

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE PAKET İŞLEM FİYAT UYGULAMASININ HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ VE STRATEJİK PAZARLAMA MUHASEBESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖZEL X DİYALİZ MERKEZİNDE BİR UYGULAMA

Yunus CERAN*

Şefik ÖZDEMİR**

ÖZET

Son yıllarda ülkemizde yaşanan sağlık politikaları konusundaki yenilik ve değişimler sağlık işletmelerini maliyet odaklı çalışmaya zorlamaktadır. 2007 yılında Sosyal Güvenlik Kurumlarının (Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur ve Emekli Sandığı) tek çatı altında toplanması ile birlikte oluşturulan Sosyal Güvenlik Kurumu-SGK özel hastanelerle sözleşme yapmaya başladıktan sonra Paket İşlem Fiyat Uygulamasını başlatmıştır. Paket İşlem Fiyat Uygulaması çok karşılaşılan hastalıkların tanı ve tedavisi sırasında hizmet içeriği bakımından hasta bazında çok fazla değişiklik göstermeyen ve bu nedenle yaklaşık maliyeti önceden tahmin edilebilen tüm işlemler için tek bir fiyat belirlenmesi olarak tanımlanmıştır. Kısacası Paket İşlem Fiyat Uygulaması sağlık işletmelerinde üretilen hizmetin satış fiyatını önceden belirlemektedir. Bu uygulama aynı zamanda sağlık işletmelerinin aynı hizmetleri aynı satış fiyatıyla müşterilere sunma zorunluluğu doğurmaktadır. Bu noktada sağlık sektöründe rekabetin çok acımasız bir düzeye ulaştığı söylenebilir. Bu çalışmada sağlık işletmelerinin Paket İşlem Fiyat Uygulamasından hem kar hem de müşteri memnuniyeti sağlamak için Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Stratejik Pazarlama Muhasebesi kavramlarından faydalanarak paket işlem fiyatını aşmayacak şekilde maliyetlerin belirlenmesine yönelik maliyet düşürme çalışmaları konusu incelenmiş ve bir diyaliz merkezinde uygulama yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Paket İşlem Fiyat Uygulaması, Hedef Maliyetleme, Stratejik Pazarlama Muhasebesi

* Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi İİBF

** Öğretim Görevlisi, Aksaray Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu

ABSTRACT

In health sector in which the competition is increasing day by day, to provide a better quality and better service, and so to achieve competitive advantage is possible by modern healthcare enterprises and also possible keeping the costs of health services with a reasonable level offered by these modern healthcare enterprises. The managers who give direction to the health sector and their enterprises to achieve competitive advantage, they must meet the expectations of patients in the best way, with the maximum level is required to perform quality service at minimal cost. Since healthcare enterprises' one of main target is making profit so they must have a plan of income and expenses about estimations for future, business volume and other costs elements and get knowledge about the costs of services they offer, resources and market situation. Recent years the changes, innovations and developments in health policies in our country forces healthcare enterprises to work on cost-oriented. In this context, bundle pricing is an application reducing the costs of health care practises and to take the under the control of healthcare costs applied both private and public health institutions. In bundle pricing applications, sales prices of services are determined in advance but businesses can not determine the prices by themselves. Thus, the approximate cost of a single price will be determined for all the transactions that can be predicted, in terms of customers, they will be able to receive the same services at the same price. According to this application, health service businesses must keep service prices under the control in the framework of bundle pricing and adjust their budget in accordance with not exceed the bundle pricing and plan their income and expenses. Accordingly, managers of health institutions must dominate the market and apply the strategic management techniques in line with the target cost in order to reduce regarding costs. In this regard, "Target Costing" is a method that provides cost management before they occur and achieving target profit by offering quality service. This method aims to protect the quality of the product as well as the costs before they happen so that management aims to achieve the planned profit. Since in bundle pricing application, prices are determined independently, to achieve target profit, costs should be reduced with target costing method. Also in highly competitive health sector, managers need to find most suitable markets for their goods and service and at this point the necessity of strategic marketing accounting is emerged. In another word, due to rapid increase in private healthcare enterprises and increasing fierce competition and increase in the quality of services, to survive in this highly competitive environment, it is required strategic marketing accounting. "Strategic Marketing Accounting" is created with the partnership of marketing and accounting department in order to use as a tool to delivery suitable, valid, true and reliable information to marketing managers and to provide solutions to problems which can be emerged with the activities of marketing department and to take a decision related to marketing about strategic product and strategic price. Ministry of Health defined the purpose of enterprises as "patient care according to requirement of the modern era, suitable to country's fact, fast, disciplined and highly quality and cost-efficient." So taking these issues into consider, bundle pricing application has been demonstrated in order to achieve economic patient care by Ministry of Health. At this point, to utilize the efficiency from this implementation by keeping the costs of healthcare services and so to make profit, businesses will get the benefits of the target costing method and strategic marketing accounting method. In bundle pricing implementations, invoices sent to institutions which pay for different treatment and diagnosis services are examined and it is identified that the majority of patients who share

the same diagnosis and the procedure was found to be certain services and material model.

One of the healthcare enterprises, private dialysis centers get no patient share except bundle pricing. The aim of this paper, to put forth how health service enterprises utilize bundle pricing to get profit and satisfy customers with the concepts of target costing and strategic marketing accounting and how costs and prices are determined in bundle pricing implementation, what is the concepts of target costing method and strategic marketing accounting and their relationship between bundle pricing application and a field study in a dialysis center.

Key Words: Bundle Pricing Application, Target Costing, Strategic Marketing Accounting

GİRİŞ

Toplumda yaşayan herkesin eşit, adil, kaliteli, sağlık düzeyini yükselten, daha sağlıklı ve daha iyi bir dünyada yaşamasını ve gelecek nesillerin daha iyi şartlarda büyümesini sağlamak ancak modern sağlık işletmelerinin sunacağı sağlık hizmeti ile mümkündür. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de sağlık işletmeleri arasında rekabetin son derece yoğun yaşandığı bir ortam mevcuttur. Bu yoğun rekabet ortamı her geçen gün biraz daha kızışmaktadır. Sağlık işletmelerinin rakipleriyle mücadele edebilmek, daha iyi hizmet sunan modern sağlık işletmeleri olmak için ürettikleri sağlık hizmetinin maliyetini rakiplerine göre daha avantajlı bir düzeyde tutmaları gerekmektedir. Ülkemizde artan sağlık harcamalarını kontrol altında tutabilmek ve sağlık hizmeti maliyetlerini azaltabilmek için yapılan uygulamalardan bir tanesi Paket İşlem Fiyat-PIF Uygulamasıdır.

PIF hem özel hem de kamu sağlık işletmelerinde uygulanmaktadır. PIF uygulaması sunulacak sağlık hizmetinin satış fiyatının önceden belirlendiği bir uygulamadır. Bu uygulamada hizmet sunan işletmeler ürettikleri sağlık hizmetinin satış fiyatını kendileri belirleyememektedir. Bu uygulama sağlık işletmelerini yönetenlerin üretilen hizmet maliyetini PIF uygulamasında belirtilen satış fiyatını baz alarak yönetmek ve kontrol altında tutmak, sağlık hizmetini müşteriye cazip hale getirebilmek için reel planlar yapmalarını gerektirmektedir.

Sağlık işletmelerine yön veren yöneticilerin, gelecek tahminlerinde, işletmelerinin üretim hacmine ve maliyetle ilgili tüm unsurlara göre çalışma programı ve bütçeler oluşturarak gelir ve gider planlaması yapmaları gerekmektedir. Sağlık işletmelerinin de temel

hedeflerinden biri olan kâr, genel bir tanımla toplam satış geliri ile toplam maliyet arasındaki farka eşittir. Kârlılığını ve dolayısıyla sürekliliğini devam ettirecek olan işletme, tükettiği kaynaklar ile ürettiği hizmetin maliyeti, fiyatı ve pazar olanakları hakkında detaylı bilgilere sahip olmalıdır (Ocak vd., 2004: 4).

