



T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET MUHASEBESİ VE BİR
UYGULAMA
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Fatih TATAR

BURSA-2020



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI**

**SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET MUHASEBESİ VE BİR UYGULAMA
(Yüksek Lisans Tezi)**

Fatih TATAR

<https://orcid.org/0000-0002-4020-3932>

Danışman:

Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ

BURSA -2020

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarının kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

20.07.2020



Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Fatih TATAR _____

Öğrenci No: 701714013 _____

Anabilim/Anasanat Dalı: İşletme _____

Programı: İşletme Tezli Yüksek Lisans _____

Statüsü: Yüksek Lisans Doktora

: Sanatta Yeterlik



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tez Başlığı / Konusu: Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama
Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 164 sayfalık kısmına ilişkin, 20/07/2020 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %11'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

20.07.2020

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Fatih TATAR
Öğrenci No: 701714013
Anabilim Dalı: İşletme
Programı: İşletme Tezli Yüksek Lisans
Statüsü: X Yüksek Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)

Prof. Dr.
Sait T. Kaygısız
20.07.2020

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı: Fatih TATAR

Üniversite: Bursa Uludağ Üniversitesi

Enstitü: Sosyal Bilimler Enstitüsü

Anabilim Dalı: İşletme

Bilim Dalı: İşletme

Tezin Niteliği: Yüksek Lisans Tezi

Sayfa Sayısı: xiv + 164

Mezuniyet Tarihi: 29/07/2020

Tez Danışman(lar)ı: Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ

SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET MUHASEBESİ VE BİR UYGULAMA

Günümüzde, rekabetin son derece yoğun olduğu ve ekonomik hacmi oldukça yüksek birer hizmet işletmeleri haline gelen sağlık kurumlarının, mali açıdan doğru yönetilebilmeleri için hizmet maliyetlerinin de doğru olarak belirlenmesi oldukça önemlidir. Ancak literatüre bakıldığında, sağlık kurumları için üretim işletmelerine oranla oldukça az sayıda maliyet muhasebesi çalışması yapıldığı görülmektedir. Bu tez çalışmasının amacı, sağlık kurumlarında maliyetlerin dağıtımını ve birim hasta maliyetlerinin hesaplanması konularında literatüre ve uygulamalara yeni yaklaşımlar kazandırmaktır. Tez çalışmasında, sağlık kurumlarında gider yerlerinin neler olduğuna değinilmiş ve hizmet maliyetlerinin bu gider yerlerine nasıl dağıtılacağı anlatılmıştır. Çalışmada radyoloji ve laboratuvar bölümlerine ait maliyetlerin dağıtılabilmesi için bölümlere ilişkin birim maliyetler, birleşik üretim maliyeti yöntemine göre hesaplanmıştır. Birim hasta maliyetlerinin hesaplanabilmesi için ise hasta takip sistemi adı verilen alternatif bir yöntem geliştirilmiştir. Çalışmanın son kısmında ise bir özel hastanede uygulama yapılmış ve bahsi geçen yöntemlerin örneklendirilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hastaneler, Maliyet muhasebesi, maliyetlerin dağıtımını, hizmet maliyetleri, birleşik üretim maliyetleri.

ABSTRACT

Name and Surname: Fatih TATAR

University: Bursa Uludag University

Institution: Social Science Institute

Field: Business Administration

Branch: Business Administration

Degree Awarded: Master Thesis

Page Number: xiv + 164

Degree Date: 29/07/2020

Supervisor(s): Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ

COST ACCOUNTING IN HEALTHCARE ORGANIZATION AND AN APPLICATION

Today, It is quite important to determine correctly the costs of services in order to be managed correctly in financial aspect of health care organizations becoming service business that have very intense competition and very high economical capacity. However, it is seen that the number of the studies about cost accounting in healthcare organizations are very low in comparison with production bussiness companies when we check the literature. The aim of this thesis study is bringing new approaches to literature and implementations about cost allocation and unit patient costs in health foundations. In the study, It is mentioned what the cost centers are in healthcare organizations and it is explained how the service costs are allocated to these cost centers. In order to allocate the costs that belong to departments of radiology and laboratory, unit costs which is related to these departments are calculated considering the method of joint products cost in this study. To calculate unit patient cost, it is developed that there is an alternative method called patient tracking system. In the end chapter of study, there is a practice which is made in a private hospital and it is aimed to exemplify the methods which is mentioned before.

Keywords: Hospitals, cost accounting, cost allocation, service costs, joint product costing.

ÖNSÖZ

Tez çalışması süresince bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan ve desteğini esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Sait KAYGUSUZ'a ve tüm değerli hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca bu günlere gelmemde sonsuz emeği olan ve yaptığım her şeyde arkamda durarak bana destek olan canım aileme şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
TABLOLAR LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK SEKTÖRÜ VE SAĞLIK KURUMLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. SAĞLIK SEKTÖRÜ VE SAĞLIK KAVRAMI.....	3
1.1.Kavramsal Olarak Sağlık ve Önemi.....	3
1.2.Sağlık Sektörünün Ekonomik Açıdan Önemi	4
1.2.1.Sağlık sektörüne ilişkin ekonomik göstergeler.....	6
2. SAĞLIK HİZMETLERİ.....	14
2.1.Sağlık Hizmetlerinin Temel Amaçları ve Temel Özellikleri	16
2.2.Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması.....	17
2.2.1.Koruyucu sağlık hizmetleri	17
2.2.2.Tedavi hizmetleri.....	20
2.2.3.Rehabilitasyon (esenlendirme) hizmetleri.....	22
2.2.4.Sağlığın geliştirilmesi hizmetleri.....	23
2.3.Sağlık Hizmetlerinin Finansman Yöntemleri.....	23
3. HASTANE İŞLETMELERİ.....	25
3.1.Hastanelerin Tarihçesi.....	26
3.1.1.Tıp tarihindeki gelişmeler.....	26
3.1.2.Hastanelerin tarihsel gelişimi	28
3.1.3.Türkiye’de hastanelerin ve tıp hizmetlerinin gelişimi.....	31

3.2.Hastane İşletmelerinin Özellikleri.....	32
3.2.1.Hastane işletmelerini diğer işletmelerden ayıran farklılıklar	33
3.3.Hastane İşletmelerinin İşlevleri.....	35
3.4.Hastanelerde Sunulan Tıbbi Hizmetler	36
3.5.Hastanelerin Sınıflandırılması.....	37

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR VE SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET MUHASEBESİ

1. SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET MUHASEBESİNİN ÖNEMİ	43
2. FİNANSAL MUHASEBE, YÖNETİM MUHASEBESİ VE MALİYET MUHASEBESİ	45
3. MALİYET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAVRAMLAR VE SINIFLANDIRMALAR	47
3.1.Maliyet Kavramı ve Harcama-Gider-Maliyet Arasındaki İlişki	47
3.2.Giderlerin Sınıflandırılması.....	49
3.2.1.Fonksiyon esasına göre giderler	50
3.2.2.Çeşitlerine göre gider türleri.....	51
3.2.3.Dağıtım esasına göre giderler	52
3.2.4.Faaliyet hacmine göre giderler	54
3.2.5.Karar verme amaçlı kullanılan giderler	61
4. HİZMET MALİYETİNİ OLUŞTURAN GİDERLER	64
4.1.İlaç ve Sarf Malzeme Giderleri	66
4.1.1.İlk madde ve malzeme giderlerinin sınıflandırılması.....	67
4.2.Personel Gideri	68
5. GİDERLERİN DAĞITIM SÜRECİ.....	69
5.1.Hesap Planının Oluşturulması.....	71
5.2.Maliyeti Hesaplanacak Hizmetlerin Tanımlanması	73
5.3.Gider Yerlerinin Belirlenmesi	73
5.3.1.Esas hizmet gider yeri	76
5.3.2.Esasa yardımcı hizmet gider yeri	76
5.3.3.Yardımcı hizmet gider yerleri	77

5.3.4.Hizmet yerleri yönetimi gider yeri	78
5.4.Direkt ve Endirekt Giderlerin Tanımlanması	78
5.5.Tüm Giderlerin İlgili Gider Yerlerine Dağıtımı	80
5.5.1.Dağıtım sürecinde kullanılacak dağıtım anahtarlarının Belirlenmesi....	80
5.5.2.Giderlerin birinci dağıtım aşaması	82
5.6.Tüm Giderlerin Esas Hizmet Gider Yerlerine Dağıtılması	90
5.6.1.Basit dağıtım yöntemi.....	91
5.6.2.Radyoloji bölümüne ait birim maliyetlerin birleşik üretim maliyeti yöntemine göre hesaplanması	93
5.6.3.Kademeli dağıtım yöntemi	103
5.7.Hasta, Hizmet ve Doktor Bazında Birim Maliyetlerin Tespit Edilmesi	104
5.7.1.Zaman temeline göre yükleme yöntemi	104
5.7.2.Gün başı yükleme yöntemi	105
5.7.3.Maliyetin fiyata oranı (RCC) yöntemi	105
5.7.4.Ağırlıklı prosedüre göre yükleme yöntemi.....	108
5.7.5.Hasta takip sistemi ile birim hasta maliyetlerinin bulunması.....	109
6. KAPSAMINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ	113
6.1.Tam Maliyet Yöntemi	114
6.2.Normal Maliyet Yöntemi	115
6.3.Değişken Maliyet Yöntemi	117
6.4.Direkt Maliyet Yöntemi	117

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA: BİR ÖZEL HASTANEDE GİDERLERİN DAĞITIMI VE BİRİM HASTA MALİYETLERİNİN TESPİT EDİLMESİ

1. UYGULAMA İLE İLGİLİ BİLGİLER	119
1.1.Uygulamanın Amacı	119
1.2.Uygulamanın Kısıtları Ve Varsayımları.....	119
1.3.Uygulamada Kullanılan Yöntem.....	120
2. HASTANEYE İLİŞKİN MALİYET MUHASEBESİ BİLGİLERİ	121
2.1.Hastanenin Maliyet Muhasebesi Sistemi	121

2.2.Hastanede Gider Yerlerine İlişkin Bilgiler.....	121
2.3.Hastaneye İlişkin Maliyet Bilgileri	124
3. GİDERLERİN DAĞITIMI.....	125
3.1.Giderlerin Birinci Dağıtımı	125
3.2.Giderlerin İkinci Dağıtımı.....	136
3.2.1.Yardımcı hizmet gider yerleri dağıtımı	136
3.2.2.Esasa yardımcı hizmet gider yerlerinin dağıtımı.....	142
3.3.Giderlerin Üçüncü Dağıtımı.....	150
SONUÇ VE ÖNERİLER	156
KAYNAKÇA	158

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<i>Sayfa No.</i>
<i>Şekil 1 Maslow'un İhtiyaçlar Hiyerarşisi.....</i>	<i>4</i>
<i>Şekil 2 2018 Yılında Mülkiyetine Göre Hastane Sayıları ve Sektör İçerisindeki Oranları.....</i>	<i>39</i>
<i>Şekil 3 Faaliyet Hacmi İle Toplam Değişken Maliyetler Arasındaki İlişki.....</i>	<i>55</i>
<i>Şekil 4 Faaliyet Hacmi İle Birim Değişken Maliyetler Arasındaki İlişkisi.....</i>	<i>56</i>
<i>Şekil 5 Faaliyet Hacmi İle Toplam Sabit Giderler Arasındaki İlişki.....</i>	<i>58</i>
<i>Şekil 6 Faaliyet Hacmi İle Birim Sabit Giderler Arasındaki İlişki.....</i>	<i>59</i>
<i>Şekil 7 Yarı Sabit-Yarı Değişken Giderler</i>	<i>61</i>
<i>Şekil 8 Gider Yerinin Toplam Giderini Oluşturan Unsurlar</i>	<i>79</i>
<i>Şekil 9 Birleşik Üretim Süreci</i>	<i>95</i>
<i>Şekil 10 Hastanelerde Sunulan Hizmet Süreci.....</i>	<i>110</i>
<i>Şekil 11 Sağlık Kurumlarında Giderlerin Dağıtım Süreci.....</i>	<i>112</i>
<i>Şekil 12 Hastanın Tedavi Hizmeti Süreci</i>	<i>151</i>

TABLolar LİSTESİ

	<i>Sayfa No.</i>
<i>Tablo 1 Türkiye’de Yapılan Toplam Sağlık Harcamalarının GSYİH’ya Oranı</i>	<i>7</i>
<i>Tablo 2 Türkiye’de Devletin Yaptığı Sağlık harcamalarının GSYİH’ya Oranı.....</i>	<i>8</i>
<i>Tablo 3 Devletin Yaptığı Sağlık Harcamalarının Toplam Kamu Harcamaları İçerisindeki Yüzdesel Gösterimi.....</i>	<i>9</i>
<i>Tablo 4 Türkiye’de Kişi Başına Düşen Sağlık Harcama Tutarları.....</i>	<i>10</i>
<i>Tablo 5 2014-2018 Yılları Arasında Toplam Hastane ve Toplam Hastane Yatağı Sayısı.....</i>	<i>11</i>
<i>Tablo 6 2014-2018 Yılları Arası Türkiye’de Sağlık Personeli Sayıları.....</i>	<i>12</i>
<i>Tablo 7 2014-2018 Arası Toplam Hekim Sayısı ve 100.000 Kişie Düşen Hekim Sayısı14</i>	
<i>Tablo 8 Hastane işletmelerinin özellikleri.....</i>	<i>32</i>
<i>Tablo 9 Yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe arasındaki temel farklılıklar.....</i>	<i>46</i>
<i>Tablo 10 Tetkik Sayısı ve Birim İlk Madde Giderleri.....</i>	<i>56</i>
<i>Tablo 11 Sağlık kurumlarına ait maliyet unsurları.....</i>	<i>64</i>
<i>Tablo 12 Sağlık Kurumlarında Kullanılabilecek Örnek Hesap Planı.....</i>	<i>72</i>
<i>Tablo 13 Gider Yerlerinin Üretim İşlemleri ve Sağlık Kurumlarına Göre Sınıflandırılması.....</i>	<i>75</i>
<i>Tablo 14 Sağlık Kurumlarında Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları.....</i>	<i>81</i>
<i>Tablo 15 ABC Hastanesi Giderlerine Ait Bilgiler.....</i>	<i>82</i>
<i>Tablo 16 Endirekt Giderlerin Dağıtım Anahtarlarına İlişkin Bilgiler</i>	<i>84</i>
<i>Tablo 17 Bina Amortismanının Dağıtım Yüzdesi İle Dağıtımı.....</i>	<i>85</i>
<i>Tablo 18 Bina Amortismanı Giderinin Dağıtım Katsayısına Göre Dağıtımı</i>	<i>86</i>
<i>Tablo 19 Doğalgaz Giderinin Dağıtımı</i>	<i>87</i>
<i>Tablo 20 Elektrik Giderlerinin Dağıtımı.....</i>	<i>87</i>
<i>Tablo 21 Eğitim Giderlerinin Dağıtımı</i>	<i>88</i>
<i>Tablo 22 Giderlerin 1.Dağıtımı Tablosu</i>	<i>89</i>
<i>Tablo 23 ABC Hastanesi Giderlerinin 2.Dağıtımına İlişkin Bilgiler.....</i>	<i>91</i>
<i>Tablo 24 Yemekhane Giderlerinin Dağıtımı.....</i>	<i>92</i>
<i>Tablo 25 Çamaşırhane Giderlerinin Dağıtımı.....</i>	<i>92</i>

<i>Tablo 26 Hemşirelik Gider Yerine Ait Giderlerin Dağıtımını</i>	<i>93</i>
<i>Tablo 27 Ameliyathane Giderlerinin Dağıtımını</i>	<i>93</i>
<i>Tablo 28 Radyoloji Bölümüne Ait Giderler</i>	<i>96</i>
<i>Tablo 29 Tetkik sayıları ve gelirleri.....</i>	<i>97</i>
<i>Tablo 30 Miktar Yönteminde Göre Radyoloji Bölüm Maliyetleri.....</i>	<i>98</i>
<i>Tablo 31 Bölümlere Sunulan Radyolojik Tetkik Sayısı.....</i>	<i>98</i>
<i>Tablo 32 Miktar Yöntemine Göre Radyoloji Maliyetlerinin Dağıtımını.....</i>	<i>98</i>
<i>Tablo 33 Net Satış Hasılatı Yüzdesi Yöntemine Göre Birim Maliyetlerin Hesaplanması.....</i>	<i>100</i>
<i>Tablo 34 Radyoloji Bölümü Maliyetlerinin Net Satış Hasılatı Yüzdesi Yöntemine Göre Dağıtılması</i>	<i>100</i>
<i>Tablo 35 Radyoloji Bölümü Brüt Karlılık Oranı.....</i>	<i>101</i>
<i>Tablo 36 Brüt Karlılık Oranı Yöntemine Göre Birim Maliyetlerin Hesaplanması... </i>	<i>101</i>
<i>Tablo 37 Radyoloji Bölümü Maliyetlerinin Brüt Karlılık Oranı Yöntemine Göre Dağıtılması.....</i>	<i>102</i>
<i>Tablo 38 Basit Dağıtım Yöntemine Göre Giderlerin Dağıtımını Tablosu.....</i>	<i>102</i>
<i>Tablo 39 Kademeli Dağıtım Yöntemine Göre Giderlerin Dağıtımını.....</i>	<i>104</i>
<i>Tablo 40 Hastane Genel Cerrahi BölümündeYapılan Tedavi İşlemlerine İlişkin Bilgiler</i>	<i>106</i>
<i>Tablo 41 Tedavi İşlemlerine İlişkin Birim ve Toplam Maliyet Bilgisi.....</i>	<i>107</i>
<i>Tablo 42 Gider Yerleri ve Çalışan Personel Sayıları.....</i>	<i>122</i>
<i>Tablo 43 Poliklinik ve Kliniklerdeki Hasta Sayıları</i>	<i>123</i>
<i>Tablo 44 Kliniklerdeki Toplam Yatak Sayıları</i>	<i>123</i>
<i>Tablo 45 Gider Çeşitleri ve Tutarları</i>	<i>124</i>
<i>Tablo 46 Personel Ücretlerine İlişkin Bilgiler.....</i>	<i>125</i>
<i>Tablo 47 Birinci Dağıtımda Kullanılacak Dağıtım Anahtarları.....</i>	<i>126</i>
<i>Tablo 48 Dağıtım Anahtarlarına İlişkin Bilgiler.....</i>	<i>127</i>
<i>Tablo 49 Hastane Binası Kira Giderinin Dağıtımını.....</i>	<i>128</i>
<i>Tablo 50 Bina Bakım Onarım Giderlerinin Dağıtımını</i>	<i>129</i>
<i>Tablo 51 Doğalgaz Giderinin Dağıtımını</i>	<i>130</i>
<i>Tablo 52 Temizlik Malzemesi Giderlerinin Dağıtımını</i>	<i>131</i>
<i>Tablo 53 Elektrik Giderlerinin Dağıtımını.....</i>	<i>132</i>

<i>Tablo 54 Otelcilik Tekstil Giderleri ve Servis Kuru Temizleme Giderlerinin Dağıtımı</i>	<i>133</i>
<i>Tablo 55 Giderlerin Birinci Dağıtım Tablosu</i>	<i>135</i>
<i>Tablo 56 Yemekhane_Personel Giderlerinin Dağıtımı</i>	<i>138</i>
<i>Tablo 57 Yemekhane_Hasta Giderlerinin Dağıtımı</i>	<i>139</i>
<i>Tablo 58 Bilgi İşlem Giderlerinin Dağıtımı</i>	<i>140</i>
<i>Tablo 59 Yardımcı Hizmet Giderlerinin Dağıtım Sonrası Gider Yerlerinde Toplanan Maliyet Tutarları</i>	<i>141</i>
<i>Tablo 60 Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yerlerine İlişkin Dağıtım Bilgileri</i>	<i>142</i>
<i>Tablo 61 Hemşirelik Hizmetleri Giderlerinin Dağıtımı</i>	<i>142</i>
<i>Tablo 62 Ameliyathane Maliyetinin Dağıtımı</i>	<i>143</i>
<i>Tablo 63 Radyoloji Bölümüne Ait Bilgiler</i>	<i>144</i>
<i>Tablo 64 Net Satış Hasılatı Yüzdesi Yöntemine Göre Birim Tekik Maliyet Bilgileri</i>	<i>145</i>
<i>Tablo 65 Radyoloji Bölümü Maliyetinin Dağıtımı</i>	<i>146</i>
<i>Tablo 66 Test Sayıları ve Gelir Tutarları</i>	<i>147</i>
<i>Tablo 67 Laboratuvar Bölümü Birim Maliyetlerinin Net Satış Hasılatı Yüzdesi Yöntemine Göre Bulunması</i>	<i>148</i>
<i>Tablo 68 Laboratuvar Maliyetlerinin Esas Hizmet Gider Yerlerine Dağıtımı</i>	<i>149</i>
<i>Tablo 69 İkinci Dağıtım Tablosu</i>	<i>149</i>
<i>Tablo 70 Poliklinik ve Klinik Hasta Sayıları</i>	<i>150</i>

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
Br.	Birim
Dak.	Dakika
Dr.	Doktor
DSÖ	Dünya Sağlık Örgütü
EHGY	Esas Hizmet Gider Yeri
EYHGY	Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri
GHG	Genel Hizmet Giderleri
GSİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
KKO	Kapasite Kullanım Oranı
Kl.	Klinik
KWH	Kilowatt/Saat
m²	Metrekare
m³	Metreküp
M.Ö.	Milattan Önce
M.S.	Milattan Sonra
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
Pol.	Poliklinik
RCC	Maliyetin Fiyata Oranı (Ratio of Cost to Charge)
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SHYHY	Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Sağlık Bakanlığı Yönergesi
SUT	Sağlık Bakanlığı Uygulama Genel Tebliği
TİG	Teşhis İle İlişkili Gruplar
TL	Türk Lirası
Y.Y.	Yüz Yıl

GİRİŞ

Tarihin farklı dönemlerinde farklı şekillerde görülen sağlık kurumları toplumlar için her zaman en önemli yapılardan biri olmuştur. Fakat günümüz dünyasında bu kurumlar sıradan şifahaneler olmanın ötesine geçmiş ve ülke ekonomilerinin çok önemli bir kısmını oluşturan, faaliyet hacmi son derece yüksek ve de oldukça karmaşık yapılar haline almıştır.

Ülke ekonomileri için her geçen gün daha da önemli bir hal alan sağlık sektörünün temelini oluşturan sağlık kurumlarının, aynı zamanda birer hizmet işletmesi olduğu ve işletmecilik mantığı ile mali açıdan da doğru yönetilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Sözü ettiğimiz bu mali yönetimin etkin bir şekilde uygulanabilmesi içinse gerek hizmet gelirlerinin, gerekse hizmet maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenebiliyor olması gerekmektedir. Bu noktada hizmet gelirlerinin belirlenmesi ile ilgili bir zorluk bulunmamaktadır. Fakat sağlık kurumlarında hizmet maliyetlerinin belirlenmesi ile ilgili olarak literatüre bakıldığında, daha çok üretim işletmeleri ile özdeşleşen maliyet muhasebesi çalışmalarının, sağlık kurumları için üretim işletmelerine oranla yok denilecek kadar az olduğu görülmektedir. Burada hizmet maliyetinin belirlenmesinden kasıt yalnızca genel olarak kurumun ne kadar maliyetle çalıştığı bilgisi değil, aynı zamanda kurum içerisindeki her bir bölümün (poliklinikler, klinikler, laboratuvar, ameliyathane vb.), tedavi olan her bir hastanın, yapılan işlemlerin veya işlem yapan her bir doktorun maliyet bilgisinin belirlenmesidir. Elde edilen bu maliyet bilgileri, yönetsel düzeyde sağlık kurumu yöneticileri için gerekli olan önemli verilerden de bir tanesini oluşturacaktır.

Bunun için tez çalışmasının birinci bölümünde sağlık sektörü ve sağlık kurumları ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra, ikinci bölümde maliyet muhasebesinin terminolojisinden bahsedilmiş ve sağlık kurumlarında giderlerin nasıl dağıtılacağı ve birim maliyetlerin nasıl hesaplanacağı konularının anlatılması amaçlanmıştır. Bu aşamada radyoloji ve laboratuvar bölümlerine ait birim tetkik maliyetlerin tespit edilmesi ve dağıtılması ile poliklinik ve kliniklerdeki hastaların birim maliyetlerinin bulunması ile ilgili literatürdeki bilgi ve uygulamalar yetersiz görülmüş ve yeni yaklaşımlar öne sürülmüştür. Tez çalışmasının üçüncü ve son bölümünde ise

ikinci bölümde sözü edilen yöntemlerin örneklendirilmesi amacı ile bir uygulama yapılmıştır.

Yapılan bu tez çalışması ile sağlık kurumlarında hizmet maliyetlerinin gider yerlerine nasıl dağıtılacağı ile birim hasta, işlem ve doktor maliyetlerinin nasıl belirleneceği konuları ile ilgili literatürde görülen eksikliğin giderilmesi ve buna ilişkin örnek bir uygulama yapılarak sektör hayatına da katkı sağlanabilmesi amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK SEKTÖRÜ VE SAĞLIK KURUMLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. SAĞLIK SEKTÖRÜ VE SAĞLIK KAVRAMI

İnsanlık tarihi kadar eski olan sağlık uygulamaları ve sağlık hizmetleri, zaman içerisinde gelişen sağlık kurumları, tıbbi teknolojiler ve artan sağlık hizmeti talepleri ile birlikte büyük bir sektör halini almıştır. Sağlık hizmetleri sunumunun yapı taşı olan hastanelerden, sağlık bakanlıklarına kadar geniş bir yelpazeye sahip olan sağlık sektörü içinse; *''organize kamu ve özel sağlık hizmetleri, sağlık bakanlıkları ve dairelerinin politika ve faaliyetleri, sağlıkla ilişkili sivil kuruluşlar ve topluluk grupları ve profesyonel derneklerden oluşur''* tanımı yapılmaktadır¹.

1.1.Kavramsal Olarak Sağlık ve Önemi

Sağlık kavramı geleneksel olarak insanlarda her hangi bir hastalığın olmayışı şeklinde tanımlanmaktadır. Ancak bu noktada hastalığın da tanımlanması gerekse de hastalık için her hangi bir dönem içerisinde veya her hangi bir kişi için farklı tanımlamalar yapılabilecektir². Örneğin bir kişi için zayıf olmak sağlıklı görünürken başka bir kişi veya başka bir toplumda zayıf olmak bir hastalık olarak tanımlanabilmektedir. Bütün bunlar ışığında sağlık kavramı için en geçerli tanım Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından yapılmıştır ve buna göre, sağlık; *''yalnızca hastalık veya sakatlığın olmayışı değil, fiziksel, ruhsal ve sosyal yönden tam bir iyilik''* hali³ olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere sağlığın ve buna bağlı olarak sağlık hizmetlerinin sınırları yalnızca hastalık ile çizilemeyecektir.

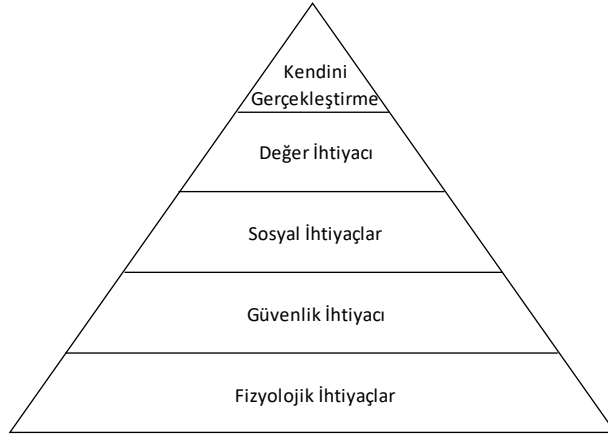
Öte yandan Abraham Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisi kuramında da, fizyolojik bir ihtiyaç olan sağlık, kişilerin davranışlarını şekillendirdiği ihtiyaçlarının başında yer

¹ Yasin Erkoç vd., *Sağlığın Teşviki ve Geliştirilmesi Sözlüğü*, Ankara: Sağlık Bakanlığı Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2011, s. 12.

² Recep Akdur, *Sağlık Sektörü ''Temel Kavramlar Türkiye Ve Avrupa Birliği'nde Durum Ve Türkiye'nin Birliğe Uyumu''*, 2. Baskı Ankara: Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2006, s. 11.

³ "Frequently Asked Questions", (24.03.2020), <https://www.who.int/about/who-we-are/frequently-asked-questions>.

almaktadır. Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisi yaklaşımında iki temel varsayım bulunmaktadır. Bunların ilkinine göre insanlar sahip oldukları ihtiyaçları gidermeye yönelik olarak davranışta bulunurlar. İkinci varsayıma göre ise, bu ihtiyaçlar belirli bir sıralamaya sahiptir. Bu sıralama içerisinde, kişiler alt sıradaki bir ihtiyacı karşılamadığı sürece daha üst seviyedeki bir ihtiyacın varlığı kişiyi bunu karşılamaya sevk etmeyecektir⁴. Maslow'a göre kişilerin sahip olduğu bu ihtiyaç türleri ve düzeyleri şekil 1 üzerinde gösterilmektedir.



Şekil 1 Maslow'un İhtiyaçlar Hiyerarşisi

Kaynak: Tamer Koçel, *İşletme Yöneticiliği*, s. 624

Yaşama veya beslenme gibi fizyolojik ihtiyaçların başında gelen sağlık, kişinin davranışlarını şekillendirmesindeki temel güdülerden biri olmasının yanında aynı zamanda bir haktır. Kişi için anne karnından başlayarak ölüncüye kadar devam eden bu hak, devlet için de bir görev olmakla birlikte, uluslararası hukuk belgeleri ile de desteklenmiştir. Üstelik sağlık olmadığı sürece diğer hakların da bir manası kalmayacağı görüşü ile bu hak, diğer haklardan önde gelmektedir⁵. İnsanlar bu hakkı kullanarak sağlığını korumak, tedavi olmak vb. amaçlar doğrultusunda sağlık hizmetlerine başvururlar.

1.2.Sağlık Sektörünün Ekonomik Açıdan Önemi

Sağlık konusu gibi, sağlık ekonomisi konusu da ülkemizde ve dünyada giderek önem kazanmaktadır. Günümüzde büyük bir hizmet endüstrisi olarak karşımıza çıkan

⁴ Tamer Koçel, *İşletme Yöneticiliği*, 12. b., İstanbul: Beta Basım Yayım, 2010, s. 623.

⁵ E. Yasemin Yeğınboy, *Ulusal Düzeyde Sağlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi*, 1. b., İzmir: Doğruluk Matbaacılık, 1993, s. 3.

sağlık endüstrisi, ülke ekonomilerinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır⁶. Özellikle dünya genelinde artan sağlık harcamaları, sağlık sektörünün ekonomik boyutunu ön plana çıkarmış ve çeşitli reformların gerekliliği konusundaki tartışmaları da beraberinde getirmiştir⁷.

Sağlık sektörünün son zamanlarda gelişme nedenlerinden bir tanesi de sağlık sigortasının yaygınlaşması olmuştur. Sağlık sigortasının kapsadığı insan sayısının artması ile birlikte, yaşlı ve maddi durumu yetersiz olan kişiler de sağlık harcamalarına katılmış ve bu da toplam sağlık harcama tutarındaki artışı beraberinde getirmiştir. Sigorta şirketlerinin ve devlet kurumlarının, kişilerin sağlık harcamalarına ait faturalarını karşılamaya başlamasıyla, sağlık kurumlarına başvuran kişiler hizmet fiyatlarına karşı daha az duyarlı hale gelmiş ve sonuç olarak sağlık hizmetlerini daha çok ve daha kaliteli bir şekilde talep etmeye başlamışlardır⁸.

Sağlık harcamalarına ait bu faturaların bireyler adına sigorta şirketleri veya devlet tarafından ödenmesi, hastaneleri bireylere ücretsiz sağlık hizmeti sunma noktasında bir rekabete yöneltmiştir. Bunun sonucunda hastaneler, daha fazla hasta (müşteri) çekebilmek adına, daha iyi ve daha cazip teknolojiler ile kendilerini donatmaya başlamışlardır. Zaten burada hastalar bir ödemede bulunmasalar bile, sunulan hizmet hacmine göre devletten bir karşılık alınması söz konusu olacaktır. Hastanelerin yeni teknolojiler kullanması ve bu yönde bir rekabete girmeleri, sağlık sektöründeki yatırım harcamalarını da arttırmış ve pahalı sağlık hizmetlerinin (kalp nakli, koroner baypas vb.) daha geniş ölçülerde sunulmasını ve böylece hizmet sunum miktarının da artmasını sağlamıştır⁹. Ülkemizde çoğunlukla devlet tarafından yapılan sağlık harcamalarının her geçen gün artması, sağlık kurumlarının özelleştirilmesi ve özel sağlık kurumlarının sayısının günden güne artmasını da beraberinde getirmiştir¹⁰. Sağlık sektöründeki gelişmişlik düzeyinin artması, pahalı hizmetlerin daha fazla verilmeye başlanması ve sağlık kurumlarının sayılarının artması sağlık sektörünün ülke

⁶Filiz Tutar, Nurcan Kılınç, "Türkiye'nin Sağlık Sektöründeki Ekonomik Gelişmişlik Potansiyeli Ve Farklı Ülke Örnekleriyle Mukayesesi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. 9, S. 1 (2007), s. 31.

⁷Zafer Çalışkan, "Sağlık Ekonomisi: Kavramsal Bir Yaklaşım", *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 26, S. 2 (2008), s. 30.

⁸Bruce R. Neumann, Keith E. Boles, *Management Accounting For Healthcare Organizations*, 5. b., Chicago USA: Healthcare Financial Management Association, 1998, s. 9.

⁹A.g.e., s. 9-10

¹⁰Sevil Aslan, Ramazan Erdem, "Hastanelerin Tarihsel Gelişimi", *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 2, S. 27 (2017), s. 16.

ekonomileri içerisinde de önemli bir yer tutmasına neden olmaktadır. Dahası ülke ekonomileri içerisinde sağlık hizmetlerine ayrılan pay, ülkelerin gelişmişlik düzeyi göstergelerinden biri konumuna gelmiştir.

1.2.1. Sağlık Sektörüne İlişkin Ekonomik Göstergeler

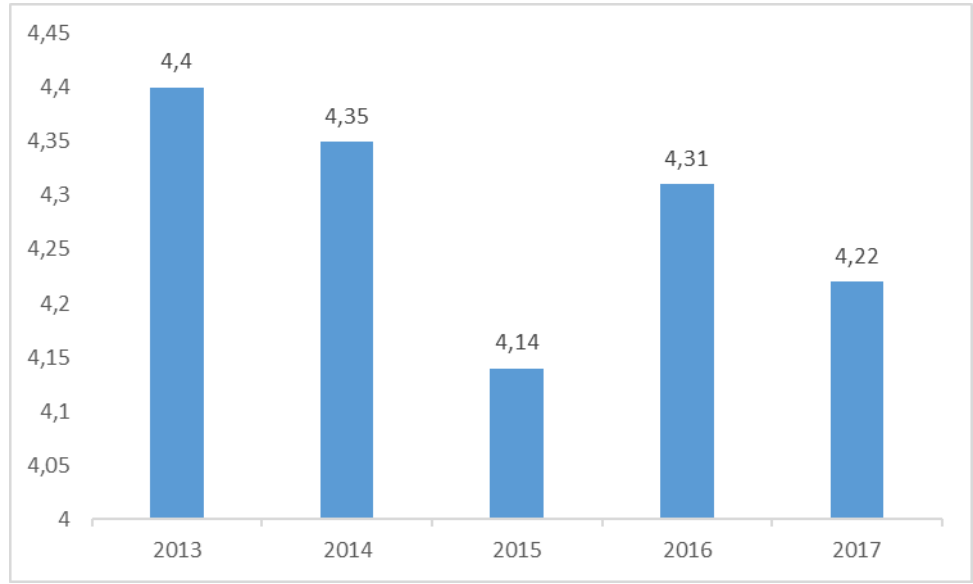
Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere, gelişmiş ülkelerde sağlık harcamaları çok önemli bir yer tutmaktadır. Zaten yapılan bu sağlık harcamaları, ülkelerin en önemli gelişmişlik göstergelerinden de biri konumundadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde gayri safi milli hasıla (GSMH) üzerinden sağlık harcamalarına ayrılan tutar, savunma hizmetlerine ayrılan tutardan daha fazladır. Genel olarak gelişmiş ülkelerin GSMH' ları içinde sağlık harcamaları oranı %6,5 ila %14 aralığında olmaktadır¹¹ ki bu oranın en yüksek olduğu ülke ABD'dir. ABD'de 2017 yılında sağlık harcamalarına ayrılan tutar, toplam GSYİH' nın %17,06'sı kadardır. Bu oran aynı yıl ülkemizde %4.22 olarak gerçekleşmiştir. Ülkemizde yapılan toplam sağlık harcamalarının GSYİH' ya oranı gelişmiş ülke ortalamalarının biraz altında kalmakla birlikte 2017 yılında OECD'ye üye olan ülkelerde bu oran %8,8 olarak hesaplanmaktadır (DSÖ verilerine göre, 2017 yılı veya en yakın yıla ilişkin tutarlar baz alınmaktadır). Bu oran ülkemizde 2013-17 yılları arasında %4,28 ortalama ile gerçekleşmiştir. Ülkemizde 2013-2017 yılları arasında gerçekleşen sağlık harcamalarının, GSYİH içerisindeki yüzdesel gösterimi tablo 1 üzerinde sunulmaktadır¹². Burada bahsi geçen toplam sağlık harcamasının ne anlama geldiğinin de açıklanması gerekecektir. Toplam sağlık harcaması; sağlığın geliştirilmesi veya korunması maksadını benimseyerek yapılan tüm koruma, geliştirme, beslenme, bakım ve acil programlara yönelik harcamalardır. Cari sağlık harcaması ve yatırım harcamalarının toplamı olarak ifade edilir. Cari sağlık harcaması ise, yatırım harcamaları dışında kalan toplam sağlık harcamaları olarak tanımlanmaktadır¹³.

¹¹Tutar, Kılınç, "Türkiye'nin Sağlık Sektöründeki Ekonomik Gelişmişlik Potansiyeli Ve Farklı Ülke Örnekleriyle Mukayesesi", ss. 38-39.

¹² "Financial Protection", (05.04.2020), [https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-\(che\)-as-percentage-of-gross-domestic-product-\(gdp\)-\(-\)](https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-(che)-as-percentage-of-gross-domestic-product-(gdp)-(-))

¹³ Berrak Bora Başara vd., *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2018*, Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü, 2019, s. 269.

Tablo 1 Türkiye’de Yapılan Toplam Sağlık Harcamalarının GSYİH’ya Oranı



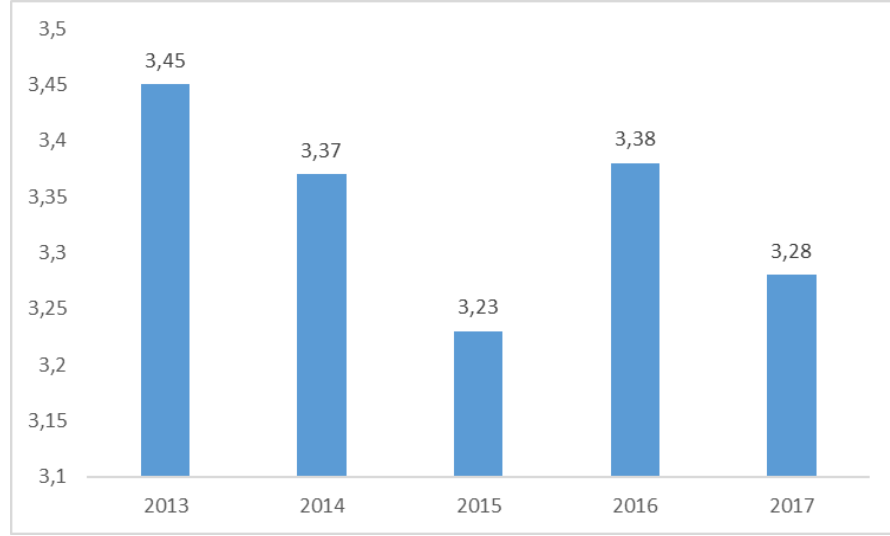
Kaynak: ‘‘Financial Protection’’, (05/04/2020),

[https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-\(che\)-as-percentage-of-gross-domestic-product-\(gdp\)-\(-\)](https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-(che)-as-percentage-of-gross-domestic-product-(gdp)-(-))

Bununla birlikte DSÖ’ nün ülkelerin sağlık harcamalarına ilişkin gösterdiği başka ekonomik veriler de mevcuttur ki zaten bu veriler bir arada gösterildiği zaman daha anlamlı bir hale gelebilecektir. Tablo 1’de gösterilen ekonomik veriler ile ilişkili bir başka veri ise GSYİH içerisinde yalnızca devletlerin sağlık harcamalarına ayırdıkları payın yüzdesel gösterimidir. Tablo 2’de de gösterildiği üzere Türkiye 2017 yılında devletin yaptığı sağlık harcama tutarı GSYİH’nın %3,28’i kadarını oluşturmaktadır. Karşılaştırma yapmak adına, Almanya’da bu oran %8,73 olarak gerçekleşmiştir ki Almanya bu veride dünyadaki en yüksek oranlardan birine sahiptir. Toplam sağlık harcamaları oranında 1. Sırada olan ABD’de ise bu oran %8,56’dır. Türkiye DSÖ’ye üye ülkeler arasında bu oranda ortalama bir değere sahiptir¹⁴.

¹⁴ ‘‘Financial Protection’’, (05/04/2020), [https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-\(che\)-as-percentage-of-gross-domestic-product-\(gdp\)-\(-\)](https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-(che)-as-percentage-of-gross-domestic-product-(gdp)-(-))

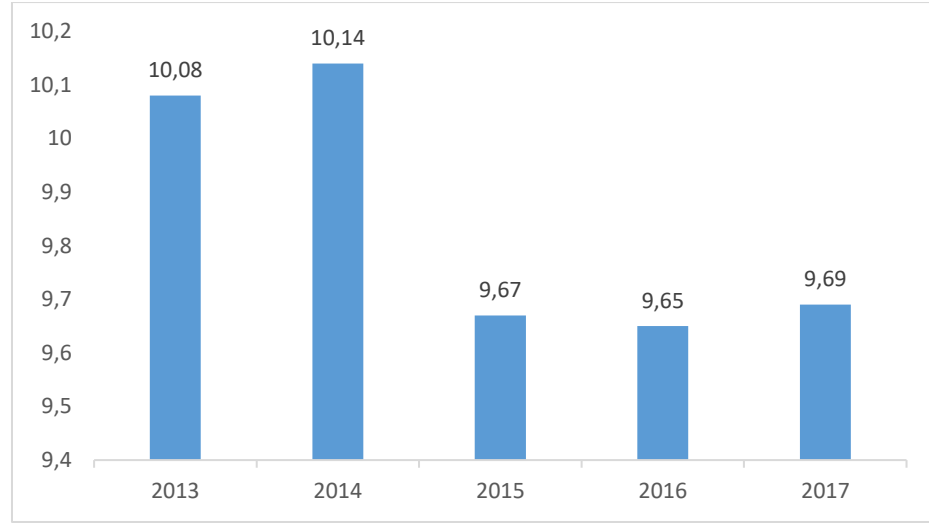
Tablo 2 Türkiye’de Devletin Yaptığı Sağlık harcamalarının GSYİH’ya Oranı



Kaynak: ‘‘Financial Protection’’, (05/04/2020), [https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/domestic-general-government-health-expenditure-\(gghe-d\)-as-percentage-of-gross-domestic-product-\(gdp\)-\(-\)](https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/domestic-general-government-health-expenditure-(gghe-d)-as-percentage-of-gross-domestic-product-(gdp)-(-))

Öte yandan devletlerin yaptığı sağlık harcamalarının GSYİH’ ya oranı, sağlık ekonomisi açısından başlı başına büyük bir öneme sahip olsa da; bu veriyi daha önemli bir hale getirecek başka bir ekonomik gösterge ise devletlerin yaptığı toplam sağlık harcamalarının, devletlerin yaptığı genel harcamalar içerisindeki yüzdesel gösterimidir. Buna ilişkin 2013-2017 yılları arasındaki Türkiye verilerinin gösterildiği tablo 3 üzerinde de görülebileceği gibi ağılık harcamaları devlet bütçesi içerisinde oldukça ciddi bir yer tutmaktadır. Üstelik son yıllarda açılan yeni şehir hastanelerinin de bir kısmı henüz bu tablo içerisinde yerini almamıştır.

Tablo 3 Devletin Yaptığı Sağlık Harcamalarının Toplam Kamu Harcamaları İçerisindeki Yüzdesele Gösterimi

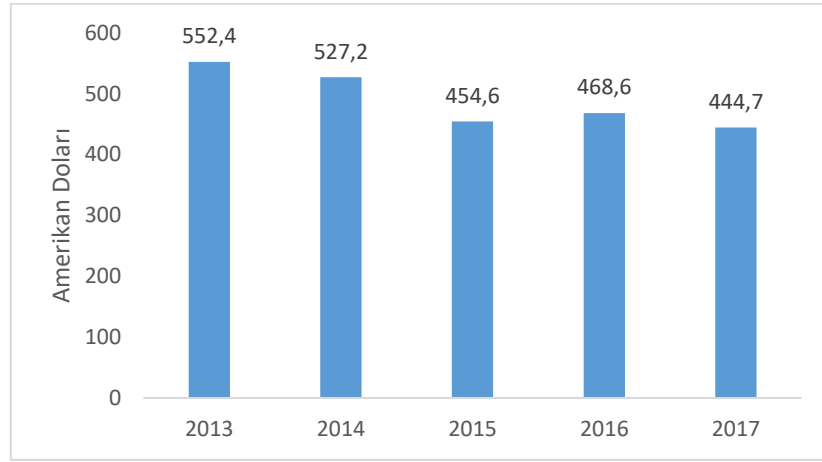


Kaynak: "Financial Protection", (05/04/2020), [https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/domestic-general-government-health-expenditure-\(gghe-d\)-as-percentage-of-general-government-expenditure-\(gge\)-\(-\)](https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/domestic-general-government-health-expenditure-(gghe-d)-as-percentage-of-general-government-expenditure-(gge)-(-))

Ülkelerin GSYİH'ları ve kamu harcamaları içerisinde azımsanmayacak bir paya sahip olan sağlık harcamalarının bir sonucu olarak da düşünölebilecek kişi başına düşen sağlık harcama tutarları, DSÖ tarafından paylaşılan bir başka ekonomik göstergedir. 2017 yılında Türkiye'de kişi başına 444,7 Amerikan doları sağlık harcaması yapılırken, DSÖ verilerine göre üye ölkeler arasında bu tutarın en yüksek olduğu ABD'de 2017 yılında kişi başına düşen sağlık harcama tutarı 10.246 dolar, bir başka üye ölkeler arasında Almanya'da ise 5.033 dolardır. Türkiye'de kişi başına düşen sağlık harcamalarının DSÖ tarafından yayınlanan son 5 yılki seyri ise tablo 4'de gösterilmektedir. Bu bilgilere ek olarak 2017 yılı içerisinde kişi başı cepten yapılan sağlık harcama tutarı 82 ABD Doları olarak tespit edilmiştir. Türk Lirası cinsinden söylemek gerekirse kişi başına düşen cepten sağlık harcaması (reel) 348 TL olarak gerçekleşmiştir. Aynı yıl cepten yapılan sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamaları içerisindeki oranı %17,1 iken, toplam cari sağlık harcaması içerisindeki oranı %17,4'tür. 2017 yılı için kişi başı cepten yapılan sağlık harcamalarının, cari sağlık harcamalarına oranının OECD ortalaması %20,5 olarak hesaplanmıştır. Bu oran en düşük olarak Fransa'da (%9,4) gerçekleşirken, ABD'de ise %11 seviyesindedir¹⁵.

¹⁵ Bora Başara vd., *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2018*, ss. 264-66.

Tablo 4 Türkiye'de Kişi Başına Düşen Sağlık Harcama Tutarları

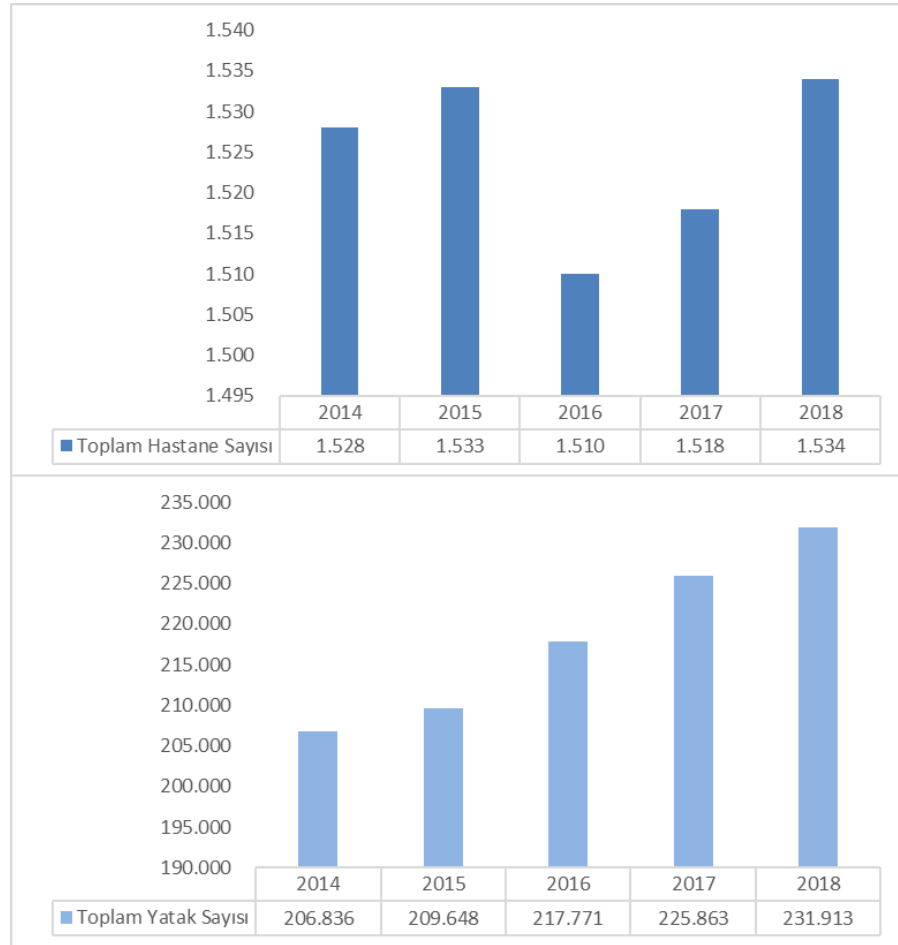


Kaynak: "Financial Protection", (05/04/2020),

[https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-\(che\)-per-capita-in-us\\$](https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-(che)-per-capita-in-us$)

Tabi ki sağlık sektörünün ana hizmet sağlayıcıları olan hastaneler de sağlık sisteminin ekonomi içerisindeki yerine ve önemine ilişkin bir diğer önemli gösterge olarak ele alınmalıdır. Ancak toplam hastane sayısı, toplam hastane yatağı sayısından bağımsız olarak değerlendirilmemelidir. Nitekim tablo 5 üzerinde de görülebildiği üzere 2014-2018 yılları arasında Türkiye'de toplam hastane sayısında önemli bir değişiklik olmamakla birlikte toplam sayıda dalgalanmalar olsa da, aynı yıl aralığı içerisinde toplam hastane yatağı sayısında düzenli bir artış olduğu görülmektedir. Toplam hastane sayısının 2016 yılına gelindiğinde bir düşüş yaşamasının sebebi; Sağlık Bakanlığının sunduğu istatistik verileri içerisinde bu yıldan itibaren Sağlık Bakanlığı, üniversite ve özel sektöre bağlı hastaneler dışında kalan ve diğer olarak adlandırılan hastanelerin istatistiki verilerinden çıkartılmasıdır.

Tablo 5 2014-2018 Yılları Arasında Toplam Hastane ve Toplam Hastane Yatağı Sayısı



Kaynak: Bora Başara vd., T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2018, s. 119.

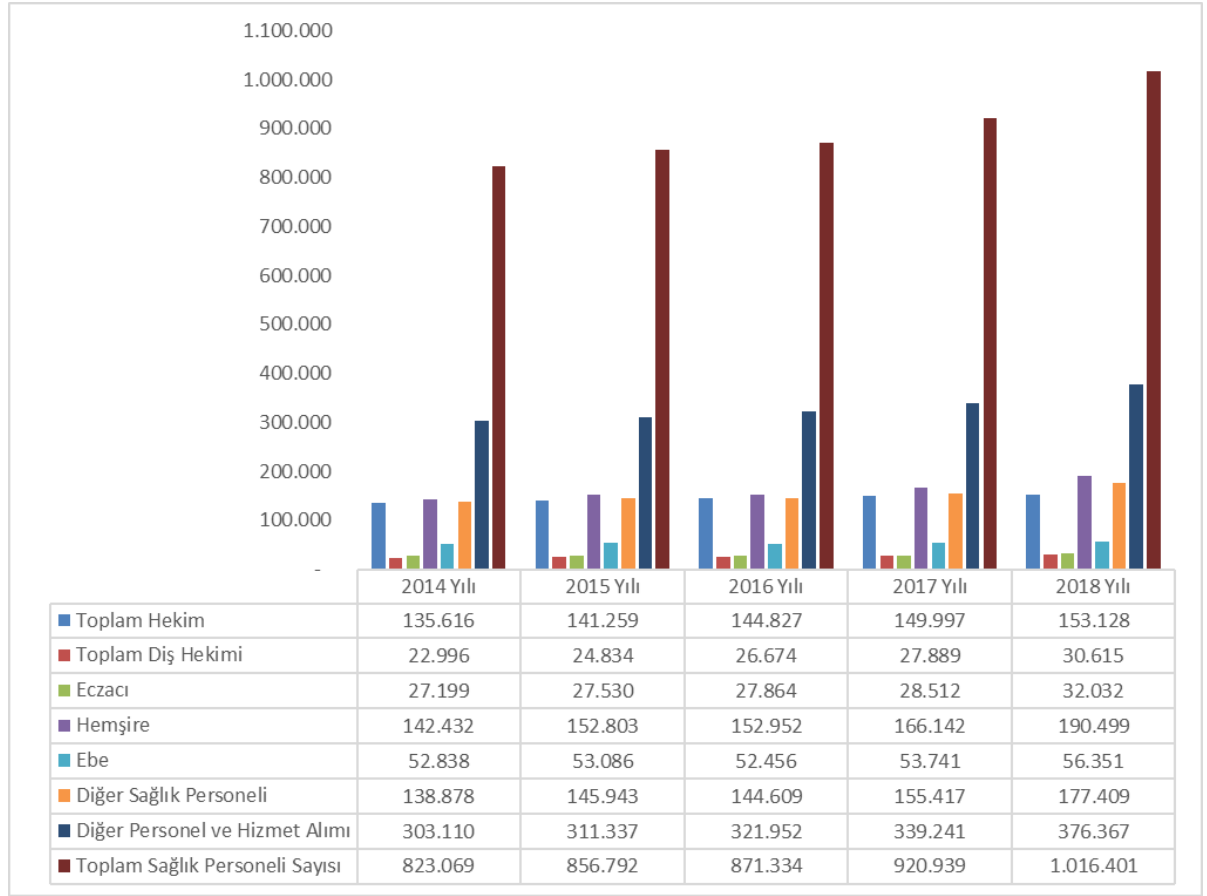
Sağlık sektörünün ülke ekonomileri içerisindeki payı ve önemine ilişkin tüm göstergeler bunlar ile sınırlı değildir. Ekonomik göstergelerin yanı sıra, sağlık sektörü ülke istihdamı içerisinde de oldukça önemli bir yere sahiptir. Özellikle sağlık sektörünün ekonomik açıdan çok önemli olduğu Amerika’da, 2006 yılı için sağlık sektörü 14 milyon kişilik bir istihdam anlamına gelmekteydi ki bu aynı yıldaki iş gücü sayısının %10’unu oluşturmuştur¹⁶.2018 yılında Türkiye’de 153.128’i hekim olmak üzere toplam 1.016.401 kişi sağlık personeli olarak istihdam edilmektedir. Bu istihdamın 642.128’i Sağlık Bakanlığınca sağlanırken, 131.977 kişi üniversitelerde ve kalan 242.240 kişi özel sektörde çalışmaktadır¹⁷. Tablo 6 üzerinde 2014-2018 yılları

¹⁶Yasar A. Ozcan, *Quantitative Methods in Health Care Management: Techniques and Applications*, 2. b., United States of America: John Wiley & Sons, 2009, s. 4.

¹⁷ Bora Başara vd., *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2018*, s. 225.

arasında çalışan toplam sağlık personeli sayıları, tüm iş kollarında çalışan kişi sayısı ile birlikte gösterilmektedir.

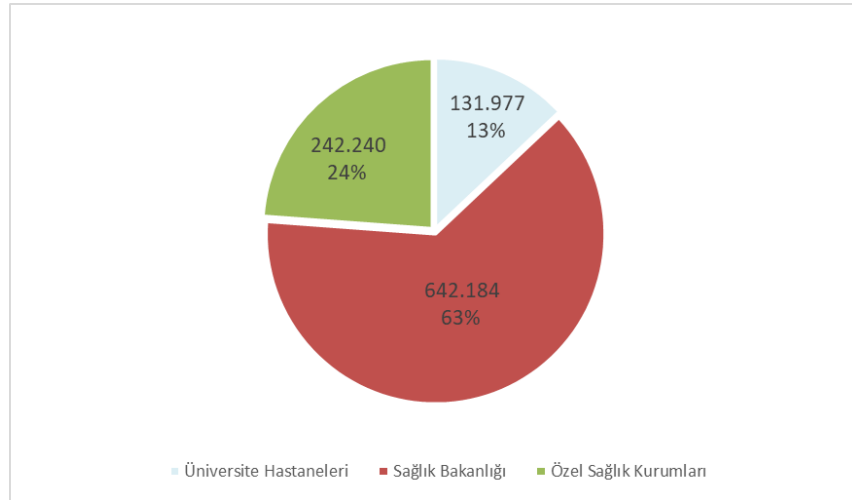
Tablo 6 2014-2018 Yılları Arası Türkiye'de Sağlık Personeli Sayıları



Kaynak: Bora Başara vd., *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2018*, s. 225.

