



KALİTE GÜVENCE SİSTEMİNDE MUHASEBENİN ROLÜ

Arş. Grv. Güldem DALAK*

ÖZET

Ülkemizde bulunan işletmelerin, ürettikleri mamül ve hizmetleri iç ve dış piyasalara pazarlayabilmesi için ISO 9000 kalite güvencesinde yer alan kalite sistemleriyle ilgili bütün faaliyetleri uygulamaları gerektiği gerçeği gün geçtikçe artmaktadır.

Kalite güvence sistemi, belirlenmiş bir kalite seviyesine, minimum toplam maliyetle ulaşıldığında, maksimum güvence yaratmaya yönelik bir yönetim sistemidir.

Kalite güvence sisteminin çalıştırılmasında işletmede yürütülen hemen her aşamada muhasebe fonksiyonları ile bilgi alışverişi içinde olunması gerekmektedir.

Kalite güvence sistemi içerisinde muhasebenin önde gelen rolleri; kalite maliyeti ve standartların belirlenmesidir.

GİRİŞ

Günümüzün rekabet koşulları, yeni pazarlar kazanmayı ve eldekileri korumayı çok zorlaştırmıştır. Bu dönemde başarının tek ölçütü, en yüksek kalitenin en düşük maliyetle gerçekleştirilmesidir. Pazar payını korumak ve arttırmak isteyen kuruluşlar için kalite güvence sistemi kurmak, sürekli iyileştirme çalışmalarını baş-

* Güldem DALAK, Dr., Muğla Üniversitesi İ.İ.B.F. Araştırma Görevlisi

latmak ve toplam kaliteyi stratejik bir işletme hedefi olarak kabul etmek bir zorunluluk haline gelmiştir.

Kalitenin mamül ve hizmetle sınırlı olmayıp, sistemin bütününe kontrol altına alınması ile sağlanabileceğini gösteren Kalite Güvence Sistemi ile, müşteri isteklerini sürekli olarak karşılayabilecek mamül veya hizmetleri üreten sistemlerin kurulması ve işlerliğinin sağlanması hedeflenmektedir (BOZKURT ve ODAMAN: 1995, 61).

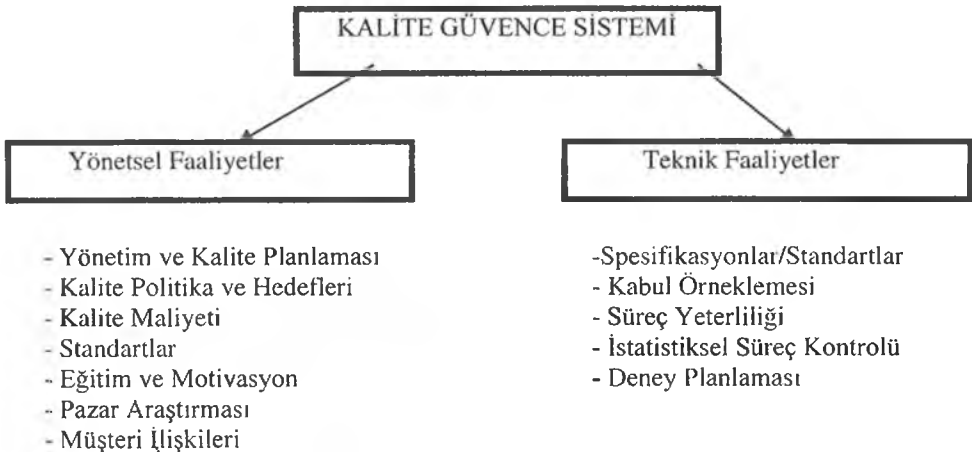
Kalite sağlama ve güvence altına alma faaliyetleri, geçmişte nezaretçi kontrolü, son kontrol, istatistiksel kontrol gibi faaliyetlerle özdeşleşirken bugün kalite güvencesi, toplam kalite yönetimi gibi kavramlarla ifade edilmektedir (BOZKURT ve ASİL: 1995, 39).