Sağlık işletmelerinin de rakiplerine üstünlük sağlayabilmek için hastaların beklenti ve ihtiyaçlarına yönelik yeni hizmetler tasarlayarak düşük maliyetle, yüksek kalitede ve hızlı bir biçimde pazara sunmaları gerekmektedir. Sağlık hizmetinin maliyetini düşürebilmek için de hizmetin daha planlama ve tasarım aşamasından itibaren, maliyet düşürmeye yönelik yönetim tekniklerini uygulamak gerekmektedir. Bu maliyetleme yöntemleri arasında en fazla ilgi toplayan yöntemlerden birisi Hedef Maliyetleme Yöntemi-HMY olmuştur. HMY maliyetlerin henüz gerçekleşmeden yönetilmesini ve ürünün kalitesini koruyarak, hedeflenen karı gerçekleştirebilecek bir maliyetle üretilmesini amaçlayan bir yöntemdir (Nubin, 2006: 1). PİF uygulamasında sağlık hizmetinin satış fiyatı işletmeden bağımsız olarak belirlendiğinden PİF uygulamasında maliyet yönetimi ve kontrolüne yönelik olarak Stratejik Pazarlama Muhasebesi-SPM açısından HMY ile hedeflenen satış fiyatı ve hedeflenen kar'a ulaşmak için maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir. Sağlık sektöründe çok sayıda özel sağlık işletmesinin açılması ve hizmet kalitesinin her geçen gün biraz daha arttığı yeni bir dönem yaşanmaktadır. Sayıları her geçen gün artan sağlık işletmelerinde üretilen hizmetlere uygun pazarların bulunabilmesi, pazarlama yöneticisine sağlık hizmetinin gelir ve giderlerine yönelik doğru, güvenilir, sağlam, gerçek bilgileri verecek, etkin rekabet yapabilmesini sağlayabilecek SPM'ye ihtiyaç duyulmuştur.

Sağlık işletmelerinde SPM'ye olan ihtiyacın nedeni şöyle açıklanabilir. Stratejik pazarlama faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ortaya çıkan problemlerin çözümünde ve stratejik pazarlama kararlarının (stratejik ürün, stratejik fiyat gibi) verilmesinde, kararı verecek olan pazarlama yöneticisinin karar vermesine temel oluşturacak uygun, ilgili, geçerli, doğru ve güvenilir maliyet bilgilerine gereksinim duyulmaktadır. Stratejik pazarlama kararlarının verilmesi, uygulanması ve pazarlama faaliyetlerinin performans değerlemesinde ihtiyaç olan bilgileri sağlayacak araç, muhasebe ve pazarlama bölümlerinin ortaklaşa oluşturduğu SPM'dir. Stratejik pazarlama faaliyetlerinin yerine getirilmesinde ve iyileştirilmesinde etkin ve

etkili bilgi sağlanması, sağlanan bu bilgilerin stratejik pazarlama problemlerine özel kullanımı ve yararı SPM'ye olan ihtiyacı ortaya koymaktadır (Ceran, 2009:12).

Sağlık Bakanlığı açısından bakıldığında sağlık işletmelerinin amacı, “modern çağın icaplarına ve memleket gerçeklerine uygun, süratli, disiplinli, üstün kalite ve ekonomik bir hasta bakımı” olarak belirtilmiştir (Arslan, 2008: 5). Sağlık Bakanlığı, ekonomik bir hasta bakımı amacını gerçekleştirmek için uygulamaya koyduğu yöntemlerden biri olan PİF uygulamasından verim alabilmek için sağlık hizmetinin satış fiyatını belli düzeyde tutmak istemektedir. Sağlık işletmelerinin kar elde edebilmek ve rakiplerine üstünlük kurmak için SPM uygulamaları ile birlikte HMY'yi uygulamaları avantaj sağlayabilir.

Son yıllarda kamu ve özel sağlık işletmeleri de sürekli değişen dinamikler ve yeni uygulamalar karşısında kendilerine yol gösterecek çalışmalara ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle PİF uygulaması kapsamına giren ve sağlık hizmeti veren tüm sağlık işletmelerinin hedefledikleri karı elde etmelerini sağlamada, kaliteli ve müşteri isteklerine uygun daha hızlı hizmet sunumunda özeldir HMY ve genelde SPM uygulamaları yol gösterici olacaktır.

2.Sağlık İşletmelerinde Paket İşlem Fiyat Uygulaması

2005 yılı Bütçe Uygulama Talimatı (BUT) içerisinde paket uygulamalar “*Tanıya dayalı (paket) fiyat; dâhili ve cerrahi branşlarda sık karşılaşılan hastalıkların tanı ve tedavisi sırasında hizmet içeriği bakımından hasta bazında çok fazla değişiklik göstermeyen ve bu nedenle yaklaşık maliyeti önceden tahmin edilebilen tüm işlemlerin tek bir fiyat olarak belirlenmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Burada tanımlanan paket, tüm masrafların dâhil olduğu, tek fiyatın geçerli olduğu bir kavramdır. Hastanın, hastaneye yatışından taburcu oluncaya kadar yapılan tüm masraflar için tek bir fiyat geçerlidir. Bu fiyatın içerisine, hastanın taburcu olduktan sonraki döneminde yapılan kontrollerin maliyetleri de dâhil edilmiştir.

Paket fiyat uygulanırken uyulması gereken ilkeler genel olarak; sağlık işletmeleri, PİF uygulaması çerçevesinde vaka seçimi yapamayacakları, hastanın tedavisi tamamlanuncaya kadar hastaneden taburcu edemeyecekleri, sağlık işletmesinin, tedavi ile ilgili her türlü

bilgi, belge ve raporların bir örneğini isteği halinde hastaya vermek zorunluluğu ile ilgilidir. Fiyatlar ihtiyaç duyulan operasyon ve girişimler için, poliklinik, ameliyat ve girişim ücreti, anestezi ilaçları, ilaç, kan komponentleri (eritrosit süspansiyonu, tam kan, trombosit, plazma,v.b.), sarf malzemesi, anestezi ücreti, laboratuvar, patoloji, radyoloji tetkikleri ve tıbbi zorunluluğa dayalı refakatçi ücreti ve bunların toplamı olan fiyattan oluşmaktadır. Bu fiyatlar, her paket fiyat için ayrı ayrı belirtilen istisnaları kapsamaz. Bu istisnalar, faturada ayrıca gösterilerek faturalandırılır. Hastanın taburcu olduktan sonraki 15 gün içerisinde ilk kontrol amaçlı muayenesi ve bu muayene sonucunda gerekli görülen rutin biyokimyasal, bakteriyolojik, hematolojik, kardiyolojik (EKG, EKO, EFOR) ve radyolojik tetkikler ücretsiz olarak yapılır. Ancak birinci kontrollerde gerekli olacak ileri tetkikler (anjyografi, sintigrafi, bilgisayarlı tomografi, manyetik rezonans vb.) ilgili tetkikin raporuyla belgelendirilmek koşuluyla ilave olarak ücretlendirilebilmektedir (<http://dsi.pau.edu.tr/belgeler/ek9Ullke.doc>).

2.1. Sağlık Paket Program Uygulamalarına Geçişin Nedenleri

“Son 20-30 yıldır sağlık maliyet problemleri ile ilintili olarak veya bu problemlere atıfta bulunularak sağlık bakım finansman tartışmaları yapılmaktadır. Son yıllarda, çoğu ülkelerdeki sağlık bakım finansmanı ve hizmet sunumu dramatik değişimler geçirmektedir. Politik değişimler, nüfusun yaşlanması, bununla birlikte sağlık hizmetleri gereksiniminin artması, yeni tedavi biçimlerinin ve teknolojilerinin yaygınlaşması ve kamuoyunun beklentilerinin yükselmesi, kaynaklar üzerindeki baskıları artıran faktörlerdir”. Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ile birlikte gereksiz tedavi, ameliyat vb. işlemler sağlık harcamalarının artmasına neden olmuştur. Gelişmiş ülkelerde dahi sağlık sektörü sağlık harcamalarının çok yüksek olması nedeniyle ekonomiyi olumsuz etkilemektedir (Boyacı, 2006: 12).

PİF uygulaması ilaç israfı ve benzeri konularda alınan tüm önlemlere rağmen sürekli artan sağlık harcamalarını azaltmak için başlatılan bir uygulamadır. Sürekli artan sağlık harcamaları, bu alanda önlem alınmasını gerektirmiştir. Sağlık hizmetlerinin belirsizliği, pahalı cihaz ve teknolojilerin kullanılmasını gerektirmesi, bu sistemi kontrol etmeyi zorlaştırmakta, bu sektöre aktarılan kaynakların her yıl artarak

devam etmesine neden olmaktadır. Devlet, sağlık hizmetlerinin hakkaniyet içinde verilebilmesi ve her yerde eşit sağlık hizmeti verilmesini sağlamak amacıyla bu sektöre müdahale etmektedir. Her yıl devlet bütçesinden sağlık alanına kaynak aktararak, hizmetlerin devamlılığı sağlanmaya çalışılmaktadır. Buna rağmen, sağlık hizmetlerinin maliyetleri piyasanın değişkenliğinden dolayı sürekli değişim göstermektedir. Devlet, her yıl artarak süren sağlık harcamalarını kontrol edebilmek için çeşitli ekonomik önlemler almakta ve yönetmelikler çıkarmaktadır (Boyacı, 2006: 14-15).

