

T.C BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
HASTANE VE SAĞLIK KURUMLARI YÖNETİMİ BİLİM DALI

**KALİTE MALİYETLERİ VE KALİTE
MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:
BİR SAĞLIK İŞLETMESİNDE UYGULAMA
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

Tezi Hazırlayan:

Çiğdem SALIK

İstanbul, 2014

T.C BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
HASTANE VE SAĞLIK KURUMLARI YÖNETİMİ BİLİM DALI

**KALİTE MALİYETLERİ VE KALİTE
MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:
BİR SAĞLIK İŞLETMESİNDE UYGULAMA
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

Tezi Hazırlayan:

Çiğdem SALIK

Öğrenci No:

1207460485

Danışman:

Yrd. Doç. Dr. Mustafa Kırılı

İstanbul, 2014

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Bir Sağlık İşletmesinde Uygulama” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 31..12/2014

Çiğdem SALIK

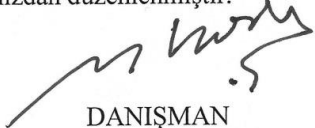



T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

3.11.2014

Enstitümüz *İşletme Yönetimi* Anabilim dalı *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi* Programı yüksek lisans öğrencilerinden 1207460485 numaralı *Çiğdem SALIK*'in "Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim - Öğretim Yönetmeliği"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "*Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Bir Sağlık İşletmesinde Uygulama*" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 16.12.2014 tarih ve 2014/38 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin (c) bendi gereğince (4.5) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında ~~oyçokluğu/oybirliği~~ ile ~~Kabul/Red veya Düzeltme~~ kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.


DANIŞMAN
YRD.DOÇ.DR. MUSTAFA KIRLI


ÜYE
PROF.DR. MEHMET FIKRET GEZGİN


ÜYE
YRD.DOÇ.DR. ŞEPIKA DEMİRKAN

Adı ve Soyadı : ığdem SALIK
Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Mustafa KIRLI
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans, 2014
Alanı : Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi
Anahtar Kelimeler : Sağlık İşletmeleri, Kalite, Kalite Maliyetleri, Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

ÖZ

KALİTE MALİYETLERİ VE KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: BİR SAĞLIK İŞLETMESİNDE UYGULAMA

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.

Çalışmamızda öncelikle kalite kavramı açıklanmış ve kalite maliyetlerinin sınıflandırılması yapılmıştır. Kalite maliyetlerinin öneminden bahsedilmiştir. Uygulama olarak seçilen işletmenin kalite maliyetleri hesaplanmış, muhasebeleştirilmiş ve raporlanmıştır.

Name and Surname : Çiğdem SALIK
Supervisor : Asst. Prof. Mustafa KIRLI
Degree and Date : Master, 2014
Major : Hospital and Healthcare Institutions of Management
Key Words : Health Business, Quality, Quality Costs, Quality Costs of Accounting.

ABSTRACT

QUALITY COSTS AND ACCOUNTING OF QUALITY COSTS : A CASE STUDY AN HEALTHCARE INSTITUTION

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.

In our study, primarily, quality concept is enlightened and quality costs are categorized. The importance of quality costs is mentioned. The quality costs of the chosen institute as the case study are calculated, accounted and reported.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KALİTE KAVRAMI, TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ VE KALİTE MALİYETLERİ

1. KALİTE KAVRAMI.....	4
1.1. Kalite Kavramı Tanımı	4
1.2. İşletme Yönetiminde Kalitenin Önemi	8
2. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ.....	10
2.1. Toplam Kalite Yönetiminin Tarihsel Gelişimi.....	17
2.2. Toplam Kalite Yönetiminin Rekabet Üzerine Etkileri	19
3. KALİTE MALİYETLERİ	21
3.1. Kalite Maliyetlerinin Tanımı.....	21
3.2. Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesinin Önemi.....	23
3.3. Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması	25
3.3.1. Uygunluk Maliyetleri.....	28
3.3.1.1. Önleme Maliyeti.....	29

3.3.1.2. Ölçme ve Değerleme Maliyetleri	33
3.3.2. Uygunsuzluk Maliyetleri	37
3.3.2.1. İç Başarısızlık Maliyetleri.....	37
3.3.2.2. Dış Başarısızlık Maliyetleri	41

İKİNCİ BÖLÜM

KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1. KALİTE MALİYET UNSURLARININ BELİRLENMESİ	44
2. KALİTE MALİYETLERİNDE MUHASEBELEŞTİRME	
YAKLAŞIMLARI	46
2.1. Hesap Planında Boş Bırakılmış Üçlü Hesapları Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin İzlenmesi	48
2.2. Hesap Planında Açık Bulunan Hesapların Alt Hesaplarını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	48
2.3. Sekiz No'lu Hesap Sınıfını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	49
3. KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	51
3.1. Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	51
3.1.1. Kalite Planlaması Maliyetleri.....	52
3.1.2. Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Tasarım ve Geliştirme Maliyetleri.....	53
3.1.3. Kalitenin Gözden Geçirilmesi ve Tasarımın Doğrulanması Maliyetleri.....	54
3.1.4. Kalite Ölçme ve Test Ekipmanlarının Kalibrasyonu Maliyetleri.....	55
3.1.5. Kalite Değerlemede Kullanılan Üretim Ekipmanlarının Kalibrasyon ve Bakımı Maliyetleri	56

3.1.6. Tedarikçi Güvencesi Maliyetleri	56
3.1.7. Kalite Eğitimi Maliyetleri	57
3.2. Ölçme-Değerlendirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	58
3.2.1. Üretim Öncesi Doğrulama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	58
3.2.2. Girdi Muayenesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	59
3.2.3. Laboratuvar Kabul Testi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	60
3.2.4. Gözden Geçirme ve Test Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	60
3.2.5. Muayene ve Test Ekipmanı Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	61
3.2.6. Alan Başarı Testi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	62
3.2.7. İzin ve Tasdik Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi	62
3.2.8. Stok Değerleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	63
3.3. Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	64
3.3.1. İç Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	64
3.3.1.1. Artık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	64
3.3.1.2. Yeniden İşleme ve Tamir Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	65
3.3.1.3. Kusur/Eksiklik Analizi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	66
3.3.1.4. Yeniden Muayene ve Yeniden Test Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	67
3.3.1.5. Taşeronun Hatası Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	68
3.3.1.6. Değişim İzni ve Uzlaşma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	69
3.3.1.7. Kazanç Kaybı Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	70
3.3.1.8. Zaman Kaybı Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	70
3.3.2. Dış Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	71

3.3.2.1.	Şikayet Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	71
3.3.2.2.	Garanti Süreci İçinde Yerine Getirilen Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi	72
3.3.2.3.	Kabul Edilmeyen ve İade Edilen Mamul Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	73
3.3.2.4.	Uzlaşma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	74
3.3.2.5.	Satış Kaybı Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	75
3.3.2.6.	Müşteri İle Temas Sağlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	76
3.3.2.7.	Mamul Sorumluluğu Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	77
4.	KALİTE MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI	77
4.1.	Kalite Maliyeti Raporunun Amacı ve İçeriği	77
4.2.	Kalite Maliyeti Raporlarının Yararları	79
4.3.	Kalite Maliyet Rapor Çeşitleri	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABC SAĞLIK İŞLETMESİNDE KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1.	ABC SAĞLIK İŞLETMESİNİN TEMEL KURUMSAL BİLGİLERİ	81
2.	ABC SAĞLIK İŞLETMESİNDE ÖNLEME, ÖLÇME VE UYGUNSUZLUK MALİYETLERİ	83
2.1.	ABC Sağlık İşletmesinde Önleme Maliyetleri.....	83
2.2.	ABC Sağlık İşletmesinde Ölçme ve Değerleme Maliyetleri	86
2.3.	ABC Sağlık İşletmesinde Uygunsuzluk Maliyetleri	87

2.3.1. ABC Sağlık İşletmesinde İç Başarısızlık Maliyetleri.....	87
2.3.2. ABC Sağlık İşletmesinde Dış Başarısızlık Maliyetleri	89
3. KALİTE MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI	90
4. KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	92
4.1. Sekiz No’lu Hesap Sınıfını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	93
4.2. Kalite Maliyetlerinin Mevcut Muhasebe Sistemi İçerisinde İzlenmesi.....	94
SONUÇ	97
KAYNAKÇA	100
ÖZGEÇMİŞ.....	104

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo No.	Sayfa No.
Tablo 1: Maliyet Türlerinin Kalite Maliyetleri Türlerine Göre Sınıflandırılması	28
Tablo 2: Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Personel Listesi.....	82
Tablo 3: Kalite ve Hizmet İçi Eğitimler Tablosu.....	84
Tablo 4: 2013 Yılı ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Kalite Maliyet Raporu.....	90

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No.	Sayfa No.
Şekil 1: Kalite Unsurları.....	6
Şekil 2: Kalite Anlayışının Evrimi.....	11
Şekil 3: Deming Döngüsü – PDCA Çemberi.....	15
Şekil 4: Rekabetin Aşamaları	19
Şekil 5: Toplam Kalite Yönetiminde Kalite İlişkisi	25
Şekil 6: Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Akış Diyagramı.....	27
Şekil 7: 2013 Yılı ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Kalite Maliyetleri.....	92

KISALTMALAR

ASQC	: Amerikan Kalite Kontrol Derneği
AÜ	: Atatürk Üniversitesi
C.	: Cilt
ÇÜ	: Çukurova Üniversitesi
HS.	: Hesabı
ISO	: Uluslararası Standartlar Teşkilatı
KDV	: Katma Değer Vergisi
MÜ	: Marmara Üniversitesi
PAF	:Prevention-Appraisal-Failure (Önleme, Ölçme-Değerlendirme, Başarısızlık)
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TL	: Türk Lirası
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SDÜ	: Süleyman Demirel Üniversitesi
ss.	: Sayfa Sayıları
YYLT	: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

GİRİŞ

- **Çalışma Konusunun Seçimi:** 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 önleme maliyetlerine göre her zaman daha yüksek şekilde gerçekleşmektedir.

- **Çalışmanın Amacı:** 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.

- **Çalışmanın Önemi:** Sağlık işletmelerinde kalite maliyetlerine bakış açısı mali hizmet yöneticileri tarafından olumsuz olup, bu giderlerin kısıtlanması gerekliliği yönündedir. Bu çalışma ile kalite maliyetleri muhasebesi yapılarak, yapılan kalite harcamalarının toplam maliyet kalemlerinde önemli derecede azalmayı sağladığı ispatlanmış olup, kalite maliyetlerine bakış açısının değişmesi yönünde fayda sağlayacaktır.

Ancak hem verilerinden yararlandığımız sağlık kuruluşu, hem de diğer tüm işletmeler kalite maliyetlerini takip edebilecekleri bir sistem oluşturma konusunda yeterli ilgiyi göstermediklerini söylemek mümkündür. 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.

- **Çalışma Planı:** Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, kalite kavramı, toplam kalite yönetimi, kalite maliyetleri ve önleme, ölçme-değerlendirme, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde, kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilme süreci ve raporlanması aktarılmış, son bölüm olan üçüncü bölümde de uygulama olarak bir Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması aktarılmıştır.

Hizmet sektörünün hayati önem taşıyan sağlık kolunda faaliyet gösteren ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezine ait kalite maliyetleri arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amacıyla yapılan bu araştırma çalışmasında bulunan veriler ve sonuçları değerlendirmiş ve açıklanmıştır.

- ***Çalışmada Kullanılan Teknikler:*** Bilimsel araştırmalarda yaygın olarak kullanılan literatür tarama yöntemidir. Kalite ve kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile sağlık işletmelerinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla literatür tarama yönteminden faydalanılmıştır.

- ***Çalışmada Karşılaşılan Zorluklar ve Kısıtlamalar:*** Tüm bilimsel çalışmalarda olduğu gibi, bu araştırma çalışmasında da çeşitli kısıtlar bulunmaktadır. Bu araştırma çalışmasının kısıtları ise;

- Bulgular, araştırma çalışmasının gerçekleştirildiği sağlık kuruluşunun verileri ve araştırmaya konu olan 2013 yılı verileri ile sınırlıdır.
- Bu araştırmada ele alınan verilerin, muhasebe ilke ve standartları ile etiğine uygun olarak kaydedildiği varsayılmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KALİTE KAVRAMI, TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ VE KALİTE MALİYETLERİ

Küresel köy olarak adlandırılan günümüz dünyasında, enformasyon, teknoloji ve iletişim alanındaki büyük gelişmeler toplumları kıyasıya bir rekabete ve her geçen gün yeni gelişmelerin yaşandığı ekonomik bir yarışa itmiştir. Küreselleşme sonucu olarak sert bir rekabet ortamı doğurmuş, bu da kuruluş yöneticilerini yönetim stratejilerini gözden geçirmeye zorlamıştır. Bu durum küreselleşmenin olumlu sonucu olan kalite anlayışının gelişimine olanak sağlamıştır. Birçok işletme ayakta kalabilmek için üretimden pazarlamaya tüm süreçlerde kalite yönetim sistemlerini benimsemiştir.

1. KALİTE KAVRAMI

1.1. Kalite Kavramının Tanımı

Günümüzde kalite kelimesi iş ve günlük hayatın bir vazgeçilmezi haline gelmiş, kullanım amacına göre bu kelimeye farklı anlamlar yüklenmiştir. Türk Dil Kurumunun bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği, nitelik olarak tanımladığı kalite kavramı Fransızca qualite kelimesinden türetilmiştir ¹.

Literatürde kalite kavramının tanımları çok farklı şekillerde yapılmıştır.

- “Güneş ve Oltu’ya göre kalite, bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği ile ilgilidir.
- Loewe’ye göre, müşterilere, kendi ihtiyaç ve beklentilerini tam olarak karşılayan ürün ve hizmeti sunmaktır.
- Tekin’e göre, en ekonomik, kullanışlı ve müşteriyi sürekli tatmin eden kaliteli malı geliştirmek, tasarımını yapmak, üretmek ve satış sonrası hizmetlerini verebilmektir.
- Lin ve Johnson’a göre, ürün veya hizmetin performans ve özelliklerinin müşteri beklentilerine uygunluğudur” ².

¹http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_karsilik&view=karsilik&kategori1=karsilik_liste&ayn1=bas&keli me1=kalite, 09.02.2014

² Z.Türk, Kalite Maliyetleri Yönetimi, Adana, 2009, sayfa sayıları (ss.) 4-5

Bu kalite tanımları incelendiğinde kalite kavramının tek bir bakış açısı üzerinde değil; iyi ya da kötü olma, müşteri beklentilerini karşılama, ekonomik olma, hizmet veya satış sonrası hizmet gibi bir çok kavramı içinde barındırdığı görülmektedir.

Literatürde farklı kalite tanımlarına da rastlanmaktadır.

- “Crosby’e göre kalite; gereksinimlere uygunluktur.
- Deming’e göre kalite; gereksinimlerini tatmin edebilme kapasitesidir.
- Taguchi’ye göre kalite; ürünün toplumda neden olduğu en az zarardır.
- Gilmore’e göre kalite; özel bir ürünün, özel bir müşterinin gereklerini karşılama derecesidir.
- Feigenbaum’e göre kalite; bir ürünün tasarım ya da özelliklere uygunluk derecesidir.
- Price’e göre kalite; ilk defada doğruyu yapmaktır.
- Juran’a göre kalite; kullanıma uygunluktur.
- Kano’a göre kalite; insan gereksinimlerinin karşılanması ve hatta aşılmasıdır”³.

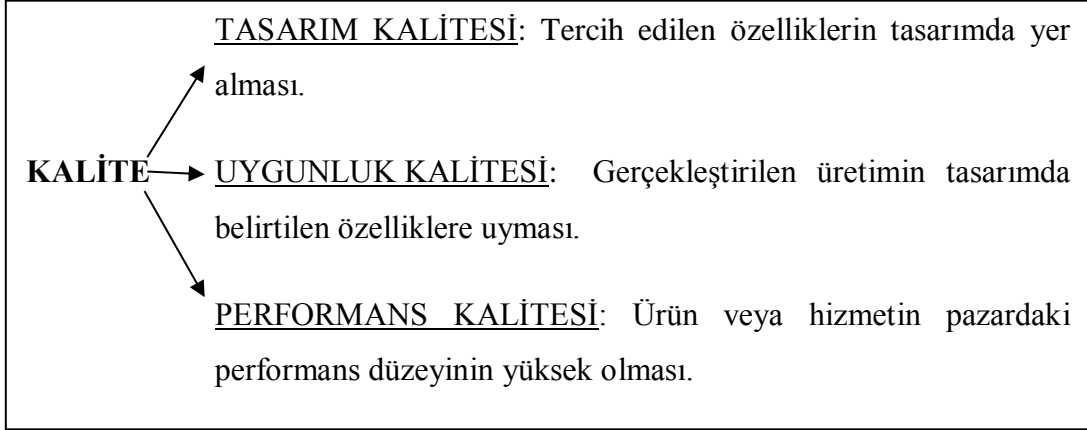
Kalite tanımlarının farklı kişilerce çok farklı şekillerde tanımlandığı görülmektedir. Bu tanımların sayısının arttırılması mümkündür. Gereksinimlere uygunluk, minimum zarar oluşturma, tasarıma uygunluk, doğruyu yapmak, kullanıma uygunluk, beklentilerin üzerine çıkmak gibi kavramlar da kalite tanımında yer almaktadır.

Kalite kavramıyla ilgili çeşitli kuruluşlar da farklı tanımlar yapmıştır. “Amerikan Kalite Kontrol Derneği (ASQC) - Kalite, bir mal ya da hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerinin tümüdür şeklinde kaliteyi tanımlarken, Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu- Kalite, belirli bir malın veya hizmetin, tüketicilerin isteklerine uygunluk derecesidir tanımını yapmıştır. Alman Standartlar Enstitüsü - Kalite, bir ürünün öngörülen ve şart koşulan gereklere uyum yeteneğidir tanımını yaparken, Japon Sanayi Standartları Komitesi -

³ B. Hatipoğlu, Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetlerinin Önemi ve Kalite Maliyetlerinin Raporlanması Sürecinde Muhasebenin Rolü, Marmara Üniversitesi (MÜ), Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (YYLT), İstanbul, 2008, sayfa (s.) 5

Kalitenin ürün ya da hizmeti ekonomik bir yoldan üreten ve tüketici isteklerine cevap veren bir üretim sistemi olduğunu açıklamıştır”⁴.

Kalite kavramını tasarım, uygunluk ve performans olmak üzere temel üç unsurda inceleyebilir.



Şekil 1: Kalite Unsurları

Kaynak: C. Yurtcan, Kalite Maliyetleri İçerisinde İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Hesaplanması, Kontrolü ve Muhasebesi, Atatürk Üniversitesi (AÜ), SBE, YYLT, Erzurum, 2007, s.6

Kalite, en basit tanımıyla müşteri isteklerine cevap verebilmektir. Kalite kavramıyla ilgili birden fazla tanımın varlığı kişiye göre göreceliğine ve kalitenin çok boyutlu olmasına bağlanmaktadır. Kalitenin boyutları araştırıldığında 8 önemli boyutu olduğu görülmüştür. Bu boyutlar; Performans boyutu, özellikler boyutu, güvenilirlik boyutu, uygunluk boyutu, dayanıklılık boyutu, hizmet görürlük boyutu, estetik boyutu, algılanan kalite boyutudur.

- **“Performans Boyutu;** ürün veya hizmetin birincil faaliyet özellikleridir, yani ürünün fonksiyonlarını yerine getirme niteliğidir. Örneğin, bir televizyon için renk, ses, görüntü vb. özelliklerinin ne olduğudur.

⁴ Hatipoğlu, s.5

- **Özellikler Boyutu;** ürünü veya hizmeti kullanıcı için daha çekici kılan, ürünün esas özelliklerinin dışında artı özellikleridir. Örneğin; telefonun karanlıkta görünmesini kolaylaştıran ışıklı telefon tuşları gibi.
- **Güvenirlilik Boyutu;** ürünün kullanım ömrü içerisinde kendisinden beklenen tüm fonksiyonları tam olarak yerine getirip getirmediğinin ölçütüdür.
- **Uygunluk Boyutu;** ürün veya hizmetin, önceden belirlenen standartları karşılamasıdır.
- **Dayanıklılık Boyutu;** ürünün kullanılabilir ömrünün uzunluğudur. Örneğin ampulün bozulana kadar ne kadar saat yanacağı gibi.
- **Hizmet Görürlük Boyutu;** ürünün bozulduğuna, ürünün çok hızlı, kolay ve güvenilir bir şekilde tamir edilebilmesi özelliğidir.
- **Estetik Boyutu;** ürünün çekiciliği ve duyulara seslenebilme yeteneğidir. Bireyin bakarak, koklayarak, duyarak, tadarak verdiği tepkiler yoluyla kişisel tercihlerini gösterir. Renk, ambalaj, biçim gibi özellikler ürünün performansını doğrudan etkilememekle beraber, tüketici beğenilerine yönelik estetik özellikler olarak nitelendirilebilir. Kişinin tadarak ve koklayarak iki şarap arasından iyi kalite olanına karar verebilmesi gibi.
- **Algılanan Kalite (İtibar) Boyutu;** estetik gibi subjektif bir özellik olup, dolaylı ölçülere dayanan ürün veya hizmete yakıştırılan kalitedir, yani ürünün getirdiği imajdır. Örneğin; bilgisayar üretimi konusunda uzun yıllar önderlik yapmış bir firmanın yeni çıkartacağı bir bilgisayarın da bu markaya güvenen tüketicilerin büyük bir bölümü tarafından kaliteli olarak algılanması kaçınılmaz bir gerçektir⁵.

Bu sekiz kalite boyutu hizmet işletmelerinde direkt olarak uygulanamadığı tespit edilmiştir. Uygulanabilirliği arttırmak için hizmetlerin kalitesi konusunda beş boyut belirlenmiştir. Bu beş boyut; hizmetin güvenilirliği, yanıt verebilirlik, uygun hizmet güvencesi, empati yeteneği, işletmenin sahip olduğu maddi varlıklar şeklinde sıralanabilir.

⁵ P.Gedik, Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyet Sistemi: Adana 'da Toplam Kalite Maliyetini Uygulayan Bir İşletmede Uygulama, Çukurova Üniversitesi(ÇÜ), SBE, YYLT, Adana, 2007, s.8

- **“Hizmetin Güvenilirliği:** Hizmet güvenilirliği müşteri beklentilerinin uygun olarak yerine getirildiğini gösterir.
- **Yanıt Verebilirlik:** Müşterilere yardım etme ya da onlara uygun hizmet sunabilme istekliliğinin bir ölçüsüdür.
- **Uygun Hizmet Güvencesi:** Müşteriye uygun bir düzeyde iletişim kurma ve saygılı bir biçimde hizmeti sunma yeteneğidir.
- **Empati Yeteneği:** Müşteri isteklerini anlayabilme ve iletişim kurabilme yeteneğidir.
- **İşletmenin Sahip Olduğu Maddi Varlıklar:** Binaların, alet, ekipman, personel ve iletişim araçlarının bulunmasını ifade eder”⁶.

1.2. İşletme Yönetiminde Kalitenin Önemi

Günümüz piyasasında işletmelerin global piyasa rekabeti sebebiyle kalite anlayışına verdiği önem gün geçtikçe artmaktadır. Geçmiş yıllarda piyasadaki ürün yelpazesinin darlığı, arz talep dengesinin arz lehine olması sebebiyle işletmeler verimlilik ve kaliteyi artırma endişesi olmadan çalışmaktaydılar. Fakat günümüzde düşük maliyet yüksek verimlilik ve kalite işletmelerin devamlılığı açısından vazgeçilmezdir. İlk bakışta verimliliği yükseltirken, kaliteyi yükseltmek ters gibi görünse de iyi bir kalite yönetimi sistemi ile düşük maliyetlerde yüksek kalite ve verimlilik hayal olmaktan çıkmıştır.