Kalite güvence sistemi yardımıyla; mamülün, tasarımından kullanıcıya ulaşana kadar geçtiği ve ham malzemeden, işlenmiş mamül biçimine gelinceye kadar geçirdiği tüm aşamalar önceden belirlenmiş olduğundan, ve çalışanlar; eğitim geliştirme teklifleri, kalite çemberleri gibi tekniklerle mamül konusunda bilinçlendirildiğinden mamülün maliyeti artmadan hedeflenen kalite seviyesine ulaşılmış olacaktır

Kalite güvence sisteminin çalıştırılmasında işletmede yürütülen hemen hemen her aşamada muhasebe fonksiyonları ile bilgi alışverişi içinde olunması gerekmektedir. Muhasebe, özellikle maliyet muhasebesi kalite güvence sistemine yeterli katkıyı sağlayabilir. Muhasebe departmanları mamül kalite şemsiyesi altında birçok maliyetleri toplayıp raporlayabilir.

1. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ

Kalite güvence sistemi, belirlenmiş bir kalite seviyesine, minimum toplam maliyetle ulaşıldığında, maksimum güvence yaratmaya yönelik bir yönetim sistemidir (SERT: 1991, 107). Tanımdan da anlaşılacağı gibi kalite güvence sistemi Şekil 1'de belirtildiği üzere "Yönetimsel Faaliyetler" ve "Teknik Faaliyetler" olmak üzere ikiye ayrılabilir (YÜKÇÜ: 1998, 477).



Şekil 1: Kalite Güvence Sistemi

Kalite güvence sistemi, tüm işletme için değil, bir mamül, hizmet veya proje için kurulmakta ve aşağıdaki alt sistemlerden oluşmaktadır (TS-ISO 9000 Kalite..., 67):

- Kalite politikasının belirlenmesi ve yayılması,
- Kalite stratejisinin belirlenmesi ve yayılması,
- Kalite örgüt yapısı,
 - Örgüt şeması
 - Görevlerin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
 - Kalite halkası
- Kalite dökümantasyonu,
- Kalite bilgi sistemi.

Kalite güvence sistemi dinamik bir sistemdir. Sistemin hedefi, müşteri tatmini olmaktadır. Hedefe yönelik bu hareketi sağlayan şey ise kalite sistemi olmaktadır. Bu sisteme hareketi veren ilk adım ise dökümanları hazırlamaktır. Döküman hazırlamaya ise kalite el kitabı ve prosedürleri yazmakla başlanmaktadır. Bir organizasyon için başlıca dökümanlar kalite el kitabı, yönetsel ve teknik prosedürler, talimatlar ve kalite kayıtlarıdır (CAPLAN: 1990, 15). Bu dökümanları yazmanın belli bir formu yoktur ama ISO 9000 gibi bir standarda uygun olarak yapılması daha anlamlı olmaktadır.

2. KALİTE GÜVENÇE SİSTEMİNDEN BEKLENEN YARARLAR

Son yıllarda bazı işletmelerde kalite güvencesi ile ilgili yapılan çalışmalar göstermiştir ki, kalite ile ilgili problemlerin sadece %30'u üretim aşamasından, çok daha büyük kısmı, yaklaşık %70'i ise işletmenin, diğer, özellikle de planlama yapan bölümlerinden kaynaklanmaktadır (TAPTİK: 1993, 24). Bu nedenle, bir kalite güvence sistemi uygulanmadan önce üzerinde önemle durulması gereken iki konu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, amaca uygun olarak belirlenen bütçe ve termine bağlı kalınarak müşteri isteklerinin tatmin edilmesi, ikincisi de mal ya da hizmetlerin kalite güvencesi standardı ile beraber etkili yönetim sistemleri kullanarak en etkin ve en az maliyetle üretilmesi zorunluluğu olmaktadır (STEBBING: 1993, 156).

İşte, işletmelerin çeşitli maliyetlere katlanarak oluşturacağı bu sistemden elde edebileceği yararları ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Mamül güvenilirliği artmaktadır.
- Kalite güvence sistemi, maliyet, zaman, malzeme ve işçilikten tasarruf sağlamaktadır. Bu da;
 - Azalmış iadeler
 - Daha az müşteri şikayetleri
 - Daha az servis-bakım
 - Kaynakların optimum kullanımı demektir.
- Kalite maliyet unsurlarının analiziyle, uygulanan programların ve kontrol çalışmalarının etkinliğine ilişkin değerlendirmeler daha sağlıklı yapılabilmektedir.
- Sorunların varlığı ve çözüm önceliklerinin belirlenmesi sağlanmaktadır. Kalite güvenliği sistemleri önleyici niteliktedir, yani hataların oluşmasını önlemeye

yöneliktir. Böylece doğabilecek zarar-ziyan ve yasal yükümlülüklerin ve sigorta primlerinin azalmasını sağlamaktadır.

