

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

Baki YILMAZ**

Özet

Günümüzde giderek gelişen bir hizmet üretim sektörü olan hastane işletmeleri, yoğun rekabet koşulları altında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Rekabete karşı koyarak rekabetçi üstünlükler elde etmek isteyen hastane işletmeleri, maliyet yönetim stratejilerini belirlerken, değişen müşteri taleplerine anında cevap veren, yüksek kaliteli, doğru ve düşük maliyet bilgisi ve geniş hizmet yelpazesi sunma kabiliyetine sahip maliyetleme yöntemlerine ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyaç günümüzde doğru maliyet bilgisi sağlayacak yeni stratejik ve ileri maliyet hesaplama yöntemi gereksinimini ortaya çıkarmıştır. Kuramsal analiz ve saha araştırmasına dayalı bu çalışmanın amacı, stratejik ve ileri maliyet hesaplama yöntemlerinden biri olan Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin hastane işletmelerinde bir rekabet silahı olarak rolünü, işletme performansına etkisini ve bu yöntemin hastane yöneticilerine verecekleri kararlarda yol gösterici olmasını sağlamaktır.

Anahtar Kelimeler: Rekabet Üstünlüğü, Hastane Maliyetleri, Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yöntemi

Abstract

In today's rapidly growing competitive environment, hospitality businesses manage their activities as a developing service industry. In order to gain competitive advantages, hospitality businesses need the effective cost management strategies that have an ability of high quality, accurate and low cost information, and broad service areas in order to satisfy customer's needs. This requirement revealed a new strategic and advanced cost estimating approach providing accurate cost information. Based on the theoretical and practical analysis, the aim of this study is to explain the competitive role of the Activity Based Costing approach as a strategic and advanced cost estimating on the business performance and guiding hospital managers.

Keywords: Competitive Advantage, Hospital Costs, Activity Based Costing Approach

* Bu makale, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde doktora tezi olarak kabul edilen "Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Bir Uygulama" başlıklı çalışmanın bir özetidir.

** Arş. Gör. Dr. Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Giriş

Günümüz dinamik rekabet ortamı hastane işletmelerinde kaliteli hizmetlerin daha doğru ve düşük maliyetlerle üretilmelerini zorunlu hale getirmiştir. Hastane işletmeleri, yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmek için, değişen müşteri taleplerine anında cevap veren yüksek kaliteli, doğru ve düşük maliyet bilgisi, geniş hizmet yelpazesi sunma kabiliyetine sahip maliyetleme yöntemlerine ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyaç günümüzde doğru maliyet bilgisi sağlayacak yeni maliyet hesaplama yöntemi gereksinimini ortaya çıkarmıştır.

Maliyet hesaplama yöntemi konusunda yaşanan dönüşümler, maliyet bilgi sisteminde maliyetlerin önemini artırarak etkin olarak kullanılması sonucunu doğurmuştur. Bu bağlamda, işletmelerin amaç ve varlığını tehdit eden rekabetin olumsuz etkilerinin giderilerek fırsatlara dönüştürülmesi açısından maliyet hesaplama faaliyetlerinin önemi giderek artmaktadır.

Özellikle son yirmi yıldır gelişen bilgisayar destekli esnek üretim sistemleri, işletmelerin üretim organizasyon yapılarını değiştirmiş ve bunun sonucunda eski üretim felsefeleri geçerliliğini yitirmiştir. Bu değişime paralel olarak, işletmenin bütünü hakkında bilgi sağlamayan geleneksel muhasebe sistemi de maliyetlerin stratejik yönetim kararlarında kullanılmasında yetersiz kalmıştır. Ürün ile ürünün tükettiği kaynak maliyeti arasındaki ilişkiyi daha doğru bir biçimde kurabilen ve yapılacak her faaliyetin işletmeye getireceği maliyeti izleyebilen yeni yöntem arayışları sonucunda “Faaliyet Esasına Dayalı Maliyet Yönetimi” (FEDMY) geliştirilmiştir (Öker, 2003: IX).

Günümüzde hastane işletmelerinde FEDMY uygulamalarının önem kazandığı görülmektedir. Bu bağlamda, FEDMY'nin; daha doğru maliyet bilgisi vermesi, verimliliği ve hizmet kalitesini göz ardı etmeksizin maliyet etkililiğinin geliştirilmesi, kaynakların verimli bir şekilde kullanılması, faaliyetlerin gelişimine olanak tanınması ve işletme yönetimi için stratejik kararlar alınmasına yardımcı olması; tüm dünyada hastane işletmelerinin FEDMY'ne yönelmelerinin temel nedenleri arasındadır.

1. Hastane İşletmelerine İlişkin Genel Bilgiler

İnsan hayatının vazgeçilmez bir unsuru olan sağlık ihtiyacını karşılamak ve insanlara sağlık hizmeti sunmak amacıyla kurulmuş sosyal bir organizasyon olan hastane işletmeleri, kavramsal bir yapıyla karşımıza çıkmaktadır.

Sağlık hizmeti, sağlığın korunması ve hastalıkların tedavisi için yapılan çalışmalarını kapsamaktadır. Bu bağlamda hastaneler, sağlık sisteminin işlevsel kalmasını sağlayan en önemli sağlık kurumlarıdır. Bu sağlık kurumları çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır:

Hastaneler, "hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin ayakta veya yatarak gözlem, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır" (Menderes ve Ersoy, 1995: 57).

