

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
HASTANE VE SAĞLIK KURUMLARI YÖNETİMİ BİLİM DALI

**HASTANE İŞLETMELERİNDE FİİLİ TAM MALİYET
SİSTEMİNE GÖRE GELİR VE GİDERLERİN HESAPLANMASI
VE BİR HASTANE UYGULAMASI**

(İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi
Eğitim ve Araştırma Hastanesi)

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan: **Şirin MENDİ**

İSTANBUL – 2014

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
HASTANE VE SAĞLIK KURUMLARI YÖNETİMİ BİLİM DALI

**HASTANE İŞLETMELERİNDE FİİLİ TAM MALİYET
SİSTEMİNE GÖRE GELİR VE GİDERLERİN
HESAPLANMASI VE BİR HASTANE UYGULAMASI**

(İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi
Eğitim ve Araştırma Hastanesi)

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:

Şirin MENDİ

Öğrenci No:

110746587

Danışman:

Yrd. Doç. Dr. Şefika DEMİRKAN

İSTANBUL – 2014

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Projesi olarak sunduğum “HASTANE İŞLETMELERİNDE FİİLİ TAM MALİYET SİSTEMİNE GÖRE GELİR VE GİDERLERİN HESAPLANMASI VE BİR HASTANE UYGULAMASI” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

24./03./2014

Aday: **Şirin MENDİ**

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

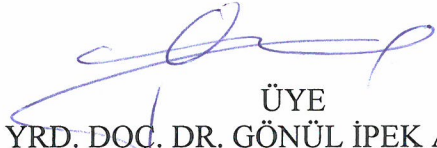
2014.03.2014

Enstitümüz *İşletme Yönetimi* Anabilim dalı *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi* Programı yüksek lisans öğrencilerinden 110746587 numaralı *Şirin MENDİ*'nin "Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim - Öğretim Yönetmeliği"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "*Hastane İşletmelerinde Fiili Tam Maliyet Sistemine Göre Gelir Giderlerin Hesaplaması ve Bir Hastane Uygulaması (Doktor Suat SEREN Göğüs Hastalıkları ve Tedavisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi)*" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 18.03.2014 tarih ve 2014/07 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin (c) bendi gereğince (5) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında *oyçokluğu/oybirliği* ile *Kabul/Red veya Düzeltme* kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.


DANIŞMAN
YRD.DOÇ. DR ŞEFİKA DEMİRKAN


ÜYE
PROF. DR. MEHMET FİKRET GEZGİN


ÜYE
YRD. DOÇ. DR. GÖNÜL İPEK ALKAN

Adı ve Soyadı : Şirin MENDİ
Danışmanı : Doç.Dr. Şefika DEMİRKAN
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans, 2014
Alanı : Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi
Anahtar Kelimeler : Hastane İşletmeleri, Fiili Maliyet, Gelirler, Giderler

ÖZ

HASTANE İŞLETMELERİNDE FİİLİ TAM MALİYET SİSTEMİNE GÖRE GELİR VE GİDERLERİN HESAPLANMASI VE BİR HASTANE UYGULAMASI

(İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi
Eğitim ve Araştırma Hastanesi)

İnsan ve insan sağlığının önemi tartışılmaz bir gerçektir. Gelişen teknoloji ile tıp bilimi pek çok hastalığa çare bulurken, hastanelerin ve sağlık personelin önemi giderek artmaktadır. Günümüzde hastaneler kamu ve özel sektör hastaneleri olarak sağlık hizmeti sunmaktadırlar. Kamu hastaneleri hizmet sunum bedellerinin büyük bir kısmını devlet ya da diğer adıyla Sosyal Güvenlik Kurumlarından almaktadır. Ancak kamu hastanelerinin hizmet sunum fiyatlandırması kamuca belirlenen skala üzerinden yapıldığından gelirlerini arttırmada negatif etki yaratmaktadır. Buna karşın özel sektör hastaneleri daha fazla gelir elde etme şansına sahiptirler.

Kamu ve özel sektör hastaneleri arasındaki gelir dengesizliği giderlerde de ortaya çıkmakta, kamu hastanelerinin personel sayılarının fazlalığı ve diğer bürokratik nedenlerden dolayı giderleri artmaktadır. Her ne kadar kamu hastaneleri kazanç elde etme amacıyla hizmet veriyor olmasalar da, kamu kaynaklarının optimum kullanımı ve hizmet kalitesinin artması açısından gelir-gider dengesinin gelirler yönünde artıya döndürülmesi gerekmektedir. İşletmelerin devamlılığı için gelirlerin arttırılması giderlerin de makul bir düzeye indirilmesi bir zorunluluktur.

Hastanelerde diğer tüm işletmeler gibi, faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin ekonomik boyutlarını raporlamak ve kayıt altına almak zorundadır. Muhasebe

tekniki olarak adlandırılan sistem ve yöntemlerle her türlü ekonomik değer olarak adlandırılabilir varlık ve değerlerini takip etmek, faaliyetleri değerlendirmek ve belirli bir dönemde ya da dönem sonunda mevcut durumunu görebilmekte ve durum değerlendirmesi yapabilmektedirler. Her işletmenin amacının maliyetleri en aza indirerek faaliyetlerinden en yüksek kazancı elde etmek olduğu bilinen bir gerçektir. Bu bağlamda hastanelerinde giderlerini kontrol ederek gelirlerini artırma amacı taşıdıklarını söylemek mümkündür.

Bu çalışmada; muhasebe sistemleri, maliyet ve gelir unsurlarına genel yaklaşımda bulunulmuş ve İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi'nin 2011 yılı mali verilerinden faydalanılarak, fiili tam maliyet yöntemi ile gelir gider durumu incelenmiştir. Gelir ve giderleri arasındaki ilişki veriler ışığında açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın hastane yönetiminde giderleri azaltıcı, gelirleri artırıcı çalışmalara ışık tutacağı ve kaynakların optimum kullanılmasına yardımcı olacağı umulmaktadır.

Name and Surname : Şirin MENDİ
Supervisor : Assoc. Ydr. Doç. Şefika DEMİRKAN
Degree and Date : Master, 2014
Major : Hospital and Healthcare Institutions of Management
Key Words : Hospital Operations, Actual Cost, Revenues, Expenses

ABSTRACT

ACCORDING TO THE ACTUAL FULL COST OF HOSPITAL ESTABLISHMENTS SYSTEM INCOME AND EXPENSES CALCULATION AND APPLICATION OF A HOSPITAL

(İzmir, Dr. Suat Seren Chest diseases and surgery
Training and research hospital)

An indisputable fact the importance of the human and human health. With the developing technology of medical science to find cure many diseases, hospitals and health care personnel are becoming increasingly important. Today's hospitals provide health care services in the public and private sector hospitals. A large portion of the costs of public hospitals in the state of service provision or the other is the name of Social Security Institutions. However, the scale of public hospitals made publicly pricing service provision creates a negative impact in increasing revenues. However, private sector hospitals have the opportunity to earn more income.

Expense in the income imbalance between the public and private sector hospitals are emerging in the public hospitals in excess of the number of personnel and other expenses increased due to bureaucratic reasons. Although they are not serving the public hospitals in order to gain the optimum use of public resources and the quality of service in terms of the increase in the income-expenditure balance turned positive in the direction of income is required. To continue to provide a reasonable level of income reduction of expenses is a necessity to increase.

Such as all other businesses, hospitals, reporting and recording of activities and their economic dimensions must take. Accounting technique called the system and what might be called economic value of assets and the values of all kinds of methods to keep track of their activities to assess and are able to see the current status of a particular period or at the end of the period and can make assessment of the situation. Minimizing the costs of every business objective is to achieve the highest return activities is a known fact. In this context, hospitals aim to increase revenue by controlling costs is possible to say that they carry.

In this study, accounting systems, cost and revenue elements of the approach were general and Izmir Dr. Suat Chest Diseases and Thoracic Surgery Education and Investigation Hospital in 2011 benefiting from the financial data, the actual cost method, income and expenses with the situation investigated. In the light of attempts to explain the relationship between income and expenses.

The study and management of hospital management, expense reduction, revenue increaser is hope that a research study to shed light on.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ

ABSTRACT

TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİ VE HASTANE İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

1. HASTANE İŞLETMELERİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER	4
1.1. Hastane İşletmelerinin Tanımı	4
1.2. Hastane İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	5
1.2.1. Yataksız Sağlık İşletmeleri	5
1.2.2. Yataklı Sağlık İşletmeleri.....	6
1.3. Hastane İşletmelerinin Özellikleri.....	7
1.3.1. Birer Hizmet Organizasyonu Niteliğindedir	7
1.3.2. Karmaşık Yapılı Açık ve Dinamik Sistemlerdir	7
1.3.3. Matriks Yapıda Faaliyet Gösteren İşletmelerdir.....	7
1.3.4. 7/24 Saat Hizmet Veren İşletmelerdir.....	8
1.3.5. Çalışanlarının Büyük Bir Kısmı Kadınlardan Oluşan İşletmelerdir	8
1.4. Hastane İşletmelerinin Fonksiyonları	8
1.4.1. Tıbbi Fonksiyonlar	9
1.4.2. Eğitim Fonksiyonu.....	9
1.4.3. Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu	10
1.4.4. Teknik Fonksiyonlar	11
1.4.5. Mali Fonksiyonlar	11
1.4.6. İdari Fonksiyonlar	12

1.5. Hastane İşletmelerinde Organizasyon.....	12
2. HASTANE İŞLETMELERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ	13
2.1. Hastane İşletmelerinde Muhasebenin Önemi.....	14
2.2. Hastane İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Akışı.....	15
2.3. Hastane İşletmelerinde Kullanılan Muhasebe Sistemleri	17
2.3.1. Hastane Genel / Finansal Muhasebesi	17
2.3.2. Hastane Yönetim Muhasebesi.....	19
2.3.3. Hastane Maliyet Muhasebesi	20
2.3.4. Hastane İşletmelerinde Mali Tablolarının Analizi.....	20
2.4. Hastane İşletmelerinde Muhasebenin Önemi ve Faaliyetlere Etkisi.....	24
3. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYETE ETKİ EDEN FAKTÖRLER.....	26
3.1. Kapasite Kullanımı.....	26
3.2. Hastane Büyüklüğü	28
3.3. Teknoloji	28
3.4. Hizmetin Kalitesi	29
4. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARININ İŞLEYİŞİ	30
5. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET MERKEZLERİ	34
5.1. Hastane İşletmelerinde Maliyet Merkezlerinin Belirlenmesi	34
5.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Merkezleri'nin Bölümlemesi	36
6. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ VE MALİYET SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI.....	39
6.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri	39
6.1.1. Tam Maliyet Yöntemi.....	40
6.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi	40
6.1.3. Normal Maliyet Yöntemi	41
6.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi (Asal Maliyet).....	41
6.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri	41
6.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	41
6.2.2. Standart Maliyet Yöntemi	42
6.2.3. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	44
6.3. Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre (Üretim Biçimine Göre) Maliyet Yöntemleri	44

6.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi	44
6.3.2. Safha Maliyet Yöntemi	46
6.3.3. Safha Maliyet Yöntemi İle Sipariş Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması	46
6.4. Giderlerin Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre Maliyet Yöntemleri	47
6.4.1. Hacim Tabanlı Dağıtım Yöntemi.....	47
6.4.2. Faaliyet Tabanlı Dağıtım Yöntemi	47

İKİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE FİİLİ TAM MALİYET SİSTEMİ VE GELİR-GİDER DENGESİNİN OLUŞTURULMASI

1. FİİLİ TAM MALİYET SİSTEMİ.....	49
1.1. Fiili Tam Maliyet Sisteminde Temel Alınan Kriterler.....	52
1.1.1. Sağlık Uygulama Tebliği (SUT).....	52
1.1.2. SUT ile Getirilen Yenilikler.....	53
1.2. Teşhisle İlişkili Gruplar (TİG)	55
1.2.1. Türkiye’de Gerçekleştirilen TİG Çalışmaları	55
1.2.2. Hastanelerde Yatan Hastalarda TIG Uygulaması	56
1.2.3. Yatan Hastaların Elektronik Ortamda TİG Verilerinin Kaydedilmesi .59	
1.2.4. Hastanelerde Ayaktan Tedavi Gören Hastalarda TIG Uygulaması; (BbaG ve İbaG Uygulamaları)	62
2. HASTANE İŞLETMELERİNDE GİDER KALEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	63
2.1. Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırma	64
2.2. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırma	65
2.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	66
2.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Mamule İlişkilendirilmesi Açısından Sınıflandırılması	66
2.2.1.2. İlk Madde ve Malzeme Hareketleri	68
2.2.1.3. Hastanelerde Malzeme Yönetimi.....	69
2.2.2. Personel Giderleri	70
2.2.2.1. Direkt Personel Giderleri.....	71

2.2.2.2. Endirekt Personel Giderleri	72
2.2.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	73
2.2.4. Çeşitli Giderler	75
2.2.5. Vergi, Resim ve Harçlar	77
2.2.6. Amortisman ve Tükenme Payları	77
2.2.7. Finansman Giderleri	78
2.3. Giderlerin Ürünlere Yüklenmesine Göre Sınıflandırma	79
2.4. Giderlerin Faaliyet Hacmiyle Olan İlişkisine Göre Sınıflandırma	79
2.4.1. Sabit Giderler	80
2.4.2. Değişken Giderler	80
2.4.3. Yarı-Sabit Giderler	81
2.4.4. Yarı-Değişken Giderler	81
2.5. Giderlerin Fiili Olup Olmamasına Göre Sınıflandırma	81
3. HASTANE İŞLETMELERİNDE GELİR KALEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	82
4. HASTANE İŞLETMELERİNDE GİDER DAĞITIMI	83
4.1. Birinci Dağıtım	83
4.2. İkinci Dağıtım	86
4.2.1. İkinci Dağıtımda Kullanılacak Dağıtım Anahtarları	86
4.2.2. İkinci Dağıtımda Kullanılacak Gider Dağıtım Yöntemleri	87
4.2.2.1. Basit Dağıtım Yöntemi	88
4.2.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi	88
4.2.2.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi	89
4.2.2.4. Karşılıklı Dağıtım (Turlama) Yöntemi	89
4.2.2.5. Planlı Dağıtım Yöntemi	90
4.3. Üçüncü Dağıtım	91
4.3.1. Kliniklerde Birim Maliyetlerin Hesaplanması	91
4.3.2. Polikliniklerde Birim Maliyetlerin Hesaplanması	91
4.3.3. Özel Hizmet Merkezlerinde Birim Maliyetlerin Hesaplanması ..	92
4.4. Gider Dağıtım Tablosu	94
5. HASTANE İŞLETMELERİNDE GELİR – GİDER DENGESİNİN SAĞLANMASININ ÖNEMİ	95

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE FİİLİ TAM MALİYET SİSTEMİNE GÖRE GELİR – GİDER HESAPLAMASI VE BİR HASTANE UYGULAMASI

1. DR SUAT SEREN GÖĞÜS HASTALIKLARI VE CERRAHİSİ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	97
1.1. Hastanenin Tarihçesi.....	97
1.2. Yönetim ve Organizasyon Yapısı	99
1.3. Hastanenin Hizmet Birimleri	99
2. ARAŞTIRMANIN UYGULAMA SAFHALARI.....	101
2.1. Fiili Maliyet Hesaplamasına Temel Oluşturan Gider Türlerinin Tanıtılması	101
2.1.1. Birinci Dağıtım Aşaması	101
2.1.2. İkinci Dağıtım Aşaması	114
2.1.3. Üçüncü Dağıtım Aşaması	116
3. TOPLAM MALİYET ANALİZLERİ	116
3.1. Toplam Maliyet Dağılım Analizleri	116
3.2. Gider Çeşitleri Analizi	116
3.3. Gider Yerleri Analizi	117
3.1.1. Polikliniklerin Toplam Maliyet Dağılım Analizleri	122
3.1.2. Kliniklerin Toplam Maliyet Dağılım Analizleri.....	133
4. HASTANENİN TOPLAM GELİRLERİ İLE TOPLAM GİDERLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	136
5. FİİLİ TAM MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE HESAPLANAN POLİKLİNİK BİRİM MAALİYETLERİNİN SUT İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	138
SONUÇ	141
KAYNAKÇA.....	144
ÖZGEÇMİŞ	152

TABLULAR LİSTESİ

Tablo No	Sayfa No
Tablo 1. Hastanelerde Çalışan Personelin Sınıflandırılması	71
Tablo 2. Birinci Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları.....	85
Tablo 3. İkinci Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları.....	87
Tablo 4. Hastanelerde Gider Yerleri ve Veri Kaynakları.....	102
Tablo 5. Dr. SS Göğüs Hast. Ve CEAH Gider Yerleri	103
Tablo 7. Esas Üretim Gider Yerleri	105
Tablo 6. Dr. SS Göğüs. Hast. Ve CEAH Gider Dağıtım Tablosu	105
Tablo 8. Yardımcı Üretim Gider Yerleri.....	106
Tablo 9. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	106
Tablo 10. Diğer Gider Yerleri	107
Tablo 11. İlk Madde ve Malzeme Giderleri Dağıtımını	107
Tablo 12. Memur Ücret ve Giderleri.....	108
Tablo 13. Maliyetlendirme Alan Çalışması	111
Tablo 14. Dr. SS Göğüs. Hast. Ve CEAH Gider Dağıtım Tablosu (2011).....	113
Tablo 15. Gider Çeşitleri Oransal Dağılımı (2011Yılı)	118
Tablo 16. Gider Yerleri Oransal Dağılımı (2011).....	119
Tablo 17. Polikliniklerin Toplam Maliyet Dağılımı Analizleri	126
Tablo 18. Kliniklerin Toplam Maliyet Dağılımı Analizleri	135
Tablo 19. Dr. Dr. SS Göğüs. Hast. Ve CEAH Gelir – Gider Karşılaştırılması.....	137
Tablo 20. Poliklinik Birim Maliyetleri	139

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No	Sayfa No
Şekil 1. Hastane Organizasyon Şeması	12
Şekil 2. Muhasebe Bilgi Akışı.....	16
Şekil 3. Hizmet İşletmelerinde 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi	33
Şekil 4. Tıbbi Hizmet Merkezleri.....	38
Şekil 5. TİG Veri Giriş Ara Yüzü	59
Şekil 6. Hasta Kimlik Bilgileri Bölümü	60
Şekil 7. Tanı Kodları Bölümü	60
Şekil 8. İşlem Kodları Bölümü.....	60
Şekil 9. Hasta Yatış Bilgileri Bölümü	61
Şekil 10. Mesaj Bölümü	62
Şekil 11. BBaG Veri Toplama Ara Yüzü.....	62
Şekil 12. İBaG Veri Toplama Ara Yüzü	63
Şekil 13. İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Has. ve Cer. EAH Organizasyon Şeması.....	99
Şekil 14. İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Has. ve Cer. EAH Hizmet Birimleri	100

KISALTMALAR LİSTESİ

AR-GE	: Araştırma Geliştirme
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BbaG	:Branş Bazlı Ayaktan Gruplar
DİMMG	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
DİG	: Direkt İlk Madde Giderleri
D.Ü.B.M.	: Dönüştürülmüş Ürün Birim Maliyeti
EÜGY	: Esas Üretim Gider Yerleri
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
GCK	: Göğüs Cerrahisi Kliniği
İBaG	:İşlem Bazlı Ayaktan Gruplar
KKO	: Kapasite Kullanım Oranı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PSDG	: Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
S.B.E.	:Sosyal Bilimler Enstitüsü
s.	:Sayfa
S.	:Sayı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SUT	: Sağlık Uygulama Tebliği

T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TİG	: Teşhise İlişkili Gruplar
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Ü.	: Üniversite
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YBK	: Yoğun Bakım
XML	: Extensible Markup Language (Genişletilebilir İşaretleme Dili)
Y.Y.L.T.	:Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

GİRİŞ

Toplumun sağlık hizmetlerini yerine getirmek devletin başlıca görevlerinden birisidir. Devlet bu görevi kendi kurumları vasıtasıyla ya da özel sağlık kurumlarından hizmet satın alarak yerine getirmektedir. Bireylerde sağlık hizmetlerini kendi olanaklarına göre devlet kurumlarından ya da özel sektöre ait kurumlardan sağlayabilmektedir. Her iki durumda da sağlık hizmetleri için yapılan harcamaların çoğunluğu büyük ölçüde devlet tarafından karşılanmakta bu nedenle de devletin sağlık harcamaları, bütçenin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Ülkemizde sağlık hizmetleri büyük ölçüde hastaneler tarafından sunulmaktadır. Sağlık kurumlarının bütçeye getirdiği yk açısından özellikle de devlet hastaneleri dikkate alındığında, hastane maliyetlerinin yüksek olduğu ve bütçeye önemli ölçüde yk getirdiği görülmektedir. Oysa, zel sektör tarafından topluma sağlık hizmeti sunan hastanelerle ilgili yatırımlar karlı bulunduğu için bu alana yatırım yapılmaktadır. Sağlık hizmetleri yatırımları özel sektöre kar getirirken devletin bu alandaki yatırımları yk getirmekte dolayısıyla kaynak israfına yol açmaktadır. Bu durum devlet hastanelerinde maliyet hesaplamalarının önemine dikkati çekmiştir.

Hastane maliyetlerinin objektif, doğru ve zamanında hesaplanmasına ve gelir-gider dengesinin sağlanmasına ışık tutmak amacıyla tez konusu olarak; devlet hastanelerinde uygulanacak maliyet yöntemleri ile hastanelerin başlıca gelir ve gider kalemleri konusu ele alınmış, örnek alınan bir hastane işletmesinde uygulanan fiili tam maliyet sistemi incelenmiştir.

Bu alışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde; hastane işletmeleri ve hastane işletmelerinde muhasebe sistemi konusu ele alınmıştır. Bu bağlamda öncelikle hastane işletmeleri tanıtılmış; hastane işletmelerinin özellikleri, fonksiyonları ve organizasyonları ile hastane işletmelerinde muhasebe sistemi irdelenmiş; hastane işletmelerinde muhasebe bilgi akışı, kullanılan muhasebe sistemleri, muhasebenin önemi ve faaliyetlere etkisi incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; hastane işletmelerinde fiili tam maliyet sistemi ve gelir-gider dengesinin oluşturulması konuları ele alınmıştır. Bu bağlamda öncelikle fiili maliyet sistemi, fiili maliyet sisteminde temel alınan kriterler, SUT ve TİG uygulaması, hastane işletmelerinin maliyet yapısı ve işleyişi, maliyet merkezleri, maliyet hesaplama yöntemleri, maliyet sisteminin oluşturulması, gelir-gider kalemlerinin sınıflandırılması, gider dağıtımı ve hastane işletmelerinde gelir-gider dengesi ortaya konulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi'nin farklı kliniklerinde fiili tam maliyet sistemine göre gelir-gider dengesinin analizine dair uygulama çalışmasına yer verilmiştir.

-Çalışmanın Amacı:

İşletmelerde kaynakların doğru kullanılması ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında doğru maliyetleme son derece önemlidir. Hastane işletmelerinde karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi maliyetlerin doğru olarak hesaplanamamasıdır. Bunun en önemli yapısal nedeni de geleneksel maliyet muhasebesinin, nicelik ve nitelik olarak son derece gelişmiş ve karmaşık yapıdaki hastane işletmelerinin ihtiyacını yeterince karşılayamamasıdır. Geleneksel maliyet muhasebesinden farklı olarak indirekt giderleri daha detaylı olarak ele alan fiili tam maliyet yöntemi, geleneksel yöntemin bu eksikliğini gidererek gerçeğe daha yakın ve ayrıntılı olarak maliyet bilgisini sağlamaktadır. Araştırma kapsamına alınan uygulama hastanesinde 2011 yılı gelir ve giderleri fiili tam maliyet sistemine göre hesaplanmış ve sonuçlar karşılaştırılmıştır. Araştırmanın amacı, fiili tam maliyet yöntemine göre klinik maliyetleri hesaplayarak kliniklerin gelir, gider dengesinin sağlanıp / sağlanmadığını dolayısıyla bu dengenin tüm kliniklerde sağlanması ile hastanenin gelir –gider dengesinin oluşturulmasına ışık tutulması amaçlanmıştır.

-Çalışmanın Kapsam ve Sınırlılıkları:

İzmir ilinde bir kamu hastanesi olan Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi araştırma kapsamına alınmıştır.

-Çalışmada Veri Toplama Yöntemi:

Araştırma verileri hastanenin 2011 dönemine ait idari, mali ve istatistiki kayıtları taranarak elde edilmiştir.

-Çalışmada Maliyet Verilerinin Toplanmasında kullanılan Metodolojiler:

Araştırma kapsamına alınan kliniklere ait maliyet verilerinin toplama aşamasında temel olarak fiili tam maliyet (actual full cost) yöntemi kullanılmıştır

-Çalışmada Karşılaşılan Zorluklar ve Sınırlamalar: Araştırmada öngörülen ve ortaya çıkan bazı kısıtlar bulunmaktadır. Bunlardan en önemlileri zaman ve maliyet kısıtlarıdır. Bu kısıtlar nedeniyle çalışma İzmir ili Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi 2011 yılı verileri ile sınırlandırılmıştır.

_Varsayımlar: Çalışmanın varsayımları şunlardır:

- i. Hastane döner sermaye gelirleri, giderlerini karşılayamamaktadır.
- ii. Personel, ilaç ve tıbbi malzeme giderleri yüksektir.
- iii. Hastanenin klinik ve poliklinikleri, hizmet üretim maliyetini karşılayamamaktadır.
- iv. Fiili tam maliyet yöntemi ile hastanenin sunduğu hizmetlerin maliyeti doğru olarak hesaplanmaktadır.
- v. Fiili tam maliyet yöntemi ile hastanelerin verdikleri hizmetlerin maliyet tahminleri, fiyatlandırma, maliyet-hacim-kar analizleri ve yatırım kararları gerçeğe uygun olarak belirlenir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİ VE HASTANE İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

1. HASTANE İŞLETMELERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Türkiyede sağlık sistemi içinde yer alan hastaneler özel ve kamu hastaneleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.1. Hastane İşletmelerinin Tanımı

İnsanlar hastalandıkları zaman başkalarına bağımlı olabilmektedirler. Bu insan için tıbbi bakımın yanında psikolojik olarak destek vermek gerekmektedir. Toplumlar insanların bu gereksinmelerini toplumsal bir sorumluluk olarak algılamışlar ve bunları karşılamak için değişik kurum ve kuruluşlar kurmuşlardır. Bunlardan birisi ve en önemlisi olan hastaneler, hizmet üretim kapasitesi ve sağlık harcamaları bakımından sağlık sektörü içinde yer alan en etkin kurumlardır.

“İnsanlık tarihinde binlerce yıldan beri basit düzeyde de olsa birtakım tedavi yöntemlerinin kullanıldığı ve bugünkü hastane anlayışının ilk örneklerinin yer aldığı görülmektedir. Bu bağlamda tıp tarihinin ilk hastaneleri, kâr amacı gütmeyen hastaneler olarak kurulmuş, daha sonra özellikle İngiltere ve Fransa başta olmak üzere de devlet yönetimine geçmeye başlamıştır. Günümüzde hastaneler bir kamu kurumu niteliğinde hizmet verir hale gelmiştir.”¹

Dünya Sağlık Örgütü tarafından hastane işletmeleri; “müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon amaçları doğrultusunda gruplandırılabilen, bu doğrultuda sağlık hizmeti veren, hastaların uzun ya da kısa süreli olarak tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar” olarak tanımlanmaktadır.² T.C. Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği’nde de hastane işletmeleri; “hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayakta ya da

¹ Ö. Dalbay-İ. H. Biçer, “ Bir Kamu Hastanesinde ISO – 9002:1994 Kalite Güvence Yönetimi Uygulamasının Hasta Memnuniyeti ve Bazı Performans Göstergelerine Etkisi”, İstanbul Teknik Üniversitesi (İTÜ) Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, 2012

² K. Ersoy, Hastanelerde Kalite Kontrolü, Toplum ve Hekim Dergisi, Nisan Sayısı, 1993

yatarak müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri ve aynı zamanda doğum yapılan kurumlar” olarak tanımlandığı görülmektedir.

Ayrıca hastane işletmeleri; tedavi ve tıbbi bakım fonksiyonlarının yanı sıra, doktorların ve yardımcı sağlık personelinin eğitimi, tıbbi araştırmalar ve toplum sağlığı hizmetlerini de yerine getiren işletmeler olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Bu bağlamda da hastane işletmeleri; “bir tıbbi kuruluş, ekonomik bir işletme, doktor ve diğer personeline eğitim veren bir eğitim kurumu, bir araştırma ünitesi, ve de birçok kişinin çalıştığı sosyal bir örgütlenme olma niteliğine sahip kuruluşlardır.”¹

Bu doğrultuda hastane işletmeleri; hasta ve yaralıların tedavi edilmesi dışında kalan hizmetlerin yürütülmesi konusunda çalışmalarda bulunmakta ve dolayısıyla da toplum sağlığı üzerinde büyük ölçüde etkili ve belirleyici olmaktadır. Bu süreçte hastane işletmeleri, toplumdaki aldıkları geri dönüşümler doğrultusunda hizmet anlayışını belirlemekte ve şekillendirmektedir.

1.2. Hastane İşletmelerinin Sınıflandırılması

Sağlık işletmeleri, verdikleri sağlık hizmetinin türüne göre ‘Yataksız Sağlık İşletmeleri’ ve ‘Yataklı Sağlık İşletmeleri’ olarak iki grupta sınıflandırılmaktadır. Hastane işletmeleri, ‘Yataklı Sağlık İşletmeleri’ içerisinde yer almaktadır.

1.2.1. Yataksız Sağlık İşletmeleri

Yataksız Sağlık İşletmeleri; kamu sağlığı merkezleri hariç olmak üzere, 224 Sayılı Kanun kapsamında çıkartılan” 144 Sayılı Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirildiği Bölgelerde Hizmetin Yürütülmesi Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre kurulan, kadrolaştırılan, görev ve çalışma usulleri belirlenen, personelin yetki ve sorumlulukları saptanan kuruluşlardır.

Yataksız Sağlık İşletmeleri, aşağıda verilen sağlık kuruluşlarından oluşmaktadır;

¹ C. Özcan, Devlet Hastanelerinde TKY’nin Uygulanabilirliği, Sağlık Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçümü, Ankara 1997, s.31

- Sağlık Evleri
- Sağlık Ocakları
- Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezleri
- Dispanserler
- Hıfzıssıhha Enstitüleri
- Bölge Laboratuvarları
- Enterobakteri Laboratuvarları
- Özel Muayenehane ve Laboratuvarlar

1.2.2. Yataklı Sağlık İşletmeleri

Yataklı Sağlık İşletmeleri de, aşağıda verilen işletmeleri kapsamaktadır;

- Sağlık Merkezleri
- Hastaneler
- Rehabilitasyon Merkezleri

Bu belirlemeler haricinde sağlık işletmeleri, hukuksal yapıları göz önünde bulundurulduğunda ‘Özel Sağlık İşletmeleri’ ve ‘Kamu Sağlık İşletmeleri’ olarak sınıflandırılmaktadır. Hastane işletmeleri de, hem özel sağlık işletmesi hem de kamu sağlık işletmesi niteliği ile kurulabilmektedir. ‘Özel Sağlık İşletmeleri’ ve ‘Kamu Sağlık İşletmeleri’ ile ilgili belirlemeler, aşağıda verildiği şekilde ifade edilmektedir;¹

Özel Sağlık İşletmeleri: Özel sağlık işletmeleri; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, yasadaki işletme tiplerinin birisine sahip olarak kurulan sağlık işletmeleridir. Bu işletmeler, temel olarak sunduğu sağlık hizmetinden kâr elde etmeyi amaçlayan kuruluşlardır ve tek kişi işletmesi olarak kurulabilecekleri gibi, yaygın olarak ticaret ortaklığı biçiminde kurulmaktadır.

Kamu Sağlık İşletmeleri: Genel, katma veya özel bütçeli daireler olarak, kurulup kâr amacı yerine sosyal sorumluluk amacı öne çıkarılarak çalıştırılan veya

¹ Ç. Akar -H. Özalp, Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmelerinde Yönetim, Ankara 1997, s.20

mahalli idarelere bağlı olarak, yine kâr amacı gütmeksizin çalıştırılan yataklı veya yataksız her türlü sağlık işletmesi, kamu sağlık işletmeleri arasında yer almaktadır.

1.3. Hastane İşletmelerinin Özellikleri

Günümüzde hastane yöneticileri, genellikle inanılmaz karmaşıklık boyutlarda bir kurumu işletir, çok büyük bir bütçenin sorumluluğunu taşır ve yüze yakın değişik hizmet gören profesyonel, yarı profesyonel ve yardımcı personelin uyumunu sağlamak zorundadır. Ancak bir işletme olarak hastanelerin yönetimi söz konusu olduğunda öncelikle hastanelere özgü özelliklerin tanımlanması bir zorunluluk haline gelmektedir. Hastane işletmelerinin temel özellikleri aşağıda görüldüğü gibi sıralanmaktadır.

1.3.1. Hastaneler Hizmet Sunan Organizasyonlardır.

Hizmet organizasyonu olma özelliğine sahip hastane işletmelerinin bu kapsamda aşağıdaki özellikleri taşımaktadır;¹

- “Hastane işletmeleri, müşterilerinin çıkarlarını koruyan ve faaliyetlerini bu yönde sürdüren işletmelerdir.
- Hastane işletmeleri, hastaların tedavi görmeleri amacına yönelik olarak hizmet veren işletmelerdir.
- Hastane işletmeleri, kendisine uygulanan tedaviyi kontrol etme imkanına sahip olamayan hastanın, tedavi hizmetleri süreci içerisinde gözetilmesini ve tıbbi tedavisinin denetiminin yapılmasını sağlayan işletmelerdir.”

1.3.2. Karmaşık Yapılı Açık ve Dinamik Sistemlerdir

Hastane işletmeleri, benzer yapıdaki ve büyüklükteki işletmeler içinde karmaşık yapıda olan bir işletme olarak nitelendirilmektedir. “Hastanelerin çok sayıda ve farklı hizmetler sunması, bu hizmetlerden yararlanmak isteyen çok sayıda farklı hastalıktan şikâyetçi birçok hastanın hastaneye gelişi, hastaneye gelen hastanın

¹ N.Kömürcü, Sağlık Hizmetlerinde Kalite, İstanbul 2006, s.40

tedavi talebinin acil olma özelliği göstermesi ve reddedilemez nitelikte oluşu, hastane işletmelerinin karmaşık bir şekilde yapılanmasına sebep olmuştur”.¹

1.3.3. Matriks Yapıda Faaliyet Gösteren İşletmelerdir

İşletmelerin gruplandırılmasında, fonksiyon ve mal ya da hizmet esasının temel alınması ile söz konusu edilen yapılanmaya, “Matriks Yapı” adı verilmektedir. Bu bağlamda hastane işletmeleri de;” fonksiyon ve hizmet esası doğrultusunda değerlendirildiklerinden, matriks yapıda faaliyet gösteren ve incelenen işletmelerdir”.²

1.3.4. 7/24 Saat Hizmet Veren İşletmelerdir

Hastaneye gelen her hastanın durumu reddedilemezlik gösterdiğinden ve hastanede yatarak tedavi gören hastaların tedavi ve bakım sürecinin devam ettirilebilmesi için, hastaneler 7/24 hizmet veren işletmeler olarak karşımıza çıkmaktadırlar.³

1.3.5. Çalışanlarının Büyük Bir Kısmı Kadınlardan Oluşan İşletmelerdir

Hastane işletmelerinde insan gücünün önemli bir bölümü kadınlardan oluşmaktadır. Bu bağlamda hastane işletmelerinde kadın personel tercih edilmesinin temel sebebi, kadın personel arasındaki devir hızının yüksek olmasıdır. Yani, akşam ve gece vardiyalarında ya da tatil günlerinde çalışılması kadın personel için daha fazla sorun olduğundan, bu duruma maruz kalan kadın personelin devir hızı da yüksek olmaktadır.⁴

¹ H. Sur,” Sağlık Yönetimi Gündeminin Yeni Gözdesi Akreditasyon”, Sağlık Bakanlığı Diyalog Dergisi, Sayı: 15, 2005

² Kömürcü, s.42

³ Sur, s15

⁴ G. T. Mohammad, Sağlık Hizmetlerinde Kalite Yönetimi, SERVQUAL Analiz ile Değerlendirilmesi ve Ankara Ulus Devlet Hastanesinde Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2007, s.71

1.4. Hastane İşletmelerinin Fonksiyonları

Hastane işletmeleri, aşağıdaki fonksiyonları yerine getirmektedir.

• **Sağlık Hizmetlerinin Üretimi:** Hastanelerin ana fonksiyonu; hastalara, yaralılara, sağlık durumunu kontrol ettirmek isteyenlere, ayakta ya da yatarak gözlem, muayene, tetkik, teşhis, dâhili ve cerrahi tedavi, bakım ve rehabilitasyon hizmeti vermektir. Ayrıca hastane işletmeleri; toplum sağlığı ile ilgili olarak bağışıklama, tarama vb. gibi harici birtakım sağlık hizmetleri de vermektedir.¹

• **Eğitim:** Hastane işletmeleri, aynı zamanda hastane personelinin, hastaların ve hasta yakınlarının eğitilmesi ile ilgili birtakım fonksiyonlara da sahiptirler. Özellikle tıp personelinin eğitilmesi noktasında, eğitim ve araştırma hastaneleri büyük bir işleve sahip olmak bakımından önem arz etmektedirler.²

• **Araştırma:** Hastane işletmelerinde yer verilen hizmetler arasında, sağlık hizmetleri ile ilgili olarak klinik içinde ve dışında gerçekleştirilen her türlü araştırma faaliyetleri de yer almaktadır. Laboratuvar ve ameliyathaneler, söz konusu edilen araştırmaların en yaygın olarak yapıldığı ünitelerdir.³

• **Diğer Fonksiyonlar:** Hastane işletmeleri, verilen bu temel fonksiyonlar haricindeki aşağıdaki fonksiyonlara da sahiptirler;⁴

• **Yönetim Fonksiyonu:** Yönetim fonksiyonu; tüm hastane hizmetleri ile ilgili planlama, örgütleme, yürütme ve denetim faaliyetlerini ifade etmektedir.

• **İdari, Mali ve Teknik Fonksiyonlar:** İdari, mali ve teknik fonksiyonlar; idari, mali ve teknik açıdan hastane işletmelerine özgü olarak yürütülen faaliyetleri ifade etmektedir.

• **Sosyal Fonksiyonlar:** Hastane işletmelerinin, sosyal sorumluluk amacından hareketle yürüttükleri faaliyetleri ifade etmektedir.

Söz konusu edilen bu fonksiyonlar, daha ayrıntılı bir sınıflandırma doğrultusunda aşağıda verildiği gibi değerlendirilebilmektedir.

¹ Kömürcü, s.43

² M.İ.Yağcı- T. Duman, “Hizmet Kalitesi – Müşteri Memnuniyeti İlişkisinin Hastane Türlerine Göre Karşılaştırılması: Devlet, Özel ve Üniversite Hastaneleri Uygulaması”, Doğu Üniversitesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 2, 2006

³ Kömürcü, s.44

⁴ Ç. Akar - H. Özalp, Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmelerinde Yönetim, Ankara 1997, s.25

1.4.1. Tıbbi Fonksiyonlar

Tıbbi fonksiyonlar; hastane işletmelerinde hastalara, sağlık durumlarının kontrol altında olmasını isteyenlere ve kısa süreli de olsa sağlık sorunları / şikayetleri ile karşı karşıya olan kişilere tıbbi tedavi, teşhis, gözlem, rehabilitasyon, klinik, poliklinik ve ameliyathane hizmetleri gibi hizmetlerin verilmesidir.¹

1.4.2. Eğitim Fonksiyonu

Hastane işletmelerinde eğitim fonksiyonu; genel anlamda tüm hastane personeline yönelik olarak sürdürülen eğitim – öğretim ve yetiştirme – geliştirme faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır. Bu kapsamda hastane personelinin, yükümlü oldukları işlerle / görevlerle ilgili olarak edinmek durumunda oldukları tüm bilgi, birikim ve beceriler; hekim, hemşire ve diğer sağlık personelinin hastalara ve hasta yakınlarına karşı daha duyarlı yaklaşımlarını sağlamaya yönelik tüm faaliyetler; “toplumun genel olarak nüfus planlaması, aile planlaması, çocuk gelişimi ve bakımı konularında bilgilendirilmesi vb. hastane işletmelerinin eğitim fonksiyonu” bağlamında değerlendirilmektedir.²

Bu belirlemeler doğrultusunda görülmektedir ki; özünde aslında hastane işletmeleri de bir ‘eğitim kurumu’ olma niteliğine sahiptir ve bu kapsamda verilen eğitimler de, sadece hastanenin kendi personeline yönelik olarak değil, genel anlamda toplumun bilgilendirilmesine yönelik verilmektedir.

