

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

**SAĞLIK İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI
MALİYETLEME (BUCA SEYFİ DEMİRSOY DEVLET
HASTANESİNDE UYGULAMA)**

(Yüksek Lisans Tezi)

Tezi Hazırlayan: **Hülya YONCA**

İstanbul, 2015

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

**SAĞLIK İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI
MALİYETLEME (BUCA SEYFİ DEMİRSOY DEVLET
HASTANESİNDE UYGULAMA)**

(Yüksek Lisans Tezi)

Hazırlayan

Hülya YONCA

1207460146

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Gönül İpek ALKAN

İSTANBUL, 2015

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Buca Seyfi Demirsoy Devlet Hastanesinde Uygulama)” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun Şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım

...../...../2015.

Aday: **Hülya YONCA**

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

21.10.2015

Enstitümüz *İşletme Yönetimi* Anabilim dalı *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi* Programı yüksek lisans öğrencilerinden 1207460146 numaralı *Hülya YONCA'nın* "Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim - Öğretim Yönetmeliği"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "*Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Buca Seyfi Demirsoy Hastanesinde Bir Uygulama)*" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 23.06.2015 tarih ve 2015/25 sayılı toplantısında seçilen ve ..*T. A. K. S. M. A. N.*... Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin (c) bendi gereğince (60) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında *oyçokluğu/oybirliği* ile *Kabul/Red veya Düzeltme* kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 1 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.


DANIŞMAN
YRD.DOÇ.DR. GÖNÜL İPEK ALKAN


ÜYE
PROF. DR. MEHMET FİKRET GEZGİN


ÜYE
YRD.DOÇ.DR. ŞEFİKA DEMİRKAN

Adı ve Soyadı : Hülya YONCA

Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Gönül İpek ALKAN

Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans, 2015

Alanı : İşletme

Anahtar Kelimeler : Hastane ve Sağlık Kurumları, Maliyet Yönetimi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

ÖZ

Değişen sosyolojik, ekonomik ve teknolojik şartlarla birlikte hastaların beklentilerini artarak değişmiş, mamul ve hizmet çeşitliliğinin artmasıyla da hastane ve sağlık kurumları sürekli kendilerini revize etmek zorunda kalmıştır. Bu da maliyetlerinin artmasına neden olmakla beraber ayakta kalabilmek için de katlanması gereken bazı mali yükümlükleri beraberinde getirmiştir. Daha az maliyetle daha iyi hizmet sunabilmek arayışı içinde olması ve hastane işletmelerinin birbirinden farklı kaynaklar tüketmiş olmalarından ve bu kaynakların istenilen optimum düzeyde olmaması sorunundan dolayıdır ki kaynakların etkin tüketimi kaygısını beraberinde getirmiştir. Kaynak tüketimini planlama ve yönetiminin en doğru şekilde yapılarak maliyet yönetimi sistemlerinin kullanılması önemlilik arz etmekte ve çok sayıda fazla çeşitlilik gösteren sağlık hizmetleri sunulduğundan dolayı birim hizmet maliyetleri ne kadar sağlıklı hesaplanırsa yöneticilerin alacağı kararlar da o kadar isabetli ve yerinde olacaktır. Hastane ve sağlık işletmelerinde hizmet maliyetlerinin kontrol altında tutulması ancak birim maliyetlerinin doğru hesap ve kontrolü ile mümkün olmaktadır. Hastane yöneticileri, sağlık tesisinin sahip olduğu teknik donanım, insan, zaman vb. gibi tüm kaynaklarının kapasitesini işletme amaçları

doğrultusunda etkin yönetmelidir.

Sağlık işletmelerinde etkin kaynak yönetimi ve verimlilik ile ilgili problemlerinin çözümü sağlıklı verilerle elde edilen doğru maliyet sonuçları ile mümkün olacaktır. Sağlık işletmelerinde özellikle tanı, teşhis, tedavi ve diğer alanlarda teknolojik ilerlemeler endirekt maliyetler ve genel hizmet maliyeti giderlerinin artmasına neden olmakla beraber birlikte direkt işçilik ve direkt hammadde maliyetlerinin üretilen ürün ve hizmetlere yüklenmesinde sorun yaşanmaktadır. Bu sorunların çözümü için farklı maliyet sistemleri geliştirilmiştir. Bu Yüksek Lisans Tez çalışmada da öncelikle hastane ve sağlık kurumlarının tanımı ve işlevleri üzerinde durulmuş olup; daha sonra da maliyet yönetimi ve kontrolü ve ayrıca maliyet sistemlerinden biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi ele alınmıştır.

Name and Surname : Hülya YONCA

Supervisor : Yrd. Doç. Dr. Gönül İpek ALKAN

Degree and Date : Master Thesis/2015

Major : Hospital and Healthcare Institutions of Management

Key Words : Hospitals and Health-care Institutions, Cost Management,
Activity Based Costing

ABSTRACT

Since changing sociological, economic and technological circumstances have enlarged patients' expectations cumulatively, Hospitals and Health-care Institutions had to revise their selves continuously by the means of product and service diversity. This situation also brought some fiscal obligations to carry and continue their to services. It is also said that there had some considerations about effective consume of sources to maximize the optimum level of the required resources by the means of serving better with less cost. It is also accepted that executive bodies of those institutions may give proper and accurate decisions when planning and consuming of sources are done in most correct way to enhance the usage of cost management systems by serving diverse health services in quantative manner. It is only possible to keep under control the service costs of Hospitals and Health-care Institutions when unit costs of the services and products are correctly accounted. Manager of the Hospital must execute hospital's technical equipment, labour, time ect effectively within the general principles and targets of the enterprise.

By proper data providing correct cost results will make possible to solve such problems regarding to effective recourse management and productivity on Health-care Institutions. Technological improvements in such fields particularly at diagnosis

and identification of the symptoms, treatments and other relevant areas have increased indirect costs of the health-care institutions. It is still a great problem that direct labor and direct material costs are added to the produced service costs and product costs. To solve this problem different cost systems are offered. In this thesis formerly the definition and functions of Hospitals and Health-care Institutions are stated. Lately cost management and its control have been explained. Lastly a unique cost system named “Activity Based Costing System” is discussed.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ.....	iv
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xix

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

1. HASTANENİN TANIMI	4
1.1. Hastanelerin İşlevsel Tanımı	6
1.2. Hastanelerin Sistem Yaklaşımı Kapsamında Tanımı.....	8
2. HASTANE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ, YAPISI VE İŞLEVLERİ.....	9
2.1. Hastanelerin Özellikleri	10
2.2. Hastanelerin İşlevleri	12
2.3. Hastanelerin Sınıflandırılması.....	13
3. HASTANELERDE VERİLEN HİZMETLERİN SINIFLANDIRILMASI	20
3.1. Koruyucu Hizmetler.....	22
3.2. Teşhis.....	22
3.3. Tedavi	23
3.4. Bakım	24

3.5. Dindirici Hizmetler	24
3.6. Araştırma	25
3.7. Eğitim.....	25
4. HASTANE İŞLETMELERİNİN EKONOMİSİ.....	25
4.1. Hastane Hizmetleri Talebi	27
4.2. Hastane Hizmetleri Arzı.....	33

İKİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ VE FAALİYET TABANLI MALİYET

1. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET KAVRAMI, MALİYET SİSTEMLERİ VE MALİYETE ETKİ EDEN FAKTÖRLER.....	36
1.1. Hastanelerde Maliyet Kavramı ve Önemi.....	36
1.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Sistemleri	39
1.2.1. Kapsamına Göre Maliyet Sistemleri	41
1.2.1.1. Tam Maliyet Sistemi.....	41
1.2.1.2. Kısmi Maliyet Sistemi	42
1.2.1.3. Değişken Maliyet Sistemi	43
1.2.1.4. Direkt Maliyet Sistemi	43
1.2.2. Üretime Göre Maliyet Sistemi	44
1.2.2.1. Sipariş Maliyet Sistemi	44
1.2.2.2. Safha Maliyet (Ortalama) Sistemi	46
1.2.3. Zamana Göre Maliyet Sistemi	47
1.2.3.1. Fiili (Gerçek) Maliyet Sistemi.....	47
1.2.3.2. Çağdaş Maliyet Sistemleri.....	47
1.2.3.2.1. Tahmini Maliyet Sistemi	48
1.2.3.2.2. Standart Maliyet Sistemi	48

1.2.3.2.2.1. Standartların Belirlenmesi	50
1.2.3.2.2.2 Standartlarla Fiili Maliyetler Arasındaki Farkların Saptanması.....	52
1.2.3.2.2.3. Standartlarla Fiili Maliyetler Arasındaki Farkların Saptanması.....	52
1.3. Maliyet Yönetimi Açısından Maliyetleri Etkileyen Faktörler	54
1.4. Hastane İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Faktörler	58
1.4.1. Kapasite Kullanım Oranı	58
1.4.2. Merkez Büyüklüğü	60
1.4.3. Hizmet Kalitesi	61
1.4.4. Teknoloji	62
1.5. Maliyet Unsurları	63
1.5.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	64
1.5.2. Direkt İşçilik Giderleri.....	65
1.5.3. Genel Üretim Giderleri	66
2. MODERN MALİYET SİSTEMLERİ YAKLAŞIMI.....	67
2.1. Proje Maliyetleme Sistemi	68
2.2. Hedef Maliyetleme Sistemi.....	69
2.3. Kaizen Maliyetleme	73
2.4. Stratejik Maliyet Sistemi	75
2.5. Hedef Maliyetleme Sistemi.....	76
2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi	77
2.7. Mamul Yaşamı Dönemi Boyunca Maliyetleme.....	78
2.8. Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi	79
2.9. Toplam Kalite Kontrolü ve Maliyetler.....	80
2.10. Değer Mühendisliği.....	82

3. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ	83
3.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı ve Tanımı	85
3.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları	85
3.3. Maliyet Muhasebesi Hesapları ve 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Muhasebesi Hesapları	88
4. HASTANELERDE GİDER YERLERİ VE GİDER MERKEZLERİ	90
4.1. Gider Türlerine Göre Giderler	91
4.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	91
4.1.2. İşçi Ücret ve Giderleri.....	92
4.1.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri.....	94
4.1.4. Vergi, Resim ve Harç Giderleri	94
4.1.5. Amortisman ve Tükenme Payları.....	94
4.1.6. Finansman Giderleri.....	94
4.1.7. Çeşitli Giderler	95
4.2. İşletme Fonksiyonlarına Göre Giderler.....	95
4.2.1. Genel Yönetim Giderleri.....	96
4.2.2. Üretim Giderleri	96
4.2.3. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	96
4.2.4. Satınalma Giderleri	96
4.2.5. Finansman Giderleri.....	97
4.2.6. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	97
4.3. Gider Merkezlerine Göre Giderler	98
4.3.1. Esas Üretim Gider Merkezleri Giderleri.....	98
4.3.2. Yardımcı Üretim Gider Merkezleri Giderleri.....	98
4.3.3. Yardımcı (Destek) Hizmet Gider Merkezleri Giderleri	99

4.4. Yükleme Biçimine Göre Giderler	99
4.4.1. Direkt Giderler	99
4.4.2. Endirekt Giderler.....	100
4.5. Faaliyet Hacmine Göre Giderler	100
4.5.1. Sabit Giderler	100
4.5.2. Değişken Giderler	101
4.5.3. Karma Giderler	101
4.6. Kontrol Edilebilirliğine Göre Giderler.....	101
4.6.1. Kontrol Edilebilir Giderler.....	102
4.6.2. Kontrol Edilemeyen Giderler.....	102
4.7. Fiili Olma Durumuna Göre Giderler.....	102
4.7.1. Fiili Giderler	102
4.7.2. Standart Giderler	102
4.7.3. Tahmini Giderler	102
5. HASTANELERDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME.....	103
5.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi.....	103
5.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı	105
5.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Genel ve Temel Kavramları.....	106
5.1.2.1. Genel Kavramlar.....	106
5.1.2.2. Temel Kavramlar.....	107
5.1.2.2.1. Kaynak ve Maliyetle İlgili Kavramlar.....	107
5.1.2.2.2. Faaliyetle İlgili Kavramlar	109
5.1.2.2.2.1. Faaliyet Gideri	109
5.1.2.2.2.2. Faaliyet ve Fonksiyon İlişkisi	112
5.1.2.2.2.3. Faaliyet Zinciri ve Faaliyet Listesi ...	112

5.1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları.....	113
5.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede İşleyiş Süreci	116
5.1.4.1. Birinci Aşama Kaynak Sürücülerin Seçimi	116
5.1.4.2. İkinci Aşama Faaliyet Sürücülerinin Seçimi	116
5.1.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yapısı	117
5.1.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	119
5.1.5.2. Faaliyet Etkenlerinin (Sürücülerinin) Tespiti	120
5.1.5.3. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması	122
5.1.5.4. Faaliyet Merkezlerinin (Havuzlarının) Belirlenmesi.....	122
5.1.5.5. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine (Havuzlarına) Aktarılması	124
5.1.5.6. Maliyetlerin Hizmet ya da Ürünlere Yüklenmesi.....	124
5.1.5.7. Maliyet Sürücülerinin Sayısının Belirlenmesi.....	126
5.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Dağıtım Tablosu	126
5.2.1. Birinci Dağıtım	129
5.2.2. İkinci Dağıtım	129
5.2.3. Üçüncü Dağıtım	129
5.3. Hastanelerde Üretim Giderlerinin Dağıtımı (I. Dağıtım).....	130
5.3.1. Toplam Yönetim (Üretim Giderlerinin I.Dağıtımı Kavramı).....	131
5.3.2. Genel Yönetim Giderlerinin İkinci Dağıtımı	131
5.3.3. Genel Yönetim Giderlerinin Üçüncü Dağıtımı	131
5.4. Hastanelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci.....	131
5.5. Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemleri İle Karşılaştırılması	133
5.6. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Sağladığı Avantajlar	135

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İZMİR BUCA SEYFİ DEMİRSOY DEVLET HASTANESİ RADYOLOJİ BÖLÜMÜNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNE GÖRE UYGULAMA

1. SEYFİ DEMİRSOY DEVLET HASTANESİ	137
2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	138
2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi	138
2.2. Faaliyetlerle İlgili Endirekt Hizmetlerin Belirlenmesi	138
2.3. Birinci Aşama Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi	139
2.4. Faaliyet Merkezlerinin Toplam Maliyetlerinin Bulunması.....	140
2.4.1. Doktor Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı	140
2.4.2. Radyoloji Teknisyeni Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı.....	141
2.4.3. Hemşire Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı.....	142
2.4.4. Sekreter Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı	143
2.4.5. Yönetici Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı	144
2.4.6. Kira, Enerji ve Temizlik Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı.....	145
2.4.7. Elektrik Giderinin Faaliyetlere Dağılımı	146
2.4.8. Kırtasiye Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı	147
2.4.9. Film Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağılımı	147
2.4.10. Amortisman Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı	148
2.4.11. Bakım Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı	148
2.4.12. Diğer Tıbbi Malzeme Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı	148
2.5. İkinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi.....	149
2.6. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere (Hizmetlere) Yüklenmesi	150
2.6.1. Hasta Kayıt ve Randevu Verilmesi Faaliyetinde Toplanan Giderlerin	

Ürönlere Dağılımı	150
2.6.2. Rapor Yazma Faaliyetinde Toplanan Giderlerin Ürönlere Dağılımı..	151
2.6.3. Çekim Faaliyetinde Toplanan Giderlerin Ürönlere Dağıtımı	151
2.6.4. Film Hazırlama Faaliyetinde Toplanan Giderlerin Ürönlere Dağılımı	152
2.6.5. Koordinasyon Faaliyetinde Toplanan Giderlerin Ürönlere Dağıtımı .	152
2.6.6. Diğer Faaliyetlerde Toplanan Giderlerin Ürönlere Dağıtımı.....	153
2.7. Birim Maliyetlerin Bulunması	154
2.8. Birim Maliyetlerin Hizmet Bedelleri İle Karşılaştırılması.....	154
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	155
KAYNAKÇA.....	158
ÖZGEÇMİŞ	168

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo No.	Sayfa No.
Tablo.1. Hastanelerin Kurumlara Göre Dağılımı.....	16
Tablo.2. Türkiye’deki Hastanelerin Yatak Sayısına Göre Dağılımı (2014)	17
Tablo.3. Hasta Maliyet Kartı.....	45
Tablo.4. Hastanelerde Çalışan Personelin Sınıflandırılması	93
Tablo.5. Hastane İşletmelerinde Karşılaşılan Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri	124
Tablo.6. Faaliyet Merkezleri, Maliyetler ve Maliyet Sürücüleri.....	125
Tablo.7. Maliyet Zarar ve Gider Kavramları Tablosu.....	126
Tablo.8. Hastane İşletmelerinde Giderlerin Dağıtılmasında Kullanılan Başlıca Dağıtım Anahtarları	127
Tablo.9. Maliyet Dağıtımının Basamakları.....	130
Tablo.10. Geleneksel Maliyetleme ve FTM Sistemlerinin Karşılaştırılması.....	134
Tablo.11. Faaliyetlerle İlgili Maliyet Havuzu.....	138
Tablo.12. Birinci Aşama Maliyet Sürücüleri	139
Tablo.13. Faaliyet Merkezlerinin Toplam Maliyetleri.....	149
Tablo.14. Birim Maliyetlerin Hizmet Bedelleri İle Karşılaştırılması	153

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No.	Sayfa No.
Şekil.1. Açık Bir Sistem Olarak Hastane	11
Şekil.2. Hastanelerin Sınıflandırılması.....	15
Şekil.3. Kamu Hastaneler Birliği Teşkilat Şeması	20
Şekil.4. Sağlık Hizmetleri ve Sağlık Kurumları.....	21
Şekil.5. Maliyet Sistemleri	40
Şekil.6. Tam Maliyet Sistemi	42
Şekil.7. Kısmi Maliyet Yöntemi.....	44
Şekil.8. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Sınıflandırılması	64
Şekil.9. İşçilik Giderlerinin Sınıflandırılması	65
Şekil.10. Genel Üretim Giderlerini Oluşturan Gider Çeşitleri ve Dağıtılacak Gider Yerleri.....	67
Şekil.11. Hedef Maliyetleme Süreci.....	72
Şekil.12. Zaman Akışı ve Kaizen Maliyetleme	73
Şekil.13. Hedef Maliyet Dengesi.....	77
Şekil.14. Kalite Maliyet Merkezleri	81
Şekil.15. Muhasebe Bilgi Akışı.....	84
Şekil.16. 7/A Seçeneğinde Kayıt Akışının Genel Yapısı	89
Şekil.17. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Ana Bileşenleri	107
Şekil.18. Faaliyet Gideri – Maliyet Gideri İlişkisi	111
Şekil.19. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Yatay ve Dikey Boyutlar.....	114

Şekil.20. İki Aşamalı FTM Sistemi	115
Şekil.21. Faaliyet Listesinin Oluşum Süreci	123
Şekil.22. Faaliyetlere Dayalı Yöntemlerin Maliyet ve Süreç Boyutu	132
Şekil.23. Buca Seyfi Demirsoy Devlet Hastanesi Organizasyon Şeması.....	137

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AHA	: Amerikan Heart Association
AİBÜ	: Abant İzzet Baysal Üniversitesi
ANAÜ	: Anadolu Üniversitesi
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
ATAÜ	: Atatürk Üniversitesi
AÜ	: Ankara Üniversitesi
BEÜ	: Beykent Üniversitesi
C.	: Cilt
CAM	: Faaliyete Dayalı Yönetim Sözlüğü/Glossary of Activity Based
ÇÜ	: Çukurova Üniversitesi
D. İŞÇİLİK	: Direkt İşçilik
DEÜ	: Dokuz Eylül Üniversitesi
DG	: Değişken Gider
DGÜ	: Değişken Genel Üretim
DGÜG	: Değişken Genel Üretim Giderleri
Dİ	: Direkt İşçilik
DİG	: Direkt İşçilik Gideri.
DİMM	: İlk Madde ve Malzeme Giderleri
DİMMG	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri.
DİŞ	: Direkt İşçilik
DSÖ/WHO	: Dünya Sağlık Örgütü/World Health Organization
EİMMG	: Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
F.M.	: Faaliyet Merkezi
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
FÜ	: Fatih Üniversitesi
G.Ü.G.	: Genel Üretim Giderleri
G.Ü.M.	: Genel Üretim Maliyetleri
G.Y.	: Gider Yeri

G.Y.G.	: Genel Yönetim Gideri
GATA	: Gülhane Askeri Tıp Fakültesi
GÜ	: Gazi Üniversitesi
GÜG:	: Genel Üretim Gideri
GYD	: Hastanelerde Genel Yönetim Gideri
H.M.	: Hedef Maliyetleme
HÜ	: Hacettepe Üniversitesi
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İMM	: İlk Madde ve Malzeme
İÜ	: İstanbul Üniversitesi
JCI	: Joint Commission International
JIT	: Tam Zamanında Üretim
K.M.	: Kaizen Maliyetleme
K/Z	: Kar / Zarar
KKO	: Kapasite Kullanım Oranı
Kws	: Kilovat Saat
M.S.G.U.T.	: Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği
m²	: metre kare
m³	: hacim
	Management
MG	: Malzeme Gideri
MSB	: Milli Savunma Bakanlığı
MSKU	: Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
MUFAD	: Muhasebe ve Finansman Dergisi
MÜ	: Marmara Üniversitesi
NİÜ	: Niğde Üniversitesi
P.M.	: Proje Maliyetleme
S.	: Sayı
S.G.M.	: Sabit Gider Maliyeti
S.M.	: Standart Maliyet

SABE	: Sağlık Bilimleri Enstitüsü
SB	: Sağlık Bakanlığı
SBD	: Sosyal Bilimler Dergisi
SBD	: Sosyal Bilimler Dergisi
SBE	: Sağlık Bilimleri Enstitüsü
SBED	: Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
SDP	: Sağlıkta Dönüşüm programı
SDÜ	: Süleyman Demirel Üniversitesi
SF	: Standart Fiyatı
SG	: Sabit Gider
SGÜG	: Sabit Genel Üretim Giderleri
SHM	: Hastanede Satılan Hizmet Maliyeti
SM	: Standart Miktar
SMMMO	: Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası
SS	: Standart Süre
SSYB	: Sağlık Sosyal Yardım Bakanlığı
SÜ	: Selçuk Üniversitesi
SÜ	: Standart Ücretin
SYO	: Standart Yükleme Oranı
SYÖ	: Standart Yükleme Ölçüsü
T.F.Ö.	: Toplam Faaliyet Ölçüsü
TCSB	: Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı
TKHK	: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebeciler Odası Başkanlığı
UÜ	: Uludağ Üniversitesi
YDT	: Yayınlanmamış Doktora Tezi
YTKİY	: Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nde
YYLT	: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

GİRİŞ

Türkiye’de sağlık sistemi, sağlık finansman yapısı parçalı unsurlardan oluşmaktadır. Bu parçalı yapıyı oluşturan unsurlar Emekli Sandığı, Bağ-kur, Yeşil Kart ve çalışan devlet memurları vb.dir. Bu unsurların parçalı olması sevk sisteminin çalışmamasına ve sağlık hizmetlerine erişimde eşitsizlik yaratmıştır. Bununla birlikte sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü hastanelere aktarılması ve sağlık kaynaklarının verimsiz kullanılması ve ayrıca kayıt dışı ödemelerin aşırı olmasından kaynaklanan bir takım sebeplerden ülkemizde 2003 yılından bu yana Sağlıkta Dönüşüm programı (SDP) kapsamında çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Buna paralel olarak yeni çözüm arayışlarına gidilmiştir. Çözüm arayışlarının odak noktası, hastane işletmelerinin sahip olduğu kaynakların yönetimi ve verimlilik ile ilgili sorunların çözümünde doğru maliyet hesaplama yöntemleri kullanılarak yapılmalıdır. Sürekli değişen talepler, gelişen teknolojiyle birlikte hastane ve Sağlık İşletmelerinde maliyet yönetiminin önemini arttırmış olup; ortaya çıkan değişimler çerçevesinde üretilen hizmetlerin maliyet hesaplamasında geleneksel muhasebe sistemini kullanan hastane işletmelerinde üretilen hizmet maliyetlerinin doğru ve olması gerektiği gibi tespit edilmesinin engellendiği kanısına varılmıştır. Bundan yola çıkarak bu araştırmada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Sisteminin hizmet üretim maliyetinin hesaplamasında geleneksel yöntemlere göre daha uygun bir yöntem olduğu tezi ortaya konmak istenmiştir.

- Araştırmanın Önemi ve Kapsamı: Çalışma İzmir’in Buca ilçesinde faaliyet göstermekte olan Buca Seyfi Demirsoy Devlet Hastanesi Radyoloji bölümündeki maliyetler Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeline göre hesaplanmış olup, hesaplamalar 2013 yılına ait veriler baz alınarak yapılmıştır.

- Araştırmanın Amacı ve Önemi: Hastane işletmeleri de diğer işletmeler gibi (özellikle Sağlık Bakanlığı’na (SB) hastaneler) üretim maliyetleri teknolojik gelişimlere bağlı olarak artmıştır. Toplam üretim maliyetleri içindeki Genel Üretim Giderlerinin (GÜG) payı buna paralel olarak artmıştır. FTM, GÜG’nin dağıtımında daha gerçekçi bir dağıtım sağladığı, FTM’nin hastane işletmelerinde uygulama çalışmaları; gerçek maliyetleme, performans değerlendirmesi ve analiz için veri setinin elde edilmesi önemlidir. Bundan yola çıkarak hastane işletmesinin Radyoloji

bölümünde FTM sistemi kullanılarak her bir işlem ve uygulama maliyetlerinin objektif olarak ortaya koyarken bunun hastane yöneticilerine, maliyet muhasebesine, planlamaya, performans denetimi, kalite çalışmaları, sürekli geliştirme ve iyileştirme çalışmalarına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

- **Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları:** Araştırma İzmir ili Buca ilçesinde sağlık hizmeti vermekte olan Kuzey Kamu Hastaneler Birliği'ne (KHB) Seyfi Demirsoy Devlet Hastanesi'nde yapılmıştır. Hastane de yataklı birim ve poliklinik binası başta olmak üzere 8 adet bina toplam 24.000 m² kapalı alan içerisindedir. Hastaneni yatak kapasitesi 406'dır. Hastanede tüm uzmanlık alanları ve branşlarda poliklinik ve yataklı tedavi hizmeti verilmektedir. Hastane bünyesinde; 1 adet acil, 10 ameliyathane salonu, 10 yatak kapasiteli ikinci basamak yoğun bakım ünitesi, 8 yataklı birinci basamak yoğun bakım ünitesi, 9 yataklı koroner yoğun bakım ünitesi, radyoloji bölümünün de içinde olduğu 12 tanı koyma birimi ve 5 görüntüleme birimi bulunmaktadır.

- **Araştırmanın Evreni:** İzmir Buca Seyfi Demirsoy Devlet Hastanesi bünyesinde olan Radyoloji Polikliniğinde kabul edilen 18140 adet tetkik evren olarak belirlenmiştir.

- **Araştırmanın Yöntemi:** Yöntem olarak veri toplama iki aşamada gerçekleşmiştir. Birinci aşamada veriler hastane işletmesinin tıbbi birimleri, idari birimleri, mali ve teknik birimlerinin kayıtlarından elde edilmiştir. İkinci aşamada ise çalışanlarla bire bir görüşmeler gerçekleştirilerek faaliyet ve faaliyet kaynakları belirlenmiştir. Faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyet sürecinin gerçekleşme aşamalarında hastanenin organizasyon ve iş akış şemalarından faydalanılmıştır. Birincil veri kaynakları niteliği taşıyan verilerle hastane işletmesinin Radyoloji biriminde sunulan hizmetlerin maliyetleri FTM sistemi kullanılarak hesaplanmıştır.

-**Araştırma Verilerinin Analizi ve Değerlendirilmesi:** Araştırma verilerinin analizi ve değerlendirilmesinde izlenen aşamalar, hesaplamalar basitleştirilmiş, uygulama konu olan birimde çalışanların döner sermaye payları endirekt ücret olarak değerlendirilmiştir. Hastane işletmesinde yapılan eğitim faaliyetleri ve başkaca faaliyetler belirli bir ürünle ilgili olduğundan, ilgili faaliyette toplanan maliyetin

tamamı ürünler arasında dağıtılmamış, ilgili ürüne direkt olarak yüklenmiştir. Araştırma konusu hastane kamu hastanesi olduğundan dolayı herhangi bir kira gideri söz konusu olmamakla beraber hesaplamalarda doğru sonuçların elde edilmesi için hastanenin 24.000 m² kapalı alanı göz önünde bulundurularak emsal kira bedeli tespit edilmiş, hastaneye bağışlanan tıbbi cihazların emsal bedelleri göz önünde bulundurularak amortismanları hesaplanmıştır.

-Kullanılan Metod ve Teknikler: Çalışmanın ilk iki bölümünde kavramsal çerçevede tarihsel yöntem kullanılmıştır. Uygulama bölümünde Radyoloji bölümündeki maliyetler Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modeline göre yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

1. HASTANENİN TANIMI

Sosyal bir varlık olarak insanın temel haklarından olan yaşama hakkının sağlanabilmesi, sağlık hakkının varlığına ve gereksinim duyulduğunda ulaşılabilir olduğuna ve beklentilerin karşılanmasına bağlıdır. Sağlıklı yaşam hakkı ve sağlık hakkı uluslararası evrensel bildirgesinde ve anayasal olarak korunmuştur.¹ Şunu söyleyebiliriz ki, Uluslar arası evrensel bildirgesin de sağlıklı bireylerin yetişmesi ve neslinin devam etmesi açısından önemli adımlar atılmış olmakla beraber anayasal düzeyde koruma altına alınmıştır.

İnsan denilen varlık, doğumundan ölümüne kadar geçen zaman çizelgesinde bir takım zararlı çevresel dış etkenlere maruz kalabilir ya da katlım sonucu beden, ruhen bir takım rahatsızlıklara yakalanması söz konusu olabilir. Söz konusu rahatsızlıkların nedenlerinin araştırılması ve kişinin iyileşmesi için en uygun tedavi yönteminin seçilerek, tedavi etmek ve yaşamını idame ettirebileceği duruma getirmek ya da hastalanmadan önce koruyucu tedavi yöntemlerini geliştirmek gerekmektedir. Ayrıca insanın sosyal bir varlık olması özelliğinden dolayı da sağlık hizmeti sunan bir takım organizasyonlara ihtiyacı vardır. İşte bu noktada hastane kavramı ortaya çıkmaktadır. Hastane kavramını en geniş anlamıyla şu şekilde açıklanabilir;

Hastaneler sağlık ihtiyacının karşılanması ve insanların gerekli sağlık hizmeti sunulması amacı ile tedavi edici kapsamda yer alan sosyal organizasyonlardır. Hastaneler; sağlık durumunda, fiziksel ruhsal yönden herhangi bir rahatsızlık hisseden kişilerin, teşhis ve tedavi olmak için müracaat ettiği, ayaktan ya da yatarak, müdahale edildiği, rehabilitasyon hizmetlerinin verildiği tıbbi kuruluşlardır.”² Hastaneler özünde hastalara gereksinim duydukları tedaviyi sunan, hasta ve tedavi

¹ H. Erol, Özel Hastanelerin Hukuki Sorumluluğu ve Hasta Hakları, Ankara, 2013, s.33

² B. Ak, “Sağlık Bakanlığı Devlet Hastanelerinin Yönetmelik Başarı Düzeyleri Hakkında Bir Araştırma”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt (C.)1, S.1, Ankara, 1992, s.103

kavramları ile özdeşleşen bir kuruluş olup, günümüzde işlevsel olarak sadece hastalara tedavi hizmetleri sunan bir kuruluş olmakla sınırlı kalmayıp bunun yanında; konaklama, yiyecek-içecek hizmetinin de verildiği, gereksinim duyulan her türlü medikal girdilerin bulunduğu ve tedarik edildiği, her türlü ilaç ve iyileştirmeye yardımcı diğer malzemelerin tedarik edilebileceği eczane hizmetlerini de bünyesinde barındıran ve ayrıca bireylerin yaşam standartlarının kalitesini arttırabilmek için zamandan tasarruf ederek check-up işlemlerini kolaylıkla yaptırabilecekleri, sağlıklı yaşamın nasıl olması gerektiği konusunda yardımların alındığı, estetik amaçlı faaliyetlerin de yürütüldüğü çok kapsamlı kuruluşlar haline gelmiştir.

Hastaneler başka bir bakış açısıyla geri bildirim mekanizması olarak değerlendirilirler. Bu mekanizmanın işleyişi girdileri alıp işlemesi ve bunları yarar sağlayacak şekilde sağlık çıktılarına dönüştürmesi şeklinde olmaktadır. Girdiler; sağlık sorunu yaşayanlar, çalışanların hizmetleri, kullanılan tıbbi ve teknolojik malzeme, fiziksel ve parasal kaynaklar olarak kabul edilmektedir. Çıktılar ise; hastaların iyileşmesi, çalışanların deneyim ve tecrübelerinin artması, bilimsel araştırmaların, gelişmelerin ortaya çıkması ve yeni sağlık profesyonellerinin yetiştirilmesidir. Bu çıktılar ile hastaneler, toplumun sağlık seviyesinin yükseltilmesine katkıda bulunmaktadır.¹ Hastanelerin değişen yapısı ile sunulan hizmetlerin çeşitliliğinin artması bu yapılarda farklı mesleklerden profesyonellerin görev yapmasını sağlamıştır. Doğal olarak hastanelerde hasta ve yaralıların iyileştirilmesi yönünde sağlık profesyonelleri çaba harcarken, bu süreç içerisinde konaklanma ve beslenme ihtiyaçları karşılanmaktadır. Hastanelerin sundukları hizmetlerin çeşitlenmesi çok farklı meslekten profesyonellerin görev aldığı mekanlara dönüşmüştür.

Hastaneler toplumların sağlık seviyesinin yükseltilmesi ve yaşam kalitelerinin artırılmasında vazgeçilmez bir öneme ve sahiptirler. Hastanelerin sağlığın bozulmasında teşhis ve tedavi edici görevleri başta olmak üzere, mevcut sağlığın korunmasında da önemli görevler üstlenmektedirler. Hızlı nüfus artışı, Şehirleşme ve

¹ Ö. Gümüş, “Sağlık Hizmetleri Pazarlamasında Hastane Yöneticilerinin Yaklaşımları”, Dokuz Eylül Üniversitesi (DEÜ) Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (YYLT), İzmir, 2005,s.67.

sanayileşmenin hızlanması, teknoloji ve bilimsel çalışmaların gelişmesi, bilgiye ulaşılabilmenin kolaylaşması, insanların kültür ve bilinç seviyelerinin yükselmesini sağlamıştır. Eğitimli ve bilinçli insanlar, sağlıklarındaki aksamalarda nitelikli ve kalitesi güven seviyesi yüksek, hasarsız hizmet talep etmektedirler. Bu özellikteki hizmetlerin bir bütün olarak sunulduğu yerler hastanelerdir. Teşhis işlemleri için laboratuvar ve radyolojik tetkiklerin yapıldığı, tedavi ve bakım hizmetlerinin verildiği, ileri dönemlerde rehabilitasyon işlemlerinin gerçekleştirildiği yerlerdir. Eğitim seviyesi yüksek kişiler tarafından sunulan ileri teknolojinin kullanıldığı hizmetlerin maliyeti çok yüksektir. Hastanelerde verilen hizmetin uzun eğitim dönemi gerektirmesi, uygulanan bilgi ve becerinin etkisi insan hayatını etkilemesi önemini daha da artırmıştır.¹ Bu süreçte birey ve toplumun sağlığının korunmasında, değişen çalışma şartları ve yaşam koşulları hastanelerin önemini daha da arttırmaktadır. Hastanelerin temel işlevlerinin (tanı, tedavi ve bakım) yanında, koruyucu sağlık hizmetleriyle (eğitim, araştırma-geliştirme) bireylerin genel sağlık durumunun en üst seviyeye çıkartabilmesi için önleyici sağlık hizmetlerinin de sunumunu gerçekleştirmektedir. Günümüzde hastane işletmeleri, Dünya Sağlık Örgütü/World Health Organization (DSÖ/WHO)'nın vurgulamış olduğu sağlık tanımı içerisinde mükemmeli ifade eden bedensel, ruhsal ve sosyal yönden tam iyilik hali gibi, gerçekleşmesi zor olanı gerçekleştirmek için yapısındaki tüm araçları kullanan bir çaba içerisine girmişlerdir.

Başka bir deyişle hastaneler, gelişmişlik ve sosyo-ekonomik kalkınma seviyesinin bir göstergesi haline gelen sağlık hizmetleri, kalite standartları açısından da uluslararası seviyelerde olması gerekmektedir. Uluslararası kalite standartlara uygun tanı, tedavi, bakım ve rehabilitasyon gibi sağlık hizmetlerinin sunulduğu kuruluşlardır.

1.1. Hastanelerin İşlevsel Tanımı

DSÖ, hastane işletmelerini şu şekilde tanımlamaktadır: “Müşahede, teşhis tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilen sağlık hizmetleri veren,

¹ Ş. Kavuncubaşı-A. Kısa, Sağlık Kurumları Yönetimi, Eskişehir, 2002, s.68.

hastaların kısa süreli veya uzun süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlardır.”¹ Hastanelerin kuruluş amacı, birey ve toplumların fiziki ve ruhsal açıdan tam iyilik halini sağlamakla beraber, sosyal açıdan değerlendirildiğinde bireyin çevreyle sosyal entegrasyonuna katkıda bulunarak genel sağlık durumunun en üst düzeye çıkarılması ve kendisini daha iyi hissetmelerini sağlamaktır. Hastaneler, birey ve toplumların genel sağlık seviyelerinin optimum düzeyde olması bakımından önemli bilgi ve verilere sahiptirler. Bu veri ve bilgileri değerlendirerek bireylerin kişisel özellikleri, kalıtsal geçişli hastalıkların tanısı ve tedavisinde özellikle de yaşam kalitelerinin yükseltilmesinde belirleyicidirler.

Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği’nde (YTKİY) madde 4 (md.) hastane şöyle tanımlamaktadır: “Hasta ve yaralıların, hastalıklarından şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayakta veya yatarak müşahade muayene, teşhis tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır.”² Sağlık insan yaşamı için tartışmasız en önemli kavramdır. Bu önemi ve yoksunluğunda ortaya çıkan geri dönüşümsüz etkileri önemini bir kat daha arttırmaktadır. Bu önemi ile insan potansiyelinin gelişimine engel olabilecek biyolojik, çevresel, toplumsal ve bireysel faktörlerin ortaya çıkmasını önleme ve/veya zararlı etkilerini ortadan kaldırma sağlığın temel amacını oluştururken, bunlarla ilgili kompleks çalışmaların ve hizmetlerin sunulduğu yapılar olarak ortaya hastane işletmeleri çıkmaktadır.

Hastaneler ile ilgili yapılan tanımların özü ve kapsamı birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Hastanelerin temel işlevleri, hastalığın iyileştirilmesi, tıbbi tedavi, tıbbi müdahale, tedavi, eğitim, araştırma ve geliştirme (ar-ge) çalışmaları ile toplumun genel sağlık seviyesine katkı sağlamaktır. Bu bağlamda hastane işletmeleri sağlık sistemi içerisinde önemli bir alt sistem olarak, tıbbi uygulamalar öncelikli yapılar olmakla beraber, sağlık politikaları, sağlık sistemi, siyasi sistem, piyasa ekonomisi, bireysel, çevresel ve başkaca üst sisteme ait unsurların etkilediği dinamik açık bir

¹ D. Tengilimoğlu-O. Işık-M. Akbolat, Sağlık İşletmeleri Yönetimi, Ankara, 2014, s.177.

² Sağlık Sosyal Yardım Bakanlığı (SSYB), “Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği”, Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Yayın No:499, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1983, s.3.

sistemdir.¹ Günümüz yaşam şartları eskiye oranla çok büyük değişimler göstermiş olup, hızlı nüfus artışı, kentleşme, sanayileşme, sosyal güvenlik şemsiyesinin toplumun her kesimini kapsaması gibi etmenlerin paralelinde, bilgiye ulaşımın hızlı ve erişilebilir olması nedeniyle bireylerin bilinç düzeyleri de artmıştır. Bilinçli bir toplumun oluşması sonucunda sağlık gereksinimlerini karşılayabilecek ileri tıp teknolojisiyle donatılmış hastanelerin gün geçtikçe arttığı gözlenmiştir. Bununla birlikte hastaneler uluslararası kalite standartlarına uygun hizmet veren bir kuruluş haline gelmişlerdir.

Hastaneler ile ilgili yukarıda verilen tanımlar işlevsel tanımlamadır. Bu açıdan hastaneleri tanı, tedavi ve bakım hizmetlerine göre dikkate almanın yanında, hastanelerin aslında daha dinamik, değişken çevre içinde ve sistem yaklaşımı ile tanımlamak mümkündür.

1.2. Hastanelerin Sistem Yaklaşımı Kapsamında Tanımı

Hastaneler sistem yaklaşımı kapsamında Seçim (1991) şöyle tanımlamaktadır: Hastaneler kendi yapıları ve bulunduğu çevrede dinamik, değişken özellikler taşıyan bu çevrede girdileri dönüştürerek çıktıların büyük bir bölümünü bulunduğu yere geri veren geri bildirim mekanizmasına sahip sistemlerdir.² Hastaneler tanımla belirtilen hedefleri gerçekleştirebilmesi için hastane bünyesindeki hizmet birimleri kendi alanları ile ilgili planlama, organizasyon, işleyiş ve denetim faaliyetleri dönüştürme süreçleri olarak açıklanabilir. Bu açıklamaya göre hastanenin girdileri, insan gücü, hasta, her türlü tıbbi malzeme, tıbbi teknoloji, know-how ve finansal sermaye, çıktıları ise hasta ve yaralıların tedavi edilerek iyileşmesi, çalışanların hizmetiçi eğitimi, stajyerlerin eğitimi, ar-ge faaliyetleri ile toplumun genel sağlık seviyesinin artırılmasına katkılarıdır.

Hastaneler, birey ve toplumun gereksinim duyduğu/duyacağı sağlık hizmetini ekonomik kaygıdan uzak gerektiği anda zaman kısıtı olmadan hazır bulundururken, eğitim, araştırma-geliştirme, toplum sağlığı hizmetlerinin yürütüldüğü, sağlık

¹ S. Kurtulmuş, Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi, İstanbul, 1998, s.232

² A. Karahan-E.Özgür, Hastanelerde Performans Yönetim Sistemi ve Veri Zarflama Analizi, Ankara, 2011, s.4

sektöründe çevreden etkilenen ve etkileyen, çeşitli girdileri işleyip faydalı çıktılar haline dönüştüren karmaşık yapılardır. Hastaneler sağlık hizmetlerinin yanında otelcilik hizmetlerini de sunan kurumlardır.

2. HASTANE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ, YAPISI VE İŞLEVLERİ

Birey ve dolayısıyla topluma sağlık hizmeti sunumunu gerçekleştiren yapı olarak hastaneler bünyesinde meslek dalı, uzmanlık alanları ile tıp bilimi ve ileri tıp teknolojisi ile insana özgü hizmet sunumunun yapıldığı, sağlık hizmet veren ile sağlık hizmet alanın ve yakınlarının iç içe yaşadığı kompleks fiziki niteliklere sahip organizasyonlardır.¹

Sağlık hizmetleri sunumunu gerçekleştiren tıbbi kuruluş olan hastaneler, tıbbi kuruluş özelliğinin yanında, bir çok hizmet çeşidini bünyesinde barındırması ve bu hizmetlerden kaynaklanan hizmetleri gerçekleştirilmesi için organize ve karmaşık yapılardır. Hastane işletmeleri öncelikle toplumsal bir sorumluluğu getirmeye özen gösterirken, süreklilik, sağlık hizmeti talebinde reddetmeme gibi özelliklerin yanında kar elde etme amacındadır. Hastane işletmeleri kendisinden sağlık hizmet talebinde bulunanların kendisi için hangi yöntem ve tedavinin uygun olduğu konusunda yeterince bilgiye sahip olmadıklarından istismara açıktır. Hastane işletmeleri öncelikle hastanın menfaatini korunması hastanenin görevidir. Bunun sağlanması, sağlık çalışanlarının ve yönetimin hastanın sağlığını ön planda tutmaları ile mümkün olabilir.²

Hastane işletmelerinin sunduğu sağlık hizmetlerinde hastanın sağlık talebinin, acillik özelliği taşıması, bunun reddedilemez özellikte oluşu, tıbbi teknoloji ve donanım, çalışanların 7/24 hazır bulunması, sağlık hizmetinin talep edildiği anda üretilip tüketilmesi gerekmektedir. Hastane işletmesinin sağlık hizmetinin taşıdığı özellikleri yerine getirmesi nedeniyle çok sayıda sağlık çalışanının istihdamına neden

¹ Karahan-Özgür, s.6

² Y. Yıldız. Yataklı Sağlık Kuruluşlarında Yönetmelik Sorunların İncelenmesi Edirne İlinde Örnek Bir Uygulama, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, YYLT, Edirne, 2008, s.26

olmaktadır. Hastaneler birey ve toplumun sağlık taleplerinde hazır bulundurma zorunluluğu sağlığın insan yaşamı için en önemli unsur ve hak olması, sağlığın acillik, reddedilemez olmasındandır. Bunun için hastane işletmeleri yapısı içerisindeki tüm servislerde, personel, tıbbi malzeme ve cihazlar, sağlık profesyonelleri ve destek hizmetlerini sürekli olarak her an sağlık hizmetleri üretiminde açık tutmak zorundadırlar.¹ Bunun bir sonucu olarak, hastanede tam kapasite çalışmayan ve zarar eden servisler veya birimler kapatılamamaktadır. Bu ise, hastanede fazla sayıda personel istihdamına yol açarken maliyetleri arttırıcı etki yapmaktadır.

2.1. Hastanelerin Özellikleri

Ana konusu sağlık hizmetleri sunumunu gerçekleştiren tıbbi bir kuruluş olan hastaneler, tıbbi kuruluş özelliği taşıması nedeniyle yapılarında çok çeşitli özellikleri barındırmakta ve bunu gerçekleştirme amacıyla kurulan organizasyonlardır. “Hastane işletmeleri mülkiyete bağlı olarak özel, kamu veya kar amacı gütmeyen vakıf, derneklere ait olması, araştırmaya dayalı üniversite hastanesi, özel dal hastanesi olması onun sağlık hizmeti sunma stratejilerinde farklılık olsa da yönetsel açıdan etkinlik sağlanarak, kaynakların etkili ve verimli bir biçimde kullanılması, maliyet ortak bir hedef niteliği taşımaktadır.”² Hastane işletmeleri diğer hizmet işletmelerinden belirgin olarak ayıran özellikler ise açık dinamik sisteme sahip olması, matriks organizasyon yapısı ve sağlık hizmet sunumunun 7/24 kesintisiz olarak sunmasının yanından yapısal özeliği gereği teknoloji, ve çevre ile karşılıklı etkileşimleri nedeniyle sağlık çalışanlarının yüksek düzeyde uzmanlaşmış kadrolardan oluşması söylenebilir.

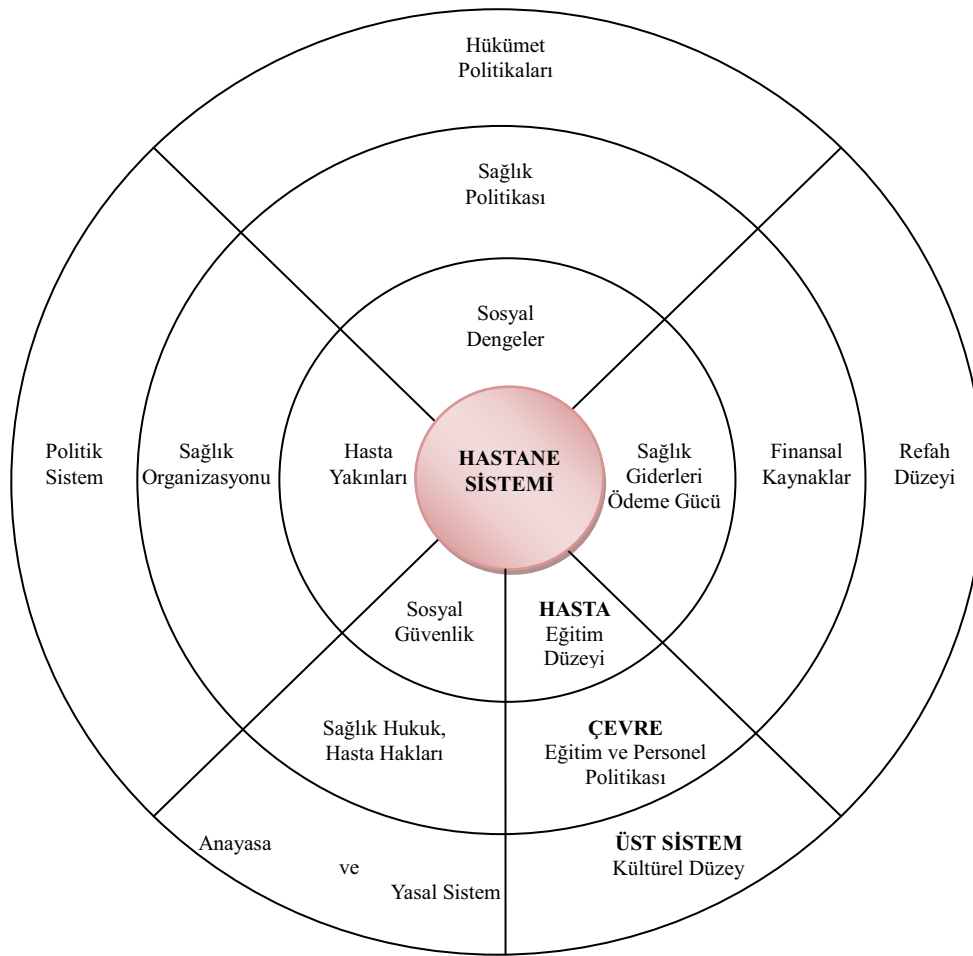
Sağlık hizmetlerinin doğası gereği, deontolojik kuralları dikkate alarak hastane işletmelerinin yönelimlerinde ekonominin temel esaslarını dikkate alma zorunluluğu bulunmaktadır. Kamu hastaneleri öncelikle kamusal fayda amaçlı olması, bunun yanında özel sektör hastanelerinin kar amacı ile kurulması bu kuruluşların yaşamlarını devam ettirebilmesi, rekabet edebilmesi için sundukları

¹ Yıldız, s.26

² Tengilimoğlu-Işık-Akbolat, s.179

hizmetlerden kar elde etmesini gerekli kılmaktadır. Bu açıdan kar elde edebilmesi ve yaşamsal varlığının devamı için sağlık hizmetleri doğru yerde, talep edildiği özellikte, talep edildiği anda ve beklenen kalitede sağlık hizmeti sunabilmesine bağlı olmaktadır.¹ Şekil 1'den de görüldüğü gibi hastane sistemi odak noktasında konumlandırıldığında geniş bir dış çevre ve diğer sistemlerle çok sıkı etkileşim ve iletişim halinde olan sağlık hizmetleri üreten yapılardır. Bu etkileşim ve ilişkiler ise hasta-hastane ilişkileri, dış çevre ve hastane-üst sistem ilişkileridir.

Şekil.1. Açık Bir Sistem Olarak Hastane



Kaynak: D. Tengilimoğlu-O. Işık-M. Akbolat, Sağlık İşletmeleri Yönetimi, Ankara, 2014, s.178.

¹ Kurtulmuş, s.233

Hastane işletmeleri talep edilen/edilecek sağlık hizmetlerinin kesintisiz sunumu için işlevsel ve yönetsel olarak değerlendirildiğinde farklı özelliklere sahip oldukları görülmektedir. Organizasyon açısından ele alındığında hastanelerin özellikleri şöyle sıralanmaktadır:

- “• Hastane işletmeleri hizmet organizasyonudur.
- Hastane işletmeleri kompleks yapıda, açık-dinamik sistemlerdir.
- Matriks yapısı ile sağlık hizmetleri sunumu gerçekleştiren.
- Kesintisiz, reddedilemez ve ertelenemez sağlık hizmetini 7/24 bulunduran ve sunan organizasyonlardır.
- Sağlık çalışanlarının önemli bir kısmı bayanlardan oluşan organizasyonlardır.”¹

Hastanelerde sunulan hizmetler özellikle günümüzde tıp bilimi ve teknolojisinde yaşanan sürekli gelişmeler teşhis, tedavi ve bakım yöntemlerine yansımaktadır. Hastanelerde tıbbi, hemşirelik ve mali-idari hizmetlerinin bir arada sunulması matriks yapıyı oluşturmaktadır. Hastaneler, sağlık hizmetlerinde ürün stoklayamadığından gereksinim duyulduğu anda 7/24 kesintisiz olarak hizmet verebilmek için çalışanların hazır bulundurulması zorunluluğu vardır. Hastanelerde çalışan hemşirelerin çoğunluğu bayanlardan oluşmasının paralelinde günümüzde erkek hemşirelerin de günden güne artan sayısal varlığı önemli görülmektedir. Hastanelerde gerçekleştirilen sağlık hizmetlerinin çoğunluğu acil ve ertelenemez özelliktedir. Tıbbi müdahale, tanı, tedavi ve bakım süreçleri hata ve belirsizliklere karşı aşırı duyarlı olması nedeniyle çoğu zaman hataların sonuçları insan yaşamına neden olmaktadır. Hastane yönetimi hastane yöneticisi ile gerçekleştirilmesinin yanında iki otoriteli yapısı (hastane yöneticisi ve başhekim) bulunduğundan kontrol, denetim ve çatışma sorunlarına yol açmaktadır.

