

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE KALİTE GÜVENCE SİSTEMİNE MALİYET MUHASEBESİ YÖNLÜ BİR YAKLAŞIM

Yrd.Doç.Dr. Özkan TÜTÜNCÜ
D.E.Ü., İşletme Fakültesi
Turizm İşletmeciliği Bölümü

ÖZET

Kalite işletmelerin gelir ve giderleri üzerinde çeşitli etkiler yaratmaktadır. Bir çok işletme için, kalite artı maliyet anlamına gelmektedir. Oysa günümüzde hızla artan rekabet, günün şartlarına uyumu da beraberinde getirmekte, işletmeleri kalite üzerine yatırım yapmaya zorlamaktadır.

Klasik yönetici mantığı ile çelişen kalite, işletmelerin kârlılığını olumlu yönde etkileyebilmektedir. Bu amaçla yapılan her türlü yatırımın ve işlemin maliyetler bazında incelenmesi ve analiz edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kaliteden istenilen sonucun alınması güçleşecektir. Bir çok sektör içinde genel kabul görmüş olan kalite yönetimi ve kalite güvence sistemi, konaklama endüstrisi için de yakın bir zamanda geçerli olacaktır.

Çalışmanın ana amacı kalite güvence sistemi içinde kalite maliyetlerinin analiz edilmesini zorunlu kılan maddelerin ortaya konularak konaklama işletmelerinde oluşturulacak olan kalite maliyet sisteminin analiz edilebilmesine yardımcı olacak maliyet muhasebesi sistemlerinin saptanmasıdır.

ABSTRACT

Quality affects a company's economics through its effect on income and its effect on costs. Quality cost is assiduously avoided by many organizations in the belief that it is costly and will adversely affect profit. This belief in the adverse cost impact has been confirmed by experience with inefficient quality systems, systems not properly tailored to the operation. Profit can be achieved by maintaining the required level of quality while at the same time minimizing the cost of quality in the quality assurance system. In order to accomplish this, the costs of quality must be measured, analyzed and controlled.

The cost of quality is different for various industries. Although the principles of quality cost analysis are valid for all kind of businesses, applying them in practical way to a specific situation requires a flexible approach to match the economics and practices of an individual business. In this research, cost accounting systems has been adapted to the hospitality industry for analyzing quality assurance system from the point of quality costs.

GİRİŞ

Günümüzde tüketicilerin bilinçlenmesi, üretim ve hizmet işletmelerinin daha kaliteli mal ve/veya hizmet üretmeye zorlamaktadır. Üreticilerin varolan pazardan daha fazla pay alma istekleri, rekabeti artırmaktadır. Artan rekabet ve bilinçli tüketici, işletmeleri daha etkin maliyet kontrollerine sevk etmektedir. Uluslararası piyasalarda artan hareketlilik sonucu, ürün ve/veya hizmetlerde belirli bir standart beklentisi oluşmaktadır. Tüm bu gelişmeler işletmeleri kaliteli ve belirli standartta mal ve/veya hizmet üretmeye sevk eder iken, kalite güvence sisteminin oluşturulmasını ve bu sistem içinde maliyet sistemlerinin tekrar ele alınmasını beraberinde getirmektedir.

Konu ülkemiz açısından değerlendirildiğinde, turizm sektörü dış talebe bağlı olduğundan, uluslararası pazarda tutunma çabalarında kaliteli ürün ve/veya hizmet sunmak daha da önemli olmaktadır. Konaklama işletmelerinde kaliteli mal ve/veya hizmet üretiminde varolan avantajların kullanımı, kalite güvence sistemi içinde kalite maliyeti sisteminin kurulması ve bu maliyetlerin etkin bir şekilde denetlenmesi ile mümkün olabilecektir. Ancak ülkemizde her

sektörde olduğu gibi turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde bazı belgeleri zorunlu oldukları için almaktadırlar. Artı maliyet kavramına girebilecek olan her türlü faaliyetten kaliteyi elde etme çabalarını gözardı ederek kaçmakta olduklarından, kalite maliyetlerini de izlemekten kaçınılmaktadırlar. Bu nedenle bu çalışmada, konaklama işletmelerinin kalite ile ilgili yapacakları her türlü çalışmanın maliyetlerinin izlenmesi, incelenmesi, kontrol ve analiz edilebilmesi için gerekli olan şartlar kalite güvence sistemi içinde saptanmış ve bu verilerden yola çıkılarak kalite maliyeti analizlerine yardımcı olacak maliyet muhasebesi sistemleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Çalışmada belgesel veri kaynaklarına ya da diğer bir deyiş ile literatür araştırmasına dayanan birincil ve ikincil veriler ele alınmış ve regülatif bir araştırma yapılmıştır.

