

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

**HASTANE İŞLETMELERİNDE
REKABET ÜSTÜNLÜĞÜ SAĞLAMADA FAALİYET
ESASINA DAYALI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ROLÜ**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:
Yasemin ÜLKER

İstanbul, 2019

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

**HASTANE İŞLETMELERİNDE
REKABET ÜSTÜNLÜĞÜ SAĞLAMADA FAALİYET
ESASINA DAYALI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ROLÜ**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:
Yasemin ÜLKER

Danışman:
Dr. Öğr. Gör. Talat FİRLAR

İstanbul, 2019

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum **“HASTANE İŞLETMELERİNDE REKABET ÜSTÜNLÜĞÜ SAĞLAMADA FAALİYET ESASINA DAYALI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ROLÜ”** 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.27.05.2019

Yasemin ÜLKER

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

29.05.2019..

Enstitümüz *İşletme* Anabilim Dalı *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi* Programı yüksek lisans öğrencilerinden **1207460140** numaralı **Yasemin ÜLKER**'in "*Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim – Öğretim Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "*Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönetiminin Rolü*" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 28/05/2019 tarih ve 2019/22 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince (54) 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
Dr. Öğr. Üyesi Talat FİRLAR
(Beykent Üniversitesi)



ÜYE
Prof. Dr. Mehmet Fikret GEZGİN
(Beykent Üniversitesi)



ÜYE
Doç. Dr. Kubilay ÇİMEN
(İstanbul Gelişim Üniversitesi)

Adı ve Soyadı : Yasemin ÜLKER
Danışmanı : Dr. Öğr. Gör. Talat FİRLAR
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans Tezi, 2019
Alanı : Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi
Anahtar Kelimeler : Hastane İşletmeleri, Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yöntemi,

ÖZ

HASTANE İŞLETMELERİNDE REKABET ÜSTÜNLÜĞÜ SAĞLAMADA FAALİYET ESASINA DAYALI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ROLÜ

Toplumun en önemli varlığı insan, insanın da en önemli varlığı sağlığıdır. Söz konusu insan sağlığı olması nedeniyle hastane işletmelerinde hizmet sunumlarının kesintisiz, tam zamanında ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Kar amacı gütmeyen ya da kârın ikinci planda geldiği hastane işletmelerinde, az maliyetle kaliteli hizmet sunumu oldukça önemlidir. Günümüzde hızla değişen ekonomik, sosyal ve çevresel şartlarda, her işletmede olduğu gibi hizmet sektöründe yer alan hastane işletmelerinde de hizmet taleplerini karşılamak için sınırlı kaynakların etkin şekilde kullanılması, başarılı maliyet, kapasite yönetimi ve sonuçta hizmet sunumunun etkinliğinin sağlanması için uygun bir maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir.

Hastane işletmelerinde rekabet üstünlüğünün sağlanması, kıt kaynakları maliyetle dengelenmesi için gelişmiş maliyet yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Modern tıbbi tekniklerin ve araçların geliştiği günümüzde, tüketilen maliyetlerin de artmasıyla mevcut geleneksel maliyetleme yönteminin maliyet hesaplamalarında yetersiz kalmış ve yerini yeni maliyetleme yöntemlerine bırakmıştır. Çalışmamızda, hastane işletmeleri için daha doğru maliyet bilgisi veren, stratejik kararları almaya elverişli bilgilerin üretimiyle yönetime katkıda bulunan “Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yöntemi” üzerinde durulmuştur.

Adı ve Soyadı : Yasemin ÜLKER
Danışmanı : Dr.Lecturer Talat FİRLAR
Türü ve Tarihi : Master Thesis, 2019
Field : Health Institutions Management
Key words : Hospital Enterprises, Activity Based Costing Method,

ABSTRACT

THE ROLE OF THE COSTING METHOD IN PROVIDING A COMPETITIVE ADVANTAGE IN THE HOSPITAL ENTERPRISES

The most important asset of society is human, and the most important asset of human being is the health. Since it is the human health in question, it is of great importance to ensure that service offerings in hospital enterprises are performed in a continuous, on time and accurate manner. Offering quality service at low cost is rather important in hospital enterprises which are nonprofit or the profit is of secondary importance. In today's rapidly changing economic, social and environmental conditions, as in every enterprises, in hotel enterprises in the service sector, the limited resources should be used effectively to meet service demands and, an adequate cost method needs to be used in order to provide successful cost, capacity management and ultimately the effectiveness of service delivery.

The advanced cost methods are needed to ensure competitive advantage in hospital enterprises and to balance scarce resources with costing. Today, with the development of modern medical techniques and tools, and with the increase in the costs consumed, the current traditional costing method has been inadequate and replaced by the new costing methods. In our study, "Activity Based Costing Method" is emphasized which provides more accurate cost information for hospital enterprises and contributes to management with the knowledge generation suitable for making strategic decisions.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLolar LİSTESİ	vii
ŞEKİLER LİSTESİ	viii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. HASTANE İŞLETMELERİNİN TANIMI, AMAÇLARI ve ÖZELLİKLERİ	4
1.1. Hastane İşletmelerinin Tanımı	4
1.2. Hastane İşletmelerinin Amaçları.....	7
1.3 Hastane İşletmelerinin Özellikleri.....	7
2. HASTANE İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI ve SUNULAN SAĞLIK HİZMETLERİNİN ÖNEMİ	9

2.1. Hastane İşletmelerinin Sınıflandırılması	9
2.2. Hastane İşletmelerinde Sunulan Sağlık Hizmetlerinin Önemi	10
3. HASTANE İŞLETMELERİNİN İŞLEVLERİ	11
3.1. Tıbbi Hizmet İşlevi.....	11
3.2. İdari ve Mali Hizmet İşlevi	13
3.3. Teknik Hizmet İşlevi.....	13
3.4. Eğitim ve Araştırma Hizmeti İşlevi.....	13
3.5. Sosyal Hizmet İşlevi.....	15

İKİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNTEMLERİ

1. MALİYET MUHASEBESİ KAVRAMI ve AMAÇLARI	16
1.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı.....	16
1.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları.....	17
2. HASTANELERDE MALİYETLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	19
2.1. Maliyet Kavramı	19
2.2. Maliyet Sistemleri	19
2.3. Gider Kavramı	20
3. HASTANE İŞLETMELERİNDE GİDER ÜRETİM YERLERİ.....	25
3.1. Gider Yerlerinin Belirlenmesi	25
3.2. Gider Yerlerinin Sınıflandırılması	26
3.3. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	29
3.3.1. Genel Üretim Giderlerinin Birinci Dağıtımı	30

3.3.2. Genel Üretim Giderlerinin İkinci Dağıtımı	30
3.3.3. Genel Üretim Giderlerinin Üçüncü Dağıtım	31
4. HASTANE İŞLETMELERİ MALİYETLERİNE ETKİ EDEN	
FAKTÖRLER ve MALİYET YÖNTEMİNİN ÖNEMİ	32
4.1. Hastane İşletmeleri Maliyetlerine Etki Eden Faktörler	32
4.1.1. Kapasite Kullanımı	32
4.1.1.1. Kapasite Kullanım Oranı	33
4.1.1.2. Yatak Devir Hızı	33
4.1.2. Hastane Büyüklüğü	34
4.1.3. Teknoloji	34
4.1.4. Hizmet Kalitesi	35
4.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Yönteminin Önemi	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE FAALİYET ESASINA DAYANAN MALİYETLEME YÖNTEMİ ve BU YÖNTEMLE İLGİLİ GENEL DEĞERLENDİRME

1. KAVRAMSAL OLARAK FAALİYET ESASINA DAYANAN MALİYETLEME YÖNTEMİ	37
1.1. Faaliyet Esasına Dayanan Maliyetleme Yönteminin Tanımı	37
1.2. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Yapısı ve Özellikleri ..	38
1.3. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Amaçları	41
2. FAALİYET ESASINA DAYALI MALİYET YÖNTEMİNİN DOĞUŞU	42
3. FAALİYET ESASINA DAYANAN MALİYET YÖNTEMİNDE TEMEL UNURLAR	43
3.1. Kaynak	43

3.2. Faaliyet.....	44
3.3. Maliyet Etkeni	45
3.4. Maliyet Nesneleri	46
4. FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİNİN TASARLANMASI VE UYGULANMASI	46
4.1. Faaliyet Analizi	47
4.2. Ekibin Belirlenmesi.....	48
4.3. Faaliyet Maliyet Havuzlarının Oluşturulması	49
4.4. Maliyet Etkenlerinin Oluşturulması	50
4.5. Maliyetlerin Ürünlere Tanımlanması (Yüklenmesi)	53
5. FAALİYET ESASINA DAYALI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN GEREKLİLİĞİ, DEĞERLENDİRME ve AKADEMİK ÇALIŞMALAR	54
5.1. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Gerekliliği.....	54
5.2. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Yararları ve Dezavantajları	55
5.3. Çeşitli Ülkelerde ve Türkiye’de Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yöntemi ile İlgili Akademik Çalışmalar	58
SONUÇ	61
KAYNAKÇA.....	63
ÖZGEÇMİŞ	71

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1. Hastane İşletmelerinde Çalışanların Gruplandırılması.....22

Tablo 2. Hastane İşletmelerinde Gider Yerlerinin Sınıflandırılması.....28



ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 1. Hastanelerde Girdi-Süreç-Çıktı Yaklaşımı.....	6
Şekil 2. Maliyet Muhasebesinin Finansal ve Yönetim Muhasebesi ile İlişkisi	17
Şekil 3. Direkt-Endirekt Gider Ayrımı	24
Şekil 4. Hastane Genel Giderlerinin Gider Yerlerine Dağılımı	29
Şekil 5. Hastane İşletmelerinde Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler	32
Şekil 6. FEDMY'nin Yapısı.....	39
Şekil 7. Maliyet Havuzlarında Toplanan Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere veya Hizmetlere Yüklenmesi.....	54

KISALTMALAR

AKDÜ	: Akdeniz Üniversitesi
AKÜ	: Afyon Kocatepe Üniversitesi
BEÜ	: Beykent Üniversitesi
C.	: Cilt
DEÜ	: Dokuz Eylül Üniversitesi
EÜ	: Erciyes Üniversitesi
FEDMY	: Faaliyet Esasına Dayanan Maliyetleme Yöntemi
FÜ	: Fırat Üniversitesi
GÜ	: Gazi Üniversitesi
HÜ	: Hacettepe Üniversitesi
İÜ	: İstanbul Üniversitesi
KMÜ	: Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi
MEÜ	: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
MUFAD	: Muhasebe ve Finansman Dergisi
MÜ	: Marmara Üniversitesi
OÜ	: Okan Üniversitesi
p.	: Page
s.	: Sayfa
S.	: Sayı

ss	: Sayfa Sayısı
SAÜ	: Sakarya Üniversitesi
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SÜ	: Selçuk Üniversitesi .
TÜ	: Trakya Üniversitesi
Vol.	: Volume
YDT	: Yayımlanmamış Doktora Tezi
YYLT	: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi

GİRİŞ

- **Çalışma Konusunun Seçimi:** Küreselleşmenin etkisiyle dünyada meydana gelen değişimler, üretim süreçlerini, teknolojiyi, bilgiye erişimi ve bununla birlikte maliyet yöntemlerinin gelişimini de olumlu yönde etkilemiştir. Günümüzde yoğun rekabetin yaşandığı çalışma ortamında işletmeler; varlıklarını sürdürebilmeleri için çeşitli stratejiler geliştirme çabası içindedirler. Bu stratejilerden birisi de işletmelerde maliyet yönetimidir. Maliyet yönetimi, üretimde kullanılan maliyet nesnelerinin maliyetlerini hesaplamak, işletme faaliyetlerinin geliştirilmesine yönelik plan ve strateji yapmak, bunları ölçümlemek ve geri bildirim sağlamak amacıyla kullanılan bir yöntemdir.

İşletmelerde, maliyet yönetimi yöntemlerinin sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için uygun olan yöntemin seçimi oldukça önemlidir. Bir maliyet yönteminin amacı, ilgili birimlere doğru ve zamanında bilgi sağlamaktır. Bu bilgiler, işletme kaynaklarının maksimum düzeyde yönetilmesini sağlamakta, ürün ya da hizmetlerin kaliteli sunumunu desteklemekte ve maliyet, kalite ve kârlılık açısından rekabeti güçlendirmektedir.

İşletmelerde pek çok maliyet verisi olduğundan bu maliyet verilerinin güvenilir olması, birbiri ile ilişkilendirilerek anlamlı hale getirilmesi ve doğru yorumlanması iyi planlanmış ve etkin bir maliyet yöntemi ile mümkündür. Yöneticilerin aldığı stratejik kararların temelini oluşturan maliyet bilgisini daha sağlıklı ve anlamlı sunan, maliyetlerin yapısının ve nedenlerinin daha iyi anlaşılmasını ve yönetilmesini sağlayan maliyet yöntemlerine ihtiyaç vardır.

Her sektörde olduğu gibi, yer alan sağlık sektörü de yoğun rekabetin yaşandığı, sürekli kendini yenileyen ve gün geçtikçe daha çok genişleyen bir hizmet sektörüdür. Nasıl ki toplumların en önemli varlığı insan ise, insanın da en önemli varlığı sağlığıdır. Özellikle sağlık hizmetlerinin hayati önem taşımasından dolayı bu hizmet sunumlarının hastaların beklentilerini karşılayabilecek şekilde ivedi, güvenilir, kaliteli ve düşük maliyetli olması gerekmektedir. Bu nedenle bu hizmetlerin faaliyetleri ile ilgili doğru bilgilere ulaşmak önem arz etmektedir.

Günümüz hastaneleri; tedavi ve bakım hizmet sunmalarının yanı sıra, sağlık çalışanlarının eğitimi, bilimsel araştırma ve topluma yönelik sağlık faaliyetlerinin gerçekleştirildiği, bununla birlikte bünyesinde pek çok sektörü de barındıran ve genellikle kamu kuruluşu niteliğinde olan ve hizmet sektöründe yer alan işletmelerdir. Emek yoğun işletmeler olan sağlık kurumları büyük çoğunlukla faaliyet merkezli çalışmaktadır ve bu faaliyetler maliyetleri doğurmakta maliyetler de kaynakları tüketmektedir. Mevcut maliyet yöntemlerinin yeni yüzyıldaki gelişmeler karşısında yetersiz kalması nedeniyle, ortaya atılan doğru, güvenilir ve hızlı bir şekilde hesaplamanın yapılabildiği bir maliyet hesaplama yöntemi olan “Faaliyet Esasına Dayanan Maliyetleme Yöntemi (FEDMY)” uygulanması ortaya atılmıştır. Her ne kadar bu maliyet yönteminin uygulanması zor olsa da doğru uygulandığı takdirde gerçek maliyet verilerini vererek işletmenin başarıya ulaşmasını kolaylaştıracaktır.

- **Çalışmanın Önemi:** Verilen hizmetlerin miktar ve çeşitliliğinin oldukça yüksek seviyede olduğu sağlık işletmelerinin hizmet üretiminde birbirinden farklı özelliklere sahip pek çok kaynak tüketilmektedir. Bu nedenle bu kaynakların doğru ve etkin bir şekilde yönetimi önem kazanmaktadır. Kaynakların verimli bir şekilde yönetimi için ise hastane işletmelerinde etkin bir maliyetleme yönteminin varlığı oldukça önemlidir.

- **Çalışmanın Amacı:** Geleneksel maliyet yönteminde görülen eksikliklerden dolayı geliştirilen FEDMY’ni kavramsal olarak incelemek, işletme yapısına uygun her işletmede olduğu gibi, karmaşık yapıya sahip olan hastane işletmelerinde de kullanılan bu yöntemin bu yöntemin uygulama aşamalarını irdelemektir.

- **Çalışmanın Planı:** Çalışma planında birinci bölümünde hastane işletmeleri tanımı, özellikleri ve fonksiyonları ile ilgili kavramsal bir çerçeve oluşturulmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde, hastane işletmelerinde maliyet sisteminin temel kavramları, bu sistemi oluşturan giderlerin sınıflandırılması, gider yerlerinin belirlenmesi ve dağıtımı ile ilgili konulara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde hastanelerde FEDMY’nin işleyişi ve bu sistemle ilgili genel bir değerlendirme, Türkiye ile Dünya’dan konuyla ilgili araştırma örneklerinin sunulması hedeflenmiştir.

- **Kullanılan Metot ve Teknikler:** Konuyla ilgili olarak, literatür taraması yapılmıştır. Bu çerçevede makale, kitap, yüksek lisans ve doktora tezlerinden faydalanılmıştır.

- **Karşılaşılan Zorluklar ve Sınırlılıklar:** Çalışma esnasında önemli sayılabilecek bir zorlukla karşılaşılmamıştır. Çalışmanın sınırlılığını, kullanılan kaynakların doğru ve güncel bilgiler olduğunun varsayılması oluşturmaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. HASTANE İŞLETMELERİNİN TANIMI, AMAÇLARI ve ÖZELLİKLERİ

1.1. Hastane İşletmelerinin Tanımı

Toplumlara çeşitli sağlık hizmetleri sunan hastaneler, sağlık sisteminde yer alan en önemli kuruluşlardır. Tıbbi ve teknolojik gelişmelerle birlikte hastane işletmeleri de hızla gelişerek önemi daha da artmaktadır. Dünya Sağlık Örgütü hastaneleri, “teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri kuruluşlar” şeklinde tanımlamıştır.¹

Hasta olan her bireyin, hem psikolojik hem de tıbbi desteğe ihtiyacı vardır. Bu ihtiyaç tarihin ilk dönemlerinden günümüze dek sağlık açısından toplumsal sorumluluğun gelişmesine sebep olmuş ve bu sorumluluk çerçevesinde toplumlar tarafından, sağlık hizmeti sunan farklı kurum ve kuruluşlar ortaya çıkmıştır. Bu kuruluşlardan biri olan hastaneler, sağlık sisteminin bir alt sistemi olup, topluma sağlık hizmetlerinin verilmesinde en önemli görevi üstlendiklerinden dolayı, sağlık sisteminin “temel taşı” olarak ifade edilmektedir². Kısaca, “hasta ve yaralıların ayakta ya da yatarak, tedavi ve bakımlarının yapıldığı kurumlar”, olarak tanımlanabilir.

Hastane işletmeleri; “... biri sağlık, içinde paranın olmadığı tıbbi alınması gereken kararlar ve yapılması gereken faaliyetler, diğeri ise ekonomik, sağlık işletmesinin hayatta kalması için alınması gereken kararlar ve yapılması gereken faaliyetler olmak üzere iki ayrı dünyada faaliyet göstermektedir.”³ Bir başka tanımda ise hastaneler, “...hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin ayaktan veya yatarak izleme (müşahade), muayene, tanı (teşhis), tedavi ve rehabilite edildikleri aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır.”⁴ şeklinde tanımlanmıştır.

¹H. Sur, Sağlık ve Halk Sağlığının Felsefesi:21.Yüzyılda Geline Nokta, 2011, <http://www.sdplatform.com/Dergi/541/Sagligin-ve-halk-sagliginin-felsefesi-21-yuzyilda-gelinen-nokta.aspx> . (17.03.2019)

² S. Kertiş, Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması, İstanbul Üniversitesi (İÜ), Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (YYLT), İstanbul, 2005, s.3

³ B. Atalay, Sağlık İşletmelerinde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane Uygulanması, Sakarya Üniversitesi (SAÜ), SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi (YDT), Sakarya, 2014, s. 106

⁴ S. Durukan, Yataklı Tedavi Kurumlarında Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri: Ankara İlinde Seçilmiş

Hastaneler; hizmet sektöründe faaliyet göstermesine rağmen, bünyesinde farklı sektörlerden birçok işletmenin de çalışmasına olanak sağlamaktadır. Bu bağlamda hastaneler hakkında hizmet sektöründeki yerine göre değişik tanımlar yapılabilir.

