

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
SAĞLIK KURUMLARI İŞLETMECİLİĞİ ANA BİLİM DALI  
SAĞLIK KURUMLARI İŞLETMECİLİĞİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**MANYETİK GÖRÜNTÜLEME VE BİLGİSAYARLI TOMOGRAFİ  
MALİYETLERİ VE SUT FİYATLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI: BİR EĞİTİM  
ARAŞTIRMA HASTANESİNDE UYGULAMA**

**HAZIRLAYAN  
Uzman Dr. KEMAL MURAT HABERAL**

**TEZ DANIŞMANI  
PROF. DR. ŞAHİN KAVUNCUBAŞI**

**ANKARA, 2012**

## ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Türkiye sağlık sisteminde radikal değişimler hızlı biçimde yaşanmaktadır. Bir taraftan sağlık sisteminin yapı ve işlevleri yeniden biçimlendirilirken, diğer taraftan finansman yapısında da düzenlemeler gerçekleştirilmektedir. Bu değişimler hastaneleri daha fazla maliyetler konusunda daha fazla düşünmeye; maliyet etkili hizmet sunum sistemleri geliştirmeye sevk etmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı; hastane MR ve BT maliyetlerinin belirlenerek, SGK tarafından SUT'nde belirlenen fiyatlarla karşılaştırılmasıdır. Çalışmanın gerçekleştirilmesinde emeği geçen hastane personeli ile Danışmanım Prof. Dr. Şahin Kavuncubaşı başta olmak üzere Başkent Üniversitesi'nin değerli akademik personeline teşekkürü bir borç bilirim.

Uzman Dr. Kemal Murat Haberal

## ÖZET

2003 Yılından bu yana Sağlıkta Dönüşüm Programının en önemli sorun alanlarından biri, kaynak tahsisidir. Sağlıkta Dönüşüm Programı Türkiye sağlık sisteminin organizasyon yapısını ve işleyişini geliştirmeye odaklanmıştır. Diğer ülkelerdeki reform çalışmalarında olduğu gibi, Sağlıkta Dönüşüm Programı da, sağlık kurumları yöneticilerini maliyet analizlerine dayalı olarak daha etkili ve verimli kaynak tahsis kararları almaya yönlendirmektedir. Bununla birlikte MR ve BT hizmetlerinin maliyetleri konusunda çok fazla veri bulunmamaktadır.

Bu araştırmanın temel amacı, eğitim araştırma hastanesinde sunulan MR ve Bt hizmetlerinin fiili maliyetlerini belirlemek ve bunları SGK tarafından yayınlanan SUT fiyatları ile karşılaştırmaktır. Araştırma bir eğitim araştırma hastanesinde gerçekleştirilmiştir. Veriler hastanenin muhasebe kayıtlarından, faaliyet istatistiklerine kadar uzanan farklı veri tabanlarından toplanmıştır. Birim maliyetleri belirlemek için kademeli dağıtım yöntemi kullanılmıştır.

Araştırma MR ve BT maliyetlerinin (sırasıyla services (119,7 and 84,8 TL) SUT fiyatlarından oldukça yüksek olduğunu ortaya koymuştur.

## ABSTRACT

Resource allocation problems have been in the forefront of Health Transformation Program since 2003. Health Transformation Program focused on developing organizational structure and functioning of Turkish health care system. Similar to other countries' examples, Health Transformation Program forced health care managers to make effective and efficient resource allocation decisions based on cost analysis. However, there are limited cost data to evaluate MR and CT services provided by hospitals.

The fundamental purpose of this research is to calculate actual costs of MR and BT services provided at training hospitals and to compare these costs to price lists officially declared by SGK. Study was conducted at an training hospital located in Ankara. Cost data were collected from various sources ranging from accounting databases to activity statistical sheets. Step down costing methodology were used to calculate unit costs of MR and CT units.

Study showed that actual costs of MR and CT services (119,7 and 84,8 TL respectively) are higher than SUT prices.

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR .....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ .....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vii
KISALTMALAR .....	vii

<b>I. GİRİŞ VE AMAÇ .....</b>	<b>1</b>
-------------------------------	----------

<b>II. GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>3</b>
---------------------------------	----------

<b>2.1. Maliyet Kavramı .....</b>	<b>3</b>
<b>2.2. Maliyet Türleri .....</b>	<b>3</b>
<b>2.3. Hastane Maliyet Analizinin Önemi .....</b>	<b>6</b>
<b>2.4. Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörler .....</b>	<b>9</b>
<b>2.5. Kademeli Dağıtım Yöntemi.....</b>	<b>10</b>
<b>2.5.1. Maliyet Merkezlerinin Belirlenmesi .....</b>	<b>11</b>
<b>2.5.2. Maliyet Kalemlerinin Belirlenmesi .....</b>	<b>15</b>
<b>2.5.2.1. Direkt Personel Maliyetleri .....</b>	<b>15</b>
<b>2.5.2.2. Endirekt Personel Maliyetleri .....</b>	<b>18</b>
<b>2.5.3. İlk madde ve Malzeme Giderleri .....</b>	<b>20</b>
<b>2.5.4. Genel Üretim Giderleri .....</b>	<b>22</b>
<b>2.5.4.1. Bina Amortismanı .....</b>	<b>23</b>
<b>2.5.4.2. Sabit Varlık Amortismanı .....</b>	<b>24</b>
<b>2.5.4.3. Diğer Giderler .....</b>	<b>26</b>
<b>2.5.5. Direkt ve Endirekt Giderlerin Dağıtılması.....</b>	<b>27</b>
<b>2.5.6. Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtılması.....</b>	<b>31</b>
<b>2.5.7. Birim Maliyetlerin Hesaplanması .....</b>	<b>32</b>

<b>III. ARAŞTIRMA</b> .....	33
<b>3.1.</b> Araştırmanın Amacı .....	33
<b>3.2.</b> Araştırma Metodolojisi.....	34
<b>3.2.1.</b> Evren ve Örneklem .....	34
<b>3.2.2.</b> Veri kaynakları .....	34
<b>3.2.3.</b> Verilerin Analizi .....	35
<b>IV. BULGULAR VE TARTIŞMA</b> .....	36
<b>4.1.</b> Direkt Maliyetler ve Birinci Dağıtım .....	36
<b>4.2.</b> Endirekt Maliyet (II. Dağıtım) .....	50
<b>4.3.</b> Genel Yönetim Giderlerinin Yüklenmesi .....	71
<b>4.4.</b> Birim Maliyetlerin Hesaplanması.....	73
<b>4.5.</b> Maliyet Fonksiyonlarının Hazırlanması .....	73
<b>4.6.</b> SUT Fiyatları ile Karşılaştırmalar ve Başabaş Analizleri .....	75
<b>V. SONUÇLAR VE ÖNERİLER</b> .....	77
<b>KAYNAKLAR</b> .....	79

## TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. Esas Üretim Gider Merkezleri .....	14
Tablo 2. Personel Giderlerinin Analitik Sınıflandırılması .....	16
Tablo 3. Endirekt Personel Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması .....	19
Tablo 4. Genel Üretim Giderleri .....	22
Tablo 5. Yeniden Değerleme Oranları .....	26
Tablo 6 Diğer Giderlerin Türlerine Örnek Harcamalar.....	27
Tablo 7 Çalışmada Kullanılan Dağıtım Kriterleri.....	28
Tablo 8 Gider Kalemlerine Göre Toplam Maliyetler.....	37
Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri.....	39
Tablo 10 MR ve BT Ünitelerinin Direkt Maliyetleri .....	49
Tablo 11. Dağıtım Kriterleri.....	51
Tablo 12 Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım).....	62
Tablo 13 MR ve BT Ünitelerinin Endirekt Giderleri .....	71
Tablo 14 Bölümlerin Genel Yönetim Giderleri .....	72
Tablo 15 MR ve BT Bölümlerinin Maliyetlerinin Sınıflandırılması .....	74

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Sabit Maliyet Fonksiyonu .....	4
Şekil 2 Değişken Maliyet Fonksiyonu .....	5
Şekil 3 Maliyet Dağıtım Yöntemleri .....	11
Şekil 4 Hastanelerde Malzeme Hareketleri .....	21
Şekil 5 Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının GSMH İçindeki Payı.....	33
Şekil 6 Yıllara Göre MR ve BT fiyatları.....	34
Şekil 7 Gider Kalemlerine Göre Toplam Maliyetler.....	38
Şekil 8 MR Bölümü Başabaş Grafiği .....	76
Şekil 9 BT Bölümü Başabaş Grafiği .....	76



## **KISALTMALAR**

BT: Bilgisayarlı Tomografi

C: Maliyet

CT: Computed Tomography

GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla

HTA: Health Transformation Program

MR: Manyetik Rezonans

SB: Sağlık Bakanlığı

SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu

SUT: Sağlık Uygulama Tebliği

## I. GİRİŞ VE AMAÇ

Diğer ekonomik işletmelerle karşılaştırıldığında sağlık kurumlarında verimlilik ölçümlerinin ve bunun yönetim tarafından bir denetim aracı olarak kullanılması oldukça yakın bir geçmişe sahiptir. Bu gecikmede, sağlık kurumlarının ekonomik bir işletme olarak kabul edilip edilmeyecekleri konusundaki görüş ayrılığının oldukça etkili olduğu söylenebilir. Sağlık kurumlarının ekonomik bir işletme olmadığını savunanlar, bu görüşlerinin çıkış noktasını, sağlık kurumlarının temel amacının kazanç olmamasına dayandırır. Bu görüşte olanlar, kazanç amacı gütmeyen ve sosyal nitelikleri daha ağır basan kuruluşların, ekonomik ilişkiler içerisinde yönetilemeyeceğini ileri sürerler. Bu görüşe göre; sağlık hizmetlerinde verimliliğin göz önünde tutulması, hastaların sağlıklarının tehlikeye atılması ve toplum bireylerinin sağlık hizmetlerinden yararlanmalarını önemli ölçüde sınırlandırılması anlamına gelmektedir (Alpugan, 1991: 60).

Yapılan araştırmalar, hastane ve diğer sağlık kurumlarının başka ekonomik işletmelerin birçok ortak niteliklerine sahip olduklarını göstermektedir. Ancak, yüzyıllar boyunca bir hayır kurumu özelliğini taşıyarak çalışmalarını sürdürmeleri ve kazancı asıl amaç tutmamaları, sağlık kurumlarının yönetimine ilişkin felsefi anlayışın üzerinde önemli bir etken olmuştur (Alpugan, 1981: 198). Yapılan araştırmalar hastanelerin başka ekonomik işletmelerle birçok ortak yönlerinin bulunduğunu ortaya koymaktadır. Kazanç amacı gütmeseler de, diğer işletmeler gibi sağlık kurumları da toplumun kıt kaynaklarını kullanmaktadırlar ve ekonomik ilkeler içerisinde, en azından toplumların sağlık için ayırdığı kaynakları akılcı biçimde kullanmak zorundadırlar (Alpugan, 1991: 60).

Rekabetin arttığı, kar marjlarının azaldığı bir dönemde hastanenin ekonomik performansının sağlanması ve yükseltilmesi hastanelerin yaşamını devam ettirebilmesi için kritik öneme sahip sorunlarından başında gelmektedir. Sağlık yöneticilerinin karşılaştığı en temel problem, hastanelerin verimliliğinin yükseltilmesi ve maliyetlerin kontrol altına alınmasıdır (Tavakoli, Davies, 2004). Rekabetçi bir ortamda hastanenin yaşamını devam ettirebilmek, değişen ve dinamikleşen koşullara hızlı yanıt verebilmek için hastane yöneticileri, hizmet maliyetleriyle ilgili bilgilere gereksinim duymaktadır. Sağlık hizmetlerinde maliyet kavramı, hem kurum hem de sağlık sisteminin genel performansının ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınan temel değişkenlerden biridir.

Özellikle hastane maliyetleri konusu, sağlık sisteminin performansı bakımından daha büyük önem arz etmektedir. Chawla ve Govindaraj (2002), Schulz, Johnson (1976) ve Barnum, Kutzin (1993), hastanelerin sağlık sisteminin en önemli unsuru olduğunu; hastanelerin sağlık sisteminin merkezinde yer aldığını ile sürmekte ve sağlık sektörüne ayrılan kaynakların % 50-%80'inin hastaneler tarafından kullanıldığına işaret etmektedirler. Gerek global ölçekte, gerekse ülkemizde gerçekleştirilen sağlık reformlarının odağında, verimlilik (efficiency) ve hizmet maliyetlerinin kontrol altına alınması (cost containment) kavramları yer almaktadır (Waynand, 1996; Akdağ, 2003; Akdağ, 2008; Akdağ, 2009).

Hastane ve diğer sağlık kurumları sağlık sektörüne tahsis edilen kaynakların en önemli bölümünü kullanarak toplumun sağlık statüsünü yükseltmeyi hedefleyen kurumlardır. Bu nedenle hastane ve diğer sağlık kurumlarının etkili ve verimli biçimde yönetimi, hem ekonomik hem de sosyal yönden çok büyük önem arz etmektedir. Bilimsel hastane yöneticiliği esas olarak rasyonaliteye dayanır; yönetimde rasyonalite kaynakların akılcı kullanılması anlamına gelir. Kaynakların akılcı kullanılmasını sağlamak için hastanelerin sundukları hizmetlerin maliyetlerinin ne olduğu konusunda yeterli ve güvenilir bilgiye gereksinim duyulmaktadır. Başka bir anlatımla, Hastanelerin maliyetlerini kontrol altına alabilmeleri ancak birim bazında giderlerin düzenli olarak saptanması ve esas üretim gider yerlerine ait (klinik, poliklinik) birim maliyetlerin belirlenmesi ile mümkün olabilecektir (Esatoğlu ve diğ, 2010). Maliyet analizleri, hastane yönetimine, kaynak planlaması, gelir ve gider bütçelerinin hazırlanması, hastanenin finansal performansının değerlendirilmesi, maliyet-hacim-kar analizlerinin yapılması gibi hastanenin stratejik hedeflerine hizmet eden faaliyetlere temel oluşturan bilgileri sağlamaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı; bir eğitim araştırma hastanesinde 2010 yılında MR CT bölümü ortalama maliyetlerini ortaya koyarak; Sağlık Uygulama Tebliğinde yer alan fiyatlarla karşılaştırmaktır. Bu çalışmanın hem hastane yönetimine maliyetleri kontrol altına alma ve düşürme konusunda alması gereken önlemlerin kararlaştırılmasına yönelik verilerin üretilmesine, hem de SGK gibi hizmet fiyatlarını belirleyen kurumların hizmet maliyetleri konusundaki duyarlılığının geliştirilmesine katkı sağlamaktır.

## II. GENEL BİLGİLER

### 2.1. Maliyet Kavramı

Maliyet, bir mal veya hizmet üretmek veya bir faaliyeti tamamlamak için kullanılması zorunlu kaynakların bir ölçümüdür ve genellikle parasal terimlerle ifade edilmektedir (Callahan ve dig, 2007). Büyükmirza (2008) ise maliyet kavramını, bir amaca (sonuca) ulaşmak için katlanması gereken esirgemezliklerin, yani maddi ve maddi olmayan fedakarlıkların) parasal toplamıdır. Sağlık sisteminde maliyet kavramı, Ağırbaş'a göre, her hastanenin kendi faaliyet konusunu oluşturan sağlık hizmetini üretebilmesi için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen (toplam) değeri şeklinde ele alınmaktadır. Bir üretim yapmak için üretim faktörlerine gereksinim duyulur. Sağlık hizmetleri üretim ve sunumu için insan gücü, teknik donanım (tıbbi teknoloji), hammadde ve malzeme gibi girdiler gereklidir. Bu girdiler için de parasal kaynaklar tahsis edilmektedir. Bu tahsis edilen parasal kaynaklara harcamalar denilmektedir. Basit anlamda harcama, bir hizmet üretimi için yapılan parasal ödemeler veya borçlanma olarak ele alınabilir. Hizmet sunmak için doğrudan nakit çıkışını gerektirmeyen giderler de vardır. Örneğin amortisman giderleri nakit çıkışı olmasa da önemli bir maliyet kalemidir.

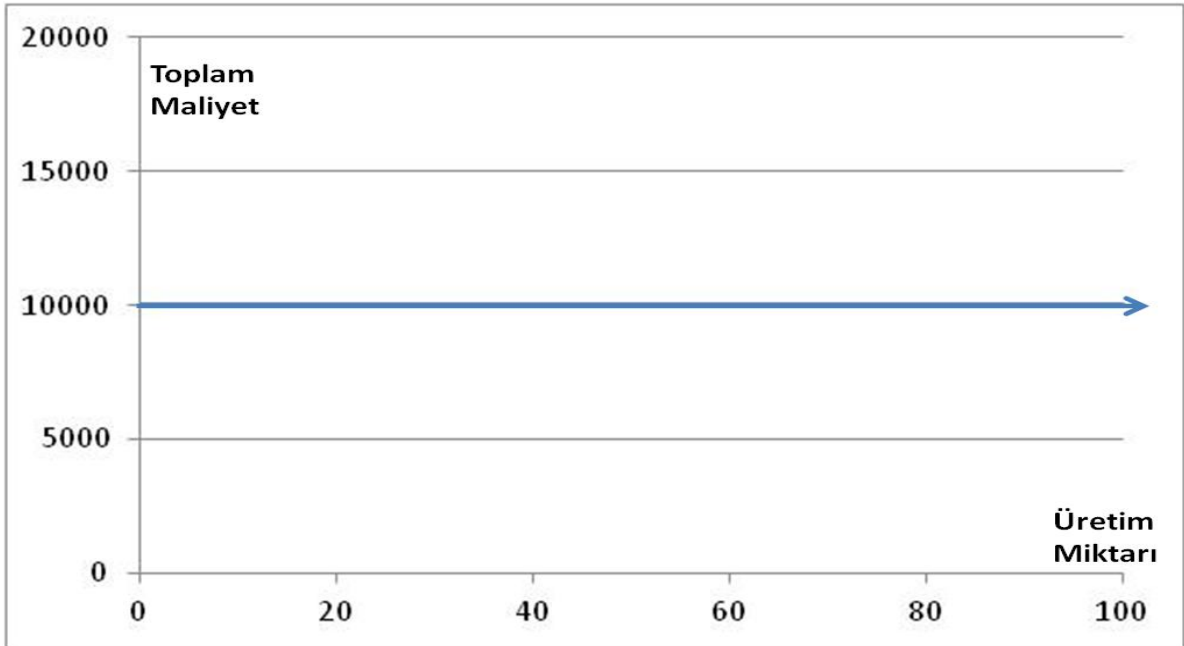
### 2.2. Maliyet Türleri

Maliyetler çeşitli biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflamalarda maliyetin ilgili olduğu da maliyet işletme fonksiyonu, maliyetlerin üretimle ilişkisi, maliyetlerin çeşidi ve gider merkezlerine yüklenme biçimleri birer kriter olarak kullanılmaktadır. İşletme fonksiyonuna göre giderler, giderin ait olduğu işletme fonksiyonuna göre bölümlendirilmektedir. Örneğin satın alma giderleri, üretim giderleri, finansman giderleri, pazarlama giderleri bu sınıflamaya örnek olarak verilebilir (Büyükmirza, 2010: 62-63). Çeşit esasına göre yapılan sınıflandırmada ise, giderlerin kaynaklarına veya ortaya çıkış şekilleri dikkate alınmaktadır. Bu kritere göre giderler genellikle, ilk madde ve malzeme giderleri, işçi ücret giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler biçiminde sınıflandırılmaktadır (Büyükmirza, 2010: 66).

Maliyetler üretim ile ilişkisine göre sabit ve değişken maliyetler olarak iki ana gruba ayrılmaktadır. Sabit maliyetler, üretim miktarından etkilenmeyen; üretim miktarı değişse de aynı kalan maliyetlerdir. Sabit maliyetler, üretim yapılması için yapılan alt yapı harcamaları, tesis, inşaat, büyük çaplı bakım onarım giderleri gibi unsurları içermektedir. Sabit maliyetler, üretim söz konusu olmasa bile katlanılan maliyetlerdir (Mankiw, :277). Örneğin hastanelerde personel maaş ödemeleri sabit gider niteliğindedir. Üretim miktarı ne olursa olsun, personele yapılan maaş ödemesi değişmemektedir. Kuşkusuz hiçbir maliyet, uzun dönemde veya yüksek üretim artışları olması durumunda sabit kalmaz; Üretim miktarı arttıkça hastaneler yeni personel, yeni bina, yeni donanım için maliyetlere katlanmak zorunda kalacaktır. Kuşkusuz uzun dönemde üretim miktarı azaldıkça, hastanelerde personel azaltılması vb gibi nedenlerle, sabit maliyetlerde de bir azalma söz konusu olabilecektir (Gapenski, 2009). Sabit maliyet fonksiyonu,  $Y=c$  şeklinde temsil edilir ve Şekil 1'deki gibi gösterilir.

$$Y = c$$

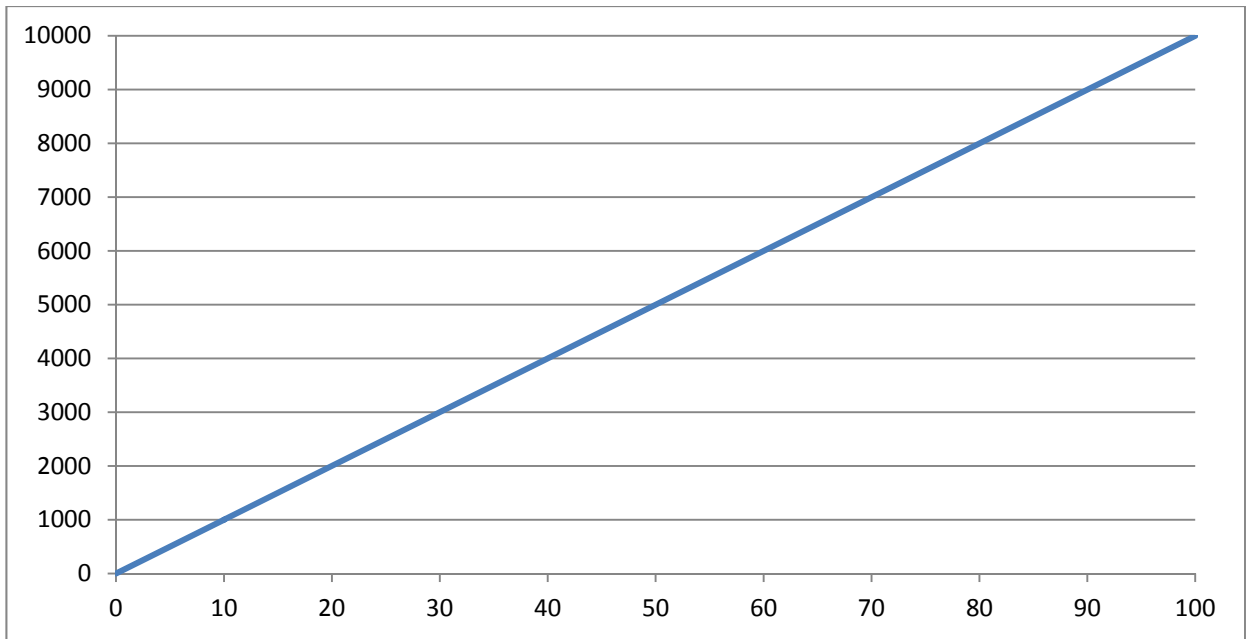
Şekil 1. Sabit Maliyet Fonksiyonu



Değişken maliyet ise, sabit maliyetin tersine, üretim miktarına bağlı olarak artan veya azalan maliyetlerdir (Zelman ve diğ.,bt.). Değişken maliyetler bir mal veya hizmetin üretilmesi esnasında kullanılan ve üretimin içeriğine doğrudan giren giderlerdir. Örneğin

hastanelerde ilaç ve tıbbi malzeme giderleri değişken gider olarak kabul edilmektedir. Yatırılan hasta sayısı veya yapılan ameliyat sayısı arttıkça, kullanılan ilaç ve tıbbi malzeme miktarı arttığı için, İlaç ve tıbbi malzeme giderleri de artmaktadır. Hastanelerde performansa dayalı ödeme tutarları, yani personel prim giderleri değişken maliyet olarak kabul edilebilir. Zira personel primler, maaş giderlerinin tersine, personelin yaptığı üretim miktarı değiştikçe, artmakta veya azalmaktadır.