Kalite ve verimlilik işletmelerde çok önemli ve birbirine yakın iki kavram olsa da farklı kavramlardır. Verimlilik çıktıların sayısı ile ilgilenirken, kalite çıktıların iyi yapılmasından emin olmaktır. Bir başka deyişle, verimliliği arttırmanın amacı, az kaynak ve insan kullanarak daha çok üretim yapmaktır. Kaliteyi arttırmanın amacı ise aynı çalışma gücüyle mevcut işi daha iyi yapmaktır.

Üretim sektöründe ve ya hizmet sektöründe bir işletmenin kalite sistemi, yönetim tarafından belirlenen hedeflerin, üretilen ürünlerin ve işletmelerin kendine has uygulamalarının doğrudan etkisi altındadır.

⁶ Gedik, s.9

Japonya ‘da kalite devriminin temel mimarlarından biri olarak tanımlanan Joseph Juran’a göre kalite yönetimi üç ana süreçten oluşmaktadır :

- **“Kalite Politikası:** Kaliteden sorumlu herkese görev bilinci aşlamayı hedefler. Bir işletmenin kalite konusundaki bakış açısının, kuruluşun kalite hedefleri ve stratejisinin üst yönetim tarafından resmen belirtilmesidir. Kalite politikası sürekli gelişim, müşteri tatmini, önleme gibi esasları kapsamaktadır.
- **Kalite Yönetimi:** Kaliteyi etkileyen tüm faaliyetlerin belirlenmiş bir hedef doğrultusunda ve birbirleri ile olan ilişkileri de göz önüne alınarak organize edilmesini, gerçekleştirilmesini sağlar. Kalite yönetimi, işletme yönetiminin kalite politikasını şekillendiren ve uygulayan parçasıdır.
- **Kalite Sistemi:** Kalite yönetimi için işletme içinde belirli bir organizasyon yapılanmasına gidilmelidir. Kalite sistemi, bu yapının kapsamındaki değişik kaynaklara ait ilişkilerin, sorumluluklarının, çalışma yöntemlerinin, prosedürlerinin, çalışma talimatlarının, iş akış şemalarının, görev talimatlarının dokümanlarla tanımlanması olarak tarif edilebilir. Üst yönetim tarafından oluşturulan politikalar ve hedefler, bir kalite yönetimini gerekli kılmalı ve desteklemeli, kalite yönetimi de çizilen çerçevede kalite sistemini işletme çapında oluşturmalıdır”⁷.

Başarılı rekabet gücü yüksek işletmelerin yapısı incelendiğinde temel faktörün insan ve yüksek motivasyon olduğu gözlemlenmiştir. Yüksek motivasyonun sağlanabilmesi için yönetimin kalitenin insan üzerindeki etkilerini çok iyi biliyor ve kullanabiliyor olması gerekir. Kalitenin işletme ve insan üzerine doğrudan ve dolaylı olmak üzere 2 şekilde etkisinden söz edilebilir:

- **“Doğrudan Etkileri:**
 - Sistem bir bütün olarak ele alınması ve performansın, toplamda optimizasyonu
 - Kalite organizasyonu ile hataların oluşmadan önlenmesi

⁷ Gedik, s.12

- İleri yönetim teknikleri ve yöntemleri ile sorunların çözülmesi ve sistemlerin geliştirilmesi

- **Dolaylı Etkileri:**

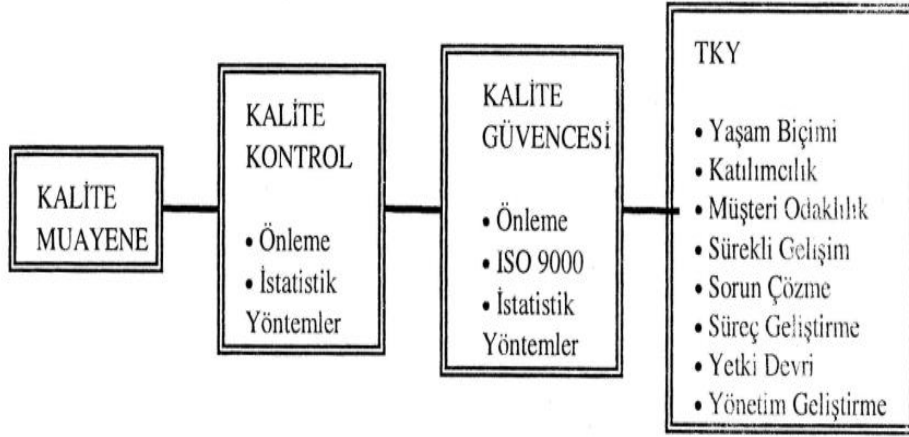
- Kişiyi geliştiren yönü:
 - Eğitime önem vermesi.
 - İnsan kaynakları yönetiminde dönüşümlü iş ve iş zenginleştiren öğeleri.
 - Organizasyonda daha büyük sorumluluk almayı öngören anlayış.
 - İşlerin entegrasyonu ve iş zenginleştirmenin birlikte uygulanması ile kişilerin daha yetkin ve yetenekli hale gelmesi.
- Motivasyonu geliştiren yönü
 - Yönetim anlayışında insan faktörüne önem ve değer veren yaklaşım.
 - Grup çalışmalarını ön planda tutarak aidiyet ve benimseme olgusunu geliştirmek.
 - Başarının gerektiği şekilde takdir edilmesi”⁸.

2. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

Kalite süreci ilk çağlardan günümüze evrim geçirerek gelmiştir. Başlangıçta kalite muayene anlayışı benimsenirken, günümüzde ise toplam kalite yönetimi anlayışı benimsenmektedir⁹. Bu evrim süreci aşağıdaki Şekil 2’de gösterilmektedir.

⁸ A. Turgut, Toplam Kalite Yönetimi Anlayışı ve Kalite Yönetiminin Kalite Maliyetlerine Etkisi, MÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 1995, ss.22-23

⁹ S. Yükçü, Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi), İzmir, 1999, s.6



Şekil 2:Kalite Anlayışının Evrimi

Kaynak: S. Yükçü, Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi), İzmir, 1999, s.7

Toplam kalite anlayışı, bir yönetim tekniğinden çok bir yaşam tarzı bir felsefedir. Toplam Kalite Yönetimi (TKY) felsefesinin temel amacı, işletmede çalışan tüm bireylerin katılımı ile müşteri istek ve ihtiyaçlarını en ekonomik şekilde karşılamaktır. “Kelime anlamı olarak TKY’ yi parçalara ayırarak incelediğimizde toplam, işletmede çalışan herkesin katılımını; kalite, müşteri istek ve ihtiyaçlarının karşılanmasını; yönetim ise kaliteli üretim için işletmenin tüm kaynaklarını organize etmesidir”¹⁰. Organizasyondaki bütün üyelerin, süreçlerin, ürünlerin, hizmetlerin ve içinde bulunduğu kültürün iyileştirilmesine dayanır. Firma çapında olan kalite yönetimi, organizasyondaki herkesin kaliteye katılımıyla ürün ve hizmetler, tasarımından teslimine kadar tüm aşamalarında müşteri tatminine dayanır. Bu da sürekli eğitim felsefesinin insan faktörünün öncelikli hale getirilmesiyle mümkündür. Sistemin temel dayanakları, politika belirleme, kalite güvencesi, eğitim ve çalışanların katılımıdır. Burada kilit nokta, üst yönetimin bu felsefeyi benimseyip, tüm kurum çalışanlarına benimsetmesidir. TKY doğru şekilde geliştirildiğinde; üretim sürecindeki hataları önler, düzeltici faaliyetlere gerek duymaz, net üretimi

¹⁰A. Toraman, Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyet Hesaplaması: SDÜ Araştırma Uygulama Hastanesi Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi (SDÜ), SBE, YYLT, Isparta, 2010,s.5; M. Halis, “Paradigmadan Uygulamaya Toplam Kalite Yönetimi ve ISO-9000 Kalite Güvence Sistemleri ve ISO-9002 Kalite Belgesi Çalışmalar”, İstanbul, 2000, s.84 ‘den alıntı.

arttırır, gecikmeleri ortadan kaldırır ve aşırı stokları önler, piyasalarda rakiplere karşı rekabet gücü artar, maliyetler düşer, firmalara hız avantajı da sağlar¹¹.

Toplam kalite yönetimi ilkeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- “İnsan odaklıdır.
- Müşteri ve iş görenlerin beklenti ve gereksinimlerine odaklanılmasını temel alır.
- Sürekli iyileşmeye odaklanır.
- İlk seferinde, her seferinde hatasız işler yapmayı amaçlar. Sonuçlar yerine süreçlere odaklanma; süreçleri sürekli iyileştirerek, sonuçları da iyileştirmeyi temel yaklaşım olarak ele alır,
- Verilerle istatistiksel düşünür.
- Süreçlerin iyileştirilebilmesi için süreçlerin ölçülebilir hale getirilebilmesi amacıyla ölçümleme ve istatistiksel odaklılık (verilerle düşünme, irdeleme alışkanlığı) vazgeçilmez parçalarındandır”¹².

Günümüzde işletmelerde ortaya çıkan sorunların çözümü işletmelerin kendi işletmecilik anlayışları çerçevesinde değil, kalite geliştirme çalışmaları içinde yer almaktadır. Bu sebeple işletmeler başarılı olmak ve mevcut sorunlarını sistematik bir şekilde çözmek istiyorlarsa toplam kalite yönetimi anlayışını benimseyerek doğru bir şekilde uygulamaları gerekmektedir. TKY, bakış açısında işletmelerde önem kazanan konuların başında başarının müşteri tatmini ve çalışanın tatmininin sağlayarak kazanılması, süreçlere dönük çalışarak, bunların sürekli geliştirilmesi, kurumların yatay hiyerarşik yapılara dönüştürülmesi, çalışanlara daha fazla yetki ve sorumluluk devredilmesi, performansın yükseltilmesi, ana konular dışındaki konuların başka birimlere yaptırılması, diğer işletmelerdeki benzer süreç ölçeklenmesi gelmektedir.

“Günümüzde örgüt yönetimindeki müşteri odaklı kaliteli tasarım; tam zamanında kaliteli hizmet üretimi ve bakımı, istatistiksel düşünme, kalite çemberleri, insan odaklı sistemler, sürekli eğitim, maliyet muhasebe sistemi gibi uygulamalar değişime uyum ile örgütün ayakta kalması ve gelişmesini sağlayabilmektedir”¹³.

¹¹ Y.Tepeli, Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Analizi: Bir Örnek Uygulama, Muğla Üniversitesi, SBE, YYLT, Muğla, 2012, s.6

¹² Toraman, s.5

¹³ Toraman, s.6

Toplam Kalite Yönetimi'nin Öğelerini müşteri odaklılık, tam katılım, sürekli gelişme olarak sıralayabiliriz. Müşteri Odaklılık, TKY'de tam ve sürekli müşteri mutluluğu esastır. Müşterinin beklentilerinin karşılanması, hatta beklentilerinin de ötesine geçilerek mutlak tatmini için kurumdaki tüm birimler müşteri talepleri doğrultusunda yönlendirilir¹⁴. Müşteri olmadan şirket ve pazar payından söz edilemez. Bu açıdan Toplam Kalite Yönetimi, müşteriyi tanımak, ihtiyaçlarının ne olduğunu tespit etmek, bu ihtiyaçları karşılamak için neler yapılacağını belirlemektedir. Sürekli gelişmenin sağlanması açısından ürün hakkında hangi iyileştirmelerin yapılması gerektiğini önermektedir. "Dr. K. Ishikawa'a göre, kalite kontrol, tüketicilerin isteklerine uyan kaliteyi gerçekleştirmek amacıyla yapılır. Kalite kontrol' de ilk adım bu kavramın gerçekten ne anlama geldiğini bilmektir. İmalatçı her zaman tüketici isteklerine hevesle kulak vermeli ve kendi standartlarını belirlerken tüketicilerin düşüncelerini önceden tahmin etmelidir. Bu yapılmadan kalite kontrol ne kendi hedeflerini gerçekleştirebilir ne de tüketicilere kalite temin edebilir"¹⁵.

TKY kavramında müşteri kavramı iç müşteri ve dış müşteri olarak 2'ye ayrılmaktadır. İç müşteri, üretim sürecinde ürüne katkıda bulunan her departman diğer departmanların müşterisidir. Bu anlayışa göre, firma içindeki müşteriler olarak nitelendirilen departmanlar bir sonraki müşteriyi memnun etmeye çalışacağından ürün son müşteriye ulaştığında aynı zamanda en yüksek kaliteye de ulaşmış olacaktır. Dış müşteri ise işletmenin ürettiği ürünleri satın alan esas müşteridir.

Toplam kalite yönetiminde iç müşteri ile dış müşteri arasında oldukça kuvvetli bir bağ vardır. Toplam kalite yönetiminde temel amaç dış müşteri memnuniyeti gibi görünse de iç müşterilerin etkinliği, katılımı artırılarak iç süreçlerdeki kalitenin artırılmasına ve böylece dış müşterilerin memnuniyetinin sağlanmaya çalışılır¹⁶.

Tam Katılım: TKY'nin en önemli unsurlarından biri de tam katılımıdır. Japon firma sahipleri 1949'dan beri bütün bölümlerin ve bütün çalışanların kalite kontrolünü anlayıp, gelişmesine yardımcı olmaları konusunda ısrarlı davranmışlar ve kalite kontrolüne etkinlikleri yalnız kalite kontrol uzmanlarını içine almamış, bütün

¹⁴ Toraman, s.12

¹⁵ Yükçü, s.27

¹⁶ Tepeli, s.8

çalışanları da dahil etmişlerdir. Bu nedenle çalışmalarında, Bütünleşmiş Kalite Kontrol, Bütün Üyelerin Katıldığı Kalite Kontrol, Top Yekûn Kalite Kontrol ve 1968’de ise Firma Çapında Kalite Kontrol terimini kullanmaya başlamışlardır. Tam katılım kavramında müşteri ve tedarikçiler de mutlaka düşünölmelidir¹⁷. Toplam kalite yönetiminde herkesin etkin katılımı sadece kalitede sürekli gelişim için değil aynı zamanda motivasyonu artırıcı ve eğitsel katkısı bakımından da önemlidir¹⁸.

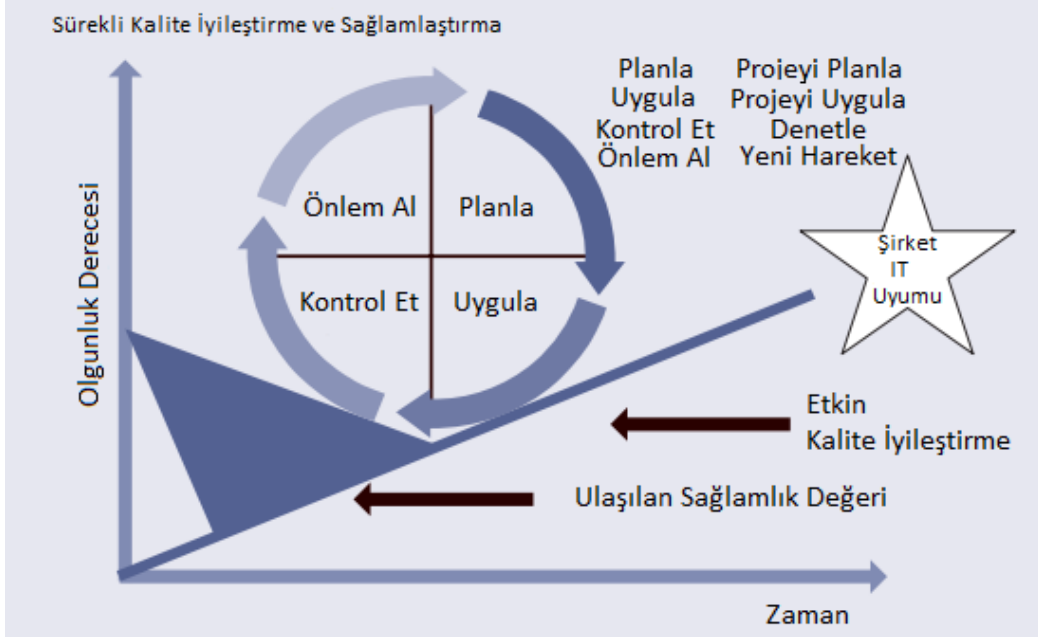
Sürekli Gelişme: TKY’de hedeflenen seviye ne olursa olsun sürekli ve hızlı bir tempo ile belirlenen seviyeye ulaşmak ve o seviyeyi geçmek için sürekli ve sonsuza dek gelişme hedeflenmektedir. Sürekli gelişme kavramı KAIZEN olarak tanımlanır. Japonca’ da KAI (kay) kelimesi değişim; ZEN (zen) kelimesi, iyi anlamına gelmektedir. KAIZEN ise daha iyiye ulaşma, gelişme, sürekli gelişme isteğı olmaktadır. İnsanlar “KAIZEN”i yaşam biçimi olarak kabul etmekte ve hem işlerinde, hem de özel hayatlarında uygulamaktadırlar. Japonlara göre; KAIZEN (sürekli gelişme) öyle bir kavramdır ki, bu herkesin içindedir ve insanlar böyle bir kavrama sahip olduklarının farkında bile olmadan, her geçen günün bir öncekinden daha iyi olması için çalışırlar¹⁹.

Sürekli iyileştirme süreci, Deming çemberi adıyla anılan *planla –uygula-kontrol et-önlem al* (PDCA) çemberi ile gösterilir.

¹⁷ Yükçü, s.17

¹⁸ M. Bıçak, Toplam Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi, SBE, YYLT, Konya, 2006, s.15

¹⁹ Bıçak, s.16



Şekil 3: Deming Döngüsü – PDCA Çemberi

Kaynak: <http://csideming.wordpress.com/deming-dongusu/>, 16.02.2014

Deming'in 14 noktasına ait konular aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- “1. Bir plan yaparak, amacın tutarlılığını sağlayın.
2. Yeni kalite felsefesini benimseyin.
3. Kitle denetimine bağlı kalmayın.
4. Tedarikçileri yalnızca fiyata göre seçme alışkanlığından vazgeçin.
5. Problemleri saptayın ve sistemi sürekli iyileştirmeye çalışın.
6. Modern iş başında eğitim metotlarını benimseyin.
7. Üretim rakamlarına (miktar) değil, kaliteye ağırlık verin.
8. Korkuyu uzaklaştırın.
9. Bölümler arası engelleri kırın.

10. Başarmak için yöntemler sağlamadan daha iyi verimlilik talep etmeyi bırakın.
11. Sayısal kotalar öngören iş standartlarını kaldırın.
12. İş yapma onurunu engelleyen bariyerleri kaldırın.
13. Çok sıkı bir eğitim ve öğretim sistemi kurun.
14. Üst yönetimde, yukarıdaki bu on üç maddeyi her gün vurgulayacak bir yapı oluşturun”²⁰.

TKY öğelerinin en önemlileri yukarıda saydığımız gibidir. Ayrıca, kurum kültürü, önce insan anlayışı ve birey kalitesi, süreçlerin yönetimi, liderlik, ölçüm ve istatistiksel değerlendirme, sıfır hata, sürekli eğitim, kıyaslama, önleme dönük yaklaşım tedarikçilerle işbirliği, toplumsal sorumluluk ve sürekli denetimde TKY’ nin öğeleri arasındadır.

TKY’ nin firmalara sağladığı yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

- “TKY’de girdiler ve ürünler bütün süreçlerde kontrol edildiğinden, ürün ve hizmetlerin kalitesinin yükseltilmesiyle hatalı ürün sayısı azalmaktadır.
- Kalite ile ilgili müşteri şikayetleri azalmaktadır. Çünkü şikayetler ürünlerin bozulması sonucu ortaya çıkmakta, ancak TKY ile hatalı ürün sayısı azaldığından müşteri şikayetleri azalmaktadır.
- Müşterilerin güveni ve tatmin düzeyi artmaktadır. Yüksek kaliteli ve iyi tasarlanmış ürüne sahip olan müşterinin güveni ve tatmin derecesi artmaktadır.
- Kaynak israfı ve maliyetler azalmaktadır. TKY kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayarak, fire ve hurda miktarının azalmasını sağlamaktadır.

²⁰ <http://csideming.wordpress.com/deming-dongusu/>, 16.02.2014

- Kalite güvence sistemi kurulmakta ve yeni müşteriler edinilmektedir. Günümüz işletmelerinde ISO 9000 serisi standartları TKY' ne doğru ilk adımı oluşturmaktadır.
- Şikayetlere çok hızlı bir şekilde cevap verilerek, bunların tekrar oluşması engellenmektedir.
- Kaynakların etkin kullanımı ile birim maliyetler azalmakta ve katma değer verimliliği artmaktadır.
- Üretim miktarı artmakta ve rasyonel üretim planları hazırlamak mümkün hale gelmektedir.
- Araştırma ve test maliyetleri düşmektedir. TKY uygulayan firmalarda yöneticiden işçiye kadar herkes kaliteden sorumludur ve bu işler için ayrı kişiler görevlendirilmeyeceğinden maliyetler düşmektedir.
- Firma için hem birimler, hem de kişiler arasındaki bilgi akışı daha düzenli hale gelmektedir.
- Araştırma- Geliştirme faaliyetleri hızlanmaktadır.
- TKY ile müşteri taleplerinin karşılanmasında esneklik sağlanmaktadır. Üretim akışıyla ilgili olarak, süreç içinde yer alan işlemlerin sayısı azalmaktadır.
- Müşteriye sunulan hizmet artmakta ve ürün teslim süreleri kısalmaktadır.
- İşçi ve işveren ilişkilerinin iyileşmesi sağlanmaktadır”²¹.

2.1. Toplam Kalite Yönetiminin Tarihsel Gelişimi

Kalite ile ilgili ilk düzenleme milattan önce 2100'lü yıllarda Hammurabi Kanunları ile yapılmıştır. Bu kanunda yer alan maddelerden biri, yetersiz işçilik nedeniyle bir işçinin yaptığı evin çöküp ev sahibinin ölmesi halinde işçiyi ölüme cezalandırmayı uygun görüyordu. Yine aynı çağlarda Fenikeliler ve Mısırlılar da

²¹ E. N. Demircioğlu, N. Küçüksavaş, “Kalite Maliyetleri”, ÇÜ, İİBF Dergisi, Cilt (C.) 13, Sayı (S.) 1, Adana, 2009, ss.39-40

farklı yöntemlerle kalite ve kontrolüyle ilgili çalışmalar yapmışlardı. 13. yy'a gelindiğinde gelişmiş olan esnaf teşkilatlarında ustalar çıraklarını yetiştiriyor ve bu süreçte kalite kontrol uzmanları gibi çalışıyorlardı. Sanayi devrimiyle birlikte üretimin karmaşıklaşmaya başlaması, kalite kontrol sürecini de zorlaştırmaya başlamıştı. 1920'lere kadarki süreçte bu kontrolü yapanlar işçilerdi. Fakat gelişen teknolojiler ve iş şekilleri nedeniyle sadece nihai değil, aynı zamanda ara mamul kontrolleri de yapılmalıydı. Böylece kalite ayrı bir birim olarak kabul edilmeye başlamıştır²².

