

KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN ÖNEMİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr.Ali İhsan AKGÜN*

ÖZET

Yönetim muhasebesi, küreselleşme sonucunda ortaya çıkan değişmelerle birlikte diğer muhasebe disiplinlerinde olduğu gibi işletmeler için önemli bir işlev haline gelmiştir. Böylece, yönetim muhasebesinin uygulandığı çevre, bilişim teknolojileri, yüksek derecede rekabetçi ortam, yeni yönetim stratejileri, kalite ve müşteri hizmetleri üzerindeki ilerlemelerle onun özellikle değişmiş olduğunu ifade etmektedir. Bu tür değişiklikler faaliyetlere odaklanmayı gerekli kılmış ve birçok ülkedeki yönetim muhasebesi uygulaması; kalite maliyeti yönetimi, müşteri maliyetlerinin hesaplanması ve performans ölçümüne yönelik yaklaşım gibi yeni maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarını beraberinde getirmiştir.

Ulusal ve uluslararası rekabet açısından işletme yönetiminin önem verdiği çalışmalar kalite ve kalite maliyetleridir. Söz konusu çalışmaların, sadece işletme yönetiminin değil, tüm işletme çalışanlarının katılımı ile elde edilmesi mümkündür. Çalışmada kalite maliyetlerinin muhasebe sistemi açısından önemi ve muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Çalışmada; kalite kavramı, kalite maliyeti kavramı, kalite maliyet sistemi, kalite maliyetlerinin türleri, kalite maliyetlerinin muhasebe sistemindeki rolü, kalite maliyetlerinin maliyet ve yönetim muhasebesi açısından ayrı ayrı rolü ve ilişkisine yer verilmiştir. Ayrıca, kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kalite, Kalite Maliyetleri, Kalite Maliyet Sistemi.

Jel Kodları: M41, M49

* Aksaray Üniversitesi Şereflikoçhisar Berat Cömertoğlu MYO Öğretim Üyesi.

IMPORTANCE OF QUALITY COSTS IN TERMS OF ACCOUNTING SYSTEM AND ACCOUNTING OF QUALITY COSTS

ABSTRACT

Along with the changes coming about as a result of globalization, management accounting has come to be a very crucial function for businesses as the other accounting disciplines. Therefore, the environment in which management accounting is conducted states that it has particularly changed because of the advances in information technologies, highly competitive environment, new management strategies, and advances in quality and customer services. That kind of changes made it essential to focus on activities and brought along new cost and management accounting approaches such as quality cost management, calculation of customer costs, and approach regarding performance measurement.

Quality and quality costs are study topics management accounting features in terms of national and international competition. It is possible to achieve these studies through participation of not only business management but all of the business professionals. This study deals with importance of quality costs in terms of accounting system and accounting of quality costs. The present study covers the concept of quality, concept of quality cost, quality cost system, types of quality costs, role of quality costs in the accounting system, role of quality costs in terms of cost and management accounting separately and relationship of quality costs with cost and management accounting individually. In addition, accounting of quality costs was also examined.

Key Words: Quality, Quality Costs, Quality Cost System.

Jel Classifications: M41, M49.

1.GİRİŞ

Son yıllarda artan rekabet koşullarıyla, üretimde yaşanan gelişmelere paralel olarak geleneksel maliyet sistemlerinin işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verecek maliyet bilgilerini üretmede yetersiz hale gelmesiyle maliyet ve yönetim muhasebesinde çağdaş maliyet sistemlerinin uygulanmasını gerekli kılmıştır. Söz konusu gelişim dikkate alındığında, karşılaşılan rekabetin boyutlarının çok yönlü olmasının yanında daha çok kalite ve kaliteli mamul ve hizmet üretiminin üzerinde odaklandığı görülmüştür. Böylece etkin bir kalite kontrol sistemi kurabilmek ve organizasyonda gerçekleştirilecek en önemli değişiklik kalite bilincinin yerleşmesiyle mümkün olmaktadır.

Kaliteye önem veren işletmeler günümüzün rekabet ortamında daha etkin hale gelmektedir. Bu nedenle işletmeler kalite düzeyini artıracak faaliyetler ile mamul ve hizmetin kalitesini düşüren hataların önlenmesine yönelik çalışmalar yapmak durumundadır. Bu çalışmaların yapılması ve katlanması gereken maliyetleri de beraberinde getireceğinden bu maliyetlerin bilinmesi ve yakından izlenmesi gerekir. İşletmeler istenen kalitede mamul ve hizmeti en uygun maliyetle üretmek istediklerinden kalite ve kalite maliyetleri arasında bir denge kurmak durumundadırlar. Bu optimum dengenin sürekliliğinin sağlanması işletmeleri hedeflere ulaştırmada önemli rol oynamaktadır. Bu çerçevede, çalışmada kalite maliyetlerinin muhasebe sistemi açısından önemi ve muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur.

2.KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ ROLÜNE GENEL BAKIŞ

2.1.Kalite Kavramı Kalite, çok geniş anlamıyla, rekabetin anahtarı olarak adlandırılmaktadır (Shank ve Govindarajon, 1993: 203). Kalite, üretim-tüketim zinciri içinde bir ürünün tatmin etmeyi amaç edindiği tüketici ihtiyaçlarına uygunluk derecesi veya kullanıma uygunluk biçimi şeklinde tanımlanmaktadır (Tan ve Peşkircioğlu, 1985: 7). Kalite, doğru şeyleri yapmak, ihtiyaçlara uygunluğu sağlamak veya müşterinin bugünkü ve gelecekteki ihtiyaçlarını karşılamaktır (Loncher ve Mator, 1990: 115).

Kalite, müşterilerin beklentilerini ve ihtiyaçlarını sürekli olarak anlamak, kabul etmek, karşılamak ve hatta bunları aşmak olarak da ifade edilmektedir. Burada önemli husus, kalitenin artık statik olmadığıdır. Bu değişimin temel nedeni, toplumsal ve siyasal yaşamda olduğu gibi, ekonomi ve yönetim alanında da müşteri ihtiyaçlarının ön plana çıkmasıdır (Ersen, 1996: 19). Bu nedenle de kalite, müşteri ihtiyaçlarıyla birlikte hareket eden bir hedef haline gelmiştir. Böylece, örgütteki her şeyin kaliteli olması anlamına gelen toplam kalite felsefesinin önemi artmıştır.

Kalite, ekonomide hem kâr amacı güden hem de kâr amacı gütmeyen her sektör için önemli bir konu haline gelmiştir. Kaliteyi geliştirmek, işletme yöneticilerinin kaliteyi anlamalarına ve onu geliştirmelerine bağlıdır. Ayrıca yöneticiler, kaliteyi artırmak için ölçme sistemlerini dizayn etmelidirler (Mcwatters, Morse ve Zimmerman, 2001: 427).

Bazı yöneticiler, “Kalitesi Yeterli yada Kalitesi İyi” diyerek, ürün yada hizmetlerin kalite ihtiyaçları hakkında keyfi kararlar vermektedirler. Onlara göre daha fazla kalite; finansman ve üretim sorunları yaratacak, böylelikle

de işletme yönetiminin güç durumunda kalmasına yol açacaktır (Özenci, 1993: 25). Dolayısıyla, işletme yöneticilerinin kaliteyi önemsemeleri; kalite yöneticisinin kalite konusundaki felsefesini, ürün ya da hizmetlerin pazarlanabilirliğini artırmak ve işletmeye ekonomik fayda sağlama düşüncelerine ve kalite ile maliyet dengesini sağlayabilmelerine bağlıdır. Ayrıca, yeterli kaliteye ulaşılamadığından dolayı topluma yüklenen finansal bir kaybın oluşması, kalitenin ekonomik biçimde algılanması gereken bir olgu olarak düşünülmesi gerektiği gerçeğini ortaya koymaktadır (Özenci ve Cunbul, 1998: 21-22).

Kalite tolerans ya da numune almak değil, öncelikle ekonomik ve yönetsel bir faaliyettir. Teknolojik gelişme ile rekabetin olduğu bir dünyada; işletmeler, müşterilerin satın alma güçlerinden daha fazla bir pay almak için çaba göstermektedirler. Bu amaca da daha iyi kalite, daha düşük fiyat ve teslimin zamanında yapılacağı konusunda onlara verilecek güven ile ulaşılabilmektedir.

Özetle, kalite kavramı uygulamada farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Ancak, bu farklı anlamların birleştiği ortak iki nokta bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, üretilen mal veya hizmetin performansının ve kalitesinin iyileştirmesine yönelik olarak müşterinin beklentilerini tatmin etmek, ikincisi ise; beklenen standartta mal üretmek üretim standartlarını geliştirmek ve üretim dizaynının teknik görünümünü garanti etmektir (Atkinson, Kaplan ve Young, 2004: 201).

2.2. Kalite Maliyeti Kavramı

Üretilen ürünlerin kalitesini değerlendirme hususunda standart oluşturmak için, kalitenin dizaynı ve kalitenin uygunluğu (conformance) arasındaki farklılığı ayırt etmek gerekir. Kalitenin dizaynı, üretilen mal veya hizmetlerin dizayn spesifikasyonları ve mal ve hizmetler için müşteri beklentileri arasında uygunluk derecesine işaret etmektedir. Kalitenin uygunluğu ise, dizayn spesifikasyonları ile mal arasındaki uygunluk derecesine işaret etmektedir (Morse, Davis ve Hartgraves, 1990: 678). Kalite maliyetleri, uygunluk kalitesi ile ilgilidir. Uygunluk kalitesini sağlamak, uygunluk kalitesinden sapmaları önlemek, mal ve hizmetleri belirlenen standartlara uygun olarak üretmek amacıyla yürütülen faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan giderlere kalite maliyeti adı verilmektedir (Kırlioğlu, 1998: 6).

