

KALİTE MALİYETLERİ VE KALİTE MALİYETLERİNİ ÖLÇMEDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Yıldız ÇABUK

ZKÜ Bartın Orman Fakültesi – 74100 BARTIN

ÖZET

20. yüzyılın ikinci yarısında ekonomik, teknik alandaki hızlı ve önemli değişimler rekabeti küresel boyuta taşımıştır. Bu süreç, kalitenin önemini artırmış ve çok sayıda kalite sorununu beraberinde getirmiştir. Kalitenin öneminin artmasına paralel olarak işletmeler toplam kalite yönetimi felsefesini benimsemeye başlamışlardır. Bu yönetim anlayışının unsurlarından birisi de kalite maliyetleri ve kalite maliyetlerinin ölçülmesidir. Kalite maliyetlerinin ölçülmesi ve rapor edilmesi bir kalite yönetimi programının ilk adımıdır. İşletmelerde kullanılan kaynakların %25 ve daha fazlası kalite maliyetlerine ilişkin faaliyetlerde tüketildiğinden, kalite maliyet sistemlerinin artan önemi ortadadır. Kalite maliyet bilgileri doğru faaliyetler için temel fırsatları göstermek ve kalite geliştirmede teşvik sağlamak için kullanılabilir. Bu nedenle, kalite maliyetlerinin ölçülmesi, raporlanması ve muhasebeleştirilmesi kalite sisteminin etkinliği için gereklidir.

Bu çalışmada, kalite maliyetlerini ölçen çeşitli yöntemler ele alınmış, bu yöntemlerin eksik yanları ortaya konulmuş ve bu eksiklikleri diğer tekniklerle birlikte gidermeye çalışan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ile ilgili bilgiler ışığında analizler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kalite, Kalite Maliyetleri

QUALITY COSTS AND MEASUREMENT METHODS OF QUALITY COSTS

ABSTRACT

Rapid and important changes in economical and technical fields happened in the second half of the 20th century carried the competition to global dimension. This process increased the importance of quality and however, brought many new problems about quality. As the importance of the quality increases, enterprises began to adopt total quality management philosophy. Part of this management type is quality cost and the measurement of quality cost. This is the first step of quality management. Since 25% or more of the capital used by enterprises are spent to quality cost related activities, increasing importance of quality cost systems is obvious. Quality cost information can be used to show the real opportunities for true activities and to obtain promotion for developing quality. For this reason, measurement of quality cost, preparing reports and make them accountable are necessary for the effectiveness of quality systems.

In this study, different method to measure the quality costs are investigated, their deficiencies are pointed out and analyses were made through activity based costing which is used to minimize these deficiencies with other techniques.

Key Words: Quality, Quality Costs

1. GİRİŞ

Yirminci yüzyılda teknik, ekonomik ve rekabet şartlarındaki değişimler, üretimden tüketime kadar olan her aşamada meydana getirdiği yeni anlayış ile ürün kalitesinin önemini artırarak çok sayıda kalite problemini de beraberinde getirmiştir. İşletmeler yoğun rekabet şartlarının baskısı ve hızla gelişen teknoloji sayesinde, sürekli olarak yeni ve daha gelişmiş ürünler üretmektedir. Bu gelişme süreci ile ürün kalitesine yönelen geniş kapsamlı bir yaklaşım doğmaktadır. Günümüzün rekabet, ekonomik ve toplumsal şartları içinde kalite kavramı, tüketici ihtiyaçlarına ve kullanım amacına uygun olarak şekillenmiştir. Artık günümüzde, hedef kitle olarak kabul edilen tüketicilerin, satın alma kararlarını verirken göz önünde bulundurdıkları temel değişken kalitedir. Bu anlayış mamul üretiminde tüketici ihtiyaçlarını en yüksek düzeyde karşılayabilme noktasında toplam kalite anlayışını ve toplam kalite araçlarının işletmelerde hızla kullanılmaya başlamasına neden olmuştur. Artık kalite küreselleşen yoğun rekabet ortamında, rekabet stratejisinin en değerli unsuru olmuştur. Hızla gelişen teknoloji ile üretimde kaliteyi ihmal etmek, kalitesiz üretim maliyetinin büyüyen boyutunu görmemektir. Bu durum günümüz şartlarında işletmeler için bilerek intihar etmek anlamına gelmektedir. Bu nedenle kaliteyi ve onun göstergesi olan toplam kalite maliyetlerini birbirinden ayrı düşürmek mümkün değildir.

