

Bir Kamu Hastanesi İşletmesinde Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Uygulama

Caner ATIŞ¹ & Murat KURLAR²

Özet: Günümüzde yoğun rekabet nedeniyle, hem üretim hem de hizmet işletmelerinin sundukları mal ya da hizmetleri hatasız, tam zamanında ve minimum maliyetle üretmeleri zorunludur. Diğer bir ifadeyle, işletmelerin sürdürülebilir bir rekabet avantajı elde edebilmeleri için kalite, hız ve maliyet tasarrufu çok önemli faktörlerdir. Bu amaçla işletmeler her zaman doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiyi elde etme çabası içinde olmuşlardır. Teknolojik gelişmeler, pazardaki talep yapısının değişmesi, rekabetin artması gibi etkilerle geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi sistemleri yöneticilerin karar vermelerine yardım edecek bilgileri sağlamada yetersiz hale gelmişlerdir. Kalitenin rekabet avantajı elde etmek için önemli hale gelmesi ile değer zincirinin her halkasında ortaya çıkan ve toplam maliyet içerisinde gizlenmiş kalite maliyetlerinin ayrı olarak ele alınmasının yönetim kararlarına etkisi anlaşılmıştır. Özellikle hizmet üretim işletmelerinde kalite maliyetleri çok önemlidir. Bu çalışmada, bir kamu hastanesinde toplam maliyetler içerisindeki kalite maliyetleri ayrıştırılarak ne kadar önemli olduğu ortaya koyulmaya ve daha iyi bir maliyet yönetimi için öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kalite, Kalite Maliyetleri, Maliyet Yönetimi, Sağlık İşletmeleri.

An Application on Determining the Cost of Quality in a Public Hospital Business

Abstract: Today, as a result of intensive competition, it is necessary both for manufacturing and service industries to produce goods and services at minimum cost, with zero defect and on a just in time basis. In other words, quality, agility, and cost saving are crucial factors for companies to gain a sustainable competitive advantage. That is why companies have always been in an effort to provide relevant, reliable, and comparable information. Costing systems and methods have become insufficient for supporting managers to make better decision because of changes in social, technological, economic, and market environment. Since the quality has become an important factor for competitive advantage, it was realized that separating quality costs incurred in every stage of value chain and hidden in total costs has an important effect on decisions of managers. Quality costs have a distinctive importance for service businesses. This study aims to provide suggestions for a better cost management by extracting quality costs from costing system of a public hospital and addressing the importance of it.

Keywords: Quality, Costs of Quality, Cost Management, Health Business

¹ Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Email: caneratis@hotmail.com

² Mersin Üniversitesi, Mustafa Baysan Meslek Yüksekokulu.

Email: muratkurlar@mersin.edu.tr

1. GİRİŞ

Küreselleşme ile beraber işletmelerin buldukları sektörde rekabet edecekleri işletme sayısı artmıştır. Dolayısıyla işletmelerin bu rekabette başarılı olabilmesi için sektördeki diğer işletmelere göre ürettikleri ürünleri veya sundukları hizmetleri daha kaliteli ve daha ucuz fiyattan sağlamaları gerekmektedir. Bu başarının sağlanması için işletmelerin kalite düzeyini artırmaya ve üretilen ürün veya sunulan hizmetlerin kalitesini düşüren hataları önlemeye yönelmesi gerekmektedir. Ancak bu durum, toplam maliyetler içerisinde müşteri memnuniyetini artırmak için katlanılan maliyetlerin önemini artırmaktadır. Bu nedenle bu maliyetlere yönetimin dikkatinin çekilmesi gerekmektedir. Böylelikle, yönetim kararları alınırken bu maliyetlerle işletme performansı arasındaki ilişki daha iyi kurulabilir ve bu maliyetler yönetilebilir. Maliyet muhasebesi bilgi sisteminin kalite maliyetlerini de izlemeyi olanaklı kılacak şekilde düzenlenmesi ve kalite maliyet raporlarının yönetime sunulması gerekmektedir.

Günümüzde kalite hem üretim hem de hizmet sektörlerinde önemli bir unsur haline gelmiştir. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren en önemli işletmelerden biri de sağlık işletmeleridir. Sağlık işletmelerinde faaliyet konusu insan sağlığı olduğundan sunulan hizmetin kalitesi daha da önem kazanmaktadır. Dolayısıyla sağlık işletmelerinin sunulan hizmetin kalitesinden hiçbir zaman ödün vermemesi gerekmektedir. Kalitenin artırılması ise kalite odaklı bir bakış açısıyla yapılması gereken yatırımların belirlenmesi, iş süreçlerinin kalite bakış açısıyla yeniden düzenlenmesi ve bu faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin sağlanabilmesi için kalite maliyetlerinin kontrol altında tutulması ile mümkün olabilecektir.

Bu çalışmada, bir hastane işletmesinin maliyet kalemleri kalite açısından incelenmiştir. Kaliteyle ilişkili olduğu düşünülen maliyet kalemleri belirlenmeye çalışılmış ve bunun sonucunda işletmede eksikliği düşünülen, kalite maliyet kalemlerinin ayrıca takip edileceği bir muhasebe kayıt düzeninin oluşturulmasının kaliteye yapılan yatırımların analizi açısından faydalı olabileceğine yönelik önerilerde bulunulmuştur.

2. KALİTE KAVRAMI VE KALİTE MALİYETLERİ

Kalite” kavramı, Latince'deki “qualitas” kelimesinden türetilmiştir. Latince’de “nasıl oluştuğu” anlamına gelmektedir. Bu kavramı Çiçero ve Yunanlı yazarların bir çoğunun “mahiyet veya nitelik” anlamlarında kullandıkları görülmektedir. Ancak, kalite konusunda gerek konunun duayenlerince, gerekse kalite kurumlarınca yapılan farklı tanımlamalar bulunmaktadır. Çünkü kalite sübjektif bir kavramdır ve bireysel algılama sonuçlarıyla anlam kazanır. Bu algılama insandan insana değişkenlik gösterir (Karcioğlu ve Biçer, 2013:2).

İşletmeler, ürettikleri mal ve hizmetlerin sürekli olarak tüketiciler tarafından talep edilmesini ve aynı faaliyet alanında olan rakiplerinden üstün bir durumda olmayı isterler. Bu nedenle üretilen mal ve hizmet, tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olmalıdır. Bununla beraber üretilen ürün veya hizmet; kalite, fiyat gibi açılardan tüketiciye doyum sağlamalıdır (Kefe ve Tanış, 2014:46).

