.M. "Sanayide Kalite ve Verimlilik", Verimlilik Konseyi, (İzmir: 18 Haziran 1991) s.8.

halindeki eserine atfedilen, maliyetlerin önleme, tahmin ve başarısızlık olarak ayrılmasıyla başlamış olarak kabul edilebilir ³¹.

1967 yılında "Amerikan Kalite Maliyetleri Derneği- American Society For Quality Costs (ASQC)", Toplam Kalite Maliyetlerinin sadece sınıflarla tanımlandığı ve FEIGENBAUM'a referans verdiği "Kalite Maliyetleri- Ne ve Nasıl- Quality Cost- What and How" adlı yayınlamıştır. 1970 ve 1974 yıllarında yeniden gözden geçirilen bu eser, ürün ve hizmet kalitesi yönetimine bütünsel bir yaklaşım olarak tanımlanabilecek tüm maliyet unsurlarını içermemesine karşın, belki de bu konuda hala en kapsamlı çalışmadır. Bu çalışma, FEIGENBAUM'un "Toplam Kalite Kontrol"u adlı kitabından, Toplam Kalite Maliyetleri tanımlarını ve "Ne" kavramını ele alır. Çalışmada ayrıca, maliyet verisini bulmak için kaynaklar eklemekte ve nelerin Toplam Kalite Maliyetlerine dahil edilip, nelerin edilemeyeceği ve maliyet verileri kullanılırken, yorumlanırken, dikkat edilecek özel uyarılarda ve önerilerde bulunmaktadır. Bununla birlikte, eserin yalnızca 1/3'ü kadarı, Toplam Kalite Maliyetlerinin tanımlarına ilişkindir. Geri kalan kısmı; yönetimin dikkatini çekme, desteğini alma, maliyet toplama, raporlama, trend analizi, doğrulayıcı analizler, yönetim faaliyet raporları, denetim ve izleme hakkındadır. Kısacası, eserin esası, maliyet bilgisinin kullanımı üzerinde yoğunlaşmıştır ³².

Toplam Kalite Maliyetlerinin nasıl belirleneceği konusunda pratik yönler üzerinde en fazla duran uğraşan diğer ASQC yayınları, "Satıcıların Toplam Kalite Maliyetlerini Yönetme ve Kalite Maliyetlerini Azaltma Rehberleri"dir.

"Kalite Maliyetlerini Azaltma Rehberi"; kalite geliştirme projelerine ve teknik sorumluluklara, kalite sorunlarındaki satın alma ve pazarlama fonksiyonlarına dikkat çekerek, Toplam Kalite Maliyetlerinin kullanımlarını geliştirmektedir. Bu rehber, sorun bölgelerini tanımlama ve Toplam Kalite Maliyetlerinin Analizi ile ilgilenmekte ve hataları azaltmak, Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri, Önleme Maliyetleri ve ölçüm geliştirme gibi konularda ve Başarısızlık Maliyetleri ve zararı azaltmak, Ölçme ve Değerlendirme Maliyetlerini önlemek, gelişmeyi ölçmek gibi konularda özel tavsiyelerde bulunmaktadır. Zararı ortadan kaldırmak ve Önleme Maliyetlerini azaltmak, amaçlanan bir maliyet tasarrufu faaliyeti olarak belirtilmektedir. Toplam Kalite Maliyetlerinin Önlenmesi başlığı altında; Pazarlama, Tasarım, Kalite Yönetiminin, Önleme ile Ölçme ve Değerlendirme Maliyetlerini azaltabileceği belirtilmektedir. Satıcıların Toplam Kalite Maliyetlerini Yönetme Rehberi ise, işletmelerin, kalite sorunlarından bazılarının üstesinden geldikleri gerçeğini sergilemektedir.

Verilen eğitim ve tavsiyeler, diğer iki ASQC yayınında olduğu gibi, ayrıntılı ve anlaşılabilir bir niteliktedir. Satıcı ile ilgili sorunları, satıcı ile birlikte aşabilecek ortak projelerle tanımlayan ve çözmeye çalışan ve satıcıyı kendi

³¹ DALE - PLUNKETT, s.8-11.

³² A.g.k., s.8-11.

Toplam Kalite Maliyet programını uygulamaya teşvik eden iki konu vardır.³³

"İngiliz Standartlar Enstitüsü"ün yayını olan "BS 6143 Guide To The Determination and Use of Quality Related Cost", "Kalite Maliyetleri - Ne ve Nasıl"ın bir benzeridir, ancak bunun kötü bir taklididir. Buradaki amaç, üretim işletmeleri içinde Toplam Kalite Maliyetleri Sistemi'nin yürütülmesinde; bir rehber sağlamaktır. Sunuş kısmında eser, çok daha fazlasını vaat etmesine karşın, eserin bütününde bu vaatleri gerçekleştirememiştir. Standartın sunuşuna bakıldığında, istenmesine karşın, maliyetleri toplamada esnek bir yaklaşım görülmektedir. "BS 6143", araştırmacıların karşılaştıkları üretim endüstrisi ve üretim dışı durumlarda, maliyetlerin oluşumu ve dağılımını tam olarak yansıtmamaktadır. Standart'daki vurgu, Toplam Kalite Maliyetlerinden çok, kalite aktivitelerinin büyüklüğünü yansıtmaktadır.

Kalite faaliyetlerindeki gelişmelere paralel olarak, Toplam Kalite Maliyetleri konusunda daha bir çok araştırma yapılmış ve eser yayımlanmıştır. Bunlardan en son yayımlananlardan biri de, "Uluslararası Standartlar Örgütü- International Standardization Organization- ISO'nun 1987 yılında yayımlanmış olduğu "International Standard, ISO 9004: Quality Management and Quality System Elements Guidelines"ın birinci baskısında; Kalite Ekonomisi'nden bahsedilmekte, Toplam Kalite Maliyetlerinin önemi, uygun elemanların seçimi ve Toplam Kalite Maliyet türleri açıklanmaktadır ³⁴.

ISO yayımlanmış olduğu standartlar ile, 9000 serisi belgesine sahip olanların ve belge için başvuracakların, 1996 yılından itibaren "Toplam Kalite Maliyet Sistemi"ne sahip olma zorunluluğunu getirmektedir.

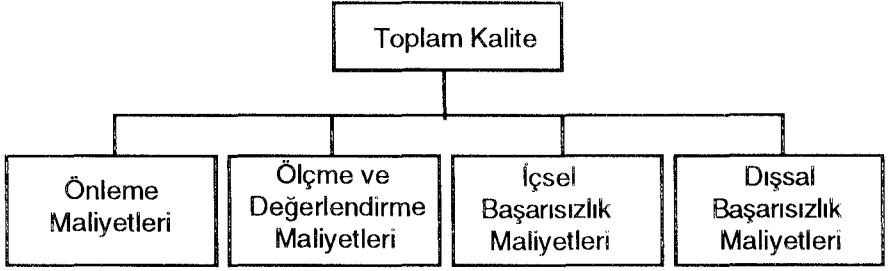
8. TOPLAM KALİTE MALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Toplam Kalite Maliyetleri, genellikle 4 gruba ayrılmaktadır. Bunlar; Önleme Maliyetleri, Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri , İçsel Başarısızlık Maliyetleri ve Dışsal Başarısızlık Maliyetleridir. Bu maliyet gruplarını aşağıda (ÇİZİM:5)'deki gibi göstermek olanaklıdır ³⁵.

³³ Ayrıntılı Bilgi İçin Bakınız: A. J. DUNCALF - B. G. DALE, "How British Industry is Making Decisions on Product Quality", Long Range Planning, (1985)

³⁴ ISO 9004, s.6.

³⁵ P. Michael QUIN - F. Egbert BHATTY, "Cost Of Quality And Productivity Improvement", Quest for Quality: Managing The Total System, Edited by Mehran SEPEHRI, (United States of America: Institute of Industrial Engineers, 1987) s.216.



(ÇİZİM:5)- Toplam Kalite Maliyet Sınıfları

Çeşitli araştırmalar; yukarıda belirttiğimiz Toplam Kalite Maliyetlerinin kendi içlerindeki dağılımının, şu şekilde gerçekleştiğini ortaya koymuştur³⁶;

TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ	TOPLAM İÇİNDEKİ PAYI
Önleme Maliyetleri	%5
Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri	%50
İçsel Başarısızlık Maliyetleri	%15
Dışsal Başarısızlık Maliyetleri	%30
TOPLAM KALİTE MALİYETİ	%100

Ülkemizde yapılan araştırmalara göre de Toplam Kalite Maliyetlerinin, satışların bir yüzdesi olarak, % 25- % 30 olduğu belirlenmiştir. Avrupa ülkelerinde ise bu oran % 5'e, Japonya'da da % 1'e düşmektedir. Japon işletmeleri, bu konudaki hedeflerini, % 0,017- % 0,018 olarak belirlemişlerdir ³⁷.

Yukarıda 4 ana grupta topladığımız Toplam Kalite Maliyetlerini aşağıda görüldüğü gibi sınıflandırabiliriz ³⁸.

8. 1. Önleme Maliyetleri

8. 1. 1. Pazarlama, Müşteri Ya Da Kullanıcı Maliyetleri
 8. 1. 1. 1. Pazar Araştırma Maliyetleri
 8. 1. 1. 2. Müşteri Ya Da Kullanıcı Kalite İmaj Araştırmaları Maliyetleri
 8. 1. 1. 3. Anlaşma Ya Da Döküman İnceleme Maliyetleri
8. 1. 2. Ürün Ya Da Hizmet Tasarımı Geliştirme Maliyetleri
 8. 1. 2. 1. Tasarım Kalitesi İnceleme ve Geliştirme Maliyetleri
 8. 1. 2. 2. Tasarım Destek Maliyetleri
 8. 1. 2. 3. Ürün Tasarımı Nitelendirme Testlerinin Maliyetleri

³⁶ A.g.k., s.217.

³⁷ TSE, TS - ISO 9000 Kalite Güvencesi ve Yönetimi Eğitim Notları, s.36.

³⁸ B. Tayfun ÖZENCİ - Ö. Lütfi CUNBUL, Kalite Ekonomisi, (İstanbul: Kalder Yayınları, No:2, Mavi Tanıtım Ltd. Şirketi, 1. Basım, 1993) s.3.

8. 1. 2. 4. Hizmet Tasarımı Maliyetleri
8. 1. 2. 5. Piyasa Deneyimleri Maliyetleri
8. 1. 3. Satın alma Maliyetleri
8. 1. 3. 1. Satıcı Denetimleri Maliyetleri
8. 1. 3. 2. Satın alma Siparişleri Teknik Veri İnceleme Maliyetleri
8. 1. 3. 3. Satıcı Kalite Planlaması Maliyetleri
8. 1. 4. Üretim Ya Da Hizmet İşlemlerinin Maliyeti
8. 1. 4. 1. İşlem Sürecinin Geçerli Kılınması Maliyetleri
8. 1. 4. 2. İşlem Kalitesinin Planlanması Maliyetleri
8. 1. 4. 3. Kalite Ölçüm ve Kontrol Ekipmanlarının Tasarımı ve Geliştirilmesi Maliyetleri
8. 1. 4. 4. İşlem Destek Kalitesinin Planlanması Maliyetleri
8. 1. 4. 5. Operatör Kalite Eğitimi Maliyetleri
8. 1. 5. Toplam Kalite Yönetimi Maliyetleri
8. 1. 5. 1. Toplam Kalite Yönetimi İle İlgili Ücretler
8. 1. 5. 2. Toplam Kalite Yönetimi İle İlgili İdari Harcamalar
8. 1. 5. 3. Toplam Kalite Yönetimi İle İlgili Programların Planlanması Maliyetleri
8. 1. 5. 4. Toplam Kalite Yönetimi İle İlgili Performans Raporlarının Maliyetleri
8. 1. 5. 5. Toplam Kalite Yönetimi İle İlgili Eğitimlerin Maliyetleri
8. 1. 5. 6. Kalite İyileştirme ve Sürekli Gelişme Maliyetleri
8. 1. 5. 7. Kalite Denetim Maliyetleri
8. 1. 6. Diğer Önleme Maliyetleri
- 8. 2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri**
8. 2. 1. Satın alma Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri
8. 2. 1. 1. Girdi Muayeneleri ve Testleri Maliyetleri
8. 2. 1. 2. Ölçü Ekipmanı Maliyetleri
8. 2. 1. 3. Satıcı Ürünlerinin Niteliklendirilmesi Maliyetleri
8. 2. 1. 4. Kaynak Muayenesi ve Kontrol Programları Maliyetleri
8. 2. 2. Üretim Ya Da Hizmet İşlemlerinin Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri
8. 2. 2. 1. Planlanmış İşlemlerin, Testlerin ve Denetimlerin Maliyetleri
8. 2. 2. 2. Ayar Muayeneleri ve Testlerinin Maliyetleri
8. 2. 2. 3. Özel Üretim Testlerinin Maliyetleri
8. 2. 2. 4. Süreç Kontrol Ölçümlerinin Maliyetleri
8. 2. 2. 5. Laboratuvar Desteği Maliyetleri
8. 2. 2. 6. Ölçüm (Muayene ve Test) Ekipmanı Maliyetleri
8. 2. 3. Dışsal Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri
8. 2. 3. 1. Alan Performansı Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri
8. 2. 3. 2. Özel Ürün Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri
8. 2. 3. 3. Alan Stoğunun ve Yedek Parçaların Değerlendirilmesi Maliyetleri
8. 2. 4. Muayene ve Test Verilerinin Denetimi Maliyetleri
8. 2. 5. Çeşitli Kalite Değerlendirmelerinin Maliyetleri

