

## Bölüm 11

# HASTANELERDE MALİYET YÖNTEMLERİ VE MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ

İrfan ÖZEN<sup>1</sup>

### GİRİŞ

Hastaneler, çeşitli alt sistemlerden oluşan karmaşık yapıya sahip organizasyonlardır. Hastanelerdeki bu alt sistemlerden bazıları diğer organizasyonlarda da vardır. Tıbbi süreçler dışındaki yönetim, envanter, satın alma, bakım-onarım gibi işlemler diğer işletmelerle birçok açıdan benzerlik göstermektedir. Fakat tıbbi süreçler kıyaslamaya dahil edildiğinde, hastanelerle diğer üretim ya da hizmet işletmeleri arasında önemli farklılıkların bulunduğu görülecektir (Lorenzi & Riley, 2004: 31).

Hastane işletmelerinin temel özellikleri yapı (uzmanlaşma, işlevsel bağımlılık, profesyonelleşme ve ikili otorite hattı), süreç (görevlerin karmaşıklığı ve değişkenliği, acillik ve ertelenemezlik, hata ve belirsizliklere karşı duyarlılık) ve çıktı (girdi ve çıktının insan olması nedeniyle standardizasyonun zorluğu) açısından üç temel gruba ayrılarak incelenebilir (Kavuncubaşı & Kısa; 2002: 81-84; Kavuncubaşı, 2000: 52-55; Can & İbicioğlu: 2008: 258; Seçim, 1991: 20-23).

Hastanelerin yapı, süreç ve çıktıyla ilgili özelliklerinden kaynaklanan karmaşık yapıları, hizmet üretim maliyetlerinin hesaplanmasını önemli ölçüde zorlaştırmaktadır. Bundan dolayı da maliyetlerin doğru şekilde hesaplanabilmesi için hastanelerin yapıları göz önüne alınarak en uygun maliyet sisteminin kurulması amaçlanmalıdır. Hastanelerin yapılarına uygun maliyet sisteminin oluşturulması, kaynakların verimli ve etkin kullanılmasının yanında yönetimin etkin karar almasında gerekli olan bilgilerin üretimine ve maliyet yönetimine de katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla hastanelerde maliyet sisteminin, maliyet bilgi sisteminin amaçlarından biri olan “birim maliyetlerin hesaplanması”nı sağlamanın yanında “maliyet kontrolünü sağlama” amacına da hizmet edecek şekilde yapılandırılması gerekmektedir. Bu iki temel amaçla birlikte hastanelerde maliyet sisteminin “özel yönetim kararlarına katkı sağlama” ve “planlamaya yardımcı olma” işlevlerini de yerine getirmesi gerekmektedir.

<sup>1</sup> Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Datça Kazım Yılmaz Meslek Yüksekokulu, irfanozen@mu.edu.tr.  
ORCID iD: 0000-0003-4307-2306

Hastanelerde hizmet üretim maliyetleri, farklı yöntemler kullanılarak hesaplanabilir ve bu yöntemlerden birkaçı bir araya getirilerek çeşitli maliyet sistemleri oluşturulabilir. Ancak burada öncelikli konu, kurulacak maliyet sisteminin bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılayacak nitelikte olmasıdır.

Hastanelerde farklı bilgilere ihtiyaç duyulması, tek bir maliyet sistemi tanımlamayı güçleştirmektedir. Ayrıca kurulacak maliyet sisteminin, gerekli bilgilerin ihtiyaç duyulduğunda ilgilere sunabilecek nitelikte olması gerekliliği (Finkler, Ward & Baker, 2007: 8) sistemin dinamik yapıda olmasını da zorunlu hale getirmektedir.

Hastanelerde maliyetlerin hesaplanması aşamasında bazı kararların alınması gerekmektedir. Bu kararlar; i. çıktıların (maliyet objelerinin) tanımlanması, ii. gider yerlerinin (faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyetlerin ve faaliyet merkezlerinin) belirlenmesi, iii. maliyetlerin yapısal analizi (maliyetlerin direkt ve endirekt olarak ayrılması), iv. gider yerlerindeki (faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyet yerlerindeki) maliyetlerinin dağıtımını için dağıtım ölçütünün belirlenmesi, v. dağıtım yönteminin seçilmesi ve vi. maliyet yönteminin seçilmesidir (Young, 2003: 10). Seçilecek maliyet yöntemine göre küçük farklılıklar ve değişik adlandırmalar olsa da hemen hemen tüm yöntemlerde sıralanan bu aşamaların izlenmesi gerekecektir. Burada temel farklılık, hacim tabanlı ve faaliyet tabanlı yöntemler arasında ortaya çıkmaktadır.

Maliyet yöntemleri kullanılarak elde edilen çıktı niteliğindeki maliyet verileri, hastane maliyetlerinin analizinde ve dolayısıyla da maliyetlerin yönetiminde önemli bir girdi olarak değerlendirilebilir. Çalışmada, hastanelerde uygulanabilecek temel maliyetleme yöntemleri ele alındıktan sonra, bu yöntemlerden elde edilen çıktıların maliyet yönetim sisteminde nasıl kullanılabileceğine yer verilmiştir. Çalışmada maliyetleme yöntemleri ve maliyet yönetim sistemi bütüncül bir yaklaşımla ele alınmıştır.

## **HASTANELERDE MALİYET YÖNTEMLERİ**

Maliyet yöntemleri, maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan tekniklerdir. Maliyet prosedürü, maliyet yöntemlerinin uygulama adımlarının neler olduğunu ve uygulamanın hangi aşamalardan geçilerek yapıldığını, yani maliyet hesaplama aşamalarını ve bu aşamalarda uyulması gereken kuralları ifade eder. Maliyet sistemi ise işletmelerin ürettiği mal ve hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan maliyet hesaplama tekniklerinden birkaçının bir araya getirilmesiyle oluşturulan yapıyı ifade eder.

Toplam ve birim maliyetin hesaplanmasında kullanılan maliyet yöntemleri; girdilerin kapsamına göre (asal, normal, tam ve değişken maliyet), maliyetlerin

gerçekleşme durumuna göre (fiili, tahmini ve standart maliyet), üretim eyleminin niteliğine göre (safha, sipariş ve karma maliyet) ve maliyetlerin dağıtımında esas alınan ölçüte göre (faaliyet tabanlı ve hacim tabanlı maliyet) olmak üzere dört grupta toplanabilir. Her bir grupta yer alan maliyetleme yöntemlerinin birbirlerinin alternatifi olduğu söylenebilir. Bu gruplardan bir ya da birkaçından bir yöntem seçilerek maliyet sistemi oluşturulur.

Buna göre hastanelerde maliyet sistemi, çeşitli maliyet teknikleri seçilerek aşağıdaki alternatiflerden biri şeklinde oluşturulabilir:

- Tam maliyet, sipariş maliyet, tahmini maliyet, hacim tabanlı maliyet.
- Normal maliyet, standart maliyet, safha maliyet, faaliyet tabanlı maliyet.
- Asal maliyet, fiili maliyet, karma maliyet, zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyet.
- Değişken maliyet, sipariş maliyet, fiili maliyet, hacim tabanlı maliyet.