Kalite maliyetleri kavramı, Juran'ın meşhur madendeki altın benzetmesinden oluşturulmuştur. Bu benzetme, bir şirketin karını artırmak için büyük başarısızlık maliyetlerinin çıkartılması gerektiğini anlamına gelmektedir (Hwangg ve Aspinwalle, 1996:269). "Quality Costs" terimi, Türkçe'ye kalite maliyetleri olarak geçmiştir. Kalite maliyetleri, üretim esnasında ya da ürün yaşam eğrisinin herhangi bir aşamasında ortaya çıkan hataların düzeltilmesi, giderilmesi ya da önlenmesi ile ilgili maliyetlerin tamamıdır.

Kalite maliyet ölçümü, dikkatleri yüksek maliyetlere ve potansiyel maliyet azaltma fırsatlarını belirleme üzerine yoğunlaştıracak ve "bir işi ilk kez doğru yapmak" veya "bir işi en az maliyetle yapmanın onu daha başlangıçta doğru yapmaktır" düşüncesinin işletmelerde yerleşmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca kalite maliyetlerinin ölçülmesi, faaliyetlerin bütçelerdeki amaçlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini izleme, alınması gereken önlemleri tespit etme ve gelecekteki bütçeler için bilgi sağlama amaçlarına da hizmet edecektir (Topcu, 2005;345).

İstenen kalite düzeyine ulaşabilmek amacıyla katlanılan kalite maliyetlerini yakından izlemek gerekmektedir. İşletmeler, yaptıkları faaliyetleri sonucunda elde etmek istedikleri mamul ve hizmetin maliyetini bilmek isterler. Bu maliyet, işletme de gerçekleştirilen faaliyetlerin sonucunda oluşmaktadır. Bu faaliyetler içinde, kalite kontrol sisteminin işletilmesine yönelik çalışmalar da yer aldığından, beraberinde katlanılması gereken bir takım maliyetleri de getirecektir. Kalite kontrol sisteminin yaratacağı maliyetler, başka bir ifade ile kalite maliyetleri, saptanır ve çeşitli araçlar yardımıyla kontrol edilmeye çalışılırsa, mamul veya hizmetin üretim maliyetlerinin azaltılmasına, önemli katkılar sağlanabilir (Kendirli ve Çağırın, 2002;135).

Kalite maliyetleri çoğunlukla uygunluk maliyetleri ve uygunsuzluk maliyetlerinin toplamı olarak anlaşılır. Uygunluk maliyeti, kalitesizliği önlemek için yapılan maliyetleri (örneğin, muayene ve kalite değerlendirme) ifade ederken, uygunsuzluk maliyeti ise ürün ve hizmet başarısızlığından kaynaklanan yeniden işleme ve iadeler gibi kalitesizlik maliyetleridir (Schiffauerova ve Thomson, 2006:647).

Kalite maliyetleri, uygunluk kalitesi ile ilgilidir. Uygunluk kalitesi, belli bir ürünün kendi tasarım spesifikasyonlarını karşılama derecesidir.

Tasarım kalitesi ne olursa olsun, herhangi bir ürün müşteri kullanımına uygun gelecek yüksek bir uygunluk kalitesine sahip olmalıdır. Uygunluk kalitesini sağlamak, uygunluk kalitesinden sapmaları önlemek, mal ve hizmetleri belirlenen standartlara uygun bir şekilde üretmek amacıyla yürütülen faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan maliyetlere kalite maliyetleri denir. Diğer bir ifade ile verimli, etkin ve tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılayabilme özelliklerine sahip mal ve hizmetlerin üretilmesini sağlamak veya kaliteyi üretmek amacıyla yapılan yatırımlar nedeniyle maruz kalınan maliyetler, kalite maliyetlerini oluşturmaktadır.-(Çabuk, 2005:2).

Kalite maliyeti, kalite uygunluğunun kapsamlı bir finansal ölçüsüdür. Kalite maliyetleri, tek bir işletme birimi ya da tüm firma için hesaplanabilir(Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002:144). Kalite maliyetlerini ölçmek için, faaliyet tabanlı maliyetleme, proses maliyet modeli, crosby modeli, PAF(Prevent=önleme, Appraisal=değerlendirme, Failure=başarısızlık) modeli gibi yöntemler kullanılmaktadır. Ancak en çok kullanılan ölçme yöntemi PAF yöntemidir. Bu modelde yer alan kalite maliyetlerini; önleme maliyetleri, ölçme-değerlendirme maliyetleri, başarısızlık maliyetleri(iç ve dış başarısızlık maliyetleri) oluşturmaktadır.

Önleme maliyetleri, kalitede bir uygunsuzluğu önlemeye yönelik olarak, kalite sisteminin tasarımı, kurulması ve düzenlenmesi ile ilgili maliyetlerdir (Bekçi ve Toraman, 2011:42). Bu maliyetler, iç ve dış başarısızlık maliyetlerinin ortaya çıkma olasılığını azaltmayı amaçlamaktadırlar. Tipik önleme maliyetlerine; tedarikçi temini, kalite planlama ve tasarımı örnek olarak verilebilir (Giakatis ve Rooney, 2010:156).

Ölçme- değerlendirme maliyetleri, işletmede kalite düzeyinin devamlılığının sağlanması için gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin maliyetlerdir. Ürünün belirlenen standartlara uygunluğunu sağlamak amacı ile yapılan faaliyetler neticesinde ortaya çıkar. Ürün ya da hizmetin gereksinmelere uygunluğunun belirlenmesi için yapılan her türlü ölçme, değerlendirme ve denetleme giderlerinin tamamından oluşur. Bu maliyetler imalat, mal giriş ve laboratuvar bölümlerindeki faaliyetler sonucu ortaya çıkmaktadır. Ürünün nitelik ve test maliyetleri değerlendirme maliyetlerinin genel hatlarını oluşturmaktadır (Sipahi ve Yıldırım, 2004:16).

İç başarısızlık maliyetleri, ürünlerin müşteriye gönderilmesinden önce ortaya çıkan başarısızlık maliyetleridir. İç başarısızlık maliyetleri firmanın kendi kontrolündeki aktivitelerden oluşan hataları içerir. Örneğin, üretimde şartnameye uygun olmayan bir malzemenin kullanılması iç başarısızlık maliyetini arttıracaktır (Sipahi ve Yıldırım,2004:18).

Dış başarısızlık maliyetleri, Dış başarısızlık maliyetleri satış sonrası ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu maliyetler, mamulün tüketiciye ulaştırılmasından sonra, tüketici düzeyinde ürün hatalarından

kaynaklanmaktadır (Orhan ve Dursun, 2006:38). Örneğin, teslimat sonrası ürün garanti yükümlülükleri, teslimatın zamanında yapılmamasından kaynaklanan tazminatlar, müşteri tarafından firmadan kaynaklı hatadan dolayı geri dönen ürünler.