Uluslararası üretim işletmelerinin önem verdiği kalite maliyet sistemi, dünyada henüz gelişim aşamasındadır. Üretim işletmeleri için yeni olan bu sistemin konaklama işletmelerinde de kurulabileceğinin ve uygulanabileceğinin ortaya konması amacıyla çalışmanın ilk bölümünde kalite güvence sisteminde kalite kavramı ele alınmıştır. İkinci bölümünde kalite güvence sistemi ve ISO 9000 standartları, üçüncü bölümde ISO 9000 standartlarının temel özellikleri, dördüncü bölümünde kalite güvence sistemi ve kalite maliyetleri arasındaki bağıntı ele alınıp beşinci bölümde toplam kalite yönetimi incelenmiştir. Bu bölümlerden elde edilen bulgular sonuç bölümünde maliyet muhasebesi açısından değerlendirilip, öneriler ile sunulmuştur.

1. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİNDE KALİTE

Kalite güvence sistemine girmeden önce bir takım temel kavramların verilmesi gerekmektedir. Bu temel kavramlar kalitenin tanımı, kalitede öncelikler ve kalitenin amaçları olarak tanımlanabilir.

1.1. Kalite

Kalitenin bugüne kadar bir çok tanımı yapılmıştır. Bununla birlikte genel kabul görmüş kalite tanımları şu şekilde verilebilir:

Deming'e göre kalite, değişmezliğin ve güvenilirliğin düşük maliyet ile pazarın ihtiyaçlarını karşılayabilecek şekilde tahmin edilebilmesidir¹.

Bu tanıma ek olarak daha kısa kalite tanımları da yapılmıştır. Örneğin Juran'a göre kalite, kullanıma uygunluktur².

Bir başka tanımda Crosby kaliteyi, gerekliliklere uygunluk olarak ele almaktadır³.

Buradan hareketle kalite, bir ürün ve/veya hizmetin belirlenen veya olabilecek gereksinimleri karşılama yetisine dayanan özelliklerin toplamıdır şeklinde ele alınabilir.

Kalite, müşteri isteklerinin tatmini, operasyon performansının iyileştirilmesi ve maliyetlerin düşürülmesi amacı ile kullanılan stratejik bir araçtır.

1.2. Kalite Kontrolü

Turizm işletmelerinde, belirli standartlara bağlanmış düzeyde kaliteli mal ve hizmet üretimi ancak etkin bir kalite kontrolü ile mümkün olabilir. Bu amaçla işletme organizasyonunda gerekli değişiklikleri yaparak, kontrolü sistemleştirmek gerekmektedir.

Kalite, turistik tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetlerin özelliklerinin tümü olarak kabul edildiğinde, kalite kontrolü; bu özelliklerin oluşturulmasını sağlayacak faaliyetler, süreçler, programlar ve yöntemler biçiminde tanımlanabilir⁴.

Kalite kontrolü daha geniş olarak Feigenbaum tarafından; istenen kalite özelliklerini sağlayan , pazar araştırması, işletmenin tasarımı, AR-GE , üretim satışı ve satış sonrası hizmet gibi bölümlerinin belirli kalite düzeyinin

¹ [Http://www.founder.net.my/~jbam/berita/85/eb85-6.htm](http://www.founder.net.my/~jbam/berita/85/eb85-6.htm)

² [Http://apu.edu/~bmccarty/curricula/mse592/kerz23/sld007.htm](http://apu.edu/~bmccarty/curricula/mse592/kerz23/sld007.htm)

³ [Http://www.dmu.ac.uk/dept/schools/business/corporate/tqmex/crosby.htm](http://www.dmu.ac.uk/dept/schools/business/corporate/tqmex/crosby.htm)

⁴ Marwin Edward THORNER ve Peter BURNAM, Quality Control in Food Service, AVI Pub. Co., Westport, 1983, s. 1.

yaratılmasındaki katkılarının planlanması ve koordinasyonu olarak tanımlanmıştır⁵.

Kalite maliyetlerinin analizi hem toplam kalite yönetimi hem de kalite güvence sistemi içinde mümkündür. Bu nedenle bu iki kavram hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir.

2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ VE ISO 9000 STANDARTLARI

Kalite güvence sistemi, tüketiciye uygun kalitede mal ve hizmet sunumunu sağlamak amacı ile kalitenin planlanması, düzenlenmesi, yönlendirilmesi ve kontrol edilmesini içeren faaliyetler bütünüdür ifade etmektedir⁶.

