

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI: BİR UYGULAMA⁷

Çiğdem SALIK⁸, Mustafa KIRLI⁹

Özet

Günümüz işletme anlayışında kalite kavramı oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Kalite maliyetlerini bu önem doğrultusunda hesaplayan işletmeler, üretilen ürün veya sunulan hizmetin kalitesini daha anlaşılır bir şekilde değerlendiren işletmelerdir. Özellikle hizmet işletmelerinin kalite anlayışında gelişen teknoloji ve artan rekabet doğrultusunda büyük çapta değişim meydana gelmiş ve bu durum sonucunda kalite maliyetlerini oluşturan unsurlara ayrılan payların hesaplanması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Ancak yapılan araştırmalar neticesinde özellikle sağlık işletmelerinin kalite maliyetlerini ayrı bir şekilde takip etmediği ortaya çıkmıştır. Elde edilen bulgular neticesinde uygulama olarak seçilen sağlık işletmesine ait kalite maliyetlerini oluşturan unsurlar belirlenmiş ve muhasebeleştirilmesi yapılmıştır. Muhasebeleştirilen veriler bir rapor haline getirilmiş ve işletmeye ait kalite maliyetlerinin toplam maliyetler içerisindeki oranı tespit edilmiştir. Yapılan çalışma neticesinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması işleminin işletmeye ne gibi yararlar sağlayacağı ortaya konulmuştur.

***Anahtar Kelimeler:** Kalite Maliyetleri, Kalite Maliyetlerinin Raporlanması, Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*

⁷ Bu makale Çiğdem SALIK'ın Mustafa KIRLI danışmanlığında "Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Bir Sağlık İşletmesinde Uygulama" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

⁸ Başhekim Yrd., Dt., Manisa Ağız Diş Sağlığı Merkezi, cigdem.salik@saglik.gov.tr

⁹ Doç. Dr., Celal Bayar Üniversitesi, Ahmetli Meslek Yüksekokulu, mustafa.kirli@cbu.edu.tr

ACCOUNTING AND REPORTING OF QUALITY COSTS IN HEALTH INSTITUTIONS : AN APPLICATION

Abstract

The concept of quality has quite an important place in today's business mentality. The enterprises that calculate the quality costs in accordance with this importance are the enterprises that can evaluate the quality of the products manufactured or the service provided more intelligible. Especially in the mentality of service institutions, a massive change takes place in the direction of developing technology and increasing competition, and as a result of this, the obligation of calculating the shares divided into the factors that forms the quality costs occurs.

However, as a result of researches, especially the health care institutions are not seen to follow quality costs separately. As per the consequence of the findings, the factors that form the quality costs of the chosen health care institution as the case study are specified and accounted. The accounted datum is put into report form and the percentage of the quality costs in total quality costs of the institution is detected. As the result of this study, what sort of advantages can be gained by institutions from accounting and reporting of quality costs is proved.

Key Words: *Quality Costs, Reporting of Quality Costs, Accounting of Quality Costs.*

1. Giriş

İşletmelerin gelişen teknoloji ve artan rekabet ortamında diğer işletmelere üstünlük sağlamasında, ister üretim işletmesi isterse hizmet işletmesi olsun, birinci faktör kalitedir. Kalite anlayışı ve kalite çabalarının önemine varan işletmeler, güvenilirlik ve memnuniyet açısından hedeflerine ulaşmış işletmeler olarak nitelendirilebilmektedir. Kalite anlayışı, çalışanların isteklerini üst seviyelere çıkararak, müşterilerin ve ilgili kuruluşların ihtiyaç ve beklentilerini karşılayacak etkinliklerin en iyi şekilde düzenlenmesini benimseyen bir anlayıştır. Bir ürünün satın alınmasından başlayan ve nihai müşteriye ulaştırılmasından sonra da devam eden kalite faaliyetlerinin bir de maliyeti vardır. Bu maliyetler mal veya hizmetin üretim ve sunumundan müşteriye teslimine kadar olan süreçte hatta müşteriye tesliminde sonra da ortaya çıkabilecek hataların karşılığıdır. İşletmelerin katlandıkları bu maliyetler; önleme, ölçme ve değerlendirme, iç ve dış başarısızlık maliyetleri şeklinde sıralanmaktadır.

Önleme maliyetleri, ürün ve hizmetin müşteri isteklerine uygunsuzluğunu ve tekrarını önlemek amacıyla yapılan faaliyetleri, çalışanların eğitimi ve kalite mühendisliği için yapılan harcamaları, kalitesiz üretim yapılmaması için çalışanların bilgi ve becerilerini artırmaya yönelik harcamalardan oluşur. Ölçme ve değerlendirme maliyetleri, kalite kontrol işleminin herhangi bir aşamasında kalite kontrolü ve kalite doğrulaması gibi istenen kaliteye ulaşmak amacıyla yapılan tüm değerlendirme maliyetleridir. İç başarısızlık maliyetleri, kusurlu ürün ya da hizmetin müşteriye sunulmasından önce düzeltilmesi veya iyileştirilmesi için yapılan harcamalar, dış başarısızlık maliyetleri ise hatalı mamullerin yenisi ile değiştirilmesi, garanti kapsamına giren hizmetler ve tahakkuk etmiş cezaların değerlendirilmesi sonucu mamullerin müşteriye teslim edilmesinden sonra ortaya çıkan maliyetlerdir.

Bir ürün veya hizmet üretiminde ortaya çıkacak olan her türlü başarısızlığın doğal olarak bir sebebi vardır ve bu başarısızlığı önlemek mümkündür. Önleme mekanizmasının etkili ve verimli bir şekilde işlemesi de her zaman daha az maliyetli olacaktır. Bir ürünün ya da hizmetin baştan yapılması ya da onarılması gibi durumlardaki maliyetler ön-

leme maliyetlerine göre her zaman daha yüksek şekilde gerçekleşmektedir. Sağlık işletmelerinin kalite maliyetlerini oluşturan unsurların belirlenmesi ve bu sayede kalite maliyetlerinin toplam maliyet içerisinde oranı ve ayrıca kalite maliyetlerinin kendi içerisindeki oranlarını belirleyerek bu türdeki işletmelere sağlayacağı faydaların belirlenebilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda bir sağlık işletmesinde kalite maliyetleri ve bu kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır.

2. Kalite Maliyetleri

Günümüz koşullarında artan rekabet ortamı, işletmelerin yüksek mamul ve hizmet kalitesine ulaşmalarını gerekli kılmaktadır. Aksi bir durumun söz konusu olması ile düşük kaliteli girdiler işletmelere pazar paylarını kaybettirerek, pahalıya mal olabilmektedir. Bu çerçeveden bakıldığında, kalitesizliğin ve kalitenin bir maliyetinin olduğu şüphesiz görülecektir.

İşletmelerin rekabet ortamında üstünlük sağlamasında en önemli faktör kalitedir. Başarıya ulaşma yolunda işletmeler kalite ve kalitesizlik sebebiyle belli giderler ödemektedirler. Bu noktada kalite maliyeti kavramı önümüze çıkmaktadır. “Kalite maliyeti en basit şekilde, oluşan hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin planlı kalite gözlemlerinin, mamulün üretim süreci içerisinde veya üretim sonrasında kullanımında görülen hatalar sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanabilir” (Hacırüstemoğlu, 1995: 330). Kalite maliyetleri, kalitedeki gelişme ve değişmeyi gösteren belirleyici bir unsur olarak kabul edilmektedir. Kuruluşun kalite hedeflerine ne derecede ulaştığını ya da ulaşmadığının somut ölçüsünü elde etmek için kalite maliyetlerinin hem tutar hem de miktar olarak bilinmesi gerekli ve bir o kadar da önemli bir unsurdur (Çabuk, 2005: 2). Kalite maliyetlerinin belirlenmesindeki amaç, karı maksimum seviyeye çıkarmanın yanında kaliteyi de maksimum kılmayı hedeflemektir.