8. 2. 6. Diğer Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri
8. 3. İçsel Başarısızlık Maliyetleri
8. 3. 1. Ürün Ya Da Hizmet Tasarımı İçsel Başarısızlık Maliyetleri
8. 3. 1. 1. Tasarım Düzeltme Faaliyetlerinin İçsel Başarısızlık Maliyetleri
8. 3. 1. 2. Tasarım Değişikliklerinin Neden Olduğu İçsel Başarısızlık Maliyetleri
8. 3. 1. 3. Tasarım Değişikliklerinin Neden Olduğu Hurda Maliyetleri
8. 3. 1. 4. Üretim İletişimi İçsel Başarısızlık Maliyetleri
8. 3. 2. Satın Alma İçsel Başarısızlık Maliyetleri
8. 3. 2. 1. Satın Alınan Red Malzemelerin Elden Çıkarma Maliyetleri
8. 3. 2. 2. Satın Alınmış Malzemelerin Yenilenmesi Maliyetleri
8. 3. 2. 3. Malzeme Düzeltme Faaliyetlerinin Maliyetleri
8. 3. 2. 4. Malzeme Redlerinin Düzeltilmesi Maliyetleri
8. 3. 2. 5. Kontrol Edilemeyen Malzeme Kayıplarının Maliyetleri
8. 3. 3. Ürün Ya Da Hizmet İşlemlerinin Başarısızlık Maliyetleri
8. 3. 3. 1. Malzeme İnceleme ve İyileştirme Maliyetleri
8. 3. 3. 2. İşlem Düzeltme ve Onarım Maliyetleri
8. 3. 3. 3. Yeniden Muayene Ya Da Test Maliyetleri
8. 3. 3. 4. Ekstra İşlemlerin Maliyetleri
8. 3. 3. 5. İşlemlerin Hurda Maliyetleri
8. 3. 3. 6. Sınıfı İndirilmiş Nihai Ürün Ya Da Hizmetlerin Maliyetleri
8. 3. 3. 7. İşçilik Kayıplarının Maliyetleri
8. 3. 4. Diğer İçsel Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. 1. Şikayet Araştırmaları Dışsal Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. 2. İade Edilmiş Ürünlerin Dışsal Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. 3. Düzeltme Faaliyetlerinin Dışsal Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. 4. Garanti Taleplerinin Dışsal Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. 5. Taahhütlerin Dışsal Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. 6. Cezalar Nedeni İle Katlanılan Dışsal Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. 7. Müşteri Ya Da Kullanıcı İtibarı Dışsal Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. 8. Kaybedilmiş Satışlardan Dolayı Katlanılan Dışsal Başarısızlık Maliyetleri
8. 4. 9. Diğer Dışsal Başarısızlık Maliyetleri

9. TOPLAM KALİTE MALİYET SİSTEMİ KAYIT DÜZENİNİN OLUŞTURULMASI

Çalışmamızın bu kısmında, Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nde Toplam Kalite Maliyetlerinin belirlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin oluşturulmasına çalışacağız.

Toplam Kalite Maliyetlerinin çoğunu, belki de tümünü işletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemleri içinde hazır bir biçimde bulmak olanaksızdır. Toplam Kalite Maliyetlerini hesaplayabilmek için, işletmelerin mevcut Muhasebe Bilgi Sistemleri'nde, bu amaca yönelik birtakım değişiklikleri yapmaları zorunludur.

Bilindiği gibi Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1994 yılı başından itibaren "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"ni uygulamaya koymuştur³⁹. Yapılan bu düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu Tebliğ ile belirlenen muhasebe usulü ve esaslarına uymak zorundadırlar⁴⁰.

Bizde çalışmamızın bu bölümünde; işletmeleri Toplam Kalite Maliyetlerini Tekdüzen Hesap Planı dışında bir başka sistemle hesaplayarak, ek bir yük altına girmekten kurtarmak ve bu maliyetleri doğru, güvenilir ve zamanlı olarak hesaplayabilmeleri için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde belirtilen mevcut Muhasebe Bilgi Sistemleri içinde hesaplayabilecekleri bir "Toplam Kalite Maliyet Sistemi" geliştirmeye çalıştık. Bu Sistem, geliştirilmeye çalışırken bu çalışmanın ortaya konulmasına kadar yayımlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"ni esas aldık. Yani önerdiğimiz bu Sistem, işletmelerin Toplam Kalite Maliyetlerini hesaplamada başka bir çalışma yapmaksızın, mevcut Muhasebe Bilgi Sistemi'ndeki verilerden Toplam Kalite Maliyetlerini hesaplayabilmelerine olanak sağlayacaktır ve Toplam Kalite Maliyetlerinin sadece hesaplanmaları ile kalınmayacak, sistemli bir biçimde doğru, zamanlı ve güvenilir bir bilgi iletişimi de sağlanacaktır.

9.1. Toplam Kalite Maliyetlerinin Tanımlanması ve Veri Kaynaklarının Belirlenmesi

Toplam Kalite Maliyet verilerinin tümü, Muhasebe sürecinden hazır olarak elde edilememektedir. Örneğin; kusurlu ürünlerin düzeltilmesi, normal bir üretim işlemi kabul edilmekte ve toplam üretim maliyetinin içinde yer almaktadır. Bu ve buna benzer nedenlerle, Toplam Kalite Maliyetlerinin tanımlanabilmesi ve belirlenebilmesi amacıyla, işletmenin özellikleri de göz önüne alınarak gereksinimlere göre bir "Toplam Kalite Maliyet Prosedürü"nü oluşturulması gerekmektedir⁴¹. Toplam Kalite Maliyet Prosedürü, Toplam Kalite Maliyet unsurlarından tanımlanan ve kullanılacak olanların, hangi belgelerden ve nasıl toplanacağını ve kaydedileceğini belirtmelidir.

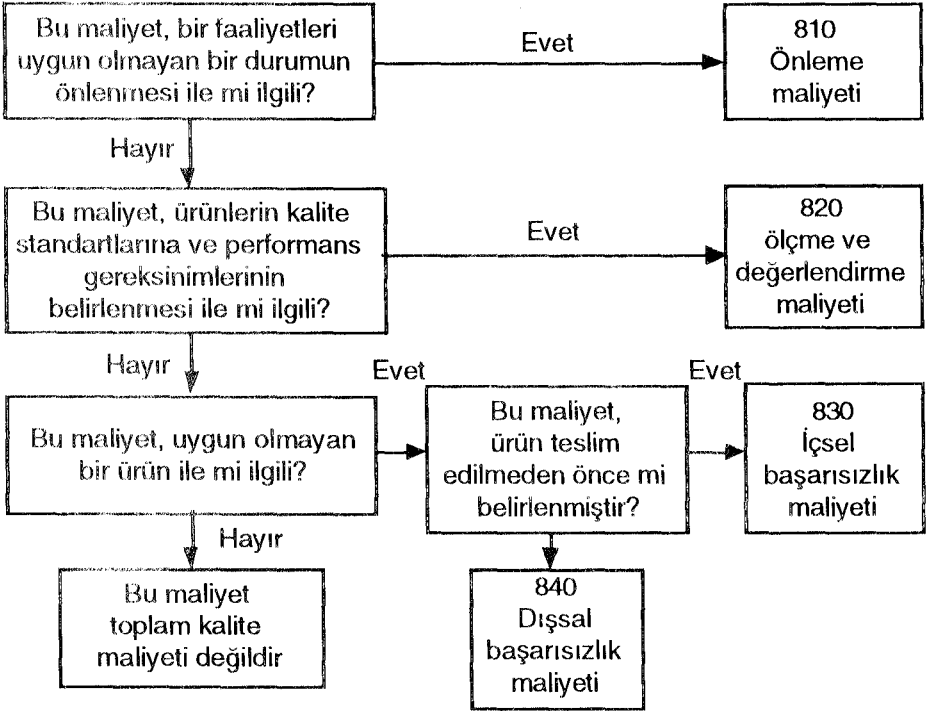
Toplam Kalite Maliyet verilerinin entegrasyonunu ve ilgililerce kabul edilmesini sağlamak amacıyla, kullanılacak olan söz konusu prosedür, Muhasebe ve Finansman Müdürü ve Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Şefi'ne onaylatılmalıdır. Çünkü prosedür, Toplam Kalite Maliyet Sistem

³⁹ Resmi Gazete, 26.12.1992 Tarih, 21447 Sıra No.

⁴⁰ TÜRMOB, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı: Muhasebe Politikaları, Mali Tablolar, Tek Düzen Hesap Planı İşleyişi, (Ankara: 1993) s.2.

⁴¹ ÖZENCİ - CUNBUL, s.25.

Sorumlusu'nca hazırlanmış olsa bile Muhasebe ve Finansman Bölümü ile birlikte yürütülecektir. Prosedürün hazırlanması gereken bir başka bölümü de, Toplam Kalite Maliyet Hesapları'na ilişkin yönerge'dir. Bu yönergede, her hesabın hangi işlemleri içerdiği belirtilmelidir. Ayrıca Toplam Kalite Maliyetlerinin hangi hesaplarla ilişkili olduğu ve bu ilişkilerin nasıl olduğu da açıklanmalıdır. Daha sonra bu maliyet unsurlarının hangi Toplam Kalite Maliyeti Sınıfı'na kaydedileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaca yönelik olarak şekilde bir "Akış Diyagramı" düzenlenmelidir;



(ÇİZİM:6) Toplam Kalite Maliyetlerinin Toplam Kalite Maliyet Sınıflarına Ayrılması Akış Diyagramı

Yukarıdaki Toplam Kalite Maliyet Sınıfları'na temel oluşturan Toplam Kalite Maliyet verilerinin, öteki maliyetlerden ayrıştırılmasında gereksinim duyulan veriler, çeşitli kaynaklardan elde edilebilir. Bu kaynakları temel olarak şu şekilde sıralayabiliriz ⁴²;

* Finansal Muhasebe amacına yönelik olarak yapılan faaliyetler ve bunlara ilişkin raporlar,

⁴² Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, Maliyet Muhasebesi, (İstanbul: Ders kitapları A.Ş., 1995) 370.

- * Maliyet ve Yönetim Muhasebesi amacına yönelik olarak yapılan faaliyetler ve bunlara ilişkin raporlar,
- * Üretim faaliyetleri ve bunlarla ilgili yan faaliyetlere ilişkin raporlar,
- * Üretim işlemlerinin gözlenmesi ve analiz edilmesi sonucunda elde edilebilecek veriler,
- * Uygunluk için alınabilecek önlemleri içeren faaliyetleri ve bunların izlendiği raporlar,
- * Kaliteye ilişkin istatistiksel örnekleme faaliyetleri ve bunların sonucunda elde edilebilecek veriler.