Kalite maliyetleri, işletmelerin kalite performanslarının bir kriteri olarak ifade edilebilir. Ancak, sadece değişik maliyet veri grupları arasında geçerli karşılaştırmalar yapıldığında, kalite maliyet gruplarının karşılaştırılabilirliği,

maliyet kategorilerinin tanımına ve onları oluşturan unsurlara bağlıdır. İyi tanımlamalar yapılmadan, kalite maliyetlerinin anlaşılması olanaksızdır ve anlamlı bir sonuca da varılamaz. Böylece, kalite ile ilgili alanlarda, üretim uygulamalarının keşiştiği pek çok belirsiz alan vardır. Bu nedenle de, kalite maliyetlerinin tek bir tanımı üzerinde genel bir kabul sağlanamamıştır. Kalite Maliyetlerinin tanımlanmasında genel kabul görmüş bir tanım olmamakla birlikte, bu konuda çeşitli yazarlar ve kuruluşlar çeşitli tanımlar yapmışlar ve çeşitli standartlar geliştirmişlerdir (Sevim, 1999: 47-48). Çalışmada, kalite maliyetlerinin değişik yazarlar tarafından yapılan tanımları ve uluslararası standartlar bazındaki tanımları yapılarak kalite maliyetleri konusunda bir genellemeye varılacaktır.

Kalite maliyetleri en basit şekliyle, oluşacak hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite gözlemlerinin ve mamulün üretim sürecinde veya üretim sonrasında kullanımında görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanmaktadır (Hacırüstemoğlu, 2000: 319). Kalite maliyetleri, yönetimin verilecek kararlarda sürekli gelişmeyi sağlayacak faaliyetlerin maliyet ve kâr ilişkisini dikkate almasını gerektirir (Youde, 1992: 35).

Bir başka tanıma göre, kalite maliyeti kavramı aslında kavram olarak kalitesizlik maliyetini yansıtmakta olduğu vurgulanmaktadır. Bir işletme, tüketicinin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla herhangi bir ürünü üretmek için, o ürünün kalitesini sağlamaya yönelik yaptığı giderleri kalite maliyeti olarak adlandıramaz. Bir başka ifadeyle, işletmeler, bozuk ürün üretmek için kurulmamışlardır. İşletmelerdeki bir aksaklık sonucu oluşan bozuk ürünün oluşturduğu ek maliyet, kalite maliyeti değil, kalitesizlik maliyeti olabilir (MPM Verimlilik Konseyi, 1991: 8). Ancak bu görüş, kalite maliyetlerinin sadece başarısızlık maliyetlerini içerdiğini Toplam Kalite Yönetimi felsefesi bazında kalite maliyetlerinin tümünü ifade etmemektedir.

Kalite maliyeti, kalitesizliğe meydan vermemek için yapılan işlerin maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Bu anlamda kalite maliyetine, kalitesizliğin oluşturduğu maliyet veya kısaca kalitesizliğin maliyeti denebilir (Civelek, 2002: 587). Kalite maliyetleri, düşük kalite nedeniyle katlanılan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Böylece kalite maliyetleri, belirlenen kalite standartlarının gereklerinin yerine getirilememesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Albright, 1992: 18) .

Bir İngiliz standardı olan "British Standards Organization-BS 6143" kalite maliyetini, kaliteye ulaşılmadığında oluşan kayıplar ile birlikte, kaliteyi sağlamanın ve güvenceyi vermenin maliyeti olarak tanımlamıştır. ISO'nun

9004 nolu standardında kalite maliyetlerine ait görüşler 6.maddede şu şekilde belirtilmiştir. Kalitenin gelir tablosuna etkisi, özellikle uzun vadeli büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kalite sisteminin etkinliğinin, işletmecilik mantığıyla ölçülmesi son derece önemlidir (Sevim, 1999: 48). ISO 9004'te kalite maliyetleri, uygun kalitenin gerçekleştirilmesi için yapılan faaliyetlerin maliyeti ve yetersiz kontrolden kaynaklanan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bir başka tanımlamada ise kalite maliyetleri, hatalı faaliyetlerin önlenmesi ve bu hataların ortaya çıkarılmasından sonra onların, giderilmesi ile ilgili olarak yapılan harcamaları içermektedir

Kalite maliyetleri, kalite sisteminin tasarımı, uygulanması, operasyonu ve korunması maliyetleri, organizasyonun sürekli iyileştirme sürecine ayrılan kaynakların maliyeti ve sistem, ürün ve hizmet başarısızlıklarının maliyetinin toplamını ifade etmektedir (Bozkurt, 2003: 11). Yukarıdaki açıklamalar ve Toplam Kalite Yönetimi felsefesi bazında kalite maliyetleri, oluşabilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve ürünün üretim aşamalarında ya da müşteriye tesliminden sonra oluşacak hataların sonucunda ortaya çıkan maliyet olarak tanımlayabiliriz (Sevim, 1999: 49).

2.3.Kalite Maliyet Sistemi

Kalite maliyetlerini raporlamanın temel esası, işletmenin faaliyet planlaması, kontrolü ve karar alma mekanizmalarını geliştirmektir. Kalite maliyet bilgisi; stratejik fiyatlandırma kararları, kalite programının etkinliğinin değerlendirilmesi ve uygulama kararlarının kalite programı olmak üzere üç unsuru kapsamaktadır (Shim & Siegel, 1999: 341).

Kalite maliyet sisteminin amacı, işletmede maliyet azaltma fırsatları sağlayarak ürün veya hizmetin kalite iyileştirme çabasını kolaylaştırmaktır. Şirketlerin kalite maliyet sisteminden bekledikleri genel amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Gryna, Chua ve Defeo, 2007: 28):

- Başarısızlık maliyetlerini sıfıra indirmeye çalışmak,
- İyileştirme sağlayacak gerekli önleme faaliyetlerine yatırım yapmak,
- Sonuçlardaki başarıya göre değerlendirme maliyetlerini azaltmak,
- Daha fazla iyileştirme için önleme çalışmalarını sürekli olarak değerlendirmek,
- Maliyetlerin düşürülmesine fırsat sağlamak,
- Müşteri memnuniyetsizliğini azaltmak ve
- Orta ve üst düzey yöneticiler arasında iletişimi geliştirmektir.

Kalite maliyetleri, ürün ve hizmetin kalite performansının iyileştirilmesi ile kalite maliyetlerinin iyileştirilmesine inanmakla başlar. Ayrıca, kalite maliyetlerinin ölçümleri gereği ve kalite maliyetlerinin şirket için gerçek maliyetleri veya fırsat kayıplarını yansıtmak zorunda olduğu kabul edilmelidir. Kalite maliyetleri, geniş kapsamlı bir sistem olup, bu husus güçlkle ilgili bütün kalite maliyetlerinin analizi güçlü bir şekilde yapacak esaslarla önlenecektir.

Bir kalite maliyet sistemi, işletmenin bütün alt sistemlerinde yönetim performansının göstergesini ve bu sistemlerdeki faaliyetlerin hatalarının maliyetlerini ölçerek sağlamaktadır. Bundan dolayı bir kalite maliyet sistemi, herhangi bir kalite iyileştirme faaliyetlerinin bütünleşik bir parçası olarak kabul edilmektedir (Şimşek, 1998, s.38). Bir kalite maliyet sistemi, gereksiz yüksek harcamaları ve hataları en aza indirmek olduğundan, kalite maliyetlerinin üst yönetimden başlayıp tüm çalışanlara kadar anlatılması gerekir (Özenci ve Cunbul, 1998: 33). Kalite maliyet sistemi, çalışanların ve yöneticilerinde sistem amaçları doğrultusunda etkin bir şekilde katılımı ile daha güçlü ve etkin olacaktır. Amaç, daima daha gelişmiş kalite olduğuna göre kalite maliyet sistemi de bu amacın yerine getirilmesi için çalışmalıdır.

Kalite maliyetlerinin tanımlanması, aralarındaki ilişkinin ortaya konulması ve analizi etkin bir şekilde işleyen bir sistemin varlığı ile gerçekleştirilir. Bu amaçla bir kalite maliyet sisteminin oluşturulması gerekir. Oluşturulacak bu sistem ile, kalite maliyetleri ile ilgili bilgilerin toplanması, işlenmesi ve analizi sağlanacak, kalite maliyetlerinin kullanım amaçları belirlenecek ve kalite maliyetlerinin kontrolü sağlanacaktır. Ayrıca, kalite maliyet sistemleri ile kalite maliyetlerine ilişkin bilgilerin kullanıma hazır hale getirilmesi sağlanmış olur (Hagan, 1986: 99).

Ayrıca, kalite maliyet sistemi, işletme yöneticilerinin alacağı kararlara yardımcı olacak şekilde yapılandırılmalıdır. Bu sistemin kurulması ve sürekliliği için kalite maliyet amaçlarının da ortaya konulması gerekir. Kalite maliyet sisteminin; kalite maliyetlerini boyutları hakkında üst yönetimi bilgilendirmek, maliyetlerin azaltılması için belirli fırsatları tanımlamak, müşteri tatminsizliği ve bunların karlılık üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmaya çalışmak, maliyet kontrolleri ve bütçe geliştirmek ve kalite maliyet verileri ile gelişimi güçlendirmek gibi başlıca amaçları bulunmaktadır (Kolarik, 1995: 64).

2.4.Kalite Maliyetlerinin Türleri

Kalite maliyetleri; önleme, değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri olarak üçe ayrılmaktadır (Shim & Siegel, 1999: 340). Bu maliyet türlerinden ilk ikisi

olan önleme ve değerlendirme maliyetleri kalite kontrol standartlarına uygunluk maliyetleri iken ; başarısızlık maliyetleri de uygunsuzluk maliyetleridir (Diallo, Khan, Vail,1995: 21) . Başarısızlık maliyetleri de kendi içinde iç başarısızlık maliyetleri ve dış başarısızlık maliyetleri olarak ikiye ayrılarak toplam kalite maliyet türleri dört başlık altında incelenmektedir (Shank, Govindarajan, 1994: 5, Atkinson, Kaplan ve Young, 2004: 201) :

- Önleme maliyetleri
- Değerlendirme maliyetleri
- İç başarısızlık maliyetleri
- Dış başarısızlık maliyetleri

Yukarıdaki sınıflandırmada ilk iki maliyet türü kaçınılmaz maliyetler olarak incelenirken, diğer ikisi kaçınılabılır maliyetler olarak incelenmektedir.