1.4.3. Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu

Özellikle günümüz itibariyle söz konusu olmaya başlayan farklı birtakım hastalıkların / rahatsızlıkların, mutlaka ki insan vücudunu da farklı şekillerde etkilemesi söz konusu olmaktadır. Bu nedenledir ki hastane işletmeleri de, bu hastalıkların ortaya çıkarılmasında ve bu doğrultuda da tedavi edilmesinde önem arz etmektedir. Çünkü hastane işletmeleri, aynı zamanda “Araştırma – Geliştirme (AR – GE) Fonksiyonu” ile “klinik için” ve “klinik dışı” her türlü saha araştırmalarını yönetmekte ve bu araştırmalar, tıp biliminin araştırma niteliği bağlamında

¹ B. Ak, Hastane Yöneticiliği, Ankara 2010, s.6

² Ak, s.77

gerçekleştirildiğinden, diğer bilim dallarında söz konusu edilen araştırmalardan daha yoğun ve kapsamlı bir şekilde yapılmaktadır.

Tıp bilimi, salt 'kuramsal (teorik) bir alan değildir. Hatta hastane işletmelerinde ameliyathanelerde ve laboratuvarlarda yapılan deneysel (ampirik) çalışmalar, tıpla ilgili farklı teşhis ve tedavi usullerinin geliştirilmesine büyük katkılar sağlamaktadır.¹

Bu doğrultuda hastane işletmelerinin birçoğunda, ayrı bir departman olarak çalışmalarını devam ettiren 'AR – GE' birimleri oluşturulmuştur.

- AR – GE Birimi olarak ayrı bir departman oluşturulmayan hastanelerde araştırma – geliştirme ile ilgili tüm fonksiyonlar ilgili servislere yüklenmektedir. Bu kapsamda; her serviste görev yapan çalışanlardan, kendi alanları ile ilgili yayın ve araştırmaları takip etmeleri ve aynı doğrultuda yayın ve araştırma faaliyetlerinde bulunmaları beklenmektedir.²

1.4.4. Teknik Fonksiyonlar

Teknik fonksiyonlar; hastane işletmelerindeki her türlü araç – gereç ve malzemenin bakımı, onarım ve fiziksel ortamının temin edilmesi, hastaların yemek ihtiyaçlarının karşılanması, çamaşırhane hizmetlerinin verilmesi, hastaların ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde berber hizmetlerinin verilmesi vb. gibi birtakım fonksiyonları kapsamaktadır. Bu fonksiyonlar, hastane işletmelerinin hasta ihtiyaçlarının karşılanmasında olmazsa olmaz olarak nitelendirilen hizmetler olarak değerlendirilmektedir.³

1.4.5. Mali Fonksiyonlar

Mali fonksiyonlar; hastane işletmelerinin, hastane personeli ve hastalar adına söz konusu edilmesi gereken tüm mali iş ve işlemlerini kapsamaktadır. Bu bağlamda hastalar ve tüm hastane personeli için ya da hastanenin tüm iş ve işleyişlerini yerine

¹ Ak, s.77

² H. Seçim, Hastane İşletmeciliği, Eskişehir 1995, s.8

³ Seçim, s.12

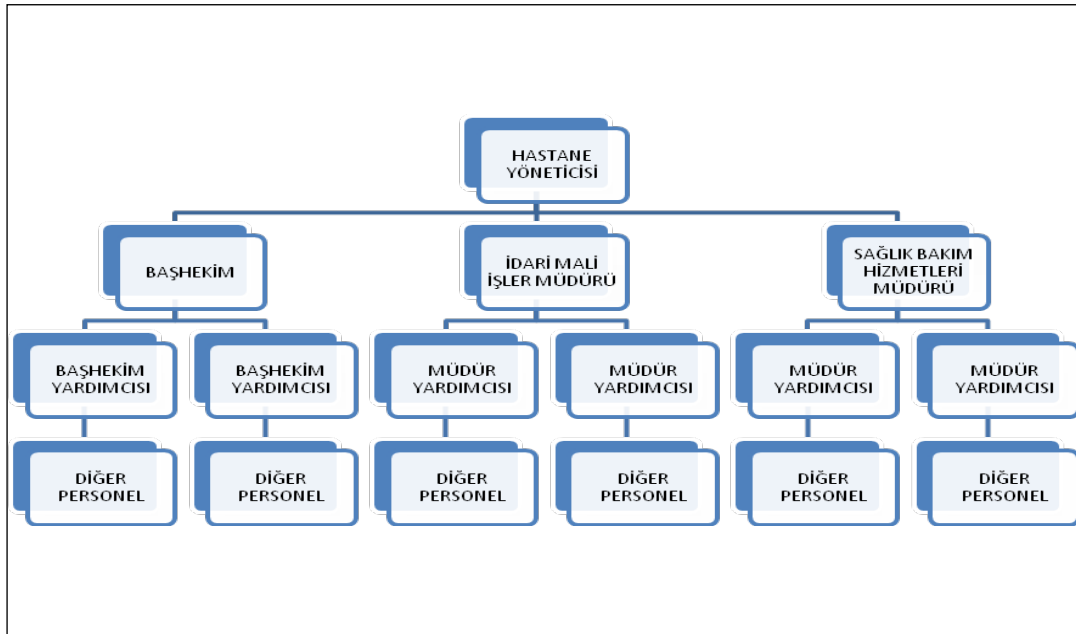
getirmesi adına alınması gerekli tüm malzemeler ve ihtiyaçların karşılanması için yapılması gereken tüm giderler, haricinde de bunların yerine getirilebilmesi adına gerekli olan mali desteklerdir.¹

1.4.6. İdari Fonksiyonlar

İdari fonksiyonlar, sadece hastane işletmeleri için değil, tüm kurum ve kuruluşlar için önemlidir. “İdari fonksiyonlar; planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon, denetim ve karar verme gibi birtakım yönetim fonksiyonlarını kapsar. Hastane işletmelerinin de belirli bir düzenlilik içerisinde faaliyetlerini yerine getirebilmesi için idari fonksiyonları düzenlemesi gerekmektedir.”²

1.5. Hastane İşletmelerinde Organizasyon

Kamu Hastaneler Birliğinin düzenlemiş olduğu yönetim- organizasyon şeması Şekil 1’de görülmektedir.



Şekil 1. Hastane Organizasyon Şeması

Kaynak:<http://www.izmirgogus.gov.tr/yonetim/organizasyon-semasi/01.05.2013>

¹ Ak, s.75

² Ak, s.76

Şekil 1’de görüldüğü gibi çalışma kapsamında değerlendirilecek olan hastane klinikleri Başhekimliğe, bütçe birimi de İdari Mali İşler Müdürlüğüne bağlı olarak hizmet vermektedir.

2. HASTANE İŞLETMELERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ

Gerek hastane işletmelerinde ve gerekse de tüm işletmelerde, söz konusu işletmenin etkin ve verimli bir şekilde yönetilebilmesi için; işletmenin kurumsal bir niteliğe sahip olması, örgüt iş ve işleyişlerinin esaslarının belirlenmesi, işletmenin çevresi ve faaliyetleri doğrultusunda idare edilmesi ve dolayısıyla zamanında ve doğru bilgilerle donatılması ve bu donatıları kullanabilir nitelikte olması gerekmektedir. Bir işletmenin bu nitelikte bir işleyişe sahip olabilmesi için, işletme dışı bilgi kaynaklarına ve işletme içi bilgi kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. İşletme dışı bilgi kaynaklarını; işletmenin kendisini konumlandığı doğal, sosyal, kültürel, politik, yasal ve ekonomik kaynakları ya da koşulları oluşturmaktadır.¹

İşletme içi bilgi kaynakları da iki kanaldan sağlanmaktadır.

- “İşletmeye yönelik tüm varlıkların fiziki, teknik ve mali durumları, örgütlenmeleri ve beşeri yapıya yönelik tüm bilgileri içeren kaynakları,
- İşletmenin tüm faaliyetlerine yönelik bilgilerin sağlanabileceği kaynaklar”

Bu bağlamda işletme içi bilgi kaynakları, doğrudan doğruya işletmenin yapısı ve faaliyetleri ile ilgili gözlemleri ve bu gözlemlerin kaydedilmesini içermektedir. Bu kapsamda da işletme içi bilgi kaynakları; gerek işletmeler arası ve gerekse de işletmenin kendi bünyesinde söz konusu olan olaylardan doğan değer hareketlerini izlemeyi ve kaydetmeyi, bunları sınıflandırmayı ve anlamlı bir şekilde özetlemeyi, sonuçlarını yorumlamayı ve gerektiğinde de ilgili kişilere bu bilgileri uygun bir şekilde tam ve zamanlı olarak bildirmeyi içeren ve işletmenin muhasebe departmanı tarafından üstlenilmiş olan görevleri de ifade etmektedir.

¹ Seçim, s.316

Bu çerçevede hastane işletmelerinde de muhasebe departmanı; çeşitli yönetim düzeylerinde uygulamaya konulan genel politikaların sonuçlarının değerlendirilmesi ve bu doğrultuda geleceğe yönelik birtakım kararlar alınabilmesi bağlamında önem arz etmektedir. Bu yönüyle de görülmektedir ki; diğer tüm işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de muhasebe departmanının görevi, sadece geçmiş mali faaliyetlerin ilgili birimlere tarihleri ile yansıtılmasından ibaret değildir ve aynı zamanda yönetim için de, tüm birimler adına bir ‘geribildirim (feedback)’ niteliği taşımaktadır.

“Günümüzde hastanelerin muhasebe iş ve işleyişlerinin düzenlenmesi ve koordine edilmesi, böylece elde edilen muhasebe verilerinin, yöneticiler tarafından hastanenin verimliliğinin değerlendirilmesi için doğru ve objektif bilgileri içermek durumundadır.”¹

2.1. Hastane İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Bir işletmenin etkin ve verimli bir şekilde yönetilebilmesi için işletme yöneticilerinin işletmenin yapısı, çevresi ve faaliyetleri ile ilgili uygun, zamanında ve doğru bilgilerle donatılması gerekir. Muhasebe bilgileri iki kaynaktan sağlanır. İşletme dışı bilgi kaynakları; işletmenin içinde yaşadığı doğal, sosyal, kültürel, politik, yasal ve ekonomik koşullara ilişkin bilgilerdir. İşletme içi bilgi kaynakları; işletme varlıklarının fiziki, teknik ve parasal durumları, örgütlenmesi ve beşeri yapısına ilişkin bilgileri içeren kaynaklar ve işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin sağlanabileceği kaynaklardır.

İşletme içi bilgiler doğrudan doğruya işletmenin yapısı ve faaliyetlerinin gözlemlenmesi ve kaydedilmesi ile elde edilebilir. Muhasebe işletme içi ve ekonomik olaylardan doğan değer hareketlerini izlemek, kaydetmek, sınıflamak, anlamlı bir şekilde özetlemek, sonuçları yorumlamak ve gerektiğinde ilgililere uygun, tam ve zamanlı bilgiler vermekle görevlidir. “Muhasebe kayıtları yalnızca geçmiş yansıtılmamalı yönetim için geri-veri (feed-back) sağlamalıdır. Bu sayede

¹ F. Kaufman, Healthcare Financial Management, A Primer on Hospital Accounting and Finance, 2005, s.101-109

çeşitli yönetim düzeylerinde genel politikaların uygulanma sonuçlarını değerlemek ve geleceğe yönelik yeni kararların alınmasına bir temel oluşturmak mümkün olur.”¹

Hizmet işletmeleri içinde yer alan hastaneler topluma çeşitli sağlık hizmeti sunan, sağlık sistemimizin en önemli kurumlarından biri olarak, ülke ekonomisinin bir parçası ve büyük bir hizmet endüstrisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüm işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de meydana gelen ekonomik olayların izlenebilmesi için kendilerine özgü muhasebe sistemleri vardır.

Hastane muhasebesi; “hastane işletmeleri için finansal sonuçlar doğuran ekonomik olaylara ilişkin verileri toplayan, belirli yasalar uyarınca bu verileri kaydeden, sınıflayan, analiz yoluyla değerlendiren ve elde ettiği sonuçları yine belirli yasal uyarınca, belirli biçim ve usullerle ilgililere sunan, sistematik bir bilgi sağlama düzenidir.”²

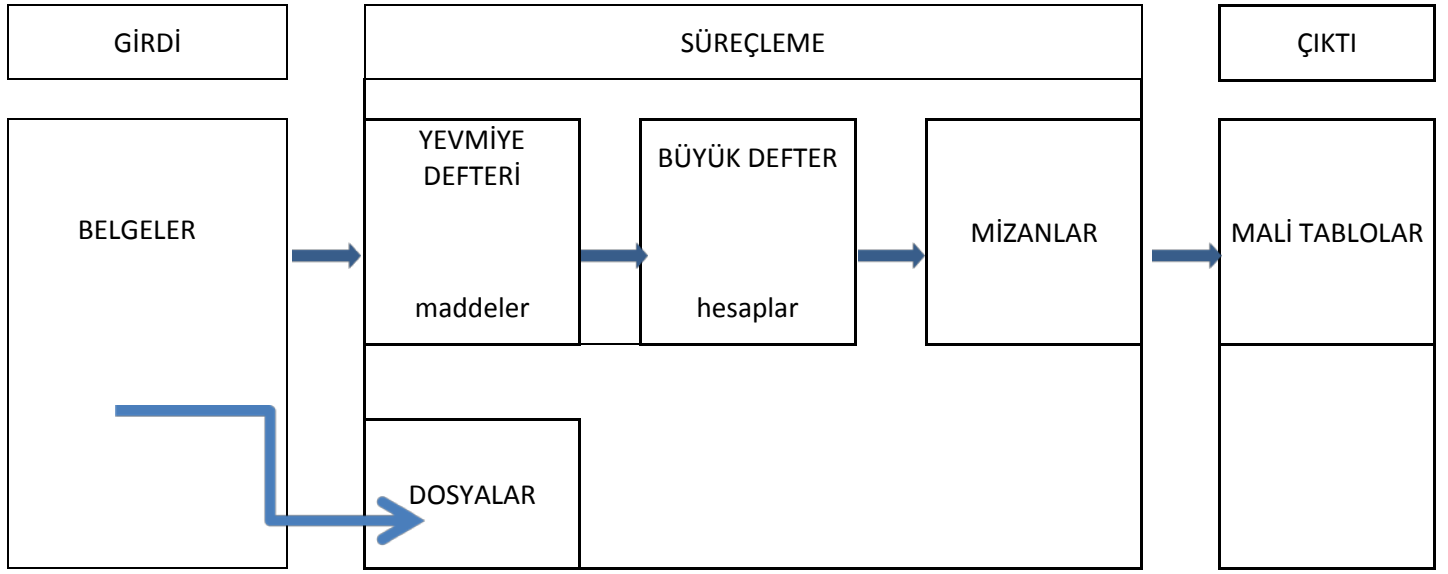
Hastane işletmeleri hizmet işletmeleri olduğundan işletme içi değer hareketleri oldukça fazladır. Ancak hastanelerde maliyet ve teknik etkinlik konularının denetlenmesi, hizmet kalitesinin belirlenmesi ve kapasite planlanması gibi konularda bilinçlenmesi, maliyet bilgilerine olan ihtiyacı gittikçe arttırmaktadır. Hastane işletmelerinde hem stok değerlendirme hem de üretim süreçlerinin karmaşıklığı maliyet muhasebesinin önemini ortaya koymaktadır.

2.2. Hastane İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Akışı

Muhasebe bilgi akışı sağlıklı bir işleyişe sahip olduğunda, işletmelerin de genel anlamda nitelikleri ve verimlilikleri artmaktadır. Tüm işletmeler mali bakımdan durumlarından haberdar olmak adına muhasebeye ihtiyaç duymaktadırlar. Çünkü muhasebe sistemleri, işletmelerin işleyişlerinin iyi ya da kötü hangi yönde olduğuna yönelik bilgilendirme sağlamakta, işlemlerin değerlendirilmesinde ve düzenlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken verileri sağlamaktadır. Bu doğrultuda, ‘Muhasebe Bilgi Akışı’, Şekil 2.’de görüldüğü gibi sağlanmaktadır.

¹ Seçim, s.315-316

² Ç. Akar, “Devlet Hastaneleri Muhasebe Sistemi”, Sağlık Yönetimi Dergisi, Yıl: 1, Sayı: 1, 1987



Şekil 2. Muhasebe Bilgi Akışı

Kaynak: Ö.Cemalcılar, Y.Benligiray, F.Sürmeli, Genel Muhasebe, TC Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, Eskişehir, 2012

Hastanelerde muhasebe iş akışı; hastane genel muhasebe sisteminden alınan finansal bilgileri, hizmet – üretim maliyetlerinin belirlenebilmesi için kendisine özgü birtakım teknikler çerçevesinde kaydeden, sınıflandıran ve raporlar halinde düzenleyen bir akışı ifade etmektedir. Bu kapsamda da hastane muhasebe bilgi akışının temel amaçları; “birim maliyetlerinin saptanması, maliyet kontrolüne yardımcı olunması ve bu yönde planlamada bulunulması ile karar verme sürecinin desteklenmesi olarak belirlenmiştir.”¹

Hastane maliyet bilgi akışı; değerlendirilen maliyet verilerinden hareketle, gerçekleşen hizmet maliyetlerinin de değerlendirmesinin yapılmasında ve bu değerlendirmeler sonucunda hastane yöneticilerinin almaları gereken finansal

¹ Ü. Erkol- İ.Ağırbaş, “Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama”, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, Cilt: 64, Sayı: 2, 2011, s.87-95.

kararlara ışık tutan çalışmaları da içermektedir. Bu çalışmalar, genel olarak aşağıda verilen belirlemeler bağlamında değerlendirilebilmektedir;¹

- “Çıktıların belirlenmesi;
- Gider merkezlerinin tanımlanması;
- Gider kalemlerinin belirlenmesi;
- Giderlerin gider merkezlerine dağıtımı;
- Destek gider yerlerindeki giderlerin yardımcı ve esas gider yerlerine dağıtımı;
- Yardımcı ve esas gider yerlerinin toplam ve birim maliyetlerin hesaplanarak maliyet fonksiyonlarının oluşturulması”.

2.3. Hastane İşletmelerinde Kullanılan Muhasebe Sistemleri

Hastane işletmelerinde kullanılan muhasebe sistemleri, öncelikli olarak satışı yapılan sağlık hizmetinin ardından düzenlenen / düzenlenmesi gereken hastane faturalarının hazırlanmasını içermektedir. Bilgilerin değerlendirilmesi ve yorumlanması noktasında birtakım farklılıklar olabilmektedir. Bu farklılıklar; özellikle hastane işletmelerinin muhasebe sistemlerinde söz konusu olan finansal, yönetsel ve maliyet işleyişlerine yönelik farklı belirlemelerde bulunulmasından kaynaklanmaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi, aşağıdaki alt sistemlerden oluşmaktadır².

- “Hastane Genel / Finansal Muhasebesi
- Hastane Yönetim Muhasebesi
- Hastane Maliyet Muhasebesi
- Hastane Mali Tablolarının Analizi”.

2.3.1. Hastane Genel / Finansal Muhasebesi

Genel Muhasebe, Finansal Muhasebe ya da Dışa Dönük Muhasebe olarak tanımlanır. Bu çerçevede bir işletmenin ‘Genel / Finansal Muhasebesi’; işletmenin

¹ Erkol, Ağırbaş, s.89.

² Ş. Kavuncubaşı, Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, Ankara, 2010, s.71

finansal durumunun etkilendiği olay, durum ya da işlemlerin para birimleriyle ölçülebilen / ifade edilen sonuçlarının, işletme dışındaki kişi ya da kurumlara bildirilmesidir.¹

İşletmenin ‘Genel / Finansal Muhasebesi’ konusunda bilgilendirilecek olan kişi ya da kurumlar; esas itibariyle devletin konu ile ilgili olarak yetkili kılınmış organları, kredi kuruluşları ve yönetici durumunda olmayan işletme sahipleridir. Bu gruplara yapılacak olan ya da yapılması gereken muhasebe bildirimleri (finansal tablolar) aşağıda belirtilmiştir.²

- **“Bilanço (Finansal Durum Tablosu);** Bilanço belirli bir tarihte işletmenin varlıklarını (aktif değerini), borçlarını ve özsermayesini tasnifli şekilde gösteren tablodur.
- **Kapsamlı Gelir Tablosu ;** Bir işletmenin belirli bir hesap döneminde elde ettiği gelire katlandığı tüm giderleri ve maliyetleri tasnifli bir şekilde gösteren ve dönem faaliyetinin net sonucunu kar veya zarar olarak özetleyen bir muhasebe raporudur”.

Hastane işletmeleri, nitelik olarak ‘hizmet işletmesi’ kapsamında yer aldıklarından, doğal olarak işletme içi değer hareketlerinin de oldukça fazla görüldüğü işletmeler arasında yer almaktadırlar. Ayrıca hastane işletmeleri sadece kurum içi paydaşlarla değil kurum dışı paydaşlarla da sık münasebetler içerisinde bulunmaktadırlar. Zorunda olduklarından “Genel / Finansal Muhasebe’nin” ön planda olduğu işletmelerdir. Çünkü hastane işletmelerinin maliyet ve teknik etkinliklerinin denetlenebilmesi, hizmet kalitesi ile ilgili değerlendirmelerde bulunulabilmesi ve işletmenin kapasitesinin belirlenebilmesi gibi konularda gerekli olan maliyet bilgileri, ‘Genel / Finansal Muhasebe’ işleyişleri doğrultusunda belirlenebilmektedir.

Sonuç olarak ‘Genel / Finansal Muhasebe’ hastane işletmesinin temel kaynaklarının nereden temin edildiğinden, bu kaynakların nereye / nerelere kanalize

¹ Büyükmirza, s.15

² Büyükmirza, s.15

edildiğine kadar olan verileri kayıt altına almakta ve bu veriler, hastane işletmelerinin mali tablolarının analizinde de göz önünde bulundurulmakta ve finansal tablolarının verilerinin analiz edilmesi sonucunda belirlenen stratejik kararlar almaktadır.

2.3.2. Hastane Yönetim Muhasebesi

Hastane Yönetim Muhasebesi; “çeşitli mali analiz ve yorumlama teknikleri ve araçları sayesinde elde edilen veriler doğrultusunda, yöneticilere muhasebe iş ve işleyişleri hakkında raporlar sunulmasını sağlamaktadır.”¹

Hastane işletmeleri, tüm sağlık işletmeleri içerisinde ayrı bir işlev ve öneme sahip işletmeler olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda hastane işletmeleri, bir ülkenin sağlık harcamalarına yönelik ayrılan pay doğrultusunda şekillenen temel sosyo – ekonomik kuruluşlar arasında yer almaktadır. Bu nedenle de; bu işletmelerin, her türlü iş ve işleyişlerinde modern işletmecilik anlayışı doğrultusunda hizmet vermeleri ve kurallarını ve ekonomik işleyişlerini de bu çerçevede belirlemeleri amaçlanmaktadır.² Hastane işletmeleri, genel olarak farklı hizmetleri yerine getirdiğinden muhasebe sistemi ve Yönetim Muhasebesi açısından kendisine özgü işleyişleri içermektedir.

Yönetim Muhasebesi; “yöneticilerin finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi verilerinden yararlanmasını sağlayan temel teknikleri içermekte ve finansal muhasebenin kullandığı bilgileri / verileri kullanmaktadır.”³ Yönetim Muhasebesi, muhasebe ve mali işler departmanının; yetkilerin, sorumlulukların ve görevlerin açıkça ifade edildiği bir örgütsel işleyiş içerisinde muhasebe fonksiyonlarının etkin bir şekilde yürütülebileceği anlayışına dayanmaktadır. Bu yönüyle Yönetim Muhasebesi; yöneticilerin genel olarak planlama, örgütleme, koordinasyon ve kontrol görevlerini yerine getirebilmelerini desteklemekte ve işletme kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi adına, kâr

¹ O. Hayran- H. Sur, Hastane Yöneticiliği, Ankara 1997, s.316

² Seçim, s.314

³ O.Sevilengül, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe, Ankara, 1997, s.20

amaçlarına ulaşmayı sağlayacak olan bilgilerin edinilmesini ve raporlanmasını sistematize etmektedir.

Yönetim Muhasebesi; “işletmenin niteliğine göre farklılık göstermekle birlikte, aynı yönetim kademeleri için özde benzerlik gösteren raporların düzenlenmesini, birleştirilmesini ve/veya uyumlaştırılmasını içermektedir. Bu doğrultuda işletmeye yönelik temel veriler, daha fazla bilgilendirme niteliğine sahip olabilmekte ve ilgililere / yöneticilere sunulabilmektedir.”¹

Sonuç olarak Yönetim Muhasebesi; “işletmeye yönelik tüm yetki ve sorumlulukların da açıkça belirlenebilmesini sağlamakta ve en üst yönetim kademesinden an alt yönetim kademesine kadar, karşılıklı iletişim süreci içerisinde olunmasını sağlamaktadır. Bu doğrultuda yönetim, işletmenin muhasebe işleyişi ile ilgili bir bakış açısı geliştirebilmekte ve her türlü karar verme süreçlerinde, yetki ve sorumlulukların belirginleştirilmesi adına daha net hareket edebilmektedir.”²

2.3.3. Hastane Maliyet Muhasebesi

Maliyet Muhasebesi; bir ürünün üretilmesi ya da hizmetin yerine getirilebilmesi için gerekli olan giderler ile birlikte, hammadde ve işçilik maliyetlerinin uygun bir şekilde kaydedilmesini, sınıflandırılmasını, raporlanmasını ve standart maliyetler ile karşılaştırılmasını içeren bir muhasebe dalı ya da sistemidir.³

2.3.4. Hastane İşletmelerinde Finansal Tablolar Analizi

Muhasebe işlemlerinde, mali karaktere sahip olan ve para ile ifade edilebilen bilgilerin raporlanması ve bu raporlar doğrultusunda yorumlamada bulunulması, mali tabloların oluşturulmasına ve dolayısıyla da analiz edilmesine olanak tanımaktadır. Bu kapsamda mali tablolar, tüm muhasebe iş ve işleyişleri ile ilgili genel verileri içermesi bakımından, tek başlarına bile işletme ile ilgili çok çeşitli verilerin elde

¹ Seçim, s.315

² Seçim, s.316

³ R. Üstün, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1985, s.8

edilmesini ve değerlendirilmesini sağlamaktadır.¹ İşletmelerin mali tablolarının belirli yöntemler kullanılarak ve işletme için işlerlik kazanacak şekilde belirli kriterler doğrultusunda yorumlanması “Mali Tablolar Analizi” olarak değerlendirilir.²

Mali Tabloların Analizi; “kullanıcılarının mali yapı, kârlılık, kaynak kullanımı ve sermaye seyri gibi birçok alanda bilgi sahibi olmalarını sağlamakta ve bu doğrultuda, eğer bütçelerden bir sapma söz konusu ise bu sapmaların da analiz edilmesine imkân vermektedir.”³

Hastane işletmelerinde dört grup raporlama bulunmaktadır. Bu raporlar, aşağıdaki gibi sıralanır.⁴

- “Mali Tablolar (Finansal Tablolar)
- Yönetim Kontrol Raporları
- Hayati Önem Taşıyan Bilgi Raporları
- Analitik Çalışmalarda Kullanılan ve Koordinasyon İle İlgili Faaliyet Verilerini Kanunlaştıran Raporlar
- Devlet Dairelerine Sunulması Gereken Raporlar
- Oran (Rasyo) Analizi: Finansal tablolarda yer alan iki kalem arasındaki ilişkinin yüzde ya da katı şeklinde ifadesidir. Oranlar tekniği finansal analizde en fazla kullanılan tekniktir. Finansal yöneticiler, finansal ifadelerdeki ham verileri yorumlamak için oran analizini kullanırlar. Her bir oranı hesaplamak kolaydır ancak her oran firma performansını etkili bir şekilde ölçmek için dikkatli bir şekilde analiz edilmelidir.⁵
- Trend (%) Analizi: Finansal yöneticilerin ve analistlerin bir şirketin şu anki mali durumunun geliyiyor ya da kötüleşiyor olup olmadığını görmelerine yardımcı olur. Trend analizinde amaç, ilgili kalemin durumunda meydana gelen artış veya azalışları tespit etmektir. Eğilim

¹ A. Tokaç, Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi, İstanbul 2005, s.37

² Üstün, s.47

³ Tokaç, s.38

⁴ Üstün, s.48-49

⁵ Ö. Özer, “Mali Tablolar Analizi: Hastane Örneği”, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Sayı: 6, Haziran 2012

yüzdeleri analiz tekniği, belli faaliyet dönemleri arasında mali tablolarda yer alan kalemlerdeki artış veya azalışları ve değişikliklerin baz olarak alınan yıla kıyasla görelî önemlerini ortaya koyarak, dinamik bir analiz yapılmasına olanak vermektedir”.¹

Bu raporların hepsi, hastane işletmeleri adına önem arz etmekle birlikte, mali tabloların, bu raporlar içerisinde ayrı bir öneme sahip oldukları söylenebilir. Çünkü mali tablolar; diğer raporlamalara göre hastane işletmelerinin genel yapısı hakkında daha fazla bilgilendirmeye olanak tanımakta ve buna yönelik verileri bünyesinde barındırmaktadır.

Hastane işletmelerinde düzenlenen finansal (mali) tablolar aşağıda belirtilmiştir.

- **Bilanço:** Bir işletmenin düzenlenme tarihindeki sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir tablodur. Bir işletme, işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki kaynaktan finansman sağlayabilir. Sağlanan bu kaynaklar fiziki değerlere veya işletmenin talep ettiği haklar olarak alacaklara bağlanmış olur. Bilançonun sol tarafını oluşturan Aktifler, Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar; bilançonun sağ tarafını oluşturan Pasifler ise Kısa Vadeli Borçlar, Uzun Vadeli Borçlar ve Özkaynaklar gruplarına ayrılmıştır. Bilançonun pasifinde yer alan kaynaklar ise vadelerine göre en kısa vadeden en uzun vadeye doğru sıralanmıştır.
- **Gelir Tablosu:** İşletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârı veya zararını gösteren tablodur. Gelir tablosu mali tablolar ilkelerine uygun tek düzen formlar şeklinde hazırlanır. Gelir tablosu finansal analize uygun düzenlenmiştir.
- **Satışların Maliyeti Tablosu:** İşletmelerin dönem içindeki stok hareketlerini, üretim maliyetlerini, satılan mamul maliyetlerini, satılan hizmet maliyetlerini gösterir. Bilindiği gibi gelir tablosunda satışların

¹ Özer, s.190

maliyeti bölümü bulunmaktadır. Buradaki satışların maliyeti ayrı bir tablo şeklinde düzenlenerek ve hesaplanarak gelir tablosuna ek olarak konulmaktadır. Özetle satışların maliyeti tablosu, gelir tablosunun bir ekini oluşturmaktadır.

- **Fon Akım Tablosu:** İşletmelerin belirli bir hesap döneminde sağladığı finansal kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren finansal bir tablodur. Finansal analiz ve denetleme amaçlarına hizmet eden önemli araçlardan birtanesidir. Fon akım tablosu hem yöneticilere hem de kredi sağlayanlara yardımda bulunan bir tablodur. Bu tablo sayesinde işletmenin faaliyetleri sonucu meydana gelen ya da borçlanma ile sağlanan fonlar ile neler yapıldığı ve bu fonların nerelerde kullanıldığı açıkça görülmektedir. Fon akım tablosu, işletmenin dönem boyunca yaptığı faaliyetlerden sağladığı fonlar ile yatırım ve finansman faaliyetlerini özetler ve finansal durumda meydana gelen değişiklikleri açıklar.
- **Nakit Akım Tablosu:** Bir işletmede belli bir dönemde nakit hareketlerini açıklayan bir tablodur. Bu tablo, belli bir dönemde hangi kaynaklardan ne kadar nakit sağlandığını ve nerelere ne kadar nakit harcandığını gösterir. Nakit akım tablosu işletmenin nakit yönetimini ve politikasını ifade eder. Nakit akım tablolarında sadece nakit giriş ve çıkışlar yer alır. Dolayısıyla Fon Akım Tablosundan daha dar kapsamlı bir tablodur. Nakit giriş ve çıkışına sebep olmayan gider ve gelirler veya iktisadi olaylar bu tabloda yer almazlar.
- **Özkaynaklar Değişim Tablosu:** Bir işletmenin belli bir dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişiklikleri gösterir. Bu tablo, özellikle sermaye işletmelerinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimleri toplu olarak görebilmek için düzenlenir. Özkaynaklar Değişim Tablosu önceki dönem ve cari dönem verilerini kapsayacak şekilde düzenlenir. Tabloda; ödenmiş sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve zararları, dönem net kâr ve zararı her dönem için dönembaşı tutarları, dönem içi değişiklikleri ve dönemsonu tutarları belirtilerek gösterilir.

- **Kâr Dağıtım Tablosu:** İşletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablodur. Bu tablo, özellikle sermaye şirketlerinde dönem kârından ödenecek vergilerin, ayrılacak yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr paylarının açıkça görülmesi için düzenlenir. Ayrıca bu tablo yardımıyla şirketlerin hisse başına düşen kârları ve hisse başına düşen temettü tutarları hesaplanmış olur.

2.4. Hastane İşletmelerinde Muhasebenin Önemi ve Faaliyetlere Etkisi

Hastane işletmelerin muhasebe sistemi; “gelir ve gider kalemlerini kayıt altına almak, vergi için gerekli belirlemeleri yapabilmek, maliyet fiyatlarını tespit edebilmek, bütçeleri düzenlemek ve bu düzenlemeler doğrultusundaki uygulamaları izlemek, sistem oluşturmak ve araştırma faaliyetlerini koordine etmek anlamında birçok alana hizmet etmektedir.”¹

Bu çerçevede hastane işletmeleri için muhasebe aşağıda özetlenen amaçlara ulaşmasını sağlamaktadır. ²

- “Uzun vadeli amaçların belirlenebilmesine ve açık bir şekilde ifade edilmesine olanak sağlamak,
- Hem uzun hem de kısa vadeli planlar yapılmasını sağlayarak bu planlar doğrultusunda, amaçlara ne denli ulaşılabildiğini belirlemek ve hastane işletmesinin gelişimi ve kârlılığı ile ilgili bilgilere ulaşmak,
- Muhasebe politikalarını saptayarak, hastane bünyesinde ve hastane işletmesinin üçüncü kişilerle ilişkilerini değer hareketleri bağlamında değerlendirmek ve faaliyet sonuçlarını raporlayarak, devlete ve/veya diğer ilgili kişilere sunmak,
- Hastane işletmesine özgü standartları ve bütçeleri belirleyerek, işletmenin çeşitli faaliyetlerini koordine etmek ve kontrol edilmesini sağlamak,
- Hastane işletmesinin iç denetim teknikleri çerçevesinde denetlenebilmesine ve bu doğrultuda işletmenin çeşitli varlıklarını korumasına yardımcı olmak,

¹ Üstün, s.51

² Üstün, ss.52-53.

- Devlet müdahalelerinin, ekonomik ve sosyal baskıların, hastane işletmesi ve faaliyetleri üzerindeki etkilerini belirlemek,
- Hastane işletmesinin mevcut durumunu raporlayarak, yöneticilere ve/veya ilgili kişilere bu raporları iletmek,
- Hastane işletmesinin büyüklüğüne, verdiği hizmetin çeşitliliğine ve kapsamına göre, belirli yönetim kadrolarına iletilmesi gereken verileri hazırlamak,
- Yönetimin özel istekleri doğrultusunda belirli yönetim kadrolarına iletilmesi gereken verileri hazırlamak ve sunmaktır”.

Maliyet muhasebesi, yöneticilere birim maliyetlerin hesaplanmasında, giderlerin kontrolünde, geleceğe yönelik planların yapılmasında ve birtakım hayati konularda karar alınmasında etkili ve güvenilir bilgiler sağlayan bir araçtır.

Hastanelerde maliyet hesaplamasının başlıca amaçları şöyle sıralanmaktadır:¹

- “Hastane ücretlerinin saptanması ve mevcut ücretlerin değerlendirilmesini sağlar,
- Devletin ilgili kurumlarının ve sağlık sigortası kuruluşlarının hastanelere yapacakları ücret ödemelerinin belirlenmesinde temel bilgi kaynağını oluşturur,
- Devletin ilgili kuruluşlarının hastanelere sağlayacağı finansal desteğin miktarının belirlenmesinde temel oluşturur,
- Hastane sahiplerine, devlete ve ilgili diğer kuruluşlara verilecek mali raporların hazırlanmasında temel oluşturur,
- Giderlerin denetiminde ve yönetsel kararların alınmasında bir yönetim aracı olarak kullanılır. “

Hastanelerde maliyet muhasebesi aşağıdaki yönetsel konularda karar vermek için kullanılır:²

¹ O. Alpugan-V. Haftacı,” M.S.U.G.T.’ne Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi”, I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, Aydın 1994, s.278

² D.S. Shepard, D. Hodgkin, Y. E. Anthony, Analysis of Hospital Costs: A Manual for Managers, USA 2000, s. 1

- “Bütçeleme,
- Standart maliyetle gerçek maliyet arasındaki farkın değerlendirilmesi,
- Karlılık,
- Fiyatlandırma politikası,
- Gelecekteki maliyetlerin tahmini,
- Sunulan hizmetlerin genişletilmesi veya daraltılması,
- Dışardan alınan hizmetlerin daraltılması veya işletme içinde üretilmesine karar verilmesi”.

3. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYETE ETKİ EDEN FAKTÖRLER

Hastane maliyetlerini etkileyen unsurlar olarak; kapasite ve kapasite kullanımı, kullanılan teknoloji, hasta sevk zincirinde yer alan kademe, hizmet sunulan nüfusun yoğunluğu, epidemiyolojik yapısı, sağlık hizmetinin kalitesi ve hastane imajı, başta hekim olmak üzere istihdam edilen sağlık çalışanı ve diğer çalışanlar, hastanenin makine-teçhizat yapısı ve para kaynağı şeklinde sıralanmaktadır. “Hastane maliyetlerine etki eden faktörleri; kapasite kullanımı, hastane büyüklüğü, teknolojik düzey ve hizmetin kalitesi olmak üzere dört grupta toplamak mümkündür.”¹

3.1. Kapasite Kullanımı

Bir hastanedeki kapasite kullanımı göstergeleri, Kapasite Kullanım Oranı (KKO) ile yatak devir sayısıdır. Hastane yönetimi için önemli bir gösterge olan KKO, bir dönemdeki mevcut yatakların ne kadarının kullanıldığının oransal olarak ifadesidir. KKO, kullanılan yatak sayısının toplam yatak sayısına bölünmesi ile bulunur. Yatak gereksinimi olup olmadığının görülerek, duruma göre yatak sayısının azaltılması veya artırılmasına karar verilir.

¹ H.Sözbilir, Hastanelerde Etkinliği Artırmada Yönetime Yardımcı Bir Araç Olarak Maliyet Bilgilerinin Kullanılması ve Afyon’da Bir Örnek Olay Çalışması, Eskişehir 1986, s.56-70

Hastanede tedavi edilen hasta sayısı arttıkça KKO artar. KKO arttıkça da birim başına düşen sabit giderler azalır. Böylece tedavi edilen hasta başına düşen birim maliyetler de de azalma olur. Ancak KKO'ndaki artışın birim maliyetleri düşürücü etkisi bir noktaya kadardır. Önerilen, optimum kapasite kullanım oranına ulaşılmasıdır. Optimum KKO'nın aşılması halinde beklenenin tersine maliyetlerde bir artış gözlenebilecektir. Bunun nedeni, hasta sayısındaki artışın hizmet kalitesini düşürerek, tedavi süresini ve sunulan hizmetin yoğunluğunu uzatabilmesidir. Bütün bunlar daha yüksek bir maliyete neden olacaktır. İşte "kapasite artırımından dolayı ortaya çıkacak maliyetin etkisi, kapasite artırımından dolayı ortaya çıkacak gelirin etkisinden büyük olduğunda kapasitenin artırılması, maliyetleri artırarak olumsuz etki yaratacaktır. Bu nedenle bir hastanede KKO'nın % 80 olması normal karşılanmaktadır."¹

Yatak başına düşen hasta sayısını belirten yatak devir sayısı ise, yatan hasta sayısının fiili yatak sayısına bölünmesi ile bulunur. Bu sayı hastane yataklarının verimli ve etkin kullanımına etki eden en önemli bir göstergedir.