Yukarıdaki gruplandırma, dikkat edilirse, kalite standartlarının karşılanıp karşılanmadığından emin olmak için çeşitli performans kriterlerinin ölçülmesi ile ilgili maliyetleri kapsamaktadır. Dolayısıyla kalite maliyetleri, mamullerin veya hizmetlerin sorun yaratmaması için gerekli güvenilirliğin sağlanmasına ilişkin tüm maliyetleri kapsamaktadır (Pekdemir, 1993:26).

3. İNCELENEN HASTANENİN KALİTE MALİYET KALEMLERİ

Hastane, 100.000 m² alana sahip, 37 dalda 120 muayene ve tedavi odası ile poliklinik hizmeti vermekte olup, 2'si Doğumhane, 1'i Kadın Doğum Ameliyathanesi ve 15'i büyük ameliyathane olmak üzere toplam 18 ameliyathane, 30 yetişkin, 20 çocuk olmak üzere 50 yataklı acil servis ile birlikte 131 gününbirlik tedavi yatağı, radyoloji ünitesi, laboratuvarlar, toplam 127 yataklı hizmet vermekte olan yoğun bakımlar ve reanimasyon ünitesi, fizik tedavi ve rehabilitasyon ünitesi, nükleer tıp, radyoterapi ünitesi, üremeye yardımcı tedavi merkezi, uyku merkezi ile tam teşekküllü olup iki ve tek kişilik odalardan oluşan 508 servis yatağı, 3 yataklı mahkum servisi ve 127 yoğun bakım yatağı olmak üzere toplam 638 yatak kapasitesi ile hizmet vermektedir. Kalite maliyetleri, kaliteye yönelik yapılan harcamalar ile kalitesizlikten dolayı ortaya çıkan maliyetlerin toplamından oluşmaktadır. Bu araştırmada, kalite maliyetlerine ilişkin hesaplama, uygulamanın yapıldığı hastanenin 2013 yılı verileri esas alınarak aşağıdaki şekilde yapılmıştır. Kalite maliyetleri ile ilgili veriler, hastane müdüründen, istatistik, kalite yönetim birimleri ve döner sermaye işletme müdürlüğü ile yapılan görüşmeler sonucunda elde edilmiştir.

3.1. Önleme Kalite Maliyet Kalemleri

Önleyici faaliyet kalemleri; kalite eğitimleri, hizmet içi eğitimler, danışmanlık, iç tetkikler, belge denetimi, temizlik malzemeleri, temizlik ekipmanları, haşere ile mücadele, makine ekipman, bina- tesis, atık toplama, tehlikeli atıkların yok edilmesi, tedarikçilerin incelenmesi, cihaz şartnamelerini hazırlama, taşeron firmalar tarafından sunulan hizmetlerden önleme maliyeti olarak sınıflandırılan maliyetlerden oluşmaktadır.

3.1.1. Kalite Eğitimleri

Kalite eğitimleri maliyet kalemi, hastane personelinin yapılacak işle ilgili yeterliliğini artırmak amacıyla yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır. Hastane yönetimi, kalite eğitimi konusunda hem üniversite bünyesindeki akademik personelden hem de dışarıdan destek almaktadır.

Hastane personelinin kurslara katılma ve eğitim giderleri için 2013 yılında **3.300 TL** harcanmıştır.

3.1.2. Hizmet İçi Eğitimler

Hizmet içi eğitimler, genellikle öğretim üyeleri tarafından verilmektedir. Bu eğitimler için öğretim üyelerine herhangi bir ücret ödenmemektedir; ancak daha doğru bir maliyet analizi için öğretim üyelerine ödenen brüt ücret ve SGK Primi ile işsizlik işveren priminden eğitimlere düşen payların hesaplanması gerektiği düşünülmektedir. 2013 yılında bir öğretim üyesinin brüt ücreti ortalama 4.755 TL, SGK Primi 927 TL ve işsizlik işveren primi 95 TL'dir. İlave olarak, hastane içerisinde bulunan konferans salonunun eğitim amacıyla kullandığı süre boyunca ışıklandırma, klima ve projeksiyon cihazı için harcanan elektrik bedeli bu bölüme eklenebilir. Konferans salonunda 1 saatlik eğitim için 3 kw/s elektrik tüketilmektedir. 1 kw/s tüketim bedeli 0,7205 kuruştur. 2013 yılı içerisinde toplam 109 adet hizmet içi eğitim yapılmış olup her bir eğitim için ortalama 2 saat konferans salonu elektriği kullanılmıştır. Ayrıca konferans salonunda bulunan dizüstü bilgisayar, 1.200 TL'ye alınmış olup ekonomik ömrünü tamamlamamıştır. 2013 yılı amortisman tutarı 240 TL'dir. Projeksiyon cihazı, 1.000 TL'ye alınmış olup amortisman tutarı 200 TL'dir. Isıtma ve soğutma sistemi merkezidir.

Hizmet İçi Eğitim Maliyeti = (1 Saat için harcanan kw/saat X Eğitim Süresi (saat) X Birim Fiyat X Eğitim Sayısı) + Amortismanlar Toplamı + (Eğitime İlişkin Öğretim Üyesi Maliyeti)

Eğitime İlişkin Öğretim Üyesi Maliyeti = Bir öğretim üyesinin ortalama saat maliyeti x 2013 Yılı Toplam Eğitim Süresi)

= (3 kw/s x 2 saat x 0,7205 x 109) + 440 TL + ((5.777 TL/ 160 saat) x 208 saat)

= 471,2 + 440 + 7.510 = **8.421,2 TL**

3.1.3. Danışmanlık

Hastane 2003 yılında, TS-EN-ISO 9001:2000 standardına uygun kalite sisteminin hastanede kurulması ve işlerliğinin kazandırılması için bir firmadan danışmanlık hizmeti almıştır. Çalışmalar halen 2008 standardına uygun olarak devam etmektedir. 2013 yılı içinde danışmanlık hizmeti alınmamıştır.

3.1.4. İç Tetkikler

İç tetkik yılda bir kez yapılmaktadır. İç tetkikin yapılacağı 57 birim bulunmaktadır. İç tetkik yapacak olanlara (öğretim üyesi) 2 sayfadan oluşan görevlendirme yazısı gönderilmektedir. Görevli öğretim üyesi sayısı 100'dür. Öncelikle birimlere kalite yönetim birimi tarafından hazırlanan iç tetkik planına ilişkin soruların yer aldığı 3 sayfadan oluşan form birimlere sunulmaktadır. Birimlere 27 ayrı iç tetkik sorusu sorulmaktadır. Birimler bu

soruları cevapladıktan sonra bir sayfadan oluşan bir iç tetkik değerlendirme raporu hazırlamaktadırlar. İç tetkik kalite maliyetleri, tüketilen kâğıt ve toner maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır. Bir top A4 kâğıdının(500 adet) tutarının 7,15 TL olduğu kırtasiye depo sorumlusu tarafında ifade edilmiştir. Bir tonerin ortalama 3000 adet kâğıtta kullanıldığı ve bir adet tonerin maliyetinin 212,5 TL olduğu depo sorumlusundan öğrenilmiştir. Bu raporlar için yaklaşık %10 toner tüketildiği göz önüne alındığında; harcanılan toner tutarı 21,25 TL'dir.