Diğer işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de maliyet sistemi oluşturmada herhangi bir sınırlama bulunmamakla birlikte, gerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nda gerekse Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda yer alan bazı düzenlemeler, işletmelerin hangi maliyet yöntemini kullanmaları gerektiği noktasında yönlendirici olmaktadır. Bu yönlendirme, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları esas alınarak yapılmakta ve özellikle raporlama açısından kullanması gereken maliyet teknikleri ifade edilmektedir.

Vergi matrahının belirlenmesi açısından VUK 262. maddesi, fiili ve tam maliyet yöntemlerinin kullanılması gerektiğini ifade etmektedir. Dönem sonunda maliyetlerini fiili ve tam maliyet yöntemlerine göre düzeltmek şartıyla işletmeler istedikleri yöntemleri kullanabilirler (Karakaya, 2004, 285).

“Türkiye Muhasebe Standartları-2 Stoklar Standardı” maliyetlemede, normal maliyet yöntemini temel almaktadır. Çünkü değişken genel üretim maliyetleri fiili üretim düzeyine göre maliyetlere yüklenirken, sabit genel üretim maliyetleri kapasiteye bağlı olarak dağıtılmaktadır. Fakat fiili üretimin kapasiteden uzak olduğu durumda, sabit genel üretim maliyetlerinin de değişken genel üretim maliyetleri gibi fiili üretim düzeyi esas alınarak maliyetlere yüklenmesi, yani tam maliyet yönteminin uygulanması mümkündür. Burada amaç, değişken ve sabit maliyet ayrımı yapma ihtiyacına gerek kalmadan, tek bir ölçüyle maliyetlerin yüklenmesini sağlamaktır. Bu uygulama, normal maliyet yönteminin terk edilmesi anlamına gelmemektedir. Çünkü fiili üretimin kapasiteye yakın düzeyde olması, yani tam maliyetin normal maliyete yakın sonuç vermesi şartına bağlanmıştır (Akgün, 2012: 244).

## **Girdilerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri**

Kapsamına göre maliyet yöntemleri, üretim maliyetinin hesaplanmasında hangi maliyet unsurlarının hesaplamaya dahil edeceğini ortaya koyan yöntemlerdir. Sabit ve değişken nitelik gösteren maliyetlerin tamamının ya da bir kısmının hesaplamaya dahil edilmesi tam, değişken, asal ve normal maliyet yöntemlerinden hangisinin kullanılacağını belirlemektedir.

### ***Tam Maliyet Yöntemi***

Tam maliyet yöntemi, dönemde katlanılan üretim maliyetlerinin tamamının sabit veya değişken olup olmamasına bakılmaksızın, dönemde üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetine yüklediği yöntemdir. Diğer maliyet yöntemlerinde olduğu gibi tam maliyet yönteminde de dönem gideri kapsamındaki faaliyet giderleri, finansman giderleri gibi giderler maliyet hesaplamasına dahil edilmemekte ve ayrıca bu yöntemde kapasite kullanımını da dikkate alınmamaktadır.

Hastanelerde bilgi ihtiyacının karşılanmasında ilgililerin özel talepleri kapsamında farklı maliyet yöntemlerinin uygulanabilme olanağı olsa da, raporlama açısından tam maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir. Hastanelerde tam maliyet yöntemi kullanılarak hizmet üretim maliyetinin hesaplanması durumunda, sağlık personeline ödenen ücretlerin, teşhis ve tedavide kullanılan ilaç ve tıbbi malzemelerin ve faaliyetlerin aksamdan devam etmesinde katlanılması gereken giderlerden alınan payların toplamı dikkate alınır. Dönemde katlanılan diğer giderler ise dönem gideri olarak değerlendirilip sonuç hesaplarına aktarıldığı için hizmet üretim maliyeti kapsamına dahil edilmez.

### ***Normal Maliyet Yöntemi***

Normal maliyet yöntemi, değişken maliyetlerin tamamı ile sabit genel üretim maliyetlerinin kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi temeline dayanır. Kapasite kullanım oranı, fiili üretim miktarının normal üretim kapasitesine bölünmesiyle bulunur.

Hastanelerde kapasite kullanım oranının hesaplanmasında çeşitli ölçütler kullanılabilir. Kullanılan farklı ölçütlerin farklı sonuçlar ortaya çıkarma ihtimali, hesaplanacak hizmet üretim maliyetlerinin de farklılaşmasına sebep olacağından, hesaplamada esas alınacak kapasite ölçütünün hastane genelini, farklı poliklinikleri ve klinikleri temsil edecek nitelikte olması gerekir. Bu açıdan, hastanenin toplam yatak sayısının ve yatak doluluk oranının veya toplam poliklinik sayısının esas alınması, doğru sonuçlara ulaşılmada sorunlara neden olabileceği göz önüne alınarak, farklı birimler için farklı kapasite ölçülerinin kullanılması gerekebilecektir.

Hastanelerde kapasite kullanım oranı belirlenerek hizmet üretim maliyetinin hesaplanması, performans göstergesini de kapsadığı için yöneticiler için önemli bilgiler sunacaktır. Özellikle bölümlerin performanslarının ve amaca katkılarının belirlenmesi ve bunların sorumluluk merkezi kapsamında ele alınması, planlamada ve özel yönetim kararlarında yöneticilere katkı sunacaktır.

### ***Değişken Maliyet Yöntemi***

Üretim hacmindeki artışa veya azalışa bağlı olarak artan veya azalan maliyetler değişken, üretim artışının belli bir noktasına kadar değişmeyen maliyetler ise sabit maliyettir. Hastanelerde hizmet üretim miktarındaki artışa bağlı olarak artan, poliklinik ve kliniklerde çalışan personele ilişkin çalışma süresine bağlı olarak ödenen ücretler, teşhis ve tedavide kullanılan ilaç ve tıbbi malzemeler ile hizmet üretim faaliyetini destekleyen değişken nitelikteki maliyetler değişken maliyet yönteminde maliyet unsurlarını oluşturur.

Hizmet üretim maliyetlerinin hesaplanmasında maliyetlerin sadece değişken olanlarının esas alındığı bu yöntemde maliyetler, sabit ve değişken olarak ayrılmakta ve maliyeti hesaplanacak birimlere sadece değişken maliyetler yüklenmektedir. Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrımında ve maliyet fonksiyonunun belirlenmesinde çeşitli teknikler kullanılmaktadır. Maliyetlerin yapısal analizinde kullanılacak tekniklerin hangisinin tercih edildiğine bağlı olarak hastanelerin sabit ve değişken maliyetlerinde farklı sonuçlar elde edilebileceği için bu durumun hizmet üretim maliyetinde farklılıklara neden olacağı göz önünde bulundurulmalıdır.