Bir hastanede yatak devir hızının düşük olması demek, hastaların hastanede kalış süresinin fazla olması dolayısıyla hasta maliyetlerinin yüksek olması anlamına gelmektedir. Bu yüzden daha fazla tedavi ve bakım gerektiren hastalıklarla ilgili hizmet sunan hastanelerde ortalama yatış süresi fazla olacağından maliyetlerde yüksek olacaktır. Maliyetleri düşürmek için hastanedeki gereksiz yere kalmaları önleyerek, yatak devir hızını yükseltmek gerekmektedir. Yatak devir hızını yükseltmenin bir diğer yolu da hastanede çalışan doktor ve hemşire, teknisyen, diyetisyen gibi sağlık personelinin sayısının artırılmasıdır. Böylece hasta başına düşen sağlık personeli sayısı artmış olacağından tedavi ve bakım için bekleyen hastaların tedavi ve bakım süreleri kısaltılmış olacaktır.

¹ V. Yiğit-İ. Ağırbaş, "Hastanelerde Maliyet-Performans Analizi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesi'nde Bir Uygulama", Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 3, Ankara 2003, s.79

3.2. Hastane Büyüklüğü

Hastane büyüklüğü göstergesi olarak hasta günü sayısı veya hasta yatak sayısı kullanılabilir. Genelde kabul edilen ve yaygın olarak kullanılan kriter ise hasta yatak sayısı toplamıdır.¹ Hastane büyüklüğü ile maliyetler arasındaki ilişkiye bakıldığında iki yönlü olarak ele alınması gerektiği görülmektedir.

Hastane büyüklüğü ile birim maliyetler arasında ters yönlü bir ilişki olduğu söylenebilir. Hastaneler büyüdükçe hizmetlerin sunulmasında uzmanlaşmaya gidilecektir. Üstelik son yıllarda tıpta yaşanan gelişmeler hastaneleri ihtisaslaşmaya zorlamaktadır. Bu uzmanlaşma sonucu tedavinin etkinliği artacağından, tedavi süresi azalıp, birim maliyetlerin düşmesi beklenir. Ancak bu uzmanlaşma uzun süre tedavi gerektiren ve daha fazla emek, malzeme ve makine ve teçhizata ihtiyaç gerektiren hastaların sayısındaki artışı da beraberinde getirecek ve birim maliyetler yükselecektir. Örneğin; bir hastanede beyin cerrahisi servisinin olup olmaması birim maliyetleri etkileyecektir.

3.3. Teknoloji

Maliyetleri etkileyen üçüncü faktör hastanelerde kullanılan teknoloji farklılıklarıdır. Hastanelerde yüksek tıbbi teknolojinin kullanılması giderek yaygınlaşmakta ve teknoloji yoğun işletmeler haline gelmektedirler. Teknoloji farklılığı bir hastalığın tedavisinde kullanılan yöntemlerin farklılığına sebep olabileceği gibi, girdi miktarlarının kullanılmasında da farklılığa (teşhis ve tedavi hatalarını azaltmak, tedavi süresini kısaltmak gibi) neden olabilir. İşte bu farklılıklar daha kısa sürede ve kaliteli hizmetin düşük maliyetle sunulmasına neden olabilecektir. Ancak başka bir açıdan bakıldığında ise, yüksek tıbbi teknolojinin maliyetleri artırdığı söylenebilir. Yeni ve son teknoloji kullanılmasının önemli olduğu sağlık sektöründe, bu teknolojinin kullanılması amortisman, bakım onarım, kalite kontrol ve endirekt personel giderlerini gibi giderleri önemli ölçüde arttırmaktadır.

¹ Y.Taş, Hastane İşletmelerinde Sağlık Hizmetleri Maliyetlerinin Hesaplanması ve KTÜ Farabi Hastanesi'nde Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, ss.21

Burada önemli olan teknolojinin verimli kullanılması gerektiğidir. Tıbbi teknolojinin verimliliğini etkileyen faktörlerin ele alınarak, verilecek hizmetin verimliliği ve kalitesi artırılmaya çalışılmalıdır. Bu faktörler; işgücü, emek, malzeme ve bakım onarım olmak üzere dört başlıkta toplanabilir:¹

- **“İşgücü:** Teknolojiyi kullanabilecek eğitime sahip işgücüne sahip olunması,
- **Enerji:** Kullanılacak enerji kaynaklarında gelişmiş teknolojiye sahip sistemlerle donatılmış alt yapıya sahip olunması,
- **Malzeme:** Eldeki teknolojiye uygun kalitede malzemenin kullanılması,
- **Bakım Onarım:** Uygun bir bakım onarım politikasının izlenmesi”.

3.4. Hizmetin Kalitesi

Hizmet Kalitesi genel performans göstergelerindedir. “Hastane hizmetlerinin kalitesinin yüksek olması, hastaların zamanında tedavi edilmeleri ve iyileşmeleriyle doğrudan ilişkilidir.”²

Hizmet kalitesinin ölçüsü, tıbbi cerrahi ölüm oranı ve başarılı ameliyat sonrası ortaya çıkan kötüleşme (komplikasyon) oranıdır. Bu oranların fazla olması olumsuz bir göstergedir. Yapılan araştırmalara bakıldığında, “daha iyi sağlık hizmeti sunmak için daha çok harcama yapan ülkelerin sağlık göstergelerinin, gelişmekte olan ülkelere göre çok daha iyi durumda olduğu görülmektedir. Bu ülkelerde hayata gelen her kişinin yaşama şansı, gelişmekte olan ülke insanlarına göre 20-30 yıl daha uzun, dünyaya gelen her bebeğin yaşama şansıda ortalama 10-15 kat daha yüksek olmaktadır.”³

Sunulan hizmet kalitesi ile maliyet arasında ters bir ilişki vardır. Hizmet kalitesi arttıkça o hastaneye olan talepte artacaktır. Bu artan taleplere cevap vermek için tedavi ve bakım süresi kısaltılarak yatak devir sayısı artırılacaktır. Bu da maliyetleri düşürecektir. Ancak maliyetlerdeki bu düşüş yerini, talebe göre daha

¹ H.Seçim-T. Pekelman, “Hastanelerde Verimliliği Yükseltici Uygulamalar”, A.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1-2, 1990

² H.Çatalca, “Hastane Hizmetlerinde Kalite Sağlamada ve Değerlemede Komitelerin Rolü”, Anadolu Üniversitesi A.Ö.F. Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, Haziran 1994

³ M.Tokat- H. Kısaer, Hastanelerde Maliyet-Etkinlik ve Performans Analizi, Ankara, 1991, s.21

büyük olan hastanelerde (yatak devir sayısı düşeceğinden) yüksek maliyetlere bırakacaktır. Üstelik kaliteli olmanın da bir maliyeti olmaktadır. Kalite maliyeti, “meydana gelebilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve mamulün üretim esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir.”¹

4. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARININ İŞLEYİŞİ

Tek düzen muhasebe sisteminde maliyet hesapları 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek halinde düzenlenmiştir. İşletmeler, büyüklüklerine, yapılarına ve ihtiyaçlarına göre bu yöntemden birini kullanmaktadır.

7/A seçeneğinde giderler fonksiyon esas’ına göre muhasebeleştirilir. Gelir tablosu hesapları da fonksiyon esasına göre bölümlendiğinden, bu seçenekteki fonksiyon hesapları ile gelir tablosu hesapları arasında kolaylıkla ilişki kurulur. Ayrıca eş zamanlı kayıt sistemi gereği, fonksiyonlara göre kayıt yapılırken, aynı anda gider yerlerine veya gider çeşitlerine göre de kayıt yapılması zorunludur.

7/B seçeneğinde ise giderler dönem boyunca çeşit esasına göre kaydedilir. 7/B seçeneğinde 7/A seçeneğinde olduğu gibi gelir tablosu hesapları ile doğrudan ilişki kurulamadığından, dönem boyunca gider çeşitlerinde toplanan giderler dönem sonlarında fonksiyonlarına dönüştürülür.

Fiili maliyet uygulamasına göre maliyet hesaplarının izlenmesinde 7/A seçeneği kullanılır. Hastane işletmeleri hizmet işletmesi olduğundan, üretilen hizmet maliyetini oluşturan bütün giderler ‘740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı’nda toplanır. 740 HÜM’nde toplanan giderler dönem sonunda ‘741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı’ vasıtasıyla ‘622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı’na devredilir. İşlevini tamamlayan 740 HÜM ve 741 HÜM Yansıtma Hesabı karşılıklı olarak kapatılır, ‘622 Satılan Hizmet Maliyeti’ ise bütün gelir tablosu hesapları gibi 690 Dönem Kar veya Zararı hesabına devredilerek kapatılır.

¹ S.Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 1999, s.90

Dönem boyunca Hizmet Üretim Maliyeti dışında ortaya çıkan giderler ise ilgili fonksiyon hesaplarına kaydedilir. İlgili fonksiyonlarda toplandıktan sonra, dönem sonlarında yansıtma hesapları vasıtasıyla Gelir Tablosu hesaplarına aktarılırlar. Buna göre;

750 ARGE, 751 ARGE Yansıtma Hesabı aracılığıyla 630 ARGE'ye

760 PSDG, 761 PSDG Yansıtma Hesabı aracılığıyla 631 PSDG'ye

770 GYG, 761 GYG Yansıtma Hesabı aracılığıyla 632 GYG'ye

780 FG, 781 FG Yansıtma Hesabı aracılığıyla, kısa veya uzun vadeli olma durumuna göre 660 KVBG veya 661 UVBG'ne aktarılır.

Gelir Tablosu hesaplarına aktarılan maliyet hesapları ile bunların yansıtma hesapları karşılıklı kapatılır.

750 ARGE ve 751 ARGE Yansıtma

760 PSDG ve 761 PSDG Yansıtma

770 GYG ve 771 GYG Yansıtma

780 FG ve 781 FG Yansıtma

hesapları karşılıklı olarak kapatılır.

Yine dönem sonlarında;

630 ARGE

631 PSDG

632 GYG

660 KVBG ve 661 UVBG Hesapları

'690 Dönem Kar veya Zararı Hesabı'na devredilerek kapatılır.

Hizmet işletmelerinde 7/A seçeneğinde maliyet hesaplarının işleyişi Şekil 3'te gösterilmiştir.

.../.../.....

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HESAPLARI

Gider Çeşidi (Borçlu)

0.İlk Madde ve Malzeme Giderleri

740.00.010 Tıbbi Sarf Mlz. Giderleri

740.00.013 Yardımcı Mlz. Giderleri

01.Personel Giderleri

01.100 Doktor Ücret ve Giderleri

01.400 Endirekt Personel Giderleri

03.Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizm.

03.300 Elektrik, Su, Gaz Giderleri

03.400 Bakım, Onarım Giderleri

03.600 Haberleşme Giderleri

04. Çeşitli Giderler

04.02 Sigorta Giderleri

06. Amort ve Tük. Payları

06.01. Maddi Duran Varlık Amort. Gid.

.....

Gider Yeri (Borçlu)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

.....

31/12./..

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

741 HÜM YANSITMA HS.

Gider Yeri (Borçlu)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

.....

Gider Yeri (Alacaklı)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

.....

..../..

31/12./..

741 HÜM YANSITMA HS.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

Gider Yeri (Borçlu)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

.....

Gider Çeşidi (Alacaklı)

0.İlk Madde ve Malzeme Giderleri

740.00.010 Tıbbi Sarf Mlz. Giderleri

740.00.013 Yardımcı Mlz. Giderleri

01.Personel Giderleri

01.100 Doktor Ücret ve Giderleri

01.400 Endirekt Personel Giderleri

03.Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizm.

03.300 Elektrik, Su, Gaz Giderleri

03.400 Bakım, Onarım Giderleri

03.600 Haberleşme Giderleri

04. Çeşitli Giderler

04.02 Sigorta Giderleri

06 Amort ve Tük. Payları

06.01. Maddi Duran Varlık Amort. Gid.

.....

Gider Yeri (Alacaklı)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

31/12./..

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

Gider Yeri (Alacaklı)

100 Tıbbi Hizmetler Merkezleri

100.01 Dahiliye Kliniği

100.02 Ortopedi Kliniği

Şekil 3. Hizmet İşletmelerinde 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi

Kaynak: S. Çil Koçyiğit / İşletme Araştırmaları Dergisi 3/1,2011

5. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET MERKEZLERİ

Maliyet merkezini Baker (1999)¹, “maliyetlerin oluştuğu örgüt içindeki bir sorumluluk birimi” olarak tanımlarken, Finkler (1994)² buna benzer bir tanımla, “maliyetlerin toplandığı organizasyon içindeki bir birim veya departman” olarak tanımlamıştır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne (MSUGT) bakıldığında ise maliyet merkezi kavramı yerine gider yeri kavramı kullanıldığı görülmektedir. Bu tebliğde gider yeri; “üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve faaliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimi ya da örgüt içindeki bir yer” olarak tanımlanmıştır.

5.1. Hastane İşletmelerinde Maliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Büyükmirza’ya göre maliyet merkezlerinin belirlenmesinde “yerel bölümlenme, fonksiyonel bölümlenme ve sorumluluklara göre bölümlenme” yöntemlerinden biri kullanılır³.

Yerel Bölümlenme: Yerel Bölümlenme, işin yapıldığı yerin esas alınması ve fiziksel olarak aynı yerde üretilen ürünlerin, aynı maliyet yerlerinde maliyetlendirilmesidir. Bu tür bölümlenme, hastanelerin fiziksel yerleşimlerinin çok karmaşık olması nedeniyle, hastane işletmeleri için uygun değildir.

Fonksiyonel Bölümlenme: İşletmede yerine getirilen fonksiyonlar esas alınarak bölümlenme yapılmasıdır. Aynı işin yapıldığı her birim bir maliyet merkezi olarak kabul edilir ve işletmede sunulan her bir hizmet için bir maliyet merkezi oluşturulur.

Sorumluluklara Göre Bölümlenme: Sorumluluk merkezi, yöneticilerin yetki ve sorumluluğa sahip oldukları her bir örgüt birimidir. Yani işletmede sunulan hizmetlerden, başında yönetici olanların her biri sorumluluk merkezi olarak kabul

¹ J.J. Baker, Cost Accounting: A Guide to Utilizing Information and Technology for Effective Decision Making, New York, 1999, s.83

² S.A. Finkler, Essentials of Cost Accounting For Health Care Organizations, An Aspen Publication, 1994, s.14

³ Büyükmirza, s.48

edilir. Bu nedenle işletmedeki departmanların her biri birer sorumluluk merkezi olarak alınabilir.

Hastanelerde gider yerleri sorumluluk merkezlerine göre bölümlenmekte ve maliyetler sorumluluk merkezleri boyutunda belirlenmektedir. Maliyetlerin bu şekilde departmanlar boyutunda belirlenmesi işletmeye aşağıda belirtilen yararları sağlamaktadır.

- “Hastanede sunulan her bir hizmetin üretilmesi için kullanılan kaynakların maliyeti belirlenmiş olur.”¹
- “Departman yöneticileri sorumluluklarında olan kaynakların tutarını (meblağını) öğrenmiş olurlar.”²
- “Her bir sorumluluk merkezinde oluşacak maliyetlerin hesaplanması ile her bir departmanın performansı ölçülebilir.”³ Örneğin, göz departmanında gerçekleşen personel giderleri vb. belirlenerek performans ölçülmesi sağlanır.
- “Sorumluluk merkezi maliyetlerinin belirlenmesi, yönetimin kontrol faaliyetlerine yardımcı olur.”⁴
- “Sorumluluk merkezi maliyetleri, sağlık organizasyonlarındaki maliyetlerin planlaması için kullanılabilir.”⁵ İleriye dönük maliyet tahminlerinin yapılmasına ve böylece maliyetlerin minimize edilmesine katkı sağlar.

Maliyet merkezi kavramı yerine gider yeri kavramının kullanıldığı MSUGT’nde gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenmiştir:

- “Esas Üretim Gider Yerleri

¹ Shepard- Hodgkin, Anthony, s.32

² Shepard- Hodgkin, Anthony, s.32

³ S. A. Finkler, Essentials of Cost Accounting For Health Care Organizations, An Aspen Publication, 1994, s.23

⁴ W. O. Cleverly, Essentials Of Health Care Finance, An Aspen Publication, An Aspen Publication, Third Edition, USA, 1992, s.277

⁵ R.B. Neumann- K.E. Boles, Management Accounting for Healthcare Organizations, 1998, s.144

- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- Yatırım Gider Yerleri
- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri
- Finansman Gider Yerleri”

Bunlardan Esas Üretim, Yardımcı Üretim ve Yardımcı Hizmet Gider Yerleri üretimle ilgili olup, diğerleri üretimle ilgili değildir.

5.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Merkezleri'nin Bölümlemesi

Maliyetlerin hesaplanmasında gider yeri ayrımı en önemli aşamalardan birisidir. Her ne kadar MSUGT'nde maliyet merkezi kavramı yerine gider yeri kavramı kullanılsa da hastane işletmelerinin bir üretim işletmesi olmayıp hizmet işletmesi olması, gider yerlerinin üretim işletmelerinden biraz daha farklı şekilde sınıflandırılmasını gerektirmektedir. Hastaneler kendi yapılarına göre kendilerine özgün gider yeri sınıflandırması yapabilirler.

- **Tıbbi Hizmetler Merkezleri:** Hastanelerdeki esas hizmetlerin yani sağlık hizmetlerinin üretildiği yerlerdir. Bu hizmet merkezlerine esas hizmet merkezleri de denilebilir. Tıbbi hizmetler merkezi; yatan hasta hizmet merkezleri ve ayakta bakım hizmeti merkezleri olarak ikiye ayrılmaktadır.
- **Özel Hizmet Merkezleri:** Esas hizmetlerin üretilmesine yardımcı olan hizmet merkezleridir. Bunlar tıbbi hizmet merkezleri için yardımcı gider yerleri olmalarına rağmen gelir yaratan maliyet merkezidirler ve sadece bu hizmetten yararlanmak isteyen hastalarda olabileceğinden bu hizmet merkezlerinde ortaya çıkan giderlerin ikinci dağıtıma tabi tutulmadan hastalara yüklenmesi de mümkündür. Bu yüzden bu bölümlerde ortaya çıkan ürünler ücretlendirilir.
- **Destek Hizmet Merkezleri:** Hastanelerin esas hizmeti olan hasta tedavisi ile doğrudan ilişkisi bulunmayan ancak bu faaliyetlerin yürütülebilmesi

için yapılması zorunlu olan hizmetleri sunan maliyet merkezleridir. İşletmenin tüm gider yerlerine destek hizmeti veren gider yerleridir. Bu gider yerlerine yardımcı hizmet gider yerleri de denilebilir. Örneğin; kreş, lojman gibi sosyal hizmetler, çamaşırhane, terzihane, teknik servis, temizlik evi, kantin vb. hizmetler verilebilir.

Bu bölümlerin maliyetleri ile hizmetler arasında direk ilişki kurulamadığından bunların maliyetlerinin hizmetlere yüklenmesi ancak dağıtım anahtarları vasıtasıyla gerçekleşmektedir.

- **Araştırma – Geliştirme Gider Yerleri:** Bu gider yerinin hastalarla ve hastalara sunulan hizmetlerle direk ilişkisi yoktur. Hastane bünyesinde oluşturulmuş bir araştırma ve geliştirme bölümü varsa, araştırma-geliştirme maliyetleri bu gider yerinde toplanır.
- **Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri:** Araştırma ve Geliştirme gider yerinde olduğu gibi hastalarla ve tedavi hizmetleriyle bir ilişkisi olmayan bu gider yeri, hastanede oluşan pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin toplanacağı gider yeridir.
- **Genel Yönetim Gider Yerleri:** Hastanenin bütün bölümlerine sunulan yönetim faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin toplandığı gider yeridir. Örneğin hasta kabul, muhasebe, personel vb.
- **Finansman Gider Yeri:** Finansman giderlerinin toplandığı gider yerleridir. Aşağıda hastane işletmelerinde yapılacak gider yerleri tasnifine detaylı bir örnek verilmiştir. Hastaneler bu ayırımı kendi ihtiyaçlarına göre değiştirip, geliştirebilirler.¹

¹ S. Koçyiğit, Faaliyete Dayalı Maaliyet Yöntemi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, 2006, s.111-113

I. ESAS HİZMET MERKEZLERİ	II. ÖZEL HİZMET MERKEZLERİ	III. DESTEK HİZMET MERKEZLERİ
<p>1. Klinikler (Yatan Hasta Hizmet Merkezleri) Anestezi ve Reanimasyon (Ağrı Ünitesi) Beyin Cerrahi Kliniği Dahiliye Kliniği Dermatoloji Kliniği Endokrinoloji Kliniği Enfeksiyon Hastalıkları Kl. Fizik Tedavi Kliniği Gastroenteroloji (Endoskopi) Merkezi Genel Cerrahi Kliniği Göğüs Hastalıkları Kliniği Göğüs Cerrahi Kliniği Göz Hastalıkları Kliniği Hematoloji Kliniği Kadın Hast. ve Doğ. Kl. Kalp-Damar Cerrahi Kliniği Kardiyoloji Kliniği Kulak-Burun-Boğaz Kliniği Medikal Onkoloji Kliniği Mikro El Cerrahi Kliniği Nefroloji Kliniği Nöroloji Kliniği Ortopedi ve Trav. Kl. Pediatri Plastik Cerrahi Kliniği Romatoloji ve Immunoloji Kl. Üroloji Kliniği Yeni Doğan Yoğun Bakım Ünitesi Yoğun Bakım Kliniği</p> <p>2. Poliklinikler (Ayakta Bakım Hizmet Merkezleri) Acil Servis Polikliniği Anestezi ve Reanimasyon(Ağrı Ünitesi) Polik. Beyin Cerrahi Polikliniği Dahiliye Polikliniği Dermatoloji Polikliniği Endokrinoloji Polikliniği Enfeksiyon Hastalıkları Polikliniği Fizik Tedavi Polikliniği Gastroenteroloji (Endoskopi) Polikliniği Genel Cerrahi Polikliniği Göğüs Hastalıkları Polikliniği Göğüs Cerrahi Polikliniği Göz Hastalıkları Polikliniği Hematoloji Polikliniği Kadın Hastalıkları ve Doğum Polikliniği Kalp-Damar Cerrahi Polikliniği Kardiyoloji Polikliniği Kulak-Burun-Boğaz Polikliniği Medikal Onkoloji Polikliniği Mikro El Cerrahi Polikliniği Nefroloji Polikliniği Nöroloji Polikliniği Ortopedi ve Travmatoloji Polikliniği Pediatri Polikliniği Plastik Cerrahi Polikliniği Romatoloji ve Immunoloji Polikliniği Üroloji Polikliniği</p>	<p>1. Laboratuvarlar Mikrobiyoloji Lab. Hematoloji Laboratuvarı Biyokimya Laboratuvarı Eliza Laboratuvarı Hormon Laboratuvarı Seroloji Laboratuvarı Kan Bankası Tümör Markerları Lab. İmmünoloji Laboratuvarı</p> <p>2. Radyoloji Anjiyografi Bilgisayarlı Tomografi Mamografi Röntgen Ünitesi Ultrasonografi</p> <p>3. Nükleer Tıp Eforlu EKG Gama Kamera Kemik Densitometre Organ ve Doku Sintigrafileri</p> <p>4. Ameliyathaneler Beyin-Sinir-Omurilik Cer. Çocuk Cerrahisi El Cerrahisi Genel Cerrahi Göğüs Cerrahisi Göz Hastalıkları Cerrahisi Kadın Hast. ve Doğ. Cer. Kalp Damar Cerrahisi Kulak-Burun-Boğaz Cer. Ortopedi ve Travmatoloji Pediatri Cerrahi Plastik Cerrahi Üroloji Transplantasyon Cerrahisi</p> <p>5. Doğumhaneler Genel Doğumhane Müdahaleli Vaka Doğumhanesi Septik Vaka Doğumhanesi Acil Poliklinik Doğumhanesi</p> <p>6. Diğer Tedavi Üniteleri Diyaliz Merkezi Psikiyatrik Tedavi Merkezleri Psikolojik Tedavi Merkezleri Zayıflama ve Obezite Merkezi</p>	<p>Arşiv Çamaşırhane Eczane Enerji Merkezi Hasta Kabul Isı Merkezi Kan İstasyonu Kantin Kazan Dairesi Mutfak Sterilizasyon Sosyal Hizmetler (Kreş vb) Teknik Servis Temizlik Evi Terzihane Diğer Yardımcı Hizmet Gider Yerleri</p> <p>IV. ARASTIRMA-GELİŞTİRME GİDER YERLERİ Araştırma ve Geliştirme Laboratuvarları</p> <p>V. PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDER YERLERİ Pazarlama Gider Yerleri Satış ve Dağıtım Gider Yerleri</p> <p>VI. GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ Başhekimlik Başhemsirelik Halkla İlişkiler Hasta Kabul Hastane Müdürlüğü Hukuk Müşavirliği Kütüphane Muhasebe Personel Müdürlüğü Diğer Genel Yönetim Gider Yerleri</p> <p>VII. FİNANSMAN GİDER YERİ Finansman Gider Yeri</p>

Şekil 4. Tıbbi Hizmet Merkezleri

Kaynak: S. Koçyiğit, Faaliyete Dayalı Maaliyet Yöntemi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, 2006, s.111-113

6. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ VE MALİYET SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI

Hastane İşletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında kullanılacak yöntemler dört başlıkta toplanır.¹

1. “Maliyetlerin Kapsamına göre;

- Tam maliyet yöntemi,
- Değişken maliyet yöntemi,
- Normal maliyet yöntemi,
- Direkt (Asal) maliyet yöntemi,

2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına göre;

- Fiili maliyet yöntemi,
- Tahmini maliyet yöntemi,
- Standart maliyet yöntemi,

3. Maliyetlerin Saptanma Şekline göre;

- Sipariş maliyet yöntemi,
- Safha maliyet yöntemi,

4. Giderlerin dağıtımında esas alınan baza göre;

- Hacim tabanlı dağıtım yöntemi,
- Faaliyet tabanlı dağıtım yöntemi,”

İşletmeler yukarıdaki dört grubun her grubunda yer alan yöntemlerden en az birini seçerek bir arada kullanırlar ve kendi sistemlerini oluştururlar.

6.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağı, hangi giderlerin ise dönem gideri sayılacağı ayırımına göre maliyet yöntemleri; tam maliyet yöntemi, değişken

¹ M.Karakaya, Maliyet Muhasebesi, Ankara, 2004, s.262

maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi ve direkt maliyet yöntemi (asal maliyet) olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

6.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde giderlerle ilgili sabit, değişken, direkt, endirekt ayrımı yapılmamakta ve üretimle ilgili tüm giderler maliyet kapsamına alınmaktadır. Yani üretim maliyeti, Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG), Direkt İşçilik Giderleri (DİG) ve Genel Üretim Giderleri (GÜG)'lerinin tamamını kapsamaktadır.

Bu yöntemin en önemli yararı her mamulün satış fiyatından tüm giderlerin düşmesinden sonra işletmeye bırakabileceği kar tutarını görme olanağını işletme yöneticilerine sağlamasıdır. Yöntemin sakıncası ise sabit giderlerin üretim hacmiyle bağlantısı olmadığı için bu giderlerin mamul başına düşen payı, üretimin fazla olduğu dönemlerde az, üretimin azaldığı dönemlerde ise çok olmasına neden olmakta ve birim maliyetlerin dönemler arasında büyük dalgalanmalar göstermesine yol açmaktadır.¹ Vergi Usul Kanunu(VUK) bu yöntemi benimsemektedir.

6.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde giderler sabit ve değişken olarak ayrılmakta ve sadece değişken giderler maliyete dahil edilmektedir. Sabit giderler ise dönem gideri sayılmakta ve kar-zarar hesabına devredilmektedir. Yani DİMMG, DİG ve GÜG'nin değişken kısmı ürün maliyetine yüklenirken GÜG'nin sabit kısmı dönem gideri yazılmaktadır.

Bu yöntem katkı payı ve katkı oranının tesbit edilmesi, başabaş noktasının belirlenmesi ve yönetimin alacağı bazı kararlarda (fiyat belirleme gibi) yöneticilere yardımcı olduğu için tercih edilebilmektedir.

6.1.3. Normal Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde de giderler sabit ve değişken olarak ayrılmakta ve değişken giderlerin tamamı, sabit giderler ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmektedir. Yani DİMMG, DİG ile GÜG'nin değişken kısmının tamamı,

¹ N. Erdoğan, Maliyet Muhasebesi, İzmir, 2002, s.57-58

GÜG'nin sabit kısmı ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere aktarılır. Boş kapasiteye düşen GÜG'nin sabit kısmı ise dönem gideri yazılarak sonuç hesaplarına aktarılır.

“Yöntem üretim hacmine bağlı olarak ortaya çıkan maliyet dalgalanmalarını önleyerek, dönemler arasında karşılaştırma yapılmasına imkan vermektedir.”¹

6.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi (Asal Maliyet)

Bu yöntemde de giderler direkt ve endirekt olarak ayrılmakta ve sadece direkt giderler maliyete dahil edilirken, endirekt giderler dönem gideri olarak yazılarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Yani DİMMG ve DİG maliyetlere yazılırken, GÜG dönem gideri sayılmaktadır.

Ancak günümüzde GÜG'nin mamul maliyeti içindeki payının giderek önemli hale gelmesi bu yöntemin uygulama alanını azaltmıştır.

6.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Maliyetlerin saptanma zamanına göre maliyet yöntemleri, fiili, tahmini ve standart olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

6.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin gerçekleşen rakamlara göre oluşturulmasıdır. Bu yöntemde maliyetler üretim gerçekleştikten sonra oluşan gerçek verilere dayanır. İşletmenin fiili maliyet yöntemi rakamlarına her zaman ihtiyacı vardır. Fakat bu yöntemin hastane işletmeleri için çok uygun olabileceğini söylemek pek mümkün değildir. Çünkü bu yöntemde maliyetlerin gerçekleşmesini beklemek gerekmektedir. Hastane işletmelerinde ise bazı maliyetler hastanın taburcu olmasından sonra gerçekleşebilmektedir. Örneğin, elektrik, su giderleri gibi.

VUK'nun benimsediği yöntemde fiili maliyet yöntemidir.

¹ Akdoğan, s.43

6.2.2. Standart Maliyet Yöntemi

İşletmeler maliyetlerin saptanma zamanı ile ilgili olarak fiili maliyet yöntemini tercih edebilirler. Fakat fiili maliyet yöntemi maliyet muhasebesinin önemli işlevlerinden olan planlama, kontrol ve yönetim kararları için gerekli bilgilerin sağlanması işlevlerini tam olarak yerine getiremeyebilir. Bu yüzden işletmeler bu işlevleri yerine getirebilecek bir yöntem olan standart maliyet yöntemini tercih edebilirler.

Standart maliyet yöntemi olması gereken maliyetlerin bilimsel esas ve tekniklere göre önceden belirlenmesi esasına dayanmaktadır. Bu yöntemde bir yandan standart tutarlar üzerinden maliyetlere yükleme yapılırken, bir yandan da fiilen gerçekleşen tutarlar izlenmektedir. “Dönem sonunda standart maliyetler ile fiili maliyetler karşılaştırılarak farklar belirlenir. Sistemin önemli bir parçası olan bu fark analizleri sonucu maliyet kontrolüne yardımcı olan önemli veriler elde edilir.”¹

Standart maliyet yöntemi; “maliyet kontrolü sağlması yanında, maliyet hesaplama işlemlerini basitleştirmek, bölüm yöneticilerinin başarı değerlendirmesini ve bütçelerin düzenlenmesini sağlamak, satış fiyatlarının saptanmasını kolaylaştırmak gibi amaçları da taşımaktadır.”²

Standart maliyet yönteminin başarı ile uygulanabilmesi ve güvenilir olması için bazı ilkeler gerekir. Bunlar;³

- “Standart maliyeti uygulamak için yeterli bir planlama yapılmış olmalıdır.
- İşletmede kullanılan hesap planında gider türleri ve gider yerleri sağlıklı bir biçimde belirlenmelidir.
- İşletmede tüm yönetim katlarında standart maliyet uygulamasının önemi anlaşılmalı ve benimsenmiş olmalıdır.
- İşletmenin tümü ve gider yerleri itibarıyla faaliyet alanı ve kapsamı saptanmalı ve esnek bütçeler hazırlanmalıdır.

¹ M. Karakaya, “Üretim Yaşam Seyrindeki Değişim ve Standart Maliyet Sistemi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, Nisan 1999

² H. Büyükkayıkçı- N.Şaşmaz, SSK İhtisas Hastanesinde Hemodiyaliz Seans Maliyeti: Fiili ve Standart Maliyet Karşılaştırması, IV.Ulusal Sağlık ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, İstanbul, 2001, s.311

³ R. E. Büyükkayıkçı, Standart Maliyet Yönetimi, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Yıl: 1, Sayı: 4, Mayıs 2001

- İşletmenin büyüklüğüne göre gerektiğinde muhasebe düzeni içerisinde ayrı bir standart maliyet bölümü kurulmalıdır.
- Mamul ve hizmetlerin cinsi, miktarı ve üretim yöntemleri standart maliyet kullanımına uygun olmalıdır.
- Kullanılan üretim faktörleri standartlaşmaya uygun olmalıdır.
- Kuruluş içinde etkin bir haberleşme ağı kurulmalıdır.
- Ülkede ekonomik ve sosyal istikrar olmalıdır veya en azından firmanın içinde bulunduğu sektörde istikrar havası hakim olmalıdır.
- Firmada, ekonomik ve sosyal trendlerin akışı hakkında inceleme ve yorumlar yapmaya yarayacak istatistiki bilgiler bulunmalıdır.
- Söz konusu inceleme ve yorumları yapabilecek yeterli nitelikte personelin olması gereklidir.
- Muhasebe bölümü standart maliyet verilerinin saptanmasına olanak verecek şekilde düzenlenmelidir.
- Yöntemin yarar ve sakıncaları dönem sonunda değerlendirilmelidir.
- Üst yönetim yöntemin yararlarına inanmalı ve astlarla işbirliği yaparak yöntemin benimsenmesini sağlamalıdır.”

Bu yöntemin sanayi işletmelerinde uygulanması kolay ve mümkün olmakla beraber hastane işletmeleri için aynı şey söylenemeyebilir. Çünkü hastanelerde hastalara verilen hizmetler farklılaşmakta ve standartlaşmaya gidilememektedir.

Hastaneler için hem fiili maliyet yönteminin hem de standart maliyet yönteminin uygulanmasının doğru olmayacağı veya zor olacağı yukarıda belirtilmiştir. O halde hastaneler için “maliyetlerin saptanma zamanı”na göre en uygun olabilecek yöntem hangisidir? sorusunun cevabı irdelenmelidir.

Hastaneler için en uygunu melez maliyetleme yaklaşımı olabilir. Melez maliyetleme, doğrudan malzeme giderlerinin (hastalara kullanılan serum, kan, protez, ilaç gibi) fiili maliyetlerle, bölümsel hizmet giderlerinin ise (personel giderleri de dahil, elektrik, su, yakıt giderleri gibi) standart maliyetlerle hastalara yüklenmesidir. Böylece her hasta için “takip edilebilen fiili giderler ilgili hastalara direk yüklenebilecek, takip edilemeyenler ise belirli standartlarla hastalara

yüklenebilecek, böylelikle hastanenin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgileri de sağlanmış olacaktır.”¹

6.2.3. Tahmini Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin önceden belirlenmesi yöntemlerinden bir diğeri de tahmini maliyet yöntemidir. Bu yöntem maliyetlerin bir takım tahminlere dayanılarak oluşturulmasıdır. Tahmini maliyetler standart maliyetlerden farklıdır. “Standart maliyetler geçmiş faaliyet dönemlerinin getirdiği tecrübeleri, bilimsel araştırmaları kapsayan çalışmalar sonucu belirlenmektedir.”²

Ayrıca standart maliyetler olması gereken maliyetleri göstermektedir. Tahmini maliyetler ise bilimsel olmayan bir biçimde geçmiş verilerden yararlanılarak gelecekteki maliyetlerin tahmin edilmesine dayanmaktadır.

6.3. Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre (Üretim Biçimine Göre) Maliyet Yöntemleri

İşletmede mamullerin birim maliyetinin hesaplanmasında kullanılan yöntemlerdir. Maliyetlerin saptanma şekline göre maliyet yöntemleri, sipariş ve safha maliyet yöntemleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

6.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyet yöntemi, “belli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden oldukça farklı tür veya nitelikte mamüller üreten işletmelerde, her bir mamül veya mamül grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir yöntemdir.”³

¹ A. Özkan, Hastane Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 1998, s.74

² Büyükkışık, s.110

³ N.Akdoğan-N.Sevilengül O., Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Dokuzuncu Baskı, Ankara, 1999, s.428

Bu yöntem daha çok “gemi, uçak, yayınevi, inşaat firmaları tarafından kullanılır.”¹

Hastanelerde “hasta ve özel tıbbi hizmet maliyetleri sipariş maliyet yöntemi ile takip edilir.”² Hastane işletmelerinde çeşitlilik arzeden, standardı olmayan, hastadan hastaya değişik teşhis ve tedavi gerektiren hizmetlerde sipariş maliyet yönteminin kullanılması uygun görülebilir. Bunun için her hasta bir sipariş olarak düşünülür ve her hasta için bir “hasta maliyet takip formu” açılır. Her bir hastanın maliyeti bu “hasta maliyet takip formu” üzerinde ayrı ayrı takip edilir.

Sipariş maliyet sırasıyla aşağıdaki aşamalar uygulanır:

– Üretimine başlanan her bir ürün grubuna ayrı bir sipariş numarası verilerek, her bir maliyet unsurunun gider yerleri itibariyle ayrı ayrı izlendiği sipariş maliyet kartları açılır. “Hastane işletmelerinde de çıktı hastalara verilen hizmet olduğundan her bir hasta için ayrı bir maliyet takip formu açılmalıdır.”³

– Hammadde ve malzeme istek fişlerinden yararlanılarak, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, ait oldukları üretim partilerine ilişkin hasta maliyet takip formuna işlenir.

– Direkt personel giderleri, personel zaman kartlarındaki bilgilerden yararlanılarak, ait oldukları hastalara ilişkin hasta maliyet takip formuna işlenir.

– GÜG’leri dağıtım anahtarları vasıtasıyla hastalara dağıtılır. Seçilecek bu dağıtım anahtarlarının her hizmetin yapısına uygun anahtarlar olmasına dikkat edilmelidir. Bu yöntemde maliyetlerin doğru hesaplanmasında dağıtım anahtarlarının doğru seçilmesinin payı büyüktür. DİMMG ve DİG’nin siparişler bazında saptanması kolay olmakla beraber genel üretim giderlerinin siparişlere dağıtılması güç olabilir. Hastane işletmelerinde de, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt personel giderleri hastalara kolaylıkla yüklenebilmekte ancak GÜG’lerinin hastalara yüklenmesi için ise dağıtım anahtarlarının seçilmesinde bir takım

¹ A.J.Gottlieb, Healthcare Cost Accounting, Practice And Applications, Healthcare Financial Manegemet Association, Westchester, 1989, s.17

² M.Menderes, Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Mali Analiz, Eskişehir, 1994, s.102

³ Finkler, s.34

zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu yüzden “GÜG dağıtım anahtarları vasıtasıyla değil, eşit olarak hastalara dağıtılmaktadır.”¹

– Hasta maliyet takip formundaki direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt personel giderleri ve genel üretim giderleri toplanarak o hasta veya özel tıbbi hizmetin maliyeti saptanır.

