

TKY YAKLAŞIMININ İŞLETME MALİYET GELİŞİM SÜRECİ ÜZERİNE ETKİSİ VE BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Reşat KARCIOĞLU^(*)
Adem DURSUN^(**)
Enis Baha BİÇER^(***)

Özet: Günümüz işletmeleri için en önemli konulardan birisi maliyet liderliğidir. İşletmeler maliyet avantajı sağlamak için modern üretim ve yönetim metodlarına başvururlar. Öteki taraftan işletme maliyetlerinin, modern üretim ve yönetim metodlarına olan aşırı duyarlılık göstereceği bir gerçektir.

Bu çalışmada, işletme maliyetlerinin, TKY karşısında nasıl bir seyir izlediği problemi temel alınarak, TKY'yi benimsemiş ve kalite yönetim sistemi belgesine sahip bir üretim işletmesinin, kalite belgesi öncesi ve belgelendirme sonrası dönemde işletme maliyet gelişim sürecinin ne gibi değişiklik gösterdiğinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Elde edilen bulgular, TKY'nin uygulama konusu işletmenin üretim maliyetleri ve faaliyet giderleri üzerinde farklı etkileri olduğunu göstermektedir. Yine, maliyet gelişim süreci incelendiğinde faydaların sağlanması için birkaç yıl geçmesi gerektiği ve geçen zamana paralel olarak göstergelerde iyileşmelerin de arttığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kalite Maliyetleri, Toplam Kalite Yönetimi, ISO 9001:2008.

Abstract: One of the most important issues for today's firms is cost leadership. Firms apply for modern methods of production and management to get cost advantage. On the other hand, it is a reality that operating costs show the extreme sensitivity to the modern methods of production and management.

In this study, it is aimed to reveal operating cost development process of a manufacturing firm which adopts TQM and has quality management system certification show what kind of changes before certificate of quality and after the certification period on the basis of problem what kind of processes take place against TQM.

The findings show that TQM has different effects on the production costs and operating expenses of the firm that apply. Beside this, it is identified that providing benefits needs for a few years and in parallel with these years' improvements in indicators increases, when the cost development process investigated.

Key Words: Quality Costs, Total Quality Management, ISO 9001:2008.

I. Giriş

Dünyanın baş döndürücü hızdaki değişimi ve gelişimi soluksuz devam etmekte, beraberinde küreselleşme ve rekabet gibi iki önemli kavram da buna paralel olarak ilerleme kaydetmektedir. Öyle ki, bugün artık iş dünyası ile ilgili kurulan cümlelerin çoğunda “acımasız bir rekabet ortamı”ndan bahsedilir hale gelmiştir. Bu koşullar altında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve

^(*)Prof.Dr., Atatürk Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü

^(**)Doç.Dr., Atatürk Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü

^(***)Y.Doç.Dr., Cumhuriyet Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü

varoluş amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için modern yönetim ve üretim yöntemleri adeta bir can simidi olarak işletmelere umut olmuştur. Bu yöntemlerin içerisinde Toplam Kalite Yönetimi (TKY) uygulanabilirliği ve ölçülebilir somut çıktıları ile işletmelerin en çok ilgi gösterdikleri yöntem olarak literatürde kendisine yer bulmuştur.

TKY, artık işletmelerin olmazsa olmazlarından biri haline gelmiştir. Kalite için kolları sıvayan işletmeler, verimliliği artırarak kâra ulaşmanın hevesiyle, esasında büyük de bir yükümlülüğün altına girmektedirler. Kalite, müşteriye güvenle satınalabileceği ve uzun süre memnuniyetle kullanabileceği ürün sunma imkânı sağlar. Bunun yanı sıra kalite iyiyi garanti ettiği gibi, sonraki üretilen her benzer mamul için de asgari aynı düzeyde memnuniyeti de taahhüt eder.

Bu bağlamda, TKY sürecinde her işletme belli maliyetleri kabullenmiş demektir. İşletmelerin bu maliyet artışlarını belli dönemler itibarı ile belirlemesi, TKY uygulamalarının devam eden aşamalarında değişiklikleri doğru kaydetmesi ve bu yönetsel yaklaşımın doğru uygulandığında maliyetlerin zamanla giderek azaldığını tespit edebilmesi için muhasebe kayıtlarının sistemli, anlamlı ve doğru tutulabilmesi oldukça önemlidir. Zira, gelir gider kalemlerinin göstereceği sonuçlar işletmenin bugünü, dünü ve yarını açısından kritik anlamlar taşır.

Bu çalışmanın konusu, kalite ile ilgili maliyetlerini ayrıca ya da serbest hesaplarda izlemeden, mevcut Tekdüzen Hesap Planına (THP) uygun olarak muhasebeleşiren bir üretim işletmesinin üretim ve faaliyetle ilgili maliyet ile giderlerinin detaylı incelenmesi temeline dayanmaktadır. Amaç, TKY'yi benimsemiş ve kalite yönetim sistemi belgesine sahip bir üretim işletmesinin, kalite belgesi öncesi ve sonrası dönemde işletme maliyetlerinin gelişim sürecinin ne gibi değişiklik gösterdiğini ortaya koymaktır.

II. Kalite Kavramı

Kalite aslında, çok bilindik bir kelimedir. Bununla birlikte, kalite kelimesinin anlamı ve kullanımı üzerine yapılmış birçok farklı tanımlama bulunmaktadır (Bunney ve Dale, 1999: 1). “Kalite” kavramı, Latincedeki “qualitas” kelimesinden türetilmiştir. Latince’de “nasıl oluştuğu” anlamına gelmektedir. Bu kavramı Çiçero ve Yunanlı yazarların birçoğu “mahiyet veya nitelik” anlamlarında kullandıkları görülmektedir (Halis, 2000: 42).

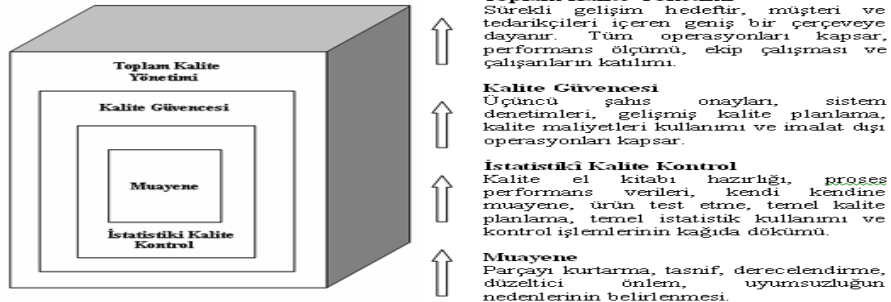
Kalite kavramının ilk olarak ne zaman ortaya çıktığı hakkında kesin bir yargı yoktur. Ancak, standartlara ilişkin ilk çalışmanın, piramitleri inşa eden Mısırlılara ait olduğu kabul edilir. Piramitlerin yapımı esnasında, İmhotep’in ölçü için ahşap materyaller kullandığı ve birleşmelerini sağlamak için de taşları standart olarak yerleştirdiğine inanılır (Hoyle, 2006: 110-111).

Sanayi devriminden sonra makineleşmenin artmasıyla üretim şekli de atölye tipi üretimden fabrikalaşmaya ve kitle üretimine geçiş yapmıştır. Birçok alanda yaşanan değişim kalite kavramını da etkilemiş ve kalitenin bir kavram

olarak ortaya çıkması 19. yüzyıllara kalmıştır. Bu asırda modern üretim sisteminin doğuşu ve akabinde Henry Ford'un düşük maliyetle yüksek kaliteli ürün imal etme çabası neticesinde, imalat sonunda kötü ürünler, iyi ürünlerden ayrılmaya başlamıştır.

Dünyada ve Türkiye'de kalitenin tarihçesi bu şekilde özetlenebilir. Öte yandan, kalitenin kendi içerisinde yaşamış olduğu ilerleme ve gelişme evrelerini ise; muayene, kalite kontrol, kalite güvencesi ve toplam kalite şeklinde dört aşamada toplamak mümkündür (Kıngır, 2006: 7);

- Muayene,
- İstatistikî Kalite Kontrol,
- Kalite Güvencesi,
- Toplam Kalite Yönetimi.



Şekil 1. Kalitenin Dört Aşaması

Kaynak: Şimşek, Metin. 1992:18.

Yukarıdaki şekilde muayeneden TKY'ye kadar kalitenin aşamaları şematize edilmiştir. Dikkat edilecek olursa, muayeneden başlanarak diğer kavramlar da birbiri üzerine temellendirilmiş, adeta bir çığ misali büyüyerek kalite gelişim yolculuğuna devam etmiştir.