Kalite maliyeti kavramını, kalitesizliği engellemek amacıyla yapılan faaliyetlerin, kalite kontrollerinin ve son olarak ürünün müşteriye sunulmasından ya da satışından sonra ortaya çıkan hataların ve kalitesizli-

ğın maliyetleri şeklinde de tanımlamak mümkündür (Kara, 2014: 5). Kalite maliyetleri ile ilgili tanımların birçoğunda yer alan temel konu, mamulün üretim sürecinde ve tüketiminde oluşan hatalar sonucu katlanılan maliyetlerdir. Kalite maliyetleri, hem üretim işletmesi, hem de hizmet işletmeleri için hesaplanması gerek maliyetlerdir.

Literatürde yer alan bazı çalışmalarda, kalite maliyetleri ile kalitesizliğin maliyeti kavramları birbiri yerine kullanılmıştır. Bu kavram kargaşasını önlemek için, kalite maliyetleri, kalitenin sağlanmasına ilişkin maliyetler ile kalitenin sağlanamamasına ilişkin maliyetlerin toplamı şeklinde bir tanımlama yapılmıştır (Ömürgönülşen, 2008: 19). Bu maliyetleri belirleyebilmek için, kalite maliyetlerinin taşınması gereken unsurların neler olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

Bu doğrultuda kalite maliyetleri aşağıdaki unsurları içermektedir:

- “Doğrudan ürünün tamamlanması esnasında ya da tüketicilere satış hizmeti verilmesi esnasında katlanılan maliyetler,
- Faaliyetleri destekleme amacıyla katlanılan maliyetler,
- Ahlaki zayıflık ve yararlanma hatası gibi gizlenmiş maliyetler” (Bayırlı, 2001: 70).

Kalitesizlik maliyeti ya da kalite maliyeti şeklinde adlandırılan bir maliyet söz konusu olduğu zaman bu maliyetlerin belirlenmesi, hesaplanması, kayıt edilerek raporlanması muhasebe biriminin görevleri arasında yer almaktadır. Bu nedenle, muhasebe, özellikle de maliyet muhasebesi departmanı, mamul kalite kapsamına giren tüm maliyetleri toplayıp, raporlar (Yükçü, 1999: 91). Kalite maliyetlerini ölçmenin ve raporlamanın en temel amacı; planlama, kontrol ve karar alma faaliyetlerini kolaylaştırmak ve iyileştirmektir. Kalite maliyeti bilgileri genellikle şu alanlarda kullanılmaktadır:

- “Kalite programı uygulama kararları,
- Kalite programlarının etkinliğini değerlendirme,
- Stratejik fiyatlandırma kararları, kalite maliyetlerinde yapılan iyileştirmeler, işletmelere satış fiyatlarında düşüş yapma, rekabet durumunu iyileştirme ve pazar payını artırma yeteneği sağlayabilir.
- Maliyet-Hacim-Kar analizlerinde kalite maliyetleri kullanılabilir. Örneğin, kalite maliyetlerinin getireceği maliyet tasarruflarının Maliyet-

Hacim-Kar analizlerinde değerlendirilmeyerek göz ardı edilmesi, yüksek başabaş noktası ile sonuçlanacak karlı projelerin reddedilmesi söz konusu olabilecektir.

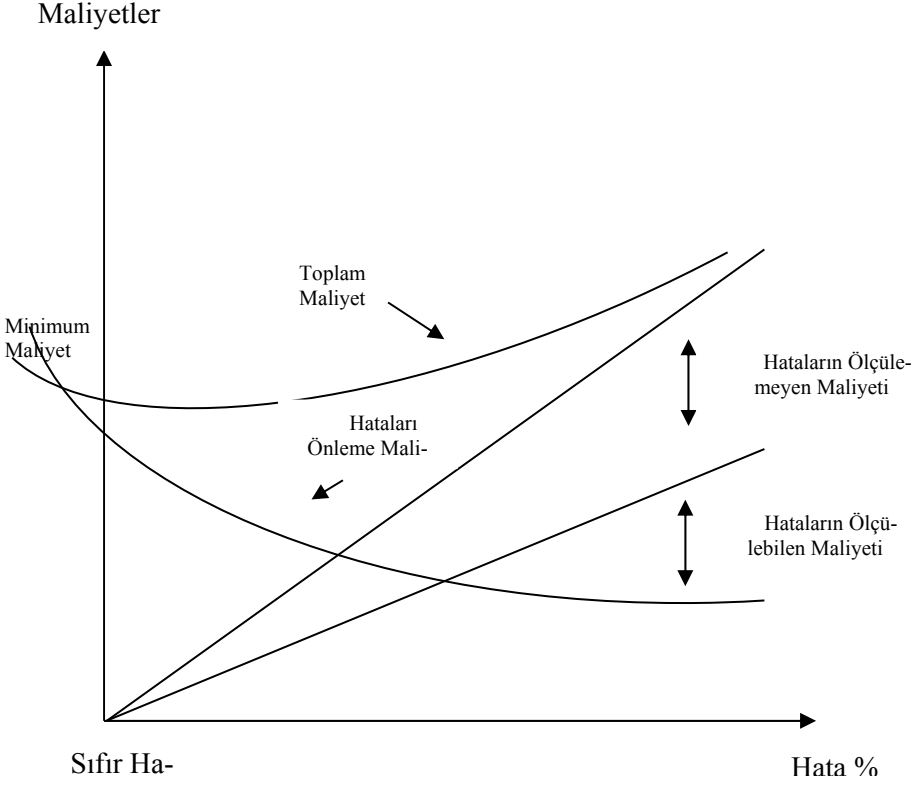
- Kontrol süreçleri, kalite maliyeti bilgileri kontrol amaçlı kullanılmaktadır. Kontrol süreci, fiili performansın kalite standartları ile karşılaştırılması ile ilgilidir. Bu karşılaştırma, geri dönüş sağlayacak ve gerekli olduğu takdirde düzeltici faaliyetler yapılabilir” (Türk, 2009: 29).

3. Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesinin Önemi

Kalite maliyetleri, kalitenin ölçüsüdür. TKY bilincinin yerleşebilmesi, uygulanabilmesi ve sürekliliğin sağlanabilmesi için kalitedeki gelişmelerin ölçülerek açık bir şekilde raporlanması gerekmektedir. Kalitedeki gelişme ve değişmeyi gösteren en iyi kıstas, kalite maliyetleridir (Çabuk, 2005: 2). Kalite maliyetlerini ölçmek, kaliteyle ilgili faaliyetlerin firma performansı üzerindeki etkisini göstermek üzere bir araçtır. Bu da, özellikle üretim, pazarlama, malzeme alımı ve müşteri tatmini alanlarında söz konusudur. Kalite maliyetlerini ölçme; çalışanları, TKY ve sürekli kalite geliştirme uygulamaları yönünde olumlu etkilemelidir (James, 1996: 278).