- Muhasebede önemli gelişmeler sağlanmakta ve bütçeleme daha duyarlı yapılabilmektedir.
- Kaliteli üretimin gerçekleştirilmesinde faydalanılan kalite güvencesi uygulaması; öngörülen kaliteye ulaşmak için işletmenin tüm bölümlerinde alınması gerekli önlem ve gösterilmesi gereken çabaları kapsamaktadır. Böylece işletmenin bölümleri arasında daha iyi ilişkiler kurulmakta ve verimlilik artmaktadır.
- Kalite güvence sistemi, iyileştirilmiş/geliştirilmiş ve sürekli kalite sağlamaktadır. Kalite güvence sistemi kurulan ve gereği gibi işletilen kuruluşlara önemli rekabet avantajları sağlamakta ve pazar paylarını artırmaktadır.
- Bir kuruluşta kalite güvencesi yönetim aracı olarak da hizmet edebilmektedir. Sözleşme yapılması durumunda, kalite güvencesi müşteriye güven sağlama yönünden de yardımcı olabilmektedir.
- Bakım-onarım, gerektiğinde ek cihaz ve donanım alınması ve yerleştirilmesi daha akılcı bir biçimde yapılabilmektedir

3. ISO 9000 KALİTE GÜVENCESİ STANDARTLARI

ISO 9000 Kalite Güvencesi Standartları Serisi, tedarikçi işletmeler, bunların müşterileri ve Belgelendirme Kuruluşlarının kullanımı için yayınlanmış ISO 9000 Kalite Standartları Serisi'nin tam bir çevirisidir.

ISO 9000 serisinin 5 standardı, genel bir yöntemde yazılı olup, tasarım, malzeme sağlama, üretim, kalite kontrolü tanımlar ve daha kaliteli mamül ve hizmetleri üretmek için gerekli işlemleri belirtmektedir. Bu standartlar mamül kalitesini değil süreç kalitesini ifade etmektedir (RAIRBORN: 1996, 56).

ISO 9000 standartlar serisi, Kalite Güvencesi Sisteminin gelişmesini engelleyici değil yalnızca sistemin kurulması için asgari şartları belirleyen bir kılavuzdur. ISO 10011 standartlar serisi ise kalitede sistem denetimlerinin nasıl yapılacağı hakkında bir kılavuzdur (EFİL: 1995, 218). 10011 nolu standartlar dizisiyle, kalite sistem denetimlerinin planlanmasında, uygulanmasında ve dökümanite edilmesinde temelde bir birlik sağlanması amaçlanmıştır.

ISO 9000 standartlarını aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür;

ISO 9000: ISO 9000'den ISO 9004'e kadar uzanan bir standart serisidir. Kalite güvencesi sistemi için bir model oluşturur ve kılavuz niteliği taşır. ISO 9000, bazı temel kalite kavramlarını verir, aralarındaki ilişkileri ve farklılıkları açıklığa kavuşturur; ve bu standartları kullanıcıların kendi durumlarına uygulamalarına ve seçmelerine yardım ederek yol gösterir.

ISO 9000 genel amaçlı bir kalite güvence sistemidir ve sertifikayı mamüllere değil işletmelere vermektedir. Çalışma sistemi standartlara uygun olan bir kuruluşun mamüllerinin de uygun olacağı prensibine dayanmaktadır (ÖZASLAN: 1994, 27).

ISO 9001: Mamülün geliştirilmesi ve tasarımından, üretim, mamülün kuruluş tarafından çalıştırılması ve servis işlemlerine kadar üretimin tüm hususları ile ilgili işletmeler

için Kalite Güvencesi standardıdır. Standart büyüklüğe değil fonksiyona dayanır. Kuruluş tarafından olan tasarım/geliştirme, üretim, tesisat ve hizmet gibi değişik kademelerde belirlenen isteklerin yerine getirildiği konusunda güvence vermek amacıyla kullanılır.