2.2. Hastanelerin İşlevleri

Tedavi hizmetleri hastanelerin geçmişten günümüze temel işlevidir. Hastaneler temel işlevi amaç ve misyonuna göre değişim göstermekle beraber tedavi,

¹ Tengilimoğlu-Işık-Akbolat, s.181

koruyucu ve geliştirici hizmetleri, eğitim ve araştırma işlevleri bulunmaktadır.¹ Son yıllarda hastaneler gelişen teknoloji ve değişen yaşam koşullarına göre sürekli olarak bünyesinde değişim ve gelişim göstermektedir.

Hastanelerin tedavi hizmetleri, hastalıkları teşhis edip, tedavi ve iyileşmeyi sağlamaktır. Hastaneler hastaları iyileştirerek tedavi işlevi, bilimsel deney ve uygulamalar yaparak araştırma işlevi, tıbbi personel yetiştirerek eğitim işlevi üstlenmiş kuruluşlardır. Sağlığa zararlı olan alkol, sigara ve uyuşturucuyla mücadele ederek, insanların sağlığını da korumaya çalışmaktadırlar. Hastaneler ayrıca diyetisyenlik hizmetleriyle de sağlıklı beslenme programları hazırlayarak sağlığın korunmasına ve geliştirilmesine katkı sağlamaktadırlar.²

2.3. Hastanelerin Sınıflandırılması

Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı (TCSB) Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nin 5. Maddesinde İşlevlerine göre hastaneleri beş grupta sınıflandırmıştır:

- **İlçe/Belde Hastaneleri:** 112 hizmetleri, acil, doğum, ayaktan ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmetleri ile koruyucu sağlık hizmetlerini sunulduğu yapısı itibarıyla ileri tetkik ve tedavi gerektiren hastalıklarda uygun hastanelere sevk işleminin yapıldığı sağlık kuruluşlarıdır.

- **Gün Hastaneleri:** Bir çok uzmanlık dalında gününbirlik ayaktan muayene, teşhis, tedavi ve tıbbi bakım hizmetleri sunulan 5 gözlem yatağı ile 7/24 sağlık hizmet sunumu gerçekleştiren sağlık kuruluşlarıdır.

- **Genel Hastaneler:** Her türlü tıbbi müdahalenin, cinsiyet gözetmeksizin, bünyesindeki uzmanlık dalları ile, ayaktan veya yatarak teşhis, tedavilerinin gerçekleştirildiği minimum 50 yataklı sağlık kuruluşlarıdır.

- **Özel Dal Hastaneleri:** Bünyesinde cinsiyet, yaş gözetmeksizin, belirli bir hastalık, organ veya organ grubu hastaların müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilitasyonlarının yapıldığı sağlık kurumlarıdır.

¹ Ş. Kavuncubaşı-S.Yıldırım, Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, İstanbul, 2010, s.114

² Tengilimoğlu-Işık-Akbolat, s.183.

• **Eğitim ve Araştırma Hastaneleri:** Tıbbi Eğitim, öğretim ve araştırmaya odaklı, bünyesinde uzman ve yan dal uzmanların bulunduğu ve yetiştirildiği genel ve özel dal sağlık kuruluşları, üniversite hastaneleridir.”¹

Her ne şekilde olursa olsun hastanelerin sınıflandırılmasına referans olan kriterler bu açıdan yeterli olmamaktadır. Sınıflandırmada araştırma ve eğitim hastaneleri bir çok uzmanlık dallarına sahip olduğundan özel dal hastaneleri olduğu için, akut hastalıkların tedavisini yapan hastaneler kronik hastalıkların tedavisi için hizmet vermektedir.

Hastaneler teşhis, tedavi, koruyucu ve geliştirici sağlık hizmetlerinin yanında, eğitim ve araştırma hizmetlerini de gerçekleştirmektedirler. Tedavi hizmetleri ile hastaneler, hastaların yataklı bölümlere yatırılarak gerekli tanı, tedavi ve bakım hizmetlerini vermektedirler. Ayrıca, toplumun genel sağlık durumunu stabilize edecek koruyucu sağlık hizmetleri sunmasının yanında hastalanma riskini önleyebilecek çalışmalar da yapmaktadır. Şöyle ki, gelişmişlik düzeyi arttıkça toplumun bilinç düzeyi de buna paralel olarak artmaktadır, Ayrıca yaşam standartlarının yükselmesi insanların kendi sağlıklarına olan ilgiyi arttırdığından sağlık kontrolleri kapsamında check-up hizmetlerine talepte giderek artmaktadır. Ek olarak şunu söyleyebiliriz ki, Hastanelerin eğitici rolleri ile toplumun sağlık konularına duydukları gereksinimlerini karşılamakta, bu yönde aşılama, anne-çocuk sağlığı, madde bağımlılığı ile ilgili korunma ve mücadele etmede etkili olmaktadır.² Hastanelerin bu özelliklerinin ışığında stajyer öğrenci, pratisyen hekim ve sağlık çalışanlarına hizmet içi eğitim verilmektedir. Böylece sağlıklı bir toplumun oluşmasına katkı sağlayacak bilinçli sağlık çalışanlarının yetiştirilmesi söz konusu olacaktır.

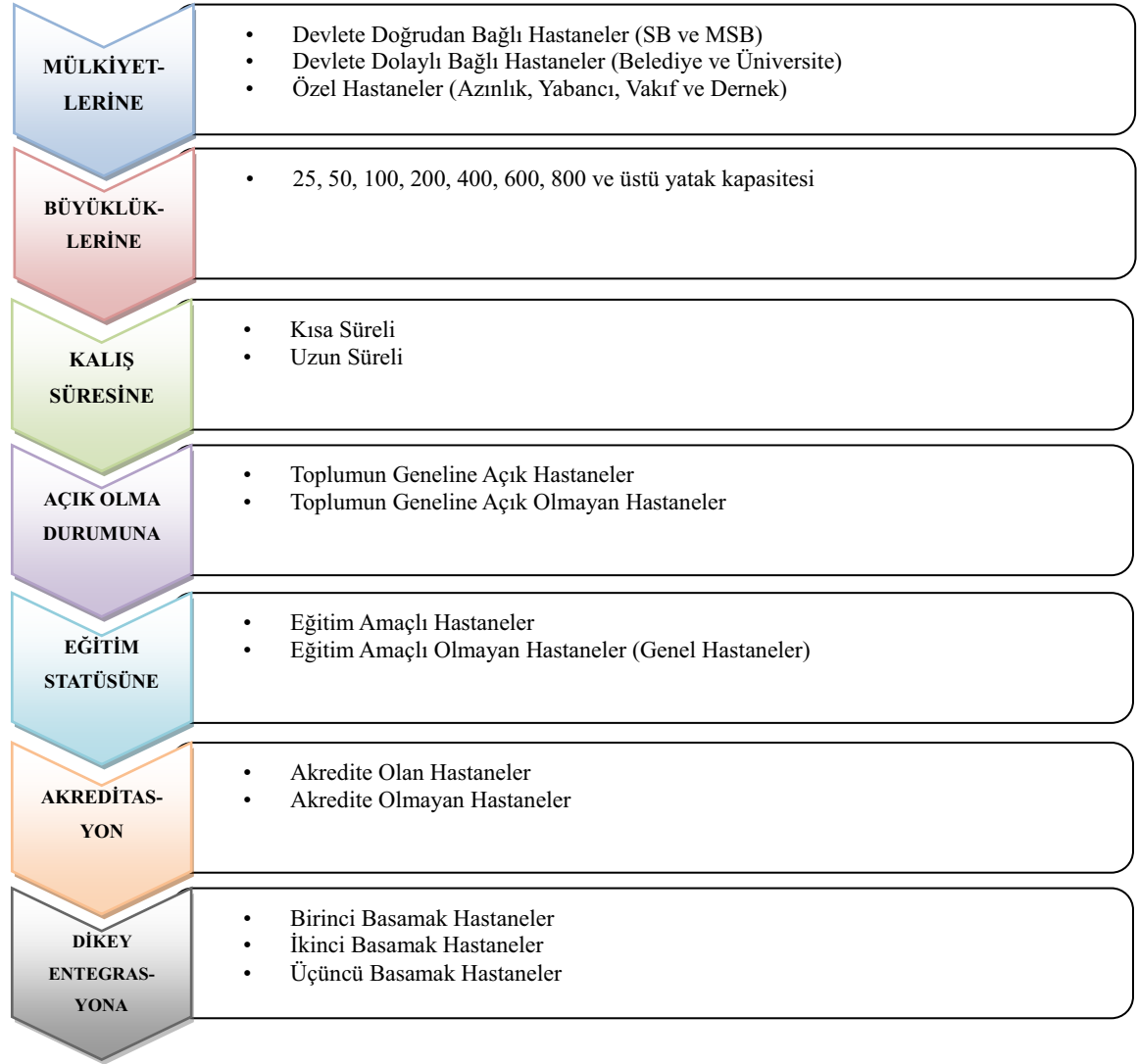
Hastanelerin sınıflandırılması çeşitli ölçütlere göre ve işlevlerine göre sınıflandırılabilir. Sistem yaklaşımı çerçevesinde, tedavi hizmetlerinin verilme şekline, yönetim şekline, finansal kaynakların durumuna (mülkiyet), yatak

¹ TCSB, “Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği”, 10.09.1982, Resmi Gazete (RG.) Madde 5. Değişik: 1/4/2005-2005/8720 K.C.22, S.2889, 2005, s.1315; <http://www.saglik.gov.tr/TR/belge/1-10615/yatakli-tedavi-kurumlari-isletme-yonetmeli-son-degisi-.html> (26.07.2015)

² Tengilimoğlu – Işık – Akbolat, s.185

kapasitesine (yatak sayılarına) ve hastaların kalış süresine göre, mülkiyet sahiplerine göre sınıflandırılmaktadır.¹ Hastaneler topluma çok yönlü hizmet veren, bu hizmetler ile toplumun gereksinim duyduğu sağlık hizmetlerinin yanında toplumun genel sağlık seviyesini geliştirmeye çaba sarfeden kuruluşlardır.

Şekil.2. Hastanelerin Sınıflandırılması



Kaynak: Ş. Kavuncubaşı-S.Yıldırım, Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, İstanbul, 2010, s.115

Mülkiyet Esasına Göre Hastaneler: Mülkiyet sahibine göre hastaneler, mülkiyetin ait olduğu kurum ve kuruluşlara göre sınıflandırılmaktadır. Türkiye de

¹ Kavuncubaşı-Yıldırım, s.111.

Sağlık Bakanlığı'na bağlı devlet hastaneleri, Tıp Fakültelerine bağlı üniversite hastaneleri, bazı büyük şehirlerde belediye hastaneleri, Yabancıların kurduğu hastaneler, Azınlıklara ait hastaneler, Vakıflara, Silahlı Kuvvetlerine ve özel şahıslara ait hastaneler olarak sınıflandırılabilir. Mülkiyeti kime aitse yönetme ve kontrol etme yetkisini kullanmaktadırlar.¹

- Devlete Doğrudan Bağlı Hastaneler (SB ve Milli Savunma Bakanlığı (MSB)
- Devlete Dolaylı Bağlı Hastaneler (Belediye ve Üniversite) Belediye hastanelerinin sağlık hizmetlerinde katkısı oldukça sınırlıdır. Üniversite hastaneleri sağlık hizmetlerinde özellikle üçüncü basamakta önemli katkılar sağlamaktadır.
- Özel Hastaneler (Azınlık, Yabancı, Vakıf ve Dernek) Sağlık hizmet sunumlarını kendi kaynakları ile gerçekleştirmektedirler. Özel hastanelerin yaşamsal varlığı kar elde etmeleri ile doğru orantılıdır.

Tablo.1. Hastanelerin Kurumlara Göre Dağılımı

Kurum Türü	Kurum		Yatak		Nitelikli Yatak			Onbin Kişiye Düşen Yatak
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)	Dağılım (%)	
Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK)	701	47	121.940	61	50.051	45	51.3	
Türkiye Halk Sağlığı Kurumu (THSK)	173	11	1.763	1	479	27	0.5	
Sağlık Bakanlığı (SB) Kurumu	874	58	123.703	62	50.530	45	52.0	16
Üniversite	69	5	36.616	18	18.651	59	19.0	5
Özel	550	37	39782	20	28.388	71	29.0	5
Toplam	1.493	100	200.101	100	97.569	57	100	26

*Nitelikli Yatak Sayısı yüzdesi hesaplanırken yoğun bakım yatakları dahil edilmemiştir.

Kaynak: TCSB, TKHK Kamu Hastaneleri İstatistik Yıllığı, Ankara, 2014, s.37; <http://rapor.saglik.gov.tr/kitap/2014/#/37/zoomed> (27.07.2015)

Büyükliklerine/Yatak Kapasitelerine Göre Hastaneler: Hastanelerin büyüklüğünü belirlemede kullanılan kriter, yatak sayısı, personel sayısı, hasta günü sayısıdır. Bunlardan en yaygın kullanılan kriter ise yatak sayısıdır. Büyüklüklerine göre hastaneler; 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üstü yatak kapasiteli hastaneler olarak ölçeklendirilirler.

¹ Tengilimoğlu-Işık-Akbolat, s.186.

- Küçük ölçekli hastaneler: 50-100 yatağa sahip hastanelerdir.
- Orta ölçekli hastaneler: 200-400 yatağa sahip hastanelerdir.
- Büyük ölçekli hastaneler: 600-800 ve üstü yatağa sahip hastanelerdir.”¹

Türkiye’deki durum incelendiği zaman durumun yukarıdaki sınıflandırmadan farklı olduğu, özellikle özel hastaneler arasında 25 yataktan daha küçük hastaneler olduğu görülmektedir. Ancak Özel Hastaneler Yönetmeliğinde 26.10.2006 tarihinde özel hastanelerin 25 ve üzeri yatak sayısında açılması konusunda düzenleme yapılmış (Madde: 6-7), yeni yatak sayısı itibarıyla hastanelere bir asgari standart getirilmiştir. Kamu hastanelerinin ise en az 50 kriteri bulunmaktadır. Son yapılan değişiklikler ile “özel hastanelerin gözlem yatakları hariç en az 100 hasta yatağı bulunmalıdır. Ancak atıl kapasiteye yol açılmaması bakımından, Bakanlıkça belirlenen sağlık hizmet bölgelendirmesine göre planlanan hekim sayısı ve hizmet ihtiyacı doğrultusunda Planlama ve İstihdam Komisyonunun görüşü alınarak ellinin altında olmamak kaydıyla yüz yatağın altında özel hastane açılmasına izin verilebilir.” olarak hükme bağlamıştır.²

Tablo.2. Türkiye’deki Hastanelerin Yatak Sayısına Göre Dağılımı (2014)

Yatak Sayısı	Sağlık Bakanlığı	Üniversite	Özel	Toplam
800 ve üzeri yatak	15	17	-	32
600-799 yatak	30	10	1	41
400-599 yatak	54	7	-	61
200-399 yatak	109	11	17	137
100-199 yatak	116	16	95	227
50-99 yatak	147	4	196	347
25-49 yatak	169	-	170	339
25 yataktan az	213	2	67	282
Yatak olmayan (yeni açılmış)	-	2	-	-
Toplam	853	69	546	1468

Kaynak: D. Tengilimoğlu-O. Işık-M. Akbolat, Sağlık İşletmeleri Yönetimi, Ankara, 2014, s.188

Verilen Tedavi Hizmetine Göre Hastaneler: Verilen tedavi hizmeti değerlendirildiğinde hastaneler, iki sınıfta değerlendirilmektedir. Bu gruplar, Genel

¹⁸ Kavuncubaşı-Kısa, s.68.

² TCSB, “Özel Hastaneler Yönetmeliği” Özel Hastanelerin Temel Özellikleri” Madde 5- (Başlığı ile birlikte değişik:RG-23/9/2010-27708)

Hastaneler ve Özel Hastaneler şeklindedir. Genel hastaneler; yaş, cinsiyet, hastalık ve organ türü gözetmeden, her türlü acil vakaya müdahale eden, mevcut uzmanlık dallarına göre tedavi eden, yaygın sağlık kuruluşlarıdır. Özel dal hastaneleri; yaş, cinsiyet, hastalık organ türüne göre özellikli hizmet veren hastanelerdir.¹ Çocuk hastaneleri, kadın doğum hastaneleri, kalp damar hastaneleri, Kardiyoloji dal merkezleri, kemik hastaneleri örnek olarak gösterilebilir. Benzer şekilde Genel ve Özel Dal Hastanelerinin eğitim veren ve eğitim vermeyen olarak da ayrılmaktadır.

Eğitim Verme Durumuna Göre Hastaneler: Bu sınıflandırmada eğitim amaçlı hastaneler ve eğitim amaçlı olmayan hastaneler olarak ikiye ayrılmaktadır. Eğitim hastaneleri teşhis, tanı ve tedavi hizmetleri yanı sıra doktor, hemşire, ebe ve diğer sağlık profesyonellerinin eğitimi gerçekleştirilmektedir. Eğitim vermeyen hastaneler ise hastaların teşhis, tedavi, bakım ve rehabilitasyon hizmetlerinin yanı sıra, bazı uygulamaların görülme alanı olarak, sağlık profesyonellerinin eğitim yönü ile katkıda bulunmaktadır.

Hastaların Kalış Sürelerine Göre Hastaneler: Hastaneler ayaktan tedavinin yanında yatırılarak tedavi edilen hastaların bu süreçte hastanede kalış süreleri de dikkate alındığında akut bakım hastaneleri ve kronik bakım hastaneleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Akut bakım hastaneleri genel olarak hastaların tedavi süresi 30 günden az sürerken bu süre içerisinde yatmayı gerektiren hastalıkların tedavisi yapılırken, kronik bakım hastanelerinde tedavi süresi 30 günden fazla süren hastalıkların tedavisinde hastalara yatış gerektiren tedavi hizmetleri vermektedirler.² 30 günden az yatış gerektiren hizmetlere örnek olarak muayeneler, kontrol, tahlil ve hafif şiddetli kazalar, kısa yatışı gerektiren rahatsızlıklar ile günübirlik tedavi verenlerdir. 30 günden fazla yatış gerektiren hizmetlerde hastaların özellikleri farklı seyirler gösterirken, hastaların hastanede kalma sürelerini etkilemektedir. Örneğin kanser tedavi hizmeti, şiddetli kaza sonucu yaralanmalar, kalp ameliyatları, yüz ameliyatları gibi olan durumlarda bu süreler 30 günden fazla yatış gerektirmektedir.

Bazı hastalıkların tedavisi uzun sürerken, bazıları kısa sürede iyileşme

¹ Tengilimoğlu-Işık-Akbolat, s.188

² İ.H. Kayral, Sağlık İşletmelerinde Algılanan Hizmet Kalitesi ve Ankara’da Hastane Türlerine Göre Bir Araştırma, Gazi Üniversitesi (GÜ), SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi (YDT), Ankara, 2012, s.54

göstermektedir. Hastanelerde kalış süresi değerlendirildiğinde; kısa süre kalınan ve uzun süre kalınan hastaneler olarak iki grupta alınırlar.¹ Hastanede kalma süresi kısa olan hastanelerde, genel devlet hastaneleri ve doğum evleri yer almaktadır. Akıl hastalıkları, ruh sağlığı hastaneleri, zührevi hastalıklar hastaneleri, geriatri hastaneleri, fizik tedavi hastaneleri ve tüberküloz hastaneleri uzun süre kalmayı gerektiren hastanelerdir. Bu ayrımı akut hastalıkların tedavi edildiği ve kronik hastalıkların tedavi edildiği hastaneler şeklinde de tanımlamak mümkündür. Kısa süreli kalınan hastaneler akut hasta yatağı olan hastaneler, uzun süre kalınan hastaneler ise kronik hasta yataklarının bulunduğu hastanelerdir.

Akredite Edilme Durumuna Göre Hastaneler: Kaliteli, güvenli, nitelikli, hizmetin önem kazanmasından dolayı hastaneler verdikleri hizmeti uluslararası kuruluşlar tarafından belgelendirmişlerdir. Hizmetlerin belirli kalite ve güvenlik standartlarında gerçekleşmesi ve alınan belgeler sigorta şirketlerinin ödemelerinde önem taşımaktadır. Sağlık turizmi açısından da önem taşıyan akredite edilme durumu; yurt dışı kaynaklı özel şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir.² Türkiye de (Joint Comission International) JCI tarafından 39 hastane ile dünyada ikinci sıradadır.³ Uluslararası hasta trafiğinde bu hastaların sağlık giderleri hastanın bağlı bulunduğu sigorta şirketleri tarafından karşılanmakta, sigorta şirketlerinin hastanın tedavi göreceği hastanenin uluslararası akredite kuruluşları tarafından akredite olup olmadığını baz almaktadır. Akredite olmayan sağlık kuruluşlarında tedavi gören hastaların bu giderlerini karşılamamaktadır. Bu bağlamda akreditasyona sahiplik uluslararası alanda önemli bir avantaj olarak değerlendirilmektedir. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) menşeyli olan kuruluş uluslararası alanda sağlık sektöründe saygınlık, prestij ve genel kabul gören akredite kuruluştur. Dünya genelinde faaliyet gösteren JCI kuruluşu akreditasyonu için sağlık merkezleri ve hastaneler büyük bir çaba göstermektedir.

Kamu Hastaneleri Birlikleri: SB'na bağlı bulunan hastanelerin, işleyiş sistemi yeniden düzenlenmiştir. Kamu Hastaneleri Birlikleri adı altında toplanarak,

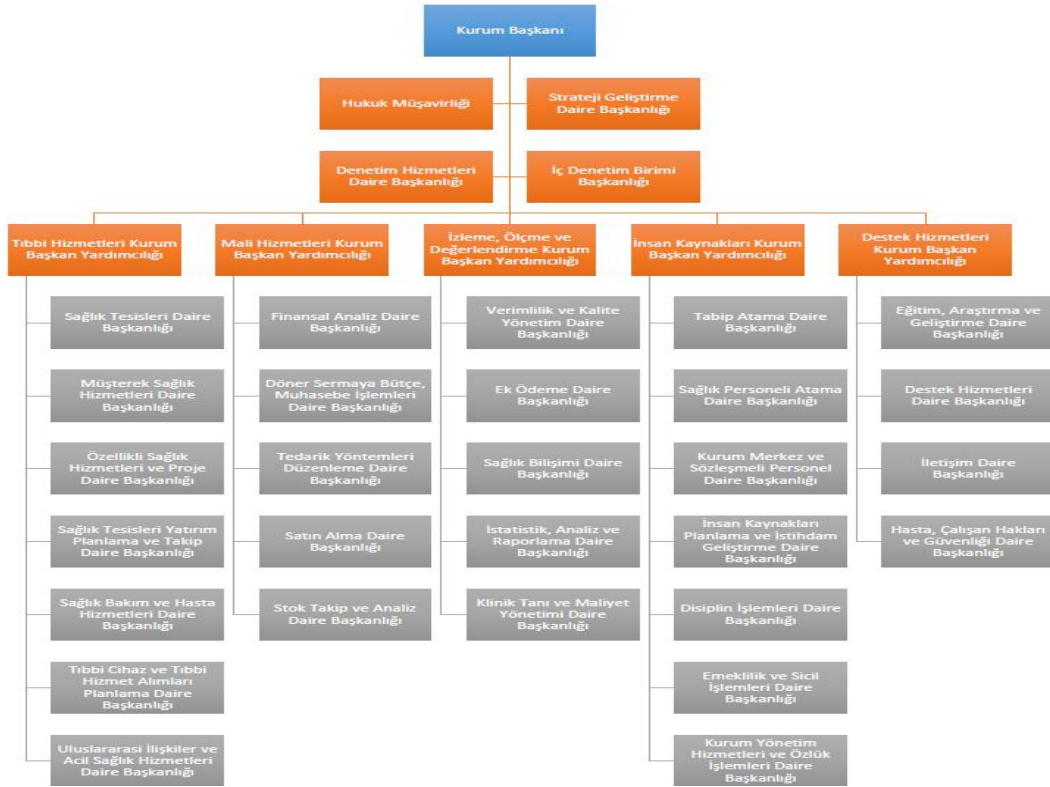
¹ Tengilimoğlu – Işık – Akbolat, s.188

² Kavuncubaşı-Yıldırım, s.116

³ Z. Gülmez, Türkiye'de ve Dünya'da Sağlık Turizmi ve Çeşitleri: Sağlık Turizminin Ülkemizdeki Mevcut Durumu ve Bazı Ülkelerle Kıyaslanması, İstanbul Üniversitesi (İÜ), Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), YYLT, İstanbul, 2012, s.28

illerde bulunan bölgelere göre, kuzey- güney-doğu-batı şeklinde adlandırılarak hastane birlikleri yeni yönetim şekliyle yönetilmektedir. Sağlık Bakanlığı (SB)’nın sağlıkta dönüşüm programı kapsamında Kamu Hastaneler Birliği’nin oluşturulması, 06.04.2011 tarihli 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanarak, Bakanlar Kurulu’nca 11.10.2011 tarihinde kararlaştırılmıştır. Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşların teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname çerçevesinde Sağlık Bakanlığı’na bağlı Türkiye Kamu Hastaneler Kurumu kurulmuştur.¹

Şekil.3. Kamu Hastaneler Birliği Teşkilat Şeması



Kaynak: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK) “Kamu Hastaneler Birliği Teşkilat Şeması”

[http://www.tkhk.gov.tr/646_teskilat-semasi\(13.08.2013\)](http://www.tkhk.gov.tr/646_teskilat-semasi(13.08.2013))

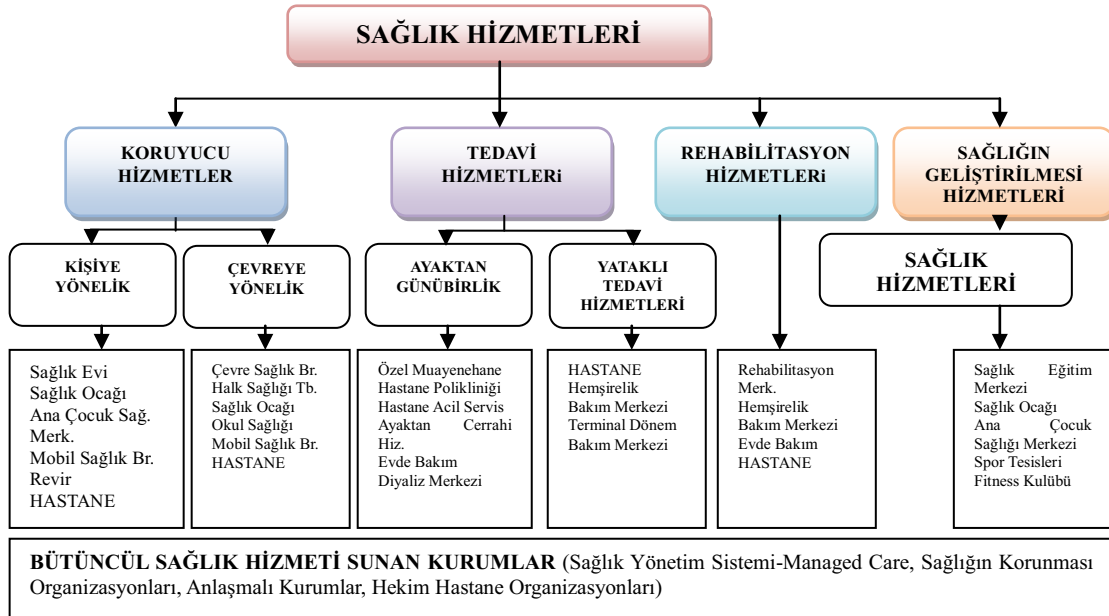
3. HASTANELERDE VERİLEN HİZMETLERİN SINIFLANDIRILMASI

Sağlık hizmetleri, birey ve toplum için öncelikli, ihtiyaç halinde reddedilemez, ertelenemez ve bir başkasına devredilemez bir özellik taşımaktadır.

¹ S. Albayrak, “Türkiye Kamu Hastaneleri Birlikleri ve Düşündükleri,” Sağlık Sen Dergisi, S.14, Ankara 2011, s.19.

Ülke sağlık politikaları buna göre oluşturulan sağlık sistemlerinin ürettiği sağlık hizmetleri hedeflenen hastalıkların teşhis, tedavi, bakım ve rehabilitasyonun yanı sıra, hastalıklar oluşmadan hastalıkların önüne geçilmesi, toplumun genel sağlık seviyesini geliştirerek yükseltilmesi ile ilgili çalışmaların bütünüdür. Sağlık hizmetlerinde öncelik sağlığın korunması ve geliştirilmesi, mümkün olmadığı durumlarda ise teşhis, tedavi, bakım ve rehabilitasyonudur. Bu çalışmalar sağlık kuruluşları ve sağlık profesyonelleri tarafından gerçekleştirilmektedir.¹ Sağlık hizmetleri toplumun her kesimine ulaştırılması ve organize edilmesi bakımından anayasal bir görev olarak SB görevlendirilmiştir. Sağlık kuruluşları sağlık hizmeti sunumunda mevcut kaynakları ile kalite ve verimlilik esası ile yoğun rekabetin olumsuz etkilerinden kaçınarak, rekabet edebilmesi daha kaliteli hizmet sunması gerekmektedir. Gelişen tıp bilimi ve teknolojisi ile birlikte sağlık kuruluşlarının da gelişmesine ve uzmanlık gerektiren dal hastanelerinin yapılandırılmasına olanak sağlamıştır. Günümüzde hastaneler, teşhis, tedavi, rehabilite ve sağlığın geliştirilmesi konusunda toplumun genel sağlık düzeyi üzerinde etkili ve belirleyici bir rol üstlenmektedir.

Şekil.4. Sağlık Hizmetleri ve Sağlık Kurumları



Kaynak: Ş. Kavuncubaşı-S.Yıldırım, Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, İstanbul, 2010, s.35

¹ Kavuncubaşı-Yıldırım, s.33

Hastanelerde verilen hizmetlerin neye göre ve nasıl sınıflandırılması gerektiği konusunda detaylı bir şekilde açıklanacak olursa;

3.1. Koruyucu Hizmetler

Koruyucu sağlık hizmetleri bireylerin ve dolayısıyla toplumun sağlığını koruması, hastalıkların önlenmesi ile ilgili bütüncül çalışmaları içermektedir. Bu amaçla bireye yönelik hizmetler hekim, hemşire, ebe ve sağlık çalışanları tarafından verilen, bağışıklık sistemini güçlendirme, dengeli beslenme, erken teşhis, aile planlaması ve ana çocuk sağlığı hizmetleri, ilaçla koruma, kişisel hijyen kurallarını önemi ve eğitimi, genel sağlık bilgilerinin verildiği sağlık eğitimi, insan sağlığına zararlı ve geri dönüşümsüz hasarlara yol açan, bağımlılık yaratan maddelerle mücadele, beden ve ruh sağlığı gibi hizmetlerdir.¹ Hastalık oluşmadan birey ve toplum sağlığını bozan ve tehlikeye sokan olumsuz şartların ve olayların oluşmadan önlenmesini amaçlayan faaliyetlerdir.

Koruyucu sağlık hizmetlerinin tedavi edici hizmetlere göre etkin ve ucuz olması, uygulama kolaylığı, fazla araç-gereç ve personele gereksinim duyulmaması, hastane işletmelerinin iş yükünü azaltıcı özelliği, işgücü kaybında minimum kayıp, çevrenin düzenlenmesi gibi yararlar sağlamaktadır.² Özellikle koruyucu sağlık hizmetleri insan sağlığı için risk oluşturan faktörlerin ortadan kaldırılması, kontrol altında tutulması, toplumun fizyolojik, biyolojik özelliklerini bozacak zararlı dış etkenlere karşı korunması, zararlı dış etkenlere maruz kalan hastaların tedavi edilmesi, ruhsal ve mental açıdan hayatını idame ettiremeyecek derecede tamamen yetilerini kaybetmiş ya da kendini yönlendirme ve günlük olağan yaşamını devam ettirebilme de zorluk yaşayanların, yeterliliklerini kazanma amacıyla rehabilite hizmetlerini içermektedir. Bu amaçla sunulan koruyucu sağlık hizmetlerinin etkili ve verimli olarak gerçekleştirilebilmesi ancak hastalık halinin oluşmadan önlem alınmasıyla mümkün olacaktır. Bu da maliyetlerin daha düşük olmasını sağlayacaktır.

¹ M. Ateş, Sağlık Sistemleri, İstanbul, 2013, s.8

² Tengilimoğlu – Işık –Akbolat, s.82

3.2. Teşhis

Tıbbi bir terim olan teşhis (tanı) hastanın tıbbi geçmişini, hastalığa neden olan kaynak veya semptomları tıbbi yöntem ve muayene ederek elde edilen belirtiler ve bulgular ile değerlendirerek tanımlamasıdır.¹ Diğer bir anlatımla hastalığın neye bağlı olarak ortaya çıktığı yada belirtileri hangi hastalığı sinyal ettiği dikkate alınarak laboratuvar ortamında incelenmesi veya gözlem altında tutarak hastalığı teşhis etmektir diyebiliriz.

“Hekim hastalığın teşhisi için gerekli olan bütün tıbbi müdahaleleri, tetkikleri yapmalı ve elde ettiği sonuçları da tıp biliminin gereklerine göre yorumlamalıdır.”² Başka bir deyişle bireylerde hastalık bulunup bulunmadığını tespit etmek amacı ile yapılan çalışmaların tümüdür. Hastalığın teşhis edilmesinde hiç şüphesiz tıp biliminin rolü çok büyüktür.

3.3. Tedavi

Bir yaralanma veya hastalığın iyileştirilmesi için yapılan tıbbi uygulama ya da birisinin iyi görünmesini ve hissetmesini sağlayıcı uygulama olarak tanımlanabilir.³ Hasta hakları yönetmeliğinde hastayı, sağlık hizmetlerinden faydalanma ihtiyacı olan kimseler olarak tanımlamıştır. DSÖ hastalık tanımı ise şöyledir: insanın günlük faaliyet ve meşgalelerine engel olacak derecede ve ciddiyette ulunması gerektiği belirtilerek, sağlık ve iyilik halinde olmayıp sağlık hizmetlerinden yararlanma ve sağlık personelinin tıbbi yardımına ihtiyaç duyan kişidir.⁴ Bu durumda olan bireylerin sağlık durumlarının seyri ve gidişatına göre hastaneler gibi kompleks yapılarda gereksinim duyulan tedavi gerçekleştirilmektedir. Böylelikle tedavi, hasta oldukları belirlenen kişilerin hastalıktan önceki sağlıklarına kavuşmalarına veya koşulların el verdiği en iyi duruma getirmeleri ile ilgili sürdürülen faaliyetlerdir. Gereksinim duyulan tedavi birinci basamak sağlık

¹ Oxford Dictionaries, “Definition Diagnosis” <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/diagnosis> (29.07.2015)

² H. Hakeri, Tıp Hukuku, Ankara, 2012

³ Oxford Dictionaries, “Definition Treatment” <http://www.oxforddictionaries.com/definition/learner/treatment> (29.07.2015)

⁴ Erol, s.87

kuruluşları tarafından verilebilirken, birinci basamakta tedavileri olası olmayan hastalıklar için ikinci ve üçüncü basamak sağlık kuruluşlarında gerçekleştirilir. Hastanelerde tedavi hizmetleri ayaktan tedavi, gününbirlik tedavi ve yataklı tedavi hizmetleridir. Türkiye’de sevk zinciri sisteminin planlandığı şekilde uygulanamaması sonucu ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetleri sunan hastanelerde önemli yığılmalar oluşmaktadır.

3.4. Bakım

Bireyin sağlığının korunması ve refahının sağlanması için gerekli olan uygulamalar ve hastalığın tedavisi sürecinde yapılan tıbbi uygulamalardır.¹ Hastalık ya da tıbbi müdahale durumlarında hastanın sağlığının üst düzeyde tutulması için yapılan faaliyetlerdir. Hastanelerde modern tıp bilimi ile hasta ve hasta yakınlarının beklentilerini karşılayacak şekilde tıbbi bakım, kalite anlayışı ve hasta memnuniyeti odaklı sunulma çabasıdır.

3.5. Dindirici Hizmetler

Tedavisi mümkün olmayan hastalılarda psikolojik ve fiziksel rahatsızlıklarını azaltıcı ve ölüm prosesini kolaylaştırıcı faaliyetlerdir. Hastane işletmeleri, tıp bilimi, tıbbi etik ilkelere dayalı, tıbbi yöntem ve teknikleri ile uzman sağlık profesyonellerince tatbik edilen, bireyin fiziksel ve ruhsal açıdan tam bir iyilik halini olumsuz etkileyen risklerin azaltılması için yapılan uygulamalardır.² Hastalığın tedavisi devam ederken, aynı zamanda bakım ve iyileştirme sürecinin de eşzamanlı olarak yürütülmesinin yanı sıra hastanın geçirmiş olduğu bu süreçte acılarını dindirici nitelikte hayatını kolaylaştıracak yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntem literatürde dindirici hizmetler olarak yerini almıştır.

¹ Oxford Dictionaries, “Definition Care” <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/care> (29.07.2015)

² H. Savaş, “Özel Hastanelerin ve Doktorların Tıbbi Faaliyetlerden Doğan Hukuki Sorumluluklarının İrdelenmesi (Yargıtay 13. Hukuk Daire’sinin 8.7.2005 Tarihli Kararı Çerçevesinde). İstanbul Barosu Dergisi, C.81, S.3, İstanbul, 2007, s.1001

3.6. Araştırma

Hastaneler, belirledikleri amaç ve misyonları arasında tedavi, koruyucu, geliştirici sağlık hizmetlerinin yanı sıra eğitim ve araştırma hizmetleri de işlevleri arasındadır.¹ Yukarıda belirtilen sağlık hizmetlerinin ayrılmaz bir parçası olan araştırma hizmetleri, çaresi olmayan hastalıkların nasıl tedavi edilebilirliği ya da fazla hasar almadan nasıl atlatılabilirliği konusunda çalışmalar yapan kendini tıbbın ilerlemesi için araştırmaya adanmış bilim insanlarının bir arada olduğu kişiler tarafından sunulur. Ayrıca araştırma hizmetlerinin gerekleēebilmesi için eğitim hizmetlerinin de beraber yürütülmesi gerekir. Eğitim ve araştırma hizmetlerine en iyi verilebilecek en güzel örnek eğitim, araştırma hastaneleri ve niversite hastaneleridir. Bu bağlamda eğitim, araştırma hastanelerine ve niversite hastanelerine büyük görevler düşmektedir.

3.7. Eğitim

Hastaneler bulunduğu çevrede sağlık talebini en hızlı ve kaliteli şekilde karşılamasının yanı sıra, eğitim ve araştırma özellikleri ile de birey ve toplum sağlığını geliştirici çalışmalar ile genel sağlık seviyesinin yükseltilmesine katkı sunmalıdırlar.² Evrensel tıbbın ilkeleri kapsamında eğitim, araştırmalar sonucu edinilen bilgilerin aktarılması için yapılan çalışmalardır. Eğitimin ve öğretimin yapıldığı üniversitelerde teorik eğitimler verilirken, stajyer öğrencilerin teorik olarak öğrendiklerini tatbik edebilecekleri eğitim, araştırma hastaneleri bu bağlamda devreye girer. El becerilerinin geliştiği ve kendi alanıyla ilgili tekniklerin öğretildiği eğitim ve araştırma hastaneleri aynı zamanda eğitim hizmetlerini teori ile pratiğin aynı anda yapıldığı, hizmet içi eğitim hizmetlerinin de yapıldığı, eğitim ve öğretimin aynı anda verildiği teori ve pratiğin uygulandığı ve sağlık personelinin mesleki yönden eğitildiği eğitim kurumlarıdır.

¹ A.Can-H. İbicioğlu, “Yönetim ve Yöneticilik Yönünden niversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi (SD), İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (İİBFD), C.13, S.3, Isparta, 2008, s.257.

² M. Top- B. şahin, “Hastane Endüstrisinde Değişen Sınırlar: Avrupa lkelerinde Yaşanan Son Yirmi Yıllık Süreç”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.7, S.1 Ankara, 2004, s.100

4. HASTANE İŞLETMELERİNİN EKONOMİSİ

Kurtulmuş ekonomiyi şöyle tanımlamaktadır: “Ekonomi, toplumun sahip olduğu kısıtlı kaynaklarının çıkarları birbiri ile çelişen birey ve grupların ihtiyaçları arasında nasıl paylaştırılacağına ilişkin tercihlerinde uygulanacak politikalarda karar verici değil, karar vermeye yardımcı olmak üzere alternatif stratejilerin fayda ve maliyetlerinin değerlendirmesi ile ilgili bilim dalıdır.”¹ Ekonomi, sadece para gibi değerler ile ilgili olmayıp aynı zamanda işletme kaynaklarının da daha etkili nasıl kullanılması gerektiği konusunda alternatif çözümler üreten, fırsat maliyeti yaratmak için çalışmalar yapılmasına olanak sağlayan bir olgudur. Bu bağlamda kamu yada özel hastane işletmeleri açısından değerlendirdiğimizde kaynak kullanımının daha etkin ve verimli kullanılması gerektiği tezi ortaya çıkar. Bu kaynak (insan gücü, alet-ekipman, sermaye ve teknoloji) girdilerinin hastalara maksimum etkinlik prensibi ile çıktılara dönüştürmesi gerekir. Böylece çıktılar hastaların sağlığına kavuşmasına ve/veya sağlıklı birey olarak yaşamasına olanak sağlar.

Hastane işletmeleri ekonomik ve bilimsel şartlarda toplumun gereksinim duyduğu sağlık talebine çok yönlü olarak cevap veren, bünyesinde çok çeşitli uzmanlık dalları, ileri tıbbi teknolojinin her zaman güncel tutulması gereken, finansal boyutu ile büyük yatırımlarla kurulması ve işletilmesi gerektiren karmaşık, kompleks mekanlardır.² Türkiye’de SDP uygulamaya başlanmadan önce sağlık hizmetleri ağırlıklı olarak kamu hastaneleri tarafından verilmekteydi. SDP uygulanmaya başladıktan sonra girişimcilerin sağlık hizmetlerine ilgisi daha çok artmış olup buna paralel olarak ta hastanelerin sayısı önemli oranlarda artış göstermiştir.

Hastaneler kısıtlı kaynakları ya da kendilerine tahsis edilen kaynaklarla, ulaşılabilir, verimli ve hasta memnuniyeti odaklı, reddedilemez, ertelenemez sağlık hizmetleri sunumunu gerçekleştirmektedir. Bu hizmet anlayışı ile gerçekleştirdikleri sağlık hizmet sunumunu öncelikle kamuoyunun istek ve beklentilerine uygun olarak, toplumun her kesimine hitap ederek gerçekleştirme amacındadır. Hastane

¹ Kurtulmuş, s.34

² V. Yiğit-İ. Ağırbaş, “Hastane İşletmelerinde Kapasite Kullanım Oranının Maliyetlere Etkisi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde Bir Uygulama”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.7, S.2, Ankara, 2004, s.142

işletmelerinin faaliyetlerinin kamusal önceliği ve gerekliliğinin yanında ekonomik bir varlık olan işletmelerdir. Ekonomik bir varlık olarak hastaneler sadece Türkiye’de değil gelişmiş ölkelerde de hastane işletmelerinin faaliyetlerinin durumu ve kapsamı çeşitli toplum gruplarının (hastalar, doktorlar, maliyeciler, hükümetler, vergi mükelleflerinin vs.) şikayetlerine yol açmaktadır. Hastane işletmelerinden şikayetler ve yetersizlikler şu şekilde açıklanabilir. Türkiye genelinde dengesiz dağılımı özellikle özel hastanelerin metropollerde ana arterlerde yoğunlaşması, bazı bölgelerde hastane işletmelerin yatakları boş olarak kullanılmazken, geri kalmış bölgelerde hastaların tedavi olanaklarından yeterince yararlanmaması, hizmet kalitesinin hastaları memnun edici düzeyde olmaması, hizmetlerin pahalı olması, hastane kaynaklarının optimum kullanılmaması, tedavi ve bakım süreci sonunda taburcu edilmesi gereken hastaların yatışının devam etmesi/tedavi sürecinden önce taburcu edilmesi, hemşirelerin yapması gereken görevleri doktorların yapması, hemşirelerin görevlerini yetkisiz personel tarafından gerçekleştirilmesi gibidir.¹ Hastane işletmeleri mevcut ekonomik kaynaklarını ve işgücünü daha etkin kullanarak, verimliliği arttırabilir. Tabi bunun öncesinde öncelikle insan sağlığı ve yaşamına odaklı evrensel tıbbi etik ilkelerine bağlı, hasta haklarına ve çalışan haklarına saygılı hizmet sunumu çabası içinde olmalıdır. Bununla birlikte çalışanların memnuniyetinin dikkate alınması da yaşanacak olan tıbbi hataların boyutunu hem maddi açıdan hem de manevi açıdan en aza indirgenmesi sağlanabilir. Buna paralel olarak hem hizmet kalitesi artar hem de ekonomik kayıplar azami düzeye çekilmiş olur.

4.1. Hastane Hizmetleri Talebi

Sağlık gereksinimi, insanoğlunun ana rahmine düştüğü andan itibaren başlayan ve yaşamı boyunca da devam eden bir süreci ifade eder. İnsan doğası gereği bedensel, ruhsal ve sosyal açıdan gereksinimlerinin karşılanmasını ister. Bu bağlamda hastane hizmetlerine talep artar. Toplumun refahını arttıracak ve esenliğinin sağlayacak, bireylerin sağlıklı yaşama bilincinin oluşmasına katkı sağlayacak en etkili yerler şüphesiz hastanelerdir. şunu söylemek gerekirse bireyler

¹ M. Gecikligün, “Hastanelerde Maliyet Hesapları ve Maliyet Analizleri”, İstanbul Üniversitesi (İÜ), Yayınlanmamış Doktora Tezi (YDT), İstanbul, 1977, s.5-6.

öncelikle yaşamsal tecrübeleri sonucunda hastane hizmetlerini talep eder. Yani talep bilincinin oluşması bireyin kendi kendine üstesinden gelemediği ya da çevresinden destek alamadığı noktada başlar.

“Hastane işletmelerinin hizmetlerine olan talep acil bir durum veya hastalık meydana gelmedikçe talep edilmeyen sağlık hizmetleri toplumun geneli tarafından tüketilme ihtimali yüksek bir hizmettir.”¹ Talep, önceden belirlenen piyasa fiyatına göre o hizmeti almaya hazır miktar arasındaki ilişki olarak tanımlanmaktadır. Toplumun hastane hizmetlerine olan talebi ve hastane hizmetlerinin tüketiminde kullanılan kaynaklar daha önceden ölçülebilirse hem kaynak kullanımı daha etkili ve verimli kullanır hem de talebi karşılayacak personelin istenilen düzeyde olması da daha kalite bir hizmet sunumunun gerçekleşmesine olanak sağlayacaktır.

Sağlığın, sağlık hizmetleri talebini etkileyen en önemli unsur olmasının nedeni, yaşamın temel kaynağı olması ve yaşamın sürekliliği için zorunlu bir ihtiyaç olmasıdır. Bu açıdan sağlık hizmetleri stoklanamaz, yeri doldurulamaz olmasından, sağlık hizmeti için fiyat birinci özellik taşımaz ve önemli bir etken oluşturmamaktadır. Bireyler çoğunlukla, sağlık hizmeti gereksinimini, taleplerinin ne zaman ortaya çıkacağını ve bu gereksinimlerinin niteliğini ve niceliğini öngöremez. Bu gereksinimin belirsiz olması, sağlık talebinin de düzensiz ve birey açısından süreksiz olması anlamına gelmektedir. Birey kaynaklı sağlık talebinin düzensiz ve süreksiz olması ile ortaya çıkan bu durum koruyucu, geliştirici, sürdürülebilir tedavi edici sağlık hizmetlerini kapsayan sağlık arzı ve sağlık talebinde de geçerlidir.²

Hastane işletmeleri hizmetlerine talep, diğer işletmelerin sundukları hizmetlere göre farklı özellikler içermektedir. Toplumun hastane işletmelerinin sundukları hizmetlerine duyulan ihtiyaç ve toplumun genel sağlık durumunun gerektirdiği hastane işletmeleri hizmetleri ihtiyacı farklılık göstermektedir. Her birey genel sağlık durumunun belirli bir düzeyde stabil olmasını istemektedir. Eğer bireyin sağlık durumu istediği düzeyden daha kötü ise birey sağlık hizmeti ihtiyacı

¹ S. Sevgen, Sağlık Hizmetleri Talep Tahmini: Adana İli Hastane Uygulaması, Atılım Üniversitesi, SBE, YYLT, Ankara, 2015, s.14

² A. Erdal Sargutan, “Sağlık Sektöründe Hizmet Talebi” Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.8, S.3, Ankara, 2005, s.430

duymaktadır. Sağlık düzeyini yaş, eğitim durumu, toplumdaki statüsü, gelir düzeyi ve kültür gibi çeşitli faktörler sayılabilir.¹ Eğitim durumu ve gelir düzeyi yüksek olan bireyler genel sağlık seviyesini geliştirici sağlık hizmetlerinden daha fazla yararlanabilmektedir.

Sağlık hizmetleri talebi, bireylerin istek ve arzusuna bağlı olmadan geliştiğinden, sağlık hizmetlerine duyulan gereksinim diğer birey gereksinimlerine göre çeşitlilik göstermektedir. Sağlık, insan yaşamı için temel kaynak ve vazgeçilmez bir ihtiyaçtır.² Sağlık hakkı, bir birey için yaşam hakkı gibi en temel haklardan birisidir. Sağlık hizmetlerinden istifade etme hakkı da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Belirtilen bu insani temel haklar, insan yaşamı için öncelikli, vazgeçilemez ve reddedilemez niteliktedir. Bireyin sağlığının bozulması veya hastalığa yakalanması durumunda kendiliğinden oluşan bu talebin zaman kaybedilmeden karşılanması gerekmektedir. Aksi takdirde bireysel sağlığın korunması ve geliştirilmesi mümkün olmamakta ve toplum sağlığı düzeyinin de ilerlemesinin önüne geçilmektedir.

Sağlık hizmetlerinin talebini etkileyen üç unsur bulunmaktadır. Bunlar;

1. Bireylerin ve toplumların demografik, antropolojik ve sosyal özellikleri,
2. Bireylerin mali açıdan durumları ve toplumların sağlık alanında gelişmişlik düzeylerinin getirdiği imkânlar,
3. Bireylerin algılarına veya toplumsal normlara göre değişen ihtiyaçlardır.³

Sağlıklı olma ve sağlık hizmetlerden faydalanma gibi haklara sahip olan insanların, kendilerine sunulan bazı imkânları da göz ardı ederek hastalıkları ihmal ettikleri sıkça rastlanan bir durumdur. Vazgeçilmez ve en temel haklardan olan sağlık hakkının ancak acil durumlarda veya belirli semptomların görülmesinden veya bireylerin hayati olarak tehlikeye girmeleri sonrasında kullanılmaya eğilimin olması ciddi bir küresel sağlık problemidir. Bireylerin gündelik yaşantılarında hasta

¹ Berki, s.124.

² F. Sayım-S. Sarısoy, “Kamu Sağlık Kurum Bütçelerinde Mevzuat ve Kalite Uygulamaları Açısından Tanıtım ve Reklam Harcamaları” Maliye Dergisi, S.159, Ankara, 2010, s.252

³ Sargutan, s.432.

olmasalar bile periyodik olarak sağlık durumlarını kontrol ettirmeleri de insanların sağlığa verdikleri önem ve farkındalığın belirleyici bir göstergesidir. Günümüz Türk toplumunda hala karşılaşılan “nasıl olsa iyileşirim” mantığı ile hareket eden bireyler, sağlık ihtiyacının giderilmesi konusunda sağlık hizmetleri algısının önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Aynı zamanda bu durum, bireylerin sağlık hizmetlerinde talep yaratma açısından sağlık durumunun kendiliğinden iyileşmeye bırakılması olarak da nitelendirilebilir. Ancak sağlık hizmetlerinde talebe göre esnekliğin yüksek olması, bireylerin finansal durumlarının değişkenlik göstermesi ve toplum ekonomisinin niteliği de bu konuda belirleyici özelliğe sahip unsurlardır.

Sağlık hizmetlerinde talep yaratmak amacıyla gösterilen diğer davranışlar ise, bireylerin kendi kendilerini tedavi etme çabaları veya bir sağlık kurumuna başvurmaları olarak ifade edilebilir. Sağlık sektöründe esas hizmet talebini oluşturan durum da sağlık kurumlarına yapılan başvurulardır. Çünkü hastanın kendi kendini tedavi etmesinin belirli bir sınırı bulunmaktadır. Bireylerin sağlık çalışanlarına kıyasla hangi durumlarda hangi tedavi yöntemlerini kullanmalarını bilmelerine olanak yoktur. Bu sebeple en güvenilir ve hızlı yaklaşım bir doktor ya da hemşire gözetiminde tedavi görmektedir. Bu da hastaneler, sağlık ocakları vb. sağlık kurumlarında talep yaratan etkidir. Sağlık kurumlarında sağlık çalışanları tarafından hastanın sağlık düzeyinin yükseltilmesi amacıyla yapılan tüm hizmetler de sağlık kurumlarına başvuru yapan bireylerin sağlık hakkını arama ihtiyacı olarak ortaya çıkmaktadır.

