

**T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ŞANLIURFA
İLİNDE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HAZIRLAYAN
SİBEL İLMİN**

GAZİANTEP – 2021

**T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ŞANLIURFA
İLİNDE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HAZIRLAYAN
SİBEL İLMİN**

**TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. CUMA ERCAN**

GAZİANTEP – 2021

KABUL VE ONAY

İşletme Anabilim Dalı **İşletme** Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi **Sibel İLMİN** tarafından hazırlanan “**Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Şanlıurfa İlinde Bir Uygulama**” başlıklı tez, **25 / 08 / 2021** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

Görevi

Unvanı, Adı ve Soyadı

İmzası:

Kurumu/Üniversitesi

Jüri Başkanı

Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZUOĞLU

Hasan Kalyoncu Üniversitesi

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cuma ERCAN

Gaziantep Üniversitesi

Jüri Üyesi

Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN

Gaziantep Üniversitesi

Bu tez Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. İbrahim Halil GÜZELBEY
Enstitü Müdürü

TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Şanlıurfa İlinde Bir Uygulama**” başlıklı çalışmanın tarafımda, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım. 25/08/2021

Sibel İLMİN

ÖNSÖZ

Son yıllarda dünyada birçok alanda yaşanan küreselleşme süreci, işletmelerin rekabet yarışında güçlü hale gelebilmeleri için kalite ve maliyet kavramlarına odaklanılması gerektiği sonucunu doğurmuştur. Bundan dolayı işletmeler, kalite ve maliyet konularına daha çok özen gösterir hale gelmişlerdir. Rekabet gücüne sahip olmak isteyen işletmeler, maliyetlerini kontrol etmek ve kaliteli mal üretmek ve hizmet sunmak için değişik yönetim araçları kullanmaktadırlar. Kalite maliyetleri de işletmelerin kullandıkları en önemli araçlardan birisidir. İşletmelerin kaliteyi sağlarken katlanmak zorunda oldukları maliyetleri kontrol altına alması içinde buldukları piyasada rekabet gücünü arttıracaktır. Bu çalışmada bir üretim işletmesinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmıştır. Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve bir uygulama konulu tez çalışmasına beni yönlendiren ve çalışmamın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen, yol gösteren, kıymetli tecrübelerini paylaşan, danışmanım Sayın Doç. Dr. Cuma ERCAN hocama sonsuz teşekkür eder saygılarımı sunarım. Çalışmanın uygulama kısmı için seçtiğim reklam ve tanıtım şirketine teşekkür ederim. Ayrıca gerekli bilgilere ulaşmamda yardımlarını esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım genel müdür yardımcısı Sayın Ozan BURMAN'a içtenlikle teşekkür ederim. Son olarak, bugünlere ulaşmamı sağlayan ve emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim sevgili annem ve babama, bana her zaman destek olan kardeşlerime sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi çalışması ile amaçlanan kalite geliştirme ve maliyet düşürme konularında alternatifleri belirleme konusunda işletmelerin faydalanabilecekleri bir literatür geliştirmektir.

Gaziantep, 2021

Sibel İLMİN

ÖZET

Günümüzde kalite maliyetleri, gerek üretim gerekse hizmet işletmeleri tarafından üzerinde önemle durulması gereken bir konu haline gelmiştir. Bir üretim işletmesinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının işletmeler açısından önemini ortaya koymak amacıyla yapılan bir çalışmadır. Çalışma, literatür taraması ve uygulama kısmından oluşmaktadır. Çalışmada, kapsamlı bir literatür araştırmasının sunulmasının ardından, kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir uygulama çalışması yapılmıştır. Çalışmanın uygulama kısmı için Şanlıurfa'da faaliyet gösteren bir reklam tanıtım işletmesi seçilmiştir ve gerekli bilgileri elde etmek için işletme yetkilileri ile görüşmeler yapılmış olup işletmenin konu ile ilgili mali durum verilerinden yararlanılmıştır. Çalışma sonucunda, kalite ile ilgili uygunsuzluk ortaya çıktığında tekrar ortaya çıkmasını önlemek amacıyla gerekli tüm önlemlerin işletme tarafından alındığı ve bu doğrultuda işletmenin ölçme ve değerlendirme maliyetlerini başarılı bir şekilde yönettiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar kelimeler: Kalite, Kalite Maliyetleri, Muhasebe Kayıtları.

ABSTRACT

Today, quality costs have become an issue that should be emphasized by both production and service enterprises. It is a study carried out to reveal the importance of accounting and reporting of quality costs in a production company for businesses. The study consists of literature review and application part. In the study, after presenting a comprehensive literature review, an application study on accounting for quality costs was conducted. For the application part of the study, an advertising and promotion company operating in Şanlıurfa was selected and interviews were held with the business officials to obtain the necessary information, and the financial status data of the business were used. As a result of the study, it was concluded that all necessary measures were taken by the enterprise in order to prevent the recurrence of non-compliance with quality, and in this direction, the enterprise successfully managed the measurement and evaluation costs.

Keywords: Quality, Quality Costs, Accounting Records.



İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ.....	1
1.1. Problemin Tespiti.....	2
1.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	3
1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları.....	3
1.4. Araştırmada Kullanılan Teknikler.....	4
1.5. Literatür Özeti.....	4

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	6
2.1. Kalite Kavramı.....	6
2.2. Kaliteyi Oluşturan Temel Unsurlar.....	10
2.2.1. Tasarım/Yeniden Tasarım Kalitesi (Üretim Öncesi Aşama).....	10
2.2.2. Uygunluk Kalitesi (Üretim Aşaması).....	11
2.2.3. Performans/ Kullanım Kalitesi (Üretim Sonrası Aşama).....	12
2.3. Kalitenin Tarihsel Gelişimi.....	12
2.3.1. Muayene ve Test (Ürün Yönlendirmesi).....	15
2.3.2. İstatistikî Kalite Kontrol (İKK).....	15
2.3.3. Kalite Güvencesi (Süreç Yönlendirmesi).....	15
2.3.4. Toplam Kalite Yönetimi (TKY).....	15
2.4. Kalitenin Türkiye'deki Gelişimi.....	16
2.5. Kaliteye Ulaşmada Gerekli Aşamalar.....	16
2.5.1. Piyasa Araştırması.....	16

2.5.2. Ürün Geliştirme	17
2.5.3. Üretim Mühendisliği	17
2.5.4. Satın Alma	17
2.5.5. Üretim	17
2.5.6. Denetim.....	17
2.5.7. Pazarlama.....	18
2.5.8. Servis.....	18
2.6. Kaliteyi Etkileyen Faktörler	18
2.6.1. Pazar (Markets).....	18
2.6.2. Para (Money)	19
2.6.3. Yönetim (Management).....	19
2.6.4. İnsan (Man).....	19
2.6.5. Motivasyon (Motivation).....	20
2.6.6. Malzeme (Materials).....	20
2.6.7. Makine ve Teçhizat (Machines and Mechanization).....	20
2.6.8. Modern Bilgi Metotları (Modern Information Methods).....	21
2.6.9. Üretim Parametreleri Oluşturma (Mounting Product Requirements).....	21
2.7. Toplam Kalite Yönetimi (TKY) Kavramı ve Tanımı	21
2.7.1. Toplam Kalite Yönetiminin Temel İlkeleri	23
2.7.1.1. Sürekli Gelişme (Kaizen).....	23
2.7.1.2. Müşteri Odaklılık	23
2.7.1.3. Tam Katılım	24
2.7.1.4. Önlemeye Yönelik Yaklaşım	24
2.7.1.5. Üst Yönetimin Liderliği	24
2.7.2. Toplam Kalite Yönetimi'nin Türkiye'deki Durumu ve Uygulanabilirliği	25
2.8. Maliyet Kavramı	26
2.8.1. Maliyet, Harcama, Gider Arasındaki İlişkiler.....	26
2.9. Maliyet Türleri	27
2.9.1. Üretim Türüne Göre Maliyetler	27
2.9.2. Üretim Toplamına Göre Maliyetler	27
2.9.3. Üretim Miktarına Göre Maliyetler.....	28
2.9.4. Kullanılan Rakamların Niteliğine Göre Maliyetler	28
2.10. Kalite Maliyeti Kavramı.....	28

2.11. Kalite Maliyetleri Sınıflandırılması	30
2.11.1. Uygunluk (Kaliteli Olmanın Gerektirdiği) Maliyetleri.....	31
2.11.1.1. Önleme (Koruma) Maliyetleri.....	31
2.11.1.2. Ölçme- Değerlendirme Maliyeti	31
2.11.2. Uygunsuzluk (Kalitesiz Olmanın Neden Olduğu) Maliyetleri	32
2.11.2.1. İçsel Başarısızlık (Kalitesizlik) Maliyeti.....	32
2.11.2.2. Dışsal Başarısızlık (Kalitesizlik) Maliyeti	32
2.12. Kalite Maliyetlerinin Etkileşimi.....	33
2.13. Kalite Maliyet Unsurları.....	35
2.14. Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesi ve Önemi	36
2.15. Kalite Maliyet Sistemi (KMS)	37
2.15.1. Kalite Maliyet Sisteminin Amaçları	37
2.16. Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	38
2.16.1. Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemindeki Rolü.....	38
2.16.1.1. Hesap Planında Boş Bırakılmış Üçlü Hesapları Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin İzlenmesi	38
2.16.1.2. Hesap Planında Açık Bulunan Hesapların Alt Hesaplarını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin İzlenmesi.....	39
2.16.1.3. Sekiz No'lu Hesap Sınıfını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin İzlenmesi	40
2.16.1.3.1. Kalite Maliyetlerinin İlgili Hesaplara Aktarılması	44
2.16.1.3.2. Kalite Maliyetleri Hesaplarının Kapatılması.....	45
2.17. Kalite Maliyetlerinin Raporlanması	48
2.17.1. Kalite Maliyetlerinin Raporlanmasının Amacı.....	48
2.17.2. Kalite Maliyetleri Rapor Türleri	48
2.17.2.1. Kalite Maliyeti Sınıflarına Göre Yapılan Raporlar	48
2.17.2.2. Mamul Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları	48
2.17.2.3. Yüzde Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları	49
2.17.2.3.1. Kalite Maliyetlerine Göre Yüzde Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları	49
2.17.2.3.2. Maliyet Merkezlerine Göre Yüzde Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları	49
2.17.2.4. Grafik Şeklindeki Kalite Maliyet Raporları	49

2.17.2.5. Kalite Maliyet Değerlendirme Raporları.....	49
---	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	50
3.1. Olay Çalışması	50
3.2. Olay Çalışması Yönteminin Seçilme Nedenleri.....	51
3.3. Olay Çalışması Araştırma Süreci	51

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MAVİ REKLAM ve TANITIM İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA	52
4.1. İşletmenin Temel Kurumsal Bilgileri.....	52
4.2. Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Amaç.....	54
4.3. İşletmede Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması.....	54
4.3.1. Önleme Maliyetleri	54
4.3.1.1. Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi.....	56
4.3.1.2. İdari Kalite Eğitimi.....	56
4.3.1.3. Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım.....	57
4.3.1.4. Bakım ve Onarım	57
4.3.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri	57
4.3.2.1. Ölçme	57
4.3.2.2. Değerlendirme	58
4.3.2.3. İmalat Yan Makine ve Alet Alımları.....	59
4.3.2.4. Sarf Malzemeleri	59
4.3.2.5. Makine Cihaz Kalibrasyonu ve Kontrolü.....	59
4.3.2.6. İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü.....	59
4.3.3. Uygunsuzluk Maliyetleri	60
4.3.3.1. Dış Etkenler.....	60
4.3.3.1.1. Uygunsuz ve Kalitesiz Satın Alma Malzeme Girdileri	60
4.3.3.1.2. Uygunsuz Alet, Edevat, Cihaz Temini	61
4.3.3.2. İç Etkenler	61
4.3.3.2.1. İnsan Kaynaklı Etkenler	61
4.3.3.2.2. Zaman Kaynaklı Etkenler.....	61

4.3.3.2.3. İstem Dışı Materyal ve Cihaz Kaynaklı Etkenler	61
4.4. İşletmede Kalite Maliyetlerinin Raporlanması	62
4.5. İşletmede Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	64
4.5.1.Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	64
4.5.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	65
4.5.3. Uygunsuzluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	67
4.5.4. Hesapların Kapatılması	68

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER	71
5.1. Sonuç	71
5.2. Öneriler.....	73
KAYNAKÇA	74

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo1. Kalite Maliyeti Unsurları	35
Tablo 2. Kalite Maliyetleri Örnek Hesap Planı	41
Tablo 3. Merkez İdari Bina Ofiste ve Atölye İmalatta Çalışan Personel Dağılımı	53
Tablo 4. Haftalık İmalat Sorumluları, Ustabaşı Ve Tasarımcılar İle Yapılan Bilgilendirme Toplantıları Tablosu	55
Tablo 5. Aylık Tüm İmalat Personeli Bilgilendirme Toplantıları Tablosu	55
Tablo 6. Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi Gider Tablosu.....	56
Tablo 7. İdari Kalite Eğitimi Gider Tablosu.....	56
Tablo 8. İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü Tablosu.....	60
Tablo 9. 2019 Yılı Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şti. Kalite Maliyet Raporu	62
Tablo 10. İşletmenin 2019 Yılı Önleme Maliyetleri Tablosu	64
Tablo 11. İşletmenin 2019 Yılı Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri Tablosu.....	66
Tablo 12. İşletmenin 2019 Yılı Uygunsuzluk Maliyetleri Tablosu.....	67

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1. Kano Modeli	7
Şekil 2. Kalitenin Gelişimi.....	14
Şekil 3. Kalite Buzdağı	30
Şekil 4. Kalite Maliyetlerinin Etkileşimi	34
Şekil 5. Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Akış Diyagramı	34



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
Bkz	:	Bakınız
HS	:	Hesap
İKK	:	İstatistiki Kalite Kontrol
İSG	:	İş Sağlığı ve Güvenliği
KALDER	:	Türkiye Kalite Derneği
KMS	:	Kalite Maliyet Sistemi
MÖ	:	Milattan Önce
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TDHP	:	Tek Düzen Hesap Planı
TKY	:	Toplam Kalite Yönetimi

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Günümüzde küreselleşmenin etkisi ile işletmelerde rekabet artışı görülmektedir. Küreselleşen dünyamızda yaşanan ekonomik, teknolojik ve sosyal değişimlerin etkisiyle tüketiciler, her zamankine göre daha seçici davranan ve beklentilerinin anında karşılanmasını arzulayan müşteri profiline bürünmüşlerdir. Bunun sonucunda işletmeler, yoğunlaşan rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmek ve çağa ayak uydurmak için yeni ve daha gelişmiş ürünler üretmek zorunda kalmışlardır. Birçok farklı ürün ve hizmetlerle karşı karşıya kalan tüketiciler, tercihlerini istek ve ihtiyaçlarını en tatmin edici şekilde karşılayabilen ayrıca uygun fiyata ürün ve hizmet sunan işletmeden yana kullanırlar. Artık rekabet edebilmenin gücü çok üretmek değil, en uygun maliyet düzeyinde kaliteli mamuller imal edebilmektir. Bu noktada, işletmelerin uzun ömürlü olmaları müşterilerinin isteklerini tam anlamıyla yerine getirmeleri, bunun da ötesinde beklentilerinin üzerinde kaliteli ürün ve hizmet sunmalarına bağlıdır. Ayrıca kalitenin işletmede bir yaşam tarzı haline getirilmesi de işletmelerin varlıklarını sürekli kılmalarında büyük bir öneme sahiptir. Aksi takdirde kaliteyi yakalamak için işletmeler, çeşitli maliyetlere katlanmalıdırlar. Bugünün koşullarında rakiplerini geride bırakmak isteyen işletmeler, tüketicilere sundukları mal ve hizmetlerin kalitesini arttırırken, üretim maliyetlerini de azaltmak zorundadırlar. Kalite kavramının ölçülebilmesinde maliyetlerin kullanılmaya başlanmasıyla işletmeler için son derecede önemli olan kalite maliyeti kavramı ortaya çıkmış ve gün geçtikçe önemi daha da artmıştır. İşletmelerin ulaşmak istedikleri temel hedef, kalitesiz üretimin önüne geçerek minimum kalite maliyetiyle maksimum kaliteyi sağlayabilmektir. Çünkü aksi takdirde kalitesizlik yüzünden katlanılan maliyetlerin yükü daha ağır olmaktadır. Bu sebeplerden dolayı, rekabet gücünü arttırmak ve piyasada uzun süre kalmak isteyen tüm işletmeler kalite maliyetlerine gerekli önemi vermeleri ve yüksek kalitede düşük maliyetlere sahip ürün veya hizmet üretmeleri gerekmektedir. Yüksek kalitede üretimde bulunan işletmeler alıcıların güvenini kazanan, müşteri tatminini ve bağlılığını sağlayan aynı zamanda iyi bir imaja sahip olma avantajını elde ederek kârlılıklarını arttırabilirler. Kalitede sürekliliği sağlayabilmeleri için işletmelerin oluşan maliyetleri nasıl minimum seviyeye indirebilecekleri hususunda bilgi sahibi olmaları, kalite ile ilgili hedeflerine ulaşabilmeleri için kalite maliyetlerinin belirlenmesi, ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerekmektedir.

Araştırma, giriş ve sonuç bölümleri dahil toplamda beş ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, araştırmanın giriş kısmı yer almaktadır. Bu kapsamda öncelikle problemin tespiti, araştırmanın amacı ve önemi açıklanmaktadır. Daha sonra araştırmanın kapsamı ve kısıtları açıklanmıştır. Yine bu bölümde çalışmada kullanılan tekniklere kısaca yer verilmiştir.

İkinci bölümde, kalite kavramı, kaliteyi oluşturan temel unsurlar, kalitenin tarihsel gelişimi, kalitenin Türkiye'deki gelişimi, kaliteye ulaşmada gerekli aşamalar, kaliteyi etkileyen faktörler ve toplam kalite yönetimi kavramı ve tanımı başlıklı konular açıklanmıştır. Ardından kalite maliyeti kavramı ele alınıp açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra ise kalite maliyetlerinin sınıflandırılması yapılarak, sınıflandırmanın özellikleri sıralanmıştır ve kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusu açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra kalite maliyetlerinin raporlanması, raporlamanın amacı ve çeşitlerine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, araştırmanın yöntemi yer almaktadır. Bu kapsamda, öncelikle araştırma yöntemi olarak seçilen "Olay Çalışması" kısaca açıklanmıştır. Daha sonra olay çalışması yönteminin seçilme nedenleri ve süreci açıklanmıştır.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde ise, gerçek bir işletmede kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularıyla ilgili uygulama ele alınıp incelenerek gerekli muhasebeleştirme ve raporlama işlemleri yapılmıştır.

Çalışmamızın beşinci bölümünü oluşturan sonuç ve öneriler kısmında ise çalışma özetlenerek değerlendirilmiştir.

1.1. Problemin Tespiti

Günümüz dünyasında kalite ve kalite maliyeti kavramları üzerinde durulması gereken önemli iki konudur. Çünkü günümüzde, kararlara kalite yön vermektedir. Bu açıdan kalite, özellikle tüketicilerin satın alma kararlarında etkilidir. Ayrıca bir diğer kavram olan kalite maliyeti ise yönetim kararlarında etkili olmaktadır. İşletmeler, kalite konusuna gereken önemi vermedikleri ve kendilerini bu alanda geliştirmedikleri sürece kalitesizlik maliyetine katlanmak zorundadırlar. Maliyetlerin bu durumda bir yönetim aracı olarak kullanılması mümkün olmaz. İşletmeler, kaliteyi sağlamak adına yürüttükleri faaliyetlere ilişkin maliyetleri tespit etmesi, gözlemlemesi, takipçisi olması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerekmektedir. Aksi takdirde işletmeye katma değer sağlamayan ve mamul maliyetine ilave edilemeyen maliyetlerin oluşma riski ile karşılaşma durumu ortaya çıkmaktadır.

1.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Kalite maliyetlerinin farkına varan işletmeler, rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için kalite üzerinde durmaya başlamışlardır. Böylece dikkatlerini kaliteye yoğunlaştıran işletmeler kusursuz, kullanıma uygun ve güvenilir ürünler ortaya çıkararak rakiplerine göre maliyetleri daha düşük, daha yüksek kâra sahip, müşteri doyumunu ve bağlılığını sağlayan, yüksek pazar payına sahip, iyi bir işletme imajı oluşturma avantajını yakalarlar.

Araştırmanın amacı, işletmelerde kalite maliyet türlerini belirleyerek, bu maliyetlerin hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının işletmeler açısından önemini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikli olarak araştırmanın teorik kısmını oluşturan kalite, kalitenin çağdaş yönetim şekli olan toplam kalite yönetimi ve kalite maliyeti konuları ele alınarak açıklanacaktır. Daha sonra, Şanlıurfa ilinde faaliyet gösteren bir işletmede kalite maliyetlerinin tespiti, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması incelenip teorik bilgiler ışığında değerlendirilecektir.

Kaliteli olmak gerektiğini ve bunun kaçınılmaz olduğunu kavrayan fakat buna rağmen kalite maliyetlerinin ihmal edilmesiyle işletmelerin; ne tür maliyetlere katlanmak zorunda kaldıklarını, bunun da ötesinde kalitesiz ya da minimum kalitede üretilen mamullerin ne gibi maliyetler doğuracağını daha açık bir biçimde görmeleri ve gerekli önlemleri almaları çok önemlidir. Bu noktada, kalite maliyetlerinin tespit edilerek muhasebeleştirilmesi ve yönetime raporlanması konunun önemini ortaya koymaktadır. Diğer taraftan, teoride yer alan kalite maliyetlerinin gerçek bir işletmede incelenmesiyle teori ve uygulama arasındaki ilişkinin ortaya konulması çalışmanın önemini artırmaktadır.

1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için Şanlıurfa'da faaliyet gösteren Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şirketi seçilmiştir. Söz konusu şirket, 2018 yılında kalite yönetim birimini ve iş sağlığı ve güvenliği birimini kurmuştur. Şirketin belirlemiş olduğu kalite politikasının kurum içerisinde anlaşılmasını sağlamak için araştırmada kalite yönetim biriminin kuruluşundan bir sonraki yıl olan 2019 yılı mali durum verileri kullanılmıştır. Araştırmanın bir işletmede gerçekleştirilmiş olması ve sadece bir yılın verilerinin kullanılması araştırmanın en önemli kısıtıdır.

1.4. Araştırmada Kullanılan Teknikler

Araştırmada yeterli teorik bilgilerin sağlanması için bilimsel araştırmalarda yaygın olarak kullanılan veri toplama tekniği olarak literatür tarama tekniği kullanılmıştır. Tez çalışmasının teorik kısmını oluşturan veriler; konu ile ilgili kitaplar, ulusal ve uluslararası dergilerde yayınlanmış olan makaleler, internet ve veri tabanlarından sağlanmıştır.

Aynı zamanda kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunun uygulama kısmı için veri toplama tekniği olarak görüşme ve gözlem tekniği kullanılmıştır. Bunun için gerçek bir işletmede ilgili kişilerle görüşülmüş ve işletmenin konuyla ilgili her türlü belgelerinden de faydalanılmıştır.

Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması amacıyla olay çalışması yönteminden faydalanılmıştır.

1.5. Literatür Özeti

Çalışmanın bu bölümünde kalite maliyetleri konusunda daha önce yapılmış çalışmalar ulusal ve uluslararası veri tabanlarından faydalanarak incelenmiş ve çalışmaların kim tarafından yapıldığı, çalışmalardan sonuç olarak elde edilen bulguların neler olduğu açıklanmıştır.

Esmeray (2001), kalite maliyetlerini tespit etmeyen bir işletmede kalite maliyetlerinin tespiti, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin önerilerde bulunmuştur. Araştırmada 8 nolu hesapların kullanılarak kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi önerilmiştir.

Yumuk ve Oğuzhan (2005), önleme ve değerlendirme maliyetleri için yapılan harcamaların başarısızlık maliyetlerinde önemli bir azalışa sebep olduğunu yaptığı çalışma sonucunda tespit etmişlerdir.

Bıçak (2006), Konya Organize Sanayi Bölgesinde faaliyette bulunan işletmelerin toplam kalite maliyet anlayışını ve muhasebeleştirmesini ne derecede uyguladıklarını anket yöntemiyle araştırmışlar. Araştırma sonucunda, işletmelerin %76,2'sinin toplam kalite yönetimi sistemini ve Muhasebesini uyguladıkları tespit edilmiştir.

Kefe (2013), bir otomotiv firmasında kalite maliyetlerinin analizi üzerine araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda işletmenin özellikle iç ve dış başarısızlık maliyetlerini dikkate aldığı tespit edilmiştir.

Salık (2014) yaptığı çalışmada, bir sağlık işletmesinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini incelemiştir. Çalışmada, önleme maliyetlerinin oranının yüksek olması uygunsuzluk maliyetlerinin ortaya çıkma olasılığını minimuma düşürdüğünü bulgulamıştır. Ayrıca bu çalışmanın sonucunda her bir işletmenin kendine özgü bir kalite maliyeti takip sistemi oluşturması gerektiği ancak bu şekilde işletmelerin hangi kalite kalemlerine dikkat etmeleri gerektiği konusunda kolaylık sağlayacağı tespitinde bulunmuştur.