Tüm bu anlatılanlar, işletmelerde kalite maliyetlerinin gözlemlenmesi, işletmelerin rakipleri karşısında rekabette öne geçirecek bir uygulamadır. Sonuç olarak bir ürünün kalitesi ve maliyeti arasında denge kurulursa, söz konusu ürün ya da hizmetin rekabet gücü de diğerlerine nazaran daha fazla olacaktır. Bu dengeyi yakalayabilmek için kalite maliyetlerinin ciddi bir şekilde yakından takip edilmesi, izlenmesi, kontrol altına alınması, ölçülmesi ve raporlanması gerekmektedir. İşletmelerin kalite yönetimi koşulları kapsamında mantıklı kararlar verebilmeleri için söz konusu bu maliyetler ile ilgili eksiksiz ve doğru bilgileri toplaması son derece büyük önem arz etmektedir (Gönen, 2010: 33). Burada işletmelerin muhasebe birimlerine özellikle maliyet muhasebesi ile ilgili yetkili kişilere önemli görevler düşmektedir. Rekabet içerisindeki işletmeler arasında, rekabeti kazanan işletmelerde mutlaka maliyet ve kalite ilişkisi dengeli bir biçimde kurulmuştur. Bu dengenin sağlanmasıyla işletmelerde maliyetler minimum düzeye çekilmiş, kalite ise maksimum seviyeye çıkartılarak, iş-

İşletme rekabette her zaman bir adım önde olmuştur. Bu rekabetteki ve kalitedeki üstünlüğün devam etmesi de yine maliyet ve kalite arasındaki kurulmuş olan dengenin süreklilik arz etmesine bağlıdır.



Şekil 1: Toplam Kalite Yönetiminde Kalite İlişkisi (Yükçü, 1999: 93)

Yukarıda yer alan Şekil 1 incelendiğinde, uygunluk kalitesi arttıkça, toplam maliyetin optimum noktaya kadar düştüğü görülmektedir. Optimum noktadan sonra ise kalite kontrolünün etkinliği arttıkça, kusurlu ürün sayısı azalmakta, ancak buna karşın toplam maliyetler artmaktadır. Burada dikkati çeken husus, optimum noktanın sağında kalitesizlik azalmasına rağmen, maliyetlerin artmış olması durumudur. İşletme için en uygun nokta, kusurlu ürün maliyetlerinin hiç olmadığı nokta değildir. Aksine kusurlu ürün maliyetleri ile kalite kontrol maliyetlerinin karşılaştığı toplam maliyetin minimum olduğu optimum noktadır (Çabuk, 2005: 2).

4. Kalite Maliyetlerinin Raporlanması

Kalite maliyetlerini ölçmek ve muhasebeleştirmek tek başına bir anlam ifade etmeyecektir. Bu bakımdan kalite maliyetleri ölçülerek kayıtlara alındıktan sonra yönetimin kullanımına uygun bir şekilde hazırlanmalı ve belirli periyotlarla yönetime sunulmalıdır. Ancak yönetime sağlanacak bu rapor özellikle kalite maliyetlerinin gider merkezleri ve gider türleri ile ilişkilerini yansıtmalıdır (Kırhoğlu, 1998: 105). Kalite maliyetlerinin raporlanmasının amacı; yönetimi maliyetlerin büyüklüğü hakkında haberdar etmek ve sürekli iyileştirme faaliyetlerinin gelecekteki etkilerinin tahmin edilmesine temel oluşturmaktır. Kalite maliyeti raporları önleme, değerlendirme ve başarısızlık maliyetlerini zaman içerisinde ölçmek ve karşılaştırmak suretiyle, yönetimin sürekli iyileştirme faaliyetlerinin geri dönüş sağlayıp sağlamadığına izin vermektedir (Türk, 2009: 69).

Kalite maliyeti raporlarının kullanılış amacı, kalite sisteminin zayıflığı veya güçlü yönlerini belirlemek ve bu alanlara dikkat çekmektir. İyileştirme faaliyetinde bulunanlar, bu raporları önerilen değişimlerin finansal fayda ve sonuçlarını açıklamak amacıyla kullanılabilirler. Kalite raporlarında yer alan kalite maliyet verileri, yönetime sunulan önerileri doğrulamak için, yatırım üzerinden getiri modelleri veya diğer finansal modellerde kullanılabilir. Zaten, uygulamada, kalite maliyetleri, kalite programının faaliyetlerini ve kalite iyileştirme çabalarını yönetimin anlayacağı üslupla aktarmak için kullanılmaktadır (Türk, 2009: 70).

Kalite maliyetlerinin, kalite maliyetleri ile ilgili bütçelerin oluşturulmasına yardımcı olacak şekilde oluşturulması gerekmektedir. Buna göre kalite maliyet raporları aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- “Kalite maliyet raporları tek bir döneme ilişkin bilgi ya da birçok dönemin karşılaştırmalı bilgisini sunar.
- Kalite maliyeti raporları yalnızca iç bilgiyi ya da diğer şirketlerle ve endüstri normlarıyla karşılaştırmalı bilgiyi yansıtır.
- Kalite maliyeti raporları, kalite maliyetlerinin nedenini ve maliyet sınıfını gösterir.

• Kalite maliyet raporları kalite geliştirme için yapılan yatırımlar hakkında bilgi verir ve yöneticilerin yatırımların etkinliği konusunda değerlendirme yapmalarına olanak sağlar” (Yükçü, 1999: 258).

5. Uygulama

Çalışmanın bu bölümünde ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nin¹⁰ mevcut kalite sistemi ile ilgili bilgiler verilecektir. Bu doğrultuda daha önceki bölümlerde anlatılanlar ışığında, sağlık merkezine ait 2013 yılı kalite maliyetleri hesaplanacak, sınıflandırılacak, muhasebeleştirilecek ve kalite maliyeti raporu oluşturulacaktır.

ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi, hasta ve çalışan memnuniyetinin, üst düzeyde sağlanması, hizmet kalitesinin sürekli iyileştirilmesi, ağız ve diş sağlığı hizmetlerinin, toplumun tüm fertlerine ulaşmasının sağlanması ve Hasta ve Çalışan Güvenliğinin Çağdaş düzeye yükseltilmesi temel politika olarak belirlenmiştir.

Bu doğrultuda, kalite yönetim sisteminin kurum bünyesinde anlaşılması, sürdürülmesi ve hedeflenen iyileştirmelerin gerçekleştirilmesi için gereken kaynaklar sağlanmakta, eğitimler yolu ile çalışanların sürekli gelişimine yardımcı olunmaktadır. Merkezde, SHKS Kalite Yönetimi doğrultusunda kurulmuş birim yer almaktadır.

ABC Sağlık İşletmesinde Önleme, Ölçme ve Uygunsuzluk Maliyetleri¹¹:

Uygulama verileri, ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nin 2013 Yılı resmi verilerinden, hastane yetkilisi ilgili kişilerle beraber tespit edilerek hesaplanmıştır. Bu bağlamda kalite maliyetleri aşağıdaki gibi üç ana başlıkta toplanabilir:

- Önleme Maliyetleri
- Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri
- Uygunsuzluk Maliyetleri

¹⁰ Sağlık kuruluşu isminin kullanılmasını istememiştir. Veriler gerçeği yansıtmakta olup, sağlık kuruluşu hipotetik olarak adlandırılmıştır.

¹¹2013 Yılı Mali Durum Tablosu verilerinden yetkili kişilerle beraber tespit edilerek hesaplanmıştır.

ABC Sağlık İşletmesinde Önleme Maliyetleri:

Kalite maliyetleri arasında yer alan önleme maliyetlerini; hasta ve çalışan güvenliği, eğitim, idari kalite, enfeksiyon kontrol-temizlik ve sterilizasyon, tıbbi makine ve ekipman ve taşeron firma maliyetleri olmak üzere 6 alt başlıkta incelemek mümkündür.

Hasta ve Çalışan Güvenliği Maliyetleri: Tüm sağlık kurumlarında, hizmet alanlar ve sağlık çalışanları için güvenli bir ortam sağlanması amacıyla yayımlanan *Hasta ve Çalışan Güvenliğinin Sağlanmasına Dair Yönetmelik* doğrultusunda aşağıda sayılan önlemlerin alınması sonucu ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu önlemler ise şunlardır:

- Çalışan güvenliği komitesinin kurulması,
- Çalışan güvenliği programının hazırlanması,
- Çalışanlara yönelik sağlık taramalarının yapılması,
- Çalışanların kişisel koruyucu önlemleri almasının sağlanması,
- Çalışanlara yönelik şiddetin önlenmesi için düzenleme yapılması,
- Enfeksiyonların kontrolü ve önlenmesine yönelik program hazırlanması,

- Beyaz kod uygulamasına geçilmesi,
- Çalışanlara, çalışan güvenliği konusunda eğitimlerin verilmesi.

