

KALİTE MALİYETLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Başak ATAMAN AKGÜL

Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Doçent Dr.

Abstract: The purpose of this paper is to present the cost of quality and its accounting. Many companies in the world gradually promote quality as the central customer value and regard it as a key concept of company strategy in order to achieve the competitive edge. COQ information can be used to indicate major opportunities for corrective action and to provide incentives for quality improvement. The quality costs, can be classified as prevention-appraisal-failure.(PAF) The PAF scheme has been almost universally accepted for quality costing. Quality costs can also be used as part of the strategic business plan. This obviously requires a reporting system. Generally it is not easy to extract quality costs information, from the existing uniform accounting system. The use of the 8th code of account will be more appropriate.

I. GİRİŞ

Dünyadaki birçok şirket "kalite" kavramını müşteriye verilen değerini merkezi ve rekabet ortamını yakalama konusunda şirket stratejilerinin kilit noktası olarak görmektedir [1].

Kalite, bir ürünün müşteri beklentilerine ve önceden belirlenmiş standartlara ne ölçüde uyduğunu gösteren bir ölçüdür [2].

Toplam kalite yönetimi kavramı ise, tüm işletme faaliyetlerinde kalitenin yapılandırılması yoluyla işletmenin müşterilerine optimum seviyede kalite dağıtmaya odaklı olmasıdır [2].

Kalite yönetimi programındaki ilk adım kalite maliyetlerinin ölçülmesi ve raporlanmasıdır.

Kısaca kalitesizlik maliyetleri olarak ifade edilebilen kalite maliyetleri aynı zamanda, üretilen mamul veya verilen hizmete ilişkin firma performansı ölçüsü olarak ele alınabilmektedir [3].

Kalite maliyet sisteminin aşağıdaki avantajları söz konusudur [4].

- Kalite verileri, muhasebe departmanındaki takım çevresi ile analiz edilip toplandığı için daha kesin kabul edilmektedir.

- Kalite maliyet sistemi, alternatif duran varlık yatırımlarının değerlendirilmesine olanak tanımaktadır.

- Kalite maliyet sistemi, önleme faaliyetlerinde yatırımları doğrularak ve düzelterek, kalite maliyetlerinin indirilmesine yardımcı olmaktadır.

Kalite maliyet sistemi, indirekt kalite maliyetlerini daha iyi hale getirme hedefi ve müşteri memnuniyeti, ürün alanlarında daha ileri performans ölçülerini geliştirmeye yol göstermektedir.

Ancak, kalite maliyetlerinin tanımlanıp, kalite maliyet sisteminin işletmelerde yürütülmesi esnasında ortaya çıkan en önemli sorun, geleneksel maliyet muhasebesinin gerekli verileri sağlamakta yetersiz kalmasıdır. Şöyle ki, geleneksel maliyet muhasebesi sisteminin, ana konusu dış raporlama amaçlı stok değerlemesi, gelirin tespiti ile maliyetin kontrolüdür [1].

Geleneksel maliyet muhasebesi koşullarında kalite maliyetlerine bağlı maliyetler genel gider olarak kabul edilerek, maliyet yerlerine dağıtılmak üzere departmanlara, buradan da dağıtım katsayıları aracılığıyla mamullere yüklenmektedir.

Daha önce de ifade edildiği gibi, maliyet muhasebesinde yukarıda tarif edilen bu tür yaklaşım, kalite maliyetlerinin ölçülmesindeki gereksinimleri karşılayamamaktadır.

Buna göre kalite ile ilişkilendirilebilen maliyetler, diğer maliyetlerden farklı olarak toplanmalı ve raporlanmalı ve diğer çeşitli giderler içine konmamalıdır [5].

Bu doğrultuda, Cooper ve Kaplan tarafından geliştirilen faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile yukarıda açıklanan eksikliklerin giderilmesi mümkündür [1].

II. KALİTE MALİYETLERİNİN ÖLÇÜLMESİNDEKİ YAKLAŞIMLAR

II.1. JURAN Yaklaşımı

Kalite maliyetleri konusu tartışılmaya başlandığından itibaren, birçok araştırmacı bu konuda görüşler sunmuşlardır. Joseph JURAN, 1950'li yıllarda, kalite maliyet analizinin öncüsü olarak görülmektedir [6]. Juran, kalite maliyetlerini dört grupta sınıflandırmıştır. Bunlar; önleme, değerlendirme, içsel başarısızlık, dışsal başarısızlık maliyetleridir.

Kalite maliyetlerinin bu sınıflandırma şekli bugün halen geniş kapsamda kullanılmaktadır [6].

Bu çalışmada da, kalite maliyetlerinin bu sınıflandırması doğrultusunda muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur.