6.3.2. Safha Maliyet Yöntemi

Safha maliyet yöntemi, birbirine benzer veya tek tip mamül üreten işletmelerde uygulanır. Yöntem “birbirini izleyen ve birbirine bağlı aşamalarda sürekli olarak ve seri biçimde ve kitle halinde tek ya da birbirine benzer ürün elde eden işletmelerden her evrenin giderlerini ayrı bölümler halinde toplamak ve o evrenin gider toplamını, o evrede üretilen birim sayısına bölmek suretiyle birim maliyetlerin saptanması esasına dayanır.”² Bu yöntem daha çok “çimento, şeker, lastik, tekstil, madencilik, elektrik, gaz, un, plastik, kimya, sabun, yağ, cam, çelik sanayi gibi sürekli üretim sürecine sahip sanayi işletmelerinde uygulanmaktadır.”³

Her hastanın farklı teşhis ve tedavi yöntemi olmasına rağmen, “hastane işletmelerinde, safha maliyet yönteminin uygulanması mümkündür.” Örneğin; röntgen veya laboratuvar bölümünde safha maliyetlemesi uygulanabilir.⁴ Bunun için ilgili bölümdeki DİMMG, DİG ve GÜG toplanır ve bu toplam bütün ürünlerin, girdileri eşit miktarda tükettiği varsayımından hareketle üretilen birim sayısına bölünür. Ürün farklılaşması olması durumunda dönüştürülmüş ürün birim maliyetleri esas alınacaktır.

6.3.3. Safha Maliyet Yöntemi İle Sipariş Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

Safha maliyet yöntemi, ürünlerin ilgili dönemdeki maliyetleri eşit olarak tükettiği varsayımına dayanır ve bu yüzden toplam maliyet mamül sayısına bölünerek birim maliyet bulunur. “Sipariş maliyet yönteminde ise, üretilen ürünlerin

¹ Finkler, s.31

² Akdoğan, s.452

³ C.Atamanalp- R.Karcıoğlu- S. Orhan, Maliyet Muhasebesi, Erzurum 2000, s.247

⁴ Özkan, s.64

çeşitliliğinden dolayı, her hasta ayrı bir sipariş olarak düşünülür ve her hastanın farklı miktarda girdi tükettiği varsayılarak, her hastanın maliyeti ayrı ayrı belirlenir. İlgili hastanın toplam maliyeti ise birim maliyeti verir.”¹

Bu iki yöntem hastane işletmeleri için karşılaştırıldığında, örneğin tek tip hizmet sunan ihtisas hastaneleri için özellikle laboratuvarlar için safha maliyet yönteminin kullanılmasını çeşitlilik arz eden, standardı olmayan, hastadan hastaya değişen operasyonlar için ise sipariş maliyet yönteminin uygulanması yararlı olacaktır.

Hastane işletmeleri her iki yöntemde kendine özgü avantaj ve dezavantajlarını düşünerek, iki yöntemden kendilerine uygun yöntemi seçmekte gerektiğinde bu iki yöntemin çok çeşitli karma uygulamalarından da yararlanmaktadırlar. Bunlardan bir tanesi de “hastaneler için operasyonel maliyetleme olarak ifade edilebilecek işlem maliyet yöntemidir.”²

6.4. Giderlerin Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre Maliyet Yöntemleri

Genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkilendirilmesinde, “hacim tabanlı ve faaliyet tabanlı olmak üzere iki yöntem söz konusudur.”³

6.4.1. Hacim Tabanlı Dağıtım Yöntemi

Geleneksel yöntem olarak da adlandırılan bu yöntemde GÜG’lerinin mamullere dağıtımında, dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik saati, direkt işçilik giderleri, direkt ilk madde ve malzeme miktarı veya tutarı, makine saati ve üretim miktarı gibi hacim tabanlı ölçüler kullanılmaktadır.

6.4.2. Faaliyet Tabanlı Dağıtım Yöntemi

Faaliyet tabanlı dağıtım yönteminde ise, endirekt giderler öncelikle giderlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlere aktarılarak faaliyet maliyetleri bulunmakta, sonrasında faaliyet maliyetleri o faaliyeti talep eden mamullerle ilişkilendirerek

¹ Finkler, s.31

² M. Karakaya, Maliyet Muhasebesi, Ankara, 2004, s.273

³ Atamanalp- Karcıoğlu- Orhan, s.248

mamullerin maliyetleri hesaplanmaktadır. Böylece indirekt giderler ile mamuller arasında doğrudan bağlantı kurulmuş ve daha doğru maliyetlerin hesaplanması sağlanmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE FİİLİ TAM MALİYET SİSTEMİ VE GELİR-GİDER DENGESİNİN OLUŞTURULMASI

1. FİİLİ TAM MALİYET SİSTEMİ

Tarihi veya gerçek maliyet sistemi olarak da adlandırılan fiili maliyet sistemi; “belirli bir hesap dönemi itibarıyla mal ya da hizmet üretimi sırasında yapılan, üretimin gerektirdiği her türlü giderlerin, uğranılan kayıpların ve yapılan fedakarlıkların gerçekleştiği tarihteki gerçek değerleri ile maliyete alınmasıdır.”¹

Fiili maliyet yöntemi, üretim süreçlerinin tamamlanmasından sonra oluşan fiili maliyet rakamlarından yararlanılarak maliyet hesaplamayı ifade etmektedir. Tam maliyet yöntemi ise, maliyet unsurları olarak nitelendirilen direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin değişken ya da sabitlik özelliğine bakılmaksızın maliyetler arasına katılmasını ifade etmektedir.

Bir diğer tanıma göre fiili maliyet yöntemi, üretilen mamul maliyetlerini, üretim yapıldıktan sonra üretim giderlerinin fiili-gerçekleşmiş tutarlarını esas alarak saptayan maliyetleme sistemidir. Tarihi-tarihsel maliyet veya gerçek maliyet olarak da adlandırılan bu sistem, uygulamada kullanılan en yaygın yöntemdir.²

Genellikle fiili maliyet yöntemi maliyetlerin, faaliyet yapıldıktan sonra söz konusu faaliyete ait maliyetlerin, gerçekleşen tutarlarının esas alınarak hesaplandığı yöntemdir.³ Buna göre, belirli dönemler itibarıyla üretim çalışmaları sırasında yapılan üretimin gerektirdiği her türlü giderlerin, maruz kalınan kayıpların ve fedakarlıkların yapıldıkları tarihteki gerçek değerleri ile maliyete eklenmesidir. Bu

¹ H. Kaval, Maliyetleme Yöntemleri ve Turizm İşletmelerinde Değerlemesi, Ankara, 1989; Nalan Akdoğan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara, 1994; Osman Altuğ, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1996; R. Üstün, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1985, s.131

² F. Tüfekçi- S. Selek, Geri Püskürtme Yöntemi ve Diğer Maliyetleme Sistemleri ile Olan İlişkisi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 3, 2009

³ S. A. Erden, “Üretim Ortamları, Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, İstanbul, 2004, s.109

yöntemde, maliyetlerin gerçeğe en yakın olarak hesaplanmasına rağmen, maliyet tabloları üretim çalışmalarının tamamlanmasından çok sonra da yapılabilmektedir.¹

Fiili tam maliyet sisteminde maliyetler hesaplanırken fiilen ödenen ya da yüklenen maliyet unsurları ile direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri kullanılır. “Fiili maliyet sisteminde herşey olup bittikten sonra maliyetler saptandığından gittikçe önem kazanan planlama ve kontrol fonksiyonlarını yerine getirmede yetersiz kalmaktadır. Bunun üzerine maliyetleri üretim yapılmadan önce hesaplamaya yönelik sistemler geliştirilmiştir”.² Ancak planlama ve kontrol fonksiyonlarını doğru saptamak için fiili maliyet sisteminin ilk aşamada kullanılması gereği ortaya çıkmıştır.

Fiili maliyet sisteminde giderler, maliyetin hesaplandığı tarihteki piyasa değerleriyle değil giderin yapıldığı tarihteki değeriyle maliyete aktarılır. Bu sistem ile, bir hesap döneminde bir gider yerinde üretilen mal ya da hizmetlerin gerçekte ne kadara mal olduğunu saptayarak aşağıdaki amaçlara ulaşılır.³

- “Maliyet muhasebesinin kanıtlayıcı belge üretme fonksiyonu açısından stok değerlerinin, satılan malın maliyetinin ve karın belirlenmesi,
- İşletme dışı kuruluşlarla yapılan (maliyet + kar) temeline dayalı düzenlenecek satış sözleşmeleri için gerekli bilginin sağlanması,
- Fiyat kontrol uygulamalarının kolaylaştırılması”.

Fiili maliyet yöntemi bazı fiili maliyetlerin kesin olarak saptanmasının gecikmesi durumunda, maliyetlerin fazla beklemek zorunda kalınmadan hesaplanmasının sağlanması için yaklaşık bir ön tahmin yöntemi oluşturmaktadır.⁴ Bu yöntemde, geciken bir giderin ne kadar olabileceği öngörülüp maliyet hesaplarına borç, gider karşılık veya gider yansıtma hesaplarına alacak kaydedilir. Fiili giderlerin kesin tutarı saptanınca bu hesaplar kapatılır. Farklar dönem sonuna kadar ya birbirini yok eder ya da önemsiz denecek kadar küçüktür. Küçülen farklar dönem sonunda, ya

¹ E. Çetiner, Maliyet Muhasebesi: Teori ve Uygulama, Ankara, 2004, s.15

² C. Atış, Ticari Bankalarda Maliyetler ve Yönetim Kararları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2000, s.27

³ H. Kaval, Maliyetleme Yöntemleri ve Turizm İşletmelerinde Değerlemesi, Ankara, 1989., s. 48

⁴ S.A. Erden, Üretim Ortamları, Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi, İstanbul, 2004, s.109

mamul stokları ve satılan mamullerin maliyetleri arasında paylaştırılarak veya doğrudan sonuç hesaplarına aktararak kapatılır. Fiili giderlerin ön tahminleri yapılarak bu şekilde kayıt altına alınması, fiili maliyet yönteminin yapısını bozmamaktadır. Fiili maliyetler gerçek durumu göstermesi bakımından yönetim açısından her zaman ihtiyaç duyulan maliyetlerdir. Ancak bu yöntem aracılığıyla maliyetlerin sağlıklı bir şekilde kontrolü yapılamamaktadır.¹ Özellikle değişik özelliklerde mamul üreten işletmelerde fiyatlama kararları için gerekli olan üretim öncesi ölçüler bu yöntemle sağlanamamaktadır. Ayrıca; gerçekleşmiş maliyetlerin gerçekten olması gereken maliyetler olup olmadığının anlaşılabilmesi için yönetimin karşılaştırma yapabileceği bazı ölçülere ihtiyacı vardır.²

Fiili maliyet sisteminin en önemli avantajı maliyetleri diğer sistemlere göre gerçeğe daha yakın hesaplama olanağı sağlamasıdır. Fiili maliyet sistemi yönetimin kontrol fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde de çok önemli rol oynar. Çünkü kontrol, gerçekleşen faaliyet sonuçlarının hedeflenen sonuçlara nedenli ulaşıp ulaşılmadığının incelenmesi ve yorumlanmasıdır. Bu nedenle hedeflenen rakamların yanı sıra gerçekleşen fiili rakamlara da ihtiyaç vardır.³

Sistemin uygulanması kolay görünse de gerçekte uygulanması güçtür. Bu güçlükler aşağıda görüldüğü gibi sıralanabilir.

- Bu sistemde maliyetlerin gerçeğe çok yakın bulunmasına rağmen, maliyet tablolarının hazırlanması ve birim maliyetlerin hesaplanması işlenmiş üretim çalışmalarının tamamlanmasından çok sonra olmaktadır.

- Gerçek giderlerin toplanması ile bulunacak maliyetler fiyat dalgalanmalarının etkisi altında bulunacağından aynı miktar ve kalitedeki ürünlerin maliyetleri farklı olacaktır.

- Bazı üretim giderlerinin üretim için kullanılan miktarını ölçmek imkansız olmaktadır. Örneğin; kira ve vergi giderlerinde bir birim üretim için ne kadar harcama yapıldığının hesaplanması imkansızdır.

¹ N. Akdoğan, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara, 1996, s.44-45

² İ. Lazol, Maliyet Muhasebesi, Bursa, 2004, s.210

³ H. Kaval, Maliyetleme Yöntemleri ve Turizm İşletmelerinde Değerlemesi, Ankara, 1989, s.49

• Giderlerin çoğunda gider tutarlarının belli olduğu tarih ile üretimin yapıldığı yani giderlerin gerçekleştiği ve maliyetlerin hesaplandığı tarih birbirinden farklıdır. Örneğin: elektrik, su faturalarının üretim gerçekleştikten sonra gelebilmesi, personele çalışmadığı yıllık izin döneminde ödenen ücretler, kıdem tazminatı gibi. Bu giderler tahakkuk ettikleri dönemde üretilen mal ya da hizmetlerin maliyetlerine yüklenecek olursa belirlenecek maliyetler ürünlerin gerçek maliyetlerini yansıtmayacaktır. Bunu önlemek amacıyla giderlerin ürünlere yüklenmesinde fiili tutarları değil önceden belirlenmiş oranlar dikkate alınır. Kayıtlara fiili rakamlar yanında tahmini rakamlar konulur.¹ Bu nedenle fiili maliyetler şekilden ikiye ayrılır.²

- “Gerçekten fiili maliyetler
- Ayarlanmış fiili maliyetler”

Fiili maliyet sisteminde kullanılacak gerçek rakamların saptanmasında tespit edilmesi için aşağıdaki sınırlamalar getirilmiştir:³

- “Tedarik (pazardaki fiyat değişiklikleri),
- Miktar kısıtlamaları,
- Faaliyet kısıtlamaları.”

1.1. Fiili Tam Maliyet Sisteminde Temel Alınan Kriterler

Fiili Tam Maliyet Sisteminin uygulanmasında baz alınmak üzere SGK tarafından iki kriter yürürlüğe konulmuştur. Bu kriterler SUT ve TİG’dir.

1.1.1. Sağlık Uygulama Tebliği (SUT)

Sosyal Güvenlik Kurumu kapsamında olan sigortalı, emekli ve bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilere sağlanacak sağlık yardımlarının karşılanmasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen “Sağlık Uygulama Tebliği (SUT)⁴” ile 15 Haziran 2007 tarihinden geçerli olmak üzere Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) devredilen

¹ N. Bursalı- Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama), İstanbul, 1990, s.57

² S. Küçük, Kısmi Maliyet Sistemleri ve Katkı Payı Analizi, Adana, 1992, s.11

³ O. Altuğ, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1999, s.228

⁴ ...http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/mevzuat/yururlukteki_mevzuat/tebligler/, Sağlık Uygulama Tebliği (SUT),25.03 2010 tarihli ve Mükerrer 27532 sayılı Resmi Gazete

SSK, Bağ-Kur ve Emekli Sandığının sağlık hizmetlerinde uygulama birliği getirilmiştir.

Taraflar arasında yıllardır sorun olan fatura inceleme sistemi gözden geçirilerek “Fatura Bedellerinin Ödenmesi Ödeme Genelgesi Yürürlüğ”e girmiştir. Bu genelge ile fatura ve ek belgelerin incelenmesi, örnekleme yöntemi ile incelemenin usul ve esasları, ilgili tarafların da dahil olduğu itiraz inceleme ve değerlendirme komisyonları gibi konular düzenlenlenmiş, fatura incelemede standart getirilmiş ve fatura bedellerinin zamanında ödenmesine olanak sağlanmıştır.¹

Sosyal Güvenlik Kurumunca sağlık yardımlarının karşılanması için Sağlık Bakanlığına bağlı devlet hastaneleri, üniversite hastaneleri, özel sağlık tesisleri ile yapılacak **sözleşmeler/protokoller** yapılmıştır. Kurumla sözleşme/protokol yapmak isteyen tüm sağlık hizmet sunucularının Kurumun ilgili birimlerine istenen belgelerle müracaat etmeleri halinde sözleşmeler/protokoller yapılmaktadır.

1.1.2. SUT ile Getirilen Yenilikler

Kurumca yapılacak sözleşmeler/protokoller ile hayata geçirilen Sağlık Uygulama Tebliğinin, Kurum sağlık yardımlarından yararlandırılan kişiler için getirdiği temel yenilikler aşağıda belirtilmiştir.² SUT ile aşağıdaki yeni uygulamalara olanak sağlanmıştır.

- **Üniversite Hastanelerine Müracaat:** Yeni uygulama tüm SGK'lı lar Kurumla sözleşmeli üniversite hastanelerine doğrudan gidebilecekler ve tedavi giderleri Kurumca bu sağlık tesislerine ödenecek.
- **Özel Sağlık Tesislerine Müracaat:** Yeni uygulama ile sözleşmeli özel sağlık tesislerine tüm SGK'lıların (SSK + Bağ.Kur + Em.San.) ayaktan ve yatarak tedavi edilmelerinde doğrudan müracaat edebilmeleri imkanı sağlanmıştır.
- **Yatan Hastalarda İlaç ve Malzeme Temini:**Yeni uygulama ile Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren 120 gün sonra başlamak üzere yatan hastalara

¹ http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/ana_sayfa/, Erişim Tarihi: 24.07.2013.

² T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, SGK Sağlık Uygulama Tebliği ile Sağlık Hizmetlerinde Uygulama Birliği Sağlanıyor, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, Basın Duyurusu, s.1.

kullanılacak ilaç ve malzemelerin hastanelerce temin edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. SUT'un yürürlüğe girmesi ile hastalar ve yakınlarının ilaç ve malzeme temininde yaşadıkları sıkıntılar giderilmiştir.

- **Tıbbi Malzemenin Hasta Tarafından Alınması:** Yeni uygulama ile Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren 120 gün sonra başlamak üzere yatan hastalarda hastaneler tarafından temin edilmesi zorunlu olan tıbbi malzemelerin hastaya aldırılması durumunda fatura tutarı üzerinden hastaya ödeme yapılarak hasta mağduriyeti önlenmektedir.
- **Sürekli Kullanılan Raporlu İlaçların Reçetesiz Eczaneden Alınması:** Raporlu ilaçlar, üç ayda bir hastaneye gidilerek reçete yazdırmak suretiyle alınırken, yeni uygulama ile hastalar, iki yıl boyunca ilaçlarını her seferinde reçete yazdırmadan doğrudan eczaneye giderek üçer aylık miktarlarda alabilmektedir.
- **Raporlu İlaçların Bitmeden Temin Edilmesi:** Raporlu ilaçların yeniden alınabilmesi için hastanın daha önce almış olduğu ilaçların bitmiş olması gerekirken yeni uygulama ile hastanın daha önce almış olduğu raporlu ilaçlar bitmeden 7 gün öncesinde de alabilmelerine imkan sağlanmıştır.
- **Ambulans Ücretleri:** Yeni uygulama ile şehir içi ve şehirlerarası ambulans bedellerinin ödenmesi sağlanmıştır.
- **Diş Tedavileri:** Yeni uygulama ile SSK'lılar da Bağ-Kur ve Emekli Sandığı mensupları gibi, tüm diş tedavileri için devlet hastaneleri ve sözleşmeli üniversite hastanelerinden sevk alarak özel muayenehanelere ve özel sağlık tesislerine başvuracaklardır. Özürlü vatandaşlar ise özel muayenehanelere ve özel sağlık tesislerine doğrudan gidebileceklerdir.
- **Özel Diyaliz Merkezinde Tedavi Gören Hastalar:** Yeni uygulama ile hastaya kullanılması gerekli görülen tüm ilaçlar diyaliz merkezindeki ilgili hekimce yazılabilecektir.
- **Motorlu Malul Arabası Temini:** Sadece SSK'da aktif sigortalılara ödenirken yeni uygulama ile tüm SSK'lılar Bağ-Kur'lular ve Emekli Sandığı mensuplarına ödenecektir.
- **Sünnet:** Yeni uygulama ile sözleşmeli sağlık tesislerinde yapılan sünnet giderleri Sağlık Kurulu raporuna gerek olmaksızın ödenecektir.

- **Sağlık Tesislerinde Yapılamayan Tetkik/Tahliller:** Yeni uygulama ile Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren 120 gün sonra, sağlık tesisleri tarafından tetkik ve tahlil için dışarı sevk yasaklanmış ve hastanelerin özel merkezlerden hizmet alarak tüm tetkik ve tahlilleri yapmaları sağlanmıştır.¹

1.2. Teşhisle İlişkili Gruplar (TİG)

TIG (Teşhisle İlişkili Gruplar) Yöntemi, hastalıkların klinik ve maliyet verileri kullanılarak gruplandırılmasını ve benzer hastalıkların benzer gruplara atanmasını içeren bir yöntemdir.

Teşhisle İlişkili Gruplar Yöntemi 1970'li yıllarda Amerika Birleşik Devletlerinde Yale Üniversitesi'nde sağlık hizmetlerinin kalite denetimi amacıyla geliştirilmiş bir vaka sınıflama sistemi olup, 1980 yılından itibaren geri ödemelerde kullanılmaya başlanmıştır.

Teşhisle ilişkili grupların oluşturulmasındaki temel amaç, benzer çıktıları olan veya benzer hizmetleri alması beklenen vaka tiplerinin bir tanımının yapılması ve böylece kıyaslanabilir bilgi üretilmesidir. Bir yatan hasta sınıflandırma yöntemi olarak TİG; ortaya çıkan maliyetler ile hasta türlerini tanılarına ve işlemlerine göre sınıflandırarak türdeş vakalarla harcanan tedavi kaynaklarını ilişkilendirmeyi sağlamaktadır. Harcanan tedavi kaynaklarını, parasal değerlerden çok bağıl değer\ katsayı formunda değerlendirir.²

1.2.1. Türkiye'de Gerçekleştirilen TİG Çalışmaları

Ülkemizde hastanelerin geri ödemelerinde kullanılan yeni bir yöntem olan TİG konusunda ilk çalışmalar 2005 yılında Hacettepe Üniversitesi Araştırma Projesi (HUAP) adlı proje ile başlamıştır. Bu proje 2009 Kasım ayı itibarı ile sonuçlanmıştır. TİG çalışması, HUAP olarak adlandırılan projenin alt çalışma başlıklarından sadece

¹ T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, SGK Sağlık Uygulama Tebliği ile Sağlık Hizmetlerinde Uygulama Birliği Sağlanıyor, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, Basın Duyurusu, s.2-4

² T.C. Sağlık Bakanlığı, TİG Uygulama Rehberi, Performans Yönetimi Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2011, s.9

biridir. Bu süreçte oluşan birikimler, Sağlık Bakanlığı bünyesinde Teşhisle İlişkili Gruplar Şubesi'nin oluşturulması ile değerlendirilmeye başlanmıştır.

TİG çalışmalarına temel olacak yapı için Avustralya örneği ele alınmıştır. Çalışmanın başlangıcından itibaren ICD10-AM (International Classification of Diseases 10th Revision, Australian Modification: Uluslararası Hastalık Sınıflandırması 10. Versiyon, Avustralya Modifikasyonu) 4. Güncellemesi ve TİG algoritması olarak da AR DRG (Australian Refined Diagnosis Related Groups: Grupları tayin eden algoritma) 5.1 versiyonu kullanılmaya başlanmıştır.

Yapılacak ödemelerde yatan hastalar için TİG sistemi, ayaktan hastalar içinde BbaG (Branş Bazlı Ayaktan Gruplama) ve ayaktan gelip günübirlik işlem alan hastalar için ise İBaG (İşlem Bazlı Ayaktan Gruplar) sistemi temelinde ödemeler yapılandırılmış ve gerçekleştirilmiştir. Birçok yönetsel rapor bir takım internet ara yüzleri ile hem Sağlık Bakanlığı hem de her bir hastane için yapılandırılmıştır. Bu amaçla TİG karar destek sistemi, Web servis, Web yönetim, Klinik kodlamacı profil ara yüzleri oluşturulmuştur.

TİG temelinde hastane ödemeleri, 01 Aralık 2010 tarihinde 50 pilot hastanenin Kasım dönemine ilişkin sağlık hizmeti bedellerinin Teşhisle İlişkili Gruplar (TİG) ve Branş Bazlı Ayaktan Gruplama (BBaG) sistemi doğrultusunda ödenmesiyle başlamıştır. 2010 yılı Aralık ayı itibari ile tüm il merkezinde bulunan 206 kamu hastanesi de sisteme dahil edilerek ödemeye alınmış, 2011 yılı Ocak ayı itibari ile de tüm ilçe hastaneleri sisteme dahil edilerek toplam 555 kamu hastanesinin ödemesinin %10'u TİG üzerinden verilmiştir. 2012 yılında halen 543 kamu hastanesinden veri alınıp ödemelerinin %10' u TİG üzerinden gerçekleştirilmektedir.¹

1.2.2. Hastanelerde Yatan Hastalarda TIG Uygulaması

TİG uygulamasının temelini, hasta dosyalarındaki tıbbi veriyi oluşturan hekimler, bu verileri kodlara çevirecek olan klinik kodlamacılar ve TİG'den sorumlu hastane yöneticilerimiz oluşturmaktadır.

¹ TİG Uygulama Rehberi, s.9-10

Klinik kodlama, klinik faaliyetlerin bir ürünüdür. Dolayısıyla klinik kodlamayı yapanlar ve hasta tıbbi terminoloji ve hasta dosyasındaki tıbbi dokümanları incelemeyi yapacak nitelikte olmalıdır. Klinik Kodlamacılar sağlık alanında eğitim almış ve ağırlıklı olarak sağlık bilimleri (Tıbbi Teknolog, Ebe, Hemşire, Sağlık Memuru, Tıbbi Sekreter vb.) alt yapısı olan ve hastane bünyesinde çalışan personeldir.

Klinik kodlamacılar, hastalık süreçlerini bilen, incelemeler ve tedavi süreçlerine hâkim ve tıbbi kayıtların içeriğini çözümleyebilen, sınıflama sisteminin yapısı ve kurallarına yönelik kodlama eğitimi almış, tıbbi kayıtların dikkatli bir şekilde değerlendirmesini yapabilen ve neyin kodlanması gerektiği konusunda karar verebilen ve verilerin elektronik ortamlara taşınması gerektiğinden bilgisayar hâkimiyeti olan kişilerdir. Klinik kodlamacılar için hastanelerde özel bir oda, internet erişimi olan bilgisayar ve dış hata açık telefon imkanı sağlanarak, birbiriyle etkileşim içerisinde çalışmalarını, Klinik Kodlama dışında başka işlerde görevlendirilmemeleri Bakanlıkça uygun görülmüştür.

Hastanelerde klinik kodlama süreci, hastanın taburcu olması ve hasta dosyasının klinik kodlama birimine gelmesiyle başlar ve iki aşamada gerçekleşir.

1. Kodlanacak verileri bulmak için hasta dosyasının incelenmesi
2. Kodlanacak verilerin e-kitaptan bulunması.

Birinci Aşama; Tıbbi kayıtlar hangi durumların kodlanacağını belirlemek için analiz edilir. Kayıtlardan hastanın yaşı, cinsiyeti, taburcu tarihi vb. bilgileri kontrol edilir. Hastanın epikrizi, ameliyat raporları, gözlem notları, radyoloji raporları, laboratuvar sonuçları, konsültasyon raporları, patoloji raporu vb. temel kayıtları incelenerek hastaneye yatış nedeni, hastanın öyküsü, fiziksel muayene bulguları, tanıları, hastaya uygulanan işlemler, komorbiditeleri, komplikasyonları belirlenir. ICD-10-AM kodlama standartları çerçevesinde hangi durumun/durumların kodlanacağına karar verilir. Ana tanı ve ek tanıların belirlenmesi ve ana tanı ve ek tanı ayrımının yapılması doğru kodlamanın yapılması ve kodların uygun TİG'lere yerleşmesi açısından son derece önemlidir.

Ana tanı, hastanın hastanede olmasına neden olan ve inceleme sonrasında konulan hastalık tanısıdır. Hasta belirli semptomlarla yatırılır fakat ana tanı, çalışma veya inceleme sonrasında keşfedilir. Semptoma neden olan hastalık ana tanı olarak kodlanır. *Semptomun kodlanmasına gerek yoktur.* Hasta belirli semptom\semptomlarla yatırılır, söz konusu durum tedavi edilir ve ancak bu durumun sebebi bulunamazsa bu semptom ana tanı olarak kodlanır. Hasta bir semptom ile yatırılır, yatışı sırasında semptomun esas nedeni bilinir ve bu durum tedavi edilirse ana tanı semptom olur semptomun nedeni ise ek tanı olarak kodlanır.

Ek tanı, ana tanı ile birlikte seyreden, hastanın hastanede bulunduğu sırada ortaya çıkan veya hastaneye başvurduğu sırada var olan bir durum veya şikâyet olarak tanımlanır. Ek tanıları vakaların TİG'lere atanmasını etkileyen faktörlerden biridir. Ek tanıları, ek terapötik tedavi ve tanısal işlemler gerektirdiğinden artan hasta bakımı ve maliyetine neden olup hastanede yatış süresini uzatacağından mutlaka kodlanması gerekir. Ek tanıları ana tanının nedenini belirtmek, klinik durumu daha iyi ifade etmek için kullanılır.

Hastanın yatışı ile ilgili olmayan, önceki hastane yatışında tedavi edilen ve artık bulunmayan geçmişteki durumlar kodlanmaz. Örneğin geçirilmiş pnömoni, geçirilmiş bir cerrahi operasyon gibi. İlaçla kontrol altında hastalığı olan ve yatış sırasında değişmeyen kronik durumlar kodlanmamalıdır. Örneğin hipertansiyon, KOAH vs. Ancak tedavi sırasında ilaç değiştirilir veya ilaçlarında bir düzenleme yapılırsa kodlanmalıdır.

İkinci Aşama; Kodlanacak durumların sistemden bulunarak kodların atanmasıdır. Elde edilen kodlar aşağıda verilen sırada düzenlenir.¹

• Tanılar:

Ana tanı

Ana tanının altında yatan nedenler

Birlikte bulunan o yatışı ilgilendiren veya yatış sırasında tedavi edilen durumlar

¹ TİG Uygulama Rehberi, s.10-14

- Ek tanıları
- İşlemler:

Ana Tanı tedavisi için gerçekleştirilen işlemler

Ek Tanı tedavisi için gerçekleştirilen işlemler

Ana Tanı ile ilişkili tanısal amaçlı işlemler

Ek Tanı ile ilişkili tanısal amaçlı işlemler

1.2.3. Yatan Hastaların Elektronik Ortamda TİG Verilerinin Kaydedilmesi

Sağlık Bakanlığının TİG Veri Giriş Sayfası Linkine girilerek hastaya ait bilgilerin veri girişi sağlanır (Şekil 5).

The screenshot displays a web-based interface for entering patient data. The top section contains two main input areas for patient information. The left area includes fields for 'T.C. Kimlik No', 'Adı Soyadı', 'Doğum Tarihi' (12.06.2011), 'Cinsiyet', and 'Kırması'. The right area includes 'Tarih No', 'Hasta Tipi' (YATAN HASTA), 'Giriş Tarihi' (11.06.2011), 'Beklenen Tarih' (12.06.2011), 'Poliyeni', 'Taburcu Sebebi', and 'Taburcu Tarihi'. Below these are buttons for 'Beklenen mi?', 'Yeni Aktarı', 'Yeni Aktarı (XML)', and 'Yeni Aktarı (XML)'. The bottom section features a toolbar with icons for 'Yeni F2', 'Gözetim F4', 'İptal', 'Kapat', 'XML F3', and 'Hasta Sil'. Below the toolbar is a table with columns 'AVATAR KOD', 'AÇIKLAMA', and 'TARİH'. The table is currently empty.

Şekil 5. TİG Veri Giriş Ara Yüzü

• Hasta Demografik Bilgileri Bölümü

Bu bölüm hastaya ait demografik bilgilerinin girildiği veri bölümüdür. Bu veri bölümü Hastane Bilgi Sistemi olan hastanelerde XML aracılığı ile sistemden alınarak otomatik olarak oluşturulmaktadır. İstenildiğinde programdan elle veri girişine de olanak tanımaktadır. Ancak XML üzerinden otomatik olarak alınan bu verilerin doğruluğunun mutlaka kontrol edilmesi gerekir. Aksi takdirde kimlik nosu, doğum tarihi vb hatalar ortaya çıkabilir. Bu düzeltme çalışmaları özellikle bebeklerle ilgili veriler girilirken önemlidir.

Şekil 6. Hasta Kimlik Bilgileri Bölümü

- **Hasta Tanı ve İşlem Kodları Bölümü**

Bu bölümde ICD-10 AM kodlama sistemi kullanılarak elde edilen hastalara ait tanı kodları, morfoloji kodları ve işlem (ACHI) kodları girilmektedir. Üretilen kodlar hastanenin kodlama ekibi tarafından TİG Klinik Veri Giriş Programına girilmektedir (Şekil 7-8).

ANATAI	KOD	AÇIKLAMA	TARİH
<input checked="" type="checkbox"/>	002.4	Sporla düşük, inkomplet, komplikasyonsuz	14.09.2011
<input type="checkbox"/>	006.1	Gebelik süresi 5-13 tamamlanmış hafta	14.09.2011

Şekil 7. Tanı Kodları Bölümü

ANATAI	KOD	AÇIKLAMA	TARİH
<input checked="" type="checkbox"/>	35643-00	İşlemler tabanlı veya gebelik sonlandırılması...	14.09.2011
<input type="checkbox"/>	92514-13	Genel anestezi, ASA 19	14.09.2011

Şekil 8. İşlem Kodları Bölümü

- **Hasta Yatış Bilgileri Bölümü**

Bu bölümde hastalara ait yatış, transfer ve taburcu bilgileri, hasta bebek ise yatış ağırlığı bilgileri girilmektedir. Bu veriler hastane bilgi sisteminden XML aracılığı ile otomatik olarak aktarılmakta, gerektiğinde elle veri girişi de

yapılabilmektedir. Ancak XML üzerinden otomatik olarak alınan bu verinin mutlaka kontrol edilmesi gerekir (Şekil 9).

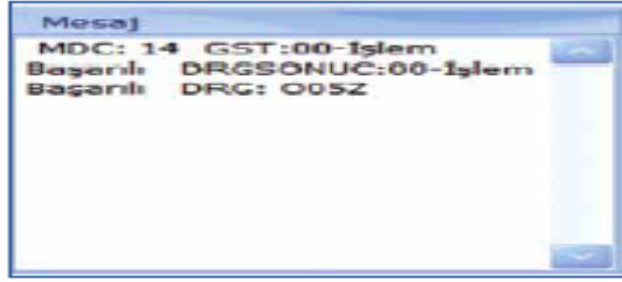
Şekil 9. Hasta Yatış Bilgileri Bölümü

- **Mesaj Bölümü**

Hasta ile ilgili tüm bilgiler girilip, kodlar atandıktan sonra hastanın kaydedilmesiyle gelen mesajdır. İşlemin başarılı olup olmadığını, başarılı ise gittiği hastalık kategorisini ve TİG kodunu gösteren kısımdır.

Bu bölümde “işlem başarısız” veya “işleminiz gerçekleştirilmedi” şeklinde mesaj aldığında hastanın kodlanmadığı; gruplanmadığını anlaşıldığından kodlama işlemine yeniden başlanması gerekir.

DRG kodu 9 ile başlayan ‘DRG mesajı’ alınırsa bu hastanın sistemden geri çağırılıp tekrar kodlanması gerekir. 9 ile başlayan DRG kodları hata DRG’leri olup girilen ana tanı ve işlemin uyumsuz olduğunu yani ana tanıya yapılmayacak bir işlemin hatalı kodlandığını belirtmektedir. Bu tür işlem hatası ile karşılaşırsa mantıklı olacak şekilde gerekli düzeltme yapılarak hasta tekrar kodlanmalıdır. Düzeltilmeyecek bir vaka ise, vakanın işlemi ve tanısı değiştirilmiyorsa olduğu şekilde gönderilmelidir (Şekil 10).



Şekil 10. Mesaj Bölümü

1.2.4. Hastanelerde Ayaktan Tedavi Gören Hastalarda TIG Uygulaması; (BbaG ve İbaG Uygulamaları)

Poliklinik hastaları için, veri giriş ara yüzündeki BBAg butonu tıklanarak Web tabanlı BBAg ve İBAg veri giriş kısmına ulaşılır. BBAg Branş Bazlı Ayaktan Gruplama olup polikliniklere karşılık gelir. Haftalık olarak polikliniklere göre hasta sayıları girilir (Şekil 11).

BRANŞ	BBAg Kodu	1-8 Mayıs	9-15 Mayıs	16-22 Mayıs	23-31 Mayıs
Acil	BBAg-4400				
Ağız, Yüz ve Çene Cerrahisi	BBAg-5100				
Aile Hekimliği	BBAg-4000				
Algenoloji	BBAg-3197				
Beyin ve Sinir Cerrahisi	BBAg-2400				
Çocuk Cerrahisi	BBAg-2000				
Çocuk Endokrinolojisi	BBAg-1593				
Çocuk Enfeksiyon Hastalıkları	BBAg-1592				
Çocuk Gastroenterolojisi	BBAg-1591				
Çocuk Göğüs Hastalıkları	BBAg-1590				
Çocuk Hematolojisi ve Onkolojisi	BBAg-1589				
Çocuk İmmünolojisi ve Alerji Hastalıkları	BBAg-1594				
Çocuk Kalp ve Damar Cerrahisi	BBAg-2367				
Çocuk Kardiyolojisi	BBAg-1586				
Çocuk Metabolizma Hast.	BBAg-1585				
Çocuk Nefrolojisi	BBAg-1584				
Çocuk Nörolojisi	BBAg-1583				
Çocuk Romatolojisi	BBAg-				
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	BBAg-1500				
Çocuk Ürolojisi	BBAg-2781				
Çocuk ve Ergen Ruh ve Sağlığı ve Hastalıkları	BBAg-1600				
Deri ve Zührevi Hastalıkları	BBAg-1700				
Diğer Ayaktan Branş	BBAg-9990				

Şekil 11. BBAg Veri Toplama Ara Yüzü

Yatış ve taburcu işlemi yapılmadan, hastanın geceyi hastanede geçirmediği 24 saatlik zaman dilimi içinde yapılan, gününbirlik tedavi kapsamındaki bazı işlemler için BBAg’de olduğu gibi haftalık veri girişi yapılır. Bu işlemler “Günü birlik işlem

bazlı ayaktan grupta” (İBaG) olarak haftalık seans sayısı girilerek kodlanır. İBaG kapsamında fizik tedavi, hemodiyaliz, kemoterapi, radyoterapi, tomoterapi, ESWL, sünnet, evde bakım hizmetleri kodlanır¹ (Şekil 12).

Fizik tedavi ve rehabilitasyon (SUT P915030 kodlu işlem)	İBaG-010				
Fizik tedavi ve rehabilitasyon (SUT P915031 kodlu işlem)	İBaG-011				
Fizik tedavi ve rehabilitasyon (SUT P915032 kodlu işlem)	İBaG-012				
Fizik tedavi ve rehabilitasyon (SUT P915033 kodlu işlem)	İBaG-013				
Hemodiyaliz	İBaG-030				
Kemoterapi	İBaG-030				
Radyoterapi	İBaG-040				
Tomoterapi Planlama**	İBaG-070				
Tomoterapi Seans Adedi**	İBaG-071				
ESWL					
Sünnet					
Evde Bakım					
TOPLAM					

^{*} Herbir yeni hasta için yapılan tüm planlama, tasarlama ve doz hesaplaması vb. için (1) bir girilir.
^{**} 0 dönerde uygulanmış seans sayısı.

Şekil 12. İBaG Veri Toplama Ara Yüzü

2. HASTANE İŞLETMELERİNDE GİDER KALEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Hastane işletmelerinde giderler aşağıda görüldüğü gibi çeşitli şekillerde sınıflandırılır;²

- “Giderlerin fonksiyonlarına göre,
- Giderlerin çeşitlerine göre,
- Giderlerin ürünlere yüklenmesine göre,
- Giderlerin faaliyet hacmiyle olan ilişkisine göre,
- Giderlerin fiili olup olmamasına göre.”

¹ TİG Uygulama Rehberi, s.19-22

² Ç. Akar, ve diğerleri, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirilmesi Projesi, Klinik Maliyetlendirme Kalite Süreçlerinin Tanımlanması Raporu, Ankara. 2008, s.5-6

2.1. Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırma

Bu sınıflandırma işletmenin fonksiyonlarına göre yapılmış bir sınıflandırmadır. Sözkonusu fonksiyonlar yerine getirilirken yapılan giderler ait oldukları fonksiyonlarına göre kaydedilirler.

Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde giderlerin fonksiyonlara göre sınıflandırılması şu şekildedir:¹

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

720 Direkt İşçilik Giderleri

730 Genel Üretim Giderleri

740 Hizmet Üretim Maliyeti

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

770 Genel Yönetim Giderleri

780 Finansman Giderleri

Bu hesaplardan 710, 720 ve 730 nolu hesaplar sınai üretim işletmeleri tarafından kullanılmakta olup, hizmet üretim işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderler 740 nolu hesapta toplanmaktadır. 740 nolu hesabın açılmasının nedeni hizmet işletmelerinde direkt ve endirekt ayrımındaki güçlüklerden kaynaklanmaktadır. Hastaneler de hizmet işletmesi olduğundan, hizmet üretimi için yapılan giderler direkt ve endirekt ayrımına bakılmaksızın 740 nolu hesapta toplanacaktır. Bu giderlerin içeriklerine bakılacak olursa;

740 Hizmet Üretim Maliyeti;

Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderler bu grupta yer alır. Bir işletmenin, üretim faaliyetini gerçekleştirmek için tükettiği varlık ve hizmetlerin parasal karşılığı üretim maliyeti olarak ifade edilir.²

¹ N. Akdoğan, Tekdüzen Maliyet Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.5.

² M.Karakaya, Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.57

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

MSUGT'ne göre "üretim devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını artırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderler" bu gruba girer.¹

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

Mamullerin ve hizmetlerin tamamlandığı andan itibaren alıcılara teslimine kadar yapılan pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini kapsar. Pazar araştırması, reklam, satış mağazası için yapılan giderler ile depolama giderleri bu gruba girer.

770 Genel Yönetim Giderleri

İşletmenin genel yönetim fonksiyonuyla ilgili olarak; genel kurul, yönetim kurulu, genel müdürlüğe ait giderler ile, muhasebe, personel işleri, hukuk müşavirliği, güvenlik gibi birimlere ait genel yönetim faaliyetlerine ilişkin giderler bu gruba girer.

780 Finansman Giderleri

İşletme faaliyetlerinin aksatmadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri giderlerden varlık maliyetine eklenmemiş olanları bu gruba girer.

2.2. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırma

Bu sınıflandırmada giderler; hammadde ve malzeme gideri, işçilik gideri, yakıt gideri, su gideri, haberleşme gideri gibi doğal adlarına (türlerine) göre sınıflandırılmaktadır. Ancak bir işletmede ortaya çıkabilecek giderler çok çeşitli olduğundan, her gideri doğal adına göre sınıflandırmak mümkün olmayacağından, giderleri kendi içinde sınıflandırmak gerekmektedir.

¹ Akar ve diğerleri, s.40-41

Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde gider çeşitlerinin ana bölümlenmesi aşağıdaki gibi düzenlenmiştir¹.

790.0. İlk Madde ve Malzeme

790.1. İşçi Ücret ve Giderleri

790.2. Memur Ücret ve Giderleri

790.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

790.4. Çeşitli Giderler

790.5. Vergi, Resim ve Harçlar

790.6. Amortisman ve Tükenme Payları

790.7. Finansman Giderleri

2.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

MSUGT'ne göre ilk madde ve malzemeler “mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar”.

Bu tanımdan da görüldüğü gibi ilk madde ve malzeme giderleri işletmenin üretim fonksiyonuyla ilgili olabileceği gibi, araştırma ve geliştirme, pazarlama satış ve dağıtım ve genel yönetim fonksiyonuyla ilgili de olabilir.

2.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Mamule İlişkilendirilmesi Açısından Sınıflandırılması

İlk Madde ve Malzeme Giderleri mamullerle ilişkilendirme açısından Direkt İlk Madde ve Malzemeler ve Endirekt Malzemeler olmak üzere iki grupta toplanır.

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme:** Üretilen ürün bünyesine giren ve hangi ürün veya ürün grubu için ne miktarda kullanıldıkları izlenebilen hammaddelerdir.² Hastane işletmelerinde ürün hasta olduğuna göre, direkt ilk madde ve malzemeyi belli bir hastanın tedavisi amacıyla kullanan ve hangi hastaya ne kadar

¹ O. Sevilengül, Genel Muhasebe, Gazi Kitapevi, Ankara, 2011,s.83

² M.S. Uslu, Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi, Ankara, 1991, s.45.

kullanıldığı teknik olarak belirlenebilen madde ve malzemeler olarak tanımlamak mümkündür.¹ Direkt ilk madde ve malzemeler grubuna ilaçlar ve tedavide kullanılan protez, kan, serum, röntgen filmi gibi tıbbi malzemeler girer.

• **Endirekt Malzeme:** Direkt hammadde dışında kalan ve ölçüm niteliklerindeki teknik güçlük nedeniyle endirekt sayılan malzemelerdir.² Endirekt malzemelerin hangi hasta için ne kadar kullanıldığı bilinmediğinden dağıtım ölçüleri vasıtasıyla hastalara yüklenir. Bu malzemeler yardımcı malzeme ve işletme malzemesi olmak üzere ikiye ayrılır.

Yardımcı malzemeler; sağlık hizmetini üretmek için tüketilen fakat gerek miktar gerek değer olarak hizmetlerin esas unsuru olmayan malzemelerdir.³ Örneğin, sargı bezi, bone, galoş, flaster, pamuk gibi.

İşletme malzemeleri; endirekt malzemelerin yardımcı malzeme dışında kalan kısmını oluşturur. Bunlar hastanın tedavisi ile direk ilişki olmamasına rağmen, hizmetlerin kesintisiz yürütülmesi için kullanılması zorunlu malzemelerdir. Örnek olarak, yiyecek, yakacak, akaryakıt, kırtasiye ve büro malzemeleri, mefruşat, bakım onarım malzemeleri ve diğer tüketim malzemeleri verilebilir.

Hastanelerde İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin sınıflandırılması aşağıdaki gibi yapılabilir:

- 01 Tıbbi Sarf Malzemeler
 - 010 İlaçlar
 - 011 Röntgen Filmi
 - 012 Laboratuvar Malzemeleri
 - 013 Tıbbi Gazlar
 - 019 Diğer Tıbbi Sarf Malzemeleri
- 02 Yardımcı Malzemeler
 - 020 Yardımcı Malzemeler

¹ H. Mert, Hastane İşletmelerinde Maliyetleme ve Örnek Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2000, s.82

² Uslu, s.46

³ Menderes, s.37

- 03 İşletme Malzemeleri
 - 030 Kırtasiye Malzemesi
 - 031 Temizlik Malzemesi
 - 032 Yakacak Malzemesi
 - 033 Akaryakıt ve Yağlar
 - 034 Yiyecek Malzemesi
 - 035 İçecek Malzemesi
 - 036 Bakım ve Onarım Malzemesi
 - 037 Tekstil Malzemesi
 - 038 İnşaat Malzemesi
 - 039 Diğer İşletme Malzemeleri

2.2.1.2. İlk Madde ve Malzeme Hareketleri

İlk madde ve malzeme hareketlerini, hastanenin örgüt yapısına göre farklılıklar göstermesine rağmen genelde üç grupta toplamak mümkündür. Bunlar; satınalma, depolama ve kontrol, üretime sevk'tir.

Satınalma: Öncelikle ilk madde ve malzemeleri kullanan bölümler ihtiyaçları olan malzemeleri ambar memuruna bildirirler. Ambar memurları depoda olması gereken minimum ve maksimum stok miktarlarından sorumludurlar. Depoda stok azalması olması durumunda ambar memuru, istenilen malzemenin çeşidi, miktarı, kalitesi ve zamanı ile ilgili bilgilerin yer aldığı bir 'satın alma istek fişi' ile satınalma veya tedarik bölümüne başvurur. Satınalma ve tedarik bölümü gereken talebi değerlendirir ve uygun bulursa sipariş edilen malzemenin cinsi, miktarı, birim fiyatı, nakliyat biçimi gibi unsurların yer aldığı bir 'ilk madde ve malzeme sipariş verme formu' düzenleyerek satıcılara siparişte bulunur.

Depolama ve Kontrol: Satıcılardan gelen malzemeler teslim alma ve kontrol birimlerince ambalaj, miktar ve kalite açısından istenilen niteliklerde olup olmadığı kontrol edildikten sonra 'ilk madde ve malzeme ambar giriş belgesi' düzenlenir ve teslim alınır. Daha sonra da ambara teslim edilir. İstenilen nitelikte olmayan malzemeler aynı birim tarafından iade edilir (Bünyesinde teslim alma ve kontrol birimi olmayan işletmelerde bu işlemler ambar servisi tarafından yapılır).

Ambar servisine gelen malzemeler kırılmaları veya bozulmaları önlenecek şekilde bir yerleştirme planı dahilinde ambarda depolanır. Ayrıca ambar servisinde, ambara giren ve üretime verilen miktarların izlendiği bu malzemelerin adı, birimi, stok numarası ile minimum, maksimum ve optimum stok miktarlarının da yer aldığı “stok kartları” düzenlenir. Bu stok kartında sadece miktar hareketleri izlenmekte, tutar hareketlerini içermemektedir. Malzeme hareketlerinin hem miktar hem de tutar olarak izlendiği stok kartları muhasebe bölümünce tutulur.

Üretime Sevk: İlk madde ve malzeme ihtiyacı olan bölüm yetkilisi, malzemeyi isteyen bölümün adı, istenen malzemenin türü, miktarı ve malzemenin hangi işte kullanılacağına ilişkin bilgilerin yer aldığı “ilk madde ve malzeme istek fişi” ile ambar memuruna başvurur.

Ambar memuru istenilen ilk madde ve malzemeyi bir ambar çıkış fişi düzenleyerek teslim eder ve stok kartına da çıkış olarak işler. Ambardan çıkan ve üretime sevk edilen bu malzemelerin maliyetlerinin hesaplanması ve kaydedilmesi ilk madde ve malzemelerin edinme maliyetlerinde olduğu gibi muhasebe servisine aittir.

Muhasebe servisi ilk madde ve malzemeleri; edinme aşamasında, üretime sevk aşamasında ve dönem sonunda değerler ve bu işlemleri stok kartında da takip eder.

2.2.1.3. Hastanelerde Malzeme Yönetimi

Malzeme yönetimi, bir örgütün malzeme hareketlerinin en uygun zaman, yer, fiyat ve olanaklarla planlanması ve denetimi sürecidir.¹

Hastanelerde malzeme giderleri önemli bir maliyet unsurudur. Malzeme giderleri toplam hastane giderlerinin % 40’ını oluşturmaktadır.² Hem çeşit hem de değer olarak çok yüksek olan malzemenin yönetimi, diğer organizasyonlarda olduğu gibi hastanelerde de bir zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle hastanelerde insan

¹ D.Tengilimoğlu, Hastanelerde Malzeme Yönetimi ve Önemi, I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, Aydın, 1994, s.277

²Menderes, s.268

hayatı söz konusu olduğundan hizmetlerin kesinlikle aksamaması gerekmektedir. Bunun için yeterli miktarda stoğun her zaman için hazır bulunması gerekmektedir. Bunun dışında az stok bulundurmanın satın alma ve sipariş giderlerini yükselteceği ve alış iskontolarından yararlanılmasını engelleyeceği de unutulmamalıdır. Elde gereğinden fazla stok bulundurma ise fırsat maliyeti yanında depolama giderlerinde artış yaratacak ve elde gereğinden fazla tutmaktan kaynaklanan demode olma, bozulma maliyetlerini de beraberinde getirecektir. Dolayısıyla elde optimal düzeyde stok bulundurulmalıdır. Optimal miktarda stok bulundurmak için siparişler tam zamanında ve yerinde verilmelidir.

Temel amacı, düşük maliyetle en iyi hizmet sunmak olan malzeme yönetiminin başlıca amaçları aşağıda sıralanmıştır.¹

- “Malzemeyi ihtiyaç bulunduğu anda elde bulundurmak,
- Uygun ve kaliteli malzeme satın almada mümkün olan düşük fiyatı ödemek,
- Stoklara yatırılan payı minimize etmek,
- Stok dönüşünü hızlandırmak, nakit akışını geliştirmek,
- Kayıpları ve demode olmayı azaltmak,
- Malzeme yönetim fonksiyonlarını etkinlikle işletmek,
- Satıcı ve dağıtıcılarla iyi ilişki kurmak ve geliştirmek”.

Malzeme yönetiminde yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirebilmek için iyi bir organizasyonel yapıya ve satınalma, ambar, teslim alma ve kontrol, malzeme yönetim müdürlüğü gibi birimler arasında yoğun bir işbirliğine ihtiyaç vardır.

2.2.2. Personel Giderleri

Özel Sektörde çalışan hastane personeli İş Kanunu'na tabi olurken, Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerde çalışan personel Devlet Memurları Kanununa tabidir. Dolayısıyla özel sektörde çalışan hastane personeli işçi statüsünde yer alırken, Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerde çalışan personel memur statüsünde yer almaktadır. Bu yüzden bu çalışmada hastanelerde çalışan kişiler işçi olarak tanımlanmak yerine, personel olarak tanımlanmıştır.

¹ Tengilimoğlu, s.279

Hastaneler emek yoğun işletmeler olduğundan, hastanelerde çok çeşitli meslek grubundan personel çalışmaktadır. Hastanelerde çalışan personel genel olarak Tablo 1’de olduğu gibi dört grupta sınıflandırılabilir.

Tablo 1. Hastanelerde Çalışan Personelin Sınıflandırılması

Hekim	Hekim Dışı Sağlık Personeli	Teknik Personel	İdari Personel
Uzman Hekim Asistan Hekim Pratisyen Hekim Diş Hekimi	Hemşire, Ebe- Hemşire Hemşire Yardımcısı Ebe Anestezi Teknisyeni Ameliyathane Tekn. Laboratuvar Tekn. Röntgen Tekn. Diş Protez Tekn. Fizik Tedavi Tekn. Eczacı Tekn. Diğer Sağlık Tekn. Eczacı Biyolog Diyetisyen Psikolog Fizyoterapist Tıbbi Teknolog Sosyal Hiz.Uzm. Çocuk Gelişimi Uz. Diğer Personel	Mühendis Teknisyen Teknisyen Yrd. Santral Memuru Şoför Aşçıbaşı, Aşçı Terzi Çamaşırhane Berber Bahçıvan Diğer Personel	Hastane Yöneticisi Başhekim Başhekim Yrd. İdari ve Mali Hiz. Md. İdari ve Mali Hiz. Md. Yrd. Hasta Bakım Hiz. Müd. Hasta Bakım Hiz. Müd.Yrd Ayniyat Saymanı Bilgisayar Operatörü Sağlık İstatistikçisi Arşiv Memuru Halkla İlişkiler Memuru Hasta Kabul Memuru Tıbbi Sekreter Daktilograf Ambar ve Depo Mem İmam-Gassal Hizmetli Diğer Personel

Personel giderleri de hammadde giderlerinde olduğu gibi üretimle ilişkileri bakımından direkt ve endirekt personel giderleri olarak sınıflandırılmaktadır.

2.2.2.1. Direkt Personel Giderleri

Hastane işletmelerinde, hastayla ilgili teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini yerine getiren ve dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan hastayla doğrudan ilişkisi kurulabilen personel giderleri direkt personel gideri olarak nitelendirilir ve hastanın maliyetine yüklenir. Yani hastanelerdeki doktor, hemşire,

diyetisyen gibi sağlık personelinin maliyetleri her hasta için harcanan işgücünün direkt ölçülebilmesi şartıyla direkt personel gideridir.

2.2.2.2. Endirekt Personel Giderleri

Hastane işletmelerinde hastayla doğrudan ilişkisi kurulamayan ve bu yüzden bir takım dağıtım anahtarları vasıtasıyla yani dolaylı bir şekilde hastalara yüklenebilen personel giderleri endirekt gider olarak kabul edilir. Örneğin, hastayla direkt ilişkisi kurulamayan ve dağıtım anahtarları vasıtasıyla hastaya yüklenen ebe, hemşire gibi personel ücretleri ile hizmet üretimi ile hizmet üretimiyle ilgili olmayan bahçivan, şoför, terzi, bakım onarım teknisyeni v.b.

Bunun dışında endirekt personel giderleri; yemek parası, erzak yardımı, yakacak yardımı, giyim yardımı, ocuk yardımı, aile yardımı, tatil yardımı, doğum, ölüm yardımı gibi sosyal yardımları, hafta tatili ve bayram tatili ücretlerini, kanuna ve statüye bağlı olarak yapılan işveren payları, işsizlik sigortasını ve kıdem tazminatı karşılıklarını da kapsamaktadır.

İşçi Ücret ve Giderlerine ait gider eşitleri sınıflandırması hastane işletmelerinde de uygulanmaktadır.¹

- “10 Brüt Ücretler
 - 100 Esas İşçilikler (Normal Ücretler)
 - 101 Geçici alışanlar Ücreti
 - 103 Fazla alışma Ücreti
 - 104 Fazla alışma Ücreti Zammı
 - 105 Hafta Tatili ve Genel Tatil Ücreti
 - 106 Yıllık İzin Ücreti
 - 109 Diğer Ücretler
- 11 Ücrete Bağlı Diğer Ödemeler
 - 110 Üretim ve Verimlilik Primleri
 - 111 Gece Primi (Vardiya Zammı)
 - 112 İkramiyeler

¹ N. Akdoğan- O. Sevilengül, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.s.648

- 113 Kıdem Teşvik İkramiyesi
- 114 İzin Harçlığı
- 115 Bayram Harçlığı
- 119 Diğer Ücrete Bağlı Ödemeler
- 12 Kanuna veya Statüye Bağlı Ödemeler
 - 120 İşveren Payları
 - 127 Kıdem Tazminatı Karşılık Giderleri
 - 129 Diğer Kanuna veya Statüye Bağlı Ödemeler
- 13 Sosyal Yardımlar
 - 130 Yemek Parası
 - 131 Erzak Yardımı
 - 132 Yakacak Yardımı
 - 133 İşgörmezlik Ödeneği
 - 134 Çocuk Zammı
 - 135 Aile Yardımı
 - 136 Tatil Yardımı
 - 137 Doğum, Ölüm ve Evlenme Yardımı
 - 138 Giyim Yardımı
 - 139 Diğer Sosyal Yardımlar
- 14 Eğitim ve Staj Giderleri
 - 140 Eğitim Giderleri
 - 141 Staj Giderleri
- 1

- 5 Sağlık Giderleri
 - 150 İlaç ve Tedavi Giderleri
- 16 İşçi Yollukları
 - 19 Diğer Çeşitli İşçilik Giderleri”

2.2.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve

hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderleri kapsar.

Hastane işletmelerinde Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere ait gider çeşitleri, aşağıdaki şekilde sınıflandırılır; ¹

“30 Elektrik, Su, Gaz Giderleri

300 Elektrik Giderleri

301 Gaz Giderleri

302 Su Giderleri

31 Haberleşme Giderleri

310 Posta Giderleri

311 Telefon Giderleri

312 Telgraf Giderleri

313 Teleks Giderleri

314 Telefaks Giderleri

315 Kargo Giderleri

316 İlan Giderleri

319 Diğer Haberleşme Giderleri

32 Bakım ve Onarım Giderleri⁴

321 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Bakım Onarım Gid.

322 Bina Bakım ve Onarım Gid.

323 Tesis, Makine ve Cihazlar Bakım Onarım Gid.

324 Taşıtlar Bakım Onarım Gid.

325 Demirbaşlar Bakım Onarım Gid.

329 Diğer Bakım ve Onarım Gid.

34 Pazarlama Faaliyetleri İle İlgili Alınan Hizmetler

347 Satış Komisyonları Giderleri

349 Satışla İlgili Dışarıdan Alınan Diğer Hizmetler

35 Danışmanlık Hizmetleri

350 Mali Müşavir-Yeminli Mali Müşavir Ücretleri

39 Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler”

¹ Akdoğan- Sevilengül, s.328

2.2.4. Çeşitli Giderler

Gider çeşitleri ana sınıflandırmasındaki hiçbir gruba girmeyen, ancak işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta giderleri, kira giderler, yolluk giderleri, dava, icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri, çeşitli giderler gibi giderler bu grupta yer alır.

Çeşitli Giderlere ait sınıflandırma hastane işletmeleri tarafından da kullanılmaktadır.¹

“40 Sigorta Giderleri

400 Yangın Sigortası Giderleri (Maddi Duran Varlık)

401 Yangın Sigortası Giderleri (Stok)

402 Hırsızlık Sigortası Giderleri

403 Taşıt Araçları Sigortası Giderleri

404 Mali Sorumluluk Sigortası Giderleri

405 Ferdi Kaza Sigortası Giderleri

406 Taşıma Sigortası Giderleri

409 Diğer Sigorta Giderleri

41 Reklam ve Satışları Teşvik Giderleri

410 Reklam Giderleri

411 Sergilere, Fuarlara Katılma Giderleri

412 Hediye Eşya Giderleri

413 Numune Giderleri

419 Diğer Satışları Teşvik ve Tanıtım Giderleri

42 Kira Giderleri

420 Arsa ve Arazi Kiraları

421 Bina Kiraları

422 Bilgisayar Kiraları

423 Taşıt Kiraları

424 Makine ve Tesis Kiraları

425 Finansal Kiralama Giderleri

¹Akdoğan- Sevilengül , s.652

- 429 Diğer Kira Giderleri
- 43 Sosyal Giderler
 - 430 Temsil Giderleri
 - 431 Misafir Ağırlama Giderleri
 - 432 Lojman Giderleri
 - 433 Yardım ve Bağışlar
 - 434 Diğer Kuruluşların Giderlerine Katılma Payı
 - 435 Oda Aidatları
 - 436 Tören Giderleri
 - 439 Diğer Sosyal Giderler
- 44 Eğitim Kültür ve Yayın Giderleri
 - 440 Eğitim Giderleri
 - 441 Telif-Tercüme-Yayın Giderleri
 - 442 Gazete-Dergi-Kitap Giderleri
 - 443 Video, Bant Giderleri
 - 449 Diğer Eğitim Kültürel Giderler
- 46 Ortak Giderlere Katılma Payı
 - 460 Bina Giderlerine Katılma Payı
- 47 Mahkeme ve Noter Giderleri
 - 470 Mahkeme Giderleri
 - 471 Noter Tescil Giderleri
- 48 Havale ve Tahsil Giderleri
 - 480 Havale Giderleri
 - 481 Senet Tahsil Komisyon ve Giderleri
 - 482 Kredi Kartı Tahsil Komisyonları
 - 489 Diğer Tahsil Giderleri
- 49 Diğer Çeşitli Giderler
 - 490 Çeşitli Büro Giderleri
 - 491 İhracat İşlemleri Giderleri
 - 492 İhale Giderleri
 - 499 Sair Çeşitli Giderler”

2.2.5. Vergi, Resim ve Harçlar

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar. Akdoğan ve Sevilengül (1999)'ün¹ yapmış olduğu Vergi, Resim ve Harçlara ait sınıflandırma, hastane işletmeleri tarafından da kullanılmaktadır.

“50 Vergiler

500 Bina ve Arazi Vergileri

501 Motorlu Taşıt Vergileri

502 Taşıt Alım Vergisi

503 Damga Vergisi

504 Gümrük Vergileri⁵

505 Katma Değer Vergisi⁶

51 Resimler

510 Belediye Resimleri

52 Harçlar

520 Tapu Harçları

521 İthalat Belge Harçları

522 İhracat Belge Harçları

529 Diğer Harçlar

59 Diğer Vergi Resim ve Harçlar”

2.2.6. Amortisman ve Tükenme Payları

Maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortismanları ve özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan tükenme paylarını kapsar. Akdoğan ve Sevilengül (1999)'ün² yapmış olduğu Amortisman ve Tükenme Paylarına ait gider çeşitleri sınıflandırması hastane işletmeleri için de kullanılmaktadır;

“60 Maddi Duran Varlık Amortisman Giderleri

600 İşletme Arazisi Amortismanı

¹ Akdoğan- Sevilengül s. 654

² Akdoğan- Sevilengül, s.655

- 602 Binalar Amortismanı
- 603 Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı
- 604 Taşıtlar Amortismanı
- 605 Demirbaşlar Amortismanı
- 606 Diğer Maddi Duran Varlıklar Amortismanı
- 61 Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Giderleri
- 610 Haklar Amortismanı
- 611 Şerefiye Amortismanı
- 612 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Amortismanı
- 613 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Amortismanı
- 614 Özel Maliyetler Amortismanı
- 615 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık Amortismanı
- 62 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Tükenme Payları
- 620 Arama Giderleri Tükenme Payları
- 621 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Tükenme Payları
- 622 Diğ.Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Tükenme Pay.”

2.2.7. Finansman Giderleri

İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

Akdoğan ve Sevilengül (1999)'ün¹ Finansman Giderlerine ait gider çeşitleri sınıflandırması esas alınarak, hastane işletmelerinde Finansman Giderlerine ait sınıflandırma aşağıdaki gibi düzenlenir.

- “72 Kısa Vadeli Banka Kredi Faizleri
- 720 “ Kredi Faizleri
- 725 Döviz Kredisi Faizleri
- 73 Uzun Vadeli Banka Kredi Faizleri
- 730 “ Kredi Faizleri
- 735 Döviz Kredisi Faizleri

¹ Akdoğan- Sevilengül s.,656

- 74 Kısa Vadeli Diğer Kredi Kurumları Faizleri
- 740 " Kredi Faizleri
- 745 Döviz Kredisi Faizleri
- 75 Uzun Vadeli Diğer Kredi Kurumları Kredi Faizleri
- 750 " Kredi Faizleri
- 755 Döviz Kredisi Faizleri
- 76 Kısa Vadeli Borçlanmadan Doğan Kur Farkları
- 760 Kredisi Kur Farkları
- 77 Uzun Vadeli Borçlanmadan Doğan Kur Farkları
- 770 Kredisi Kur Farkları
- 78 Verilen Diğer Faizler
- 780 Kısa Vadeli Borçlanma Faizleri – Satıcılar
- 781 Kısa Vadeli Borçlanma Faizleri – Ortaklar
- 784 Kısa Vadeli Borçlanma Faizleri – Diğer
- 785 Uzun Vadeli Borçlanma Faizleri – Satıcılar
- 786 Uzun Vadeli Borçlanma Faizleri – Ortaklar
- 787 Uzun Vadeli Borçlanma Faizleri – Diğer
- 79 Diğer Finansman Giderleri
- 790 Kısa Vadeli Diğer Finansman Giderleri
- 791 Uzun Vadeli Diğer Finansman Giderleri”

2.3. Giderlerin Ürünlere Yüklenmesine Göre Sınıflandırma

Giderler ürünlere yüklenmesine göre direkt ve endirekt olarak sınıflandırılmaktadır. Direkt giderler sadece ilk madde ve malzeme ile personel giderlerinde ortaya çıkarken, endirekt giderler ilk madde ve malzeme ile personel giderleri dışında diğer gider türlerinde de ortaya çıkabilmektedir. Bunların detayı yukarıda giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırılması kısmında verildiği için burada tekrar verilmeyecektir.

2.4. Giderlerin Faaliyet Hacmiyle Olan İlişisine Göre Sınıflandırma

Giderler faaliyet hacmiyle olan ilişkisine göre sabit, değişken, yarı-sabit ve yarı-değişken olmak üzere dört grupta sınıflandırılmaktadır.

2.4.1. Sabit Giderler

Hastane işletmelerinde sabit giderler, hasta sayısındaki artış veya azalıştan etkilenmeyen ve belli bir zaman diliminde aynı kalan giderlerdir.¹

Bu giderlere hizmetin yerine getirilmesinden etkilenmeyip, zamanla ilişkili olduklarından “periyodik giderler” de denilmektedir.²

Bu giderler her ne kadar belli bir faaliyet aralığında ve belli bir dönemde sabit kalsalarda birim başına değişkendirler ve arada ters ilişki vardır. Yani hastanedeki hizmetlerden yararlanan hasta sayısı arttıkça, birim başına değişken gider azalır.

Sabit giderler yapısal ve programlanmış olmak üzere ikiye ayrılır.

- **Yapısal giderler**, işletmenin varlığını sürdürebilmesi için gerekli olan ve işletmenin yapısına bağlı olarak ortaya çıkan giderlerdir. Örnek olarak, kira giderleri ve amortisman giderler verilebilir.
- **Programlanmış giderler** ise, yönetim tarafından önceden belirlenmiş ve bütçeye konulmuş giderlerdir. Örneğin, hastanenin önceden planlayarak bütçede yer verdiği reklam giderleri veya eğitim giderleri verilebilir. Bu giderler tamamen yöneticilerin kararlarına bağlı olduğundan ülke ekonomisine göre veya hastanenin içinde bulunduğu duruma göre dönemden döneme değişiklik gösterebilirler.

2.4.2. Değişken Giderler

Hizmet almak için hastaneye başvuran hasta sayısındaki artışa bağlı olarak aynı oranda artan veya azalışa bağlı olarak da aynı oranda azalan giderlerdir. Toplamda değişken olan bu giderler, birim başına sabittirler. Değişken giderlere örnek olarak, ilaç, tıbbi gazlar, laboratuvar ve radyoloji malzemeleri verilebilir.³

¹ S.Whiteley- R. Ellis- S. Broomfield, Health & Social Care Management, London, 1996, s.122

² R.M. Hostings, Cost Management Strategies for Smaller Hospitals, USA, 1993, s.33

³ S.Bullas, Managing Hospital Quality And Cost, United Kingdom, 1994, s.80

2.4.3. Yarı-Sabit Giderler

Belli bir faaliyet hacmi aralığında sabit kalan, bu aralık aşıldığında değişen giderlerdir. Faaliyet hacmi değiştiğinde bu giderlerde sıçramalar görülür. Örneğin, işletmenin binek otosu için her 2.000 km'de bir bakım-onarım yaptırdığını ve her bakım-onarım için 1.500 ₺'lik gider yaptığını düşünelim. Bu bakım-onarım gideri yarı-sabit giderdir. Çünkü belli bir faaliyet hacminde (yani 2.000 km'de) sabit kalmakta, bu faaliyet hacmi aşıldığında ise (örneğin 2001 km olduğunda) giderde sıçrama görülmektedir .

2.4.4. Yarı-Değişken Giderler

Hem değişken hem de sabit giderlerin özelliklerini gösteren giderlerdir. Değişken kısmı hizmetten yararlanan hasta sayısı arttıkça artar, azaldıkça azalır. Ancak faaliyet hacmi sıfır dahi olsa bu gider türünde belli bir sabit gider mevcuttur. Örneğin, işletme kira gideri olarak yıllık 10.000 ₺ ve her hasta başına da 0.50 ₺ ödüyorsa bu kira gideri yarı-değişken giderdir denilebilir.

2.5. Giderlerin Fiili Olup Olmamasına Göre Sınıflandırma

Giderler fiili olup olmamasına göre fiili giderler ve standart giderler olmak üzere ikiye ayrılır.

- **Fiili giderler**, fiilen gerçekleşen giderlerdir. Fiili maliyet yöntemi uygulanan işletmelerde maliyetler fiili tutarlar esas alınarak hesaplanır.
- **Standart giderler ise**, bilimsel çalışmalara göre önceden hesaplanan olması gereken giderlerdir. Standart maliyet yöntemi uygulanan işletmelerde maliyetler standart tutarlar üzerinden hesaplanır. Ancak dönem sonlarında yapılan fark analizleri ile maliyetler fiili maliyetlere getirilir.

3. HASTANE İŞLETMELERİNDE GELİR KALEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Fonksiyonu gereği sağlık işletmelerinin temel gelir kaynağı sağlık hizmet üretiminden elde edilen gelirler olup, ana fonksiyonunu yerine getirirken işletmecilik gereği oluşan diğer gelirlerde mevcuttur.¹

- Hizmet Üretim Gelirleri: Muayene, Ameliyat, Yatak, Laboratuvar, Görüntüleme, İlaç, Medikal Malzeme vb.
- Kurumlar Arası Karşılıksız Kaynak Aktarımından Doğan Gelirler
- Kurumlar Arası Bedelli Malzeme Devrinden Kaynaklanan Gelirler
- Merkezden Gönderilen Yardımlar
- Şartlı Bağışlar
- Teminat Gelirleri
- İhale Şartname Satış Gelirleri
- Kira Gelirleri
- Maddi Duran Varlık Satış Gelirleri
- Faiz Gelirleri
- Eğitim, Sertifika, Kalibrasyon vb. diğer hizmet gelirleri.
- Hastane İşletmelerinde Yeni Gelir Kalemleri

– Sağlık Kurumlarında Yer Alan Ticari Alanların Kiraya Verilmesinden Elde Edilecek Gelirler: 209 sayılı Kanuna eklenen madde ile; “Bakanlık sağlık kurum ve kuruluşlarının 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması...” hükmüne yer verilerek mal ve hakların kiralanmasından elde edilecek gelirlerin işletme döner sermayesine gelir kaydedebilmesinin yolu açılmıştır.

– Sağlık Turizmi Gelirleri: 2011/ 4 sayılı Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Kapsamında Sunulacak Sağlık Hizmetleri hakkındaki genelgemiz ile yurt dışında yaşayanlara ve Türkiye’yi ziyaret eden turistlere devlet hastanelerinde sunulan sağlık hizmetinin ücretlendirilmesi hususları düzenlenmiştir.

¹ <http://www.tkhk.gov.tr>, Sağlık İşletmelerinde Gelir ve Gider Kalemleri, , 18.11.2012.

4. HASTANE İŞLETMELERİNDE GİDER DAĞITIMI

Maliyet muhasebesinin en önemli amaçlarından birisi de giderlerin en doğru biçimde ürünlere yüklenmesi ve dağıtılmasıdır.

Giderler, gider yerlerine üç aşamada dağıtılmaktadır.

- Giderlerin Gider Yerlerine dağıtılması (Birinci dağıtım),
 - Yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine (EÜGY) dağıtılması (İkinci dağıtım),
 - Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin, o gider yerinde üretilen mamül ve hizmetlere yüklenmesi (Üçüncü dağıtım).

Hastane işletmelerinde gider dağıtımı genel olarak diğer işletmelerde olduğu gibidir. Tek fark, geleneksel maliyetlemede, yardımcı üretim gider yerlerindeki maliyetlerin direk ürünlere yüklenmesi mümkün olmayıp, öncelikle EÜGY'ne dağıtılması söz konusu iken hastane işletmelerinde laboratuvar, radyoloji, nükleer tıp, ameliyathaneler, doğumhaneler, tedavi üniteleri gibi özel hizmet merkezleri ikinci dağıtıma tabi tutulmadan burada oluşan giderler hastalara direk yüklenmelidir. Bu bölümler her ne kadar esas hizmetin üretilmesine yardımcı olan bölümler olsalar da, bunların maliyetlerini esas hizmet gider yerlerine yani (tıbbi hizmet veren gider yerlerine) dağıtıp, oradan tekrar hastalara yüklemek, bu hizmetlerden yararlanmayan hastalara da maliyet yüklemesine neden olurken, hizmetten yararlananlara ise daha az maliyet yüklenmesine neden olacağından doğru maliyet bilgisine ulaşılmasını engelleyecektir. Üstelik sadece özel hizmet merkezlerinde verilen hizmetlerden yararlanmak isteyen hastalarda olabilecektir.

Bu yüzden sadece destek hizmeti gider yerlerinin ikinci dağıtıma tabi tutulması, özel hizmet merkezlerinin maliyetlerinin ise hastalara yüklenmesi daha doğru sonuçlar verecektir.

4.1. Birinci Dağıtım

Birinci dağıtım işlemi, giderlerin gider yerlerine dağıtım işlemidir. Burada iki tür gider yükleme olayı ortaya çıkmaktadır.

Birincisi, gider yerleri ile direkt bir ilişki kurulan giderlerin gider yerlerine doğrudan yüklenmesidir. Bunların ilgili gider yerine ne kadarının ait olduğu doğrudan hesaplanabilmekte ve herhangi bir dağıtım işlemine ihtiyaç duyulmadan doğrudan ilgili gider yerine yüklenebilmektedir. DİMMG ve DİG'leri buna örnek olarak verilebilir. Ayrıca mamül maliyetine yüklenirken bir dağıtım ölçüsüne ihtiyaç duyulmasına rağmen gider yeri açısından direkt olan GÜG'de vardır. Örneğin, kullanılan bir makinenin amortismanı GÜG olmasına rağmen, makinenin hangi üretim yerinde kullanıldığı biliniyorsa, o gider yerine bir dağıtım ölçüsüne ihtiyaç duyulmadan doğrudan yüklenmesi söz konusu olabilir.

İkincisi ise gider yerleri ile aralarında doğrudan bir ilişki kurulamayan giderlerin dağıtım anahtarları vasıtasıyla gider yerlerine yüklenmesidir. Bunlar gider yerlerinde ortak tüketilen giderlerdir. Örneğin Endirekt malzeme, endirekt personel giderleri gibi GÜG de bu gruba girer.

Giderlerin gider yerlerine dağıtımını sağlıklı bir biçimde yapabilmek için gider dağıtım anahtarları belirlenirken, giderlerin niteliğine uygun, kullanımı pratik, hesaplanabilir ve ekonomik olan dağıtım anahtarlarının seçilmesine özen gösterilmelidir.

Tablo 2'de endirekt giderlerin dağıtımında kullanılabilecek gider dağıtım anahtarlarına örnekler verilmiştir.

Tablo 2. Birinci Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları

Gider Türleri	Dağıtım Anahtarları
Endirekt Malzeme	Direkt ilk madde ve malzeme tutarı
Endirekt Personel	Personel sayısı Direkt işçilik saati Direkt personel giderleri
Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler	
Elektrik Giderleri	Tüketilen kws Ampul adedi Yüzölçümü (m^2)
Yakıt Giderleri	Radyatör sayısı Yüzölçümü (m^2) Hacim (m^3)
Su Giderleri	Personel Sayısı Musluk sayısı (m^3)
Haberleşme Giderleri	Telefon sayısı Personel sayısı
Bakım Onarım Giderleri	Makine sayısı Direkt işçilik saatleri Bakım onarımda tüketilen malzemenin değeri Bakım onarım saati Bakım onarım istek fişi sayısı
Hizmet Talep Formları	Direkt İşçilik Saatleri Tüketilen Malzemenin Değeri Hizmet Talep Formları sayısı
Taşıma Giderleri	Taşınan malzemenin miktarı Taşınan malzemenin değeri Taşınan malzemenin ağırlığı
Temizlik Giderleri	Temizlenen alan (m^2)
Yiyecek Giderleri	Öğün sayısı
Çeşitli Giderler	
Kira Giderleri	Yüzölçümü (m^2)
Bina Sigorta Giderleri	Yüzölçümü (m^2)
Duran Varlık Sigortası	Duran varlığın değeri
Vergi, Resim ve Harçlar	Yüzölçümü (m^2)
Bina Amortismanı	Yüzölçümü (m^2)
Finansman Giderleri	Üretim miktarı Personel sayısı

Kaynak: William J. Ward, Health Care Budgeting and Financial Management for Non- Financial Managers, USA, 1994

4.2. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtım yardımcı üretim gider yerleri ile yardımcı hizmet gider yerleri ve ortak gider yerlerinde toplanan giderlerin bu gider yerlerinden yararlanan gider yerleri arasında aradaki hizmet ilişkisinin dikkate alınarak dağıtılmasıdır.

İkinci dağıtımın amacı, üretilen mamül ve hizmetlerin fiyatını doğru belirleyebilmek için Esas Üretim Gider Yerleri'nin toplam maliyetine ulaşmaktır.¹

Hastane işletmelerinde, yukarıda da değinildiği gibi özel hizmet merkezlerinin maliyetlerinin hastalara yüklenmesi daha doğru olacağından, sadece destek hizmet merkezleri, ikinci dağıtıma tabi tutulmalı ve esas üretim gider yerleri ile özel hizmet merkezlerine pay vermelidir.

4.2.1. İkinci Dağıtımda Kullanılacak Dağıtım Anahtarları

Yardımcı Üretim Gider Yerlerinde oluşan giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine dağıtılması bir takım anahtarlar vasıtasıyla olur. Maliyet dağıtımındaki en önemli hususlardan birisi de bu anahtarların doğru seçilmesi hususudur. Dağıtımın sağlıklı bir biçimde yapılabilmesi için giderler ile gider yerleri arasındaki ilişkiyi en iyi yansıtan en uygun dağıtım anahtarlarının seçilmesi gerekmektedir.

Giderlerin ikinci dağıtımında kullanılacak genel kabul görmüş dağıtım anahtarları aşağıda Tablo 3'te verilmiştir.