İç Tetkik Maliyeti = (İç Tetkik İçin Kullanılan Kâğıt Miktarı x Birim Fiyat) + Toner Tutarı

İç Tetkikte Kullanılan Kâğıt Miktarı = (100x2 + 57x3) + 27 = 399 adet A4 Kâğıdı

İç Tetkik Maliyeti = (399 adet x 0,0143 kuruş) + 21,25 = **26,95TL**

3.1.5. Belge Denetimi

Belge denetimi için, TSE yılda bir kez denetçi gönderiyor. Bu işlem için 3 denetçi gelmekte ve 3 gün boyunca denetimi gerçekleştirmektedirler. Bu hizmetin karşılığı olarak 2013 yılı için **4.960 TL** ödenmiştir.

3.1.6. Temizlik Malzemeleri

Hastane içerisinde kullanılan temizlik malzemelerinin miktarları ve alım şartları hastane idaresince belirlenmektedir. 2013 yılı için tüketilen temizlik malzemesi gideri **281.165,62 TL**'dir.

3.1.7. Temizlik Ekipmanları

Temizlik ekipmanları hastanenin temizliğinde kullanılmaktadır. Bu ekipmanlar taşeron firmaya aittirler. Bu ekipmanların kullanımlarının hastaneye olan maliyeti yıllık **394.136,98 TL**'dir.

3.1.8. Haşere İle Mücadele

Hastanenin daha kaliteli ve sağlıklı hizmet sunabilmek için yaptığı faaliyetlerden biri de hastanenin ilaçlanmasıdır. Hastanenin ilaçlanması ile ilgili katlanılan ilaçlama bedeli 2013 yılı için **696,20 TL**'dir. Bu hizmet bir ilaçlama firmasından satın alınmaktadır.

3.1.9. Tıbbi Makine ve Ekipman

Hastalara daha kaliteli hizmet sunabilmek amacıyla hastane tıbbi makine ve ekipmanları için ayrılan bütçe oldukça yüksektir. Tıbbi makine ve ekipmanlar için katlanılan maliyetlerin gidere dönüştürülmesi için normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 2013 yılında kullanılan 658 adet tıbbi makine ve ekipman için **1.891.622,96 TL** amortisman hesaplanmıştır.

3.1.10. Atık Toplama

Hastane bünyesinde oluşan tıbbi atıklar özel tıbbi atık poşetleriyle şirket bünyesinde çalışan 3 kişi tarafından toplanmaktadır. Tıbbi atık poşetleri tıbbi atık depolarında toplanarak her gün gelen belediye ekipleri tarafından tehlikeli atık bertaraf edilmek üzere götürülmektedir. Bu işlem için katlanılan

maliyet üç personelin hastaneye maliyetidir. Bu personele yol ücreti ve asgari ücret ödenmektedir (günlük yol ücreti 4,19 TL). Ayrıca bu personel için 204 TL SGK primi ve 20,4 TL İşsizlik işveren primi ödenmektedir.

Yıllık Atık Toplama Maliyeti = (Personelin Hastaneye Aylık Maliyeti + Aylık Yol ücreti) x Personel Sayısı x Ay

Aylık yol ücreti = 4,19 x 30 = 125,7 TL

Yıllık Atık Toplama Maliyeti = (1.245,90 + 125,7) x 3 x 12 = 49.377,6 TL

3.1.11. Tıbbi Atıkların Yok Edilmesi

Toplanan tıbbi atıklar belediye tarafından yok edilmektedir. 2013 yılı için tıbbi atık imha ve taşıma gideri **758.185,34 TL**'dir.

3.1.12. Tedarikçilerin İncelenmesi

Hastane, mal ve hizmet alımlarını ihale kanunu şartlarına göre yapmaktadır. Bundan dolayı tedarikçi firmalar hastane döner sermaye bölümüne direkt kendileri başvurumaktadırlar. Bu nedenle, bu kalite maliyet kalemine ilişkin herhangi bilgi bulunmamaktadır.

3.1.13. Cihaz Şartnamelerinin Hazırlanması

Kamu ihaleleri sözleşmeleri kanunu ve ilgili yönetmeliklerde belirtilen esaslara göre yapılmaktadır. Tedarikçiler, istenen ürün ya da hizmeti, şartnamelerde belirtilen vasıflara uygun olarak yerine getirme yeteneklerine göre ilgili ihale mevzuatlarında belirtildiği şekilde değerlendirilerek seçilmektedir. Cihaz şartnamelerini her birim kendi hazırlamaktadır. Cihaz şartnamelerinin hazırlanmasında birimde çalışan öğretim üyeleri görev almaktadırlar. Bu şartnamelerin hazırlanma süresi cihazların özelliklerine göre farklılık göstermekle birlikte yapılan görüşmeler sonucunda; 2013 yılında alınan bütün cihazlar için bu şartnameleri hazırlayan öğretim üyelerinin ortalama iki hafta harcadıkları belirlenmiştir. 2013 yılında cihaz şartnamelerinin hazırlanmasında 54 öğretim üyesi görev almıştır.

Cihaz Şartnamelerinin Hazırlanma Maliyeti = Bir öğretim üyesinin ortalama 2 haftalık maliyeti x Cihaz şartnamelerini hazırlayan öğretim üyesi sayısı

Öğretim üyesinin ortalama 2 haftalık ücreti = Öğretim üyesinin aylık ortalama maliyeti/2

= 5.777 TL/2

= 2.888,50 TL

Cihaz Şartnamelerinin Hazırlanma Maliyeti = 2.888,50 TL x 54

= 155.979 TL

3.1.14. Taşeron Firma Maliyeti

Hastane bünyesinde yapılması zorunlu temizlik, otomasyon ve yemek dağıtım işleri için ihale kanunu şartları gereği yapılan ihale sonrası taşeron firma maliyeti yıllık KDV dahil **13.021.660,92 TL**'dir.