II.1.1. Önleme – Değerleme – İç Başarısızlık – Dış Başarısızlık Maliyetleri

* ÖNLEME MALİYETİ

Önleme maliyeti kısaca, kalitesizliği önleme sırasında ortaya çıkan maliyetlerin toplamıdır [3]. Bu maliyetler toplam kalite yönetim sisteminin oluşturulması, yürütülmesi ve korunması ile ilişkilidir [1]. Bir başka deyişle, önleme maliyeti, kalite sisteminin planlanması, uygulanması, kontrolü ve bakımı için işe alınan personel ile ilgili maliyetlerdir [7]. Bu tip maliyetlere örnek olarak hatalardan arındırılmış bir üretim sürecinin tasarımı, sağlam mamul tasarımı, personel eğitim ve geliştirme, kalite çemberleri, önleyici bakım ve satın alınan hammaddelerin kalitesini yükseltmeye yönelik satıcı ilişkileri yönetimi gibi süreçlere ilişkin maliyetler verilebilir [6].

Önleme-değerleme-başarısızlık maliyetlerinin nasıl dağıtılacağına ilişkin literatürde birçok sınıflama söz konusudur. Bu konuda yapılan bir sınıflamaya göre söz konusu maliyetler aşağıdaki unsurlara ayrılarak açıklanmıştır [8].

* Kalite Planlaması:

Kalite planlaması, organizasyon yapılarına göre değişiklik göstermektedir. Genellikle planlanan faaliyetler, hatalı giden bazı unsurların sistematik olarak düzeltilmesi ile ilişkilidir.

Kalite planlaması; muayene planlamasını, güvenilirlik planlamasını ve bunların dışındaki diğer

gerekli planları uygun bir biçimde oluşturacak olan tüm faaliyetleri içermektedir [9].

* Tedarikçi Garantisi:

Mal ve hizmetlerin, istenilen standardı sağlaması için yapılan gözlemlene, muayene ve denetim maliyetlerini içermektedir [9].

* Kalite Eğitimi:

İç ve dış denetimi de kapsayan teknik yöntemlerin açıklandığı kalite eğitim programlarına ilişkin maliyetleri kapsamaktadır [8].

* Kalite İyileştirme Programları:

Kalite yükseltmeye yönelik programlar, yeni başarı düzeyleri tutturmaya yönelik maliyetleri de içermektedir.

* DEĞERLEME MALİYETLERİ

Bu maliyetler, mamulleri istenen kalite seviyesine uygun hale getirirken katılan maliyetlerdir [9].

Kalite taleplerinin başarısının değerlendirilmesinden oluşan değerlendirme maliyetleri aşağıdaki unsurlara ayrılarak açıklanmıştır [8].

* Muayene ve Test:

Muayene ve test, faaliyet sırasında planlanan aşamalarda gerçekleştirilmektedir. Bu da sonradan sonuçlara kaydedilecek olan katı kurallar ve planlı çalışmayı gerektirmektedir [8]. Bu gruba ürün kalite denetimleri, üretimde çalışan operatörler ve danışmanlar tarafından yapılan kontrollere ilişkin maliyetler dahildir [9].

* Laboratuvar Kabul Testleri:

Ürün grubu veya takımının, faaliyetlerde bir sonraki aşamaya ilerlemeden önce test edilmesi ve değerlemesine ilişkin maliyetlerdir [8].

* Test ve Muayene Sonuçlarının Analizi ve Raporlanması:

Test ve muayene sonuçlarının analizi ve raporlanması, üretilen mamullerin tüketiciye tesliminden önce, arzu edilen kalite düzeyine ulaşmış olup olmadığını ortaya çıkarmak amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Oluşan herhangi bir hatanın ortaya çıkması, ilgili personel tarafından problemin bilinmesi açısından son derece önemlidir [8].

* BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ

Kalite maliyetleri arasında en önemli yeri başarısızlık maliyetleri oluşturmaktadır. Çalışmalar, kalite maliyetlerinin %65'ini başarısızlık maliyetlerinin oluşturduğunu göstermektedir [13]. Başarısızlık maliyetleri, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

1. İç Başarısızlık Maliyetleri:

Bu maliyetler teslim ve dağıtımdan önce oluşmaktadır [8].

İç başarısızlık maliyeti daha geniş ifade edilirse, nihai tüketiciye ulaşmadan önce sezilen, kalitesizlik sonucu ortaya çıkan direkt ve indirekt maliyetlerdir [3].

İç başarısızlık maliyeti aşağıdaki unsurlara ayrılarak açıklanmıştır [8].

* Hurda:

Genellikle, standart dışı ve kullanılmayan ürünlerdir.

* Fire:

Beklenen normal firenin üzerinde oluşan, kötü planlama, süreç ve tasarım neticesinde üründe oluşan fireyi kapsamaktadır.