Kalitenin bir kavram olarak ortaya çıkışı ise 19. yy civarındadır. Önceleri ABD'de Taylor ve Ford'un öncülüğünde yaşanan değişimler, ikinci dünya savaşıyla birlikte Japonya'nın bu anlamda daha ileri gitmesiyle hızlanmış ve Uzakdoğu ülkeleri de kalite bilinciyle hareket etmeye başlamıştır²³.

TKY kavramı, ikinci dünya savaşı sonrası yapılarını yeniden inşa etmeye çalışan Japonya da ortaya çıkmış ve tüm dünya tarafından kabullenerek, kullanılmış bir gelişmedir²⁴.

1970'lerde ortaya çıkan petrol kriziyle birlikte iletişim teknolojilerindeki değişim ve gelişim iş dünyasında büyük bir değişim yarattı. Bu değişim sonrasında Japonya'nın başını çektiği Uzakdoğu ülkeleri stratejilerini ve yönetim anlayışlarını değiştirdiler. Böylece TKY doğdu²⁵.

Ülkemizde kalite kavramı ise özellikle 1980 sonrası dışa açılma ve ihracatı geliştirme politikaları kapsamında Türk firmalarının uluslararası pazarlarda rakipleriyle rekabet edebilmesinin zorunluluğu olarak benimsenmeye ve kullanılmaya başlanmıştır²⁶.

²² Gedik, ss.15-18

²³ B. Taner ve İ. Kaya, "Toplam Kalite Yönetimi'nin Başarıyla Uygulanma Esasları-Bir Hizmet İşletmesi Örneği", ÇÜ, SBE, Enstitü Dergisi, S.1, C.14, Adana, 2005, s.354

²⁴ R. Karcioğlu Ve Diğerleri, "TKY Yaklaşımın İşletme Maliyet Gelişim Süreci Üzerine Etkisi Ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama", AÜ, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.27, S. 1, Erzurum, 2013, s.22

²⁵ İ. Aydemir ve D.Gürsoy, "Kalite Maliyetlerinin Analizi ve Muğla Mermer Sanayindeki Uygulamaların İncelenmesi", Türkiye IV. Mermer Sempozyumu Bildirileri, Afyon, 2003, s.591

²⁶ Toraman, s.4

2.2. Toplam Kalite Yönetiminin Rekabet Üzerine Etkileri

Geçmişten günümüze değişen şartlar üretimden satışa ve satış sonrasında tüm süreci etkileyen kalite anlayışına neden olmaktadır. Bu durum, endüstriyel kuruluşlarda pazar payını kaybetmemek amacıyla kalitesiz üretim yapmamaya özen göstermek ve kalitenin üretim sürecinde yaratılabilmesi için, kalite kontrol sistemleri geliştirme çabasını beraberinde getirmiştir. Sonuç olarak kalite firmalar arasında rekabette en önemli unsurlardan biri olmuş ve benimsenmiştir. TKY firmaların başarısını, rekabet gücünü, verimliliğini, üretim kalitesini arttırmakta, sürekli gelişme, çalışanların katılımı, motivasyonu ve eğitimi, yaygın faaliyetler, hataların önlenmesi, ürün ve pazar çeşitliliği sonucu olarak firmalara yüksek kalite, düşük maliyet ve yüksek rekabet gücü sağlamaktadır²⁷.



Şekil 4: Rekabetin Aşamaları

Kaynak: R. Karcioğlu ve diğerleri, “TKY Yaklaşımın İşletme Maliyet Gelişim Süreci Üzerine Etkisi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama”, AÜ, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.27, S. 1, Erzurum, 2013, s. 22

İşletmelerin rekabet gücünün yükseltilmesi için, ürünlerde ve rekabet süreçlerinde yenilik ve teknolojik gelişme hızının artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla rekabet gücü yüksek işletmelerin önemle ağırlık verdikleri konular ise şunlardır:

- **“Pazar Araştırması:** İç ve dış pazarlarda pazara girebilmek ve devamlılık arz edebilmek için müşteri eğilimleri, rakip işletmeler, ürünün pazara uygunluğu gibi birçok konuda tam bilgi sahibi olunmalıdır.

²⁷ Yükçü, s.475

- **Ürün Tasarımı ve Geliştirilmesi:** Yeni bir ürün geliştirilirken, üretim, satış ve satış sonrası süreçlerde ortaya çıkabilecek tüm sorunların önceden belirlenip çözümlenmesi, ürünün mevcut teknoloji ile tam uyum içinde olmasına özen gösterilmesi, hataların tasarım aşamasında önlenmesi için kalite amaçlı tasarım tekniklerinin özellikle rakip ürünlerle ayrıntılı kıyaslamalar yapılarak, ürün tasarımı ve geliştirme çalışmalarının yapılması ve ürün tasarımı konusunda en yeninin yakalanabilmesi için Ar-Ge çalışmalarına ağırlık verilmesi gerekmektedir.
- **Süreç Geliştirme:** Bu faaliyeti sadece mühendislerin sorumluluğundan çıkartılıp, üretimi yapan tüm bireylerin sorumluluğunda olduğu bilinci aşılmalıdır.
- **İnsan Kaynakları Yönetimi:** İç müşterinin (çalışanlar) tatminine yönelik, sorumluluk almayı, yenilikler yaratmayı özendiren, katılımcı bir insan kaynakları yönetimi sistemi kurulması konusunda sadece insan kaynakları değil tüm birimler işbirliği içinde olmalıdır.
- **Bilgi Organizasyonu:** Kararların ve denetimin etkin biçimde yürütülmesini sağlamak üzere verimli bir “Bilgi Organizasyonu” nun kurulduğu gerekli, yeterli bilginin zamanında bürokrasiye takılmadan iletilmesinin sağlandığı bir bilgi organizasyonunun oluşturulmaya çalışılması gerekmektedir”²⁸.

Üst düzeyde rekabet gücüne sahip işletmeler; iç ve dış müşterilerin gereksinim, talep ve beklentilerini tam olarak karşılamaya yönelik faaliyet gösteren, problem çözme, fikir üretme, öneri geliştirme ve karar almada tüm çalışanların görüşlerinin dinlendiği, tüm çalışanlarıyla hedef birliği içinde, yüksek performansın ancak yüksek kaliteli elemanlarla yapılabileceğine inanan ve çalışanların düzeyinin yükselmesine yönelik faaliyetlerde bulunan, çalışanların gösterdikleri çabalar karşısında ödüllendiren böylece motivasyonu sağlayan, hedeflere ulaşmak için bir sistem içinde plan ve programların gerçekleştirildiği, kararlarını gerçek verilere dayandıran ve kararlarını rakiplerine göre daha hızlı uygulamaya geçiren ve

²⁸ Ö. İ. Doğan, “Kalite Uygulamalarının İşletmelerin Rekabet Gücü Üzerine Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.2, S.1, 2000, İzmir, s.15

demokratik bir idarenin oluşturulması konusunda üzerine düşen görevlerin bilincinde bir yönetim anlayışına sahiptir.

3. KALİTE MALİYETLERİ

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.

3.1. Kalite Maliyetlerinin Tanımı

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”²⁹. Kalite maliyetleri, kalitedeki gelişme ve değişmeyi gösteren belirleyici bir unsur olarak kabul edilmektedir. Kuruluşun kalite hedeflerine ne derecede ulaştığını ya da ulaşamadığının somut ölçüsünü elde etmek için kalite maliyetlerinin hem tutar hem de miktar olarak bilinmesi gerekli ve bir o kadar da önemli bir unsurdur³⁰. 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 kalitesizliğin maliyetleri şeklinde de tanımlamak mümkündür³¹. Kalite maliyetleri ile ilgili tanımların birçoğunda yer alan temel konu, mamulün üretim sürecinde ve tüketiminde oluşan hatalar sonucu

²⁹ R. Hacırüstemoğlu, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1995, s. 330

³⁰ Y. Çabuk, “Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Bartın Orman Fakültesi Dergisi, C.7, S.7, Bartın, 2005, s.2

³¹ V.Kara, Kalite Maliyetleri-Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, http://www.muhasbeciyorumluyor.com/wp-content/uploads/Kalite_maliyetleri.pdf, Erişim Tarihi: 27.05.2013, s.5

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 yapılmıştır³². 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”³³.

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, raporlar³⁴. 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

³² M. Ömürganülşen, Kalite Maliyetlerinin Ölçümü: Gıda Sektöründe Bir Araştırma, Ankara, 2008, s. 19.

³³ R. Bayırlı, “Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisine Dahil Edilmesi Sorunu”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.3, S.2, Ankara, 2001, s. 70

³⁴ Yükçü, s. 91

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 yapılabilecektir”³⁵.

3.2. Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesinin Önemi

İşletmede ortaya çıkan kalite problemleri, bir yandan toplam maliyetleri arttırırken diğer yandan da müşteri memnuniyetsizliğine yol açacaktır. Bunun sonucunda işletme hem gelir kaybına uğrayacak, hem de işletmenin rekabet gücü azalacaktır. Bu nedenle, işletme maliyetlerinin minimum seviyeye indirilmesi için kalite maliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır³⁶. Sistemli bir şekilde ölçülen kalite maliyetleri ile hem gelir akışı hızlandırılır, hem de müşteri memnuniyeti artırılarak rekabette öne geçilebilir.

Günümüz işletmecilik anlayışındaki belirleyici unsur niteliği taşıyan rekabet kavramı ve bunun baskısıdır. Bu durum işletmelerde, müşterilerin gereksinim duyduğu kaliteli ürün ya da hizmetin düşük maliyetle sağlanması şeklinde kendini göstermektedir. Bir ürünün satın alınmasından nihai müşteriye ulaştırılmasına kadar devam eden kalite faaliyetlerinin bir de maliyeti bulunmaktadır. Söz konusu kalite faaliyetlerinin yürütülmesini sağlamak ve bu faaliyetleri minimum maliyetle gerçekleştirebilmek için işletmelerin kalite maliyetlerini belirlemesi gerekmektedir. Müşterilerin satın alma gücünden daha çok pay almayı hedefleyen işletmelerin, kaliteli olma adına katlandıkları fedakarlıklarla ilgili verilerin doğru toplanması, üretim maliyetlerinin azalmasında ve karlılığın arttırılmasında önemli katkılar sağlayabilmektedir³⁷.

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

³⁵ Türk, s. 29

³⁶ H. Kırloğlu, Kalite Maliyetleri Muhasebesi, Adapazarı, 1998, s. 40.

³⁷ S. Gönen, Sahipliğin Toplam Maliyetinin Hesaplanmasında Kalite Maliyetleri Yaklaşımı, İzmir, 2010, s. 31

olacaktır³⁸. Bir ürünün ya da hizmetin baştan yapılması ya da onarılması gibi durumlardaki maliyetler, önleme maliyetlerine göre her zaman daha yüksektir.

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 maliyetleridir³⁹.

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 etkilemelidir⁴⁰.

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 etmektedir⁴¹. Burada işletmelerin muhasebe birimlerine özellikle maliyet muhasebesi ile ilgili yetkili kişilere önemli görevler düşmektedir.

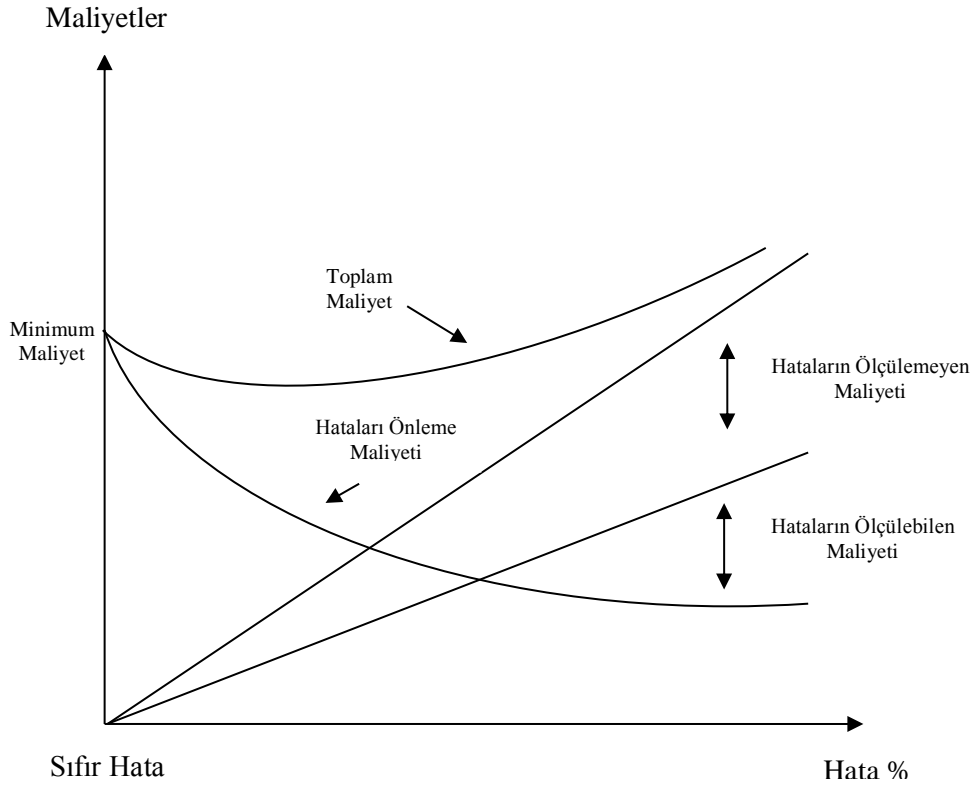
Rekabet içerisindeki işletmeler arasında, rekabeti kazanan işletmelerde mutlaka maliyet ve kalite ilişkisi dengeli bir biçimde kurulmuştur. Bu dengenin sağlanmasıyla işletmelerde maliyetler minimum düzeye çekilmiş, kalite ise maksimum seviyeye çıkartılarak, işletme rekabette her zaman bir adım önde olmuştur. Bu rekabetteki ve kalitedeki üstünlüğün devam etmesi de yine maliyet ve kalite arasındaki kurulmuş olan dengenin süreklilik arz etmesine bağlıdır. Maliyet ve kalite arasındaki ilişki Şekil 5'teki grafikte gösterilmiştir.

³⁸ Kara, s. 5

³⁹ Çabuk, s. 2

⁴⁰ P. James, Total Quality Management: An Introductory Text, Prentice Hall Inc., London, 1996, s. 278

⁴¹ Gönen, s. 33.



Şekil 5: Toplam Kalite Yönetiminde Kalite İlişkisi

Kaynak: S. Yükçü, Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi), İzmir, 1999,s.93

Yukarıda yer alan Şekil 5 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 mamul maliyetlerinin hiç olmadığı nokta değildir. Aksine kusurlu ürün maliyetleri ile kalite kontrol maliyetlerinin karşılaştığı toplam maliyetin minimum olduğu optimum noktası olmaktadır⁴².

3.3. Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması

Kalite maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyete dayalı maliyetleme, süreç maliyet modeli, fırsat ve maddi olmayan maliyet modeli, Crosby Modeli ve PAF

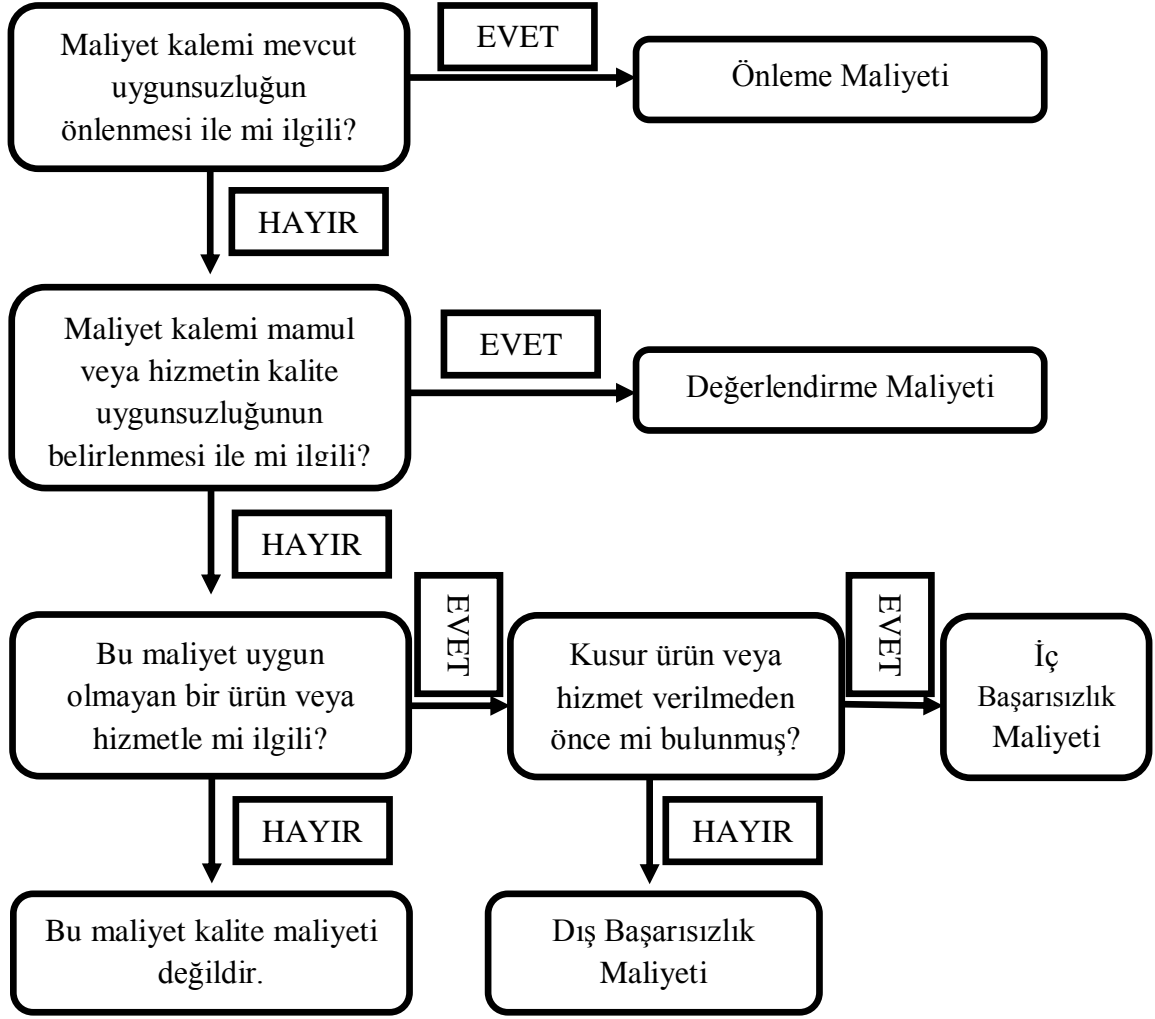
⁴² Çabuk, s. 2

modelleri kullanılmaktadır. Bunların içerisinde kalite maliyetlerinin hesaplanması için en çok kullanılan yöntem PAF modelidir. Bu model adını önleme (prevention), ölçme-değerlendirme (appraisal) ve başarısızlık (failure) maliyetlerinin (PAF) baş harflerinin kısaltılmasından almaktadır⁴³.

Bir diğer model ise kalite maliyeti verilerinin üründen çok süreç için toplandığı model olan “Süreç Maliyet Modeli”dir. Bu modelde, ilk olarak süreçteki anahtar faaliyetler belirlenmekte, daha sonra ise söz konusu süreç içindeki anahtar faaliyetlerin maliyetlerinin uygunluk ve uygunsuzluk olarak belirlenmesi gerçekleştirilmektedir. Sonuç olarak bu model kalite maliyetlerini uygunluk maliyetleri ve uygunsuzluk maliyetleri olarak ikiye ayırmaktadır.⁴⁴ Uygunluk maliyetleri içerisinde önleme maliyetleri ve ölçme-değerlendirme maliyetleri; uygunsuzluk maliyetleri içerisinde ise iç başarısızlık maliyetleri ve dış başarısızlık maliyetleri yer almaktadır. Bu sınıflandırma kapsamında kalite maliyetlerinin belirlenmesinde şekil 6 ‘daki akış diyagramı kullanılmaktadır.

⁴³ Hatipoğlu, s.5

⁴⁴ C. Goulden ve L. Rawlins, “Quality Costing: The Application of The Process Model with in Manufacturing Environment”, International Journal Of Operations&Production Management, Vol. 17, No. 2, United Kingdom,1997, s. 201



Şekil 6: Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Akış Diyagramı

Kaynak: S. Yükcü, Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi), İzmir, 1999, s.122

Yukarıdaki Şekil 6'da yer alan akış doğrultusunda, yapılan maliyetin uygunluk maliyetlerinden (önleme maliyeti-değerlendirme maliyeti) mi yoksa uygunsuzluk maliyetlerinden (iç başarısızlık maliyeti-dış başarısızlık maliyeti) mi olduğu tespit edilebilmekte ve ona göre bir plan ve sistem oluşturulmaktadır.

Bu anlatılanlar çerçevesinde yapılan maliyet kalemlerinin ne tür kalite maliyetine girdiği aşağıdaki Tablo 1'de de net bir şekilde görülebilmektedir. Departmanlara göre yapılan çalışmaların maliyetlerinin hangi kalite maliyeti sınıfına girdiği kısaca özetlenmektedir.

Tablo 1: Maliyet Türlerinin Kalite Maliyetleri Türlerine Göre Sınıflandırılması

	ÖNLEME	ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME	BAŞARISIZLIK
TASARIM/ HİZMET	Tasarım/Hizmet Gözden Geçirme	Tasarım/Hizmet Doğrulaması Geçerliliği	Yeniden Tasarım/Sunum
SATINALMA	Taşeron Değerlendirmesi	Girdi Muayene ve Deneylei	Taşeron/Ürünün/Hizmetin Reddedilmesi
İMALAT/ HİZMET PLANLAMA	İmalat/Hizmet Yeterlik Çalışması	Cihazların Kalibrasyonu	Ekipmanların Yeniden Değerlendirilmesi
İMALAT/ HİZMET	Çalışanların Eğitimi	Proses Muayene ve Deneylei	Hurda, Yeniden İşleme
SATIŞ	Müşteri İsteklerinin Tam Olarak Tespiti	Anketler, Pazar Payının Araştırılması	Ürün Reddi, Müşteri Şikayeti, Cezalar ve Tazminatlar

Kaynak: C. Hurşitoğlu, ISO 9001:2000 Kalite Yönetim Sistemi, <http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1095/file/ISO%209001%202000%20KALITE%20YONETIM%20SISTEMI.pdf>, Erişim Tarihi: 29.05.2014, s.13

3.3.1. Uygunluk Maliyetleri

Uygunluk maliyetleri, ürün ve ya hizmetin müşteri beklentilerini karşılayacağından emin olmak için, kaliteli ürünü üretmek ve ya hizmeti sunmak için bir işletmenin katlanacağı maliyetlerdir. Uygunluk Maliyetleri; önleme maliyetleri ve ölçme-değerlendirme maliyetlerini kapsamaktadır⁴⁵.