Hastanelerde değişken nitelik gösteren personel giderleri, kullanılan ilaç ve tıbbi sarf malzemelerin maliyetleri ile değişken genel üretim giderlerinin esas alınarak hizmet üretim maliyetinin hesaplanması, maliyet yönetimi konusunda önemli bilgiler sunacaktır. Bu yöntemde kapsam dışı bırakılan sabit genel üretim maliyetleri, genellikle yöneticilerin alacakları kararlardan etkilenmeyen maliyet unsurlarından oluşmaktadır. Dolayısıyla, değişken maliyetle hesaplanan hizmet üretim maliyetleri, yöneticilere maliyet yönetimi açısından hangi maliyet unsurlarına odaklanmaları gerektiği konusunda yol gösterici olacaktır.

### ***Asal Maliyet Yöntemi***

Asal (direkt) maliyet yönteminde, üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetine sadece direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri yüklenmekte, genel üretim maliyetlerinin tamamı sabit ve değişken ayrımı yapılmadan kapsam dışında bırakılarak dönem gideri olarak değerlendirilmektedir.

Hastanelerde hizmet üretim maliyetinin önemli bir kısmı personel giderlerinden oluşmaktadır. Ayrıca bazı kliniklerde, tedavide kullanılan ilaç ve tıbbi sarf

malzemelerinin toplam maliyet içindeki oranı oldukça yüksek düzeye çıkabilmektedir. Bu açıdan ele alındığında, değişken nitelikteki bu iki maliyet unsuru esas alınarak hesaplanan hizmet üretim maliyetleri, yöneticilere maliyet yönetimi konusunda yararlı bilgiler sunacaktır.

### **Girdilerin Gerçekleşme Durumuna Göre Maliyet Yöntemleri**

Girdilerin gerçekleştirme durumuna (kullanılan rakamların fiili olup olmamasına) göre maliyet yöntemleri, fiili ve öngörü maliyet yöntemi olarak ikiye ayrılır. Öngörü maliyet yöntemleri ise standart ve tahmini maliyet yöntemi olarak iki temel grupta toplanabilir.

Girdilerin gerçekleştirme durumuna göre maliyet yöntemlerindeki ayrımın temeli, fiili maliyet yönteminde maliyetler gerçekleştirildikten sonra, ileriye dönük maliyet yöntemlerinde ise maliyetlerin gerçekleşmeden önce hesaplanmasına dayanır.

#### ***Fiili Maliyet Yöntemi***

Fiili (gerçekleşen) maliyet, geçmiş dönemlerde ortaya çıkan, üretim tamamlandıktan sonra elde edilen rakamlara göre hesaplanan maliyetlerdir. Bu yöntemde maliyet döneminin, dönem sonunda gerçekleştirilecek raporlama dönemine göre belirlenmesi ihtiyaç duyulan bilgilerin gecikmeli olarak yöneticilere iletilmesine neden olabilmektedir. Bu nedenle hastanelerde maliyetleme döneminin yöneticinin öngörüsüne göre mümkün olduğu kadar kısa dönemi kapsayacak şekilde belirlenmesi, maliyet bilgilerinin gecikme yaşanmadan ilgililere sunulma amacını yerine getirebilecektir.

Yöneticilerin beklentilerine bağlı olarak öngörü maliyet yöntemleri kullanılsa bile raporlama açısından diğer işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de fiili maliyet yönetiminin kullanılması gerekmektedir.

#### ***Tahmini Maliyet Yöntemi***

Tahmini maliyet yöntemi, gelecekte katlanılacak maliyetlerin üretim faaliyeti gerçekleştirilmeden önce hesaplanması esasına dayanır. Gelecekte ortaya çıkacak maliyet, olması beklenen ve olması gereken maliyet ayırımına göre, standart ve tahmini maliyet yöntemi olarak ikiye ayrılır.

Tahmini maliyet, geçmiş dönem verilerinden hareketle işletmenin gelecekte ortaya çıkacak maliyetlerinin ne olacağının tahmin edilmesidir. Bu yöntemde tahmin edilen maliyetler, olması beklenen ortalama maliyet niteliğindedir.

Raporlama açısından diğer işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de fiili maliyetleme yönteminin kullanılması gerekliliği belirtilse de özellikle bazı genel üretim maliyetlerinin niteliğinden dolayı tahmini olarak yüklenmesi gerekebilecek-

tedir. Tahmini olarak yüklenen genel üretim maliyetlerinin dönem sonunda fiili maliyetlerle karşılaştırılarak gerekli durumlarda düzeltme kayıtlarının yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Yani tahmini olarak yüklenen genel üretim maliyetlerinin fiili genel üretim maliyetleri ile karşılaştırılarak, fiili durum esas alınarak gerekli düzeltmeler yapılarak raporlanması gerekmektedir.

### ***Standart Maliyet Yöntemi***

Standart maliyet, bilimsel ve teknik temellere dayalı olarak hesaplanan, işletmenin gelecekte ulaşmak istediği hedefleri ortaya koyan maliyet yönetimidir. Bu yöntem, “gerçekleşmesi beklenen maliyetler” yerine “gerçekleşmesi istenilen maliyetler”i ortaya koyduğu için planlama ve kontrol amacına da hizmet etmektedir.

Hastanelerde standart maliyet yöntemi, diğer işletmelerde olduğu gibi yöneticilere maliyetlerin analizinde önemli bilgiler sunabilir. Hastanelerde maliyet standartları, ilgili otorite tarafından belirlenen birim hizmet fiyatları esas alınarak belirlenebilir. Belirlenen fiyat, veri olarak kabul edilmesi gereken en üst düzeyi ifade edeceği için yöneticilerin bu fiyatın altında gerçekleştirilmesi gereken bir maliyet hedefi belirlemeleri gerekecektir. Standartların belirlenmesinde hizmet fiyatlarının yanında geçmiş dönem maliyet verileri de esas alınabilir. Teorik olarak sektör ortalamaları veya sektördeki en iyi hastanenin maliyetlerinin de esas alınarak standart maliyetlerin belirlenebileceği ifade edilse de bu durum genellikle mümkün olmamaktadır.

Dönem sonunda standart maliyetle gerçekleşen durumun karşılaştırılarak bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak raporlama gerçekleştirilir. Ancak dış kullanıcılardan daha çok hastane yöneticilerinin bu karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan sapmaların analizini yapması, düzeltici önlemlerle maliyetlerin yönetilmesinde ve hem rutin hem de rutin olmayan kararların alınmasında ilgililere kullanışlı bilgiler sunacaktır.

### ***Maliyet Dağıtımında Temel Alınan Ölçüte Göre Maliyet Yöntemleri***

Birim maliyetlerin hesaplanması sürecinde en önemli konulardan biri genel üretim maliyetlerinin dağıtımıdır. Genel üretim maliyetlerinin dağıtımında iki temel yöntem bulunmaktadır. Bunlardan biri hacim tabanlı dağıtım, diğeri ise faaliyet tabanlı dağıtım.