Şekil 2. Değişken Maliyet Fonksiyonu



Maliyetleri sınıflandırmada kullanılan bir başka kriter, maliyetlerin hastane bölümlerine yüklenme şeklidir. Yükleme şekline göre maliyetler, direkt ve indirekt maliyetler olarak iki ana gruba ayrılmaktadır (Baker, Baker, 2011). Direkt maliyetler, bir hastane sorumluluk merkezine (bölümüne) hiçbir maliyet taşıyıcısı kullanılmaksızın yüklenen maliyetlerdir. Örneğin bir bölümde tüketilen ilaçların parasal karşılığı o bölümün direkt maliyetlerinden birini oluşturmaktadır. Endirekt maliyet ise, bir bölüme, hizmet aldığı diğer bölümlerden, yararlanma oranında yüklenen maliyetlerdir. Bir bölümden, diğer bölüme maliyet yüklerken, maliyet taşıyıcıları (cost drivers) kullanıldığından, yüklenen bu maliyetler dolaylı maliyet olarak anılmaktadır. Direkt maliyetler kolayca izlenebilen (traced) ve belirli bir nesne (object) veya amaç (objective) ile ilişkilendirilen maliyetler iken,

endirekt maliyetler dolaylı biçimde ve belirli hizmet değişkenleri (maliyet yükleme kriterleri) ile dağıtılan maliyetlerdir (Baker, Baker, 2011). Özetle bir maliyetin direkt veya indirekt maliyet olup olmaması, bu maliyetin maliyet nesnesi ile bağlantısının nasıl kurulduğuna bağlıdır. Eğer bir maliyet unsuru, doğrudan bir bölüm veya bir maliyet objesi ile yakından ilişkili ise bu bir direkt maliyettir (Lanen ve dig, 2011). Örneğin hastane müdürünün maaşı, hastane müdürlüğü bölümünün direkt gideri olarak karşımıza çıkarken, hastane müdürünün maaşı, örneğin biyokimya laboratuvarı için indirekt gider olarak karşımıza çıkabilir.

### **2.3. Hastane Maliyet Analizinin Önemi**

Hastane maliyet muhasebesi, hastane genel muhasebe alt sistemlerinden aldığı finansal bilgileri, hastanenin hizmet üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine özgü teknikler ile kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bir finansal bilgi sistemidir. Hastane maliyet muhasebesinin temel amacı, finansal ve idari planlamalara yardımcı olmak ve hastane maliyet analistlerine kolay işleyebilecekleri düzenli ve sistemli maliyet bilgileri sunmaktır (Erkol, Ağırbaş, 2011). Maliyet analizi bilgileri aşağıdaki alanlarda hastane yönetime yol göstermektedir (Carey, Burgess, 2000)

Maliyet belirleme ve maliyet kontrolü

Bütçeleme

Fiyat ve fark belirleme

Performans geliştirme ve yükseltme

Mamullerin maliyetinin belirlenmesi maliyet analizinin en önemli amaçlarından biridir. Toplam üretim maliyeti ve mamul birim maliyeti mamulün satış fiyatına karar vermede önemlidir. Maliyet analizi mamul veya hizmetleri oluşturmak ve satmak ile ilgili maliyetler hakkında bilgi sağlar (Forman, 2001). Ürünün kalitesi, piyasanın durumu, dağıtım alanı, ne kadar üretilbileceği gibi diğer faktörler satış fiyatına karar vermeden önce yönetim tarafından dikkate alınması gereken faktörler olsa da mamulün maliyeti en önemli faktördür.

İktisat biliminde tam rekabet piyasasında fiyatın talep ve arzın kesiştiği noktada olduğu kabul edilmektedir. Ancak gerçek hayatta işletmeler fiyat koyma kararlarını alırken müşterilerin talebi yanı sıra, rakipleri ve maliyetleri de dikkate alır. Müşteriler bir ürün ve kalitesinin özellikleri gibi faktörlere dayanarak bir ürün veya hizmetin talebini etkiler dolayısıyla fiyatı etkilerler. İşletmeler geniş bir çevrede faaliyet gösterdikleri için rakiplerinin de faaliyetlerinin farkında olmalıdırlar. Rakiplerin alternatif veya ikame ürünleri talebi olumsuz etkiler ve işletmeyi fiyatı düşürmeye zorlarken, rakibi olmayan işletmeler daha yüksek fiyat oluşturabilirler. Rakipleri olan işletmeler fiyat oluşturmak için en değerli bilgi kabul edilen rakiplerin maliyetlerini tahmin etmek için rakiplerin teknolojileri, üretim kapasiteleri ve faaliyet stratejileri hakkında bilgi edinmeye çalışırlar. Maliyetler arzı etkilediği için fiyatları da etkilerler. Bir mamulü üretmenin maliyeti düştükçe işletmenin arz etmek isteyeceği miktar artacaktır. Genellikle işletmeler arzı artırdıkça ek bir birim üretmenin maliyeti başlangıçta azalacak ancak aşamalı olarak artacaktır. İşletmeler ek birimler satmaktan elde ettikleri gelir onları üretmenin maliyetini aştığı sürece ürünleri arz edeceklerdir. Tüm bu nedenlerle işletmelerin zarar etmeyecekleri fiyat düzeyini belirleyebilmeleri gerçekçi maliyet analizi yapmalarına dayanmaktadır. Satış fiyatının bu şekilde belirlenmesi, faaliyet geliri ile maliyetlerinin karşılaştırılarak işletmenin mamul veya üretim hattından kar mı zarar mı ettiğini belirlemesine yardımcı olur.

Modern sağlık kurumları işletmeciliği (yönetimi) maksimum kaliteli hizmetleri, mümkün olan en düşük maliyet düzeyinde sunmayı hedeflemektedir. Kaliteli hizmetleri çok yüksek maliyetle üretmek veya kalitesiz bir hizmeti çok düşük maliyetle sunmak, kabul edilmesi mümkün olmayan durumlardır. Sağlık kurumları yöneticileri, maliyet analiziyle sundukları hizmetlerin gerçek maliyetlerini belirleme imkanına kavuşmaktadırlar. Hizmet birim maliyetini oluşturan maliyet unsurları analiz edilerek, maliyetlerin azaltılması için alınacak tedbirler daha somut olarak belirlenebilmektedir. Örneğin Robertson ve arkadaşları (1977), yaptıkları araştırmada daha az destek personeli kullanımının maliyetlerdeki etkisini araştırmışlardır. Gerek dünya genelinde, gerekse ülkemizde sağlık sektöründe ciddi boyutta maliyetleri kontrol altına almaya yönelik çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Özellikle ülkemizde 2000'li yıllardan sonra Sosyal Güvenlik Kurumu ve Maliye Bakanlığı, sağlık hizmetlerinde yoğun biçimde fiyat denetimine ağırlık vermektedir. Gerek BUT, gerekse SUT fiyatları göreceli olarak sabit kalırken; hastane girdilerinin fiyatları artış eğilimi göstermektedir. Diğer yönden hastalardan alınan farkların sınırlandırılması, hastaneleri ciddi



finansal darboğazlarla karşı karşıya getirecektir. Böyle bir ortamda radyoloji hizmet maliyetlerinin bilinmesinin, maliyetleri dikkate alan (cost conscious medicine) bir hizmet sisteminin yaratılmasına hizmet edebilecektir (Bell, 2001)

2000’li yıllara kadar gelir maksimizasyonu stratejisine odaklanan hastaneler, artık maliyet minimizasyonu stratejilerine de odaklaşmak zorundadırlar. Hastanelerin rekabette üstünlük sağlamak, yaşamını devam ettirmek, alt yapı ve teknolojilerini yenilemek, gelişme olanaklarını artırmak için, maliyet yönetimi konularına önem vermek zorundadır.

Maliyet analizlerinin bir diğer önemli kullanım alanı, bütçeleme süreçleriyle ilgilidir. Kurumlar bütçelerini oluştururken, sunulacak hizmet miktarı yanında bu hizmetlerin muhtemel maliyetlerini de belirleyerek gider bütçelerini oluşturmaktadırlar. Bilindiği gibi, ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu maliyet analizleri bütçeleme süreçleri ile ilişkilendirilmiştir. Merkezi yönetim birimlerinin bütçe hazırlama sürecinde performans programının hazırlanması büyük önem arz etmektedir. Performans programı hazırlama süreci kamu idarelerinin üst yöneticisi ve harcama yetkilileri tarafından program dönemine ilişkin öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin, performans hedef ve göstergelerinin, faaliyetlerin ve bunlardan sorumlu harcama birimlerinin belirlenmesi ile başlamaktadır. Kurumlar, sorumlu oldukları faaliyetlerin maliyetlerini tespit ederler. Bu faaliyetlerin maliyetleri ile faaliyetlerle doğrudan ilişkilendirilemeyen genel yönetim giderlerini ve diğer idarelere transfer edilecek kaynaklarını belirlemeye çalışırlar (Edizdoğan ve diğ, 2011) .

Maliyet analizi yönetime işletme faaliyetleriyle ilgili politikaların oluşturulması için bilgi sağlayarak yardımcı olur. Bu politikalar üretim miktarına bağlı olarak maliyetlerin ve karın belirlenmesi yani işletmenin belirli bir hedef kara ulaşmak için ne kadar üretim yapacağına karar vermesi, üretimde bir unsurun yapılması veya satın alınması, zararda olan bir faaliyetin kapatılması veya devam edilmesi ve mevcut makineler ile devam edilmesi veya gelişmiş ve ekonomik makinelerle değiştirilmeleri gibi kararlarla ilgili olabilir.

Maliyet analizi yönetimin ihtiyaç duyduğu aralıklarla mali tabloların üretilmesine yardımcı olur. Finansal tablolar yönetimin ihtiyaçlarını karşılamak üzere genellikle yılda veya

6 ayda bir hazırlanır. Yüksek etkililikle faaliyetleri sürdürmek için, yönetimin üretim, satış ve faaliyet sonuçlarını incelemesi gerekir. Maliyet analizi üretilen mamuller ve toplam maliyetler ile ilgili günlük, haftalık veya aylık raporlar hazırlanmasını sağlar. Maliyet analizi aynı zamanda hammadde, yarı üretilmiş mamul ve üretimi tamamlanmış mamul stoklarıyla ilgili bilgi sağlayarak da finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olur.

Maliyet analizi yukarıda sayılan fonksiyonlarını gerçekleştirerek ayrıca işletmenin faaliyet gösterdiği çevrede mevcut durumunu analiz etmesine ve rakiplerine göre maliyetlerini değerlendirerek rekabetçi fiyat oluşturabilmesine de zemin sağlayacaktır.

#### **2.4.Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörler**

Berry (1982) hastanelerde hizmet maliyetlerini çok sayıda faktörün etkilediğini ileri sürmekte ve hastane maliyet fonksiyonunu şu şekilde tanımlamaktadır.

$$C = f(O, Q, M, P, E)$$

Bu formüldeki simgeler:

C (Cost) : maliyetleri;

O (Output): üretim miktarını,

Q (Quality) : üretimin kalitesini;

M: (Case Mix) hastanenin vaka karmasını (case mix) (hastanenin baktığı hastalık türleri),

P (Input Prices): Girdi fiyatları fiyatlarını

E (Efficency): verimliliği

ifade etmektedir.

Martin S. Feldstein (1971), hastane maliyetlerinin artışında, teknolojik değişimin, tıp bilimindeki gelişmelerin de etkisi olduğunu belirlemiştir.

Dowling, yataklı tedavi kurumlarında toplam maliyetleri;

- tedavi edilen hasta sayısı,

- ortalama yatış süresi,
- hizmet çeşitliliği,
- hizmetin yoğunluğu (intensity of services)
- hizmetlerin kapsamı
- kalite,
- girdi fiyatları
- eğitim programlarının varlığı,
- insan kaynaklarına yatırım
- verimlilik

faktörlerinin etkilediğini ileri sürmektedir (Dowling, 1974: 163-179).

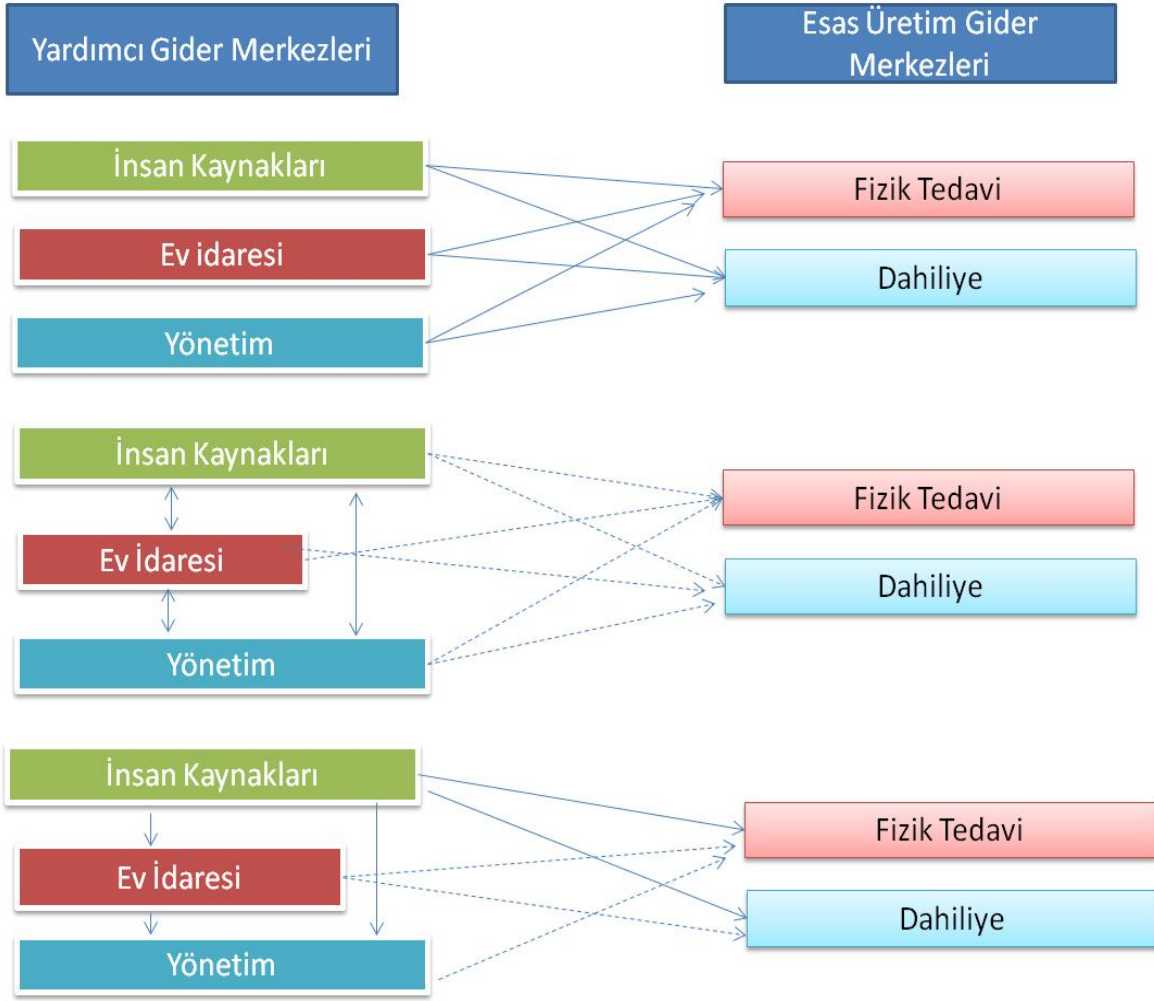
Ashby ve Lisk (1992) geliştirdikleri modelde yedi faktörün hastane maliyetlerini etkilediğini saptamışlardır. Bu faktörler şunlardır:

- Girdi fiyatları (genel ekonomi)
- Hastaneye özgü girdi fiyatları( hastanelerin satın alma stratejileri, peşin, vadeli vb)
- Hastalık karması
- Sunulan hizmetlerin yoğunluğu
- Personelin beceri karması
- Personel dışı giderler
- Sağlık personelinin üretkenliği

## **2.5.Kademeli Dağıtım Yöntemi**

Maliyetlerin Dağıtımında üç temel yöntem kullanılmaktadır. Bunlar Şekil 3'de verildiği gibi, direkt yöntem, karşılıklı yükleme yöntemi (reciprocal method) ve kademeli dağıtım (step down) yöntemidir (Gapenski, 2009).

Şekil 3. Maliyet Dağıtım Yöntemleri



Direkt maliyet dağıtım yönteminde, yardımcı gider merkezlerindeki maliyetler, doğrudan, kullanım oranları çerçevesinde esas üretim gider merkezlerine yüklenmektedir. Karşılıklı dağıtım yönteminde ise, kendi aralarındaki hizmet ilişkileri dikkate alınarak ilk önce yardımcı gider merkezlerinin maliyetleri önce kendi aralarında dağıtılır ve daha sonra esas üretim gider merkezlerine yüklenirler.

Maliyet analizlerinde en sık kullanılan yöntem, kademeli dağıtım yöntemi olarak bilinen yöntemdir. Kademeli dağılım yöntemi, bir bölümün maliyetinin, sadece o bölüme özgü maliyetlerden (direkt maliyetler) oluşmadığı, o bölüme hizmet sağlayan diğer bölümlerin maliyetlerinin (endirekt maliyetler) de dikkate alınması felsefesine dayanır. Bu yönüyle kademeli dağıtım yöntemi, işlevsel bağımlılığın yüksek olduğu hastane ve diğer

sağlık kurumları için uygun bir maliyet analizi yöntemi olarak kabul edilmektedir. Kademeli dağıtım yöntemi, Dünya Sağlık Örgütü tarafından da önerilen ve hemen hemen tüm hastane bazlı maliyet çalışmalarında kullanılan yöntem özelliği taşımaktadır. Kademeli maliyet analizinde izlenen aşamalar, alt başlıklarda incelenmiştir.