* Yerine Koyma-Yeniden Üretim ve Tamir:

Kusurlu mamullerin sağlam hale getirilmesi için katlanılan ilave onarım ve yerine koyma maliyeti bu grup içerisinde yer almaktadır [9].

2. Dış Başarısızlık Maliyetleri:

Bu maliyetler müşteriye teslimden sonra ortaya çıkan ve bir takım eksiklik ve uygunsuzluklardan kaynaklanan maliyetlerdir. Bir başka deyişle, müşterilere kusurlu çıktuların dağıtılmış olması nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerdir [6]. Dış başarısızlık maliyetleri aşağıdaki unsurlara ayrılarak açıklanmıştır [8].

* Şikayetler:

Kusurlu mamuller ve montaj hataları nedeniyle ortaya çıkabilecek müşteri şikayetlerinin araştırılması ve bir daha tekrarının önlenmesine ilişkin maliyetlerdir.

* Garanti Kapsamında Düzeltmeler-Yükümlülükler:

Garanti süresi içinde müşteriler tarafından bildirilen kusurlu, bozuk mamullerin onarımı veya değiştirilmesine ilişkin maliyetlerdir [9].

* Ayrıcalıklar(İmtiyazlar):

Müşteriye sunulan mamul ve hizmetlerin standart dışı olması nedeniyle, yapılan fiyat indirimleri ve kredilere ilişkin maliyetlerdir [8].

* Yeniden Arama Maliyetleri:

Satış sonrası, satılan mamullerin kusurlu olduğunun fark edilmesi nedeniyle müşterileri arama ve diğer organizasyon giderlerine ilişkin maliyetlerdir. Bu gruba nakliye maliyetleri de girmektedir.

* Mamul Sorumluluğu:

Mamul sorumluluğuna ilişkin maliyetler, geniş bir alana yaygındır ve karmaşık yasal düzenlemeleri de içine almaktadır. Bir başka deyişle, mamul sorumluluğu nedeniyle katlanılan maliyet kayıplarıdır. Mamul garanti davaları bu gruptadır.

* Satış Zararı (Kaybı):

Kalitesizlik nedeniyle piyasada uğranılan gelir kaybıdır. Ancak satış kaybına neyin sebep olduğunu tespit etmek güçtür. Ayrıca bu kayıpları belli ürünlere yüklemek oldukça zordur [8].

II.1.2. Kalite Maliyeti Unsurları

Kalite maliyeti unsurlarının birçok kaynaktan da rastlanan, diğer bir sınıflandırılması ise aşağıdaki gibidir [1].

1. Önleme Maliyetleri

1.1. Kalite Kontrolü ve süreç kontrol mühendisliği maliyetleri

1.2. Test ekipmanının tasarımı ve geliştirilmesi maliyeti

1.3. Kalite planlaması maliyeti

1.4. Kalite için gerekli üretim ekipmanının bakım ve ayar maliyeti

1.5. Muayene ve test ekipmanlarının bakım ve ayar maliyeti

1.6. Tedarikçi kalite garantisi maliyeti

- 1.7. Kalite eğitimi maliyeti
- 1.8. Kalite yönetimi, denetimi, gelişimi maliyeti
- 1.9. Kalite iyileştirme maliyeti

2. Değerleme Maliyetleri

- 2.1. Laboratuvar Kabul Testleri Maliyeti
- 2.2. Muayene ve Test Maliyetleri
- 2.3. Üretim öncesi doğrulama maliyeti
- 2.4. Muayene ve test için hazırlık maliyeti
- 2.5. Muayene ve test materyalleri maliyeti
- 2.6. Mamul kalitesi denetim maliyeti
- 2.7. Test ve muayene verilerinin tekrar incelenmesi maliyeti
- 2.8. Performans testleri maliyeti
- 2.9. Malzeme ve yedek stoklarının değerlendirilmesi maliyeti
- 2.10. Veri toplama süreci, test ve muayene raporları maliyeti

3. İç Başarısızlık Maliyetleri

- 3.1. Hurda Maliyetleri
- 3.2. Fire Maliyeti
- 3.3. Yeniden üretme ve tamir maliyeti
- 3.4. Hataların yakalanması maliyeti
- 3.5. Kusurlu ürün analizi maliyeti
- 3.6. Yeniden muayene ve test maliyetleri
- 3.7. Değişim izinleri ve imtiyazlar maliyeti

4. Dış Başarısızlık Maliyetleri

- 4.1. Şikayetler Maliyeti
- 4.2. Garanti Kapsamındaki Yükümlülükler Maliyeti
- 4.3. Kabul Edilmeyen ve İade edilen Mamuller Maliyeti
- 4.4. Ayrıcalıklar Maliyeti
- 4.5. Yeniden Arama Maliyetleri
- 4.6. Mamul Sorumluluğu Maliyeti
- 4.7. Satış Zararı

II.2. CROSBY Yaklaşımı

Kalite maliyetlerini sınıflandırmada diğer bir yaklaşım da CROSBY yaklaşımıdır [6]. Philip CROSBY kalite maliyetlerini iki ana unsura ayırmıştır. Bunlar, uygunluk maliyetleri ve uygunsuzluk maliyetleridir [6].