- Tedavi edici hizmetler sunması nedeniyle bir sağlık kurumu,
- Tıbbi personel yetiştirmesi özelliğiyle bir eğitim kurumu,
- Bilimsel deneylerin yapıldığı bir araştırma merkezi,
- Toplumun her kesimine hizmet verilmesinden dolayı sosyal bir kuruluş,
- Devlet denetimine tabi olarak faaliyetlerini sürdürdükleri için bir kamu kuruluşu,
- Hastaları barındırdığı için bir otel,
- Özel ya da resmi yardımlara açık olduğu için bir tür hayır kurumu,
- Hekim, hemşire, idari ve teknik personel gibi birbirinden farklı mesleki elemanları çalıştırdığı için bir mesleki örgüt,
- Yönetiminde ekonomik ve idari ilkeler olduğu için de bir tür işletme organizasyonu olarak tanımlanabilir.¹

Yapılan tanımlamalar değerlendirildiğinde; bu tanımlamaların hastane işletmelerinin işlevleri yönünde olduğu görülmektedir. Hastaneleri sistemsel bakış açısıyla tanımlamak gerekirse; “... dinamik, değişken, bir çevre içinde, aldıkları girdileri dönüştürme süreçlerinden geçirerek, çıktılarının önemli bir kısmını yine aynı çevreye veren, geribildirim mekanizmasına sahip sistemlerdir(organizasyonlardır)” olarak ifade etmek mümkündür.² Burada girdi; işçilik, her türlü tıbbi malzeme, cihaz, gibi unsurların hastane işletmeleri tarafından temin edilmesi ve üretim faaliyetlerinde yer alan poliklinik, klinik, laboratuvar, gibi birimlerde kullanılması anlamına gelmektedir. Çıktı ise ne kadar

Hastanelerde Bir Örnek Uygulama, Hacettepe Üniversitesi (HÜ), Sağlık Bilimleri Enstitüsü (SAĞBE), YYLT, Ankara, 2006, s. 3

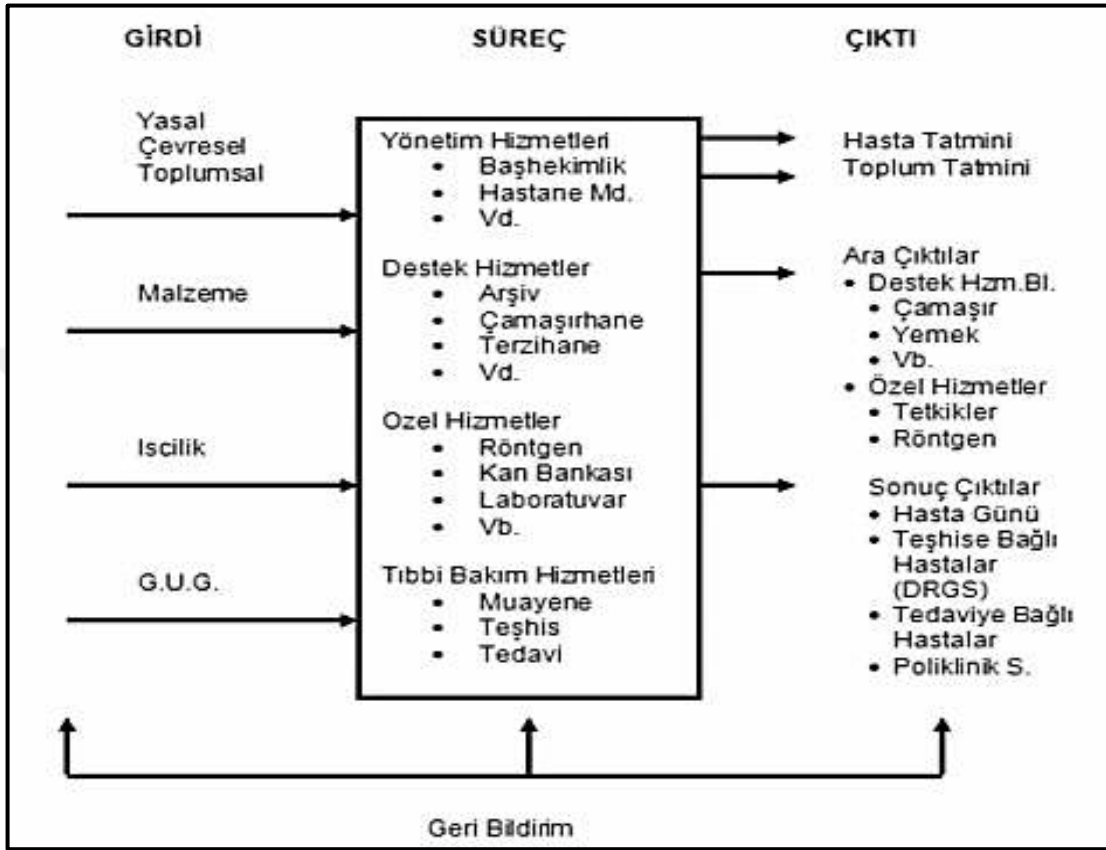
¹ Hastane Yönetim Modelleri,

http://www.saglikplatformu.com/saglik_egitimi/showquestion.asp?faq=3&fldAuto=76, (05.03,2019)

² H. Seçim, Hastane Yönetim ve Organizasyonu. Eskişehir, 2001, s. 5

muayene, tetkik ve ameliyat yapıldığı, taburcu hasta sayısı gibi faaliyet sonuçları olarak ifade edilebilir. Şekil 1’de hastanelerdeki bu sistem yaklaşımı görülmektedir.¹

Şekil 1. Hastanelerde Girdi-Süreç-Çıktı Yaklaşımı



Hastane işletmesi kavramını en geniş şekilde; “... her türlü sağlık hizmetinin ekonomik ve kesintisiz olarak üretildiği, eğitim, araştırma ve toplum sağlığı hizmetlerinin yürütüldüğü, sağlık endüstrisi pazarında çevreden etkilenen ve çevreyi etkileyen, çeşitli girdileri işleyip yararlı çıktılar haline dönüştüren, karmaşık, pahalı ve kendine özgü bir takım özellikler gösteren bir hizmet işletmesi çeşididir.” olarak ifade etmek mümkündür.²

¹ M. Menderes, “Hastanelerde Maliyet Hesaplaması”, I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, (ss.265-275). Aydın, 4-7 Mayıs 1994, s. 267

² S. Koçyiğit, Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması, Gazi Üniversitesi (GÜ), SBE, YDT, Ankara, 2006, s. 62

1.2. Hastane İşletmelerinin Amaçları

Hastaneler, sosyal bir kuruluş niteliğinde olması ve amacının sadece kar olmaması nedeniyle diğer işletmelerden farklılık göstermektedirler. Hastane işletmelerinin temel amacı, sağlıklı bir toplum için, her türlü koruyucu tedbirlerin alınmasına rağmen ortaya çıkabilecek hastalık hallerinde erken teşhis, hızlı ve etkin tedavi ve hastanın kısa zamanda iyileşmesi için eldeki kaynakların etkin kullanarak en yüksek kalitede ve en düşük maliyetle sağlık hizmetlerini sunmaktır.¹

Hastanelerin amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Etkili ve verimli sağlık hizmeti üreterek, toplumun sağlık düzeyini yükseltmek,
- Din, dil, ırk, cinsiyet, yaş gözetmeksizin toplumun her kesimine hizmet sunmak,
- Rahatsızlığı nedeniyle hastaneye başvuran hastayı yeniden eski sağlığına kavuşturmak için tedavi edici hizmetler sunmak,
- Hastaların bakım, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin en iyi ve en tasarruflu şekilde maliyetini hesaplayarak bu hizmetleri daha fazla hastaya sunmak,
- Kar amacı gütmemek,
- Eğitim ve araştırma-geliştirme faaliyetlerinde bulunmaktır.
- Toplumun sağlık seviyesinin yükseltilmesinde katkıda bulunma.²

1.3. Hastane İşletmelerinin Özellikleri

Bir hizmet işletmesi olarak sağlık hizmeti arzını gerçekleştiren sağlık işletmelerini diğer işletmelerden ayıran bir takım özellikleri vardır. Söz konusu özellikler aşağıda sıralanmıştır:

¹ D. Tengilimoğlu, Sağlık Kurumlarında Halkla İlişkiler, Ankara, 2001, s.5

² B. Ak, “Hastane İşletmelerinin Özellikleri ve Profesyonel Hastane Yöneticiliği”, Yeni Türkiye Dergisi, Sayı (S). 40, Ankara, 2001, s. 1305

- Sağlık hizmetlerinin emek yoğun bir özellik göstermesi

Her ne kadar sağlık sektörü ileri düzeyde teknolojiye sahip olan bir sektör olarak ifade edilse de, hizmet üretimi ve sunumu aşamasında bireysel çabalar ön plana çıkmakta, bu durum sağlık sektörünün emek yoğun bir özellik göstermesine neden olmaktadır. Cerrahi hizmetlerin verilmesi aşamasında yürütülen faaliyetler, emeğin ön plana çıkması açısından net bir örnektir.

- Sağlık hizmetlerinin ikame edilmezlik ve ertelenemezlik özelliği

Sağlık hizmetine duyulan ihtiyacın ne zaman ortaya çıkacağı bilinmemekle birlikte, ortaya çıkan sağlık sorununun aciliyetine göre ertelenemezlik özelliği de bulunmaktadır. Bununla birlikte sağlık hizmetinin, diğer mal ve hizmet piyasalarında olduğu gibi ikame edilme özelliği de söz konusu değildir. İsteddiği marka televizyonu bulamayan tüketici farklı marka tercih edebilir. Ancak barsak ameliyatı olması gereken bir hastanın bu ameliyat yerine böbrek ameliyatı olması mümkün değildir.

- Sağlık hizmetlerinde arz ve talebin eşitsizliği ve bilgi asimetrisinin olması

Bu özellik, en genel anlamda arzın talep yaratması şeklinde ifade edilmekte ve tüketiciler ihtiyaç duydukları mal ve hizmetin miktarını ve kalitesini belirleyememektedir. Bu durumun yarattığı en önemli sorun, bilgi anlamında eşitsizliklerin ortaya çıkması ve hizmet alıcısının hizmetin parasal karşılığını belirleyememesidir.

- Sağlık hizmetinin tesadüfî bir özellik göstermesi ve stoklanamaması

Sağlık hizmeti, hastanın hastalık riskine bağlı olarak belirlendiği için tesadüfî bir özellik göstermekte, bu durum, sağlık hizmetinin talebinin belirsiz bir özellik göstermesine neden olmaktadır. Sağlık hizmeti somut değildir. Bu yüzden stoklanamamakta ve üretiminin akabinde tüketilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

- Sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesinin yüksekliği

Sağlık sektörü, tıp ve teknolojinin sürekli gelişmesine bağlı olarak uzman personele her zaman ihtiyaç duyulan sektörlerden biridir. Hastaların sağlık kuruluşu seçiminde

uzman doktorların bulunduğu kuruluşlar daha çok tercih edilmektedir. Ancak, bazen yoğun uzmanlık düzeyi yönetsel sorunların yaşanmasına da neden olmaktadır.¹

2. HASTANE İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI ve SUNULAN SAĞLIK HİZMETLERİNİN ÖNEMİ

2.1. Hastane İşletmelerinin Sınıflandırılması

Hastaneler işletmeleri sunmuş oldukları hizmetlerin türlerine, hastanenin mülkiyetine, hastaların hastanede ortalama kalma zamanlarına, ve yatak adetlerine göre sınıflandırılabilirler.²

Verilen tedavi hizmetlerinin türüne göre hastane işletmeleri:

- Genel Hastaneler: Her türlü acil vaka, yaş ve cinsiyet gözetilmeksizin, bünyesinde bulunan uzmanlık dallarıyla ilgili olarak hastaların kabul edildiği tedavi kurumlarıdır. Bu tür hastaneler diğer sağlık kurumlarına göre en yaygın olanıdır. Sigorta Hastaneleri ve Devlet Hastaneleri buna örnek verilebilir.
- Özel dal hastaneleri: Belirli bir yaş gurubu veya hastalığın türüne göre hizmet veren hastanelerdir. Örneğin, çocuk hastaneleri ve doğumevleri gibi.
- Eğitim hastaneleri: Eğitim, öğretim ve araştırma yapılan ve uzman yetiştiren genel ve özel dal hastaneleridir.

Hastaların hastanede kalış sürelerine göre hastane işletmeleri:

- Kısa süreli hastaneler: Hastaların %50'den fazlasının 30 gün ve daha az süre tedavi gördüğü hastanelerdir.
- Uzun süreli hastaneler: Hastalarının %50'den fazlasının 30 günden daha fazla sürede tedavi gördüğü hastanelerdir.

Mülkiyetine göre hastane işletmeleri:

¹ S. Somunoğlu - İ. Ağırbaş - D. Tengilimoğlu - Y. Çelik - R. Erdem - Y. Karabulut - G. Er, Sağlık Kurumları Yönetimi-I, Eskişehir, 2012, s. 14

² S. Karaköse, Hastanelerde Halkla İlişkiler ve İzmir'deki Hastanelerin Halkla İlişkiler Faaliyetlerine İlişkin Bir Araştırma, Dokuz Eylül Üniversitesi (DEÜ), SBE, YYLT, İzmir, 2004, s. 33

- a. Kamu veya Devlet Hastaneleri: Mülkiyeti, yönetimi ve denetimi devlete veya kamu kuruluşlarına ait olan hastanelerdir. Sağlık Bakanlığına bağlı Numune Hastaneleri, Milli Savunma Bakanlığına bağlı askeri hastaneler gibi.
- b. Dernek veya Vakıf Hastaneleri: Belirli mesleki kuruluşlara, vakıflara veya yardım derneklerine ait hastanelerdir. Kar amacı güdülmez. Sosyal Sigortalar Kurumu, Devlet Demiryolları, Kızılay, gibi kurumlar örnek olarak verilebilir.
- c. Şahıs Hastaneleri: Mülkiyeti, yönetimi ve denetimi tamamen özel kişilere veya şirketlere ait, kar amaçlı kurulmuş olan hastanelerdir.

Eğitim Verip Vermeme Durumuna Göre Hastane İşletmeleri: Eğitim hastaneleri uyguladıkları ihtisas programıyla uzman yetiştirilmesinde rol oynarlar. Bir eğitim hastanesinin var olabilmesi için, o hastanenin en azından cerrahi, kadın doğum, jinekoloji, pediatri ve dahiliye alanlarında ihtisas eğitimi vermesi gereklidir. Çoğu tam zamanlı eğitim hastaneleri hekimlik ve cerrahide birçok alt uzmanlık ihtisası vermektedir. Eğitim programında bir üniversiteyle birlikte çalışıp çalışmadığına göre hastaneler üniversite hastanesi, üniversiteye bağlı hastane veya bağımsız hastaneler olarak da sınıflandırılabilirler.

Büyükliklerine Göre Hastane İşletmeleri: Kurum açısından önemli bir sınıflandırma da; hastanenin büyüklüğüne (yatak kapasitesine) göre yapılan sınıflandırılmasıdır. Çünkü hastane büyüdükçe bazı yeni birimlere gereksinim duyulacağı gibi, var olan bazı birimlerin de büyütülmesi söz konusu olacak, böylece hastane içindeki idari kademelerin ve pozisyonların sayısı artabilecektir. Büyükliklerine göre hastaneler 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üstü yatak kapasiteli hastaneler olarak sınıflandırılmaktadır.¹

2.2. Hastane İşletmelerinde Sunulan Sağlık Hizmetlerinin Önemi

Sağlık hizmetleri bireyin doğumundan itibaren kazanmış olduğu insani bir haktır. Bu hizmetlerin yalnızca onu satın alabilecek güçlere ve şehirlerde yaşayan kitleye değil, toplumun her kesimine sosyal adalet anlayışı çerçevesinde eşit olarak sunulması

¹ Karaköse, s. 34.

gerekmektedir. Nitekim Anayasamızın 56. Maddesinde, “Herkes sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir”¹ hükmü yer almaktadır.

Sağlık hizmetlerinin önemini artıran bir başka özelliği, “sağlığın, sosyal bir olgu” olmasıdır. İnsan ve onun mutluluğu için var olan ve yapılan her şey aynı zamanda onun sağlığı için demektir. Dolayısıyla sağlık hizmetleri, sadece sağlık sektörüyle yürütülemeyecek kadar geniş kapsamlı olup birçok sektörün işbirliği ile yürütülmesi gerekmektedir. Eğitim, gıda, ilaç, kanalizasyon, temiz su ve sanitasyon gibi ürün/hizmet sektörlerinin katılımı ve işbirliği sağlık hizmetlerinin verimliliğini ve devamlılığını arttırabilmektedir.²

3. HASTANE İŞLETMELERİNİN İŞLEVLERİ

Hastane işletmelerinin hedeflerine erişebilmeleri için gerçekleştirmeleri gereken hizmetleri beş başlıkta incelemek mümkündür.

“1- Tıbbi Hizmet İşlevi,

2- İdari ve Mali Hizmet İşlevi,

3- Teknik Hizmet İşlevi

4- Eğitim ve Araştırma Hizmet İşlevi

5- Sosyal Hizmet İşlevi”³

3.1. Tıbbi Hizmet İşlevi

Tedavi hizmetleri üç basamakta gerçekleşmektedir. Birinci Basamak Sağlık Hizmetleri; hastaların ayakta muayene edildiği ve teşhis-tedavisinin yapıldığı hizmetlerdir. Bu hizmetler; sağlık ocağı, resmi kurum hekimlikleri, verem savaş dispanserleri, poliklinikler ve gerektiğinde evde verilen hizmetlerdir.

¹ T.C. Anayasası, “Madde 56”, <https://www.saglik.gov.tr/TR,11472/tcanayasasi-56madde.html>, (20.03.2019)

² M. Günel, Sağlık Hizmetlerinde Kalite ve Hasta Tatmini, Beykent Üniversitesi (BEÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2007, s. 6

³ B. Yılmaz, Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönetiminin Rolü ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi (SÜ), SBE, YDT, Konya, 2008, s. 35

İkinci Basamak Sağlık Hizmetleri; hastaneye gidilmesini gerektiren durumlarda, hastalığın daha ileri tedavi ve tetkiklerine yönelik olarak yataklı bir hastanede verilen hizmetlerdir. Üçüncü Basamak Sağlık Hizmetleri; değişik dallarda uzman personel ve ileri teknolojik imkanlara sahip kuruluşların sunduğu hizmetlerdir. Kalp, onkoloji ve üniversite hastaneleri kuruluşların hizmet verdiği basamaktır.¹

Bu basamakların birbirleri ile sürekli işbirliği halinde olmaları; sağlık hizmetlerinin aksamaması ve hastaların bu hizmetlerden en iyi şekilde yararlanabilmesi açısından önemlidir. Birinci basamakta verilen tedavinin yeterli olmadığı hallerde, hastaların ikinci basamağa ve gerektiğinde de üçüncü basamağa sevk edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu üç basamakta yer alan kuruluşların koordineli çalışması, hastaların gereksiz yere sağlık kurumlarında beklemelerini azaltacağı gibi, sağlık hizmetlerinin etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesine olanak sağlayacaktır.²

- Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Koruyucu sağlık hizmetleri; Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkındaki Yönerge'ye göre; "Kişileri hastalanmaktan, yaralanmaktan, sakat kalmaktan ve erken ölümden korumak amacıyla verilen sağlık hizmetleridir. Kişiye yönelik olarak yapılan bağışıklama, ilaçla ve serumla koruma, erken tanı, aile planlaması, beslenme durumlarının iyileştirilmesini sağlamak için gıda güvenliği ve sağlıklı beslenme alışkanlıklarının kazandırılması, sağlık eğitimi gibi işler ile fizik, biyolojik ve sosyal çevredeki olumsuz koşullardan kaynaklanan sağlık sorunlarını önlemek amacıyla çevreye yapılan müdahaleler koruyucu hizmetlerdir".³

- Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Tedavi edici sağlık hizmetleri ikinci basamakta yer almakta olup maliyet, fiziksel olanaklar, uzman personel ve yönetim yönünden daha fazla iş gücü gerektirmektedir.

¹ Y. Atlı – N. Yücel, "Sağlık Kurumları, Sağlık Kurumlarında Marka ve Elazığ İli Sağlık Sektörü", Fırat Üniversitesi (FÜ), Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Elazığ, 2018, Cilt (C).2, S. 2, s.52

² Somunoğlu – Ağırbaş – Tengilimoğlu – Çelik – Erdem – Karabulut – Er, s. 12.

³ "Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Sağlık Bakanlığı Yönergesi", (Çevrimiçi), http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&task=view&id=240&itemid=34, (18.03.2019).

Sağlığın bozulmasına bağlı olarak ortaya çıkan olumsuzlukların iyileştirilmesi ve bu etkenlerin ortadan kaldırılması hedefine yönelik verilen hizmetlerdir.¹

- Rehabilitate Edici Sağlık Hizmetleri

İnsanların doğuştan ya da yaşamlarının daha sonraki herhangi bir evresinde geçirmiş oldukları kaza, hastalık gibi olumsuz durumlar sebebiyle vücut yapılarında oluşan hasarlar ya da sakatlıklar sonucu bedensel ve ruhsal kabiliyetlerini yitirmiş kişilerin bu durumlarının yaşantılarını etkilemesini önlemek ya da etkiyi en aza indirmek amacıyla tıbbi ve sosyal rehabilitasyon olarak iki şekilde yapılan ve hedefi kişinin ruhsal ve bedensel yönden başkalarına olan bağımlılığını ortadan kaldırmak veya en aza indirmek sureti ile yaşama uyum sağlamasını gerçekleştirmek olan sağlık hizmetleridir. Toplumlardaki engelli ve iş görme gücünü kaybetmiş insanların tekrar rehabilite edilerek yeniden topluma kazandırılma hizmetleridir.²

3.2. İdari ve Mali Hizmet İşlevi

Hastanelerde tıbbi tedavi hizmetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için gereken tüm idari, mali, teknik, eğitim ve diğer hizmet personellerinin, hastane amaçlarını gerçekleştirmek üzere organizasyon tüm yönetim faaliyetlerini içermektedir.

3.3. Teknik Hizmet İşlevi

Farklı özellikleri bünyesinde barındıran hastane işletmelerinde, çeşitli cihazlar, aletler ve yardımcı hizmet bölümleri bulunmaktadır. Teknik işlevler; bu cihazlar ve aletlerin, ayrıca binanın bakım-onarımı ile çamaşırhane, terzihane, mutfak, gibi hizmetleri kapsamaktadır.³

3.4. Eğitim ve Araştırma Hizmeti İşlevi

Hastaneler sundukları hizmetlerin yanı sıra birer eğitim kurumu olup eğitim hizmetlerini gerçekleştirmektedirler. Hastaneler eğitim hizmetlerini, hastane personeline, öğrencilere, hastalara, hasta yakınlarına ve kamuoyuna verirler. Hastanelerin kuruluş amacı

¹ A. Altay, “Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Yeni Açılımlar ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Sayıştay Dergisi, Ocak-Mart, Ankara, 2007, S.64, s. 35

² Atlı – Yücel, s.52

³ Ö. Kürkçü, Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebesi, Karşılaşılan Sorunlar ve Uygulama, Okan Üniversitesi (OÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2015, s.7

hasta ve yaralıların bakım ve tedavisi olduğu için onların eğitimi önceliklidir. Hastaneye yatan hastaların birçoğu ömür boyu sürecek kronik hastalıklardan şikayetçidir ve hastaların hastalıklarının akut safhasının tedavisi hastanede yapılmaktadır. Yani hasta, taburcu olurken tam olarak iyileşmemektedir. Tedavisi bir ömür boyu sürecek, en azından sağlığına dikkat etmesi gerekecektir. Bu nedenle hastalara ve yakınlarına hastalığının özellikleri ve tedavisi ile ilgili bilgiler verilmekte ve eğitilmektedirler. Bu eğitimlerin klinik dönemde de verildiği hastaların daha hızlı iyileştikleri gözlenmiştir. Bu eğitim yalnızca hastanın tedavisi açısından yarar sağlamamakta, aynı zamanda hastane masraflarının azaltılması ve toplumun sağlık seviyesinin yükseltilmesi açısından da önem taşımaktadır.¹

Hastanede verilen bir başka eğitim de tıp ve hemşirelik öğrencilerine veyardımcı tıp personeline verilen eğitimlerdir. Ayrıca günümüzde hastane yönetimi ve biyomedikal mühendisliği eğitimi alan öğrenciler de hastanelerde eğitim almaktadırlar.

