

## HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYETLEME YAKLAŞIMLARI

*Azzem ÖZKAN\**

### Özet

*Hastaneler topluma çeşitli sağlık hizmeti sunan sağlık sistemimizin en önemli kurumlarından biridir. Bu kurumlar, toplumun beden ve ruhen sağlıklı yaşamasında ve sağlıklı bir toplum oluşturulmasında önemli görevler üstlenen hizmet işletmeleridir. Diğer hizmet işletmelerine benzemekle birlikte, hastanelerdeki üretim süreci karmaşık bir yapıya sahiptir. Çünkü hastalığın türü ve şiddeti, her hastaya farklı hizmet sunumu gerektirmektedir. Bu da hastane işletmelerinde birim hasta maliyeti hesaplamayı güçleştirmektedir.*

*Hastane işletmelerindeki maliyetleme yaklaşımları incelendiğinde bölümleri ve hastaları maliyetleme olmak üzere iki temel yaklaşımın bulunduğu görülmektedir. Bunlardan bölümleri maliyetleme çok kere tercih edilmekle birlikte, hastanenin nihai amacının birim hasta maliyetini hesaplamak olduğu söylenebilir. Fakat hastanelerdeki üretim süreci, sadece safha veya sipariş maliyetlemesi kullanarak birim hasta maliyeti hesaplamaya müsait değildir. Bu bakımdan her iki maliyetleme yaklaşımının izlerini taşıyan melez maliyetleme hastaneler için uygun bir yaklaşımdır.*

**Anahtar Kelimeler:** *Hastaneler, maliyetleme, maliyetleme yaklaşımları.*

### Abstract

## Costing Approaches in Hospital Enterprises

*Hospitals which give various health care services to the society are one of the most important establishments of health system. These establishments are*

---

\* Yrd. Doç. Dr.; Erciyes Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi

*service enterprises that undertake considerable roles at living vigorous both physically and spiritually, also constituting a healthy society. Despite resembling the other service enterprises, production process in hospitals has a complex structure. Because, the kind and severity of sickness require different services for per patient. This situation makes it difficult to calculate unit patient cost in hospital enterprises.*

*When costing approaches in hospital enterprises are examined it is seen that there are two main approaches as departmental costing and unit patient costing. Although departmental costing generally preferred, it can be said that the final aim of the hospital is to calculate unit patient cost. But production process in hospitals is not favourable to calculate unit patient cost by using only process costing or job order costing. So, hybrid costing which has characteristic properties of both process costing and job order costing is a favourable approach for hospitals.*

**Keywords:** Hospitals, costing, costing approaches.

## 1. GİRİŞ

Sağlık sistemi içinde yer alan hastaneler, topluma çeşitli sağlık hizmeti sunan ve sağlıklı bir toplum oluşturulmasında önemli görevler üstlenen hizmet işletmeleridir. Bu kuruluşlar ülke ekonomisinin bir parçası ve büyük bir hizmet endüstrisi olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

Ülkemizdeki sağlık hizmetleri ağırlıklı olarak bir sosyal devlet anlayışı içinde yerine getirilmekte ve bu hizmetlerin önemli bir kısmı da kamu hastanelerince sunulmaktadır. Sosyal devlet anlayışının esas olması sebebiyle, sözkonusu hastanelerde fiyatlar maliyete göre değil; Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tarifeye göre oluşturulmaktadır. Nitekim bu husus yedinci beş yıllık kalkınma planında açıkça belirtilmiştir. Sözkonusu planda maliyet muhasebesi tekniklerinin kullanılmamasından dolayı, maliyet unsurlarının tamamının hesaba katılmadığı, sunulan hizmetin fiyatlandırılmasında gerçek maliyetlerin yeterince dikkate alınmadığı ve verilen hizmet bedelinin ancak bir kısmının hastalardan alınabildiği ifade edilmektedir. Halbuki kamu hastanelerinin amacının kâr olmaması, sunulacak hizmet maliyetinin ve bundan sağlanacak yararın bilinmesine engel değildir. Aksine, güdülen sosyal amacın yaygınlaştırılabilmesi için dahi maliyet bilgilerinin etkin bir şekilde kullanılması gerekir.

Kamu hastaneleri dışındaki özel hastanelerde de sağlık hizmetleri sunulmaktadır. Özel hastanelerin esas amacının kâr elde etmek olduğu dikkate alındığında, bu amacın gerçekleştirilebilmesinin temel şartının maliyet bilgileri olduğu söylenebilir. Zira, maliyet bilgileri olmadan etkin bir planlama, yürütme ve kontrol faaliyeti gerçekleştirmek pek mümkün değildir.

Hastanelerdeki üretim süreci, doğası gereği karmaşık bir yapıya sahiptir. Mamul üreten işletmelerde olduğu gibi, yürüyen şerit şeklindeki üretim ortamına, montaj hattına, kitle üretimine veya bir hammaddeden

çeşitli mamullerin üretildiği birleşik üretime benzememektedir. Her hastanın ihtiyaç duyduğu teşhis ve tedaviye göre farklı işlem gerekebilmektedir. Yani iki ayrı kalp veya nöroloji hastası aynı süreçten geçmemektedir. Bu durum hastane işletmelerindeki maliyetleme faaliyetini güçleştirmektedir. Bu noktadan hareketle, çalışmamızın amacını, hastanelerdeki maliyetleme yaklaşımlarını incelemek ve uygulanabilir bir maliyetleme modeli geliştirmek oluşturmaktadır.

## 2. BÖLÜMLERİ MALİYETLEME YAKLAŞIMI

Teoriye göre maliyet muhasebesi oldukça basittir; çünkü, imalat sürecinde kullanılan kaynakların belirlenmesi ve bu kaynakların üretilen mamul ve hizmetlere paylaştırılması olarak bilinir. Halbuki teorinin gerçek bir hastanede uygulanması karmaşık ve zaman alıcı olabilir (Dieter, 1986: 1). Nitekim, maliyet muhasebesini en çok meşgul eden faaliyetlerden biri, maliyetlerin maliyet taşıyıcılarına (cost object) yüklenmesidir. Maliyet taşıyıcısı, maliyetlerin yüklendiği mamul, mamul grubu, yarı mamul, bölüm, kısım, atölye, hasta, hasta sınıfı veya maliyeti bilinmek istenen herhangi bir şey olabilir. Maliyetlerin toplandığı bölüm, atölye veya kısım birer maliyet taşıyıcısı olmakla birlikte, nihai maliyet taşıyıcısı mamul veya hizmetlerdir.