Kalite maliyet türleri, önleme ve değerlendirme maliyetlerinin bir fonksiyonu olarak dikkate alınabilir. Önleme ve değerlendirme maliyetleri; üretim başlangıcı sonrası ve müşteri tarafından satın alınma sonrasına ait hatalara ilişkin iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri olarak iki kıstası ortaya koymaktadır. İç başarısızlık maliyetleri, üretimin başlangıcındaki hataların ve hataları incelemeye yönelik değerlendirme maliyetlerinin bir fonksiyonu iken dış başarısızlık maliyetleri değerlendirme maliyetleri ile müşterilerce alınan ürünlerdeki hataların bir fonksiyonudur (Fargher ve Morse, 1998: 14). Kalite faaliyetlerinden doğan maliyetler arasında bir bağımlılık ilişkisi söz konusudur; yani birindeki değişme diğerlerini etkilemektedir. Bu nedenle toplam kalite maliyetleri arasında uygun bir dengenin oluşturulması önem arz etmektedir.

Önleme maliyetleri, kalite sisteminin dizaynı, planı, kontrolü, eğitimi, uygulaması ve bakımı için yapılan masraflardır. Bu maliyetler, sistem denetimi dahil kalite sistemi faaliyetleri, kalite planlaması ve yönetim kontrolü, ölçü ve kontrol departmanının dizaynı ve geliştirilmesi ile kalite eğitimi maliyetlerinden oluşmaktadır (Hacırüstemoğlu, 2000: 319).

İngiliz Standardı BS 6143 önleme maliyetlerini, hataları önlemeye ve başarısızlıkları azaltmaya yönelik faaliyetlerin maliyetleri olarak tanımlamaktadır. Amerikan Kalite Kontrol Derneği ise önleme maliyetlerini, kalite gereklerine ekonomik düzeyde uyum sağlayacak bir kalite sisteminin planlanması ve uygulanmasına ilişkin maliyetler olarak tanımlamaktadır (Dale ve Plunkett, 1989: 416-417). Önleme maliyetleri, kalite sisteminin tasarlanması, oluşturulması ve örgüt içersine yerleştirilmesine ilişkin

faaliyetlerin ortaya çıkardığı maliyetlerdir. Kalite sistemindeki başarısızlık nedeni ile ortaya çıkan iç ve dış başarısızlık maliyetlerinin tekrarını önlemek amacıyla teknik bilgi ve beceriye dayanan önleyici faaliyetlerin maliyetleri de bir önleme maliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Önleme maliyetleri daha çok kalite planlaması, yeni üretilen mamullerin gözden geçirilmesi, kaliteye ilişkin bilgilerin raporlanması ile kaliteye ilişkin eğitim, kontrol ve raporlama faaliyetlerini kapsamaktadır (Yükçü,1999: 94-95).

Önleme maliyetleri, kusurlu ürünün önlenmesi için, ürünün üretiminin veya hizmetin oluşmasının tüm faaliyetlerinde alınan önlemlerin maliyetlerini içermektedir. Bu faaliyetler içerisinde; ürün ve hizmetlerin meydana getirme öncesi ve sonrası pazar araştırmaları, geliştirme ve tasarım, üretim planlama, üretim, satın alma, pazarlama, yan sanayinin üretim kabiliyeti ve kapasite incelemeleri, eğitim faaliyetleri yer almaktadır. Kalite kontrol önleme maliyetinde bu faaliyetler değil, bunların içerisinde kusurlu ürünleri önlemek için alınan önlemlerin maliyeti dikkate alınır (Akkurt, 2002: 276-277). Örneğin ürün geliştirme ve tasarım maliyeti değil, bu faaliyet içerisinde kusurlu ürünleri önlemek için alınan önlemlerin maliyeti ele alınmaktadır.

Ölçme değerlendirme maliyetleri, kalite isteklerine uyma doğrultusunda, ürünün planlanan davranışın değerlendirilmesi için yapılan tüm harcamaları kapsar, yani kısaca kalitenin değerlendirmesinde yapılan harcamaları içermektedir. Buna göre bu maliyetler; satın alma değerlendirme maliyeti, üretim değerlendirme maliyeti, dış değerlendirme maliyeti, test ve kontrol verilerinin gözden geçirme değerlendirme maliyeti ve tanıtım değerlendirme maliyetinden oluşmaktadır.

Satın alma değerlendirme maliyetleri, üretim için gereken tüm malzemelerin satın alma yerinde veya şirket ambarına girişten önce tolerans veya spesifikasyonlara uygunluğunun kontrol, ölçme ve test maliyetlerini içermektedir. Üretim değerlendirme maliyeti, üretilen üründe kullanılan malzemelerin test çalışmaların, ürün kontrol, ölçme, kapasite tayini çalışmaların, tahrip edici testlerde kaybedilen parçaların, kontrol, ölçme ve test için hazırlık ve ayar çalışmaların ve testlerde harcanan enerji maliyetini kapsar. Dış değerlendirme maliyeti, kalitenin değerlendirilmesi ile ilgili işletme dışından alınan danışmanlık hizmetlerin, testlerin, kontrol cihazların kalibrasyon ve tamir işlemlerinin maliyetini içermektedir. Test ve kontrol verilerinin gözden geçirme değerlendirme maliyeti, kalitenin değerlendirilmesi için test ve verilerin gözden geçirme ve analiz etme çalışmaların maliyetleridir. Tanıtım değerlendirme maliyetleri ise, kalite

değerlendirmesi için yapılan diğer harcamalar yer almaktadır (Akkurt, 2002: 277-278).

İç Başarısızlık Maliyetleri, kuruluş içerisindeki mühendislik, imalat ve kaliteden meydana gelen güçlüklerden oluşan ve ürünün tüketiciye ulaşmasından önce kalite sapmalarının ortaya çıkardığı maliyetlerdir (Şimşek, 1998: 41).

İç başarısızlık maliyetleri, kalite gereklerini karşılamayan yetersiz etkisiz hizmetlerle ilgili ve idari kayıplarla sonuçlanan maliyetlerdir (Hacıüstemoğlu, 2000: 320-321). Bu maliyetlere; aşırı telefon giderleri, gereksiz yere tekrarlanan faaliyetler, yazı işlerinin yeniden denetlenmesi ve kontrolü, şirket malzemesinin yıpratılması, gereksiz fazla mesai ve hizmetlerin muayene maliyetleri örnek verilebilir (Meigs ve Diğerleri, 1999: 806). İç başarısızlıklara neden olan hatanın çoğu kez düşük düzeyde, düşük maliyetli bir faaliyet olduğu, ancak uzmanlık ve hizmet muayene faaliyetlerinin daha yüksek düzeyde ve daha yüksek maliyetle ele alındığı kayda değerdir (Hacıüstemoğlu, 2000: 320-321).

Dış Başarısızlık Maliyetleri; ürünün kusurlu olup olmadığı, kusurlu olduğu durumda bunun bir üretim hatası yani şirkete ait bir hata olduğu doğrultuda yapılan incelemelerin maliyeti, bakım onarım gerektiren ürünler için bakım maliyeti, iade edilen kusurlu ürünlerin maliyeti, müşterinin tazminat isteme hakkı olduğu durumda tazminat maliyeti ve ceza maliyeti gibi maliyetlerden oluşmaktadır (Akkurt, 2002, s.278). Dış başarısızlık maliyetleri, müşteriye verilen bozuk hizmetlerin oluşturduğu maliyet olup, müşteri şikayetleri ile ilgili işlemler, hizmetlerin tekrarı, yetersiz hizmetlerden dolayı müşterinin üstlendiği giderlerden oluşmaktadır (Hacıüstemoğlu, 2000 : 321). Bu nedenle bu maliyetlerin hesaplanması oldukça güçtür.

2.5. Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi Açısından Önemi

Küreselleşme olgusuyla hızlanan değişim sürecinde işletmeler yoğun bir rekabet ortamına girmiştir. Teknolojik gelişmelerin hızlanması ve uluslararası ilişkilerin yoğunlaşması mal ve hizmet hareketlerinin boyutunu uluslararası alana taşımıştır. Teknolojik gelişmelerin hızlanmasına bağlı olarak ortaya çıkan üretim sistemlerindeki değişimler, esnek üretim sistemleri olarak ifade edilmektedir. Esnek üretim sisteminde işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için; etkin maliyet muhasebesi, yönetim kontrolü ve performans ölçümlene yöntemleri geliştirmek üzere yeni yaklaşımlar tasarlama ihtiyacı doğmuştur. Ayrıca, işletmelerin rakipleriyle rekabet etmenin yanında kendini sürekli iyileştirmeye tabi tutmaları gerekir (Kee and Schmidt, 2000: 1).

İşletme yöneticileri, müşteri isteklerini yüksek kaliteli mamullerle karşılamakta başarısız olurlarsa, rakip firmaların bunu tedarik edeceklerini bilmektedirler. Bu nedenle, birçok firma böyle bir olumsuz duruma düşmemek için kalite yönetimini kullanmaktadırlar. Kalite yönetimi ise, genel olarak müşteri isteklerinin en iyi mal ve hizmetle karşılanması olmaktadır. İşletmeler bu amaca kaliteyi artırarak ve kusurlu imalatı azaltarak ulaşırlar. İşletmenin her departmanı kendi faaliyetini inceler ve gittikçe daha yüksek hedeflere ulaşmaya çalışırlar. İşletme yöneticileri, kalite maliyetlerinin türleri olan; önleme, değerlendirme, içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık maliyetleri arasından tercih yaparak, içsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerini azaltmak için önleme ve değerlendirme maliyetlerine daha fazla yatırım yapmaktadırlar (Karcıoğlu, 2001: 10-11).