“Talebin ölçölmesindeki güçlükler, bu konudaki çalışmaları sınırlayan en önemli etkidir. Hastanelerin çıktılarını ölçmedeki sorunlarla aynı olan bu konuda daha başlangıçta anlaşma sağlanamamaktadır. Kişiler sağlık durumlarını yatak, röntgen filmi, laboratuvar muayenesi gibi hizmetleri kullanarak iyileştirmeyi talep etmektedirler. şüphesiz kişilerin ilgilendiği husus sağlık durumlarının iyileşmesidir. Ancak sağlık durumundaki iyileşmeyi ölçecek yöntemlerin henüz bulunmuş olmaması, talebi hastane hizmet birimleri ile ölçme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Hastane hizmetlerine talebi araştıran çalışmalar, talebi etkileyen faktörler ve etki derecelerini ölçme amacı gütmektedir. Varılan sonuçlara göre hastane hizmetlerine talebi etkileyen başlıca faktörler şunlardır:

- Doktorların tutumu,
- Sosyal koşullar ve şartlar,
- Hastane işletmesi dışında sağlık hizmeti sunan kaynaklar,
- Ülkenin sağlık politikası,
- Hastane arzı.”¹

Doktorların ve hemşirelerin hastalara karşı olan tutumları şüphesiz hastalardaki sağlık algısını ve bilgisini etkileyen önemli bir etkidir. Hastalığın çeşidi ve şiddetine göre de değişen bu durumda sağlık çalışanlarının ders verici, aşağılayıcı ve hasta mahremiyetine özen göstermeme gibi tutumları yerine güler yüzlü, bilgi verici ve yapıcı yaklaşımları hastaların sağlık hizmetlerine olan bakış açılarını, sağlık kurumlarının saygınlığını ve nihayetinde toplumun sağlık hizmet talebini etkilemektedir. Bunun yanı sıra hastaların sosyal açıdan sahip oldukları nitelikler, hastane dışındaki kurumların verdikleri hizmet kalitesi ve ağır düzeyde olmayan hastalıklar için hastanelerin yükünün azaltılması, ülke sağlık politikasının gelişmiş seviyedeki küresel sağlık politikaları ve Dünya Sağlık Örgütü ile uyumlu olması, yeterli sayıdaki hastane ve sağlık kurumu ile hasta yoğunluğunun, sağlık personeli yükünün ve bireylerin stresinin azaltılması toplumdaki sağlık talebini etkilemektedir.

Toplumun sağlık hizmeti talebi yaratabilmesi açısından pazarlama ve reklam gibi faaliyetler de önemli bir yer tutmaktadır. Sağlık hizmetlerinin ekstra talep yaratma amacında olmasının ise toplumda bilgi asimetrisine yol açacağı ve ciddi etik kaygılar meydana getireceği ileri sürülmüştür. Bu sebeple toplum sağlığı çerçevesinde sağlık hizmetlerine daha fazla ihtiyacı olan ya da sağlık hizmetlerine erişimi kısıtlı olan kişilerin bu hizmetleri talep etmeye yönlendirilmesi daha doğru kabul edilmektedir. Bu talebin yaratılmasında da reklam ve tanıtım faaliyetleri, fazladan talep oluşturma amacını etik kurallar çerçevesinde sağlayabilmektedir.²

Küreselleşmenin etkisiyle yaşanan ekonomik ve sosyal değişimler sonucunda hizmet talebinde bulunan hastaların ihtiyaçlarının karşılanması ve memnuniyeti ön

¹ M. S. Feldstein, “Economic Analysis for Health Service Efficiency Chicago”, Markham Publishing Co., 1968, s. 194.

² Sayım ve Sarısoy, s.251.

plana çıkmış, özellikle insanlar sağlık düzeylerinin iyileştirilmesi konusunda bilinçlenmiş ve hizmet kalitesi kavramı vurgulanmaya başlamıştır. Bu nedenle sağlık hizmet taleplerinin karşılanması görevini üstlenmiş olan sağlık kurumlarından biri olan hastaneler, hem kurum imajının güçlenmesi hem de hastaların en kaliteli ve hızlı bakımı alabilmelerini sağlayan ve bunun sürekliliği için çaba gösteren bir yaklaşım sergilemektedir. Sağlık işletmelerinde verilen hizmetin bireyler tarafından nasıl algılandığının tespit edilmesi önem kazanmış ve bireylerin teknolojik gelişmelerden yararlanarak sağlık ihtiyaçlarının karşılanması konusunda kaliteli ve hızlı hizmet almaları için bir takım kriterler üzerinde yoğunlaşmıştır.

Sonuç olarak hizmet talebinde bulunan hasta beklentileri şu şekilde sıralanmıştır:

- Talep edilen sağlık hizmeti en hızlı şekilde gerçekleştirilmesi ve mümkün olan en düşük mali seviyede sağlanması,
- Hastaneye yapılan başvurudan sağlık hizmet sunumuna kadar geçen sürenin neredeyse hiç olmaması, diğer bir deyişle evrak işleri, sevk ve bekleme süresi gibi süreçlerin direkt olarak atlanması,
- Sağlık hizmeti sunan sağlık çalışanları ve diğer sağlık çalışanlarından hasta haklarına saygılı, kibar ve nazik olmalarını beklemek,
- Hastalar kendilerini önemli ve özel olduklarını hissettirmeleri,
- Sağlık hizmet sunumunda meydana gelebilecek herhangi bir hata ya da olumsuzluk karşısında anında çözüm bulunması,
- Kusursuz ve kaliteli sağlık hizmeti beklentisi.¹

Bu kapsamlı sağlık hizmeti talepleri karşısında sağlık kurumları arasındaki rekabet artarak hizmet kalitesi ve hasta memnuniyeti gibi öncelikli beklentilere yoğunlaşmıştır. Sağlık hizmeti talebinde bulunan hastalar sağlığına kavuşturulmak için geldiği sağlık tesisinde iyileşme sürecini tamamlayabilmek için geçirmiş olduğu süre zarfında hızlı, güvenilir ve kaliteli bir hizmet almak ister. İşte bu noktada sağlık işletmeleri uluslararası kalite standartlarına uygun sağlık hizmeti vermeye başlamış

¹ E. Yaşa, “Sağlık Sektöründe Hizmet Kalitesi, Müşteri Memnuniyeti ve Bağlılık İlişkisi: Devlet, Özel ve Üniversite Hastaneleri Karşılaştırması”, YDT, Çukurova Üniversitesi, Adana, 2012, s.8.

ve bu hizmet kalitesinin optimum düzeye çıkarılması çabası içine girmiştir.

4.2. Hastane Hizmetleri Arzı

Sağlık hizmetlerinde arz, ‘sağlık kuruluşlarının belirli bir fiyattan sağlık hizmetinden satmaya razı oldukları miktar’ olarak tanımlanmaktadır. Sağlık hizmetini arz eden sağlık kuruluşu ve satıcılar için arzı oluşturan önemli kriter üretim maliyetidir. Sağlık hizmet üretiminde sağlık profesyonelleri, destek personeli, idari hizmetler, kuruluşa ait bina, teçhizat, tıbbi teknoloji için yapılan yatırımlar, tıbbi malzeme araç-gereç, know-how vb. üretim giderleri oluşturmakta, bu girdilerin sağlanması ile ilgili harcamalar sağlık hizmetinin üretim maliyetini oluşturmaktadır. Sağlık hizmetleri arzındaki maliyetin artmasında diğer önemli bir etken ise fiyatlar ve fiyat değişimleridir. Özel sektör kuruluşlarında girdi maliyetlerinde fiyat-fiyat değişikliği daha yüksek olurken, kamuya ait sağlık kuruluşlarında fiyatların etkisi düşük olmaktadır. Özel sektörün iktisadi hayatta birinci hedefi kar unsuru olması nedeniyle sağlık hizmetlerinin arzında fiyatların yüksek olması, sektörün sağlık yatırımlarını ertelemesine ya da yapılmasından vazgeçilmesine neden olmaktadır.¹ Sağlık hizmetlerinde üretim girdileri olarak kullanan insan gücü ve fiziki göstergeler, hasta bakım ve tedavi süreçleri ile insanların sağlık düzeylerinin geliştirilmesi ve sağlık hizmet çıktısı olarak yansımaktadır.

Sağlık sektöründe arzı etkileyen faktörler arasında fiyat, teknoloji ve hastanelerin kapasite oranları gibi etkenler bulunmaktadır. Daha geniş bir çerçeveden bakıldığında ise arzı etkileyen faktörler arasında hizmet fiyatı, üretim faktörlerinin fiyatı, teknolojiye gelişmeler, vergiler, geleceğe yönelik beklentiler, piyasadaki finansman olasılıkları piyasa özellikleri ve devlet kısıtlamaları bulunmaktadır.² Hastanelerde üretilen ürün sağlık çıktısı olarak ifade edilmekte, bu çıktının sağlanması için gerekli finansman da sağlık hizmet arzının belirlenmesinde rol oynamaktadır. Devletin sağlık politikaları ve piyasanın ekonomik özellikleri, mal fiyatının talep üzerindeki etkisi arzı etkileyen önemli etkenlerdir.

¹ E. Orhaner, “Türkiye’de Sağlık Hizmetleri Finansmanı ve Genel Sağlık Sigortası”, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, S.1, 2006, s.4.

² F. Sayım, “Sağlık Hizmetleri Arzını Etkileyen Faktörler”, Akademik Ar-Ge Dergisi, C.15 S.1, İstanbul, 2015, s.91.

Sağlık hizmetleri arzında belirleyici olan bir diğer faktör ise; doktor sayısı, tıbbi teknoloji, araç-gereç, donanımının uyumlu artışı gösterilmektedir. Hekim sayısı sabit kaldığı varsayıldığında hastane ve sağlık kuruluşlarındaki sayısal artışı sağlık arzında gelişmenin göstergesidir. Sağlık hizmetleri arzındaki artış, hizmet sunumu, teşhis, tedavi araçları, ilaç sanayindeki ileri teknolojinin kullanımı gibi etkenler sağlık kuruluşlarının finansal yapısı yönüyle zorlayıcı olmaktadır. Sağlık hizmetleri arzında sağlık hizmetleri ve sağlık kuruluşunun kamu denetimine tabi olması sağlık piyasasına girişi sağlık olgusunun doğal yapısı nedeniyle prosedürler, standartlar nedeniyle kolay olmamaktadır.¹ Sağlık sektöründe arzı etkilediği belirlenen fiziki yapı ve işgücünün artması gibi göstergeler yatak sayısı ve yatakların hastalar tarafından kullanım oranları ile ilişkilidir. Hekim ve hemşire sayısı ile hekim ve hemşire başına düşen hasta sayısı da sağlık hizmetlerinde arzı gösteren değişkenlerdir.

Hasta ve doktorlar arasında bilgi düzeyi konusunda yapılan bir çalışmada ‘Vekâlet Teorisi Yaklaşımı’ kullanılmıştır. Sağlık hizmetleri piyasasında arz yaratan doktorların talep kısmındaki hastalar için beklentileri belirlemeleri, hastaların vekilleri gibi davranmaları arzın talep oluşturması olarak nitelendirilir. Sağlık ekonomisinde doktorların tedavi sürecini belirlemesi ve hasta adına karar vermesi, sağlık talebini oluşturan hastanın bağlı bulunduğu sağlık sigortası vasıtasıyla elde ettiği satın alma gücünü de kullanarak hizmetlerin aşırı tüketimi ve sağlık harcamalarının artmasına neden olabilmektedir. Hastanın bağlı bulunduğu sigorta kuruluşları hastanın kullanmış olduğu sağlık hizmet bedellerini karşılamakta, bu hizmet bedelinin belirli bir oranını ise sigortalı tarafından karşılanmaktadır. Hastanın sigortalı olması sağlık hizmetlerinin hastanın durumuna göre yüksek faturalar çıkabilmekte ve hastalar, hizmet maliyetinin küçük bir kısmını ödeyerek, yüksek fatura riskine karşı kendilerini güvence altına almaktadırlar.²

¹ Orhaner, s.4.

² E. Bilgili-E. Ecevit, “Sağlık Hizmetleri Piyasasında Asimetrik Bilgiye Bağlı Problemler ve Çözüm Önerileri”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.11 S.2, Ankara, 2008, s.213.

Ekonomi bilimi hastane arzı ile ilgili problemlere çeşitli yollardan katkıda bulunabilir.¹ Farklı bir şekilde ifade etmek gerekirse ekonomi maliyetlerin belirlenmesi ve tahmin edilmesinde yol gösterici bir rolü olmasının yanında hastane yöneticisinin de stratejik kararlar alma aşamasında yardımcı bir rehberdir. Diğer taraftan hastane planlamacıları inşa edilecek hastanelerin büyüklüklerini belirlerken çok sayıda faktörün yanında hastane maliyetleri ile büyüklük arasındaki fonksiyonel ilişkiyi bilmeleri gerekir.

Hastanelerin üretimi tam olarak ölçülebilirse, üretim fonksiyonları yardımı ile hastanede maksimum üretimin sağlanması için gerekli şartların neler olduğu belirlenebilir, böylece hastane hizmetlerinin arzı arttırılabilir. Ancak hastane üretiminin gerçek bir ölçüsünün bulunmaması, üretim fonksiyonlarının metodolojik güçlükleri ve girdi ölçülerinin yetersiz olması fonksiyonlarından yararlanmayı engellemektedir.

Talep fonksiyonundan farklı olarak arzın fiyat artışı ile pozitif yönlü bir ilişkisinin olduğu belirtilmektedir. Maliyet ve diğer faktörler sabitken fiyatın artış göstermesi arzı da artırıcı bir etki göstermektedir. Fiyat artışı sonucunda kar güdüsüyle hareket eden işletmelerin kapasitelerini artırmaya eğilimleri ve yeni işletmelerin arza katılması sonucunu doğurmaktadır. Sağlık hizmet bedellerindeki fiyat artışı ile karlılık, hizmet arzı yaratan doktor ve hemşire yetiştiren kurumlara olan talebi etkilemektedir.² Bu eğitim kurumlarında kontenjanın artırılması sağlık hizmetleri arzına da olumlu yönde katkıda bulunmaktadır.

¹ Feldstein, s.4.

² Sayım, s.92.

İKİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ VE FAALİYET TABANLI MALİYET

1. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET KAVRAMI, MALİYET SİSTEMLERİ VE MALİYETE ETKİ EDEN FAKTÖRLER

Günümüzde sağlık hizmeti veren hastane işletmeleri, yoğun rekabet ortamının içinde bulunduğu bu sektörde varlıklarını sürdürebilmeleri için maliyetlerin ölçülmesi ve yönetilmesi açısından büyük bir çaba göstermektedirler. Dünya genelinde ekonomi ve teknoloji alanlarındaki değişim ve gelişmeler, üretim ve hizmet alanlarında yeni sistemlerin gelişmesini ve uygulanmasının önünü açmıştır. Bu bağlamda geleneksel maliyetleme sistemlerinin yeni sistemlere uyum sağlayamadığı ve yetersiz kaldığı tartışılmaktadır. Bu noktada sağlık sektörünün en önemli alt sistemini oluşturan hastane işletmeleri, özünde temel kuruluş amaçlarını gerçekleştirirken, bugün ve gelecekle ilgili stratejik kararların alınması bağlamında anlamlı ve reel finansal bilgilere gereksinim duymaktadır. Yoğun rekabet ortamında mevcut durumunu korurken, sektördeki paylarını artırmak ve maliyetlerini daha az seviyelere çekmek için maliyet sistemleri konusuna özel bir önem vermeleri konusunda çabalara girmişlerdir.

1.1. Hastanelerde Maliyet Kavramı ve Önemi

Günümüz ekonomisinde maliyet kavramı özellikle sağlık kuruluşları için her geçen gün artan bir öneme sahiptir. Sağlık sisteminde yaşanan değişimler, özel sektörün sağlık sektörüne girişiyle hastane sayılarının hızla artması, sağlık turizminde yaşanan gelişme ve hareketlilikler sonucu sağlık pazarından pay alma sonucu rekabetin güçlenmesi, bireylerde sağlık bilincinin eskiye oranla gelişmesi, yaşam kalitesini yükseltme çabaları, tıp bilimi ve tıbbi teknolojilerdeki gelişmelerle yeni tedavi olanakları, hastaların odak noktasına gelmesi maliyetin önemini önemli ölçüde arttırmıştır.¹ Hastane işletmeleri için maliyet kavramının diğer bir önemi ise,

¹ S. Vatansever, Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi, (Bursa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Örneği), BEÜ, SBE, İstanbul, 2013, s.4

hastane işletmelerinin yönetici ve çalışanlarının hastane işletmesini yönetilirken planlama, kontrol ve karar alma süreçleri için gereksinim duydukları bilgilerin hastane işletmesinin maliyet unsuru ile yakından ilgili olmasıdır. Bu amaçla, hastane işletmeleri sahip oldukları kaynakları etkin ve verimli kullanarak maksimum faydayı elde edebilmeleri için maliyet kontrol sistemi oluşturmaları gerekmektedir. Hastane işletmeleri sağlık hizmetlerini en düşük maliyetle üretmesi, faaliyetlerin ve yatırımların devamı için kar elde etmesi gerekmektedir.

Hastaneler hizmet üretimi yapan kuruluşlar olmasına karşın hizmet üretimi yaparken doğrudan veya dolaylı katlanması gereken masraflar meydana gelir. İşte bu masrafların tümüne maliyet denir. Başka bir deyişle bir değer ortaya çıkması için maliyetin oluşması gerekir ve maliyetin oluşmasındaki temel amaç ise hizmet üretiminin yapılması olmasıdır. Akdoğan ise maliyeti şu şekilde tanımlamaktadır. “Maliyet, bir ürün veya hizmetin eldesi için, ait olduğu faaliyet döneminde yapılan harcamalarla daha öncesi dönemde yapılan harcamalardan o ürün ve hizmet için katlanılan fedakarlıkların parasal karşılığıdır. Başka bir ifade ile, maliyet; bir ürün veya hizmet elde edilmesi için direkt veya indirekt yapılan harcama toplamıdır.”¹ Bir işletme mal veya hizmet üretim sürecinde, ürünün müşterilerin kullanımına uygun hale getirebilmek için katlanması gereken gider kalemleri oluşur ve bu gider kalemleri bir değer birimi oluşturduğu takdirde burada maliyet kavramından söz edilebilir.

Maliyet kavramı geniş ve dar olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir: Geniş anlamda, gereksinimini duyulan şeyin elde edilmesinde katlanılan fedakarlıklar toplamı, dar anlamda ise, üretim sürecinde katlanılan değer kullanımları maliyet kavramını ifade etmektedir.² İşletmeler, ürün ve hizmet üretimi, pazarlama faaliyetlerinde direkt veya indirekt olarak yaptıkları masrafların bütünü maliyeti oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle maliyet ürün ve hizmet üretimi için katlanılan parasal fedakarlıkların toplamını oluşturmaktadır. Maliyet ile gider arasındaki ilişki harcama ve ödeme kavramı ile daha basit açıklanabilir. Muhasebe terminolojisinde

¹ N. Akdoğan, Maliyet Muhasebesine Giriş, (Editör (Ed.) A. Kartal-H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi (ANAÜ) Yayını No: 2738, Eskişehir, 2013, s.6

² M. Savcı, Maliyet Muhasebesi, Trabzon, 2009, s.9

harcama ve gider kavramları genel anlamda şu şekilde tanımlanmaktadır: “Yapılan harcama değer birimi oluşturmada maliyet, değer birimi oluşturmamasında ise giderdir.”¹ Yükçü, en geniş anlamıyla maliyet kavramını şu şekilde tanımlamaktadır: Maliyet kavramı, işletmenin belirlediği hedeflere ve amaçlara ulaşmak ve bir nesnenin sahipliği için kullanılan, katlanılan fedakarlıkların tümünü oluşturmaktadır.²

“Maliyet, işletmenin planlanan ya da olağan faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve işleminde belirli bir zaman periyodu içerisinde kullanılan mal ve hizmetlerin değer tutarıdır.”³ Maliyet tanımında açıklandığı gibi maliyet, işletme muhasebesinin gider hesaplarında bulunan, işletmenin işletilebilmesi için fedakarlık yapılan üretim giderlerine yakın bir kavramdır. Bazı istisnai durumlar göz önünde bulundurulmayacak olursa üretim=maliyet olarak ifade edilebilir.

Maliyet işletmenin faaliyet konusu ile çalışma alanına uygun gider kaynaklarının seçimi ve ana hesapların bunlara göre biçimlendirilmesi, faaliyetler ile ortaya çıkan giderlerin çeşitlerine ve fonksiyonlarına göre belirlenmesi, maliyet giderlerinin maliyet gider yerlerine göre dağıtımı, maliyet gider yerlerinde maliyetlerin tespiti, maliyet gider yerlerinden toplanan giderlerin belirtilmesi ve hizmetler arasında dağıtımının sağlanıp buna göre birim maliyetlerinin bulunması ve maliyet ile ilgili bu bilgiler raporlanması olarak ifade edilebilir⁴ Başka bir deyişle işletme günün olağan akışında mal ve hizmet üretimi esnasında bunlar için katlanması gereken giderler oluşur, işletme bu oluşan gider kalemlerini bir değer birikimi oluşması durumunda burada maliyet olgusundan söz edilebilir.

Hastane işletmeleri birincil amacı kar olmasa da gerek özel gerekse kamu hastaneleri olsun her üretilen sağlık hizmetinin karşılığında bir maliyet oluşmaktadır. Hastane işletmelerinin maliyetlerini bilmesi, mevcut kaynaklarının etkin dağılımı, kontrolünün ve verimliliğin sağlanmasında göz önünde bulundurulması gereken bir faktördür.

¹ A.Y. Kaptanoğlu- S. Peksu, S. Bayraktar, “Sağlık Kurumlarında Finansal Kontrol Amaçlı Gelir ve Gider Dengesi Yönetimi”, Sağlık Yönetimi, İstanbul, 2011, s. 296.

² S. Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 2011, s. 41

⁴ V. Haftacı, “Maliyet Muhasebesi”, 2011, s. 37

⁴ Akdoğan, s.11

1.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Sistemleri

Günümüz dünyası teknolojiye meydana gelen hızlı değişim, gelişim ve küreselleşme ile yoğun rekabet işletmeleri yeniden yapılanmaya zorlamış/zorlamaktadır. Kalite ve mükemmellik arayışı, iletişimde yenilik, yöntem ve teknikteki değişimler, küreselleşme ile birbiri içine geçen ekonomi ve kırılganlık işletmeleri bugün mevcut konumlarını korumaya ve gelecekte de varolabilmek, yoğun rekabet ile başa çıkabilmek için tüm süreçlerini yapılandırmaya ve değişmeye yöneltmiştir.¹ Sağlık işletmelerinde maliyet sistemleri açısından değerlendirildiğinde; teşhis, tedavi ve rehabilitasyonda tıbbi teknolojiye gelişmeler sonucunda, endirekt maliyetler ve genel hizmet maliyet giderlerinin artmasına negatif etki yapması sonucu, direkt işçilik (Dİ) maliyetleri, direkt hammadde maliyetlerinin üretilen ürün ve hizmetlere yüklenmesinde bir takım sorunların oluşmasına neden olur. Başka bir deyişle etkin kaynak yönetimi ve verimlilik ile ilgili bir takım problemler karşımıza çıkar. Ve bu problemlerin çözümünün de ancak sağlıklı verilerle elde edilen doğru maliyetleme yöntemlerinin kullanılması ile mümkün olduğunu görürüz.

Maliyet sistemlerinin temel fonksiyonu bir parçanın, ürünün, servisin, faaliyetin, nesnenin elde edilme sürecinde mevcut kullanılan kaynakların değerini gerçekliği yansıttıcı olarak hesaplamaktır. Bir ürün üretim esnasında çeşitli aşamalardan geçer ve her bir aşamada işletmenin farklı kaynaklarını kullanır. Çeşitli aşamalarda kullanılan kaynakların değerleri toplandığında üretilen ürünün maliyeti hesaplanır. İşletmeler tek bir çeşit hizmet üretmeyen hizmet işletmeleri olarak finansal muhasebenin kuralları içinde kalmak şartıyla kendi üretim ortamlarına uygun maliyet sistemleri geliştirmişlerdir.²

Sanayi devrimi ile başlayan süreçte işletmeler yığın üretimlerinin maliyetlerini geleneksel maliyet yöntemi ile hesaplarken Direkt İşçilik Giderleri (DİG) toplamı üretim maliyetleri içerisinde diğer giderlerden fazladır, GÜG işçilik üzerinde dağıtımı yapılmaktaydı.³ Bu hesaplamalar günümüz çağdaş üretim

¹ O. Altuğ, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 2006, s. 90

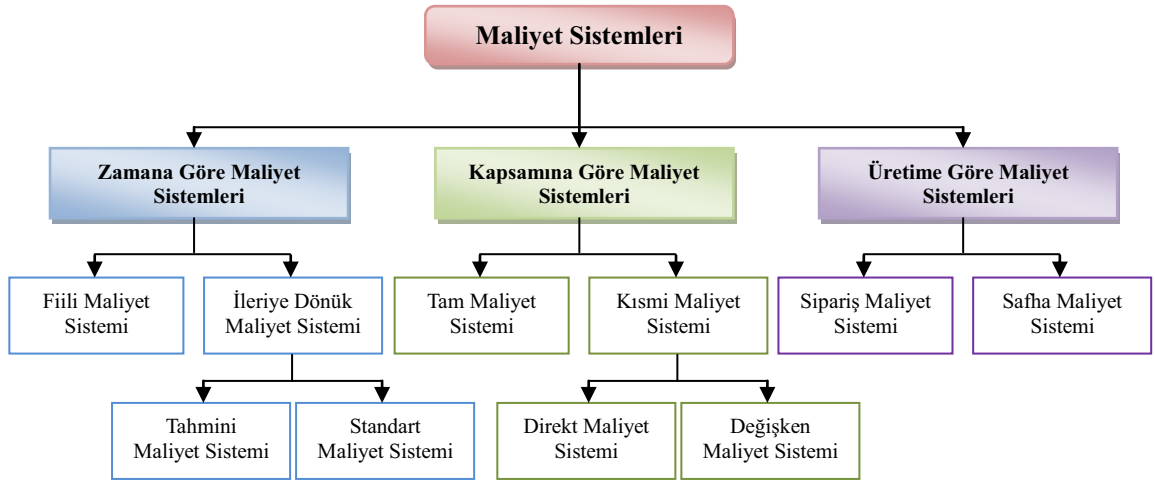
² F. Öker, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, İstanbul, 2003, s.7

³ E. Uğurlu, Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyet Analizi: Tekstil Sektöründe Bir Uygulama, Çukurova Üniversitesi (ÇÜ), SBE, YYLT, Adana, 2010, s.8

sistemine bağılı otomasyon ağırlık üretim alanlarında doğru ve gerçek maliyetleme sonucunu vermemektedir. Günümüz üretim işletmelerindeki otomasyon üretimde DİŞ yerini GÜĞ’e vererek GÜĞ ilk sıradadır.

Maliyet sistemlerinde maliyet sistemlerinde kullanılan kategoriler Şekil 5’de gösterilmiştir.

Şekil.5. Maliyet Sistemleri



Kaynak: H. Abdioğlu, Maliyet Muhasebesi, Balıkesir, 2013, s.24

Sağlık hizmeti üretiminin gerçekleşmesi için ortaya çıkan maliyet, sağlık hizmeti üretiminde yapılan harcamaların tamamını oluşturur. İşletmelerde olduğu gibi hastanelerde de üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesinde bir çok yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler maliyetlerin kapsamı, saptanma zamanı ve saptanma şekline göre üçe ayrılmaktadır: Bunlar; kapsamına göre maliyet sistemi (Tam maliyet sistemi, kısmi maliyet sistemi; kapasite uyumlu (direkt) maliyet sistemi, değişken maliyet sistemi), üretime göre maliyet sistemi (sipariş maliyeti sistemi, safha (evre) maliyeti sistemi.) ve zamana göre maliyet sistemi (fiili maliyet sistemi, ileriye dönük maliyet sistemi, tahmini maliyet standart maliyet sistemi)dir.

Maliyet sistemlerinin uygulanması sürecinde karşılaşılan maliyetleme sorunları ise şöyle sıralanabilir:

- “• GÜĞ’ün dağıtımında Dİ dağıtım anahtarı olarak kullanılması,

- Stok maliyetlerinin azaltılmasının gerekliliği,
- Üretim merkezlerinin yerini ürün merkezlerinin alması,
- Üretim maliyetleri içerisinde sabit maliyetlerin payının artması ve maliyet sistemlerin fonksiyonunu yerine getirmekte yetersiz kalmasıdır.”¹

1.2.1. Kapsamına Göre Maliyet Sistemleri

Kapsamına göre maliyet sisteminde işletmeler, sistemden elde edilen veriler (rakamlar) işletmenin yönetsel problemlerinde uzun vade ve kısa vadede çözümlerinde etkili olarak kullanılabilir. İşletmenin yönetsel kararlarında kısa dönemde değişken maliyet sisteminden faydalanılırken, uzun dönemde sabit genel üretim maliyetleri kapsamında taşıyan maliyet sisteminden yararlanmaktadırlar.²

İşletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyet hesabında hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağını belirtir. Bu sistemler tam maliyet sistemi, normal maliyet sistemi, değişken maliyet sistemi ve direkt maliyet sistemidir.³

1.2.1.1. Tam Maliyet Sistemi

Tam maliyet sisteminin içeriği, dönem üretim giderlerinin bütünü üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek, stoklara aktarılmasına dayanmasıdır. Bu sistemde, maliyeti hesaplanacak birimde öncelikle direk giderler daha sonra ise indirekt giderler verilmekte ve bir takım dağıtım ölçüleri ile dağıtımı gerçekleştirilmektedir. Tam maliyet sistemi, üretilen ürünün maliyeti; Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG), DİG ve GÜG'den oluşmaktadır.⁴ Bu yöntem ile satış kârı kolaylıkla hesaplanmasını sağlarken, giderlerin dağıtımında kimi zaman kendi görüş açısından davranmalara neden olmaktadır. İşletmenin sabit giderleri ile üretim kapasitesi arasında bir ilişkinin olmaması, bu giderlerin mamul

¹ Fikret Otlı-Özcan Demir, “Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.15, S.1, Elazığ, 2005, s.159

² Uğurlu, s.9

³ Savcı, s.65

⁴ E. Bozdemir, “Değişken Maliyet Yönteminin İhale Teklif Kararlarında Uygulanmasının Önemi ve Bir Uygulama Örneği”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi (AİBÜ) İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF), Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, C.10, S.1, Bolu, 2014, s.3

birimi başına düşen payının, üretimin arttığı dönemlerde düşük, üretimin azaldığı dönemlerde yüksek olmasına neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle işletmenin sabit giderleri üretimin arttığı ya da azaldığı durumlarda değişim göstermeyerek aynı kalmaktadır. Şekil 6'da tam maliyet sisteminde, üretimin toplam ve birim maliyeti hesaplanmıştır.¹ Başka bir deyişle tam maliyet sistemi, mal ya da hizmet üretim giderleri dışında kalan giderlerden oluşmaktadır ve ürün maliyetine yüklenmeden dönem gideri olarak değerlendirilirler. İşletmelerde ortaya çıkan bu giderler, ar-ge giderleri, pazarlama, satış, dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri, finansman giderleri olarak örnek gösterilebilir.

Şekil.6. Tam Maliyet Sistemi

DİMMG	10.000,- TL
DİG	20.000,- TL
GÜG.....	40.000,- TL
Toplam İmalat Gideri (Maliyet Gideri).....	70.000,- TL
Üretim Adedi	1.000 adet
Birim Maliyet	70,- TL

Kaynak: H. Abdioğlu, Maliyet Muhasebesi, Balıkesir, 2013, s.22

Sağlık hizmetlerinin üretim sürecinde, sabit veya değişken maliyet ayrımı yapılmadan ilgili dönemin tüm üretim maliyetlerini, o dönemde üretilen sağlık hizmetlerinin maliyetine yükleyen yöntemdir. Başka bir deyişle, hastane işletmelerinde tam maliyet sistemi sağlık hizmeti üretiminde DİMMG, DİG ve GÜG maliyetlerinin hepsi üretim maliyetine yüklendiği maliyetleme sistemidir.²

1.2.1.2. Kısmi Maliyet Sistemi

Kısmi maliyet sistemi kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlar değişken maliyet ve direkt maliyet sistemidir.

1.2.1.3. Değişken Maliyet Sistemi

Bu sistemde maliyetlerin hesaplanmasında sadece değişken giderleri dikkate

¹ H. Abdioğlu, Maliyet Muhasebesi, Balıkesir, 2013, s.2

² K. Büyükmirza, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara, 2007, s.44

almasıdır. Sistemde maliyetler, DİMM, Dİ ve GÜG'nin değişken kısmından oluşmaktadır.¹ Hastane işletmelerinde sağlık hizmetlerinin üretim sürecinde, değişken maliyetleri, o dönem üretilen sağlık hizmetlerinin maliyetine yüklenmesidir. Sağlık hizmetlerinin üretiminde oluşan ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ile sadece değişken genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetine yüklenmesidir. Sistemde direk giderlerin dışındaki GÜG değişken ve sabit olarak ikiye ayrılmaktadır. İşletmenin SGÜG sonuç hesaplarına aktarılırken değişkenlik gösteren GÜG üretim maliyetlerine yüklenmektedir.² Değişken maliyetler üretilen sağlık hizmetinin miktarına bağlı olarak değişen maliyetlerdir. Sağlık hizmetleri üretimi arttıkça değişken maliyetlerinde miktarı aynı paralellikte değişim göstermektedir. Laboratuvarlarda kullanılan kitler örnek verilebilir.

1.2.1.4. Direkt Maliyet Sistemi

Direkt maliyet sistemi, üretimle ilgili sadece DİMM ile DİG üretilen mamulün maliyetini oluşturmaktadır. Üretim maliyetlerine üretilen ürünle doğrudan doğruya ilgili olan DİMMG ve DİG'nin yüklenmesi, GÜG'nin toplamının ise maliyet dışında bırakılmasını esas almaktadır.³ GÜG'nin hepsi dönem gideri niteliğindedir.

Şekil.7. Kısmi Maliyet Yöntemi

Direkt Maliyet Sistemi		Değişken Maliyet Sistemi	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	10.000,- TL	Direkt İlk Mad. ve Malzeme Gideri	10.000,- TL
Direkt İşçilik Gideri	20.000,- TL	Direkt İşçilik Gideri	20.000,- TL
-		Değişken Genel Üretim Gideri	15.000,- TL
Toplam İmalat (Maliyet) Gideri	30.000,- TL	Toplam İmalat (Maliyet) Gideri	30.000,- TL
Üretim Adedi	1.000 adet	Üretim Adedi	1.000 adet
Birim Maliyet	30,- TL	Birim Maliyet	45,- TL

Kaynak: H. Abdioğlu, Maliyet Muhasebesi, Balıkesir, 2013, s.23

Şekil 7'de görüldüğü gibi direkt maliyetleme sisteminde üretimin maliyeti ile doğrudan ilişkilendirilebilen direkt ilk madde ve malzeme ile DİG maliyet giderleri olarak üretimin maliyetini oluşturmaktadır. Değişken maliyet sisteminde ise üretimin

¹ Savcı, s.66

² Aslan, s.55

³ Abdioğlu, s.22

maliyetini DİMM ile birlikte DİG'nin yanı sıra üretimin maliyeti ile dolaylı bir şekilde ilişkili GÜG'nin değişken GÜG'nin değişken kısmını oluşturmaktadır.¹ Hastane işletmelerinde, sağlık hizmetlerinin üretim sürecinde, sadece direkt nitelikte olan maliyetleri, o dönemde üretilen sağlık hizmetlerinin maliyetine yükleyen direkt maliyet sistemidir. Sistemde ilk madde ve malzeme, Dİ maliyetleri üretim maliyetine yüklenmektedir.²

1.2.2. Üretime Göre Maliyet Sistemi

İşletmelerde maliyetler, üretimin biçimi-teknikğine göre sipariş ve safha maliyeti sistemi olarak ikiye ayrılır. Bu ayrım maliyet muhasebesi sistemlerinin temel ayrımıdır. Hesaplamalar bu iki ayrıma göre hesaplanmaktadır.³

1.2.2.1. Sipariş Maliyet Sistemi

Sipariş maliyet sisteminde, birbirinden farklı ürün üreten ve müşterilerinin siparişlerine göre üretim yapan işletmelerde üretilen ürünün maliyetini hesaplamak için kullanılmaktadır. Safha maliyeti sistemi ile ürün üretilip pazarlama riskine katlanmak istemeyen işletmeler siparişe göre üretim gerçekleştirerek hesaplama yapmaktadırlar. Bu sistemde sipariş maliyetlerinin tespit ederken standart maliyeti de dikkate alarak birim sipariş maliyetlerini hesaplamaktadırlar.⁴ Sistemin odak noktası, üretilen sağlık hizmetinin kendisidir. Hastane işletmelerinde sağlık hizmeti üretimi çok çeşitli, standardize olmayan, her hastadan diğer hastaya farklılık göstermektedir.

Hastane işletmelerinde sipariş maliyet sistemi, hastane işletmelerine başvuru yapan hasta sayılarının çok olması, her hasta için farklı şikayet özellikleri göstermesi ve her hasta için farklı tedavi uygulandığından bu her bir hasta için farklı bir ürün olarak nitelendirilir. Her bir hastanın maliyetinin belirlenmesi için hastaya uygulanan ilk madde ve malzeme maliyeti, Dİ maliyeti yüklendiğinden GÜG toplanarak

¹ Abdioğlu, s.23

² S. Arslan, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerine Bir Uygulama, NĞÜ, SBE, YYLT, Niğde, 2008, s.55

³ Savcı, s.72

⁴ M. Samur, "Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi ve Bir Uygulama", Tekirdağ Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası (SMMMO) Sosyal Bilimler Dergisi (SBD), S.1, Tekirdağ, 2012, s.3

hastanın birim maliyeti hesaplanmış olacaktır. Tablo 3’de bir hastanın maliyetinin hesaplanmasında kullanılan hasta maliyet kartı görülmektedir.

Tablo.3. Hasta Maliyet Kartı

HASTA MALİYET KARTI						
Protokol No			Hastanın Adı ve Soyadı			
Hasta Giriş Tarihi			Hastaneden Çıkış Tarihi			
I. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri						
Tarih	Malzeme Adı	Malzeme Kodu	Açıklama	Miktarı	Birim Maliyeti	Tutarı
II. Direkt İşçilik Giderleri						
Tarih	Yapılan İş	Personel Sicil No	Harcanan Süre	Harcanan Zaman Başına Ücret		Tutarı
III. Bölümsel Hizmet Giderleri						
Tarih	Hizmeti Veren Departman	Hizmet Adı	Miktarı		Birim Maliyeti	Tutarı
IV. Dağıtımdan Gelen Genel Üretim Maliyetleri						
Tarih	Maliyet Yeri	Açıklama				Tutarı

Kaynak: S. Arslan, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerine Bir Uygulama, Niğde Üniversitesi (NGÜ), SBE, YYLT, Niğde, 2008, s.58.

1.2.2.2. Safha Maliyet (Ortalama) Sistemi

Safha maliyet sistemi, birbirine benzer ve birbirine bağlı üretim süreçlerde sürekli-seri olarak yapılan yığın ürünlerin üretimini gerçekleştiren işletmelerin maliyetlemede kullandığı sistemdir. Hammaddenin ürün haline gelme süreçlerindeki çeşitli gider yerlerinde işlem görür. Ürünün işlem gördüğü her safhadaki maliyetlerin toplanarak hesaplanmasıdır. Bu maliyetlemede dikkat edilecek husus ürünün kendisi değil, geçtiği safhalardır. Her safhanın toplam maliyeti, bir önceki safhadan gelen maliyetlerle o safhada ortaya çıkan maliyetlerin toplamından oluşmaktadır.¹ İşletmelerin genel olarak maliyet hesaplarında hammaddelerin ulaşılabilir bol olması

¹ Abdioğlu, s.24

fiyatları düşürürken hammaddelerin kıt ulaşmadığı durumlarda fiyat artışları yaşanmaktadır. Özellikle enflasyon baskısının hem ekonomik hem de sosyal olumsuzluklara ve dolayısıyla işletmelerde de maliyetlerin artmasına neden olmakta, yoğun rekabet ortamında bu maliyeti kendi bünyesinde tolere ederek fiyatlara yansıtmamaktadırlar.

Hastane işletmelerinde hastanın sağlık durumu ve seyri farklılık gösterdiğinden tek tip bir uygulamanın imkansız olduğu görülmektedir. Hastaneye gelen her vakanın kendine has özellikleri olduğundan, hastanın iyileşmesi sürecinde farklı tedavi uygulanması gerekmektedir. Bu maliyet yönteminin hastane işletmeleri tarafından kullanılmasının mümkün görülmemektedir. Fakat hastane işletmelerinin röntgen, kan merkezi, diyaliz ünitesinde tek tip işlemler yapılmasından dolayı örneğin kan alma, hastanın diyaliz ünitesine bağlanması gibi benzer işlemlerde birim maliyetleri için safha maliyet sistemi kullanılabilir. Buradaki en önemli konu sunulan sağlık hizmetlerinin homojen veya tek tip özellik göstermemesi durumunda, birim maliyetlerin hesaplanmasında bu yöntem yanıltıcı sonuçlar verebilecek olmasıdır.

1.2.3. Zamana Göre Maliyet Sistemi

Maliyet sisteminin oluşturulması ve hesaplanması için işletmelerde ilgili birimlerde oluşan maliyetlerin saptanma zamanı önemlidir.¹ Maliyetlerin ilgili olduğu zamana göre maliyet sisteminde, maliyetler hesaplandığı zamana göre maliyet sisteminde fiili/gerçek rakamlara dayalı ve ileriye dönük/öngörü rakamlara dayanan maliyet sistemleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Mevcut gerçek rakamlara dayalı maliyette şimdiki maliyetleri ifade ederken, ileriye dönük maliyetleme gelecekteki maliyetlerin öngörülmesidir.

1.2.3.1. Fiili (Gerçek) Maliyet Sistemi

Fiili maliyet sisteminde; ürünün maliyetini oluşturan gider unsurlarının ürünlere yüklenmesi, ürün üretiminin tamamlanmasıyla elde edilen gerçek rakamlarla yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle, maliyet hesabı, faaliyetler sonucu fiilen gerçekleşen tutarlar üzerinden yapılır. İşletmede maliyet hesabının fiili maliyetlere göre yapılması halinde, maliyetlerin kontrolü mümkün değildir.”² Üretimin ilk aşamasından son aşaması tamamlanıncaya ya da üretim tamamlanmasından sonra gerçek verilere dayanılarak hesaplama yapılır. Fiili maliyetler, hastane işletmelerinin katlanmış oldukları maliyetlerdir. Bu sistemi uygulayan hastane işletmelerinde maliyetler gerçek maliyetler esasına göre hesaplanır. Doktor, hemşire, sağlık çalışanlarına ödenen ücretler, destek hizmetleri esnasında harcanan gıda, temizlik maddeleri ile ilgili maliyetlerdir.

1.2.3.2. Çağdaş Maliyet Sistemleri

İşletmenin faaliyet sürecinde ürün ve hizmet üretiminde ileriye dönük (enflasyon, kur farkı, fiyatlarda artış ve değişim) rakamlara dayalı oluşabilecek maliyete dayalı maliyet sisteminde, tahmine dayalı esas ve kesinlik derecesine göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi tahmini maliyetlere dayalı maliyetleme, ikincisi ise standart maliyet sistemidir.

¹ M. G. Eminsoy, Paket Ameliyatlardan Laparoskopik Kolesistektominin Hizmet Maliyetlerinin Belirlenmesi ve But-Sut Fiyatlarıyla Karşılaştırılması, Başkent Üniversitesi, SBE, YYLT, Ankara, 2008, s.

² Abdioğlu, s.21

1.2.3.2.1. Tahmini Maliyet Sistemi

Tahmini maliyetler, işletmenin geçmiş dönem faaliyetlerinin sonuçları ile gelecekteki olası gelişmeler dikkate alınarak istatistiki teknik ve yöntemlerle yapılan hesaplamalara bağlı olarak belirlenen subjektif değerlendirmelere dayalı tahmini maliyetlerdir.¹ Bir başka deyişle, tahmini maliyetleme sistemi işletmelerin üretim aşamasında kullanılacak olan mamul yada hizmet giderlerinin fiili olarak ortaya çıkmadan önce üzerinde bir takım tahmini hesaplamalar yapılan bir maliyetlemedir. Bu maliyetlemede daha önce gerçekleşmiş olan üretimdeki değerler baz alınarak ve gelecek üretimdeki gerçekleşecek fiili rakamlar karşılaştırılarak mal yada hizmet üretim maliyetinin tahmini değerlemesi yapılır. Tahmini maliyete esas alınacak giderler ise şöyledir; DİMM (miktar ve fiyat standardı), Dİ (süre ve ücret standardı) ve GÜG (süre ve standart yükleme oranı)dir.

1.2.3.2.2. Standart Maliyet Sistemi

İşletmenin üreteceği ürünlerin, olması gereken maliyetlerinin, henüz üretime başlanmadan önce bilimsel ve subjektif tekniklerle belirlenen standartlara göre belirlenen ve tahmini maliyetlere göre daha objektif değerlendirmelerle hesaplanmasını sağlayan sistemdir.² Standart maliyetlemede DİMM standardı, Dİ standardı ve GÜG standardı toplamıdır. DİMM standardı üretiminde kullanılan malzemelerin tek tek tespit edilmesi, kullanılan malzeme miktarlarının tespit edilerek birim fiyatlarının bilinmesi gerekmektedir. Dİ standardı süre ve ücret standardı olarak ikiye ayrılır. Süre, her bir ürünün oluşturulabilmesi için üretim gider yerlerinde geçirmiş olduğu zamanı standardize eder. Ücret ise, mal ya da hizmet maliyeti söz konusu işletmenin ücret politikası göz önünde bulundurularak belirlenmiş olan ücrete göre maliyet merkezlerindeki bir saatlik direkt işçilik saat ücreti toplamını standardize eder. Üretim maliyet merkezlerinde belirlenen süre ve ücret standartlarının çarpımlarının toplamı Dİ standardını vermektedir.

Standart Maliyet Sisteminin Muhasebe Uygulaması: “Tekdüzen hesap

¹ Abdioğlu, s.21

² Savcı, s.70

planının 7'nci hesap sınıfını 'Maliyet Hesap' sınıfı oluşturmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde maliyet hesapları 'mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüşerek izlendiği hesaplar' olarak belirtilmiştir.

71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı
- 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı

72 Direkt İşçilik Giderleri

- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma
- 722 Direkt İşçilik Giderleri Ücret Farkları
- 723 Direkt İşçilik Giderleri Süre Farkları

73 Genel Üretim Giderleri

- 730 Genel Üretim Giderleri
- 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma
- 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
- 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
- 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

74 Hizmet Üretim Maliyetleri

- 740 Hizmet Üretim Maliyeti
- 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma
- 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark

75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma
- 752 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Gider Fark”¹

¹ Akdoğan, s.13

1.2.3.2.2.1. Standartların Belirlenmesi

Standart maliyet sisteminin belirlenmesinde, standartlar, birim miktar veya tutarak olarak ulaşılması beklenen değerlerdir. Standartların belirlenmesinde etken olan faktörler; ürün çeşidi, üretim aşamaları, planlanan üretim hacim, planlanan satış hacmi, üretim kapasitesinin düzeyi, işletmenin gelecek hedefleri, işletme içi ve dışı faaliyetlerde istikrar, yerel ve küresel ekonomideki istikrar, geçmiş yıllara ait üretim ve satış hacim verileri, standartların belirlenmesi ile görevli ekibin çalışma uyumudur. Belirlenen standartların gerçekleştirilebilir özellikte olması, planlama sürecinde kullanılabilirliğini arttıracak gibi, sapmaların değerlendirilmesinde daha anlamlı sonuçlara ulaşma imkanı sağlayacaktır.¹ Başka bir deyişle; Standart maliyetleri belirleyebilmek için üretime başlamadan önce üretilen malzemenin ne kadar ölçüde, ne tür madde ile kombine olacağı, hangi şartlarda ve sürede üretileceği konusunda standardize edilmiş değerlerden yararlanmak gerekir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Standardı: DİMM standardı, bir birim ürünün üretilmesi için katlanılması gereken DİMMG'ni ifade etmektedir. DİMM standardı 'fiyat' ve 'miktar' standartlarından oluşmaktadır. DİMM fiyatı standardı üretimi tamamlanacak bir birim ürünün fiyatını, DİMM miktar standardı ise, üretimi tamamlanacak bir birim ürünün üretiminde kullanılacak DİMM miktarını ifade etmektedir.² Buna göre üretilen ürünün birim standart DİMMG, standart fiyatı (SF) standart miktar (SM) ile çarpımından elde edilecektir. Formül ise şu şekildedir: **Standart Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri = SF × SM**'dir.³ Örnek olarak; A1 kodlu siparişin üretim sürecinde 3 kg malzemenin kullanılması ve üretim sürecinde kullanılacak malzemenin birim elde etme maliyetinin ise 4,- olacağı öngörülürse, A1 kodlu siparişin direkt ilk madde ve malzeme gideri standart tutarı= $4 \times 3 = 12,-$ TL'dir. Bu hesaplamalarda her bir ürün çeşidi için satın alma maliyetleri, kalite derecesi, alış iskontosu, nakliye, depolama gibi her türlü unsurlar dikkate alınmalıdır.

¹ Abdioğlu, s. 486

² A.İ.Akgün, "Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi", Çankırı Karatekin Üniversitesi, SBED, S.1, Çankırı, 2010, s.47

³ Abdioğlu, s. 486

Direkt İşçilik Standardı : Dİ standardı, ürünün üretilmesi için katlanılan işçilik giderini ifade etmekte, bu standart ücret ve süre (zaman) standartlarından oluşmaktadır. Dİ saat standart ücreti, işçinin esas ücretine yasalarca dahil olan hakları ile diğer işçilik maliyetleri dahil edilerek hesaplanmaktadır. Dİ standart zamanı, bir adet üretimin standart saatini ifade etmektedir. Bu açılmalar doğrultusunda üretilen ürünün birim standart direk işçilik gideri, standart ücretin (SÜ) standart süre (SS) ile çarpımı ile elde edilir. Formül ise şu şekildedir: **Birim Standart Direkt İşçilik Gideri = SÜ × SS**'dir. ¹ Örnek olarak; işletmede A1 kodlu siparişin üretim süresi 4 saat ve birim işçilik saati maliyeti ise 10,- olacağı öngörülmektedir. Buna göre; Birim standart direkt işçilik gideri tutarı = 10,- × 4 DİS = 40,-'dir.

Genel Üretim Gideri Standardı: “DİMM ve Dİ dışında üretimle ilgili bütün maliyetler GÜG olarak kabul edilir. GÜG, DİMMG ile DİG dışında kalan ancak üretilen ürün ve hizmetle doğrudan ilişkisi olmayan üretim giderlerine denir.”² GÜG standardı, bir birim ürünün üretilmesi için katlanılması gereken genel üretim giderini ifade etmektedir. GÜG standardı; bütçe, verimlilik ve kapasite standartlarından oluşmaktadır. GÜG'nin standart birim tutarının hesaplanmasında miktar veya fiyat standardı yerine standart yükleme oranları kullanılmaktadır. Başka bir ifadeyle, standart maliyet sisteminde, GÜG'nin üretim giderlerinin üretim maliyetlerine yüklenmesinde, bütçelenmiş yükleme oranları kullanılır. Bütçeler, standart maliyetlerden farklı olarak olması gereken değil, olması beklenen tutarları ortaya koyan öngörülerdir. Bütçelenmiş yükleme oranı; $y=a+b(x)$ şeklinde formüle edilen genel üretim gideri esnek bütçe formülüne dayalıdır.

“y = standart genel üretim gideri toplamı

a = standart SGÜG toplamı

b = standart değişken genel üretim gideri yükleme oranı

x = faaliyet ölçüsü miktarı”³

Bu hesaplamada üretilen ürünün birim standart genel üretim gideri, standart

¹ Abdioğlu, s. 489

² Akgün, s.51

³ Abdioğlu, s. 489

yükleme oranının (SYO) standart yükleme ölçüsü (SYÖ) ile çarpılması ile elde edilecektir. Standart genel üretim yükleme oranı (SYO), standart SGÜG yükleme oranı ile standart değişken genel üretim gideri yükleme oranının toplamıdır.