#### ***Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi***

Hacim tabanlı maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin dağıtımı; makine saati, direkt işçilik saati, kullanılan hammadde miktarı, üretilen ürün adedi gibi dağıtım anahtarları kullanılarak gerçekleştirilir. Diğer işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de hacim tabanlı maliyet yönteminin kullanılmasında izlenen temel

aşamalar; i. maliyetlerin esas ve yardımcı gider yeri ayırımı yapmadan tüm gider yerlerine dağıtılması (I. dağıtım), ii. yardımcı gider yerlerinde toplanan maliyetlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılması (II. dağıtım) ve iii. esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin üretilen hizmetlere yüklenmesi olarak sıralanabilir. Bu maliyet yönteminde her bir aşamada yapılan dağıtımlar hacim tabanlı ölçütler kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

Hastanelerde maliyetlerin hesaplanması sürecinde öncelikli olarak çıktıların tanımlanması gerekir. Çıktılar tanımlandıktan sonra maliyet yerleri belirlenir. Hastanelerde maliyet yerleri temelde, gelir getiren ve gelir getirmeyen maliyet yerleri olarak iki gruba ayrılır. Gelir getiren maliyet yerleri, esas ve yardımcı hizmet maliyet yerlerinden oluşur. Hastanelerde hizmetin üretildiği esas maliyet yerleri de yataklı hizmet yerleri ile ayaktan tedavi hizmet yerleri olarak iki kısma ayrılmaktadır. Her iki esas hizmet maliyet yeri de sağlık hizmetlerinin gerçekleştirildiği bölümlerdir. Sağlık hizmetlerinin üretilmesine yardımcı olan laboratuvar, radyoloji anestezi, kan bankası gibi bölümler ise yardımcı hizmet üretim yerlerini oluşturan birimlerdir. Gelir getiren bölümlere hizmet sunan çamaşırhane, terzihane, hemşire müdürlüğü, kat hizmetleri, bilgi işlem hizmetleri, dosyalama, yemekhane, depo hizmetleri, teknik hizmetler ise destek hizmet yerleridir. Hastanede yönetim fonksiyonunun yerine getirildiği başhekimlik, bütçe ve mali işler, personel müdürlüğü, satın alma, hasta kabul gibi bölümler hastanenin bütün birimlerine hizmet sunan bölümlerdir. Tedavi ve teşhis hizmetlerinin yerine getirilmesi sürecinde maliyetler bu maliyet yerlerinde toplanır. Maliyetlerin bu yerlerde izlenmesi; hastane bütçelerinin hazırlanmasına, sorumluluk merkezlerinin belirlenmesine ve her bir maliyet yeri için ayrı yükleme ölçütünün kullanılmasına imkan sağlamaktadır (Özkan, 2003: 116-17).

Hastanelerde maliyetleme sürecinde yapılması gereken işlemlerden biri de maliyetlerin direkt ve indirekt olarak sınıflandırılmasıdır. Direkt maliyetler çıktılarına ya da maliyet yerlerine doğrudan yüklenirken, indirekt maliyetler çıktılarına ve maliyet yerlerine hacim tabanlı dağıtım anahtarları kullanılarak yüklenir. Çıktının nasıl tanımlandığına bağlı olarak, yani tedavi hizmetlerinin ya da bölümlerin maliyetlemesinde, direkt ve indirekt maliyetlerin sınıflandırılmasında farklılık ortaya çıkacaktır.

Hastanelerde maliyetleme sürecinde yapılması gereken işlemlerden bir diğeri ise tüm giderlerin I. dağıtımını gerçekleştirildikten sonra yardımcı maliyet yerlerinde toplanan giderlerin dağıtımında kullanılacak yönteminin seçilmesidir. Burada kullanılacak dağıtım yöntemi doğrudan dağıtım, matematiksel dağıtım, kademeli dağıtım ya da planlı dağıtım yöntemlerinden biri olabilir. Hangi yöntemin seçileceğine ilişkin karar, yöntemi uygulayacak ekip tarafından ya da elde edilecek



maliyet bilgisinden beklentiye bağlı olarak alınabilir. II. dağıtım işleminden sonra çıktı tanımına göre, esas hizmet üretim maliyet gider yerlerindeki maliyetler üretilen hizmetlere yüklenerek birim hizmet üretim maliyetleri hesaplanacaktır.

### ***Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi***

Üretim yapısındaki değişim ve buna bağlı olarak maliyet yapılarındaki farklılaşma, ürünlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan yöntemlerde de yenilik arayışlarına neden olmuştur. Bu yeni teknikler özellikle, genel üretim maliyetlerinin dağıtımına yoğunlaşmıştır.

Geleneksel maliyet yöntemlerinin maliyetlerin doğru şekilde hesaplanmasında ihtiyaca cevap vermede yetersiz kalması nedeniyle, bu ihtiyacı karşılamak amacıyla 1987 yılında faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) olarak kavranlaştırılan yeni bir maliyet yönteminin teorik temelleri atılmıştır (Büyükşalvarcı, 2006: 161).

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde, faaliyetler üzerine odaklanılmakta ve maliyetler ürünlere, bu ürünler için yürütülen faaliyetler esas alınarak yüklenmektedir. Bu yöntemde, işletmelerde kaynakları tüketen unsurların ürünler değil, yürütülen faaliyetler olduğu (Civelek & Özkan, 2006: 616) vurgulanmaktadır. İşletmede faaliyetlere odaklanıldığında, faaliyet analizinin bir sonucu olarak hangi faaliyetin değer katan, hangi faaliyetin değer katmayan faaliyet olduğu da ortaya çıkarılabilmektedir. Bu yöntemin kullanılması, değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına, değer katan faaliyetlerin ise iyileştirilmesine yönelik çalışmalara öncülük edecektir.

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin işleyiş süreci şu şekilde özetlenebilir (Williams, Haka & Bettner, 2002: 805):

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Belirlenen faaliyetlerin faaliyet havuzlarında toplanması,
- Faaliyet havuzlarında toplanan faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin birim başına maliyetlerinin hesaplanması ve ürünlere yüklenmesi.

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde maliyetler iki aşamalı olarak ürünlere yüklenmektedir. Birinci aşamada maliyetler maliyet havuzlarına, ikinci aşamada maliyet havuzlarında toplanan maliyetler ürünlere yüklenmektedir (Tseng & Lai, 2007: 238).

Hastanelerde, çıktılar doğru belirlenir ve tanımlanırsa, bu çıktılar için katlanılan faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetleri de doğru tespit edilebilir. Bunun için de hastanelerde maliyet yönteminin, çıktı odaklı olarak yapılandırılması gerekir.

