



**T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
TIP FAKÜLTESİ**

**ŞAHİNBEY ARAŞTIRMA VE UYGULAMA
HASTANESİ ACİL TIP ANABİLİM DALI
ERİŞKİN ACİL SERVİSİ MALİYET ANALİZİ
(BİREYSEL PERFORMANS VE HAVUZ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI)**

UZMANLIK TEZİ

**Dr. Naci TOPAK
ACİL TIP ANABİLİM DALI**

**Danışman
Prof. Dr. Cuma YILDIRIM**

GAZİANTEP-2018

T.C.
GAZIANTEP ÜNİVERSİTESİ
TIP FAKÜLTESİ

ŞAHİNBEY ARAŞTIRMA VE UYGULAMA
HASTANESİ ACİL TIP ANABİLİM DALI ERİŞKİN
ACİL SERVİSİ MALİYET ANALİZİ
(BİREYSEL PERFORMANS VE HAVUZ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI)

UZMANLIK TEZİ

Dr. Naci TOPAK
ACİL TIP ANABİLİM DALI

Danışman
Prof. Dr. Cuma YILDIRIM

TEZ ONAY SAYFASI

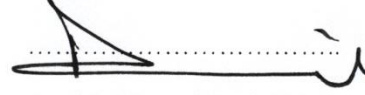
**T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
TIP FAKÜLTESİ
ACİL TIP ANABİLİM DALI**

ERİŞKİN ACİL SERVİSİ MALİYET ANALİZİ(BİREYSEL PERFORMANS VE HAVUZ SİSTEMİNİN
KARŞILAŞTIRILMASI)

Dr. Naci TOPAK

08.05.2018

Tıp Fakültesi Dekanlığı Onayı



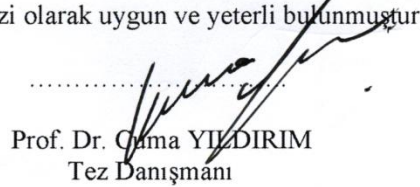
Prof. Dr. Yusuf Zeki ÇELEN
Tıp Fakültesi Dekanı

Bu tez çalışmasının "Tıpta Uzmanlık" derecesine uygun ve yeterli bir çalışma olduğunu onaylıyorum.




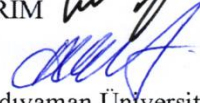



Prof. Dr. Behçet AL
Anabilim Dalı Başkanı

Bu tez tarafımdan okunmuş ve her yönü ile "Tıpta Uzmanlık" tezi olarak uygun ve yeterli bulunmuştur.



Prof. Dr. Cuma YILDIRIM
Tez Danışmanı

TEZ JÜRİSİ:

1. Prof. Dr. Cuma YILDIRIM 
2. Prof. Dr. Behçet AL 
3. Doç. Dr. Uğur LÖK (Adıyaman Üniversitesi Tıp Fakültesi) 
4. Prof. Dr. Şevki Hakan EREN 
5. Doç. Dr. Suat ZENGİN 

I. ÖNSÖZ

Uzmanlık eğitimi sürecime akademik ve sosyal anlamda birçok katkıda bulunan, bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım tez danışmanım hocam Sayın. Prof. Dr. Cuma YILDIRIM'a; değerli hocalarım Sayın. Prof. Dr. Behçet AL, Sayın. Prof. Dr. Şevki Hakan EREN ve Sayın. Doç. Dr. Suat ZENGİN'e; birlikte çalışmaktan mutluluk duyduğum ve keyif aldığım değerli asistan arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Tez hazırlama sürecinde katkılarından dolayı İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi değerli öğretim üyesi Sn. Dr. Öğr. Gör. Mehmet AYTEKİN hocama teşekkür ederim.

Beni bugünlere türlü fedakarlıklarla getiren anneme, her zaman destekleriyle yanımda olan değerli eşime, teyzem Yeter Karakuş'a; kardeşlerime çok teşekkür ederim.

Dr. Naci TOPAK
Gaziantep-2018

II. İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	vi
TABLO LİSTESİ	vii
ŞEKİL LİSTESİ	viii
1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
2. GENEL BİLGİLER	3
2.1.Acil Tıp	3
2.1.1.Tanım	3
2.1.2.Tarihçe	3
2.1.3.Osmanlı Devleti'nden Günümüze Acil Sağlık Hizmetlerinin Gelişimi	6
2.1.4.Türkiye' de Acil Tıbbın Kronolojik Tarihçesi	9
2.2.Maliyet Kavramları	11
2.2.1.Temel Maliyet Muhasebesi Kavramları	11
2.2.1.1.Gider	11
2.2.1.2.Harcama	11
2.2.1.3.Maliyet	12
2.2.1.4.Zarar	14
2.2.1.5.Kar	14
2.2.1.6.Hasılat	14
2.2.1.7.Varlık	15
2.2.1.8.Gider-Harcama İlişkisi	15
2.2.1.9.Maliyet-Harcama İlişkisi	15
2.2.1.10.Maliyet-Gider İlişkisi	15
2.3.Maliyetlerin Sınıflandırılması	16
2.4.Maliyet Muhasebesi	17
2.5.Maliyet Analizi	18
2.5.1.Maliyet Analizi Aşamaları	18
2.5.1.1.Çıktıların Belirlenmesi	18

2.5.1.2.Maliyet Merkezlerinin Tanımlanması	18
2.5.1.3.Maliyet Kalemlerinin Belirlenmesi	19
2.5.1.4.Maliyet Merkezlerine Maliyetlerin Dağıtılması	19
2.5.1.5.Maliyetlerin Maliyet Merkezlerinden Gelir Getiren Merkezlere Dağıtımı	19
2.5.1.6.Toplam ve Birim Maliyetlerin Hesaplanması	19
2.5.1.7.Amortisman Prosedürü	20
2.6.Maliyet Muhasebesi Sistemi	20
2.6.1.Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sistemi ve Maliyet Hesapları	20
2.6.1.1.Gider Çeşitleri	21
2.6.1.2.Gider Yerleri	23
2.7.Hastane İşletmeleri ve Maliyet Analizi	24
2.7.1.Hastane İşletmesi Tanımı ve Özellikleri	24
2.7.2.Hastanelerde Maliyet Analizi	26
2.8.Sağlıkta Dönüşüm	34
2.9.Performansa Dayalı Döner Sermaye Ek Ödeme Sistemi	42
2.9.1.Performans Tanımı ve Değerlendirilmesi	42
2.9.2.Sağlıkta Performans Değerlendirme	45
2.9.3.Performansa Dayalı Ücretlendirme	45
2.10.Sağlık Bakanlığında Performansa Dayalı Ek Ödeme	47
2.10.1.Kapsam	48
2.10.2.İşleyiş	48
2.10.2.1.Dağıtılacak Ek Ödeme Miktarının Tanımlanması	48
2.10.2.2.Aktif Çalışılan Gün Sayısı	49
2.10.2.3.Bireysel Net Katkı Puanı	49
2.10.2.4.Dönem Ek Ödeme Katsayısı	49
2.10.2.5.Ek Ödeme Matrahı	49
2.10.2.6.Gelir Getirici Faliyet	50
2.10.2.7.Kadro/Görev Unvan Katsayısı	50
2.10.2.8.Kalibrasyon Katsayısı	50
2.10.2.9.Kalite-Verimlilik Esasları ve Katsayıları	52
2.10.2.10.Mesai Dışı Çalışma	52
2.10.2.11.Mesai Dışı Gelir	52
2.10.2.12.Ödeme Dönemi	53
2.10.2.13.Tavan Ek Ödeme Katsayısı	53

2.10.2.14.Mesai Dışı Fark Ücreti	53
2.11.Acil Serviste Maliyet Analizi	55
3. GEREÇ VE YÖNTEM	56
4. BULGULAR	59
5. TARTIŞMA	95
6. SONUÇLAR VE ÖNERİLER	106
7. KAYNAKLAR	108



III. ÖZET

ŞAHİNBEY ARAŞTIRMA VE UYGULAMA HASTANESİ ACİL TIPANABİLİM DALI ERİŞKİN ACİL SERVİSİ MALİYET ANALİZİ (BİREYSEL PERFORMANS VE HAVUZ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI)

Dr. Naci TOPAK
Uzmanlık Tezi, Acil Tıp Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cuma Yıldırım
Mayıs-2018, 127 Sayfa

AMAÇ: Bu çalışmada Gaziantep Üniversitesi Tıp Fakültesi Şahinbey Araştırma ve Uygulama Hastanesi Erişkin Acil Servisi'nin 01.01.2014-31.12.2017 yılı idari, mali ve tıbbi verilerinin kullanılarak acil serviste havuz sistemi ve bireysel performans uygulamasını karşılaştırmayı hedefledik.

MATERYAL VE METOD: Acil Tıp Anabilim Dalı'na bağlı olarak çalışan Erişkin Acil Serviste 01.01.2014 ile 31.12.2017 tarihleri arasında faturalandırılan tüm hizmetler ve bu süre içinde belgelenmiş olan tüm gelirler ve giderler çalışmaya alındı. Verilerin analizinde Geleneksel Maliyet Analizi yöntemi kullanılarak; acil servis birim hasta maliyeti hesaplandı. Veriler Microsoft Office Excel programı kullanılarak analiz edildi.

BULGULAR: Gaziantep Üniversitesi Tıp Fakültesi Şahinbey Araştırma ve Uygulama Hastanesi Erişkin Acil Servis'in 01.01.2014-31.12.2017 yılı personel brüt maaş hariç toplam geliri 28.772.620,91 TL, toplam gideri 28.424.209,47 TL olarak hesaplandı. Personel maaşları merkezi bütçeden ödendiğinden brüt maaşların dâhil edilmediği maliyet hesaplamasında 2014 yılında 25.831,54 TL zarar, 2015 yılında 137.780,99 TL kar, 2016 yılında 148.427,62 TL zarar, 2017 yılında 384.889,61 TL kar edilmiş dört yıllık toplamda 348.411,44 TL kar elde edilmiştir.

Dört yıllık toplam maliyetin ortalama olarak % 48,11 i gibi yüksek bir oranını personel giderleri oluşturmaktadır. SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelirin (muayene ücreti ve hastalara yapılan tüm girişimsel işlem ücretleri dâhil) ortalaması 47,12TL olarak hesaplanmıştır. Acil servis personel brüt maaş hariç birim hasta maliyetinin ortalaması 46,62 TL olarak hesaplanmıştır. Birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyeti ortalaması 22,51 TL olarak tespit edilmiştir. SGK tarafından 2014-2017 yıllarında ödenen acil birim muayene fiyatı acil hastalar için 15,50 TL'dir.

TARTIŞMA VE SONUÇ: Sağlık hizmetleri sunumu, finans desteği, hizmet sürecinde tedarik unsurları gibi çok boyutlu ve kapsamlı aşamaları olan bir bütündür. Tüm işletmeler gibi hastaneler de birer sağlık işletmesidir. Temelde kar amacı gütmeyen sağlık kuruluşları olmakla birlikte sağlık kurumları hizmet sunumlarında sahip oldukları kaynakları verimli bir şekilde maliyet etkin kullanmak durumundadırlar. Performansa göre döner sermaye gelirlerinden ek ödeme sistemi hem maliyet etkinliği açısından daha güçlü hem de gerçek anlamda çalışan personeli ödüllendirme ve işe motive etmeye yardımcı bir sistem gibi görünmektedir.

ANAHTAR KELİMELELER: Acil servis, Maliyet, Maliyet analizi, Peformansa Dayalı Ek Ödeme Sistemi

IV. ABSTRACT

A COST ANALYSIS OF ADULT EMERGENCY SERVICE IN ŞAHİNBEY RESEARCH AND PRACTICE HOSPITAL EMERGENCY DEPARTMENT

(COMPARISON OF PERFORMANCE-BASED SUPPLEMENTARY PAYMENT SYSTEM AND
FIXED SUPPLEMENTARY PAYMENT SYSTEM)

Naci TOPAK

Residency Thesis, Department of Emergency Medicine

Supervisor: Prof. Dr. Cuma YILDIRIM

May-2018, 127 pages

AIM: In this study, we aimed to compare emergency administration pooling system and individual performance application using administrative, financial and medical data of Gaziantep University Faculty of Medicine Şahinbey Research and Practise Hospital Adult Emergency Department between 01.01.2014 and 31.12.2017.

MATERIAL AND METHOD: Every billed service and every documented income and expense for adult emergency services within the hospital's Emergency Department, between January 1, 2014 and December 31, 2017 was included in the study. The conventional cost analyzing method was used to calculate the emergency service unit's patient examination costs, based on this data. Microsoft Office Excel and Office Word were used to carry out the analysis.

RESULTS: Gross salaries have not been included since salaries are paid from the general budget. Between 01.01.2014-31.12.2017, the total expenses of adult emergency services for the Gaziantep University Medical Faculty at Şahinbey Research and Practice Hospital was calculated to be 28.424.209,47 TL, the total income was calculated to be 28.772.620,91TL. In 2014, the total loss was 25.831,54 TL. In 2015, the total profit was 137.780,99 TL. In 2016, the total loss was 148.427,62 TL. In 2017, the total profit was 384.889,61 TL. The total profit between 2014-2017 was 348.411,44 TL. Four-years average of the total costs is 48,11% - which is a considerably large percentage, was personnel expenses. Average SGK repayment paid to the hospital per unit patient (including the examine costs and all the procedures that patients go through) was calculated 47,12 TL. Emergency service unit patient examination costs calculated to be 46,62 TL. Per unit patient, personnel contribution portion was detected as 22,51 TL. Between 2014-2017, the emergency service unit examination price paid by SGK was 15.50 TL.

DISCUSSION AND CONCLUSIONS: It is a multidimensional and comprehensive phase, such as provision of health services, financial support, procurement elements in the service process. Like all businesses, hospitals have health care facilities. In addition to being primarily non-profit healthcare providers, they have to use their resources efficiently in a cost-effective manner in their service delivery. Performance-Based Supplementary Payment System seems to be a system that helps to motivate and reward the hard-working-staff, and more cost-effective.

Key Words: Emergency medicine, Cost, Cost analysis, Performance-Based Supplementary Payment System

V. KISALTMALAR

WHO	: Dünya Sağlık Örgütü
ASH	: Acil Sağlık Hizmetleri
SB	: Sağlık Bakanlığı
IFEM	: Uluslararası Acil Tıp Federasyonu
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
EUSEM	: European Society For Emergency Medicine
AB	: Avrupa Birliği
EAH	: Eğitim Araştırma Hastanesi
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
DB	: Dünya Bankası
SDP	: Sağlıkta Dönüşüm Programı
GSS	: Genel Sağlık Sigortası
ES	: Emekli Sandığı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SSGSSK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
AD	: Anabilim Dalı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
DSİM	: Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü
HOS	: Hastane Otomasyon Sistemi
HBİM	: Hastane Bilgi İşlem Merkezi
TKS	: Taşınır Kontrol Servisi
Yİ-ÜFE	: Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi

VI. TABLO LİSTESİ

- Tablo 1.** 2013 Yılı Ülkelerin Tıp Fakültesi Sayılarının Nüfusa Oranı
- Tablo 2.** Maliyet – Gider – Zarar Kavramları
- Tablo 3.** Sağlık İşletmeleri ile Üretim İşletmeleri Arasındaki Farklar
- Tablo 4.** Sağlık Kurumlarında Gider Yerleri Örnekleri
- Tablo 5.** Acil Eylem Planı: “Sağlıklı Toplum”
- Tablo 6.** Sağlıkta Dönüşüm Programı Dönemindeki Bazı Kanunlar
- Tablo 7.** Kadro/Görev Unvan Katsayı Cetveli
- Tablo 8.** Risk Cetveli
- Tablo 9.** Ek Görev Cetveli
- Tablo 10.** 2014 Yılı Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet ve Aylara Göre Dağılımı
- Tablo 11.** 2015 Yılı Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet ve Aylara Göre Dağılımı
- Tablo 12.** 2016 Yılı Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet ve Aylara Göre Dağılımı
- Tablo 13.** 2017 Yılı Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet ve Aylara Göre Dağılımı
- Tablo 14.** Yıllara Göre Hasta Birim Maliyetleri
- Tablo 15.** Yİ-ÜFE Katsayıları ve Yıllık Bazda Düzeltme Katsayıları
- Tablo 16.** Yİ-ÜFE’ ne Göre Giderlerin Düzeltilmesi
- Tablo 17.** Yİ-ÜFE’ ne Göre Düzeltilmiş Toplam Giderlerin Yıllık Yüzdeler Oranları
- Tablo 18.** Yİ-ÜFE’ ne Göre Gelirlerin Düzeltilmesi
- Tablo 19.** Yİ-ÜFE’ ne Göre Toplam Gelirlerin Yıllık Yüzdeler Oranları
- Tablo 20.** Yİ-ÜFE’ ne Göre Personel Katkı Paylarının Düzeltilmesi
- Tablo 21.** Yİ-ÜFE’ ne Göre Düzeltilmiş Personel Katkı Payları Yıllık Yüzdeler Oranları
- Tablo 22.** 2014 Yılı Maliyet Görüntüsü
- Tablo 23.** 2015 Yılı Maliyet Görüntüsü
- Tablo 24.** 2016 Yılı Maliyet Görüntüsü
- Tablo 25.** 2017 Yılı Maliyet Görüntüsü

VII. ŞEKİL LİSTESİ

- Şekil 1.** Muhasebe Sistemleri
- Şekil 2.** Birinci, İkinci ve Üçüncü Basamak Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri
- Şekil 3.** 2014 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı
- Şekil 4.** 2014 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 5.** 2014 Yılı Toplam Acil Servis Gelir Dağılımı
- Şekil 6.** 2014 Yılı Acil Servis Gelirlerinin Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 7.** 2014 Yılı Toplam Giderler Dağılımı
- Şekil 8.** 2014 Yılı Gelir-Gider Durumunun Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 9.** 2015 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı
- Şekil 10.** 2015 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 11.** 2015 Yılı Toplam Acil Servis Gelir Dağılımı
- Şekil 12.** 2015 Yılı Acil Servis Gelirlerinin Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 13.** 2015 Yılı Toplam Giderler Dağılımı
- Şekil 14.** 2015 Yılı Gelir-Gider Durumunun Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 15.** 2016 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı
- Şekil 16.** 2016 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 17.** 2016 Yılı Toplam Acil Servis Gelir Dağılımı
- Şekil 18.** 2016 Yılı Acil Servis Gelirlerinin Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 19.** 2016 Yılı Toplam Giderler Dağılımı
- Şekil 20.** 2016 Yılı Gelir-Gider Durumunun Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 21.** 2017 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı
- Şekil 22.** 2017 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 23.** 2017 Yılı Toplam Acil Servis Gelir Dağılımı
- Şekil 24.** 2017 Yılı Acil Servis Gelirlerinin Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 25.** 2017 Yılı Toplam Giderler Dağılımı
- Şekil 26.** 2017 Yılı Gelir-Gider Durumunun Aylara Göre Dağılımı
- Şekil 27.** Yıllara Göre Katkı Payı ve Hasta Birim Maliyetleri
- Şekil 28.** 2014 Yılı Aylık Kar-Zarar Durumu
- Şekil 29.** 2015 Yılı Aylık Kar-Zarar Durumu
- Şekil 30.** 2016 Yılı Aylık Kar-Zarar Durumu
- Şekil 31.** 2017 Yılı Aylık Kar-Zarar Durumu
- Şekil 32.** Yıllık Toplam Kar-Zarar Durumu

1. GİRİŞ VE AMAÇ

Sağlık, insanoğlunun en mühim ihtiyaçları düşünüldüğünde başı çekmektedir. Sağlık sektörünün yapıtaşı da hiç kuşkusuz hastanelerdir. Sağlıkta kullanılan teknolojinin büyük kısmı itibari ile yerli olmaması, bunun yanında yoğun insan gücünün kullanılması üretilen hizmetin maliyetlerinin yüksek olmasını beraberinde getirmektedir. Hastaneler, eldeki kaynakları en yüksek fayda en iyi hizmeti vermek için kullanmaktadır.

Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nde Yataklı Tedavi Kurumları olarak hastaneleri şu şekilde tarif eder: “Hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır (1).

Tıbbi teknolojinin hızla gelişimi, tanı ve tedavi aşamalarındaki gelişmeler, tüketicilerin bilinçlenmesi, hasta-doktor ilişkilerindeki değişim, artan maliyet baskıları ve rekabetin yoğunlaşması sağlık hizmetlerinin daha profesyonel bir yönetim anlayışı ile birlikte maliyet odaklı olarak değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır (2). Sağlık hizmetlerine olan ihtiyacın büyümesine ve sağlık teknolojisindeki gelişmelere bağlı olarak artan sağlık harcamalarının son yıllarda kamu bütçeleri üzerinde önemli ölçüde bir yük oluşturduğu görülmektedir (3).

Hastane işletmeleri kar amacı gütmeyen kuruluşlar olduğundan ve üretilen hizmet fiyatları büyük oranda hükümet politikaları ile alakalı olduğundan maliyetlerin kontrol altına alınması elzemdir. Bu durumda hastanede hizmet üretim faaliyetine katılan onlarca etken-girdi olduğu göz önüne alındığında da yoğun bir maliyet hesabı yapmayı gerektirmektedir.

Sağlık hizmetlerinin, uluslararası standartlardaki tanı, tedavi ve bakım hizmetlerine uygun olması, hastaların ihtiyaç ve beklentilerine cevap verecek şekilde kaliteli, düşük maliyetle ve hızlı şekilde sunulması gerekmektedir (2).

Sağlık hizmetlerinin doğası gereği maliyetlerinin yüksek olmasının yanı sıra hastaya sunulan hizmetlerin, kullanılan ilaçların, tıbbi sarf-malzemelerin ve tetkiklerin bir kısmının da hastalara çıkarılan faturaların eksik düzenlenmesi ya da hatalı olmasından dolayı ilgili kurumlardan tahsil edilememesi hastane işletmelerinde gelir kaybına neden olmaktadır. Bu

durum hastane işletmelerinin maliyetlerini kontrol altına almasının ne kadar hayati bir öneme sahip olduğunun bir diğer göstergesidir (4).

Acil servis, hastanın sosyal güvencesi olup olmadığına, bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kuruluşunun nev'ine ve hastanın diğer özelliklerine bakmaksızın, stabilizasyon sağlanıncaya kadar bütün tıbbî hizmetleri sunar (5). Ülkemizde acil servisler 7 gün - 24 saat kesintisiz hizmet veren işletmelerdir. Ülkemiz yasaları gereği acil servisler gelir düzeyi ve sosyal güvence durumuna bakılmaksızın acil bakım talep eden her hastaya hizmet vermektedir ve “aksi kanıtlanana kadar her hasta acildir” ilkesiyle çalışılmaktadır (6,7).

Bu çalışmamızda üniversitemiz acil servisinin 2014-2017 yılları arası mali tablosunu ortaya koymayı, 2016 yılının ilk yarısına kadar uygulamada olan havuz sisteminden 2016'nın ikinci yarısında uygulamaya konulan bireysel performansa göre döner sermayeden ek ödeme sisteminin acil açısından mali tabloyu nasıl değiştirdiğini bulmayı amaçladık.

2. GENEL BİLGİLER

2.1.Acil Tıp

2.1.1.Tanım

Acil tıbbi durum en dar çerçevesi ile akut hastalık ve yaralanma durumunu, geniş açıdan bakıldığında ise tüm cerrahi-dahili hastalık süreçlerinin ve travmatik durumların ilk-akut müdahalesi ve stabilizasyonunu ifade eder. Acil hal; ani gelişen hastalık, kaza, yaralanma ve benzeri durumlarda olayın meydana gelmesini takip eden ilk 24 saat içinde tıbbi müdahale gerektiren durumlar ile ivedilikle tıbbi müdahale yapılmadığı veya başka bir sağlık kuruluşuna nakli halinde hayatın ve/veya sağlık bütünlüğünün kaybedilme riskinin doğacağı kabul edilen durumlardır. Bu nedenle sağlanan sağlık hizmetleri acil sağlık hizmeti olarak kabul edilir (8). ASH, acil sağlık bakımının hastane öncesi ortama uzantısıdır (9).

IFEM acil tıbbi: "Tüm yaş gruplarındaki hastaları ilgilendiren ayrıştırılmamış tüm fiziki ve ruhi bozuklukların oluşturduğu hastalık ve yaralanmaların akut ve ivedi şekillerinin önlenmesi, tanısı, tedavisi ve yönetimi için gereken bilgi ve becerileri ayrıca hastane öncesi ve hastane içi acil tıp sistemlerinin anlaşılması ve geliştirilmesi için gerekli becerileri içeren yeni bir anabilim dalı" olarak tanımlamaktadır (10).

Günümüzün modern acil sağlık hizmetleri, acil durumun bildirilerek acil yardım çağrısının yapılmasından kesin tedavinin başlanmasına kadar geçen süreçte acil hasta bakımını sağlayan ve sırasıyla ilkyardım, hastane öncesi acil sağlık hizmetleri (ambulans hizmetleri), acil servis hizmetleri olmak üzere üç aşamadan oluşan hizmetler bütünüdür (11).

2.1.2.Tarihçe

İnsanlığın var oluşundan günümüze kadar her tarihsel dönemde yaşanılması kaçınılmaz olan acil durumlarla ilgili uygulama ve girişimlere, yaraların yaprakla örtüldüğü, donan bir insanın mağara içine alındığı ilkel toplumlarda rastlanmaktadır. Eski Mısır'da trepanasyon yaparak kafa içi basıncını düşürmeye yönelik girişimler olduğuna dair belgeler bulunmaktadır. Hipokrat'ın yara kenarlarının karşılıklı getirilip, açık bırakılmasının yara iyileşmesi için en iyi yöntem olduğunu öne sürdüğü belirtilmektedir. Orta Çağ'da, yaraya sıcak yağ dökülerek kanamanın durdurulmasına, yara iyileşmesinde enfeksiyonun önlenmesi için temiz tutulması gerektiğine dair kayıtlar bulunmaktadır.

Acil yardım ve bakım uygulamalarının tarihsel gelişimine bakıldığında, özellikle büyük savaşlarda, yaralıların savaş alanlarından cephe gerisine taşınarak kurtarılması konusunda önemli bir ivme kazandığı görülmektedir. Onbirinci yüzyılda yapılan Haçlı Seferleri'nde, St. John Şövalyeleri, Arap ve Yunan hekimlerden aldıkları ilkyardım bilgileriyle yaralıları kurtarma olanağı bulmuşlardır. Yaralıların savaş alanlarından kurtarılması yaklaşımının zamanla Avrupa'da yayıldığı ve 1487 yılında Malaga Kuşatması sırasında ilk ambulansın kullanıldığı belirtilmektedir.

1767'de Amsterdam'da, 1768'de Hamburg'da, 1772'de ise Paris'te ilk kurtarma ekipleri kurulmuştur. Napolyon'un baş cerrahı Baron Dominique Jean Larey, savaş alanlarında yaralıların bulunması, buldukları yerde gereken müdahalenin yapılması ve sonrasında sahra hastanelerine sevklerinin sağlanması amacıyla ilk tıbbi ordu birliğini kurmuştur. Bu amaçla 1795 yılında Prusya Seferi'nde, "Flying Ambulance" (Uçan Ambulans) adı verilen, atların çektiği, ambulans olarak düzenlenen ilk araç, yaralıların savaş alanından hızlı bir şekilde alınarak yakındaki sahra hastanelerinde bekleyen cerrahlara sevk edilmesi için kullanılmıştır. Bu sayede eğitilmiş sağlık personeli ile taşıma sırasında da yaralılara müdahale edilmesi sağlanmıştır. Onyedinci yüzyılda yaşayan, ilkyardımın kurucusu olarak kabul edilen ünlü cerrah Esmarsch Schleswig (1823-1908), ilkyardımın önemini ve kurallarını anlattığı "Savaş Alanında İlkyardım" ve "Yaralılara İlkyardım" adlarında iki adet kitap yazmıştır. Tarihte "First Aid" (İlkyardım) terimi ilk kez 1881 yılında Kraliçe Viktorya himayesinde kurulan St. Jones Yardım Örgütü'nün, savaş yaralıları için yönetmelik şeklinde çıkardığı kitapta kullanılmıştır.

Cenevre Sözleşmesi 1864 yılında imzalanmış ve böylelikle savaş alanlarında ambulanslara saldırı yasaklanmıştır. 1877'de İngiltere'de kurulan acil yardım teşkilatı, 1884 yılında sertifika vermeye başlamıştır. Yine aynı yıllarda İngiltere'de ilk sivil ambulans örgütü kurulmuştur. Kısa süre sonra o güne kadar cenaze ve yaralı taşıyan ambulansların yerini daha donanımlı ve iyi dizayn edilmiş araçlar almaya başlamıştır. İlk motorlu ambulans 1906 yılında Alman ordusunda kullanılmaya başlanmıştır. 1918 yılına gelindiğinde, 3200 motorlu ambulans ekibinin, Alman ordusunda hizmet verdiği bildirilmektedir. Önceleri sadece hasta taşıma amacıyla yapılan bu ambulanslar, zamanla hasta bölümünde yapılan değişikliklerle, hastalara ambulans içinde müdahale edilebilir hale getirilmiştir. 1934 yılından sonra kurtarma organizasyonları için standartlar belirlenmeye başlanmıştır (11).

Acil tıbbın gelişiminde 1940/İkinci Dünya Savaşı, 1950/Kore Savaşı, 1960/Vietnam Savaşı ve 1990/terör savaşları gibi olaylar önemli rol oynamıştır (10).

Günümüzde bildiğimiz haliyle ASH'nin temelleri 1960 ve 1970'lerde gerçekleştirilen idari ve klinik gelişmelerle atılmıştır. "Kaza Sonucu Ölüm ve Sakat Kalma-Modern Toplumların İhmal Edilmiş Hastalığı" (Accidental Death and Disability-The Neglected Disease of Modern Society) başlıklı 1966 tarihli rapor, travma hastalarında hastane öncesi bakımdaki, yetersiz ekipman ve personel eğitimine atfedilen eksiklikleri vurgulamıştır. O zamana kadar ambulans hizmetlerinin yarıdan fazlası cenaze araçları tarafından sunulmaktaydı, çünkü bu araçlar sedye taşıyabilen nadir taşıtlardı. Aynı yıl yürürlüğe giren "Ulusal Karayolu Güvenliği Kanunu" (The National Highway Safety Act), ABD Ulaştırma Bakanlığının kurulmasını ve ülke çapında ASH sistemini geliştirmesi için sorumlu kurum olmasını sağlamıştır (9).

1960 öncesi, tek odada tek hekim ve tek hemşireden oluşan özel bir bakımın olmadığı bir dönem iken, 1960-1990 yılları arasında toplumdaki kaza ve travmalar bağlı ani ölümlerin artışı tek oda sisteminin yetersiz olması, savaş alanlarındaki deneyimlerin artması, yaşanan olumsuzluk ve yetersizlikler tek oda sisteminden çok odalı servislere geçişi ve acil servis yönetiminde bilgi ve deneyimli ekiplerin çalışmaya başladığı dönemi içerir (10).

1967 yılında J. F. Pantridge, Kuzey İrlanda'nın Belfast şehrinde, kardiyak bakımı hastane öncesi aşamada sunabilmek amacıyla hekimli mobil koroner bakım ambulansı kullanmaya başlamış ve bu yolla akut miyokart enfarktüsülü hastalar arasında mortalite oranını azaltmayı başarmıştı. Bin dokuzyüz altmışlı ve 1970'li yıllar boyunca bu ülkede hastane öncesi bakım evresinde çalışan personel damar yolu açma ve intravenöz ilaç uygulama, kardiyak ritim yorumlama ve kardiyak arrest hastalarına defibrilasyon uygulama gibi ileri düzey girişimleri öğrenmeye başlamışlardır (9).

Tarihçesi acil tıptan daha eski olan ivedi-urgent bakım, acil durum içermeyen ancak hızlı bakı ve tedavi ihtiyacı gereken hastalıkları kapsar; acil tıbbi tamamlayıcı özellikler içerir (10).

1966 yılında Amerikan Ulusal Bilimler Akademisi'nin yayınladığı "kazalarda ölüm ve sakatlıklar: modern toplumun ihmal edilmiş hastalığı" isimli yazı oldukça ilgi görmüştür. İlgili yazıda, Vietnam savaşında yaralanan bir askerin Newyork'da vurulan bir sivilden daha çok yaşama şansının olduğu ifade edilmektedir. Bu yazı acil tıbbın önemini bir kez daha gözler önüne sermiş, acil servislere acil tıp disiplini getirilmeye başlanmıştır. Dünyada acil tıbbın ayrı bir uzmanlık dalı olarak kabul edilmesi ABD'de gerçekleşmiş ve yıllar içinde dünyaya yayılmıştır. İlk acil tıp anabilim dalı Cincinati Üniversitesi önderliğinde 1970 yılında kurulmuştur. Avrupa'da ise acil tıp EUSEM'in kuruluşu ile başlamış, AB 1993'de acil tıp uzmanlığını tanımıştır (10).

Bin dokuzyüz yetmiş dokuz yılında yaşanan iki gelişme acil tıp hizmetlerinin yapılandırılmasında önemli rol oynamıştır. Bunlardan biri Amerikan Tıp Uzmanlar Kurulu'nun, Acil Hekimliğini 23. Tıp Bilim Dalı olarak kabul etmesidir. Diğerisi ise Dünya Sağlık Örgütü'nün Fransa'da yaptığı "Acil Tıbbi Hizmetlerin Planlanması ve Örgütlenmesi" konulu toplantıdır. Bu toplantı sonunda, halkın ilkyardım eğitimleri konusunda teşvik edilmesi, acil tıbbi hizmetler için bir çağrı sistemi ve bu sistem için ücretsiz aranabilen özel telefon numarasının gerekliliği, ambulans donanımları için uluslararası standartların belirlenmesi, doktorların ambulansların denetiminde aktif rol almalarının yararlı olacağı gibi görüşler bildirilmiştir (11).

2.1.3.Osmanlı Devleti'nden Günümüze Acil Sağlık Hizmetlerinin Gelişimi

Osmanlı Devleti 1865'de Cenevre Sözleşmesi'ni kabul etmiştir. Bu anlaşma gereği 1867'de Ömer Paşa, Abdullah Bey ve Doktor Kırımlı Aziz Bey "Mecruhin ve Mardayı Askeriyeye İmdat ve Muavenat"ın (Yaralıları ve Askeri Esirleri Kurtarma ve Yardım Derneği) kurulmasına öncülük etmişlerdir. Daha sonra padişah Abdülhamit bu derneğe başkanlık yaparak adını "Osmanlı Hilali Ahmer Cemiyeti" olarak değiştirmiştir. 1907'de Londra'da Kızıllaç'ın toplantısına katılan Dr. Besim Ömer Paşa, Hilali Ahmer Cemiyeti'ni Kızıllaç üyeliğine kabul ettirmiştir. 1911-1912 yıllarında İtalyanlarla Trablusgarp'ta yapılan savaşta, develerle cephelelerden hasta ve yaralı taşındığı, yine bu dönemde içinde röntgen cihazları bulunan ambulansların kullanıldığı bildirilmektedir. Daha sonraları develerin her iki yanına arkalıklı sandalyeler takılarak yaralı taşımaya daha uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. 1930 yılında çıkarılan Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'yla, ilk tıbbi imdat ve yardım teşkilatının kurulması görevi belediyelere verilmiştir. Kızıllaç, 1960'lı yıllarda ilkyardım kursları açmaya başlamış, 1962'de Sakatların Rehabilitasyonu Derneği ve Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi işbirliği ile Ankara'da ilk ve acil yardım kursları düzenlemiştir (11).

Ülkemizdeki acil tıbbın başlangıcı ne yazık ki dünyaya göre oldukça geç bir dönemde gerçekleşmiştir. Sağlık Bakanlığı tarafından düzenlenmesi yapılan ancak merkezi sistemle yönetilmeyen sadece araç telefonları ile ulaşılabilen gezici ambulans ekipleri ile acil sistemi denenmiştir. Bu sistem öncelikli olarak trafik kazaları için düşünülmüştür (10).

Türkiye'de acil sağlık hizmetlerine, 1985 yılında Ankara Numune Hastanesi bünyesinde kurulan "Hızır Acil Servis" ile başlanmıştır. 1986 yılında Ankara, İstanbul ve İzmir'de "077" telefon numarası ile ulaşılan, "077 Hızır Acil Servisi" adıyla ilk kez hastane öncesi acil sağlık hizmetleri verilmeye başlanmıştır (11).

Türkiye’de acil tıbbın gelişimi gerçek anlamda 1990 yılında İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi’nin daveti ile Türkiye’ye gelen ABD’li bir acil tıp uzmanı olan Dr. John Fowler’ın çalışmaya başlaması ile olmuştur. Dr. John Fowler bu amaçla 1990 yılında üç yıllığına geldiği Türkiye’den bir daha kopamamıştır. Dr. John Fowler’ın etkin çabaları sonucu, Dr. Yıldırım Aktuna’nın Sağlık Bakanı olduğu Süleyman Demirel başbakanlığındaki Bakanlar Kurulu’nun 12 Nisan 1993 tarihli kararı, 30 Nisan 1993 tarih ve 21567 sayılı Resmi Gazete’de 93/4270 karar sayısı ile yayınlanmış ve İlk ve Acil Yardım adıyla bir ana dal kurulmuştur. Kuruluşunda 3 yıllık bir ana dal olarak tanımlanan İlk ve Acil Yardım, 24 ay ana dal 18 ay rotasyon şeklinde planlanmıştır. Aynı yıl Türkiye’de iki tane İlk ve Acil Yardım Anabilim Dalı kurulmuştur (Dokuz Eylül Üniversitesi ve Fırat Üniversitesi). Bu Anabilim Dalları 1994 yılında ilk asistanlarını alarak eğitime başlamışlardır (12,13).

2006 yılından itibaren eğitim araştırma hastanelerinde acil tıp anabilim dalları açılmış ve uzmanlık eğitimleri vermeye başlanmıştır (10).

ASH, 7 gün 24 saat süreklilik arzeden, profesyonel bir ekip tarafından sunulması gereken hizmetler bütünüdür. Acil servis çalışanı olan hekim acil tıp konusunda profesyonel eğitim almış ve bu dalda uzmanlaşmış bir kişi olarak acil servise giren hastayı hızlı bir şekilde değerlendirmeli, hayati bulguları stabilize etmeli, tanısını süratle koymalı ve acil tedavisine başlamalıdır.

Türkiye, 800.000 kişiye 1 tıp fakültesi ile gelişmiş Dünya’nın en yüksek oranlarından birine de sahiptir. 2015 yılı itibariyle Pakistan’ı geçerek 5. sıraya yükselmiştir (13).

Tablo 1: 2013 Yılı Ülkelerin Tıp Fakültesi Sayılarının Nüfusa Oranı (14).

1	Hindistan	304	11.7%
2	Brezilya	182	7.0%
3	ABD	173	6.7%
4	Çin	147	5.7%
5	Pakistan	86	3.3%
6	Meksika	84	3.2%
7	Japonya	80	3.1%
8	Türkiye	72	2.8%
9	Rusya	62	2.4%
10	Bangladeş	61	2.3%
11	Kolombiya	57	2.2%
12	İran	54	2.1%
13	Endonezya	51	2.0%
14	İtalya	41	1.6%
15	Güney Kore	41	1.6%
16	Fransa	40	1.5%
17	Filipinler	38	1.5%
18	Almanya	36	1.4%
19	Arjantin	32	1.2%
20	Nijerya	32	1.2%

Ülkemizde 2015 itibariyle 42 tane Üniversite, 27 tane EAH, 8 tane EAH ile Afiliye Üniversite, 7 tane Özel Hastane ile Afiliye Vakıf Üniversitesi ve 2 tane EAH ile Afiliye Vakıf Üniversitesi olmak üzere toplam 86 klinik ve anabilim dalında Acil Tıp ihtisası verilmektedir (13).

2.1.4. Türkiye’de Acil Tıbbın Kronolojik Tarihçesi (13).

1993: Dr. Yıldırım Aktuna’nın Sağlık Bakanı olduğu Süleyman Demirel Başbakanlığındaki Bakanlar Kurulu’nun 12 Nisan 1993 tarihli kararı, 30 Nisan 1993 tarih ve 21567 sayılı Resmi Gazete’de 93/4270 karar sayısı ile yayınlanarak İlk ve Acil Yardım yeni bir uzmanlık dalı oldu. İhtisas süresi olarak ise yurtdışı denkleleriyle uyumsuz olan 3 yıl belirlenmiştir.

1993: Acil tıp teknikeri eğitim programı başladı.

1994: Nisan 1994 Tıpta Uzmanlık Sınavında Dokuz Eylül Üniversitesi 4, Fırat Üniversitesi 2 asistan kadrosu ilan etti; Dokuz Eylül’e 2, Fırat’a 1 asistan başladı.

1994: Hastane öncesi hizmetlerde 077 Hızır Acil’den “112 Acil Yardım ve Kurtarma”ya geçildi.

1994-1995: İstanbul, Ankara ve İzmir’de 112 ekipleri kuruldu. Ambulans ekiplerinde sağlık memurları, ebeler ve hemşireler, az bir kısmında ise doktorlar görev yapmaktaydı.

1995: 25 Mayıs 1995 tarihinde Türkiye Acil Tıp Derneği (TATD) kuruldu.

1996: Sağlık Bakanlığına bağlı okullarda ilk yardım ve acil bakım teknisyenliği bölümü açıldı.

1998: 30 Nisan 1998 tarihinde Türkiye’nin ilk “İlk ve Acil Yardım” uzmanı mezun oldu.

1999: Acil Tıp Uzmanları Derneği (ATUDER) kuruldu.

2000: Acil sağlık hizmetlerinin bütün yurttaki eşit, ulaşılabilir, kaliteli, süratli ve verimli olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla acil sağlık hizmetlerinin sevk ve idaresine dair usul ve esasları belirleyen “Acil Sağlık Hizmetleri Yönetmeliği” çıkarıldı. Toplam Acil Tıp Uzmanı sayısı 20, Anabilim Dalı sayısı ise sadece 14 idi.

2002: 19 Haziran 2002’de Resmi Gazete’de yayınlanan Tıpta uzmanlık Tüzüğü ile uzmanlık ana dalının adı Acil Tıp olarak değiştirildi. İhtisasın süresi de Avrupa, ABD ve diğer ülkelerde denklik problemleri yaşanmaması gerekçesiyle 5 yıla çıkarıldı. Anabilim Dalı sayısı 17’ye yükseldi.

2003: 5 yıl süreli ihtisas için ilk asistan alımı 2003 Nisan Tıpta Uzmanlık Sınavı ile yapıldı.

2004: İlk defa Sağlık Bakanlığı’nın 112 acil yardım ve kurtarma istasyonlarına ve hastane acil servislerine ambulans ve acil bakım teknikeri ve acil tıp teknisyenlerinin atamaları yapıldı.

2006: 2006 Nisan TUS’unda bir seferde 18 eğitim ve araştırma Hastanesi için toplam 200 Acil Tıp asistan kadrosu ilan edildi. Acil Tıp Anabilim Dalı sayısı ise 27’ye ulaştı.

2009: 18 Temmuz 2009 tarih ve 27292 sayılı Resmi Gazete’de Tıpta ve Diş Hekimliğinde Uzmanlık Eğitimi Yönetmeliği yayımlandı. Acil tıp halen 5 yıl idi. İç hastalıkları ve genel cerrahi uzmanları için süre 2 yıl olarak belirlendi. Bu yönetmelik ile ortopedi ve travmatoloji uzmanları listeden çıkartılmıştı. Oluşturulan Tıpta Uzmanlık Kurulu rotasyon süresini 13 aya indirdi. O tarihte tıp fakültelerindeki ana bilim dalı sayısı 45’e, eğitim ve araştırma hastanelerindeki acil tıp kliniği sayısı ise 28’e ulaşmıştı.

2011: 26 Nisan 2011 tarih ve 27916 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan kanun ile acil tıp uzmanlık eğitim süresi 4 yıla düşürüldü.

2011: 5 Mayıs 2011 tarihinde EAH ilk uzmanlarını verdi.



2.2.Maliyet Kavramları

2.2.1.Temel Maliyet Muhasebesi Kavramları

2.2.1.1.Gider: Her işletmenin bir kuruluş ya da var oluş amacı vardır. Bunların amaçlarına ulaşabilmeleri için üretim, satış, pazarlama gibi bir kısım faaliyetleri gerçekleştirebilmeleri gerekir. İşletmeler, bu faaliyetleri sonucunda gelir elde ederek yaşamlarını devam ettirirler. Elde edilen gelirler, işletme için gerçekte ekonomik bir faydadır. İşletmelerin türü ne olursa olsun (ticari-üretim-hizmet) yaşamlarını devam ettirebilmek için elde edeceği gelirler ya da faydalar karşılığında, bazı fedakarlıklara da katlanırlar. Bu fedakarlıklar, varlık, hizmet ya da bir başka faydanın tüketimi biçiminde gerçekleşir. Burada tüketilen bir faydanın başka bir faydaya dönüşümü söz konusudur. Bu açıklamalar ışığında gideri şu şekillerde tanımlayabiliriz (15);

- Gider, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen azalışlardır.
- Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir ekonomik yarar(gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin faydası tükenmiş maliyetlerin hasıllattan düşülen kısmıdır.
- Gider, hasıllattan düşülen, yararı tükenmiş maliyettir.

Tüketimlerinin gider olarak nitelendirilebilmesi için yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, iki önemli unsur söz konusudur (15);

1. Giderin oluşması için tüketimin işletme faaliyetleri ile ilgili olması gerekir.
2. Giderin oluşması için tüketimin maliyet analizi yapılacak döneme ait olması gerekir.

2.2.1.2.Harcama: Harcama kavramı, çok farklı biçimlerde tanımlanmaktadır (15);

- Harcama, işletmede nakden yapılan ödeme ve borçlanmalardır.
- Harcama, bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığolsuzun ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır.
- Harcama işletmede herhangi bir nedenle yapılan her ödeme ve borçlanmadır.

Birinci tanımda temel unsur ödemedir. Ödemede kullanılan araç paradan başka çek ve benzerlerini de kapsamaktadır. İkinci tanımda ise, ödemenin yanında, tüm varlık ve hak terimleri, borçlanmalar ve yükümlülükler de harcama olarak kabul edilmektedir.

Harcamanın gidere dönüşmesi için harcama karşılığında elde edilen yararın aynı dönemde tüketilmesi gerekir. Her harcama gider olmaz. Her giderin harcamayla ilgisi olması gerekmez. Örneğin amortisman giderleri için bir harcama yapmak gerekmez.

Harcamaların gider olabilmesi için üç önemli unsur söz konusudur (15):

1. Harcamaların işletme faaliyetlerinin devamı için yapılmış olması gerekir.

Harcamanın örneğin hastanenin sağlık hizmeti sunabilmesi için gerekli olan tıbbi sarf malzemelerinin alımı için yapılması gerekmektedir. Hastane sahibinin ya da ortaklarının kendi kişisel ihtiyaçları için yaptığı harcamalar gider sayılmamaktadır.

2. Harcamanın işletmenin öz sermayesini azaltmış olması gerekir.

Harcamanın işletmenin net varlığında azalışa neden olması gerekmektedir. Örneğin, hekimlere ödenecek maaşlar varlık çıkışına ve özsermaye azalışına neden olacağından harcama gider olacaktır.