⁴⁵ Türk, s.38

3.3.1.1.Önleme Maliyetleri

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 oluşmaktadır.⁴⁶ Pazar araştırma faaliyetlerinin maliyetleri, ürün tasarım faaliyetlerinin maliyetleri, tedarikçilerin takip ve kontrolü faaliyetlerinin maliyetleri, kalite planlama ve denetleme faaliyetlerinin maliyetleri, süreçlerin planlama ve kontrolü faaliyetlerinin maliyetleri, eğitim ve geliştirme faaliyetlerinin maliyetleri, önleyici bakım faaliyetlerinin maliyetleri önleme maliyetleri içerisinde değerlendirilmektedir⁴⁷. Önleme maliyetleri genel olarak kalite planlaması, kalite ölçüm ve test ekipmanlarının tasarım ve geliştirilmesi, kalitenin gözden geçirilmesi ve tasarımın doğrulanması, kalite ölçüm ve test ekipmanlarının ayar ve bakımı, kalite değerlemede kullanılan üretim ekipmanlarının ayar ve bakımı, tedarikçi garantisi, kalite denetimi, son durum analizi ve kalite bilgilerinin raporlanması, kalite iyileştirme programlarıdır.

Kalite Planlaması: Kalite sistemlerinin planlanması ve istenen mamul kalitesine ulaştıracak mamul tasarımı ve müşterilerin kalite konusundaki beklentilerini belirli ölçü ve standarda bağlama işlevidir. Bu maliyet, kalite planlamasını, muayene planlamasını, güvenilirlik planlamasını ve diğer gerekli planları uygun bir biçimde oluşturacak olan tüm faaliyetleri ve el kitapçıklarının hazırlanmasını ve planların yetkililere ulaştırılması için gerekli yöntem ve organizasyonunu da içermektedir. Böyle bir kalite organizasyonundan başka işletmenin diğer birimlerine de gereksinim duyabilir⁴⁸.

Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Tasarım ve Geliştirilmesi: Kalite güvence sisteminde kullanılacak ekipmanların muayenesi, ekipmanların tasarımı, geliştirmesi ve dokümantasyon maliyetlerini kapsamaktadır⁴⁹.

Kalitenin Gözden Geçirilmesi ve Tasarımın Doğrulanması: Arzulan tasarım kalitesine ulaşmak için mamulün tasarım ve geliştirme süresi boyunca kalite faaliyetlerinin izlenmesine ilişkin maliyetlerdir. İşletmede güvenilirlik ve devamlılığı

⁴⁶ İ. Şale, Adım Adım Toplam Kalite Uygulaması, Ankara, 2001, s. 33

⁴⁷ Kara, s. 7

⁴⁸ Gönen, ss. 35-36

⁴⁹ Yükü, s. 96

sağlayacak olan doğrulamalar bu kalem içerisinde yer alır. Ayrıca, muhtemel tasarım değişiklikleri ve mamul geliştirme test programlarını da içerir. Tasarımda çalışanların ücretleri ve ekleri, tasarım esnasında sarf edilen malzemeler, sarf edilen elektrik, tasarım çalışmalarında kullanılan maddi ve maddi olmayan varlıklara ait amortismanlar tasarım maliyetlerinin ana çatısını oluşturur⁵⁰.

Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Ayar ve Bakımı: Kalıplar, makineler, sabit eşya ve diğer benzer aletlerin ölçüm ve bakım maliyetleridir.⁵¹ Bu maliyet kaleminde sadece kalite ölçümünde kullanılan test ekipmanlarının ayar ve bakım maliyetleri yer almaktadır. Test ekipmanlarına ilişkin bakım maliyetleri ile kalite değerlemede kullanılan üretim ekipmanlarının ayar ve bakım maliyetlerinin karıştırılmaması gerekir⁵².

Kalite Değerlemede Kullanılan Üretim Ekipmanlarının Ayar ve Bakımı: Kalıpların, makinelerin, diğer sabit özellikteki aletlerin ayar ve bakım maliyetleridir. Değerleme işleminde kullanılan aletlerin maliyeti bu kaleme dahil edilmelidir. Buna karşın, üretimde kullanılan ekipmanların maliyeti buraya dahil edilmemelidir. Üretimde kullanılan ekipmanlar kalite değerlemesi için kullanıldığında bunların maliyeti bu kalem içerisine dahil edilebilir⁵³.

Tedarikçi Garantisi: Ulaşılması düşünülen kaliteyi yakalayabilmek için hammadde ve malzemenin işletmeye alımında, satıcının istenen koşullara uygun gönderme yapıp yapmadığına ilişkin değerlendirme, kontrol, denetleme ve gözlemlene maliyetlerini içerir. Bu maliyet, kalite organizasyonunun gözden geçirilmesi ile birlikte siparişte yer alan teknik bilgilerin gönderilen malzeme uygunluğuna ilişkin maliyetleri de kapsar⁵⁴. Ayrıca, tedarikçilerden elde edilen parçaların, malzemelerin veya işletme süreçlerinin uygunluğunu sağlamak ve piyasaya sunulan hizmet veya ürünün kalitesi üzerinde tedarikçi uygunsuzluğunun etkisini en aza indirmek için katlanılan maliyetler de bu maliyetler içerisinde yer alır⁵⁵. Özetle uygulanacak kalite eğitim programlarının bütün maliyetlerini kapsamaktadır.

⁵⁰ Yükçü, s. 97

⁵¹ Gönen, s. 36

⁵² Yükçü, s. 97

⁵³ Gönen, s. 36

⁵⁴ Yükçü, s. 98

⁵⁵ Türk, s. 39

Kalite Denetimi: İşletmede kullanılan tüm kalite sisteminin veya sistemin belirli parçalarının değerlendirilmesi ve denetime ilişkin maliyetleri kapsamaktadır⁵⁶. Kalite kontrolü, bir ürünün tüketicisini tatmin etmesi ve onun beklentilerini en iyi biçimde karşılaması amacıyla üretimin her aşamasında sürdürülen kontrol işlemidir. Kalite kontrol sürecinin temelinde üretimin planlanması aşamasında belirlenen kalite standartlarına üretim işlemi boyunca, öncesinde ve sonrasında ne ölçüde uyulduğunun incelenmesi ve gözlenmesi yatar⁵⁷.

Son Durum Analizi ve Kalite Bilgilerinin Raporlanması: Gelecekte ortaya çıkabilecek başarısızlıkları önleme amacına yönelik veri toplama, analiz etme ve rapor haline getirme faaliyetlerine ilişkin maliyetler bu kalem içerisine dahil edilmelidir⁵⁸.

Kalite İyileştirme Programları: Hataları önleme ve kaliteyi güdüleme vb. gibi programlarla, yeni başarı düzeyleri tutturmaya, kaliteyi daha yükseltmeye yönelik programların oluşturulması ve yürütülmesine yönelik maliyetleri kapsamaktadır⁵⁹. Kaliteyi iyileştirme programları olarak karşımıza çıkabilecek belli başlı programları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- “Bozuk mamul üretimini azaltma programları
- Artık üretimini azaltma programları
- Verimlilik artışı sağlama programları
- Dışsal başarısızlığa neden olan kalite spesifikasyonlarındaki sapmaları yok ederek, kontrol etme programları biçiminde sıralamak mümkündür”⁶⁰.

Bir sağlık kuruluşunda katlanması muhtemel önleme maliyetleri, yukarıda anlatılanlar ve mesleki bilgi ve deneyimler ışığında aşağıda sıralanmıştır.

• **Hasta ve Çalışan Güvenliği Maliyetleri:** Sağlık kuruluşunda çalışan personelin ve sağlık hizmeti alıcılarının güvenliğinin sağlanması amacıyla katlanılan maliyetlerdir.

• **Eğitim Maliyetleri:** Kalite eğitimleri, hastanede çalışan personelin yaptığı işe yeterliğini arttırmak ve farkındalık yaratmak adına personelin ihtiyaç duyduğu ve

⁵⁶ Gönen, s. 37

⁵⁷ E. Kasap, Shewhart Cusum ve Ewha Kalite Denetimi Grafiklerinin Bir Üretim Sürecinde Kullanılması,19 Mayıs Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, YYLT, Samsun, 2006, s.3.

⁵⁸ Gönen, s. 37

⁵⁹ Gönen, s. 37

⁶⁰ Yükçü, s. 99

hastane idaresinin uygun gördüğü eğitimler için harcanan tutarlardır⁶¹. Bu eğitimler, kalite eğitimi ve hizmet içi eğitimler şeklinde sınıflandırılabilir. Kalite eğitimleri, işletmenin katlanmak zorunda olduğu kaliteyi artırıcı maliyetler olarak nitelendirilebilir. Bu kalite eğitimlerine aşağıdaki eğitimler örnek olarak gösterilebilir:

- E-ISO 10002 Müşteri Memnuniyeti ve Şikayetleri Yönetim Sistemi İç Tetkik Eğitimi: Kuruluşların müşterilerinin şikayetlerini nasıl başarılı bir şekilde ele alabileceklerini tanımlamalarına, yönetmelerine, anlamalarına yardımcı olmasını sağlamak ve etkin olarak denetim yapabilecek denetçiler yetiştirmek, bu programın temel hedefi olarak belirlenmiştir.

- E-ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi İç Tetkik Eğitimi: Çevre Yönetim Sistemi standardı gereksinimlerinin karşılanıp karşılanmadığını tespit etme, etkin olarak uygulanıp uygulanmadığının, sürdürülüp sürdürülmediğini belirlemek ve kuruluş içi tetkik denetçilerini yetiştirmek programın en temel hedefidir.

- EFQM Mükemmellik Modeli ile Öz Değerlendirme: Mükemmellik kültürünün temelini oluşturan EFQM modelinin kullanılarak öz değerlendirme yapılabilmesi temel hedefdir.

- Yönetim Kalitesi Geliştirme Programı: Program bütünsel kalite yaklaşımı ile mükemmellik kültürü yaratma çabasında olan, meslek yaşamlarında fark yaratacak, çalıştıkları kurumların rekabet gücünü yükseltecek olan tüm yönetici, yönetici adayı ve çalışanlarına yönelik uygulanan eğitim programıdır.

• **İdari Kalite Maliyetleri:** Sağlık kuruluşu ile ilgili idari kaliteyi artırmak amacıyla yapılan giderlerdir. Bu kalite maliyetleri içerisinde genel hastane tanıtım maliyetleri, öz değerlendirme, kalite planlama, belge denetimi, cihaz şartnamelerinin hazırlanması, kalite iyileştirme programları, hasta dosyası ve arşivleme maliyetleri yer almaktadır. Belirli bir ürün, hizmet, sözleşme veya proje ile ilgili özel kalite uygulamalarını, kaynakları ve faaliyet sıralarını ortaya koyan dokümanlar diğer bir

⁶¹ İ. Bekçi, A. Toraman, "Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması", SDÜ, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 16, S. 2, 2011, s. 43

deyişle kalite el kitabı doğrultusunda yapılan maliyetler de bu kalem içerisinde değerlendirilmektedir.

• **Enfeksiyon Kontrol, Temizlik ve Sterilizasyon Maliyetleri:** Hastane ortamı, endemik hastane enfeksiyonlarının yayılmasında fazla önem taşımasına rağmen, özellikle yoğun bakım ünitelerinde ender de olsa epidemilere yol açabilmektedir. Ameliyathaneler, postoperatif enfeksiyonların gelişimi için önem taşımasından dolayı temizlik ve dezenfeksiyon açısından hastanelerin en çok özen göstermesi gereken üniteleridir. Bu nedenle hastanelerin ameliyathane ünitelerinde temizlik hizmetleri günlük, ameliyat aralarında ve haftalık olmak üzere belli protokoller dahilinde yapılmalıdır⁶². Hastanelerde temiz bir çevre ortamı enfeksiyonları önlemekte önemli rol oynar. Atıkların toplanması, ilaçlamanın yapılması sağlık açısından zorunludur. Bu sayede sağlık kuruluşunun kalite seviyesi artar ve sağlık hizmeti alanlar için bir güven yaratır. Bu doğrultuda yapılan giderler bu tür maliyetleri oluşturur.

• **Tıbbi Makine ve Ekipman:** Genelde kamu sağlık sektöründe, özelde kamu hastanelerinde ortaya çıkan ve sorun teşkil eden durumlardan birisi, tıbbi malzeme ve ekipman teminidir. Bu malzeme ve ekipmanların sağlık hizmeti alıcıları için yaşamsal öneme sahip olduğu da bir gerçektir. Bu doğrultuda tıbbi malzeme, makine ve ekipmanların satın alımı belirli kurallar doğrultusunda gerçekleştirilmelidir. Kamu hastaneleri bu süreçte Sağlık Bakanlığı tarafından yayınlanan genelgeye uymak zorundadırlar. İşte sağlık kuruluşu için alınan tıbbi makine ve malzemeler ile bunların bakım ve onarımı için katlanılan maliyetler bu grupta değerlendirilmektedir.

• **Taşeron Firma Değerlendirme Maliyeti:** Bu grupta da istenilen kaliteye ulaşmak amacıyla satın alınan hammadde ve malzemenin işletmeye alımında, satıcının istenen koşullara uygun gönderme yapıp yapmadığına ve çeşitli hizmet alımlarına ilişkin taşeron firma için değerlendirme, kontrol, denetleme ve gözlemlene maliyetlerini içerir.

3.3.1.2. Ölçme ve Değerleme Maliyetleri

Ölçme ve değerlendirme maliyetleri, kalite kontrol işleminin herhangi bir aşamasında kalite kontrolü ve kalite doğrulaması gibi istenen kaliteye ulaşmak

⁶² M. Özyurt, "Hastanelerde Temizlik, Dezenfeksiyon, Sterilizasyon ve Tıbbi Atıkların Yok Edilmesi", Hastane İnfeksiyonları Dergisi, C.3, S.4, 1999, s. 175

amacıyla yapılan tüm değerlemeler sonucunda ortaya çıkan maliyetleridir. Diğer bir deyişle bu maliyetler, mamulleri istenen kalite seviyesine uygun hale getirirken ya da hizmetin sunumundan önce istenilen kalitenin yakalanması için katlanılan maliyetlerdir. Bu maliyetler, kalite ihtiyaçlarının tasarım aşamasında yapılan kaliteye uygunluk derecesini garantiye alma amacıyla mamul öncesi girdilerin kontrolü, test edilmesi, muayenesi, yeniden gözden geçirme ve değerlendirme çalışmaları faaliyetleri için yapılan giderleri kapsamaktadır. Ancak bu maliyetlere kusurlu mamuller için yapılmış olan ek maliyetler ile yeniden muayene sonucu ortaya çıkan maliyetler dahil değildir⁶³.

Ölçme-değerlendirme maliyetleri, gelen ürünün muayenesi ve testi için personel giderleri, satın alınan malzemenin kalitesine değer takdiri ile ilgili giderler, işlem içindeki ürün ve hizmetin denetimi, kontrolü, teslim alma muayenesi, laboratuvar kabul testi, muayene sonuçlarının analizi, raporlanması, denetim ve test için tesis giderleri vb. giderleri içermektedir⁶⁴.

Ayrıca, ölçme-değerlendirme maliyetleri, üretim öncesi doğrulama, kabul muayenesi, muayene ve test, muayene ve test ekipmanı, muayene ve test esnasında tüketilen materyaller, alan başarı testi, izin ve onaylar, stok değerlendirme, kayıt tutmadır.

Üretim Öncesi Doğrulama: Kalite güvence sistemi içinde tüketilmek için satın alınmış bulunan; direkt ilk madde ve malzeme ve endirekt ilk madde ve malzemelerin, üretimi hedeflenen mamulün kalitesiyle uyumlu niteliklere sahip olup olmadıklarının üretim işlemine başlamadan önce son kez kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu maliyetler, çeşitli test ve muayene ile yapılan son kontrol işlemleri sonucunda ortaya çıkan maliyetleri kapsamaktadır. İşletmede üretim öncesi gerçekleştirilen test ve ölçümlemeyle ilgili maliyetler bu başlık altında yer almaktadır⁶⁵.

Kabul (Teslim Alma) Muayenesi: İşletmeye teslim edilen tüm birim, parça, malzeme ve ilk madde ve malzemelerin muayene ve test maliyetleridir. Bu gruba alıcı işletmenin satıcı işletmede, kendi personeline yaptırdığı muayene maliyetleri de

⁶³ Gönen, s. 37

⁶⁴ Hacırüstemoğlu, s. 333

⁶⁵ Yükçü, s. 100

dahil edilmektedir.⁶⁶ Tedarikçilerden temin edilecek madde ya da malzemelerin ürün kalitesine negatif etki yapmaması için taşınması gerekli standartları en üst seviyede tutmak amacıyla bu maliyetlere katlanması gerekmektedir⁶⁷.

Laboratuvar Kabul Testi: Üretimde kullanılacak, mamulün bünyesine girecek olan direkt ilk madde ve malzeme ile yarı işlenmiş ve tam işlenmiş durumda bulunan tüm malzemelerin laboratuvar değerlemesi ve testlerine ilişkin maliyetlerdir.⁶⁸ Üretim sürecinin değişik aşamalarında, ürünün istenilen kaliteye uygunluğunun belirlenmesi amacıyla yapılan muayene ve testlerin maliyetidir. Üretim sonrası kabul testleri, ambalaj ve gönderme işlemlerinin maliyetleri yanı sıra, müşteriye yapılan testlerin maliyeti de bu kapsamda yer alır⁶⁹.

Muayene ve Test: Önce üretim sürecinde, ardından mamulün üretiminin tamamlanmasından sonra ve son olarak da ambalajlama işleminden sonra kaliteyle ilgili yapılan son kontroller, muayene ve testlerle ilgili maliyetlerdir.⁷⁰ Bu gruba ürün kalite denetimleri, üretimde çalışan operatörler ve danışmanlar tarafından yapılan kontrollere ilişkin maliyetler dahildir. Ayrıca, bu maliyetlere tüm bu kontroller için gerekli olan ofis yardımları da eklenebilir. Bu gruba, uygunsuz kaliteden dolayı daha ilk aşamada reddetmeye neden olan muayene ve testler dahil değildir⁷¹.

Muayene ve Test ekipmanı: Muayene ve test ekipmanı ile yardımcı araçların amortisman maliyetleri ile bu ekipman ve araçların ayar ve bakımlarıyla kalibrasyona hazırlama maliyetlerinden oluşur⁷².

Muayene ve Test Esnasında Tüketilen Materyaller: Tehlikeli testler esnasında tüketilen veya boş yere kullanılarak tüketilen materyallere ilişkin maliyetlerdir⁷³.

Alan Başarı Testi: Ürünün müşteri tarafından kabulü öncesi, satın alıcının yerinde ya da müşterinin kullanabileceği bir ortamda gerçekleştirilen testlerin maliyetlerinden oluşur. Alan başarı testi maliyetleri aşağıdaki maliyetlerin karışımından oluşabilir:

⁶⁶ Gönen, s. 37

⁶⁷ S. Barış, H. Yıldırım, Kalite Maliyetleri Muhasebesi ve İstatistiksel Analizi, İstanbul, 2004, s. 17

⁶⁸ Gönen, s. 37

⁶⁹ M. Yılgör, “Şirketlerde Kalite Maliyet Raporlarının Düzenlenmesi ve Bir Uygulama”, Mevzuat Dergisi, S.93, 2005, s.3

⁷⁰ Yükçü, s. 102

⁷¹ Gönen, 37-38

⁷² Gönen, s. 38

⁷³ Gönen, s. 38

- “Personel giderleri,
- Testlerin kullanıcı ortamında yapılmasında seyahat giderleri,
- Tüketilen malzemeler,
- Test esnasında tüketilen mamul maliyeti”⁷⁴.

İzinler ve Onaylar: Ürünlerin üretilmesi için alınacak belgeler ve izinler ile ilgili maliyetlerdir⁷⁵.

Stok Değerlendirme: Stoklarda bulunan ürünlerin kalitesinin test edilmesi ile ilgili maliyetlerdir. Burada bulunan malların test edilmesi için harcanacak kontrol malzemeleri, kullanılan ekipmanla ilgili maliyetler bu gruba dâhil edilebilir⁷⁶.

Kayıt Tutma: Ürünün istenilen spesifikasyonlara uygunluğunun kanıtlanması amacıyla yapılan kalite kontrol faaliyet sonuçlarının onay ve referans standartlarının muhafaza maliyetlerinden oluşur. Diğer bir ifadeyle muayene sonuçlarının kayıt edilmesi, dosyalanması ve korunması ile ilgili maliyetlerdir⁷⁷.

Bir sağlık kuruluşunda katlanması muhtemel ölçme ve değerlendirme maliyetleri, yukarıda anlatılanlar ve mesleki bilgi ve deneyimler ışığında aşağıda sıralanmıştır.

• **Tıbbi Cihaz Maliyetleri:** Sağlık kuruluşu tarafından satın alınan tıbbi cihazların kontrolü ve kalibrasyonu için yapılan maliyetlerdir. Ayrıca, cihazların depolanması için de yapılan maliyetler bu kapsamda değerlendirilmektedir.

• **Tıbbi Malzeme Maliyetleri:** Sağlık kuruluşu tarafından satın alınan tıbbi malzemelerin depolanması ve kontrolü için yapılan maliyetlerdir

• **Tıbbi Kayıt Kontrolü Maliyetleri:** Sağlık kuruluşuna alınan tıbbi cihaz ve malzemelerin kayıtlarının tutulması idare açısından önem taşımaktadır. Bu doğrultuda kayıtları tutmak için yapılan maliyetler bu kapsamda değerlendirilir.

• **Anket Maliyetleri:** Sağlık kuruluşu tarafından istenilen kalite düzeyine ulaşma derecesine ne derece ulaştığını ölçmek amacıyla yapılan anketlere yönelik

⁷⁴ Yükçü, s. 103

⁷⁵ A. Toroman, Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyet Hesaplaması: SDÜ Araştırma Uygulama Hastanesi Uygulaması, SDÜ, YYLT, Isparta, 2010, s. 41

⁷⁶ Toroman, s. 41

⁷⁷ Toroman, s. 41

maliyetlerdir. Çalışanların işlerinden ve kuruluştan memnunluk derecelerini ölçen anket çalışmaları ile hasta memnuniyetlerini belirlemeye yönelik olarak yapılan anket çalışmaları için ortaya çıkan maliyetlerdir.

3.3.2. Uygunsuzluk Maliyetleri

Uygunsuzluk maliyetleri, ürünlerin veya hizmetlerin gereksinimlere ve müşteri ihtiyaçlarına uymaması sonucu oluşur. Uygunsuzluk maliyetleri; iç başarısızlık maliyetleri ve dış başarısızlık maliyetlerini kapsamaktadır. Bu maliyetin oluşmasının temel sebebi genelde faaliyetlerin doğru zamanda ve etkin yapılmamasından kaynaklanmaktadır⁷⁸.

3.3.2.1. İç Başarısızlık Maliyetleri

İç başarısızlık maliyetleri, kusurlu ürün ya da hizmetin müşteriye sunulmasından önce düzeltilmesi veya iyileştirilmesi için yapılan harcamalar olarak tanımlanır⁷⁹. Ürünün kalitesinde, ürün daha müşteriye ulaşmadan, işletme içinde ortaya çıkan uygunsuzlukların neden olduğu maliyetlerdir. Ürün ya da hizmetin tasarımı aşamasında ortaya çıkan hata ve bunların düzeltilmesi için katlanılan maliyetler, yönetimin yanlış karar veya yönlendirmeleri gibi nedenlerden oluşan maliyetleri kapsar⁸⁰.

İç başarısızlık maliyetleri; artık, yeniden işleme ve tamir, tekrar testi, başarısızlık analizi (arızaların giderilmesi veya kusur), muayene ve test tekrarı, taşeronun hatası, değişim izinleri ve imtiyazlar, kalite uygunsuzluğundan doğan kazanç kaybı, zaman kayıpları şeklinde sayılabilir.