Bununla birlikte 2018 yılında sağlık sektöründe çalışan 1.016.401 kişinin çalıştıkları sektörlere göre dağılımından da bahsedilebilir. Şekil 2'ye bakıldığında Türkiye'de sağlık sektörünün en önemli istihdam sağlayıcısı olan Sağlık Bakanlığı toplam istihdamın %63'ünü barındırmaktadır. Bu oran devletin sağlık sektörü içerisindeki konumu ve ağırlığını yansıtan bir başka gösterge olarak ele alınabilir. Zaten sağlık hizmetleri söz konusu olduğunda devlet, geleneksel bir rol olarak bu hizmetlerin üretim ve finansmanına odaklanmaktadır. Ancak şunu da söylemekte fayda vardır ki zamanla devlet, koruyucu sağlık hizmetlerini vermeye devam etse de rehabilite ve tedavi etme hizmetlerinde özel sağlık kurumlarının da payı gün geçtikçe artmaktadır. Böylece devletin bahsettiğimiz bu geleneksel rolünün yanı sıra, sağlık sektörü ile ilgili

yönlendirme ve bu sektöre ait genel ilkeler koyma gibi rolleri de ön plana çıkmakta ve önem kazanmaya başlamaktadır¹⁸.



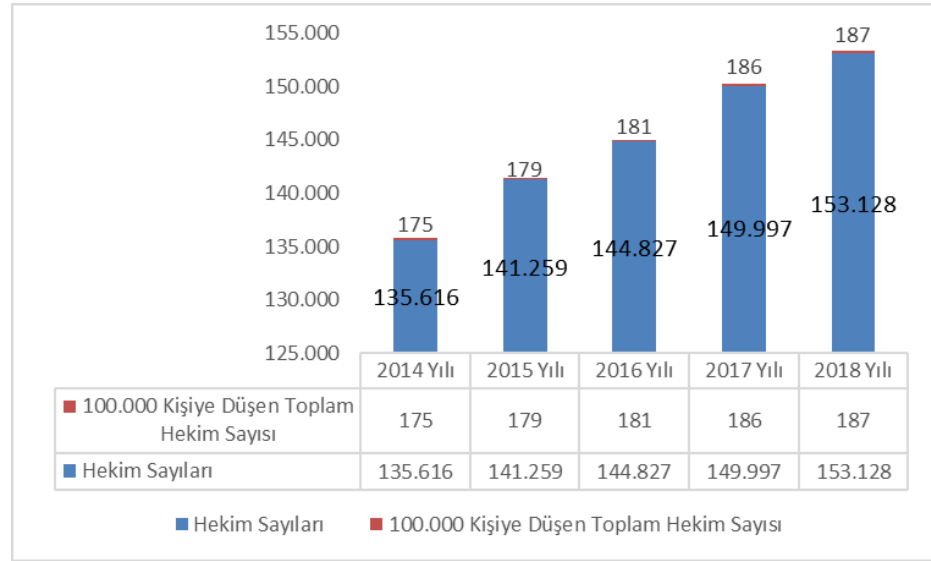
Şekil 2 Türkiye'de Sağlık Personelinin Sektörler Arası Dağılımı

Kaynak: Bora Başara vd., *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2018*, s. 225.

Burada sağlık personelleri arasında hekimler için ayrı bir parantez açmak gerekir. Sağlık hizmetlerinin temel taşı oluşturan hekimler, sağlık sektöründeki gelişmişliğin ve bu hizmetlerin ne denli ulaşılabilir olduğunun önemli bir belirtisi olarak ele alınabilir. Örneğin yalnızca 1 hekimin olduğu bir yerle, çok daha fazla hekime sahip başka bir yerde hizmet gelişmişliği ve insanların sağlık hizmetlerine ulaşabilirliği aynı görülmeyecektir. Ancak burada hekim sayılarını, nüfus sayısından bağımsız olarak değerlendirmek hatalı bir karşılaştırmaya yol açacaktır. Bu sebeple yıllar içerisinde hekim sayısında meydana gelen değişiklik, kişi başına düşen hekim sayısı ile birlikte ifade edilmelidir. Buna ilişkin 2014 ve 2018 yılları arasındaki veriler tablo 7 üzerinde gösterilmektedir.

¹⁸Nuri Ömürbek, Fatma Gül Altın, “Sağlık Bilişim Sistemlerinin Uygulamasına Yönelik Bir Araştırma: İzmir Örneği”, *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 19 (2019), s. 212.

Tablo 7 2014-2018 Arası Toplam Hekim Sayısı ve 100.000 Kişie Düşen Hekim Sayısı



Kaynak: Bora Başara vd., *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2018*, s. 225.

Aslında tablo 5, tablo 6 ve tablo 7'deki bilgileri birbirleri ile beraber değerlendirmekte yanlış olmayacaktır. Burada toplam hastane yatağı sayısı, toplam hekim sayısı ve hekim başına düşen kişi sayısı rakamlarında her geçen yıl artış olduğu gözlemlenebilmektedir.

Bahsi geçen tüm bu ekonomik göstergeler ışığında söylenebilir ki sağlık sektörü ve sağlık ekonomisi, artık ülke ekonomileri içerisindeki çok önemli paya sahip sektörlerden bir tanesidir ve gün geçtikçe daha da gelişmekte ve önemli bir hal almaktadır. Özellikle ABD veya Almanya gibi ekonomik gelişmişlik düzeyinin fazla olduğu ülkelerde, sağlık sektörünün ekonomide kapladığı hacim ekonomik göstergeler ışığında ortadadır. Türkiye ve dünyada hızla gelişmeye devam eden bu sektörün hizmet sağlayıcısı konumundaki hastanelerin ekonomik olarak doğru yönetilmesi son derece önemlidir.

2. SAĞLIK HİZMETLERİ

Sağlık hizmetlerinin ne olduğuna ilişkin tanım Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Sağlık Bakanlığı Yönergesi (SHYHY)'de yapılmıştır. Bu yönergeye göre, sağlık hizmetleri için; *‘İnsan sağlığına zarar veren çeşitli etmenlerin yok edilmesi ve toplumun bu etmenlerin etkilerinden korunması, hastaların tedavi edilmesi, bedensel ve*

ruhsal yetenek ve becerileri azalmış olanların rehabilite edilmesi için yapılan hizmetlerdir” tanımı yapılmaktadır.¹⁹.

Net olarak nelerin sağlık hizmeti olduğu ise tartışmaya açık bir konudur. Hastalıkların tedavi edilmesi ve toplumun hastalıklara karşı bilinçlendirilmesi gibi bir takım doğrudan sağlık hizmeti olarak yapılan çalışmalar mevcuttur. Bunun yanı sıra toplumun eğitim seviyesinin yükseltilmesi, istihdam seviyesi ve ekonomik koşulların iyileştirilmesi gibi, aslında amacı direkt olarak sağlık hizmeti sunmak olmayan bir takım faktörlerin de, toplum sağlığına etkisi bulunmakta ve hatta bazen sağlık hizmetlerinden daha faydalı olduğu bile görülebilmektedir²⁰. Zaten bunu destekleyen bir görüş olarak, bir hastalığın ortaya çıkması için yan yana gelmesi gereken üçlü olarak bahsedebileceğimiz epidemiyolojik üçlü tanımına göre, hastalıklar; kişi (beslenme, eğitim, alışkanlıklar vb.), çevre (biyolojik, sosyal, vb.) ve etken (fiziki, kimyasal, biyolojik vb.) faktörlerinin bir araya gelmesi ile ortaya çıkarlar²¹. Bu sebeple topluma sağlık hizmeti verme konusuna oldukça geniş bir çerçeveden bakılması gerektiği de söylenebilir.

Bununla birlikte artık toplumun sağlık hizmetlerinden beklentilerinin de farklılaştığı söylemek gerekir. Yaşam süresinin uzatılması veya hastalık semptomlarının giderilmesi gibi geleneksel beklentilerin yanında, insanların her hangi bir hastalığa sahip olmasa bile, daha iyi görünmek veya kendilerini daha dinç hissetmek gibi amaçlar ile talep ettikleri bir takım sağlık hizmetleri de bulunmaktadır²². Kozmetik cerrahisi, estetik cerrahisi ve hatta spor salonları dahi buna örnek olarak gösterilebilir. Ancak konunun kapsamı bakımından, yalnızca toplum sağlığını doğrudan geliştirici faaliyetler sağlık hizmetleri olarak ele alınacaktır.

¹⁹“Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Sağlık Bakanlığı Yönergesi”, (24.03.2020), http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&view=article&id=240:saik-hmetler-ymeshakkinda-saik-bakanli-yerges&catid=8:ygeler&Itemid=34.

²⁰Şahin Kavuncubaşı, Selami Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, 4.Baskı Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 40.

²¹Akdur, *Sağlık Sektörü “Temel Kavramlar Türkiye Ve Avrupa Birliği’nde Durum Ve Türkiye’nin Birliğe Uyumunu”*, s. 5.

²²Kavuncubaşı, Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, s. 40.

2.1.SAĞLIK HİZMETLERİNİN TEMEL AMAÇLARI VE TEMEL ÖZELLİKLERİ

Sağlık hizmetlerinin beş temel amacı bulunmaktadır²³. Bu temel amaçlar şu şekilde sıralanabilir;

- Sağlık hizmetleri ile toplumun sağlık seviyesinin artırılması
- Toplum bireylerinin sağlıklarını korumak
- Hasta olanların iyileştirilmesi
- Bireylerin sağlık durumlarında bozulmaya sebebiyet verebilecek hastalıkların yayılmasına mani olmak ve bununla ilgili tedbirler almak
- Toplum bireylerinin yaşam sürelerinin uzatılması

Sağlık hizmetlerinin sunumu ile bu amaçların yerine getirilmesi beklenmektedir. Ancak bu amaçlara ulaşabilmek için, sağlık hizmetleri bir takım özelliklere sahip olmak zorundadır. Aynı zamanda bu özellikler, sağlık hizmetlerini diğer hizmetlerden de ayırt etmektedir²⁴.

1. **Sağlık hizmetleri emek yoğun hizmetlerdir:** Buna verilebilecek en güzel örneklerden bir tanesi cerrahi hizmetlerdir. Sağlık hizmetlerinde her ne kadar ileri düzey teknoloji kullanılıyor olsa da hizmetin ifa edilmesinde bireysel çabalar da yoğun bir şekilde kullanılmaktadır.
2. **Sağlık hizmetleri ikame edilemez ve ertelenemez:** Sağlık hizmetlerini diğer mal ve hizmetlerden ayıran en önemli özelliklerinden bir tanesi de ikame edilemez ve aciliyet durumu da göz önünde bulundurularak ertelenemez olmasıdır. Söz gelimi onkoloji tedavisine ihtiyaç duyan birisi için bu tedavi ertelenemez olup, bir ikamesi de söz konusu değildir.
3. **Arz ve talep eşit değildir ve asimetrik bilgi vardır:** Sağlık hizmetlerine ihtiyaç duyan bireyler hizmet miktarını ve kalitesini belirleyemezler bu durum arzın talebi yaratmasına sebep olduğu gibi, ortaya çıkan bilgi farkı, bireylerin hizmetin parasal değerini belirleyememesine sebep olur.
4. **Uzmanlaşma seviyesi yüksektir:** Tıbbi bilgilerin ve tıbbi teknolojilerin yoğun olarak kullanılması ve sürekli gelişmesi, bu hizmetlerde uzmanlaşma seviyesinin de yüksek olmasını beraberinde getirmektedir.

²³ Yeğinboy, *Ulusal Düzeyde Sağlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi*, s. 18.

²⁴ Sinem Somunoğlu, "Sağlık-Sağlık Hizmetleri ve Türk Sağlık Sistemi", *Sağlık Kurumları Yönetimi - I*, Editör: Mehtap Tatar, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 10.

Uzmanlık düzeyinin yüksek olması zaman zaman bir takım yönetsel sorunların yaşanmasına da sebep olabilmektedir.

5. **Sağlık hizmetleri tesadüfi özelliktedir ve stoklanamaz:** Soyut bir özellik gösteren sağlık hizmetlerinin stoklanması mümkün değildir. Ayrıca kişilerin sağlık hizmetlerine, hastalık riskine karşı ihtiyaç duyuyor olması bu hizmetlerin tesadüfi özellikte olmasına neden olur.

2.2.SAĞLIK HİZMETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Yalnızca toplum sağlığını doğrudan geliştirmeye yönelik faaliyetleri sağlık hizmetleri olarak ele alacağımızı söylemiştik. Bu açıdan sağlık hizmetleri, dört ana grup altında toplanabilir. Bunlar;

1. Koruyucu sağlık hizmetleri
2. Tedavi hizmetleri
3. Rehabilitasyon hizmetleri ve
4. Sağlığın geliştirilmesi hizmetleridir.

Sağlık hizmetlerinin bu şekilde birbirlerinden ayrılması, bir bakıma özel hastanelerin sunduğu hizmet türünü de belirlemektedir. Koruyucu sağlık hizmetleri daha çok kamu kaynaklı kurumlarda sunulurken, özel sağlık kurumlarının faaliyet alanını daha çok tedavi edici sağlık hizmetleri oluşturmaktadır²⁵. Öte yandan bu hizmetler çeşitli sağlık kuruluşlarınca farklı seviyelerde sağlanabilir. Örneğin bir sağlık ocağının ana hizmet konusu koruyucu sağlık hizmetinin sağlanması olsa bile, teşhis ve tedavi hizmetlerini de yerine getirebilir. Aynı şekilde bir hastane bu hizmetlerin her birini yerine getiriyor olabilir²⁶.

2.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Sağlık Bakanlığı Yönergesi'ne göre koruyucu sağlık hizmetleri; Kişileri hastalanmaktan, fiziksel olarak zarar görmekten veya erken ölümden korumak için sunulan sağlık hizmetleridir. Kavuncubaşı ve

²⁵ Fehmi Karasioğlu, Alper Veli Çam, "Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 1, S. 1 (2008), s. 16.

²⁶Kavuncubaşı, Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, s. 40.

Yıldırım'ın söylemi ile toplum temelli olan bu hizmetlerde amaç, kişileri hastalık etmenlerinden korumak ve bu hastalık etmenlerini yok etmektir.

Bakanlık yönergesine göre bu hizmetler kişiye yönelik olarak yapılan bağışıklama, ilaç ve serum yoluyla koruma, erken tanı çalışmaları, beslenme durumlarında iyileştirme sağlamak amacı ile gıda güvenliğinin sağlanması, sağlık eğitimlerinin verilmesi vb. çeşitli çalışmaları kapsar. Bununla beraber dış etmenlerdeki olumsuzluklardan kaynaklanabilecek sağlık sorunlarının önlenmesi amacı ile çevreye yapılan müdahaleler de gene koruyucu sağlık hizmetleri kapsamındadır. Ülkelerin bu türlü koruyucu sağlık hizmetlerine ağırlık vermesi; korumanın, tedaviden daha etkili olduğu ve daha düşük maliyet ile gerçekleştirilebileceği görüşüne istinaden sağlık sistemleri açısından daha yararlı görülmektedir²⁷. Bununla beraber Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu temel esaslarında da hizmet arzı yapılırken koruyucu sağlık hizmetlerine öncelik verilmesi gerektiği yer almaktadır²⁸.

Koruyucu sağlık hizmetleri tablo 2'de de görülebileceği gibi 4 grup altında toplanabilirken bu hizmetlerin her biri SHYHY' de tanımlanmaktadır.

Tablo 2 koruyucu sağlık hizmet düzeyleri

Temel (primordiyer) koruma
Birincil (primer) koruma
İkincil (sekonder) koruma
Üçüncül (tersiyer) koruma

1. **Temel (primordiyer) koruma:** Sadece belirli bir hatalığa değil, hastalıkların çoğuna ve genel yaşama ilişkin alınan önlemleri içerir. Hastalıklara yol açan etmenleri azaltmak veya yok etmek amacı ile toplumu sosyal, kültürel ve ekonomik yönden kalkındırma faaliyetleri temel koruma olarak adlandırılabilir.
2. **Birincil (primer) koruma:** Hastalık bireylerde her hangi bir belirti göstermeden önce bir takım önlemler vasıtası ile, ilgili hastalığın görülmesini engellemek amaçlanır. Aşılama ile kişilere bağışıklık kazandırma çabaları, sigara içmemek, iyi ve doğru beslenmek, kazaların önüne geçmek amacı ile tedbir alınması ikincil korumaya örnek olarak

²⁷ Somunoğlu, "Sağlık-Sağlık Hizmetleri ve Türk Sağlık Sistemi", s. 11.

²⁸ "Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu", C. 3359 § (1987), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3359.pdf>.

gösterilebilir. Görülebileceği üzere temel korumadan farklı olarak, alınan tedbirler hastalıkların geneline değil belirli bir hastalığa karşı olmaktadır.

3. **İkincil (sekonder) koruma:** Erken tanı hizmetleri olarak da adlandırılabilir. İkincil korumada amaç, belirtilerin olmadığı veya çok az olduğu erken dönemde, hastalıkların teşhis ve tedavi edilmesidir. Örneğin mamografi gibi kişilerde kanser hastalığının olup olmadığını anlamak, var ise erken teşhis ile derhal tedaviye başlamak amacıyla yapılacak testler buna örnek olarak verilebilir.
4. **Üçüncül (tersiyer) koruma:** Hastalığa ilişkin klinik bulguların ve belirtilerin ortaya çıkması sonrası hastalara en iyi şekilde tedavi sunulması ve sekelli hastalara verilen rehabilitasyon hizmetlerini kapsar. Üçüncül koruma ile hastalığın yol açabileceği kötü sonuçların yok edilmesi veya en azından minimize edilmesi amaçlanır.

Koruyucu sağlık hizmetleri bu dördü sınıflandırmanın yanı sıra, bu hizmetlerin etkileyeceği hedef kitle açısından da (1) Kişiye yönelik ve (2) Çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri olarak da iki grup altında toplanabilir²⁹. Buna göre;

1. **Kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri:** Bireylerin risk faktörlerine karşı korunması amacıyla verilen sağlık hizmetleridir. Bu hizmetler hekim, hemşire vb. sağlık meslek üyelerince verilir. Kişiye yönelik sağlık hizmetlerine örnek olarak; bağışıklama, hastalıkların erken tanı ve tedavisi, sağlık eğitimi, kişisel hijyen vb. gösterilebilirken bu hizmetler sağlık evleri, işyeri revirleri, sağlık ocakları ve dispanserler gibi yerler aracılığı ile sağlanır.
2. **Çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri:** Çevrede sağlığı olumsuz etkileyen fiziki, biyolojik ve kimyasal etkenleri önleyerek çevreyi sağlıksal açıdan olumlu hale getirmek için yapılan sağlık hizmetleridir. Bu hizmetler kimya mühendisleri, veterinerler, sağlık teknisyenleri, biyologlar vb. alanında eğitim almış uzman kişiler tarafından sağlanır. Bu tür sağlık hizmetlerine örnek olarak yeterli miktarda temiz su kaynaklarının sağlanması ve denetlenmesi, hava kirliliğinin denetimi ve kontrol altında tutulması, iş sağlığının sağlanması vb. gösterilebilir.

²⁹Kavuncubaşı, Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, s. 43.

2.2.2. Tedavi Hizmetleri

İnsanlar yaşamları boyunca sağlıklarının bozulmasına neden olacak bir takım sorunlar ile karşılaşabilirler. İnsanların bozulan sağlık durumlarının iyileştirilmesi ve bu duruma sebep olan etkenlerin ortadan kaldırılması için verilen hizmetler tedavi edici sağlık hizmetleri olarak adlandırılır. Tedavi edici sağlık hizmetleri, koruyucu sağlık hizmetlerine kıyasla daha maliyetlidir ve belirli bir organizasyon gerektirmektedir³⁰.

Her hastalık farklı bir tedavi süreci, farklı bir teknoloji ve farklı bir uzmanlık gerektirdiği gibi aynı hastalık türü farklı yaş grubu ve kişilerde farklı şekillerde de ortaya çıkabilecektir. Örneğin kızamık geçiren bir çocuğun tedavisi sağlık ocağındaki bir aile hekimi tarafından yapılabilecekken, kızamığı yetişkin bir bireyin geçirmesi durumunda hastalığın ciddiyeti artacak ve tedavi hizmetinin yataklı bir hastanede yerine getirilmesi gerekebilecektir. Veya bir başka örnek vermek gerekirse; onkoloji hastalarının tedavileri gelişmiş teknolojiye sahip ve onkoloji hekimlerinin bulunduğu, bu alanda ihtisaslaşmış özel dal hastaneleri veya tıp fakültelerinde yerine getirilebilecektir.

SHYHY’de de belirtildiği üzere, tedavi edici sağlık hizmetleri evden, ayaktan veya yataklı sağlık kuruluşlarınca (hastaneler) verilebilirken, bu hizmetler, (1) Birinci basamak tedavi hizmetleri, (2) İkinci basamak tedavi hizmetleri ve (3) Üçüncü basamak tedavi hizmetleri olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya ayrılmaktadır.

2.2.2.1. Birinci Basamak Tedavi Hizmetleri

Genellikle koruyucu sağlık hizmetleri ile birlikte de sunulabilen ve yataksız sağlık kuruluşlarınca verilen hizmetlerdir. Birinci basamak tedavi hizmetleri, hastaların evden veya ayaktan tedavilerini kapsamaktadır. Bununla birlikte birinci basamak tedavi hizmetinin sunulduğu sağlık kuruluşları, hastalanan insanların ilk başvurduğu yerler olarak son derece önemli ve temel birimlerdir.

2.2.2.2. İkinci Basamak Tedavi Hizmetleri

Tedavinin, hastayı bir yataklı tedavi kuruluşuna yatırılarak verilmesi şeklinde tanımlanır. Birinci basamak tedavi hizmetlerinin yetersiz kaldığı durumlarda hastalar yataklı tedavi kuruluşlarına yatışı verilerek tedavi edilebilirler. Bu şekilde tedavinin,

³⁰ Somunoğlu, “Sağlık-Sağlık Hizmetleri ve Türk Sağlık Sistemi”, s. 12.

hastayı bir yataklı tedavi kuruluşuna yatırılarak verilmesi ikinci basamak tedavi hizmetleri olarak tanımlanır.

2.2.2.3. Üçüncü Basamak Tedavi Hizmetleri

Bazı durumlarda tedavinin belirli bir hastalık için veya bir yaş ya da cinsiyet grubu için olabilecek en geniş imkânlarla sahip yataklı tedavi kuruluşlarınca verilmesi gerekebilir. Bu şekilde verilen tedavi hizmetleri üçüncü basamak tedavi hizmeti olarak değerlendirilir ve genellikle eğitim hastanelerinde veya özel dal hastanelerinde verilir. Üçüncü basamak tedavi kuruluşlarına ve tedavi hizmetlerine verilebilecek en bariz örnek olarak onkoloji hastaneleri gösterilebilir. Aynı şekilde üniversite hastaneleri de üçüncü basamak tedavi hizmetlerinin verildiği sağlık kuruluşlarıdır.

Üçüncü basamak sağlık hizmetlerinde tedavi edilen hastalık karmaşı ve hizmet kapsamı en üst düzeyde olup, sağlık hizmetleri yüksek maliyetlerle gerçekleşmektedir. Öte yandan bu tür sağlık hizmetlerine ulaşılabilirlik, birinci ve ikinci basamak sağlık hizmetleri kadar kolay da değildir³¹. Örneğin; birinci basamak sağlık hizmeti veren sağlık ocakları hemen her mahallede bulunabilirken, kanser hastalığı için tedavi hizmeti sunan, gelişmiş olanaklara sahip bir hastaneye ulaşabilmek için hastalar ilçe ve hatta bazen şehir bile değiştirmek zorunda kalabilirler.

2.2.2.4. Sevk Zinciri

Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Sağlık Bakanlığı Yönergesinde bu sınıflandırmalar ile birlikte, sevk zinciri tanımı da yapılmaktadır ki bu tanım, tedavi hizmetlerinin sınıflandırılmasını daha da anlamlı bir hale getirmektedir. Sevk zinciri; aciliyet gerektiren bir durum olmadığı sürece hastalanan bireylerin ilk olarak birinci basamak sağlık hizmetlerinin verildiği kurumlara başvurmaları ancak, tanı koyma veya tedavi etmede bu hizmetlerin yetersiz kalması durumunda ikinci veya üçüncü basamak sağlık hizmetlerine yönlendirilmelerinin sağlanmasıdır. Böylelikle hastalanan kişilerin zaman kaybetmeden yerleşim yerlerine en yakın tedavi kuruluşlarına gitmeleri sağlanırken, bir yandan da hastanelerde tedavi görmesi gerekmeyen hastaların gereksiz

³¹Kavuncubaşı, Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, s. 47.

yere hastanelere başvurularının önüne geçilerek hastanelerde zaman ve maliyet kaybının önüne geçilmesi de amaçlanmış olur.

Öte yandan sevk zincirinin oluşturulması, belirli bir sağlık sisteminin oluşturulması ve bunun devamlılığının sağlanması açısından da önemli görülmektedir. Sevk zincirinin iyi bir strateji doğrultusunda oluşturulması zaman içerisinde sağlık sistemi içerisindeki eksikliklerin saptanmasına da yardımcı olacaktır³².

2.2.3. Rehabilitasyon (Esenlendirme) Hizmetleri

Kişiler, doğuştan gelen veya daha sonra geçirdikleri herhangi bir kaza vb. nedenler sonucunda bedensel, zihinsel, ruhsal, duygusal ve sosyal yeteneklerinde bir takım kayıplara uğrayabilirler. Bu sebepler sonucunda toplumsal yaşama uyum sağlamak ve gündelik ihtiyaçlarını karşılama konusunda bazı güçlükler yaşayan ve bu güçlükler nedeni ile rehabilitasyon, danışmanlık, koruma, bakım vb. hizmetlere ihtiyaç duyan kişiler kanunen özür sahibi kişiler olarak tanımlanmaktadır³³

Özürsüzlük ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanuna göre bu türlü özür sahibi kişilerin, özür durumlarını ortadan kaldırmak veya olabildiğince minimize etmek, bu kişileri fiziksel, mental, sosyal vb. çeşitli yararlılık alanlarında başarabilecekleri en üst düzeyde yetenekler kazandırarak; bireysel ve sosyal yaşamında kendine ve topluma yeterli olabilmesi ve bu kişilerin toplum ile bütünleşmesi, maruz kalabilecekleri ayrımcılığa karşı tüm tedbirlerin alınması maksadı ile verilen koruyucu, tıbbi, mesleki, eğitsel, rekreasyonel ve psiko-sosyal hizmetler bütünü rehabilitasyon olarak tanımlanmaktadır.

Rehabilitasyon hizmetleri yataklı veya yataksız rehabilitasyon merkezlerince sunulabilirken bu hizmetler; (1) Tıbbi rehabilitasyon hizmetleri ve (2) Sosyal rehabilitasyon hizmetleri olarak ikiye ayrılmaktadır³⁴. Buna göre;

Tıbbi rehabilitasyon hizmetleri: Eğer rehabilitasyon hizmetleri bedensel bir sakatlığın giderilmesine yönelik olarak veriliyor ise bu hizmet, tıbbi rehabilitasyon olarak adlandırılır. Duyma kaybı yaşayan kişilere verilen işitme

³² Emel Başol, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Strateji: Sağlık Sisteminde Sevk Zinciri”, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 4, S. 8 (2015), s. 129.

³³ “Özürsüzlük ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, C. 5378 § (2005), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/07/20050707-2.htm>.

³⁴ Somunoğlu, “Sağlık-Sağlık Hizmetleri ve Türk Sağlık Sistemi”, s. 12.

cihazları, uzuv kaybı yaşayan kişilere takılan protezler tıbbi rehabilitasyon hizmetleri kapsamında değerlendirilebilir.

Sosyal rehabilitasyon hizmetleri: bireyin, topluma tekrardan kazandırılması, başkalarına bağılı olmadan günlük hayatına devam edebilmesi amacıyla, mevcut durumuna uyum sağlama için verilen rehabilitasyon uygulamalarını içerir.

2.2.4. Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri

1986 yılında Kanada'nın Ottawa kentinde Birinci Uluslararası Sağlığın Teşviki ve Geliştirilmesi Konferansı düzenlenmiştir. Buna göre 2000 yılına kadar Herkes İçin Sağlık amacı doğrultusunda bir sözleşme sunulmuştur. Bu sözleşmeye göre sağlığın teşviki ve geliştirilmesi; bireylerin kendi sağlıklarına yönelik kontrollerini arttırmalarını ve sağlıklarını geliştirmelerini sağlama süreci olarak açıklanmıştır. Buna göre bireyler ve gruplar, tam bir fiziksel, mental ve sosyal refah durumuna ulaşmak için amaç belirlemeli ve gerçekleştirmeli, gereksinimlerini karşılamalı ve çevreyi değiştirmeli veya çevre ile başa çıkmalıdır. Sözleşmeye göre sağlığın teşviki ve geliştirilmesi sağlık hizmetlerinin dahi ötesinde bir yere sahiptir³⁵. Bu sözleşme üzerine farklı ülkelerde konferanslar verilmeye devam edilmiş ve sağlığın teşviki ve geliştirilmesine yönelik telkinler tekrarlanmıştır.

Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Sağlık Bakanlığı Yönergesinde de sağlığın geliştirilmesi; ‘‘ *Toplumun genel sağlık düzeyinin iyileştirilmesini hızlandırıcı hizmetlerdir. Koruyucu ve tedavi edici hizmetlerin yanı sıra, halkın sağlık eğitimi, toplum kalkınması, sosyal, ekonomik ve çevre koşullarının iyileştirilmesi çalışmalarını da kapsar.*’’ tanımı ile açıklanmıştır.

2.3.SAĞLIK HİZMETLERİNİN FİNANSMAN YÖNTEMLERİ

Ülkemizde sağlık sektörünün en önemli hizmet sağlayıcısının devlet olduğunu söylemiştik. Öte yandan bir hizmet sektörü olarak sağlık sektöründe, finansmanın sağlanma şeklide oldukça önemlidir. Kaldı ki finansmanın nasıl ve kim tarafından sağlanıyor olduğu, hizmet sektörü için oldukça önemlidir. Çünkü sektörün diğer alt yapı

³⁵ Yasin Erkoç vd., *Sağlığın Teşviki ve Geliştirilmesine Yönelik Dönüm Noktaları: Global Konferanslardan Bildiriler*, Ankara: Sağlık Bakanlığı Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2011, ss. 1-2.

özelliklerini de (teknoloji, insan kaynağı vb.) bu konu belirlemektedir. Kaldı ki finansmanın sağlanamaması gibi bir durum da hizmet üretimi de sekteye uğrayacak ve hizmet üretiminin kalitesi düşecektir. Sağlık hizmetlerinin finansmanı için ise tablo 7 de gösterilen dört yöntem uygulanmaktadır³⁶.

Tablo 7 Sağlık hizmetlerinin finansman yöntemleri

Kamu genel bütçesi kaynaklı finansman
Zorunlu sosyal sigorta kaynaklı finansman
Özel sigorta veya kapalı ağ sistemi
Hizmet sırasında ücret ödeme

Kamu genel bütçesi kaynaklı finansman da sağlık hizmetleri halktan toplanan vergiler aracılığı ile finanse edilir. Bu yöntemde sağlık hizmeti alımı sırasında, hizmeti alan kişiler doğrudan bir ödemede bulunmayacaklardır. Sağlık hizmetleri ile ilgili tüm maliyetlerin devlet bütçesinden karşılandığı finansman şeklidir. Bu finansman sağlık harcamalarının finansmanında tek başına kullanılacak tek finansman yöntemidir. Diğer finansman şekilleri tek başlarına sağlık sisteminin finansmanında uygulanamazlar.

Zorunlu sosyal sigorta kaynaklı finansman yönteminde de hizmet alan ve hizmetten faydalananlar arasında doğrudan bir para alış verilişi bulunmamaktadır. Bu yöntemde sağlık harcamaları, oluşturulan bir fon aracılığı ile ödenir. Bu fon kişilerin bir prim ve aylık ödemeler yaparak oluşturduğu kamu kaynaklı bir fondur. Ülkemiz de Sosyal Sigorta Kurumu (SGK) bunun örneğidir. Eğer bahsi geçen sigorta şirketi özel bir sigorta şirketi ise bu durumda sözleşme gereği toplanan fonlar aracılığı ile sözleşmede yer alan hizmet tutarı kadar sağlık harcamasının karşılığı, bu özel sigorta şirketi tarafından finanse edilir.

Kapalı ağ sisteminde ise hizmet üreten ve hizmetten faydalanan olan kişiler arasında doğrudan bir para ilişkisi söz konusudur. Bu sistemin özel sigorta firmalarından tek farkı ise, sigorta şirketinin aynı zaman da hizmeti temin edecek olan kişi veya firma olmasıdır. Yani hizmet üretimini sağlayan hekim veya firma, bir sigorta şirketi mantığı ile hizmeti finanse etmiş olur.

³⁶ Recep Akdur, *Sağlık Sektörü “Temel Kavramlar Türkiye Ve Avrupa Birliği’nde Durum Ve Türkiye’nin Birliğe Uyumu”*, 2. b., Ankara: Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2006, ss. 21-22.

Sağlık hizmetlerinde uygulanan son finansman şekli ise hizmet bedelinin, hizmetin alındığı anda peşinen, hizmeti alan tarafından ödenmesidir. Bunun en bariz örneği ise özel hastanelerden veya doktorların özel muayenehanelerinden alınan sağlık hizmeti sonrası, hizmet bedelinin peşin olarak ödenmesidir.

3. HASTANE İŞLETMELERİ

İşletmeler, üretim faktörlerini bir araya getirerek mantıklı ve sistemli bir şekilde toplumun ihtiyaç duyduğu mal veya hizmetleri üreten, pazarlayan ya da her ikisini birden yapan sosyal ve ekonomik kuruluşlardır. Toplumun ihtiyaç duyduğu sağlık hizmetlerinin 7 gün 24 saat kesintisiz bir şekilde sunumunu gerçekleştiren hastaneler de sağlık sistemi içerisinde, son derece önemli bir rol üstlenen birer hizmet işletmeleridir. Günümüzde, ileri teknolojilerin kullanıldığı ve uzmanlaşmanın son derece yoğun olduğu hastane işletmeleri olmaksızın, sağlık hizmetlerinin sunumu imkansız hale gelecektir. Sağlık hizmetlerinin gerek bireysel olarak insanların, gerekse bir bütün olarak toplumun en temel ihtiyaçlarından biri olduğu düşünülürse, hastanelerin toplum için öneminin yalnızca tıbbi hizmetlerin ifası ile sınırlı olmadığını söylemekte yanlış olmayacaktır. Zira sağlık olmadığı sürece bir toplumun refah düzeyi pek çok açıdan eksik kalır.

Hastane işletmelerinin ne olduğuna dair kavramsal bir tanımlamanın da yapılması gerekir. Dünya Sağlık Örgütü hastaneleri; *“müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmeti olmak üzere gruplandırılacak sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar”* olarak tanımlamaktadır. Ayrıca Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde de hastaneler; *“hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin ayaktan veya yatarak, müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır”* şeklinde tanımlanır. Esasen hastanelerde verilen tedavi hizmeti üzerinde duran bu iki tanım, hastanelerde verilen eğitim veya araştırma ve geliştirme gibi işlevler de dikkate alındığında eksik gibi gözükebilir. Ancak hastanelerin esas işlevi her zaman hastaların tedavisidir ve bahsettiğimiz diğer işlevler, tedavi hizmetinin daha iyi ve daha kolay sunulmasını sağlamak vb. amaçlar ile yapılmaktadır. Bu açıdan bakılırsa tedavi

dışındaki diğer işlevler, tedavinin birer türevi olarak görülebilir. Bu nedenle, tedavi işlevinin diğer işlevleri dolaylı olarak barındırmasından dolayı, bu tanımlarda bir eksiklik görülmecektir³⁷.

3.1.HASTANELERİN TARİHÇESİ

Hastane işletmelerinin evrilmesi ve gelişmesi zamana yaygın bir şekilde gerçekleşmiştir. Daha açık bir deyişle sağlık hizmetlerinin sunulduğu tesisler ve sunulmuş şekli zaman içerisinde pek çok aşamadan geçmiş ve pek çok farklı etmenin de katkısı ile bu gün bildiğimiz halini almıştır. William D. Dowling'ten aktaran Kavuncubaşı, hastanelerin, modern sağlık kurumları halini almasında rol oynayan 6 etkenden bahsetmiştir³⁸. Bunlar;

1. Tıp biliminde yaşanan gelişmeler
2. Tıbbi teknolojilerin gelişmesi
3. Hemşirelik hizmetlerindeki meslekleşme ve gelişme
4. Tıp eğitiminin gelişmesi
5. Sağlık sigortasının gelişmesi ve
6. Hükümetlerin sağlık sistemi üzerindeki rolünün artmasıdır.

3.1.1. Tıp Tarihindeki Gelişmeler

Tıp tarihi insanlık tarihi kadar eskiye dayanmakta ve insanlık tarihi ile birlikte gelişme göstermektedir. Tarih öncesi döneme dair araştırmalarda, kusturucu ilaçlar ve bir takım bitkilerin kullanıldığı anlaşılmakta ve kırık tespit yöntemlerinin bulunduğu görülmektedir. Yazının bulunmasından sonraki dönemde ise artık eski uygarlıklarda tıpla ilgili bilgilere rastlanılmaktadır. Bu dönemde hastalıklara karşı daha çok sihir ve büyü gibi dini metotların kullanıldığı görülürken, tıbbi bilgiler babadan oğla geçerek aile içerisinde kaldığı için sağlık ile ilgili bilgilerin toplumlar arasında farklılık gösterdiği bilinmektedir. Örneğin tıp tarihinde oldukça önemli bir yeri olan eski Çin medeniyetinde tıbbi bilgiler, babadan oğla aktarılmakla kalmamış, aynı zaman da bir sır olarak da saklanmıştır. Öte yandan Antik Mısır ise tıpla ilgili bilgi birikiminin yayıldığı

³⁷Hikmet Seçim, *Hastane Yönetim Ve Organizasyonu Türkiye'de Hastanelerin Organizasyonu İçin Bir Model Önerisi*, İstanbul: Küre Ajans, 1991, ss. 5-6.

³⁸Şahin Kavuncubaşı, Selami Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, 4. b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 121.

ve diğ er toplumlardan farklı olarak doktorlar arasında ihtisaslaşmanın sağ landığı eski dönem medeniyetlerindedir³⁹.

Belkide antik dönemde doktorların elinden daha iyi bir şeyin gelmemesi ve doğal iyileş me sürecine verebildikleri en iyi katkının da bu olması sebebiyle, tedavilerin büyü ve dini ritüeller üzerine odaklanması hastalık nedenleri ve tedavilerinin daha rasyonel görüşler doğ rultusunda yapılmasını geciktirmiş olabilir. Ancak mumyalama iş lemi gibi dini ritüeller, Antik Mısır'da tıbbi bilgilerin geliş imine de önayak olmuştur ki bu dönemde ortaya çıkan bilgiler tıp tarihi açısından oldukça değerlidir. Çünkü burada geliş en teori ve uygulamalar zamanla Yunanlıları ve onlar aracılığı ile de Romalıları ve böylece yüzlerce yıl boyunca hem Avrupa, hem de Arap tıbbını etkileyecektir. Antik Mısırda insanların kalp ve beyin de dahil pek çok iç organın çıkartılığ ı mumyalama törenleri ile Mısırlılar, insan anatomisinde ve ş ifacılıkta oldukça uzmanlaşmış tılar. Sevil Aslan ve Ramazan Erdem (2017) ise bazı hastalıkların tedavisi için nabzın kullanılabilceğ inin farkına varılması ve cerrahi operasyonlarda dikiş usulünün uygulanması gibi son derece önemli geliş melerin gene burada kaydedildiğ ini aktarmış tır. Antik Mısırlılar insanların organlarına ilişkin temel bilgilere sahiptiler, bu bilgiler ış ığında toplumlar arası sağ lanan bilgi geç iş leriyle de beraber tıbbi bilgilerde toplumlar arasında bir bilgi birikimi oluş maya başlamış tır. Heredots ve Pliny'de bu süreçten faydalanan ve gerek eski, gerekse modern dönem tıbbına ait kayıtlara katkıda bulunan Yunanlı top bilimcileri arasındaydı⁴⁰.

Eski Yunan medeniyeti ise özellikle Hipokrat'ın da etkisiyle tıp tarihinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Hipokrat'a kadar olan sürede dini metotların ve felsefenin etkisinde ilerleyen eski Yunan tıbbı, Hipokrat ile birlikte laik bir hal almış tır. Ayrıca Hipokrat'ın doktorlar için yazdığı ve günümüzde hala kullanılan yemin metni, tıbbı çarpıcı etik kurallar getirmiş tir⁴¹.

Tıbbın geliş imindeki en önemli konulardan biri ise ş üpheş iz 19. ve 20. yüzyılda meydana gelen tıbbi geliş meler olmuştur. 1800'lü yıllarda eterin kullanılmaya başlaması ile birlikte cerrahi iş lemlerde ortaya çıkan geliş meler, mikroplarla ilgili kuramların geliştirilmesi ve mikropların enfeksiyon sebebi olduğ u saptanarak enfeksiyona karşı

³⁹Aslan, Erdem, "Hastanelerin Tarihsel Geliş imi", ss. 8-10.

⁴⁰ Neveen Helmy Aboelsoud, "Herbal Medicine in Ancient Egypt", *Journal of Medicinal Plants Research*, C. 4, S. 2 (2010), ss. 82-85, doi:10.5897/JMPR09.013.

⁴¹Aslan, Erdem, "Hastanelerin Tarihsel Geliş imi", ss. 9-10.

önlemler alınmaya başlanması hastane hizmetleri kalitesinde gelişmeler meydana getirmiş ve hastanelere duyulan talebin artmasını sağlamıştır⁴².

3.1.2. Hastanelerin Tarihsel Gelişimi

Tıp biliminin pek çok açıdan gelişmesi ve sağlık sigortasının yaygınlaşması, günümüz modern hastanelerini ortaya çıkarmıştır. Modern hastaneler ise büyüklüğüne, genel veya özel oluşuna bakılmaksızın bir sağlık kurumunun sahip olabileceği özellikleri en iyi şekilde kullanabilen, görev ve sorumlulukları oldukça ileri olan modern ve sosyal müesseselerdir⁴³.

Ancak tabii ki bu modern hastaneler belli bir sürecin sonunda ortaya çıkmıştır. İlk başlarda dini yapılar içerisinde verilen sağlık hizmetleri, zaman içerisinde evrilerek bu son derece kompleks sağlık kurumlarında sunulmaya başlanmıştır.

3.1.2.1. İlk Hastane Örnekleri

En eski dönemlerdeki doktorlar yaraları dikme, kırık kemikleri düzeltme gibi işlemler yapıp, ağrılar için afyon kullansa da o dönemlerde bu gün bildiğimiz manada bir hastane yapısı kullanılmamaktaydı. Bunun yerine hastaların tedavi edildiği tesisler, antik Mısır ve Yunan medeniyetlerindeki gibi bir nevi inandıkları şifa tanrılarına adanmış ibadethane tarzında yerlerdi ve dualar, rüya yorumları veya adaklar gibi ritüeller iyileşme sürecinde rol oynayan etmenler olarak kabul edilmekteydi. Her ne kadar rasyonel tıp antik Yunan medeniyetine dayandırılrsa da, burada sağlık hizmetleri doktorların kendi evlerinde verilmekte ve hastane varlığı bulunmamaktadır⁴⁴.

Organize olarak ilk tıp hizmetlerinin Hammurabi yönetimindeki Sümerler tarafından M.Ö. 1278-1686 yılları arasında Mezopotamya'da bulunan Babil şehrinde verildiği söylenirken, kaynaklar ilk hastane örneklerinin buda öğretisinin etkisi ile M.Ö. 6. Y.Y.' da eski Hint dönemlerinde ortaya çıktığını belirtmektedir. M.Ö. 232 yılına gelindiğinde ise Hint hastaneleri artık modern hastaneler görünümüne bürünmeye başlamıştır. Antik dönemde kurulan hastanelerin en önemlilerinden birisi de

⁴² Kavuncubaşı, Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, s. 122.

⁴³ Ali Can, Hasan İbicioğlu, "Yönetim Ve Yöneticilik Yönünden Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. 3 (2008), s. 257-59.

⁴⁴ "The History of Hospitals and Wards", *HCD Magazine*, 11.03.2010, <https://www.healthcaredesignmagazine.com/architecture/history-hospitals-and-wards/>.

Yunanlıların kurduğu Asklepiondur. Hipokrat'ın da yetiştiği bu yapı hem hastane olarak çalışmış hem de tıp eğitimlerinin verilmesinde kullanılmıştır. Erken dönemlerde görülen hastane örneklerinden bir diğerinin de M.S 394 yılında Romalılar tarafından kullanıldığı görülse de, bu hastaneler yalnızca askeri lejyonlarca kullanılan askeri hastaneler olarak kurulmuştur⁴⁵.

3.1.2.2.Ortaçağda Hastaneler

Bu dönemde İslam toplumlarındaki hastaneler oldukça geniş işlev yelpazesine sahip, ayrıntılı kurumlar görülmekte ve büyük ölçüde başarılı olduğu kabul edilmektedir. Laik kurumlar olarak görülen ortaçağın İslam hastaneleri insanların finansal durumlarına, inançlarına, cinsiyetlerine, asker veya sivil olmalarına bakılmaksızın tüm hastaların tedavi edilmesine yönelik ahlaki bir zorunluluğun olduğu büyük kentsel yapılarıdır. Bu kurumlarda yalnızca yaralıların tedavisinde değil, kazazedeler için iyileşme evi, yaşlı ve bakıma muhtaç insanlarca huzur evi veya sığınma evi vb. amaçlarla da kullanılmaktaydı. Öte yandan zengin insanlar yolculuk veya olağan dışı bir durum olmadığı sürece bu yapıları kullanmaz, tıbbi hizmetleri evden ve ilaç dağıtan poliklinikler vasıtası ile temin ederlerdi⁴⁶.

Aslan ve Erdem'e göre İslam medeniyeti açısından ilk hastane 707 yılında Emeviler tarafından kurulduğu söylenirken, ABD ulusal tıp kütüphanesinde yer alan bilgiye göre İslami bir hükümdar tarafından yapılan ilk hastane 9. Y.Y.' da Bağdat' da kurulmuştur. Aynı kaynakta Mısır'da kurulan ilk hastanenin bu günkü Kahire bölgesinde 872 yılında kurulduğu ve bu hastanenin akıl hastalarının bakımının sağlandığına dair açık kanıtların bulunduğu en eski hastane olduğu yer almaktadır.

12. ve 13. Yüzyılda ise Suriye-Mısır hastaneleri hakkında çok önemli bilgiler mevcuttur. Bu hastaneler mutfak, kütüphane, eczane gibi alanlarında içinde bulunduğu büyük kurumlardı ve odalarda temizlik ihtiyacının da karşılandığı temiz su çeşmeleri bulunmaktaydı. Bu kurumlarda ateş, göz hastalıkları, gastrointestinal şikayetlerin tedavileri yapılabilirken, cerrahi alanlar da bulunmakta ve akıl hastalarının tedavileri de yapılmaktaydı. Bununla birlikte ücretsiz ilaç dağıtımının yapıldığı polikliniklerinde bulunduğu ve tıp eğitimlerinin de verildiği bu kurumların, kayda değer bir bütçeye sahip

⁴⁵ Somunoğlu, "Sağlık-Sağlık Hizmetleri ve Türk Sağlık Sistemi", s. 13.

⁴⁶ "Islamic Culture and the Medical Arts: Hospitals", Exhibitions, (04.05.2020), https://www.nlm.nih.gov/exhibition/islamic_medical/islamic_12.html.

olduğu ve muhtemelen bölgelerindeki diğer kamu kurumlarından çok daha yüksek bir bütçeye sahip oldukları düşünülmektedir. İslam devletlerindeki tüm hastanelerde olduğu gibi bu kurumlar da zenginler ve yöneticilerin bağışladığı paralar ile vakıf yoluyla inşa ettirilip, finanse edilirken; bu hastanelerde tüm hizmetler ücretsiz olarak verilmekteydi. Ancak, bireysel olarak tutulan doktorlar için ücret ödenmekteydi⁴⁷.

3.1.2.3.On Dokuzuncu Yüzyıl ve Sonrasında Hastaneler

Zaman içerisinde giderek kompleks yapılar haline alan hastaneler için 19.yüzyıl bir dönüm noktası olarak kabul edilirken, modern tıbbın da başlangıç noktası sayılmaktadır. Bu yüzyılda bütün büyük şehirlerde hastanelerin inşasına başlanmıştır. 1800'lü yıllarda hastalıklara yol açan bakterilerin de keşfi ile birlikte ameliyat odaları, hastalar ve doktorlarda sterilizasyon çalışmaları yapılabilmiş ve bu sayede enfeksiyon korkusu olmadan ciddi ameliyatlara yapılabilmıştır. 20.yüzyıla gelindiğinde ise artık geleneksel tıp yerini modern tıba bırakmaya başlamıştı. Sağlıkta meslekleşme ve uzmanlaşmanın da artması sonucunda önceden hasta bakım hizmetlerini yapan hayırseverler, yerlerini eğitilmiş meslek sahiplerine bırakmıştı. Sağlık hizmetlerinde meslek gruplarının ortaya çıkması ile birlikte bir yönetim ihtiyacı da ortaya çıkmış ve başka alanlarda gelişmeye başlayan yönetim teknikleri, hastane işletmelerine de kullanılmaya başlanmıştır⁴⁸. Gelişen bu meslek gruplarından bir tanesi de hemşirelik hizmetleridir. Hemşireliğin 1800'lü yılların sonunda Florence Nightingale tarafından bir meslek haline gelmesi ve hemşireliğin hastanelerdeki rolünün artması, hastane işletmelerini iki açıdan etkilemiştir. Bunların ilki tedavi hizmetlerinin temizlik, tedavi hazırlıkları vb. uygulamalar ile etkililiğinin artmasıdır. İkincisi ise önceleri yoksullar tarafından kullanılan hastanelerin, daha insancıl ve bilimsel hasta bakımının etkisiyle, daha güvenilir kurumlar haline gelmesi ve toplumun her kesimince benimsenmeye başlaması olmuştur⁴⁹.

Bu dönemde Amerika Birleşik Devletlerinde yaşanan gelişmeler de hastanelerin ve sağlık sisteminin gelişmesinde rol oynamıştır. 19.Y.Y. sonlarına kadar Amerika'daki hastaneler daha çok fakirlere yönelik hizmet verirken, orta ve üst gelir grubuna sahip

⁴⁷ "Islamic Culture and the Medical Arts".

⁴⁸ Dilaver Tengilimoğlu, "Hasta Yönetimi ve Organizasyonu", *Sağlık Kurumları Yönetimi - I*, Editör: Mehtap Tatar, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 48.

⁴⁹ Kavuncubaşı, Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, s. 123.

insanlar hastalanmaları durumunda evde bakım hizmetleri almaktaydı. Yüzyılın sonuna gelindiğinde ise sanayileşmenin de etkisi ile tıbbi uygulamalar daha sofistike bir hal alarak karmaşıklaşmış ve tedavi hizmetlerinin verilmesi zorlaşmıştır. Bununla birlikte hemşirelik hizmetlerindeki gelişmeler ile birlikte orta sınıf vatandaşlarda hastanelerde tedavi olmaya başlamış ve bu gün bildiğimiz anlamda hastaneler de ortaya çıkmaya başlamıştır. 20.Y.Y. başlarında ise kamu teşebbüslü hastaneler ortaya çıkmaya başlamıştır. Artan tıbbi teknolojiler ile birlikte hastaneler gittikçe büyümüş ve tedavi olan insan sayısındaki artış ile birlikte, yatan hasta maliyetlerinde ortaya çıkan artışlar 1970’li yıllara gelindiğinde Amerika devletinin hastaneler üzerinde fiyat ve ücret kontrolleri uygulamaya başlamasına yol açmıştır. Gelişen süreçte sigorta kurumlarının ortaya çıkması ile tedavi olan kişilerin hastane masraflarının bu 3. taraf ödeyicileri tarafından karşılanması hastanelerinde odak noktasını yüksek verimliliğe çevirmiştir⁵⁰.

3.1.3. Türkiye’de Hastanelerin Ve Tıp Hizmetlerinin Gelişimi

Zamanla gelişen ve evirilen Ortaçağ’ın İslam medeniyetine dayanan hastaneler 1050’de Selçuklu Devleti dönemine gelindiğinde altın çağını yaşamıştır. Öyle ki, Anadolu Selçuklu devletinde her büyük şehrin en az bir hastanesi bulunmaktaydı. Türkiye’de sağlık hizmetlerinin gelişimi ve hastaneler de bu döneme dayanmaktadır. Anadolu’da kurulan, hasta ve yaralıların tedavisi, tıp eğitimi vb. hizmetlerin verildiği bu yapılar daha sonra Osmanlı döneminde de kullanılmaya devam etmiştir. Osmanlı’da kurulan ilk hastanenin ise 1394/1399 yılları arasında Sultan Yıldırım Bayezid tarafından Bursa’da yapılan Yıldırım Külliyesi içerisinde yer aldığı söylenebilir de buna ilişkin farklı bilgiler de mevcuttur. Osmanlı döneminde, devlet tarafından örgütlenmiş, düzenli ve çağdaş bir şekilde verilen ilk tıp eğitimi ise 19. Y.Y. başlarında deniz kuvvetlerinde hayat bulmuştur. Hastane sözcüğü ise ilk olarak 1843 yılında Sultan Abdülmecit döneminde annesi tarafından kurulan Bezm-İ Alem Valide Sultan Guraba-İ Müslim’in Hastanesi’nde kullanılmıştır⁵¹.

Günümüzde Türkiye’de sağlık hizmetleri Sağlık Bakanlığı tarafından yürütülmektedir. Sağlık Bakanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin açılması sonrasında, 3 Mayıs 1920’de 3 sayılı kanun ile kurulmuş ve Dr. Adnan Adıvar İlk

⁵⁰ “History of Hospitals”, (29.08.2019), <https://www.nursing.upenn.edu/nhhc/nurses-institutions-caring/history-of-hospitals/>.

⁵¹Aslan, Erdem, “Hastanelerin Tarihsel Gelişimi”, ss. 15-16.

Sağlık Bakanı olarak göreve başlamıştır. Daha çok savaş yaralarının sarılmaya çalışıldığı ve mevzuat geliştirmeye odaklanıldığı bu dönemden sonra, Cumhuriyet döneminin en önemli Sağlık Bakanlarından Dr. Refik Saydam göreve başlamış ve Türkiye’de sağlık hizmetlerinin kuruluşu ve gelişiminde büyük katkılar sağlamıştır. Bu dönemde ise nüfusun yoğun olduğu yerlere öncelik verilerek 1924’te 150 ve 1936’da 20 ilçe merkezinde muayene ve tedavi evleri açılmış; koruyucu sağlık hizmetleri sunan hekimlerin maaşları arttırılarak serbest çalışmaları yasaklanmıştır. Aynı zamanda şehirlere rehber olmak maksadı ile en başta 1924’te Ankara, Diyarbakır, Erzurum, Sivas Numune Hastaneleri ve 1936’da Haydarpaşa Numune Hastanesi açılmış, daha sonra açılan Trabzon ve Adana numune hastaneleri ile bu sayı 7’ ye yükselmiştir. Günümüzde ise sağlık bakanlığının çalışmaları 2003 yılında hazırlanarak kamuoyuna sunulan Sağlıkta Dönüşüm programı çerçevesinde gerçekleştirilmektedir⁵².

3.2.HASTANE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

Hastane işletmeleri ile ilgili söylenebilecek ilk özellik, bu kurumların hizmet işletmeleri sınıfına giriyor olmalarıdır. Bu sebeple hizmet işletmesine has bazı özellikleri barındıran bu yapıların, üretim işletmeleri mantığı ile ele alınmaması gerekmektedir⁵³. Bununla birlikte hastane işletmelerinin bazı özelliklerini tablo 8’deki gibi sıralayabiliriz.

Tablo 8 Hastane işletmelerinin özellikleri

Hastane işletmeleri birer hizmet işletmesidir
Sağlık kurumlarında uzmanlaşma seviyesi çok yüksektir
Sağlık kurumları işlevsel bağlılığın çok yüksek olduğu kurumlardır. Bundan dolayı farklı meslek grupları arasında yüksek seviyede koordinasyonu gerektirirler.
Hastaneler açık ve dinamik sistemler olup, karmaşık yapıdaki işletmelerdir
Hastaneler matris organizasyon yapısına sahiptirler.
Hastaneler 7 gün 24 saat kesintisiz hizmet veren işletmelerdir.
Sağlık kurumlarında iş gücü profesyonellerden oluşur. Ayrıca bu kişiler için

⁵² T. C. Sağlık Bakanlığı, “Tarihçe”, *T.C. Sağlık Bakanlığı*, (10.05.2020), /TR,11492/tarihce.html.