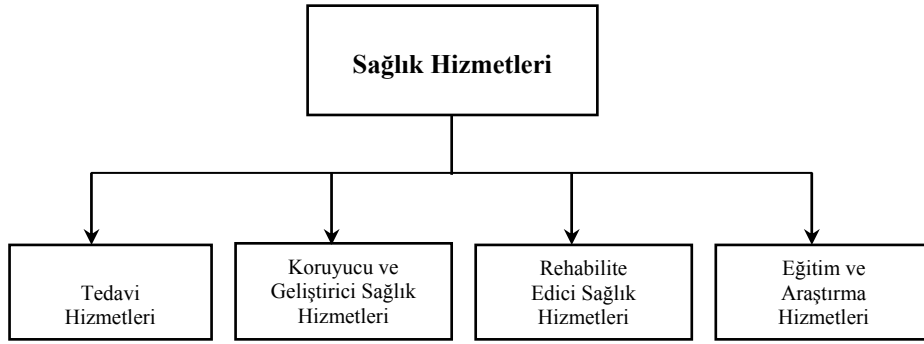
Dar anlamda hastane kavramı, "hastaların, doktorlar ve hemşireler tarafından tedavi edildiği kurumlardır" (Gök, 1975: 2). Geniş anlamda hastane kavramı ise, "teşhis, tedavi, gözlem ve iyileştirme olarak sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar" (Sözbilir, 1986: 8) olarak tanımlanmaktadır.

Hastane işletmeleri bir hizmet üretim işletmesidir. Burada işletme kavramıyla, "emek, sermaye ve diğer üretim faktörlerini planlı, bilinçli ve sistemli bir biçimde bir araya getirip mal ve hizmet üretimine yönelen ve amaçlarına ulaşmak için üretim kaynaklarının kullanımında ekonomik ve akılcı kararlar alan toplumsal, ekonomik ve teknik bir birim" (Şimşek, 1998: 31) olarak ifade edilmektedir.

Bir hizmet üretim işletmesi olan hastane işletmesi, "bireyde fizyolojik gereksinimlere bağlı olarak ortaya çıkan sağlıkla ilgili sorunların uyumlu biçimde çözümlenerek, onun bedensel, ruhsal, sosyal ve çevresel yönden tam uyum içerisinde yaşantısını sürdürmesine katkıda bulunan ekonomik hizmet ya da hizmet üreten sosyo ekonomik bir birim" olarak tanımlanır (Sayın ve Yeğinboy, 1995: 257). Günümüzde teknoloji alanındaki önemli gelişmeler; toplumsal ve ekonomik yapıyı değiştirdiği gibi hizmet işletmesi olan hastaneleri de önemli ölçüde etkilemiştir.

Hastaneler, girdisi insan (hasta) olan, dönüşüm sürecinde insanı işleyen (doktor, hemşire v.d.), çıktısı yine insan olan (sağlıklı kişi, yarı sağlıklı kişi, ölü kişi) bir alt sistemlerdir. Hastanenin girdilerini hastalar, insan gücü, malzeme, fiziksel ve parasal kaynaklar oluşturmaktadır. Hastanedeki çeşitli hizmet birimlerinin kendi alanlarıyla ilgili olarak gerçekleştirdikleri planlama, örgütlenme, yürütme ve denetleme faaliyetlerinin dönüştürme sürecinden geçer. Çıktılar ise, hasta ve yaralıların tedavisi, personelin hizmet içi eğitimi, öğrencilerin klinik eğitimleri, ar-ge faaliyetleri ile toplumun sağlık seviyesinin yükseltilmesine katkıda bulunulması denilebilir (Eren, 1997: 176).

Hastanelerin önemi, dört temel sağlık işlevini yerine getirmelerinden kaynaklanmaktadır. Bunlar; tedavi hizmetleri, koruyucu ve geliştirici sağlık hizmetleri, rehabilite edici sağlık hizmetleri, eğitim ve araştırma hizmetleridir. Tedavi hizmetleri, hastanelerin en temel işlevidir. Hastaneler, hasta ve yaralılara ayaktan veya yatarak tedavi hizmeti sağlarlar. Bunun yanında koruyucu sağlık hizmeti de sunan hastaneler, toplumun sağlığının geliştirilmesine katkıda bulunurlar. Hastaneler aynı zamanda eğitim ve araştırma kurumlarıdır (Kavuncubaşı, 2000: 76).



Şekil 1: Sağlık Hizmetleri

Sağlık hizmetleri sunumu, sağlık sektöründe yer alan tüm kurum ve kuruluşların ortak katılımını gerektirmekte ve bu durum sağlık sektörü olarak adlandırılan yapının ortaya çıkmasını sağlamaktadır (Güleş ve Özata, 2005: 2).

2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, “Bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri, türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür” (Akdoğan, 1998: 5-6) biçiminde tanımlanmıştır. Bir başka tanımda maliyet muhasebesi, “maliyet türlerinin, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet cinsleri bakımından saptanmasına ve izlenmesine yarayan bir hesap ve kayıt düzenidir” (Bursal, 1992: 14) şeklinde tanımlanmıştır.

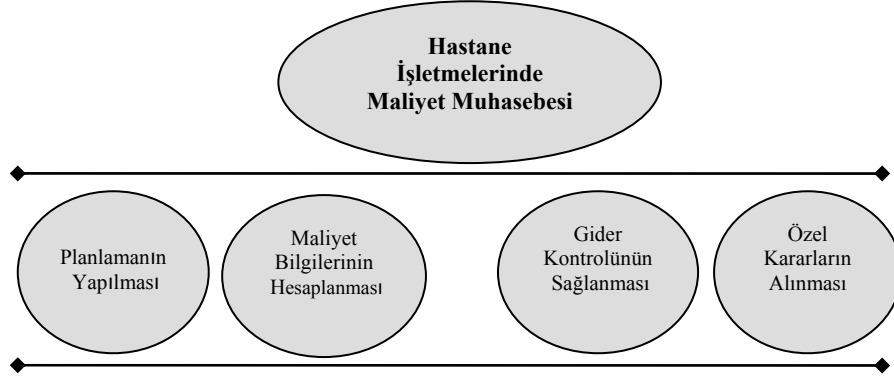
Maliyet muhasebesi tarafından üretimi gerçekleştirilen bilgiler aşağıdaki amaçların yerine getirilmesini sağlamaktadır (Karakaya, 2004: 9):

- Birim maliyetlerin belirlenmesi
- Gider kontrolünün sağlanması
- Planlamanın yapılması
- Özel amaçlı kararlara yardımcı olunması