3. Harcamanın işletmenin öz sermayesini korumak için yapılması gerekir.

Harcamanın işletmenin net varlığında ya da özsermayesinde ortaya çıkacak azalmaları önlemek için yapılması gerekir. Örneğin, risklerin önlenmesi için ödenen sigorta primleri harcamaları giderdir.

2.2.1.3.Maliyet: İşletmelerin faaliyet konusuna giren mal veya hizmetlerin elde edilmesi için katlandığı her türlü faktörlerin para olarak ifade edildiği toplam değerdir (16).

Bu tanımlamada “üretim maliyetini” tanımlamaktadır ve burada üç noktaya dikkat etmek gerekmektedir (15):

1. Bir faktör harcamasının, ürün maliyetine dahil edilebilmesi için, bu harcamanın o işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul ya da hizmeti elde etmek amacıyla yapılması gerekmektedir. Örneğin; üretimde kullanılmayan makinelerin amortismanı üretim maliyetine katılamaz.
2. Bir üretim faktörü harcamasının maliyet sayılabilmesi için, bunun para ile ifade edilebilecek bir değerinin olması gerekir.
3. Maliyet tanımı, belirli bir üretim faaliyetini sürdürebilmek için gerekli diğer bazı maliyetleri de üretim maliyeti kapsamı içine alır.

Başka bir deyişle maliyet; hastanede mal ve hizmet üretilmesi için harcanan çeşitli üretim faktörlerinin para olarak karşılığıdır (17):

- Bir mal veya hizmet üretimini gerçekleştirmek için katlanılan fedakarlıkların parasal tutarıdır. Maliyet bir yok oluş değil, dönüşüm olgusudur.

- Her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine maliyet denilmektedir.
- Maliyet, amaçlanan sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parayla ölçümü olarak tanımlanmaktadır. Bir mal veya hizmet üretmek için katlanılan fedakarlıkların toplamıdır.

Katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesinin, hangi aşamada maliyet kavramıyla ifade edileceği, çoğu zaman, bir tartışma konusu oluşturmaktadır. Örneğin, üretime verilen ilk madde ve malzeme ya da işçilikler hangi kavramla nitelenecektir. Gider mi yoksa maliyet mi? Nitekim bazı eserlerde; "ilk madde ve malzeme giderleri" ifadesi kullanılırken, bazılarında "ilk madde ve malzeme maliyeti" ifadesi yeğlenmektedir. Bu, maliyet muhasebesi literatüründe yer bulmuş olan iki farklı yaklaşımdan kaynaklanmaktadır (15):

- **Birinci yaklaşım;** Alman yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda, belli bir dönemde tüketilen varlık, hizmet ya da faydanın maliyet değeri gider olarak nitelenir ve bu şekilde kayıtlara alınır. Bunlardan üretimle ilgili olanları, üretilen mamul maliyetinin hesaplanmasında yarı mamul ya da mamul maliyetine dönüştürülür. Örneğin, bir malzeme satın alındığında maliyet değeri ile stok hesabına alınır. Bu malzemeler tüketildikçe, tüketilen malzemenin maliyet değeri, "malzeme gideri" ne dönüşür. Daha sonra bunlardan, mamul üretimi için tüketilenler yarı mamul ya da mamul maliyetine dönüşür.
- **İkinci yaklaşım;** Anglosakson yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda, katlanılan fedakarlıklarla amaç arasındaki ilişki baştan kurulur. Mamul ve hizmet üretmek için yapılan her tüketim bir maliyettir. Bir başka ifadeyle, üretimle ilgili girdilerin teminiyle maliyet doğmuş olur. Bu yaklaşımda gider, tükenmiş maliyetlerle açıklanır. Tükenmiş maliyet ise dönem gelirleriyle karşılaştırılacak giderlerdir. Yani, gider gelir tablosunun bir parçası olup, dönemin kar veya zararının belirlenmesinde, gelirlerden düşülen bir unsurdur. Dolayısıyla, tükenmiş bir maliyetin tekrar maliyete dönüşümü söz konusu değildir. Bu amaçla, mamul üretimi için katlanılan fedakarlıkların sadece o dönemde gelir yaratan kısımları gidere dönüştürülür. Örneğin, satın alınan malzeme maliyet değeri, "Malzeme Maliyeti"ni oluşturur. Burada malzeme maliyeti için bir tükenme değil, mamul maliyetine dönüşüm söz konusudur. Bu nedenle, gider kavramıyla nitelenmemektedir. Malzeme maliyetinin yüklendiği mamul satıldığında ise, "Satılan Mamullerin Gideri" adı altında, maliyeti tükenmiş bir unsur olarak gidere dönüşmüş

olur. Malzeme maliyeti, ancak mamulün satılmasıyla gelir yaratmaya katkı sağlayacağı için bu dönemde gidere dönüşmüş olacaktır.

2.2.1.4.Zarar: İçinde bulunulan dönemle ilgili olan ancak dönem içinde işletmeye yarar sağlamayacak olan giderler ile gelecek dönem içinde de kendisinden yarar sağlayamayacağı düşünülen giderlerdir. Karşılığında hiçbir şey elde etmeksizin varlıklarda oluşan azalışlar zarar olarak nitelendirilmektedir. $Zarar = Toplam\ gider > Toplam\ gelir$ (17).

Zarar ve gider arasındaki sınır, “gerekli ve normal” kavramlarıyla tanımlanmaktadır. İşletme faaliyetini sürdürmek amacıyla yapılan harcama ya da tüketimler gerekli ve normal ise GİDER, gereksiz ve anormal ise ZARAR’dır (18).

Bir başka anlatımla zarar, ekonomik fayda oluşturmayan, boşa yapılan tüketimdir. Örneğin, depodaki ilaçların son kullanım tarihlerinin geçmesi zarardır. Yine, verimsiz bir çalışmanın sonucu olarak, hizmet başına tüketilmesi gereken 1 litre tıbbi sarf malzemesi kullanımı yerine 2 litre kullanılması gibi zarar boşa yapılan ya da karşılığında ekonomik bir fayda elde edilmeyen tüketimlerin karşılığı için kullanılmaktadır. Doğal afetler (deprem, sel vb.) sonucunda işletmelerin varlıklarındaki azalmalar eğer sigorta söz konusu değilse zarardır (15).

Tablo 2: Maliyet – Gider – Zarar Kavramları (17).

İŞLEM	AMAÇ	SONUÇ
Varlık azalışı	Başka bir varlık edinme	Maliyet
Varlık azalışı	Gelir artışı sağlama	Gider (Maliyet Gideri)
Varlık azalışı	∅	Zarar

2.2.1.5.Kar: Bir faaliyetin gerçekleşmesi sonucunda elde edilen gelir ile faaliyet için yapılan giderler arasındaki fark (16).

2.2.1.6.Hasılat: Belli bir dönemde satılan mal ya da hizmetlerin karşılığında toplanan gelirlerin tümü (16).

Hasılat, işletmenin satmak için başkasından satın aldığı ya da işletmelerin ürettiği mal-hizmetin satışından yahut satış dışından sağlanan değerlerdir. Hasılat üretim dışı hasılat ya da işletme hasılatı olarak ikiye ayrılır (15):

- **Üretim dışı hasılat:** Üretilen mal veya hizmetlerin satışı dışında sağlanan değerlerdir. Örneğin; kiralar, kur farkları, tahvil karları, kar payları vb.
- **İşletme hasılatı:** Üretilen mal veya hizmetlerin satışı ile üretimle ilgili işlemler karşılığında sağlanan değere denir. İşletme hasılatı kendi içinde üçe ayrılır:
 - **Satış hasılatı:** Üretilen mal ve hizmetin satışı sonucu elde edilen değerdir.
 - **İşletmenin aktifleşen üretimi:** İşletmenin kendisi için yaptığı ve gider olarak yazdığı üretimdir.
 - **Yan hasılat:** Üretim sonucunda meydana gelen kırıntı, döküntü gibi maddelerin satışından elde edilen değerdir.

2.2.1.7.Varlık: Bir işletmenin sahip olduğu paralar, mallar, binalar, demirbaşlar, makinalar, taşıtlar vb ekonomik değerlerdir (16).

2.2.1.8.Gider - Harcama İlişkisi: Giderin oluşması için bir ödemenin veya harcamanın yapılması zorunlu değildir. Örneğin geçmiş dönem alınmış bir malzemenin bu dönem tüketilmesinde gider oluşur ancak harcama yoktur. Gider, harcamayla ilgili olabilir veya olmayabilir. Örneğin, takas yoluyla elde edilmiş mal ve hizmetlerin tüketilmesinde harcama yoktur. Harcama giderden önce yapılmış olabilir (15).

2.2.1.9.Maliyet - Harcama İlişkisi: Maliyet üretimle ilgili gider olduğuna göre, gider ve harcama arasındaki ilişkiler harcama ve maliyet için de geçerlidir. Buna göre; Maliyetin oluşması için bir ödemenin veya harcamanın yapılması zorunlu değildir. Harcama önce yapılmış olabilir. Özetle, bir amaca ulaşmak için yapılan fedakarlıkların parasal tutarı o amacın maliyetini oluşturur. İlk madde ve malzeme maliyetlerinde sadece ilgili ilk madde ve malzemenin alış fatura bedeli değil, ilgili ilk madde ve malzeme için yapılan taşıma, sigorta, depolama, gümrük vb. ilave maliyetlerde ilk madde ve malzeme maliyetlerine dahil edilmelidir (15).

2.2.1.10.Maliyet - Gider İlişkisi: Gider, faydası tükenmiş maliyet olarak kabul edilmektedir. Örneğin, satın alınmış bulunan malzemenin bir alış maliyeti vardır. Malzeme üretimde kullanıldığında alış maliyeti gidere dönüşür ve ilk madde ve malzeme giderleri olarak anılır. Daha sonra diğer üretim maliyetleri ile birleşerek üretim maliyetini oluşturur. Buna göre yapılan harcama bir değer birikimi oluşturuyorsa maliyet, oluşturumuyorsa giderdir. Elde edilen değer birikimi olağan biçimde elden çıkıyorsa maliyet gidere dönüşmüştür. Elde kalan

kısım ise stok'a dönüşmüştür. Bir değer birikiminin olağan dışı bir yolla elden çıkışı ise zararı ifade eder (15).

2.3.Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin cinslerine göre ayırımı:

Üç grupta toplanmaktadır:

a) Malzeme Maliyetleri

- Direkt Malzeme Maliyetleri: Üretim sırasında ürünün bünyesine girip ürünün esasını oluşturan ve tespiti teknik bakımdan mümkün olan malzeme için yapılan giderlerdir.
- Endirekt Malzeme Maliyetleri: Direkt malzeme dışında kalan malzemeler için yapılan giderlerdir.

b) İşçilik Maliyetleri

- Direkt İşçilik Maliyetleri: Üretime bağlı olarak personele ödenen maaşlardır.
- Endirekt İşçilik Maliyetleri: Üretimle ilgisi olmamasına rağmen personele yapılan ödemelerdir

c) Genel Üretim Maliyetleri

Direkt malzeme ve direkt işçilik dışında kalan ancak üretim ile ilgili diğer giderler bu başlık altında toplanmaktadır.

Maliyetlerin ürünlere yüklenmesine göre:

İki grupta toplanmaktadır:

- a) Direkt Maliyetler: Mal ve hizmet üretmek için harcanan, mamulün bünyesi içine giren, ne kadar harcandığı doğrudan hesaplanabilen maliyetler
- b) Endirekt Maliyetler: Ne kadar harcandığı doğrudan hesaplanamayan maliyetler

Maliyetlerin üretim miktarı ile ilişkisine göre ayırım (17):

Üç grupta toplanmaktadır:

- a) Sabit Maliyetler: Hizmet üretim miktarından etkilenmeyen maliyetler
- b) Değişken Maliyetler: Hizmet üretim miktarına bağlı olarak artan ya da azalan maliyetler
- c) Karma Maliyetler: Ne tam sabit ne de tam değişken olan maliyetler

2.4.Maliyet Muhasebesi

İşletmelerin mal veya hizmet üretim faaliyetleri ile ilgili finansal bilgileri, mal veya hizmet üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine özgü teknikler ile kaydeden ve raporlayan bir finansal bilgi sistemidir (17).

Üretim işletmelerinin ihtiyaç duyduğu, üretilen ürün ve hizmetlere ilişkin toplam ve birim maliyetlerin, ürün cinsi ve tamamlanma derecesine (mamul ve yarı mamul) göre hesaplayan ve kayıtlayan bir sistemdir. Maliyet muhasebesi, genel muhasebe ve yönetim muhasebesi arasında bilgi akışı sağlayan hem kayıtlama hem de hesaplama gerektiren bir bilgi sistemidir.



Şekil 1: Muhasebe Sistemleri (18).

Maliyet Muhasebesinin Konuları (18):

1. Toplam ve birim maliyet hesaplamaya yönelik teknikler
2. Üretim maliyetini oluşturan ilk madde malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerini kayıtlarına alma esasları

Maliyet Muhasebesinin Amaçları (17):

1. Üretilen mal ve hizmetlerin birim maliyetlerinin belirlenmesi
2. Stokların değerlerini hesaplamak
3. Geleceğe yönelik planların (bütçelerin) yapılmasına yardım etmek
4. Giderlerin kontrolünü ve kalite standardını korumak koşulu ile, maliyetlerin düşürülmesini sağlayacak yöntemleri geliştirmek,
5. Seçenekler arasında karar vermek durumunda olan yöneticilere maliyetlerle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgiler vermek.

2.5.Maliyet Analizi

Maliyet analizi, maliyet sisteminden düzenli olarak elde edilen bilgilerin gereğinde diğer kaynaklardan sağlanan bilgilerle birleştirilerek çeşitli yönlerden değerlendirilmesine ve yorumlanmasına ilişkin çalışmaları içerir. Yönetim muhasebesinin kullandığı en önemli finansal yönetim araçlardan birisi olan maliyet analizi, geçmiş dönemlere ilişkin maliyet muhasebesi verilerinden yararlanılarak ileriye dönük finansal planlamalara yardımcı olmak amacıyla yapılan analizlerden oluşmaktadır (2).

2.5.1.Maliyet Analizi Aşamaları

1. Çıktıların belirlenmesi
2. Maliyet merkezlerinin tanımlanması
3. Maliyet kalemlerinin belirlenmesi
4. Maliyetlerin maliyet merkezlerine dağıtımı
5. Gelir getirmeyen merkezlerden, gelir merkezlerine maliyetlerin dağıtımı
6. Her bir gelir getiren merkez için toplam ve birim maliyetlerin hesaplanması (17).

2.5.1.1.Çıktıların Belirlenmesi

- Poliklinik Sayısı
- Yatan Hasta Sayısı
- Hasta Gün Sayısı
- Ameliyat Sayısı
- Laboratuvar Tetkik Sayısı (17).

2.5.1.2.Maliyet Merkezlerinin Tanımlanması

Hastanede bağımsız olarak organize edilen; maliyetlerin yapıldığı ve yüklendiği yerlere maliyet merkezi denir. Üç grupta toplanır:

- a) Esas maliyet merkezi: hastanenin esas konusu olan ürün üzerinde fiilen çalışılan ünitelerdir. Klinik ve poliklinikler
- b) Özel (tali) gider merkezleri: hizmet üretiminin teknik bir gereği olarak üretilen ürünler üzerinde çalışan ünitelerdir. Laboratuvar, eczane, radyoloji...
- c) Yardımcı (destek) gider merkezleri: esas ve tali ürünler üzerinde fiilen çalışmamakla birlikte işletme için gerekli olan bazı hizmetlerin yapıldığı birimlerdir: muhasebe, beslenme, ısı merkezi...(17).

2.5.1.3.Maliyet Kalemlerinin Belirlenmesi

- Direkt (dolaysız) madde ve malzeme maliyetleri: Mal ve hizmet üretmek için harcanan, ürün bünyesi içine giren, ne kadar harcanacağı doğrudan hesaplanabilen maliyetlerdir. Tıbbi sarf malzeme, ilaç maliyetleri..
- Direkt (dolaysız) personel maliyetleri: Üretim ve gerekli hizmetleri yerine getirmek amacıyla çalıştırılan personel için tahakkuk ettirilen maliyetlerdir. Personel maliyetleri..
- Genel üretim maliyetleri: Dolaysız madde ve malzeme ile dolaysız işçilik dışında kalan her türlü maliyetler. Endirekt personel, elektrik, su, yakacak, genel sarf malzemesi, haberleşme, demirbaş amortisman ve bina amortisman maliyetleri...

2.5.1.4.Maliyet Merkezlerine Maliyetlerin Dağıtımı

Maliyetler, maliyet merkezlerine dağıtımlarına göre iki grupta değerlendirilir:

- Hangi maliyet merkezine ait olduğu belli olan ve bu merkeze doğrudan yüklenebilen maliyetler
- Bir maliyet merkezini değil, birden çok maliyet merkezini ilgilendiren maliyetler

Bu aşamada maliyet türleri çeşitli ölçülere göre maliyet merkezlerine dağıtılır ve her maliyet merkezinin toplamı alınır.

2.5.1.5.Maliyetlerin Maliyet Merkezlerinden Gelir Getiren Merkezlere Dağıtımı

Bu aşamada yardımcı maliyet merkezlerinde toplanan maliyetler maliyet dağıtım kriterlerine göre gelir getiren maliyet merkezlerine dağıtılır.

2.5.1.6.Toplam ve Birim Maliyetlerin Hesaplanması

Özel ve esas gider merkezlerinde toplanan giderlerin çıktı miktarına bölünerek birim maliyetler ve birim maliyet fonksiyonları hesaplanması (17).

Yapılan giderlerin toplamalarını birbirine eklendiğinde toplam maliyet elde edilir. Buna göre toplam maliyet en yalın şekliyle aşağıdaki gibi ifade edilebilir (15):

Toplam Maliyet = Değişken Giderler+Sabit Giderler+Yarı Değişken Giderler+Yarı Sabit Giderler

Birim Maliyet Hesaplanması: Toplam maliyetin iş hacmine (üretim miktarı) bölümü, iş ölçüsü başına düşen maliyet tutarını ortaya koyar. Birim Maliyet olarak adlandırılan bu tutar aşağıdaki formülle ifade edilebilir (15).

Birim Maliyet= Toplam Maliyet/Üretim Miktarı

2.5.1.7.Amortisman Prosedürü

Hastane Binası: Hastane binasının toplam yüzölçümü (brüt alan) belirlenerek ve bu alan resmi olarak ilan edilen hastane binaları metrekare birim maliyetleri ile çarpılmaktadır. Bu şekilde hastanenin bina değeri hesaplanmaktadır. Hastane binalarının ekonomik ömrü 50 yıl kabul edilerek %2 amortisman hesaplanmaktadır (17).

Demirbaş amortismanları: Kamu hastanelerinde demirbaşların ekonomik ömrü 10 yıl kabul edilmekte ve %10 amortisman uygulanmaktadır (17).

2.6.Maliyet Muhasebesi Sistemi

2.6.1.Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sistemi ve Maliyet Hesapları

Ülkemizde 1994 yılından beri Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği zorunlu olarak uygulamaya girmiş ve bu tebliğde hesaplar tekdüzen hesap çerçevesinde sınıflara ayrılmıştır. Bu sınıflar aşağıdaki şekildedir (15):

Hesap Sınıfları

1. Dönen Varlıklar
2. Duran Varlıklar
3. Kısa Vadeli Yabancı Varlıklar
4. Uzun Vadeli Yabancı Varlıklar
5. Özkaynaklar
6. Gelir Tablosu Hesapları
7. Maliyet Hesapları
8. Bütçe Hesapları
9. Nazım Hesapları

Yukarıdaki sınıflamada da görülebileceği gibi söz konusu tebliğde maliyet hesapları, tekdüzen hesap çerçevesinin 7. grubunda yer almakta olup, 7/A ve 7/B şeklinde iki seçeneğe sahiptir. 7/A seçeneğinde maliyetler fonksiyon esasına göre izlenirken, 7/B seçeneğinde ise gider çeşitleri esasına göre izlenmektedir. Büyük ölçekli işletmeler (net aktif büyüklüğü ve net satış hasılası yüksek işletmeler) 7/A seçeneğini kullanmak zorundadır. Bu kapsamda hastanelerin çoğu büyük ölçekli kuruluşlar olduğundan maliyet muhasebesi uygulamalarında 7/A seçeneğini kullanmak zorundadır (15).

7/A Seçeneği:

- 70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
- 71 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri
- 72 Direkt İşçilik Giderleri
- 73 Genel Üretim Giderleri
- 74 Hizmet Üretim Maliyeti
- 75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77 Genel Yönetim Giderleri
- 78 Finansman Giderleri

7/B Seçeneği (19):

- 79 Gider Çeşitleri
 - 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
 - 791 İşçi Ücret ve Giderleri
 - 792 Memur Ücret ve Giderleri
 - 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
 - 794 Çeşitli Giderler
 - 795 Vergi Resim ve Harçlar
 - 796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
 - 797 Finansman Giderleri
 - 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
 - 799 Üretim Maliyet Hesabı.

2.6.1.1.Gider Çeşitleri

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder. Bu hesaplar, kuruluşların bünyelerine uygun biçimde detaylandırılır. Sekiz ana gruba ayrılmaktadır (16):

0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıyla yaptırılan işleri kapsar (16).

Sağlık kurumlarında direkt ilk madde ve malzemeler, üretilen sağlık hizmeti için gerekli olan ve her hizmet için tüketimi izlenen madde ve malzemelerdir. Örneğin,

enjeksiyon işleminde kullanılan disposable iğne, bütün tıbbi malzemeler ve ilaçlar (15). Sağlık kurumlarında kullanılan malzemeler genel olarak (direkt ve indirekt ayrımı yapılmadan) sekiz ana grupta toplanmaktadır; Tıbbi malzeme, ilaç, kimyasal malzeme, kırtasiye, temizlik malzemesi, tuhafiyeye malzemesi, genel malzemeler, teknik malzemesi.

1 İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen, (Esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarları kapsar (16).

Sağlık kurumlarında çalışan personeli genel olarak (direkt ve indirekt ayrımı yapılmadan) 4 grupta toplayabiliriz (16):

- Sağlık Personeli
- Yardımcı Sağlık Personeli
- Teknik Personel
- İdari Personel

Sağlık kurumlarında direkt işçilik giderleri, sağlık hizmetini üretmek için maliyetlere doğrudan yüklenen işçilik giderleri. Örneğin, herhangi bir hastalığın tedavisi için hastaneye gelen hastaya bakan hekimin gideri direkt işçilik gideridir (13).

2 Memur Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetler gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderleri kapsar.

4 Çeşitli Giderler: Yukarıda belirtilen giderler dışında, işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri dava icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri, çeşitli giderler gibi giderler bu grupta yer alır.

5 Vergi, Resim ve Harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

6 Amortismanlar ve Tükenme Payları: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gideri ile tükenme paylarını kapsar.

7 Finansman Giderleri: İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar (16).

2.6.1.2.Gider Yerleri

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar. Gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon şeması esas alınır (16).

Türkiye Muhasebe Standardı içinde gider yerleri sekizli sınıflamaya göre 1-8 arasında sayı kodları ile tanımlanacak biçimde aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (20):

1 Esas Üretim Gider Yerleri: İşletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili mal veya hizmet üretiminin gerçekleştirildiği birimlerdir. Hastane işletmelerinde herhangi bir bilim dalı altında bağımsız olarak yürütülen poliklinik, klinik, ameliyathane, doğumhane, yoğun bakım, klinik laboratuvarları, tedavi üniteleri ve eğitim hizmeti üretimi birimleri esas üretim gider yerleri olarak sınıflandırılır.

2 Yardımcı Üretim Gider Yerleri: İşletmenin ana faaliyet konusu olan mal veya hizmet üretimine yardımcı mal veya hizmet üreten işletme birimleridir. Hastane işletmelerinde, görüntüleme merkezleri, klinik laboratuvarlar dışındaki tüm laboratuvarlar, müşterek kullandıkları takdirde ameliyathaneler ve doğumhaneler ile, sağlıkla ilgili mal üreten; protez, ortez, ilaç, serum üretim laboratuvarları gibi gider yerleri yardımcı üretim gider yerleri arasında sınıflandırılır.

3 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri: İşletmenin ana faaliyet gider yerlerine ve diğer gider yerlerine müşterek nitelikte destek hizmet üreten birimlerdir. Hastane işletmelerinde hasta kabul, merkezi sterilizasyon, teknik bakım ve onarım merkezi gibi gider yerleri yardımcı hizmet gider yerleri olarak sınıflandırılır.

4 Yatırım Gider Yerleri: İşletmenin duran varlıklarından birisine dönüştürülmek üzere yapımı ya da inşası devam eden bina, tesis gibi yatırım amaçlı gider yerleridir. Hastane

işletmelerinde yapılmakta olan herhangi bir tesis ya da bina yatırım gider yerleri olarak nitelendirilir.

5 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri: Üretim hizmetlerinin planlama, puantaj ve denetim gibi hizmetlerini yürütmek üzere, üretim birimlerine bağlı olarak kurulmuş bulunan gider yerleridir. Hastane işletmelerinde pek fazla rastlanmayan bir gider yeri türüdür.

6 Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri: İşletmelerde yeni bir ürün geliştirmek, yeni bir teknoloji geliştirmek, eski bir teknolojiyi iyileştirmek amacıyla kurulan her türlü araştırma ve geliştirme ünitesi bu grupta sınıflanır. Örneğin; hastanelerde biyomedikal ürün araştırma ve geliştirme merkezleri bu grupta yer almalıdır.

7 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri: Pazarlama satış ve dağıtım ile ilgili işletme birimlerinin sınıflandırıldığı gider yerleridir. Hastane işletmelerinde, halkla ilişkiler, kurumsal ilişkiler gibi birimler pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri arasında nitelendirilir.

8 Genel Yönetim Gider Yerleri: İşletmelerin genel yönetim, finansal yönetim, insan kaynakları yönetimi birimleri ve sosyal amaçlı birimlerinin sınıflandığı gider yerleridir. Hastane işletmelerinde, başhekimlik, hastane müdürlüğü, finans direktörlüğü, bilgi işlem birimleri gider yerleri genel yönetim gider yerleri arasında sınıflandırılmaktadır.

2.7.Hastane İşletmeleri ve Maliyet Analizi

2.7.1.Hastane İşletmesi Tanımı ve Özellikleri

WHO hastaneleri, ‘Müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar’ şeklinde tanımlamıştır (21).

Hastane işletmeleri, sağlık tanımı kapsamındaki hizmetleri üreten günümüzün en karmaşık işletmeleri; yapısal, teknolojik ve çevresel özellikleri nedeniyle en yüksek uzmanlaşmaya sahip birer örgüt ve toplumsal örgütlerin en eski örneklerinden birini oluşturan organizasyonlardır (22).

Sağlığını kaybeden bireylerin yatırılmadan gününbirlik ayaktan tedavi edilerek tekrar sağlığına kavuşması için sağlanan hizmetler birinci basamak sağlık hizmetleridir. Günümüzde bu görevi aile sağlığı merkezlerindeki aile hekimliği birimleri, verem savaş dispanserleri, ana çocuk sağlığı merkezleri, KETEM tarama merkezleri vb. gibi kurumlar tarafında yerine getirilmektedir (23). Daha ziyade koruyucu sağlık hizmeti verirler. Hastaneler günümüzde ikinci ve üçüncü basamak olarak adlandırılan basamaklardaki sağlık tesisleridir.

İkinci basamakta verilen sağlık hizmetleri daha donanımlı olan hastanelerde verilmektedir. Birinci basamakta sunulan sağlık hizmetleri ile hastalıklarının tedavisine çare

bulamayanlar ya da acil vaka kapsamına giren kazalar gibi nedenlerle öncelikli olarak hastaneye gidilmesinin gerektiği durumlarda, teşhis ve tedaviye yönelik olarak hastaneler gibi yataklı bir sağlık kuruluşunda verilen hizmetleri kapsamaktadır. İkinci basamak sağlık hizmet veren hastanelerde tedavi edilemeyen kişiler üçüncü basamak sağlık hizmetlerinde bu hizmeti alırlar. Çeşitli uzmanlıkları bulunan sağlık personelinin çağın gereğine göre teknolojik donanımına sahip sağlık kuruluşlarında verilen hizmetleri içermektedir. Kalp hastaneleri ve onkoloji hastaneleri gibi özel dal hastaneleri ve üniversite hastaneleri üçüncü basamak sağlık hizmetini sunan kuruluşlar arasında yer almaktadır (24).



Şekil 2: Birinci, İkinci ve Üçüncü Basamak Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri (25).

Hastaneler bir kamu kurumu olarak çalışmasına ve yöneticilerinin hastaneleri bu anlayışla yönetmelerine rağmen; esas amaç sağlık hizmetlerinin en düşük maliyetle ve maksimum kalitede verilmesidir. Bu amacın yerine getirilebilmesi için muhasebe sistemi ve maliyet analiz teknikleri kullanılmalıdır (26). Ancak, topluma çok farklı hizmetler sunan ve sağlıklı bir toplumun oluşturulmasında önemli rolleri olan hastaneler, karmaşık yapılarından dolayı standart mal üreten işletmelere benzememektedir (27). Bu sebeple maliyet hesaplama faaliyetleri de daha güç hale gelmektedir.

Sağlık kurumlarının temel özellikleri şunlardır (15):

- Çıktının tanımlanması ve ölçümü güçtür.
- Sağlık kurumlarında yapılan işler oldukça karmaşık ve değişkendir.
- Sağlık kurumlarında gerçekleştirilen etkinliklerin büyük kısmı acil ve ertelenemez niteliktedir.

- Yapılan işler, hata ve belirsizliklere karşı oldukça duyarlıdır ve tolerans gösteremez.
- Sağlık kurumlarında uzmanlaşma seviyesi çok yüksektir.
- Sağlık kurumlarında işlevsel bağımlılık çok yüksektir; bu nedenle farklı meslek gruplarının faaliyetleri arasında yüksek düzeyde eşgüdüm gereklidir.
- Hastaneler başta olmak üzere tüm sağlık kurumlarında ikili otorite hattı bulunmaktadır; bu durum, eşgüdümleme, denetim ve çatışma sorunlarına yol açmaktadır.
- Sağlık kurumlarında insan kaynakları profesyonel kişilerden oluşur ve bu kişiler kurumsal hedeflerden daha çok mesleki hedeflere önem vermektedir.
- Hizmet miktarını ve sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü belirleyen hekimlerin faaliyetleri üzerinde etkililiği yüksek olan yönetsel ve kurumsal denetim mekanizması kurulmamıştır.

2.7.2.Hastanelerde Maliyet Analizi

Sağlık kuruluşlarına başvuran bireyin şikâyetlerine göre tanı koyma süreci ve eğer hasta olduğu kesinleşirse tedavi sürecinin maliyetlendirilmesi gereklidir. Bu süreçte, sağlık personelinin kullandığı malzemelerin sınıflandırılarak kayıt altına alınması, malzemelerin kullanıldığı hastanın ve kullanan sağlık personelinin belirlenmesi maliyetlendirme sürecinin önemli bir aşamasıdır. Maliyet muhasebesi kayıtlarının yapılması ve bütün bu aşamaların muhasebe sistemlerinde kayıt altına alınması sağlık hizmeti veren kurumlar için önem arz eden etkinlik ve verimlilik için şarttır (28).

Hastane işletmelerinde sunulan sağlık hizmetlerinin etkili olabilmesi, başka bir ifadeyle toplumun sağlıklı yaşam sürdürmesinde arzulanan değişiklikleri yapabilmesi için kolay kullanılabilirlik, kalite, süreklilik ve verimlilik gibi bir takım özelliklere sahip olması gereklidir (4).

Sağlık kurumlarında maliyet ve finansal yönetimi diğer işletmelerden daha zor hale getiren bazı faktörler aşağıda sunulmuştur (15):

- Hastaneye başvuran her hasta ayrı bir vakadır ve bu nedenle hizmetlere yönelik maliyet analizleri başta olmak üzere maliyetleri ve buna bağlı olarak da finansman maliyetlerini standardize etmek oldukça zordur.
- Sağlık sektörünün ve hizmetlerinin kamu, özel, kar amaçlı ve kar amaçlı olmamak üzere çok kompleks bir yapıda olmasıdır. Aynı sektörde ve pazarda aynı hizmetlerini

sunmalarına rağmen, sağlık işletmelerinin farklı finansal motivasyonları bulunmaktadır. Bu ise farklı türdeki sağlık işletmelerinde farklı finansal amaçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

- Sağlık sektörünün diğer tüm sektörlerden daha kompleks ve farklı bir çevreden etkilenmesidir. Çevresel faktörden en önemli olanı ise hukuki ve idari çevredir. Bu nedenle özellikle kamu sağlık işletmelerinde başta sermaye yatırımları olmak üzere finansal kararların alınması çok daha zordur.
- Sağlık sektörünün emek yoğun olması ve yüksek teknolojinin kullanılmasına bağlı olarak sağlık hizmetlerinin maliyeti çok yüksektir. Bu durum finans yöneticilerini bir yandan maliyet baskısı altında bırakmakta bir yandan da alacakları kararlarda esnekliklerini azaltmaktadır.
- Sağlık hizmetlerinin sunumu kesintisiz, 24 saat esasına göre sunulmaktadır. Hizmetlerin aksamadan yürütülmesi noktasında gerekli kaynakların sağlanması için finansal yönetime önemli roller düşmektedir.
- Sağlık hizmetleri arz ve talep finansmanında ve sunumunda sosyal güvenlik kurumları, Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, üniversiteler başta olmak üzere birçok kurum yer almaktadır. Bu ise, sağlık işletmeleri finans yöneticilerinin tüm mevzuata hakim olmasını ve sözleşme yönetimi ile kurumsal ilişkiler konusunda uzman olmasını zorunlu hale getirmektedir.

Maliyet muhasebesinin çeşitli amaçları vardır. Bu amaçları dört başlık altında incelemek mümkündür (29):

- Maliyetlerin belirlenmesi,
- Günlük yapılan işlerin nasıl yapılması gerektiğinin planlanması ve kontrol edilmesinde kullanılmak üzere karar vericilere kuruma yönelik raporlar sunulması,
- Yapılması istenen ve planlanan faaliyetleri gerçekleştirebilmek için kurumun temel politikalarının ve stratejik planlarının belirlenmesinde kullanılmak üzere karar vericilere raporlar sunulması,
- Zorunlu olmamakla birlikte gerektiğinde ortaklara ve üçüncü taraf kişi ve kurumlara (devlet kuruluşları, finans kuruluşları vb.) kurum ile ilgili raporlar sunulması.

Hastalığın topluma getirmekte olduğu ekonomik yüke hastalık maliyeti denilmektedir. Hastalık maliyetleri, hastalığın tanı ve tedavi sürecinde yapılan doğrudan sağlık harcamaları ve hastalığa bağlı işgücü kaybının neden olduğu dolaylı sağlık harcamalarını kapsar.

Doğrudan maliyet hesaplamaları; ilaç harcamaları, tanısal incelemelere ait harcamalar, hastalığın takibiyle ilgili giderler, poliklinik ve acil harcamaları ve hastane yatışlarını içermektedir (30).

Hastanelerin amacı belli düzeydeki sağlık hizmetlerini en düşük maliyette ve maksimum nitelikte üreterek topluma sunmaktır. Hastane yöneticisi ise bu amacı gerçekleştirmek için hastane kaynaklarını optimum düzeyde kullanan, planlayan kimsedir (4). Hastane işletmelerinde aşırı işbölümü, uzmanlaşma ve birbirlerine olan gereksinim hastaneyi kompleks bir yapı haline getirmesinden dolayı modern işletmelerin hiçbiri hastane işletmeleri kadar karmaşık değildir. Hastane işletmelerinin yönetimi de, hastanelerin çok ileri düzeyde uzmanlaşmış işlevlerinden kaynaklanan karmaşık bir yapıya sahip olması nedeniyle diğer işletmelerin yönetiminden farklılıklar göstermektedir. Hastane yönetimi, tıbbi yönetim ve genel yönetim olmak üzere iki alt işleve ayrılabilir. Tıbbi yönetim, hasta bakım ve tedavi hizmetlerini sunan servis ve polikliniklerin yönetimi ile hemşirelik ve tıbbi personel yönetimini kapsamaktadır. Genel yönetim ise, diğer işletmelerdeki yönetim işlevlerinin yanı sıra büro yönetimi, mali yönetim, personel yönetimi ve hasta bakımına yardımcı olan diyet, yiyecek-içecek, ev idaresi, arşiv, çamaşırhane gibi destek hizmet birimlerinden oluşmaktadır. Bu özelliklerinden dolayı hastane işletmelerinin yönetimi, hem karmaşık hem de zorluklar arz etmektedir (4).

Sağlık sektöründe yer alan işletmelerin değişen piyasa şartlarına uyum sağlamaları ve rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkması veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine önem vermeleri ile mümkündür (15).

Hastane işletmelerindeki maliyetleri etkileyen unsurları; kapasite ve kapasite kullanımı, kullanılan teknoloji, hasta sevk zincirinde yer alan kademe, hizmet sunulan nüfusun yoğunluğu, epidemiyolojik yapısı, sağlık hizmetinin kalitesi ve hastane imajı, başta hekim olmak üzere istihdam edilen sağlık çalışanı ve diğer çalışanlar, hastanenin makine-teçhizat durumu, altyapısı ve para kaynağı şeklinde sıralamak mümkündür (4).

Tablo 3: Sağlık İşletmeleri ile Üretim İşletmeleri Arasındaki Farklar (15).

Sağlık İşletmeleri	Üretim İşletmeleri
<ul style="list-style-type: none"> . Hizmet üretim ve tüketim aynı anda gerçekleşmektedir. . Hizmetin depolanması (stoklanması) mümkün değildir. . Müşteriye özgü hizmet verilir. . Müşterinin üretim sürecine katılır. . Üretim (hizmet) soyuttur, elle tutulmaz ve gözle görülmez niteliktedir . Emek yoğun teknoloji kullanılmaktadır. . Teknoloji yoğundur. 	<ul style="list-style-type: none"> • Üretim ve tüketim arasındaki zaman vardır. • Üretilen ürünler depolanabilir ve sonra istenilen bir zamanda tüketilebilir. • Üretim işletmelerinde ürünler standardize edilebilir. • Müşterilerin üretim sürecine katılımı oldukça sınırlıdır. • Ürün fizikseldir. • Sermaye yoğun teknoloji kullanılmaktadır

Sağlık sektörü, girdi maliyetlerinin yüksekliğinden dolayı maliyetlerin yüksek olduğu bir sektördür. Özellikle sektörün emek yoğun bir sektör olması ve en yeni teknolojiye bağımlı bir sektör olması maliyetleri oldukça yükseltmektedir. Sağlık kurumları yöneticileri kaynakları en verimli şekilde kullanabilmek için bir yandan sunulan hizmet maliyetlerini yönetmeye ve düşürmeye çalışırken diğer yandan da hizmet kalitesini en üst düzeye ulaştırmayı hedeflerler. Kalite ve maliyet arasındaki bu ilişki sağlık yöneticileri üzerinde önemli bir baskı olup, sağlık hizmetleri yönetimini de zor hale getiren çok önemli bir unsurdur. Sağlık kurumları yöneticileri maliyet analizi amaçlarını belirlerken ya da amaçlara ulaşmak için faaliyetleri planlarken kaliteden ödün vermeyecek kararlar alması gerekmektedir. Bu nedenle sağlık kurumları yöneticilerinin maliyet yönetimi konusunda daha sistemli ve maliyet analizinin tüm aşamaları kapsayan metodolojilere göre çalışması gerekmektedir (15).

Ülkemizde son yıllarda yapılan düzenlemeler ile sağlık alanında köklü değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklerin en başında yıllarca aynı amaca hizmet eden fakat farklı çatılar altında faaliyetini sürdüren sosyal güvenlik kurumları tek çatı altında toplanmaya çalışılmış, sağlık kurumları ister özel ister kamu kesiminde olsun tüm hastalara hizmet verir hale getirilmiştir. Yapılan bir diğer uygulama değişikliği de hazırlanan ‘Sağlık Bakanlığı Uygulama Genel Tebliği’ ile verilen sağlık hizmetlerinde paket uygulamasına geçilmesi ve özellikle kamu sağlık çalışanlarına performanslarına göre ek ücret ödenmesi olmuştur.

Yapılan bu düzenlemelerin doğal bir sonucu olarak uygulama sırasında problemler ortaya çıkmış, sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanmasında ve fiyatlandırılmasında, hizmetin verildikten sonra sağlık kurumlarına yapılan geri ödemelerinde ve sağlık çalışanlarının performanslarının belirlenmesinde ortaya konan kriterlerin seçiminde eleştiriler gündeme gelmiştir (31).

Hizmet sunucuları olarak üniversite hastaneleri, katma bütçeden, döner sermayelerden ve bünyesindeki vakıf ve derneklerden elde ettikleri gelirlerle harcama yaparlar (21).

- Sağlık işletmelerinin gelirleri şunlardır (32):
 - a. Sağlık hizmetleri karşılığında elde edilen gelirler
 - b. Bağış ve yardımlar
 - c. Gerek görüldüğünde yapılacak devlet desteği
 - d. Bağlı oldukları bakanlığın veya kurumun bütçesine konulan personel ve yatırım ödeneği
 - e. Diğer gelirler.
- Sağlık işletmelerinin giderleri şunlardır (32):
 - a. Kadrolu, sözleşmeli ve diğer personel ücretleri,
 - b. Kurum dışından satın alınacak her türlü sağlık ve laboratuvar hizmeti için sözleşmeli personel ve hizmet ücreti,
 - c. Sağlık kuruluşunun tevsii, modernizasyonu, her türlü cihaz ve malzeme tedariki, kurum cihazlarının bakım ve onarımı ile personelin yurt içinde ve yurt dışında eğitimi ve araştırma için gerekli harcamalar,
 - d. Sağlık işletmesinin işletilmesi ile ilgili diğer harcamalar.

Hastane işletmelerinde sunulan sağlık hizmetlerine ait maliyetlerin kontrol altına alınmasıyla hastane yöneticileri; maliyetlerin azaltılması, sunulan hizmet kalitesinin artırılması, kullanılan her türlü girdi ve çıktının etkin ve verimli kullanılması, çalışanların performanslarının belirlenmesi gibi konularda daha doğru kararlar alabilmektedir (33).

Hastanelerde kullanılan tıbbi sarf malzemeleri ve ilaçların çeşitleri ve maliyetleri gün geçtikçe artmaktadır. Bu nedenle hastanelerde kullanılan stoklara özel önem verilmelidir. Stoklarla ilgili olarak ekonomik sipariş miktarları, ekonomik stok miktarları, malzeme alımında piyasa araştırması yapılması, malzeme alımlarında uzmanlardan oluşan bir ekibin

bulunması ve eldeki malzemenin nasıl daha etkin kullanılabilceği gibi hususlara dikkat edilmelidir (34).

Hastane işletmeleri hastalara sağlık hizmeti sunarken oluşan maliyetleri kontrol etmek için çok ciddi hem çabalar sarf etmekte hem de maliyetlere katlanmaktadırlar. Bu bağlamda maliyetlerle ilgili bilgi akışının doğru ve güvenilir olması için otomasyon sistemine oldukça yüksek maliyetlere katlanmaktadırlar. Elde edilen maliyet bilgileri ile hastane işletmesi yöneticilerinin yaptıkları analizlerin temel amaçları şöyle sıralanabilir (4):

- Üst yönetime finansal faaliyetlerin değerlendirilmesi ve kontrolü için bilgi sunmak,
- Hastane işletmesi yöneticilerine daha etkin yönetsel özerklik tanımak,
- Hastane işletmesi yöneticilerinin verimini değerlendirmek ve daha çok verim elde etme imkânlarını araştırmak ve hastanenin gelişimi ve karlılığı üzerindeki etkilerini göstermek,
- Maliyetleri azaltmak,
- İleriye yönelik finansal planlamalara yardımcı olmak ve
- Tedavinin nitelik ve niceliğini düşürmeden maliyetleri aynı düzeyde tutabilmek olarak sıralanabilir.

Sağlık sektöründeki artan maliyetler, rekabet koşulları, devletin sürekli sağlık harcamalarını kontrol altına alma isteği ve bu yöndeki uygulamaları gibi nedenler hastane işletmesi yöneticilerinin maliyet unsurlarını karar alma aşamasında kullanma ihtiyacını daha da hissettirmiştir. Özellikle ülkemizde kamu hastane işletmelerini yönetenlerin tıp kökenli oldukları düşünüldüğünde konunun hassasiyeti daha iyi anlaşılabilir. Hastane işletmelerinde yöneticilerin bölümlere ilişkin planlama, yürütme ve denetim faaliyetlerini istenilen düzeyde yapabilmesi için, bölümlerde oluşan sabit ve değişken maliyetleri bilme ihtiyacı her geçen gün daha önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla her bir bölümde elde edilen gelirin değişken maliyetleri karşıladıktan sonra sabit maliyetleri karşıladıktan sonra kâra katkısı (katkı payı) doğru kararların verilebilmesi hususunda yöneticiler için ne kadar önemli bir bilgi olduğu görülmektedir (4).

Sağlık sektöründe sunulan hizmetlerin niteliğine bağlı olarak giderleri standardize etmek ve standart maliyetlerden söz etmek zordur. Bir hastalığın tedavi maliyeti her zaman aynı olmamakla beraber o hastalığın tedavisinde kullanılan işgücü, ilaç, malzeme ve hizmetler de farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle sağlık sektöründe maliyet hesaplaması diğer sektörlere göre daha zor bir süreçtir. Bu sürecin başarılı olarak gerçekleşmesi için en önemli

şart iyi bir muhasebe sisteminin olmasıdır. Muhasebe sisteminden elde edilecek gider verilerinin maliyet analizine uygun olması da diğer önemli bir şarttır.

Sağlık kurumlarında etkili bir maliyet dağıtımı için gerekli ön şartlar aşağıda yer almaktadır:

- Sağlık kurumunun organizasyona uygun gider merkezleri ayrımı yapılmalıdır.
- Sağlık kurumunun gider merkezleri ayrımına uyumlu muhasebe kayıtları olmalıdır.
- Sağlık kurumunda her bir gider merkezi için finansal veriler, maliyet verileri ile istatistiksel ve diğer finansal olmayan verileri sağlayabilecek tam bir bilgi sistemi bulunmalıdır.
- Sağlık kurumuna uygun bir maliyet dağıtım tekniği bulunmalıdır.

Giderlerin dağıtımı amacına göre giderleri en az üç dağıtımı ortaya çıkmaktadır (15):

- Gider çeşitlerinin gider merkezlerine dağıtılması,

Giderlerin oluştukları anda hangi gider merkezlerine ve hangi maliyet hesabı aracılığı ile yükleneceğinin belirlenmesi işlemine giderlerin birinci dağıtımı denir. Birinci dağıtım sonucunda her bir gider merkezinin toplam direkt giderleri bulunur. Birinci dağıtımda en önemli konu gider ortaya çıktığında hangi gider merkezleri ile ilişkilendirileceğinin belirlenmesidir. Burada kural gider nerede ortaya çıktıysa oraya yüklenmesidir. Eğer gider birden çok gider merkezlerini ilgilendiriyorsa, ilgisi oranında dağıtılır ya da “ortak giderler gider yerinde” toplanıp daha sonra dağıtılır.