### **2.5.1. Maliyet Merkezlerinin Belirlenmesi**

Kademeli dağıtım yöntemiyle maliyet analizinde ilk adım, maliyet merkezlerinin belirlenmesidir. Maliyet merkezleri, hastanenin yapısını oluşturan; yani giderlerin ortaya çıktığı ve bağımsız şekilde organize edilen bölümlerdir. Maliyet merkezi terimi, hastanenin esas üretim faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı biçimde ilgili birimleri ifade etmektedir. Başka bir anlatımla maliyet merkezi, hastanenin yapılanma biçimine göre bir hastanenin bir ünitesi (örneğin eksik dosyalar birimi), bir bölüm (arşiv ve dokümantasyon bölümü) olabilir (Baker, Baker, 2011). Maliyet merkezleri şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Akdağ, 2010; Shepart ve dig, 2000; SB, 2004):

- Yardımcı gider merkezleri
- Yönetim merkezleri
- Esas üretim merkezleri

*Yardımcı gider merkezleri*, hastanenin tüm personel ve bölümlerine yönelik destek hizmeti sağlayan klinik nitelikli olmayan bölümlerdir. Yardımcı gider merkezleri hastanenin yönetsel ve işleyiş ile ilgili ihtiyaçları karşılamaktadır. Bu bölümler, ısınma, beslenme, temizlik, güvenlik gibi tıbbi olmayan hizmetleri üretmektedir. Bir hastanenin yardımcı gider merkezlerine örnek olarak aşağıdaki bölümler verilebilir:

- Mutfak Yemekhane
- Hasta yatış-Çıkış
- Destek Hizmetleri (Ev idaresi)
- Kazan Dairesi-Tesisat Karı
- Teknik Servis
- Biyomedikal
- Güvenlik Müdürlüğü
- Santral

- Eczane
- Mescit
- Morg
- Kazan Dairesi
- amaşırhane
- Depo
- Arşiv
- Merkezi Sterilizasyon

*Yönetmel merkezler,* hastanenin idari bölümlerini kapsamakta olup, hastanenin yönetim hizmetlerini sağlamaktadır. Yönetmel gider merkezleri, hastane faaliyetlerinin birbirleriyle uyumlu (koordineli) biçimde gerçekleştirilmesine hizmet eden bölümlerdir. Bu bölümler, organizasyon, muhasebe, faturalama ve diğer yönetmel ve idari hizmetleri sunmaktadır. Bir hastanenin yönetmel gider merkezlerine örnek olarak aşağıdaki birimler sayılabilir:

- Yönetim Kurulu
- Başhekimlik
- Gece idaresi
- Anlaşmalı Kurumlar
- Hasta İlişkileri
- Hemşirelik Hizmetleri Müdürlüğü
- Resmi Yazılar
- Hasta Hizmetleri
- Mali İşler Müdürlüğü
- Bilgi İşlem
- Medikal Muhasebe (vezneler)
- Denetim ve İç Geliştirme
- Doktor Hakediş
- Genel Müdürlük
- Satın Alma
- İnsan Kaynakları
- İdari Müdür

- Genel Müdür Yrd. (Fiilen yok)
- Kurumsal İletişim
- Kalite ve Dokümantasyon

*Esas üretim gider merkezleri, aynı zamanda gelir merkezleri (revenue centers) olarak da anılmakta olup (Baker, Baker, 2011), ayaktan ve yataklı tedavi hizmetlerinin sunulması ile ilgili faaliyetleri yerine getirmektedir. Esas üretim merkezleri, hasta tedavisiyle ilgili hizmet maliyetlerinin en son toplandığı bölümlerdir. Hastanelerde gelir merkezleri hastanenin nihai hizmetlerinin sunulduğu bölümler olup, hastanenin hasta ve sigorta kurumlarından elde ettiği hemen hemen tüm gelirleri oraya koymaktadırlar. Bir hastanenin esas üretim gider merkezlerine örnekler aşağıdaki tabloda verilmiştir.*

**Tablo 1. Esas Üretim Gider Merkezleri**

Tanı Birimleri	Özel Hizmet Birimleri	Poliklinikler	Yataklı Ted. Hizmetleri
<b>Laboratuvar</b>	Anestezi ve	Kardiyoloji	Çocuk Hastalıkları
<b>Radyoloji</b>	Reanimasyon	KVC	Ortopedi
<b>Nükleer Tıp</b>	Ameliyathane	Kadın Doğum	Kadın Doğum
<b>Kan Bankası</b>	Doğumhane	Diş Ünitesi	Genel Cerrahi
<b>Patoloji</b>	KVC Yoğun Bakım	Beyin ve Sinir Cer.	Organ Nakli
<b>Kan Bankası</b>	Erişkin Yoğun	Genel Cerrahi	KVC
<b>EEG</b>	Bakım	Havacılık Tıp Merkezi	Dahiliye
<b>EMG</b>	Güzellik Merkezi	Ortopedi	Mikro Cerrahi
<b>SFT</b>	Yenidoğan Yoğun	Üroloji	Kardiyoloji
<b>Endoskopi</b>	Bakım	Endokrinoloji	Plastik Cerrahi
<b>Ürodinami</b>	Anjio	Nöroloji	Üroloji
<b>Taş Kırma</b>	Koroner Yoğun	KBB	Göz
	Bakım	Dahiliye	KBB
	Diyaliz	Plastik Cerr.	Beyin Cerrahi
	Tüp bebek	Nöroloji	Çocuk Cerrahi
		Psikiyatri	
		Göğüs Hastalıkları	
		Göz	
		Fizik Tedavi	
		Dermatoloji	
		Çocuk Hastalıkları	
		Nefroloji	
		Acil servis	

## **2.5.2. Maliyet Kalemlerinin Belirlenmesi**

Kademeli dağıtım yönteminin ikinci aşamasında, hastanenin tüm bölümlerinin (maliyet merkezlerinin) direkt maliyetleri belirlenmektedir. Direkt maliyetler, bir bölümün faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olan ve belirli bölüme özgü maliyetlerdir. Direkt maliyetlerin bir diğer özelliği, herhangi bir maliyet taşıyıcısına ihtiyaç duyulmadan ilgili maliyet merkezine yüklenmeleridir. Bu maliyetler aşağıda özet olarak açıklanmıştır.

### **2.5.2.1. Direkt Personel Maliyetleri**

Direkt personel maliyetleri (net ücretler), personele ödenen ücret ve maaşlar, ile fazla mesai ve primlerden oluşmaktadır. Ayrıca bazı hastanelerde afile olarak çalışan hekimlere yapılan ödemeler de personel giderleri içinde sayılabilmektedir. Tek düzen muhasebe sisteminde direkt personel giderleri aşağıdaki kodlar altında izlenmektedir.

#### **72. Direkt İşçilik Giderleri**

**720.** Direkt İşçilik Giderleri

**721.** Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

**722.** Direkt İşçilik Ücret Farkları

**723.** Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

18 Eylül 2009 tarih ve 27353 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, 2010-2012 Bütçe Çağrısı Tebliğine göre kamu kurumlarında uygulanan analitik bütçe sisteminin ekonomik sınıflandırma (Tablo 2) bölümünde personel giderleri şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Resmi Gazete, No: 27353).



Tablo 2. Personel Giderlerinin Analitik Sınıflandırılması

I	II	III	IV	EKONOMİK SINIFLANDIRMA
<b>01</b>	<b>1</b>			<b>PERSONEL GİDERLERİ</b>
<b>01</b>	<b>1</b>			<b>MEMURLAR</b>
<b>01</b>	<b>1</b>	<b>1</b>		<b>Temel Maaşlar</b>
01	1	1	01	Temel Maaşlar
<b>01</b>	<b>1</b>	<b>2</b>		<b>Zamlar ve Tazminatlar</b>
01	1	2	01	Zamlar ve Tazminatlar
<b>01</b>	<b>1</b>	<b>3</b>		<b>Ödenekler</b>
01	1	3	01	Ödenekler
<b>01</b>	<b>1</b>	<b>4</b>		<b>Sosyal Haklar</b>
10	1	4	01	Sosyal Haklar
<b>01</b>	<b>1</b>	<b>5</b>		<b>Ek Çalışma Karşılıkları</b>
01	1	5	01	Ek Çalışma Karşılıkları
<b>01</b>	<b>1</b>	<b>6</b>		<b>Ödül ve İkramiyeler</b>
01	1	6	01	Ödül ve İkramiyeler
<b>01</b>	<b>1</b>	<b>9</b>		<b>Diğer Personel Giderleri</b>
01	1	9	01	Diğer Personel Giderleri
<b>01</b>	<b>2</b>			<b>SÖZLEŞMELİ PERSONEL</b>
<b>01</b>	<b>2</b>	<b>1</b>		<b>Ücretler</b>
01	2	1	01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Ücretleri
01	2	1	02	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personel Ücretleri
01	2	1	03	Akademik Sözleşmeli Personelin Ücretleri
01	2	1	04	Yabancı Uyruklu Sözleşmeli Personelin Ücretleri
01	2	1	05	Sözleşmeli Sanatçıların Ücretleri
01	2	1	90	Diğer Sözleşmeli Personel Ücretleri
<b>01</b>	<b>2</b>	<b>2</b>		<b>Zamlar ve Tazminatlar</b>
01	2	2	01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Zam ve Tazminatları
01	2	2	02	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personel Zam ve Tazminatları
01	2	2	03	Akademik Sözleşmeli Personelin Zam ve Tazminatları
01	2	2	04	Yabancı Uyruklu Sözleşmeli Personelin Zam ve Tazminatları
01	2	2	05	Sözleşmeli Sanatçıların Zam ve Tazminatları
01	2	2	90	Diğer Sözleşmeli Personel Zam ve Tazminatları
<b>01</b>	<b>2</b>	<b>3</b>		<b>Ödenekler</b>
01	2	3	01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Ödenekleri
01	2	3	02	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personel Ödenekleri
01	2	3	03	Akademik Sözleşmeli Personelin Ödenekleri
01	2	3	04	Yabancı Uyruklu Sözleşmeli Personelin Ödenekleri
01	2	3	05	Sözleşmeli Sanatçıların Ödenekleri
01	2	3	90	Diğer Sözleşmeli Personel Ödenekleri

Tablo 2. Personel Giderlerinin Analitik Sınıflandırılması (Devam)

<b>01</b>	<b>2</b>	<b>4</b>		<b>Sosyal Haklar</b>
01	2	4	01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Sosyal Hakları
01	2	4	02	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personel Sosyal Hakları
01	2	4	03	Akademik Sözleşmeli Personelin Sosyal Hakları
01	2	4	04	Yabancı Uyruklu Sözleşmeli Personelin Sosyal Hakları
01	2	4	05	Sözleşmeli Sanatçıların Sosyal Hakları
01	2	4	90	Diğer Sözleşmeli Personelin Sosyal Hakları
<b>01</b>	<b>2</b>	<b>5</b>		<b>Ek Çalışma Karşılıkları</b>
01	2	5	01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personelin Ek Çalışma Karşılıkları
01	2	5	02	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personelin Ek Çalışma Karşılıkları
01	2	5	03	Akademik Sözleşmeli Personelin Ek Çalışma Karşılıkları
01	2	5	04	Yabancı Uyruklu Sözleşmeli Personelin Ek Çalışma Karşılıkları
01	2	5	05	Sözleşmeli Sanatçıların Ek Çalışma Karşılıkları
01	2	5	90	Diğer Sözleşmeli Personelin Ek Çalışma Karşılıkları
<b>01</b>	<b>2</b>	<b>6</b>		<b>Ödül ve İkramiyeler</b>
01	2	6	01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personelin Ödül ve İkramiyeleri
01	2	6	02	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personelin Ödül ve İkramiyeleri
01	2	6	03	Akademik Sözleşmeli Personelin Ödül ve İkramiyeleri
01	2	6	04	Yabancı Uyruklu Sözleşmeli Personelin Ödül ve İkramiyeleri
01	2	6	05	Sözleşmeli Sanatçıların Ödül ve İkramiyeleri
01	2	6	90	Diğer Sözleşmeli Personel Ödül ve İkramiyelerin
<b>01</b>	<b>2</b>	<b>9</b>		<b>Sözleşmeli Personelin Diğer Giderleri</b>
01	2	9	01	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personelin Diğer Giderleri
01	2	9	02	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personelin Diğer Giderleri
01	2	9	03	Akademik Sözleşmeli Personelin Diğer Giderleri
01	2	9	04	Yabancı Uyruklu Sözleşmeli Personelin Diğer Giderleri
01	2	9	05	Sözleşmeli Sanatçıların Diğer Giderleri
01	2	9	90	Diğer Sözleşmeli Personelin Diğer Giderleri
<b>01</b>	<b>3</b>			<b>İŞÇİLER</b>
<b>01</b>	<b>3</b>	<b>1</b>		<b>İşçilerin Ücretleri</b>
01	3	1	01	Sürekli İşçilerin Ücretleri
01	3	1	02	Geçici İşçilerin Ücretleri
<b>01</b>	<b>3</b>	<b>2</b>		<b>İşçilerin İhbar ve Kıdem Tazminatları</b>
01	3	2	01	Sürekli İşçilerin İhbar ve Kıdem Tazminatı
01	3	2	02	Geçici İşçilerin İhbar ve Kıdem Tazminatı
<b>01</b>	<b>3</b>	<b>3</b>		<b>İşçilerin Sosyal Hakları</b>
01	3	3	01	Sürekli İşçilerin Sosyal Hakları
01	3	3	02	Geçici İşçilerin Sosyal Hakları
<b>01</b>	<b>3</b>	<b>4</b>		<b>İşçilerin Fazla Mesailer</b>
01	3	4	01	Sürekli İşçilerin Fazla Mesailer
01	3	4	02	Geçici İşçilerin Fazla Mesailer

Tablo 2. Personel Giderlerinin Analitik Sınıflandırılması (Devam)

<b>01</b>	<b>3</b>	<b>5</b>		<b>İşçilerin Ödül ve İkramiyeleri</b>
01	3	5	01	Sürekli İşçilerin Ödül ve İkramiyeleri
01	3	5	02	Geçici İşçilerin Ödül ve İkramiyeleri
<b>01</b>	<b>3</b>	<b>9</b>		<b>İşçilerin Diğer Ödemeleri</b>
01	3	9	01	Sürekli İşçilerin Diğer Ödemeleri
01	3	9	02	Geçici İşçilerin Diğer Ödemeleri
<b>01</b>	<b>4</b>			<b>GEÇİCİ PERSONEL</b>
<b>01</b>	<b>4</b>	<b>1</b>		<b>Ücretler</b>
01	4	1	01	Vizesiz Geçici İşçilerin Ücretleri
01	4	1	02	Aday Çırak, Çırak ve Stajyer Öğrencilerin Ücretleri
01	4	1	03	Usta Öğreticilere Yapılacak Ödemeler
01	4	1	04	Kısmi Zamanlı Çalışanların Ücretleri
<b>01</b>	<b>5</b>			<b>DİĞER PERSONEL</b>
<b>01</b>	<b>5</b>	<b>1</b>		<b>Ücret ve Diğer Ödemeler</b>
01	5	1	01	Muhtarların Ücretleri
01	5	1	02	Geçici Köy Korucularının Ücretleri
01	5	1	03	Er - Erbaş Harçlıkları
01	5	1	04	Öğrenci Harçlıkları
01	5	1	05	Yurtdışı Öğrenimde Ödenen Aylıklar
01	5	1	06	Hükümlü Ücretleri
01	5	1	90	Diğer Personele Yapılan Diğer Ödemeler

### 2.5.2.2. Endirekt Personel Maliyetleri

Endirekt personel gideri hastane personeline sağlanan sosyal yardım ve hizmetlerle ilgilidir (Tablo 3). Endirekt personel maliyetleri, SGK işveren payı, SGK işsizlik kesintisi gibi eşitli yasal ödemeleri ve personele sağlanan giyim yardımı ile kıdem tazminatlarını kapsamaktadır. Direkt ve endirekt personel giderlerinin toplamı, hastanenin toplam personel giderini oluşturmaktadır. Kıdem tazminatı, giyim yardımı gibi ödemeler de personel giderleri içinde sayılmaktadır.

Tablo 3. Endirekt Personel Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması

<b>02</b>				<b>SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ</b>
<b>02</b>	<b>1</b>			<b>MEMURLAR</b>
<b>02</b>	<b>1</b>	<b>1</b>		<b>Emekli Sandığına</b>
02	1	1	01	Emekli Sandığına
<b>02</b>	<b>2</b>			<b>SÖZLEŞMELİ PERSONEL</b>
<b>02</b>	<b>2</b>	<b>1</b>		<b>Emekli Sandığına</b>
02	2	1	01	Emekli Sandığına
<b>02</b>	<b>2</b>	<b>2</b>		<b>Sosyal Sigortalar Kurumuna</b>
02	2	2	01	Sosyal Sigortalar Kurumuna
<b>02</b>	<b>2</b>	<b>9</b>		<b>Diğer Sigorta Kurumlarına</b>
02	2	9	01	Diğer Sigorta Kurumlarına
<b>02</b>	<b>3</b>			<b>İŞÇİLER</b>
<b>02</b>	<b>3</b>	<b>2</b>		<b>Sosyal Sigortalar Kurumuna</b>
02	3	2	01	Sosyal Sigortalar Kurumuna
<b>02</b>	<b>3</b>	<b>4</b>		<b>İşsizlik Sigortası Fonuna</b>
02	3	4	01	İşsizlik Sigortası Fonuna
<b>02</b>	<b>4</b>			<b>GEÇİCİ PERSONEL</b>
<b>02</b>	<b>4</b>	<b>1</b>		<b>Emekli Sandığına</b>
02	4	1	01	Emekli Sandığına
<b>02</b>	<b>4</b>	<b>2</b>		<b>Sosyal Sigortalar Kurumuna</b>
02	4	2	01	Sosyal Sigortalar Kurumuna
<b>02</b>	<b>5</b>			<b>DİĞER PERSONEL</b>
<b>02</b>	<b>5</b>	<b>1</b>		<b>Emekli Sandığına</b>
02	5	1	01	Emekli Sandığına
<b>02</b>	<b>5</b>	<b>2</b>		<b>Sosyal Sigortalar Kurumuna</b>
02	5	2	01	Sosyal Sigortalar Kurumuna
<b>02</b>	<b>5</b>	<b>3</b>		<b>Özel Sigorta Prim Giderleri</b>
02	5	3	01	Özel Sigorta Prim Giderleri
<b>02</b>	<b>7</b>			<b>MİLLETVEKİLLERİ</b>
<b>02</b>	<b>7</b>	<b>1</b>		<b>Emekli Sandığına</b>
02	7	1	01	Emekli Sandığına

Tablo 3. Endirekt Personel Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması (Devam)

<b>03</b>	<b>3</b>			<b>YOLLUKLAR</b>
<b>03</b>	<b>3</b>	<b>1</b>		<b>Yurtiçi Geçici Görev Yollukları</b>
03	3	1	01	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları
03	3	1	02	Yurtiçi Tedavi Yollukları
<b>03</b>	<b>3</b>	<b>2</b>		<b>Yurtiçi Sürekli Görev Yollukları</b>
03	3	2	01	Yurtiçi Sürekli Görev Yollukları
<b>03</b>	<b>3</b>	<b>3</b>		<b>Yurtdışı Geçici Görev Yollukları</b>
03	3	3	01	Yurtdışı Geçici Görev Yollukları
03	3	3	02	Yurtdışı Tedavi Yollukları
<b>03</b>	<b>3</b>	<b>4</b>		<b>Yurtdışı Sürekli Görev Yollukları</b>
03	3	4	01	Yurtdışı Sürekli Görev Yollukları
<b>03</b>	<b>3</b>	<b>5</b>		<b>Yolluk Tazminatları</b>
03	3	5	01	Seyyar Görev Tazminatları
03	3	5	02	Arazi Tazminatları
<b>03</b>	<b>3</b>	<b>6</b>		<b>Uluslararası Profesör Uzman, Memur ve Öğrenci Mübadele Giderleri</b>
03	3	6	01	Profesör Uzman ve Memur Mübadele Giderleri
03	3	6	02	Öğrenci Mübadele Giderleri
<b>03</b>	<b>9</b>			<b>TEDAVİ VE CENAZE GİDERLERİ</b>
<b>03</b>	<b>9</b>	<b>1</b>		<b>Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri</b>
03	9	1	01	Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri
<b>03</b>	<b>9</b>	<b>2</b>		<b>Kamu Personeli İlaç Giderleri</b>
03	9	2	01	Kamu Personeli İlaç Giderleri
<b>03</b>	<b>9</b>	<b>3</b>		<b>Cenaze Giderleri</b>
03	9	3	01	Cenaze Giderleri

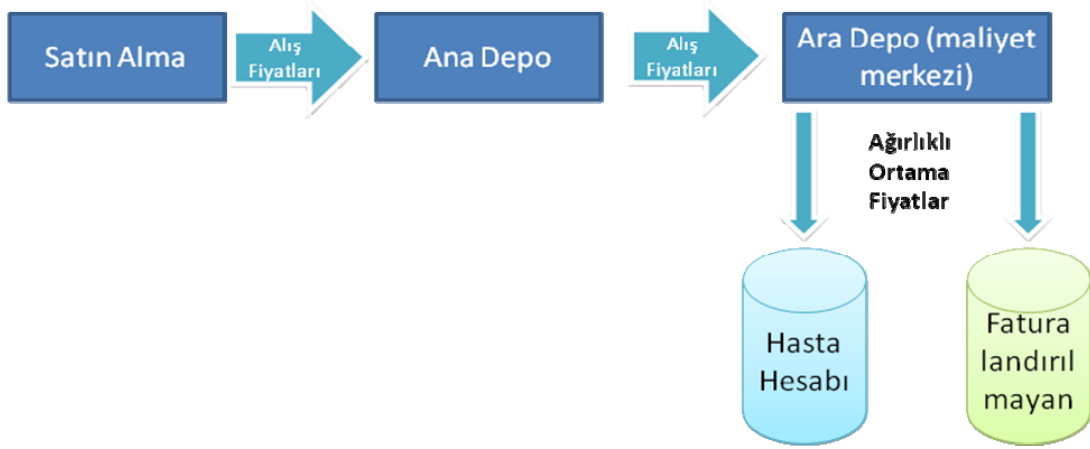
### 2.5.3.İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Hastanelerde kullanılan malzemeler üç ana grupta toplanmıştır. Bunlar: ilaç giderleri, tıbbi malzeme giderleri ve genel sarf malzeme giderleridir. İlk madde ve malzeme giderlerinin bir kısmı doğrudan üretilen hizmetin içine girerken, bir kısmı üretimin doğrudan içine katılamamaktadır. Üretim sırasında kullanılan malzemeden ürün yapısına girip, ürünün temel ögesini oluşturan ve doğrudan doğruya saptanması teknik olarak mümkün ve iktisadi bakımdan anlamlı sayılabilecek malzeme, direkt malzeme olarak adlandırılmaktadır (Bursal,

Ercan, 1995) Örneğin ilaç ve bazı tıbbi malzemeler, hastalara sunulan hizmetlerin doğrudan içine katılmaktadır. Bazı malzeme giderleri ise üretime doğrudan ve yüksek miktarda katılmayıp, genellikle işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için kullanılan malzemelerdir. Bu malzemeler, yardımcı malzemeler ve işletme malzemesi olarak iki ana gruba ayrılmaktadır (Bursal, Ercan, 1995). Yardımcı malzemelere örnek olarak pamuk, gazlı bez, enjektör sayılabilir. İşletme malzemeleri ise üretim faaliyetlerinin gerçekleşmesi için kullanılırlar ve ürünün içine katılmazlar. Bunlara örnek olarak kırtasiye malzemeleri, gıda malzemeleri, temizlik ürünleri verilebilir.

Malzeme giderleri genellikle depo-ambar kayıtları aracılığı ile takip edilmektedir. Bu giderlerle ilgili bilgiler ambar depo çıkış kayıtlarından derlenmektedir. Genel olarak özel hastanelerde malzeme hareketleri Şekil 4’de verildiği ortaya çıkmaktadır.

**Şekil 4. Hastanelerde Malzeme Hareketleri**



Hastaneye temin edilen tıbbi malzemeler ana depoya (tıbbi sarf deposu) genel olarak alış fiyatları üzerinden kaydedilmektedir. Ana depodan da ara depolara (maliyet merkezleri), nominal veya ağırlıklandırılmış fiyatlarla gönderilmektedir. Bu çalışmada ağırlıklandırılmış ortalama fiyatlar kullanılmıştır. Ağırlıklı ortalama fiyatların kullanılmasının temel nedeni, dönem başı stokların ile dönem içinde farklı fiyatlarla alınan malzemelerin, fiyat farkından kaynaklanan değer artışlarını maliyetlere yansıtılabilmektir.