¹ W. J. Ward, Health Care Budgeting and Financial Management for Non- Financial Managers, USA, 1994, s.47

Tablo 3. İkinci Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları

Gider Merkezleri	Dağıtım Anahtarları
Arşiv	Kliniğe ve polikliniğe başvuran hasta sayısı
Çamaşırhane	Yıkanan çamaşır miktarı (kg) Yıkanan parça sayısı Dönüştürülmüş parça sayısı
Eczane	Verilen ilacın parasal değeri Verilen ilacın birim miktarı
Enerji Merkezi	Kurulu güç kwh
Hasta Kabul	Hasta kayıt sayısı
Isı Merkezi	Radyatör sayısı Kullanılan hacim (m^3) Kullanılan alan (m^2)
Kan İstasyonu	Verilen kan miktarı
Mutfak	Öğün sayısı Dönüştürülmüş öğün sayısı
Sterilizasyon	Steril edilen dönüştürülmüş parça sayısı Malzemenin sterilizasyon süresi
Sosyal Hizmetler	Hasta sayısı
Teknik Servis	Bakım onarım istek fişi sayısı Direkt işçilik süresi
Temizlik Evi	Temizlenen alan (m^2)
Terzihane	Dikilen parça sayısı Dönüştürülmüş parça sayısı Dikilen kumaş miktarı (m^2) Dikiş süresi (dk)

Kaynak: Kaynak: William J. Ward, Health Care Budgeting and Financial Management for Non-Financial Managers, USA, 1994, s.49

4.2.2. İkinci Dağıtımda Kullanılacak Gider Dağıtım Yöntemleri

Giderlerin ikinci dağıtımını yukarıda belirtilen anahtarlar kullanılmak suretiyle çeşitli yöntemlere göre yapılabilir. Bu yöntemler şunlardır:

- Basit Dağıtım Yöntemi
- Kademeli Dağıtım Yöntemi
- Matematiksel Dağıtım Yöntemi
- Karşılıklı Dağıtım (Turlama) Yöntemi
- Planlı Dağıtım Yöntemi

4.2.2.1. Basit Dağıtım Yöntemi

Uygulanması en kolay ve basit olan bu yöntemde yardımcı hizmet üretimi gider yerlerinde toplanan giderler sadece esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Yöntem yardımcı hizmet üretimi gider yerlerinin sadece Esas Üretim Gider Yerlerine hizmet verdiği varsayımına dayanarak, Yardımcı Üretim Gider Yerlerinin birbirlerine vermiş oldukları hizmetleri göz ardı eder. Yöntemin kendi aralarındaki bu hizmet ilişkisini dikkate almaması eleştiri konusu olmaktadır. Yardımcı Hizmet Üretimi Gider Yerlerinin kendi aralarında birbirlerine verdikleri hizmetler yok sayılmayacak kadar önemli ise, bu yöntemin uygulanması uygun olmayacaktır.

4.2.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi

Kademeli Dağıtım Yöntemi, Yardımcı Hizmet Üretimi Gider Yerleri arasındaki hizmet ilişkisini kısmen dikkate almaktadır. Bunun nedeni, dağıtıma tabi tutulan gider yerlerinin, kendinden önce dağıtılan gider yerine pay vermemesidir. Bu yöntemde dağıtıma tabi tutulacak gider yerlerinin sırasının belirlenmesi önemlidir.¹ Bu sıranın belirlenmesinde hizmet kıstası veya gider kıstası olmak üzere, genellikle iki kıstas ele alınır.²

Hizmet kıstasında, dağıtıma tabi gider yerleri, en fazla hizmet sunundan en az hizmet sunana doğru sıralanır ve en fazla hizmet sunan gider yeri dağıtımda ilk sırayı alır. Gider kıstasında ise dağıtıma tabi gider yerleri, birinci dağıtım sonucu oluşan en fazla giderden en az gidere doğru sıralanır ve en fazla gidere sahip gider yeri ilk sırayı alır.

Kademeli Dağıtım Yöntemi, basit dağıtım yöntemine göre daha güvenilir sonuçlar verse de dağıtım yapılan gider yerlerinin diğer gider yerlerinden aldığı hizmetleri dikkate almayarak, aradaki hizmet ilişkisini tek yönlü olarak ele almaktadır.

¹ N. Erdoğan, Maliyet Muhasebesi, İzmir, 2002, s.220

² Akdoğan, s.374

4.2.2.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi

Bu yöntemde dağıtım tabi tutulan gider yerleri arasındaki hizmet ilişkisi dikkate alınmakta ve Yardımcı Hizmet Üretimi Gider Yerleri birbirlerine pay vermektedirler. Dolayısıyla gider yerlerinin dağıtılacak rakamı, birinci dağıtımdan gelen giderler ile ikinci dağıtım esnasında birbirlerinden alacakları paylardan oluşacaktır. Birbirlerinden alınacak bu payların belirlenmesi için aradaki hizmet ilişkisi dikkate alınarak matematiksel denklemler oluşturulur. Oluşturulan denklemlerin çözümü sonucu, her bir dağıtım tabi gider yerinin diğer gider yerlerinden alacağı pay hesaplanmış olur. Bu şekilde her bir gider yerinin dağıtılacak toplam gider rakamı bulunduktan sonra giderler dağıtım yüzdeleri ile çarpılarak tüm gider yerlerine dağıtılır. Bu yöntemin kademeli dağıtım yönteminin eksikliğini gidermesine rağmen, gider yerleri sayısının çok olduğu durumlarda matematiksel bağlantı kurmak zordur. Bu yüzden özellikle hastane işletmelerinde bu yöntemin uygulanabilmesi oldukça güçtür. Bu gibi durumlarda, matrisler ve vektörler aracılığıyla bilgisayarlardan yararlanılır.¹ Matematiksel dağıtım, denklem tekniğinin yanı sıra determinant tekniği ile de gerçekleştirilebilir.²

4.2.2.4. Karşılıklı Dağıtım (Turlama) Yöntemi

Çapraz dağıtımda denilen bu yöntem, matematiksel yöntemin denklemler yerine elle yapılan hesaplamalara dayandırılmış şeklidir. Özellikle dağıtım yapılacak yardımcı hizmet üretimi gider yerlerinin ikiden fazla olması halinde denklemlerin çözümü zorlaştığından karşılıklı dağıtım yöntemi kullanılır.³

Bu yöntemde de matematiksel yöntemde olduğu gibi öncelikle yardımcı hizmet üretimi gider yerlerinin birbirleriyle hizmet ilişkisini ifade eden oranlar belirlenir. Daha sonra dağıtım tabi gider yerlerinin birbirlerine karşılıklı olarak sürekli pay verecek şekilde turlar halinde dönüşümlü olarak dağıtımına başlanır. Bu turlama işine dağıtım tabi her gider yerinin birinci dağıtım toplamı ile ikinci dağıtımdan gelene giderler toplamının o gider yerinin dağıttığı gider tutarına eşit

¹ Atamanalp- Karcioğlu- Orhan, s.224

² V.Haftacı, Maliyet Muhasebesi, Trabzon, 2003, s.232

³ Atamanalp, s.229

oluncaya kadar veya aradaki fark önemsiz sayılacak derecede küçülünceye kadar devam edilir.

4.2.2.5. Planlı Dağıtım Yöntemi

Standart dağıtım yöntemi de denilen bu yöntem daha çok standart maliyet yöntemini uygulayan işletmeler tarafından kullanılır. Bu yöntem dağıtım tabi yardımcı hizmet üretim gider yerlerinin giderlerinin önceden tahmin edilmesi esasına dayanır. Tahmini olarak belirlenen bu giderlerin önceden belirlenmiş dağıtım ölçülerine göre maliyet yerlerine dağıtılır. Özetle bu dağıtımda fiili giderler değil, bütçelenmiş giderler esas alınır. Daha sonra gerçekleşen fiili giderler ile önceden dağıtılan giderler karşılaştırılır ve ortaya bir fark çıkması durumunda bu farklar önceden belirlenen oranlardan yararlanılarak duruma göre üretim maliyetine eklenir veya çıkarılır.

Bu yöntem kademeli dağıtım yöntemine göre çok daha hassas bir yöntem olup, kademeli dağıtım yönteminin gider yerleri arasındaki ilişkileri tek yönlü alma sakıncasını ortadan kaldırmaktadır. Üstelik tahmini veriler ile gerçekleşen verilerin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farkların analizinin işletme yönetimine yardımcı olacaktır. Yöntemin en büyük sakıncası ise çok fazla işlem gerektirmesi ve dağıtım sisteminin iyi planlanmaması halinde giderlerde mükerrerlik sağlama olasılığıdır.¹

Hastane işletmeleri için kullanılabilecek en iyi dağıtım yöntemi kademeli dağıtım yöntemidir. Her ne kadar matematiksel ve karşılıklı dağıtım yöntemi daha doğru sonuçlar verse de, uygulanması ve anlaşılmasının zorluğu nedeniyle hastane işletmelerinde kademeli dağıtım yönteminin uygulanması daha yararlı olacaktır.² Uygulamaya bakıldığında da, sağlık işletmelerinin çoğunun kademeli dağıtım yöntemini kullandığı görülmektedir.³

¹ Mert, s.154

² Finkler, s. 64

³ Cleverly, s. 227

4.3. Üçüncü Dağıtım

Üçüncü dağıtım Esas Üretim Gider Yerleri'nde toplanan giderlerin o gider yerinde üretilen mamül veya hizmetlere yüklenmesi aşamasıdır. Hastane işletmelerinde üçüncü dağıtım aşamasını Esas Hizmet Merkezleri ile Özel Hizmet Merkezlerinde oluşacak giderlerin hastalara dağıtılması ve birim maliyetlerin hesaplanması oluşturmaktadır. Bu amaçla, bu aşamada esas hizmet merkezleri ile özel hizmet merkezlerinde oluşacak birinci dağıtım toplamı ile destek hizmet merkezlerinden bu gider yerlerine gelecek payların toplamı hastalara yüklenir.

4.3.1. Kliniklerde Birim Maliyetlerin Hesaplanması

Kliniklerde birim maliyetler; her bir bölüm için yatan hasta maliyeti, hasta günü maliyeti veya yatak maliyeti olarak hesaplanır. Yatan hasta maliyeti aşağıdaki formülle hesaplanabilir:

$$\text{Hasta sayısı başına maliyet} = \text{Her bir bölümün maliyeti} / \text{Yatan hasta sayısı}$$

Hasta günü maliyeti ise her bir bölümün maliyetinin toplam hasta günü sayısına bölünmesi ile bulunur. Her bir hastanın kaldığı gün sayısı, hasta günü maliyeti ile çarpılarak ilgili hastanın klinik maliyeti hesaplanır. Ayrıca hastanın klinikteki bölüm maliyeti dışında özel hizmet maliyetleri de varsa, (doğum, röntgen, laboratuvar tetkiki gibi) bunların birim maliyeti de hastanın bölüm maliyetine eklenir. Klinikler için hasta gün sayısına göre maliyet hesaplanması yapılmalıdır.

4.3.2. Polikliniklerde Birim Maliyetlerin Hesaplanması

Polikliniklerde tedavi edilen hastaların Birim Maliyetleri'de muayene maliyeti olarak hesaplanır.

$$\text{Hasta başına poliklinik maliyeti} = \frac{\text{İlgili polikliniğin toplam maliyeti}}{\text{Muayene edilen hasta sayısı}}$$

Polikliniklerde birim maliyetlerin bir başka hesaplanma şekli ise muayene süresi (dakika) baz alınarak yapılmaktadır.

4.3.3. Özel Hizmet Merkezlerinde Birim Maliyetlerin Hesaplanması

Özel hizmet merkezlerinde birim maliyetlerin hesaplanması farklıdır. Ameliyathanede ameliyat maliyeti, doğumhanede doğum maliyeti, tedavi ünitelerinde seans maliyeti, laboratuvarıda tetkik maliyeti, radyolojide röntgen maliyeti hesaplanır. Hizmet merkezlerinde tek tip hizmet üretiliyorsa ortalama maliyet hesaplaması sorun yaratmaz. Ancak özel hizmet merkezinde üretilen hizmetlerde durum biraz daha farklıdır. Çünkü bu gider yerlerinde tek tip ürün üretilmeyip, birden fazla çeşitte ürün üretilir. Örneğin; laboratuvarıda gerçekleştirilen tetkikler çok çeşitlidir ve her tetkik için harcanan zaman, emek ve malzeme farklı olabileceğinden maliyetleri de farklı olacaktır. Örneğin, otomatik kan sayımı testi ile kan grubu testinin maliyeti de farklı olacaktır. Bu yüzden laboratuvar bölümünde yapılan tetkik başına ortalama maliyetin bulunmasında ürünler birbirlerine dönüştürülerek, dönüştürülmüş ürünlerin birim maliyeti bulunur. Bir başka ifadeyle üretim miktarları ve maliyetler açısından eşdeğer miktarları bulunur ve bu miktarlar üzerinden eşdeğer birim maliyetleri hesaplanır. Bulunan eşdeğer birim maliyet ya da dönüştürülmüş ürün birim maliyeti gerçekte bir yükleme (dağıtım) oranından başka bir şey değildir. Bunun için öncelikle ürünlerin birbirlerine dönüştürme katsayısı verilir. Her bir tetkik için üretim miktarları dönüştürme katsayıları ile çarpılarak dönüştürülmüş ürün adedi bulunur ve ikinci dağıtım sonucunda toplanan maliyet dönüştürülmüş ürün adedine bölünerek dönüştürülmüş ürün birim maliyeti bulunur. Daha sonra bulunan bu dönüştürülmüş ürün birim maliyeti dönüştürme katsayıları ile çarpılarak birim maliyetlere ulaşılır.

Örneğin; dört değişik türde tetkik üretilen bir laboratuvarıda ikinci dağıtımdan sonra oluşan toplam gider 61.000 "dir. Mamüllerin tek bir ürüne dönüştürülmesinde Direkt Personel Giderleri esas alınmıştır. Mamül türleri, üretim miktarları, bir ürüne ait Direkt Personel Gideri aşağıda belirtilmiştir. Direkt Personel Giderleri en düşük olan ürüne 1.00 diyerek, diğerlerini buna göre oranlayarak dönüştürme katsayıları bulunmuştur. Buna göre birim maliyetler aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

Tetkik Türleri	Üretim Adedi	Direkt Personel	Dönüştürme
		Gid.	Katsayısı
A	1500 adet	150 "	1.00
B	3000 adet	300 "	2.00
C	2000 adet	225 "	1.50
D	1000 adet	255 "	1.70

Öncelikle dönüştürülmüş ürün adedi 12.200 olarak aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\begin{aligned}
 1.500 * 1.00 &= 1.500 \\
 3.000 * 2.00 &= 6.000 \\
 2.000 * 1.50 &= 3.000 \\
 1.000 * 1.70 &= \underline{1.700} \\
 &= 12.200
 \end{aligned}$$

Dönüştürülmüş ürün birim maliyetinin hesaplanması ise aşağıdaki gibidir.

$$D.Ü.B.M. = \text{Toplam Maliyet} / \text{Dönüştürülmüş Ürün Adedi}$$

$$D.Ü.B.M. = 61.000 \text{ "/>12.200$$

$$D.Ü.B.M. = 5.00 \text{ "}$$

Dönüştürülmüş ürün maliyeti bulunduktan sonra her ürüne ait birim maliyetler ise aşağıdaki gibi hesaplanır.

Ürüne ait birim maliyet=Dön.ürün birim maliyetx ürüne ait dönüştürme katsayısı

$$\text{Tetkik A : } 5 \text{ " x } 1.00 = 5.00 \text{ "}$$

$$\text{Tetkik B : } 5 \text{ " x } 2.00 = 10.00 \text{ "}$$

$$\text{Tetkik C : } 5 \text{ " x } 1.50 = 7.50 \text{ "}$$

$$\text{Tetkik D : } 5 \text{ " x } 1.70 = 8.50 \text{ "}$$

Aynı durum röntgen içinde geçerlidir. Çekilen röntgen grafilerinin farklı zaman, farklı malzeme, farklı emek, farklı teçhizat gerektirmesi birim maliyet farklılaşmasını gerektirecektir. Örneğin; bacak grafisi ile eklem grafisinin maliyeti sayılan farklılaşmalardan dolayı aynı olmayacaktır.

Ameliyathaneler içinde aynı şey geçerlidir. Ameliyathanede yapılan ameliyatların her biri tek tip olmayıp farklı süre, farklı malzeme, farklı personelin çalışmasını gerektirdiğinden maliyetleri de farklı olacaktır. Örneğin, küçük, orta, büyük ameliyatların maliyeti de farklı olmalıdır. Bu yüzden ameliyathanenin maliyetinin yapılan ameliyat sayısına bölünerek ortalama bir ameliyat maliyeti hesaplanması doğru maliyetlere ulaşılmasını engelleyecektir.

Bir başka örnek ise doğumhanelerde verilebilir. Doğumhanedeki doğumları normal doğum ve müdahaleli doğum olarak ayırıp, maliyetlerin ona göre belirlenmesi gerekmektedir.

Dönüştürme katsayılarının belirlenmesi teknik bir iş olup bu katsayıların hesaplanmasında aşağıdaki ölçütler kullanılabilir.

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri,
- Direkt Personel Giderleri,
- Direkt İşçilik Saatleri,
- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri + Direkt Personel Giderleri,
- Önceden belirlenmiş katsayılar.

Katsayıların bir başka belirlenme şekline örnek ise laboratuvarlarla ilgili olarak T.C. Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan “Tedavi Yardımı ile İlgili Yıllık Bütçe Uygulama Talimatı” nda, her laboratuvar için ayrı ayrı olmak üzere en düşük tetkik ücreti 1 dönüştürme katsayısı alınarak diğer tetkiklerin buna göre oranlanması verilebilir.¹

4.4. Gider Dağıtım Tablosu

Gider Dağıtım Tablosu, işletmeye ait tüm giderlerin gider yerlerine dağıtımının topluca gösterildiği bir tablodur. Bu tablo sayesinde, tabloda yer alacak her bölümün gideri belirlenerek o bölümün geliri ile karşılaştırılır ve ilgili bölümün karlılığı ortaya çıkar.

¹ S.Kaya-M.Akbolat, Sakarya Devlet Hastanesinin Kalitesinin İç Müşterilerinin Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 3, 2003, s.71

5. HASTANE İŞLETMELERİNDE GELİR – GİDER DENGESİNİN SAĞLANMASININ ÖNEMİ

Sosyo ekonomik kalkınmanın temel göstergelerinden olan sağlık hizmetleri kullanımı giderek artan bir önem kazanmaktadır. Sağlık hizmetlerinin önemli sunucularından biri olan hastane işletmelerinin varlıklarını sürdürebilmeleri, her şeyden önce sağlık bakım hizmetlerini yüksek kalitede en düşük maliyetle sunmaları ve kaynaklarını etkin olarak kullanmalarına bağlıdır.

Türkiye’de hastane işletmelerinin önemli sorun alanlarından birisi, maliyetlerini ve gelir-gider dengelerini doğru olarak tespit edememeleridir. Maliyet analizleri diğer sektörlerde teknolojik gelişmelere paralel olarak kolay ve kısa sürede yapılabilmesine karşılık, birçok hastane işletmesi maliyetlerini gerçekçi bir şekilde hesaplayamamaktadır. Maliyet analizlerini yapmayan hastane işletmeleri ayakta duramamakta veya faaliyetlerini güçlükle sürdürebilmekte, hatta zaman zaman mali yapılarına müdahaleler (mali yardım) yapılmak zorunda kalınmaktadır.¹

Hastane işletmelerinde gelir gider dengesinin sağlanması, diğer işletmelerde olduğu gibi sağlık işletmeleri açısından da oldukça önemlidir. İşletmenin kamuya veya özel sektöre ait olması bir şeyi değiştirmez. Kamuya ait işletmelerin de kâr amacı gütmese dahi genel işletmecilik ilkelerine uygun yönetilmesi gerekir. Aslında bu ilke genel anlamda oldukça basittir ve en küçük bir aile ekonomisinden ülkenin ekonomisine kadar bütün alanlarda uygulanmalıdır. Kısaca ne kadar gelir varsa o kadar gider olmalıdır. Yani hepimiz gibi bütün işletmeler de ayağını yorganına göre uzatmalıdır. Bu hususlar diğer bütün işletmelerde olduğu gibi kamuya ait sağlık işletmeleri ile eğitim ve uzmanlık fonksiyonunu göz ardı etmeden üniversite hastaneleri için de geçerlidir.²

Ülkemizde hastane işletmelerinin sundukları hizmetlerin fiyatının çoğunlukla bilimsel hesaplamalarla belirlenememektedir. Çünkü ekonomik bir mal ya da hizmetin fiyatlandırılmasında; Fiyat= Maliyet + Kar eşitliğinden hareket edilir. Oysa

¹ ...<http://www.medimagazin.com.tr>, V.Yiğit, Hastane İşletmelerinin Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü, MediMagazin, , 22.11.2012.

² M. Atasever, Üniversite Hastanelerinin Mali Durumu, Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Dergisi, Sayı: 20, s.58-61.

maliyeti hesaplanmamış olan bu ekonomik değerler için belirlenen fiyatlar gerçekçi olmayacaktır. Öte yandan Sosyal Güvenlik Kurumunun (SGK) hasta faturalarından yaptığı kesinti sağlık hizmetleri birim maliyetlerini artırmakta ve hastanenin gelir-gider dengesini bozulmasına neden olmaktadır. Bu sıkıntıları gidermek için Sağlık Bakanlığının yürüttüğü Tanı İlişkili Gruplar (Diagnosis Related Groups) üzerinden ödemeye geçilmesi ile hastane işletmelerinin mali yapılarına olumlu etkisi sağlanacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE FİİLİ TAM MALİYET SİSTEMİNE GÖRE GELİR – GİDER HESAPLAMASI VE BİR HASTANE UYGULAMASI

1. DR SUAT SEREN GÖĞÜS HASTALIKLARI VE CERRAHİSİ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi 1910 yılında kurulmuş ve yıllar itibarı ile gelişerek bugünkü düzeyine ulaşmıştır.

1.1. Hastanenin Tarihçesi

1910 yılında kurulan hastanenin kuruluş aşamasından günümüze kadar geçen tarihsel süreç içinde sağlanan yenilikler ve gelişmeler kronolojik olarak aşağıda belirtilmiştir.

- *1910 yılında bulaşıcı hastalığı olanların tecrit edildiği, 10 yataklı barakalar şeklinde kurulmuştur.*
- *1912-1913 tarihlerindeki Balkan Savaşı'nda meydana gelen kolera salgınında karantina olarak kullanılmıştır.*
- *1916'da Özel İdare tarafından hastane bahçesine 25 yataklı bir bina yaptırılmış ve bu binada (Şimdiki 2. Göğüs Cerrahisi Servisi) hizmete devam edilmiştir.*
- *1924 yılında yatak sayısı 50'ye yükseltilerek binaya hastane kimliği kazandırılmıştır. “Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü'ne” devredilen hastanemiz aynı yıl Emraz-ı Sariye ve İstilaiye Hastanesi (Bulaşıcı ve Salgın Hastalıklar Hastanesi) ismini almıştır. Bu dönemde hastanemiz; bulaşıcı hastalıklar, tüberküloz ve çocuk hastalıkları dalında hizmet vermiştir.*
- *1930'da röntgen binası hizmete girmiş ve ilk röntgen cihazı*

kullanılmaya başlanmıştır.

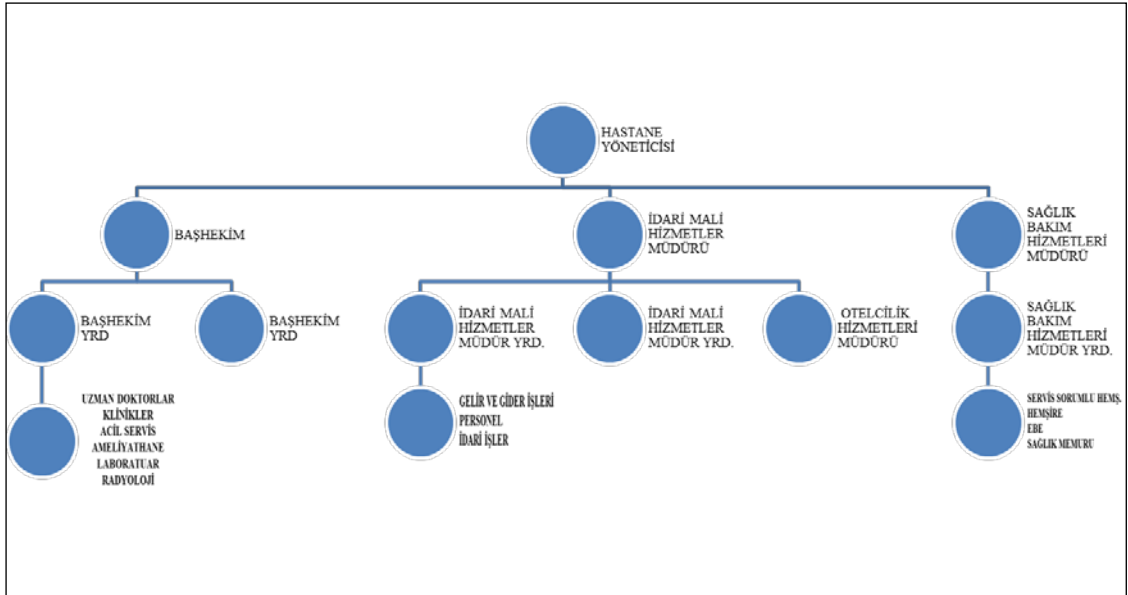
- *1933 yılında Bakterioloji laboratuvarı kurulmuştur.*
- *1936 yılında Sahil Sıhhiye Genel Müdürlüğü'nden ayrılarak Sağlık Bakanlığı'na devredilmiştir.*
- *1946 yılında hastanenin ismi Türkçeleştirilerek “İzmir Bulaşıcı ve Salgın Hastalıkları Devlet Hastanesi” adını almıştır. Hastanemiz 1947 yılında 100, 1948 yılında ise 125 yatak kapasitesiyle hizmet vermiştir.*
- *1952 yılında hastanede ameliyathane açılmış ve 35 yataklı çocuk servisi hizmete girmiş, yatak sayısı da 275'e çıkartılmıştır.*
- *1954'te hastaneye ilk dış hekimi atanmış ve yatak sayısı 460'a çıkarılmıştır.*
- *1955'de çocuk polikliniği ve idare ek binası tamamlanarak hizmete girmiş, yatak kapasitesi de 575'e çıkmıştır. Hastanemiz aynı yıl “İzmir Göğüs Hastalıkları Hastanesi” ismiyle hizmet vermeye başlamıştır.*
- *1959'da patoloji laboratuvarı kurulmuştur.*
- *1963'te göğüs cerrahisi eğitimi verilmeye başlanmıştır.*
- *1968'de biyokimya laboratuvarı hizmete girmiştir.*
- *1971'de 332'si Tıp Fakültesi'ne, 442'si hastanemize ait olmak üzere toplam 774 kadro yatağıyla hizmet verilmiştir.*
- *1986'da İzmir Göğüs Hastalıkları Hastanesi Yardım ve İlmi Araştırmaları Teşvik Derneği tarafından “İzmir Göğüs Hastanesi Dergisi” isimli bilimsel bir dergi yayımlanmaya başlanmıştır. Dergi halen yılda üç kez yayımlanmakta ve Göğüs Hastalıkları ve Göğüs Cerrahisi alanındaki bilimsel makalelere yer vermektedir.*
- *1988'de Astım Yoğun Bakım Servisi hizmete girmiştir.*
- *1989'da ilk kez ultrasonografi cihazı alınarak kullanılmaya başlanmıştır.*
- *1990'da fleksibl bronkoskopi sayısı 10'a çıkarılarak iki ayrı salonda*

bronkoskopi uygulanmaya başlamıştır.

- 1999 yılında hastaneye bilgisayarlı tomografi cihazı alınmış ve kullanıma girmiştir.
- 2000'de hastanenin ismi “ İzmir Dr Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi “ olarak değiştirilmiştir.

1.2. Yönetim ve Organizasyon Yapısı

Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi, İzmir Kuzey Kamu Hastaneler Birliği Genel Sekreterliği'ne bağlı bir devlet hastanesi olup, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'nun belirlediği yönetim ve organizasyon çerçevesinde üstlendiği sağlık hizmetini sürdürmektedir. Hastanenin yönetim ve organizasyon şeması Şekil 13'de görülmektedir.



Şekil 13. İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Has. ve Cer. EAH Organizasyon Şeması.

1.3. Hastanenin Hizmet Birimleri

Hastanede 24 Saat kesintisiz sağlık hizmeti sunulmakta ve aşağıda görülen branşlarda teşhis, tetkik ve tedavi hizmetleri verilmektedir.

Poliklinik Adı	Pol. Sayı	Klinikler	Ameliyathaneler	Tedavi Üniteleri	Laboratuvarlar	Görüntüleme Merkezleri
Uyku	2	Yoğun Bakım	Göz	Uyku	Biyokimya	Mamografi
Diş	2	Tüberküloz	Göğüs Cer.	radyoterapi	Mikrobiyoloji	MR
intaniye	1	Yan Dallar	Yan Dallar	Bronkoskopi	Patoloji	Kemik Dansm
kadın hastalıkları ve doğum	1	Göğüs cerrahisi		1 fizik tedavi	SFT	Doppler USG
Psikiyatri	1	Göğüs		kemoterapi		USG
ağrı	1	Acil Servis				HOLTER
göz	2	Acil Gözlem				eforlu ekg
üroloji	3					eko
fizik tedavi	2					pet-ct
dermatoloji	2					Sintigrafi
Kardiyoloji	1					
kalp damar cerrahisi	1					
kulak burun boğaz	3					
Beyin Cerrahi	1					
nöroloji	1					
ortopedi	2					
genel cerrahi	3					
dahiliye	2					
Koah	1					
Astım	1					
tüberküloz	1					
Radyasyon Onkolojisi	2					
onkoloji	7					
göğüs cerrahi	8					
göğüs	22					

Şekil 14. İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Has. ve Cer. EAH Hizmet Birimleri

2. ARAŞTIRMANIN UYGULAMA SAFHALARI

Araştırmada temel olarak Fiili Tam Maliyet Yöntemi kullanılmıştır. Fiili maliyet yöntemi, üretim süreçlerinin tamamlanmasından sonra oluşan fiili maliyet rakamlarından yararlanılarak maliyet hesaplamayı ifade etmektedir. Tam maliyet yöntemi ise, maliyet unsurları olarak nitelendirilen direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin değişken ya da sabit olma özelliğine bakılmaksızın maliyetler arasına katılmasıdır.

Hastaneye ilişkin bütün veriler tarafımdan tablolaştırılarak maliyet yöntemlerinin analizinde kullanılmıştır.

2.1. Fiili Maliyet Hesaplamasına Temel Oluşturan Gider Türlerinin Tanıtılması

Maliyet tabloları; birinci, ikinci, üçüncü dağıtım olarak tanımlanan ve üç ayrı aşamada gerçekleştirilen dağıtımlar ile netleştirilmiştir.

Gider dağıtım aşamalarında, Gider Dağıtım Tablosu adı verilen tablolar kullanılmıştır. Gider dağıtım tabloları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin (TDMS) “gider çeşitleri – gider yerleri” sistematğine göre düzenlenen ve gider dağıtım kriterleri ile dağıtım işlemlerini topluca gösteren tablolardır. Gider dağıtım tablolarında tablo sütunları gider yerlerine, tablo satırları ise gider çeşitlerine göre düzenlenmiştir.

2.1.1. Birinci Dağıtım Aşaması

Birinci dağıtımda gider çeşitleri, gider yerleriyle ilişkilendirilmiştir. Bunun için hastanenin tüm bölümleri gider yerlerine göre sınıflandırılmıştır. 2011 yılı içinde yapılan çeşitli giderler, gider yerlerine dağıtılmıştır. Bazı giderler direkt giderler olup dağıtım tablosuna direkt olarak yerleştirilmiştir. Endirekt giderlerin hangi birimde ne kadar tüketildiği belirli olmadığından gider dağıtım tablosu düzenlenerek dağıtılmıştır.

İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Hastanesinde 2011 yılına ait gider yerlerine ve gider çeşitlerine göre maliyet giderleri oluşturulurken kullanılacak maliyet etkenleri aşağıda Tablo 4’de belirtilmiştir.

Tablo 4. Hastanelerde Gider Yerleri ve Veri Kaynakları

GİDERLER	VERİ KAYNAKLARI
İlk Madde Malzeme Giderleri	
Tıbbi Sarf Malzemesi Giderleri	Malzeme kullanım bilgileri Malzeme istek formları Elektronik kayıtlar Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
İlaç Giderleri	İlaç kullanım bilgileri İlaç istek formları Elektronik kayıtlar Genel Bütçe kayıtları, Döner Sermaye kayıtları
Genel Sarf Malzemesi Giderleri	Malzeme kullanım bilgileri Malzeme istek formları Elektronik kayıtlar Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
İşçi Ücret ve Giderleri	
Direk İşçilik Giderleri	Personel bilgi kayıtları Maaş bordro bilgileri Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
Endirekt İşçilik Giderleri	Personel bilgi kayıtları Maaş bordro bilgileri Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
Memur Ücret ve Giderleri	
Direk İşçilik Giderleri	Personel bilgi kayıtları Maaş bordro bilgileri Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
Endirekt Memur Giderleri	Personel bilgi kayıtları Maaş bordro bilgileri Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	
Elektrik Giderleri	Faturalar, Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
Su Giderleri	Faturalar, Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
Gaz Giderleri	Faturalar, Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
Haberleşme Giderleri	Faturalar, Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
Bakım Onarım Giderleri	Hizmet talep formları, Faturalar
Hizmet Alım Giderleri	Hizmet talep formları, Sözleşmeler Faturalar
Eğitim Kültür ve yayın giderleri	Makbuzlar Faturalar Muhasebe kayıtları
Yolluklar ve Seyahat giderleri	Muhasebe kayıtları Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları
Mahkeme ve Noter Giderleri	Makbuzlar Muhasebe kayıtları
Vergi, Resim ve Harçlar	Muhasebe kayıtları
Amortisman ve Tükenme Payları	
İşletme Arazisi Amortismanı	Makbuzlar, Faturalar, Muhasebe Kayıtları
Bina Amortismanları	
Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı	Muhasebe Kayıtları
Taşıtlar Amortismanı	
Haklar Amortismanı	
Şerefiyeler Amortismanı	
Finansman Giderleri	
Çeşitli Giderler	
Sigorta Giderleri	Sözleşmeler Faturalar, Muhasebe kayıtları
Kira Giderleri	Kontratlar Muhasebe kayıtları
Sosyal giderler	Muhasebe kayıtları Genel Bütçe kayıtları Döner Sermaye kayıtları

Kaynak: N. Özgülbaş- M. Tarcan, Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi

Tablo 5’de görüldüğü gibi tüm birimler gider yeri ve çeşitlerine göre Esas Üretim Gider Yeri, Yardımcı Üretim Gider Yeri, Yardımcı Hizmet Gider Yeri ve Diğer Gider Yerleri başlıkları altında listelenmiştir.

Tablo 5. Dr. SS Göğüs Hast. Ve CEAH Gider Yerleri

Esas Üretim Gider Yerleri	Yardımcı Üretim Gider Yerleri	Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	Diğer Gider Yerleri
1.Göğüs Servisi	Kan Alma	Mutfak	Başhekimlik
2.Göğüs Servisi	Ekg	Kalorifer Dairesi	Müdürlük
3.Göğüs Servisi	Sft	Havalandırma (Klima Dairesi)	Nöbetçi Memurluk
4.Göğüs Servisi	Göğüs Cer. Ameliyathane	Tıbbi Gazlar Merkezi	Başhemşirelik
5.Göğüs Servisi	Göz Ameliyathane	Elektrik Merkezi	Asp Başhemşirelik
6.Göğüs Servisi	Bronkoskopi	Jeneratör	Nöbetçi Başhemşirelik
7.Göğüs Servisi	Sigara Bırakma Plk	Vakum Merkezi	Evrak Kayıt
8.Göğüs Servisi	Ftr Ünite	Ulaştırma	Vezne
Tbc Servis	Asp Ftr Ünite	Santral	Asp Vezne
Mahkum	A Blok Ameliyathane	Mühendislik	Bütçe
Yoğun Bakım	Odyometri	Elektrik Atölyesi	Faturalama
Yan Dallar	Radyoterapi	Marangoz Atölyesi	Satın Alma
Göğüs Cer.-1	Radyoloji	Demir Atölyesi	Ayniyat
Göğüs Cer.-2	Asp Radyoloji	Boya Atölyesi	Ambar
Göğüs Cer.-3	Ultrason	Sihhi Tesisat Atölyesi	Drg
Dahiliye-1 Plk.	Bt	Eczane	Özlük
Dahiliye-2 Plk.	Kemik Dansitometri	Sarf Depo	Maaş
Onkoloji Plk-1	Nükleer Tıp	Çamaşırhane	Anfi
Onkoloji Plk-2	Patoloji Lab.	Arşiv	Sivil Savunma
Onkoloji Plk-3	Biyokimya Lab.	Güvenlik	Kalite
Onkoloji Plk. -4	Asp Biyokimya Lab.	Asp Güvenlik	Hasta Hakları
Onkoloji Plk.-5	Mikrobiyoloji Lab.	Bahçe	Bilgi İşlem
Onkoloji Plk-6	Psikolog	Asp Bahçe	Kreş
Uyku Plk.	Kemoterapi	Fotokopi	Eğitim Hemşire
Göğüs Plk-1	Morg	Sosyal Hizmetler	Sağlık Kurulu
Göğüs Plk-2	Kan Bankası		Enfeksiyon Hemşireleri
Göğüs Plk-3	Merkezi Sterilizasyon		Hasta Kabul- Mühür
Göğüs Plk-4			İstatistik- Kanser Kayıt
Göğüs Plk-5			Plk Fiş Dağıtım Merkezi
Göğüs Plk-6			Asp Plk Fiş Dağıtım Mer.
Göğüs Plk-7			
Göğüs Plk-28 S. Güçlü			
Göğüs Plk-9 Halilçolar			
Göğüs Plk-10 S.Aktoğu			
Göğüs Plk-11 K.Çırak			
Astım Plk			
Göğüs Plk-13 A. Özsöz			
Koah Plk			
Göğüs Plk-8			
Göğüs Plk-16 Tuksavul			
Göğüs Plk-17 U.Yılmaz			
Göğüs Plk-21büyükşirin			
Göğüs Plk-23 Bilaçeroğlu			
Tüberküloz Plk			
Asp Göğüs Plk			
İntaniye Plk			
Nöroloji Plk			

Tablo 5. (devam)

Esas Üretim Gider Yerleri	Yardımcı Üretim Gider Yerleri	Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	Diğer Gider Yerleri
Psikiatri Plk			
Asp Psikiatri Plk			
Dermatoloji Plk-1			
Dermatoloji Plk-2			
Asp Dermatoloji Plk			
Ftr Plk-1			
Ftr Plk-2			
Asp Ftr Plk-1			
Ftr Plk-3			
Genel Cerr Plk-3			
Genel Cerr Plk-4			
Genel Cerr Plk-5			
Genel Cerr Plk-6			
Göğüs Cerr Servisi-1			
Göğüs Cerr. Servisi-2			
Göğüs Cerr Servisi-3			
Göğüs Cerr Plk			
Kalp Damar Plk			
Ortopedi Plk-1			
Üroloji Plk-1			
Üroloji Plk 2			
Üroloji Plk-3			
Üroloji Plk-4			
Kbb Plk-1			
Kbb Plk-2			
Göz Plk-1			
Kadın Doğum Plk			
Ağrı Plk			
Radyasyon Onko. Plk			
Acil Servis			
Diş Plk-1			
Diş Plk-2			

Bu aşamada hastanenin 2011 Yılına ait:

- Genel Bütçe (GB) Giderleri ve Ödeme Emirleri Cetveli,
- Döner Sermaye (DS) İşletmesi Kesin Mizan, Bilanço ve Gelir Tabloları,
- Taşınır Mal Muhasebesi Kayıt ve Tabloları,
- Hastane Bilgi Sistemi Kayıtları,
- Maaş Bordroları,
- İstatistik Kayıtları'ndan yararlanılmıştır.

Birinci dağıtımda aşağıdaki aşamalar gerçekleştirilmiştir.

Birinci Dağıtım Aşamaları:

1. Giderler, gider çeşitlerine göre sınıflandırılmıştır. Tablo: 6’da hastane mizanı toplam dağıtım tutarları, gider çeşidine göre sıralanmıştır.