* UYGUNLUK MALİYETİ

Bazı kaynaklarda uygunluk fiyatı olarak da rastlanılan bu kavrama göre, müşteri tarafından talep edilen mamul veya hizmetin istenen standart ve şartlarda olması için katlanılan maliyetler bütünüdür.

* UYGUNSUZLUK MALİYETİ

Bazı kaynaklarda uygunsuzluk fiyatı olarak da rastlanan bu kavram, aslında tüm iç ve dış başarısızlık maliyetlerinden oluşmaktadır. Bir başka deyişle, yapılan şeylerin yanlış yapılması ya da duyarlılığın artırılması ve hatalı işlerin düzeltilmesi ile ilgili maliyetlerin tümünü kapsamaktadır [6].

Crosby ve Juran'ın bir yönetim aracı olarak kalite maliyetlemesi üzerinde mutabık olmamalarına karşın, kalite maliyetlerinin unsurları üzerinde farklı bakışları mutabık hale getirilebilir. Crosby'nin uygunluk maliyeti; Juran'ın önleme ve değerlendirme maliyetlerini, uygunsuzluk maliyeti ise; içsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerini kapsamaktadır [10].

II.3. DEMING Yaklaşımı – JAPON Yaklaşımı

Kalite maliyetlerinin ölçülmesinde Juran ve Crosby yaklaşımı dışında DEMING ve Japon Yaklaşımları da mevcuttur [10].

DEMING yaklaşımında esas amaç sıfır hatadır. Bu yaklaşıma göre, kalite maliyetlerinin ölçülmesi ve en uygun hata düzeylerinin aranması üzerinde yoğunlaşılması, problemin anlaşılmasında düşülen başarısızlığın kanıtıdır [10].

JAPON yaklaşımında ise Japon kalite yönetiminin amacı, üretici, tüketici ve yatırımcılar için yaşam kalitesinin yükseltilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda Japon yaklaşımında kalitenin bir yaşam tarzı olduğu ortaya çıkmaktadır [10].

III. KALİTE MALİYETLERİNİN TEKDÜZEN HESAP PLANI İÇERİSİNDE KAYIT EDİLMESİ

Tekdüzen hesap planında bilindiği gibi maliyet hesapları 7 no'lu sınıfta bulunmaktadır. 7 no'lu sınıf mal

ve hizmetlerin, planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesap sınıfıdır.

Bu sınıfta yer alan hesaplar 7/A ve 7/B olarak ayrılmış olup 7/A seçeneğinde giderler büyük defterde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir.

Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili büyük defter hesaplarına "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına, hem de ilgili gider yerlerine göre izlenmektedir.

Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerinin ait oldukları gider yerlerinde gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun bir biçimde yürütülmüş olacaktır.

Bu uygulamada yardımcı defterlerde izlenecek gider çeşitleri 0-9 sayılı hesaplarda, gider yerlerini ise 10-99 sayılı hesaplarda yer almaktadır.

7/B seçeneğinde ise giderler büyük defterde çeşit esasına göre belirlenmiştir. Maliyet hesapları 7/B seçeneği kayıt düzeninde, giderler büyük defterde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenmektedir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, ilgili giderler, gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlara dönüştürülerek ilgili gider yerlerine, hizmet veya mamul maliyetlerine ve sonuç hesaplarına aktarılmaktadır [14].

Tekdüzen Hesap Planı'nda kalite maliyetleri için ayrıca bir hesap oluşturulmamıştır. Kalite maliyetlerinin 7 no'lu hesap sınıfında oluşturulması mümkündür. İşletmenin tüm fonksiyonlarında oluşan kalite maliyetlerini 7/A'da fonksiyonel giderler arasında izlemek mümkündür. Ancak bunun için kalite maliyetlerini esas alan detay gider düzenlemelerinin yapılması gerekecektir [7].

Ancak 7/A seçeneğinde kalite maliyetlerinin izlenmesi neticesinde, sadece fonksiyonel giderlerin büyük defterde, gider çeşitleri ve gider yerlerinin yardımcı defterlerde izlenmesi, takipte bir takım zorluklar yaratacaktır.

Bu zorlukların giderilmesi ve kalite maliyetlerinin ana hesaplarda görülmesi açısından kalite maliyetlerinin Maliye Bakanlığı'nın Tekdüzen Hesap Planı'nda 8 no'lu boş hesap grubunun kullanılması yerinde olacaktır.