Bu kaynaklara ilişkin belgeler, çeşitli amaçlar yönünden mevcut sistemler içinde tasarlanmışlardır. Ancak tasarlanan bu belgelerin, Toplam Kalite Maliyetlerine de hizmet edecek bir biçimde yeniden gözden geçirilmeleri ya da yeniden tasarlanmaları gerekmektedir. Örneğin; Direkt İşçilik Puantaj Kartı'nda, ne kadar bir sürenin kusurlu ürünlere harcandığının belirtilmesi, Üretim Raporu'nda ne kadar kusurlu ürünün olduğu gibi ek bilgilerin ilgili dökümanlarda yer alması gibi.

Bu kaynak belgeler, işletmelerin mevcut sistemleri içinde yer aldığından çalışmamızın bu kısmında teker teker ele alınmayacaktır. Ancak bu belgeler, sistemlerin özelliklerine göre ve Toplam Kalite Maliyetlerine hizmet edecek biçimde tasarlanmalıdır.

9.2. Hesap Planının Hazırlanması

9.2.1. Hesap Planına İlişkin Genel Açıklamalar

İşletmenin faaliyet sonuçlarının ne olduğunun ve belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının belirlenmesinde kullanılacak veriler, Muhasebe Bilgi Sistemi'nin bir ürünüdür.

Muhasebe Bilgi Sistemi'nin sağlıklı bir biçimde oluşturulması, belge ve Hesap Planı'nın anlamlı bir şekilde hazırlanmasına bağlıdır.

Hesap Planı; belirli bir Hesap Çerçevesi'ne ya da Tekdüzen Hesap Planı'na dayanarak işletmede tutulan ana hesapları, alt hesapları ve ayrıntı hesaplarını belirli bir sistem içinde amaca, plana, denetime uygun biçimde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı iş olgularının sürekli ve duraksamadan aynı hesaplara işlenmesini ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan özel bir yönerge'dir. Bir başka deyişle Hesap Planı, işletme muhasebesinin ve tüm muhasebe örgütünün temel dayanağıdır. Bir Hesap Planı, belirli bir Genel Hesap Planı'na ya da Hesap Çerçevesi'ne dayanılarak hazırlanmalıdır. Böylece, belirli bir Muhasebe Bilgi Sistemi'ne uyulmuş olunacaktır. Bir Hesap Planı'nın işlevsel olabilmesi için, hesaplar arasındaki ilişkiler, Muhasebe'nin Temel Kavramları ve İlkeleri'ne uygun olarak hesapların aralarındaki ilişkileri belirlenmelidir. Hesap Planı'nda yer alacak ana hesapların ve yardımcı hesapların düzeyleri, gerektiği biçimde öngörülmelidir. Uygulanan Hesap Planı'nda öngörülen hesaplar, işletmenin faaliyetlerini yakından ve ayrıntılı olarak izlemeye yetmediği durumlarda, dönem sonlarında bu hesaplardan

çıkartılacak sonuçlar da işletmenin gerçek durumunu tam olarak gösteremez. İşlevsel bir Hesap Planı'nın elde edilmesi ise, işletmenin faaliyet yapısının, muhasebesinin ve hesaplarının kodlama ile birlikte ele alınarak düşünülmesini gerektirmektedir.

Biz de çalışmamızın bu kısmında Toplam Kalite Maliyetlerini toplayacak yapıda bir Hesap Planı'nı, çalışmamızın hazırlanmasına kadar yayımlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği"ni göz önüne alarak belirli bir sektöre bağlı kalmaksızın genel olarak hazırlamaya çalışacağız.

16.12.1993 tarih ve 21790 Sıra No'lu Resmi Gazete'de yayımlanan 2 No'lu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"nde; Hesap Planı'nda boş olarak görülen 3'lü kod Büyük Defter Hesapları'nın, Ana Hesap Grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve mantığına uygun olmak, niteliği ve kapsamı itibarıyla Hesap Planı'nda belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde Ana Hesap Grubu ve Hesap Grupları'nın bütünlük ve tutarlılığını bozmamak şartıyla serbest kullanabilecekleri ve boş olan "8 Ana Hesap Grubu"nun Tebliğ'deki Muhasebe İlkelerine ve Eş Zamanlı Maliyet Saptama Yöntemi'ne aykırı olmamak şartıyla Yönetim Muhasebesi amaçları için kullanılabileceği ve bu grupta açılacak hesapların, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılacağı ve Mali Tablolara intikal ettirilemeyeceği belirtilmiştir ⁴³.

Yukarıdaki bu açıklamalara uygun olarak, önerdiğimiz Hesap Planı'nda, Toplam Kalite Maliyetleri ile ilgili olan hesapları Tekdüzen Hesap Planı'nda boş bırakılan "8- (SERBEST)" Ana Grubu'nda oluşturmayı çalışacağız.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, işletmeleri, yıllık satış hacimleri ve aktif toplamlarına göre ikiye ayırmakta ve büyük işletmeler grubuna giren işletmelerin Tek Düzen Hesap Planı'nda "7- MALİYET HESAPLARI" grubunun uygulanmasında "7/A SEÇENEĞİ"ni kullanmalarını istemektedir. "7/A Seçeneği"nde giderler Defter-i Kebir'de (Büyük Defter'de) Fonksiyon Esası'na göre belirlenmiştir. Eş zamanlı Kayıt Yöntemi'nin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili Defter-i Kebir Hesapları'na "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem "Çeşit Esası"na hem de ilgili "Gider Yerleri"ne göre izlenir. Gider Çeşitleri'nin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları Gider Yerleri'ni de gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun bir biçimde yürütülmüş olacaktır. Bu kayıt yönteminde; giderler "eş zamanlı" olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine, hem de ilgili Gider Yerleri'ne göre izlendiğinden, muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim maliyetlerinin belirli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlanmaktadır ⁴⁴.

43 Resmi Gazete, 16.12.1993 Tarih, 21790 Sıra No

44 TÜRMOB, s.115.

Çalışmamızda geliştireceğimiz Hesap Planı'nda; bu ilkelere ve çerçeveye sadık kalarak, ülkemizdeki yasal düzenlemeler ve uygulamalar paralelinde Toplam Kalite Maliyet Sistemi'ne temel oluşturacak bir Hesap Planı oluşturacağız. İşletmelerin geliştireceğimiz bu Hesap Planı'na paralel olarak, Hesap Planı'nda öteki hesaplarını da bu amaca yönelik olarak oluşturmaları gerekmektedir. Geliştireceğimiz Hesap Planı, sadece Toplam Kalite Maliyetlerini içereceğinden öteki hesaplar çalışmamızda yer almayacaktır. Ancak bu hesaplar, ilgili kayıtlarda Tekdüzen Hesap Planı'ndaki kodları ile yer alacaktır.

9. 2. 2. Örnek Hesap Planının Oluşturulması

Çalışmamızın bu kısmında "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"ne sadık kalarak, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi amaçlarına ve Toplam Kalite Yönetimine hizmet edebilecek bir Hesap Planı oluşturmaya çalışacağız.

9.2.2.1. Örnek Hesap Listesi'nin Oluşturulması

Çalışmamızın bu kısmında oluşturacağımız örnek Hesap Listesi; olası gider kalemleri; yasal mevzuatlar, ülkemizdeki uygulamalar ve Toplam Kalite Maliyetleri göz önünde bulundurularak oluşturulmaya çalışılmıştır. Oluşturulan örnek Hesap Planı, Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan öteki grupları içermemekte, sadece çalışmamızda oluşturduğumuz "8- Toplam Kalite Maliyetleri Grubu"nu kapsamaktadır. Örnek Hesap Planı oluşturulurken, hesapların kodlaması "Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları" paralelinde tasarlanmış ve dijit sayısı, bu doğrultuda belirlenmiştir. Bu sayı işletmelerin yapısına ve gereksinimlerine göre değişebilir. Oluşturulan bu Hesap Planı, çalışmamızda gereksiz yere sayfa sayısını çoğaltmamak ve dikkat dağıtmamak amacıyla, çalışmamızın ekler kısmında (EK-1)'de sunulmuştur.

9.2.2.2. Toplam Kalite Maliyetleri Hesaplarının İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi

Çalışmamızın bu kısmında Toplam Kalite Maliyetleri Hesaplarının işleyişini inceleyerek, bu maliyet unsurlarının nasıl muhasebeleştirildiklerini açıklamaya çalışacağız. Bu açıklamalar ve kayıtlar, sadece Toplam Kalite Maliyetlerine ilişkin maliyet unsurları ile ilgili olacaktır. Öteki hesaplara ilişkin açıklamalara burada yer verilmeyecek, sadece Toplam Kalite Maliyetleri ile olan ilişkileri yönüyle ele alınacaklardır. Çalışmamızın bu kısmında, Toplam Kalite Maliyetlerinin belirlenmesi amacıyla yapılacak muhasebe kayıtlarında iki ayrı yöntemi ortaya koymaya çalışacağız. Bu görüşlerden birincisinde; Esas ve Yardımcı Üretim Gider Yerleri'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "7 Maliyet Hesapları Grubu"nda açıldığını varsayarak,

Toplam Kalite Maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirildiğini ortaya koyacağız. Bu birinci yöntem göre hesapların muhasebeleştirilmesine ilişkin, öteki hesapların Toplam Kalite Maliyet Hesapları ile ilişkileri "(EK:2)/1 Tekdüzen Hesap Planında (7/A SEÇENEĞİNDE) Toplam Kalite Maliyetlerinin Akışı"nda görülmektedir. Bu yöntemlerden ikincisinde de; Esas ve Yardımcı Üretim Gider Yerleri'nin "151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS"nın detayında açıldığını varsayarak Toplam Kalite Maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirildiklerini ortaya koymaya çalışacağız. İkinci yöntem göre hesapların muhasebeleştirilmesine ilişkin, öteki hesapların Toplam Kalite Maliyet Hesapları ile ilişkileri de çalışmamızın ekler kısmında yer alan "(EK:2)/2 Tekdüzen Hesap Planında (7/A SEÇENEĞİNDE) Toplam Kalite Maliyetlerinin Akışı"nda görülmektedir.

Çalışmamızın bu kısmında, çeşitli hesaplarda varolan ya da toplanması gereken Toplam Kalite Maliyetlerini belirleyerek, belirlenen bu Toplam Kalite Maliyetlerini sınıflarına ayıracağız. Bunların ilgili Toplam Kalite Maliyet Hesapları'na kaydedilmesini açıklayarak, bu işlemlere ilişkin örnek birer yevmiye kaydını "her iki yöntem göre" düşeceğiz. Bu yevmiye kayıtlarında; çalışmamızın ekler kısmında (EK: 3)'de sunduğumuz Veriler Tablosunun birinci üç aylık döneme ilişkin rakamları baz alacağız. Bu yevmiye kayıtları, yalnızca Toplam Kalite Maliyetlerine ilişkin yevmiye kayıtlarıdır. Maliyet Muhasebesine ilişkin yevmiye kayıtlarının yapıldığını varsayarak, çalışmamızda bu kayıtlara yer vermeyeceğiz.