Bazı hastanelerde Ara depolara gönderilen malzemelerin bir kısmı SUT a bağlı kalarak doğrudan hasta hesabına aktarılmakta veya “yansıtılmayan malzemeler (pamuk, batikon vb) ” olarak kayıt edilmektedir. Bir bölümün toplam malzeme gideri, hasta hesabına aktarılan ve yansıtılmayan malzemelerin maliyetinin toplamından oluşmaktadır.

Benzer maliyetlendirme metodolojisi ilaç ve diğer genel sarf malzemeleri için de uygulanabilmektedir.

#### 2.5.4.Genel Üretim Giderleri

Elektrik, su, akaryakıt, doğal gaz, haberleşme, dışardan sağlanan mal ve hizmetler için yapılan harcamalar bu maliyet kategorisinde yer almaktadır. İlgili oldukları maliyet merkezlerine genel üretim giderlerine örnekler Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 4. Genel Üretim Giderleri

<b>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
Doğalgaz Giderleri	Kazan Dairesi
Hernevi Yedek Parça Gid.	Teknik bakım birimi
Kırtasiye Ve Maatbua Gid.	Tüm bölümleri
Temizlik Giderleri	Ev idaresi bölümü
Tıbbi Gaz Giderleri	Anestezi
Mutfak Diğer Gid.	Mutfak Yemekhane
Mensucat Gideri	Çamaşırhane-Terzihane
K.Demirbaşlar	Hastane yönetimi
Araç Alımı İle İlgili Giderler	Ulaştırma-Ambulans (Acil)
<b>DIŞARIDAN SAĞLANAN HİZMETLER</b>	
Elektrik Gid.	Tüm bölümlere
Benzin Gid.	Ambulans (Acil)
Su Gid.	Tüm bölümlere
Tamir Bakım Gid.	Teknik Bakım

Tablo 4. Genel Üretim Giderleri (Devam)

Posta Gid.	Santral
Telefon Gid.	Santral
Kargo Gideri	Santral
Ş.İçi Yol Ve Otopark Gid.	Santral
Mali Müşavirlik Gid.	Hastane Yönetimi
Yeminli Mali Müş. Tastik Gid.	Hastane Yönetimi
Hukuk Müşavirlik Gid.	Hastane Yönetimi
Visa Komisyon (POS) Gideri	Hastane Yönetimi
Banka Giderleri	Hastane Yönetimi
Temsil İkram Ağırlama Gid.	Hastane Yönetimi
Su Gideri	Tüm bölümlere
Bilgi İşlem Gid.	Bilgi işlem
Leasing Sigorta Gid.	Hastane Yönetimi
İşyeri Sigorta Gid.	Hastane yönetimi
Araç Sigorta Gid.	Ulaştırma
Ş.Arası Konaklama Yol Gideri	Hastane yönetimi
Elektronik C.Sigorta Gid.	Hastane yönetimi
Sigorta Giderleri	Hastane yönetimi
Servis Ücreti	Personel sayısına göre bölümlere
Tıbbi Atık	Ev idaresi
Nakliye Masr.	Hastane yönetimi
Araç Gideri	Ambulans-Acil
Danışmanlık Hizm.	Hastane yönetimi
Bağımsız Denetim Hizmeti	Hastane yönetimi
Telekomünikasyon Hiz.Bedeli	Santral
Eğitim Gid.	Hastane yönetimi
Kalite Belge Hizmet Bedeli	Hastane yönetimi
Mühendislik Bedeli	Hastane yönetimi
Diğer	İlgili bölümlere

#### 2.5.4.1. Bina Amortismanı

Bina amortismanı hesaplamasında, öncelikle hastane bölümlerinin alanları belirlenmekte, daha sonra bölümün alanı, metre kare birim maliyeti ile çarpılarak, binanın bugünkü değeri hesaplanmaktadır. Hastanenin ekonomik ömrü, yakın ve orta vadede yenilenme ihtiyaçları dikkate alınarak **25 yıl** olarak kabul edilmiştir. Bayındırlık bakanlığı tarafından yayınlanan tarifeye göre 150 yatağın üstündeki hastanelerde birim metre kare inşaat bedeli, 1.279 TL dir. Ancak özel hastane inşaatları ile ilgili tespit ve gözlemlerimize



göre, orta ölçekli bir özel hastanenin birim metrekare inşaat maliyeti 1500 USD yani 2.250 TL civarındadır.

Sonuç olarak, hastanenin bina amortisman gideri (M2) = (Alan x 2250 TL ) /25 yıl formülüyle hesaplanmıştır.

Hastane bölümlerinin alanları, idari ve teknik elamanlar tarafından yerinde ölçümler yapılarak belirlenmiştir.

#### **2.5.4.2.Sabit Varlık Amortismanı**

Sabit varlık amortismanı, bir iktisadi kıymetin yıpranmasının karşılığı olarak katlanılan giderler olarak düşünülebilir. Aşağıda sıralanan hesaplarda izlenen duran varlıklar, amortisman ve tükenme payına tabidir (Resmi Gazete, 10,01,2008, sayı no 26752):

- 251 - Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı,
- 252 - Binalar Hesabı,
- 253 - Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı,
- 254 - Taşıtlar Hesabı,
- 255 - Demirbaşlar Hesabı,
- 256 - Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı,
- 260 - Haklar Hesabı,
- 263 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,
- 264 - Özel Maliyetler Hesabı,
- 267 - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı,
- 271 - Arama Giderleri Hesabı,
- 277 - Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı,
- 294 - Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı.

Sabit varlık amortismanlarının belirlenmesinde ilk adım, iktisadi varlığın bugünkü değerinin belirlenmesidir. Bu nedenle tüm demirbaşların satın alındıkları yıllar itibarıyla bugünkü değerlerinin belirlenmesi gerekmektedir ki; bu işleme yeniden değerlendirme adı verilmektedir. Değerleme; bir işletmenin varlık ve kaynaklarının belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesidir. VUK'na göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin tespit ve takdiridir.<sup>1</sup>

Enflasyonist dönemlerde paranın değerinde sürekli olarak düşme meydana geldiği için, mali tablolar gerçek durumu göstermekten uzaklaşmaktadır. Çünkü, duran varlıklar maliyet değeri ile bilançoda yer almaktadır. Bu nedenle, söz konusu varlıklara ait değerlerin, cari satın alma gücü ile ifade edilmesi, gerek işletmenin gerçek ekonomik ve mali yapısının korunması ve gerekse işletme ile ilgili tüm ilgi gruplarına doğru bilginin aktarılması açısından gereklidir (Özulucan, 2004). Para değerindeki olumsuz değişmelerin etkisini azaltmaya yönelik bir araç olarak kullanılan bu yöntemin amaçları şunlardır (Özulucan, 2004);

- İşletme faaliyet sonuçlarının doğru olarak saptanması,
- Sermayenin korunmasının sağlanması,
- Mali tablolarda yer alan tutarların, paranın güncel satın alma gücü ile gösterilmesidir.

Yeniden değerlendirme işlemlerinde kullanılan katsayılar, Maliye Bakanlığı tarafından VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmaktadır. Tablo 5'de yeniden değerlendirme oranları verilmiştir.

---

<sup>1</sup> [http://www.alomaliye.com/donem\\_sonu\\_islemleri.pdf](http://www.alomaliye.com/donem_sonu_islemleri.pdf)

**Tablo 5. Yeniden Değerleme Oranları**

YILI	ORANI (%)	DAYANAĞI
1990	55.5	207 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
1991	54.1	214 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
1992	61.5	219 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
1993	58.4	223 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
1994	107.6	233 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
1995	99.5	245 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
1996	72.8	252 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
1997	80.4	259 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
1998	77.8	267 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
1999	52.1	279 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
2000	56	288 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
2001	53.2	301 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
2002	59	311 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
2003	28,5	325 Sayılı. VUK Gen. Tebliği
2004	11,2	341 Sayılı VUK Gen. Tebliği
2005	9,8	353 Sayılı VUK Gen. Tebliği
2006	7,8	363 Sayılı VUK Gen. Tebliği
2007	7,2	377 Sayılı VUK Gen. Tebliği
2008	12	387 Sayılı VUK Gen. Tebliği
2009	2,2	392 Sayılı VUK Gen. Tebliği

Yeniden değerlemeye tabi tutulan demirbaşların amortismanlarının belirlenmesinde aşağıdaki yöntemler kullanılabilir:

1. Normal amortisman yöntemi (% 20)
2. Azalan bakiyeler yöntemi
3. Fevkalade amortisman (yangın vb durumlar için)
4. Kist amortisman yöntemi (özellikle otomobil ve ambulanslar için araçlar için).

#### **2.5.4.3.Diğer Giderler**

Bu maliyetler, yukarıda açıklanan kategorilerde yer almayan giderlerden oluşmaktadır. Diğer giderlerin ayrıntıları aşağıdaki verilen Tablo 4’de sunulmuştur.

**Tablo 6. Diğer Giderlerin Türlerine Örnek Harcamalar**

<b>Gider Türleri</b>
<b>Noter Gideri</b>
<b>Meslek Odaları Aidatı</b>
<b>Reklam İlan Gideri</b>
<b>Gazete Ve Mecmua Giderleri</b>
<b>Diğer Çeşitli Giderler</b>
<b>Dozimetri Gideri</b>
<b>Abonelik Gideri</b>
<b>Ekspertiz Ücret.</b>
<b>Lojman Kira Gideri.</b>
<b>Otopark Kira Gideri</b>
<b>Patent Enstitüsü Gideri</b>
<b>Kira Gideri</b>
<b>Partikül Ölçümü</b>
<b>Rapor Bedeli</b>

### **2.5.5. Direkt ve Endirekt Maliyetlerin Belirlenmesi**

Yukarıda açıklanan maliyet kalemleri, yardımcı, yönetsel ve esas üretim gider merkezlerine “direkt yükleme” yoluyla dağıtılmaktadır. Maliyet merkezlerinde biriken bu maliyetlere, direkt maliyetler denmektedir. Hastanelerde işlevsel bağımlılık söz konusudur; bir bölümün asli işlevini yerine getirebilmesi için diğer bölümlerin hizmetlerinde yararlanmak durumundadır. Bu nedenle bir bölümün maliyeti, sadece kendi direkt maliyetlerinden oluşmaz; bu bölüme hizmet veren bölümlerin maliyetlerinin de dikkate alınması gereklidir. Yardımcı gider merkezleri ile yönetsel gider merkezlerinde toplanan maliyetlerin esas üretim gider merkezlerine yüklenmesi için maliyet taşıyıcılarına gerek duyulmaktadır (SB, 2004; Partners for HealthPlus, 2004):. Maliyet taşıyıcılarının iki temel özelliği bulunmalıdır. Bunlar adalet ve maliyet azaltmayı özendiriciliktir (Gapenski, 2009). Maliyet taşıyıcısının eşitlik özelliği, bir bölümde yüklenen maliyetlerin, diğer bölümlere adil biçimde, yani maliyeti dağıtılacak bölümden yararlanma nispetinde dağıtılmasıdır. Maliyet azaltmayı özendiricilik özelliği ise maliyet taşıyıcısının, esas üretim gider merkezlerindeki yöneticileri, bu taşıyıcı vasıtasıyla üstlenecekleri endirekt giderleri azaltma yönünde teşvik etmesidir.

Maliyet taşıyıcılarının iyi seçilememesi, maliyet bulgularının hatalı olmasına yol açabilmektedir (Rhea, 2001)

Maliyet dağıtımında kullanılan, kriterler Tablo 7’de sunulmuştur (SB, 2004; Partners for HealthPlus, 2004).

Tablo 7. Çalışmada Kullanılan Dağıtım Kriterleri

Yardımcı Gider Merkezleri	Dağıtım Kriteri
Mutfak Yemekhane	Öğün Sayısı
Çamaşırhane-Terzihane	Personel sayısı veya hasta günü sayısı
Teknik Bakım	Toplam amortisman gideri
Isı Merkezi	Alan
Eczane	İlaç giderleri
Morg	Ölen hasta sayısı
Santral	Personel sayısı
Ulaştırma	Uzman görüşü
Biyomedikal	Demirbaş amortisman gideri
Arşiv	Yatan hasta sayısı
Hasta kabul	Yatan hasta sayısı
Ev idaresi	Alan
Güvenlik	Alan
Mescit	Personel sayısı
Arşiv	Poliklinik sayısı ve Hasta günü sayısı
Merkezi Sterilizasyon	Bölmelerin kullanım sıklığı
Ambar-Depo	Bölmelere gönderilen malzeme tutarları
Çağrı Merkezi	Poliklinik sayısı
Yönetim Birimleri	Esas Üretim Merkezlerinin Toplam Maliyetleri

Yardımcı hizmet gider Yerlerinin bir kısmının gider dağıtımlarına ilişkin formülasyonlar detaylı olarak aşağıda sunulmuştur (SB, 2004; Mollahaliloğlu ve diğ, 2008).

**Yemekhane Bölümü Giderleri:** Yemekhane bölümü giderlerinin dağıtımında personel sayısı ve hasta günü sayısı dikkate alınmaktadır. Öğünlerin hazırlanması ve servisindeki farklılıklar nedeniyle maliyetleri de farklı olacağından beslenme uzmanlarının görüşüne dayanılarak ve daha önce bu konuda yapılmış çalışmalardan yararlanılarak dönüştürme işlemi yapılmaktadır. Sağlık Bakanlığı UHYME çalışmasında öğle, akşam ve diyetler için biri, üç kahvaltı için 1/3 katsayı uygulanarak dönüştürülmüş öğün sayısı hesaplanmıştır.

Yemekhane bölümünün toplam gideri, dönüştürülmüş öğün sayısına bölünerek dönüştürülmüş bir öğün yemeğin birim maliyeti elde edilmiştir. Gider dağıtımında kullanılan formül aşağıda verilmiştir.

*(Yemekhane Bölümü İkinci Gider Dağıtım Toplamı) / (Dönüştürülmüş Öğün Sayısı)] x (Dağıtım Yapılacak Gider Merkezinin öğün sayısı).*

**Ev İdaresi Bölümü:** Ev idaresi bölümü, hastanenin temizlik hizmetleri ile ilgili faaliyetler yanında, taşıma, nakliye ve hammaliye gibi hizmetlerin sunulduğu bölümdür. Ev idaresi bölümü giderlerinin dağıtımı için her bölüme ayrılan fiziki alan ölçülerek, o bölümün alanı m<sup>2</sup> olarak hesaplanmaktadır. Yani, ev idaresi bölümü giderlerinin dağıtımında, bölümlerin alanı kriter olarak kullanılmaktadır.

*[ (Ev idaresi İkinci Dağıtım Gider Toplamı ) / ( Hastanenin Toplam Alanı – Ev idaresi Bölümünün Toplam Alanı – Daha Önce İkinci Gider Dağıtımı Yapılan Gider Yerlerinin Alanları ) ] x ( Dağıtım Yapılacak Gider Merkezinin Alanı ).*

**Teknik Bakım Bölümü Giderleri:** Teknik bakım bölümü, hastanenin demirbaşlarının bakım ve onarımlarıyla ilgili faaliyetleri yerine getirmektedir. Bu nedenle, ikinci dağıtım sonucu oluşan giderin dağıtımında demirbaşların amortisman oranları dağıtım kriteri olarak kullanılmıştır. Her birimin demirbaş amortisman oranı toplam Demirbaş amortisman miktarına göre bulunmuş ve teknik hizmetler maliyetleri ile çarpılarak gider dağıtımı yapılmıştır.

*[ (Teknik Servisin Toplam Gideri) / ( Hastanenin Amortisman gideri- Teknik servis amortisman gideri- Daha Önce İkinci Gider Dağıtımı Yapılan Gider Yerlerinin amortisman giderleri) ] x ( Dağıtım Yapılacak Gider Merkezinin Alanı ).*

**Isı Merkezi Giderleri:**Kalorifer Dairesi olarak da adlandırılan bu bölüm, ısıtma ve iklimlendirme hizmetlerini sunmaktadır. Bu bölümün giderlerinin dağıtımında ölçüt olarak alan ( m<sup>2</sup> ) hesabından yararlanılmıştır. Dağıtımda kullanılan formül aşağıda verilmiştir.

*[ (Isı Merkezi İkinci Dağıtım Gider Toplamı ) / ( Hastanenin Toplam Alanı – Kalorifer Dairesi Bölümünün Toplam Alanı – Daha Önce İkinci Gider Dağıtımı Yapılan Gider Yerlerinin Alanları) ] x ( Dağıtım Yapılacak Gider Merkezinin Alanı ).*

**Eczane Bölümü Giderleri:** Eczane, hastalar için kullanılan ilaç ve özellikle tıbbi malzemelerin korunduğu ve dağıtımının yapıldığı bölümdür. Eczane bölümü sadece esas üretim gider merkezlerine hizmet vermektedir. Verilen hizmetin niteliği birinci dağıtım açıklamalarında bahsedilen ilaçların satın alınması, depolanması ve dağıtımından ibarettir. Bu yüzden eczane bölümü giderlerinin dağıtımında eczaneden hizmet alan esas üretim gider merkezlerinin birinci dağıtım sonucu bulunan “ilaç giderleri toplamları” dağıtım ölçütü olarak kullanılmaktadır. Dağıtımlarda kullanılan formül aşağıda verilmiştir.

*[ (Eczane Bölümü İkinci Dağıtım Gider Toplamı ) / (Birinci Dağıtım İlaç Giderleri Genel Toplamı] x ( Dağıtım Yapılacak Gider Merkezinin Birinci Dağıtım İlaç Gideri Tutarı ).*

**Merkezi Sterilizasyon Bölümü Giderleri:** Merkezi sterilizasyon bölümü giderlerinin dağıtımında, sterilizasyon ünitesinin genel kullanım oranları dikkate alınmaktadır.

**Santral Ünitesi Giderleri :** Telefon santrali bölümü giderlerinin dağıtımında personel sayısı kriteri kullanılmaktadır. Dağıtım için kullanılan formül şu şekildedir.

*[(Telefon Santrali Bölümüne İkinci Dağıtımdan Gelen Gider Toplamı ) / ( Toplam Personel Adedi – Telefon Santrali Bölümünün Personel Adedi – Daha Önce İkinci Dağıtımı Yapılan Gider Yerlerinin Personel Adedi ) ] x ( Dağıtım Yapılacak Gider Merkezinin Personel Adedi).*

**Terzihane – Çamaşırhane Giderleri:** Terzihane-Çamaşırhane bölümü giderlerinin dağıtımı personel sayısı ile gerçekleştirilmiştir. Dağıtım için kullanılan formül şu şekildedir.

*[(Terzihane Bölümüne İkinci Dağıtımdan Gelen Gider Toplamı ) / ( Toplam Personel Adedi – Terzihane Bölümünün Personel Adedi – Daha Önce İkinci Dağıtımı Yapılan Gider Yerlerinin Personel Adedi ) ] x ( Dağıtım Yapılacak Gider Merkezinin Personel Adedi).*

**Arşiv Giderleri :** Arşiv bölümü giderlerinin dağıtımında kriter olarak poliklinik sayısı ve hasta günü alınmaktadır. Dağıtım için kullanılan formül ise aşağıdaki gibidir.

$$[ (Arşiv Bölümüne 2. Dağıtım Gider Toplamı) / (Poliklinik sayısı+Hasta günü sayısı) ] x ( Dağıtım Yapılacak Gider Merkezine Poliklinik sayısı + Hasta Günü Sayısı)$$

**Hasta Kabul Giderleri :** Hasta kabul bölümü, hasta yatış ve taburcu işlemlerinin yapıldığı bölümdür ve bu bölümün giderlerinin dağıtımı yatan hasta sayısı dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Dağıtım için kullanılan formül şu şekildedir.

$$[ (Karantina Bölümüne 2. Dağıtım Gider Toplamı / Yatan Hasta Sayısı) ] x ( Dağıtım Yapılacak Gider Merkezi yatan sayısı).$$

**Morg –Gasilhane Giderleri :** Bu bölümün maliyetleri, ölen hasta sayısı kriterine göre kliniklere yüklenmektedir. Yükleme oranı şu şekilde hesaplanmıştır:

$$[ Serviste ölen hasta sayısı / Hastanede Ölen Hasta Sayısı ) ] * Morg Gasilhane Gider Toplamı$$

### 2.5.6.Genel Yönetim Giderlerinin Yüklenmesi

Hastane yönetim birimlerinin direkt ve indirekt giderleri esas üretim gider merkezlerine yüklenerek gerçek maliyetler belirlenebilir (Goldschmidt, Gafni, 1990). Dağıtım kriteri olarak da, esas üretim gider merkezlerinin ikinci dağıtım sonrası oluşan toplam maliyetleri dikkate alınmaktadır. Daha sonra dağıtım kriterlerinden yararlanılarak kademeli dağıtım yöntemi yoluyla giderlerin ikinci dağıtımı yapılmış gider merkezlerinde oluşan toplam giderler hesaplanmaktadır.

$$[(Toplam Maliyet–Esas Üretim Gider Yeri Toplam Maliyeti (ikinci gider dağıtımı sonucu oluşan) )] / Esas Üretim Gider Yeri Toplam Maliyeti (ikinci gider dağıtımı sonucu)* 100$$



formülünden yararlanılarak genel yönetim gideri dağıtım yüzdesi bulunup, gider merkezlerinde oluşan toplam gider ile çarpılarak gider merkezlerine düşen genel yönetim gideri miktarları hesaplanmaktadır.