Atış ve Kurtlar (2015) yaptığı çalışmada, kalite maliyetlerinin önemine dikkat çekmek amacıyla kalite maliyetlerinin toplam maliyetler içerisindeki payının %40,91 olduğunu tespit etmiştir. Toplam kalite maliyetleri içerisinde en fazla paya sahip olan kalemin önleme maliyetleri olduğu tespit edilmiş ve kalite maliyetlerin kalemlerinden önleme maliyetlerine yapılan yatırımların, başarısızlık maliyetlerini azaltacağı sonucuna varılmıştır.

Kurşunel ve Kınalı (2018) dış ticaret işletmelerinde kalite maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini örnek olaylarla açıklamışlar.

Konuyla ilgili literatür incelendiğinde, kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili birkaç çalışmanın olduğu görülmektedir. Ayrıca reklam tanıtım firmalarına ilişkin bir çalışmanın olmaması bu çalışmanın özgünlüğünü ortaya koymaktadır. Reklam ve tanıtım sektöründe hangi maliyetlerin kalite maliyeti olarak dikkate alınacağını belirlemesi çalışmanın önemini ortaya koymakta ve literatüre katkı sağlayacağı beklenmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Kalite Kavramı

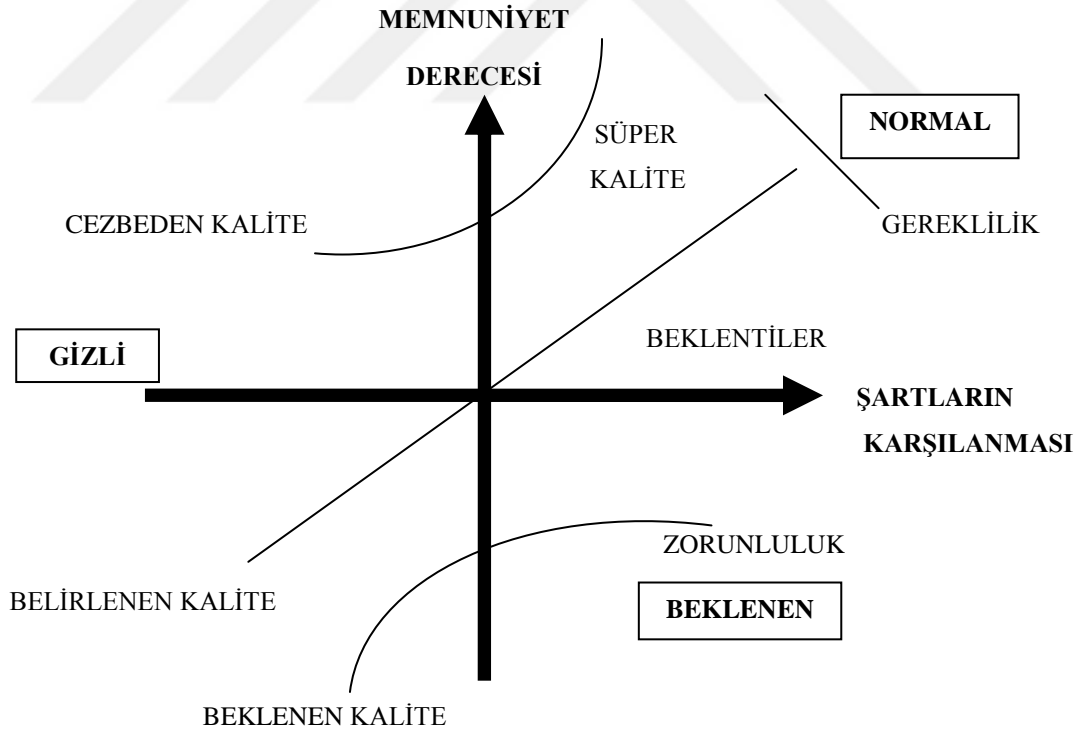
Kalite “standartlara uygunluk” olarak klasik tanımı kullanılırken, dünyanın küreselleşmesi, yoğun rekabet ortamı, teknolojinin hızla gelişimi, insan ihtiyaçlarının farklılaşması gibi nedenlerden dolayı bu tanım kalite kavramını tam olarak açıklayamamıştır. Bundan dolayı kaliteyi “müşterilerin isteklerine uygunluk” olarak kavramsallaştırmak günümüz kalite anlayışını daha iyi açıklamaktadır (Kavrakoğlu, 1994: 53). Bu açıdan kalite kişisel değerleri barındırmaktadır (Şimşek, 1998: 5). Kalite anlayışı tüketicinin kişisel özellikleri, sosyal yaşam ortamı ve ekonomik yapısına göre farklı anlamlar yüklenebilen, değişen ihtiyaç ve beklentiler sonucunda şekillenen subjektif nitelikleri içerisinde barındıran bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bundan dolayı kullanıcılar aracılığıyla öznel bir kalite anlayışı oluşturulmuştur. Tüketici ihtiyaç ve beklentileriyle direkt ilişkili olması ve bu ihtiyaç ve beklentilerin farklılaşması kalitenin kabul görmüş bir tanımının olmamasına yol açmıştır (Sözer vd., 2002: 46). Genellikle kalite tanımları, mamuller üzerinden yapılırken müşteri beklentilerinin farklılaşması neticesinde hizmetleri de kapsamına alarak tanımlanmaya başlanmıştır (Değer, 2012: 16). İşletmelerin sürekliliklerinin teminatı olarak kaliteli ürünle başlıyor ama esas kaliteli hizmetle devam ediyor anlayışını benimsemeleridir (Uyar, 2007: 54). Crosby, kaliteyi gereksinimlere uygunluk olarak tanımlamaktadır (Crosby'den [1979] aktaran Güzel ve Kurşunel 2015: 286). Kalite; bir mamulün ya da hizmetin kullanıcının gereksinimine yanıt verebilme derecesi olarak da tanımlanabilmektedir (Kobu, 2006: 491). Kalite, müşterinin yalnız şimdiki gereksinimini değil ayrıca gelecekteki gereksinimlerini de yerine getirmeyi amaçlamaktadır (Yamak, 1998: 86). Tüketici gereksinimi; performans, fiyat ve temin kolaylığı olmak üzere üç önemli faktörden oluşmaktadır. Bu üç önemli faktör bir arada kullanarak kalite kavramı ayrıca şu şekilde tanımlanmıştır; kullanıcıların herhangi bir ürün veya hizmete gereksinim duyduklarında uygun fiyata ve kolaylıkla temin edecekleri beklentilerini tam anlamda karşılamaıdır (Anand'dan [1997] aktaran Açık, 2006: 4).

Hizmet sunan işletmelerin mamul imal eden işletmelere göre kaliteyi ele alış biçimleri farklıdır. Şöyle ki hizmetten faydalanmak isteyenler öncelikle hizmeti edinirler. Hizmetten faydalandıktan sonra kalite seviyesi hakkında bir fikir sahibi olurlar. Fakat mamul imal eden işletmeler de ise mamul imal edilir ve piyasaya arz edildikten sonra kalite seviyesi tespit edilir (Değer, 2012: 18-19).

Kalitenin önderlerinden Edwards Deming ise işletmeler açısından kalitenin bir anlayış ve yaşam şekli olduğunu ve imalatın daha en başından doğru yapılması gerektiğini savunur (Budak, 1996: 3).

Kalite Latin kökenli bir sözcüktür ve Latince Qualitas olarak ifade edilir. Qualitas ise bir şeyin nasıl oluştuğunu ifade eden Qualis sözcüğünden türemiştir (Şimşek, 1998: 5).

Kano Modeli, müşteri beklentilerinin eksiksiz yerine getirilmesi ile müşteri memnuniyeti arasındaki değişimi göstermektedir. Kano Modeli aşağıdaki Şekil 1’de gösterildiği gibidir (Price, M.J. ve E. Eva Chen’nden [1993] aktaran Tekneci ve Deniz, 2010: 4).



Şekil 1. Kano Modeli

Kaynak: Tekneci ve Deniz, 2010: 4.

Dr. Noriaki Kano müşteri memnuniyeti açısından kaliteyi; beklenen kalite, tatmin eden kalite ve memnun eden kalite olarak üç ilkeye ayırmıştır (Koçyiğit, 2010: 8).

Beklenen (Olmayı Gereken) Kalite, müşterinin ayriyeten istekte bulunmaya gerek duymadığı niteliklerdir ve bu niteliklerin yokluğu sonucunda müşteri memnuniyetsizliği görülür (Koçyiğit, 2010: 8).

Tatmin eden (Normal Doğrusal) Kalite, müşterinin özel olarak istekte bulunduğu niteliklerdir. Müşteri gereksinimlerini karşılayan fakat beklentilerinin ilerisine geçmeyen niteliklerdir (Koçyiğit, 2010: 8).

Memnun eden (Beklenmeyen-Cezbedici-Gizli) Kalite, müşterinin varlığından haberdar olmadığı için talep etmediği, firmaların müşteri memnuniyetini elde etmek amacıyla takdim ettiği niteliklerdir. Bu niteliklerin yokluğunda müşteri memnuniyetsizliği oluşmaz. Fakat müşteri memnuniyeti yükselir. Bir mamul herkes tarafından beğenilir diye bir kaide söz konusu değildir. Bu durumda firmalar kendi hedef gruplarını tespit etmeli ve bu grupların isteklerine bakarak uygun fiyatta mamuller imal etmelidirler (Koçyiğit, 2010: 8).

Yapılan tanımlara baktığımızda kalite kavramının odak noktasında müşteri yer almaktadır. Çünkü işletmelerin varlığı müşterileriyle bir anlam ifade etmektedir (Dedhia'dan [2001] aktaran Alıcı, 2007: 12). Kalite kavramı gizli kalmış müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını da önemsemektedir (Özkan, 2008: 3).

Günümüzde işletmelerin sayıları gün geçtikçe artmaktadır. İşletme sayısında artış olması işletmelerin yeni pazarlar bulmalarını, buldukları pazarlarda elde edilen kazanımlarının sürekliliğini sağlamalarını, uzun süreli ya da sürekli kâr elde etmelerini güçleştirmiş ve pazarda karşılıklı var olan rekabetlerini artırmıştır (Çetinkaya, 2000: 371). Bulduğumuz dönem itibariyle küresel boyutta rekabet eden işletmeler kalite odaklı olmak zorundadırlar. Çünkü kalite odaklı olmak, üretimde kalitesizliği önler. Bu yüzden işletmeler, “ürettiğini satan” düşüncesini bırakıp, “satılabileni üreten” düşüncesini kabullenmişlerdir. Satılabilen ürün ve hizmetin ne olduğunun belirlenebilmesi için işletmeler, müşterilerinin kalite kavramından nasıl bir anlam çıkardıklarını belirlemeleri ve bu doğrultuda kaliteyi belirleyen müşteridir bilincinde olmaları ve bu bilinçle hareket etmeleri gerekmektedir (Cafoğlu'ndan [1996] aktaran Demir, 2012:17). İşletmeler, piyasaya sundukları ürün ve hizmetlerin tüketiciler tarafından devamlı olarak tercih edilmesini ve aynı sektörde bulunan

rakiplerine karşı üstünlük elde etmek isterler. Bu sebeple piyasaya sunulan ürün ve hizmet, tüketicileri hem fiyat ve kalite bakımından tatmin etmeli hem de gereksinimlerini karşılayacak özellikleri taşımalıdır (Burnak'tan [1988] aktaran Kefe ve Tanış, 2014: 46). Üstelik kalitenin müşteriye kendisine doğru çekecek bir cezbedici yönü olmalıdır (Feigenbaum'dan [1991] aktaran Korkmaz, 2016: 3).

İmalatın kusursuz olması kaliteli üretimin esas hedefidir (Dede, 2012: 24). Tüketicie hatalı mamul satılması sonucu oluşan maliyet, en büyük kalitesizlik maliyeti faktörüdür. Bu durumda oluşan maliyetin doğru bir biçimde hesaplanarak düzeltilmesi mümkün değildir (Dale ve Plunkett'den [1990] aktaran Gedik, 2007: 9). Bu konuda İşletmeler gerekli tedbirleri almaz ve hatalı mamullerini piyasaya sunmaya devam ederlerse satışlar büyük oranda düşecek ve piyasada var olan saygınlıklarını kaybedeceklerdir (Tan ve Peşkircioğlu, 1989: 12).

Kalitenin yönetilmesi için kalite kavramının iyi bir şekilde özümsemesi gerektiğini savunan ünlü düşünür D. Garvin ürün kalitesini belirleyen sekiz boyuttan bahsetmiştir (Çavdar, 2009: 102).

Performans: Bir mamulün asıl fonksiyonel nitelikleri anlamına gelir. Bir arabada hız, konfor; bir bilgisayarda ekran, klavye gibi özellikler kalitenin performans boyutuna örnek olarak verilebilir (Çavdar, 2009: 102).

Özellik: Mamullerin temel işlevini tamamlayan ek niteliklerdir (Çavdar, 2009: 102). Cep telefonunun internete bağlanabilmesi ya da otomobilin kendi kendini park edebilmesi şeklindeki örnekler kalitenin özellik boyutu için verilebilir (Rao ve diğerleri'nden [1996] aktaran Oğan ve Özulucan, 2017: 73).

Güvenirlilik: Mamulün kullanım ömrü boyunca bütün işlevlerinin tam olarak yerine getirip getirmediğinin ölçütüdür. Güvenirlilik boyutu, mamul bozulduktan sonra bakım ve onarım için serviste uzun müddet kaldığında ve tamir maliyetleri yükseldiği zaman daha belirleyici bir faktör haline gelmektedir (Ekinci, 2011: 11).

Uygunluk: Mamullerin tasarım ve işleyişinin belirlenen normlara uyma derecesidir (Şimşek, 2007:9). Uygunluk, bir ürün veya hizmetin tüketicilerin beklentilerini karşılama derecesidir (Doğruer, 2005: 414).

Dayanıklılık: Bir mamulün faydalı ömrünün yani kullanım süresinin uzun olmasıdır (Şimşek, 2007: 9). Kalitenin dayanıklılık boyutu için bir çamaşır makinesinin kullanım ömrü doluncaya kadar yaptığı yıkama sayısı örnek olarak verilir (Rao ve diğerleri'nden [1996] aktaran Oğan ve Özulucan, 2017: 74).

Hizmet Görürlük: Ürüne yönelik oluşan sorun ve gelen şikayetlere basit yoldan çözüm bulabilmektir (Sarıkaya, 2003: 6).

Estetik: Ürünün çekiciliği ve duylara seslenebilme yeteneğidir (Sarıkaya, 2003: 7).

Algılanan Kalite (İtibar): Müşteri tarafından beklenen kalite ile kendisine sunulan hizmetin ardından gördüğü kaliteyi mukayese etmesi sonucu meydana gelmektedir (Grönroos'dan [1983] aktaran Bayrak, 2007:57). Kalite, çoğunlukla müşterinin algılamasıyla ilgili olduğundan müşterilerin sergilediği tavır oldukça önem arz etmektedir (Doğruer, 2005: 413). Ürün kalitesinin tüketici tarafından olumlu veya olumsuz algılanmasında reklâm oldukça etkili bir kavramdır (Sarıkaya, 2003: 7). Algılanan kalite, ürünün oluşturduğu izlenimdir (Gedik, 2007: 8).

2.2. Kaliteyi Oluşturan Temel Unsurlar

Kalite, kullanıcıların talep ve gereksinimlerini karşılayacak ürün veya hizmetleri uygun fiyatta sunmayı hedefleyen tasarım, uygunluk ve performans özelliklerinin tümü olarak ifade edilir (Doğan, 1985: 343). Tasarım kalitesi (üretim öncesi aşama), uygunluk kalitesi (üretim aşaması) ve performans kalitesi (üretim sonrası aşama) kaliteyi oluşturan temel unsurlardır (Hansen'den [1964] aktaran Sevim, 1996: 5).

2.2.1. Tasarım/Yeniden Tasarım Kalitesi (Üretim Öncesi Aşama)

Tasarım kalitesi, müşterilerin mamul veya hizmetlerden bekledikleri özelliklerin ürün ya da hizmetin tasarımında yer almasıyla beklentilerini karşılamasıdır. Tasarım kalitesi, mamulün hangi kısımlardan oluşacağı ve nasıl bir nitelik taşıması gerektiğini içermektedir (Bozkurt, 1994: 110).

Tasarım kalitesini etkileyen ve belirleyen faktörler; mamul ve hizmetlerin boyut, ağırlık, hacim, dayanıklılık gibi fiziksel; renk, koku, görünüş gibi estetik nitelikleridir (Kobu'dan [1989] aktaran Polat, 2003: 26).

Tasarım kalitesi pazar/müşteri araştırması ile başlayan bir süreçtir. Müşterileri tatmin edecek ürün veya hizmetlerin belirlenebilmesi, pazar araştırmasının asıl hedefini oluşturmaktadır. Tasarım kalitesinde müşteriler, üzerinde durulması gereken önemli konulardan biridir. Hazır mamul veya hizmetten faydalanan müşteri grubu sadece dış müşteriler değildir. Sözü edilen müşteri grubunda aynı zamanda iç müşteriler (çalışan, işgören, personel) de bulunmaktadır (Şimşek,2000: 9).

Müşterilerin değişen gereksinimleri hakkında işletmeleri devamlı olarak haberdar etmek tasarım çalışmalarının devamlılığı için gereklidir (Sarıkaya, 2003: 15). Müşterilerin değişen gereksinim ve taleplerini karşılamak amacıyla mamul ve hizmetlerin özellikle tasarımlarında farklılık yapılmaktadır (Doğruer, 2005: 414).

Tasarım kalitesi yüksek olan bir mamulün aynı zamanda kalitesinin de yüksek olacağı anlamını taşımaz. Tasarım kalitesinin kalitenin temel unsuru olması da bu durumu değiştirmez. Bu yüzden mamulün kaliteli olduğunu tasarım kalitesi göstermez (Türkel, 1998: 13).

Tasarım kalitesini oluşturan parasal unsurlar; kalite değeri ve maliyettir. Kalitenin tüketici açısından değeri ile tüketiciye olan maliyeti arasındaki denge noktasının bulunması süreci, bir mamulün en uygun tasarım kalitesinin tespit edilmesi açısından önemlidir (Kobu, 1994: 460).

2.2.2. Uygunluk Kalitesi (Üretim Aşaması)

Uygunluk kalitesi (uygun kalite), ürün kalitesini belirleyen bir diğer unsurdur (Gözlü, 1990: 5). Uygunluk kalitesi; belirlenen tasarımın yapılan üretime uygunluğudur (Kobu, 2006: 492). İşletmeler müşteri memnuniyetini sağlamak için öncelikli olarak tasarım kalitesiyle mamullerini tasarlamalıdır. Daha sonra uygunluk kalitesiyle de tasarım niteliklerine uygun mamuller imal etmelidirler (Dalcı ve Tanış, 2002: 135).Tasarım kavramı kişiden kişiye değiştiği için yani kişinin beğenisine, gereksinimine ve tercihine bağlı olduğundan ölçülmesi zordur. Uygunluk kalitesi ise ölçülebilir bir değerdir. Çünkü bir mamulün önceden saptanmış

niteliklere hangi ölçüde bağlı kalındığı bilimsel olarak belirlenebiliyor olması uygunluk kalitesine ölçülebilir bir karakteristik özellik kazandırmıştır (Diken, 1995: 5). Bu sebeple kalite konusundaki faaliyetler çoğunlukla uygunluk kalitesi ile alakalıdır (Şimşek, 2007: 23). Şayet tasarım ve uygunluk kalitesi arasında farklılık olması durumunda kusurların oluşması söz konusudur (Dede, 2012: 23). Uygunluk kalitesi ile üretim maliyeti arasında zıt yönlü bir ilişki söz konusudur yani uygunluk kalitesi arttıkça üretim maliyeti azalır (Yetişen, 2011: 8).

2.2.3. Performans/ Kullanım Kalitesi (Üretim Sonrası Aşama)

Performans kalitesi, kuruluşların mamul ya da hizmetlerinin pazardaki performans seviyelerinin pazar araştırmaları ve müşteri takibiyle tespit edilmesidir (Yurtcan, 2007: 7).

Tasarım bölümü, spesifikasyonların (belirlenen özelliklerin, standartların) tespit edilmesi için pazarlama departmanı ile ortak çalışma yürütmelidir. İşletmenin sesleneceği pazar bölümüne göre mamul ve hizmetin nitelikleri ve fiyatı belirlenir. Müşterinin mamul ya da hizmetin performansını beğenmesi durumunda, o mamul ya da hizmeti tekrar satın alacaktır veya olumlu düşüncelerini çevresiyle paylaşarak, mamul ya da hizmeti övecektir. Bu da işletmenin rekabet gücünü ve varlığını devam ettirebilmesi noktasında, performans kalitesini önemli kılmaktadır (Sarıkaya, 2002: 21-22).

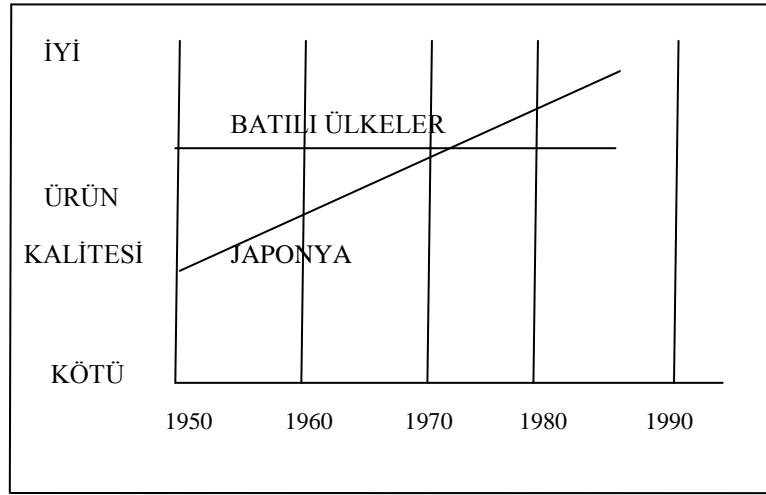
2.3. Kalitenin Tarihsel Gelişimi

Kalite ile ilgili ilk kayıtlar milattan öncesine kadar uzanır. Kalite hakkında tarihteki ilk yazılı kayıt, M.Ö. 2150 yılında Babil’de yayınlanan Hammurabi Yasalarıdır (Taner ve Kaya, 2005: 354). Bu dönemde belirlenen yasalara uygun üretimde bulunmaları için bazı devletler cezalandırmalara gitmiştir (Halis, 2000: 37). M.Ö. 2150 tarihli Hammurabi yasasında yer alan hükümlerden biri şu şekildedir: “Bir inşaat ustasının yaptığı ev, yetersiz işçiliği ve işini gerektiği gibi yapmaması sebebiyle çöker ve ev sahibinin ölümüne neden olursa o inşaat ustasının da idam edileceği” ne dair madde bulunmaktadır (Akbayrak, 2005: 18). Aynı zamanda Fenikelilerde de kalitesiz mal üreten kişinin cezalandırılması amacıyla o kişinin elinin kesilmesi gibi etkili yaptırımlara rastlanılmaktadır (Bozkurt ve Odaman, 1995: 1).

Taş devrinde ilkel yollarla kalite kontrolü yapılmıştır. Dolayısıyla insanlar, kalite kontrollerini standart bir parça kullanarak yapmışlardır. Bu dönemde kalite kontrol tüketiciler tarafından yapılmıştır. İlk kalite kontrol uygulamaları tarımsal mamullerin gözle kontrol edilip elverişli olanın alınması ile yapılmıştır (Şimşek, 2001: 16). M.Ö. 1450 yılında eski Mısır'daki taş blok yüzeylerinin dikliğini bir tel aracılığıyla ölçen kalite kontrol elemanlarına rastlanılmaktadır. Orta Amerika'da Aztekler de bu tekniği kullanmışlardır (Bozkurt, 1998: 18).

Kalite kavramına ait ilk verilere 19. yüzyılda karşılaşılmıştır (Taner ve Kaya, 2005: 354). 20. yüzyıl başlarında işletme bilimindeki kalite olgusunun temelleri atılmış ve günümüze kadar ilerleyerek ulaşmıştır (Tavşancı, 2002: 22).

İmalatın minimum kalitede gerçekleştirilmesi sonucunda birtakım maliyetlere katlanılmıştır. Bu durum hem müşteri hem de üreticiyi olumsuz etkilemiştir. Bu nedenle önemi anlaşılan kalite kavramı yeniden ele alınmış ve bu alanda önemli gelişmeler gözlemlenmiştir, ilk olarak Japonya'nın 1970 yılında yaptığı kalite devrimi büyük bir ilgi görmüştür. Daha sonra 1980 senesinde kaliteye dair başarı elde eden çalışmaları ABD gerçekleştirmiştir. Kalite kavramının önemini kavrayan birçok Avrupa ülkeleri bu doğrultuda çalışmalar gerçekleştirmişlerdir (Ağbuga, 2007: 20). Japonya kalitenin gelişimi konusunda 2. Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa ülkelerine göre daha fazla başarılı olmuştur. Ürettikleri mamullerin kaliteli oluşu ve güvenilirliği, Japonya'nın elde ettiği başarılarının en önemli göstergesiydi (Banker vd., 1998: 1179). Japonya'nın batılı ülkelere karşı ürün kalitesini iyileştirmede gösterdiği başarının kendi toplumuna ve ekonomisine olan katkısı aşağıdaki Şekil 2'de görülmektedir (Atay, 2003: 4).



Şekil 2. Kalitenin Gelişimi

Kaynak: Tozluyurt, 1997: 3.