Maliyet muhasebesinin en temel amacı, işletmenin üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmetlerin maliyetlerini mümkün olduğunca sağlıklı bir biçimde saptayabilmektir (Horngren, Datar ve Foster, 2003). Mamul ya da hizmet maliyetlerinin sağlıklı bir biçimde belirlenmesi, gerek satış fiyatının belirlenmesinde gerekse de finansal tablolarda yer alacak olan maliyet ile ilgili bilgilerin oluşturulması açısından önemlidir. Maliyet muhasebesi, gider konusunda işletmeyi bilgilendirir ve giderlerin incelenmesi ve analizi için gerekli verileri sağlar. Gider kontrolünün sağlanması ise, giderlerin planlanması ve izlenmesi ile yerine getirilmektedir. Bir planlama aracı olarak maliyet muhasebesi, ileriye dönük tahminlerde bulunmak anlamına gelmektedir. İleriye dönük tahminlerin yapılabilmesi için bazı veri ve bilgilere ihtiyaç vardır (Uslu, 1991: 6). Bu ihtiyacı karşılayan planlama aracı maliyet muhasebesidir. Ayrıca maliyet muhasebesi, karar vermede kullanılacak bilgilerin üretimini gerçekleştirmekte ve maliyet muhasebesinin çıktıları işletmede alınacak kararlara yardımcı olmaktadır (Hacırustemoğlu, 1995: 8).

Hastane işletmeleri için maliyet muhasebesi komplekstir ve faaliyet gösterilen çevre sürekli değişim içindedir (Carey ve Burgess, 2000: 294). Hastane sektöründe başarılı olmak için anahtar faktör bütünleşmiş bilgi sistemlerinin gelişimi ve bu sistemlerin en önemli parçası olan çok iyi kurulmuş bir maliyet muhasebesi sistemidir (Tanaka, Sato ve Guo, 2004: 438).

Hastane işletmelerinin ana faaliyet konusu, diğer türdeki işletmelerin aksine mal veya mamul satışı veya üretimi değil, hizmetin üretimi ve hizmet üretiminin çıktılarının müşteriye sunulmasıdır. Hastanelerde hizmet üretim maliyetine ilişkin bilgilerin üretim süreci, maliyet muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır.



Şekil 2: Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi

Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi; maliyet bilgilerini uygun, zamanlı, doğru ve güvenilir bir biçimde hesaplayan, gider kontrolünü sağlayarak hizmetin daha düşük maliyetle üretilmesini sağlayan, geleceğe dönük olarak işletme ile ilgili amaçların ve bu amaçlara ulaşılmasında izlenecek yolu belirleyen, hizmet üretiminde hastane ile ilgili özel kararların alınmasını sağlayan bir işlemler bütünüdür.

Hastane işletmelerinde, hizmet üretiminin maliyetinin bilinmesi maliyet muhasebesinin temel amaçlarından birisidir. Hastane işletmeleri, sağlık hizmet üretimini en düşük maliyetle üreterek maliyetleri azaltmakta, faaliyetlerin ve yatırımların devamı için yeterli kârı elde etmektedirler.

Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesinin diğer amaçları şöyle sıralanmıştır (Alpugan ve Haftacı, 1994: 278):

- Hastane ücretlerinin saptanması ve mevcut ücretlerin değerlendirilmesi
- Devletin ve sağlık kuruluşlarının hastane işletmelerine yapacakları ücret ödemelerinin belirlenmesi
- Mali raporların hazırlanması
- Hastane giderlerinin denetlenmesi
- Yönetimsel kararların alınması

3. Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yöntemleri

İşletme yönetiminin temel görevi, işletmenin amaçları doğrultusunda yönetim için gerekli bilgileri sağlayarak, işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmelerini devamlı kılmaktır. Bilgi, işletme verilerinin analiz edilerek karar

vermek için anlamlı ve kullanılabilir bir hale getirilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır (Tekin, Güleş ve Öğüt, 2006: 50). Bu bilgilerin önemli bir kısmı, işletmelerin finansal bilgi sistemi olan muhasebeden elde edilir. Bu sistemde üretilen bilgiler işletme içi ve işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına çeşitli raporlar aracılığıyla iletilir (Atabey, Parlakkaya ve Alagöz, 2005: 12). Muhasebe, bu bilgileri kendi alt sistemleri olan finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinden sağlar (Sürmeli, 1978: 65). İşte maliyet muhasebesi organizasyonu içerisinde bu bilgilerin sağlıklı bir şekilde akışını sağlamak için bir takım maliyet hesaplama yöntemleri geliştirilmiştir. Maliyet muhasebesi yöntemleri olarak bilinen bu yöntemler, maliyet bilgilerinin kaydedilmesi, özetlenmesi ve raporlanması için kullanılır (Ertaş, 1998: 3).

Maliyetleme yöntemleri, mamul veya hizmet maliyetine “hangi giderler, ne zaman ve nasıl” yüklenecektir sorularını yanıtlayan gruplar halinde karşımıza çıkar (Büyükmirza, 2003: 237).

Günümüzde hizmet sektöründe rekabetin ciddi bir şekilde artması, satış fiyatlarının düşmesine ve maliyetlerin artmasına neden olmuştur. Rekabetin ve maliyetlerin artması, bir hizmet üretim işletmesi olan hastane işletmelerinin de rekabet ve maliyetler üzerinde yoğunlaşmasını gerekli kılmıştır. Bu amaçla hizmet üretim sistemleri gözden geçirilmiş ve teknolojik olanaklardan da yararlanılarak daha önce sadece el emeği ile yapılan birçok işlemin, bilgisayar kontrollü bir biçimde yapılması sağlanmıştır. Bu durum ileri maliyet hesaplama yöntemlerinin gelişimine sebep olmuştur.