Hastaneler, toplumun sağlık seviyesini yükseltmek için kamuoyunun eğitilmesinden de sorumludurlar. Hastanenin hizmetleri konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesi, insanların periyodik sağlık kontrolü yaptırmaları konusunda teşvik edilmeleri ve hastane korkusunun yenilmesi ile ilgili çalışmalar, hastane standartlarının neler olduğu ve standartların neden ve nasıl geliştirildiğinin kamuoyuna açıklanması olarak ifade edilebilir. Bu doğrultuda yürütülmesi amaçlanan eğitim faaliyetlerinin başarılı olabilmesi için hastaneden şifa bulmuş memnun hastalarla, diğer hastanelerle, çeşitli kamu kuruluşlarıyla, mesleki örgütlerle, gönüllülerle işbirliği yapılması gerekmektedir.²

- Araştırma: Sağlık hizmetleri ile ilgili olarak klinik içinde ve dışında gerçekleştirilen her türlü tıbbi araştırma faaliyetlerini kapsamaktadır. Hastanelerde laboratuvarlar ve ameliyathaneler tıbbi araştırmalarının en yaygın olarak yer aldığı bölümlerdir.³

¹ Y. Yıldız, Yataklı Sağlık Kuruluşlarında Yönetmelik Sorunların İncelenmesi, Edirne İlinde Örnek Bir Uygulama, Trakya Üniversitesi (TÜ), SBE, YYLT, Edirne, 2008, s. 11

² S. Günaydın, Hastanelerde Halkla İlişkiler Faaliyetleri ile Kalite Yönetimi İlişkilerinin Akdeniz Üniversitesi Hastanesi Örnek Olayı Bağlamında Araştırılması, Akdeniz Üniversitesi (AKDÜ), SBE, YYLT, Antalya, 2006, s. 63

³ Ç. Akar - H. Özalp, Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmelerinde Yönetim, Ankara, 1999, s. 59

Yukarıda da açıklandığı üzere, hastaneler sosyal sorumluluk yönlerinin ağır basması nedeniyle her zaman mercek altında olan kuruluşlardır. Hastanelerin amaç ve görevleri arasında yalnızca hasta tedavi etmek değil; eğitim, toplumsal bilinçlendirme ve araştırma gibi işleri de vardır. Bu bağlamda; böylesine karmaşık bir yapıya sahip olan bu kuruluşların yönetiminde pek çok disiplinden yararlanmak gerekmektedir.

3.5. Sosyal Hizmet İşlevi

Bir toplumda refaha, huzura ve mutluluğa ulaşmak için öncelikle o toplum insanların sağlıklı olması gerekmektedir. Bu bağlamda kişinin ve toplumun sağlığını koruma ve onlara kaliteli bir yaşam sağlamak için kişi ve çevre odaklı alınan tedbirlerin tümüdür. Bu hizmetler düşük maliyetli ve oldukça etkili olup birer kamusal hizmet olarak kabul edilmektedir.¹

Hastane işletmeleri, toplumun sağlık seviyesini ve bilincini yükseltmek amacıyla da hizmet sunmaktadırlar. Sosyal hizmet fonksiyonuna göre, sosyal bir varlık olan hastaya sadece tıbbi hizmet fonksiyonu vererek değil, ailesi, çevresi, psikolojik, sosyal ve ekonomik durumları da dikkate alınarak hizmet verilmektedir. Ayrıca hastanelerin özellikle de yataklı tedavi kurumlarının bir turizm işletmesi gibi hastalarına otelcilik hizmeti sunmaları da bir sosyal hizmet fonksiyonu olarak nitelendirilebilir.²

¹ K. Bulutoğlu, Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul, 1981, s. 297.

² Ö. Bahadır, Hastanelerde Halkla İlişkiler Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi (MÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2010, s. 35

İKİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNTEMLERİ

1. MALİYET MUHASEBESİ KAVRAMI ve AMAÇLARI

1.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı

Maliyet muhasebesi kavramı; “Üretim faaliyetlerini konu alan ve üretimle ilgili değer alışverişlerini bünyesinde kaydeden, sınıflandıran ve birim maliyetlerini hesaplayarak muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgileri rapor eden muhasebe”, şeklinde tanımlanmaktadır.¹ “...giderlerin ihtiyaç duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflandırılarak hesaplarda izlenmesi, bunların işlem yerlerine dağıtılması, dağıtım sonucu biriken giderlerin ürün/hizmetlerin maliyetine yüklenerek her bir ürün/hizmetin birim maliyetinin saptanması amacıyla kullanılan belge, hesap, defter ve kayıt düzenidir”² Maliyet muhasebesinin bu özelliğiyle üretilen ürünlerin satış değeri belirlenebilir ve gelir ölçümü doğru bir şekilde yapılabilir, envanter düzenlemesi kolaylıkla gerçekleşir ve dış kuruluşlara verimli ve etkin bir şekilde veri transferi sağlanabilir.³

Finansal muhasebe ve yönetim muhasebesine bilgi aktararak katkı sağlayan maliyet muhasebesi bilgi sistemi; işletmelerde üretimi ve satışının yapıldığı hizmet ve ürünlerin maliyetlerin nasıl oluştuğunu belirleyen, bunların sınıflandırmasını ve kaydını yapan, analiz yapılabilecek şekilde raporlar oluşturan işlemlerin tümü olarak ifade edilebilir.⁴ (Şekil 2)

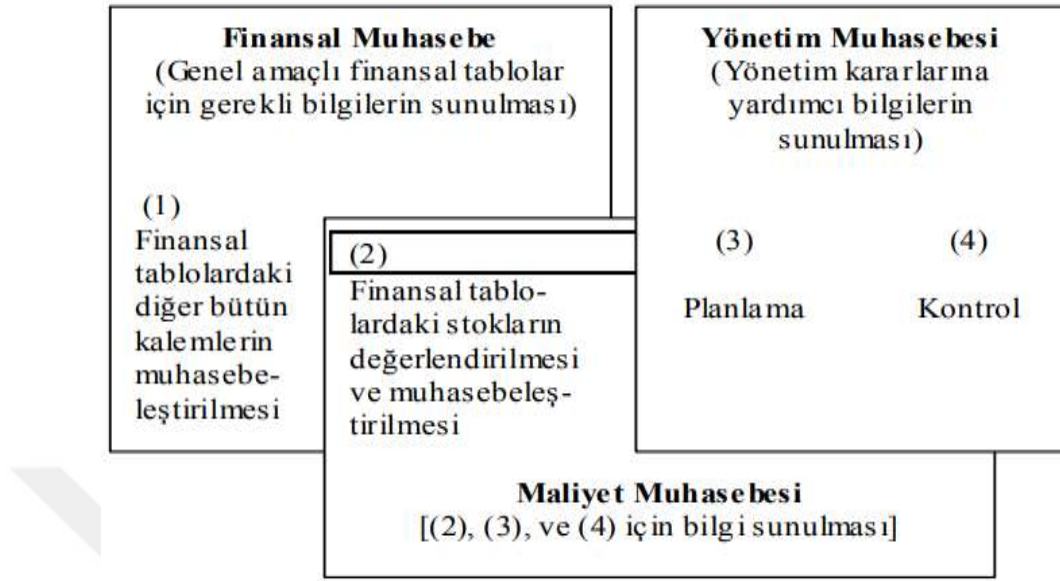
¹ G. İ. Alkan, İlkeler ve İşlevlerle İşletme: Muhasebe İşlevi, (Ed., M. Babacan), Ankara, 2012, s.397

² K. Büyükmirza, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 13. bs., Ankara, 2008, s. 221

³ T. Var – M. Bolak, “Kar Amaçlı Olmayan İmalat İşletmelerinin Maliyet Muhasebe Problemi: Bir Model”, İstanbul Teknik Üniversitesi (İTÜ) Dergisi/Mühendislik, İstanbul, 2008, C.7, S.4, ss.29-35

⁴ N. Akdoğan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara, 2009, ss.5-6

Şekil 2. Maliyet Muhasebesinin Finansal ve Yönetim Muhasebesi ile İlişkisi¹



Hastane maliyet muhasebesi ise; hastane genel muhasebe alt sistemlerinden aldığı finansal bilgileri, hastane işletmesinin hizmet üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine özü teknikler ile kaydeden, sınıflayan, raporlayan ve maliyet dağıtımını yapan bir finansal bilgi sistemidir.²

1.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesinin en önemli amacı, işletmenin üretim konusunu doğuran ürün ya da hizmetlerin maliyetlerinin doğru ve güvenilir bir şekilde belirleyebilmektir. Maliyet muhasebesi tarafından ürettiği gerçekleştirilen bilgiler aşağıdaki amaçların yerine getirilmesini sağlamaktadır:³

- Birim maliyetlerin belirlenmesi: Ürün ya da hizmet maliyetlerinin problemsiz bir şekilde tespiti, satış tutarının belirlenmesi ve mali tablolarda görülecek olan maliyetle ilgili verilerin oluşturulması bakımından önem teşkil etmektedir. Maliyet muhasebesi, giderler

¹ İ. Gökbulut, Maliyet Muhasebesi, [http://www.giv.org.tr/userfiles/files/Maliyet%20Muhasebesi%20\(Do%C3%A7.%20Dr.%20R.%20%C4%B0lker%20G%C3%96KBULUT\).pdf](http://www.giv.org.tr/userfiles/files/Maliyet%20Muhasebesi%20(Do%C3%A7.%20Dr.%20R.%20%C4%B0lker%20G%C3%96KBULUT).pdf), (27.04.2019)

² İ. Ağırbaş – H. Gök – Y. Akbulut – Ö.R. Önder, “Hastanelerde Maliyet Analizi ve Tıbbi Rehabilitasyon Hizmetlerinde Birim Maliyet Hesaplanması”, Türkiye Fiziksel Tıp Rehabilitasyon Dergisi, 2012, S. 58, s.103

³ C. Hongren – M.S. Datar – G. Foster, Cost Accounting-A Managerial Emphasis, New Jersey, 2003, p.22.

hakkında işletmeye bilgi verir ve bunların incelenmesi ve analizinin yapılması gerekli olan verileri sağlar.

- Gider kontrolünün sağlanması: Giderlerin kontrolünü ve kalite standardını korumak koşulu ile olanaklar ölçüsünde maliyetlerin düşürülmesini sağlayacak yöntemlerin geliştirilmesini sağlar.

- Planlamanın yapılması: Bir planlama aracı olarak maliyet muhasebesi, ileriye dönük tahminlerde bulunmak anlamına gelmektedir. İleriye dönük tahminlerin yapılabilmesi için bazı veri ve bilgilere ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacı karşılayan planlama aracı maliyet muhasebesidir.

- Kararlara yardımcı olunması: Seçenekler arasında karar vermek durumunda olan yöneticilere maliyetle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgiler verir.¹

Sağlık kurumlarında maliyet muhasebesinin amaçları ise aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- “Sağlık kurumlarında poliklinik, klinik, teşhis ve görüntüleme üniteleri gibi departmansal maliyetler ve kurumsal (toplam) maliyetlerin tespiti.
- Birim maliyetlerin belirlenmesi. Bu maliyetler arasında; yatan hasta maliyeti, hasta günü başına maliyet, eğitim saati başına maliyet, tetkik başına maliyet, hasta yatağı başına maliyet, hastalığa özgü maliyetler gibi maliyetler yer alır.
- Finansal tablolarının hazırlanmasında maliyetler verileni kullanmak (Gelir Tablosu ve Bilançoyu hazırlarken Satılan Mamullerin Maliyeti Tablosunu kullanmak).
- Sağlık kurumlarında teşhis ve tedavi birimlerinin ve sağlık kurumunun toplam maliyetlerini tespit etmek.
- Birim maliyetleri ve sağlık kurumunun toplam maliyetlerini belirleyerek maliyet kontrolünü sağlamak.

¹ Yılmaz, ss.42-43

- Fiyatlandırmada kullanılacak maliyet artı yöntemi gibi yöntemler için maliyet verilerini kullanmak.
- Kapasite kullanım kararlarında maliyet verilerini kullanmak.
- Makine ve donanım (teknoloji yenileme) kararlarında maliyet verilerini kullanmak.
- Sunulacak sağlık hizmetleri arasında tercih yapmak, gerektiğinde ve uygun hizmet karmasını oluştururken maliyet verilerini kullanmak.”¹

2. HASTANELERDE MALİYETLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

2.1. Maliyet Kavramı

Maliyet kavramını en genel anlamıyla belli bir amaca ulaşabilmek için katlanılan ve katlanılacak fedakarlıkların genellikle parayla ölçülen toplamı şeklinde ifade ettiğimiz zaman hastanelerde maliyet kavramı daha çok sağlık hizmeti üzerinde odaklanarak, tanı, teşhis, tedavi ve önlemeye yönelik belirli bir sağlık hizmetini sunabilmek için katlanılan fedakarlıkların parasal olarak ifade edilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir².

Verilen sağlık hizmetlerinin maliyeti hesaplanırken pek çok boyutunun bulunduğu söylenebilir. Bunlar tıbbi hizmet üretiminden otel hizmetlerine kadar birçok hizmetin olmasıdır.³ Örneğin bir basit nefrektomi ameliyatının maliyeti hesaplanırken, ameliyatı gerçekleştiren personellerin ücretleri, yatan hastanın yemek maliyeti gibi giderler bu hesaplamalar içerisinde yer almaktadır.

2.2. Maliyet Sistemleri

Maliyet muhasebesinin yönetim kararlarında kullanılabilmesi için sadece maliyetlerin ayrımı, maliyet dağıtım tabloları ve birim maliyetlerin hesaplanması yeterli olmamaktadır. İşletmelerin aynı zamanda planlama ve kontrol amaçlarına yönelik olarak

¹ Akdoğan, s.24

² Ş. Sayın, “Hizmet Sağlık İşletmelerinde Değişken Maliyetlerin Kontrolü ve Verimliliğin Arttırılması”, Sağlık Yönetimi Hizmetlerinde Değişen Anlayış ve Politikalar Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ankara, (11-12 Kasım 1994), s.140

³ H.D. Sevin, Hastane İşletmelerinde Otelcilik Hizmetleri, Maliyeti ve Kontrolü, Ankara İli Uygulama Örnekleri, GÜ, SBE, YDT, Ankara, 1998, s.19

maliyet bilgilerini sağlıklı bir biçimde toplaması, kaydetmesi ve analiz etmesi ve raporlaması için bir maliyet sistemi oluşturmaları gerekmektedir.¹

Maliyet sistemleri “işletmelerin üretmiş oldukları ürün/hizmetlerle ilgili olarak, gelirin ölçülmesi amacıyla birim ürün maliyetlerinin belirlenmesi ve/veya söz konusu maliyetlerin planlama, kontrol ve özel yönetim kararlarında kullanılması sağlayan sistemler” olarak tanımlanmaktadır².

Bir başka tanıma göre ise bir maliyet sistemi, “maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur”.³ Daha ayrıntılı bir tanımda ise maliyet sistemleri, “işletme giderlerinin gereksinme duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflandırılmış şekilde saptanıp izlenmesi, bunların gider yerlerine dağıtılması, stok maliyet giderlerinin dönem giderlerinden ve zararlardan ayrılarak üretilen ürün maliyetlerine yüklenmesi ve böylelikle ürün birim ya da parti maliyetlerinin saptanması amacıyla kullanılan belgelerden, düzenlenen tablolardan ve tutulan kayıtlardan oluşan” sistemlerdir⁴.

Günümüzde uygulanacak maliyet sistemlerinde, üretim ortamlarındaki gelişmelere paralel olarak gider dağıtımlarında esas alınan yaklaşımlar olan geleneksel maliyet yöntemi faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ayırımı da birbirine alternatif olarak kullanılabilecektir. Örneğin tam maliyetleme, fiili maliyetleme safha maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinden oluşan bir maliyet sistemi kullanılabileceği gibi tam maliyetleme, standart maliyetleme, safha maliyetleme ve hacim tabanlı maliyetleme yöntemlerinden oluşan bir maliyet sistemi de kullanılabilecektir.⁵

2.3. Gider Kavramı

Genel olarak gider kavramı; “işletme faaliyetlerini yürütebilmek için yapılan ve belli bir döneme ait olan varlık ve hizmet tüketimlerinin parasal ifadesidir”.⁶ Önceleri fayda sağlayan maliyetler, belli bir dönem sonrasında ya da üretimin belirli bir noktasından

¹ N. Küçüksavaş, Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 2002, s.83

² A.S. Kartal – H.E. Gündüz, Maliyet Muhasebesi, Eskişehir, 2003, s.9

³ Akdoğan, s.38

⁴ Büyükmirza, s.82

⁵ R. Hacırustemoğlu – M. Şakrak, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, İstanbul, 2002, ss.21-22

⁶ M. Karakaya, Maliyet Muhasebesi, Ankara, 2004, s.13

sonra fayda sağlamayabilir. Farklı bir ifadeyle gider; “... işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir ekonomik yarar sağlayabilmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin artık yarar sağlamayan maliyetlerinin toplam gelirden düşülen kısmı olarak tanımlanabilir.”¹ Kısaca faydanın tüketilen kısmıdır. Bu tanım hastane işletmelerindeki gider kavramı için de aynıdır. Gider türleri, malzeme, personel ve genel üretim giderleri olmak üzere üç bölüme ayrılabilir.²

Hastane işletmeleri açısından gider; hastanelerin sürdürülebilirliği ve için belirli hesap dönemlerinde kullanılan ve tüketilen ürün/hizmetler anlamına gelmektedir. Hastane giderlerinin hesaplanmasında muhasebenin dönemsellik ilkesine uyulması gerekmektedir.³ Bu ilkeye göre; örneğin, ameliyathane için satın alınan ameliyat sarf malzemelerinin bu dönem içerisinde tüketilen kadarı gider kısmına, kalanı ise stok kısmına eklenmesi gerekmektedir.

Hastane işletmelerinde bir maliyet muhasebesi bilgi sisteminin kurulabilmesi için öncelikle giderlerin sınıflandırılması gerekmektedir. Bu bağlamda hastane giderlerini türlerine göre, işlevlerine göre, ürün/hizmetlere yüklenebilirliğine göre ve üretim hacmiyle olan bağlantılarına göre sınıflandırılabilir.⁴

1. Türlerine göre giderler; “ilk madde ve malzeme giderleri, personel giderleri, ve diğer giderler olarak sınıflandırılmaktadır.

- a. İlk madde ve malzeme giderleri: Hastane işletmelerinin sürekliliğini sağlayan, oldukça fazla çeşitlilik ve önem arz eden bu giderler; toplam hastane giderleri içerisinde büyük bir kısmı oluşturmaktadır. Sağlık Bakanlığına bağlı hastane işletmelerinde bu giderler; gıda maddeleri, temizlik maddeleri, yakıt ve su, anestezi gazları, tekstil malzemesi, tıbbi malzeme, haberleşme malzemesi, ilaç olmak üzere sekiz başlık altında toplanmıştır:

¹ Akdoğan, s.7

² S. Mut – İ. Ağırbaş, Hastanelerde Maliyet Analizi: Ankara’da Hizmet Sunan İkinci Basamak Bir Kamu Hastanesi’nde Uygulama, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi (MEÜ), SBE Dergisi, Burdur, 2017, s.205

³ E. Ağyar, Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama, AKDÜ, SBE, YDT, Antalya, 2006, s.28

⁴ Yılmaz, ss. 65-74

- b. Personel Ücret ve Giderleri (işçi-memur): işletmelerde üretim ve hizmet faaliyetlerinin yürütülebilmesi için çalıştırılan işgören (yönetici-memur-işçi) ücretleri ve giderlerini kapsamaktadır.

Hastane işletmelerinde ise, hizmet üreten sağlık personeli, bu üretime katkı sağlayan idari personel bu grupta değerlendirilmektedir. Hastaneler hizmet sektörü içerisinde yer aldığından ve emek-yoğun ağırlıklı işletmeler olduklarından dolayı, çeşitli meslek gruplarını da bünyesinde barındırmaktadır. Hastane çalışanları Tablo 1’de görüldüğü üzere üç grup altında toplanabilmektedir.¹

Tablo 1. Hastane İşletmelerinde Çalışanların Gruplandırılması

SAĞLIK PERSONELİ	DİĞER SAĞLIK PERSONELİ	İDARİ VE TEKNİK PERSONEL
-Uzman Hekim -Pratisyen Hekim -Dişhekim -Eczacı -Biyolog -Diyetisyen -Psikolog -Fizyoterapist -Tıbbi Teknolog -Sosyal Çalışma Uzmanı -Diğer	-Hemşire -Ebe-Hemşire -Ebe -Hemşire Yardımcısı -Anestezi Teknisyeni -Laboratuar Teknisyeni -Röntgen Teknisyeni -Eczacı Teknisyeni -Diğer	-Hastane Müdürü -Sekreter -Memur -Mühendis -Teknisyen -Hizmetli -Diğer

- c. Diğer Giderler:

- Dışarıdan sağlanan hizmetler; hastane işletmelerinin faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için işletme dışından sağlanan giderlerdir. Çoğunlukla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin üretimi işletme içinde yapılması

¹ M. Menderes, Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Modeli Geliştirme ve Hemodiyaliz Seans Maliyeti Örnek Uygulaması, HÜ SAĞBE, YDT, Ankara, 1990, s. 29’dan Aktaran: Yılmaz, s. 68.

mümkün olmayan ya da daha maliyetli olabilen fayda ve hizmetlerdir. Bunlar: elektrik, su, havagazı, bakım-onarım, haberleşme, taşıma, danışmanlık için harcanan giderlerdir.