3.1.15. Epikrizlerin (Çıkış Özeti) Kontrolü ve Düzeltilmesi

Epikrizlerin tamamı doktorlar tarafından hazırlanmakta ve kontrol edilmektedir. Temel tıpta 10 birim, cerrahi tıpta 13 birim ve dâhili tıpta 18 birim bulunmaktadır. Temel tıptaki birimlerin tamamı, cerrahi tıpta 1 birim ve dahili tıpta 5 birim epikriz hazırlamamaktadır. Sonuç olarak, toplam 25 birim epikriz hazırlamaktadır. Bir doktorun aylık maliyeti 2013 yılında ortalama 5.777 TL'dir. Doktorların günlük çalışma süresi 8 saat olup bu süre haftalık 40 saati aşmayacaktır. Bir doktorun da epikrizi hazırlama süresi ortalama 20 dakikadır (1/3 saat). Epikriz hazırlayan birimlerdeki doktor sayısı ise 147'dir. Epikriz her yatan hastaya düzenlenmektedir.

Epikriz hazırlama maliyeti(Yıllık)= saat ücreti x epikriz için harcanan saat

$$\text{Saat ücreti} = (5.777 \text{ TL}/160 \text{ saat}) = \mathbf{36,11 \text{ TL/saat}}$$

$$\text{Harcanan saat} = (1/3 \text{ saat} \times 20.673 \text{ hasta}) = \mathbf{6.891 \text{ saat}}$$

$$\text{Epikriz hazırlama maliyeti(Yıllık)} = \mathbf{36,11 \text{ TL/saat} \times 6.891 \text{ saat} = 248.834 \text{ TL}}$$

3.2. Değerleme Maliyetleri

Hastanenin değerlendirme maliyet kalemleri; satın alınan cihaz ve tıbbi malzemenin kontrolü, tıbbi kayıtların kontrolü, kalibrasyonlar, anketler, stok ve depo hizmetlerinden oluşmaktadır.

3.2.1. Satın Alınan Cihaz ve Tıbbi Malzemenin Kontrolü

Satın alınan cihaz ve tıbbi malzemelerin teknik şartnamelere uygun olup olmadığı kontrol edilmektedir. Kontrol aşamasını şartnamelerin hazırlanmasında görev alan öğretim üyeleri(54 kişi) gerçekleştirmektedir. Geçici işçi ve kadrolu personel bu kontrol aşamasına dâhil edilmemektedir. Yapılan görüşmeler sonucunda, kontrol aşamasını gerçekleştiren öğretim üyelerinin yılda ortalama 1 haftalarını aldığı belirlenmiştir.

Satın Alınan Cihaz ve Tıbbi Malzemenin Kontrolü= Kontrolü gerçekleştiren öğretim üyesinin ortalama 1 haftalık maliyeti x Kontrolü gerçekleştiren öğretim üyesi sayısı

$$\text{Satın Alınan Cihaz ve Tıbbi Malzemenin Kontrolü} = (5.777 \text{ TL}/4) \times 54 \\ = \mathbf{77.989,5 \text{ TL}}$$

3.2.2. Tıbbi Kayıtların Kontrolü

Kalite yönetim sisteminin uygulandığı durumlarda, eğitim, öğretim ve sağlık hizmeti şartlarının karşılandığının gösterilebilmesi için oluşturulan kayıtlar kontrol altında bulundurulur. Bu prosedürde, kayıtların her türlü hasardan korunması, ilgili birimde ve genel arşivde saklama sürelerinin belirlenmesi, kayıtların sınıflandırılması ve saklama süresi dolan kayıtların elden çıkarılması için yapılması gerekenler tanımlanmıştır. 35 kişi tıbbi kayıtların kontrolünü yapmaktadır. Bunun 25'i memur diğer kalanlar ise

taşeron firma personelidir. Taşeron firma personeli asgari ücretle çalışmaktadır.

Tıbbi Kayıtların Kontrol Maliyeti = (Kadrolu Çalışan Sayısı x Kadrolu Çalışanların Hastaneye Maliyeti + Taşeron Firma Çalışan Sayısı x Taşeron Firma Çalışan Maliyeti)x Ay

Tıbbi Kayıtların Kontrol Maliyeti =(25 x 3.088 +10 x 1.245,90)x 12
=1.075.908 TL

3.2.3. Kalibrasyon

İzleme ve ölçme amaçlı kullanılan cihazlar kullanım yerleri ve demirbaş numaralarına göre kalibrasyon sorumlusu tarafından oluşturulan kalibrasyona tabi cihazlar listesinde tanımlanmaktadır. Bu cihazlar listede belirlenen aralıklarda hastanenin protokol yaptığı akredite olan kuruluşlarda kalibre ettirilir. 2013 yılı içinde toplam 1.374 adet kalibrasyona tabi cihazın kalibrasyonu yapılmıştır. Bu işlemin maliyeti **23.600 TL**'dir. Ayrıca bu kalite maliyet kaleminin içerisinde tıbbi cihazlar için yapılan yıllık bakım sözleşmesi tutarı olan **666.332,59 TL**'yi de eklemek gerekmektedir. Bu bağlamda bu kalite maliyet kalem tutarının toplamı **689.932,59 TL** olarak hesaplanmaktadır

3.2.4. Anketler

Yatan hasta, poliklinik hastası ve acil hastası olmak üzere yılda bir kere anket uygulaması yapılmaktadır. Anket uygulaması için yılda 1.000 adet A4kâğıdı kullanılmaktadır. Ayrıca çalışan memnuniyet anketi de yılda bir defa yapıldığı tespit edilmiştir. Bu anketler için toplam 400 adet A4 kâğıdı kullanılmıştır. Ayrıca anketlerin çoğaltılması için tüketilen bir adet tonerin maliyeti 106,25 TL'dir.(Bir adet tonerin %50'si tüketilmektedir).

Anket Yapma Maliyeti = Kullanılan Kâğıt Maliyeti + Toner Tutarı

Kullanılan Kâğıt Maliyeti = Kullanılan Kâğıt Adedi x Birim Fiyat
= 1.400 x 0,0143 kuruş = 20,02 TL

Anket Yapma Maliyeti = 20,02 + 106,25 = **126,27 TL**

3.2.5. Stoklar ve Depo Hizmeti

Tıp fakültesi satın aldığı girdi ürünlerinin uygunluğunu kendi kontrolünde olduğu sürece muhafaza eder. Girdi ürünler asansör, taşıma arabası, insan gücü ile taşınır, soğuk zincirde taşınması gerekenler uygun taşıma kapları içinde taşınır. Hastanede iki ana depo bulunmaktadır. Bunlar merkez depo ve ameliyathane depolarıdır. Bu iki depoda toplam 25 personel çalışmaktadır. Bu çalışanların 16'sı memur, 9'u ise taşeron firmanın personelidir.