Sanayi devriminin yaşanmasıyla insan gücü yerini hızlı ve ucuz üretim yapan makinelerin alması sonucu seri üretime geçilmiştir. Bu doğrultuda Taylor'un geliştirdiği sistem sayesinde ABD 19. yüzyılın sonlarında dünya lideri konumuna gelmiştir. Taylor geliştirdiği sistemle planlama ve yürütmeyi birbirinden ayırmış ve işleri temel parçalara bölerek basitleştirmiş ve çalışanların uzmanlaşmasını sağlamıştır. Bu uygulamalar üretimin hızlanmasını sağlamış ancak aynı başarıyı kalite geliştirme çalışmalarında yakalayamamıştır. Kalite geliştirme çalışmalarında, teknolojinin gelişim dönemi olan 20.yüzyıl başında da yeterli katkı sağlanamamıştır. Çünkü bu dönemde kurumların teknolojiye yatırım yapmaktan kaçınmaları ve ekonomik açıdan uygun görmemeleri kurumları gitgide kalite yönetiminden uzaklaştırmıştır (Kavrakoğlu, 1993: 9-10).

Kalitenin tarihsel gelişimi genel olarak muayene ve test, kalite kontrol, kalite güvencesi ve toplam kalite olarak 4 aşamada incelenmektedir (Kıngır, 2006: 7).

2.3.1. Muayene ve Test (Ürün Yönlendirmesi)

Muayene ve test aşamasının temel hedefi, müşteriye hatalı ürünlerin ulaşmasını engellemektir. Muayene işlemi üretimin son aşamasında yapılması nedeniyle çeşitli açılardan kaynak israfına sebep olmakta ve maliyetleri arttırmaktadır. Bu yaklaşımda müşteriler korunurken üreticiler zor durumda kalabilmektedir. Hatalı ürünler üreticiler açısından maliyet oluşturmaktadır (Doğan, 2000:3).

2.3.2. İstatistiki Kalite Kontrol (İKK)

Muayene işleminin beklentileri karşılamaması üzerine kalite kontrol aşamasına geçilmiştir. Kalite kontrol aşaması üretime başlandığı an itibariyle ortaya çıkabilecek kalitesizliği engellemeyi hedeflemektedir (Doğan,2000:3). İstatistiki kalite kontrol yöntemleri 2. Dünya Savaşı döneminde üretimin artmasına bağlı olarak geliştirilmiştir. Geliştirilen istatistiki kalite kontrol yöntemleri, muayene maliyetlerinin düşürülmesi için yapılmış bir çalışmadır (Kavrakoğlu, 1996: 8).

2.3.3. Kalite Güvencesi (Süreç Yönlendirmesi)

Kalite güvencesi, mamul veya hizmetin kalite için belirlenmiş gereklilikleri karşılamasında yeterli güveni sağlayacak planlı ve sistematik çalışmaların toplamı olarak açıklanmaktadır (Öztürk, 2014: 11).

2.3.4. Toplam Kalite Yönetimi (TKY)

TKY, müşteri ihtiyaç, istek ve beklentilerindeki değişimleri zamanında yakalayıp, hayatta kalmak ve başarılı olmak isteyen işletmeler için bir yönetim tekniğinden çok bir yönetim felsefesi olarak diğer yönetim anlayışlarından ayrılmaktadır (Doğan, 2000:3).

2.4. Kalitenin Türkiye’deki Gelişimi

Türkiye’de kalite ile ilgili ilk çalışmalara Osmanlı Devleti Dönemi’nde rastlanmaktadır. Kalite uygulamaları Osmanlı Dönemi’nde ahilik teşkilatı ve loncalar tarafından yapıldı (Sönmez, 2005: 84). Türklerde ilk defa Osmanlı Dönemi’nde kalite ile ilgili bir yasa çıkarılmış. Bu yasa zamanın padişahı 2.Beyazıt tarafından çıkarılan “Kanunname-i İhtisabı Bursa” (Bursa Kontrol Kanunu) adlı fermandır. Ayrıca bu yasa günümüz kalite standartlarına uygun olup, ilgili cezai hükümleri içerir (Topal, 2000: 1). Türkiye’de kalitenin günümüzdeki kadar ön plana çıkması 1980’li yıllara dayandırılmakta ve kalite ile ilgili çalışmalara başlanılmasını sağlayan olay ülkemizde geçerli olan ekonomi politikasında değişikliğe gidilerek bunun sonucunda dışa açık ve ihracata yönelik bir ekonomi politikasının benimsenmesidir (Toraman, 2010: 4). Serbest ekonomiye geçiş ile Türkiye’de kalite kavramına karşı duyulan ilgi daha da artmıştır. Ülkemizdeki büyük yerli firmaların yabancı şirketlerle ortak işletmeler kurmasıyla müşteriler ortak üretim vasıtasıyla üretilen kaliteli yabancı ürünler hakkında fikir sahibi olmuşlardır ve yerli ürünlerin de aynı nitelikleri taşımasını arzulamışlardır. Gelişen tablo karşısında sanayi kesimi, insan kaynakları ve personel eğitiminin gereğinden fazla önemsenmesi gerektiğini kavraması sonucunda insan kaynakları ve eğitim alanlarına uzun vadeli yatırımlar yapmaya başlanmıştır (Şimşek, 2000:2). 1990 senesinde kurulan KALDER (Kalite Derneği) Türkiye’deki kalitenin gelişimi için bir önyak olmuştur (Şimşek, 2000:3).

2.5. Kaliteye Ulaşmada Gerekli Aşamalar

2.5.1. Piyasa Araştırması

Piyasa araştırması ile üreticiler, müşterilerin ya da tüketicilerin nasıl bir mamul ve hizmet beklentisi içerisinde oldukları hakkında bilgi sahibi olurlar. Ayrıca üreticiler, piyasa araştırması ile mamul ve hizmet üretimi için müşterilerin satın alabilecekleri uygun fiyat ve kalite seviyesini tespit etme imkânı elde ederler. Üstelik üreticiler piyasa araştırmasından faydalanarak rakip mallar üzerine de bilgi sahibi olma fırsatını yakalarlar (Turan, 2002: 19).

2.5.2. Ürün Geliştirme

Ürün geliştirme çalışmaları, piyasa araştırması neticesinde ulaşılan bilgiler referans alınarak gerçekleştirilir. Piyasa araştırmasıyla elde edilen bilgilerin imal edilen ürüne iletilmesinden mesul olan kişiler, ürün geliştirme ve tasarım çalışmalarını yürüten elemanlardır. Ürün geliştirme ve tasarım elemanları ile diğer departmanlardaki yani kalite kontrol, üretim, servis vb. departmandaki görevliler aralarında yakın ilişki ve iletişim içinde olmaları gerekir (Şimşek, 1998: 14).

2.5.3. Üretim Mühendisliği

Mamul imalatına geçmeden önce imalat metodu, değişkenlerin belirlenmesi, makine ve aletleri edinmek ve elemanların seçimi ve eğitilmesini kapsayan bir planlama ve hazırlık çalışmaları yapılmalıdır (Şimşek, 1998: 16).

2.5.4. Satın Alma

Satın alma faaliyeti, hammadde ve diğer girdilerin önceden belirlenmiş nitelik ve standartlara uygun bir şekilde, en ekonomik biçimde, zamanında ve kusursuz olarak sağlanmasına yönelik çalışmaları içermektedir (Turan, 2002: 19) .

2.5.5. Üretim

Kaliteye göre mamulün imalatı üretim yöntemi ile sağlanmaktadır. Üretim yöntemi, planlanan zamanda ve istenen miktar ile verilen özelliklere uygun üretimi sağlar (Turan, 2002: 20) .

2.5.6. Denetim

Üretim sürecinin her safhasında yapılan denetim sayesinde amaçlanan kalitede mamul üretimi ve hizmet sunumunun gerçekleşip gerçekleşmediği tespit edilir (Turan, 2002: 20).

2.5.7. Pazarlama

İmalatı tamamlanan mamulün nitelikleri, avantajları ve kullanım alanlarının tüketiciye tanıtıldıktan sonra piyasaya sunulması gerekir ve bu amaca yönelik yürütülen çalışmalar pazarlama faaliyeti olarak isimlendirilmektedir (Turan, 2002: 20).

2.5.8. Servis

Servis hizmeti, mamulün kullanımı sırasında gerektiğinde planlı ve düzenli bakım faaliyetleri veya gerektiğinde de alıcıların olası şikayet ve sorunlarını halletmek için tüketicilere etkili ve süratli bir şekilde sunulması gerekmektedir (Şimşek 1998: 16).

2.6. Kaliteyi Etkileyen Faktörler

İşletme içinde ve dışında birçok faktörün mamul ya da hizmetin kalitesinin belirlenmesinde etkili olduğu ve bu faktörlerin üretim aşamasında da kalitenin oluşturulmasında büyük bir etkisi olduğu öne sürülmektedir (Ertuğrul, 2006: 16). İngilizcede 9M şeklinde adlandırılan faktörler; pazar, para, yönetim, insan, motivasyon, malzeme, makine ve teçhizat, bilgi ve üretim olarak sıralanabilir (Ertuğrul, 2006: 16; Şimşek, 2000: 8):

2.6.1. Pazar (Markets)

Pazar, kaliteyi etkileyen en önemli unsurdur (Turan, 2002: 20). Günümüzde satış elemanları müşterileriyle artık yüz yüze gelmeden de birçok isteklerini yerine getirebilmektedirler. Bu gelişmeler küreselleşme ve teknolojiye meydana gelen ilerlemeler sayesinde yaşanmaktadır (Dağdelen, 2017: 18). Her geçen gün değişen tüketici beklentileri karşısında işletmeler, tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılayabilecek ürün ve hizmetleri üretip bunları pazara sunmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda işletmeler pazara sundukları ürün ve hizmetlerde çeşitliliğe gitmişlerdir (Ertuğrul, 2006: 19). Mal ve hizmetlerin çeşitlendirilmesi rekabetin hızla artmasına sebep olmuştur. İşletmelerin kaliteli ürün üretmeleri günün koşullarına hızla ayak uydurmalarına, diğer bir ifadeyle pazarı yakından takip etmelerine bağlıdır (Dağdelen, 2017: 18; Şimşek, 1998: 46).

2.6.2. Para (Money)

Günümüzde yaşanan gelişmeler firmaların kârlarını yüksek oranda etkilemiştir. Teknolojik gelişmelere ve yeniliklere ayak uydurmayan firmalar hem müşteri kaybetmekte hem de kârlarının önemli oranlarda düşmesine sebep olmaktadır. Buna karşın gelişmelere ayak uyduran işletmelerde yeni teknolojilere yatırım yapma gereği doğurmuştur. Gelişen teknolojiye uyum sağlamaya çalışan firmalar yeni donanımlara sahip olacağı için parasal olarak büyük yatırımlar yapmak durumundadırlar. Bu durum var olan masrafları arttırarak kârın düşmesine sebep olmuştur ve bu durum neticesinde imal edilen ürün ya da hizmetin maliyetini de arttırmıştır (Şimşek, 1998: 54; Ertuğrul, 2006: 19).

2.6.3. Yönetim (Management)

Yönetim unsuru hem kaliteyi etkilemekte hem de kaliteden etkilenmektedir (Yazıcı, 2010: 17). Günümüzde her bölümün yöneticileri kendi faaliyetleri çerçevesinde kaliteden sorumludur. Dolayısıyla iyi bir yönetim anlayışının benimsenmesi ve uygulanması daha iyi hizmet ve daha kaliteli ürün üretilmesine yol açar. İşletmelerin pazarlarda başarı elde etmeleri için kalite bilinciyle hareket eden üst yönetime sahip olmaları gerekir. Fakat bu bilinçle hareket etmeyen ayrıca çalışanlarına da bunu aşılamayan üst yönetim işletmeye müşteri kaybettirecek ve sonuç olarak zarara uğratacaktır (Ertuğrul, 2006: 17).

2.6.4. İnsan (Man)

İnsan, bir işletmenin üretim faktörü olmasının yanında diğer üretim faktörlerinin (doğal kaynaklar, emek, sermaye) yönetimini sağlamaktadır. İnsan hem emek hem de girişimci olarak üretim faktörleri içerisinde yer almaktadır (Özevren, 1997: 48). Eski zamanlarda işlerin yapılması için İnsan gücüne ihtiyaç duyulurken şimdilerde ise teknik bilgilerin hızla artması ile birlikte insan gücü ile yapılan işler artık yerini yeni gelişen aletlere bırakmıştır. Teknik bilginin hızla artarak kompleks bir hal almasının sonucunda ortaya çıkan aletler alanında ihtisaslaşmış kişilere duyulan gereksinimi yükseltmiştir (Şimşek, 1998: 64). Kaliteli ürün ve hizmet üretiminde bulunmak isteyen ve belirledikleri amaçlarına hızlı bir şekilde ulaşmak isteyen işletmelerin alanında ihtisaslaşmış çalışanlara ihtiyaç duymaktadırlar (Dağdelen, 2017: 19).

2.6.5. Motivasyon (Motivation)

Motivasyonu yüksek olan çalışan iyi bir performans sergileyerek kaliteye büyük ölçüde katkı sağlamaktadır. Bu nedenle örgütlerde motivasyon son derecede önemsenmesi gereken bir unsurdur (Kanbur ve Kanbur, 2008: 12). Çalışanların örgütte kalmaları, yaratıcı güçlerini sergilemeleri ve işlerinde daha başarılı olmaları motivasyon ile ulaşılmak istenen başlıca hedeflerdir (Diemer'den [1994] aktaran Gönültaş, 2008: 30). Çalışanların hedefleri ile firmanın hedefleri arasındaki entegrasyonu sağlamak firmalarda motivasyonun esas amacıdır (Kuşluvan, 1999: 57).

2.6.6. Malzeme (Materials)

Elde edilen ürün kalitesini doğrudan etkileyen unsurlar; imalat sürecinde kullanılan malzemenin türü, teknik nitelikleri, kullanılan üretim teknolojisi şeklinde sıralamak mümkündür. Ucuz hammadde kullanarak üretim maliyetlerini düşürmeyi amaçlayan işletmelerin karşılaştığı tablo kalitesiz malzemeler ile elde edilen ürünlerin ek maliyetler ortaya çıkarmasıdır (Ersen, 2003: 80). Kalitesizlik maliyetlerini düşürmek için işletmeler arzulan kalite seviyesine elverişli malzemeleri tercih etmelidirler. Günümüzde değişen koşullar neticesinde üretimde kullanılan malzemelerin özellikleri daha kesin olarak belirlenmiş ve çeşitlilikleri de artmıştır. Bu durumda gelişmiş mamuller imal edilerek müşteri memnuniyeti sağlanmaktadır (Özevren, 1997: 51).

2.6.7. Makine ve Teçhizat (Machines and Mechanization)

Bir işletmede teknolojik olarak iyi bir donanıma sahip makine ve teçhizatlarla üretim yapılması durumunda düşük maliyetle yüksek kaliteli mamuller üretilebilir (Dağdelen, 2017: 20; Ertuğrul, 2006: 18; Şimşek, 1998: 70).

2.6.8. Modern Bilgi Metotları (Modern Information Methods)

Bilişim teknolojisi hızla gelişmektedir. Bu durumda bilgiler kolaylıkla toplanmakta, muhafaza edilmekte ve kullanılmaktadır (Şimşek, 2001: 70). İyi bir yönetim bilgi sistemini oluşturan işletmeler mamullerin tasarım safhasından başlayarak bilgisayarları doğru ve verimli bir şekilde kullanmaları sonucunda düşük maliyet ile yüksek kaliteli mamul imal edebilirler (Dağdelen, 2017: 20).

2.6.9. Üretim Parametreleri Oluşturma (Mounting Product Requirements)

Kusursuz üretim yaparak alıcıları memnun etmek isteyen işletmeler mühendislik tasarımı/ürüne yönelik tasarımın gelişmesiyle birlikte daha önce dikkate alınmayan sıcaklık, nem, toz ve titreşim gibi unsurlar günümüzde dikkat edilen önemli konular haline gelmiştir. Kaliteli bir üretim yapabilmek için üretim sürecindeki en ufak ayrıntılar bile göz ardı edilmemelidir (Dağdelen, 2017: 21; Şimşek, 1998: 70-71).

2.7. Toplam Kalite Yönetimi (TKY) Kavramı ve Tanımı

Toplam Kalite Yönetimini kelime anlamı olarak ayrı ayrı incelediğimizde toplam sözcüğü, işletmede tüm elemanların katılımını, grubun bütünlüğünü; kalite sözcüğü, müşteri beklentilerinin karşılanması ve aşılması; yönetim sözcüğü ise; kaliteli imalat için yönetim tarafından bütün şartların sağlanmasıdır (Toraman, 2010: 5; Halis, 2000: 84). Kalite, organizasyonların yönetiminde yer edinmiş ise üretimi yapılacak mamul ve hizmetler de kaliteli olacaktır. 1980 senesinde “ürün kalitesi” hâkimken 1990 senesinde yerini “yönetim kalitesine” bırakmıştır (Kadıbeşegil, 2004: 94).

Toplam Kalite Yönetimi; kaliteyi geliştirme, koruma ve iyileştirme çalışmalarının birleşiminden oluşan etkin bir yöntemdir (Yükçü, 1999: 623).

Toplam Kalite Yönetimi; yüksek kaliteyi düşük maliyetle sağlamak olarak tanımlanan bir yönetim biçimidir (Öztürk, 2009: 15-16). Maliyetleri düşüren Toplam Kalite Yönetimi, işletmelere hız yönünden de üstünlük elde etmelerini sağlayan bir yönetim modelidir (Kavrakoğlu, 1993: 9).

Geleneksel yaklaşıma göre kalite yalnız bir bölümün sorumluluğundadır. Toplam Kalite Yönetiminde ise kalite işletmenin tüm bölümlerinin ve tüm çalışanlarının sorumluluğudur (Doğan, 2000: 11). Bütün departmanların tasarım aşamasından satış sonrası hizmeti kapsayan faaliyetlere katılımlarının neticesinde kaliteye ulaşılacağı konusu akıldan çıkarılmaması gereken önemli bir noktadır (Pekdemir, 1993: 25).

Toplam Kalite Yönetimi, tepe yöneticisinin büyük bir arzuyla ve hakiki desteğini ortaya koyarak işini yapmasıdır (Ertuğrul, 2004: 10). Tepe yöneticisinin aktif katılımı, TKY'nin başarılı olması için gerekli bir faktördür (Ceran,2004: 38).

Kalite ve maliyet yönünden üstünlük elde eden ve özellikle elemanların katılımıyla rekabet yönünden üstünlük elde edebilen kuruluşların Toplam Kalite Yönetimini benimsemelerinin katkısı büyüktür (Özgen ve Savaş, 1997: 84).

Toplam Kalite Yönetiminin düşünürleri; Deming, Juran, Ishikawa, Taguchi, Crosby ve Feigenbaum' dur. TKY öncülerinin genelinin hemfikir oldukları konu, müşteri doyumunu ve elemanların katılımını sağlayarak Toplam Kalite Yönetiminin yüksek verimliliğe ulaşmayı hedeflediği düşüncesidir (Rao ve diğerleri'nden [1996] aktaran Gedik, 2007: 34).

Toplam Kalite Yönetimi ile firmalar maliyet, hız ve rekabet gücü konularında rakiplerine karşı üstünlük elde ederler (Yükçü, 1999: 8). Maliyet, hız ve rekabet gücü yönünden üstünlük elde eden firmalar kalite sayesinde bu avantaja sahip olurlar. Bu denli önemli olan kaliteye ulaşmanın yolu Toplam Kalite Yönetimini uygulamaktan geçer (Yükçü, 1998: 475). Toplam Kalite Yönetimi, rekabet gücünü maliyet ve hıza bağlı olarak yükseltecektir (Yükçü, 1999: 8). Toplam Kalite Yönetimi ile üretim prosesindeki kusurlar engellenerek yeniden düzeltme çalışmaları ortadan kaldırılır ve böylece üretimde net artış sağlanarak ayrıca gecikmeler önlenerek oluşabilecek aşırı stok azaltılıp maliyetleri düşürme avantajı elde edilmektedir. Kısacası Toplam Kalite Yönetiminin firmalara sunduğu avantajlar, maliyetlerde düşüşü sağlamanın yanında hız kazandırmaktır (Kavrakoğlu, 1993: 12).

İşletmeler açısından uygun bir araç olan Toplam Kalite Yönetimi (TKY), bir kuruluşun daha verimli çalışması ve rakiplerine karşı üstünlük elde etmesini sağlar (Rodrigues'den [1996] aktaran Karcioğlu ve Biçer, 2013: 4).

2.7.1. Toplam Kalite Yönetiminin Temel İlkeleri

Toplam Kalite Yönetiminde başarıyı yakalamak için işletmeler, rekabetin küresel boyuta ulaştığı bilgi çağında Toplam Kalite Yönetiminin ilkelerine uygun olarak faaliyette bulunmalıdırlar (Tekin, 2007: 140). Toplam Kalite Yönetiminin temel ilkeleri günümüzde de uygulanmaya devam eden ve örgütlerde başarı unsuru olarak ortaya çıkan temel ilkelerdir (Er, 2016: 16).

2.7.1.1. Sürekli Gelişme (Kaizen)

İşletmelerin günümüzdeki küresel boyuttaki rekabet ortamında yüksek başarı elde etmelerinin temel koşullarından biri sürekli gelişme ilkesidir. Sürekli gelişme kavramı, ilk kez Japonlar tarafından uygulamaya konulmuş ve "Kaizen" olarak isimlendirilmiştir. Kaizen, Japonların rekabet ortamında ayakta kalmalarını sağlayan temel nedenlerinden birisidir. Sürekli gelişme, işletmelerin amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için yürüttükleri çalışmaların tümünü kapsayan süre içerisinde, ulaştıkları sonuç ne olursa olsun bir doyuma varmayıp, daha iyilerini elde etmenin bir gayreti içerisinde olup bunu organizasyonun bütün elemanlarının ve organizasyon çevresindekilerin de yardımlarıyla yerine getirmesidir (Bolat, 2000: 37-38). Japonlar tarafından sürekli gelişme anlamında kullanılan Kaizen kelimesindeki Kai (değişim), Zen (İyi- Daha İyi) manasına gelmektedir (Bedük, 2010: 125). Toplam Kalite Yönetimi, bir yönetim felsefesi olarak sürekli gelişme ve müşteri memnuniyeti temeline dayanır (Kanji'nden [1996] aktaran Dede, 2012: 28).

2.7.1.2. Müşteri Odaklılık

Müşteri odaklılık ilkesinde, Toplam Kalite Yönetimi felsefesine göre bütün işletmeler için önemli bir yere sahip olan müşteri temelli yaklaşımı benimsemeleri büyük bir önem arz etmektedir. Müşteri beklentilerinin doğru bir biçimde analize tabi tutularak belirlenmesi için müşteriyle devamlı olarak etkili bir iletişim kurulması gerekmektedir. Böylece belirlenen müşteri beklentilerine uygun ürün ve hizmetler üretilmelidir. Müşteri memnuniyetlerini en üst noktaya ulaştıran işletmeler piyasada rekabet yönünden üstünlük elde etmede çok büyük bir fırsat yakalamış olurlar (Dede, 2012: 33). Ayrıca müşterilerden gelen şikayetlerin işletmeler açısından sorun teşkil edeceği düşüncesiyle hareket eden işletmeler müşterileriyle

samimi bir iletişim kurmaktan kaçınmaktadırlar. Oysa iletilen şikayetlerin sorun teşkil etmelerinden öte bir fırsat olarak görülmeleri ve bunun için müşterilerinin samimi olarak dinlenmesi işletmeler açısından büyük bir öneme sahiptir (Scanlon ve Hagan'dan [1991] aktaran Atay, 2003: 5). Aynı zamanda işletme çalışanları birbirlerinin müşterisi konumundadırlar (Tengilimoğlu ve Öztürk, 2004:117).

2.7.1.3. Tam Katılım

İşletmedeki bütün elemanların gelişme çalışmalarına katılımını sağlayarak ekip çalışması oluşturmak Toplam Kalite Yönetiminin temel hedeflerinden birisidir (Şimşek, 2001: 135). İşletmedeki bütün elemanların Toplam Kalite Yönetimine olan inançları ve bağlılıkları neticesinde Toplam Kalite Yönetiminde başarı sağlanmaktadır (Akdağ, 2005: 165). İşletme içinde katılımın sağlanması ile elemanların motivasyonu yükselecek, biz psikolojisine geçişler hızlanacak, verimlilik seviyesinde ve kalitede artışların yaşanmasında etkili olacaktır (Dede, 2012: 36).

2.7.1.4. Önlemeye Yönelik Yaklaşım

Toplam Kalite Yönetimi felsefesinde kusursuz mamul ve hizmet imal edilmesi arzulanmakta bunun için hatalar ortaya çıktıktan sonra değil, hatalar oluşmadan önlem almaya yöneliktir. Burada önemli olan konu karşılaşılan sorunun neden kaynaklandığını doğru bir şekilde tespit edip gereken tedbirlerin alınmasıdır. Eğer kusur makine ve ekipman noksanlığından kaynaklıysa çözümü basittir. Ama hatalar, elemanların bilgi, tecrübe veya dikkat eksikliğinden kaynaklı ise en kısa zamanda gereken eğitimler verilmeli ve motivasyonlar sağlanmalıdır (Dede, 2012: 36). Kusurlu ürün imalatının önüne geçildiğinde, maliyetlerde de düşüşler meydana gelecektir (Bozkurt ve Asil, 1995: 32-33).