III. Kalitenin Rekabet Gücü Üzerine Etkileri

Aşağıdaki şekilde son yarım yüzyılda iş dünyasında rekabete yön veren kavramlar görülmektedir. Rekabetin aşamaları, 60'lı yıllarda üretim üstünlüğü, 1970'lerde maliyet üstünlüğü, 80'li yıllarda kalite üstünlüğü, 1990'larda hız üstünlüğü olarak kendini hissettirmiştir. Bu şekilden hareketle kalitenin, maliyeti ve hızı da etkilediği düşünüldüğünde rekabet üzerindeki etkinliği açıkça görülmektedir.



Şekil 2. Rekabetin Aşamaları

Kaynak: Şimşek, 2007: 83.

Kalite, maliyet ve hız yani yüksek rekabet gücü unsurları açısından müşteri ihtiyaçları; ürün ve süreç kararları ile maliyet analizleri içine rehberlik amacıyla eşzamanlı olarak birleştirilir. Ürün içine inşa edilen herhangi bir özelliğin ve fonksiyonelliğin değeri (müşteriye sunulan) bu özellik ve fonksiyonelliği sağlayan maliyetlerden daha büyük olmalıdır. Kalite yönetimiyle (Yılmaz ve Baral, 2009: 4);

- İsrafin önlenmesi,
- Kalitenin artırılması,
- İşlem zamanının kısaltılması,
- Maliyetlerin düşürülmesi,
- Moral ve verimliliğin artırılması,
- Sürekli iyileşme ve gelişmenin, sağlanması amaçlanmaktadır.

IV. Toplam Kalite Yönetimi

TKY kavramı, İkinci Dünya Savaşı sonrası Japonya'nın yeniden inşası sırasında ortaya çıkmış ancak son yirmi yılda özellikle sanayi kuruluşları tarafından yaygın olarak benimsenmiş bir olgudur. Sanayinin ucuz ve güvenilir bir ürüne sahip olma ve serbest piyasa ekonomilerinde kendilerine yer bulabilme çabaları standardizasyonu da beraberinde getirmiştir. Sanayi kuruluşlarındaki bu gelişmelerin kamu, eğitim ve hizmet sektörüne ilgi görmesi son yıllara rastlamaktadır (Çalışkan, 2006: 67).

Kalite çınarı olarak tanınan Miyauchi'ye göre, TKY'nin en yalın tanımı bu kavramı meydana getiren kelimelerin ayrı ayrı tanımlanmasıyla yapılabilir. Buna göre, (Miyauchi, 1999: 12).

Toplam : Tüm işletmeyi içerir. Burada müşteri memnuniyetinin işletmedeki herkesin baş işi olduğu kastedilmektedir (Shim ve Siegel, 2000: 9).

Kalite : Müşteri gereksinim ve beklentilerinin tam olarak karşılanması kastedilmektedir

Yönetim : Kaliteli ürün veya hizmet için bütün koşulların sağlanması kastedilmektedir

TKY, Amerika'da ortaya çıkmış, Japonya'da geliştirilmiş ve günümüzde de birçok ülkedeki işletmeler tarafından kullanılan bir yönetim felsefesi haline dönüşmüştür (Kaya ve Daştan, 2005: 387).

TKY, bir organizasyonun daha verimli çalışması ve rakiplerinden daha etkin olması açısından tüm işletmeler için ideal bir araçtır (Rodrigues, 1996: 499). TKY yaklaşımında istenilen sonuçları elde etmek için vazgeçilmemesi gereken, literatürde genel kabul görmüş ilke ve ilkeler dizisi aşağıda sıralanmıştır.

- Önce İnsan
- Müşteri Odaklılık
- Eğitim
- Ekip Çalışması
- Üst Yönetimin Liderliği
- İstatistiksel Verilere Bağlılık: Ölçüm ve İstatistik
- Sürekli Gelişme ve İyileştirme

V. ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemi Belgesi

ISO'nun tüm dünya ülkelerinde uygulanmak üzere geliştirdiği standartlar 9000 serisi (Kalite Yönetimi Sistemi) ve 14000 serisi (Çevre Yönetimi Sistemi) olmak üzere iki grupta toplanmış bulunmaktadır. ISO 9000 serisi işletmenin içinde yürütülen faaliyetlerde yapılması gereken tanım ve spesifikasyonları kademeler itibarıyla düzenlenmektedir. Buna göre (Şimşek, 2005: 383-384);

- ISO 9000 Serisi: Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemi Standartları Seçim ve Kullanım Kılavuzu;
- ISO 9001: Tasarım, geliştirme, üretim, tesis ve hizmette kalite standartları,
- ISO 9002: Üretim ve tesislerde kalite standartları,
- ISO 9003: Son denetleme ve deneylerde kalite standartları,
- ISO 9004: Kalite yönetimi ve kalite sistemleri elemanları ile ilgili standartlar,
- ISO 9005: Kalite Sözlüğü şeklinde yapılandırılmıştır.

Aşağıda, ISO 9000 sertifikasının fayda ve maliyetini etkileyen faktörler üç boyutta incelemiştir (Leung ve Chan, 1999: 687):

Belge almak için geçen süre: Daha fazla zaman harcaması, ISO belgesi almak için daha fazla çaba ve maliyet gerektiğini gösterir. Dolayısıyla belge almak için ne kadar uzun zaman geçerse, yararların görülme ihtimalinin de o kadar azaldığı savunulmaktadır.

Belge aldıktan sonra geçen süre: Sonuçlar göstermektedir ki, kalite yönetim sisteminin uygulandıktan ancak birkaç yıl sonra net yararları gözlenebilmektedir. ISO 9000 belgesini yeni almış olan işletmeler, faydaları hemen göremeyebilirler. Burada belge aldıktan sonra ne kadar uzun zaman geçerse, yararların görülme ihtimalinin o kadar arttığı savunulmaktadır.

Belge alma nedeni: Kalite yönetim sistemi kurmak ve belge almak için gösterilen motivasyonla bu işletmelerin, kalite sistemine ayrılan kaynak ve özveri başarıyı etkiler. Yüksek motivasyon sahibi işletmelerin daha fazla fayda sağladığı savunulmaktadır.

Araştırmalar arasında, işletmelerin ISO 9000'i benimsediği zaman hangi amaçlara hizmet edeceği veya ISO 9000 belgesinin işletmelerin finansal performansı üzerine etkileri konusunda bazı çatışmalar vardır. Özellikle de, çok farklı sektörler göz önüne alındığında, 9000 serisinin benimsenmesinin doğrudan ekonomik performanstan çok, kurumsal ve işlemsel performansları etkileyebileceği düşünülmektedir. Ayrıca, işletmelerin uzun vadeli stratejileri kısa vadeli mali performans ve büyüme göstergeleri üzerinde etkili olmayabilir (Dimara vd., 2004: 73).

VI. Mobilya Sektörü Ve Kalite

Çalışma mobilya sektöründe yer alan bir işletmede yapıldığından, mobilya sektörü ve kalite ilişkisi hakkında kısa bir bilgi vermek yararlı olacaktır.

Mobilya sektöründe maliyeti ve dolayısıyla fiyatlandırma kararlarını dolaylı dolaysız biçimde etkileyen birçok konu bulunmaktadır. Hammaddenin işleme uzak oluşu, üretim elemanlarının yetersizliği, enflasyonist baskılar, gereksiz yere yapılan harcamalar, ücret artışları, fire gibi etkenler maliyetleri olumsuz şekilde etkileyen konuların başında gelmektedir (Çolak, 2004: 18).

Mobilyacılık sektörünün özellikle ihracat işlemlerinde karşı karşıya kaldıkları işkolu önemli bir maliyet ögesini oluşturmaktadır. Sektörün girdilerini yükselten vergi, SGK primleri vb. makul düzeye çekilmesi halinde sektör, dünyadaki rakipleriyle daha iyi rekabet etme şansı sağlayacaktır. Organize Sanayi Bölgelerinde arazi tahsisi ve alt yapı desteği sağlanması da firmaların ve ekonominin büyük yararına olacaktır. Sektörde yaygın kullanılan enerji maliyetinin düşürülmesi, sektöre önemli ölçüde bir katkı sağlayacaktır. Bu durum, sektörde yer alan firmaların kısa dönem içerisinde dünya çapında tanınır hale gelmesinin yolunu açabilecektir (İnal ve Toksarı, 2006: 110).