1.2.3.2.2.1.2. Standartlarla Fiili Maliyetler Arasındaki Farkların Saptanması

İşletmelerde standart maliyetler yukarıdaki açıklamalar göre tespit edildikten sonra işletme yönetimi gerçek faaliyetlerin kontrollü yürütülmesi için fiili maliyetlerin standartlara uygunluğunu sağlaması gerekmektedir. Belirlenen standartlar ile fiili rakamlar arasında her zaman bir takım farklılıklar vardır. Bu farklılıkların önemlilik derecesine göre düzeltici kontrole ihtiyacın olup olmadığı, farkın oluşma nedenleri ile buna çözüm önerileri, gider yerlerine ve gider çeşitlerine göre ayrıntılı şekilde hesaplanmış olan farkların dikkatli biçimde analizini gerekli kılmaktadır. Bu kontrol ile kontrol edilebilen faktörlerin tespiti ile farkların nedenleri, nereden kaynaklandığı vs. bilgi verebilir. “İşletmelerde kontrol edilemeyen faktörler; stoklar ve satılan ürünün maliyetine yansıtılmasıyla bunların olması gereken tutarlarıyla değerlendirilmesi sonucu gerçekleştirilmiş olur. Standart maliyet farkları, standart maliyet çeşitlerine göre, DİMM, Dİ ve GÜG farkları olarak üç grupta incelenebilir.”¹ Standart maliyetlemede ürün maliyetinin belirlenmesi, ürün fiyatının tespit edilmesi, bütçelerin oluşturulması, başarı seviyesi, performans, planlama, maliyet kontrolü ve bununla ilgili kararlar için fiili maliyetlere göre üstünlük sağlamaktadır.²

1.2.3.2.2.3. Standartlarla Fiili Maliyetler Arasındaki Farkların Saptanması

İşletmeler geçmiş dönemde belirlenen standartlar ile gerçekleşen fiili maliyetler arasında farklılıklar olumlu veya olumsuz olabilmekte, bunların hesaplanarak aradaki farklılıkların saptanması kullanılan hesap ve kayıtların bu farklılıkları saptamaya olanak vermesi gerekmektedir. Belirlenen standartlarla fiili

¹ Akgün, s.51

²

maliyetler arasındaki farklar şu şekilde açıklanabilir.¹

“Sistem; Fiili giderler = standart gider+ veya –sapma denkliği sağlanacaktır. Ortaya çıkan olumlu olumsuz sapsmalar gözden geçirilerek gider kontrolüne yardımcı olacaktır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Sapsmaları: Fiili DİMMG ile standart DİMMG arasındaki fark, DİMM sapsmasını verir. Bu sapsmanın nedeni, hammaddeye standart fiyattan farklı bir fiyat ödenmesi veya hammaddenin üretimde kullanılan miktarının tüketilmesi öngörülen standart miktardan farklı bulunmasıdır. Bu nedenle direkt ilk madde ve malzeme sapsmaları fiyat ve miktar olarak iki çeşittir.

Fiyat Sapsması: DİMM’ye ödenen fiili alış fiyatı ile standart alış fiyatı arasındaki farktır ve şöyle bulunur.

Fiyat sapsması = (Fiili fiyat – Standart fiyat) x Satın alınan fiili miktar

Fiili fiyat, standart fiyattan büyükse olumsuz sapsma, küçükse olumlu sapsma söz konusudur. Hammadde piyasa fiyatlarının değişmesi, alış giderlerinin değişmesi, standartlarla belirlenen kaliteden farklı kalitede alımın gerçekleşmesi fiyat sapsmasının nedenleridir.

Miktar Sapsması: Fiili üretimde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme miktarı ile üretim için öngörülen standart miktar arasındaki farktır ve şöyle bulunur.

Miktar sapsması = (Toplam fiili tüketim – Toplam standart tüketim) x Standart fiyat miktarı

Fiili tüketim miktarı, standart tüketim miktarından büyükse olumsuz sapsma, küçükse olumlu sapsma söz konusudur. Üretimde kullanılan İMM’nin kalite yetersizliği nedeniyle üretimde oluşan kayıplar, üretimin kalifiyeli personel tarafından gerçekleşmemesi, fire ve artık maddeler, bozulma vs. sapsmanın nedenleridir.”²

¹ M.E. Kuybulu, Standart Maliyet Belirlemede Regresyon Uygulaması, SDÜ, SBE, YYLT, Isparta, 2010, s.25

² Savcı, 289

1.3. Maliyet Yönetimi Açısından Maliyetleri Etkileyen Faktörler

Günümüzde yoğun rekabet ortamı ve zorlu piyasa koşulları altında işletmeler piyasalarda kabul edilebilir oranda kayıp veya kar edebilmek için maliyet yönetimine gerekli önemi vermeleri gerekmektedir. İşletmeler olağan dışı kararların alınma sürecinde işletmenin gelir ve maliyetleri ön planda tutulması gereği, maliyetin işletmeler için öneminin artması ve bu değerlerin sağlıklı ve gerçek olarak belirlenmesi önemlidir.¹

İşletmelerin olağan yaşamını sürdürebilmesi ve kar elde edebilmesi için etkin bir maliyet yönetimine ihtiyacı bulunmaktadır. Maliyet yönetimi ile maliyetlerin planlanması, yönetimi, azaltılmasına odaklanılmaktadır. İşletmeleri geliştirmeye iten en önemli unsurlar ise küreselleşme ve hızlı teknolojik gelişmeler sayılabilmektedir. Bu gelişmeler, ürünlerin yeni özellikler katılarak inovasyon çalışmaları, rekabet ortamının yoğunlaşmasıdır. İşletmelerin tepe yönetimleri birim maliyetleri düşüren seri ve yığın üretim, çok üretme yerine, müşteri istek ve özelliklerini bünyesinde barındıran kaliteli ürün ve hizmetlerin üretmesi bu ürün ve hizmetlerin müşteriye tesliminden sonraki süreçte de müşteri odaklı bir yaklaşım içinde olan bir sürece girmişlerdir.

Rekabetçi bir kimlik kazanmaya yönelik üretim faaliyetleri ve bu faaliyetlerin hangilerinin müşteri açısından bir değer ifade etmediğini tespiti maliyet yönetiminin görev alanına girmektedir. İşletmelerde maliyet yönetimi; stratejik yönetim, planlama, karar alma, yönetim, faaliyetlerin kontrolü ve finansal tabloların hazırlanması hazırlanmasıdır.² Maliyet yönetimini etkileyen faktörler;

Küresel Rekabet: Küresel ölçekte taşımacılık ve iletişim teknolojileri ve sistemlerindeki yaşanan olağanüstü gelişmeler üretim ve hizmet işletmesi için önemli pazarlar meydana getirmiştir.

Hizmet Sektörünün Büyümesi: Gelişmiş ülkelerdeki üretim sektörünün

¹ H. Alkan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme)”, SDÜ, Orman Fakültesi Dergisi Seri A, S.2, Isparta, 2001, s.179

² A. Sevim, Maliyet Yönetimi: (Ed. A. Kartal-A. Sevim), ANAÜ Yayını No: 3034 Eskişehir, 2013, s.5

Asya ülkelerine kayması buralardaki iş gücünü hizmet sektörüne kaydırmıştır. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) hizmet sektörü ekonomisi ve iş gücünün yaklaşık olarak 4/3'ünü hizmet sektörü oluşturmaktadır. Hizmet sektörünün verimliliği arttıkça, büyüklüğü ve önemi artarak yaygınlaşacağı öngörülmektedir. Hizmet sektöründeki işletmeler zorlu rekabet ortamında; planlama yapma, kontrol etme, sürekli iyileştirme çalışmaları ve yönetsel karar alabilmelerine duyulan zorunluluktan dolayı maliyet yönetimi sistemlerine olan talepleri günden güne artmıştır.¹

Bilgi Teknolojisindeki Gelişmeler: Günümüzde bilgi teknolojilerindeki gelişim işletmelerin çoğunluğunda bilgisayar uygulamalarının kullanılmasını sağlamıştır. Bilgisayar teknolojileri, üretim ortamlarını otomatik hale getirerek, faaliyetlerin izlenmesi ve kontrol etmesine imkan sağlayan yaygın uygulama imkanına sahiptir. Bilgisayar teknolojilerin kullanılması ile üretim ile ilgili veriler elde edilmesi ve ulaşılması olası hale gelerek karar alma aşamasına önemli katkılar sağlamıştır. Bilgi teknolojilerindeki yaşanan gelişmelere paralel olarak düşük maliyetli kişisel bilgisayarların kullanımı, işletmenin bilgi sistemleriyle entegrasyonu sağlanarak yönetimin işletme verilerini analiz edip, raporlandırmada ve buna bağlı olarak yönetim muhasebesinin karmaşık ürün maliyetlemesini sağlamaktadır. Bilgi teknolojilerin sunduğu imkanlar yardımıyla maliyet muhasebesi çalışanları “Faaliyet Temelli Maliyetleme” üretim maliyet hesaplamaları, yöneticilerin kontrol ve karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak esnek yapıya sahiptir.²

Üretim Çevresindeki Gelişmeler: İşletmeler, Kısıtlar Teorisi ve Tam Zamanında Üretim gibi üretim yöntemlerini kullanarak, kaliteyi artırırken, stoklarını düşürmek, üretim sonucu ortaya çıkan fireleri ortadan kaldırmak ve maliyetleri düşürmek için çaba göstermektedirler. Kısıtlar teorisi tanımı şu şekildedir: “Üretim ve üretim dışı faaliyetlerin sürekli iyileştirilmesi amacıyla geliştirilmiş ve kullanım alanı bulan yöntemdir. Ana yaklaşım olarak bütün kaynakların sınırlı olduğu kabul edilmesi ile başlayan düşünce sürecidir. Tam Zamanında Üretim sisteminde, sadece müşteriler tarafından talep edilen miktar ve özelliklerde gereksinim duyulan ürünü

¹ Sevim, s.13

² Sevim, s.12

üretmek için çaba gösterme felsefesine dayanmaktadır.”¹

Esnek otomasyonu gerçekleştiren bilgisayar bütünleşik üretim (CİM) uluslararası yoğun rekabet ve gelişen pazar ortamlarında tek çıkar yol olmaktadır. Fabrika içindeki üretim zincirinin bütün halkalarında kullanılan bilgisayar destekli sistemler (CAx) yoğun yatırımlar sonucu elde edilebilmektedir. Bu pahalı fakat yüksek düzeyde üretken olan sistemlerin verimli ve ekonomik kullanılabilmesi, özelliklerinin ve çevrelerine olan etkilerinin önceden bilinmesine bağlıdır. Bu amaçla geliştirilen benzetim modellerine ve elde edilen hesap sonuçlarına literatürden örnekler yazıda işlenmektedir.

Bilgisayarla Bütünleşik Üretim: İşletmeler müşterilerin beklenti ve isteklerini karşılayarak, ürün ve ürün çeşitliliğine uygun esnek otomasyonu gerçekleştiren bilgisayar bütünleşik üretim zorlu rekabet ve gelişen pazarda önemini giderek arttırmaktadır. Üretim süreçlerinin tüm evrelerinde bilgisayar destekli sistemlerin oluşturulması ilk aşamada yoğun bir finansı gerektirmesinin yanında işletmeye yüksek seviyede üretkenlik kazandırarak, verimliliği, stokları düşürme, üretim hacmini artırma, ürün ve hizmetin kalitesini geliştirme, üretim süresini azaltma, fireleri azaltma gibi imkanlar sağlamaktadır.² Bilgisayarla bütünleşik otomasyon işletmenin rekabet üstünlüğünü arttırıcı bir özellik ve üstünlüktür.

Müşteri Odaklılık: İster üretim ister hizmet işletmesi olsun değişen ve gelişen dünyada müşteri odak noktasına yerleştirilmiştir. İşletmeler müşteri istek ve beklentilerinin karşılanması amacı ile müşteriye değer katma çabasına odaklanmaktadır. Yöneticiler ve muhasebe çalışanları ürünleri ve hizmetleri tasarlamak, geliştirmek, üretmek ve müşterilere teslim etmek amacıyla gerekli olan bütün faaliyetleri Değer Zinciri olarak değerlendirmektedirler.³ Bunda amaç, bu faaliyetin müşteri için önemli olup olmamasıdır.

¹ Sevim, s.12

² M. Dinçmen, “Bilgisayar Bütünleşik Üretim ve Benzetim”, Türkiye Makine Mühendisleri Odası (TMMOB) Arşivi, s.7, Ankara, 2003, <http://arsiv.mmo.org.tr/pdf/10952.pdf> (21.08.2015)

³ Sevim, s.16

Yeni Ürün Geliştirme: “Ürün geliştirme, müşteri beklentilerinin ürüne dönüştüğü ve kuruluşların rekabet gücünü arttıran bir süreçtir.”¹ İşletmelerin bünyesinde, yeni ürün geliştirme faaliyetleri ile oluşan ürün maliyetlerinin büyük kısmı, yeni ürünleri tasarımı ve geliştirilmesinde oluşmaktadır. Geliştirilen ürünlerin piyasada müşteriler tarafından kabul görmesi işletmeler için önemli maliyet ve risk taşımaktadır. Tüketicinin günümüzde önem kazanması geliştirilen yeni ürünün piyasada kabul görmesi veya kabul görmemesi katlanılan maliyetin ve çabanın bir anda çöpe gitmesi olasılığını da göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

Zaman: Zaman olgusu değer zincirinin tüm aşamaları için önemli bir faktördür. İşletmeler bünyesinde ürün ve süreçleri yeniden tasarlayarak, oluşan kayıpları ortadan kaldırarak, değer katmayan faaliyetlere son vererek pazar süresini düşürebilmektedirler. Ürünün yaşam süreci ile zaman yakından ilişkilidir. Günümüz işletmeleri ileri üretim teknolojileri kullanmaları ile ürünlerin yaşam süresi kısalmıştır. İşletmeler ürünlerde sürekli yenilenmesi ürün yaşam süresinin kısalmasında en önemli nedendir.² Bu açıdan yöneticiler zaman baskısı, değişen ve gelişen pazar koşullarında hızlı ve kararlı yanıt vermek zorundadırlar.

Etkinlik: Etkinlik, müşterilerin özel istekleri ve beklentileri ürün ve hizmetlerin yüksek kalitede ve düşük maliyetlerle üretimi yönündeki çabalarıdır. “İşletme olarak etkinlik ise, üretim sürecinde, işçilik, malzeme, hammadde ve çeşitli girdilerin hedeflenen amaçlar kapsamında etkin veya yeterli kullanıldığını ifade eden bir değerlendirme kriteridir.” Etkinlik, hem finansal hem de finansal olmayan kriterlere ihtiyaç duymaktadır. İşletmelerde maliyet bir etkinlik ölçüsüdür. Verimlilik ölçüsü ise, yaşanan değişimlerin belirli periyottaki maliyetlerin azatılımı için sürekli iyileştirme kararlarının alınmasında önemi ortaya çıkmaktadır. İşletmeler için ürün ve hizmet üretim sürecinde maliyetin yüksek veya düşük olması, kullanılan tüm girdilerin verimli şekilde kullanılmasıdır.³

¹ S. Sayer- A. Ülker, “Ürün Yaşam Döngüsü Yönetimi”, Mühendis ve Makina, C. 55, S. 657, Ankara, 2014. s. 65.

² Sevim, s.18

³ Sevim, s.18

1.4. Hastane İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Faktörler

Hastane işletmelerinde maliyetleri etkileyen başlıca etmenler, belirli bir periyotta tedavi edilen hasta sayısı, hastanın ortalama yatış süresi, hastalığın türü, sağlık hizmetinin yoğunluğu, hizmetin içeriği, rahatlık düzeyi, kalite düzeyi, verimlilik, girdi fiyatlarının düzeyi, insan kaynaklarına yatırım ve eğitim programlarının yoğunluğu şeklinde sıralamak mümkündür. Hastane işletmelerinde maliyetlere etki eden unsurlar; kapasite kullanım oranı, hastane büyüklüğü (yatak doluluk ve yatak devir hızı), kullanılan ileri tıp teknolojisi-ekipmanları, hizmet kalitesi olmak üzere dört grupta sınıflandırılabilir. ¹

1.4.1. Kapasite Kullanım Oranı

Genel olarak kapasite, işletmelerin ürün ve hizmet üretebilme kabiliyeti ve imkanları hakkında bilgi veren bir kavramdır. Maliyetler açısından kapasite kavramı ise; üretim yöntem ve teknikleri değişmediği sürece, işletmenin minimum maliyetler seviyesinde üretebileceği ürün miktarını ifade etmektedir. ² Kapasite kavramı, belirli bir faaliyet dönemindeki azami üretim miktarı şeklinde tanımlanır. İşletmelerin ellerindeki kaynaklarla en fazla çıktı elde etmektir. Bir Sağlık kurumuna başvuran hasta sayısı arttıkça, kapasite kullanım oranı (KKO) da artacağından, birim başına sabit giderler azalacaktır. Ancak kapasite kullanım oranındaki artış optimum seviyeye ulaştığında tam aksine maliyetlerde bir artış gözlenmektedir. Bunun nedeni hasta sayısının artışı tedavi süresinin ve sunulan hizmetin yoğunluğunu uzatarak kalitenin düşmesine neden olup maliyetlerin artış ortaya çıkaracaktır.

KKO ise işletmelerin mevcut kapasitelerinin üretim aşamasında ne kadarını kullanıldığını gösteren bir ölçüttür. Üretim sayısı arttıkça KKO'da artacak, üretim başına birim maliyet ve sabit maliyetler düşecektir. Ancak KKO teorik (maksimum) kapasiteyi aşarsa maliyetler üzerinde ters etki yaratacak ve maliyetleri yükseltecektir. Örneğin; bir sağlık işletmesinde hasta sayısı arttıkça uygulanan tedavi yetersiz kalıp hizmet kalitesi düşerek hastaların yatış süresi uzayacak ve maliyetler artacaktır.

¹ Yıldırım, s.45

² S.Orhan-E. Bozdemir, "Üretim işletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama", Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), S.43, Bursa, 2009, s. 57,

Ayrıca sağlık kurumunun büyüklüğü, kuruma baş vuran hasta sayısı, kurumun yatak sayısı, tıbbi ve idari personelin yarattığı katma değer, var olan teknolojinin optimum seviyede kullanılabilirliği gibi faktörler kurumların kapasite kullanım oranını önemli oranda etkilemektedir.¹

“Yatak başına düşen hasta sayısını belirten yatak devir sayısı ise; yatan hasta sayısının fiili yatak sayısına bölünmesi ile bulunur. Hastane yataklarının verimli ve etkin kullanımını etkileyen önemli bir göstergedir.”²

Sağlık kurumlarında kapasite kullanımı ve verimlilik ile ilgili diğer bir lttte yatak devir hızıdır. Yatak devir hızı bir faaliyet döneminde bir yataktan kaç hastanın faydalandığını gösteren bir lt olup, yatan hasta sayısının fiili yatak sayısına bölünmesi ile bulunur. Yatak devir hızı arttıka birim maliyetler ve sabit maliyetler düşmektedir. Yani yatan hastaların yatış süresi kısaltıldıka yatak devir hızı artacak, bir yataktan daha fazla sayıda hasta faydalanacak böylelikle daha fazla gelir elde edilmiş olacaktır.³

Kapasite, maksimum (teorik), fiili ve atıl kapasite olmak üzere üç grupta sınıflandırılabilir:

i. Teorik (maksimum) Kapasite: İşletme, belirli bir faaliyet döneminde üretim kaynaklarını kullanarak kesintisiz ve sürekli olarak üretilecek mamul ve/veya hizmet miktarıdır. “Maksimum kapasite, uzun dönemde sürekli olarak gerçekleştirilmesi mümkün olan, maksimum üretim hızında ulaşılan üretim seviyesidir.” Teorik kapasite hastane isletmelerinde yatakların kullanım oranına göre belirlenmekte ve aşağıdaki gibi formüle edilmektedir.⁴

$$\text{Teorik Kapasite} = \text{Fiili Yatak Sayısı} \times 365$$

ii. Fiili Kapasite: Belirli bir faaliyet döneminde gerçekleşen üretim miktarıdır. Diğer bir anlatımla “fiili kapasite, ulaşabilecek gerçek çıktı düzeyinin

¹ Vatansever, s.17

² Yıldıırım, s.46

³ Vatansever, s.17

⁴ S. Vatansever, Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi, (Bursa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi rneği), BE, SBE, İstanbul, 2013, s.16

gerçekleşen bölümüdür.” Hastane işletmeleri için fali kapasite mevcut yatakları ile verilen sağlık hizmet miktarı ile ölçülür. Bu kapasite türü işletmelerin üretim potansiyellerini ne kadar kullandıklarını ortaya koyar.¹

Atıl Kapasite: Belli bir faaliyet döneminde hesaplanan maksimum kapasite ile gerçekleşen kapasite arasındaki farktır. “İşletmenin belirli bir faaliyet dönemdeki üretim miktarı çıktıları, işletmenin normal kapasitenin altına düşmesi ile ortaya çıkan fark atıl kapasiteyi oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, işletmenin kullanılabilir kapasitesi ile kullandığı kapasite arasındaki farka eşit kapasitedir. Bunun nedenleri arasında piyasadaki satış koşullarının elverişsiz olması, yeterli siparişlerin alınamaması, Pazar koşulları ve fiyat gibi nedenlerden ötürü üretimin normal kapasitenin altında üretim yapılması atıl kapasiteyi oluşturmaktadır.”² Yani işletmenin gerçekleşen kapasitesi, maksimum kapasiteden az ise atıl kapasite oluşmuş demektir.

1.4.2. Merkez Büyüklüğü

Merkez büyüklüğünün göstergesi hasta günü sayısı veya hasta yatak sayısıdır. Uygulamalarda yaygın kullanılan ve genel kabul gören hasta yatak sayısı toplamıdır. Merkez büyüklüğü ile birim maliyetleri arasında ters yönlü bir ilişki bulunmakta; hastane işletmeleri büyümesi sağlık hizmeti sunumunda uzmanlaşmaya gidilmesi gerektirmektedir. Tıp biliminin sürekli olarak gelişmesi hastane işletmelerinde uzmanlaşmayı sağlamakta, uzmanlaşma tedavinin etkinliğini artırarak, tedavi süresini kısaltıp birim maliyetlerin düşmesini sağlamaktadır. Uzmanlaşma ise maliyetli ve uzun bir süre tedavi gerektiren, emek, malzeme, makine ve teçhizata ihtiyaç gerektiren hasta sayısında da artışı sağlamaktadır.³ Hastane işletmesinde kalp, beyin cerrahisi olup olmaması maliyetleri etkileyecektir.

Merkez büyüklüğü, hastane işletmelerine sağlık hizmetleri ihtiyacı için başvuran hastaların ihtiyaçlarını karşılama kapasitesidir. Merkez büyüklüğü, hastane işletmesinde görev yapan sağlık çalışanlarının uzmanlaşmış işgücü, ileri tıbbi

¹ Vatansever, s.17

² Vatansever, s.17

³ Yıldırım, s.47

teknolojiye sahipliğini, bina ve donanımının büyüklüğünü ifade etmektedir. Merkez büyüklüğü verimlilik seviyesinin yüksek olması olarak tanımlanan bu olgu, maliyetlerine düşmesine neden olabilmektedir. Hastane bünyesindeki destek hizmetleri için kullanılan mutfak, çamaşırhane, kazan dairesi gibi hizmet üretim merkezlerinde oluşan maliyetlerin birim maliyetler üzerindeki etkisi hastanelerdeki büyümeye paralel birim maliyetler üzerinde pozitif etki yaratarak azaltacaktır.¹ Hastane işletmelerinin gereğinden fazla büyüklüğü, yönetim, zaman kaybı, işgücü kaybı gibi dolaylı maliyetlerin oluşmasına ve atıl kapasiteye neden olacağından optimal seviyede kullanılmayan bu kapasite maliyetleri yükseltici etki yaratacaktır.

1.4.3. Hizmet Kalitesi

Kalite, sağlık hizmetlerinin müşteri istek ve beklentilerini karşılayarak onların memnuniyeti ile değerlendirilmektedir. Kalite ile maliyet arasında çift yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Hizmet kalitesi ölçümü, tedavi ve iyileştirme yönteminin sağlık düzeyi üzerindeki iki yönünün varlığı anlamına gelir; tedavi ve iyileştirmede ileri tıbbi teknik ve yöntemlerin kullanılıp kullanılmadığı, kullanılması durumunda bu teknik ve yöntemlerin etkin olmadığıdır. Bu etkinlik hasta, doktor ve diğer sağlık profesyonellerinin etkisindedir.² Kalite yükseldikçe maliyetlerde artış olmakta, yüksek kalite ise hasta/müşteri sayısının artışına yol açarak hastane işletmesinin aranırılığını ve gelirini yükseltici etki yapmaktadır. Özellikle hizmet kalitesi ve akreditasyon hastane işletmesini ulusallıktan uluslararası alana taşıyarak, dünyada çok önemli bir sektör olan sağlık sektörünün pazar payından gelir elde etmesini sağlamaktadır. Hastanelerde kalite ölçüsü, hastanelerde tedavi gören hastaların bakım, tedavi ve iyileşme sürelerinin kısa olması veya hastaların hastanelere başvurusundan iyileşmesi ile sonuçlanan zamanın süresidir. Kısa süren tedavileri sağlayan unsurlar, profesyonel sağlık çalışanları, kullanılan ileri tıbbi teknoloji, fiziki altyapı, araştırma ve geliştirme, hasta odaklı anlayış, sağlık çalışanlarının motivasyonu, hasta haklarının uygulanması, uluslararası standartlar sağlık hizmet sunumu gibi doğrudan etkilemektedir.³ Dolaylı etkiler ise yardımcı ve destek

¹ Vatansever, s.19

² Vatansever, s.19

³ Vatansever, s.20

personelinin niteliği, halkla ilişkiler, hizmet içi eğitim, kullanılan malzemelerin kalitesi hastanın aldığı tedavinin iyileşme olarak kısa sürede sonuçlanması hizmet kalitesinin yüksek oluşuna ve hasta memnuniyetini sağlayıcı unsurlar olarak sayılabilmektedir.

1.4.4. Teknoloji

Hastane işletmelerinde maliyeti etkileyen en önemli faktörlerden birisi de kullanılan ileri tıbbi teknolojidir. Hastane işletmeleri hızla gelişen tıbbi teknolojileri bünyelerine kazandırarak teşhis, tedavi ve iyileştirme süreçlerinde doğru ve kısa zaman diliminde gerçekleşmesini istemektedirler. Günümüzde teknolojinin hastane işletmelerinde kullanımı üst seviyede ve ileri teknolojiyi kullanan yoğun işletmeler olmaktadır.¹ Tıbbi teknoloji kullanımı hastalığın tedavisinde kullanılan yöntemlerin farklılığına neden olabileceği gibi tıbbi uygulamalarda hataları azaltarak, tedavi süresini kısılmasına böylelikle de sağlık hizmetlerinin kaliteli ve düşük maliyetle verilebilmesine olanak sağlayacaktır. Bunun yanında hastanelerde teknoloji kullanımı yatırım maliyeti yüksek olduğundan maliyeti artırıcı etkisi bulunurken, kullanılan girdi miktarını azaltarak daha kısa sürede, ucuz, kaliteli üretim ve olumlu çıktıya imkan tanımaktadır.

Hastane işletmelerinde tıbbi teknolojinin verimliliğini etkileyen unsurlar; işgücü, enerji ve teknik altyapı, malzeme ve bakım-onarımdır.

İşgücü: Teknoloji kullanabilecek nitelikte işgücünün bulunması.

Enerji ve Teknik Alt Yapı: Teknolojide kullanılacak enerji kaynağı ve gelişmiş teknolojiyle donatılmış altyapısının bulunması.

Malzeme: Teknolojiye uygun kalitede malzemenin bulunması.

Bakım-Onarım: Teknolojiye uygun bakım-onarım sürecinin izlenmesidir.²

¹ Vatansever, s.20

² Y. Selvi, "Sağlık Kuruluşlarında Tıbbi Cihaz Yönetimi", İstanbul Üniversitesi (İÜ), İşletme Fakültesi Yönetim, C.20 S.63, 2009, s.108; [http://isletmeiktisadi.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2013/04/Yonetim-63-2009-6.pdf\(08.08.2015\)](http://isletmeiktisadi.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2013/04/Yonetim-63-2009-6.pdf(08.08.2015))

1.5. Maliyet Unsurları

Hastane işletmeleri, müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmeti, eğitim ve araştırma fonksiyonları yapan hastane işletmelerinin bu hizmetlerin üretiminde insan gücü maliyeti, hizmetin sağlanması için kullanılan madde ve malzeme maliyeti ile katlandıkları genel hizmet maliyetinin toplamına hizmet üretim maliyeti denir. Hastane işletmeleri sağlık hizmeti üreten işletmeler olarak ortaya çıkan maliyetler DİMM, DİG ve GÜG'dir.¹ Hastane işletmelerinde üretilen sağlık hizmeti anında tüketildiği için üretim stoklanamamakta ve takip eden döneme sarkmamaktadır.

¹ M.Canbaz-T. Aydın-Ö. Taşpınar-M. Ersoy, "Bir Vakıf Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Servisi'nin Maliyet Yapısı ve Analizi" Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, C.7, S. 12, 2015, ISSN 1309-1123, s.69

Hastane işletmelerinde DİMM, DİG ve GÜG üretim giderlerinden oluşan üç unsur vardır.¹

1.5.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Hastane işletmeleri hizmet üretiminin bir parçası olan üretimin içerisinde mutlaka bulunması gereken, ne kadar kullanıldığı ve bunun parasal değeri doğrudan tespit edilebilen malzemeleri ifade etmektedir. Hastane işletmelerinin DİMMG tıbbi malzeme giderleri ve ilaç giderlerini kapsamaktadır.² Ayrıca bu giderlerin kaydının yapılması tıbbi nedenlerle zorunluluk maliyet açısından ise izlenmesi mümkündür.

Şekil.8. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Sınıflandırılması



Kaynak: H. Abdioğlu, Maliyet Muhasebesi, Balıkesir, 2013, s.142

Günümüzde hastane işletmelerinde girdilerini oluşturan tıbbi sarf malzemeler, ileri tıp teknolojisi ve ilaç çeşitliliği her geçen gün artış göstermektedir. Hastanelerde gerektiğinde hazır bulunması için stoklanması gerekmektedir. İlk madde ve malzeme gideri hasta başına kullanılan miktarları ve bunun parasal değerini kolaylıkla belirlenebilen DİMM olarak değerlendirilir. Bunun yanında hasta başına kullanım miktarı ve parasal değeri kolaylıkla belirlenemeyen, hastalara düşen payları çeşitli

¹ V. Çakmak, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve 112 Acil Sağlık Hizmetlerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Örnek, Kocaeli Üniversitesi, SBE, YYLT, 2007, s.8

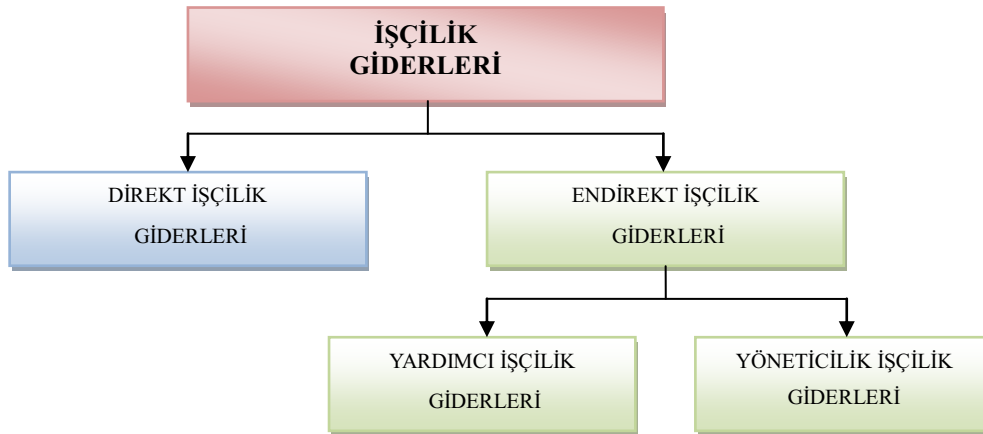
² A.E.Esatoğlu-İ. Ağırbaş-P.Doğanay Payziner-Y. Akbulut vd., “Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri’nde Maliyet Analizi”, Ankara Üniversitesi (AÜ) Tıp Fakültesi Mecmuası, C.63, S.1 2010, s.20

dağıtım anahtarlarından yararlanılarak belirlenen ilk madde ve malzemeler endirekt ilk madde ve malzemeler olarak değerlendirilir ve GÜG’de kapsamında yer alırlar.¹

1.5.2. Direkt İşçilik Giderleri

Hastane işletmeleri sağlık hizmeti emek-yoğun olması, sağlık hizmetinin üretilmesinde birincil faktör olan personel giderleri, üretilen hizmet ile doğrudan ilişkili gider kalemini oluşturmaktadır. Hastane işletmesindeki doktorlar ve yardımcı sağlık çalışanlarının aldıkları maaş ve ücretler DİG’dir. Bu giderlerin tamamı maaş bordrolarından izlenmektedir. Brüt maaşları, direkt personel giderini oluşturmaktadır. Hastane işletmelerinde çalışan işgücünün çeşitliliği nedeni ile sınıflandırılmaktadır. Bu ücretler doktor (tam ya da yarı zamanlı), hemşire ücretleri, diğer sağlık çalışanları ücretleri (laborant, röntgen vb.) direk işçilik giderlerini, idari personel ücretleri (muhasabe, personel, genel yönetim, halkla ilişkiler personeli, memur ücretleri), yardımcı-destek hizmetleri personeli ücretleri (çamaşırhane, mutfak, hasta bakıcı ücretleri)dir.² Hastane işletmelerinde ücretler şu şekildedir; döner sermaye ücretleri, nöbet ücretleri, özel tedavi ücretleri, klinik araştırma ve sözleşmeli personel maaşlarıdır.

Şekil.9. İşçilik Giderlerinin Sınıflandırılması



Kaynak: H. Abdioğlu, Maliyet Muhasebesi, Balıkesir, 2013, s.206

¹ S. Talakacı, Sağlık İşletmelerinde Maliyetlerin Belirlenmesi, Özel Sektörle Kamu Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi (SÜ), SBE, YYLT, Konya, 2009, s.45

² Talakacı, s.45

İşçilik giderleri; belirli bir mal veya hizmet üretiminde kullanılan emeğin parasal karşılığıdır. Hastane işletmelerinde işgücünün nöbet, döner sermaye gibi ek maliyetleri bulunmaktadır. Emek yoğun ağırlıklı hizmet işletmeleri olan hastane işletmelerinde gider kalemleri arasında maliyetler arasında önemli bir bölümünü oluşturan giderlerdir.

Direkt İşçilik giderlerini oluşturan ücretler brüt maaşlar, döner sermaye, nöbet, özel tedavi, klinik araştırma ve sözleşmeli personel maaşlarıdır. Endirekt ücretler ise direkt ücretler dışında kalan ve hizmet üretimi ile dolaylı olarak ilgili olan personel ücretleridir.¹ Bu ücretler idari personel için hesaplanan direk personel giderleri gider yerlerine göre dağıtımı gerçekleştirilmelidir.

1.5.3. Genel Üretim Giderleri

GÜG Meigs ve Meigs şöyle tanımlanmıştır: “Doğrudan özel işler veya hizmetlerle ya da esas üretim gider yerleri ile ilişkilendirilemeyen dolaylı ilk madde ve malzeme, dolaylı işçilik ve diğer bütün genel üretim gideridir.”² Hastane işletmeleri hizmet üretiminin olmazsa olmazı direkt malzeme ve direkt işçilik haricindeki tüm giderleri kapsamaktadır. GÜG’nin en belirgin özelliği hizmet üretimiyle çıktı miktarı arasında birebir ilişkinin doğrudan kurulamamasıdır. Hastanelerde sağlık hizmet üretimi için gerekli, direkt malzeme ve DİG dışında kalan tüm giderler GÜG kapsamında değerlendirilmektedir.

İşletmenin GÜG’ni işletme dışından sağlanan aydınlatma, ısıtma, su iletişim, kan ürünleri, medikal gazlar, laboratuvar hizmetleri, danışmanlık ve güvenlik hizmetleri, sigorta, kira, eğitim giderleri, vergi resim ve harçları, amortisman ve yıpranma payları ile destek veya yardımcı hizmet üretim giderlerinden gelen gider paylarından oluşmaktadır.³

¹ Esatoğlu- Ağırbaş-Doğanay Payziner- Akbulut, s.20

² Esatoğlu- Ağırbaş-Doğanay Payziner- Akbulut, s.20

³ A.V. Çam –F.Karasioğlu, “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması”, NĞÜ, İİBFD, C.1, S.1, Niğde, 2008, s.18

Şekil.10. Genel Üretim Giderlerini Oluşturan Gider Çeşitleri ve Dağıtılacak Gider Yerleri

Gider Çeşitleri	Fonksiyon Esasına Göre Gider	Gider Yerleri
Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Genel Üretim Giderleri	Esas Üretim Gider Yerleri
Endirekt İşçi Ücret ve Giderleri		Yardımcı Üretim Gider Yerleri
Memur ücret ve giderleri		Yardımcı Gider Yerleri
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
Çeşitli Giderler		Yardımcı Gider Yerleri
Vergi, Resim ve Harçlar		Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
Amortismanlar ve Tükenme Payları		Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
Finansman Giderleri		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
		Genel Yönetim Gider Yerleri
		Finansman Gider Yeri

Kaynak: H. Abdioğlu, Maliyet Muhasebesi, Balıkesir, 2013, s.251

Şekil 10'dan da anlaşılacağı üzere, üretimle ilgili olup direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışındaki tüm gider çeşitleri ürünlerle ilişkendirilmesi açısından fonksiyonel esasta GÜG'ni oluşturmak olup çok sayıda ve birbirinden farklı gider türlerinden oluşmaktadır.

2. MODERN MALİYET SİSTEMLERİ YAKLAŞIMI

Küreselleşme sürecinde işletmeler ürettikleri ürünlerin güvenilir, kaliteli ve hızlı-etkin dağıtılması beklenmekte, bu beklentilere ve ihtiyaçlara cevap veremeyen işletmeler dünya genelinde yaşanan zor rekabet şartlarına karşı koymaları zorlaşmaktadır. Bu bakımdan işletmeler maliyet yönetimi sistemlerinin amaç ve ilkelerini yansıtmak durumundadırlar.¹ Zor ve Yoğun rekabet ortamında işletmelerin sağlıklı kararlar almasını kolaylaştıracak yaklaşımlar; kaynak kullanımında kayıp ve israfı azaltarak etkinliği arttırmak, ürün ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı

¹ İ.Bekçi- H.Özal, "Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma". İİBF Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, C. 2, S.3, Kilis, 2010, s.81

hesaplanması yaklaşımlardır. Bu yaklaşımlar maliyet yönetim sistemlerini bütünleyen, birbiriyle etkileşimi sağlayan ve her biri diğerini bütünler sistemlerdir. Hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmeler, yaşanan hızlı gelişim sürecinde rekabet gücünü arttırabilmek ve piyasada yaşamlarını sürdürebilmesi ileri maliyet yöntemlerini kullanmaları ile mümkün olabilecektir.

2.1. Proje Maliyetleme Sistemi

Günümüz iş yaşam koşullarında işletmelerin etkin ve verimli proje maliyet sistemi ile maliyetleri düşürüp rekabetçi fiyatlarla kaliteli ürün ve hizmetler üretme, ürün ve hizmetleri hedeflenen bütçe sınırları içerisinde tutarak, verimliliği artırma ve müşteri odaklı olma gibi stratejik amaçları bulunmaktadır. Bu amaçları gerçekleştirebilmek için işletme bünyesindeki tüm personelin proje maliyet sistemi sürecinde bilgi, deneyim ve katılımına gereksinim duyulmaktadır. Proje maliyet sistemi, maliyetlerin düşürülmesi, kalite seviyesinin yükseltilmesi, iş zaman planlamasının etkin olarak gerçekleştirilmesi, ürün ve hizmetlerin bütçe sınırları içerisinde gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaçla maliyetlerin öngörüldüğü süreçte, bütün faaliyetleri tanılamak için ihtiyaç duyulan kaynakların maliyetlerini hesaplamaktadır.¹ Geleneksel maliyet sistemlerinin günümüzün hızla değişen ve gelişen şartlarında işletmelerin ihtiyaçlarına cevap vermede yetersiz kalması, yeni maliyet sistemi yaklaşımlarını ortaya çıkartmış, bu yeni yaklaşımlarla hedeflenen, işletme için değer yaratmayan faaliyetlerin sonlandırılması ve değer yaratan faaliyetlere odaklanarak, kalite, işlevsellik, zaman, maliyet ve fiyat açısından sürdürülebilir iyileştirilmelerin gerçekleştirilmesidir. Bu iki yeni sistem ürün yaşam döneminin tasarım ve geliştirme aşamasında kullanılan hedefleme maliyet ile ürün ve hizmetlerin yaşam döneminin üretim sürecinde kullanılan FTM sistemleridir.

Hastane işletmeleri bünyesinde farklı bilgi, teknoloji ve deneyim gerektiren sağlık hizmetleri sunumunu gerçekleştiren bölümlerden oluşmaktadır. Günümüzde geline nokta da ise hastane işletmeleri yeni yatırım projeleri ile gelişen, büyüyen ve daha kompleks yapılar olmuştur. Hastane işletmelerinde süreçleri daha iyi kavramak,

¹ Y.Köse-G. İrak, “Proje Maliyet Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Hedef Maliyetleme Süreci: Örnek Uygulama”. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, C.11, S.24, 2015, s.251

yönetmek ve denetlemek raporlamak ve maliyet yönetimi önem kazanmıştır. Hastanelerin tüm bölümlerinde faaliyetler sonucu oluşan bilgiler ve veriler doğru yöntemlerle işlenmediği durumlarda oluşan çıktılar doğru sonuca ulaşmada yeterli kalmayacaktır.¹

2.2. Hedef Maliyetleme Sistemi

Hedef maliyetleme her işletmenin kendine özgü bir yaklaşım ve sistem geliştirmesi nedeniyle genel kabul görmüş tanımının olduğu söylenmesi mümkün değildir. Buna göre hedef maliyetleme “yeni bir ürün için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği ve ürünün hedef maliyet rakamına uygun karlı bir şekilde üretilip dağıtılabileceği bir örneğin geliştirildiği süreçtir.”² Her ürün ve hizmet için belirlenen bir maliyet hedefi oluşturulmakta ve bu hedefin gerçekleştirilmesi için çaba gösterilmektedir. Hedeflenen maliyete ulaşılması işletme açısından istenen ve gerçekleşmesi gereken bir başarıdır.

Literatürde hedef maliyetleme ile ilgili tanımlar şöyledir: “Hedef maliyetleme, belirli bir kalite ve fonksiyon düzeyine göre üretilecek ürün ve hizmetin yararlı ömrü boyunca istenilen karlılık düzeyinde öngörülen satış fiyatı ile yaşam dönemi maliyetlerini belirleyen bir yaklaşımdır. Bir başka tanım ise yeni ürün geliştirme sürecinin erken aşamalarında ürünlerin maliyetlerinin belirlendiği ve yeni ürün geliştirme sürecinde bu hedef maliyetlere ulaşılmasını destekleyen bir süreçtir.”³ Hedef maliyetleme maliyetlerin kontrolünü değil maliyetlerin planlamasıdır. Hedef maliyetleme, ürün maliyetlerinin büyük çoğunluğunun tasarım aşamasında ortaya çıkması, fiyatın ise piyasa tarafından belirlenmesi, müşteri istek ve beklentilerinde değişimler, nedeniyle işletmelerin hedefledikleri kârlılığa ulaşabilmeleri için maliyetlerin önceden belirlenerek faaliyetlerin planlaması

¹ S. Kendirli-H. Çağırın, “Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi”, GÜ, İİBFD, S.1, Ankara, 2002, s.33

² T. Saygın, Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama, Çanakkale: Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, SBE, YDT, Çanakkale, 2008, s.87

³ A. Ergül, Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması, Akdeniz Üniversitesi, SBE, YDT, Antalya, 2014, s.42

gerekmektedir. Bir anlamda küresel rekabet ve hızla gelişen teknoloji işletmeleri maliyetleri ilk aşamada belirleyerek planlamasını zorunlu kılmaktadır.

Hedef maliyetleme, kalite, işlevsellik ve düşük maliyeti gerçekleştirme fikrine dayalıdır. Günümüz endüstri işletmelerinin başvurduğu ve maliyetlerini planlama imkanı sunan ileri ve stratejik bir maliyetleme sistemidir. Hedef maliyetlemede öncelik maliyet kontrolünden ziyade maliyet planlamasıdır. Hedef maliyetleme; gelecekteki ürünlerin satış fiyatlarını pazar belirler, hedeflenen kar marjı, pazarda belirlenen fiyattan düşülerek, kalan miktar ürünün üretilmesi zorunlu olduğu hedef maliyetin seviyesini göstermektedir.¹ Ürün ve hizmet maliyetlerinin geliştirme tasarım aşamasında oluşması ve fiyatın piyasanın belirlediği yönlendirmeye göre olması nedeniyle işletmelerin kontrol edebileceği değişkenin sadece maliyetler olması esasına dayalı ortaya çıkan ürün ve hizmetlerin maliyetleri üretim aşamasında iken geliştirme ve tasarım sürecinde hesaplayan, ürün ve hizmet maliyetlerinin etkili bir şekilde kontrolüne imkân sağlayan kar planlama ve maliyet düşürme aracıdır.

“Hedef Maliyetin Hesaplanması: Hedef maliyetleme; başta hedeflenen satış fiyatı ve hedeflenen kar arasındaki oluşan farkın alınarak hesaplanmasıdır. Hedef satış fiyatı; mevcut ürünlerin genel fiyatı veya rakip işletmelerin belirlediği fiyat seviyesi dikkate alınarak oluşturulur. İşletmenin gelecek dönemlerde planladığı üretim bandında üreteceği ürüne ait hedef kar rakamı ise işletmelerin stratejileri içinde yer alan uzun dönemli kar planlamalarından elde edilmektedir.

Birim Başına Maliyet Analizi: Hedef maliyet belirlenmesi aşamasından sonraki süreçte değer zinciri analizi gerçekleştirilir. Değer zinciri ise, ürünün tasarım aşamasından başlayarak; tedarikçilerden mal temini, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası hizmetlere kadar olan tüm aşamaları içeren bütüncül faaliyetler silsilesini oluşturmaktadır.

Fonksiyonel Maliyet Analizi: Fonksiyona dayalı maliyetlerin ayrıştırılması iki aşamada gerçekleştirilir. İlk aşamada hedef maliyet fonksiyonel bölümlere dağıtılır, ikinci aşamada ise hedef maliyetler ilgili parçalara ve bileşenlere yüklenir.

¹ N. Kutay-G.C. Akkaya, “Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulaması”, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, C.2, S.1, İzmir, 2013, s.56

Fonksiyonel Maliyet Analizi:

Müşteri Beklenti Analizi: Hedef maliyetleme, pazara dayalı bir yaklaşım olması ile bu sürecin ilk aşaması müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesi ve bu ihtiyaçları karşılayacak ürün ve hizmet üretimi gerçekleştirilir.

Fonksiyonel Performans Analizi: Bu aşamada üründen beklenen tüm fonksiyonların bir listesi yapılmakta, listede yer alanların yüzde kaç oranında gider yerleriyle ilişkili olduğu belirlenmektedir.

Önem Endeksinin Oluşturulması: Önem endeksi, müşteri beklenti analiziyle fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla hazırlanmaktadır. Her bir gider üretim yeri ile ürün özellikleri ağırlıklandırılarak puanlandırılmakta ve puanların toplamından önem endeksi oluşturulmaktadır.

Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması Hedef Maliyet Endeksi; hedef maliyetleme sürecinin 6. aşamasında oluşturulan önem endeksinin, 5. aşamada hesaplanan maliyet yüzdelere bölünmesi ile bulunmaktadır.”¹

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{Önem Endeksi}}{\text{Maliyet \%’leri}}$$

“Hedef maliyet endeksi, oysaki eşit olmayan 1’i ifade etmektedir. Fonksiyon düzenleme, endeks (<1) 1’den büyük olursa ya da ucuz olmaktadır. Hedef maliyet endeksinin ideal durumu, bütün ürün bileşenleri için 1 değeri olarak benimsendiğine göre, endeks 1’den büyük olursa, yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bunun çözümü müşteriler açısından basittir. Ancak endeks 1’den küçük olursa ürün bileşenleri müşteri açısından pahalı olmaktadır. Hedef maliyet endeksinin >1’in altında olması durumunda maliyet düşürücü önlemlerin alınması gerekmekte, endeksin 1’in üzerinde olması durumunda da fonksiyon düzeltme ve geliştirmeler yardımıyla ya da yüksek değerli bileşenlerin kullanımı yoluyla ürünün çekiciliğinin, cazibesinin artırılması sonucu ortaya çıkmaktadır.”²

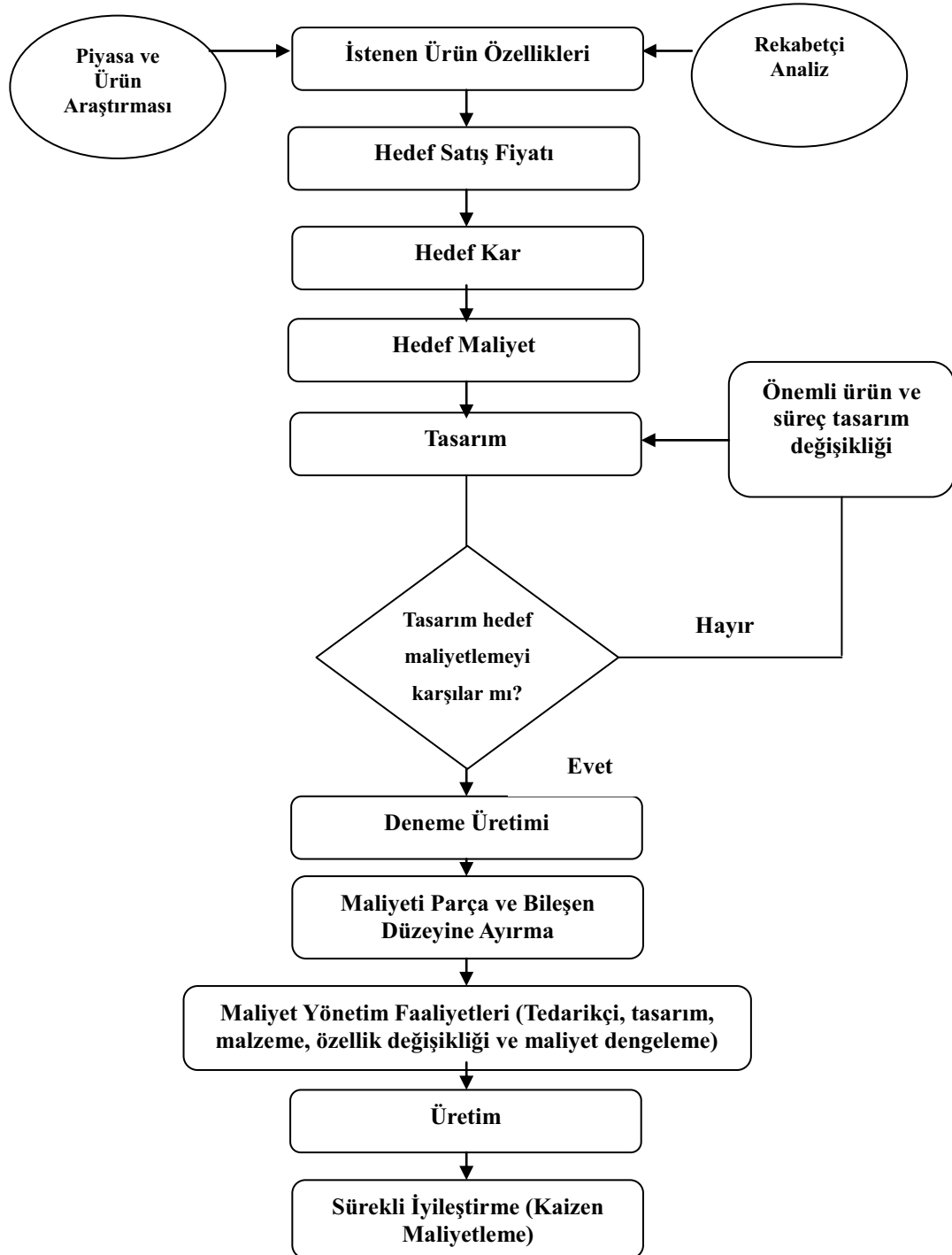
Hedef maliyetleme süreci müşteri istek ve beklentilerini dikkate alan, tedarikçiler ile sürekli ilişkiler geliştiren işletmenin farklı departmanları arasında etkileşim sağlayarak, müşteri ve işletme açısından değer yaratan ürün ve hizmetlerin

¹ Kutay-Akkaya, s.57-58

² A. Alagöz-Y. Ceran, “Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)”. SÜ, SBED, S. 15, Konya, 2006, s.72

üretimine odaklanan bir süreci ifade etmektedir. Hedef maliyetleme süreci Şekil.3’de gösterilmektedir.