Toplam kalite faaliyetleri sistemli ve sürekli yapıldığı takdirde kalitesiz üretim maliyetinin büyüyen boyutunu gideren ve ucuz tüketimi sağlayan bir yönetim aracı olacaktır. Bu nedenle kalite faaliyet çalışmalarında detaylı kalite maliyet elemanları ve prensipleri kullanılarak çok daha ekonomik ve kabul edilebilir düzeyde kaliteli mamul üretimi sağlanabilir.

Kalite anlayışı tüm çalışanların potansiyelini en üst düzeye çıkararak, toplum ve müşterilerin ihtiyaç ve beklentileri ile organizasyonun amaçlarını en etkili bir şekilde karşılayacak faaliyetlerin tümünü benimseyen bir yönetim felsefesidir. Kalite anlayışı tüketici ihtiyaç ve isteklerini karşılayabilme kabiliyetine sahip, tüketici açısından kullanıma uygun, diğer bir ifade ile kaliteli mal ve hizmet üretme, maliyet artışına neden olan uygunsuz faaliyetleri önleyerek toplam maliyetleri minimize etme anlayışıdır. Bu anlayış çerçevesinde işletmeler için ana hedef olan kar yerini kaliteye bırakmış, kar kalitenin getirisi olmuştur (1).

Toplam kalite yönetiminin başarılı olarak uygulanabilmesi için sürekli iyileştirme yapılmalıdır. Bunun için de toplam kalite yönetimi uygulamaları kontrol edilmelidir. Bu noktada kullanılacak kontrol araçlarından biri de kalite maliyetleridir. Kalite maliyetleri toplam kalite yönetimi uygulamalarının bir göstergesidir (2). Toplam kalite faaliyetlerinin etkin yönetimi, toplam kalite faaliyetlerinin ayrılmaz parçası ve mali ölçüsü olan toplam kalite maliyetleri muhasebe sisteminin işletme bünyesinde anlamlı bir şekilde kurulmasına ve kullanılmasına bağlı olacaktır. Yönetim kalite maliyet muhasebesi sistemi aracılığı ile faaliyetlerin bütçelenmesini, koordine edilmesini, yürütülmesini ve denetimini etkin bir şekilde yerine getirebilir. Bu nedenle işletme içinde toplam kalite anlayışının ayrılmaz parçası olan kalite maliyetleri muhasebe sistemi kurularak, kalite maliyetleri ayrı ayrı tanımlanmalı, tasnif edilmeli, toplanmalı, analiz edilmeli ve raporlanarak yönetime sunulmalıdır.

2. KALİTE MALİYETLERİ

Kalite maliyetleri kalitenin ölçüsüdür. Toplam kalite yönetiminin yerleşebilmesi, uygulanabilmesi ve sürekli kılınabilmesi için kalitedeki gelişmelerin ölçülmesi ve açık bir şekilde raporlanması gerekir. Kalitedeki gelişme ve değişmeyi gösteren en iyi kıstas, kalite maliyetleridir. Başka deyişle, kuruluşun kalite hedeflerine ulaşmış olup olmadığını somut ölçüsünü elde etmek için kalite maliyetlerinin hem tutar ve hem de miktar olarak bilinmesi gerekir. İşletmeler için maliyetli olan kaliteli mal ve hizmet üretmek değil, kalitesiz ya da düşük kaliteli mal ve hizmet üretmektir (3).