Sağlık sisteminin bileşenlerine bakıldığında, bu sistemin kurulabilmesi ve kusursuz işleyebilmesinin devletlerin bu işe ayırabildiği kaynak miktarına bağlı olduğu görülmektedir. Devlet sahip olduğu imkânlarla kişilere daha kaliteli sağlık hizmeti sunabilmek için yeni uygulamalara başvurabilmektedir (Çakır, 2011: 86-87). PİF uygulaması da bunlardan birisi olmaktadır. Türkiye’de hastane yönetimi ve sağlık güvencesi sağlayan sosyal güvenlik kurumlarının en önemli sorunlarından birisi de maliyetlerin doğru olarak belirlenememesidir. Sağlık işletmelerinin maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi, hem sağlık işletmesindeki girdilerin planlanması ve kontrolü, hem de sunulan sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılması bakımından oldukça önemlidir (Eminsoy, 2008: 1).

2.2. Sağlık Paket Programlarında Maliyet ve Fiyat Belirleme

Sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılması, Maliye Bakanlığı tarafından o yılın bütçe uygulama talimatı olarak, Resmi Gazete’de yayınlanmaktadır. BUT (Bütçe Uygulama Talimatı); farklı sosyal güvenlik kurumlarına bağlı hak sahiplerinin sağlık kuruluşlarındaki tedavi süreçleri ile ilgili olarak, fiyat ve prosedür açısından birlik sağlanması amacı ile yayınlanmaktadır. Talimatın kapsadığı kişi ve bakmakla yükümlü oldukları aile fertleri, BUT hükümleri çerçevesinde tedavi görmektedir. Talimatlarda ilaç, malzeme, tedavilerle ilgili hükümler ve kurallar belirtilmektedir. Sağlık hizmetlerinin fiyatları belirlenirken maliyet analizlerine dayanan ve uygulanabilirliği olan fiyatların belirlenmesi, hem kaliteli sağlık hizmetinin verilmesi hem de sağlık hizmeti veren kuruluşların memnuniyeti açısından daha yararlı olacaktır. Sağlıkta uygulanan tanıya dayalı paket uygulamalarının

fiyatları, her yıl Sağlık Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının ortaklaşa yaptığı çalışmalarla belirlenmektedir. Bu iki bakanlık, bir yıl öncesinden, oluşturulan bir komisyonla birlikte çalışma yapmakta ve bir yıl sonraki fiyatlar belirlenmektedir (Boyacı, 2006: 35-37).

3. MALİYET YÖNETİMİ ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ

HMY, yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi müşteri ihtiyacını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam seyri maliyetlerinin düşürülmesini amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir (Kaya, 2010: 315).

Günümüzde sağlık bakım sektöründe maliyetlerin önemli derecede arttığı yapılan araştırmalarda görülmektedir. Kapasite kullanım oranının düşüklüğü, daha gelişmiş hizmetlere olan talep, enflasyon, yanlış hükümet program ve politikaları vb. nedenlerle hastane maliyetleri önemli derecede artmaktadır. Sağlık işletmelerinde maliyetlerin yönetilmesi, kontrol ve denetim altına alınması maliyet azaltımına gidilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır (Ocak vd., 2004: 5) Maliyet azaltımına gidildiğinde sağlık hizmetinin kalitesinden ödün verilememesi gerekmektedir. Hizmet kalitesinden ödün verilmesi müşteri kaybına neden olabilir. Bunun için sunulacak sağlık hizmetinin müşterilere yönelik olması yani pazara yönelik olması gerekmektedir.

Pazara yönelik olma, pazarı ele geçirebilme ve pazarda başarılı olabilme anlamına gelmektedir. Bu, somut olarak pazarın izin verdiği kadar daha doğrusu pazarda kabul edilebilecek olan bir maliyete ulaşmayı ifade etmektedir. Yoğun rekabet ortamında, birincil olarak sadece maliyetler söz konusu değildir. Aynı zamanda zaman, kalite maliyetler de söz konusu olmaktadır (Ceran, 2001: 84).

HMY'de amaç; ürün planlanırken müşterilerin ihtiyaç ve isteklerine uygun, üretim, üretim yönetimi, Ar-Ge, pazarlama ve seçilen yan sanayi işletmesi ve hem de üretime başlamadan önce muhasebenin ortak yardımı aracılığıyla ürünün yüksek toplam maliyetini pazar açısından azaltmak olmaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006: 66-67).

3.1. Hedef Maliyetleme İle İlgili Kavramlar

Hedef maliyetleme ile ilgili kavramlardan bir tanesi hedef satış fiyatıdır. Hedef satış fiyatı; hedef maliyetin bulunabilmesi için önemli bir etken olan ürün veya hizmetin piyasa fiyat araştırmasından sonra hitap edilen müşterilerin alım gücüne uygun olan, ödemeye razı olduğu bir fiyattır. Hedef maliyetle ilgili diğer bir kavram ise hedef kar marjıdır. Hedef kâr marjı; üretilen ürün veya hizmetin işletmenin amaçlarına ulaşabilecek ve varlığını uzun vadede sürdürebilecek bir kar oranıdır. Başka bir kavram ise hedef maliyet kavramıdır. Kavram olarak hedef maliyet, bir mamule ait beklenen kâr oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir şeklinde tanımlanabildiği gibi hedef satış fiyatı ile hedef kâr marjı arasındaki farktır şeklinde de tanımlanabilmektedir. Diğer bir tanıma göre ise, hedef pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre de hesaplanan, pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir. Hedef maliyet ile ilgili diğer bir kavram ise hedef üründür. HMY'de hedef ürün (satış) hacmi, ürüne alıcıların algılamalarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen ürün (satış) hacmidir. Ancak hedef maliyetlemede yalnızca pazar fiyatı tahmin edilerek hedef maliyetler belirlenmez. Aynı zamanda, pazar payı ve olası satış hacmi de belirlenir. Aksi takdirde, ürünün kendisi için yapılacak genel üretim, araştırma-geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılayamadığı anlaşılamaz. Dolayısıyla burada pazarın olası büyüklüğünün ve pazardaki rekabet durumu, satılması hedeflenen fiyat konusunda pazarın duyarlılığı ve diğer genel şartlar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir (Kaya, 2010: 318-319).

Hedef maliyeti hesaplamada kullanılan formüller birim bazında ve toplam bazında olmak üzere iki şekilde yazılabilir (Altınbay, 2006: 143):

Hedef Maliyet Birim = Hedef Satış Fiyatı – Hedef Birim Kar

Hedef Maliyet Toplam = Hedef Satış Tutarı – Hedef Toplam Kar

3.2 Hedef Maliyetleme Yönteminin Temel İlkeleri ve Aşamaları

HMY'nin temel ilkeleri fiyata göre maliyetleme, tüketiciler üzerinde yoğunlaşma, ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma, geniş kapsamlı katılım, yaşam dönemi yaklaşımı ve değer zincirleriyle ilgilenme aşamalarından oluşmaktadır.

3.2.1 Fiyata Göre Maliyetleme

HMY'de öncelikle hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü bedeli temsil etmektedir. Bu fiyattan, hedef kâr marjı düşülerek hedef maliyet belirlenir. Fiyat, pazarın kontrolü altında iken; hedef kâr, işletmenin finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal şartlarına göre belirlenmektedir (Kaya, 2010: 320)

3.2.2 Tüketiciler Üzerinde Yoğunlaşma İlkesi

Hedef maliyetleme sürecinde göz önünde tutulması gereken pek çok faktör vardır. Bunlardan en önemlisi de tüketici ihtiyaçları ve düşünceleridir. Tüketici ihtiyaçları, üretilen ya da üretilmesi düşünülen ürünün tüm özelliklerini belirler ve kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçlar maliyet analizlerini yönlendirir. Dolayısıyla, bütün maliyet azaltma çalışmaları tüketici isteklerine göre şekillenir ve bu istekler süreçte devamlı olarak dikkate alınır. Ürün performans veya güvenilirliğini azaltmak ya da pazara sunulma zamanını geciktirmek gibi tüketicilerin temel beklentilerine aykırı uygulamalarla hedef maliyete ulaşılamayacağı açıktır (Nubin, 2006: 61)

3.2.3 Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma İlkesi

HMY, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır. Ürün maliyetlerinin yaklaşık % 80-85'i tasarım aşamasında verilen kararlarla belirlenmektedir. Bu nedenle, hedef maliyetleme sürecinde tasarım aşaması hayati önem taşımaktadır. Çünkü bu aşamada oluşan maliyetler, geleceğe taşınan maliyetlerdir. HMY, bu konuda

çalışan kişileri ürünün, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Böylece, tasarım aşamasına geçilmeden, ürünün kendisi ve üretimi konusundaki fikirler, tüketici istekleri göz önünde bulundurularak incelenir (Nubin, 2006: 62).