Gider dağıtım tablosu, gider çeşitlerinin gider yerleri itibariyle dağıtımını topluca gösteren tablodur. Gider tablosu düzenlenirken direkt nitelikte olan giderler (ilk madde ve malzeme giderleri ve işçi ücret ve giderleri) ayrı ayrı gösterilmeli ve endirekt giderler direkt giderlerden sonra tabloda yer almalıdır.

- Yardımcı gider merkezleri ve/veya diğer gider merkezlerinde toplanan giderlerin dağıtılması,

Yardımcı üretim gider ile hizmet gider merkezleri giderlerinin, bu gider yerlerinin üretiminden ve hizmetlerinden yararlanan gider merkezleri arasında dağıtılmasına ikinci dağıtım denir.

- Esas üretim gider merkezlerinde toplanan giderleri o gider merkezlerinde üretilen mamül ve hizmet maliyetlerine yüklenmesi veya birim maliyet hesaplama.

Mal ve hizmet üreten işletmelerde esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin o gider yerinde üretilen mal veya hizmet maliyetlerine yüklenmesine giderlerin son basamak dağıtımını oluşturur. Daha önceden iki dağıtım yapılmış ise bu dağıtıma üçüncü dağıtım adı verilir. Bu dağıtımda esas üretim gider merkezlerinde toplanan giderlerin, ana üretim grupları, ortak hizmetler/ürünler ve yan ürünler arasında dağıtımlı gerçekleştirilir.

Hastane işletmelerinde yöneticilerin bölümlere ilişkin planlama, yürütme ve denetim faaliyetlerini istenilen düzeyde yapabilmesi için, bölümlerde oluşan sabit ve değişken maliyetleri bilme ihtiyacı her geçen gün daha önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla her bir bölümde elde edilen gelirin değişken maliyetleri karşıladıktan sonra sabit maliyetleri karşıladıktan sonra kara katkısı (katkı payı) doğru kararların verilebilmesi hususunda yöneticiler için ne kadar önemli bir bilgi olduğu görülmektedir. Hiç kuşku yok ki hastane işletmelerinde esas olan her bir hastanın maliyetinin belirlenmesidir. Fakat birim hasta maliyetinin hesaplanabilmesi için de bölüm maliyetinin bilinmesi gerekmektedir (4).

Daha az maliyetli hizmet için yemek, güvenlik ve temizlik gibi destek hizmetleri ihale yoluyla özelleştirilerek dışarıdan temin edilmektedir.

Tablo 4: Sağlık Kurumlarında Gider Yerleri Örnekleri (15).

Esas Üretim Gider Yerleri	Yardımcı Üretim Gider Yerleri	Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	Yatırım Gider Yerleri	Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri	Araştırma Geliştirme Gider Yeri	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri	Genel Yönetim Gider Yerleri
Aile Hekimliği Acil Servis Adli Tıp Poliklinikler/Servisler (Ayrı Ayrı): Beyin Cerrahisi Çocuk Sağlığı Çocuk Cerrahisi Dermatoloji Dahiliye Enfeksiyon Fizik Tedavi Genel Cerrahi Göğüs Cerrahi Göğüs Hastalıkları Jinekoloji Göz Kalp Damar Cerrahisi Kardiyoloji KBB Nöroloji Nöroşirürji Nükleer Tıp Onkoloji Ortopedi Plastik Cerrahi Psikiyatri Tıbbi Genetik Üroloji Yoğun Bakım	Ameliyathane Biyokimya Hematoloji Laboratuvarı Kan Merkezi Mikrobiyoloji Parazitoloji Patoloji Radyoloji Ultrason MR Mamografi Klinik Patoloji Diyet	Bakım Onarım Ev İdaresi Yemekhane Çamaşırhane Terzihane Güvenlik Arşiv Depo Eczane	Ek Bina İnşaatı İnşaat Emlak	Başhekimlik Dekanlık	Araştırma Geliştirme Merkezleri: Tıbbi Cerrahi Deneysel Tıp Transplantasyon Genetik Nükleer Tıp İlaç Patoloji Tüp Bebek Tıbbi Bitkiler Onkoloji Toplum Sağlığı	Halka İlişkiler Uluslararası Müşteri İlişkileri Kurumsal İlişkiler Hasta Hakları	Başhekimlik Hastane Müdürlüğü Döner Sermaye İşletme Finans Satın Alma Bütçe- Kontrol Tahakkuk Faturalama Muhasebe Hasta Kabul Kalite İstatistik Bilgi İşlem İnsan Kaynakları

2.8.SAĞLIKTA DÖNÜŞÜM

Sağlıklı yaşam hakkı, birçok uluslararası belgede en temel insan hakkı olarak tanımlanmış ve sağlığın korunması, hastalık halinin tedavi edilmesi ve rehabilitasyonu görevi kamu hizmeti olarak devletler tarafından üstlenilmiştir. Bu kapsamda sağlık risklerine karşı, bireylere kamu sağlık sistemi ile güvence sağlanmaya çalışılmıştır.Yirminci yüzyılın son çeyreğinde kamusal hizmetlerde yeniden yapılanma çalışmalarından sağlık sistemleri de etkilenmiştir. Özellikle nüfus artışı, demografik yapının değişmesi, halkın beklentileri ve teknolojik gelişmeler sağlık harcamalarında artışa yol açmış, bunun karşısında devletler yeniden yapılanma arayışları ile maliyetleri kontrol etme çabasına girmiştir. Meydana gelen gelişmeler neticesinde devlet yapılanmasını da etkinlik verimlilik, girişimcilik, esneklik gibi

özel sektör temelli bazı hedeflere yönelmeye ve özelleştirme, rekabet kalite, müşteri odaklılık gibi bir takım uygulamalara kamu sektöründe de yer verilmesini teşvik etmeye yol açmıştır Türkiye’de 1990’lı yıllarda başlayan ve 2000 yılı sonrası hız kazanan sağlık hizmetlerinde yeniden yapılanma çalışmaları ile sağlık hizmetlerinin örgütlenmesi, finansmanı ve sunumunda köklü değişiklikler gerçekleşmiştir (35).

WHO hükümetleri insanların sağlığından sorumlu tutmuş, ülkelerarası düzey farkının bütün ülkeler için tehlike yaratacağını belirtmiştir. WHO 1978 yılında Alma Ata’da düzenlediği uluslararası toplantıda dünya ülkeleri için sağlık politikası olarak “Temel Sağlık Hizmetleri” yaklaşımını benimsemiştir. Temel sağlık hizmetleri kavramı, sağlığın sağlık hizmetlerinden çok beslenme, konut, gelir, çevre, iş gibi temel etmenlerin varlığına bağlı olduğunu savunur, sağlık hizmetleri içinde de önceliği hastanelere değil, ilk basamak ve koruyucu hizmetlere verir. Temel sağlık hizmetlerinin temel söylemleri olan “herkese sağlık, toplum katılımı, sağlığın sosyal, ekonomik ve siyasal belirleyicileri” gibi kavramlar politik söylemlerdi ve temel sağlık hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gelir ve olanak eşitliği, adil vergilendirme, kamusal sağlık hizmeti, konut, sağlıklı çevre gibi temel sağlık girdilerinin sağlanması gerekiyordu. Oysa siyasi ve ekonomik gelişmeler tam tersine kamu sektörünün küçültülüp, özelleştirmenin büyütülmesi gerektiğini dikte ediyordu (36).

DB, 1980’li yıllarla birlikte birçok ülkede, sağlık alanı analizleri gerçekleştirip raporlar hazırlayarak, sağlık alanında maliyet artışından kaynaklanan “sağlık krizi”nin varlığını tanımladı. Krizin çözümü olarak da “sağlıkta reform” önerisi benimsendi. Kamuoyuna, reform paketlerinin uygulanması ile nüfusun tümünün sağlık hizmeti kapsamına alınacağı ve farklı sosyal güvenlik kurumlarından kaynaklanan “eşitsizlikler”in çözüleceği mesajları verildi. DB, ülkelerde maliyet-etkililik temelli uygulamalar olmadığı için “sağlık krizi” yaşandığını, içeriğini desantralizasyon ve özelleştirme olarak iki ana başlıkta topladığı sağlık reformları ile ülkelerin sağlık sistemlerinin etkinliğinin artacağını, hakkaniyet ve müşteri memnuniyetinin sağlanacağını ileri sürüyordu (37).

Reform paketlerinin içeriğinde, sosyal güvenlik kurumlarının tek çatı altında toplanarak yeniden yapılandırılması, sağlık hizmetlerinin sunumuyla finansmanının birbirinden ayrılması, sağlık sektöründe kamu kurumlarının varlığını olabildiğince sınırlandırıp, kamu dışı aktörlerin sağlık sektörüne girişinin sağlanması, piyasa mekanizmalarının çok daha yoğun kullanılması ile sağlık bakanlıklarının hizmet sunan işlevinden arındırılıp yalnızca düzenleyici kurumlara dönüştürülmesi, birinci basamak sağlık hizmetlerinin kişilere yönelik ve hekim temelli olarak sunulmasını sağlayacak aile hekimliği sisteminin kurulması ve yerinden yönetime dayanan bir sistemin kurulması bulunuyordu. Sağlık hizmetlerinin bir maliyeti

olduğu ve bu nedenle hizmeti kullanacak olanların bu maliyeti paylaşması gerektiği gerekçe gösterilerek herkese sağlık primi, katılım ve katkı payı ödeme zorunluluğu getirilmekteydi. Ayrıca reform paketlerinde, sağlık emek-gücü istihdamında esnek çalışma biçimleri ile özellikle hekim ve hemşirelik hizmetleri sunumunda ara emek-gücü kullanımının yaygınlaştırılması da yer almaktaydı (38).

Sağlıkta reform uygulamaları sonucu, hastalar “müşteri”ye, sağlık kurumları “işletme”ye, kamu sağlık hizmetleri “piyasa”ya dönüştü. Sağlık için cepten katkılar arttı, ilaç ve teknoloji kullanımının artmasının da etkisiyle sağlık harcamaları yükseldi. Türkiye’de 1987 tarihli “Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu” ile somut olarak ilk adımı atılan sağlık reformları, 1990’ların sonuna kadar maliyet sınırlayıcı politikalarla gündeme gelmiştir (35).

1980’li ve 1990’lı yıllarda uygulanan sağlık reformlarıyla liberalizasyon konusunda önemli adımlar atılmıştır. Sağlık reformları; hizmetin finansmanının vergilerden değil, ödeyebilenlerin primleri ve katkı payı ile karşılanmasını, sağlık hizmet sunumu ile finansmanın ayrılmasını, sağlık kurumlarının özelleştirilmesini, yerinden yönetime dayalı ve rekabeti kolaylaştıran bir sistemin oluşmasını, sağlık emek-gücü istihdamında esnekleşmenin ve performansa dayalı ödemenin yaygınlaşmasını önermektedir (39).

03.11.2002 tarihinde yapılan genel seçim sonucunda 58. Hükümet kurulmuş ve 16 Kasım 2002 tarihinde Acil Eylem Planı açıklanmıştır. Hükümetlerin neoliberal ekonomi politikalarının bir uzantısı olarak sağlık reformları adıyla dile getirdikleri sağlık politikaları, 2003 yılında SDP adıyla topluma sunulmuştur. 2003 yılında SDP ile gelişen süreç, DB ve Türk uzmanlarca oluşan bir komisyonca 2003 yılında tamamlanan “Türkiye: Daha İyi Erişim ve Etkinlik İçin Sağlık Reformu” başlıklı rapora dayanmaktadır (35).

Tablo 5: Acil Eylem Planı: “Sağlıklı Toplum”(23).

Kod No	Yapılacak Faaliyet Özeti	Sorumlu Kuruluş	Süre
SP-30	Sağlık Bakanlığı yeniden yapılandırılacak.	Sağlık Bakanlığı	6-12 Ay
SP-31	Devlet Hastanesi, sigorta hastanesi, kurum hastanesi ayırımı kaldırılarak tüm hastaneler tek çatı altında toplanacak	Sağlık Bakanlığı	12 Ay
SP-32	Hastaneler idari ve mali yönden özerk bir yapıya kavuşturulacak	Sağlık Bakanlığı	12 Ay ve Uzun Vadeli
SP-33	Sağlık hizmetlerinin sunumu ile finansmanı ayrılacak	ÇSGB	12 Ay
SP-34	Genel Sağlık Sigortası Sistemi ve Kurumu kurulacak	ÇSGB	12 Ay
SP-35	Aile hekimliği uygulamasına geçilerek sağlam bir sevk zinciri kurulacak	Sağlık Bakanlığı	12 Ay ve Sürekli
SP-36	Anne ve çocuk sağlığına özel önem verilecek	Sağlık Bakanlığı	Sürekli
SP-37	Koruyucu hekimlik yaygınlaştırılacak	Sağlık Bakanlığı	Sürekli
SP-38	Özel sektörün sağlık alanına yatırım yapması özendirilecek	Hazine Müsteşarlığı	Sürekli

SDP'nin sekiz temel bileşen üzerinde durulmuş daha sonra bu sekiz bileşene 60. Hükümet kurulmasının akabinde 2. beş yıllık hedefler kapsamında üç yeni bileşen eklenerek onbire yükselmiştir. Büyükses'in verdiği bilgiler ışığında bu bileşenler aşağıda maddeler halinde verilmiş ve gerekli açıklamalar yapılmıştır (40,41):

- i. **Planlayıcı ve Denetleyici Bir Sağlık Bakanlığı:** Böylece Sağlık Bakanlığı yönetsel gücünü artıracak ve uygulama yükünü özel teşebbüse aktarmış olacaktır.
- ii. **Herkesi Tek Çatı Altında Toplayan Genel Sağlık Sigortası:** 2008 de GSS yasalaşmış ve bu hedef gerçekleştirilmiştir.
- iii. **Yaygın, Erişimi Kolay ve Güler Yüzlü Sağlık Hizmet Sistemi**

(a)**Güçlendirilmiş Temel Sağlık Hizmetleri ve Aile Hekimliği:** Temel sağlık hizmetleri güçlendirilmiş ve Aile hekimliği 2005 yılında Düzece ile uygulanmaya başlamış, daha sonra ise kademeli olarak tüm ülkeye yayılmıştır.

(b)**Etkili ve Kademeli Sevk Zinciri:** Sevk zinciri hayata geçirilememiştir. Hayata geçirilmesi halinde zorlukları da beraberinde getireceği düşünülmektedir.

(c)**İdari ve Mali Özerkliğe Sahip Sağlık İşletmeleri**

- iv. **Bilgi ve Beceri İle Donanmış, Yüksek Motivasyonla Çalışan Sağlık İnsan Gücü**

- v. **Sistemi Destekleyecek Eğitim ve Bilim Kurumları:** Bu alanda herhangi bir gelişme gözlenmemiştir.
- vi. **Nitelikli ve Etkili Sağlık Hizmetleri İçin Kalite ve Akreditasyon**
- vii. **Akılcı İlaç ve Malzeme Yönetiminde Kurumsal Yapılanma**
- (a)Ulusal İlaç Kurumu
- (b)Tıbbi Cihaz Kurumu
- viii. **Karar Sürecinde Etkili Bilgiye Erişim:** Sağlık Bilgi Sistemi: Birçok bilgi sistemi devreye sokulmuştur.
- ix. **Daha İyi Bir Gelecek İçin Sağlık Geliştirilmesi Ve Sağlıklı Hayat Programları**
- x. **Tarafların Harekete Geçirilmesi Ve Sektörler Arası İşbirliği İçin Çok Yönlü Sağlık Sorumluluğu**
- xi. **Uluslararası Alanda Ülkenin Gücünü Artıracak Sınır Ötesi Sağlık Hizmetleridir**

SDP adıyla anılan reform projesi dört ana başlık altında toplanmaktadır;

- İlk başlığı sosyal güvenlik sisteminin yeniden yapılandırılmasıdır. Bu çerçevede üç sosyal güvenlik kuruluşu (ES, Bağ-Kur ve SSK) SGK çatısı altında birleştirilmekte (5502 Sayılı SGK Kanunu. Tarih: 20/05/2006) ve 5510 sayılı SSGSSK ile de GSS oluşturulmaktadır.
- İkinci ayağını, sağlık ocakları çatısı altında yürütülen birinci basamak sağlık hizmetlerinin “aile hekimliği” sistemi altında yeniden yapılandırılması oluşturmaktadır. Birinci basamak sağlık hizmetlerinin özelleştirilmesi anlamına gelen 5258 sayılı “Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun” 2004 yılında yürürlüğe girmiştir.

- Üçüncü ayağını, ikinci ve üçüncü basamak sağlık kuruluşlarında “sağlık işletmesi” modelinin uygulanmaya geçirilmesi,
- Dördüncü ayağını ise SB merkez teşkilatının yeniden yapılandırılarak “düzenleyici” işlevlerle sınırlandırılması oluşturmaktadır (42).

2012 yılından itibaren zorunlu GSS uygulamasına geçilmiş ve sağlık sisteminin finansmanında köklü değişiklikler ortaya çıkmıştır. Sistem, finansman ile sağlık hizmeti üretiminin birbirinden kesin olarak ayrıldığı, hizmet satın alınması anlayışına dayanmaktadır. Reform öncesi SSK sağlık giderlerini düşürmek amacıyla kendi hastanelerini, ilaç fabrikalarını ve eczanelerini kurmuştu. Sağlık sigortası, sağlık hizmeti ile ilaç üretim ve dağıtımının bütünleştirdiği bu sistemin, giderlerin düşürülmesini sağladığı varsayılıyordu (43).

Birinci basamak sağlık kuruluşlarının sorumlu oldukları ‘koruyucu sağlık hizmetleri’, ‘topluma yönelik’ ve ‘kişiyeye yönelik’ olarak ikiye bölünmüş, topluma yönelik koruyucu hekimlik hizmetleri sağlık ocakları yerine kurulan ‘Toplum Sağlığı Merkezleri’nin sorumluluğuna verilirken, kişiyeye yönelik koruyucu ve tedavi edici sağlık hizmetleri aile hekimlerinin sorumluluk alanına bırakılmıştır (35).

Türkiye’de sağlık işletmesi modeline geçiş ilk olarak 1987 tarihli “Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu” ile denenmiş ancak Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararı ile gerçekleştirilememiştir (44).

Tablo 6: Sağlıkta Dönüşüm Programı Dönemindeki Bazı Kanunlar (23).

K. Tarih	No	Kanun	Açıklama
06.01.2005	5283	Bazı Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Ait Sağlık Birimlerinin SB'na Devredilmesine Dair Kanun	Kamu hastaneleri tek çatı altında birleştirildi
31.05.2006	5510	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu	<ul style="list-style-type: none"> Sağlık Sigortalı ile Özel Hastaneler ve Tıp Merkezlerinden Hizmet alınması Sigortalı / sigortasız salgın hastalık, iş kazası ve meslek hastalığı durumlarında her türlü sağlık yardımlarından ücretsiz yararlanması Yurt içinde tedavisi mümkün olmayan hastalıklarda tüm sigortalılar için yurt dışında tedavi olabileme imkânı
17.04.2008	5754	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	SSK'lı ve Bağ-Kur'luların sağlık hizmeti alabilmesi için 120 gün olan prim ödeme süresini 30 güne indirdi
14.07.2004	5222	Ödeme Gücü Olmayan Vatandaşların Tedavi Giderlerinin Yeşil Kart Verilerek Devlet Tarafından Karşlanması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	<ul style="list-style-type: none"> Yeşil Kartlı Vatandaşların Sigortalı gibi faydalanması İlaçların istenildiği şekilde alınması
19.04.2006	5489	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu	<ul style="list-style-type: none"> Ayaktan tedavilerinde muayene, tetkik-tahlil, ilaç, diş çekimi ve protezi, gözlük ve acil tedavi giderlerinin ödeme kapsamına alınması Diş kanal ve dolgu tedavisi hizmetlerinden ücretsiz faydalanmaları Müstahak olduğu halde, yeşil kart almadan hastalanan vatandaşlarımızın geçmişe dönük sağlık giderlerinin devlet tarafından karşılanması
24.11.2004	5258	Aile Hekimliği Pilot Uygulaması	
	5502	Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu	Birinci basamak sağlık hizmetlerinin ücretsiz olması
21.01.2010	5947	Üniversite ve Sağlık Personelinin Tam Gün Çalışmasına ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	
24.07.2003	4924	Eleman Temininde Güçlük Çekilen Yerlerde Sözleşmeli Sağlık Personeli Çalıştırılması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	
21.06.2005	5371	Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu, Sağlık Personelinin Tazminat ve Çalışma Esasları	Sağlık çalışanlarının tazminat ve çalışma esaslarını düzenlendi.
03.07.2005	5396	Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa Bir Ek Madde Eklendi Hakkında Kanun	Ülkemizdeki sağlık hizmet etkinliğinin artırılması açısından; tedavi çeşitliliğini ülke geneline yaymak, bölgesel gelişimi sağlık alanında tamamlamak, hizmet kalitesini arttırmak, maliyet-etkin sağlık hizmeti sunumu için hastane kampüsleri uygulamasına başladı
	5683	Sağlık Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	
11.04.2007	5624	Kan ve Kan Ürünleri Kanunu	Kan ve kan ürünleri ihtiyacının karşılanmasına yönelik düzenlemelerde bulundu
25.04.2007	5634	Hemşirelik Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Hemşirelik eğitimini yeniden düzenlendi

Sağlık işletmesine dönüş sürecinde ilk olarak SB'na bağlı olmayan diğer kamu hastaneleri (SSK sağlık tesislerinin devri) Bakanlığa bağlanmıştır. “Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Kanun Tasarısı” ve “Sağlık Kanun Tasarısı” ile eğitim hastaneleri dışındaki bütün kamu hastanelerinin ve diğer sağlık kuruluşlarının il özel idarelerine bağlanması ve sağlık işletmesi modeline geçiş öngörülmüştü. Bu tasarıların

yasalaşamaması üzerine, 663 sayılı “SB ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” (2 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazete) ile Bakanlığa bağlı ikinci ve üçüncü basamak sağlık kuruluşları, “Kamu Hastane Birlikleri” adıyla, ayrı tüzel kişiliğe sahip ve idari yönden özerk kuruluşlar olarak sağlık işletmesi modeline göre yeniden yapılandırılmıştır. Bu kapsamda SB Merkez ve Taşra Teşkilatı ile Bağlı Kuruluşları yeniden yapılandırılmıştır. SB Merkez Teşkilatı, Taşra Teşkilatı ve Bağlı Kuruluşlardan oluşmaktadır. Böylece kamu sağlık kuruluşları özerk birer sağlık işletmesine dönüştürülürken, SB’da oluşan “sağlık piyasası”nın denetim ve düzenlenmesinden sorumlu bir kurum haline getirilmiştir (35,23).

Döner sermaye uygulaması, sağlık tesislerinin işletmeye dönüştürülmesinde önemli rol oynamaktadır. Döner sermaye uygulaması, sağlık emekçisinin unvanına göre hastanenin/sağlık kurumunun elde ettiği gelirinin belli bir oranının dağıtılması ile başlamış ve performansa dayalı ek ödeme sistemi olarak devam etmektedir. 2004 yılında SB hastanelerinde başlatılan performansa dayalı döner sermaye uygulaması, 2006 yılında tüm SB kurumlarına yaygınlaştırılmış, 2011 yılında ise tüm üniversite hastanelerini kapsamıştır (35).

Türkiye’de sağlık hizmetlerinin finansmanında tercihini sosyal sigortaya dayalı finansman yönteminden yana kullanmıştır. Türkiye’de sosyal güvenlik sistemi ve sağlık hizmetlerinin sunumu kademeli olarak gelişmiştir. Önce nüfusun bazı bölümleri sosyal güvenlik kapsamına alınmış, ardından sağlık hizmetleri de verilmeye başlanmıştır. Bugün SGK, sağlık hizmetlerinin finansmanında en güçlü kurum konumundadır. Kamu sağlık harcamalarının yarısından fazlasını SGK gerçekleştirmektedir. Merkezi devlet harcamaları ağırlıklı olarak SB ile Maliye Bakanlığı bütçesinden nansen edilmektedir. SB kamu sağlık harcaması açısından en fazla harcamaya sahip ikinci kurumdur. SB, Türkiye’de sağlık hizmetlerinin sunumundan ve yönlendirilmesinden temel sorumlu kuruluş olup, bütün SB bütçesi sağlık harcaması olarak değerlendirilmektedir. Aktif devlet memurları ve bağımlıları ile yeşil kartlıların sağlık hizmetlerinin finansmanı SSGSSK’nun uygulamaya girmesine kadar Maliye Bakanlığı tarafından karşılanmıştır. Yerel yönetimler, sağlık harcamalarının yerel devlet başlığı altında çok az bir bölümünü (%1,5) finanse etmektedir. Toplam sağlık harcamaları içinde 1999 yılında %38,9 olan özel sağlık harcamaları oranı önceki yıllara göre düşmüş olup, %27 olarak hesaplanmıştır. Hane halkı tarafından yapılan cepten sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamaları içindeki payı %17,4 iken, diğer özel sağlık harcamalarının oranı %9,6’dır (35).

Sağlık hizmetlerinde reform çalışmalarının en önemli gerekçesini artan sağlık harcamalarını kontrol etme çabası oluşturduğu için sağlık hizmetlerinin finansmanı önemlidir.

Ancak sağlık harcamalarındaki artış gereksiz kullanım ve kaynakların verimsiz kullanımından kaynaklanıyorsa öncelikle bu olumsuzlukları ortadan kaldıracak önlemlerin alınması gerekmektedir. Sağlık hizmetlerinin finansmanı sorunu, hakkaniyet ve dayanışma ilkeleri doğrultusunda, sağlık hizmetlerine erişim engellenmeden, sosyal adaleti sağlayan sosyal devlet tarafından çözümlenebilir (35).

2.9.PERFORMANSA DAYALI DÖNER SERMAYE EK ÖDEME SİSTEMİ

2.9.1. Performans Tanımı ve Değerlendirilmesi

Köken olarak İngilizce “performance” kelimesinden gelen performans kavramının, Türkçe karşılığı “iş başarımı” ve “herhangi bir işte gösterilen başarı derecesi”dir (45).

Performans sözcüğü, belirli bir zaman birimi içerisinde üretilen mal ya da hizmet miktarı olarak tanımlanmakta, işlevine göre ‘etkinlik’, ‘verim’, ‘çıkıtı’ kavramlarıyla, bunun yanı sıra bireyin yeteneği ve motivasyon arasındaki etkileşimin bir sonucu şeklinde ifade edilmektedir (46).

Performans, Byars ve Rue’nin deyişiyile, çalışanın işinin gereklerini ne derece iyi yerine getirdiğinin göstergesidir (47). Performans, harcanan enerji değil, elde edilen sonuçtur. Performans değerlendirme ise, çalışanın işindeki performansının nasıl olduğunu belirleme ve bunu ona bildirme, gelişimi için plan oluşturma sürecidir (48). Performans değerlendirme, bir değerlendiricinin önceden saptanmış standartlarla karşılaştırma ve ölçme yoluyla, işgörenlerin işteki performansını değerlendirmesi sürecidir (49).

Elde edilen sonuçlara göre kişiye yönelik başarı beklentisinin ne oranda gerçekleştiği belirlenmiş olur. Bu bilgiler sonucunda kişinin terfi etmesine, kariyer planlamasının yapılmasına, ücretinin artırılmasına, görevinin değiştirilmesine, işten çıkarılmasına, işinin zenginleştirilmesine ve benzeri kararlara ulaşılabilir (50).

Performans, işletme açısından önem taşıdığı kadar çalışan açısından da değer taşır. Çalışanlar, özellikle başarılı olanlar, çalışmalarının karşılığını görmek isterler. Bütün iyi niyetini ve çalışma gücünü ortaya koyarak çalışan bir kişi, düşük performanslı ve işe karşı ilgisiz davranan bir kişiyle aynı şekilde değerlendiğini gördüğünde, moral bozukluğu yaşayacak ve giderek çalışma isteği düşecektir. Öte yandan, yapılan değerlendirme sonucu çalışan eksiklerini görme fırsatı bulacağından bunları giderme ve yetenekleri geliştirme olanağı kazanacaktır. Performans değerlendirmesi, bu nedenle, çalışanı işe yöneltme ve özendirme aracı olarak da nitelendirilebilir. Nesnel ölçütlere göre uygulanan bir performans değerlendirmesi çalışanda yüksek moral ve organizasyona güven duygusu oluşturunacaktır (51).

Cleveland ve arkadaşları, endüstri ve örgüt psikologlarına performans değerlendirmesi bilgisinin en çok kullanıldığı alanları sormuşlar ve belirlenen yirmi kullanım alanı üzerine yapılan bir etmen analizi sonunda dört temel kullanım alanı belirlemişlerdir. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (52):

1. Kişiler arası karşılaştırma gerektiren kararlar (ücret belirleme, terfi ve işten çıkarma gibi).
2. Çalışanın kendi içinde karşılaştırmasını gerektiren kararlar (geri-bildirim, bireysel eğitim gereksinimlerinin, güçlü ve zayıf olunan performans alanlarının belirlenmesi gibi).
3. Sistemin sürdürülmesine yönelik kararlar (hedef belirleme, insan gücü planlaması ve kurum içi hiyerarşik yapının pekiştirilmesi gibi).
4. Doküman oluşturma (personel kararlarının dokümanlaştırılması, yasal yükümlülüklerin karşılanması ve geçerlik araştırmalarında ölçüt oluşturma).

Çok boyutlu performans modelleri incelendiğinde, iş performansının, işe özgü görevlerin dışında kalan, işe özgü olmayan görev ve sorumlulukları da içerdiği gözlemlenmektedir. Bu, aslında, iş performansının sınırları anlayışındaki ciddi bir değişimin yansımasıdır. Esnekliği bir zorunluluk haline getiren hızlı teknolojik değişimler, çalışanların eğitim düzeylerindeki artış, sosyal ve kültürel evrim, işe yönelik tutum ve değerlerde önemli değişikliklere neden olmuş, işin çalışanlar için anlamını ve sınırlarını değiştirmiş, zenginleştirmiştir. Bir insanın yaptığı iş ve kariyerinin artık tek doyum kaynağı olmadığı gerçeğini düşünürsek, çalışanların işleri, iş dışı yaşamları, kendilerine ait olan zamanları ve ilgileri arasında köprüler kurma eğiliminde olduklarını söylemek mümkündür (53).

Personel, özellikle başarılı personel yapmış olduğu başarılı çalışmanın karşılığını görmek isteyecektir. İyi niyetini ve çalışma gücünü ortaya koyarak çalışan bir iş gören, huzursuzluk yaratan ve işe karşı ilgisiz olan, iş görenle aynı kefeye konduğunu görürse morali bozulur ve isteksizlik başlar; bu yüzden değerlendirmeler iş göreni işe yöneltme ve güdüleme aracı olarak kullanılır. Değerlendirme sonunda iş gören eksiklerini öğrenme ve bunları giderme imkânına sahip olacaktır ki bu da işletme verimliliğini artırır. Ekonomik ve psikolojik ödüllendirmelerle, işe özendirme ve iş görenin işletmeye olan güveninin artması sağlanır (54).

Bireyler arasındaki performans farklılıklarında herhangi bir ödül ile sonuçlanmadığında değerlendirme anlamını yitirecektir. Başarı ile ödül arasındaki ilişkiyi adil

bir biçimde algıladığında da yüksek iş tatminine sahip olacaktır. Daha verimli çalışacak, performans düzeyini yükseltecektir (55).

İşgörenlerin performansının değerlendirilmesi ve ölçülmesi işleminde uyulması gereken temel ilkeler şunlardır (23):

- Öncelikle ölçütler objektif ve ölçülebilir olmalıdır: Sübjektif kriterler ve ölçülemeyen kriterler ile elde edilen sonuç doğru olmayacağı için değerlendirilen performansın bir anlamı olmayacaktır.
- Kriterler yapılan işle ilgili olmalıdır. Özel hayata ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere yer verilmemelidir: İşgörenin işi ile alakalı olmayan özel hayatına dair bir değerlendirme işe yönelik performansı ölçmeyecektir.
- Performans kriterleri çalışanlar tarafından önceden bilinmelidir: Ölçülecek kriter çalışan tarafından bilinmediği zaman çalışan motivasyonunu olumsuz etkileyecektir.
- Performans değerlendirme ve ölçme formlarında bir puanlama varsa bu puanlamanın dağılımında da objektiflik olmalıdır: Puanlamanın objektif ölçütlere göre belirlenmemesi sonucunda iş – puan dengesizliği çalışanlar arasında olumsuz sonuçlara sebep olur.
- Performans değerlendirme ölçütleri tespit edilirken çalışma sonuçlarının ölçülmesine özen gösterilmelidir: Çalışma sonuçları ifadesi ile üretim sektöründe ürünün, hizmet sektöründe verilen hizmetin ölçülmesi düşünülmelidir. Sadece süreci ölçen fakat sonucu ihmal eden bir değerlendirme sağlıklı sonuç vermeyecektir.
- Çalışanın liderlik ve yöneticilik yeteneği de performans değerlendirme ve ölçülmesinde dikkate alınmalıdır: Birçok araştırmada liderlik ve yöneticilik yeteneği ile performans arasında doğru orantı olduğu tespit edilmiştir.
- Çalışma grupları içerisinde uyum ve işbirliği dâhilinde çalışma durumu da dikkate alınmalıdır: Organizasyonlarda grup çalışmalarının önemi açıktır. İşgörenlerin birbirleri ile uyum ve işbirliği içinde çalışabilmeleri örgütlerin başarısını doğrudan etkileyecektir. Bunun için bireysel özelliklerin grup çalışmalarına tesir eden yönleri de dikkate alınması gerekmektedir.
- Kurum çalışanlarının performanslarının değerlendirilmesinde vatandaşların çalışanlar hakkındaki şikâyetleri de esas alınabilir: Örgütlerin sundukları hizmetin o hizmeti tüketenler tarafından ne şekilde algılandığı da önemlidir. Tüketici gözü ile değerlendirilmeyen performanslar tam anlamı ile değerlendirilmiş olmaz.

Gerek teknolojik gelişmeler gerek ise zihinsel dönüşümlerin olduğu sürekli değişimin ve gelişimin kaçınılmaz olduğu zamanımızda, yönetsel etkinliğin ve örgütsel verimliliğin kilit kelimesinin “insan” olduğu gerçeği de açığa çıkmış durumdadır (56).

2.9.2.Sağlıkta Peformans Değerlendirme

Sağlıkta performans değerlendirme üzerine ilk çalışma birinci dünya savaşında, Walter Dill Scott tarafından “adam-adama karşılaştırma” tekniğini kullanarak Amerikan deniz kuvvetlerinde yapılmıştır. 1920–1930 yıllarında saat ücretlilerine uygulanacak ücretlerin rasyonel biçimde ele alınması ve buna göre bir sistem kurma çalışmaları önem kazanmıştır. Böylece, ilk personel değerlendirme planları geliştirilmeye başlanmıştır. Bu değerlendirmelere “liyakat değerlendirme ” ismi verilmiştir (57, 58, 59).

Türkiye’de ise performans değerlendirme tezkiye ya da sicil sistemi adı altında eskiden beri kamu kuruluşlarında geleneksel formu içinde vardı. Ancak özel sektördeki kullanımı 1970’lerde görülmeye başlıyor. Kamu sektöründe performans değerlendirme yıllar içinde dinamik bir görüntü vermezken, özel sektör işletmelerinde özellikle 1980’lerin sonları 1990’ların başlarında performans değerlendirmenin giderek daha önem kazandığını görüyoruz (54).

Ülkemizde SB, “Sağlıkta Dönüşüm” kapsamında bir takım performans uygulamalarını hayata geçirmiştir. Bu kapsamda uygulanan performansa dayalı ek ödeme sistemi, performans uygulamalarının kamu sektöründe uygulanabilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu uygulamalar sağlık hizmetlerine ulaşmaya, bu hizmetlerden faydalanmaya, hizmetin kalitesine, sektörün gelişmesi ve iyileştirilmesine katkı sağlamıştır (23).

2.9.3.Performansa Dayalı Ücretlendirme

Çalışanlara yapılan ödeme biçimleri çeşitli olmasının yanı sıra performansa dayalı ödeme sistemibunlardan biridir.

Özel teşebbüs işyerlerinde uygulanagelmiş bir sistem olmakla birlikte sağlık bakanlığı bu sistemi tüm ülke çapındaki hastanelerde uygulamayı hedef edinmiştir.

Ücret çok yönlü bir kavramdır. Ekonomik ve toplumsal yaşamın hemen tüm yönlerini etkilemektedir. Personelin örgüte yaptığı katkılar karşılığı aldığı ücret onların yaşamlarını devam ettirmesini sağlaması yanında personele örgüt içinde bir statü ve saygınlık da kazandırmaktadır. Ücret yönetimi bu yönleriyle karmaşık bir görev olması yanında hem örgüt hem personel açısından büyük önem taşımaktadır (60).

Personel açısından ücret hem ekonomik hem de sosyal yönü bulunan bir kavramdır. Ücretin ekonomik yönü ekonomik gücünü belirlediğinden personeli en çok ilgilendiren yanıdır. Birey kendi çabası ile elde edeceği ekonomik kaynakları yiyecek, barınma, tatil vb.

ihtiyaçlarının karşılanmasında ve diğer hizmetlerden yararlanmasında kullanılır. Diğer yönden ücret personelin örgüt ve sosyal yaşantıdaki statüsünü belirleyen bir faktör niteliği de taşımaktadır. Yüksek statü daha çok saygı daha çok ilgi topladığından bireyler için değerlidir. Yapıla ücret ödemeleri artıp birey çevresindekilerden daha fazla kazanç elde ettiğinde ise bu bireyde başarı veya başarılı olma duygusu gelişir. Ücretlenme sürecinin örgüt açısından önemi şu başlıklarda özetlenebilir (60):

- İşletmede çalışmaya istekli personel potansiyelini oluşturmak
- İyi personeli örgütte elde tutmak
- Personeli güdülemek

Performansa dayalı ücretlendirme sisteminin temel amacı örgüt için değerli personeli cezbedecek, motive edecek, teşvik edecek, işletmede kalmalarını sağlayacak ve aynı zamanda personel tarafından adil olarak algılanacak, işletme için kabul edilebilir maliyet sınırları içinde olan bir ödeme paketi tasarlamaktır (61).

Performansa dayalı ücret sistemlerinde kullanılan parasal ödüller daha çok prim, ikramiye, komisyon, kârdan pay verme, hisse sahipliği olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, genel olarak özel sektör için geçerli olan bu uygulamalar kamu sektörü için geçerli değildir. Bunun yerine özel olarak oluşturulan puanlama sistemlerine dayalı olarak yapılan hesaplamalar suretiyle bulunan parasal miktarların çalışanlara dağıtılması yöntemi yaygın olarak kullanılmaktadır. Performansa göre döner sermaye katkı payı ödemesi, SB'ınca 2004 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (62).

Sistemin yasal dayanağını, 09.01.1961 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 04.01.1961 tarih ve 209 sayılı "Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun" oluşturmaktadır. Yasaya 1975, 1983 de bir takım değişiklikler yapılmış ve 27.06.1989 tarih ve 375 sayılı kanun hükmünde kararnamenin 27. Maddesi ile 209 sayılı kanunun 5. maddesine personele döner sermayeden ek ödeme yapabilmenin önünü açan madde eklenmiştir (23). 2/11/2011 tarihli ve 28103 Sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayınlanan 663 sayılı "Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile kurulan kamu hastaneleri birliklerinin çalışma usullerine ve mali yapısına uygun olarak hazırlanan "Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik" 01/01/2013 tarihinden geçerli olmak üzere 14/02/2013 tarihli ve 28559 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre, personelin katkısıyla elde edilen döner sermaye gelirlerinden, kapsamda yer alan

personeler, bilimsel çalışma destek puanı, birim performans katsayısı, girişimsel işlemler, mesai içi aktif çalışılan gün katsayısı, mesai içi sağlık tesisi puan ortalaması, mesai içi sağlık tesisi toplam puanı, sağlık tesisi kalite katsayısı, özellik arzeden birimlerde çalışma, hizmet alanı-kadro unvan katsayısı, tavan ek ödeme tutarına gibi unsurlar esas alınarak, ek ödeme yapılabilmektedir (23).

Üniversite personeli için Ek Ödeme Yönetmeliğinin uygulanmasında 4.11.1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58 inci maddesinde öngörülen ek ödeme matrahı ve tavan ek ödeme oranları dikkate alınır. Hizmet sunum şartları ve kriterleri de dikkate alınmak suretiyle personelin unvanı, görevi, çalışma şartları ve süresi, eğitim-öğretim ve araştırma faaliyetleri ve mesleki uygulamalar ile ilgili performansı ve özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi hizmete katkı unsurları esas alınarak yapılacak ek ödeme oranları hesaplanır (63).

2.10.SAĞLIK BAKANLIĞI'NDA PERFORMANSA DAYALI EK ÖDEME

SDP kapsamında, sağlık politikalarında köklü değişimler meydana geldi. Sağlıkta reform olarak kabul edilen bu program kapsamında, sağlık sisteminde karar vericiler, çalışanlar ve hizmeti alanlar bir bütün olarak değerlendirilmektedir (64).

Buna göre sağlık kurumlarında (62);

- Sağlık hizmetlerinin iyileştirilmesi,
- Kaliteli ve verimli hizmet sunumunun teşvik edilmesinin sağlanması amacıyla, görevli personeler döner sermaye gelirlerinden yapılacak ek ödemenin oran, usul ve esaslarının belirlendiği bir sistemdir.
- 2003 yılının ikinci yarısında uygulanmaya başlamıştır.
- İlk uygulama on pilot hastane üzerinde gerçekleşmiştir.
- 2004 yılının başından itibaren Sağlık Bakanlığına bağlı tüm sağlık kuruluşlarında uygulanmaya geçilmiştir.
- 2004 yılında bireysel performans ölçütleri dikkate alınmıştır.
- 2005 yılından itibaren kurumsal performans kriterleri de sisteme eklenmiştir.

Sağlık emekçilerinin daha verimli işler yapmasını sağlamak ve kaliteli hizmet sunumunu teşvik etmek için ölçülebilir hizmet tanımlamaları yapılmak zorundadır. Bu amacı gerçekleştirmek için farklı performans ölçütleri üzerinde durulmaktadır. Bu ölçütlerin başlıcaları şunlardır:

- Hizmet sunulan insanların mutluluğunu sağlamak
- Daha iyi bir sağlık düzeyi (çıktı/akibet) elde etmek
- İyi tanımlanmış kaliteli bir sağlık hizmet sunum sürecine uymak,
- Bu hizmeti sunmak için kullanılan altyapı, insan ve malzeme kaynaklarında (girdi) tanımlanmış normları yerine getirmek (62).

2.10.1.KAPSAM

Ek ödeme yönetmeliği 08.07.2014 tarih ve 29054 sayılı kanunla değişik 04.11.1981 tarih ve 2547 sayılı kanunun 58. maddesine dayanılarak hazırlanmıştır (63). Yapılacak ek ödemenin oranları ile bu ödemelerin esas ve usulleri; yükseköğretim kurumlarının hizmet sunum şartları ve kriterleri, personelin kadro ve görev unvanı, görev yeri, çalışma şartları ve süresi, eğitim-öğretim ve araştırma faaliyetleri ve mesleki uygulamalar ile ilgili performansı ve özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi hizmete katkı unsurları esas alınarak Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Yükseköğretim Kurulu tarafından çıkartılacak yönetmelikle belirlenir. Bu yönetmelikte belirlenen temel ilkeler çerçevesinde üniversite yönetim kurulları gerekli düzenlemeleri yapmaya yetkilidir (65).

2.10.2.İŞLEYİŞ

2.10.2.1.Dağıtılacak Ek Ödeme Miktarının Tanımlanması

Tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinin hesabında toplanan döner sermaye gelirleri bakiyesinden, bu yerlerde (65);

1. Gelir getiren görevlerde çalışan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine aylık (ek gösterge dahil), yan ödeme, ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (28/3/1983 tarihli ve 2809 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca ödenen tazminat dahil, makam, temsil ve görev tazminatı ile yabancı dil tazminatı hariç) toplamından oluşan ek ödeme matrahının yüzde 800'ünü, araştırma görevlilerine ise yüzde 500'ünü; bu yerlerde görevli olmakla birlikte gelire katkısı olmayan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine yüzde 600'ünü, araştırma görevlilerine ise yüzde 300'ünü,
2. Diğer öğretim elemanlarına ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi personel ile sözleşmeli olarak çalışan personele ek ödeme matrahının; uzman tabipler için yüzde 600'ünü, hastaneler başmüdürü ve eczacılar için yüzde 250'sini, başhemşireler

için yüzde 200'ünü, diğer öğretim elemanları ile diğer personel için yüzde 150'sini, işin ve hizmetin özelliği dikkate alınarak yoğun bakım, doğumhane, yeni doğan, süt çocuğu, yanık, diyaliz, ameliyathane, enfeksiyon, özel bakım gerektiren ruh sağlığı, organ ve doku nakli, acil servis ve benzeri sağlık hizmetlerinde çalışan personel için yüzde 200'ünü geçmeyecek şekilde aylık ek ödeme yapılır.

Dağıtılacak miktar, ilgili ödeme dönemi için yönetim kurulunun, kanuni sınırlar dâhilinde yapılacak kesintilerden sonra dağıtımına karar verdiği miktar kadardır (63).

2.10.2.2.Aktif Çalışılan Gün Sayısı

Çalışanın, ödeme dönemi içerisindeki toplam gün sayısından (yataksız tedavi kurumlarında ise toplam iş günü sayısı) çalışılmayan günlerin çıkarılması sonucu bulunan çalışılan gün sayısının, o dönem içerisindeki toplam gün sayısına bölünmesi sonucu bulunan bireysel katsayı.

2.10.2.3.Bireysel Net Katkı Puanı

İlgili döner sermaye birim/alt biriminde çalışan personel için, kapsamı 5 inci maddede açıklanan (A), (B), (C), (D) ve (E) puanlarından maddede belirtilen formüllere göre hesaplanan nihai toplam puan.

2.10.2.4.Dönem Ek Ödeme Katsayısı

İlgili dönemde tespit edilen ve 1 (bir) puanı ücrete dönüştürmek için kullanılan katsayıdır. İlgili ödeme döneminde dağıtımına karar verilen döner sermaye miktarının, ilgili ödeme döneminde birim bireysel net katkı puanları toplamına bölünmesi sonucu bulunan katsayı (Dağıtılabilecek Miktar/Birim Bireysel Net Katkı Puanları Toplamı).

2.10.2.5.Ek Ödeme Matrahı

Ek ödemedeki yararlanacak personelin aylık (ek gösterge dâhil), yan ödeme, ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil, görev ve yabancı dil tazminatı hariç) toplamı (63).

2.10.2.6.Gelir Getirici Faaliyet

Yapılan işlem sonucunda döner sermaye işletmesine gelir getiren faaliyetler (65).

2.10.2.7.Kadro/Görev Ünvan Katsayısı

Ek ödmeden yararlanacak personelin kurum içindeki kadro veya görev unvanlarına göre belirlenen ve ortalamalardan faydalanma oranını gösteren katsayı.

Tablo 7: Kadro/Görev Unvan Katsayı Cetveli (63).