Söz konusu hesap grubu için, Maliye Bakanlığı 06.12.1993 tarih 21790 sayılı Resmi Gazete ile aşağıdaki düzenlemeyi yapmıştır [11].

Buna göre, boş olan 8 ana hesap grubu tebliğdeki muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla yönetim muhasebesi amaçları için kullanılmaktadır.

Bu grupta açılacak hesaplar, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılmakta ve mali tablolara intikal ettirilmektedir.

Kalite maliyetlerinin etkin bir şekilde tespiti neticesinde kaliteye ilişkin direkt giderler, fonksiyonel olarak büyük defter hesaplarında, aynı anda, eşzamanlı kayıt yöntemine göre, gider çeşitleri ve yerlerine göre kaydedilebilmektedir.

Bu hesapların oluşturulmasına ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir (Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, Juran yaklaşımına göre yapılan sınıflandırma esas alınmıştır).

80 KALİTE MALİYETLERİ

(8 no'lu grupta izlenebilecek olan kalite maliyetleri, işletmelerin faaliyet yapılarına, büyüklüklerine göre istenen detayda açılabilir. 8 no'lu hesaplarda takip edilen kalite maliyetleri dönem sonlarında ait oldukları bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarılacaktır)

800 BORÇLU ÜRETİM GİDER YERLERİNDE OLUŞAN KALİTE MALİYETLERİ

- 800.01. Üretim gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 800.02. Üretim gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 800.03. Üretim gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 800.04. Üretim gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

801 ALACAKLI ÜRETİM GİDER YERLERİNDE OLUŞAN KALİTE MALİYETLERİ

- 801.01. Üretim gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 801.02. Üretim gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 801.03. Üretim gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 801.04. Üretim gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

802 BORÇLU HİZMET GİDER
YERLERİNDE OLUŞAN KALİTE
MALİYETLERİ

- 802.01. Hizmet gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 802.02. Hizmet gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 802.03. Hizmet gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 802.04. Hizmet gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

803 ALACAKLI HİZMET GİDER
YERLERİNDE OLUŞAN KALİTE
MALİYETLERİ

- 803.01. Hizmet gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 803.02. Hizmet gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 803.03. Hizmet gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 803.04. Hizmet gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

804 BORÇLU ARAŞTIRMA
GELİŞTİRME GİDER YERLERİNDE
OLUŞAN KALİTE MALİYETLERİ

- 804.01. Araştırma geliştirme gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 804.02. Araştırma geliştirme gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 804.03. Araştırma geliştirme gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 804.04. Araştırma geliştirme gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

805 ALACAKLI ARAŞTIRMA
GELİŞTİRME GİDER YERLERİNDE
OLUŞAN KALİTE MALİYETLERİ

- 805.01. Araştırma geliştirme gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 805.02. Araştırma geliştirme gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 805.03. Araştırma geliştirme gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 805.04. Araştırma geliştirme gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

806 BORÇLU PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM
GİDER YERLERİNDE OLUŞAN KALİTE
MALİYETLERİ

- 806.01. Pazarlama Satış Dağıtım gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 806.02. Pazarlama Satış Dağıtım gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 806.03. Pazarlama Satış Dağıtım gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 806.04. Pazarlama Satış Dağıtım gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

807 ALACAKLI PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM
GİDER YERLERİNDE OLUŞAN KALİTE
MALİYETLERİ

- 807.01. Pazarlama Satış Dağıtım gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 807.02. Pazarlama Satış Dağıtım gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 807.03. Pazarlama Satış Dağıtım gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 807.04. Pazarlama Satış Dağıtım gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

808 BORÇLU GENEL YÖNETİM GİDER
YERLERİNDE OLUŞAN KALİTE
MALİYETLERİ

- 808.01. Genel Yönetim gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 808.02. Genel Yönetim gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 808.03. Genel Yönetim gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 808.04. Genel Yönetim gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

809 ALACAKLI GENEL YÖNETİM
GİDER YERLERİNDE OLUŞAN
KALİTE MALİYETLERİ

- 809.01. Genel Yönetim gid. yer. ait önleme maliyetleri
- 809.02. Genel Yönetim gid. yer. ait değerlendirme maliyetleri
- 809.03. Genel Yönetim gid.yer. ait iç başarısızlık maliyetleri
- 809.04. Genel Yönetim gid. yer. ait dış başarısızlık maliyetleri

810 BORÇLU FİNANSMAN GİDER
YERLERİNDE OLUŞAN KALİTE
MALİYETLERİ

- 810.01. Finansman gid. yer. ait
önleme maliyetleri
810.02. Finansman gid. yer. ait
değerleme maliyetleri
810.03. Finansman gid.yer. ait
iç başarısızlık maliyetleri
810.04. Finansman gid. yer. ait
dış başarısızlık maliyetleri