2.7.1.5. Üst Yönetimin Liderliği

Kalitenin Deming ve Juran gibi ünlü düşünürleri, 'üst yönetimin liderlerini' Toplam Kalite Yönetiminin en önemli çalışanı olarak görmektedirler. Ayrıca üst yönetim liderlerinin şirketin diğer kısımlarını etkilediğini savunmuşlardır (Jung ve Wang, 2006: 717). Grup liderlerini cesaretlendirme, daha fazla sorumluluk sahibi olmalarını sağlama hatta ekipteki

bireyler arasında etkili bir iletişim kurulmasını sağlama görevi üst yönetime aittir. Bu yüzden Toplam Kalite Yönetimi etkili bir liderlik işlevini gerekli kılar. Çalışanların süreçlere devamlı katılımını, ekipteki iletişimi sağlamak, var olan sorunları giderme ve elemanlara destek olup motivasyonlarını sağlama görevleri TKY liderlerine aittir (Dede, 2012: 32-33).

2.7.2. Toplam Kalite Yönetimi'nin Türkiye'deki Durumu ve Uygulanabilirliği

Ülkemizde Toplam Kalite Yönetimi konusunda bazı başarısızlıklar yaşanmıştır. Toplam Kalitenin yönetimi, felsefesi ve aslı hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olmadan sadece özenerek uygulanması Toplam Kalite Yönetiminin başarısızlıkla sonuçlanmasına neden olmuştur (Düren, 2000: 119-120). Ayrıca üst kademedeki alınan desteğin yeterli düzeyde olmaması TKY'nin asıl başarısızlık sebebi olarak gösterilmektedir (Özveren, 1997: 57). Toplam Kalite Yönetiminin uygulanmak istenmesine karşın geleneksel yönetim anlayışından vazgeçilmemesi Türkiye'deki bir diğer başarısızlık sebebidir. Bu durumun sebebi olarak TKY'de her bir birim ve bölüm personelleri birbirlerinin müşterisi konumunda oldukları anlayışına göre bir çalışma şekli olarak takım halinde faaliyetlerde bulunulması ve takımlar arası kalite kontrol anlayışının hakiki manada bir kültür haline almaması olarak gösterilmektedir (Özveren, 1997: 57-58). Sözü edilen bütün bu problemlerin çözüm yolu ise "Toplam Kalite Kültürünün" oluşumunu sağlamak ve daha sonra sürekli geliştirme yöntemi ile devamlı kılmaktan geçer (Özveren, 1997: 57-59). Başarılı bir Toplam Kalite Yönetimi için gerekli altyapıyı, kalite kültürü oluşturmaktadır (Pakdil, 2004: 169). Merkezci yönetimin terk edilerek yerine daha yalın ve yatay bir organizasyon yapısının oluşturulması kalite kültürünün gelişimi ve iyileştirilmesi için gerekli ve önemli bir konudur. Karar alımı ve sorunların çözümü konularını çalışanlara bırakarak onların organizasyonun hakiki sahibi oldukları hissiyatını oluşturmak yalın yönetimin barındırdığı bir anlayış biçimidir. Böylelikle yalın yönetim, iyi bir şekilde yetiştirilmiş, üretim prosesini doğru bir biçimde kavrayan aşırı yetenekli çalışanlar sayesinde kaliteyi sağlamakla beraber işletme faaliyetlerinde de etkili olmaktadır (Bayrak'tan [1994] aktaran Ada, 2010: 45).

2.8. Maliyet Kavramı

Maliyet kavramı belirlenmiş hedeflere varmak için katlanılan fedakârlıkların parasal değeri olarak ifade edilmektedir (Büyükmirza, 2009: 44). Hedef, bir mamul ortaya çıkartmaksa katlanılan fedakârlıkların tümü maliyeti meydana getirmektedir (Oral, 2013:3). Maliyet kavramı açısından bir fedakârlığın ölçülebilir olması önem arz etmektedir (Toraman,2010: 37). Ayrıca maliyet, fayda sağlamak maksadıyla üretim faktörlerini harcamak olarak da tanımlanabilir (Altuğ, 1996: 16). Bir üretim faktörü harcamasının maliyet olarak kabul edilmesi için, bunun para ile ölçülebilecek bir değerinin olması gerekmektedir. Bu açıklamamızı bir örnek üzerinden pekiştirecek olursak, azot imalatı safhasında hava çok önemli bir faktördür. Buna karşın hava belirli bir ekonomik mal niteliği taşımadığından üretimin maliyeti içinde yer almaz (Kuybulu, 2010:7).

İşletmeler için maliyet önemli bir kavramdır (Yağmurlu,2009:3). Bir ürün ya da hizmetin imalatından satışına kadar oluşan bütün maliyetlerden işletmelerin haberdar olması kâr elde etmelerinde etkili olmaktadır. İşletme içindikiler maliyet hakkındaki verilerden yararlanabildikleri gibi işletme dışındakiler de bu verilerden yararlanabilirler. İşletme içindikiler maliyetle ilgili verilerden ürünlerin satış fiyatlarının belirlenmesi, çalışmaların neticesinin belirlenmesi, işletme kararlarının alınması gibi konularda yararlanırlarken, işletme dışındakiler de rakip şirketleri kıyaslamak, mesleki ve formel organizasyonlara verileri iletmek, imalatın planlanması konularında maliyetlerden yararlanmaktadırlar (Savcı, 2009: 10).

2.8.1. Maliyet, Harcama, Gider Arasındaki İlişkiler

Maliyet, harcama, zarar ve gider kavramları oldukça sık kullanılan birbirlerinden farklı kavramlardır. Buna rağmen birbiri yerine kullanıldıkları görülmektedir. Maliyet, harcama, zarar ve gider kavramları arasında belirli bir ilişki söz konusudur fakat bu ilişkiler kavramların birbiri yerine kullanılacakları anlamını taşımaz. Maliyet kavramının daha iyi anlaşılması için diğer kavramlarla ilişkilendirilerek aşağıda daha ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır (Yıldırım, 2017: 5).

Harcama kavramı bir varlık elde etmek veya bir hizmeti sağlamak amacıyla borçlanma, para ödeme ya da bir varlık nakletme şeklinde gerçekleştirilen, içinde bulunulan hesap dönemini aşacak olan giderleri kapsamaktadır (Terzi,2006: 17).

Gider, belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen varlıkların (mamul ve hizmetlerin) parasal değeridir. Ayrıca gider, işletmenin varlığını ve faaliyetlerini devam ettirebilmesi, hedeflerini hayata geçirebilmesi ve bir gelir sağlayabilmesi için bir döneme ilişkin olmalıdır (Uslu,1991: 20).

Harcama ve gider arasında şöyle bir ilişki söz konusudur; “her harcama bir giderdir” ifadesi doğrudur. Fakat “her gider bir harcamadır” demek yanlış bir ifadedir. Amortismanlar üzerinden giderek buna bir açıklık getirebiliriz; amortismanlar bir gider olmalarına karşın harcamayı gerektirmezler (Samur,2012:3).

2.9. Maliyet Türleri

Maliyet türleri farklı kaynaklarda farklı şekilde sınıflandırılmıştır. Maliyet kavramının genel olarak açıklanabilmesi için maliyet türleri çok detaya inmeden kısaca açıklanacaktır (Altuğ, 1996: 23-24).

2.9.1. Üretim Türüne Göre Maliyetler

Sınai Maliyet: Bir ürünün imal edilmesi ya da bir hizmetin pazara sunulacak duruma getirilmesi maksadıyla yapılan giderlerdir (Yurtcan, 2007: 8).

Ticari Maliyet: Pazarlama, satış, dağıtım ve yönetim giderlerinden düşen payların sınai maliyet kalemine ilave edilmesi ile ortaya çıkan maliyettir (Atay, 2010: 5).

2.9.2. Üretim Toplamına Göre Maliyetler

Toplam Maliyet: Belli bir zaman içerisinde üretilen mamul ve hizmetlerin iktisadi olarak ölçülebilen toplam tutarıdır (Atay, 2010:5).

Birim (ortalama) Maliyet: Toplam maliyetin, elde edilen ürün/hizmet birim sayılarına bölünmesi yoluyla elde edilen maliyettir (Yurtcan, 2007: 8).

2.9.3. Üretim Miktarına Göre Maliyetler

Sabit Maliyet: Gerçekleştirilen imalat veya satış miktarındaki değişimlerden hiçbir şekilde etkilenmeyen maliyetlerdir. Sabit maliyetlere kira ve amortisman gibi maliyetler örnek olarak verilebilir (Şahin, 2012: 15).

Değişken Maliyet: İmal edilen mamul ya da hizmetin sayısına göre değişkenlik gösteren maliyetlerdir. Değişken maliyetler üretim miktarı ile doğru orantılı olarak değişen maliyetlerdir (Yurtcan, 2007: 8).

2.9.4. Kullanılan Rakamların Niteliğine Göre Maliyetler

Fiili (gerçek) Maliyet: Gerçekleştirilen üretim neticesinde hesaplanan ve tahakkuk edilen rakamlardan meydana gelen maliyetlerdir (Atay, 2010:5).

Standart (tahmini) Maliyet: Üretim işlemi henüz gerçekleşmemiş fakat mamul ya da hizmetlerin üretim safhalarında kullanılması gerekli hammadde, direkt işçilik gibi giderlerin tahmini tutarları üzerinden hesaplanan maliyetlerdir (Yurtcan, 2007: 8).

2.10. Kalite Maliyeti Kavramı

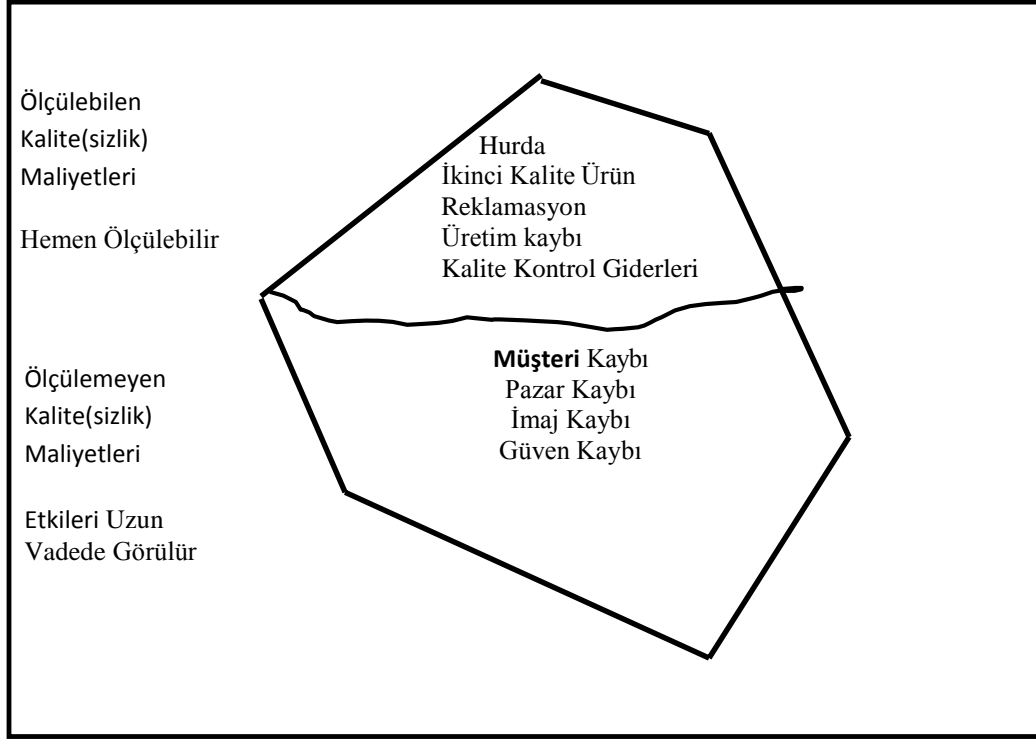
Kaliteli ürün ve hizmet imal etmenin işletmelere bir maliyeti vardır fakat kalitesiz ürün ve hizmet imal etmenin işletmelere maliyeti daha ağır olmaktadır (Aslan, 2008: 523). İşletmeler başarı elde etmek amacıyla ilerledikleri yolda kalite ve kalitesizlik nedeniyle belirli giderlere katlanmaktadırlar. Bu aşamada kalite maliyeti kavramı ile karşılaşmaktayız (Hacırüstemoğlu, 1995: 330). Kalite maliyetleri, maliyetleri etkileyen unsurların başında yer almaktadır (Harrington, 1999: 221). Kalite maliyeti, kalitenin sağlanması için katlanılan maliyetler ve kalitesizliğin sebep olduğu maliyetlerden oluşur (Türk, 2009: 27). Kalite maliyetlerini yakından gözlemlemek arzulanan kalite seviyesine varmayı kolaylaştırır (Kendirli ve Çağırın, 2002: 135). Kalite maliyeti kavramı yerine kalitesizlik maliyeti kavramının kullanıldığı yapılan yazın çalışmaları sonucunda karşılaşılmış ve bu karışıklığın

giderilmesi adına kalite maliyeti kavramı; kalitenin elde edilmesine yönelik maliyetler ile kalitenin elde edilememesine yönelik maliyetlerin toplamı olarak açıklanmıştır (Ömürgönülşen, 2008: 19). Bu kavram kargaşasına yönelik bir diğer açıklama ise; firmaların kuruluş amaçları kusurlu mal üretmek değildir, firmalarda herhangi bir nedenden dolayı meydana gelen kusurlu malların ortaya çıkardığı ek maliyetler, kalite maliyetleri olarak değil, kalitesizlik maliyeti şeklinde kayda geçilmelidir (Yükçü, 1999: 90). İster kalitesizlik maliyeti ister kalite maliyeti ya da nasıl bir ifade şekliyle kullanıldığına bakılmaksızın eğer bir maliyet söz konusu ise bu maliyetin tespit edilmesi, hesaplanması, ölçülmesi ve ilgili raporların hazırlanması görevi muhasebe bölümüne aittir. Kalite maliyetlerinin maliyet muhasebesi içinde yeri olmakla birlikte, maliyet muhasebesi bölümü, ürün kalite şemsiyesi altında çoğu maliyetleri bir araya getirip rapor hazırlar (Bıçak, 2006: 30).

Toplam maliyetler içerisindeki kalite maliyetleri ayrıştırılarak ne kadar büyük bir paya sahip olduğu ortaya koyulmaya çalışılmıştır (Kırılıoğlu, 2013: 18). Kalite maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payı % 20 ile % 30 arasında değiştiği yapılan bir çalışma sonucu ortaya konmuştur (Howell vd.'den [1987] aktaran Pekdemir, 1993: 25).

Juran, kalite maliyetlerini "ölçülebilir" ve "ölçülmez" şeklinde ikiye ayırmıştır. Juran, kalite maliyetlerini; tasarım, imalat ve satış çalışmalarının oluşturduğu maliyetlerden ayırmak zor olmasına rağmen ve kaçınılabilir kalite kavramını gündeme getirerek ayırmıştır (Giakatis vd., 2001: 179-180). Kalite maliyetlerini meydana getiren unsurlar gözlemlendiğinde büyük bir kısmının ölçülebilir maliyetler oldukları görülmektedir (Karcıoğlu, 2000:108). İşletmeler, klasik yaklaşımda olduğu gibi eğer yalnız ölçülebilir maliyetleri hesaba katarlarsa, yüksek kaliteyi elde etmek için yüksek maliyete katlanmak zorundadırlar. Bu durumda maliyetleri azaltmak için en uygun kalitede imalat yapmaları gerekecektir. Fakat Toplam Kalite Yönetimi anlayışına göre ise ölçülemeyen maliyetlerin (müşteri kaybı, pazar kaybı, imaj kaybı, güven kaybı vs. gibi) de hesaba katılmasıyla yeni bir kalite düzeyine ulaşılabilecektir (Yükçü, 1993:342).

Kalite buzdağı, ölçülebilen ve ölçülemeyen kalite maliyetlerinin yer aldığı bir şekildir. Buzdağının görünen yani üst kısmı ölçülebilen maliyetleri gösterirken, buzdağının altında kalan görünmeyen kısım ise ölçülemeyen maliyetleri göstermektedir (Burnak, 1997: 28). Kalite Buzdağı aşağıdaki Şekil 3’de gösterildiği gibidir (Yükçü, 1999: 91).



Şekil 3. Kalite Buzdağı

Kaynak: Yükçü, 1999: 91.

2.11. Kalite Maliyetleri Sınıflandırılması

Kalite maliyetleri Crosby tarafından uygunluk ve uygunsuzluk maliyetleri olarak iki bölümde sınıflandırılmıştır (Yıldırım ve Saylık, 2009: 241). Kalitenin maliyetinden kaçınmak mümkün değilken kalitesizliğin maliyetinden kaçınmak mümkündür (Musgrave'den [1991] aktaran Atay, 2003: 15). Kırılıoğlu, 'Kalite Maliyetleri Muhasebesi' kitabında kalite maliyetlerini diğer kaynaklardan farklı bir şekilde "kaçınılan ve kaçınılamayan maliyetler" şeklinde sınıflandırmıştır (Kırılıoğlu, 1998: 12). Kalite maliyetleri genellikle uygunluk maliyetleri ile uygunsuzluk maliyetlerinin toplamı olarak düşünülmektedir (Schiffauerova ve Thomson, 2006: 647). Oysa uygunluk maliyeti, kaliteli mamul imal edebilmek adına

harcanılması gereken toplam tutardır. Uygunsuzluk maliyeti ise arzu edilen kalite uygunluğunu başarmak maksadıyla oluşan kusurların maliyetiyle ilgili kalite maliyetleridir (Bayırlı, 2001: 73-74).

Diğer taraftan bazı yazarlar kalite maliyetlerini; önleme maliyetleri, ölçme-değerlendirme maliyetleri, satış öncesi yapılan (iç) başarısızlık maliyetleri ve satış sonrası yapılan (dış) başarısızlık maliyetleri olmak üzere 4 ana başlık altında ele alınmaktadırlar (Suadiye'den [2000] aktaran Aydemir ve Gürsoy, 2003: 592). Kalite maliyetlerinin sınıflandırılması aşağıda açıklanmıştır.

2.11.1. Uygunluk (Kaliteli Olmanın Gerektirdiği) Maliyetleri

Kalitesizliği engellemek maksadıyla yapılan maliyetler, uygunluk maliyetleri olarak tanımlanmaktadır (Schiffauerova ve Thomson, 2006: 647). Uygunluk maliyetleri iki gruba ayrılır. Bunlar; önleme maliyetleri ve ölçme- değerlendirme maliyetleridir (Kırloğlu, 2013: 89-90).

2.11.1.1. Önleme (Koruma) Maliyetleri

Önleme maliyetleri, üretim esnasında kusurların oluşumunu önlemek amaçlı yürütülen faaliyetlerin oluşturduğu maliyetlerdir (Korkmaz, 2016: 24). Önleme maliyetleri, iç ve dış başarısızlık maliyetleri ile ölçme-değerlendirme maliyetlerini en aza indirmede önemli bir rol üstlenir (Bozkurt, 2003:16). Yalnız önleme maliyetlerine yapılan yatırımlarla uygunluk maliyetleri azaltılabilir (Bayırlı, 2001:73). Önleme maliyetleri, ürün veya hizmetin tüketici isteklerine uygunsuzluğunu önlemek amacı ile kalite sisteminin tasarlanması, oluşturulması ve organizasyon içine yerleştirilmesine ilişkin faaliyetlerin ortaya çıkardığı maliyetlerdir (Pekdemir, 1993: 26).

2.11.1.2. Ölçme- Değerlendirme Maliyeti

Değerlendirme maliyetleri, bir işletmenin kalite gereklerine uygunluğunun sağlanması için yapılan ölçme ve değerlendirme çalışmalarının maliyetleridir (Everett ve J. Ebert'den [1992] aktaran Bıçak, 2006: 33). Değerlendirme maliyetleri; muayene, test ve diğer kalite

kontrol fonksiyonları ile hatalı mamulleri en aza indirmek için tasarlanan ve bu nedenle denetleme ve kontrol maliyetleri olarak nitelendirilen maliyetlerdir (Demirciođlu ve Kūçüksavaş, 2009: 41). Kusurlu ürünlerin düzeltilmesi amacıyla katlanılan ek maliyetler ile yeniden kontrol sonucu ortaya çıkan maliyetler ölçme ve değerlendirme maliyetlerine dâhil edilmez (Bozkurt, 2003:19-20). Deęerlendirme maliyetleri, ortaya çıkan bir sorunun yeniden ortaya çıkmaması için çalışılırken, önleme maliyetleri ise daha en başından sorunun ortaya çıkmasını önlemek için çalışır. Bu yönüyle değerlendirme maliyetleri önleme maliyetlerinden ayrılmaktadır (Güzel ve Kurşunel, 2015: 287).

2.11.2. Uygunsuzluk (Kalitesiz Olmanın Neden Olduğu) Maliyetleri

Uygunsuzluk maliyetleri; iç başarısızlık maliyetleri ve dış başarısızlık maliyetleri olarak iki grupta ele alınmaktadır ve işletmelerin ürettikleri ürün veya sundukları hizmetlerin tüketicilerin talep ve gereksinimlerini karşılamaması sonucunda oluşan maliyetler şeklinde tanımlanmaktadır (Türk, 2009: 41).

2.11.2.1. İçsel Başarısızlık (Kalitesizlik) Maliyeti

İç başarısızlık maliyetleri, ürün müşteriye iletilmeden veya müşteriye hizmet sunulmadan önce oluşan maliyetlerdir. Üretim esnasında veya ürünün son kontrollerinde farkına varılan ve tüketiciye teslim edilmeden önce hatalı olarak belirtilen mamullerdir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:146). İç başarısızlık maliyetleri, işletmenin bizzat kontrol ettiği faaliyetlerden doğan kusurları kapsamaktadır (Sipahi ve Yıldırım,2004: 18). İçsel başarısızlık maliyetleri için gereken tedbirlerin alınması dışsal başarısızlık maliyetlerinin düşürülmesini sağlar (Sevim, 1999: 107).

2.11.2.2. Dışsal Başarısızlık (Kalitesizlik) Maliyeti

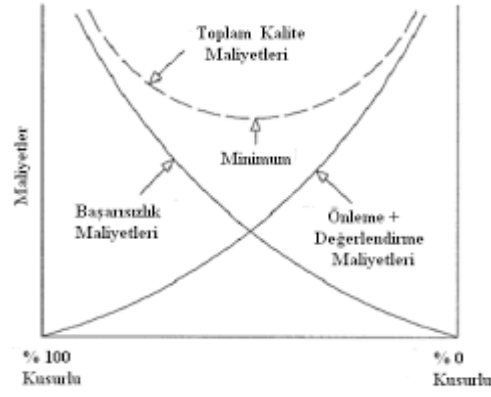
Üretilen ürün veya hizmet alıcıya ulaştıktan sonra oluşan maliyetler dışsal başarısızlık maliyetleridir. Alıcıya ulaştıktan sonra ortaya çıkabilen dış başarısızlık maliyetleri aynı zamanda garanti süresi içinde yerine getirilmesi gereken sorumluluklardan dolayı da ortaya çıkabilirler. Bu maliyetler, işletmenin kendi bünyesi dışında gerçekleşen olaylarla ilgilidir (Sipahi ve Yıldırım, 2004: 19). Bu nedenle dış başarısızlık maliyetlerinin hesaplanması öbür kalite maliyetlerinin hesaplanmasına göre daha zordur (İpekten ve Kutlu, 2014: 373).

Görünmeyen yani gizli maliyetler olmasından ötürü dış başarısızlık maliyetlerini belirlemek zordur (Yumuk ve Oğuzhan, 2005: 4). Dışsal başarısızlık maliyetlerinin ortaya çıkmasının sebebi, üretilen ürün ya da sunulan hizmetin müşterilerin gereksinimlerini tam olarak karşılayamamasıdır (Tekin, 2004: 72).

2.12. Kalite Maliyetlerinin Etkileşimi

Kalite maliyetleri birbirlerini ters yönde etkilemektedirler. Bu yüzden kalite maliyetleri birbirlerinden bağımsız değildirler (Su vd., 2009: 1396). Uygunluk (önleme ve değerlendirme) maliyetlerinde meydana gelen yükseliş uygunsuzluk (iç ve dış başarısızlık) maliyetlerinde azalmaya sebep olmaktadır (Omachonu vd., 2004: 277). Hataların ve uygunsuzlukların azaltılması için özellikle önleme maliyetlerinin artırılması gerekir (Koç ve Demirhan, 2007: 90). Önleme ve değerlendirme maliyetleri işletmedeki kalite kontrol maliyetleridir. Bu kalite kontrol maliyetleri ürün kalitesine pozitif yönde bir etki sağlarken, içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri ürün kalitesini negatif yönde etkilemektedir (Tansey vd., 2001: 176). İşletme yönetimi uygunsuzluk maliyetlerini düşürmek amacıyla yatırımlarının büyük bir kısmını uygunluk maliyetleri için ayırmaktadır (Karcıoğlu, 2001: 11). Önleme ve değerlendirme maliyetlerine ayrılacak yatırımlar için en uygun seviyeyi belirlemede önemli bir araç olan kalite maliyetleri, başarısızlık maliyetlerini düşürmek ile beraber müşteri memnuniyetini de yükseltmektedir (Ball'dan [2006] aktaran Tekneci ve Deniz, 2010: 14).