Maliyetlerin maliyet taşıyıcılarına doğru yüklenmesi için maliyet taşıyıcılarının doğru olarak tanımlanması gerekir. Hastanelerde maliyet taşıyıcısı, “ma-

liyetlerin yüklendiği hizmet, hizmet grubu, bölüm, kısım, hasta sınıfı, hasta ya da maliyeti hesaplanmak istenen diğer unsurlar” olabilir. Hastanelerde öncelikli olarak esas çıktının ne olduğunun belirlenmesi gerekir. Çıktı; hasta, röntgen filmi, laboratuvar testi, sunulan bakım hizmeti olabilir. Maliyetlerin toplandığı bölüm, servis, poliklinik birer maliyet taşıyıcısı olarak ele alınabilir, ancak hastanede esas maliyet taşıyıcısı teşhis ve tedavi hizmetleridir (Yiğit & Peker, 2003: 234). Hastanedeki esas çıktı “hastalar” olarak belirlendiğinde hastalara sunulan röntgen filmi, laboratuvar testi gibi hizmetler ara hizmetler olarak kabul edilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, sadece laboratuvarın maliyeti hesaplanmak isteniyorsa burada maliyet taşıyıcısı, sunulan test hizmeti olacaktır.

Hacim tabanlı maliyet yönteminde olduğu gibi faaliyet tabanlı maliyet yönteminde de dağıtım yapılacak endirekt giderler için dağıtım anahtarlarının doğru olarak belirlenmesi birim maliyetlerin doğru hesaplanmasında önemli unsurlardan biridir. Endirekt maliyet olarak kabul edilecek tüm maliyetlerin tek bir dağıtım anahtarı yerine her bir unsur için ayrı dağıtım anahtarının kullanılması, hesaplamalarda daha doğru sonuçların elde edilmesine yardımcı olacaktır. Bununla birlikte geleneksel maliyetleme yöntemi yerine faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak, ilgili endirekt maliyetlerin bu faaliyetlerden yararlanma ölçüsüne göre dağıtılması, hastanelerde maliyet hesaplamalarında önerilen temel yöntemlerden biridir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanmasında yaşanan sorunlar, yeni tekniklerin araştırılmasına neden olmuş ve sonuçta faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin eksikliklerinin ortadan kaldırılmasını amaçlayan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme (ZEFTM) yönteminin temelleri atılmıştır.

ZEFTM yönteminde, faaliyet tabanlı maliyetlemede kullanılan teorik kapasite yerine pratik kapasite kullanılmaktadır. Bu yöntemin uygulanması, hastane yöneticilerinin kapasiteyle ilgili daha doğru karar almalarına yardımcı olmanın yanında, kullanılmayan kapasite de hesaplanabileceği (Küçüktüfekçi & Güner, 2014: 229) için kaynakların etkin yönetimi için önemli bilgiler sağlanabilecektir.

ZEFTM yönteminin eksikliklerinin giderilmesi amacıyla FTM'nin üçüncü jenerasyonu olarak adlandırılacak “performansa dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme” yöntemi geliştirilmiştir (Ali, 2019: 36; Namazi, 2009: 36).

### **Üretim Eyleminin Niteliğine Göre Maliyet Yöntemleri**

Hastanelerde uygulanan temel maliyetleme yöntemleri; bölümleri maliyetleme, hastaları maliyetleme ve karma maliyetleme olmak üzere üç başlık altında toplanabilir. Bu yöntemler aşağıda detaylı olarak ele alınmaktadır.

### **Bölümleri Maliyetleme Yöntemi**

Hastanede maliyet merkezleri belirlendikten sonra her bir maliyet merkezine ait maliyetlerin ayrı ayrı hesaplanması, bölümleri maliyetleme yöntemi olarak adlandırılır. Hizmet üretim maliyetinin kontrolü için öncelikle bölüm temelli maliyet muhasebesi uygulanması yapılarak bütçelerin bölümlere göre hazırlanması gerekmektedir. Buna göre mesela dahiliye servisinin toplam maliyeti, bölümün maliyetine diğer maliyet merkezlerinden aldığı paylar eklenerek hesaplanacaktır (Finkler, Ward & Baker, 2007: 27):



**Şekil 1.** Dahiliye Servisi Toplam Maliyetleri

**Kaynak:** Finkler, A. S., Ward, D. M. & Baker, J. J. (2007). Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations. Third Edition, Sudbury MA: Jones & Bartlett Learning, p. 27'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Şekil 1'de de görüldüğü gibi dahiliye servisinin toplam maliyeti, serviste kullanılan ilaç ve tıbbi sarf malzeme maliyeti (DİMM), servisteki doktor ve hemşire ücretleri (Dİ), bölümün dolaylı maliyetleri (GÜG) toplamından oluşur.

Yatay maliyetleme olarak da adlandırılan bölümleri maliyetleme yönteminde, bölümlerde oluşan maliyetler esas alınmaktadır. Bölüm maliyetlerinin hesaplanması hastane yönetimine göz, dahiliye, acil, nöroloji gibi bölümlerin toplam maliyeti hakkında bilgi verecektir. Bölümlerin toplam maliyet verilerinden hareket edilerek, serviste tedavi veya teşhis hizmeti verilen hastalara ilişkin ortalama birim maliyetler hesaplanabilir. Bölümlere dağıtım yoluyla yüklenen maliyetler, hastanelerde destek ve yardımcı hizmet gider yerlerindeki maliyetlerden gelen payları ifade etmektedir. Bölümleri maliyetleme yönteminin en önemli yararı gelir getiren ve gelir getirmeyen bölümlerin maliyetlerinin hesaplanmasını sağladığı için bölümün bütçelenen maliyetleri ile gerçekleşen maliyetleri karşılaştırarak,

sapmalar analiz edilebilmektedir. Bu maliyetleme yöntemine yöneltilen eleştirilerin en önemlisi hastane yöneticilerinin üretilen hizmet yerine, bölüm üzerine odaklanmasıdır (Özkan, 2003: 118-20).

Bu yöntemde, hangi hasta için ne kadar katlanıldığı kolaylıkla belirlenemeyen birçok maliyet unsuru, bölüme direkt yüklenebilmektedir. Yani hasta için endirekt nitelikteki maliyet unsurlarının birçoğu bölüm için direkt niteliktedir.

Bölgümleri maliyetleme yöntemine göre hesaplanan maliyetlerden yola çıkılarak üretilen hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplaması önemli bir sorunu ortaya çıkarmaktadır. Bu sorun, üretilen her bir hizmet için farklı kaynak tüketilmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Finkler, Ward & Baker, 2007: 27). Ortaya çıkan bu olumsuzluk, her bir faaliyet için geçirilen süre göz önüne alınarak ortadan kaldırılabılır. Maliyetlere neden olan faaliyet süreleri doğru belirlendiğinde maliyetler de gerçeğe uygun olarak dağıtılabilecektir (Özen, 2010: 105). Ayrıca faaliyetler analiz edilerek ve bu analiz sonucuna göre faaliyet tabanlı maliyetleme veya zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri kullanılarak da yukarıda bahsedilen sorun ortadan kaldırılabilir ve doğru maliyet bilgilerine ulaşılabilir.