811 ALACAKLI FİNANSMAN GİDER
YERLERİNDE OLUŞAN KALİTE
MALİYETLERİ

- 811.01. Finansman gid. yer. ait
önleme maliyetleri
811.02. Finansman gid. yer. ait
değerleme maliyetleri
811.03. Finansman gid.yer. ait
iç başarısızlık maliyetleri
811.04. Finansman gid. yer. ait
dış başarısızlık maliyetleri

IV. KALİTE MALİYETLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE
İLİŞKİN ÖRNEKLER

IV.1. Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine
İlişkin Örnekler

- İşletmede, kalite planlaması maliyeti oluştuğunda; (kalite planlamasına ilişkin danışmanlık, kırtasiye ve organizasyon giderleri) [12]

1 _____ / _____
808 BORÇLU GENEL YÖNETİM
GİDER YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

- 808.01. Gen.Yön.Gid.Yer.
Önleme Maliyetleri
808.01.001. Kalite Planlaması
Maliyetleri

809 ALACAKLI GENEL
YÖNETİM GİDER
YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

- 809.01.Gen.Yön.Gid.Yer.
Önleme Maliyetleri
809.01.001.Kalite
Planlaması
Maliyetleri

Kalite planlamasına ilişkin danışmanlık kırtasiye ve organizasyon gider kaydı

2 _____ / _____
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ

- 770.030. Kalite Planlaması
maliyetleri

100/381 KASA / GİDER
TAHAKKUKLARI

Kalite planlamasına ilişkin gider yeri kaydı

_____ / _____
Dönem sonunda,

3 _____ / _____
809 ALACAKLI GENEL YÖNETİM
GİDER YERİ KALİTE MALİYETLERİ

- 809.01.Gen.Yön.Gid.Yer.
Önleme Maliyetleri
809.01.001.Kalite
Planlaması
Maliyetleri

808 BORÇLU GENEL
YÖNETİM
GİDER YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

- 808.01. Gen.Yön.Gid.Yer.
Önleme Maliyetleri
808.01.001.Kalite
Planlaması
Maliyetleri

800'lü hesapların kapatılması

_____ / _____

- İşletmede kalite ölçüm ve test ekipmanlarının tasarım ve geliştirme gideri oluştuğunda [12],

Yeni Makine Tasarım ve Üretimi

1 _____ / _____

800 BORÇLU ÜRETİM GİDER YERİ
KALİTE MALİYETLERİ

800.01. Üretim Gid. Yer.

Önleme Maliyetleri

800.01.001. Kalite Ölçüm,

Ekip Tas.ve

Geliştirme

Maliyetleri

801 ALACAKLI ÜRETİM
GİDER YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

801.01. Üretim Gid. Yer.

Önleme

Maliyetleri

800.01.001. Kalite

Ölçüm,Ekip

Tas.ve

Geliştirme

Maliyetleri

İlgili kalite maliyetinin 800'lü hesaplara alınması

2 _____ / _____

258 YAPILMAKTA OLAN
YATIRIMLAR

(Yeni makine üretimi değil de,
geliştirme sözkonusu olduğunda ise 258
no'lu hesap yerine 750 no'lu hesap
kullanılmalıdır)

258.40 Kalite Ölçüm ve Test
Ekipmanı

150 İLK MADDE VE
MALZEME

Malzeme kullanımı kaydı

_____ / _____

Dönem sonunda,

3 _____ / _____

801 ALACAKLI ÜRETİM
GİDER YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

801.01. Üretim Gid. Yer.

Önleme

Maliyetleri

800.01.001. Kalite

Ölçüm,Ekip

Tas.ve

Geliştirme

Maliyetleri

800 BORÇLU ÜRETİM
GİD.YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

800.01. Üretim Gid. Yer:

Önleme

Maliyetleri

800.01.001. Kalite

Ölçüm, Ekip

Tas.ve

Geliştirme

Maliyetleri

800'lü hesapların kapatılması

_____ / _____

• İşletmede, kalite için gerekli üretim ekipmanının
bakım ve ayarına ilişkin gider oluştuğunda,[12]

1 _____ / _____

800 BORÇLU ÜRETİM GİDER YERİ
KALİTE MALİYETLERİ

800.01. Üretim Gid. Yer.

Önleme Maliyetleri

800.01.002. Kalite

Ölçüm

Test ve

Ekipmanlarının

Ayar ve Bakımı

801 ALACAKLI ÜRETİM
GİD.YER KALİTE
MALİYETLERİ

801.01. Üretim Gid. Yer.