Bu doğrultuda aşağıdaki giderler yapılmıştır.

Personel giderleri : 3.258, 67 TL

Eğitim giderleri : 2.332, 45 TL

Toplam : 5.591,12 TL

Eğitim Maliyetleri:Bu kalem içerisinde kalite eğitimleri ve hizmet içi eğitimler için yapılan giderler yer almaktadır. Aşağıdaki Tablo 1’de yıl içerisinde farklı tarihlerde yapılan eğitimler yer almaktadır.

Tablo 1: Kalite ve Hizmet İçi Eğitimler Tablosu

No	Eğitimin Konusu – Tekrarlanma	Katılımcı Sayısı	Eğitim Süresi
1	Kalite Yönetim Sistemi Eğitimi – 2	34	1 saat
2	Kişiler Arası İletişim – 2	200	1 saat
3	Atık Yönetimi – 3	20	30 dakika

4	Hasta Hakları ve Uygulamaları – 3	95	1 saat
5	Renkli Kod Uygulaması – 1	200	1 saat
6	Hastane Bilgi Güvenliği – 2	35	30 dakika
7	Hastane Temizliği – 3	20	30 dakika
8	Sterilizasyon ve Dezenfeksiyon Uygulamaları–2	37	30 dakika
9	Akılcı İlaç Kullanımı – 2	72	30 dakika
10	Kişisel Koruyucu Ekipman - 2	120	30 dakika
11	Acil Durum ve Afet Yönetimi - 1	200	1 saat
12	Farmakovijilans – 2	72	30 dakika
13	Kesici Delici Alet Yaralanma Eğitimi - 1	120	1 saat
14	CPR – 2	95	30 dakika
15	El Hijyeni – 2	200	30 dakika

Merkezde 1 adet 200 kişilik konferans salonu bulunmaktadır. Konferans salonunda 1 saatlik eğitim için 10 Kw/s elektrik tüketimi (1 Kw/s = 0,2839 TL) gerçekleşmektedir. Konferans salonunda bulunan demirbaşların amortismanları, toner ve kağıt giderleri de hesaplanmaktadır. Eğitimi veren eğitici ücretleri de ayrıca hesaplanmaktadır. Kalite eğitimi ve hizmet içi eğitimler için yapılan giderler aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

Elektrik gideri	= 1 Saat için harcanan Kw/s x Birim Fiyat x Toplam Eğitim Süresi	= 10 x 0,2839 TL x 20 saat = 56,78 TL
Amortismanlar	= 750 TL	
Toner ve A4 kağıt giderleri	= 30 TL	
Eğitici ücretleri	= 8.256,85 TL	
Toplam	= 9.093,63 TL	

İdari Kalite Maliyetleri: Hastane tanıtımı, broşürler, kalite planlama, cihaz şartnamelerinin hazırlanması, kalite iyileştirme programları, hasta dosyası ve arşivleme gibi faaliyetler için yapılan giderler bu kalemde değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda yıl içerisinde bu faaliyetler için yapılan giderler toplam olarak 8.335,50 TL'dir.

Enfeksiyon Kontrol, Temizlik ve Sterilizasyon Maliyetleri: Temizlik malzemesi ve ekipmanlar, otoklavlar, atık toplama ve bertarafı, haşere ile mücadele gibi faaliyetler sonucu yapılan giderler bu kalemde değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda yapılan giderler aşağıdaki gibidir:

Temizlik Malzemesi ve Ekipman Alımları	= 330.600 TL
Dezenfeksiyon Malzemeleri ve Solüsyon Alımları	= 93.560 TL
Otoklav Alımları ve Bakım Giderleri	= 23.800 TL
Atık Toplama	= 18.700 TL
Tıbbi Atık Bertarafı	= 180.000 TL
İlaçlama	= 6.947 TL
Toplam	= 653.607 TL

Tıbbi Makine ve Ekipman Maliyetleri: Sağlık merkezi bünyesinde yıl içerisinde tıbbi makine ve ekipman alımları 252.300 TL, var olan ve yeni alınan makine ve ekipman onarımı ise 12.000 TL şeklinde gerçekleşmiştir. Toplam olarak bu kalemde 264.300 TL gider yapılmıştır.

Taşeron Firma Maliyeti: Sağlık merkezi bünyesinde yapılması zorunlu temizlik, otomasyon ve yemek dağıtım işleri gibi faaliyetler için yapılan ihaleler sonucu taşeron firma maliyeti yıllık tüm vergiler dâhil 820.500 TL olarak gerçekleşmiştir.

ABC Sağlık İşletmesinde Ölçme ve Değerleme Maliyetleri:

Kalite maliyetleri arasında yer alan bir diğer maliyet türü ise ölçme ve değerlendirme maliyetleridir. Ölçme ve değerlendirme maliyetlerini; tıbbi cihaz, tıbbi malzeme, tıbbi kayıt kontrolü ve anket maliyetleri olmak üzere 4 alt başlıkta incelemek mümkündür.

Tıbbi Cihaz Maliyetleri: Tıbbi cihaz alımları, bu cihazların kontrolü ve muayenesi, kalibrasyonu bu kalemde değerlendirilmektedir. Sayılan bu faaliyetler kapsamında çalışan personel ve bu personele ait izinler de bu kaleme dahil edilmekte ancak ayrı olarak hesaplanmamaktadır.

Bu doğrultuda yıl içerisindeki giderler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Tıbbi cihaz alımları	= 98.500 TL
Muayene, bakım ve kontrol giderleri	= 85.600 TL
Kalibrasyon	= 4.200 TL
Toplam	= 188.300 TL

Tıbbi Malzeme Maliyetleri: Tıbbi malzeme maliyetleri, bu malzemelerle ilgili kontrol giderleri ve tıbbi malzeme stok giderlerinden oluşmaktadır. Tıbbi cihazların kontrolü için sağlık merkezinde bir personel görevlendirilmiştir. Tıbbi malzeme stokundan sorumlu yine bir personel bulunmaktadır. Bu doğrultuda iki personel için yıllık [(1.315 TL x 12 ay) + (2.082 TL x 12 ay)] 40.764 TL ücret ödenmektedir.

Tıbbi Kayıt Kontrolü Maliyetleri: ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nde tıbbi kayıtlar tıbbi sekreterler tarafından tutulmaktadır. Kayıtlarda hata kontrolü ilk olarak fatura kesilmeden önce daha sonra da fatura birimi tarafından yapılmaktadır. Bilgi işlem personeli olarak 3 kişi bu faaliyetten sorumludur. Bu maliyet kalemini bu personellerin yıllık ücretleri oluşturmaktadır. Bu doğrultuda (3 Bilgi İşlem Personeli x 12 ay x 1.835 TL) yıllık 66.060 TL maliyet ortaya çıkmaktadır.

Anket Maliyetleri: ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nde yılda 4 kere hasta memnuniyet anketi yapılmaktadır. Ayrıca telefon ile hizmet alıcılarına yönelik anket uygulaması da yapılmaktadır. Kurum çalışanlarına yönelikte memnuniyet anketleri yılda 2 kez yapılmaktadır. Tüm bu faaliyetler için harcanan A4 kağıtları, tonerler ve telefon ücretleri 53 TL olarak belirlenmiştir.

ABC Sağlık İşletmesinde Uygunsuzluk Maliyetleri:

Kalite maliyetleri arasında yer alan son maliyet türü ise, uygunsuzluk maliyetleridir. Uygunsuzluk maliyetlerini; iç ve dış başarısızlık maliyetleri olarak 2 alt başlıkta incelemek mümkündür.