Artık: Belirli bir üretim süreci sırasında ortaya çıkan her türlü ilk madde ve malzeme kırıntı ve döküntülerinin, ölçülebilir bir nitelik göstermeleri ve çok düşük de olsa bir pazar değerleri bulunması halinde, ortaya çıkan bu çıktılara artık adı verilir⁸¹. Bu birimler düşük fiyattan satılabileceği gibi direk ilk madde ve malzeme olarak tekrar üretime dahil edilebilir.

⁷⁸ Türk, s.41

⁷⁹ Şale, s. 34

⁸⁰ F. Sönmez, "Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanılmasında Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyetlerinin Önemi", Mali Çözüm Dergisi, S.73, İstanbul, 2005, s. 92

⁸¹ Yükçü, s. 103

Yeniden İşleme ve Tamir: Kusurlu mamullerin sağlam hale getirilmesi için katılan ek onarım ve yerine koyma maliyeti bu kaleme dahil edilir. Kusuru bulunan mamullerin yeniden üretimden geçirilmesinin yanı sıra yeni ilk madde ve malzemeye de ihtiyaç gösterebilir. Bu kusurlu mamullerin yerine koyma ya da üretme maliyetleri ile bu iş için yapılacak planlamalar ve alım esnasındaki işçilik ve personel giderleri de bu gruba dahil edilir⁸².

Tekrar Testi: Uygunsuz ürün\hizmet dolayısı ile ikinci kez üretime sokulmuş olan birimlerin yeniden muayene ve teste tutulması nedeni ile ortaya çıkan maliyettir. Burada bu maliyetin diğer bir kalite maliyet kategorisi olan ölçme-değerlendirme maliyetlerinden ayrılması gerekmektedir. Ölçme - değerlendirme maliyetlerinde kullanılan test maliyetleri üretime ilk kez giren ürün\hizmetlerin muayenelerini içerirken tekrar testi maliyeti kusurlu ürün\hizmetlerin tekrar üretimden geçirilmeleri sonucunda kalite uygunluğunu saptamak amacı ile yapılan muayene ve testleri içerir⁸³.

Başarısızlık Analizi (Arızaların Giderilmesi veya Kusur): Uygun olmayan materyallerin analizinde tahakkuk eden maliyetler, uygun olmayan mamullerin son durumlarına ilişkin uygunluk kararlarının verilip verilmeyeceği yolundaki maliyetler ile uygunsuzluğun nedenlerini ortaya çıkarma ve önleme maliyetleri bu kapsam dahilinde incelenir⁸⁴.

Muayene ve Test Tekrarı: Yeniden işleme ve tamir edilmek aracılığı ile kazanılmaya çalışılan ürünler üzerinde yapılan muayene ve testlerin maliyetleridir. Tüm muayene ve test maliyetlerinde olduğu gibi, muayene, test ve deneyler için personel, sarf malzemesi, elektrik vb. ek maliyetleri içeren maliyetlerdir⁸⁵.

Taahhüdün Hatası: Satın alınan materyalin kalite gereklerini karşılamadaki başarısızlığı nedeniyle oluşan kayıpların maliyetleridir. Buradaki maliyet doğrudan tedarikçi ile yapılan sözleşme maddelerine bağlı olacaktır. Örneğin; sözleşmede reddedilen partinin satın alıcıdan tedarikçiye gönderilme masrafları tedarikçi tarafından karşılanır hükmü varsa, satın alıcı bu masrafları karşılamamış olacaktır. Ancak, her koşulda yapılan muayene giderleri ve ürün kusurları nedeniyle boşa geçen üretim tesisleri ve işgücünün maliyeti bu unsurda değerlendirilecektir.

⁸² Gönen, s. 39

⁸³ Yükçü, s. 105

⁸⁴ Yükçü, s. 104

⁸⁵ Ömürganışen, s. 34

Ayrıca tedarikçiden düzeltici faaliyet isteği giderleri ile tedarikçinin yerinde bu amaçla yapılacak denetim ve toplantıların giderleri de bu maliyetlere eklenecektir⁸⁶. Bu maliyetler diğer bir deyişle, kalite gereksinimlerini karşılamak amacıyla satın alınan materyal ile ilgili başarısızlık nedeniyle tahakkuk eden kayıplar ve tahakkuk eden işçilik maliyetleridir. Mamul bozukluklarından kaynaklanan işçilik ve boş olarak kalan üretim olanağı göz ardı edilmemelidir. Bu maliyetler de sözleşme hatası olarak dikkate alınmalıdır⁸⁷. Taşeron hataları bozuk mamul üretimi nedeniyle ortaya çıkan maliyet kaybı, işçilik gideri, kusur nedeniyle oluşan kapasitenin yarattığı maliyet kaybı maliyet kalemlerinden oluşabilir⁸⁸.

Ayrıntılı olarak aşağıdaki kalemlerde tedarikçi ve taşeron kaynaklı maliyetler yer almaktadır.

- “**Temin:** Tedarikçi ve taşeronun sipariş temrinlerindeki gecikmeden doğan kayıplar.
- **Miktar:** Tedarikçi ve taşeronun sipariş miktarını tam olarak sağlayamamalarının oluşturduğu kayıplar.
- **Kalite:** Tedarikçi ve taşerondan temin edilen malzemenin kalite şartlarını sağlayamamasından ortaya çıkan kayıplar.
- **Performans:** Tedarikçi ve taşerondan temin edilen malzemenin performans düşüklüklerinin neden olduğu kayıplar.
- **Sözleşme Hataları:** Tedarikçi ve taşeronlarla yapılan sözleşme hataları örneğin paketlenme, taşıma standardı gibi sözleşmede yer almayan unsurlardan kaynaklanan kayıplar”⁸⁹.

Değişim İzinleri ve İmtiyazlar: Bu kategoride daha önce ortaya çıkan uygunsuzluklara bağlı olarak, makine ve süreç yeterlilik analizlerinin yenilenmesi,

⁸⁶ R. Bozkurt, Kalite Maliyetleri, Ankara, 2003, s. 21

⁸⁷ Gönen, s. 39

⁸⁸ Yükçü, s. 105

⁸⁹ S. Yükçü, Y. İçerli, “Bir Fırsat Maliyeti Olarak Kalitesizliğin Maliyeti ve Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Dünyası, S.21, İzmir, 2002, s. 3

tasarım parametre ve spesifikasyonların gözden geçirilmesi için harcanan zaman ve materyal masrafları bu kapsam dahilinde yer almaktadır⁹⁰.

Kalite Uygunsuzluğundan Doğan Kazanç Kaybı: Bu maliyet kaleminde ortaya çıkan en önemli kavram bozuk mamul kavramıdır. Bozuk mamuller, yeniden üretim ile sağlam mamullere dönüştürülemediklerinden sağlam mamullerin fiyatından alıcı bulması mümkün değildir. Kazanç kaybı sağlam mamulün normal fiyatı ile bozuk mamulün düşük fiyatı arasındaki farktan kaynaklanan bir maliyettir. Dikkat edilirse gerçek bir maliyet kalemi olmayıp alternatif maliyettir. Kazanç kaybı sağlam mamul üretememenin alternatif maliyetidir. Kazanç kaybına neden olan düşük fiyat uygulamasının nedeni mutlaka kalite uygunsuzluğu olmalıdır. İngiliz Standart Enstitüsü tarafından yayınlanan BS 6143 İlgili Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Kullanım Kılavuzu'na (Guide to Determination and Use of Quality Related Costs) göre, ancak bu maliyet kalemi kalite maliyeti olarak nitelendirilebilir⁹¹.

Zaman Kayıpları: Mamullerdeki kusurlar ve bozulan üretim programından kaynaklanan boş kapasite ve işletme gücü kayıplarıdır⁹². Ekipman arızaları, kalite sebepleri yüzünden üretim hattının durdurulması veya tezgahların yeniden ayarlanmaları bu sınıfın tipik maliyetleridir. Bu durumda geçerli malzeme kayıpları yoktur. Bundan dolayı hurda veya tashih raporlarında gösterilemezler⁹³.

Bir sağlık kuruluşunda katlanılması muhtemel iç başarısızlık maliyetleri, yukarıda anlatılanlar ve mesleki bilgi ve deneyimler ışığında aşağıda sıralanmıştır.

• **İnsan Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri:** Bir işin yapılması için gerekli makine ve malzemeyi rakipler dahil her kuruluş bedeli mukabilinde satın alabilir. Farkı yaratan yaptığı işe deneyimini, şevkini ve yaratıcılığını katan insan unsurudur. Hizmet işletmelerinde, hizmeti veren personel tarafından kaliteyi olumsuz yönde etkileyici bir işlemde dolayı, kuruluş tarafından katlanılan maliyetlerdir. Bunları engellemek için, kuruluştaki her çalışan için çeşitli programlar uygulanmalıdır.

• **Zaman Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri:** Sağlık kuruluşlarından sunulan hizmetlerin zaman planlaması her daim yapılan bir işlemdir. Ancak her zaman planlar istenildiği doğrultuda ilerleyememekte, bir takım pürüzler ortaya

⁹⁰ Ömürgönülşen, s. 34

⁹¹ Yükçü, s. 106

⁹² Gönen, s. 39

⁹³ T. Özenci, L. Cunbul, Kalite Ekonomisi, İstanbul, 1998, s. 17.

çıkılmaktadır. Zaman planlamasının aksamasından dolayı kuruluş tarafından katlanılan maliyetler bu kalemde değerlendirilir.

• **Materyal - Cihaz Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri:** Verilen hizmetin, kaliteyi artırıcı materyal ya da cihazın ortaya çıkardığı bir olumsuzluktan dolayı kaliteyi olumsuz etkilemesi söz konusu olacaktır. Böyle durumlarda kuruluşun katlandığı maliyetler bu kalemde değerlendirilir.

• **Başarısızlık Analizleri ve Problemlerin Giderilmesi Maliyetleri:** İstenilen kaliteye ulaşma doğrultusunda verilen hizmetlerin değerlendirilmesi ile kaliteye ulaşma derecesi de belirlenebilir. Verilen hizmetin sonucu hasta memnuniyetsizliği ya da başarısızlık durumlarında bir takım maliyetler ortaya çıkmaktadır. Ayrıca ortaya çıkan bu başarısızlık durumunun belirlenmesi ve sorunun ortadan kaldırılması amacıyla yine bir takım maliyetler ortaya çıkacaktır. Söz konusu maliyetler, bu kalem altında değerlendirilmektedir.

3.3.2.2. Dış Başarısızlık Maliyetleri

Hatalı mamullerin yenisi ile değiştirilmesi, garanti kapsamına giren hizmetler ve tahakkuk etmiş cezaların değerlendirilmesi sonucu mamullerin müşteriye teslim edilmesinden sonra ortaya çıkan maliyetler dış başarısızlık maliyetleri içerisinde değerlendirilir. Bu maliyetler, mamul el değiştirdikten sonra, yani alıcıya ulaştıktan sonra ortaya çıkan kalite uygunsuzlukları sebebiyle katlanılan maliyetlerdir⁹⁴. Diğer bir ifadeyle, mamul veya hizmetin müşteriye dağıtımından sonra hata veya hata şüphesi nedeniyle maruz kalınan bütün maliyetlerdir. Bu maliyetler, mamul veya hizmetin müşteri ihtiyaçlarını karşılayamaması nedeniyle oluşmaktadır⁹⁵.

Dış başarısızlık maliyetleri ürün ya da hizmetin tasarım ve üretimi sırasında oluşmasına rağmen, tespit edilmesi ancak ürünün/hizmetin müşteriye ulaşmasından sonra olan, müşteri tarafından işletmeye bildirilen maliyetlerdir⁹⁶. Dış başarısızlık maliyetleri; şikayetler, garanti süreci içinde yerine getirilen yükümlülükler, kabul edilmeyen ve iade edilen mamuller, uzlaşma, satış kaybı, müşteri ile temas sağlama maliyetleri, mamul sorumluluğu şeklinde sıralanabilir.

⁹⁴ Gönen, s. 40

⁹⁵ M. Tekin, Toplam Kalite Yönetimi, Ankara, 2004, s. 72

⁹⁶ Kara, s. 10

Şikayetler: Kusurlu mamuller ve montaj hataları nedeniyle ortaya çıkabilecek yazılı müşteri şikayetlerinin araştırılması ve bunların tazmin edilmesi gibi maliyetlerdir⁹⁷.

Garanti Süreci İçinde Yerine Getirilen Yükümlülükler: Garanti koşulları doğrultusunda müşteri tarafından kusurlu olarak belirlenen ürünlerin değiştirilmesi ya da onarılması ile ilgili tüm giderlerden (haberleşme, ulaşım, taşıma v.b gibi) oluşan maliyetlerdir⁹⁸.

Kabul Edilmeyen ve İade Edilen Mamuller: Geri gönderilen kusurlu mallar ile ilgili ortaya çıkan bütün maliyetleri kapsamaktadır⁹⁹. Satılan malların müşteri ihtiyacına ya da isteklerine uygun olmamasından dolayı üretici firmaya iade edilmesi ya da müşterinin malları almayı kabul etmemesinden kaynaklanan maliyetlerdir¹⁰⁰.

Uzlaşma: Kalite gereksinimlerine tam olarak uymayan mamullerin alıcı tarafından kabul edilmesini sağlamak amacıyla yapılan fiyat indirimi gibi nedenler ile ortaya çıkan maliyet giderleridir¹⁰¹.

Satış Kaybı: Kalite problemleri dolayısıyla satıştaki düşme nedenleri ve satıştaki azalma miktarlarına karşılık gelen kar kayıplarının maliyetleridir¹⁰². Bu şekilde ortaya çıkan maliyetlerin ölçümü oldukça güçtür. Kayıpların ani veya zaman içerisinde ortaya çıkış sırasına göre fiili iptaller göz önünde bulundurularak hesaplama yapılmalıdır¹⁰³.

Müşteri ile Temas Sağlama Maliyetleri: Satış sonrası, satılan mamullerin kusurlu olduğunun fark edilmesi veya bu konuda şüpheler bulunması nedeniyle müşteriler ile temas kurma, onları arama ve hataların telafisi için yapılan planlama ve organizasyon giderlerinin tümüdür¹⁰⁴.

Mamul Sorumluluğu: Sorumluluk iddiaları sonucu uğranılan maliyet kayıpları bu kapsamda değerlendirilmektedir. Sorumluluk davaları sonucu

⁹⁷ Gönen, s. 40

⁹⁸ Bozkurt, s.22

⁹⁹ Gönen, s. 40

¹⁰⁰ Ş. Alıcı, Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerinin Paf Modeli Çerçevesinde Test Edilmesine Yönelik Uygulama, ÇÜ, SBE, YYLT, Adana, 2007, s.57

¹⁰¹ Yükçü, s. 107

¹⁰² Özenci ve Cunbul, s. 19

¹⁰³ Gönen, s. 40

¹⁰⁴ Yükçü, s. 108

oluşabilecek zararları hafifletmek amacıyla yaptırılan sigorta işlemleri için ödenen primlerde bu kapsamda değerlendirilen maliyetlerdendir¹⁰⁵.

Bir sağlık kuruluşunda katlanılması muhtemel dış başarısızlık maliyetleri, yukarıda anlatılanlar ve mesleki bilgi ve deneyimler ışığında aşağıda sıralanmıştır.

• **Hasta Şikayetleri ve Kayıpları Maliyetleri:** Söz konusu maliyet kaleminde, sağlık hizmet alıcıları durumundaki hastaların şikayetleri sonucu katlanılan maliyetler ile hastaların hizmet almaktan hizmete başladıktan sonra vazgeçmeleri durumunda katlanılan maliyetler yer almaktadır.

• **Şikayet ve Memnuniyetlerle Geribildirim Maliyetleri:** Bu kalemde de oluşturulan şikayet ve öneri kutuları doğrultusunda ortaya çıkan ve katlanılan maliyetler yer alır. Ayrıca hasta hakları başvuruları doğrultusunda katlanılan maliyetler de bu kalemde değerlendirilir.

• **Garanti Kapsamındaki Yükümlülükler Maliyetleri:** Bu kalemde de garantili ürün ya da hizmet alımı-satımı sonucu ortaya çıkan ve garanti kapsamında değerlendirilen maliyetler yer almaktadır.

¹⁰⁵ Gönen, s. 40

İKİNCİ BÖLÜM

KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1. KALİTE MALİYET UNSURLARININ BELİRLENMESİ

Sağlık işletmelerinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerinde çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu yaklaşımlara geçmeden önce sağlık işletmesindeki kalite maliyetlerinin unsurlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu unsurların belirlenmesinde ortaya atılan çeşitli yaklaşımlar söz konusudur.

Kalite maliyet yöntemi üzerine yapılmış olan çalışmalarda kalite maliyet verilerinin toplanmasıyla ilgili çok fazla ayrıntı bulunmamaktadır. Sadece tavsiye niteliğinde bir takım görüşler yer almaktadır. Dale ve Plunkett'a göre ASQC (American Society for Quality Control) ve İngiliz Standartları Enstitüsü bir pilot çalışma yaklaşımını önermektedir. Bazı yazarlar ise iç başarısızlık maliyetlerinden işe başlamayı tavsiye etmektedir¹⁰⁶.

Kalite maliyet kalemlerini oluşturulurken şu metodlar kullanılabilir:

- “Önleme-Değerleme-Başarısızlık Metodu
- Zaman-Temelli Maliyet Elemanı Metodu
- Yarı-Yapılandırılmış Maliyet Elemanı Tanımlanması ve Ölçümü Metodu

Önleme-değerleme-başarısızlık metodunda ilk olarak, maliyetler önleme, değerlendirme ve başarısızlık şeklinde kategorilere ayrılır. PAF checklist (önleme-değerleme-başarısızlık kontrol listesi) olarak adlandırılan bir listede bu kategorilere ait öğeler sıralanır ve derecelendirilir. Bu listeye, sadece tanımlanabilir ve tanımlanamaz şeklinde ifadeler eklenebilir. Örneğin; dış başarısızlık kategorisinde yer alan müşteri kaybı gibi öğeler tanımlanamayabilmektedir. Daha sonra bu kategorilerdeki elemanlardan mümkün olanlar ölçülerek sayısallaştırılır ve en son adımda da bu elemanların maliyetlendirilmesi gerçekleştirilir.

Zaman-Temelli Maliyet Elemanı Metodunda üretim işletmelerinde hatalı malzeme, bileşenler ve/veya ürün israf olarak kolayca anlaşılabilirken, üretim dışı alanlardaki formların israf edilmesi, tekrar işleme konan raporlar, satış indirim politikasının yanlış uygulanması, yanlış bilgi, gereksiz belgelendirme, bürokrasi

¹⁰⁶ B. G. Dale and J. J. Plunkett, Quality Costing, London, 1995, s. 61

fazlalığı, verimsiz süreçler, etkin olmayan iletişimler, yanlış veri, kağıt işlerinin mükerrerliği, gereksiz raporlar, yanlış yönlendirilen telefon çağrıları, nakliye ödemeleri, erken satış ziyaretleri, kaybedilen satış olanakları, kredi notları ve fotokopi fazlası gibi durumlar kolay hesaplanamamaktadır. Ayrıca üretim işletmelerinde de üretim dışı bu tür faaliyetler, maliyetlerin çoğuna neden olmaktadır. Bu metotta veri toplanırken, biçimlendirilmiş zaman çizelgelerinden ve direk gözlemlerden yararlanılmaktadır.

Yarı-Yapılandırılmış Maliyet Elemanı Tanımlanması ve Ölçümü Metodunda ise departman tabanlı kalite maliyet analizi yöntemi ve takım tabanlı kalite maliyet analizi yöntemi bulunmaktadır. Departman tabanlı kalite maliyet analizi yöntemi, özellikle söz konusu olan alan, bölüm veya süreçteki uygunsuzluklara odaklanan bir yaklaşımdır. Katma-değeri olmayan faaliyetlerin ortaya çıkarılması için faaliyet-zaman etütlerinden yararlanılabilmektedir. Bu uygunsuzluklar israf edilen zaman, malzeme ve kaynakların maliyetleri şeklinde ifade edilmektedir. Takım tabanlı kalite maliyet analizi metodunda ise farklı alanlardan gelen çalışanların oluşturduğu bir takıma önce kalite maliyetleme ile ilgili bir eğitim verilmektedir. Bu eğitim sırasında kalite maliyetleri farkındalığı ile ilgili bir anket uygulanabilmekte ayrıca kalite maliyet zaman analizi de uygulanabilmektedir. Katılımcıların bu çalışmanın amaçlarını benimsemesi çok önemlidir. Departmanlardaki çalışanlara uygulanacak bir kontrol listesinde temel çalışma-önleme-değerleme-başarısızlık olarak kategorize ettikleri kalite maliyetleri için hem kendi görüşlerini, hem de gruplarının görüşlerini belirtmeleri istenmektedir¹⁰⁷.

Bu doğrultuda kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi işleminde öncelikle kalite maliyet unsurları belirlenir. Bu unsurların belirlenmesinde yukarıda anlatılan metotlar içerisinde en yaygın kullanılan metot önleme-değerleme ve başarısızlık metodudur. Bu yöntemde önleme-değerleme-başarısızlık kontrol listesi oluşturulur ve listeye göre muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilir.

¹⁰⁷ E. Ağyar, Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama, Akdeniz Üniversitesi, SBE , Yayınlanmamış Doktora Tezi, Antalya, 2006, ss. 110-113

2. KALİTE MALİYETLERİNDE MUHASEBELEŞTİRME YAKLAŞIMLARI

Toplam kalite yönetimi ve sürekli iyileştirme ile ilgilenen işletmeler kalite maliyetlerini ayrıca kayıt etmeli ve raporlamalıdır. Bu rapor sayesinde idareciler ve yöneticiler, maliyetlere neden olan faaliyetler hakkında gerekli bilgileri edinebilirler. Bu doğrultuda yöneticiler, gerekli kararları alarak, planlama, kontrol ve değerlendirme yapabilmelidirler. Sonuç olarak kalite maliyetlerinin büyüklüğü ve maliyetlerden önemli maliyet tasarrufu elde etme fırsatının olması etkili bir kalite maliyet yönetimi gerektirmektedir. Bu nedenle gerek muhasebe tekniği açısından, gerekse yönetim açısından kalite maliyetlerinin ayrı bir şekilde izlenmesi ve raporlanması gerekmektedir. Muhasebe sistemi içerisinde kalite maliyetlerinin diğer faaliyet giderleri arasında karışık bir şekilde muhasebeleştirilmemesi muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramının bir gereğidir. Kalite maliyetleri için yapılan harcama ayrı bir şekilde gösterilmesinin temel sebebi, kalite için yapılan harcamaların tutarlarının yüksek olması ve kalite faaliyetlerine ilişkin bilgilerin önemli olmasıdır. Kalite maliyetlerinin izlenmesi konusunda iki seçenek mevcuttur. Bu seçenekler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- **“Kalite Maliyetlerinin İşletmenin Muhasebe Sisteminden Bağımsız Olarak İzlenmesi:** Kalite maliyetleri takibi için işletmeler tarafından ayrı bir kayıt sistemi tutulabilir. Ancak ayrı kayıt sistemi uygulamanın bir takım sakıncaları bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi personel ve kırtasiye maliyetlerinin artması ve buna bağlı olarak değerlendirmede ortaya çıkacak sorunların varlığıdır.
- **Kalite Maliyetlerinin Mevcut Muhasebe Sistemi İçinde İzlenmesi:** Tek Düzen Hesap Planı’nda kalite maliyetleri için ayrı bir hesap grubu yer almamaktadır. Ancak çeşitli işlemlerle hesap planından gerekli bilgi ve verilerin elde edilmesi mümkündür. İşletmeler, bu kayıt yöntemini seçmeleri durumunda ya kalite maliyetlerini gösterecek şekilde gider çeşitlerinin bölümlenmesini yapacaklar ya da mevcut muhasebe işlemleri sırasında kalite

maliyetlerine ilişkin muhasebe işlemleri yapılırken, eş zamanlı olarak kalite maliyetlerini muhasebe dışı izleyeceklerdir”¹⁰⁸.

Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, belge düzeni sağlanarak kalite maliyet verilerinin elde edilmesi ve kalite maliyetlerinin yevmiye kayıtlarının yapılması amacını taşımaktadır. Bu sistem içerisinde özellikle hesap planının raporlamaya uygun bir şekilde yapılandırılması ve organize edilmesi büyük önem arz etmektedir.¹⁰⁹ Kalite maliyetleri, bir işletmenin herhangi bir fonksiyonunda ortaya çıkabilir. Bu nedenle, kalite maliyetleri 7/A seçeneği çerçevesinde fonksiyonel gider esasına göre muhasebeleştirilebilir. Bununla ilgili olarak kalite maliyetleri için bir alt hesap planı oluşturulabilir. Bu alt hesap planı ile kalite maliyetleri çeşit açısından takip edilebileceği gibi, eş zamanlı kayıt sistemi ile gider yerleri açısından da takip edilebilir¹¹⁰.

Günümüzde işletmelerin çoğu muhasebe sistemlerinde kalite maliyetlerine net bir şekilde yer vermemişlerdir. Bunun nedenleri arasında kalite maliyetlerinin mevcut muhasebe sistemine entegrasyonu sırasında yaşanan zorluklar ilk sırada gelmektedir. Ancak, muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramının gereği olarak, günümüzde çok önemli olan TKY faaliyetleri içinde kalite maliyetlerinin muhasebe sürecine dahil edilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe sisteminin değiştirilmesine gerek yoktur. Yapılması gereken işletmeye uygun olarak kalite maliyetlerinin tanımlanması ve muhasebe sistemi içerisinde bu maliyetleri ilgili oldukları fonksiyonel gider hesaplarının alt hesaplarında izlemektir¹¹¹.

Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak literatür incelendiğinde çeşitli öneriler ile karşılaşılmaktadır. Bu önerilerden bazıları aşağıdaki gibidir:

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

¹⁰⁸ Türk s. 65

¹⁰⁹ Barış ve Yıldırım, s. 29

¹¹⁰ A.İ.Akgün, “Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi Açısından Önemi ve Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, C.4, S.1, Ankara, 2011, s. 67

¹¹¹ Bayırlı, s. 77

- Hesap planında açık bulunan hesapların alt hesaplarını kullanmak yoluyla kalite maliyetlerinin izlenmesi,
- Sekiz hesap sınıfını kullanmak yoluyla kalite maliyetlerinin izlenmesi”¹¹².

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

Hesap planında boş bırakılan üçlü kodlar, aşağıdaki hususlara bağlı kalmak şartıyla, serbestçe kullanılabilir ve hesaplar açılabilir:

- Açılan hesap; ana grup, grubun mantığı ve grubun kapsamı ile uyumlu olmalıdır.
- Açılan hesapta izleneceği bildirilen işlemler mevcut bir hesabın kapsamında yer alacak nitelikte olmamalıdır¹¹³.

Buna göre; Tekdüzen Hesap Planı’nda ayrıca kaliteye ilişkin hesaplar belirtilmemesine rağmen, söz konusu maliyetler boş bırakılan üçlü hesaplar aracılığıyla izlenebilmektedir. Örneğin; işletmelerin ürettikleri mamuller için alan başarı testi yapması durumunda ortaya çıkabilecek maliyetleri 624 ALAN BAŞARI TESTİ MALİYETİ HESABI’nda göstermesi veya şikayetlere ait maliyetleri de 682 ŞİKAYETLER HESABI’nda izlemesi mümkün olabilmektedir¹¹⁴.

2.2. Hesap Planında Açık Bulunan Hesapların Alt Hesaplarını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Tekdüzen Hesap Planı’nda açık bulunan üçlü hesapların altında yardımcı hesap biçiminde ayrıntı hesaplar aracılığıyla kalite maliyetleri izlenebilir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre, işletmeler yardımcı hesapları istedikleri şekilde ayrıntılı olarak gösterebilirler. Dolayısıyla, kalite maliyetleri üç numaralı hesapların yardımcı hesaplarını kullanma yoluyla izlenebilir. Örneğin; bir ölçme ve değerlendirme maliyeti olan “Gözden Geçirme ve Test Maliyetleri”, 152 MAMULLER hesabının yardımcı hesabı olan 152.04 GÖZDEN GEÇİRME VE TEST MALİYETLERİ HESABI’nda izlenebilir¹¹⁵.

¹¹² Türk, s. 67

¹¹³ N. Akdoğan ve O. Sevilengül, Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara, 2007, s.47

¹¹⁴ Türk, s. 67

¹¹⁵ Türk, s. 67

2.3. Sekiz No'lu Hesap Sınıfını Kullanmak Yoluyla Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kalite maliyetlerinin izlenmesine ilişkin bir diğer yol da kalite maliyetlerine ilişkin unsurların, ilgili muhasebe kayıtları sırasında 8 No'lu hesap sınıfının kullanılmasıdır. 8 No'lu hesap sınıfının kullanımıyla ilgili literatür incelendiğinde, 16.12.1993 Tarih ve 21790 Sayılı Resmi Gazete'de şu düzenlemenin yapıldığı görülmüştür:¹¹⁶: “Boş olan 8 Ana Hesap Grubu, Tebliğdeki muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilir. Bu grupta açılacak hesaplar, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır ve mali tablolara intikal ettirilmez.”

Kalite maliyetlerinin bu hesaplarda izlenmesi, tebliğde yer alan yönetim muhasebesi amaçlı kullanım ifadesi ile tam anlamıyla örtüşmüş olacaktır. Bu doğrultuda kalite maliyetleri ortaya çıktıkça, 8'li hesaplardan birine kalite maliyetleri olarak aktarılmaktadır. Böylece döneme ait tüm kalite maliyetlerinin bir hesapta toplanması sağlanmış olacaktır. Daha sonra, hangi fonksiyonla ilgili ortaya çıkmışsa veya ilgili sonuç hesaplarına kalite maliyeti yansıtma hesabı aracılığıyla iade edilecektir¹¹⁷. Bu sistemin işleyişi ise şu şekilde açıklanabilir. İlgili kalite maliyet hesabına borç yazılırken, 890 KALİTE MALİYETLERİ KARŞILIK HESABI'na alacak yazılır. Yılsonunda ise hesaplar karşılıklı olarak kapatılır. İşleyişin gerçekleşmesi için işletmenin muhasebe programında düzenleme yapılmalıdır. Kalite maliyeti ile ilgili maliyet oluştuğunda normal muhasebe kayıtları yapılır. Fakat eşzamanlı olarak kalite maliyet hesapları ile kalite maliyetleri karşılık hesapları da çalıştırılır¹¹⁸.

Kalite maliyetlerinin Tek Düzen Hesap Planı'nda yer alan 8 no'lu hesapta aşağıdaki gibi bir hesap planında izlenebileceği belirtilmiştir¹¹⁹

¹¹⁶ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra no:2, 16.12.1993 Tarih ve 21790 Sayılı R. G.

¹¹⁷ Türk, s.68

¹¹⁸ Kırhoğlu, s.111

¹¹⁹ Türk, s.68

80 KALİTE MALİYETLERİ

800 Önleme Maliyetleri

- 800.01 Kalite Planlaması
- 800.02 Süreç Kontrol
- 800.03 Kalite Bilgi Donanımının Tasarım ve Geliştirilmesi
- 800.04 Kalite Eğitim ve İşgücü Geliştirilmesi
- 800.05 Ürün Tasarım Doğrulaması
- 800.06 Sistem Geliştirme ve Yönetme
- 800.99 Diğer Önleme Maliyetleri

810 Değerlendirme Maliyetleri

- 810.01 Test Cihazları
- 810.02 İlk Madde ve Malzeme Test ve Muayene
- 810.03 Laboratuvar Kabul Testleri
- 810.04 Kalite Eğitim ve İşgücü Geliştirme
- 810.05 Muayene
- 810.06 Test Etme
- 810.07 Kontrol İşçiliği
- 810.08 Test ve Muayene Hazırlık Düzenlemeleri
- 810.09 Test ve Muayene Donanım-Gereç ve Malzemeleri
- 810.10 Kalite Denetim
- 810.11 Dışarıya Yaptırılan İşler
- 810.12 Kalite Bilgi Test ve Muayene Donanımın Ölçüm ve Bakımı
- 810.13 İzin ve Tasdikler
- 810.14 Alan Testi
- 810.99 Diğer Değerlendirme Maliyetleri

820 Başarısızlık Maliyetleri

- 820.01 İç Başarısızlık Maliyetleri
 - 820.01.01 Hurda
 - 820.01.02 Yeniden İşleme
 - 820.01.03 İlk Madde ve Malzeme Tedarik Maliyeti
 - 820.01.04 Fabrika İmalat Mühendisliği
 - 820.01.99 Diğer İç Başarısızlık Maliyetleri

820.02 Dış Başarısızlık Maliyetleri

820.02.01 Garanti Süresi İçindeki Şikayetler

820.02.02 Ürün Hizmetleri

820.02.03 Ürün Sorumluluğu

820.02.04 Ürün Geri Çağırma

820.02.99 Diğer Dış Başarısızlık Maliyetleri

890 Kalite Maliyetleri Karşılık Hesabı

Ancak unutulmaması gereken bir husus; kalite maliyetlerinin 8 no'lu grupta izlemek için oluşturulan hesap planı kurum, kuruluş veya işletmenin faaliyet gösterdiği alana göre hesap isimlerinde değişiklik gösterebilmektedir.

3. KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu kısmında yukarıda anlatılan kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi yöntemleri ele alınarak açıklanmaya çalışılacaktır.

Ancak kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, üretim ve hizmet işletmelerinde kullanılan hesaplar açısından farklılık göstermektedir. Üretim işletmelerinde, 7'li hesap grubundaki hesapların birçoğu kullanılırken hizmet işletmelerinde sadece 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI kullanılmaktadır. Sağlık işletmelerinin de bir hizmet işletmesi olduğu unutulmamalıdır. Çalışmanın son bölümünde yer alan uygulamada, yukarıda bahsi geçen husus doğrultusunda hareket edilecektir.

3.1. Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Önleme maliyetleri; kalite planlaması, kalite ölçüm ve test ekipmanlarının tasarımı ve geliştirilmesi, kalitenin gözden geçirilmesi ve tasarımın doğrulanması, kalite ölçme ve test ekipmanlarının kalibrasyonu, kalite değerlemede kullanılan üretim ekipmanlarının kalibrasyon ve bakımı, tedarikçi güvencesi ve kalite eğitim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi olmak üzere 7 alt başlıkta ele alınacaktır.

3.1.1. Kalite Planlaması Maliyetleri

Kalite planlanmasının temel işlevinin, istenen mamul kalitesine ulaştıracak mamul tasarımı ve müşterilerin kalite konusundaki beklentilerini belirli ölçü ve standarda bağlamak olduğu daha önce açıklanmıştı. Kalite planlaması içerisine; kalite, muayene, güvenilirlik ve diğer gerekli planları uygun bir biçimde oluşturacak olan tüm faaliyetler ve el kitapçıklarının hazırlanması ile planların yetkililere ulaştırılması için gerekli yöntem ve organizasyonlar dahil edilmektedir¹²⁰.

Söz konusu kalite planlaması için yapılacak olan giderlere aşağıdaki giderler örnek olarak gösterilebilir:

Kırtasiye giderleri	: 600 TL
Kalite el kitabı baskı ve dizgi giderleri	: 3.000 TL + %8 KDV

Yukarıdaki giderler gibi kalite planlamasına ilişkin rutin faaliyetlerden oluşan maliyet giderleri, genel yönetim gideri olarak izlenmelidir. Kalite güvence sisteminin oluşturulması ve kalite güvence belgesinin alınması aşamasında ortaya çıkan maliyetler ise kuruluş ve örgütlenme gideri olarak aktifleştirilip, karşılık ayrılarak yok edilmelidir. Bu durumda, kalite planlaması ile ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. 770.010 Kalite Planlaması 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 150.010 Kırtasiye Malzemeleri Kırtasiye Giderleri	600	600
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS. 800.01 Kalite Planlaması 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Kırtasiye Giderleri	600	600

¹²⁰ Gönen, ss. 35-36

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİD. HS. 262.010 Kalite Planlaması 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA HESABI Kalite el kitabı baskı ve dizgi giderleri	3.000 240	3.240
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS. 800.01 Kalite Planlaması 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Kalite el kitabı baskı ve dizgi giderleri	3.240	3.240

3.1.2. Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Tasarım ve Geliştirme Maliyetleri

Bu maliyet kalemi, kuruluştaki ölçüm ve test ekipmanlarının tasarım ve geliştirilmesiyle ilgili olarak ortaya çıkan ve daha çok araştırma geliştirme özelliğinde olan giderleri ifade etmektedir. Söz konusu maliyetler, henüz yeni geliştirilen ölçüm veya test ekipmanlarına yönelik ise 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'nda, mevcut ekipmanların geliştirilmesine yönelik ise 750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI'nda hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Burada yer alan önemli bir ayrıntı, kalite muayene ve ölçümüne ilişkin makinelerin ve ekipmanların amortisman maliyetlerinin ölçme ve değerlendirme maliyetlerinden “Muayene ve Test Ekipmanı Maliyeti” kapsamında muhasebeleştirilmesidir¹²¹. Bu konu ile ilgili aşağıdaki giderler örnek verilebilir:

Yeni test cihazı tasarımı ve geliştirilmesi	: 1.500 TL
Mevcut kalite ölçüm ekipmanının yeniden tasarımı	: 750 TL

¹²¹ Yükçü, s. 148

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. 258.010 Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Tasarım ve Geliştirilmesi Maliyetleri 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Yeni test cihazı tasarımı ve geliştirilmesi	1.500	1.500
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS. 800.02 Kalite Ölçüm ve Test Ekip. Tas. ve Geliş. Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Yeni test cihazı tasarımı ve geliştirilmesi	1.500	1.500
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS. 750.010 Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Tasarım ve Geliştirilmesi Maliyetleri 381 GİDER TAHAKKUKLARI HS. Mevcut kalite ölçüm ekipmanının yeniden tasarımı	750	750
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS. 800.02 Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Tasarım ve Geliştirilmesi Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Mevcut kalite ölçüm ekipmanının yeniden tasarımı	750	750

3.1.3. Kalitenin Gözden Geçirilmesi ve Tasarımın Doğrulanması Maliyetleri

Bu maliyet kaleminin; kalite kontrol gider yerinde ortaya çıkan diğer kalite maliyetlerinden net bir biçimde ayrılması zordur. Ortaya çıkan maliyetler, tümüyle üretim maliyetleriyle ilgilidir ve 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI'nda izlenmesi gerekmektedir¹²². Bu konu ile ilgili, aşağıdaki örneği verebiliriz:

Kalitenin gözden geçirilmesi ve tasarımın doğrulanması personel giderleri: 900 TL

¹²²Yükçü, s. 151

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.010 Kalitenin Gözden Geçirilmesi ve Tasarımın Doğrulanması 381 GİDER TAHAKKUKLARI HS. Kalitenin gözden geçirilmesi ve tasarımın doğrulanması personel giderleri	900	900
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS. 800.03 Kalitenin Gözden Geç. ve Tasarımın Doğrulanması 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Kalitenin gözden geç. ve tasarımın doğrulanması personel giderleri	900	900

3.1.4. Kalite Ölçme ve Test Ekipmanlarının Kalibrasyonu Maliyetleri

Bu kapsamda yapılan giderlerde 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI'nda takip edilmektedir¹²³. Bu konu ile ilgili aşağıdaki örnek verilebilir:

Kalite ölçüm ve ekip. kalibrasyonu yapan işçilere ödenen ücret: 850 TL

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.020 Kalite Ölçme ve Test Ekipmanlarının Kalibrasyonu 381 GİDER TAHAKKUKLARI HS. Kalitenin gözden geçirilmesi ve tasarımın doğrulanması personel giderleri	850	850
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS. 800.04 Kalite Ölçme ve Test Ekipmanlarının Kalibrasyonu 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Kalitenin gözden geçirilmesi ve tasarımın doğrulanması personel giderleri	850	850

¹²³ Yükçü, s. 153

3.1.5. Kalite Değerlemede Kullanılan Üretim Ekipmanlarının Kalibrasyon ve Bakımı Maliyetleri

Bu grupta ortaya çıkan kalibrasyon ve bakım maliyetleri de yine 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI'nda takip edilmektedir. Tabii ki burada dikkat edilmesi gereken husus; bu giderlerin içerisinde yer alan kalite değerleme giderlerini ayırt edebilmektir¹²⁴. Burada çeşitli yöntemler kullanılabilir. Örneğin geçen sürenin yüzdelik dilimine göre ya da çalışan personel sayısına göre bir yükleme yapılabilir. Bu maliyet ile ilgili olarak, bakım onarım için esas üretim yerinde 8.000 TL ve yönetim bölümünde de 4.000 TL olmak üzere toplam 12.000 TL harcanmış, esas üretim yerindeki giderin %10'u kalite değerleme için tespit edilmiştir, şeklinde bir örnek verildiği takdirde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.10 Esas Üretim Gider Yeri 730.100 Üretim İle İlgili Bakım Onarım 7.200 TL 730.101 Kalite Değerlemede Kullanılan Üretim Ekipmanlarının Ayar ve Bakımı 800 TL	8.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. Bakım onarım gideri	4.000	12.000
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS. 800.05 Kalite Değerlemede Kullanılan Üretim Ekipmanlarının Ayar ve Bakımı 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Bakım onarım gideri	800	800

3.1.6. Tedarikçi Güvencesi Maliyetleri

Tedarikçi garantisi maliyetleri ilk madde ve malzeme tedarikinde garanti sağlamak için katlanılmış maliyetleri içermektedir. Bu maliyetlerin ilk madde ve malzeme maliyeti olarak düşünülmesi doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu maliyet

¹²⁴ Yükü, s. 153

kalemi diğer satın alma maliyetleri ile birlikte stoklanan ilk madde ve malzemenin maliyetini oluşturacaktır¹²⁵. Bu konuya, şu şekilde örnek verilebilir:

İşletme için alınan bir protez malzemeleri için 6.000 TL malzeme bedeli, 300 TL nakliye ve 200 TL’de tedarikçi garantisi gideri ve tüm giderlerin %8 KDV’leri peşin olarak ödenmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 150.01 Protez Malzemeleri 150.02 Nakliye 150.03 Tedarikçi Güvencesi 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 100 KASA HS. Malzeme alımı	6.500 520	7.020
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS. 800.06 Tedarikçi Güvencesi 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Malzeme alımı	200 	200

3.1.7. Kalite Eğitimi Maliyetleri

Kalite eğitimine ilişkin ortaya çıkan giderler genel yönetim gideri niteliğini taşımaktadır ve bu nedenle 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI kapsamında muhasebeleştirilmelidir.¹²⁶

Bu konu ile ilgili olarak kalite eğitimi için personele verilen eğitim sebebiyle yapılan 2.200 TL (%15 Stopaj) gider örnek olarak verilirse muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

¹²⁵ Yükçü, s. 155

¹²⁶ Yükçü, s. 156

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. 770.020 Kalite Eğitimi Maliyetleri 100 KASA HS. 360 ÖDENECEK VERGİ VE FON. HS. Kalite eğitimi giderleri	2.200	1.870 330
800 ÖNLEME MALİYETLERİ HS. 800.07 Kalite Eğitimi Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Kalite eğitimi giderleri	2.200	2.200

3.2. Ölçme-Değerlendirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Ölçme-değerlendirme maliyetleri daha öncede tanımlandığı gibi, ürün veya hizmetlerin gereksinmelere uygunluğunun belirlenmesi için yapılan ölçme, yürütme ve denetleme masraflarıdır¹²⁷.

Ölçme ve değerlendirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan giderlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili işlem ve muhasebe kayıtları önleme giderleri ile aynı şekilde yapılmaktadır. Bu giderlerin, organizasyonun her bölümünde ayrı olarak tespit edilmesi ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir¹²⁸.

3.2.1. Üretim Öncesi Doğrulama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Olağan üretim sürecinde bir mamulün sipariş üretiminden başka bir mamulün sipariş üretimine geçme aşamasında, yeni mamulün üretimine geçiş aşamasında üretim öncesi doğrulamasıyla ilgili faaliyetlerden kaynaklanan maliyetler, ölçme ve değerlendirme maliyeti olarak değerlendirilmelidir. Bu giderler de 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI kapsamında takip edilmelidir¹²⁹. Bu konu ile ilgili olarak bir siparişin üretim öncesi doğrulaması ile ilgili olarak 1.100 TL malzeme stokundan kullanılarak gider yapıldığında aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

¹²⁷ Hatipoğlu, s. 27

¹²⁸ Kırkoğlu, s. 72

¹²⁹ Yükcü, s. 161

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.030 Üretim Öncesi Doğrulama Maliyetleri 150 İLK MAD. VE MALZ. HS. Üretim Öncesi Doğrulama Gideri	1.100	1.100
810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MAL. HS. 810.01 Üretim Öncesi Doğrulama Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Üretim Öncesi Doğrulama Gideri	1.100	1.100

3.2.2. Girdi Muayenesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu kalem, girdilerin muayene işlemini gerçekleştiren personellerin ücret gideri, muayene esnasında kullanılan malzemenin maliyeti ve muayenede kullanılan bazı sabit değerlerin amortismanından oluşmaktadır. Endirekt malzemenin stok maliyetine yüklenmesi gereken bu maliyet kaleminin 150 İLK MADDE ve MALZEME STOK HESABI'nda takip edilmesi gerekmektedir¹³⁰. Bu konu ile ilgili aşağıdaki örnek verilebilir.

Girdi muayenesi sırasında kullanılan kimyevi madde: 375 TL

150 İLK MAD. VE MALZ. HS. 150.31 Girdi Muayenesi 150 İLK MAD. VE MALZ. HS. Girdi Muayene Gideri	375	375
810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MAL. HS. 810.02 Girdi Muayene Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Girdi Muayene Gideri	375	375

¹³⁰Yükçü, s. 162

3.2.3. Laboratuvar Kabul Testi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Alınan malzemelerin kalite ve sağlamlığının onaylanması amacıyla laboratuvarda yapılan testler bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Bu konuya örnek olarak; 1.200 TL'lik laboratuvar amortisman payının %5'lik kısmı muayene diğer bir deyişle laboratuvar kabul testi ile ilgilidir. Bu durumda:

$$1.200 \text{ TL} \times 0,05 = 60 \text{ TL}$$

$$1.200 \text{ TL} - 60 \text{ TL} = 1.140 \text{ TL}$$

150 İLK MAD. VE MALZ. HS.	60	
150.32 Laboratuvar Kabul Testi		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.140	
730.50 Laboratuvar Gider Yeri		
730.501 Amortisman Gideri		
257 BİRİKMiŞ AMORTİS. HS.		1.200
Laboratuvara Ait Giderler		

810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MAL. HS.	60	
810.03 Laboratuvar Kabul Testi Maliyetleri		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		60
Laboratuvar Kabul Testi Giderleri		

3.2.4. Gözden Geçirme ve Test Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Gözden geçirme ve test maliyetlerinin laboratuvar haricinde, üretim öncesinde, üretim esnasında ve üretim sonrasında kalite ile ilgili yapılan son kontroller şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu ortaya çıkan giderler 730 ÜRETİM GİDERLERİ HESABI'nda takip edilmesi uygun olacaktır.