Tablo 6. Dr. SS Göğüs. Hast. ve CEAH Gider Dağıtım Tablosu

Gider Dağıtım Tablosu	Mizan Toplam Dağıtım Tutarı	Kontrol Toplam Dağıtım Tutarı	Fark Kontrol
0 - İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	13.237.717,00	13.237.717,00	0,00
1 - İşçi Ücret Ve Giderleri	0,00	0,00	0,00
2 - Memur Ücret Ve Giderleri	31.470.989,00	31.470.989,00	0,00
3 - Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	23.951.824,00	23.951.824,00	0,00
4 - Çeşitli Giderler	309.126,00	309.126,00	0,00
5 - Vergi Resim Ve Harçlar	4.820.927,00	4.820.927,00	0,00
6 - Amortismanlar Ve Tükenme Payları	1.884.548,00	1.884.548,00	0,00
7 - Finansman Giderleri	0,00	0,00	0,00
Toplam	75.675.131,00	75.675.131,00	0,00

2. Mali verilerin işlenmesinde giderlerin tamamı bölümlere göre ayrılarak genelde direkt yöntemle gider yerlerine dağıtılmıştır. Bazı gider türlerinin birinci dağıtımında ise endirekt dağıtım tekniklerinden yararlanılmıştır.

- Hastanede hasta ile direkt karşılaşılan alanlar olan tüm poliklinik ve klinikler Tablo 7’de esas üretim gider yerleri içinde ele alınmıştır

Tablo 7. Esas Üretim Gider Yerleri

İzmir Dr. S.S.Göğüs Hast. ve CEAH Gider Dağıtım Tablosu 2011	Kontrol Toplam Dağıtım Tutarı	Göğüs Hastalıkları	
		Göğüs 1.	Göğüs 2.
Esas Üretim Gid.Yerleri		10300k1a	10300k1a
0 - İlk Madde Ve Malzeme Giderleri			
1 - İşçi Ücret Ve Giderleri			
2 - Memur Ücret Ve Giderleri			
3 - Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler			
4 - Çeşitli Giderler			
5 - Vergi Resim Ve Harçlar			
6 - Amortismanlar Ve Tükenme Payları			
7 - Finansman Giderleri			

- Hastanenin hizmet üretimiyle doğrudan ilgili olmayıp üretim için zorunlu ve destekleyici hizmetler sağlayan eğitim, laboratuvar, kan merkezi radyoloji vb. gibi bölümleri Tablo: 8’de görüldüğü gibi Yardımcı Üretim Gider Yerleri’nde ele alınmıştır.

Tablo 8. Yardımcı Üretim Gider Yerleri

İzmir Dr. S.S.Göğüs Hast. ve CEAH Gider Dağıtım Tablosu 2011 Yard.Ür.Gid.Yerleri	Kontrol Toplam Dağıtım Tutarı	22000 - Eğitim Üniteleri	22100 - Tıbbi Kurullar	
		Hemşirelik Eğitimi Üniteleri	Sağlık Kurulu	Enfeksiyon Komitesi
		22001o1a	22101o1a	22102o1a
0 - İlk Madde Ve Malzeme Giderleri				
1 - İşçi Ücret Ve Giderleri				
2 - Memur Ücret Ve Giderleri				
3 - Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler				
4 - Çeşitli Giderler				
5 - Vergi Resim Ve Harçlar				
6 - Amortismanlar Ve Tükenme Payları				
7 - Finansman Giderleri				

- Direkt olarak hizmet üretimi yapılmamasına rağmen hastane için gerekli diğer bazı hizmetlerin yapıldığı yerler olan hasta kabul, arşiv, sterilizasyon, sosyal hizmetler vb. gibi tüm bölümler de Tablo:9’da görüldüğü gibi Yardımcı Hizmet Gider Yerleri kapsamına alınmıştır.

Tablo 9. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

İzmir Dr. S.S.Göğüs Hast. ve CEAH Gider Dağıtım Tablosu 2011 Yard.Hiz.Gid.Yerleri	Kontrol Toplam Dağıtım Tutarı	30 - Genel Yardımcı Hizmet Gider Yerleri			
		Hasta Kabul	Arşiv	Merkezi Sterilizasyon	Sosyal Hizmetler
		30000o1a	30001o1a	30002o1a	30003o1a
0 - İlk Madde Ve Malzeme Giderleri					
1 - İşçi Ücret Ve Giderleri					
2 - Memur Ücret Ve Giderleri					
3 - Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler					
4 - Çeşitli Giderler					
5 - Vergi Resim Ve Harçlar					
6 - Amortismanlar Ve Tükenme Payları					
7 - Finansman Giderleri					

Başhekimlik, Müdürlük, Başhemşirelik gibi Üst Yönetim Giderleri, Finansal Yönetim Yerleri, İnsan Kaynakları Gider Yerleri, Sivil Savunma, Kalite Yönetim Gider Yeri, Bilgi Sistemleri Gider Yerleri, Sosyal Amaçlı Genel Yönetim Gider Yerleri gibi birimler de Tablo 10’da görüldüğü gibi Diğer Gider Yerleri olarak ele alınarak gider çeşitlerine göre dağıtım yapılmıştır.

Tablo 10. Diğer Gider Yerleri

İzmir Dr. S.S.Göğüs Hast. ve CEAH Gider Dağıtım Tablosu 2011	Kontrol Toplam Dağıtım Tutarı	80 - Üst Yönetim Gider Yerleri			
		Başhekimlik	Hastane Müdürlüğü / İşletme Müdürlüğü	Nöbetçi Memurluk / Gece Idaresi	Başhemşirelik
Diğer Gider Yerleri		80010o1a	80020o1a	80021o1a	80030o1a
0 - İlk Madde ve Malzeme Giderleri					
1 - İşçi Ücret ve Giderleri					
2 - Memur Ücret ve Giderleri					
3 - Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler					
4 - Çeşitli Giderler					
5 - Vergi Resim ve Harçlar					
6 - Amortismanlar ve Tükenme Payları					
7 - Finansman Giderleri					

3. İlk madde ve malzemelerin dağıtımını için hastanenin MKYS sisteminden toplam tutarlar tespit edilmiştir. Elde edilen toplam tutarlar, özelliklerine göre ilgili bölümlere dağıtılmıştır.

Tablo 11. İlk Madde ve Malzeme Giderleri Dağıtım

0 - İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	13.026.593,00
001 - KIRTASIYE MALZEMELERİ GRUBU	144.000,00
00103 - KAĞIT ÜRÜNLER	66.000,00
003 - TIBBİ VE LABORATUVAR SARF MALZEMELERİ GRUBU	12.247.119,00
00301 - İLAÇLAR ve FARMAKOLOJİK ÜRÜNLER	6.793.216,00
00303 - MEDİKAL MALZEMELER	5.453.903,00
005 - TEMİZLEME EKİPMANLARI GRUBU	86.897,00
00501 - TEMİZLİK MALZEMELERİ	86.897,00
006 - GIYECEK, MEFRUŞAT VE TUHAFİYE MALZEMELERİ GRUBU	81.000,00
00602 - MEFRUŞAT ÜRÜNLERİ	81.000,00
012 - BAKIM ONARIM VE ÜRETİM MALZEMELERİ GRUBU	467.577,00
01204 - ELEKTRİK-ELEKTRONİK VE AYDINLATMA MALZEMELERİ	467.577,00

4. Çalışanların ücret ve giderleri “personel ücret ve giderleri” olarak adlandırılmış; çalışanların uzmanlıklarına göre hekim, hemşire, diğer sağlık personeli ve diğer personel olarak alt gruplara ayrılmış ve bu gruplamanın alt kalemleri de memur ve sözleşmeli olarak ikiye ayrılıp takip edilmiştir.
5. Bu aşamada BGÖGC ve Mizandaki veriler baz alınmış ve Maaş Birimi’nin verilerine göre gider yerlerine dağıtılmıştır. Ayrıca doktorların ameliyathane, servis ve poliklinikte çalışma saatleri göz önüne alınarak ayrı bir dağıtım daha yapılmıştır. Hekim ücret giderleri, dağılıma uygun olarak ilgili bölümlere dağıtılmıştır. İdari görevi olan hekimler için genel yönetim giderlerine başhekim ve başhekim yardımcılarının idari görev yoğunluğuna göre ayrıca pay ayrılarak dağıtım işlemi gerçekleştirilmiştir. Benzer işlem hemşire, diğer sağlık personeli ve diğer personel ücret ve giderlerinin bölümlere ayrıştırılmasında da yapılmıştır.
6. Her bir uzmanlık dalının klinik-poliklinik-laboratuvar-ameliyathane ve yoğun bakım bölümlerindeki ilgili personel sayıları ve ücret giderler bu dağılıma uygun olarak ilgili bölümlere dağıtılmıştır. Hesaplanan memur ücret ve giderleri toplamı Tablo: 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12. Memur Ücret ve Giderleri

2 - MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ		31.470.989,00
201 - HEKİM İŞÇİLİK GİDERLERİ		20.324.129,00
20101 - TEMEL ÜCRET		10.788.551,00
20102 - EK ÖDEMELER		9.490.275,00
20103 - FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİ		
20104 - TEDAVİ YARDIMLARI		45.303,00
20105 - SOSYAL YARDIMLAR		
20106 - YOLLUKLAR		
20199 - DİĞER HEKİM ÜCRET VE GİDERLERİ		
202 - HEMŞİRE İŞÇİLİK GİDERLERİ		6.670.300,00
20201 - TEMEL ÜCRET		3.572.600,00
20202 - EK ÖDEMELER		3.082.000,00
20203 - FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİ		
20204 - TEDAVİ YARDIMLARI		15.700,00
20205 - SOSYAL YARDIMLAR		
20206 - YOLLUKLAR		

20299 - DİĞER HEMŞİRE ÜCRET VE GİDERLERİ		
203 - DİĞER SAĞLIK PERSONELİ İŞÇİLİK GİDERLERİ		3.174.000,00
20301 - TEMEL ÜCRET		1.782.200,00
20302 - EK ÖDEMELER		1.382.400,00
20303 - FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİ		
20304 - TEDAVİ YARDIMLARI		9.400,00
20305 - SOSYAL YARDIMLAR		
20306 - YOLLUKLAR		
20399 - DİĞER SAĞLIK PERSONELİ DİĞER ÜCRET VE GİDERLERİ		
204 - DİĞER PERSONEL İŞÇİLİK GİDERLERİ		1.302.560,00
20401 - TEMEL ÜCRET		756.960,00
20402 - EK ÖDEMELER		541.000,00
20403 - FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİ		
20404 - TEDAVİ YARDIMLARI		4.600,00
20405 - SOSYAL YARDIMLAR		
20406 - YOLLUKLAR		
20499 - DİĞER PERSONEL DİĞER ÜCRET VE GİDERLERİ		

7. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Gider Grubu'nun altında yer alan elektrik giderlerinin tespiti için, Aralık 2010'dan başlamak üzere Aralık 2011'deki en son faturaya kadar tüm faturalar değerlendirmeye alınmıştır. Faturalar arasındaki gün sıklığı ve bedelleri dikkate alınarak ortalama günlük elektrik tüketim bedeli hesaplanmış ve 2011 yılının toplam gün sayısı ile çarpılarak ilgili dönemin toplam elektrik giderine ulaşılmıştır.

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler gider grubunun altında yer alan su giderlerinin tespiti için, Aralık 2010'dan başlamak üzere Aralık 2011'deki en son alıma kadar tüm alım makbuzları değerlendirmeye alınmıştır. Alımlar arasındaki gün sıklığı ve alım bedelleri dikkate alınarak ortalama günlük su tüketim bedeli hesaplanmış ve 2011 yılının toplam gün sayısı ile çarpılarak ilgili dönemin toplam su giderine ulaşılmıştır.

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler gider grubunun altında yer alan yakacak giderlerinin tespiti için, Aralık 2010'dan başlamak üzere Aralık 2011'deki en son alıma kadar tüm alım makbuzları değerlendirmeye alınmıştır. Alımlar arasındaki gün sıklığı ve alım bedelleri dikkate alınarak ortalama günlük doğalgaz

tüketim bedeli hesaplanmış ve 2011 yılının toplam gün sayısı ile çarpılarak ilgili dönemin toplam doğalgaz giderine ulaşılmıştır.

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler gider grubunun altında yer alan Haberleşme giderlerinin çeşidi ve tutarı mizandan alınmıştır. Telefon giderleri, telefon faturaları baz alınarak ilgili bölümlere doğrudan dağıtılmıştır. İlan giderleri ise satın almaya yüklenmiştir. Bilgiye abonelik gideri ise internete bağlanma gideri olup hastanedeki bilgisayar sayısı dağıtım ölçütü olarak kabul edilerek dağıtılmıştır.

- Bakım onarım giderlerinin çeşidi ve tutarı mizandan alınmıştır. Bina bakım ve onarım giderleri, tüm hastanenin bina bakım ve onarımı ile ilgili olduğu için ünite alanlarına (m²) oranlanarak bölümlere dağıtılmıştır. Bilgisayar bakım ve onarım giderleri, bölümlerde bulunan bilgisayar adetlerine oranlanarak servislere dağıtılmıştır.

- Dışarıdan sağlanan hizmet giderlerinin çeşidi ve tutarı mizandan alınmıştır. Tıbbi atık taşıma hizmeti giderleri bütçe biriminin tuttuğu kayıt baz alınarak ilgili bölümlere dağıtılmıştır. Temizlik hizmeti giderleri, birimlerin ünite alanlarına (m²'lere) oranlanarak dağıtılmıştır. Yemek hizmeti giderleri, ikinci dağıtımda Diyet/Mutfak gider yerinin diğer giderleri ile birlikte dönüştürülmüş öğün adetleri baz alınarak dağıtılacağı için diyet mutfağa yüklenmiştir. Güvenlik hizmeti alımı, ikinci dağıtımda güvenlik gider yerinin diğer giderleri ile birlikte dağıtılacağı için güvenlik birimine yüklenmiştir.

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin birim bazında hesaplamalarının yapılabilmesi için aşağıda belirtilen Tablo 13 geliştirilmiş ve tüm birimler için hesaplamaları yapılmıştır.

Tablo 13. Maliyetlendirme Alan Çalışması

DR SUAT SEREN GÖĞÜS HASTALIKLARI VE CERRAHİSİ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ TİG MALİYETLENDİRME BİRİMİ/ ALAN ÇALIŞMASI							
BİRİM ADI							
Ünite Alanı (m ²)							
Kurulu Enerji Gücü (KWh)							
Kurulu Isıtma Gücü (Kcal)							
Kullanılan araç Mesafesi (km)							
Su Kullanım miktarı (m ³)							
Telefon Aygıt Sayısı							
Dahili telefon hattı Abonelik Adedi							
Harici Telefon Hattı Abonelik Adedi							
PC Bilgisayar Adedi							
İnternet Hattı Adedi							
Kullanılan TV adedi							
Kurulu Soğutma Gücü (klima)							
Kurulu Isıtma Gücü (klima)							
Kurulu Yazıcı Sayısı/ Gücü							
Aydınlatma (Ampul Sayısı/Gücü)							
Diğer elektrikli cihazlar (Sayısı/Gücü)							

8. Çeşitli Giderler grubunda yer alan taşıtların; sigorta giderleri ve kiralari Ulaştırma-Garaj Birimine, mahkeme ve noter giderleri Başhekimliğe, ihale giderleri ise Satın Alma Birimine yüklenmiştir.
9. Hastane binalarının yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesinde hastanenin toplam kapalı alanı metrekare olarak dikkate alınmış ve “46 Seri Numaralı Emlak Vergisi Genel Tebliği”ne göre % 2 oranında amortisman ayrılmıştır.
10. Yatan hasta adedi, yatılan gün sayısı, fiili yatak sayısı, ölen hasta adetleri ve poliklinik muayene sayıları, hastaneden alınan 2011 Yılı'nın Altı Aynaya Ait” Form 56 Hasta ve Yatak Muvazene Cetveli”nden ve hastanenin bilgi sisteminden alınmıştır.

11. Steril edilen set sayıları sterilizasyon bölümünden 12 aylık olarak alınmış ve (steril edilme sürelerine göre dönüştürülerek) ikinci dağıtımda dağıtım kriteri olarak kullanılmıştır.
12. Çamaşırhane kayıtlarından yıkanan çamaşır sayıları 12 aylık alınmış ve çamaşır ağırlıklarına dönüştürülerek, ikinci dağıtımda dağıtım kriteri olarak kullanılmıştır.
13. Hastanenin yemek şirketinin istatistik bölümünden 12 aylık yenilen öğün adetleri ve birim fiyatları alınmıştır. Normal ve diyet kahvaltıları 0,76 katsayısı ile normal öğle ve akşam yemekleri 1,00 katsayısı ile, diyet öğle ve akşam yemekleri 1,089 katsayısı ile, diyet ara öğün 0,51 katsayısı ile çarpılarak toplam öğün sayıları belirlenmiştir. Öğün sayıları ile birim fiyatlar çarpılarak bulunan maliyet rakamları; personel için toplam personel sayısı dağılımı ile; hastalar için toplam hasta sayısı dağılımı ile ilgili servislere dağıtılmış ve dağıtım kriteri olarak kullanılmıştır.
14. Kullanılan araç mesafeleri ulaştırma ve garaj servisinden alınmış ve ilgili bölümlere yüklenerek, dağıtım kriteri olarak kullanılmıştır.
15. Telefon aygıt sayısı, hastanenin verdiği dahili ve direk hatlar telefon rehberine göre belirlenerek dağıtım kriteri olarak kullanılmıştır.
16. Teknik servisten “Tıbbi Cihaz Bakım Onarım İş Emri” sayıları ile “Genel Bakım İş Emri” sayıları alınarak ilgili servislere yüklenmiş ve dağıtım kriteri olarak kullanılmıştır.
17. Personel sayıları bordro kayıtlarından ya da bordronun ayrıntılı düzenlenmediği birimlerde uzman görüşüne başvurarak belirlenmiş ve dağıtım kriteri olarak kullanılmıştır.

Bütün bu çalışmalar paralelinde Dr. SS Göğüs. Hast. ve CEAH'nin Gider çeşitlerine göre 2011 yılı gerçekleşen maliyet giderleri Tablo 14'de gösterilmiştir.

Tablo 14. Dr. SS Göğüs. Hast. ve CEAH Gider Dağıtım Tablosu (2011)

0 - İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	13.026.593,00
001 - KIRTASIYE MALZEMELERİ GRUBU	144.000,00
00103 - KAĞIT ÜRÜNLER	66.000,00
003 - TIBBİ VE LABORATUVAR SARF MALZEMELERİ GRUBU	12.247.119,00
00301 - İLAÇLAR ve FARMAKOLOJİK ÜRÜNLER	6.793.216,00
00303 - MEDİKAL MALZEMELER	5.453.903,00
005 - TEMİZLEME EKİPMANLARI GRUBU	86.897,00
00501 - TEMİZLİK MALZEMELERİ	86.897,00
006 - GİYECEK, MEFRUŞAT VE TUHAFİYE MALZEMELERİ GRUBU	81.000,00
00602 - MEFRUŞAT ÜRÜNLERİ	81.000,00
012 - BAKIM ONARIM VE ÜRETİM MALZEMELERİ GRUBU	467.577,00
01204 - ELEKTRİK-ELEKTRONİK VE AYDINLATMA MALZEMELERİ	467.577,00
2 - MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ	22.814.300,00
201 - HEKİM İŞÇİLİK GİDERLERİ	15.613.700,00
20101 - TEMEL ÜCRET	8.407.000,00
20102 - EK ÖDEMELER	7.168.000,00
20104 - TEDAVİ YARDIMLARI	38.700,00
202 - HEMŞİRE İŞÇİLİK GİDERLERİ	6.068.500,00
20201 - TEMEL ÜCRET	3.242.600,00
20202 - EK ÖDEMELER	2.812.000,00
20204 - TEDAVİ YARDIMLARI	13.900,00
203 - DİĞER SAĞLIK PERSONELİ İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.087.900,00
20301 - TEMEL ÜCRET	577.000,00
20302 - EK ÖDEMELER	508.000,00
20304 - TEDAVİ YARDIMLARI	2.900,00
204 - DİĞER PERSONEL İŞÇİLİK GİDERLERİ	44.200,00
20401 - TEMEL ÜCRET	18.000,00
20402 - EK ÖDEMELER	26.000,00
20404 - TEDAVİ YARDIMLARI	200,00
3 - DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	18.723.718,00
301 - ELEKTRİK SU YAKACAK GİDERLERİ	897.400,00
30101 - ELEKTRİK GİDERLERİ	547.400,00
30102 - SU GİDERLERİ	4.200,00
30103 - YAKACAK GİDERLERİ	345.800,00
302 - HABERLEŞME GİDERLERİ	78.600,00
30202 - TELEFON GİDERLERİ	85.800,00
303 - BAKIM ONARIM GİDERLERİ	702.656,00
30303 - BİNA BAKIM ONARIM GİDERLERİ	371.836,00
30304 - TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR BAKIM ONARIM	330.820,00

GİDERLERİ	
304 - DIŞARIDAN SAĞLANAN HİZMET GİDERLERİ	10.222.487,00
30402 - TEMİZLİK HİZMETİ GİDERLERİ	3.642.000,00
30403 - YEMEK HİZMETİ GİDERLERİ	3.658.800,00
30404 - ÇAMAŞIR HİZMETİ GİDERLERİ	472.887,00
30406 - GÜVENLİK HİZMETİ ALIMLARI	239.800,00
30408 - BİLGİSAYAR HİZMETİ ALIMLARI	1.511.000,00
30499 - DIŞARDAN SAĞLANAN DİĞER HİZMETLER GİDERLERİ	868.000,00
306 - DIŞARIDAN SAĞLANAN HİZMET GİDERLERİ	6.822.575,00
30605 - DIŞARDAN SAĞLANAN GÖRÜNTÜLEME HİZMETLERİ	4.511.211,00
30606 - DIŞARDAN SAĞLANAN LABORATUVAR HİZMETLERİ	1.112.443,00
30699 - DIŞARDAN SAĞLANAN DİĞER TIBBİ HİZMETLER	1.198.921,00
4 - ÇEŞİTLİ GİDERLER	700,00
409 - DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	700,00
40999 - DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	700,00
5 - VERGİ RESİM VE HARÇLAR	4.820.927,00
504 - KAMU PAYLARI	4.820.927,00
50401 - HAZİNE PAYLARI	4.820.927,00
6 - AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI	1.405.048,00
601 - MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMANLARI	1.405.048,00
60103 - BİNALAR AMORTİSMAN GİDERLERİ	623.372,00
60106 - DEMİRBAŞLAR AMORTİSMAN GİDERLERİ	781.900,00
7 - FİNANSMAN GİDERLERİ	0,00

2.1.2. İkinci Dağıtım Aşaması

Birinci dağıtım aşaması esnasında, bünyesinde ortak nitelikte gider bulunduran gider yerlerinde (Yardımcı Hizmet Gider Yerleri ve Yardımcı Üretim Gider Yeri) toplanan giderlerin, çeşitli dağıtım ölçütleri kullanılarak ilgili gider yerlerine yeniden dağıtılması, ikinci dağıtım aşamasında gerçekleştirilmiştir.

İkinci dağıtım aşamasında ikinci dağıtıma alınacak gider yerlerinin dağıtım işlemine tabi tutulması için öncelikle ilgili gider yerlerinin gider dağıtımında kullanılabilecekleri dağıtım ölçütleri belirlenmiştir.

Dağıtım ölçütleri, her bölümün kendi özgün yapısına uygun olarak belirlenmiştir. Çalışmada, YHGY'nin dağıtımında, dağıtım ölçütü olarak ilgili gider yerlerinin faaliyetlerine göre ayrı ölçütler kullanılmıştır (Örneğin; çamaşırhane için

dönüştürülmüş çamaşır sayıları, merkezi sterilizasyon için dönüştürülmüş sterilize edilen set adetleri, vb.).

Bu araştırmada ikinci dağıtım yöntemi olarak matematiksel dağıtım yöntemi uygulanmıştır. Bu yöntemde ikinci dağıtıma alınan YHGY ve YÜGY'lerin kesin gider dağıtım tutarlarını, temel olarak matematiksel dağıtım yönteminde olduğu gibi oranlar yardımıyla bulmaya ve dağıtmaya dayanır. İkinci dağıtım aşağıdaki sıra ile gerçekleştirilmiştir;

1. İkinci dağıtımda kullanılacak gider dağıtım ölçütleri belirlendikten sonra, bu ölçütlerin, ilgili toplam dağıtım ölçütü içindeki büyüklüklerine göre oransal büyüklükleri bulunmuştur.
2. İkinci dağıtımın ilk aşamasında YHGY giderleri, belirlenen oranlar yardımıyla 1. etap dağıtım yapılmıştır. 1. Etap dağılımına YHGY'lerin 1. dağıtımdan gelen tutarları alınıp, dağıtılan tutarlar 1. dağıtım toplamlarıyla birleştirilerek 1. etap dağıtım toplamına ulaşılmıştır.
3. İkinci dağıtım tablosundaki dağıtım mantığına uygun olarak YHGY giderlerinin oranlar yardımıyla 2. etap dağılımı yapılmıştır. 2. Etap dağılımına YHGY'lerin 1. etap dağıtımdan gelen toplam gider tutarları esas alınıp dağıtılan tutarlar 1. dağıtım toplamlarıyla birleştirilerek 2. etap dağıtım toplamına ulaşılmıştır.
4. Sonraki etap dağılımlarına, her zaman bir önceki etaptaki etap dağıtım toplamı esas alınarak devam edilmiştir.
5. Her etap tamamlandıktan sonra bir önceki etap alt dağıtım toplamı ile bir sonraki etap alt dağıtım toplamı kontrol edilerek gider yerlerinin bir önceki ve bir sonraki etap dağılımları birbirine eşit hale gelinceye kadar etap dağılımına devam edilmiştir. Eşitlik yakalanınca etap dağılımları sonlandırılmıştır. (Kuruştan küçük düzeydeki farklar yok sayılır ve rakamlar bir üst kuruşa yuvarlanmıştır.)

6. Kullanılan en son etap tablosundaki YHGY'lere düşen toplam gider dağıtımları ikinci dağıtıma esas olarak alınarak, dağıtım kriterlerine ilişkin oranlardan yararlanarak ikinci dağıtım gerçekleştirilmiştir.
7. İkinci dağıtımın ikinci aşamasında YÜGY giderleri, belirlenen oranlar yardımıyla etap dağıtımı yapılmıştır.

İkinci dağıtım işlemi esnasında dönemde gerçekleşen toplam gider tutarının üzerine yeni bir gider ilavesi yapılmadan YHGY ve YÜGY'lerin giderleri diğer gider yerlerine paylaştırılmıştır. Dağıtım sonunda 1. dağıtım gider toplamı ile 2. dağıtım gider toplamının birbirine eşit çıktığı görülmüştür.

2.1.3. Üçüncü Dağıtım Aşaması

Üçüncü dağıtımda ise geliri olmayan diğer tüm birimlerin toplam giderleri (başhekimlik birimi, faturalama birimi gibi) aynı 2. dağıtımda olduğu gibi orantısal olarak esas üretim gider yeri olan polikliniklere ve servislere dağıtılmıştır.

3. TOPLAM MALİYET ANALİZLERİ

Araştırmada kullanılan Fiili /Tam Maliyet Yöntemi'ne göre üretim süreçlerinin tamamlanmasından sonra oluşan maliyet rakamlarından yararlanılarak hesaplamalar yapılarak tablolar oluşturulmuştur.

3.1. Toplam Maliyet Dağılım Analizleri

Birinci dağıtımda giderler hastanedeki tüm gider yerleri ile doğrudan ya da dağıtım ölçütleri kullanılarak dolaylı ilişkilendirilerek dağıtılmıştır. İkinci dağıtım ise iki aşamada gerçekleştirilmiştir. Birinci aşamada, yardımcı hizmet gider yerlerinde (genel yardımcı hizmet, teknik yardımcı hizmet ve bakım onarım yardımcı hizmet gider yerleri) toplanmış olan giderler, gider yerlerine dağıtım ölçütleri kullanılarak dağıtılmıştır. İkinci aşamada da, yardımcı üretim gider yerlerinde (genel laboratuvarlar, genel ameliyathane, genel görüntüleme birimleri, eczane ve özel

servis) yardımcı hizmet gider yerlerinden pay alarak toplanmış olan giderler, dağıtım ölçütleri yardımıyla esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır.

Yapılan birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım sonucunda hastane bölümlerinin toplam maliyetleri tespit edilmiş olup; aşağıda hastanenin gider çeşitleri ve gider yerleri toplam maliyet ve ana faaliyet konusu benzer olan birimlerinin karşılaştırılmalı sonuçları yer almaktadır.

3.2. Gider Çeşitleri Analizi

Dr.SS Göğüs Hast. ve CEAH birinci dağıtım sonuçlarına göre oluşan gider çeşitleri, birinci ve ikinci kırılımları itibariyle aşağıda sunulmuştur.

Birinci kırılım gider çeşitlerinde personel ücret ve giderleri % 37,53 oranı ile 1. sırayı, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler % 30,80 ile 2. sırayı, ilk madde ve malzeme giderleri % 21,43 oranı ile 3. sırayı almaktadır.

İkinci kırılım giderlerde ise hekim personeli ücret ve giderleri % 25,68 oranı ile 1. sırayı, ilaç ve tıbbi sarf malzemesi kullanımları %20,15 oranı ile 2. sırayı, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri %16,82 oranı ile 3. sırayı almaktadır.

Tablo 15. Gider Çeşitleri Oransal Dağılımı (2011Yılı)

İZMİR DR. SUAT SEREN GÖĞÜS HASTALIKLARI EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ 2011 YILI GİDER DAĞITIM TABLOSU		MİZAN TOPLAM DAĞITIM TUTARI	BİRİNCİ DAĞITIM TUTARINA GÖRE ORANLAR (%)	GİDER ÇEŞİDİ TOPLAMINA GÖRE ORANLAR (%)
0	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	13.026.593,00	21,43	100,00
	1 KIRTASIYE MALZEMELERİ GRUBU	144.000,00	0,24	1,11
	3 TIBBİ VE LABORATUVAR SARF MALZEMELERİ GRUBU	12.247.119,00	20,15	94,02
	5 TEMİZLEME EKİPMANLARI GRUBU	86.897,00	0,14	0,67
	6 GİYECEK, MEFRUŞAT VE TUHAFİYE MALZEMELERİ GRUBU	81.000,00	0,13	0,62
	12 BAKIM ONARIM VE ÜRETİM MALZEMELERİ GRUBU	467.577,00	0,77	3,59
2	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ	22.814.300,00	37,53	100,00
	1 HEKİM İŞÇİLİK GİDERLERİ	15.613.700,00	25,68	68,44
	2 HEMŞİRE İŞÇİLİK GİDERLERİ	6.068.500,00	9,98	26,60
	3 DİĞER SAĞLIK PERSONELİ İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.087.900,00	1,79	4,77
	4 DİĞER PERSONEL İŞÇİLİK GİDERLERİ	44.200,00	0,07	0,19
3	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	18.723.718,00	30,80	100,00
	1 ELEKTRİK SU YAKACAK GİDERLERİ	897.400,00	1,48	4,79
	2 HABERLEŞME GİDERLERİ	78.600,00	0,13	0,42
	3 BAKIM ONARIM GİDERLERİ	702.656,00	1,16	3,75
	4 DIŞARIDAN SAĞLANAN HİZMET GİDERLERİ	10.222.487,00	16,82	54,60
	6 DIŞARIDAN SAĞLANAN HİZMET GİDERLERİ	6.822.575,00	11,22	36,44
4	ÇEŞİTLİ GİDERLER	700,00	0,00	100,00
	9 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	700,00	0,00	100,00
5	VERGİ RESİM VE HARÇLAR	4.820.927,00	7,93	100,00
	4 KAMU PAYLARI	4.820.927,00	7,93	100,00
6	AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI	1.405.048,00	2,31	100,00
	1 MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMANLARI	1.405.048,00	2,31	100,00
7	FİNANSMAN GİDERLERİ	0,00	0,00	0,00
BİRİNCİL DAĞITIM GİDERLERİ		60.791.286,00	100,00	

3.3. Gider Yerleri Analizi

Dr.SS Göğüs Hast. ve CEAH 1. dağıtım sonuçlarına göre oluşan gider yerleri birinci ve ikinci kırılımları itibariyle aşağıda sunulmuştur.

Birinci kırılım gider yerlerinde esas üretim gider yerleri % 80,96 oranı ile 1. sırayı, yardımcı üretim gider yerleri % 8,88 oranı ile 2. sırayı, diğer hizmet gider yerleri % 5,62 ile 3. sırayı, yardımcı hizmet gider yerleri ise % 4,54 oranı ile 4. sırayı almaktadır.

İkinci kırılım gider yerlerinde ise yoğun bakım servisi% 10,43 oranı ile 1. sırayı, göğüs hastalıkları 4 kliniği % 4,05 oranı ile 2. sırayı, göğüs hastalıkları 5 kliniği ise %3,69 oranı ile 3. sırayı almaktadır.

Tablo 16. Gider Yerleri Oransal Dağılımı (2011)

GİDER YERLERİ	1.DAĞITIM GİDER TOPLAMI	GİDER YERLERİ 1.DAĞITIM GİDER TOPLAMINA GÖRE ORANLAR %	GİDER YERİ GRUPLARI TOPL.GÖRE ORANLAR %
ESAS ÜRETİM GİD.YERLERİ	60.791.886,00	80,96	100
DAHİLİYE-1 PLK.	336.313,00	0,45	0,55
DAHİLİYE-2 PLK.	322.686,00	0,43	0,53
KAN ALMA	434.190,00	0,58	0,71
ONKOLOJİ PLK-1	734.064,00	0,98	1,21
ONKOLOJİ PLK-2	890.340,00	1,19	1,46
ONKOLOJİ PLK-3	759.627,00	1,01	1,25
ONKOLOJİ PLK. -4	763.381,00	1,02	1,26
ONKOLOJİ PLK.-5	648.028,00	0,86	1,07
ONKOLOJİ PLK-6	735.400,00	0,98	1,21
ONKOLOJİ PLK-7	425.570,00	0,57	0,70
EKG	83.400,00	0,11	0,14
1.GÖĞÜS SERVİSİ	1.790.410,00	2,38	2,95
2.GÖĞÜS SERVİSİ	1.817.141,00	2,42	2,99
3. GÖĞÜS SERVİSİ	1.999.555,00	2,66	3,29
4.GÖĞÜS SERVİSİ	2.460.500,00	3,28	4,05
5. GÖĞÜS SERVİSİ	2.240.385,00	2,98	3,69
6. GÖĞÜS SERVİSİ	2.063.491,00	2,75	3,39
7. GÖĞÜS SERVİSİ	1.914.641,00	2,55	3,15
8. GÖĞÜS SERVİSİ	1.612.129,00	2,15	2,65
TÜBERKÜLOZ SERVİSİ	1.383.058,00	1,84	2,28
MAHKUM SERVİSİ	236.644,00	0,32	0,39
KEMOTERAPİ	337.880,00	0,45	0,56
UYKU PLK.	1.129.384,00	1,50	1,86
BRONKOSKOPI	674.090,00	0,90	1,11
SFT	222.377,00	0,30	0,37
GÖĞÜS PLK-1	288.397,00	0,38	0,47
GÖĞÜS PLK-2	270.357,00	0,36	0,44
GÖĞÜS PLK-3	306.294,00	0,41	0,50
GÖĞÜS PLK-4	386.966,00	0,52	0,64
GÖĞÜS PLK-5	409.581,00	0,55	0,67

GÖĞÜS PLK-6	371.939,00	0,50	0,61
GÖĞÜS PLK-7	421.459,00	0,56	0,69
GÖĞÜS PLK-28 S. GÜÇLÜ	126.320,00	0,17	0,21
GÖĞÜS PLK-9 HALİLÇOLAR	54.612,00	0,07	0,09
GÖĞÜS PLK-10 S.AKTOĞU	41.685,00	0,06	0,07
GÖĞÜS PLK-11 R. ÖZACAR	44.840,00	0,06	0,07
ASTIM PLK	234.318,00	0,31	0,39
GÖĞÜS PLK-13 A. ÖZSÖZ	46.128,00	0,06	0,08
GÖĞÜS PLK-14 ERBAYCU	389.313,00	0,52	0,64
GÖĞÜS PLK-8	239.485,00	0,32	0,39
GÖĞÜS PLK-16 TUKSAVUL	68.886,00	0,09	0,11
GÖĞÜS PLK-17 U.YILMAZ	262.590,00	0,35	0,43
GÖĞÜS PLK-21BÜYÜKŞİRİN	125.404,00	0,17	0,21
GÖĞÜS PLK-23 BİLAÇEROĞLU	145.893,00	0,19	0,24
SİGARA BIRAKMA PLK	134.438,00	0,18	0,22
TÜBERKÜLOZ PLK	163.836,00	0,22	0,27
ASP GÖĞÜS PLK	207.100,00	0,28	0,34
YOĞUN BAKIM SERVİSİ	6.338.386,00	8,44	10,43
ÇOCUK PLK	156.785,00	0,21	0,26
İNTANIYE PLK	191.880,00	0,26	0,32
NÖROLOJİ PLK	280.950,00	0,37	0,46
PSİKİATRİ PLK	189.455,00	0,25	0,31
ASP PSİKİATRİ PLK	167.788,00	0,22	0,28
PSİKOLOG	39.600,00	0,05	0,07
DERMATOLOJİ PLK-1	246.566,00	0,33	0,41
DERMATOLOJİ PLK-2	181.803,00	0,24	0,30
ASP DERMATOLOJİ PLK	196.261,00	0,26	0,32
FTR PLK-1	241.536,00	0,32	0,40
FTR PLK-2	232.785,00	0,31	0,38
ASP FTR PLK-1	193.443,00	0,26	0,32
ASP FTR PLK-2	172.142,00	0,23	0,28
FTR PLK-3	162.730,00	0,22	0,27
FTR ÜNİTE	242.600,00	0,32	0,40
ASP FTR ÜNİTE	53.300,00	0,07	0,09
A BLOK AMELİYATHANE	1.830.481,00	2,44	3,01
YAN DALLAR SERVİSİ	1.682.505,00	2,24	2,77

GENEL CERR PLK-2	85.223,00	0,11	0,14
GENEL CERR PLK-3	151.236,00	0,20	0,25
GENEL CERR PLK-4	124.749,00	0,17	0,21
GENEL CERR PLK-5	120.947,00	0,16	0,20
GENEL CERR PLK-6	111.676,00	0,15	0,18
GÖĞÜS CER. AMELİYATHANE	2.305.083,00	3,07	3,79
GÖĞÜS CERR SERVİSİ-1	2.036.428,00	2,71	3,35
GÖĞÜS CERR. SERVİSİ-2	2.297.694,00	3,06	3,78
GÖĞÜS CERR SERVİSİ-3	1.737.830,00	2,31	2,86
GÖĞÜS CERR PLK	560.531,00	0,75	0,92
KALP DAMAR PLK	396.720,00	0,53	0,65
ORTOPEDİ PLK-1	156.485,00	0,21	0,26
ORTOPEDİ PLK-2	190.007,00	0,25	0,31
ÜROLOJİ PLK-1	151.147,00	0,20	0,25
ÜROLOJİ PLK 2	141.774,00	0,19	0,23
ÜROLOJİ PLK-3	150.257,00	0,20	0,25
ÜROLOJİ PLK-4	158.863,00	0,21	0,26
ODYOMETRİ	68.100,00	0,09	0,11
KBB PLK-1	209.760,00	0,28	0,35
KBB PLK-2	192.816,00	0,26	0,32
GÖZ AMELİYATHANE	374.562,00	0,50	0,62
GÖZ PLK-1	140.893,00	0,19	0,23
GÖZ PLK-2	232.257,00	0,31	0,38
ASP GÖZ PLK	128.200,00	0,17	0,21
KADIN DOĞUM PLK	226.806,00	0,30	0,37
AĞRI PLK	21.529,00	0,03	0,04
RADYASYON ONKO. PLK	608.841,00	0,81	1,00
RADYOTERAPİ	1.638.533,00	2,18	2,70
ACİL SERVİS	1.908.855,00	2,54	3,14
DİŞ PLK-1	212.162,00	0,28	0,35
DİŞ PLK-2	202.730,00	0,27	0,33
DİŞ PLK-3	193.671,00	0,26	0,32
YARD.ÜR.GİD.YERLERİ	6.669.240,00	8,88	100
EĞİTİM ÜNİTELERİ	81.100,00	0,11	1,22
TIBBİ KURULLAR	191.600,00	0,26	2,87
İLAÇ ÜRETİMİ GİDER YERLERİ	687.900,00	0,92	10,31

RADYOLOJİ	1.079.600,00	1,44	16,19
NÜKLEER TIP	586.600,00	0,78	8,80
TIBBİ PATOLOJİ	1.007.000,00	1,34	15,10
BİYOKİMYA LABORATUVARI	805.900,00	1,07	12,08
TIBBİ MİKROBİYOLOJİ	1.280.100,00	1,70	19,19
ADLİ TIP	81.900,00	0,11	1,23
KAN VE KAN ÜRÜNLERİ ÜRETİMİ GİDER YERLERİ	867.540,00	1,16	13,01
YARD.HİZ.GİD.YERLERİ	3.408.402,00	4,54	100
GENEL YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ	2.378.757,00	3,17	69,79
TEKNİK YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ	831.705,00	1,11	24,40
BAKIM ONARIM YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ	197.940,00	0,26	5,81
DİĞER GİDER YERLERİ	4.217.303,00	5,62	100
ÜST YÖNETİM GİDER YERLERİ	2.196.249,00	2,92	52,08
FİNANSAL YÖNETİM GİDER YERLERİ	1.016.619,00	1,35	24,11
İNSAN KAYNAKLARI GİDER YERLERİ	372.050,00	0,50	8,82
SİVİL SAVUNMA GİDER YERLERİ	38.130,00	0,05	0,90
KALİTE YÖNETİMİ GİDER YERLERİ	261.800,00	0,35	6,21
BİLGİ SİSTEMLERİ YÖNETİMİ GİDER YERLERİ	226.655,00	0,30	5,37
SOSYAL AMAÇLI GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ	105.800,00	0,14	2,51
GİDER YERLERİ 1. DAĞITIM TOPLAMI	75.086.831,00	100,00	

3.1.1. Polikliniklerin Toplam Maliyet Dağılım Analizleri

Aşağıda hastanenin polikliniklerinin toplam maliyetleri ve toplam maliyetlerinin yüzdesel olarak dağılımı Tablo 3.13’de sunulmaktadır. Acil polikliniği, poliklinik hizmeti sunmanın yanı sıra faaliyetlerinin arasında oldukça fazla tıbbi işlem, uygulama ve yatak hizmeti yer almaktadır. Tablo incelendiğinde maliyeti en yüksek poliklinik 2.550.092,88 “ ile acil polikliniği olmasına rağmen; polikliniklerin toplam maliyetlerini değerlendirirken bu birimin kapsam dışı bırakılarak değerlendirilmenin yapılması daha uygun olacaktır. Ayrıca tabloların

analizinde, branş dağılımları yerine birim maliyetleri üzerinden analiz yapıldığı için branşların kendi içinde ayrı ayrı değerlendirmesi daha uygun olacaktır.