⁵³ Seçim, *Hastane Yönetim Ve Organizasyonu Türkiye’de Hastanelerin Organizasyonu İçin Bir Model Önerisi*, s. 21.

mesleki hedefler, kurumsal hedeflerden daha önemlidir. Normal bir işletmedeki işletme faydasını ön plana çıkartma beklentisi, hastanelerdeki hekimlerden beklenemez.
Hastanelerde ikili bir otoritenin var olması, eş güdümlenme, denetim ve çatışma problemlerine neden olmaktadır
Hastane işletmelerinde yapılan işlemler karmaşık ve değişkendir.
Hastanelerde yapılan işlemler çoğunlukla ertelenemez nitelikte olan, acil işlemlerdir
Hastanelerde yapılan işlemler hata kaldıramaz niteliktedir.
Hastanelerde çıktı tanımlaması ve ölçümü son derece güçtür. Ve çıktı para ile ölçülemez
Hastanelerde, müşterilerin (faydalananların) davranışları irrasyoneldir.
Sunulan hizmetin kalitesini önceden belirlemek oldukça zordur
Hastanelerde sunulan hizmetler yarı kamusal mal (hizmet) özelliği göstermektedir

3.2.1. Hastane işletmelerini diğer işletmelerden ayıran farklılıklar

Sağlık işletmelerini, diğer işletmelerden ayıran bir takım farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıkları şu şekilde sınıflandırılabilir: (1) Hastaların hizmet sürecine katılmaları, (2) Eş zamanlılık, (3) Dayanıksızlık, (4) Hizmetin soyut olması ve (5) Heterojenliktir⁵⁴.

1. Hastaların katılımı: Sağlık kurumlarının girdisi, sağlığına kavuşmak için hastaneye başvuran hastalardır. Bu hastaların tedavilerinden sonraki durumları ise (sağlıklarına kavuşma, tedaviye cevap verme vb.) sağlık kurumlarının çıktısını oluşturur. Yani üretim işletmelerinden farklı olarak, sağlık kurumlarında müşteriler diyebileceğimiz hastalar, aynı zamanda işletmenin girdileri ve çıktıları, yani hizmet prosesinin birer parçalarıdır.
2. Eş zamanlılık: Burada eş zamanlılıktan kasıt, üretim ve tüketimdeki eş zamanlılıktır. Bunun gerekçesi sağlık, üretilemez, stoklanamaz ve sonradan satılamaz. Bunun ortaya çıkardığı en büyük sorun ise, üretim

⁵⁴ Ozcan, *Quantitative Methods in Health Care Management: Techniques and Applications*, ss. 6-7.

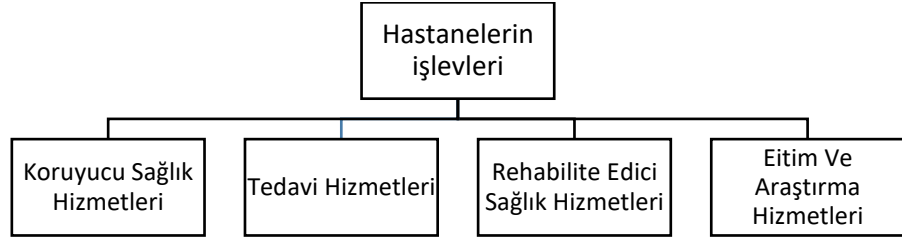
işletmelerindeki kalite kontrol anlayışının, sağlık kurumlarında geçersiz hale gelmesidir. Şöyle ki üretim işletmesinde, üretim sonrası ortaya çıkan ürünler incelenebilir ve hatalı bulunurlarsa satışa çıkartılmazlar. Bu sırada hatalı ürünlerde düzeltme de yapılabilir. Ancak sağlık kurumlarında ki eş zamanlılık sebebiyle böyle bir inceleme söz konusu değildir. Hatalı bir tedavi yani hatalı bir hizmet üretiminin geri dönüşü mümkün değildir.

3. Dayanıksızlık: Burada bahsi geçen kapasitenin dayanıksız olmasıdır. Sağlık kurumlarında iş çizelgesi oldukça önemlidir ve bu çizelgenin dışına çıkılması durumunda günlük kapasitenin telafi edilmesi imkânsızdır. Bunu bir örnek ile açıklamakta fayda olacaktır. Bir doktorun özel muayenehanesini düşünelim. Doktor yaptığı tam bir günlük mesai sırasında ağırlayacağı hastalarına randevu verecek ve bu randevu programı dâhilinde çalışacaktır. Bu program içerisinde bir hastanın vaktinde gelmemesi, bir sebepten dolayı doktorun çalışmaya ara vermesi veya gecikmesi durumunda o günkü hizmet üretim kapasitesi bir daha tam olarak doldurulmayacak veya çok zor doldurulacaktır.
4. Soyutluluk: Sağlık elle tutulacak veya tadılacak bir şey olmadığından hastalar, hastaneye geldikleri zaman tam olarak ne için ödeme yaptıklarını anlayamazlar. Örneğin bir restoran da yemek için ödenen paranın değer olup olmadığını yemeğin tadından veya hizmetin somut özelliklerinden anlayabiliriz. Fakat bir tedavi sonrası alınan hizmetin kaliteli olup olmadığını anlamak veya ödenen para ile doğru bir tedavi alındığını anlamak mümkün değildir.
5. Heterojenlik: Sağlık kurumlarında sunulan hizmet heterojen bir yapıdadır ve tedaviler belli bir kalıba oturtulamaz. Örneğin ameliyat öncesi doktor ve anestezi uzmanı her hasta için özel bir operasyon uygulamalıdır. Ancak bununla birlikte, yöneticiler ve doktorlar birlikte çalışarak tedavi veya süreçlerin etkinlik ve etkililiğini arttırmak için standardize edilmiş protokollerde geliştirmeye çalışırlar. Örneğin bazı tedaviler için geliştirilmiş veya belirlenmiş belirli bir süreç söz konusu olabilir. Tedavilerin bu şekilde olabilecek en iyi kalitede ve en az gecikme ile sağlık personeline belirli

prosedürlere bağlanmasına tedavi planı veya tedavi haritası da denilmektedir⁵⁵.

3.3.HASTANE İŞLETMELERİNİN İŞLEVLERİ

Hastaneler şekil 5 üzerinde de gösterilen bir takım işlevlere sahiptir. Bir hastanenin hangi işlevi yerine getirdiği, ilgili hastanenin amaç ve misyonuna göre değişiklik gösterecektir⁵⁶.



Şekil 5 Hastanelerin işlevleri

Esasen hastanelerin temel işlevi, sağlık hizmetlerinin sunumunu gerçekleştirmektir. Zaten bu sebeple eğitim ve araştırma hizmetleri dışında kalan hizmetler, sağlık hizmetlerinin sınıflandırılması kapsamında da açıklanmıştır.

tedavi işlevi: Hasta ve yaralıların tedavisi hizmeti, hastanelerin en eski ve en temel işlevidir. Tedavi hizmeti; kişilerin bozulan sağlık durumlarının iyileştirilmesi amacıyla verilen hizmetlerdir. Hastaneler poliklinikler, servisler, ameliyathane, laboratuvar, eczane, hemşirelik ve araştırma gibi faaliyetleri ile bu hizmetin sunumu gerçekleştirirler⁵⁷.

Eğitim ve araştırma işlevi: Hastaneler aynı zamanda birer eğitim kurumu olarak da karşımıza çıkmaktadır. Tıp fakülteleri hastanelerinde eğitilen öğrenciler, eğitim ve araştırma hastaneleri veya gene tıp fakültelerinde uzmanlık eğitimi gören hekimler ve hastanelerde staj gören öğrenci, hemşire veya tekniker gibi diğer sağlık personelinin eğitimleri, hastanelerde verilen eğitim hizmetinin yalnızca bir kısmıdır.

Bunların dışında sağlık konularında kamuoyunun eğitimi ve hastalara veya hasta yakınlarına verilen eğitimler de hastanelerde verilen eğitim hizmetlerine örnek olarak

⁵⁵Kavuncubaşı, Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, ss. 414-15.

⁵⁶A.g.e., s. 112.

⁵⁷İbrahim Emre Göktürk, *Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması*, (Doktora Tezi Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi, 2012, ss. 33-34.

gösterilebilir. Tedavi hizmeti, hastanelerin verdiği en temel hizmettir. Fakat tedavi hizmetleri, hastalara ve yakınlarına verilecek eğitim hizmeti olmadan yetersiz kalacaktır. Şöyle ki kronik hastalıklardan şikâyetçi olan hastalar, hastanelerde tedavi gören hastaların önemli bir kısmını oluşturur ve bu hastalar, hastalıklarının akut evrelerinde hastanelere başvururlar. Ancak taburcu olduktan sonra da, bu hastaların sağlık problemleri devam edeceğinden dolayı, hastalıklarının sonraki evreleri hakkında, nasıl bir tedavi uygulanacağı ve kontrollerinin kim tarafından ne şekilde yapılacağı vb. konularda hastalara ve hasta yakınlarına eğitimler verilmektedir. Ayrıca klinik evresindeki hastalara verilen eğitimin de hastaların tedavi süresini kısalttığı görülmüştür. Öte yandan hastalara verilen bu eğitimler yalnızca tedavilerine yardımcı olmayıp, aynı zamanda hastanelerin tedavi masraflarının azalmasını ve toplum sağlığının yükselmesini de sağlamaktadır⁵⁸.

Araştırma işlevi olarak ise hastaneler, tıp bilimi üzerinde araştırmalar yapan veya yapılan araştırmalara sponsor olan kurumlar olara karşımıza çıkarlar. Özellikle üniversite hastaneleri tıp bilimi ile ilgili yeni araştırmaların yapıldığı, yeni hastalıkların ve/veya yeni tedavi hizmetlerinin keşfedildiği ve yeni bilgilerin öğretildiği kurumlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

koruyucu sağlık işlevi: Hastanelerde kişileri hastalıklardan korumak veya alkol, sigara vb. zararlı alışkanları bırakmaları sağlamak amacıyla koruyucu sağlık hizmetleri verilmektedir. Çeşitli hastalıklara yönelik toplumun eğitilmesi ve bilgilendirilmesi, kamuoyu bilgilendirmeleri, kanser gibi bazı hastalıklar için yapılan röntgen taramaları veya çocuk hastalıklarından korunmak için çocuklara yapılan aşılar hastanelerin koruyucu sağlık işlevine örnek olarak gösterilebilir.

3.4.HASTANELERDE SUNULAN TIBBİ HİZMETLER

Her işletmenin bir kuruluş amacı vardır ve işletmeler bu amaç doğrultusunda topluma mal veya hizmet sunan ekonomik ve sosyal kurumlardır. Hastaneler de varoluşları gereği topluma bir takım tıbbi hizmetler sunmaktadırlar ki bu hizmetlerin sunumunun, sağlık kurumlarının ana faaliyet konusunu oluşturduğunu söylemek doğru olacaktır. Hastanelerde sunulan tıbbi hizmetler Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde de tablo 4 üzerinde gösterildiği gibi başlıklandırılmış ve açıklanmıştır.

⁵⁸Seçim, *Hastane Yönetim Ve Organizasyonu Türkiye’de Hastanelerin Organizasyonu İçin Bir Model Önerisi*, s. 15.

Tablo 4 Hastanelerde sunulan tıbbi hizmetler

1. Poliklinik hizmetleri
2. Servis hizmetleri
3. Acil hizmetler
4. Laboratuvar hizmetleri
5. Ameliyathane - merkezi sterilizasyon – yoğun bakım ve reanimasyon - uyandırma ve ameliyat sonu bakım ünitesi hizmetleri
6. Eczane hizmetleri
7. Olağan üstü hallerde yataklı tedavi kurum hizmetleri

Hastane işletmelerinde sunulan bu hizmetlerden poliklinik hizmetleri, servis hizmetleri ve acil hizmetlerin ne olduğunu ve aralarındaki farklılığı tanımlamakta fayda olacaktır.

Poliklinik hizmetleri: Poliklinikler hastaların hastaneye ilk müracaat ettikleri hizmet birimleridir. Poliklinik ünitelerinde hastalara gizlilik prensibine de riayet edilerek ayaktan muayene, teşhis, tedavi ve tetkik hizmetleri verilmektedir.

Servis Hizmetleri: Hastalara en iyi koşullarda ve güvenilir araçlar ile doğru teşhisin koyularak bakımlarının ve ivedilikle tedavilerinin sağlandığı; aynı zamanda eğitim hastanelerinde servis içi hasta başı eğitiminin de gerçekleştirilmesinin amaçlandığı hizmetlerdir. Servis hizmetlerinde sunulan tedavilerde uzman, uzmanlık eğitimi alanlar ve hemşireler ile eczacı, diyetisyen vb. branşla ilgili diğer meslek gruplarının birlikte yürüttüğü bir ekip çalışması vardır.

Acil hizmetler: 24 saat kesintisiz bir şekilde acil polikliniği veya acil servisi, her ikisinin de olmaması durumunda nöbetçi tabibi tarafından yürütülen hizmetlerdir.

3.5.HASTANELERİN SINIFLANDIRILMASI

Bunun yanında Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'ne göre ise hastaneler işlevlerine göre sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmaya göre hastaneler;

- **İlçe/ Belde Hastaneleri;** yönetmelikte şu şekilde tanımlanmıştır; *'bünyesinde 112 hizmetleri, acil, doğum, ayaktan ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmetleri ile koruyucu sağlık hizmetlerini bütünleştiren, görev yapan tabiplerin hasta kabul ve tedavi ettiği, ileri*

tetik ve tedavi gerektiren durumlarda hastaların stabilize edilerek uygun bir şekilde sevkini sağlandığı sağlık kurumlarıdır.’’

- **Gün hastanesi;** birden fazla branşta muayene, teşhis, tedavi ve bakım hizmetlerinin günü birlik ve ayaktan verildiği hastanelerdir. En az 5 gözlem bulunan ve sağlık hizmetlerinin 24 saat sunulduğu bir hastanenin bünyesinde veya bir hastane ile koordineli olmak şartı ile kurulurlar.
- **Genel hastaneler;** en az 50 yatağı olan ve her türlü acil vakalara ve cinsiyet veya yaş gözetmeksizin bünyesindeki uzmanlık dalları ile ilgili tüm hastaların kabul edilip, ayaktan veya yatarak muayene ve tedavilerinin yapıldığı yerlerdir.
- **Özel dal hastaneleri;** Belirli bir yaş veya cins hasta grubuna yönelik, belirli bir hastalığın, organ veya organ grubu hastalarının müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyonunun yapıldığı kurumlardır.
- **Eğitim ve araştırma hastaneleri;** bünyesinde eğitim, öğretim ve araştırma hizmetlerinin de verildiği, uzmanların ve yan dal uzmanların da yetiştirildiği sağlık kurumlarıdır.

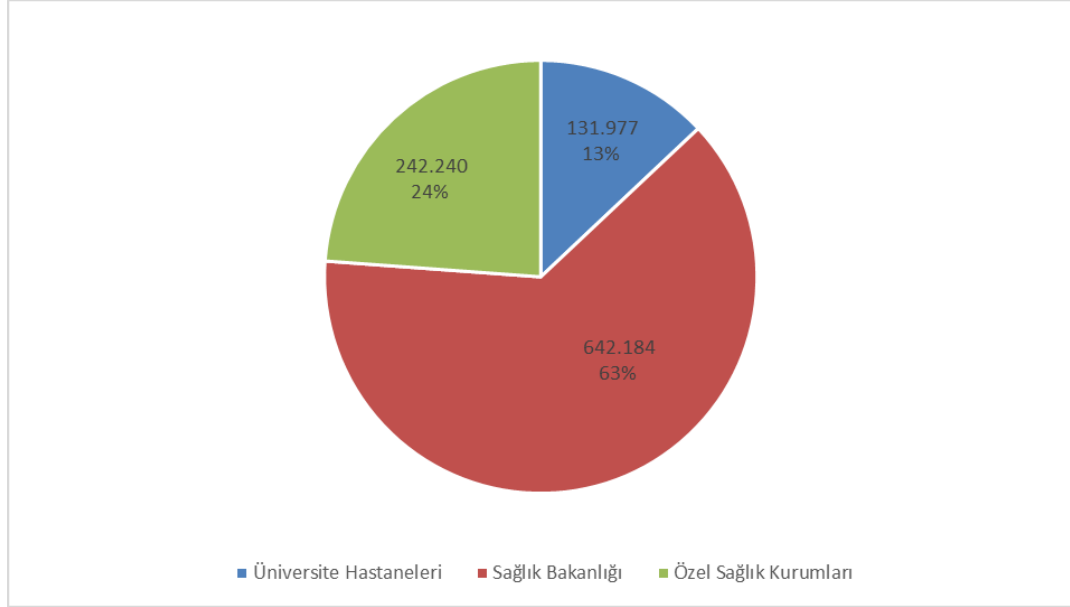
Öte yandan hastane işletmeleri pek çok kritere göre sınıflandırılabilirler. Ancak bu sınıflandırmaların hiç biri, bir hastaneyi belirli bir kategoriye koymak için tek başına yeterli olamayacaktır. Örneğin bir üniversite hastanesi aynı zamanda çok fazla uzmanlık alanında sağlık hizmeti vermesi bakımından genel hastane olarak veya eğitim hizmetini barındırdığı için bir eğitim hastanesi olarak sınıflandırılabilirdiği gibi, başka açılardan da değişik sınıflandırmalara tabi olabilir. Hastaneleri belirli sınıflandırmalara ayırmak için kullanılacak bazı kriterler ise; mülkiyet, eğitim statüsü, verilen hizmet türü, büyüklük, hastaların yatış süresi, dikey bütünleşme basamağı ve kurulduğu yerlerdir⁵⁹.

Mülkiyetine göre hastaneler:

Hastaneler, mülkiyetlerinin kime, yani hangi kurum ve kuruluşa ait olduğuna göre sınıflandırılabilirler. Bu sınıflandırma Sağlık Bakanlığının, 2018 yılı için Sağlık İstatistikleri Yılığın'da geçen mülkiyetine göre hastane türleri; (1) Sağlık bakanlığına ait hastaneler, (2) Üniversite hastaneleri, (3) Özel mülkiyete sahip hastaneler ve (4) Diğer

⁵⁹Kavuncubaşı, Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, ss. 111-115.

olarak yer almaktadır. 2018 yılı için Türkiye’de diğer olarak adlandırılan hastane sınıflandırılmasından her hangi bir hastane bulunmamaktadır. 2018 yılı için mülkiyetine göre Türkiye’deki hastane sayıları ve toplam içerisindeki yüzdesel payları şekil üzerinde gösterilmektedir.



Şekil 2 2018 Yılında Mülkiyetine Göre Hastane Sayıları ve Sektör İçerisindeki Oranları

Kaynak: Bora Başara vd., *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2018*, s. 119.

Ayrıca bu sınıflandırma sayesinde hastaneleri finansal açıdan da sınıflandırmak mümkündür. Örneğin Sağlık Bakanlığına ait hastaneler ve üniversite hastaneleri sağlık hizmeti sunarken her hangi bir kar amacı gütmeyen kurumlar olarak değerlendirilebilirler. Özel hastanelerinin ise faaliyetleri sonucunda kar elde etmeyi amaçları son derece doğaldır bu açıdan özel sağlık kurumları, kar amacı güden kurumlardır. Ayrıca hastanelerin mülkiyetine kim sahip ise, yönetim ve kontrol de onun elinde olacağı için hastanelerin yönetim ve kontrol esasına göre sınıflandırılması da, mülkiyete göre sınıflandırma ile aynı yönde olacaktır⁶⁰.

Eğitim statüsüne göre hastaneler:

Bu bakımdan hastaneler, tanı ve tedavi hizmetleri ile beraber, eğitim hizmeti verip vermemelerine göre sınıflandırılabilirler. Eğer tanı ve tedavi hizmetlerinin yanı

⁶⁰Seçim, *Hastane Yönetim Ve Organizasyonu Türkiye’de Hastanelerin Organizasyonu İçin Bir Model Önerisi*, s. 18.

sıra eğitim hizmetleri de veriliyor ise eğitim hastaneleri, böyle bir hizmet verilmiyor ise eğitim amaçlı olmayan hastaneler olarak sınıflandırılacaktır. Sağlık profesyonellerinin eğitimi yalnızca eğitim hastanelerinde gerçekleşirken, eğitim amaçlı olmayan hastanelerde de staj eğitimi gibi, uygulamaya yönelik sınırlı bir eğitim söz konusu olabilir.

Verilen hizmet türüne göre hastaneler:

Verilen hizmetin türüne göre hastaneler iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar; genel hastaneler ve özel dal hastaneleridir. Genel hastaneler hastalığın türü, hastanın yaşı veya cinsiyeti fark etmeksizin tedavi hizmetini sunan hastanelerken; özel dal hastaneleri belirli bir hastalık türüne, yaşa veya cinsiyete göre tedavi sunan hastanelerdir. Devlet hastaneleri genel hastanelere bir örnek olarak gösterilebilecekken, Onkoloji hastaneleri veya çocuk hastalıkları hastaneleri gibi kurumlar özel dal hastanelerine örnek teşkil etmektedir.

Büyükliklerine göre hastaneler:

Hastanelerin sınıflandırılması için kullanılacak ölçütlerden bir tanesi de hastanelerin büyüklükleridir. Hastanelerin büyüklükleri için personel sayısı veya yatak sayısı baz alınabilirken, genellikle yatak sayısı daha sık kullanılmaktadır.

Hastaların yatış süresine göre hastaneler:

Bu sınıflandırmaya göre hastaneler; kısa süreli hastaneler ve uzun süreli hastaneler olmak üzere iki gruba ayrılır. Ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri gibi hastalarının %50'sinden fazlası 1 aydan uzun süre yatan hastaneler uzun süreli hastanelerdir ve kronik bakım hastanesi olarak sınıflandırılırlar. Hastalarının %50'sinden fazlası bir aydan kısa süre yatan hastaneler ise kısa süreli hastaneler de denilebilecek akut bakım hastaneleri olarak nitelendirilecektir. Ülkemizdeki devlet hastaneleri kısa süreli hastanelere örnek olarak gösterilebilir⁶¹.

Dikey bütünleşme basamağına göre hastaneler:

Hastaneler dikey bütünleşme basamaklarındaki konumlarına göre de bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Burada dikey bütünleşmeden kasıt, hastanenin kaçınıcı basamakta tedavi hizmeti sunduğu ile ilgilidir. Gününbirlik (ayaktan) tedavi hizmeti sunan hastaneler birinci basamak, kısa süreli yatış gerektiren akut hastaların tedavi hizmetini sunabilen hastaneler ikinci basamak, yoğun bilgi ve teknoloji kullanımı

⁶¹A.g.e. s. 8.

sağlayabilen birinci ve ikinci basamak hastanelerde tedavisi mümkün olmayan hastalıkların tedavi hizmetini sunabilen hastaneler ise üçüncü basamak hastaneler olarak sınıflandırılır.

Kurulduğu yere göre hastaneler:

Hastaneler kuruldukları yere göre kırsal hastaneler ve kentsel hastaneler olarak ikiye ayrılmaktadırlar.

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR VE SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET MUHASEBESİ

İnsan hayatının ve sağlığının öncelikli tutuluğu çağdaş düşünce yapısı ile, sağlık hizmetlerine verilen önem artmış ve bu durum, sağlık harcamalarında artışın meydana gelmesini tetiklemiştir. Teknolojik ilerlemelerin de etkisi ile sağlık teknolojilerinde de gelişmeler yaşanmış, böylece yeni yöntemler de sağlık sektörü içerisinde yerini almıştır. Ancak bu durumun, sağlık kurumlarındaki maliyetlerin ve fiyatların yükselmesini de beraberinde getirdiği söylenebilir. Dahası maliyetlerdeki ve fiyatlardaki bu artış, hastaneler başta olmak üzere sağlık kurumlarında, yönetim ve maliyet muhasebesine gerekli önemin verilip verilmediğine yönelik tartışmaları da beraberinde getirmiştir⁶².

Sağlık kurumlarındaki ve sağlık sistemindeki sözünü ettiğimiz bu kapsamlı değişim, bu kurumlarda yönetsel anlamda da bir takım kargaşaları beraberinde getirdi. Eski yönetim teknikleri artık sağlık kurumları için yeterli olmayıp, kurumlar yeni arayışlara yönelmeye başladılar. Maliyet muhasebesi de, bu yeni yönetim arayışlarından bir tanesi olarak yerini almıştır. Hastane yöneticileri karar verme aşamasında maliyet bilgilerini öğrenmeye ve bu bilgileri raporlamaya daha çok önem vermeye başlamışlardır. Zaten başarılı olmak isteyen hastaneler, müşterilerinin ihtiyaçlarına cevap vermek ve doğru stratejilerle fiyat mücadelesine girmek zorundadırlar. Bu durum sağlık kurumlarının maliyet muhasebesine verdikleri (ve verilmesi gereken) önemi arttırmaktadır⁶³. Kaldı ki bütün bunların ötesinde sağlık hizmetlerinin sunumu bir iştir ve tıpkı ürün üreticileri gibi, sağlık hizmeti sunucuları da faaliyetlerinin maliyetlerini ölçmeli ve kar marjlarını hesaplamalıdır⁶⁴.

Bu bölümde sağlık kurumlarında maliyet muhasebesinin önemine değinilecek, daha sonra maliyet muhasebesi ile ilgili kavramlara değinilerek, sağlık kurumların da hizmet maliyetini oluşturan giderler ve giderlerin dağıtımını konularından bahsedilecektir.

⁶² Hakan Seldüz, *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi*, 1. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2013, s. 36.

⁶³ E. Andrew Kaskiw, Pamela Hanlon, Pat Wulf, "Cost Accounting in Health Care: Fad or Fundamental?", *Hospital & Health Services Administration*, C. 32, S. 4 (1987), ss. 457-58.

⁶⁴ James Andrianos, Mark Dykan, "Using Cost Accounting Data To Improve Clinical Value", *Healthcare Financial Management*, C. 50, S. 5 (1996), s. 76.

1. SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET MUHASEBESİNİN ÖNEMİ

Etkili bir finansal yönetimin sağlanabilmesi için, yöneticilerin mali durumlardaki değişmelere hızlı tepki verebilecekleri finansal bilgilere ihtiyaçları vardır. Bu bilgilerin en önemli ve en kıymetlilerinden bir tanesi de, sunulan hizmetlerin hangilerinin kuruma para kazandırdığı ve hangilerinin kurum kaynaklarını boşa tükettiği bilgisidir. Bu bilgi bilhassa özel sağlık kurumları açısından oldukça önemli görülebilir. Bununla birlikte bir diğer önemli bilgi, hizmet fiyatlarının belirlenmesi ve sigorta kurumları gibi üçüncü taraf ödeyicileri ile pazarlıkların doğru bir şekilde yapılabilmesidir. Tüm bu finansal bilgilerin sağlanabilmesi için ise en etkili ve hatta her hastanenin ihtiyaç duyduğu araç, doğru çalışan bir maliyet muhasebe sistemidir. Ancak ne yazık ki böyle bir maliyet muhasebe sistemini kurmak, uygulamak ve sürdürmek hastaneler açısından biraz masraflı olabilmekle birlikte, pek çok sağlık kurumunun böyle bir çabaya girmediği görülmektedir⁶⁵. Bununla birlikte uygun bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulması ve tam olarak uygulanmaya başlaması 6 ay ile bir kaç yıl arasında sürebilir ki bu süreç, sağlık kurumunun karmaşıklık derecesine göre değişiklik gösterecektir. Ancak bu çaba sonucunda ulaşılabilecek olan maliyet verileri, bütçeleme, stratejik planlama ve kalite uygulamaları gibi bazı çok önemli işlemleri kolaylaştıracak veya mümkün hale getirecektir⁶⁶.

Modern maliyet bilgi sisteminin bir alt sistemi olan maliyet muhasebesi, raporlama amacı ile kullanılacak olan maliyet bilgilerinin edinilmesinin yanı sıra, medikal faaliyetlerin maliyet aktivitelerini kontrol ve analiz için de gereklidir. Yani hem operasyonel düzeyde, hem de yönetsel açıdan stratejik düzeyde doğru kararların verilmesi için maliyet muhasebesi oldukça kritiktir. Fakat tabii ki öncelikli amaç kurum yönetimini destekleyici bilgilerin sağlanması olacaktır⁶⁷. Maliyet muhasebesinin kullanımının önemli olduğu bazı alanları ise şu şekilde sıralayabiliriz.

⁶⁵ Marianne L. Muise, Bonnie A. Amoia, "Step up to the Step-down Method", *Healthcare Financial Management: Journal of the Healthcare Financial Management Association*, C. 60, S. 5 (2006), s. 72.

⁶⁶ Katherine A. Conrad, Constance B. Nagle, Robert J. Jr. Wunar, "Cost Accounting Helps Ensure Group Practice Profitability", *Healthcare Financial Management*, C. 50, S. 11 (1996), ss. 63-64.

⁶⁷ Luiza Piersiala, "Cost Accounting For Management Of Health Services in A Hospital", *Folia Oeconomica*, C. 3, S. 329 (2017), ss. 215-16, doi:<http://dx.doi.org/10.18778/0208-6018.329.14>.

- Sunulan sağlık hizmetlerinin birim ve toplam maliyetleri hakkında bilgi edinmek,
- Maliyetlerin yapısını ve tutarlarını etkileyen faktörleri belirlemek,
- Finansal kaynakların tahsisi, yeni tıbbi teknolojilerin edinilmesi, faaliyet planlarının geliştirilmesi vb. konular ile ilgili doğru kararların alınmasını sağlamak,
- Her bir maliyet merkezinde ortaya çıkan sonuçların, toplam mali sonuçlar içerisindeki payı ile birlikte belirlenmesini sağlamak,
- Her bir organizasyonel birimde gerçekleşen veya elde edilen faaliyet çıktılarının maliyetlerinin kontrol edilmesi ve
- Tüm hastane çalışanlarına ilgili eğitimin sağlanması.

Ne kadar maliyet ile çalışıyorum? Sorusunun cevabı özellikle sunulan sağlık hizmetinin ödemesini sigorta kurumları gibi üçüncü taraflardan alan hastaneler ve farklı program veya hizmetlerin finansal değerlendirmesini yapmak isteyen hastane yöneticileri için son derece önemlidir. Bu sorunun cevabı dışarıdan sağlanan hizmetler veya satın alınan ilaç sarf malzemeleri açısından basittir. Ancak karmaşık işlemler gerektiren tedavilere veya hizmet süreçlerine doğru ilerledikçe sorunun cevabı daha karmaşık bir hal alacaktır⁶⁸. Eğer doğru bir maliyet muhasebe sistemi kullanarak birim hasta maliyetleri, doktor maliyetleri ve bölüm maliyetlerine ulaşamaz ise bu soru tam manası ile cevaplandırılmış olmayacaktır.

Unutulmamalıdır ki özel hastaneler başta olmak üzere, hastaneler sağlık hizmetlerini sunan ticari kurumlardır ve ticari kuruluşların iki önemli amacı vardır. Bu amaçlar; (1) Kısa vadede karlılığa ulaşabilmek ve (2) Uzun vadede rekabet ortamında ayakta kalabilmektir. Bu sebeple maliyet muhasebesi kurumların bu iki amaca ulaşabilmeleri için yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlayan araçlardan bir tanesidir⁶⁹. Öte yandan kamu hastaneleri ve vakıf hastaneleri gibi bazı sağlık kurumları, her ne kadar kar amacı gütmeyen işletmeler olsa da, bu kurumlar da hizmet sunumunu gerçekleştirebilmek için bir takım maliyetlere katlanmakta ve bu maliyetleri karşılayabilmek için bütçelere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu kurum yöneticileri açısından

⁶⁸ David W. Young, *Management Accounting In Health Care Organizations*, 3. b., United States of America: Jossey - Bass, 2014, s. 29.

⁶⁹ Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn, Michael R. Kinney, *Cost Accounting: Traditions & Innovations*, 5. b., 2002, s. 45.

da bütçelerini en verimli şekilde belirleyebilmek ve kullanabilmek adına maliyet muhasebesi son derece önemli bir araçtır.

2. FİNANSAL MUHASEBE, YÖNETİM MUHASEBESİ VE MALİYET MUHASEBESİ

Muhasebe; işletmelerde meydana gelen mali nitelikli olayları para ile ifade edilmiş şekilde, tarih sırasına göre kaydeden, bu bilgileri sınıflandıran, özetleyerek raporlayan ve bilgileri analiz eden bir bilim dalı olmakla birlikte işletmenin temel fonksiyonlarından bir tanesidir.

Literatüre göre kullanım amaçları doğrultusunda muhasebe farklı şekillerde sınıflandırılabilir. İşletmelerin muhasebe sistemleri içerisinde, muhasebe iki başlık altında toplanmaktadır. Bunlar; (1) Finansal (genel) muhasebe ve (2) Yönetim muhasebesidir. Yönetim muhasebesi de kendi içerisinde (1) Maliyet Muhasebesi ve (2) Yönetim muhasebesi olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu noktada yönetim muhasebesi ile finansal muhasebenin, verilerin toplanması, işlenmesi ve finansal bilgilerin raporlanması işlevleri ile alakalı önemli farklılıkları bulunmaktadır⁷⁰.

Finansal muhasebe, sağlık kurumları açısından bakarsak, önemli ancak yetersiz maliyet bilgileri sunar. Sağlık kurumlarında sunulan hizmetlerin fiyatlandırılması amacıyla maliyet bilgisi üreten temel araç ise maliyet muhasebesidir⁷¹. Zaten finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin amaçları da birbirlerinden farklılık göstermektedir. Finansal muhasebe kuruma ait mali işlemleri ölçer, kaydeder ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre finansal tablolar hazırlar. Burada hazırlanan finansal tablolar devlet, yatırımcılar ve bankalar gibi dış paydaşlara da bilgiler sağlamaktadır. Yönetim muhasebesi ise, yöneticilerin kurumun amaçlarına ulaşması için verecekleri kararlarda onlara yardımcı olacak finansal ve finansal olmayan bilgileri ölçer, analiz eder ve raporlar. Yönetim muhasebesinin sunduğu bilgi ve raporların belirli ilke ve kurallara uyması bir zorunluluk değildir ve bu bilgi ve kurallar genellikle yalnızca iç paydaşlarca (ortaklar, çalışanlar vb.) kullanılır⁷². Karar vermede etkili olacak olan yönetim

⁷⁰ Kamil Büyükmirza, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, 21. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s. 30.

⁷¹ Piersiala, "Cost Accounting For Management Of Health Services in A Hospital", s. 215.

⁷² Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14. b., Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall, 2011, s. 4.

muhasebesi daha çok geleceğe odaklanırken, finansal muhasebe ise bunun tersi olarak gerçekleşmiş olan mali olaylara bakar⁷³. Yani sağlık kurumlarında yönetsel kararlarda kullanılmak kaygısı ile maliyet bilgisi üretmek finansal muhasebenin ana amacı değilken, maliyet muhasebesinin ana amacıdır. Ancak tüm muhasebe sistemlerinin ürettiği bilgilerin birbirini destekler nitelikte olduğunu da unutmamak gerekir.

Öte yandan Horngren vd.'e göre, bir kuruluşta kaynak edinme veya kullanma maliyetleriyle ilgili finansal ve finansal olmayan bilgileri ölçen, analiz eden ve raporlayan maliyet muhasebesi, hem yönetim muhasebesinde hem de finansal muhasebede kullanılacak bilgiler üretmektedir. Örneğin sunulan hizmetin maliyetini hesaplamak, hem finansal muhasebenin envanter değerlendirme ihtiyaçlarını karşılayacak, hem de yönetim muhasebesine dahil olan karar verme işlevinin (örneğin hizmet fiyatını belirleme, belirli bir poliklinik hizmetinin faaliyetine son verme vb.) yerine getirilmesine yardımcı olacak bir maliyet muhasebesi işlevidir. Her iki muhasebe fonksiyonuna da katkı sağlayan maliyet muhasebesinin, yönetim muhasebesi başlığı altında yer alma sebebi ise, maliyet bilgilerini elde etmenin ve kullanmanın yönetim kararlarının bir işlevi olduğu görüşünün öne çıkmasıdır. Zaten bu sebeple yönetim muhasebesi ile maliyet muhasebesi arasındaki çizgiyi her zaman çok net bir şekilde çizmek pek mümkün olmayabilmektedir.

Tablo 9 Yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe arasındaki temel farklılıklar

	Yönetim muhasebesi	Finansal muhasebe
Bilginin amacı yönünden	İşletmenin belirlenen hedeflerine ulaşması için verilecek kararlarda yardımcı olur.	İşletmenin finansal durumu hakkında dış paydaşlara bilgi sunar.
Ana kullanıcıları	Hastane yöneticileri.	Bankalar, yatırımcılar, denetleyiciler vb. dış paydaşlar.
Odak ve vurgu yönünden	Gelecek odaklıdır. Geleceğe ilişkin bütçeler bugünden hazırlanır.	Geçmiş odaklıdır. Geçmişte meydana gelen olaylar bu gün raporlanır.
Ölçme ve raporlama kuralları	Raporlar genellikle maliyet-fayda analizi temelinde hazırlanır ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini birebir takip etmek zorunda değildir.	Finansal tablolar bağımsız dış denetçiler tarafından onay alabilecek şekilde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerince hazırlanmalıdır.
Zaman aralığı ve rapor çeşidi	İster hastanenin bütünü, ister departmanlar bazında finansal ve finansal olmayan raporlar gerek saatlik gerekse uzunca bir yıl aralığını kapsayacak şekilde hazırlanabilir.	kurumun bütününe kapsayacak finansal raporlar hazırlanır. Bunlar genellikle yıllık veya üç aylık olarak hazırlanır.

⁷³ Amilcare Gentili, "Cost Accounting for the Radiologist", *American Journal of Roentgenology*, C. 202, S. 5 (2014), s. 1058, doi:10.2214/AJR.13.11549.

Davranışsal çıkarımlar	Yönetici ve çalışanların davranışlarını etkilemek üzere hazırlanır.	Yönetici kararlarını da etkileyebileceği öncelikli amacı ekonomik olayları raporlamaktır.
-------------------------------	---	---

Kaynak: Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14. b., Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall, 2011, s. 4.

3. MALİYET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAVRAMLAR VE SINIFLANDIRMALAR

Maliyet muhasebesi sistemi içerisinde kullanılan çeşitli kavramlar vardır. Bu kavramlar maliyet muhasebesi ile ilgili bilgilerin temelinin oluşturur ve işletmeler içerisinde ortaya çıkan çeşitli durumlar bu kavramlar kullanılarak raporlanır. Bununla birlikte giderler ve maliyetler ile ilgili çeşitli sınıflandırmalarda mevcuttur. Maliyet muhasebesi ile ilgili yapılan temel sınıflandırmalar, maliyet muhasebesinin terminolojisini oluşturmaktadır.⁷⁴

Bu başlık altında maliyet muhasebesinde kullanılan tanımlamalar ve sınıflandırmalar açıklanacaktır. Yapılan tanımlamalar ve sınıflandırmaların sonraki bölümler için bir temel oluşturması beklenmektedir.

3.1.MALİYET KAVRAMI VE HARCAMA-GİDER-MALİYET ARASINDAKİ İLİŞKİ

Maliyet kavramı günümüz işletmeleri için son derece önemli bir hal almıştır. Literatüre ve uygulamalara bakıldığı zaman, maliyet muhasebesi üretim işletmeleri ile daha çok ilişkilendirilirken, bu tip işletmelere oranla oldukça az ve yetersiz düzeyde maliyet muhasebesi çalışmaları bulunan sağlık kurumları için de bu çalışma alanı gün geçtikçe önemli bir hal almaya başlamıştır. Bu artışta, özel sağlık kurumu sayısındaki artış ve fiyatların kanun koyucu tarafından belirlenmesi ile rekabetin bu sektörde de yoğunlaşması sonucu kurumların daha karlı ve sürekli çalışmak istemesi etkili olmuştur.

Her şeyden önce maliyet kavramının ne demek olduğuna değinmekte fayda vardır. Maliyet ve gider kavramlarının günlük hayatta sıkça birbirlerinin yerine kullanılıyor olmaları da dikkate alınırsa bu kavramların tanımlanması ve doğru anlaşılması son derece önemlidir.

⁷⁴Sait Yüksel Kaygusuz, Şükrü Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, 2. b., Bursa: Dora, 2014, s. 23.

Türk dil kurumunda; ‘*üretimde bir mal elde edilinceye değin harcanan değerlerin toplamıdır*’⁷⁵. Şeklinde tanımlanan maliyet; belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların parasal değeridir. Bunun gibi maliyet kavramı ile ilgili çeşitli tanımlamalar yapılabilecek olsa da yapılan tanımlar arasında herhangi bir anlam farkı bulunmayacaktır.

Maliyetin tanımlanması için ortada fedakarlığın yapıldığı bir ‘*amaç*’ olması gerekmektedir. Bu durumda bir hizmet işletmesi için, sunulan hizmetin parasal karşılığı veya bir üretim işletmesi için belirli bir malın üretimi ve tüketiciye ulaştırılması için katlanılan fedakarlıkların parasal karşılığı maliyet olarak tanımlanacaktır. Bununla birlikte maliyet kavramı tek başına kullanılabilecek bir kavram da değildir. Maliyet kelimesinin anlam kazanabilmesi için, ‘*hizmet maliyeti*’, ‘*alış maliyeti*’, ‘*satış maliyeti*’ veya ‘*üretim maliyeti*’ vb. tamamlamalar ile birlikte kullanılması gerekmektedir⁷⁶. Bu durumda maliyet kavramı ilk olarak tanımlandığı faaliyetler ile bağlantılı olup, sonuçlar ile ilgisi daha sonra gelmektedir⁷⁷. Buradan hareketle sağlık kurumlarında ortaya çıkan hizmet üretim maliyetini; kurumun faaliyetine konu olan sağlık hizmetlerini üretip, sunması sırasında sarf ettiği üretim faktörlerinin parayla ölçülerek ifade edilebilen değeridir şeklinde tanımlayabiliriz⁷⁸.

Muhasebe teorisinde maliyet; bilançoda bulunan bir varlığa atanan değer olarak da geçmektedir. İşte bu varlıklar hizmetin sunumu sırasında kullanıldığında ise gider kavramı ortaya çıkacaktır⁷⁹. Başka bir deyişle gider; belirli bir zaman diliminde işletme faaliyetleri doğrultusunda varlıkların kullanılan ve tüketilen kısmının parasal değeridir. Satın alınan ilaç ve sarf malzemesinin işletmenin faaliyetleri doğrultusunda kullanımı söz konusu ise, gider tanımı ortaya çıkmaktadır. Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus, kullanımın veya tüketmenin söz konusu olmasıdır. Örneğin ana depodan, klinik deposuna veya ara depolara çekilen ve orada kalan malzemeler stok kalemidir ve bu durumda gider olarak tanımlanamaz.

⁷⁵ “Türk Dil Kurumu | Sözlük”, (27.06.2019), <https://sozluk.gov.tr/>.

⁷⁶ Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*.

⁷⁷ Enis Baha Biçer, “Sağlık Kurumları ve Maliyet Muhasebesi ile İlgili Temel Kavramlar”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi*, Editör: H. Cem Sayın, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2016, s. 12.

⁷⁸ Seldüz, *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi*, s. 46.

⁷⁹ Neumann, Boles, *Management Accounting For Healthcare Organizations*, s. 18.

Harcama ise işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere, belirli bir varlığı edinmek için yapılan veya yapılacak olan ödemeleri de ifade etmektedir. Yani harcamanın ortaya çıkması için varlığın peşin olarak satın alınması gibi bir şart yoktur. Bununla birlikte harcamalarda gelecekte fayda sağlayacağı beklentisi de söz konusudur. Söz gelimi, sağlık kurumunun gelecekte kullanılmak üzere satın aldığı ilaçlar için yaptığı veya yapacak olduğu ödemeler harcamadır. Buna ek olarak gider, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi amacıyla kullanıldığı için ilgili hesap dönemine bağlı olarak ifade edilirken, harcama belirli bir hesap dönemine bağlı değildir. Harcama sonucu edinilen varlıkların, hizmetin sunumu için kullanılan kısmı gider olarak isimlendirilir.

Bu kısımda değinilmesi gereken bir başka kavram ise zarardır. Zarar, işletme varlıklarının karşılıksız kullanılması sonucu ortaya çıkan kayıpların parasal karşılığıdır. Zarar kurum yöneticilerinin kontrolü dahilinde olan bir olay nedeniyle ortaya çıkabileceği gibi (buna yönetsel başarısızlık sonucu da denilebilir); yönetimin kontrolü dışında gelişen bir olay sonucunda da ortaya çıkabilir (örneğin deprem, yangın vb. olaylar sonucu ortaya çıkan kayıplar veya hizmete geçici süreyle ara verilmek zorunda kalınması vb.).

Bu kavramları bir örnek üzerinden özetleyecek olursak, Radyolojide kullanılmak üzere satın alınan bir röntgen cihazına yapılan ödeme, 120.000 TL'dir (harcama). Cihazın ekonomik ömrü 5 yıl olup normal amortisman yöntemine göre ayrılan yıllık amortisman tutarı olan 24.000 TL, röntgen çekim faaliyetine ait bir gider unsurudur. Röntgen cihazının, hastanede yangın çıkması sonucunda 1 ay kullanılmaması nedeni ile bir aya isabet eden amortisman gideri olan 2.000 TL ise zarardır.

3.2.GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

Maliyet muhasebesi literatürüne göre giderler ve maliyetler çeşitli başlıklar altında toplanmış ve sınıflara ayrılmıştır. Maliyet muhasebesinde giderler veya maliyetler aşağıdaki başlıklar altında sınıflandırılabilir;

- Çeşitlerine (türlerine) göre,
- Dağıtım esasına göre,
- Faaliyet hacmi ile ilişkisine göre,
- Fonksiyon esasına göre ve
- Karar verme amacıyla kullanımına göre

Giderlerin ve maliyetlerin bu şekilde sınıflandırılmasının amacı bunları net sınırlar içerisinde gruplandırmak değil, farklı başlıklar altında tanımlayabilmektir. Yani başka bir deyişle, bir gider çeşidi aynı anda farklı sınıflandırmalar içerisinde gösterilebilecektir. Örneğin bir hastaneye ait makine amortisman gideri hem çeşit esasına göre, hem de dağıtım esasına göre sınıflandırma içerisinde yer alabilir. Bu durum yönetsel düzeyde karar almada hastane yönetimine yardımcı olacaktır.

3.2.1. Fonksiyon Esasına Göre Giderler

Giderler, işletmenin hangi fonksiyonuna ait olduklarına göre sınıflandırılabilirler. Bu şekilde sınıflandırılmaya fonksiyon esasına göre sınıflandırma denir. Bu sınıflandırmada bir gider, hangi fonksiyona ait ise onun adı ile anılacaktır⁸⁰. Sağlık kurumları açısından İşletme fonksiyonlarına göre giderler kabaca aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

- Hizmet giderleri
- Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) giderleri
- Pazarlama giderleri
- Genel yönetim giderleri
- Finansman giderleri

Bu sınıflandırmaya göre, kurumun yönetsel giderlerinin tamamı genel yönetim giderlerini oluşturmaktadır. Örneğin bir hastanenin muhasebe müdürünün aldığı maaş, yönetsel bir gider olduğundan dolayı genel yönetim gideri olarak adlandırılır. Sağlık kurumunun reklam, tanıtım, kampanya vb. amaçlar ile katlandığı giderler pazarlama gideri olarak adlandırılır. Benzer bir şekilde eğitim ve araştırma hastanelerinde yapılan araştırma-geliştirme çabalarına ait giderler Ar-Ge gideri olarak sınıflandırılacaktır. Finansman giderleri ise, kurumun faaliyetlerini kesintisiz bir şekilde sürdürebilmesi adına katlandığı faiz, komisyon vb. giderlerden oluşmaktadır. Son olarak sağlık kurumlarının varlık sebebi olan, sağlık hizmetlerini sunmak için katlandıkları ilaç giderleri, personel giderleri vb. hizmet üretimi ile ilgili tüm giderler, hizmet giderlerini oluşturur ki bu konu ileriki bölümlerde daha detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

⁸⁰ Mevlüt Karakaya, *Maliyet Muhasebesi*, 6. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2014, s. 28.

3.2.2. Çeşitlerine Göre Gider Türleri

Çeşitlerine göre gider türleri, hizmet üretimi sonucunda katlanılması gereken maliyetler içerisindeki harcama çeşitlerini ifade eder⁸¹. Ayrıca gider türleri (çeşitleri) için giderlerin doğal isimleri de denilebilir. Ancak bir sağlık kurumunda çok sayıda farklı gider türünün bulunabilmesinden dolayı, bütün giderleri doğal isimlerine göre sıralamak mümkün olmayabilir. Bundan dolayı giderlerin çeşitlerine ayrılması kendi içinde bir sınıflandırma yapılarak sağlanır⁸².

Çeşit esasına göre giderler genellikle aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır;

- İlk madde ve malzeme giderleri
- Personel giderleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortisman ve tükenme payları
- Finansman giderleri vb.

İlk madde ve malzeme giderleri: Sağlık kurumlarında kullanılan ilaç ve sarf malzemelerine ait giderler bu kurumların ilk madde ve malzeme giderlerini oluşturmaktadır. Nasıl ki üretim işletmelerinin faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla ilk maddeye ihtiyaç duyuyor ise sağlık kurumları da tedavi hizmetini yerine getirebilmek için ilaç ve sarf malzeme giderlerine katılmak durumundadırlar. Tedavide kullanılan ilaç ve sarf malzemeler dışında, dezenfektan ve temizlik malzeme giderleri, kırtasiye malzemeleri vb. giderler de gene ilk madde ve malzeme giderleri arasında yer almaktadır.

İşçi ücret ve giderleri: Sağlık kurumlarının faaliyetlerini sürdürebilmesi amacıyla temizlik görevlileri veya yemekhane çalışanları gibi mavi yakalı işçilere yapılan maaş ödemeleri, primler, hak edişler vb. giderler bu kurumların işçi ücret ve gideri başlığı altında toplanabilir.

Memur ücret ve Giderleri: Sağlık kurumlarının asal personelleri olarak gösterilebilecek doktor, hemşire vb. sağlık çalışanları ile kurumların idari faaliyetlerinin sürdürülebilmesi amacıyla hastane yönetimi, muhasebe, pazarlama, insan kaynakları vb.

⁸¹ Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, s. 43.

⁸² Karakaya, *Maliyet Muhasebesi*, s. 25.

idari bölümlerdeki beyaz yakalı çalışanlara yapılan yapılan maaş ödemeleri primler, hak edişler vb. giderleri kapsamaktadır.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler: Sağlık kurumlarının faaliyetleri ile ilgili olarak kendi bünyesi dışından temin ettiği (satın aldığı) haberleşme, elektrik, su, doğalgaz, güvenlik, pazarlama, bakım onarım vb. fayda ve hizmetlere yaptıkları ödemelerdir.

Çeşitli giderler: Yukarıda bahsedilen diğer gider çeşitlerinin dışında kalan ve sağlık kurumunun faaliyetlerini sürdürebilmek için katlanmak zorunda olduğu giderler, çeşitli giderler olarak adlandırılır. Bu giderlere örnek olarak; sigorta giderleri, kira gideri, kurumun reklam vermek, tanıtım yapmak vb. amaçlar ile katlandığı sergi ve reklam giderleri, dava, icra ve noter giderleri veya iştirak payları gösterilebilir.

Vergi resim ve harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar. Çevre ve temizlik vergileri, motorlu taşıt vergileri ve emlak vergileri bu gider çeşidine örnek olarak gösterilebilir.

Amortismanlar ve tükenme payları: Sağlık kurumunun aktifinde kayıtlı olan, özel tükenmeye tabi varlıklar ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ve tükenme paylarıdır.

Finansman giderleri: Sağlık kurumunun gerek işletme sermayesi ihtiyaçlarını, gerekse yatırımlarını karşılamak üzere yaptığı uzun veya kısa vadeli borçlanmalarının faiz, komisyon ve kur farkı ile ilgili ödemelerini kapsar.

3.2.3. Dağıtım Esasına Göre Giderler

Dağıtım esasına göre giderleri tanımlamadan önce, maliyet nesnesi (objesi) kavramını açıklamakta fayda vardır. Maliyet nesnesi, maliyeti belirlenmek istenen herhangi bir şeydir veya başka bir ifadeyle neyin maliyetini bulmak istiyorum? Sorusunun cevabıdır. Bir hastanın maliyeti, bir programın maliyeti, belirli bir bölümün maliyeti veya bütün hastanenin maliyeti maliyet nesnesi olarak ele alınabilir. Maliyet belirleme çalışmalarında maliyet nesnesinin ne olduğunun açıkça tanımlanması gerekmektedir. Örneğin bir hastanın, poliklinikteki tedavisi sonrasında kliniğe yatışı verilmiş olabilir. Bu durumda hasta için klinik maliyeti, poliklinik maliyeti veya toplam maliyet bilgisi istenilebilir ve her üçü de maliyet nesnesi olarak ele alınabilir⁸³.

⁸³ Steven A. Finkler vd., *Financial Management for Public, Health, and Not-for-Profit Organizations*, 5. b., California, Amerika Birleşik Devletleri: CQ Press, 2017, s. 178.

Dağıtım esasına göre giderler ise maliyeti öğrenilmek istenen bu maliyet nesnelere (sağlık hizmetlerine) dağıtılma biçimine göre direkt ve indirekt giderler olarak ikiye ayrılmaktadır. Direkt giderler sunulan hizmet ile açıkça ilişkilendirilebilen giderlerdir. Örneğin bir poliklinik için burada çalışan doktorların ücret ve giderleri ile kullanılan ilaç ve sarf malzeme giderleri direkt giderlerdir. Eğer hastane yönetimi bu poliklinik hizmetini kapatma kararı alırsa, polikliniğe ait direkt giderler de ortaya çıkmayacaktır. Bu giderlerin dağıtımını ile ilgili ayrıntılı hesaplamalara ihtiyaç yoktur ve ilgili hizmete direkt olarak yüklenilebilir. Ancak polikliniğin çalışabilmesi için elektrik, doğalgaz, hastane kirası vb. pek çok farklı gider çeşidine de ihtiyaç vardır. Yalnızca tek bir maliyet nesnesi ile ilişkisi doğrudan kurulamayacak olan bu gider çeşitleri ise indirekt giderler olarak adlandırılır⁸⁴. Başka bir ifadeyle indirekt giderler, direkt giderler dışında kalan diğer tüm giderleri kapsamaktadır ve hizmet sunumu kesintiye uğrasa bile hastane bir takım indirekt giderlere katlanmaya devam etmek zorundadır. Sunulan hizmet ile ilişkisi doğrudan kurulamadığından indirekt giderlerin hasta veya hizmet bazında izlenebilirliği çok zordur. Bu nedenle indirekt giderlerin dağıtımını için, hizmet ile gider çeşidi arasında bağlantıyı sağlayacak dağıtım anahtarlarının kullanılmasına ihtiyaç vardır⁸⁵.

Giderlerin dağıtımını aşamasında direkt giderlerin aksine, muhasebenin ince detaylarına göre dağıtılması gereken indirekt giderler “genel hizmet” etiketi altında üç gruba ayrılabilir⁸⁶. Bunlar;

- Endirekt Personel giderleri (örneğin hastane temizlik görevlilerinin ücret ve giderleri),
- Endirekt ilaç, sarf ve malzeme giderleri (hizmet ile doğrudan ilişkilendirilemeyen örneğin makine temizlik çözücüleri) ve
- Giderlerin birinci dağıtımını sonucunda destek maliyet merkezlerinde toplanan giderlerdir (bunlar esas hizmet maliyet merkezlerinin indirekt giderleridir).

Maliyeti bulunmak istenen hizmet ile ilişkisi açıkça kurulabilen direkt giderler aynı zamanda bu hizmetin sunumunda doğrudan izlenebilen giderlerdir. Aynı şekilde

⁸⁴ Louis C. Gapenski, *Healthcare Finance - An Introduction to Accounting and Financial Management*, 3. b., Amerika Birleşik Devletleri: Aupha Press, 2005, ss. 157-58.

⁸⁵ Geoffrey D. Rubin, “Costing in Radiology and Health Care: Rationale, Relativity, Rudiments, and Realities”, *Radiology*, C. 282, S. 2 (2017), ss. 337-39, doi:10.1148/radiol.2016160749; Neumann, Boles, *Management Accounting For Healthcare Organizations*, s. 21.

⁸⁶ David W. Young, “The Folly Of Using RCCs And RVUs For Intermediate Product Costing”, *Healthcare Financial Management*, C. 61, S. 4 (2007), ss. 100-101.

endirekt giderler ise hizmet sunumunda direkt olarak izlenmesi mümkün değildir (örneğin bölümün elektrik tüketiminin hasta bazında izlenmesi mümkün değildir). Bu ayırım sebebiyle literatürde giderlerin dağıtım esasına göre sınıflandırılması için, izlenilebilirliğine göre sınıflandırma tanımı da kullanılabilir⁸⁷.

Unutulmamalıdır ki direkt ve indirekt giderlerin uygun bir şekilde ayırımı ve dağıtımı yapılmadığı sürece, hesaplanacak olan hizmet veya birim hasta maliyetlerinin güvenilirliği kuşku olacaktır⁸⁸.

3.2.4. Faaliyet Hacmine Göre Giderler

Giderler faaliyet hacmindeki değişimlere bağlı olarak da sınıflandırılabilirler. Bu sınıflandırmaya göre giderleri; (1)Değişken giderler, (2) Sabit giderler ve (3) Yarı sabit-yarı değişken giderler şeklinde üçe ayırabiliriz. Özellikle yönetsel anlamda belirli maliyetlerin, faaliyet hacmindeki değişimlere nasıl tepki verdiğini anlamak son derece önemlidir. Burada faaliyet hacmi ile kastedilen, her hangi bir poliklinik, klinik, laboratuvar veya radyoloji gibi sağlık hizmeti birimlerinde yapılan işlem sayısıdır. Örneğin daha çok laboratuvar testinin yapılmasının maliyetleri nasıl etkileyeceğini görmek, yönetsel kararlar açısından oldukça etkili olacaktır⁸⁹.

Hizmetin birim maliyetinin hesaplanabilirliği açısından da giderlerin sabit ve değişken giderler olarak kategorize edilmesi oldukça önemlidir ve bu ayırım maliyetlerin dağıtılmasındaki önemli adımlardan birini de oluşturur. Böylece, tespit edilen sabit maliyetler, uygun yöntemler vasıtası ile farklı hizmet gruplarına dağıtılabilecektir⁹⁰.