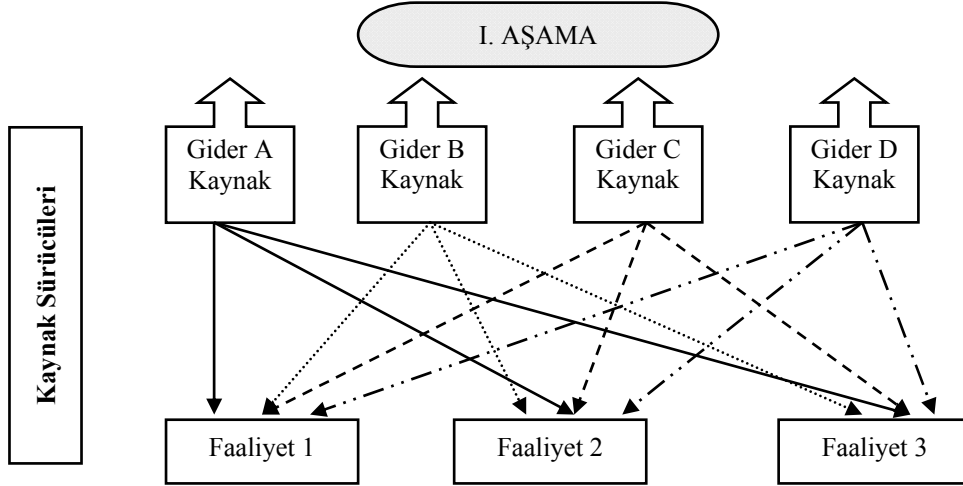
Geleneksel üretim ortamları genellikle, standart mamullerin ve hizmetlerin üretildiği, otomasyonun fazla olmadığı, üretimin daha çok emeğe dayalı olarak yapıldığı ortamlardır (Çabuk, 2003: 110). İleri üretim ortamları ise, çok çeşitli ve sayıda mamullerin ve hizmetlerin üretildiği, ileri teknoloji ile birlikte otomasyonun çok fazla olduğu ve üretimin teknoloji yoğun olarak yapıldığı ortamlardır. Günümüz işletmelerinin maliyet yapılarındaki değişiklik, geleneksel maliyetlemenin yetersiz kalması ve gerçekçi olmayan maliyet bilgilerinin elde edilmesi sonucunu doğurmuştur (Parlakkaya ve Altan, 2007: 77). Bu durum üretim maliyetlerinin geleneksel üretim ortamından ileri üretim ortamına kaymasına neden olmuştur.

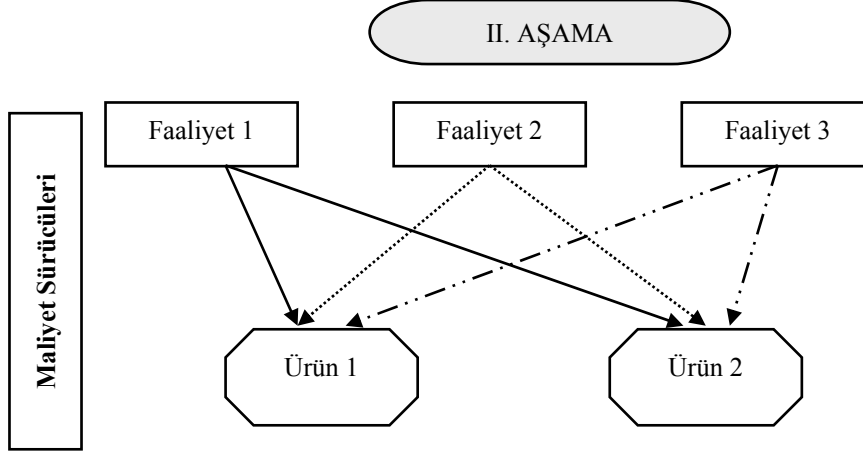
Hastane işletmelerinde rekabet ve maliyet üstünlüğü sağlamada ileri maliyetleme yöntemleri, geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre daha doğru sonuçlar vermesi bakımından önem arz etmektedir. Hastanelerde sunulan hizmetin değerlendirilmesi, planlanması ve denetimi, bu doğru sonuçlar ile en üst düzeye ulaşmakta ve rekabet avantajı sağlamaktadır.

4. Hastane İşletmelerinde Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yöntemi

FEDMY, işletmelerde mamul ve hizmet üretmek için kullanılan kaynakları ve bu kaynakların ilişkilendirildiği sürücüleri belirleyerek kaynak maliyetlerini oluşturan bir yöntemdir (Arzova, 2002: 16).

FEDMY, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere daha sonra da mamullere yükleyen bir süreci anlatır. FEDMY’nde temel olarak iki aşamalı bir süreçten söz edilebilir. İlk defa Cooper tarafından tanımlanan bu süreç, yöntemin temel felsefesine paralel olarak oluşturulmuştur. Faaliyetler maliyetleri tükettiği için, ilk olarak tüm üretim faaliyetleri amaca uygun bir şekilde belirlenir ve bu faaliyetler ortak faaliyet havuzlarında toplandıktan sonra maliyetler faaliyetlere yüklenir. Daha sonra, mamullerin veya hizmetlerin faaliyetleri tükettiği varsayımından hareketle, faaliyetlerin maliyetleri mamullere veya hizmetlere yüklenir (Öker, 2003: 36; İşleyen, 1999: 59). Şekil 3’de bu durum kısaca özetlenmiştir.





Şekil 3: İki Aşamalı FEDMY

Kaynak: Öker, 2003, s. 36.

Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi, birinci aşamada önce kaynaklar belirlenmektedir. Daha sonra kaynak maliyetlerini faaliyetlere aktarabilmek için uygun kaynak sürücüleri tespit edilmekte ve kaynak maliyetleri faaliyetlere bu sürücülerle yüklenmektedir. Bu kısımda maliyetler maliyet havuzlarıyla izlenmektedir. İkinci aşamada ise maliyet havuzlarında toplanan faaliyet maliyetlerinin mamullere veya hizmetlere dağıtılması için maliyet sürücüleri seçilmekte ve son olarak faaliyet maliyetlerinin mamullere veya hizmetlere dağıtılması sağlanmaktadır.