3.2.4 Geniş Kapsamlı Katılım

HMY uygulanırken, tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan bir hedef maliyetleme takımından yararlanır. Ayrıca, takım içerisine satıcılar, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışından kişi ve gruplar da katılır. Bu takımdaki her birim ortak amaçları olan hedef maliyete ulaşmak için çalışmak ve kendilerine düşen görevleri zamanında ve en iyi şekilde yapmak zorundadır. Takımın başarısı, takımı oluşturan kişi ve grupların bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına ve sorumluluk almalarına bağlıdır (Nubin, 2006: 63)

3.2.5 Yaşam Dönemi Yaklaşımı

Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme yaklaşımı, yöneticilere bir ürünün tüm yaşamı boyunca karşılaştığı maliyetleri yönetme ve anlama konusunda bilgi sağlayan bir süreçtir. Bu yaklaşım, ürünün maliyetinin hesaplanmasında sadece üretim maliyetlerini değil, aynı zamanda araştırma-geliştirme, tasarım, pazarlama, satış ve dağıtım, bakım onarım ve müşteri hizmetleri ile ilgili tüm maliyetleri dikkate almaktadır. Ürün yaşam dönemlerinin, teknolojik değişikliklerinin hızlı olması nedeniyle kısalması ile birlikte ürünün üretim maliyeti dışındaki birçok maliyet unsuru da önemli hale gelmiştir. Bu nedenle, bir maliyet yönetim sistemi, ürün yaşam döneminin her aşamasındaki maliyetleri incelemeli ve analizlerle ürün ilişkisini kurabilmelidir. Hedef maliyetleme, üretim aşamasındaki maliyetler yerine ürün yaşam dönemindeki maliyetleri yönetme amaçlı tasarım odaklı bir yaklaşımdır. Hedef maliyetlemenin amacı, ürün yaşam dönemi maliyetlerini hem üretici, hem de müşteri açısından en aza indirmektir (Kaya, 2010: 321).

3.2.6 Değerler Zinciriyle İlgilenme

Stratejik maliyet yönetiminin temel amaçlarından biri, maliyetleri düşürmek için gerekli faaliyetlerin uygulanmasını sağlamaktır. Değer zinciri, tasarımdan başlayarak, tedarikçilerden mal alımı, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası servislere kadar olan aşamaları kapsayan bir faaliyetler bütünüdür. İşletme bir yandan kendi içsel faaliyetlerini geliştirmenin yollarını ararken, diğer taraftan da değerler zincirindeki işletmelerle çevresel bağlarını geliştirmeye çalışarak ortaya çıkacak fırsatlarla durumunu güçlendirmelidir (Kaya, 2010: 322).

4. STRATEJİK PAZARLAMA MUHASEBESİ

4.1. Pazarlama Muhasebesi Tanımı ve Konusu

Pazarlama muhasebesi; “malın depoya giriş anından müşterilere ulaştırılıp, paraya çevrilmeye kadar geçen zaman süresi içerisinde ortaya çıkan maliyet bilgilerinin nelerden oluştuğunu saptayan, bunları inceleyerek, yorumlayan ve maliyetlerin düşürülmesi için yöneticilere önerilerde bulunmayı amaçlayan işlemler bütünü” olarak tanımlanabilir (Ceran, 2009: 135)

Pazarlama muhasebesinin yerine getirdiği görevleri şu ana başlıklar altında toplamak olanaklıdır (Ceran, 2009: 140)

1. Maliyet muhasebesi temelinde toplam pazarlama maliyetlerine ulaşma,
2. Pazarlama maliyetlerini sektör ve zaman olarak karşılaştırma,
3. Maliyet saptama faktörlerine bağlılık içinde pazarlama maliyetlerine ulaşma,
4. Pazarlama politikası araçları maliyetlerine ulaşma,
 - Belirli maliyetleri saptama,
 - Ürün ve ürün grupları,
 - Müşteri ve müşteri grupları,
 - Sipariş büyüklükleri,
 - Satış alanı,
5. Fiyat alt sınırını araştırma
6. Her pazar bölümü sonuçlarına ulaşma,
7. Sonuçların beklenen-fiili karşılaştırmasını yapma

4.2. Stratejik Pazarlama Muhasebesinin Konuları

SPM'nin başlıca konuları, mal ve hizmetlerin müşterilere sunulması, paraya çevrilmesi için gerekli olan pazarlama faaliyetlerine ilişkin maliyetleri saptamak, bu maliyetleri müşteriler, pazar bölümleri, ürünler, satış ve dağıtım kanalları gibi uygulama alanlarına göre incelemek ve maliyet bilgilerinin saptanması ve maliyet kontrolünü sağlayarak yöneticilere planlama ve karar almada yardımcı olmaktır (Ceran, 2009: 142). SPM'nin konusunu oluşturan araçlar; kısaca şöyle açıklanabilir.

4.3. Müşteri Değeri

Müşterinin satın aldığı aslında ürün değil, ürünü belirleyen özelliklerdir. Bu özelliklerin her biri bireysel olarak her müşteri için bir değer taşımaktadır. Bu değer, ürünün herhangi bir özelliğiyle müşterinin isteklerini ya da beklentilerini karşılama yeteneği olmaktadır. Bunu genel olarak "kalite" kavramı ile tanımlamak olanaklı olsa da, ayrıntıya gidildiğinde çok daha farklı kavramlarla karşılaşılmaktadır. Müşterilerin ürün özelliklerinden algıladıkları değer yaklaşımının iki temel bileşeni olarak, müşterinin ürün veya hizmetten algıladığı kalite ile bu ürün ve hizmeti elde etmek için kendisinin biçtiği fiyat ön plana çıkmaktadır. Buna göre, eğer ürün kalitesi, ürünün toplam maliyetinden daha fazla ise müşteri ürünün artı bir değere sahip olduğunu düşünecek ve doğal olarak rakip markalara göre daha fazla artı değere sahip olan markayı tercih etme eğiliminde olacaktır. Buna göre müşteri değeri = kalite – maliyet biçiminde ifade edilebilir (Ceran, 2009: 145).

4.4. Marka Değeri

Marka, bir ürünün tanınmasına ve rakip ürünlerden farklılaştırılmasına yarayan isim, terim, sembol, işaret ve/veya tasarım ya da bunların birleşimidir. Markanın bir ismi, bir de sembolü vardır. İkisi birden ürünleri, rakiplerin ürünlerinden ayırmaktadır. Marka, bir ürünü tanıtarak, benzerlerinden ayıran, ürüne kimlik kazandıran, bir ölçüde kalitesini garanti eden bir isim ve simge olduğuna göre rekabetin markalar arasında sürdüğünü söyleyebilmek olanaklıdır (Ceran, 2009: 151).

4.5. Fiyatlandırma

Fiyat, ürünün kalitesi, maliyeti, imajı, pazarın yapısı, rakiplerin ve tüketicilerin ödeme gücü göz önünde tutularak, ürüne konulan maddi değerdir. Bu değere ilave olarak indirimler, krediler, ödeme koşulları da ürünün fiyatı içinde değerlendirilmektedir ve fiyatlandırma kararları tüm üreticiler için, dağıtım kanallarında çok büyük bir öneme sahiptir. Ürün fiyatı saptanırken, tüketicilerin ürünlere ne kadar para vermeye razı olduğunu (müşteri tarafından ödemeye hazır olunan tutar), ürünlerin kalitesini, rakiplerin fiyat stratejilerini de göz önünde tutmak gerekmektedir (Ceran, 2009: 169)

5. AKSARAYDA ÖZEL BİR DİYALİZ MERKEZİNDE UYGULAMA *

PIF uygulamasının ortaya konmasının altında yatan mantık, değişik hasta tanı ve tedavi hizmetleri için ödemeyi yapan kurumlara gönderilen faturaların incelenmesinden doğmuştur. İnceleme sonucunda, beklendiği gibi, aynı tanı ve prosedürü paylaşan hastaların büyük kısmı için belirgin bir hizmet ve malzeme modeli olduğu bulgulanmıştır. Fakat hasta düzeyinde, standart hizmet uygulamalarıyla tutarlılığı sağlayamayacak denli fazla ve açıklanamayan varyasyon bulunmaktadır. Dolayısıyla, sunulan hizmetlerin (tanı ve tedavi) ana terapötik prosedür etrafında bir “pakette” toplanması fikri ortaya çıkmıştır (Hacettepe, 2005: 6).