Önleme

Maliyetleri

800.01.002. Kalite

Ölçüm

Test ve

Ekipmanlarının

Ayar ve Bakımı

İlgili kalite maliyetlerinin 800'lü hesaplara nakli

_____ / _____

2 _____ / _____
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ
730.02 Bakım Onarım Gid.Yeri
730.02.001. Kalite Ölçüm
Test ve
Ekipmanlarının
Ayar ve Bakımı

100/381 KASA /
GİDER
TAHAKKUKLARI

Bakım giderinin kaydı

_____ / _____
Dönem sonunda

3 _____ / _____

801 ALACAKLI ÜRETİM
GİD.YER KALİTE MALİYETLERİ

801.01. Üretim Gid.Yer.
Önleme
Maliyetleri
800.01.002. Kalite
Ölçüm
Test ve
Ekipmanlarının
Ayar ve Bakımı

800 BORÇLU
ÜRETİM GİDER
YERİ
KALİTE
MALİYETLERİ
800.01.Üretim
Gid.Yer.
Önleme
Maliyetleri
800.01.002. Kalite
Ölçüm
Test ve
Ekipmanlarının
Ayar ve Bakımı

800'lü hesapların kapatılması

_____ / _____

IV.2. Değerleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek

• İşletmede kalite muayene ve test ekipmanı
(Muayene ve Test Ekipmanına ilişkin gerçekleşen her
türlü gideri 730 no'lu hesapta izlemek mümkündür)
malzemesinin kullanılması durumunda [12],

1 _____ / _____

800 BORÇLU ÜRETİM
GİDERYERİ KALİTE
MALİYETLERİ

800.01. Üretim.Gid.Yer.
Değerleme Maliyetleri
800.01.001. Muayene ve Test
Ekipmanı
Maliyetleri

801 ALACAKLI ÜRETİM
GİD. YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

801.01.Üretim
Gid.Yer.
Değerleme
Maliyetleri
801.01.001.Muayene ve
Test
Ekipmanı
Maliyetleri

İlgili kalite maliyetinin 800'lü hesaplara alınması

2 _____ / _____

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ

730.03. Kalite Kontrol Gider Yeri
730.03.001. Muayene ve Test
Ekipmanı Maliyeti

150 İLK MADDE VE
MALZEME

Malzeme kullanımı

_____ / _____

Dönem sonunda,

3 _____ / _____
801 ALACAKLI ÜRETİM GİD.

YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

801.01.Üretim

Gid.Yer.

Değerleme

Maliyetleri

801.01.001.Muayene ve

Test

Ekipmanı

Maliyetleri

800 BORÇLU ÜRETİM
GİDERYERİ

KALİTE

MALİYETLERİ

800.01.Üretim.Gid.

Yer.

Değerleme

Maliyetleri

800.01.001.Muayene

ve Test

Ekipmanı

Maliyetleri

800'lü hesapların kapatılması

IV.3. İç Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek

• İşletmede yenileme izinleri ve imtiyazlara ilişkin maliyet oluştuğunda, bu maliyet çoğunlukla araştırma geliştirme gider yerinde ortaya çıkan bir maliyet kalemi olmasına rağmen, (750) buna ilişkin maliyetler kısmen üretim ve kalite kontrol gider yerlerinde de (730-770) ortaya çıkabilmektedir [12]. Örneğin işletmede, araştırma geliştirme gider yerinde, mamulun yenilenmesine ilişkin bir tasarım ve teknik özelliklerin gözden geçirilmesi esnasında kullanılan malzemenin kaydı,

1 _____ / _____

804 BORÇLU ARAŞTIRMA
GELİŞTİRME GİDER YERİ
KALİTE MALİYETLERİ

804.03. Araştırma Geliştirme Gid.Yer.

İç Başarısızlık

Maliyetleri

804.03.001. Yenileme İzinleri
ve İmtiyazlar

805 ALACAKLI
ARAŞTIRMA
GELİŞTİRME GİD.
YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

805.03. Araştırma

Geliştirme

Gid.Yer.

İç Başarısızlık

Maliyetleri

805.03.001.Yenileme

İzinleri ve

İmtiyazlar

İlgili kalite maliyetinin 800'lü hesaplara alınması

_____ / _____

2 _____ / _____

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERİ

750.035. Yenileme İzinleri ve

İmtiyazlar

150 İLK MADDE VE
MALZEME

Kullanılan malzemenin kaydı

_____ / _____

Dönem sonunda,

3 _____ / _____
805 ALACAKLI ARAŞTIRMA
GELİŞTİRME GİDER YERİ
KALİTE MALİYETLERİ
805.03.Araştırma
Geliştirme
Gid.Yer.
İç Başarısızlık
Maliyetleri
805.03.001.Yenileme
İzinleri ve
İmtiyazlar