Türkiye 6 milyar \$'lık üretim kapasitesi ile dünya mobilya pazarında üretimin %2,7'sini oluşturmaktadır. Bununla birlikte, 2007 yılındaki 986 milyon \$ ihracat ile dünya mobilya ihracatından yaklaşık %1 pay almaktadır. Mobilya imalat sektörü, 2005 yılı verilerine göre Türkiye İmalat Sanayii'nde %8'lik büyüme ile en hızlı büyümeyi gerçekleştiren sektörlerden biri olmuştur. (<http://ekutup.dpt.gov.tr/imalatsa//ök693.pdf>)

Türkiye'deki mobilya işletmeleri büyük oranda KOBİ'lerden oluşmaktadır. Bu nedenle işletmelerin yaşadıkları sorunların çoğu tipik genel KOBİ sorunlarıdır. Ülkemizde mobilya sektöründe yaşanan sorunlar içerisinde kalite ve standartlaşma dikkat çekmektedir (www.oaib.gov.tr):

VII. İşletmelerde Maliyetler Ve Giderler

İşletmelerin temel amaçlarından birisi olan süreklilik, yani işletmenin varlığını sürdürebilmesi ve yine bir başka temel amacı olan kârlılığın sağlanması için işletmelerin faaliyette bulunmaları ve mal/hizmet üretmeleri gerekmektedir. Mamullerin faaliyetleri, faaliyetlerin de kaynakları tükettiği

gerçeğinden hareketle, kaynakların daha doğrusu maliyetlerin ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla maliyetlerin daha kaynak aşamasında kontrol altına alınması önem arz etmektedir.

Gider ve maliyet kavramları birbirleriyle sıkı sıkıya bağlı ve sıklıkla karıştırılan iki kavramdır. Bu iki kavram arasındaki ayrım noktası “fayda tükenmesi”dir. Bu sebeple THP’de (Tekdüzen Hesap Planı) yer alan bazı hesap kalemleri için gider yerine, maliyet denilmesi daha uygundur. Bu çalışmada da direkt ilkmadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim hesapları için “gider” yerine “maliyet” takısı eklenerek kullanılacaktır.

TKY’nin işletmelerde gider ve maliyetler üzerine etkileri üç başlıkta incelenmektedir.

A. Üretim Maliyetleri

Üretim işletmelerinde üretilmesi amaçlanan mamulün elde edilebilmesi için kullanılan veya tüketilen mal ve hizmetlerin parasal olarak ifadesidir. Üretim maliyetinin en önemli özelliği, üretim için mal ve hizmet tüketimidir. Sözü edilen tüketim biçiminde mal ve hizmetler tümü ile tüketilip, yok edilmemekte aksine, şekil değiştirerek yepyeni bir mamule dönüşmektedir. Yani, üretim maliyeti kavramıyla kastedilen “üretim için tüketim”dir. Bu maliyetler üretilen malların satışı esnasında işletmeye tekrar gelir olarak geri dönmektedir. Mamuller satılmadıkları sürece işletmenin aktifleri içerisinde yer almaya devam ederler. Bu maliyetler, bazı kaynaklarda maliyet gideri olarak da ifade edilmektedir (Yükçü, 1999: 66). Üretim maliyetlerine etki eden kalite ile ilgili maliyetler Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Üretim Maliyetlerine Etki Eden Kalite Maliyetleri

710 Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.	720 Direkt İşçilik Giderleri	730 Genel Üretim Giderleri
DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ		
Girdi muayenesi maliyetleri - Rutin kontroller - Satıcının işyerinde yapılan muayene maliyetleri - Özel muayene maliyetleri		Üretimiçi ve bitmiş ürün üzerinde yapılan muayene maliyetleri - Planlanmış muayeneler - Ayarlama maliyetleri - Özel muayeneler - Üretim sürecinin muayenesi - Laboratuvar desteği Bakım ve kalibrasyon maliyetleri
İÇ BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ		
Kusurlu üretim araştırma maliyeti Tekrar işleme maliyeti Bozuk ürün Kusurlu üretim	Kusurlu üretim araştırma maliyeti Tekrar işleme maliyeti Bozuk ürün Kusurlu üretim	Satıcı malının reddinden doğan maliyetler - Düzenleme maliyetleri - Yenileme maliyetleri - Düzeltme planı maliyetleri - Tamir maliyetleri Tekrar işleme maliyeti Bozuk ürün Kusurlu üretim

Kaynak: Karabınar, 1998: 98.

B. Faaliyet Giderleri

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım ile genel yönetim giderlerinden oluşur (Gücenme, 2005: 329). İşletmede ortaya çıkan gider fonksiyon itibarıyla hangi hesabı ilgilendiriyorsa, ilgili grupta değerlendirilerek, o hesabın borcuna kaydedilir (Küçüksavaş, 2000: 285).

Faaliyet giderlerine etki eden kalite ile ilgili maliyetler Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Faaliyet Giderlerine Etki Eden Kalite Maliyetleri

750 Araştırma-Geliştirme Giderleri	760 Pazarlama-Satış Dağıtım Giderleri	770 Genel Yönetim Giderleri
ÖNLEME MALİYETLERİ		
Ürün tasarım maliyetleri -Tasarım inceleme maliyetleri -Tasarım destek maliyetleri -Tasarım test maliyetleri Satınalma maliyetleri - Satıcıların derecelendirilmesi - Satıcıların denetlenmesi - Emirlerin teknik açıdan incelenmesi Pazar araştırma maliyetleri		Kalite planlama maliyetleri - Genel planlama maliyetleri - Denetim ve test planlama - Üretim sürecinin planlaması Kalite yönetim maliyetleri Kalite eğitim maliyetleri Kalite denetim maliyetleri
DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ		
Tasarım kalifikasyon maliyetleri		Bakım ve kalibrasyon maliyetleri
İÇ BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ		
Tasarım başarısızlık maliyetleri - Düzeltme faaliyetleri - Tasarım değişikliğinden doğan yeniden işleme - Başarısız tasarım sonucu oluşan hurda ve artıklar - Destek faaliyetleri		Kaybolan malzeme
DIŞ BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ		
	Şikayetlerin araştırılması Satış sonrası hizmet maliyetleri Garanti yükümlülükleri	Tazminatlar Tatminsizlik

Kaynak: Karabınar, 1998: 103.

C. Finansman Giderleri

İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderler bu başlık altında toplanır. Faizlerin tahakkuku için nakden veya hesaben ödenmiş olması şart değildir. Faiz yükünün doğruya yakın olarak belirlenmesi söz konusu olduğunda tahakkuk ettirilir. Faizin tahakkukunda kaynağın o dönemdeki kullanım süresi esas alınır (Sevilengül, 2008: 711).

İşletmelerin kalite yönetim anlayışı benimsemeleri ile direkt bağlantısı olan finansman giderleri bulunmamaktadır.

VIII. TKY Yaklaşımının İşletme Maliyet Gelişim Süreci Üzerine Etkisi

A. Uygulamanın Amacı

Küreselleşme ile ortaya çıkan değişim ve rekabet ortamı, işletmeleri mevcut varlıklarını koruyabilmek ve temel hedeflerine ulaşabilmek adına, piyasadaki tehditlere karşı kendi fırsatlarını oluşturmak zorunda bırakmıştır. İşletmeler artık, toplumun ihtiyaçlarını karşılayabilme yetenekleri doğrultusunda sürdürülebilir büyüme ve karlılık sağlayabilmektedirler. Bu nedenle, işletmeler için faaliyet gösterdikleri pazarda kaliteli ürün üretme, rekabetin ön koşulu haline gelmiştir. Ancak değişen piyasa koşulları, bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, müşteri isteklerinin çeşitlenmesi ve rakip sayısının sürekli artış göstermesine sebep olmakta; bu durum işletmeleri rekabet avantajı kazanmak adına, üstün kaliteyi düşük maliyetle sunma çabasına yöneltmektedir.

80'li yıllarda ortaya çıkan ve hızla yayılmaya devam eden TKY, işletmelerin hem müşteri odaklı, hem de maliyet avantajlı olarak üretim yapmasını sağlayan, aynı zamanda sürekli iyileştirme vurgusu ile de değişime ayak uydurma imkânı veren bir yaklaşımdır. Her üretim ve yönetim sisteminin olduğu gibi, TKY'nin de işletme maliyetleri üzerine olumlu ya da olumsuz etkileri olabilmektedir. Kalitesiz üretimin işletmeye maliyeti oldukça fazla olmakla beraber, yüksek kalitede üretim yapmanın da belli bir maliyeti söz konusudur. TKY uygulamalarında, kalite maliyetleri önemli bir yere sahiptir ve TKY uygulamasının etkinliğinin değerlendirilmesi için önemli bir ölçüt olarak görülmektedir.