#### **2.5.5.Birim Maliyetlerin Belirlenmesi**

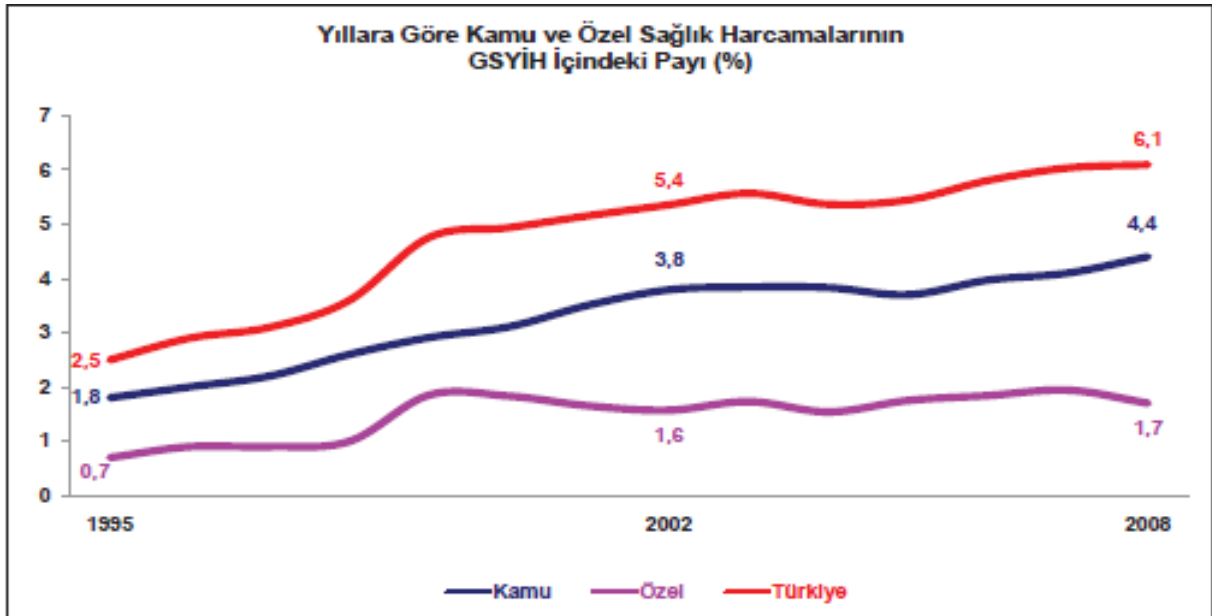
Maliyet analizinin en son aşamasında da, esas üretim gider merkezlerinin toplam maliyeti, merkezlerin üretim miktarına bölünerek, hizmet birim (ortalama) maliyetleri hesaplanmaktadır.

### III. ARAŞTIRMA

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Sağlık hizmetlerine ayrılan kaynakların miktarı, sağlık hizmet maliyetleri ile hizmet kullanım düzeyindeki artışa paralel olarak artmaktadır. Şekil 5’de verildiği gibi 1995-2008 döneminde, sağlık harcamalarının gayri safi milli hasıla içindeki payı, % 2,5’den % 6.1’e yükselmiştir.

Şekil 5. Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının GSMH İçindeki Payı

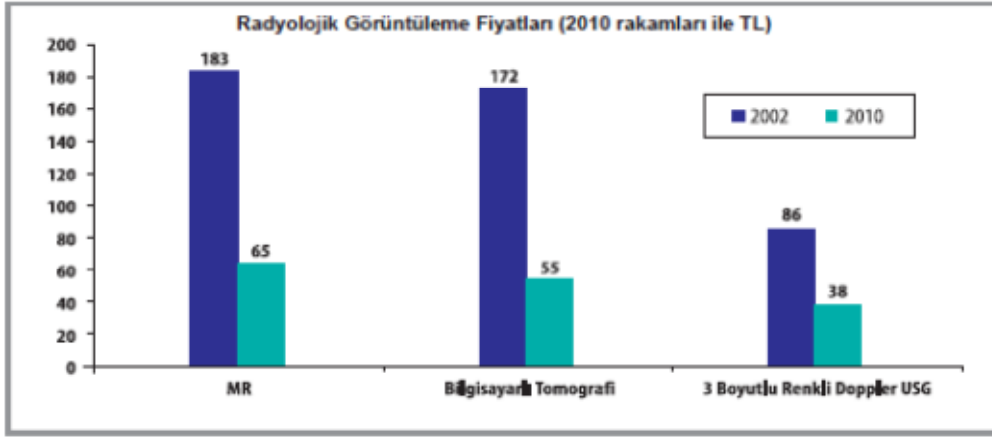


Kaynak, Akdağ, (2011)

Kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına yönelik alınacak tedbirler arasında sağlık hizmetlerinde kalite maliyet etkinliğinin sağlanması amacıyla sağlık harcamalarının sistematik olarak izlenmesi, değerlendirilmesi ve gerekli stratejilerin geliştirilmesini sağlamaya yönelik olarak Sağlık Harcamaları İzleme ve Değerlendirme Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon tarafından sağlık harcamalarının gelişimine ilişkin analizler yapılmakta ve bu analizler sonucunda gerek duyulması halinde yeni politikalar belirlenmektedir (Akdağ, 2011).

Sağlık Bakanlığı ve SGK, sağlık harcamalarının kontrol altına alınması için hizmet birim fiyatları üzerinde müdahaleler de bulunarak, fiyatları azaltma ve dondurma yoluna başvurmuştur. Örneğin konumuz açısından MR ve BT fiyatları 2002-2010 döneminde yaklaşık üç kat azaltılmıştır (Şekil 6).

Şekil 6. Yıllara Göre MR ve BT fiyatları



Kaynak, Akdağ, (2011)

Araştırmanın temel amacı; MR ve BT hizmetlerinin birim maliyetlerini belirleyerek, SGK fiyatları ile karşılaştırılmasıdır. Bu çalışmaların hastaneler açısından daha maliyet etkili hizmet sunumu için alınması gereken yönetsel önlemlerin belirlenmesine ışık tutacağı düşünülmektedir.

### 3.2. Araştırma Metodolojisi

#### 3.2.1 Evren ve Örneklem

Araştırma evrenini, bir eğitim ve araştırma (üniversite) hastanesinin radyoloji ünitesi içinde faaliyette bulunan MR ve BT üniteleri oluşturmaktadır. İncelenen hastanede iki adet MR ve iki adet BT ünitesi mevcuttur.

#### 3.2.2. Veri kaynakları

Araştırma verileri, hastanenin

- Personel veri tabanı,
- Depo ambar kayıtları

- Faaliyet istatistikleri
- Teknik servis kayıtları
- Muhasebe kayıtları
- Mizan ve bilanço ve
- Diğer mali ve faaliyet istatistiklerinden yararlanılarak toplanmıştır.

### **3.2.3.Verilerin Analizi**

Araştırmada maliyet analizi yöntemlerinden kademeli dağıtım yöntemi kullanılmıştır. Kademeli dağıtım yöntemi, tezin literatür kısmında ayrıntılı olarak incelendiği için bu bölümde tekrar açıklanmamıştır.

## IV. BULGULAR VE TARTIŞMA

Bu bölümde, hastane maliyet yapısı ile ilgili temel bulgulara yer verilmiştir. Hastane bölümlerinin direkt maliyetleri, endirekt maliyetleri ve yönetim giderleri ayrı ayrı tablolar halinde düzenlenerek sunulmuştur.

### 4.1.Direkt Maliyetler ve Birinci Dağıtım

Direkt maliyetler, her hangi bir hastane bölümünde hizmet üretimin yapılabilmesi için gerekli girdiler için yapılan her türlü maliyeti kapsamaktadır. Direkt maliyetler, herhangi bir araç kullanılmaksızın gider merkezlerine yüklenebilen maliyetlerdir. Hastanenin toplam maliyetinin harcama kalemlerine göre dağılımı Tablo 8’de ve Şekil 5’de sunulmuştur.

Hastanenin toplam maliyeti, 109.670.442 TL’dir. Bu tutar, mizan da yer alan satılan malın (hizmet) maliyetinden yüksektir. Bunun nedeni, maliyet kabul edilen bazı kalemlerin (finansman giderleri) mizanda farklı bir başlık altında ele alınmasıdır. Ayrıca genel muhasebe ve maliyet analizi çalışmalarının perspektiflerinin değişik olması, doğal olarak bu farklılığa yol açmaktadır.

Hastanenin maliyetlerinin, türlerine göre dağılımı incelendiğinde, personel giderlerinin (brüt maaş ve prim giderleri) toplam maliyetlerin % 57’i olduğu saptanmıştır. Personele yönelik olarak yapılan giyim yardımı, ihbar tazminatı gibi ödemeler de personel giderler içinde sayılmıştır.

Genellikle personel giderleri hastane maliyetlerinin içindeki payı, % 55-60 civarındadır. Bu durum hastanenin personel maliyetlerinin diğer hastanelerle aynı düzeyde olduğunu ortaya koymaktadır.

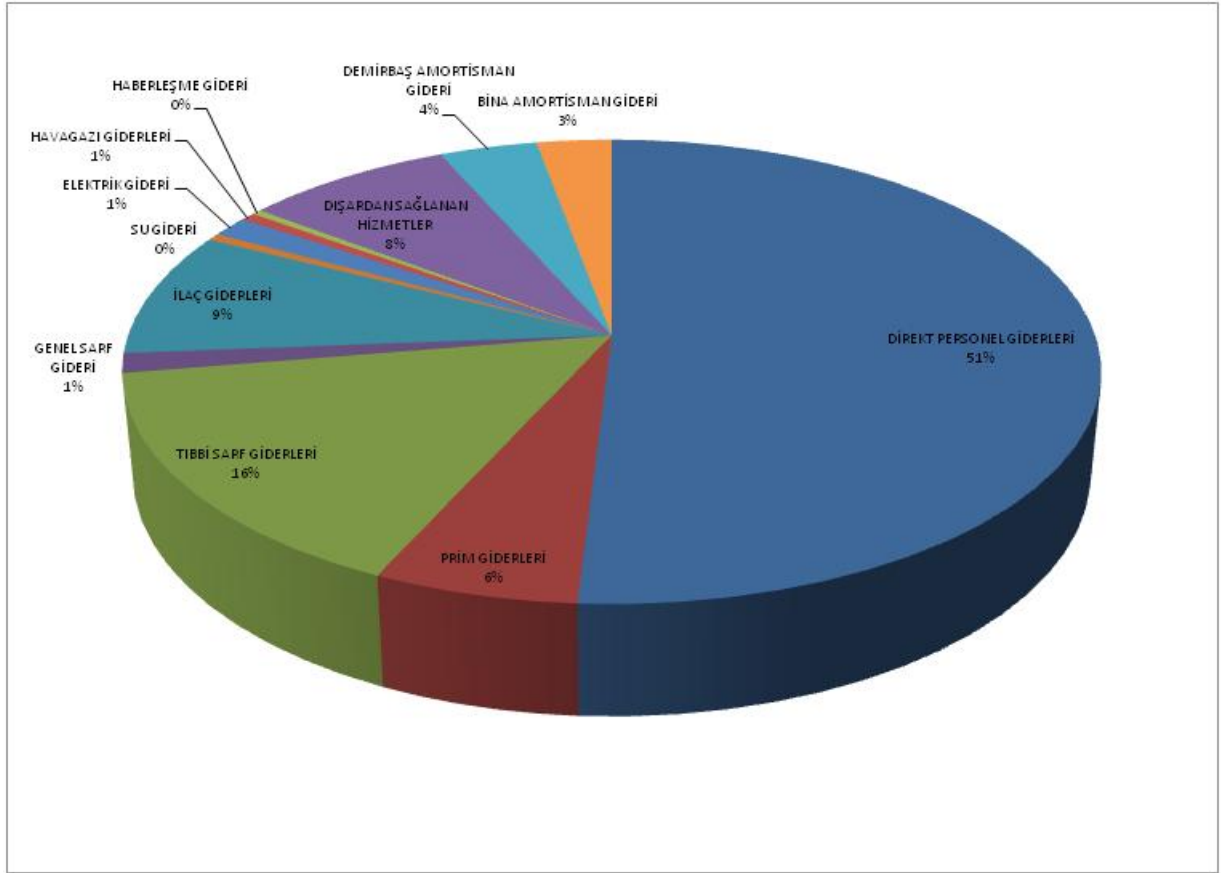
**Tablo 8. Gider Kalemlerine Göre Toplam Maliyetler**

GİDER KALEMLERİ	TOPLAM
DİREKT PERSONEL GİDERLERİ	55.671.681
PRİM GİDERLERİ	6.412.877
TIBBİ SARF GİDERLERİ	17.029.556
GENEL SARF GİDERİ	1.494.448
İLAÇ GİDERLERİ	9.499.489
SU GİDERİ	556.623
ELEKTRİK GİDERİ	1.563.638
HAVAGAZI GİDERLERİ	604.440
HABERLEŞME GİDERİ	401.134
DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER	9.175.609
DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ	4.112.019
BİNA AMORTİSMAN GİDERİ	3.148.930
TOPLAM	109.670.442

Genellikle personel giderleri hastane maliyetlerinin içindeki payı, % 55-60 civarındadır. Bu durum hastanenin personel maliyetlerinin diğer hastanelerle aynı düzeyde olduğunu ortaya koymaktadır.

İlaç ve tıbbi malzeme giderleri % 24'lük bir paya sahiptir. Bu oran da hizmet kapasitesi dikkate alındığında uygun görünmekte olup, hastanenin göreceli olarak çok kompleks vakaları kabul ettiğinin bir işareti olarak da düşünülebilir.

**Şekil 5. Gider Kalemlerine Göre Toplam Maliyetler**



Tablo 8’de özet olarak verilen maliyetlerin bölümlere göre doğrudan dağılımları, Tablo 9’de sunulmuştur. Tablo 9’da verilen bu maliyetlere, hiçbir maliyet taşıyıcısı kullanılmadığı için “bölümlerin direkt maliyetler denilmektedir.

Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

GİDER KALEMLERİ	TOPLAM	MUTFAK YEMEKHANE	EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	HALKLA İLİŞKİLER	ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	TEKNİK SERVİS
DİREKT PERSONEL GİDERLERİ	55.671.681	1.209.629	2.748.328	46.330	589.196	565.306
PRİM GİDERLERİ	6.412.877	0	0	0	0	830
TIBBİ SARF GİDERLERİ	17.029.556	0	0	0	0	0
GENEL SARF GİDERİ	1.494.448	0	190.047	289	567.804	254.897
İLAÇ GİDERLERİ	9.499.489	0	0	0	0	0
SU GİDERİ	556.623	184.773	123.182	308	15	308
ELEKTRİK GİDERİ	1.563.638	49.366	32.910	1.646	658	6.582
HAVAGAZI GİDERLERİ	604.440	0	604.440	0	0	0
HABERLEŞME GİDERİ	401.134	0	0	0	0	0
DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER	9.175.609	4.319.914	0	0	116.028	0
DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ	4.112.019	148.937	116.012	31.060	153	31.685
BİNA AMORTİSMAN GİDERİ	3.148.930	79.956	13.326	2.665	13.326	13.326
TOPLAM	109.670.442	5.992.575	3.828.245	82.298	1.287.180	872.934



Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

GİDER KALEMLERİ	GÜVENLİK	MERKEZİ STERİLİZASYON	ARŞİV- İSTATİSTİK	HASTA KABUL	BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	ECZANE
DİREKT PERSONEL GİDERLERİ	902.422	128.847	318.367	383.287	233.849	171.430
PRİM GİDERLERİ	0	0	0	0	0	0
TIBBİ SARF GİDERLERİ	0	0	0	0	0	0
GENEL SARF GİDERİ	2.567	19.872	4.983	6.879	23.890	2.300
İLAÇ GİDERLERİ	0	0	0	0	0	0
SU GİDERİ	308	308	308	308	308	308
ELEKTRİK GİDERİ	3.291	3.291	658	1.646	1.646	1.646
HAVAGAZI GİDERLERİ	0	0	0	0	0	0
HABERLEŞME GİDERİ	0	0	0	0	0	0
DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER	0	0	0	0	0	0
DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ	42.857	10.173	27.965	24.871	12.209	10.964
BİNA AMORTİSMAN GİDERİ	2.665	13.326	53.304	10.661	19.989	26.652
<b>TOPLAM</b>	<b>954.110</b>	<b>175.817</b>	<b>405.585</b>	<b>427.651</b>	<b>291.891</b>	<b>213.300</b>

Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

GİDER KALEMLERİ	RAPOR ÜNİTESİ	SANTRAL	REKTÖRLÜK	BAŞHEKİMLİK	BİLGİ İŞLEM	İDARİ BİRİM YARDIMCILIĞI
<b>DİREKT PERSONEL GİDERLERİ</b>	<b>70.283</b>	<b>166.107</b>	<b>224.062</b>	<b>1.134.723</b>	<b>506.228</b>	<b>2.173.941</b>
PRİM GİDERLERİ	0	0	0	0	0	237
TIBBİ SARF GİDERLERİ	0	0	0	0	0	0
GENEL SARF GİDERİ	5.900	1.302	29.870	23.741	38.892	3.987
İLAÇ GİDERLERİ	0	0	0	0	0	0
SU GİDERİ	308	308	616	616	616	616
ELEKTRİK GİDERİ	1.646	3.291	3.291	3.291	8.228	1.646
HAVAGAZI GİDERLERİ	0	0	0	0	0	0
HABERLEŞME GİDERİ	0	401.134	0	0	0	0
DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER	0	0	0	3.147.903	0	0
DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ	13.082	20.610	8.638	42.873	28.190	10.565
BİNA AMORTİSMAN GİDERİ	6.663	13.326	33.315	13.326	19.989	19.989
<b>TOPLAM</b>	<b>97.882</b>	<b>606.077</b>	<b>299.792</b>	<b>4.366.473</b>	<b>602.142</b>	<b>2.210.981</b>

Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

GİDER KALEMLERİ	FATURA TAHAKKUK	TKY	AMELİYATHANE	KAN BANKASI	LABORATUVAR	PATOLOJİ
DİREKT PERSONEL GİDERLERİ	1.272.952	151.951	1.762.739	357.435	930.669	681.278
PRİM GİDERLERİ	0	0	23.578	0	39.986	144.379
TIBBİ SARF GİDERLERİ	0	0	0	694.120	2.635.752	175.302
GENEL SARF GİDERİ	11.583	2.153	8.533	8.118	6.867	4.004
İLAÇ GİDERLERİ	0	0	0	1.231	2	0
SU GİDERİ	616	308	92.386	616	18.477	1.540
ELEKTRİK GİDERİ	6.582	1.646	98.731	6.582	49.366	16.455
HAVAGAZI GİDERLERİ	0	0	0	0	0	0
HABERLEŞME GİDERİ	0	0	0	0	0	0
DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER	0	0	0	0	26.289	0
DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ	114.799	2.099	104.664	56.052	156.081	62.662
BİNA AMORTİSMAN GİDERİ	19.989	6.663	266.520	26.652	108.074	19.989
TOPLAM	1.426.520	164.819	2.357.150	1.150.806	3.971.562	1.105.609

Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

GİDER KALEMLERİ	TIBBİ GENETİK	NÜKLEER TIP	RADYODİYAGNOSTİK	MR	ANESTEZİYOLOJİ	ACIL POLİKLİNİK
DİREKT PERSONEL GİDERLERİ	269.183	365.084	3.519.874	774.000	1.396.075	765.409
PRİM GİDERLERİ	47.634	43.773	511.445	216.000	328.450	21.410
TIBBİ SARF GİDERLERİ	352.753	228.801	3.084.671	23.600	263.311	149.100
GENEL SARF GİDERİ	3.234	3.705	71.346	2.679	1.440	17.358
İLAÇ GİDERLERİ	1.273	474	584.832	15.200	53.813	135.625
SU GİDERİ	1.540	1.540	30.795	616	12.318	3.080
ELEKTRİK GİDERİ	16.455	16.455	263.284	14.369	230.373	32.910
HAVAGAZI GİDERLERİ	0	0	0	0	0	0
HABERLEŞME GİDERİ	0	0	0	0	0	0
DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER	0	0	26.289	200.000	0	26.289
DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ	53.006	37.252	271.290	52.510	111.260	49.591
BİNA AMORTİSMAN GİDERİ	26.652	19.989	119.934	13.326	26.652	51.172
TOPLAM	771.730	717.072	8.483.760	1.312.299	2.423.692	1.251.944

Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

GİDER KALEMLERİ	CT	AĞIZ VE DİŞ HASTALIKLARI	BEYİN VE SİNİR CERRAHİSİ	ÇOCUK ACİL	ÇOCUK CERRAHİSİ	ÇOCUK SAĞLIĞI VE HASTALIKLARI
<b>DİREKT PERSONEL GİDERLERİ</b>	<b>684.000</b>	<b>2.560.843</b>	<b>853.336</b>	<b>117.672</b>	<b>537.592</b>	<b>4.227.304</b>
<b>PRİM GİDERLERİ</b>	<b>198.000</b>	<b>438.278</b>	<b>190.955</b>	<b>0</b>	<b>46.332</b>	<b>377.198</b>
<b>TIBBİ SARF GİDERLERİ</b>	<b>22.670</b>	<b>839.547</b>	<b>668.434</b>	<b>18.145</b>	<b>39.962</b>	<b>14.945</b>
<b>GENEL SARF GİDERİ</b>	<b>4.571</b>	<b>7.287</b>	<b>3.092</b>	<b>8.479</b>	<b>3.260</b>	<b>8.267</b>
<b>İLAÇ GİDERLERİ</b>	<b>69.521</b>	<b>1.197</b>	<b>66.901</b>	<b>9.557</b>	<b>49.222</b>	<b>1.070.854</b>
<b>SU GİDERİ</b>	<b>750</b>	<b>15.398</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>7.699</b>
<b>ELEKTRİK GİDERİ</b>	<b>12.678</b>	<b>279.739</b>	<b>4.937</b>	<b>3.291</b>	<b>3.291</b>	<b>82.276</b>
<b>HAVAGAZI GİDERLERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>HABERLEŞME GİDERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER</b>	<b>200.000</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>
<b>DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>83.560</b>	<b>106.929</b>	<b>89.035</b>	<b>10.638</b>	<b>31.588</b>	<b>245.034</b>
<b>BİNA AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>13.326</b>	<b>313.161</b>	<b>50.106</b>	<b>6.930</b>	<b>36.780</b>	<b>399.780</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.289.076</b>	<b>4.588.669</b>	<b>1.954.625</b>	<b>202.540</b>	<b>775.856</b>	<b>6.459.645</b>

Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

GİDER KALEMLERİ	DERMATOLOJİ	ENDOKRİNOLOJİ	FİZİKSEL TIP VE REH.	GASTROENTROLOJİ	GENEL CERRAHİ	GÖĞÜS HASTALIKLARI
<b>DİREKT PERSONEL GİDERLERİ</b>	<b>526.347</b>	<b>455.000</b>	<b>1.188.957</b>	<b>863.998</b>	<b>2.513.070</b>	<b>802.014</b>
<b>PRİM GİDERLERİ</b>	<b>61.327</b>	<b>126.815</b>	<b>100.066</b>	<b>193.863</b>	<b>430.681</b>	<b>87.949</b>
<b>TIBBİ SARF GİDERLERİ</b>	<b>13.421</b>	<b>7.453</b>	<b>21.076</b>	<b>76.195</b>	<b>491.803</b>	<b>27.280</b>
<b>GENEL SARF GİDERİ</b>	<b>3.756</b>	<b>4.370</b>	<b>5.429</b>	<b>7.353</b>	<b>4.324</b>	<b>6.422</b>
<b>İLAÇ GİDERLERİ</b>	<b>12.793</b>	<b>13.252</b>	<b>104</b>	<b>194.177</b>	<b>934.494</b>	<b>276.571</b>
<b>SU GİDERİ</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>
<b>ELEKTRİK GİDERİ</b>	<b>3.291</b>	<b>3.291</b>	<b>8.228</b>	<b>4.937</b>	<b>4.937</b>	<b>3.291</b>
<b>HAVAGAZI GİDERLERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>HABERLEŞME GİDERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>
<b>DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>25.145</b>	<b>32.819</b>	<b>76.658</b>	<b>49.138</b>	<b>205.661</b>	<b>44.149</b>
<b>BİNA AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>26.652</b>	<b>26.652</b>	<b>106.608</b>	<b>53.304</b>	<b>53.304</b>	<b>26.652</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>700.561</b>	<b>697.481</b>	<b>1.534.954</b>	<b>1.470.793</b>	<b>4.666.102</b>	<b>1.302.156</b>

Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

GİDER KALEMLERİ	GÖZ HASTALIKLARI	HEMATOLOJİ	İÇ HASTALIKLARI	KADIN SAĞLIĞI VE HAST.	KALP VE DAMAR CERRAHİSİ	KARDİYOLOJİ
<b>DİREKT PERSONEL GİDERLERİ</b>	<b>1.357.727</b>	<b>190.416</b>	<b>1.633.959</b>	<b>2.740.150</b>	<b>1.723.819</b>	<b>1.920.409</b>
<b>PRİM GİDERLERİ</b>	<b>381.120</b>	<b>45.487</b>	<b>92.649</b>	<b>536.068</b>	<b>336.233</b>	<b>371.410</b>
<b>TIBBİ SARF GİDERLERİ</b>	<b>525.662</b>	<b>39.635</b>	<b>3.141</b>	<b>373.071</b>	<b>1.294.357</b>	<b>2.491.527</b>
<b>GENEL SARF GİDERİ</b>	<b>15.213</b>	<b>3.668</b>	<b>1.237</b>	<b>25.996</b>	<b>2.813</b>	<b>25.661</b>
<b>İLAÇ GİDERLERİ</b>	<b>32.172</b>	<b>721.597</b>	<b>333.500</b>	<b>1.577.547</b>	<b>167.002</b>	<b>178.470</b>
<b>SU GİDERİ</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>
<b>ELEKTRİK GİDERİ</b>	<b>4.937</b>	<b>3.291</b>	<b>8.228</b>	<b>6.582</b>	<b>6.582</b>	<b>9.873</b>
<b>HAVAGAZI GİDERLERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>HABERLEŞME GİDERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>455.672</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>
<b>DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>89.906</b>	<b>12.399</b>	<b>86.287</b>	<b>122.395</b>	<b>184.032</b>	<b>185.890</b>
<b>BİNA AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>52.504</b>	<b>26.652</b>	<b>53.304</b>	<b>133.260</b>	<b>73.559</b>	<b>155.914</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>2.487.070</b>	<b>1.070.975</b>	<b>2.240.132</b>	<b>5.972.280</b>	<b>3.816.227</b>	<b>5.366.983</b>

Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

GİDER KALEMLERİ	KULAK BURUN BOĞAZ	NEFROLOJİ	NÖROLOJİ	ONKOLOJİ	ORTOPEDİ VE TRAVMATOLOJİ	PLASTİK VE REKONS.CER
<b>DİREKT PERSONEL GİDERLERİ</b>	<b>790.983</b>	<b>471.191</b>	<b>919.343</b>	<b>413.536</b>	<b>867.175</b>	<b>407.159</b>
<b>PRİM GİDERLERİ</b>	<b>206.813</b>	<b>96.004</b>	<b>102.839</b>	<b>40.349</b>	<b>189.788</b>	<b>79.323</b>
<b>TIBBİ SARF GİDERLERİ</b>	<b>17.978</b>	<b>5.236</b>	<b>5.847</b>	<b>36.860</b>	<b>671.734</b>	<b>97.606</b>
<b>GENEL SARF GİDERİ</b>	<b>5.730</b>	<b>4.500</b>	<b>3.092</b>	<b>1.860</b>	<b>3.711</b>	<b>2.906</b>
<b>İLAÇ GİDERLERİ</b>	<b>16.446</b>	<b>512.390</b>	<b>178.578</b>	<b>1.265.084</b>	<b>45.494</b>	<b>41.748</b>
<b>SU GİDERİ</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>
<b>ELEKTRİK GİDERİ</b>	<b>3.291</b>	<b>3.291</b>	<b>3.291</b>	<b>3.291</b>	<b>3.291</b>	<b>3.291</b>
<b>HAVAGAZI GİDERLERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>HABERLEŞME GİDERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>
<b>DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>60.382</b>	<b>67.165</b>	<b>63.961</b>	<b>23.769</b>	<b>96.374</b>	<b>22.172</b>
<b>BİNA AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>26.652</b>	<b>26.652</b>	<b>59.167</b>	<b>51.971</b>	<b>54.503</b>	<b>13.326</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.156.103</b>	<b>1.214.258</b>	<b>1.363.948</b>	<b>1.864.549</b>	<b>1.959.899</b>	<b>695.361</b>



Tablo 9 Bölümlerin Direkt Giderleri (I. Dağıtım Tablosu)

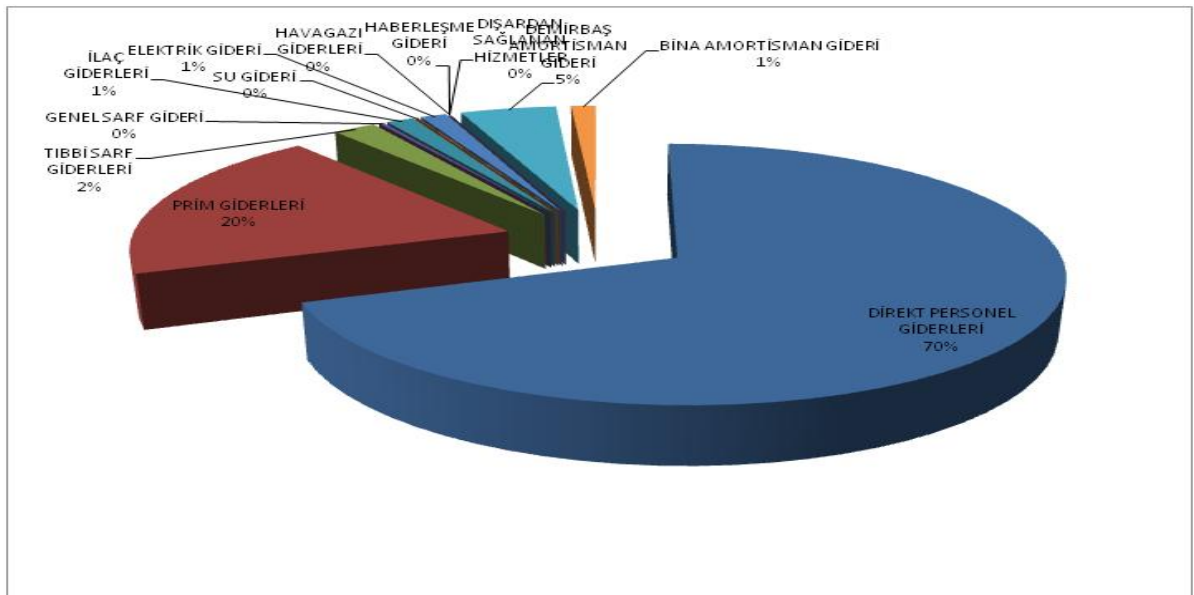
GİDER KALEMLERİ	ROMATOLOJİ	RUH SAĞLIĞI VE HAST.	ÜROLOJİ	HEMODİALİZ
<b>DİREKT PERSONEL GİDERLERİ</b>	<b>199.532</b>	<b>323.029</b>	<b>1.219.359</b>	<b>1.344.778</b>
<b>PRİM GİDERLERİ</b>	<b>50.884</b>	<b>38.022</b>	<b>216.703</b>	
<b>TIBBİ SARF GİDERLERİ</b>	<b>2.336</b>	<b>124</b>	<b>153.433</b>	<b>1.462.668</b>
<b>GENEL SARF GİDERİ</b>	<b>1.892</b>	<b>475</b>	<b>9.370</b>	<b>1.472</b>
<b>İLAÇ GİDERLERİ</b>	<b>9.375</b>	<b>0</b>	<b>126.208</b>	<b>802.788</b>
<b>SU GİDERİ</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>1.540</b>	<b>18.477</b>
<b>ELEKTRİK GİDERİ</b>	<b>3.291</b>	<b>8.228</b>	<b>3.291</b>	<b>197.463</b>
<b>HAVAGAZI GİDERLERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>HABERLEŞME GİDERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>26.289</b>	<b>0</b>
<b>DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>18.029</b>	<b>32.309</b>	<b>87.088</b>	<b>307.397</b>
<b>BİNA AMORTİSMAN GİDERİ</b>	<b>13.326</b>	<b>53.304</b>	<b>46.907</b>	<b>133.260</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>326.494</b>	<b>483.320</b>	<b>1.890.187</b>	<b>4.268.303</b>

Tablo 10’da MR ve BT ünitelerinin direkt maliyetleri sunulmuştur. Bu tabloda ve Şekil 6’ve Şekil 7’de verildiği gibi, MR ve BT ünitelerinin direkt giderleri’nin % 70’i personel giderlerinden oluşmaktadır ki; bu oran genel hastanede ortaya çıkan orandan çok daha yüksek görünmektedir.

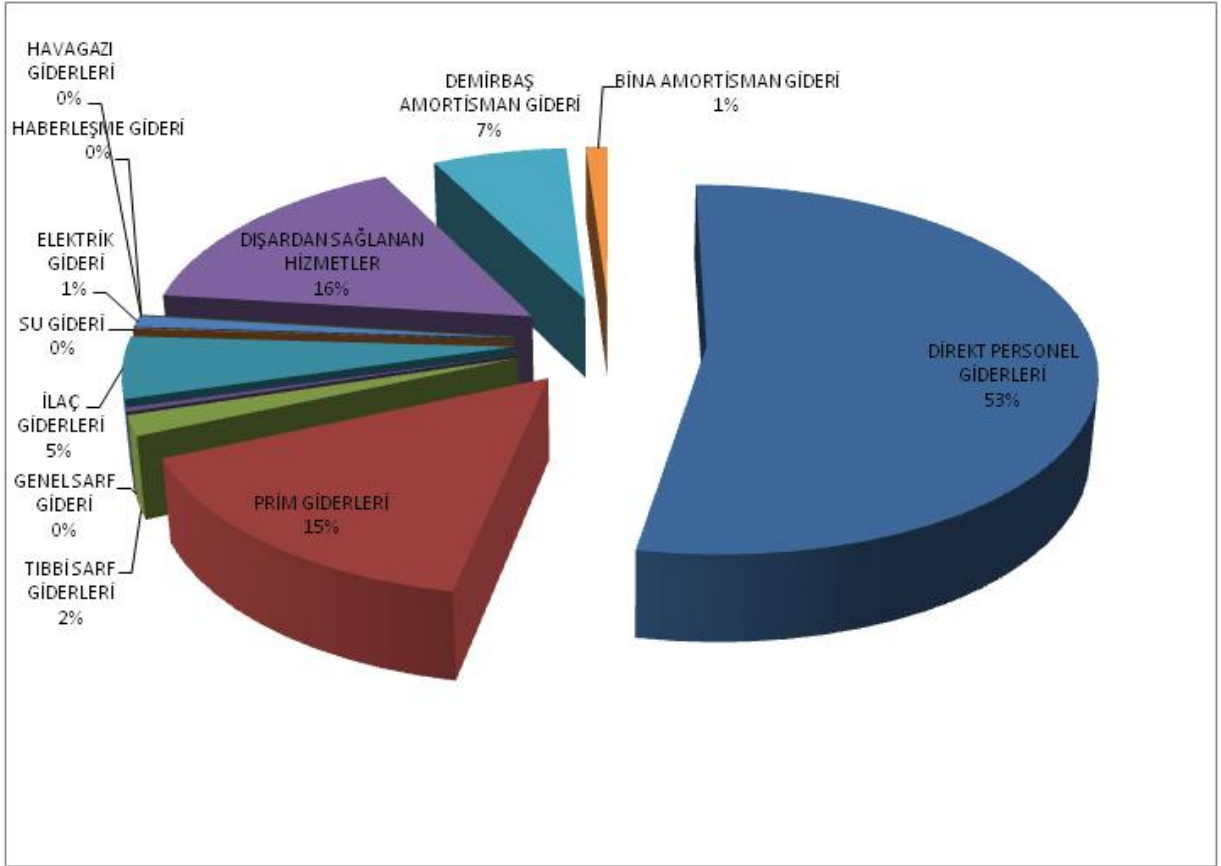
Tablo 10. MR ve BT Ünitelerinin Direkt Maliyetleri

<b>GİDER KALEMLERİ</b>	<b>MR</b>	<b>BT</b>
<b>DİREKT PERSONEL GİDERLERİ</b>	774.000	684.000
<b>PRİM GİDERLERİ</b>	216.000	198.000
<b>TIBBİ SARF GİDERLERİ</b>	23.600	22.670
<b>GENEL SARF GİDERİ</b>	2.679	4.571
<b>İLAÇ GİDERLERİ</b>	15.200	69.521
<b>SU GİDERİ</b>	616	750
<b>ELEKTRİK GİDERİ</b>	14.369	12.678
<b>HAVAGAZI GİDERLERİ</b>	0	0
<b>HABERLEŞME GİDERİ</b>	0	0
<b>DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER</b>	200.000	200.000
<b>DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ</b>	52.510	83.560
<b>BİNA AMORTİSMAN GİDERİ</b>	13.326	13.326
<b>TOPLAM</b>	<b>1.312.299</b>	<b>1.289.076</b>

Şekil 6. MR Ünitesi Direkt Maliyetlerinin Dağılımı



Şekil 7. BT Ünitesi Direkt Maliyetlerinin Dağılımı



#### 4.2. Endirekt Maliyet (II. Dağıtım)

Hastanenin ile MR ve CT Ünitelerinin endirekt maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan dağıtım kriterlerinin değerleri (dağıtım oranları) Tablo 11’de sunulmuştur. Yardımcı gider merkezlerinde toplanan maliyetlerin, Tablo 11’de verilen dağıtım oranları kullanılarak hastane bölümlerine yüklenen tutarları (endirekt giderler) Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	DAĞITIM ORANLARI	Sütun1	EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	HALKLA İLİŞKİLER	ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	TEKNİK SERVİS
MUTFAK	DÖNÜŞTÜRÜLMÜŞ ÖĞÜN		0,01883	0,00054	0,00269	0,00269
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	METREKARE			0,000955566	0,004777831	0,004777831
HALKLA İLİŞKİLER	HASTA GÜNÜ SAYISI				0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	UZMAN GÖRÜŞÜ					
TEKNİK SERVİS	AMORTİSMAN					
GÜVENLİK	METREKARE					
MERKEZİ STERİLİZASYON	SABİT ORANLAR					
ARŞİV-İSTATİSTİK	HASTA GÜNÜ SAYISI					
HASTA KABUL	HASTA GÜNÜ SAYISI					
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	UZMAN GÖRÜŞÜ					
ECZANE	İLAÇ GELİRİ					
RAPOR ÜNİTESİ	HASTA GÜNÜ SAYISI					
SANTRAL	PERSONEL SAYISI					

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	GÜVENLİK	MERKEZİ STERİLİZASYON	ARŞİV-İSTATİSTİK	HASTA KABUL	BİYOMEDİKAL DEPARTMANI
MUTFAK	0,00551	0,00013	0,00269	0,00202	0,00121
EV İDARESİ/İSİ MERKEZİ	0,000955566	0,004777831	0,019111323	0,003822265	0,007166746
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ					
TEKNİK SERVİS	0,011325329	0,002688417	0,007389956	0,006572321	0,003226247
GÜVENLİK		0,004833253	0,019333011	0,003866602	0,007249879
MERKEZİ STERİLİZASYON			0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK				0,012009608	0,007205765
HASTA KABUL					0
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI					
ECZANE					
RAPOR ÜNİTESİ					
SANTRAL					

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	ECZANE	RAPOR ÜNİTESİ	SANTRAL	REKTÖRLÜK	BAŞHEKİMLİK	BİLGİ İŞLEM
MUTFAK	0,00081	0,00067	0,00175	0,00054	0,00054	0,00148
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	0,009555662	0,002388915	0,004777831	0,011944577	0,004777831	0,007166746
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ				0,1	0,2	
TEKNİK SERVİS	0,00289737	0,003457145	0,005446307	0,002282748	0,011329669	0,007449504
GÜVENLİK	0,009666506	0,002416626	0,004833253	0,012083132	0,004833253	0,007249879
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	0,004803843	0,004003203	0,010408327	0,003202562	0,003202562	0,008807046
HASTA KABUL	0	0	0	0	0	0
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0	0
ECZANE		0	0	0	0	0
RAPOR ÜNİTESİ			0	0	0	0
SANTRAL				0,003330558	0,003330558	0,009159034

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	İDARİ BİRİM YARDIMCILIĞI	FATURA TAHAKKUK	TKY	AMELİYATHANE	KAN BANKASI	LABORATUVAR
MUTFAK	0,00013	0,01439	0,00067	0,00753	0,00188	0,00323
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	0,007166746	0,007166746	0,002388915	0,095556617	0,009555662	0,038748208
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ		0,1				
TEKNİK SERVİS	0,002791827	0,03033651	0,000554602	0,027658251	0,014812147	0,041245648
GÜVENLİK	0,007249879	0,007249879	0,002416626	0,096665056	0,009666506	0,03919768
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0,5	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	0,000800641	0,085668535	0,004003203	0,044835869	0,011208967	0,019215372
HASTA KABUL	0	0	0	0	0	0
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0,1	0,3
ECZANE	0	0	0	0	0,000129553	2,00853E-07
RAPOR ÜNİTESİ	0	0	0	0	0	0
SANTRAL	0,000832639	0,089092423	0,004163197	0,04662781	0,011656953	0,019983347

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	PATOLOJİ	TIBBİ GENETİK	NÜKLEER TIP	RADYODİYAGNOSTİK	MR	ANESTEZİYOLOJİ
MUTFAK	0,00229	0,00054	0,00121	0,01395	0,00683	0,00934
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	0,007166746	0,009555662	0,007166746	0,043000478	0,004777831	0,009555662
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ						
TEKNİK SERVİS	0,016559056	0,014007304	0,009844185	0,071690723	0,013876152	0,029401339
GÜVENLİK	0,007249879	0,009666506	0,007249879	0,043499275	0,004833253	0,009666506
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0	0,2
ARŞİV-İSTATİSTİK	0,013610889	0,003202562	0,007205765	0,074459568	0,009607686	0,026421137
HASTA KABUL	0	0	0	0,001773305	0,006422238	0,006038821
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0,1	0,05	0,1	0,3	0,05	0
ECZANE	0	0,000134006	4,99025E-05	0,061564524	0,001600086	0,005664798
RAPOR ÜNİTESİ	0	0	0	0,001773305	0,006422238	0,006038821
SANTRAL	0,014154871	0,003330558	0,007493755	0,07743547	0,009991674	0,027477102



Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	ACİL POLİKLİNİK	CT	AĞIZ VE DİŞ HASTALIKLARI	BEYİN VE SİNİR CERRAHİSİ	ÇOCUK ACİL
MUTFAK	0,00336	0,00134	0,01005	0,03730	0,00054
EV İDARESİ/İSİ MERKEZİ	0,018346871	0,004777831	0,112279025	0,017964644	0,002484472
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	0,6				
TEKNİK SERVİS	0,01310494	0,022081449	0,028257035	0,023528363	0,002811214
GÜVENLİK	0,018559691	0,004833253	0,11358144	0,01817303	0,002513291
MERKEZİ STERİLİZASYON	0,1	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	0,020016013	0,008006405	0,051240993	0,012009608	0,003202562
HASTA KABUL	0	0	0,001773305	0,043469926	0
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0
ECZANE	0,014277042	0,007318394	0,00012603	0,00704258	0,001006044
RAPOR ÜNİTESİ	0	0	0,001773305	0,043469926	0
SANTRAL	0,020815987	0,008326395	0,053288926	0,012489592	0,003330558

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	ÇOCUK CERRAHİSİ	ÇOCUK SAĞLIĞI VE HASTALIKLARI	DERMATOLOJİ	ENDOKRİNOLOJİ	FİZİKSEL TIP VE REH.
MUTFAK	0,00785	0,09607	0,00235	0,00327	0,00398
EV İDARESİ/İSİ MERKEZİ	0,013186813	0,047778309	0,009555662	0,009555662	0,038222647
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ					
TEKNİK SERVİS	0,008347518	0,064752319	0,006644896	0,008672596	0,020257582
GÜVENLİK	0,013339778	0,048332528	0,009666506	0,009666506	0,038666022
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	0,008807046	0,090472378	0,011208967	0,007205765	0,023218575
HASTA KABUL	0,023532231	0,099640546	0,000575126	0,002540139	9,58543E-05
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0
ECZANE	0,005181516	0,112727503	0,001346654	0,001394974	1,09853E-05
RAPOR ÜNİTESİ	0,023532231	0,099640546	0,000575126	0,002540139	9,58543E-05
SANTRAL	0,009159034	0,09408826	0,011656953	0,007493755	0,024146545

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	GASTROENTROLOJİ	GENEL CERRAHİ	GÖĞÜS HASTALIKLARI	GÖZ HASTALIKLARI	HEMATOLOJİ	İÇ HASTALIKLARI
MUTFAK	0,02407	0,08990	0,01819	0,05612	0,02269	0,00812
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	0,019111323	0,019111323	0,009555662	0,018824654	0,009555662	0,019111323
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ						
TEKNİK SERVİS	0,012985151	0,054347798	0,011666749	0,023758427	0,003276599	0,02280197
GÜVENLİK	0,019333011	0,019333011	0,009666506	0,019043016	0,009666506	0,019333011
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	0,013610889	0,040032026	0,016813451	0,024019215	0,002401922	0,041633307
HASTA KABUL	0,026839204	0,102468248	0,018931225	0,064174455	0,027462257	0,001389887
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0	0
ECZANE	0,020440736	0,098373049	0,029114315	0,00338674	0,075961664	0,035107159
RAPOR ÜNİTESİ	0,026839204	0,102468248	0,018931225	0,064174455	0,027462257	0,001389887
SANTRAL	0,014154871	0,041631973	0,017485429	0,024979184	0,002497918	0,043297252