Özel Diyaliz merkezleri Türkiye’deki diyaliz hastalarının önemli bir bölümünü tedavi eden işletmelerdir. Özel diyaliz merkezleri PIF uygulaması dışında herhangi bir katılım payı almamaktadır. Diyaliz merkezleri kronik böbrek yetmezliği hastalarının ortalama haftada üç seans tedavi gördükleri kurumlardır. Kronik böbrek yetmezliği-KBY; nüfusun yaşlanması, KBY’ye neden olan kronik hastalıkların görülme sıklığının artması, sağlık hizmetlerine erişimin gelişmesi ile birlikte vakaların daha erken dönemde teşhis edilebilmesi gibi nedenlerle hemen her toplumda olduğu gibi Türkiye’de de önemli bir sağlık problemi haline

* Uygulamada Hasan ŞENOL ’un “Konaklama İşletmelerinde Her Şey Dahil Sisteminin Hedef Maliyetleme Bağlamında Analizi” başlıklı doktora tezinden kısmen faydalanılarak uyarlama yapılmıştır.

gelmiştir. KBY'nin hemodiyaliz, periton diyalizi ve böbrek transplantasyonu olmak üzere üç temel tedavi yöntemi bulunmakla birlikte hemodiyaliz, KBY hastalarında en sık başvurulmak zorunda kalınan tedavi yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Organ naklinde yaşanan sıkıntılar nedeniyle KBY hastalarının çok önemli bir bölümü hemodiyaliz ile tedavi edilmektedir (Tatar, 2012: 7). Hemodiyaliz cihazları tedavinin yapıldığı olmazsa olmaz makinelerdir. Bir bölgede cihaz artırımı yapabilmek için o bölgenin hedef doluluk oranı hemodiyaliz cihazı başına düşen hasta sayısı (hasta/cihaz oranının) dört veya üstü olarak kabul edilir. Bölgedeki toplam hasta/cihaz oranları bu sayıların altında ise cihaz artırımına izin verilmez. Bu orana; hepatitli hasta ve cihazlar, hastanelerin rutin diyaliz hizmeti dışındaki acil hizmetler için kullandıkları cihazlar ile kamuya ait diyaliz eğitim merkezleri yirmi beş cihaz sayısına ulaşana kadar hasta ve cihaz dâhil edilmez. Cihaz artırımı için hedef doluluk oranları yukarıda belirtilen değerlerin üzerinde ise bölge toplamında artırılacak cihaz sayısı değerlendirmeye tabi tutularak altı ayda bir defa (her yıl Ocak ve Temmuz ayı içinde) müdürlük tarafından ilan edilir. Merkezler, ilanı takiben otuz gün içerisinde taleplerini müdürlüğe iletir, müdürlük de bu talepleri başvuru bitiminden sonra otuz gün içinde bu Yönetmelik kapsamında değerlendirerek sonuçlandırır. Cihaz artırımı başvurusunda bulunan merkeze bir defasında en fazla beş olmak üzere cihaz artırma izni verilir. Cihaz artırımları en fazla elli adede kadar yapılabilir. Ellinin üzerinde cihazı bulunan mevcut merkezlere cihaz artırma izni verilmez. Bir bölgede birden fazla sayıda cihaz artırım başvurusu olması durumunda talepler aşağıda belirtilen öncelik sırasına göre değerlendirilir:

- 1) Yirmi beşten az olmak kaydıyla cihaz sayısı düşük olan merkez,
- 2) Cihaz sayısı yirmi beşten fazla olmak kaydıyla hasta/cihaz oranı yüksek olan merkez,
- 3) Daha önce cihaz artırımı yapmamış olan merkez,
- 4) Müstakil binada kurulu olan merkez.

Birinci fıkradaki sıralamaya göre aynı önceliğe sahip birden fazla müracaat olması halinde, müracaat edenler arasında en fazla önceliğe sahip olmak tercih sebebidir. Aynı sayıda önceliğe sahip olanlar arasında noter huzurunda kura çekilerek hak sahibi belirlenir

(<http://www.saglik.gov.tr/TR/belge/1-15070/diyaliz-merkezleri-hakkinda-yonetmelikte-degisiklik-yap-.html>).

Uygulama yapılan X diyaliz merkezinde cihaz artırımını yukarıdaki nedenlerden dolayı yapılamamaktadır. X diyaliz merkezinin PİF dışında alabileceği herhangi bir ücret bulunmamaktadır. Uygulamamızda diyaliz merkezinin maliyetlerini kontrol altında tutabilmek için hizmetin başlangıcından ortaya çıkışına kadar geçen tüm süreçlerin çok iyi bir biçimde analiz edilmesini sağlayacak SPM'den faydalanarak istenilen kar marjı elde edilmeye çalışılmıştır. Diyaliz merkezinde kullanılan cihazların tam kapasiteyle çalışmadığı durumlarda istenilen kar düzeyinin yanı sıra zarar etme riski mevcuttur. Cihazların tam kapasiteyle çalışabilmesi için gelen hastalara sunulan hizmetin ilgili müşteri istek ve beklentilerini karşılaması ve rakip işletmelerin uygulamalarının da yakından takip edilmesi gerekmektedir. Hem müşteri memnuniyetini sağlayacak hem de maliyetleri kontrol altında tutacak sistemlerden yani HMY ve SPM ikilisini bir arada ve uyum içerisinde kullanmak faydalı olacaktır. Uygulama ile sağlık sektöründe faaliyet gösteren tüm sağlık işletmeleri için örnek bir model oluşturmak amaçlanmaktadır.

Sağlık uygulama tebliği ve bütçe uygulama tebliğine göre en son belirlenen Diyaliz Paket Fiyatı 145 TL'dir. Diyaliz hizmeti alan hastalar genellikle haftada 3 kez diyalize girmek zorundadır. Uygulama yapılan diyaliz merkezinde 24 adet cihaz bulunmaktadır. Diyaliz merkezinde günde 3 seans hizmet verilmektedir. Hafta sonları da hizmet vermek zorunda olan diyaliz merkezindeki cihazların 4 tanesi hepatitli olan hastalar için kullanılmaktadır. Hepatitli hastalar için ayrılan cihazlar hariç geriye kalan 20 cihaz hemen hemen günde 3 seans tam kapasiteyle çalışmaktadır. Merkezin tam kapasiteyle çalıştığında kurumun aylık 1680 seans hizmet verdiği hesaplanarak çalışma yapılmıştır. Uygulama sırasında maliyetlerle ilgili olarak saptanan veriler aşağıda olduğu gibidir.