Görev Ünvanı	Katsayı Aralığı
Rektör, Rektör Yardımcısı	4,00-4,50
Dekan/Başhekim, Dekan Yardımcısı/Başhekim Yardımcısı	3,50-4,00
Prof.Dr.	3,00-3,50
Doç.Dr.	2,50-3,00
Dr. Öğr. Gör.	2,00-2,50
Öğretim Görevlisi, Araştırma Görevlisi, Uzman (Uzman Tabip ve Diş Tabibi), Hastane Başmüdürü, İşletme Müdürü	1,20-2,20
Başhemşire, Fakülte Sekreteri, Başeczacı, Hastane Müdürü, Uzman, Hastane Müdür Yardımcısı, Eczacı	1,00-1,80
Hemşire, Radyoloji Teknikeri, Laboratuvar Teknikeri, Sağlık Memuru, Sağlık Teknikeri, Diyetisyen, Fizyoterapist, Gıda Mühendisi, Mühendis, Odyolog, Psikolog, Veteriner Hekim, Okutman, Sosyal Çalışmacı, Biyolog, Pedagog, Kimyager, Fizikçi, Tekniker, Teknisyen, Ayniyat Saymanı	0,50-1,30
Aşçı, Tıbbi Sekreter, Teknisyen Yardımcısı, Aşçı Yardımcısı, Bekçi, Bilgisayar İşletmeni, Gassal, Güvenlik Görevlisi, Hastabakıcı, Hizmetli, İmam, Memur, Şoför, Terzi	0,35-0,90

2.10.2.8.Kalibrasyon katsayısı (KK)

Birim veya alt birim ortalamasından kadro/görev unvan katsayısına göre alınan (A) puanına, bireysel üretilen puanların (B1,B2,B3,C) katkı oranını belirlemek üzere (B1,B2,B3 için KK1 olarak, C için KK2 olarak) (0,2) ila (0,9) arasında yönetim kurulu tarafından belirlenecek katsayı (63):

- Kurumsal katkı puanı; ilgili döner sermaye birim veya alt birim ortalamasının, kadro/görev unvan katsayısı ve aktif çalışılan gün katsayısı ile çarpımı sonucu bulunan puanı ifade eder.
- Bireysel gelir getirici faaliyet puanı; Kurum içinde bireysel gelir getirici faaliyetlerden dolayı alınan mesai içi (B1), mesai dışı ilave ücret alınmayan (B2) ve mesai dışı ilave ücret alınan (B3) puanlarının toplamından oluşan puandır.

- C. Eğitim-öğretim faaliyeti puanı; döner sermaye kapsamında yapılmayan eğitim-öğretim faaliyetleri için Yükseköğretim Kurulu tarafından hazırlanan “Eğitim-Öğretim Faaliyetleri Cetveli”nde yer alan puanlar toplamıdır. Eğitim-öğretim faaliyetleri, kalite verimlilik unsurları dikkate alınarak puanlanır.
- D. Bilimsel faaliyet puanı; döner sermaye kapsamında yapılmayan bilimsel faaliyetleri için, Yükseköğretim Kurulu tarafından hazırlanan “Bilimsel Faaliyetler Cetveli”nde yer alan puanlar toplamıdır.
- E. Diğer faaliyetler puanı; (A), (B), (C) ve (D) puanlarının hesaplanmasında dikkate alınan faaliyetler dışındaki komisyon üyelikleri, özellik arz eden riskli birimlerde çalışma ve benzeri diğer hususlar dikkate alınarak hazırlanan ve Ek Görev Cetveli ve Risk Cetvelinde tanımlanan ve belirlenen yüzdelerle (A) puanı ile çarpılması sonucu elde edilen yüzdelerdir.

Yapılacak ek ödemeye esas katkı oranlarının belirlenmesinde; kurumsal katkı puanı (A puanı), bireysel gelir getirici faaliyet puanı (B puanı), eğitim-öğretim faaliyeti puanı (C puanı), bilimsel faaliyet puanı (D puanı) ve diğer faaliyetler puanı (E puanı) esas alınır (63).

Tablo 8: Risk Cetveli (63).

BİRİM/ALT BİRİME AİT RİSK TANIMI	PUAN
Enfeksiyona maruz kalma riski	yok=0, düşük=1, yüksek=2
Fiziksel şiddete maruz kalma riski	yok=0, düşük=1, yüksek=2
Batıcı, delici, kesici alete maruz kalma riski	yok=0, var=1
Kimyasallar, etilen oksit, buhar vb. gazlara maruz kalma riski	yok=0, var=1
X-Ray'e maruz kalma riski	yok=0, var=1
Anestezi gazlarına maruz kalma riski	yok=0, var=1
Yanıcı, patlayıcı maddelere maruz kalma riski	yok=0, var=1
Zorunlu mali sorumluluk sigorta risk grubu	Branşa göre tanımlanmış 1-4 aralığında değişen risk puanı

Tablo 9: Ek Görev Cetveli (63).

EK GÖREV TANIMI	PUAN
YÖK Üyeliği	30%
Üniversitelerarası Kurul Üyeliği	25%

YÖK Komisyon/Kurul/Çalışma Grubu Üyeliği	25%
Üniversite Senatosu Üyeliği	20%
Fakülte Kurulu/Fakülte Yönetim Kurulu Üyeliği	20%
Bölüm Başkanlığı	20%
Anabilim Dalı Başkanlığı	15%
Bilim Dalı Başkanlığı	10%
Satınalma Karar Komisyonu Üyeliği	10%
İhale Komisyonu Üyeliği	10%
Piyasa Fiyat Araştırma Komisyonu Üyeliği	10%
Yaklaşık Maliyet Komisyonu Üyeliği	10%
Muayene ve Kabul Komisyonu Üyeliği	10%
Kontrol Teşkilatı Üyeliği	10%
Ek Ödeme İnceleme Heyeti/Komisyonu Üyeliği	10%
Hastane Enfeksiyon Kontrol Komitesi/Kurulu Üyeliği	10%
Kalite Kurulları Üyeliği	10%
Sağlık Kurulu Üyeliği	10%
Radyasyon Güvenliği Komitesi/Kurulu Üyeliği	10%
Transplantasyon Koordinasyon Kurulu Üyeliği	10%
Transfüzyon Komitesi Üyeliği	10%
Bilimsel Dosya İnceleme Komisyonu Üyeliği	10%
Asistan Uyum Komitesi/Kurulu Üyeliği	10%
Gerçekleştirme Görevlisi	10%
Taşınır Kayıt Kontrol Yetkilisi	10%
Maaş/Ek Ödeme Mutemetliği	10%
Ünite/Birim/Servis Sorumluluğu (Dekanlık/Başhekimlik onaylı sorumluluk yazısı olanlar)	10%

2.10.2.9.Kalite-Verimlilik Esasları ve Katsayıları

Birim veya alt birimlerin verimlilik ve kalite artırıcı faaliyetleri için Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenen esaslar ile katsayılar.

2.10.2.10.Mesai Dışı Çalışma

Mesai saatleri içinde yapılan çalışmalar ile nöbet hizmetleri hariç olmak üzere, hizmet çeşitleri ve sınırları yönetim kurullarınca belirlenen çalışma.

2.10.2.11.Mesai Dışı Gelir

İlgili mevzuatı uyarınca tespit edilen çalışma saatleri dışında ve hafta sonu ve resmi tatillerde elde edilen gelir.

2.10.2.12.Ödeme Dönemi

Yıl içerisinde döner sermaye ek ödemesinin yapılacağı aylık dönemler ile hizmetin gerçekleşmesi ve gelirin tahsilatına göre yönetim kurulunca belirlenen ödeme dönemi.

2.10.2.13.Tavan Ek Ödeme Katsayısı

Ek ödemeden yararlanacak personelin kadro/görev unvanına göre kanunun 58. maddesinde belirlenmiş bulunan tavan katsayısı.

2.10.2.14.Mesai Dışı Fark Ücreti

Öğretim üyeleri tarafından mesai saatleri dışında bizzat verilen sağlık hizmetleri. Bağış, faiz geliri gibi personelin katkısına dayanmayan döner sermaye gelirleri hiçbir şekilde personele ek ödeme olarak dağıtılamaz (63).

Sisteme yöneltilen eleştiriler (66):

- Kurumsal ve bireysel performans sistemi döner sermaye gelirlerinin bölüşümünde istismara yol açacak niteliktedir ve personel arasında çatışmalara neden olmaktadır. Bu sistemin bilimsel performans değerlendirme kriterlerine uygun olarak geliştirilmesi gerekmektedir.
- Belirli branşlarda daha fazla puan kazanarak, daha fazla ek ödeme almak mümkün olmakla birlikte, diğer branşlara mensup çalışanların döner sermayeden daha az ek ödeme alması durumu ortaya çıkmaktadır. Farklı branşlara mensup hekimlerin aldıkları ek ödemeler arasında ciddi farklılıklar bulunmaktadır.
- Doktorların daha fazla performans puanı toplayabilmek için, hastalara daha az zaman ayırarak daha fazla hastaya bakma eğilimleri ortaya çıkmaktadır. Bu durumun hizmetin kalitesinin düşmesine yol açabileceği endişeleri mevcuttur.
- Özellikle eğitim hastaneleri gibi hizmetin yanı sıra eğitim ve araştırma işlevini de yerine getirmesi beklenen kurumlarda, çarkın dişlileri gibi birbirine bağlı olan sağlık hizmet sunucularının aralarındaki bağın kopartılması ve daha çok para kazandıranın öne çıkması çok tehlikeli bir durumdur.

Tabi ki hiçbir sistem mükemmel değildir. Tüm eleştirilere rağmen performans sistemini aşağıdaki cümlelerle okumamız durumunda daha iyi anlamamız mümkün olacaktır (67):

- Sistem, sağlık alanında önemli, kendine özgü, güçlü ve dinamik bir düzenlemedir.
 - Sistemin modellenmesi, pilot uygulamalar ve araştırmalar sonucu ÷lkemize özgü yapılmıştır.
 - Düzenlemeyi yapan açısından sistemin stratejik amaçları vardır. Düzenleyici ilk amaçlarına ulaşmıştır.
 - Performans sistemi, bu zaman kadar özel sektörece kullanılan çağdaş performans yönetimi kavramlarını kamusal alana sokmuştur. Bu, kamuda ilk örnek olmuştur.
 - Sistem, sağlık hizmetlerinde kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanılmasını sağlamıştır.
 - Hastaların sağlık hizmetlerine ulaşımını kolaylaştırmıştır.
 - Sağlık hizmetlerinde hakkaniyeti sağlamıştır.
 - Hastanın hekim seçme hakkını güçlendirmiştir.
 - Sağlık alışanları, özlük hakkı olarak önemli bir kazanım elde etmişlerdir.
- Kanuni bir düzenlemeye gerek kalmadan uzman hekimler muayenehanelerini kapatmışlardır.
 - Sağlık sisteminin kayıt altına alınması kolaylaşmıştır.
 - Sağlık sisteminin performans göstergelerinin düzelmesini teşvik etmiştir.
 - Kamu hastanelerini özel hastanelerle rekabet edebilecek duruma gelmelerini kolaylaştırmıştır

Sistem, sadece parasal bir ödeme modeli olmayıp, belirlenen ‘başarı ölçütlerine’ göre personeli ödüllendirerek, bireysel verimliliği artırmasının yanında ‘kurumsal performans kriterleri’ ile birlikte tutumluluk, verimlilik ve etkinlik sağlamayı hedefleyen bir uygulamadır. Bu sistemde ödüllendirme, zannedilenin aksine çok hasta görene değil, zamanın, mekânın, kaynağın verimli kullanılmasına ve verilen hizmetlerin kayıt altına alınmasına göre yapılmaktadır. Yani kişinin kendi çalışma ve gayretinin yanında çalıştığı bölümün ve kurumunun bir bütün olarak değerlendirilmesi esastır. Performans değerlendirilmesi ve performansa göre döner sermaye katkı payı ödenmesi uygulamaları, çalışanların adeta

ortakları olduğu sağlık kuruluşlarını idari ve mali özerk kurumlar olarak yarına hazırlama sürecinde önemli bir araçtır (68).

2.11.Acil Serviste Maliyet Analizi

Ülkemizde nüfus hızla artışı ve bunun paralelinde yaşam süresinin artması, hem kamu hem de özel sağlık merkezlerine ulaşımın kolay hale gelmesi, ambulans hizmetlerinin yaygınlaşması bu merkezlere başvuruların artmasına neden olmuştur. Global dünya ile entegrasyonun bir sonucu olarak devletin de desteği ile sağlık merkezleri hızla çoğalmıştır. Ancak polikliniklere hasta başvuru sayısının aşırı artışı bir başka sorunun kaynağı haline gelmiştir: acil servis başvurularının artışı.

Acil servis merkezlerinde uygulanan sağlık hizmetleri aslında diğer sağlık hizmetlerine göre daha pahalı olmaktadır. Diğer bölümlere göre daha yüksek bir baskı altındadır. Olası gecikmeler hastalar açısından dramatik sonuçlara yol açabilir. Bu baskı altında hastaneler için hasta akışını geliştirmek, olası en iyi bakım zamanlamasını uygun yaklaşımlarla sağlamak ve sınırlı kaynakların optimal kullanımını garantiye almak çok önemlidir (69).

Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” II sayılı cetvelinde tanımlanmış 50 idareden oluşmaktadır. Sağlık kurumu sahibi olan Üniversiteler bu sınıflama içinde yer almaktadır. Kamu üniversitelerine ait hastaneler de özel bütçeli hastanelerdir. Özel bütçeli hastanelerin özel bütçe kapsamındaki gelirleri / ödenekleri hazine gelirleridir (15).

Yataklı tedavi kuruluşları, acil sağlık hizmetlerinin bedelini hizmet sundukları kişinin ödeme imkânları ve kuruluşlarının tahsil işlemleri ile ilgili usul ve esaslar çerçevesinde tahsil ederler. ASH kapsamında hastane öncesi ve hastaneler arası hasta nakil hizmetleri sırasında sunulan hizmetlerin bedeli, bağlı olduğu döner sermaye saymanlığı tarafından hastaların bağlı oldukları resmi veya özel sosyal güvenlik kuruluşlarına tahakkuk ettirilir ve tahsil edilir. Sosyal güvencesi olmayıp ödeme gücü olmayanlardan ücret talep edilmez (5).

3. GEREÇ VE YÖNTEM

Bu çalışma Gaziantep Üniversitesi Klinik Araştırmalar Etik Kurulu onayı(Tarih: 06.11.2017 Karar no: 2017/367) alındıktan sonra Gaziantep Üniversitesi Şahinbey Araştırma ve Uygulama Hastanesi Acil Tıp Anabilim Dalı'nda yapılmıştır. Acil Tıp Anabilim Dalı'na bağlı olarak çalışan erişkin acil serviste 01.01.2014 ile 31.12.2017 tarihleri arasında 4 yıl boyunca faturalandırılan tüm hizmetler ve bu süre içindeki belgelenmiş olan tüm gelirler ve giderler retrospektif olarak çalışmaya alınmıştır. Araştırmada, maliyetlerin ve giderlerin akışını belirlemek için hastanede kullanılan idari, mali ve tıbbi kayıtlardan yararlanılmıştır. Veriler Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü(DSİM), Hastane Otomasyon Sistemi(HOS), Hastane Bilgi İşlem Merkezi(HBİM), Taşınır Kontrol Servisi(TKS) (Ayniyat Saymanlığı Ambarı), Hastane Teknik Servisinden(HTS) temin edilmiştir. Verilerin analizinde Geleneksel Maliyet Analizi yöntemi kullanılmıştır. Veriler Microsoft Office Excel programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Hastanemizde çocuk acil ve erişkin acil aynı üniteye hizmet vermektedir. Ancak çocuk acil, Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları Anabilim Dalı'na bağlı olarak çalıştığından bu birime ait veriler çalışma dışı bırakılmıştır.

Erişkin acil servisi üç yataklı bir triyaj odası, on bir adet box(ayaktan muayene birimi), iki yataklı travma müdahale odası, iki yataklı iki adet dahili müdahale odası, bir adet tek yataklı resüsitasyon odası, ultrasonografi odası, tek yataklı kritik bakım odası, tek yataklı protokol odası, dört yataklı bayan ve altı yataklı erkek gözlem odası olmak üzere 2350,47 m² alandan oluşmaktadır. Servisimizde 2017 yılı Mayıs ayı itibariyle üç profesör ve bir doçent olmak üzere dört öğretim üyesi, on sekiz araştırma görevlisi, yirmi dört yardımcı sağlık personeli, on iki tıbbi sekreter, on üç hasta bakıcı ve yedi temizlik personeli görev yapmaktadır.

Erişkin acil servisin yıllık poliklinik başvuru sayısı ve yüzdeleri cinsiyetlerine ve aylara göre ayrımı yapılarak hesaplanmıştır. Poliklinik başvuru bilgileri HOS ve HBİM'nden alınmıştır.

Gelirler; başka bölümlere verilen hizmetlerden elde edilen gelirler ve fatura tutarı gelirleri olmak üzere iki ana başlık halinde hesaplanmıştır. Fatura tutarı gelirleri poliklinik muayene gelirleri, yapılan invaziv ve noninvaziv işlemlerden elde edilen gelirler ve diğer bölümlerden alınan hizmet gelirlerinden(radyoloji, acil biyokimya laboratuvarı, acil

mikrobiyoloji laboratuvarı, kullanılan sarf malzeme ve ilaçlar, kan merkezi) oluşmaktadır. Başka bölümlere verilen hizmet gelirleri de acil serviste takılan port katater, santral venöz katateri ve diyaliz katateri gelirlerinden oluşmaktadır. Gelirler DSİM ve HOS'nden alınmıştır.

Giderler; fatura(hizmet üretim) giderleri, personel giderleri, alt yapı giderleri, hastane yönetim ve yemek giderleri olmak üzere dört ana başlık halinde hesaplanmıştır.

Fatura(hizmet üretim) giderleri; kullanılan malzeme ve ilaç, birimin kullandığı sarf malzemesi(eldiven, pamuk, enjektör vs.), diğer bölümlerin hizmet giderleri(radyoloji, acil biyokimya laboratuvarı, acil mikrobiyoloji laboratuvarı, kan merkezi, bölümlerden istenen konsültasyonlar), döneme ait fatura kesinti veya iade tutarı, fatura tutarına ait vergiler ve araştırma fon ödentisi olarak ayrı ayrı hesaplanmıştır. DSİM kayıtlarından 2014-2017 yıllarında Tıbbi Malzeme Merkezi'nden Acil Tıp AD'na verilen tıbbi malzemeler ve tutarları, eczaneye alınan ilaçlar ve tutarları çıkarılmıştır. Diğer bölümlerin hizmet giderleri DSİM'nden, döneme ait fatura kesinti veya iade tutarı SGK tarafından iade edilen faturalardan alınmıştır. Fatura tutarına ait vergiler ve araştırma fon ödentisi verileri DSİM kayıtlarından alınmıştır.

Personel giderleri; öğretim üyesi katkı payı, araştırma görevlisi katkı payı, kadrolu personel katkı payı ve hizmetli(işçi) giderleri olarak ayrı ayrı hesaplanmıştır. Öğretim üyesi, araştırma görevlisi, kadrolu personel brüt katkı payları ve hizmetli giderleri DSİM kayıtlarından alınmıştır. Öğretim üyesi, araştırma görevlisi ve kadrolu personel brüt maaşları merkezi bütçeden ödendiğinden bu kalemler hesaba katılmamıştır.

Genel bütçe kaynaklarından yapımı gerçekleştirilen binaların toplam inşaa alanlarını m² cinsinden belirlenir. Bulunan toplam m² inşaa alanını; Maliye Bakanlığı/Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından ortak olarak yayınlanan ve binaların vergi değerlerinin belirlenmesinde kullanılan Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği içerisinde, maliyet hesaplanılan yıla ait olarak verilen m² inşaat maliyet bedeli ile çarparak binaların cari inşaat maliyetini bulunur. Bu hesaplama için İlgili tebliğ ekinde 5. bölümde yer alan "hastane binaları tarifesinin, betonarme karkas lüks inşaat ortalama m² birim maliyet" değerini, tablolar altında yer alan kalorifer, klima ve asansörler için yapılacak eklemeleri de yaparak kullanılır. Bulunan bina cari maliyeti üzerinden VUK 333 ve 339 tebliği gereğince binalar için yıllık %2 oranında amortisman gideri hesaplanır (70).

Alt yapı giderleri; özel cihaz amortismanı-demirbaş giderleri, cihazların bakım onarım bedelleri, birime yapılan inşaat veya tadilatlar, enerji-telefon-su-internet-gaz-yakıt giderleri olarak ayrı ayrı hesaplanmıştır.

Hastane binasının maliyetini tespit etmede, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yıllık olarak yayınlanan Mimarlık ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ’de 5. Sınıfı B grubunda yer alan “hastaneler m² maliyeti” esas alınmıştır. 2014 yılı için m²’si 1400 TL, 2015 yılı için m²’si 1500 TL, 2016 yılı için m²’si 1610 TL, 2017 yılı için m²’si 1764 TL olarak belirlenmiş, acil servisin toplam alanı ile her yıl için belirlenen tutar çarpılarak acil servis binasının o yıla ait maliyet değeri hesaplanmıştır (71).

Hastane Yetişkin Acil Servis alanı 2350,47 m²’dir. Binaların yıllık toplam amortisman gideri hesaplanırken Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Amortisman Tabii İktisadi Kıymetler Listesi esas alınarak binaların ortalama ekonomik ömrü 50 yıl olarak kabul edilmiş ve bina maliyetinin %2’i alınmıştır.

Acil Tıp AD’nda halen kullanılmakta olan demirbaşların tutarları, özel cihaz amortismanları TKS’inden alınmıştır. 01.01.2014-31.12.2017 yılı için ödenen bakım onarım bedelleri, birime yapılan inşaat veya tadilatlar giderleri bakım onarım formları temel alınarak DSİM kayıtlarından alınmıştır. Tıbbi gaz, enerji, telefon, su, yakıt ve internet gideri DSİM bütçesinden 01.01.2014-31.12.2017 yılı için ödenen faturalar temel alınarak hesaplanmıştır.

Hastane genel giderleri ve yemek giderleri tek başlık altında ayrı ayrı hesaplanmıştır. Hastane genel giderleri; Acil Tıp AD’nın hastanede kapladığı alana ve acil servis tarafından faturalandırılan hizmetlerin, tüm hastane içerisinde faturalandırılan hizmetlerin oranına göre hesaplanmıştır. Hastane genel giderleri, bölümü olmayan çalışanların giderlerinden(bilgi işlem, fatura servisi, evrak kayıt, taşınır kontrol servisi vs.) oluşmaktadır. Yemek giderleri DSİM bütçesinden ödenen faturalar temel alınarak hesaplanmıştır.

Fatura(hizmet üretim) giderleri ve personel giderleri toplanarak esas hizmet maliyeti hesaplanmıştır. Toplam gelirden esas hizmet maliyeti çıkartılarak esas faaliyet kârı hesaplanmıştır.

Alt yapı giderleri, hastane giderleri ve yemek giderleri toplanarak diğer faaliyet giderleri hesaplanmıştır. Esas faaliyet kârından diğer faaliyet giderleri çıkartılarak toplam kâr-zarar hesaplanmıştır.

Acil Birim Hasta Geliri=Toplam Bölüm Geliri/Toplam Bölüm Poliklinik Hasta Sayısı

Acil Birim Hasta Maliyeti=Toplam Bölüm Maliyeti/Toplam Bölüm Poliklinik Hasta Sayısı

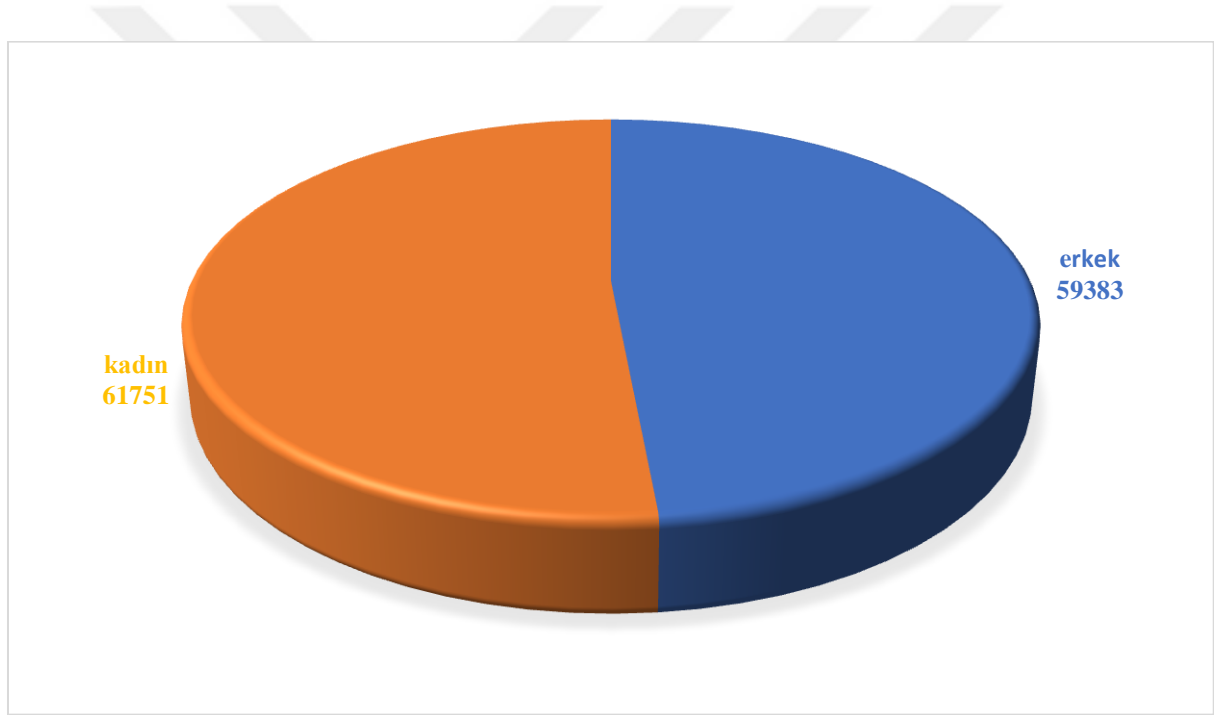
Yıllık toplam gelir, toplam gider, toplam personel katkı payı tutarları Yİ-ÜFE’ne göre düzeltilerek karşılaştırma yapılmıştır.

4.BULGULAR

Gaziantep Üniversitesi Şahinbey Araştırma ve Uygulama Hastanesi Acil Tıp AD 2002 yılında kurulmuştur. Ancak servisimiz, hastane bünyesinde 1998 yılından itibaren günümüze kadar ASH vermektedir.

4.1.2014 Yılı Değerlendirmesi

2014 yılında % 51 i kadın (n=61751), % 49 u erkek (n=59383) olmak üzere toplam 121134 hasta başvurmuştur. Ortalama aylık poliklinik muayene sayısı 10095 olarak tespit edilmiştir.

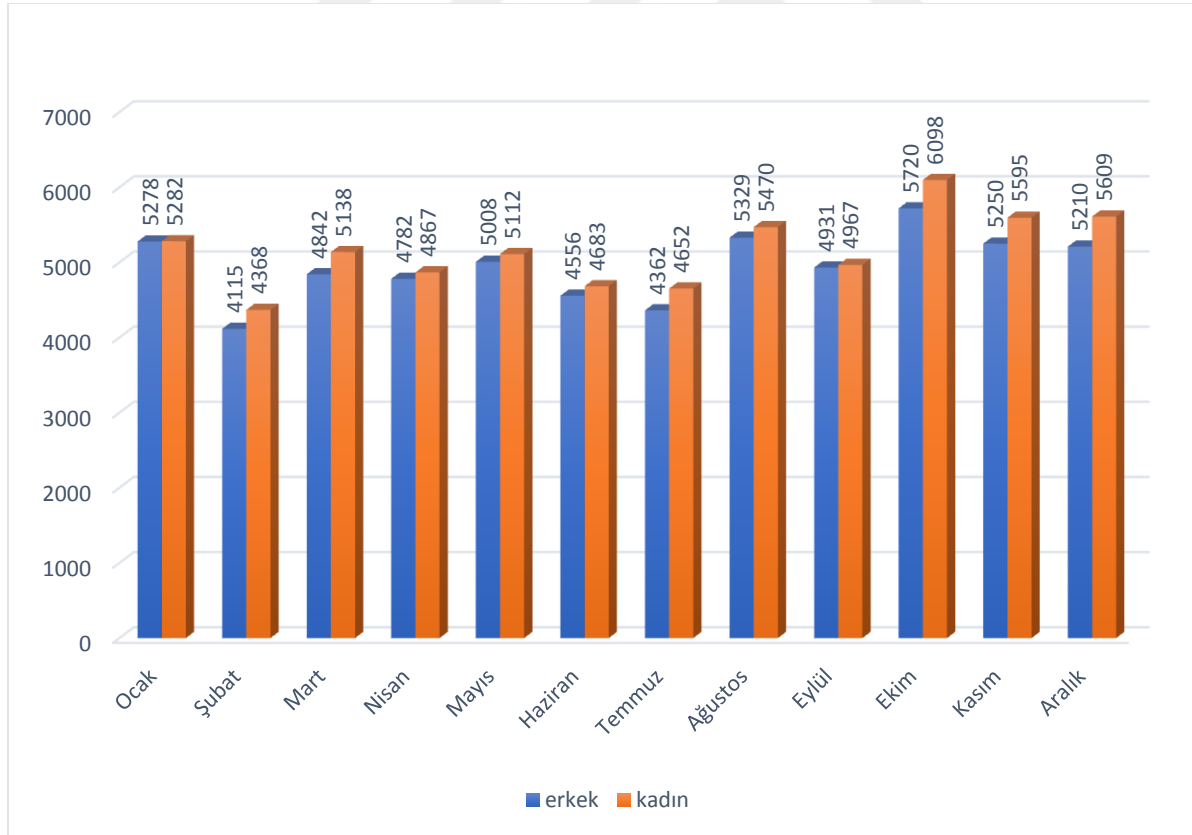


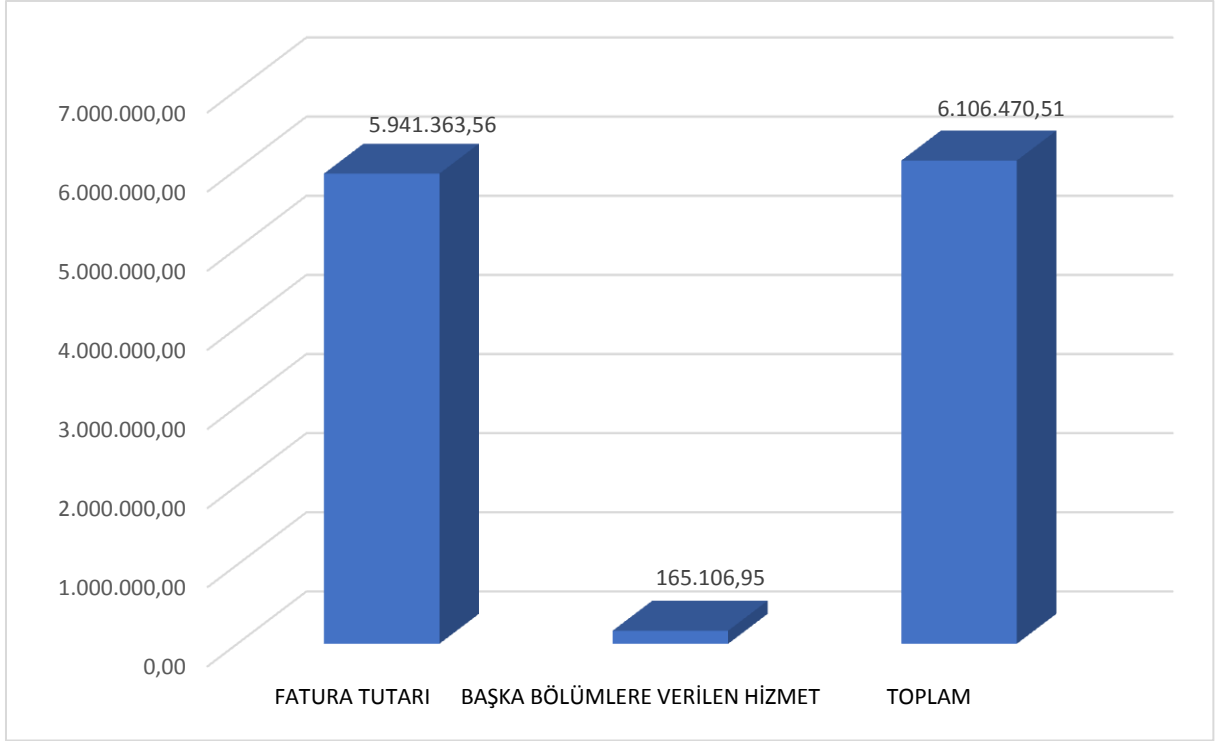
Şekil 3: 2014 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı

Acil poliklinik muayene sayısı; Şubat ayında en düşük, Ekim ayında ise en yüksek düzeyde tespit edilmiştir.

Tablo 10: 2014 Yılı Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet ve Aylara Göre Dağılımı.

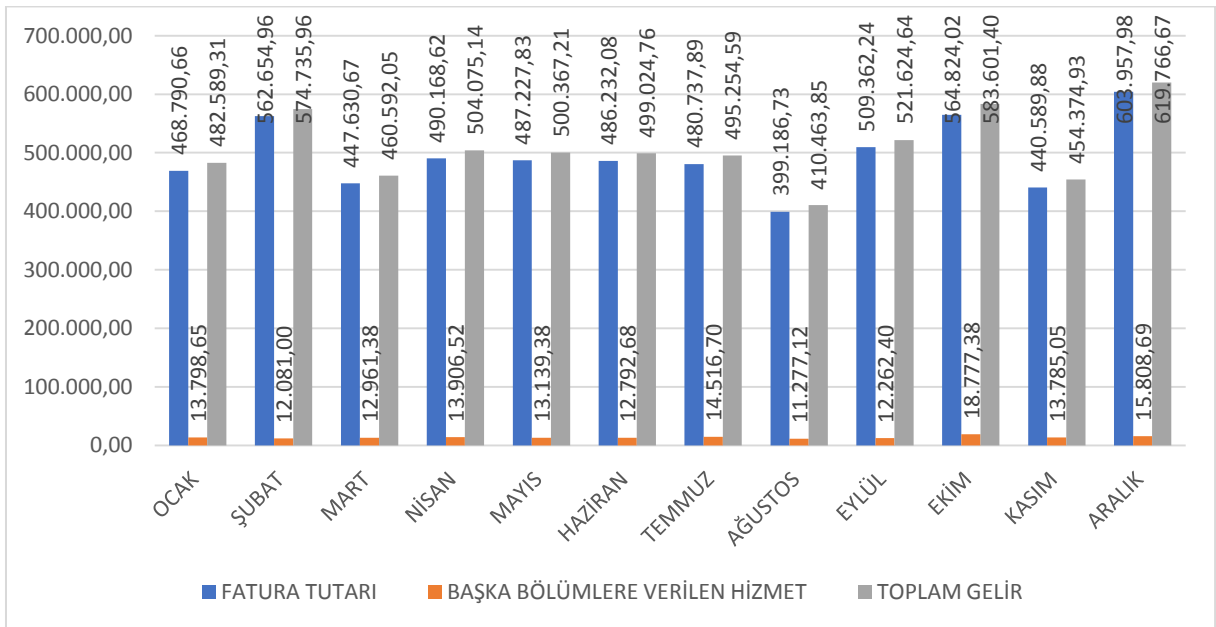
Aylar	Kadın		Erkek		Toplam
	Sayı	Oran%	Sayı	Oran%	Sayı
Ocak	5.282	50%	5.278	50%	10.560
Şubat	4.368	51,49%	4.115	48,51%	8.483
Mart	5.138	50,56%	4.842	49,44%	9.980
Nisan	4.867	50,44%	4.782	49,56%	9.649
Mayıs	5.112	50,51%	5.008	49,48%	10.120
Haziran	4.683	50,68%	4.556	49,31%	9.239
Temmuz	4.652	51,12%	4.362	48,88%	8.924
Ağustos	5.470	50,65%	5.329	49,35%	10.799
Eylül	4.967	50,18%	4.931	49,82%	9.898
Ekim	6.098	51,60%	5.720	48,40%	11.818
Kasım	5.595	51,59%	5.250	48,41%	10.845
Aralık	5.609	51,84%	5.210	48,16%	10.819
Toplam	61.751	51%	59.383	49%	121.134

**Şekil 4:** 2014 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı



Şekil 5: 2014 Yılı Toplam Acil Servis Gelir Dağılımı

2014 yılında % 97,30'u (5.941.363,56 TL) fatura tutarı geliri ve % 2,70'ü (165.106,95 TL) başka bölümlere verilen hizmet geliri olmak üzere toplam erişkin acil servis geliri (6.106.470,51 TL) olarak hesaplanmıştır.



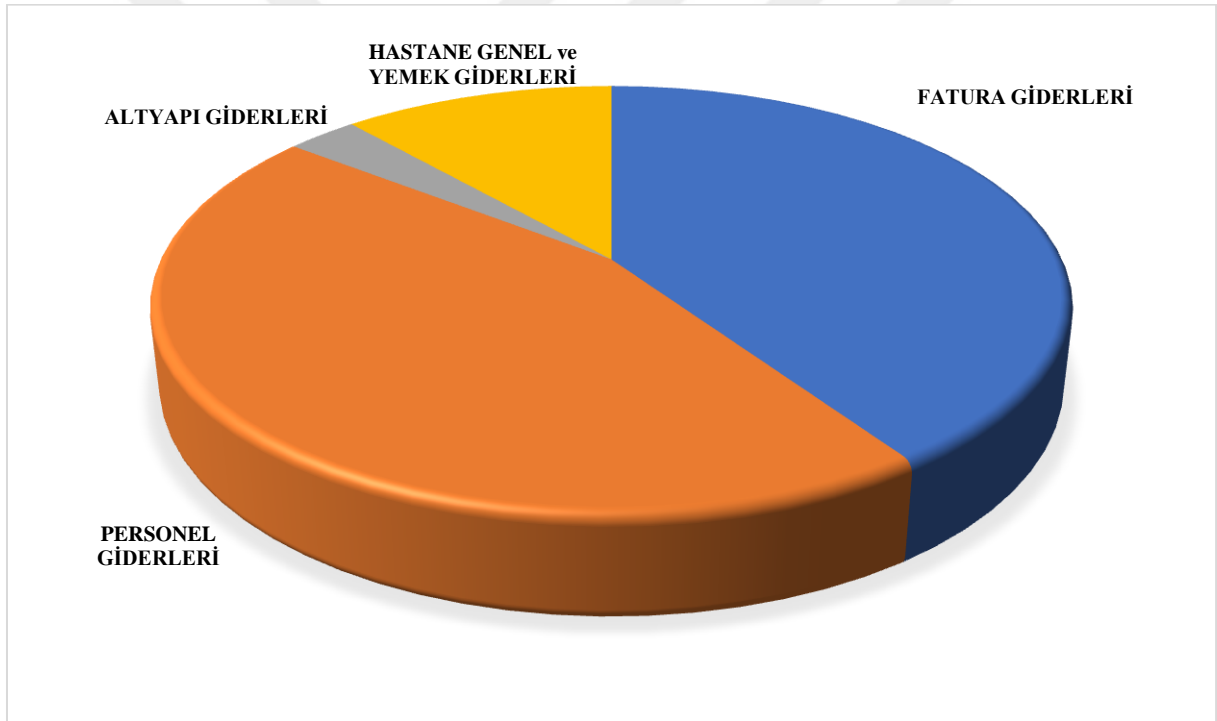
Şekil 6: 2014 Yılı Acil Servis Gelirlerinin Aylara Göre Dağılımı

Fatura tutarı gelirlerinin Ağustos ayında en düşük (399.186,73 TL), Aralık ayında ise (603.957,98 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Başka bölümlere verilen hizmet gelirinin Ağustos ayında en düşük (11.277,12 TL), Ekim ayında ise (18.777,38 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır (Tablo, Şekil)

Toplam gelirin Ağustos ayında en düşük (410.463,85 TL), Aralık ayında ise (619.766,67 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Kullanılan malzeme ve ilaç gideri % 11,53 (707.000,21 TL), birimin kullandığı sarf malzeme gideri % 3,05 (187.114,98 TL), diğer bölümlerin hizmet giderleri % 20,10 (1.232.412,56 TL), döneme ait fatura veya iade tutarı % 0 (0 TL), fatura tutarına ait vergiler % 0,97 (59.375,98 TL), araştırma fon ödentisi % 4,84 (296.879,91 TL) olmak üzere 2014 yılı toplam fatura (hizmet üretim) giderleri % 40,49 (2.482.783,64 TL) olarak hesaplanmıştır.



Şekil 7: 2014 Yılı Toplam Giderler Dağılımı

Öğretim üyesi katkı payı % 8,91 (546.420,20 TL), araştırma görevlisi katkı payı % 13,64 (836.196,63 TL), kadrolu personel katkı payı % 4,55 (278.932,51 TL), sözleşmeli ve hizmetli giderleri % 11,92 (731.178,81 TL) olmak üzere 2014 yılı toplam personel giderleri % 45,01 (2.760.135,02 TL) olarak hesaplanmıştır.

Özel cihaz amortismanı-demirbaş giderleri % 0,7 (42.694,65 TL), cihazların bakım onarım bedelleri % 0,73 (45.017,00 TL), birime yapılan inşaat veya tadilatlar % 0,46

(28.502,02TL), enerji-telefon-su-internet-gaz-yakıt giderleri % 1,10 (67.692,76 TL) olmak üzere 2014 yılı toplam alt yapı giderleri % 2,59 (159.066,42 TL) olarak hesaplanmıştır.

Toplam 2014 yılı hastane yönetim giderleri %10,12 (620.741,59 TL) ve yemek giderleri %1,38 (84.735,33 TL) olmak üzere % 11,50 (705.476,92 TL) olarak hesaplanmıştır.

2014 yılı toplam giderler arasında personel giderleri % 45,01 (2.760.135,02 TL) oranıyla ilk sırada, fatura (hizmet üretim) gideri ise % 40,49 (2.482.783,64 TL) oranıyla ikinci sırada yer almaktadır.

Fatura (hizmet üretim) giderleri, personel giderleri, alt yapı giderleri, hastane yönetim gideri ve yemek gideri olmak üzere 2014 yılı toplam erişkin acil servis gideri (6.132.302,01 TL) olarak hesaplanmıştır.

Kullanılan malzeme ve ilaç giderlerinin Ağustos ayında en düşük (45.160,69 TL), Şubat ayında ise (74.309,10 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Birimin kullandığı sarf ve malzeme giderlerinin Aralık ayında en düşük (713,51 TL), Ekim ayında ise (35.835,63 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Diğer bölümlerin hizmet giderlerinin Ağustos ayında en düşük (83.859,32 TL), Aralık ayında ise (123.478,31 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Döneme ait fatura kesinti veya iade tutarının 0 TL olduğu saptanmıştır.

Fatura tutarına ait vergilerin Ağustos ayında en düşük (3.990,06 TL), Aralık ayında ise (6.033,97TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Araştırma fon ödentisinin Ağustos ayında en düşük (19.950,29 TL), Aralık ayında ise (30.169,85 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

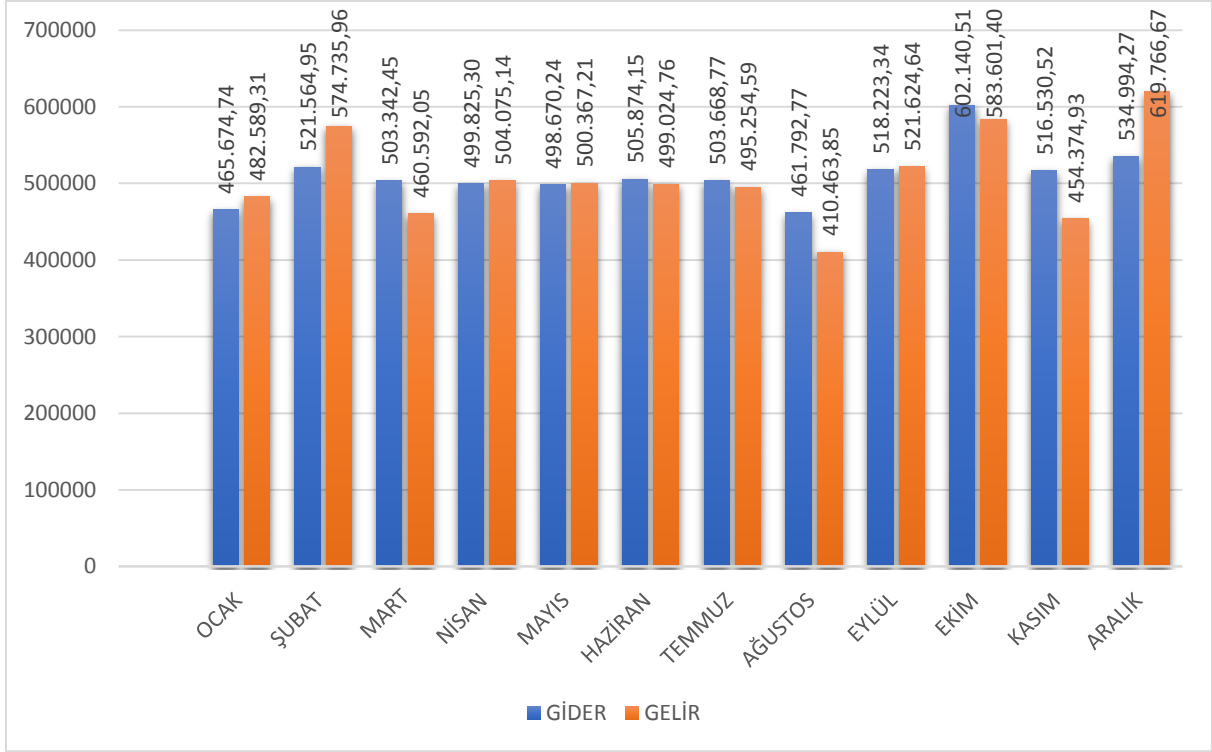
Personel giderlerinin Ocak ayında en düşük (209.422,97 TL), Kasım ayında ise (238.616,57 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Alt yapı giderlerinin Aralık ayında en düşük (100,92 TL), Ekim ayında ise (43.013,54 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Hastane yönetim giderinin Ağustos ayında en düşük (38.066,89 TL),Aralık ayında ise (62.998,80 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Yemek giderinin Mayıs ayında en düşük (6.445,62 TL), Nisan ayında ise (7.902,72 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Toplam giderin Ağustos ayında en düşük (461.792,77 TL), Ekim ayında ise (602.140,51 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.



Şekil 8: 2014 Yılı Gelir-Gider Durumunun Aylara Göre Dağılımı

Toplam esas hizmet maliyeti 2014 yılı için 5.242.918,66 TL olarak hesaplanmıştır. Esas hizmet maliyeti Ocak ayında en düşük (404.235,50 TL), Ekim ayında ise (494.513,92 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Toplam gelirden esas hizmet maliyeti çıkartılarak 863.551,81 TL olan 2014 yılı toplam esas faaliyet kârı hesaplanmıştır. Bütün aylarda esas faaliyet kârı tespit edilirken, Aralık ayında en yüksek (154.884,49 TL), Ağustos ayında en düşük (7.666,68 TL) olmak üzere esas faaliyet kârı tespit edilmiştir.