Kalite maliyetleri uygunluk kalitesi ile ilgilidir. Uygunluk kalitesi, belli bir ürünün kendi tasarım spesifikasyonlarını karşılama derecesidir. Tasarım kalitesi ne olursa olsun, herhangi bir ürün müşteri kullanımına uygun gelecek yüksek bir uygunluk kalitesine sahip olmalıdır. Uygunluk kalitesini sağlamak, uygunluk kalitesinden sapmaları önlemek, mal ve hizmetleri belirlenen standartlara uygun bir şekilde üretmek amacıyla yürütülen faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan giderlere kalite giderleri denir. Diğer bir ifade ile verimli, etkin ve tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılayabilme özelliklerine sahip mal ve hizmetlerin üretilmesini sağlamak veya

kaliteyi üretmek amacıyla yapılan yatırımlar nedeniyle maruz kalınan giderler, kalite maliyetlerini oluşturmaktadır (1).

2.1. KALİTE MALİYETLERİNİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ

2.1.1. ÖNLEME-DEĞERLENDİRME-BAŞARISIZLIK YÖNTEMİ (ÖDB)

—**Önleme Maliyetleri:** Bu maliyetler tasarım, uygulama ve toplam kalite yönetimi sisteminin devamı ile ilişkilidir. Önleme maliyetleri gerçek uygulamalardan önce planlanır ve bu maliyetlere gerçek uygulamalardan önce maruz kalınır (4). Diğer bir ifadeyle önleme maliyetleri, mal ya da hizmetlerin tüketici isteklerine uygunsuzluğunu önlemek için işin başında yapılan ön çalışmalar ve tasarlanmış tüm faaliyetlerin giderleridir (5).

—**Değerlendirme Maliyetleri:** İstenilen kalitenin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla, kalite özelliklerinin ölçüm ve kontrolleriyle ilgili giderlerdir. Yani, değerlendirme maliyetleri kalite ihtiyaçlarının tasarım aşamasında yapılan kaliteye uygunluk derecesini garantiye alma amacı için mamul öncesi girdilerin kontrolü, test edilmesi, muayenesi, yeniden gözden geçirme ve değerlendirme çalışmaları faaliyetleri için yapılan giderleri ihtiva eder. Değerlemenin ne zaman, ne şekilde ve hangi noktada yapılacağı, aksaklıkların oluşmasına meydan verilmemesinin sağlayacağı kazanç ile yapılan değerlendirme çalışmaları nedeniyle meydana gelen giderlere bağlıdır. En iyi şekilde ölçme ve değerlendirme sağlanamaması halinde, değerlendirme maliyetleri daima fazla olacaktır (1).

—**İç Başarısızlık Maliyetleri:** Bu maliyetler tasarlanan kalite standartlarına ulaşmak için işle ilgili başarısızlıklar oluştuğunda meydana gelir ve müşteriye ulaşmadan önce ortaya çıkar.

—**Dış Başarısızlık Maliyetleri:** Bu maliyetler tasarlanan kalite standartlarına ulaşırken, ürün ya da servislerde başarısızlıklar olduğunda ortaya çıkar fakat müşteriye ulaşmadan önce ortaya çıkmaz.

Toplam kalite maliyetini hesaplamak için, kalite maliyet elementleri önleme, değerlendirme, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri kategorileri altında tanımlanmalıdır. Bu sınıflandırma altında kalite maliyetleri elementlerinin bir listesi tanımlanmıştır. Bu listeler kalite maliyetleme de bir kılavuz olarak iş görürler. Çoğu element bir endüstri veya firmaya özgü iken, bu listedeki çoğu element özel bir endüstri ile bağlantılı değildir. Tipik bazı kalite maliyeti elementleri Tablo 1’de gösterilmektedir (4).

Toplam kalite yönetiminin amaçlarından biri, müşteri ihtiyaçlarını daha düşük maliyetle karşılamaktır. Bu amaç için önleme, değerlendirme, iç başarısızlık ve dış başarısızlıkla ilişkili, kaliteye ilişkin faaliyetler arasındaki karşılıklı etki bilinmelidir. Bu, kaliteyle ilişkili çeşitli faaliyetler arasında en iyi kaynak dağıtımını bulmada yardımcı olacaktır. Literatürde kalite maliyetlerinin esas kategorileri arasındaki ilişkiyi gösteren kavramsal birçok model vardır.