9.2.2.2.1. Toplam Kalite Maliyet Unsurlarının Belirlenerek İlgili Toplam Kalite Maliyet Hesaplarına Alınması

Birinci yöntem göre;

İlgili maliyet unsurunun (ÇİZİM: 6)'da sunduğumuz "Toplam Kalite Maliyetlerinin Toplam Kalite Maliyet Sınıfları'na Ayrılması Akış Diyagramı" mantığı çerçevesinde, bir Toplam Kalite Maliyeti olduğu belirlendiğinde; Fiili Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda gerçekleşen Toplam Kalite Maliyet tutarları, Tahmini Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda da tahmin edilen (bütçelenen) tutarlar üzerinden Toplam Kalite Maliyet türüne göre "810 ÖNLEME MALİYETLERİ HESABI", "820 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HESABI", "830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HESABI" ve "840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HESABI", Gider Çeşitleri, Gider Yeri ve Gider Türleri itibarıyla borçlandırılırken, ilgili Yansıtma Hesapları ve/veya çeşitli Aktif ve Pasif Hesaplar, fiili ya da tahmini tutarlar üzerinden alacaklandırılır. Bu arada Toplam Kalite Maliyetleri dışında kalan ve üretim maliyetleri ile ilgili olan maliyetler, Fiili Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda gerçekleşen maliyetler, Tahmini Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda da tahmin edilen (bütçelenen) tutarlar üzerinden "151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HESABI"nın borcuna,

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

ürün maliyetleri ile ilgili olmayanlar da fonksiyonlarına göre "6 GELİR TABLOSU HESAPLARI"nın borcuna atılır. Bu işlemlere ilişkin bir yevmiye kaydını şu şekilde düşebiliriz ⁴⁵:

151	YARI MAMULLER- ÜRETİM HS.	12.592.-	
630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER. HS.		680.-
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞIT. GİDER. HS.		900.-
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		500.-
660	KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERLERİ		400.-
689	DİĞER O. DIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.		300.-
810	ÖNLEME MALİYETLERİ HS.		510.-
810 X	GİDER ÇEŞİTLERİ		
810 X XX	GİDER YERLERİ		
810 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI		
820	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HS.	352.-	
820 X	GİDER ÇEŞİTLERİ		
820 X XX	GİDER YERLERİ		
820 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI		
830	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.		1.255.-
830 X	GİDER ÇEŞİTLERİ		
830 X XX	GİDER YERLERİ		
830 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI		
840	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.		896.-
840 X	GİDER ÇEŞİTLERİ		
840 X XX	GİDER YERLERİ		
840 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI		
.....			
	711 D. İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANS.. HS.		4.635.-
	721 D. İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		5.733.-
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		4.500.-
	751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANS. HS		815.-
	761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞIT. GİD. YANS. HS		520.-
	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		982.-
	373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI		1.200.-
.....			
/			

45 Örneğimizdeki rakamlar (000.000 TL) kısaltılmıştır ve Tahmini Maliyetlerin uygulandığı varsayılmıştır. Toplam Kalite Maliyet Hesapları'na ilişkin Yardımcı Defter kayıtlarında ikinci, üçüncü ve dördüncü kırılımlardaki X'ler, buralara sırasıyla, ilgili Gider Çeşitleri, Gider Yerleri ve Toplam Kalite Maliyet Unsurlarının yazılacağını ifade etmektedir. Ayrıca bu kayıtlarda yer alan ve Toplam Kalite Maliyetleri dışında kalan diğer hesaplar çoğaltılabilir. Biz çalışmamızda sadece belli hesaplara ilişkin örnekler vereceğiz.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

İkinci yöntem gere;

Üretim Maliyetlerini ilgilendiren (Direkt Hammadde Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri) Fiili Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda gerçekleşen maliyetler, Tahmini Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda da tahmin edilen (bütçelenen) tutarlar üzerinden "151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HESABI"nın borcuna (Toplam Kalite Maliyetleri dahil) atılır. Bu işlemlere ilişkin bir yevmiye kaydını şu şekilde düşebiliriz:

151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS.	14.868.-	
711 D. İLK MADDE VE MALZEME GİD. Y		5.733.-
721 D. İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		5.733.-
731 genel ÜRETİM giderleri yansıtma hs.		4.500.-

Üretim Maliyetlerinin içine girmeyen ilgili maliyet unsurunun (ÇİZİM:6)'da sunduğumuz "Toplam Kalite Maliyetlerinin Toplam Kalite Maliyet Sınıfları'na Ayrılması Akış Diyagramı" mantığı çerçevesinde, bir Toplam Kalite Maliyeti olduğu belirlendiğinde; Fiili Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda gerçekleşen Toplam Kalite Maliyet tutarları, Tahmini Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda da tahmin edilen (bütçelenen) tutarlar üzerinden Toplam Kalite Maliyet türüne göre "810 ÖNLEME MALİYETLERİ HESABI", "820 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HESABI", "830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HESABI" ve "840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HESABI", Gider Çeşitleri, Gider Yeri ve Gider Türleri itibariyle borçlandırılırken, ilgili Yansıtma Hesapları ve/veya çeşitli Aktif ve Pasif Hesaplar, fiili ya da tahmini tutarlar üzerinden alacaklandırılır. Toplam Kalite Maliyetleri sınıflarına dahil edilmeyen tutarlar ise, ilgili hesaplara aktarılır. Burada Toplam Kalite Maliyetleri Hesapları tutarlarının birinci yöntemden farklı olmasının nedeni; üretim maliyetleri ile ilgili Toplam Kalite Maliyetlerinin "151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS" na aktarılmış olmasıdır. Bu işlemlere ilişkin bir yevmiye kaydını şu şekilde düşebiliriz:

630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER. HS.	680.-
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞIT. GİDER. HS.	900.-
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	500.-
660	KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERLERİ	400.-
689	DİĞER O. DIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	300.-
810	ÖNLEME MALİYETLERİ HS.	510.-
810 X	GİDER ÇEŞİTLERİ	
810 X XX	GİDER YERLERİ	
810 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
820	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HS.	45.-

820 X	GİDER ÇEŞİTLERİ	
820 X XX	GİDER YERLERİ	
820 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
830	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	1.-
830 X	GİDER ÇEŞİTLERİ	
830 X XX	GİDER YERLERİ	
830 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
840	DİŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	181.-
840 X	GİDER ÇEŞİTLERİ	
840 X XX	GİDER YERLERİ	
840 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
.....		
	751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANS. HS	815.-
	761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞIT. GİD. YANS. HS	520.-
	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	982.-
	373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	1.200.-
.....		

9.2.2.2.2. Toplam Kalite Maliyetlerinin İlgili Hesaplara Aktarılması

"8 TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ GRUBU"da toplanan hesapların ilgili hesaplara aktarılması işleminin yapılabilmesi için; eğer ikinci yöntem kullanılacak ise, öncelikle Üretim Maliyeti içinde olan ve daha önceden "711, 721 ve 731" Hesaplar aracılığıyla "151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI"nın borcuna aktarılan Toplam Kalite Maliyetlerinin "8 GRUBU"ndaki ilgili hesaplara çalışmamızda (ÇİZİM:6)'da sunduğumuz "Toplam Kalite Maliyetlerinin Toplam Kalite Maliyet Sınıfları'na Ayrılması Akış Diyagramı" mantığı çerçevesinde aktarılması gerekmektedir. Bu işlemlere ilişkin yevmiye kaydını şu şekilde düşebiliriz:

820	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HS	307.-
820 X	GİDER ÇEŞİTLERİ	
820 X XX	GİDER YERLERİ	
820 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
830	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	1.254.-
830 X	GİDER ÇEŞİTLERİ	
830 X XX	GİDER YERLERİ	
830 X XX XX	TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
840	DİŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	715.-
840 X	GİDER ÇEŞİTLERİ	
840 X XX	GİDER YERLERİ	

840 X XX XX TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI
151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS

2.276.-

Bu kayıt sonucunda; gerek Üretim Maliyetinden, gerekse de Faaliyet Giderleri ve diğer kalemlerden gelen Toplam Kalite Maliyetleri "8 TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ GRUBU"nda kendi sınıflarına ayrılarak toplanmış olur. Sınıflarına göre ayrılan ve Toplam Kalite Maliyet Hesapları'nda toplanan ya da tahmin edilen (bütçelenen) Toplam Kalite Maliyetlerinin bir değerlendirmesi yapılarak, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne ters düşmeyecek bir biçimde Stok, Aktif ve Sonuç Hesapları'na aktarılmalı gerekir. Toplam Kalite Maliyetlerine ilişkin olarak bu aşamadan sonra yapacağımız kayıtlar, yukarıda belirttiğimiz her iki yöneme göre de aynı düşülecektir.

Toplam Kalite Maliyetlerinin hangi hesaplara aktarılacakları belirlendikten sonra; Fiili Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda gerçekleşen Toplam Kalite Maliyetleri tutarları, Tahmini Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin kullanılması durumunda da tahmin edilen (bütçelenen) tutarlar üzerinden "811 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI", "821 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI", "831 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI" ve "841 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI", nın alacağı karşılığında ilgili stok, aktif ve sonuç hesaplarının "borç toplamları ile doğru orantılı olarak" borçlandırılır. Bu işlemlere ilişkin bir yevmiye kaydını şu şekilde düşebiliriz:

151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS.	864.-
152 MAMULLER HS.	467.-
157 DİĞER STOKLAR HS.	171.-
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	124.-
620 SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ HS.	1.222.-
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.	46.-
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	61.-
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	35.-
660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	27.-
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	20.-

811 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HS.	591.-
821 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİY. YANSITMA HS.	341.-
831 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HS.	1.166.-
841 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HS.	939.-

9.2.2.2.3. Toplam Kalite Maliyetleri Hesaplarının Kapatılması

Dönem sonlarında "810 ÖNLEME MALİYETLERİ HESABI", "820 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HESABI", "830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HESABI" ve "840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HESABI", ile "811 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI", "821 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI", "831 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI" ve "841 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI", karşılaştırılarak kapatılır. Yani Yansıtma Hesapları alacak toplamları kadar borçlandırılırken, Toplam Kalite Maliyet Hesapları da borç toplamları kadar alacaklandırılacaktır. Fıili Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin uygulandığı durumlarda, bu hesapların karşılaştırılmaları sonucunda herhangi bir fark söz konusu olmayacaktır. Tahmini (bütçelenen) Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin uygulandığı durumlarda ise, fiili maliyetler ile tahmini (bütçelenen) maliyetler arasında farklar oluşacaktır. Bu farklar da "812 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI", "822 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI", "832 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI" ve "842 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI"na aktarılacaktır. Eğer tahmini (bütçelenen) tutarlar fiili (gerçekleşen) tutarlardan büyükse farklar olumlu, küçükse olumsuz olarak kabul edilecektir. Olumlu farklar, kayda alınırken alacaklandırılacak, olumsuz farklar da borçlandırılacaktır. Bu işlemlere ilişkin örnek bir yevmiye kaydını şu şekilde düşebiliriz:

811 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HS.	591.-
821 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİY. YANSITMA HS.	341.-
831 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HS.	1.166.-
841 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HS.	939.-
822 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI	11.-
832 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI	89.-
810 ÖNLEME MALİYETLERİ HS.	510.-
810 X GİDER ÇEŞİTLERİ	
810 X XX GİDER YERLERİ	
810 X XX XX TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
820 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HS.	352.-
820 X GİDER ÇEŞİTLERİ	

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

820 X XX GİDER YERLERİ	
820 X XX XX TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	1.255.-
830 X GİDER ÇEŞİTLERİ	
830 X XX GİDER YERLERİ	
830 X XX XX TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	896.-
840 X GİDER ÇEŞİTLERİ	
840 X XX GİDER YERLERİ	
840 X XX XX TOPLAM KALİTE MALİYET UNSURLARI	
812 ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HS.	81.-
842 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI	43.-

Olumlu ya da olumsuz olarak oluşan bu farklar; aktif hesaplar, stok ve sonuç hesapları arasında, bu hesapların "borç toplamları ile doğru orantılı olarak" dağıtılarak kapatılır. Oluşan "olumsuz farklara" ilişkin yevmiye kaydını şu şekilde düşebiliriz:

151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS.	22.-
152 MAMULLER HS.	12.-
157 DİĞER STOKLAR HS.	4.-
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	3.-
620 SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ HS.	31.-
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.	1.-
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	2.-
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.-
660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	1.-
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	1.-
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	22.-
822 ÖLÇME VE DEĞERLEN. MALİYETLERİ FARKLARI	11.-
832 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI	89.-

Oluşan "olumlu farklara" ilişkin yevmiye kaydını da şu şekilde düşebiliriz:

812 ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI	81.-
842 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI	43.-

151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS.	22.-
152 MAMULLER HS.	12.-
157 DİĞER STOKLAR HS.	4.-
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	3.-
620 SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ HS.	31.-
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.	1.-
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	2.-
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.-
660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	1.-
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	1.-
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	22.-