Toplam diğer faaliyet giderleri 2014 yılı için 864.543,34 TL olarak hesaplanmıştır. Diğer faaliyet giderleri Eylül ayında en düşük (54.293,40 TL), Kasım ayında ise (98.305,72 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Esas faaliyet kârından diğer faaliyet giderleri toplamı çıkarıldığında 2014 yılı toplam zarar (25.831,54 TL) olarak hesaplanmıştır.

Toplam zararın Kasım ayında en yüksek (62.002,19 TL), Temmuz ayında en düşük (8.414,18 TL), toplam karın Aralık ayında en yüksek (84.772,40 TL), Mayıs ayında ise en düşük (1.696,97 TL) düzeyde olduğu saptanmıştır.

Fatura (hizmet üretim) giderleri; toplam giderler içinde % 2,81 oranıyla en düşük payı Ağustos ayında alırken, % 4,24 oranıyla da en yüksek payı Ekim ayında almıştır.

Personel giderleri; toplam giderler içinde % 3,42 oranıyla en düşük payı Ocak ayında alırken, % 3,89 oranıyla da en yüksek payı Kasım ayında almıştır.

Alt yapı giderleri; toplam giderler içinde % 0,001 oranıyla en düşük payı Aralık ayında alırken, % 0,68 oranıyla da en yüksek payı Haziran ayında almıştır.

Hastane yönetim giderleri; toplam giderler içinde % 0,62 oranıyla en düşük payı Ağustos ayında alırken, % 1,03 oranıyla da en yüksek payı Aralık ayında almıştır.

Yemek giderleri; toplam giderler içinde % 0,11 oranıyla en düşük payı Mayıs ayında alırken, % 0,13 oranıyla da en yüksek payı Nisan ayında almıştır.

2014 yılı bina amortisman gideri=65.813,16 TL dir.

Acil birim hasta geliri $6.106.470,51 / 121134 = 50,41$ TL /br.

SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir (muayene ücreti ve hastalara yapılan tüm girişimsel işlem ücretleri dâhil) 50,41 TL olarak hesaplanmıştır.

Acil birim hasta maliyeti = $(6.132.302,01+65.813,16) / 121134 = 51,17$ TL /br.

2014 yılında acil bölümü birim hasta maliyeti 51,47 TL olarak hesaplanmıştır.

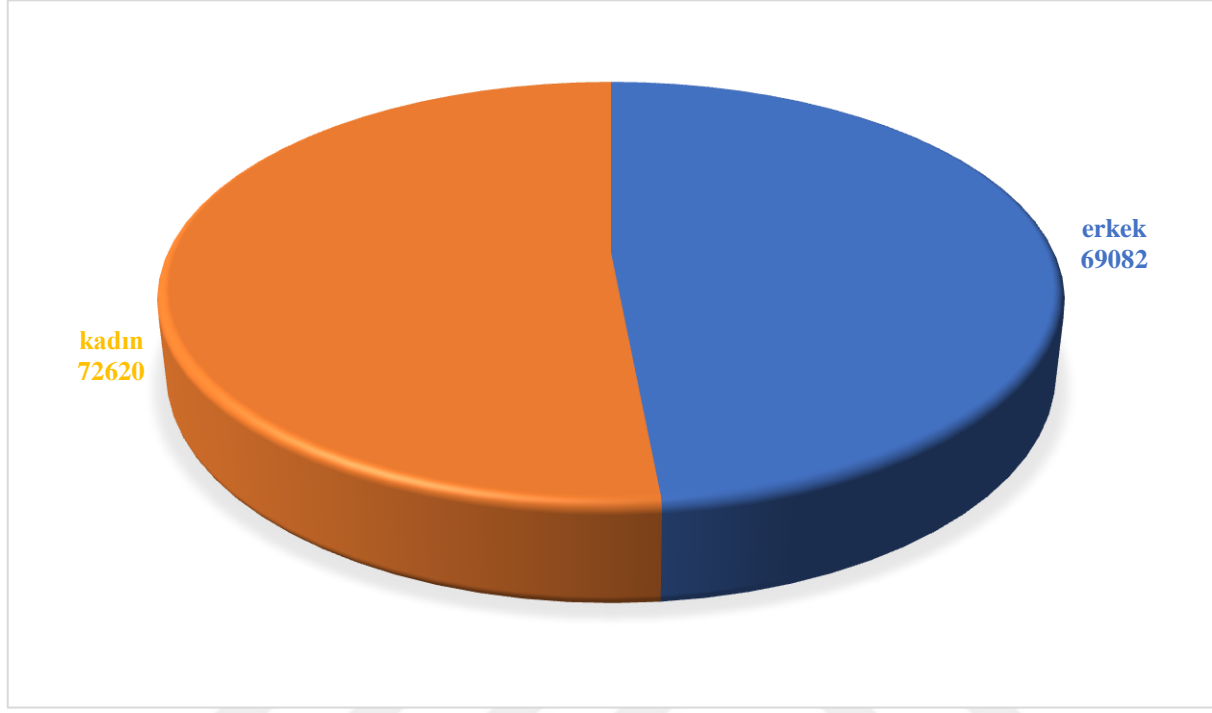
Ortalama birim hasta başına zarar 0,76 TL olarak hesaplanmıştır.

Birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyeti 22,79 TL olarak bulunmuştur.

SGK tarafından belirlenen 2014 yılı acil birim muayene fiyatı yeşil alan hastası için 19,57 TL, acil hastalar için 15,50 TL'dir.

4.2.2015 Yılı Değerlendirmesi

2015 yılında % 51 i kadın (n=72620), % 49 i erkek (n=69082) olmak üzere toplam 141702 hasta başvurmuştur. Ortalama aylık poliklinik muayene sayısı 11809 olarak tespit edilmiştir

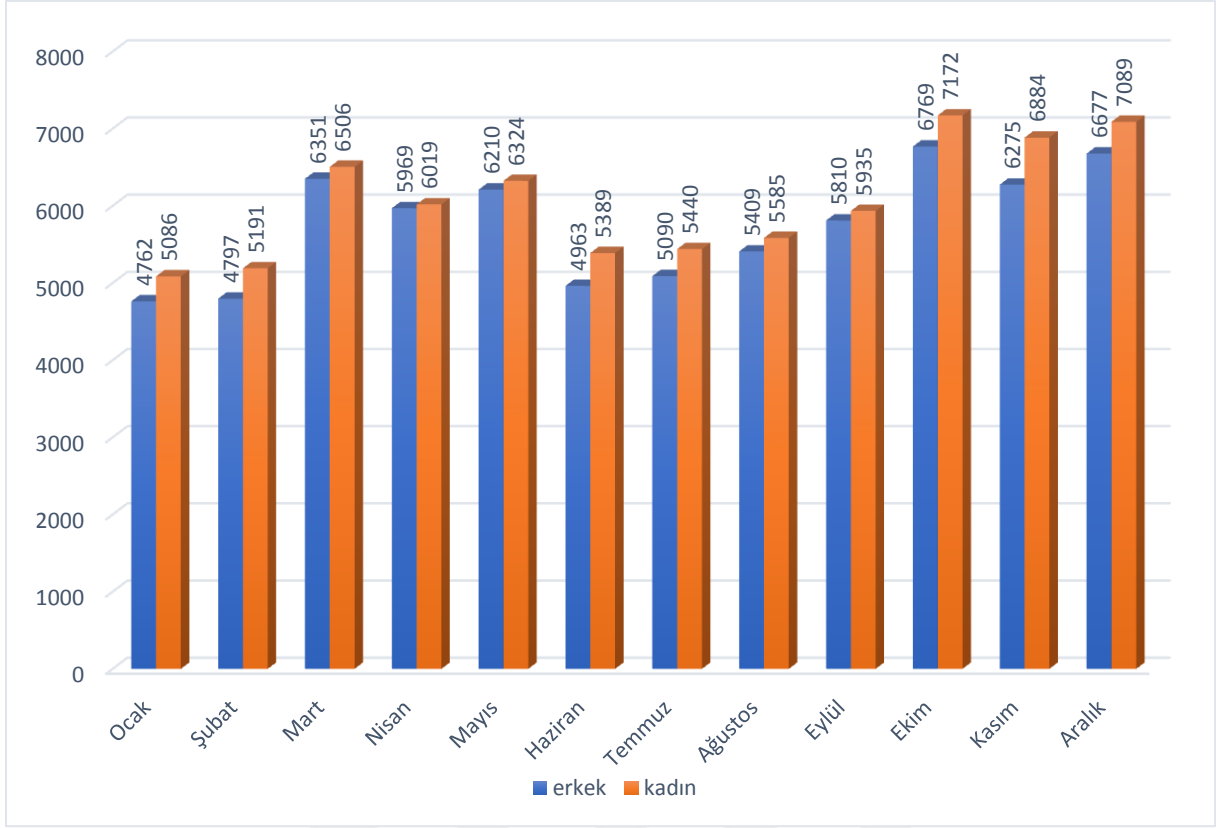


Şekil 9: 2015 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı

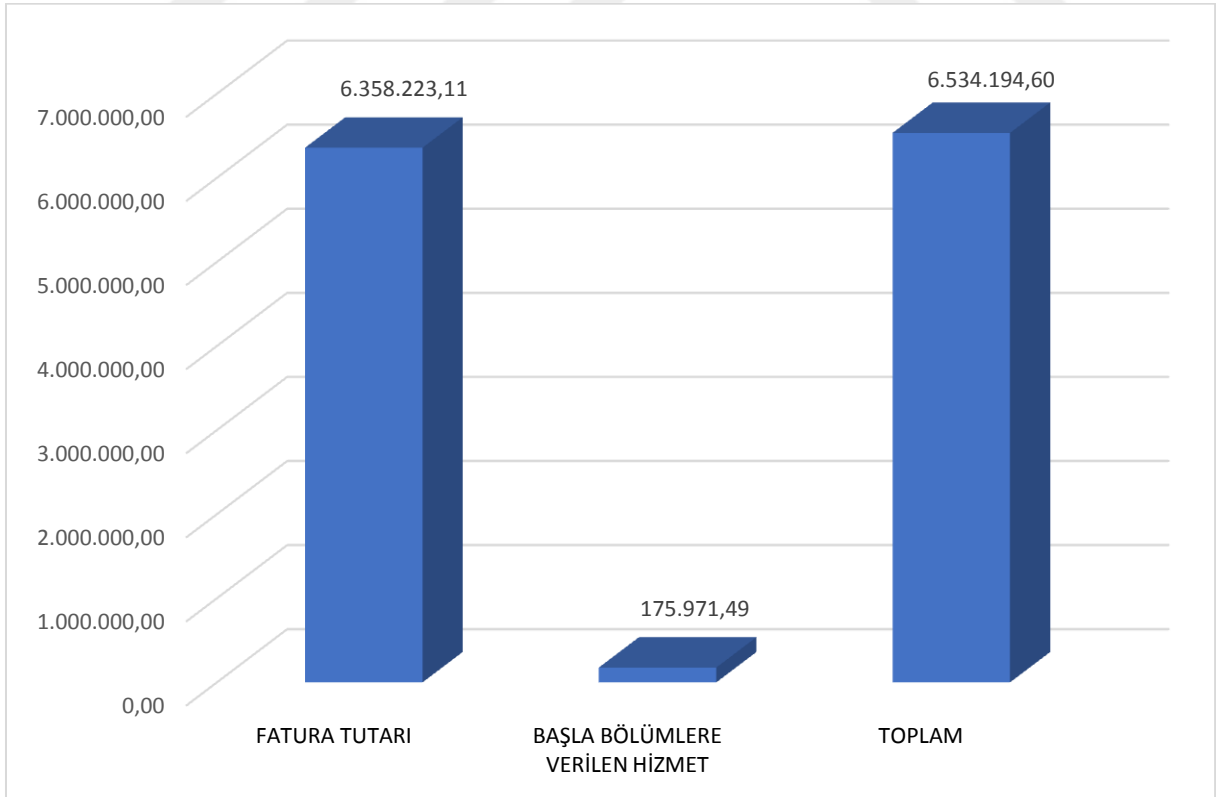
Acil poliklinik muayene sayısı; Ocak ayında en düşük, Ekim ayında ise en yüksek düzeyde tespit edilmiştir.

Tablo 11: 2015 Yılı Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet ve Aylara Göre Dağılımı.

Aylar	Kadın		Erkek		Toplam
	Sayı	Oran%	Sayı	Oran%	Sayı
Ocak	5086	51,65%	4762	48,35%	9848
Şubat	5191	51,97%	4797	48,03%	9988
Mart	6506	50,60%	6351	49,40%	12857
Nisan	6019	50,20%	5969	49,80%	11988
Mayıs	6324	50,45%	6210	49,55%	12534
Haziran	5389	52,06%	4963	47,94%	10352
Temmuz	5440	51,66%	5090	48,34%	10530
Ağustos	5585	50,80%	5409	49,20%	10994
Eylül	5935	50,53%	5810	49,47%	11745
Ekim	7172	51,45%	6769	48,55%	13941
Kasım	6884	52,31%	6275	47,69%	13159
Aralık	7089	51,50%	6677	48,50%	13766
Toplam	72620	51,25%	69082	48,75%	141702

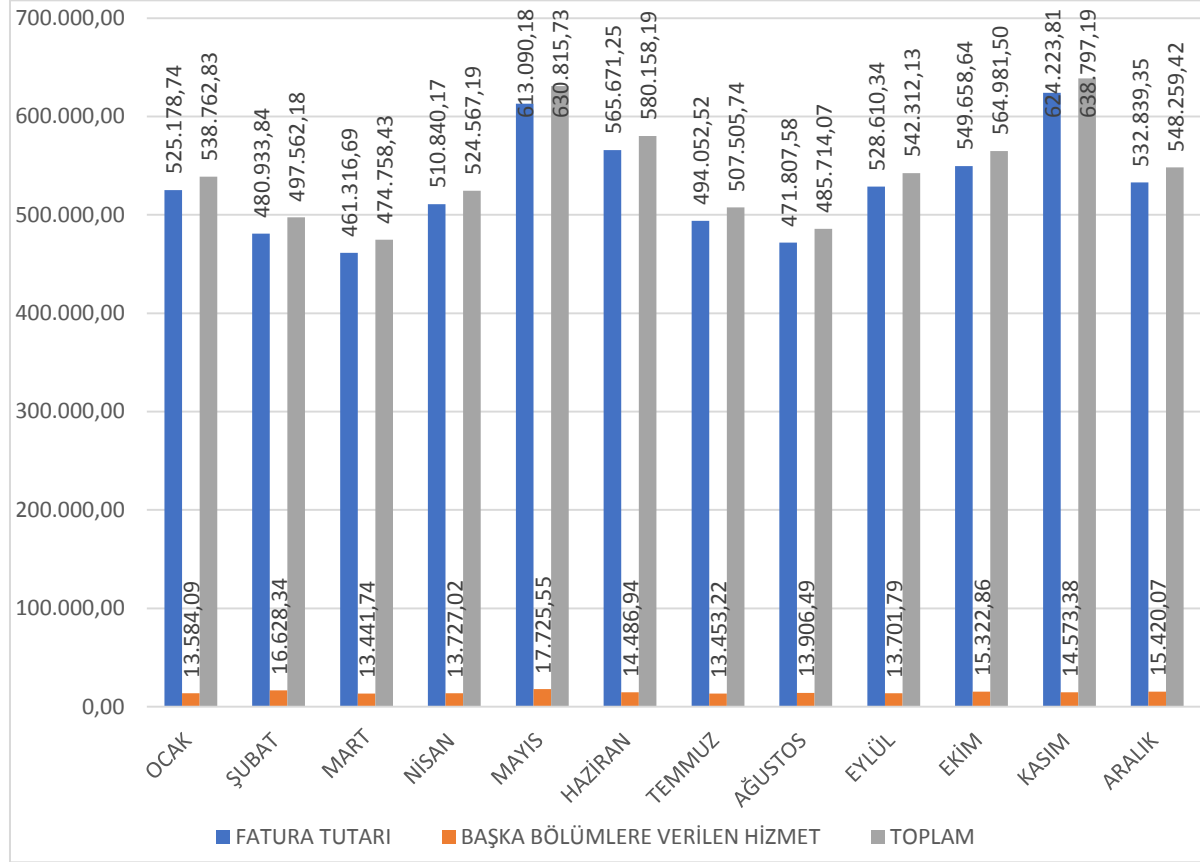


Şekil 10: 2015 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı



Şekil 11: 2015 Yılı Toplam Acil Servis Gelir Dağılımı

2015 yılında %97,31 i (6.358.223,11 TL) fatura tutarı geliri ve %2,69 u (175.971,49 TL) başka bölümlere verilen hizmet geliri olmak üzere toplam erişkin acil servis geliri 6.534.194,60 TL olarak hesaplanmıştır.

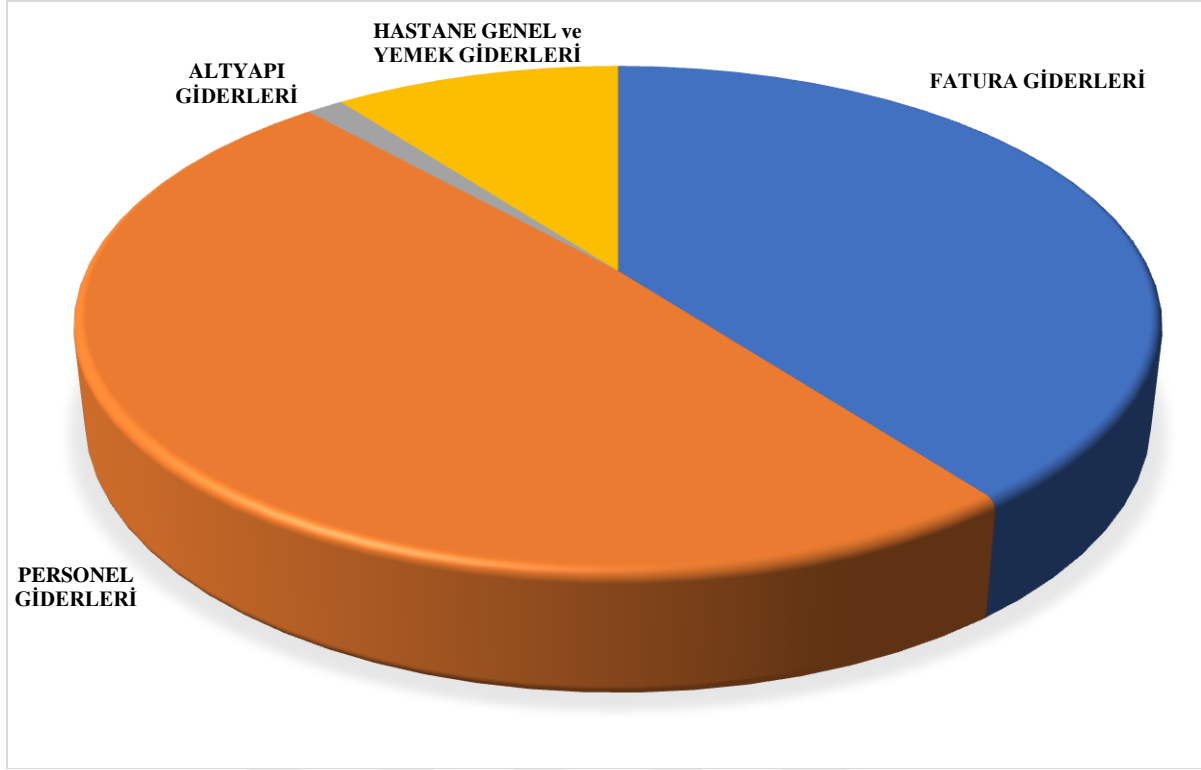


Şekil 12: 2015 Yılı Acil Servis Gelirlerinin Aylara Göre Dağılımı

Fatura tutarı gelirlerinin Mart ayında en düşük (461.316,69 TL), Kasım ayında ise en yüksek (624.223,81 TL) düzeyde olduğu saptanmıştır.

Başka bölümlere verilen hizmet gelirinin Mart ayında en düşük (13.441,74 TL), Mayıs ayında ise (17.725,55 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Toplam gelirin Mart ayında en düşük (474.758,43 TL), Kasım ayında ise (638.797,19TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.



Şekil 13: 2015 Yılı Toplam Giderler Dağılımı

Kullanılan malzeme ve ilaç gideri %10,90 (771.935,00 TL), birimin kullandığı sarf malzeme gideri %2,76 (180.317,39 TL), diğer bölümlerin hizmet giderleri %18,47 (1.206,849,06 TL), döneme ait fatura veya iade tutarı (0 TL), fatura tutarına ait vergiler %0,97 (63.564,58 TL), araştırma fon ödentisi %4,86 (317.822,86 TL) olmak üzere 2015 yılı toplam fatura (hizmet üretim) giderleri (2.540,488,89 TL) olarak hesaplanmıştır.

Öğretim üyesi katkı payı %9,94 (649.460,48 TL), araştırma görevlisi katkı payı %15,01 (980.939,80 TL), kadrolu personel katkı payı %4,37 (285.587,93TL), hizmetli giderleri %18,34 (1.198.064,04 TL) olmak üzere 2015 yılı toplam personel giderleri (3.114.052,25 TL) olarak hesaplanmıştır.

Özel cihaz amortismanı-demirbaş giderleri %0,27 (17.854,64 TL), cihazların bakım onarım bedelleri %0,29 (19.068,55 TL), birime yapılan inşaat veya tadilatlar %0,063 (4.142,98 TL), enerji-telefon-su-internet-gaz-yakıt giderleri %0,67 (43.920,50 TL) olmak üzere 2015 yılı toplam alt yapı giderleri (84.986,67 TL) olarak hesaplanmıştır.

Toplam hastane yönetim giderleri 2015 yılı için %8,84 (577.868,51 TL) ve yemek giderleri %1,21 (79.017,29 TL) olmak üzere toplam 656.885,80 TL olarak hesaplanmıştır.

2015 yılı toplam giderler arasında personel giderleri %48,68 (3.114.052,25 TL) oranıyla ilk sırada, fatura (hizmet üretim) gideri ise %39,72 (2.540.488,89 TL) oranıyla ikinci sırada yer almaktadır.

Fatura (hizmet üretim) giderleri, personel giderleri, alt yapı giderleri, hastane yönetim gideri ve yemek gideri olmak üzere 2015 yılı toplam erişkin acil servis gideri (6.396.413,61TL) olarak hesaplanmıştır.

Kullanılan malzeme ve ilaç giderlerinin Mart ayında en düşük (53.884,83 TL), Kasım ayında ise (78.952,17 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Birimin kullandığı sarf ve malzeme giderlerinin Ekim ayında en düşük (1.908,10 TL), Eylül ayında ise (33.573,32 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Diğer bölümlerin hizmet giderlerinin Aralık ayında en düşük (84.412,55 TL), Mayıs ayında ise (120.117,96 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Döneme ait fatura kesinti veya iade tutarının 0 TL' dir.

Fatura tutarına ait vergilerin Mart ayında en düşük (4.604,09 TL), Kasım ayında ise (6.242,24 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Araştırma fon ödentisinin Mart ayında en düşük (23.020,43 TL), Kasım ayında ise (31.211,19 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Personel giderlerinin Nisan ayında en düşük (248.636,48 TL), Mart ayında ise (281.595,11 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Alt yapı giderlerinin Kasım ayında en düşük (861,06 TL), Haziran ayında ise en yüksek (19.515,83 TL) düzeyde olduğu saptanmıştır.

Hastane genel giderinin Mart ayında en düşük (40.378,73 TL), Ocak ayında ise (77.477,48 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

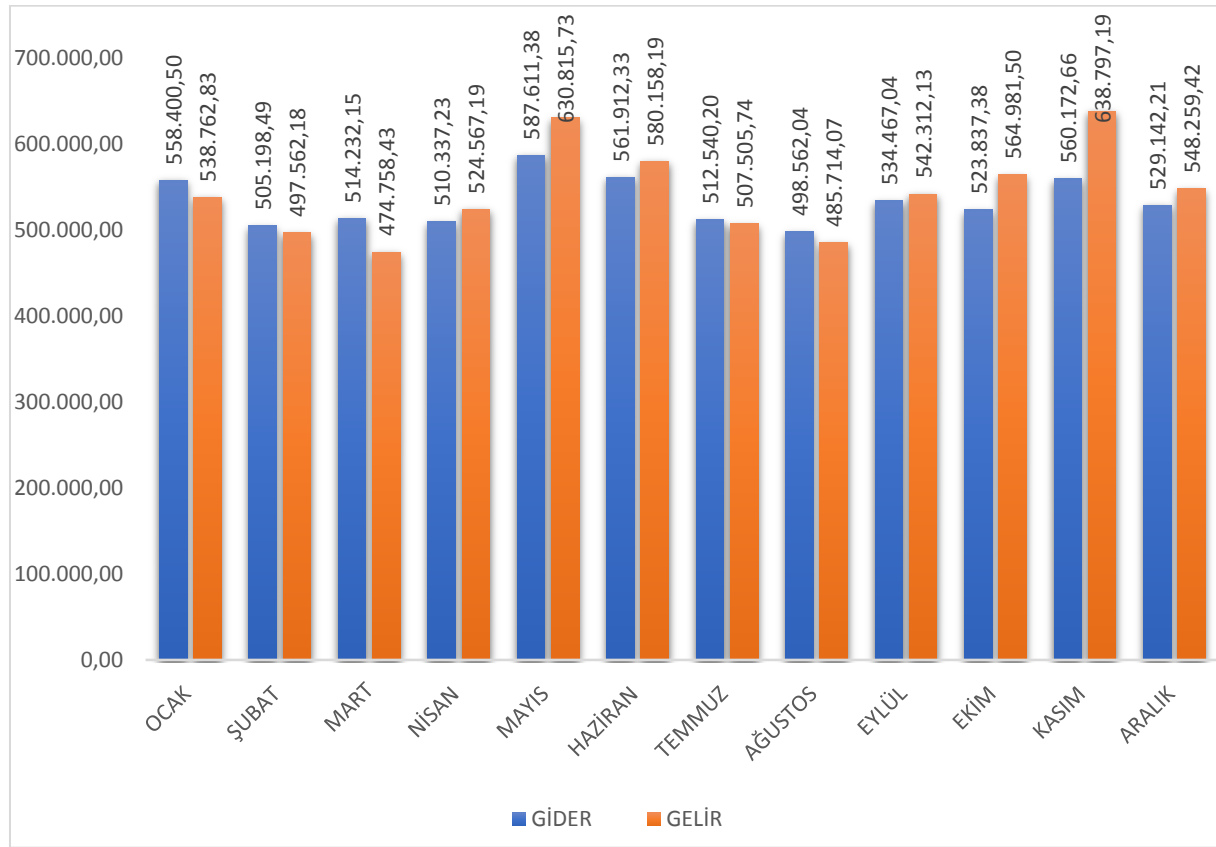
Yemek giderinin Aralık ayında (6.092,78 TL) en düşük, Eylül ayında (6.945,70 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Toplam giderin Ağustos ayında en düşük (498.562,04 TL), Mayıs ayında ise (587.611,38 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Toplam esas hizmet maliyeti 2015 yılı için 5.654.541,15TL olarak hesaplanmıştır. Esas hizmet maliyeti Ağustos ayında en düşük (443.816,28 TL), Mayıs ayında ise (514.594,14 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Toplam gelirden (6.534.194,60 TL) esas hizmet maliyeti toplamı (5.654.541,15 TL) çıkartılarak 879.653,45 TL olan 2015 yılı toplam esas faaliyet kârı hesaplanmıştır. Bütün aylarda esas faaliyet kârı tespit edilirken, Kasım ayında en yüksek kar (135.864,49 TL), Mart ayında en düşük kar (8.886,80 TL) tespit edilmiştir.

Toplam diğer faaliyet giderleri 2015 yılı için 741.872,47 TL olarak hesaplanmıştır. Diğer faaliyet giderleri Mart ayında en düşük (48.360,52 TL), Ocak ayında ise (94.854,49 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Esas faaliyet kârından diğer faaliyet giderleri toplamı çıkarıldığında 2015 yılı toplam kar (137.780,99 TL) olarak hesaplanmıştır.

Toplam kar-zarar durumuna bakıldığında Ocak, Şubat, Mart, Temmuz ve Ağustos ayında zarar edildiği, diğer aylarda kar edildiği görülmüştür. Mart ayı zararı (39.473,72 TL) ile en yüksek, Temmuz ayı zararı (5.034,46 TL) ile en düşük olarak hesaplanmıştır. En yüksek kar Kasım ayında (78.624,53 TL), en düşük kar Eylül ayında (7.845,08 TL) hesaplanmıştır.



Şekil 14: 2015 Yılı Gelir-Gider Durumunun Aylara Göre Dağılımı

Fatura (hizmet üretim) giderleri; toplam giderler içinde % 2,88 oranıyla en düşük payı Mart ayında alırken, % 4,08 oranıyla da en yüksek payı Mayıs ayında almıştır.

Personel giderleri; toplam giderler içinde % 3,88 oranıyla en düşük payı Nisan ayında alırken, %4,40 oranıyla da en yüksek payı Mart ayında almıştır.

Alt yapı giderleri; toplam giderler içinde % 0,01 oranıyla da en düşük payı Kasım ayında alırken, % 0,30 oranıyla da en yüksek payı Haziran ayında almıştır.

Hastane genel giderleri; toplam giderler içinde % 0,63 oranıyla en düşük payı Mart ayında alırken, % 1,21 oranıyla da en yüksek payı Ocak ayında almıştır.

Yemek giderleri; toplam giderler içinde % 0,09 oranıyla en düşük payı Aralık ayında alırken, % 0,10 oranıyla en yüksek payı Eylül ayında almıştır.

2015 yılı bina amortisman gideri=70.514,10 TL dir.

Acil birim hasta geliri $6.534.194,60 / 141702 = 46,11$ TL /br.

SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir (muayene ücreti ve hastalara yapılan tüm girişimsel işlem ücretleri dâhil) 46,11 TL olarak hesaplanmıştır.

Acil birim hasta maliyeti = $(6.396.413,61 + 70.514,10) = 6.466.927,71 / 141702 = 45,64$ TL /br.

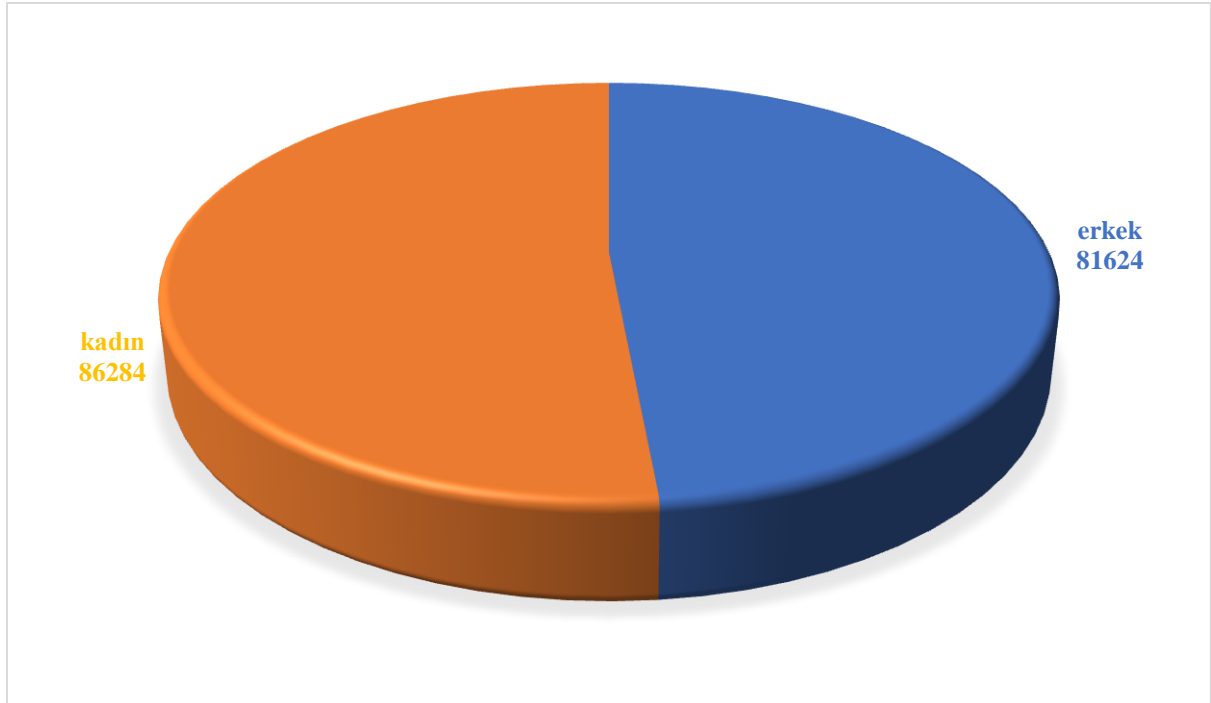
Ortalama birim hasta başına kar = 0,47 TL olarak hesaplanmıştır.

Birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyeti 22,07 TL olarak tespit edilmiştir.

SGK tarafından belirlenen 2015 yılı acil birim muayene fiyatı yeşil alan hastası için 19,57 TL, acil hastalar için 15,50 TL'dir.

4.3.2016 Yılı Maliyet İncelemesi

2016 yılında % 51 i kadın (n=86284), % 49 i erkek (n=81624) olmak üzere toplam 167908 hasta başvurmuştur. Ortalama aylık poliklinik muayene sayısı 13992 olarak tespit edilmiştir.

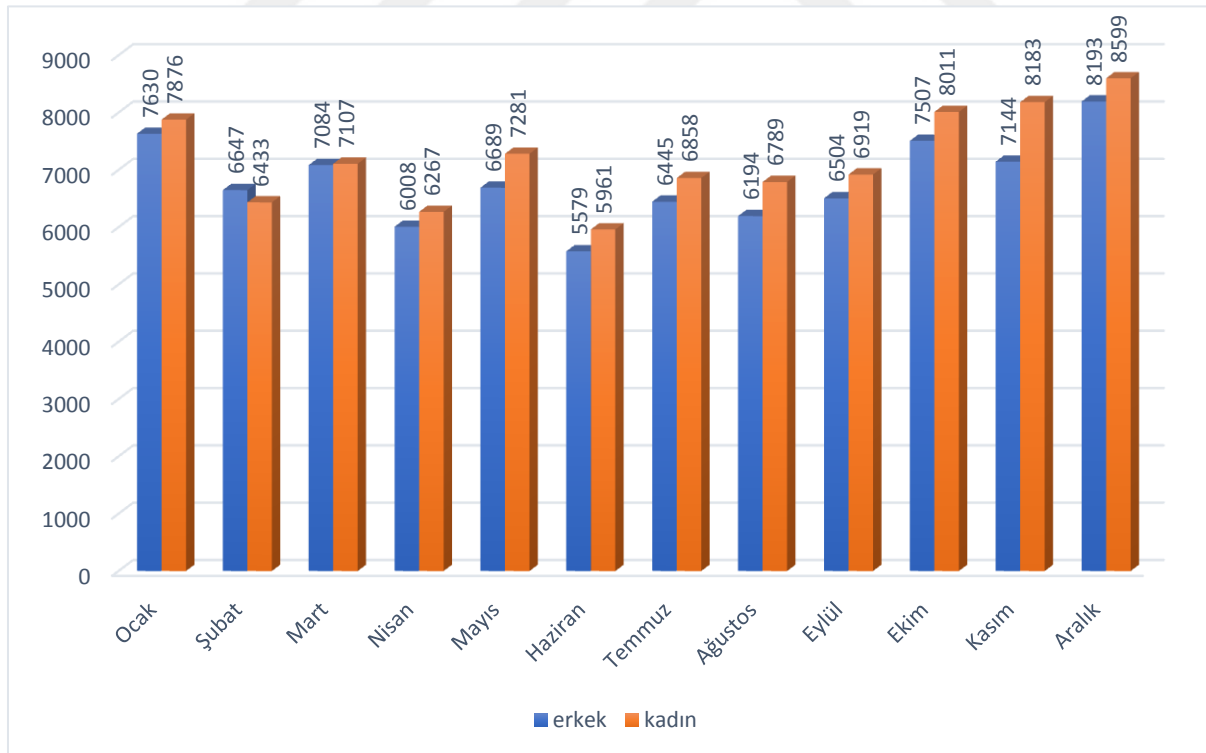


Şekil 15: 2016 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı

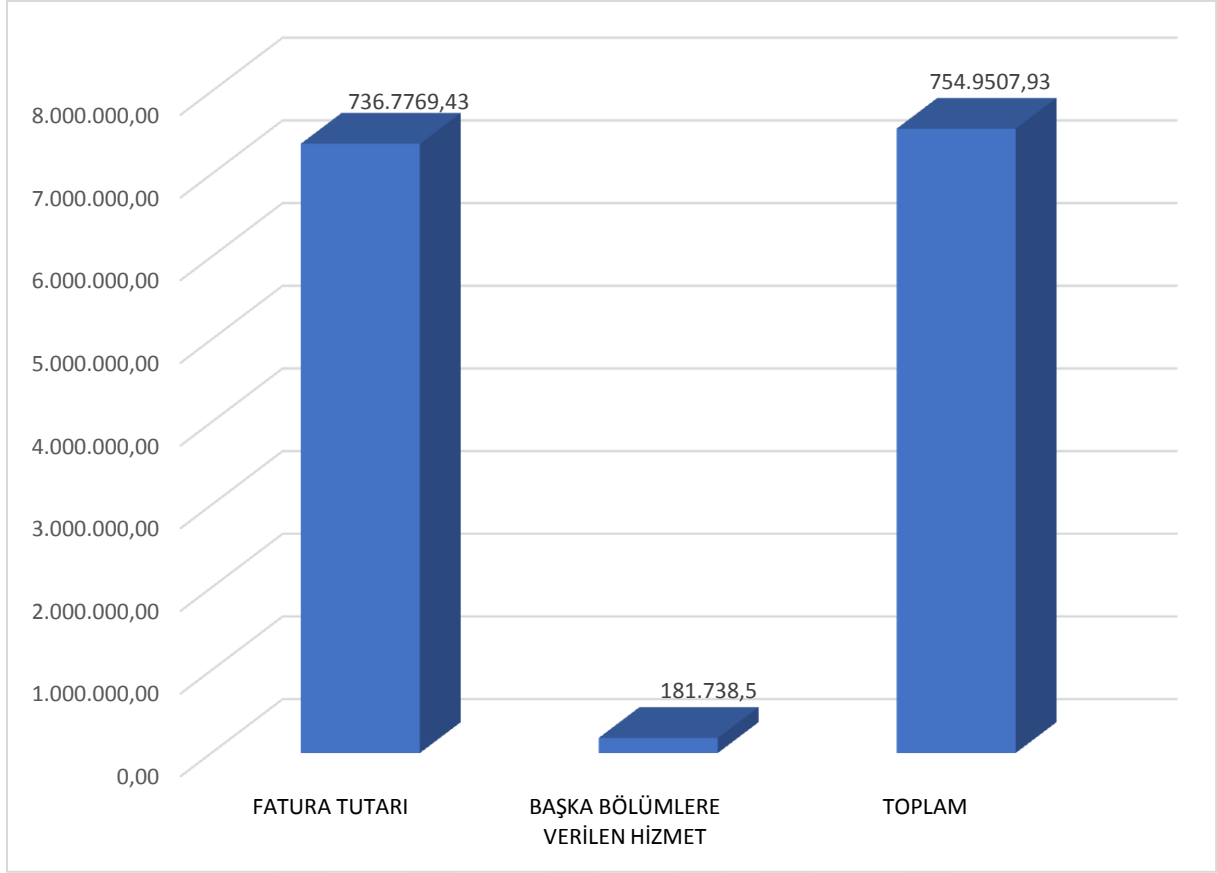
Acil poliklinik muayene sayısı; Haziran ayında en düşük, Aralık ayında ise en yüksek düzeyde tespit edilmiştir.

Tablo 12: 2016 Yılı Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet ve Aylara Göre Dağılımı.

Aylar	Kadın		Erkek		Toplam Sayı
	Sayı	Oran%	Sayı	Oran%	
Ocak	7876	50,79%	7630	49,21%	15506
Şubat	6433	49,18%	6647	50,82%	13080
Mart	7107	50,08%	7084	49,92%	14191
Nisan	6267	51,05%	6008	48,95%	12275
Mayıs	7281	52,12%	6689	47,88%	13970
Haziran	5961	51,66%	5579	48,34%	11540
Temmuz	6858	51,55%	6445	48,45%	13303
Ağustos	6789	52,30%	6194	47,70%	12983
Eylül	6919	51,55%	6504	48,45%	13423
Ekim	8011	51,62%	7507	48,38%	15518
Kasım	8183	53,39%	7144	46,61%	15327
Aralık	8599	51,21%	8193	48,79%	16792
Toplam	86284	51,15%	81624	48,85%	167908

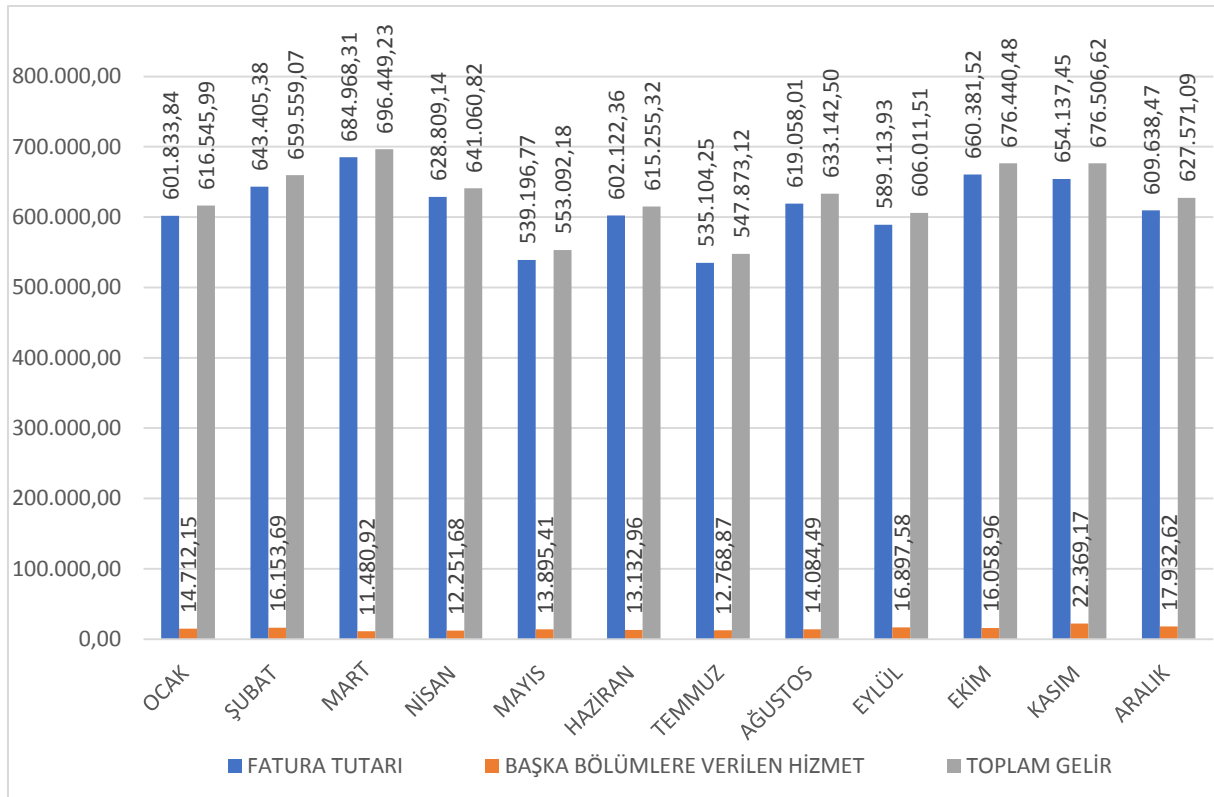


Şekil 16: 2016 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı



Şekil 17: 2016 Yılı Toplam Acil Servis Gelir Dağılımı

2016 yılında %97,59 si (7.367.769,43 TL) fatura tutarı geliri ve %2,41 i (181.738,50 TL) başka bölümlere verilen hizmet geliri olmak üzere toplam erişkin acil servis geliri 7.549.507,93 TL olarak hesaplanmıştır.



Şekil 18: 2016 Yılı Acil Servis Gelirlerinin Aylara Göre Dağılımı

Fatura tutarı gelirlerinin Temmuz ayında en düşük (535.104,25 TL), Mart ayında ise en yüksek (684.968,31 TL) düzeyde olduğu saptanmıştır.

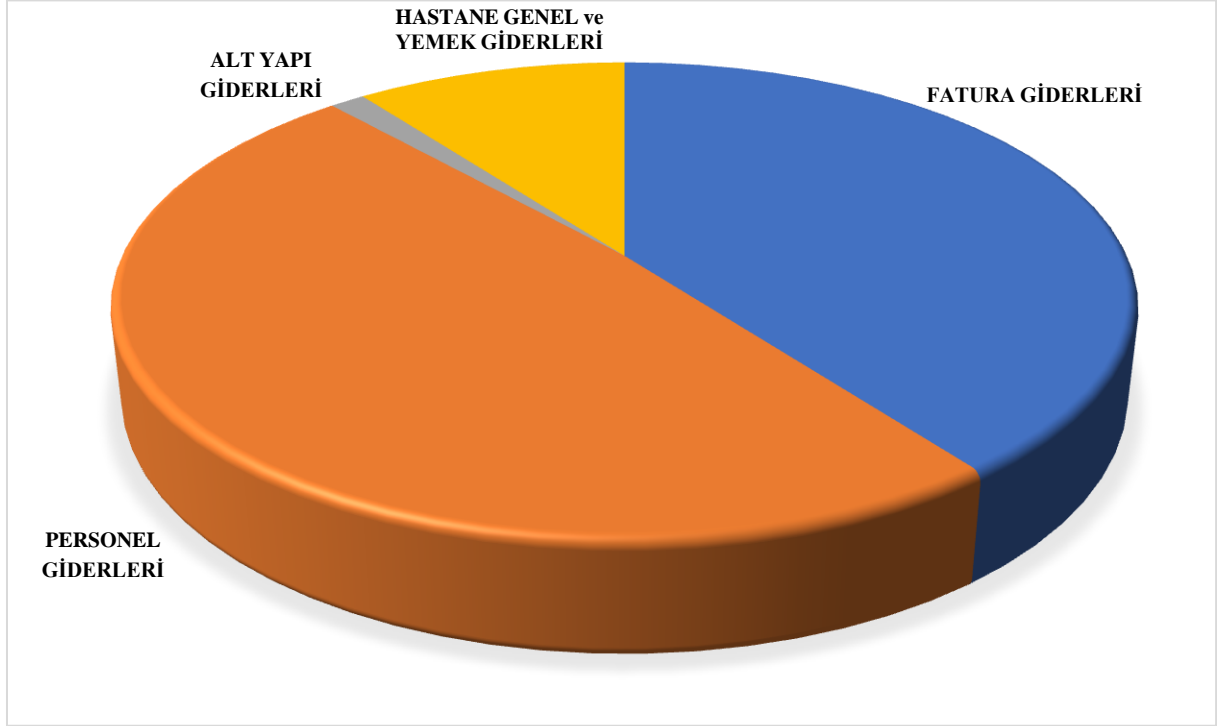
Başka bölümlere verilen hizmet gelirinin Mart ayında en düşük (11.480,92 TL), Kasım ayında ise (22.369,17 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Toplam gelirin Temmuz ayında en düşük (547.873,12 TL), Mart ayında ise (696.449,23 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Kullanılan malzeme ve ilaç gideri %12,55(966.319,32 TL), birimin kullandığı sarf malzeme gideri %3,34(256.878,71 TL), diğer bölümlerin hizmet giderleri %17,05(1.312.315,07 TL), döneme ait fatura veya iade tutarı (0 TL), fatura tutarına ait vergiler %0,96(73.677,68 TL), araştırma fon ödentisi %4,79(368.388,48 TL) olmak üzere 2016 yılı toplam fatura (hizmet üretim) giderleri %38,68(2.977.579,26 TL) olarak hesaplanmıştır.