Bir kalite güvence sistemi uygulanmadan önce üzerinde durulması gereken iki önemli konu vardır. Öncelikle amaca uygun olarak belirlenen bütçeye bağlı kalınarak müşteri isteklerinin tatmin edilmesi; ikinci olarak, mal ve/veya hizmetlerin kalite güvence standardı ile birlikte etkili yönetim sistemlerini kullanarak en etkin ve en az maliyetle üretilmesidir⁷.

Kalite güvence standartları, kalite güvence programları geliştirmek isteyen işletmeler için yol gösterici bir özellik taşımaktadır. İşletmelerde kalite güvence sisteminin kurulmasına yönelik olarak, Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Uluslararası Standartlar Örgütü' nün (ISO) belirlemiş olduğu standartların Türkiye' de uygulanmasına yardımcı olmaktadır. Bu çerçevede ISO' nun belirlemiş olduğu standartlar adlarını koruyarak, ülkemizde de geçerli olmuştur.

2.1. ISO 9000 Standartlarının Sınıflandırılması

ISO 9000 kalite yönetimi ve kalite güvenilirliği standartları seçme ve kullanma kılavuzudur. Bu kılavuz çerçevesinde, ISO 9000 standartları dört

⁵ [Http://garcia1.larc.nasa.gov/dfca/dfc/key/feig40.html](http://garcia1.larc.nasa.gov/dfca/dfc/key/feig40.html)

⁶ TSE, Kalite Yönetimi ve Kalite Güvencesi Standartları İçin Kullanım Kılavuzu, Aralık-1991, s. 2.

⁷ Lionel STEBBING, Çev. Rifat BOZKURT, "Uygun Bir Kalite Güvence Programının Oluşturulması", Verimlilik Dergisi, Sayı. 2, 1992, s. 156.

önemli başlık altında toplanabilir⁸. Bunlar ISO 9001, ISO 9002, ISO 9003 ve ISO 9004' tür. Konunun merkezinden uzaklaşmaması amacıyla bu başlıklara kısa olarak değinilecektir. Hizmetler sektöründe yer alan işletmeler için ISO 9001 ve 9004 standartları önemli olmaktadır⁹.

2.1.1. ISO 9001

ISO 9001, kalite sistemleri-tasarım, geliştirme, üretim, tesis ve serviste kalite güvencesi modeli olup, belirtilen şartlara uygunluğun, tedarikçi tarafından tasarım, geliştirme, üretim, tesis ve servis aşamalarında sağlanması gerektiği durumlarda kullanılmaktadır¹⁰.

2.1.2. ISO 9002

ISO 9002, kalite sistemleri-üretim, tesis ve serviste kalite güvencesi modeli olup, belirtilen şartlara uygunluğunun, tedarikçi tarafından üretim, tesis ve servis aşamalarında sağlanması gerektiği durumlarda kullanılmaktadır¹¹.

2.1.3. ISO 9003

ISO 9003, kalite sistemleri, son muayene ve deneylerde kalite güvencesi modeli olup, belirtilen şartlara uygunluğun tedarikçi tarafından sadece son muayene ve deney aşamalarında sağlanması gerektiği durumlarda kullanılmaktadır¹².

⁸ [Http://www.iso.org.ch](http://www.iso.org.ch)

⁹ Andrew HILES, Service Level Agreements, Measuring Cost and Quality in Service Relationships, Chapman & Hall, London, 1993, s. 6.

¹⁰ Robert J. MAJERCZYK ve Dominick A. DEROSA, "ISO 9000 Standards: The Building Blocks for TQM", 48th Annual Quality Congress, Las Vegas, May 1994, s. 643.

¹¹ Robert W. PEACH, "Planning the Journey from ISO 9000 to TQM", 48th Annual Quality Congress, Las Vegas, May 1994, s. 868.

¹² Subhash C. PURI, "Deming+ISO/9000", 45th Annual Quality Congress, Milwaukee, May 1991, s. 939.

2.1.4. ISO 9004

ISO 9004, ISO 9000-9004 serisinde yer alan kalite yönetimi prensiplerini destekler özelliğindedir. Kendi içinde bölümlere ayrılmaktadır¹³. Bu bölümler kuruluş içinde kalite sistemi oluşturulması ve uygulanması için yol göstermektedir. Özellikle ISO 9004-2 hizmetler için kapsamlı bir kalite sistemini vermektedir¹⁴.