Hastane işletmelerindeki nihai maliyet taşıyıcısının hasta mı, röntgen filmi mi, laboratuvar testi mi, bir öğün yemek mi, hastaya düzenlenen reçete mi veya sunulan bakım hizmeti mi, olduğu akla gelebilir. Hastanedeki nihai maliyet taşıyıcısı genellikle hastalar olup; röntgen filmi, laboratuvar testi, bir öğün yemek ve reçete ara ürünlerdir (Cleverley, 1987: 40).

Hastanenin nihai amacı elbette ki birim hasta maliyetini hesaplamak olmalıdır. Fakat hastanelerin karmaşık bir yapıya sahip olmaları, birim hasta maliyeti hesaplamayı güçleştirmektedir. Bu da bölümleri ve hastaları maliyetleme olmak üzere iki farklı yaklaşıma sebep olmaktadır. Bunlardan bölümleri maliyetleme yaklaşımı, bölümler düzeyinde maliyet yönetiminin yanında, fiyatlama kararları, stratejik planlama, hasta muayenelerinin yönetimi ve kârlılık analizleri için bilgi sağlamaktadır (Toso, 1989, 5). Zira, bölümlerin maliyetlenmesi hastaları maliyetleme için bir adım sayılabilir. Bu bakımdan öncelikle hastanelerdeki bölümleri tanımak yararlı olacaktır.

### 2.1. Bölümlerin Tanımlanması

Üretim işletmelerinde olduğu gibi, hastane işletmeleri de çeşitli sorumluluk merkezlerine ayrılır. Sorumluluk merkezi, başında çeşitli yetki ve sorumluluklara sahip bir yöneticinin bulunduğu işletme birimidir. Hastanelerdeki **sorumluluk merkezleri** genellikle **maliyet** veya **hasılat** merkezi olarak iki kısma ayrılır. Maliyet merkezinin yöneticisi sadece merkezin

maliyetlerinden sorumludur. **Hasılat merkezinin** yöneticisi ise merkezin hem maliyetlerinden hem de hasılatlardan sorumludur. (Finkler, 1994: 23). Buna göre, hastane işletmelerindeki sorumluluk merkezlerini gelir getiren ve gelir getirmeyen sorumluluk merkezleri olarak şu şekilde oluşturmak mümkündür:

**Tablo 1. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Merkezleri**

Gelir Getirmeyen Sorumluluk Merkezleri		Gelir Getiren Sorumluluk Merkezleri		
Yönetim Bölümleri	Destek Hizmetleri	Yardımcı Hizmetler	Esas Üretim Yerleri (Hasta Bölümleri)	
			Yataklı Bölümler	Yataksız Bölümler
Başhekimlik	Hemşire Müdürlüğü	Laboratuvarlar	Genel Cerrahi	Ameliyathane
Personel Müdürlüğü	Dosyalama	Kan Bankası	Göğüs Cerrahi	Acil Servis
Hasta Kabul	Çamaşırhane	Anestezi	Göz	<b>Poliklinikler</b>
Bütçe ve Mali İşler	Terzihane	Radyoloji	Kadın Doğum	Dahiliye
Satın Alma	Tıbbi Gazlar		K.B.B.	Fizik Tedavi
	Teknik Hizmetler		Nöroşirürji	K.B.B.
	Kat Hizmetleri		Ortopedi	Ortopedi
	Ambar-Depo		Plastik Cerrahi	Plastik Cerrahi
	Yemekhane		Üroloji	Üroloji
	Bilgi İşlem		Dermatoloji	Dermatoloji
			Nöroloji	Nöroloji
			Psikiyatri	Psikiyatri
			Pediatri	Pediatri

Yapılan sınıflandırmadan da anlaşılacağı gibi esas hizmetin üretildiği yerler iki kısma ayrılmaktadır. Bunlardan biri **yataklı hizmet** hasılat yerleri, diğeri de **yataksız hizmet** hasılat yerleridir. Her iki bölüm de sağlık hizmetlerinin üretildiği (hasta bölümleri) esas üretim bölümleridir. Bu hizmetlerin üretilmesine yardımcı olan laboratuvar, kan bankası, anestezi ve radyoloji gibi bölümler ise **yardımcı hizmet** hasılat yerleri olup gelir getiren bölümlerdir.

Hastane hizmetlerinin yürütülmesinde, gelir getiren bölümlere (yardımcı ve esas hizmet yerlerine) hizmet sunan hemşire müdürlüğü, dosyalama, çamaşırhane, terzihane, tıbbi gazlar, teknik hizmetler, kat hizmetleri, ambar/depo hizmetleri, yemekhane ve bilgi işlem hizmetleri ise **destek hizmetleri maliyet yerleridir**. Hastane yönetim faaliyetlerinin yürütüldüğü başhekimlik, personel müdürlüğü, hasta kabul, bütçe ve mali işler, satın

alma, gibi bölümler hastanenin bütün birimlerine hizmet sunan **yönetim bölümleri maliyet yerleridir**.

Hasta tedavi hizmetlerinin yürütülmesi sırasında maliyetler yukarıda bahsedilen maliyet ve hasılat merkezlerinde toplanır. Maliyetlerin bu merkezlerde izlenmesi hem yönetim muhasebesi, hem maliyet muhasebesi, hem de finansal muhasebe açısından önemli yararlar sağlar. Bu yararlar şu şekilde sıralanabilir (Üstün, 1996: 186).

- Her bir maliyet merkezin maliyetlerinin bilinmesi, bölüm bütçelerinin dolayısıyla genel işletme bütçesinin hazırlanmasına da kolaylık sağlar.
- Her merkezin maliyetleri bilindiği takdirde, bir maliyet artışının hangi merkezde meydana geldiği ve bundan kimlerin sorumlu olacağı kolaylıkla anlaşılacağından, maliyet ve gider kontrolünde ve yönetimde etkinlik sağlanmış olur.
- Dolaylı maliyetlerin esas maliyet merkezlerinde toplanması, bu maliyet merkezlerinin tümü için tek bir yükleme oranı hesaplamak yerine, her maliyet merkezi için ayrı yükleme oranının hesaplanmasına imkan sağlar. Böylelikle üretilen ürünlerin maliyetleri daha doğru bir biçimde hesaplanabilir.

Hastane işletmelerinde bölümlere ilişkin planlama, yürütme ve kontrol faaliyetinin yerine getirilmesi ve yukarıda sıralanan yararların sağlanabilmesi için bölümleri maliyetleme yaklaşımı geliştirilmiştir. Söz konusu yaklaşım aşağıda incelenmiştir.