Bu yöntemde, maliyetleri mamullere faaliyetlere dayalı olarak yüklemek, her mamul ya da mamul partisine tükettiği kaynak kadar maliyet yüklenmesini sağladığından, FEDMY daha doğru maliyet bilgisi sağlar. Aynı zamanda maliyetlerin kaynağını bilmek, değer eklemeyen faaliyetlerin belirlenmesi ve ortadan kaldırılması, süreç iyileştirmeleri gibi maliyet yönetimi çalışmaları için gerekli bilgileri sağlar (Parlakkaya, 2003: 74).

FEDMY ile işletmedeki faaliyetler tek tek belirlenerek faaliyetlerin maliyetleri ayrı ayrı bulunmaktadır. Bu durum hangi faaliyetlerin maliyetlere neden olduğunun görülmesi bakımından son derece önemlidir. Böylece mamul ve hizmetler, faaliyet bazında planlanmakta, kontrolü sağlanmakta ve yönetim kararlarında kullanılmaktadır (Koçyiğit, 2006: 22-23).

Hastane işletmeleri esaslı bir biçimde FEDMY'nin uygulandığı diğer sektörlerden farklıdır. Hastane işletmeleri için faaliyet esasına dayalı maliyet yöntemine dair uygulamalar ilkin başarılı bir yürütme için teknik hususlar üzerinde odaklanmıştır (Eriksen ve Urrutia, 2006: 6). Teknik incelemelerin sonucunda FEDMY, hastane işletmelerinde maliyetleme faaliyetlerine farklı bir bakış açısı getirmiştir (Jarvinen, 2007: 35).

FEDMY, hastane işletmelerinde faaliyetleri esas alan ve hasta maliyetlerinin tespitinde bu faaliyetleri kullanan bir maliyet yöntemidir (Chan ve Ching, 1993: 77). Hastane işletmelerinde FEDMY, işletmeyi bir faaliyetler bütünü olarak yeniden tanımlar ve bu faaliyetler tarafından tüketilen kaynakları belirler.

Faaliyetler, hastane işletmelerinde sağlık hizmeti sunmak üzere teknoloji, emek, materyal ve becerilerin bir araya gelmesiyle ortaya konulan bir bütündür ve ne iş yapıldığını, yapılan işin ne kadar zaman aldığını ve işin çıktılarını nasıl ulaşılabileceğini tanımlayarak, hastanede verilen hizmetin maliyet unsurları olarak ifade edilmektedirler (Özkan, 1998: 76). Faaliyet kavramı bir hastane işletmesinde şu şekilde örneklendirilebilir. Kadın doğum bölümünde gerçekleştirilen bir normal doğum işlemi, faaliyet olarak tanımlanabilir. Burada faaliyetlerin girdileri olarak birçok unsur bir araya getirilmektedir. Faaliyetlerin girdilerini hastalar, insan gücü, malzeme, fiziksel ve parasal kaynaklar oluşturmaktadır. Faaliyetlerin çıktıları ise, doğum işlemi gerçekleşmiş hasta ve bebeği olarak tanımlanabilir.

Hastane işletmelerinde FEDMY'nin kurulabilmesi için izlenmesi gereken aşamalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Özkan S.,2000:77-81):

- 1- Performans ölçütlerinin analizi
- 2- Faaliyetlerin analizi,
- 3- Maliyetlerin tespit edilmesi

Günümüzde ekonomik, teknolojik ve sosyal alanlardaki hızlı ve sürekli gelişmeler özellikle hizmet sektöründe lokomotif görevini üstlenen hastane işletmelerini yakından etkilemektedir. Darwin, rekabet ortamında kuvvetli ya da zeki olanların değil, sadece bu gelişmelere en iyi uyum sağlayanların ayakta kalabileceğini ifade etmiştir (Zerenler, 2003: 193). Bu gelişmelere uyum sağlama çabası, hastane işletmelerinin performanslarını ölçme ve geliştirme uygulamalarını gerektirmektedir.

Hastane işletmelerinde performans ölçütleri, nesnelerin, olayların ve sonuçların, kalite, miktar ve zaman açısından gözle görülebilen özelliklerini bulma sürecinin araçlarıdır. Bu araçlar, maliyetleri tespit etme, kaynakların etkin kullanımını sağlama, iç ve dış kontrol, başarıyı belirleme, müşteri istek ve ihtiyaçlarını belirleme, kıyaslama olanağı ve teknolojik gelişmelere ve değişen koşullara ayak uydurmak gibi amaçlar etrafında toplanmışlardır (Forker, Mendez ve Hersauer, 2001: 168).

Buna göre, hastane işletmelerinde, stratejik amaçların ve hedeflerin saptanmasıyla başlayan ölçüm süreci, performans ölçülerinin belirlenmesi, somut hedeflerin tespit edilmesi, ölçüm bilgilerinin elde edilmesi, bu bilgilerin raporlanması, faaliyetin süresi, faaliyet maliyetinin tespit edilmesi, faaliyetin başarı düzeyi, faaliyetin esnekliği ve faaliyetlere yönelik önlemler alınması ile tamamlanmaktadır.

Hastane işletmelerinde temel performans ölçütleri olarak anılan ve hastanelere rekabetçi üstünlük sağlayan ve FEDMY'nin kuruluşunda ilk atılacak adım olan ölçümler, üretilen hizmetler, hizmet üretim miktarı, satış hacmi, kârlılık gibi tüm hastane işletmeleri tarafından uygulanabilen göstergelerden oluşmaktadır.

Hastane işletmelerinde faaliyetlerin analiz edilmesi, sistemin başarısını doğrudan etkilemesi bakımından en önemli aşamasını teşkil etmektedir. Faaliyetlerin analizinde; faaliyetlerin tanımlanması, faaliyetlerin ne ölçüde detaylı olarak belirleneceğine karar verilmesi, faaliyetlerin sınıflandırılması ve faaliyet haritasının oluşturulması için pek çok detaylı bilginin toplanması gerekmektedir (Özkan S., 2000: 79-80).