Şekil.11. Hedef Maliyetleme Süreci



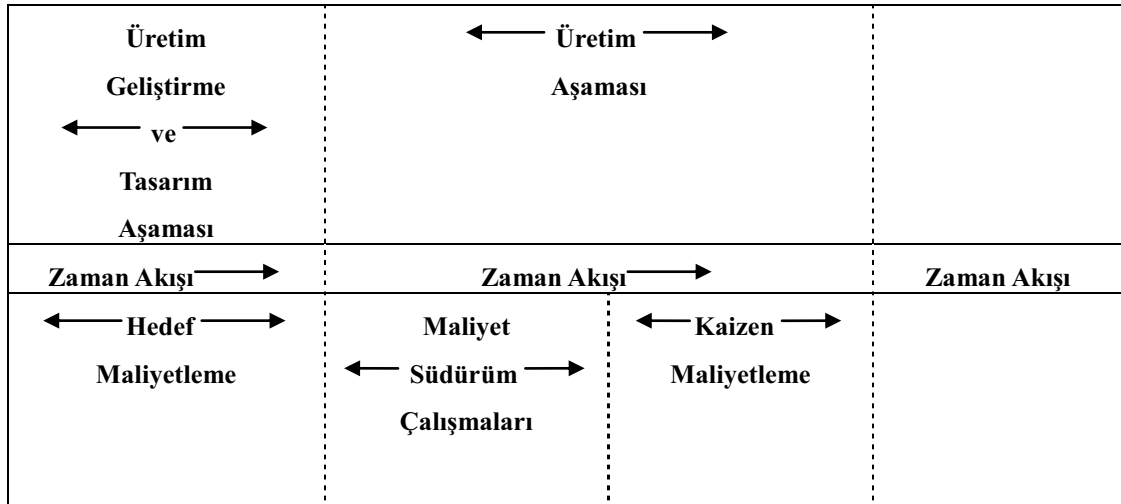
Kaynak: A. Ergül, Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması, Akdeniz Üniversitesi, SBE, YDT, Antalya, 2014, s.61

2.3. Kaizen Maliyetleme

Kaizen Maliyetleme (Kaizen Costing); mamullerin üretim sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için uygulanan sürekli iyileştirme çabaları olarak tanımlanabilir. Bu sistemde ürün ve hizmetleri üretebilmek için kullanılan üretim süreçlerinin etkinliğini artıracak alternatif seçenekler üreterek, ürün ve hizmetlerin daha etkili üretimi ve sunumuna odaklanmaktadır. “Kaizen Maliyetleme’nin iki temel amaç bulunmaktadır. Birinci amaç; Kaizen Felsefesini üretim sürecine entegre ederek maliyetleri düşürmek, ikinci amaç ise işletmeye değer katmayan faaliyetlerin üretim süreçlerinden ayıklanarak israfın önlenmesidir.”¹

Kaizen maliyetleme faaliyetleri, işletmenin mevcut üretim tarzına değişimler getiren maliyet düşürme faaliyetlerini içermektedir. Faaliyetler, değişken maliyetlere ve sabit maliyetlere farklı metotlarla uygulanmaktadır. Zaman akışı açısından ürün geliştirme, tasarım ve üretim safhaları ele alındığında Şekil 1’de görüldüğü gibi hedef maliyetlemeyi kaizen maliyetleme izlemektedir.

Şekil.12. Zaman Akışı ve Kaizen Maliyetleme



Kaynak: A. Altınbay, “Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi”. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Dergisi C.8, S.1, Afyon, 2006, s.107

¹ Saygın, s.73

Kaizen kavramı değişiklik (kai) ve iyileştirme (zen) sözcüklerinden sürekli iyileştirme anlamına gelen kaizen kavramıdır. Kaizen kavramının odak noktası insanı koyan, sürece yönelik, çalışanların tam katılımı, önerileri, çabaları, işbirlikçilerini içeren disiplinli problem çözme, dinamik ve döngüsel bir iyileştirme yaklaşımıdır. Kaizen işletme ile ilgili tüm faaliyetleri kapsayan bir süreç olup ana teması sürekli iyileştirme hedefine odaklanmasıdır. Hedeflere ulaşmada sorumluluğu tüm çalışanlar almaktadır.¹

Kaizen maliyetleme sisteminin ana bileşenleri şunlardır:

“Tam Zamanında Üretim (JIT): İşletmedeki üretim sisteminde günlük faaliyetlerle işletmedeki çeşitli israfları önlemeyi amaçlamaktadır.

Çalışma Takımları: Üretim sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için bir fırsat oluşturacak en hassas noktaların tespit edilmesinde çalışma takımlarından yararlanılır. Bu takımlar görevlendirildikleri üretim süreçleriyle ilgili güvenlik, kalite, mühendislik, süreç iyileştirme, genel düzen ve teçhizat bakımı gibi tüm konularda yetki ve sorumluluklara sahiptir.

Toplam Verimli Bakım: Öncelikle üretim, bakım ve mühendislik bölümlerinin güvenli bakım uygulanması ve çalışanların tam katılımı sağlanarak maksimum verimliliği ulaşmak için yapılan grup çalışmalarını oluşturur. Üretim süreçlerinde sıfır iş kazası, sıfır hata ve sıfır hatayı sağlayıcı duruşları gerçekleştirecek tüm personelin özümselediği stratejidir.

Öneri Sistemi: Kaizen maliyetleme sisteminin temel bileşeni olan öneri sistemi dinamik bir süreçtir. Üretim sürecinin geliştirilmesi ve verimliliğin sağlanması için çalışanların işleyiş ya da tüm işletme ile ilgili önerilerdir. Japon işletmelerinde öneri sistemi bir alışkanlık haline gelmiştir.

Poka Yoke: Bu sistemde üretimde hataların baştan engelleyecek hata önleyici cihazların kurularak hata önlemi sisteminin ilk basamağını oluşturmaktadır. Poka Yoke sistemi çalışmasında üç temel aracı kullanmaktadır. Bunlar; kaynakta kontrol,

¹ Ergül, s.22

yüzde yüz denetim ve önleyici faaliyetlerdir.”¹ Kaizen maliyetleme sistemi önceden belirlenen standartlara göre işleyen bir işletme sürecine sahip olmak değil, en kritik süreçlere odaklanarak sürekli iyileştirmelerle maliyeti düşürmeyi sağlamaktır. Maliyet bilgisini üretim hatlarında üretimin içinde olan çalışanlar toplamakta ve yönlendirmektedir. Bu sistemin temel dayanak noktası işletmedeki maliyet düşürülmesinde insiyatif işi görenlere verilmesidir.

2.4. Stratejik Maliyet Sistemi

Strateji bir plandır. Belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmaktır. Ülge ve Mirze Strateji şöyle tanımlamaktadır: “İşletmeler kendileri ile aynı sektörde faaliyet gösteren rakiplerinin faaliyetlerini inceleyerek, hedef ve amaçlarına varılması için ulaşmak için belirlenmiş, sonuç odaklı, uzun dönemli, dinamik kararlar topluluğudur.”² İşletmeler açısından strateji önemli bir kavram oluş işletme faaliyetlerinde stratejik açıdan önem taşımaktadır. İşletmeler amaç, hedef, sahip olduğu kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanması gerekmektedir. İşletmeler stratejik maliyet sistemi ile pazardaki mevcut konumlarının koruma, sürekli geliştirme ve maliyetlerini düşük tutarak rekabet avantajı sağlamak için stratejik maliyet tekniklerini uygulamaktadırlar. Çağdaş maliyet sistemlerinden birisi stratejik maliyet sistemidir.

Stratejik maliyetleme sisteminde stratejik unsurların ön plana çıkarılmakta, maliyetlerin kesin, net ve biçimsel olarak maliyet çözümlemelerine odaklı maliyet sistemidir. Sistemde maliyet verileri, sürekli ve zorlu rekabete dayalı avantajları işletmelere kazandırılması amacıyla tercih edilmektedir. Bu bağlamda çağdaş maliyet sistemleri fonksiyonel analiz maliyetleme, hedef maliyetleme, maliyet tabloları ve faaliyetlere dayalı maliyetlemeyi içeren bir sistemdir. Bu maliyetleme sisteminde, işletme için değer katan ya da katmayan maliyetlerin sınıflandırılması, performans, fonksiyon ya da ürünün kalitesindeki yetersizlik müşteriler anlamadan düzeltilmesi için merkezde toplanmaktadır. Ayrıca değer katmayan faaliyetin sonlandırılması,

¹ A. Altınbay, “Kaizen Maliyetleme Sistemi : Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi”. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Dergisi C.8, S.1, Afyon, 2006, s.113

² H.Ülgen-S.Kadri Mirze. İşletmelerde Stratejik Yönetim. İstanbul, 2004, s.33

müşteri tatmini üzerinde o ürünle ilgili olumsuz bir etkisi bulunmamakta ise bu işletme için değer oluşturmayan bir faaliyet olarak nitelendirilmektedir. Stratejik maliyet sisteminin en önemli unsurlarından olan değer zinciri analizidir. Değer zinciri analizi maliyetlerin etkin kontrolü için objektif bir bakış açısıdır. Porter bu bakış açısını şu şekilde açıklamaktadır: “Bu bakışı değerler zinciri olarak adlandırmıştır. O’na göre stratejik maliyet analizini önemli bir amacı değer zincirinde satınalma sürecinde tedarikçilerle ilişkilerin sağlıklı organize edilerek yönetilmesidir. Başka bir deyişle işletmede katma değer nasıl ortaya çıkarıldığına yönelik olan bir modeldir.”¹ Değer zinciri analizi ile işletmede gerçekleşen faaliyetlerde zayıf ve güçlü yönler sistematik olarak belirleme, tanımlama ve analizinde kullanılan sistemdir. Değer artışının sağlanabilmesi için faaliyetler ve faktörlerin hangisine dikkat edileceği, düşük maliyetin ve farklılığın nasıl gerçekleşeceği, rahiplerin pozisyonu; yetenek ve faaliyetleri karşılaştırmalı analizi ile gerçekleştirilebilir.

Yönetsel maliyet etkenleri aşağıdaki gibidir.

- “• İşgücünün sürekli iyileştirmeye tam katılımı,
- Toplam Kalite Yönetimi,
- Kapasite kullanımı,
- İşletmenin yerleşiminin etkenliği,
- Ürün özellikleri,
- İşletmeler değer zinciri kapsamında satıcılar ve müşterilerle ilişkilerin sağlıklı işleyişidir”²

2.5. Hedef Maliyetleme Sistemi

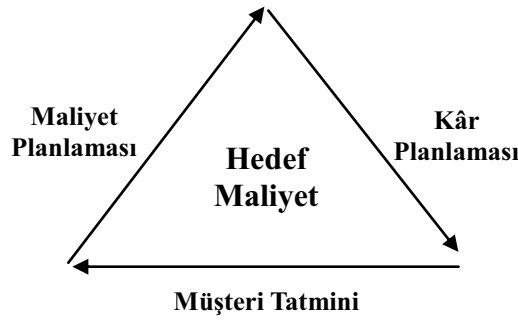
Hedef maliyetleme, ürünün yaşam döneminde tüm üretim maliyetlerini düşürmek için kullanılan bir maliyet düşürme sistemidir. Hedef maliyetleme şu şekilde tanımlanmaktadır: “Stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci, bir ürüne ait

¹ İ.Bekçi- H.Özal, s.84-85

² Saygın, s.82

hedeflenen kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir.”¹ Hedef maliyetleme ile ürünlerin yaşam döneminde bütün üretim maliyetlerini azaltmak için kullanılan maliyet düşürme sistemidir. İşletmeler hedef maliyetleme ile hedeflenen karı elde edilecek üretim sürecini oluşturmaktır. Bu süreçte müşteri tatmininin sağlanması, pazarda yer edinerek Pazar payını arttırılması, faaliyetlerin her aşamasının belirlenmesi, yönetilmesi ve kar elde edilmesi için eş zamanlı çalışma gerekmektedir.

Şekil.13. Hedef Maliyet Dengesi



Kaynak: N. Kutay-G. C. Akkaya, “Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulaması”. Dokuz Eylül Üniversitesi (DEÜ), Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, C.2, S.1, İzmir, 2013, s.55

Stratejik maliyet sisteminin bir unsuru olan performansa dayalı maliyet; işletmelerin üretim sürecinde planlama ve kontrolüne imkan sağlayan hedef maliyetleme, işletmelerin rekabet gücünü arttırmak için üretilen ürünlerle ilgili süreçlerin pazara dayalı ve maliyet odaklı yönetilmesi amaçlanmaktadır.² Hedef maliyetleme, ürünün tasarlanması basamağından başlayarak, tüm değerler zincirini içeren ve ürün yaşam dönemi süresince uygulanan maliyet sistemidir.

2.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi şöyle tanımlanabilir: “FTM sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyeti izler ve bu

¹ M. Şakrak, Maliyet Yönetimi, İstanbul, 1997, s.90

² Kutay-Akkaya, s.55

faaliyetlere ait maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, ürünlerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır.”¹

FTM sistemini oluşturan temel kavramlar şu şekildedir:

“•Kaynaklar

•Faaliyetler

•Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu)

•Faaliyet merkezi

•Maliyet Havuzu

•Maliyet sürücüsüdür.”² Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ile ilgili daha geniş bilgi çalışmanın ikinci bölümü olan Sağlık İşletmelerinde Maliyet Yönetimi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme başlığında verilmiştir.

2.7. Mamul Yaşamı Dönemi Boyunca Maliyetleme

Her ürün, tüm canlılarda olduğu gibi, süresi ve şekli önceden öngörülemeyen ve tam olarak kestirilemeyen bir yaşam dönemi vardır. Bahsedilen bu dönemler sunuş, büyüme, olgunluk ve düşük aşamalarından oluşmaktadır. Sunuş aşaması; ürünün planlama, tasarım, üretime hazırlık, üretim ve satış, lojistik destek gibi aşamalarından oluşur. Geleneksel maliyet sistemleri ürünün olgunluk ve düşüş aşamalarına yoğunlaşması, sunuş aşamasını ihmal etmektedir. Teknolojideki hızlı gelişim mamul yaşam süresi kısılırken, yeni mamullerin pazara sürülmesindeki hız artmıştır.

Mamul yaşam dönemi maliyetlemenin temelinde, mamulün yaşam seyrine ilişkin tüm aşamalarda, işletme yönetimleri alacağı optimal pazarlama ve üretim

¹ C. Altuntaş, “Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl (Y) 1, S.1, Burdur, 2014

² Ö. Unutkan, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Mali Çözüm Dergisi, S.97, İstanbul, 2010, ss.90-91

kararları ile işletmenin maksimum kârını sağlama düşüncesidir. Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme sistemi; mamulün tasarım aşamasından başlayarak maliyetlerin uzun dönemde karları en yüksek düzeye getireceği, ürün yaşam dönemi süresince maliyetleri azaltacağı ve en yüksek düzeyde müşteri memnuniyetinin sağlanacağı düşüncesine dayanmaktadır. Bu amaçla ürün ile ilgili maliyetlerin tümü hesaplanmalıdır.¹

Bu hesaplama ile işletmenin yalnızca fonksiyonel maliyetleri üzerinde değil strateji çalışmalarında da önemli bilgiler sağlamaktadır.² Ürünlerin yaşam boyu katlanılan maliyetler ise; ilk aşamadan başlayarak ürünün planlama, tasarım ve test maliyetleri, üretim bandındaki maliyetleri dönüşüm maliyetlerini, reklam, dağıtım, garanti, müşteri hizmetleri vb. maliyetleri içermektedir.

Maliyetleme olgusunu değer zinciri açısından değerlendiren maliyet sistemi; müşteriye sunulan değeri, tasarım aşamasından itibaren ele almakta, üretim öncesi aşamalar ve yaşam dönemindeki maliyetleri düşürmeye odaklanmaktadır.³ Bu açıdan, maliyetlerin düşürülmesi, ürünlerin ilk tasarım sürecinden planlanmalı, üretim aşamasından önce kabul edilebilir seviyeye düşürülen maliyet, üretim aşamasından sonraki süreçlerde de ortaya çıkabilecek bakım-onarım, müşteri memnuniyeti gibi maliyetlerde de ciddi bir tasarruf sağlamaktır.

2.8. Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi

İleri maliyetleme sistemlerinde bir diğeri ise maliyet düşürme strateji olarak Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Sistemidir. İşletme bünyesinde gerçekleşen faaliyetlerde, işletmeye değer sağlamayan faaliyetler ayıklanarak para, zaman ve kaynakların gereksiz kullanımının önlenmesi, böylelikle kalite artışı ve üretim artışının sağlanması, üretim sürecinde bekleme ve zamanın kabul edilebilir seviyelere çekilmesi, stok ve stok maliyetlerinin düşürülmesi faaliyet maliyetlerinin

¹ G. A. Kaya, “Hedef Maliyetleme”, Fırat Üniversitesi (FÜ), Sosyal Bilimler Dergisi (SBD), C.20, S.1, Elazığ, 2010, s.313

² F. Otlu-S. Karaca, “Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi”, SDÜ, İİBF, C.10, S.2, Isparta, 2005, s.248

³ F. O. Basık-İ. Türker, “Stratejik Maliyet Analizi ve Yönetimi” V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım 2005, İstanbul, 2005, s.55

düşük olmasını sağlayacaktır. Bu maliyetleme sistemi tüm maliyet merkezlerinin izlenebilirliği sağlanır, hizmet birimlerinin maliyetlerinin ait olduğu üretim merkezlerine dağıtımı sağlanır, böylelikle birim maliyetlemenin sağlıklı yapılmasını sağlamaktadır. maliyetlerin izlenebilirliğini artırır ve hizmet dairelerinin maliyetlerinin esas imalat merkezlerine dağıtımı sorununu çözümler, dolayısıyla birim maliyetlemenin çok daha sağlıklı olmasını sağlar. Sistem ile hedeflenen amaç; gereksiz kaynak tüketiminin önlenmesi ve stokların kontrol edilerek azaltılmasıdır. Bu şekilde müşterilerin beklenti ve istedikleri ürünler istenilen miktar ve zamanda üretimi temel almaktadır. İşletmede gerçekleşen her üretim faaliyeti, bir sonraki faaliyet tarafından talep edildiğinde gerçekleştirilmektedir.¹

2.9. Toplam Kalite Kontrolü ve Maliyetler

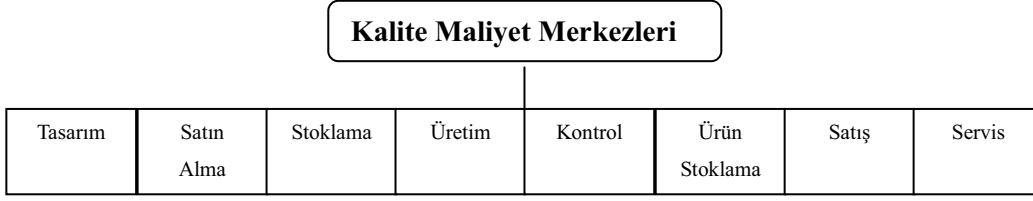
Kalite maliyetleri ile ilgili sistematik çalışmalar 1951 yılında Juran tarafından kaleme alınan Kalite Kontrol El Kitabı'dır. Juran çalışmasında maliyetlerin sadece kalite bölümünün maliyetleri olmadığına altını çizerek kalite maliyetlerini maden içindeki altın olarak tanımlamıştır. Kalite maliyetleri, işletmede hata, başarısızlık, yetersiz kontrol faaliyetlerinin maliyetleri, kalitesizlik maliyetlerini de bir ürünün istenilen kalitede üretilmesi için yapılan faaliyetlerin maliyetlerinden oluşur. Kalite maliyetleme ise faaliyetlerin maliyetlerinin tespit edilmesi, hesaplanması ve kontrolüdür.² Kalite maliyetleme, ürün ve hizmetlerin hatasız olarak kaliteli üretimi için katlanılan maliyetlerdir.

Kalite maliyet merkezleri, kalite maliyetlerinin hesaplanması ve raporlanması, ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplamalarından farklılığından ötürü, ürün ve hizmet maliyetlerini hesaplarken, üretim birimi ve işletmede bulunan tüm birimlerden elde edilen doğru bilgiler maliyet hesaplamada kullanılır. Kalite maliyet hesaplamada ürün ve hizmetlerin planlanması, tasarım sürecinden başlanılarak, üretim, satış ve satış sonrası hizmetler ve katlanılan maliyetlerine dayanmaktadır.. Maliyet merkezleri Şekil.7'de gösterilebilir.

¹ Basık- Türker, s.56

² Kendirli-Çağırın, s.32

Şekil.14. Kalite Maliyet Merkezleri



Kaynak: S. Kendirli-H. Çağırın, “Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi”, Gazi Üniversitesi (GÜ), İİBFD, S.1, Ankara, 2002, s.32

Kalite maliyetlerinin sınıflandırılmasında İngiliz Standartlar Enstitüsü tarafından ortaya koyduğu PAF modeline göre dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar: Önleme maliyetleri, değerlendirme maliyetleri, iç ve dış başarısızlık maliyetleridir.

“Önleme maliyetleri, kalitesizliğin önlenmesi için katlanılan maliyetlerdir. Uygunsuzluk oluşmadan önlenmesi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetlerden oluşmaktadır. Bu maliyetler; kalitenin planlaması, eğitimi, kalite denetimi, kalite verilerin analizi, kalite iyileştirme programları, pazarlama maliyetleri vb.dir.

Değerleme maliyetleri, ürün ve hizmetlerin tasarımdan tedarike kadar malzemelerin belirlenen kalite standartlarına uygunluğunu sağlamak, bu standartları ne oranda karşıladığını belirlemek amacıyla yapılan her türlü test, muayene, ölçme ve denetleme maliyetlerinden oluşmaktadır.

İç başarısızlık maliyetleri, ürün ve hizmet müşteriye dağıtılmadan önce ortaya çıkan ve yetersiz kalite nedeniyle oluşan maliyetlerdir. Dış başarısızlık maliyetleri ise, müşterilerin ürünlerin uygunsuzluk ve hata nedeni müşteriye dağıtımından sonra ortaya çıkan maliyetleri ifade etmektedir. Bu gibi dış başarısızlıklar ise müşteri şikayetleri, iade edilen ürünler, garanti, kargo maliyetleri gibi maliyetlerdir.¹ Kalite maliyetlemede önleme ve değerlendirme maliyetleri yatırım olarak değerlendirilirken, iç ve dış başarısızlık maliyetleri kayıp olara nitelendirilmektedir.

¹ Ergül, s.34-35

2.10. Değer Mühendisliği

Günümüz işletmeleri müşteri odaklı yaklaşımlar izleyerek müşteri beklentileri perspektifinde bir değer oluşturmayı hedeflemektedir. İşletmeler bu yaklaşımı izlemesinin önemi; işletmelerin küresel özellikli ve yoğun rekabetin içinde olmasıdır. Müşteri istek ve beklentileri ekseninde “değer yaratma”nın temel hedef olarak benimseyen işletmeler, değer mühendisliği uygulamaları ile farklılaşan müşteri beklentilerini kalite ve düşük maliyetle karşılamaktadırlar. Değer mühendisliği, işletmelerde sürekli uygulama, gözden geçirmeyi gerektiren bir süreci ifade etmesi nedeniyle devam etmesi ve sonlandırılmaması gereken mükemmellik döngüsünü ifade eder.¹

Değer mühendisliği şöyle tanımlanmaktadır: “Ürünün müşteri tarafından belirlenen özelliklerinden ödün verilmeksizin, ürün geliştirme sürecini uzatmadan, maliyet düşürücü yaratıcı fikirler üretme tekniği olarak tanımlanmaktadır.” Bu tanıma göre ürünlerin müşteri istek ve beklentileri ile ilgili özelliklerin yeniden gözden geçirilerek, farklı bakış açıları ile düşük maliyeti sağlayıcı, bir ürün tasarım faaliyeti olarak tanımlanabilir.² Değer mühendisliği, mevcut ürünleri geliştirmek, yeni ürünlerin oluşmasını sağlamak, karmaşık çevresel proje planları hazırlamak, kalite sistemleri, güvenlik sistemlerini iyileştirici çalışmalar yapmak, kısıtlı olan mevcut kaynakları etkili kullanarak, gereksiz maliyetlerden uzak durmak, tüm riskleri kontrol ederek başarı artışı gerçekleştirilmesinde uygulanan fonksiyonlar; ürün-süreç-hizmet ve sistem odaklı yaklaşımı ifade etmektedir.

Değer mühendisliği, bir ürünün maliyetini etkileyen tüm faktörlerin incelenerek düşük maliyetle istenen kalite ve güvenlik şartlarını sağlayacak ürün hedeflerinin karşılayacak yöntemlerin bulunmasıdır. Değeri artırmanın iki yolu bulunmaktadır. Bunun birinci yolu; işlevleri sabit tutarak maliyeti düşürmek ve maliyeti sabit tutarak işlevlerin artışı sağlamaktır. Değer mühendisliği hammadde, üretim aşamasında kullanılan işçilik çeşitleri, satın alınan veya üretilen tüm parçalar

¹ A.Öğüt-R. İraz-M. Zerenler, “Değer Mühendisliği (Value Engineering) Uygulamalarının Fonksiyonel Etkinlik Açısından İşletmelerin Somut ve Soyut Varlıklarına Yönelik Olası Etkileri” SÜ, İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, S.13, Konya, 2007, s.52

² Yükçü, S. Yönetim Muhasebesi, İzmir, 2007, s.424

dahil olarak ürünlerin bileşenlerine bakmaktır. Temel olarak işletme için değer yaratmayan faaliyetleri azaltma yönünde yapılan çalışmalardır.

Değer Zinciri Analizi bu amaçtan hareketle üç aşamadan oluşmaktadır. Bunlar:

- “•Değer Zincirinde yer alan faaliyetlerin belirlenmesi,
- Her bir faaliyetin maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Maliyet azaltımı veya artı değer katılmasıyla rekabet avantajı yaratılmasıdır.”¹

3. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ

Bu bölümde hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi, amacı, maliyete etkin eden faktörler hakkında bilgiler verilerek, maliyet unsurları hakkında bilgiler verilmiştir.

Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi: “Finansal sonuçlar doğuran ekonomik olaylara ilişkin veriler toplayan, belirlenen yasa ve yönetmeliklere göre bu verileri kaydetme, sınıflama ve analiz yöntemiyle değerlendiren, bu değerlendirme sonucu elde ettiği bulguları yine yasal mevzuata uygun belirli biçim ve usullerle ilgililere sunan, sistematik bir bilgi sağlama düzenidir.”² Hastane işletmeleri hizmet üreten işletmeler olduğundan işletme içi değer hareketleri yoğunudur. Hastane işletmelerinde maliyet, teknik ve yöntem konularının denetlenmesi, hizmet kalitesinin artırılması ve kapasite planlaması gibi konularda bilinçlenme, maliyet verilerine olan gereksinimi arttırmaktadır. Sağlık sisteminin bir alt sistemini oluşturan hastane işletmeleri emek yoğun iş oluşu ve girdi maliyetlerinin günün koşullarına göre her geçen gün artması, verilen sağlık hizmetlerinin maliyetini arttırmaktadır. Hastane işletmeleri yönetimleri/yöneticileri ile maliyet yönetimi konusunda sitemli olarak maliyet analiz süreçlerini kapsayan yöntemlere göre

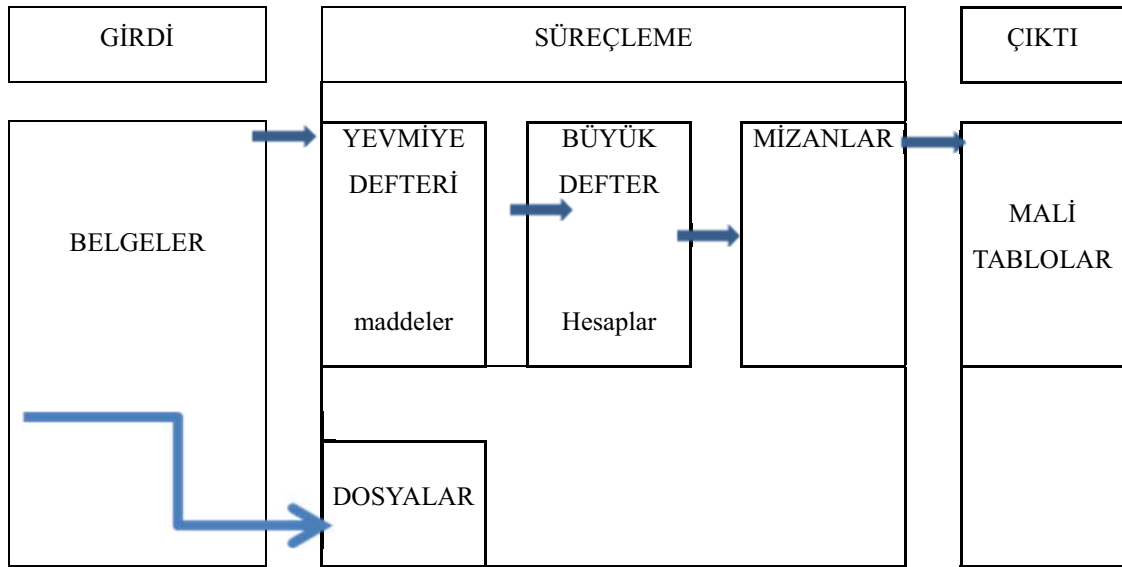
¹ Saygın, s.78

² İ. Varangel, Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve MR Ünitesinde Bir Uygulama, Beykent Üniversitesi (BEÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2014, s.15

maliyetlemeyi gerçekleştirmesi gerekmektedir.¹ Bu anlayış hastane işletmesinin mevcut durumunu netleştirirken geleceğe yönelik kararlarında bir referans oluşturacaktır.

Muhasebe bilgi akışı sağlıklı bir işleyişe sahip olduğunda, işletmelerin de genel anlamda nitelikleri ve verimlilikleri artmaktadır. Tüm işletmeler mali bakımdan durumlarından haberdar olmak adına muhasebeye ihtiyaç duymaktadırlar. Çünkü muhasebe sistemleri, işletmelerin işleyişlerinin iyi ya da kötü hangi yönde olduğuna yönelik bilgilendirme sağlamakta, işlemlerin değerlendirilmesinde ve düzenlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken verileri sağlamaktadır. Bu doğrultuda, ‘Muhasebe Bilgi Akışı’, Şekil 15.’de görüldüğü gibi sağlanmaktadır.

Şekil.15. Muhasebe Bilgi Akışı



Kaynak: İ. Varangel, Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve MR Ünitesinde Bir Uygulama, Beykent Üniversitesi (BEÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2014, s.16

Hastane işletmelerinde muhasebe iş akışı; genel muhasebeden alınan finansal bilgilerin, hizmet üretim maliyetlerinin hesaplanmasında kendine has bir takım teknikler kapsamında kaydeden, sınıflandıran ve raporlar halinde düzenleyen bir akışı ifade etmektedir. Hastane işletmelerinde muhasebe bilgi akışının temel amaçları ise; “birim maliyetlerinin saptanması, maliyet kontrolüne yardımcı olunması ve bu

¹ N. Özgülbaş,-M. Tarcın, Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi, (Ed. M. Top), Eskişehir, 2013, s.3

yönde planlamada bulunulması ile karar verme sürecinin desteklenmesi olarak belirlenmiştir.”¹

3.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı ve Tanımı

Abdioğlu maliyet muhasebesini şöyle tanımlamıştır: “Üretilen ürün ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan gider türlerinin, oluştuğu yerler ve ilgili oldukları ürün ya da hizmet türleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap kayıt sistemidir.”² Maliyet bilgilerinin işletmelere faydalı olabilmesi için bu bilgilerin; uygun zamanlı, doğru ve güvenilir olmaları gerekmektedir. Yoğun rekabet ortamında işletmeler doğru ve zamanında kararlar alabilmeleri, karlarını artıracakları formülü maliyetleri kontrol altına almak ve böylelikle etkin bir maliyet yönetimine sahip olmalarından geçmektedir. İşletmeler, finansal muhasebe kayıtlarını tutmak zorunluluğundadırlar. Bu kayıtların amacı, işletmenin varlık ve kaynak durumu ile faaliyet sonucu ortaya koymaktır.

“Maliyet muhasebesi; belirli bir dönemde, maliyet belgelerine dayanarak, oluşan maliyetler çeşitlerini belirleme, bu maliyetleri maliyet merkezlerine yükleme, ürün ve hizmetin gerçek maliyetinin hesaplanması, standart maliyetlerin belirlenmesi, bütçelerin yapılması, çeşitli faaliyetler, üretimler ve karlılık ile ilgili tüm işlemler toplamını ifade etmektedir.”³ Maliyet muhasebesi ile işletmeler maliyetler ile ilgili gerçek bilgilere ulaşarak, işletmenin bugünü ve geleceği ile ilgili doğru ve gerçek verilere ulaşabilmektedir. Maliyet muhasebesi bu anlamda doğru verilere dayalı hesaplanmalıdır.

3.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesi, işletmelerde üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetini saptamak, işletmenin başarısını belirlemek ve yöneticilerin karar almalarına yardımcı

¹ Ü. Erko-İ. Ağırbaş, “Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama”, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, Cilt (C) 64, S.2, Ankara, 2011, s.87

² Abdioğlu, s.3

³ Savcı, s.1

olması için oluşturulan muhasebe bilgi sistemidir.¹ Maliyet muhasebesinin amaçları şu şekilde sıralanabilir.

“Üretilen ürünlerin ve hizmetlerin maliyetlerini belirlemek: İşletmelerde, ürün veya hizmet maliyetinin belirlenmesi, mamul satış fiyatının tespitinde temel bilgi kaynağıdır.

Planlamaya destek olmak: Planlama; belirlenen amaçlar ile bu amaçlara ulaşılmasında izlenecek yöntem ve tekniklerin belirlenmesidir. Planlama işletmelere geleceğe yönelik tahmin ve öngörüler sunmaktadır. Planlama, maliyet muhasebesi bilgi sisteminden elde edilen bilgiler referansında oluşturulmalıdır.

Gider kontrolüne yardımcı olmak: Gider kontrolünde, gerçekleşen fiili giderler ile öngörülen giderler karşılaştırılarak sapmalar tespit edilir. Sapmalara neden olan unsurlar araştırılarak düzeltici önlemler geliştirilir ve önlem alınır.

Özel yönetsel kararlara destek olmak: Maliyet muhasebesi ile işletme yöneticileri, olağan kararlarının yanında özel yönetsel kararlarında da ihtiyaç duyacakları konularda zamanlı, yeterli, gerçek ve sağlıklı bilgiler sunabilmektedir.²

Maliyet muhasebesi ürünün gerçek maliyetini saptamak, ürünün fiyatını doğru tespit etmek, üretim maliyetleri ve stoku kontrol altında tutmak ve işletmeye geleceğe dönük kararlarında referans olarak, işletmenin gelecek dönemlere taşıyacak ve rekabet edebilmesini stratejik bilgiler sunmaktadır.³ Maliyet muhasebesi hastane yönetiminin alacağı kararlarda etkili bir sistem olmasının yanında geleceğe yönelik planlama ve kontrol faaliyetlerini daha etkin kullanabileceği yol gösterici bir yöntem olmakla beraber gerçek anlamda maliyet muhasebesi, ne tür maliyetin nerde meydana geldiği ve ilişkili olduğu mamul ve hizmetin özelliklerinin saptanması ve izlenmesine yarayan bir hesap ve kayıt düzenidir.

Günümüz dünyasında hızlı bir değişim ve dönüşüm yaşanmaktadır. Bilim ve teknolojiye ilerlemeler yaşamın tüm alanını etkilemektedir. Bu gelişmeler

¹ Ö. Yıldırım, Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Sistemi Oluşturulması ve Bir Örnek Uygulama Marmara Üniversitesi (MÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2014, s.21

² Abdioğlu, s.6-7

³ Ö. Yaman, Hastanelerde Maliyet Yönetim Sistemi ve Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi (İÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2009, s.24

paralelinde hastane sayılarının, hastalığa verilen önemin, muayene ve tedavi olma bilincinin giderek yaygınlaşması sağlık sektörüne ayrılan parasal değerlerin de gün geçtikçe artmasını sağlamıştır. Sağlık sektörüne ayrılan kaynaklar, insanların sağlıkları için daha fazla pay ayırmaları, hastaneler gibi temelde sağlık hizmetleri üreten işletmelerde sağlık hizmetinin yanı sıra diğer hizmetlerinde komple sunulması maliyet muhasebesine ayrı bir önem kazandırmıştır.¹ Hastane işletmeleri akreditasyon ile uluslararası sağlık sektöründe de pay alabilmek için rekabete girmekte, özel sektörün hastane işletmeciliğindeki rolünün giderek artması, nüfus artışı, tıbbi teknolojilerin gelişmesi ile yeni teşhis ve tedavi yöntemlerinin uygulanması finansal bilgi ihtiyacını ortaya çıkartmıştır.

Günümüzde Türkiye ve Dünya genelinde çok hızlı büyüme ivmesi kazanan bir ekonomi olarak günümüzde yerini almış ve gelecek yıllarda da bu gelişimini devam ettireceği düşünülmektedir. Sağlık ekonomisinin gelişiminde etken olan unsurlardan birisi olan sağlık sektörü aşırı kaynak tüketilen ve kullanılan bir sektör olması gelmektedir. Artan kaynak kullanımının sebepleri şöyle sıralanabilir:

- “• Bilgiye hızlı erişim ile toplumun sağlığa bakışı ve bilinçlenmesi, buna bağlı olarak sağlıklı olma bilincinin yerleşmesi ile sağlık hizmetine olan talebin artışı,
- Tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmeler, bireylerin yaşam standartları ve iyileşen çevre koşulları, kişisel bakım ve hijyen, ortalama yaşam süresinin uzaması sonucu yaşlı nüfusun artışı,
- Tıp ve sağlık alanında kullanılan teknolojinin gelişmesi, bu yönüyle sağlık hizmetlerinin pahalı oluşu,
- Bulaşıcı hastalıkların azalması, yerine uzun dönemli kronik hastalıkların artışı,
- Koruyucu sağlık hizmetlerinin geçmişe oranla daha etkin uygulanışı,
- Sağlıkla ilgili yapılan yasal düzenlemeler”dir.²

¹ Arslan, s.26

² F. Karasioğlu-A.V. Çam, “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması”, NGÜ, İİBFD, C.1, S.1, 2008, s.15

Hastane işletmelerindeki maliyet muhasebesinin başlıca amaçları aşağıdaki biçimde özetlemek mümkündür:

- “• Sunulan sağlık hizmetlerinin birim maliyetlerini hesaplamak,
- Hastane işletmelerindeki faaliyetlerin planlanması, yürütülmesi, kontrol edilmesi ve alınacak kararlar ile ilgili gerekli bilgileri sağlamak,
- En düşük maliyetle en yüksek kalitede hizmetin üretilmesi için gerekli mali sistem ve analizleri geliştirmek,
- Yöneticilerin maliyet kontrolü, başarı değerlendirmesi ve yatırım kararları alabilmesi açısından gerekli temel bilgileri sağlamak,
- İşletmenin performansını ölçmek,
- Kârın ve vergi matrahının belirlenmesini sağlamak,
- Kamu kurumlarının ve sağlık sigortası kuruluşlarının hastane işletmelerine yapacakları ücret ödemelerinin belirlenmesinde temel bilgi kaynağını oluşturmak,
- Hastane müteşebbislerine, devlete ve diğer ilgili kurum ve kuruluşlara verilecek mali tabloların hazırlanmasına temel oluşturmak, şeklinde sıralanabilir.”¹

3.3. Maliyet Muhasebesi Hesapları ve 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Muhasebesi Hesapları

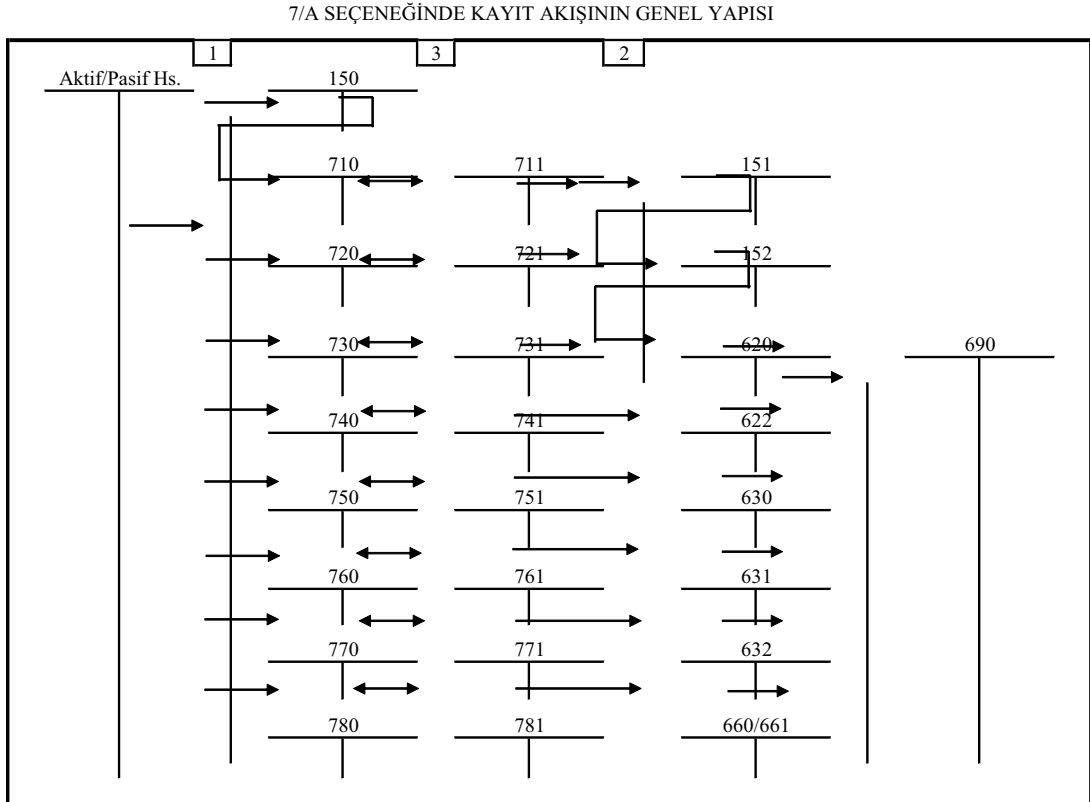
Hastane işletmesinin fonksiyonlarına göre yapılmış 7/A seçeneğindeki sınıflandırmada, fonksiyonlar yerine getirilirken yapılan giderler ait oldukları fonksiyonlarına göre kaydedilirler. Tek düzen muhasebe sisteminde giderlerin fonksiyonlarına göre gruplandırma şu şekilde sıralanabilir:

- 70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları**
- 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**
- 72 Direkt İşçilik Giderleri**
- 73 Genel Üretim Giderleri**
- 74 Hizmet Üretim Maliyeti**

¹ Karasioğlu-Çam, 16

- 75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 76 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77 Genel Yönetim Giderleri
- 78 Finansman Giderleri

Şekil.16. 7/A Seçeneğinde Kayıt Akışının Genel Yapısı



4. HASTANELERDE GİDER YERLERİ VE GİDER MERKEZLERİ

Bu bölümde hastane işletmelerinin maliyetleri, çeşitlerine ve sınıflandırılmasına göre sınıflandırılmıştır. Tekdüzen muhasebe sisteminde de esas alınan gider çeşitleri aşağıdaki biçimde sıralanmıştır.

“Hastane işletmelerinde gider, hastane işletmesinin belirli faaliyet döneminde sağlık hizmetleri üretimini sürdürebilmesi veya ekonomik bir yarar elde etmek için

kullandığı ve tüketilen varlıkların (mal ve hizmetlerin) parasal değerini ifade etmektedir.”¹

“Hastane işletmelerinde harcama, bir varlık elde etmek, bir fayda veya hizmet sağlamak ya da bir zararı önlemek amacı ile yapılan ödeme ve borçlanmalardır.”²

“Hastane işletmelerinde maliyet, Maliyet ise sağlık hizmetleri üretiminde hastane işletmesi tarafından yapılan çeşitli giderlerin, uğranılan kayıpların ve para ile ölçülebilen fedakârlıkların toplamı olarak değerlendirilmektedir.”³

Gider iki şekilde tanımlanabilmektedir. Bunlar bilanço ve gelir yaklaşımlarıdır. Bilanço yaklaşımına göre gider: “Bir işletmenin belli bir dönemdeki mal teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır.”⁴

Gelir yaklaşımına göre gider: “Bir işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve ekonomik yarar (gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin faydası tükenmiş maliyetlerinin hâsılatından düşülen kısmıdır.”⁵ Gider faydası tükenmiş maliyettir.

Hastane işletmeleri sağlık hizmetleri ile ortaya çıkan maliyetlerin maliyet yerlerine dağıtılması ve maliyetlerin sebep sonuç ilişkilerinin irdelenmesi maliyet analizi sürecidir. Başka bir anlatımla, hastane işletmesinin ürettiği hizmetin üretim sürecinde etken olan maliyet yerlerinde oluşan maliyetlerin, son çıktı sunan maliyet yerlerine mantıklı şekilde dağıtılması ve bu maliyetlerin analizi sürecidir.⁶

¹ A. Sonsuz, Hastane İşletmelerinde Birim Maliyetlerin Analizi: Bir Özel Hastane Örneği, AÜ, SABE, YYLT, Ankara, 2011, s.18

² Arslan, s.30

³ Sonsuz, s.18

⁴ N. Akdoğan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara, 2000, s.7.

⁵ Abdioğlu, s.10

⁶ Erkol-Ağırbaş, s.88

4.1. Gider Türlerine Göre Giderler

Tekdüzen muhasebe sisteminde esas alınan gider çeşitleri aşağıdaki başlıklarda özel adlarına göre sıralanmıştır.

4.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

DİMMG, hastane işletmelerindeki faaliyetlerin sürdürülmesine ve sağlık hizmeti üretimi sürecinde kullanılan her türlü direkt ilk madde ve malzemeleri ile endirekt giderlerdir. Hastane işletmeleri hizmet faaliyetlerini gerçekleştirirken çok çeşitli ve önemli İMM kullanmaktadır. Hastane işletmelerinde direkt İMM'leri grubunda değerlendirilen giderler, tıbbi sarf malzeme, genel sarf malzeme ve ilaç giderlerinden Sağlık hizmetinin sunulması için gereken, sağlık hizmetinin temel parçasını oluşturan, her hasta başına ne kadar kullanıldığı belli olan ve hizmet maliyetine direkt yüklenen madde ve malzemelerdir. İMM'ler grubuna örnek olarak ilaç, serum, kan, protez, röntgen filmi verilebilir.¹

Hastane işletmelerinde kullanılan malzemeler, tıbbi sarf malzeme, genel sarf malzeme ve ilaç giderleridir. İMM giderleri bir kısmı doğrudan üretilen sağlık hizmetinin içine girerken, bir kısmı üretimin doğrudan içine katılamamaktadır. Bu grubu endirekt ilk madde ve malzeme giderleri oluşturmaktadır. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (EİMMG) ise, “hastanelerin sağlık hizmeti sunumunda direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan, temel yapısını oluşturmayan fakat tamamlayıcı özellikte olan, her hasta başına ne kadar kullanıldı belli olmayan ve hizmet maliyetine çeşitli dağıtım yöntemleri ile yüklenen madde ve malzemelerdir.”² Bu malzemelere örnek olarak tıbbi sarf malzemesi, pamuk, alkol, temizlik için sabun, deterjan verilebilir.

EİMMG sağlık hizmeti üretimine doğrudan ve yüksek miktarda katılmayıp, genel olarak hastane işletmesinin faaliyetlerini yerine getirilmesi için kullanılır ve ürünün içine katılmazlar. Bu malzemeler yardımcı malzemeler (gazlı bez, enjektör, pamuk, sargı bezi) ve işletme malzemesi (kırtasiye, gıda ve temizlik malzemeleri)

¹ Vatansever, ss.22-23

² Vatansever, s.24

olarak iki gruba ayrılmaktadır.¹ Bu giderler sunulan sağlık hizmeti ile bire bir ilişkili olmadığı için önce genel hizmet gideri olarak belirli hesaplarda toplanarak çeşitli dağıtım anahtarları ile sunulan sağlık hizmetlerine yüklenmektedir.

4.1.2. İşçi Ücret ve Giderleri

Abdioğlu işçilik, emek ve ücret tanımını şu şekilde yapmıştır: “İşçilik, mal veya hizmet üretiminde kullanılan ve bu üretime yardımcı olan emek gücüdür. Emek, insanların ihtiyaçlarını karşılamak için gelir elde etmeyi amaç edinmiş zihinsel ve bedensel çalışmalardır. Emegin parasal karşılığı ücrettir. Ücret ise üretimin bir maliyet unsuru olarak işçilik giderlerini oluşturmaktadır.”²

İşçi ücret ve giderleri hastane işletmelerindeki faaliyetlerin yürütülmesi ve sağlık hizmet üretiminin gerçekleştirilmesi sürecinde harcanan zihinsel ve bedensel emektir. Özel sektör hastanelerinde çalışanlar 4857 sayılı İş Kanununa tabiyken, kamu hastanelerinde çalışan sağlık hizmeti üreten sağlık çalışanlarının büyük bir bölümü (sözleşmeli personel hariç) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na tabidir.³ Dİ hastane işletmelerinde sağlık hizmetlerinin üretimi sırasında hasta ile doğrudan ilişkisi kurulabilen sağlık hizmetinin üretimi sırasında ne kadar işgücü, işçi ücreti ve giderleri, her bir hasta için harcanan işgücünün harcandığının tespit edilebildiği işçilik türüdür. Her bir hasta için doktor, hemşire, hasta bakıcı vb. maliyetleridir. Endirekt işçilik ise, hastane işletmelerinde sağlık hizmetlerinin üretim sırasında hasta ile doğrudan ilişkisi kurulamayan, sağlık hizmetinin üretimi sırasında ne kadar işgücünün harcandığının tespitinin mümkün olmadığı işçilik türüdür. Endirekt işçilik giderleri bahçıvan, temizlik personeli vb. ödenen ücretlerdir. İşçi ücret ve giderleri arasında; “Brüt ücretler, primler, ikramiyeler, nöbet ücretleri, Sosyal Güvenlik Kurumu işveren payı, sosyal yardımlar, eğitim giderleri, yolluklar gibi giderler yer alır.”⁴

¹ K.M. Haberal, Manyetik Görüntüleme ve Bilgisayarlı Tomografi Maliyetleri ve Sut Fiyatları İle Karşılaştırılması: Bir Eğitim Araştırma Hastanesinde Uygulama, Başkent Üniversitesi, SBE, YYLT, Ankara, 2012, S. 20

² Abdioğlu, s.205

³ Arslan, s.32

⁴ N. Özgülbaş. Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi: Sağlık Kurumlarında Giderlerin Sınıflandırılması ve Maliyet Unsurlarının İncelenmesi. (Ed. M.Top). ANAÜ Yayını No: 2865, Eskişehir, 2013, s.57

Hastane işletmelerinde işçilik giderleri ile diğer giderler arasındaki farklar; çalışan verimliliğinin üretim giderlerini doğrudan doğruya etkilemesi, işçiliğin stoklanacak bir maliyet olmaması, çalışanlar arasında mesleki nitelikler ve yerine getirdikleri fonksiyonlar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır.¹ Fizyoterapistin görevini ve çalışmalarını bir hekim veya hemşirenin yapması mümkün değildir.

Tablo.5. Hastanelerde Çalışan Personelin Sınıflandırılması

Sağlık Çalışanı	Yardımcı Sağlık Çalışanı	Teknik Personel	İdari Personel
Tabip ve uzman tabip	Ebe/ Ebe yardımcısı	Mühendis	Hastane
Diş tabibi ve uzman diş tabibi	Hemşire/ Hemşire yardımcısı	Teknisyen	Yöneticisi
Eczacı	Fizyoterapi teknikeri	Tekniker	Hastane Müdürü
Klinik psikolog	Radyoterapi teknikeri	Santral Memuru	Hastane Md.Yrd.
Fizyoterapist	Anestezi teknisyeni/teknikeri	Şoför	Ayniyat Saymanı
Biyolog	Tıbbi laboratuvar teknisyeni	Aşçı	Bilgisayar
Sağlık fizikçisi	Tıbbi laboratuvar ve patoloji teknikeri	Terzi	Operatörü
Odyolog	Tıbbi görüntüleme teknisyeni/teknikeri	Çamaşırhane	Sağlık
Diyetisyen	Diş protez teknikeri/	Berber	İstatistikçisi
Podolog	Ağız ve diş sağlığı teknikeri	Bahçıvan	Arşiv Memuru
Optisyen	Tıbbi protez ve ortez teknisyeni/teknikeri	Diğer Personel	Halkla İlişkiler Memuru
Psikolog	Odyometri teknikeri		Hasta Kabul Memuru
Perfüzyonist	Eczane Teknikeri		Tıbbi Sekreter
Sağlık eğitimcisi/Tıbbi teknolog	Acil tıp teknikeri		Ambar ve Depo Memuru
	Acil tıp teknisyeni		İmam-Gassal Hizmeti
	Ameliyathane teknikeri		Diğer Personel
	Diyaliz teknikeri		
	Adli tıp teknikeri		
	Tıbbi sekreter		
	Biyomedikal cihaz teknikeri		
	Sağlık idarecisi		
	Mamografi teknikeri		
	Elektronörofizyoloji Teknikeri		

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı (TCSB), Sağlık Meslek Mensupları İle Sağlık Hizmetlerinde Çalışan Diğer Meslek Mensuplarının İş Ve Görev Tanımlarına Dair Yönetmelik, S. 29007, Resmi Gazete, Ankara, 2014

4.1.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri

“İşletmeler olağan faaliyetlerinin yürütülmesi, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirilmesi amacıyla işletme dışından fayda ve hizmetler sağlarlar

¹ Vatansever, s.27

(elektrik, su, gaz, bakım- onarım, iletişim, bilişim teknolojisi, taşıma ile diğer fayda ve hizmetler). Bu hizmetler için yapılan harcamalar bu kapsamdaki giderlerdir.”¹ Hastane işletmesinde gerekli durumlarda başka hastanelerden gelerek vak’a başına sağlık hizmeti veren tabiplere verilen ücretler bu grubu kapsamaktadır.

4.1.4. Vergi, Resim ve Harç Giderleri

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harç maliyetlerinden oluşmaktadır. Bu gider çeşidi Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT)’nde şu şekilde tanımlanmaktadır: “Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.”² İşletmelerin ödediği damga, vergisi motorlu taşırlar vergisi, katma değer vergisi, çevre temizlik vergisi, çevre temizlik vergisi ve tapu harçlarıdır.