Stoklar ve Depo Hizmetinin Maliyeti = (Kadrolu Personelin Maliyeti x Personel Sayısı x Çalışılan Ay) + (Taşeron Firma Personelinin Maliyeti x Personel Sayısı x Çalışılan Ay)

Stoklar ve Depo Hizmetinin Maliyeti=(3.088 x 16 x 12) + (1.245,90 x 9 x 12)= 592.896 + 134.557,2= **727.453,2 TL**

3.3. İç Başarısızlık Maliyetleri

3.3.1. Film ve Laboratuvar Testlerinin Yenilenmesi

2013 yılı içerisinde radyoloji bölümünde 145.407 çekim yapılmıştır. Bu çekimlerin ne kadarının yenilendiği hakkında herhangi bir kayıt olmadığından filmlerin yenilenmesine dair bir kalite maliyeti hesaplanmamaktadır. Laboratuvar testlerinin yenilemesi hakkında ise, hastane bünyesinde biyokimya, mikrobiyoloji, kan bankası, patoloji laboratuvarları bulunmaktadır. Bu laboratuvarlarda 2013 yılı içinde toplam 2.417.952 adet test çalışılmıştır.

Hastanede film ve laboratuvar testlerinin ne kadarının yenilendiğine ilişkin veriler kayıt altına alınmamaktadır. Bu yüzden, maliyet hesaplaması yapılamamaktadır.

3.4. Dış Başarısızlık Maliyet Kalemleri

3.4.1. Hasta Şikâyetlerinin İncelenmesi

Kişisel ve BİMER (Başbakanlık İletişim Merkezi) üzerinden şikâyetler yapılmaktadır. En geç 1 ay içinde şikâyete cevap verilmektedir. Hasta şikâyetlerinin incelenmesi için hastanede, hasta iletişim birimi kurulmuştur. Birimde kadrolu 4 personel(memur) çalışmaktadır.

Hasta Şikâyetlerinin İncelenmesi Maliyeti = (Kadrolu Personelin Maliyeti)xAy

$$= (3.088) \times 12 \times 4 = \mathbf{148.224 TL}$$

3.4.2. Şikâyetlere Geri Bildirim

Şikâyetlere geri bildirim posta yolu ile yapılmaktadır.(adi posta ücreti) BİMER üzerinden yapılan şikâyetlere geri bildirim ücreti bulunmamaktadır.2013 yılında toplam 49 adet şikâyetlere geri bildirimde bulunulmuştur. Adi posta ücreti 1,25 TL'dir.

Şikâyetlere Geri Bildirim Maliyeti= Şikâyetlere Geri Bildirim Sayısı x Adi posta ücreti = 49 adet x 1,25 TL =**61,25 TL**

3.4.3 Hastaneye Gelen Hasta Sayısında Azalış

Bu kalite maliyet kalemini ölçmek oldukça zordur. Bunu tespit edebilmek için hastalar taburcu olduktan sonra anket yapılarak hastaneye tekrar gelip gelmeyecekleri ve olumsuz tecrübe yaşayan hastaların çevresini etkilemesi nedeniyle potansiyel hasta kayıpları tahmin edilerek bu hastalar nedeniyle kaybedilen katkı payının hesaplanması yoluna gidilebilir. 2012 yılında 556.828 kişi hastaneden hizmet alırken 2013 yılında ise 565.035 kişi olarak tespit edilmiştir. 2012 yılı hasta sayısı ile 2013 yılı hasta sayısı karşılaştırıldığında, hastaneyi tercih eden hasta sayısında artış olduğu görülmektedir.

4. KALİTE MALİYET RAPORU

Yukarıdaki bütün kalite maliyet kalemlerini bir arada gösteren **kalite maliyet raporu** aşağıdaki tabloda (Tablo 1) gösterilmiştir:

Tablo 1. Kalite Maliyet Raporu

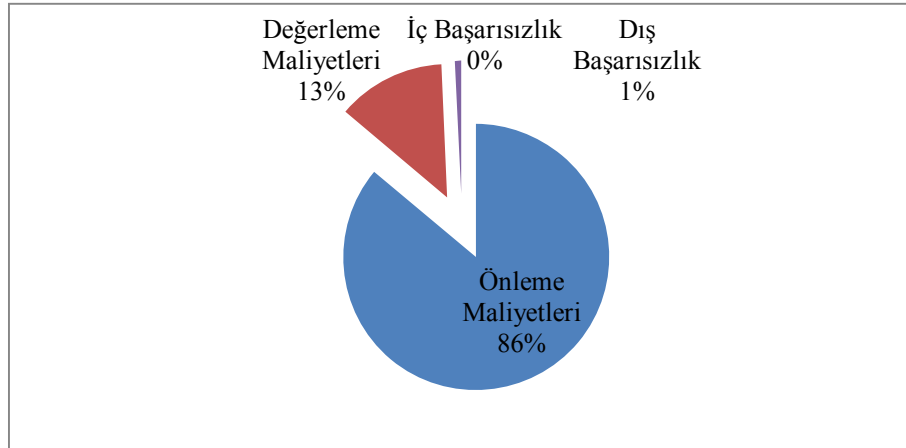
Kalite Maliyet Kalemleri	Kalite Maliyetleri(TL)	1 (%)	2 (%)	3 (%)
Önleme Maliyetleri				
Kalite Eğitimleri	3.300	0,019621	0,01689011	0,00691207
Hizmet İçi Eğitimler	8.421,2	0,050071	0,04310151	0,017638766
Danışmanlık	-	-	-	-
İç Tetkikler	26,95	0,00016	0,00013794	0,000001
Belge Denetimi	4.960	0,029492	0,02538635	0,010389051
Temizlik Malzemeleri	281.165,62	1,671777	1,4390661	0,588920162
Temizlik Ekipmanları	394.136,98	2,343491	2,01727781	0,825546218
Haşere Mücadele	696,20	0,00414	0,0035633	0,001458237
Tıbbi Makine ve Ekipman	1.891.622,96	11,24736	9,68173302	3,962130576
Atık Toplama	49.377,6	0,293593	0,25272517	0,10342468
Tıbbi Atıkların Yok Edilmesi	758.185,34	4,508079	3,88055559	1,588069812
Tedarikçilerin İncelenmesi	-	-	-	-
Cihaz Şartnameleri Hazırlama	155.979	0,927433	0,79833406	0,326708429
Taşeron Firma Maliyeti	13.021.660,92	77,42524	66,6476603	27,27473814
Epikrizlerin Hazırlanması	248.834	1,479537	1,27358591	0,521199425
Toplam	16.818.366,77	100	86,0800172	35,227192
Değerleme Maliyetleri				
Sat. Alı. Cihaz ve Tıbbi Malz. Kontrolü	77.989,5	3,032947424	0,399167029	0,163354
Tıbbi Kayıtların Kontrolü	1.075.908	41,84117601	5,506728472	2,253561
Kalibrasyon	689.932,59	26,8309102	3,531223336	1,44511
Anketler	126,27	0,004910536	0,000646277	0,000264
Stok ve Depo Hizmeti	727.453,2	28,29005582	3,723261886	1,523699
Toplam	2.571.409,56	100	13,161027	5,385989
İç Başarısızlık Maliyetleri				
Film ve Lab. Test. Yenilenmesi	-	-	-	-
Toplam	-	-	-	-
Dış Başarısızlık Maliyetleri				
Hasta Şikâyetlerinin İncelenmesi	148.224	99,95869	0,758642301	0,310465