Hastane işletmelerinde FEDMY'nin kurulabilmesi için izlenmesi gereken son aşama maliyetlerin tespit edilmesidir. FEDMY, hastane işletmelerinde de iki aşamalı dağıtım sürecini kullanmaktadır. Birinci aşamada maliyetler hizmetlere yüklenmeyi beklemek üzere biriktirildikleri faaliyet merkezlerine dağıtılmakta, ikinci aşamada ise faaliyet merkezlerinden hizmetlere aktarılmaktadırlar. Özetle, bu aşamada oluşan giderler önce bölümler bazında toplanmakta, daha sonra toplanan bu giderler faaliyetlere dağıtılmakta ve buradan da hasta maliyetlerine aktarılmaktadır.

5. Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü Üzerine Bir Araştırma

Ülkemizde uluslararası standartlarda sağlık hizmeti sunan hastaneler hem ulusal hem de uluslararası alanda hızlı bir değişim ve dinamik bir rekabet içindedirler (Karasioğlu, 2007: 26). Günümüzde hastane işletmelerinde yaşanan hızlı değişim ve değişen rekabet anlayışı, bu sektörde faaliyet gösteren işletmeler arasında yoğun bir rekabet ortamının doğmasına neden olmuştur. Edward De Bono'nun, "rekabet üstü" olmak kavramıyla açıkladığı rekabet anlayışı işletmelerin ayakta kalabilmeleri ve başarılı olabilmeleri için bir ön şart haline gelmiştir. Bono, rekabeti işletmenin varlığını sürdürmesi ve ayakta kalmasını sağlayacak temel çizgiyi güvence altına alma açısından gerekli olduğunu ve içerdiğini söylerken rekabet üstü olmanın ise, bu temel çizgiden yukarıya doğru çıkmayı hedefleyen bir görüşe sahip olduğunu belirtmektedir (Yıldız, 2006: 36; Bono, 1992: 35).

Rekabet üstünlüğü kavramı hastane işletmeleri açısından daha iyi bir müşteri değeri oluşturarak rakipleri karşısında piyasada avantaj kazanması anlamına gelmektedir. Diğer hastane işletmeleri karşısında fiyat ve kalite avantajı elde etmek, değişen müşteri istek ve ihtiyaçlarına hızla cevap verebilmek, kârlılığı artırmak, rekabet üstünlüğü sağlama yöntemlerindedir (Akın, 2005: 23).

Birçok hastane işletmesi kendilerini düşük maliyet lideri haline getirerek ve genel kabul görmüş bazı konularda kendine özgü farklılaşmalara sahip olarak rekabet üstünlüğü elde etmektedir. Özellikle maliyet liderliği, hastane işletmelerinde, minimum harcama ya da kaynak israfı ile bir hizmetin müşteriye düşük fiyattan sunulması ve hizmet üretim özellikleri sayesinde rakipleri ile benzer olan hizmetlerini onlara göre daha düşük bir maliyetten üretebilme ve sunabilme yeteneği olarak tanımlanabilir (Güleş ve Bülbül, 2004: 100).

Hizmet üretiminde maliyet liderliğini ve çeşitliliğini esnek bir yapıda tutan hastane işletmeleri, tüketici istek ve ihtiyaçlarındaki değişime hızlı bir şekilde cevap verebilmektedir. Hastane işletmelerinin sürekli başarılı olabilmeleri, maliyet liderliği ve farklılaşma özelliklerinin yanında, dinamik ve esnek bir yapıda olabilmelerine de bağlıdır.

Bu kısımda; daha doğru maliyet bilgisi vermek üzere tasarlanmış, verimliliği ve hizmet kalitesini göz ardı etmeksizin maliyet etkililiğinin geliştiri-

rıldığı, kaynakların verimli bir şekilde kullanıldığı faaliyetlerin gelişimine olanak tanıyan ve işletme yönetimi için stratejik kararlar alınmasına yardımcı olan FEDMY'nin Konya'da faaliyette bulunan hastane işletmelerinde bir rekabet silahı olarak rolünü, işletme performansına etkilerini, uygulanabilirliğini belirleyebilmek ve bu yöntemin hastane yöneticilerine verecekleri kararlarda yol gösterici olmasını sağlamak amacıyla FEDMY bir anket çalışmasıyla incelenmektedir.

Araştırmanın ana kütesini oluşturan hastane işletmeleri, Konya'nın merkez ilçeleri olan Meram, Selçuklu ve Karatay bölgesinde faaliyet gösteren özel ve kamu hastaneleridir. Konya ilindeki Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı'nda kayıtlı olan hastanelerin başhekim, başhekim yardımcısı, hastane müdürü, hastane müdür yardımcısı, ayrıca muhasebe müdürü ve muhasebe müdürü yardımcılarında oluşan yöneticiler, araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Araştırma örneği, araştırmanın amaçlarına ulaşılmasını sağlamak ve ilgili hipotezleri sınamak için yeterli olacak biçimde seçilmiştir.

Sonuç

Araştırma bulguları ışığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

1. Araştırmaya katılan hastane yöneticileri üst düzey hastane yöneticisi ve kurum tecrübesi yüksek olan kişilerdir.
2. Araştırmaya katılan hastane yöneticileri konularında uzman kişilerdir. Bu anlamda elde edilen veriler, araştırmanın amacına uygun olduğunu göstermektedir.
3. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinin önemli bir çoğunluğu sektörlerinde geçmişi olan ve sektörlerini tanıyan işletmelerdir.
4. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinin büyük bir çoğunluğu özel sektöre aittir. Bu durum geçmişte neredeyse tamamen devlet tarafından yürütülen hastane hizmetlerine son yıllarda özel sektöründe önemli bir oranda girdiğini göstermesi bakımından önemlidir.
5. Araştırmaya katılan hastanelerin tamamının kendi bünyelerinde muhasebe departmanına sahip oldukları görülmektedir.
6. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinin çoğunda ticari-maliyet muhasebesi ayrımı yapılmaktadır. Bu durum; günümüzde artan rekabet or-

tamının özellikle hastane işletmelerinde maliyet bilgilerine olan gereksinimi ortaya çıkarması bakımından önem taşımaktadır. Özellikle teknoloji yoğun olarak çalışan hastanelerde teknolojiye yapılan büyük yatırımların maliyetlere yansımaları hizmetlerin maliyetlendirilmesinde ticari-maliyet muhasebesi ayrımının gereğini ortaya koymaktadır.

7. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinde son beş yıl içerisinde yaşanan teknolojik gelişmeler etkili olmuştur. Bu bağlamda artan endirekt hizmet üretim maliyetleri, faaliyet esasına dayalı maliyet yönteminin uygulanmasını az da olsa artırmıştır. Bu durum teknolojik gelişmeleri yakından izleyen ve bunları kullanan bir hizmet işletmesi olan hastanelerin teknolojik yapıya olan yatırımlarının maliyetlere yansımalarına ve endirekt hizmet üretim giderlerinin ön plana çıkmasına sebep olmaktadır.

8. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinde tüm stratejik görevlerin değerlendirilmeye alındığı ve hepsine de ortalamanın çok üzerinde önem verildiği belirlenmiştir. Bu bağlamda ankete katılan hastane yöneticileri için; tabloda yer alan tüm stratejik görevlerde, maliyet yönetiminin etkisinin son derece önemli olduğu söylenebilir. Maliyet yönetiminin hastane işletmelerinde stratejik görevlerin yerine getirilmesinde çok yüksek düzeyde etkisi, maliyet yönetimi uygulamalarına hastane işletmeleri açısından yeteri kadar önem verildiğini göstermektedir.

9. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinde artan teknoloji kullanımı toplam hizmet üretim maliyeti içerisinde endirekt giderlerin payının artmasına yol açmıştır.

10. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinde hastane yöneticilerinin büyük bir çoğunluğu ileri maliyet yöntemlerinden biri olan faaliyet esasına dayalı maliyet yöntemi hakkında bilgi sahibidir. Bu durum hastanelerde hizmet üretiminin maliyetlendirilmesinde doğru ve düşük maliyet bilgisinin önemi ortaya çıkmaktadır.

11. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinde maliyet liderliği ve kârlılık, hastanelerin rakiplerine göre performans ölçü düzeyini göstermektedir. Araştırmaya katılan hastane yöneticilerinin maliyet liderliği ve işletmenin kârlılığı ölçüsüne, diğer performans ölçülerine göre daha fazla ağırlık vermesi; işletmelerin günümüz rekabet ortamında maliyet liderliğinin, düşük maliyetlerin ve kârlılığın öneminin farkında olmalarıyla açıklanabilir.

12. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinde, performans ölçüm sistemlerinde önem arz eden strateji ve politikaların günümüzdeki kullanım

düzeyleri incelendiğinde, faaliyet esasına dayalı maliyet yönteminin, hastanenin stratejik politikalarını karşılayabilecek yetenekte bir esneklik düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Bu strateji; çalışmanın temel boyutlarından biri olan hastane işletmelerinde faaliyet esasına dayalı maliyet yöntemi uygulamasının temel amaçlarıyla ilişkilendirilebilir.

13. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinin kendilerini çoğunlukla sektörün lider işletmesi olarak gördükleri anlaşılmaktadır. Bu durum Konya'nın merkez ilçelerinde faaliyette bulunan hastane işletmeleri arasındaki yoğun rekabeti göstermesi bakımından önemlidir. İşletmeler, buldukları konumu oldukça iyi durumda görmelerine rağmen, sektörlerinde daha başarılı olabileceklerini ifade etmektedirler.

14. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinin önemli bir çoğunluğu faaliyet gösterdikleri sektörlerdeki rekabet düzeyini yüksek olarak nitelendirmektedirler. Bu durum; araştırmaya katılan hastane işletmelerinin faaliyet gösterdikleri sektörlerde yoğun bir rekabet ortamının yaşandığını göstermektedir.

15. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinde kârlılık ve maliyet yönetiminin en yüksek seviyede gerçekleşmesi, hastane işletmelerinin kârlılık ve maliyet yönetimi gibi yüksek değer taşıyan rekabet unsurlarına verdikleri önemi göstermektedir.

16. Araştırmaya katılan hastane işletmelerinde maliyetleri doğru belirleme ve maliyet düşürme, rekabet gücünü artırma, maliyet ölçümünde detaylı bilgi sağlama, kaynak sağlama ve kaynak tüketimi, işgücünden tasarruf etme ve yöneticilerin hizmet üretim sürecini anlamalarına ve yönetmelerine yardımcı olma faaliyetleri, faaliyet esasına dayalı maliyet yönteminin günümüzde bulunduğu yeri göstermesi bakımından oldukça önemlidir.

Küreselleşmeyle birlikte teknoloji kullanımının ve rekabetin artması işletmeler için değişimi zorunluluk haline getirmiştir. Bir yandan yeni teknolojilerin üretim sürecinde kullanılması ile üretim ortamı değişmekte, diğer yandan işletmelerin içinde buldukları rekabet ortamı farklılaşmaktadır. Günümüzde hemen her sektörde olduğu gibi bir hizmet üretim sektörü olan hastane işletmelerinde de önemli bir rekabet bulunmaktadır. Rekabet koşulları, hastane işletmelerinde yönetim stratejilerini şekillendirmektedir. Strateji belirlerken rekabete karşı koymak isteyen hastane işletmeleri, rekabetçi üstünlükler elde etmek için çok sayıda metod kullanmaktadırlar. Bunlardan özellikle üretilen hizmetlerin maliyetleri önemli bir rekabet silahı haline gelmiştir.