4.1.5. Amortisman ve Tükenme Payları

“Hastane işletmesinin bir yıldan uzun süreli kullanmak kaydıyla kendisinden yararlanılan bina, makine, tesisat ve demirbaşların maliyetleri amortisman olarak karşımıza çıkmakta olup, bu kıymetlerin işletmeye ait olmaması durumunda, amortismanların yerini kira maliyetleri almaktadır.”³ Hastane işletmelerin ana binaları, destek binaları, depo, atölye gibi yapılar, uzun süreli duran malzeme ve teçhizatların aşınma, yıpranma-eskime giderleri bunun için ayrılan paylardır.

4.1.6. Finansman Giderleri

Hastane işletmelerinin faaliyetlerinde kullanmak amacıyla kısa veya uzun vadeli borçlanmalardan kaynaklanan faiz, komisyon ve kur farkı giderleri içermektedir. Hastane işletmeleri nakit ihtiyaçları, sermaye sağlamak amacı ile katlanılan maliyetlerdir.⁴ Hastanelerin kuruluşu, işleyişi için gereksinim duyduğu kaynaklardır.

¹ Arslan, s.33

² Vatansever, s.29

³ Yaman, s.25

⁴ Yaman, s.25

Hastane işletmelerinin kuruluşunda ya da faaliyetleri sürecinde, sahiplerinin ve ortaklarının sağladıkları kaynaklar özkaynaklar olarak adlandırılır. Bunun yanında işletme sahibi ya da ortakları harici işletme dışındaki kişi ya da kuruluşlardan belirli bir faiz karşılığında geri ödenmesi kaydıyla sağlanan kaynaklardır. Sermaye maliyeti ise hastane işletmesinin gereksinimi olan kaynakları (fonlar) elde etmek için ödediği fiyat fonların ortalama maliyetidir. Sermaye maliyeti finansman giderleri, özkaynak için katlanılan finansman gideri fırsat maliyeti ve yabancı kaynak için finansman gideri ödene faiz ve finansman sırasında katlanılan diğer giderlerdir.¹

4.1.7. Çeşitli Giderler

Diğer gider sınıflandırmalarına girmeyen, hastane işletmesinde faaliyetlerin devam edebilmesi için gerekli olan giderlerin dışında kalan ve işletme için yapılması gerekli olan giderleri içermektedir.² Hastane işletmesinin gider gruplarında yer almayan fakat faaliyetlerinde gerekli olan sigorta, reklam, kira, mahkeme, noter, aidat, ortak giderlere katılma payı gibi giderlerdir.

4.2. İşletme Fonksiyonlarına Göre Giderler

Bu gruplandırmada giderler, işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırılır. İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için satın alma, üretim, araştırma-geliştirme, genel yönetim ve finansman fonksiyonlarının yerine getirilmesi gerekir. Bu fonksiyonların yerine getirilmesinde ortaya çıkan giderler, ait oldukları fonksiyonlara göre bir sınıflandırmaya tabi tutulur.³ Bu giderler hastane işletmesinin faaliyet konusu ve alanına, büyüklüğü gibi değişkenlere göre farklılık göstermektedir.

¹ Özgülbaş, s.60

² Arslan, s.34

³ S. Bener- Y. Balbay- İ. Delibalta- T. Kaygusuz vd., Kamu Sağlık Tesislerinde Maliyet Muhasebesi, TCSB, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanlığı Mali Hizmetler Kurum Başkan Yardımcılığı Finansal Analiz Daire Başkanlığı, Ankara, 2013, s.11

4.2.1. Genel Yönetim Giderleri

İşletmelerde, organizasyon ve kadronun oluşturulması, büro, güvenlik, hukuk, personel işleri, muhasebe ve mali işler departmanlarının giderleri genel yönetim gideri olarak değerlendirilmek kabul edilmektedir. Hastane işletmelerinin sağlık hizmet üretimi ve faaliyetleri ile doğrudan ilişkide olan ancak sağlık hizmetleri dışındaki genel giderlerde genel yönetim giderleri kapsamındadır.¹

4.2.2. Üretim Giderleri

Sağlık hizmetlerinin üretimi esnasında oluşan giderlerdir. Bu giderler hastane işletmesinin ana faaliyet alanını oluşturan sağlık hizmetlerin üretimini sağlamak amacıyla tükettikleri varlıkların parasal karşılığıdır. Üretim giderleri; DİMMG, DİG ve GÜG olarak ayrılmaktadır.

4.2.3. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

Hastane işletmelerinde sağlık hizmetinin üretim giderlerin dışında kalan, hastane işletmelerinin reklam giderleri, depolama, personel ücretleridir. Hastane işletmelerinde hizmetin üretilmesi ile tüketilmesi aynı zaman diliminde gerçekleşmesinden dolayı dağıtım fonksiyonlarından genellikle söz edilmemektedir. Ancak serum, ilaç gibi ürünleri satması durumunda dağıtım fonksiyonu da fonksiyonlar arasında yer alabilir.²

4.2.4. Satınalma Giderleri

Sunulan sağlık hizmetlerinin kesintisiz bir şekilde devam ettirilmesi ve işletme faaliyetlerini sürdürmek amacıyla satın alınan, tıbbi ve sarf malzemeleri gibi direkt ve endirekt madde ve malzemeler bu grupta yer alır. Bu madde ve malzemeleri işletmeye getirinceye kadar katlanılan tüm giderlerin de bu grupta değerlendirilmesi gerekir.³ Bu giderler alış maliyetlerinden oluşmaktadır. Satınalma veya tedarik gideri gidere dönüşmedikçe bilançoda varlıklar arasında yerini alırken, kullanılmasıyla

¹ S.Bener- Y. Balbay- İ.Delibalta- T. Kaygusuz vd., s.11

² Özgülbaş, s.63

³ S.Bener- Y. Balbay- İ.Delibalta- T. Kaygusuz vd., s.12

ilgili fonksiyon gideri olmaktadır. Örneğin ameliyathanede kullanılan her türlü anestezi ilaçlar, ameliyathane maliyetlerine yüklenirken, teşhis ve tedavide kullanılan ilaçlar teşhis ve tedavi maliyetlerine yüklenir. Ameliyathanelerde gerçekleştirilen cerrahi müdahalelerde standart kullanılan madde ve malzemeler ameliyathane giderlerine ilave edilirken, aynı cerrahi müdahalede pratisyen doktorların eğitimi amacı ile kullanılan ekstra tıbbi malzeme ve sarf malzemelerin eğitim maliyetlerine yüklenmesi gerekmektedir. Buradaki dikkat edilecek ayrıntı ise ameliyatta kullanılan madde ve malzemelerin ne kadarlık kısmının ameliyat maliyeti ne kadarlık kısmının eğitim maliyetine verileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ücretlerin dağıtılmasında kullanılan yöntemler kullanılabilir.

4.2.5. Finansman Giderleri

İşletmenin gereksinim duyduğu finansman ile ilgili ortaya çıkan giderlerdir. Yeni yatırımların yapılması için kaynak arayışı, finansmanın maliyeti, ödenen paylar, vergi, komisyon vb. giderler finansman giderleri kapsamındadır.

4.2.6. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Kaliteli ve memnuniyet sağlayıcı sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi, uygulanan teşhis ve tedavi yöntemlerinin geliştirilmesi, kaynakların etkin ve verimli kullanımı, hizmet üretimi maliyetlerini düşürmek, yeni tedavi yöntemlerini geliştirmek, kabul edilen tedavi yöntemlerinin adapte edilmesi, ameliyathanede kullanılan tıbbi malzeme ve teçhizatların yenilerini ve mevcut olanların geliştirilmesine ilişkin değer katan araştırmaların yapılması, yeni ilaçların tedavi kullanılması için geliştirilmesi ve bu ilaçlar için katlanılan tüm ilk madde malzeme ve işçilik giderleri araştırma geliştirme gideri olarak kabul edilmektedir. Ar-ge faaliyetlerinin yerine getirilmesi için yapılan giderler şu şekilde sıralanabilir;

- “• İlk madde ve malzeme,
- İşçi ücret ve giderleri,
- Memur ücret ve giderleri,
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler,
- Çeşitli giderler,

- Vergi, resim ve harçlar,
- Amortismanlar ve tükenme payları ve
- Finansman giderleri işletmenin pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini oluşturur.”

4.3. Gider Merkezlerine Göre Giderler

Gider merkezi, üretim ve diğer hizmetlerin yapıldığı, maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini veya birim içindeki bir yeri ifade eder.¹ Gider merkezlerine göre giderler hastane işletmelerinin yerleri, başında sorumlu yöneticinin bulunduğu giderleri denetlenebilir birimlerdir. Bu birimlerde sağlık hizmet üretim ve diğer hizmetlerin yapıldığı, maliyetlerin oluştuğu, işletmenin bir birimi veya birim içindeki yeri ifade etmektedir. Gider yerleri, giderlerin planlanmasını, denetlenmesini ve bu giderlerin dengeli bir biçimde hesaplanıp dağıtımını sağlar.

4.3.1. Esas Üretim Gider Merkezleri Giderleri

Hastane işletmelerinde esas üretim merkezleri, poliklinikler ve kliniklerdir. Esas maliyet yerleri; sağlık hizmet üretiminin gerçekleştiği hizmet merkezleridir. Hastane işletmelerinde esas maliyet yerleri, poliklinikler ve kliniklerdir.² Hastane işletmesinin alanı ile ilgili ürün veya hizmet üretiminin gerçekleştiği birimlerdir. Bunlardan bazıları; kardiyoloji polikliniği giderleri, kulak burun boğaz polikliniği giderleri, ameliyathane, yoğun bakım servisi birimleri esas üretim gider merkezleri gider yerleridir.

4.3.2. Yardımcı Üretim Gider Merkezleri Giderleri

Hastanelerde bu gider türü, sağlık hizmetlerinin gereği olarak hastane içinde üretilen bazı hizmetlerin üretildiği teknik hizmet merkezleridir. Röntgen birimi giderleri, kan merkezi birimi giderleri, laboratuvar gibi merkezler örnek verilebilir.³

¹ Bilgi Teknolojileri Limited Şirketi, Hacettepe Üniversitesi (HÜ) Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması için Altyapı Geliştirme Projesi, Ankara, 2008, s.5

² Ç.Yiğit-S. Peker-İ. Cankul-Z. Kostik vd., “GATA Eğitim Hastanesinde Yatan Hasta Maliyetinin Belirlenmesi”, Gülhane Tıp Dergisi, C.45, S.3, Ankara, 2003, s.234

³ Ç.Yiğit-S. Peker-İ. Cankul-Z. Kostik, s.234

Gider yerleri, tomografi birimi giderleri, laboratuvarlar, uzmanlıklara bağı laboratuvarlar, müşterek kullanılan ameliyathaneler, doğumhaneler, sağlıkla ilgili ürün üreten, protez, ortez, ilaç, serum gibi üretim yerleridir.

4.3.3. Yardımcı (Destek) Hizmet Gider Merkezleri Giderleri

Yardımcı destek hizmet gider merkezleri, esas ve yardımcı gider merkezlerinden ayrı hastane işletmesi için gerekli olan hizmetlerin yapıldığı merkezlerdir. Bu merkezler hastane işletmesinin sağlık hizmetleri üretimi konusunda çalışmamakla birlikte işletmenin hizmetlerini destekleyici niteliktedir. Bu merkezler hastane idaresi, bakım-onarım, mutfak gibi merkezlerdir.¹ İşletmenin ana faaliyet gider yerlerine ve diğer gider yerlerine müşterek nitelikte destek hizmet üreten birimlerdir. Hastanelerde hasta kabul, merkezi sterilizasyon, teknik bakım ve onarım merkezleridir.

4.4. Yüklenme Biçimine Göre Giderler

Giderler, hizmetlerin maliyetlere yüklenme biçimlerine göre direkt ve endirekt giderler şeklinde ikiye ayrılabilir. Giderlerin üretilen hizmetlerle ilişkisi direkt veya endirekt olabilmektedir.²

4.4.1. Direkt Giderler

Hizmet sunumunda kullanılan ve herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan dağıtılan giderler direkt giderler olarak kabul edilir. Bu giderler, hizmet üretiminde olduğu gibi belli bir üretim faaliyeti ile doğrudan ilgilidir. Söz konusu faaliyetin gerçekleştirilmemesi ile ortadan kalkar. Hastane işletmelerinde verilen otelcilik hizmetlerinde, çarşaf ve nevresim giderleri, ameliyathanelerde anestezi, tıbbi sarf malzemeler, cerrah, hemşire, ebe ve yardımcı sağlık çalışanlarına ilişkin giderler, eğitim hizmeti giderlerinde ise eğitime tabi tutulan hekimlere ödenen ücretler, eğitim esnasında harcanan tıbbi sarf malzemeler direkt giderlerdir.³

¹ Ç. Yiğit-S. Peker-İ. Cankul-Z. Kostik vd., s.234

² M.Z. Kelat-R. Fidan-B. Bingöl, Fakoemülsifikasyon+İOL Maliyet Anazi, Ankara, 2011, s.7

³ S. Bener- Y. Balbay- İ.Delibalta- T. Kaygusuz vd., s.13

4.4.2. Endirekt Giderler

Sunulan hizmetlerin maliyetlerine direkt olarak verilemeyen, ancak dağıtım anahtarları yardımıyla ilgili hizmet üretim maliyetlerine dâhil edilebilen giderlerdir. Örneğin; hastane binası ve ortak kullanılan araç ve gereçlere ilişkin amortismanlar, güvenlik ve temizlik hizmeti sunan kuruluşlara ödenen işçilik giderleridir. Tedaviye destek olan laboratuvar ve radyoloji destek gider yerlerine, çamaşırhane ve mutfak gibi yardımcı hizmet giderleri esas üretim gider yerlerine ilişkin payları ilgili birimler açısından endirekt gider özelliğindedir.¹

4.5. Faaliyet Hacmine Göre Giderler

Hastane işletmelerinde maliyeti oluşturan giderler faaliyet hacimde meydana gelen değişimlerden etkilenip etkilenmeme durumuna veya faaliyet hacmi ile ilişkileri açısından göre üç grupta değerlendirilir. Bu giderler; sabit giderler, değişken giderler ve karma giderlerdir (yarı sabit ve yarı değişken giderler).²

4.5.1. Sabit Giderler

Belli bir üretim aralığında, üretim hacmine bağlı olarak değişmeyen giderler olarak tanımlanan sabit giderler, hastane işletmelerinde önemli bir yere sahiptir. Sabit giderler hastane işletmesinin faaliyet hacmine bağlı olarak değişme; değişken giderler doğrusal olarak artıp ya da azalırlar. Hastanelerin sunduğu otelcilik hizmetleri sabit giderler olarak; hastaların tedavi gördüğü binalar ile yataklara ait amortisman giderleridir. Ameliyathane birimindeki sabit giderler, ameliyathanenin bizzat kendisi, kullanılan tıbbi araç gereçlere ilişkin amortismanlar, hekim, anestezi uzmanı/teknisyeni, ameliyat hemşirelerine ödenen ücretleri içermektedir. Eğitim ve araştırma hastanelerinde ise en önemli sabit giderleri ise asistan doktorlara ödenen ücretler oluşturmaktadır.³

¹ S.Bener- Y. Balbay- İ.Delibalta- T. Kaygusuz vd., s.13

² T.Köse- S. Durukan Köse- B. Uyar, “Özel Bir Hastanenin Tomografi Ünitesinde Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi (AİBÜ), Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, C.11, S.1, Bolu, 2015, s.150

³ S.Bener- Y. Balbay- İ.Delibalta- T. Kaygusuz vd., s.14

4.5.2. Değişken Giderler

Üretim hacmine bağlı olarak artıp azalan giderlerdir. Hastane işletmelerinin sundukları otelcilik hizmetleri açısından en önemli değişken gider, yatak çarşafı ve yemek giderleridir. Bu giderler konaklayan hasta ve refakatçilerin sayısına göre farklılıklar gösterir.¹ Ameliyat hizmetlerindeki değişken giderlere ameliyatın niteliği ve içeriğine göre tıbbi ve sarf malzemeleri, eğitim hizmetlerindeki değişken giderlere ise eğitim amaçlı kullanılan tıbbi ve sarf malzemeleri örnek olarak gösterilebilir.

4.5.3. Karma Giderler

Hastane işletmelerinde maliyetleri oluşturan karma giderler bünyelerinde sabit ve değişken giderleri bulundurmakla beraber; katkı payı yaklaşımına göre düzenlenen raporlarda sabit ve değişken gider türlerinin bulunması gerekmektedir. Karma giderler bünyelerinde sabit ve değişken giderleri bir arada bulundurmakla birlikte; katkı payı yaklaşımına göre düzenlenen raporlarda sabit ve değişken gider türlerinin yer alması gerekmektedir. Bu nedenle de, karma giderler çeşitli yöntemlerle sabit ve değişken kısmı ayrıştırılmaktadır.²

4.6. Kontrol Edilebilirliğine Göre Giderler

Hastane işletmelerinde kontrol edilme bakımından sınıflandırmada, çeşitli gider yerlerine bölünmüş ve her gider yerinde bir sorumlunun bulunması ile bu sorumluların kendi sorumluluk birimindeki sağlık hizmetlerinde üstlerine karşı sorumlu olmaktadır. Hastane işletmesi bünyesinde giderler sorumlu kişi tarafından yönetilmesi durumuna göre ikiye ayrılmaktadır.

4.6.1. Kontrol Edilebilir Giderler

“Bir gider kalemi sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli derecede etkileniyorsa kontrol edilebilir giderdir.”³

¹ S.Bener- Y. Balbay- İ.Delibalta- T. Kaygusuz vd., s.14

² Köse-Durukan Köse- Uyar, s.150

³ Özgülbaş, s.72

4.6.2. Kontrol Edilemeyen Giderler

“Bir gider kalemi etkileyen tüm faktörlerin sorumlu yöneticinin kontrol etmesi mümkün değilse kontrol edilemeyen giderdir. Enflasyon nedeni ile tıbbi malzeme ve ürünlerin giderlerinin artmasıdır.”

4.7. Fiili Olma Durumuna Göre Giderler

Giderler, gerçekleşmiş olup olmamalarına göre fiili giderler, standart giderler ve tahmini giderler olmak üzere üçe ayrılabilir.

4.7.1. Fiili Giderler

Katlanılmış giderlerdir. Doktor hemşire ve diğer personele ödenmiş ücretler ile otelcilik hizmetlerinde harcanan yemek ve temizlik maddelerine ilişkin giderler, ameliyatlarda sarf edilen malzemeler ve eğitime tabi tutulan doktorlara ödenmiş ücretler bu tür giderlere örnek olarak verilebilir.¹

4.7.2. Standart Giderler

Belli bir zaman aralığında ve kapasitede ortaya çıkması beklenen giderlerdir. Bu giderlerin belirlenmesinde bilimsel yöntemlerden yararlanılır. Hastane işletmelerinde hizmetlerin iç içe girmiş olması, sunulan sağlık hizmetlerinin vakaya göre farklılıklar göstermesi ve ortak giderlerin çokluğu bu işletmeler açısından standart giderlerin belirlenmesini önemli ölçüde güçleştirmektedir.²

4.7.3. Tahmini Giderler

Bu giderler de belli bir zaman aralığında ve kapasitede ortaya çıkması beklenen giderler şeklinde tanımlanabilir. Standart giderlerden farklı olarak, bu giderlerin belirlenmesinde daha çok sezgi, tecrübe ve tahminlerden yararlanılır. Hastane işletmelerinde ön maliyetleme olarak tahmini giderlerden yararlanılabilir.

¹ S. Bener- Y. Balbay- İ. Delibalta- T. Kaygusuz vd., s.14

² S. Bener- Y. Balbay- İ. Delibalta- T. Kaygusuz vd., s.14

5. HASTANELERDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Günümüzde, küresel rekabet ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler üretim sistemlerini ve tekniklerini köklü bir şekilde değiştirmektedir. Buna paralel üretim sistemlerinin değişmesi, maliyet muhasebesi fonksiyonu da değiştirmektedir. Klasik anlayıştan daha gerçekçi, stratejik kararlar almaya yardımcı ve verimli sistemlere doğru yönelmektedir. Bu yönelimde maliyet yönetimi anlayışını geliştirerek işletmenin faaliyetlerinin maliyetini ölçmeye, katma değeri olmayan maliyetleri belirlemeye ve işletme performansını arttıracak yeni faaliyetler tespit etmeye, bu amaçla katma değeri yüksek faaliyetleri kolaylaştırmaya çalışmaktadır. Gelişen bu yeni anlayış, faaliyetler üzerinde yoğunlaşarak, yüksek kalitede düşük maliyetli ve ucuza mal üretmek gibi amaca yönelmektedir. Maliyet dağıtım anlayışında teknolojik imkânlarında getirdiği bu yeni yöntem, FTM olarak nitelendirilmektedir.

5.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi

Geleneksel yönetim ve maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilerin yetersizliği nedeniyle süreç odaklı yaklaşımla FTM yöntemi geliştirilmiştir. Sağlık sektöründe sağlık hizmetleri üretimi emek-yoğun özelliğini devam ettirmekle birlikte, özellikle günümüzde sektörde daha fazla teknoloji kullanıldığı yapılara bürünmektedir. Bu durum ise sağlık hizmetleri maliyetleri ve sağlık yatırım harcamalarını arttırmakta, maliyetleri bağlamında da daha karmaşıklştırmaktadır. Kamu ve özel sektörde sağlık yatırım ve harcama tutarları artış göstermekte, özel sektör sağlık sektöründeki yatırımları ile hastane işletmelerinde sayısal olarak artmakta ve bu durum rekabet ortamı oluşturmaktadır. Hastane işletmelerinin sağlık hizmetleri ile ilgili reel maliyet bilgilerine gereksinimi işletme için yaşamsal önem taşımakta ve bunların faaliyete tabanlı maliyet yöntemlerle sağlanabileceği iddia edilebilmektedir. Bu bağlamda, faaliyet tabanlı yöntemlerin başarısı ise faaliyet haritaları ve faaliyet analizlerinin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesine bağlı olduğu düşünülmektedir.¹

FTM sistemi, teknolojinin gelişmesiyle birlikte değişen üretim sistemlerinin

¹ H.Seldüz, Sağlık Kurumlarında Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama, Dumlupınar Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi (YDT), Kütahya, 2011, s.23

ve küreselleşme ile birlikte artan olağanüstü rekabet koşulları altında geleneksel yöntemlerin yetersiz kalması sonucunda ortaya çıkmıştır. Adından da anlaşılacağı gibi faaliyetlere dayalı olan bu sistem en basit anlamıyla genel üretim maliyetlerini (GÜM) mamullere yüklemek için kullanılan bir yöntemdir. FTM, gerçekleştirilen işletme faaliyetlerini tanımlayan, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri belirleyen ve faaliyet maliyetlerinin mamul/hizmetlere dağıtılmasında değişik maliyet etkenlerini kullanan bir maliyet yönetim modelidir. FTM, sadece maliyetlerin tespitine yönelik bir sistem olmayıp; aynı zamanda performansa yönelik bir değerlendirme yöntemidir. FTM'nin bu yönünü de içine alan tanımlama bir fonksiyon çizelgesi yardımı ile yapılabilir.”¹ FTM yönetiminde kullanılan fonksiyon çizelgesinde sanal olarak iki eksenin varlığından söz edilir. Dikey eksen maliyet dağıtım boyutu, yatay eksen süreç boyutu yer aldığı farz edilir. Maliyet dağıtım boyutunun yer aldığı dikey eksen, kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesinde kullanılacak kaynak sürücülerini belirler. Yatay eksen de yer alan süreç boyutunda ise maliyetlemenin aşamaları işaretlenir ve gösterilir. Süreç boyutunda yer alan faaliyet merkezleri sağlık işletmelerinde muayene, teşhis, tanı, tedavi vb. işlerin gerçekleştirildiği yerlerdir. Bu nedenle ancak sağlık işletmelerinde faaliyetler var olursa maliyetler oluşabilir. Faaliyet maliyetleri sağlık işletmelerinde tedavi ve kontrol, takip gibi çıktılara yüklenir. Böylece o kurumdaki faaliyet etkenleri ve merkezleri belirlenir.

Yatay eksen de yer alan süreçte, sağlık işletmesinde bir faaliyetin tamamlanması için yapılan işler ve bu işlerin diğer faaliyetlerle ilişkisi hakkında bilgi toplanarak performans değerlemesi yapılabilir. Her bir takip ve tedavi süreci, belirli bir amacı gerçekleştirmek için birbiri ile bağlantılı faaliyetlerden oluşan bir bütündür. Her bir sağlık faaliyeti bir diğer sağlık faaliyetinin çıktısıdır. Bu şekilde süreç zincirini oluşturan faaliyetler, sağlık hizmeti almak isteyen müşteriye veya tanı konmuş tedavi edilen hastaya sağlık hizmeti sumak üzere şekillenir. FTM yaklaşımına göre, giderler sadece hizmet sunmak için değil, teşhis, tanı, tedavi etme faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılır. Bundan dolayı, sağlık hizmetlerinde giderler

¹ D. Karaman, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi (SDÜ), Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), YYLT, Isparta, 2010,s.24.

önce faaliyetlere yüklenerek her bir faaliyetin maliyeti hesaplanır. Daha sonra da her faaliyetin maliyetinden hizmetlere, o faaliyetten yararlanma derecelerine göre pay verilir.¹

5.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı

Savcı, FTM'yi şöyle tanımlamaktadır: “Strateji, dizayn ve faaliyet kontrol veya ürün gruplarıyla ilgili tüm maliyetleri sadece ilgili olduğu ürün ve/veya ürün gruplarına göre dağıtan bir yöntemdir.”²

Öker, FTM'yi şöyle tanımlamaktadır “Ürün, servis veya faaliyetlerin maliyetlerini doğru bir biçimde hesaplayabilen bir maliyet sistemi olmanın ötesinde toplam kalite yönetimi için gerekli olan altyapının kurulmasına hizmet eden bir sistemdir.”³

Klasik maliyet yaklaşımlarındaki sakıncaları önemli ölçüde gideren maliyet dağıtım yönü ve süreç yönü olmak üzere iki boyutu olan FTM sistemi ile işletmede gerçekleşen faaliyetlerin maliyetlerini hesaplayan, bu maliyetleri ürünlere ve müşteriye yansıtan bir muhasebe sistemidir. FTM ile işletme, faaliyetler ve ürünler ile ilgili bilgilere göre veri tabanı oluşturan, işleyen ve bu verileri koruyan bir bilgi sistemidir. İşletme içerisinde gerçekleyen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetler ilgili maliyetleri izler bu faaliyetlere ait olan maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları kullanmaktadır. Dağıtım anahtarları ürünlere ilgili faaliyet maliyetlerini yansıtır. FTM sistemi iki tür bilgi içermektedir. Bunlar; maliyet bilgisi, ve süreç bilgisi’dir.⁴ FTM’ye göre giderler, işletmede oluşan faaliyetler nedeniyle oluşmaktadır. Bu faaliyetler mamuller tarafından tüketilmektedir.

5.1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Genel ve Temel Kavramları

İşletmeler karar vermeleri için düzenlenmiş ve zamanında elde edilen bilgiler son derece önemlidir. Geleneksel maliyet muhasebesinin yeni üretim ortamlarına

¹ Karaman, s.22.

² Savcı, s.199

³ Öker, s.32

⁴ Nurcan YAĞMURLU Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama SDÜ, SBE, YYLT, Isparta, 2009, s.35

uygun tasarlanmamış olması, geleneksel yaklaşımlardaki değişken ve sabit gider-maliyet kavramları faaliyet tabanlı yaklaşımlarda faaliyet odaklı bir bakış açısıyla yeniden değerlendirilmektedir.

Faaliyetlere dayalı yaklaşım ve yöntemler içerisinde; “değer katmayan, katma değer sağlayan, maliyet havuzları, maliyet sürücüleri, maliyet nesneleri, maliyet elemanları, faaliyetler, faaliyet analizi” gibi temel kavramlar yer almaktadır. İlgili kavramlar aşağıdaki bölümlerde CAM-I Faaliyete Dayalı Yönetim Sözlüğü (CAM-I Glossary of Activity Based Management) tanımları esas alınarak açıklanmıştır.¹ Temel kavramlar FTM yönteminin özünü oluşturmaktadır.

5.1.2.1. Genel Kavramlar

Sürücü: “Sürücü” terimi ve çeşitli türevleri de “faaliyet” terimi gibi faaliyete dayalı yöntemlerle özdeşleşmiş kavramlardır.

İzleme: Maliyetin bir faaliyet tarafından tüketilen kaynaklara ait gözlenebilir bir ölçüt kullanılarak, bir faaliyete ya da maliyet nesnesine devredilmesidir.

İzlenebilirlik: Bir maliyeti nedensel bir ilişki ve bağ kullanmak yoluyla, bir faaliyete ya da maliyet nesnesine ekonomik açıdan mümkün ve uygun bir biçimde atayabilme yeteneğidir.²

5.1.2.2. Temel Kavramlar

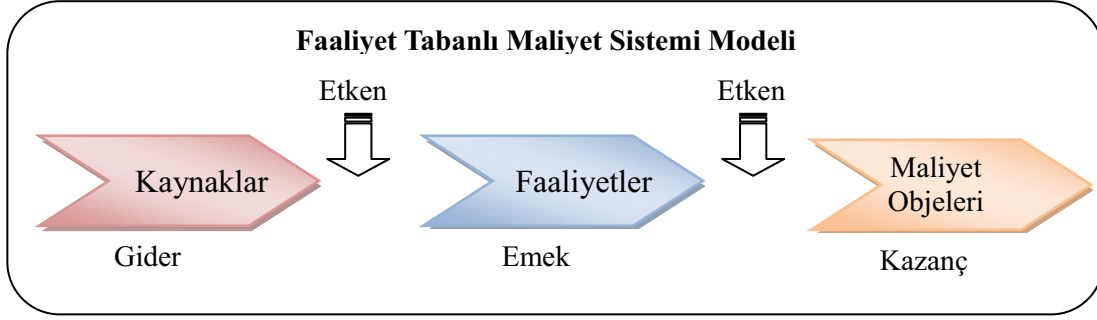
FTM sisteminin temelini oluşturan kavramlardır. FTM sisteminde kullanılan temel kavramlar kaynaklar, faaliyetler; faaliyet merkezleri (havuzları), maliyetler (maliyet havuzu) maliyetler; maliyet havuzu ve maliyet sürücüsüdür.³ FTM sisteminin ana bileşenleri ve temel kavramları Şekil 17’de verilmiştir.

Şekil.17. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Ana Bileşenleri

¹ Seldüz, s.24

² Seldüz, s.25

³ Unutkan, s.90



Kaynak: N.Yağmurlu, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama SDÜ, SBE, YYLT, Isparta, 2009, s.38

5.1.2.2.1. Kaynak ve Maliyetle İlgili Kavramlar

Kaynak: İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için kullanılan ekonomik ögedir. Ücretler, üretim faaliyetinin devamı için kullanılan kaynaktır. Kaynaklar, bir faaliyetin yerine getirebilmek için kullanılan ekonomik değer taşıyan unsurlar olarak ifade edilmektedir. Diğer bir görüşe göre “Herhangi bir mamul ya da hizmetin üretilmesi için kaynaklara ihtiyaç vardır. Örneğin, malzeme, insan gücü, sermaye, elektrik, su, teknoloji vb. şeyler kaynak olarak adlandırılmaktadır.”¹

Maliyet Etkeni: Bir işin ya da faaliyetinin belirlenmesinde kullanılan ölçüdür. Maliyet etkeni belli bir faaliyetin karakteristik özelliklerini taşır ve tekrarlanması halinde o faaliyetin maliyeti aynı oranda artar. Maliyet etkeni faaliyet maliyetlerinin eldesinde kullanılan ve belli bir faaliyete özgü ölçü birimidir.²

“Maliyet merkezi: İşletmede, maliyet birikimlerinin gerçekleştiği temel sorumluluk birimidir.

Kaçınılabılır maliyet: İşletme içerisindeki bir faaliyetle ilgili olan ve bu faaliyete gerek duyulmadığında katlanılmayan maliyetlerdir.

Maliyet elemanı: Bir faaliyet maliyeti havuzu içerisinde konumlandırılmış ve herhangi bir faaliyet tarafından tüketilen bir kaynak için ödenen miktardır.

Maliyet nesnesi: Bir süreçle ilgili olarak ortaya çıkan sonuçlardır. Her biri için farklı bir maliyet ölçütü geliştirilmesi arzulanan; herhangi bir ürün, hizmet,

¹ M. Filiztekin, Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Analizi Diyarbakır Doğum Evi Hastanesi Örneği, BEÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 2014, s.61

² Öker, s.32

müşteri, kontrat, proje, süreç ve diğer benzeri işle ilgili unsurlardır.

Maliyet havuzları: Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetlerin belirlenmesi işlemi faaliyet maliyet havuzlarının oluşturulmasıyla gerçekleştirilir. Bir faaliyetle ilişkilendirilebilecek olan tüm maliyet unsurlarının gruplanarak bir araya getirildiği yerdir. İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan kaynakları ifade eder.¹

Maliyet sürücüleri: Bir faaliyetin maliyetinde herhangi bir değişime neden olan etkidir. Maliyet faktörü, maliyeti değiştirici etken, temel maliyet ölçütüdür. Bir faaliyet, kendisiyle ilişkilendirilebilecek çok sayıda maliyet sürücüsüne sahip olabilir.

Maliyet sürücü: Bir faaliyet içerisinde yer alan iş sayısını ve dolayısıyla da maliyetleri etkileyen nedensel olayı ifade eden bir kavram olarak tanımlanmıştır. Sürücü terimi iki diğer kavramla daha birlikte kullanılmıştır. Kaynak sürücüsü, kaynakların faaliyetlere devredilmesi mekanizmasıyla ilgili, faaliyet maliyeti sürücüsü, faaliyet maliyetlerinin maliyet nesnelerine atanması mekanizmasıyla ilgili kavramlardır.

Maliyet sürücüsü analizi: Maliyet sürücülerinin etkilerinin muayene edilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasıdır.

Maliyetlerin izlenmesi: Kaynakların faaliyetlere ya da maliyet nesnelerine doğru yönlendirilmesidir. Geleneksel yaklaşımlardaki maliyet devrinin yerini alan kavramdır.

Kaynak sürücüsü: Bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakların miktarının ölçütüdür. Bir faaliyet tarafından kullanılan alanın metre kare cinsinden toplam alan içerisindeki oranı kaynak sürücüsüne bir örnek olarak gösterilebilir.

Kaynak maliyeti devri: Maliyetlerin faaliyetlere ilişkilendirilerek devredildiği süreçtir. Maliyetlerin büyük defter hesaplarından faaliyetlere kaynak sürücüleri vasıtasıyla atanmasını gerektirir. Örneğin, hesap planı tesis düzeyindeki hizmetlerle ilgili bilgi sağlayabilir.”²

¹ E. Ağyar, Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama Akdeniz Üniversitesi, SBE, YDT, Antalya, 2006

² Seldüz, s.26

5.1.2.2.2. Faaliyetle İlgili Kavramlar

Faaliyet, bir çıktı yani sonuç elde etmek için yürütülen hareket, eylem, aksiyon kümesi veya toplamı, bütünüdür. Faaliyet kavramı, FTM’de sisteminde kullanılan en önemli kavramdır. Faaliyet, bir fonksiyonu yerine getirebilmek için yapılan işlemler bütünü olarak tanımlanabilir. Bir başa ifadeyle faaliyet, belli bir amaca ulaşma yolunda yapılan işlemler olarak tanımlanmaktadır. İşlemler ise bir amaç birliği olmaksızın bağımsız olarak yapılan detay çalışmalarını tanımlamakta kullanılır. İşletmenin bütün faaliyetlerinin tanımlanması ve maliyetlerinin tanımlanan faaliyetlere göre izlenmesi bu sistemin temelini oluşturmaktadır. Burada faaliyet kavramını ele alırken, maliyetleme açısından önem taşıyan süreç ya da işlemlerin dikkate alınması gerekmektedir.¹

5.1.2.2.2.1. Faaliyet Gideri

“İşletmeler tür itibari ile ister ticari ister üretim işletmesi olsun, faaliyetlerini aksatmadan sürdürebilmek için bir takım mal ve hizmetleri tüketmek zorundadır. İşletmelerin faaliyetlerini sürdürmek, gelir elde etmek için bu giderlerden kaçınmak için mümkün bulunmamaktadır. Normal faaliyetlerini sürdürebilmek için işletmeler; bina kiralamak, elektrik ve su paralarını ödemek, muhasebe ücreti ödemek gibi giderlerle her zaman karşılaşabilirler. Bu giderler hem ticari hem de üretim işletmeleri için söz konusudur. Üretim işletmelerinin mamul üretmek için yaptıkları giderlere de maliyet gideri adı verildiği daha önce belirtilmiştir.

Bu açıklamalardan sonra faaliyet gideri kavramı, işletmenin normal faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi için ve gelir elde edebilmesi için belli bir hesap döneminde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal değeridir biçiminde tanımlanabilir.

Tanıma dikkat edildiğinde giderlerin;

“•Normal faaliyet seyri içerisinde ortaya çıkmış olması,

¹ Öker, s.32

- Belirli bir dönemi ilgilendirmesi gerekmektedir. Çünkü olağanüstü olaylar zarar olarak nitelendirilebilir ve ilgili döneme ait olmayan giderler gelecek yıl gideri olarak sonuç hesaplarına yansıtılamayabilir.”¹

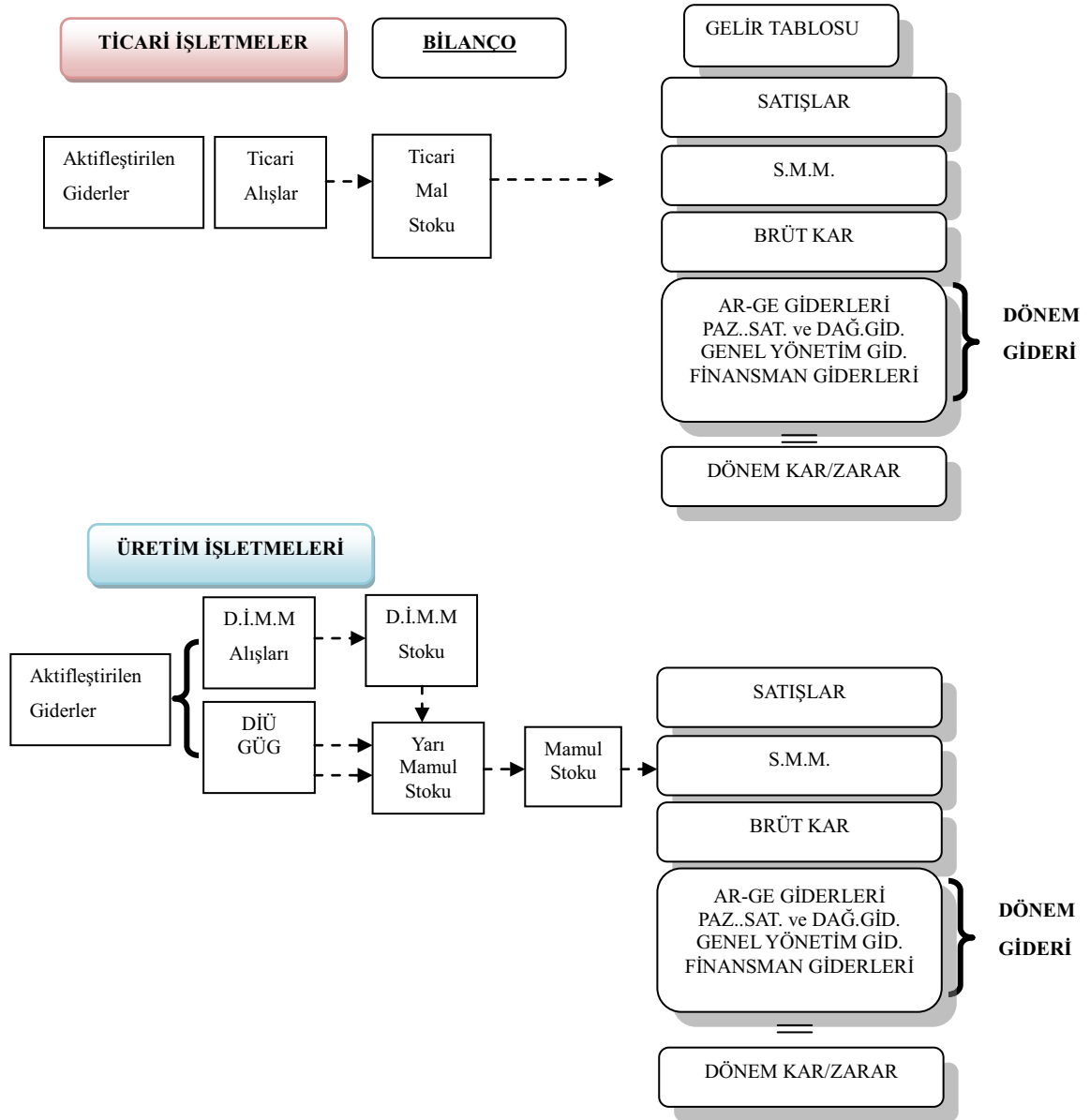
Maliyet gideri ve faaliyet gideri kavramlarının ayrımının güçlüğü konusunda birçok yazar görüş bildirmekte ve “Ekonomik açıdan, bir işletmenin – faaliyet sonuçlarını gerçek olarak değerlendirebilmek için- tüm ömrü dikkate alındığında, tüm maliyetlerin gidere dönüştüğü, dolayısıyla da maliyet – gider ayrımının hayali olduğu görülecektir. Diğer bir ifadeyle, bir işletmenin ayrı ayrı tüm ömrünü oluşturan hesap dönemleri içerisinde, maliyet üretim, giderler ise kar için yapılan fedakârlıklar olmaktadır. Oysa işletmenin tüm ömrü göz önüne alındığında üretim ve kar için yapılmış olan fedakârlıkların hepsi aynı anlama gelmektedir.”² Hastane işletmeleri açısından gider; işletmelerin faaliyetlerini ve varlıklarını sürdürebilmek ve ekonomik bir yarar sağlamak üzere belirli bir dönemde kullandığı veya tükettiği mal/hizmetlerin parasal değerleri şeklinde tanımlanmaktadır.³ Bu bilgiler ışığında Yükü, gider ve maliyet gideri ayrımının yapılmasının muhasebe açısından anlamlı ve gerekli olduğunun göz ardı edilmemesi gerektiğini vurgulamıştır.

Şekil.18. Faaliyet Gideri – Maliyet Gideri İlişkisi

⁵² Yükü, s. 42.

⁵³ Altuğ, s. 7.

³ M. Karakaya, Maliyet Muhasebesi, Ankara, 2007, s.15.



Kaynak: S. Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 2011, s.43.

“Maliyet giderleri kavramının üretilen veya (ticari işletmeler için) satın alınan malın maliyetini (product costs – inventoriabile cost) ifade ettiğini gider kavramının ise dönem giderini (period costs – noninventoriabile costs) ifade ettiğini belirterek bu giderlerin ticaret ve üretim işletmelerinin karlarının oluşmasını nasıl etkilediğini şematik olarak gösterilmektedir.”¹ (Şekil.18).

F. Horngren, 1987, s.31.

5.1.2.2.2.2. Faaliyet ve Fonksiyon İlişkisi

“Faaliyet, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç olarak tanımlanmıştır. Günümüzde faaliyet ve fonksiyon kavramları ayrı şeyleri ifade etmelerine rağmen sıklıkla birbirilerini ikame etmektedirler. Oysaki fonksiyon kavramı çok daha geniş bir kavramdır. Fonksiyon, çeşitli amaçları gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelen faaliyetler grubu olarak tanımlanabilir.”¹

5.1.2.2.2.3. Faaliyet Zinciri ve Faaliyet Listesi

“Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre, mamul ya da hizmet üretimi, daha önce de belirtildiği gibi, bir işletmedeki çeşitli faaliyetlerin birleşimi sonucu tamamlanmaktadır.”²

“Destekleyici faaliyet: Belirli bir maliyet nesnesiyle doğrudan ilişki içerisinde olmayan ancak işletmenin örgütsel işleyişine katkı sağlayan faaliyetlerdir. Finansal raporların hazırlanması, fabrika – tesis yönetimi ve sosyal sorumluluk programlarının desteklenmesi gibi örnekler düşünülebilir.

Faaliyet listesi: Faaliyetlerin ve bu faaliyetlerle ilgili olarak bir ürün ya da diğer bir maliyet nesnesi tarafından gereksinim duyulan kaynak tüketimi maliyetlerinin listesidir.

Faaliyet düzeyi: Bir faaliyetin diğer bir faaliyet ya da bir maliyet nesnesi tarafından nasıl kullanıldığının tanımıdır. Bu düzeyler ürüne (birim, parti ve ürün düzeyleri), müşteriye (müşteri düzeyi), pazara (pazar düzeyi), bir dağıtım kanalına (kanal düzeyi) ve örneğin herhangi bir araştırma geliştirme projesi gibi bir projeye (proje düzeyi) dek izlenmesi mümkün olan faaliyetleri içerir.

Faaliyet analizi: İşletmenin iş (işleyiş vb) tekniklerinin anlaşılması ve bunların kalitesinin artırılması için geliştirilmiş olan süreçtir. Faaliyetlerin detaylı bir biçimde anlaşılabilmesi ve karakteristik özelliklerinin belgelenebilmesi amacıyla gerçekleştirilen tanımlama ve listeleme sürecidir. Faaliyet analizleri ilgili çalışmalar

¹ Filiztekin, s.60

² Filiztekin, s.60

mülakat, grup görüşmeleri, anket, gözlem ve işe ait fiziki kayıtların gözden geçirilmeleri yoluyla yapılır.

Değer analizi: İşletme süreçleri hakkında toplanmış olan bilgileri kullanan bir maliyet azaltımı ve süreç geliştirme aracıdır. Bu araç vasıtasıyla ilerleme ve gelişme çabaları için aday ve hedef belirlemek amacıyla; süreçlerin çeşitlilik, kapasite ve karmaşıklık gibi türlü niteliklerini incelenebilir (Dierks ve Cookins, 2003).

Faaliyet sürücüsü: Maliyet nesneleri tarafından faaliyetlere uygulanan taleplerin sıklığı, yoğunluğu ve şiddetiyle ilgili bir ölçüttür. Maliyetlerin maliyet nesnelerine atanması için kullanılır.

Taşıyıcı faaliyet sürücüsü: Bir faaliyetin tanımlayıcısı olmayan ama ilgili faaliyetin performansı ile karşılıklı bir yakın ilişki içerisinde bulunan faaliyet sürücüsüdür.

Faaliyet maliyeti sürücüsü analizi: Faaliyet maliyetlerinin maliyet nesnelerine doğru hareketlerinin izini sürebilmek amacıyla kullanılan maliyet sürücülerinin tanımlanması ve değerlendirilmesidir.¹

5.1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları

Gereklerine göre tasarlanmış bir FTM sistemin üç temel stratejik amacı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, işletme karlılığının temel kaynaklarını tanımlamada kullanılabilecek maliyet bilgilerini üretmesi, ikincisi, işletme faaliyetlerinin maliyetleri belirlenerek bu faaliyetlerinin yürütümünün ve sonuçlarının daha verimli ve etkin hale gelmesi için yollarının tanımlanması ve üçüncüsü daha verimli ve etkin sağlanabilmesi için gelecekteki kaynak ihtiyacının açık, isabetli ve zamanında ortaya konulmasıdır.²

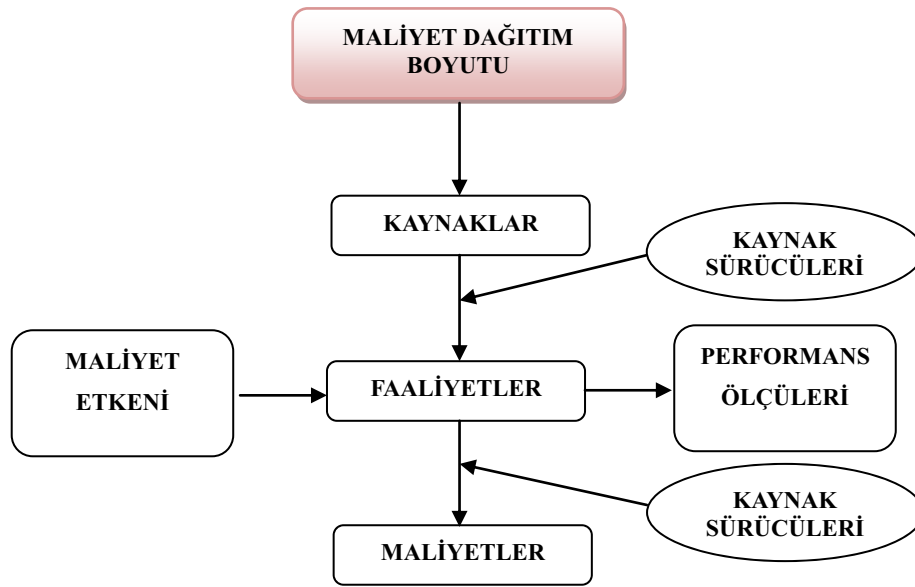
FTM sisteminde dikey eksen ve yatay eksen iki eksen bulunmaktadır. Dikey eksen maliyet dağıtım boyutu, yatay eksen ise süreç boyutu yer almaktadır.

¹ Seldüz, s.29

² Filiztekin, s.67

Dikey ekseninde bulunan maliyet dağıtım boyutunda kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesine olanak sağlayacak kaynak sürücülerini belirlenmektedir. Faaliyet merkezleri faaliyetlerin gerçekleştiği yerler olduğunda faaliyetler maliyetin ana bileşenidir. Yatay ekseninde işletmede bir faaliyetin tamamlanması için yapılan işler ve bu işlerin diğer faaliyetlerle ilişkisi hakkında bilgi toplanarak performans değerlemesi yapılmaktadır.¹ Başka bir deyişle dikey ve yatay eksen boyutunun odak noktasını oluşturan faaliyetlerdir. FTM sisteminde yatay ve dikey boyutlar Şekil 3’de gösterilmiştir. İşletmedeki her bir süreç, belirli bir amacı gerçekleştirmek için birbiri ile ilintili faaliyetlerden oluşan bir bütündür. Her bir faaliyet ise diğerinin çıktısıdır. Ve böylelikle zinciri oluşturan faaliyetler ürün ve hizmet sunumunda bir arada çalışmaktadır.

Şekil.19. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Yatay ve Dikey Boyutlar



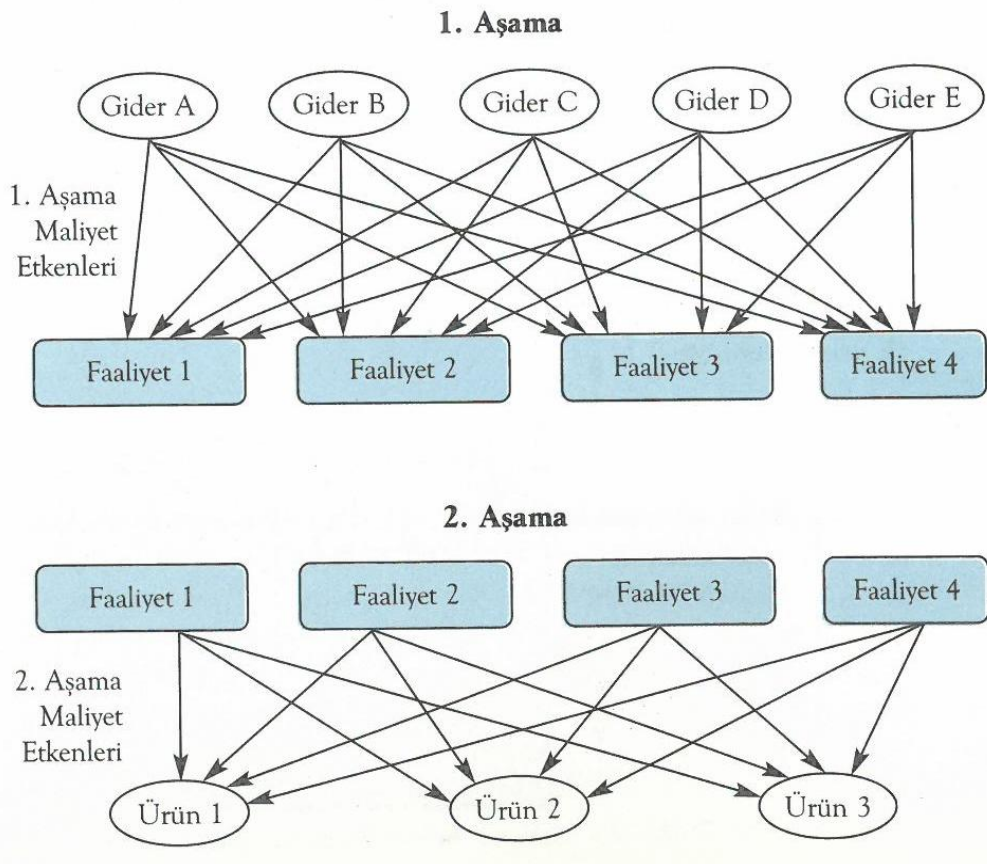
Kaynak: D. Karaman, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi (SDÜ), Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010,s.24.