İşletmelerde artan kalite ile yatırım kârlılığı arasında yakın bir ilişkinin olmasına rağmen kalite maliyet sistemlerinin oluşturulması konusunda stratejik yaklaşım bulunmamaktadır. Maliyet muhasebesi sistemleri dışında, farklı veri tabanlarından yararlanılarak genellikle harcama türleri açısından ayrıntı içeren kalite maliyet raporları yönetime karar aşamasında yeterli veriyi sağlama konusunda yetersiz kalmaktadır. Kalite maliyet sistemlerinin ölçülmesinde faaliyet ve süreç odaklı bir yaklaşım hakimken geleneksel maliyetleme sistemleri kalite maliyetlerini faaliyetler yerine harcama bakımından sınıflandırmaktadır (Akgün, 2005: 47).

İşletmelerde kalite yönetiminin amacı, hatasız mamulleri piyasaya sunarak müşteri tatminini mümkün olduğu kadar optimum düzeye çıkarmak, hatalı üretim oranlarını ve kalite maliyetlerini minimize etmektir. Günümüzde işletme yönetimlerinin alacağı kararlar, üretilen mal ve hizmetlerin kalitesini artırarak piyasada üstünlük sağlanmasına ve maliyetleri azaltarak verimliliği artırmaya yönelik olmalıdır. Toplam maliyetler içerisinde önemli bir paya sahip olan kalite maliyetlerinin öneminin anlaşılması, sınırlı olan işletme kaynaklarının daha rasyonel kullanımını da sağlayacaktır. Böylece kalite maliyetlerinin izlenmesi, küresel rekabet ortamında rekabet gücünü korumak veya artırmak isteyen işletmelerin kalitesizliğin kaynağını bulmalarına ve gerekli önlemleri zamanında almalarına yardımcı olacaktır. Kalite maliyetlerinin belirlenmesi ve analizi toplam kalite yönetiminin en önemli unsurlarından birisidir. Anlamlı sonuçların elde edilebilmesi için bu maliyetler, hem muhasebe hem de kalite uzmanlarından oluşan bir ekip tarafından belirlenmelidir (Orhan ve Dursun, 2006: 38).

Kalite maliyetlerinin belirlenmesi işleminde, kalite yöneticilerinin, muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi konuları ile

ilgilenmeleri gerektiği gibi, bu departmanlarda çalışanlarla da sıkı ilişki içinde olmalıdırlar. Kalite maliyet verilerinin belirlenmesi işinin muhasebe bölümünün işlevinin geniş alanlara yayılmasına neden olacağı söylenebilir. Ayrıca, muhasebe bölümü kalite maliyetlerinin belirlenmesinde, belirlenmiş kalite maliyet bileşenlerinin veya unsurlarının verilerini güvenilir ve tam olarak sağlamakla yükümlüdür. Bu veriler, ya üretim faaliyeti nedeniyle işletme içinden ya da iade, garanti ödemeleri, müşteri şikayetleri gibi piyasadan kaynaklanacaktır. Bu bilgilerin büyük bölümü zaten muhasebe sistemi içinde doğrudan veya dolaylı olarak bulunmaktadır. Burada yapılması gereken, bunları kalite maliyetlerine dönüştürebilmektir (Çankaya, 1999: 66-67).

Toplam kalite maliyetlerinin tanımlanabilmesi ve izlenebilmesi için, ihtiyaçlara göre bir “**Toplam Kalite Maliyet Yönergesi**” oluşturulmalıdır. Bu yönerge, kalite maliyet türlerinden tanımlanan ve kullanılacak olanların, hangi belgelerden nasıl toplanacağını ve muhasebeye kaydedileceğini belirtmelidir. Bu noktada önemli husus, özellikle maliyet tutar bilgilerinin veri tabanını oluşturan muhasebe hesaplarının, kalite kontrol maliyetlerinin takibine yönelik olarak, nasıl organize edilebileceğidir. İşletmelerin hesap planları; organizasyon, teknoloji ve maliyet yapılarında değişim olduğunda maliyet yerleri ve maliyet türlerinin kolaylıkla eklenip çıkartılabilesine uygun bir yapıda olmalarıdır. Genelde işletmelerin hesap planlarında, geleneksel olarak, organizasyon yapılarına uygun maliyet yeri hesapları yerleştirilmiş bulunmaktadır. Ancak hesap planlarının yapısındaki bu organizasyonel ağırlık, bölümsel sınırları aşan faaliyetlere ait maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulması halinde güçlük yaratır. Bu güçlüğü çözüme yönelik olarak; kalite maliyetlerinin hesaplanmasıyla, toplam kalite maliyetinin izlenmesi ve hesaplanmasının, sıradan basit bir süreç haline getirilebileceğidir (Şakrak, 1997: 138-139).

Bir işletmenin faaliyetlerine ilişkin kalite maliyetlerinin finansal anlamda hangi esasa göre ölçüleceğinin belirlenmesi önemli olgudur. Seçilecek esasın işletmenin yapısına uygun olması gerekir. Bunun için seçim kararından önce söz konusu esasların yararları ve sakıncalarının dikkate alınması gerekir. Ancak, muhasebeciler iş yüklerinin fazlalığı nedeniyle kalite maliyet programlarını üstlenmekten kaçınabilirler. Burada, mamul maliyetinde gizlenmiş olan kalite maliyet bileşenlerinin, kalite sağlama ve muhasebe departmanlarının ortak çalışmaları ile bulunmasının daha etkin olacağı düşünülebilir. Kalite maliyetlerinin yükleniş şekillerine göre; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri

olarak, faaliyet hacmi karşısındaki davranışlarına göre sabit, değişken ve yarı değişken giderler olarak sınıflandırmak söz konusu maliyetlerin kullanımını kolaylaştırabilir. Muhasebe sistemi açısından önemli olan finansal nitelikteki kalite maliyetleridir. Kalite maliyetlerinin muhasebe sisteminde izlenmesi; söz konusu maliyetlerin analiz edilebilmesi, mümkünse azaltılması ve yönetsel kararlara ışık tutabilmesi açısından oldukça önemlidir. Bu anlamda söz konusu maliyetlerin hesap planımıza uygun hesaplar altında sınıflandırılması ve izlenmesi önem taşımaktadır (Özbireckli, 2001: 87-90).

2.6.Kalite Maliyetleri ve Maliyet Muhasebesi İlişkisi

Muhasebe departmanın kalite ve muhasebesi ile ilgili faaliyetleri, içsel süreç yöntemleri, elektronik veri iletişimi, muhasebe programının seçimi, otomasyon fırsatları gibi muhasebe sürecindeki verimlilik ve etkinliği engelleyici faaliyetleri ortadan kaldıran gelişmeleri kapsamaktadır. Ayrıca muhasebe, özellikle işletmenin muhasebe fonksiyonuna ait olan gelişmeleri de kapsamaktadır, ancak, bu gelişim süreci faaliyete dayalı maliyet projeleri, raporlama süreci ve görülebilir maliyetler gibi tüm şirketin oluşan verilerini etkilemektedir (Woods, 1994: 126).

Muhasebenin esas amacı, yöneticilere karar alma sürecinde kullanılabilir kaliteli bilgileri sağlamaktır. Bu çerçevede; işletme yönetiminde önemli bir araç konumuna sahip bulunan muhasebe, işletmeler için finansal sonuçları yansıtan bir gösterge olmaktan başka, yönetim ve karar alma sürecinin tüm aşamaları için temel bilgi sistemini oluşturmaktadır (Şakrak, 1997; 31).

Temel olarak muhasebe, belirlenmiş kalite maliyet bileşenlerinin verilerini doğru olarak sağlamakla yükümlüdür. Bu kalite maliyet bileşenleri ya üretim veya hizmet operasyonları dolayısıyla işletme içinden, ya da müşteri şikayetleri gibi piyasadan kaynaklanmışlardır. Bütün bu maliyet verileri mevcut muhasebe sisteminin içinde olduğundan, yeni verilere ihtiyaç yoktur. Burada amaç, kalite maliyet verileri ile ilgili ve ilgisi olmayan verilerin karışık durumundan ayrılıp, maliyetlerin yeniden gruplanmasının yapılmasıdır. Kalite sağlama, muhasebe servisi ile birlikte bütün hesap kartlarını inceleme işlemini başlatmalı ve maliyet verilerinin hangilerinin kalite maliyet analizleri ile ilişkili olduğunun belirlenmesi için yardım etmelidir.

Kalite maliyet verilerinin her biri belirlendikten sonra, ilgili maliyetlerin mevcut muhasebe kayıtları ve maliyet merkezleri, toplanan maliyetlerle

birlikte incelenir. Muhasebe hesaplarının incelenmesi ve gerekli revizyon yapıldıktan sonra muhasebe, kalite sağlamaya bütün bileşenlerin aylık durumlarını ayrıntıyla yazılmış olarak iletmelidir. Kalite sağlamanın sorumluluğu, bu verileri mantıklılık, analiz edilebilirlik ve bir kalite maliyet analizi raporunun yazılımı açısından kontrol etmektir. Bütün bu süreç içerisinde, maliyet hesaplarına kalite bileşenleri ile ilgili ilişkilerine göre bir kod ekleme sistemi yapılarak işlemler kolaylaştırılır (Özenci ve Cunbul, 1998: 39-40).

İşletme yönetimlerinin uyguladıkları kalite kontrol işlemleri, üretilen mal ve hizmetlerin kalitesini artırarak pazarda üstünlük sağlamak ve üretim maliyetlerini azaltarak verimliliği artırmak gibi iki amaca hizmet etmektedir. Ürün kalitesini iyileştirmek için yapılan çalışmaların maliyeti olarak kalite kontrolün maliyetini ele alıp incelediğimizde, bu maliyet kalemlerinin işletmenin mevcut muhasebe sisteminden ayrı olmadığı ve üretim maliyet hesapları içerisinde gizli olduğu görülmektedir. Bunun nedenlerinden biri, kalitenin üretimin her aşamasında kontrol edildiği bir endüstriyel organizasyon içinde kalite kontrol faaliyetinin tüm üretim faaliyet ve operasyonları ile iç içe oluşu nedeniyle ayrılmasındaki güçlüktür. Diğer ise, kalite ve kalitenin kontrolüne gereken önemin verilmediği üretim organizasyonlarında, bu yönde belirgin çaba ve çalışmanın olmayışından dolayı, muhasebe sistemi içinde gizli de olsa kalitenin kontrolüne ilişkin gider kalemlerinin bulunmayışıdır (Tan ve Peşkirioğlu, 1985: 22-23).