9.2.2.3. Toplam Kalite Maliyetleri Hesaplarının Akışı

Çalışmamızın bu kısmında; Toplam Kalite Maliyetlerine ilişkin hesapların yukarıda her iki yöntemle göre düştüğümüz yevmiye kayıtlarına paralel olarak, hem kendi aralarındaki hem de Tekdüzen Hesap Planı'ndaki öteki hesaplar ile olan ilişkilerini ortaya koyabilmek amacıyla, Büyük Defter Hesapları bazında bu hesapların akışlarını, iki tablo yardımıyla açıklamaya çalıştık. Birinci yöntemle göre sunduğumuz kayıtlara ilişkin hesap akışlarını gösterdiğimiz ve ikinci yöntemle göre sunduğumuz (EK: 2)/2 "Tekdüzen Hesap Planı'nda (7/A Seçeneğinde) Toplam Kalite Maliyetlerinin Akışı" şemalarında da görüleceği gibi; dönem içinde oluşan maliyetler, fonksiyonlarına göre "7 MALİYET HESAPLARI GRUBU" ndaki ilgili hesapların borcuna kaydedilmektedir. "ÇEŞİTLİ AKTİF ve PASİF HESAPLAR" dan çıkan ve "7 MALİYET HESAPLARI GRUBU" ndaki ilgili hesapların borcuna giren oklar, bu işlemi ifade etmektedir. "Fiili Maliyet Sistemi" nin kullanılması durumunda; dönem sonlarına gelindiğinde; üretim maliyetleri ile ilgili hesapların borç toplamlarındaki fiili tutarlar, yine bu hesaplara ilişkin "YANSITMA HESAPLARI" aracılığıyla "151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HESABI" nin borcuna kaydedilir. "Tahmini ya da Standart Maliyet Sistemi" ni kullanılması durumunda da, tahmini (bütçelenen) ya da standart tutarlar, ilgili "YANSITMA HESAPLARI" nin alacağı karşılığında "151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI" nin borcuna kaydedilir. Üretim maliyetini ilgilendirmeyen ve Dönem Giderleri'ni oluşturan hesaplar da; fiili ya da tahmini tutarlar üzerinden "YANSITMA HESAPLARI" aracılığıyla Sonuç Hesapları'na aktarılır. Dönem sonunda; "MALİYET HESAPLARI" nin borç toplamları ile "YANSITMA HESAPLARI" nin alacak toplamları karşılaştırılarak kapatılır. Oluşan farklar, ilgili "FARK HESAPLARI" na aktarıldıktan sonra; tercih edilen Stok, Maliyet ve/veya Sonuç Hesapları'na borç toplamları ile doğru orantılı atılarak kapatılır.

Birinci yöntemin kullanılması durumunda; daha önce de belirttiğimiz ve (EK: 2)/1 “Tekdüzen Hesap Planı’nda (7/A Seçeneğinde) Toplam Kalite Maliyetlerinin Akışı”nda da görüleceği gibi, Toplam Kalite Maliyetleri de, (ŞEKİL: 37)’de sunduğumuz “Toplam Kalite Maliyetlerinin Toplam Kalite Maliyetleri Sınıfları’na Ayrılması Akış Diyagramı”nda değerlendirilerek, o maliyetin bir Toplam Kalite Maliyeti olduğu ve hangi sınıfa girdi belirlendiğinde, “Fiili Toplam Kalite Maliyet Sistemi” nin kullanılması durumunda gerçekleşen Toplam Kalite Maliyet tutarları, “Tahmini Toplam Kalite Maliyet Sistemi” nin kullanılması durumunda da tahmin edilen (bütçelenen) tutarlar üzerinden “8 TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ GRUBU” ndaki “TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ HESAPLARI”, borçlandırılırken, ilgili “YANSITMA” ve “ÇEŞİTLİ AKTİF ve PASİF HESAPLAR” alacaklandırılır. Böylece Toplam Kalite Maliyetleri, belirlenmiş ve ilgili sınıflarına kaydedilmiş olacaktır.

İkinci yöntem kullanıldığında; (EK: 2)/2 “Tekdüzen Hesap Planı’nda (7/A Seçeneğinde) Toplam Kalite Maliyetlerinin Akışı”nda da görüleceği gibi; üretim maliyetleri ile ilgili olan tutarlar, (Toplam Kalite Maliyetleri dahil) Fiili Maliyet Sistemi’nin uygulanması halinde fiili tutarlar, Tahmini ya da Standart Maliyetler’in uygulanması durumunda da, tahmini tutarlar “711, 721, 731 YANSITMA HESAPLARI “ aracılığıyla “151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS”nın borcuna atılır. Üretim Maliyetlerinin dışında kalan Toplam Kalite Maliyetleri de, , (ŞEKİL: 37)’de sunduğumuz “Toplam Kalite Maliyetlerinin Toplam Kalite Maliyetleri Sınıfları’na Ayrılması Akış Diyagramı” nda değerlendirilip, sınıflarına ayrılarak “8 TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ GRUBU”ndaki hesaplarına aktarılır. Daha sonra da üretim maliyetleri içinde olan ve üretim maliyetleri ile birlikte “151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS”nın borcuna atılan Toplam Kalite Maliyetleri, yine yukarıda bahsettiğimiz akış diyagramı yardımıyla değerlendirilip, sınıflarına ayrılarak “8 TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ GRUBU”ndaki hesaplarına aktarılır.

(EK: 2)/1 ve (EK: 2)/2 de de görüleceği ve daha önce belirttiğimiz gibi, bu aşamadan sonra Toplam Kalite Maliyetlerine ilişkin hesapların akışı şu şekilde olacaktır:

Bu Toplam Kalite Maliyetleri Hesapları’nın borcunda biriken Toplam Kalite Maliyetleri, “Fiili Toplam Kalite Maliyet Sistemi” nin kullanılması durumunda gerçekleşen Toplam Kalite Maliyetleri tutarları, “Tahmini Toplam Kalite Maliyet Sistemi” nin kullanılması durumunda da tahmin edilen (bütçelenen) tutarlar üzerinden “TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ YANSITMA HESAPLARI” nın alacakları karşılığında ilgili; Stok, Aktif ve Sonuç Hesapları “borç toplamları ile doğru orantılı olarak” borçlandırılır.

Dönem sonlarında da; “TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ HESAPLARI” nın borç toplamları ile “TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ YANSITMA HESAPLARI” nın alacak toplamları karşılaştırılarak bu hesaplar kapatılır. “Fiili Toplam Kalite Maliyet Sistemi” nin kullanılması durumunda arada herhangi bir fark söz konusu olmayacaktır. “Tahmini Toplam Kalite Maliyet Sistemi” nin kullanılması durumunda; bu hesapların

karşılaştırılmaları sonucunda ise, fiili maliyetler ile tahmini (bütçelen maliyetler arasında farklar oluşacaktır. Bu maliyetler de sınıflarına göre "TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ FARKLARI HESAPLARI" na aktarılacaklardır. Daha sonra bu farklar, Aktif, Stok ve Sonuç Hesapları arasında "bu hesapların borç toplamları ile doğru orantılı olarak" paylaştırılarak kapatılır.

Söz konusu tabloda yer alan oklar girdikleri hesapların borçlandırdıklarını, çıktıkları hesaplarında alacaklandırdıklarını ifade etmektedir. "Tahmini Toplam Kalite Maliyet Sistemi"nin kullanılması durumunda da; Toplam Kalite Maliyetlerine ilişkin "MALİYET ve YANSITMA HESAPLARI" nin dönem sonlarında karşılaştırılmaları sonucunda oluşacak "FARK HESAPLARI" da, kesikli çizgilerle gösterilmiştir.

"Tekdüzen Hesap Planı'nda (7/A Seçeneğinde) Toplam Kalite Maliyetlerinin Akışı"nı gösteren bu tablo, çalışmamızın ekler kısmında (EK: 2)/1 ve (EK: 2)/1' de sunulmuştur.

10. SONUÇ VE ÖNERİLER

"Kalite" kavramı, geçmişten bu yana dünyamızdaki değişme ve gelişmelere paralel olarak çeşitli evrimlerden geçerek, günümüzde "Toplam Kalite Yönetimi" aşamasına gelmiştir. 1950 ve 1960'lı yıllarda "Kalite", belirli bir düzeyde kalmış ve "Fiyat" önemli bir rekabet unsuru olarak ön plana çıkmıştır. Ayrıca; bu dönemde işletmelerin performansları, ürettikleri ürünlerin "miktarları" ile değerlendirilmiştir. 1960'lı yıllardan itibaren sanayileşmiş ülkeler genelinde bir arz fazlalığı ortaya çıkmış ve satıcı pazarları, hızla alıcı pazarlarına dönüşmüştür. Müşterileri kendilerine çekmeye çalışan üreticiler; "Yüksek Kalite", "Bol Çeşit", "Geniş Hizmet" gibi çeşitli olanaklar sağlamak için, birbirleriyle amansız bir rekabet içine girmişlerdir. Bu yarışa en zor koşullarda giren ülkelerden biri de, "Japonya" idi. 1945 ve 1975 yılları arasında, kısa denilebilecek bir sürede "Japonya", gelişmiş ülkeler arasına katılmıştır ve 1990'lı yıllarda bir çok alanda bütün ülkeleri geride bırakarak, ilk sıraya yerleşmiştir. "Japonya"yı bu duruma getiren başarısının arkasında, yepyeni bir sanayi yapılanması vardı ve bu yapılanmanın temelinde de, "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesi yatıyordu. "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesinin bu başarıyı beraberinde getirmesi sonucunda; batılı gelişmiş bir çok ülke, "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesine, çare olarak dört elle sarılmıştır. Bunun yanında; sınırların kalkması, duvarların yıkılması ve globalleşme, amansız rekabeti de beraberinde getirmiştir. Globalleşen bu pazarda söz sahibi olabilmek için, "Toplam Kalite Yönetimi" felsefesini uygulayarak, "Kalite- Maliyet- Hız" üstünlüğünün sağlanması en önemli konu haline gelmiştir. Bedelini ödemek koşuluyla, "Kalite" öteden beri sağlanabilmekteydi. Sağlanamayan, "Kalite"nin herkeseye uyabilecek biçimde ucuza sunulabilmesiydi. "Kalite"nin ucuza sağlanamaması, onun "Her Zaman Pahalı" bir sözcük haline gelmesine neden olmuştur. Ne kadar kaliteli

olursa olsun, ucuz ürünler hiç bir zaman “Kalite İmajı” ile bütünleşememiştir. Oysa Japonlar, “Toplam Kalite Yönetimi” felsefesi sayesinde, bu anlayışların hepsisini alt üst etmişler ve dünya pazarlarında rakipsiz hale gelmişlerdir.

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmelerinde son derece büyük bir öneme sahip olan “Toplam Kalite Yönetimi”; bir işletmede üretilen ürün ya da hizmetlerin, işletme süreçlerinin ve çalışanların sürekli iyileştirme ve geliştirme yolu ile en düşük toplam maliyet düzeyinde, önceden belirlenen müşteri gereksinim ve beklentilerinin, tüm çalışanların katılımı ve kendilerinden beklenen yükümlülükleri yerine getirmeleri sayesinde karşılanarak, işletme performansının iyileştirilmesi stratejisidir. “Toplam Kalite Yönetimi”nin temel amacı; ürün ya da hizmetler ile işletme işlevlerine ilişkin; ticari, finansal, teknik, beşeri ve örgütsel kaynakları optimal kılmak, bunları tüm faaliyetlerin koordinasyonunu sağlayarak yönlendirmek ve sonuçta, işletmelerin “Müşterilerini Tatmin Etmesi”ni, “Dünya Klasında İşletmeler” düzeyine gelmesini ve “Yüksek Rekabet Gücü”ne ulaşmasını sağlamaktır.

“Toplam Kalite Yönetimi”nin bu amaçlara ulaşabilmesi için, “Toplam Kalite Yönetimi İlkeleri”nin uygulanması, “Çağdaş Üretim ve Yönetim Teknikleri”nin kullanılması, “İnsan Kaynakları”na gereken önemin verilmesi, “Sürekli Gelişme Felsefesi”nin ön planda tutulması ve “Kalite- Maliyet- Hız” üçlüsünün “Optimal Düzeyde” gerçekleştirilerek, “Verimliliğin” artırılması gerekir.