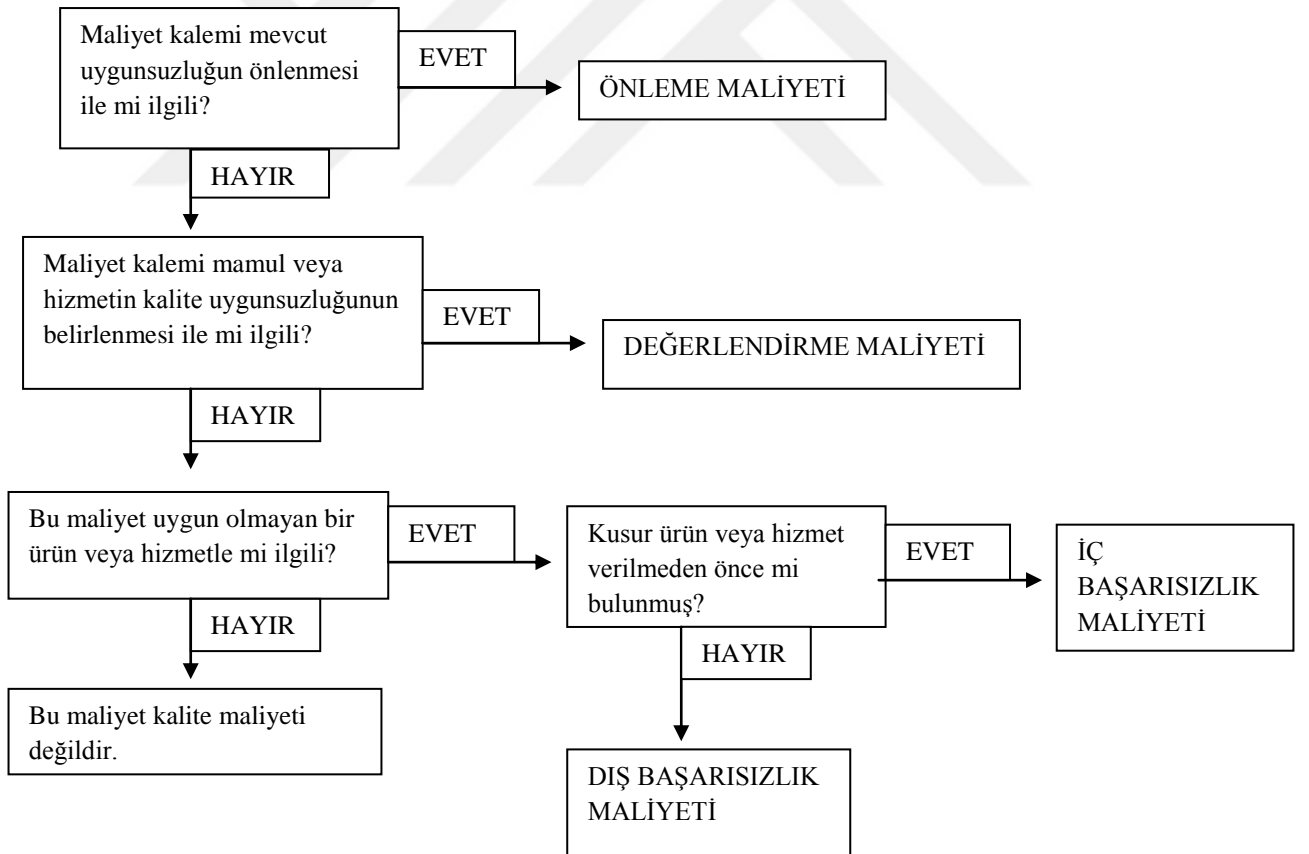
Kalite düzeyinde meydana gelen yükseliş ile beraber uygunluk (önleme ve değerlendirme) maliyetlerinde artış meydana gelirken; uygunsuzluk (iç ve dış başarısızlık) maliyetlerinde ise düşüş gözlemlenmektedir (Şakrak, 1997:121). Bu durum aşağıdaki Şekil 4'te gösterildiği gibidir (Koç ve Demirhan, 2007: 91).



Şekil 4. Kalite Maliyetlerinin Etkileşimi

Kaynak: Koç ve Demirhan, 2007: 91.

Bir maliyetin kalite maliyetlerinden hangi sınıfa dahil olduğunu ya da kalite maliyetleri ile ilgili olup olmadığını daha kolay açıklayabilmek amacıyla oluşturulan akış diyagramı aşağıdaki Şekil 5’de gösterildiği gibidir (Yükçü, 1999: 121).



Şekil 5. Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Akış Diyagramı

Kaynak: Yükçü, 1999: 122.

2.13. Kalite Maliyet Unsurları

Kalite maliyet unsurlarının tamamının sadece bir gruba dahil olduklarını söylemek güçtür. Fakat birtakım maliyet unsurlarının da anlık olarak öteki grupta yer edinmesi muhtemeldir (Kendirli ve Çağiran, 2002: 137).

Tablo 1. Kalite Maliyeti Unsurları

KALİTE MALİYETİ UNSURLARI	
ÖNLEME MALİYETLERİ	DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
<ul style="list-style-type: none">• Kalite planlaması• Kalite mühendisliği• Kalite ölçüm ve test ekipmanlarının tasarım ve geliştirilmesi• Kalitenin gözden geçirilmesi ve tasarımın doğrulanması• Kalite ölçüm ve test ekipmanlarının ayar ve bakımı• Kalite değerlemede kullanılan üretim ekipmanlarının ayarı ve bakımı• İstatistikî süreç kontrolü• Üretim sapmaları için maliyet muhasebesi• Tedarikçi seçimi• Tedarikçi garantisi• Kalite eğitimi• Kalite denetimi• Son durum analizi ve kalite bilgilerinin raporlanması• Kalite iyileştirme projeleri• Hataların önlenmesine yönelik diğer kontrol süreçler	<ul style="list-style-type: none">• Üretim Öncesi doğrulanması• Teslim alma muayenesi• Üretim sırasında yapılan kalite kontrol maliyetleri• Bitmiş ürünlerin kalite kontrol maliyetleri• İş sırasında muayene• Laboratuvar muayenesi• Laboratuvar kabul testi• Muayene ve test ekipmanı• Muayene ve test esnasında tüketilen materyaller• Test ve muayene sonuçlarının analizi ve raporlanması• Alan başarı testi• İzinler ve tasdikler• Stok değerlemesi• Üretim teçhizatının bakımı• Kalite denetimleri• Kayıt tutma

İÇ BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ	DIŞ BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
<ul style="list-style-type: none"> • Artıklar (döküntü, talaş, hurda) • Yeniden işlenen üretim çıktılarının tekrar muayenesi • Malzeme hatalarından kaynaklanan başarısızlıklar • Başarısızlık analizi • Yerine koyma, yeniden üretme ve tamir • Arızaların giderilmesi veya kusur/başarısızlık analizi • Muayene ve test karan • Sözleşmeyi yapanın hatası • Değişim İzinleri ve imtiyazlar • Kalite uygunsuzluğundan doğan kazanç kaybı • Zaman kayıpları • Hatalı ürünleri düzeltme maliyeti • Iskartaya çıkan ürünlerin maliyeti • Üretim içi hatalar nedeniyle üretimin durmasının maliyeti • İş kazaları sonucu oluşan kayıpların maliyeti 	<ul style="list-style-type: none"> • Şikâyetler • Garanti süreci içinde yerine getirilen yükümlülükler • Kabul edilmeyen ve iade edilen mamuller • Uzlaşma • Satış kaybı • Müşteri ile temas sağlama maliyetleri • Mamul sorumluluğu • Mamul garanti davaları • Geri gelen tamir edilmiş mamuller • Mamul servis hizmetleri • Taahhüt giderleri • Ceza ve tazminatlar • Kaybedilmiş satışlar • Prestij kaybı

Kaynak: Tanış, 2005: 122; Yükçü, 1999: 339; Kırılıoğlu, 1998: 119.

2.14. Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesi ve Önemi

Kalite maliyetlerinin ölçülmesi işlevi kusurların çıkış noktalarının tespit edilerek düşürülmesine olanak sağlamaktadır (Ömürgönülşen,2007:3). Kalite maliyet ölçümü, dikkatleri yüksek maliyetlere ve potansiyel maliyet azaltma fırsatlarını belirleme üzerine yoğunlaştırır (Kırılıoğlu, 1998: 20-21). Kalite maliyetlerinin ölçülmesi ve raporlanmasının firmalar için en önemli yanı, kaliteyi iyileştirmek için ilk adım olmasıdır (Akgün, 2005: 34).

Ayrıca kalite maliyetlerinin ölçülmesi birtakım hedeflerin gerçekleştirilmesine hizmet eder. Bunlar; çalışmaların bütçelerdeki hedeflere göre gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini izlemek, alınması gereken tedbirleri belirleme ve ileri dönem bütçeler için veri elde etme gibi hedeflerdir (Topcu, 2005: 345). Kalite maliyetlerinde yer alan önleme ve değerlendirme maliyetleri izlenebilir ve görülebilir oldukları için ölçülmesi kolaydır (Aydemir ve Gürsoy, 2003: 594).

2.15. Kalite Maliyet Sistemi (KMS)

Kuruluşlarda kalite maliyet sistemi, kaliteyi yönetmede veya kalite üstündeki egemenliğini arttırmada önemli bir vasıtaadır (Özen, 1996: 2). Kalite maliyet sistemi, kalite yönetim sistemini tümüyle değerlendirmeyi sağlar (Özdil, 1999: 10). Kalite maliyet sistemi yalnız maliyet düşürme programı değil aynı zamanda bir yönetim aracı olarak görüldüğü takdirde kendisinden beklenen fayda sağlar (Kaftan [1997] ve Doğan'dan [2000] aktaran Sönmez, 2005: 92-93). Rakiplerine karşı üstünlük sağlamak ve yüksek pazar payına sahip olmak için işletmeler, kalite maliyet sisteminin önemini kavramaları ve uygulamaları gerekir (Yumuk ve İnan, 2005:179).

2.15.1. Kalite Maliyet Sisteminin Amaçları

Bir işletmede kalite maliyet sistemi oluşturmanın amacı, müşteri gereksinim ve beklentilerini dikkate alarak istenilen kalitede ve fiyatta üretim yapmaktır. Yüksek kaliteyi yüksek maliyetle sağlamak yerine alıcıların alım gücüne uygun ve taleplerini karşılayacak uygunlukta kaliteli ürün üretmektir (Tekin, 2004: 178). Kalite maliyet sisteminin amacı, yönetime ürünün kalite maliyetlerinin analizi, planlanması ve kontrolü için finansal bilgiler sağlamak ve bu bilgiler ışığında en uygun kalite maliyet noktasının tespit edilmesi ve bu noktaya varmak için gerekli çalışmaları yürütmesi için yardımcı olmaktır (Çankaya ve Ustasüleyman, 2001: 3). Kalite maliyet sisteminin amacı, işletmelerde kalite iyileştirme çabalarını kolaylaştırmaktır (Efil, 2006: 86).

2.16. Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

2.16.1. Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemindeki Rolü

Muhasebe sistemi içerisinde kalite maliyetlerinin diğer faaliyet giderleri arasında karışık bir şekilde muhasebeleştirilmemesi muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramının bir gereğidir (Kırlıoğlu, 1998: 38). Tek Düzen Hesap Planı'nda (TDHP) maliyet hesapları 7 no'lu sınıfta bulunmaktadır (Demircioğlu ve Küçüksavaş, 2009: 51). Kalite maliyetleri muhasebesinde temel hesap planı olan Tekdüzen Hesap Planı'nda kalite maliyetleri ile ilgili olarak özellikle bir hesap grubu bulunmamaktadır (Kırlıoğlu, 1998: 42). Bu nedenle kalite maliyetlerinin muhasebe sisteminde izlenmesi için muhasebe departmanı, Tekdüzen Hesap Planı'nda birtakım uyumlaştırmalara gitmelidir. Hesap planında söz konusu olan uyumlaştırma çalışmalarını (Yükçü, 1999: 29);

Hesap planında boş bırakılmış üçlü hesapları kullanmak yoluyla kalite maliyetlerinin izlenmesi,

Hesap planında açık bulunan hesapların alt hesaplarını kullanmak yoluyla kalite maliyetlerinin izlenmesi,

Sekiz hesap sınıfını kullanmak yoluyla kalite maliyetlerinin izlenmesi gibi üç ayrı şekilde sıralamak mümkündür (Türk, 2009: 67).

2.16.1.1. Hesap Planında Boş Bırakılmış Üçlü Hesapları Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin İzlenmesi

İki nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, boş bırakılmış üçlü hesap numaralarının işletmelerce ihtiyaca göre kullanılabilmesine ilişkin açıklama yer almaktadır. Bu açıklama doğrultusunda boş bırakılmış üçlü hesap numaralarına ihtiyaca göre kalite maliyetlerine ilişkin hesap isimleri vererek hesap planına ekleme yapmak yoluyla kalite maliyetleri ölçülebilir (Aslan, 2008: 524).

Boş bırakılan hesapların kullanılmasına yönelik olarak örnek vermek gerekirse (Yükçü, 1999: 647);

61-Satış İndirimleri(-)

610- Satıştan İadeler(-)

611- Satış İskontoları (-)

612- Diğer İndirimler (-)

613-Uzlaşma

Kusurlu ürünlerin müşteri tarafından satın alınması amacıyla yapılan indirimlerin izlenmesinde yukarıdaki 613 nolu boş hesap kullanılmaktadır (Esmeray, 2001: 56).

62-Satış Maliyeti (-) hesap başlığı altında yer alan boş bırakılmış hesap numaraları aşağıda verilen şekilde kullanılmaktadır (Esmeray, 2001: 56).

620- Satılan Mamuller Maliyeti (-)

621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

622- Satılan Hizmet Maliyeti (-)

623- Diğer Satışların Maliyeti (-)

624- Saha Performans Testi Maliyeti (-)

Müşteriye malı satmadan önce mamulün kullanılacağı yerlerde yapılan testlerin ve bu testleri yapmak için katlanılan diğer maliyetlerin “624-Saha Performans Testi Maliyeti” hesabında izlenmesi yerinde olacaktır (Esmeray, 2001: 56).

2.16.1.2. Hesap Planında Açık Bulunan Hesapların Alt Hesaplarını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin İzlenmesi

Tekdüzen Hesap Planı'nda açık bulunan üçlü ana hesapların altına yardımcı hesap şeklinde detay hesaplar açarak kalite maliyetleri takip edilebilir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, üçlü ana hesapların yardımcı hesaplarını işletmeler ihtiyaçlarını karşılayacak kadar detaylı açabilirler (Türk, 2009: 67). Örneğin; 150 no'lu (150-İlk Madde ve Malzeme Stok) hesabın altına ihtiyacı kadar yardımcı hesabı bir işletmeci ya da muhasebeci ayrıntılı açabilir (Yükçü, 1999: 26);

150 İlk Madde ve Malzeme Stok Hesabı

150.000 X Maddesi

150.001 Y Maddesi

150.002 Nakliyat Maliyeti

2.16.1.3. Sekiz Nolu Hesap Sınıfını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin İzlenmesi

Kalite maliyetlerinin 8 nolu hesap sınıfında izlenmesi, tebliğde yer alan yönetim muhasebesi amaçlı kullanım ifadesi ile tam anlamıyla örtüşmüş olacaktır (Sipahi ve Yıldırım, 2004: 51).

8 numaralı hesap sınıfı ile ilgili olarak 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmî Gazete’de aşağıda yer alan düzenleme yapılmıştır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

Boş olan ana hesap grubu, tebliğdeki muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla, yönetim muhasebesi amaçları için kullanılır. Bu grupta açılacak hesaplar, dönem sonlarında ilgili hesaplar ile karşılaştırılarak kapatılır ve mali tablolara intikal ettirilmez.

Bazı kalite maliyeti kalemleri gerçek bir maliyet olmayıp daha çok fırsat maliyeti şeklinde gerçekleşir. “Kalite Uygunsuzluğundan Doğan Kazanç Kaybı” ya da "Satış Kaybı" bu kalemlere örnektir. Bu tür maliyet kalemlerinin muhasebeleştirilmesinde 8 nolu hesap grubunun kullanılması yerinde olacaktır (Yükçü, 1999: 28).

800.Satış Kaybı Maliyeti	XXX	
801.Kalite Maliyeti		XXX

Bilindiği üzere bozuk bir mamul yeniden üretimle sağlam bir ürüne dönüştürülmesi mümkün değildir ama hammadde olarak yeniden üretimde kullanılması mümkündür. Bu bozuk mamulleri değerlendirmek için bir yolken, diğer bir çözüm ise bozuk ürünü düşük bir değerle elden çıkarmak olabilir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta oluşan maliyet, gerçek bir maliyet kalemi değil aslında alternatif maliyettir. Çünkü kazanç kaybı sağlam ürün üretememenin alternatif maliyeti yani kalite uygunsuzluğundan kaynaklandığı için bu maliyet kalemi kalite maliyeti olarak nitelendirilebilir ve 8 grubu hesaplarında bir kalite maliyeti olarak yer alabilir (Yükçü,1999: 106).

890 Kalite Maliyetleri Karşılık Hesabı, 8 nolu grupta izlenebilecek olan kalite maliyetleri ile ilgili hesap planı, işletmelerin faaliyette buldukları alana göre hesap isimlerinde farklılık olabileceği konusu akıldan çıkarılmamalıdır (Salık, 2014: 51).

Tek Düzen Hesap Planı'nda 8 nolu grupta izlenebilecek olan kalite maliyetleri ile ilgili hesap planı aşağıdaki Tablo 2'de gösterilmiştir (Sevim, 1997: 230).

Tablo 2. Kalite Maliyetleri Örnek Hesap Planı

8 KALİTE MALİYETLERİ
81 ÖNLEME MALİYETLERİ
810 ÖNLEME MALİYETLERİ
810 X GİDER ÇEŞİTLERİ
810 XX GİDER YERLERİ
811 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
812 ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
82 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ
820 X GİDER ÇEŞİTLERİ
820 XX GİDER YERLERİ
821 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
822 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
83 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
830 X GİDER ÇEŞİTLERİ
830 XX GİDER YERLERİ
831 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
832 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI
84 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ
840 X GİDER ÇEŞİTLERİ
840 XX GİDER YERLERİ
841 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI
842 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HESABI

Kaynak: Sevim, 1997: 249.

Kalite maliyetlerinin dışında kalan ve üretimle ilgili olan maliyetler, kullanılan yöntemle göre, fiilî (gerçekleşen) ya da standart tutarlar üzerinden “151-Yarı Mamuller Üretim Hesabının” borcuna, ürün maliyetleri ile ilgili olmayanlar ise fonksiyonlarına göre gelir tablosu hesaplarının borcuna atılır. Bu yöntemin esas alındığı bir yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olabilir (Üstüner, 1996: 363);

151YARI MAMULLER-ÜRETİM HS.	XXXX	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. HS.	XXXX	
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS.	XXXX	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	XXXX	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. HS.	XXXX	
689 DIĞ.OL.DIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	XXXX	
810 ÖNLEME MALİYETLERİ HS.	XXXX	
820 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HS.	XXXX	
830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	XXXX	
840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ	XXXX	
711 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. HS.		XXXX
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		XXXX
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		XXXX
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANS. HS.		XXXX
761 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERLERİ YANSITMA HS.		XXXX
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS. HS.		XXXX
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI		XXXX

İkinci yol;

Üretimle ilgili Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri, fiilî ya da standart tutarlar üzerinden (Toplam Kalite Maliyetleri dahil olmak üzere), 151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı'nın borcuna kaydedilir. Bu yöntemin esas alındığı bir yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olabilir (Üstüner, 1996: 364);

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HS.	XXXX	
711 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. HS.		XXXX
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		XXXX
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		XXXX

Üretim maliyetlerinin içine girmeyen bir maliyet unsurunun Şekil 6’da yer alan, “Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Akış Diyagramı” mantığı çerçevesinde bir kalite maliyeti olduğu saptanırsa; Fiili Maliyet Yöntemi’nin kullanılması durumunda gerçekleşen tutarlar, Standart Maliyet Yöntemi’nin kullanılması durumunda ise, bütçelenen (standart) tutarlar, türüne göre “810 Önleme Maliyetleri Hesabı”, “820 Değerlendirme Maliyetleri Hesabı”, “830 İçsel Başarısızlık Maliyetleri Hesabı” ve “840 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Hesabının” borcuna, gider çeşitleri, gider yerleri ve gider türleri itibarıyla yazılırken, ilgili yansıtma ve/veya bilanço hesaplarına fiilî ya da bütçelenen tutarlar üzerinden alacak yazılır (Sevim, 1996: 124).

Kalite maliyetlerinin dışında kalan tutarlar ise ilgili hesaplara aktarılır. Birinci yöntemden farkı; üretim maliyetleri ile ilgili Kalite Maliyetlerinin, “151 Yarı Mamuller Üretim Hesabına” aktarılmasıdır (Üstüner, 1996: 363). Bu yöntemin esas alındığı bir yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olabilir (Sevim, 1996: 124);

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. HS.	XXXX.	
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS.	XXXX	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	XXXX	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HS.	XXXX	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	XXXX	
810 ÖNLEME MALİYETLERİ HS.	XXXX	
820 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HS.	XXXX	
830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	XXXX	
840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ	XXXX	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANS. HS.		XXXX
761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAGIT. GİD. YANS. HS.		XXXX
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		XXXX
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIGI		XXXX

2.16.1.3.1. Kalite Maliyetlerinin İlgili Hesaplara Aktarılması

Kalite maliyetleri, ilgili hesaplara aktarılırken, şayet ikinci yöntem kullanılmışsa, daha önce “711, 721, 731” Yansıtma hesapları vasıtasıyla “151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı”na aktarılan kalite maliyetleri, Şekil 6’daki “Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Akış Diyagramı” mantığı çerçevesinde, buradan ayıklanarak kalite maliyetleri için açılmış olan ilgili hesaplara aktarılmalıdır. Bu işlemlerle ilgili bir yevmiye kaydını aşağıdaki gibi yapabiliriz (Üstüner, 1996: 365);

820 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HS.	XXX	
830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	XXX	
840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ	XXX	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		XXXX

Bu kayıt sonucunda; diğer kalemlerden ayıklanan kalite maliyetleri kendi sınıflarına ayrılarak toplanmış olur. Burada değerlendirilmeleri yapılan kalite maliyetlerinin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde, stok, aktif ve sonuç hesaplarına aktarılması gerekir. Kalite maliyetleri ile ilgili bu aşamadan sonra yapılacak kayıtlar, belirttiğimiz her iki yönetime göre de aynı olacaktır (Üstüner, 1996: 366).

Kalite maliyetlerinin hangi hesaplara aktarılacakları tespit edildikten sonra; kullanılan yönetime göre fiili ya da bütçelenen tutarlar üzerinden “811 Önleme Maliyetleri Yansıtma Hesabı”, “821 Değerlendirme Maliyetleri Yansıtma Hesabı”, “831 İçsel Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hesabı” ve “841 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hesabı”nın alacağı karşılığında, ilgili stok, aktif ve sonuç hesapları, “borç toplamları ile doğru orantılı olarak” borçlandırılır. Bu açıklamalarla ilgili bir yevmiye kaydını aşağıdaki gibi olabilir (Üstüner, 1996: 366);

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HS.	XXXX	
152 MAMÜLLER HS.	XXXX	
157 DİĞER STOKLAR HS.	XXXX	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	XXXX	
620 SATILAN MAMÜLLERİN MALİYET HS.	XXXX	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD.HS.	XXXX	
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.HS.	XXXX	
632 GENEL YÖNETİM GİD.HS.	XXXX	
660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİD.HS.	XXXX	
689 DİĞER O. DIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	XXXX	
811 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HS		XXXX
821 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYET YANSITMA HS.		XXXX
831 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HS.		XXXX
841 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HS.		XXXX

2.16.1.3.2. Kalite Maliyetleri Hesaplarının Kapatılması

Kalite maliyetleri hesapları normal maliyet hesapları gibi yansıtma hesapları ile ana hesapların karşılaştırılması sonucunda kapatılmış olur. Şöyle ki dönem sonlarında “810 Önleme Maliyetleri Hesabı”, “820 Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri Hesabı”, “830 İçsel Başarısızlık Maliyetleri Hesabı” ve “840 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Hesabı” ile “811 Önleme Maliyetleri Yansıtma Hesabı”, “821 Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri Yansıtma Hesabı”, “831 İçsel Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hesabı” ve “841 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hesabı” karşılaştırılarak kapatılır. Fiili Maliyet Yöntemi kullanılıyorsa bu hesapların kapatılmasında fark ortaya çıkmayacak ve hesaplar kapanacaktır. Fiili Maliyet Yöntemi kullanan bir işletmede kalite maliyetleri hesaplarının kapatılması aşağıdaki gibi olacaktır (Üstüner, 1996: 367).