ABC Sağlık İşletmesinde İç Başarısızlık Maliyetleri:

Uygunsuzluk maliyetleri; insan, zaman, materyal-cihaz kaynaklı ve başarısızlık analizleri ve problemlerin giderilmesi olmak üzere dört alt başlıkta incelenmektedir.

İnsan Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri:ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nde personel tarafından yapılan hatalar kaliteyi olumsuz yönde etkilemektedir. Özellikle hasta film ve laboratuvar takiplerini yapan personel tarafından yapılan hatalar neticesinde geri dönülemeyen ve kaliteyi

olumsuz yönde etkileyen unsurlar oluşmaktadır. Ancak oturmuş kurum kültürü, iş planı ve verilen kaliteli hizmet, merkezde insan kaynaklı hataların sifıra yakın olmasını sağlamaktadır. Ortaya çıkan ya da çıkma ihtimali olan her türlü hatada, merkez bünyesinde oluşturulmuş kalite ekibi acil müdahale grubu faaliyet göstermektedir. Ortaya çıkan hataların doğurduğu herhangi bir maddi kayıp ya da zarar bulunmamaktadır.

Merkezde özellikle dış röntgeni çekim esnasında hastalardan kaynaklanan bir takım başarısızlıklar söz konusu olmaktadır. Röntgen çekimi esnasında hastanın çeşitli tepkiler vermesinde dolayı filmler bozuk çıkabilmektedir. Bu durum neticesinde bazı hastalara yönelik katlanılan röntgen maliyeti de artmakta, boşa çekilen bozuk filmler neticesinde cihaz boş yere kullanılmış olmaktadır. Bu doğrultuda yılda ortalama %5 şeklinde tekrarlanan dış röntgeni olmaktadır. Bir röntgen maliyeti ise 1 TL'dir. 2013 yılı içerisinde 5.000 adet dış röntgeni çekilmiş olup, sonuç olarak bu başarısızlık maliyeti ($5.000 \times 0,05 \times 1 \text{ TL}$) 250 TL olarak hesaplanabilmektedir.

Ayrıca taşeron firmalardan kaynaklanan hatalarda bu kalemden değerlendirilmektedir. Ancak uzun süredir hizmet alınan taşeron firmalardan kaynaklı herhangi bir hata sonucu ortaya çıkan maliyet söz konusu değildir.

Zaman Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri: Sağlık merkezinde ortaya çıkan zaman kaynaklı bir başarısızlık bulunmamaktadır. Planlama ekibi zaman planlaması konusunda başarılı bir şekilde faaliyet göstermektedir. Dolayısıyla herhangi bir maliyet de söz konusu değildir.

Materyal- Cihaz Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri: Merkezde cihaz ve materyallerin düzenli bir şekilde bakımı ve muayenesi yapılmaktadır. Ancak ani elektrik kesilmeleri sonucu yıl içerisinde bazı cihaz ve materyallerde arızalar oluşmuştur. Sorumlu personelden alınan bilgiye göre bir röntgen cihazı ve bir sterilizasyon cihazı elektrik kesintisi neticesinde arıza yapmış ve merkez 1.900 TL'lik bir maliyete katlanmak durumunda kalmıştır.

Başarısızlık Analizleri ve Problemlerin Giderilmesi Maliyetleri: Merkezde kalite ekibinin görevleri arasında başarısızlık analizleri, rapor-

lanması ve problemlerin giderilmesi için alınacak önlemlerin belirlenmesi ve bunların uygulanması yer almaktadır. Ancak bu faaliyetler için ortaya çıkan maliyetler merkez bünyesinde ayrı olarak hesaplanmamaktadır.

ABC Sağlık İşletmesinde Dış Başarısızlık Maliyetleri

Dış başarısızlık maliyetleri; hasta şikâyetleri ve kayıpları, şikayet ve memnuniyetlerle ilgili geribildirim, garanti kapsamındaki yükümlülükler maliyetleri olarak 3 alt başlıkta incelenmektedir.

Hasta Şikayetleri ve Kayıpları Maliyetleri: Hasta şikayetlerinin takip edildiği hasta iletişim biriminde bu görevden sorumlu bir personel bulunmaktadır. Hasta şikâyetlerinin alınması ve raporlanması işi ile uğraşan bu personelin yıllık ücreti bu maliyeti oluşturmaktadır. Bu doğrultuda yıllık (1.835 TL x 12 ay) 22.020 TL maliyet ortaya çıkmaktadır.

Önceki yıllara göre merkezde tedavi gören hasta sayısında artış olduğu için herhangi bir hasta kayıp maliyeti de söz konusu değildir.

Şikayet ve Memnuniyetlerle İlgili Geribildirim Maliyetleri: Merkezde hasta iletişim biriminde şikayet ve memnuniyetlerden sorumlu personel, şikayet ve memnuniyetlerin raporlanması için yıllık 28 TL toner ve A4 kağıdı kullanmıştır. Ayrıca dilek ve şikayet kutuları yenilenmiş ve bunun için de 100 TL harcama yapılmıştır. Bu giderlerin yanında şikayet geri bildirimleri için yıllık 60 TL iletişim ücreti ödenmiştir. Yıl içerisinde bu kalemden toplam olarak 188 TL maliyet oluşmuştur.

Garanti Kapsamındaki Yükümlülükler Maliyetleri:Merkez, hizmet alıcılarına yönelik, tedavilerde kullanılan malzeme ve protezler için garanti vermektedir. Ancak malzeme ve protezlerde herhangi bir sorun ortaya çıkmadığından maliyet oluşmamıştır.

ABC Sağlık İşletmesi Kalite Maliyet Raporlanması:

Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin tek başına bir anlam ifade etmeyeceğinden daha önce bahsetmiştik. Bu doğrultuda ilgili birimin kalite maliyetlerini belirli aralıklarla rapor halinde sunması en doğru yaklaşımlardan birisidir. Uygulamamızda Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'ne ait 2013 yılı kalite maliyetleri tablo 2 'te raporlanmıştır.

Tablo 2: 2013 Yılı ABC Ağz ve Diş Sağlığı Merkezi Kalite Maliyet Raporu

KALİTE MALİYET KALEMLERİ	KALİTE MALİYET TUTARI (TL)	AA	BB	CC
ÖNLEME MALİYETLERİ	1.761.427,25	1	0,8464	0,1174
Hasta ve Çalışan Güvenliği Maliyetleri	5.591,12	0,0032	0,0027	0,0004
Eğitim Maliyetleri	9.093,63	0,0052	0,0044	0,0006
İdari Kalite Maliyetleri	8.335,50	0,0047	0,0040	0,0006
Enfeksiyon Kontrol, Temizlik ve Ster. Mal.	653.607,00	0,3711	0,3141	0,0436
Tıbbi Makine ve Ekipman Maliyetleri	264.300,00	0,1500	0,1270	0,0176
Taşeron Firma Maliyeti	820.500,00	0,4658	0,3943	0,0547
ÖLÇME VE DEĞERL. MALİYETLERİ	295.177,00	1	0,1418	0,0197
Tıbbi Cihaz Maliyetleri	188.300,00	0,6379	0,0905	0,0125
Tıbbi Malzeme Maliyetleri	40.764,00	0,1381	0,0196	0,0027
Tıbbi Kayıt Kontrolü Maliyetleri	66.060,00	0,2238	0,0317	0,0044
Anket Maliyetleri	53,00	0,0002	0,0000	0,0000
UYGUNSUZLUK MALİYETLERİ	24.358,00	1	0,0117	0,0016
İç Başarısızlık Maliyetleri	2.150,00	11	0,0010	0,0001
İnsan Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri	250,00	0,1163	0,0001	0,0000
Zaman Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri	0,00	00	00	00
Materyal- Cihaz Kaynaklı Başarısızlık Mal.	1.900,00	0,8837	0,0009	0,0001
Başarısızlık Analizleri ve Prob. Gid. Mal.	0,00	00	00	00
Dış Başarısızlık Maliyetleri	22.208,00	01	0,0107	0,0015
Hasta Şikayetleri ve Kayıpları Maliyetleri	22.020,00	0,9915	0,0106	0,0015
Şikayet ve Mem. İlgili Geribil. Mal.	188,00	0,0085	0,0001	0,0000
Garanti Kapsamındaki Yük. Maliyetleri	0,00	0	0	0
TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ	2.080.962,25		01	0,1387
TOPLAM MALİYET	15.006.578,57			01