Üretim devam ederken A nolu esas üretim gider yerinde kontrol amacıyla yapılan son muayene makinesinin amortisman gideri 950 TL'dir. Bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Esas Üretim Gider Yeri 730.102 Gözden Geçirme ve Test Maliyetleri 257 BİRİKMİŞ AMORTİS. HS. Laboratuvara Ait Giderler	950	950
810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MAL. HS. 810.04 Gözden Geçirme ve Test Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Gözden Geçirme ve Test Giderleri	950	950

3.2.5. Muayene ve Test Ekipmanı Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu gider kalemini, muayene ve test ekipmanlarının, kalite kontrol sürecinde ortaya çıkan amortisman maliyetleriyle, bu makine ve ekipmanların hizmete hazır tutulması için katlanılan bakım onarım giderleri oluşturmaktadır. Bu giderlerin de aynı şekilde 730 ÜRETİM GİDERLERİ HESABI'nda takip edilmesi uygun olacaktır. Bu konu ile ilgili aşağıdaki örnek verilebilir:

Muayene ve test ekipmanının bakım onarımı için 1.600 TL işçi ücreti tahakkuk ettirilmiştir. Muhasebeleştirme ise şu şekilde yapılmaktadır:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.30 Kalite Kontrol Gider Yeri 730.102 Muayene ve Test Ekipmanı 381 GİDER TAHAKKUKLARI. HS. Muayene Test ve Ekipman Giderleri	1.600	1.600
810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MAL. HS. 810.05 Muayene ve Test Ekipmanı Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Muayene Test ve Ekipman Giderleri	1.600	1.600

3.2.6. Alan Başarı Testi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu gider kalemi, mamul satışa sunulmadan önce alıcıların istedikleri şartlara uygun olup olmadığını kontrol etmeye yöneliktir. Başarı testi satış ile ilgili bir maliyet kalemi olduğundan bu giderlerin 62 SATIŞLARIN MALİYETİ hesap başlığı altında yer alan boş bırakılmış hesaplarda izlenmesi gerekmektedir¹³¹. Ancak bu gider kalemini dönem giderleri hesaplarında da izlemek mümkün olabilmektedir.

Bu konu ile ilgili örnek olarak mamulün satışının gerçekleşmesinde önce ürünün kurulacağı yerin uygun olup olmadığının kontrolü için yapılan giderler verilebilir. Böyle bir durumda kontrolcü personele ödenen yolluk ücreti olan 1.800 TL aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmelidir.

624 ALAN BAŞARI TESTİ MALİYETİ HS. 100 KASA HS. Kontrolcü personel yolluk ücreti	1.800	1.800
--	-------	-------

810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MAL. HS. 810.06 Alan Başarı Testi Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Muayene Test ve Ekipman Giderleri	1.800	1.800
---	-------	-------

3.2.7. İzin ve Tasdik Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi

Bu kalemdeki maliyetler, üretimin gerçekleşmesi ve devam etmesi amacıyla ilgili yerlerden alınacak izin ve tasdikler amacıyla ortaya çıkan maliyetlerdir¹³². İzin ve tasdik giderlerinin ortaya çıkması iki şekilde gerçekleşmektedir. Daha önce kurulmuş olan işletme tarafından üretime veya faaliyete devam ederken alınan izin ve tasdikler için ortaya çıkan giderler 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI'nda, ilk kez faaliyete geçecek işletmenin bu şekilde izin ve tasdikler için

¹³¹ Yükü, s. 172

¹³² Gönen, s. 103

katlandığı giderler 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HESABI'nda takip edilir.

Bu konu ile ilgili işletmenin yeni bir ürün üretmek amacıyla aldığı izin ve tasdik gideri olarak ortaya çıkan 7.400 TL'lik gider aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.030 İzin ve Tasdik Maliyetleri 100 KASA HS. İzin ve Tasdik Giderleri	7.400	7.400
---	-------	-------

810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MAL. HS. 810.07 İzin ve Tasdik Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. İzin ve Tasdik Giderleri	1.600	1.600
---	-------	-------

3.2.8. Stok Değerleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Stokta bekleyen direkt ve endirekt özellikteki malzemenin veya mamullerin sınırlı bekleme süresi nedeniyle ekonomik değerlerini kaybetme ihtimaline karşı yapılan test ve muayenelerine ilişkin maliyetlerdir. Stok değerleme maliyetleri 150 İLK MADDE ve MALZEME HESABI, 151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI ve 152 MAMULLER HESABI olmak üzere 3 ayrı hesap da takip edilir¹³³.

Bu konu ile ilgili aşağıdaki örnek verilebilir:

Stok değerlemesinde görevleri personellerin toplam ücretleri 2.400 TL'dir. Personeller toplam çalışma günleri olan 24 günün 8 gününü ilk madde ve malzemenin, geri kalanı ise mamullerin değerlemesinde geçirmişlerdir. Bu durumda:

İlk madde ve malzeme değerleme gideri : $2.400 \times 8/24 = 800$ TL

Mamul değerleme gideri : $2.400 - 800 = 1.600$ TL

¹³³ Yükçü, s. 175

150 İLK MAD. VE MALZ. HS.	800	
150.33 Stok Değerleme Maliyeti		
152 MAMULLER HESABI	1.600	
152.30 Stok Değerleme Maliyeti		
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.		2.400
Stok Değerleme Gideri		
/		
810 ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME MAL. HS.	2.400	
810.08 Stok Değerleme Maliyeti		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		2.400
Stok Değerleme Gideri		
/		

3.3. Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Başarısızlık maliyetleri, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri olmak üzere muhasebeleştirilmektedir.

3.3.1. İç Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İç başarısızlık maliyetlerini, kusurlu ürün ya da hizmetin müşteriye sunulmasından önce düzeltilmesi veya iyileştirilmesi için yapılan harcamalar şeklinde daha önce tanımlamıştık¹³⁴. Diğer bir deyişle ürün ya da hizmetin müşteriye ulaşmadan önce işletme içinde ortaya çıkan uygunsuzluklardan dolayı ortaya çıkan maliyetlerdir.

3.3.1.1. Artık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Üretim esnasında ortaya çıkan artıkların satış değeri ilk madde ve malzeme maliyetinden düşülmektedir. Örneğin, bir üretim için stoktan 15.000 TL'lik hammadde tüketilmiş ve bu tüketilen hammaddenin %1'i oranında atık bulunmaktadır. Bunun yanında 4.000 TL'lik direkt işçilik gideri ve 2.000 TL'lik genel üretim gideri yapılmıştır. Bu durumda muhasebeleştirme işlemi aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

¹³⁴ Şale, s. 34

Artık Maliyeti : 15.000 x 0,01 = 1.500 TL
Direkt İlk Madde ve Malzeme : 15.000 – 1.500 = 13.500 TL

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.	21.000	
711 DİMMG YANS. HS.		15.000
721 DİĞ YANS. HS.		4.000
731 GÜĞ YANS. HS.		2.000
Gider hsp. Bilanço hesaplarına aktarımı		

152 MAMULLER HS.	19.500	
157 DİĞ. STOKTAR HS.	1.500	
157.10 Artıklar		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.		21.000
Üretimin tamamlanması		

820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	2.400	
820.01 İç Başarısızlık Maliyeti		
820.011 Artık Maliyeti		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		2.400
Artıkların maliyeti		

Bazı durumlarda üretim işleminden sonra elde edilen artıklar ikinci bir üretim bölümü için ilk madde ve malzeme olarak kullanılarak yeni bir mamul üretilebilir. Böyle bir üretim akışı söz konusu olduğunda, ilk üretim işleminden sonra elde edilen artıklar satış değeri ile değerlendirilerek maliyet hesaplama sisteminde dikkate alınmalıdır. Böyle bir durumda ilk üretimden sonra ortaya çıkan artıkların kalite maliyeti olarak raporlanmaması gerekir. Çünkü işletmeden nihai olarak bir artık çıkışı söz konusu değildir¹³⁵.

3.3.1.2. Yeniden İşleme ve Tamir Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kusurlu mamuller için katlanılan ek maliyetleri içsel başarısızlık maliyeti olarak izlemek ve raporlayabilmek için normal üretim maliyetlerinden ayrı olarak

¹³⁵ Yükçü, s.190

izlenmek gerekmektedir. Bunun için de 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERİ HESABI, 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HESABI ve 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI'nı kullanmak gereklidir. Yeniden işleme ve tamir maliyetinin ilgili siparişe yüklenmesi işlemi de 151 YARI MAMUL ÜRETİM HESABI altında izlenir¹³⁶. Bu durum ile ilgili aşağıdaki örnek verilebilir.

	710 DİMMG HS.	720 DİG HS.	730 GÜG HS.	TOPLAM
Normal Üretim Maliyeti	21.000	13.000	17.000	51.000
Kusurlu Mam. İçin Ek Maliyet	2.300	1.200	1.500	5.000
TOPLAM	23.300	14.200	18.500	56.000

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.	5.000	
151.030 Yeniden İşleme ve Tamir Maliyeti		
711 DİMMG YANS. HS.		2.300
711.30 Kusurlu Mam. Ek Maliyeti		
721 DİG YANS. HS.		1.200
721.30 Kusurlu Mam. Ek Maliyeti		
731 GÜG YANS. HS.		1.500
731.30 Kusurlu Mam. Ek Maliyeti		
Kusurlu Mamul Ek Maliyeti		

820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	5.000	
820.01 İç Başarısızlık Maliyeti		
820.012 Yeniden İşleme ve Tamir Maliyeti		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		5.000
Yeniden İşleme ve Tamir Gideri		

3.3.1.3. Kusur/Eksiklik Analizi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kusur/Eksiklik analizi maliyetleri esas üretim gider yeri ile kalite güvence gider yerlerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin yarattığı maliyet giderleridir. Bu

¹³⁶ Yükçü, s.214

giderlerin izlenebilmesi için söz konusu gider yerlerindeki maliyetlerin analiz edilmesi gerekir. Sonuç olarak üretilen mamul maliyetine yüklenmesi gereken maliyet giderleridir¹³⁷.

Bu kapsamda kusur-eksiklik analizinde kullanılan makine için ayrılan amortisman tutarı 2.600 TL'dir. Bu giderin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.40 Kalite Güvence Gider Yeri 730.402 Kusur/Eksiklik Makinesi 257 BİRİKMİŞ AMORTİS. HS. Amortisman Ayırma	2.600	2.600
820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS. 820.01 İç Başarısızlık Maliyeti 820.013 Kusur-Eksiklik Analizi 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Kusur-Eksiklik Analizi Gideri	5.000	5.000

3.3.1.4. Yeniden Muayene ve Yeniden Test Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Son muayene ve testten sonra ya da tekrar işlemeye gelen ürünün tekrardan muayeneye ve teste tabi tutulması işlemi esnasında ortaya çıkan giderlerdir.

Belli bir süredir işletmede bekleyen ürünün yeniden test ve muayenesi için 1.300 TL personel gideri tahakkuk ettirilmiştir. Bu durumda aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

¹³⁷ Yükçü, s.217

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.40 Kalite Güvence Gider Yeri 730.403 Yeniden Muayene ve Test 381 GİDER TAHAKKUKLARI. HS. Yeniden Muayene ve test Giderleri	1.300	1.300
820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS. 820.01 İç Başarısızlık Maliyeti 820.014 Yeniden Muayene ve Test Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Yeniden Muayene ve test Giderleri	1.300	1.300

3.3.1.5. Taşeronun Hatası Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bir içsel başarısızlık maliyeti olarak dikkate alınması gereken bu maliyet kalemi, yaptırılan iş için ödenen ücretin karşılığında beklenen üretimdeki eksiklik ve hammadde kaybı, işçilik kaybı ve genel üretim gideri şeklinde karşımıza çıkabilmektedir¹³⁸.

İşletme üretim için anlaştığı taşeronu yönelik toplam 29.000 TL'lik maliyete katlanmıştır. Ancak taşeron 290 adet sağlam ürün teslim etmesi gerekirken 20 adet bozuk ürün teslim etmiştir. Bu durumda aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır:

$$\text{Taşeron Hatası Maliyeti} = 29.000 / 290 \times 20 = 2.000 \text{ TL}$$

152 MAMULLER HS. 152.01 Sağlam Mamul 27.000 152.02 Taşeron Hatası 2.000 151 YARI MAMUL ÜRETİM HS. Taşeron maliyeti	29.000	29.000
--	--------	--------

¹³⁸ Yükçü, s.219

820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	2.000	
820.01 İç Başarısızlık Maliyeti		
820.015 Taşeron Hatası Maliyetleri		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		2.000
Taşeron Hatası Maliyetleri		

3.3.1.6. Değişim İzni ve Uzlaşma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Değişim izni ve uzlaşma maliyetleri çoğu zaman araştırma geliştirme gider yerinde ortaya çıkan bir maliyet kalemi olmasına rağmen, üretim ve kalite kontrol gider yerlerinde de ortaya çıkabilir. Ayrıca üründe yapılan değişikliklerle ilgili çeşitli meslek örgütü ve kamu kuruluşlarından izin almak için yapılan giderler genellikle 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI'nda takip edilmektedir¹³⁹.

İşletmede görev yapan şef, içeriğinde bir takım değişiklikler gerçekleştirilen ürün için üretim, kullanma ve dağıtım izinleri için il tarım müdürlüğüne başvuruda bulunmuş ve gerekli izinleri almıştır. Bu işlemler için şefe kasadan 650 TL yolluk ödenmiştir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	650	
770.040 Değişim İzni ve Uzlaşma Maliyeti		
100 KASA HS.		650
Değişim İzni ve Uzlaşma Gideri		

820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	650	
820.01 İç Başarısızlık Maliyeti		
820.016 Değişim İzni ve Uzlaşma Maliyeti		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		650
Değişim İzni ve Uzlaşma Gideri		

¹³⁹ Yükçü, s. 222

3.3.1.7. Kazanç Kaybı Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu maliyet kalemi, bozuk mamullerin sağlam birimler olarak üretilmesi durumunda elde edilmesi söz konusu olan kazançta ortaya çıkan kayıptır. Bu nedenle asli hesaplarda muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir. Ancak 8 grubu hesaplarında yer alabilirler¹⁴⁰.

İşletme ürettiği ürünlerin bazılarını kalite eksikliği ve hatalı üretimden dolayı normal satış fiyatının aşağısında satışa sunmuştur. Bu satış sonucu 800 TL kazanç kaybı gerçekleşmiştir. Bu durum aşağıdaki gibi sadece 8'li hesaplarda muhasebeleştirilir:

820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	800	
820.01 İç Başarısızlık Maliyeti		
820.017 Kazanç Kaybı Maliyeti		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		800
Kazanç kayıplarının kaydı		

3.3.1.8. Zaman Kaybı Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Zaman kayıpları maliyetlerinin ortaya çıkmasına, normal özellikte kusur ve bozukluklar ile anormal özellikte kusur ve bozuklukların neden olmaktadır. Normal özellikteki kusur ve bozuklukların neden olduğu zaman kayıpları mamul maliyetine ilave edilir. Ancak anormal özellikteki kusur ve bozuklukların maliyetleri 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER ve ZARARLARI HESABI'nda izlenmektedir¹⁴¹.

İşletmede bir döneme ait 9.600 TL'lik direkt işçilik ücreti tahakkuk etmiştir. Toplam çalışma süresi 120 saat olup normal özellikteki kusur ve bozukluklardan dolayı 15 saat üretim yapılamamıştır. Bu durumda muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi gerçekleşecektir:

$$\text{Zaman Kaybı: } 9.600 \times 15 / 120 = 1.200 \text{ TL}$$

¹⁴⁰ Yükü, s. 224

¹⁴¹ Yükü, s. 226

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 720.00 Normal Üretim Maliyeti 8.400 TL 720.40 Zaman Kaybı Maliyeti 1.200 TL 381 GİDER TAHAKKUKLARI HS. Ücret Tahakkuku	9.600		9.600
820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS. 820.01 İç Başarısızlık Maliyeti 820.018 Zaman Kaybı Maliyeti 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Zaman Kaybı Maliyetleri	1.200		1.200

3.3.2. Dış Başarısızlık Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Hatalı mamullerin yenisi ile değiştirilmesi, garanti kapsamına giren hizmetler ve tahakkuk etmiş cezaların değerlendirilmesi sonucu mamullerin müşteriye teslim edilmesinden sonra ortaya çıkan maliyetler dış başarısızlık maliyetleri içerisinde değerlendirilir¹⁴².

3.3.2.1. Şikayet Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Şikayet maliyetleri iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunların ilki şikayetçilerinin haklılığının araştırılması amacıyla katlanılan maliyetlerdir. Diğer de müşterinin şikayetinde haklı olması durumunda ödenecek olan tazminatlardır¹⁴³.

Müşterinin şikayeti sonucu haklılığının anlaşılması üzerine işletme açılan karşı dava sonucu 8.800 TL tazminat ödemek zorunda kalmıştır. Bu giderin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmaktadır.

¹⁴² Gönen, s. 40

¹⁴³ Yükçü, s.229

682 ŞİKAYETLER HS. 100 KASA HS. Ücret Tahakkuku	8.800	8.800
820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS. 820.02 Dış Başarısızlık Maliyeti 820.021 Şikayetler 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Şikayet sonucu ödenen tazminat	8.800	8.800

3.3.2.2. Garanti Süreci İçinde Yerine Getirilen Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi

Garanti koşulları doğrultusunda müşteri tarafından kusurlu olarak belirlenen ürünlerin değiştirilmesi ya da onarılması ile ilgili tüm giderlerden (haberleşme, ulaşım, taşıma v.b gibi) oluşan maliyetlerdir¹⁴⁴. Bu maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Maliyetler bir üretim gideri olarak düşünülürse 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI, üretim dışında, üretim sonrası ortaya çıkması gerekçesiyle yaklaşırsa 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI kullanılmaktadır. Ancak genellikle sınıflandırmaya göre değerlendirme yapılmaktadır. Eğer ki bir yükümlülük süreklilik arz ediyorsa 730 nolu hesap, süreklilik arz etmeyen arada sırada ortaya çıkan yükümlülüklerde ise 659 nolu hesap kullanılmaktadır.

İşletme garanti kapsamındaki ürünlerinin bakım onarım ve tamirleri için dönemde, 5.400 TL ilk madde, 3.000 TL işçilik giderine katlanmış. Bunun yanında 1.100 TL'de diğer giderler için ödeme yapmıştır. Bu durumun muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmaktadır.

¹⁴⁴Bozkurt, s.22

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.060 Garanti Kapsamındaki Yükümlülükler 150 İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 381 GİDER TAHAKKUKLARI HS. 100 KASA HS. Garanti kapsamındaki ürünler için ödenen	9.500	5.400 3.000 1.100
820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS. 820.02 Dış Başarısızlık Maliyeti 820.022 Garanti Kapsamındaki Yüküm. Maliyetleri 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Garanti kapsamındaki yükümlülükler	9.500	9.500

3.3.2.3. Kabul Edilmeyen ve İade Edilen Mamul Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Müşterilerin beğenmedikleri ya da arızalı olan ürünleri iade etmesi durumunda iki yaklaşım söz konusudur. Birinci durumda mamulün yerine başka bir mamul verilir. İkinci durumda ise mamul tamir edilir ve tamir edilen mamul müşteriye sağlam olarak teslim edilir. Bu iki durumun da muhasebeleştirilmesi farklı şekilde gerçekleşmektedir¹⁴⁵. Ürünün iade alınarak değiştirilmesi durumunda aşağıdaki muhasebeleştirme yapılır. Ancak verilen garanti sürelerinin sona ermesinden sonra ürünlerde ortaya çıkan bakım ve onarım ihtiyacının üretim hatasından dolayı oluşması durumunda bakım ve onarım hizmetinin müşteriye ücretsiz verilmesi gerekmektedir. Bu durumda ortaya çıkan maliyetler ise doğrudan 659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARAR HESABI'nda takip edilmelidir.

İşletme maliyeti 350 TL olan ve %18 KDV hariç 500 TL'ye sattığı ürünü beğenmeyen müşteri ürünü iade etmiştir. Müşteriye ürünün yenisi verilmiştir. İnceleme sonucunda ürünün 120 TL'lik bir değeri olduğu anlaşılmış, gerisi için karşılık ayrılmış ve hammadde olarak kullanılması için stoka gönderilmiştir. Bu durumda muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

¹⁴⁵ Süleyman, s. 235

157 DİĞ. STOKLAR HS. 620 SATILAN MAMUL MALİ. HS. İade edilen ürünün diğ. stoka alınması	350	350
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS. 158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. HS. Karşılık ayırma	230	230
150 İLK MADDE VE MALZ. HS. 158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. HS. 157 DİĞ. STOKLAR HS. Ürünün ilk madde stokuna alınması	120 230	350
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. HS 150 İLK MADDE VE MALZ. HS. Ürünün üretime gönderilmesi	120	120
820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS. 820.02 Dış Başarısızlık Maliyeti 820.023 Kabul Edilmeyen ve İade Edilen Mamul Maliyeti 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. İade edilen mamul gideri	230	230

3.3.2.4. Uzlaşma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Satış gerçekleşikten sonra, alıcının mamulün kalite ihtiyacına tam olarak uymadığını fark etmesinden sonra, malı iade etmeden kabul edebilmesi için daha önce anlaşılmış olan satış fiyatından daha düşük bir fiyat teklif etmesi ile ortaya çıkan bir satış indirimidir. Uzlaşma giderini kazanç kaybı ile karıştırmamak

gereklidir. Uzlaşma ile kazanç kaybı arasındaki en belirgin fark uzlaşmada indirimin satış işleminden sonra kazanç kaybında ise satış işleminden önce yapılmasıdır. Uzlaşma yapısı gereği bir dışsal başarısızlık maliyeti olmakla birlikte bu maliyetin tek düzen hesap planında 61. SATIŞ İNDİRİMLERİ grubunda boş olan bir hesap numarasında izlenmesi gerekir¹⁴⁶.

İşletme ürünlerini %18 KDV hariç 4.000 TL'ye kredili olarak alıcıya satmıştır. Ancak alıcı, ürünü kalite açısından yeterli bulmadığı için fiyatta indirim talep etmiştir. %20 uzlaşma indirimini kabul edilmiş ve alıcı borcunun tamamını nakit olarak ödemiştir.

100 KASA HS.	3.776	
613 UZLAŞMA HS.	800	
391 HESAPLANAN KDV HS.	144	
120 ALICILAR HS.		4.720
Uzlaşma sonucu alıcının borcunu ödemesi		
/		
820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	800	
820.02 Dış Başarısızlık Maliyeti		
820.024 Uzlaşma Maliyeti		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		800
Uzlaşma sonucu katlanılan maliyet		
/		

3.3.2.5. Satış Kaybı Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kalitesizlik nedeniyle ortaya çıkan sipariş iptallerinin neden olduğu kazançlar satış kaybı maliyeti olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca kalitesizlik nedeniyle ortaya çıkacak olan satış kaybını muhasebe maliyet hesaplama sisteminde muhasebeleştirmek mümkün olmadığından bu kalite maliyetlerini doğrudan 8'li hesap grubu içerisinde izlemek gerekmektedir. Bu durum aşağıdaki örnekle açıklanabilir.