ISO 9004 yeni teklif edilen veya modifiye edilen bir hizmet için kalite sisteminin geliştirilmesi amacıyla uygulanabilir. Aynı zamanda, mevcut olan bir hizmetin desteklenmesi için kalite sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması amacıyla da direkt olarak kullanılabilir. Kalite sistemi, pazarlamadan dağıtımaya kadar etkili bir hizmet sunulması için gerek duyulan tüm işleri ve müşteriye sunulan hizmetin analizini kapsamaktadır¹⁵.

3. ISO 9000 STANDARTLARININ TEMEL ÖZELLİKLERİ

ISO 9000 standartlarının bir takım temel özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir¹⁶:

- a) Yönetimin sorumluluğu,
- b) Kalite sistemi,
- c) Sözleşmenin gözden geçirilmesi,
- d) Tasarım kontrolü,
- e) Döküman ve veri kontrolü,
- f) Satınalma,
- g) Müşterilerin temin ettiği ürünün kontrolü,
- h) Ürün tanımı ve izlenebilirliği,

¹³ Ian G. DURAND ve diğerleri, "Updating the ISO 9000 Quality Standards: Responding to Marketplace Needs", *Quality Progress*, Vol. 26, No. 7, 1995, s. 25.

¹⁴ Nick A. SHEPHERD, "Integration of Service Measurement with an ISO 9000 Based Quality System Under ISO 9004-2", *50th Annual Quality Congress*, Chicago, May 1996, s. 795.

¹⁵ Marc L. SPAULDING ve Fredric ARNSTEIN, "Defining Customer Requirements and Total Quality", *44th Annual Quality Congress*, San Francisco, May 1990, s. 418.

¹⁶ [Http://www.tse.org.tr](http://www.tse.org.tr) ve www.iso.org.ch

- i) Proses kontrol,
- j) Muayene ve deney,
- k) Muayene, ölçme ve deney teçhizatının kontrolü,
- l) Muayene ve deney durumu,
- m) Uygun olmayan ürünün kontrolü,
- n) Düzeltici ve önleyici faaliyetler,
- o) Taşıma, depolama, ambalajlama, muhafaza ve sevkiyat,
- p) Kalite kayıtlarının kontrolü,
- q) Kuruluş içi kalite tetkikleri,
- r) Eğitim,
- s) Servis,
- t) İstatistik teknikleri.

4. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ VE KALİTE MALİYETLERİ ARASINDAKİ BAĞINTI

ISO 9001 kalite maliyetleri ile ilgili olarak orijinal kaynağında Madde 1.1.2.2. de; tedarikçi, yönetim iş performansını ve kuruluş içi kalite tetkiklerini kapsayan doğrulama faaliyetleri için eğitilmiş personelin görevlendirilmesi dahil kaynak ihtiyaçlarını belirlemeli ve uygun kaynakları temin etmelidir, demektedir. Bu madde kalite maliyetleri ile ilgili faaliyetleri kapsamaktadır¹⁷.

Bunun dışında orijinal kaynağında Madde 1.14. düzeltici ve önleyici faaliyetler belirlenmiştir. Bu madde de ISO 9000 serisi içinde, kalite maliyetlerinin analiz edilmesi gerekliliğini vurgulamaktadır¹⁸.

Bu madde ve uzantısında; tedarikçi, düzeltici ve önleyici faaliyetleri yürütmek için dokümente edilmiş prosedürleri oluşturmak ve sürekliliğini sağlamak durumundadır, denmektedir. Madde mevcut veya olabilecek uygunsuzlukların sebeplerini ortadan kaldırmak için alınan herhangi bir düzeltici veya önleyici tedbirin, problemin büyüklüğüne ve karşılaşılan riske uygun düzeyde olmalıdır, demektedir. Tedarikçi, düzeltici ve önleyici

¹⁷ Lionel STEBBING, Quality Assurance, Elis Horwood Ltd., West Sussex, 1993, s. 63.

¹⁸ G. Dennis BEECROFT ve diğerleri, "Quality Costs and ISO 9000 Panel Discussion", 49th Annual Quality Congress, Cincinnati, May 1995, s. 291.

faaliyetlerden kaynaklanan dokümanite edilmiş prosedürlerdeki değışiklikleri uygulamak ve kaydetmek durumundadır.

Aynı maddenin uzantısı olan düzeltici faaliyetler de ise; düzeltici faaliyetler için prosedürler;

- a) müşteri şikayetlerinin ve ürün uygunsuzlukları ile ilgili raporların etkin bir şekilde ele alınması,
- b) ürün, proses ve kalite sistemi ile ilgili olan uygunsuzlukların sebebinin araştırılması ve bu araştırma sonuçlarının kaydedilmesi,
- c) uygunsuzlukların sebebini yok etmek için gerekli olan düzeltici faaliyetlerin tespiti,
- d) düzeltici faaliyetlerin uygulanmasını ve etkililiğini sağlamak için kontrollerin yapılması olarak belirlenmektedir.