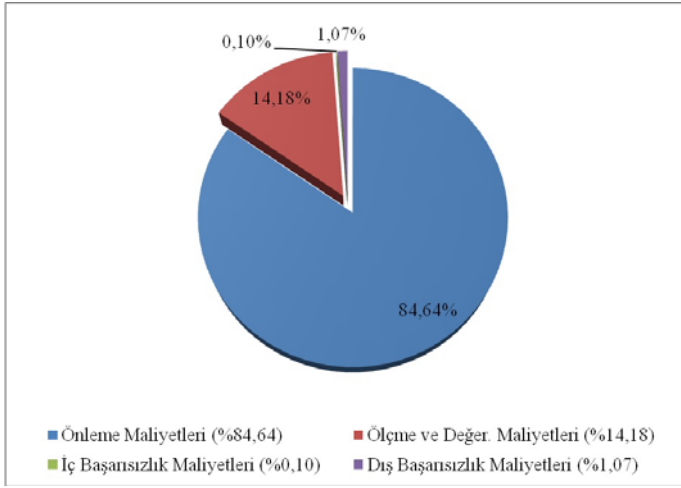
A - İlgili kalite maliyet kaleminin bağlı olduğu ana kalite maliyet toplamına oranı

B - İlgili kalite maliyet kaleminin toplam kalite maliyetlerine oranı

C - İlgili kalite maliyetlerinin, toplam maliyete oranı

Kalite maliyetlerinin raporlanmasının amacı, işletme yönetimini kalite maliyetlerinin büyüklüğü hakkında haberdar etmek ve sürekli iyileştirme faaliyetlerinin gelecekteki etkilerinin tahmin edilmesine temel oluşturmaktır. Bu amaç doğrultusunda sağlık işletmesine ait 2013 yılı kalite maliyetleri 2.080.962,25 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar sağlık işletmesinin 2013 yılı toplam maliyeti olan 15.006.578,57 TL'nin

%13,87'si olarak gerçekleşmiştir. Aşağıdaki Şekil 2'de de görüleceği üzere toplam kalite maliyetinin %84,64'ünü önleme maliyetleri, %14,18'ini ölçme ve değerlendirme maliyetleri, %0,10'unu iç başarısızlık maliyetleri ve %1,07'sini de dış başarısızlık maliyetleri oluşturmaktadır. Oranlara bakıldığında sağlık işletmesinin kalite maliyetlerinde en fazla paya sahip önleme maliyetleri, ikinci fazla paya sahip olan kalite maliyet kalemi ise ölçme ve değerlendirme maliyetleridir. Uygunsuzluk maliyetleri olan iç ve dış başarısızlık maliyetleri ise oldukça az bir paya sahiptir. Bu durum, sağlık işletmesinin önleyici faaliyetlere çok fazla önem verdiğinin göstergesi olarak değerlendirilmektedir.



Şekil 2: 2013 Yılı ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Kalite Maliyetleri

Tablo 2 incelendiğinde kalite maliyetleri içerisinde en fazla orana sahip olan önleme maliyetleri içerisinde ağırlığı en çok olan maliyet kalemleri Taşeron Firma Maliyeti ve Enfeksiyon Kontrol, Temizlik ve Sterilizasyon Maliyetleridir. Ölçme değerlendirme maliyetleri içerisinde ise en fazla paya sahip olan kalem Tıbbi Cihaz Maliyetleridir.

Kalite maliyetlerinin belirli periyotlar halinde raporlanması yöneticilere ve ilgililere önemli bilgiler sunar. Hangi kalite maliyet kaleminin hangi ağırlıkta olduğu kolayca gözlemlenebilir ve gerekli durumlarda önlemler alınabilir. Merkezin kalite ilerleyişi hakkında net bilgiler üretilebilir ve kalite maliyet raporları sayesinde potansiyel problem alanları kolaylıkla belirlenebilir.

ABC Sağlık İşletmesinin Kalite Maliyetleri Muhasebeleştirilmesi

Hizmet işletmelerinden olan sağlık işletmelerinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin birden fazla yolu olduğunu daha önceden belirtmiştik. Bu doğrultuda ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nin 2013 yılı kalite maliyetleri aşağıdaki gibi iki şekilde muhasebeleştirilebilir:

1. Sekiz No'lu Hesap Sınıfını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nin 2013 yılı kalite maliyetleri, Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı içerisinde yer alan 8 nolu hesap sınıfını kullanarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmesi gerekmektedir:

Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS.		1.761.427,25	
800.01 Hasta ve Çalışan Güvenliği Mal. Hs.	5.591,12		
800.02 Eğitim Maliyetleri Hs.	9.093,63		
800.03 İdari Kalite Maliyetleri Hs.	8.335,50		
800.04 Enfeksiyon Kont. Tem. ve Ster. Mal. Hs.	653.607,00		
800.05 Tıbbi Makine ve Ekipman Mal. Hs.	264.300,00		
800.06 Taşeron Firma Maliyeti Hs.	820.500,00		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.			1.761.427,25

Ölçme ve Değerlendirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MALİYETLERİ HS.		295.177,00	
810.01 Tıbbi Cihaz Maliyetleri Hs.	188.300,00		
810.02 Tıbbi Malzeme Maliyetleri Hs.	40.764,00		
810.03 Tıbbi Kayıt Kontrolü Maliyetleri Hs.	66.060,00		
810.04 Anket Maliyetleri Hs.	53,00		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.			295.177,00

Uygunsuzluk Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

820 UYGUNSUZLUK MALİYETLERİ HS.		24.358,00	
820.01 İç Başarısızlık Maliyetleri Hs.	2.150,00		
820.01.01 İnsan Kaynaklı Başarısızlık Mal. Hs.	250,00		
820.01.03 Materyal- Cihaz Kayn. Baş. Mal. Hs.	1.900,00		
820.02 Dış Başarısızlık Maliyetleri Hs.	22.208,00		
820.02.01 Hasta Şikayetleri ve Kayıpları Mal. Hs.	22.020,00		
820.02.02 Şikayet ve Mem. Geribil. Mal. Hs.	188,00		
			24.358,00
KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.			