¹⁴⁶Yükçü, s. 235

İşletme maliye 800 TL olan ürünü 1.300 TL'ye satışa sunmaktadır. Alıcı sipariş ettiği 10 adet ürünü kalitesizlik sebebiyle iptal etmiştir.

$$\text{Satış Kaybı} = (1.300 - 800) \times 10 = 5.000 \text{ TL}$$

820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	5.000	
820.02 Dış Başarısızlık Maliyeti		
820.025 Satış Kaybı Maliyeti		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		5.000
İade edilen mamul gideri		

3.3.2.6. Müşteri İle Temas Sağlama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu kalem, satış sonrası müşteriye ulaşan mamullerin kalitesi üzerinde olabilecek şüpheleri yok etmek ve müşteride bir güven duygusu yaratabilmek amacıyla ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu maliyetler çoğunlukla personel ücreti ve haberleşme giderlerinden oluşmaktadır. Ayrıca bu maliyet kalemi satış sonrası tüketiciyle temas sağlama maliyeti olduğu için 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ HESABI kapsamında takip edilmesi uygun olacaktır¹⁴⁷.

Bu kalite kalemi ile ilgili örnek şu şekilde olabilir. Müşteriler ile temas amacıyla dönemde 650 TL telefon ücretinin ödenmiştir.

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD. HS.	650	
760.010 Müşteri Temas Giderleri		
100 KASA HS.		650
Telefon faturası ödemesi		

820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS.	650	
820.02 Dış Başarısızlık Maliyeti		
820.026 Müşteri ile Temas Sağlama		
890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		650
Müşteri ile temas gideri		

¹⁴⁷ Yükücü, s. 244

3.3.2.7. Mamul Sorumluluğu Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Tüketicilerin mamullerini kullanmaları sonucu uğrayabilecekleri muhtemel zararları önlemeye yönelik olarak yaptırılan mamul sorumluluğu sigortasının prim giderlerine ilişkin maliyetler bu kapsam dahilinde incelenmektedir. Mamul sorumluluğu sigortası primlerini bir genel yönetim gideri olarak düşünmek ve 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI kapsamında izlemek, sonuçta dönem sonunda 690 DÖNEM KAR ve ZARARI HESABI'na aktarmak gerekir¹⁴⁸.

İşletme döneminde mamul sorumluluğu sigortası için 1.400 TL prim ödemiştir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. 7/0.050 Mamul Sorumluluğu 100 KASA HS. Mamul sorumluluğu sigorta primi	1.400	1.400
820 BAŞARISIZLIK MALİYETLERİ HS. 820.02 Dış Başarısızlık Maliyeti 820.027 Mamul Sorumluluğu 890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS. Mamul sorumluluğu sigorta gideri	1.400	1.400

4. KALİTE MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI

4.1. Kalite Maliyeti Raporunun Amacı ve İçeriği

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 yansıtmalıdır¹⁴⁹. Kalite maliyetlerinin raporlanmasının amacı; yönetimi maliyetlerin büyüklüğü hakkında haberdar etmek

¹⁴⁸ Yükçü, s. 246

¹⁴⁹ Kırlioğlu, s. 105

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 vermektedir¹⁵⁰.

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 bil ve üslupla aktarmak için kullanılmaktadır¹⁵¹.

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”¹⁵².

¹⁵⁰ Türk, s. 69

¹⁵¹ Türk, s. 70

¹⁵² Yükçü, s. 258

4.2. Kalite Maliyeti Raporlarının Yararları

Kalite maliyeti raporları işletmelere birçok fayda sağlar. Kalite maliyetlerini raporlamanın sağladığı yararlar şu şekilde sıralanabilir.

- Kalite maliyet raporları yöneticilere bilgi verir.
- Kalite maliyet raporlarındaki eğilimler kolaylıkla gözlemlenebilir.
- Kalite geliştirme projelerindeki ilerlemeler kolayca gözlemlenebilir.
- Kalite maliyet raporları sayesinde potansiyel problem alanları kolaylıkla belirlenebilir¹⁵³.

4.3. Kalite Maliyet Rapor Çeşitleri

Kalite maliyet raporlarının belirli bir formatı bulunmamaktadır. İşletmelerin istek ve gereksinimlerine göre çeşitli kalite maliyet raporları hazırlanabilmektedir. Bu raporlar aşağıda kısaca özetlenmiştir.

Kalite Maliyeti Sınıflarına Göre Raporlar: Bu rapor türünde cari dönem verileri ayrı, tüm yıla ilişkin veriler kümülatif olarak ayrı ele alınabilir. Ayrıca bütçelenen ve fiili maliyetler ayrı ayrı belirtilerek meydana gelen sapmalar belirtilir. Her bir kalite maliyet grubunun toplam kalite maliyetine yüzdesi de hesaplanarak raporda belirtilir. Toplam kalite maliyetleri de işletmenin belirleyeceği satışlar, toplam işçilik maliyeti gibi bir ya da bir kaç ölçüte oranlanır. Böylece işletmenin belirlediği amaçlara ulaşip ulaşmadığı da hazırlanan raporlar sayesinde ilgililere gösterilir.

Mamul Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları: Bu raporların hazırlanması için öncelikle işletmedeki her mamule ilişkin kalite maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanması gerekir. Daha sonra maliyetler mamullere dağıtılır. Söz konusu maliyetler birbiriyle oranlanır ve böylece işletmenin hangi üründe başarısız olduğu belirlenir.

Kalite Maliyetlerine Göre Yüzde Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyet Raporları: Bu rapor türünde her bir kalite maliyet grubu ve bu grupların alt grupları ve bu maliyetlerin toplam kalite maliyetlerine oranları yüzde olarak yer alır. Böylece

¹⁵³C. Korkmaz, Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Teknikler ve Bir Uygulama, MÜ , SBE, YYLT, İstanbul, 2007, s.63

işletmenin hangi kalite maliyet grubuna odaklanması gerektiği raporda görülmüş olur.

Maliyet Merkezlerine Göre Yüzde Bazında Hazırlanmış Kalite Maliyeti Raporları: Bu raporlar, işletmede kalite maliyet merkezleri göz önünde bulundurularak hazırlanmakta ve yüzdeler ifade edilmektedir.

Grafik Şeklindeki Kalite Maliyet Raporları: Bu raporda kalite maliyetleri grafik şeklinde hazırlanır. Söz konusu raporlar, yöneticilerin analizleri daha yakından izlemelerine ve çeşitli maliyetlerin birbirleriyle ilişkilerinin ne kadar büyük olduğunu görmelerine yardımcı olmaktadır.

Kalite Maliyeti Değerlendirme Raporu: Belirlenen amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirtildiği bu raporlarda, kalite maliyet grupları, bunların belirlenen ölçütlere oranı ve bunların bütçe ile fiili maliyetleri yer alır¹⁵⁴.

¹⁵⁴ Gönen, s. 48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABC SAĞLIK İŞLETMESİNDE KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nin¹⁵⁵ 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.

Çalışmanın amacı, teorikte açıklanmaya çalışılan kalite maliyetlerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi işlemlerinin gerçek bir işletmede uygulanmasıdır. Ancak kalite maliyetlerinin muhasebesinin özellikle hizmet işletmeleri tarafından tutulmadığı açıktır. Bu sebeple yapılan muhasebeleştirilme işlemi tarafımızca bu tür işletmelere bir öneri niteliği taşıyacaktır.

1. ABC SAĞLIK İŞLETMESİNİN TEMEL KURUMSAL BİLGİLERİ

Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi, 2005 yılında kurulmuştur. Kurumda ana binaya ek olarak üç hizmet binası daha kiralanmış ve Nisan 2008 tarihi itibarıyla ünite sayısı 40'tır.

Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Nisan 2012'den itibaren yeni hizmet binasında faaliyetine başlamıştır. 5.000 m² den fazla kapalı alana sahip yeni hizmet binası, toplam 5 katlı olup günün tüm teknolojik imkanlarıyla donatılmış durumdadır.

İdari katta Özlük işleri, Mutemetlik, Kalite Birimi, Enfeksiyon Birimi, Gelir-Tahakkuk Birimi, Satın Alma Birimi, Ayniyat, Hastane Müdür Yardımcıları, Hastane Müdürü, Başhekim Yardımcısı ve Başhekim bulunmaktadır. Ana hizmet binasında, Hasta Kabul, Danışma, Vezne, Güvenlik, Hasta İletişim Birimi, Bilgi İşlem, Başhemşire Odası, Ambar /Arşiv Odası, Röntgen Birimi, Acil Odası, Engelli Kliniği, Mahkum Kliniği, Sterilizasyon Birimi, Protez Laboratuvarı, Acil Odası, Dinlenme Odası, Yemekhane, Pedodonti Birimi ve diğer Entegre Klinikler bulunmaktadır.

¹⁵⁵ Sağlık kuruluşu isminin kullanılmasını istememiştir. Veriler gerçeği yansıtmakta olup, sağlık kuruluşu hipotetik olarak adlandırılmıştır.

Merkezde, aşağıdaki Tablo 2’de görüldüğü üzere toplam 199 personel görev yapmaktadır.

Tablo 2: Ağız ve Diş Sağığı Merkezi Personel Listesi

Yönetici	3
Diş Hekimi	60
Sağılık Personeli – Şef	2
Sağılık Personeli – Sayman	1
Sağılık Personeli – V.H.K.İ.	3
Sağılık Personeli – Memur	2
Sağılık Personeli - Teknisyen	29
Sağılık Personeli - Hemşire	15
Sağılık Personeli – Tıbbi Sekreter	4
Sağılık Personeli – Hizmetli	7
Sağılık Personeli – 4C Personel	4
Veri Hazırlama	35
Temizlik Personeli	19
Güvenlik	9
Cihaz Bakım ve Onarım	3
Bilgi İşlem	3
TOPLAM	199

ABC Ağız ve Diş Sağığı Merkezi, hasta ve çalışan memnuniyetinin, üst düzeyde sağılanması, hizmet kalitesinin sürekli iyileştirilmesi, ağız ve diş sağığı hizmetlerinin, toplumun tüm fertlerine ulaşmasının sağılanması ve Hasta ve alışan Güvenliğinin ağıdaş düzeye yükseltilmesi temel politika olarak belirlenmiştir.

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

2. ABC SAĞLIK İŞLETMESİNDE ÖNLEME, ÖLÇME VE UYGUNSUZLUK MALİYETLERİ¹⁵⁶

Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Bir Sağlık İşletmesinde Uygulama başlıklı bu araştırma çalışmasının uygulama verileri, ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi'nin 2013 Yılı Mali Durum Tablosu 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
- Uygunluk Maliyetleri

2.1. 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.

¹⁵⁶ 2013 Yılı Mali Durum Tablosu verilerinden ilgili kişilerle beraber tespit edilerek hesaplanmıştır.

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 3’de yıl içerisinde farklı tarihlerde yapılan eğitimler yer almaktadır.

Tablo 3: 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 kalemden 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 dahil 820.500 TL olarak gerçekleşmiştir.

2.2. 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 kalemden 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.

2.3. 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.

2.3.1. 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 sifira 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 diş 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 diş röntgeni olmaktadır. Bir röntgen maliyeti ise 1 TL'dir. 2013 yılı içerisinde 5.000 adet diş röntgeni çekilmiş olup, sonuç olarak bu başarısızlık maliyeti (5.000 x 0,05 x 1 TL) 250 TL olarak hesaplanabilmektedir.

Ayrıca taşeron firmalardan kaynaklanan hatalarda bu kalemdede 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, raporlanması ve problemlerin giderilmesi için alınacak önlemlerin belirlenmesi ve bunların uygulanması yer almaktadır. Ancak bu faaliyetler için ortaya çıkan maliyetler merkez bünyesinde ayrı olarak hesaplanmamaktadır.

2.3.2. ABC Sağlık İşletmesinde Dış Başarısızlık Maliyetleri

Dış başarısızlık maliyetleri; hasta şikayetleri 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 şikayetlerinin 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.

3. KALİTE MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI

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 4 'te raporlanmıştır.

Tablo 4: 2013 Yılı ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Kalite Maliyet Raporu

KALİTE MALİYET KALEMLERİ	KALİTE MALİYET TUTARI (TL)	A	B	C
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		0,0117	0,0016
İç Başarısızlık Maliyetleri	2.150,00	1	0,0010	0,0001
İnsan Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri	250,00	0,1163	0,0001	0,0000
Zaman Kaynaklı Başarısızlık Maliyetleri	0,00	0	0	0
Materyal- Cihaz Kaynaklı Başarısızlık Mal.	1.900,00	0,8837	0,0009	0,0001
Başarısızlık Analizleri ve Prob. Gid. Mal.	0,00	0	0	0

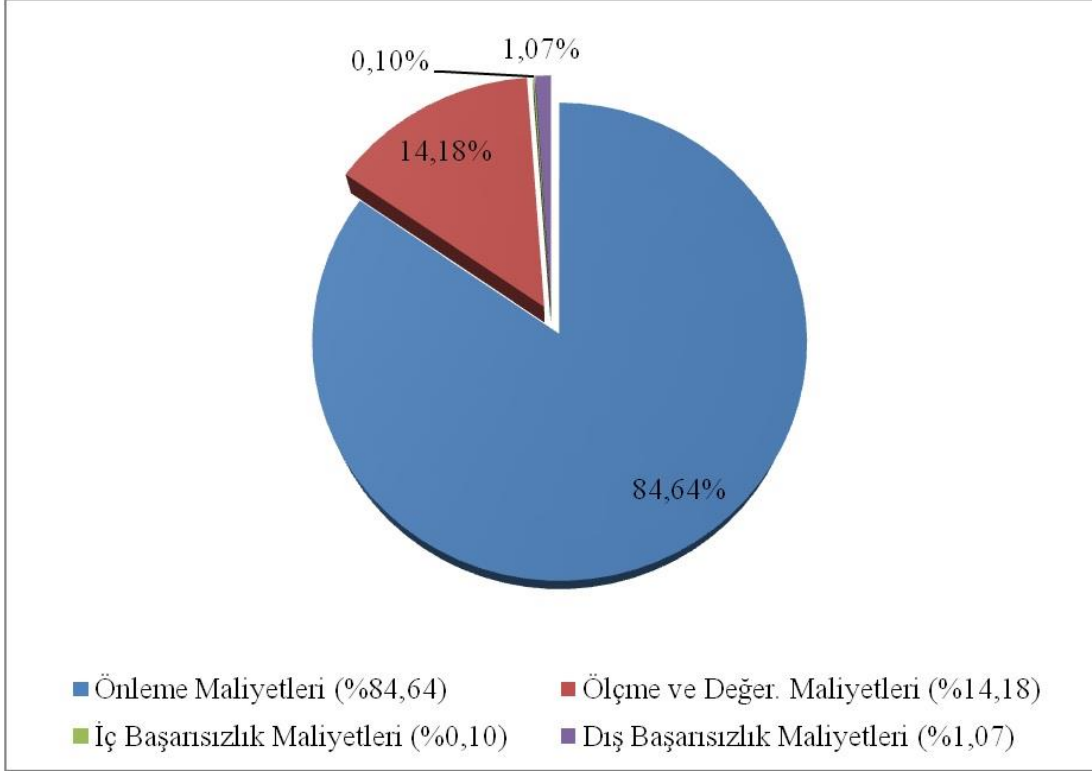
Dış Başarısızlık Maliyetleri	22.208,00	1	0,0107	0,0015
Hasta Şikayetleri ve Kayıpları Maliyetleri	22.020,00	0,9915	0,0106	0,0015
Şikayet ve Mem. İlgili Geribil. Mal.	188,00	0,0085	0,0001	0,0000
Garanti Kapsamındaki Yük. Maliyetleri	0,00	0	0	0
TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ	2.080.962,25		1	0,1387
TOPLAM MALİYET	15.006.578,57			1

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

B - İlgili kalite maliyet kaleminin toplam kalite maliyetlerine oranı

C - İlgili kalite maliyetlerinin, toplam maliyete oranı

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 7'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 7: 2013 Yılı ABC Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Kalite Maliyetleri

Tablo 4 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.

4. KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

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:

4.1. 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		
	890 KALİTE MALİYET. KARŞ. HS.		24.358,00

• **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	

4.2. 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	
381 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. Geribil. 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 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	
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 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	

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 sektörlere göre 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 ilgiyi 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.

Sonuç olarak hizmet sektörünün hayati önem taşıyan sağlık kolunda faaliyet gösteren merkezin, kalite maliyetlerinin arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, merkezin katlandığı kalite maliyetleri arasında PAF modelinde var olan bir ilişkinin söz konusu olduğu belirlenmiştir.

KAYNAKÇA

- Ağyar, E., Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama, Akdeniz Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Antalya, 2006
- Akdoğan, N., Sevilengül, O., Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara, 2007
- Akgün, A. İ., “Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi Açısından Önemi ve Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, C.4, S.1, Ankara, 2011
- Alıcı, Ş., Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerinin Paf Modeli Çerçevesinde Test Edilmesine Yönelik Uygulama, Ç.Ü, SBE, YYLT, Adana,2007
- Aydemir, İ., Gürsoy, D., “Kalite Maliyetlerinin Analizi ve Muğla Mermer Sanayindeki Uygulamaların İncelenmesi”, Türkiye IV. Mermer Sempozyumu Bildirileri, Afyon, 2003
- Barış, S., Yıldırım, H., Kalite Maliyetleri Muhasebesi ve İstatistiksel Analizi, İstanbul, 2004
- Bayırlı, R., “Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisine Dahil Edilmesi Sorunu”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.3, S.2, Ankara,2001
- Bekçi, İ., Toraman, A., “Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.16, S.2,Isparta, 2011
- Bıçak, M., Toplam Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi, SBE, YYLT, Konya, 2006
- Bozkurt, R., Kalite Maliyetleri, Ankara, 2003

- Çabuk, Y., “Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler”, ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi, C.7, S.7, Bartın, 2005
- Dale, B. G., Plunkett, J. J., Quality Costing, London, 1995
- Demircioğlu, E.N., Küçüksavaş, N., “Kalite Maliyetleri”, Çukurova Üniversitesi, İİBF Dergisi, C.13, S.1, Adana, 2009
- Doğan, Ö. İ., “Kalite Uygulamalarının İşletmelerin Rekabet Gücü Üzerine Etkisi”, D.E.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.2, S.1, İzmir, 2000
- Gedik, P., Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyet Sistemi: Adana ‘da Toplam Kalite Maliyetini Uygulayan Bir İşletmede Uygulama, Ç.Ü, SBE, YYLT, Adana, 2007
- Goulden, C., Rawlins, L., “Quality Costing: The Application of The Process Model with in Manufacturing Environment”, International Journal Of Operations & Production Management, Vol. 17, No. 2, United Kingdom, 1997
- Gönen, S., Sahipliğin Toplam Maliyetinin Hesaplanmasında Kalite Maliyetleri Yaklaşımı, İzmir, 2010
- Hacırüstemoğlu, R., Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1995
- Halis, M., Paradigmadan Uygulamaya Toplam Kalite Yönetimi ve ISO-9000 Kalite Güvence Sistemleri ve ISO-9002 Kalite Belgesi Çalışmalar, İstanbul, 2000
- Hatipoğlu, B., Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetlerinin Önemi ve Kalite Maliyetlerinin Raporlanması Sürecinde Muhasebenin Rolü, MÜ,SBE, YYLT, İstanbul, 2008
- <http://csideming.wordpress.com/deming-dongusu/>, (erişim tarihi: 16/02/2014)
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_karsilik&view=karsilik&kategori1=karsilik_liste&ayn1=bas&kelime1=kalite, (erişim tarihi: 09/02/2014)

- Hurşitoğlu, C., ISO 9001: 2000 Kalite Yönetim Sistemi, <http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1095/file/ISO%209001%202000%20KALITE%20YONETIM%20SISTEMI.pdf>, (erişim tarihi: 29/05/2014).
- James, P., Total Quality Management: An Introductory Text, Prentice Hall Inc., London, 1996.
- Kara, V., Kalite Maliyetleri-Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, http://www.muhasbeciyorumluyor.com/wp-content/uploads/Kalite_maliyetleri.pdf, (erişim tarihi: 27/05/2014).
- Karcıoğlu, R., Dursun, A., Biçer, E. B., “TKY Yaklaşımın İşletme Maliyet Gelişim Süreci Üzerine Etkisi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama”, AÜ, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 27, S.1, Erzurum, 2013
- Kasap, E., Shewhart, Cusum ve Ewha Kalite Denetimi Grafiklerinin Bir Üretim Sürecinde Kullanılması, 19 Mayıs Üniversitesi, SBE, YYLT, Samsun,2006
- Kırılıoğlu, H., Kalite Maliyetleri Muhasebesi, Adapazarı, 1998
- Korkmaz, C., Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Teknikler ve Bir Uygulama, MÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 2007
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra no:2, 16.12.1993 Tarih ve 21790 Sayılı R. G
- Ömürgönülşen, M., Kalite Maliyetlerinin Ölçümü: Gıda Sektöründe Bir Araştırma, Ankara, 2008
- Özenci, T., Cunbul, L., Kalite Ekonomisi, İstanbul, 1998.
- Özyurt, M.,” Hastanelerde Temizlik, Dezenfeksiyon, Sterilizasyon ve Tıbbi Atıkların Yok Edilmesi”, Hastane İnfeksiyonları Dergisi, C. 3, S. 4, Ankara,1999
- Sönmez, F., “Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanılmasında Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyetlerinin Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, S.73, İstanbul, 2005

- Şale, İ., Adım Adım Toplam Kalite Uygulaması, Ankara, 2001
- Taner, B., Kaya, İ., “Toplam Kalite Yönetimi’nin Başarıyla Uygulanma Esasları-Bir Hizmet İşletmesi Örneği”, ÇÜ, SBE Enstitü Dergisi, S. 1, C. 14, Adana, 2005
- Tekin, M., Toplam Kalite Yönetimi, Ankara, 2004
- Tepeli, Y., Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Analizi: Bir Örnek Uygulama, Muğla Üniversitesi, SBE, YYLT, Muğla, 2012
- Toraman, A., Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyet Hesaplaması: SDÜ Araştırma Uygulama Hastanesi Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi,SBE, YYLT, Isparta , 2010
- Turgut, A., Toplam Kalite Yönetimi Anlayışı ve Kalite Yönetiminin Kalite Maliyetlerine Etkisi, MÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 1995
- Türk, Z., Kalite Maliyetleri Yönetimi, Adana, 2009
- Yılgör, M., Şirketlerde Kalite Maliyet Raporlarının Düzenlenmesi ve Bir Uygulama, Mevzuat Dergisi, S.93, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/09a/04.htm>, (erişim tarihi: 27/05/2014.)
- Yükçü, S., Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi), İzmir, 1999
- Yükçü, S., İçerli, Y., “Bir Fırsat Maliyeti Olarak Kalitesizliğin Maliyeti ve Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı. 21, İzmir, 2002

ÖZGEÇMİŞ

23 Aralık 1986 tarihi, Ankara ili Polatlı ilçesi doğumluyum. İlköğrenimimi Bolu’da, orta ve lise tahsilimi İzmir ili Bornova ilçesinde tamamladıktan sonra, 2004 yılında Ege Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesine kaydoldum. Bu bölümden 2009 yılında mezun olduktan sonra aynı yıl serbest muayenehane hekimliği yapmaya başladım. 30 Aralık 2010 tarihinden itibaren Manisa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi’nde diş hekimi olarak çalışmakta ve halen aynı kurumda Başhekim Yardımcısı/ Kalite Direktörü olarak görev yapmaktayım. 2012 yılında Beykent Üniversitesi İşletme Yönetimi Anabilim Dalı’nda başladığım “Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi” yüksek lisans eğitimimi devam ettirmekteyim.

Çiğdem SALIK