

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Hastane ve Sağlık Kuruluşlarında
Yönetim Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

HASTANELERDE MALİYET YÖNETİM
SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA

Özlem YAMAN

2501060175

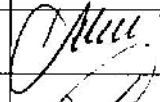
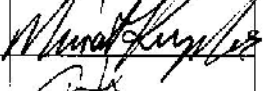
Tez Danışmanı
Doç.Dr.Yakup SELVİ

İSTANBUL, 2009

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

HASTANE VE SAĞLIK KURULUŞLARINDA YÖNETİM Bilim Dalında **2501060175** numaralı **ÖZLEM YAMAN**'IN hazırladığı "**HASTANELERDE MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA**" konulu **YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15. Maddesi uyarınca **18/11/2009 ÇARŞAMBA** günü saat.15.30'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin "**KABULÜ**"ne *** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
Doç.Dr. PROF.DR.YAKUP SELVİ	KABUL	
DOÇ.DR.FATİH YILMAZ	Kabul	
DOÇ.DR.MURAT KIYILAR	Kabul	
DOÇ.DR.AHMET KÖSE	Kabul	
YRD.DOÇ.DR.NAZLI KEPÇE jenerel	Kabul	

ÖZ

Ekonomide yaşanan hızlı değişim ve rekabet ortamı ile karşı karşıya olmaları işletmeler için maliyet kavramını önemli bir hale getirmiştir. Sağlık işletmeleri de bu değişimden etkilenmiş, teknolojinin yoğun kullanıldığı bir ortamda, sundukları hizmeti kaliteden ödün vermeden en iyi şekilde yerine getirirken maliyetlerini bilmek ve kontrol altında tutmak ihtiyacı duymuşlardır.

Özellikle kamu hastanelerinde yöneticiler hastaneyi verimli hale getirmek amacıyla yönetirken ücret belirlemek için insiyatif kullanamadıklarından, devlet tarafından belirtilen ücrete göre hizmet maliyetlerini ayarlamak durumundadırlar. Bu nedenle çok fonksiyonel işlevi olan hastanelerde üretilen hizmetin her aşamasında maliyetlerinin bilinmesi zarureti ortaya çıkmaktadır.

Ameliyathaneler, laboratuvarlar, poliklinikler, klinikler vb. yerlerde üretilen hizmetin her aşamasında maliyet analizleri yapılarak maliyetlerin hangi aşamada daha çok arttığı, maliyetleri arttıran unsurların neler olduğu tespit edilerek, kaliteyi de düşürmeden maliyetlerin nasıl aşağıya çekilebileceği konusunda gerekli müdahaleler yapılabilmektedir.

Ayrıca maliyetlerin bilinmesinin bir faydası da, üretilen hizmetlerin bazı aşamalarında görülebilecek maliyet artışları ve bu artışlara neden olan unsurlar aynı zamanda orada bir aksaklık ile işleyişi etkileyen bazı etkenlerin olduğu ve düzeltilmesi gerektiği konusunda da yönetime uyarıcı, yol gösterici olarak yardımcı olacaktır.

Bu tez kamuya ait bir özel dal hastanesinde sunulan sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin gerçekçi bir şekilde hesaplayıp analiz edilerek, yöneticilerin alacağı kararlarda yardımcı olmak amacı ile yapılmıştır. Hastanede maliyet yönetim sisteminin oluşturulması süreci ve bu süreçte karşılaştıkları sorunlar açıklanarak sistemin iyileştirilmesi için öneriler getirilmektedir.

ABSTRACT

Rapid change in economy makes cost analysis very important for businesses that are within a competitive environment. Healthcare organizations are also affected from this environment and they are in need of knowing and constraining the costs of their service while without any compromise from the quality of care in a technology-intensive setting.

Especially in public hospitals, to manage the health care in cost-efficient way managers cannot fix the prices and have the obligation of adjusting the costs of service according to the prices listed by the government. Thus in a hospital which is a multifunctional structure to be informed about the health care costs in every stage of the service is essential.