2.7.Kalite Maliyetlerinin İzlenmesinde Yönetim Muhasebesinin Rolü

Uluslararası ekonomik ilişkilerin hızla artması, teknolojik gelişmeler sonucu kütle üretimine geçilmesi ve bunların sonucu pazarların büyümesi ile kişi ihtiyaçlarının çoğalması, işletmeleri tek kişi sahiplikten çok sahipli olmaya doğru yönlendirmiş ve işletme sahibi ile işletme yöneticisi birbirinden ayrılmışlardır. Bütün bunların sonucu olarak muhasebe, geçmişte gerçekleşmiş finansal nitelikli olguları belirleyen ve vergi matrahını saptama amacı güden kayıt düzeni olmaktan çıkmış, ileriye dönük ortaya çıkacak çeşitli yönetim ihtiyaçlarına duyarlı bir araç durumuna gelmiştir (Haftacı, 2009; 5-6).

İşletme yönetiminin kalite ile ilgili karar alma sürecinde bilgilendirilebilmesi için yönetim muhasebesi departmanına önemli görevler düşmektedir. Ancak, yönetim muhasebesi departmanının bu konudaki etkinliği elde ettiği kalite maliyet bilgilerine bağlıdır. Yönetim muhasebesi departmanı kalite maliyetleri ile ilgili bilgileri; finansal muhasebe amacına yönelik

faaliyetlere ilişkin raporlar, yönetim muhasebesi amacına yönelik olarak yapılan faaliyetlere ilişkin raporlar, üretim faaliyetlerine ilişkin raporlar ve kaliteye ilişkin istatistiksel örnekleme faaliyetleri ve bunların sonucunda elde edilebilen verilerden elde edebilir. Ancak, bu veriler işletme yöneticilerinin gereksinmelerini karşılamayabilir. Bu nedenle, sözü edilen verilerin işlenmesi, bilgi haline getirilmesi ve belli formatlarda raporlanması gerekir. Ayrıca, kalite maliyet bilgilerinin, kalitenin iyileştirilmesi faaliyetlerine gerek duyulan alanların belirlenmesinde ve mamul hatları ile üretim sürecine göre gerekli düzenlemenin yapılmasında yardımcı olması gerekir. Yönetim muhasebesi departmanına sunulmak üzere hazırlanmış bir kalite maliyeti raporu çeşitli kalite maliyetlerinin toplam kalite maliyeti içindeki payının görülmesini sağlar (Özbirecikli, 2001: 92).

2.8.Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

2.8.1.Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki Yeri

Kalite ile ilgili maliyetlerin bugüne kadar, muhasebe sistemi içerisinde ayrıca izlenmesine gereksinim duyulmamıştır. Ancak, Toplam Kalite Yönetimi anlayışının işletmeler tarafından yönetim felsefesi uygulanmaya başlanmasından sonra kalite maliyetlerinin de ayrıca muhasebe sistemi içerisinde izlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Kalite maliyetlerinin bugüne kadar muhasebe sistemi içerisinde ayrıca izlenmemesinin nedeni, bu maliyetlerin mevcut maliyetlerin içerisinde dağınık bir şekilde yayılmış olmasıdır (Bayırlı, 2001: 69-70). Bu çalışmada kalite maliyetlerinin mevcut muhasebe sistemi içerisine nasıl dahil edileceği ve kalite maliyetlerinin hesap planında işleyiş şekli ele alınacaktır.

Kalite maliyetlerinin ölçümü, raporlanması ve analizi üst yönetime kalite sisteminin işleyişi hakkında bilgi vermesi açısından oldukça önemlidir. Bu işlem amaçlanan kalite hedefine ulaşmış ulaşılmadığını kontrol açısından ve buna bağlı olarak kalite geliştirme çalışmalarının işletmenin hangi bölümünde daha ağırlıklı olarak yapılması konusunda yönetime yardımcı olmaktadır. Böylece maliyetleri düşürme konusunda yöneticilerin karar vermesinde yol göstermektedir. Kalite maliyetlerinin ölçümünde bazı sorunlarla karşılaşılır. Bunların ilki, normal faaliyetler sonucu oluşan maliyetler içinden kaliteye yönelik çalışmaların oluşturduğu maliyetlerinin ayrılmasında güçlük diğeri ise kalite maliyetlerine ilişkin verilen analize tabi olabilmeleri için belirli kriterlere göre toplanmasındaki güçlüktür. Kalite maliyetleri belirlenen kriterler ile karşılaştırılarak yararlı yorumlar ve analizler yapılabilir.

Söz konusu kalite maliyetlerinin raporlara yansıtılması ve analizinde, ölçüm işlemini ülkemizde uygulanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nden ayrı olarak düşünmek mümkün değildir. Tebliğler incelendiğinde hem 7.grupta yer alan maliyet hesaplarının hem de hesapların kalite maliyetlerinin ölçümüne ilişkin hiçbir özellikli hesap içermediği görülmektedir. Ancak, 2 no.lu MSUGT' inde boş bırakılmış üçlü hesap numaralarının işletmelerce ihtiyaca göre kullanılabileceğine ilişkin açıklama bulunması, somut bir hesap ismi planda yer almasa bile boş bırakılan hesap numaralarının ihtiyaca göre kalite maliyetlerinin ölçülmesine ilişkin hesapların açılmasında kullanabilme imkanı, sorunu büyük ölçüde çözmektedir. 1 no.lu MSUGT' inde yer alan hesap planı hazırlanırken gelecekte kalite maliyetleri ile ilgili ölçüm ve raporlama ihtiyacı olabileceği düşünülmemiştir. Bu ihtiyacın düşünülmemiş olmasını bir ölçüde doğal karşılamak gerekir, çünkü ISO 9000 standartları arasında kalite maliyetlerinin ne şekilde ölçülüp raporlanacağı ve analize tabi tutulacağına ilişkin standart belirlenmemiştir.

Ülkemizde kalite maliyetlerinin ölçülmesi, raporlanması ve analizi söz konusu olduğunda; BS 6143 no.lu İngiliz standardı ve Tekdüzen Hesap Planından çözüm yolu bulunmalıdır. Kalite maliyetleriyle ilgili olarak Tek Düzen Hesap Planında açılacak hesaplarda toplanan giderlerin dikkate alınmasıyla bu yöntemle hesap planında boş bırakılan kodlara ait kalemlere kalite maliyet hesaplarının açılması gerekmektedir. Konuyu örneklemek gerekirse, ölçme değerlendirme maliyetleri içerisinde yer alan **Başarı Testi Maliyeti** maliyet muhasebesi sistemini ilgilendirmeyen satış ile ilgili bir maliyet kalemi olmaktadır. Bu maliyetler mamul satılmadan önce başka bir ifadeyle müşteriye ulaşmadan önce mamulün alıcının özel koşullarına uygun olup olmadığını kontrol etmeye yönelik gider kalemlerinden oluşmaktadır. Konuya ilişkin somut örnek vermek gerekir ise matbaa mürekkebi üreten bir işletme Almanya'daki firmaya ihracat yapmak istemektedir. İthalatçı firma ile yapılan anlaşma gereği olan başarı testi istenmiş, ihracatçı firma Almanya'daki firmaya numune teknik ve satıştan sorumlu elemanlar göndererek ürettikleri mürekkebin Almanya da kullanıcı firma özel ısı, nem, makine, kağıt vb. koşullarda sağlıklı sonuç verip vermediği kontrol edilmiştir. Böyle bir olayda **Alan Başarı Testi Maliyeti** içinde çeşitli seyahat, konaklama, numune ve personel giderleri ortaya çıkmıştır. Bu giderlerin Tekdüzen Hesap Planında Satışların Maliyeti hesap başlığında yer alan boş bırakılmış hesap numaralarından 624-Alan Başarı Testi Maliyeti hesabında izlenmesi yerinde olacaktır. Daha sonra bu giderin ve benzer biçimde toplanan diğer giderlerin belirli mamul gider

yeri veya gelir tablosu hesaplarına yüklenmesi gerekmektedir (Yükçü ve Doğanöz, 1994: 70).

İşletmelerin mevcut maliyet hesaplama sisteminden sağlanacak rapor ve veriler ile Tekdüzen Hesap Planı maliyet sisteminden sağlanan veri ve raporlar aracılığıyla özellikle iç başarısızlık maliyetleri ölçülüp raporlanabilir. Örneğin, iç başarısızlık maliyetleri içerisinde yer alan zaman kayıpları maliyetleri, ayrıca, ölçülüp raporlanabilmesi için mevcut üretim raporlarından boşa geçen zamanların yarattığı işsizlik, makine amortismanı, bina amortismanı, kira ve benzeri giderlerin yarattığı maliyetler elde edilmelidir. Boşa geçen zamanların üretim gereği olup olmamasına göre ayrılarak üretim gereği olanları mamul maliyetine, üretim gereği olmayanları **68-Olağandışı Gider ve Zararlar hesap grubunda 680-Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları** hesabına aktarmak gerekir. Sonuçta, o bilgilerin elde edilmesine ilişkin mevcut maliyet hesaplama sisteminden elde edilecek verilere ihtiyaç olacaktır.

Kalite maliyetlerinin tahminiyle, kalite maliyetleri içerisinde yer alan bazı maliyet kalemlerini, net ve reel olarak hesap planlarında açılacak hesapların bakiyelerinden veya mevcut maliyet hesaplama sisteminden sağlanacak veriler ile elde edilmeyebilir. Bunların tahmini gerekebilir. Örneğin, dış başarısızlık maliyetleri özelliği gereği tutar olarak rakamsal ifade oldukça güç olan bir maliyet kalemidir. Kalitesizlik nedeniyle mevcut piyasada uğranılan satış dolayısıyla kar payının ölçülmesindeki güçlük ortadadır. Kayıpların ani ve zaman içerisinde ortaya çıkmasına göre geçmiş dönem verileri veya fiili iptaller dikkate alınarak tahminler yapılabilir. Açıklamaya çalışılan kalite maliyet ölçüm yaklaşımlarının sağlıklı çalıştırılabilmesi öncelikle iyi hazırlanmış bir maliyet hesaplama sisteminin mevcut olmasını gerektirecektir.