ISO 9002: Bir mamülün üretimi ve kurulması ile ilgilenen ve özellikle uzun tek bir prosesi veya çok sayıda prosesi olan işletmelerin Kalite Güvencesi standardıdır. Kuruluş tarafından üretim ve tesiste belirlenen isteklerin yerine getirildiği konusunda güvence vermek amacıyla kullanılır.

ISO 90003: Nisbeten basit ve düzgün bir üretimi olan veya müşterilerine üretim süreçlerine ilişkin Kalite Güvencesi vermek isteyen işletmeler için ve sadece test aşamalarını içeren bir Kalite Güvencesi standardıdır. Bu standart, mamül testi yapan tesisleri olan işletmeler için, veya hizmet işletmeleri için uygun olabilir. Kuruluş tarafından, sadece son muayene ve deneylerde belirlenen isteklerin yerine getirildiği konusunda güvence vermek amacıyla kullanılır.

ISO 9004: ISO 9004 hataları önleme, müşteriye yönelme, maliyet hususları, proses kontrol, belgeleme, satın alma, istatistiksel araçların (kontrol şemaları) kullanılması, eğitim ve hatta çalışanların motivasyonu gibi temel kalite kavramları üzerinde yoğunlaşmıştır (TS-ISO 9000 Serisi...: 1991, 4).

ISO 9004-2: ISO 9001, 9002 ve 9003 standartları altında sanayii kuruluşları için geliştirilmiştir. Hizmet sektöründeki kuruluşlar için geçerli olan standart ISO9004-2 dir.

ISO 9004-2 standardı, ayrıntılı olarak kaliteli bir hizmet tasarımılamak, bu hizmeti kalite sağlayacak şekilde sunmak ve hizmetin yerine getirilmesini geliştirmek amacıyla müşterinin memnuniyetini değerlendirmek için bir işletmenin nasıl organize edilmesi gerektiğini ortaya koyar (YÜKÇÜ ve DOĞANÖZ: 1994, 66).

ISO 9005: Bu standart, kalite standartları ve yayınlarının incelenerek, ilgili kalite terimlerinin belirlenmesi ve bunların tanımlarının yapılmasıyla hazırlanmıştır. ISO 9005'de iletişim ve anlaşılmalarda paralelliğin sağlanması ve aynı zamanda kalite alanında kullanılan belli başlı terimlere açıklık kazandırılması amaçlanmaktadır.

4. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİNDE MUHASEBENİN ROLÜ

Kalite kontrolü, istenen kalite özelliklerini sağlayan, işletmenin pazar araştırması, tasarım, AR-GE, üretim, satış ve satış sonrası hizmet gibi ünitelerinin; belirli kalite düzeyinin yaratılmasındaki katkılarının planlanması ve koordinasyonu anlamına gelmektedir (DOĞAN: 1991, 4). Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi, kaliteli mamül ve hizmet üretmek, bir kişi veya bir bölümün sorumluluğu olmaktan çıkıp, işletmede çalışan tüm insanların ve bölümlerin ortak sorumluluğu olmaktadır. Muhasebe bölümü de bu bölümlerin önemli bir parçası durumundadır.

Kalite Güvence (Kalite Yönetimi) Birimi, kalite güvence sisteminin oluşturulması, çalışanlara kaliteye yönelik eğitimlerin verilmesi, kalite ile ilgili el kitapçıklarının hazırlanması, prosedürlerin oluşturulması ve ek dökümantasyonun sağ-

lanması, kalite ile ilgili faaliyetlere ilişkin kayıtların tutulması yanında muhasebe departmanının kalite maliyetleri ile ilgili olarak derlediği verileri inceler ve yorumlar. Kalite güvence bölümünün maliyet muhasebesi anlayışı ile örgütlenmiş bir muhasebe departmanı ile ortak çalışmasının sağlanması faydalı olacaktır (ORAL vd.: 1996, 157). Kalite güvence birimi, daha çok muhasebe sisteminin topladığı kalite maliyeti verilerini analiz eden ve sonuçlar doğrultusunda alternatif stratejiler üreten bir departman görevini üstlenmektedir.