## 2.2. Bölümlerin Maliyetlenmesi

Hastanelerdeki maliyet muhasebesi uygulamalarına tarihsel bir perspektiften bakıldığında, çeşitli bölümlerde meydana gelen maliyetler üzerine odaklanıldığı görülür (Finkler, 1994: 23). Nitekim 1946 yılında İngiltere'de sağlık hizmetlerinin denetim altına alınması için yapılan bir komisyon çalışmasında şöyle bir rapor hazırlanmıştır: a) Yürürlükteki soyut maliyetlemeye son verilmeli, b) Bölümsel maliyet muhasebesi uygulanmalı, c) Bölümlerde birim maliyetler ölçümlenerek azaltılmalı, d) Bütçe, bölümsel maliyet sistemine paralel olarak hazırlanmalı, e) Bilanço ve gelir tablosunun hazırlanmasını içeren geleneksel muhasebe kuralları uygulanmalıdır (Montacute, 1962: 8'den Sözbilir, 1986: 11-12).

Görüldüğü üzere sözkonusu komisyon sağlık hizmetlerinin denetim altına alınması için, öncelikle bölümsel maliyet muhasebesi uygulanmasını ve bütçelerin bölümler itibarıyla hazırlanması istemektedir. Buna göre radyoloji bölümünün toplam maliyeti, bölümün kendi maliyetine diğer bölümlerden aldığı maliyetlerin ilavesiyle hesaplanacaktır. Bu, bir tabloyla şöyle gösterilebilir (Finkler, 1994: 23-24):

**Tablo 2. Radyoloji Bölümünde Maliyet Oluşumu**

Doğrudan Malzeme Maliyetleri X-ray filmleri
+
Doğrudan Personel Maliyetleri Teknisyen ücretleri
+
Bölümün Dolaylı Maliyetleri Makine amortismanları Nezaretçi ve memur ücretleri Dolaylı malzemeler Diğer dolaylı maliyetler
+
Dağıtımdan Gelen Maliyetler Diğer bölümlerden dağıtımla gelen maliyetler
=
Toplam Radyoloji Maliyetleri

Radyoloji bölümünün toplam maliyetinin oluşumundan da anlaşılacağı gibi maliyetler, röntgen filmi için kullanılan malzeme, teknisyen ücretleri, bölümün diğer dolaylı maliyetleri ve başka bölümlerden dağıtımla gelen maliyetlerden oluşmaktadır.

Görüldüğü gibi bu yöntemde çeşitli bölümlerden hizmet alan hastanın maliyeti hesaplamak yerine; bölümlerde oluşan maliyetler hesaplanmaktadır. Dolayısıyla hastane yönetimi hastaneden hizmet alan her hastanın maliyetini değil; radyoloji veya diyet bölümünün toplam maliyeti hakkında bilgi sahibi olabilmektedir. Bunun yanında her bir röntgen filminin veya her bir öğün yemeğin maliyeti de hesaplanabilir.

Hastanenin fiziki bir mekana ve yönetim bölümlerine; radyoloji ve diyet bölümlerine nazaran hem mantıksal olarak hem de işletmeciliğin doğası gereği ihtiyaç vardır. Bunlar hastanenin geleneksel maliyet merkezleridir ve röntgen filmi çekimine doğrudan katkıda bulunmazlar; fakat, bunlar da teşhis ve tedavi sürecinin unsurlarıdır (Finkler; 1980: 29). Dolayısıyla bu maliyetlerin de hizmetin sunulduğu bölümlere yüklenmesi gerekir. Nitekim yukarıdaki tabloda bu maliyetler, “dağıtımdan gelen” maliyet olarak yer almaktadır.

Buradaki dağıtımdan gelen maliyetler hastaya doğrudan hizmet sunmayan bölümlerin maliyetidir; ancak bunların da sunulan hizmet maliyet-

lerine yansıtılması gerekir. Mesela, röntgen bölümü, çamaşırhaneden yıkama hizmeti alıyorsa, çamaşırhane maliyetlerinin röntgen bölümüne dağıtılması ve röntgen maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınması icap eder. Benzer şekilde bina amortisman maliyetlerinin, hastaya hizmet sunan bölümlere dağıtılması gerekir. Sonuç itibarıyla gelir getirmeyen maliyet merkezlerinin maliyetinin, gelir getiren maliyet merkezlerinde toplanması esastır. Gelir getiren merkezlerde toplanan maliyetler, sunulan hizmet birimine bölünerek ortalama birim maliyet hesaplanır (Finkler, 1982:104).

Hastanelerde hastanın teşhis veya tedavisine katkıda bulunmamakla birlikte, bazı gelir getiren (kafeterya) bölümler de olabilir. Bu bölümlerin maliyetleri hizmet sunduğu bölümlere dağıtılırken, sağladığı hasılat, katılan maliyetten indirilir ve dağıtım öyle yapılır (Rayburn, 1996: 761-762).

Gelir getirmeyen bölümlerin (hizmet bölümleri sayılabilir) maliyetleri, gelir getiren bölümlere (üretim bölümleri sayılabilir) dağıtıldıktan sonra üretim bölümlerinin fiili maliyetleri belirleneceğinden her bir kan tahlilinin veya röntgen filminin ortalama maliyeti hesaplanabilir. Hastanelerdeki bu bölümleri maliyetleme yöntemine yatay maliyetleme (horizontal cost finding) denilmektedir. Sistemin esas olarak odaklandığı yer yukarıda da ifade edildiği gibi bölümlerin maliyetlenmesidir (Finkler, 1980: 28).

### 2.2.1. Bölüm Maliyetlemesinin Sağlayacağı Yararlar

Bölüm maliyetlemesi yöntemiyle hem gelir getiren, hem de gelir getirmeyen bölümlerin maliyetleri hesaplanabilir. Dolayısıyla bölümün planlanan maliyetleri ile gerçekleşen maliyetleri karşılaştırılıp, sapmalar analiz edilebilir.

Bölümler düzeyinde maliyet yönetimi için işletmeye uygun maliyet muhasebesi sisteminin geliştirilmesi gerekir. Bu da ancak standartların geliştirilmesiyle mümkün olur. Standartların geliştirilmesi ise esnek bütçelerin ve üretkenliğin denetiminin (performans denetimi) geliştirilmesine katkı sağlar. Bu bütçeler ve denetim araçları, hasta hizmetlerine ve ücretlerin yönetimine yardım eder. Maliyet muhasebesi sisteminin geliştirilmesiyle oluşturulan bölüm standartları değerli bir yönetim aracı olarak hizmet eder (Toso, 1989: 6).