Önleyici faaliyetler kısmında ise, önleyici faaliyetler için prosedürler;

- a) uygunsuzlukların potansiyel sebeplerini tespit etmek, analiz yapmak ve ortadan kaldırmak amacıyla ürün kalitesini etkileyen işlemler ve prosesler, standard dışı izinler, tetkik sonuçları, kalite kayıtları, hizmet raporları ve müşteri şikayetleri gibi uygun bilgi kaynaklarının kullanılması,
- b) önleyici faaliyet gerektiren problemler ile uğraşmak için gerekli adımların tespiti,
- c) önleyici faaliyetlerin başlatılması ve bunların etkili olmasını sağlamak için kontrollerin yapılması,
- d) yapılan faaliyetlerle ilgili bilgilerin yönetimin gözden geçirmesi için sunulması olarak belirlenmiştir.

ISO 9001 Kalite maliyetleri ile ilgili olarak orijinal kaynağında Madde 1.17. de; kuruluş içi kalite tetkikleri ile ilgili olarak; tedarikçi, kalite ile ilgili faaliyetlerin ve ilgili sonuçların planlanan düzenlemelere uygunluğunu doğrulamak ve kalite sisteminin etkinliğini tayin için kuruluş içi kalite tetkiklerinin planlanması ve yerine getirilmesi ile ilgili dokümanite edilmiş prosedürleri oluşturmalı ve sürekliliğini sağlamalıdır denmektedir. Madde aşağıdaki gibi devam etmektedir:

Kuruluş içi kalite tetkikleri, tetkik edilecek faaliyetlerin durumu ve önemi esas alınmak suretiyle programlanmalı ve tetkik edilen faaliyetten doğrudan sorumluluğu olmayan tarafsız personel tarafından yapılmalıdır.

Sonuçlar, kayıt edilmeli ve tetkik edilen alandan sorumlu personelin dikkatine sunulmalıdır. Bu alandan sorumlu yönetici personel, tetkik sonucunda bulunan eksiklikler ile ilgili düzeltici faaliyetleri zamanında uygulamalıdır.

Düzeltilen faaliyetlerin yerine getirilmesi ve etkinliği, takip tetkikleri ile doğrulanmalı ve kayıt edilmelidir.

ISO 9001 içinde yer alan bütün bu maddeler, kalite maliyetleri ile ilgili çalışmaların yapılmasını beraberinde getirmektedir. Bu nedenle ISO 9001 kalite güvence sistemini oluşturan işletmelerin kalite maliyetlerinin üzerinde durması gerekmektedir.

ISO 9004-1 in altıncı maddesi kalite sistemlerinin finansal değerlendirilmesi üzerine oluşturulmuştur¹⁹. Ancak kapsamlı bir hale getirilmemiştir. ISO kalite maliyetlerinin analiz edilmesine yönelik olarak ayrı bir çalışma içinde bulunmaktadır. Kalite ekonomisinin değerlendirilmesi amacıyla ISO 1997 yılının sonunda, ISO 10014 ile Guidelines for Managing the Economics of Quality adı altında kalite maliyetlerinin analizine ilişkin standartların sunulmasını hedeflemiştir²⁰. Ancak bu çalışmalar henüz standartların oluşturulması bazında sonuçlandırılmamıştır.

5. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

Toplam kalite yönetimi; müşteri tatminine yönelik olarak örgüt içi kaynakların en verimli şekilde kullanılmasını hedefleyen, çok boyutlu bir yönetim şekli olarak tanımlanabilir²¹.

Diğer bir tanım da toplam kalite yönetimi; organizasyon içinde yer alan çalışanların topyekün olarak katılımlarının sağlandığı, sürekli geliştirme

¹⁹ Joseph J. TSIKAKIS, "Revision of the ISO 9000 Standards", 48th Annual Quality Congress, Las Vegas, May 1994, s. 877.

²⁰ John C. SCHOTTMILLER, "ISO 9000 and Quality Costs", 50th Annual Quality Congress, Chicago, May 1996, s. 194.

²¹ B.G. DALE ve J.J. PLUNKET, Quality Costing, Chapman & Hall, London, 1995, s.2.

faaliyetleri ile müşterilerin gereksinimlerini en üst düzeyde karşılamayı hedefleyen yönetim şekli olarak ele alınmaktadır²².