804 BORÇLU
ARAŞTIRMA
GELİŞTİRME
GİDER YERİ
KALİTE
MALİYETLERİ
804.03.Araştırma
Geliştirme
Gid.Yer. İç
Başarısızlık
Maliyetleri
804.03.001.Yenileme
İzinleri
ve
İmtiyazlar

800'lü hesapların kapatılması
_____ / _____

**IV.4. Dış Başarısızlık Maliyetinin
Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek**

• İşletmede, garanti kapsamında bir ürünün ücretsiz tamiri esnasında kullanılan malzeme gideri

1 _____ / _____
800 BORÇLU ÜRETİM GİD.YERİ
KALİTE MALİYETLERİ
800.04.Üretim Gid.Yer.
Dış Başarısızlık
Maliyetleri
800.04.001.Tamir Malzeme
Gideri

801 ALACAKLI ÜRETİM
GİD. YERİ KALİTE
MALİYETLERİ
801.04.Üretim
Gid.Yer. Dış
Başarısızlık
Maliyetleri
801.04.001.Tamir
Malzeme
Gideri

İlgili kalite maliyetinin 800'lü hesaplara alınması

2 _____ / _____
659 DİĞER OLAĞAN GİD VE ZARAR
659.030 Tamir Malzeme Gideri

150 İLK MADDE VE
MALZEME

Kullanılan malzemenin kaydı

_____ / _____
Dönem sonunda,

3 _____ / _____
801 ALACAKLI ÜRETİM GİD.
YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

801.04.Üretim
Gid.Yer. Dış
Başarısızlık
Maliyetleri
801.04.001.Tamir
Malzeme
Gideri

800 BORÇLU ÜRETİM
GİD.YERİ KALİTE
MALİYETLERİ

800.04.Üretim Gid.Yer.
Dış
Başarısızlık
Maliyetleri
800.04.001.Tamir
Malzeme
Gideri

800'lü hesapların kapatılması

_____ / _____

V. SONUÇ

Son yıllarda, işletmeler arası rekabetin artması neticesinde, kalite olgusuna verilen önem artmış ve kalite maliyetleri, maliyet sistemi içerisinde çok önemli bir yer teşkil etmeye başlamıştır.

Bu gelişmeler neticesinde, çalışmada ayrıntılı olarak anlatılan kalite maliyeti unsurlarının tek düzen hesap planı içerisinde kayıt edilmesi hususu gündeme gelmiştir.

Çalışmada da açıklandığı üzere, kalite maliyetleri için Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı'nda ayrıca bir hesap grubu oluşturulmamıştır.

Kanımızca, kalite maliyetlerini ayrıca, 8 no'lu hesap grubunda detaylı olarak izlemek, gerek bu maliyetlerin ana hesaplarda görülmesi, gerekse bunun sonucunda kalite maliyet analizinin sağlıklı yapılabilmesi açısından son derece faydalı olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] TSAI, W.H., "Quality Cost Measurement Under Activity Based Costing", *International Journal of Quality Reliability Management*, Vol.15, Issue 7, 1998, s.719.
- [2] BLOVEE, C.L.; TILL, J.V., *Business in Action: Step Into the World of Opportunity in the 21st Century*, Prentice Hall, New Jersey, 2001, s.131.
- [3] RODEN, S.; DALE, B.G., "Understanding the Language of Quality Costing", *The TQM Magazine*, Vol.12, Number: 3, 2000, s.179.
- [4] BOTTORFF, D.L., "COQ Systems: the Right Stuff", *Quality Progress*, 30, 3, 1997.
- [5] OAKLAND, J.S., *Total Quality Management*, 2nd Edition, Butterworth-Heinemann Ltd., Oxford, 1993, s.210.
- [6] ŞAKRAK, M., *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınları, Haziran 1997, ss.121-130.
- [7] ERSOY, A., *Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi*, Ankara, 1996, ss.101-103.
- [8] KEOGH, W., "The Role of the Quality Assurance Professional in Determining Quality Costs", *Managerial Auditing Journal*, Volume: 09, Number: 4, 1994, ss.23-32.
- [9] YÜKÇÜ, S., *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir, 1998, ss.488-494.
- [10] SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V., 1993, 205'den ŞAKRAK, M., *Maliyet Yönetimi*, 1997, s:123
- [11] ATAMAN AKGÜL, B., *M.B. Tek Düzen Hesap Planında Yer Alan 8 no'lu Hesap Grubu - Kullanımına İlişkin Öneriler - Bir Anket Çalışması*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1996, s.43.
- [12] YÜKÇÜ, S., *Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*, İzmir, 1999, ss.146-234.
- [13] HACİRÜSTEMOĞLU, R., *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1997, s.315.
- [14] ALTUĞ, O., *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001, s.60.