Bütçe hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığı kontrol edilip, gerekli düzeltici önlemler alınabilir. Bölümün sabit ve değişken maliyetleri tespit edilerek, yönetilebilen maliyetlerde azaltım sözkonusu olabilir. Ayrıca işletme içinde daha maliyetli olarak üretilen bazı hizmetlerin dışarıdan sağlanması yolu tercih edilebilir. Bazı bölümlerin kapatılması veya iyileştirilmesi için çalışmalar yapılabilir, yeni bölümlerin açılması benimsenebilir, zararlı çalışan bazı bölümler kapatılabilir veya zararlarının azaltılması için çalışmalar

yapılabilir. Kârla çalışan bölümlerin sunduğu hizmetin fiyatları, rakipler dikkate alınarak azaltılabilir ve bölümler itibariyle kârlılık analizleri yapılabilir.

İşletme gelir tablosunu “katkı payı” yaklaşımına göre düzenliyorsa bölümleri maliyetleme bu amaca da hizmet edecektir. Zira bölümlerin katkı payları çeşitli yönetim kararlarında kullanılabilir (Neumann and Boles, 1998: 155-156).

### 2.2.2. Bölüm Maliyetlemesinin Kusurları

Bölüm maliyetlemesi yaklaşımı bazı nedenlerden dolayı tenkit edilmektedir. Bu tenkitlerin en önemlilerinden biri, yöntemin, üretilen ürün yerine, bölüm üzerine odaklanmasıdır. Çünkü çoğu endüstride bilginin en önemli kısmı ürünün maliyetidir ve ürünün fiyatı ile maliyeti arasındaki ilişkinin finansal etkisini anlamak için bu bilgi gereklidir (Finkler, 1994: 24).

Bölüm maliyetlemesinde her bir röntgen filminin ortalama maliyetini hesaplamak yeterli olduğu için bir tüberküloz hastasının göğüs filmi ile bir kardiyoloji hastasının göğüs filmi aynı maliyeti alır. Halbuki tüberküloz hastası, teknisyenin talimatına göre kolaylıkla hareket edebilir ve teknisyenin de fazla zamanını almaz. Nitekim bu işlem ortalama sekiz dakika almaktadır. Diğer taraftan bir kardiyoloji hastasının röntgen filmi tüberküloz hastasına göre çok daha fazla zaman alır. Bunun yanında kardiyoloji hastası ciddi ve kritik bir durumda da olabilir ve teknisyenin talimatlarına uyamayabilir. Bu bakımdan kardiyoloji hastasının röntgen filminin çekimi yaklaşık otuz dakika alabilmektedir. Bölüm maliyetlemesi yönteminde bu iki farklı hasta tipinin göğüs filmi maliyetleri aynı olur (Finkler, 1994: 24). Bu yaklaşım General Motors firmasının üretmiş olduğu iki farklı otomobile kıyaslanabilir. General Motors firmasında her otomobile takılan radyatörün, çamurluğun, motorun ve diğer parçaların maliyeti ortalama ise, Cadillac otomobil ile Chevette otomobilin maliyeti aynı olur (Finkler, 1994: 25).

Örneklerden de anlaşılacağı gibi bölüm maliyetlemesinde, sonuçlar anlamsız olabilmektedir. Tüberküloz hastasının röntgen filmi sekiz dakikada, radyoloji hastasının röntgen filmi otuz dakikada çekilebildiğine göre (her iki röntgen filmi de göğüs filmi olarak adlandırılrsa dahi) maliyetlerinin de farklı olması gerekmez mi? Nitekim birisi teknisyenin sekiz dakikasını alırken, diğeri otuz dakikasını almıştır. Aşağıdaki tablo, tüberküloz hastasının göğüs filmi maliyetinin 41.000 TL'ye, kardiyoloji hastasının göğüs filmi maliyetinin ise 52.000 TL'ye ve her ikisinin ortalama maliyetinin de 46.500 TL'ye mâl olduğunu göstermektedir (Finkler, 1994: 25):



**Tablo 3. Röntgen Bölümünde Ortalama Film Maliyeti**

Göğüs Filmi Maliyetleri	Tüberküloz Hastası	Kardiyoloji Hastası	Ortalama Maliyet
Teknisyen ücreti 30.000 TL/saat	4.000	15.000	9.500
X-ray filmi	25.000	25.000	25.000
Diğer maliyetler	<u>12.000</u>	<u>12.000</u>	<u>12.000</u>
Toplam	41.000	52.000	46.500

Bu yaklaşım General Motors firmasında bütün arabalar için aynı radyatör, motor, lastik ve çamurluk kullandığı varsayımı altında eşittir; fakat her hasta, hizmetlerden farklı şekilde yararlandığı için bu yaklaşım uygun olarak kabul edilemez.

### 3. HASTALARI MALİYETLEME YAKLAŞIMI

Günümüzde bölümlerden ziyade hastaların maliyetlenmesinin daha önemli olduğu söylenebilir. Zira, hastane yönetiminin alacağı birçok kararda bu bilgiye ihtiyaç bulunmaktadır (Cleverley, 1987: 39). Hastaya hangi hizmetlerin sunulduğu, bu hizmetlerin rakiplerden daha uygun bir fiyatla sunulup sunulamayacağı, şayet mevcut fiyat işletmeye makul bir kâr sağlıyorsa, kabul edebilecek en düşük fiyatın ne olduğu, sorularının cevaplanması gerekir. Bunun için de hastaya sunulan hizmetlerin ve hastanın maliyetinin mümkün olduğunca doğru hesaplanması gerekir.

Yukarıda hastane işletmelerindeki bölümleri maliyetleme yaklaşımının yatay maliyetleme (horizontal cost finding) olarak isimlendirildiği belirtilmişti. Yatay maliyetlemenin aksine nihai ürünü veya çıktıyı maliyetlemeyi esas alan yaklaşıma ise dikey maliyetleme (vertical cost finding) denilmektedir. Mesela, bir otomobil fabrikasında dikey maliyetleme her otomobil modeli için uygulanır. Farklı model otomobiller, farklı girdi kaynaklarını kullanacaklarından, her otomobilin maliyeti de farklı olur. Hastane işletmesindeki dikey maliyetleme ise tedavi edilen hastanın maliyetlenmesi üzerine odaklanır (Finkler, 1980: 29). Hastaları veya hastalara sunulan hizmetleri maliyetlemede geleneksel anlamda (vertical cost finding) safha (evre) ve sipariş olmak üzere iki farklı yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler aşağıda incelenmiştir.

#### 3.1. Sipariş ve Safha (Evre) Maliyetleme

Üretilen mamul veya hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasında safha ve sipariş olmak üzere iki yöntemden yararlanılır. Bunlardan safha maliyetlemesi, belirli bir zaman dilimindeki toplam üretim maliyetinin,

üretilen mamul ve hizmetlere eşit olarak bölüştürülmesi esasına dayanır. Sipariş maliyetlemesi ise her mamul ya da hizmetin ayrı ayrı maliyetlenmesini temel alır (Finkler, 1994: 30).