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	KADIN SAĞLIĞI VE HAST.	KALP VE DAMAR CERRAHİSİ	KARDİYOLOJİ	KULAK BURUN BOĞAZ	NEFROLOJİ
MUTFAK	0,14542	0,05334	0,08613	0,03391	0,02449
EV İDARESİ/İSİ MERKEZİ	0,047778309	0,026373626	0,055900621	0,009555662	0,009555662
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ					
TEKNİK SERVİS	0,032343901	0,048632017	0,049122984	0,015956448	0,01774899
GÜVENLİK	0,048332528	0,026679555	0,056549058	0,009666506	0,009666506
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	0,054443555	0,024819856	0,045636509	0,016813451	0,006405124
HASTA KABUL	0,167888809	0,060579919	0,096669063	0,038293793	0,028852145
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0
ECZANE	0,166066556	0,017580132	0,018787331	0,001731217	0,05393871
RAPOR ÜNİTESİ	0,167888809	0,060579919	0,096669063	0,038293793	0,028852145
SANTRAL	0,056619484	0,025811823	0,04746045	0,017485429	0,006661116

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	NÖROLOJİ	ONKOLOJİ	ORTOPEDİ VE TRAVMATOLOJİ	PLASTİK VE REKONS.CER	ROMATOLOJİ
MUTFAK	0,02470	0,05445	0,02640	0,01352	0,00159
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	0,021213569	0,01863354	0,019541328	0,004777831	0,004777831
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ					
TEKNİK SERVİS	0,016902308	0,006281031	0,025467658	0,005859067	0,004764189
GÜVENLİK	0,021459642	0,018849686	0,019768004	0,004833253	0,004833253
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	0,020816653	0,008006405	0,016813451	0,008006405	0,003202562
HASTA KABUL	0,026120297	0,065420561	0,029043853	0,015001198	0,001294033
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0
ECZANE	0,018798659	0,133173893	0,004789104	0,00439481	0,000986843
RAPOR ÜNİTESİ	0,026120297	0,065420561	0,029043853	0,015001198	0,001294033
SANTRAL	0,021648626	0,008326395	0,017485429	0,008326395	0,003330558

Tablo 11. Dağıtım Kriterleri

YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ	RUH SAĞLIĞI VE HAST.	ÜROLOJİ	HEMODİYALİZ
MUTFAK	0,00134	0,03783	0,00760
EV İDARESİ/İSİ MERKEZİ	0,019111323	0,016817965	0,047778309
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ			
TEKNİK SERVİS	0,008538008	0,023013633	0,081232404
GÜVENLİK	0,019333011	0,01701305	0,048332528
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0,2
ARŞİV-İSTATİSTİK	0,008006405	0,021617294	0,037630104
HASTA KABUL	0	0,042127965	0,001581596
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0
ECZANE	0	0,013285743	0,084508547
RAPOR ÜNİTESİ	0	0,042127965	0,001581596
SANTRAL	0,008326395	0,022481266	0,039134055

Tablo 12. Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım)

		EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	HALKLA İLİŞKİLER	ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	TEKNİK SERVİS	GÜVENLİK	MERKEZİ STERİLİZASYON
<b>BİRİNCİ DAĞITIM TUTARI</b>		3.828.245	82.298	1.287.180	872.934	954.110	175.817
	<b>DAĞITIM MİKTARI</b>						
MUTFAK	5.992.575	112.830	3.224	16.119	16.119	33.043	806
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	3.941.074	0	3.766	18.830	18.830	3.766	18.830
HALKLA İLİŞKİLER	89.287		0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	1.322.128			0	0	0	0
TEKNİK SERVİS	907.882				0	10.282	2.441
GÜVENLİK	1.001.201					0	4.839
MERKEZİ STERİLİZASYON	202.733						0
ARŞİV-İSTATİSTİK	523.088						
HASTA KABUL	470.924						
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	341.345						
ECZANE	270.616						
RAPOR ÜNİTESİ	118.979						
SANTRAL	650.612						
AMELİYATHANE GİDERİ	3.054.813						
<b>TOPLAM</b>	<b>15.832.446</b>						

Tablo 12. Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım)

	ARŞİV-İSTATİSTİK	HASTA KABUL	BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	ECZANE	RAPOR ÜNİTESİ	SANTRAL	REKTÖRLÜK
<b>BİRİNCİ DAĞITIM TUTARI</b>	<b>405.585</b>	<b>427.651</b>	<b>291.891</b>	<b>213.300</b>	<b>97.882</b>	<b>606.077</b>	<b>299.792</b>
MUTFAK	16.119	12.089	7.253	4.836	4.030	10.477	3.224
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	75.319	15.064	28.245	37.660	9.415	18.830	47.074
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	0	0	0	0	0	0	132.213
TEKNİK SERVİS	6.709	5.967	2.929	2.630	3.139	4.945	2.072
GÜVENLİK	19.356	3.871	7.259	9.678	2.420	4.839	12.098
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	0	6.282	3.769	2.513	2.094	5.444	1.675
HASTA KABUL		0	0	0	0	0	0
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI			0	0	0	0	0
ECZANE				0	0	0	0
RAPOR ÜNİTESİ					0	0	0
SANTRAL						0	2.167
AMELİYATHANE GİDERİ							
<b>TOPLAM</b>							<b>500.316</b>



Tablo 12. Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım)

	BAŞHEKİMLİK	BİLGİ İŞLEM	İDARİ BİRİM YARDIMCILIĞI	FATURA TAHAKKUK	TKY	AMELİYATHANE	KAN BANKASI
<b>BİRİNCİ DAĞITIM TUTARI</b>	<b>4.366.473</b>	<b>602.142</b>	<b>2.210.981</b>	<b>1.426.520</b>	<b>164.819</b>	<b>2.357.150</b>	<b>1.150.806</b>
MUTFAK	3.224	8.865	806	86.234	4.030	45.132	11.283
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	18.830	28.245	28.245	28.245	9.415	376.596	37.660
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	0	0	0
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	264.426	0	0	132.213	0	0	0
TEKNİK SERVİS	10.286	6.763	2.535	27.542	504	25.110	13.448
GÜVENLİK	4.839	7.259	7.259	7.259	2.420	96.781	9.678
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0	101.366	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	1.675	4.607	419	44.812	2.094	23.453	5.863
HASTA KABUL	0	0	0	0	0	0	0
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0	0	34.135
ECZANE	0	0	0	0	0	0	35
RAPOR ÜNİTESİ	0	0	0	0	0	0	0
SANTRAL	2.167	5.959	542	57.965	2.709	30.337	7.584
AMELİYATHANE GİDERİ							0
<b>TOPLAM</b>	<b>4.671.920</b>	<b>663.840</b>	<b>2.250.785</b>	<b>1.810.789</b>	<b>185.989</b>	<b>3.055.926</b>	<b>1.270.491</b>

Tablo 12. Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım)

	LABORATUVAR	PATOLOJİ	TIBBİ GENETİK	NÜKLEER TIP	RADYODİYAGNOSTİK	MR	ANESTEZİYOLOJİ
<b>BİRİNCİ DAĞITIM TUTARI</b>	<b>3.971.562</b>	<b>1.105.609</b>	<b>771.730</b>	<b>717.072</b>	<b>8.483.760</b>	<b>1.312.299</b>	<b>2.423.692</b>
MUTFAK	19.342	13.701	3.224	7.253	83.576	40.909	55.969
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	152.710	28.245	37.660	28.245	169.468	18.830	37.660
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	0	0	158	573	539
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	0	0	0	0	0	0	0
TEKNİK SERVİS	37.446	15.034	12.717	8.937	65.087	12.598	26.693
GÜVENLİK	39.245	7.259	9.678	7.259	43.552	4.839	9.678
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0	0	40.547
ARŞİV-İSTATİSTİK	10.051	7.120	1.675	3.769	38.949	5.026	13.821
HASTA KABUL	0	0	0	0	835	3.024	2.844
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	102.404	34.135	17.067	34.135	102.404	17.067	0
ECZANE	0	0	36	14	16.660	433	1.533
RAPOR ÜNİTESİ	0	0	0	0	211	764	718
SANTRAL	13.001	9.209	2.167	4.876	50.380	6.501	17.877
AMELİYATHANE GİDERİ	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOPLAM</b>	<b>4.345.761</b>	<b>1.220.310</b>	<b>855.954</b>	<b>811.559</b>	<b>9.055.041</b>	<b>1.422.864</b>	<b>2.631.570</b>

Tablo 12. Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım)

	ACIL POLİKLİNİK	CT	AĞIZ VE DİŞ HASTALIKLARI	BEYİN VE SİNİR CERRAHİSİ	ÇOCUK ACIL	ÇOCUK CERRAHİSİ	ÇOCUK SAĞLIĞI VE HASTALIKLARI
<b>BİRİNCİ DAĞITIM TUTARI</b>	<b>1.251.944</b>	<b>1.289.076</b>	<b>4.588.669</b>	<b>1.954.625</b>	<b>202.540</b>	<b>775.856</b>	<b>6.459.645</b>
MUTFAK	20.148	8.059	60.205	223.528	3.224	47.019	575.724
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	72.306	18.830	442.500	70.800	9.791	51.970	188.298
HALKLA İLİŞKİLER	0	0	158	3.881	0	2.101	8.897
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	793.277	0	0	0	0	0	0
TEKNİK SERVİS	11.898	20.047	25.654	21.361	2.552	7.579	58.787
GÜVENLİK	18.582	4.839	113.718	18.195	2.516	13.356	48.391
MERKEZİ STERİLİZASYON	20.273	0	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	10.470	4.188	26.804	6.282	1.675	4.607	47.325
HASTA KABUL	0	0	835	20.471	0	11.082	46.923
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0	0	0
ECZANE	3.864	1.980	34	1.906	272	1.402	30.506
RAPOR ÜNİTESİ	0	0	211	5.172	0	2.800	11.855
SANTRAL	13.543	5.417	34.670	8.126	2.167	5.959	61.215
AMELİYATHANE GİDERİ	0	0	48.105	458.435	0	96.519	0
<b>TOPLAM</b>	<b>2.216.306</b>	<b>1.352.437</b>	<b>5.293.458</b>	<b>2.334.346</b>	<b>224.739</b>	<b>923.731</b>	<b>7.537.565</b>

Tablo 12. Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım)

	DERMATOLOJİ	ENDOKRİNOLOJİ	FİZİKSEL TIP VE REH.	GASTROENTROLOJİ	GENEL CERRAHİ	GÖĞÜS HASTALIKLARI	GÖZ HASTALIKLARI
<b>BİRİNCİ DAĞITIM TUTARI</b>	<b>700.561</b>	<b>697.481</b>	<b>1.534.954</b>	<b>1.470.793</b>	<b>4.666.102</b>	<b>1.302.156</b>	<b>2.487.070</b>
MUTFAK	14.080	19.609	23.838	144.247	538.704	109.006	336.324
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	37.660	37.660	150.638	75.319	75.319	37.660	74.189
HALKLA İLİŞKİLER	51	227	9	2.396	9.149	1.690	5.730
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	0	0	0	0	0	0	0
TEKNİK SERVİS	6.033	7.874	18.391	11.789	49.341	10.592	21.570
GÜVENLİK	9.678	9.678	38.712	19.356	19.356	9.678	19.066
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	5.863	3.769	12.145	7.120	20.940	8.795	12.564
HASTA KABUL	271	1.196	45	12.639	48.255	8.915	30.221
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0	0	0
ECZANE	364	378	3	5.532	26.621	7.879	917
RAPOR ÜNİTESİ	68	302	11	3.193	12.192	2.252	7.635
SANTRAL	7.584	4.876	15.710	9.209	27.086	11.376	16.252
AMELİYATHANE GİDERİ	0	0	0	0	581.451	0	429.968
<b>TOPLAM</b>	<b>782.214</b>	<b>783.048</b>	<b>1.794.458</b>	<b>1.761.594</b>	<b>5.493.066</b>	<b>1.510.000</b>	<b>3.011.538</b>

Tablo 12. Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım)

	HEMATOLOJİ	İÇ HASTALIKLARI	KADIN SAĞLIĞI VE HAST.	KALP VE DAMAR CERRAHİSİ	KARDİYOLOJİ	KULAK BURUN BOĞAZ	NEFROLOJİ
<b>BİRİNCİ DAĞITIM TUTARI</b>	<b>1.070.975</b>	<b>2.240.132</b>	<b>5.972.280</b>	<b>3.816.227</b>	<b>5.366.983</b>	<b>1.156.103</b>	<b>1.214.258</b>
MUTFAK	135.995	48.669	871.418	319.646	516.138	203.186	146.785
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	37.660	75.319	188.298	103.940	220.308	37.660	37.660
HALKLA İLİŞKİLER	2.452	124	14.990	5.409	8.631	3.419	2.576
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	0	0	0	0	0	0	0
TEKNİK SERVİS	2.975	20.702	29.364	44.152	44.598	14.487	16.114
GÜVENLİK	9.678	19.356	48.391	26.712	56.617	9.678	9.678
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	1.256	21.778	28.479	12.983	23.872	8.795	3.350
HASTA KABUL	12.933	655	79.063	28.529	45.524	18.033	13.587
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0	0	0
ECZANE	20.556	9.501	44.940	4.757	5.084	468	14.597
RAPOR ÜNİTESİ	3.267	165	19.975	7.208	11.502	4.556	3.433
SANTRAL	1.625	28.170	36.837	16.793	30.878	11.376	4.334
AMELİYATHANE GİDERİ	0	0	517.131	257.252	0	162.010	0
<b>TOPLAM</b>	<b>1.299.372</b>	<b>2.464.570</b>	<b>7.334.036</b>	<b>4.386.356</b>	<b>6.330.136</b>	<b>1.467.762</b>	<b>1.466.371</b>

Tablo 12. Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım)

	NÖROLOJİ	ONKOLOJİ	ORTOPEDİ VE TRAVMATOLOJİ	PLASTİK VE REKONS.CER	ROMATOLOJİ	RUH SAĞLIĞI VE HAST.	ÜROLOJİ
<b>BİRİNCİ DAĞITIM TUTARI</b>	<b>1.363.948</b>	<b>1.864.549</b>	<b>1.959.899</b>	<b>695.361</b>	<b>326.494</b>	<b>483.320</b>	<b>1.890.187</b>
MUTFAK	148.004	326.266	158.194	81.025	9.518	8.059	226.671
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	83.604	73.436	77.014	18.830	18.830	75.319	66.281
HALKLA İLİŞKİLER	2.332	5.841	2.593	1.339	116	0	3.761
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	0	0	0	0	0	0	0
TEKNİK SERVİS	15.345	5.702	23.122	5.319	4.325	7.752	20.894
GÜVENLİK	21.485	18.872	19.792	4.839	4.839	19.356	17.033
MERKEZİ STERİLİZASYON	0	0	0	0	0	0	0
ARŞİV-İSTATİSTİK	10.889	4.188	8.795	4.188	1.675	4.188	11.308
HASTA KABUL	12.301	30.808	13.677	7.064	609	0	19.839
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0	0	0	0	0	0	0
ECZANE	5.087	36.039	1.296	1.189	267	0	3.595
RAPOR ÜNİTESİ	3.108	7.784	3.456	1.785	154	0	5.012
SANTRAL	14.085	5.417	11.376	5.417	2.167	5.417	14.627
AMELİYATHANE GİDERİ	0	0	199.094	108.245	0	0	196.605
<b>TOPLAM</b>	<b>1.680.188</b>	<b>2.378.903</b>	<b>2.279.214</b>	<b>826.357</b>	<b>368.994</b>	<b>603.411</b>	<b>2.279.209</b>

Tablo 12. Bölümlerin Endirekt Giderleri (II. Dağıtım)

	HEMODİALİZ
<b>BİRİNCİ DAĞITIM TUTARI</b>	<b>4.268.303</b>
MUTFAK	45.571
EV İDARESİ/ISI MERKEZİ	188.298
HALKLA İLİŞKİLER	141
ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ	0
TEKNİK SERVİS	73.749
GÜVENLİK	48.391
MERKEZİ STERİLİZASYON	40.547
ARŞİV-İSTATİSTİK	19.684
HASTA KABUL	745
BİYOMEDİKAL DEPARTMANI	0
ECZANE	22.869
RAPOR ÜNİTESİ	188
SANTRAL	25.461
AMELİYATHANE GİDERİ	0
<b>TOPLAM</b>	<b>4.733.948</b>

MR ve BT ünitelerinin endirekt giderleri Tablo 13’de verilmiştir. MR ünitesinde, BT ünitesinde geçerli olmayan bazı endirekt giderler ortaya çıkmıştır. Örneğin halkla ilişkiler, hasta kabul, rapor ünitesi gibi bölümlerin giderlerinin bir kısmı MR ünitesine yüklenirken, BT ünitesine yüklenmemiştir -. Bunun nedeni, bu bölümün, BT ünitesinden farklı olarak dışardan gelen hastalara hizmet vermesidir. Bu nedenle burada bir poliklinik hizmeti sunulmuş gibi görünmesidir. Bu durum, veri kayıt sistemindeki hatalardan da kaynaklanabileceği düşünülmüş; rakamların küçük olması nedeniyle herhangi bir düzeltme işlemine gereksinim duyulmamıştır.

**Talo 13. MR ve BT Ünitelerinin Endirekt Giderleri**

<b>YARDIMCI GİDER MERKEZLERİ</b>	<b>MR</b>	<b>BT</b>
<b>MUTFAK</b>	<b>40.909</b>	<b>8.059</b>
<b>EV İDARESİ/ISI MERKEZİ</b>	<b>18.830</b>	<b>18.830</b>
<b>HALKLA İLİŞKİLER</b>	<b>573</b>	<b>0</b>
<b>ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>TEKNİK SERVİS</b>	<b>12.598</b>	<b>20.047</b>
<b>GÜVENLİK</b>	<b>4.839</b>	<b>4.839</b>
<b>MERKEZİ STERİLİZASYON</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>ARŞİV-İSTATİSTİK</b>	<b>5.026</b>	<b>4.188</b>
<b>HASTA KABUL</b>	<b>3.024</b>	<b>0</b>
<b>BİYOMEDİKAL DEPARTMANI</b>	<b>17.067</b>	<b>0</b>
<b>ECZANE</b>	<b>433</b>	<b>1.980</b>
<b>RAPOR ÜNİTESİ</b>	<b>764</b>	<b>0</b>
<b>SANTRAL</b>	<b>6.501</b>	<b>5.417</b>
<b>AMELİYATHANE GİDERİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>110.564</b>	<b>63,361</b>

#### **4.3. Genel Yönetim Giderlerinin Yüklenmesi**

Genel yönetim giderleri, hastane yönetimi ile ilgili olan giderler olarak kabul edilmektedir. Bu bölümlerin giderlerinin toplam gidere oranı, % 10 civarında olup, ülke ortalamasına yakın görünmektedir. Tablo 15’de hastane bölümlerinin genel yönetim giderleri verilmiştir. Genel yönetim giderlerinin dağıtımında esas üretim gider merkezlerinin ikinci dağıtım sonucu oluşan toplam maliyetleri dikkate alınmıştır.



Tablo 15. Bölümlerin Genel Yönetim Giderleri

BÖLÜMLER	II. DAĞITIM TUTARI	GENEL YÖNETİM GİDERİ	TOPLAM GİDER
AMELİYATHANE	3.055.926	309.427	3.365.353
KAN BANKASI	1.270.491	128.643	1.399.135
LABORATUVAR	4.345.761	440.029	4.785.790
PATOLOJİ	1.220.310	123.562	1.343.872
TIBBİ GENETİK	855.954	86.669	942.623
NÜKLEER TIP	811.559	82.174	893.733
RADYODİYAGNOSTİK	9.055.041	916.866	9.971.907
MR	1.422.864	144.072	1.566.936
ANESTEZİYOLOJİ	2.631.570	266.459	2.898.029
ACİL POLİKLİNİK	2.216.306	224.412	2.440.717
BT	1.352.437	136.941	1.489.378
AĞIZ VE DİŞ HASTALIKLARI	5.293.458	535.988	5.829.446
BEYİN VE SİNİR CERRAHİSİ	2.334.346	236.364	2.570.710
ÇOCUK ACİL	224.739	22.756	247.494
ÇOCUK CERRAHİSİ	923.731	93.532	1.017.263
ÇOCUK SAĞLIĞI VE HASTALIKLARI	7.537.565	763.214	8.300.780
DERMATOLOJİ	782.214	79.203	861.417
ENDOKRİNOLOJİ	783.048	79.287	862.336
FİZİKSEL TIP VE REH.	1.794.458	181.697	1.976.156
GASTROENTROLOJİ	1.761.594	178.370	1.939.964
GENEL CERRAHİ	5.493.066	556.199	6.049.266
GÖĞÜS HASTALIKLARI	1.510.000	152.895	1.662.895
GÖZ HASTALIKLARI	3.011.538	304.933	3.316.470
HEMATOLOJİ	1.299.372	131.568	1.430.940
İÇ HASTALIKLARI	2.464.570	249.549	2.714.119
KADIN SAĞLIĞI VE HAST.	7.334.036	742.606	8.076.642
KALP VE DAMAR CERRAHİSİ	4.386.356	444.139	4.830.495
KARDİYOLOJİ	6.330.136	640.956	6.971.092
KULAK BURUN BOĞAZ	1.467.762	148.618	1.616.380
NEFROLOJİ	1.466.371	148.477	1.614.849
NÖROLOJİ	1.680.188	170.127	1.850.315
ONKOLOJİ	2.378.903	240.875	2.619.779
ORTOPEDİ VE TRAVMATOLOJİ	2.279.214	230.781	2.509.995
PLASTİK VE REKONS.CER	826.357	83.673	910.030
ROMATOLOJİ	368.994	37.362	406.356
RUH SAĞLIĞI VE HAST.	603.411	61.098	664.510
ÜROLOJİ	2.279.209	230.781	2.509.989
HEMODİALİZ	4.733.948	479.335	5.213.283
TOPLAM	99.586.804	10.083.639	109.670.442

#### **4.4. Birim Maliyetlerin Hesaplanması**

MR ve BT ünitesinin 2010 yılı hizmet sayıları şu şekildedir:

MR: 13.090

BT: 17.555

MR ve BT bölümlerinin toplam maliyeti ise Tablo 15 belirtildiği

MR:1.556.936

BT: 1.489.378

Bu durumda MR ve BT birim maliyetleri

MR:119,7 TL

BT: 84,8 TL

olarak hesaplanmaktadır.