Sabit ve değişken maliyetlerin nasıl belirleneceği konusunda ise farklı metotlar bulunsa da, bunlar arasında en net olacak olan maliyet grupları üzerinde doğrudan denetlemedir⁹¹. Fakat bu her zaman mümkün olmadığından giderlerin hangilerinin sabit, hangilerinin değişken olduğunun daha sağlıklı bir şekilde belirlenmesi için istatistiki

⁸⁷ Michael Nowicki, *The Financial Management of Hospitals and Healthcare Organizations*, 4. b., Washington DC: Amerika Birleşik Devletleri: Health Administration Press, 2008, s. 162.

⁸⁸ Janet Mays, Gus Gordon, "Developing A Cost Accounting System For A Physician Group Practice", *Healthcare Financial Management*, C. 50, S. 10 (1996), s. 74.

⁸⁹ Neumann, Boles, *Management Accounting For Healthcare Organizations*, s. 23.

⁹⁰ PK Gupta, NK Parmar, "Costing A Hospital Service Product: Marginal Vs Absorption Costing", *Medical Journal, Armed Forces India*, C. 57, S. 3 (2001), s. 230, doi:10.1016/S0377-1237(01)80050-2.

⁹¹ Neumann, Boles, *Management Accounting For Healthcare Organizations*, s. 30.

bilgileri kullanmakta fayda vardır. Korelasyon analizinin veya bunun yetersiz kaldığı noktada, temel regresyon analizinin kullanılması, katlanılan maliyetlerin hacim ile ilişkisini öngörülebilir hale de getirebilecektir⁹².

3.2.4.1. Değişken Giderler

Sağlık kurumlarının faaliyetleri, kurumun sunduğu tedavi, radyolojik görüntüleme veya laboratuvar tetkiki gibi hizmetlerdir. Bu nedenle faaliyet hacmi olarak, maliyetini ölçmek istediğimiz bölümlerdeki hasta sayısı, radyolojik görüntüleme hizmeti sayısı, laboratuvar test sayısı veya yatan hasta günü sayısı gibi veriler kullanılabilir. Buna göre gider toplamı, sözünü ettiğimiz bu faaliyet hacimleri ile doğru orantılı olarak artan veya azalan giderler, değişken giderler olarak tanımlanacaktır. Değişken giderler faaliyet hacmine göre toplam bazda değişim gösterirken, birim bazda ise bu giderlerde her hangi bir değişimin gözlemlenmesi beklenemez. Hastaneler için pek mümkün olmasa bile hiç bir faaliyetin olmadığı durumda ise değişken giderlerin toplamı sıfır olacaktır⁹³.

Değişken giderlere, hastaneyi ziyaret eden hasta sayısına bağlı olarak değişen ilaç, serum ve görüntüleme giderleri örnek olarak gösterilebilir. Esasen, sağlık kurumlarındaki pek çok değişken gider aynı zamanda direkt gider niteliği de göstermektedir. Ancak tabii ki bu durum tüm direkt giderlerin değişken olduğu anlamına da gelmez⁹⁴. Örneğin hastanede sabit ücret ile çalışan bir doktorun maaşı ilgili bölümün direkt gideri olarak kabul edilir ancak değişken gider değildir.

Değişken giderleri bir örnek üzerinden grafik ile göstereyim. Örneğin, laboratuvar da tam kan sayımı tetkiki için kullanılan malzemenin birim başına gideri, 0,5 TL/br. olduğunu varsayalım Tetkik miktarındaki değişmelere bağlı olarak toplam malzeme gideri de artış gösterecek, tersi durumda ise azalış gösterecektir. Bu laboratuvara ait maliyet bilgileri tablo 10 üzerinde gösterilmektedir. Konu bütünlüğünü sağlamak adına laboratuvara ilişkin sabit giderlere ve toplam giderlere ait bilgiler de gene tablo 10 da yer almaktadır.

⁹² John N. Tselepis, "Refined Cost Accounting Produces Better Information", *Healthcare Financial Management*, C. 43, S. 5 (1989), s. 28.

⁹³ Gapenski, *Healthcare Finance - An Introduction to Accounting and Financial Management*, ss. 123-24.

⁹⁴ Neumann, Boles, *Management Accounting For Healthcare Organizations*, s. 23.

Tablo 10 Tetkik Sayısı ve Birim İlk Madde Giderleri

Dönemler	Tetkik Sayısı	Toplam Değişken Giderler	Birim Değişken Giderler	Toplam Sabit Giderler	Birim Sabit Giderler	Toplam Giderler	Birim Giderler
Ocak	1.000	500	0,50	50.000	50,00	50.500	50,50
Şubat	2.000	1.000	0,50	50.000	25,00	51.000	25,50
Mart	3.000	1.500	0,50	50.000	16,67	51.500	17,17
Nisan	4.000	2.000	0,50	50.000	12,50	52.000	13,00
Mayıs	5.000	2.500	0,50	50.000	10,00	52.500	10,50
Haziran	6.000	3.000	0,50	50.000	8,33	53.000	8,83
Temmuz	7.000	3.500	0,50	50.000	7,14	53.500	7,64
Ağustos	8.000	4.000	0,50	50.000	6,25	54.000	6,75
Eylül	9.000	4.500	0,50	50.000	5,56	54.500	6,06
Ekim	10.000	5.000	0,50	50.000	5,00	55.000	5,50
Kasım	11.000	5.500	0,50	50.000	4,55	55.500	5,05
Aralık	12.000	6.000	0,50	50.000	4,17	56.000	4,67

Değişken giderlerin, yapılan faaliyetler ile birlikte ortaya çıkıyor olması, bu giderlerin toplam bazda tetkik sayısı ile birlikte artmasına neden olmaktadır. Tablo 10 üzerinde de açıkça görülebilen bu durumu aşağıdaki gibi formüle edersek, şekil 3 üzerinde gösterilen toplam değişken gider grafiğine ulaşmış oluruz.

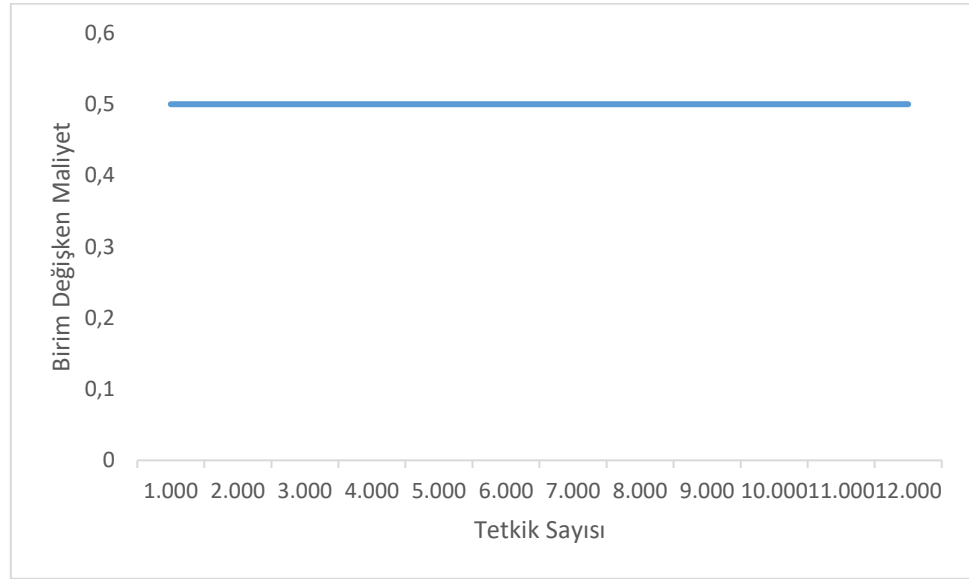
$$\text{Toplam değişken giderler} = \text{Birim değişken gider} \times \text{Tetkik sayısı}$$



Şekil 3 Faaliyet Hacmi İle Toplam Değişken Maliyetler Arasındaki İlişki

Öte yandan faaliyet hacmi olarak tanımladığımız tetkik sayısındaki artış, hasta başına kullanılan birim malzeme giderinde her hangi bir değişime neden olmadığından, yapılan tetkik sayısı kaç olursa olsun hasta başına birim değişken giderimiz 0,5 TL/br.

olarak gerçekleşecektir. Bu durumu da şekil 4 üzerinde gösterildiği gibi grafiğe dökümleriz.



Şekil 4 Faaliyet Hacmi İle Birim Değişken Maliyetler Arasındaki İlişkisi

Son olarak unutulmamalıdır ki, tüm giderler uzun dönemde değişken gider niteliği taşıdığından, değişken gider terimini tek başına ele almak manasız kalacaktır. Çünkü bir maliyet değişkeninin büyüklüğü duruma göre değişebilmektedir. Bu sebeple değişken giderleri doğru olarak tanımlamak ve belirtilecek spesifik koşullar altında ele almak faydalı olacaktır. Zaten tüm iyi muhasebe sistemlerinde değişken giderler, sistematik bir temele dayalı olarak belirlenmektedir⁹⁵.

3.2.4.2.Sabit Giderler

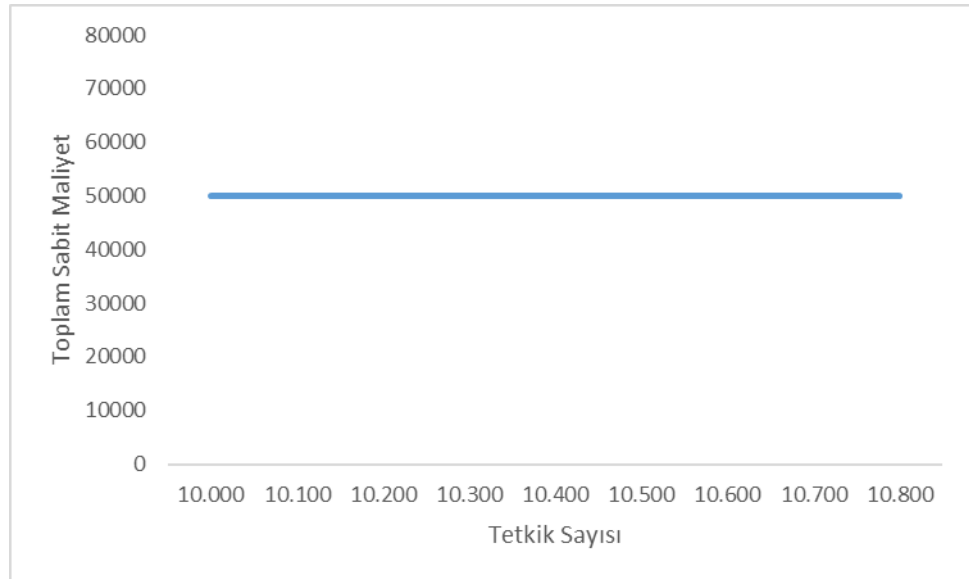
Sabit giderler, sağlık kurumunun hizmet sunmaya hazır durumda beklemek için yaptığı giderlerdir ve kurum dönem içinde hiçbir hizmet faaliyeti gerçekleştirilmezse bile bu giderlere katlanmak durumundadır⁹⁶. Yani daha açık bir ifadeyle sağlık kurumunun faaliyet hacmindeki değişimlere göre, toplam bazda değişim göstermeyen giderler sabit giderler olarak tanımlanır.

⁹⁵ John Dearden, *Cost Accounting and Financial Control Systems*, International Reading, Mass: Addison-Wesley Pub Co, 1973, s. 5.

⁹⁶ Vasfi Haftacı, *Maliyet Muhasebesi*, 9. b., Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2013, s. 50.

Sağlık kurumlarının çoğu önemli sabit maliyetlere katlanmaktadırlar. Hastanenin kullandığı tesis ve ekipmanlara ait amortisman giderleri veya hastane binasına ait kira gideri sabit giderlere örnek olarak gösterilebilir. Öte yandan sağlık kurumları sürekli olarak pahalı ekipmanlara yatırım yapmaya müsait yapıda olduklarından, sabit giderlerinin toplamı bu yatırımlara göre dönemsel artışlar gösterebilecektir⁹⁷. Örneğin sağlık kurumunun hali hazırda laboratuarda kullandığı cihazını yenilemesi ve daha pahalı bir cihaza yatırım yapması sonucu, takip eden aylarda kurumun amortisman giderlerinde bir artış meydana gelecektir. Aynı şekilde sabit giderlerin toplam bazda değişmez oluşu belli bir hizmet üretim miktarına kadardır. Şöyle ki eğer kurum kullanabileceği maksimum hizmet kapasitesinin üzerinde çalışmak istiyorsa bunun için yeni yatırımlar yapmak zorunda kalacaktır ki bu da toplam sabit maliyetlerde bir sıçrama meydana getirecek ve sonrasında bu giderler tekrardan sabitlik kazanacaktır⁹⁸.

Tablo 10 üzerinde toplam sabit giderler sütununda belirtilen tutarın 50.000 TL'lik tutarın tam kan sayım testinde kullanılan cihaza ait amortisman gideri olduğunu varsayalım. Dönem içerisinde tam kan sayım testi yaptıran hasta sayısı kaç olursa olsun bu gidere katlanılmak zorunda olduğundan, toplam sabit giderlerin faaliyet hacmi ile ilişkisi şekil 5 üzerinde gösterildiği gibi olacaktır.



Şekil 3 Faaliyet Hacmi İle Toplam Sabit Giderler Arasındaki İlişki

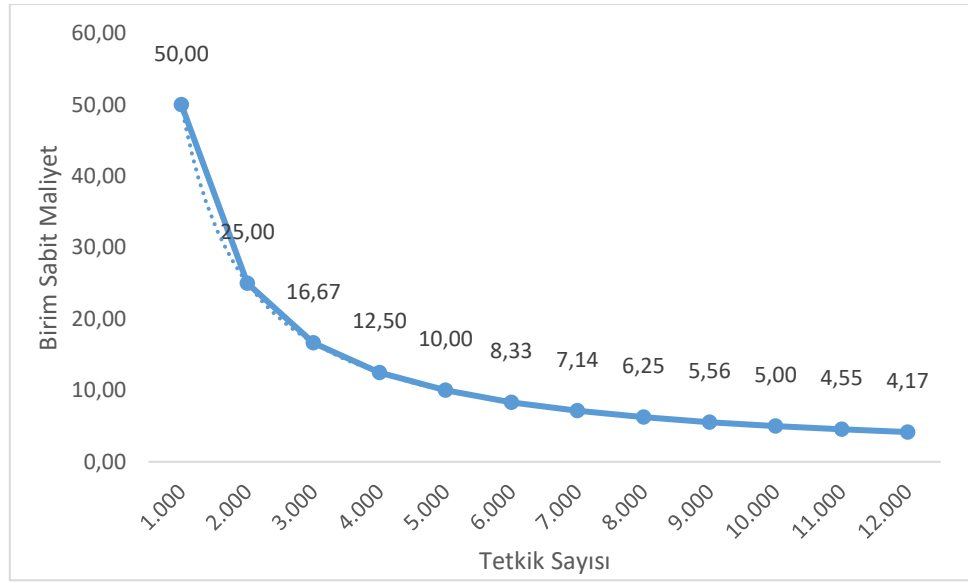
⁹⁷ Young, *Management Accounting In Health Care Organizations*, s. 12.

⁹⁸ Haftacı, *Maliyet Muhasebesi*, s. 50.

Öte yandan birim tetkik başına düşen sabit giderler ise, faaliyet hacmindeki artışa ters orantılı olarak gerçekleşecektir. Birim sabit gider bilgisine aşağıdaki formül vasıtası ile ulaşılır.

$$\text{Birim Sabit Gider} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Faaliyet Hacmi (Tetkik Sayısı)}}$$

Bu durumda, eğer hastanede 1.000 tetkik çekilir ise 50.000 TL'lik amortisman gideri 1000'e bölünür ve böylece birim başına 50 TL/Br. tutarında bir sabit giderin var olduğu bulunabilir. Buna göre örneğimizdeki farklı faaliyet hacimlerinde birim sabit giderler şekil 4'teki gibi gerçekleşecektir.



Şekil 4 Faaliyet Hacmi İle Birim Sabit Giderler Arasındaki İlişki

Şekil 6 üzerindeki grafikte gösterildiği üzere, başlarda tetkik sayısında ki 1000 birimlik bir artış birim başına düşen sabit giderlerde 25 TL/Br değerinde bir azalış yaratırken, belirli bir faaliyet hacminden sonra, tetkiklerdeki 1000 birimlik artış ile meydana gelen birim sabit giderlerdeki azalış daha düşük seviyelerde gerçekleşmiştir. Başka bir deyişle birim sabit giderler, faaliyet hacmindeki artış sonucu ilk başta hızlı bir düşüş gösterirken, daha sonra azalmadaki bu eğilim azalan oranda gerçekleşir ve bir noktadan sonra durma noktasına kadar gelir⁹⁹. Birim bazda sabit giderlerin faaliyet

⁹⁹ Hamdi Erdin Gündüz, “Sağlık Kurumlarında Maliyet Bilgisi”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: Kerim Banar, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, s. 11.

hacmindeki değişmelere bu şekilde tepki vermesi ise ölçek ekonomisi olarak adlandırılmaktadır¹⁰⁰.

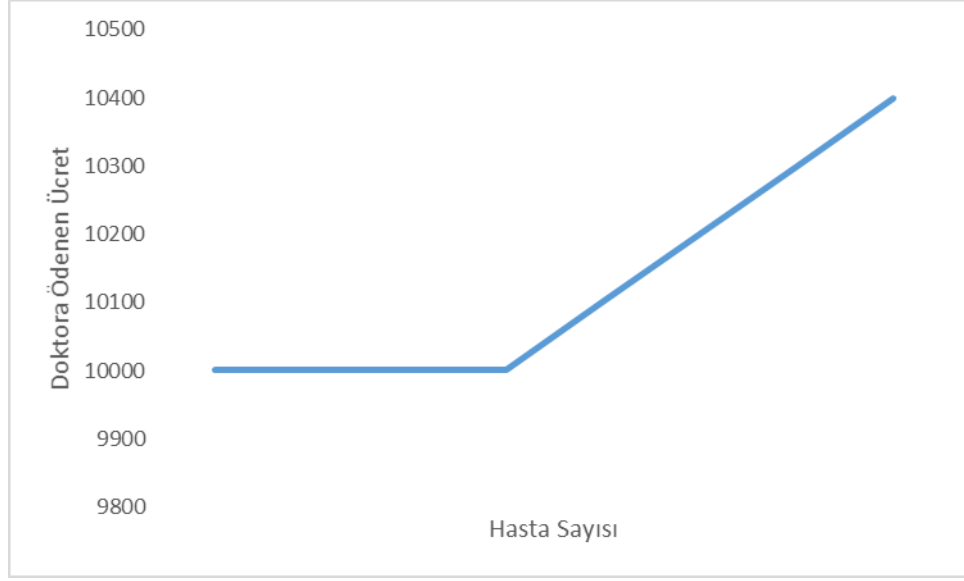
Ayrıca sabit giderleri; (1) Yapısal sabit giderler ve (2) Programlanmış sabit giderler olarak ikiye ayırabiliriz. Yapısal sabit giderler sağlık kurumunun faaliyetleri için gerekli olan ve yönetimin kısa vadede alacağı kararlardan kolayca etkilenmeyecek olan giderlerdir. Maddi duran varlıklara ait amortisman gideri ve yönetici ücretleri buna örnek olarak gösterilebilir. Programlanmış sabit giderler ise, üst yönetim tarafından saptanabilen ve bütçeye konan ödenekler dahilinde bölüm yöneticilerince yapılan; reklam, ar-ge vb. giderlerdir¹⁰¹.

3.2.4.3. Yarı Sabit-Yarı Değişken Giderler

Bu tür giderler belirli bir faaliyet hacmi veya kullanım miktarında sabit gider niteliği gösterirken, bu faaliyet hacmi veya kullanım miktarından sonra değişken giderler gibi artış göstermektedir. Buna sabit ücret artı hasta başına pirim alan doktor maaşları örnek olarak gösterilebilir. Bu durumda doktorun aylık olarak pirimler haricindeki maaşı faaliyet hacminden bağımsız olarak doktora ödendiğinden hastane açısından sabit gider olarak nitelendirilir. Ancak belirli bir hasta sayısından sonra baktığı her hasta veya girdiğı her ameliyat için doktora ödenen pirim vb. ek ücretler kurumun faaliyet hacmi doğrultusunda değişiklik göstereceğı için, ücretin bu kısmı değişken gider niteliğinde görülebilir. Yarı sabit yarı değişken giderlerin grafikte gösterimi şekil 5 üzerinde gösterilmektedir

¹⁰⁰ Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, s. 34.

¹⁰¹ Mehmet Akif Ayarlıoğlu, "Sağlık Kurumlarında Giderlerin Sınıflandırılması ve Gider Türlerinin İncelenmesi", *Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi*, Editör: Cem Sayınu, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2016, s. 58.



Şekil 5 Yarı Sabit-Yarı Değişken Giderler

3.2.5. Karar Verme Amaçlı Kullanılan Giderler

İşletme yönetiminin gelecek ile ilgili alacağı stratejik kararlardaki ihtiyaçlarına göre de maliyetler çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir.

3.2.5.1. Geçerli Ve Batık Maliyetler

Geçerli maliyetler, yönetimin gelecek ile ilgili alacağı kararlara göre değişme gösteren maliyetlerdir ve iki temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar; (1) Gelecek ile ilgili olması ve (2) Farklı alternatifler arasında değişkenlik göstermesidir. Bu özelliklerinden dolayı geçerli maliyetler iki başlıkta ele alınabilir. Bunlar; (1) Ek maliyetler ile (2) Fırsat maliyetleridir¹⁰².

Ek Maliyetler: Hastane yöneticileri, yatırım veya hizmet sunumu ile ilgili verecekleri kararlarda, farklı seçenekler arasından bir tercih yapmak durumunda kalabilir. İşte bu seçeneklerin arasında ortaya çıkan fark ek maliyet olarak adlandırılır. Söz gelimi, bir sağlık kurumu elindeki bir miktar para ile radyoloji bölümüne bir ultrason cihazı almayı düşünmektedir. Cihazı alması ve almaması seçenekleri arasında yapılacak, ek maliyet ve ek getiri araştırması sonucu cihazın alınmasına

¹⁰² Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, s. 43.

karar verilirse, bu kararlar birlikte maliyetlerde meydana gelecek olan artış ek maliyettir.

Fırsat Maliyeti; Muhasebe sisteminde maliyetler, geçmişte vuku bulmuş veya gelecekte meydana çıkması için taahhüt verilmiş ödemeler üzerinden sınıflandırılır. Bu durumun bir istisnası olan fırsat maliyetlerinde, kurumdan gelecekte bir para çıkışı beklenmez. Fırsat maliyeti, alternatifler arasından vazgeçtiğimiz seçeneğin maliyetidir. Burada amaç karar verebilirlik açısından, tercih etmediğimiz seçenek ile elde etmekten vazgeçtiğimiz faydaların ortaya konulmasıdır. Tabii ki burada bir fırsat maliyetinden söz edebilmemiz için, ortada gelecekte değer yaratması beklenen alternatif seçenekler bulunmalıdır. Örneğin sağlık kurumu, atıl kalacak bir makineyi almaktan vazgeçip, onun yerine ihtiyaç duyduğu bir cihaza yatırım yaptı ise, burada bir fırsat maliyetinden bahsedilemez¹⁰³. Ayrıca ekonomik değerlendirme açısından tüm giderlerin, fırsat maliyetleri ile birlikte değerlendirilmesi son derece önemlidir¹⁰⁴.

Batık maliyetler ise, kurumun zaten yapmış olduğu ve bu sebeple, alınacak olan kararlardan etkilenmeyen ve karar vermede kullanılmayacak olan maliyetlerdir. Ayrıca geçerli maliyet olarak ele almayacağımız maliyetleri de batık maliyet olarak tanımlayabiliriz. Batık maliyetlerin iki temel özelliği ise; (1) Gelecek ile alakalı olmamaları ve (2) Farklı seçeneklerin değerlendirilmesinde her hangi bir değişiklik göstermemeleridir. Sağlık kurumunun mevcut amortisman giderleri buna örnek olarak gösterilebilir.

3.2.5.2.Kontrol Edilebilirliğine Göre Giderler

Giderler kontrol edilebilirliklerine göre; kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen giderler olarak iki sınıfa ayrılabilirler.

Eğer gider kalemi, sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniyor ise, bu gider kontrol edilebilir gider olarak adlandırılacaktır. Aksi takdirde

¹⁰³ Colin Drury, *Management and Cost Accounting*, 4. b., London: International Thomson Business Press, 1996, s. 45.

¹⁰⁴ R Robinson, "Costs and cost-minimisation analysis.", *BMJ: British Medical Journal*, C. 307, S. 6906 (1993), s. 727.

kontrol edilemeyen gider olarak isimlendirilir. Giderlerin bu şekilde sınıflandırılması, sorumluluk muhasebesi açısından önemli görülmektedir¹⁰⁵.

3.2.5.3. Birim Maliyet Ve Marjinal Maliyet

Sağlık kurumlarında yönetimin vereceği kararlarda başvurabileceği bir başka maliyet kavramları da ortalama maliyet ve marjinal maliyettir.

Hastaneler de verilen pek çok karar, hizmetin sağlanıp sağlanmayacağı veya bir işlemin yapılıp yapılmayacağı ile ilgili değil, ne kadar hizmetin verileceği ile ilgilidir. Yani mevcut hizmetler genişletilmeli mi yoksa sözleşmeye bağlı mı kalmalı? Örneğin belirli bir hastalık için hastaneye gelen hastaların, günlük bakım hizmetleri varsa bu hizmetler ne kadar genişletilmelidir? Veya kafa travması için hastaneye başvuran hastaların kaçına bilgisayarlı tomografi çekilmelidir? İşte bu tip kararlar için marjinal maliyete odaklanmak gerekir. Burada marjinal maliyetten kasıt; faaliyetteki marjinal bir değişikliğin, toplam maliyette meydana getirdiği değişikliktir¹⁰⁶.

Öte yandan birim maliyetler ise, tek bir mal veya hizmet sağlama maliyetini ifade eder ve ayrıca ortalama maliyet olarak da düşünülebilir. Birim maliyetler, destek hizmet maliyetleri (laboratuvar testi maliyeti, yemekhane maliyeti vb.) veya esas hizmet maliyetleri (klinik veya poliklinik maliyetleri gibi) temelinde bulunabilir¹⁰⁷.

Genel olarak maliyet verileri olarak da düşünebileceğimiz birim maliyetler çeşitli konular da yardımcı olabilecek bilgiler sağlayacaktır¹⁰⁸. Örneğin;

- Bir hizmeti sağlamak için ne kadar kaynağa ihtiyaç duyulduğunun görülmesini sağlar,
- Maliyetleri ve maliyet yaratan aktiviteleri daha belirgin hale getirerek, yöneticilere maliyetleri daha iyi görebilmeleri noktasında yardımcı olur,
- Çeşitli sağlık hizmetleri için ne kadar bütçe ayrılacağı kararında yöneticilere yardımcı olur,
- Kurum genelinde sunulan sağlık hizmetlerinin karşılıklı etkinlik değerlendirilmelerinin yapılabilmesini sağlar,
- Sağlık hizmetlerinin ücretlerinin belirlenmesinde yardımcı olur ve
- Sağlık hizmetleri için yeterli fon sağlanmasında yol gösterici olur.

¹⁰⁵ Nalan Akdoğan, *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 9. b., Gazi Kitabevi, 2015, s. 27.

¹⁰⁶ Robinson, "Costs and cost-minimisation analysis.", s. 727.

¹⁰⁷ Lesong Conteh, Damian Walker, "Cost and Unit Cost Calculations Using Step-down Accounting", *Health Policy and Planning*, C. 19, S. 2 (2004), s. 127, doi:10.1093/heapol/czh015.

¹⁰⁸ Conteh, Walker, "Cost and Unit Cost Calculations Using Step-down Accounting", s. 127.

4. HİZMET MALİYETİNİ OLUŞTURAN GİDERLER

Bir sağlık kurumunda sunulan hizmetin maliyetinden kasıt, kurumun sağlık hizmetlerini sunması için katlandığı bütün giderlerin toplamıdır¹⁰⁹. Sağlık hizmetini sunabilmek için kurumun katlandığı bu giderler; (1) Hizmet sunum giderleri ve (2) Dönem giderleri olarak iki başlık altında toplanabilir¹¹⁰. Burada dönem giderlerine de hizmetin gerçekleştirilmesini sağlamak için katlanılıyor olsa da, bu giderler hizmet sunumunun esasını teşkil etmediğinden bu başlık altında değerlendirilmeyecektir. Hastanede maliyetleri oluşturan kalemler ise; personel çalışma süreleri, medikal malzemeler (iğne veya ilaçlar gibi), otelcilik hizmetleri, kullanılan sermaye donanımı ve genel giderler (ısıtma, aydınlatma vb.) olarak özetlenebilir¹¹¹. Sağlık kurumlarına ait giderler kabaca tablo 11 üzerinde gösterildiği gibi gruplandırılabilir.

Tablo 11 Sağlık kurumlarına ait maliyet unsurları

Maliyet unsurları	Maliyetler
Personel Giderleri	Hastane personelinin maaşları, ücretleri ve döner sermayeden aldıkları paylar
Tıbbi Sarf Malzeme	Tıbbi nitelikteki ilk madde ve malzeme
Genel Sarf Malzeme	Genel nitelikteki ilk madde ve malzeme
İlaç Giderleri	Kullanılan her türlü ilaç, serum vb. malzeme giderleridir
Endirekt Personel	Temizlik, hastane güvenliği, hasta bakıcı, bölüm sekreterleri, yönetimde çalışan personel vb. diğer personel giderleri
Isınma	Her türlü ısınma cihaz ve yakıt giderleri
Enerji	Kurumun kullandığı makine-teçhizata ait veya kurumda kullanılan genel elektrik vb. enerji giderleri
Yolluklar	Görevlendirilmiş personele ait süreli ve gezici yolluk giderleri
Endirekt Hizmet	Düzenli bakım-onarıma ait giderler, haberleşme giderleri, diğer çeşitli giderler ve amortismanlar
Dış Kaynak Kullanımı	Tıbbi nitelikli dışarıdan sağlanan faydalara ait giderler ve gene dışarıdan sağlanan yemekhane veya güvenlik gibi destek faaliyetleri ile ilgili giderler
Yatak Hizmetleri	Yataklı sağlık kurumlarındaki yatış verilmiş hasta ile hastaların refakatçilerine sunulan yatak ve konaklamayla ilgili tüm giderler.

Kaynak: Hakan Seldüz, *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi*, 1. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2013, s. 48.

Sağlık kurumları birer hizmet işletmesi oldukları için, bu kurumlarda hizmet üretimini sağlamak üzere ortaya çıkan giderler, "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesap grubuna kaydedilir ve daha sonra bu hesap "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma

¹⁰⁹ Michael R. Kinney, Raiborn A. Cecily, *Cost Accounting Foundations and Evolutions*, 8. b., United States of America: South-Western Cengage Learning, 2011, s. 5.

¹¹⁰ Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, s. 41.

¹¹¹ Robinson, "Costs and cost-minimisation analysis.", s. 726.

Hesabı” kullanılarak kapatılır. Diğer hizmet işletmelerinde olduğu gibi, sağlık kurumlarında da “710 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri”, “720 Direkt işçilik giderleri” ve “730 Genel üretim giderleri” hesapları bir mamul üretiminin var olmaması nedeniyle kullanılamaz.

Ancak maliyetlerin doğru izlenebilmesi ve giderlerin doğru dağıtılabilmesi için, 740 numaralı hesabın alt hesaplarını doğru takip etmeli ve bir sonraki başlıkta değineceğimiz gider yerlerinin doğru bir şekilde oluşturulması gerekmektedir.

740 numaralı hesapta yer alacak alt hesaplar ise çeşit esasına göre sıralanacak ve ‘0’ grup numarası ile başlayarak aşağıdaki şekilde gruplandırılacaktır.

0. 740.00 İlaç ve Sarf Malzeme Giderleri
1. 740.10 İşçi Ücret ve Giderleri
2. 740.20 Memur Ücret ve Giderleri
3. 740.30 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
4. 740.40 Çeşitli Giderler
5. 740.50 Vergi Resim Ve Harçlar
6. 740.60 Amortisman ve Tükenme Payları
7. 740.70 Finansman Giderleri

Bu hesapların sıralaması ve hesap kodları değiştirilemez. Fakat bu hesaplara ilaveten uygulanacak alt hesaplar işletmenin tercihinin bırakılmıştır. Bununla beraber açılacak alt hesapların hesap kodları, grup numarasının ilk basamağı ile başlamalı ve ilgili hesap grubunun niteliğine ters düşmemelidir. Örneğin hastanenin hemşirelik giderlerine ait açılan bir hesabın, 740.10 hesap kodu ile başlaması gerektiği gibi başka bir hesap grubu altında da izlenemeyecektir¹¹².

Hizmet maliyetini oluşturan her bir hesap grubunun tanımını, çeşitlerine göre gider türleri başlığı altında yapılmıştı. Ancak sağlık kurumlarındaki giderlerin büyük bir kısmını hastane personeline ait giderler ile ilaç ve sarf malzeme giderleri oluşturduğundan dolayı bu iki hesap altında toplanan giderleri ayrıca ele almamız yerinde olacaktır.

¹¹² Büyükmirza, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, s. 101.

4.1. İLAÇ VE SARF MALZEME GİDERLERİ

Sağlık kurumlarında kullanılan ilaçlar ve sarf malzeme giderleri, bu kurumların ilk madde ve malzeme giderlerini oluşturmaktadır. Nasıl ki üretim işletmeleri faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla ilk maddeye ihtiyaç duyuyor ise, sağlık kurumları da tedavi hizmetini yerine getirebilmek için, ilaç, sarf malzemesi, pamuk, sterilizasyon malzemeleri, laboratuarda kullanılan çeşitli kimyasal içerikli madde ve malzemeler gibi pek çok ilaç ve sarf malzeme giderine katlanmak durumundadırlar. Sağlık kurumları için ilk maddeden kasıt yalnızca hizmetin sunumu ile alakalı faaliyetlere ait giderlerdir. Malzeme ise bunların yanı sıra kurumdaki diğer faaliyetler için de söz konusu olabilir¹¹³.

İlaç ve sarf malzemelerine ait giderler olmaksızın sağlık kurumlarının faaliyetlerini yerine getirmeleri imkânsızdır. Bununla beraber sunulan hizmetten dolayı sağlık kurumlarında sayısız ilaç ve sarf malzemeleri kullanılmakta ve bunlar personel giderlerinden sonra ikinci en büyük gider kalemini oluşturmaktadır. Öyle ki ortalama olarak bu tutar, sağlık kurumlarının hizmet sunumu karşılığı elde ettiği brüt gelirin %10'u ile %20'si kadarına denk gelmektedir¹¹⁴. Sağlık kurumlarında verilen hizmet maliyetlerinin böyle önemli bir yüzdesini oluşturan ilaç ve sarf malzeme giderlerinin satın alınması, depolanması ve kullanılması aşamalarının çok iyi organize edilmesi gerekmektedir. Özellikle, kamu/üniversite hastanelerinde ihale süreci de göz önünde tutulduğunda bunlara ait stok hareketlerinin önemi ve bu gider kaleminin doğru takip edilmesinin gerekliliği daha da iyi anlaşılabilir.

Sağlık kurumları, ilaç ve sarf malzeme giderlerini hastaya sundukları hizmet ile doğrudan ilişkilendirebilirliğine göre, (1) Direkt veya (2) Endirekt olarak ikiye ayırabilirler. Burada direkt olarak ilişkilendirilebilen ilaç, sarf malzemeleri hangi hizmette ve hangi hasta da kullanıldığı kolayca takip edilebilen ve ilgili sağlık hizmetinin maliyetine doğrudan yüklenebilen giderlerdir. Sağlık kurumuna gelen hastalara verilecek numaralar veya barkotlar vasıtası ile depodan veya hastane eczanesinden hasta istek formuna göre çekilecek direkt nitelikteki ilaç ve sarf malzeme

¹¹³ Ayarlıoğlu, "Sağlık Kurumlarında Giderlerin Sınıflandırılması ve Gider Türlerinin İncelenmesi", s. 51.

¹¹⁴ Hamdi Erdin Gündüz, "Sağlık Kurumlarında İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri", *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: Kerim Banar Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, s. 23.

giderlerinin hangi hastada veya kurumun hangi bölümünde kullanıldığı rahatlıkla takip edilebilmektedir¹¹⁵.

Tedavide kullanılan ilaçlar ve serumlara ait giderler direkt olarak takip edilebilen ilaç ve sarf malzemesine örnek olarak gösterilebilir. Direkt olarak izlenebilenler dışında kalan ve hizmet maliyetine ancak uygun dağıtım anahtarları vasıtası ile yüklenebilen sarf malzeme giderleri ve bir takım ilaçlar ise endirekt nitelikteki ilaç ve sarf malzeme giderleri olarak karşımıza çıkacaktır¹¹⁶. Bunlara örnek olarak tentürdiyot, batikon veya abeslang gösterilebilir.

4.1.1. İlk Madde Ve Malzeme Giderlerinin Sınıflandırılması

İlk madde ve malzemeler, işletmenin ihtiyaçlarına göre farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Malzemeler, 740.00 hesap kodunda izlenecektir. Farklı ilk madde ve malzeme türleri ile bunlara ait farklı bölümlerin giderleri alt hesaplar bazında izlenebilir. Buna örnek olarak basit bir sınıflandırma aşağıdaki gibi yapılabilir;

- 740.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
 - 740.00.10 Tıbbi ve laboratuvar sarf malzemeleri
 - 740.00.20 Temizlik malzemeleri
 - 740.00.30 Giyecek, mefruşat ve tuhafiye malzemeleri
 - 740.00.40 Beslenme/gıda amaçlı ve mutfakta kullanılan tüketim malzemeleri
 - 740.00.50 Kırtasiye malzemeleri
 - 740.00.60 Diğer tüketim amaçlı malzemeler

Daha sonra ihtiyaç doğrultusunda bir alt hesapta ayrıntıları ve kullanılan bölümü izlenmek üzere açılabilir. Örneğin tıbbi ve laboratuvar sarf malzeme giderlerini aşağıdaki şekilde detaylandırabiliriz.

- 740.00.10 İlk madde ve malzeme giderleri
 - 740.00.10.01 İlaçlar ve farmakolojik ürünler
 - 740.00.10.01.01 Dahiliye polikliniği

¹¹⁵ Gündüz, "Sağlık Kurumlarında İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri", ss. 24-25.

¹¹⁶ Monika Raulinajtyś-Grzybek, Wioleta Baran, Malgorzata Macuda, "Cost Accounting in Public Hospitals in Poland: Usefulness for Internal and External Purposes", *Journal of Health Management*, C. 19, S. 2 (2017), s. 3.

Hastanenin kurgulayacağı hesap planı, maliyet muhasebesinin daha etkin bir şekilde çalışabilmesi için son derece önemlidir. Bu sebeple hesap planı detaylı bir maliyet takibi yapmayı mümkün kıldığı gibi, basit ve anlaşılır da olmalıdır.

4.2.PERSONEL GİDERİ

Genel anlamda, bedensel veya fikren emeğini bir sağlık kurumuna sunan kişileri personel başlığı altında tanımlayabiliriz. bu kişilere sundukları emek karşılığı ödenecek olan maaş, prim, hak ediş, tazminat vb. her türlü ödemeler ise personel giderlerini oluşturacaktır¹¹⁷.

Sağlık kurumlarında karşımıza çıkan personel giderleri ile üretim işletmelerinde gördüğümüz işçilik giderleri arasında önemli farklılıklar söz konusudur. Bu sebeple sağlık kurumlarında çalışan sağlık personelleri için işçi veya memur terimini kullanmak pek doğru olmayacaktır. Örneğin bir üretim işletmesi için oldukça önemli görülen ek mesai ücretleri ve boşa geçen zaman konuları sağlık kurumları açısından bir anlam ifade etmemektedir.

Personel giderleri pek çok işletme içerisinde genellikle iki başlık altında izlenir¹¹⁸. Bunlar;

1. Sunulan hizmet üzerinde doğrudan izlenebilecek direkt personel gideri ve
2. Hastane genel giderleri içerisinde izlenecek olan personel giderleridir. (endirekt personel giderleri)

İster direkt, ister endirekt olsun sağlık kurumlarındaki personel giderleri ‘‘740 Hizmet Üretim Maliyeti’’ hesabı altında tek bir çatıda toplanacaktır¹¹⁹.

Direkt personel giderleri, maliyetini öğrenmek istediğimiz poliklinik veya klinik hizmetleri ile doğrudan ilişkisi kurulabilen personele ait giderlerdir. Örneğin bölüm doktorlarına ilişkin ücretler, ilgili bölümlerin direkt giderleridir. Buradan hareketle, direkt personel tabiri maliyet nesnesinin ne olduğu ile de yakından ilişkili bir kavramdır. Örneğin bir hastanenin dahiliye bölümü ele alındığında, sadece bu bölümde hizmet veren bir hemşirelik hizmeti var ise, bu hemşireler dahiliye bölümünün direkt personeli

¹¹⁷ Hamdi Erdin Gündüz, ‘‘Sağlık Kurumlarında İşçilik Maliyetleri’’, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: Kerim Banar, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, s. 47.

¹¹⁸ Horngren, Datar, Rajan, *Cost Accounting*, s. 44.

¹¹⁹ Ali Coşkun, Ali Haydar Güngörmüş, ‘‘Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi’’, *Mali Çözüm*, S. 95 (2009), s. 21.

olarak kabul edilebilir. Ancak hemşirelerin tek bir bölüme bağlı olmadan, çeşitli zaman dilimlerinde farklı bölümlere hizmet veriyor olmaları durumunda, dahiliye bölümü veya herhangi bir başka bölüm için direkt personel olarak atfedilmeleri mümkün olmayacaktır.

Bu şekilde, hemşirelerin ve bazı sağlık personellerinin tek bir bölüm ile doğrudan ilişkilendirilmesi pek de mümkün olmayabilmektedir. Sağlık kurumu çalışanlarının bu şekilde birden çok bölüm ile ilişkisinin olması durumunda, bu tür personele ait giderler ayrı bir havuzda, esasa yardımcı hizmet gider yerleri içerisinde toplanabilir ve burada toplanan giderler 2. dağıtım aşamasında esas hizmet gider yerlerine yüklenebilir¹²⁰. Örneğin hemşirelik giderlerini baz alırsak, kurumdaki hemşirelere ait giderler, ‘hemşirelik gider yeri’ çatısı altında toplanabilir. Bu gider yeri açısından ele alındığında, hemşirelere ödenen ücretler direkt gider niteliği taşıyacak fakat hastane bölümleri açısından endirekt gider olarak kabul edilecektir. Daha sonra burada toplanan giderler, giderlerin ikinci dağıtım aşamasında, esas hizmet gider yerlerine dağıtılacaktır.

5. GİDERLERİN DAĞITIM SÜRECİ

Sağlık kurumları faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için kullandıkları her bir ürün veya hizmeti hastalara doğrudan faturalayamazlar. Örneğin klinikte yatan bir hastanın faturasına doğalgaz ücreti, elektrik ücreti veya pamuk ücreti gibi kalemlerin eklenmesi mümkün değildir. Bunun yerine giderlerin, bu giderleri kullanan hizmet birimlerinin (poliklinikler, klinikler, radyoloji vb.) maliyetlerine uygun yöntemler ile dağıtılması (tahsis edilmesi) gerekmektedir. Böylece sağlık hizmetinin sunulması için katlanılan direkt ve endirekt giderlerin tamamı, sunulan esas hizmet ile ilişkilendirilmiş olacaktır¹²¹.

Giderlerin dağıtılmasındaki amaç; kurum içerisinde gerçekleşen tüm giderlerin, bu giderlerin ortaya çıkmasına sebep olan faaliyetlere tahsis etmektir¹²². Giderlerin dağıtımının devamında ise giderleri tahsis edilmiş olan bu gider yerlerine ait tüm

¹²⁰Robin Cooper, Robert S. Kaplan, “How Cost Accounting Distorts Product Costs”, *Management Accounting*, C. 69, S. 10 (1988), s. 21.

¹²¹ Nowicki, *The Financial Management of Hospitals and Healthcare Organizations*, s. 163.

¹²² Gapenski, *Healthcare Finance - An Introduction to Accounting and Financial Management*, s. 159.

maliyetler, esas hizmetlerin verildiği gider yerlerine aktarılacak ve birim hasta, işlem, doktor ve bölüm maliyetleri tespit edilecektir.

Bütün işletmeler gibi sağlık kurumları da, (1) Hizmetlerin fiyatlandırılmasında kullanabilmek, (2) Karlılık ile ilgili değerlendirmeler yapabilmek ve (3) Karşılaştırmalı analizlerde bulunabilmek için sundukları hizmetlerin maliyetlerini belirlemek isterler. Maliyet bilgisi hizmetin fiyatlandırılması için kullanılacak tek karar değişkeni olmasa da bu kararda kullanılacak en önemli girdilerdendir. Özellikle, hastalara düşük fiyatlı sağlık hizmeti sunmak isteyen sağlık kurumları için maliyet bilgisi son derece önemlidir. Karlılık analizi kısmı ise özellikle SGK'dan alınan fark ücretleri gibi ödemesi üçüncü taraflarca yapılan sağlık hizmetleri açısından oldukça önemlidir. Bu noktada hastane yöneticileri, belirli bir hizmetin finansal olarak uygunluğunu değerlendirebilmek için maliyet bilgisine ihtiyaç duyacaktır. Çünkü ücreti SGK gibi üçüncü taraflarca belirlenmiş fiyat tarifesine göre verilecek olan bir hizmetin, sağlık kurumu için ne kadar kar sağladığı veya ne denli bir zarara sebep olduğu ancak bu hizmetin maliyetinin bilinmesi ile mümkün olur. Yani yöneticiler sunulan hizmetlerin hangilerinin zarara neden olduğunu ve kar-zarar durumlarına göre hizmetlerin nasıl birbirlerini çapraz sübvansе ettiğini maliyet bilgileri sayesinde görebilirler¹²³.

Sağlık kurumlarının birim maliyet bilgilerine ulaşması çok kolay bir süreç olmayıp, bu bilgilere 7 adımda ulaşılabilecektir¹²⁴. Bu aşamalar aşağıdaki şekilde sıralanır;

1. Maliyeti hesaplanacak hizmetlerin tanımlanması (maliyet nesnesinin belirlenmesi),
2. Gider yerlerinin (maliyet merkezlerinin) belirlenmesi,
3. Hizmetin sunumuna ilişkin tüm direkt ve endirekt giderlerin belirlenmesi,
4. Giderlerin ilgili gider yerlerine dağıtılması (1. Dağıtım),
5. Tüm gider yerlerinde toplanan giderlerin, esas hizmet gider yerlerine dağıtılması (2. Dağıtım),
6. Hasta, hizmet ve doktor bazında birim maliyetlerin saptanması ve
7. Sonuçların raporlanması.

¹²³ Young, *Management Accounting In Health Care Organizations*, ss. 30-32.

¹²⁴ Shepard Donald H. vd., *Analysis of Hospital Costs : A Manual For Managers*, Singapore: World Health Organization, 2000, s. 1-30.

Ayrıca bu adımlara ilaveten, bir maliyet muhasebe sisteminin geliştirilmesinde ilk adım olarak uygun bir hesap planının varlığı da yazılabilir. Böylece maliyet ve gelirin uygun işletim birimlerine atanıp atanmayacağını belirlenir. Sağlık kurumunun hali hazırda kullandığı hesap planı, mevcut işlemleri yansıtmalıdır, aksi halde hesap planı revize edilmelidir. Eğer yansıtıyor ise o zaman toplam tedavi maliyetleri sağlıklı bir şekilde belirlenebilir¹²⁵.

5.1.HESAP PLANININ OLUŞTURULMASI

Maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması ve bulunması son derece hassas bir süreçtir ve bu süreci en başından doğru bir şekilde kurgulamak gerekir. Aksi halde ortaya çıkan giderlerin, gider yerlerinde toplanması ve giderlerin dağıtımını çok karmaşık bir işlem haline gelebilir.

Maliyet verilerinin, gider yerleri ile direkt olarak eşleştirilebilmesi için, hesap kodu ile masraf merkezi arasında sürekli ilişkiyi sağlayacak bir hesap planı gereklidir. Hesap planı sadece giderlerin yazıldığı bir şablon olarak değil, giderlerin dağıtımında, giderler ve merkezin oluşturulmasında temel unsur olarak görülmelidir. Sağlık kurumlarında kullanılacak örnek bir hesap planı ana başlıklar altında, ayrıntıya girmeden Tablo 12 üzerinde gösterildiği gibi olabilir.

¹²⁵ D. T. Meeting, R. O. Harvey, "Strategic Cost Accounting Helps Create a Competitive Edge", *Healthcare Financial Management: Journal of the Healthcare Financial Management Association*, C. 52, S. 12 (1998), s. 43.

Tablo 12 Sağlık Kurumlarında Kullanılabilecek Örnek Hesap Planı

Hesap Kodu	Hesap Adı
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.00	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
740.00.10	TIBBİ MALZEMELER
740.00.10.00	İLAÇ
740.00.10.01	SARF
740.00.20	TEMİZLİK MALZEMESİ
740.00.30	KIRTASIYE MALZEMESİ
740.01.30.00	BASILI EVRAK
740.01	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
740.01.10	BRÜT ÜCRETLER
740.01.20	KANUNA BAĞLI ÖDEMELER
740.01.30	SOSYAL YARDIMLAR
740.03	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
740.03.10	BAKIM ONARIM GİDERLERİ
740.03.20	DANIŞMANLIK HİZMET GİDERLERİ
740.03.30	ELEKTRİK, SU VE GAZ GİDERLERİ
740.03.40	HABERLEŞME GİDERLERİ
740.03.50	TAŞERON HİZMET GİDERLERİ
740.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
740.04.10	DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
740.04.20	KİRA VE AİDAT GİDERLERİ
740.04.30	HAVALE VE TAHSİL GİDERLERİ
740.04.50	REKLAM VE PROMOSYON GİDERLERİ
740.04.60	SİGORTA VE KASKO GİDERLERİ
740.04.70	SOSYAL GİDERLER
740.04.80	YOLLUK VE SEYAHAT GİDERLERİ
740.05	VERGİ RESİM VE HARÇLAR
740.05.10	HARÇLAR
740.05.20	VERGİLER
740.06	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
740.06.10	MADDİ DURAN VARLIKLAR AMORTİSMANI
740.06.20	DİĞER MADDİ OLMAYAN D.V. AMORTİSMANI
750	ARASTIRMA VE GELİTİRME GİDERLERİ
760	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
760.01	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
760.02	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
760.03	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
760.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
760.05	VERGİ RESİM VE HARÇLAR
760.06	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770.01	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
770.03	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
770.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
770.05	VERGİ RESİM VE HARÇLAR
770.06	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
780	FINANSMAN GİDERLERİ

5.2.MALİYETİ HESAPLANACAK HİZMETLERİN TANIMLANMASI

Aslında bu adıma, neyin veya hangi hizmetin maliyetini bulmak istiyoruz da diyebiliriz. Burada maliyeti bulunmak istenen hizmet, aynı zamanda bizim maliyet nesnemiz de olacaktır. Unutulmamalıdır ki yöneticiler maliyetleri değil, maliyetlerin ortaya çıktığı faaliyetleri yönetebilirler. Başka bir deyişle maliyetlerin kontrolü, onların ortaya çıktığı faaliyetlerin yönetilmesi ile gerçekleşir. Bu nedenle faaliyetlerin tanımlanması ve maliyet merkezlerinin de buna göre belirlenmesi etkili bir maliyet muhasebesi sisteminin ilk adımlarını oluşturur. Eğer bu işlem mantıklı ve gerçeğe uygun bir şekilde yapılmaz ise, maliyet çalışmaları ile ilgili yapılması planlanan ve yapılacak olan tüm girişimler boşa çıkacaktır¹²⁶.

Maliyet muhasebesi sistemi, neyin maliyetini bulmak istiyorum sorusunun cevabına veya cevaplarına göre çalışacaktır. Örneğin kurum taburcu olan her bir hastanın maliyetini bulmak istiyor ise hastaneye başvuran her bir hasta ile birlikte ortaya çıkan tüm maliyetleri hesaplamalı ve hastaya buna göre faturalandırmalıdır. Bir başka şekilde kurum bu işlemi hastalık özelinde de yapabilir ki bu durumda her bir hastalık çeşidi için bir prosedür tanımlanır ve buna göre hastalık maliyetleri bulunur. Ancak tabii ki bu durumda hastanede yüzlerce çeşit maliyet nesnesi ortaya çıkabilir¹²⁷.

5.3.GİDER YERLERİNİN BELİRLENMESİ

Giderlerin hastane birimlerine adil olarak dağıtılabilmesi ve hizmet maliyetinin hatasız tespit edilebilmesi için gider yerlerinin (maliyet merkezlerinin) doğru bir şekilde belirlenmesi çok önemlidir. Gider yerlerinin belirlenmesiyle esas hizmetlerin hangi bölümlerde verildiği ve bu esas hizmetlere destek hizmetlerin hangi birimlerce sunulduğu tespit edilmiş olacaktır. Ayrıca tüm işletmelerde olduğu gibi, sağlık kurumlarında da mevcut muhasebe sistemi içerisinde gider yerlerinin var olması, maliyet analizlerinde veri toplamayı, bu verilerin analiz edilmesini ve sunulmasını kolaylaştıracaktır¹²⁸.

¹²⁶ Seldüz, *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi*, ss. 102-3.

¹²⁷ Young, *Management Accounting In Health Care Organizations*, ss. 36-37.

¹²⁸ Conteh, Walker, "Cost and Unit Cost Calculations Using Step-down Accounting", s. 129.

İşletmelerde gider yerlerinin belirlenmesinde sorumluluk muhasebesi yaklaşımına göre hareket edilmektedir¹²⁹. Bu sebeple sağlık kurumlarındaki gider yerlerinden söz etmeden önce sorumluluk muhasebesi kavramından bahsetmekte fayda vardır.

Sorumluluk muhasebesi; sorumluluk merkezlerinin planlarını, bütçelerini, eylemlerini ve fiili çıktılarını ölçen bir sistemdir. Bu sistem içerisinde sorumluluk merkezleri ise; yöneticisi, belirli bir faaliyet grubundan sorumlu tutulan, kuruluşun bir parçası veya birimidir¹³⁰. Sorumluluk muhasebesinde yöneticilerin, işletmenin plan ve amaçlarına ulaşmada kendilerine düşen sorumlulukları nasıl en iyi şekilde yerine getirdiklerini açıklaması sağlanır¹³¹. Esasen sorumluluk muhasebesi, maliyet muhasebesinden farklı bir sistem olmayıp maliyet muhasebesi içerisinde düşünülebilir. Bu sebeple ikisini birbirinden net çizgilerle ayırmamak gerekir. Maliyet muhasebesi gider kontrolü, hizmetlerin birim maliyetlerinin tespiti ve hizmet fiyatlarının belirlenmesi gibi amaçlara yönelirken, giderlerin ortaya çıktığı gider yerlerindeki maliyetlerin kontrolü konusunda yetersiz kalmaktadır. Bunun için de etkin bir maliyet kontrolü sağlayabilmek adına sorumluluk muhasebesinden faydalanılır¹³².

Fonksiyonel birim ve kişilere odaklı bir yapının hakim olduğu fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, maliyetler sorumluluk merkezlerine göre sınıflandırılır ve raporlanır. Bu sorumluluk merkezlerindeki bütçelenmiş hedefler ile fiili sonuçlar karşılaştırılarak performans ölçümü yapılabilmektedir. Burada bahsi geçen sorumluluk merkezleri dörde ayrılır¹³³. Bunlar;

- Maliyet (gider) merkezi,
- Gelir merkezi,
- Kâr merkezi ve
- Yatırım merkezidir.

Hastanelerde de belirli faaliyetleri gerçekleştirebilmek adına bir takım maliyetlere katlanan her bir birim, gider yeri olarak ele alınabilir. Öte yandan hizmet

¹²⁹ Nermin Özgülbaş, “Sağlık Kurumlarında Gider Merkezleri ve Dağıtım”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: Mehmet Top, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2014, s. 124.

¹³⁰ Horngren, Datar, Rajan, *Cost Accounting*, s. 199.

¹³¹ Sait Y. Kaygusuz, “İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 1 (2005), s. 218.

¹³² Sait Y. Kaygusuz, Şükrü Dokur, *Yönetim Muhasebesi*, 1. Baskı Dora, 2012, s. 203-04.

¹³³ Kaygusuz, “İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”, s. 218.

sunumu sırasında ortaya çıkan giderler, birinci dağıtım aşamasında ilgili gider yerleri ile ilişkilendirileceği için, gider yerlerinin belirlenmesi bir bakıma maliyet muhasebesinin temelini oluşturmaktadır¹³⁴. Aksi halde maliyet muhasebe sürecini başa sarmak gerekebilir ki böyle bir durumda hastane yönetimi önemli bir zaman kaybına uğramış olacaktır.

Gider yerlerinde işletmenin amacına uygun olarak faaliyetler yapılmakta ve bu faaliyetler için kaynaklar tüketilmektedir. Tüketilen kaynaklar hangi gider yerinde kullanılıyor ise giderler ilgili gider yerine ait olacaktır¹³⁵. Hizmetin sunulduğu bu gider yerleri başlarında sorumlu bir kişi (yönetici) bulunduğu takdirde sorumluluk merkezi olarak da ele alınabilir ve her bir sorumluluk merkezi çatısı altında pek çok gider yeri olabilir. Örneğin Radyoloji bölümü bütünüyle bir sorumluluk merkezi iken bölüm içerisindeki her bir cihaz ayrı birer gider yeri olarak ele alınabilir. Bir başka örnek olarak dahiliye bölümü tek bir sorumluluk merkezi iken, dahiliye kliniği ve dahiliye polikliniğini ayrı ayrı gider yerleri olarak ele alınabilir¹³⁶.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gider yerlerinin organizasyon şemasına göre saptanacağı belirtilirken, gider yerlerinin sınıflandırılması da gösterilmiştir¹³⁷. Tebliğ'de üretim ile ilgili sınıflandırılan gider yerleri, sağlık kurumları için hizmet gider yerleri olarak adlandırılabilir. Tebliğden hareketle sağlık kurumları için gider yerleri tablo 13 üzerinde gösterildiği şekilde sınıflandırılabilir.