Şikâyet ve Memnuniyetlere Geri Bildirimde Bulunulması	61,25	0,04131	0,000313491	0,000128
Hastaneye Gelen Hasta Sayısı	-	-	-	-
Toplam	148.285,25	100	0,758955792	0,310593
TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ	19.538.061,58			

Not: 1) İlgili kalite maliyet kaleminin bağlı olduğu ana kalite maliyet toplamına oranı
2) İlgili kalite maliyet kaleminin toplam kalite maliyetlerine oranı
3) İlgili kalite maliyetlerinin, toplam maliyete oranı (2013 yılında hastanedeki Toplam maliyet 47.742.569,90 TL'dir).

Hastane kalite maliyetleri raporundaki verilerden oluşan maliyet kalemlerinin ilişkileri aşağıdaki grafikte gösterilmiştir (Grafik 1). Kalite maliyetlerini gösteren dağılım grafiği incelendiğinde; önleme maliyetlerinin toplam kalite maliyetleri içerisindeki payının diğer kalite maliyet kalemlerinden oldukça fazla olduğu görülmektedir. Önleme maliyetlerinden sonra ise değerlendirme maliyetleri ikinci en büyük paya sahiptir. Bu iki kalite maliyet kaleminin diğer kalite maliyet kalemlerine göre daha fazla paya sahip olmasının sebebi, ürünlerin veya hizmetlerin müşteriye ulaşmasından sonra ortaya çıkabilecek kalitesizlik maliyetlerinin önüne geçilebilmesini sağlamaktır. Çünkü sonradan oluşabilecek kalitesizlikle ilgili problemlerden dolayı daha fazla maliyete katlanılması kaçınılmazdır. Aslında önleme maliyetleri işletmenin başarısı için yapılan yatırımlardır.

Kalite Maliyetlerinin Toplam Kalite Maliyetleri İçindeki Dağılım Grafiği



5. BULGULARIN YORUMLANMASI

2013 yılı için hesaplanan kalite maliyetleri analiz edildiğinde aşağıdaki unsurlar göze çarpmaktadır. Önleme maliyetleri; kalite maliyetlerinin % 86'sını oluşturmaktadır. Kalite için yapılan yatırımların neredeyse tamamını oluşturan kalite maliyeti, önleme maliyetleridir. Önleme maliyetlerine katlanması sonucunda başarısızlık maliyetleri de azalmaktadır. Kalite maliyet raporunda görüldüğü gibi dış başarısızlık maliyetleri, kalite maliyetlerinin % 0,76'sını kapsamaktadır. Hem önleme maliyetleri içindeki %77,42'lik hem de toplam kalite maliyetleri içindeki %66,64'lük payı ile en önemli kalite maliyet kalemi taşeron firma maliyetidir.

Önleme maliyetleri düşük kaliteyi önlemek için yürütülen faaliyetlerden dolayı katlanılan fedakârlıklar olduğundan, bu kalite maliyet kalemlerinin sağlayacağı faydalar; hasta ve hasta yakınlarına sunulan hizmetin kalitesini arttırmak ve çalışan personelin motivasyonunu üst düzeye çıkarmak olarak sayabiliriz. Hizmet kalitesinin artmasıyla birlikte hasta, hasta yakını ve çalışan personelin de memnuniyeti artmış olacaktır. Bununla birlikte önleme maliyetlerinin toplam maliyetlere oranı ise %35,22 olarak hesaplanmıştır.

Değerleme maliyetleri, toplam kalite maliyetlerinin %13,16'sını oluşturmaktadır. Değerleme maliyetlerinin toplam kalite maliyeti içerisindeki payı verilen hizmetin sonuçlarını ölçmeye yöneliktir. Ayrıca değerlendirme maliyetleri içerisinde tıbbi kayıtların kontrolü kalite maliyetinin % 41,84'lük oranla en büyük paya sahip olan olduğu anlaşılmaktadır. Ölçme ve değerlemeye verilen bu önem kaliteli hizmetin olmazsa olmazları arasındadır. Stok ve depo hizmetleri maliyeti değerlendirme maliyetleri içerisinde %28,29 oranıyla ikinci büyük maliyettir. Üçüncü sırada ise %26,83'lük oranla kalibrasyon maliyeti yer almaktadır.

Kalite maliyet raporunda görüldüğü gibi incelenen hastanede iç başarısızlık maliyetleri hesaplanamamıştır. Kalite maliyetlerinin analizi açısından iç başarısızlık içinde sınıflandırılan ameliyathane malzemelerinin yanlış gelmesi veya zamanında gelmemesi, film ve laboratuvar testlerinin yenilenmesi ve taşeron firmadan kaynaklanan hataların tespit edilerek kayıt altına alınması gerekmektedir.

Dış başarısızlık maliyetlerinin toplam kalite maliyetlerine oranı % 0,75'ur. Hastanenin başarısızlık oranının bu denli az olmasının nedeni önleme maliyetlerine yapılan yatırımlardır.

6. KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tek düzen hesap planında maliyet hesapları 7 no'lu grupta takip edilmektedir. İşletmeler maliyetlerini 7/A ve 7/B seçeneklerinden birini kullanarak kayıt altına almaktadır. Üretim ve hizmet işletmelerinin belirli bir aktif toplamını ve satış cirosunu geçmesi durumunda zorunlu olarak 7/A seçeneğini kullanmaktadırlar. Belirlenen tutarların altında ise isteğe bağlı olarak işletmeler istediği seçeneğe göre maliyetlerini muhasebeleştirmektedir. Kalite maliyetleri ile ilgili Tek Düzen Hesap Planı'nda herhangi bir hesap grubu oluşturulmamıştır. Dolayısıyla mevcut maliyet hesaplarının alt hesapları oluşturularak kalite maliyetleri izlenebilir. Kalite maliyetlerinin izlenmesi, ölçülmesi ve raporlanması açısından hesaplar bazında kayıt altına alınması işletmelerin maliyetlerini kontrol altında tutabilmesi için önemlidir.