- Çeşitli giderler; yukarıdaki giderlerden farklı olarak, sigorta giderleri, kira giderleri, reklam satışları ve teşvik giderleri, yolluk giderleri, sosyal giderler vergi, resim, harç giderleri ve diğer çeşitli giderler bu grupta yer almaktadır. Bu giderlerin bazıları her yıl rutin olarak yapılan giderler iken bazıları da her zaman önceden planlanan giderler olmayabilir.
- Amortisman ve tükenme payları, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ayrılmış giderleri ve payları kapsamaktadır.
- Finansman giderleri ise; işletmenin yatırım ve sermaye gereksinimini karşılamak amacıyla yapmış olduğu uzun ya da kısa vadeli borçlanmaların faiz oranlarını ve kur farklarını kapsamaktadır.¹

2. İşlevlerine göre giderler; “üretim, Ar-GE, pazarlama, genel yönetim ve finansman giderleri şeklinde sınıflandırılmaktadır.”²

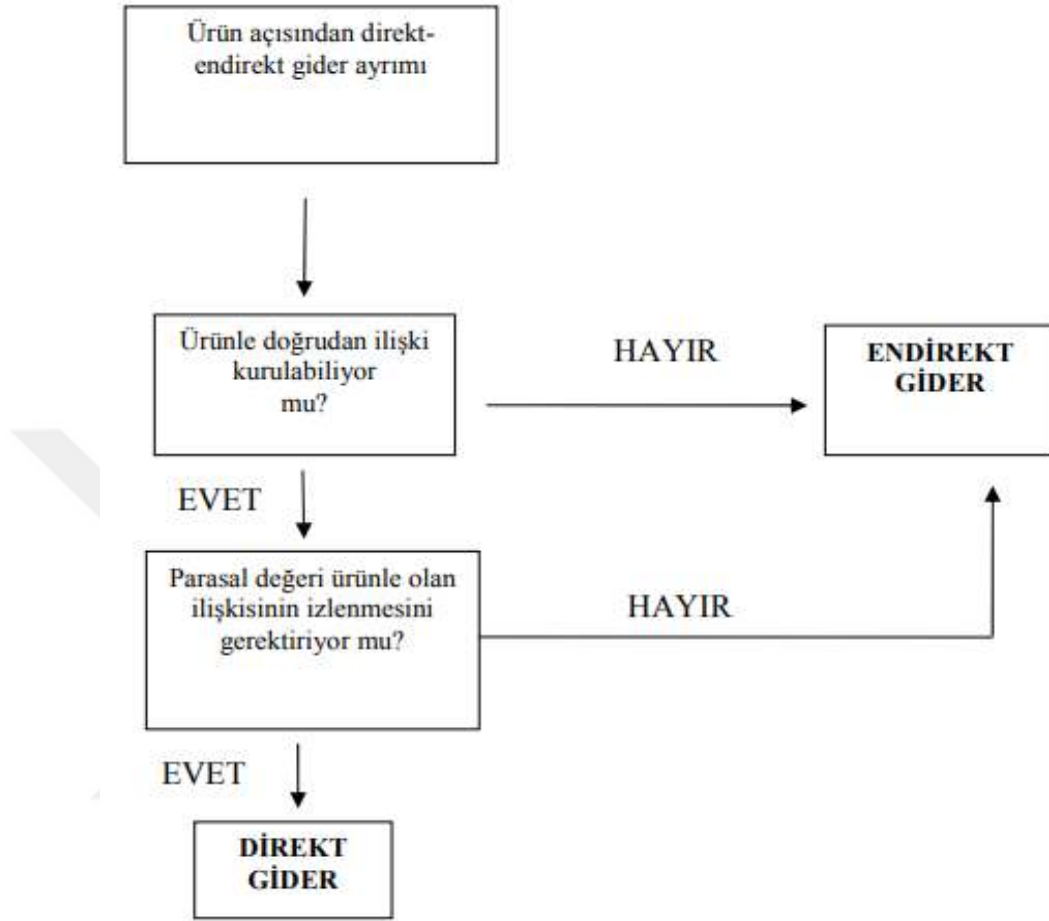
3. Ürün/hizmetlere yüklenebilirliğine göre; “direkt ve endirekt giderler” olarak sınıflandırılmaktadır. Direkt maliyetler: belirli bir ürün/hizmetin üretimin maliyetine doğrudan doğruya herhangi bir dağıtım ölçütüne gerek kalmadan yüklenebilmesidir. Bu ürün/hizmetlere örnek olarak; tıbbi sarf malzemeleri, ilaçlar, bir tedavi sürecini takip eden hekimin işçilik maliyeti örnek olarak verilebilir. Endirekt maliyetler: ise ürün/hizmetin üretim maliyetlerine doğrudan yüklenememesi, bir dağıtım aracının desteğiyle yüklenebilen maliyetlerdir.³ Aşağıdaki şekilde direk ve endirekt giderlerin ayrımı görülmektedir. (Şekil 3)

¹ H. Mert, Hastane İşletmelerinde Maliyetleme ve Örnek Uygulama, MÜ, SBE, YDT, İstanbul, 2000, s.128

² Küçükşavaş, s. 49

³ S. Özkan, Özel İhtisas Hastanelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi Önerisi ve Bir Örnek Uygulama, DEÜ, SBE, YDT, İzmir, 2000, s.6

Şekil 3. Direkt-Endirekt Gider Ayrımı¹



4. Faaliyet hacmiyle bağlantılarına göre giderler; sabit giderler, değişken giderler, karma giderler, yarı değişken giderler ve yarı sabit giderler” şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Hastanelerdeki maliyetlerle ilgili yapılmış olan çalışmaların sonuçlarına göre;²

- “Hastane toplam maliyetlerinin %6 - 10’u sabit maliyetlerden oluştuğu,
- Sabit maliyetlerin toplam maliyet içerisindeki oranı, hastane yatak kapasitesi ile ters orantılı olup yatak kapasitesi arttıkça sabit maliyetlerin azaldığı,
- Hastane maliyetlerinin % 50 - 80’ini personel maliyetlerinin oluşturduğu,

¹ Karakaya, s.46

² A. Rajabi - A Dabiri, “Applying Activity Based Costing (ABC) Method to Calculate Cost Price in Hospital and Remedy Services “, Iranian J Publ Health, Iran, 2012, Vol. 41, No.4, p 101

- İlaç ve tıbbi sarf malzeme maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki oranlarının, ilaç için %9 ve tıbbi sarf malzeme için %14 dolayında olduğu,
- Genel sarf malzeme maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payının, % 5 dolayında olduğu,
- Diğer genel üretim maliyetlerinin toplam maliyet içindeki oranının, % 5 – 15 arasında değişmekte olduğu” tespit edilmiştir.

3. HASTANE İŞLETMELERİNDE GİDER ÜRETİM YERLERİ

Gider yerleri, işletmenin büyüklüğüne mal ve hizmet üretim kapasitesine ve organizasyon şemasına göre şekillendirilir. Örneğin bazı işletmelerde araştırma geliştirme veya yatırım bölümleri bulunmadığı için bu bölümler gider yeri olarak gösterilmeyebilir. “Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder.”¹

Bur tanımdan da anlaşılacağı gibi; gider yerleri bir işletmede yalnızca üretim faaliyeti nedeniyle oluşmamakta, işletmenin üretim faaliyetleri yanı sıra muhasebe, finansman, insan kaynakları gibi tüm faaliyetleri de çeşitli gider yerlerinde gerçekleşmektedir. Hastane işletmelerinde, diğer işletmelerde de olduğu gibi gider yerlerinin taşıdıkları özelliklere göre organize edilmesi oldukça önemlidir. Bu gider yerlerinin belirlenmesi, tasnifi ve dağıtımına aşağıda yer verilmiştir.

3.1. Gider Yerlerinin Belirlenmesi

Hastane işletmelerinde yönetimin hedefine yönelik bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulma aşamasında bir başka önemli unsur da gider yerlerinin tespitidir. Gider yerleri belirlenirken öncelikle hastanenin örgütsel yapısına ve muhasebe sisteminin uygunluğu göz önünde bulundurulmalıdır.² Belirleme işleminde aşağıdaki üç yöntemden birinin uygulandığı vurgulanmaktadır³

¹ N. Akdoğan – O. Sevilengül, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara, 2000, s.658

² D.S. Shepard – D. Hodgkin – Y.E. Anthony, Analysis of Hospital Costs: A Manual for Managers, Geneva, 2000, s.4

³ Mert, s.134-135

- Yerel Olarak Belirleme: Fiziki açıdan benzer özelliklere sahip ortamlarda üretilen ürün/hizmetlerin, aynı gider yerlerinde maliyetlendirilmesidir. Bu tür sınıflandırma, hastanelerin fiziki yerleşimlerinin çok karmaşık olması sebebiyle, uygun görülmemektedir.

- Sorumluluklara Göre Belirleme: Birimin bir sorumlusunun olup olmadığına ve sorumluluk merkezlerine göre sınıflandırılması işlemidir. Sorumluluk merkezi; işletme yöneticilerinin görev ve sorumluluğa sahip oldukları bir birimdir. İşletme içerisindeki her bir birim birer sorumluluk merkezi olarak görülebilir.

- İşlevsel Olarak Belirleme: Gider yerlerinin aynı görevi yapan personel, araç veya gereçlere göre bölümlendirilmesidir.

3.2. Gider Yerlerinin Sınıflandırılması

Gider yerleri; esas üretim gider yerleri, yardımcı hizmet üretim gider yerleri, yatırım gider yerleri, üretim yönetimi ile ilgili gider yerleri, araştırma ve geliştirme gider yerleri, pazarlama-satış-dağıtım gider yerleri, genel yönetim gider yerleri olarak sınıflandırılmaktadır.¹

- Esas üretim gider yerleri, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan ürünlerin üretiminin yapıldığı bölümlerdir. Bu bölüm bazı işletmelerde işlem merkezleri adı ile de anılmaktadır. Bu merkezler sayesinde işletme esas amacına ulaşmaktadır. İşletmenin geleceği bu birimlerde yapılan üretime bağlıdır.

- Yardımcı hizmet üretim gider yerleri; üretim işletmelerinde esas üretim gider yerlerinin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için bazı yan girdilerin üretilmesi gerekir. İşte bu tür üretimleri yapan bölümlere yardımcı üretim gider yeri adı verilmektedir. Örneğin; yemekhane, taşıma servis hizmeti bölümü gibi bölümler yardımcı hizmet gider yerleridir.

- Yatırım gider yerleri, yapılan yatırımların gözlemlendiği gider yeridir.

- Üretim yönetimi ile ilgili gider yerleri, çoğunlukla üretimde görevli teknik personelin kullandığı büro, vb. yerlerde ortaya çıkan giderlerdir. Bu bölümler işletmenin üretim faaliyetini sevk ve idare ederler. Üretim yerleri yönetimi gider yerleri fabrikadaki

¹ S. Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 2005, ss. 239; Büyükmirza, s.156

alışmaları yöneten, eşgüdümü sağlayan işletme müdürlüğü, üretim planlama müdürlüğü gibi yönetim ve planlamayla ilgili hizmetlerin üretildiği gider yerleridir.

- Araştırma ve geliştirme gider yerleri, hastanelerde hizmet sunumunun daha da geliştirmek amacıyla gerekli araştırma ve gelişme çalışmalarının yapıldığı, yeni ürünlerin oluşturulduğu, ya da eldeki ürünlerin geliştirilmesi ile ilgili olarak kurulan Ar-GE gider yerleridir. İşletme içinde yer alan bölümlere göre araştırma geliştirme bölümleri de kendi ilerinde bölümlere ayrılabilir. Araştırma ve geliştirme bölümleri için yapılan giderler uzun vadede ve dolaylı olarak gelir getirmesi planlanan giderlerdir.

- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri: Bir işletmenin varlığını sürdürebilmesi üretilen mal ve hizmetin alıcıya pazarlanabilmesi, satışı ve dağıtımı ile mümkündür. Bu bölümün işi üretim gerçekleştikten sonra başlar.

- Genel yönetim gider yerleri ise, hastane hizmet üretiminde direk ya da dolaylı olarak yer almayan ancak, hastanenin tüm bölümlerine yönetsel faaliyetlerle ilgili olarak sunulan hizmetlerin üretildiği gider yerleridir.

- Genel yönetim birimleri işletme içinde gelir getirmeyen birimler olmasına karşın gelir getiren birimlerin sevk ve idaresi için gerekli birimlerdir. Genellikle bir işletmenin kuruluş safhasında ilk olarak oluşturulan birimler genel yönetim birimleridir. Genel müdürlük, muhasebe bölümü, hukuk müşavirliği bürosu gibi birimler örnek olarak verilebilir. Bu birim işletmenin üretim, planlama, pazarlama, satın alma ve satış birimlerinin tamamından sorumludur.

- Finansman giderlerinin biriktirildiği bölümlerdir. Bu gider yerleri genellikle tek hesap biriminden oluşur.

Tanımlanan tüm gider yerlerinin aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde sınıflandırılması mümkündür:

Tablo 2. Hastane İşletmelerinde Gider Yerlerinin Sınıflandırılması¹

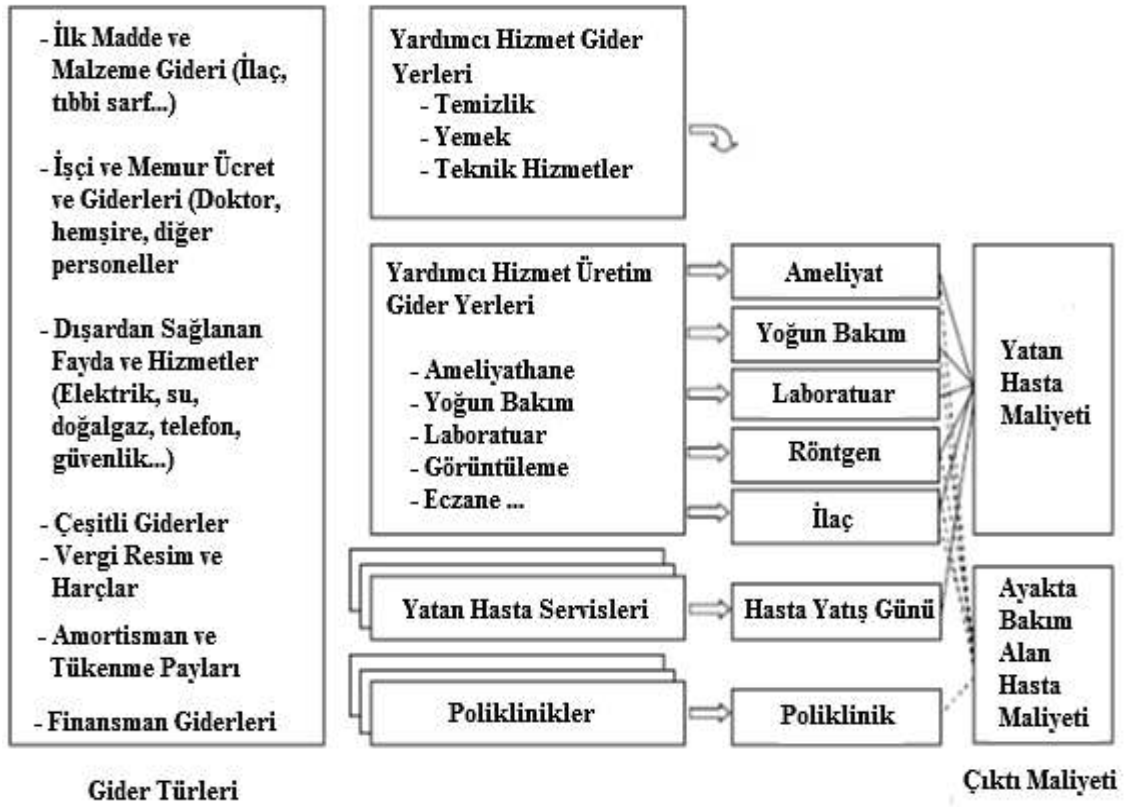
Esas Hizmet Üretim Giderleri	
- Acil ve ilk yardım	- Üroloji
- Anestezi ve Reanimasyon	- Dermatoloji
- Çocuk Cerrahisi	- Kardiyoloji
- Genel Cerrahi	- Kulak Burun Boğaz
- Göğüs Cerrahisi	- Nöroşirürji
- Plastik Cerrahi	- Nöroloji
- Kalp Damar Cerrahisi	- Ortopedi ve Travmatoloji
- İç Hastalıkları	- Enfeksiyon Hastalıkları
- Göz Hastalıkları	- Psikiyatri
- Kadın Hastalıkları ve Doğum	- Çocuk Hastalıkları
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri	
- Anestezi	- Doğumhaneler
- Laboratuvarlar	- Nükleer Tıp
- Radyoloji	- Diğer Yardımcı Hizmet Üretim
- Ameliyathaneler	Üniteleri
Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	
- Sterilizasyon	- Ambulans
- Teknik Servis	- Eczane
- Arşiv, danışma, hasta kabul	- Isı Merkezi
- Genel Yönetim	- Mutfak
- İnşaat Bakım Merkezi	- Su Merkezi
- Çamaşırhane	- Enerji Merkezi
- Yemekhane	- Buhar Merkezi
- Terzihane	- Diğer Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
Yatırım Gider Yerleri	
- Teknoloji Yatırımları	- Tesis, Makine ve Cihaz Yatırımları
Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri	
- Araştırma ve Geliştirme Laboratuvarları	- Ürün ve Teknoloji Geliştirme
Pazarlama ve Satış Gider Yerleri	
- Pazarlama	- Satış
Genel Yönetim Gider Yerleri	
- Başhekimlik	- Muhasebe
- Başhemşirelik	- Kütüphane
- Hastane Müdürlüğü	- Diğer Genel Yönetim Gider Yerleri
- Personel Müdürlüğü	

¹ Yılmaz, ss. 81-83

3.3. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı

Ürünlere/hizmetlere direk olarak yüklenmeleri oldukça zor olan bu giderlerin en iyi yöntemlerle dağıtımının yapılmasının, özellikle de genel giderleri oluşturan payların maliyetler içerisinde arttığı günümüzde önemi büyüktür. Öncelikle ürün/hizmet maliyetlerinin hesaplanabilmesi için giderlerle ürün/hizmet maliyetleri arasında bir bağlantı oluşturulmalıdır. Ürün/hizmetlerin maliyetlerine yüklenecek tüm giderlerin, bu ürünlerin/hizmetlerin üretildiği esas üretim yerlerinde toplanması ve dönem giderleri olarak sonuç hesaplarına eklenecek giderlerin ise; dönem gider yerlerinde toplanması için gider dağıtımlarının yapılması gerekmektedir¹.

Şekil 4. Hastane Genel Giderlerinin Gider Yerlerine Dağılımı²



¹ Akdoğan, s.351

² S. Durukan – Ç. Akar – İ. Şahin, “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Ankara, 2007, C. 10, S. 1, s.24.

Şekil 4’te görüldüğü üzere tüm hastane hizmetlerinin (yatarak tedavi veya ayakta tedavi) maliyet hesaplamasında nasıl bir yol izleneceği görülmektedir. Buna göre türlerine göre ayrılan giderler direkt olarak ilgili gider yerlerine dağıtılmaktadır. Yardımcı giderler ise farklı dağıtım ölçülerinden faydalanılarak tüm tedavi hizmetlerine yüklenir ve birim maliyet hesaplanır.

3.3.1. Genel Üretim Giderlerinin Birinci Dağıtımı

Dönem içerisinde oluşan gider türlerinin gider yerlerine dağıtımının yapılması giderlerin birinci dağıtımı olarak tanımlanmaktadır. Gider türleri ile gider yerleri arasında direkt olarak ilişkilendirilebilen giderler, gider yerlerine doğrudan doğruya dağıtılır. Doğrudan ilişkilendirilemeyen giderler ise “dağıtım anahtarları”^{1*} vasıtasıyla ait olduğu gider yerlerine dağıtımı gerçekleştirilmektedir.²

Bazı durumlarda endirekt giderlerin de gider yerlerine dağıtımında, dağıtım anahtarlarından faydalanılması söz konusudur. Örnek olarak; “vergi, sigorta, amortisman, kira” gibi endirekt giderlerin gider yerlerine ulaştırılabilmesi için dağıtım anahtarları kullanılabilir.³

3.3.2. Genel Üretim Giderlerinin İkinci Dağıtımı

İkinci dağıtım; “Birinci dağıtımın sonucunda yardımcı gider yerleri ve diğer üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine, ölçülebilir, mantıklı ve pratik dağıtım anahtarları vasıtasıyla dağıtılması işlemi...”⁴ olarak tanımlanabilir. Bu aşamanın hastane işletmelerinde uygulanmasının amacı; toplanan hizmet ve üretim giderlerinin uygun dağıtım anahtarları aracılığıyla esas üretim gider yerlerine dağıtımını yapmaktır.

Bu dağıtım işlemlerinde; giderlerin birbirleriyle bağlantı durumlarına göre basit, kademeli, matematiksel, karşılıklı ve planlı dağıtım yöntemlerinden biri kullanılmaktadır.⁵

* Dağıtım anahtarı, “her bir gider yerinin, dağıtılacak giderin ne kadarına yol açmış olabileceğini dolaylı yoldan belirlemek amacıyla kullanılan bir ölçüttür”. Büyükmirza, s. 155

² Yılmaz, s. 85

³ Büyükmirza, ss.159-160

⁴ Yılmaz, s. 85.

⁵ Akdoğan, s.374; Yılmaz, s. 86

- Basit dağıtımda; üretim ve hizmet giderlerinin aralarındaki ilişkiye bakılmaksızın uygun anahtarlar kullanılarak esas üretim yerlerine dağıtımları yapılmaktadır.

- Kademeli olarak dağıtım yönteminde; gider yerleri arasındaki hizmet alışverişinin, giderlerin öncelikli olarak hizmetin en yoğun olduğu bölümlerden başlayarak ve sırasıyla diğer hizmet gider yerlerine ve temel üretim gider yerlerine dağıtımının gerçekleştirilmesidir.

- Farklı bir dağıtım yöntemi de matematiksel dağıtımdır. Bu yöntemde hizmet gider yerlerinin birbirleri arasındaki bağlantılarına göre hizmet akışı gerçekleştirilmektedir. Bu yöntemde hizmet ve üretim gider yerleri herhangi bir düzen gözetmeksizin bağımsız olarak birbirleriyle pay alışverişinde bulunurlar. Bu payların belirlenmesi için fayda ve hizmet ilişkisi göz önünde bulundurularak hizmetlerin matematiksel denklemler kullanılarak yüzdeleri hesaplanır.

- Karşılıklı dağıtım yöntemi matematiksel yöntemin elle yapılabilen bir şekli olarak kabul edilmekte ve yardımcı üretim ile hizmet gider yerleri arasındaki hizmet alışverişini göz önünde bulunduran bir tekniktir.

- Standart maliyet yöntemi olarak da adlandırılan planlı dağıtım ise, standart ve fiili maliyet yöntemlerinden faydalanan işletmeler tarafından uygulanmaktadır. Yardımcı gider yerlerine ait giderler; tahmini olarak ya da bütçelerden faydalanılarak tespiti yapılmaktadır. Bu tahmini gider kalemleri; gider yerlerine belirlenen miktar ve ölçütlerine göre dağıtımı yapılmaktadır.

3.3.3. Genel Üretim Giderlerinin Üçüncü Dağıtım

Üçüncü dağıtım aşaması; ait olduğu dönem içerisinde esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin ürünlere yüklenmek üzere, birim başına düşen genel üretim giderlerinin dağıtımının gerçekleştirildiği aşamadır.¹ Ülkemizde genellikle kullanılan dağıtım ölçüleri; “...direkt işçilik saati ve gideri, makinaların çalışma saati, üretim miktarı, direkt hammadde gideri, ürün direkt giderleri, tahmini yükleme oranları gibi ölçülerdir”².