Hesapların Kapatılması

890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.			2.080.962,25
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS.		1.761.427,25	
800.01 Hasta ve Çalışan Güvenliği Mal. Hs.	5.591,12		
800.02 Eğitim Maliyetleri Hs.	9.093,63		
800.03 İdari Kalite Maliyetleri Hs.	8.335,50		
800.04 Enfeksiyon Kont. Tem. ve Ster. Mal. Hs.	653.607,00		
800.05 Tıbbi Makine ve Ekipman Mal. Hs.	264.300,00		
800.06 Taşeron Firma Maliyeti Hs.	820.500,00		
810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MAL. HS.		295.177,00	
810.01 Tıbbi Cihaz Maliyetleri Hs.	188.300,00		
810.02 Tıbbi Malzeme Maliyetleri Hs.	40.764,00		
810.03 Tıbbi Kayıt Kontrolü Maliyetleri Hs.	66.060,00		
810.04 Anket Maliyetleri Hs.	53,00		
820 UYGUNSUZLUK MALİYETLERİ HS.		24.358,00	
820.01 İç Başarısızlık Maliyetleri Hs.	2.150,00		

820.01.01 İnsan Kaynaklı Başarısızlık Mal. Hs.	250,00		
820.01.03 Materyal- Cihaz Kayn. Baş. Mal. Hs.	1.900,00		
820.02 Dış Başarısızlık Maliyetleri Hs.	22.208,00		
820.02.01 Hasta Şikayetleri ve Kayıpları Mal. Hs.	22.020,00		
820.02.02 Şikayet ve Mem. Geribil. Mal. Hs.	188,00		

Kalite Maliyetlerinin Mevcut Muhasebe Sistemi İçerisinde İzlenmesi

ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nin 2013 yılı kalite maliyetleri, mevcut muhasebe sistemi içerisinde aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmesi gerekmektedir:

Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		2.080.962,25	
740.10 Kalite Maliyetleri Hs.	2.080.962,25		
740.10.01 Önleme Maliyetleri Hs.	1.761.427,25		
740.10.01.01 Hasta ve Çalışan Güvenliği Mal. Hs.	5.591,12		
740.10.01.02 Eğitim Maliyetleri Hs.	9.093,63		
740.10.01.03 İdari Kalite Maliyetleri Hs.	8.335,50		
740.10.01.04 Enfeksiyon Kont. Tem. ve Ster. Mal. Hs.	653.607,00		
740.10.01.05 Tıbbi Makine ve Ekipman Mal. Hs.	264.300,00		
740.10.01.06 Taşeron Firma Maliyeti Hs.	820.500,00		
740.10.02 Ölçme ve Değ. Maliyetleri Hs.	295.177,00		
740.10.02.01 Tıbbi Cihaz Maliyetleri Hs.	188.300,00		
740.10.02.02 Tıbbi Malzeme Maliyetleri Hs.	40.764,00		
740.10.02.03 Tıbbi Kayıt Kontrolü Maliyetleri Hs.	66.060,00		
740.10.02.04 Anket Maliyetleri Hs.	53,00		
740.10.03 Uygunsuzluk Maliyetleri Hs.	24.358,00		
740.10.03.01 İç Başarısızlık Maliyetleri Hs.	2.150,00		
740.10.03.01.01 İnsan Kaynaklı Başarısızlık Mal. Hs.	250,00		
740.10.03.01.03 Materyal- Cihaz Kayn. Baş. Mal. Hs.	1.900,00		
740.10.03.02 Dış Başarısızlık Maliyetleri Hs.	22.208,00		

740.10.03.02.01 Hasta Şikayetleri ve Kayıpları Mal. Hs.	22.020,00	
740.10.03.02.02 Şikayet ve Mem. Geribil. Mal. Hs.	188,00	
G381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.		2.080.962,25
/		

Kalite Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		2.080.962,25
622.10 Kalite Maliyetleri Hs.	2.080.962,25	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		2.080.962,25
741.10 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hs.	2.080.962,25	
741.10.01 Önleme Maliyetleri Yansıtma Hs.	1.761.427,25	
741.10.01.01 Hasta ve Çalışan Güvenliği Mal. Hs.	5.591,12	
741.10.01.02 Eğitim Maliyetleri Hs.	9.093,63	
741.10.01.03 İdari Kalite Maliyetleri Hs.	8.335,50	
741.10.01.04 Enfeksiyon Kont. Tem. ve Ster. Mal. Hs.	653.607,00	
741.10.01.05 Tıbbi Makine ve Ekipman Mal. Hs.	264.300,00	
741.10.01.06 Taşeron Firma Maliyeti Hs.	820.500,00	
741.10.02 Ölçme ve Değ. Maliyetleri Yansıtma Hs.	295.177,00	
741.10.02.01 Tıbbi Cihaz Maliyetleri Hs.	188.300,00	
741.10.02.02 Tıbbi Malzeme Maliyetleri Hs.	40.764,00	
741.10.02.03 Tıbbi Kayıt Kontrolü Maliyetleri Hs.	66.060,00	
741.10.02.04 Anket Maliyetleri Hs.	53,00	
741.10.03 Uygunsuzluk Maliyetleri Yansıtma Hs.	24.358,00	
741.10.03.01 İç Başarısızlık Maliyetleri Yans. Hs.	2.150,00	
741.10.03.01.01 İnsan Kaynaklı Başarısızlık Mal. Hs.	250,00	
741.10.03.01.03 Materyal- Cihaz Kayn. Baş. Mal. Hs.	1.900,00	
741.10.03.02 Dış Başarısızlık Maliyetleri Yans. Hs.	22.208,00	
741.10.03.02.01 Hasta Şik. ve Kayıpları Mal. Hs.	22.020,00	

741.10.03.02.02 Şikayet ve Mem. Geri- bil. Mal. Hs.	188,00	
--	--------	--

Kalite Maliyetleri Hesaplarının Kapatılması

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		2.080.962,25
740.10 Kalite Maliyetleri Hs.	2.080.962,25	
740.10.01 Önleme Maliyetleri Hs.	1.761.427,25	
740.10.01.01 Hasta ve Çalışan Güvenliği Mal. Hs.	5.591,12	
740.10.01.02 Eğitim Maliyetleri Hs.	9.093,63	
740.10.01.03 İdari Kalite Maliyetleri Hs.	8.335,50	
740.10.01.04 Enfeksiyon Kont. Tem. ve Ster. Mal. Hs.	653.607,00	
740.10.01.05 Tıbbi Makine ve Ekipman Mal. Hs.	264.300,00	
740.10.01.06 Taşeron Firma Maliyeti Hs.	820.500,00	
740.10.02 Ölçme ve Değ. Maliyetleri Hs.	295.177,00	
740.10.02.01 Tıbbi Cihaz Maliyetleri Hs.	188.300,00	
740.10.02.02 Tıbbi Malzeme Maliyetleri Hs.	40.764,00	
740.10.02.03 Tıbbi Kayıt Kontrolü Ma- liyetleri Hs.	66.060,00	
740.10.02.04 Anket Maliyetleri Hs.	53,00	
740.10.03 Uygunsuzluk Maliyetleri Hs.	24.358,00	
740.10.03.01 İç Başarısızlık Maliyetleri Hs.	2.150,00	
740.10.03.01.01 İnsan Kaynaklı Başarı- sızlık Mal. Hs.	250,00	
740.10.03.01.03 Materyal- Cihaz Kayn. Baş. Mal. Hs.	1.900,00	
740.10.03.02 Dış Başarısızlık Maliyetleri Hs.	22.208,00	
740.10.03.02.01 Hasta Şikayetleri ve Kayıpları Mal. Hs.	22.020,00	
740.10.03.02.02 Şikayet ve Mem. Geri- bil. Mal. Hs.	188,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		2.080.962,25
741.10 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hs.	2.080.962,25	
741.10.01 Önleme Maliyetleri Yan- sıtma Hs.	1.761.427,25	
741.10.01.01 Hasta ve Çalışan Gü- venliği Mal. Hs.	5.591,12	

741.10.01.02 Eğitim Maliyetleri Hs.	9.093,63
741.10.01.03 İdari Kalite Maliyetleri Hs.	8.335,50
741.10.01.04 Enf. Kont. Tem. ve Ster. Mal. Hs.	653.607,00
741.10.01.05 Tıbbi Makine ve Ekipman Mal. Hs.	264.300,00
741.10.01.06 Taşeron Firma Maliyeti Hs.	820.500,00
741.10.02 Ölçme ve Değ. Maliyetleri Yansıtma Hs.	295.177,00
741.10.02.01 Tıbbi Cihaz Maliyetleri Hs.	188.300,00
741.10.02.02 Tıbbi Malzeme Maliyetleri Hs.	40.764,00
741.10.02.03 Tıbbi Kayıt Kontrolü Maliyetleri Hs.	66.060,00
741.10.02.04 Anket Maliyetleri Hs.	53,00
741.10.03 Uygunsuzluk Maliyetleri Yansıtma Hs.	24.358,00
741.10.03.01 İç Başarısızlık Maliyetleri Yans. Hs.	2.150,00
741.10.03.01.01 İnsan Kaynaklı Baş. Mal. Hs.	250,00
741.10.03.01.03 Mat.- Cihaz Kayn. Baş. Mal. Hs.	1.900,00
741.10.03.02 Dış Başarısızlık Mal. Yans Hs.	22.208,00
741.10.03.02.01 Hasta Şik. ve Kayıpları Mal. Hs.	22.020,00
741.10.03.02.02 Şikayet ve Mem. Geribil. Mal. Hs.	188,00