Sipariş maliyetlemesi üretim sırasında diğerlerine göre farklı kaynak tüketen mamul ve hizmet endüstrisinde kullanılırken, safha maliyetlemesi bütün ürünlerin aynı girdiyi eşit olarak tükettiği endüstrilerde kullanılır. Mesela, yemek odası takımı üreten bir mobilya üreticisi farklı tür yemek odası takımları için farklı miktarda malzeme, işgücü ve genel üretim maliyetleri tüketir. Buna karşılık bir kola fabrikasında üretilen her kutu kola, aynı miktar kaynağı tüketir. Aşağıdaki tabloda hastanenin ameliyathane bölümünden hizmet alan iki farklı hasta için safha ve sipariş maliyetlemesi örneği görülmektedir (Finkler, 1994: 30).

**Tablo 4. Sipariş ve Safha Maliyetleme Yöntemlerinin İşleyişi**

Safha Maliyetlemesi		Sipariş Maliyetlemesi		
Maliyetler	Tutarlar	Maliyetler	A Hastası	B Hastası
Bakım ve teknisyen ücreti (10 saat x 24.000 TL)	240.000	Bakım ve teknisyen ücreti 2 saat x 20.000 TL=40.000 8 saat x 25.000 TL=200.000	40.000	200.00
Ameliyat malzemesi	2.260.000	Ameliyat malzemesi	260.000	2.000.000
Genel üretim maliyetleri (amortisman, enerji...)	500.000	Genel üretim maliyetleri (amortisman, enerji...)	250.000	250.000
Toplam maliyet	3.000.000			
Ameliyat olan hasta sayısı	÷ 2			
Birim Hasta Maliyeti	1.500.000	Birim Hasta Maliyeti	550.000	2.450.000

Örnekten de anlaşılacağı gibi, safha maliyetlemesinde her hasta ayrı ayrı maliyetlenmemiştir. Yani ameliyathanedeki personel, malzeme ve genel üretim maliyetleri toplanarak tedavi edilen hasta sayısına bölünmüş ve ortalama birim maliyet hesaplanmıştır. Tabiatıyla her iki hastanın birim maliyeti de eşit olmuştur.

Sipariş maliyetlemesinde ise A hastası için 2 saat, B hastası için 8 saat bakım hizmeti sunulmuş, maliyetler de sırasıyla 40.000 TL ve 200.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Personel maliyetlerinin yanında her hasta için kullanılan malzeme de farklılık arz etmektedir. Zira, A hastası için 260.000 TL, B hastası için 2.000.000 TL tutarında malzeme kullanımı olmuştur. Genel üretim maliyetlerine bakıldığında bunların hastalara (dağıtımla) eşit olarak yüklendiği görülmektedir. Örnekte her hastaya eşit genel üretim maliyeti yüklemesi yapılmış olmakla birlikte, üretim faaliyetinin uzunluğu

veya bir başka ölçü dikkate alınarak farklı genel üretim maliyeti de yüklenebilir (Finkler, 1994: 31).

Hastanelerdeki maliyetleme sorunlarına bir örnek vermek gerekirse ameliyathane bölümü, hastaneye en çok gelir sağlayan bölümlerden biri olduğu gibi, sağladığı hizmet maliyetini belirleme açısından da en zor bölümlerden biridir. Çünkü sağlanan hizmet büyük ölçüde hastanın durumuna, ameliyatın performansına, hastane ve ameliyat politikalarına ve anestezi uygulamalarına bağlıdır. Bu faktörlerin tamamı her hastaya sunulan hizmet maliyetini etkileyen unsurlardır (Dieter, 1987: 1).

Çoğu hastanelerde hasta bakımı hizmetlerinin maliyeti hastalara hastanede kaldığı güne göre ortalama olarak yüklenmektedir (safha maliyetlemesi). Tabiiyatıyla bütün hastalara da aynı yükleme oranıyla maliyet yüklenmekte ve hasta maliyetleri hakkında da yönetime son derece zayıf bilgi sunulmaktadır. Çünkü bütün hastaların aynı bakım hizmetinden yararlandığı ve kaynakları aynı oranda tükettiği kabul edilmektedir. Halbuki her hastanın hastalığının şiddetine göre farklı bakım hizmeti gerektireceği açıktır. Bu bakımdan hastalara farklı yükleme oranıyla maliyet yükleyebilmek için her hastanın tükettiği kaynak maliyetinin tespiti gerekir. Fakat bu, hastanenin bazı alanlarında hemen hemen imkânsızdır (Finkler, 1990: 1).

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi sipariş maliyetlemesinin temel özelliği her siparişe ait malzeme ve işgücü maliyetlerinin siparişler itibarıyla izlenebilir ve yüklenebilir olmasıdır. Genel üretim maliyetleri ise belirli ölçülere göre dağıtımla yüklenir. Bunu şu şekilde göstermek mümkündür (Finkler, 1994: 35):

	Malzeme Maliyetleri	İşçilik Maliyetleri	Genel Üretim Maliyetleri
Safha Maliyetlemesi	Ortalama	Ortalama	Ortalama
Sipariş Maliyetlemesi	Doğrudan	Doğrudan	Ortalama

Sipariş maliyetleme yöntemini, hastanedeki doktor muayenesinin yapıldığı polikliniklerde uygulamak mümkündür. Çünkü hasta muayenesinde doktorun ve hemşirenin hastayı muayene süreleri kolaylıkla izlenebilir nitelikte olduğundan, personel maliyetleri doğrudan yüklenebilir. Bunun yanında poliklinik muayenelerinde çok kere malzeme maliyeti toplam maliyetin çok küçük bir kısmını oluştururken, genel üretim maliyetleri büyük bir kısmını oluşturabilir. Tabiiyatıyla buradaki genel üretim maliyetleri tahmini yüklenecektir (Cheli: 1989: 1-6).