Önleme-Değerlendirme-Başarısızlık modeli, kalite maliyetleri konusunda pek çok yerde kabul edilmesine rağmen, çeşitli eleştirilerde vardır. Bunlar;

- İyi yönetilen işletmelerde, kalite problemlerinin önlenmesinde, kalite başarısızlıklarını önleyici faaliyetlere karar vermek zor ve karmaşıktır.
- Kaliteyi garanti eden her işletmede bir dizi önleme faaliyeti mevcuttur fakat kesinlikle kalite maliyetleri raporlarında yer almazlar.
- ÖDB yöntemi, müşteri sadakati kaybı ve satış kaybı gibi soyut kalite maliyetlerini içermez.
- Önleme, değerlendirme, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri içindeki maliyetleri ayrı bir şekilde sınıflandırmak bazen zordur.
- ÖDB yöntemi maliyet indirimine odaklanır, iyileştirilmiş kalitenin fiyat ve satış miktarı için pozitif katkısını göz ardı eder.

Yukarıda bahsedildiği gibi optimal bir kalite seviyesi görüşü, TKY’nin sürekli kalite geliştirme felsefesine uygun değildir. Önleme-değerlendirme-başarısızlık sınıflandırma planı proses maliyetlerini dikkate almazken,

TKY'nin odağı proses geliştirmedir. Bu nedenle ÖDB yöntemi, bir toplam kalite yönetimi programının sınırlı kullanımındır.

Tablo 1. Kalite Maliyet Elementleri

Kategoriler	Kalite Maliyet Elementleri
Önleme	Kalite kontrol ve proses kontrol mühendisliği Tasarım ve geliştirme kontrol ekipmanları Kalite planlaması Kalite üretim ekipmanları-bakım ve kalibrasyon Test ve muayene ekipmanları-bakım ve kalibrasyon Tedarikçi kalite güvencesi Eğitim Yönetim, denetim, geliştirme
Değerlendirme	Laboratuvar kabul testi Muayene ve test Prosesteki muayene (denetleyicisiz) Muayene ve test planı Muayene ve test materyalleri Ürün kalite denetimleri Test ve muayene verilerinin yeniden incelenmesi Yerinde performans testi İçsel test ve tahlile Malzeme ve yedek parçaların değerlendirilmesi Veri işleme, muayene ve test raporları
İç başarısızlık	Artıklar Yeniden çalışma ve tamir Sorun giderme ve hata analizi Yeniden denetleme ve test etme Artıklar ve tekrar çalışma: tedarikçi hataları Ruhsat ve izin değişikliği
Dış başarısızlık	Şikâyetler Ürün hizmet, sorumluluk Ürünlerin iadesi İade edilen malın tamiri Garanti yenileme Müşteri sadakati kaybı Satış kaybı

2.1.2. PROSES MALİYET YÖNTEMİ

ÖDB yönteminde kalite maliyet elementlerinin tanımlanması, keyfi (sübjektif) bir uygulama olarak görülür. TKY' deki proses iyileştirme felsefesi altında, analizciler keyfi olarak tanımlanmış kalite maliyetinden ziyade her bir prosesin maliyeti üzerinde önemle durabilir, bu durumda proses maliyet yaklaşımı önerilir. Bu, proses maliyeti ölçümü ve tasarrufun önemini kabul eder. Proses maliyeti, özel bir proses için uygunluk ve uygunsuzluk maliyetlerinin toplamıdır. Uygunluk maliyeti gerekli standartlar için ürün ya da hizmetleri sağlayan gerçek proses maliyetidir. Uygunsuzluk maliyeti, gerekli standartlarla işlememiş bir proses ile bağlantılı başarısızlık maliyetidir.

Proses maliyet yöntemi, bir organizasyondaki her proses için geliştirilebilir. Faaliyetler uygunluk ya da uygunsuzluk maliyetleri olarak ayrılır ve her bir aşamadaki kalite maliyetleri hesaplanır veya tahmin edilir. Sonuç olarak, sırasıyla uygunsuzluk maliyeti ve aşırı uygunluk maliyetini azaltmak için süreci yeniden tasarlamak ve önleme faaliyetlerine yatırım yaparak, proses iyileştirme için anahtar alanlar tanımlanır ve geliştirilir.