2.8.2.Kalite Maliyetlerine Ait Hesap Planının Hazırlanması ve Hesapların İşleyişi

Mevcut muhasebe sistemleri, mevcut muhasebe kayıtları içinde açıkça tanımlanabilir şekilde kalite maliyetlerini izlemeye olanak vermez. Tekdüzen Hesap Planına dayalı muhasebe sistemimizde kalite maliyetleri diğer maliyetlerin içinde dağınık ve karışık bir şekilde izlenmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramının gereği olarak, günümüzde çok önemli olan Toplam Kalite Yönetimi faaliyetleri içinde kalite maliyetlerinin muhasebe sürecine dahil edilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken işletmeye uygun olarak kalite maliyetlerinin tanımlanması ve

muhasabe sistemi içinde bu maliyetleri ilgili oldukları fonksiyonel gider hesaplarının alt hesaplarında izlemektir.

Tekdüzen Hesap Planında kalite maliyetleri için ayrıca bir hesap grubu oluşturulmamıştır. Ancak, literatürde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde yönetim muhasebesi amaçları için boş bırakılmış olan 8 no.lu hesap grubunun kullanılabilmesi görüşü yaygındır. Kalite maliyetlerinin izlenmesi için 8 no.lu grubun kullanılması kanımızca gereksizdir. Mevcut muhasabe sisteminin ve maliyet muhasebesi verilerinin ışığı altında disiplinli bir çalışma sonucunda ölçülebilir nitelikte kalite maliyetlerini hesaplamak olanaklıdır. Bunun için sadece alt hesapların etkin bir şekilde kullanılması yeterli olacaktır. Örneğin kalite geliştirme ile ilgili olarak yapılan AR-GE faaliyetlerinin mevcut muhasabe sistemimizde bilançoda aktifleştirilerek, daha sonra itfa edilerek gidere dönüşmesi mümkün olacakken bu giderleri doğrudan 8 no.lu gruba alıp burada izlemek muhasebenin tutarlılık kavramıyla çelişecektir. Çünkü, bu kavram benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini öngörmektedir.

Mevcut muhasabe sistemimizde kalite maliyetlerinden bir kısmı dönem giderleri içerisinde dönem kârı zararına aktarılırken, bir kısmı da önce üretim maliyetlerine dönüşüp satılan mamullere düşen kısım kadar satılan mamullerin maliyetiyle dönem kârı zararına aktarılmaktadırlar. İşletmede ayrı bir kalite yönetimi departmanı yoksa, zaten doğal olarak kalite ile ilgili bütün maliyetler ilgili oldukları işletme fonksiyonunun bir gideri olarak muhasebeleştirilecektir. İşletmede ayrı bir kalite yönetimi departmanı bulunduğu durumlarda ise, bu departmanla ilgili direkt giderler, eşzamanlı kayıt çerçevesinde ilgili fonksiyonel gider hesabına kaydedilirken gider yeri ve gider çeşidi olarak kaydedilebilir. Ayrıca, kalite maliyetlerinin, gider çeşitleri içerisinde çeşitli giderler grubunda sınıflandırılıp, izlenmesi uygun olmaktadır. Yinede bu izlemeler sırasında kalite maliyetlerini fonksiyonel gider hesapları içerisinde ayrıca görebilmek açısından alt hesaplarda bu giderlerin kalite maliyetlerine ilişkin olduğu gösterilebilir.

Maliyete dönüşen kalite maliyetlerinden bir kısmı üretilen mamul maliyetine dönüşecekken, bir kısmı da ilk madde ve malzemenin maliyetine girecektir. Örneğin, hammaddelerin kalite açısından incelenmesi sırasında yapılan giderler ilk madde ve malzemenin maliyetine girecektir. Önleme faaliyetleri arasında bulunan Pazar araştırması için yapılan harcama, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının borcunda muhasebeleştirilir. Kalite planlamasına ait giderler

ilgili oldukları fonksiyonlar arasında paylaştırılacaktır. Yönetici personelin eğitimi için yapılan giderler Genel Yönetim Giderleri, işçilerin eğitimi için yapılan harcamalar ise Genel Üretim Giderleri, satış elemanlarının eğitimi için yapılan harcamalar ise Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri arasında muhasebeleştirilecektir. İç başarısızlık maliyetlerinden fire maliyetleri ise, mevcut maliyet muhasebesi sistemiz içerisinde, fireler işletme için normal kabul edilen sınırlar içerisinde ise, bu maliyet unsuru olduğundan üretilen sağlam birikimlerin maliyetine eklenir. Diğer taraftan fireler işletme standartlarının üzerinde, anormal nitelikte ise bunların zarar olarak kabul edilip maliyet giderlerinden çıkarılması gerekir (Akdoğan, 2000: 482).

Kalite maliyetleri, bir işletmenin tüm fonksiyonlarında ortaya çıkabilir. Bu nedenle, kalite maliyetleri 7/A seçeneği çerçevesinde fonksiyonel gider esasına göre muhasebeleştirilebilir. Bununla ilgili olarak kalite maliyetleri için bir alt hesap planı oluşturulabilir. Bu alt hesap planı ile kalite maliyetleri çeşit açısından takip edilebileceği gibi, eş zamanlı kayıt sistemi ile gider yerleri açısından da takip edilebilirler. Bu yöneticilere kalite maliyetlerinin hangi gider merkezlerinde ne ölçüde oluştuğu hakkında bilgi verecektir. Buradan elde edilen bilgiler ile planlama süreci yeniden tasarlanıp kalite maliyetlerini azaltma olanağı elde edilebilir. Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi süreci, kalite maliyetlerinin tanımlanması ve muhasebe sürecinde kayıtların yapılması ile sona ermez. Yönetim muhasebesine yardımcı olacak nitelikte kalite maliyetleriyle ilgili analizlerin yapılabilmesi için raporlar hazırlanmalı ve yönetime sunulmalıdır. Dolayısıyla bu süreç, bir işletmede kalite üretimi ve kalitesizliğin parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, bu giderleri türleri ve ortaya çıktıkları sorumluluk alanları itibarıyla izleyen, bu bilgilerin analiz ve yorumunun yapılmasını sağlayan raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaçlayan işlemleri kapsamaktadır (Kırlıoğlu, 1998: 39).

Kalite maliyetlerine ait örnek hesap planı, olası gider kalemleri, yasal mevzuatlar, ülkemizdeki uygulamalar ve Toplam Kalite Maliyetinin unsurları dikkate alınarak Maliyet ve Yönetim Muhasebesi amaçlarına ve Toplam Kalite Yönetimine hizmet edebilecek bir Hesap Planı oluşturulmaya çalışılmıştır. Oluşturulan bu hesap planı, sadece Kalite Maliyetlerini içerdiğinden Tekdüzen Hesap Planındaki diğer hesapların işleyişine çalışmada yer verilmeyecektir. Kalite Maliyetlerinin unsurları açısından Kalite Maliyetleri aşağıdaki hesap planına göre izlenebilir.

150.İlk Madde ve Malzeme**150.500.Önleme Maliyetleri**

150.500.001.Satın Alma Maliyetleri

150.500.002.Diğer Önleme Maliyetleri

150.501.Değerlendirme Maliyetleri

150.501.001.Girdi Muayene ve Testleri Maliyetleri

150.501.002.Laboratuar Kabul Testleri Maliyetleri

150.501.003.Diğer Değerlendirme Maliyetleri

610 Satıştan İadeler(-)**610.500.Kalite Maliyetleri**

610.500.001.Kabul Edilmeyen ve İade Edilen Mamuller

610.500.002.Geri Gelen Tamir Edilmiş Mamuller

624.Alan Başarı Testi Maliyetleri

624.100.Alan Başarı Testi Maliyetleri

624.200.Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Ayar ve Bakım Maliyeti

624.300.Kalite Denetim Maliyetleri

680.Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları

680.500.Çalışılmayan DİS'leri

680.500.001.Üretim Ekipmanlarının Ayarı ve Bakımı

680.500.002.İstatistiki Süreç Kontrolü

680.500.003.Muayene Giderleri

680.500.004.Test Ekipmanları Bakım ve Sarf Malzemeleri Gideri

680.500.005.Önleme Maliyetleri

680.500.006.Malzeme Hatalarından Kaynaklanan Başarısızlıklar

680.500.007.Yerine Koyma, Yeniden Üretme ve Tamir

730.Genel Üretim Giderleri**730.500.Önleme Maliyetleri**

730.500.001.Süreç Kontrol Maliyetleri

730.500.002.Mühendislik Hizmetleri Maliyetleri

730.500.003. İşlem Kontrol Çalışmaları Maliyetleri

730.500.004.Kalite Raporları Maliyetleri

730.500.005.Önleyici Bakım Maliyetleri

730.500.006.Kalite Denetimi Maliyetleri

730.500.007.Kalite Eğitim Giderleri

730.500.008.Diğer Önleme Maliyetleri

730.501.Değerlendirme Maliyetleri

730.501.001.Üretim Öncesi Doğrulama Maliyetleri

730.501.002.Laboratuar Kabul Testleri Maliyetleri

730.501.003.Kalite Ölçüm ve Test Maliyeti

730.501.004.Kalite Kontrol Maliyeti

730.501.005.Muayene ve Test Maliyetleri

730.501.006.Kontrol İşçiliği Maliyeti

730.501.007.Diğer Değerlendirme Maliyetleri

730.502.İç Başarısızlık Maliyetleri

730.502.001.Kontrol Edilemeyen Malzeme Kaybı

730.502.002.Yeniden İşleme, Muayene ve Test Maliyeti

730.502.003.Kalite Uygunsuzluğundan Doğan Kazanç Kaybı

730.502.004.Zaman Kayıpları

750.Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

750.500.Kalite Maliyetleri

750.500.001.Kalite İyileştirme Projeleri

750.500.002.Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Tasarım ve Geliştirilmesi Maliyeti