Tablo:1 Hedef Maliyet Beklentisi

	Birim (TL)
Hedef Satış Fiyatı	145 TL
Hedef Kar (Hedef Satış Fiyatı * % 25)	36 TL
Hedef Maliyet	109 TL

Tablo2:X Diyaliz Merkezinin Maliyet Tablosu

X DİYALİZ MERKEZİ		
GİDER ÇEŞİTLERİ	TUTAR TL	TOPLA M GİDER İÇİNDE Kİ ORANI (%)
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.101.600	41,9
Kırtasiye malzemeleri grubu	6.000	
Beslenme, gıda amaçlı ve mutfakta kullanılan tüketim malzemeleri grubu	36.000	
Tıbbi ve laboratuvar sarf malzemeleri grubu	720.000	
Yakıtlar, yakıt katkıları ve katkı yağlar grubu	300.000	
Temizleme ekipmanları grubu	33.600	
Giyecek, mefruşat ve tuhafiye malzemeleri grubu	6.000	
Yiyecek grubu		
Yedek parçalar grubu		
Üretim ilk maddesi grubu		
Diğer tüketim amaçlı malzemeler		
İşçi Ücret ve Giderleri	720.000	27,4
Temel ücret	540.000	
Ek ödemeler		
Fazla çalışma ücreti		
Sosyal yardımlar		
Yolluklar		
İşveren sigorta payı	180.000	
İşveren işsizlik primi payı		
Tazminatlar		
Diğer işçi ücret ve giderleri		
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	366.000	13,95
Elektrik su yakacak giderleri	126.000	
Haberleşme giderleri	6.000	
Bakım onarım giderleri	108.000	
Dışarıdan sağlanan tıbbi hizmet giderleri	84.000	
Dışarıdan sağlanan personel hizmetleri		

Dışarıdan sağlanan hizmet giderleri	42.000	
Danışmanlık hizmetleri giderleri		
Çeşitli Giderler	61.650	2,3
Sigorta giderleri	7.650	
Pazarlama ve reklam giderleri	2.400	
Kira giderleri	48.000	
Sosyal giderler		
Eğitim ve kültür giderleri		
Konaklama ve seyahat giderleri	3.600	
Mahkeme ve noter giderleri		
Diğer çeşitli giderler		
Vergi Resim ve Harçlar	372.000	14,18
Vergiler	372.000	
Resimler		
Harçlar		
Vergi resim ve harçlara ilişkin gecikme zamları		
Diğer vergi resim ve harçlar		
Amortismanlar ve Tükenme Payları	158.000	0,76
Maddi duran varlık amortismanları		
Maddi olmayan duran varlık amortisman giderleri		
Diğer amortismanlar ve tükenme payları		
Finansman Giderleri		
Diğer finansman giderleri		
TOPLAM GİDER	2.779.250	100

Tablo3: X Diyaliz Merkezinde Oluşan Maliyetler ve Dağılımı

İlk madde ve malzeme giderleri	% 41,9 = 42
İşçi ücret ve giderleri	% 27,4 = 27
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	% 13,9 = 14
Çeşitli giderler	% 2,3 = 2
Vergi resim ve harçlar	% 14,1 = 14
Amortismanlar ve tükenme payları	% 0,76 = 1
Toplam	% 100

5.1. Hizmetin Sahip Olacağı Özelliklerin (Fonksiyonların) Tanımlanması

Sunulacak hizmetin sahip olacağı özellikler ve maliyet bileşenleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 4: Hizmet Fonksiyonları

B1	Sunulan sağlık hizmeti ile ilgili güven
B2	Sağlık personelinin ilgisi, güler yüzü ve hastayı bilgilendirme
B3	Konfor
B4	Sunulan sağlık hizmetin hızlı ve kaliteli olması
B5	Temizlik ve hijyen
B6	Diyaliz esnasında kaliteli vakit için yardımcı araçlar (TV, Klima)
B7	Beslenme hizmetleri

5.2. Hizmet Fonksiyonlarının Göreceli Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Sunulan hizmetin müşteri tarafından değerlendirilmesini sağlamak amacıyla pazar araştırması yapılmıştır. Pazar araştırmasında sunulan hizmet ile ilgili belirlenen fonksiyonlar ve bu fonksiyonların maliyet bileşen gruplarına dağıtılması yüz yüze yapılan görüşmeler yardımıyla müşteriye yaptırılmıştır. Elde edilen bu bulgular neticesinde hizmetin özellik ve fonksiyonları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 5: Müşterilerin Fonksiyonlara Vermiş Oldukları Önem Dereceleri

		Ortalama
B1	Sunulan sağlık hizmeti ile ilgili güven	% 22
B2	Sağlık personelinin ilgisi, güler yüzü ve nezaketi	% 18
B3	Konfor	% 10
B4	Sunulan sağlık hizmetin hızlı ve kaliteli olması	% 20
B5	Temizlik ve hijyen	% 15
B6	Diyaliz esnasında kaliteli vakit için yardımcı araçlar (TV, Klima)	% 10
B7	Beslenme hizmetleri	% 5
	Toplam	% 100

Müşterilerden (hastalar), sunulan PİF uygulaması diyaliz hizmeti ilgili beklentilerini sıralaması istenmiştir. Sıralamadan çıkan sonuç sırasıyla; sunulan sağlık hizmeti ile ilgili güven (%22), sağlık personelinin ilgisi, güleryüzü ve nezaketi (%18), konfor (%10), sunulan sağlık hizmetin hızlı ve kaliteli olması (% 20), temizlik ve hijyen (%15), diyaliz esnasında kaliteli vakit için yardımcı araçlar (TV, İnternet) (%10), beslenme hizmetleri (%5) şeklinde olmuştur. Bu sıralama diyaliz merkezi için müşterilerin istek ve beklentileri olarak yorumlanabilir. Müşteri memnuniyetini artırmayı hedefleyen diyaliz merkezi, sunulan hizmette bu kriterleri dikkate almalıdır.

5.3. Hizmet Maliyet Bileşenlerinin Belirlenmesi

Maliyet bileşenleri belirlenirken diyaliz merkezinde sunulan hizmetler baz alınmıştır. Doğal olarak bir sağlık işletmesinde çok daha fazla sayıda maliyet kalemi ve unsuru bulunmaktadır. Ancak uygulamanın daha kolay anlaşılabilir olması için tüm unsurların 4 ana grupta toplanması uygun görülmüştür. Ayrıca, maliyet bileşenleri müşterinin sunulan hizmetleri değerlendirmesine imkân tanıyacak şekilde belirlenmiştir. Belirlenen hizmet maliyet bileşenleri şunlardır:

Tablo 6: Hizmet Bileşenlerinin Belirlenmesi

A1	Servis
A2	Beslenme
A3	Tedavi
A4	Laboratuar hizmetleri

5.4. Hizmeti Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyet Tahmininin Yapılması

Maliyet bileşenleri belirlendikten sonra, diyaliz merkezinde biriken giderlerin maliyet bileşenlerine dağıtılması işlemi yapılmaktadır. Maliyet tahminini yapmak amacıyla gider türlerinin gider yerlerine (maliyet bileşen gruplarına) dağıtımı yapılmıştır. Yapılan dağıtım neticesinde maliyet bileşenlerinde oluşan toplam maliyetler Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Diyaliz merkezindeki Maliyetlerin Hizmet Bileşenlerine Dağıtımı

Gider Yerleri Gider Türleri	Maliyet Toplamı	Servis	Beslenme	Tedavi	Laboratuvar Hizmetleri
İlk madde ve malzeme giderleri	1.101.600	300.000	81.600	720.000	-
İşçi ücret ve giderleri	720.000	9.800	16.000	691.400	2.800
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	366.000	108.000	48.000	-	210.000
Çeşitli giderler	61.650	7.650	3.600	50.400	-
Vergi resim ve harçlar	372.000	72.000	-	300.000	-
Amortismanlar ve tükenme payı giderleri	158.000	58.000	2.000	98.000	-
Toplam	2.779.250	555.450	151.200	1.859.800	212.800

Yukarıdaki dağıtım yapıldıktan sonra maliyet bileşenlerinin toplam tutarları bulunmuştur. Maliyet bileşenlerinin toplam maliyet içindeki payı ve PİF uygulaması kişi başı maliyet hedefleri belirlenmiştir.

Tablo 8: Hizmet Bileşenlerinin Maliyet Tahmini

Hizmet Bileşen Grupları	Maliyet Tutarı (TL)	Maliyet İçindeki Pay %	PFU Kişi Baş Hedef Maliyet (TL)
A1 Servis	555.450	19,9	27,46
A2 Beslenme	151.200	5,6	7,74
A3 Tedavi	1.859.800	66,9	92,32
A4 Laboratuvar Hizmetleri	212.800	7,6	10,48
Toplam Maliyet	2.779.250	100	138

5.5. Hizmet Bileşenlerinin Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Sunulan hizmet fonksiyonlarının maliyet bileşenlerine dağıtım yüz yüze yapılan görüşmeler yardımıyla müşteriye yaptırılmıştır. Yapılan dağıtıma göre ortaya çıkan sonuçlar Tablo 9’de sunulmuştur.

Tablo 9: Müşteriler Tarafından Hizmet Bileşenlerinin Hizmet Fonksiyonlarına Dağıtımı

Fonksiyonlar Hizmet Bileşenleri	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7
A1 Servis%	-	20	50	-	20	-	-
A2 Beslenme%	-	21	-	-	50	15	100
A3 Tedavi %	70	59	50	100	30	85	-
A4 Laboratuar Hizmetleri %	30	-	-	-	-	-	-
Toplam %	100	100	100	100	100	100	100

Yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda müşteriler, sunulan PİF uygulaması konseptinden beklentilerini ortaya koyduktan sonra, beklentilerinin hangi maliyet bileşenlerinde ne kadar olması gerektiğini yüzdelik olarak dağıtmıştır. Müşterilerin vermiş olduğu cevaplardan şu sonuçlar çıkmıştır.