FTMS, “Şekil 20’de görüldüğü gibi iki aşamalı maliyetleme sürecini

¹ Karaman, s.25

izlemektedir Birinci aşamada kaynakların maliyeti, faaliyet merkezlerine (faaliyet merkezleri içinde tanımlanan maliyet havuzlarına) dağıtılır ve orada ürünlere dağıtılmak üzere biriktirilir. Her bir maliyet havuzu, faaliyet merkezinde yapılan bir faaliyeti veya faaliyetler kümesini ifade eder. Maliyetler, maliyet merkezlerine ya doğrudan dağıtılabılır ya da birinci aşama maliyet sürücülerini kullanarak dağıtılabılır. Tasarım sürecinin bir adımı da birinci aşama maliyet sürücülerinin seçimidir.”¹

Şekil.20. İki Aşamalı FTM Sistemi



Kaynak: F. Öker, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, İstanbul, 2003, s.3

¹ İ. Titiz-M.A. Altunay, “Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesi Uygulanması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.55, Bursa, 2012, s.95

5.1.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede İşleyiş Süreci

FTMS'de kaynakların tüketilmesinden başlayarak, maliyetlerin mamullere yüklenmesi ile sonuçlanan iki aşamalı bir süreç söz konusudur. Bu sürecin ilk aşamasında, faaliyetlerin maliyetleri belirlenir. İkinci aşamada ise, faaliyetlerin maliyetleri ürünlere yüklenir.

5.1.4.1. Birinci Aşama Kaynak Sürücülerin Seçimi

Faaliyetler belirlenip gruplandırdıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bazı giderler faaliyetlere doğrudan aktarılabilecek yapıdayken bazı giderler ise faaliyetler tarafından ortak kullanılan bir yapıda olabilmektedir. Bunlara örnek olarak; direkt işçilikler dışındaki işçilik, ısıtma ve aydınlatma gibi maliyetleri faaliyetler açısından ortak tüketilen maliyetlerdir.¹

Maliyet bir işletmenin faaliyetleri sonucunda oluşurken, faaliyetler işletmenin mevcut kaynaklarını tüketirler burada önemli olan kaynakların faaliyet merkezlerine dağıtımında gerçek kaynak tüketiminin bilinmesiyle doğrudan yüklemesinin yapılmasıdır. Doğrudan yüklemenin yapılmadığında ise faaliyetlerin kaynak tüketimlerini en iyi yansıtacak birinci aşama maliyet sürücülerini yardımıyla kaynak maliyetlerinin faaliyetlere dolaylı aktarılmasıdır. Birinci aşama maliyet sürücülerini faaliyetlerin kaynak tüketimlerini yansıtan ölçüdür. Bu açıdan ürün ve hizmet maliyetinin hesaplanmasında kaynaklar ile faaliyetler arasında ilişkinin kurulması faaliyetler ile kaynaklar arasındaki ilişkiyi en iyi açıklayan kaynak sürücülerinin seçilmesi önemlidir. Hastane işletmelerinde hasta sayısı, işgal edilen alan olarak metre kare (m^2), hacim (m^3), kws, kullanılan malzeme sayısı, ampul sayısı vb. ölçülerdir.²

5.1.4.2. İkinci Aşama Faaliyet Sürücülerinin Seçimi

FTM sisteminin ikinci aşaması, maliyetlerin faaliyet merkezlerinden ürünlere yüklenmesini kapsamaktadır. Bu işlem ikinci aşama maliyet sürücülerinin seçimiyle

¹ Öker, s.45

² S. Çil Koçyiğit, Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması, GÜ, SBE, YDT, Ankara, 2006, s.25

yapılır. Her bir faaliyet merkezinde yapılan faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların maliyeti, her bir faaliyet, maliyet havuzları için izlendikten sonra, ikinci aşama yükleme esasları veya maliyet sürücüleri seçilebilir. İkinci aşamada kullanılacak maliyet sürücüleri seçilirken dikkat edilmesi gereken iki unsur şunlardır: Maliyet sürücüleriyle ilgili verilerin elde edilmesinde kolaylık, Faaliyet taşıyıcılarının, faaliyeti içeren ürünlerin gerçek kaynak tüketimlerini ölçme derecesidir.¹

Maliyetlerin maliyet havuzlarında toplanmasından sonraki aşama, toplanan maliyetlerin çıktılarına yüklenmesi aşamasıdır. Bu da ikinci aşama maliyet sürücüleri aracılığıyla olur. İkinci aşama maliyet sürücüleri, çıktıların faaliyet tüketimlerini gösteren ölçüler olup, çıktıların faaliyetler üzerindeki taleplerini ele alarak, faaliyet maliyetlerinin hangi ölçülere göre çıktılarına yükleneceğini gösterir. Maliyet havuzlarında toplanan faaliyet maliyetlerinin çıktılarına dağıtımını sağlamak için uygun maliyet sürücülerinin seçilmesi gerekir. Hastane işletmelerinde kullanılacak maliyet sürücülerinin daha fazla seviyede bakım alan hastaların (daha fazla seviyede doktor, hemşire hizmeti, daha fazla seviyede bakım zamanı gibi) maliyetlerden daha fazla pay almalarını sağlayacak şekilde seçilmesi gerekmektedir. Örneğin, hastanın kabul edilmesi faaliyetine ilişkin maliyeti hizmet maliyetine dağıtırken hasta sayısı, ameliyatın yapılması faaliyetine ilişkin maliyeti hizmet maliyetine dağıtırken ameliyathanede geçen dakika veya hasta yatış süresi vb. faaliyet etkeni olarak alınabilir.²

5.1.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yapısı

FTM sistemi temel olarak iki aşamadan söz edilebilir. “Birinci aşama işletmedeki tüm üretim faaliyetlerini amaca uygun olacak (ürün, müşteri bazında) şekilde belirlemek ve bu faaliyetleri ortak faaliyet havuzlarında topladıktan sonra bu faaliyetlerin maliyetlerini belirlemektir. İkinci aşama bu maliyetlerin ürünlere yüklenmesi aşamasıdır.”³

¹ Titiz-Altunay, s.96

² Çil Koçyiğit, s.26

³ Öker, s.36

FTM sisteminde de faaliyetleri, katma değer yaratan faaliyetler ve katma değer yaratmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılmaktadır: Katma değer yaratan faaliyetler: Müşteri taleplerinin karşılanmasına katkıda bulunan ve ortadan kaldırılmalarının ürün ya da hizmetin kalitesi ve/veya işletmenin olağan bütünsel işleyişi üzerinde olumsuz etki yaratacak olan faaliyetlerdir. Katma değer yaratmayan faaliyetler: Müşteri taleplerinin veya işletme gereksinimlerinin karşılanmasına katkıda bulunmayan, işletme gelirlerini ve müşteri harcamalarını artırmayan eylemleri içeren faaliyetlerdir.¹

FTMS’de kaynakların tüketilmesinden başlayarak, maliyetlerin mamullere yüklenmesi ile sonuçlanan iki aşamalı bir süreç söz konusudur. Bu sürecin ilk aşamasında, faaliyetlerin maliyetleri belirlenir. İkinci aşamada ise, faaliyetlerin maliyetleri ürünlere yüklenir. Bu iki aşamayı oluşturan altı adımdan oluşmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- “•Faaliyetlerin Belirlenmesi,
- Faaliyet Sürücülerinin Tespiti,
- Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması,
- Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi,
- Faaliyet Merkezlerine Maliyetlerin Aktarılması,
- Maliyetlerin Hizmet ya da ürünlere yüklenmesi”²

FTM sisteminde faaliyet kavramı bir fonksiyonu yerine getirebilmek için yapılan işlemler bütünü olarak sistemin en önemli kavramını oluşturmaktadır. İşlemler ise bir amaç birliğinden bağımsız olarak yapılan ayrıntılı çalışmaları ifade eder. FTM sistemi bölümler yerine faaliyetlere odaklanır ve maliyetleri ürünlere, bu ürünler için yapılan faaliyetlere göre yüklenir.³

¹ Seldüz, s.29

² Filiztekin, s.78

³ Öker, s.36

5.1.5.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

FTM sisteminin en önemli aşamalarından biri destek faaliyetleri esnasında ortaya çıkan endirekt giderleri ürünlerle ilişkilendirecek faaliyetlerin belirlenmesi aşamasıdır. Üretime hazırlık aşamasında da dâhil olmak üzere tüm faaliyetlerin birbiriyle çakışmayacak biçimde saptanması gerekir. Bu faaliyetler, hammadde ve malzeme satınalma, üretim planlama, kalite kontrol, malzeme hareketleri, makine ayarları, ürün geliştirme, araştırma ve geliştirme, satış sonrası destek faaliyetleri gibi maliyetler açısından ürünler arasında farklılık yaratacak faaliyetlerdir.¹ Hastane işletmelerinin hizmet üreten işletmeler olması bu işletmelerde uygulanması ve maliyet objelerinin sağlık çıktısı olması nedeniyle öncelikle faaliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir.

Faaliyetlerin belirlenmesi, “Hastane işletmelerinde gerçekleşen faaliyetler, fonksiyonel bölümlere ve iş akış şemalarından yararlanılarak daha kolay belirlenebilmektedir. Ayrıca işletme içerisinde yer alan muhasebeci ve bölüm yöneticileri ile bilgi alışverişinde bulunulması ve koordineli olarak çalışılması sistemin başarıya ulaşması bakımından çok büyük önem taşımaktadır.”²

İşlevsel Bölümleme: Hastane işletmelerinde işlevsel bölümleme, işletmelerin organizasyon şemalarından yararlanılarak gerçekleştirilmektedir. Laboratuarlarda kan, idrar, patolojik incelemeler, kültür gibi çeşitli tahliller yapılmaktadır. Bu tahlillerde kendi içlerinde çeşitli alt kısımlara ayrılmaktadır. Doktorun hastadan kan tahlili istemesi, kan tahlilinde kolesterol, hepatit, üre, kan şekeri, hemoglobin sayımı gibi çeşitli test tahlil sonuçları elde edilebilmektedir. Her test sonucuna ulaşmak için çeşitli faaliyetlerin aşama aşama gerçekleşmesi gerekmektedir. FTM sistemi bu faaliyetlerin doğru şekilde tespit edilerek maliyetlendirilmesi esasına dayanır.³ Hastane işletmeleri faaliyet konuları ve uzmanlık alanları da dikkate alındığında hastane yapısında bir çok sağlık hizmeti sunan servis, poliklinik, anabilim dalları ve bu bölümlerin kendi içerisinde çeşitli işlevleri yerine getirmektedir.

¹ Öker, s.37

² Filiztekin, s.79

³ Seçkin, s.84

İş Akış Şeması: FTM sisteminde, faaliyetlerin tespitinde başvurulacak diğer şema ise iş akış şemalarıdır. İş akış şemaları, bir hizmet veya ürünün üretimi ile ilgili tüm süreçleri içeren şemalar olarak tanımlanmaktadır. Faaliyetlerin yapısı ve özellikleri ait olduğu birime göre farklılık göstermekle birlikte iş akış şemalarındaki her bir adım yapılan işleri göstermektedir. Gereksiz faaliyetlerin FTM sistemine dahil edilmesi maliyetlerde yukarı doğru bir ivme kazandıracak, bunun sonucunda gerçek maliyet verilerine hiçbir zaman ulaşamayacaktır.¹ Tomografi hizmetlerinde her bir çekim işlemi, analiz faaliyeti, raporlama faaliyeti gibi faaliyetler radyoloji hizmetlerinin üretilmesi başlığında iş akış şemasında temel faaliyetler arasında bulunmaktadır.

5.1.5.2. Faaliyet Etkenlerinin (Sürücülerinin) Tespiti

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde bir sonraki aşama, faaliyet merkezlerinde biriktirilen maliyetlerin mamul ya da hizmetlere, maliyet sürücüleri aracılığı ile aktarılması işlemidir. Bir diğer tanıma göre “Bilindiği üzere maliyet etkeni, bir işin ya da faaliyetin maliyetinin belirlenmesinde kullanılan belli bir faaliyete özgü ölçü birimi olarak tanımlanmaktadır.”² Faaliyet merkezlerinde biriktirilen maliyetlerin, mamul ya da hizmetlere dağıtımında en uygun maliyet sürücülerinin seçilmesi gerekmektedir. Zira gerçekleştirmek amacıyla tüketilen kaynakların belirlenmesinde sebep ve sonuç ilişkisi sağlayan çeşitli kaynak sürücülerinden yararlanılmaktadır.” Kullanılan bu kaynak sürücüleri sayesinde de faaliyetlere ilgili maliyetler yüklenmektedir. Bir diğer tanıma göre, “Kaynak maliyetleri ile faaliyetler arasında anlamlı bir ilişki sağlayan tüm ölçüler kaynak sürücüleri olarak kullanılabilir. Kaynak sürücüleri, yapılan çeşitli gözlemler, işletme çalışanları ile yapılan görüşmeler ya da istatistik çalışmaları ile mümkün olmaktadır. Örneğin; metrekaşe, metreküp, kilo-watt saat, işçi sayısı, işçilik saati, ton, kalorifer peteği sayısı, ampul sayısı gibi birçok kaynak sürücü kullanılmaktadır. Hasta kabul işlemlerinin yürütüldüğü odanın metrekaresi, odada bulunan ampul, floresan veya kalorifer petek sayısı hastane işletmelerinde kullanılan birinci aşama maliyet sürücülerine örnek

¹ Filiztekin, s.80

² Öker, s.32

olarak verilmektedir.”¹

-Maliyet Sürücülerinin Adedinin Belirlenmesi: FTM sisteminde, maliyet sürücülerinin adedinin belirlenmesinde aşağıdaki hususlara dikkat etmek gerekmektedir.

Ürün çeşitliliği: Mamul ya da hizmetler, faaliyetleri farklı oranlarda tüketiyorsa bu mamul ya da hizmetlerin farklı olduğu kabul edilmektedir. Bu sebeple maliyet sürücülerinin seçimine dikkat edilmeli ve farklı faaliyet tüketimleri için aynı maliyet etkeni kullanılmamalıdır.

Faaliyetlerin Göreceli Maliyetleri: Faaliyet merkezleri için belirlenen maliyet sürücüleri, faaliyetlere ait maliyetlerin toplam maliyetler içerisindeki büyüklüğüne göre önem kazanmaktadır.

Parti Büyüklüğü Çeşidi: Maliyet sürücülerinin belirlenmesinde dikkate alınacak bir diğer kriter ise parti büyüklüklerindeki farklılaşmadır.

-Uygun Maliyet Sürücülerinin Seçimi: Öker’e göre uygun maliyet sürücülerinin seçilmesi için bazı kurallar söz konusudur. Bunlar ise; ölçme maliyeti, korelasyon derecesi ve davranışsal etkilerdir.

“Ölçme maliyeti: Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde, maliyet sürücülerinin seçimi, mümkün olduğunca ekonomik olarak gerçekleştirilmelidir. İşlemi ölçen (bir faaliyetin kaç kere yapıldığını gösteren) maliyet sürücülerini, işletmenin mevcut sisteminde bulmak veya elde etmek, süreyi ölçen (bir faaliyetin ne kadar bir sürede tamamlandığını gösteren) maliyet sürücülerine göre daha kolay olmasına rağmen, bilgisayarlı ortamlara geçilmesi, süreyi ölçen sürücülere ulaşmayı da kolay hale getirmiştir.

Korelasyon derecesi: Korelasyon derecesi, iki değişken arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Buradaki değişkenler, seçilen maliyet sürücüleri ile faaliyetler olarak belirlenmiştir. Bu iki değişken arasında doğrusal bir ilişki bulunmalıdır. İşlemi ölçen maliyet sürücülerini ile süreyi ölçen maliyet sürücülerini karşılaştırıldığında, süreyi ölçen etkenler ile faaliyetler arasında daha yüksek bir korelasyon olduğu söylenebilir.

Davranışsal etkiler: Seçilen maliyet sürücülerinin dış çevreler tarafından

¹ Filiztekin, s.83

kabul edilebilir nitelikte olması gerekmektedir.”¹

5.1.5.3. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması

Faaliyet tabanlı maliyet sistemindeki bir sonraki işlem, faaliyet merkezlerinde biriken faaliyetler tarafından bitirilen kaynakların maliyetlerinin belirlenip hesaplanmasıdır. Bu aşamada belirlenen faaliyetlerin tükettiği direk ve dolaylı maliyetler hesaplanarak ait oldukları faaliyetlere eklenmektedir. Örneğin, hasta kabul işlemleri esnasında yürütülen faaliyetlerin maliyeti, hasta kabul işlemleri esnasında görevli personellere ait endirekt işçilik giderleri, hasta kabul odasının aydınlanma ve ısıtma giderleri, gibi tüketilen direk ve dolaylı maliyetler toplamından oluşmaktadır. Daha sonra aynı faaliyet merkezi içerisinde yer alan faaliyetlerin toplam maliyetinin hesaplanmasıyla da ait olunan faaliyet merkezine ilişkin maliyet havuzu oluşmaktadır.²

5.1.5.4. Faaliyet Merkezlerinin (Havuzlarının) Belirlenmesi

Faaliyet merkezleri birbirine benzeyen faaliyetlerin bir arada toplanarak tek bir faaliyet merkezi adı altında birleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bir birine benzeyen aynı faaliyetlerin bir araya getirilmesi işletme içi faaliyet karışıklığını en aza indirmesi, gereksiz faaliyetlere harcanacak zamandan kazanma ekonomik anlamda da fayda sağlamaktır.³

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde, faaliyet havuzlarının seçiminde ve sayısında çeşitli etkenlerin dikkate alınması gerekmektedir. Bunlar;

“Belli Bir Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti: Faaliyet merkezlerinde toplanan faaliyetlerin toplam maliyeti, o faaliyet merkezinin ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele alınmasını gerektirecek büyüklükte olmalıdır.

Faaliyet Merkezlerinin Homojenliği: Faaliyet merkezleri oluşturulurken, birbirine yakın faaliyetler toplanıp bir araya getirilmelidir. Merkezlerde toplanıp bir

¹ Öker, s.49

² Filiztekin, s.83

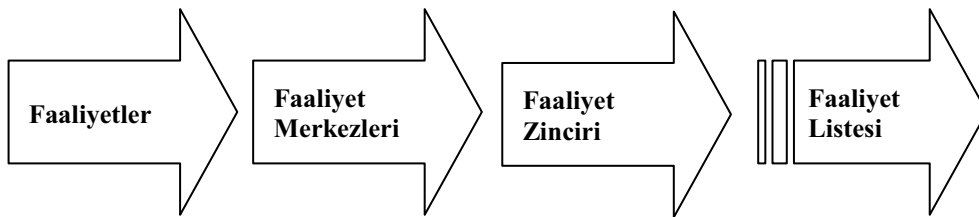
³ Arslan, s.84

araya getirilen faaliyetler homojen olmalıdır. Bu nedenle faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin ilgili ürün ya da hizmetlere dağıtımında, o faaliyet merkezi ile ilgili tek bir maliyet etkeni kullanılmalıdır.

Faaliyet Tüketimindeki Farklılık: Faaliyet merkezleri oluşturulurken, ürün ya da hizmetlerin faaliyet harcamaları arasında çeşitlilik olması durumunda, o faaliyetlerin aynı faaliyet merkezinde birikmesi, maliyetlerin hesaplanmasında yanlış sonuçların doğmasına neden olacaktır. Bu nedenle faaliyet havuzları oluştururken faaliyet tüketimlerindeki farklılıklar dikkate alınarak faaliyet havuzları oluşturulmalıdır.”¹ Hastanın hastane işletmesinden randevu alması faaliyeti, hastanın kabul edilmesi faaliyeti, hasta hesap ve sigorta işlemlerinin doğrulanması faaliyeti, gibi bir çok faaliyet hasta kabul faaliyeti adı altında tek bir faaliyet merkezinde toplanması doğru ve ekonomik olacaktır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde, faaliyet merkezleri oluşturulduktan sonra, faaliyetlerin belirli bir sıra ile bir araya getirilmesi sonucu oluşan faaliyet zinciri ve bu zincir içerisindeki faaliyetler topluluğunun listelenmesi ile faaliyet listesi oluşturulmalıdır. Faaliyet listesinin nasıl meydana geldiği Şekil 21’de belirtilmiştir.²

Şekil.21. Faaliyet Listesinin Oluşum Süreci



Kaynak: G. Koçyiğit, Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Hastane Uygulaması, GÜ, SBE, YDT, Ankara. 2006, s 38

5.1.5.5. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine (Havuzlarına) Aktarılması

Faaliyet merkezleri, “benzer faaliyetlerin bir araya getirilerek tek bir faaliyet merkezi çatısında birleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Burada belirtilmesi

¹ Arslan, s.85

² Filiztekin, s.84

gereken en önemli nokta, aynı ya da benzer faaliyetlerin bir araya getirilmesidir. Çünkü faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetler aynı maliyet sürücülerini aracılığı ile ürün ve hizmetlere dağıtılmaktadır.”¹ Hastane işletmeleri bünyesindeki birimlerde çok sayıda faaliyet gerçekleşmekte, bu faaliyet merkezleri yardımı ile benzer faaliyetler aynı merkezde toplanarak işletmeler raporlama ve kontrol amaçlarına daha kolay erişim sağlamaktadırlar.

Tablo.6. Hastane İşletmelerinde Karşılaşılan Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri

Faaliyet Merkezleri (Havuzları)	Faaliyetler
Hastanın kabul edilmesi ve çıkış işlemlerinin yapılması	☐ Rezervasyonun yapılması ☐ Programın yapılması ☐ Hasta hesap ve sigortasının doğrulanması ☐ Kabul etme işleminin yapılması ☐ Oda-yatak ve tıbbi müdahalenin kaydedilmesi ☐ Çıkış işlemlerinin yapılması
Laboratuvar testlerinin yapılması	☐ Kandan veya idrardannumune alınması ☐ Testlerin yapılması ☐ Yapılan testlerin rapor haline getirilmesi
Hastanın hazırlanması	☐ Hasta kıyafetlerinin giydirilmesi ☐ Serum ya da sondanın takılması ☐ Hasta tansiyonunun ya da ateşinin ölçülmesi
Röntgen çekimi	☐ Röntgenmakinesinin ayarlarının yapılması ☐ Hastaya röntgen çekimi ile ilgili bilgi verilmesi ☐ Röntgen çekim işleminin yapılması ☐ Hastanın röntgen sonucunu ne zaman alacağı ile ilgili bilgi verilmesi
Hemşire Kontrolü	☐ Hemşire kontrolü ☐ Hastaya bilgi verilmesi ☐ Hastaya ilaç verilmesi ☐ Serum ya da sondanın degistirilmesi ☐ Hasta tansiyonunun ya da ateşinin ölçülmesi ☐ Hasta ile ilgili ilaç/serum/ateş bilgilerinin hasta kartına islenmesi

Kaynak: S. Arslan, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerine Bir Uygulama, Niğde Üniversitesi (NİÜ), SBE, YYLT, Niğde, 2008, s.70

5.1.5.6. Maliyetlerin Hizmet ya da Ürünlere Yüklenmesi

Maliyetlerin hizmet ya da ürünlere yüklenmesi aşamasında faaliyet merkezleri için uygun maliyet sürücülerinin belirlenmesinden sonra her maliyet objesi bu faaliyetleri kullanma miktarına göre faaliyet merkezlerinde gruplanmış

¹ Arslan, s.70

hizmet ve ürün gruplarına yüklenir.¹ FTM sisteminin son aşamasında ilk olarak, her faaliyetin bağlı bulunduğu faaliyet merkezine ilişkin ayrı yükleme oranları hesaplanmalıdır.

“Bu hesaplamada kullanılacak formül:

$$\text{Yükleme Oranı} = \text{Faaliyet Merkezlerinin Toplam Maliyeti} / \text{Toplam Maliyet Etkeni Miktarı}$$

Sonraki işlem ise bulunan yükleme oranı, her hizmet ya da ürün ile ilgili kullanılan maliyet sürücülerinin miktarı ile çarpılarak ürünler yüklenir. Bu işlem işçin kullanılacak formül:

$$\text{Yüklenecek Maliyet} = \text{Yükleme Oranı} \times \text{Kullanılan Maliyet Etkeni Miktarı}$$

Çeşitli faaliyet merkezlerinden gelen maliyetler toplanır, böylece üretilmesi hedeflenen hizmet ya da ürüne ilişkin genel üretim maliyetleri hesaplanmış olur. Hesaplanan bu tutara Dİ ve DİMMG de ilave edilerek bu hizmet ya da ürün maliyeti bulunur.²

Tablo.7. Faaliyet Merkezleri, Maliyetler ve Maliyet Sürücüler

Faaliyet Merkezleri	Maliyetler	Maliyet Sürücüler
Makine ile ilgili faaliyetler	Enerji, bakım onarım, amortismanlar	Hizmet miktarı, Kw, hasta sayısı
İşçilikle ilgili faaliyetler	Ücretler (vergiler dahil)	İşçilik saati, hasta sayısı
Alan Kullanımı	Bina amortismanı, sigorta giderleri, ısıtma, aydınlatma	Kw, petek mtz, işgal alanı mtz
Eğitim faaliyetleri	Eğitim giderleri	Hasta sayısı, personel sayısı
Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler	Temizlik giderleri, güvenlik giderleri, yemekhane giderleri	Alan mtz, hasta sayısı,
Genel Hizmetler	Ulaştırma ve haberleşme, çeşitli genel yönetim giderleri	Alan mtz, hasta sayısı

Kaynak: A.V. Çam- F. Karasioğlu, “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması”. Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, C.1, S.1, Niğde, 2008, s.20.

¹ Öker, s.51

² Filiztekin, s.85

5.1.5.7. Maliyet Sürücülerinin Sayısının Belirlenmesi

Genellikle maliyet sürücülerinin çok sayıda olması, maliyetlerin gerçekçi olmasını sağlamak için, maliyet kaynaklarının da doğru olarak ölçülmesin zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte, düşük karmaşıklıkta, örneğin daha az maliyet sürücüsünün kullanıldığı bir FTM sistemi, sadece daha az maliyetli değil, aynı zamanda yöneticiler için daha anlaşılır olabilir.¹

Maliyet etkenlerinin sayısının belirlenmesinde aşağıdaki unsurlar etkili olmaktadır:

- “• Ürün çeşitliliği,
- Faaliyetlerin göreceli maliyetleri,
- Parti büyüklüğü çeşitliliği”²

FTM sistemi ile fazla sayıda faaliyet ölçüleri kullanılarak en doğru ürün ve hizmet maliyet bilgisine erişilebilmesidir.

5.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Dağıtım Tablosu

Tablo.8. Maliyet Zarar ve Gider Kavramları Tablosu

1.	Maliyetler Toplanır ve Faaliyetler Belirlenir
2	Faaliyetlerin neden olduğu maliyetleri izlemek için maliyet sürücüleri (dağıtım anahtarı, yükleme ölçüsü) belirlenir.

Kaynak: M. İpçi, Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi, TÜRMOB Yayınları, No:12, Ankara, 1994, s.5

Geleneksel maliyet muhasebesi yönteminde kullanılan dağıtım tabloları ile FTM sisteminde kullanılan dağıtım tabloları birbirinden farklıdır. Özellikle hastanelerde, genel yönetim maliyetlerinin geleneksel dağıtım anahtarları aracılığı ile dağıtılması (direkt işçilik dağıtım anahtarının vb.), genel yönetim maliyetlerinin dağıtım sonuçlarının gerçek ve kullanılır olmasını engellemektedir. FTM sisteminde ise seçilen dağıtım anahtarları, sağlık hizmetlerinin üretim sürecinde gerçekleştirilen

¹ Titiz-Altunay, s.97

² Öker, 46

endirekt (dolaylı) maliyetleri, her bir faaliyete ilişkin ayrı bir dağıtım anahtarı (faaliyet ölçütü) aracılığı ile hizmetlere yüklemektedir.

Örneğin direkt (dolaysız) giderler bir diyaliz servisinde diyaliz cihazının amortisman gideri, diyalizi yapan hemşirenin maliyetidir. Bu maliyetler diyaliz servisine dolaysız aktarılabilir. Ama diyaliz bölümü çamaşırhane bölümünden yararlanmaktadır. Bu nedenle çamaşırhane bölümünden çıkan maliyetlerden diyaliz bölümüne de maliyet dağıtılır. Bu örnek hastanelerdeki endirekt (dolaylı) dağıtıma örnektir. Dolaylı maliyetler belirli bir maliyet nesnesinin ortaya çıkarılması sonucu oluşur.

Tablo.9. Hastane İşletmelerinde Giderlerin Dağıtılmasında Kullanılan Başlıca Dağıtım Anahtarları

Bölümler	Dağıtım Anahtarları(Ölçütü)
Anestezi	Hizmet edilen hasta sayısı
	Anestezi için kullanılan saat
Kan Bankası	Verilen her 500 cc'lik kan miktarı
Bazal Metabolizma	Yapılan test miktarı
Steril Depo	Üretilen hizmetin parasal değeri
Doğumhane	Doğum sayısı, doğum süresi
Diyet	Öğün adedi
E.K.G.	Çekim sayısı
Kat Hizmetleri	Saat miktarı, m ² alan
Oksijen Tedavisi	Verilen oksijen saat miktarı
Çamaşırhane	Yıkanan çamaşır miktarı (kg), Parça sayısı
Terzihane	Dikilen parça adedi, Dikilen kumaş (metre)
	Dikiş süresi (dakika)
Personel Yatakhane	Misafir edilen personel sayısı
Teknik Bakım ve Onarım	Bakım onarım is emri sayısı, işçilik süresi
Ulaştırma Hizmetleri	Kullanılan kilometre
Hemşirelik Okulu	Öğrenci sayısı
Hemsirelik Bakımı	Kullanılan saat/gün
Sihhi Tesisat	Kw/saat
	Metreküp hacim Metrekare alan
	Radyatör ebadı ve adedi
Ameliyathane	Ameliyat sayısı
	Ameliyathanenin kullanım saati

Eczane	Verilen ilacın parasal değeri
	Verilen ilacın birim miktarı
Devamlı Bakım ve Ayılma Odası	Hastanın kalış saati
Röntgen	Film adedi
	Film çekim süresi (dakika)
Ultrasound	Çekim sayısı
Radyoterapi	Röntgen tedavi adedi
Sosyal Servis	Verilen hizmet saati, Vak'a sayısı
Genel İşletme Gideri	Bölümlerin Toplam Maliyeti
Amortismanlar	Metrekare alan
	Bölümdeki makineler/demirbaşlar
Sosyal Servis	Verilen hizmet saati
Hasta Kabul	Yatan hasta sayısı
Arşiv	Yatan hasta sayısı
Sterilizasyon	Steril edilen parça sayısı,
	Sterilizasyon süresi
Beslenme Giderleri (Mutfak)	Öğün sayısı
Tıbbi Konsültasyon	Yapılan konsültasyon sayısı
Laboratuvarlar	Tetkik sayısı
Diğer Tedavi Üniteleri	Hasta/ Seans sayısı
Poliklinikler	Hasta sayısı, Muayene süresi
Temizlik	Direkt ilk madde ve malzeme tutarı
Endirekt Malzeme	Temizlenen alan (m ²)
Endirekt Personel	Personel sayısı, direkt işçilik saati
Su Giderleri	Musluk sayısı, m ³ , personel sayısı
Elektrik Giderleri	Kw/saat, ampul adedi, m2
Taşıma Giderleri	Taşınan malzemenin miktarı/değeri/ağırlığı
Kira Giderleri	Yüzölçümü (m2)
Bina Sigorta Giderleri	Yüzölçümü (m2)
Duran Varlık Sigorta Giderleri	Duran varlığın değeri
Vergi, Resim ve Harçlar	Yüzölçümü (m2)
Haberleşme Giderleri	Telefon sayısı, personel sayısı
Finansman Giderleri	Hizmet Üretim miktarı, personel sayısı

Kaynak: S. Arslan, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerine Bir Uygulama, Niğde Üniversitesi (NĞÜ), SBE, YYLT, Niğde, 2008, s.58.

Hastane işletmelerinde, tabloda belirtilen dağıtım anahtarları aracılığı maliyet dağıtımları üç aşama olarak gerçekleşmektedir. Bunlar ise şu şekildedir: birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım olarak gelişmektedir.

5.2.1. Birinci Dağıtım

“Birinci dağıtım, hastanenin yapmış olduğu giderlerin ait olduğu maliyet yerlerine ilk olarak dağıtımının yapılmasıdır. Diğer bir ifade ile hastanenin gerçekleştirdiği giderlerin ilgili gider yerlerine doğrudan ya da dolaylı olarak yüklenmesidir.”¹

5.2.2. İkinci Dağıtım

“İkinci dağıtım, destek hizmet üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet üretim maliyet yerleri ve diğer gider yerlerinde toplanan giderlerin, bu gider yerlerinden yararlanan gider yerleri arasındaki hizmet ilişkisinin dikkate alınarak dağıtımının yapılmasıdır. İkinci dağıtımın amacı, esas üretim maliyet yerlerinin gerçek toplam maliyetlerini hesaplayabilmektir. Hastane işletmelerinde, ikinci dağıtımdan beklenen yararın sağlanabilmesi kullanılabilecek en uygun dağıtım anahtarlarının seçilmesi ile mümkündür.”²

5.2.3. Üçüncü Dağıtım

Hastane işletmelerinde üretilen sağlık hizmetinin belirlenebilmesi için, “birinci ve ikinci dağıtım yapıldıktan sonra, sıra üçüncü dağıtıma gelmektedir. Üçüncü dağıtım, gelir getiren bölümlerde toplanan maliyetlerin sunulan sağlık hizmetine yüklenmesini sağlar. Böylece de toplam ve birim sağlık hizmetleri üretim maliyetlerine ulaşılmış olunur.”³

5.3. Hastanelerde Üretim Giderlerinin Dağıtımı (I. Dağıtım)

Sağlık kurumları gibi sağlık hizmeti üretimi yapılan işletmelerde bireye, hastaya yönelik sağlık hizmeti sunmak için pek çok farklı bölüm ve dolayısı ile pek çok gider yeri bulunmaktadır. Sağlık hizmeti üretimi çok karmaşık yapılanma içerir. Bu karmaşık yapı sağlık kurumlarının, tipine bağlı olarak (kamu kurumları: 1., 2., 3. basamak veya özel hastaneler A, B, C sınıfı, tıp merkezi vb.) bir takım işletmelerle

¹ Arslan, s.49

² Arslan, s.50

³ Arslan, s.54

takip edilebilir. Maliyet muhasebe işlem akış şemasına göre, maliyeti meydana getiren giderler, öncelikle gider türü olarak belirlenip kaydedilmekte, sonra gider yerlerine aktarılmaktadır.

Toplam üretim giderlerinin dağıtımı sağlık kurumlarında hastanelerde üç aşamada gerçekleşebilecektir. Tablo 10’da görüldüğü üzere hastanede hizmet üretimi vardır. Mamul üretimi yoktur.

Tablo.10. Maliyet Dağıtımının Basamakları

Dağıtım Basamakları	Dağıtılacak Gider	Dağıtılacak Yer
1. Dağıtım	Toplam Üretim Giderleri – DİMMG* DİG** GÜG***	Gider Yerlerine Esas Üretim Gider Yerlerine
2. Dağıtım	Yardımcı Hizmet Gideri Yerlerinin Giderleri	Esas Üretim Gider Yerlerine
3. Dağıtım	Esas Üretim Gider Yerleri	Hizmetlerin Maliyetine yüklenir. (Birim Hizmet Maliyeti Hesaplanır.)

* DİMMG: Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri. Hastanelerde Malzeme Gideri (MG)

** DİG: Direkt İşçilik Gideri. Hastanede satılan hizmet maliyeti (SHM).

*** GÜG: Genel Üretim Gideri. Hastanelerde genel yönetim gideri (GYD).

5.3.1. Toplam Yönetim (Üretim Giderlerinin I. Dağıtım Kavramı)

Belirli bir dönem içinde sağlık kurumlarında yapılan çeşitli hizmet üretim giderleri, gider yerlerine dağıtılır. Sağlık hizmeti giderlerin hastanenin hangi bölümünde ne kadar tüketildiği belirlenemez. Bu nedenle belirli giderler direkt giderler olarak adlandırılır ve dağıtım tablosuna direkt gider olarak kayıt edilir. Fakat Endirekt giderlerin hangi hastanenin hangi biriminde tüketim miktarı belirli olmamasından ancak bir dağıtım anahtar ile dağıtılması gerekir. Bu nedenle dağıtımın karıştırılmaması için gider dağıtım çizelgesi düzenlenir. Giderlerin farklı olması nedeniyle gider yerlerine dağıtılırken de farklı ‘dağıtım anahtarı’ kullanılır.

Sabit giderler için dağıtım anahtarının kullanılmasına gerek yoktur. Birinci dağıtımın sonunda tüm giderler ilgili oldukları gider merkezlerinde toplanır.

5.3.2. Genel Yönetim Giderlerinin 2. Dağıtımı

Gider merkezleri içinde sağlık merkezleri gider merkezlerine destek vererek hizmet yapan gider merkezleri (yemekhane, çamaşırhane vb.) vardır. Bu merkezler sağlık hizmet üretimi ve yönetimi gerçekleştiren işlem gider merkezlerinin (dâhiliye, cerrahi, acil vb.) faaliyetlerinin devamıdır. Sağlık hizmeti gider yerlerinde toplanan giderlerin işlem gider merkezlerine dağıtımı ikinci dağıtımda yapılır. Dağıtım için, gider çeşidine en uygun “dağıtım anahtarı” kullanılır.

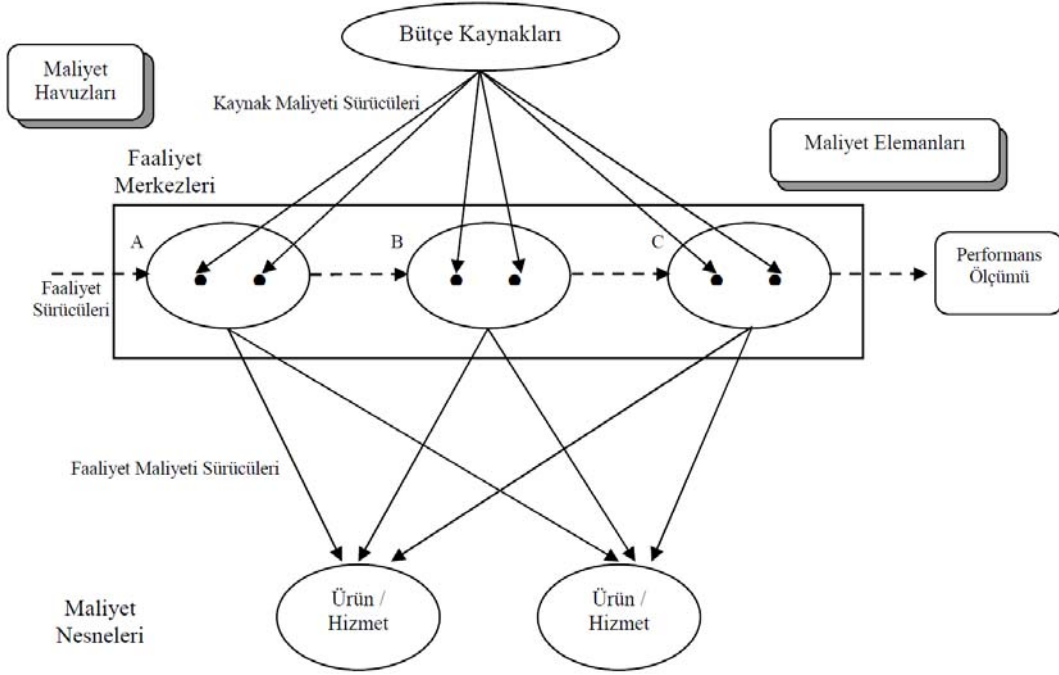
5.3.3. Genel Yönetim Giderlerinin 3. Dağıtımı

Bu dağıtıma giderlerin maliyetlere yüklenmesi de denir. Tüm sağlık malzemeleri, hekim, hemşire, sağlık personeli ve genel yönetim giderleri çeşitli dağıtım ölçüleri kullanılarak hizmetlere yüklenir. Dağıtım ölçüleri her sağlık işletmesi için farklı alınabilir. Bu ölçüler sağlık işletmesinin bulunduğu yere ve konumuna göre değişiklik gösterir. Dağıtım gerçekleştirilmeden toplam maliyetin hangi hizmete ne kadar harcandığı bir soru işareti olarak kalacaktır ve belirlenemeyecektir.

5.4. Hastanelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci

FTM sisteminde tüm GÜG faaliyetlere dayalı olarak maliyet havuzlarında toplanır. Faaliyet ölçütlerine göre belirlenen dağıtım anahtarı vasıtasıyla bu maliyetler ürünlere yüklenir. FTM sisteminde her faaliyete uygun olan dağıtım anahtarı kullanılmaktadır. Şekil 2’de maliyet ve süreç boyutları gösterilmektedir. Buna göre oklar maliyetleri, kesikli oklar ise süreç boyutu sürücülerini açıklamaktadır.

Şekil.22. Faaliyetlere Dayalı Yöntemlerin Maliyet ve Süreç Boyutu



Kaynak: S. Vatansever, Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi, (Bursa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Örneği), BEÜ, SBE, İstanbul, 2013, s.4

Hastanelerde maliyet analizi çalışmalarında altı aşamalı çalışma süreci izlenmektedir. Bu aşamalar;

- Çıktıların belirlenmesi
- Gider merkezlerinin tanımlanması
- Gider kalemlerinin belirlenmesi
- Giderlerin gider merkezlerine dağıtımı
- Destek gider yerlerindeki giderlerin, yardımcı ve esas gider yerlerine dağıtımı
- Yardımcı ve esas gider yerlerinin toplam ve birim maliyetlerin hesaplanarak maliyet fonksiyonlarının oluşturulmasıdır.”¹

¹ Ü.Erkol-İ. Ağırbaş, “Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama”, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, C.64, S.2, 2011, s.88

5.5. Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemleri İle Karşılaştırılması.

Geleneksel maliyet sistemi, üretim esnasında kaynakların ürünler tarafından tüketildiğini varsaymaktadır. Bu sebeple maliyetler üretilen ürünlerin hacmi ve sayısı ile ilintilidir. FTM sisteminde ise kaynakların faaliyetler tarafından, faaliyetlerin de ürünler tarafından tüketildiği varsayımı ile hareket etmektedir. Bu yüzden GÜG faaliyetler esas alınarak maliyet unsurlarına göre çeşitli maliyet merkezlerinde toplanmakta ve her bir maliyet merkeze kendine özgü çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılarak ürünlere yüklenmektedir. Geleneksel maliyetleme sisteminde kullanılan kaynakları etkileyen tek faktör üretim hacmi iken FTM sisteminde ise üretim hacminin yanı sıra harekete geçirme sayısı gibi birçok faktörün kullanılan kaynakları etkilemektedir. Geleneksel maliyet sistemlerinde bir adet maliyet havuzu bulunurken, FTM sisteminde ise kaynakların kullanımı etkileyen her bir faktör için birer adet olmak üzere çok sayıda maliyet havuzları oluşturulur. Geleneksel maliyet sisteminde bir adet maliyet dağıtım anahtarı kullanılırken, FTM sisteminde her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda maliyet dağıtım anahtarı kullanılmaktadır. Geleneksel maliyetleme sistemlerinde ürünler maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılmasıyla maliyetlenirken, FTM sisteminde ürünler maliyetlendirilirken her bir maliyet havuzu için ilgili bir maliyet anahtarı kullanılmaktadır.¹

Geleneksel maliyetleme sistemleri ile FTM sistemleri arasında öne çıkan en önemli fark, standart ürün maliyeti içinde kapsanan kaynak ve faaliyetlerinde ortaya çıkmaktadır. Geleneksel maliyetleme sistemlerinde standart maliyetler üretim maliyetlerinde, FTM sisteminde standart maliyetler tüm işletme faaliyetlerinin maliyetlerini de içermektedir.²

¹ Seldüz, s.76

² Saygın, s.54

Tablo.11. Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel Maliyet Sistemleri	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemleri
Maliyetler doğrudan ürünlere neden olmaktadır. Diğer bir ifade ile kaynaklar mamulleri tüketmektedir.	Maliyetler, faaliyetler aracılığı ile ürünlere neden olmaktadır. Diğer bir ifade ile kaynaklar faaliyetleri tüketirken, mamullerde faaliyetleri tüketmektedir.
Birim düzeyindeki maliyet dağıtımını esas almıştır.	Birim, parti, mamul ve tesis düzeyindeki maliyet dağıtımını esas almaktadır.
Sadece birim düzeyindeki özelliklere dayanan ikinci asama dağıtım anahtarları kullanılmaktadır.	Çoklu maliyet etkenleri kullanılmaktadır.
Ürün maliyetlerinin hesaplanmasında tek bir dağıtım anahtarı kullanılmaktadır.	Ürün maliyetlerinin hesaplanmasında, çeşitli maliyet havuzları için farklı dağıtım anahtarları kullanılmaktadır.
Sabit ve değişken maliyet ayrımı yapılmaktadır.	Sabit ve değişken maliyet ayrımı yoktur. Bütün maliyetler uzun dönemde değişken maliyet olarak nitelendirilir.
Gerçek veya tahmine dayanan bir faaliyet oranı kullanılarak kapasite maliyetleri cari dönemde ürünlere yüklenir.	Pratik kapasiteye dayalı bir faaliyet oranı kullanılarak sadece kullanılan gerçek kapasiteye ilişkin maliyetler ürünlere yüklenir.
Düşük hacimli ürünlere olduğundan daha az yüksek hacimli ürünlere olduğundan daha fazla maliyet yüklenebilmektedir.	Maliyetler ürünlere daha doğru bir şekilde yüklenebilmektedir.
Finansal raporlama esas alındığı için çok sınırlı finansal olmayan bilgiler üretilir.	Faaliyetleri, performans ölçülerini ve maliyet faktörlerini kullanarak, gereksinim duyulan daha fazla finansal olmayan bilgi üretir.

Kaynak: S. Arslan, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerine Bir Uygulama, Niğde Üniversitesi (NGÜ), SBE, YYLT, Niğde, 2008, s.58.

Geleneksel maliyetlendirme sisteminde üretim giderlerinin üretilen ürünler için yapıldığı kabul edilerek, bu giderler ile ürünler arasında ilişki kurulur bu giderler ait oldukları çıktının maliyetlerine doğrudan yüklenir ve söz konusu giderler ait oldukları çıktının maliyetlerine doğrudan yüklenir. FTM sistemine göre ise giderler çıktı için değil faaliyetlerin yürütülmesi için yapılır, çıktılar ise bu faaliyetlerden yararlanır. Bu bakımdan giderler önce faaliyetlere yüklenerek, her bir faaliyetin maliyeti hesaplanır. Daha sonra da her faaliyetin maliyetinden çıktıların o faaliyetten yararlanma derecelerine göre pay verilir.¹

5.6. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Sağladığı Avantajlar

FDM sistemini kurup sürdürebilen işletmeler örgütsel giderlerin yeniden yapılandırılmaları, yönlendirilmeleri ve izlenebilirliği gibi önemli faydaları olduğunu keşfetmektedirler.² FTM sisteminin işletmelere sağladığı yararlar şu şekilde sıralanmıştır:

- Doğru ve sağlıklı ürün ve hizmet maliyetlerine ulaşmak,
- Hatalı fiyatlandırma ve ürün bileşimlerine ilişkin kararlardaki hataları ortadan kaldırmak,
- Üretim koşullarının anlaşılmasında gelişme sağlarken, işletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetleri ortaya koymak,
- İşletme faaliyetlerinde sürekli iyileştirmenin sağlanmasında yeterli bilgi sağlamak,
- Müşterilerin isteklerinin maliyetlerinin belirlenmesini sağlamak,
- İşletmede gerçekleşen katma değer sağlamayan faaliyetlerin görülmesini sağlamak,
- Belirsizlikleri azaltmak,
- İşletmedeki tüm faaliyetlerin izlenmesi ile işletmelerin mevcut durumunu saptayarak karın nasıl gerçekleştiğini göstermek,

¹ Erkol-Ağırbaş, s.88

² Seldüz, s.90

- İşletme stratejileri, planlama, kontrol, bütçeleme ve stok değerlemesine katkı sağlamak,
- Maliyetlerin düşürülmesine imkân sağlamak,
- Kapasite analizi yapılmasını imkân sağlamak,
- Müşteri karlılık analizine yardımcı olmak,
- İşletmelerin stratejik amaçlarını destekleyen faaliyet ve kaynaklar ile ilgili planlar yapmasına imkân sağlamak,
- Günümüz ileri üretim teknolojisi için gerekli olan yeni ve farklı faaliyetlerin etkisinin anlaşılmasını sağlamak,
- İşletme bünyesindeki departmanların motivasyonlarını artırarak, muhasebe departmanlarının diğer departmanlar ile yakın ilişki içerisinde bulunmasını sağlamak.
- Davranışsal değişime yol göstermek,
- Başarının değerlemesine olanak vermek,
- Alternatif mamul ya da hizmet tasarımını sağlamaktır.”¹

¹ Arslan, s.92

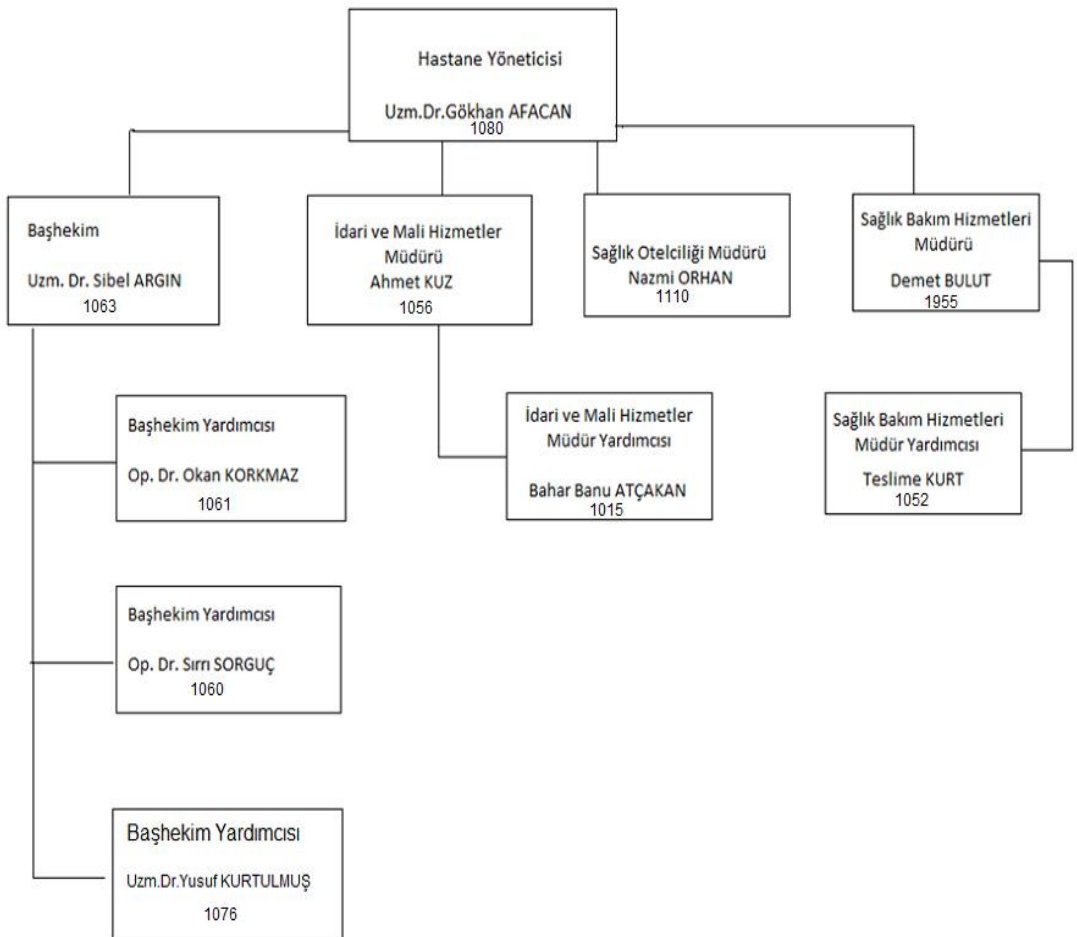
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İZMİR BUCA SEYFİ DEMİRSOY DEVLET HASTANESİ RADYOLOJİ BÖLÜMÜNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME MODELİNE GÖRE UYGULAMA

1. SEYFİ DEMİRSOY DEVLET HASTANESİ

Seyfi Demirsoy Devlet Hastanesi yataklı birim ve poliklinik binası başta olmak beraber 8 adet bina 24.000 m² kapalı alan içerisinde bulunmaktadır. 406 yatak kapasiteli hastanede tüm branşlarda poliklinik ve yataklı tedavi hizmeti verilmektedir.

Şekil.23. Buca Seyfi Demirsoy Devlet Hastanesi Organizasyon Şeması



2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

2.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Uygulama örneği olarak seçilen Buca Seyfi Demirsoy Devlet Hastanesi'nin Radyoloji bölümünde yapılan çalışmalar sonucunda 6 ayrı faaliyet merkezi belirlenmiştir. Bu faaliyet merkezleri Tablo 1'de gösterilmiştir. (Birim ve raporlama sorumlularıyla yapılan görüşmelerde yapı içindeki en uygun faaliyet merkezi 6

1.Hasta kabul ve randevu verilmesi
2. Rapor yazma
3. Çekim yapma
4. Film hazırlama
5. Koodinasyon
6. Diğer faaliyetler

olarak belirlenmiştir.)/**

2.2. Faaliyetlerle İlgili Endirekt Hizmetlerin Belirlenmesi

Hastanenin fiziki yapısı hakkında yapılan çalışmalar sonucunda her bir faaliyetle ilgili endirekt hizmetlerden oluşan maliyet havuzu aşağıda Tablo 12' de gösterilmiştir.