### ***Hastaları Maliyetleme Yöntemi***

Hastanelerde verilecek birçok kararda, sunulan hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Hastalara hangi hizmetlerin verildiği, bu hizmetlerin daha uygun fiyatla sunulabilme olanağı, mevcut fiyatın uygunluğu ve kabul edebilecek en düşük fiyatın ne olduğunun belirlenmesi gerekir. Bunun için de hastalara verilen hizmetlerin ve hastanın maliyetinin doğru hesaplanması gerekir (Banar, 2002: 95-102).

Dikey maliyetleme olarak da bilinen hastaları maliyetleme yönteminde, tedavi ve teşhis hizmeti verilen hastanın maliyetlemesi üzerine odaklanılmaktadır. Hastaları maliyetleme yönteminde, sipariş ve safha maliyet olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır (Özkan, 2003: 120). Safha maliyet yöntemi, belirli bir dönemdeki hizmet üretim maliyeti toplamının üretilen hizmetlere eşit olarak dağıtılması temeline dayanır. Sipariş maliyet yöntemi ise her hizmetin maliyetinin ayrı hesaplanmasını esasına dayanır (Finkler, Ward & Baker, 2007: 34).

Safha maliyet yönteminde hastanın maliyeti, hastanede kalınan süreye göre ortalama olarak yüklenir. Sipariş maliyetlemede ise her hastaya kaynakları tükettiği oranda maliyet payı verilmektedir (Özkan, 2003: 123). Safha ve sipariş maliyetlemede her bir maliyet unsurunun üretilen hizmetlere yüklenmesi Tablo 1'deki gibi gerçekleştirilir.

**Tablo 1. Safha ve Sipariş Maliyetleme Sistemlerinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Yüklmesi**

	<b>Malzeme Maliyetleri</b>	<b>İşçilik Maliyetleri</b>	<b>Genel Üretim Maliyetleri</b>
Safha Maliyetleme	Ortalama	Ortalama	Ortalama
Sipariş Maliyetleme	Doğrudan	Doğrudan	Ortalama

Kaynak: Özkan, A. (2003). Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 2, Cilt: XXII, s. 123.

Hastanelerde maliyetlerin doğru olarak hesaplanmasında bilişim teknolojilerinden yararlanılabilir. Bu tekniklerden biri hasta bilekliklerinin kullanılmasıdır. Hasta bileklik sistemi, teşhis ya da tedavi için başvuran hastaların bilgilerinin yer aldığı bileklikler sayesinde, hangi hastanın hangi bölümden ne kadar hizmet aldığı doğru bir şekilde izlenebilecektir. Bu uygulama ile özellikle doktor, hemşire ve kullanılan ilaç ve tıbbi sarf malzemelerine ilişkin maliyetler doğru olarak tespit edilebilir. Bunun dışında kalan maliyetler ise, tahmini yükleme oranlarıyla yüklenerek hastanın teşhis ve tedavi süreci tamamlandığında katlanılan maliyetler de en uygun şekilde belirlenmiş olacaktır. Kullanılacak bu yöntemin en önemli faydalarından biri, maliyetlerin zamanında elde edilecek olmasıdır. Hasta bileklik sistemi, maliyetlerin doğru ve zamanında hesaplanması ile birlikte hasta güvenliği açısından da önemli faydalar sağlayacaktır. Yapılacak analizler sonucunda, kullanılacak hasta bilekliklerinin maliyetinin ortaya çıkacak faydadan daha düşük olması durumunda sistem uygulamaya konulabilir (Özen, 2010: 107).

### ***Karma Maliyetleme Yöntemi***

Hastaları veya sunulan hizmetleri maliyetleme, bölümleri maliyetleme yönteminin alternatifi değildir. Bölümleri maliyetleme, her bir hasta için katlanılan maliyetin belirlenmesinde uygun olmayabilir. Ancak her hastanın birim maliyetini doğru şekilde hesaplamak için çok sayıda verinin toplanması için harcanacak zaman ve maliyet dikkate alındığında, bu maliyetleme uygun bir yöntem olarak kabul edilebilir. Hastane yöneticilerinin, sorumluluk muhasebesi için ihtiyaç duyduğu bölümlerin maliyeti ile uygun bir hizmet üretim kararı verebilmek için ihtiyaç duyduğu hastaları maliyetleme yöntemleri arasında denge kurmalıdır. Bu iki yöntemin de bazı özelliklerini taşıyan karma maliyetleme, yöneticilerin bilgi ihtiyacını karşılayacak bir yöntem olarak kabul edilebilir (Finkler, Ward & Baker, 2007: 29). Karma maliyetleme, hastalar için katlanılan bazı maliyetlerinin safha, bazılarının sipariş ise maliyetleme yöntemiyle hesaplanmasına dayanır (Özkan, 2003: 126). Karma maliyetleme yönteminde hem safha, hem de sipariş maliyetleme yöntemlerinin özellikleri bulur (Finkler, Ward & Baker, 2007: 30).

Karma maliyetlemede ilaç ve direkt yüklenebilen tıbbi sarf malzemeleri maliyetleri ve bazı personel maliyetleri, sipariş maliyetlemede olduğu gibi sunulan hizmetlere doğrudan yüklenir. Genel üretim maliyetleri ise çeşitli bölümlerde ya da faaliyetlerde toplanır. Maliyetler bu bölüm ya da faaliyetlerden hizmetlere safha maliyet yöntemindeki gibi dağıtım yoluyla yüklenir (Garrison & Noreen, 2001: 163).

Hastanelerde karma maliyetleme yöntemi şu şekilde uygulanabilir: Hastaneye gelen her hasta için “hasta maliyet kartı” düzenlenir. Hasta için doğrudan tüketilen malzemeler (ilaç, serum, kan...) bu karta işlenir. Doğrudan ölçülebilen işçilik maliyetleri (muayene, ameliyat, tomografi saati vb.) varsa, bunlar da hasta maliyet kartına işlenir. Farklı bölümlerden alınan hizmetlerin maliyetleri (testler, röntgen, vb.) de karta işlenir. Diğer genel üretim maliyetleri ise dağıtım yoluyla yüklenir ve bu maliyetlerin toplamı hastanın maliyetini verir (Özkan, 2003: 127). Karma maliyetleme yönteminde kullanılacak örnek hasta maliyet kartı Tablo 2’deki gibi düzenlenebilir.