Sunulan sağlık hizmeti ile ilgili güven fonksiyonunda (B1) müşteri, en çok tedavi (70) ve laboratuar hizmeti (30) departmanlarında hizmette çeşitlilik beklemektedir.

Sağlık personelinin ilgisi, gülyüz'ü ve nezaketi fonksiyonunda (B2) müşteri, en çok Tedavi (55) sonrasında Beslenme (21) ve Servis(20) esnasında personelden ilgi ve alaka beklemektedir.

Konfor (B3) müşteri, en çok Tedavi (50) sonrasında Servis (50) bu fonksiyonu görmeyi beklemektedir.

Sunulan sağlık hizmetin hızlı ve kaliteli olması (B4) müşteri, sadece tedavi esnasında departmanlarında kaliteli vakit geçirmek için bu fonksiyonu görmek istemektedir.

Temizlik ve Hijyen fonksiyonunda (B5) müşteri, en çok Beslenme (50) ve Tedavi(30) esnasında bu fonksiyonu görmek istemektedir.

Diyaliz esnasında kaliteli vakit için yardımcı araçlar fonksiyonunda (TV, Klima) (B6) Tedavi (85) ve Beslenme (15) esnasında bu fonksiyonu görmek istemektedir.

Beslenme hizmetleri (B7) fonksiyonunda Beslenme (100) esnasında bu fonksiyonu görmek istemektedir

Müşteriler tarafından yapılan yukarıdaki dağıtımın ardından, fonksiyonlara atfedilen önemle yukarıda belirlenen yüzdelik dağılımların çarpılmasıyla hizmet maliyet bileşenlerine dağıtılması yapılmıştır.

Tablo 10: Hizmet Fonksiyonlarının Hizmet Bileşenlerine Dağıtımı

Fonksiyonlar Hizmet Bileşenleri	B1 %22	B1 %18	B3 %10	B4 %20	B5 %15	B6 %10	B7 %5	Toplam
A1 Servis %	0	3,6	5	0	3	0	0	11,6
A2 Beslenme %	0	3,78	0	0	7,5	1,5	5	17,78
A3 Tedavi %	15,4	10,62	5	20	4,5	8,5	0	64,02
A4 Lab.Hizm. %	6,6	0	0	0	0	0	0	6,6
Toplam %	22	18	10	20	15	10	5	100,00

5.6. Hizmet Bileşenlerinin Hedef Maliyet Endeksinin (HME) Saptanması

Bu aşamada müşterilerin PİF uygulaması ile ilgili olarak bir diyaliz hizmetinden beklentileri, dağıttığı göreceli önem derecesiyle, hizmet bileşenlerinin toplam maliyet içindeki paylarının karşılaştırılması sonucunda Hedef Maliyet Endeksinde ulaşılmıştır.

Müşteri Önem Derecesi Yüzdesi
Hedef Maliyet Endeksi

.....
Bileşenin Toplam Maliyet İçindeki Payı

Tablo 11: HME'nin Saptanması

Hizmet Bileşenleri	Müşteri Önem Derecesi	Bileşenin Toplam Maliyet İçindeki Payı	Hedef Maliyet Endeksi (HME)
A1 Servis	% 11,60	% 19,90	0,58
A2 Beslenme	% 17,78	% 5,60	3,17
A3 Tedavi	% 64,02	% 66,90	0,95
A4 Laboratuvar Hizmetleri	% 6,60	% 7,60	0,86
	% 100	% 100	

Hizmet bileşen HME'nin ideal değerinin 1 olması arzu edilmektedir. Hedef maliyet endeksinin 1'den küçük olması bileşenin pahalı, 1'den büyük olması ise bileşenin ucuz olduğunu ifade etmektedir. Buna göre hizmet bileşenlerinin HME'sine baktığımızda; A1 Servis, A3

Tedavi ve A4 Laboratuvar hizmetlerinin bileşen gruplarının pahalı, A2 Beslenme bileşenlerin ise ucuz olduğunu söyleyebiliriz.

5.7. HME' nin Optimize Edilmesi

Hizmet bileşenleri arasında en yüksek maliyete sahip olan Tedavi bölümünde HME=0,95 çıkmış, maliyetler pahalı olduğundan değer mühendisliği vasıtasıyla maliyetinin düşürülmesine karar verilmiştir. İşletme maliyet düşürümü yaparken sunduğu müşteri istek ve beklentilerine yönelik çalışmada Tedavi bileşeninde bulunan hizmetlere verdiği önem derecesine göre sıralamaya bakarak tavsiyede bulunabilir. Buna göre ortaya çıkan sonuç şöyledir:

Tablo 12: Müşterilerin Tedavi Hizmetinde Önemledikleri Unsurlar

	Tedavi (Cihaz-Tedavi odası-Temizlik)	Ortalama
1	Oda büyüklüğü, dizaynı	% 10
2	Tedavi hakkında bilgilendirme	% 15
3	Odada bulunanlar (TV,internet,klima)	% 10
4	Oda temizliği	% 15
5	Diyaliz cihazlarının kalitesi	% 35
6	Sağlık personelinin iletişimi	% 15
	TOPLAM	% 100

Görüşmeler sonucunda müşterilerin tedavi bileşeninde verdiği hususlar; diyaliz cihazlarının kalitesi, sağlık personelinin iletişimi, tedavi hakkında bilgilendirme ve oda temizliğidir. Sağlık işletmesi olarak müşterinin verdiği önemin üzerinde aşırı değer yüklenen hizmetlerde kısıntıya gidilerek maliyetler düşürülebilir. Konu ile ilgili öneriler sıralanacak olursa;

- Kaliteden ödün vermeden kullanılan diyaliz cihazlarının malzemelerinin fiyatları daha detaylı araştırılarak en ucuz olanı tercih edilmelidir.
- Kaliteden ödün vermeden kullanılan temizlik malzemelerinin fiyatları daha detaylı araştırılarak en ucuz olanı tercih edilmelidir.
- Personel sayısı tekrar gözden geçirilmeli, gerekirse sayısı azaltılmalıdır.

Hizmet bileşenlerinden Servis hizmetlerine baktığımızda HME=0,58 olduğu görülmüş, sunulan hizmetin pahalı olduğu, maliyet azaltımına gidilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Bu nedenle görüşmelerin sonucuna dayanarak müşterilerin servis departmanında dikkat ettiği

hususlara bakıp maliyet azaltım çalışmasında tavsiyelerde bulunabilir. Buna göre ankette ortaya çıkan sonuç şöyledir:

Tablo:13 Müşterilerin Servis hizmetinde Önemstedikleri Unsurlar

	Servis	Ortalama
1	Kullanılan servis arabasının büyüklüğü	% 25
2	Servis şoförünün iletişimi	% 40
3	Serviste Yardımcı personel bulunması	% 20
4	Servis arabasının konforu(klima vb.)	% 15
	TOPLAM	% 100

Yapılan görüşmelerin sonucuna göre, müşterilerin servis hizmetinde önem verdiği hususlar; kullanılan servis aracının büyüklüğü, servis şoförünün iletişimi, serviste yardımcı personel bulunması, servis aracının konforu (klima vb.)dur. Sağlık işletmesi olarak müşterinin verdiği önemin üzerinde aşırı değer yüklenen hizmetlerde kısıntıya gidilerek maliyetler düşürebilir. Konu ile ilgili öneriler sıralandığında:

- Kaliteden ödün vermeden kullanılan servis araçlarının yerini alabilecek daha ucuz ve daha az yakıt tüketen servis araçları alınmalı.
- Personel sayısı tekrar gözden geçirilmeli, gerekirse sayısı azaltılmalı.
- Servis şoförleri iletişim konusunda eğitilmeli, hastalarla iletişimde en uygun personel servis taşıyıcılığı yapmalıdır.