Tablo.12. Faaliyetlerle İlgili Maliyet Havuzu

Doktor ücretleri	Kırtasiye giderleri
Radyoloji teknisyen ücretleri	Film maliyetleri
Hemşire hizmetleri	Tıbbi malzemelerin amortisman giderleri
Sekreter ücretleri	Sodyum klorür giderleri
Bina kirası	Solüsyon giderleri
Bina enerji giderleri	Alkol giderleri
Bina temizlik giderleri	Bant, serum ve pamuk giderleri
Elektrik giderleri	

2.3. Birinci Aşama Maliyet Sürücülerinin Belirlenmesi

Faaliyet merkezlerinde meydana gelen toplam maliyetlerin belirlenebilmesi için Radyoloji bölümüne ait indirekt hizmet maliyetlerinin ilgili faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Bu dağıtım da birinci aşama maliyet sürücülerinin seçilmesidir.

Tablo.13. Birinci Aşama Maliyet Sürücüler

Radyoloji servisine ait indirekt hizmet maliyetleri	Birinci aşama maliyet sürücüler
Doktor ücretleri	Çalışma saati
Radyoloji teknisyeni ücretleri	Çalışanların sayısı
Hemşire ücretleri	Çalışanların sayısı
Sekreter ücretleri	Çalışanların sayısı
Bina kirası	Yüzölçümü (m ²)
Bina enerji giderleri	Yüzölçümü (m ²)
Bina temizlik giderleri	Yüzölçümü (m ²)
Elektrik giderleri	Kullanılan kw miktarı(kw/h)
Kırtasiye giderleri	İşlem sayısı
Film maliyetleri	Kullanılan toplam film sayısı
Tıbbi malzemelerin amortisman giderleri	Öngörülen tutar
Tıbbi malzemelerin bakım giderleri	Öngörülen tutar
Sodyum Klorür giderleri	Öngörülen tutar
Noniyonik madde giderleri	Öngörülen tutar
Solüsyon giderleri	Öngörülen tutar
Alkol giderleri	Öngörülen tutar
Bant, serum ve pamuk giderleri	Öngörülen tutar

2.4. Faaliyet Merkezlerinin Toplam Maliyetlerinin Bulunması

Radyoloji bölümüne ilişkin olan endirekt hizmet maliyetleri, birinci aşama maliyet eksenlerinin kullanılmasıyla faaliyet merkezlerine şu şekilde dağıtılabilir.

2.4.1. Doktor Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Rapor yazmada görevli 3 doktor bir günde 5 saat çalışmakta olup bu çalışmanın tamamı direkt niteliktedir. Bu doktorlar bir ayda fiilen 22 gün çalıştığına göre; 330 saat (22 gün x 5 saat x 3 doktor) direkt işçilik olduğuna göre; 120 saat (8gün x 5 saat x 3 doktor) endirekt işçilik'tir.

Çekim işinde 2 doktor bir günde 5'er saat çalışmakta olup bu çalışmanın 4 saati direkt işçilik niteliğindedir. Geriye kalan 1 saat ise endirekt işçiliktir. Öyle ise, bir doktor ayda fiilen 22 saat çalıştığına göre; 176 saat (22 gün x 4 saat x 2 doktor) direkt işçilik ise, 124 saati endirekt işçiliktir. Endirekt işçiliğin, 44 saati (22 gün x 1 saat x 2 doktor) çalışma saati içinde kullanılırken, 80 saati, (8 gün x 5 saat x 2 doktor) tatil günlerine karşılık gelen ücret endirekt işçilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıdaki hesaplamalara göre, doktorların toplam çalışma saati bir ayda 750 saat olduğuna göre 506 saati (330 + 176) direkt çalışma saatidir..Aylık endirekt çalışmanın 244 saati (120 + 124) endirekt çalışma saatidir. Doktorların toplam ücretleri direkt ve endirekt gibi bir ayrıma tabi tutulduğunda; Bir doktorun aylık çıplak maaşı 1750 TL. olup, hastanenin radyoloji bölümünde çalışan doktor sayısı 5 olduğuna göre; doktorların aylık çıplak maaşlarının toplamı 8750 (1750 x 5)'dir. Dolayısıyla yükleme oranı 11 TL. / saat (8750 TL./750 saat) olmaktadır. Bu durumda:

Toplam Ücret (TL.)	Toplam Çalışma Saati	Birim saat başına ücret (TL.)	Direkt ücret (TL.)	Endirekt ücret (TL.)
8750	750	11	5566 (506x11)	2684 (244x11)

Doktorlar hastanenin döner sermayesinden ayda ortalama toplam. 6750 TL. (5 doktor x 1350 TL.) ücret elde etmektedirler. (bu ücretin tamamı endirekt niteliktedir.) O halde endirekt ücretler toplamı 9434 TL. (6750 TL.+ 2684) Bu maliyetin faaliyetlere paylaştırılmasında yararlanılacak maliyet etkeni toplam endirekt çalışma saati olarak belirlenmiştir. O halde yükleme oranı 38.66 TL. / saat (9434 TL./ 244 saat) olarak hesaplanmaktadır. Bu maliyetin faaliyetlere dağıtımı ise aşağıdaki gibi olmaktadır:

Faaliyetler	Çalışma saati	Saat başına birim ücret (TL.)	Toplam maliyet (TL.)
Rapor yazma	110	38.66	4252.6
Çekim	134	38.66	5180.44
Toplam	244		9434

2.4.2. Radyoloji Teknisyeni Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Teknisyenler günde 5 saat çalışmakta olup bu çalışmanın tamamı direkt niteliktedir. Bu bölümde 29 teknisyen görev yapmaktadır. Teknisyenin aylık maaşı 1300 TL.'dir. Teknisyenler bir ayda fiilen 22 gün çalıştığına göre; 3190 saat (22 gün x 5 saat x 29 teknisyen) direkt çalışmış olup, Endirekt işçilik maliyetine göre aylık 1160 saat (8 gün x 5 saat x 29 teknisyen) olarak hesaplanır Teknisyenler ayda toplam 4360 saat (3190 + 1160) çalışmakta olup, Teknisyenlerin aylık çıplak maaşları 1300 TL.'dir. 37700 TL. (1300 x 29)'dir. Teknisyenlerin toplam ücretleri direkt ve endirekt şeklinde bir ayrıma tabi tutulduğunda; yükleme oranı 11.81 TL/saat (37700 TL./3190 saat) olarak hesaplanır. Bu durumda:

Toplam ücret (TL.)	Toplam çalışma saati	Birim saat başına ücret (TL.)	Direkt ücret (TL.)	Endirekt ücret (TL.)
37700	4360	11.81	37673.9 (3190x11.81)	13699.6 (1160 x 11.81)

Teknisyenler hastanenin döner sermayesinden ayda ortalama 600 TL. ücret almaktadırlar. Teknisyenlerin döner sermayeden alacakları toplamı 29 x 600 = 17400

TL.'dir. Bu durumda teknisyenlerin endirekt ücretlerinin toplamı 31099.6 TL. (17400 + 13699.6)'dir.

Radyoloji teknisyenlerinin ücretlerinin faaliyetler arasında paylaştırılmasında kullanılan maliyet etkeni çalışan kişi sayısıdır. Öyle ise yükleme oranı 1072.4 TL. (31099.6 TL. / 29 teknisyen) olarak hesaplanmaktadır. Teknisyen ücretlerinin faaliyetlere göre dağıtımı ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Faaliyetler	Çalışan kişi sayısı	Kişi başına birim ücret (TL./teknisyen)	Toplam maliyet (TL.)
Çekim	26	1072.4	27882.4
Koordinasyon	3	1072.4	3217.2
Toplam	29		31099.6

2.4.3. Hemşire Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Hemşireler günde 5 saat çalışma olup bu çalışmanın tamamı direkt niteliktedir. Bu bölümde çalışan hemşire sayısı 4'tür. Bir hemşirenin almış olduğu aylık maaş tutarı 1300 TL.'dir. Bu durumda; hemşirelerin aldığı aylık ücretin 440 saat (22 gün x 5 saat x 4 hemşire)' i direkt olduğuna göre, bunun 160 saat (8 gün x 5 saat x 4)'i endirekt işçilik mahiyetindedir. O halde hemşireler bir ayda toplam 600 saat (440 + 160) çalışmaktadırlar. Hemşirelerin aylık çıplak almış oldukları maaş toplamı 5200 TL. (1300 TL. x 4 hemşire)'dir. Yükleme oranı ise 8.66 TL./saat (5200 TL. / 600 saat)'tır.

Toplam ücret	Toplam çalışma saati	Birim saat başına ücret (TL./saat)	Direkt ücret (TL.)	Endirekt ücret (TL.)
5200	600	8.66	3810.4 (440x8.66)	1385.6 (160 x 8.66)

Ayrıca her bir hemşire döner sermayeden ayda 600 TL. pay almaktadır. Bu durumda hemşirelerin endirekt ücretleri toplamı 3785.6 TL.(2400 TL + 1385.6) olmaktadır. Hemşire ücretlerinin faaliyetlere dağıtılmasında yararlanılan maliyet

etkeni kişi sayısı olduğuna göre; yükleme oranı 946.4 TL./hemşire (3785.6 TL./ 4 hemşire) olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda hemşire ücretlerinin faaliyetlere dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır.

Faaliyetler	Çalışan kişi sayısı	Kişi başına birim ücret (TL./hemşire)	Toplam maliyet (TL.)
Çekim	2	946.4	1892.8
Film hazırlama	2	946.4	1892.8
Toplam	4		3785.6

2.4.4. Sekreter Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Radyoloji bölümünde 5 sekreter çalışmakta olup, her biri asgari ücret 804 TL. almaktadır. Sekreterlerin günlük çalışma saatleri toplamı 8 saat olup, bunun tamamı direkt niteliktedir. Sekreterler döner sermayeden pay almamaktadır. Sekreterler bir ayda fiilen 880 saat (22 gün x 8 saat x 5 sekreter direkt nitelikli çalışmakta olup, 320 saat (8 gün x 8 saat x 5 sekreter)'i endirekt niteliktedir ve toplam 1200 saat çalışmaktadır.

Sekreterlerin bir ayda toplam ücreti 4020 TL. (5 kişi x 804 TL.)' dir. Yükleme oranı ise 3.35 TL.(4020 TL./1200)'dır. Sekreterlerin toplam ücretlerini direkt ve endirekt olmak üzere bir ayrıma tabi tutuğumuzda ise şöyle olmaktadır.

Toplam ücret (TL.)	Toplam çalışma saati	Birim saat başına ücret(TL./saat)	Direkt ücret (TL.)	Endirekt ücret (TL.)
4020	1200	3.35	2948 (880 x 3.35)	1072 (320 x 3.35)

Bu durumda sekreterlerin endirekt ücretlerinin toplamı 1072 TL.'dır. Sekreter ücretlerinin faaliyetlere dağıtılmasında yararlanılan maliyet etkeni ise kişi sayısına göredir. Yükleme oranı 214.4 TL./sekreter (1072 TL/5 sekreter)'dir. Bu durumda sekreter ücretlerinin faaliyetlere dağılımı ise aşağıdaki gibi olmaktadır.

Faaliyetler	Çalışan kişi sayısı	Kişi Başına Birim Ücret (TL./sekreter)	Toplam maliyet (TL.)
Hasta kayıt ve randevu verilmesi	3	214.4	643.2
Rapor yazma	2	214.4	428.8
Toplam	5		1072

2.4.5. Yönetici Ücretlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Hastanede radyoloji bölümünde sorumlu olarak çalışan Radyoloji Uzman Hekimi bulunmaktadır. Bu sorumlu hekim günde 8 saat çalışmakta olup, bunun tamamı direkt niteliktedir. Sorumlu Hekimin aylık çıplak ücreti 1.750.00 TL.'dir. Sorumlu Hekim bir ayda fiilen 176 saat (22 gün x 8 saat x 1 sorumlu) direkt, 64 saat (8 gün x 8 saat x 1 sorumlu) endirekt nitelikte olmak üzere toplam 240 saat çalışmaktadır.

Sorumlu Hekimin aylık olarak almış olduğu ücret 1.750.00 TL.olup; Bu ücret direkt ve endirekt bir ayrıma tabi tutulduğunda 1.283 TL.'sı direkt, 467 TL.'lık kısmı ise endirekt ücret olarak hesaplanmaktadır

Toplam ücret (TL.)	Toplam çalışma saati	Br. saat başına ücret(TL./saat)	Direkt ücret (TL.)	Endirekt ücret (TL.)
1.750.00	240	7.292	1283 (176x7.292)	467 (64x7.292)

Ayrıca radyoloji sorumlu hekimi aylık 1.350.00 TL. döner sermayeden pay almaktadır. Bu durumda sorumlu hekimin aylık endirekt ücretler toplamı 1.817.00 TL. (1.350.00 TL. + 467 TL.) olarak hesaplanmış olur. Radyoloji sorumlu hekimin ücretleri direkt olarak koordinasyon faaliyetiyle ilişkili olduğu farz edilerek tamamı koordinasyon faaliyetine yüklenmiştir.

2.4.6. Kira, Enerji ve Temizlik Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Hastanenin temizlik giderleri, temizlik işinde çalışan her bir personele düşen maaş tutarı 804.00 TL'dır. Hastanenin temizlik işinde 271 kişi çalıştığına göre; binanın toplam yıllık temizlik giderleri 2.614.000.00 TL. (271 kişi x 804.00 TL.)'dır. Aylık temizlik giderleri ise; 217.830.00 TL. (2.614.000.00 TL./12 ay) olarak hesaplanmıştır.

Hastanenin yıllık Yakacak-Doğal gaz tüketimi 5778.26 KWH'tır. Doğal gazın KWH fiyatı ise KDV dahil 0.0125705 TL.'dır. Bu durumda binanın; yıllık enerji giderleri 726356.00 TL. (0.0125705 TL. x 5778.26 KWH)'tır. Aylık enerji giderleri ise; 60.529.00 TL. (726356.00 TL./12 ay) olarak hesaplanmıştır.

İlgili hastanenin toplam kapalı alanı 24.000 metre kare olup, sahip olduğu arazi kamu malı niteliğinde olduğundan dolayı kira gideri söz konusu değildir. Ancak araştırmanın daha iyi bir sonuç verebilmesi için hastanenin aylık kira gideri emsal bedeline göre 192.240.00 TL. olarak farz edilmiştir. Yukarıdaki hesaplamalara istinaden;

Gider Türleri	Toplam Maliyet (TL.)
Temizlik Giderleri	217.830.00
Enerji Giderleri	60.529.00
Kira Giderleri	192.240.00
Toplam	470.599.00

Hastanenin temizlik, enerji ve kira giderlerinin faaliyetlere dağıtılmasında yararlanılan maliyet etkeni metrekare cinsinden yüz ölçümüdür. (Radyoloji bölümünün toplam yüz ölçümü 700 metrekaredir.) O halde; yükleme oranı 19.60 TL./metrekare (470.599.00 TL./24.000. metrekare) olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda bina ile ilgili genel giderlerin faaliyetlere dağılımı aşağıdaki gibi olmaktadır.

Faaliyetler	İşgal edilen alan (metrekare)	İşgal edilen alana düşen birim ücret (TL.)	Toplam maliyet (TL.)
Hasta kayıt ve Randevu verilmesi	34.60	19.60	678.16
Rapor yazma	70.40	19.60	1379.84
Çekim	470	19.60	9212
Film Hazırlama	20	19.60	392
Diğer faaliyetler	90	19.60	1764
Koordinasyon	15	19,60	294
Toplam	700		13720

2.4.7. Elektrik Giderinin Faaliyetlere Dağılımı

Hastane bünyesinde bir aylık elektrik tüketimi 349.36 kw olup bunun Türk Lirası karşılığı 108.301.00'dır. Radyoloji bölümüne ait bir aylık elektrik tüketim ise 17468 kw olarak farz edilmiştir. (Bu sonuca; radyoloji bölümünde kullanılan makinelerin elektrik çekim güçleri ve bölümdeki diğer elektrik kullanımları dikkate alınarak hesaplanmıştır.) Radyoloji bölümünde kullanılan elektriğin parasal karşılığı ise 5415.08 olarak hesaplanmıştır.

Elektrik giderinin faaliyetlere dağıtımında yararlanılan maliyet etkeni kw/h cinsinden elektrik tüketimidir. O halde, yükleme oranı 0.31 TL./kw (5415.08 TL. / 17468 kw) olarak hesaplanmıştır. Bu dururumda elektrik giderlerinin faaliyetlere dağıtımı şu şekilde olacaktır;

Faaliyetler	Elektrik tüketimi (kw/h)	Tüketilen kw başına düşen birim ücret (TL.kw)	Toplam maliyet (TL.)
Hasta kayıt ve Randevu verilmesi	515	0.31	159.65
Rapor yazma	345	0.31	106.95
Çekim	16372	0.31	5075.32
Film Hazırlama	86	0.31	26.66
Diğer faaliyetler	100	0.31	31
Koordinasyon	50	0,31	15,5
Toplam	17468		5415.08

2.4.8. Kırtasiye Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Radyoloji bölümünde kullanılan kırtasiye giderlerinin aylık ortalamalar toplamı 1850 TL olarak bulunmuştur. Bölümde hizmet verilen aylık hasta sayısı 18140' tür. Bu bölümde oluşan kırtasiye giderlerinin faaliyetlere dağıtımında yararlanılan maliyet etkeni işlem sayısıdır. O halde; yükleme oranı 0.018 TL./işlem (1850 TL./100198 işlem sayısı) olarak hesaplanmaktadır. kırtasiye giderlerinin faaliyetlere dağıtımı ise şöyle olmaktadır.

Faaliyetler	İşlem sayısı	İşlem sayısı başına düşen br. ücret (TL./işlem)	Toplam maliyet (TL.)
Hasta kayıt ve Randevu verilmesi	18140	0.018	326,52
Rapor yazma	38439	0.018	691,902
Film Hazırlama	43619	0.018	785,142
Toplam	100198		1850

2.4.9. Film Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Radyoloji bölümünde bir aylık süreçte kullanılan filmlerin maliyeti 12.076013 TL'dır. (Bu rakam radyoloji bölümünün tüm alt bölümlerinde bir aylık toplam hasta sayısının ilgili alt bölümünde kullanılan farklı ebatlardaki filmlerin ortalama fiyatının çarpılması ile elde edilmiştir.) Hastanenin bu bölümünde bir ayda çekilen film sayısı ise 170528'dir. Film maliyetlerinin faaliyetlere dağıtılmasında yararlanılan maliyet etkeni kullanılan film sayısıdır. O halde; yükleme oranı 7.081543 TL./film (12.076013 TL./ 170528 film sayısı)'dır. Film maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımı ise şu şekilde yapılmaktadır.

Faaliyetler	Kullanılan film sayısı	Film sayısı başına br. maliyet (TL./film)	Toplam maliyet (TL.)
Çekim	170528	7.081543	12.076013
Toplam	170528		12.076013

2.4.10. Amortisman Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Yapılan hesaplamalar sonucunda ilgili faaliyetlerin amortisman giderleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. (Hesaplamalarda tüm duran varlıkların ekonomik ömürleri 5 yıl olarak dikkate alınmıştır ve ayrıca radyoloji bölümünde kullanılan bazı makineler hibe yoluyla alındıklarından bu makinelere hastane yönetimi tarafından amortisman ayrılmamaktadır. Bu çalışmada daha gerçekçi sonuçlar elde edilebilmesi için hibe olarak alınan makinelere de amortisman ayrılmıştır.

Hasta kabul ve randevu verilmesi	15922	Film hazırlama	6750
Rapor yazma	7961,50	Diğer faaliyetler	5833,45
Çekim	7250	Koordinasyon	4051

2.4.11. Bakım Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Radyoloji bölümünde kullanılan makinelerin bakım giderleri yapılan hesaplamalar sonucunda aylık yaklaşık 40.711,91 TL. olarak hesaplanmış olup makinelerin bakımları üçer aylık dönemler halinde periyodik olarak yapılmaktadır.

Makinelerin tamamı bakım işinde kullanıldığından dolayı yukarıda hesaplanmış olan giderlerin tamamı da çekim faaliyetleri ile ilgilidir.

2.4.12. Diğer Tıbbi Malzeme Giderlerinin Faaliyetlere Dağılımı

Örnek hastanede radyoloji bölümünde digital formda görüntüleme elde edildiği için film basımından önce tüm ayarlar istenilen biçimde yapılabilmekte, gereksiz tetkik tekrarı ve alınan x ışınları azalmaktadır. Digital formdaki bilginin bilgisayar ortamında saklanması, nakledilmesi ve gerekli durumda tekrar film basılabilmesine olanak sağlamakla birlikte film banyo işlemi yoktur. Buda konvansiyonel röntgene göre daha kolay işlemler içerir, işlem süresini kısaltır ve ayrıca maliyeti düşüktür.

Ultrason filminin çekiminde kullanılan 1 kutu jelin fiyatı 1.058’dir ve bununla 25 hastanın filmi çekilebilmektedir. Ultrason alt bölümünde bir günde ortalama 161 hastaya hizmet verildiğine göre bir günde 6 kutu (161 / 25) jel kullanılmakta olup 1

aylık jel maliyeti ise 139.656 TL. (1.058 TL. x 6 kutu x 22 gün)'dır.

Radyoloji bölümünde bir günde ortalama 18 adet enjektör kullanılmaktadır. Bu enjektörün birim maliyeti 925 TL. olup aylık enjektör maliyeti ise 338.827.5 TL. (16.650TL. x 22 gün x 925 TL.) olarak hesaplanmıştır.

Radyoloji bölümünde 1 günde ortalama 20 şişe noniyonik madde kullanılmaktadır. (noniyonik maddenin yoğunluğu fazla ve yoğunluğu az olmak üzere iki türü kullanılmaktadır.) Bu maddenin ortalama birim fiyatı 50 TL. olduğuna göre aylık maliyeti 22000 TL.(50 TL. x 22 gün x 20 şişe) olarak hesaplanır.

Ayrıca radyoloji bölümünde 8 TL.'lık Alkol ve 15 TL.'lık bant, serum-pamuk maliyeti oluşmaktadır. Bu durumda; aylık alkol maliyeti 176 TL. (8 TL. x 22 gün) olup, serum ve pamuk maliyeti ise 330 TL. (15 TL. x 22 gün)'dır. Yukarıda maliyetleri hesaplanan tıbbi malzemelerin tamamı filmlerin çekilmesi aşamasında kullanıldıklarından çekim faaliyeti ile ilgilidir. Yapılan hesaplamalara göre birinci aşama sonucunda faaliyet merkezlerinde oluşan maliyetlerin toplamı aşağıda gösterilmiştir.

Tablo.14. Faaliyet Merkezlerinin Toplam Maliyetleri

Faaliyetler	Toplam Maliyet (TL.)
Hasta Kayıt ve Randevu Verilmesi	17729,53
Rapor Yazma	14821,59
Çekim	132315,36
Koordinasyon	12611,9
Film Hazırlama	9846,60
Diğer Faaliyetler	7628,45
Toplam	194953,43

2.5. İkinci Aşama Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

Yapılan incelemeler sonucunda belirlenen ikinci aşama maliyet etkenleri aşağıda Tabloda gösterilmiştir.

Faaliyet Merkezleri	İkinci Aşama Maliyet Etkenleri
Hasta kabul ve randevu verilmesi	Hasta sayısı
Rapor yazma	Rapor sayısı
Çekim	Film sayısı
Film hazırlama	Hasta sayısı
Koordinasyon	Çalışan sayısı
Diğer faaliyetler	Yüzölçümü (metre kare)

2.6. Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere (Hizmetlere) Yüklenmesi

Radyoloji bölümünde; Tomografi, Mr, Ultrason, Röntgen, Mamografi ve Doppler USG olmak üzere altı farklı ürün ortaya konularak inceleme yapılmıştır. Faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin bu hizmetlere dağılımı ise aşağıdaki gibi yapılmıştır.

2.6.1. Hasta Kayıt ve Randevu Verilmesi Faaliyetinde Toplanan Giderlerin Ürünlere Dağılımı

Bu faaliyette toplanan giderleri dağıtmakta kullanılacak en uygun maliyet etkeni hasta sayısı olduğuna göre; yükleme oranı 0,977 TL./ hasta (17729,53 TL./ 18140 hasta) olarak hesaplanmıştır. Hasta kayıt ve randevu verilmesi faaliyetinde toplanan maliyetlerinin dağıtımını ise aşağıda gösterilmiştir.

	Hasta sayısı	Hasta sayısı başına birim maliyet (TL./hasta)	Toplam maliyetten aldığı pay (TL.)
Tomografi	2112	0,977	2063,424
MR	1415	0,977	1382,455
Röntgen	10370	0,977	10131,49
Ultrason	2966	0,977	2897,782
Doppler USG	586	0,977	572,522
Mamografi	691	0,977	675,107
Toplam	18140		17729,53

2.6.2. Rapor Yazma Faaliyetinde Toplanan Giderlerin Ürünlere Dağılımı

Bu faaliyette toplanan giderleri dağıtmakta kullanılacak en uygun maliyet etkeni yazılan rapor sayısı olduğuna göre (hastalar için çekilen her film başına bir rapor yazıldığı varsayılmıştır.) Yükleme oranı 1,4 TL./rapor sayısı (14821,59 TL. / 10863 rapor sayısı) olarak hesaplanmıştır.

Rapor yazma faaliyetinde toplanan maliyetlerinin ürünlere dağıtımı ise şöyle olmaktadır.

	Rapor sayısı	Rapor sayısı başına birim maliyet (TL./rapor)	Toplam maliyetten aldığı pay (TL.)
Tomografi	2292	1,4	3208,8
MR	1402	1,4	1962,8
Röntgen	5292	1,4	7408,8
Ultrason	203	1,4	284,2
Doppler USG	985	1,4	1379
Mamografi	689	1,4	964,6
Toplam	10863		14821,59

2.6.3. Çekim Faaliyetinde Toplanan Giderlerin Ürünlere Dağıtımı

Bu faaliyette toplanan giderleri dağıtmakta kullanılacak olan en uygun maliyet etkeni film sayısıdır. Öyle ise yükleme oranını 0,78 TL./film (132315,36 TL./170528 film sayısı) olarak yaklaşık hesaplamış oluruz. Yükleme oranını bulduktan sonra çekim faaliyetinde toplanan maliyetlerinin ürünlere dağıtımı ise şöyle yaparız.

	Film sayısı	Film başına br. maliyet (TL./film)	Toplanan maliyetten aldığı pay
Tomografi	53842	0,78	41996,76
MR	28000	0,78	21840
Röntgen	85063	0,78	66349,14
Ultrason	1873	0,78	1460,94
Doppler USG	1000	0,78	780
Mamografi	750	0,78	585
Toplam	170528		132315,36

2.6.4. Film Hazırlama Faaliyetinde Toplanan Giderlerin Ürünlere Dağılımı

Bu faaliyette toplanan giderleri dağıtmakta kullanılan en uygun maliyet etkeni hasta sayısı olduğuna göre; yükleme oranı ise. 0,54 TL./hasta (9846,60 TL./18140 hasta) olarak bulunmuş olur.

	Hasta sayısı	Hasta sayısı başına br. maliyet (TL./hasta)	Toplam maliyetten aldığı pay (TL.)
Tomografi	2112	0,54	1140,48
MR	1415	0,54	764,1
Röntgen	10370	0,54	5599,8
Ultrason	2966	0,54	1601,64
Doppler USG	586	0,54	316,44
Mamografi	691	0,54	373,14
Toplam	18140	0,54	9846,60

2.6.5. Koordinasyon Faaliyetinde Toplanan Giderlerin Ürünlere Dağıtımı

Bu faaliyette toplanan giderleri dağıtmakta kullanılacak olan optimal maliyet etkeni çalışan sayısıdır. Öyleyse yükleme oranını yaklaşık; 280,26 TL./çalışan (12611,9 TL./45 çalışan) olarak hesaplamış oluruz. Bu durumda koordinasyon faaliyetinde toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtımı ise şöyle olur;

	Çalışan sayısı	Çalışan kişi başına br. maliyet (TL./hasta)	Toplam maliyetten aldığı pay(TL.)
Tomografi	4	280,26 TL	1121,04
MR	4	280,26 TL	1121,04
Röntgen	29	280,26 TL	8127,54
Ultrason	3	280,26 TL	840,78
Doppler USG	3	280,26 TL	840,78
Mamografi	2	280,26 TL	560,52
Toplam	45		12611,9

2.6.6. Diğer Faaliyetlerde Toplanan Giderlerin Ürünlere Dağıtımı

Diğer faaliyetler içinde en büyük pay temizlik, enerji ve kira giderlerinden oluştuğundan dolayı bu faaliyette toplanan giderleri ürünlere dağıtmakta kullanılabilecek en sağlıklı maliyet etkeni yüz ölçümü (metre kare)'dir. Öyleyse yükleme oranını yaklaşık; 13,62 TL./metre kare (7628,45 TL./560 metre kare) olarak hesaplamış oluruz. Diğer faaliyetlerde toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtımı ise şöyle olur.

	Metre kare başına		
	Metre kare	br. maliyet (TL./metre kare)	Toplam maliyet
Tomografi	110	13,62	1498,2
MR	93	13,62	1266,66
Röntgen	250	13,62	3405
Ultrason	50	13,62	681
Doppler USG	25	13,62	340,5
Mamografi	32	13,62	435,84
Toplam	560		7628,45

Hastanede üretilen hizmetlerin toplam maliyetleri aşağıda Tabloda gösterilmiştir.

Hizmetler	Toplam maliyet (TL.)
Tomografi	51028,70
MR	28337,06
Röntgen	101021,77
Ultrason	7766,34
Doppler USG	4229,24
Mamografi	3594,21
Toplam	195977,32

2.7. Birim Maliyetlerin Bulunması

Hizmetler	Toplam maliyet (TL.)	Üretim miktarı (Adet)	Br. maliyet (TL./Adet)
Tomografi	51028,70	2112	24,16
MR	28337,06	1415	20,03
Röntgen	101021,77	10370	9,74
Ultrason	7766,34	2966	2,62
Doppler USG	4229,24	586	7,22
Mamografi	3594,21	691	5,20
Toplam	195977,32	18140	

2.8. Birim Maliyetlerin Hizmet Bedelleri İle Karşılaştırılması

Tablo.15. Birim Maliyetlerin Hizmet Bedelleri İle Karşılaştırılması

Hizmetler	Br. maliyet (TL./Adet)	Hizmet bedeli (TL.)	Fark
Tomografi	24,16	59,32	35,16
MR	20,03	72,03	52
Röntgen	9,74	14,41	4,67
Ultrason	2,62	11,86	9,24
Doppler USG	7,22	38,14	30,92
Mamografi	5,20	16,95	11,75
Toplam			

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde gelişen üretim teknolojisi rekabeti arttırmış olup maliyet bilgi ve verilerinin doğru bir şekilde objektif olarak belirlenmesi için bir takım çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışmalarda, gerek mamul üreten işletmelerin gerekse hizmet üreten hastanelerin üretim maliyet yapısının değişmesine sebep olan nedenler üzerine durulmuştur. 1984 yılında geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi hakkında eleştirel yazısıyla bilinen Robert Kaplan, O eleştirel yazısıyla Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)'nin geliştirilmesine yönelik ilk temeli atmıştır. 1985 yılında da Robin Cooper'de maliyet uygulamalarının geliştirilmesi ile ilgili araştırmalar yapmıştır. "Cooper ve Kaplan'ın FTM ile ilgili çalışmaları sırasında bilgisayar destekli üretim konusunda çalışma yapan CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International) örgütü yeni maliyet sistemleri hakkında araştırmalar yapmıştır. Dolayısıyla Kaplan ve Cooper ile CAM-I üyelerinin çalışmaları sonucu FTM uygulamaları işletmelerde hızla yayılmaya başlamıştır."¹

"FTM, faaliyetler üzerine yoğunlaşan ve faaliyetlerin kaynak kullanımlarını temel alarak kaynak maliyetlerini faaliyetlere yükleyen, maliyet taşıyıcılarının faaliyet kullanımlarını göz önüne alarak faaliyet maliyetlerini maliyet taşıyıcılarına yükleyen bir yaklaşımdır."² Başka bir deyişle FTM, "bir kaynak kullanım modeli olarak çeşitli çıktıların gerektirdiği faaliyetleri yerine getirmek için kullanılan kaynakların maliyetlerini bulmaya çalışan bir yöntemdir."³

Teknolojinin ilerlemesiyle beraber işletme sahipleri ve yönetici kademesindeki çalışanların da katkısıyla üretim yapan kuruluşun ayakta kalabilmesi için bir takım geleceğe yönelik öngörülerinin olması gerektiği düşüncesi oluşmuştur. Bu ön görüler bilgiye nasıl ulaşılabileceği ve nasıl muhafaza edebileceği konusunda daima gelişimsel döngü içinde olmalıdır ve dolayısıyla karar verme aşamasında da üretim sonucu ortaya çıkan maliyet bilgilerini kullanmaları gerektiği kanısına varılmıştır. Ayrıca günümüz işletmeleri, performans ölçüm teknikleri, stratejik

¹ Öker, s.27-31.

² M. Atmaca - S. Terzi, "Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", İstanbul, s.368.

³ A. Doğan, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci, Çukurova Üniversitesi (ÇÜ), İİBF Dergisi, Adana, 1996, s.209.

yönetime ilişkin çalışmalar yapmakla birlikte yeni bir yaklaşım modeli olan FTM'i kullanmaya başlamışlardır. Söz konusu hizmet üreten kamu hastanesi de olsa FTM'nin uygulanabilir olması için bir takım çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Bu yüzden Kamu hastanelerinde etkin bir maliyet muhasebesi bilgi sisteminin olmamasından dolayı FTM uygulaması sonucu elde edilen birim maliyetlerin karşılaştırılacakları bir ölçüt söz konusu değildir. Bu durumun önüne geçilebilmesi için en kısa sürede etkin şekilde işleyen bir maliyet muhasebesi sisteminin hayata geçirilmesi gerekir.

Ayrıca dikkati çeken diğer bir nokta kamuya bağlı olarak hizmet veren hastanelerin elektrik, kira, ısıtma ve su giderleri ve bunların ait olduğu alt birimler verilen hizmetler neticesinde takip edilmediği fark edilmiş olup, bu tür giderlerin hepsi yalnız hastane temel alınarak takip edilmekte ve hastane gider tahakkuk birimince ödenmektedir. Bu nedenle elektrik, kira, ısıtma ve su gibi GÜG kalemlerinin hastane tarafından sunulan hizmetler temel alınarak gerekmektedir.

Başka bir dikkati çeken nokta ise, hastanelerin kamuya ait arazi üzerinde olmasıdır. Bundan dolayı hastanelerin kira giderleri söz konusu değildir. Dolayısıyla daha doğru ve daha gerçekçi bir maliyet hesaplamalarının yapılması için hastanenin ve konumunun bulunduğu arazilerin emsal değerleri belirlenmelidir ve bu dikkate alınarak hesaplamalar yapılmalıdır.

Uygulamanın gerçekleştiği hastanenin radyoloji bölümünde kullanılmakta olan yüksek maliyetli makinelerin bazıları bağışlar neticesinde hizmete sunulmuştur. Ancak bunlara ilişkin muhasebe kayıtların da ve amortisman hesaplamalarında eksiklikler dikkati çekmektedir. Bu eksiklikler belirli bir bedel ödeyerek satın alınan makinelerin muhasebe departmanı tarafından kayıt altına alınmamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle birimde meydana gelen maliyetlerin doğru hesaplanmaması gibi durum ortaya çıkar. Söz konusu yanlış hesaplamalara sebebiyet veren diğer bir konu ise bağış sonucu alınan mekanik parçalardan oluşan radyolojik görüntüleme sistemlerinin emsal değerlerinin belirlenmemesidir. Bu yüzden amortismanlar dikkate alınarak hesaplanmalı ve o döneme ait maliyetlere de o şekilde yansıtılması gerektiği kanısına varılmıştır.

Sonuç olarak şunu söyleyebiliriz ki; FTM sistemi, elverişsiz bölümlerin belirlenmesinde ve daha gerçekçi bir hizmet maliyetinin hesaplanmasına katkı sağlayacağı düşünölen ve daha hakikatli bir maliyet bilgi sisteminin geliştirilmesine destek olabilecek bir maliyet yönetimidir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. Maliyet Muhasebesi, Balıkesir, 2013
- Ağyar, E., Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama Akdeniz Üniversitesi, SBE, YDT, Antalya, 2006
- Ak, B., “Sağlık Bakanlığı Devlet Hastanelerinin Yönetimsel Başarı Düzeyleri Hakkında Bir Araştırma”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt (C.)1, S.1, Ankara, 1992
- Akdoğan, N. ,Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara, 2000
- Akdoğan, N., Maliyet Muhasebesine Giriş, (Editör (Ed.) A. Kartal-H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2738, Eskişehir, 2013
- Akgün, A.İ., “Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi”, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (SBED), S.1, Çankırı, 2010
- Alagöz, A. - Ceran, Y., “Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)”. SÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (SBED), S. 15, Konya, 2006
- Albayrak, S.,“Türkiye Kamu Hastaneleri Birlikleri ve Düşündürdükleri,” Sağlık Sen Dergisi, S.14, Ankara 2011
- Alkan, H., “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme)”, SDÜ, Orman Fakültesi Dergisi Seri A, S.2, Isparta, 2001
- Altınbay, A., “Kaizen Maliyetleme Sistemi : Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi”. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Dergisi C.8, S.1, Afyon, 2006
- Altuğ, O., Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 2006

- Altuntaş, C., “Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl (Y) 1, S.1, Burdur, 2014
- Arslan, S., Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerine Bir Uygulama, Niğde Üniversitesi (NĞÜ), SBE, YYLT, Niğde, 2008
- Ateş, M., Sağlık Sistemleri, İstanbul, 2013, s.8
- Atmaca, M. - S. Terzi, “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, İstanbul, s.368
- Basık, F. O. - Türker, İ., “Stratejik Maliyet Analizi ve Yönetimi” V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım 2005, İstanbul, 2005
- Bekçi, İ. - Özal, H., “Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”. İİBF Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, C. 2, S.3, Kilis, 2010
- Bener S. – Balbay, Y. – Delibalta, İ. – Kaygusuz, T., vd., Kamu Sağlık Tesislerinde Maliyet Muhasebesi, TCSB, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanlığı Mali Hizmetler Kurum Başkan Yardımcılığı Finansal Analiz Daire Başkanlığı, Ankara, 2013
- Bilgi Teknolojileri Limited Şirketi, Hacettepe Üniversitesi (HÜ) Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması için Altyapı Geliştirme Projesi, Ankara, 2008
- Bilgili, E. - Ecevit, E., “Sağlık Hizmetleri Piyasasında Asimetrik Bilgiye Bağlı Problemler ve Çözüm Önerileri”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.11 S.2, Ankara, 2008
- Bozdemir, E., “Değişken Maliyet Yönteminin İhale Teklif Kararlarında Uygulanmasının Önemi ve Bir Uygulama Örneği”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi (AİBÜ) İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF), Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, C.10, S.1, Bolu, 2014
- Büyükmirza, K., Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara, 2007

- Can, A. - İbicioğlu, H., “Yönetim ve Yöneticilik Yönünden Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi (SDÜ), İİBFD, C.13, S.3, Isparta, 2008
- Canbaz, M. – Aydın, T. – Taşpınar, Ö. - Ersoy, M., “Bir Vakıf Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Servisi’nin Maliyet Yapısı ve Analizi” Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, C.7, S.12, 2015, ISSN 1309-1123
- Çakmak, V., Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve 112 Acil Sağlık Hizmetlerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Örnek, Kocaeli Üniversitesi, SBE, YYLT, 20078
- Çam, A.V.– Karasioğlu, F., “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması”, Niğde Üniversitesi (NÜ) İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (İİBFD), C.1, S.1, Niğde, 2008
- Çankaya, F. – Aygün, D., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması”, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi (MSKU), Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (SBED), (İLKE) Güz Sayı (S.) 17, Muğla, 2006, s.101
- Çil Koçyiğit, S., Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması, Gazi Üniversitesi (GÜ), SBE, YDT, Ankara, 2006
- Doğan, A., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci, Çukurova Üniversitesi (ÇÜ), İİBF Dergisi, Adana, 1996
- Eminsoy, M. G., Paket Ameliyatlardan Laparoskopik Kolesistektominin Hizmet Maliyetlerinin Belirlenmesi ve But-Sut Fiyatlarıyla Karşılaştırılması, Başkent Üniversitesi, SBE, YYLT, Ankara, 2008
- Ergül, A., Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması, Akdeniz Üniversitesi, SBE, YDT, Antalya, 2014
- Erkol, Ü. - Ağırbaş, İ., “Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama”, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, C.64, S.2, 2011

- Erol, H., Özel Hastanelerin Hukuki Sorumluluğu ve Hasta Hakları, Ankara, 2013
- Esatoğlu A.E. - Ağırbaş İ. - Doğanay Payziner P. - Akbulut Y. vd., “Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri’nde Maliyet Analizi”, Ankara Üniversitesi (AÜ) Tıp Fakültesi Mecmuası, C.63, S.1 2010
- Feldstein, M.S., “Economic Analysis for Health Service Efficiency Chicago”, Markham Publisng Co., 1968
- Filiztekin, M., Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Analizi Diyarbakır Doğum Evi Hastanesi Örneği, BEÜ, SBE, YYLT, İstanbul, 2014
- Gecikligün, M., “Hastanelerde Maliyet Hesapları ve Maliyet Analizleri”, İstanbul Üniversitesi (İÜ), Yayınlanmamış Doktora Tezi (YDT), İstanbul, 1977
- Gülmez, Z., Türkiye’de ve Dünya’da Sağlık Turizmi ve Çeşitleri: Sağlık Turizminin Ülkemizdeki Mevcut Durumu ve Bazı Ülkelerle Kıyaslanması, İstanbul Üniversitesi (İÜ), Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), YYLT, İstanbul, 2012
- Gümüş, Ö., “Sağlık Hizmetleri Pazarlamasında Hastane Yöneticilerinin Yaklaşımları”, Dokuz Eylül Üniversitesi (DEÜ) Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (YYLT), İzmir, 2005.
- Haberal, K.M., Manyetik Görüntüleme ve Bilgisayarlı Tomografi Maliyetleri Ve Sut Fiyatları İle Karşılaştırılması: Bir Eğitim Araştırma Hastanesinde Uygulama, Başkent Üniversitesi, SBE, YYLT, Ankara, 2012, S. 20
- Haftacı, V., “ Maliyet Muhasebesi”, 2011
- Hakeri, H., Tıp Hukuku, Ankara, 2012
- İpçi, M., Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi, TÜRMOB Yayınları, No:12, Ankara, 1994
- Kaptanoğlu, A.Y. - Peksu, S.- Bayraktar, S. “Sağlık Kurumlarında Finansal Kontrol Amaçlı Gelir ve Gider Dengesi Yönetimi”, Sağlık Yönetimi, İstanbul, 2011
- Karahan, A. - Özgür, E., Hastanelerde Performans Yönetim Sistemi ve Veri Zarflama Analizi, Ankara, 2011

- Karaman, D. “Faliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi (SDÜ), Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), YYLT, Isparta, 2010
- Karasioğlu, F. - Çam, A.V., “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması”, Niğde Üniversitesi (NÜ) İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (İİBFD), C.1, S.1, Niğde, 2008
- Kavuncubaşı, Ş. - Kısa, A. Sağlık Kurumları Yönetimi, Eskişehir, 2002
- Kavuncubaşı, Ş. - Yıldırım, S., Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, İstanbul, 2010
- Kaya, G.A., “Hedef Maliyetleme”, Fırat Üniversitesi (FÜ), Sosyal Bilimler Dergisi (SBD), C.20, S.1, Elazığ, 2010
- Kayral, İ.H., Sağlık İşletmelerinde Algılanan Hizmet Kalitesi ve Ankara’da Hastane Türlerine Göre Bir Araştırma, Gazi Üniversitesi (GÜ), SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi (YDT), Ankara, 2012
- Kelat, M.Z. – Fidan, R. - Bingöl, B., Fakoemülsifikasyon+İOL Maliyet Anazi, Ankara, 2011
- Kendirli, S. - Çağırın, H., “Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi”, Gazi Üniversitesi (GÜ), İİBFD, S.1, Ankara, 2002
- Koçyiğit, G., Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Hastane Uygulaması, GÜ, SBE, YDT, Ankara. 2006
- Köse, T. - Durukan Köse, S. - Uyar, B. “Özel Bir Hastanenin Tomografi Ünitesinde Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi (AİBÜ), Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, C.11, S.1, Bolu, 2015
- Köse, Y. - İrak, G., “Proje Maliyet Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Hedef Maliyetleme Süreci: Örnek Uygulama”. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, C.11, S.24, 2015, s.251
- Kurtulmuş, S., Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi, İstanbul, 1998

- Kutay, N. - Akkaya, G. C., “Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulaması”. Dokuz Eylül Üniversitesi (DEÜ), Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, C.2, S.1, İzmir, 2013
- Kuybulu, M.E., Standart Maliyet Belirlemede Regresyon Uygulaması, SDÜ, SBE, YYLT, Isparta, 2010
- Mendi, Ş., Hastane İşletmelerinde Fiili Tam Maliyet Sistemine Göre Gelir ve Giderlerin Hesaplanması Ve Bir Hastane Uygulaması (İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi), BEÜ, SBE, İstanbul, 2014
- N. Özgülbaş. Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi: Sağlık Kurumlarında Giderlerin Sınıflandırılması ve Maliyet Unsurlarının İncelenmesi. (Ed. M.Top). Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2865, Eskişehir, 2013
- Orhan, S. - Bozdemir, E., “Üretim işletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), S.43, Bursa, 2009
- Orhaner, E., “Türkiye’de Sağlık Hizmetleri Finansmanı ve Genel Sağlık Sigortası”, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, S.1, 2006
- Otlu, F. - Demir, Ö., “Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.15, S.1, Elazığ, 2005
- Otlu, F. - Karaca, S., “Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi”, SDÜ, İİBF, C.10, S.2, Isparta, 2005
- Oxford Dictionaries, “Definition Care”
<http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/care> (29.07.2015)
- Öğüt, A. – İraz, R. - Zerenler, M., “Değer Mühendisliği (Value Engineering) Uygulamalarının Fonksiyonel Etkinlik Açısından İşletmelerin Somut ve Soyut Varlıklarına Yönelik Olası Etkileri” SÜ, İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, S.13, Konya, 2007
- Öker, F., Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Üretim ve Hizmet İşletmelerinde

- Uygulamalar, İstanbul, 2003
- Özgülbaş, N- Tarcın, M., Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi, (Ed. M. Top), Eskişehir, 2013
- Sağlık Sosyal Yardım Bakanlığı (SSYB), “Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği”, Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Yayın No:499, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1983
- Samur, M., “Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi ve Bir Uygulama”, Tekirdağ Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası (SMMMÖ) Sosyal Bilimler Dergisi (SBD), S.1, Tekirdağ, 2012
- Sargutan, A. E., “Sağlık Sektöründe Hizmet Talebi” Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.8, S.3, Ankara, 2005
- Savaş, H., “Özel Hastanelerin ve Doktorların Tıbbi Faaliyetlerden Doğan Hukuki Sorumluluklarının İrdelenmesi (Yargıtay 13. Hukuk Daire’sinin 8.7.2005 Tarihli Kararı Çerçevesinde). İstanbul Barosu Dergisi, C.81, S.3, İstanbul, 2007
- Savcı, M., Maliyet Muhasebesi, Trabzon, 2009
- Sayer, S. - Ülker, A., “Ürün Yaşam Döngüsü Yönetimi ”, Mühendis ve Makina, C. 55, S. 657, Ankara, 2014
- Saygın, T., Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama, Çanakkale: Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, SBE, YDT, Çanakkale, 2008
- Sayım, F. - Sarısoy, S., “Kamu Sağlık Kurum Bütçelerinde Mevzuat ve Kalite Uygulamaları Açısından Tanıtım ve Reklam Harcamaları” Maliye Dergisi, S.159, Ankara, 2010
- Sayım, F., “Sağlık Hizmetleri Arzını Etkileyen Faktörler”, Akademik Ar-Ge Dergisi, C.15 S.1, İstanbul, 2015

- Seldüz, H., Sağlık Kurumlarında Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama, Dumlupınar Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi (YDT), Kütahya, 2011
- Selvi, Y. “Sağlık Kuruluşlarında Tıbbi Cihaz Yönetimi”, İstanbul Üniversitesi (İÜ), İşletme Fakültesi Yönetim, C.20 S.63, 2009, s.108; <http://isletmeiktisadi.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2013/04/Yonetim-63-2009-6.pdf>(08.08.2015)
- Sevgen, S. Sağlık Hizmetleri Talep Tahmini: Adana İli Hastane Uygulaması, Atılım Üniversitesi, SBE, YYLT, Ankara, 2015
- Sevim, A., Maliyet Yönetimi: (Ed. A. Kartal-A. Sevim), Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3034 Eskişehir, 2013
- Sonsuz, A., Hastane İşletmelerinde Birim Maliyetlerin Analizi: Bir Özel Hastane Örneği, AÜ, SABE, YYLT, Ankara, 2011
- Şakrak, M., Maliyet Yönetimi, İstanbul, 1997
- Talakacı, S., Sağlık İşletmelerinde Maliyetlerin Belirlenmesi, Özel Sektörle Kamu Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi (SÜ), SBE, YYLT, Konya, 2009
- TCSB, “Özel Hastaneler Yönetmeliği” Özel Hastanelerin Temel Özellikleri” Madde 5- (Başlığı ile birlikte değişik:RG-23/9/2010-27708)
- TCSB, “Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği”, 10.09.1982, Resmi Gazete (RG.) Madde 5. Değişik: 1/4/2005-2005/8720 K.C.22, S.2889, 2005, s.1315; <http://www.saglik.gov.tr/TR/belge/1-10615/yatakli-tedavi-kurumlari-isletme-yonetmeli-son-degisi-.html> (26.07.2015)
- TCSB, TKHK Kamu Hastaneleri İstatistik Yıllığı, Ankara, 2014; <http://rapor.saglik.gov.tr/kitap/2014/#/37/zoomed> (27.07.2015)
- Tengilimoğlu, D. – Işık, O. - Akbolat, M., Sağlık İşletmeleri Yönetimi, Ankara, 2014
- Titiz İ. - Altunay, M.A., “Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesi Uygulanması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.55, Bursa, 2012

- Top, M. - Şahin, B., “Hastane Endüstrisinde Değişen Sınırlar: Avrupa Ülkelerinde Yaşanan Son Yirmi Yıllık Süreç “, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.7, S.1 Ankara, 2004
- Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı (TCSB), Sağlık Meslek Mensupları İle Sağlık Hizmetlerinde Çalışan Diğer Meslek Mensuplarının İş Ve Görev Tanımlarına Dair Yönetmelik, S. 29007, Resmi Gazete, Ankara, 2014
- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK) “Kamu Hastaneler Birliği Teşkilat Şeması” [http://www.tkhk.gov.tr/646_teskilat-semasi\(13.08.2013\)](http://www.tkhk.gov.tr/646_teskilat-semasi(13.08.2013))
- Uğurlu, E., Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyet Analizi: Tekstil Sektöründe Bir Uygulama, Çukurova Üniversitesi (ÇÜ), SBE, YYLT, Adana, 2010
- Unutkan, Ö., “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Mali Çözüm Dergisi, S.97, İstanbul, 2010
- Ülgen, H. – Mirze, S.K., İşletmelerde Stratejik Yönetim. İstanbul, 2004
- Varangel, İ. Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve MR Ünitesinde Bir Uygulama, Beykent Üniversitesi (BEÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2014
- Vatansever, S. Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi, (Bursa Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi Örneği), BEÜ, SBE, İstanbul, 2013
- Yağmurlu, N., Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama SDÜ, SBE, YYLT, Isparta, 2009
- Yaman, Ö., Hastanelerde Maliyet Yönetim Sistemi ve Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi (İÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2009
- Yaşa, E., “Sağlık Sektöründe Hizmet Kalitesi, Müşteri Memnuniyeti ve Bağlılık İlişkisi: Devlet, Özel ve Üniversite Hastaneleri Karşılaştırması”, YDT, Çukurova Üniversitesi, Adana, 2012, s.8.
- Yıldırım, Ö., Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Sistemi Oluşturulması ve Bir Örnek Uygulama Marmara Üniversitesi (MÜ), SBE, YYLT, İstanbul, 2014
- Yıldız, Y., Yataklı Sağlık Kuruluşlarında Yönetmelik Sorunlarının İncelenmesi Edirne

İlinde Örnek Bir Uygulama, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, YYLT, Edirne, 2008

Yiğit, Ç. – Peker, S. – Cankul, İ. – Kostik, Z. vd., “GATA Eğitim Hastanesinde Yatan Hasta Maliyetinin Belirlenmesi”, Gülhane Tıp Dergisi, C.45, S.3, Ankara, 2003

Yiğit, V. - Ağırbaş, İ., “Hastane İşletmelerinde Kapasite Kullanım Oranının Maliyetlere Etkisi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde Bir Uygulama”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, C.7, S.2, Ankara, 2004, s.142

Yükçü, S. Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 2011

Yükçü, S., Yönetim Muhasebesi, İzmir, 2007

ÖZGEÇMİŞ

08.12.1976 Antakya doğumluyum. 2008 yılında, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümünden mezun oldum. 2012 yılında da İstanbul Beykent Üniversitesi Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi İşletme Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans eğitime başladım. İyi derecede İngilizce ve orta seviyede Almanca bilmekteyim.

2012 yılından beri İzmir Buca Seyfi Demirsoy Devlet Hastanesin’de devlet memuru olarak çalışmaktayım.

Aday : Hülya YONCA