Tablo 13 Gider Yerlerinin Üretim İşlemeleri ve Sağlık Kurumlarına Göre Sınıflandırılması

Sağlık Kurumlarında gider yerleri (merkezleri)	Üretim işletmelerinde gider yerleri (merkezleri)
1. Esas hizmet gider yerleri	1. Esas üretim gider yerleri
2. Esasa yardımcı hizmet gider yerleri	2. Yardımcı üretim gider yerleri
3. Yardımcı hizmet gider yerleri	3. Yardımcı hizmet gider yerleri
4. Hizmet yerleri yönetimi gider yerleri	4. Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
5. Yatırım gider yerleri	
6. Araştırma ve geliştirme gider yerleri	
7. Pazarlama satış ve dağıtım gider yerleri	
8. Genel yönetim gider yerleri	

¹³⁴ Conrad, Nagle, Wunar, "Cost Accounting Helps Ensure Group Practice Profitability", s. 60.

¹³⁵ Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, s. 39.

¹³⁶ Francis E. Mc. Gilvery, "Program and Responsibility Cost Accounting", *Wiley on behalf of the American Society for Public Administration*, C. 28, S. 2 (1968), s. 150.

¹³⁷ "1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği", *Gelir İdaresi Başkanlığı*, (17.07.2020), https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5_04102019.pdf.

Tablo 13 üzerinde gösterilen ilk dört gider yeri sağlık hizmetlerinin sunumu ile alakalıyken, diğer dört gider yeri ise yönetsel düzeyde görülebilir. Bununla birlikte esas hizmet gider yerleri ve esasa yardımcı hizmet gider yerleri direkt olarak tedavi ile alakalı hizmetlerin verildiği bölümler ile alakalıdır (örneğin klinikler, laboratuvar, ameliyathane vb.). Yardımcı hizmet gider yerleri ise hizmetle ilgili genel giderlerin ortaya çıktığı bölümleri kapsamaktadır (yemekhane, çamaşırhane vb.)¹³⁸.

5.3.1. Esas Hizmet Gider Yeri

Shepard vd.'nin Hasta bakımı gider yerleri olarak da isimlendirdiği esas hizmet gider yerleri (EHGY), işletmenin asıl faaliyet konusu olan tedavi hizmetlerinin sunulduğu bölümlerdir. Sağlık kurumlarında bilim dalları altında bağımsız olarak faaliyet gösteren poliklinikler, klinikler ve servisler esas hizmet gider yerlerine örnek olarak verilebilirler. Esas hizmet gider yeri olarak faaliyet gösteren hastane bölümleri, hastaların hastaneye geldiklerinde ilk başvurdukları bölümler olup, bu bölümler kendi başlarına hasta kabul edebilmektedir¹³⁹.

Esas hizmet gider yerleri haricinde, sunulan hizmet ile alakalı olan diğer tüm gider yerlerinde (esasa yardımcı ve yardımcı hizmet gider yerleri) amaç esas hizmetin sunumuna destek olacak faaliyetlerin gerçekleştirilmesi olduğundan, bu gider yerleri ‘‘destek hizmet gider yerleri’’ olarak da adlandırılabilir. Kullanılan dilin yalınlığını sağlayabilmek açısından tez çalışmasının bundan sonraki kısımlarında esasa yardımcı hizmet ve yardımcı hizmet gider yerleri için destek hizmet gider yerleri tanımından da faydalanılacaktır.

5.3.2. Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri

Esasa yardımcı hizmet gider yerleri (EYHGY); esas hizmetin sunulabilmesi için olmazsa olmaz olan destek hizmetlerin sağlandığı gider yerleridir. Buradan hareketle, sağlık kurumunun ana faaliyeti olmayan ancak ana faaliyetin sürdürülebilmesi için gerekli olan hizmetin sunulduğu radyoloji, laboratuvar, ameliyathane vb. bölümler esasa yardımcı hizmet gider yeri çatısı altında toplanacaktır. Ancak bu bölümler maliyet analizinin amacının değişmesi halinde (örneğin kurumun ana faaliyet konusunun

¹³⁸ Shepard vd., *Analysis of hospital costs*, s. 4.

¹³⁹ Nermin Özgülbaş, ‘‘Sağlık Kurumlarında Gider Merkezleri ve Dağıtım’’, s. 123.

radyoloji veya laboratuvar gibi hizmetler vermek olması veya maliyet analizinin yalnızca bu bölümler özelinde yapılacak olması gibi) esas hizmet gider yeri olarak da değerlendirilebilirler¹⁴⁰.

Esasa yardımcı hizmetleri, esas hizmetlerden ayıran en temel özellik bu bölümlerin kendi başlarına hasta kabul edemeyip hastalara yönelik tedavi, teşhis vb. hizmetleri de kendi başlarına veremiyor olmalarıdır. Basit bir örnek ile hiç bir hasta, hastaneye ilk geldiğinde kendi kendine doğrudan radyoloji tetkikine başvuramaz. Bunun yerine esas hizmet gider yerlerindeki hastalar, radyoloji ve laboratuvar gibi esasa yardımcı hizmet veren bu bölümlere sevk edilerek tıbbi hizmetleri alabilirler. Bu sebeple esasa yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderler, bu bölümlere sevk yapan esas hizmet gider yerlerine adil bir şekilde dağıtılmalıdır. Bu adil dağıtımın yapılabilmesi için de esasa yardımcı hizmet gider yerlerine ait maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi ve bu maliyetlerin, esas hizmet gider yerlerine doğru dağıtım yöntemleri ve dağıtım anahtarları vasıtası ile dağıtılması son derece önemlidir.

Sağlık kurumlarındaki esasa yardımcı hizmet gider yerlerine örnek olarak laboratuvar, radyoloji ve ameliyathane bölümleri gösterilebilir. Bununla birlikte hemşirelerinin kurumdaki farklı bölümlere birlikte hizmet vermesi durumunda, hemşirelere ait giderler ayrı bir gider yeri çatısı altında toplanabilir ve burada toplanan giderler ikinci dağıtım aşamasında esas hizmetlere dağıtılabilir. Bu durumda hemşirelik hizmetleri gider yeri de, esasa yardımcı hizmetler arasında yer alacaktır.

5.3.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

Sağlık kurumları sundukları hizmetleri kesintisiz ve daha kaliteli bir şekilde yerine getirebilmek için esasa yardımcı hizmetlerden başka bir takım destek hizmetlere de ihtiyaç duyarlar. Hem esas hem de esasa yardımcı bölümlere genel destek hizmet verecek olan bu gider yerlerine yemekhane, çamaşırhane, temizlik hizmetleri, bilgi işlem hizmetleri gibi örnekler gösterilebilir. Sunulan sağlık hizmetinin esasını teşkil etmeyen fakat kurumdaki pek çok bölümün ve hatta bazen bütün sağlık kurumunun ortak olarak faydalandığı bu bölümler, yardımcı hizmet gider yerleri olarak gruplanacaktır. Bu gider yerlerinde toplanan giderler, daha sonra giderlerin ikinci

¹⁴⁰ Conteh, Walker, "Cost and Unit Cost Calculations Using Step-down Accounting", s. 129.

dağıtım aşamasında esas hizmet, esasa yardımcı hizmet ve yönetim gider yerlerine uygun dağıtım yöntemleri kullanılarak dağıtılacaktır¹⁴¹.

5.3.4. Hizmet Yerleri Yönetimi Gider Yeri

Sağlık kurumunda sunulacak olan hizmetlerdeki planlama ve koordinasyon gibi yönetsel işler kurumun başhekimliğince ifa edilmektedir. Bu sebeple, özellikle şehir hastaneleri gibi büyük ölçekli kurumlarda, kurum başhekimliği hizmet yerleri yönetimi gider yeri olarak da ele alınabilir. Öte yandan yönetim, kurum başhekimliğini yönetim gider yeri olarak da ele almayı tercih edebilir.

5.4.DİREKT VE ENDİREKT GİDERLERİN TANIMLANMASI

Maliyet muhasebesi sisteminde giderlerin dağıtılmasının başlangıcı, gider yerlerine ait direkt ve indirekt giderlerin belirlenmesidir. Burada direkt giderlerden kasıt belirli bir gider yeri özelinde ortaya çıkan giderler iken, indirekt giderler birden fazla gider yerini aynı anda ilgilendirmektedir. Sağlık kurumlarında gider yerlerine ait direkt giderler genellikle personel gideri ile ilaç ve sarf malzeme giderleridir. Basit bir örnek olarak sağlık kabinlerini düşünelim. Burada tek bir gider yeri olduğunu varsayarsak, sağlık kabinine ait tüm giderler bu gider yerinin direkt gideri olacak ve hiçbir indirekt giderden söz edilemeyecektir¹⁴². Ancak genel hastaneleri ele alırsak, bu kurumlar için pek çok gider yerinden ve her bir gider yerine özel pek çok direkt ve indirekt giderden söz edilebilecektir. Örneğin bir dahiliye bölümü için burada çalışan doktorların aldığı ücretler bölüm direkt gideri iken, tüm hastaneye hizmet veren temizlik görevlisinin aldığı ücret, dahiliye bölümü için bir indirekt gider olacaktır.

Aslında gider yeri açısından bakacak olursak, bu aşama her bir gider yerinin kendi direkt giderlerini bulmak ile ilgili olacaktır. Öncelikle hem esas hizmet gider yerinin, hem de destek hizmet gider yerlerinin kendi direkt giderleri tespit edilmelidir. EHG'Y'nin indirekt giderleri ise, destek hizmetlere ait bölüm maliyetlerin, uygun dağıtım anahtarları vasıtası ile bu bölümlere dağıtılması sonucunda bulunur. Tabi ki bu

¹⁴¹ Shepard vd., *Analysis of hospital costs*, s. 4.

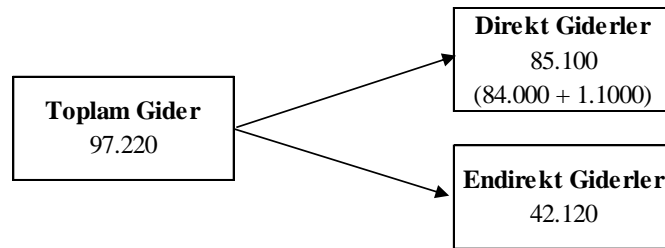
¹⁴² Young, *Management Accounting In Health Care Organizations*, s. 39.

dağıtım işleminin gerçekleştirilmesi için öncelikle dağıtım sürecinde kullanılacak olan dağıtım anahtarlarının belirlenmesi gerekmektedir¹⁴³.

Öte yandan gider yerlerine ait toplam giderlerin belirlenmesinde, direkt giderler ile birlikte bazı endirekt giderlerin de giderlerin ikinci dağıtımından önce uygun bir şekilde pay edilmesi gerekebilir. Başka bir ifadeyle endirekt giderler her zaman destek gider yerlerindeki giderlerin dağıtımını sonucu ortaya çıkmaz. Bunun sebebi sürekli olmayan bazı giderlere ait herhangi bir gider yerinin olmaması olabilir. Örneğin sağlık kurumunda bir seferliğine verilecek bir eğitim veya bir kongre gideri düşünelim. Tek seferlik bu gider için yeni bir gider yeri oluşturmak yersiz olacağından, ortaya çıkan bu ve benzeri giderler hizmetten pay alan bölümlere uygun dağıtım anahtarları vasıtası ile dağıtılmalıdır. Bunun gibi kuruma ait elektrik, su, doğalgaz, temizlik malzemesi, bina kirası vb. genel giderler de, gider yerlerine ait endirekt giderler olarak dağıtım anahtarları vasıtası ile adil bir şekilde bölümlere dağıtılmalıdır.

Bu durumda bir gider yerine ait giderlerin toplamı bu gider yerinin direkt ve endirekt giderlerinin toplamından oluşacaktır. Son olarak direkt giderlerin dağıtımını, endirekt giderlere nazaran daha kolay olduğundan, olabildiğince çok giderin ilgili bölüme direkt olarak yüklenmesi maliyet muhasebesinin işini kolaylaştıracaktır.

Örnek olarak ABC isimli bir özel hastane düşünelim. ABC Hastanesinin radyoloji bölümünde çalışan personele ait gider (direkt personel giderleri) toplamının 84.000 TL ve bölümün ilaç sarf malzemesi giderlerinin de 1.100 TL olduğunu varsayalım. Bununla birlikte radyoloji bölümünün hemşirelik gider yerinden aldığı payın da 42.120 TL olduğunu düşünelim. Bu durumda radyoloji bölümüne ait toplam maliyetler şekil 8'deki gibi gerçekleşecektir.



Şekil 6 Gider Yerinin Toplam Giderini Oluşturan Unsurlar

Kaynak: Finkler, Ward, Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, s.16.

¹⁴³ Steven A. Finkler, David M. Ward, Judith J. Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, 3. b., United States of America: Jones and Bartlett Publishers, 2007, ss. 68-69.

5.5. TÜM GİDERLERİN İLGİLİ GİDER YERLERİNE DAĞITIMI

Maliyet muhasebesi çalışmalarının başlangıcında tüm gider yerleri ve bu gider yerlerinde ortaya çıkan bütün giderler tespit edildikten sonra, sıra bu giderlerin ilgili gider yerlerine adil bir şekilde dağıtılması aşamasına gelecektir. Giderlerin birinci dağıtımını olarak da adlandırılan bu işlem öncesinde, dağıtım sürecinde kullanılacak dağıtım anahtarlarının da belirlenmesi gerekmektedir.

Dağıtım anahtarlarının belirlenmesi, giderlerin dağıtım sürecindeki oldukça önemli adımlardan biridir. Öyle ki bazı kaynaklarda dağıtım anahtarlarının belirlenmesi, giderlerin dağıtım sürecinde ayrı bir başlık olarak ele alınmış ve birinci dağıtım aşaması bu başlık altında değerlendirilmiştir.

5.5.1. Dağıtım Sürecinde Kullanılacak Dağıtım Anahtarlarının Belirlenmesi

Daha önce de belirtildiği üzere, bir gider yerinin toplam maliyeti, o gider yerine ait direkt ve indirekt giderlerinin toplamı kadar olacaktır. Fakat buradaki asıl mesele, gider yerlerinin indirekt giderlerden ne kadar pay alacağı veya bunun nasıl tespit edileceğidir. Öyle ki bir sağlık kurumunda esas hizmet gider yerlerine ait indirekt giderleri oluşturan pek çok destek hizmet söz konusudur. Üstelik bazı destek gider yerlerinin birbirlerine de hizmet veriyor olması kaçınılmazdır. Örneğin hastane yemekhanesi sadece esas hizmet gider yerlerine değil, tüm hastaneye destek hizmet sağlamaktadır. Peki, bu durumda destek hizmet gider yerlerinin maliyetleri, diğer gider yerlerine nasıl ve neye göre dağıtılacaktır¹⁴⁴?

Bu soru, dağıtım anahtarlarının belirlenmesi sonucunda cevap bulur. Daha açıklayıcı bir ifadeyle; bir gider yerinde toplanan giderlerin, diğer gider yerlerine adil bir şekilde paylaşmamasını mümkün kılacak bir ölçüm aracı bulmamız ve giderleri buna göre dağıtmamız gerekir ki bu ölçüm aracı, dağıtım anahtarı olarak adlandırılır. Burada dağıtım anahtarlarından kasıt ise; destek hizmet gider yerlerine ait maliyetlerin varlığına sebep olan etkinliklerdir¹⁴⁵. Ayrıca giderlerin dağıtımının yapılmasındaki en kilit unsur da gene, tespit edilecek olan bu dağıtım anahtarlarıdır¹⁴⁶. İşte bu sebeple de bölümlere ait dağıtım anahtarlarının oldukça titiz bir çalışma ile belirlenmesi gerekir. Çünkü

¹⁴⁴ Young, *Management Accounting In Health Care Organizations*, s. 43.

¹⁴⁵ A.g.e., s. 41.

¹⁴⁶ Finkler, Ward, Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, s. 69.

dağıtım anahtarlarının hatalı bir şekilde belirlenmesi, hangi dağıtım yöntemi kullanılırsa kullanılsın, giderlerin dağıtımının ve birim hizmet maliyeti hesaplama çalışmalarının hatalı sonuç vermesine sebep olur¹⁴⁷.

Sağlık kurumlarında kullanılabilir bazı dağıtım anahtarları tablo 14 üzerinde gösterilmiştir.

Tablo 14 Sağlık Kurumlarında Kullanılabilir Dağıtım Anahtarları

Maliyeti Dağıtılacak Destek Maliyet Merkezleri	Kullanılabilir Dağıtım Anahtarları	
Çamaşırhane	Kilogram (Kg)	Parça sayısı
Oda hizmetleri	Hizmet süresi	Metrekare (m ²)
Amortismanlar	Metrekare (m ²)	Maliyet
Bakım-Onarım	Metrekare (m ²)	İş emri sayısı/süresi
Kan Bankası	İstek sayısı	Yatan hasta sayısı
Enfeksiyon Kontrolü	Bölmelere gönderilen tıbbi alet sayısı	Ayaktan hasta sayısı
Eczane	Kullanılan İlaçların parasal değeri	Yatan hasta sayısı
Dokümantasyon ve arşivleme hizmetleri	Randevu alan hasta sayısı	Doktor sayısı
Ameliyathane	Bölmelerin ameliyathaneyi kullandığı süre	Ameliyat sayısı
Hemşirelik hizmetleri gider yeri	Hemşire çalışma süresi	Hemşire sayısı
Radyoloji	Birleşik üretim maliyetleri	Her bir radyolojik tetkik için görüntüleme sayısı

Kaynak: Gündüz, “Sağlık Kurumlarında Genel Hizmet Maliyetleri” s. 63.

Öte yandan tablo 14 üzerinde de görülebildiği üzere, dağıtım anahtarı olarak neyin kullanılacağı ile ilgili birden fazla alternatif olabilir. Bu durumda sözünü ettiğimiz, maliyete neden olma durumunu uzun dönemde en iyi yansıtan alternatifin dağıtım anahtarı olarak kullanılması gerekecektir¹⁴⁸.

Dağıtım anahtarları; birinci dağıtım aşamasında endirekt giderlerin ilgili gider yerlerine dağıtılmasında kullanıldığı gibi ikinci dağıtım aşamasında da destek hizmet giderler yerlerine ait toplam giderlerin, esas hizmet gider yerlerine dağıtılmasında da kullanılacaktır.

¹⁴⁷ Meeting, Harvey, “Strategic Cost Accounting Helps Create a Competitive Edge”, s. 43.

¹⁴⁸ Drury, *Management and Cost Accounting*, s. 85.

5.5.2. Giderlerin Birinci Dağıtım Aşaması

Giderlerin dağıtımının bu ilk aşamasında, giderlerin tamamı ortaya çıktıkları gider yerlerine dağıtılırlar. Doğrudan ilgili gider yerlerine ait olan personel, amortisman, ilaç ve sarf malzeme giderleri bu bölümlere direkt olarak yüklenirken, indirekt giderler ise belirlenen dağıtım anahtarları vasıtası ile gider yerlerine dağıtılır. Ancak bazı durumlarda indirekt giderin tek bir gider yeri ile ilgili olması durumunda, bu gider yerine doğrudan dağıtım gerçekleştirilebilir¹⁴⁹. Buna örnek olarak yalnızca ameliyathane sterilizasyonunda kullanılan bir temizlik malzemesini gösterebiliriz. Bu temizlik malzemesi ameliyathane de sunulan hizmetin esasını teşkil etmiyor olsa da, sadece ameliyathane de kullanıldığından bu gider yerine direkt olarak yüklenir.

Bu aşamada giderlerin dağıtımının daha iyi anlaşılabilmesi adına, dağıtım sürecinin bir örnek üzerinden anlatılması yerinde olacaktır. Örnek bir ABC hastanesinde belirli bir ay içerisinde gerçekleşen toplam 984.000,00 TL tutarında gider olduğunu varsayalım. ABC Hastanesinde gerçekleştiği varsayılan bir takım giderler, gider çeşitleri bazında, dağıtım anahtarları ve tutarları ile birlikte tablo 15 üzerinde gösterilmiştir.

Tablo 15 ABC Hastanesi Giderlerine Ait Bilgiler

Gider Çeşitleri	Dağıtım Anahtarları	Dağıtım Anahtarları Toplamı	Gider Toplamı (TL)
Personel Giderleri	Direkt		597.500
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Direkt		193.000
Danışmanlık	Direkt		15.000
Bakım Onarım	Direkt		5.000
Makine ve Cihaz Amortismanı	Direkt		64.000
Dışardan Sağlanan Hizmet	Direkt		4.000
Bina Amortismanı	Metrekare	5000 m ²	50.000
Doğalgaz	Metreküp	65000 m ³	26.000
Elektrik	Kilowatt	40000 kwh	30.000
Eğitim	Personel Sayısı	100 Kişi	5.500
Toplam			990.000

Tablo 15’de verilen indirekt giderlerin, hastanenin gider yerlerine dağıtım anahtarları vasıtası ile dağıtılması gerekmektedir ve bu dağıtım giderlerin 1. dağıtım olarak adlandırılacaktır. Burada dağıtım anahtarı direkt olarak verilen giderler ortaya çıktıkları gider yerlerine doğrudan yüklenirken, kalan 111.500 TL’lik indirekt giderler

¹⁴⁹ Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, s. 167.

tablo 16' de verilen dağıtım anahtarına ilişkin kullanım miktarları doğrultusunda gider yerlerine adil olarak dağıtılacaktır.

Tablo 16 Endirekt Giderlerin Dağıtım Anahtarlarına İlişkin Bilgiler

	Toplam (TL)	Dağıtım Anahtarları	Toplam	Dağıtım Anahtarlarının Dağılımı									
				Çamaşırhane	Yemekhane	Hemşirelik	Radyoloji	Ameliyathane	Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum	Başhekimlik	Hastane Yönetimi
Bina Amortismanı	50.000	Metrekare	5000 m ²	150	150		450	800	1000	1.050	1.050	150	200
Doğalgaz	26.000	Metreküp	65000 m ³	1.500	2.250		6.750	6.500	12.000	12.750	18.000	2.250	3.000
Elektrik	30.000	Kilowatt	40000 kwh	2.000	1.000		10.000	8.000	6.000	6.000	6.000	500	500
Eğitim	5.500	Personel Sayısı	100 Per.	4	8	25	9	4	11	14	12	4	9
Toplam	111.500												

Tablo 16’da verilen 111.500 TL tutarındaki endirekt giderlerin her birinin ilgili gider yerlerine dağıtımında, tablo 16’da verilen dağıtım anahtarları ve her bölümün bu dağıtım anahtarları içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

İlk olarak bina amortismanına ait 50.000 TL tutarındaki giderin, gider yerlerine dağıtımını ele alalım. Eğer ki bina amortismanına ait 50.000 TL tutarındaki bu gider, 9 farklı gider yerine eşit olarak paylaştırılsa ve her bölüme 5.555 TL gider yazılsaydı, bu çok kolay bir dağıtım olurdu. Fakat her gider yeri hastanede eşit alan kaplamadığı için, yeterli ve adil bir dağıtım söz konusu olmazdı¹⁵⁰. 50.000 TL’lik bu gider toplam 5000 m² olan hastaneye, her bölümün metrekare cinsinden kapladığı alan doğrultusunda dağıtılacaktır. Bu bağlamda, binaya ait amortisman giderini iki şekilde paylaşabiliriz. (1) Her bir gider yerinin dağıtım anahtarı içerisindeki oransal payına göre veya (2) Dağıtım katsayısı yardımı ile. İki yöntemden hangisi kullanılırsa kullanılсын gider yerlerine dağıtılacak tutarda bir değişme olmayacaktır.

Bina amortismanının her bölümün toplam metrekare içerisindeki yüzdesel payına göre dağıtımını tablo 17 üzerinde gösterilmiştir.

Tablo 17 Bina Amortismanının Dağıtım Yüzdesi İle Dağıtımı

Gider Yeri	Kapladığı Alan_m ²	Toplam Alan içerisindeki % Payı	Bina Amortisman Gideri_TL	Tutar (TL)
Çamaşırhane	150	0,03 x	50.000 =	1.500
Yemekhane	150	0,03 x	50.000 =	1.500
Radyoloji	450	0,09 x	50.000 =	4.500
Ameliyathane	800	0,16 x	50.000 =	8.000
Dahiliye	1000	0,20 x	50.000 =	10.000
Genel Cerrahi	1.050	0,21 x	50.000 =	10.500
Kadın Doğum	1.050	0,21 x	50.000 =	10.500
Başhekimlik	150	0,03 x	50.000 =	1.500
Hastane Yönetimi	200	0,04 x	50.000 =	2.000
	<u>5000</u>			<u>50.000</u>

Kaynak: Young, *Management Accounting In Health Care Organizations*, s. 46.

Endirekt giderlerin, gider yerlerine dağıtımındaki diğer yöntem ise dağıtım katsayısının kullanılmasıdır. Dağıtılacak her bir endirekt gider çeşidine ait toplam gider, ilgili endirekt gidere ait dağıtım anahtarının toplam miktarına bölünerek bu gider çeşidinin (bu bir destek hizmet gider yeri de olabilir) dağıtım katsayısı bulunmuş olur. Bulunan bu dağıtım katsayısı ile endirekt giderden pay alacak her bir gider yerinin

¹⁵⁰ Finkler, Ward, Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, s. 69.

dağıtım anahtarı çarpılarak, bölümlerin gider toplamından alacakları paya ulaşılır¹⁵¹. Dağıtım katsayısı literatürde “maliyet yükleme oranı” olarak da görülebilmektedir.

$$\text{Dağıtım katsayısı} = \frac{\text{dağıtılacak gider toplamı}}{\text{Dağıtım anahtarları toplamı}}$$

Bu formülden hareketle, örneğimizdeki bina amortismanı giderine ait dağıtım katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanacak ve gider yerlerine tablo 18’de gösterildiği gibi dağıtılacaktır.

$$\text{Bina amortismanı dağıtım katsayısı} = \frac{50.000 \text{ TL}}{5.000 \text{ m}^2} = 10 \text{ TL/m}^2$$

Tablo 18 Bina Amortismanı Giderinin Dağıtım Katsayısına Göre Dağıtımı

Gider Yeri	Alan_m ²	Dağıtım Katsayısı (TL/m ²)	Tutar (TL)
Çamaşırhane	150 x	10,00 =	1.500
Yemekhane	150 x	10,00 =	1.500
Radyoloji	450 x	10,00 =	4.500
Ameliyathane	800 x	10,00 =	8.000
Dahiliye	1000 x	10,00 =	10.000
Genel Cerrahi	1.050 x	10,00 =	10.500
Kadın Doğum	1.050 x	10,00 =	10.500
Başhekimlik	150 x	10,00 =	1.500
Hastane Yönetimi	200 x	10,00 =	2.000
	5000		50.000

Öte yandan örnekte bina amortismanı olarak verilen gider çeşidi, ABC Hastanesinin kullandığı binaya ait kira gideri de olabilirdi. Bu durumda bina amortismanı yerine bina kirası da aynı şekilde dağıtılabilecektir.

Bütünlüğün sağlanabilmesi adına örnek üzerindeki diğer giderlerin dağıtımlarında ve giderlerin ikinci dağıtım aşamasında da dağıtım katsayıları doğrultusunda devam edilecektir. Örnekteki bir diğer indirekt gider ise doğalgaz gideri idi. Burada hastanenin gider yerlerine koyulacak bir sayaç yardımı ile hangi gider yerinin, kaç metreküp (m³) doğalgaz tükettiği ölçülerek son derece adil bir dağıtım yapılabilir. Örneğimizde de dağıtım anahtarı olarak metreküp kullanılacaktır. Öte yandan pratikte böyle bir ölçümün mümkün olmaması durumunda, bölümlerdeki petek sayısı veya gider yerlerinin metrekare cinsinden hastanede kapladığı alan da dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir.

¹⁵¹ Hamdi Erdin Gündüz, “Sağlık Kurumlarında Genel Hizmet Maliyetleri”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: Kerim Banar, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, s. 65.

Tablo 19 Doğalgaz Giderinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 26.000 TL ÷ 65.000 m³ = 0,40 TL/m³</i>			
Gider Yeri	Tüketim_m ³	Dağıtım Katsayısı (TL/m ³)	Tutar (TL)
Çamaşırhane	1.500 x	0,40 =	600
Yemekhane	2.250 x	0,40 =	900
Radyoloji	6.750 x	0,40 =	2.700
Ameliyathane	6.500 x	0,40 =	2.600
Dahiliye	12.000 x	0,40 =	4.800
Genel Cerrahi	12.750 x	0,40 =	5.100
Kadın Doğum	18.000 x	0,40 =	7.200
Başhekimlik	2.250 x	0,40 =	900
Hastane Yönetimi	3.000 x	0,40 =	1.200
	<u>65.000</u>		<u>26.000</u>

Örnekteki bir diğer endirekt gider olan elektrik gideri ise, bölümlerin tükettiği kilowatt (kwh) değerleri ölçülmek suretiyle gider yerlerine dağıtılabilir. Burada radyoloji gibi nispeten daha fazla elektrik tüketen bölümlerin, gider çeşidinden alacağı payın daha adil bir şekilde tespit edilmesi sağlanacaktır. Buna göre hesaplanacak olan dağıtım katsayısı ve elektrik giderlerinin dağıtımı tablo 12 üzerinde gösterilmiştir.

Tablo 20 Elektrik Giderlerinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 30.000 TL ÷ 40.000 kwh = 0,75 TL/kwh</i>			
Gider Yeri	Tüketim_kwh	Dağıtım Katsayısı (TL/kwh)	Tutar (TL)
Çamaşırhane	2.000 x	0,75 =	1.500
Yemekhane	1.000 x	0,75 =	750
Radyoloji	10.000 x	0,75 =	7.500
Ameliyathane	8.000 x	0,75 =	6.000
Dahiliye	6.000 x	0,75 =	4.500
Genel Cerrahi	6.000 x	0,75 =	4.500
Kadın Doğum	6.000 x	0,75 =	4.500
Başhekimlik	500 x	0,75 =	375
Hastane Yönetimi	500 x	0,75 =	375
	<u>40.000</u>		<u>30.000</u>

Örneğimizdeki ABC Hastanesine ait endirekt dağıtım yapılacak olan son gider çeşidi ise eğitim giderleridir. Burada bahsedilen, iş güvenliği eğitimi gibi tüm hastane personeline verilen bir eğitim veya eğitimler olarak düşünülebilir. Bu eğitimler gider yerlerinde çalışan personel sayısı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Bunun dışında kurumdaki tek bir gider yerini ilgilendiren özellikli bir eğitim var ise bu eğitimin

maliyeti ilgili bölüme direkt olarak da yüklenir. ABC Hastanesi'ne ait eğitim giderlerinin dağıtım katsayısının bulunması ve gider yerlerine dağıtımını tablo 21'de gösterildiği gibi yapılacaktır.

Tablo 21 Eğitim Giderlerinin Dağıtım

<i>Dağıtım Katsayısı = 5.500 TL ÷ 100 kişi = 55,00 TL/Personel</i>			
Gider Yeri	Personel Sayısı	Dağıtım Katsayısı (TL/Personel)	Tutar (TL)
Çamaşırhane	4 x	55,00 =	220
Yemekhane	8 x	55,00 =	440
Hemşirelik	25 x	55,00 =	1.375
Radyoloji	9 x	55,00 =	495
Ameliyathane	4 x	55,00 =	220
Dahiliye	11 x	55,00 =	605
Genel Cerrahi	14 x	55,00 =	770
Kadın Doğum	12 x	55,00 =	660
Başhekimlik	4 x	55,00 =	220
Hastane Yönetimi	9 x	55,00 =	495
	<u>100</u>		<u>5.500</u>

Örneğimizdeki ABC Hastanesine ait gider çeşitlerinin geri kalanının direkt olarak dağıtılacağı tablo 15'de belirtilmişti. Bunun nedeni bu giderlerin herhangi bir gider yerine ait olması ve bu gider yeri özelinde doğrudan izlenebilmesidir. Örneğin makine ve cihaz amortismanları ve bunlara ait bakım-onarım giderleri zaten belirli gider yerleri özelinde ortaya çıktığından dolayı, her gider yerinin kendine ait makine ve cihaz amortismanı bu gider yerine direkt olarak yüklenecektir. Örnek üzerinde de ele alınan danışmanlık giderleri gibi giderlerden kasıt, hukuk müşavirliği benzeri doğrudan hastane yönetiminde izlenilecek (veya ilgili bir başka gider yerinde) bir giderdir. Bir diğer önemli gider çeşidi olan dışarıdan sağlanan hizmet gideri, sağlık kurumunun kendi bünyesinde vermediği ve bunun yerine dışarıdan temin ettiği patoloji testleri olarak düşünülebilir. Ancak her çeşit patoloji testinin Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Sağlık Uygulama Genel Tebliği (SUT) fiyat listesindeki fiyatı farklı olduğundan ve her hasta için farklı bir patolojik test istenildiğinden dolayı bunun hasta sayısı, doktor sayısı vb. dağıtım anahtarları ile bölümlere dağıtılması doğru olmayacaktır. Bunun yerine her hasta özelinde açılacak hasta kaydı üzerinden, hastaya hangi testin yaptırıldığı izlenebilir ve böylece hangi bölümün, ne tutarda patoloji hizmetini dışarıdan temin ettiği tespit edilerek, ilgili hastaya ve dolayısıyla ilgili bölüme direkt olarak yüklenebilir. Direkt giderlerin de gider yerlerine dağıtımından sonra ABC Hastanesine ait giderlerin 1. dağıtım tablosu, tablo 22 üzerinde görüldüğü gibi olacaktır.

Tablo 22 Giderlerin 1.Dağıtım Tablosu

		1. Dağıtım Toplamı (TL)											
Gider Çeşitleri	Dağıtım Anahtarları	Yardımcı Hizmet Gider Yeri		Hizmet Yerleri	Esasa Yardımcı Hizmet		Esas Hizmet Merkezleri			Faaliyet Gider Yerleri		Toplam (TL)	
		Çamaşırhane	Yemekhane	Yönetimi G.Y.	Radyoloji	Ameliyathane	Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum	Başhekimlik	Hastane Yönetimi		
Personel Giderleri	Direkt	12.000	18.000	145.000	65.000	10.000	80.000	112.000	80.500	35.000	40.000	597.500	
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Direkt	5.000	16.000	-	155	20.500	40.500	58.500	50.590	505	1.250	193.000	
Danışmanlık	Direkt										15.000	15.000	
Bakım Onarım	Direkt				2.000	2.000					1.000	5.000	
Makine ve Cihaz Amortismanı	Direkt	3.000	2.000		30.000	20.000	1.000	1.000	1.000	2.000	4.000	64.000	
Dışardan Sağlanan Hizmet	Direkt							2.500	1.500			4.000	
Bina Amortismanı	Metrekare	1.500	1.500	-	4.500	8.000	10.000	10.500	10.500	1.500	2.000	50.000	
Doğalgaz	Metreküp	600	900	-	2.700	2.600	4.800	5.100	7.200	900	1.200	26.000	
Elektrik	Kilowatt	1.500	750	-	7.500	6.000	4.500	4.500	4.500	375	375	30.000	
Eğitim	Personel Sayısı	220	440	1.375	495	220	605	770	660	220	495	5.500	
Toplam		23.820	39.590	146.375	112.350	69.320	141.405	194.870	156.450	40.500	65.320	990.000	

5.6.TÜM GİDERLERİN ESAS HİZMET GİDER YERLERİNE DAĞITILMASI

Giderlerin birinci dağıtımını sonunda hizmet üretim giderlerinin tamamı direkt ve indirekt veya indirekt olarak ilgili gider yerlerine yüklenilmiştir. Gider yerlerinde toplanan giderlerin toplamı, gider yerinin maliyetini oluşturmuştur. Bundan sonraki aşama ise destek hizmet sunan tüm gider yerlerine ait maliyetlerin, uygun yöntemler kullanılarak, adil bir şekilde esas hizmet gider yerine yüklenmesidir. Giderlerin dağıtımının bu aşaması ise ikinci dağıtım olarak adlandırılmaktadır. İkinci dağıtımda kullanılacak pek çok teknik mevcuttur ancak bunlar arasında en basit ve en yaygın olanları; (1) Basit dağıtım yöntemi ve (2) Kademeli dağıtım yöntemidir. Sağlık kurumlarında maliyet muhasebesi ile ilgili yapılan pek çok çalışmada da bu iki yöntemden birisinin kullanıldığı görülmektedir. Öte yandan kademeli dağıtım yöntemi daha adil bir maliyet dağıtımını sağlamaktadır. Ayrıca daha spesifik bir maliyet dağıtımını sağlamanın yanı sıra uygulamasının da diğer yöntemlere göre fazla bir zorluğunun olmaması, daha çok tercih edilmesine neden olur¹⁵².

Basit ve kademeli dağıtım yöntemleri arasındaki en temel fark ise destek maliyet merkezlerinin dağıtım esnasında birbirlerine pay verip vermeyecekleridir. Basit dağıtım yönteminde destek maliyet merkezleri birbirlerine pay vermezken, kademeli dağıtım yönteminde belirli kurallar dahilinde birbirlerine pay verebilmektedirler.

Son olarak maliyetlerin dağıtımındaki temel prensibin adil dağıtım olduğunu da belirtmek gerekir ki burada adil dağıtımdan kasıt, esas hizmet gider yerlerinin, destek gider yerlerinden faydalandıkları kadar pay almalarıdır¹⁵³. Bu sebeple gerek basit gerek kademeli dağıtım yönteminde, destek gider yerlerine ait giderlerin, esas hizmet gider yerlerine dağıtılabilmesi için; esas hizmet gider yerlerinin, diğer gider yerlerinden aldıkları hizmetlerin bilinmesi gerekir. Aynı zamanda esas hizmete sunulan bu hizmetler dağıtım anahtarı olarak da kullanılacaktır.

Tablo 15 de verilen bilgiler doğrultusunda ABC Hastanesine ait giderlerin 2. Dağıtım aşaması, hem basit hem de kademeli dağıtım yöntemlerine göre gösterilecektir.

¹⁵² Conrad, Nagle, Wunar, "Cost Accounting Helps Ensure Group Practice Profitability", ss. 60-61.

¹⁵³ Dearden, *Cost Accounting and Financial Control Systems*, s. 26.

Tablo 23 ABC Hastanesi Giderlerinin 2.Dağıtımına İlişkin Bilgiler

1. Dağıtımdan	gelen maliyetler	Dağıtım Anahtarı	Dağıtım İstatistiği									toplam	
			Yemekhane	Çamaşırhane	Hemşirelik	Radyoloji	Ameliyathane	Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum	Başhekimlik		Hastane Yönetimi
Yemekhane	39.590	Kişi Sayısı	8	4	25	9	4	80	105	95	4	9	343
Çamaşırhane	23.820	Kilogram	750			1.800	3.750	2.700	3.000	3.000			15.000
Hemşirelik	146.375	Çalışma Süresi_saat				456	1.140	1.368	1.596	1.140			5.700
Radyoloji	112.350	Direkt_TL						60.017	39.019	13.315			112.350
Ameliyathane	69.320	Ameliyat Süresi_dakika							3.400	2.600			6.000
Dağıtılacak Toplam	391.455												

5.6.1. Basit Dağıtım Yöntemi

Basit dağıtım yöntemine göre, destek gider yerlerinde toplanan giderler belirlenen dağıtım anahtarları vasıtasıyla doğrudan esas hizmet gider yerlerine yüklenirler¹⁵⁴. Bu yöntemde destek gider yerleri birbirlerine pay veremezler. Ancak bu durumda akla şu soru gelebilir; söz gelimi çamaşırhane gider yeri sağladığı hizmetin %42'sini diğer destek gider yerlerine verdiği göre, bu gider yerlerine sunulan hizmet miktarını ne yapacağız? Basit dağıtım yöntemine göre destek gider yerlerinin birbirlerine verdikleri hizmetler yok sayılır. Örneğimizde çamaşırhane gider yerinden hizmet alan üç esas hizmet gider yeri vardır ve çamaşırhane gider yerinin bunlara sunduğu hizmetin yüzdesi toplamı %58'dir (%18 dahiliye + %20 genel cerrahi + %20 kadın doğum). Buna göre esas hizmet gider yerlerinin, çamaşırhaneden alacakları payları aldıkları hizmet yüzdesini 0,58'e bölerek buluruz. Böylece yeni hesaplamaya göre dahiliye bölümünün çamaşırhaneden aldığı hizmet yüzdesi %31 (0,18/0,58), genel cerrahi ve kadın doğumun ise her birinin çamaşırhaneden aldıkları hizmet yüzdesi de %34'er olarak hesaplanır¹⁵⁵. Bu hesaplama esas hizmet gider yerlerinin aldığı tüm destek hizmet gider yerleri için geçerlidir.

Bununla beraber aynı hesaplamayı yüzdeler üzerinden değil de, dağıtım anahtarları yani dağıtım katsayıları üzerinden de yapabiliriz. Bu durumda dağıtım katsayısı hesaplanırken formülün paydasına, dağıtım anahtarı toplamı olarak sadece dağıtımdan pay alacak olan gider yerlerine ait kullanım miktarları hesaplamaya dahil edilir. Bu durumda her bir destek gider yerine ait maliyetlerin dağıtımını için dağıtım katsayısının hesaplanması ve esas hizmet gider yeri ile faaliyet gider yerine yüklenilmesinin tek tek gösterilmesi yerinde olur.

ABC Hastanesinde yemekhane gider yerinin dağıtım anahtarı, bölümlerdeki kişi sayısı olarak belirlenmiştir. Bunun nedeni hastane personeli ile birlikte kliniklerde yatan hastaların da yemekhane hizmetlerinden faydalanyor olmasıdır. Bu durumda 1.dağıtım

¹⁵⁴ Gündüz, "Sağlık Kurumlarında Genel Hizmet Maliyetleri", s. 67.

¹⁵⁵ Finkler, Ward, Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, s. 71.

sonucu burada toplanan 39.590 TL’lik maliyetler esas hizmet ve faaliyet gider yerlerine, yemekhaneden faydalanan kişi sayısına göre aşağıda hesaplaması gösterilen dağıtım katsayısı vasıtası ile dağıtılacaktır.

$$\text{dağıtım katsayısı}_{\text{yemekhane}} = \frac{39.590 \text{ TL}}{80 \text{ k} + 105 \text{ k} + 95 \text{ k} + 4 \text{ k} + 9 \text{ k}} = 135,12 \text{ TL/Kişi}$$

Bu dağıtım katsayısına göre yemekhane gider yerinin dağıtımını tablo 16’da gösterildiği gibi olacaktır.

Tablo 24 Yemekhane Giderlerinin Dağıtımı

Maliyet Merkezi	Kişi sayısı	Dağıtım Katsayısı TL/Kişi	Yemekhane Giderleri Payı
Dahiliye	80 x	135,12 =	10.809,56
Genel cerrahi	105 x	135,12 =	14.187,54
Kadın doğum	95 x	135,12 =	12.836,35
Baş hekimlik	4 x	135,12 =	540,48
Yönetim	9 x	135,12 =	1.216,08
Toplam	293		39.590,00

Yemekhane giderlerinin tamamının esas hizmet gider yerlerine yüklenmesi ile birlikte artık yemekhane gider yerine ait giderler sıfırlanacaktır. Çamaşırhane gider yerine ait giderler de aynı şekilde esas hizmet giderlerine dağıtılır. Burada dağıtım anahtarı olarak kilogram kullanılmıştır. Buna göre çamaşırhane gider yerine ilişkin dağıtım katsayısı ve esas hizmet gider yerine dağıtımını tablo 17’deki gibi gerçekleştir.

Tablo 25 Çamaşırhane Giderlerinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 23.820 TL ÷ 8700 kg = 2,74 TL/kg</i>			
Maliyet Merkezi	Kilogram	Dağıtım Katsayısı TL/Saat	Çamaşırhan Giderleri Payı
Dahiliye	2.700 x	2,74 =	7.392,41
Genel cerrahi	3.000 x	2,74 =	8.213,79
Kadın doğum	3.000 x	2,74 =	8.213,79
Toplam	8.700		23.820,00

Çamaşırhane ve yemekhane gider yerleri yardımcı hizmet maliyet merkezine ait gider yerleri idi. Aynı şekilde esasa yardımcı hizmet gider yeri olan hemşirelik giderleri de aynı şekilde dağıtılabilir. Burada hemşirelik çalışma saatleri dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır. Bununla birlikte bölümlerde çalışan hemşire sayısı da dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir. ABC Hastanesine ait hemşirelik giderlerinin dağıtımını, dağıtım katsayısının hesaplanması ile birlikte tablo 18 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 26 Hemşirelik Gider Yerine Ait Giderlerin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 146.375 TL ÷ 4.104 Saat = 35,67 TL/Saat</i>				
Maliyet Merkezi	Hemşirelik Çalışma Süresi	Dağıtım Katsayısı TL/Saat	Radyoloji Giderleri Payı_TL	
Dahiliye	1.368 x	35,67 =	48.791,67	
Genel cerrahi	1.596 x	35,67 =	56.923,61	
Kadın doğum	1.140 x	35,67 =	40.659,72	
Toplam	4.104		146.375,00	

Esas hizmet gider yerlerine dağıtılacak bir diğer gider yeri de esasa yardımcı gider yeri olan radyoloji ve ameliyathane bölümlerine ait giderlerdir. Ameliyathaneye ait giderlerin dağıtımında ameliyat süreleri (dakika) dağıtım katsayısı olarak kullanılabilir. Buna göre ameliyathane giderlerinin dağıtımı tablo 19’da görüldüğü gibi gerçekleşir.

Tablo 27 Ameliyathane Giderlerinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 69.320 TL ÷ 6.000 Dakika = 11,55 TL/Dakika</i>				
Maliyet Merkezi	Ameliyat Süresi_Dakika	Dağıtım Katsayısı TL/Dakika	Ameliyathane Giderleri Payı_TL	
Genel cerrahi	3.400 x	11,55 =	39.281,33	
Kadın doğum	2.600 x	11,55 =	30.038,67	
Toplam	6000		69.320,00	

Ancak bir diğer esasa yardımcı gider yeri olan radyoloji bölümüne ait giderlerin dağıtımında işleyiş bahsi geçen diğer gider yerlerindeki gibi olmayacaktır. Bunun nedeni radyoloji bölümünde ücreti ve maliyeti birbirinden farklı pek çok tetkik yapılıyor olsa da, tüm bu tetkiklerin radyoloji bölümü maliyetleri içerisinde toplam olarak tek bir kalemden, radyoloji maliyetleri olarak gözükmektedir. Bu nedenle bölümlerin radyolojik tetkikleri kullanma sayısı tek başına bir dağıtım anahtarı olarak baz alınamayacaktır. Bunun yerine radyoloji bölümüne ait birim maliyetler, birleşik üretim maliyeti yöntemine göre bulunabilir ve her bir esas hizmet gider yerine sunulan tetkik sayısı ile bu birim maliyetler çarpılarak radyoloji bölümüne ait maliyetler, esas hizmet gider yerlerine dağıtılabilir.

5.6.2. Radyoloji Bölümüne Ait Birim Maliyetlerin Birleşik Üretim Maliyeti Yöntemine Göre Hesaplanması

Hastanelerin radyoloji bölümleri, esas hizmet gider yerleri olan poliklinik, klinik ve acil servisi gibi bölümlere tıbbi görüntüleme (tetkik) hizmetlerinin sunulduğu

birimlerdir. Esas hizmet birimlerinden tıbbi görüntüleme istemiyle radyolojiye sevk edilen hastalar, burada çeşitli görüntüleme hizmetleri alırlar. Radyoloji bölümünün esas hizmet birimlerine sunmuş olduğu bu destek hizmet, hastalıkların teşhisi ve tedavisi için çok değerlidir. Öyle ki günümüzde radyoloji bölümü, hastanelerin temel yapı taşlarından biri olarak görülmektedir¹⁵⁶.

Radyoloji bölümleri birbirinden farklı, çeşitli tanısal görüntüleme hizmetleri sunmaktadırlar. Sunulan her görüntüleme hizmeti çeşidinden, belirli dönemler içerisinde farklı sayıda hasta faydalanmakta ve her hizmet çeşidi için hastalardan farklı tutarlarda ücret alınmaktadır. Bununla birlikte her bir görüntüleme hizmetinde de birbirinden farklı nitelikte ve maliyette cihazlar kullanılır. Fakat, sunulan bu farklı tanısal görüntüleme hizmetlerine ait giderler, ‘‘radyoloji maliyetleri’’ çatısı altında tek bir gider yeri başlığında toplanmakta ve bu şekilde toplam maliyet olarak görülmektedir. Bu şekilde toplu halde görülen radyoloji maliyetlerinin, toplam tetkik sayısına bölünerek birim görüntüleme maliyeti bilgisine ulaşmaya çalışmak hatalı maliyet bilgisine sebebiyet vericidir. Öncelikle bölüm toplam maliyetinin, hizmet çeşitlerine adil ve mantıklı bir şekilde dağıtılması ve daha sonra her bir görüntüleme hizmeti çeşidine ait birim maliyet bilgisinin ayrı olarak hesaplanması gerekmektedir. Bu hesaplamanın yapılabilmesi için birleşik üretim maliyetleri yöntemi kullanılabilir.

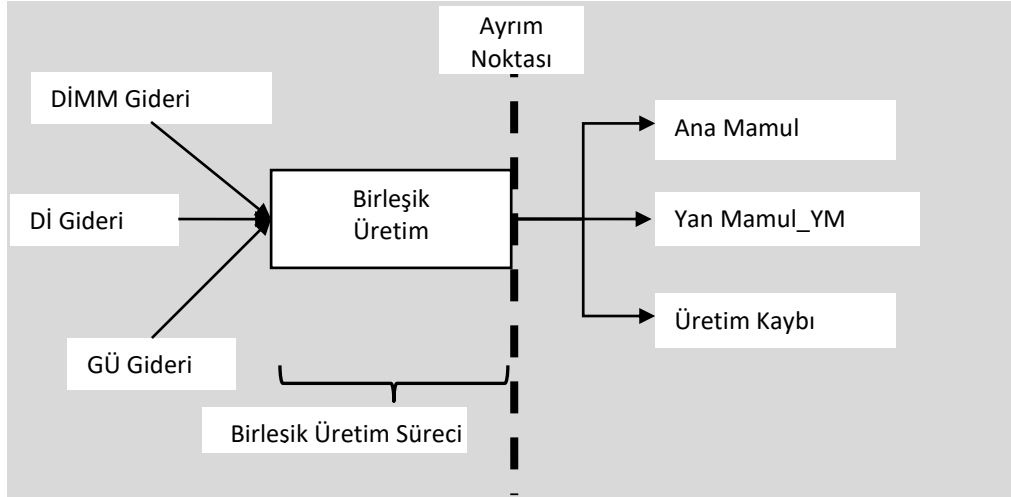
Bu aşamada birleşik üretim maliyetlerinin ne olduğuna ve üretim işletmeleri tarafından da nasıl ve ne durumda kullanıldığına değinmek gerekir. Üretim İşletmeleri, üretim süreçleri boyunca pek çok ürünü birbirinden bağımsız olarak üretmektedirler. Üretilen bu ürünler farklı üretim süreçleri sonucunda istenilen miktar ve türde üretilebilmektedir. Ancak bazen tek bir üretim süreci sonucunda, istenirse bile birden fazla ürünün üretimi aynı anda gerçekleşebilmektedir. Burada bahsi geçen ürünlerden birinin üretimi gerçekleşmedikçe diğer ürünlerin de üretimi gerçekleşmeyecek, yani bir ürün diğerinden bağımsız olarak üretilemeyecektir. İşte bu üretim süreci birleşik üretim olarak tanımlanırken, bu üretim süreci içerisinde gerçekleşen maliyetler de birleşik maliyetler olarak tanımlanmaktadır¹⁵⁷.

Birleşik üretim sürecinin çıktıları birleşik mamuller olarak tanımlanır ve bunlar; (1) Ana mamuller, (2) Yan mamuller ve (3) Üretim kayıpları olarak sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma satış değeri esas alınarak, birleşik üretim sürecinin sona erdiği ayırım

¹⁵⁶ Ayşe Aydoğdu, Yıldırım Aydoğdu, Zehra Deniz Yakıncı, ‘‘Temel Radyolojik İnceleme Yöntemlerini Tanıma’’, *İ.Ü. Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C. 5, S. 2 (2017), s. 2.

¹⁵⁷ Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, s. 386.

noktasında yapılmaktadır. Bu ayırmada pazar değeri yüksek olan ürünler ana ürün olarak adlandırılırken, nispi olarak pazar payı çok az olan veya hiç olmayan ürünler de yan ürün olarak adlandırılacaktır. Şekil 9 üzerinde basit bir birleşik üretim süreci gösterilmektedir.



Şekil 7 Birleşik Üretim Süreci

Kaynak: Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, s. 386

Birleşik üretim sürecinin daha iyi anlaşılabilmesi adına bir üretim işletmesi olan mezbahaların üretim süreci örnek olarak gösterilebilir. Bilindiği gibi mezbaha işletmeleri kasaplık hayvanların, kesildiği ve yüzüldüğü kesimhanelerdir. Bir mezbaha işletmesi düşünüldüğünde, kesime girecek bir büyükbaş hayvanın kesilme işlemi tek bir üretim süreci iken, bu üretim süreci sonunda hayvandan (1) Et, (2) Sakatat, (3) Deri ve (4) Kemik olmak üzere dört farklı ürün elde edilecektir. Burada et ve sakatat kısmı ana mamul, diğer 2 çıktı ise yan mamuller olarak örneklendirilebilir. Birleşik üretim süreci gereği olarak da et ürününü üretmek isterken, ortaya çıkan yan ürünler kaçınılmaz olmuştur. Eğer yönetim, ana ürün olan et ürününün üretimi sonrasında, bu ürüne bir ek işlem uygulamak isterse, örneğin eti kıyma haline getirmek isterse, maruz kalacağı tamamlama maliyetleri, birleşik üretimde ortaya çıkmış olan diğer ana mamul ve yan mamulleri etkilemeyecek olup, yalnızca uygulandığı ana mamulün maliyetine eklenecektir.

Birleşik üretim süreci sonunda ortaya çıkan birleşik maliyetlerin, üretimin çıktıklarına anlaşılabilir bir şekilde dağıtılması gerekir. Bu dağıtım sonucunda yan mamullere maliyetten pay verilmemesi gerektiği dışında, hangi çıktının ne kadar pay alacağı ile ilgili genel kabul görmüş tek bir yöntem bulunmamaktadır. Bu dağıtımın yapılabilmesi için literatürde çeşitli hesaplama yöntemleri mevcuttur. Literatürdeki

yöntemlerin bazıları üretim miktarını baz alırken, bazı yöntemler ise mamullerin piyasa (satış) değerini esas almaktadır. Bununla beraber satış değerinin esas alındığı hesaplama yöntemleri, diğerlerine nazaran daha çok kabul görmektedir¹⁵⁸.

Birleşik maliyetlerin dağıtımında kullanılabilir bazı yöntemler¹⁵⁹;

1. Miktar yöntemi,
2. Net satış hasılatı yöntemi,
3. Brüt kârlılık oranı yöntemi ve
4. Net gerçekleştirilir değer yöntemidir.

Bu yöntemlerden kısaca bahsederek ABC Hastanesinin radyoloji bölümüne ait birim hizmet giderlerini her bir yönteme göre tespit edebiliriz. Ancak hastanelerde ne kadar hastanın, ne çeşit sağlık hizmeti alacağını önceden saptanması çok güç olduğundan, net gerçekleştirilir değer yönteminin bu işletmeler için kullanılması pek mümkün olmayacaktır.

Örnekteki ABC Hastanesinin radyoloji bölümünde aşağıdan gösterilen radyolojik görüntüleme hizmetlerinin sunulduğunu varsayalım.

- Bilgisayarlı tomografi hizmetleri
- Kontraslı tetkikler
- Mamografi
- Manyetik rezonans görüntüleme hizmetleri
- Röntgen
- Ultrasonografik tetkik hizmetleri

Örnekte ABC hastanesinin maliyetlerinin dağıtımını sonrası radyoloji bölümünde toplanan giderler tablo28’de gösterilmiştir. Bununla beraber radyoloji bölümünün ilgili ay içerisindeki tetkik sayısı ve her bir tetkik bazında yaptığı hasılat da tablo 29’da gösterildiği gibi ele alınacaktır.

Tablo 28 Radyoloji Bölümüne Ait Giderler

Gider Çeşitleri	Tutar_TL
Direkt işçilik	65.000,00
Direkt ilk madde ve malzeme	155,00
1.Dağıtımdan gelen giderler	47.195,00
Toplam	112.350,00

¹⁵⁸ Aydın Gersil, H. Yeliz Öz Dedeoluk, “Birleşik Maliyet Dağıtım Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Analizi”, *Mali Çözüm*, S. 129 (2015), ss. 17-19.

¹⁵⁹ Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, ss. 385-403.

Tablo 29 Tetkik sayıları ve gelirleri

GRUBU	Tetkik Sayısı	Gelir
Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	700	45.000
Kontraslı Tetkikler	30	11.250
Mammografi	15	2.250
Manyetik Rezonans Görün. Hizmetleri	1000	90.000
Röntgen	3500	12.000
Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri	800	37.500

Tablo 28 ve tablo 29'daki bilgilerden hareket ile radyoloji bölümündeki her hizmet grubuna ait birim ve toplam maliyetlerin hesaplanması, birleşik üretim maliyetleri yöntemine göre gösterilecektir.