¹ F. Öker, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, İstanbul, 2003, s.132

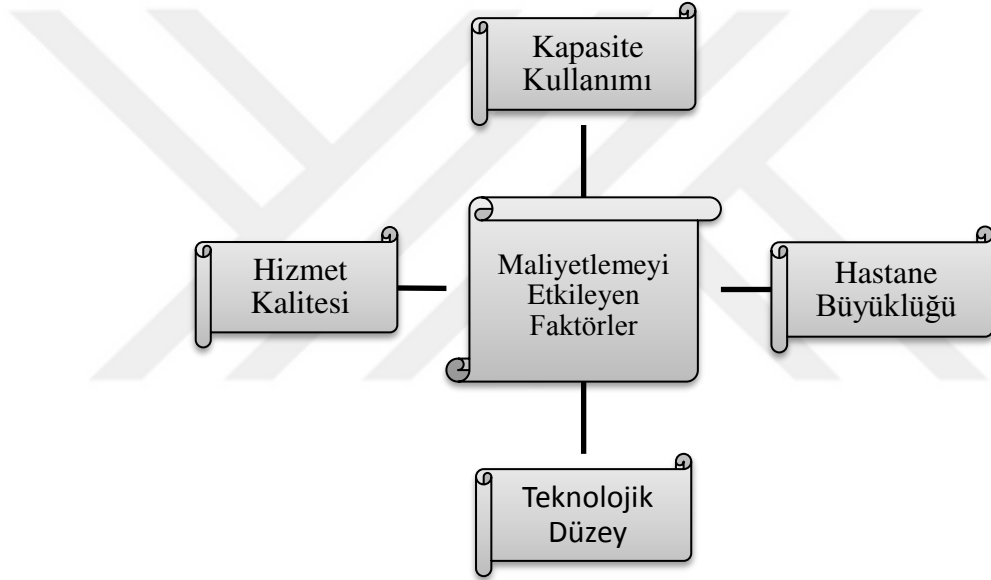
² A. Ersoy, Maliyet Muhasebesi Uygulamasına İlişkin bir Anket Araştırması ve Değerlendirilmesi, Ankara, 1990, s. 150

4. HASTANE İŞLETMELERİ MALİYETLERİNE ETKİ EDEN FAKTÖRLER ve MALİYET YÖNTEMİNİN ÖNEMİ

4.1. Hastane İşletmeleri Maliyetlerine Etki Eden Faktörler

İşletmelerin etkinlik ve verimliliğini yükseltmek için gereken tedbirleri alarak, uygulama ve denetiminin yapılması, maliyetlerin azaltılması açısından önemli bir konudur. Maliyetleri etkileyen faktörlerin başlıcaları; kapasite kullanım oranı, hastane büyüklüğü, hizmetin çeşitliliği ve teknolojik faktörlerdir.¹ (Şekil 5)

Şekil 5. Hastane İşletmelerinde Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler



4.1.1. Kapasite Kullanımı

Kapasite, “bir işletmenin belirli bir zaman dilimi içindeki üretim gücü olarak tanımlanabileceği gibi, işletmenin belirli bir mal veya hizmeti üretebilme yeteneğinin yine belirli bir ölçü ile ifadesidir.”² Hastane işletmelerinde ise kapasite; kapasite kullanım oranı ve yatak devir sayısı olarak iki gösterge ile ifade edilmektedir.

¹ S. Vatansever, Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi (Bursa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Örneği, BEÜ SBE, YYLT, İstanbul, 2013, s. 16

² M. Şerif Şimşek, İşletme Bilimlerine Giriş, Ankara, 1998, s. 97.

4.1.1.1. Kapasite Kullanım Oranı

Kapasite, belirli bir faaliyet dönemindeki azami üretim miktarını tanımlayan terimdir. İşletmelerin ellerindeki kaynaklardan en fazla çıktı elde etmektir. Hastane işletmelerinde kapasite kullanım oranı ve hasta birim maliyeti arasında ters bir orantı vardır. Tedavi edilen hasta sayısı arttığında, kapasite kullanım oranı da artacak ve bu da bu da birim başına düşen sabit giderleri azaltacaktır. Hastane kapasitesinin yükselmesiyle birlikte, kullanılacak olan kaynaklar da çoğalacaktır. Örneğin; kullanılan makine - teçhizat ile görevlendirilen personelin sayısı ve niteliği de aynı oranda artar. Ancak, belirli bir noktadan sonra bu avantaj dezavantaja dönüşebilir. Kapasitenin artmasından dolayı meydana gelecek maliyetin etkisi, bu artırımdan dolayı oluşacak gelirin etkisinden daha büyük olduğundan kapasitenin artırılması maliyetlerin de artmasına sebep olacaktır.¹

Kapasitenin, teorik (maksimum) kapasite, fiili kapasite ve atıl kapasite olarak üç türü mevcuttur:

a-Teorik (maksimum) Kapasite: Teorik kapasite; ait olduğu faaliyet dönemi içerisinde hasta yataklarının kesinti olmaksızın kullanım miktarına göre belirlenmektedir.

b-Fiili Kapasite: Ait olduğu faaliyet dönemindeki üretim miktarıdır. Hastaneler açısından bakıldığında, yatakların vermiş olduğu hizmet miktarı ile ölçülmesi anlamına gelmektedir. Bu kapasite çeşidi üretim miktarının ne kadarının kullanıldığını ortaya koyar.

c-Atıl Kapasite: Belli bir faaliyet döneminde hesaplanan en yüksek kapasite ile gerçekleşmiş olan kapasitenin farkını ifade eder.²

4.1.1.2. Yatak Devir Hızı

Yatak devir hızı ait olduğu faaliyet döneminde, bir yatağın kullanım sayısının fiili yatak sayısına bölünerek bulunan sayıdır. Yatak devir hızı arttıkça birim ve sabit maliyetlerde düşüş görülür. Yani yatan hastaların yatış süreleri azaldıkça, yatak devir

¹ V. Yiğit - İ. Ağırbaş, “Hastanelerde Maliyet-Performans Analizi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesi’nde Bir Uygulama”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Ankara, 2004, C.7, S.2, s.79

² Ö. Güneçkan, Kapasite Planlaması ve Optimum Stok Kontrolü Yönetimi, Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş, 2008

hızında artış olacak, bu durumda hem bir yataktan daha fazla hastanın faydalanması sağlanacak, hem de sonuçta daha fazla gelir elde edilecektir.¹

4.1.2. Hastane Büyüklüğü

Hastaneye başvuran hastaların taleplerine cevap verebilmesi hastanenin büyüklüğüne bağlıdır. Yatak kapasitesi düşük olan hastaneler küçük, yatak kapasitesi yüksek olan hastaneler ise büyük hastaneler olarak ifade edilmektedir. Aynı zamanda, iş gücü, sahip olduğu teknoloji, hizmet binası ve donanımı da hastanenin büyüklüğünün birer göstergesidir. Hastane ne kadar büyükse kapasitesi de o oranda büyük olacak ve daha çok hastaya hizmet sunarak hem geliri daha da artacak, hem de rekabet üstünlüğü sağlayacaktır. Ayrıca hastanelerin büyüklüğü hizmetin kalitesini ve uzmanlaşmayı da artıracığından dolayı, etkinlik ve verimliliğin de artmasına, böylece hasta yatış sürelerinin kısılmasına yol açarak birim maliyetleri azaltacaktır.² Bazen de hastanelerin büyük olması, gereksiz donanım ve ekipmanlarla işgücü yoğunluğundan dolayı atıl kapasiteye yol açarak maliyetlerin yükselmesine neden olabilmektedir.

4.1.3. Teknoloji

Maliyeti etkileyen etmenlerden birisi de ürün/hizmet üretimi için yararlanılan teknolojidir. Teknolojinin kullanılabilmesi için işgücü, enerji, malzeme ve bakım-onarım gibi öğelerin teknolojiyle uyumluluk sağlaması gerekmektedir.

- “İşgücü: Mevcut teknolojiyi kullanabilecek bilgi, beceri ve donanıma sahip iş gücüne sahip olunmasıdır.
- Enerji: Kurum da kullanılan enerji kaynaklarının ve alt yapısının kullanılacak yüksek teknoloji ile uyumlu olmasıdır.
- Malzeme: Kurumda kullanılan teknolojiye uygun nitelik ve kalitede malzemenin kullanılmasıdır.
- Bakım ve Onarım: Kurumda kullanılan teknolojiye uygun bakım onarım prosedürü uygulanmalıdır.”³

¹ Vatansever, s.18

² Koçyiğit, s. 84

³ Kürkçü, s. 62

4.1.4. Hizmet Kalitesi

Hizmet kalitesi, müşterinin hizmeti satın aldıktan sonra o hizmetin sağladıklarının kendisinde oluşturduğu duygu olup, bahsedilen hizmetten ne kadar tatmin olup olmadığını ifade etmektedir. Dolayısıyla hizmet kalitesinin bileşenleri alıcının gereksinimi ve beklentileri, bunların doğrultusunda hizmette olması gereken özellikler, hizmetin bu özellikler ve niteliklere sahip olma derecesidir”.¹

Bir işletmenin sunduğu hizmetin kalitesinin ne boyutta olduğunu değerlendirebilmesi için, hizmetteki gelişmenin ölçülmesi, gözlemlenmesi ve kontrolü gerekmektedir. Hizmetin soyut olmasından dolayı bu zor bir iştir. Müşterisini memnun ettiğini düşünen bir işletme, diğer işletmelerin sundukları hizmetlerle kıyaslama yaptığında onların hizmetlerinin daha iyi ve daha cazip olması durumunda, müşterilerini kaybedebilir. Özellikle hastane işletmelerinde hizmet kalitesi yüksek olduğunda; hasta sayısı, işin hacmi, rekabet avantajı artar, verilen hizmetler için harcanan zaman, emek ve maliyet azalır. Dolayısıyla hizmet sektöründeki faaliyetlerin tümü doğrudan kaliteyi etkileyerek müşteriye yansır.²

4.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Yönteminin Önemi

Rekabetin yoğun olması, müşterilerin bilinçli hale gelmesi, tıpta teknolojinin ve bununla birlikte teşhis, tedavi ve bakım yöntemlerinin geliştiği sağlık sektöründe hastalara sunulan hizmetlerin kaliteli, zamanında ve düşük maliyetli olması gerekmektedir. Bu sebeple hastane işletmelerinde yönetimin maliyet odaklı bir politika izlemesi önem kazanmaktadır.

Her işletmede olduğu gibi hastane işletmeleri de, yaşam süresinin uzun ve sağlıklı olması adına, bu yönde topluma hizmet sunabilmek için çaba harcamaktadır. Uzun yaşamı sağlamak; rekabet odaklı, etkin ve verimli hizmet sunumu ve düşük maliyetle mümkün olabilmektedir. Burada en doğru çözüm olarak hasta tedavi ve bakım sonuçlarının

¹ R. Çiçek – İ.C. Doğan, Müşteri Memnuniyetinin Artırılmasında Hizmet Kalitesinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Niğde İli örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi (AKÜ), İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) Dergisi, Afyon, 2009, C.XI, S.1, s. 203

² Ş. Aydın, Hizmet İşletmelerinde İşgören Çalışma Ahlakının Hizmet kalitesi Üzerindeki Etkileri, (Ed. Ş. Gümüšoğlu, İ. Pınar ve P. Akan), Hizmet Kalitesi Kavramlar ve Yaklaşımlar içerisinde, Ankara, 2007, s. 263.

kalitesini koruyarak maliyetler düşürülebilir. Ancak, maliyetlerin düşürülmesi için kaynakların kısıtlanmasına gidilirse, hastaların tedavi ve bakım sürecinin uzaması kaçınılmazdır. Bu durumda, hastalığın doğru veya erken teşhis edilmesi tedavi bakım sürecini büyük ölçüde azaltabilecek ve buna paralel olarak giderler de daha azalmış olacaktır.

Maliyet analizi, hastanenin hizmet verirken ortaya çıkan maliyetlerin maliyet merkezlerine dağıtılması ve maliyetlerin sebep sonuç ilişkilerinin irdelenmesi sürecidir. Maliyet analizi için; maliyetlerin sınıflandırılması, tespit edilmesi ve kayıt altına alınması gerekmektedir. Maliyet analizi çalışmalarında geleneksel yaklaşım uzun yıllar kullanılmış ve halen kullanımı devam etmektedir. Yakın zamanlarda maliyet hesaplamalarında daha duyarlı olduğu gerekçesiyle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme tartışılmaya başlanmıştır. Kurumların maliyet muhasebesi sistemi kurmaları ve düzenli olarak maliyet hesapları yapmaları varlıklarını sürdürmek açısından giderek artan bir öneme sahip olmaktadır. Dolayısıyla sağlıklı bir hastanede maliyet muhasebesi sisteminin varlığı ve sürdürülebilirliğinin ne denli önemli olduğunu vurgulayabiliriz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE FAALİYET ESASINA DAYANAN MALİYETLEME YÖNTEMİ ve BU YÖNTEMLE İLGİLİ GENEL DEĞERLENDİRME

1. KAVRAMSAL OLARAK FAALİYET ESASINA DAYANAN MALİYETLEME YÖNTEMİ

Bu bölümde FEDMY'nin tanımı, yapısı, özellikleri ve amaçlarına yer verilecektir.

1.1. Faaliyet Esasına Dayanan Maliyetleme Yönteminin Tanımı

FEDMY'nin temelinde, işletme içerisindeki mali ve üretimsel pek çok bilginin sisteme aktararak bir bütün oluşturma anlayışı yatmaktadır. Bu şekilde stratejik planlama, program geliştirme ve fırsatların değerlendirilmesi konularında katkılar sağlayan bir maliyet yapısı oluşturulmaktadır. Bu yöntem; hesaplamalarda gerçek ölçütlerin kullanılmasından dolayı maliyetler arasındaki sapmalar ortadan kaldırılabilmektedir.¹ Literatürde FEDMY ile ilgili pek çok tanım yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıda verilmiştir.

Temeli “faaliyet tabanlı bilgi” ve “faaliyet tabanlı yönetim” kavramlarına dayanan FEDMY, işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlayan, bu faaliyetlere ilişkin maliyetleri gözlemleyen, faaliyetlere ait maliyetleri çeşitli maliyet etkenleri ile ürün ya da hizmetlere yükleyen bir maliyetleme yöntemidir.²

¹ F. Karasioğlu – A.Y. Çam, “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması”, Niğde Üniversitesi (NÜ) İİBF Dergisi, Niğde, 2008, C. 1, S. 1, s 18

² S. Karacan – S. Aslanoğlu, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Bursa, Eylül 2005, C.5, S.15, s.46.

FEDMY; “... genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde, faaliyetleri esas alır ve daha doğru mamul maliyeti hesaplaması yanında faaliyet analizini esas alarak etkin bir maliyet yönetimini de amaçlar.”¹

FEDMY, mamullerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılmasının gerekliliği anlayışı ile hareket eden ve mamul ile endirekt giderler arasında yalnızca üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde kendi aralarında doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışdır.²

Bu tanımlara göre FEDMY, maliyetleri oluşturan faaliyetlere dayanan, ürün ve hizmetlerle giderler arasındaki çeşitli seviyelerde neden/sonuç ilişkisi kuran, ürün ve hizmet kalitesini, performansını, müşteri hoşnutluğunu, kârlılığı ve sürdürülebilirliği hedefleyen işletmedeki tüm süreçlerin doğru yönetilmesi için yöneticilere yararlı bilgiler sunan stratejik bir yönetim aracıdır. FEDMY başlangıçta doğru maliyet bilgilerini sağlayan bu yöntem, sonraları işletmeler için rekabeti ve stratejik bilgileri sağlayan ve bununla birlikte pek çok amacı ve düşüncüyü destekleyen verimlilik ve performans ölçüm aracı olmuştur.

1.2. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Yapısı ve Özellikleri

Bu maliyetleme yönteminin genel yapısını açıklarken yalnızca finansal bir sistemin varlığından söz etmekle kalmayıp, aynı zamanda bir yönetim sistemi olduğunu ve işletmelerin tüm birimlerini kapsadığını da ifade etmek yerinde olacaktır.³ FEDMY’nin işleyişinde maliyet değeri olmayan faaliyetler göz önünde bulundurulmadığı maliyet bilgilerinin sağlanması daha sağlıklı bir şekilde gerçekleşmektedir. Ayrıca FEDMY, desteklenmesi gereken ürünler, kâr getirmeyen ürünler ve fiyat politikaları hakkında, yönetime önemli bilgiler sunan bir yapıdadır.⁴

¹ İ. Lazol, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 2008, s.110

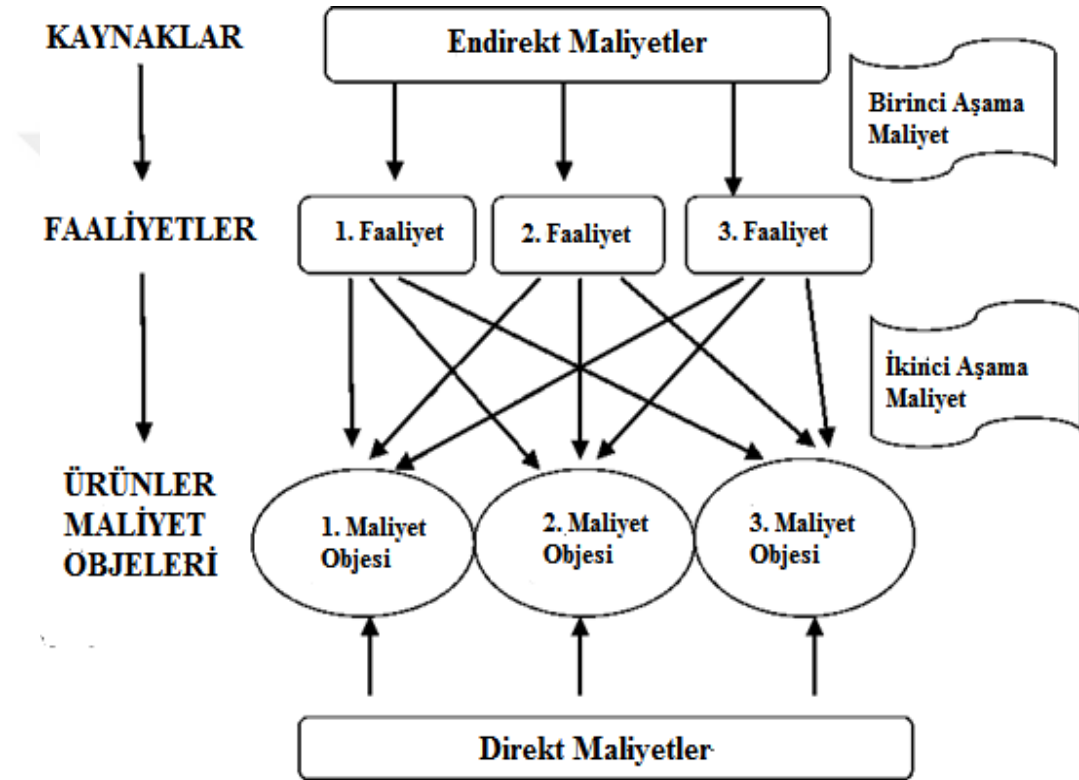
² Öker, s.32.

³ H. Uğurtay - F. Öker - H. Sur – İ. Bakır – M.Ş. Doğücü, “Bir Kamu Hastanesinde Anjiyografi Birimi Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Analizi”, Nobel Medicus, İstanbul, 2013, C. 9, S.1, s. 11

⁴ G. Cokins, “Learning to love ABC: Why CPAs Stumble on Activity-Based Costing Projects”, Journal of Accountancy, New York, 1999, Vol.188, No.2, pp. 37-39

FEDMY, kaynaklar, faaliyetler, faaliyetlerin performansı ve maliyet objeleri ile ilgili finansal ve finansal olmayan verileri toplayıp işleyerek kullanışlı bilgiye dönüştüren bir yapıya sahiptir (Şekil 6). Ürün/hizmetlerin fiyatlandırılmasında kaynakların tüketimi ile ilgili geri bildirimi sağlamaktadır. Daha da önemlisi kaynakların tüketimini azaltacak faaliyetlerin belirlenmesine imkân tanımaktadır.¹

Şekil 6. FEDMY'nin Yapısı²



Şekil 6'da görüldüğü gibi FEDMY'nin genel yapısında maliyet nesneleri faaliyetleri, faaliyetler de kaynakları tüketmektedir. FEDMY iki aşamalı bir süreçtir. İlk aşamada kaynak maliyetleri maliyet etkenleri aracılığı ile faaliyetlere; ikinci aşamada ise faaliyetlerde toplanan maliyetler yine maliyet etkenleri tarafından maliyet objelerine dağıtılmaktadır.

¹ A. Büyükşalvarcı, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama", SÜ Karaman İİBF Dergisi, Karaman, 2006, C. 9, S. 10, ss.161

² Atalay, s. 36

Maliyet muhasebesi programını detaylandırıp, doğru bir şekilde durum analizi yapmakta ve çeşitli kaynaklar için bir model oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.¹ Bu yöntemde, ürün/hizmetler tükettikleri faaliyetler üzerinden izlenmekte ve bunun sonucunda daha sağlıklı maliyet bilgisine ulaşılması ile üretim stratejisine odaklanma, üretim faaliyetlerinde ve süreçlerinde gelişme sağlama ve tüketici değerini arttırmayı hedefleyen yeni ürün tasarımları oluşturma gibi faydalar sağlanmaktadır.²

Literatürde FEDMY’ni yapısal özellikleriyle ilgili pek çok tanımlamalara rastlamak mümkündür. Genel olarak kabul görmüş temel özelliklerini aşağıda görüldüğü gibi sıralamak mümkündür:

- FEDMY; yapısal olarak finansal bir sistem olmakla birlikte aynı zamanda bir yönetim sistemi olup işletmelerin tüm birimlerini kapsamaktadır.³
- FEDMY, desteklenmesi gereken ürünler, kârsız ürünler ve fiyat politikaları konusunda yönetime önemli bilgiler sunan bir yapıdadır.⁴
- FEDMY, kaynaklar, faaliyetler, faaliyetlerin performansı ve maliyet objeleri ile ilgili finansal ve finansal olmayan verileri toplayıp işleyerek kullanışlı bilgiye dönüştüren bir yapıya sahiptir.⁵
- Ürün ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında kaynakların tüketimi ile ilgili geri bildirimi sağlamaktadır.
- FEDMY faaliyetlerin, kaynakların ve maliyet objelerinin maliyet ve performansını ölçmektedir.⁶

¹ B. Krug - A.V. Zantenc - A.S. Pirsona - C.B. Ralph - T.V. Borgha, “Activity-Based Costing Evaluation Of A [18f]-Fludeoxyglucose Positron Emission Tomography Study”, Health Policy, Amsterdam, 2009, No. 92, p. 235

² F. Çankaya – D. Aygün, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması”, Muğla Üniversitesi, (MGÜ), SBE, Dergisi, S.17, Muğla, 2006

³ Uğurtay – Öker – Sur – Bakir – Döğücü, s.12

⁴ Cokins, p.38

⁵ Büyükşalvarcı, s.161.