6. Sonuç

Günümüz müşterilerinde bir ürün ya da hizmet alımında fiyat ile beraber hemen hemen aynı öneme sahip bir anlayış olan kalite, işletmeler için de değer vermesi ve sürekli artırması gereken bir unsur haline gelmektedir. Özellikle sağlık sektöründeki hatalı uygulama ve etkinliklerin sonuçları, insan sağlığını ilgilendirdiğinden dolayı diğer sektörler için de daha ağır olabilmektedir. Bu sebeple sağlık işletmeleri, sunulan hizmetin kalitesini sürekli iyileştirme çabalarına diğer işletmelere göre daha fazla önem vermek durumundadır. Bu sebeple kalite uygulamalarının

önemi sağlık sektöründe ayrıcalıklı ve sosyal sorumluluk açısından zorunludur demek yanlış bir yaklaşım olmayacaktır.

Kalitenin öneminin artması ile birlikte işletmeler kalite artırma çabalarına yönelmiş ve bu önem neticesinde de katlanılması gereken bir takım maliyetler ortaya çıkmıştır. Genellikle önleme, ölçme - değerlendirme, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri şeklinde karşımıza çıkan kalite maliyetleri, sadece sağlık işletmeleri tarafından değil hem üretim hem de hizmet işletmelerinin tamamı tarafından titizlikle hesaplanması gereken maliyet kalemleridir.

Uygulamamızda ilgili sağlık işletmesinin yaptığı maliyetler içerisinde kalite kalemleri ayrı ayrı tespit edilmiş, hesaplanmış, muhasebe kayıtları yapılmış ve kalite maliyeti raporu düzenlenmiştir.

Elde edilen bulgular ışığında ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nin 2013 yılı kalite maliyetleri 2.080.962,25 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar işletmenin 2013 yılı toplam maliyetlerinin %13,87'sidir. Bu oran kalite maliyetlerinin aslında daha fazla önem verilmesi gereken bir husus olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Kalite maliyetleri kalemlerine bakıldığında toplam kalite maliyetlerinin %84,64'ünü önleme maliyetlerinin oluşturduğu görülmektedir. Önleyici maliyete yapılan bu yatırımlar sayesinde başarısızlık maliyetleri de azalmakta, dış başarısızlık maliyetleri %1,07; iç başarısızlık maliyetleri de %0,10 olarak gerçekleşmektedir. Ölçme ve değerlendirme maliyetleri de 2013 yılı içerisinde %14,18 olarak gerçekleşmiştir.

Ayrıca önleme maliyetleri kalemlerine bakıldığında da, en fazla maliyet oluşturan unsurların %46,58 ile Taşeron Firma Maliyetleri ve %37,11 ile Enfeksiyon, Kontrol, Temizlik ve Sterilizasyon Maliyetleri olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu oranlar doğrultusunda önleme maliyetleri ile sağlanacak faydalar arasında sunulan hizmetin kalitesini artırma, hasta ve çalışan güvenliğini artırmak sayılabilmektedir. Taşeron firma maliyetlerinin yüksek olması ise hizmet alınan temizlik, otomasyon ve yemek işleri gibi durumlara önem verildiğini göstermektedir. Bu sayede sunulan hizmetin kalitesi artırılmakta, müşteri ve çalışan memnuniyeti amaçlanmaktadır. Netice olarak bu çalışmalar sağlık merkezine olan

başvuru sayısını artırmakta, çalışanlar için ise huzurlu ve güvenli bir ortam yaratmaktadır.

Önleme maliyetlerinin oranının yüksek oluşu, uygunsuzluk maliyetlerinin düşük olması ile sonuçlanmaktadır. Önleme faaliyetlerinin etkinliği iç ve dış başarısızlık maliyetlerinin ortaya çıkma ihtimalini en aza indirmektedir. Bunlarla beraber ölçme ve değerlendirme maliyetleri de tıbbi cihaz, malzeme ve bunların kayıtları şeklinde gerçekleşmiştir. Tıbbi cihaz maliyetleri oranının fazla olması da işletme cihazların bakım, onarımı ve kalibrasyonu gibi işlemlerinin iyi bir şekilde gerçekleştiğinin göstergesidir. Ancak anket maliyetlerinin oranının azlığı dikkati çekmekte olup, bu durum kalitesine güvenen bir kuruluşun aldığı şikayet sayısının azlığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilmektedir.

Uygunsuzluk maliyetleri kalemlerine bakıldığında iç ve dış başarısızlık maliyetleri olarak toplam %1,2 oranında gerçekleşmiştir. Bu kalite maliyet kalemleri toplam maliyetlere oranlandığında ise çok düşük bir oran ortaya çıkmaktadır. Bu oran çalışmanın genelinde de bahsettiğimiz üzere özellikle sağlık işletmelerinin kaliteye verdiği önemin diğer sektörlerdeki işletmelere göre daha fazla olmasının gerekliliğini ispatlar niteliktedir. Bu durum ise ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nin insan sağlığını ilgilendiren durumlardaki hatalı uygulamaların geri dönüşü olmayan sonuçlar doğurabileceğinin farkında olduğunu göstermektedir.

Ancak hem verilerinden yararlandığımız sağlık kuruluşu hem de diğer tüm işletmeler kalite maliyetlerini takip edebilecekleri bir sistem oluşturma konusunda yeterli ilgiliyi göstermemektedirler. Kalite maliyetlerinin maliyet kalemleri içerisinde kaydedilmesi bazı noktaların gözden kaçmasına sebep olmaktadır. Oluşturulacak bir sistem ile hem kalite maliyetleri daha sağlıklı bir biçimde hesaplanabilir hem de işletmelerin hangi kalite kalemlerine dikkat etmeleri konusunda yardımcı olabilecektir.

Kaynakça

- Bayırlı, R.(2001), “Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisine Dahil Edilmesi Sorunu”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 3(2), 70
- Çabuk, Y. (2005), “Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler”, *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 7 (7), 2
- Gönen, S. (2010), *Sahipliğin Toplam Maliyetinin Hesaplanmasında Kalite Maliyetleri Yaklaşımı*, İzmir: Altın Nokta Yayınevi
- Hacıüstemoğlu, R. (1995), *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Türkmen Kitapevi
- James, P. (1996), *Total Quality Management: An Introductory Text*, London: Prentice Hall Inc.
- Kara, V.(erişim tarihi: 27/05/2014), Kalite Maliyetleri-Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, http://www.muhasbeciyorumluyor.com/wpcontent/uploads/Kalite_maliyetleri.pdf,
- Kırılıoğlu, H. (1998), *Kalite Maliyetleri Muhasebesi*, Adapazarı: Değişim Yayınları
- Ömürgönülşen, M. (2008), *Kalite Maliyetlerinin Ölçümü: Gıda Sektöründe Bir Araştırma*, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları
- Türk, Z. (2009), *Kalite Maliyetleri Yönetimi*, Adana: Nobel Kitabevi
- Yükçü, S. (1999), *Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi)*, İzmir: Anadolu Matbaacılık