Toplam kalite yönetimi ve kalite güvencesinin anlamı kültürlerin oluşturulması ve geliştirilmesi olarak ele alınmaktadır²³. Toplam kalite yönetimi anlayışında müşteri tatmini en üst düzeye çıkarılmaya çalışılır iken, işgörenlerin yaptıkları işten elde ettikleri tatmin de, onların üretim sürecine aktif katılımı ile artırılmaktadır²⁴. Klasik yönetim anlayışında yetkiler tepe yönetimin elinde toplanmaktadır. Toplam kalite yönetimi anlayışında, yetkiler işgörenlere daha fazla dağıtılmaktadır. Bunun yapılabilmesi için çoğu işletmenin örgüt kültürünü değiştirilmesi gerekmektedir²⁵. Örgüt kültürünün değiştirilmesi zaman alan zahmetli bir iştir. Ancak toplam kalite yönetiminin işletmelere sağlayacağı avantajlar unutulmamalıdır. Bu yönetim şekli sürekli gelişim (continuous improvement) felsefesi üzerine kurulmaktadır²⁶. Çağdaş yönetim anlayışı, toplam kalite yönetimini neredeyse zorunlu kılmaktadır. Bu sistem içinde çalışanların yönetim süreci içerisindeki önemi artarken, onların becerilerinden yararlanılmakta ve liderlik özellikleri ortaya çıkartılmaktadır²⁷.

Her ne kadar birbirinden bağımsız tanımlamalar yapılmış olsa da, yapılan toplam kalite yönetimi tanımlarının içinde ortak unsurlar bulunmaktadır. Bu ortak unsurlar şu şekilde sıralanabilir²⁸.

- a) Yönetimin sorumluluğu,
- b) Planlama ve organizasyon,
- c) Gerekli teknik ve araçların kullanımı,

²² William J. LATZKO, "Total Quality Management in the Service Industry", 44th Annual Quality Congress, San Francisco, May 1990, s. 535.

²³ W. Gerald GLOVER, "Managing Quality in the Hospitality Industry", FIU Hospitality Review, Vol. 6, No. 1, 1988, s. 9.

²⁴ Godfrey BALDACCHINO, "Total Quality Management in a Luxury Hotel: A Critique of Practice", International Journal of Hospitality Management, Vol. 14, No. 1, 1995, s. 68.

²⁵ Charles G. PARTLOW, "Human-Resources Practices of TQM Hotels", Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, Vol. 37, No. 5, 1996, s. 69.

²⁶ Gregory HOHNER, "Integrating Product and Process Designs", Quality Progress, Vol. 26, No. 5, 1993, s.61.

²⁷ John P. SCULLY, "TQM and Human Nature, Getting Beyond Organizational Misconceptions", Quality Progress, Vol. 29, No. 5, 1996, s. 45.

²⁸ B.G. DALE ve J.J. PLUNKET, a.g.e., s. 3.

- d) Eğitim,
- e) Katılım,
- f) Ölçümleme ve geri besleme,
- g) Örgüt kültüründe değişim,
- h) Takım çalışması²⁹.

Belirtilen bu unsurlar, aynı zamanda ISO 9000 standartlarının temelleridir. ISO 9000 standartları toplam kalite yönetimi için gerekli olan bu unsurları sınıflandırmış ve tektip hale getirmiştir³⁰. Diğer bir deyişle ISO 9000 serisi ve toplam kalite yönetimi aynı amaca hizmet etmektedir. Bu nedenle ISO 9000 ve toplam kalite yönetimini birbirinden ayrı tutmak doğru olmamaktadır³¹.

Toplam kalite yönetiminin işletmelere sağlayacağı potansiyel ekonomik faydalar şu şekilde sıralanabilir³²;

- a) Satın alınan mal ve malzemenin maliyetinde düşüş,
- b) Direk ve endirek maliyetlerde azalma,
- c) Stok düzeylerinde azalma,
- d) Kalite maliyetlerinde düşüş.

Toplam kalite yönetiminde de kalite maliyetlerinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Sürekli geliştirme programlarının başarısının ölçülmesinde, kalite maliyetlerinden yararlanılmaktadır³³.

ISO 9000 ile ilgili olarak yukarıda verilen bilgiler doğrultusunda, toplam kalite yönetimi hakkında burada derinlemesine bilgi verilmemektedir. Bu konu başlı başına ayrı bir araştırma konusu olarak

²⁹ John T. FINNEGAN ve John C. SCHOTTMILLER, "Cost of Quality-Multinational and Multifunctional", 44th Annual Quality Congress, San Francisco, May 1991, s. 747.

³⁰ M. P. COYLE ve B. G. DALE, "Quality in the Hospitality Industry", International Journal of Hospitality Management, Vol. 12, No. 2, 1993, s. 152.