2.1.3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ (FTM)

Ürünlerden ziyade faaliyetlere odaklı olan FTM yöntemi, geleneksel maliyetleme yöntemlerinin kullanımından kaynaklanan hataları önlemeye yardımcı olan ve daha doğru bilgi sağlayan bir yöntemdir. FTM sisteminin temel ilkesi, bir organizasyonun faaliyetlerini tanımlamak ve her bir faaliyetin maliyetini ve sonra faaliyetlerin tüketimine dayalı ürün maliyetlerini hesaplamaktır. Bu nedenle ürün maliyetlerinin doğruluğu, faaliyet maliyetlerine ve maliyet etkeni miktarına bağlıdır. Bu ilkeye bağlı olarak FTM sisteminin tasarımı farklı adımları gerektirir. Tasarım süreci, FTM sisteminin amaçlarının tanımlanması ile başlar ve uygulanması ile son bulur. Tüm bu aşamalar birbirine bağlıdır ve bu nedenle bir aşamada alınan bir karar, tasarım sürecinin diğer aşamalarındaki kararları da etkiler (6).

FTM sisteminin tasarımı aşağıdaki aşamalardan oluşur;

1. Bir organizasyonda meydana gelen temel faaliyetlerin tanımlanması
2. Her bir faaliyet için bir maliyet havuzu/maliyet merkezi oluşturulması
3. Her bir ana faaliyet için maliyet etkenlerinin belirlenmesi
4. Ürünlerin faaliyet taleplerine göre, faaliyet maliyetlerinin ürünlere dağıtılması

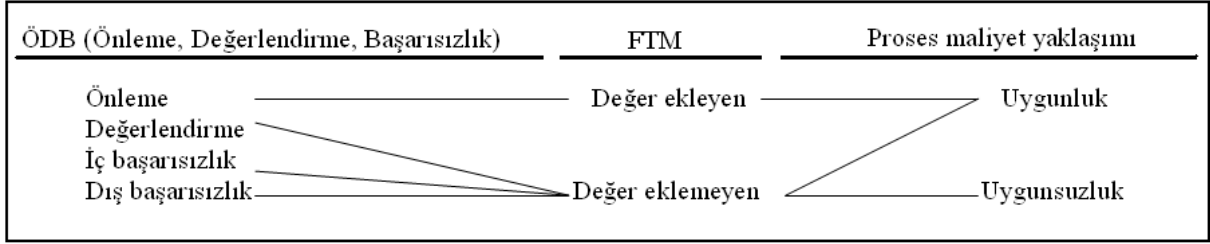
İlk aşama organizasyondaki temel faaliyetlerin tanımlanmasıdır. Makine ile ilişkili faaliyetler, direkt işçilikle ilişkili faaliyetler ve sipariş verme, alma, malzeme taşıma, bölümlerin idaresi, üretim programlama, paketleme ve sevk etme gibi bazı destek faaliyetleri, faaliyet örnekleridir. İkinci aşama her bir faaliyet için bir maliyet merkezi (maliyet havuzu) oluşturulmasını gerektirir. Örneğin bütün kurmaların toplam maliyeti, kurmaya ilişkin maliyetler için bir maliyet merkezi oluşturabilir. Üçüncü aşama, özel bir faaliyetin maliyetini etkileyen faktörleri tanımlamaktır. Maliyet etkeni terimi, faaliyet maliyetlerinin önemli belirleyicileri olan olayları tasvir etmek için kullanılır. Örneğin, üretim planlama maliyetleri, her bir ürünün oluşturduğu üretim faaliyetleri sayısı tarafından belirleniyorsa, kurma-yerleştirme sayısı üretim planlama için maliyet etkenini temsil edebilir (7).