5.6.2.1. Miktar Yöntemi

Bu yöntemde birleşik üretim maliyetleri, ayırım noktasında üretimi tamamlanan mamullere üretim miktarına göre dağıtılmaktadır. Bu yöntem hizmet birim fiyatlarının birbirlerine yakın olduğu durumlarda tercih edilmelidir¹⁶⁰.

Yöntemde birleşik Üretim maliyetleri, toplam hizmet miktarına bölünür ve böylece birim hizmet maliyeti hesaplanır. Daha sonrada ana hizmetlere, sundukları hizmet miktarına göre birleşik maliyetten pay verilir. Burada hizmetin birleşik maliyetten alacağı pay; ana hizmete ait toplam hizmet miktarının, birim birleşik üretim maliyeti ile çarpılmasından ibarettir¹⁶¹. Buna göre bu yöntemde birim görüntüleme maliyeti aşağıdaki formül vasıtası ile hesaplanacaktır.

$$\text{Birim maliyet} = \frac{\text{Birleşik Üretim Maliyeti}}{\text{Üretim Miktarı}}$$

Bu durumda ABC Hastanesine ait birim maliyetler miktar yöntemine göre;

$$\frac{\text{Radyoloji bölümü maliyetleri}}{\text{Toplam tetkik sayısı}} = \frac{112.350,00 \text{ TL}}{6.045 \text{ Çekim}} = 18,59 \text{ TL/Çekim}$$

Olarak gerçekleşecektir. Bu bilgiden hareket ile ABC Hastanesinin her bir tetkik için birim ve toplam maliyeti tablo 30'da gösterildiği şekilde gerçekleşecektir.

¹⁶⁰ İbrahim Lazol, *Maliyet Muhasebesi*, 6. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2013, s. 308.

¹⁶¹ Kaygusuz, Dokur, *Maliyet Muhasebesi*, ss. 388-89.

Tablo 30 Miktar Yönteminde Göre Radyoloji Bölüm Maliyetleri

	Birim Maliyet		Tetkik Sayısı	Tetkik Maliyeti
Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	18,59	x	700	13.009,93
Kontrasli Tetkikler	18,59	x	30	557,57
Mammografi	18,59	x	15	278,78
Manyetik Rezonans Görün. Hizmetleri	18,59	x	1000	18.585,61
Röntgen	18,59	x	3500	65.049,63
Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri	18,59	x	800	14.868,49

Bu hesaplamada önemli olan, hizmetlerin birim maliyet tutarlarının tespit edilmesidir. Fakat bu yöntemdeki hesaplamaya göre her bir hizmetin birim maliyeti 18,59 TL/Çekim olacak şekilde eşit tutarda bulunmuş olur. Bu durumda, esas hizmet gider yerlerine yapılan her bir tetkik başına 18,59 TL/Çekim gider dağıtılacaktır. ABC hastanesinde her bir esas hizmet gider yerine ait radyolojik tetkik sayısının tablo 31'deki gibi gerçekleştiğini varsayarsak, giderlerin ikinci dağıtım sırasında esas hizmet gider yerlerine radyoloji bölümünden yüklenilecek maliyet tutarları tablo 32'de gösterildiği şekilde olacaktır.

Tablo 31 Bölümlere Sunulan Radyolojik Tetkik Sayısı

	Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum
Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	250	350	100
Kontrasli Tetkikler	30		
Mammografi		15	
Manyetik Rezonans Görün. Hizmetleri	600	400	
Röntgen	1.500	2.000	
Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri		50	750
Toplam Tetkik Sayısı	2.380	2.815	850

Tablo 32 Miktar Yöntemine Göre Radyoloji Maliyetlerinin Dağıtım

Maliyet Merkezi	Tetkik Sayısı	Radyoloji Bölümü	
		Birim Maliyeti	Radyoloji Giderleri Payı_TL
Dahiliye	2.380	x 18,59 =	44.233,75
Genel cerrahi	2.815	x 18,59 =	52.318,49
Kadın doğum	850	x 18,59 =	15.797,77
Toplam	6.045		112.350,00

Miktar yöntemi sonucunda radyoloji bölümü maliyetlerinin dağıtımını son derece basit olsa da burada bir problem mevcuttur. Miktar yönteminde bölüm giderlerinin hizmetlere çekim sayısına göre dağıtılması; değer olarak yüksek ancak çekim sayısı

olarak düşük olan hizmetlerin maliyetlerinin düşük görülmesine, tam tersi durumda ise çekim sayısı yüksek ancak değer olarak düşük radyoloji hizmetlerinin yüksek maliyetle çalışıyormuş gibi görülmesine neden olacaktır. Bu durum miktar yönteminin eleştirilmesine neden olmaktadır.

5.6.2.2. Net Satış Hasılatı Yüzdesi Yöntemi

Miktar yöntemine yapılan eleştirilerin odak noktasında birleşik maliyetlerin, çıktıların satış hasılatları dikkate alınmadan dağıtılması yer almaktaydı. Net satış hasılatı yüzdesi yönteminde ise birleşik maliyetler, hizmetlerin satış hasılatları esas alınarak radyolojik tetkiklere dağıtılacaktır.

Net satış hasılatı yüzdesi yöntemi, literatürde piyasa değeri yöntemi olarak da adlandırılmaktadır. Bu yöntemde sunulan her bir görüntüleme hizmetinin fiyatının belli olması gerekmektedir. Böylece hizmet değeri ile çekim sayıları çarpılır ve her bir hizmetin satış hasılatı tutarı saptanarak, satış yüzdelerine ulaşılır¹⁶². Sonrasında ise Toplam birleşik maliyetler, hizmet bazında hesaplanan bu satış yüzdeleri ile çarpılarak tetkiklere dağıtılır. Son olarak da tetkik bazında bulunan birleşik üretim maliyeti, toplam tetkik miktarına bölünerek birim maliyet hesaplanacaktır. Bu yöntemde her bir tetkikin satış hasılatı yüzdesi aşağıdaki formül vasıtası ile hesaplanır.

$$\text{Her tetkik için satış hasılatı yüzdesi} = \frac{\text{Tetkikin satış hasılatı}}{\text{toplam satış hasılatı}}$$

Radyoloji bölümünde sunulan görüntüleme hizmetlerinin de her birinin fiyatının SGK SUT fiyat listesinde belirlenmiş olmasından dolayı, bu yöntemin radyoloji bölümündeki birim maliyetlerin tespiti için kullanılması uygun olacaktır.

Daha önce tablo 20 ve tablo 21’de verilen bilgilerden hareket ile ABC Hastanesi’nin radyoloji bölümüne ait birim maliyetler net satış hasılatı yüzdesi yöntemine göre tablo 25 üzerindeki gibi hesaplanacaktır.

¹⁶² Veli Öztürk, “Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 2 (2002), s. 153.

Tablo 33 Net Satış Hasılatı Yüzdesi Yöntemine Göre Birim Maliyetlerin Hesaplanması

	Satışlar_TL	Satışlar_%	Birleşik Maliyet	Hizmet Birleşik Üretim Maliyet	Birim Maliyet
Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	45.000,00	22,73%	112.350,00	25.534,09	36,48
Kontraslı Tetkikler	11.250,00	5,68%	112.350,00	6.383,52	212,78
Mammografi	2.250,00	1,14%	112.350,00	1.276,70	85,11
Manyetik Rezonans Görün. Hizmetleri	90.000,00	45,45%	112.350,00	51.068,18	51,07
Röntgen	12.000,00	6,06%	112.350,00	6.809,09	1,95
Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri	37.500,00	18,94%	112.350,00	21.278,41	26,60

Bu yönteme göre yapılan her bir tetkik için standart bir maliyet tutarı uygulanmayacaktır. Örneğin esas hizmet gider yerlerinin yaptıracağı her kontrastlı tetkik için 375 TL/Br. maliyet yüklenecek iken, bu tutar bilgisayarlı tomografi hizmeti için 64,29 TL/Br. olacaktır. Bu durumda giderlerin 2. Dağıtımında radyoloji bölümü giderleri, net satış hasılatı yüzdesi yöntemine göre dağıtılır ise, her bir esas hizmet gider yerinin dağıtımdan alacağı pay tablo 26’de gösterildiği gibi gerçekleşecektir.

Tablo 34 Radyoloji Bölümü Maliyetlerinin Net Satış Hasılatı Yüzdesi Yöntemine Göre Dağıtılması

	Birim Maliyet_TL	Her Bir Bölüm Bazında Tetkik Sayısı		
		Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum
Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	36,48	250	350	100
Kontraslı Tetkikler	212,78	30		
Mammografi	85,11		15	
Manyetik Rezonans Görün. Hizmetleri	51,07	600	400	
Röntgen	1,95	1.500	2.000	
Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri	26,60		50	750
Dağıtılacak Toplam Gider (Tetkik Sayısı x Birim Maliyet)		49.061,93	39.691,83	23.596,24

Burada her bir tetkikin alacağı pay şu şekilde bulunmuştur. Örneğin dahiliye bölümünün radyolojiden alacağı pay 49.061,93 TL’dir. buna ait hesaplama ise şu şekilde yapılır;

- Dahiliye bölümüne dağıtılacak toplam gider;

$$(36,48 \times 250) + (212,78 \times 30) + (51,07 \times 600) + (1,95 \times 1.500) = 49.061,93 \text{ TL}$$

- Genel Cerrahi bölümüne dağıtılacak toplam gider;

$$(36,48 \times 350) + (85,11 \times 15) + (51,07 \times 400) + (1,95 \times 2.000) + (26,50 \times 50) = 39.691,83$$

- Kadın doğum bölümüne dağıtılacak toplam gider;

$$(36,48 \times 100) + (26,60 \times 750) = 23.596,24 \text{ TL}$$

Dağıtım sonucunda 3 esas hizmet gider yerine dağıtılan giderler toplamı, 112.350 TL olmak zorundadır.

5.6.2.3. Brüt Kârlılık Yöntemi

Bu yöntemde, toplam brüt satışların kârlılık oranı kullanılarak birleşik maliyetlerin dağıtımı yapılmaktadır.

Öncelikle basit bir gelir tablosu üzerinden brüt satışların karı ve kârlılık oranı hesaplanır. Bulunan kârlılık oranı, satış hasılatı ile çarpılarak tetkik bazında kâr tutarı hesaplanır. Hesaplanan brüt satış kârı, satış hasılatından düşülerek tetkik bazında hizmet maliyeti hesaplanır. Burada bulunan hizmet maliyeti zaten birleşik üretim maliyetinden oluştuğu için, birleşik üretim maliyeti de böylece hesaplanmış olacaktır. Bulunan bu hizmet maliyetinin, hizmet miktarına bölünmesiyle de birim maliyetler hesaplanmış olur.

ABC Hastanesine ait brüt satışların karlılık oranı tablo 27’de gösterilmiştir.

Tablo 35 Radyoloji Bölümü Brüt Karlılık Oranı

Satış hasılatı	198.000,00
Maliyet	112.350,00
Brüt satış karı	85.650,00
Karlılık oranı	0,43

Burada karlılık oranı; brüt satış karı/Satış hasılatı formülü yardımı ile bulunmuştur. Buna göre brüt karlılık oranı yöntemine göre radyoloji bölümüne ait birim maliyetler tablo 28’de gösterildiği gibi olacaktır.

Tablo 36 Brüt Karlılık Oranı Yöntemine Göre Birim Maliyetlerin Hesaplanması

	Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	Kontraslı Tetkikler	Mammografi	Manyetik Rezonans Görüntüleme Hizmetleri	Röntgen	Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri
Satış Hasılatı	45.000	11.250	2.250	90.000	12.000	37.500
Karlılık	0,43	0,43	0,43	0,43	0,43	0,43
Brüt Satış Karı	19.465,91	4.866,48	973,30	38.931,82	5.190,91	16.221,59
Hizmet Birleşik Üretim Maliyeti	25.534,09	6.383,52	1.276,70	51.068,18	6.809,09	21.278,41
Tetkik Sayısı	700	30	15	1.000	3.500	800
Birim Maliyet	36,48	212,78	85,11	51,07	1,95	26,60

Tablo 28’de her bir tetkikin satış hasılatı, karlılık oranı ile çarpılarak brüt satış karı bulunmuş ve satış hasılatından da brüt satış karı çıkartılarak her bir tetkikin birleşik

maliyetlerden aldığı paya ulaşılmıştır. Birleşik maliyetlerin tetkik sayısına bölünmesi ile de birim maliyetler hesaplanmıştır. Bu bilgilerden hareket ile brüt satış karı yüzdesi yöntemi kullanılarak radyoloji bölümüne ait giderlerin esas hizmet gider yerlerine dağıtımını tablo 29’da gösterildiği gibi gerçekleşecektir.

Tablo 37 Radyoloji Bölümü Maliyetlerinin Brüt Karlılık Oranı Yöntemine Göre Dağıtılması

	Birim Maliyet_TL	Her Bir Bölüm Bazında Tetkik Sayısı		
		Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum
Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	36,48	250	350	100
Kontrasli Tetkikler	212,78	30		
Mammografi	85,11		15	
Manyetik Rezonans Görün. Hizmetleri	51,07	600	400	
Röntgen	1,95	1.500	2.000	
Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri	26,60		50	750
Dağıtılacak Toplam Gider (Tetkik Sayısı x Birim Maliyet)		49.061,93	39.691,83	23.596,24

Tablo 26 ve 29 de görülebildiği üzere net satış hasılatı yüzdesi yöntemi ve brüt karlılık oranı yüzdesi yöntemi sonucunda hesaplanan birim maliyetler ve dolayısı ile esas hizmet gider yerlerine dağıtılacak gider tutarları birbirleri ile aynı çıkmıştır. Bunun nedeni her iki yöntemde değer esaslı çalışıyor olmasıdır ki bu nedenle de bu iki yöntem, miktar yöntemine göre daha doğru sonuç vermektedir. Dağıtılacak giderlerin nasıl hesaplandığı net satı hasılatı yüzdesi yönteminde gösterildiği için bu hesaplamayı tekrara düşmemek adına bir kez daha göstermeyeceğiz.

Hesaplamadaki doğruluğun artması sebebi ile giderlerin ikinci dağıtımında radyoloji bölümü maliyetlerini net satış hasılatı veya brüt karlılık oranı yöntemlerinden biri tercih edilecektir. Bu durumda radyoloji bölümü maliyetlerinin de dağıtılmasından sonra, giderlerin 2.dağıtımının son haline ulaşmış olacağız. Basit dağıtım yöntemine göre giderlerin ikinci dağıtımını sonrasında esas hizmet gider yerleri ve faaliyet gider yerlerinde toplanan giderler tablo 30’daki gibi olacaktır.

Tablo 38 Basit Dağıtım Yöntemine Göre Giderlerin Dağıtım Tablosu

	Yardımcı Hizmet Gider Yerleri		Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yerleri			Esas Hizmet Gider Yerleri			Faaliyet Gider Yerleri	
	Yemekhane	Çamaşırhane	Hemşirelik	Radyoloji	Ameliyathane	Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum	Başhekimlik	Hastane Yönetimi
1. Dağıtım Toplamı	39.590	23.820	146.375	112.350	69.320	141.405	194.870	156.450	40.500	65.320
	(39.590)	(23.820)	(146.375)	(112.350)	(69.320)	10.809,56	14.187,54	12.836,35	540,48	1.216,08
						7.392	8.214	8.214		
						48.792	56.924	40.660		
						60.016,81	39.018,64	13.314,54		
							39.281	30.039		
2. Dağıtım Toplamı	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	268.415,45	352.494,92	261.513,07	41.040,48	66.536,08

5.6.3. Kademeli dağıtım yöntemi

Bu yöntemde basit dağıtım yönteminden farklı olarak destek maliyet merkezlerine ait maliyetler, birbirlerine de pay verebilmektedirler. Öncelikle bir destek maliyet merkezine ait maliyetler diğer tüm maliyet merkezlerine aktarılır. Daha sonra bu dağıtımdan pay alan diğer bir destek maliyet merkezinin maliyetleri dağıtılacak ve bu işlem tüm destek maliyet merkezlerinde toplanan maliyetler sıfırlanmaya dek sürecektir. Burada önemli olan husus, maliyetleri dağıtılan bir maliyet merkezinin giderleri sıfırlanır ve bu süreç boyunca diğer destek maliyet merkezlerinden bir daha pay alamaz. Fakat bu durumda şöyle bir soru akla gelebilir; öncelikle hangi destek maliyet merkezine ait maliyetler dağıtılacak? Üstelik bu sorunun cevabına göre 2. dağıtım sonucu maliyet merkezlerinde toplanan maliyet tutarları da değişiklik gösterecektir ki bu durum kademeli dağıtım yönteminin yeterince iyi bir yöntem olup olmadığının sorgulanmasına yol açmaktadır.¹⁶³

Kademeli dağıtım yönteminde maliyetlerin dağıtımına, en çok hizmet veren destek maliyet merkezinden başlamak gerekmektedir. Hangi destek maliyet merkezinin en çok hizmeti sunduğu ise bir takım ölçütlere göre belirlenebilir.¹⁶⁴ Bunlar;

- Sayısal olarak daha çok destek maliyet merkezine hizmet sunan ilk olarak dağıtılır
- Eğer sayısal eşitlik var ise, oransal olarak daha çok hizmet sunan destek maliyet merkezi önce dağıtılır.
- Oransal olarak da eşitlik olması durumunda maliyetlerin birinci dağıtımından en çok payı almış olan destek maliyet merkezi önce dağıtılır.

Bu durumda örneğimizdeki ABC Hastanesinde destek maliyet merkezlerinin dağıtım sırası ile yemekhane, çamaşırhane, hemşirelik, radyoloji ve ameliyathane bölümüne ait olacaktır. Radyoloji ve ameliyathane bölümleri, maliyetleri en son dağıtılacak olan bölümler olduğundan ve birbirlerine hiçbir hizmet vermediklerinden öncelikle hangisinin giderlerinin dağıtılacağı fark etmeyecek ve sonucu etkilemeyecektir. ABC Hastanesine ait maliyetlerin ikinci dağıtımına ilişkin bilgiler tablo 31’de gösterilmiştir.

¹⁶³ Finkler, Ward, Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, ss. 71-74.

¹⁶⁴ Gündüz, “Sağlık Kurumlarında Genel Hizmet Maliyetleri”, s. 70.

Tablo 39 Kademeli Dağıtım Yöntemine Göre Giderlerin Dağıtımı

Gider Yerleri	Yardımcı Hizmet Gider		Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri			Esas Hizmet Gider Yerleri			Faaliyet Gider Yerleri	
	Yemekhane	Çamaşırhane	Hemşirelik	Radyoloji	Ameliyathane	Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum	Başhekimlik	Hastane Yönetimi
1. Dağıtım Toplamı	39.590	23.820	146.375	112.350	69.320	141.405	194.870	156.450	40.500	65.320
	(31.590,00)	472,72	2.954,48	1.063,61	472,72	9.454,33	12.408,81	11.227,01	472,72	1.063,61
		(24.292,72)		3.068,55	6.392,82	4.602,83	5.114,26	5.114,26		
			(149.329,48)	11.946,36	29.865,90	35.839,07	41.812,25	29.865,90		
				(128.428,52)		68.605,88	44.602,64	15.220,00		
					(106.051,43)		60.095,81	45.955,62		
2. Dağıtım Toplamı	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	259.907	358.904	263.833	40.973	66.384

5.7.HASTA, HİZMET VE DOKTOR BAZINDA BİRİM MALİYETLERİN TESPİT EDİLMESİ

Giderlerin dağıtım sürecindeki bu aşama giderlerin üçüncü dağıtım aşamasıdır. Giderlerin üçüncü dağıtımında, esas hizmet gider yerinde toplanan giderler (1) işlem, (2) Hasta ve (3) Doktor bazında bulunur.

Giderlerin üçüncü dağıtımında kullanılmak üzere Steven A. Finkler tarafından bahsedilen bazı yöntemler mevcuttur. Bunlar;

- Zaman temeline göre yükleme yöntemi
- Gün başı yükeme yöntemi
- Ağırlıklı prosedüre göre yükleme yöntemidir.

Bunlarla birlikte dağıtımların bu aşamasında kullanılacak maliyetin ücrete oranı (ratio of cost to charge (RCC) yöntemi gibi başka yöntemlerden de bahsedilebilir¹⁶⁵.

5.7.1. Zaman Temeline Göre Yükleme Yöntemi

Bu yönteme göre esas hizmet yerlerinde toplanan giderler, harcanan süre doğrultusunda dağıtılır. Bir başka deyişle daha uzun süre hizmet alan hasta veya işlem giderlerinden daha fazla pay alır. Esasen giderlerin ikinci dağıtım aşamasında ameliyathane gider yerine ait giderlerin dağıtımında da bu yöntem kullanılmıştı. Bununla birlikte giderlerin üçüncü dağıtım aşamasında fizik tedavi veya rehabilitasyon bölümlerine ait giderlerin dağıtımında bu yöntemden faydalanılabilir. Böylece her hasta doktoru ile geçirdiği süre doğrultusunda bölüm giderlerinden pay alacaktır. Ancak burada eleştirilen nokta, tedavide kullanılan araç, gereç veya personel sayısı; harcanan süreyle ilişkilendirilemeyebilir. Söz gelimi fizik tedavide daha kısa süre tedavi alan bir hasta için daha çok ekipman veya sarf malzemesi kullanılmış olabilir. Bu durumda

¹⁶⁵ M. Shwartz, D. W. Young, R. Siegrist, "The Ratio of Costs to Charges: How Good a Basis for Estimating Costs?", *Inquiry: A Journal of Medical Care Organization, Provision and Financing*, C. 32, S. 4 (1995), ss. 476-81.

giderlerin dağıtımında, harcanan sürenin baz alınması hatalı hesaplamalara sebebiyet verebilir¹⁶⁶.

5.7.2. Gün Başı Yükleme Yöntemi

Bu yöntemde toplam maliyetlerin, toplam hasta sayısına bölünmesi ile birim maliyet tutarına ulaşılır. Ancak anlaşılabilceği üzere, burada bütün hastaların ve işlemlerin birbirleriyle aynı seviyede kaynak tükettiği ve eşit uzunlukta zaman aldığı gibi bir varsayıma dayanılmaktadır.

ABC Hastanesinin dahiliye bölümünde bir ay içerisinde 800 hastaya bakıldığını varsayalım. Bu durumda kademeli dağıtım sonucunda ABC Hastanesinin dahiliye bölümünde toplanan 259.907 TL tutarındaki giderler her hastaya 824,88 TL bulunarak eşit olarak pay edilirdi ve basit bir tedavi için dahi gelen bir hastaya bu tutar yansıtılırdı. Bu sebeple bu yöntemin kullanılması önerilmez. Ancak başka hiçbir yöntem kullanılamıyorsa, son çare olarak tercih edilmelidir.

5.7.3. Maliyetin Fiyata Oranı (RCC) Yöntemi

Giderlerin ikinci dağıtımında kademeli dağıtım yöntemi kullanılması ile esas hizmet gider yerlerinde toplanan endirekt giderlerin, işlem bazında birim maliyetlerinin bulunmasını sağlayan bu yöntem, Amerikan Medicare kuruluşu tarafından geliştirilmiştir. Buna göre birim maliyetler, gelir üzerinden hesaplanan bir oran vasıtası ile her bir departman bazında bulunur. Burada kullanılacak oran aşağıda gösterildiği gibi hesaplanır;

$$RCC \text{ Oranı} = \frac{\text{Endirekt Maliyet Toplamı}}{\text{Bölüm Toplam Geliri}}$$

Bu oranın bulunması ile birlikte işlemin birim gideri aşağıda gösterildiği gibi hesaplanacaktır;

İşleme ait birim gelir x RCC Oranı = işleme ait birim endirekt maliyet

Birim maliyetlerin bu oran vasıtası ile bulunması neticesinde, formülün paydası nedeniyle, sağlık kurumları benzer tedavi işlemlerinde yüksek geri ödemeli (yüksek gelire sahip) tedavi işlemlerini kullanmayı tercih edebileceklerdir. Bir başka ifadeyle tedavi karması kararlarında gelir optimizasyonu ön plana çıkacaktır. Kullanım kolaylığı

¹⁶⁶ Finkler, Ward, Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, s. 75.

nedeniyle tercih edilebilecek olan bu yöntemin uygulanması durumunda sağlık kurumu bir takım varsayımları da kabul etmelidir¹⁶⁷. Bunlar;

- Endirekt maliyetler değişkenlik gösterebilir,
- Sağlık kurumlarına yapılan geri ödemeler, hizmet (tedavi) yoğunluğunu yansıtır ve
- Benzer her bir tedavi işlemi aynı oranda endirekt maliyet tüketir.

Bununla birlikte teşhisle ilişkili gruplar (TİG)'in kullanılmasının da RCC yöntemi ile yapılan hesaplamaların daha doğru sonuçlar vermesinde faydalı olduğunu savunan çalışmalar da literatürde mevcuttur¹⁶⁸. Burada TİG'in ne olduğundan da bahsetmekte fayda vardır. TİG, sağlık kurumları için kullanılan bir tür geri ödeme yöntemidir. Buna göre hastalığın ne olduğu ve birey olarak hastanın durumu göz önüne alındığında sonsuz çeşitliliğe sahip hastalar, pek çok faktör göz önünde bulundurularak belirli sınıflara ayrılırlar. Böylece benzerlik gösteren vakalar aynı grup altında toplanılabilir. Bunun için ülkemizde kullanılan TİG uygulamasında 25 majör tanı sınıflandırması içerisinde 665 TİG kullanılır. Bu sayede hastaneye yapılacak olan geri ödemelerde, uygulanan tedavinin bulunduğu TİG sınıfına göre geri ödeme yapılır¹⁶⁹.

Yöntemi, ABC Hastanesi örneğimizdeki genel cerrahi bölümü üzerinden ele alalım. Her ne kadar gerçek uygulamalarda hastanelerin genel cerrahi bölümünde pek çok çeşit vaka tedavi edilse de, örneğin anlaşılabilirliğini sağlamak adına hesaplamanın yapıldığı ay içerisinde, bölümdeki bir doktorun 6 çeşit tedavi işlemi gerçekleştirdiğini varsayalım. Buna ilişkin işlemlere ait geri ödeme tutarı ve işlem sayıları tablo 40'da gösterilmiştir.

Tablo 40 Hastane Genel Cerrahi BölümündeYapılan Tedavi İşlemlerine İlişkin Bilgiler

	işlem 1	işlem 2	işlem 3	işlem 4	işlem 5	işlem 6	Toplam
İşlemin geri ödeme tutarı_TL	500	1.000	1.500	2.000	2.500	3.000	
Hasta sayısı	100	90	70	60	30	20	370
Toplam gelir_TL	50.000	90.000	105.000	120.000	75.000	60.000	500.000

Bölümdeki bir doktorun yaptığı birbirlerine benzer 6 farklı işlem sonucunda toplam 500.000 TL tutarında gelir elde edilmiştir. Bu durumda hesaplamada kullanacağımız RCC oranı;

¹⁶⁷ Timothy D. West, Andrew Balas, David A. West, "Contrasting RCC, RVU, and ABC For Managed Care Decisions", *Healthcare Financial Management*, C. 50, S. 8 (1996), ss. 55-56.

¹⁶⁸ Shwartz, Young, Siegrist, "The Ratio of Costs to Charges", s. 476.

¹⁶⁹ Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, *Teşhis İlişkili Gruplar Bilgilendirme Rehberi*, Ankara: T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2014, s. 10.

$164.033,67 \div 500.000 = 0,33$ olarak bulunacaktır. Formüldeki 164.033,67 TL tutarındaki pay, genel cerrahi bölümünün giderlerin ikinci dağıtımından aldığı toplam tutarı göstermektedir. Burada dağıtım sonucu toplanan 358.904 TL'nin tamamını almamamızın nedeni daha önce de belirttiğimiz gibi bu yöntemde sadece indirekt giderlerin hesaplamaya dahil ediliyor olmasıdır.

Bu durumda her işlemin birim fiyatı ile bulduğumuz RCC oranının çarpılması sonucunda, her bir işlemin birim maliyet tutarına ulaşılmış olunacaktır. Buna göre işlemlere ait birim maliyet bilgisi tablo 41'de gösterildiği gibi bulunur.

Tablo 41 Tedavi İşlemlerine İlişkin Birim ve Toplam Maliyet Bilgisi

	işlem 1	işlem 2	işlem 3	işlem 4	işlem 5	işlem 6	Toplam
İşlemin geri ödeme tutarı_TL	500	1.000	1.500	2.000	2.500	3.000	
Hasta sayısı	100	90	70	60	30	20	370
Toplam gelir_TL	50.000	90.000	105.000	120.000	75.000	60.000	500.000
İşlem birim maliyeti_TL/Birim işlem fiyatı x 0,33	164,03	328,07	492,10	656,14	820,17	984,20	
Endirekt maliyet toplamı_TL birim maliyet x Hasta sayısı RCC Oranı: 33%	16.403,38	29.526,08	34.447,09	39.368,10	24.605,07	19.684,05	164.033,77

Tedavi işlemi bazında bulunan birim maliyet tutarları vasıtasıyla, bölümde tedavi olan her bir hastanın maliyeti, her bir doktorun tedavi ettiği hastaların maliyetleri toplamında da, bölümdeki her bir doktorun maliyeti bilgisine ulaşılabilir.

Bununla birlikte bu yöntemin bir takım zayıflıkları da mevcuttur. Bu zayıflıkları şu şekilde özetleyebiliriz.

- Geri ödeme oranlarının, tüketilen kaynak miktarlarını doğru ve tam olarak yansıttığının varsayılması,
- Gelir maksimizasyonu kaygısı ile, oranın paydasında oynamalar yapmak ve böylece hastalıkları aşırı sınıflandırmak ve
- Bu yöntemin maliyet kontrolüne yeteri kadar vurgu yapmıyor olması.

Bununla birlikte RCC yönteminin birim maliyet hesaplamada yanıltıcı sonuçlar verdiğini savunan çalışmalar da mevcuttur¹⁷⁰.

Ayrıca RCC yöntemi ile birim maliyet hesaplama çalışmaları, radyoloji ve laboratuvar bölümleri için de birim maliyet hesaplamak amacıyla kullanılabilir.

¹⁷⁰ Young, "The Folly Of Using RCCs And RVUs For Intermediate Product Costing", s. 103.

5.7.4. Ağırlıklı Prosedüre Göre Yükleme Yöntemi

Bu yöntemin uygulanabilmesi için, belirli bir gider yerinde verilen hizmetler üzerinde özel çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu çalışmalar sonucunda gider yerlerinde verilen hizmetlerin birbirlerine göre oransal maliyetleri tespit edilir¹⁷¹. Bunun tespitinde harcanan süre, kullanılan ilaç ve sarf malzemeleri vb. baz alınabilir¹⁷² Bu yöntem, özel ve belirli sayıdaki hizmetin benzer şekillerde sunulduğu bölümlerde kullanılmalıdır. Örneğin bir hastalık ile ilgili benzer tedavilerin birbirlerine oranla maliyetlerinin tespit edilmesi gibi, ayrıca giderlerin ikinci dağıtımında laboratuvara ait birim maliyet tespit çalışmalarında da bu yöntemden faydalanılabilmektedir¹⁷³. Buradan da anlaşılacağı üzere bu yöntemi kullanan sağlık kurumları kendilerine ait içsel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak ve en doğru maliyet ölçütlerini elde etmek için önemli bir yönetsel zaman ve sermaye harcamasına maruz kalabilmektedirler¹⁷⁴.

Bu yöntemin sağladığı 3 önemli avantajdan söz edilir. Bunlar; hizmet sunumu sırasında harcanan kaynakların varlığını göz önünde bulundurması, hizmet düzeyinde birim maliyetlerin tespiti için geri ödemeler yerine klinik işlemlerini baz alması ve kaynak edinme maliyetini yönetebilmesidir. Bununla birlikte yöntemin en büyük zayıflığı, her bir prosedürün sabit oranda özdeş kaynak seti tükettiğini varsayıyor olmasıdır¹⁷⁵.

Ağırlıklı prosedüre göre yükleme yöntemini de genel cerrahi bölümü üzerinden örneklendirelim. Genel cerrahi bölümünde yapılan A ve B işlemlerinin var olduğu varsayalım. Öncelikle bu işlemlerin birine kaynak tüketimine göre bir değer atanacak ve daha sonra diğer işleminde bu işleme oranla ne kadar kaynak tükettiği tespit edilecektir. Söz gelimi A işleminin, B işlemine göre iki kat daha fazla kaynak tükettiği saptanmış olsun. Bu durumda A işlemi iki kat daha fazla kaynak tükettiğinden yapılan her A işlemi için 2 iş birimi değer atanacaktır. Örneğin toplam 600 defa A işlemi, 1000 defa B işlemi uygulandığı zaman; A işlemi toplamda 1200 iş birimine (600 iş x 2 iş birimi), B işlemi ise 1000 iş birimine (1000 iş x 1 iş birimi) tekabül edecektir. Böylece genel cerrahi bölümünde toplamda 2200 iş birimi (1200 iş birimi + 1000 iş birimi) işlem yapıldığı bulunacaktır. Bölümün toplam gideri olan 164.034 TL tutarındaki maliyetler

¹⁷¹ Finkler, Ward, Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, ss. 75-76.

¹⁷² West, Balas, West, "Contrasting RCC, RVU, and ABC For Managed Care Decisions", s. 57.

¹⁷³ Finkler, Ward, Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, ss. 75-76.

¹⁷⁴ Shwartz, Young, Siegrist, "The Ratio of Costs to Charges", s. 477.

¹⁷⁵ West, Balas, West, "Contrasting RCC, RVU, and ABC For Managed Care Decisions", s. 58.

toplam işlem sayısı olarak bulduğumuz 2200 iş birimine bölüdüğü zaman, genel cerrahi bölümünde yapılan her bir işlemin 74,56 TL/İş birimi maliyete sahip olduğu tespit edilecektir. Bu durumda her bir A işlemi 2 iş birimine tekabül ettiğine göre, bu işlemin br. maliyeti 149,12 TL/işlem olarak hesaplanır (74,56 TL/iş birimi x 2)¹⁷⁶.

5.7.5. Hasta Takip Sistemi İle Birim Hasta Maliyetlerinin Bulunması

Sağlık kurumlarında her bir hasta özelinde yapılan işlemler düşünülecek olursa, hasta bazında ortaya çıkan maliyetler bir nevi iş emri maliyetleme sistemi gibi görülebilir. Bir iş emri maliyet sisteminde bütün maliyetler bir hasta için ayrılmış tek bir maliyet nesnesine atanır. Her işin bir başlangıcı ile bitişi vardır ve hastaya dağıtılacak toplam gider, hasta için yapılan toplam çalışmayı temsil eder¹⁷⁷. Yani başka bir deyiş ile hasta genel giderlerden aldığı tedavi hizmeti süresi kadar pay alacaktır. Bu klinik için yatak gün sayısı, poliklinik için ise tedavi süresi olarak düşünülebilir. Burada bütün maliyetlerin tek bir hasta da izlenmesinden kasıt elbette hasta bazında yapılacak değişken giderler olarak görülmelidir. Bölüme ait genel giderlerden hastaya yüklenecek kısma ilaveten, hasta özelinde yapılacak direkt giderler de (hasta özelindeki değişken giderler) hasta maliyetine eklenecektir. Burada hastanın geçirdiği süre ve hastanın tükettiği kaynaklar vb. bilgiler, hasta özelinde açılan hasta takip kartları vb. birincil belgeler vasıtası ile takip edilebilir¹⁷⁸.

Günümüzde sağlık kurumları, tedavi edilen hastalar için yapılan tedavi harcamalarını bu şekilde hasta takip kartları üzerinden izleyebilmektedir. Bu sayede kuruma giriş yaptığı andan, çıkışı verilene dek hastanın poliklinikte kalmak süresi, klinikteki yatış günü, tükettiği ilaç ve sarf malzemesi, hastaya yapılan tetkikler vb. tüm bilgiler sistem üzerinden izlenilebilmektedir. Böylece, tedavi olan her hasta için birim değişken maliyet hesaplanmasında gelire veya kaynak tüketimine bağlı formüllerden hareket etmeye gerek kalmadan, açılan hasta kartları ile her hasta özelinde yapılan değişken maliyetler tespit edilebilmektedir. Fakat bu sistemde bölümün tükettiği ilaç, sarf malzemeleri vb. değişken maliyetler hasta bazında bulunabilirken, bölüm sabit giderlerinin hastalara dağıtılmasında klinikler için yatılan gün sayısı, poliklinikler için

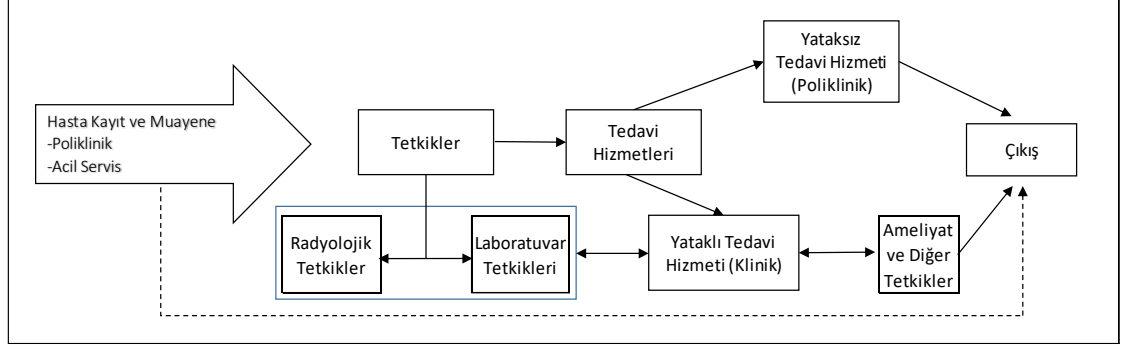
¹⁷⁶ Finkler, Ward, Baker, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, ss. 77-78.

¹⁷⁷ Markus B. Baum, *Service Business Costing: Cost Accounting Approach for the Service Industry*, Gabler Verlag, 2013, ss. 38-39.

¹⁷⁸ Baum, *Service Business Costing*, s. 39.

ise poliklinik sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir¹⁷⁹. Ayrıca poliklinikler için hastanın poliklinikte geçirdiği süre de dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir.

Her bir hasta bazında izlenecek olan değişken maliyetlerin ve hastanın sabit maliyetlerden alacağı payı, şekil 10'da gösterilen hizmet süreci üzerinden örneklendirebiliriz.



Şekil 8 Hastanelerde Sunulan Hizmet Süreci

Kaynak: Biçer, *Sağlık Kurumları ve Maliyet Muhasebesi İle İlgili Temel Kavramlar*, s. 9.

Şekil 10'da de gösterildiği üzere hastalar ilk müracaat ettikleri serviste yapılan tedavi sonrasında tetkik istemiyle sevk edilebilir veya tedavisi tamamlanarak hastaneden çıkışı verilebilir. Çıkışı verilen bir hasta, acil servis veya poliklinik gider yerlerine ait sabit maliyetlerden, geçirdiği süre doğrultusunda pay alabilir (veya başka bir yöntem ile ilgili gider yerlerine ait giderler toplam poliklinik sayısına göre hastalara pay edilebilir.)¹⁸⁰ Hastanın tedavisi sırasında tükettiği serum, ilaç veya sarf malzemesi gibi değişken gider de ayrıca direkt olarak hasta maliyetine yansıtılacaktır. Tetkik istemiyle sevk edilen hastalar ise tetkik sonucuna göre tekrardan poliklinik servisine yönlendirilir veya klinikte yatışı verilir. Bu süreçte klinikte yatan hastalar için yeni radyoloji veya laboratuvar tetkikleri yapılabileceği gibi hastalar ameliyata da alınabilir. Hasta, klinikte yatırıldığı gün sayısına göre bölüm maliyetlerinden pay alacağı gibi, yapılan tetkikler içinde radyoloji veya laboratuvar hizmetlerinden her bir tetkik bazında bulunan birim maliyetler doğrultusunda pay alacaktır. Örneğin giderlerin ikinci dağıtımında hesaplandığı üzere ultrasonografik tetkik hizmetinin birim maliyeti 26,60 TL/Birim olarak bulunduğu göre, hastanın bu tetkiki yaptırması durumunda hasta maliyetine 26,60 TL tetkik maliyeti yansıtılacaktır. Aynı durum hasta için yapılan laboratuvar tetkikleri için de geçerlidir. Bu hesapta önemli olan bir husus da, bölümdeki

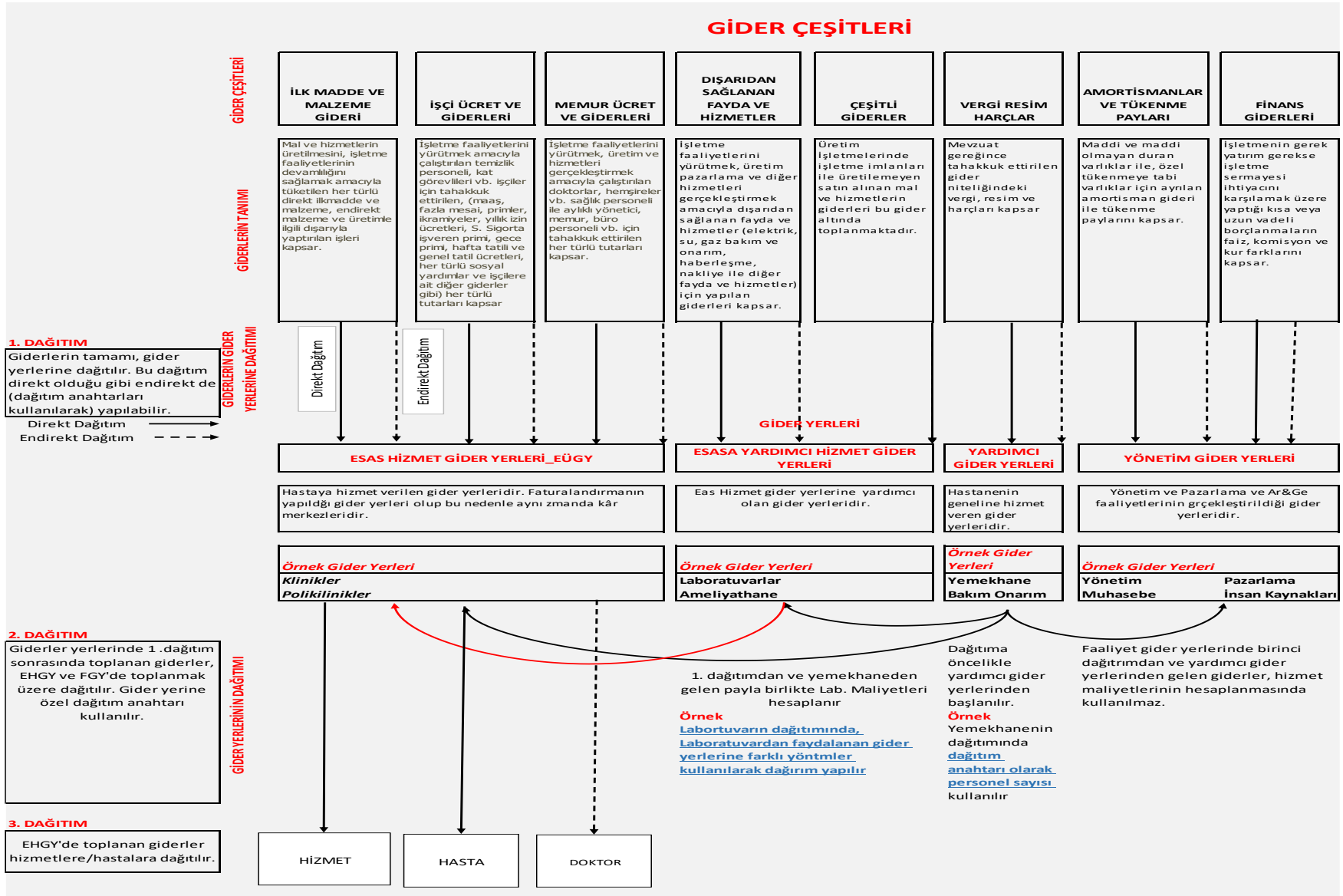
¹⁷⁹ Afsun Ezel Esatoğlu vd., "Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri'nde Maliyet Analizi", *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, C. 63, S. 1 (2010), s. 25, doi:10.1501/Tıpfak_000000753.

¹⁸⁰ Esatoğlu vd., "Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri'nde Maliyet Analizi", s. 25.

her bir hastanın radyoloji (veya herhangi bir esasa yardımcı hizmet gider yeri) bölümü maliyetinden aldığı pay toplamı, ilgili esas hizmet gider yerinin aldığı pay toplamına eşit olması gerektirir.

Benzer şekilde hasta ameliyathane giderlerine ait sabit giderlerden de, burada geçirdiği süre doğrultusunda pay alacaktır. Buna ek olarak ameliyat sırasında kullanılan serum, ilaç vb. değişken giderlerde hastanın tüketimi doğrultusunda hasta maliyetine eklenir. İlgili bölümdeki her bir hastanın ameliyathane giderlerinden aldığı payların toplamı, Bölümün ameliyathane giderlerinden aldığı toplam paya eşit olmak zorundadır.

Giderlerin üçüncü dağıtımının da yapılarak istenilen maliyet bilgilerine ulaşılması sonucunda, giderlerin dağıtım süreci de tamamlanmış olacaktır. Giderlerin ilgili gider yerlerine aktarılması (1. Dağıtım), gider yerlerinde toplanan tüm giderlerin esas hizmet gider yerleri ile genel yönetim gider yerine dağıtılması (2. Dağıtım) ve son olarak esas hizmet gider yerlerinde toplanan giderler üzerinden hasta, işlem ve doktor maliyetlerin tespiti şeklinde özetleyebileceğimiz, giderlerin dağıtım süreci şekil 11 üzerinde özetlenmektedir.



9 Sağlık Kurumlarında Giderlerin Dağıtım Süreci

6. KAPSAMINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ

Sağlık kurumlarının hizmet sunmak için katlandıkları maliyetler, hizmet ile ilişkilendirilebilirliğine göre direkt ve endirekt olarak ayrılırken; faaliyet hacmi ile ilişkisine göre ise sabit ve değişken maliyetler olarak ayrıma tabi tutulur. Sağlık hizmetinin sunumuna ilişkin değişken hizmet maliyetleri; hizmete doğrudan yüklenebilen ilaç ve sarf malzemeler ile birim hasta maliyeti tespit edilebilen radyoloji ve laboratuvar tetkik maliyetlerinden oluşmaktadır. Bunlar aynı zamanda hasta maliyetlerine direkt olarak yüklenilebilen giderleri de oluşturmaktadır. Hastalara endirekt olarak bölüm genel giderlerinden yüklenilecek olacak diğer giderler ise, bölüm sabit giderlerinden meydana gelmektedir.

Başlangıçta üretim süreçlerine ilişkin maliyetlerin tamamı, üretim maliyetine yansıtılırken, 1960'lı yıllar itibariyle bazı işletmeler bu yöntemin yetersiz kaldığı görüşüyle maliyet hesaplamada değişken maliyet yöntemini tercih etmeye başlamışlardır. Günümüzde ise normal maliyet yöntemi, kısmi maliyet yöntemleri arasında en çok kabul edilen yöntem olarak görülmektedir.

Maliyet muhasebesi uygulamalarında, bahsi geçen bu farklı sınıflandırmaya tabi maliyetlerin ne kadarının hasta maliyetine yansıtılacağı ile ilgili farklı yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemler aynı zamanda hastane yönetiminin, bazı yönetsel kararları vermesine de yardımcı olacak verileri sağlayacaktır. Bu bağlamda kullanılacak dört yöntem gösterilmektedir¹⁸¹. Bunlar;

- Tam maliyet yöntemi,
- Normal maliyet yöntemi,
- Değişken maliyet yöntemi ve
- Direkt maliyet yöntemidir.

Başlangıçta üretim süreçlerine ilişkin maliyetlerin tamamı, üretim maliyetine yansıtılırken, 1960'lı yıllar itibariyle bazı işletmeler bu yöntemin yetersiz kaldığı görüşüyle maliyet hesaplamada değişken maliyet yöntemini tercih etmeye başlamışlardır. Günümüzde ise normal maliyet yöntemi, kısmi maliyet yöntemleri arasında en çok kabul edilen yöntem olarak görülmektedir¹⁸².

¹⁸¹ Kaygusuz, Dokur, *Yönetim Muhasebesi*, ss. 229-53.

¹⁸² Gürbüz Gökçen, Erkan Öztürk, "Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) Ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi", *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 2, S. 2 (2017), s. 107.

6.1.TAM MALİYET YÖNTEMİ

Tam maliyet yöntemine göre, hizmet maliyetini oluşturan giderlerin tamamı, değişken veya sabit olmasına bakılmaksızın, hizmet maliyetine yansıtılacaktır. Yöntemin işleyişinde hizmet maliyetinin hesaplanması fazla ayrıntıya girmeden yapılmaktadır. Bu yöntemde direkt nitelikli giderler hizmet maliyetine doğrudan yüklenirken, endirekt giderler dağıtım sürecinin ardından yüklenir. Öte yandan Vergi Usul Kanunu gereğince işletmelerin tam maliyet yöntemini kullanmaları zorunlu kılınmıştır.

Bu yöntem ile hizmet maliyetlerinin hesaplanması kolay olsa da, hizmet fiyatını belirleme veya ücreti üçüncü taraf ödeyicileri tarafından ödenen sağlık hizmetlerinin karlılığını belirleme gibi konularda yetersiz maliyet bilgisi sağlanacaktır. Üstelik bu yöntem ile kullanılmayan kapasitenin maliyetinin hesaplanması da mümkün değildir. Örneğin hastanenin dönem içerisinde kullanılmayan klinik yatakları tespit edilebilse de, sabit giderlerin tamamı hizmet maliyetine yüklendiği için kullanılmayan bu yataklarla sabit giderler arasında ilişki kurulamayacaktır. Bu durumda hastane kirası gibi sabit nitelikli giderlerin tamamının hizmet maliyetine yüklenilmesi sonucunda, klinik yataklarında atıl kapasitenin olduğu dönemlerin yatak/gün maliyeti, tam kapasite çalışıldığı dönemlere göre daha yüksek hesaplanacaktır ki bu durum, hizmet maliyetinin dönemler arasında değişiklik göstermesine neden olacaktır. Özellikle sağlık turizminden faydalanan bazı sağlık kurumları gibi, dönemler arasında hasta sayısı farklılık gösteren kurumlarda tam maliyet yönteminin kullanılması, karlılık hesaplamalarında tutarsızlıkların ortaya çıkmasına da sebep olabilecektir¹⁸³.

Tam maliyet yöntemini hastane klinikleri üzerinden örneklendirelim. Klinikler hastanelerin esas hizmet gider yerleri arasında olduğu için, giderlerin birinci ve ikinci dağıtımını sonrasında kliniklerde belirli bir miktar gider toplanmış olur ki bu giderler klinik bölümünün toplam maliyetini meydana getirir. Dağıtım sonrasında ilgili klinikte 100.000 TL gider toplandığını varsayalım. Klinikte yatan birim hasta maliyetleri hesaplanmak istendiği zaman, hastalara verilen ilaç ve medikal malzeme giderleri (30.000 TL) ile radyoloji ve laboratuvarında yapılan tetkik giderleri (10.000 TL) hasta maliyetlerine direkt olarak yansıtılacaktır. Bu giderler hasta bazında direkt olarak izlenebilirken, kliniğin de değişken giderleridir. Toplam maliyetlerin kalan kısmı ise

¹⁸³ Mehmet Aygün, “Sağlık Kurumlarında Maliyet Unsurları ve Maliyet Hesaplama Yöntemleri”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi*, Editör: Cem Sayın, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2016, s. 78.

kliniğin genel hizmet giderleri olarak ele alınır ve klinik hastalarına yatak/gün dağıtım anahtarı aracılığı ile dağıtılır. Tam maliyet yöntemine göre klinik genel hizmet giderlerinin tamamı klinikte yatan hasta maliyetlerine dahil edilecektir.

Örneğimizdeki kliniğin 50 yatak kapasitesine sahip olduğunu varsayalım. İlgili ay içerisinde (30 gün) yatak/gün kapasitesinin tam dolu olduğu ve 30 yatak/gün'ün atıl olduğu durumlar için, tam maliyet yöntemine göre yatak/gün başına düşen genel hizmet giderlerinin hesaplanması aşağıda gösterildiği gibi olacaktır.

2. Dağıtım Sonrası Toplam Klinik Gideri:	100.000	TL
Klinik İlaç ve Sarf Malzeme Gideri:	- 30.000	TL
Radyoloji ve Laboratuvar Payı:	- 10.000	TL
Klinik Genel Hizmet Giderleri:	60.000	TL

GHG'nin Hasta Maliyetlerine Dağıtım

270 Yatak/Gün Kullanılırsa GHG Dağıtım:	60.000 ÷ 270 =	222 TL/Yatak
300 Yatak/Gün Kullanılırsa GHG Dağıtım:	60.000 ÷ 300 =	200 TL/Yatak

Hesaplamalarda görülebildiği üzere klinikteki yatak doluluk oranı ne kadar olursa olsun, hesaplamada kullanılan GHG miktarı değişmeyeceği için birim maliyet hesaplamalarında farklılıklar ortaya çıkacaktır. Kapasite kullanımının değişmesi ile hesaplanan hizmet maliyetleri arasındaki bu farklılık, yöneticilerin karar alma süreçlerini olumsuz etkileyebilecektir.

6.2.NORMAL MALİYET YÖNTEMİ

Tam maliyet yönteminin, kapasite kullanım oranını maliyet hesaplamalarına dahil etmemesi bu yönetime yöneltilen eleştirilerin odak noktası olmuştur. Normal maliyet yönteminde ise, değişken giderlerin tamamı, sabit nitelikteki genel hizmet giderlerinin ise yalnızca kullanılan kapasiteye isabet eden kısmı hizmet maliyetlerine yansıtılmaktadır. Bununla birlikte normal maliyet yöntemi, ülkemizde kullanılan finansal raporlama standartlarında da, tam maliyet yönteminin alternatifi olarak gösterilen tek yöntemdir¹⁸⁴.

Sabit genel hizmet giderlerinin, maliyetlere yüklenilmesi için kapasite kullanım oranı (KKO) hesaplanacak ve bu giderlerin KKO kadarı hizmet maliyeti hesaplamasına dahil edilecektir. KKO'nun hesaplanmasında kullanılacak olan formül;

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı} = \text{Fiili Kapasite} \div \text{Normal Kapasite}$$

¹⁸⁴ Gökçen, Öztürk, "Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) Ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi", s. 107.

Bu formülde fiili kapasite, kullanılan kapasiteyi ifade etmektedir ve normal kapasitenin altında gerçekleşebileceği gibi, üzerinde de gerçekleşebilir. Fiili kapasitenin, normal kapasitenin altında kalması durumunda, GHG'nin maliyetlere aktarılmayan kısmı, atıl kapasite maliyeti olarak gelir tablosuna satılan hizmet maliyeti hesabına ilave edilecektir. Kapasite kullanımının tam olduğu dönemlerde ise hizmet maliyetinin hesaplanması, tam maliyet yöntemi ile aynı şekilde yapılacaktır. Hatanelerin klinik bölümlerinde ay içerisinde toplam yatak/gün kapasitesi kullanımının %100'ü aşması ise beklenemez. Ancak poliklinik hizmetleri için durum biraz daha farklıdır. Polikliniklerde belirli bir kapasite belirlemek oldukça zordur. Fakat poliklinik hizmetlerinde geçmiş dönemlerden yola çıkılarak her bir poliklinik bölümü için ayrı bir pratik kapasite hesaplanabilir. Poliklinikler için pratik kapasite hesaplamasında, belirlenen dönemlerdeki ortalama poliklinik sayısı (hasta sayısı) kullanılabilir. Ay içerisinde ilgili poliklinikteki hasta sayısının pratik kapasitenin altında kalması durumunda aradaki fark atıl kapasite olurken; pratik kapasitenin üzerinde olması durumunda ise aradaki fark kapasite fazlası olacaktır. Kapasite fazlasının ortaya çıkması durumunda, pratik kapasiteyi aşan kısım gelir tablosunda hizmet maliyeti hesabından indirilecektir.

Tam maliyet yönteminde bahsedilen klinik örneğini normal maliyet yönteminde de uygularsak, birim hasta maliyetinin hesaplanması aşağıda gösterildiği gibi olacaktır.

2. Dağıtım Sonrası Toplam Klinik Gideri:	100.000	TL
Klinik İlaç ve Sarf Malzeme Gideri:	- 30.000	TL
Radyoloji ve Laboratuvar Payı:	<u>- 10.000</u>	TL
Klinik Genel Hizmet Giderleri:	60.000	TL

Kapasite: 10 Yatak x 30 Gün = 300 Yatak/Gün

Kapasite Kullanım Oranı: $270 \div 300 = 90\%$

KKO'ya göre Toplam GHG Maliyeti: $60.000 \times 0,9 = 54.000$ TL

270 Yatak/Gün İçin GHG Dağıtımı: $54.000 \div 270 = 200$ TL/Yatak

Örnek üzerinde görüldüğü gibi normal maliyet yöntemine göre kapasitenin %90 kullanıldığı dönemdeki birim hasta maliyeti, kapasitenin tamamının kullanıldığı dönemdeki birim hasta maliyeti ile aynı sonucu vermektedir. Böylece normal maliyet yönteminin kullanılması faaliyet hacmi doğrultusunda ortaya çıkacak olan maliyet dalgalanmalarını önleyeceği gibi, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesine de

yardımcı olacaktır¹⁸⁵. Örnek üzerinde kullanılmayan kapasiteye isabet eden 4.100 TL'lik toplam GHG ise gelir tablosuna satılan hizmet maliyeti olarak eklenir.

6.3.DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİ

Değişken maliyet yönteminin işleyişi, normal ve tam maliyet yöntemlerine göre daha farklıdır. Bu yöntemde hizmet maliyeti hesaplanmasına yalnızca değişken giderler dahil edilirken, sabit özellik gösteren genel hizmet giderleri hesaplamaya dahil edilmeyecektir. Hizmet maliyetinin kapsamı dışında bırakılan genel hizmet giderlerinin tamamı dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılır. Bu yöntemde faaliyet giderlerinin değişken nitelikteki kısmının da değişken hizmet giderlerine eklenmesiyle birlikte, hizmete özgü değişken giderler hesaplanabilmektedir.