⁶ H. Muto – T. Yuji - S. Suzuki - Y. Yokooka - T. Abe – Y. Şase – T. Terashita – K. Ogasawara, “Filmless Versus Film-Based Systems In Radiographic Examination Costs: An Activity-Based Costing Method”, BMC Health Services Research, 2011, N. 11, p. 1

- Kaynakların tüketimini azaltacak faaliyetlerin belirlenmesine imkan tanımaktadır.¹
- FEDMY bir maliyet hesaplama yöntemi olmasının yanı sıra, stratejik karar vermek tekniği ve operasyonel yetersizliklere odaklanmış bir yönetim anlayışının ilk basamağıdır.²
- FEDMY finansal ve finansal olmayan performans bilgisini doğru ve güvenilir biçimde sağlamaktadır. Faaliyetlerin iç ve dış müşterilerinin ihtiyaç ve beklentilerini karşılama derecesi, verimliliği, döngü süresi ve maliyetleri faaliyetlerin performans ölçütüdür.³

1.3. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Amaçları

FEDMY'nin amaçları literatürde yer alan araştırmalardan yararlanılarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:^{4,5,6}

- FEDMY'nin temel amacı, Sürdürülebilirliği, kârlılığı ve rekabet gücü sağlayacak olan işlevsel ve stratejik kararların isabetli olması için doğru ürün ve hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasını gerçekleştirmek,
- Yetersiz ve yanlış maliyet dağılımından kaynaklanan hataları ortadan kaldırmak ve yöneticilerin doğru karar verebilmesi için doğru maliyet bilgisi sağlamaktır.
- Maliyet nesneleriyle maliyetler arasındaki ilişkiyi faaliyetleri baz alarak izlemek ve maliyetin oluşmasına neden olan konuların daha iyi anlaşılmasını sağlamak,
- Ortaya çıkan sorunların temel nedenlerini tespit etmek ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak, yetersiz maliyet dağıtımı ve zayıf varsayımlarından

¹ R. Cooper – R.S. Kaplan, “Profit Priorities From Activity Based Costing”, Harvard Business Review, Cambridge, May-June 1991, pp. 130-135

² S.Y. Kaygusuz, “İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebesi Sistemleri”, İş-Güç,Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi. 2001, Cilt:3, Sayı:1, <https://www.isguc.org/?p=article&id=112&cilt=3&sayi=1&yil=2001>, (Erişim:09.05.2019)

³ M. Akgün, Kalite Maliyetlerinin FTM Sistemine Entegrasyonu. Muhasebe ve Denetime Bakış, Bursa, 2005, C.5, S.15, s.40

⁴ A. Szychta, “Time-Driven Activity-Based Costing In Service Industries”, Social Sciences, Vol.1, No. 67, p. 50

⁵ Hacıüstemoğlu – Şakrak, s.30

⁶ M. Atmaca – S. Terzi, “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi (KMÜ), Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Karaman, Aralık 2007, S.2, s. 367.

kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak ve birim maliyeti doğru hesaplayarak uygulanacak fiyatları belirlemek yer almak,

- Endirekt maliyetlerin ürün/hizmetlere sağlıklı bir şekilde dağıtımının yapmak,
- Maliyet nesnesinin maliyeti yanı sıra her bir faaliyetinde maliyetini hesaplayarak faaliyetlerin maliyet kontrolünü sağlamak ve faaliyet analizi ile işletmenin sürekli iyileştirme stratejisine destek olmak
- Daha basit, anlaşılır ve kolay hesaplar oluşturarak yöneticilerin maliyet bilgilerini etkin biçimde kullanmasını ve teknolojik gelişmeleri üretim ve maliyet sistemlerinde kullanılabilmesini sağlamak yer almaktadır.

2. FAALİYET ESASINA DAYALI MALİYET YÖNTEMİNİN DOĞUŞU

Zorlu rekabet koşullarında ayakta kalabilmek için faaliyetlerini sürdürmek zorunda olan işletmelerden bazıları zaman içerisinde başarı kaydederek büyümüşlerdir. Bu büyümenin ise zamanla coğrafik sınırları ortadan kaldırarak küresel anlamda büyümeye ve ürün/hizmet çeşitliliğinin artmasına yol açtığı ifade edilebilir. Büyük ölçek, çok çeşitli ürün/hizmet, küresel faaliyet gibi etmenlerin ise; mevcut üretim, satış, satın alma, stok, insan kaynakları vb işletme politikalarını etkilediği söylenebilir. Yani, büyüklük ve çeşitlenme sonucunda işletme fonksiyonları da değişime uğramıştır. Bu durumda bazı işletmeler işletme süreçlerini ve süreçleri oluşturan faaliyetleri sorgulamaya başlamışlar ve bazı ürünlerle birlikte birtakım faaliyetlerden de zarara uğradıklarının farkına varmışlardır. İşte faaliyetlerle ilgili bu farkındalığın oluşması, süreç ve faaliyetlerle birlikte, onlarla ilgili bilgi sağlayan yönetim ve maliyet muhasebesi yaklaşımı ve uygulamalarının daha farklı şekillerde irdelenmesi gerektiği fikrini doğurmuştur.^{1,2}

Geleneksel maliyet yöntemlerinde maliyet hesaplaması yapılırken, ürün/hizmetlere, maliyet objeleri olarak tanımlanan direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri yansıtılmaktadır. Direkt hammadde maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri, bu ürün/hizmetlerle bağlantılı olmalarından dolayı genellikle bu maliyet objelerinin

¹ R. Cooper – R S. Kaplan, “Activity – Based Systems: Measuring The Costs of Resource Usage”, Accounting Horizons, Vol. 6, No: 3, New York, 1992, pp. 1-2

² M. Özbayrak – M. Akgün – A.K. Türker, “Activity – Based Cost Estimation in a Push/ Pull Advanced Manufacturing System”, Int. Journal of Production Economics, Uxbridge, 2004, Vol.87, No.1, p. 49

dağıtımında sorun olmamaktadır. Bu iki maliyet türü, üretim hacmine göre değişim gösterdiğinden, geleneksel maliyet muhasebesi bu dağıtımı kolaylıkla gerçekleştirebilmektedir. Burada en önemli sorun endirekt olarak gözlemlenebilen genel üretim giderlerinin üretime, ürün/hizmetlere dağıtılması ile ilgilidir. Ancak hizmet sunumunun değişmesi ve hizmet çeşitliliğin artmasıyla birlikte gider kalemlerinin de artması, geleneksel maliyet yöntemini yetersiz kılmıştır. Bu durum da akademisyenleri ve işletme yöneticilerini daha sağlıklı ve verimli bir maliyetleme sistemi arayışına sürüklemiştir. Bu arayışlar sonucunda ileri üretim yöntemlerini uygulayabilmek ve yoğun rekabete karşı ayakta durabilmek adına, gereksinim duyulan maliyet bilgilerini daha kısa zamanda ve daha pratik şekilde elde edilebilmesi ve bunun yönetilebilmesi stratejik bir önem kazanmıştır.¹

FEDYM kavramı; ilk olarak 1986'da R. Kaplan ve R. Cooper tarafından ürün maliyetinin hesaplanması ile ilgili çalışmaları sonucunda geliştirilmiştir. Bu yöntem, organizasyonların faaliyetleri hakkında bilgi edinme, ürün/hizmetin maliyetini doğru hesaplama konularında yönetime büyük katkı sağlamıştır. Bu faaliyetlere ek olarak, "faaliyete dayalı bütçeleme, faaliyete dayalı performans ölçümü" gibi konularla da ilişkili olması nedeniyle yönetim muhasebesinde ilgi odağı haline gelmiştir.²

3. FAALİYET ESASINA DAYALI MALİYET YÖNTEMİNDE TEMEL NSURLAR

3.1. Kaynak

Kaynaklar, faaliyetlerin gerçekleşmesi esnasında tüketilen ekonomik unsurlardır ve maliyetlerin temelidir.³ İşgücü, ilk madde ve malzemeler, kira, amortisman, elektrik, su, yakıt kullanımı, kullanılan teknoloji vd. unsurlar kaynaklara örnek olarak verilebilir. Gelir vergisi, faiz harcamaları gibi harcamalar kaynak olarak adlandırılmaz.⁴ Farklı bir tanıma

¹ B. Yılmaz, s. 110

² Ş. Güngör-Tanç, "Yeni Performans Ölçüm Yöntemleri (Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Performans Karnesi ve Ekonomik Katma Değer) Entegrasyonu ve Örnek Bir Uygulama", Trakya Üniversitesi (TÜ) SBE Dergisi, C. 14, S. 2, Edirne, 2012, s.206

³ Y. Ülker – H. İskender, "Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Balıkesir, 2005, C. 8, S.13, s.198

⁴ F. Özcan, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tıbbi Laboratuvar Uygulaması, Kocaeli Üniversitesi (KÜ) SBE, YYLT, Kocaeli, 2006, s.30

göre; faaliyetlerin yapılabilmesi için başvuru veya yönetilen ekonomik unsurlar ve faaliyeti yerine getirebilmek için kullanılan üretim faktörleri olarak tanımlanmıştır.¹

Kaynaklarla ilgili verilere ulaşabilmek için, muhasebe sisteminden ve büyük defter kayıtlarından yararlanılmaktadır. Kaynaklar işletme dışından tedarik edilebileceği gibi, işletme içerisinde farklı birimlerden de sağlanabilmektedir. Yani işletme içerisinde herhangi bir faaliyetten elde edilen çıktı, bir başka faaliyete kaynak olabilmektedir.²

FEDMY'nin temelinde işletme kaynakları vardır. Bu kaynakların doğru ve detaylı bir şekilde başarıyla yapılmasında FEDMY'nin rolü büyüktür denilebilir.

3.2. Faaliyet

Faaliyet, bir yandan üretim sürecini diğer yandan bu süreci destekleyen sayısız eylemi ifade eden ve literatürde çok sayıda tanımının bulunduğu bir kavramdır. Bir işletmede farklı hammaddelerden her birinin işlenerek ürün haline gelene kadar gördüğü her bir işlem faaliyet olarak tanımlanmaktadır.³ . Bir işletmede yapılan tüm süreç ve işlemler, yani kaynak tüketimleri faaliyetleri oluşturmaktadır. Bir başka tanıma göre faaliyet; "..., kaynakları kullanarak üretilen ürün/hizmete değer ekleyen, işlerin yürütüldüğü bir iş süreci içindeki bir basamaktır"⁴. Faaliyet, "...kaynakları kullanarak üretilen ürün/hizmete değer ekleyen, işlerin yürütüldüğü bir iş süreci içindeki bir basamaktır."⁵

Temel işlevi girdileri çıktılarına dönüştürmek olan faaliyetler, ürün/hizmet üretiminde işletme kaynaklarını tüketen süreçlerdir. İşletme amaçları doğrultusunda kaynakların kullanılma şeklidir.⁶

¹ M. Şakrak, "Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi", Mali Çözüm Dergisi, S.61, s.3

² Ülker – İskender, s.198

³ Nurten Erdoğan, Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım, Eskişehir, 1995, s. 33

⁴ Koçyiğit, s.7

⁵ Hacırüstemoğlu – Şakrak, s.22

⁶ Ülker – İskender, s.198

FEDMY'nin temel unsuru olan faaliyetler; katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler olarak iki gruba ayrılmaktadır.¹

- Katma değeri olan faaliyetler; işletmelerde bir ürün/hizmetin tüketiciler tarafından algılanan değerini yükselten faaliyetlerdir.
- Katma değeri olmayan faaliyetler; zaman ve maliyet açısından yük olan, ortadan kaldırıldığında işletmenin işlevlerini etkilemeyen faaliyetlerdir.

3.3. Maliyet Etkeni

Faaliyet veya maliyet sürücüsü olarak da isimlendirilen maliyet etkeni; faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine özgü bir kavramdır.² Bu kavram faaliyet maliyetlerini ürünlere yani objelere aktarma işinde kullanılmaktadır. Maliyet etkeni, bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereksinim duyulan çabayı veya iş yükünü belirler.³ Başka bir ifadeyle maliyet etkeni, "...faaliyetlerin maliyetini, kaynak tüketme oranı göz önünde bulundurularak ürün/hizmetlere yüklemekte kullanılır. Maliyet etkeni, bazen bir maliyet üreticisini, bazen de bir faaliyeti belirtir."⁴

Öker, gerekli miktarda maliyet etkeni tespit edildikten sonra maliyet etkenlerinin seçimi esnasında birtakım hususların dikkate alınması gerektiğini ileri sürmektedir.⁵

- Ölçüm Maliyeti: maliyet etkeni ile ilgili bilgilerin öğrenilmesindeki kolaylıktır. Ölçme maliyeti, maliyet etkeni aracılığıyla bilgilerin sağlanmasındaki kolaylık derecesidir. Verileri kolay sağlanabilen etkenler seçilmelidir. Örneğin hastanelerde ameliyat süresi yerine ameliyat sayısı seçilmesi gibi.
- Korelasyon Derecesi: Maliyet etkeni ölçüsü ile ürün/hizmetlerin kapsadığı faaliyetler arasındaki ilişki derecesidir. , maliyet etkeni ile ürün/hizmetin içerdiği faaliyetler arasındaki ilişki derecesidir. Burada önemli olan, faaliyet maliyetleri ile

¹ S. Arzova, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, İstanbul, 2002, s.21

² R. Cooper, "The Two Stage Procedure In Cost Accounting: Part One", Journal of Cost Management For The Manufacturing Industry, Summer 1987, Vol: 1, No: 2, p. 48

³ A.T. Alkan, "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama", SÜ, SBE Dergisi, S.13, Konya, 2005,s.45

⁴ F. Otlu – Y.C. Çukacı, "Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi", AÜ İİBF Dergisi, C.20, S.1, Sivas, 2006, s.394

⁵ Öker, s.46

bu faaliyetleri tüketen ürün/hizmetler arasındaki neden sonuç ilişkisini en iyi yansıtan maliyet etkeni seçilmelidir

- Davranışsal Etkiler: Seçilen maliyet etkenlerinin uygulamayı yapanlar tarafından kabul görmesi ve bireyler üzerinde olumlu etkiler oluşturmalarıdır. Konuyla ilgili çalışanların da etkilenebileceği dikkate alınmalıdır. Zira, gerçekleştirilen faaliyetlerde görev alan çalışanlar, gerekli bilgilerin toplanması ve işlenmesinden olumlu ya da olumsuz etkilenebilmesi mümkündür.

Maliyet etkenleri, faaliyetlerin performans ve maliyetlerini direkt olarak etkileyen ve maliyet havuzlarındaki maliyetlerin sebebini en iyi şekilde ortaya çıkaran unsurlar olduğu ifade edilebilir.

3.4. Maliyet Nesneleri

Maliyet nesneleri, işletmelerde hali hazırda bulunan kaynakların değişerek faaliyetler aracılığıyla üretimi sağlanan ürün/hizmetlerdir. Tüm maliyetlerin yüklenmesi durumundaki son noktadır. Maliyet nesneleri; ürün, hizmet, tüketici, sözleşme, proje veya ayrı bir maliyet ölçümü gerektiren iş birimleri olabilir. Maliyet nesnesi bir faaliyeti gerçekleştirme nedenidir. İşletmenin ürettiği mal ve hizmetlerdir. Örneğin, belirli bir ameliyat, belirli bir kan testi, belirli bir röntgen çekimi, sağlık personelinin aldığı eğitim, belirli bir yatan hastanın bakımı gibi. Maliyet objeleri, sağlık işletmelerinin işlevlerine göre, önleyici, tanı ve tedavi, rehabilitasyon, araştırma geliştirme ve eğitim şeklinde sınıflandırılabilir.¹

4. FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİNİN TASARLANMASI ve UYGULANMASI

FEDMY'nin ortaya atıldığı yıllarda sadece ürün maliyetinin hesaplanmasında doğru bir yöntem olarak düşünülmüş, daha sonraları bu yaklaşımı kullanmaya başlayan bu yöntemin işletmelerde genel üretim giderlerinin yanında faaliyet giderlerinin hesaplanması ve dağıtımında da kullanılabileceğinin farkına varılmıştır.²

¹ Arzova ,s.28

² S. Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 1999, s.903

FEDMY tasarlanırken, uygulama aşamaları yaygın olarak şu şekilde sıralanmaktadır:

- Faaliyetlerin analizi
- Ekibin Belirlenmesi
- Faaliyet havuzlarının oluşturulması
- Maliyet etkenlerinin oluşturulması,
- Maliyet etkenlerinin ürünlere tanımlanması (yüklenmesi)

4.1. Faaliyet Analizi

Faaliyet mamul veya hizmet üreten işletmelerde belki giderleri çok etkilemeyebilir ama geliri ciddi manada belirler. Faaliyet kavramı pek çok anlamda kullanılabilir. FEDMY’de sözü edilen faaliyet ise daha çok aşağıda anlatılan maddelerle ifade edilmektedir:

“-Üretim, satın alma ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kararları

-Yeni üretim tekniklerinin değerlendirilmesi

-Yeni mamul tasarımı ve mamul geliştirilmesi

-Başarı değerlemesi

-Toplam üretim sürecinin kısaltılması”¹ şeklindedir.

Faaliyet analizi, işletmede yapılan tüm faaliyetleri ve bu faaliyetler yapılabilmesi için oluşan maliyetlerin daha anlaşılır olmasını sağlamaktadır. Bu noktada “değer zinciri” kavramından söz edilebilir. Değer zinciri; “...maliyetleri doğuran faaliyetlerin değer katan ve katmayan faaliyetler olarak değerlendirilmesini öngören bir stratejidir.”². Yani burada kayda değer faaliyetlerle, değer ifade etmeyen faaliyetlerin ayrıştırılması söz konusudur. FEDMY, işletmenin tüm faaliyetlerine değer zinciri analizini uygulayarak hem

¹ N. Erdoğan, Maliyet Muhasebesi, İzmir, 2001, s.544

² Yükçü, (1999), s.904

faaliyetlerin iyileştirilmesi, hem maliyetlerin daha doğru hesaplanmasını ve hem de işletmelerin rekabet etmelerini sürdürülebilirliklerini sağlamaktadır.¹

Faaliyet konusu ne kadar çok ve çeşitli ise bu faaliyetlere göre maliyeti hesaplamak da o kadar zorlaşacaktır. Alkan; faaliyet analizi için belirlenen kuralları şu şekilde sıralamıştır:

- “Faaliyetler sistemin amacına uygun olarak detaylandırılmalı,
- Makro faaliyetler kullanılmalı,
- Önemsiz faaliyetler bir araya getirilmeli
- Faaliyetler açık ve tutarlı bir şekilde tanımlanmalıdır.”²

FEDMY uygulamaya öncelikle faaliyet analiziyle başlamaktadır. İşletmenin tüm faaliyetleri tanımlanarak, tüketilen kaynaklar belirlenir ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği artırıcı bilgiler sağlanır. Bu yönü ile FEDMY, yöneticilerin faaliyetleri denetlemesini mümkün kılmakta, işletmenin kâr etme ve başarıya ulaşmasını olumlu yönde etkilemekte ve işletmelerin sürekliliğini sağlamaktadır.³

4.2. Ekibin Belirlenmesi

FEDMY uygulamasında bilgilerin eksiksiz, zamanında, doğru ve güvenilir bir biçimde elde edilebilmesi için bu konuda uzmanlaşmış bir kişilerden oluşan bir ekibin oluşturulması gerekmektedir. Bu ekip çalışmasında yalnızca tüm muhasebe ile ilgili birimlerin çalışmaları yeterli gelmemekte, bunun yanı sıra uygulamanın gerçekleştirileceği birimde görev yapan uzman kişilerin de doğru bilgi aktarma açısından yardımları gerekmektedir. Uygulamada görev alacak ekip çalışanlarına FEDMY ile ilgili eğitim seminerlerinin verilmesi ve bu eğitimlerde uygulamada uzmanlık alanlarına göre her bir

¹ N. Karaca, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması. SAÜ, SBE, YDT, Sakarya, 2008, s. 60.

² Alkan, s.46

³ Ülker – İskender, s.196

ekip üyesi tarafından sunumların yapılması, zamanı iyi kullanmak ve sonuçta başarıyı elde etmeyi sağlayacaktır.¹

4.3. Faaliyet Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Maliyet havuzu; faaliyetlerin tükettiği kaynakların tümünün faaliyetlere göre belirlenerek bir arada toplandığı yer şeklinde tanımlanmaktadır.² Benzer bir tanımlamada ise maliyet havuzu; faaliyetlerin tüketmiş olduğu maliyetlerin, gider yerlerine dağıtımından önce toplandığı yerlerdir. Bu alanda toplanan maliyetler, maliyet etkenlerinin aracılığıyla çıktılara yüklenir.³

İşletmelerde çok sayıda faaliyet yapılmakta ve her bir faaliyetin ayrı ayrı izlenmesi mümkün olamamaktadır. Bu nedenle birbiri ile ilişkili faaliyetler bir araya getirilerek faaliyet havuzları oluşturulmaktadır. Sağlık işletmeleri için örneğin yatan hasta bakımı faaliyet merkezinde, yatan hastanın takibi ve hijyenik bakımı, ameliyat hastasının ön hazırlığı, kan ve kan ürünleri işlemleri gibi birkaç tane maliyet havuzu oluşturulabilir. Benzer faaliyetlerin birleştirilerek aynı maliyet havuzunda toplanması kontrol ve raporlama gibi işlemleri de kolaylaştırmakta ve maliyetlemede sürecin daha iyi yönetilmesine imkân sağlamaktadır. Bu havuzların sağlıklı bir şekilde oluşturulabilmesi için tüm işletme faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerin tükettikleri kaynakların doğru tespit edilmesi gerekmektedir.⁴

Faaliyetlerin faaliyet havuzlarında toplanması safhasında, faaliyetlerin aynı maliyet etkenini kullanıp kullanmadığı ve belirli bir maliyet nesnesi için tüketilmek üzere tanımlandığı konularına dikkat edilmelidir.⁵

Maliyet havuzunun oluşturulması; işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların belirlenmesi temeline dayanmaktadır. Bu belirleme yapıldıktan sonra havuzlar aşağıdaki kriterlere uygun şekilde oluşturulmalıdır.⁶

¹ Yılmaz, s.136.