Tabloda belirtilen branşlara göre değerlendirme yapıldığında;

Dahiliye Poliklinikleri içinde toplam maliyeti en yüksek olan 570.644,35 ₺ ile Dahiliye 1 Polikliniği'dir. Polikliniğin toplam maliyetinin % 58,94'ünün 1. dağıtım esnasında, % 26,74'ünün 2. dağıtım esnasında % 14,32'sinin 3. dağıtım esnasında oluştuğu görülmektedir. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranı (%58,94) nın, %31,62'ini memur ücret ve giderleri, % 18,18'ini dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, %7,98'ini vergi resim ve harçlar oluşturmaktadır.

Onkoloji Poliklinikleri içinde toplam maliyeti en yüksek olan 1.280.276,01 ₺ ile onkoloji 2 polikliniği olmaktadır. Polikliniğin toplam maliyetinin % 69,54'ü I. dağıtım esnasında, %16,13'ü II. dağıtım esnasında %14,32'i III. Dağıtım esnasında oluşmuştur. Onkoloji Poliklinikleri hizmet sunumu sırasında bölüm özelliği nedeniyle oldukça fazla laboratuvar ve görüntüleme hizmetlerinden faydalanmaktadır. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranı (%69,54)'nın, %34,78'i ilk madde ve malzeme giderlerinden, %16,76 dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerden, %9,40 personel ücret ve giderlerinden oluşmaktadır.

Göğüs Poliklinikleri içinde toplam maliyeti en yüksek olan 665.141,06 ₺ ile Göğüs 7 polikliniğidir. Polikliniğin toplam maliyetinin % 63,36'ı 1. dağıtım esnasında, %22,31'i 2. dağıtım esnasında, %14,32'si 3. dağıtım esnasında oluşmaktadır. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranı (%63,36)nın, %30,40'nın dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, %20,44 memur ücret ve giderleri, % 10,00 vergi resim ve harçların oluşturduğu görülmektedir.

Fizik Tedavi Poliklinikleri içinde toplam maliyeti en yüksek olan 490.975,34 ₺ ile Fizik Tedavi 1 polikliniği olmaktadır Polikliniğin toplam maliyetinin % 49,20'i I. dağıtım esnasında, % 36,48'i II. dağıtım esnasında, % 14,32 14,32'si III dağıtım esnasında oluştuğu görülmektedir. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranı (%49,20)nın, %26,55'ı memur ücret ve giderlerinden ,%15,47

dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerden, % 6,36 vergi resim ve harçlardan oluşmaktadır.

Genel Cerrahi Poliklinikleri içinde toplam maliyeti en yüksek olan 217.382,82" ile Genel Cerrahi 2 Polikliniği olmaktadır. Polikliniğin toplam maliyetinin % 69,57'si 1. dağıtım esnasında, % 16,10'u 2. dağıtım esnasında, % 14,32'si 3. dağıtım esnasında oluşmuştur. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranı (%69,57)'nin, %39,78'i memur ücret ve giderleri, %20,80'i dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, % 6,87'ini vergi resim ve harçlardan meydana gelmiştir.

Göğüs Cerrahisi branşında tek bir poliklinikte Poliklinik hizmetleri verilmektedir. Toplam maliyeti 777.575,09" 'dir. Polikliniğin toplam maliyetinin % 72,09'u I. dağıtım esnasında, % 13,59'u II. dağıtım esnasında, % 14,32'si III dağıtım esnasında oluştuğu görülmektedir. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranının (%72,09), %35,51'i dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, %15,48 memur ücret ve giderleri ,% 10,92 ile ilk madde ve malzeme giderlerinin oluşturduğu görülmektedir.

Radyasyon Onkolojisi Polikliniğinin toplam maliyeti 813.383,99" 'dir. Polikliniğin toplam maliyetinin % 74,85'i I. dağıtım esnasında, % 10,82'i II. dağıtım esnasında, % 14,32'si III dağıtım esnasında oluştuğu görülmektedir. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranının (%74,85), %46,02'i dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, %20,99 memur ücret ve giderleri, % 5,96' nı vergi resim ve harçların oluşturduğu görülmektedir.

Toplam maliyeti en düşük olan poliklinik ise 25.433,28" ile ağrı polikliniğidir. Polikliniğin toplam maliyetinin %84,65'i I. dağıtım esnasında, %1,03 II. dağıtım esnasında, %14,32'nin III dağıtım esnasında oluştuğu görülmektedir. Poliklinik YÜGY'den çok az hizmet almıştır. I. dağıtım esnasında oluşan giderin (%84,65) %70,01 dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, %5,50'i amortisman giderleri, % 5,20'i vergi resim ve harçlar,

Toplam maliyetlerin genel olarak en yüksek gözlendiği gider grubu %27,36 personel ücret ve giderleri, %24,76 ile özellikle de hekim personel ücret ve giderleridir. Hatta bazı polikliniklerde bu gider grubunun, toplam maliyetlerin %71'in üzerine çıkmış olduğu gözlenmiştir.

3.1.2. Kliniklerin Toplam Maliyet Dağılım Analizleri

Aşağıda hastanenin kliniklerinin toplam maliyetleri ve toplam maliyetlerinin yüzdesel olarak dağılımı Tablo 3.14’de sunulmaktadır. Analiz çalışmasında branş toplamları yerine birim maliyetleri alınmıştır. Branşları kendi içinde değerlendirerek analiz çalışması yapılmıştır.

Göğüs Hastalıkları Klinikleri içinde ; maliyeti en yüksek olan 3.333.739,46 ile 4.Göğüs Hastalıkları Kliniğidir. Toplam maliyetinin % 73,81’i I. dağıtım esnasında, % 13,15 II. dağıtım esnasında, % 13,04’nün III. dağıtım esnasında olduğu görülmektedir. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranının (%73,81) % 25,85’i personel ücret ve giderleri , %22,91’i dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, % 19,08’i ilk madde ve malzeme giderleridir. Kliniğin hizmet sunumu sırasında, fazla laboratuvar ve görüntüleme hizmetlerinden faydalandığı gözlenmiştir.

Yoğun Bakım Kliniği’in toplam maliyeti 6.795.630,53’ dir. Kliniğin toplam maliyetinin % 93,27’si I. dağıtım esnasında, %1,67’si II. dağıtım esnasında, %5,05’si III. dağıtım esnasında olduğu görülmektedir. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranının (%93,27) % 37,81’ini ilk madde ve malzeme giderleri, %31,12 personel ücret ve giderleri, %11,38’ini vergi resim ve harçlar oluşturmuştur.

Yandallar Kliniği’nin toplam maliyeti 4.098.643,47’ dir. Kliniğin toplam maliyetinin % 41,05’i I. dağıtım esnasında, % 45,91’i II. dağıtım esnasında, % 13,04’ü III. dağıtım esnasında olduğu görülmektedir. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranının (%41,05) % 18,86’sı ilk madde ve malzeme giderleri, % 10,04 dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri, % 8,83 personel ücret ve giderlerine aittir. Yandallar Kliniğinin % 45,91’i II. dağıtım esnasında gerçekleşen maliyeti YÜGY olan ameliyathane giderlerinin bu dağıtımda yüklenmesi sonucu oluşmuştur.

Göğüs Cerrahisi Klinikleri içinde; maliyeti en yüksek olan klinik 4.308.817,28 ile 1.Göğüs Cerrahisi Kliniğidir. Toplam maliyetinin % 47,26’sı I.

dağıtım esnasında, % 32,86'sı II. dağıtım esnasında, % 19,88'i III. dağıtım esnasında oluştuğu görülmektedir. Birimin doğrudan gideri olarak nitelendirilen birinci dağıtım oranının (%47,26) %15,14'ü personel ücret ve giderleri , % 14,39'nu ilk madde ve malzeme giderleri, %12,87'si dışardan sağlanan fayda ve hizmetlerdir. Kliniğin %32,86'sı II. dağıtım esnasında hesaplanan YÜGY olan ameliyathane giderlerinin bu dağıtımda yüklenmesi sonucu oluşmuştur.

Toplam maliyetlerin genel olarak en yüksek gözlendiği gider grubu kliniklerde %24,17 ile personel ücret ve giderleridir. Bu grubun içinde de %15,85 ile hekim ücret ve giderleri en yüksek oran ile dikkat çekmektedir.

4. HASTANENİN TOPLAM GELİRLERİ İLE TOPLAM GİDERLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Dr. S.S.Göğüs H. ve Cer. EAH'nin gelir ve giderleri karşılaştırıldığında, geliri giderinden fazla olan tek klinik yoğun bakım kliniğidir.

Hastanede sadece yoğun bakım kliniği elde ettiği gelirleri ile toplam giderlerini karşılayabilmekte; geri kalan bütün klinikler sağladıkları gelirler ile giderlerini karşılayamamaktadır.

Göğüs Hastalıkları ve Göğüs Cerrahisi Branşlarında Eğitim Araştırma hizmetleri yürütülen hastanede; göğüs hastalıkları klinikleri toplam giderin % 30,21 oluşturmaktadır. Göğüs Cerrahisi Klinikleri toplam giderin % 14.06 oluşturmaktadır. EÜGY içinde Göğüs Hastalıkları Branşları toplam gelirin %37,46'nı, gider toplamının ise %40,87'sini oluşturmaktadır.

Yapılan çalışmada hastane gelir yerleri tahsilat toplamının (**58.629.317,68**), giderleri toplamından (**77.171.620,96**) az (**-18 542 303,28**) olduğu (%31,63 oranında) tespit edilmiştir (**Tablo 19**).

5. FİİLİ TAM MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE HESAPLANAN POLİKLİNİK BİRİM MAALİYETLERİNİN SUT İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Yardımcı Üretim Maliyet Yerleri'nde oluşan birim maliyetlerin Esas Üretim Merkezleri'ne dağıtımı tamamlandıktan sonra birimlerin toplam maliyetleri bulunmuştur. Toplam maliyetler sonrası birim maliyetler hesaplanırken ayaktan ve yatarak hasta tedavi hizmeti veren birimlerin maliyetleri ayrı ayrı hesaplanmıştır. (Tablo 4.1).

Ayaktan Hasta gelirine sahip birimlerin toplam maliyetleri toplam poliklinik sayılarına bölünmüş ve birim maliyetler elde edilmiştir.. Oluşan birim Maliyetler Sağlık Uygulama Tebliği ile karşılaştırılmış ve aradaki fark tespit edilmiştir.(* ile belirtilen polikliniklerde SUT EK/10 B göre fiyatlandırılmamaktadır. Bu birimlerde hasta başına düşen toplam maliyet SGK tarafından kesintisiz ödenmektedir.)

Tüm Göğüs Hastalıkları ortalaması alınmıştır. Buna göre hasta başına düşen maliyet 75" 'dır. Ancak SUT EK/10 B göre ödenen 43" 'dır. Bu sonuca göre hasta başına yapılan harcamaların 32" 'sı SGK tarafından ödenmemektedir.

Tüm Yan Dal Poliklinikleri Ortalaması alınmış ve hasta başına düşen maliyet 52" bulunmuştur. Ancak SUT EK/10 B'e göre ödenen rakam 38" 'dir. Bu sonuca göre hasta başına yapılan harcamaların 14" 'si SGK tarafından ödenmemektedir.

Sonuç olarak hastanenin polikliniklerinde sunulan hizmetlerin tamamına yakın kısmının maliyetlerinin, SUT fiyatından daha fazla olması nedeniyle polikliniklerin hizmet sunum maliyetlerini karşılayamadıkları görülmektedir.

Tablo 20. Poliklinik Birim Maliyetleri

DR SUAT SEREN GÖĞÜS HAST. VE CER.EAH. 2011 POLİKLİNİK BİRİM MALİYETLERİ	Poliklinik Sayısı	3.DAĞITIM GİDER TOPLAMI	BİRİM MAALİYET	SUT EK-10/B	FARK	Poliklinik Sayı %	Poliklinik Gelir %
DAHİLİYE-1 PLK.	19.335	417.514	22	40	18	3,99%	1,41%
DAHİLİYE-2 PLK.	19.229	410.735	21	40	19	3,97%	1,39%
ONKOLOJİ PLK-1	4.055	1.078.112	266	*	###	0,84%	3,64%
ONKOLOJİ PLK-2	6.959	1.298.670	187	*	###	1,44%	4,39%
ONKOLOJİ PLK-3	6.310	1.129.731	179	*	###	1,30%	3,82%
ONKOLOJİ PLK. -4	6.238	1.153.576	185	*	###	1,29%	3,90%
ONKOLOJİ PLK.-5	4.739	965.443	204	*	###	0,98%	3,26%
ONKOLOJİ PLK-6	5.348	1.098.192	205	*	###	1,10%	3,71%
ONKOLOJİ PLK-7	3.296	618.085	188	*	###	0,68%	2,09%
UYKU PLK.	8.406	1.359.675	162	*	###	1,74%	4,59%
GÖĞÜS PLK-1	10.446	410.073	39	43	4	2,16%	1,39%
GÖĞÜS PLK-2	9.844	388.288	39	43	4	2,03%	1,31%
GÖĞÜS PLK-3	8.600	447.098	52	43	-9	1,78%	1,51%
GÖĞÜS PLK-4	11.785	577.206	49	43	-6	2,43%	1,95%
GÖĞÜS PLK-5	12.642	609.711	48	43	-5	2,61%	2,06%
GÖĞÜS PLK-6	10.971	562.192	51	43	-8	2,27%	1,90%
GÖĞÜS PLK-7	11.483	624.717	54	43	-11	2,37%	2,11%
GÖĞÜS PLK-28 S. GÜÇLÜ	4.638	200.069	43	43	0	0,96%	0,68%
GÖĞÜS PLK-9 HALİLÇOLAR	556	74.433	134	43	-91	0,11%	0,25%
GÖĞÜS PLK-10 S.AKTOĞU	686	53.973	79	43	-36	0,14%	0,18%
GÖĞÜS PLK-11 R. ÖZACAR	681	62.837	92	43	-49	0,14%	0,21%
ASTİM PLK	8.829	340.605	39	43	4	1,82%	1,15%
GÖĞÜS PLK-13 A. ÖZSÖZ	523	64.990	124	43	-81	0,11%	0,22%
GÖĞÜS PLK-14 ERBAYCU	3.693	569.103	154	43	-111	0,76%	1,92%
GÖĞÜS PLK-8	6.190	346.878	56	43	-13	1,28%	1,17%
GÖĞÜS PLK-16 TUKSAVUL	1.987	100.264	50	43	-7	0,41%	0,34%
GÖĞÜS PLK-17 U.YILMAZ	2.542	379.014	149	43	-106	0,52%	1,28%
GÖĞÜS PLK-21BÜYÜKŞİRİN	2.875	203.752	71	43	-28	0,59%	0,69%
GÖĞÜS PLK-23 BİLAÇEROĞLU	2.373	234.242	99	43	-56	0,49%	0,79%
ŞİGARA BIRAKMA PLK	5.014	167.154	33	43	10	1,04%	0,56%
TÜBERKÜLOZ PLK	5.861	207.399	35	*	###	1,21%	0,70%
ASP GÖĞÜS PLK	11.568	241.455	21	43	22	2,39%	0,82%
ÇOCUK PLK	2.332	182.645	78	32	-46	0,48%	0,62%
İNTANIYE PLK	2.682	234.384	87	40	-47	0,55%	0,79%
NÖROLOJİ PLK	16.282	349.284	21	37	16	3,36%	1,18%

PSİKİATRİ PLK	10.173	266.685	26	35	9	2,10%	0,90%
ASP PSİKİATRİ PLK	5.724	194.797	34	35	1	1,18%	0,66%
DERMATOLOJİ PLK-1	7.519	287.163	38	31	-7	1,55%	0,97%
DERMATOLOJİ PLK-2	5.839	211.884	36	31	-5	1,21%	0,72%
ASP DERMATOLOJİ PLK	11.750	231.339	20	31	11	2,43%	0,78%
FTR PLK-1	10.663	422.712	40	40	0	2,20%	1,43%
FTR PLK-2	9.968	402.173	40	40	0	2,06%	1,36%
ASP FTR PLK-1	6.716	274.409	41	40	-1	1,39%	0,93%
ASP FTR PLK-2	2.220	224.256	101	40	-61	0,46%	0,76%
FTR PLK-3	2.656	226.228	85	40	-45	0,55%	0,76%
GENEL CERR PLK-2	2.085	123.043	59	44	-15	0,43%	0,42%
GENEL CERR PLK-3	5.318	212.253	40	44	4	1,10%	0,72%
GENEL CERR PLK-4	4.201	155.264	37	44	7	0,87%	0,52%
GENEL CERR PLK-5	4.491	159.862	36	44	8	0,93%	0,54%
GENEL CERR PLK-6	3.478	154.807	45	44	-1	0,72%	0,52%
GÖĞÜS CERR PLK	13.042	786.144	60	43	-17	2,69%	2,66%
KALP DAMAR PLK	9.251	525.504	57	43	-14	1,91%	1,78%
ORTOPEDİ PLK-1	4.055	189.381	47	35	-12	0,84%	0,64%
ORTOPEDİ PLK-2	6.959	229.848	33	35	2	1,44%	0,78%
ÜROLOJİ PLK-1	2.839	182.110	64	44	-20	0,59%	0,62%
ÜROLOJİ PLK 2	2.300	166.175	72	44	-28	0,47%	0,56%
ÜROLOJİ PLK-3	4.240	177.802	42	44	2	0,88%	0,60%
ÜROLOJİ PLK-4	4.240	193.184	46	44	-2	0,88%	0,65%
KBB PLK-1	11.713	306.840	26	35	9	2,42%	1,04%
KBB PLK-2	10.527	274.433	26	35	9	2,17%	0,93%
GÖZ PLK-1	6.194	593.489	96	31	-65	1,28%	2,00%
GÖZ PLK-2	4.186	267.855	64	31	-33	0,86%	0,90%
ASP GÖZ PLK	1.271	147.524	116	31	-85	0,26%	0,50%
KADIN DOĞUM PLK	5.641	288.175	51	44	-7	1,16%	0,97%
AĞRI PLK	4.054	24.988	6	37	31	0,84%	0,08%
RADYASYON ONKO. PLK	8.451	875.672	104	*	###	1,74%	2,96%
ACİL SERVİS	45.230	2.967.045	66	*	###	9,34%	10,02%
DIŞ PLK-1	3.843	243.986	63	31	-32	0,79%	0,82%
DIŞ PLK-2	4.070	233.140	57	31	-26	0,84%	0,79%
DIŞ PLK-3	448	222.722	497	31	-466	0,09%	0,75%
TOPLAM	484.353	29.604.387				100,00%	100,00%

SONUÇ

Fiili tam maliyet sistemine göre gelir-gider hesaplamasına ilişkin 2011 takvim yılı bilanço ve gelir tablosu verilerine dayanarak değerlendirmenin yapıldığı bu çalışmada, araştırma sonuçlarından elde edilen bulgulara göre;

Giderler, gider yerleri itibariyle incelendiğinde ilk sırada esas üretim gider yerleri % 80,96 oranı ile 1. sırada, yardımcı üretim gider yerleri % 8,88 oranı ile 2. sırada, diğer gider yerleri % 5,62 oranı ile 3 sırada, yardımcı hizmet gider yerleri ise % 4,54 oranı ile 4. sırada yer almıştır.

Birim maliyet analizlerinde hastanenin poliklinik, kliniklerinin genel olarak hizmet üretim maliyetlerini karşılayamamaktadır..

i. Varsayımında da belirtildiği gibi döner sermaye gelirlerinin, giderleri karşılayamadığı görülmüştür. Hastanenin gelirleri ile giderleri karşılaştırıldığında, mevcut kliniklerden sadece yoğun bakım kliniği giderlerini karşılayabilmektedir.

ii. Varsayımında da öngörüldüğü gibi personel, ilaç ve tıbbi malzeme giderlerinin yüksek olduğu çalışma sonucunda görülmüştür. Hastanenin giderleri arasında en yüksek payı personel ücret ve giderleri % 37,53 oluştururken, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler % 30,80 oranı ile 2.sırada, ilk madde ve malzeme giderleri %21,43 oranı ile 3. sırada yer almıştır. En büyük gider unsuru olan personel ücret ve giderlerinin yaklaşık %55'i genel bütçe kaynaklarından sağlanmaktadır.

iii. Varsayımında da öngörüldüğü üzere hastanenin hizmet sunumundan sağlamış olduğu gelirleri, giderlerini karşılayamadığı görülmüştür.. Ancak genel bütçeden sağlanan katkılar (personel maaşları vb.) gelire eklediğinde hastane giderlerini karşılayabilmektedir.

Kamu Hastane Birlikleri oluşturulduğu ve devletten sağlanan katkının hedeflenen süreç içerisinde giderek azalacağı öngörüldüğünde hastanenin giderlerini karşılaması zorlaşacaktır. Bu nedenle, hastanenin en kısa sürede maliyet kontrolü yaparak giderlerini azaltması veya gelirlerini arttırması gerekmektedir. Bunun gereği olarak hastanelerde maliyet muhasebesi sisteminin kurulup işletilebilmesi için

öncelikle hastane yönetiminde maliyet bilincinin oluşturulması ve bu konuda yetkin olan kişilere görev/eğitim verilmesi gerekmektedir.

Hastanelerde gider çeşitleri, tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak sınıflandırılmalıdır. Sınıflandırma yapıldıktan sonra, ilk madde ve malzeme giderleri için veri kaynağı MKYS ve Hastane Yönetim Bilgi Sistemi olmalıdır. Hastanelerin madde ve malzeme giderlerini doğru tespit etmek için ana depolardan bölümlerdeki ara depolara, ara depolardan da tüketime gönderilen malzemelerin takibini iyi yapması gerekmektedir. Birimlerin tüketim kayıtlarını hangi birimin, kaç adet tükettiğinin detaylı bir şekilde bilgisayar ortamında tutulmalıdır.

Personel giderleri için veri kaynağı maaş modülü olmalıdır. Personelin hangi birimde ne kadar hizmet sunduğunun tespiti için elektronik personel takip sisteminin kurulması gerekmektedir.

Döner sermaye sisteminde kayıt altına alınan amortisman giderleri, genel bütçe sisteminde de takip edilmelidir. Her iki sistem de hastanenin alt birimleri bazında takip edilmelidir. Ayrıca amortisman giderlerinin doğru hesaplanabilmesi için alınan duran varlıkların alım tarihleri ve nerede kullanıldığı sistemde görülmeli ve bu giderler ilgili gider yerlerine yüklenmelidir.

Gider dağıtımlarının yapılması ve birim maliyetlerin tespit edilmesinde mali, tıbbi ve tıbbi olmayan işlemlerin istatistikleri önem kazanmaktadır. Hizmetler kayıt altına alınırken de hizmeti üreten birimin, ürettiği hizmetin, hizmetin adedinin ve hizmeti tüketenin sorgusunun alınabileceği yapının oluşturulması gerekmektedir.

Giderlerin dağıtımında kullanılan ölçütlerin büyük bir çoğunluğu (personel sayıları, birimlerin m²'leri, birimlerin su tüketimi vb.) maliyet muhasebesi sistemi kurulurken bir defa tespit edilecektir. Ölçütlerin tespiti ilk başta zor olsa da sistem kurulduktan sonra, sadece değişimlerin takip edilmesi yeterli olacaktır.

Ülkemizdeki sağlık sektörü ve hastanelerin genel yapısı dikkate alındığında, sağlık hizmetlerinin büyük bir kısmı kamu hastaneleri tarafından verilmektedir. Sağlık hizmetlerinin sunumunun uzmanlık, teknoloji ve özveri gerektirmesi, sağlık yatırımlarının pahalı olması ve hizmet sunumunda kullanılan ilaç ve tıbbi

malzemelerin büyük bir kısmının ithal ürünler olması nedenlerinden ötürü, **sağlık hizmeti pahalı ulaşılan bir hizmet** türüdür. Ancak insan sağlığının önemi ve yaşamın devam ettirilmesi gerçeği göz önüne alındığında, hizmetten yararlanmanın gerekliliği ve vazgeçilmez oluşu bir gerçektir. Hastanelerin bu hizmeti sunarken eğitilmiş ve çok sayıda personele ihtiyaç duyması kaçınılmaz olduğundan, personel giderleri toplam giderler içerisinde önemli bir yer tutmakta ancak hizmetin önemi dikkate alındığında katlanılması gereken bir maliyet olarak kabullenilmektedir. İlaç ve tıbbi malzeme giderlerinin yüksek olması daha öncede söylendiği gibi, örnek hastanemizin kanser ve diğer göğüs hastalıklarının tedavisini gerçekleştiren bir hastane olması nedeniyle, kullanılan ilaç ve malzemelerin ithal, özellikli ve pahalı olmalarıdır. Hastanemizin özelliği ve kamu hastanesi olması ve gider kalemleri dikkate alındığında, giderlerin düşürülmesinin zorluğu ortaya çıkmaktadır. Ancak hastane yönetiminin gelirleri arttırmak için, ildeki ve bölgedeki tek göğüs hastalıkları hastanesi olmanın avantajını etkin kullanmaları gerekmektedir.

Fiili tam maliyet yöntemine göre yapılan bu çalışmada sunulan hizmetlerin değerlendirilmesi, planlanması ve kar/zarar açısından değerlendirilip gerçekleşen maliyetleri daha ayrıntılı olarak ele alınmasını sağlamıştır. Ulaşılan doğru hizmet maliyetleri sayesinde yöneticilerin daha doğru kararlar almasına ve hizmet maliyetine ulaşmasına yardımcı olacaktır.

iv. ve v. varsayımında da ön görüldüğü gibi Hastane yöneticilerinin fiili tam maliyet yöntemi ile; sundukları hizmetlerin maliyetini doğru olarak belirlemek, israfi önlemek, fiyatlandırma ve maliyet tahminleri için gerekli bilgileri sağlamak, Maliyet-Hacim- Kar (MHK) analizi yapabilmek, finansal performansı değerlendirmek, sürekli iyileştirme yönünde çaba sarf etmek, yatırım kararlarının değerlendirilmek, gider kontrolü sağlamak, doğru planlama yapabilmeleri için maliyet yönetimi yaklaşımlarına gerekli önemi vermeleri ve bir maliyet sistemi kurmaları ile mümkün olabilecektir. Aksi takdirde kamuya ait hastane işletmelerinin devlet katkıları ile sürekli çalışabilmesi mümkün olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- Ak, B., **Hastane Yöneticiliği**, Ankara, 2010.
- Akar, Ç. **Devlet Hastaneleri Muhasebe Sistemi**, Sağlık Yönetimi Dergisi, Yıl: 1, Sayı: 1, 1987.
- Akar, Ç., Özalp, H., **Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmelerinde Yönetim**, Ankara, 1997.
- Akar, Ç., ve diğerleri, **DRG Maliyetlendirme Rehberi-1**, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirilmesi Projesi, (Versiyon 1), Hastane Gider Çeşitleri Hesap Planı ve Veri kaynakları Analizi, Ankara. 2006.
- Akar, Ç. ve diğerleri, **Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirilmesi Projesi, Klinik Maliyetlendirme Kalite Süreçlerinin Tanımlanması Raporu**, Ankara, 2008.
- Akdoğan, N., Sevilengül O., **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara, 1999.
- Akdoğan, N., **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, 2000.
- Akdoğan, N., **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara, 1998.
- Akdoğan, N., **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara, 1994; Altuğ O., "Maliyet Muhasebesi", İstanbul 1996.
- Akdoğan, N., **Tekdüzen Maliyet Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.
- Alpugan, O., Haftacı V., **M.S.U.G.T.'ne Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi**, I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi

Sempozyumu, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, Yayın No:152, (4-7 Mayıs), Aydın 1994.

Altuğ, O., **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, 1999, s.228

Atamanalp, C., Karcıoğlu R., Orhan S., **Maliyet Muhasebesi**, Erzurum, 2000.

Atasever, M., **Üniversite Hastanelerinin Mali Durumu**, Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Dergisi, Sayı: 20, Eylül-Kasım 2011.

Atış, C., **Ticari Bankalarda Maliyetler ve Yönetim Kararları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.

Baker, J., **Cost Accounting: A Guide to Utilizing Information and Technology for Effective Decision Making**, Mc, New York, 1999

Bullas, S., **Managing Hospital Quality And Cost**, Longman, United Kingdom, 1994.

Bursalı, N.Y., **Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama)**, İstanbul, 1990.

Büyükkışık, R.E., **Standart Maliyet Yönetimi**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 1, Sayı: 4, Mayıs 2001, ss.110.

Büyükkayıkçı, H., Şaşmaz N., **SSK İhtisas Hastanesinde Hemodiyaliz Seans Maliyeti: Fiili ve Standart Maliyet Karşılaştırması**, IV.Ulusal Sağlık ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, (27-28 Eylül), İstanbul 2001.

Büyükmirza, K., **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara 1998.

Can, H., Tuncer D., Ayhan, D.Y. **Genel İşletmecilik Bilgileri**, Ankara, 2004.

Cemalcılar, Ö., Önce, S., **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1999.

Cemalcılar, Ö., Benligiray Y., Sürmeli, F., **Genel Muhasebe**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2006.

- Cleverly, O.W., **Essentials Of Health Care Finance, An Aspen Publication**, An Aspen Publication, Third Edition, USA, 1992.
- Çaldağ, Y., Y. Ayanoglu, **Genel Muhasebe**, Ankara, 2004.
- Çatalca, H., **Hastane Hizmetlerinde Kalite Sağlamada ve Değerlemede Komitelerin Rolü**, Anadolu Üniversitesi A.Ö.F. Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, Haziran 1994.
- Çetiner, E., **Maliyet Muhasebesi: Teori ve Uygulama**, Ankara, 2004.
- Dalbay, Ö., Biçer I.H., **Bir Kamu Hastanesinde ISO – 9002:1994 Kalite Güvence Yönetimi Uygulamasının Hasta Memnuniyeti ve Bazı Performans Göstergelerine Etkisi**, İstanbul Teknik Üniversitesi (İTÜ) Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, 2012.
- Duman, Ö., **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara, 2010.
- Erden, S.A., **Üretim Ortamları, Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul, 2004.
- Erdoğan, N., **Maliyet Muhasebesi**, İzmir, 2002.
- Erkol, Ü., Ağırbaş İ., **Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama**, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, Cilt: 64, Sayı: 2, 2011.
- Ersoy, K., **Hastanelerde Kalite Kontrolü**, Toplum ve Hekim Dergisi, Nisan Sayısı, 1993.
- Finkler, S., **Essentials of Cost Accounting For Health Care Organizations**, An Aspen Publication, 1994.
- Gottlieb, A.J., **Healthcare Cost Accounting, Practice And Applications**, Healthcare Financial Manegemet Association, Westchester, 1989.
- Haftacı, V., **Maliyet Muhasebesi**, Trabzon, 2003.

- Hayran, O., H. Sur, **Hastane Yöneticiliği**, Ankara, 1997.
- Hostings, R.M., **Cost Management Strategies for Smaller Hospitals**, American Hospital Publishing, USA, 1993.
- Karakaya, M., **Üretim Yaşam Seyrindeki Değişim ve Standart Maliyet Sistemi**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, Nisan 1999.
- Karakaya, M., **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, 2004.
- Karakaya, M., **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- Kaufman, F., **Healthcare Financial Management**, A Primer on Hospital Accounting and Finance, 2005.
- Kaval, H., **Maliyetleme Yöntemleri ve Turizm İşletmelerinde Değerlemesi**, Ankara, 1989.
- Kavuncubaşı, Ş., **Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi**, Ankara, 2010.
- Kaya, S., Akbolat M., **Sakarya Devlet Hastanesinin Kalitesinin İç Müşterilerinin Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi**, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 3, 2003.
- Koçyiğit, S., **İşletme Araştırmaları Dergisi**, 3/1, 2011, s.69-88.
- Kömürcü, N., **Sağlık Hizmetlerinde Kalite**, Marmara Üniversitesi Hemşirelik Yüksekokulu Yayınları, İstanbul, 2006.
- Küçük, S., **Kısmi Maliyet Sistemleri ve Katkı Payı Analizi**, Adana, 1992.
- Lazol, İ., **Maliyet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2004.
- Menderes, M., **Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1994.

- Mert, H., **Hastane İşletmelerinde Maliyetleme ve Örnek Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.
- Mohammad T. G., **Sağlık Hizmetlerinde Kalite Yönetimi, SERVQUAL Analiz ile Değerlendirilmesi ve Ankara Ulus Devlet Hastanesinde Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- Neumann, R.B., Boles K.E., **Management Accounting for Healthcare Organizations**, Fifth Edition, 1998.
- Özcan, C., **Devlet Hastanelerinde TKY'nin Uygulanabilirliği, Sağlık Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçümü**, Haberal Eğitim Vakfı Yayınları, Ankara, 1997.
- Özkan, A., **Hastane Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.
- Özer, Ö., **Mali Tablolar Analizi: Hastane Örneği**, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Sayı: 6, Haziran 2012.
- Seçim, H., **Hastane İşletmeciliği**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1995.
- Seçim, H., Pekelman T., **Hastanelerde Verimliliği Yükseltici Uygulamalar**, A.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1-2, 1990.
- Sur, H., **Sağlık Yönetimi Gündeminin Yeni Gözdesi Akreditasyon**, Sağlık Bakanlığı Diyalog Dergisi, Sayı: 15, 2005.
- Sevilengül, O., **Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, Ankara, 1997.
- Sevilengül, O., **Genel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2011.

- Shepard, D.S., Hodgkin D., Anthony Y.E., **Analysis of Hospital Costs: A Manual for Managers**, USA, 2000.
- Sözbilir, H., **Hastanelerde Etkinliği Artırmada Yönetime Yardımcı Bir Araç Olarak Maliyet Bilgilerinin Kullanılması ve Afyon'da Bir Örnek Olay Çalışması**, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1986.
- Taş, Y., **Hastane İşletmelerinde Sağlık Hizmetleri Maliyetlerinin Hesaplanması ve KTÜ Farabi Hastanesi'nde Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990.
- Tengilimoğlu, D., **Hastanelerde Malzeme Yönetimi ve Önemi**, I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, Aydın 1994.
- Tokaç, A., **Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, İstanbul, 2005.
- Tokat, M., Kısaer H., **Hastanelerde Maliyet-Etkinlik ve Performans Analizi**, Ankara, 1991.
- Tüfekçi, F., Selek S., **Geri Püskürtme Yöntemi ve Diğer Maliyetleme Sistemleri ile Olan İlişkisi**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 3, 2009.
- Uslu, M.S., **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara, 1991.
- Üstün, R., **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, 1985.
- Üstün, R., **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, 1994.
- Üstün, R., **Yönetim Muhasebesi**, Eskişehir, 2005.
- Ward, J.W., **Health Care Budgeting and Financial Management for Non-Financial Managers**, USA, 1994.
- Whiteley, S., Ellis R., Broomfield S., **Health & Social Care Management**, London, 1996.

Yağcı, M. İ., Duman T., **Hizmet Kalitesi-Müşteri Memnuniyeti İlişkisinin Hastane Türlerine Göre Karşılaştırılması: Devlet, Özel ve Üniversite Hastaneleri Uygulaması**, Doğu Üniversitesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 2, 2006.

Yiğit, V., Ağırbaş İ., **Hastanelerde Maliyet-Performans Analizi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesi'nde Bir Uygulama**, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 3, Ankara 2003.

Yükücü, S., **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İzmir, 1999.

İnternet Kaynakları

Sağlık İşletmelerinde Gelir ve Gider Kalemleri,
<http://www.tkhk.gov.tr/TR,335/saglik-isletmelerinde-gelir-ve-gider-kalemleri.html>, Erişim Tarihi:18.11.2012.

Yiğit, V. **Hastane İşletmelerinin Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü**, MediMagazin, <http://www.medimagazin.com.tr/ana-sayfa/okuyucudan/tr-hastane-isletmelerinin-basarisinda-maliyet-yonetiminin-rolu-1-79-35510.html> , Erişim Tarihi: 22.11.2012.

Url-1: http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/ana_sayfa/, Erişim Tarihi: 24.11.2012

Url-2: (...) <http://www.izmirgogus.gov.tr/birimler/klinikler/> Erişim Tarihi:21.03.2013

Url-3: (...) <http://www.izmirgogus.gov.tr/birimler/klinikler/>, Erişim Tarihi;23.10.2013.

Tezler

ÇİL Koçyiğit S., **Faaliyete Dayalı Maaliyet Yöntemi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, 2006,

Kanun-Yönetmelik

05.01.1961 Tarih ve 224 Sayılı **Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi** Hakkında Kanun.

144 Sayılı **Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirildiği Bölgelerde Hizmetin Yürütülmesi** Hakkında Yönetmelik.

Özel Hastaneler Yönetmeliği.

T.C. Sağlık Bakanlığı **Yataklı Tedavi Kurumlar İşletme** Yönetmeliği.

Diğer

T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, SGK Sağlık Uygulama Tebliği ile Sağlık Hizmetlerinde Uygulama Birliği Sağlanıyor, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, Basın Duyurusu.

T.C. Sağlık Bakanlığı, TİG Uygulama Rehberi, Performans Yönetimi Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2011.

ÖZGEÇMİŞ

1966 Yılında Bulgaristan'ın Eskicuma ilinde doğdum. İlkokul 4 sınıfı orada tamamladım. 1977 yılında ailemle beraber Türkiye'ye göç ettim. Ortaokulu Buca Lisesi, Liseyi de İzmir Atatürk Sağlık Meslek Lisesinde tamamladım. 1994 Yılında Erzurum İbrahim Hakkı Sağlık Eğitim Enstitüsü Ana Çocuk Sağlığı bölümünü bitirdim. 2010 yılında İnönü Üniversitesi Malatya Sağlık Yüksek Okulu'nda Lisans Tamamladım. Halen Beykent Üniversitesi Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi Anabilim Dalında Yüksek Lisans öğrenimime devam etmekteyim. İzmir Dr. Suat Seren Göğüs Hastalıkları ve Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi'nde TİG birimi sorumlusu olarak çalışmaktayım.