Kaynakça

- Akdoğan, Nalan (1998); **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: Cem Web Ofset, 4. Baskı, 1998.
- Akın, Bahadır (2005); “Rekabetçi Üstünlük ve Teknoloji: Küresel Bir Yaklaşım”, http://www.bilgiyönetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=266, 12.06.2005.
- Alpugan, Oktay ve Haftacı, Vasfi (1994); “M.S.U.G.T.’ne Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi”, **I. Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu**, Aydın: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.
- Arzova, S. Burak (2002); **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.
- Atabey, N.Ata, Parlakkaya, Raif ve Alagöz, Ali (2005); **Genel Muhasebe**, Konya: Atlas Kitabevi.
- Bono, Edwart De (1992); **Rekabetüstü**, İstanbul: Remzi Yayınevi.
- Bursal, Nasuhi ve Ercan, Yücel (1992); **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, İstanbul: Der Yayınları, 4. Basım.
- Büyükmirza, Kamil (2003); **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 9.Baskı, 2003.
- Carey Kathleen ve Burgess, James F. (2000); “Hospital Costing: Experience From The VHA”, **Financial Accountability&Management**, 16 (4), Nowember.
- Chan, Yee ve Ching, Lilian (1993); “Improving Hospital Cost Accounting With Activity-Based Costing”, **Health Care Management Review**, Winter.
- Çabuk, Yıldız (2003); “Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, **ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:5.
- Eren, Berna (1997); “Hastane Hizmetlerinde Malzeme Yönetimi”, (Editörler: Osman Hayran, Haydar Sur), **Hastane Yöneticiliği**, İstanbul: Nobel Tıp Kitapevleri Ltd.
- Eriksen Scott D. ve Urrutia, Ignacio., “An Instituonal Sociology Perspective of the Implementation of Activity Based Costing by Spanish Health Care Institutions”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=884388#PaperDownload, 15.08.2006.
- Ertaş, Fatih Çoşkun (1998); **Sanayi İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama**, Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:2.
- Forker, L.B., Mendez, D. ve Hershauer, J.C. (2001); “Total Quality Management in the Supply Chain: What is the Impact on Performance?”, **International Journal of Production Resarch**, Vol: 35, No: 61.
- Gök, Rafet (1975); **Hastane Maliyet Muhasebesi Kuramları ve Maliyet Analizi**, Ankara.
- Güleş, Hasan K. ve Özata, Musa (2005); **Sağlık Bilişim Sistemleri**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Güleş, Hasan Kürşat ve Bülbül, Hasan (2004); **Yenilikçilik İşletmeler İçin Stratejik Rekabet Aracı**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Hacıüstemoğlu, Rüstem (1995); **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul.
- Hongren, Charles, Datar, M.Srikant ve Foster, George (2003); **Cost Accounting-A Managerial Emphasis**, New Jersey: Eleventh Edition, Prentice Hall Co..
- İşleyen, Aykut (1999); Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Hizmet İşletmesinde Uygulanması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- Jarvinen, Janne (2007); "Rational For Adopting Activity-Based Costing in Hospitals", <http://herkules.oulu.fi/isbn9514279484/isbn9514279484.pdf>, 08.04.2007.
- Karakaya, Mevlüt (2004); **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karasioğlu, Fehmi (2007); **Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**", Konya: Çizgi Kitabevi.
- Kavuncubaşı, Şahin (2000); **Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi**, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Koçyiğit, Çil Seyhan (2006); "Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara: **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- Menderes, Münevver ve Ersoy, Korkut (1995); "Genel Sistem Kuramı ve Sağlık Sistemi, Hastane Sistemi ve Hasta Bakım Alt Sistemi", (Editör: Hikmet Seçim), **Hastane İşletmeciliği (Seçme Yazılar)**, Derleme, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No. 845.
- Öker, Figen (2003); **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, İstanbul: Literatür Yayınları.
- Özkan, Azzem (2003); "Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları", Bursa: **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXII, Sayı 2.
- Özkan, Serdar (2000); "Özel İhtisas Hastanelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi Önerisi ve Bir Örnek Uygulama", Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir: **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- Parlakkaya, Raif (2003); "Maliyet ve Performans Yönetim Aracı Olarak Tümüleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi**, C..V, S.2.
- Parlakkaya, Raif ve Altan, Mikail., (2007); "Kobi'lerde Maliyet Yönetimi", <http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/bilgibankasi/ekonomi/OAKDocs/OAK-T7.pdf>, 21/12/2007.
- Sayın, K. Şevket ve Yeğinboy, E. Yasemin (1995); "Hizmet Sağlık İşletmelerinin Verimliliğinin Artırılmasında Maliyetlerin Önemi", (Editör: Hikmet Seçim), **Hastane İşletmeciliği (Seçme Yazılar)**, Derleme, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 845.
- Sözbilir, Halim (1986); **Hastanelerde Etkenliği Artırmada Yönetime Yardımcı Bir Araç Olarak Maliyet Bilgilerinin Kullanılması ve Afyon'da Bir Örnek Olay Çalışması**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Sürmeli, Fevzi (1978); **Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması**, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No. 198/128.
- Şimşek, M. Şerif (1998); **İşletme Bilimlerine Giriş**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Tanaka, Koji , Sato, Junzo ve Guo, Jinqiu (2004); “Cost Accounting by Diagnosis in a Japanese University Hospital”, **Journal of Medical Systems**, Vol. 28, No: 5 , October.
- Tekin, Mahmut, Güleş, Hasan K., Öğüt, Adem (2006); **Teknoloji Yönetimi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Uslu, Selçuk (1991); **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara.
- Yıldız, Mehmet (2006); “Bilişim Teknolojilerinin Stratejik Rekabet Üstünlüğü Sağlanmasında Üretim Süreci Tasarımına Etkisinin Uzman Sistem Yaklaşımı ile Analizi ve Türk Elektronik Sanayi Uygulaması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya: **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- Zerenler, Muammer (2003); “Kriz Dönemlerinde İşletmelerin Üretim Süreci Esnekliğinin Şirketlerin Performans ve Yaşam Sürelerine Etkileri Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya: **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.