760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

760.500.Önleme Maliyetleri

760.500.001.Pazarlama Araştırması Maliyeti

760.500.002.Ürün Siparişlerinin Planlaması Maliyeti

760.500.003.Kalite Eğitim Giderleri

760.500.004.Diğer Önleme Maliyetleri

760.501.Değerlendirme Maliyetleri

760.501.001.Tüketici Testleri Maliyeti

760.501.002.Diğer Değerlendirme Maliyetleri

760.502.İç Başarısızlık Maliyetleri

760.502.001.Satış Sırasında Oluşan Ürün Kayıp Maliyeti

760.502.002.Diğer İç Başarısızlık Maliyeti

760.503.Dış Başarısızlık Maliyetleri

760.503.002.Müşteri İle Temas Sağlama Maliyetleri

760.503.003.Sözleşme Hata Maliyetleri

760.503.004.Kalite Denetim Maliyetleri

760.503.005.Mamul Servis Hizmetleri

760.503.006.Garanti Maliyetleri

760.503.007.Taahhüt Giderleri

760.503.008.Diğer Dış Başarısızlık Maliyetleri

770.Genel Yönetim Giderleri**770.500.Önleme Maliyetleri**

770.500.001.Kalite Planlaması ve Kalite Mühendisliği Giderleri

770.500.002.Kalite Eğitim ve Bilgi Sistemi Maliyeti

770.500.003.Tedarikçi Kalite Planlaması Maliyeti

770.500.004.Diğer Önleme Maliyetleri

770.501.Değerlendirme Maliyetleri

770.501.001.Özel Testlerin Maliyeti

770.501.002.Diğer Değerlendirme Maliyetleri

770.502.İç Başarısızlık Maliyetleri

770.502.001. Taşeron Hataları

770.502.002. Diğer İç Başarısızlık Maliyetleri

770.503.Dış Başarısızlık Maliyetleri

770.503.001.Garanti Maliyetleri

770.503.002.Diğer Dış Başarısızlık Maliyetleri

2.8.3.Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek Uygulama

SUDE Bakliyat ve Kuru Gıda Üretim A.Ş.'nin satın aldığı ilk madde ve malzemelerden 1.000.000. TL maliyet bedelli kısmı, uygun olmayan stoklama ortamından dolayı değer kaybetmiştir. Takdir edilen yeni değer 200.000 TL'dir. Daha sonra bu maddeler 250.000 TL'ye 1 ay vadeli olarak alıcı Murat Akgenç'e satılmıştır. İşletme yöneticileri ilk madde ve malzemenin değer kaybını stoklama da yetersiz kalite'den dolayı bir kalite maliyeti olarak saymaktadırlar. Söz konusu işleme ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar	1.000.000	
150.100 İlk Madde ve Malzeme Stokları		1.000.000
654.100 Değerini Kaybetmiş Mallara Ait Karşılık Gideri	800.000	
158.100 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları		800.000
120.100 Murat Akgenç	250.000	
600.100 Yurtiçi Satışlar		250.000
623.100 Diğer Satışların Maliyeti	250.000	
158.100 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	800.000	
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar		1.000.000
644.100 Konusu Kalmayan Karşılıklar		50.000
730.502.001 Kontrol Edilemeyen Malzeme Kaybı	750.000	
644.100 Konusu Kalmayan Karşılıklar	50.000	
654.100 Değerini Kaybetmiş Mallara Ait Karşılık Gideri		800.000
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar	1.000.000	
150.100 İlk Madde ve Malzeme Stokları		1.000.000

B üretim bölümünde makine arızası yüzünden belirli bir üretimi yapmak için 100 m² yerine m² fiyatı 5.000 TL 'den 120 m²'lik direkt ilk madde ve malzeme kullanılmıştır. Bunun sebebinin makine tamir-bakım hizmetlerindeki yetersizlik olduğu belirlenmiştir. Buna göre söz konusu işlemlere ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur.

710.100 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	600.000	
150.100 İlk Madde ve Malzeme Stokları		600.000
151.100 Yarı Mamul Üretim	600.000	
711.100 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Yan.Hs.		600.000
730.502.001 Kontrol Edilemeyen Malzeme Kaybı	100.000	
710.100 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri		100.000
711.100 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Yan.Hs.	100.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		100.000

Safha Maliyetlemesini uygulayan bu işletme, B üretim bölümündeki olağandışı miktar kaybını işçilik kalite sorunu ile ilişkilendirerek kalite maliyeti olarak muhasebeleştirmek istemektedir. Söz konusu üretim bölümünde 2.000 birim ürün için 5.157.600 TL'lik miktar kaybı oluşmuştur.

730.502.003 Kalite Uyumsuzluğundan Doğan Kayıp	5.176.600	
151.100 Yarı Mamul Üretim		5.176.600
689.100 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	5.176.600	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		5.176.600

Buradaki 2.000 birim bozuk mamul niteliğinde ise ve iskarta emsal bedeli 750.000 TL olarak C üretim yeri için belirlenmiş olup aşağıdaki kayıtlar yapılabilir:

730.502.003 Kalite Uyumsuzluğundan Doğan Kayıp	4.407.600	
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar	750.000	
151.100 Yarı Mamul Üretim		5.176.600
689.100 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	4.407.600	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		4.407.600

Safha maliyetini uygulayan bu işletmede 500 birimlik bir mamul kümesi için düzeltme işlemi yapılmıştır. Düzeltme işlemleri Genel Üretim Giderleri kapsamında ele alınmakta olup, sarf edilen saat 100 ms ve düzeltmenin yapıldığı üretim bölümünde tahmini yüklenme oranı 2.500 TL/ms'dir. Ayrıca, düzeltme sırasında 350.000 TL tutarında direkt ilk madde ve malzeme kullanılmıştır. Düzeltme maliyetlerinin 710 ve 730 numaralı üretim

maliyetlerine işlendiği anlaşılmıştır. Bu bilgiler ışığında kalite maliyetleri ile ilgili işlemleri şöyle muhasebeleştiririz.

730.502.002 Yeniden İşleme, Muayene ve Test Maliyeti	600.000	
710.100.Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti		350.000
731.050. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs.		250.000
710.100.Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	350.000	
731.050. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs.	250.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		600.000

Satış fiyatı 1.500.000 TL ve maliyeti 1.100.000 TL olan bir mamul, bozuk olduğu için müşteriden geri alınmış, aynı fiyatla yeni bir mamul verilmiştir. Yeni mamulün üretim maliyeti ise 1.200.000 TL'dir. Bozuk mamulün hurda değeri 200.000 TL olarak belirlenmiş ve bu fiyata peşin olarak satılmıştır. Söz konusu işlemlere ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur.

152.100 Mamuller	1.100.000	
620.100 Satılan Mamul Maliyeti		1.100.000
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar	1.100.000	
152.100 Mamuller		1.100.000
620.100 Satılan Mamul Maliyeti	1.200.000	
152.100 Mamuller		1.200.000
654.100 Değerini Kaybetmiş Mallara Ait Karşılık Gideri	900.000	
158.100 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları		900.000
100.100 TL Kasası	200.000	
600.100 Yurtiçi Satışlar		200.000
623.100 Diğer Satışların Maliyeti	200.000	
158.100 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	900.000	
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar		1.100.000
760.503.006 Garanti Maliyetleri	900.000	
654.100 Değerini Kaybetmiş Mallara Ait Karşılık Gideri		900.000
659.100 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	900.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		900.000

İşletmede kalite kontrol işlemlerinin veya bölümünün maliyetleri esas itibarıyla kalite değerlendirme maliyetleridir. Bunlar, çoğu defa genel üretim giderlerine kaydedilmiş maliyetlerdir. İşletmenin dönem içinde Genel Üretim Giderlerine ait Çeşitli Giderler Grubuna kaybedilmiş ve C üretim yerinde 1.900.000.TL'lık giderlerinin olduğu tespit edilmiştir. O halde kalite maliyetlerini bu gider grubundan ayırarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebiliriz.

730.501.004 Kalite Kontrol Maliyeti	1.900.000	
730.450 Çeşitli Giderler		1.900.000
659.100 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	1.900.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		1.900.000

Garanti süresi içinde satılan mamulün kusurlu motoru müşterinin iş yerinde değiştirilmiştir. Bunun için motor maliyeti için 60.000 TL, montaj işlemi için 15.000 TL ve satış departmanınca da 10.000 TL'lık maliyete katlanılmıştır. Söz konusu işlemlere ait kalite maliyetlerinin ilgili hesaplardan ayrıştırarak gerekli muhasebe kayıtlarını yapalım.

760.503.006 Garanti Maliyetleri	85.000	
152.100 Mamuller		60.000
730.200 Bakım Onarım Giderleri		15.000
760.450 Çeşitli Giderler		10.000
760.100 Satışları Artırma ve Tutundurma Giderleri	85.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		85.000

Mart ayı içinde fabrika elemanlarına 2.000.TL'ye "üretimde kalite" ve pazarlama personeline 1.350. TL'ye "müşteri ilişkilerinde kalite" konulu eğitim verilmiştir. Bu maliyetler 730 ve 760 numaralı hesaplara fonksiyonel esasa göre kayıtları yapılmıştır. Söz konusu işlemlere ait kalite maliyetlerini aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebiliriz.

760.500.003 Kalite Eğitim Giderleri	1.350	
730.500.007 Kalite Eğitim Giderleri	2.000	
730.300.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		2.000
760.300.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		1.350
730.300.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	2.000	
760.300.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	1.350	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		3.350

Yukarıda bahsedilen kalite maliyetlerine ait büyük defter hesabına yardımcı olmak üzere Kalite Maliyetleri Kontrol Kartı düzenlemek maliyetleri toplu olarak görme ve kıyaslama açısından önem arz etmektedir. Aynı zamanda, kalite kontrol kartındaki maliyet yerleri kalite maliyetleri ile ilgili sorumluluk merkezleri olarak düşünülebilir. Bu maliyetler için bütçelenmiş tutarlar belirleneceği için sapmalar, kalite maliyetleri performans değerlendirmesinde kontrol aracı olarak kullanılabilir. Yukarıda verilen işlemleri dikkate alarak kalite maliyet kartını aşağıdaki gibi düzenleyebiliriz.