² S. Dumanoglu, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama” MUFAD – Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 27, Bursa, 2005, s. 109

³ Ülker – İskender, s. 199

⁴ Arzova, s.26

⁵ Öker, s. 37

⁶ Yılmaz, s.158.

- Bir havuzda toplanan faaliyet maliyetleri, o havuzun ayrı bir havuz olarak ele alınmasını gerektirecek ölçüde büyük ve hacimli olmalıdır,
- Faaliyet maliyetleri homojen olmalı ve maliyetler tek bir maliyet etkeni kullanılarak doğru bir şekilde dağıtılmalıdır. Farklı maliyet havuzlarında benzer maliyet etkenleri kullanılıyorsa bunlar birleştirilmelidir. Tek bir maliyet etkeni kullanılamıyorsa havuz bölünmelidir,
- Ürün/hizmetlerin faaliyet tüketimleri aynı oranda olmalıdır. Faaliyet tüketimleri arasında farklılık varsa maliyet havuzları birleştirilmemelidir.

Kaynak maliyetleri faaliyet merkezlerinin maliyet havuzlarına yüklenip faaliyet havuzlarının oluşturulmasıyla FEDMY uygulamasının birinci aşaması tamamlanmış olmaktadır.

4.4. Maliyet Etkenlerinin Oluşturulması

Geleneksel maliyet sistemindeki dağıtım anahtarı kavramı yerini, FEDMY’de maliyet etkeni kavramına bırakmıştır. Yapılan faaliyetler neticesinde maliyetler oluşmaktadır. Maliyetlerin faaliyetlere ve maliyet nesnelere aktarılması için bir ölçünün olması gerekmektedir. Maliyet etkeni bir faaliyetin maliyetinin belirlenmesinde kullanılan ve belli bir faaliyete özgü ölçüdür.¹

Faaliyet merkezlerinde biriken kaynak maliyetlerini maliyet objelerine yükleyen faktörler olan maliyet etkenlerinin ölçüm kabiliyeti yüksek olmalıdır. Yani maliyet etkeni ortadan kalktığında maliyet objesine taşıdığı maliyette ortadan kalkmalıdır.²

Maliyet etkeni; işletmelerde gerçekleştirilen faaliyet ile maliyet arasındaki neden-sonuç ilişkilerini göstermekte³ ve bu ilişkiden çıkacak olan sonuca hangi birimde ne kadar ölçüde yatırım ve tahsis yapılması gerektiğine veya tasarrufa gidileceğine karar verilebilir. Dolayısıyla bu seçimlerin doğru bir şekilde yapılması hem yöntemin, hem de işletmenin başarısını büyük ölçüde etkileyecektir.

¹ Öker, s.32

² Ülker – İskender, s. 200

³ V. Haftacı, İşletme Bütçeleri, İstanbul, 2005, s.186

Ülker ve İskender'e göre maliyet etkeni; gideri ortaya çıkaran ve faaliyetin maliyetinde değişikliğe neden olan faktördür. Kaynaklar ile faaliyetler arasında yer alan ve büyük defter kayıtlarındaki giderleri maliyet havuzlarına yükleyen köprülerdir.¹ Sağlık işletmelerinde kullanılabilecek maliyet etkenlerine örnek olarak; röntgen çekiminde geçen süre, doktorun hastanın tedavisi için geçirdiği süre, ameliyat sayısı, klinik ve poliklinik hasta sayısı, hasta gün sayısı, laboratuvar testleri verilebilir.

Maliyet etkenleri kaynak ve maliyet etkeni olarak ikiye ayrılır. Kaynak etkenleri büyük defterden alınan maliyetleri faaliyetlere yükler. Maliyet etkeni ise faaliyetlerin maliyetlerini ürün/hizmetlere yükler. Diğer bir açıdan maliyet etkenleri, işlem, süre ve yoğunluk olarak üçe ayrılmaktadır. İşlem etkeni yapılan faaliyetin yinelenme sayısı, süre etkeni faaliyetin gerçekleşmesi için geçen süre, yoğunluk etkeni ise faaliyetin gerçekleşmesi için kullanılan kaynakların miktar ve fiyatını göstermektedir.²

Maliyet etkenlerinin sayısının ne kadar olacağı konusunda belirleyici unsurlar aşağıdaki gibidir:³

- Ürün/hizmetlerin çeşitliliği
- Faaliyetlerin göreceli maliyetleri
- Parti Büyüklüğü çeşitliliği

Maliyet etkenlerinin belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴

- Faaliyet tüketiminde en uygun maliyet etkenlerinin seçilmesi,
- Maliyet etkenleri ile ilişkilendirilen bilgiye erişimin kolaylığı,
- Maliyet etkenleri, maliyet objelerinin fiili faaliyet tüketimini ölçme derecesi,

¹ Ülker – İskender, s.199

² Esmeray, A. (2006). Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkiler Uygulama. Erciyes Üniversitesi (EÜ) SBE, YDT, Kayseri, 2006, s.104

³ Öker, s.46

⁴ M.Ç. Eker, “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, Uludağ Üniversitesi (UÜ), İİBF Dergisi, Bursa, 2002, C.21, S.1, s.246.

- Performansın geliştirilmesi yönünde teşvik edici maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Az sayıda rastlanan maliyet etkenlerinin sayısının düşürülmesi,
- En düşük ölçüm maliyeti olan maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Yeni ölçümlerin gerektirdiği maliyet etkenlerinin dikkate alınmaması,
- Birden fazla maliyet etkeni mevcut olduğu durumlarda, istatistikî analizi yapılarak ilişki düzeyi en yüksek olanının belirlenmesi,
- Maliyet etkenlerinin faaliyeti gerçekleştiren personel ile görüşerek belirlenmesi.

FEDMY, işletme çalışanlarının katılımını sağlayan bir maliyet yönetim sistemi olduğundan dolayı çalışanların motivasyonunun da artmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla çalışanların, faaliyetlerin ve süreçlerin daha verimli ve etkin olması sağlanmış olmaktadır.

Ürün/hizmetlerin kaynakları ne oranda tükettiğinin doğru olarak hesaplanabilmesi faaliyetlerin ve faaliyetlere ait maliyetlerin doğru tespit edilmesi ve doğru etkenler aracılığıyla ürün/hizmetlere aktarılmasının sağlanması ile mümkün olmaktadır. Bu nedenle faaliyet ve maliyet taşıyıcı sayısının fazla olduğu sağlık işletmelerinde daha hassas ve daha dikkatli olunması gerekmektedir. Bu aşamadaki en önemli problem faaliyetler ile maliyetleri arasındaki sebep sonuç ilişkisini doğru kurma zorluğudur.

Jayson (1994) FTM uygulayan işletmelere yaptığı anket çalışmasında en fazla sorunun maliyet etkenlerinin tanımlanmasından kaynaklandığını bildirmiştir. Sorunların giderilmesi için faaliyetleri etkileyen maliyet etkenlerinin seçiminde uygun kriterlerin ya da ölçülerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Burada önemli olan, maliyet nesnelerinin faaliyetlerden ne kadar faydalandığının ve kaynakların gerçekte ne kadar tüketildiğinin bilinmesidir.¹ Örneğin hastane işletmelerinin teşhis-tedavi bakım hizmetlerinin verildiği tüm birimlerinde; hasta sayısı, muayene süresi, hasta bakım tedavi süresi, laboratuvar hizmetlerinde; test sayısı, test süresi, bakım onarım hizmetlerinde istek fişleri, ısıtma ve temizlik hizmetlerinde metrekare vb. gibi ölçüler baz alınabilir.

¹ Karaca, s.39

Maliyet etkeni seçilirken ürün/hizmetlerin maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için ayrıca, faaliyetin ürün/hizmete ve fiili tüketimine en uygun, başarının geliştirilmesini teşvik eden maliyet etkenleri seçilmelidir. Sık rastlanılmayan maliyet etkenleri sayıca en aza indirilmeli ve yeni ölçüm gerektiren maliyet etkenlerinin de seçim sırasında dikkate alınmaması ve mevcut ölçütlerle işin gerçekleştirilmesine özen gösterilmelidir.¹

4.5. Maliyetlerin Ürünlere Tanımlanması (Yüklenmesi)

Uygun maliyet etkenlerinin belirlenmesinden sonra, bu etkenlerin birim maliyeti ile faaliyet kullanımının çarpımı, her bir ürün grubuna göre gerçekleştirilen faaliyetin maliyet değerini vermektedir. Dolayısıyla faaliyetler aracılığıyla kullanılan kaynaklar bu faaliyetleri kullanan ürünlere direk olarak aktırılmış olmaktadır.²

Bu aşamada, maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin ortalama maliyet etkeni sayısına bölünmesi ile her bir maliyet havuzu için yükleme oranı bulunur. Sonra ürüne alt maliyet etkeni sayısı ile yükleme oranı çarpılarak ürüne yüklenecek olan faaliyet maliyetleri hesaplanır. Sonuç olarak bir ürünün bütün faaliyetlerden aldığı maliyetlerin toplamı, o ürünün genel üretim maliyetini verecektir.³

Faaliyet havuzlarında toplanan faaliyet maliyetlerinin maliyet nesnelerine yüklenmesi aşamasında, maliyet nesnesi ile faaliyetler arasında en doğru ilişkiyi kurabilen maliyet etkenleri aracılığı ile maliyet nesnelerinin faaliyetleri kullanma oranına göre faaliyet maliyetleri maliyet nesnelerine yüklenmektedir.⁴ (Şekil 7)

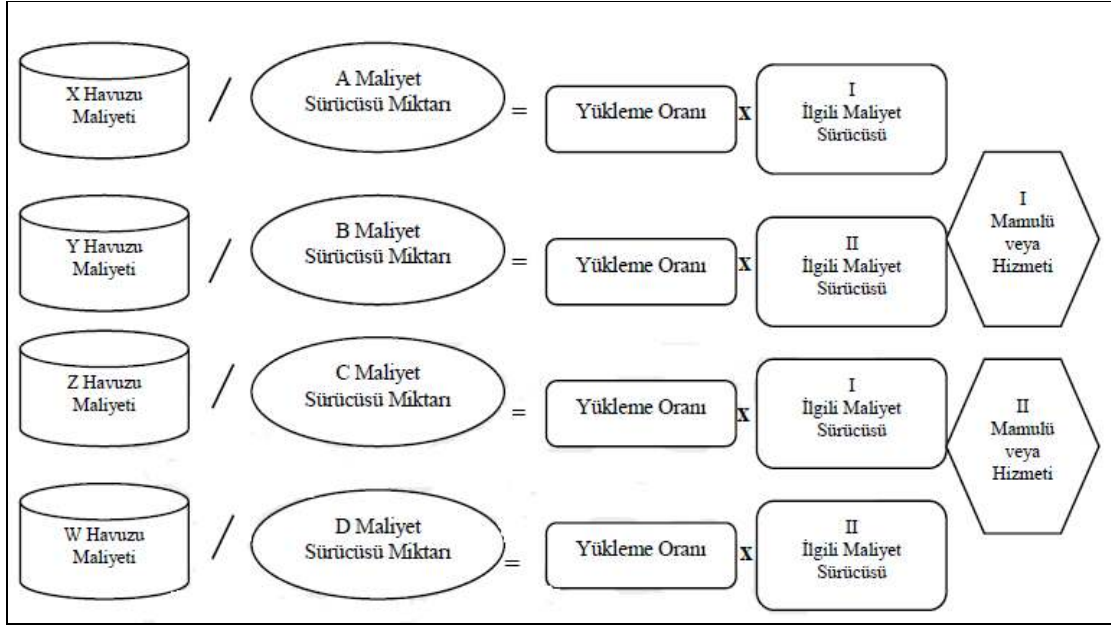
¹ B. Yılmaz, s.162

² Öker, s.51

³ A.T. Alkan, s.47

⁴ Öker, s. 51

Şekil 7. Maliyet Havuzlarında Toplanan Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere veya Hizmetlere Yüklenmesi¹



Bu şekilde işletmenin tüketilen kaynaklarının maliyeti faaliyetler aracılığı ile maliyet nesnelere yüklenmiş olmaktadır.

5. FAALİYET ESASINA DAYALI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN GEREKLİLİĞİ, DEĞERLENDİRME ve AKADEMİK ÇALIŞMALAR

5.1. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Gerekliliği

Hızla gelişen teknoloji ve teknoloji kullanımının artmasıyla birlikte;²

- İşletmeler arasında rekabetin artması işletmelerin kâr marjlarını azaltmıştır. Bundan dolayı işletmeler devamlılığını sürdürebilmek için, her mamul türü için ayrı ayrı maliyet ve kâr hesaplaması yapmak durumunda kalmıştır.
- Artan müşteri beklentisi ve mamul çeşitliliğine karşılık üretim miktarı azalmıştır. Bunun sonucunda maliyeti azaltmak için daha üstün teknolojiler kullanılmaya başlanmış ve ölçek ekonomilerinin yerini daha az maliyetle üretim yapabilen esnek üretim modelleri almıştır.

¹ B. Yılmaz, s.145.

² V. Haftacı, Maliyet Muhasebesi, İzmit, 2011, s. 222.

- Üretimde artan otomasyonla, işçilik maliyetlerinin toplam üretim maliyeti içindeki payını azaltmış, genel üretim giderlerinin payı ise artmıştır.
- Mamullerin kullanım ömrü kısalmış, satış ve lojistik, sunuş, ar-ge, tasarım, destek ve servis maliyetlerinin de önemli olduğu anlaşılmıştır.

Bu gibi nedenlerle, yöneticiler ve işletme sahipleri FEDMY'yi işletmelerinde uygulama konusunda harekete geçirmiştir. Günümüz artan teknoloji kullanımıyla beraber genel üretim giderlerinin artması, indirekt giderlerin çıktılarına doğru yüklenmesinin önemini daha da arttırmıştır. FEDMY genel üretim giderlerinin dağıtılmasında faaliyetleri esas alan bir yaklaşım olması özelliğiyle, uygulandığı işletmelere büyük yararlar sağlamaktadır.

5.2. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Yararları ve Dezavantajları

FEDMY'nin avantajlarını aşağıda görüldüğü şekilde sıralamak mümkündür:¹

Üretim Açısından Yararları:

- Tanımlanması zor olan ve ek maliyetin oluşmasına yol açan indirekt giderlerin tanımlanmasını mümkün kılar.
- Etkinliği kullanan ürün ve işlemlere genel giderlerin üretimini daha doğru bir şekilde tahsis eder
- Endirekt giderleri ayrıştırarak ürün maliyetine doğru bir şekilde yüklenebilmesini sağlar.
- Üretimi planlanan ürün/hizmet maliyetlerinin ölçümü için tüm detaylarıyla açıklayıcı bilgileri sağlar
- Teknolojik değişimlerle birlikte ortaya çıkan farklı ve yeni faaliyetlerin etkilerinin anlaşılabilirliğini sağlar ve üretim ortamlarıyla uyumlu hale getirerek sisteme esneklik kazandırır.
- Üretim faaliyetlerinde sürekliliği sağlamak amacıyla yeni bilgiler üretir.

¹ Erdoğan, (1995), s.35

- Maliyet yönetiminde ve performans değerlendirmesinde finansal ya da finansal olmayan ölçüler geliştirir.
- Üretimde az maliyetle yüksek kaliteye erişimi sağlar

İşletme Açısından Yararları:

- Üretimde etkinlik ve verimlilik sağlamak amacıyla rekabet ortamı yaratır.
- İşletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetlerinin ayrıntılı şekilde tanımlanmasına yardımcı olur.
- İşletmenin maliyet bilgilerini doğru bir şekilde analiz ederek kârlılığını artırır.
- İşletmenin stratejik hedeflerine yönelik faaliyet ve kaynaklarla ilgili planların yapılmasına olanak sağlar.
- Değer kaydetmeyen faaliyetlerin bertaraf edilmesini ya da minimuma indirilmesini sağlar.
- İşletme içinde ve dışında oluşan pek çok etmenin hesaplanarak elde edilen bilgilerle işletmenin sahip olduğu misyonundan hareketle, gelecekle ilgili vizyonunun belirlenmesine yardımcı bulunur.

İşletme Yönetimine Yönelik Yararları

- Uzun vadeli kararların alınmasında gerekli olan bilgileri sağlar.
- İşletme yöneticisi açısından sürecin daha anlaşılabilir olmasına katkı sağlamak amacıyla uygun bilgileri sunar.
- Mevcut kaynakların yöneticilere ne şekilde pay edileceğine, ürün/hizmetlerin maliyet hesaplarının ve yönetiminin nasıl yapılacağını belirlemede yardımcı olur.
- Yöneticilerin faaliyetler üzerinde önemle durmaları ve daha fazla dikkat etmelerine yardımcı olur.

- Faaliyetleri, işletmenin değişik birimlerindeki yöneticilerin kullanabilmeleri için tanımlar.

FEDMY'nin dezavantajları ise şu şekilde sıralanabilir:¹

- Verilerin toplanması ve hazırlanması zaman alıcıdır
- Bilgi biriktirmek ve analiz etmek daha fazla maliyetlidir
- Kaynak veriler her zaman normal muhasebe raporlarından kolayca alınamaz.
- Sisteminin uygulanmasında, maliyet sürücüsü seçimi, ortak maliyetlerin tahsisi, değişen maliyet sürücüsü oranları gibi bazı zorluklar ortaya çıkmaktadır.
- FEDMY'den gelen raporlar her zaman genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymayabilir
- Dış raporlama için kullanılamaz.
- Sabit ve değişken giderlerin bir arada değerlendirilmesinden dolayı, işletme yönetiminde yanlış kararlar alınmasına neden olabilmektedir.
- FEDMY tarafından üretilen veriler, daha önce geleneksel maliyetlendirme yöntemleriyle belirlenmiş yönetsel performans standartları ile çelişebilir
- Genel giderlerin toplam işletme maliyetleriyle orantılı olarak küçük olduğu şirketler için yararlı olmayabilir

Özetle FEDMY, günümüzde ileri üretim teknolojisiyle üretim yapan işletmelerin yeni ve birbirinden farklı faaliyetlerin maliyetlere ne kadar etki sağladığının doğru anlaşılmasına, stratejik hedeflere varılmasına, rekabeti üstünlüğü sağlamak için faaliyetlerin sağlıklı yönetimine ve gelişen üretim ortamları ile uyum içerisinde olabilecek şekilde yönetime esneklik kazandırır. Bir FEDMY sistemi kurmak zaman alıcı ve pahalıdır, ancak süreçlerin verimliliğini artırmak ve ürün kar marjlarını artırmak için kullanılabilecek

¹ J. Woodroff, "The Disadvantages & Advantages of Activity-Based Costing",
<https://smallbusiness.chron.com/disadvantages-advantages-activitybased-costing-45096.html>,
(06.04.2019)

değerli bilgilerle yönetim sağlar. Ancak FEDMY'nin sistem kurulumunun uzun zaman alması ve pahalı olması gibi dezavantajları da bulunmaktadır.

5.3. Çeşitli Ülkelerde ve Türkiye’de Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yöntemi ile İlgili Akademik Çalışmalar

Innes ve Mitchell 1995 yılında İngiltere’de 251 firmanın ürün/hizmet fiyatlandırması, maliyetlerinin düşürülmesi, performanslarının ölçümü ve artırılması yönünde yaptıkları çalışmada, yöntem olarak faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminin ürün/hizmet fiyatlandırması, maliyet düşürülmesi, performans ölçümü ve geliştirme ile maliyet modeli işlevlerinde yararlandıklarını ifade etmektedir.¹

Cohen ve arkadaşları, radyoloji bölümünün performansını ölçmek ve mali analizini yapmak için FEDMY’ni kullanmışlardır. Bölümdeki faaliyetleri; klinik, araştırma ve eğitim şeklinde sınıflandırarak yeni bir maliyet yapısı oluşturmuşlardır. Sonuç olarak; çalışma, öğretim, araştırma ve klinik faaliyetlerinin her birinin göreceli maliyetlerinin başarılı bir şekilde anlaşılmasını sağlamıştır. Ayrıca, her bölümün faaliyetlerinin maliyet analizi gerçekleştirilmiş, klinik faaliyetlerin %72 ile eğitim ve araştırma bölümlerinden daha fazla zaman harcadığı, faaliyet saati başına en büyük maliyetin yine klinik faaliyetlere ait olduğu tespit edilmiştir. Hizmet sunumunun iyileştirilmesi ve fırsatların değerlendirme yönünden de pozitif yönde sonuçlar aldıklarını bildirmişlerdir.²

McGowan ve arkadaşları 2006 yılında kar amaçlı özel hastaneler ile kar amacı gütmeyen kamu hastanelerinde FEDMY bilgi kullanımı ile hastane performansa dayalı dört ölçüt -karlılık, gelir artışı, maliyet tutma ve toplumsal bağlılık- arasındaki incelemişlerdir. Özel hastanelerin bu yönteme daha kolay uyum sağladıklarını ve maliyet denetiminin daha doğru ve sağlıklı yapıldığını ileri sürmüştür. Ancak kamu hastanelerinde bu yönteme uyum sağlanmasında bir takım zorlukların yaşandığı sonucuna ulaşmışlardır.³

¹J. Innes – F. Mitchell, “A Survey Of Activity-Based Costing In The U.K’s Largest Companies”, Management Accounting Research, 1995, V. 6, N. 2, pp. 137-153

² M.D. Cohen – D.R. Hawes – G.D. Hutchins – W.D. Mcphee – M.B. Lamasters – R.P. Fallon, Activity-Based Cost Analysis: A Method Of Analyzing The Financial And Operating Performance Of Academic Radiology Departments, Radiology, 2000, Vol.275, No.3, pp. 708-716.

³ A.S. McGowan – S.A. Holmes – M. Martin, “The Association Between Activity- Based Costing System Adoption and Hospital Performance”. July 31, 1-70.
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=921471,

Kocaoğlu (2014) çalışmasında; Ağız ve Diş Sağlığı Polikliniklerinde FEDMY kullanarak maliyet hesaplamalarının daha kısa bir zaman diliminde sürede ve daha doğru şekilde ulaşılabileceğini tespit etmiştir. Araştırmacı sonuç olarak işletme yönetiminin, faaliyetlerini yeniden revize ederek gelecekte yatırıma yönelik daha bilinçli kararlar alabileceklerini ileri sürmüştür.¹

Laurila ve diğerleri (2000), Oulu Hastanesi Pediatri Kliniği'nin Radyoloji bölümünde altı aylık bir zaman diliminde 7.453 radyolojik ürün üzerinde FEDMY'ni uygulamış ve bu bölümün yönetim ve işlem faaliyetlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi hususunda bu yöntemin katkı sağladığını ve daha karmaşık yapıdaki hastane maliyet hesaplarını içeren sağlık işletmelerinde uygulanabilir en uygun yöntem olduğunu belirtmişlerdir.²

Ağyar, 2006 yılında yaptığı çalışmasında, FEDMY'ni bir hastanenin Üroloji Bölümünde uygulamış ve bu yöntemin hastanedeki tüm birimlerde verilecek kısa süreli eğitimler sonucunda kolaylıkla uygulanabileceğini ileri sürmüştür.