Öğretim üyesi katkı payı %12,24 (942.587,12 TL), araştırma görevlisi katkı payı %13,16 (1.013.383,09 TL), kadrolu personel katkı payı %4,87 (374.793,06 TL), hizmetli giderleri %19,40 (1.493.366,15 TL) olmak üzere 2016 yılı toplam personel giderleri %49,67(3.824.129,42 TL) olarak hesaplanmıştır.

Özel cihaz amortismanı-demirbaş giderleri (0 TL), cihazların bakım onarım bedelleri %0,21 (16.280,84 TL), birime yapılan inşaat veya tadilatlar %0,01 (514,08 TL), enerji-telefon-su-internet-gaz-yakıt giderleri %0,8 (60.467,21TL) olmak üzere 2016 yılı toplam alt yapı giderleri %1 (77.262,13 TL) olarak hesaplanmıştır.



Şekil 19: 2016 Yılı Toplam Giderler Dağılımı

Toplam 2016 yılı hastane yönetim giderleri %9,39(723.115,51 TL) ve yemek giderleri %1,09(83.597,32 TL) olmak üzere 2016 yılı toplam hastane ve yemek giderleri%10,48(806.712,83 TL) olarak hesaplanmıştır.

2016 yılı toplam giderler arasında personel giderleri %49,68(3.824.129,42 TL) oranıyla ilk sırada, fatura (hizmet üretim) gideri ise %38,68(2.977.579,26 TL) oranıyla ikinci sırada yer almaktadır.

Fatura (hizmet üretim) giderleri, personel giderleri, alt yapı giderleri, hastane yönetim gideri ve yemek gideri olmak üzere 2016 yılı toplam erişkin acil servis gideri (7.697.935,55 TL) olarak hesaplanmıştır.

Kullanılan malzeme ve ilaç giderlerinin Mayıs ayında en düşük (63.394,27 TL), Mart ayında ise (132.562,36 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Birimin kullandığı sarf ve malzeme giderlerinin Haziran ayında en düşük (9.905,66 TL), Mayıs ayında ise (36.109,36 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Diğer bölümlerin hizmet giderlerinin Aralık ayında en düşük (100.281,23 TL), Ağustos ayında ise (128.861,59 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

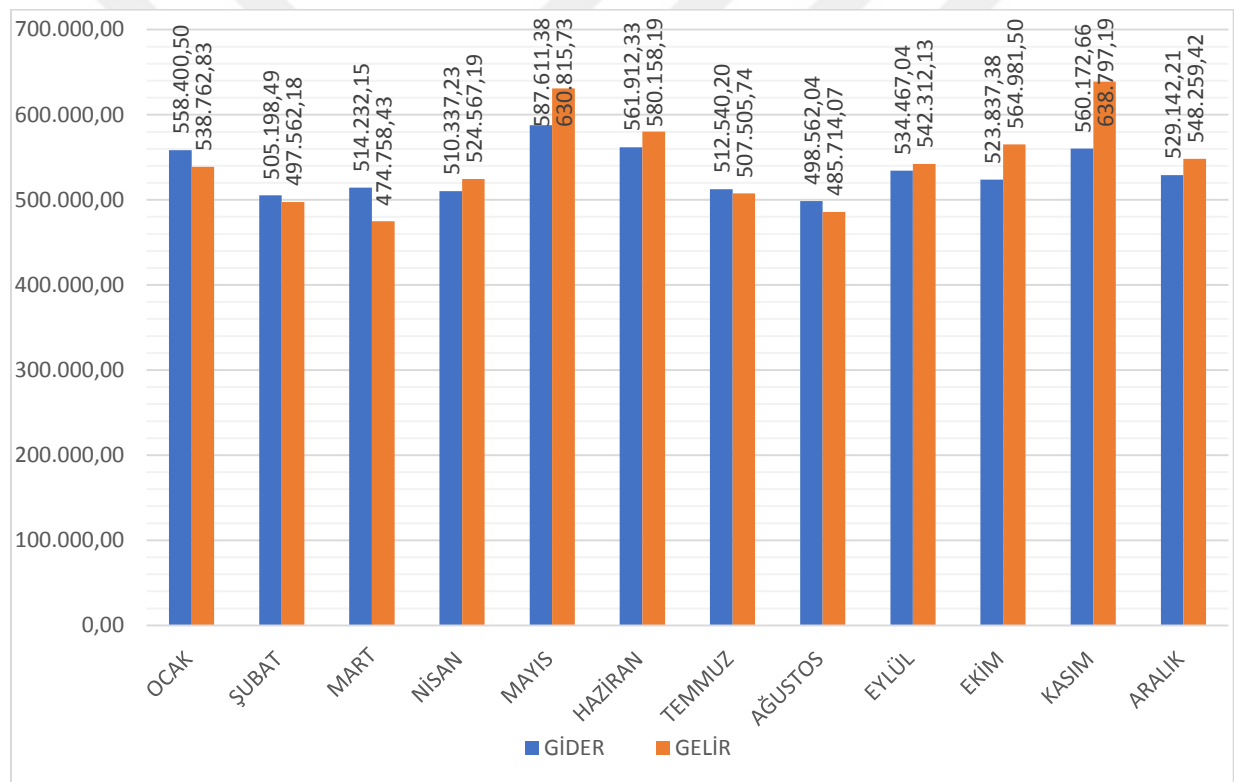
Döneme ait fatura kesinti veya iade tutarının 0 TL olduğu saptanmıştır.

Fatura tutarına ait vergilerin Temmuz ayında en düşük (5.351,04 TL), Mart ayında ise (6.849,68 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Araştırma fon ödentsinin Temmuz ayında en düşük (26.755,21 TL), Mart ayında ise (34.248,42 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Personel giderlerinin Ocak ayında en düşük (288.784,19 TL), Aralık ayında ise (403.482,30 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Alt yapı giderlerinin Ekim ayında (776,21 TL), Mart ayında ise en yüksek (13.732 TL) düzeyde olduğu saptanmıştır.



Şekil 20: 2016 Yılı Gelir-Gider Durumunun Aylara Göre Dağılımı

Hastane genel giderinin Mayıs ayında en düşük (52.579,28 TL), Mart ayında ise (76.573,06 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Yemek giderinin Nisan ayında en düşük (6.374,65 TL), Aralık ayında ise (7.970,76 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Toplam giderin Mayıs ayında en düşük (602.232,52 TL), Aralık ayında ise (705.459,55 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Toplam esas hizmet maliyeti 2016 yılı için 6.801.708,68 TL olarak hesaplanmıştır. Esas hizmet maliyeti Temmuz ayında en düşük (536.623,38 TL), Aralık ayında ise (830.749,82 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Toplam gelirden (7.549.507,93 TL) esas hizmet maliyeti çıkartılarak 747.799,25 TL olan 2016 yılı toplam esas faaliyet kârı hesaplanmıştır. Diğer bütün aylarda esas faaliyet kârı tespit edilirken, Aralık ayında (-203.178,73 TL) esas faaliyet zararı tespit edilmiştir. Şubat ayında en yüksek kar (109.040,21 TL), Temmuz ayında en düşük kar (11.249,74 TL) tespit edilmiştir.

Toplam diğer faaliyet giderleri 2016 yılı için 883.974,96 TL olarak hesaplanmıştır. Diğer faaliyet giderleri Mayıs ayında en düşük (61.813,11 TL), Mart ayında ise (96.993,88 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Esas faaliyet kârından diğer faaliyet giderleri toplamı çıkarıldığında 2016 yılı toplam zarar (136.207,71 TL) olarak hesaplanmıştır.

Toplam kar-zarar durumuna bakıldığında Şubat, Nisan, Haziran, Ekim ve Kasım ayında kar, diğer bütün aylarda zarar tespit edilmiştir. Aralık ayı zararı (70.207,38 TL) ile en yüksek zarar, Kasım ayı karı (40.486,10 TL) ile en yüksek kar olarak hesaplanmıştır.

2016 yılı bina amortisman gideri=75.685,13 TL dir.

Acil birim hasta geliri $7.549.507,93 / 167908 = 44,96$ TL /br.

SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir (muayene ücreti ve hastalara yapılan tüm girişimsel işlem ücretleri dâhil) 44,96 TL olarak hesaplanmıştır.

Acil birim hasta maliyeti = $(7.697.935,55+75.685,13)=7.773.620,68 / 167908 = 46,30$ TL /br.

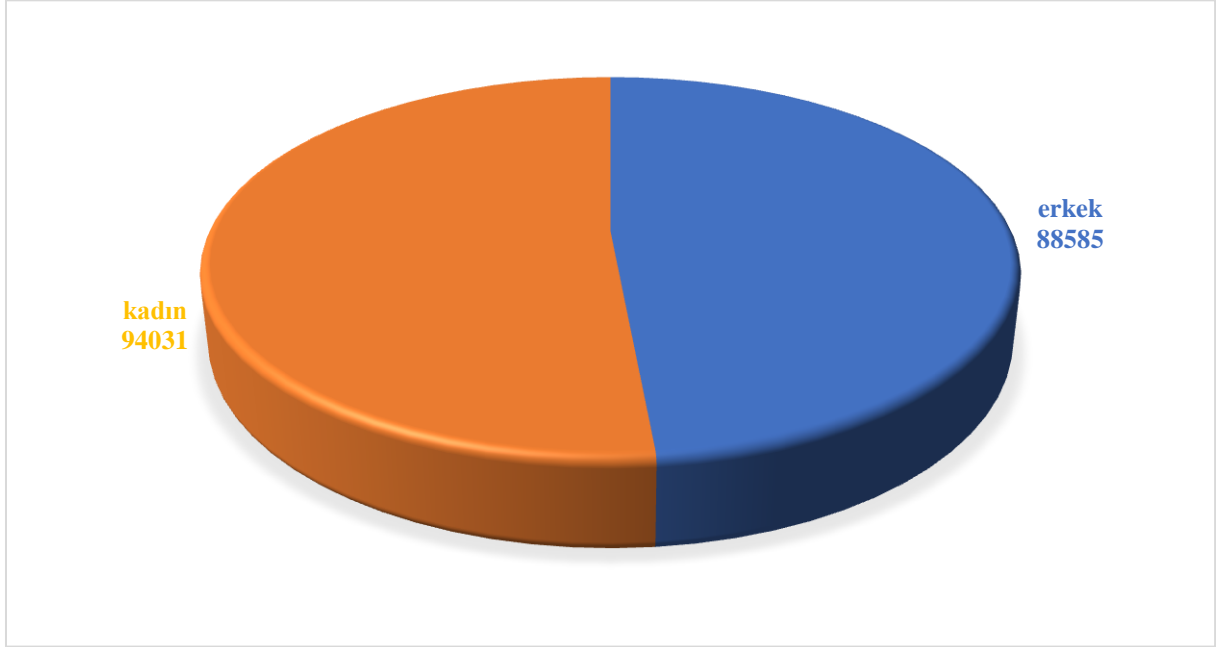
Ortalama birim hasta başına zarar =1,34 TL olarak hesaplanmıştır.

Birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyeti 22,77 TL olarak tespit edilmiştir.

SGK tarafından belirlenen 2016 yılı acil birim muayene fiyatı yeşil alan hastası için 19,57 TL, acil hastalar için 15,50 TL'dir.

4.4.2017 Yılı Maliyet İncelemesi

2017 yılında % 51,49 u kadın (n=94031), % 48,5 i erkek (n=88585) olmak üzere toplam 182616 hasta başvurmuştur. Ortalama aylık poliklinik muayene sayısı 15218 olarak tespit edilmiştir.

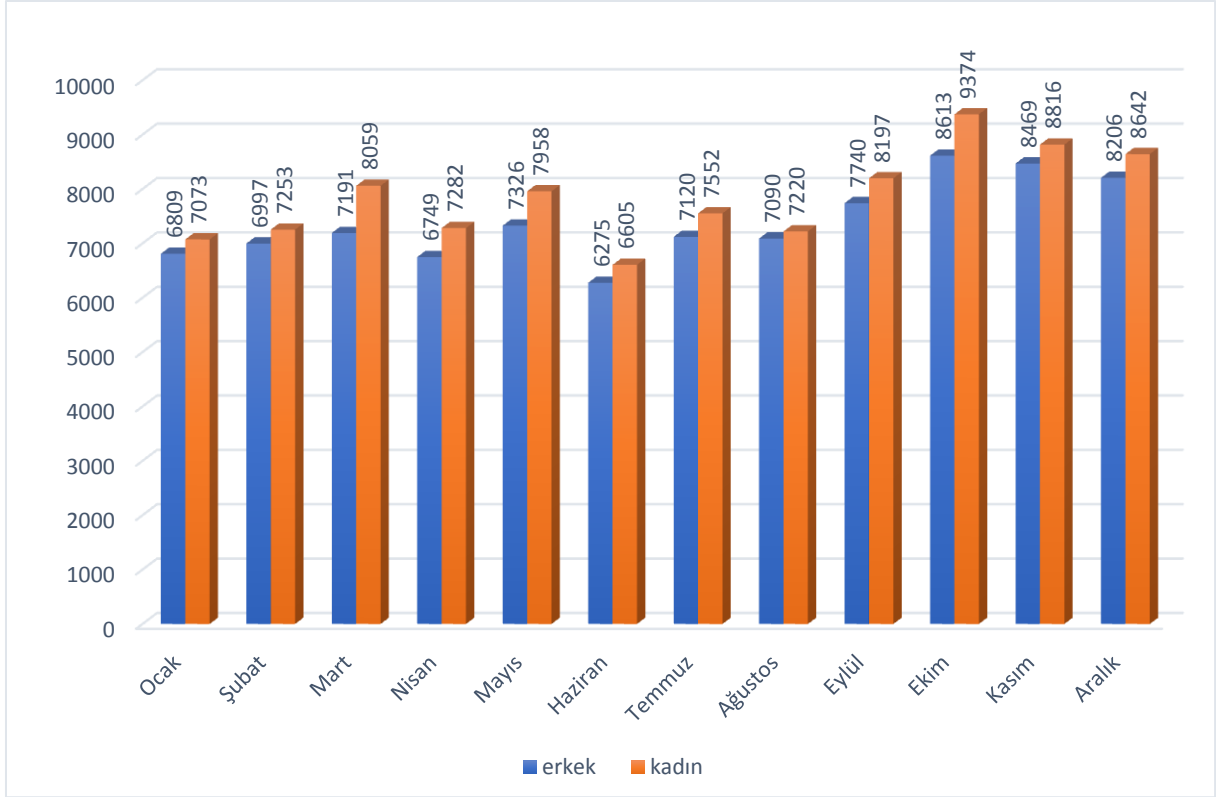


Şekil 21: 2017 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı

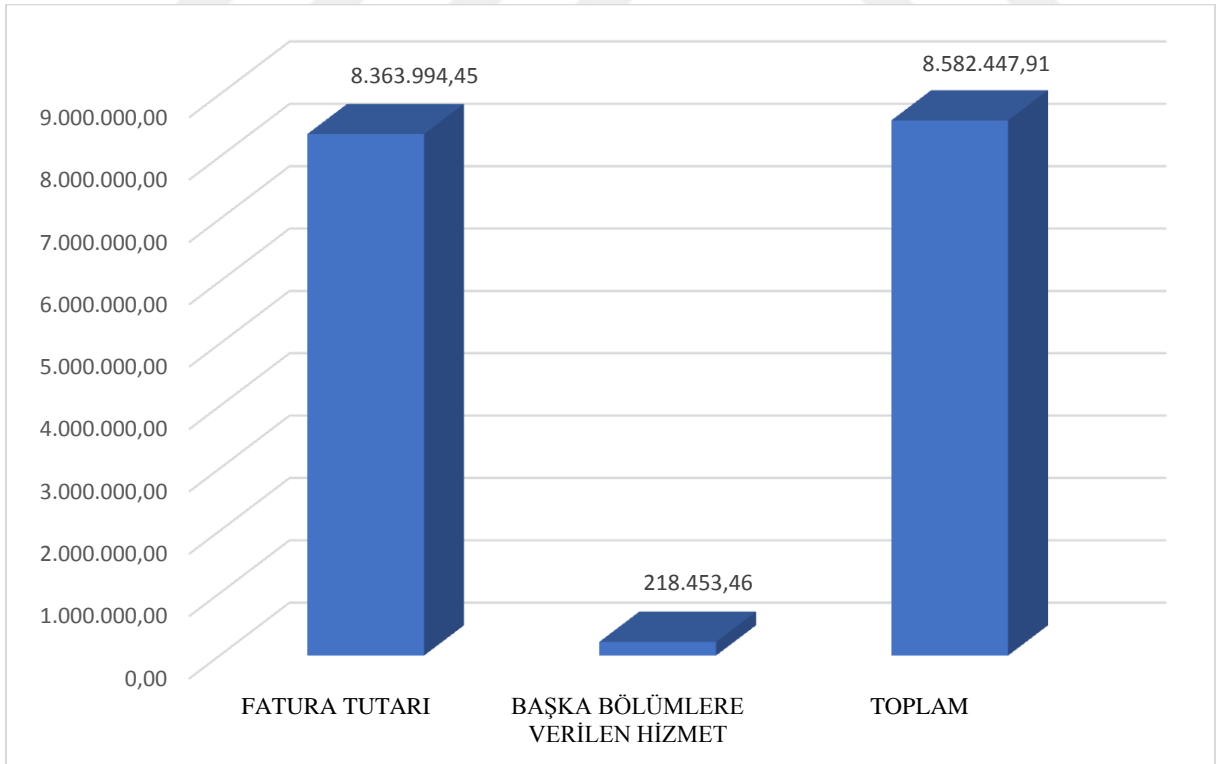
Acil poliklinik muayene sayısı; Haziran ayında en düşük, Ekim ayında ise en yüksek düzeyde tespit edilmiştir.

Tablo 13: 2017 Yılı Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet ve Aylara Göre Dağılımı.

Aylar	Kadın		Erkek		Toplam Sayı
	Sayı	Oran%	Sayı	Oran%	
Ocak	7073	50,95%	6809	49,05%	13882
Şubat	7253	50,90%	6997	49,10%	14250
Mart	8059	52,85%	7191	47,15%	15250
Nisan	7282	51,90%	6749	48,10%	14031
Mayıs	7958	52,07%	7326	47,93%	15284
Haziran	6605	51,28%	6275	48,72%	12880
Temmuz	7552	51,47%	7120	48,53%	14672
Ağustos	7220	50,45%	7090	49,55%	14310
Eylül	8197	51,43%	7740	48,57%	15937
Ekim	9374	52,12%	8613	47,88%	17987
Kasım	8816	51,00%	8469	49,00%	17285
Aralık	8642	51,29%	8206	48,71%	16847
Toplam	94031	51,15%	88585	48,85%	182616

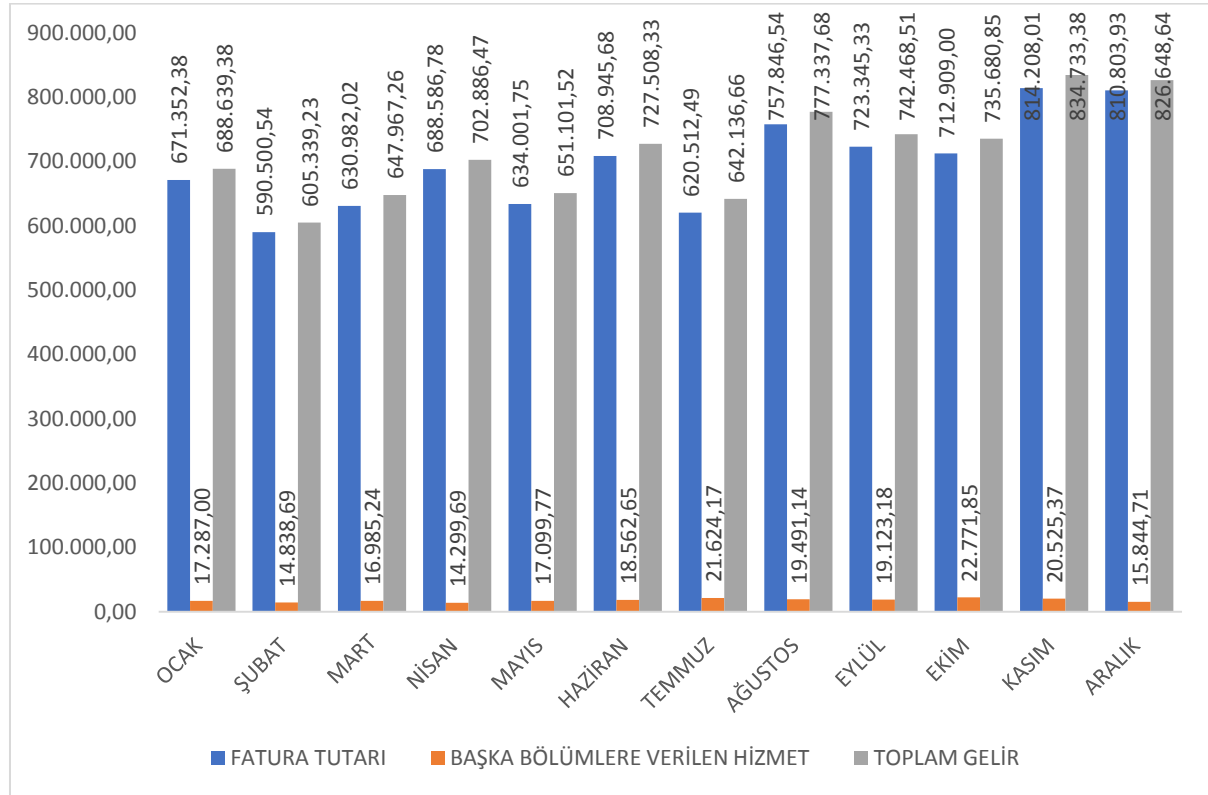


Şekil 22: 2017 Yılı Toplam Poliklinik Muayene Sayısının Cinsiyet Dağılımı



Şekil 23: 2017 Yılı Toplam Acil Servis Gelir Dağılımı

2017 yılında 8.363.994,45 TL fatura tutarı geliri ve 218.453,46 TL başka bölümlere verilen hizmet geliri olmak üzere toplam erişkin acil servis geliri 8.582.447,91 TL olarak hesaplanmıştır.



Şekil 24: 2017 Yılı Acil Servis Gelirlerinin Aylara Göre Dağılımı

Fatura tutarı gelirlerinin Şubat ayında en düşük (590.500,54 TL), Kasım ayında ise en yüksek (814.208,01 TL) düzeyde olduğu saptanmıştır.

Başka bölümlere verilen hizmet gelirinin Nisan ayında en düşük (14.299,69 TL), Ekim ayında ise (22.771,85 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

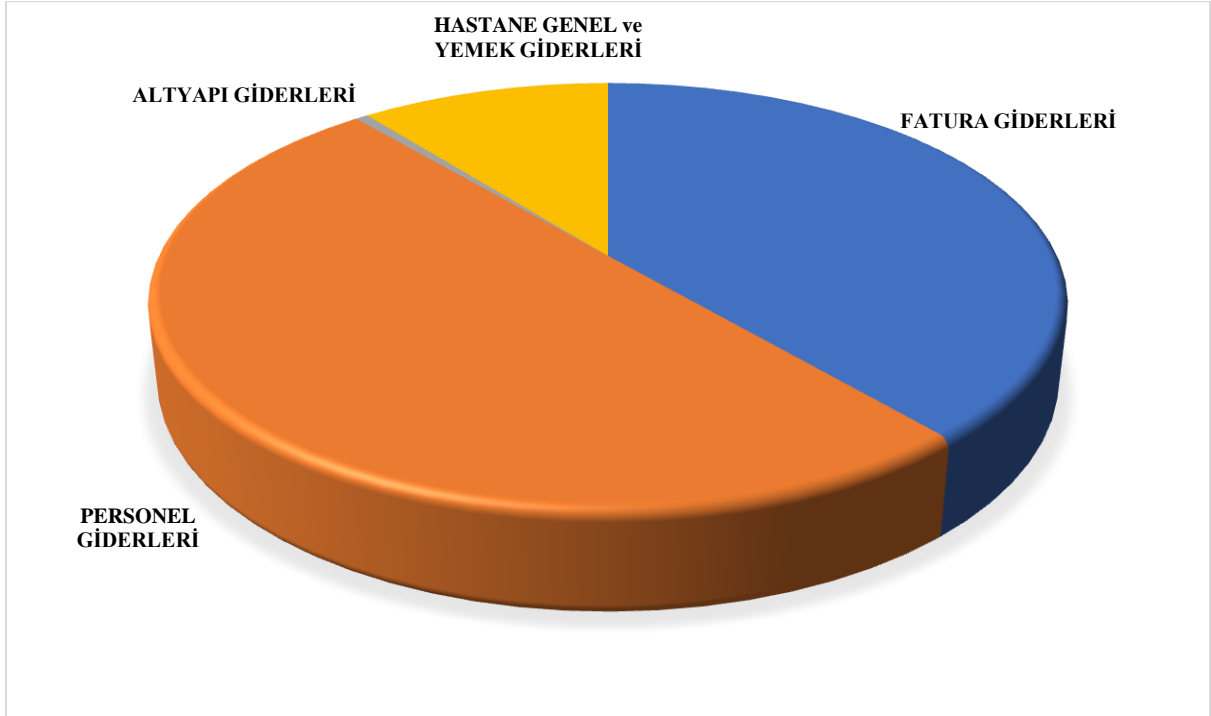
Toplam gelirin Şubat ayında en düşük (605.339,23 TL), Kasım ayında ise (834.733,38 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Kullanılan malzeme ve ilaç gideri (1.097.764,20 TL), birimin kullandığı sarf malzeme gideri (207.783,21 TL), diğer bölümlerin hizmet giderleri (1.369.793,54 TL), döneme ait fatura veya iade tutarı (0 TL), fatura tutarına ait vergiler (83.639,95 TL), araştırma fon ödentisi (418.199,73 TL) olmak üzere 2017 yılı toplam fatura (hizmet üretim) giderleri (3.177.180,63 TL) olarak hesaplanmıştır.

Öğretim üyesi katkı payı (1.237.722,91 TL), araştırma görevlisi katkı payı (1.193.400,22 TL), kadrolu personel katkı payı (469.862,25 TL), hizmetli giderleri

(1.205.090,00 TL) olmak üzere 2017 yılı toplam personel giderleri (4.106.075,38 TL) olarak hesaplanmıştır.

Özel cihaz amortismanı-demirbaş giderleri (0 TL), cihazların bakım onarım bedelleri (22.760,26 TL), birime yapılan inşaat veya tadilatlar (21.947,13 TL), enerji-telefon-su-internet-gaz-yakıt giderleri (0 TL) olmak üzere 2017 yılı toplam alt yapı giderleri (44.707,39 TL) olarak hesaplanmıştır.



Şekil 25: 2017 Yılı Toplam Giderler Dağılımı

Toplam hastane yönetim giderleri 2017 yılı için (694.333,01 TL) ve yemek giderleri (175.261,89 TL) olarak hesaplanmıştır.

2017 yılı toplam giderler arasında personel giderleri %50,09(4.106.075,38 TL) ilk sırada, fatura (hizmet üretim) gideri ise %38,76(3.177.180,63 TL) ikinci sırada yer almaktadır.

Fatura (hizmet üretim) giderleri, personel giderleri, alt yapı giderleri, hastane yönetim gideri ve yemek gideri olmak üzere 2017 yılı toplam erişkin acil servis gideri (8.197.558,30 TL) olarak hesaplanmıştır.

Kullanılan malzeme ve ilaç giderlerinin Şubat ayında en düşük (67.056,44 TL), Aralık ayında ise (135.776,39 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Birimin kullandığı sarf ve malzeme giderlerinin Ocak ayında en düşük (6.961,14 TL), Ekim ayında ise (28.935,69 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Diğer bölümlerin hizmet giderlerinin Kasım ayında en düşük (94.673,00 TL), Haziran ayında ise (128.076,52 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

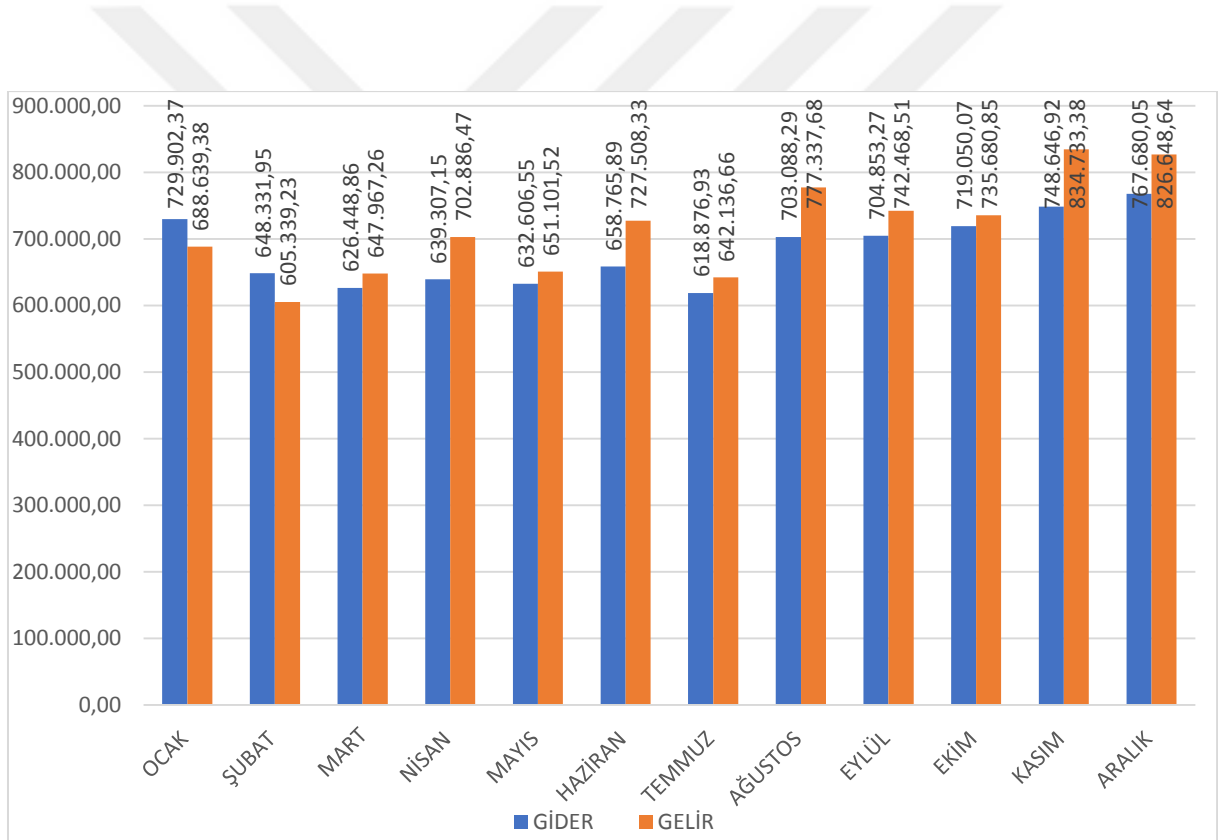
Döneme ait fatura kesinti veya iade tutarının 0 TL olduğu saptanmıştır.

Fatura tutarına ait vergilerin Kasım ayında en düşük (8.142,08 TL), Şubat ayında ise (5.905,01 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Araştırma fon ödentsinin Şubat ayında en düşük (29.525,03 TL), Kasım ayında ise (40.710,40 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Personel giderlerinin Mart ayında en düşük (299.869,48 TL), Ocak ayında ise (417.249,75 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Alt yapı giderlerinin Ocak, Şubat, Mayıs, Temmuz, Ağustos, Eylül, Kasım aylarında 0 TL, Ekim ayında ise en yüksek (24.897,13 TL) düzeyde olduğu saptanmıştır.



Şekil 26: 2017 Yılı Gelir-Gider Durumunun Aylara Göre Dağılımı

Hastane genel giderinin Temmuz ayında en düşük (48.153,67 TL), Ocak ayında ise (72.709,90 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Yemek giderinin Aralık ayında (17.641,54 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Haziran ayında yemek ücreti ödenmemiştir (DSİM' den alınan bilgiye göre Haziran ayında yemek faturaları kendilerine ulaştırılmamış; dolayısı ile faturalandırılmamış).

Toplam giderin Temmuz ayında en düşük (618.876,93 TL), Aralık ayında ise (767.680,05 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır.

Toplam esas hizmet maliyeti 2017 yılı için 7.283.256,01 TL olarak hesaplanmıştır. Esas hizmet maliyeti nisan ayında en düşük (554.476,49 TL), Aralık ayında ise (673.641,11 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Toplam gelirden(8.582.447,91 TL) esas hizmet maliyeti toplamı (7.283.256,01 TL) çıkartılarak 1.299.191,90 TL olan 2017 yılı toplam esas faaliyet kârı hesaplanmıştır. Bütün aylarda esas faaliyet kârı tespit edilirken, Kasım ayında en yüksek kar (171.586,01 TL), Şubat ayında en düşük kar (23.356,10 TL) tespit edilmiştir.

Toplam diğer faaliyet giderleri 2017 yılı için 914.302,29 TL olarak hesaplanmıştır. Diğer faaliyet giderleri Haziran ayında en düşük (61.425,81 TL), Ekim ayında ise (99.367,90 TL) en yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Esas faaliyet kârından diğer faaliyet giderleri toplamı çıkarıldığında 2017 yılı toplam (personel brüt maaş hariç) kar (384.889,61 TL) olarak hesaplanmıştır.

Toplam kar-zarar durumuna bakıldığında Ocak ve Şubat ayında zarar edildiği, diğer tüm aylarda kar edildiği görülmüştür. Ocak ayı zararı (41.262,99 TL), Şubat ayı zararı (42.992,72 TL) olarak hesaplanmıştır. Diğer aylarda en yüksek kar Kasım ayında (86.086,46 TL) olarak hesaplanmıştır.

Fatura (hizmet üretim) giderleri; toplam giderler içinde % 2,73 oranıyla en düşük payı Şubat ayında alırken, % 3,80 oranıyla da en yüksek payı Aralık ayında almıştır.

Personel giderleri; toplam giderler içinde % 3,66 oranıyla en düşük payı Mart ayında alırken, %5,09 oranıyla da en yüksek payı Ocak ayında almıştır.

Alt yapı giderleri; toplam giderler içinde % 0,30 oranıyla da en yüksek payı Ekim ayında almıştır.

Hastane genel giderleri; toplam giderler içinde % 0,58 oranıyla en düşük payı Temmuz ayında alırken, % 0,88 oranıyla da en yüksek payı Aralık ayında almıştır.

Yemek giderleri; toplam giderler içinde % 0,22 oranıyla en yüksek payı Aralık ayında alırken, Haziran ayında yemek ücreti ödenmemiştir.

2017 yılı bina amortisman gideri=82.924,58 TL dir.

Acil birim hasta geliri $8.582.447,91 / 182616 = 46,99$ TL /br.

SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir (muayene ücreti ve hastalara yapılan tüm girişimsel işlem ücretleri dâhil) 46,99 TL olarak hesaplanmıştır.

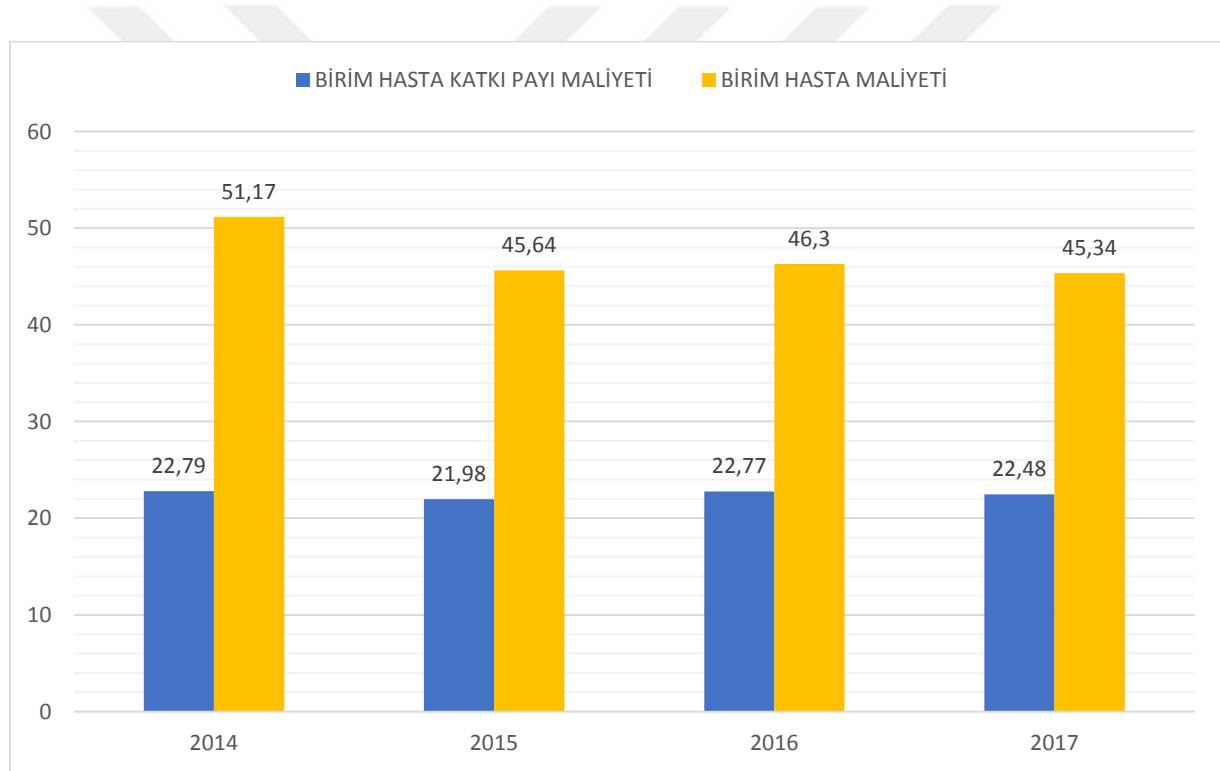
Acil birim hasta maliyeti= $(8.197.558,30+82.924,58)/182616= 45,34$ TL /br.

Ortalama birim hasta başına kar= 1,65 TL olarak hesaplanmıştır.

Birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyeti 24,77 TL olarak tespit edilmiştir. SGK tarafından belirlenen 2017 yılı acil birim muayene fiyatı yeşil alan hastası için 19,57 TL, acil hastalar için 15,50 TL'dir.

Tablo 14: Yıllara Göre Hasta Birim Maliyetleri(TL)

YILLAR	BİRİM HASTA KATKI PAYI MALİYETİ	BİRİM HASTA MALİYETİ
2014	22,79	51,17
2015	21,98	45,64
2016	22,77	46,30
2017	22,48	45,34



Şekil 27: Yıllara Göre Katkı Payı ve Hasta Birim Maliyetleri(TL)

Çalışmamızda, 2014 yılına göre değerlendirildiğinde; hasta birim katkı payı maliyeti ve hasta birim maliyetinde azalma olmuştur.

Ek ödeme tutarlarının karşılaştırılması için önceki dönem verilerinin cari dönem para değerine göre düzeltilmesi, böylece aynı satın alma gücüne göre ifade edilmiş verilerin eğilim yüzdelerinin saptanması daha anlamlı sonuçlar doğurabilmektedir. Bunun için düzeltmede kullanılan endeks, Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksidir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK)

tarafından yayınlanan Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE), 2014 Ocak ayından itibaren yayınlanmamaktadır. 2014 yılından itibaren TEFE endeksleri yerine, Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) kullanılmaya başlanmıştır (72).

Çalışmamızda yıllık toplam gider ve personel katkı payları Yİ-ÜFE' ne göre düzeltilmiştir. Bu düzeltmede 2017 yılı para değeri baz alınmıştır. 2014-2017 yıllarındaki toplam gider ve katkı payı ödemeleri karşılaştırılmış, karşılaştırmada 2014 yılı baz alınmıştır. Katsayılar Türkiye İstatistik Kurumu' nun internet adresinden 04.05.2018 tarihinde elde edilmiştir.

Tablo 15: Yİ-ÜFE Katsayıları ve Yıllık Bazda Düzeltme Katsayıları

YILLAR	ARALIK AYI Yİ-ÜFE KATSAYISI	DÜZELTİLMİŞ KATSAYILAR
2014	235,84	$316,48 / 235,84 = 1,3419$
2015	249,31	$316,48 / 249,31 = 1,2694$
2016	274,09	$316,48 / 274,09 = 1,1546$
2017	316,48	$316,48 / 316,48 = 1$

Trend(eğilim) analizi, finansal tablolarının analizinde kullanılan bir yöntem olup, bir yıl baz yıl olarak kabul edilmekte ve bu yıla ait tutarlar 100 olarak hesaplanmaktadır (72). Çalışmamızda baz yıl olarak 2014 yılı alınmış ve bu yıla ait tutarlar 100 kabul edilmiştir. Yıllar itibariyle Yİ-ÜFE'ye göre düzeltilmiş ek ödeme tutarlarının ve Yİ-ÜFE'ye göre düzeltilmiş toplam giderlerin göstermiş olduğu artışlar ve azalışlar değerlendirilmiştir.

Aşağıda Yİ-ÜFE' ne göre yıllık toplam gider, toplam gelir ve toplam personel katkı payı tabloları düzenlenirken, yıllık tutarlar, kendi yılının katsayısı ile çarpılarak 2017 yılının para değerine göre düzeltilmiştir.

Yine aynı şekilde eğilim tabloları düzenlenirken, 2014 yılı temel yıl olarak seçilmiş ve bu yıla ait değerler 100 kabul edilmiştir. 2017 yılının para değerine göre düzeltilmiş toplam gider, toplam gelir ve toplam personel katkı payı tutarları temel yıl olarak seçilen 2014 yılının düzeltilmiş tutarlara bölünmüş ve bulunan sonuç 100 ile çarpılmıştır.

Tablo 16: Yİ-ÜFE'ne Göre Giderlerin Düzeltilmesi

YILLAR	Yİ-ÜFE' NE GÖRE DÜZELTİLMİŞ TOPLAM GİDER	DÜZELTİLMİŞ GİDERLER(TL)
2014	6.132.302,01 X 1,3419	8.317.250,75
2015	6.396.413,61 X 1,2694	8.209.118,04
2016	7.697.935,55 X 1,1546	8.975.422,44
2017	8.197.558,30 X 1	8.280.482,88

Tablo 17: Yİ-ÜFE'ne Göre Düzeltilmiş Toplam Giderlerin Yıllık Yüzelik Oranları

YILLAR	Yİ-ÜFE' NE GÖRE DÜZELTİLMİŞ TOPLAM GİDERLERİN EĞİLİMİ	%
2014	8.317.250,75 / 8.317.250,75 X 100	100
2015	8.209.118,04 / 8.317.250,75X 100	98,7
2016	8.975.422,44 / 8.317.250,75X 100	107,91
2017	8.280.482,88 / 8.317.250,75 X 100	99,56

Çalışmamızda, Yİ-ÜFE' ye göre yapılan düzeltmede, toplam giderlerde 2014 yılına göre 2015 ve 2017 yıllarında azalış, 2016 yılında artış tespit edilmiştir. En yüksek giderin 2016 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 18: Yİ-ÜFE'ne Göre Gelirlerin Düzeltilmesi

YILLAR	TOPLAM GELİR Yİ-ÜFE' NE GÖRE DÜZELTME	DÜZELTİLMİŞ GELİR(TL)
2014	6.106.470,47 X 1,3419	8.194.272,72
2015	6.534.194,60 X 1,2694	8.294.506,62
2016	7.549.507,93 X 1,1546	8.716.661,85
2017	8.582.447,91 X 1	8.582.447,91

Tablo 19: Yİ-ÜFE'ne Göre Toplam Gelirlerin Yıllık Yüzelik Oranları

YILLAR	Yİ-ÜFE' NE GÖRE DÜZELTİLMİŞ TOPLAM GELİRLERİN EĞİLİMİ	%
2014	8.194.272,72 / 8.194.272,72 X 100	100
2015	8.294.506,62 / 8.194.272,72 X 100	101,22
2016	8.716.661,85 / 8.194.272,72 X 100	106,37
2017	8.582.447,91 / 8.194.272,72 X 100	104,73

Çalışmamızda Yİ-ÜFE' ne göre yapılan düzeltme neticesinde gelirlerde 2014 yılına göre artış görülmektedir. En yüksek gelir 2016 yılında tespit edilmiştir.