“Toplam Kalite Yönetimi” felsefesinin, amaçlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin izlenmesi ve işletme faaliyetlerinin ölçülmesi ise, “Performans Değerlemesi” ile olanaklıdır. Yukarıda sıraladığımız bir çok alandaki gelişmelere paralel olarak, “Performans Değerleme Kriterleri” de değişim göstermiştir. Geleneksel kriterler, yerini günümüzün koşullarına uygun kriterlere bırakmıştır. “Toplam Kalite Yönetimi”nde “Performans Değerlemesi”ne temel olan kriterleri; “Finansal Olmayan Performans Değerleme Kriterleri” ve “Finansal Performans Değerleme Kriterleri” oluşturmaktadır. “Finansal Olmayan Performans Değerleme Kriterleri” miktarsal bilgilerden oluşurken; “Finansal Performans Değerleme Kriterleri” de “Toplam Kalite Maliyetleri”nden oluşmaktadır.

Geleneksel “Kalite-Maliyet” anlayışına göre “Yüksek Kalite, Yüksek Maliyet” demektir. Ancak, “Toplam Kalite Yönetimi” felsefesinin ortaya çıkması ile bu düşünce kırılarak, yerini “Yüksek Kalite- Düşük Maliyet- Hız” anlayışına bırakmıştır. Bu yeni anlayışın temelinde; “Kalite Herkesin İşidir”; “Hatalar Oluşmadan Tasarım Aşaması’nda Önlenmelidir”; “Önleme ile Kalite Daima Ucuzdur”; “Hedef Sıfır Hata ve Minimum Maliyet”; “Kalite Ekonomik ve Yönetimsel Bir Faaliyettir”; “Yüksek Kalite- Kabul Edilebilir Fiyat

ve Hız Sayesinde Maksimum Müşteri Tatmini” v.b. düşünceler yatmaktadır. Ülkemiz işletmelerinin bu düşünceleri gerçekleştirebilmeleri ise, Toplam Kalite Maliyetleri'nin “Ölçülmesi” ve “Yönetilmesi” ne bağlıdır. Bu maliyetlerin ölçülmesi ve yönetilmesi için de; “Toplam Kalite Yönetimi” felsefesine uygun olarak, “Toplam Kalite Yönetimi” faaliyetlerinin gereği gibi yürütülmesinde bir araç olabilecek, “Toplam Kalite Maliyetleme Sistemi” geliştirilerek uygulanmalıdır. Bu amaçla ülkemiz işletmelerine, “Toplam Kalite Yönetimi'ne Bir Araç Olarak” kurduğumuz, “Toplam Kalite Maliyetleme Sistemi”ni göz önünde bulundurarak ve aşağıdaki açıklamalarımızı dikkate alarak, böyle bir sistem kurmalarını önermekteyiz.

Söz konusu “Toplam Kalite Maliyetleme Sistemi”nin “Etkinliği” ve “Verimliliği”; “Toplam Kalite Maliyetleri”nin doğru ve “Toplam Kalite Yönetimi” felsefesine uygun olarak hesaplanmasına; toplanmasına, analiz edilerek, değerlendirilmesine, raporlanmasına ve kullanıcılara zamanında sunulmasına bağlıdır. Bu Sistem'in yukarıdaki gereksinimleri karşılayabilmesi de; “Muhasebe Bilgi Sistemi” ne dayalı olarak, “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi” içinde, “Toplam Kalite Yönetimi Sistemi” ile de uyumlu olarak geliştirilip uygulanmasına bağlıdır.

* Ülkemizdeki işletmelerin, “Toplam Kalite Maliyetleri”ni “Tekdüzen Hesap Planı” dışında başka bir sistemle hesaplayarak, ek bir yük altına girmelerini önlemek ve bu maliyetleri “Toplam Kalite Yönetimi” felsefesine uygun olarak; doğru, güvenilir ve zamanlı olarak hesaplayabilmeleri için, önerdiğimiz biçimde; “Tekdüzen Hesap Planı”nın “8 Serbest Ana Hesap Grubu”nu kullanmaları gerekir. “Toplam Kalite Maliyetleri”; “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”nde belirtildiği gibi ve önerdiğimiz biçimde sınıflandırılmalı, “Sorumluluk Muhasebesi” felsefesine uygun olarak “Gider Yerleri” ve “Gider Çeşitleri” itibarıyla izlenmelidir. Ayrıca bu maliyetler, çeşitli analizlere olanak sağlayacak biçimde “Sabit” ve “Değişken” kısımlara da ayrılmalı ve dönemsel olarak (aylık, üç aylık, altı aylık gibi) hesaplanarak, işletme yöneticilerine rapor edilmelidir.

* Geçmiş dönemlerde gerçekleşen “Toplam Kalite Maliyetleri” ile cari dönemde gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırılması amacıyla “Toplam Kalite Maliyetleri Bütçesi” hazırlanmalıdır. Bu bütçeye dayanarak, “Toplam Kalite Maliyetleri Farkları” saptanmalı, bu farkların nedenleri belirlenerek gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır.

* Önerdiğimiz “Toplam Kalite Maliyetleme Sistemi”ni yürütecek örgütte yer alan personel de, “Toplam Kalite Yönetimi” felsefesine uygun bir biçimde organize edilmelidir. “Toplam Kalite Maliyetleri”ne ilişkin faaliyetler, her ne kadar önerdiğimiz bölüm tarafından yapılsa da; Üst Düzey Yöneticiler'in karar ve desteği ile, öteki ilgililerin gönüllü katılımı da sağlanmalıdır.

* “Toplam Kalite Yönetimi” felsefesinin işletmelerde gereği gibi uygulanıp uygulanmadığının belirlenebilmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülebilmesi ve analiz edilebilmesi için, “Toplam Kalite Yönetimi Performans Değerleme Modeli”nin çalışmamızda önerdiğimiz biçimde

geliştirilip, uygulanması gerekir.

*“Toplam Kalite Maliyetleri”ne ilişkin verilerin ve analiz sonuçlarının sunumu için, çalışmamızda önerdiğimiz biçimde bir “Toplam Kalite Maliyetleri Raporlama Modeli”nin oluşturulmalıdır.

*“Toplam Kalite Maliyetleri”nin; hesaplanması, toplanması, analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması aşamalarında, çalışmamızda belirttiğimiz “Toplam Kalite Yönetimi İlkeleri ve Teknikleri” kullanılmalıdır.

İşletmeler, çalışmamızda önerdiğimiz “Toplam Kalite Maliyetleme Sistemi”ni uygulamaya koymaları ve yukarıdaki önerilerimizi dikkate almaları sonucunda; “Toplam Kalite Yönetimi” felsefesinin gereği gibi uygulanmasına olanak sağlayarak, Global pazarda “Kalite-Maliyet-Hız” üçlüsünde üstünlükler elde edecekler, “Maksimum Müşteri Tatmini” saylayacaklar ve “Yüksek Rekabet Gücü”ne ulaşarak “Dünya Klasındaki İşletmeler” arasındaki yerlerini alacaklardır.

YARARLANILAN VE BAŞVURULABİLECEK KAYNAKLAR

- AKAL, Zühal :*İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yünlü Performans Göstergeleri*, (Ankara: M.P.M. Yayınları, No: 473., 1992).
- ASTME :*Value Engineering in Manufacturing*, (New Jarsey: Prentice Hall, 1967).
- AYTİMUR, Selçuk : "Kalite Sistemi Kuruluş Çalışmaları", *Önce Kalite Dergisi*, Kalder Yayınları, Yıl 1., S.4., (Temmuz 1993).
- BANAR, Kerim : "Tam Zamanında Üretim Sistemi ve Başarım Değerlemesi", *Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Dergisi*, C.1., S.1., (Haziran, 1994).
- BERLINER, Callie-
BRIMSON, James :*Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, (Boston: Harvard Business School Press, 1988).
- BOZKURT, Rıdvan : "Toplam Kalite Kontrolü", *Önce Kalite Dergisi*, Kalder Yayını, Yıl 2., S.6., (Ocak 1994).
- BOZKURT, Rıdvan : "Verimlilik Kalite İlişkileri", *Verimlilik Dergisi*, Yıl:5, S.56, (Ağustos 1993).
- BOZKURT, Rıdvan
AŞIL, Nilüfer : "Kalite Politikası Oluşturma Süreci", *Verimlilik Dergisi*, S.1995/3, 1995).
- BURNAK, Nimetullah
ÇELİK, Cafer : "Poptansiyel Verimlilik Artırma Aracı Olarak Kalite Geliştirme", *Verimlilik Dergisi*, S.1992/4, (1992).
- CROSBY, B. Phillip :*Quality Is Free*, (New York: Mc Graw- Hill Book Co., 1979).
- DALE, G. Barrie
PLUNKETT, J. James :*Quality Costing*, (Great Britain: Page Bros-Norwich Ltd., First Edition, 1991).
- DENİZ, Baki : "Toplam Kalite Yönetimi Anlayışı ve ISO 9000 Standartlarının Ülkemiz İşletmeleri Açısından İrdelenmesi", *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, Y. 27., S.320., (1992).
- DOBBINS, K. Richard : "Quality Cost Management For Profit", *Quality Costs: Ideas and Applications a Collection of Papers*, American Society For Quality Control, (1984).
- DUNCALE, J. A.
DALE, G. B. : "How British Industry is Making Decisions on Product Quality", *Long Range Planning*, (1985).
- EDOSOMWAN, Johnson Aimiç :*Productivity and Quality Improvement*, (United Kingdom: Short Run Press Ltd., Exeter, 1988).
- EFİL, İsmail :*Toplam Kalite Yönetimi ve Toplam Kaliteye Ulaşmada Önemli Bir Araç: ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi*, (Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

- EKİN, Bilge : "Prodüktivite Aracı Bir Faaliyet: Kalite Kontrolü", *Verimlilik Dergisi*, C. 1., S.1., (1971) .
- FEIGENBAUM, A. V. : *Total Quality Control*, (New York: President General Systems Co., Inc. Mc Graw- Hill Book Co., 1983) .
- GRIMM, A. F. : "Quality Costs: Where Are They In The Accounting Process?", *Quality Costs: Ideas and Applications a Collection Of Papers*, American Society For Quality Control, (1984) .
- GÜVEN, Selim : "Hata Kaynaklarının Saptanmasına İlişkin Yöntemler", *Önce Kalite Dergisi*, Kalder Yayını, Yıl 1, S.4, (Temmuz 1993) .
- HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem : *Maliyet Muhasebesi*, (İstanbul: Ders Kitapları A.Ş., 1995) .
- HENRY, David : *Handbook of Cost Reduction Techniques*, (New York: Mc Graw - Hill Book Company, Inc., 1976) .
- HOSOTANI, Katsuya : *The Quality Control Problem Solving Approach*, (Tokyo: 1989) .
- HOWELL, A. Robert
BROWN, D. James
SOUCY, R. Stephen
SEED, H. Allen : *Management Accounting In The New Manufacturing: Current Cost Management Practice In Automated Advance Manufacturing Environments*, (Montvale: National Association of Accountants, 1987) .
- HOWELL, A. Robert
SOUCY, R. Stephen : "Operating Controls in The New Manufacturing Environment", *Management Accounting*, (October, 1987) .
- HUTCHINS, Gregory : *Introduction To Quality: Management, Assurance, and Control*, (Singapore: Macmillan Publishing Company, 1991) .
- JOHNSON, H. Thomas
- KAPLAN, S. Robert : "The Rise and Fall of Management Accounting", *Management Accounting*, (January 1989) .
- JURAN, J.M. : *Juran's Quality Control Handbook*, (Singapore: Fourth Edition, Mc. Graw- Hill Book Co., 1988) .
- KAPLAN, S. Robert
- ATKINSON, A. Anthony : *Advanced Managemet Accounting*, (New Jersey: 1989).
- KAPLAN, S. Robert : "Yesterday's Accounting Undermines Production", *Harvard Business Review*, (July-Agust, 1984) .
- KAVRAKOĞLU, İbrahim : *Kalite Cep Kitabı*, (İstanbul: Kalder Yayınları, Ya. No. 3., 1993) .
- KAVRAKOĞLU, İbrahim : *Kalite Güvencesi, ISO 9000 ve Toplam Kalite*, (İstanbul: Rekabetçi Yönetim Dizisi 1., 1993) .
- KAVRAKOĞLU, İbrahim : *Toplam Kalite Yönetimi*, (İstanbul: Kalder Yayınları, Yayın No:2, Genişletilmiş İkinci Baskı, 1994) .
- KUNII, Toshio : "Japon Endüstrisinde Kullanılan Tüm Kalite Kontrolü", (Çev: Bilge EKİN) *Verimlilik Dergisi*, C.1., S., 4., (1972) .
- LAWRANCE, A. Penomon : "Accounting for Quality Costs", *Journal of Cost Management For Manufacturing Industry*, (Fall, 1990) .
- MOORE, W. N. : "Reducing Quality Costs", *Quality Costs: Ideas and Applications a Collection of Papers*, American Society for Quality Control, (1984).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