3. KALİTE MALİYETLERİ YÖNTEMLERİ İLE FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN KARŞILAŞTIRILMASI

Kalite maliyetlerinin ÖDB yöntemi faaliyet merkezlidir, kalite maliyetlerinin proses maliyet yöntemi proses merkezlidir ve FTM maliyet ayırma bakımından faaliyet merkezli, proses bakımından proses merkezlidir. Kalite maliyeti yöntemi ve FTM arasındaki karşılaştırma özet olarak Şekil 2’de verilmiştir.

Bazı yazarlar, uygunluk maliyeti olarak önleme ve değerlendirme maliyetlerini, uygunsuzluk maliyeti olarak da iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetlerini sınıflandırır. Oysaki ÖDB yaklaşımının uygunluk ve uygunsuzluk maliyetlerinin içerik ve anlamı proses maliyet yönteminden farklıdır. FTM perspektifi altında, ÖDB yöntemi içindeki sadece önleme maliyetleri ve proses maliyet yöntemindeki uygunluk maliyetlerinin sadece bazıları değer ekler ve bunların ilişkileri Şekil 1’de gösterilmektedir. Bu nedenle ya ÖDB ya da proses maliyet yöntemindeki uygunsuzluk maliyeti, önleme faaliyetlerindeki yatırım süresince yok edilebilir veya azaltılabilir. Proses maliyet yöntemindeki uygunluk maliyeti biçim verilerek veya yeniden tasarlanarak azaltılabilir (4).

ÖDB yöntemi ile elde edilen ileri maliyet bilgileri ÖDB’ a ilişkin faaliyetlerin maliyetleridir, FTM ve proses maliyet yöntemi faaliyet ve proseslerin maliyetidir. Tüm bu üç yöntem faaliyet maliyetlerini sağlayacakken, FTM ile elde edilen bilgilerde bir çeşitlilik sağlayacaktır.



Şekil 1. Kalite maliyetleri yaklaşımının faaliyet / maliyet kategorileri ve FTM arasındaki ilişki

Kalite Maliyetleri			
Karşılaştırma yönü	ÖDB yöntemi	Proses maliyet yöntemi	FTM yöntemi
Yönelim	Faaliyete yönelik	Proseseye yönelik	Faaliyete yönelik (maliyet yüklemeye görüşü) Proseseye yönelik (proses görüşü)
Faaliyet/maliyet Kategorileri	- Önleme - Değerlendirme - İç başarısızlık - Dış başarısızlık	- Uygunluk - Uygunsuzluk	- Değer ekleyen - Değer eklemeyen
Genel üretim giderlerin işleyişi/davranışı	Mevcut kalite maliyeti ölçme sistemleri ve geleneksel maliyet muhasebesi altında, genel üretim giderlerini kalite maliyet elementlerine dağıtmak için, herhangi bir metotta görüş birliği yoktur		FTM'nin maliyet yüklemeye görüşünün ilk aşamasında kaynak sürücüler (etkenler) kullanarak genel üretim giderlerini faaliyetlere yüklemek
Kaynakların maliyetlerini izlemek	Kalite maliyetlerinin kaynaklarını izlemek için yeterli metot yoktur		FTM maliyet yüklemeye görüşünün ikinci aşamasında faaliyet etkenleri kullanarak, maliyet objelerinin faaliyet maliyetlerini izlemek
İlerleme hedefleri	Kalite maliyetlerine ilişkin faaliyetler	Proses faaliyetleri	Prosesler / Faaliyet
Gelişme araçları	Kalite çemberi, Beyin fırtınası, Nominal grup tekniği, Sebep-sonuç analizi, Balıkkılçığı diyagramı,		-Proses / faaliyet değer analizi -Performans ölçümü -Benchmarking (Kıyaslama) -Maliyet etkeni analizi
Bilgi çıktıları	ÖDB kategorilerinin maliyet elementleri, toplam kalite maliyetleri ve ÖDB kategorileri ve bunların bazı temel yüzdelerinin maliyetleri	- İncelenmiş, proseslerin uygunluk ve uygunsuzluk elementleri - İncelenen proses ve bu proseslerin temel yüzdelerinin uygunsuzluk, uygunluk ve proses maliyetleri	-Faaliyet ve proseslerin maliyetleri -Değer ekleyen ve değer eklemeyen faaliyetlerin maliyetleri ve onların çeşitli yüzdeleri -Değişik maliyet objelerinin (ürün, departman, müşteriler ve kanallar) doğru maliyetleri -Faaliyete dayalı performans ölçüleri, faaliyetlerin maliyet etkenleri
Kalite Maliyetleri			

Şekil 2. Kalite maliyetleri yaklaşımı ve faaliyete dayalı maliyetlemenin karşılaştırılması (4).