**Tablo 2. Hasta Maliyet Kartı**

HASTA MALİYET KARTI						
Hasta No				Hastanın Adı Soyadı		
Giriş Tarihi				Çıkış Tarihi		
A. DİREKT MALZEME MALİYETLERİ						
Tarih	Malzeme Adı	Malzeme Kodu	Açıklama	Miktarı	Maliyeti	Tutarı
B. DİREKT PERSONEL MALİYETLERİ						
Tarih	Yapılan İş	Sicil No	Açıklama	Süre	Ücret	Tutar
C. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ						
Tarih	Hizmet Sunan Bölüm	Faaliyet Hacmi		Yükleme Oranı	Açıklama	Tutar

Kaynak: Banar, K. (2002). Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi. Eskişehir: Anadolu Üni. Yayın No: 1414, s. 98.

Tablo 2’deki hasta maliyeti kartı örneği, bilgisayar tabanlı sistemlerle desteklenerek, tam zamanında ve gerçeğe en yakın maliyet bilgilerinin elde edilmesi sağlanabilir (Özen, 2010: 109).

## **MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ**

Hem artan rekabetin etkisi, hem de kıt kaynakların etkin yönetimine ilişkin beklentiler, kurumların dış çevre değişkenleri ile birlikte iç yapılarına da odaklanmalarını gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda, kâr amacı olsun ya da olmasın tüm kurumların maliyetlerini amaçlarına uygun şekilde yönlendirecek çeşitli teknikler geliştirilmiştir. Bahsedilen teknikler, maliyet muhasebesi bilgi sisteminin çıktısı olan maliyet bilgilerini girdi olarak kullanıp, bu girdinin analizini yaparak kurum amaçlarına uygun yönetimini sağlamaya yönelik tekniklerdir.

Maliyet muhasebesi bilgi sisteminin temel amacı, maliyetlerin kurumların amacına uygun yönetimidir. Bu amaç maliyet yönetim sisteminin, sürdürülebilir rekabetin sağlanabilmesinde önemli bir fonksiyonu yerine getirmesini ifade etmektedir. Maliyet bilgisini kullananlar, maliyetlerle ilgili faaliyetleri izleyebildiğinde ve bu bilgilere ulaşabildiğinde maliyetleri kontrol edilebilir (Barfield, Raiborn & Kinney, 2000: 46-47). Bu durum, maliyet muhasebesinin iki temel amacı olan “maliyetlerin hesaplanması ve maliyetlerin kontrolü” amaçlarının birlikte yerine getirilmesinin gereğini de ortaya koymaktadır.

Maliyet yönetim sistemi, “ürün ve hizmetlerin maliyetini hesaplamada, planlamada, kontrol etmede ve karar vermede gerekli bilgileri tanımlamada, toplama da, ölçmede, sınıflandırmada ve raporlamada” yöneticilere yol gösteren bir araçtır (Erden, 2004: 62).

Maliyet yönetim sisteminden sağlanan bilgilerin, yöneticilerin başarılarını ölçecek ve performanslarını değerlendirebilecek nitelikte olması istenir. Bu ölçümler gelecekteki yatırım fırsatlarının analizinde, çalışanların, araç gereçlerin ve donanımların performanslarının değerlendirilmesinde de kullanılabilir. Yöneticiler, işletmeyle ilgili yeni alternatiflerin değerlendirilmesinde, uzun süreli stratejik amaçlar ya da kısa süreli hedefler için hangi alternatifin tercih edileceğine ilişkin kararlarda, maliyet yönetim sisteminden elde edilecek verileri kullanır (Barfield, Raiborn & Kinney, 2000: 47-48).

Maliyet yönetim sistemi, yöneticilerin kararlarını etkileyen maliyetlerle ilgili verilerin elde edilmesi ve bunların analiz edilerek işletme amaçlarına uygun şekilde kullanılması süreçlerini kapsar. Maliyet yönetim sistemi; “stratejik yönetim kararları için maliyet bilgisi, faaliyet kontrolü için maliyet bilgisi ve işletme dışı ilgililere, dış raporlama için üretilen ürün ve hizmetlerin maliyeti bilgilerinin raporlanması” amaçlarının gerçekleştirilmesini sağlar (Horngern, Sudem & Stratton, 2005: 130).

Maliyet yönetim sisteminin temel amacı, “zaman, maliyet, kalite ve fonksiyonellik” açısından rekabet edilebilir ürünlerin üretilmesinde, kaynakların etkin ve

verimli kullanımı için yöneticilere yardımcı olacak bilgileri sağlamaktır (Şakrak, 1997: 67). Tüm fonksiyonel alanlara faydalı olacak bir maliyet yönetim sisteminin altı amacı bulunur (Barfield, Raiborn & Kinney, 2000: 45):

- Ürünlerin maliyetini doğru hesaplamaya yardımcı olacak uygun maliyet yük-leme anahtarları belirlemek
- Ürün yaşam döngüsünün performansını değerlendirmek
- Faaliyetleri ve süreçleri geliştirecek yaklaşımlar ortaya koymak
- Maliyetlerin kontrolünü sağlamak
- Performansı ölçmek
- Örgütsel stratejilerin izlenmesini sağlamak

Maliyet yönetim sisteminde en önemli ve öncelikli konu, maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasıdır. Bu gereksinim, maliyet bilgileri kullanıcılarının ürün maliyetlerini izlenmelerine imkan sağlayacak bir sistemin dizayn edilmesini gerektirir. Günümüzde maliyetlerin izlenmesi, bilgi teknolojilerinden yararlanılarak kolaylıkla gerçekleştirilebilir. Maliyet yönetimi sistemi tarafından elde edilen maliyet bilgileri, yönetsel işlemlerde girdi olarak kullanılabilir. Bu maliyet bilgileri “planlama, finansal tabloların hazırlanması, ürün veya hizmetlerin kârlılığının ayrı ayrı değerlendirilmesi, dönem kârının belirlenmesi, maliyete dayalı fiyatlandırılmada fiyatların tahmin edilmesi ve performans değerlemede” temel ölçümlerin belirlenmesi için kullanılabilir. Ayrıca maliyet yönetim sistemi, ürünlerin yaşam döneminin değerlendirilmesine ilişkin bilgiler de sunar (Barfield, Raiborn & Kinney, 2000: 46).

Maliyet yönetim sistemi, işletmenin kısa vadeli hedeflerle uzun vadeli stratejilerinin gerçekleştirilmesinde, faaliyetlerinin planlanmasında ve kontrolünde maliyet unsurları açısından bir dizi yöntem geliştirir (Barfield, Raiborn & Kinney, 2000: 45).

Maliyet yönetim sistemini kapsamında geliştirilen yaklaşımlar şu şekilde özetlenebilir (Acar, 1998: 84):

- Rekabet ortamında daha uygun karar almayı kolaylaştıracak yöntemler: Stratejik maliyet yönetimi, stratejik maliyet analizi, mamul yaşamı dönemi maliyetleme
- Kaynak kullanımında kayıpları azaltarak etkinliği artırmaya yönelik yöntemler: Değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, tam zamanında envanter yönetimi, toplam kalite kontrolü
- Maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasına yönelik yöntemler: Faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme

Hastanelerde kullanılacak maliyet yöntemleri ile maliyet yönetim sistemini bütünleyen yaklaşımların birlikte değerlendirilmesi, amaçlara ulaşmada maliyet



bilgileri yöneticilere önemli katkılar sağlayacaktır. Mesela hastanede maliyetlerin hesaplanmasında faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanılması, değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olacaktır. Benzer şekilde standart maliyet yönteminin hedef maliyetleme ile birlikte kullanılması amaçlara ulaşmada önemli avantajlar sağlayacaktır.