Hizmet bileşenlerinden Beslenme hizmetine baktığımızda HME=3,17 olduğu görülmüş, sunulan hizmetin maliyetleri ucuz olduğundan değer mühendisliği vasıtasıyla hizmet kalitesinin yükseltilmesine karar verilmiştir. Kalite artırımı dolayısıyla maliyet artırımına gidilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Bu nedenle görüşmelerin sonucuna dayanarak müşterilerin beslenme hizmetlerinde dikkat ettiği hususlara bakıp maliyet artırım çalışması konusunda önerilerde bulunulabilir. Buna göre ortaya çıkan sonuç şöyledir:

Tablo 14:Müşterilerin Beslenme hizmetinde Önemledikleri Unsurlar

	Beslenme	Ortalama
1	Yiyeceklerin çeşitliliği	% 25
2	Yiyecek tazeliği ve kalitesi	% 29
3	Masaların temizliği	% 26
4	Yiyeceklerin lezzeti	% 20
	TOPLAM	% 100

Bu sonuçlara göre, müşterilerin Beslenme hizmetinde önem verdiği hususlar; yiyeceklerin çeşitliliği, yiyecek tazeliği ve kalitesi, masaların temizliği, yiyeceklerin lezzeti şeklinde sıralanmaktadır. Burada maliyet artırıcı gider olarak yiyeceklerin tazeliği ve kalitesi ilk sırada yer almaktadır. Konaklama maliyetlerini artırmak amacıyla yiyeceklerin tazeliği ve kalitesi giderini kullanılan malzeme kalitesinin için yiyeceklerimizi temin ettiğimiz tedarikçiyi veya tedarikçileri değiştirerek daha kaliteli yiyecek malzemesi sağlanabilir. Temizlik personeli ve aşçı sayısını artırarak masaların temizliği ve yiyeceklerin lezzeti arttırabilir. Ayrıca beslenme maliyetlerini odada bulunan malzemelerin kalitesini yükselterek de arttırmak mümkündür.

Hizmet bileşenlerinden Laboratuvar hizmetine baktığımızda; HME=0,86 olduğu görülmüş, sunulan hizmetin pahalı olduğu, maliyet azaltımına gidilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Bu nedenle müşterilerle yapılan görüşmelerde laboratuvar hizmetinde dikkat ettiği hususlar göz önünde bulundurularak maliyet azaltım çalışmasına katkıda bulunulabilir. Buna göre ortaya çıkan sonuç Tablo 15’de gösterilmiştir

Tablo 15:Müşterilerin Laboratuvar Hizmetinde Önemledikleri Unsurlar

	Laboratuvar hizmeti	Ortalama
1	Laboratuvar personellerinin iletişimi	% 25
2	Kullanılan malzemelerin kalitesi	% 45
3	Tahlil sonuçlarının zamanında verilmesi	% 30
	TOPLAM	% 100

Görüşmelerden ortaya çıkan sonuca göre, müşterilerin laboratuvar hizmetinde önem verdiği hususlar; laboratuvar personellerinin iletişimi, kullanılan malzemelerin kalitesi, tahlil sonuçlarının zamanında verilmesidir. Yapılacak maliyet azaltım çalışmasında, zaten dışarıdan

sağlanan laboratuvar hizmetlerinin daha detaylı bir araştırma yapılarak başka bir laboratuvara verilmesiyle maliyet azaltılabilir.

SONUÇ

Sağlık gibi rekabette müşteri memnuniyeti, kalite ve fiyatın belirleyici rol oynadığı bir sektörde sağlık işletmeleri, sunmuş olduğu sağlık hizmeti için devletin belirlemiş olduğu paket fiyatı kabul etmek zorundadır. Bundan sonra sağlık işletmesine düşen sadece “ne kadar kazanmak istiyorum” sorusunun cevabını aramaktır. Bu sorunun cevabı da paket fiyattan ne kadar kazanmak istediği tutar çıkarıldığında geriye kalan tutar hedef maliyeti göstermektedir. Günümüzde sağlık işletmeleri HMY ile beraber SPM uygulamalarından dengeli olarak yararlanarak pazarda rekabet üstünlüğü elde edebilir.

Yapılan uygulama neticesinde sağlık işletmelerinin HMY ve SPM’yi beraber uygulayabilecekleri ortaya konulmuştur. Sağlık işletmelerinde paket fiyat yani satış fiyatı belli olduğuna göre, hedeflenen karlılığı da belirledikten sonra HM’ye ulaşılmıştır. İşletme açısından yapılacak tek şey maliyet kalemlerini hedeflediği gibi gerçekleştirmek diğer taraftan müşteri memnuniyetini üst seviyede tutarak memnuniyeti artırmaktır. Sağlık işletmeleri bu yönüyle HMY ve SPM’yi uygulamaya yatkındır.

HMY ve SPM’nin sağlık sektöründe uygulama alanının genişletilmesi amacıyla muhasebe bölüm sorumluları, kalite bölüm sorumluları ve işletme yöneticilerine yönelik HMY’nin işleyişiyle ilgili bilgilendirme toplantıları yapılmalıdır. Bu toplantılarda, stratejik pazarlama ve HMY anlatılarak yöntemin işleyişi hakkında örnek bir uygulamanın yapılması, yöntemin tam olarak çalışabilmesi için hedef maliyet takımının kurulması ve bu yöntemin uygulama çıktılarının nasıl yorumlanması gerektiği detaylı bir şekilde anlatılmalıdır.

KAYNAKÇA

- ALTINBAY, Ali(2006), “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması” Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:16, Kütahya, s.141-164.
- ARSLAN, Seçkin (2008)” Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, Niğde.
- BOYACI, Yörük Arife(2006) “Üniversite Hastanelerinde Uygulanan Sağlık Paket Program Uygulamalarının Maliyet Analizi, Pamukkale Üniversitesi Eğitim Uygulama Ve Araştırma Hastanesinde Bir Uygulama” İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2006, İstanbul
- CERAN, Yunus ve Alagöz, Ali (2006), “Stratejik Maliyet Ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 15, 2006, s.61-83
- CERAN, Yunus,(2001) “Yeni bir maliyetleme yöntemi olarak hedef maliyetleme (target costing)-pazara yönelik hedef maliyet yönetimi ve bir uygulama”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- CERAN, Yunus,(2009), “Maliyet Bilgilerine Dayalı Stratejik Pazarlama Kararları İçin Stratejik Pazarlama Muhasebesi” Tablet Yayınları, 2.Baskı, Konya, 2009.
- ÇAKIR, Yafes (2011.), “ Sağlık Hizmetlerinde Katılım Payı Uygulaması Ve Bu Uygulamanın Sosyal Devlet İlkesi ve Sosyal Güvenlik Hakkı Bakımından İncelenmesi”, Sayıştay Dergisi, Sayı:80, s:85-105
- EMİNSOY, Gökhan M. (2008), “Paket Ameliyatlardan Laparoskopik Kolesistektominin Hizmet Maliyetlerinin Belirlenmesi Ve But-Sut Fiyatlarıyla Karşılaştırılması” Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, Ankara.
- HACETTEPE Üniversitesi (2005), “Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirilmesi Projesi”

- www.tig.saglik.gov.tr/content/files/dokumanlar/butceleleme/db23_pricing_packages_tr.pdf (Erişim tarihi.16.01.2013)
- <http://dsi.pau.edu.tr/belgeler/ek9Uilke.doc> (Erişim tarihi.15.01.2013)
- <http://www.diader.org.tr/dosya/Diyaliz%20projesi%203- rapor.20121004.pdf> (Erişim tarihi.16.01.2013)
- <http://www.saglik.gov.tr/TR/belge/1-15070/diyaliz-merkezleri-hakkinda-yonetmelikte-degisiklik-yap-.html> (Erişim tarihi.14.01.2013)
- KAYA, Ayça Gamze (2010)” HEDEF MALİYETLEME” Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi(Fırat University Journal of Social Science)Cilt: 20, Sayı: 1, Sayfa: 313-332, Elazığ
- NUBİN, Subihan, (2006)”Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Ve Uygulama Örneği” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2006,İstanbul
- OCAK, Gider, vd.,(2004)”Muğla Devlet Hastanesi Tomografi Ünitesi Maliyet-Hacim-Kâr Analizi” Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:7, Sayı:1 (2004)
- ŞENOL, Hasan(2011)“Konaklama İşletmelerinde Her şey Dahil Sisteminin Hedef Maliyetleme Bağlamında Analizi” Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora tezi,2011,İspar ta
- TATAR, Mehtap(2012)” Özel Hemodiyaliz Merkezleri Maliyet Analizi Çalışması
- <http://www.diader.org.tr/dosya/Diyaliz%20projesi%203- rapor.20121004.pdf> (Erişim tarihi.16.01.2013)