#### **4.5 Maliyet Fonksiyonlarının Hazırlanması**

Maliyet fonksiyonları, üretim miktarı ile maliyetler arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır (Evens ve diğ, 1983). MR ünitesinin maliyetlerini sabit ve değişken maliyetler olarak iki ana gruba ayırarak, bunu üretim miktarı ile ilişkilendirdiğimizde hastanenin bu bölümlerinin maliyet fonksiyonları elde edilebilir. MR ve CT Ünitelerinin sabit maliyetlerinin,

Prim hariç personel giderleri

Demirbaş ve bina amortisman giderlerinden

oluştugu söylenebilir. Zira bu giderler, üretim yapılırsa da yapılmazsa da katlanılan giderler olarak karşımıza çıkmaktadır. Endirekt giderlerden bir kısmı da sabit maliyet olarak değerlendirilebilir. Yemekhane, güvenlik, ısı merkezi, ev idaresi ve yönetim bölümlerinin giderleri sabit gider olarak görülebilirken, arşiv, rapor, eczane ünitelerinin giderleri değişken gider olarak kabul edilebilir (Tablo 16).

Tablo 16. MR ve BT Bölümlerinin Maliyetlerinin Sınıflandırılması

GİDER TÜRLERİ	MR	BT	GİDER SINIFI
<b>DİREKT PERSONEL GİDERLERİ</b>	<b>774.000</b>	<b>684.000</b>	SABİT MALİYET
<b>DEMİRBAŞ AMORTİSMANI</b>	<b>52.510</b>	<b>83.560</b>	SABİT MALİYET
<b>BİNA AMORTİSMANI</b>	<b>13.326</b>	<b>13.326</b>	SABİT MALİYET
<b>TIBBİ SARF GİDERLERİ</b>	<b>23.600</b>	<b>22.670</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>GENEL SARF GİDERİ</b>	<b>2.679</b>	<b>4.571</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>İLAÇ GİDERLERİ</b>	<b>15.200</b>	<b>69.521</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>SU GİDERİ</b>	<b>616</b>	<b>750</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>ELEKTRİK GİDERİ</b>	<b>14.369</b>	<b>12.678</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLER</b>	<b>200.000</b>	<b>200.000</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>PRİM GİDERLERİ</b>	<b>216.000</b>	<b>198.000</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>ENDİREKT GİDERLER</b>			
<b>TEKNİK SERVİS</b>	<b>12.598</b>	<b>20.047</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>MERKEZİ STERİLİZASYON</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>ARŞİV-İSTATİSTİK</b>	<b>5.026</b>	<b>4.188</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>HASTA KABUL</b>	<b>3.024</b>	<b>0</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>BİYOMEDİKAL DEPARTMANI</b>	<b>17.067</b>	<b>0</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>ECZANE</b>	<b>433</b>	<b>1.980</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>RAPOR ÜNİTESİ</b>	<b>764</b>	<b>0</b>	DEĞİŞKEN MALİYET
<b>MUTFAK</b>	<b>40.909</b>	<b>8.059</b>	SABİT MALİYET
<b>EV İDARESİ/ISI MERKEZİ</b>	<b>18.830</b>	<b>18.830</b>	SABİT MALİYET
<b>HALKLA İLİŞKİLER</b>	<b>573</b>	<b>0</b>	SABİT MALİYET
<b>ARAÇ İŞLETMECİLİĞİ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	SABİT MALİYET
<b>GÜVENLİK</b>	<b>4.839</b>	<b>4.839</b>	SABİT MALİYET
<b>SANTRAL</b>	<b>6.501</b>	<b>5.417</b>	SABİT MALİYET
<b>GENEL YÖNETİM GİDERİ</b>	<b>144.072</b>	<b>136.941</b>	SABİT MALİYET
<b>TOPLAM GİDER</b>	<b>1.566.936</b>	<b>1.489.378</b>	

Bu durumda MR ünitesinin toplam sabit maliyeti 1.055.560 TL, değişken gider toplamı da 511.376 TL; BT ünitesinin sabit maliyeti, 954.972 TL, değişken gider toplamı da 534.406 TL olarak belirlenmiştir.

MR Ünitesinin Maliyet fonksiyonu şu şekilde yazılabilir:

$$C_{MR} = 1.055.560 + 39,1 \times (\text{Çekilen MR})$$

BT Ünitesinin Maliyet fonksiyonu şu şekilde yazılabilir:

$$C_{BT} = 954.972 + 30,4 \times (\text{Çekilen BT})$$

#### 4.6. SUT Fiyatları ile Karşılaştırmalar ve Başabaş Analizleri

2010 yılı SUT'nde MR birim fiyatı 72,10 TL ve % 10 eğitim payı eklendiğinde 79,31 TL; BT ise 59,4 TL, % 10 eğitim payı ile birlikte 65,34 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda hastanenin hem MR hem de BT maliyetlerinin SUT fiyatlarının üstünde olduğu ortaya çıkmaktadır.

Bu veriler ışığında bir hastanenin MR hizmetlerinde başa baş noktasını yakalaması için üretim miktarını artırması gerekmektedir. MR ünitesinin başa baş noktasına gelmesi için üretmekesi gereken MR hizmeti sayısı (Q) şu şekilde hesaplanabilir (Chakravarty ve diğ., 2008).

$$Q_{MR} = \frac{(\text{Sabit Maliyet-SM})}{(\text{SUT fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet})}$$

$$Q_{MR} = \frac{1.055.560}{(79,31 - 39,1)} = 26.258 \text{ MR}$$

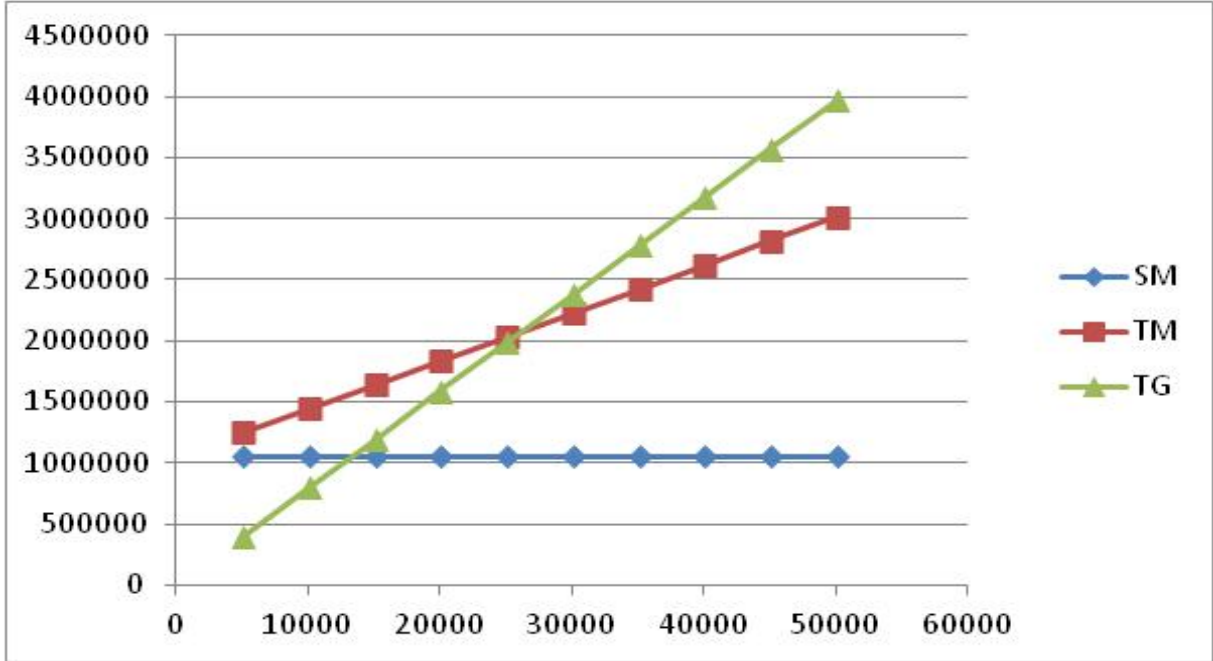
BT Ünitesi için ise başa baş noktasına ulaşmak için gerekli üretim miktarı şu şekilde hesaplanabilir:

$$Q_{BT} = \frac{(\text{Sabit Maliyet-SM})}{(\text{SUT fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet})}$$

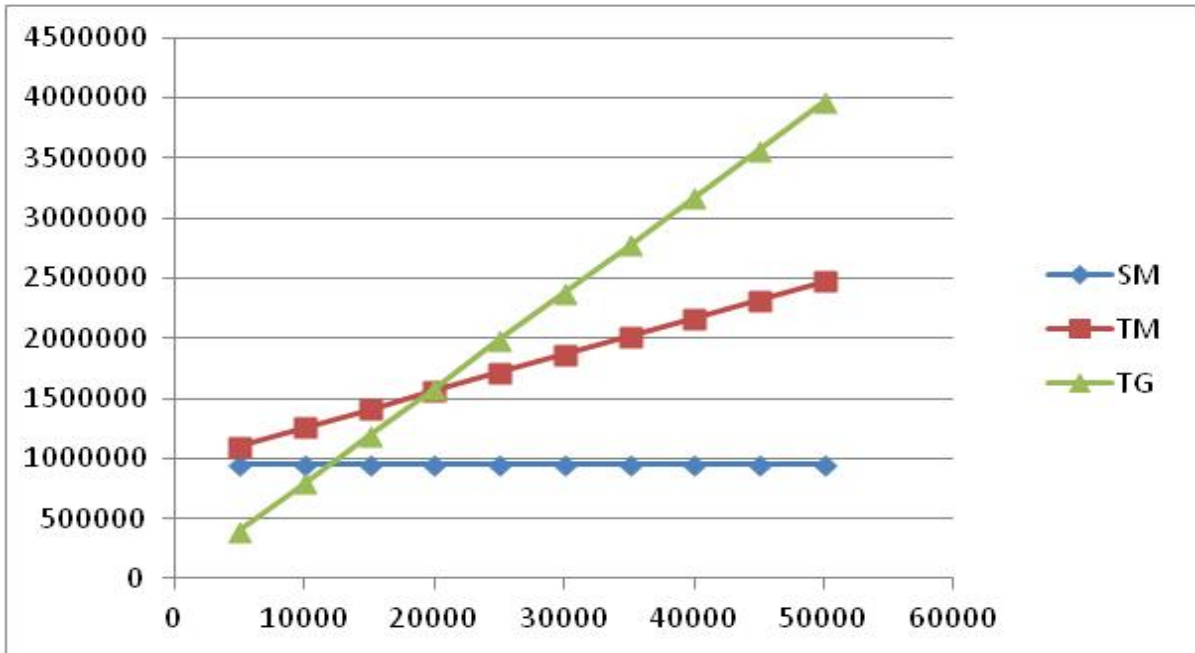
$$Q_{BT} = \frac{954.972}{(65,34 - 30,4)} = 27.332 \text{ BT}$$

Şekil 8 ve Şekil 9’de MR ve BT ünitelerine ait bababaş grafikleri sunulmuştur.

Şekil 8. MR Bölümü Başabaş Grafiği



Şekil 9. BT bölümü Başabaş Grafiği



## V. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Bu araştırmada bir eğitim araştırma hastanesinde MR e BT maliyetlerinin belirlenerek, maliyetlerin SUT fiyatları ile karşılaştırılması ve bu iki ünitenin maliyet fonksiyonlarının tanımlanması hedeflenmiştir. Araştırma sonuçları şu şekilde özetlenebilir:

1. MR ve BT bölümlerinin en önemli gider unsurları, direkt personel giderleridir. Personel giderlerinin payı, % 70'i geçmektedir.
2. MR ve BT birim maliyetleri sırasıyla 119,7 ve 84,8 TL olarak belirlenmiştir.
3. MR ve BT maliyetleri, SUT'nde belirlenen fiyatların altında olup, hastanenin üretim hacmini artırarak başa baş noktasına erişmesi gerekmektedir.
4. Hastanenin MR ve BT hizmetlerinde en azından başa baş noktasına erişmesi için yaklaşık yılda 27.000 çekim yapması gerekmektedir. Bu da günlük 74 çekim yapılması anlamına gelmektedir ki; pratik olarak bu üretim hacmine erişilmesi mümkün görünmemektedir.

5. Hastanenin MR bölümünün maliyet fonksiyonu;

$$Q_{MR} = 1.055.560 - 39,1 \times MR \text{ Sayısı şeklinde yazılabilirken,}$$

BT bölümünün maliyet fonksiyonu

$$C_{BT} = 954.972 + 30,4 \times (\text{Çekilen BT}) \text{ formunda ifade edilebilir.}$$

Bu bulgular ışığında aşağıdaki öneriler geliştirilebilir:

1. Hastanenin MR ve CT bölümünün maliyetlerinin yüksek olmasının en önemli nedeni personel giderlerinin yüksek olmasıdır. Bu sebeple bölümlerin ideal personel sayısını belirlemeleri gerekli görülmektedir. MR ve BT bölümlerinde fiili işyükü tahminlerine dayalı olarak norm kadroların belirlenmesinin yararlı olacağı ileri sürülebilir.
2. Sabit maliyetlerin yüksek çıkması nedeniyle hastanelerin üretim miktarını artırmasının önemli maliyet tasarrufları sağlayacağı anlaşılmaktadır. Zira üretim

miktarı arttıkça, birim maliyet içindeki sabit maliyetlerin payı önemli ölçüde azalabilmektedir. Dolayısı ile hastanelerin MR ve BT hizmetlerinin üretimini artıracak stratejiler üzerinde odaklaşması önerilebilir.

3. Bir diğer seçenek bu hizmetlerin dış kaynaklardan temin edilmesidir. Hastaneler kendi imkanları ile üretme potansiyeli olmasına rağmen daha ekonomik biçimde dışardan temin etme imkanlarını araştırması gerekmektedir. Sağlık Bakanlığı tarafından yapılan bir araştırmada, klinik hizmetlerin kurum dışı kaynaklardan sağlanması, Sağlık Bakanlığı hastaneleri için ekonomik bir seçenek olarak değerlendirilmiş; klinik hizmetlerin kurum dışı kaynaklardan sağlanması yoluyla, hastaneler bu hizmetlerle ilgili giderleri azaltarak hastalara sunulan sağlık hizmetlerinin maliyetlerini de aşağı çekebilecekleri gösterilmiştir (Akdağ, 2010).

## KAYNAKLAR

- Ağırbaş İsmail (1993). Hastanelerde Maliyet Performans Analizi ve TCDD Ankara Hastanesi'nde Bir Uygulama (yayınlanmamış bilim uzmanlığı tezi). Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Akdag R (2009). Progress Report: Health Transformation Program in Turkey. Ankara: Ministry of Health; 2009.
- Akdag R (2008). Progress Report: Health Transformation Program in Turkey. Ankara: Ministry of Health; 2009. 6 Akdag R. Progress so far: Turkey Health Transformation Program November 2002-June 2007. Ankara: Ministry of Health; 2008. <http://ekutuphane.tusak.saglik.gov.tr/kitaplar/20709241502590.NeredenNereyeEn20070924.pdf>
- Akdag, R (2003). Health Transformation Programme. Ankara: Ministry of Health; 2003.
- Akdağ, R (2010) (ed) Türk Sağlık Sistemi'nde Kurum Dışından Hizmet Alımı Uygulamaları. Ankara: Sağlık Bakanlığı Yayınları. 2010.
- Alpugan, Oktay (1981). "Hastane Yönetimi ve Ekonomik İlkeler", E.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Sayı1-2, ss. 197-204.
- Alpugan, Oktay (1991). "Hastanelerde Verimlilik Sorunu". I. Verimlilik Kongresi Bildiriler. Ankara: MPM Yayınları, No: 454, ss. 59-70.
- Ashby, J.L. Lisk, C.K. (1992). Why do Hospital Costs Continue to Increase. Health Affairs. 11(2): 134-147.
- Azoulay, Arik, Nadine M Doris, Kristian B Filion, Joanna Caron, Louise Piloted, Mark J Eisenberg (2007). The use of the transition cost accounting system in health services Research. Cost Effectiveness and Resource Allocation 2007, 5:11
- Baker, J J., Baker, R.W. (2011). Health care finance : basic tools for nonfinancial managers , Sudbury MA: Jones and Bartlett Publishers.
- Baker J. Boyd G. (1997). Activity Based Costing in the Operating Room at Valley View Hospital. Journal of Health Care Finance 22(2):57-61.



- Barnum H, Kutzin, J (1993). Public Hospitals in Developing Countries: Resource use, Cost and Financing. Baltimore: Johns Hopkins University press for the World Bank.
- Bell, Robert A. (2001). Radiology department Overhead Expenses. *Radiology*, 220 (1): 271
- Berry, E. Ralph (1982). "Costs and Efficiency in The Production of Health Services" içinde McKinlay, John. *Issues in Hospital Administration*. Massachusetts: Massachusetts Institute of Technology Press, ss. 64-86.
- Bursal, N. Ercan Y (1993). Maliyet Muhasebesi. Eskişehir AÖF Yayınları No: 476.
- Büyükmirza H. Kamil (2008).. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi – Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı. 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Callahan, Kevin R. Gary S. Stetz, Lynne M. Brooks (2007). . *Project management accounting : budgeting, tracking, and reporting costs and profitability*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.,
- Carey Kathleen. Burgess James F (2000). Hospital Costing: Experience From The WHA. *Financial Accountability&Management*, 16(4):289-308.
- Cascade Philip N., Webster, Edward W. Kazerooni Ella A (1998) Ineffective Use of of Radiology: The Hidden Cost. *American J Radiology* (170, ): 561-56
- Chakravarty, A., Naware, SS (2008). "Cost-effectiveness Analysis for Technology Acquisition". *MJAFI*, ( 64) 1. 46-49
- Chawla, Mukesh, Govindaraj, Ramesh (1996). Improving Hospital Performance through Policies to Increase Hospital Autonomy: Implementation Guidelines, Data for Decision Project, s. 2.
- Cohen, Mervyn D (2001). Determining Costs of Imaging Services . *Radiology* (220): 563–565
- Cohen MD, Hawes DR, Hutchins GD, McPhee WD, La Masters MB, Fallon RP (2000) . Activity-based cost analysis: a method of analyzing the financial and operating performance of academic radiology departments. *Radiology* 2000; 215:708–716.
- Crowe, Bernard L.. David M. Hailey, Rob Carter (1992). Assessment Of Costs And Benefits in the Introduction of Digital Radiology Systems *Int J Biomed Comput*, ( 30) 17-25

- Dowling, W.L. (1974). "Prospective Riembursement of Hospitals" Inquiry. (11): 163-179.
- Edizdoğan, N, etirkaya, ., Gümüş, E. (2011). Kamu Maliyeti. Bursa: Ekin yayınları
- Erkol mit, Ağırbaş, İsmail (2011). Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası 64 (2): 87-95
- Esatoğlu, A.E, Ağırbaş, İ., Payziner, P.D ve dig, (2010). Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri'nde Maliyet Analizi Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası 2010, 63(1):17-27.
- Evens, R.G., Siegel, B.A., Welych, M.J., Ter Potogissian, M.M. (1983). Cost Analyses of Positron Emission Tomography for Clinical Use. AJR, 141: 1073-1076.
- Feldstein, M. S (1971). The Rising Cost of Hospital Care. Washington: Information Reseources Press.
- Gapenski, L (2009). Fundamentals of healthcare finance. Chicago: Health Administration Press,
- Goldschmidt Y, Gafni A (1990) . A Managerial Approach To Allocating İndirect Fixed Costs İn Health Care Organizations. Health Care Manage Rev (15) :43-51.
- Lanen, William N, Shannon W. Anderson, Michael W. Maher (2011). Fundamentals of cost accounting New York. McGraw Hill
- Mankiw, Gregory N (2006). Principles of Microeconomics. New York: Thompson Southwestern
- Ocak S, Gider , Top M, Akar .(2004) Muğla Devlet Hastanesi Tomografi nitesi Maliyet-Hacim-Kar Analizi. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi; (7)1: 3-38.
- zulucan Abitter (2004). Enflasyonun Muhasebe Verileri zerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofinsman Yöntemleri zerine Bir Araştırma: SBF Dergisi 57(4):128-152.
- Partners for Health Reformplus.(2004). Management Accounting System for Hospitals (MASH) Manual. Bethesda, MD: The Partners for Health Reformplus Project, Abt Associates Inc.
- Resmi Gazete, 10,01,2008, sayı no 26752. Genel yönetim muhasebe yönetmeliği genel tebliği (sayı: 1).

- Rhea, James T. (2001). Costs of CT. *Radiology*, 220 (1): 270-271.
- Robertson, Robert L., Bernardo Barona, Ricardo P (1977) Hospital Cost Accounting And Analysis: The Case Of Candelaria *Journal of Community Health* 3(1 ): 61-79.
- Sağlık Bakanlığı (2004). Ulusal Hastalık Yükü ve maliyet Analizi Projesi Raporu. Ankara. Hıfıssıhha mektebi Müdürlüğü.
- Saini ve dig (2001) , Technical Cost of CT Examinations. *Radiology*. ( 218):172–175.
- Schulz, R., Jonhson, A. (1976). *Management of Hospitals*. New York: McGraw Hill.
- Shepard D. S., Hodgkin D., Anthony Y. E. (2000) “Analysis of Hospitals Costs: A Manuel For Managers”, Genova: World Health Organization
- Smith, P.C. 2002. Measuring health system performance. *Eur J Health Economics* 2002 · 3:145–148 2
- Tavakoli M., Davies H.T.O. (2004) Cost And Efficiency Within Health Care Systems *Health Care Management Science* (7): 5–6.
- Vaynand, Andrew Ven de Ven (1996). Market-oriented health-care reforms: trends and future options, *Social Science and Medicine* ( 43): 655–666
- Zelman, W. N., Michael J. McCue, Alan R. Millikan, and Noah D. Glick (2004). *Financial Management of Health Care Organizations*. Malden MA: Blackwell Publishing Ltd