3.1. KALİTE MALİYETLERİ SİSTEMLERİNİN EKSİKLİKLERİ

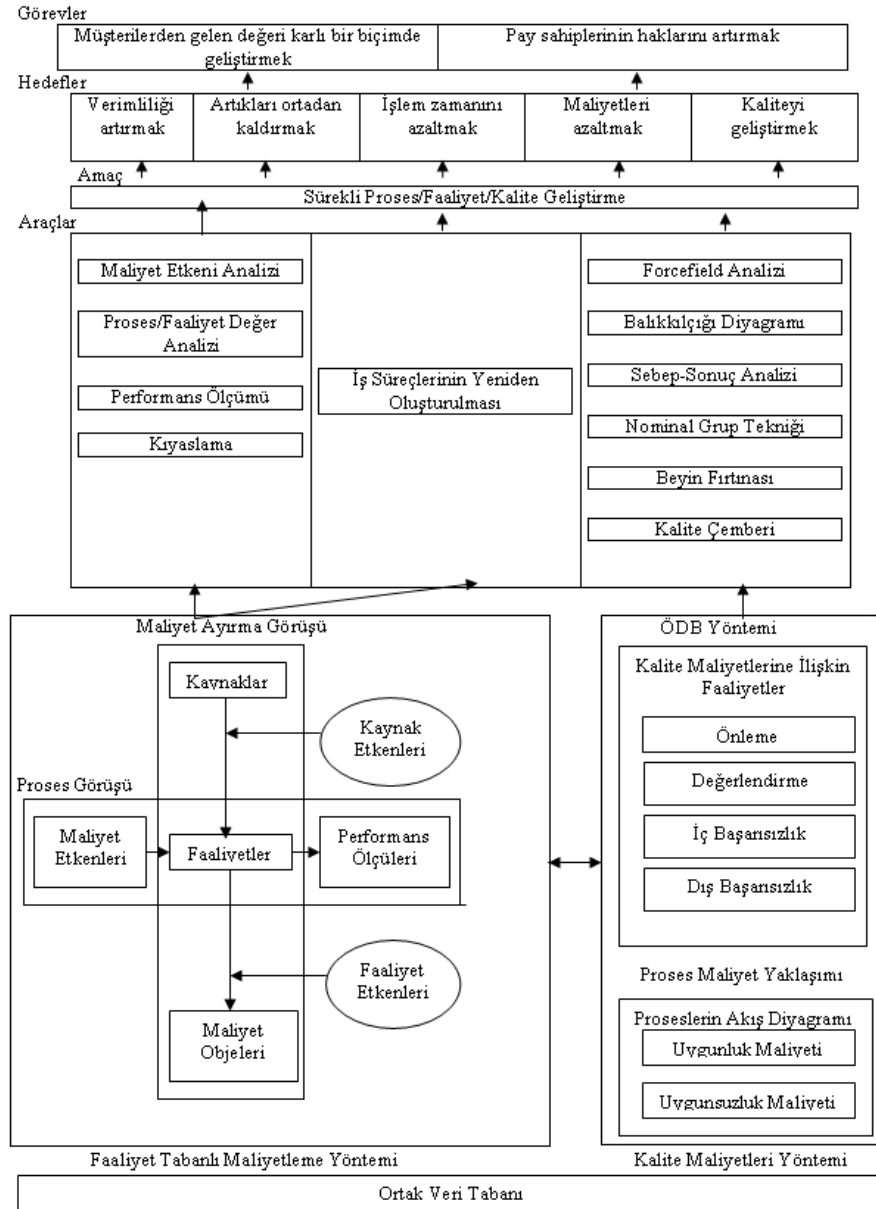
- Kalite maliyetlerini hesaplanmasında genel üretim giderlerinin dağıtımını konusu literatürde zaman zaman tartışılır. Uygulamada bazı şirketler, yeniden çalışma ve artıklardaki direkt işçilik ve malzemeyi masraflara eklerken, birçok şirket bu şekilde yapmaz.
- Kullanımdaki kalite maliyetlerini ölçme sistemlerinin çoğu, bölümler, ürünler, tasarımlar, prosesler, departmanlar, satıcılar, dağıtım kanalları, bölgeler vb. gibi kaynakların kalite maliyetlerini göstermek