Soyaltın (2007), konaklama sektöründe yaptığı uygulama çerçevesinde, iki işletmeyi baz alarak, FEDMY'nin ne derece uygulanabilir olduğunu ve diğer maliyet yöntemleri ile kıyaslayarak yöntemin avantajları ve dezavantajlarının neler olduğunu tespit etmeyi amaçlamıştır. Sonuçta faaliyet tabanlı maliyetlemenin avantajlarının daha çok olduğunu belirtmiştir.³

Krug ve diğerlerinin (2009) yaptığı çalışmada, Tomografi süreçlerinin fiili maliyet yapısı ve maliyet bileşenlerini FEDMY ile belirledikleri çalışmalarında, maliyet etkinliğini arttırmak için hangi süreçlerin süresinin azaltılması gerektiğinin tespit edilmesinde detaylı bilgi sunmasından dolayı FEDMY'nin destek sağladığını ifade etmişlerdir.⁴

¹ S.Ü. Kocaoğlu, Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Ağız Diş Sağlığı Polikliniğinde Örnek Uygulama, GÜ, SBE, YYLT, Ankara, 2014

² J. Laurila – I. Suramo – M. Brommels – E.M. Tolppanen - P. Koivukangas - P. Lamm – C.G. Standertskjöld – L.D. Nordenstam, Activity-Based Costing In Radiology Application In A Pediatric Radiological Unit. Acta Radiologica. Finland, 2000, 41, 189-195

³ T. Soyaltın, Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama. İÜ, SBE, YDT, İstanbul., 2007

⁴ Krug – Zantenc – Pirsona – Ralph – Borgha, p. 235

Shander ve diğerlerinin (2010), yaptığı kan nakli ve kullanımı maliyetlerinin FEDMY yöntemi ile hesaplanmasını konu alan araştırmasında, kan tranfüzyonu ve işlemleri ile ilgili tüm aşamalar belirlenmiş ve kan maliyet bilgileri daha sağlıklı tahmin edilmiştir. Hastane süreçlerinin değerlendirilmesinde FEDMY bir yol haritası çizmiş ve kan kullanımını optimize etmiştir. Gelecek kan uygulamaları ile alınması gereken kararlarda ekonomik ve klinik yararlar sağlamıştır.

Yolci, Ağrı Devlet Hastanesi Biyokimya Laboratuvarında faaliyete dayalı maliyetleme yöntemini kullanarak, sağlık hizmetlerinin doğru hesaplanabilmesi amacıyla kapsamlı maliyet faaliyetlerinin yürütülmesi, etkin bilgi yönetimi sistemlerinin oluşturulması, karar verme ve uygulamaların doğru bir şekilde bilgilere dayandırılmasının gerekliliğini vurgulamıştır.¹

Okutmuş ve Ergül (2013), Konya da bir hastanenin fizyoterapist servisi maliyetlerini geleneksel ve FEDMY'ye göre hesaplayarak karşılaştırmıştır. FEDMY ile hesaplanan maliyet sonuçlarının daha isabetli olduğu sonucuna varmışlardır.

¹ M. Yolci, Hastanelerde Birim Maliyetlerin Hesaplanması Ağrı Devlet Hastanesi Biyokimya Laboratuvarında Bir Uygulama, Atatürk Üniversitesi (AÜ) SBE, YYLT, Erzurum, 2012

SONUÇ

Toplumların varlıklarını koruyabilmeleri, insan sağlığıyla yakından ilgilidir. Dolayısıyla sağlıklı olma hali, yalnızca insanları değil, tüm toplumu ilgilendiren bir olgu olarak ifade edilebilir. Globalleşmenin de etkisiyle sürekli gelişen çevre ve bu çevreye ayak uydurmaya çalışan bireylerin yaşam kalitesinin kendileri için ne denli önemli olduğunun bilincine varmaları, sağlık işletmelerinin hizmet sunumundan beklentilerini de artırmıştır. Bunların yanı sıra, yine global çerçevede teknolojik gelişmelerin oluşumuyla tıbbi teknolojinin kullanımı ve yoğun rekabet ortamı içerisinde üstünlüğün sağlanması gibi nedenlerden dolayı hastane işletmeleri daha kaliteli, hızlı, etkili ve verimli sağlık hizmetleri sunumunun gerekliliğinin farkına varmışlardır.

Birçok sağlık kuruluşu gibi hastaneler de zorlu ve rekabetçi bir ortamla karşı karşıya kalmaktadır. Rekabetin artması, hasta bakımının kalitesine daha fazla odaklanması ve yeni teknolojinin yüksek maliyeti, bu kuruluşları hastalarına hizmet sağlama biçimlerini ve bu hizmetlerin maliyetlerini yeniden incelemeye zorlayan faktörler arasındadır.

Sağlık hizmetlerinin yaşamsal öneme sahip hizmetler olması, hizmet çeşitliliğinin fazla olması, çok farklı kaynakların tüketimi, mal ve hizmet sunumunda rekabetin artması, müşteri beklentilerinin ve gereksinimlerinin değişimi ve gelişimi, tanı, teşhis ve tedavi sürecinde teknolojiye giderek artan biçimde bağımlı hale gelmesi, toplam kalite ve sürekli iyileştirme gibi yönetim bazlı kavramların önem kazanması gibi etkenler, sağlık sektöründe yer alan hastane işletmelerinin yenilik arayışlarını zorunlu kılmıştır.

Hastane işletmelerinin ekonomisini iyileştirmek için maliyet ve sonuçları doğru ölçmek önemlidir. Yöneticiler büyük fırsatlara ulaşmak için maliyetleri doğru anlamalıdır. Doğru maliyetleme sistemiyle daha iyi hizmet organizasyonu, yenilik ve değer oluşturma hızında artış gibi pek çok fırsat elde edilebilecektir.

FEDMY; faaliyetlere neden olan etkenleri belirleyen, benzer faaliyetleri bir havuzda toplayan, ilgili etkenler aracılığı ile maliyetleri önce faaliyetlere sonra da faaliyetleri tüketim oranına göre mamul ve hizmetlere yükleyen bir maliyet yöntemidir. Bu bağlamda bu yöntemin uygulanması, faaliyet bazında analiz yapılmasına ve dolayısıyla

daha doğru ve gerçeğe yakın maliyetler bulmamızı sağlar. Böylece maliyetler azaltılabilir ve en düşük maliyetle en kaliteli hizmet verilebilir. Bu sonuçlar sağlık yöneticilerine rekabet üstünlüğü, finansal planlama, performans denetimi, kalite ve geliştirme çalışmalarında katkı sağlayacaktır.

Yöneticiler var olan maliyetleri işletmeye yararlı olacak şekilde nasıl değerlendirmek ve düzenlemek gerektiğini bilmelidir. Bu da bilginin zamanında, doğru, ilgili, tam, güvenilir ve anlaşılabilir bilgi olarak düzenli bir şekilde akışının sağlandığı maliyet sistemleri ile olacaktır.



KAYNAKÇA

- Ağırbaş, İ. – Gök, H. – Akbulut, Y. – Önder, Ö.R., “Hastanelerde Maliyet Analizi ve Tıbbi Rehabilitasyon Hizmetlerinde Birim Maliyet Hesaplanması”, Türkiye Fiziksel Tıp Rehabilitasyon Dergisi, S. 58, İstanbul, 2012
- Ağyar, E., Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama, AKDÜ, SBE, YDT, Antalya, 2006
- Ak, B., “Hastane İşletmelerinin Özellikleri ve Profesyonel Hastane Yöneticiliği”, Yeni Türkiye Dergisi, Ankara, 2001, S.40, s. 1305
- Akar, Ç - Özalp, H., Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmelerinde Yönetim, Ankara, 1999
- Akdoğan, N., Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara, 2000
- Akdoğan, N. – Sevilengül, O., Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara, 2000
- Akgün, M., Kalite Maliyetlerinin FTM Sistemine Entegrasyonu. Muhasebe ve Denetime Bakış, C.5, S.15, Bursa, 2005
- Alkan, A.T., “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama” SÜ, SBE Dergisi, C.4, S.13, Konya, 2005
- Alkan, G.İ., İlkeler ve İşlevlerle İşletme: Muhasebe İşlevi, (Ed., M. Babacan), Ankara, 2012
- Altay, A., “Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Yeni Açılımlar ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Sayıştay Dergisi, S.64, Ocak-Mart, Ankara, 2007
- Arzova, S., Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, İstanbul, 2002
- Atalay, B., Sağlık İşletmelerinde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane Uygulaması, SAÜ, SBE, YDT, Sakarya, 2014

- Atlı, Y. – Yücel, N., “Sağlık Kurumları, Sağlık Kurumlarında Marka ve Elazığ İli Sağlık Sektörü”, FÜ, Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.2, S.2, Elazığ, 2018
- Atmaca, M. – Terzi, S., “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, KMÜ, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Karaman, S.2, Aralık 2007
- Bahadır, Ö., Hastanelerde Halkla İlişkiler Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma, MÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 2010
- Bulutoğlu, K., Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul, 1981
- Büyükmirza, K., Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 13. bs., Ankara, 2008
- Büyükdalvarcı, A., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, SÜ Karaman İİBF Dergisi, C. 9, S. 10, Karaman, 2006
- Cokins, G., “Learning to love ABC: Why CPAs Stumble on Activity-Based Costing Projects”, Journal of Accountancy, Vol.188, No:2, New York, 1999,
- Cooper, R., “The Two Stage Procedure In Cost Accounting: Part One”, Journal of Cost Management For The Manufacturing Industry, Vol: 1, No: 2, 1987
- Cooper, R.– Kaplan, R.S, “Profit Priorities From Activity Based Costing”, Harvard Business Review, Cambridge, May-June 1991
- Cooper, R. –Kaplan, R S., “Activity – Based Systems: Measuring The Costs of Resource Usage”, Accounting Horizons, Vol. 6, No: 3, New York, 1992
- Çankaya, F., Aygün, D., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması”, MĞÜ, SBE Dergisi, S.17, Muğla, 2006
- Çiçek, R. – Doğan, İ.C., “Müşteri Memnuniyetinin Artırılmasında Hizmet Kalitesinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Niğde İli Örneği”, AKÜ İİBF. Dergisi, C.XI, S.1, Afyon, 2009, s. 203
- Dumanoğlu, S., “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama” MUFAD – Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 27, Bursa, 2005

- Durukan, S., Yataklı Tedavi Kurumlarında Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri: Ankara İlinde Seçilmiş Hastanelerde Bir Örnek Uygulama, HÜ, SAĞBE, YYLT, Ankara, 2006
- Durukan, S. – Akar, Ç. – Şahin, İ., “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.10, S.1, Ankara, 2007
- Eker, M.Ç., “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, Uludağ Üniversitesi (UÜ), İİBF Dergisi, C.21, S.1, Bursa, 2002
- Erdoğan, N., Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım, Eskişehir, 1995, s. 33
- Erdoğan, N., Maliyet Muhasebesi, İzmir, 2001
- Ersoy, A., Maliyet Muhasebesi Uygulamasına İlişkin bir Anket Araştırması ve Değerlendirilmesi, Ankara, 1990
- Esmeray, A., Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkiler Uygulama, EÜ, SBE, YDT, Kayseri, 2006
- Günel, M., Sağlık Hizmetlerinde Kalite ve Hasta Tatmini, BEÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 2007
- Güneçkan, Ö., Kapasite Planlaması ve Optimum Stok Kontrolü Yönetimi, Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş, 2008
- Günaydın, S. Hastanelerde Halkla İlişkiler Faaliyetleri ile Kalite Yönetimi İlişkilerinin Akdeniz Üniversitesi Hastanesi Örnek Olayı Bağlamında Araştırılması, AKDÜ, SBE, YYLT, Antalya, 2006
- Hacırüstemoğlu, R., – Şakrak, M., Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, İstanbul, 2002
- Haftacı, V., İşletme Bütçeleri, İstanbul, 2005

- Hongren, C. – Datar, M.S. – Foster, G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, New Jersey, 2003
- Innes, J. – Mitchell, F., “A Survey Of Activity-Based Costing In The U.K’s Largest Companies”, Management Accounting Research, 1995, Vol.6, No.2
- Karaca, N., Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması, SAÜ, SBE, YDT, Sakarya, 2008
- Karacan, S. – Aslanoğlu, S., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, Muhesebe ve Denetime Bakış Dergisi. C.5, S.15, Bursa, 2005,
- Karakaya, M., Maliyet Muhasebesi, Ankara, 2004
- Karaköse, S., Hastanelerde Halkla İlişkiler ve İzmir’deki Hastanelerin Halkla İlişkiler Faaliyetlerine İlişkin Bir Araştırma, DEÜ, SBE, YYLT, İzmir, 2004
- Karasioğlu, F. – Çam, A.Y., “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması”, NÜ İİBF Dergisi, C.1, S.1, Niğde, 2008
- Kartal, A.S. – Gündüz, H.E., Maliyet Muhasebesi, Eskişehir, 2003
- Kertiş, S., Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması, İÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 2005
- Kocaoğlu, S.Ü., Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Ağız Diş Sağlığı Polikliniğinde Örnek Uygulama, GÜ, SBE, YYLT, Ankara, 2014
- Koçyiğit, S., Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması, GÜ, SBE, YDT, Ankara, 2006
- Krug, B. – Zantenc, A.V. – Pirsona, A.S. – Ralph, C.B. – Borghta, T.V., “Activity-Based Costing Evaluation Of A [18f]-Fludeoxyglucose Positron Emission Tomography Study”, Health Policy, No.92, Amsterdam, 2009

- Küçüksavaş, N., Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 2002
- Kürkçü, Ö., Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebesi, Karşılaşılan Sorunlar ve Uygulama, OÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 2015
- Laurila, J., – Suramo, I., – Brommels, M., – Tolppanen, E.M. – Koivukangas, P. – Lanmig, P., – Standertskjo, C.G., – Nordenstam, L.D., Activity-Based Costing In Radiology Application In A Pediatric Radiological Unit. Acta Radiologica. Vol.41, Finland, 2000
- Lazol, İ., Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 2008
- Menderes, M., Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Modeli Geliştirme ve Hemodiyaliz Seans Maliyeti Örnek Uygulaması, HÜ, SAĞBE, YDT, Ankara, 1990
- Menderes, M., “Hastanelerde Maliyet Hesaplaması”, I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, (ss.265-275). Aydın, 4-7 Mayıs 1994
- Mert, H., Hastane İşletmelerinde Maliyetleme ve Örnek Uygulama, MÜ, SBE, YDT, İstanbul, 2000
- Mut, S. – Ağırbaş, İ., Hastanelerde Maliyet Analizi: Ankara’da Hizmet Sunan İkinci Basamak Bir Kamu Hastanesi’nde Uygulama, MEÜ, SBE Dergisi, C.9, S.18, Ankara, 2017
- Muto, H. – Yuji, T. – Suzuki, S. – Yokooka, Y. – Abe, T. – Şase, Y. – Terashita, T. – Ogasawara, K., “Filmless Versus Film-Based Systems İn Radiographic Examination Costs: An Activity-Based Costing Method”, BMC Health Services Research, London, 2011, No. 11, p. 1
- Öker, F., Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, İstanbul, 2003
- Otlı, F. – Çukacı, Y.C., “Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi”, AÜ İİBF Dergisi, C.20, S.1, Sivas, 2006

- Özbayrak, M. – Akgün, M. – Türker, A.K., “Activity – Based Cost Estimation in a Push/Pull Advanced Manufacturing System”, Int. Journal of Production Economics, Vol.87, No.1, Uxbridge, 2004
- Özcan, F., Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tıbbi Laboratuvar Uygulaması, KÜ SBE, YYLT, Kocaeli, 2006
- Özkan, S., Özel İhtisas Hastanelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi Önerisi ve Bir Örnek Uygulama, DEÜ, SBE, YDT, İzmir, 200
- Rajabi, A. – Dabiri, A., “Applying Activity Based Costing (ABC) Method to Calculate Cost Price in Hospital and Remedy Services “, Iranian J Publ Health, 2012, Vol. 41, No.4
- Sayın, ş., “Hizmet Sağlık İşletmelerinde Değişken Maliyetlerin Kontrolü ve Verimliliğin Arttırılması”, Sağlık Yönetimi Hizmetlerinde Değişen Anlayış ve Politikalar Sempozyumu Bildiri Kitabı, (s.140), 11-12 Kasım 1994, Ankara
- Seçim, H., Hastane Yönetim ve Organizasyonu. Eskişehir, 2001
- Sevin, H.D., Hastane İşletmelerinde Otelcilik Hizmetleri, Maliyeti ve Kontrolü, Ankara İli Uygulama Örnekleri, GÜ, SBE, YDT, Ankara, 1998
- Shepard, D.S. – Hodgkin, D. – Anthony, Y.E., Analysis of Hospital Costs: A Manual for Managers, Geneva, 2000
- Somunoğlu, S. – Ağırbaş, İ. - Tengilimoğlu, D. – Çelik, Y. – Erdem, R. - Karabulut, Y. – Er, G., Sağlık Kurumları Yönetimi-I, Eskişehir, 2012
- Soyaltın, T., Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama. İÜ, SBE, YDT, İstanbul., 2007
- Şakrak, M., “Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, S.61, s.3
- Şimşek, M.Ş., İşletme Bilimlerine Giriş, Ankara, 1998

- Tanç-Güngör, Ş. “Yeni Performans Ölçüm Yöntemleri (Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Performans Karnesi ve Ekonomik Katma Değer) Entegrasyonu ve Örnek Bir Uygulama”, Trakya Üniversitesi (TÜ) SBE Dergisi, C. 14, S. 2, Edirne, 2012
- Tengilimoğlu, D., Sağlık Kurumlarında Halkla İlişkiler, Ankara, 2001
- Uğurtay, H. – Öker, F., - Sur, H., – Bakir, İ., – Döğücü, M.Ş., “Bir Kamu Hastanesinde Anjiyografi Birimi Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Analizi”, Nobel Medicus, C.9, S.1, İstanbul, 2013
- Ülker, Y. – İskender, H., “Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. C. 8, S.13, Balıkesir, 2005
- Var, T. – Bolak, M., “Kar Amaçlı Olmayan İmalat İşletmelerinin Maliyet Muhasebe Problemi: Bir Model”, İstanbul Teknik Üniversitesi (İTÜ) Dergisi/Mühendislik, C.7, S.:4, İstanbul, 2008
- Vatansever, S., Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi (Bursa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Örneği, BEÜ SBE, YYLT, İstanbul, 2013
- Yıldız, Y., Yataklı Sağlık Kuruluşlarında Yönetmelik Sorunların İncelenmesi, Edirne İlinde Örnek Bir Uygulama, TÜ, SBE, YYLT, Edirne, 2008
- Yılmaz, B., Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönetiminin Rolü ve Bir Uygulama, SÜ, SBE, YDT, Konya, 2008
- Yiğit, V. – Ağırbaş, İ., “Hastanelerde Maliyet-Performans Analizi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesi’nde Bir Uygulama”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.7, S.2, Ankara, 2004
- Yolci, M., Hastanelerde Birim Maliyetlerin Hesaplanması Ağrı Devlet Hastanesi Biyokimya Laboratuvarında Bir Uygulama, AÜ, SBE, YYLT, Erzurum, 2012
- Yükçü, S., Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 1999
- Yükçü, S., Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 2005

İnternet Kaynakları

Alihanoğlu, M., “Hastane Yönetim Modelleri”,

http://www.saglikplatformu.com/saglik_egitimi/showquestion.asp?faq=3&fldAuto=76, (05.03.2019)

Gökbulut, İ., “Maliyet Muhasebesi”,

[http://www.giv.org.tr/userfiles/files/Maliyet%20Muhasebesi%20\(Do%C3%A7.%20Dr.%20R.%20%C4%B0lker%20G%C3%96KBULUT\).pdf](http://www.giv.org.tr/userfiles/files/Maliyet%20Muhasebesi%20(Do%C3%A7.%20Dr.%20R.%20%C4%B0lker%20G%C3%96KBULUT).pdf), (27.04.2019)

Kaygusuz, S.Y., “İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebesi Sistemleri”, İş-Güç,Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 2001, Cilt:3, Sayı:1, <https://www.isguc.org/?p=article&id=112&cilt=3&sayi=1&yil=2001>, (09.05.2019)

McGowan, A.S. – Holmes, S.A. – Martin, M., “The Association Between Activity- Based Costing System Adoption and Hospital Performance”. July 31, 1-70.

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=921471,

“Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Sağlık Bakanlığı Yönergesi”, (Çevrimiçi), http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&task=view&id=240&itemid=34, (18.03.2019).

Sur, H., Sağlığın ve Halk Sağlığının Felsefesi:21.Yüzyılda Geline Nokta, 2011, <http://www.sdplatform.com/Dergi/541/Sagligin-ve-halk-sagliginin-felsefesi-21-yuzyilda-geline-nokta.aspx> . (17.03.2019)

T.C. Anayasası, “Madde 56”, <https://www.saglik.gov.tr/TR,11472/tcanayasasi-56madde.html>, (20.03.2019)

Woodroff, J., “The Disadvantages & Advantages of Activity-Based Costing”,

<https://smallbusiness.chron.com/disadvantages-advantages-activitybased-costing-45096.html>, (06.04.2019)

ÖZGEÇMİŞ

05 Ağustos 1981 tarihi Metz / Fransa doğumluyum. 1987’de ailemle birlikte Türkiye’ye kesin dönüş yaptım. İlkokul 1. ve 2. sınıfı Denizli’de, ilkokul 3,4,5, orta ve lise eğitimimi ise İzmir’in Selçuk ilçesinde tamamladım. 2003 yılında Samsun Sağlık Yüksekokulu’ndan mezun oldum. Aynı yıl Sağlık Bakanlığı bünyesinde Ebe Hemşire olarak göreve başladım ve halen görevimi sürdürmekteyim.

Yasemin ÜLKER