KALİTE MALİYETLERİ	KONTROL KARTI			
	MALİYET	YERLERİ		
KALİTE MALİYETLERİ	A	B	C	TOPLAM
1.Önleme Maliyetleri				
i.Üretim Yeri Personel Eğitimi	2.000			2.000
ii.Satış Personeli Eğitimi		1.350		1.350
TOPLAM	2.000	1.350		3.350
2.Değerlendirme Maliyetleri				
i.Kalite Kontrol Maliyeti			1.900.000	1.900.000
TOPLAM			1.900.000	1.900.000
3.İç Başarısızlık Maliyetleri				
i.İlk Madde Değer Kaybı			750.000	750.000
ii.İlk Madde Kullanım Kaybı		100.000		100.000
iii.Kalite Uygunsuzluk Kaybı	5.157.600			5.157.600
iv.Yeniden İşleme Maliyeti		600.000		600.000
TOPLAM	5.157.600	700.000	750.000	6.607.600
4.Dış Başarısızlık Maliyetleri				
i.Mamul Garanti Maliyeti	900.000			900.000
ii.Parça Değişirme Maliyeti			85.000	85.000
TOPLAM	900.000		85.000	985.000
GENEL TOPLAM	6.059.600	701.350	2.735.000	9.495.950

3.SONUÇ

Kalite maliyet sistemi, işletmenin bir bütün olarak yönetilmesinde mükemmel bir araç olup, bu sistemdeki faaliyetlere ilişkin hataların maliyetlerinin ölçülmesinde ve işletme performansının değerlendirilmesinde gerekli potansiyele sahip toplam kalite yönetimi faaliyetlerinin bir unsurudur. Kalite maliyetleri bilgisi, işletme yöneticisinin kalite iyileştirme konusuna yapılan yatırımın gerekçesini haklı kılmasına ve yapılan çalışmaların etkinliğini izlemesine katkıda bulunmaktadır. Böylece,

kalitesizlikten doğan maliyetlerin kontrolü üretkenliğe yansıtacağından kalite sistemlerine yönelik her çabanın, gelecek için çok verimli bir yatırım olduğu kanısına varılabilir.

Mevcut muhasebe sistemlerinin hiç biri, kalite maliyetlerine ait bileşenlerin muhasebe kayıtlarını açıkça tanımlamamıştır. İşletmeler tarafından kalite yönetiminin yönetim felsefesi olarak uygulanmaya başlanmasından sonra kalite maliyetlerinin ayrıca muhasebe sistemi içerisinde izlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Böylece kalite maliyetlerini, muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramının gereği olarak muhasebe sistemine aktarmak gerekir.

Kalite maliyetlerini sadece kalite departmanı ile ilgili algılamak yanlış değerlendirmelere neden olacağından, kalite maliyetlerini işletmenin bütün fonksiyonlarına indirgenirse üretimde kaliteden söz edilecektir. Böylece, kalite maliyetleri tanımlanıp işletmede fonksiyonlarına göre sınıflandırıldıktan sonra kalite maliyetlerinin raporlanması ve analiz edilmesi gerekmektedir. Bu analizde gider çeşitlerinin mantıklı bir sınıflandırılması yapılırsa, yönetime bilgi sağlayacak ilgili raporların algılanması daha kolay olacaktır. Kalite maliyetlerinin bu şekilde gider türleri ve gider yerleri ile olan ilişkisine göre analiz ve raporlanması kalite maliyetlerinin maliyet sistemi içinde organizasyonu aksatmadan yerleştirilmesine olanak sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan., (2000), Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları, Ankara.
- AKGÜN, Melek., (2005), **“Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu”**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 15, Mayıs 2005.
- AKKURT, Mustafa., (2002), Kalite Kontrol Excel Destekli, İstanbul: Birsen Yayınevi.
- ALBRIGHT, T., (1992), The Measurement of Quality Costs : An Alternative Paradigm, Accounting Horizons, Cilt:12, Sayı:2, Haziran-1992.
- ATKINSON, Anthony A., KAPLAN, Robert S. Ve YOUNG, S.Mark., (2004), Management Accounting, Fourth Edition, Newjersey: Pearson Prentice Hall.
- BAYIRLI, Rıdvan., (2001), **“Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisine Dahil Edilmesi Sorunu”**, MÖDAV Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, Haziran 2001.

BOZKURT, Rıdvan., (2003), Kalite Maliyetleri, 2.Basım, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 641.

CİVELEK, Muzaffer., (2002), Maliyet Muhasebesi Sorunlar-Sorular-Cevaplar, 3.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

ÇANKAYA, Fikret., (1999), Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Açısından Değerlemesi ve Türkiye'deki Kalite Maliyet Uygulamaları, Trabzon: KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi.

DALE, B.G. ve PLUNKETT, J.J., (1989), Quality Costing, London: Chapman & Hall.

DIALLO, Alahassane ve KHAN, Zafar U. ve VAIL, Curtis F., (1995), Environment Management Accounting, Ağustos-1995.

ERSEN, H., (1996), Toplam Kalite ve İnsan Kaynakları Yönetimi İlişkisi, İstanbul.

FARGER, N. ve MORSE, D., (1998), Quality Costs: Planning The Trade Between Prevention and Appraisal Activities, Journal of Cost management, Cilt.12, sayı 1, Ocak-Şubat 1998.

HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem., (2000), Maliyet Muhasebesi, 3.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

GRYNA, Frank M., CHUA, Richard C.H., ve DEFEO, Joseph A., (2007), Juran's Quality Planning and Analysis: For Enterprise Quality, Fifth Edition, Boston: McGraw-Hill International Edition.

HAFTACI, Vasfi., (2009), Maliyet Muhasebesi, İzmit: Umuttepe Yayınları.

HAGAN, John T., (1986), **"Quality Costs ,Quality Management Handbook"**, Editors:Loren Walsh, Ralph Wurster, Raymond S. Kumber, Hithcock Publishing Co. Illinois.

KARCIOĞLU, Reşat. (2001), **"Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması"**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 3, Ocak 2001.

KEE, Robert and SCHMIDT., (2000), **"A Comparative Analysis of Utilizing Activity-Based Costing and The Theory of Constraints for Making Product-Mix Decisions"**, International Journal of Production Economics, Volume: 63, Issue: 1, 5 January 2000.

KIRLIOĞLU, Hilmi., (1998), Kalite Maliyetleri Muhasebesi, Sakarya: Değişim Yayınları.

KOLARIK, J., (1995), William, Creating Quality, Concepts, Systems, Strategies and Tools, Mc Graw –Hill.

LONCHER, R. ve MATOR, J., (1991), Designing For Quality, Chapman-Hall.

MCWATTERS, Cheryl S., MORSE, Dale C. Ve ZIMMERMAN, Jerold L. , (2001), Management Accounting: Analysis and Interpretation, Second Edition, Boston: McGraw-Hill Irwin.

MEIGS, Robert I., WILLIAMS, Jan R., HAKA, Susan F. ve BETTNER, Mark S. , (1999), Accounting The Basis For Business Decisions, Eleventh Edition, Boston: Irwin McGraw-Hill.

Milli Prodüktivite Merkezi., (1991), **“Sanayide Kalite ve Verimlilik”**, İzmir: Verimlilik Konseyi, 18 Haziran 1991.

MORSE, Wayne J., DAVIS, James R. Ve HARTGRAVES, Al L., (1990), Management Accounting, Third Edition, New York: Addison-Wesley Publishing Company.

ORHAN, M. Suphi ve DURSUN, Adem., (2006), **“Kalite Maliyetleri Açısından Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Değerlendirilmesi: Erzurum Örneği”**, , Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2006.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet., (2001), **“Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemindeki Yeri ve Yönetmelere Etkileri”**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 4, Mayıs 2001.

ÖZENCİ, B.Tayfun ve CUNBUL, Ö.Lütfi., (1998), Kalite Ekonomisi, İstanbul: Kalder Yayınları No: 2.

ÖZENCİ, Tayfun., (1993), **“Kalite Ekonomisinin Karar Almadaki Rolü”**, Önce Kalite Dergisi, Kalder Yayını, Yıl: 1, Sayı: 4, Temmuz 1993.

SEVİM, Adnan.,(1999), Toplam Kalite Yönetiminde Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyet Sisteminin Kurulması ve Bir Uygulama, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1102.

SHANK, John K. ve GOVINDARAJAN, Vijay.,(1994), **“Measuring The Cost Of Quality :A Strategic Cost Management Perspective”**, Journal of Cost Management, Cilt: 8,Sayı: 2.

SHANK, John K. ve GOVINDARAJAN, Vijay.,(1993), Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage, New York: The Free Press.

SHIM, Jae and SIEGEL, Joel G. , (1999), Theory and Problems of Managerial Accounting, Second Edition, New York: McGraw-Hill Companies.

ŞİMŞEK, Muhittin. ,(1998), Kalite Yönetimi, 2.Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayını No: 584.

ŞAKRAK, Münir., (1997), Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, İstanbul: Yasa Yayınları.

ŞAKRAK, Münir., (1997), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planına Uygun Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi (Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Uygulama) , İstanbul: Yasa Yayınları No: 079.

TAN, Serdar ve PEŞKİRCİOĞLU, Nurettin., (1985), Kalitesizliğin Maliyeti, Ankara: MPM Yayınları No: 316.

YOUDE, R. K., (1992), **“Cost of Quality Reporting: How We See It”**, Management Accounting, Ocak-1992.

YÜKÇÜ, Süleyman ve DOĞANÖZ, Leyla., (1994), **“Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi İçindeki Yeri ”**, Standart Dergisi, Kasım 1994.

YÜKÇÜ, Süleyman., (1999), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi(Kalite Muhasebesi), İzmir: Anadolu Matbaacılık.

WOODS, Michael D., (1994), Total Quality Accounting, New York: John Wiley& Sons, Inc.