³¹ Jim ROBISON, "Integrate Quality Cost Concepts Into Teams' Problem-Solving Efforts", Quality Progress, Vol. 30, No. 3, 1997, s. 30.

³² Richard D. SPITZER, "Valuing TQM Through Rigorous Financial Analysis", Quality Progress, Vol. 26, No. 7, 1993, s. 50.

³³ Jim ROBISON, "Problem Based Quality Costing for TQM Progress Measurement", 46th Annual Quality Congress, Nashville, May 1992, s. 1144.

değerlendirilebileceğinden, bu çalışmada ayrıntılara girilmeyerek konunun merkezinden uzaklaşılmasına çalışılmıştır.

SONUÇ

Kalite güvence sistemi içinde kalite maliyetlerinin analiz edilme zorunluluğu hem ISO 9000 standartları hem de toplam kalite yönetimi açısından ortaya konmuştur. Kalite güvence sistemini uygulayacak olan konaklama işletmelerinin bundan sonra örgüt yapılarına göre oluşturacakları ya kendi içinde ayrı bir birim ya da muhasebe departmanına bağlanacak bir birim aracılığıyla, maliyet muhasebesinin gerekli sistemlerini işletme içinde işleme koyması gerekmektedir.

Sektörün kendine has yapısı, işletmelerin standart maliyetleme, kalite maliyet ve bütçeleme sistemlerini ayrıcalıklı olarak kurulmasını beraberinde getirmektedir. Kaliteyi standart hale getirmek isteyen bir konaklama işletmesinde, standart maliyetleme sisteminden yararlanılmadığını düşünmek olanaksızdır. Birim bazında yapılacak olan bu saptamaların standart maliyet sistemini daha da aşarak ya da maliyet muhasebesinde maliyetlerin geleceğe veya geçmişe dayalı olmasından yararlanılarak yapılacak bir değerlendirmede oluşturulacak olan standartların, geçmişte elde edilmiş veriler ile karşılaştırmasını sağlayacak bir sistem olarak, bütçeleme içinde kullanılmasının çok yararlı olacağı bir gerçektir. İşletme bu sayede maliyetlerini kolaylıkla analiz edebilecektir.

Kaliteye yapılan yatırımların kalite maliyet sistemi içinde değerlendirilmesi için zaten bu iki maliyetleme sistemine gereksinim duyulmaktadır. Kalite güvence sisteminin en büyük hedeflerinden biri kesin, net ve anlaşılabilir hedef ve amaçların saptanıp bunlara ulaşılmasıdır. İşletmelerin yuvarlak rakamlar ile maliyetlerini belirlemeleri yerine, her türlü maliyetin kontrol edilebilir maliyet sınıfına sokmaları gerekliliği toplam kalite yönetimi mantığının içinde yer almaktadır. Bu nedenle konaklama işletmelerinde kalite maliyet sisteminin sağlıklı çalışabilmesi için öncelikle maliyetler sınıflandırılmalı, bu sınıflandırma ve kabullenmelerden sonra standart maliyetleme sistemi ile bütçeleme sistemleri oluşturulmalıdır. Daha sonra raporlar ile toplanacak olan tarihi bilgiler (gerçekleşen değerler), standartlar (önceden saptanmış değerler) ile karşılaştırılarak kalite maliyetleri çok yönlü olarak analiz edilmelidir. Sektörün kendine has özelliklerinin,

örneğin işgören devir hızının yüksekliği, maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte yüksek sezon (optimum satış düzeyi), maliyetlerin regresif özelliğe bürünmesini beraberinde getirmektedir. Bu nedenle standart maliyetlerin ve bütçeleme sisteminin yüksek sezon için tekrar ele alınması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada bilgisayar destekli istatistiksel programlardan (SPSS, MINITAB, SAS gibi) yararlanılabilir.

Bu araştırma gelecekte yapılacak olan kalite maliyetlerinin analizleri çalışmalarına kaynaklık edebilecektir. Bundan sonra yapılacak olan çalışmalarda, konaklama işletmelerinde kalite maliyet sistemi için elde edilen verilerin bütçelenmesinde statik bütçeler yerine esnek bütçelerin kullanılabilirliği ve bütçelerde istatistiksel metodların güvenilirliğinin test edilmesi gibi konular ele alınabilecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

BALDACCHINO, Godfrey., “Total Quality Management in a Luxury Hotel: A Critique of Practice”, International Journal of Hospitality Management, Vol. 14, No. 1, 1995.

BEECROFT G. Dennis ve diğerleri., “Quality Costs and ISO 9000 Panel Discussion”, 49th Annual Quality Congress, Cincinnati, May 1995.