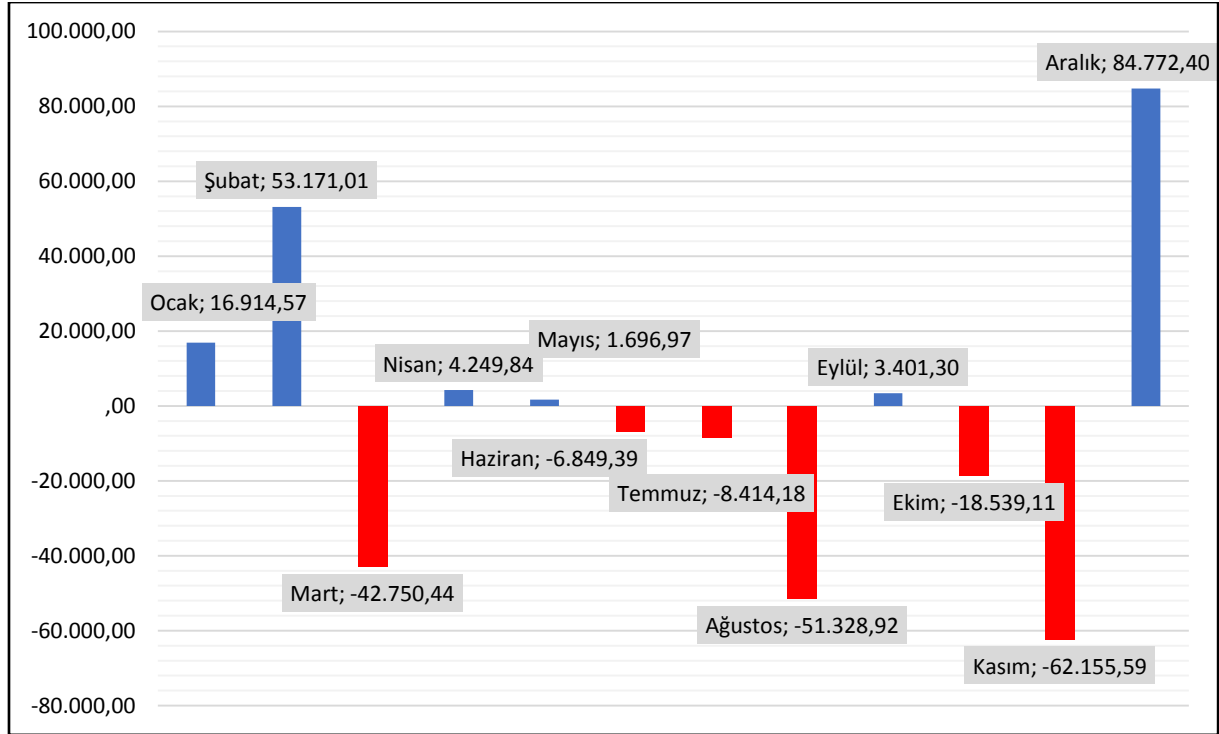
Tablo 20: Yİ-ÜFE'ne Göre Personel Katkı Paylarının Düzeltilmesi

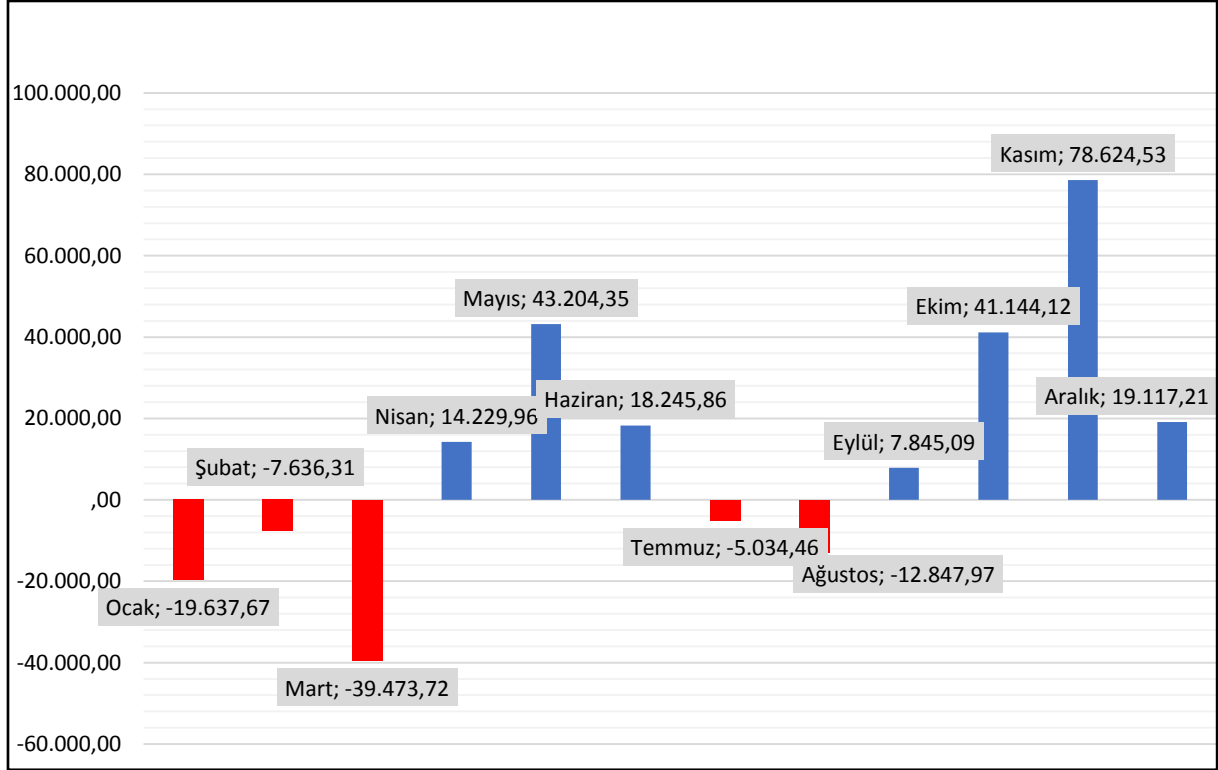
YILLAR	PERSONEL KATKI PAYLARININ Yİ-ÜFE' NE GÖRE DÜZELTİLMESİ	DÜZELTİLMİŞ PERSONEL KATKI PAYI(TL)
2014	2.760.135,02 X 1,3419	3.703.825,18
2015	3.114.052,25 X 1,2694	3.952.977,92
2016	3.824.129,42 X 1,1546	4.415.339,82
2017	4.106.075,38 X 1	4.106.075,38

Tablo 21: Yİ-ÜFE'ne Göre Düzeltilmiş Personel Katkı Payları Yıllık Yüzdeler Oranları

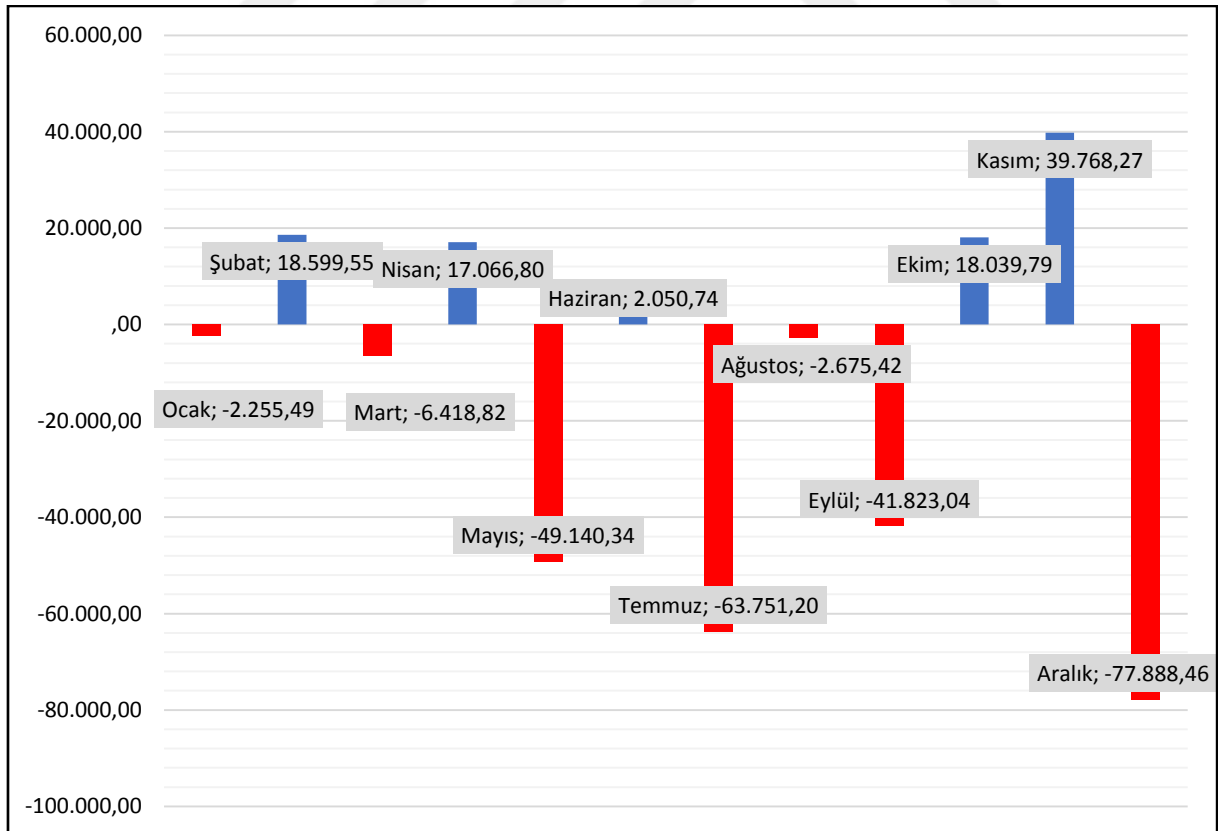
YILLAR	Yİ-ÜFE' NE GÖRE DÜZELTİLMİŞ PERSONEL KATKI PAYLARININ EĞİLİMİ	%
2014	3.703.825,18 / 3.703.825,18 X 100	100
2015	3.952.977,92 / 3.703.825,18 X 100	106,72
2016	4.415.339,82 / 3.703.825,18 X 100	119,21
2017	4.106.075,38 / 3.703.825,18 X 100	110,86

Yaptığımız çalışmada, Yİ-ÜFE' ne göre yapılan düzeltme neticesinde 2014 yılı ile karşılaştırıldığında personele ödenen ek katkı paylarında artış tespit edilmiştir. En yüksek artış 2016 yılında olmuştur.

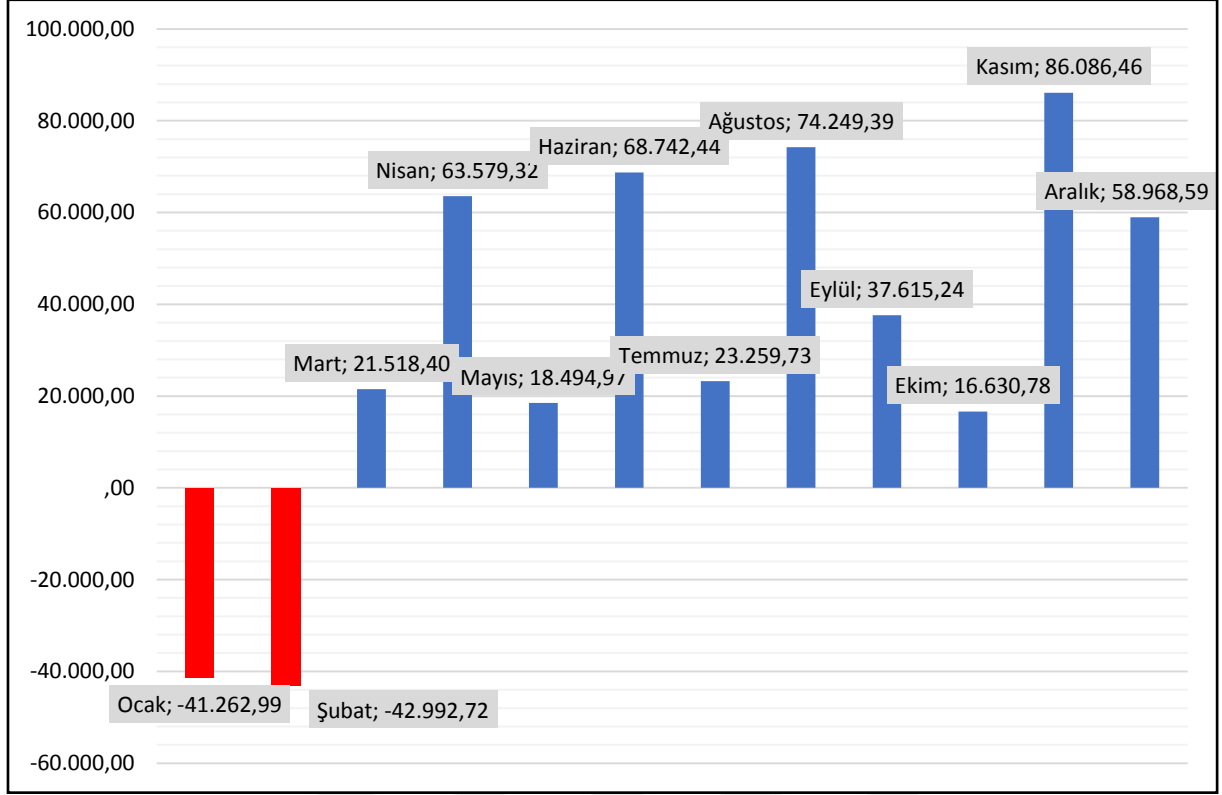
**Şekil 28:** 2014 Yılı Aylık Kar-Zarar Durumu(TL)



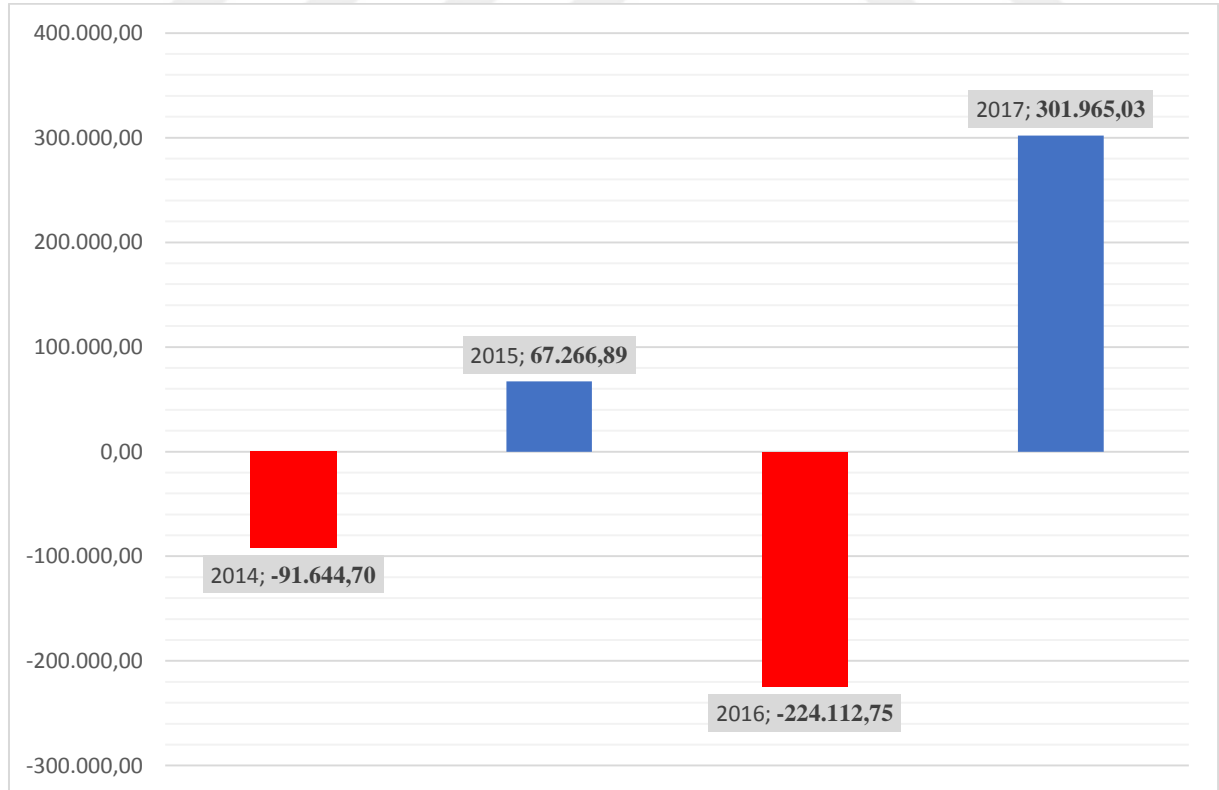
Şekil 29: 2015 Yılı Aylık Kar-Zarar Durumu(TL)



Şekil 30: 2016 Yılı Aylık Kar-Zarar Durumu(TL)



Şekil 31: 2017 Yılı Aylık Kar-Zarar Durumu(TL)



Şekil 32: Yıllık Toplam Kar-Zarar Durumu (Bina Amortisman Gideri Eklenmiş) (TL)

Tablo 22: 2014 Yılı Maliyet Görüntüsü(Bina Amortismanı Hariç) (TL)

Maliyet Görüntüsü																						
(ACİL TIP ANABİLİM DALI - 2014)																						
Yıl	Ay	Toplam Gelir	Toplam Gider	Kar Zarar Durum	Fatura Tutarı	Başka Bölimlere Verilen Hizmet	Faturada Kullanılan Malzeme Ve İlaç Maliyeti	Birimin Kullandığı Sarf Malzeme	Diğer Bölimlerin Hizmet Giderleri	Öğretim Üyesi Katkı Payı	Asistan Katkı Payı	Kadrolu Pers. Katkı Payı	Hizmetli (İşçi) Giderleri	Döneme Ait Fatura Kesinti Veya İade Tutarı	Fatura Tutarına Ait Vergiler	Araştırma Fon Ödentisi	Özel Cihaz Amortismanı Demirbaş	Cihazların Bakım Onarım Malzeme Bedelleri	Birime Yapılan İnşaat Veya Tadilatları	Enerji, Telefon, İnternet, Su , Gaz, Yakıt Gideri	Hastane Genel Gideri	Yemek Gideri
2014	Aralık	619.766,67	534.994,27	84.772,40	603.957,98	15.808,69	66.511,15	713,51	123.478,31	48.194,72	76.652,08	18.752,61	94.375,98	,00	6.033,97	30.169,85	,00	,00	,00	100,92	62.998,80	7.012,37
2014	Kasım	454.374,93	516.530,52	-62.155,59	440.589,88	13.785,05	51.994,19	9.348,99	91.685,98	48.194,72	77.348,52	20.572,69	92.500,64	,00	4.404,28	22.021,39	153,40	,00	18.360,00	14.244,89	58.478,65	7.222,18
2014	Ekim	583.601,40	602.140,51	-18.539,11	564.824,02	18.777,38	66.979,73	35.835,63	123.306,60	46.760,21	75.063,60	18.463,41	94.238,28	,00	5.644,41	28.222,05	32.571,00	2.537,00	40,82	7.864,72	57.085,79	7.527,26
2014	Eylül	521.624,64	518.223,34	3.401,30	509.362,24	12.262,40	66.810,81	16.415,17	111.327,20	45.128,97	70.833,62	20.461,53	96.113,62	,00	5.091,32	25.456,60	6.480,00	,00	,00	31,88	46.733,38	7.339,24
2014	Ağustos	410.463,85	461.792,77	-51.328,92	399.186,73	11.277,12	45.160,69	19.524,29	83.859,32	45.077,76	70.672,16	20.566,87	93.995,73	,00	3.990,06	19.950,29	672,60	1.947,00	8.793,22	2.867,65	38.066,89	6.648,24
2014	Temmuz	495.254,59	503.668,77	-8.414,18	480.737,89	14.516,70	49.031,28	14.363,85	102.642,86	42.739,53	63.635,62	27.550,89	93.156,25	,00	4.803,58	24.017,89	,00	15.930,00	332,64	9.475,56	49.254,44	6.734,38
2014	Haziran	499.024,76	505.874,15	-6.849,39	486.232,08	12.792,68	58.300,49	9.177,36	101.919,52	45.077,76	65.637,30	27.137,99	89.897,72	,00	4.857,77	24.288,83	250,01	21.240,00	230,00	2.719,18	48.258,31	6.881,91
2014	Mayıs	500.367,21	498.670,24	1.696,97	487.227,83	13.139,38	55.306,56	10.714,60	99.845,26	45.077,76	63.207,56	32.257,42	91.293,34	,00	4.868,37	24.341,87	,00	3.363,00	135,14	5.778,74	56.035,00	6.445,62
2014	Nisan	504.075,14	499.825,30	4.249,84	490.168,62	13.906,52	62.428,78	8.877,29	101.249,71	45.077,76	66.436,09	31.636,08	91.155,64	,00	4.899,63	24.498,17	,00	,00	423,36	7.238,56	48.001,51	7.902,72
2014	Mart	460.592,01	503.342,45	-42.750,44	447.630,67	12.961,34	58.441,55	21.470,54	94.532,53	45.077,76	68.795,53	29.251,50	91.535,89	,00	4.473,65	22.368,27	2.567,64	,00	60,48	7.044,29	50.403,11	7.319,71
2014	Şubat	574.735,96	521.564,95	53.171,01	562.654,96	12.081,00	74.309,10	17.411,05	106.852,24	45.067,37	70.426,55	18.911,80	86.703,22	,00	5.623,79	28.118,93	,00	,00	,00	3.545,06	57.855,65	6.740,19
2014	Ocak	482.589,31	465.674,74	16.914,57	468.790,66	13.798,65	51.725,88	23.262,70	91.713,03	44.945,88	67.488,00	13.369,72	83.619,37	,00	4.685,15	23.425,77	,00	,00	126,36	6.781,31	47.570,06	6.961,51
GENEL	TOPLAM	6.106.470,47	6.132.302,01	-25.831,54	5.941.363,56	165.106,91	707.000,21	187.114,98	1.232.412,56	546.420,20	836.196,63	278.932,51	1.098.585,68	,00	59.375,98	296.879,91	42.694,65	45.017,00	28.502,02	67.692,76	620.741,59	84.735,33

Tablo 23: 2015 Yılı Maliyet Görüntüsü (Bina Amortismanı Hariç) (TL)

Maliyet Görüntüsü																						
(ACİL TIP ANABİLİM DALI - 2015)																						
Yıl	Ay	Toplam Gelir	Toplam Gider	Kar Zarar Durum	Fatura Tutarı	Başka Bölümlere Verilen Hizmet	Faturada Kullanılan Malzeme Ve İlaç Maliyeti	Birimini Kullandığı Sarf Malzeme	Diğer Bölümlerin Hizmet Giderleri	Öğretim Üyesi Katkı Payı	Asistan Katkı Payı	Kadrolu Pers. Katkı Payı	Hizmetli (İşçi) Giderleri	Döneme Ait Fatura Kesinti Veya İade Tutarı	Fatura Tutarına Ait Vergiler	Araştırma Fon Ödentisi	Özel Cihaz Amortismanı Demirbaş	Cihazların Bakım Onarım Malzeme Bedelleri	Birime Yapılan İnşaat Veya Tadilatları	Enerji, Telefon, İnternet, Su , Gaz, Yakıt Gideri	Hastane Genel Gideri	Yemek Gideri
2015	Aralık	548.259,42	529.142,21	19.117,21	532.839,35	15.420,07	73.164,52	2.096,33	84.412,55	69.681,79	74.062,69	26.338,04	101.574,41	,00	5.328,39	26.641,97	,00	9.304,15	4.142,98	1.574,10	44.727,51	6.092,78
2015	Kasım	638.797,19	560.172,66	78.624,53	624.223,81	14.573,38	78.952,17	10.272,03	103.608,18	69.883,57	73.828,41	27.360,50	101.574,41	,00	6.242,24	31.211,19	,00	,00	,00	861,06	49.843,83	6.535,07
2015	Ekim	564.981,50	523.837,38	41.144,12	549.658,64	15.322,86	75.031,75	1.908,10	94.863,50	60.000,09	76.146,23	27.237,93	97.487,55	,00	5.496,59	27.482,93	234,82	,00	,00	3.629,64	48.257,71	6.060,54
2015	Eylül	542.312,13	534.467,04	7.845,09	528.610,34	13.701,79	62.162,25	33.573,32	100.833,44	52.043,36	80.913,71	23.211,41	95.242,59	,00	5.286,10	26.430,52	188,90	,00	,00	1.139,29	46.496,45	6.945,70
2015	Ağustos	485.714,07	498.562,04	-12.847,97	471.807,58	13.906,49	54.187,11	12.845,92	90.584,28	52.043,36	79.928,19	26.186,45	99.732,51	,00	4.718,08	23.590,38	,00	,00	,00	2.134,60	45.970,95	6.640,21
2015	Temmuz	507.505,74	512.540,20	-5.034,46	494.052,52	13.453,22	58.643,57	17.443,62	98.358,91	49.744,40	82.924,45	24.439,97	94.985,49	,00	4.940,53	24.702,63	,00	,00	,00	5.296,27	44.488,03	6.572,33
2015	Haziran	580.158,19	561.912,33	18.245,86	565.671,25	14.486,94	56.940,49	18.289,83	117.261,72	49.678,40	88.279,60	24.123,33	101.707,20	,00	5.656,71	28.283,56	17.430,92	2.000,00	,00	84,91	45.744,23	6.431,43
2015	Mayıs	630.815,73	587.611,38	43.204,35	613.090,18	17.725,55	76.875,62	27.505,88	120.117,96	49.678,40	80.831,95	23.336,68	99.462,24	,00	6.130,90	30.654,51	,00	6.761,40	,00	9.491,91	50.496,92	6.267,01
2015	Nisan	524.567,19	510.337,23	14.229,96	510.840,17	13.727,02	66.709,69	19.989,92	92.672,53	49.678,40	78.223,58	19.014,13	101.720,37	,00	5.108,40	25.542,01	,00	,00	,00	1.639,61	43.100,26	6.938,33
2015	Mart	474.758,43	514.232,15	-39.473,72	461.316,69	13.441,74	53.884,83	9.382,07	93.385,10	49.115,21	107.513,90	23.245,63	101.720,37	,00	4.604,09	23.020,43	,00	1.003,00	,00	131,10	40.378,73	6.847,69
2015	Şubat	497.562,18	505.198,49	-7.636,31	480.933,84	16.628,34	60.136,44	6.916,62	103.585,89	49.678,40	78.976,14	20.523,93	101.428,45	,00	4.803,17	24.015,84	,00	,00	,00	7.432,18	40.886,41	6.815,02
2015	Ocak	538.762,83	558.400,50	-19.637,67	525.178,74	13.584,09	55.246,56	20.093,75	107.165,00	48.235,10	79.310,95	20.569,93	101.428,45	,00	5.249,38	26.246,89	,00	,00	,00	10.505,83	77.477,48	6.871,18
GENEL	TOPLAM	6.534.194,60	6.396.413,61	137.780,99	6.358.223,11	175.971,49	771.935,00	180.317,39	1.206.849,06	649.460,48	980.939,80	285.587,93	1.198.064,04	,00	63.564,58	317.822,86	17.854,64	19.068,55	4.142,98	43.920,50	577.868,51	79.017,29

Tablo 24: 2016 Yılı Maliyet Görüntüsü (Bina Amortismanı Hariç) (TL)

Maliyet Görüntüsü																						
(ACİL TIP ANABİLİM DALI - 2016)																						
Yıl	Ay	Toplam Gelir	Toplam Gider	Kar Zarar Durum	Fatura Tutarı	Başka Bölmelere Verilen Hizmet	Faturada Kullanılan Malzeme Ve İlaç Maliyeti	Birimin Kullandığı Sarf Malzeme	Diğer Bölmelerin Hizmet Giderleri	Öğretim Üyesi Katkı Payı	Asistan Katkı Payı	Kadrolu Pers. Katkı Payı	Hizmetli (İşçi) Giderleri	Döneme Ait Fatura Kesinti Veya İade Tutarı	Fatura Tutarına Ait Vergiler	Araştırma Fon Ödentisi	Özel Cihaz Amortismanı Demirbaş	Cihazların Bakım Onarım Malzeme Bedelleri	Birime Yapılan İnşaat Veya Tadilatları	Enerji, Telefon, İnternet, Su , Gaz, Yakıt Gideri	Hastane Genel Gideri	Yemek Gideri
2016	Aralık	627.571,09	705.459,55	-77.888,46	609.638,47	17.932,62	71.785,51	20.229,68	100.281,23	101.170,86	138.028,44	32.986,72	131.296,28	,00	6.096,38	30.481,92	,00	7.681,08	,00	3.834,43	53.616,26	7.970,76
2016	Kasım	676.506,62	636.738,35	39.768,27	654.137,45	22.369,17	76.300,28	33.499,95	109.812,09	104.028,72	47.176,15	35.205,69	125.851,84	,00	6.541,37	32.706,87	,00	717,83	,00	1.877,47	55.236,47	7.783,62
2016	Ekim	676.440,48	658.400,69	18.039,79	660.381,52	16.058,96	68.127,43	12.548,23	123.028,31	79.546,31	98.408,73	42.363,39	123.625,84	,00	6.603,82	33.019,08	,00	,00	514,08	262,13	62.777,80	7.575,54
2016	Eylül	606.011,51	647.834,55	-41.823,04	589.113,93	16.897,58	87.293,69	31.276,71	107.450,61	75.661,89	88.660,72	30.227,37	123.625,84	,00	5.891,14	29.455,70	5.321,80	,00	,00	3.790,78	52.776,73	6.401,57
2016	Ağustos	633.142,50	635.817,92	-2.675,42	619.058,01	14.084,49	71.601,55	22.731,66	128.861,59	75.661,89	81.295,60	33.651,85	117.932,84	,00	6.190,58	30.952,90	,00	,00	,00	2.653,56	57.217,96	7.065,94
2016	Temmuz	547.873,12	611.624,32	-63.751,20	535.104,25	12.768,87	77.060,29	20.281,31	101.462,74	69.629,12	85.292,00	30.012,33	120.779,34	,00	5.351,04	26.755,21	,00	2.360,00	,00	12.557,88	53.099,37	6.983,69
2016	Haziran	615.255,32	613.204,58	2.050,74	602.122,36	13.132,96	71.470,36	9.905,66	107.459,18	72.912,05	85.924,29	25.187,49	129.070,28	,00	6.021,22	30.106,12	494,42	,00	,00	7.487,16	60.522,16	6.644,19
2016	Mayıs	553.092,18	602.232,52	-49.140,34	539.196,77	13.895,41	63.394,27	36.109,36	100.563,05	70.826,69	73.440,82	29.209,63	133.030,78	,00	5.391,97	26.959,84	,00	1.493,00	,00	2.370,69	52.579,28	6.863,14
2016	Nisan	641.060,82	623.994,02	17.066,80	628.809,14	12.251,68	84.507,54	10.192,67	111.024,65	71.023,18	77.415,88	29.876,36	130.308,56	,00	6.288,09	31.440,46	293,82	,00	,00	5.230,07	60.018,09	6.374,65
2016	Mart	696.449,23	702.868,05	-6.418,82	684.968,31	11.480,92	132.566,36	16.071,78	105.243,34	74.964,39	78.990,98	26.630,66	130.308,56	,00	6.849,68	34.248,42	542,00	,00	,00	13.190,00	76.573,06	6.688,82
2016	Şubat	659.559,07	640.959,52	18.599,55	643.405,38	16.153,69	70.649,91	27.285,86	109.876,90	76.323,20	81.789,55	33.598,07	112.391,05	,00	6.434,05	32.170,27	2.295,10	,00	,00	5.999,90	75.388,85	6.756,81
2016	Ocak	616.545,99	618.801,48	-2.255,49	601.833,84	14.712,15	91.562,13	16.745,84	107.251,38	70.838,82	76.959,93	25.843,50	115.144,94	,00	6.018,34	30.091,69	7.333,70	,00	,00	1.213,14	63.309,48	6.488,59
GENEL	TOPLAM	7.549.507,93	7.697.935,55	-148.427,62	7.367.769,43	181.738,50	966.319,32	256.878,71	1.312.315,07	942.587,12	1.013.383,09	374.793,06	1.493.366,15	,00	73.677,68	368.388,48	16.280,84	12.251,91	514,08	60.467,21	723.115,51	83.597,32

Tablo 25: 2017 Yılı Maliyet Görüntüsü(Bina Amortismanı Hariç) (TL)

Maliyet Görüntüsü																						
(ACİL TIP ANABİLİM DALI - 2017)																						
Yıl	Ay	Toplam Gelir	Toplam Gider	Kar Zarar Durum	Fatura Tutarı	Başka Bölümlere Verilen Hizmet	Faturada Kullanılan Malzeme Ve İlaç Maliyeti	Birimin Kullandığı Sarf Malzeme	Diğer Bölümlerin Hizmet Giderleri	Öğretim Üyesi Katkı Payı	Asistan Katkı Payı	Kadrolu Pers. Katkı Payı	Hizmetli (İşçi) Giderleri	Döneme Ait Fatura Kesinti Veya İade Tutarı	Fatura Tutarına Ait Vergiler	Araştırma Fon Ödentisi	Özel Cihaz Amortismanı Demirbaş	Cihazların Bakım Onarım Malzeme Bedelleri	Birime Yapılan İnşaat Veya Tadilatları	Enerji, Telefon, İnternet, Su , Gaz, Yakıt Gideri	Hastane Genel Gideri	Yemek Gideri
2017	Aralık	826.648,64	767.680,05	58.968,59	810.803,93	15.844,71	135.776,39	19.270,48	107.987,26	116.264,49	101.141,25	38.255,87	106.297,13	,00	8.108,04	40.540,20	,00	3.687,50	,00	,00	72.709,90	17.641,54
2017	Kasım	834.733,38	748.646,92	86.086,46	814.208,01	20.525,37	134.219,44	16.993,98	94.673,00	117.920,31	104.171,50	40.419,17	105.897,49	,00	8.142,08	40.710,40	,00	,00	,00	,00	67.870,38	17.629,17
2017	Ekim	735.680,85	719.050,07	16.630,78	712.909,00	22.771,85	76.982,54	28.935,69	114.943,92	107.515,38	99.126,76	46.549,93	102.853,41	,00	7.129,09	35.645,45	,00	2.950,00	21.947,13	,00	57.210,27	17.260,50
2017	Eylül	742.468,51	704.853,27	37.615,24	723.345,33	19.123,18	91.064,11	17.462,43	125.855,84	110.423,03	93.529,88	40.223,72	105.297,97	,00	7.233,45	36.167,27	,00	,00	,00	,00	60.110,47	17.485,10
2017	Ağustos	777.337,68	703.088,29	74.249,39	757.846,54	19.491,14	99.206,08	18.274,45	127.682,44	104.778,66	102.308,69	40.114,65	86.890,15	,00	7.578,47	37.892,33	,00	,00	,00	,00	62.372,93	15.989,44
2017	Temmuz	642.136,66	618.876,93	23.259,73	620.512,49	21.624,17	74.632,88	15.953,91	111.121,31	89.566,44	99.458,09	40.048,18	86.890,15	,00	6.205,12	31.025,62	,00	,00	,00	,00	48.153,67	15.821,56
2017	Haziran	727.508,33	658.765,89	68.742,44	708.945,68	18.562,65	86.218,04	16.395,67	128.076,52	102.235,91	93.326,12	40.205,48	88.345,60	,00	7.089,46	35.447,28	,00	2.065,00	,00	,00	59.360,81	,00
2017	Mayıs	651.101,52	632.606,55	18.494,97	634.001,75	17.099,77	85.680,66	25.255,27	105.393,72	99.398,88	87.548,39	39.196,48	90.067,48	,00	6.340,02	31.700,09	,00	,00	,00	,00	50.979,34	11.046,22
2017	Nisan	702.886,47	639.307,15	63.579,32	688.586,78	14.299,69	76.029,66	16.841,54	116.171,95	96.588,42	90.896,89	39.797,57	76.835,25	,00	6.885,87	34.429,34	,00	13.345,06	,00	,00	55.335,32	16.150,28
2017	Mart	647.967,26	626.448,86	21.518,40	630.982,02	16.985,24	89.147,17	16.827,12	111.956,31	93.802,38	93.235,66	35.996,19	76.835,25	,00	6.309,82	31.549,10	,00	712,70	,00	,00	54.810,58	15.266,58
2017	Şubat	605.339,23	648.331,95	-42.992,72	590.500,54	14.838,69	67.056,44	8.611,53	112.313,74	95.976,66	88.125,59	35.028,36	139.440,77	,00	5.905,01	29.525,03	,00	,00	,00	,00	50.908,32	15.440,50
2017	Ocak	688.639,38	729.902,37	-41.262,99	671.352,38	17.287,00	81.750,79	6.961,14	113.617,53	103.252,35	140.531,40	34.026,65	139.439,35	,00	6.713,52	33.567,62	,00	,00	,00	,00	54.511,02	15.531,00
GENEL	TOPLAM	8.582.447,91	8.197.558,30	384.889,61	8.363.994,45	218.453,46	1.097.764,20	207.783,21	1.369.793,54	1.237.722,91	1.193.400,22	469.862,25	1.205.090,00	,00	83.639,95	418.199,73	,00	22.760,26	21.947,13	,00	694.333,01	175.261,89

5. TARTIŞMA

Çalışmamızda; bölge hastanesi konumunda olup geniş bir alana hizmet veren Gaziantep Üniversitesi Şahinbey Araştırma ve Uygulama Hastanesi Acil Tıp Anabilim Dalı'nın 01.01.2014-31.12.2017 tarihlerindeki maliyet yapısı incelenmiş ve yıllık bazda birim hasta maliyeti hesaplanmıştır.

Yaşam süremizde ve nüfusumuzda meydana gelen artışa paralel olarak sağlık kurum ve kuruluşlarına başvuruyu, acil servis özelinde de başvuru sayısının artışını da beraberinde getirmiştir. Çağımızın bir getirisi olarak entelektüel kapasitemizdeki yükseliş eskiden önemsenmeyen pek çok şikayet ile insanların sağlık kuruluşlarına başvurmasına neden olmuştur.

Nüfustaki hızlı artışa karşın sağlık sunumunda aynı hızda sağlık sisteminin cevap verememesi ya da hatalı örgütlenme neticesinde sağlık kurumlarında birikmeler meydana gelmiştir. Poliklinik hizmetlerinde yaşanan yoğunluğun çözümünü olarak hastalar acil servislere başvurmakta arar hale gelmişlerdir. Netice olarak, her ne sebeple olursa olsun acil servislere başvuran ayaktan poliklinik hastaları acil servis yoğunluğunu önemli ve ciddi oranda artırmış, acil hastaların alması gereken hızlı ve etkin acil tıp hizmetinin önünde bir engel gibi durmakta, sağlık hizmetlerinin özellikle acil sağlık hizmetlerinin maliyetini artırmaktadır.

Ülkeler bazında alındığında gayri safi yurtiçi hasılanın, birey bazında alındığında da harcamaların dikkate değer bir kısmını sağlık harcamaları almaktadır. Bu harcama fonksiyonunun bir çıkarımı olarak sağlık maliyetleri ülke ve birey bütçesinde önemini hiç kaybetmeyen bir başlık olarak durmaktadır.

Bugün bütün ulusal sağlık sistemlerinin yüz yüze bulunduğu ortak sorun tıbbi bakım maliyetlerinin ulusal gelirden artan miktar ve oranda pay almasıdır. Bu nedenle mevcut sağlık bakım kaynaklarından daha fazla fayda elde edilmesi önem kazanmış ve sağlık hizmetlerinin verimliliği ve etkililiğinin değerlendirilmesine yönelik çalışmalara verilen önem gittikçe artmıştır (73).

Bilim ve teknikteki ilerlemeler paralelinde tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişme bireyin sağlık ihtiyaçlarını karşılayan sağlık işletmelerinin değişimini beraberinde getirmiş, birey de kendisini ve sağlıklı hayat düşüncesini bu değişim ekseninde eskisinden daha farklı bir konumda konumlandırmıştır.

Sağlık hizmetleri sunumunda sınırlı olan kaynakların etkili ve verimli kullanılması günümüzde kaçınılmaz tartışmalardan biridir. Rekabet ortamının her gün daha da genişlediği bir ortamda sağlık hizmeti sunucularının artan hizmet sunumu maliyetlerine yönelik stratejik ve taktik planlara sahip olması gerekmektedir (74).

Her hastane kendine özgü çalışma standartları doğrultusunda, çalışma şekline uygun maliyet verilerini takip edebileceği bir sistem oluşturmalı, bu sistemi uygulamalı ve kontrol etmelidir. Bu sistemden elde edilen maliyet verilerinin değerlendirilmesi, analizi ve raporlanması sonucu başarısızlık maliyetleri olarak sınıflandırılan maliyetlerin işletme üst yönetimine alacağı stratejik kararlarda yardımcı olacaktır. Sağlık kuruluşlarının maliyetlerini etkileyen faktörler (75):

- a) Kullanılan teknoloji
- b) Hizmet sunulan nüfusun yoğunluğu ve epidemiyolojik yapısı
- c) Sunulan sağlık hizmetinin kalitesi ve servisin imajı
- d) Başta sağlık çalışanı olmak üzere istihdam edilen diğer çalışanlar
- e) Servisin kapasite ve kapasite kullanımı
- f) Hastanenin makine-teçhizat yapısı ve para kaynağı olarak sıralanabilir.

Acil servislerde maliyet merkezleri; acil muayenesi, acil müdahaleler, gözlem ve takip amacıyla verilen yatak hizmetleridir. Çalışmamız kapsamında, konum itibarıyla Türkiye' nin güneydoğusunda kurulu olup doğu ve güneydoğu bölgesinde geniş bir yerleşim bölgesindedes Sağlık hizmetini yüklenmiş olan Gaziantep Üniversitesi Şahinbey Araştırma ve Uygulama Hastanesi Acil Tıp Anabilim Dalı'nın maliyet yapısı incelenmiş ve birim hasta maliyeti hesaplanmıştır.

Yaptığımız çalışmada yıl bazında maliyet hesaplamasına göre;

2014 yılı maliyet hesaplamasında %45,01 oranıyla personel giderleri ilk sırada, ikinci sırada ise fatura (hizmet üretim) gideri %40,49 oranıyla gelmektedir. Bunu takiben sırasıyla %10,12'sini hastane yönetim gideri, %2,59 'unu alt yapı giderleri, %1,38'ini ise yemek giderlerinin oluşturduğunu saptadık.

2015 yılı maliyet hesaplamasında %47,66 oranıyla personel giderleri ilk sırada, ikinci sırada ise fatura (hizmet üretim) gideri %38,88 oranıyla gelmektedir. Bunu takiben sırasıyla %8,84'ünü hastane yönetim gideri, %1,30'unu alt yapı giderleri, %1,21'ini ise yemek giderlerinin oluşturduğunu saptadık.

2016 yılı maliyet hesaplamasında % 49,67 oranıyla personel giderleri ilk sırada, ikinci sırada ise fatura (hizmet üretim) gideri % 38,68 oranıyla gelmektedir. Bunu takiben sırasıyla %9,39 'sini hastane yönetim gideri, % 1,09'ünü yemek giderleri, % 1,00'ini ise alt yapı giderlerinin oluşturduğunu saptadık.

2017 yılı maliyet hesaplamasında % 50,10 oranıyla personel giderleri ilk sırada, ikinci sırada ise fatura (hizmet üretim) gideri % 38,76 oranıyla gelmektedir. Bunu takiben sırasıyla % 8,47'sini hastane yönetim gideri, % 2,14'ünü yemek giderleri, % 0,55'ini ise alt yapı giderlerinin oluşturduğunu saptadık.

Yaptığımız çalışmada; toplam giderler içinde ortalama olarak %48,11 oranıyla çoğunluğunu personel giderlerinin oluşturduğunu saptadık. Fatura(hizmet üretim) giderinin ortalama %39,20 oranı ile ikinci sırada gelmiştir. Hastane yönetim giderlerinin ortalama %9,20 ile üçüncü sırada yer tuttuğunu tespit ettik.

Bülüç ve arkadaşları Antalya'da faaliyet gösteren bir kamu hastanesinde 2015 yılında yaptığı bir çalışmada Hastanenin toplam giderlerinin 30.546.136,25 TL olduğu saptanmıştır. Toplam giderlerin yüzde 5,61'inin ilk madde ve malzeme giderlerinden, yüzde 57,32'sinin personel giderlerinden ve yüzde 37,07'sinin genel üretim giderlerinden oluştuğu tespit edilmiştir. Birinci dağıtım sonrası giderlerin yüzde 63,47'si esas üretim giderlerine, yüzde 23,79'u yardımcı üretim giderlerine, yüzde 4,82'si genel yardımcı hizmet giderlerine, yüzde 7,91'i genel yönetim gider yerlerinde dağıtılmıştır (76).

Ağırbaş, TCDD Ankara Hastanesi'nde yaptığı maliyet analizi çalışmasında toplam giderin %60,8'ini personel gideri, %26,8'ini genel üretim gideri ve %12,3'ünü ise direkt ilk madde ve malzeme giderinin oluşturduğunu tespit edilmiştir (77).

Kısakürek ve arkadaşları tarafından Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesi'nin 35 bölümü incelenerek yapılmıştır. Bu çalışmada toplam maliyetlerin %52'si personel; %18'i işletme maliyetleri; %4'ü ayniyat; %14'ü ilaç; %12'si tıbbi sarf malzemenin oluşturduğunu saptamışlardır (4).

Durukan ve arkadaşları Ankara Numune Eğitim ve Araştırma Hastanesi nöroloji polikliniğinde en yüksek gider unsurunun %88,82 oranıyla memur ücret ve giderleri oluştururken, en düşük gider unsurunun ise %0,12 oranıyla ilk madde ve malzeme giderleri olduğunu tespit etmişlerdir (29).

Cremonesi ve arkadaşları yaptıkları çalışmada non medikal personel maliyetleri sabit maliyetin (medikal ve non medikal personel maliyetleri) % 90' ını, total maliyetin ise %70'ini kapsadığını saptamışlardır. Diğer taraftan değişken maliyet total maliyetin sadece %6'sını oluşturduğunu saptamışlardır (69).

Ağırbaş ve arkadaşları tarafından yapılan çalışmada, birinci dağıtım sonrası, toplam giderin 71,69'unu personel gideri, %23,5'ini genel üretim gideri ve %4,81'ini ise direkt ilk madde ve malzeme giderinin oluşturduğunu tespit etmişlerdir (78).

Karasioğlu ve arkadaşları bir devlet hastanesinde toplam muayene maliyetlerinin % 74,7'si gibi büyük bir bölümünü personel giderlerinin oluşturduğunu saptamışlardır (79).

Esatoğlu ve arkadaşları Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri'nin (İbni Sina Hastanesi, Cebeci Hastanesi) giderlerinin ortalama % 22,33'n direkt ilk madde ve malzeme giderleri, % 52,84'n direkt işçilik giderleri ve % 24,83'n de genel üretim giderleri olduğunu tespit etmişlerdir (2).

zkan ve arkadaşları Ankara'da bir Kamu Hastanesi'nde yaptıkları çalışmada birinci dağıtım toplamı 17.403.348,86 TL olarak bulmuşlar; giderlerin % 47,24 'n direkt personel giderlerinin, %26,41'ini genel üretim giderlerininve %26,35'i direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin oluşturduğunu tespit etmişlerdir (80).

Mut ve arkadaşları Ankara'da ikinci basamak bir hastanede yaptıkları bir çalışmada hastanenin toplam giderinin 12.783.071,73 TL olduğu saptamışlar. Toplam hastane giderlerinin %77,76'sının personel giderlerinden, %18,81'inin genel üretim giderlerinden ve %3,43'n direkt ilk madde ve malzeme giderlerinden oluştuğu saptamışlar. Hastane giderlerinin %51,70'lik gibi büyük bir kısmı esas üretim gider yerlerine, %21,80'i yardımcı üretim gider yerlerine, %11,26'sı genel yardımcı hizmet gider yerlerine ve % 15,24' ise genel yönetim gider yerlerine ait olduğu saptanmıştır (81).

şimşek' in bir Kamu Hastanesi'nde yaptığu maliyet analizinde ise hastanenin toplam giderinin 14.856.822 TL olup gider dağıtımının yüzdelerinin %62,72'lik payı direkt personel gideri, %27,16'yı genel üretim gideri ve %10,12'lik payı direkt ilk madde ve malzeme gideri olduğunu bildirmiştir (82).

Top ve arkadaşları TCDD Ankara Hastanesi'nde direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin %20,34, direkt personel giderinin %53,88 ve genel üretim giderinin %25,78 oranında toplam giderler içerisinde dağılım gösterdiğini belirlemişlerdir (83).

Çalışmamızda, diğer çalışmalarla kıyaslandığında personel giderleri daha yüksek, fatura (hizmet üretim) gideri ise daha düşük bulunmuştur.