Değer katmayan faaliyetlerin neden olduğu maliyetleri ortadan kaldırmak amacıyla faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanan işletmeler, kârlılığını artıran değer katan faaliyetlerin düzenlenmesinde etkin ve kaliteli bilgilere ulaşabilmektedir (Ekici, 2020: 123).

## **SONUÇ**

Hastanelerde hizmet üretim maliyetleri hesaplanabildiğinde ve bilgilere ulaşılabildiğinde maliyetler kontrol edilebilir. Bu durum, maliyet muhasebesinin iki temel amacı olan “maliyetlerin hesaplanması ve maliyetlerin kontrolü” amaçlarının birlikte yerine getirilmesinin gereğini de ortaya koymaktadır.

Hastanelerde birçok maliyet yöntemi kullanılabilir. Kullanılacak yöntemlerin maliyet yönetim sistemiyle uyumlu olması, amaçlara ulaşmada yöneticilere katkı sağlayarak kaynakların etkin ve verimli kullanımını da sağlayacaktır. Kullanılacak maliyet yönteminin istenilen zamanda ve gerçeğe en uygun maliyet bilgilerini sağlayacak nitelikte olması gerekir. Hastanelerde hacim tabanlı maliyet yöntemleri yerine faaliyet tabanlı maliyet yönteminin tercih edilmesi, gerçeğe en yakın maliyet bilgilerini sunma amacına hizmet etmekle birlikte, uygulamada çeşitli güçlüklerin yaşanmasına ve maliyet bilgilerinin zamanında sağlanamamasına neden olabilmektedir. Ancak faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanılması, faaliyet analizinde ve değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasında önemli avantajlar sağlayacaktır.

Hastanelerde farklı maliyet yöntemleriyle elde edilen maliyet bilgilerini kapsayan çıktılar, maliyet yönetim sisteminin girdilerini oluşturacağı için maliyet yöntemlerinin, maliyet muhasebesinin amaçlarından biri olan “birim maliyetin hesaplanması”yla birlikte, diğer bir amaç olan “maliyet kontrolü”nü de gerçekleştirmeye olanak sağlayacak nitelikte olması gerekir. Hastanelerde maliyet verilerini elde etmedeki temel amaç, birim maliyetlerin hesaplanmasından çok bu maliyetlerin belirlenen hedeflere uygun şekilde yönetilmesi olduğundan, kurulacak maliyet sisteminin maliyet yönetim sistemini etkileyeceği göz önünde bulundurulurken en uygun yapının ne olduğunun belirlenmesi gerekir. Bu yapı hem yöneticilerin beklentilerine, hem de belirlenen hedeflere uygun olacak şekilde tasarlanmalıdır.

## **KAYNAKÇA**

- Acar, D. (1998). İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 3 (Güz), 81-95.
- Akgün, A. İ. (2012). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:17, Sayı: 2, 229-246.
- Ali, A. M. M. (2019). The Role of Performance Focused Activity Based Costing (PFABC) in Productivity Improving and Performance Evaluating, Case study in the General Company for tire industry in Najaf – Iraq. International Journal of Multidisciplinary Research and Publications (IJMRAP), Volume: 2, Issue: 6, 35-41.
- Banar, K. (2002). Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi. Eskişehir: Anadolu Üni. Yayın No: 1414.
- Barfield, J. & T., Raiborn, C. A. & Kinney, M. R., (2000). Cost Accounting. 4. Edition, South Western.
- Büyükaşvalı, A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama. Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi, Yıl: 9, Sayı: 10, Haziran, 160-180.
- Can, A. & İbicioğlu, H. (2008). Yönetim ve Yöneticilik Yönünden Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 3, 253-275.
- Civelek, M. & Özkan, A. (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Yenilenmiş Dördüncü Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Durukan, S., Akar, Ç. & Şahin, İ. (2007). Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 1, 19-47.
- Ekici, K. (2020). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Değer Katmayan Faaliyetlerin Azaltılmasında Etkisi ve Önemi. İktisadi ve İdari Yaklaşımlar Dergisi, 2 (1), 109-126.
- Erden, S. A. (2004). Stratejik Maliyet Yönetimi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Finkler, S. A., Ward, D. M. & Baker, J. J. (2007). Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations. Third Edition, Sudbury MA: Jones & Bartlett Learning.
- Garrison, R. H. & Noreen, E. (2001). Managerial Accounting. 11th Edition, New York: McGraw-Hill Companies.
- Hornigren, C. T., Sundem, G. L. & Stratton, W. O. (2005). Introduction Management Accounting. Fourteenth Edition, New Jersey: Pearson Education Press.
- Karakaya, M. (2004). Maliyet Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavuncubaşı, Ş. & Kısa, A. (2002) Sağlık Kurumları Yönetimi. Eskişehir: Anadolu Üni. Yayın No: 1429.
- Kavuncubaşı, Ş. (2000). Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Küçüküfekteci, M. & Güner, M.F. (2014). Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 2, 227-242.
- Lorenzi, N. M. & Riley, R. T. (2004). Managing Technological Change: Organizational Aspects of Health Informatics. Second Edition, Nashville: Springer Inc. Health Informatics Series.
- Namazi, M. (2009). Performance-Focused ABC: A Third Generation of Activity-Based Costing System. Cost Management Journal, Sep/Oct, 23,5 ABI/INFORM Global, 34-46.
- Özen, İ. (2010). Hastane İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetimi ve Uygulaması. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2010.
- Özkan, A. (2003). Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 2, Cilt XXII, 113-130.
- Seçim, H. (1991). Hastane Yönetim ve Organizasyonu: Türkiye'de Hastanelerin Yönetimi İçin Bir Model Önerisi. İstanbul: İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları.
- Şakrak, M. (1997). Maliyet Yönetimi. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Tseng, L. J. & Lai, C. W. (2007). ABC Joint Products Decision with Multiple Resource Constraints. Journal of American Academy of Business, Vol: 11, No: 1, Cambridge, March, 237-243.
- Williams, J., Haka, S. & Bettner, M. S. (2002). Financial and Managerial Accounting. USA: McGraw-Hill.

## *Yönetim ve Organizasyon Araştırmaları*

- Yiğit, Ç. & Peker, S. vd. (2003). GATA Eğitim Hastanesinde Yatan Hasta Maliyetlerinin Belirlenmesi. *Gülhane Tıp Dergisi*, 45 (3), 233-243.
- Young, D. W. (2003). *Management Accounting in Health Care Organizations*. 1. Edition, San Francisco: Jossey-Bass.