için uygun değildir. Bu nedenle bu sistemlerden elde edilen kalite maliyet bilgileri, kalite iyileştirme fırsatlarının varolduğu yeri tanımlamada kullanılamaz.

- İşletmelerde direkt işçilik zamanlarının kalite maliyetleri içerisindeki payını belirlemek kolaysa da, endirekt işçiliklerde daima bir bilgi eksikliği vardır.

Yukarıda bahsedilen bu eksiklikler kalite maliyetlerinin doğruluğunu azaltacak ve bir kalite maliyet sisteminin faydasını sınırlandıracaktır. Oysaki bu eksiklikler diğer tekniklerle birlikte Cooper ve Kaplan tarafından geliştirilen FTM altında kolaylıkla çözülebilir.

4. BİRLEŞTİRİLMİŞ KALİTE MALİYETLERİ-FAALİYET TABANLI MALİYETLEME



Şekil 3. Birleştirilmiş kalite maliyetleri-FTM çerçevesi (4).

FTM, kalite maliyeti programlarını desteklemek için bazı mali ve finansal olmayan bilgileri sağlayabilir. Üstelik FTM, TKY için daha iyi kalite maliyeti bilgileri üreten, geleneksel maliyet muhasebesinden daha doğru faaliyet ve proses maliyetleri sağlar. Bu nedenle kalite maliyet yöntemi ile FTM' yi bütünleştirmek daha uygundur. Şekil 4 birleştirilmiş kalite maliyetleri ve FTM çerçevesini göstermektedir. Bu çerçevede kalite maliyetlerinin ölçümü için, proses maliyet yöntemi ya da ÖDB yöntemini kabul edilebilir. İdeal olarak, bu çerçevede FTM ve kalite maliyetleri tek olarak bir araya getirilebilir. Üstelik bütünleşik kalite maliyetleri ve FTM çerçevesinde aşağıdaki karakteristikler vardır;

- FTM ve kalite maliyetleri sistemleri veri farklılığı ve çelişkisinden kaçınmak için ortak veri tabanlarını paylaşabilir.
- FTM ve kalite maliyetlerinin yönetim teknikleri sırasıyla faaliyete dayalı yönetim (FDY) ve toplam kalite yönetimi (TKY) dir.

FTM sistemi, FDY ve kalite maliyetleri / TKY için maliyet ve faaliyete ilişkin bilgi sağlar.

KAYNAKLAR

1. **Kırloğlu, H.** (1998), Kalite Maliyetleri Muhasebesi, Değişim Yayınları, Sakarya.
2. **Karabınar, S.** (1998), Kalite Maliyetlerinin Maliyet Muhasebesindeki Yeri ve Bir Öneri, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Doktora Tezi, İstanbul.
3. **Pekdemir, R.** (1993), "Kalite Maliyetleri ve Yönetim Muhasebesi", Yönetim Dergisi, Yıl:4, Sayı:16, ss.25.
4. **Tsai, W.H.** (1998), "Quality Cost Measurement Under Activity Based Costing", International Journal Of Quality&Reliability Management, Vol:15, No:7, 719-752.
5. **Cunbul, L., Özenci, B.T.** (1993), Kalite Ekonomisi, KalDer Yayınları, Yayın No:2, İstanbul.
6. **Gunasekaran, A.** (1999), "A Framework for the Design and Audit of An Activity Based Costing System, Managerial Auditing Journal, 118-126.
7. **Drury, C.** (1996), Management and Cost Accounting, 4.Edition, International Thomson Business Press.