Yaptığımız çalışmada; 2014 yılında SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir (muayene creti ve hastalara yapılan tüm girişimsel işlem ücretleri dahil) 50,41 TL olarak hesaplanmıştır. Acil birim hasta maliyetini 51,17 TL olarak saptadık. Buna göre ortalama hasta başına birim zarar 0,76 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyeti 22,79 TL olarak bulunmuştur. SGK tarafından 2014

yılında ödenen acil birim muayene fiyatı yeşil alan için 19,57 TL, acil hasta için 15,50 TL'dir. Birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyetinin, SGK tarafından ödenen acil birim muayene fiyatından daha yüksek olduğunu tespit ettik. SGK'dan alınan birim muayene ücreti, sağlık hizmeti sunan personel maliyetini karşılayamamaktadır. Yapılan diğer çalışmalara göre çalışmamızda birim hasta maliyeti düşük bulunmuştur.

Yıl içerisinde acil poliklinik muayene sayısı en yüksek seviyeyi Ekim ayında yakalamasına rağmen, gelir beklenenin aksine en yüksek seviyeyi yakalayamamış olmasına rağmen en yüksek ikinci gelir seviyesine erişmiştir. Aynı şekilde acil poliklinik muayene sayısı en düşük seviyeyi Şubat ayında görmesine rağmen, gelirin beklendiği gibi düşük olmadığını saptadık. Bunun olası başlıca nedeni; kullanılan sarf malzemesinden de anlaşılacağı üzere girişimsel işlem gerektiren acil poliklinik hasta sayısının fazla oluşudur. En düşük gelirin elde edildiği Ağustos ayında poliklinik muayene sayısı ortalamanın biraz üzerinde tespit edilmiştir. En yüksek gelirin elde edildiği Aralık ayında ise poliklinik muayene sayısı ortalama seviyenin üzerinde tespit edilmiştir. En fazla hastanın başvurduğu Ekim ayı geliri ile en az hastanın başvurduğu Şubat ayı geliri birbirine yakın tespit edilmiştir. Genel olarak aylık gelir ve gider durumunun poliklinik muayene sayısı ile korelasyon göstermediğini saptadık.

Yılın altı ayında kâr, kalan altı ayında zarar tespit edilmiştir.

En fazla zarar Kasım ayında tespit edilmiştir. Bunun olası başlıca nedeni; gelirin ikinci en düşük seviyede tespit edilmesidir. Kasım ayında kullanılan sarf malzemesi ve ilaç tutarlarından da anlaşılacağı üzere kaçak ve kayıpların fazla olduğu tahmin edilmektedir.

Ekim ayında yüksek poliklinik sayısına rağmen gelirin beklendiği gibi en yüksek seviyede olmasının olası başlıca nedenleri; kullanılan sarf malzemesi ve ilaç tutarlarının, diğer bölüm hizmet giderlerinin fazla oluşudur.

2015 yılında SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir (muayene ücreti ve hastalara yapılan tüm girişimsel işlem ücretleri dahil) 46,11 TL olarak hesaplanmıştır. Acil birim hasta maliyetini 45,64 TL olarak saptadık. Buna göre ortalama hasta başına birim kar 0,47 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyeti 21,98 TL olarak bulunmuştur. SGK tarafından 2015 yılında ödenen acil birim muayene fiyatı yeşil alan için 19,57 TL, acil hasta için 15,50 TL'dir. Birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyetinin, SGK tarafından ödenen acil birim muayene fiyatından daha yüksek olduğunu tespit ettik. SGK'dan alınan birim muayene ücreti, sağlık hizmeti sunan personel maliyetini karşılayamamaktadır. Yapılan diğer çalışmalara göre çalışmamızda birim hasta maliyeti düşük bulunmuştur.

Yıl içerisinde acil poliklinik muayene sayısı en yüksek seviyeyi Ekim ayında yakalamasına rağmen, gelir beklenenin aksine düşük bulunmuştur. Aynı şekilde acil poliklinik muayene sayısı en düşük seviyeyi Ocak ayında görmesine rağmen, gelirin beklendiği gibi düşük olmadığını saptadık. Bunun olası başlıca nedeni; kullanılan sarf malzemesinden de anlaşılacağı üzere girişimsel işlem gerektiren acil poliklinik hasta sayısının fazla oluşudur. En düşük gelirin elde edildiği Mart ayında poliklinik muayene sayısı ortalamanın üzerinde tespit edilmiştir. En yüksek gelirin elde edildiği Kasım ayında ise poliklinik muayene sayısı maksimum seviyeye yakın tespit edilmiştir. En fazla hastanın başvurduğu Ekim ayı geliri ile en az hastanın başvurduğu Ocak ayı geliri birbirine yakın tespit edilmiştir. Genel olarak aylık gelir ve gider durumunun poliklinik muayene sayısı ile korelasyon göstermediğini saptadık.

Yıl içerisinde yedi ayda kâr tespit edilmiştir. Bunun olası nedeni, gelir beklenenden yüksek tespit edilmiştir (yapılan girişimsel işlemlerin sayısı fazla olabilir ya da yapılan tüm girişimsel işlemler faturalandırılmış olabilir).

En fazla zarar Mart ayında tespit edilmiştir. Bunun olası başlıca nedeni; gelirin düşük olmasıdır. Mart ayında asistan katkı paylarının yüksek olması ile birlikte kullanılan sarf malzemesi ve ilaç tutarlarından da anlaşılacağı üzere kaçak ve kayıpların fazla olduğu tahmin edilmektedir.

Ekim ayında yüksek poliklinik sayısına rağmen gelirin düşük olmasının olası başlıca nedeni; kullanılan sarf malzemesi tutarından da anlaşılacağı üzere girişimsel işlem gerektirmeyen ayaktan poliklinik hasta sayısının fazla oluşudur.

2016 yılında SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir (muayene ücreti ve hastalara yapılan tüm girişimsel işlem ücretleri dahil) 44,96 TL olarak hesaplanmıştır. Acil birim hasta maliyetini 46,30 TL olarak saptadık. Buna göre ortalama hasta başına birim zarar 1,34 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyeti 22,77 TL olarak bulunmuştur. SGK tarafından 2016 yılında ödenen acil birim muayene fiyatı yeşil alan için 19,57 TL, acil hasta için 15,50 TL'dir. Birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyetinin, SGK tarafından ödenen acil birim muayene fiyatından daha yüksek olduğunu tespit ettik. SGK'dan alınan birim muayene ücreti, sağlık hizmeti sunan personel maliyetini karşılayamamaktadır. Yapılan diğer çalışmalara göre çalışmamızda birim hasta maliyeti düşük bulunmuştur.

Yıl içerisinde acil poliklinik muayene sayısı en yüksek seviyeyi Aralık ayında yakalamasına rağmen, gelir beklenenin aksine düşük bulunmuştur. Aynı şekilde acil poliklinik muayene sayısı en düşük seviyeyi Haziran ayında görmesine rağmen, gelirin beklendiği gibi düşük olmadığını saptadık. Bunun olası başlıca nedeni; öğretim üyesi, asistan ve kadrolu

personel katkı paylarının az oluşudur. En düşük gelirin elde edildiği Temmuz ayında poliklinik muayene sayısı ortalamaya yakın tespit edilmiştir. En yüksek gelirin elde edildiği Mart ayında ise poliklinik muayene sayısı ortalamaya yakın tespit edilmiştir. En fazla hastanın başvurduğu Aralık ayı geliri ile en az hastanın başvurduğu Haziran ayı geliri birbirine yakın tespit edilmiştir. Genel olarak aylık gelir ve gider durumunun poliklinik muayene sayısı ile korelasyon göstermediğini saptadık.

Yıl içerisinde yedi ayda zarar tespit edilmiştir. Bunun olası nedenleri;

- a) Gider beklenenden yüksek tespit edilmiştir(yapılan girişimsel işlemlerin sayısı fazla olmakla birlikte tüm girişimsel işlemler faturalandırılmamış olabilir).
- b) Öğretim üyesi ve araştırma görevlisi katkı payları yüksek verilmiştir.
- c) Hizmetli (işçi) giderleri yüksek tespit edilmiştir.
- d) Alt yapı giderleri yüksek bulunmuştur.

En fazla zarar Aralık ayında tespit edilmiştir. Bu ayda en yüksek poliklinik hasta sayısına ulaşılmasına rağmen zararın en yüksek olmasının olası başlıca nedeni; giderlerin yüksek olmasıdır. Aralık ayında öğretim üyesi ve asistan katkı payları yüksek tespit edilmiştir.

2016 yılında hastane genel gideri, hizmetli (işçi) gideri, öğretim üyesi ve kadrolu personel katkı payı gideri, ilaç ve malzeme gideri kalemlerinde beklenenden fazla artış tespit edilmiş olup zararın beklenenden çok olması bunlara bağlanmıştır.

2017 yılında SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir (muayene ücreti ve hastalara yapılan tüm girişimsel işlem ücretleri dahil) 46,99 TL olarak hesaplanmıştır. Acil birim hasta maliyetini 45,34 TL olarak saptadık. Buna göre ortalama hasta başına birim kar 1,65 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyeti 22,48TL olarak bulunmuştur. SGK tarafından 2017 yılında ödenen acil birim muayene fiyatı yeşil alan için 19,57 TL, acil hasta için 15,50 TL'dir. Birim hasta başına düşen personel katkı payı maliyetinin, SGK tarafından ödenen acil birim muayene fiyatından daha yüksek olduğunu tespit ettik. SGK'dan alınan birim muayene ücreti, sağlık hizmeti sunan personel maliyetini karşılayamamaktadır. Yapılan diğer çalışmalara göre çalışmamızda birim hasta maliyeti düşük bulunmuştur.

Yıl içerisinde acil poliklinik muayene sayısı en yüksek seviyeyi Ekim ayında yakalamasına rağmen, gelir beklendiğinin aksine en yüksek seviyede bulunamamıştır. Aynı şekilde acil poliklinik muayene sayısı en düşük seviyeyi Haziran ayında görmesine rağmen, gelirin beklendiği gibi düşük olmadığını saptadık. Bunun olası başlıca nedeni; kullanılan malzeme ve ilaçtan da anlaşılacağı gibi girişimsel işlem gerektiren acil poliklinik hasta

sayısının fazla oluşudur. En düşük gelirin elde edildiği Şubat ayında poliklinik muayene sayısı ortalamaya yakın tespit edilmiştir. En yüksek gelirin elde edildiği Kasım ayında ise poliklinik muayene sayısı maksimum seviyeye yakın tespit edilmiştir. En fazla hastanın başvurduğu Ekim ayı geliri ile en az hastanın başvurduğu Haziran ayı geliri birbirine yakın tespit edilmiştir. Genel olarak aylık gelir ve gider durumunun poliklinik muayene sayısı ile korelasyon göstermediğini saptadık.

Yıl içerisinde Ocak - Şubat ayı hariç diğer aylarda kâr tespit edilmiştir. Bunun olası nedenleri;

- a) Gelir beklenenden yüksek tespit edilmiştir(yapılan girişimsel işlemlerin sayısı fazla olabilir ya da yapılan tüm girişimsel işlemler faturalandırılmış olabilir).
- b) Hizmetli(işçi) giderleri tutarı düşük bulunmuştur.

Ocak ve Şubat ayında zarar tespit edilmiştir. Bunun olası başlıca nedeni; Şubat ayında en düşük gelirin elde edilmesi, bu ayda Asistan Katkı Payının yüksek verilmesi, Hizmetli (işçi) giderlerinin bu aylarda en yüksek seviyeyi görmesidir.

Ekim ayında en yüksek poliklinik sayısına rağmen gelirin düşük olmasının olası başlıca nedeni; kullanılan sarf malzemesi tutarının yüksek olması (girişimsel işlem gerektiren hasta sayısı fazla), kadrolu personel katkı payının, bu ay içerisinde yapılan inşaat ve tadilat tutarının beklenenden yüksek oluşudur.

2017 yılı yemekhane giderlerinde diğer yıllara nazaran yaklaşık iki kat artış tespit edilmiştir.

Çelik ve arkadaşları Ankara Numune Eğitim ve Araştırma Hastanesi Acil Servisi'nde yaptıkları bir çalışmada iş kazalarının hasta başı hastane maliyetinin 1730 \$ olduğunu bildirmiştir (84).

Williams, Amerika Michigan'da bir hastane acil servisinde yaptığı çalışmada ortalama olarak hastaneye ödenen miktarı 383 \$, hasta birim maliyetini 209 \$ olarak bildirmiştir. %32 vakanın acil olmadığı, %22 vakanın yarı acil olduğu, %42 vakanın ise acil olduğunu; acil olmayan hastalar için hastaneye ödenen birim miktar 124 \$, birim maliyet 62 \$ olduğu; yarı acil hastalar için hastaneye ödenen birim miktar 312 \$, birim maliyet 159 \$ olduğu; acil hastalar için hastaneye ödenen birim miktar 621 \$, birim maliyet 351 \$ olarak tespit etmiştir (85).

Cremonesi ve arkadaşları yaptıkları çalışmada, yeşil kodun beyaz koddan %50 daha fazla maliyetli, sarı kodun beyaz kodun 2 katı, kırmızı kodun ise beyaz kodun 2,5 katı olduğunu saptamışlardır (69).

Leamon ve Murphy yaptıkları çalışmada iş kazaları arasında düşmenin, kişi başına maliyeti işçi başına 50-400 dolar arasında değiştiğini ifade etmiştir (86).

Durukan ve arkadaşları Ankara Numune Eğitim ve Araştırma Hastanesi nöroloji polikliniğinin 2004 yılı poliklinik birim maliyetini 15,21 TL, SSK Ankara İhtisas Hastanesi nöroloji polikliniğinin birim maliyetini ise 13,6 TL olarak tespit etmişlerdir (29).

Süt ve arkadaşları yaptıkları bir çalışmada, travmatik beyin hasarının yoğun bakım maliyetini hesaplamışlar; yoğun bakım maliyetlerinin oldukça yüksek olduğunu, ortalama yoğun bakım kalış maliyeti 4846 ± 5084 \$, kurtarılan her bir yaşam maliyeti ve kazanılan her bir yaşam yılı maliyetini sırasıyla 9533 \$ ve 313,6 \$ olarak bulmuşlardır (87).

Carret ve arkadaşları yaptıkları bir çalışmada acil servise uygun olmayan hasta oranını %24,2 olarak bildirmiştir (88).

Esatoğlu ve arkadaşları yaptıkları çalışmada İbni Sina Hastanesi'nde poliklinik ortalama birim maliyetleri açısından dahili tıp bilim dallarının cerrahi tıp bilim dallarına oranla daha yüksek olduğunu; klinik ortalama birim maliyetleri açısından ise yatan hasta sayısına göre dahili tıp bilimlerinin birim maliyetlerinin, yatılan gün sayısına göre cerrahi tıp bilimleri birim maliyetlerinden yüksek olduğunu saptamışlardır. Cebeci Hastanesi'nde ise, poliklinik ortalama birim maliyetleri açısından cerrahi bilim dallarının dahili tıp bilim dallarına oranla daha yüksek olduğunu; klinik ortalama birim maliyetlerinde ise dahili tıp bilim dallarının daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir (2).

Kamu anlayışı ile yapılan sağlık hizmetlerinin maliyetlendirme çalışmalarında ısıtma, enerji, amortisman, kira ve personel giderleri devlet tarafından sübvansé edildiğinden göz ardı edilmekte ve böylece verilen hizmetin maliyeti olduğundan daha düşük hesaplanabilmektedir. Aynı hizmeti özel kesime ait bir sağlık kuruluşu verdiğinde ise belirlenen bu maliyetlerin çok üzerinde bir gider yükü ile karşılaşmaktadır (31).

Eser ve arkadaşları Başkent Üniversitesi Acil Servis'de yaptıkları bir çalışmada acil servise başvuran yanık hastalarının maliyet analizi çıkarılmış, tedavi maliyetini belirleyen asıl etkenlerin yanık derecesi ve yanık alanı olduğu, yanık tedavisinde daha modern tedavi yöntemlerinin, malzemelerinin sadece yatan hastalarda değil de ayaktan tedavi edilen ve poliklinik kontrollerine çağrılan hastalarda da kullanılmasının, bu yöntemlerin konusunda uzman, deneyimli personeller tarafından yapılmasının maliyeti önemli ölçüde düşürebileceği kansasına varıldığı belirtilmiştir (89).

Eren ve arkadaşları tarafından yapılan bir diğer çalışmada yoğun bakım hastalarına uygulanan invaziv girişimlerin, yüksek hastalık şiddet skorlarının ve artmış yaşın (> 65 yaş) maliyet açısından bağımsız risk faktörleri olmadıkları tespit edilmiştir (90).

Edirne ve arkadaşları yaptıkları bir çalışmada Yüzüncü Yıl Üniversitesi Tıp Fakültesi Acil Servis hastalarının özelliklerini incelemişler, acil servis hizmetleri % 19,5 oranında uygun olmayan hastalar için kullanıldığını, uygun olmayan hastaların maliyetlerinin diğer hastalardan yüksek olduğunu, üçüncü basamak acil servislerine uygun olmayan hastaların başvuruları daha iyi denetlenmesi gerektiğini bildirmişlerdir (91).

Erdemli ve arkadaşları Başkent Üniversitesi Acil Servis’de yaptıkları bir çalışmada iş kazası nedeniyle acil servise başvuran hastalarda maliyet ortancasını 77,14 TL olarak tespit etmişlerdir. İş kazalarının acil servise başvurma sebepleri ile maliyet arasındaki ilişki istatistiksel olarak anlamlı bulmuşlardır (92).

Viviane ve arkadaşları yaptıkları bir çalışmada non variköz nedenli üst gastrointestinal kanama tanısıyla yatırılan hastalarda ortalama maliyeti 5632\$ ± 3402\$ olarak saptarken variköz nedenli üst gastrointestinal kanama tanısıyla yatırılan hastalarda 23,207\$ ± 6612\$ olarak saptamıştır (93).

Koçoğlu ve arkadaşları yaptıkları bir çalışmada Sağlık Bakanlığı Şişli Hamidiye Etfal Eğitim ve Araştırma Hastanesi Acil Servis’e başvurup yatırılan üst gastrointestinal kanama tanılı hastaları retrospektif olarak değerlendirmiş, ortalama maliyet 827.97 ± 747.11 TL olarak saptamışlardır (94).

Bamezai ve arkadaşları acil servis maliyet analizi çalışmasında, travma hastaları için birim hasta maliyetini 412 \$ olarak saptamıştır (95).

Gama ve ark. tarafından ayakta ve yatan hastalar üzerinde yapılan ve tüm laboratuvar tetkiklerini kapsayan bir çalışmada da hekimlere kullandıkları laboratuvar hizmetlerinin maliyeti ile ilgili karşılaştırmalı veriler sunulduğunda 12 aylık bir hizmet dönemi açısından istenen testlerde ve tedavi giderlerinde ciddi bir düşüşün yaşandığını tespit etmişlerdir (96).

Akpınar ve Taş, Kocaeli Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesi’nde yaptıkları araştırmada ulaşılan sonuçlara göre, performansa dayalı ek ödeme sistemi uygulamalarında öngörülen bireysel ve kurumsal performansı artırma amacına ulaşabilmesi için bölüm bazında havuz sistemi performans ücreti dağıtımını yönteminden kaçınılması, öğretim üyelerinin performansa dayalı ek ödeme sisteminin sağladığı ekonomik kazanımları yetersiz bulup sistemden çıkmalarını önlemek için üniversite hastanelerinin ürettiği sağlık hizmetlerinin performans puanları artırılması gerektiği sonucunu çıkarmışlardır. Ayrıca yaptıkları anket çalışması sonucuna göre; mesleki etiği olumsuz etkileme, bireysel

performansı geliştirme, kurumsal performansı geliştirme ve özel muayene açma eğilimini arttırma faktörlerini belirlemişlerdir (97).

Akpınar ve Taş yaptıkları bir çalışmada, Kocaeli Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesi'nin genelinde eski sistemle performansa dayalı ek ödeme sisteminin uygulandığı dönem karşılaştırıldığında, muayene sayılarında % 2,43 azalma, ameliyat sayılarında % 23,35 artış ve hastanenin gelirlerinde ise % 12,69 artış görülmüştür. Kocaeli Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesi'nin gelirlerindeki % 12,69'luk artışta Bakanlığın karşılıksız verdiği % 11,70'lik finansman desteğinin önemli bir payı vardır. Maliye Bakanlığı, hastanelerin yeni sisteme uyum sürecini kolaylaştırmak için 2010 yılının özel muayene ve ameliyat gelirleri kadar karşılıksız bir yıllık finansman desteğini sağlamıştır (98).

Koçyiğit ve Karadoğan Ankara Dışkapı Yıldırım Beyazıt Eğitim ve Araştırma Hastanesi'nde yaptıkları çalışmada 2009-2015 yılları arasındaki maliyetleri değerlendirmeler, yurtiçi tüketici fiyat endeksinde göre yapılan düzeltmeden sonra toplam maliyetlerin 2009 yılı baz alındığında sürekli azaldığını tespit etmişlerdir (99).

Çalışmamızda personel katkı payı maliyetlerinin Yİ-ÜFE'ne göre düzeltilmesi ile elde edilen sonuçlara göre ek ödeme tutarlarında yıllık bazda artış görülmektedir. Toplam giderlerde Yİ-ÜFE'ne göre yapılan düzeltme sonucunda elde edilen fiyatlara bakıldığında 2014 yılına oranla 2015 ve 2017 yılında azalma, 2016 yılında ise artış tespit edilmiştir.

Sağlık sektöründe özellikle de acil tıbbi müdahalelerde hatalı uygulamaların sonuçları çok ağır olabilmektedir. Bu hatalı uygulamaların bir kısmı da insan sağlığı üzerinde geri dönüşümsüz sonuçlara yol açabilmektedir. Bundan dolayı ilaç ve tıbbi sarf malzemelerinde hiçbir şekilde kısıtlamaya gidilemez fakat gereksiz kullanımı önlenmelidir (75).

Hizmet sektöründe en önemli maliyet unsuru personel maliyetleridir. Personel maliyetlerinin en yüksek olduğu alan ise sağlık sektörüdür. Bu sektörde maliyeti arttıran diğer unsurlar ilaç, tıbbi ve tıbbi olmayan sarf malzeme ve demirbaşlardır. Sunulan sağlık hizmetlerinin doğası gereği acil olmasından dolayı tedarikçi firmalar etik olmayan bir şekilde sattıkları ürünlerde kar marjlarını arttırabilmektedirler. Bu durum sağlık sektöründeki maliyetleri artırıcı bir unsur olarak görülmektedir (4).

Kamu hastaneleri kâr amacı gütmeyen sağlık işletmeleridir ve asli görevi vatandaşların sağlık ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanmasıdır. Bununla birlikte kaliteli ve sürekli hizmet sunabilmek için kurumun gelir-gider dengesinin kâr lehine gözetilmesi gereklidir. Bu bağlamda sağlık hizmeti sunan bu kurumların ayrıca bir işletme olarak dikkate alınması ve değerlendirilmesi gereklidir (75).

6.SONUÇLAR VE ÖNERİLER

- 1) Acil servisimizde kayıp-kaçak oranını azaltma, verimliliği artırma adına, iki aylık periyotlarla dönüşümlü olarak acile gelen son sınıf(intern) gruplarına, staj başlamadan evvel seçilmiş asistanlarımız tarafından acilin işleyişi, hasta grupları, tanılar, hastane otomasyon sistemi, sistem üzerinde hasta bilgileri ve bazı tıbbi işlemlerin nasıl girildiğine dair bilgilendirme toplantısı yapılmaktadır.
- 2) Yaptığımız çalışmada; toplam giderler içinde ortalama olarak %48,11 oranıyla çoğunluğunu personel giderlerinin oluşturduğunu saptadık. Fatura(hizmet üretim) giderinin ortalama %39,20 oranı ile ikinci sırada gelmiştir. Hastane genel giderlerinin ortalama %9,20 ile üçüncü sırada yer tuttuğunu tespit ettik. Yemek giderleri ortalama %1,46, alt yapı giderleri ortalama %1,36 olarak tespit edilmiştir.
- 3) 2014 yılında SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir 50,41 TL, acil birim hasta maliyeti 51,17 TL olarak saptanmıştır. Buna göre ortalama hasta başına birim zarar 0,76 TL olarak hesaplanmıştır. 2015 yılında SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir 46,11 TL acil birim hasta maliyeti 45,64 TL olarak saptanmıştır. Buna göre ortalama hasta başına birim kar 0,47 TL olarak hesaplanmıştır. 2016 yılında SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir 44,96 TL acil birim hasta maliyeti 46,30 TL olarak saptanmıştır. Buna göre ortalama hasta başına birim zarar 1,34 TL olarak hesaplanmıştır. 2017 yılında SGK tarafından hasta başına hastaneye ödenen ortalama birim gelir 46,99 TL acil birim hasta maliyeti 45,34 TL olarak saptanmıştır. Buna göre ortalama hasta başına birim kar 1,65 TL olarak hesaplanmıştır.
- 4) Acil Tıp Anabilim Dalı'nın personel brüt maaş hariç maliyet analizi çalışmasında 2014 ve 2016 yılında hasta başına birim olarak zarar, 2015 ve 2017 yılında ise kar tespit edilmiştir.
- 5) Hastanemiz 2016 yılı Eylül ayından itibaren,“havuz sistemi” olarak adlandırılan ek ödeme sistemden, “döner sermaye gelirlerinden bireysel performansa göre ek ödeme sistemi”ne geçmiştir. Bu sistemde, döner sermaye gelirlerinin eşit dağılımından öte öğretim üyelerinin bireysel performansları dikkate alınarak kişi bazlı puantaja göre dağıtım yapılmaktadır. Amaç, bölümde çalışan tüm öğretim üyelerinin hizmet üretimine daha aktif ve yoğun katılımını sağlamaktır.

Acil servisimizin son dört yıllık maliyet analizi dikkate alındığında acil birim hasta maliyetinde yıl bazında düşüş tespit edilmiştir; toplam giderlerde artış görülmüştür. Aynı şekilde personel katkı payı giderlerinde yıllık olarak artış meydana gelmiştir.

Bireysel performansa göre ek ödeme sisteminin tam olarak uygulamaya konulduğu 2017 yılında, çalışmaya dahil edilen diğer yıllarla karşılaştırıldığında acil birim hasta başına daha yüksek oranda kar elde edildiği tespit edilmiştir.

Bireysel performans sisteminin tam uygulamada olduğu 2017 yılına bakıldığında; öğretim üyesi, asistan, kadrolu personel katkı payı ödemelerinde bir önceki yıla oranla belirgin artışlar görülmektedir.

Yİ-ÜFE'ne göre yapılan uyarlamalar neticesinde elde edilen hesaplara göre; toplam giderlerde yıllık artış ya da azalış lehine bir eğilim tespit edilememiştir. 2014 ile kıyaslandığında 2016 yılında toplam giderlerde %7,91 oranında artış olmuş; 2015'de %1,30'luk, 2017'de %0,44'lük bir azalış tespit edilmiştir. Personel katkı paylarına bakıldığında; 2014 yılına nazaran diğer yıllarda yapılan ek ödemelerde artış görülmektedir.

Performansa dayalı ek ödeme sistemine geçiş ile birlikte hizmetlerin faturalanma oranlarında artış olduğunu, kayıp-kaçakların önlenmesi yönünde daha özenli davranıldığını, öğretim üyelerinin hizmet üretimine daha aktif katıldığını düşünüyoruz. Çalışma yaptığımız Gaziantep Üniversitesi Tıp Fakültesi Şahinbey Eğitim ve Araştırma Hastanesi'nde bireysel performansa göre ek ödeme sisteminin yeni olması nedeniyle çalışmamızda yaptığımız karşılaştırma kısıtlı kalmaktadır. Sistemin sonuçlarını analiz etmek için daha fazla zamana ve çalışmaya ihtiyaç olduğu kanısındayız.

7.KAYNAKLAR

1. T.C. Sağlık Bakanlığı, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Madde 4; <http://dosyaism.saglik.gov.tr/Eklenti/12575,19830113-17927-yatakli-tedavi-kurumlari-isletme-yonetmeliği-05052005-tarihli-guncel-halipdf.pdf?0>. erişim:18.04.2018.
2. Esatoğlu AE, Ağırbaş İ, Payziner PD, Akbulut Y, Göktaş B, Özatkan Y, ve ark. Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri'nde Maliyet Analizi. Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası. 2010;63:17-27.
3. Çalışkan Z. Sağlık Hizmetlerinde Önceliklerin Belirlenmesinde Ekonomik Değerlendirme Yöntemi Olarak Maliyet-Etkilik Analizi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2009;2:311-332.
4. Kısakürek MM. Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 2010;3:229-254.
5. Acil Sağlık Hizmetleri Yönetmeliği. Resmi Gazete Tarih: 11.05.2000 Sayı: 24046.. <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspix?MevzuatKod=7.5.4798&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=acil%20sağlık>. erişim:18.04.2018.
6. Oktay C, Cete Y, Eray O, Pekdemir M, Gunerli A. Appropriateness of Emergency Department Visits In A Turkish University Hospital. Croat Med J. 2003;44(5):585-91.
7. Çalıdağ E. Gazi Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi Erişkin Acil Servisinde Triajda Kıdemli Acil Tıp Doktoru Bulunmasının Hastaların Tirajda Beklediği ve Acil Serviste Geçirdiği Toplam Süre Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesi. Tıpta Uzmanlık Tezi, Gazi Üniversitesi Tıp Fakültesi Acil Tıp Anabilim Dalı. Ankara 2007, s.1-19.
8. Sağlık Uygulama Tebliği. www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130324-3.pdf. erişim:17.03.2018.

9. Tintinalli J, Editor-in-Chief. Tintinalli's Emergency Medicine, A Comprehensive Study Guide (8th ed).The McGraw Hill, 2016:46.
10. Öztürk D. Ülkemizde Acil Tıbbın Gelişimi. Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Dergisi, 2017;42:6-7. erişim 20.01.2018.
11. Kaba H, Elçioğlu Ö. Acil Sağlık Hizmetlerinin Tarihsel Gelişimi Sürecinde İlk ve Acil Yardım Teknikerliği ve Acil Tıp Teknisyenliği Mesleklerinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi. Türkiye Klinikleri J Med Ethics. 2013;21(3):128-132. www.turkiyeklinikleri.com/journal/journal-of-medical-ethics-law-and-history/1303-4332/issue/2013/21/1-0/en-index.html. erişim:20.01.2018.
12. 30 Nisan 1993 tarihli Resmi Gazete. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21567.pdf>. erişim:01.04.2017.
13. Acil Tıp Tarihçe. Serbest Erişimli Acil Tıp Eğitim Kaynağı. <https://acilci.net>. erişim: 22.01.2018.
14. Duvivier RJ, Boulet JR, Opalek A, van Zanten M, Norcini J. Overview of the world's medical schools: an update. Med Educ. 2014 ;48(9):860-9.
15. Ö Nermin, T Menderes: Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi: T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1822; 2013;18-19.
16. Muhasebe Dersleri Web Sitesi: Maliyet Muhasebesi. <http://www.muhasabedersleri.com/maliyet-muhasebesi/maliyet-muhasebesi.html>. erişim:01.02.2018.
17. Top M. Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi. www.academia.edu/1465061/M.TOP_Sağlık_Kurumlarında_Maliyet_Yönetimi. erişim:27.02.2018.
18. Bonita B. Maliyet Analizi. https://www.academia.edu/30254225/maliyet_analizi. erişim:15.03.2018

19. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Web Sitesi. Mevzuat: C-Hesap Planı Açılımları. <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/C-HESAP-PLANI-ACIKLAMALARI-4009>. erişim:18.03.2018.
20. Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirme Projesi II. Faz Genel Sağlık Sigortası Sağlık Bakım Hizmetleri Ödemeleri için Altyapı Geliştirme Çalışması. Rapor: E.4.3.3 Klinik Maliyetlendirme Kalite Süreçlerinin Tanımlanması. Tarih: 10.07.2008.
21. Can A, İbicioğlu H. Yönetim ve Yöneticilik Yönünden Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2008;3:253-275.
22. Şebnem A. Hastanelerde Örgütsel Çatışma: Teori ve Örnek Bir Uygulama Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 2004;11:519- 617.
23. Keskin Ş. Sağlıkta Performans Uygulamaları. Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi. İstanbul 2015, s.35.
24. Somunoğlu S. Sağlık-Sağlık Hizmetleri ve Türk Sağlık Sistemi, Sağlık Kurumları Yönetimi I, (Ed. M. Tatar). Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2631. 2012:6.
25. Kavuncubaşı Ş, Kısa A. Sağlık Kurumları Yönetimi, (Ed. N. Uzkesici). Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1429. 2002:14.
26. Eroğlu, A. Yoğun Bakım Hastasının Maliyeti ve Maliyete İnfeksiyonun Katkısı. Yoğun Bakım Dergisi, 2002;2(1):139-142.
27. Özkan, A. Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları. Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2013;22(2):113-130.
28. Kaptanoğlu A, Mert A. Hastanelerde Maliyet Yönetimi (1. Baskı). İstanbul, İletişim(ce) Yayınları, 2012.
29. Durukan S, Akar Ç, Şahin İ. Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi. 2007;1:19-45.

30. Talakacı S. Sağlık İşletmelerinde Maliyetlerin Belirlenmesi, Özel Sektör ile Kamu Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Bir Uygulama. Tez Çalışması, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Konya 2009, s.8-95.
31. Ildır A. Faliyet Tabanlı Maliyetleme İle Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi (1. baskı). Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008:5-17.
32. Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Ait Sağlık İşletmelerinin Yönetimi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete Tarih: 11/1/1995 Sayı: 22168. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22168.pdf>. erişim:10.02.2018.
33. Larsen, ER. Systems Support Cost Accounting and Quality Of Care. Healthcare Financial Management:Journal of the Healthcare Financial Management Association.1988;42(2);86-88.
34. Güney FB. Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Uygulanması ve Birim Çıktı Maliyetlerin Uygulanması: Bursa Özel Konur Hastanesi'nde Bir Örnek Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul 1999, s.4-24.
35. Erol H, Özdemir A. Türkiye'de Sağlık Reformları ve Sağlık Harcamalarının Değerlendirilmesi. Sosyal Güvenlik Dergisi.2014(1):9-34. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423911961.pdf>. erişim:19.03.2018.
36. Dedeoğlu N. Dünya Sağlık Örgütü ve Sosyal Haklar. Uluslararası Sosyal Haklar Sempozyumu, 22-23 Ekim, 2009; Antalya. Ankara: Belediye İş Sendikası Yayını; 2009;194-199.
37. DB (1993), World Development Report 1993, Investing in Health, Oxford University Press, New York.
38. Hamzaoğlu O. Sağlık Reformu Pandemisi: Neden ve Nasıl? Sağlıkın Ekonomi Politikası. Kapitalizmin Krizi ve Sağlık, Uluslararası Sağlık Politikaları Birliği Avrupa Birimi XVI. Konferansı, 29 Eylül-2 Ekim 2011; Ankara. <http://www.ttb.org.tr/kutuphane/kapitalizm.pdf>. erişim:20.03.2018.

39. Çiçeklioğlu M. Türkiye’de Sağlık Reformları. Kapitalizmin Krizi ve Sağlık, Uluslararası Sağlık Politikaları Birliği Avrupa Birimi XVI. Konferansı, 29 Eylül-2 Ekim 2011; Ankara. <http://hipokrat.ttb.org.tr/kutuphane/kapitalizm.pdf>. erişim:18.04.2018.
40. Sağlıkta Dönüşüm Programı Değerlendirme Raporu(2003-2011). T.C. Sağlık Bakanlığı Yayını, Ankara, 2003:26-36.
41. Büyükses, Y. 1980 Sonrası Türkiye’deki Sağlık Politikalarında Dönüşüm. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta 2012, s.93.
42. Ataay F. Sağlık Reformu ve Yurttaşlık Hakları. Amme İdaresi Dergisi. 2008;3:170.
43. Hamzaoğlu O, Yavuz CI. Sağlıkta AKP’li Dönemin Bilançosu Üzerine. Mülkiye, 2006;252:275-297.
44. Ataay F. Neoliberalizm ve Devletin Yeniden Yapılandırılması: Türkiye’de Kamu Reformu Üzerine İncelemeler (2. Baskı). De Ki Yayınları, 2007:81-87.
45. Bolat G. Performansa Dayalı Ücret Sisteminin İşgören Motivasyonuna Etkisi. Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara 2012. s.3.
46. Kalkandelen H. Örgütlerde Yeniden Yapılanma ve Norm Kadro (2.baskı). Ankara, Anı Yayıncılık, 1997:154.
47. Palmer JM. Performans Değerlendirmeleri (Çev:Doğan Şahiner). İstanbul, Rota Yayıncılık, 1993:22.
48. Byars LL. Concepts of Strategic Management: Formulation and Implementation (3. Ed). New York, HarperCollins Publishers Inc., 1992:27.
49. Palmer M, Winters K. İnsan Kaynakları (Çev. D. Şahiner). İstanbul, Rota Yayınları, 1993:9.
50. Fındıkçı İ. İnsan Kaynakları Yönetimi. İstanbul, Alfa Yayınları, 1999:58.

51. Şimşek M, Nursoy M. Toplam Kalite Yönetiminde Performans Değerleme. Standart Dergisi, Ankara, 2005;5:77.
52. Erkilic N. Hastanelerde Performans Değerleme ve Özel Hastanelerde Performans Değerleme Çalışmalarına Yönelik Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul 1995, s.21.
53. Kotan Z. Uluslararası Rekabet Gücü Göstergeleri Türkiye Örneği, T.C. Merkez Bankası Araştırma Genel Müdürlüğü. 2002:36-41.
54. Uyarlar U. Sağlıkta Performans Değerlendirme Sisteminin Kullanım Alanları ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kütahya 2010, s.21.
55. Gürüz D, Güneri B, Ker M, Yaylacı GÖ, Karpat I. Halkla İlişkiler Yönetimi, EÜ İletişim Fakültesi Yayınları No:10, İzmir 2007, s.36.
56. Bayram L. Geleneksel Performans Değerlendirme Yöntemlerine Yeni Bir Alternatif:360 Derece Performans Değerlendirme, Sayıştay Dergisi, Ankara 2006(62), s.47.
57. Ataay İD. İş Değerlendirme ve Başarı Değerlendirme Yöntemleri, İ.Ü Yayınları, İstanbul 1990, s.234.
58. Erol E. İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim (3. Basım). İ.Ü.İşletme Fak. Yayını No:234. İstanbul, 1990:209.
59. Yahya F. Hizmet İşletmelerinde Verimlilik İçin Alternatif Sürekli Geliştirme Stratejileri, Verimlilik Dergisi, Ankara 1995(4), s.57-64.
60. Akoğlu M. Otel İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi ve Örnek Olaylar, Detay Yayıncılık, Ankara 2004, s.36.
61. Benligiray S. Ücret Yönetimi, Beta Yayınları, İstanbul 2007, s.43-44.
62. Erkan A. Performansa Dayalı Ödeme:Sağlık Bakanlığı Uygulaması, Maliye Dergisi, 2011(160):424-427.

63. Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik.
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.14728&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0>. erişim:17.04.2018.
64. Öztürk A. Sağlıkta Performans ve Kalite, Sağlık Dergisi, 2010(9):1.
65. Yükseköğretim Kanunu. Kanun Numarası:2547. Kabul Tarihi 4/11/1981.
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2547.pdf>. erişim:17.04.2018.
66. Ceylan Z. Performansa Dayalı Ücretlendirme Modelleri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Sayıştay Dergisi, 2009, Temmuz-Aralık Sayısı:74-75.
67. Demir, M. ve Güler, H. Sağlıkta Performansın Performansına Eleştiriler, Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Platformu Dergisi.
<http://www.sdplatform.com/Dergi/131/Saglikta-performansin-performansina-elistiriler.aspx>. erişim:18.04.2018.
68. Aydın S. Sağlıkta Performans: Ne İçin Nereye Kadar, Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Platformu Dergisi.
<http://www.sdplatform.com/Dergi/131/Saglikta-performansin-performansina-elistiriler.aspx>. erişim:18.04.2018.
69. Cremonesi P, Di Bela E, Montefiori M. Cost Analysis Of Emergency Department. University of Genoa. J Prev Med Hyg. 2010;51:157-163.
70. Köse SD. Sağlık Kurumlarında Giderlerin Saptanması ve İzlenmesi Çeşitli Giderler, Vergi, Resim ve Harçlar, Amortismanlar ve Tükenme Payları Finansman Giderleri; PDF;
<https://khgm.saglik.gov.tr/Dosyalar/6c090d6841c34a0caca1fdf97e7f25b6.pdf>. erişim: 15.03.2018
71. Mimarlık Ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak 2014-2017 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğler, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/05/20170504-5.htm>. erişim:19.03.2018.

72. Karadoğan N. Sağlık işletmelerinde Performansa Dayalı Ek Ödeme Prim Sistemi ve Maliyetlere Etkisi: Ankara Dışkayı Yıldırım Beyazıt Eğitim ve Araştırma Hastanesi Örneği. Yüksek Lisans Tezi. Ocak 2017.
www.acikarsiv.gazi.edu.tr/File.php?Doc_ID=15158. erişim: 04.05.2018.
73. Uğurluoğlu AE. Sağlık Kurumları Finansal Yönetiminde Gelecek Trendleri, (Ed. Ağırbaş İ), Ünite 8:Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim. Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2863, 2013:196-215.
74. Top M. Sağlık Hizmetlerinde Önceliklerin Belirlenmesi: Türkiye’de Öncelik Belirleme Sürecinde Rol Alan Tarafların Görüşleri Ve Sağlık Politikalarına İlişkin Değerlendirmeleri, Hacettepe Üniversitesi Sağlık İdaresi Dergisi. 2006;1:93-123.
75. Güzel R. şahinbey Araştırma ve Uygulama Hastanesi Acil Tıp Anabilim Dalı Erişkin Acil Servis Maliyet Analizi. Uzmanlık Tezi, Gaziantep Üniversitesi Tıp Fakóltesi. Gaziantep 2012, s.55-56.
76. Bölüç F , Ağırbaş İ . Hastanelerde Maliyet Analizi: Kamu Hastanesi Örneği, SGD-Sosyal Güvenlik Dergisi, 2017;7:181-210.
77. Ağırbaş İ. Hastanelerde Maliyet Performans Analizi ve TCDD Ankara Hastanesinde Bir Uygulama. Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü. Ankara 1993.
78. Ağırbaş İ, Gök H, Akbulut Y, Önder ÖR. Hastanelerde Maliyet Analizi ve Tıbbi Rehabilitasyon Hizmetlerinde Birim Maliyet Hesaplanması. Türkiye Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Dergisi. 2012;58:103-108.
79. Karasioğlu F, Çam AV. Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması. Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi. 2008;1:15-24.
80. Özkan O, Kutlu G, Aydın JC, Aydemir İ, Ağırbaş İ. Hastanelerde Maliyet Analizi ve Örneğ Bir Uygulama, 8. Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresi Bildiri Kitabı. K.K.T.C. 2014:830-84.

81. Sinem M, Ağırbaş İ. Hastanelerde Maliyet Analizi: Ankara'da Hizmet Sunan İkinci Basamak Bir Kamu Hastanesinde Uygulama. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2017-Mart:202-217.
82. Şimşek İ. Hastanelerde Birim Maliyet Analizi ve Yerköy Devlet Hastanesi'nde Bir Uygulama. Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi, Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara 2014.
83. Top M, Yıldırım HH. TCDD Ankara Hastanesi'nde Maliyet Performans Analizi: 1996 Yılı Verilerine Dayalı Bir Uygulama. 1. Ulusal Sağlık İdaresi Kongresi Bildiri Kitabı; 20-21 Mayıs, 2000:6-13.
84. Celik K, Yilmaz F, Kavalci C, Ozlem M, Demir A, Durdu T ve ark. Occupational Injury Patterns of Turkey. World J Emerg Surg. 2013;8(1):57.
85. Williams RM. The Costs of Visits to Emergency Departments. N Engl J Med. 1996; 334:642-646.
86. Leamon TB, Murphy PL. Occupational Slips and Falls: More Than A Trivial Problem. Ergonomics, 1995;38:487-498.
87. Süt N, Memiş D. Travmatik Beyin Hasarının Yoğun Bakım Maliyeti ve Sağlık İlim Analizleri. Intensive Care Cost And Survival Analyses of Traumatic Brain Injury. Ulus Travma Acil Cerrahi Derg. 2010;16(2):149-154.
88. Carret MLV, Fassa AG, Kawachi I. Demand For Emergency Health Service: Factors Associated With Inappropriate Use. BMC Health Serv Res. 2007;7:131. doi: 10.1186/1472-6963-7-131.
89. Eser T. Başkent Üniversitesi Ankara Hastanesi Acil Servisine Yanık Nedeniyle Başvuran Hastaların Epidemiyolojik ve Maliyet Analizi. Uzmanlık Tezi, Başkent Üniversitesi Acil Tıp Anabilim Dalı. Ankara 2015.

90. Eren OÖ, Kalyoncu U, Andıç N, Şardan YÇ. Yoğun Bakım Ünitesinde Hasta Bakımını Etkileyen Faktörler. Selçuk Tıp Dergisi. 2009;25(4):195-202.
91. Edirne T, Edirne Y, Atmaca B, Keskin S. Yüzüncü Yıl Üniversitesi Tıp Fakültesi Acil Servis Hastalarının Özellikleri. Van Tıp Dergisi: 2008;15(4):107-111.
92. Erdemli H, Kavalcı C, Erdemli DS, Kocalar ÜG. Acil Servisimize İş Kazası Nedeniyle Başvuran Hastaların Analizi. J Surg Arts (Cer San D), 2017(2):26-33.
93. Viviane A, Alan BN. Estimates of costs of hospital stay for variceal and non- variceal upper gastrointestinal bleeding in the United States. Value Health, 2008;11(1):1-3.
94. Koçoğlu H, Okuturlar Y, Oğuz B, Öztürk E, Altuntaş Y, Hurşitoğlu M ve ark. Cost Analysis of Patients with Upper Gastrointestinal Hemorrhage. J Clin Anal Med 2015;6(suppl 4):473-8.
95. Bamezai A, Melnick G, Nawathe A. The Cost of An Emergency Department Visit And It's Relationship To Emergency Department Volume. Ann Emerg Med 2005;45(5):483-90.
96. Gama R, Nightingale PG, Broughton PMG et al. Modifying the Request Behavior of Clinicians. J Clinical Pathology. 1992;45:248-249.
97. Akpınar AT, Taş Y. Performance Evaluation in Hospitals: An Investigation on the Effects of the Performance Based Payment System in Research and Practice Hospital of Kocaeli University. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences. 2012;47:134-142.
98. Akpınar AT, Taş Y. Performansa Dayalı Ek Ödeme Sisteminin Etkileri Üzerine Kocaeli Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesinde Bir Araştırma. http://akademikpersonel.kocaeli.edu.tr/atakpınar/bildiri/atakpınar12.06.2012_14.27.55_bildiri.pdf. erişim: 04.05.2018.
99. Koçyiğit SÇ ve Karadoğan N. Sağlık İşletmelerinde Performansa Dayalı Ek Ödeme Sistemi ve Maliyetlere Etkisi: Ankara Dışkapı Yıldırım Beyazıt Eğitim ve Araştırma Hastanesi Örneği. İşletme Araştırmaları Dergisi 2017;9/1:505-526.