- MOREHOUSE, L. Debra :*Total Quality Management: A Supervisors's Handbook*, (United States of America: A Division of Rockhurst College Continuing Education Center, Inc., 1992) .
- MORSE, J. Wayne.
ROTH, P. Harold. :“Let's Help Measure and Report Quality Costs”, *Management Accounting*, (Ağust 1983) .
- ÖZENCİ, Tayfun :“Kalite Ekonomisinin Karar Almadaki Rolü”, *Önce Kalite Dergisi*, Kalder Yayını, Y.1, S.4, (Temmuz 1993) .
- ÖZENCİ, B. Tayfun
CUNBUL, Ö. Lütfi :*Kalite Ekonomisi*, (İstanbul: Kalder Yayınları, No: 2, Mavi Tanıtım Ltd. Şirketi., 1. Basım, 1993) .
- QUIN, P. Michael
BHATTY, F. Egbert :“Cost Of Quality And Productivity Improvement”, *Quest for Quality: Managing The Total System*, Edited by SEPEHRI, Mehran, (United States of America: Institute of Industrial Engineers, 1987) .
- SCHROEDER, G. Roger :*Operations Managemet-Decision Making In The Operations Functions*, (New York: Mc Graw -Hill Book Co., 1989).
- SEVİM, Adnan :“*Toplam Kalite Yönetiminde Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyet Sistemi'nin Kurulması ve Bir Uygulama*”,(Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, (Eskişehir:1996)
- SINK, D. Scott :“TQM: Qualite and Productivity Management” *U.S. Virginia Productivity Center*, C. VII. No: 2, (1989) .
- SON, Y. K. :“A Cost Estimation Model For Advanced Manufacturing Systems”, *International Journal of Production Research*, Vol. 29, No. 3, (1991) .
- TAN, Serdar
PEŞKİRCİOĞLU, Nurettin :*Kalitesizliğin Maliyeti*, (Ankara: M.P.M. Yayınları, No:316, İkinci Baskı, 1989) .
- TOWSEND, L. Patrick
GEBHARDT, E. Joan :*Commit To Quality*, (New York: John Wiley & Sons, 1990)
- WESTLAND, Cynthia Lane :*Quality: The Myth and The Magic*, (Milwaukee: ASQC Quality Press, 1990) .
- WILSON, R.M.S. :*Cost Control Handbook*, (Aldershat: Gower Publishing Company Limited, Second Edition, 1983) .
- YÜKÇÜ, Süleyman
DOĞANÖZ, Leyla :“Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi İçindeki Yeri”, *Standart*, (Kasım 1994) .
- :International Organization For Standardization, *International Standard ISO 9004- Quality Management and Quality System Elements Guidelines*, (Switzerland: 1987) .
- :İstanbul Sanayi Odası, *İngiltere'de ISO 9000 ve Kalite Yönetimi Semineri*, (İstanbul. 22 Eylül 1992) .
- :Mess Eğitim Vakfı, *“Toplam Kalite Kontrol Yönetimi”*.
- :Resmi Gazete, 26.12.1992 Tarih, 21447 Sıra No.
- :Resmi Gazete, 16.12.1993 Tarih, 21790 Sıra No.
- :TSE, TS- ISO 9000 *Kalite Güvencesi ve Yönetimi Eğitim Notları*,.

:Türk Standartları Enstitüsü, *TS-ISO 9000 Kalite Yönetimi ve Kalite Güvencesi Standartlarının Seçim ve Kullanım Klavuzu- Quality Managemet and Quality Assurance Standards Guidelines For Selection and Use* (Ankara: Birinci Baskı, Aralık 1991).

:Türk Standartları Enstitüsü, *TS. 9005 Kalite Sözlüğü- Quality Vocabulary* (Ankara: Birinci Baskı, Aralık 1991).

(EK:1)- ÖRNEK HESAP PLANI¹

8	TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ
81	ÖNLEME MALİYETLERİ
810	ÖNLEME MALİYETLERİ
810 X	GİDER ÇEŞİTLERİ
810 X XX	GİDER YERLERİ
810 X XX 01	PAZARLAMA, MÜŞTERİ YA DA KULLANICI MALİYETLERİ
810 X XX 01 01	PAZAR ARAŞTIRMA MALİYETLERİ
810 X XX 01 02	MÜŞTERİ YA DA KULLANICI KALİTE İMAJ ARAŞTIRMALARI MALİYETLERİ
810 X XX 01 03	ANLAŞMA YA DA DÖKÜMAN İNCELEME MALİYETLERİ
810 X XX 02	ÜRÜN YA DA HİZMET TASARIMI GELİŞTİRME MALİYETLERİ
810 X XX 02 01	TASARIM KALİTESİ İNCELEME VE GELİŞTİRME MALİYETLERİ
810 X XX 02 02	TASARIM DESTEK MALİYETLERİ
810 X XX 02 03	ÜRÜN TASARIMI NİTELENDİRME TESTLERİNİN MALİYETLERİ
810 X XX 02 04	HİZMET TASARIMI MALİYETLERİ
810 X XX 02 05	PİYASA DENEYİMLERİ MALİYETLERİ
810 X XX 03	SATINALMA MALİYETLERİ
810 X XX 03 01	SATICI DENETİMLERİ MALİYETLERİ
810 X XX 03 02	SATINALMA SİPARİŞLERİ TEKNİK VERİ İNCELEME MALİYETLERİ
810 X XX 03 03	SATICI KALİTE PLANLAMASI MALİYETLERİ
810 X XX 04	ÜRETİM YA DA HİZMET İŞLEMLERİNİN MALİYETİ
810 X XX 04 01	İŞLEM SÜRECİNİN GEÇERLİ KILINMASI MALİYETLERİ
810 X XX 04 02	İŞLEM KALİTESİNİN PLANLANMASI MALİYETLERİ
810 X XX 04 03	KALİTE ÖLÇÜM VE KONTROL EKİPMANLARININ TASARIMI VE GELİŞTİRİLMESİ MALİYETLERİ
810 X XX 04 04	İŞLEM DESTEK KALİTESİNİN PLANLANMASI MALİYETLERİ
810 X XX 04 05	OPERATÖR KALİTE EĞİTİMİ MALİYETLERİ
810 X XX 05	TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ MALİYETLERİ
810 X XX 05 01	TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ İLE İLGİLİ ÜCRETLER
810 X XX 05 02	TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ İLE İLGİLİ İDARİ HARCAMALAR
810 X XX 05 03	TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ İLE İLGİLİ PROGRAMLARIN PLANLANMASI MALİYETLERİ
810 X XX 05 04	TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ İLE İLGİLİ PERFORMANS RAPORLARININ MALİYETLERİ
810 X XX 05 05	TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ İLE İLGİLİ EĞİTİMLERİN MALİYETLERİ
810 X XX 05 06	KALİTE İYİLEŞTİRME VE SÜREKLİ GELİŞME MALİYETLERİ
810 X XX 05 07	KALİTE DENETİMLERİ MALİYETLERİ
810 X XX 99	DİĞER ÖNLEME MALİYETLERİ
810 X XX 99 99	DİĞER ÖNLEME MALİYETLERİ
811	ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
811 9	ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
811 9 01	ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
811 9 01 01	ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
811 9 01 01 01	ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
812	ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
812 9	ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
812 9 01	ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
812 9 01 01	ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
812 9 01 01 01	ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI

¹ Hesap Listesinde, Büyük Defter Hesapları için ayrılan ilk kırılmadaki üç dijitten sonuncu birinci kırılmada yer alan bir dijittik X, Tekraren Hesap Planı'ndaki Gider Çeşitleri için ikinci kırılmada yer alan iki dijittik XX' de işletmelerin Gider Yerleri için tabisi kullanılır.

82	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820 X	GİDER ÇEŞİTLERİ
820 X XX	GİDER YERLERİ
820 X XX 01	SATINALMA ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820 X XX 01 01	GİRİŞ MUAYENELERİ VE TESTLERİ MALİYETLERİ
820 X XX 01 02	ÖLÇÜ EKİPMANI MALİYETLERİ
820 X XX 01 03	SATICI ÜRÜNLERİNİN NİTELİKLENDİRİLMESİ MALİYETLERİ
820 X XX 01 04	KAYNAK MUAYENESİ VE KONTROL PROGRAMLARI MALİYETLERİ
820 X XX 02	ÜRETİM YA DA HİZMET İŞLEMLERİNİN ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820 X XX 02 01	PLANLANMIŞ İŞLEMLER, TESTLER VE DENETİMLERİN MALİYETLERİ
820 X XX 02 02	AYAR MUAYENELERİ VE TESTLERİNİN MALİYETLERİ
820 X XX 02 03	ÖZEL ÜRETİM TESTLERİNİN MALİYETLERİ
820 X XX 02 04	SÜREÇ KONTROL ÖLÇÜMLERİNİN MALİYETLERİ
820 X XX 02 05	LABORATUAR DESTEĞİ MALİYETLERİ
820 X XX 02 06	ÖLÇÜM (MUAYENE VE TEST) EKİPMANI MALİYETLERİ
820 X XX 03	DIŞSAL ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820 X XX 03 01	ALAN PERFORMANSI ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820 X XX 03 02	ÖZEL ÜRÜN ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820 X XX 03 03	ALAN STOĞUNUN VE YEDEK PARÇALARIN DEĞERLEMESİ MALİYETLERİ
820 X XX 03 04	MUAYENE VE TEST VERİLERİNİN DENETİMİ MALİYETLERİ
820 X XX 03 05	ÇEŞİTLİ KALİTE DEĞERLEMELERİNİN MALİYETLERİ
820 X XX 99	DİĞER ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820 X XX 99 99	DİĞER ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
821	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
821 9	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
821 9 01	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
821 9 01 01	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
821 9 01 01 01	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
822	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
822 9	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
822 9 01	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
822 9 01 01	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
822 9 01 01 01	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI

83	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 X	GİDER ÇEŞİTLERİ
830 X XX	GİDER YERLERİ
830 X XX 01	ÜRÜN YA DA HİZMET TASARIMI İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 X XX 01 01	TASARIM DÜZELTME FAALİYETLERİNİN İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 X XX 01 02	TASARIM DEĞİŞİKLİKLERİNİN NEDEN OLDUĞU İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 X XX 01 03	TASARIM DEĞİŞİKLİKLERİNİN NEDEN OLDUĞU HURDA MALİYETLERİ
830 X XX 01 04	ÜRETİM İLETİŞİMİ İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 X XX 02	SATINALMA İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 X XX 02 01	SATINALINAN RET MALZEMELERİN ELDEN ÇIKARMA MALİYETLERİ
830 X XX 02 02	SATINALINMIŞ MALZEMELERİN YENİLENMESİ MALİYETLERİ
830 X XX 02 03	MALZEME DÜZELTME FAALİYETLERİNİN MALİYETLERİ
830 X XX 02 04	MALZEME RETLERİNİN DÜZELTİLMESİ MALİYETLERİ
830 X XX 02 01	KONTROL EDİLEMİYEN MALZEME KAYIPLARININ MALİYETLERİ
830 X XX 03	ÜRÜN YA DA HİZMET İŞLEMLERİNİN BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 X XX 03 01	MALZEME İNCELEME VE İYİLEŞTİRME MALİYETLERİ
830 X XX 03 02	İŞLEM DÜZELTME VE ONARIM MALİYETLERİ
830 X XX 03 03	YENİDEN MUAYENE YA DA TEST MALİYETLERİ
830 X XX 03 04	EKSTRA İŞLEMLERİN MALİYETLERİ
830 X XX 03 05	İŞLEMLERİN HURDA MALİYETLERİ
830 X XX 03 06	SINIFI İNDİRİLMİŞ NİHAİ ÜRÜN YA DA HİZMETLERİN MALİYETLERİ
830 X XX 03 07	İŞÇİLİK KAYIPLARININ MALİYETLERİ
830 X XX 99	DİĞER İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 X XX 99 99	DİĞER İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
831	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
831 9	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
831 9 01	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
831 9 01 01	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
831 9 01 01 01	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
832	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
832 9	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
832 9 01	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
832 9 01 01	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
832 9 01 01 01	İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI

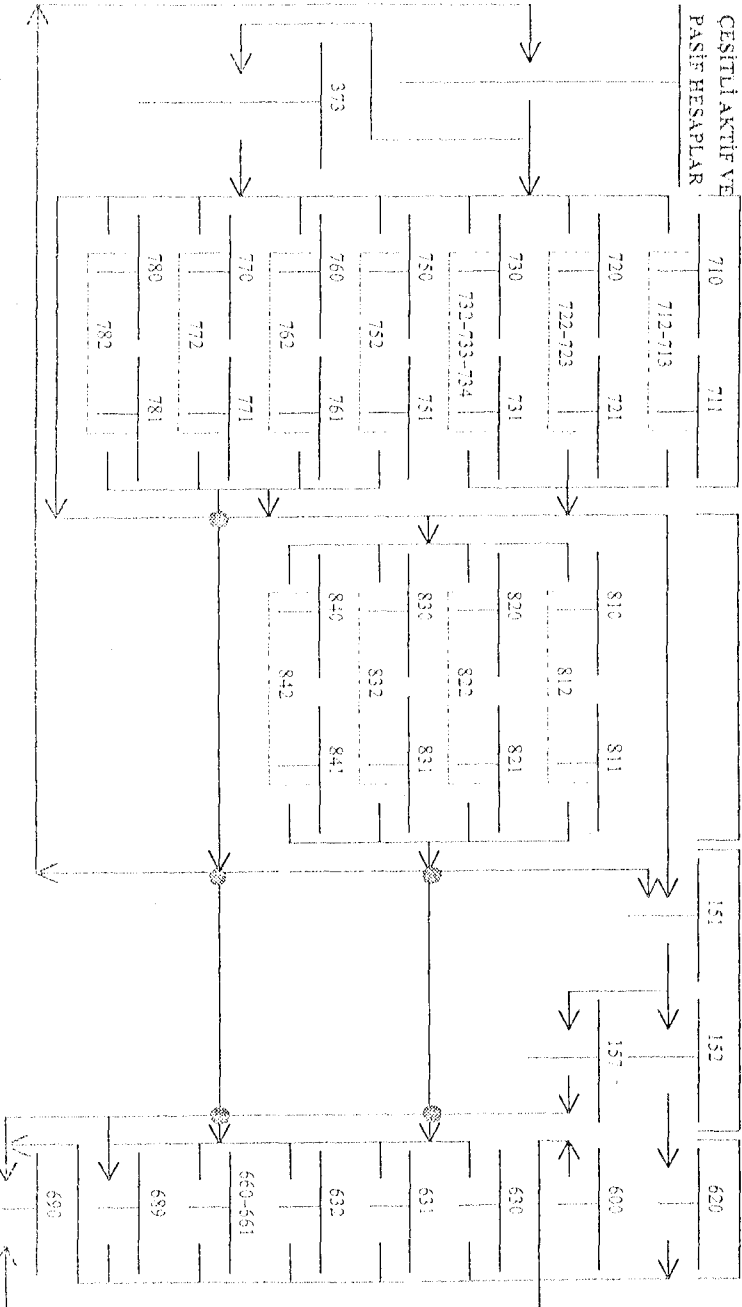
84	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X	GİDER ÇEŞİTLERİ
840 X XX	GİDER YERLERİ
840 X XX 01	ŞİKAYET ARAŞTIRMALARI DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 01 01	ŞİKAYET ARAŞTIRMALARI DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 02	İADE EDİLMİŞ ÜRÜNLERİN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 02 01	İADE EDİLMİŞ ÜRÜNLERİN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 03	DÜZELTME FAALİYETLERİNİN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 03 01	DÜZELTME FAALİYETLERİNİN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 04	GARANTİ TALEPLERİNİN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 04 01	GARANTİ TALEPLERİNİN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 05	TAAHHÜTLERİN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 05 01	TAAHHÜTLERİN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 06	CEZALAR NEDENİ İLE KATLANILAN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 06	CEZALAR NEDENİ İLE KATLANILAN DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 99	DiĞER DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X XX 99 99	DiĞER DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
841	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
841 9	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
841 9 01	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
841 9 01 01	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
841 9 01 01 01	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
842	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
842 9	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
842 9 01	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
842 9 01 01	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
842 9 01 01 01	DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI

7-MALİYET HESAPLARI

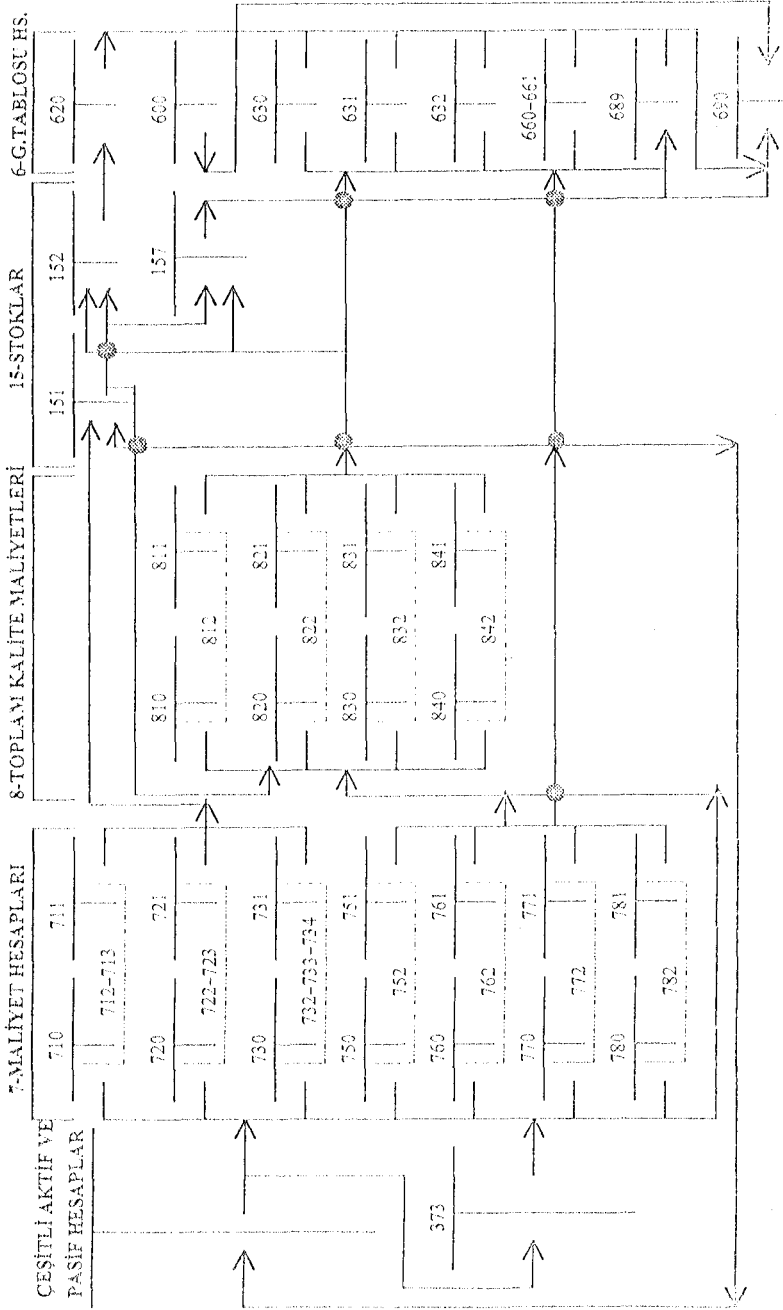
8-TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ

15-STONLAR

6-GİTABLOST HS.

GESİTLİ AKTİF VE
PASİF HESAPLAR

(EK: 2/1 - Teknizyon Hesap Planında (T/A SEÇENİNİNDE) Toplam Kalite Maliyetlerinin Akışı



(EK:2)- Tekdüzen Hesap Planında (7/1. BÖYÜMEĞİNDE) Toplam Kalite Maliyetlerinin Akışı

(X) ÜRETİM İŞLETMESİ 01/01/19XX-31/12/19XX DÖNEMİ						
TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ VERİLERİ TABLOSU						
MİKTARSAL VERİLER		1. ÜÇ AY	2. ÜÇ AY	3. ÜÇ AY	4. ÜÇ AY	YILLIK
ÜRETİM MİKTARI		2.000	2.100	2.150	2.300	8.550
SATIŞ MİKTARI		1.800	2.050	2.200	2.225	8.275
DİREKT İŞÇİLİK SAATLERİ		78.400	82.880	84.000	84.224	329.504
MAKİNE SAATLERİ		44.750	46.000	46.500	46.925	184.175
İŞÇİ SAYISI		350	370	375	376	1.471
FINANSAL VERİLER (000.000 TL.)		1. ÜÇ AY	2. ÜÇ AY	3. ÜÇ AY	4. ÜÇ AY	YILLIK
600 YURTTIÇI SATIŞLAR		35.000	38.000	40.000	42.000	155.000
610 SATIŞ İADELERİ		1.345	1.110	1.800	1.955	6.210
611 SATIŞ İSKONTOLARI		1.400	1.215	1.400	14.500	18.515
NET SATIŞLAR		32.255	35.675	36.800	25.545	130.275
620 SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ		17.826	19.284	20.189	21.451	78.750
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		12.314	11.708	14.175	2.137	40.334
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.		5.250	5.700	5.850	6.096	22.896
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSIT.		4.635	6.450	5.733	5.445	22.263
712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FARKI		(615)	750	(117)	(651)	(633)
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		5.850	6.165	6.336	6.750	25.101
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA		5.733	6.450	5.850	6.168	24.201
722 DİREKT İŞÇİLİK FARKLARI		(117)	285	(486)	(582)	(900)
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.575	5.445	5.568	5.694	21.282
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		4.500	5.985	5.436	5.673	21.594
732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ FARKLARI		(75)	540	(132)	(21)	312
750 ARAŞ. GELİŞ.GİDERLERİ		756	795	726	786	3.063
751 ARAŞ. GELİŞ.GİDERLERİ YANSITMA		815	789	815	776	3.195
752 ARAŞ. GELİŞ.GİDERLERİ FARKLARI		59	(6)	89	(10)	132
760 PAZAR., SATIŞ. VE DAĞ. GİDERLERİ		515	522	596	652	2.285
761 PAZAR., SATIŞ. VE DAĞ. GİDERLERİ YANSIT.		520	535	618	687	2.360
762 PAZAR., SATIŞ. VE DAĞ. GİDERLERİ FARK.		5	13	22	35	75
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		998	1.055	1.125	1.270	4.448
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA		982	1.110	1.162	1.211	4.465
772 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ FARKLARI		(16)	55	37	(59)	17
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		12	16	17	17	62
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		14	17	18	18	67
782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARKLARI		2	1	1	1	5
810 ÖNLEME MALİYETLERİ		510	661	502	522	2.195
811 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA		591	657	558	519	2.325
812 ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI		81	(4)	56	(3)	130
820 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ		352	321	300	300	1.273
821 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA		341	348	313	308	1.310
822 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI		(11)	27	13	8	37
830 İ. BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ		1.255	1.050	1.385	1.600	5.290
831 İ. BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA		1.166	1.180	1.362	1.529	5.237
832 İ. BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI		(89)	130	(23)	(71)	(53)
840 D. BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ		896	924	1.050	1.311	4.181
841 D. BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA		939	939	1.066	1.356	4.300
842 D. BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI		43	15	16	45	119
DAĞITIM:		TARİH:				
HAZIRLAYAN:		ONAYLAYAN:				