Bu çalışmada amaç, TKY'yi benimsemiş ve kalite yönetim sistemi belgesine sahip bir üretim işletmesinin, kalite belgesi öncesi ve belgelendirme sonrası dönemde işletme maliyet gelişim sürecinin ne gibi değişiklik gösterdiğini ortaya koymaktır.

B. Uygulamanın Varsayımları

- İşletmenin maliyet ve giderlerine ilişkin tüm kayıtları elde etmek mümkün olmasa da, elde edilen veriler işletmenin mali durumu hakkında kabaca bir fikir vermek için yeterlidir.

- Araştırma kapsamına alınan 2004-2009 yıllarında incelenen değişkenler dışında işletmede yaşanan ve mali açıdan sonucu önemli ölçüde etkileyebilecek bir değişiklik yaşanmamıştır.

- İşletme farklı ürünler ve her ürün için farklı seçenekler sunan bir anlayışla çalıştığından maliyetler için ortak bir iş hacmi belirlenmiştir. Hesaplamalarda kullanılan ortak iş hacmi, maliyetler üzerinde önemli bir yanılığa neden olmaz.

C. Uygulamanın Kısıtları

- Araştırma konusu işletmenin maliyet ve giderlerine ilişkin kayıtlar, işletmenin mali durumu hakkında bilgi verebilir. Ancak, işletmenin mali durumu hakkında tam bir maliyet analizi yapmaya yeterli değildir.

- İşletmelerin kendilerine özgü sektörel özelliklerinin ve farklı üretim tekniklerinin sonuç üzerinde önemli etkisi bulunduğundan, sadece bir üretim işletmesi için elde edilen bu sonuçların genellenmesi doğru değildir.

D. Uygulamanın Yöntemi

Uygulama için işletmenin gözlem, görüşme ve belgelendirme yoluyla üretim, kalite ve finansal işleyişine ait veriler ile personel sayısı, üretim miktarı gibi parametrelere ilişkin bilgiler ilgili birimlerden tedarik edilmiştir. Bu doğrultuda, çalışmanın ana amacına hizmet edecek olan işletmenin 2004-2009 yıllarına ait yıllık mizanları işletmece düzenlenen izin belgesi ekinde araştırmacılara iletilmiştir. İşletmece, söz konusu verilerin işletme ismi kullanmadan, bilimsel ve etik ilkelere riayet etmek kaydıyla kullanımına müsaade edilmiştir. Etik ilkeler gereği, bu rakamlar araştırmada belirli bir katsayı ile değiştirilerek kullanılmıştır.

İşletmede kalite muhasebesi tutulmamakta olup, kalite ile ilintili kayıtlar THP çerçevesinde yapılmaktadır. İşletmenin 2004-2009 yılları arasında ürün gamında bir genişleme olmamıştır.

İşletmenin gerek ISO belgesi almadan önceki durumu ile sonraki durumunun mukayesesinin, gerekse ISO belgesi aldıktan sonra çeşitli göstergelerin seyri bilgisayar programı aracılığıyla tablo ve grafiklere aktarılmıştır.

E. İşletme Hakkında Bilgiler

Araştırma konusu işletme, kalkınmada birinci derecede öncelikli bir ilde faaliyet göstermektedir. İşletmenin amacı, kuruluşundan bu yana günün koşullarına göre şekillenen tasarımları ve özgünlüğüyle kendisine has bir çizgi yakalamaktır. Sürekli gelişerek, ürün zenginliğinin sağlanması ve en önemlisi de kaliteli ürün anlayışından ödün vermeden yoluna devam etmektir. Sektörün yeni markalarından biri olmasına rağmen sektörde kendisine yer edinmek, markalaşmak, yurtiçinde bayileşme sürecini gerçekleştirmek ve bunu da sürekli kılmak arzusundadır. İşletme modüler tasarım doğrultusunda oturma ve yemek odası grupları, çocuk, genç ve ebeveyn yatak odaları, ofis mobilyası, yaylı yataktan masaj koltuğuna kadar geniş ürün gamıyla yurtiçine ve yurtdışına hitap eden üretim yapmaktadır.

1996 yılında üretime başlayan işletme, bugün yıllık 36.000 adet yaylı kanepa, 30.000 adet yaylı yatak, 30.000 adet sandıklı baza, 4.500 adet yatak odası takımı, 4.500 adet yemek odası takımı, 4.500 adet koltuk takımı ve 360

adet çok fonksiyonlu masaj koltuğu üretme kapasitesine sahiptir. İşletme üretiminin neredeyse yarısından fazlasını ihraç etmektedir.

İşletme, 33.700 m² açık ve 16.830 m² kapalı alan üzerinde faaliyet göstermektedir. Aynı alan içerisinde bir de satış mağazası bulunmaktadır. Bunun yanı sıra birçok ilde bayii ve Fransa ile İtalya'da distribütör mağazaları bulunmaktadır. İşletmede halen 20 beyaz yakalı, 117 mavi yakalı toplam 137 personel görev yapmaktadır.

İşletme, kalite konusuna yaklaşımını ve ürünlerin kalitesini almış olduğu ISO 9001 Kalite Belgesi ile kanıtlamıştır. Teknolojik gelişmeleri izleyen ve kalitesini koruyarak; gerek satış gerekse satış sonrası hizmetlerde kaliteye önem veren işletme, müşterilerinin güvenini kazanmak için aralıksız çalışmaktadır.

i. İşletmede TKY Faaliyetleri

İşletme kalite yolculuğuna, daha çok ihracatını artırmak düşüncesiyle 2004 yılının ilk günlerinde başlamıştır. Bu amaçla özel bir danışmanlık firmasıyla anlaşma sağlamış; yıl boyunca işletme içinde oluşturulan gruplara (yönetim, üretim, personel vb.) konuya ilişkin bilgilendirme ve eğitim faaliyetleri düzenlenmiştir. İyileştirme çalışmaları ve gerekli testlerin ardından işletme 30 Haziran 2005 tarihinde ISO 9001:2000 belgesi sahibi olmuştur. İşletme gerekli ara ve 2008 yılındaki ana denetimi başarıyla atlatmıştır. İşletme, halen aktif ISO 9001:2008 belgesi sahibidir.

Bu süreçte, işletme için 9 ana süreç belirlenmiş ve bu 9 sürecin her biri için ayrı ayrı performans kriteri geliştirilip, bununla ilgili kalite hedefi belirlenmiş ve aksiyon planları hazırlanmıştır.

Tablo 3: İşletmenin Süreçlerarası Etkileşim Tablosu

NO.	ANA PROSESİN ADI	ALT PROSESLER	ETKİLEŞTİĞİ PROSESLER
1	Satış ve Planlama	- Satış, Planlama - Müşteri şikayeti - Sevkiyat	3, 4 ve 6
2	Tasarım ve Geliştirme	- Tasarım ve geliştirme planı - Tasarım ve geliştirilenin gözden geçirilmesi	1 ve 4
3	Satınalma	- Girdi kontrol - Tedarikçi değerlendirme	1, 6 ve 7
4	Ürün Gerçekleştirme	- Hammadde işleme	1, 5, 6 ve 7
5	Ürün Kontrol	- Ara ve Son kontrol - Uygunsuzluk yönetimi	4 ve 6
6	Depolama	- Depolama	1, 3 ve 5
7	Bakım-Onarım	- Periyodik bakım - Arıza bakım - Kalibrasyon	3 ve 4
8	İnsan Kaynakları	- Personel - Eğitim	Tüm süreçler
9	Yönetim Faaliyetleri	- Yönetim faaliyetleri	Tüm süreçler

ii. İşletmede Üretim Akışı

İşletmede üretilen ürünler; koltuk, kanepeler, yataklar, baza, masaj koltuğu ve modüler mobilyadan ibarettir. 2010 yılı itibarıyla işletme ürün gamına ofis mobilya ürün grubunu da eklemiştir.

İşletmede, siparişe dayalı üretim yapılmaktadır. Bu doğrultuda siparişler, öncelikle tasnif edilmekte; daha sonra ilgili formlara aktarılarak üretim birimine iş emirleri vasıtasıyla iletilmektedir. İşletmede girdi denetimiyle başlayan kalite kontrol faaliyeti, kısmi olarak üretim boyunca da sürmekte ve çıktı kontrolüyle tamamlanmaktadır. İşletme üretiminin neredeyse tamamına yakını kanepeler, koltuk ve yataktan ürünlerinden oluşmaktadır.

iii. İşletmede Kalite Kontrol Faaliyetleri

İşletmenin hammaddeleri içerisinde oransal olarak en yüksek paya sahip olan üç önemli malzeme olan ahşap, profil ve sünger için 3 farklı girdi kalite kontrol noktaları; üretim sürecinde ara kalite kontroller ve sevkiyat öncesi tüm mamuller için tek bir çıktı kontrol noktası oluşturulmuştur.