COYLE, M. P. ve B. G. DALE., “Quality in the Hospitality Industry”, International Journal of Hospitality Management, Vol. 12, No. 2, 1993.

DALE, B.G. ve J.J. PLUNKET., Quality Costing, Chapman & Hall , London, 1995.

DURAND Ian G. ve diğerleri., “Updating the ISO 9000 Quality Standards: Responding to Marketplace Needs”, Quality Progress, Vol. 26, No. 7, 1995.

FINNEGAN John T. ve John C. SCHOTTMILLER., “Cost of Quality-Multinational and Multifunctional”, 44th Annual Quality Congress, San Francisco, May 1991.

GLOVER, W. Gerald., “Managing Quality in the Hospitality Industry”, FIU Hospitality Review, Vol. 6, No. 1, 1988, s. 9.

HILES, Andrew., Service Level Agreements, Measuring Cost and Quality in Service Relationships, Chapman & Hall, London, 1993.

HOHNER, Gregory., “Integrating Product and Process Designs”, Quality Progress, Vol. 26, No. 5, 1993.

[Http://apu.edu/~bmccarty/curricula/mse592/kerz23/sld007.htm](http://apu.edu/~bmccarty/curricula/mse592/kerz23/sld007.htm)

[Http://garcia1.larc.nasa.gov/dfca/dfc/key/feig40.html](http://garcia1.larc.nasa.gov/dfca/dfc/key/feig40.html)

[Http://www.dmu.ac.uk/dept/schools/business/corporate/tqmex/crosby.htm](http://www.dmu.ac.uk/dept/schools/business/corporate/tqmex/crosby.htm)

[Http://www.founder.net.my/~jban/berita/85/eb85-6.htm](http://www.founder.net.my/~jban/berita/85/eb85-6.htm)

[Http://www.iso.org.ch](http://www.iso.org.ch)

[Http://www.tse.org.tr](http://www.tse.org.tr)

LATZKO, William J., “Total Quality Management in the Service Industry”, 44th Annual Quality Congress, San Francisco, May 1990, s. 535.

MAJERCZYK, Robert J. ve Dominick A. DEROSA., “ISO 9000 Standards: The Building Blocks for TQM”, 48th Annual Quality Congress, Las Vegas, May 1994.

PARTLOW, Charles G., “Human-Resources Practices of TQM Hotels”, Cornell Hotel and Restaurant Administration Quartely, Vol. 37, No. 5, 1996.

PEACH, Robert W., “Planning the Journey from ISO 9000 to TQM”, 48th Annual Quality Congress, Las Vegas, May 1994.

PURI, Subhash C., “Deming+ISO/9000”, 45th Annual Quality Congress, Milwaukee, May 1991.

ROBISON, Jim., “Integrate Quality Cost Concepts Into Teams’ Problem-Solving Efforts”, Quality Progress, Vol. 30, No. 3, 1997.

ROBISON, Jim., “Problem Based Quality Costing for TQM Progress Measurement”, 46th Annual Quality Congress, Nashville, May 1992.

SCHOTTMILLER, John C., “ISO 9000 and Quality Costs”, 50th Annual Quality Congress, Chicago, May 1996.

SCULLY, John P., "TQM and Human Nature, Getting Beyond Organizational Misconceptions", Quality Progress, Vol. 29, No. 5, 1996.

SHEPHERD, Nick A., "Integration of Service Measurement with an ISO 9000 Based Quality System Under ISO 9004-2", 50th Annual Quality Congress, Chicago, May 1996.

SPAULDING, Marc L. ve Fredric ARNSTEIN., "Defining Customer Requirements and Total Quality", 44th Annual Quality Congress, San Francisco, May 1990.

SPITZER, Richard D., "Valuing TQM Through Rigorous Financial Analysis", Quality Progress, Vol. 26, No. 7, 1993.

STEBBING, Lionel., Çev. Rıfat BOZKURT, "Uygun Bir Kalite Güvence Programının Oluşturulması", Verimlilik Dergisi, Sayı. 2, 1992.

STEBBING, Lionel., Quality Assurance, Elis Horwood Ltd., West Sussex, 1993.

THORNER, Marwin Edward ve Peter BURNAM., Quality Control in Food Service, AVI Pub. Co., Westport, 1983.

TSE., Kalite Yönetimi ve Kalite Güvencesi Standartları İçin Kullanım Kılavuzu, Aralık-1991.

TSIAKAIS, Joseph J., "Revision of the ISO 9000 Standards", 48th Annual Quality Congress, Las Vegas, May 1994.