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. Dolayısıyla, maliyet muhasebesi kalite maliyetlerinin ölçülmesindeki gereksinimleri karşılayamamaktadır. Bu yüzden kalite maliyetleri diğer maliyetlerden farklı olarak toplanmalı ve raporlanmalıdır(Akgül, 2003:31).

Araştırma konumuz hastane işletmelerinde kalite maliyetlerinin belirlenmesi olduğundan incelediğimiz hastane işletmesine öneri olabilecek ve kalite maliyetlerinin hesaplar bazında takip edilebilmesi için örnek bir hesap planı hazırlanmıştır.

770.GENEL YÖNETİM MALİYETLERİ

770.30.ÖNLEME MALİYETLERİ

- 770.30.001.Kalite Eğitim Maliyetleri
- 770.30.002.Hizmet İçi Eğitim Maliyetleri
- 770.30.003.Danışmanlık Maliyetleri
- 770.30.004.İç Tetkikler
- 770.30.005.Belge Denetimi
- 770.30.006.Tedarikçilerin İncelenmesi
- 770.30.007. Cihaz Şartnamelerinin Hazırlanması

740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.30.ÖNLEME MALİYETLERİ

- 740.30.001.Temizlik Malzemeleri
- 740.30.002.Haşere ile Mücadele
- 740.30.003.Tıbbi Malzeme ve Ekipman
- 740.30.004.Temizlik Ekipmanları
- 740.30.005.Atık Toplama
- 740.30.006.Tıbbi Atıkların Yok Edilmesi
- 740.30.007.Taşeron Firma Maliyeti

740.40.DEĞERLEME MALİYETLERİ

- 740.40.001.Kalibrasyon
- 740.40.002.Stok ve Depo Hizmeti
- 740.40.003.Satın Alınan Cihaz ve Tıbbi Malzemelerin Kontrolü
- 740.40.004.Tıbbi Kayıtların Kontrolü
- 740.40.005.Anketlerin Değerlendirilmesi

740.50.İÇ BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ

- 740.50.001.Filmlerin Yenilenmesi
- 740.50.002.Laboratuvar Testlerinin Yenilenmesi

740.60.DIŞ BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ

- 770.60.001.Hasta Şikâyetlerinin İncelenmesi
- 770.60.002.Şikâyetlere Geri Bildirim

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sağlık işletmelerinin yapmış oldukları uygulamaların sonuçları doğrudan insan sağlığı ile ilgili olduğundan kaliteden ödün vermemeleri çok önemlidir. Bu yüzden, kalite maliyetlerinin ayrı olarak takip edilebileceği bir sistemin kurulması, kalitesizliğin önüne geçebilmek açısından bir bakıma zorunludur. Sağlık işletmelerinde kalite maliyet sisteminin kurulması, uygulanması ve kontrol edilmesi gerekmektedir. Kalite maliyetlerine ilişkin verilerin belirlenmesi ve bu verilerin önleme, ölçme-değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri olarak sınıflandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve sonuçların analiz edilmesi kalite problemlerini gidermek açısından yararlı olacaktır.

İncelenen hastane işletmesinde, kalite çalışmalarının yapılmasına ve Kalite Yönetimi Sistemi belgesine sahip olunmasına karşın kalite maliyetlerinin takibine ilişkin bir maliyet sistemi kurulmadığı tespit edilmiştir. Daha kaliteli hizmet sunmak adına bir takım kalite çalışmaları yapılırken aynı zamanda bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkan kalite maliyetlerinin de takip edilebileceği bir sistemin kurulması yararlı olacaktır. Böyle bir sistemin kurulması, maliyet kalemlerinden hangilerine kaliteyi sağlamak amacıyla katlanıldığını, hangilerinin ise kalitesizlik sonucu ortaya çıktığını anlamak açısından önemlidir.

Bu çalışmada, PAF Modeli kullanılarak kalite maliyetlerinin hesaplanması yapılmış ve bu maliyetlerin takip edilmesine ilişkin hesap planı oluşturulmuştur. Kalite maliyetlerinin daha doğru tespit edilmesine ilişkin olarak aşağıdaki öneriler hazırlanmıştır:

- İncelenen hastanede en büyük maliyete sahip kalem, taşeron firma maliyetidir. Taşeron firmadan kaynaklanan hatalara ilişkin herhangi bir takip sistemi bulunmamaktadır. Bu takip sisteminin kurulması ile İç Başarısızlık Maliyetleri,

- Tekrarlanan film ve laboratuvar testlerinin takibinin yapılması ile İç Başarısızlık Maliyetleri,
- Hasta memnuniyet anketlerinin hasta taburcu olduktan sonra yapılması ile Dış Başarısızlık Maliyetleri daha doğru bir şekilde hesaplanabilecek ve bu da yönetimin kalite ve maliyetleri ile ilgili kararlarına olumlu katkıda bulunacaktır.

KAYNAKÇA

- AKGÜL A.B.(2003). Kalite Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi, *Öneri*, 5(19), 31-42.
- BEKÇİ İ., TORAMAN A. (2011). Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 39-57.
- ÇABUK Y. (2005). Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler, *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 7(7), 1-8.
- GIAKATIS G., ROONEY E.M.(2010). The Use of Quality Costing to Trigger Process Improvement in an Automotive Company, *Total Quality Management*, 11(2), 155-170.
- HACİRÜSTEMOĞLU R., ŞAKRAK M. (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, *Türkmen Kitabevi*, İstanbul.
- HWANG G. H., ASPINWALL E. M.(1996). Quality Cost Models and Their Application: A review, *Total Quality Management*, 7(3), 267-282.
- KARCIOĞLU R., BİÇER E.B. (2013). Toplam Kalite Yönetiminin İşletme Maliyetleri Üzerine Etkisi: Kalite Belgesi Öncesi ve Sonrası Dönem Karşılaştırması, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 39.
- KEFE İ., TANIŞ V.N. (2014). Kalite Maliyetleri Ve Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı*, Mart(1), 45-63.
- KENDİRLİ S., ÇAĞIRAN H. (2002). Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşturulması ve Muhasebeleştirilmesi, *G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*,1(2002), 127-154.
- ORHAN M. S., DURSUN A. (2006). Kalite Maliyetleri Açısından Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Değerlendirilmesi: Erzurum Örneği, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 17, 37-52.
- PEKDEMİR R. (1993). Kalite Maliyetleri ve Yönetim Muhasebesi, *Yönetim Dergisi*, 4(16), 25-28.
- SCHIFFAUEROVA A., 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.

- SİPAHİ B., YILDIRIM H. (2004). Kalite Maliyetleri Muhasebesi ve İstatistiksel Analizi, *Türkmen Kitabevi*, İstanbul.
- 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.