Girdi kontrol noktaları istenilen standardı yakalayamayan hammaddenin, henüz işletme tarafından kabulü gerçekleşmeden reddedilmesi esasına dayanır. İşletme gerek direkt ilk madde malzeme gerekse yardımcı malzemelerin temini için “onaylı tedarikçi firma listesi”nden yararlanmaktadır. Burada da yine ihtiyaç duyulan malzemelerin tedarikçilerinin kalite belgesine sahip olması arzulanmaktadır.

Ara kontrol mekanizmasıyla hedeflenen, üretim esnasında istenilen standardı yakalayamayan yarı mamulün, üretim sürecine yeniden dâhil edilmesiyle gerek yeniden işçilik gerekse yenileme malzeme giderlerini azaltmaktır.

Çıktı kontrol noktaları ise mamullerin uygunluğuna karar verdikten sonra, ürünün ambalajlanmasını sağlayıp, “Ürün Tanıtım ve Kalite Kontrol Kartı”nı düzenleyerek ürünleri sevk eder.

IX. Analiz

Çalışma için milat olarak belirlenen tarih, işletmenin ISO belgesi alış tarihi olan 30 Haziran 2005 günüdür. Gerek verilerin temini, gerekse analizlerin yorumunda bu tarihten hareketle işletmenin TKY öncesi ve TKY sonrası durumuna ilişkin çıkarımlarda bulunulacaktır.

İşletmenin 2003-2009 dönemlerine ait yıllık mizanlarından yararlanarak, enflasyon endeksleri eşliğinde işletmenin maliyet gelişim sürecine ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır. Yani, uzun vadede işletme maliyet ve giderlerinin ne yönde ve ne büyüklükte değişkenlik gösterdiği tespit edilmeye çalışılacaktır.

A. İşletmenin Dönüştürülmüş Üretim Miktarının Tespiti

Uygulama konusu X mobilya üretim işletmesinde yatak, koltuk takımı, kanepeler, baza vb. farklı türde mobilyalar üretilmektedir. Bir koltuk takımı ile bir yatağın gerek üretim maliyeti ve gerekse üretim süresi elbette birbirinden farklı olacaktır. İşletme, maliyet dağıtımları yapıldıktan sonra hesapladığı birim maliyetlerin yardımıyla belirlediği katsayılar sayesinde farklı türden malları ortak bir dille ifade edebilmektedir. Buna göre;

- 1 adet yaylı yatağın ortalama birim maliyeti y,
- 1 adet kanepenin ortalama birim maliyeti 2y,
- 1 adet koltuk takımının ortalama birim maliyeti 5y,
- 1 adet bazanın ortalama birim maliyeti y,
- 1 adet masaj koltuğunun ortalama birim maliyeti 15y,
- 1 adet modüler takımın (yemek odası, yatak odası vb.) ortalama birim maliyeti 10y olarak değerlendirilmektedir.

Tablo 4’de işletmenin 2004-2009 yılları arasında hangi tür üründen ne kadar miktarda ürettiği tablo halinde verilmiştir. Görüldüğü gibi, üretimin büyük bir çoğunluğunu koltuk takımı, kanepeler ve yatak oluşturmaktadır.

Tablo 4: İşletmenin Üretim Miktarlarının Dağılımı

Ürün	Yıllar					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Koltuk Takımı	2040	2021	2855	3851	4006	4203
Kanepeler	2609	1805	2586	3345	4847	5360
Yatak	1963	2249	1850	3250	3864	4162
Baza	1134	1051	991	1261	922	1296
Modüler (Takım)	325	239	317	280	230	304
Masaj koltuğu	58	8	15	11	10	7
Toplam	8129	7373	8614	11998	13879	15332

Tablo 4’de verilen işletmenin farklı türlerdeki ürünlerine ilişkin üretim miktarları, işletmeden alınan katsayılar yardımıyla aşağıdaki tabloda (Tablo 5), ortak bir dille ifade edebilmek için dönüştürülmüştür. Tablolar arasında önemli farklar ortaya çıkmıştır.

Tablo 5: İşletmenin Dönüştürülmüş Üretim Miktarlarının Dağılımı

Ürünler	Katsayı	Yıllar					
		2004	2005	2006	2007	2008	2009
Koltuk Tk.	5	10200	10105	14275	19255	20030	21015
Kanepeler	2	5218	3610	5172	6690	9694	10720
Yatak	1	1963	2249	1850	3250	3864	4162
Baza	1	1134	1051	991	1261	922	1296
Modüler Tk.	10	3250	2390	3170	2800	2300	3040
Masaj Kol.	15	870	120	225	165	150	105
TOPLAM (Yatak)		22635	19525	25683	33421	36960	40338

Buradan hareketle, çalışmada buradan sonra üretim miktarı yatak sayısı olarak ifade edilecektir.

B. Maliyet Gelişim Sürecine Göre Analiz

Maliyet gelişim süreci açısından ISO belgesinin işletme üzerine etkisi 2004-2009 yıllarını içine alan bir periyotta ve 3 farklı boyutta ele alınmıştır. Bu üç boyut, üretim maliyetleri, faaliyet giderleri ve finansman giderleri şeklindedir.

i. Üretim Maliyetlerinin Gelişim Süreci

Bilindiği üzere, bir işletmenin üretim maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. İşletmenin 2004-2009 yılları arasındaki yıllık mizanlarından yararlanarak üretim maliyetlerine ilişkin aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

-Direkt İlk Madde Malzeme Maliyetlerinin Gelişim Süreci

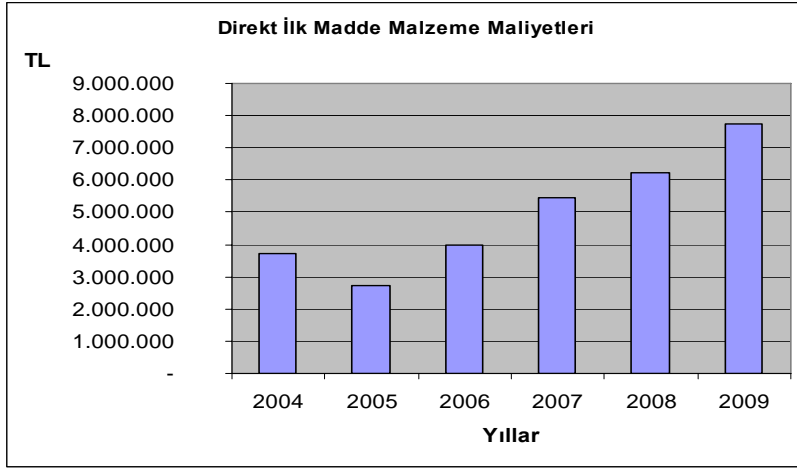
İşletme 2004-2009 yılları arasında, toplam 29.840.032.-TL direkt ilk madde ve malzeme (DİMM) maliyetine katlanmıştır. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin yıllara göre dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 6: İşletmenin DİMM Maliyetlerinin Yıllık Dağılımı

2004 Yılı	2005 Yılı	2006 Yılı	2007 Yılı	2008 Yılı	2009 Yılı	Toplam
3.734.840	2.711.836	3.978.498	5.448.336	6.217.586	7.748.936	29.840.032

Yukarıdaki verilerden yararlanarak, direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin yıllık dağılımları ile ilgili aşağıdaki şekil elde edilmiştir.

İşletme kalite serüvenine başlamasıyla birlikte, girdi malzemelerin kontrolü için bir birim oluşturmuş ve bununla ilgili personel vb. ilave giderlerine katlanmıştır. Çıktı kontrol merkezi de aynı anlayışla tesis edilmiştir. 2005 yılında üretim miktarına da bağlı olarak azalan direkt ilk madde malzeme maliyetleri, sonraları üretim miktarına paralel olarak artış göstermiştir.



Şekil 3: DİMM Maliyetlerinin Gelişim Süreci

Beş yıllık süreçte (2005-2009) maliyet gelişim süreci incelendiğinde, üretim miktarı bu dönemde % 78,21 artmasına karşın, direkt ilk madde malzeme maliyetleri aynı dönemde % 107,48 oranında artış göstermiştir. Buradan hareketle, ISO belgesinin direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini artırdığı düşünülse de, ÜFE endeksinin % 40,46 oranındaki artışı, ISO belgesinin DİMM maliyetlerini azalttığı varsayımını desteklemektedir.