811 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HS.	XXXX	
821 DEĞERLENDİRME MALY. YANS. HS.	XXXX	
831 İÇSEL B.SIZLIK MALY. YANS. HS.	XXXX	
841 DIŞSAL B.SIZLIK MALY. YANS. HS.	XXXX	
810 ÖNLEME MALİYETLERİ		XXXX
820 DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HS.		XXXX
830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.		XXXX
840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ		XXXX

Ancak tahmini (bütçelenen) maliyet yöntemi kullanılmışsa ve fiili rakamlarla fark söz konusu olmuşsa devreye fark hesapları da girecektir. Bu farklar da “812 ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HS.”, “822 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI HESABI”, “832 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HS.”, “842 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HS.” nda takip edilir. Eğer fiili kalite maliyet tutarı tahmini kalite maliyet tutarından büyükse olumsuz, fiili kalite maliyeti tutarı tahmini kalite maliyet tutarından küçükse olumlu farklar söz konusudur. Olumsuz farklar kayıtlarda alacaklandırılarak, olumlu farklar ise borçlandırılarak takip edilir. Bu açıklamalarla ilgili bir yevmiye kaydını aşağıdaki gibi düşebiliriz (Üstüner, 1996: 367);

811 ÖNLEME MALİYETLERİ YANSITMA HS.	XXXX	
821 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYET YANSITMA HS.	XXXX	
831 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HS.	XXXX	
841 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ YANSITMA HS.	XXXX	
822 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI HS.	XXXX	
832 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HS.	XXXX	
810 ÖNLEM MALİYETLERİ HS.		XXXX
820 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYET.HS.		XXXX
830 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.		XXXX
840 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.		XXXX
812 ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HS.		XXXX
842 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETELERİ FARKLARI HS.		XXXX

Fark hesapları daha sonra ilgili hesaplara (aktif hesaplar ve sonuç hesapları) orantılı olarak dağıtılarak kapatılır. Olumsuz farklar aşağıdaki gibi kaydedilir (Üstüner, 1996: 368);

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HS.	XXXX	
152 MAMÜLLER HS.	XXXX	
157 DİĞER STOKLAR HS.	XXXX	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	XXXX	
620 SATILAN MAMÜLLERİN MALİYET HS.	XXXX	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ.H.S.	XXXX	
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	XXXX	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ.HS.	XXXX	
660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERLERİ.HS.	XXXX	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	XXXX	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	XXXX	
822 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ FARKLARI HS.		XXXX
832 İÇSEL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HS.		XXXX

Farklar olumlu ise aşağıdaki gibi kaydedilir;

812 ÖNLEME MALİYETLERİ FARKLARI HS.	XXXX	
842 DIŞSAL BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ FARKLARI HS.	XXXX	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HS.		XXXX
152 MAMÜLLER HS.		XXXX
157 DİĞER STOKLAR HS.		XXXX
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.		XXXX
620 SATILAN MAMÜLLERİN MALİYET HS.		XXXX
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ H.S.		XXXX
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.		XXXX
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		XXXX
660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERLERİ HS.		XXXX
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.		XXXX
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		XXXX

2.17. Kalite Maliyetlerinin Raporlanması

Kalite maliyetlerinin işletmeler tarafından sadece ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi yeterli değildir. Kalite maliyet verileri ölçülüp, işlenerek bilgi haline dönüştürüldükten sonra, yöneticilerin ihtiyacını karşılayacak ve belirli periyotlarla yönetime sunulacak kalite maliyet raporları hazırlanmalıdır (Kırlıoğlu, 1998: 105).

2.17.1. Kalite Maliyetlerinin Raporlanmasının Amacı

İşletmeler finansal amaçlar için değil yönetsel amaçlarını gerçekleştirmek için kalite maliyetlerini belirleyip raporlarlar (Yükçü, 1999: 249). Yönetimin kontrol edilmesinde önemli bir araç olan kalite maliyetlerinin raporlanmasının (Riahi Belkaoui'den [1993] aktaran Esmeray, 2001: 137) temel amacı, kalite iyileştirme çalışmaları için yapılan harcamalardan üst yönetimi bilgilendirmektir. Kalite maliyet raporları üst yönetime kalite iyileştirme çalışmalarında yapılan harcamaların etkinliğini değerlendirme ve öncelikli alanların belirlenmesine yardımcı olmaktadır (Üstün'den [1996] aktaran Karcıoğlu, 2000: 123).

2.17.2. Kalite Maliyetleri Rapor Türleri

Kalite maliyetleri, işletmenin isteğine en temelinde işletme ihtiyaçlarına göre farklı şekillerde raporlanabilir. Bu raporlar alt başlıklar şeklinde aşağıda açıklanmıştır.

2.17.2.1. Kalite Maliyeti Sınıflarına Göre Yapılan Raporlar

Bu raporlarda, cari dönem ve bütün seneye ait olan veriler ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Bu rapor türünde ilk olarak kalite maliyeti kalemlerinin tutarları toplam kalite maliyetine oranlanmaktadır. Daha sonra, toplam kalite maliyetleri de işletmenin amaçları doğrultusunda belirlediği birkaç maliyet kalemine oranlanmaktadır. Bu raporlar sayesinde işletme belirlediği hedeflere ulaşmış olup olmadığını tespit edebilmektedir (Salık, 2014: 79).

2.17.2.2. Mamul Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları

Bu raporlarda, her bir mamul ve hizmet için kalite maliyetleri ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Mamullerin ve hizmetlerin maliyetleri birbirleri ile oranlanmakta ve işletmenin başarısız olduğu mamul ve hizmet tespit edilebilmektedir (Salık, 2014: 79).

2.17.2.3. Yüzde Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları

Yüzde bazında hazırlanmış kalite maliyeti raporları, kalite maliyetlerine göre hazırlanan ve maliyet merkezlerine göre hazırlanan raporlar olmak üzere iki grupta ele alınarak incelenmektedir (Salık, 2014: 79).

2.17.2.3.1. Kalite Maliyetlerine Göre Yüzde Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları

Bu raporlarda, kalite maliyeti kalemlerinin her birisinin ayrı ayrı tutarlarının toplam kalite maliyetleri içerisindeki oranları yüzdesel olarak gösterilmektedir. Bu rapor sayesinde işletme, hangi kalite maliyet kalemine öncelik vermesi gerektiğini kolaylıkla belirleyebilmektedir (Salık, 2014: 79).

2.17.2.3.2. Maliyet Merkezlerine Göre Yüzde Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları

Bu raporlar, işletmenin çeşitli maliyet merkezlerinde ortaya çıkan fiili tutarlara göre hazırlanmakta ve yüzdesel oranlar ile gösterilmektedir (Salık, 2014: 79).

2.17.2.4. Grafik Şeklindeki Kalite Maliyet Raporları

Bu rapor türünde kalite maliyetlerinin oranları grafik şeklinde hazırlanmaktadır. Bu raporlar yöneticilere, kalite maliyetleri unsurları arasındaki ilişkileri kolayca değerlendirebilme olanağı sunmaktadır (Salık, 2014: 79).

2.17.2.5. Kalite Maliyet Değerlendirme Raporları

İşletmelerin, kalite ile ilgili önceden belirlemiş oldukları amaçların gerçekleşme düzeyine ilişkin bilgilerin yer aldığı bu rapor türünde kalite maliyeti unsurları, oranları ve fiili tutarları yer almaktadır (Salık, 2014: 80).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu bölümde araştırmanın yöntemi açıklanacaktır. Bu kapsamda, öncelikle araştırma yöntemi olarak kullanılan” Olay Çalışması” kısaca açıklanıp, bu yöntemi seçme nedenleri ve süreci açıklanacaktır.

3.1. Olay Çalışması

Araştırmada, kalite maliyeti türlerinin belirlenerek, bu maliyetlerin hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının işletmeler açısından önemini ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, bir reklam ve tanıtım işletmesinde kalite maliyetlerinin hesaplanması ile toplam maliyet içerisindeki payının belirlenmesi ve kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilerek ve raporlanarak yöneticilerin karar verme süreçlerine yardımcı olacağı ve işletmelere sağlayacağı katkılar ortaya konulacaktır.

Araştırmanın amacını gerçekleştirebilecek özelliğe sahip yöntemler araştırmalarda kullanılmalıdır. Maliyet ve yönetim muhasebesi araştırmalarında alana dayalı çalışmaları üç gruba ayırmak mümkündür. Bunlar (Kaplan, 1986: 429):

Olay Çalışmaları; Belirli bir problemin sadece bir işletmede detaylı incelemesi ile ortaya konulmasını ve anlaşılmasını sağlar (Kaplan, 1986: 442). Olay çalışmalarında kişisel gözlemler, diyaloglar ve diğer kaynaklardan elde edilen nitel ve nicel bilgiler aracılığıyla araştırma sonuçlarına ulaşılır (Yin'den [1984] aktaran Kefe, 2013: 72).

Alan Çalışmaları; Araştırmacının birden fazla işletmeleri birden çok kez ziyaret ederek değişkenleri incelemesine alan çalışmaları denir. Araştırmacı alan çalışmaları ile sırasıyla veri toplama, işletmeler arası değişkenlerle ilişkiler kurarak ölçümler yapma ve incelenen konuyu açıklamak için teori geliştirme gibi yolları izler (Kaplan, 1986: 442).

Alan Deneyleri; Bir veya birden çok bağımlı değişken üzerinde verilerin değiştirilmesi olanağı sağlar. Bu özelliği ile alan deneyleri olay ve alan çalışmalarından ayrılmaktadır (Kaplan, 1986: 442).

3.2. Olay Çalışması Yönteminin Seçilme Nedenleri

Çalışmanın amacına uygun olduğu düşünüldüğü için yöntem olarak “Olay Çalışması” kullanılacaktır. Olay çalışması yöntemi, bir nitel araştırma modelidir (Büyüköztürk vd., 2011: 273). Olay çalışması metodunun seçilmesinin en büyük nedeni, diğer araştırma yöntemlerine oranla daha derin ve detaylı veriler elde etme olanağı sağlamasıdır (Altunışık vd., 2007: 59). Olay çalışmasında nitel (sözel ifadeler), nicel (sayısal veriler) ya da her ikisinin karması biçiminde olabilen veriler; belgeler, görüşmeler, anketler ve gözlemlere ait veri karması kullanılması şeklinde dört farklı biçimde toplanabilir (Eisenhardt, 1989: 534). Olay çalışmasının genelleme yapma gibi bir hedefi yoktur. Olay çalışması, sadece incelemeye ilişkin yapılan bir çalışmadır (Karasar, 2006: 86). Olay çalışması yeni konularda kullanılabildiği gibi, daha önce üzerinde çalışılmış konular ele alınıp benzeri bir çalışma ortaya çıkarmak için yapılan çalışmalarda da kullanılmaktadır (Eisenhardt, 1989: 537).

Kalite maliyetleri ile ilgili yapılacak bu çalışma için Şanlıurfa’da faaliyet gösteren bir reklam ve tanıtım işletmesi seçilmiştir. Bu çalışmada seçilen işletmede tanımlayıcı olay çalışması yapılacaktır. İşletmenin mevcut durumu ortaya konulacak, böylelikle tanımsal olay çalışması gerçekleştirilecektir. Ayrıca yetkili kişilerden gerekli bilgiler elde edilecektir. Bunların yanı sıra firmanın bir takım kayıtlı verilerinden de faydalanılacaktır.

3.3. Olay Çalışması Araştırma Süreci

Olay çalışmasında sırasıyla; örnek olay seçimi, seçilen organizasyon ile bağlantı kurulması, teorik çerçevenin çizilmesi, sistematik veri toplanması ve verilerin analizi gibi bir araştırma süreci izlenmektedir (Altunışık vd., 2007: 257). Olay çalışması araştırma süreci takip edilerek çalışma öncesi Şanlıurfa’da konuya ilişkin çalışmanın nerede yapılacağı araştırılmıştır. İşletmenin kalite alanında çalışmalar yürütmesi, iş hacmi ve çalışan sayısı büyüklüğü bakımından çalışmamızın uygulama kısmı için bir reklam ve tanıtım işletmesi seçilmiştir. Daha sonra işletme ile bağlantı kurularak işletme yetkilileri ile görüşmeler yapılmış ve işletmede yapılması planlanan çalışma için gerekli izin ve destek alındıktan sonra çalışmaya başlanmıştır. İşletmenin kalite maliyet verileri, yapılan görüşmeler ve gözlemler sonucu elde edilmiştir. İşletmeye ait birtakım veriler, görüşme ve gözlem yapılırken notlar alınarak elde edilmiştir. İşletmenin 2019 yılına ait mali durum verileri dikkate alınarak gerekli muhasebeleştirme ve raporlama işlemleri yapılmıştır. Daha sonra elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MAVİ REKLAM VE TANITIM İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA

Araştırmanın bu bölümünde, Şanlıurfa ilinde faaliyet gösteren bir reklam ve tanıtım işletmesinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması incelenecektir. Bu kapsamda öncelikle işletme ile ilgili kurumsal bilgiler açıklanacak, daha sonra söz konusu işletmedeki kalite maliyetlerinin hesaplanması, sınıflandırılması, raporlanması ve muhasebeleştirilmesi açıklanacaktır.

4.1. İşletmenin Temel Kurumsal Bilgileri

Uygulama, Şanlıurfa ilinde faaliyette bulunan Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şirketinde gerçekleştirilmiştir. Söz konusu şirket 2001 yılında kurulmuş olup, çalışma ofisi, baskı bölümü, grafik tasarım bölümü, ajans, ajans pazarlama satış, muhasebe bölümü, insan kaynakları özlük işleri bölümü, proje uygulama bölümü, metal mekanik işleri imalat atölyesi gibi birimlerden oluşmaktadır. Ayrıca şirketin 2011 yılında kurulmuş olan atölye imalat bölümü bulunmaktadır.

İşletme toplam 1400 m² kapalı çalışma alanı, 200 m² depo ve bodrum bölümünden oluşan 6 katlı bir binada faaliyetlerini sürdürmektedir. Ayrıca evren sanayi sitesinde 1200 m² kapalı alanlı, metal ve mekanik aksam imalat atölyesi mevcuttur. Söz konusu işletme binasında sırasıyla aşağıdaki birimler yer almaktadır;

1. Kat: Danışma ve güvenlik birimlerinden ibaret olup, müşteri karşılama ve misafir ağırlama,
2. Kat: Grafik tasarım bölümü, görsel ürün baskı, kurumsal pazarlama, ajans pazarlama ve satış, toplantı salonu, ürün teşhir bölümü, grafik ve ajans birimi sorumlu ofisi,
3. Kat: Yönetim Kurulu başkanı, insan kaynakları, muhasebe müdürü, muhasebe departmanı, reklam pazarlama satış birimi, pazarlama müdürü, sekreteryası,
4. Kat: İdari müdür, satın alma ve idari işler, yemekhane, çay ocağı, mescit, dinlenme salonu,
5. Kat: TV pazarlama ve satış, haber müdürü, kameraman ve haber elemanları, TV pazarlama ve satış departmanı,
6. Kat: TV yayın rejisi odası, stüdyo, konuk bekleme odası, TV çalışanları odası.

İşletme bünyesinde toplam 89 personel çalışmaktadır. İşletme bünyesinde çalışan personel dağılımı aşağıdaki Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. Merkez İdari Bina Ofiste ve Atölye İmalatta Çalışan Personel Dağılımı

Yönetim kurulu başkanı	1
Yönetici müdür	3
Hukukçu	1
Kalite yönetim temsilcisi	1
İSG (İş güvenliği uzmanı)	1
Şef amir pozisyonu	2
Muhasebeci	2
İnsan kaynakları	1
Sekretarya	1
Haber müdürü	1
TV reklam pazarlama	1
Kameraman	3
Haber spikeri	2
Reklam pazarlama	11
Baskı	6
Baskı uygulama yapıştırma elemanları	16
Ajans çalışanı	3
Grafiker ve tasarımcı	4
Tasarım uygulama Yrd. Personel	2
Bilgi işlem	1
Yemekhane ve çaycı	3
Güvenlikçi	2
Operasyon ve reklam görsel uygulama	6
Atölye formen	1
Atölye ustabaşı	1
Atölye kaynakçı, montaj	6
Boya ve taşlama uygulama	2
Atölye yardımcı personel	2
Atölye şoför	1
Atölye çaycı temizlikçi	1
Atölye güvenlikçi	1
Toplam	89

İşletmenin faaliyet alanları; açık hava reklam işleri, TV yayıncılık, ajans ve organizasyon işleri, reklam panoları, totem pano imalatı, reklam billboard imatları, vitrinli reklam panoları imalatı, kent mobilyaları olarak bilinen park bahçe aksesuarları imalatı, modern ve kırsal hizmete uygun otobüs durakları imalatı, metro istasyonları durak imatları vb. ürünlerin pazarlama satış ve montajı işleridir.

4.2. Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Amaç

Yukarıda işlev, faaliyet ve özellikleri verilen işletme, 2018 yılında kalite yönetim birimi ve iş sağlığı ve güvenliği birimini kurmuş ve aynı yıl içerisinde olgunlaştırmaya çalışmıştır. İşletmenin belirlemiş olduğu kalite politikasının kurum içerisinde anlaşılmasını sağlamak, hedeflenen iyileşmeleri sağlamak ve bunun sonuçlarını görmek amacı ile bir sonraki yıl olan 2019 yılı içerisindeki, kalite birimi ile iş güvenliği birimlerinin işletmeye olan maliyeti esas alınmıştır. Bu maliyetin işletmeye sunmuş olduğu katkıları görmek, sonuçlarını analiz edip, alınacak raporlar sonucunda, alınması gerekli önlemleri almak veya mevcut durum verilerinin varsa eğer olumlu sonuçlarının sürdürülebilirliği için, işletme verilerinin, kayıt altına alınıp, izlenebilirliğini sağlamak amacı ile muhasebeleştirilmesi istenmiştir.

4.3. İşletmede Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması

Araştırmada, Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şti.'nin 2019 yılı verileri esas alınmıştır. Bu bağlamda söz konusu şirketin kalite ve iş güvenliği maliyetleri üç ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlar:

- Önleme maliyetleri
- Ölçme ve değerlendirme maliyetleri
- Uygunsuzluk maliyetleri

4.3.1. Önleme Maliyetleri

Kalite maliyetleri arasında yer alan önleme maliyetlerini; çalışanların iş güvenliği eğitimi, idari kalite eğitimi, makine takım alet edevat ve donanım, bakım ve onarım olmak üzere 4 alt başlıkta inceleyebiliriz.

2019 yılında yapılan reklam panoları, totem pano imalatı, reklam billboard imatları, vitrinli reklam panoları imalatı, kent mobilyaları olarak bilinen park ve bahçe aksesuarları imalatı, modern ve kırsal hizmete uygun otobüs durakları imalatı, metro istasyonları durak imatları vb. ürünlerin imalat aşamasında yapılan hataları en aza indirmek ve ürün kalitesini arttırmak için personel bilgilendirme ve eğitim toplantıları düzenlenmesi kararı alınmış, aşağıda Tablo 4 ve Tablo 5'de belirtildiği gibi bir program uygulanmıştır.

Tablo 4. Haftalık İmalat Sorumluları, Ustabaşı ve Tasarımcılar ile Yapılan Bilgilendirme Toplantıları Tablosu

GÖREVLİ PERSONEL	PERSONEL SAYISI	TOPLANTI SAATİ	SAAT ÜCRETİ	YILLIK TOPLANTI GİDERİ
Ustabaşı	1	96	23,86 ₺	2.290,56 ₺
Formen	1	96	25,56 ₺	2.453,76 ₺
Tasarımcı	4	96	79,54 ₺	7.635,84 ₺
Kalite Yönetimi	1	96	25,56 ₺	2.453,76 ₺
İş Güvenliği Uzmanı	1	96	25,56 ₺	2.453,76 ₺
TOPLAM YILLIK TOPLANTI GİDERİ				17.287,68 ₺

4 hafta / ay * 12 = 48 toplantı * 2 saat toplam 96 saat yapıldı.

Tablo 5. Aylık Tüm İmalat Personeli Bilgilendirme Toplantıları Tablosu

GÖREVLİ PERSONEL	PERSONEL SAYISI	TOPLANTI SAATİ	SAAT ÜCRETİ	YILLIK TOPLANTI GİDERİ
Kalite Yönetimi	1	12	25,56 ₺	306,72 ₺
İş Güvenliği Uzmanı	1	12	25,56 ₺	306,72 ₺
Atölye formen	1	12	25,56 ₺	306,72 ₺
Atölye ustabaşı	1	12	23,86 ₺	286,32 ₺
Atölye kaynakçı, montaj	6	12	129,54 ₺	1.554,48 ₺
Boya ve taşlama uygulama	2	12	43,18 ₺	518,16 ₺
Atölye yardımcı personel	2	12	39,77 ₺	477,24 ₺
Atölye şoför	1	12	19,88 ₺	238,56 ₺
Atölye çaycı temizlikçi	1	12	18,18 ₺	218,16 ₺
Atölye güvenlikçi	1	12	18,18 ₺	218,16 ₺
TOPLAM YILLIK TOPLANTI GİDERİ				4.431,24 ₺

1 toplantı / ay * 12 = 12 toplantı *1 saat toplam yıl / 12 saat toplantı yapıldı.

4.3.1.1. Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi

Tablo 6. Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi Gider Tablosu

GÖREVLİ PERSONEL	PERSONEL SAYISI	EĞİTİME AYRILAN SAAT	SAAT ÜCRETİ	YILLIK EĞİTİM GİDERİ
İş Güvenliği Uzmanı (Bkz. Tablo 4)	1	96	25,56 ₺	2.453,76 ₺
İş Güvenliği Uzmanı (Bkz. Tablo 5)	1	12	25,56 ₺	306,72 ₺
Atölye formen	1	12	25,56 ₺	306,72 ₺
Atölye ustabaşı	1	12	23,86 ₺	286,32 ₺
Atölye kaynakçı, montaj	6	12	129,54 ₺	1.554,48 ₺
Boya ve taşlama uygulama	2	12	43,18 ₺	518,16 ₺
Atölye yardımcı personel	2	12	39,77 ₺	477,24 ₺
Atölye şoför	1	12	19,88 ₺	238,56 ₺
Atölye çaycı temizlikçi	1	12	18,18 ₺	218,16 ₺
Atölye güvenlikçi	1	12	18,18 ₺	218,16 ₺
TOPLAM YILLIK İŞ GÜVENLİĞİ EĞİTİMİ GİDERİ				6.578,28 ₺

4.3.1.2. İdari Kalite Eğitimi

Tablo 7. İdari Kalite Eğitimi Gider Tablosu

GÖREVLİ PERSONEL	PERSONEL SAYISI	EĞİTİME AYRILAN SAAT	SAAT ÜCRETİ	YILLIK EĞİTİM GİDERİ
Kalite Yönetimi (Bkz. Tablo 5)	1	12	25,56 ₺	306,72 ₺
Kalite Yönetimi (Bkz. Tablo 4)	1	96	25,56 ₺	2.453,76 ₺
Ustabaşı	1	96	23,86 ₺	2.290,56 ₺
Formen	1	96	25,56 ₺	2.453,76 ₺
Tasarımcı	4	96	79,54 ₺	7.635,84 ₺
TOPLAM YILLIK KALİTE EĞİTİM GİDERİ				15.140,64 ₺

4.3.1.3. Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım

Makine, takım, alet, edevat kullanım hatalarından dolayı 2.800 ₺ gider tespit edilmiştir.

4.3.1.4. Bakım ve Onarım

Bakım ve onarım hatalarından dolayı 3.600 ₺ gider tespit edilmiştir.

4.3.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri

Ölçme ve değerlendirme maliyetlerini; imalat yan makine ve alet alımları, sarf malzemeleri, makine cihaz kalibrasyonu ve kontrolü, anılan işlemlerin kayıt ve kontrolü olmak üzere 4 alt başlıkta inceleyebiliriz.

4.3.2.1. Ölçme

Uygunsuz yapılan imalatlar için kurulmuş olan Kalite Yönetim Birimi tarafından yapılan toplantılara göre birimlerde iş kaliteleri yönünde eksiklikler tespit edildiği gözlemlendi. Bunları şöyle sıralayabiliriz;

- a) Boya atölyesinde malzemelerin boyama öncesi yeteri kadar temizliklerinin yapılmadığı gözlemlendi ve bunun imalat sonrası boya kabarma, dökülme vb. gibi olumsuz sonuçlara maruz kaldığı yapılan ölçümler sonucunda görüldü. 2019 yılında boya hatalarından dolayı geri tekrar boyama atölyesine gelen ürünlerin maliyetinin 11.300 ₺ olduğu gözlemlendi.
- b) Kaynak ve kesme atölyesinde yapılan metal imalatlarında ölçme ve kesim hataları tespit edilmiştir. Bunlarla ilgili yapılan ölçümlerde 27.800 ₺ atık malzeme oluştuğu gözlemlendi.
- c) Cam montajlarında yapılan hata tespitlerinde 7.600 ₺ uygulama hatalarından dolayı kayıp yaşandığı tespit edilmiştir.
- d) İş kazaları ile ilgili 2019 yılı 9 adet yaralanmalı iş kazası gerçekleştiği ve buna bağlı olarak personel çalışma zamanı ve iş kaybı olarak 14.000 ₺ maddi kayıp tespit edildi. Ayrıca 7.400 ₺ idari para cezası vb. işlemlere maruz kalındığı tespit edildi.

- e) İş programlama ve zamanlama hataları yüzünden, zamanında yetişmeyen işlerden ötürü 3.800 ₺ iş kaybı yaşandığı tespit edilmiştir.
- f) İş yerinde çıkan atık cam, metal, ahşap, plastik ve bu gibi ürünlerin eksik değerlendirme, enerji kullanım (elektrik, su vb. gibi girdiler) hatalarından dolayı 86.400 ₺ gibi bir kayıp yaşandığı tespit edilmiştir.
- g) Sarf malzeme kullanım hatalarından dolayı tespit edilen kayıp 3.100 ₺'dir (eldiven, iş elbisesi, ambalaj malzemesi vb.).