Daha doğru maliyetleme yapabilmek ve sağlıklı kararlar alabilmek için sipariş maliyetleme yöntemi tercih edilebilir. Zira, yöntem daha özel,

daha doğru bilgi sunmaktadır. Fakat hastane işletmelerinde safha maliyetlemesini haklı kılacak, yani hastaların hemen hemen eşit olarak tükettiği bir maliyet kalemi yok mudur? sorusu akla gelebilir. Bunun cevabını şu örnekleri inceleyerek vermek mümkündür (Finkler, 1994: 31):

**Tablo 5. Safha ve Sipariş Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırması**

Safha Maliyetlemesi (Laboratuar Örneği)	Maliyet	Sipariş Maliyetlemesi (Laboratuar Örneği)	A Hastası	B Hastası	C Hastası
Teknisyen maliyeti (1 saat)	30TL	Teknisyen maliyeti			
Laboratuar malzemesi	6TL	19 dakika x 0,5TL/dakika	9,5TL		
Genel üretim maliyetleri	21TL	21 dakika x 0,5TL/dakika		10,50TL	
Toplam laboratuar maliyeti	57TL	20 dakika x 0,5TL/dakika			10TL
Yapılan test sayısı	3 adet	Laboratuar malzemesi	2TL	2TL	2TL
Birim test maliyeti	19TL	Genel üretim maliyeti	7TL	7TL	7TL
		Toplam Maliyet	18.50TL	19.50TL	19TL

Üç farklı hasta için yapılan kan tahlilinin maliyeti incelendiğinde safha maliyetlemesi yönteminde her testin maliyetinin 19 TL; sipariş maliyetlemesinde ise sırasıyla 18,5 TL, 19,5 TL ve 19 TL olduğu görülmektedir. Laboratuardaki her testin işçilik maliyeti izlenebiliyorsa bu sonuçları elde ederiz. Fakat kullanılan malzemeler arasında hiçbir fark olmadığını ve sadece işgücü maliyetleri arasında çok küçük bir fark olduğunu görüyoruz. Şu halde her bir test için personel maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesinin ilave maliyet gerektireceği açıktır. Buna değer mi?

Görüldüğü gibi hastane işletmelerinin çoğu bölümlerinde üretim birimlerinin maliyetini hesaplamada safha maliyetlemesi yöntemi kullanılmaktadır. Mesela, laboratuarda her hasta için sipariş maliyetlemesi yöntemi uygulanamayacaktır. Çünkü binlerce kişisel kan testi yapılmaktadır. Burada her hasta için tüketilen kaynağın maliyetini izlemek, bir kola fabrikasında her kutu kolanın maliyetini izlemek kadar mantık dışıdır (Finkler, 1994: 35). Bununla birlikte röntgen bölümünde göğüs filminin ortak maliyeti hesaplanarak tüm hastalara eşit maliyet yüklenebilir. Fakat, laboratuar örneğinin aksine, röntgen bölümünde bazı hastalar diğerinden çok daha fazla teknisyen zamanı alır. Bu yüzden bu ünite her hastanın tükettiği kaynak maliyetini bulmak için sipariş maliyetlemesi kullanılabilir. Yani laboratuar bölümünde olduğu gibi personel maliyeti birbirine çok yakın olmayabilir. Nitekim yapılan bir çalışmada röntgen filmlerine ait doğrudan değişken maliyetler tespit edilmiş, dolaylı maliyetler ise röntgen filmi çeşidine göre katsayı kullanılarak, dağıtımla yüklenmiştir (Neumann and Boles, 1998: 326-327).

Sipariş maliyetleme yönteminde malzeme ve personel maliyetlerinin doğrudan; genel üretim maliyetlerinin ise dağıtımla yüklendiği yukarıda belirtilmişti. Buna göre tomografi çektiren bir hastanın maliyeti nasıl hesaplanacaktır? Yani safha maliyetlemesi mi, sipariş maliyetlemesi mi kullanılacaktır? Burada hastalardan bazıları tomografi çekimi sırasında diğerlerine nazaran daha fazla zaman tüketiyorsa, tabiatıyla sipariş maliyetleme yaklaşımının üstünlüğü artacaktır. Zira, buradaki örnekte teknisyenin hastaya harcadığı zamanı izlemek güç değildir. Fakat, hastalardan biri hem tomografi çektiriyor, hem de laboratuarda test yaptırıyorsa sipariş veya safha maliyetlemesi yöntemlerinden birini kullanarak bu hastanın maliyetini hesaplayabilir miyiz? Burada ortalama ve özel maliyet arasına çizgiyi çizerek, her hastanenin kendi bünyesine uygun ve ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlayacak maliyet hesaplama yöntemini benimsemesi gerektiği söylenebilir (Finkler, 1994: 35).

Maliyetlerin derlenmesi bakımından safha ve sipariş maliyetleme yöntemleri birbirine rakip yöntemlerdir. Her iki yöntem arasında bir seçim yaparken her birinin sağladığı yarar ve sakıncaların göz önüne alınması gerekir. Bunlar şöyle özetlenebilir (Finkler, 1994: 35).

**Tablo 6. Safha ve Sipariş Maliyetleme Yöntemlerinin Üstünlükleri: Karşılaştırma**

Üstünlükler	Safha Maliyetlemesi	Sipariş Maliyetlemesi
Bilgiler daha ayrıntılıdır		x
Bilgiler daha doğrudur		x
Daha az maliyetli bir sistemdir	x	
Yükü daha az olan bir sistemdir	x	
Sorumluluk muhasebesi için faydalıdır	x	x
Karar vermede daha iyidir		x
Çalışanların muhtemel direncine daha az sebep olur.	x	

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi sipariş maliyetleme yöntemiyle safha maliyetleme yönteminin kendine özgü yararları bulunmaktadır. Hastane yönetimi ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayacak yöntemlerden birini veya aşağıda açıklanacağı gibi her ikisini birlikte tercih edebilir.

### 3.2. Melez Maliyetleme

Maliyet muhasebesinde toplam olarak ancak birkaç şey siyah veya beyazdır. Mamul maliyetlemesine karşı bölüm maliyetlemesi alternatif bir

yöntem değildir. Bölüm maliyetlemesi her hastanın maliyetini belirlemede uygun olmayabilir. Fakat her hastanın adil bir maliyetini hesaplamak için çok sayıda verinin toplanmasının doğuracağı maliyet dikkate alındığında, bölüm maliyetlemesi uygun bir yaklaşım olarak kabul edilebilir. Hastane yönetimi sorumluluk muhasebesi için ihtiyaç duyulan bölüm maliyeti ile sağlıklı bir üretim kararı verebilmek için ihtiyaç duyduğu ürün maliyetlemesi arasında denge arayacaktır. Bu bakımdan melez maliyetleme uygun bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır (Finkler, 1994: 26).

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, bir hastanede hasta maliyetini belirlemek için sadece sipariş maliyetlemesi ya da safha maliyetlemesi kullanmak çok nadir bir durumdur. O halde her iki maliyetleme yönteminin birlikte kullanıldığı **melez maliyetleme** yöntemi daha uygundur. Melez maliyetleme hastanın bazı maliyetlerinin sipariş, bazılarının ise safha maliyetleme yöntemiyle hesaplanmasına dayanır (Neumann and Boles: 1998: 210). Dolayısıyla bu maliyetleme yaklaşımında hem sipariş, hem de safha maliyetlemesi yöntemlerinin izlerini bulmak mümkündür (Finkler; 1994: 25-26).