Değişken maliyet yöntemi maliyet analizlerinde kullanılarak yönetim için karar verme aşamasında kullanılabilir önemli bir araçtır. Önceki iki yöntemde ele alınan örnekteki 40.000 TL tutarındaki sabit genel hizmet giderleri doğrudan gelir tablosuna, dönem gideri olarak gönderilecek ve birim hasta maliyetlerine dağıtılmayacaktır.

Değişken maliyet yöntemine göre klinik toplam maliyeti aşağıdaki giderlerden oluşur;

Klinik İlaç ve Sarf Malzeme Giderleri:	30.000	TL
Radyoloji ve Laboratuvar Payı:	<u>10.000</u>	TL
Klinik Değişken Giderleri:	40.000	TL

Bu giderlere ek olarak, değişken nitelik gösteren başka giderlerin de olması durumunda, bu giderler de birim hasta maliyeti hesaplamasına dahil edilecektir. Örneğin belirli bir ameliyat başına cerrahın ek ücret aldığı klinikte, cerraha ait ücret ve giderlerin değişken kısmı, ameliyat olan hastaların direkt gideri olarak birim hasta maliyetine eklenecektir.

6.4.DİREKT MALİYET YÖNTEMİ

Asal maliyet yöntemi olarak da geçen direkt maliyet yönteminde ise maliyet hesaplamasına yalnızca direkt nitelikli giderler eklenecek ve genel hizmet giderlerinin tamamı, gelir tablosuna satılan hizmet maliyeti olarak yansıtılarak maliyet hesaplamasından çıkartılacaktır. Esasen bu gider sağlık kurumları için çok da kullanışlı

¹⁸⁵ Özgülbaş, "Sağlık Kurumlarında Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Sistemleri", *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: Mehmet Top, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2014, s. 92.

değildir. Bunun nedeni ise giderlerin çok az bir kısmının hasta ile direkt olarak ilişkilendirilebilir olmasıdır. Hasta ile direkt olarak yüklenebilen giderler ise, aynı zamanda bölümlerin değişken giderleri olduğu için bu yöntemin değişken gider yönteminden çok farklı bir sonuç vermesi de beklenmeyecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA: BİR ÖZEL HASTANEDE GİDERLERİN DAĞITIMI VE BİRİM HASTA MALİYETLERİNİN TESPİT EDİLMESİ

1. UYGULAMA İLE İLGİLİ BİLGİLER

Tez çalışmasının ikinci bölümünde teorik çerçevesi verilen sağlık kurumlarında maliyet muhasebesi konusunun, bu bölümde örnek bir uygulamasının yapılması amaçlanmıştır. Uygulama ile ilgili genel bilgiler başlığı altında, tez çalışmasının amacı, kısıtları, varsayımları ve uygulamada kullanılacak bazı hesaplama yöntemleri hakkında bilgiler verilmiştir.

1.1. UYGULAMANIN AMACI

Uygulama Bursa ilinde faaliyet gösteren bir özel hastanede yapılmıştır. Hastane genel hastane sınıflandırmasına girmekte ve 2. basamak tedavi hizmetleri sunmaktadır.

Uygulama, hastanenin hizmet üretim giderlerinin, esas hizmet gider yerlerine dağıtımının nasıl yapılacağı ile hasta, doktor ve bölüm bazında birim maliyet bilgilerinin nasıl hesaplanacağını gösterilmesini amaçlamaktadır.

1.2. UYGULAMANIN KISITLARI VE VARSAYIMLARI

Uygulama tez çalışmasının kapsayabileceği ölçek açısından mevcut bazı kısıtlar nedeniyle sınırlandırılmıştır. Uygulamanın yapıldığı hastane, hizmet verdiği bölüm ve hasta sayısı bakımından geniş bir ölçeğe sahip olduğu için, uygulamanın hastanenin bütününe kapsamı durumunda çalışmanın kapsamı çok büyüyerek istenilen yalınlık ve anlaşılabilirlikten uzaklaşacaktır. Bu sebeple uygulamanın kapsamında, hastanede hizmet veren 10 esas hizmet gider yeri (5 bölüm), 4 esasa yardımcı hizmet gider yeri, 2 yardımcı hizmet gider yeri ve 2 faaliyet gider yeri ele alınmıştır.

Hastaneler verdikleri hizmetler bakımından son derece geniş bir yelpazeye sahip işletmelerdir. Bu sebeple sağlık hizmetlerinin üretilebilmesi için pek çok farklı çeşitte gidere katlanmak zorundadırlar. Üstelik bu giderlerin birebir takibini yapabilmek her zaman çok kolay olmamaktadır. Kimi zaman hastanenin bütünü ilgilendiren bir gider çeşidinin (örneğin hastane kirası) belli bir bölüm sayısına indirgenmesi için bir takım oran hesabı kullanılabilse de bazı giderler için bu mümkün olmayabilmektedir. Bu

sebeple gider çeşitlerinin ilgili gider yerlerine ait belirli bir kısmı uygulama kapsamına dahil edilmiş ve yalnızca uygulamaya dahil edilen gider yerleri bazında ölçülmesi mümkün olmayan giderler kapsam dışında bırakılmıştır. Hastanenin bütünü üzerinden izlenebilen bazı giderler ise, yalnızca uygulamada ele alınan gider yerlerinde tüketildiği kısım kadar olduğu varsayılarak uygulamaya dahil edilmiştir. Uygulamanın yapıldığı tarih aralığı 1-31 Ocak tarihleri arasını kapsamaktadır. Bu sebeple kullanılacak yatak/gün süreleri 31 gün üzerinden hesaplanmıştır.

Uygulamanın yalınlığının ve anlaşılabilirliğinin sağlanabilmesi için, uygulamaya dahil edilen klinik yataklarının ay boyunca tam kapasite ile çalıştığı varsayılmıştır. Aynı şekilde radyoloji ve laboratuvar bölümlerinde de, yapılan test, tetkik ve görüntüleme sayılarında bir takım varsayımlarda bulunulmuştur. Bunun nedeni, bu bölümlerin normal şartlar altında pek çok esas hizmet gider yerine tetkik sağlıyor iken, uygulama kapsamında bu gider yerlerinin sayısının beşe indirgenmesi ve buna göre tetkik sayısının bölüm giderlerini karşılayabilmesinin sağlanmasıdır.

Maliyet hesaplamaları sırasında ortaya çıkan başka bir takım kısıtlar ve varsayımlar, ilgili bölümde açıklanmıştır.

1.3.UYGULAMADA KULLANILAN YÖNTEM

Uygulama yapılırken ilk olarak, hastanenin masraf merkezli mizanından ilgili döneme ilişkin maliyet bilgileri elde edilmiştir. Edinilen bu bilgiler ışığında giderlerin birinci dağıtım yapılmış ve giderler, belirlenen gider yerlerine direkt olarak veya uygun dağıtım anahtarları vasıtası ile dağıtılmıştır. Gider yerlerinde toplanan giderlerin esas hizmet gider yerlerine yüklendiği ikinci dağıtımda ise; yardımcı hizmet gider yerlerinin dağıtımında kademeli dağıtım, esasa yardımcı hizmet gider yerlerinin dağıtımında ise basit dağıtım yöntemleri kullanılmıştır.

Esasa yardımcı hizmet gider yerlerinden radyoloji ve laboratuvar bölümlerine ilişkin birim test, tetkik veya çekim maliyetlerinin tespit edilmesinde ise, birleşik üretim maliyetleri yöntemi kullanılmıştır. Bu sayede elde edilen birim maliyet bilgileri doğrultusunda ilgili giderler, esas hizmet gider yerlerine yüklenmiştir.

Giderlerin üçüncü dağıtım aşamısında ise birim hasta maliyetleri tespit edilmiş ve bunun için hasta takibi sistemi kullanılmıştır. Bu sayede ilaç giderleri gibi hastalara ait direkt giderler hasta maliyetine doğrudan eklenirken, bölüm genel giderleri ise uygun dağıtım anahtarları vasıtası ile birim hasta maliyetlerine eklenmiştir.

2. HASTANEYE İLİŞKİN MALİYET MUHASEBESİ BİLGİLERİ

Bu bölümde hastanedeki maliyet hesaplarının ve bir takım maliyet bilgilerinin kayıt düzeninden bahsedildikten sonra, hastanedeki gider yerlerine ait bilgiler ve bu gider yerlerine ait, çalışmaya konu edilecek olan maliyetler hakkında bilgi verilmektedir.

2.1.HASTANENİN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

Giderlerin dağıtımına başlamadan önce, ilk olarak uygun bir hesap planının varlığı aranmıştır. Sağlık kurumları, hizmet üreten işletmeler olduğundan 710. Direkt işçilik ve 720 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesaplarını kullanamazlar. Bunun yerine hizmet sunumu sırasında ortaya çıkan tüm giderler 740. Hizmet üretim maliyeti hesabında izlenir ve bu hesap altında açılan alt hesaplar vasıtası ile giderler, çeşitlerine göre gruplandırılır. Uygulamanın yapıldığı hastanede de hizmet sunumuna ilişkin giderler 740 no'lu hesapta, uygun bir hesap planı çerçevesinde izlenmektedir.

2.2.HASTANEDE GİDER YERLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Uygulama kısıtları dolayısıyla normalde 17 bölüme sahip olan hastanenin beş bölümü uygulamaya dahil edilmiş, böylece hastanede esas hizmet gider yerleri 5 ana başlık altında ele alınmıştır. Esas hizmet gider yerleri poliklinik ve klinik bazında da ayrı ayrı olarak izlendiğinden dolayı, burada 10 farklı gider yerinin varlığından söz edilebilecektir.

Bununla birlikte esas hizmet gider yerlerinde sunulan poliklinik ve klinik hizmetlerinin sağlanabilmesi için yardımcı hizmetlerde bulunan 4 farklı esasa yardımcı hizmet gider yeri, 2 yardımcı hizmet gider yeri ve 2 faaliyet gider yeri uygulama kapsamında ele alınmıştır. Uygulamada kullanılacak gider yerlerine ilişkin bilgiler ve bu gider yerlerinde çalışan personel sayıları tablo 42 üzerinde gösterilmektedir.

Esas hizmet gider yerlerinde çalışan doktor sayısı, hem poliklinik hemde klinik hizmetlerini gerçekleştirdikleri için, daha sonra birinci dağıtımda çalışma sürelerine göre dağıtılmak üzere, bölüm geneline yazılmıştır. Bununla birlikte hizmetlerin sunumu sırasında doktorların yanında çalışan ve esasa yardımcı hizmet gider yerlerinde görev alan diğer sağlık personelleri, gider yerlerine ilişkin işçi ve memur kısmında gösterilmiştir. Fakat burada hemşirelik hizmetlerine ayrıca bir parantez açmak gerekmektedir. Hemşirelik hizmetleri kliniklerin genelinde çalıştığından ve her hangi

bir esas hizmet gider yeri özelinde hemşire olmadığından ayrı bir gider yeri olarak ele alınmıştır. Ancak ameliyathanelerde çalışan hemşireler diğerlerinden farklı olarak yalnızca bu birime hizmet verdiklerinden dolayı, doğrudan bu bölüme atfedilebilmektedir.

Uygulamanın yapıldığı hastanede yedi adet ameliyathane odası bulunmaktadır. Fakat uygulamanın kapsamı nedeniyle iki adet ameliyat odasının var olduğu varsayılmaktadır. Bununla birlikte yemekhane gider yeri de, hasta yemek giderleri ve personel yemek giderleri olarak iki açıdan ele alınmıştır. Bunun nedeni klinikte yatan hastalara sunulan yemek giderleri ile personele hizmet veren yemekhane giderinin birbirine karıştırılmamasıdır. Kaldı ki fiili bir yemekhanenin var olmasının yanı sıra, yemek giderleri dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler grubunda yer almakta ve personel yemek gideri ile hasta yemek giderleri mizanda da ayrı olarak yer almaktadır.

Tablo 42 Gider Yerleri ve Çalışan Personel Sayıları

Gider Yerleri	Doktor Sayısı	Hemşire Sayısı	İşçi ve Memur Sayısı	Toplam Personel Sayısı
Esas Hizmet Gider Yeri	9		17	26
1. Genel Cerrahi	3			8
Poliklinik			4	
Klinik			1	
2. Kadın Hastalıkları ve Doğum	1			3
Poliklinik			1	
Klinik			1	
3. Beyin ve Sinir Cerrahisi	1			3
Poliklinik			1	
Klinik			1	
4. Dahiliye	2			6
Poliklinik			3	
Klinik			1	
5. Tıbbi onkoloji	2			6
Poliklinik			3	
Klinik			1	
Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri	3	40	16	59
1. Laboratuvar	1		10	11
2. Radyoloji	2		6	8
3. Ameliyathane		6		6
4. Hemşirelik Hizmetleri G.Y.		34		34
Yardımcı Hizmet Gider Yeri	0		11	11
1. Yemekhane			8	8
2. Bilgi İşlem			3	3
Genel Yönetim Gider Yeri	0		6	6
1. Hastane yönetimi			3	3
2. Muhasebe			3	3
Toplam	12	40	50	102

Tablo 42 üzerindeki bilgilerin yanı sıra hastanenin gider yerlerine ilişkin bir diğer bilgi ise esas hizmet gider yerlerine ait klinik ve polikliniklerdeki toplam hasta sayılarıdır. Burada birim maliyetlerin hesaplanılmasının gösterilebilmesi için klinik ve

polikliniklerdeki hasta sayılarına ait bir örneklem ele alınmıştır. Buna göre uygulamanın yapıldığı hastanedeki poliklinik ve klinik hasta sayılarının tablo 43 üzerindeki gibi olduğu varsayılmıştır.

Tablo 43 Poliklinik ve Kliniklerdeki Hasta Sayıları

Bölümler	Poliklinik	Klinik	Toplam Hasta Sayısı
Genel Cerrahi	1170	300	1470
Kadın Hastalıkları ve Doğum	635	120	755
Beyin ve Sinir Cerrahisi	480	40	520
Dahiliye	1465	165	1630
Tıbbi Onkoloji	820	50	870
Toplam	4570	675	5245

Hastanelerde klinikler için toplam hasta sayısının yanında bir diğer önemli bilgi ise yatak/gün sayısı bilgisidir. Bu sayı hastanenin mevcut yatak kapasitesi doğrultusunda, ilgili ay içerisinde yatış yapılabilecek toplam gün sayısını belirtmektedir. Örneğin, uygulamanın yapıldığı hastane toplam 90 yatak kapasitesine sahiptir. Buna göre ocak ayı için toplam yatak/gün sayısı için;

$$90 \text{ yatak} \times 31 \text{ gün} = 2790 \text{ Yatak/gün bilgisine ulaşılacaktır.}$$

Uygulama kapsamında ele alınan 5 klinik için toplam 60 yatak kapasitesinin olduğu varsayılmıştır. Buna göre kliniklere ilişkin toplam yatak sayıları tablo 44 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 44 Kliniklerdeki Toplam Yatak Sayıları

Bölümler	Yatak Sayısı	Gün Sayısı_Ocak	Yatak Gün Sayısı	Hasta Sayısı
Genel Cerrahi	20	31	620	300
Kadın Hastalıkları ve Doğum	8	31	248	120
Beyin ve Sinir Cerrahisi	4	31	124	40
Dahiliye	16	31	496	165
Tıbbi Onkoloji	12	31	372	50
TOPLAM	60		1.860	675

Son olarak, gider yerleri ile ilgili bir başka önemli husus ise tıbbi onkoloji bölümü ile alakalıdır. Hastane tıbbi onkoloji bölümlerinde, bazı kanser hastalarına kemoterapi tedavisi verilmekte ve bu hastalara gününbirlik yatış yazılmaktadır. Ancak bu hastaların gününbirlik yataklı tedavileri, diğer klinik hastalarında olduğu gibi ele alınmamalıdır. Bu sebeple kemoterapi servisindeki gününbirlik yatak ve hasta sayılarının, onkoloji kliniği ile karıştırılmaması için bu tedavi hizmeti ile ilgili giderler, onkoloji polikliniği gider yerine dahil edilmiştir.

2.3.HASTANEYE İLİŞKİN MALİYET BİLGİLERİ

Uygulamanın yapıldığı hastanedeki tüm gider yerlerinde gerçekleşen giderlerin toplamı 1.400.000 TL'dir. Daha önce de belirtildiği gibi uygulamada hastanenin bütünü ele alınmadığından dolayı hizmet maliyeti toplamı, uygulama kapsamına dahil edilen gider yerlerinde gerçekleşen gider toplamını yansıtabilecek şekilde ele alınmıştır. Buna göre hastaneye ilişkin gider çeşitleri ve tutarlarının tablo 45'de gösterildiği şekilde olduğu varsayılmıştır.

Tablo 45 Gider Çeşitleri ve Tutarları

GİDER ÇEŞİTLERİ	DETAY	Tutar
İlaç ve Sarf Malzeme Gideri	İlaç ve Sarf Malzeme	496.850
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Temizlik Malz.	4.000
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Kıyafet Tekstil	2.400
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Otelcilik tekstil malzeme gideri	7.000
Memur Ücret ve Giderleri	Sağlık Personeli	390.000
İşçi Ücret ve Giderleri	İşçi Ücret ve Giderleri	141.000
Memur Ücret ve Giderleri	Memur Ücret ve Giderleri	71.000
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Elektrik Giderleri	85.000
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Doğalgaz Gideri	7.000
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Ameliyathane Kuru Temizleme	5.800
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Servis Kuru Temizleme	9.700
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Cihaz Kiralama Bedeli	11.000
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Yemek Alım Gideri	63.800
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Bina Bakım Onarım Gideri	3.600
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Makine Cihaz Bakım Onarım Gid.	9.000
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Bilgi İşlem Danışmanlık Gideri	700
Çeşitli Giderler	Hastane Binası Kira Gideri	70.000
Çeşitli Giderler	Ulaşım ve Seyahat Gideri	500
Çeşitli Giderler	Bakım Onarım Gideri	11.650
Vergi, Resim ve Harçlar	Damga Vergisi	1.000
Vergi, Resim ve Harçlar	Harç ve Onay Vergisi	6.000
Genel Yönetim Gideri	Muhasebe ve Danışmanlık Gid.	3.000
	1. DAĞITIM TOPLAMI	1.400.000

Burada bahsi geçen personel ücretlerini ayrıca ele almak gerekmektedir. Sağlık kurumlarının en önemli gider kalemlerinden biri olan personel ücret ve giderlerinde en büyük payı doktor ücret ve giderleri oluşturmaktadır. Personel giderleri kapsamında, doktor ve hemşireler gibi sağlık personellerinin yanı sıra, yemekhane de çalışan görevliler gibi işçilik ücretleri ve yönetim yerlerinde çalışan memur ücretleri de bulunmaktadır. Tablo 45'de personel giderleri mizanda geçtiği haliyle ele alındığından dolayı giderler personel giderleri yerine, işçi ücret ve giderleri ile memur ücret ve

giderleri şeklinde ele alınmıştır. Ayrıca tablo 45 üzerinde gösterilen personel giderlerine ilişkin bilgiler ayrıntılı haliyle tablo 46 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 46 Personel Ücretlerine İlişkin Bilgiler

GİDER YERLERİ	DOKTOR	HEMŞİRE	İŞÇİ-MEMUR	TOPLAM
	230.000	160.000	212.000	602.000
GENEL CERRAHİ	60.000		16.000	76.000
KADIN-DOĞUM	30.000		6.400	36.400
BEYİN VE SİNİR CER.	33.000		6.400	39.400
DAHİLİYE	30.000		12.800	42.800
TIBBİ ONKOLOJİ	20.000		12.800	32.800
LABORATUVAR	20.000		37.000	57.000
RADYOLOJİ	37.000		24.000	61.000
AMELİYATHANE		24.000		24.000
HEMŞİRELİK HİZMETLERİ G.Y.		136.000		136.000
BİLGİ İŞLEM			15.000	15.000
YEMEKHANE			25.600	25.600
HASTANE YÖNETİMİ			39.000	39.000
MUHASEBE			17.000	17.000

3. GİDERLERİN DAĞITIMI

Uygulamanın gider dağıtımının yapılacağı bu bölümde hastanenin hizmet üretim maliyetini oluşturan tüm giderler, esas hizmet gider yerleri ve yönetim gider yerlerine dağıtılacak ve birim maliyet hesaplamaları gösterilecektir.

3.1.GİDERLERİN BİRİNCİ DAĞITIMI

Uygulamanın yapıldığı hastanenin ocak ayında gerçekleşen giderlerin dağıtılmasına ilk olarak tablo 45 üzerinde gösterilen giderlerin, ilgili gider yerlerine dağıtılması ile başlanılacaktır. Giderlerin ilk dağıtımı olan bu aşamada giderlerin, yükleneceği gider yerleri ile ilişkisi doğrudan kurulabiliyor ise ilgili gider yerlerine direkt olarak dağıtılacaktır. Eğer giderlerin, gider yerleri ile ilişkisi direkt olarak kurulamıyor (direkt dağıtım yapılamıyor) ise uygun bir dağıtım anahtarı vasıtası ile giderlerin dağıtımı gerçekleştirilecektir. 1. Dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarlarına ilişkin bilgiler tablo 47 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 47 Birinci Dağıtımda Kullanılacak Dağıtım Anahtarları

GİDER ÇEŞİTLERİ	DETAY	Dağıtım Anahtarı
İlaç ve Sarf Malzeme Gideri	İlaç ve Sarf Malzeme	Direkt
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Temizlik Malz.	Metrekare
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Kıyafet Tekstil	Direkt
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Otelcilik tekstil malzeme gideri	yatak/gün sayısı
Memur Ücret ve Giderleri	Sağlık Personeli	Çalışma süresi
İşçi Ücret ve Giderleri	İşçi Ücret ve Giderleri	Direkt
Memur Ücret ve Giderleri	Memur Ücret ve Giderleri	Direkt
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Elektrik Giderleri	Kwh
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Doğalgaz Gideri	Metrekare
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Ameliyathane Kuru Temizleme	Direkt
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Servis Kuru Temizleme	yatak/gün sayısı
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Cihaz Kiralama Bedeli	Direkt
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Yemek Alım Gideri	Direkt
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Bina Bakım Onarım Gideri	Metrekare
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Makine Cihaz Bakım Onarım Gid.	Direkt
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Bilgi İşlem Danışmanlık Gideri	Direkt
Çeşitli Giderler	Hastane Binası Kira Gideri	Metrekare
Çeşitli Giderler	Ulaşım ve Seyahat Gideri	Direkt
Çeşitli Giderler	Bakım Onarım Gideri	Direkt
Vergi, Resim ve Harçlar	Damga Vergisi	Direkt
Vergi, Resim ve Harçlar	Harç ve Onay Vergisi	Direkt
Genel Yönetim Gideri	Muhasebe ve Danışmanlık Gid.	Direkt

Giderlerin dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarlarının tespit edilebilmesi için ilgili dağıtım anahtarına ilişkin bilgilere de ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin temizlik malzemesi giderlerinin, bina bakım onarım giderlerinin ve hastane binasının kira giderinin dağıtımı için gider yerlerine ilişkin metrekare bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Uygulama kapsamında, giderlerin birinci dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarlarına ilişkin bütün bilgiler tablo 48’de gösterildiği gibidir.

Ancak tablo 48 üzerinde gösterilen doktor mesai sürelerine ilişkin bilgilerin açıklanmasına ihtiyaç vardır. Burada doktorların mesai süreleri yüzde üzerinden gösterilmektedir. Bunun sebebi doktor ücret ve giderlerinin poliklinik ve kliniklere dağıtılmasının gerekliliğidir. Doktorlar gün içerisinde sürelerinin bir kısmını polikliniklerde, bir kısmını ise kliniklerde veya ameliyathanelerde geçirebilmektedirler. Bazen bu oran sözleşme gereği ortaya çıkabileceği gibi (örneğin sözleşme gereği bir genel cerrahın günde 4 saat poliklinik yapması gerekebilir), bazen de spontane bir şekilde gerçekleşmektedir. Ancak çoğunlukla, doktorların ne kadar süre poliklinikte vakit harcadıklarının tespit edilmesi zor olmamaktadır. Uygulama da doktor ücret ve

giderleri, doktorların poliklinik ve kliniklerde geçirdikleri sürelerin yüzdesel dağılımına göre dağıtılmıştır. Eğer bu süre doğrudan takip ve tespit edilemiyor ise, ortalama süreler de kullanılabilir. Bir diğer olarak da cerrahların ameliyathanede harcadıkları süreler klinik hastalarının tedavisini kapsadığından, doğrudan kliniklere yüklenecektir. Son olarak laboratuvar ve radyoloji doktorları yalnızca ilgili bölümlerde çalıştıkları için, bu doktorlara ilişkin giderlerin direkt olarak yükleneceği tablo 48 üzerinde belirtilmektedir.

Tablo 48 Dağıtım Anahtarlarına İlişkin Bilgiler

Gider Yerleri	Metrekare	KwH	Yatak/Gün Sayısı	Doktor Mesai Süreleri_%	Hemşirelik Çalışma Süreleri_Saat
Esas Hizmet Gider Yeri	5.930	33.715	1.860		25.296
Genel Cerrahi				100%	
Poliklinik	240	2.700		0,4	-
Klinik	1.600	6.800	620	0,6	7.440
Kadın Hastalıkları ve Doğum				100%	
Poliklinik	60	2.100		0,65	-
Klinik	700	4.250	248	0,35	4.464
Beyin ve Sinir Cerrahisi				100%	
Poliklinik	50	1.500		0,4	-
Klinik	620	2.300	124	0,6	2.976
Dahiliye				100%	
Poliklinik	180	2.550		0,85	-
Klinik	1.300	5.970	496	0,15	5.952
Tıbbi Onkoloji				100%	
Poliklinik	180	1.280		0,85	-
Klinik	1.000	4.265	372	0,15	4.464
Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri	930	77.800			
Laboratuvar	300	25.600		<i>Direkt</i>	
Radyoloji	450	35.200		<i>Direkt</i>	
Ameliyathane					Çalışma Süresi_%
oda 1	90	8.210			48%
oda 2	90	8.790			52%
Hemşirelik Hizmetleri	-				
Yardımcı Hizmet Gider Yeri	270	3.300			
Yemekhane	200	1.800			
Bilgi İşlem	70	1.500			
Genel Yönetim Gider Yeri	420	3.745			
Hastane Yönetimi	340	2.200			
Muhasebe	80	1.545			
Toplam	7.550	118.560	1.860		

Tablo 45, tablo 46 ve tablo 48 üzerindeki bilgilerden hareket ile giderlerin birinci dağıtımını gerçekleştirilecektir. Direkt olarak dağıtılacak giderler, doğrudan giderlerin birinci dağıtımının gösterildiği tablo 47 üzerinde gösterilirken, dağıtım sırasında dağıtım anahtarlarının kullanılacağı giderlerin hesaplanması, ilgili tablolarda gösterilecektir. Bütünlüğün ve yalınlığın sağlanabilmesi amacı ile aynı dağıtım

anahtarının kullanıldığı gider çeşitlerine ait birinci dağıtım hesaplamaları birlikte gösterilecektir.

Uygulamanın birinci dağıtım sırasında en çok kullanılan dağıtım anahtarı metrekaredir. Dağıtımında metrekare bilgisinin kullanıldığı gider çeşitleri arasında en büyük tutar ise hastane kirası gideridir. Hastane kirasının dağıtımının yapılacağı dağıtım katsayısı hesaplanması ve bu giderin ilgili gider yerlerine dağıtımı tablo 49 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 49 Hastane Binası Kira Giderinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 70.000 TL ÷ 7.550 m² = 9,27 TL/m²</i>			
Gider Yerleri	Alan_m²	Dağıtım Katsayısı (TL/m²)	Tutar (TL)
Esas Hizmet Gider Yeri			
1. Genel Cerrahi			
Poliklinik	240 x	9,27 =	2.225
Klinik	1.600 x	9,27 =	14.834
2. Kadın Hastalıkları ve Doğum			
Poliklinik	60 x	9,27 =	556
Klinik	700 x	9,27 =	6.490
3. Beyin ve Sinir Cerrahisi			
Poliklinik	50 x	9,27 =	464
Klinik	620 x	9,27 =	5.748
4. Dahiliye			
Poliklinik	180 x	9,27 =	1.669
Klinik	1.300 x	9,27 =	12.053
5. Tıbbi onkoloji			
Poliklinik	180 x	9,27 =	1.669
Klinik	1.000 x	9,27 =	9.272
Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
1. Laboratuvar	300 x	9,27 =	2.781
2. Radyoloji	450 x	9,27 =	4.172
3. Ameliyathane			
Oda 1	90 x	9,27 =	834
Oda 2	90 x	9,27 =	834
4. Hemşirelik Hizmetleri G.Y.	- x	9,27 =	-
Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
1. Yemekhane	200 x	9,27 =	1.854
2. Bilgi İşlem	70 x	9,27 =	649
Genel Yönetim Gider Yeri			
1. Hastane yönetimi	340 x	9,27 =	3.152
2. Muhasebe	80 x	9,27 =	742
Toplam	7.550		70.000

Hastane binasının kirasında olduğu gibi, bina tadilat ve bakım onarım giderlerinin dağıtımını da gene metrekare cinsinden hesaplanılacaktır. Ancak bina bakım onarım giderine her hangi bir gider yerinin özelinde, yalnızca o gider yeri için

katlanılıyorsa, ilgili gider yerine doğrudan da yüklenilebilir. Uygulamada ele alınan bina bakım onarım giderlerinin hastane genelinde ortaya çıktığı varsayılmaktadır.

Tablo 50 Bina Bakım Onarım Giderlerinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 3.600 TL ÷ 7.550 m² = 0,48 TL/m²</i>			
Gider Yerleri	Alan_m²	Dağıtım Katsayısı (TL/m²)	Tutar (TL)
Esas Hizmet Gider Yeri			
1. Genel Cerrahi			
Poliklinik	240 x	0,48 =	114
Klinik	1.600 x	0,48 =	763
2. Kadın Hastalıkları ve Doğum			
Poliklinik	60 x	0,48 =	29
Klinik	700 x	0,48 =	334
3. Beyin ve Sinir Cerrahisi			
Poliklinik	50 x	0,48 =	24
Klinik	620 x	0,48 =	296
4. Dahiliye			
Poliklinik	180 x	0,48 =	86
Klinik	1.300 x	0,48 =	620
5. Tıbbi onkoloji			
Poliklinik	180 x	0,48 =	86
Klinik	1.000 x	0,48 =	477
Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
1. Laboratuvar	300 x	0,48 =	143
2. Radyoloji	450 x	0,48 =	215
3. Ameliyathane	-		
Oda 1	90 x	0,48 =	43
Oda 2	90 x	0,48 =	43
4. Hemşirelik Hizmetleri G.Y.	- x	0,48 =	-
Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
1. Yemekhane	200 x	0,48 =	95
2. Bilgi İşlem	70 x	0,48 =	33
Genel Yönetim Gider Yeri			
1. Hastane yönetimi	340 x	0,48 =	162
2. Muhasebe	80 x	0,48 =	38
Toplam	7.550		3.600

Bina doğalgaz giderinin hesaplanmasında da dağıtım anahtarı olarak metrekare kullanılmıştır. Bu giderin hesaplanmasında bölümlerdeki petek sayısı veya doğrudan ölçülebilmesi durumunda doğalgazın metreküp cinsinden kullanım miktarı da kullanılabilir diğer dağıtım anahtarlarıdır.

Tablo 51 Doğalgaz Giderinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 7.000 TL ÷ 7.550 m² = 0,93 TL/m²</i>			
Gider Yerleri	Alan_m²	Dağıtım Katsayısı (TL/m²)	Tutar (TL)
Esas Hizmet Gider Yeri			
1. Genel Cerrahi			
Poliklinik	240 x	0,93 =	223
Klinik	1.600 x	0,93 =	1.483
2. Kadın Hastalıkları ve Doğum			
Poliklinik	60 x	0,93 =	56
Klinik	700 x	0,93 =	649
3. Beyin ve Sinir Cerrahisi			
Poliklinik	50 x	0,93 =	46
Klinik	620 x	0,93 =	575
4. Dahiliye			
Poliklinik	180 x	0,93 =	167
Klinik	1.300 x	0,93 =	1.205
5. Tıbbi onkoloji			
Poliklinik	180 x	0,93 =	167
Klinik	1.000 x	0,93 =	927
Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
1. Laboratuvar	300 x	0,93 =	278
2. Radyoloji	450 x	0,93 =	417
3. Ameliyathane			
Oda 1	90 x	0,93 =	83
Oda 2	90 x	0,93 =	83
4. Hemşirelik Hizmetleri G.Y.	- x	0,93 =	-
Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
1. Yemekhane	200 x	0,93 =	185
2. Bilgi İşlem	70 x	0,93 =	65
Genel Yönetim Gider Yeri			
1. Hastane yönetimi	340 x	0,93 =	315
2. Muhasebe	80 x	0,93 =	74
Toplam	7.550		7.000

Temizlik malzemesi giderleri, hastanenin temizliğinin sağlanması için kullanılan deterjan, çamaşır suyu, rulo havlu vb. madde ve malzeme giderlerinden oluşmaktadır. Bu giderlerin dağıtımında, gider yerlerinin binada kapladıkları alan (metrekare) baz alınacaktır. Ancak yalnızca belirli bir gider yeri özelinde yapılan sterilizasyon çalışmalarında kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri, ilgili gider yerine direkt olarak dağıtılabilir. Buna göre temizlik malzeme giderlerinin dağıtımında kullanılacak dağıtım katsayısının hesaplanması ve ilgili gider yerlerine dağıtımı tablo 52 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 52 Temizlik Malzemesi Giderlerinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 4.000 TL ÷ 7.550 m² = 0,53 TL/m²</i>				
Gider Yerleri	Alan_m²		Dağıtım Katsayısı (TL/m²)	Tutar (TL)
Esas Hizmet Gider Yeri				
1. Genel Cerrahi				
Poliklinik	240	x	0,53	= 127
Klinik	1.600	x	0,53	= 848
2. Kadın Hastalıkları ve Doğum				
Poliklinik	60	x	0,53	= 32
Klinik	700	x	0,53	= 371
3. Beyin ve Sinir Cerrahisi				
Poliklinik	50	x	0,53	= 26
Klinik	620	x	0,53	= 328
4. Dahiliye				
Poliklinik	180	x	0,53	= 95
Klinik	1.300	x	0,53	= 689
5. Tıbbi onkoloji				
Poliklinik	180	x	0,53	= 95
Klinik	1.000	x	0,53	= 530
Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri				
1. Laboratuvar	300	x	0,53	= 159
2. Radyoloji	450	x	0,53	= 238
3. Ameliyathane				
Oda 1	90	x	0,53	= 48
Oda 2	90	x	0,53	= 48
4. Hemşirelik Hizmetleri G.Y.	-	x	0,53	= -
Yardımcı Hizmet Gider Yeri				
1. Yemekhane	200	x	0,53	= 106
2. Bilgi İşlem	70	x	0,53	= 37
Genel Yönetim Gider Yeri				
1. Hastane yönetimi	340	x	0,53	= 180
2. Muhasebe	80	x	0,53	= 42
Toplam	7.550			4.000

Hastane elektrik giderlerinin dağıtımında ise, bölümlerin ve kliniklerin harcadıkları elektrik gideri kilovat (kwh) değeri cinsinden ölçülmüş ve dağıtılmıştır.

Tablo 53 Elektrik Giderlerinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 85.000 TL ÷ 118.560 kwh = 0,72 TL/kwh</i>			
Gider Yerleri	TÜKETİM Kwh	Dağıtım Katsayısı (TL/kwh)	Tutar (TL)
Esas Hizmet Gider Yeri			
1. Genel Cerrahi			
Poliklinik	2.700 x	0,72 =	1.936
Klinik	6.800 x	0,72 =	4.875
2. Kadın Hastalıkları ve Doğum			
Poliklinik	2.100 x	0,72 =	1.506
Klinik	4.250 x	0,72 =	3.047
3. Beyin ve Sinir Cerrahisi			
Poliklinik	1.500 x	0,72 =	1.075
Klinik	2.300 x	0,72 =	1.649
4. Dahiliye			
Poliklinik	2.550 x	0,72 =	1.828
Klinik	5.970 x	0,72 =	4.280
5. Tıbbi onkoloji			
Poliklinik	1.280 x	0,72 =	918
Klinik	4.265 x	0,72 =	3.058
Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
1. Laboratuvar	25.600 x	0,72 =	18.354
2. Radyoloji	35.200 x	0,72 =	25.236
3. Ameliyathane			
Oda 1	8.210 x	0,72 =	5.886
Oda 2	8.790 x	0,72 =	6.302
4. Hemşirelik Hizmetleri G.Y.	- x	0,72 =	-
Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
1. Yemekhane	1.800 x	0,72 =	1.290
2. Bilgi İşlem	1.500 x	0,72 =	1.075
Genel Yönetim Gider Yeri			
1. Hastane yönetimi	2.200 x	0,72 =	1.577
2. Muhasebe	1.545 x	0,72 =	1.108
Toplam	118.560		85.000

Birinci dağıtım sırasında, gider yerlerine direkt olarak dağıtılamayan diğer giderler ise; otelcilik tekstil malzeme ve servis kuru temizleme giderleridir. Bu giderlere yalnızca klinik hizmetleri için katlanıldığından dolayı, dağıtım yapılan diğer giderlerden farklı olarak yalnızca klinik hizmetlerine dağıtılacaktır. Her iki gider çeşidinin dağıtımında da yatak/gün süreleri dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Otelcilik tekstil malzeme ve servis kuru temizleme giderlerinin dağıtım katsayılarının hesaplanması ve ilgili kliniklere dağıtımının yapılması tablo 54 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 54 Otelcilik Tekstil Giderleri ve Servis Kuru Temizleme Giderlerinin Dağıtımı

Otelcilik Tekstil Giderleri Dağıtımı			
<i>Dağıtım Katsayısı = 7.000 TL ÷ 1.860 yatak/gün = 3,76 TL/yatak-gün</i>			
Gider Yerleri_Klinikler	Yatak/gün	Dağıtım Katsayısı (TL/Yatakgün)	Tutar (TL)
Esas hizmet gider yeri			
Genel Cerrahi	620 x	3,76 =	2.333
Kadın Hastalıkları ve Doğum	248 x	3,76 =	933
Beyin ve Sinir Cerrahisi	124 x	3,76 =	467
Dahiliye	496 x	3,76 =	1.867
Tıbbi Onkoloji	372 x	3,76 =	1.400
Toplam	1.860		7.000
Servis Kuru Temizleme Giderleri Dağıtımı			
<i>Dağıtım Katsayısı = 9.700 TL ÷ 1.860 yatak/gün = 5,22 TL/yatak-gün</i>			
Gider Yerleri_Klinikler	Yatak/gün	Dağıtım Katsayısı (TL/Yatakgün)	Tutar (TL)
Esas hizmet gider yeri			
Genel Cerrahi	620 x	5,22 =	3.233
Kadın Hastalıkları ve Doğum	248 x	5,22 =	1.293
Beyin ve Sinir Cerrahisi	124 x	5,22 =	647
Dahiliye	496 x	5,22 =	2.587
Tıbbi Onkoloji	372 x	5,22 =	1.940
Toplam	1.860		9.700

Yukarıda verilen tablolarda dağıtım yapılan ve gider yerlerine direkt olarak yüklenilecek olan giderler ile birlikte, giderlerin birinci dağıtım aşaması tamamlanmış olacaktır. Birinci dağıtım sonrasında hastanenin gider yerlerinde toplanan giderler tablo 55 üzerinde gösterilmektedir.

Giderlerin birinci dağıtımında yemekhane gider yeri için ayrı bir parantez açmak gerekmektedir. Yemekhane gider yerine dışarıdan alınan yemek giderleri, hasta ve personel yemek gideri olarak ayrı ayrı satın alınmaktadır. Yemek hizmeti sunulan klinik hastalarına ait yemek giderlerinin, buradan fayda sağlamayan poliklinik hastalarına pay edilmemesi için de bu ayırım gerekli görülmüştür. Fakat yemekhaneden faydalanan doktorlar, hemşireler vb. hastane personeli hem klinik, hem de polikliniğe hizmet sunmaktadır. Dahası yemekhanede çalışan görevliler de, hem yemekhane içerisinde hastane personeline hizmet sunmakta, hem de kliniklere yemek servisinde bulunmaktadırlar. Bu sebeple giderlerin birinci dağıtım aşamasında yemekhane genelinde ortaya çıkan giderlerin, personel ve hasta yemekhane kısımlarına adil bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Bu aşamada adil dağıtımın sağlanabilmesi için hasta ve personel yemek alım giderlerinin, toplam yemek alımı içerisindeki yüzdesel payı esas alınmıştır. Örneğin personel yemek gideri, toplam yemek giderinin %28

olduğundan yemekhaneye dağıtılan hastane kirasının 523 TL'lik kısmı personel yemekhane giderine, kalan kısmı ise hasta yemekhane giderine dahil edilmiştir. (1.854 TL x 0,28 = 523 TL)

Tablo 55 Giderlerin Birinci Dağıtım Tablosu

GİDER ÇEŞİTLERİ	DETAY	Tutar	Dağıtım Anahtarı	ESAS HİZMET GİDER YERLERİ										ESASA YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ				YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ			YÖNETİM GİD. YER.			
				Genel Cerrahi	Kadın-Doğum	Beyin ve Sinir Cer.		Dahiliye		Tıbbi Onkoloji		Laboratuvar	Radyoloji	Ameliyathane	Hemşirelik	Yemekhane	Bilgi İşlem	Muhasebe	Has. Yönt.					
				GC. POL.	GC. KL.	KD POL.	KD KL.	BS POL.	BS KL.	DAH POL.	DAH KL.	ONK. POL.	ONK. KL.	LAB.	RAD.	ODA 1	ODA 2	HEM.	PERSONEL	HASTA	Bilgi İşlem	Muhasebe	YÖN.	
İlaç ve Sarf Malzeme Gideri	İlaç ve Sarf Malzeme	496.850	Direkt	1.800	60.000	1.000	30.000	1.000	20.000	500	50.000	200.000	90.000	2.000	550	19.318	20.682							
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Temizlik Malz.	4.000	Metrekare	127	848	32	371	26	328	95	689	95	530	159	238	48	48	0	30	76	37	42	180	
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Kıyafet Tekstil	2.400	Direkt													550	550	1.300						
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Otelcilik tekstil malzeme gideri	7.000	yatak/gün sayısı		2.333		933		467		1.867		1.400											
Memur Ücret ve Giderleri	Sağlık Personeli	390.000	Çalışma süresi	24.000	36.000	19.500	10.500	13.200	19.800	25.500	4.500	17.000	3.000	20.000	37.000	11.591	12.409	136.000						
İşçi Ücret ve Giderleri	İşçi Ücret ve Giderleri	141.000	Direkt	12.800	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200	9.600	3.200	9.600	3.200	37.000	24.000				7.223	18.377				
Memur Ücret ve Giderleri	Memur Ücret ve Giderleri	71.000	Direkt																		15.000	17.000	39.000	
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Elektrik Giderleri	85.000	Kwh	1.936	4.875	1.506	3.047	1.075	1.649	1.828	4.280	918	3.058	18.354	25.236	5.886	6.302		364	926	1.075	1.108	1.577	
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Doğalgaz Gideri	7.000	Metrekare	223	1.483	56	649	46	575	167	1.205	167	927	278	417	83	83		52	133	65	74	315	
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Ameliyathane Kuru Temizleme	5.800	Direkt													2.900	2.900							
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Servis Kuru Temizleme	9.700	yatak/gün sayısı		3.233		1.293		647		2.587		1.940											
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Cihaz Kiralama Bedeli	11.000	Direkt			7.500																		3.500
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Yemek Alım Gideri	63.800	Direkt																18.000	45.800				
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Bina Bakım Onarım Gideri	3.600	Metrekare	114	763	29	334	24	296	86	620	86	477	143	215	43	43		27	68	33	38	162	
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Makine Cihaz Bakım Onarım Gid.	9.000	Direkt												9.000									
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Bilgi İşlem Danışmanlık Gideri	700	Direkt																		700			
Çeşitli Giderler	Hastane Binası Kira Gideri	70.000	Metrekare	2.225	14.834	556	6.490	464	5.748	1.669	12.053	1.669	9.272	2.781	4.172	834	834		523	1.331	649	742	3.152	
Çeşitli Giderler	Ulaşım ve Seyahat Gideri	500	Direkt																				200	300
Çeşitli Giderler	Bakım Onarım Gideri	11.650	Direkt												9.000	500	500						150	1.500
Vergi, Resim ve Harçlar	Damga Vergisi	1.000	Direkt																					1.000
Vergi, Resim ve Harçlar	Harç ve Onay Vergisi	6.000	Direkt																					6.000
Genel Yönetim Gideri	Muhasebe ve Danışmanlık Gid.	3.000	Direkt																					3.000
	1. DAĞITIM TOPLAMI	1.400.000		43.225	127.570	33.378	56.817	19.036	52.710	39.445	81.000	229.535	113.803	80.715	109.829	41.754	44.351	137.300	26.219	66.713	17.560	22.354	56.687	

3.2.GİDERLERİN İKİNCİ DAĞITIMI

Giderlerin ikinci dağıtım aşamasında, birinci dağıtım sonrasında esasa yardımcı hizmet gider yerleri ile yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin tamamı, esas hizmet gider yerlerine uygun dağıtım anahtarları vasıtası ile dağıtılmıştır.

Hastanenin bütününe hizmet veren yemekhane gider yeri ile bilgi işlem gider yerini kapsayan yardımcı hizmet gider yerlerinin dağıtımında kademeli dağıtım yöntemi kullanılmıştır. Fakat esasa yardımcı hizmet gider yerleri birbirlerine hizmet sunmadıkları ve yalnızca esas hizmet gider yerleri tarafından kullanıldıkları için bu giderlerin dağıtımında basit dağıtım yöntemi kullanılmıştır. Öte yandan esasa yardımcı hizmet gider yerlerinde kademeli dağıtım kullanılmak istense dahi, birbirlerine hizmet sunmadıkları için dağıtım katsayısı sıfır çıkacağından dolayı, gene birbirlerine pay vermeleri söz konusu olamazdı.

3.2.1. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri Dağıtımı

İkinci dağıtım aşamasına, daha çok gider yerine pay vereceklerinden dolayı ilk olarak yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtımı ile başlanılacaktır. Yardımcı hizmet gider yerlerinde, bilgi işlem departmanında çalışan personel de yemekhaneden faydalanmakta, fakat bilgi işlem departmanı yemekhaneye hizmet sunmamaktadır. Bu nedenle dağıtımlara ilk olarak yemekhane gider yerinden başlanılmıştır. Yemekhane giderleri personel ve hasta olarak ikiye ayrıldığı için, bunların dağıtımı ayrı ayrı yapılmalıdır. Fakat her ikisinde de ortaya çıkan giderler yemekhane gider yeri başlığı altında toplandığı ve müşterek giderler birinci dağıtım aşamasında pay edildiği için, hasta ve personel yemek giderleri birbirlerine pay vermeyeceklerdir. Buna göre personel yemek giderlerinin dağıtımı tablo 56'da gösterilmiştir.

Yemekhane giderlerinin dağıtımında, dağıtım anahtarı olarak personel sayısı kullanılmıştır. Ancak burada bir karmaşıklık söz konusudur. Bunun sebebi esas hizmet gider yerlerinde çalışan doktorların hem poliklinik, hem de kliniklerde çalışıyor olmasıdır. Bu sebeple poliklinik ve kliniklere dağıtılacak olan personel yemekhane gideri; bu birimlerde çalışan sabit personel ile doktorların burada geçirdikleri süre toplamı kullanılarak hesaplanacaktır. Doktorların çalışma sürelerine ilişkin bilgiler tablo 48 üzerinde gösterilmişti. Buna göre, örneğin genel cerrahi polikliniğinin personel yemek giderinden alacağı pay; 'dağıtım katsayısı x (bölüm doktor sayısı x poliklinik

Çalışma yüzdesi + poliklinikteki diğer çalışanlar toplamı)’’ şeklinde hesaplanacaktır buna göre genel cerrahi polikliniğinin personel yemekhanesinden alacağı pay;

$278,92 \times (3 \times 0,40) + 4 = 1.450$ TL olarak bulunur (genel cerrahi polikliniğinde 3 doktor ve 4 diğer personel çalışmaktaydı ve doktorlar toplam çalışma sürelerinin %40’ını poliklinikte geçirmişlerdi).

Aynı şekilde genel cerrahi kliniğinin personel yemekhanesinden alacağı pay ise;

$278,91 \times (3 \times 0,60) + 1 = 781$ TL olarak bulunmuştur. Esas hizmet gider yerlerinin tümü için bu hesaplama yapılmıştır. Doktorların alışma yüzdelerinin hesaplamaya dahil edilmesi sebebiyle, tablo 48 üzerinde esas hizmet gider yerindeki personel sayılarının kesirli çıkması olağandır (genel cerrahi bölümü için $5,2+2,8 = 8$ toplam personel sayısını vermektedir).

Tablo 56 Yemekhane_Personel Giderlerinin Dağıtımı

GİDER YERLERİ	Personel Sayısı	Dağıtım Katsayısı (TL/Per.)	Tutar (TL)
Esas Hizmet Gider Yeri			
Genel Cerrahi			
poliklinik	5,2 x	278,92 =	1.450
klinik	2,8 x	278,92 =	781
Kadın Hastalıkları ve Doğum			
poliklinik	1,65 x	278,92 =	460
klinik	1,35 x	278,92 =	377
Beyin ve Sinir Cerrahisi			
poliklinik	1,4 x	278,92 =	390
klinik	1,6 x	278,92 =	446
Dahiliye			
poliklinik	4,7 x	278,92 =	1.311
klinik	1,3 x	278,92 =	363
Tıbbi Onkoloji			
poliklinik	4,7 x	278,92 =	1.311
klinik	1,3 x	278,92 =	363
Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
Laboratuvar	11 x	278,92 =	3.068
Radyoloji	8 x	278,92 =	2.231
Ameliyathane			
oda 1	3 x	278,92 =	837
oda 2	3 x	278,92 =	837
Hemşirelik Hizmetleri	34 x	278,92 =	9.483
Yardımcı hizmet gider yeri			
Bilgi İşlem	3 x	278,92 =	837
Genel Yönetim Gider Yeri			
Hastane yönetimi	3 x	278,92 =	837
Muhasebe	3 x	278,92 =	837
Toplam	94		26.219

Yemekhane giderlerinin bir diğer kısmını ise hasta yemek giderleri oluşturmaktadır. Bu giderlerin tamamı klinikte yatan hastalar için ortaya çıktığından dolayı, hasta yemekhane giderleri için kliniklerde gerçekleşen toplam yatak/gün süresi dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır. Burada dağıtım anahtarı olarak hasta sayısının kullanılması, her hastanın bir sefere mahsus yemek hizmeti aldığı anlamına gelebileceği için tercih edilmeyecektir. Örneğin tıbbi onkoloji kliniğinde yatan hastaların yatış süresi uzun olduğu için, bu bölümde yatan hasta sayısı, kadın-doğum kliniğindeki hasta sayısından az fakat toplam yatak/gün süreleri daha uzundur. Hasta yemek giderlerinin dağıtım katsayısının hesaplanması ve kliniklere dağıtımı tablo 57 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 57 Yemekhane_Hasta Giderlerinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 66.713 TL ÷ 1860 kişi = 35,87 TL/yatakgün</i>			
GİDER YERLERİ	Yatak/Gün	Dağıtım Katsayısı (TL/Yatak-gün.)	Tutar (TL)
Esas hizmet gider yeri_Klinikler			
Genel Cerrahi	620 x	35,87 =	22.238
Kadın Hastalıkları ve Doğum	248 x	35,87 =	8.895
Beyin ve Sinir Cerrahisi	124 x	35,87 =	4.448
Dahiliye	496 x	35,87 =	17.790
Tıbbi Onkoloji	372 x	35,87 =	13.343
Toplam	1.860		66.713

Uygulamada giderleri dağıtılacak olan bir diğer yardımcı hizmet gider yeri ise bilgi işlem departmanıdır. Bilgi işlem giderlerinin dağıtımında, hastane bilgi işlem sistemine erişebilen kullanıcı sayıları dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Bu sayının, bölüm personel sayıları ile karıştırılmaması gerekmektedir. Yemekhane giderlerinin dağıtımından sonra bilgi işlem departmanının gider toplamı 18.397 TL olmuştur. Bilgi işlem giderlerinin dağıtım katsayısının hesaplanması ve giderlerinin dağıtımı tablo 58 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 58 Bilgi İşlem Giderlerinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 18.397 TL ÷ 51 Kullanıcı = 360,72 TL/Kullanıcı Sayısı</i>			
GİDER YERLERİ	Kullanıcı Sayısı	Dağıtım Katsayısı (TL/Kul.Say.)	Tutar (TL)
Esas Hizmet Gider Yeri			
Genel Cerrahi			
poliklinik	7 x	360,72 =	2.525
klinik	1 x	360,72 =	361
Kadın Hastalıkları ve Doğum			
poliklinik	2 x	360,72 =	721
klinik	1 x	360,72 =	361
Beyin ve Sinir Cerrahisi			
poliklinik	2 x	360,72 =	721
klinik	1 x	360,72 =	361
Dahiliye			
poliklinik	5 x	360,72 =	1.804
klinik	1 x	360,72 =	361
Tıbbi Onkoloji			
poliklinik	5 x	360,72 =	1.804
klinik	1 x	360,72 =	361
Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yeri			
Laboratuvar	11 x	360,72 =	3.968
Radyoloji	8 x	360,72 =	2.886
Ameliyathane			
oda 1	0 x	360,72 =	-
oda 2	0 x	360,72 =	-
Hemşirelik Hizmetleri	0 x	360,72 =	-
Genel Yönetim Gider Yeri			
Hastane yönetimi	3 x	360,72 =	1.082
Muhasebe	3 x	360,72 =	1.082
Toplam	51		18.397

Yardımcı hizmet gider yerlerine ait tüm giderlerin dağıtımı sonrasında hastanenin diğer gider yerlerinde biriken maliyet tutarları tablo 65’de gösterilmektedir.

Tablo 59 Yardımcı Hizmet Giderlerinin Dağıtım Sonrası Gider Yerlerinde Toplanan Maliyet Tutarları

GİDER ÇEŞİTLERİ	Tutar	Dağıtım Anahtarı	YARDIMCI HİZMET GİD. YERİ		ESASA YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ						ESAS HİZMET GİDER YERLERİ								YÖNETİM GİD. YER.			
			YEMEKHANE		BİLGİ İŞLEM	HEMŞİRELİK	LABORATUVAR	RADYOLOJİ	AMELİYATHANE	GENEL CERRAHİ		KADIN DOĞUM		BEYİN VE SİNİR CER.		DAHİLİYE		TIBBİ ONKOLOJİ		MUHASEBE	YÖN.	
			PERSONEL	HASTA	BİLGİ İŞLEM	HEM.	LAB.	RAD.	ODA 1	ODA 2	GC. POL	GC. KL	KD POL	KD KL	BS POL	BS KL	DAH POL	DAH KL	ONK. POL	ONK. KL	MUHASEBE	YÖN.
1. Dağıtım Toplam	1.400.000		26.219	66.713	17.560	137.300	80.715	109.829	41.754	44.351	43.225	127.570	33.378	56.817	19.036	52.710	39.445	81.000	229.535	113.803	22.354	56.687
Yemekhane Giderleri Dağıtım	92.932	Kişi Sayısı																				
Personel	26.219	Pers. Sayısı	-26.219		837	9.483	3.068	2.231	837	837	1.450	781	460	377	390	446	1.311	363	1.311	363	837	837
Hasta	66.713	Hasta/gün Sayısı		-66.713								22.238		8.895		4.448		17.790		13.343		
Bilgi İşlem Giderleri Dağıtım	18.397	Kullanıcı Sayısı			-18.397	0	3.968	2.886	0	0	2.525	361	721	361	721	361	1.804	361	1.804	361	1.082	1.082
Hemşirelik Hizmetleri Dağıtım	146.783	Çalışma Süreleri																				
Laboratuvar Dağıtım	83.783	Birleşik Üretim Dağıtım																				
Radyoloji Dağıtım	114.946	Birleşik Üretim Dağıtım																				
Ameliyathane Dağıtım	87.778	Ameliyathane Kul. Sür.																				
Oda 1 Dağıtım	42.591	Dakika																				
Oda 2 Dağıtım	45.188	Dakika																				
2. Dağıtım Toplam	1.400.000		0	0	0	146.783	87.751	114.946	42.591	45.188	47.200	150.950	34.560	66.450	20.148	57.964	42.560	99.514	232.649	127.869	24.273	58.606

3.2.2. Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinin Dağıtımı

Uygulama kapsamında yer alan yardımcı hizmet gider yerlerinin dağıtımı tamamlandıktan sonra, esasa yardımcı hizmet gider yerlerine ait giderlerin dağıtım aşamasına geçilecektir. Bu kısımda giderler basit dağıtım yöntemi kullanılarak dağıtılacağı için, dağıtımına hangi gider yerinden başlanılırsa başlansın sonuçta bir değişiklik olmayacaktır. Esasa yardımcı hizmet gider yerlerinde birinci ve ikinci dağıtım aşamaları sonucunda (yardımcı hizmet giderlerinin dağıtımı) toplanan giderler ve kullanılacak dağıtım anahtarlarına ilişkin bilgiler tablo 60'daki gibidir.