4.3.2.2. Değerlendirme

Yukarıda yapılan ölçme sonuçlarında bulduğumuz kayıplarımızın toplamda 161.400 ₺ olduğu görülmüştür. Buna göre kayıpları en aza indirmek amacıyla aşağıdaki gibi bir değerlendirme programı izlenmiştir:

- a) Değerlendirme sonucunda tespit ettiğimiz boya atölyesinin kayıplarının önüne geçmek için kalite birimi tarafından ürün kontrollerinin yapılmasına karar verilmiştir.
- b) Bu birimle ilgili kalite birimi tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda gelen yeni işlerin projeye uygun olarak yapılabilmesi için bir üst birim tarafından onay alındıktan sonra üretim işlemine başlanılacaktır.
- c) Cam uygulama birimi için kalite birimi tarafından uygulama eğitimleri planlanıp kayıpların önüne geçileceği öngörülmüştür.
- d) Firmamızın iş güvenliği uzmanlığı tarafından yapılan değerlendirmelerde iş kazaları sonucu yaşanan kayıpların önüne geçmek için gerekli personel bilgilendirmelerinin yapılmasına ve eğitimlerin verilmesine, uyarı ve ikaz tabelaları kullanılmasına karar verildi.
- e) Alınan işlerle ilgili terminler üst yönetim tarafından planlanıp, kalite birimi tarafından kontrolü sağlanacaktır.

- f) Atölye imalat çalışmalarında çıkan atık malzemelerini “atık bertaraf yönetmenliği” oluşturularak dönüşüme kazandırma veya hurda satış yöntemi ile kayıplar en aza indirilecektir.
- g) Uygun malzemelere göre uygun sarf malzemesi alımı yoluna gidilmeli, ambalajlama işleminde aşırıya gidilen yerlerin önüne geçilerek kayıplar en aza indirilecektir.

4.3.2.3. İmalat Yan Makine ve Alet Alımları

İmalat gerçekleştirmek için alınan siparişlere göre bazen işletme ana makine alet edevat yanında yardımcı makinelere ihtiyaç duyar, bunların alımları işletmenin ihtiyaçları yönünde belirlenir ve satın alma veya kiralama yoluna gidilir. 2019 yılında böyle bir ihtiyaç oluşmadığı için herhangi bir maliyet söz konusu değildir.

4.3.2.4. Sarf Malzemeleri

Sarf malzeme kullanım hatalarından dolayı 5.3.2.1.’deki Ölçme adlı alt başlıkta yer alan g maddesinde de belirtildiği gibi 3.100 ₺ kayıp tespit edilmiştir.

4.3.2.5. Makine Cihaz Kalibrasyonu ve Kontrolü

Makine cihaz kalibrasyonu ve kontrolü işlemlerinde yıllık 1.200 ₺ kalibre periyodik kontrol gideri tespit edilmiştir.

4.3.2.6. İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü

İşlemlerin kayıt ve kontrolü yani depocu eli ile giren çıkan malzeme vb. değerlerin kayıt işlemleri için yıllık olarak tespit edilen gider aşağıda Tablo 8’de verilmiştir:

Tablo 8. İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü Tablosu

	AYLIK GİDER	AY	YILLIK TUTAR
Maaş	3.200 ₺	12	38.400 ₺
SGK	730 ₺	12	8.760 ₺
Ulaşım	120 ₺	12	1.440 ₺
Yemek	300 ₺	12	3.600 ₺
YILLIK DEPOCU GİDERİ			52.200 ₺

4.3.3. Uygunsuzluk Maliyetleri

Uygunsuzluk maliyetlerini; dış etkenler ve iç etkenler olarak 2 başlıkta ele alabiliriz. Dış etkenleri; uygunsuz ve kalitesiz satın alma malzeme girdileri ve yine uygunsuz alet edevat, cihaz temini vb. alt başlıklar şeklinde sıralayabiliriz. İç etkenleri ise çalışan insan kaynaklı etkenler, zaman kaynaklı etkenler, istem dışı materyal ve cihaz kaynaklı etkenler şeklinde sıralayabiliriz.

4.3.3.1. Dış Etkenler

4.3.3.1.1. Uygunsuz ve Kalitesiz Satın Alma Malzeme Girdileri

İşletmeye verilen siparişlere bağlı olarak çeşitli satın almalar yani tedarik işlemleri yapılır, bu tedarik işlemleri işletme içerisinde bulunan imalat teknik birim sorumluları tarafından belirlenir. Buna bağlı olarak tedarikler gerçekleştirilir, gerçekleştirilen tedarikler bazı durumlarda uygun olmayan ürün veya yarı mamul alımları işletmeyi üç durumda bırakabilmektedir. Örneğin; satın alma birimi tarafından 3 mm'lik boru sipariş edildiğini varsayalım, satın alıcı 4 mm'lik boru tedarik ettiği zaman işe uygun olmayan bir tedarik gerçekleştirilmiş olur bu ürün kabul edilmediği zaman iade süreci, yeni tedarik süreci ve işletme imalat sürecine olumsuz etki etmektedir.

Yıl içerisinde bu tür işlemler nadiren de olsa gerçekleştiği için işletmenin zaman kaybı yaşanmasından dolayı öngörülme kayıplar olarak işletmeye yansımaktadır. Bu ve bunun gibi işlemlerden dolayı işletmenin yaklaşık 4.200 ₺ kayıp yaşadığı tespit edilmiştir.

4.3.3.1.2. Uygunuz Alet, Edevat, Cihaz Temini

İşletmede bazı durumlarda siparişe göre alet alımları talep edilmektedir. Yine tedarik işlemleri sırasında yanlış veya benzer uygunuz alet temini yaşanabilmektedir.

Yıl içerisinde bu türden hatalarda işletmenin zaman kaybından dolayı yaklaşık 1.500 ₺ gibi bir kayıp yaşadığı tespit edilmiştir.

4.3.3.2. İç Etkenler

4.3.3.2.1. İnsan Kaynaklı Etkenler

İş terminlerinde bazen planlananın dışında olaylar gerçekleşebilmektedir. Örneğin; personellerin rahatsızlanması, iş dışı ailevi unsurlarının oluşması işletmenin öngöremediği bu durumlardan dolayı termin sürelerinde aksama yaşanmaktadır. Bu gibi durumların önüne geçmek için işletme termin süresinde opsiyon kullanmaktadır.

4.3.3.2.2. Zaman Kaynaklı Etkenler

İş terminlerinde müşterilere iş planlaması dahilinde belli bir süre verilir, bu süreler genelde uyulmakta olup nadiren tedarik zincirinde olumsuzluklar yaşanabilmekte eğer bu durum öngörülebilir durumlar dahilinde ise işletme müşteriye teslim süresini göz önünde bulundurarak süre verir. İşletme için bu zaman kaynaklı etkenlerdendir. İşletmenin tedarikte yeteri derecede alternatifi olduğundan herhangi bir sorun yaşanmamaktadır.

4.3.3.2.3. İstem Dışı Materyal ve Cihaz Kaynaklı Etkenler

İşletmedeki cihazların zamanında bakım ve onarımların yapılmış olmasına rağmen bazı durumlarda arızalanması vb. gibi durumlarda iş kaynaklı terminlerde problem yaşanabilmektedir. Bunların önüne geçebilmek için cihazlar kapanış öncesi son kontrolleri yapılır.

4.4. Kalite Maliyetlerinin Raporlanması

Uygulamamızda Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şti.'ne ait 2019 yılı kalite maliyetleri aşağıdaki Tablo 9'da raporlanmıştır.

Tablo 9. 2019 Yılı Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şti. Kalite Maliyet Raporu

KALİTE MALİYET KALEMLERİ	KALİTE MALİYET TUTARI (₺)	A*	B**	C***
ÖNLEME MALİYETLERİ	28.118,92	1	0,1132	0,0056
Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi	6.578,28	0,2339	0,0265	0,0013
İdari Kalite Eğitimi	15.140,64	0,5385	0,0609	0,0030
Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım	2.800	0,0996	0,0113	0,0006
Bakım ve Onarım	3.600	0,1280	0,0145	0,0007
ÖLÇME-DEĞERL. MALİYETLERİ	214.800	1	0,8641	0,0432
Boyama	11.300	0,0526	0,0455	0,0023
Ölçme ve Kesim	27.800	0,1294	0,1118	0,0056
Montaj	7.600	0,0354	0,0306	0,0015
İş Güvenliği	21.400	0,0996	0,0861	0,0043
İş Programlama ve Zamanlama	3.800	0,0177	0,0153	0,0008
Atık Malzemeleri	86.400	0,4022	0,3475	0,0174
Sarf Malzemeleri	3.100	0,0144	0,0125	0,0006
İmalat Yan Makine ve Alet Alımları	0,00	0	0	0
Makine Cihaz Kalibrasyonu ve Kontrolü	1.200	0,0056	0,0048	0,0002
İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü	52.200	0,2430	0,2100	0,0105

UYGUNSUZLUK MALİYETLERİ			0,0229	0,0011
İç Başarısızlık Maliyetleri	0,00	0	0	0
İnsan Kaynaklı Etkenler	0,00	0	0	0
Zaman Kaynaklı Etkenler	0,00	0	0	0
İstem Dışı Materyal ve Cihaz Kay. Etk.	0,00	0	0	0
Dış Başarısızlık Maliyetleri	5.700	1	0,0229	0,0011
Uygun ve Kalitesiz Satın Al. Mal. Gir.	4.200	0,7368	0,0169	0,0008
Uygun Alet Edevat Cihaz Temini	1.500	0,2632	0,0060	0,0003
TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ	248.618,92		1	0,050
TOPLAM MALİYET	4.972.918,92			1

A* İlgili kalite maliyet kaleminin bağlı olduğu ana kalite maliyet toplamına oranı

B** İlgili kalite maliyet kaleminin toplam kalite maliyetlerine oranı

C*** İlgili kalite maliyetlerinin, toplam maliyete oranı (2019 yılında reklam ve tanıtım işletmesinin toplam maliyet 4.972.918,92 ₺'dir)

Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şti.'ne ait 2019 yılı kalite maliyetleri toplamı 248.618,92 ₺ olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar işletmenin 2019 yılı toplam maliyeti olan 4.972.918,92 ₺'nin %5'i olarak gerçekleşmiştir. Toplam kalite maliyetinin %11,32'sini önleme maliyetleri, %86,41'ini ölçme ve değerlendirme maliyetleri, iç başarısızlık maliyetlerinde 2019 yılı için herhangi bir maliyet söz konusu olmamıştır. Çünkü işletme iç başarısızlık maliyetindeki insan kaynaklı etkenler maddesinde termin sürelerinde aksama yaşamamak adına opsiyon kullanmaktadır. İç başarısızlık maliyetinin zaman kaynaklı etkenler maddesi için ise işletmenin tedarikte yeteri derecede alternatifi olduğundan herhangi bir sorun yaşanmamaktadır. Bundan dolayı burada da bir maliyet oluşmamıştır. İç başarısızlık maliyetinin istem dışı materyal ve cihaz kaynaklı etkenler maddesi için de işletme termin sürelerinde herhangi bir sorun yaşamamak adına cihazların kapanış öncesi son kontrolleri yapılır. İşletmenin iç başarısızlık maliyetleri için almış oldukları bu gibi önlemler sayesinde 2019 yılı iç başarısızlık maliyetleri için herhangi bir maliyet söz konusu değildir. Toplam kalite maliyetinin %2,29'ı ise dış başarısızlık maliyetleri oluşturmaktadır. Elde edilen oranlara bakıldığı zaman işletmenin kalite maliyetlerinden en çok pay alan kalite maliyet kalemi %86,41 ile ölçme ve değerlendirme maliyetleridir. Kalite maliyetleri kalemlerinden olan önleme maliyetleri ise kalite maliyetleri içinde sahip olduğu pay (%11,32) ile ikinci sırada yer almaktadır. Kalite maliyetlerinden en az payı ise uygunsuzluk (iç ve dış başarısızlık) maliyetleri almıştır. Elde edilen bu bilgiler ışığında işletmenin ölçme ve değerlendirme faaliyetlerine daha çok önem verdiği anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a bakıldığında kalite maliyetlerinden oran olarak en çok pay alan ölçme ve değerlendirme maliyetleridir ve bu kalem içerisinde en fazla paya sahip olan maliyet kalemleri sırasıyla; 0,3475'lik oranla atık malzemeleri, 0,2100'lük oranla işlemlerin kayıt ve kontrolü ve 0,1118'lik oranla ölçme ve kesim gibi kalemlerin oluşturduğu maliyetlerdir. Önleme maliyetlerinde ise aldığı pay en çok olan maliyet kalemi 0,0609'lık oranla idari kalite eğitimidir.

Kalite maliyetlerinin sayısal olarak tespit edilip rapor halinde yöneticilere sunulmasının işletme yönetiminin kalite maliyetlerinin büyüklüğü hakkında bilgi sahibi olması ve bu doğrultuda işletmenin geleceğine yön verebilmesi bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca işletme yönetimi hangi kalite maliyet kalemlerinin hangi ağırlıkta oldukları ve hangi kalemler için nasıl bir önlem alması gerektiğini sunulan rapora bakarak kolaylıkla görebilir ve buna uygun kararlar alabilir.

4.5. İşletmede Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şti. kalite maliyetlerini Tekdüzen Hesap Planı'nda 7 No'lu maliyet hesaplarında muhasebeleştirilmektedir. Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şti.'nin 2019 yılı kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıda açıklanmıştır.

4.5.1. Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin 2019 yılında önleme maliyetleri toplamda 28.118,92 ₺ olarak tahakkuk etmiş olup, ayrıntısı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 10. İşletmenin 2019 Yılı Önleme Maliyetleri Tablosu

ÖNLEME MALİYETLERİ	28.118,92
Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi	6.578,28
İdari Kalite Eğitimi	15.140,64
Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım	2.800
Bakım ve Onarım	3.600

Yukardaki tabloda verilen önleme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	28.118,92
730.10.Önleme Maliyetleri	
730.10.01 Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi Hs.	6.578,28
730.10.02 İdari Kalite Eğitimi Hs.	15.140,64
730.10.03 Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım Hs.	2.800
730.10.04 Bakım ve Onarım Hs.	3.600
İLGİLİ HS./HESAPLAR	28.118,92

Kalite eğitimi kapsamında yapılan giderler genel yönetim gideri özelliklerini gösterdiğinden muhasebeleştirilme işlemi “770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI” üzerinden yapılmalıdır. Ayrıca Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım ile Bakım ve Onarım giderleri “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI” üzerinden izlenmelidir. (Yükçü, 1999: 151-156). Ancak işletme önleme maliyetlerinin tamamını “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI” üzerinden izlemektedir. Dolayısıyla yukardaki tabloda verilen çalışanların iş güvenliği eğitimi ve idari kalite eğitimi giderlerinin 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı’na, Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım ile Bakım ve Onarım giderlerinin ise 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Hesabına kaydedilmesi daha doğru bir yaklaşım olur.

4.5.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin 2019 yılında ölçme ve değerlendirme maliyetleri toplamda 214.800 ₺ olarak tahakkuk etmiş olup, ayrıntısı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 11. İşletmenin 2019 Yılı Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri Tablosu

ÖLÇME-DEĞERL. MALİYETLERİ	214.800
Boyama	11.300
Ölçme ve Kesim	27.800
Montaj	7.600
İş Güvenliği	21.400
İş Programlama ve Zamanlama	3.800
Atık Malzemeleri	86.400
Sarf Malzemeleri	3.100
İmalat Yan Makine ve Alet Alımları	0,00
Makine Cihaz Kalibrasyonu ve Kontrolü	1.200
İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü	52.200

Yukardaki tabloda ayrıntılı olarak verilen ölçme ve değerlendirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	214.800
730.20 Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri	
730.20.01 Boyama Hs.	11.300
730.20.02 Ölçme ve Kesim Hs.	27.800
730.20.03 Montaj Hs.	7.600
730.20.04 İş Güvenliği Hs.	21.400
730.20.05 İş Programlama ve Zamanlama Hs.	3.800
730.20.06 Atık Malzemeleri Hs.	86.400
730.20. 07 Sarf Malzemeleri Hs.	3.100
730.20. 08 Makine Cihaz Kalibrasyonu ve Kontrolü Hs.	1.200
730.20.09 İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü Hs.	52.200
İLGİLİ HS./HESAPLAR	214.800

4.5.4. Hesapların Kapatılması

730 Genel Üretim Giderleri Hesabında toplanan maliyetler yansıtma hesabı aracılığıyla 151 Yarı Mamul hesabına aktarılmıştır.

151 YARI MAMÜL ÜRETİM HS.		248.618,92	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.			248.618,92
731.10 Önleme Maliyetleri Hs.	28.118,92		
731.10.01 Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi Hs.	6.578,28		
731.10.02 İdari Kalite Eğitimi Hs.	15.140,64		
731.10.03 Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım Hs.	2.800		
731.10.04 Bakım ve Onarım Hs.	3.600		
731.20. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri Hs.	214.800		
731.20.01 Boyama Hs.	11.300		
731.20.02 Ölçme ve Kesim Hs.	27.800		
731.20.03 Montaj Hs.	7.600		
731.20.04 İş Güvenliği Hs.	21.400		
731.20.05 İş Programlama ve Zamanlama Hs.	3.800		
731.20.06 Atık Malzemeleri Hs.	86.400		
731.20. 07 Sarf Malzemeleri Hs.	3.100		
731.20. 08 Makine Cihaz Kalibrasyonu ve Kontrolü Hs.	1.200		
731.20.09 İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü Hs.	52.200		
731.40. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Hs.	5.700		
731.40.01 Uygunsuz ve Kalitesiz Sat. Alma Mal. Girdileri Hs.	4.200		
731.40.02 Uygunsuz Alet Edevat Cihaz Temini Hs.	1.500		

Daha sonra ise “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.” ve “731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.” aşağıdaki gibi kapatılmıştır.

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	248.618,92
731.10 Önleme Maliyetleri Hs.	28.118,92
731.10.01 Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi Hs.	6.578,28
731.10.02 İdari Kalite Eğitimi Hs.	15.140,64
731.10.03 Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım Hs.	2.800
731.10.04 Bakım ve Onarım Hs.	3.600
731.20. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri Hs.	214.800
731.20.01 Boyama Hs.	11.300
731.20.02 Ölçme ve Kesim Hs.	27.800
731.20.03 Montaj Hs.	7.600
731.20.04 İş Güvenliği Hs.	21.400
731.20.05 İş Programlama ve Zamanlama Hs.	3.800
731.20.06 Atık Malzemeleri Hs.	86.400
731.20.07 Sarf Malzemeleri Hs.	3.100
731.20.08 Makine Cihaz Kalibrasyonu ve Kontrolü Hs.	1.200
731.20.09 İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü Hs.	52.200
731.40. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Hs.	5.700
731.40.01 Uygunsuz ve Kalitesiz Sat. Alma Mal. Girdileri Hs.	4.200
731.40.02 Uygunsuz Alet Edevat Cihaz Temini Hs.	1.500
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	248.618,92
730.10 Önleme Maliyetleri Hs.	28.118,92
730.10.01 Çalışanların İş Güvenliği Eğitimi Hs.	6.578,28
730.10.02 İdari Kalite Eğitimi Hs.	15.140,64
730.10.03 Makine, Takım, Alet, Edevat ve Donanım Hs.	2.800
730.10.04 Bakım ve Onarım Hs.	3.600
730.20. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri Hs.	214.800
730.20.01 Boyama Hs.	11.300
730.20.02 Ölçme ve Kesim Hs.	27.800

730.20.03 Montaj Hs.	7.600
730.20.04 İş Güvenliği Hs.	21.400
730.20.05 İş Programlama ve Zamanlama Hs.	3.800
730.20.06 Atık Malzemeleri Hs.	86.400
730.20. 07 Sarf Malzemeleri Hs.	3.100
730.20. 08 Makine Cihaz Kalibrasyonu ve Kontrolü Hs.	1.200
730.20.09 İşlemlerin Kayıt ve Kontrolü Hs.	52.200
730.40. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Hs.	5.700
730.40.01 Uygunsuz ve Kalitesiz Sat. Alma Mal. Girdileri Hs.	4.200
730.40.02 Uygunsuz Alet Edevat Cihaz Temini Hs.	1.500

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

5.1. Sonuç

Kalitenin öneminin artması ile beraber işletmeler daha yüksek kaliteye ulaşmak için daha fazla uğraş içerisine girmişlerdir. Kalitenin yükseltilmesi neticesinde işletmeler birtakım maliyetlere katlanmak zorundadırlar. İşletmelerin katlanmak zorunda oldukları bu maliyetlere kalite maliyetleri denir. Kalite maliyetleri olarak adlandırılan bu maliyetler doğru şekilde analiz edildiğinde işletmenin geleceğe yön verebilmesi ve karar almada üst yönetime ihtiyaç duyulan bilgileri etkin ve doğru bir biçimde vermesi açısından önem arz etmektedir.

Bir üretim işletmesinde kalite maliyeti türlerinin belirlenerek bu maliyetlerin hesaplanması, raporlanması ve muhasebeleştirilmesinin işletmeler açısından önemini ortaya koymak amacıyla yapılan ve gerekli bilgilere ulaşmak için araştırmanın uygulama kısmını gerçekleştirmek adına Şanlıurfa’da faaliyet gösteren Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şti. seçilmiştir. Araştırmaya “Olay Çalışması” yöntemi kullanılarak gerekli veriler elde edilmiştir. Araştırmada işletmenin 2019 yılı mali durum verileri kullanılmıştır.

Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şirketinde yapılan araştırmaya neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıda sıralanmıştır. Araştırma kapsamında kalite maliyetlerini belirlemek ve belirlenen kalite maliyetlerinin hangi sınıfa dahil olduğunu göstermek için, her bir unsuru meydana getiren maliyetler ayrıntılı olarak verilmiştir.

✓ Araştırma dahilinde önleme maliyetleri; çalışanların iş güvenliği eğitimi, idari kalite eğitimi, makine takım alet edevat donanım, bakım ve onarım gibi maliyetlerin toplamından oluşmaktadır. Söz konusu işletmenin önleme maliyetleri toplamda 28.118,92 ₺ olarak hesaplanmıştır.

✓ Ölçme ve değerlendirme maliyetleri; boyama, ölçme ve kesim, montaj, iş güvenliği, iş programlama ve zamanlama, atık malzemeleri, sarf malzemeleri, makine cihaz kalibrasyonu ve kontrolü, işlemlerin kayıt ve kontrolü gibi maliyetlerin toplamından oluşmaktadır. İşletmenin ölçme ve değerlendirme maliyetleri ise toplamda 214.800 ₺’dir.

✓ İç başarısızlık maliyetleri; insan kaynaklı etkenler, zaman kaynaklı etkenler, istem dışı materyal ve cihaz kaynaklı etkenlerden meydana gelmektedir. İşletme iç başarısızlık maliyetlerinde insan kaynaklı etkenlerde termin sürelerinde aksama yaşanmasının önüne geçmek için opsiyon kullanmaktadır. İç başarısızlık maliyetleri için işletmenin almış olduğu bu önlem sayesinde herhangi bir maliyet söz konusu olmamıştır. Zaman kaynaklı etkenlerde işletmenin tedarikte yeteri derecede alternatifi olduğundan iç başarısızlık maliyetlerinin bu maddesi için de herhangi bir maliyet gerçekleşmemiştir. Ayrıca istem dışı materyal ve cihaz kaynaklı etkenlerde işletme 2019 yılında herhangi bir arızalanma sorunu ile karşılaşmadığından yani işletme bu gibi sorunlarla karşılaşmamak için önlem amaçlı cihazlar kapamış öncesi son kontrolleri yapıldığından bu madde için de bir maliyet oluşmamıştır.

✓ Dış başarısızlık maliyetleri ise; uygunsuz ve kalitesiz satın alma malzeme girdileri ve uygunsuz alet edevat cihaz temini maliyetleri toplamından meydana gelmektedir. İşletmenin dış başarısızlık maliyeti toplamda 5.700 ₺ olarak hesaplanmıştır.

✓ Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şti.'nin 2019 yılı toplam kalite maliyetleri 248.618,92 ₺ olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar işletmenin 2019 yılı toplam maliyetlerinin (4.972.918,92 ₺) %5'idir. Toplam kalite maliyetinin %11,32'sini önleme maliyetleri, %86,41'ini ölçme ve değerlendirme maliyetleri, %2,29'ı ise dış başarısızlık maliyetleri oluşturmaktadır.

✓ Elde ettiğimiz bu oranlara baktığımızda İşletmede kalite ile ilgili uygunsuzluk meydana geldiğinde oluşan hataları en aza indirmek için düzeltici önlemler aldığı sonucuna varılmıştır. Buna göre işletmenin ölçme ve değerlendirme maliyetlerine daha fazla önem verdikleri anlaşılmaktadır. Ölçme ve değerlendirme maliyetleri, hatalı mamulleri en aza indirmek için ve ortaya çıkan bir sorunun tekrar oluşmaması için çalışan, denetleme ve kontrol maliyetleri şeklinde nitelendirilen maliyetlerdir.

Sonuç olarak üretim sektöründe faaliyet gösteren ve araştırmamızın uygulama kısmı için seçtiğimiz işletmede kaliteye yönelik gerekli çalışmaların yürütüldüğü, kaliteye ait maliyetlerin hesaplandığı, çalışanları ve tüm imalat personelleri için kalite ile ilgili eğitim programları gerçekleştirdiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu ve buna benzer eğitimlerin işletmelerce gerçekleştirilmesi personellerin mesleki yeterliliklerini artırmanın yanında kalitede verimliliğini yükseltmede olumlu katkıları olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca kalite ile ilgili uygunsuzluk ortaya çıktığında tekrar ortaya çıkmasını önlemek amacıyla gerekli tüm önlemlerin işletme tarafından alındığı ve bu doğrultuda işletmenin ölçme ve değerlendirme maliyetlerini başarılı bir şekilde yönettiği sonucuna varılmıştır.