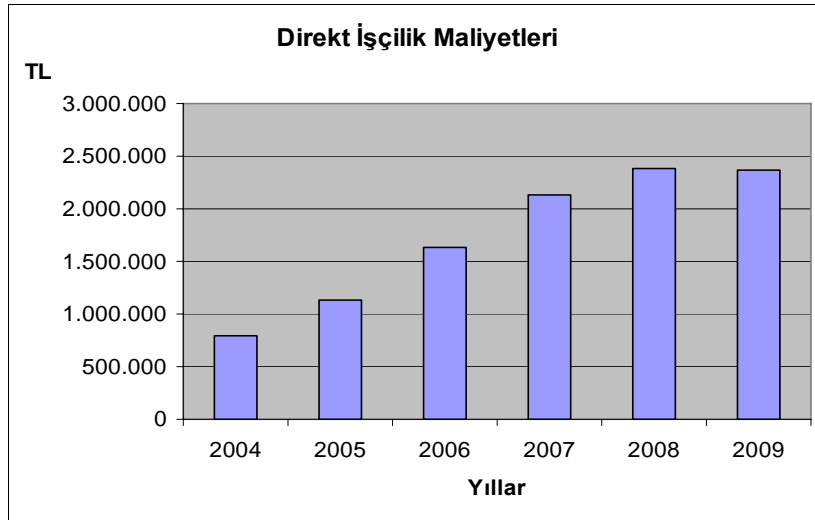
- Direkt İşçilik Maliyetlerinin Gelişim Süreci

İşletme 2004-2009 yılları arasında, toplam 10.451.812.-TL direkt işçilik maliyetine katlanmıştır. Direkt işçilik maliyetlerinin yıllara göre dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir. (Tablo 7)

Tablo 7: İşletmenin Direkt İşçilik Maliyetlerinin Yıllık Dağılımı

2004 Yılı	2005 Yılı	2006 Yılı	2007 Yılı	2008 Yılı	2009 Yılı	TOPLAM
798.290	1.138.010	1.627.682	2.135.912	2.385.622	2.366.296	10.451.812

Yukarıdaki verilerden yararlanarak, direkt işçilik maliyetlerinin yıllık dağılımları ile ilgili aşağıdaki şekil elde edilmiştir.



Şekil 4: Direkt İşçilik Maliyetlerinin Gelişim Süreci

ISO belgesi, işletmede gerek artan kontrol noktaları gerekse yükselen kalite çitası sebebiyle kusurlu kabul edilen, az sayıda da olsa bir miktar ürünün bünyesinde yer alan direkt işçilikler ile bu ürünlerin ek işlem görmesinden kaynaklanan direkt işçilik maliyetlerindeki artış ISO'nun beraberinde getirdiği anlayışın etkisini düşündürmektedir.

Bunun dışında, toplam kalite anlayışının ilk seferde doğru üretim ve sıfır hata kültürü üretim sürecindeki hataları azaltarak ek işlem vb. işçilikleri önler. Ancak burada, üretim miktarı 2 kata yakın artmasına **karşılık, direkt işçilik**

maliyetleri ortalama 3 kat artmıştır. Bu artışta, yine 5084 sayılı teşvik yasasının etkileri yadsınamaz derecede önemlidir.

- Genel Üretim Maliyetlerinin Gelişim Süreci

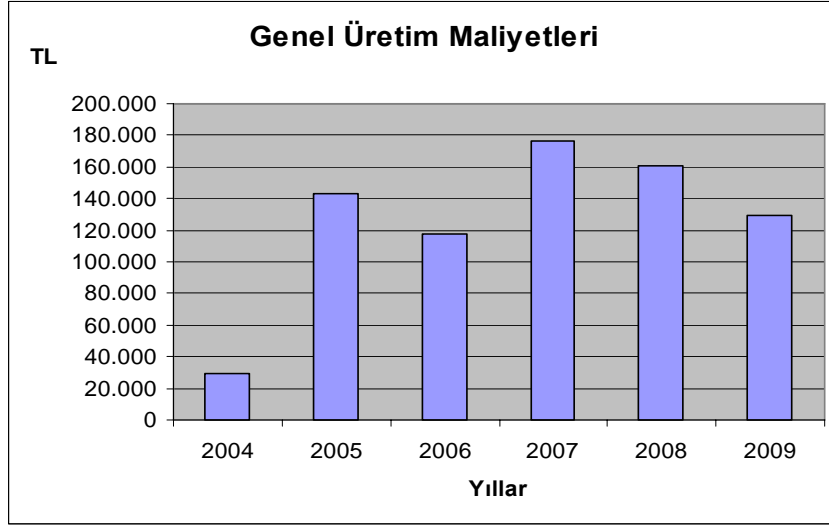
İşletme 2004-2009 yılları arasında, toplam 757.784.-TL genel üretim maliyetine katlanmıştır. Genel üretim maliyetlerinin yıllara göre dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 8: İşletmenin Genel Üretim Maliyetlerinin Yıllık Dağılımı

2004 Yılı	2005 Yılı	2006 Yılı	2007 Yılı	2008 Yılı	2009 Yılı	TOPLAM
29.452	143.616	117.998	176.804	160.864	129.050	757.784

Yukarıdaki verilerden yararlanarak, genel üretim maliyetlerinin yıllık dağılımları ile ilgili Şekil 5 elde edilmiştir.

Burada işletmede kalite anlayışının zamanla oturmasına paralel olarak kusurlu malların gerek bünyesinde gerekse ek işlem görmesi sebebiyle, katlanılan maliyetlerde azalma izlenmiştir. Ancak, üretimiçi ve bitmiş ürün üzerinde yapılan muayenelerin maliyetleri ise genel üretim maliyetlerini artıran unsurlar arasında yer almaya devam etmektedir.



Şekil 5: Genel Üretim Maliyetlerinin Gelişim Süreci

İşletmenin artan üretim miktarı ve artan endeks oranı göz önüne alınsa da; 2004 yılına nazaran bu gider kaleminde 2005 yılında önemli bir artış meydana gelmesi ve bu artışın kalibrasyon vb. sebeplerle devam etmesi, ISO belgesinin işletmenin genel üretim maliyetleri üzerine artırıcı etkisinin bulunduğu önemli bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

ii. Faaliyet Giderlerinin Gelişim Süreci

Hatırlanacağı üzere bir işletmenin faaliyet giderleri, araştırma ve geliştirme, pazarlama satış ve dağıtım ile genel yönetim giderlerinden oluşmaktadır. İşletmenin 2004-2009 yılları arasındaki yıllık mizanlarından yararlanarak faaliyet giderlerine ilişkin aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

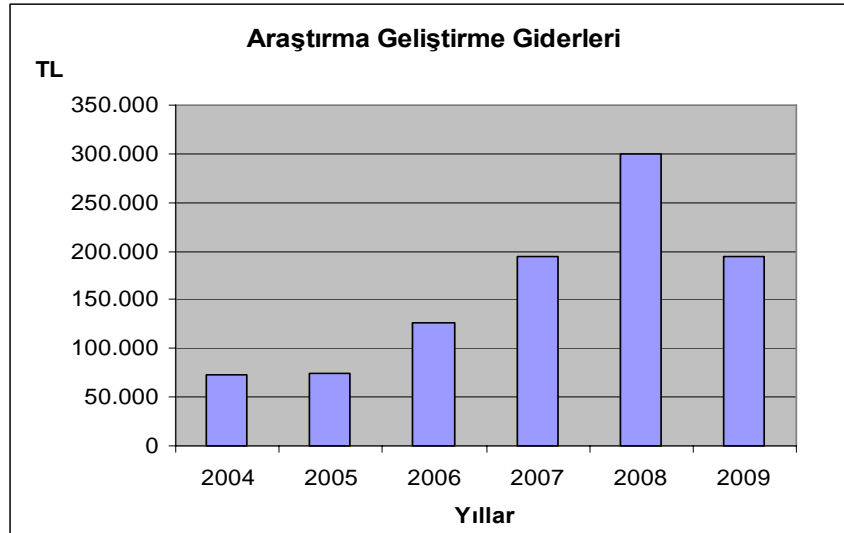
- Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Gelişim Süreci

İşletme 2004-2009 yılları arasında, toplam 963.348.-TL araştırma geliştirme gideri yapmıştır. Araştırma geliştirme giderlerinin yıllara göre dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir (Tablo 9).

Tablo 9: İşletmenin Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Yıllık Dağılımı

2004 Yılı	2005 Yılı	2006 Yılı	2007 Yılı	2008 Yılı	2009 Yılı	Toplam
73.514	74.544	125.596	194.630	300.140	194.924	963.348

Yukarıdaki verilerden yararlanarak, araştırma ve geliştirme giderlerinin yıllık dağılımları ile ilgili aşağıdaki şekil elde edilmiştir.