Tablo 60 Esasa Yardımcı Hizmet Gider Yerlerine İlişkin Dağıtım Bilgileri

GİDER ÇEŞİTLERİ	Dağıtılacak Tutar	Dağıtım Anahtarı
Hemşirelik Hizmetleri Dağıtım	146.783	Hemşire Çalışma Süreleri_Saat
Ameliyathane Dağıtım		
Oda 1 Dağıtım	42.591	Ameliyathane Kullanım Süresi_Dakika
Oda 2 Dağıtım	45.188	Ameliyathane Kullanım Süresi_Dakika
Radyoloji Dağıtım	114.946	Birleşik Üretim Maliyetleri
Laboratuvar Dağıtım	83.783	Birleşik Üretim Maliyetleri
Dağıtılacak Toplam Tutar	433.291	

3.2.2.1. Hemşirelik Hizmetleri ve Ameliyathane Maliyetlerinin Dağıtımı

Uygulama kapsamında hemşireler yalnızca klinik hizmetlerinde çalıştıklarından dolayı, poliklinik hizmetleri hemşirelik gider yerinden pay alamayacaklardır. Hemşirelik hizmetleri giderlerinin dağıtım katsayısının hesaplanması ve giderlerin dağıtımını tablo 61 üzerinde gösterilmiştir. Hemşirelik çalışma süreleri de gene tablo 61 üzerinde yer almaktadır.

Tablo 61 Hemşirelik Hizmetleri Giderlerinin Dağıtımı

<i>Dağıtım Katsayısı = 25.296 TL ÷ 146.783 Saat = 5,80 TL/Saat.</i>			
Esas Hizmet Gider Yerleri_Klinik	Hemşirelik Çalışma		Tutar (TL)
	Saati	Dağıtım Katsayısı (TL/saat)	
Genel Cerrahi	7.440 x	5,80 =	43.172
Kadın Hastalıkları ve Doğum	4.464 x	5,80 =	25.903
Beyin ve Sinir Cerrahisi	2.976 x	5,80 =	17.269
Dahiliye	5.952 x	5,80 =	34.537
Tıbbi Onkoloji	4.464 x	5,80 =	25.903
Toplam	25.296		146.783

Ameliyathaneler hastanelerin cerrahi bölümlerine hizmet veren esasa yardımcı hizmet gider yerleridir. Uygulama kapsamında hastanedeki iki ameliyat odası ele alınmıştır. Ameliyat odalarında gerçekleşen giderler çoğunlukla; burada çalışan hemşire

ücret ve giderleri, ameliyat sırasında tüketilen ilaç ve sarf malzeme giderleri, elektrik giderleri vb. giderlerden oluşmaktadır. Bu giderlerin toplamı ameliyathane bölümünün maliyetlerini meydana getirir. Bu sebeple her bir ameliyat odasının kullanım süresi, bu ameliyat odasında belirli tutarda maliyetlerin birikmesini sağlamaktadır. Ameliyathane bölümü maliyetinin dağıtımında, takibi yapılabilir ise ameliyat sürelerinin dakika cinsinden ele alınması en sağlıklı yöntem olacaktır. Bunun tespitinin mümkün olmadığı durumlarda ameliyat saatleri de kullanılabilir. Bunun da ölçülemediği durumda ise son çare olarak ameliyat sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir ancak bu dağıtım anahtarının kullanılması pekte adil bir dağıtım sağlamayacaktır. Söz gelimi bir beyin ameliyatı 8 saat sürebileceği gibi, bazı cerrahi operasyonlar yalnızca 45 dakika içerisinde tamamlanabilmektedir. Uygulama kapsamında ameliyathane maliyetinin dağıtım anahtarı olarak, dakika cinsinden ameliyat süreleri kullanılmıştır. Ameliyathane maliyetinin dağıtımında kullanılacak ameliyat süreleri, dağıtım katsayılarının hesaplanması ve bölümlere dağıtılacak tutarlar tablo 62 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 62 Ameliyathane Maliyetinin Dağıtımı

Ameliyathane_Oda 1			
<i>Dağıtım Katsayısı = 42.591 TL ÷ 25.500 Dakika = 1,67 TL/Dakika</i>			
GİDER YERLERİ	Kullanım Süresi_Dakika	Dağıtım Katsayısı (TL/dak.)	Tutar (TL)
Esas hizmet gider yeri			
Genel Cerrahi	15.600 x	1,67 =	26.055
Kadın Hastalıkları ve Doğum	3.300 x	1,67 =	5.512
Beyin ve Sinir Cerrahisi	6.600 x	1,67 =	11.023
Toplam	25.500		42.591
Ameliyathane_Oda 2			
<i>Dağıtım Katsayısı = 45.188 TL ÷ 27.300 Dakika = 1,66 TL/Dakika</i>			
GİDER YERLERİ	Kullanım Süresi_Dakika	Dağıtım Katsayısı (TL/dak.)	Tutar (TL)
Esas hizmet gider yeri			
Genel Cerrahi	14.400 x	1,66 =	23.835
Kadın Hastalıkları ve Doğum	5.100 x	1,66 =	8.442
Beyin ve Sinir Cerrahisi	7.800 x	1,66 =	12.911
Toplam	27.300		45.188

Esasa yardımcı hizmet gider yerlerinden radyoloji ve laboratuvar bölümü maliyetlerinin tespiti biraz daha farklı bir çalışma gerektirmektedir. Bu bölümlerde pek çok tetkik, görüntüleme ve test hizmeti müşterek maliyetler ile gerçekleştiğinden dolayı, bu bölümlere ait maliyetler dağıtılmadan önce birim hizmet maliyetleri, birleşik üretim

maliyetleri yöntemi ile hesaplanacaktır. Bunun sonucunda tespiti yapılan her bir görüntüleme, test veya tetkik maliyetinin, bölümlere sunulan toplam test, görüntüleme veya tetkik sayısı ile çarpılması sonucu laboratuvar ve radyoloji bölümü giderlerinin dağıtımını yapmış olacaktır.

3.2.2.2.Radyoloji Bölümü Maliyetlerinin Dağıtımı

Hastanenin sunduğu 6 farklı radyolojik görüntüleme hizmeti uygulama kapsamında ele alınmıştır. Radyoloji bölümlerinde toplanan giderler, sunulan bu beş farklı görüntüleme hizmetinin ortak maliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat her bir görüntüleme hizmetinin birim fiyatı ve çekim sayısı birbiri ile aynı değildir. Bu sebeple radyoloji maliyetlerinin toplam çekim sayısına direkt olarak bölünerek dağıtılması veya birleşik üretim maliyeti yöntemlerinden miktar yönteminin kullanılması, birim maliyet tespitinde hatalı hesaplamalara yol açacaktır. Bu sebeple radyoloji bölümüne ilişkin her bir görüntüleme hizmetinin birim maliyet tespiti, net satış hasılatı yüzdesi yöntemi kullanılarak yapılmıştır.

Hastane radyoloji bölümüne ilişkin bilgiler tablo 63’de gösterilmektedir.

Tablo 63 Radyoloji Bölümüne Ait Bilgiler

GRUBU	Br. Fiyat	Tetkik Sayısı	Tetkik Geliri
Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	100	391	39.100
Kontraslı Tetkikler	425	15	6.375
Mammografi	140	21	2.940
Manyetik Rezonans Görüntüleme Hizmetleri	150	285	42.750
Röntgen	15	993	14.895
Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri	95	570	54.150
Toplam Gelir:			160.210
Toplam Maliyet:			114.946

Net satış hasılatı yüzdesi yöntemine göre birleşik maliyetlerin hesaplanabilmesi için ilk olarak her bir tetkik gelirinin, toplam gelir içerisindeki yüzdesel payının bulunması gerekmektedir. Bu oran ile birleşik üretim maliyeti tutarının çarpımı, ilgili radyolojik tetkikin toplam maliyet bilgisini verecektir. Birim tetkik maliyeti ise, toplam maliyetin toplam görüntüleme sayısına bölünmesi sonucu bulunacaktır. Net satış hasılatı yüzdesi yöntemine göre birim tetkik maliyetlerinin tespiti tablo 64 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 64 Net Satış Hasılatı Yüzdesi Yöntemine Göre Birim Tekik Maliyet Bilgileri

	Satışlar_TL	Satışlar_%	Birleşik Üretim Maliyetleri	Tetkik Maliyetleri	Birim Maliyetler
Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	39.100	24,41%	114.945,68	28.053,03	71,75
Kontraslı Tetkikler	6.375	3,98%	114.945,68	4.573,86	304,92
Mammografi	2.940	1,84%	114.945,68	2.109,36	100,45
Manyetik Rezonans Görüntüleme Hizmetleri	42.750	26,68%	114.945,68	30.671,79	107,62
Röntgen	14.895	9,30%	114.945,68	10.686,70	10,76
Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri	54.150	33,80%	114.945,68	38.850,94	68,16

Bu aşamada birim maliyet hesaplamasının nasıl yapıldığına ilişkin bir örnek göstermek gerekir ise; bir adet bilgisayarlı tomografi hizmetinin birim maliyeti için

- Bilgisayarlı tomografi hizmetleri (BTH) satış tutarı: 37.100 TL
- BTH'nin radyoloji gelirleri içerisindeki satış yüzdesi: $37.100 \div 150.570 = \%24,67$
- Tetkik Maliyeti: $114.945,68 \times \%24,67 = 28.322,27$
- Birim maliyet: $28.322,27 \text{ TL} / 371 \text{ Çekim} = 76,34 \text{ TL/Çekim}$

Buna göre esas hizmet gider yerlerindeki hastalar için yapılan her bir bilgisayarlı tomografi tetkiki için, ilgili esas hizmet gider yerine 76,34 TL/çekim birim maliyet yüklenilecektir. Uygulama kapsamında esas hizmet gider yerlerine sunulan radyolojik görüntüleme hizmeti sayıları ve radyoloji hizmetinin gider yerlerine dağıtımını tablo 65 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 65 Radyoloji Bölümü Maliyetinin Dağıtımı

Grubu	Birim Maliyet_TL	Bölüm Tetkik Sayıları									
		Genel Cerrahi		Kadın Doğum		Beyin ve Sinir Cerrahisi		Dahiliye		Tıbbi Onkoloji	
		GC Pol.	GC Klin.	KD Pol.	KD Klin.	BS Pol.	BS Klin.	Dah. Pol.	Dah. Klin.	Onk. Pol.	Onk. Klin.
Bilgisayarlı Tomografi Hizmetleri	71,75	65	35	4	2	7	3	50	25	70	130
Kontraslı Tetkikler	304,92	-	-	10	4	-	-	1	-	-	-
Mammografi	100,45	8	5	2	1	-	-	1	-	2	2
Manyetik Rezonans Görün. Hizmetleri	107,62	15	5	6	4	45	35	35	10	70	60
Röntgen	10,76	70	85	12	6	15	15	600	120	55	15
Ultrasonografik Tetkik Hizmetleri	68,16	170	75	-	35	-	-	160	50	30	50
Dağıtılacak Toplam Tutar (Tetkik Sayısı x Birim Maliyet)		19.421,88	9.578,21	4.311,99	4.344,27	5.506,57	4.143,38	25.122,17	7.569,30	15.393,29	19.554,61

3.2.2.3.Laboratuvar Bölümü Maliyetlerinin Dağıtımı

Tıpkı radyoloji bölümünde olduğu gibi, hastanelerin laboratuvar bölümlerinde de çok sayıda test ve tahlil yapılmakta ancak bölüm giderleri tek bir havuzda toplanmaktadır. Laboratuvarda çalışan doktor ve diğer personellere yapılan ödemeler, bölümde tüketilen sarf malzeme giderleri vb. laboratuvara ait tüm giderler ve giderlerin ikinci dağıtımı sırasında laboratuvara dağıtılan diğer giderlerin toplamı bu bölümün maliyetini meydana getirmektedir. Farklı miktarlarda ve farklı fiyatlarda yapılan laboratuvar test gruplarının, hangilerinin bölüm maliyeti toplamından ne kadar pay alacağı belirlenmesi gerekmektedir.

Bu sebeple radyoloji bölümünde olduğu gibi laboratuvar bölümünde de müşterek olarak gerçekleşen laboratuvar giderleri, birleşik üretim maliyetleri yöntemi aracılığı ile farklı test gruplarına dağıtılacaktır. Bunun için net satış hasılatı yüzdesi yöntemi kullanılmıştır.

Uygulama da hastanedeki laboratuvar bölümlerinde çok sayıda test ve tahlil yapılıyor olsa da, yapılan bu testler kabaca beş grup altında toplanabilecektir. Bu test grupları; (1) Mikrobiyoloji, (2) Seroloji, (3) Hormon, (4) Biyokimya ve (5) Alerji testleridir. Daha önce de açıklanan kısıtlar nedeniyle hastanede hizmet veren 17 tıp dalından 5 tanesinin uygulamaya dahil edildiği belirtilmişti. Bu kısıt nedeniyle hastane genelinde yapılan test gruplarının, uygulamaya dahil edilen beş bölüme isabet edecek kadar kısmı belirli varsayımlar altında uygulamaya dahil edilmiştir.

Uygulamanın yapıldığı hastanede, ilgili ay içerisinde bahsi geçen beş çeşit test grubuna ait test sayıları ve gelir tutarları tablo 66 üzerinde gösterildiği gibi ele alınmıştır.

Tablo 66 Test Sayıları ve Gelir Tutarları

GRUBU	Tetkik Sayısı	Gelir
Mikrobiyoloji	1.787	8.718
Seroloji	5.515	51.706
Hormon	5.967	20.995
Biyokimya	39.163	19.133
Alerji	504	9.151
	Toplam Test Sayısı:	52.936
	Toplam Gelir:	109.703
	Bölüm Maliyeti:	87.751

Tablo 66'daki bilgiler ışığında laboratuvar bölümündeki her bir test grubuna ait birim maliyetin hesaplanması tablo 67'de gösterildiği gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 67 Laboratuvar Bölümü Birim Maliyetlerinin Net Satış Haslatı Yüzdesi Yöntemine Göre Bulunması

Grubu	Satışlar_TL	Satışlar_%	Birleşik Üretim Maliyeti	Tetkik Maliyeti	Birim Maliyet
Mikrobiyoloji	8.718	7,95%	87.751,22	6.973,12	3,90
Seroloji	51.706	47,13%	87.751,22	41.359,71	7,50
Hormon	20.995	19,14%	87.751,22	16.794,07	2,81
Biyokimya	19.133	17,44%	87.751,22	15.304,22	0,39
Alerji	9.151	8,34%	87.751,22	7.320,10	14,52

Tablo 67'de her bir test grubunun toplam laboratuvar geliri içerisindeki yüzdesel payı, test çeşidine ait satış tutarının, satışların toplam tutarına bölünmesi suretiyle hesaplanmıştır. Örneğin Mikrobiyoloji testi için;

Mikrobiyoloji Testi Satış Hasılatı Tutarı: 8.718 TL

Laboratuvar Bölümü Net Satış Hasılatı: 109.703 TL

Mikrobiyoloji Testi Hasılat Yüzdesi: $8.718 \text{ TL} \div 109.703 \text{ TL} = \%7,95$

Mikrobiyoloji Toplam Tetkik Maliyeti: $8.718 \text{ TL} \times \%7,95 = 6.973,12$

Mikrobiyoloji Birim Test Maliyeti: $6.973,12 \text{ TL} \div 1.787 \text{ Test} = 3,90 \text{ TL/test}$ olarak bulunur. Test gruplarının birim maliyetlerinin tespit edilmesinden sonra her bir esas hizmet gider yeri, yaptırdığı test sayısı kadar laboratuvar maliyetlerinden pay alacaktır.

Buna ilişkin Esas hizmet gider yerlerinin tablo 68'de gösterildiği miktarlarda laboratuvar testi yaptırdığı varsayılmış ve her bir gider yerine bu sayılar doğrultusunda laboratuvar maliyeti dağıtılmıştır.

Tablo 68 Laboratuvar Maliyetlerinin Esas Hizmet Gider Yerlerine Dağıtımı

Grubu	Birim Maliyet_TL	Bölüm Tetkik Sayıları									
		Genel Cerrahi		Kadın Doğum		Beyin ve Sinir Cerrahisi		Dahiliye		Tıbbi Onkoloji	
		GC Pol.	GC Klin.	KD Pol.	KD Klin.	BS Pol	BS Klin.	Dah. Pol.	Dah. Klin.	Onk. Pol	Onk. Klin
Mikrobiyoloji	3,90	80	239	185	200	70	275	177	217	69	275
Seroloji	7,50	127	1.142	295	688	215	861	477	583	392	735
Hormon	2,81	194	582	1.003	669	209	383	914	609	281	1.123
Biyokimya	0,39	4.110	3.640	4.557	2.454	2.468	3.016	6.717	2.879	6.059	3.263
Alerji	14,52	-	92	209	90	-	-	15	90	-	8
Dağıtılacak Toplam Tutar (Tetkik Sayısı x Birim)		3.417	13.894	10.573	10.089	3.438	9.787	9.683	9.365	6.368	11.137

*Genel Cerrahi Polikliniğinin laboratuvarından aldığı maliyet tutarı: (80 Test x 3,90 TL/test) + (127 Test x 7,50 TL/test) + (194 Test x 2,81 TL/test) + (4.110 Test x 0,39 TL/test) = 3.417 TL

* Bu hesaplama her br poliklinik ve klinik için aynı şekilde gerçekleştirilmiştir.

Tablo 68’de gösterilen dağıtımlar sonrasında uygulamaya konu olan tüm esasa yardımcı hizmet gider yerlerinin maliyetleri dağıtılmış ve ikinci dağıtım aşaması da tamamlanmıştır. Buna göre giderlerin ikinci dağıtım sonrası gider yerlerine ait maliyet bilgileri tablo 69’da gösterildiği gibi bulunmuş olacaktır.

Tablo 69 İkinci Dağıtım Tablosu

GİDER ÇEŞİTLERİ	Tutar	Dağıtım Anahtarı	YARDIMCI HİZMET GİD. YERİ		ESASA YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ						ESAS HİZMET GİDER YERLERİ								YÖNETİM GİD. YER.			
			YEMEKHANE	BİLGİ İŞLEM	HEMŞİRELİK	LABORATUVAR	RADYOLOJİ	AMELİYATHANE	GENEL CERRAHİ	KADIN DOĞUM	BEYİN VE SİNİR CER.	DAHİLİYE	TIBBİ ONKOLOJİ	MUHASEBE	YÖNETİM							
			PERSONEL	HASTA	BİLGİ İŞLEM	HEM.	LAB.	RAD.	ODA 1	ODA 2	GC. POL.	GC. KL.	KD POL.	KD KL.	BS POL.	BS KL.	DAH POL.	DAH KL.	ONK. POL.	ONK. KL.	MUHASEBE	YÖN.
1. Dağıtım Toplam	1.400.000		26.219	66.713	17.560	137.300	80.715	109.829	41.754	44.351	43.225	127.570	33.378	56.817	19.036	52.710	39.445	81.000	229.535	113.803	22.354	56.687
Yemekhane Giderleri Dağıtımı	92.932	Kişi Sayısı																				
Personel	26.219	Pers. Sayısı	-26.219		837	9.483	3.068	2.231	837	837	1.450	781	460	377	390	446	1.311	363	1.311	363	837	837
Hasta	66.713	Hasta/gün Sayısı	-66.713								22.238		8.895	4.448		17.790			13.343			
Bilgi İşlem Giderleri Dağıtımı	18.397	Kullanıcı Sayısı		-18.397	0		3.968	2.886	0	0	2.525	361	721	361	721	361	1.804	361	1.804	361	1.082	1.082
Hemşirelik Hizmetleri Dağıtım	146.783	Çalışma Süreleri			-146.783						43.172		25.903		17.269		34.537		25.903			
Laboratuvar Dağıtım	83.783	Birleşik Üretim Dağıtımı					-87.751				3.417	13.894	10.573	10.089	3.438	9.787	9.683	9.365	6.368	11.137		
Radyoloji Dağıtım	114.946	Birleşik Üretim Dağıtımı					-114.946				19.422	9.578	4.312	4.344	5.507	4.143	25.122	7.569	15.393	19.555		
Ameliyathane Dağıtım	87.778	Ameliyathane Kul. Sür.																				
Oda 1 Dağıtım	42.591	Dakika							-42.591		26.055		5.512		11.023							
Oda 2 Dağıtım	45.188	Dakika							-45.188		23.835		8.442		12.911							
2. Dağıtım Toplam	1.400.000		0	0	0	0	0	0	0	0	70.039	267.484	49.445	120.739	29.092	113.097	77.365	150.985	254.410	184.464	24.273	58.606

3.3.GİDERLERİN ÜÇÜNCÜ DAĞITIMI

İkinci dağıtım sonucunda poliklinik ve kliniklerden oluşan esas hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin üçüncü dağıtımı ile hasta ve doktor maliyetlerinin tespit edilmesi sağlanır. Bu aşamada ilk olarak her bir hastanın maliyeti bulunacak, hasta maliyetlerinin toplamının doktor maliyetlerini vermesi beklenecektir. Burada önemli olan nokta ise, bir bölüme ait tüm hasta maliyetlerinin toplamı ile ikinci dağıtım sonucunda ilgili bölümde toplanan gider toplamının birbirine eşit çıkmasıdır.

Uygulamada giderlerin üçüncü dağıtımı aşamasında, hasta takip sistemi ile birim hasta maliyetlerinin tespit edildiği yöntemin örneklenmesi amaçlanmıştır. Sağlık kurumlarında her bir poliklinik ay içerisinde yüzlerce hasta kabul etmektedir. Bu sebeple uygulamanın yapıldığı hastanenin ilgili ay içerisindeki tüm hastaları için bu hesaplamaların yapılması, tez çalışmasının kısıtları sebebiyle mümkün değildir. Bu sebeple giderlerin üçüncü dağıtımı aşamasında birim hasta maliyetinin nasıl tespit edileceği, varsayımsal bir hasta üzerinden örnek uygulanarak gösterilecektir.

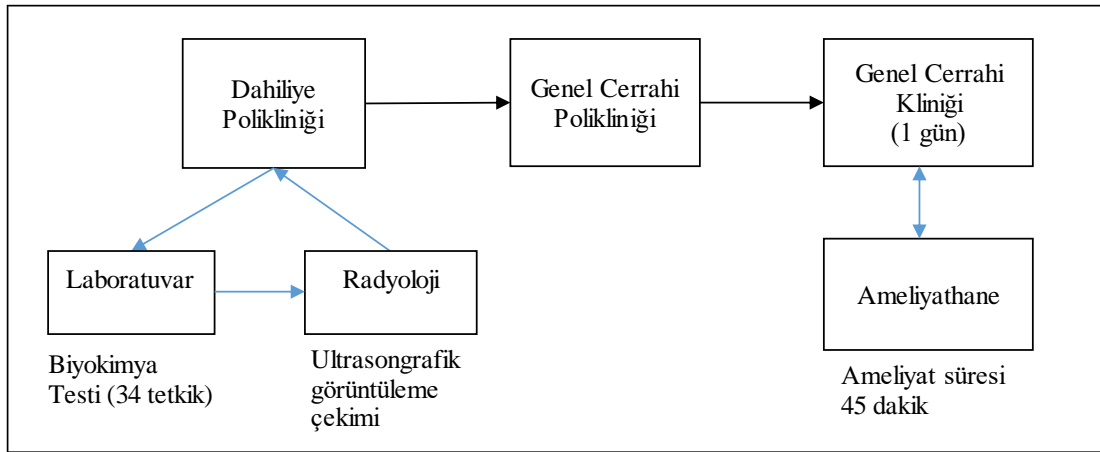
Maliyet muhasebesinde giderler, hizmete yüklenebilirliğine göre direkt ve indirekt giderler olarak ikiye ayrılmaktadır. Burada hizmetten kasıt her bir hasta maliyetidir. Giderlerin bu şekilde ikiye ayrılması, tedavi olan bir hastaya direkt olarak yüklenilebilecek giderleri ortaya koymaktadır. Bunun dışında kalan giderlerin ise uygun dağıtım anahtarları vasıtası ile bölümlerdeki hastalara dağıtılması gerekecektir. Örneğin dahiliye kliniğini ele alalım. Klinikte yatan hasta için kullanılan her bir serum, ilaç vb. direkt nitelikli giderler hasta maliyetine doğrudan eklenebilecektir. Dahiliye kliniğinde yatan tüm hastaların ilaç giderleri toplamı, dahiliye kliniğine birinci dağıtımda direkt olarak yüklenen ilaç giderleri toplamı ile eşit çıkmak zorundadır. Öte yandan, direkt olarak yüklenemeyen diğer giderler dahiliye kliniğinin genel giderleri olarak kabul edilir ve her bir hastaya ‘yatak/gün’ süresi esas alınarak indirekt şekilde pay edilir. Uygulama bu yöntem üzerinden gerçekleştirilmiştir. Hastanedeye ait poliklinik ve klinik hasta sayıları tablo 70 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 70 Poliklinik ve Klinik Hasta Sayıları

Bölümler	Poliklinik	Klinik	Toplam Hasta Sayısı
Genel Cerrahi	1.170	300	1.470
Kadın Hastalıkları ve Doğum	635	120	755
Beyin ve Sinir Cerrahisi	480	40	520
Dahiliye	1.465	165	1.630
Tıbbi Onkoloji	820	50	870
Toplam	4.570	675	5.245

Uygulamamızdaki örnek hasta tedavi olmak maksadı ile ilk olarak dahiliye polikliniğine başvurmuştur. Dahiliye polikliniğinde hastaya her hangi bir ilaç verilmemiş ve teşhisin konulabilmesi için hasta; laboratuvar bölümüne biyokimya testi ve radyoloji bölümüne ultrasonografik görüntüleme tetkiki istemiyle sevk edilmiştir. Görüntüleme sonucunda hasta vücudunda saptanan bir kitlenin alınması maksadıyla hasta genel cerrahi polikliniğine sevk edilmiş ve yapılan muayene sonrasında genel cerrahi kliniğine yatışı verilmiştir. Aynı gün içerisinde ameliyat olan hasta, ameliyathanenin 1 numaralı odasında 45 dakikalık bir cerrahi işlemin ardından klinik odasına geri dönmüş ve ertesi gün (toplam 1 günün sonunda) taburcu edilmiştir.

Örnek uygulamada, hesaplamaların anlaşılabilirliğini sağlamak maksadı ile, hastanın tedavi sürecinin bir gün içerisinde tamamlandığı varsayılacaktır.



Şekil 10 Hastanın Tedavi Hizmeti Süreci

Birim hasta maliyetinin nasıl tespit edileceğinin anlaşılabilirliğini sağlamak maksadı ile bahsedilen bu örnek üzerinden ilk olarak hastanın poliklinik maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Poliklinikte hastaya her hangi bir ilaç verilmediği için hastaya yalnızca dahiliye polikliniğine ait genel giderlerden pay verilecektir.

Laboratuvar ve radyoloji bölüm giderleri poliklinik hizmetlerine hastalar (görüntüleme hizmeti vererek) aracılığı ile aktarıldığından dolayı, mükerrerlik oluşmaması için laboratuvar ve radyoloji hizmet giderlerinin poliklinik gider toplamından çıkartılması gerekmektedir. Aynı şekilde ilaç giderlerinin de hastaların direkt giderleri olduğundan dolayı poliklinik toplam maliyetinden çıkartılması gerekmektedir. Düşük maliyete sahip ve hasta üzerinde birebir izlenebilirliği çok güç olan ilaç ve sarf malzeme giderleri, poliklinik genel giderleri içerisine dahil edebilir. İlaç ve esasa yardımcı hizmet yerlerine ait giderlerin, poliklinik toplam giderlerinden

çıkartılmasından sonra hastalara dağıtılacak dahiliye polikliniği genel giderleri 42.060 TL olarak tespit edilmiştir.

2.Dağıtım Toplamı:	77.365 TL
İlaç Giderleri Toplamı:	-500 TL
Laboratuvar payı:	-9.683 TL
Radyoloji Payı:	<u>-25.122 TL</u>
Dağıtılacak Bölüm Gideri	42.060 TL

42.060 TL, dahiliye polikliniğindeki hastalara eğer tespit edilebiliyor ise poliklinikte geçirdikleri süre doğrultusunda dağıtılabirler. Eğer hastanede bunun tespit edilebilmesi için kurulmuş bir sistem yok ise dağıtım anahtarı olarak poliklinik sayısı kullanılacaktır. Buna göre her bir hastanın dahiliye polikliniği genel giderlerinden alacağı pay aşağıdaki gösterildiği gibi hesaplanacaktır.

Dağıtılacak Bölüm Gideri:	42.060 TL
Poliklinik Sayısı_Dahiliye:	1.465 Hasta

Dağıtım Katsayısı: 42.060 TL / 1.465 Hasta = 28,71 TL/Hasta

Buna göre hastaya, dahiliye polikliniğinde aldığı sağlık hizmeti doğrultusunda 28,71 TL maliyet yüklenecektir. Ancak hasta maliyetlerine, labouratuvar ve radyoloji bölümünde yaptırdığı tetkiklere ait maliyetlerin de eklenmesi gerekir. Buna göre dahiliye polikliniğinde aldığı hizmet sonucu hastanın toplam maliyeti;

Dahiliye Poliklinik Hizmeti Maliyeti:	28,71 TL
Biyokimya Testi (34 tetkik):	13,29 TL (34 x 0,39)
Ultrasonografik Görüntüleme Hizmeti Birim Maliyeti:	<u>68,16 TL</u>
Toplam Hasta Maliyeti:	110,16 TL

Hastanın tedavi amacı ile hastanede ilk başvurduğu birim olan dahiliye polikliniğinde, hastaya ait maliyet toplamı 110,16 TL olarak tespit edilmiştir. Hasta, sonuç göstermek için dahiliye polikliniğine geri dönse bile, ikinci ziyareti için tekrardan maliyet yüklenmeyecektir. Bunun sebebi; birim hasta maliyeti için zaten poliklinik hizmeti alan hasta sayısının kullanılmış olmasıdır. Öte yandan birim hasta maliyetinin hesaplanılmasında hastaların poliklinikte geçirdikleri toplam süre kullanılır ise, hastanın sonuç göstermek için polikliniği ikinci kez ziyareti de, tekrardan maliyetlendirilecektir.

Hastanın dahiliye polikliniğinden aldığı hizmetin maliyetine, hastanın daha sonra hizmet almaya devam ettiği genel cerrahi polikliniği ve genel cerrahi kliniği maliyetlerinin de eklenmesi gerekmektedir. Aynı hesaplama şekli ile genel cerrahi polikliniğine ait genel giderlerden, her bir hastaya yüklenilecek birim maliyet tutarı aşağıda gösterildiği gibi olacaktır;

2.Dağıtım Toplamı:	70.039 TL
İlaç Giderleri Toplamı:	-1.800 TL
Laboratuvar payı:	-3.417 TL
Radyoloji Payı:	<u>-19.422 TL</u>
Dağıtılacak Bölüm Gideri	45.400 TL

Dağıtılacak Bölüm Gideri:	45.400 TL
Poliklinik Sayısı_Genel Cerrahi:	1.170 Hasta

Dağıtım Katsayısı: 45.400 TL / 1.170 Hasta = 38,80 TL/Hasta

Hastanın toplam maliyetine eklenecek ikinci kısım olan genel cerrahi polikliniğinden, hastaya 38,80 TL yüklenilecektir. Daha sonra klinikte yatışı yapılan hasta aynı mantık ile klinik maliyetlerinden de pay alacaktır.

Klinik hizmetlerine ilişkin giderlerin dağıtımı da, poliklinik hizmetlerinde olduğu gibi önce hastaların direkt gideri olan ilaç giderleri, radyoloji dağıtımından gelen giderler ve laboratuardan dağıtılan giderler düşüldükten sonra yapılacaktır (uygulamada laboratuvar ve radyoloji bölümlerinin kliniklere hizmet vermediği varsayılmıştır). Ancak kliniklerin genel giderlerinin dağıtımında hasta sayısı değil, hastaların yatak/gün süreleri dağıtım anahtarı olarak kullanılır. Klinikte yatan hasta maliyetlerinin tespitindeki bir diğer farklılık ise ameliyathane hizmetlerinden kaynaklanmaktadır. Her bir hastanın ameliyathanede harcadığı süre ve ameliyat sırasında tükettiği ilaç vb. direkt izlenebilen giderler farklı olduğundan dolayı ameliyathane giderlerinin hastalara klinik giderleri üzerinden dağıtılması doğru olmayacaktır. Böyle bir uygulamada cerrahi operasyonun süresi ve kullanılan ilaç tutarları farketmeksizin bütün hastalar ameliyathaneden eşit pay almış olurlar ki bu durum, birim hasta maliyetlerinin hatalı bir şekilde hesaplanmasına sebebiyet verecektir.

Bunun için aynı radyoloji ve laboratuvar giderlerinde olduğu gibi, klinik genel giderleri hastalara dağıtılmadan önce, ameliyathane giderlerinin de kliniklere dağıtılan kısmı hesaplamadan çıkartılmalıdır. Daha sonra her bir hastanın ameliyathaneden aldığı pay münferit olarak tespit edilerek birim hasta maliyetine eklenecektir.

Buna göre genel cerrahi kliniğinde yatan bir hastaya, her bir yatak/gün süresi için yüklenilecek olan maliyet tutarı;

2.Dağıtım Toplamı: 267.484 TL
İlaç Giderleri Toplamı: -60.000 TL
Laboratuvar payı: -13.894 TL
Radyoloji Payı: -9.578 TL
Ameliyathane_Oda 1 Payı: -26.055 TL
Ameliyathane_Oda 2 Payı: -23.835 TL
Dağıtılacak Klinik Gideri: 157.957 TL

Dağıtılacak Bölüm Gideri: 157.957 TL
Yatak/Gün süresi_Gen. Cer. Kl: 620 Yatak/Gün

Dağıtım Katsayısı: 157.957 TL / 620 Yatak_gün = 254,77 TL/Yatak_gün

Gen. Cer. Kliniği Hasta Payı: 254,77 TL/yat.gün x 1 Gün = 254,77 TL

Bu hesaplamada hastanın genel cerrahi kliniğinde yattığı bir günün maliyeti 254,77 TL olarak bulunmuştur. Bu tutara hastanın ameliyat maliyeti de eklenecektir. Ameliyathane gider yerinden hastaya yüklenilecek olan maliyet tutarının tespiti de, poliklinik ve klinik maliyetleri gibi hesaplanılacaktır. Buna göre hastanın ameliyat olduğu 1 no'lu ameliyathanenin, hastaya direkt olarak yüklenilecek ilaç ve medikal malzeme hariç toplam giderleri, toplam ameliyat süresine bölünecektir. Tespit edilen bu dağıtım katsayısı doğrultusunda her bir hasta, ameliyat süresi kadar bu giderlerden pay alacaktır. Buna göre hastanın ameliyathane giderlerinden alacağı pay aşağıda gösterildiği gibi hesaplanır.

Ameliyathane Gider Top._Oda 1: **42.591 TL**
İlaç Giderleri Toplamı: -19.318 TL
Dağıtılacak Ameliyathane_Oda 1 Gideri: 23.272 TL

Dağıtılacak Ameliyathane_Oda1 Gideri: 23.272 TL
Toplam Ameliyat Süresi_Oda1: 25.500 Dakika

Dağıtım Katsayısı: 23.272 TL / 25.500 Dakika = 0,91 TL/Dakika

Ameliyathane Payı: 45 Dakika x 0,91 TL/Dak. = 41,07 TL/Dakika

Ameliyathane Gideri Payı: 41,07 TL
Kullanılan İlaç ve Medikal Malzeme Gideri: 50 TL

Hasta Ameliyat Maliyeti: 91,07 TL

Hastanın genel cerrahi kliniği genel giderlerinden aldığı paya, 91,07 TL'lik ameliyat maliyeti de eklendiği zaman hastanın toplam klinik maliyeti tespit edilmiş olur. Buna göre hastanın toplam klinik maliyeti; 254,77 TL + 91,07 TL = 354,84 TL olarak tespit edilir. Tekrar etmekte fayda vardır ki, 1 no'lu ameliyat odasında ameliyat edilen tüm hastaların kullandıkları ilaç gideri toplamı, birinci dağıtımda bu ameliyathaneye direkt olarak dağıtılan ilaç giderleri toplamına (19.318 TL) eşit olacaktır. Aynı şekilde

ameliyathaneye ait genel giderlerin, bu odada ameliyat edilen tüm hastalara dağıtılması sonucunda, dağıtılan toplam giderler 42.591 TL olarak hesaplanır.

Klinik maliyetinin de tespit edilmesiyle birlikte hastanın, hastaneye ilk müracaat ettiği andan itibaren, tüm süreç boyunca aldığı sağlık hizmetlerinin toplam maliyeti aşağıda gösterildiği şekilde hesaplanmış olacaktır.

Dahiliye Polikliniği Payı:	110,16 TL
Genel Cerrahi Polikliniği Payı:	38,80 TL
Genel Cerrahi Kliniği Payı:	<u>345,84 TL</u>
Toplam Hasta Maliyeti:	494,80 TL

Birim hasta maliyetlerinin nasıl tespit edileceğinin gösterildiği bu örnekte olduğu gibi, hastanedeki her bir hastanın maliyeti benzer şekilde hesaplanabilmektedir. Hesaplamalarda hastaya direkt olarak yüklenen ilaç giderleri, örnek olarak gösterilmiştir.

Örnek üzerindeki hasta gibi, aynı doktordan sağlık hizmeti alan bütün hastaların maliyet toplamı, ilgili doktorun maliyetini verecektir. Benzer şekilde aynı poliklinikte sağlık hizmetine başvuran bütün hastaların birim maliyet toplamı (veya bütün doktorların) ise, ilgili polikliniğin toplam maliyetine eşit olacaktır. Buna göre uygulama üzerindeki örnek hasta, genel cerrahi kliniğini bölüm maliyetinin 345,84 TL'lik kısmını oluşturmaktadır. Klinikte tedavi olan diğer 299 hastanın maliyetleri de toplandığı zaman 267.484 TL'lik klinik maliyetlerine ulaşılmış olur.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde sağlık kurumlarının ülke ekonomileri açısından öneminin artması ve bu işletmeler arasında da rekabetin yoğunlaşması, sağlık kurumlarının mali açıdan daha doğru yönetilmesini gerekli kılmaktadır. Bunun için de sağlık kurumlarındaki bölüm maliyetlerinin tespiti ve birim hasta, doktor ve işlem maliyetlerin hesaplanması bu kurumlar için oldukça önemli bir hal almıştır. Bu sebeple sağlık kurumlarının etkin bir maliyet muhasebesi sistemi kurmaları ve bu sistemi kurumun ilgili bütün personeli ve bilgi işlem altyapısı ile desteklemeleri gerekmektedir.

Literatüre bakıldığında sağlık kurumlarındaki maliyet muhasebe süreci ve birim maliyetlerin hesaplanmasında üretim işletmelerindeki alışlagelmiş süreçler uygulanmaktadır. Halbuki sağlık kurumları yapmış oldukları işlem sayıları, faaliyet süreçleri ve organizasyon yapıları ile çok daha farklı ve özel işletmelerdir. Bu sebeple tez çalışmasında sağlık kurumlarında maliyet muhasebesi sürecinin nasıl gerçekleştiği anlatılmış ve literatürde kullanılan yöntemler eksik bulunarak, alternatif yöntemlerden bahsedilmiştir.

Sağlık kurumları birer hizmet işletmeleridir. Bu sebeple sağlık kurumlarında gider yerlerinin belirlenmesinde “*üretim*” kavramının yerine “*hizmet*” kavramının kullanılması daha doğru bir tanımlamanın yapılmasını sağlayacaktır. Belirlenen gider yerlerinde toplanan giderlerin tamamının, esas hizmet gider yerlerine dağıtılması aşaması ve böylece bölüm maliyetlerinin tespit edilmesi için ise farklı yöntemler bir arada kullanılmalıdır.

Yemekhane, bilgi işlem vb. yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin, esas hizmet gider yerlerine dağıtılması için kademeli dağıtım yöntemi tercih edilmelidir. Bunun sebebi bu gibi hizmetlerden hem birbirlerinin hem de esasa yardımcı hizmet bölümlerinin de faydalanyor olmasıdır. İkinci olarak ise esasa yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin (esasa yardımcı hizmet bölüm maliyetlerinin) dağıtılması gerekecektir ki bunun için ise basit dağıtım yöntemi kullanılmalıdır. Çünkü yardımcı hizmetlerin aksine bu bölümlerin birbirilerine hizmet sunmaları mümkün değildir. Örneğin radyoloji bölümünün, laboratuvar veya ameliyathane hizmetlerinden pay alması beklenilemez.

Öte yandan esasa yardımcı hizmet gider yerlerinden radyoloji ve laboratuvar bölümlerine dağıtılan giderlerin toplamı bu bölümlerin maliyetini oluştururken, bu bölümler içerisinde birbirinden farklı tetkik hizmetleri bir arada sunulmaktadır. Bu

sebeple bu bölümlerde sunulan farklı hizmetler için müşterek maliyetlerin ortaya çıkması söz konusudur. Her iki bölümünde kendi müşterek maliyetlerinin yalnızca tetkik sayıları baz alınarak esas hizmetlere dağıtılması doğru görülmemiştir. Bunun yerine, bu bölümlerde sunulan her bir hizmetin birim tetkik maliyeti "*birleşik üretim maliyetleri*" yöntemine göre, hizmetlerin satış hasılatları içerisindeki payları dikkate alınarak hesaplanmıştır. Böylece her bir radyoloji veya laboratuvar tetkik hizmeti, birim tetkik maliyetleri doğrultusunda, esas hizmet gider yerlerine sunulan tetkik hizmetine göre dağıtılmıştır.

Üretim işletmelerinde genellikle, bölüm maliyetlerinden yola çıkarak birim maliyetler hesaplanırken, sağlık kurumlarında bu işlem tersine gerçekleşerek hasta maliyetlerinden hareketle bölüm maliyetlerine ulaşılması söz konusu olacaktır. Bunun nedeni tedavi olan her bir hastanın kullandığı ilaç, ameliyathanede harcadığı zaman veya bu hastalara sunulan radyoloji ve laboratuvar tetkiklerinin farklılık arz ediyor olmasıdır. Bu sebeple hastalar üzerinde direkt olarak izlenilebilen gider çeşitleri, hasta maliyetlerine direkt olarak yüklenirken, bunun dışında kalan bölüm genel giderleri hastalara poliklinik sayısı veya yatak gün sayısına göre dağıtılmıştır. Hasta takip sistemi adı verilen bu yöntemle göre, ilgili bölümdeki hastaların birim hasta maliyetleri toplamının, bölüm maliyeti toplamına eşit çıkması beklenmiştir.

Tez çalışmasının üçüncü bölümünde ise bahsi geçen bu yöntemlerin örneklendirilmesi amacı ile bir özel hastanede uygulama yapılmıştır. Uygulamada hastane kapasitesi ve verilen hizmet sayısının fazlalığı nedeniyle bazı kısıtlar ortaya çıkmış ve hastanenin anabilim dallarından beşi, klinik ve poliklinikler bazında esas hizmet gider yeri olarak ele alınırken, dört esasa yardımcı hizmet gider yeri, iki yardımcı hizmet gider yeri ve iki yönetim gider yeri uygulamaya dahil edilmiştir. Birim hasta maliyetinin hesaplanmasında hasta takip sistemi olarak adlandırılan yöntemin örneklendirilmesi için varsayımsal olarak bir hastanın tedavi süreci sonucunda toplam maliyetinin nasıl hesaplanacağı örneklendirilmiş ve sözü edilen yöntemlerin uygulanabilirliği gösterilmiştir.

KAYNAKÇA

ABOELSOUND Neveen Helmy, “Herbal Medicine in Ancient Egypt”, *Journal of Medicinal Plants Research*, C. 4, S. 2 (2010), ss. 82-86, doi:10.5897/JMPR09.013.

AKDOĞAN Nalan, *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 9. b., Gazi Kitabevi, 2015.

AKDUR Recep, *Sağlık Sektörü “Temel Kavramlar Türkiye Ve Avrupa Birliği’nde Durum Ve Türkiye’nin Birliğe Uyumu”*, 2. b., Ankara: Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2006.

ANDRIANOS James, Mark DYKAN, “Using Cost Accounting Data To Improve Clinical Value”, *Healthcare Financial Management*, C. 50, S. 5 (1996), ss. 44-48.

ASLAN Sevil, Ramazan ERDEM, “Hastanelerin Tarihsel Gelişimi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 2, S. 27 (2017), ss. 7-21.

AYARLIOĞLU Mehmet Akif, “Sağlık Kurumlarında Giderlerin Sınıflandırılması ve Gider Türlerinin İncelenmesi”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi*, Editör: SAYIN Cem, 1. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2016, ss. 48-73.

AYDOĞDU Ayşe, Yıldırım AYDOĞDU, Zehra Deniz YAKINCI, “Temel Radyolojik İnceleme Yöntemlerini Tanıma”, *İ.Ü. Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C. 5, S. 2 (2017), ss. 1-10.

AYGÜN Mehmet, “Sağlık Kurumlarında Maliyet Unsurları ve Maliyet Hesaplama Yöntemleri”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi*, Editör: SAYIN Cem, 1. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2016, ss. 74-95.

BARFIELD Jesse T., Cecily A. RAIBORN, Michael R. KINNEY, *Cost Accounting: Traditions & Innovations*, 5. b., 2002.

BAŞOL Emel, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Strateji: Sağlık Sisteminde Sevk Zinciri”, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 4, S. 8 (2015), ss. 128-40.

BAUM Markus B., *Service Business Costing: Cost Accounting Approach for the Service Industry*, Gabler Verlag, 2013.

BIÇER Enis Baha, “Sağlık Kurumları ve Maliyet Muhasebesi ile İlgili Temel Kavramlar”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi*, Editör: SAYIN Cem, 1. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2016, ss. 2-21.

———, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi*, Editör: SAYIN Cem, 1. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2016.

BORA BAŞARA Berrak vd., *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2018*, Editörler: BORA BAŞARA Berrak vd., Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü, 2019.

BÜYÜKMIRZA Kamil, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, 21. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.

CONRAD Katherine A., Constance B. NAGLE, Robert J. Jr. WUNAR, "Cost Accounting Helps Ensure Group Practice Profitability", *Healthcare Financial Management*, C. 50, S. 11 (1996), ss. 60-64.

CONTEH Lesong, Damian WALKER, "Cost and Unit Cost Calculations Using Step-down Accounting", *Health Policy and Planning*, C. 19, S. 2 (2004), ss. 127-35, doi:10.1093/heapol/czh015.

COOPER Robin, Robert S. KAPLAN, "How Cost Accounting Distorts Product Costs", *Management Accounting*, C. 69, S. 10 (1988), ss. 20-27.

COŞKUN Ali, Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ, "Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi", *Mali Çözüm*, S. 95 (2009), ss. 19-34.

ÇALIŞKAN Zafer, "Sağlık Ekonomisi: Kavramsal Bir Yaklaşım", *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 26, S. 2 (2008), ss. 29-50.

DEARDEN John, *Cost Accounting and Financial Control Systems*, International., Reading, Mass: Addison-Wesley Pub Co, 1973.

DRURY Colin, *Management and Cost Accounting*, 4. b., London: International Thomson Business Press, 1996.

ERKOÇ Yasin vd., *Sağlığın Teşviki ve Geliştirilmesi Sözlüğü*, Ankara: Sağlık Bakanlığı Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2011.

———, *Sağlığın Teşviki ve Geliştirilmesine Yönelik Dönüm Noktaları: Global Konferanslardan Bildiriler*, Ankara: Sağlık Bakanlığı Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2011.

ESATOĞLU Afsun Ezel vd., "Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri'nde Maliyet Analizi", *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, C. 63, S. 1 (2010), ss. 17-27, doi:10.1501/Tıpfak_000000753.

FINKLER Steven A. vd., *Financial Management for Public, Health, and Not-for-Profit Organizations*, 5. b., California, Amerika Birleşik Devletleri: CQ Press, 2017.

FINKLER Steven A., David M. WARD, Judith J. BAKER, *Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations*, 3. b., United States of America: Jones and Bartlett Publishers, 2007.

GAPENSKI Louis C., *Healthcare Finance - An Introduction to Accounting and Financial Management*, 3. b., Amerika Birleşik Devletleri: Aupha Press, 2005.

GENTILI Amilcare, "Cost Accounting for the Radiologist", *American Journal of Roentgenology*, C. 202, S. 5 (2014), ss. 1058-61, doi:10.2214/AJR.13.11549.

GERSİL Aydın, H. Yeliz ÖZ DEDEOLUK, "Birleşik Maliyet Dağıtım Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Analizi", *Mali Çözüm*, S. 129 (2015), ss. 15-36.

GÖKÇEN Gürbüz, Erkan ÖZTÜRK, "Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) Ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi", *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 2, S. 2 (2017), ss. 105-14.

GUPTA PK, NK PARMAR, "Costing A Hospital Service Product: Marginal Vs Absorption Costing", *Medical Journal, Armed Forces India*, C. 57, S. 3 (2001), ss. 230-33, doi:10.1016/S0377-1237(01)80050-2.

GÜNDÜZ Hamdi Erdin, "Sağlık Kurumlarında Genel Hizmet Maliyetleri", *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: BANAR Kerim, 1. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, ss. 57-78.

———, "Sağlık Kurumlarında İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri", *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: BANAR Kerim, 1. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, ss. 21-44.

———, "Sağlık Kurumlarında İşçilik Maliyetleri", *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: BANAR Kerim, 1. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, ss. 45-56.

———, "Sağlık Kurumlarında Maliyet Bilgisi", *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: BANAR Kerim, 1. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, ss. 1-20.

HAFTACI Vasfi, *Maliyet Muhasebesi*, 9. b., Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2013.

HORNGREN Charles T., Srikant M. DATAR, Madhav V. RAJAN, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14. b., Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall, 2011.

KARAKAYA Mevlüt, *Maliyet Muhasebesi*, 6. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2014.

KARASIOĞLU Fehmi, Alper Veli ÇAM, “Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayne Maliyetlerinin Hesaplanması”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 1, S. 1 (2008), ss. 15-24.

KASKIW E. Andrew, Pamela HANLON, Pat WULF, “Cost Accounting in Health Care: Fad or Fundamental?”, *Hospital & Health Services Administration*, C. 32, S. 4 (1987), ss. 457-74.

KAVUNCUBAŞI Şahin, Selami YILDIRIM, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, 4. b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.

KAYGUSUZ Sait Y., Şükrü DOKUR, *Yönetim Muhasebesi*, 1. Baskı., Dora, 2012.

KAYGUSUZ Sait Yüksel, Şükrü DOKUR, *Maliyet Muhasebesi*, 2. b., Bursa: Dora, 2014.

KINNEY Michael R., Raiborn A. CECILY, *Cost Accounting Foundations and Evolutions*, 8. b., United States of America: South-Western Cengage Learning, 2011.

KOÇEL Tamer, *İşletme Yöneticiliği*, 12. b., İstanbul: Beta Basım Yayım, 2010.

LAZOL İbrahim, *Maliyet Muhasebesi*, 6. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2013.

MAYS Janet, Gus GORDON, “Developing A Cost Accounting System For A Physician Group Practice”, *Healthcare Financial Management*, C. 50, S. 10 (1996), ss. 73-78.

MC. GILVERY Francis E., “Program and Responsibility Cost Accounting”, *Wiley on behalf of the American Society for Public Administration*, C. 28, S. 2 (1968), ss. 148-54.

MEETING D. T., R. O. HARVEY, “Strategic Cost Accounting Helps Create a Competitive Edge”, *Healthcare Financial Management: Journal of the Healthcare Financial Management Association*, C. 52, S. 12 (1998), ss. 42-48, 50-51.

MUISE Marianne L., Bonnie A. AMOIA, “Step up to the Step-down Method”, *Healthcare Financial Management: Journal of the Healthcare Financial Management Association*, C. 60, S. 5 (2006), ss. 72-77.

NEUMANN Bruce R., Keith E. BOLES, *Management Accounting For Healthcare Organizations*, 5. b., Chicago USA: Healthcare Financial Management Association, 1998.

NOWICKI Michael, *The Financial Management of Hospitals and Healthcare Organizations*, 4. b., Washington DC: Amerika Birleşik Devletleri: Health Administration Press, 2008.

OZCAN Yasar A., *Quantitative Methods in Health Care Management: Techniques and Applications*, 2. b., United States of America: John Wiley & Sons, 2009.

ÖMÜRBEK Nuri, Fatma Gül ALTIN, “Sağlık Bilişim Sistemlerinin Uygulamasına Yönelik Bir Araştırma: İzmir Örneği”, *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 19 (2019), ss. 211-32.

ÖZGÜLBAŞ Nermin, “Sağlık Kurumlarında Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Sistemleri”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: TOP Mehmet, 2. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2014, ss. 82-107.

———, “Sağlık Kurumlarında Gider Merkezleri ve Dağıtım”, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Editör: TOP Mehmet 2. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2014, ss. 108-39.

ÖZTÜRK Veli, “Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 2 (2002), ss. 147-65.

PIERSIALA Luiza, “Cost Accounting For Management Of Health Services in A Hospital”, *Folia Oeconomica*, C. 3, S. 329 (2017), ss. 213-25, doi:http://dx.doi.org/10.18778/0208-6018.329.14.

RAULINAJTYS-GRZYBEK Monika, Wioleta BARAN, Malgorzata MACUDA, “Cost Accounting in Public Hospitals in Poland: Usefulness for Internal and External Purposes”, *Journal of Health Management*, C. 19, S. 2 (2017), ss. 1-17.

ROBINSON R, “Costs and cost-minimisation analysis.”, *BMJ: British Medical Journal*, C. 307, S. 6906 (1993), ss. 726-28.

RUBIN Geoffrey D., “Costing in Radiology and Health Care: Rationale, Relativity, Rudiments, and Realities”, *Radiology*, C. 282, S. 2 (2017), ss. 333-47, doi:10.1148/radiol.2016160749.

Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, *Teşhis İlişkili Gruplar Bilgilendirme Rehberi*, Editörler: ÜNAL Doğan vd., Ankara: T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2014.

SELDÜZ Hakan, *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi*, 1. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2013.

SHEPARD Donald H. vd., *Analysis of Hospital Costs: A Manual For Managers*, Singapore: World Health Organization, 2000.

SHWARTZ M., D. W. YOUNG, R. SIEGRIST, “The Ratio of Costs to Charges: How Good a Basis for Estimating Costs?”, *Inquiry: A Journal of Medical Care Organization, Provision and Financing*, C. 32, S. 4 (1995), ss. 476-81.

SOMUNOĞLU Sinem, “Sağlık-Sağlık Hizmetleri ve Türk Sağlık Sistemi”, *Sağlık Kurumları Yönetimi - I*, Editör: TATAR Mehtap, 1. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, ss. 2-23.

TENGİLİMOĞLU Dilaver, “Hasta Yönetimi ve Organizasyonu”, *Sağlık Kurumları Yönetimi - I*, Editör: TATAR Mehtap, 1.Baskı., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, ss. 46-74.

TSELEPIS John N., “Refined Cost Accounting Produces Better Information”, *Healthcare Financial Management*, C. 43, S. 5 (1989), ss. 26-34.

TUTAR Filiz, Nurcan KILINÇ, “Türkiye’nin Sağlık Sektöründeki Ekonomik Gelişmişlik Potansiyeli Ve Farklı Ülke Örnekleriyle Mukayesesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. 9, S. 1 (2007), ss. 31-54.

WEST Timothy D., Andrew BALAS, David A. WEST, “Contrasting RCC, RVU, and ABC For Managed Care Decisions”, *Healthcare Financial Management*, C. 50, S. 8 (1996), ss. 54-61.

YEĞİNBOY E. Yasemin, *Ulusal Düzeyde Sağlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi*, 1. b., İzmir: Doğruluk Matbaacılık, 1993.

YOUNG David W., *Management Accounting In Health Care Organizations*, 3. b., United States of America: Jossey - Bass, 2014.

———, “The Folly Of Using RCCs And RVUs For İntermediate Product Costing”, *Healthcare Financial Management*, C. 61, S. 4 (2007), ss. 100-108.

“1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, (17.07.2020), https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5_04102019.pdf.

T. C. Sağlık Bakanlığı, “Tarihçe”, *T.C. Sağlık Bakanligi*, (10.05.2020), <https://www.saglik.gov.tr/TR,11492/tarihce.html>.

“Financial Protection”, (05.04.2020), [https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/domestic-general-government-health-expenditure-\(gghe-d\)-as-percentage-of-gross-domestic-product-\(gdp\)-\(-\)](https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/domestic-general-government-health-expenditure-(gghe-d)-as-percentage-of-gross-domestic-product-(gdp)-(-)).

“Financial Protection”, (05/04/2020), <https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/domestic-general>

government-health-expenditure-(gghe-d)-as-percentage-of-general-government-expenditure-(gge)-(-)

“Financial Protection”, (05/04/2020),

[https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-\(che\)-as-percentage-of-gross-domestic-product-\(gdp\)-\(-\)](https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-(che)-as-percentage-of-gross-domestic-product-(gdp)-(-))

“Financial Protection”, (05/04/2020),

[https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-\(che\)-per-capita-in-us\\$](https://www.who.int/data/gho/data/indicators/indicator-details/GHO/current-health-expenditure-(che)-per-capita-in-us$)

“Frequently Asked Questions”, (24.03.2020), <https://www.who.int/about/who-we-are/frequently-asked-questions>.

“History of Hospitals”, (29.08.2019),

<https://www.nursing.upenn.edu/nhnc/nurses-institutions-caring/history-of-hospitals/>.

“Islamic Culture and the Medical Arts: Hospitals”, Exhibitions (04.05.2020),

https://www.nlm.nih.gov/exhibition/islamic_medical/islamic_12.html.

Özürlüler ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, C. 5378 § (2005),

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/07/20050707-2.htm>.

Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu, C. 3359 § (1987),

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3359.pdf>.

“Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Sağlık Bakanlığı Yönergesi”,

(24.03.2020),

http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&view=article&id=240:saik-hmetler-ymeshakkinda-saik-bakanli-yerges&catid=8:ygeler&Itemid=34.

“The History of Hospitals and Wards”, *HCD Magazine*, 11.03.2010,

<https://www.healthcaredesignmagazine.com/architecture/history-hospitals-and-wards/>.

“Türk Dil Kurumu | Sözlük”, (27.06.2019), <https://sozluk.gov.tr/>.