Kalite güvence sisteminde her birim ve kişi kaliteden sorumlu olmaktadır. Bu sorumluluk tüketici açısından mamülün sahip olması gereken kalite özelliklerinin pazarlama birimince araştırılması ve belirlenmesiyle başlamakta ve mamülün tüketiciye teslimi ile devam etmektedir (ERKUŞ: 1988, 13). Muhasebe birimi ise, işletmeyle ilgili verilerin tanınması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve raporlanması fonksiyonu ile uğraşırken, bu verilerin para ile ölçülebilen veriler olmasını beklemektedir. Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, kalite güvence sisteminin çalıştırılmasında işletmede yürütülen hemen hemen her aşamada muhasebe fonksiyonları ile bilgi alışverişi içinde olunması gerekmektedir.

Kalite güvence sistemi içerisinde muhasebenin önde gelen rolleri; kalite maliyeti ve standartların belirlenmesidir. Kalite maliyeti, ortaya çıkabilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve mamülün üretim esnasında ve müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir biçiminde tanımlanabilir (YÜKÇÜ: 1993, 432).

Kalite güvence sistemi içerisinde üretilen mamüllerin ya da hizmetlerin teknik özellikleri standartlarla başlamaktadır. Her işletme kendi standartlarını oluşturabileceği gibi bağlı bulunduğu sektördeki standartları da kullanabilir.

Kalite güvence sisteminde muhasebe denetim rolünü üstlenmektedir. Denetim, kalite ile ilgili faaliyetlerin planlanan düzenlemelere uyup uymadığının, düzenlemelerin etkili olarak uygulanıp uygulanmadığının ve amaca ulaşmak için uygun olup olmadığının sistematik ve tarafsız olarak incelenmesidir (TSE...: 1995, 2/10).

Kalite sistem denetimleri üç sınıfa ayrılmaktadır (BARAN: 1992, 15):

Birincisi, "Kuruluş İçi Kalite Sistem Denetimleri"dir. Kalite Güvencesi Standartları gereğince kuruluş içinde kaliteyi etkileyen tüm işlemler için ve bunların gerçekleştiği tüm organizasyonel birimleri kapsamı içine alacak şekilde kuruluşun üst yönetimi adına ve yetki tanınan kendi personeli tarafından gerçekleştirilen denetim şeklindedir.

İkincisi, "Harici Kalite Sistem Denetimi"dir. Bu, müşteri durumunda olan bir işletmenin yetkili kıldığı kendi personeli veya görevlendirdiği dışarıdan bir kuruluş tarafından mamül ve/veya hizmet alacağı işletmede gerçekleştirdiği kalite sistemi tetkikidir.

Üçüncüsü, "3. Şahıs Denetimi"dir. Bu, bir işletmenin kendi kalite sistemini tarafsız bir kuruluşa belgelemek amacıyla denetim talebinde bulunması durumunda yapılan kalite sistem denetimidir.

Kalite güvence sistemi içerisinde muhasebenin rollerinden bir diğeri de standartların belirlenmesidir. Standartlar kalite güvence sistemi için daha kolay uygulanabilir bir ortam hazırlamakta ve üreticiye büyük kolaylıklar sağlamaktadır.

Kalite güvence sistemi içinde birçok standarttan söz edebilmenin yanında çeşitli maliyet unsurları için belirlenecek miktar, kalite, zaman, kapasite, verim standartlarında muhasebe bölüm ve elemanları ile koordineli ve işbirliği halinde olunması gerekmektedir.

SONUÇ

Ülkemizde bulunan işletmelerin, ürettikleri mamül ve hizmetleri iç ve dış piyasalara pazarlayabilmesi için ISO 9000 kalite güvencesinde yer alan kalite sistemleriyle ilgili bütün faaliyetleri uygulamaları gerektiği gerçeği gün geçtikçe artmaktadır. Ancak, bu gerekliliğin yerine getirilmesinde kalite güvence belgesini alma düşüncesini ön planda tutma yerine, işletmede kalite sistemini öncelikle kurmak ve dolayısıyla kaliteli üretimi gerçekleştirmek asıl amaç olmalıdır.

Kalite güvence sisteminde her birim ve kişi kaliteden sorumlu olmaktadır. Bunun yanında, kalite güvence sisteminin çalıştırılmasında muhasebe fonksiyonları ile bilgi alışverişi içinde olunması gerekmektedir. Kalite güvence sisteminde muhasebenin en önemli rolleri kalite maliyeti ve standartların belirlenmesidir.