Şekil 6. Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Gelişim Süreci

Şekil 6'da görüldüğü gibi, araştırma geliştirme giderleri artış eğilimindedir. Özellikle 2008 yılında bir sıçrama göstermiştir. Edinilen bilgiye göre, bu yılda alınan danışmanlık hizmeti ve buna bağlı olarak artan pazar araştırması maliyetleri ile açıklanmaktadır.

TKY sonu olmayan bir çabadır. En iyinin, her zaman daha iyisi vardır. Dolayısıyla, sürekli geliştirme ve iyileştirmeye dayalı bu sistemde araştırma-geliştirme gibi bir gider kaleminin azalması beklenmemektedir. İşletme de bu doğrultuda atmış olduğu ar-ge hamlesini hep bir adım ileriye taşımak çabasıyla

artan seyirde araştırma ve geliştirme giderlerine katlanmaktadır. Özetle, TKY'nin bu gider kalemi üzerine artırıcı etkisi kaçınılmazdır.

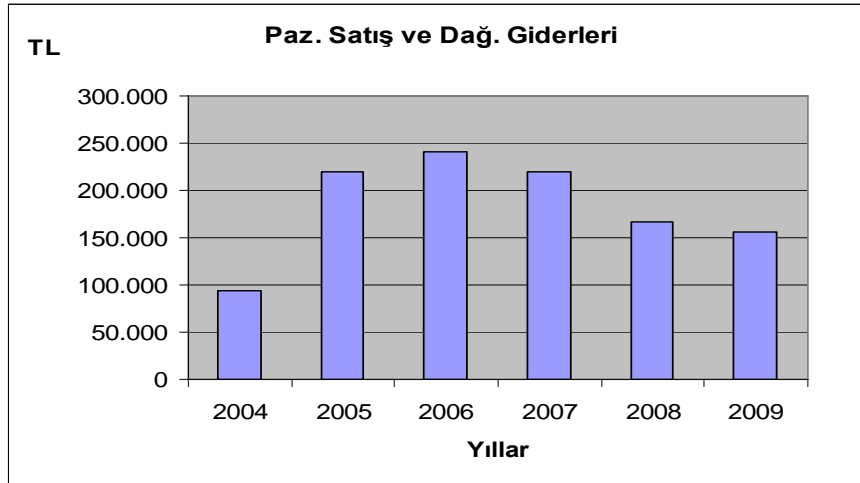
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Gelişim Süreci

İşletme 2004-2009 yılları arasında, toplam 1.097.254.-TL pazarlama, satış ve dağıtım gideri yapmıştır. Tablo 10'da pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin yıllara göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 10. İşletmenin Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Yıllık Dağılımı

2004 Yılı	2005 Yılı	2006 Yılı	2007 Yılı	2008 Yılı	2009 Yılı	Toplam
94.162	219.786	241.496	219.936	166.520	155.354	1.097.254

Yukarıdaki verilerden yararlanarak, pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin yıllık dağılımları Şekil 7'de verilmiştir. Şekilden de görüldüğü üzere, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, ISO belgesine geçişle hissedilir düzeyde artış göstermiştir. Bunun sebebi, artan satışlar ve elbette satışların içerisinde artan oranlı seyreden ihracatın payıdır. Zira, garanti ile ilgili gerçekleşen yükümlülükler ile satış sonrası müşteri hizmetleri, iletişim ve ulaşım giderleri yurtdışında hissedilir düzeyde daha yüksek seyretmektedir.



Şekil 7: Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Gelişim Süreci

Yine bu gider kaleminin azalmaya başlaması, işletmede kalite anlayışının oturduğu pazarlama, satış ve dağıtım ile ilgili iyi bir sistemin oluşturulduğunu, dolayısıyla da artan müşteri tatmininden dolayı satış sonrası hizmete ilişkin maliyetlerin azaldığını düşündürmektedir.

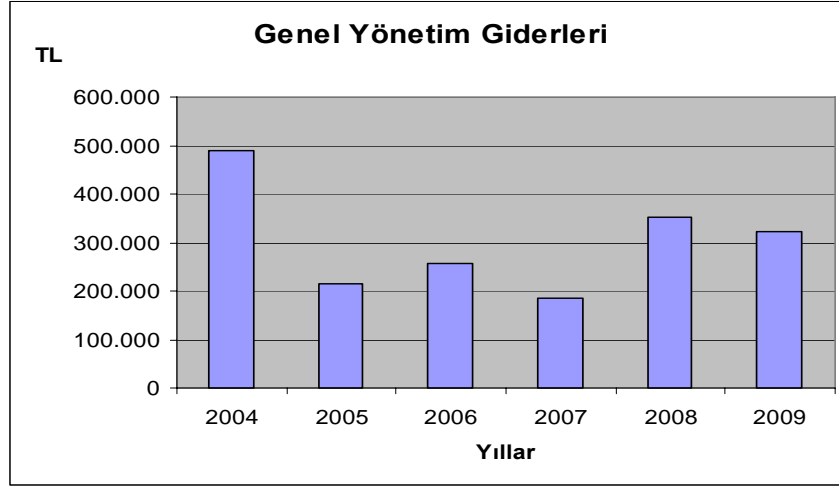
- Genel Yönetim Giderlerinin Gelişim Süreci

İşletme 2004-2009 yılları arasında, toplam 1.819.774.-TL genel yönetim gideri yapmıştır. Genel yönetim giderlerinin yıllara göre dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 11: İşletmenin Genel Yönetim Giderlerinin Yıllık Dağılımı

2004 Yılı	2005 Yılı	2006 Yılı	2007 Yılı	2008 Yılı	2009 Yılı	TOPLAM
489.246	214.982	255.568	183.908	353.026	323.044	1.819.774

Yukarıdaki verilerden yararlanarak, genel yönetim giderlerinin yıllık dağılımları ile ilgili aşağıdaki şekil elde edilmiştir.



Şekil 8: Genel Yönetim Giderlerinin Gelişim Süreci

İşletmenin, genel yönetim giderlerinin maliyet gelişim süreci incelendiğinde, 2004 yılında çok üst düzeyde seyrettiği gözlemlenmektedir. Bunun büyük bir sebebi, işletmenin 2004 yılında ISO belgesi ile ilgili almış olduğu danışmanlık hizmeti, eğitim ve belge başvurusuna ilişkin katlandığı diğer giderlerden kaynaklanmaktadır.

Yine, genel yönetim giderleri 2008 yılında önemli bir artış göstermiştir. Bu artış ise belge süresinin dolması sebebiyle katlanılan güncelleme ve denetim giderleri ile açıklanabilmektedir. Bunun yanı sıra, toplam kalite kültürünün oturması için kurulan personele yönelik ödül mekanizması da bu gider kaleminin üzerinde az da olsa artırıcı etkide bulunmuştur. Buradan hareketle, TKY'nin genel yönetim giderleri üzerine artırıcı etkisi olduğu söylenebilir.

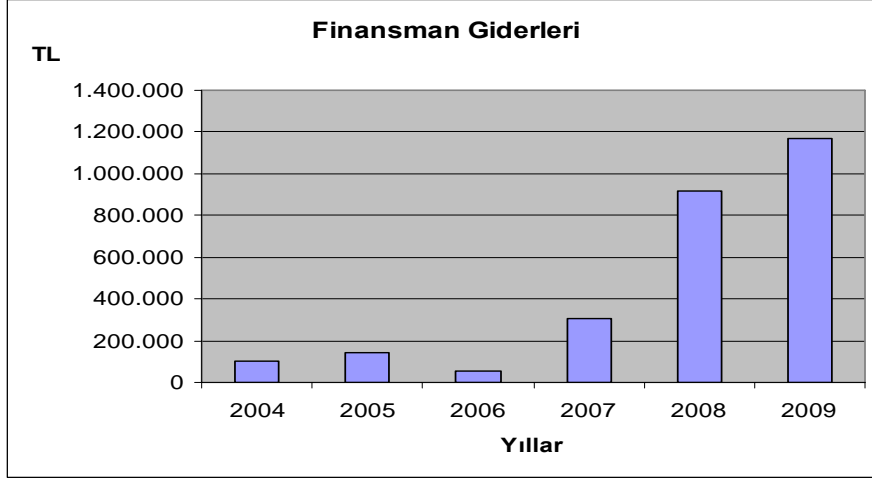
iii. Finansman Giderlerinin Gelişim Süreci

İşletme 2004-2009 yılları arasında, toplam 2.691.822.-TL finansman gideri yapmıştır. Finansman giderlerin yıllara göre dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 12: İşletmenin Finansman Giderlerinin Yıllık Dağılımı

2004 Yılı	2005 Yılı	2006 Yılı	2007 Yılı	2008 Yılı	2009 Yılı	TOPLAM
99.836	141.710	57.250	307.038	918.026	1.167.962	2.691.822

Yukarıdaki verilerden yararlanarak, işletmenin finansman giderlerinin yıllık dağılımları ile ilgili aşağıdaki şekil elde edilmiştir.