Diğer taraftan araştırmanın yürütülmesi sırasında bazı zorluklarla karşılaşmıştır. Bu zorlukların başında uygulama yapılacak işletmenin seçimi gelmektedir. Çünkü işletmeler kendilerine ait maliyet verilerini çeşitli nedenlerden dolayı paylaşmak istememektedirler. Bu nedenle araştırma bir tek işletme ve bir yıla ait verilerle sınırlı kalmıştır. Araştırmanın tek bir işletmede yapılmış olması bakımından sonuçlar genelleştirilemez. Fakat bir reklam ve tanıtım işletmesinde hangi maliyetlerin kalite maliyeti olarak sınıflandırıldığı, nasıl muhasebeleştirildiği ve raporlandığının tespit edilmesi araştırmanın özgünlüğünü ortaya koymakta ve literatüre katkı sağlayacağı beklenmektedir.

5.2. Öneriler

Mavi Reklam Tanıtım Organizasyon San. Tic. Ltd. Şirketinde yapılan araştırmalar neticesinde edinilen bilgilere göre şu öneriler verilebilir;

✓ İşletmelerde kalite maliyetlerinin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için kalite yönetim birimi kurulmalı ve uzman bir ekip ile işleyiş sağlanmalıdır.

✓ Kalite maliyetleri gider merkezleri açısından muhasebeleştirilmelidir. Bu sayede hangi gider merkezinde ne kadar maliyet oluştuğu tespit edilerek gerekli önlemler alınabilir.

✓ Kalite maliyetlerinin raporlanması en azından bir önceki yıla karşılaştırmalı olarak raporlanabilir. Böylece cari yılın kalite maliyetleri ile önceki yılın kalite maliyetleri kolaylıkla karşılaştırılabilir.

✓ Kalite ile ilgili düzenli eğitim programları hazırlanarak personelin mesleki yeterliliklerini geliştirmesi için imkân tanınabilir, sürekli gelişim sağlanabilir.

✓ İşletmelerin kuruluş amacı maksimum kâra ulaşmak için müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılayacak kusursuz mamulü minimum maliyetle elde etmektir. Bu amaç doğrultusunda, toplam kalite yönetim anlayışının işletmelerde üst yönetimin desteğiyle tüm birimlerde bir kültür haline getirilmesi önem arz etmektedir.

✓ İşletmelerde kalite maliyetlerine uygun muhasebe alt yapısı kurulmalıdır.

✓ Daha önce de açıklandığı gibi bu araştırma, sadece bir işletme ve bir mali yıla ilişkin verilerle sınırlandırılmıştır. Gelecekte yapılacak çalışmalarda aynı sektörde yıl sayısı geniş tutularak maliyetlerin gösterdiği trendler karşılaştırılabilir. Ayrıca sektör sayısı ve işletme sayısı artırılarak daha geniş kapsamlı bir çalışma yapılabilirse sonuçların sektör bazında değerlendirilmesine imkân verir.

KAYNAKÇA

- Açık, S. (2006). Toplam kalite yönetimi ile tam zamanında üretim sisteminin birlikte kullanılması ve bir uygulama. Doktora tezi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Ada, E. (2010). Tedarik zincirinde toplam kalite yönetimi. Yüksek lisans tezi, Kadir Has Üniversitesi, İstanbul.
- Ağbuga, O. (2007). Toplam kalite yönetiminde kalite çemberleri ve iki farklı işletmede kalite çemberi uygulaması. Yüksek lisans tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Akbayrak, E. H. (2005). Orta Doğu Teknik Üniversitesi Kütüphanesinde hizmet kalitesi ölçümü. Yayımlanmış yüksek lisans tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Akdağ, M. (2005). Toplam kalite yönetimi ve örgüt içindeki yeri. Selçuk İletişim Dergisi, 4(1), 159-170.
- Akgün, M. (2005). Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi , (15), 31-48.
- Alıcı, Ş. (2007). Kalite maliyetleri ve kalite maliyetlerinin PAF modeli çerçevesinde test edilmesine yönelik uygulama. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.
- Altuğ, O. (1996). Maliyet muhasebesi. İstanbul: Evrim Yayınevi.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., Yıldırım, E. (2007). Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı (5. Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Aslan, S. (2008). Kalite maliyetlerinin faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine entegrasyonu. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 25 (2), 521-534.

- Atay, M. (2003). Kalite maliyetleri ve tekdüzen hesap planına göre uygulanması. Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.**
- Atay, Ö. (2010). Kalite maliyetleri ve izmir ilinde bir uygulama. Yüksek lisans tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.**
- Atış C. ve Kurtlar, M. (2015). Bir kamu hastanesi işletmesinde kalite maliyetlerinin belirlenmesine yönelik bir uygulama. Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 12(2), 64-81.**
- Aydemir, İ. ve Gürsoy, D. (2003). Kalite maliyetlerinin analizi ve Muğla mermer sanayindeki uygulamaların incelenmesi. Türkiye IV mermer sempozyumu bildiriler kitabı (ss. 589-602). Afyonkarahisar: TMMOB Maden Mühendisleri Odası Afyonkarahisar İl Temsilciliği.**
- Banker, R. D., Khosla, I. and Sinha, K. K. (1998). Quality and competition. Management Science, 44(9), 1179-1192.**
- Bayırlı, R. (2001). Kalite maliyetlerinin tekdüzen muhasebe sistemi içerisine dahil edilmesi sorunu. MÖDAV Muhasebe Bilim ve Dünyası Dergisi, 3(2), 69-82.**
- Bayrak, B. (2007). Yükseköğretim kurumlarından beklenen hizmet kalitesi ve hizmet kalitesinin algılanmasına yönelik bir araştırma. Doktora tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.**
- Bedük, A. (2010). Modern yönetim teknikleri. Ankara: Gazi Kitabevi.**
- Bıçak, M. (2006). Toplam kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesiyle bir uygulama. Yüksek lisans tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.**
- Bolat, T. (2000). Toplam kalite yönetimi (Konak işletmelerinde uygulanması) (1.Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.**
- Bozkurt, R. (1994). Kalitenin esasları ve Deming'in ondört ilkesi. Verimlilik Dergisi, (3), 107-136.**

- Bozkurt, R. (1998). Kalite iyileştirme araç ve yöntemleri. Ankara: MPM Yayınları.**
- Bozkurt, R. (2003). Kalite maliyetleri (3. Basım). Ankara: MPM Yayınları.**
- Bozkurt, R. ve Asil, N. (1995). Kalite politikasını oluşturma süreci. Verimlilik Dergisi, (3), 31-42.**
- Bozkurt, R. ve Odaman, A. (1995). ISO 9000 kalite güvence sistemleri. Ankara: MPM Yayınları.**
- Budak, G. (1996). Kobilerde toplam kalite yönetimi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.**
- Burnak, N. (1997). Toplam kalite yönetimi. Eskişehir: Tekam Yayınları.**
- Büyükmirza, H. K. (2009). Maliyet ve yönetim muhasebesi tekdüzen'e uygun bir sistem yaklaşımı. Ankara: Gazi Kitabevi.**
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E.K., Akgün, Ö.E., Karadeniz, Ş., ve Demirel, F. (2011). Bilimsel araştırma yöntemleri(10. Baskı). Ankara: Pagem Akademi.**
- Ceran, Y. (2004). Küresel rekabet ortamında rekabetçi üstünlük sağlayan sihirli üçgen: Maliyet-kalite-zaman. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (11), 27-51.**
- Çankaya, F. ve Ustasüleyman, T. (2001). İşletmelerde kalite maliyetlerinin hesaplanmasını etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik bir model. Verimlilik Dergisi, (1),75-98.**
- Çavdar, E. (2009). Yüksek öğretimde hizmet kalitesi unsurları ve bir uygulama. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2), 100-115.**
- Çetinkaya, K. (2000). Toplam tasarım. Ankara: Gazi Kitabevi.**
- Dağdelen, O. (2017). Toplam kalite yönetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.**

- Dalci, İ. ve Tanış, V. N. (2002). Quality costs and their importance in cost and management accountin. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(10), 134-145.
- Dede, S. (2012). Toplam kalite yönetimi ve inovasyon arasındaki ilişkinin istatistiksel analizi. Yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.
- Değer, Ç. (2012). Kano modeli ile bütünleştirilmiş Servqual analizinin kalite fonksiyon yayılımına uygulanarak hizmet kalitesinin iyileştirilmesi ve bir sağlık kuruluşunda uygulanması. Doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Demir, K. (2012). Kalite maliyetleri yönetimi ve otel işletmeleri üzerinde bir inceleme. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Demircioğlu, E. N. ve Küçüksavaş, N. (2009). Kalite maliyetleri. Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(1), 32-67.
- Diken, A. (1995). Toplam kalite yönetimi ve hizmet sektöründe bir uygulama. Yayınlanmamış doktora tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Doğan, M. (1985). İşletme ekonomisi ve yönetimi. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Doğan, Ö. İ. (2000). Kalite uygulamalarının işletmelerin rekabet gücü üzerine etkisi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2(1): 1-155.
- Doğruer, İ. M. (2005). Üretim organizasyonu ve yönetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Düren, Z. (2000). 2000'lı yıllarda yönetim. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Efil, İ. (2006). Toplam kalite yönetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review* 14(4), 532-550.

- Ekinci, H. (2011). Toplam kalite yönetimi ile işletme performansı arasındaki ilişkinin analizi. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze.**
- Er, A. (2016). Dönüşümcü ve etkileşimci liderliğin toplam kalite yönetimi bağlamında kalite performansı üzerindeki etkisi. Yüksek lisans tezi, Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.**
- Ersen, H. (2003). Topyekûn mükemmelleşme sürecinde insan kaynakları ve kalite. İstanbul: Maestro Yayınları.**
- Ertuğrul, İ. (2004). Toplam kalite kontrol ve teknikleri. Bursa: Ekin Kitabevi.**
- Ertuğrul, İ. (2006). Toplam kalite kontrol. Bursa: Ekin Kitabevi.**
- Esmeray, M. (2001). Endüstride kalite maliyetleri ve bir uygulama. Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.**
- Gedik, P. (2007). Kalite maliyetleri ve kalite maliyet sistemi: Adana'da toplam kalite maliyetini uygulayan bir işletmede uygulama. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.**
- Giakatis, G., Enkawa, T. and Washitani, K. (2001). Hidden quality costs and the distinction between quality cost and quality loss. Total Quality Management, 12(2), 179-190.**
- Gönültaş, İ. (2008). Kalite, kalite güvence ve tekstilde uygulaması. Yüksek lisans tezi, Kadir Has Üniversitesi, İstanbul.**
- Gözlü, S. (1990). Endüstriyel kalite kontrolü. İstanbul: İstanbul Tek. Üni. Matbaası.**
- Güzel, F. ve Kurşunel, F. (2015). Kalite maliyetleri ve veri kalitesi. Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 15(29), 282-301.**
- Hacırüstemoğlu, R. (1995). Maliyet muhasebesi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.**

- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar (1.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.**
- Halis, M. (2000). Paradigmadan uygulamaya toplam kalite yönetimi ve ISO9000 kalite güvence sistemleri ve ISO-9002 kalite belgesi çalışmaları. İstanbul: Beta yayınları.**
- Harrington, H. J., (1999). PerformanceImprovement: A Total PoorQuality Cost System. The TQM Magazine, 11(4), 221-230.**
- İpekten, O. B. ve Kutlu, H. A. (2014). Üretim işletmelerinde içsel başarısızlık maliyetlerinin ağırlığı. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (34). 367-380.**
- Jung, J. Y. and Wang, Y. J. (2006). Relationship between total quality management (TQM) and continuous improvement of international project management (CIIPM). Technovation, 26(5-6), 716-722.**
- Kadıbeşegil, S. (2004). Halkla ilişkilere nereden başlamalı. İstanbul: MediaCat Yayınları.**
- Kanbur, A. ve Kanbur, E. (2008). Toplam kalite yönetiminin mavi yakalı işgören motivasyonu üzerindeki etkisi: Mobilya sektöründe ampirik bir araştırma. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15(1), 27-40.**
- Kaplan, R. S. (1986). The role for empirical research in management accounting. Accounting, organizations and society, 11(4-5), 429-452.**
- Karasar, N. (2006). Bilimsel araştırma yöntemi kavramlar ilkeler teknikler (16. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.**
- Karcioğlu, R. (2000). Stratejik maliyet yönetimi, maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar (1.Baskı). Erzurum: Aktif Yayınevi.**

Karcioğlu, R. (2000).Stratejik maliyet yönetimi. Erzurum: Aktif Yayınevi.

Karcioğlu, R. (2001). Toplam kalite yönetiminde faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin kullanılması. Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, 9-18.

Karcioğlu, R. ve Biçer, E. B. (2013). Toplam kalite yönetiminin işletme maliyetleri üzerine etkisi: kalite belgesi öncesi ve sonrası dönem karşılaştırması. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (39), 1-25.

Kavrakoğlu, İ. (1993). Kalite güvencesi, ISO 9000 ve toplam kalite. İstanbul: Rekabetçi Yönetim Dizisi.

Kavrakoğlu, İ. (1994). Toplam kalite yönetimi. İstanbul: Kader Yayınları.

Kavrakoğlu, İ. (1996). Kalite güvencesi ve ISO 9000. İstanbul: Kalder Yayınları.

Kefe, İ. (2013). Kalite maliyetleri ve otomotiv sektöründe bir uygulama. Yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.

Kefe, İ. ve Tanış, V. N. (2014). Kalite maliyetleri ve otomotiv sektöründe bir uygulama, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, 16(1), 45-63.

Kendirli, S. ve Çağırın, H. (2002). Sanayi işletmelerinde kalite maliyetlerinin oluşumu ve muhasebeleştirilmesi. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4(1), 127-154.

Kıngır, S. (2006). Toplam kalite yönetimi. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Kırhoğlu, H. (1998). Kalite maliyetleri muhasebesi. Sakarya: Değişim Yayınları.

Kırhoğlu, H. (2013). Kalite maliyetleri (2.Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

Kobu, B. (1994). Üretim yönetimi (8. Baskı). İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Kobu, B. (2006). Üretim yönetimi. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

- Koç, T. ve Demirhan, O. (2007). Önleme ve değerlendirme maliyetleri ile uygunsuzluk maliyeti arasındaki ilişkinin analizi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, 6(11), 87-97.
- Koçyiğit, M. (2010). Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde (KOBİ) Toplam kalite yönetimi (TKY) kritik faktörlerinin örgütsel performans üzerine etkileri: İzmir ilindeki gıda işletmelerinde bir uygulama. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Korkmaz, G. (2016). Kalite maliyetlerinin ölçümü ve bir şirkette uygulanması. Yayınlanmamış Yüksek lisans tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Kurşunel, F. ve Kınalı, F. (2018). Dış ticaret işletmelerinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (39), 110-118.
- Kuşlivan, Z. (1999). Örgütlerde motivasyonun önemi ve kullanılan motivasyon araçları. İnsan Kaynakları ve Yönetim Dergisi, 3(3), 55-64.
- Kuybulu, M. E. (2010). Standart maliyet belirlemede regresyon uygulaması. Yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra no:2, 16.12.1993 Tarih ve 21790 Sayılı Resmi Gazete.
- Oğan, Y. ve Özulucan, A. (2017). Doğu karadeniz bölgesindeki otel işletmelerinde kalite maliyet sistemleri. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(1), 70-86.
- Omachonu, V. K., Suthummanon, S., and Einspruch, N. G. (2004). The relationship between quality and quality cost for a manufacturing company. International Journal of Quality & Reliability Management, 21 (3), 277-290.
- Oral, T. (2013). Stratejik maliyet yönetimi açısından genel üretim maliyetleri analizi. Yüksek lisans tezi, İnönü Üniversitesi, Malatya.

- Ömürgönülşen, M. (2007). Gıda sektöründe kalite maliyetlerinin ölçümü üzerine bir araştırma. Yayınlanmamış doktora tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.**
- Ömürgönülşen, M. (2008). Kalite maliyetlerinin ölçümü: Gıda sektöründe bir araştırma. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları.**
- Özdil, N. (1999). Toplam kalite yönetimi sisteminde kalite maliyetleri ve bunun sektörel alanda incelenmesi. Doktora tezi, Ege Üniversitesi, İzmir.**
- Özen, A. (1996). Yönetim muhasebesi açısından kalite maliyetleri ve kontrolü. Yüksek lisans tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul.**
- Özgen, H. ve Savaş, H. (1997). Verimlilik ve kalite arasındaki ilişkinin toplam kalite yönetimi anlayışı açısından analizi. Standart Ekonomik Dergisi, (422), 80-89.**
- Özkan, Y. (2008). Toplam kalite. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.**
- Öztürk, A. (2009). Kalite yönetimi ve planlaması. Bursa: Ekin Yayınları.**
- Öztürk, C. (2014). Toplam kalite yönetiminin üretim işletmelerine etkisi bir alan çalışması. Yüksek lisans tezi, Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.**
- Özveren, M. (1997). Toplam kalite yönetimi temel kavramlar ve uygulamalar. İstanbul: Alfa Basım Yayın.**
- Pakdil, F. (2004). Kalite kültürünü etkileyen faktörler üzerine bir derleme. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6(3), 167-183.**
- Pekdemir, R. (1993). Kalite maliyetleri ve yönetim muhasebesi. Yönetim Dergisi, 4(16), 25-28.**
- Polat, R. V. (2003). Turizm işletmelerinde kalite maliyetlerinin minimizasyonu ve kalitenin iyileştirilmesi bir uygulama. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.**

- Salık, Ç. (2014). Kalite maliyetleri ve kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi: Bir sağlık işletmesinde uygulama. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Beykent Üniversitesi, İstanbul.**
- Samur, M. (2012). Üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi sistemlerinin kullanılmasının finansal raporlar üzerindeki etkisinin incelenmesi ve bir uygulama. Tekirdağ S.M.M.M . Odası Sosyal Bilimler Dergisi, (1), 1-11.**
- Sarıkaya, N. (2002). Kalite iyileştirme faaliyetlerinin algılanmasının işletme performansı üzerindeki etkilerinin incelenmesi ve Türkiye uygulaması. Doktora tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.**
- Sarıkaya, N. (2003). Toplam kalite yönetimi. Sakarya: Sakarya Kitabevi.**
- Savcı, M. (2009). Maliyet muhasebesi. Trabzon: Murathan Yayınevi.**
- Schiffauerova, A., and Thomson V. (2006). A review of research on cost of quality models and best practices. International Journal of Quality and Reliability Management, 23(4), 647-669.**
- Sevim, A. (1996). Toplam kalite yönetiminde bir araç olarak toplam kalite maliyet sisteminin kurulması ve bir uygulama. Doktora tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.**
- Sevim, A. (1997). Toplam kalite yönetimine bir araç olarak toplam kalite maliyetlerinin tekdüzen hesap planı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(1), 209-255.**
- Sevim, A. (1999). Toplam kalite yönetiminde bir araç olarak toplam kalite maliyet sisteminin kurulması ve bir uygulama. Yayınlanmış doktora tezi, T.C Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.**
- Sipahi, B. ve Yıldırım, H. (2004). Kalite maliyetleri muhasebesi ve istatistiksel analizi (1.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.**

- Sönmez, F. (2005). Muhasebenin yönetim aracı olarak kullanılmasında toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetlerinin önemi. Mali Çözüm Dergisi, (73), 82-103.**
- Sözer, A. N., Tütüncü, Ö., Doğan, Ö. İ., Gencel, U., Gül, H., Tenikler, G., Tarlan, D.,... Devedakan, N. (2002). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde lisansüstü eğitim kalitesinin artırılmasına yönelik bir alan araştırması. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4(2), 41-65.**
- Su, Q., Shi, J. H., and Lai, S. J. (2009). Research on the trade-off relationship within quality costs: A case study. Total Quality Management, 20(12), 1395-1405.**
- Şahin, M. A. (2012). Alanya ve çevresinde beş yıldızlı otellerde yiyecek içecek kalite maliyetlerinin değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. Yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.**
- Şakrak, M. (1997). Maliyet yönetimi. İstanbul: Yasa Yayınları.**
- Şimşek, M. (1998). Kalite yönetimi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Yayınları.**
- Şimşek, M. (1998). Kalite yönetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım.**
- Şimşek, M. (2000). Sorularla toplam kalite yönetimi ve kalite güvence sistemleri. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım.**
- Şimşek, M. (2001). Toplam kalite yönetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.**
- Şimşek, M. (2007). Toplam kalite yönetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayın.**
- Tan, S. ve Peşkircioğlu, N. (1989). Kalitesizliğin maliyeti (2. Baskı). Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları.**
- Taner, B. ve Kaya İ. (2005). Toplam kalite yönetimi'nin başarıyla uygulanma esasları bir hizmet işletmesi örneği. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14(1), 353-362.**

- Tanış, V.N. (2005). Teknolojik değişim ve maliyet muhasebesi. Adana: Nobel Kitabevi.**
- Tansey, R., Carroll, R. F., and Lin, Z. J. (2001). On measuring cost of quality dimensions: An exploratory study in the People's Republic of China. International Business Review, 10(2), 175-195.**
- Tavşancı, S. (2002). Toplam kalite yönetiminin rekabet avantajı yaratma ve koruma üzerine etkisi: Dentaş Ambalaj ve Kağıt Sanayi A.ř. rneği. Yayınlanmış yüksek lisans tezi, Muğla Üniversitesi, Muğla.**
- Tekin, M. (2004). Toplam kalite yönetimi (Yenilenmiş 3. Baskı). Ankara: Selçuk Üniversitesi Yayınevi.**
- Tekin, M. (2007). Toplam kalite yönetimi. Konya: Selçuk Üniversitesi Yayınevi.**
- Tekneci, . . ve Deniz, B. M. (2010). Kalite maliyetleri ile kalitesizlik maliyetlerinin karşılaştırılması. Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.**
- Tengilimoğlu, D. ve ztrk, Y. (2004). İşletmelerde halkla ilişkiler. Ankara: Seğkin Yayınları.**
- Terzi, S. (2006). Genel retim maliyet sapmalarının yeni üretim yöntemleri çerçevesinde, stratejik yönetim muhasebesi açısından analizi, değerlendirilmesi ve raporlanması. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.**
- Topal, ř. (2000). Kalite yönetimi ve güvence sistemleri. İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi Vakfı Yayınları.**
- Topcu, N. (2005). Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemine göre kalite maliyetlerinin ölçülmesi - tekstil sektöründe bir uygulama. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6(2), 343-355.**
- Toraman, A. (2010). Toplam kalite yönetimi ve kalite maliyet hesaplaması: Sd araştırma uygulama hastanesi uygulaması. Yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.**

- Tozluyurt, E. (1997). Toplam kalite yönetiminde kalite maliyetlerinin incelenmesi ve Türkiye’de uygulamada karşılaşılan sorunlar. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.**
- Turan, T. (2002). Toplam kalite ve üretim sistemleri. Yüksek lisans tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi, İstanbul.**
- Türk, Z. (2009). Kalite maliyetleri yönetimi. Adana: Nobel Kitabevi.**
- Türkel, A. (1998). İşletme yöneticileri için toplam kalite yönetimi ve ISO 9000 kalite güvence sistemleri ve ISO 9002 kalite belgesi çalışmaları. İstanbul: Beta Yayınevi.**
- Uslu, S. M. (1991). Planlama ve kontrol açısından maliyet muhasebesi. Ankara: Gazi Üniversitesi Basın- Yayın Yüksek Okulu Basımevi.**
- Uyar, A. (2007). Türkiye’deki 500 büyük sanayi kuruluşunda kalite maliyetleri üzerine bir araştırma. Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 9(4), 53-68.**
- Üstüner, R. (1996). Maliyet muhasebesi. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.**
- Yağmurlu, N. (2009). Faaliyet tabanlı maliyetleme ve inşaat sektöründe bir uygulama. Yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.**
- Yamak, O. (1998). Kalite odaklı yönetim. İstanbul: Türkmen Kitapevi.**
- Yazıcı, M. (2010). Kent içi toplu ulaşım hizmetlerinde toplam kalite yönetimi ve bir uygulama. Yayınlanmış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.**
- Yetişen, M. S. (2011). Toplam kalite yönetiminin işletme performansına etkisi. Yayınlanmış yüksek lisans tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.**
- Yıldırım, E. M. (2017). Faaliyete dayalı maliyetleme ve hastanelerde uygulanabilirliği: Teorik inceleme. Yüksek lisans tezi, Fırat Üniversitesi, Elâzığ.**
- Yıldırım, H. ve Saylık, B. (2009). Kalitesizlik maliyetleri üzerine bir inceleme . Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26 (1), 239-267.**

- Yumuk, G. ve İnan, İ. H. (2005). Trakya bölgesindeki imalat sanayi işletmelerinin kalite maliyetlerinin SWOT analizi ile değerlendirilmesi. Tekirdağ Ziraat Fakültesi Dergisi, 2(2), 177-188.**
- Yumuk, G. ve Oğuzhan, A. (2005). İşletmelerde kalite maliyet sistemleri: bir uygulama. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2(7), 1-12.**
- Yurtcan, C. (2007). Kalite maliyetleri içerisinde içsel başarısızlık maliyetlerinin hesaplanması, kontrolü ve muhasebeleştirilmesi. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum.**
- Yükçü, S. (1993). Yönetim açısından maliyet muhasebesi (2.Baskı). İzmir: Anadolu Matbaası.**
- Yükçü, S. (1998). Yönetim açısından maliyet muhasebesi (3. Baskı). İzmir: Anadolu Matbaacılık.**
- Yükçü, S. (1999). Kalite maliyetlerinin muhasebe sisteminde tekdüzen hesap planı yardımıyla izlenmesi. Yaklaşım Dergisi, (75), 24-29.**
- Yükçü, S. (1999). Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi). İzmir: Anadolu Matbaacılık.**