İşletmeler için kalite maliyetlerinin hesaplanması, karşılaşılabilecek kalite problemlerinin kendiliğinden çözümlenmesini sağlamayacak, ancak sorunların yerleri, nedenleri ve önemleri büyük ölçüde saptanmış olacaktır.

ISO 9000 kalite güvencesi standartları, tedarikçi işletmelerin uygulayacakları kalite sistemlerinde ne gibi şartlar arandığını belirtmektedir. Bunlar, sadece birkaç işletmenin değil, Türk sanayisini oluşturan tüm işletmelerin yerine getirebilecekleri ve ihtiyaç duyabilecekleri genel şartları içeren uygulanabilir standartlardır.

KAYNAKÇA

- BARAN Regaip, "Denetim Çeşitleri Faydaları ve Belgelendirme", **Standard Ekonomik ve Teknik Dergi**, Yıl:31, Sayı:371, Kasım-1992
- BOZKURT Rıdvan, ASİL Nilüfer, "Kalite Politikası Oluşturma Süreci", **Verimlilik Dergisi**, MPM Yayını, Sayı:1995/3
- BOZKURT Rıdvan, ODAMAN Aynur, "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Kalite Güvence Sisteminin Kurulması", **Verimlilik Dergisi**, MPM Yayını, Sayı:1995/2
- CAPLAN Frank, **The Quality System**, 2.B., Chilton Book Company, Radnor Pennsylvania-1990
- DOĞAN Üzeyme, **Kalite Yönetimi ve Kontrolü**, İstiklal Matbaası, İzmir-1991

- EFİL İsmail, **Toplam Kalite Yönetimi ve Toplam Kaliteye Ulaşmada Önemli Bir Araç ISO 9000 Kalite Güvencesi Sistemi**, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No:110, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa-1995
- ERKUŞ Zehra, "Toplam Kalite Kontrol ve Yarının Kontrol Yöneticisi", **Standard Ekonomik ve Teknik Dergi**, Sayı:316, Nisan-1988
- ORAL Saime, KURGUN Osman Avcı, TÜTÜNCÜ Özkan, "Turizm İşletmelerinde Kalite Güvence Sisteminin Kurulması ve Kalite Maliyetleri", **Standard Ekonomik ve Teknik Dergi**, Yıl:35, Sayı:4/2, Nisan-1996
- ÖZASLAN Bülent, "Ekonomik Kriz, Toplam Kalite ve ISO 9000 Geleceğimiz", **Önce Kalite**, KalDer Yayını, Yıl:3, Sayı:9, Ekim-1994
- RAIRBORN A. Cecily, BARFIELD T. Jesse, KİMEY R. Michael, **Managerial Accounting**, Second Edition, West Publishing Company, Saint Paul-1996
- SERT Aliye, "Kalite Güvencesi Sistemi", **Kalite Sempozyumu-I**, Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş., İstanbul-17 Aralık 1991, s.107
- STEBBİNG Lionel, "Uygun Bir Kalite Güvencesi Programının Oluşturulması ve Geliştirilmesi", Çev. Rıdvan Bozkurt, **Verimlilik Dergisi**, MPM Yayını, Sayı:1993/2
- TAPTIK Yılmaz, "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Kalite Güvencesi Uygulamaları Üzerine", **Önce Kalite**, KalDer Yayını, Yıl:1, Sayı:3, Nisan-1993
- TS-ISO 9000 Serisi Kalite Yönetimi ve Kalite Güvencesi Standartları Seçim ve Kullanım Kılavuzu**, Aralık-1991
- TS-ISO 9000 Kalite Güvencesi ve Yönetimi**, TSE Eğitim Notları
- TSE Kalite Güvencesi Yönetimi Eğitim Kitabı**, Döküman No:KGY-3403, 1995
- YÜKÇÜ Süleyman, **Maliyet Muhasebesi(Yönetim Açısından)**, Geliştirilmiş Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İzmir-1998
- YÜKÇÜ Süleyman, "Kalite Güvence Sistemi ve Muhasebe Eğitimi", **Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi, Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, İzmir-20-22 Mayıs 1993
- YÜKÇÜ Süleyman, DOĞANÖZ Leyla, "Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi çindeki Yeri", **Standard Ekonomik ve Teknik Dergi**, Yıl:33, Sayı:395, Kasım-1994