Melez maliyetlemede malzeme maliyetleri ürünlere sipariş maliyetlemesinde olduğu gibi doğrudan yüklenir. Personel ve genel üretim maliyetleri ise çeşitli bölümlerde veya faaliyetlerde toplanır. Maliyetler bu bölüm veya faaliyetlerden mamullere safha maliyetlemesinde olduğu gibi dolaylı olarak yüklenir (Rayburn, 1996:191; Garrison and Noren, 2000: 162-163).

Hastalara yüklenecek genel üretim maliyetlerinin hesabında bölümün veya hastanenin toplam genel üretim maliyetleri, her hasta için kabul edilen uygun bir faaliyet hacmine bölünerek yükleme oranı hesaplanır (Moorhead, 1989: 6). Genel üretim maliyetlerinin özelliğinden dolayı, ürünlere fiili tutarlarıyla yüklemek oldukça güçtür. Özellikle hastane işletmelerinde bu büsbütün kaybolur. Zira, hasta teşhis ve tedavisi bir hizmet sunumudur ve bunu stoklama imkanı yoktur. Hizmet, sunulduğu anda tüketilir. Bu bakımdan tahmini yükleme oranı kullanmak uygun olur.

Scinto (1989) "Product Cost Analysis in the Clinical Laboratory" adlı çalışmasında diyabet hastalarının tedavisi için laboratuvar maliyetlerini test türlerine göre ayırmış ve her bir test çeşidinin maliyetini hesaplamıştır. Çalışmada hastalar sipariş olarak kabul edilmiş ve test maliyetleri hastanın diğer maliyetlerine ilave edilmiştir. Her bir testin maliyeti ise safha maliyetlemesine göre hesaplanmıştır. Nitekim test maliyetleri hesaplanırken, personel ve malzeme maliyetleri bütün testler için ortalama olarak yüklenmiştir. Bu uygulama kola fabrikasındaki bir kutu kola maliyetini hesaplama yaklaşımıyla aynıdır.

Scinto (1989), makalesinde bir hastanın maliyetini bulmak için sipariş maliyetlemesinin ilgi alanını oluştururken, kullandığı verilerin ortalama

maliyetler olduğunu belirtmektedir. Nitekim hesapladığı diyabet testinin maliyeti de ortalama maliyettir.

Hastane işletmelerindeki melez maliyetleme yaklaşımı şöyle uygulanabilir: Hastaneye teşhis, tedavi veya rehabilitasyon amacıyla gelen her hastaya bir hasta maliyet kartı açılır. Hastanın tüketmiş olduğu bazı doğrudan malzemeler (Cheli; 1989: 2) izlenerek (serum, ilaç, kan...) bu karta işlenir. Ölçülüp kaydedilebilen türden işçilik maliyetleri (ameliyat saati, tomografi saati...) bulunuyorsa, bu maliyetler de hasta maliyet kartına kaydedilir. Çeşitli bölümlerden aldığı hizmetlerin maliyetleri (röntgen, testler...) de karta işlenir (buradaki röntgen ve test maliyetlerinin ortalama olduğu hatırlanmalıdır). Diğer genel üretim maliyetleri ise dağıtımla yüklenir. Böylece hastanın maliyeti hesaplanmış olur. Aşağıdaki hasta maliyet kartı bu amaç için kullanılabilir (Finkler, 1994: 34):

**Tablo 7. Hasta Maliyet Kartı Örneği**

<b>Hasta Maliyet Kartı</b>						
Hastanın Numarası: _____			Hastanın Adı Soyadı _____			
Giriş Tarihi _____			Hastaneden Çıkış Tarihi _____			
<b>A. Doğrudan Malzeme Maliyetleri</b>						
<u>Tarih</u>	<u>Malzeme Adı</u>	<u>Malz. Kodu</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Miktarı</u>	<u>Maliyeti</u>	<u>Tutarı</u>
<b>B. Doğrudan Personel Maliyetleri*</b>						
<u>Tarih</u>	<u>Yapılan İş</u>	<u>Sicil No</u>	<u>Süre</u>	<u>Ücret</u>	<u>Tutar</u>	
<b>C. Yardımcı Hizmet Maliyetleri</b>						
<u>Tarih</u>	<u>Hizmet Sunan Bölüm</u>	<u>Hizmet Adı</u>	<u>Miktarı</u>	<u>Birim Maliyeti</u>	<u>Tutarı</u>	
<b>D. Genel Üretim Maliyetleri</b>						
<u>Tarih</u>	<u>Bölüm</u>	<u>Faaliyet Hacmi</u>	<u>Yükleme Oranı</u>	<u>Tutar</u>		

\* Şayet doğrudan personel maliyetleri ölçülüp kaydedilebiliyorsa bu bölüm kullanılacaktır. Ölçülüp kaydedilemiyorsa bu maliyet kalemi de dolaylı hizmet maliyeti sayılacaktır.

Hasta maliyet kartından da anlaşılacağı gibi, her hasta için kullanılan bazı malzemeleri (serum, ilaç, kan) izleyip kaydetme imkanı bulunmaktadır. Bunun yanında bazı işgücü (ameliyat, tomografi, muayene) maliyetleri de takip edilebilir. Fakat yardımcı hizmet bölümlerinden sunulan röntgen ve çoğu tahlillerin maliyeti dolaylı olarak yüklenir. Bunun yanında ısıtma, aydınlatma ve enerji gibi maliyetler ise dolaylı olarak yüklenir. Dolaylı maliyetler ise önceden belirlenmiş bir oranla yüklenmelidir. Bu, hastane hizmetlerinin doğası gereğidir. Zira, hastaneden hizmet alarak bir süre sonra hastaneden ayrılan hastanın maliyetini hesaplamak için fiili maliyetleri beklemenin haklı bir gerekçesi yoktur. Bu bakımdan hasta maliyeti hesaplanırken doğrudan malzemeler fiili, dolaylı maliyetler ise önceden belirlenmiş oranla yüklenmelidir. Tabiatıyla melezlik maliyetlerin fiili veya tahmini olması konusunda da sözkonusudur.

Görüldüğü gibi hastane işletmeleri için sadece sipariş veya safha maliyetlemesinden söz etmek mümkün olmadığı gibi; tümüyle fiili veya önceden belirlenmiş maliyet olmasından da söz edilemez. Zira hem safha hem de sipariş maliyetlemesinin ortak özelliklerini bünyesinde barındıran melez bir maliyetleme bulunmaktadır. Ayrıca hem fiili hem de önceden belirlenmiş maliyetler biraradadır. Dolayısıyla melezlik hem safha ve sipariş maliyetleme yöntemleri yönünden; hem de fiili ve önceden belirlenmiş maliyetler yönünden sözkonusudur.