Şekil 9. Finansman Giderlerinin Gelişim Süreci

İşletmenin finansman giderlerinin maliyet gelişim süreci incelendiğinde, 2007'den sonra özellikle de 2008 yılında çok ciddi bir artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Kalite ile ilgisi direkt olarak kurulamadığı sürece ISO belgesi ile açıklanamayacak olan bu dalgalanma akıllara küresel krizin etkilerini getirmektedir.

X. Sonuç

Bu çalışma, TKY uygulayan ISO 9001:2008 belgeli bir "X" işletmesinin kalite maliyetlerinin yıllar içindeki seyrini incelemek ve TKY felsefesinin maliyetler üzerindeki etkisini tespit etmek amacı ile hazırlanmıştır.

İşletmenin 2004-2009 dönemine ait verilerinden yararlanarak "X" işletmesinin maliyet gelişim sürecine ilişkin bir takım değerlendirmelerde bulunulmuştur. Buna göre;

- Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri 5 yıllık dönemde üretim miktarına paralel seyir göstermiş, ancak aradan geçen zamanla kalite kültürünün de işletmeye yerleşmesiyle DİMM maliyetlerindeki artış hızının, üretim miktarındaki artış hızı karşısında daha yavaş geliştiği görülmüştür.

- Direkt işçilik maliyetlerinin artışı ile ilgili anımsanacağı üzere teşvikin önemli etkisi olduğundan bahsedilmişti. Ancak, ilerleyen zamanla işletme için ideal personel sayısı belirlenmiş ve sonrasında bu maliyet kalemiyle ilgili önemli bir artış yaşanmamıştır.

- Genel üretim maliyetlerinde 2005 yılında bir artış yaşanmıştır. Bu kalemin kalite ve kusurlu mallarla ilgili işçiliklerden önemli ölçüde etkilenmiş ve beş yıllık periyodu dalgalı ama giderek yükselen seyrinde geçirmiş olduğu

görülmüştür. Ancak, son iki yıla ait verilerde bu maliyet kaleminde düşüş gözlemlenmiştir. Düşüşün nedeninin kalite anlayışının işletmede oturmasının bir sonucu olarak kusurlu malların sayısında bir azalma olduğu kanısına varılmıştır.

- Araştırma ve geliştirme giderleri, işletmede TKY'ye geçişle beraber artış trendine geçmiş ve artarak devam etmiştir. Bunun en önemli sebebi TKY'nin vazgeçilmez ilkelerinden olan "müşteri odaklılık" ve "sürekli iyileştirme ve geliştirme" ilkeleridir. Zira, müşteri tatmini için yapılan araştırma ve ürün tasarım faaliyetleri, sürekli iyileştirme ve geliştirme tabanına oturtulduğunda, kaliteyi benimsemiş bir işletme için bu maliyetlerde önemli bir artışın kaçınılmaz olduğu düşünülmüştür.

- Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinde, kalite yönetimine geçişle birlikte artan satış ve ihracat doğrultusunda önemli bir çıkış yakalanmış, buna paralel olarak da bu gider kaleminde artış kaydedilmiştir. Ancak, ilerleyen süreçte kalite kültürünün oturmasıyla artan müşteri tatmini ve memnuniyetin satış sonrası hizmetlere ait maliyetleri düşürdüğü tahmin edilmiştir.

- Genel yönetim giderleri, 2004 yılında kalite yönetimine geçiş hazırlıklarının da etkisi ile yüksek düzeyde seyrederken, daha sonra hızla azalmıştır. Ancak ara ve ana denetimlerde yine direkt kalite ile ilintili giderlerde önemli artışlar kaydedilmiştir. Dolayısıyla, genel yönetim giderlerinin kaçınılmaz kısmı dışında, kalite denetimlerine paralel olarak rutin bir dalgalanma seyri izlenmiştir.

X işletmesinden elde edilen verilerin değerlendirilmesi ışığında ortaya çıkan bulgular, TKY ile ilgili yapılan gerek ulusal gerekse uluslararası sayısız çalışmada bu yönetim felsefesinin işletmelere birçok katkı sağladığına dair elde edilen bulgular ile paralellik göstermiştir. Ancak her faydanın belli bir külfeti olacağı gerçeğinden hareketle, bazı araştırmalarda ise kalite yönetim uygulamalarının işletme açısından negatif çıktılardan bahsedilmektedir.

Dolayısıyla, kalitenin işletmelere sağladığı katkılar noktasında bilim dünyasında her ne kadar geniş bir konsensüs sağlanmış olsa da, TKY'nin farklı iş kolları için farklı sonuçlar doğuracağı gerçeği ihmal edilmemelidir.

Kaynaklar

- Bunney, H. ve Dale, B. (1999). *Total Quality Management: Blueprint*. Massachusetts, USA: Blackwell Publishers Inc.
- Çalışkan, G. (2006). "Altı Sigma ve Toplam Kalite Yönetimi". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (17), 60-75.
- Çolak, M. (2004), "Mobilyada Pazar Maliyetini Etkileyen Nedenler: Örnek Bir Mobilyanın Maliyetinin Çıkarılması". *Pazarlama Dünyası*, Sayı: 18, 18-21.
- Dimara, E., Skuras, D., Tsekouras, K. ve Goutsos, S. (2004). "Strategic Orientation And Financial Performance Of Firms Implementing ISO 9000" [Stratejik Uyum ve ISO 9000 Uygulayan Firmaların Finansal

- Performansı]. *International Journal of Quality and Reliability Management*, 21 (1), 72-89.
- Gücenme, Ü. (2005). *Genel Muhasebe*. Bursa: Alfa-Akademi Basım Yayın.
- Halis, M. (2000). *Paradigmadan Uygulamaya Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000 Kalite Güvence Sistemleri-ISO 9002 Kalite Belgesi Çalışmaları*. İstanbul: Beta Basım Yayın,
- Hoyle, D. (2006). *ISO 9000 Quality Systems Handbook*. (Fifth Edition). Oxford: Butterworth-Heinemann.
- İnal, M.E. ve Toksarı, M. (2006). “Mobilyacılık Sektöründe Karşılaşılan Pazarlama Sorunları Ve Bu Sorunlara Çözüm Üretmeye Yönelik Bir Araştırma: Kayseri Örneği”. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (4), 105-121.
- Karabınar, S. (1998). *Kalite Maliyetlerinin Maliyet Muhasebesindeki Yeri ve Bir Öneri*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, U. ve Daştan, A. (2005). “Toplam Kalite Yönetiminin Muhasebe Mesleğinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(2), 385-400.
- Kıngır, S. (2006). *Toplam Kalite Yönetimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Küçüksavaş, N. (2000). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması*. (8.Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Leung, H.K.N., Chan, K.C. ve Lee, T.Y. (1999). “Cost and Benefits of ISO 9000 Series: A Practical Study” [ISO 9000’in Maliyet ve Yararları: Bir Uygulama Çalışması]. *International Journal of Quality and Reliability Management*, 16 (7), 675-690.
- Miyauchi, I. (1999). *Quality Management in Japan*. İstanbul: MESS Yayınları.
- Sevilengül, O. (2008). *Genel Muhasebe*. (14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şimşek, M.Ş. (2005). *Yönetim ve Organizasyon*. (6.Baskı). Konya: Günay Ofset.
- Şimşek, Metin (1992). “Kalite: ISO 9000/BS 5750 Nedir ve Nasıl”. *Mühendis ve Makine Dergisi*, 33 (392), 18-23.
- Şimşek, Muhittin (2007). *Toplam Kalite Yönetimi*. (5. Baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım.
- Yılmaz, S. ve Akay, A.Ş. (2008). “Antalya İlinde Bulunan Spor Yöneticilerinin Toplam Kalite Yönetimine Bakış Açıklarına İlişkin Bir Araştırma”. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 14, 1-21.
- Yükçü, S. (1999). *Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Devlet Planlama Teşkilatı: 9. Kalkınma Planı Mobilya Sektörü Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2007-2013), (<http://ekutup.dpt.gov.tr/imalatsa//oik693.pdf>)
- İşletmenin Kalite El Kitabı