#### 4. SONUÇ

Üretilen mamul ve hizmetlerin türü ve niteliği; üretim sürecini, üretimde kullanılacak malzeme ve diğer üretim maliyeti unsurlarını etkiler. Uçak üretimi ile ayakkabı üretimi birbiriyle karşılaştırmaya değmeyecek kadar farklı üretim süreçleri içerir. Bir işletmedeki maliyet muhasebesi de üretilen mamul ve hizmetlerin türü ve niteliği dikkate alınarak tasarlanır. Basit üretim süreçlerindeki, maliyet muhasebesi de basit bir yapı ile yetinebilir. Buna karşılık üretim sürecinin karmaşıklığı arttıkça maliyet muhasebesi buna uyum göstermek zorunda kalır.

Hizmet üretimi yapan işletmelerde de basit veya karmaşık üretim süreçleri gözlenir. Büyük bir hastane en basit ve en karmaşık sağlık hizmetlerinin üretildiği yerlerdir. Hastalardan bazıları sadece ilaç tedavisi ile sağlıklarına kavuşturulmaya çalışılırken, bazıları ilaç yanında laboratuvar, röntgen, ameliyat, yataklı bakım gerektiren çok daha uzun süreli ve karmaşık tedavi işlemleri görür. Üretim süreci karmaşıklaştıkça maliyet muhasebesinin yapısı da karmaşıklaşır.

Hastane işletmelerinde kullanılmak üzere geliştirilmiş özel bir maliyetleme yaklaşımı bulunmamaktadır. Çünkü hastane işletmeleri, yukarıda da ifade edildiği gibi karmaşık bir yapıya sahiptir ve mamul üreten işletmelerde



olduğu gibi yürüyen şerit sistemi, kitle halinde üretim veya bir hammaddeden çeşitli mamullerin üretildiği birleşik üretim sürecine benzemektedir. Üretim süreci tamamen heterojendir. Yani her hasta ve hastalık türünün teşhis ve tedavi süreci de farklılık gösterebilmektedir. Bu bakımdan hastane işletmelerindeki maliyetleme yaklaşımı da bu üretim süreçleri dikkate alınarak yapılmaktadır.

Hastane işletmelerinde bölümleri maliyetleme ve hastaları maliyetleme olarak iki yaklaşımdan söz edilebilir. Bölümleri maliyetleme yaklaşımında maliyet muhasebesi, bölümün maliyetleri üzerine odaklanmaktadır. Bu yaklaşım bölümlere ilişkin planlama, yürütme ve kontrol faaliyeti için kaçınılmazdır. Ayrıca sözkonusu bölümleri maliyetleme yaklaşımı, hastaları maliyetleme yaklaşımının da temelini oluşturmaktadır. Zira hastalara bölümlerden maliyet yüklenmektedir.

Bölümleri maliyetleme yaklaşımının dışındaki bir diğer maliyetleme yaklaşımı ise hastaları maliyetlemez. Mamul maliyetlemede kullanılan safha veya sipariş maliyetleme yöntemini sadece hasta maliyetini hesaplamada kullanma imkanı bulunmamaktadır. Her hasta sipariş olarak kabul edilmekle birlikte, hastanın maliyeti hesaplanırken safha maliyetleme yönteminden de yararlanılmaktadır. Dolayısıyla hastane işletmelerindeki hasta maliyetlemesinde yukarıda bahsedilen safha ve sipariş maliyetleme yönteminin özelliklerini taşıyan melez maliyetleme uygulaması yerinde bir yaklaşımdır.

Sonuç olarak, hastane işletmelerinde yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgilere dayalı olarak bölüm maliyetlemesi veya bölümlerdeki ara ürünlerin (röntgen, tahlil) maliyetlenmesi düşünülebilir. Fakat nihai amaç, tabiatıyla hastaların hastaneye maliyetinin hesaplanması olmalıdır.

#### KAYNAKÇA

- Cheli, Lorelei S. (1989), "Job Order Costing in Physician Practice," *Hospital Cost Accounting Advisor*, Vol. 4, No. 10, March 1989, 1-6.
- Cleverley, O. W. (1987), "Product Costing for Health Care Firms," *Health Care Management Review*, Vol. 12, No. 4, Fall 1987, 39-48.
- Dieter, B. B. (1986), "Understanding the Hospital Cost Accounting Process," *Hospital Cost Accounting Advisor*, Vol. 2, No. 2, July 1986, 1-6.
- Dieter, B. B. (1987), "The Identification of Surgical Services Costs," *Hospital Cost Accounting Advisor*, Vol. 2, No. 8, January 1987, 1-5.
- Finkler, S. A. (1980), "Cost Finding for High-Technology, High-Cost Services: Current Practice and a Possible Alternative," *Health Care Management Review*, Summer, 1980, 17-29.
- Finkler, S. A. (1982), "The Distinction Between Cost and Charges," *Annals of Internal Medicine*, Vol, 96, No. 1, January 1982, 102-109.

- Finkler, S. A. (1990), "Costing Out Nursing Services," *Hospital Cost Management and Accounting*, Vol.1, No. 12, March 1990, 1-5.
- Finkler, S. A. (1994), *Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations*, An Aspen Publication Inc, Gaithersburg, Maryland.
- Garrison, Ray H. and Eric W. N. (2000), *Managerial Accounting*, Ninth Ed., McGraw-Hill Companies, Inc., New York.
- Montacute, C. (1962), *Costing and Efficiency in Hospitals*, The Oxford University Press, London.
- Moorhead, J. (1989), "Cost Accounting for Emergency Services," *Hospital Cost Management and Accounting*, Vol. 1, No. 2, May 1989, 1-7.
- Neumann, Bruce R. and Keith E. B. (1998), *Management Accounting for Healthcare Organizations*, Fifth Ed., Division of Bonus Books, Inc, Chicago.
- Rayburn, L. G. (1996), *Cost Accounting*, Sixth Ed., Richard D. Irwin Inc., London.
- Scinto, D. L. (1989), "Product Cost Analysis in the Clinical Laboratory," *Hospital Cost Management and Accounting*, Vol. 1, No. 7, October 1989, 1-8.
- Sözbilir, H. (1986), *Hastanelerde Etkinliği Artırmada Yönetime Yardımcı Bir Araç Olarak Maliyet Bilgilerinin Kullanılması ve Afyon'da Bir Örnek Olay Çalışması*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Toso, Mark E. (1989), "Reader's Forum: The Value of a Cost Accounting System," *Hospital Cost Management and Accounting*, Vol. 1, No. 4, July 1989, 5-7.
- Üstün, R. (1996), *Maliyet Muhasebesi-Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.