For example, in operating rooms, labs, out patient and inpatient clinics cost analysis must be performed in every stage of the conducted services in order to figure out at which stages of the service costs are increasing at the most. After determination of these stages it will be possible to find out the factors increasing the costs the most and interfere to the system in order to reduce the cost with no compromise form the quality.

Another benefit of the cost analysis is its guiding and suggestive role for the managers since during the cost analysis inadequacy or inefficiency of the structure may be revealed and managers may act accordingly.

The aim of this paper is to calculate and analyze the costs of health care services in a public subspecialty hospital and thus assisting the managers in decision making. Cost management system creating process and problems encountered during the process are explained and suggestions about improving the system is brought forward.

ÖNSÖZ

Son yıllarda sağlık hizmetlerinde maliyetler hızla yükselmekte olup, yoğun rekabet, yüksek kalite, müşteri tatmini gibi kavramlar, kaynaklardaki yetersizlik, hatalı ve verimsiz kullanımı gibi nedenler ile maliyetlerin hesaplanması önem kazanmaktadır.

Çalışmanın her aşamasında büyük destek veren danışmanım Doç.Dr.Yakup SELVİ'ye, uygulama esnasında yardımlarını esirgemeyen Prof.Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi'nin başta Hastane Müdürü Canan TOPAL'a olmak üzere katkıda bulunan tüm hastane çalışanlarına, beni her zaman destekleyen anneme, babama, eşime, tüm aileme ve arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar	xiv
ŞEKİLLER	xvi
GRAFİKLER.....	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ	xviii
GİRİŞ.....	1

I. BÖLÜM

SAĞLIK HİZMETLERİ VE HASTANELER

1.1. Sağlık Hizmetleri.....	3
1.1.1. Sağlık Kavramı ve Tanımı.....	3
1.1.2. Sağlık Hizmetleri.....	4
1.1.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri.....	5
1.1.2.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri.....	6
1.1.2.2.1. Birinci Basamak Sağlık Hizmetleri.....	7
1.1.2.2.2. İkinci Basamak Sağlık Hizmetleri.....	8
1.1.2.2.3. Üçüncü Basamak Sağlık Hizmetleri.....	8
1.1.2.3. Rehabilitasyon Edici Sağlık Hizmetleri.....	8
1.2. Hastanelerin Tanımı, İşlevleri ve Organizasyon Açısından Özellikleri.....	9
1.2.1. Hastanelerin Tanımı.....	9
1.2.2. Hastanelerin Fonksiyonları.....	10
1.2.2.1. Tıbbi Hizmet.....	10
1.2.2.2. Koruyucu ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri.....	10

1.2.2.3. Eğitim.....	11
1.2.2.4. Araştırma.....	11
1.2.3. Hastanelerin Sınıflandırılması.....	12
1.2.3.1. Verdikleri Tedavi Hizmetinin Türüne Göre Hastaneler.....	12
1.2.3.2. Mülkiyetine Göre Hastaneler.....	12
1.2.3.3. Yatak Kapasitelerine Göre Hastaneler.....	14
1.2.3.4. Hastaların Hastanede Ortalama Kalış Sürelerine Göre Hastaneler.....	14
1.2.4. Hastane İşletmesini Diğer İşletmelerden Ayıran Özellikler.....	14
1.2.4.1. Hastaneler Birer Hizmet Organizasyonlarıdır.....	15
1.2.4.2. Hastaneler Karmaşık Yapıda, Açık-Dinamik Sistemlerdir.....	17
1.2.4.3. Hastaneler Matriks Yapıda Faaliyet Gösteren Organizasyonlardır.....	18
1.2.4.4. Hastaneler Günde 24 Saat Hizmet Veren Organizasyonlardır.....	19
1.2.4.5. Hastanelerde Uzmanlaşma Düzeyi Çok Yüksektir.....	19
1.2.4.6. Hastanelerde Yapısal Olarak İşlevsel Bağımlılık Fazladır ve Faaliyetler Arasında Yüksek Düzeyde Eşgüdüm Gereklidir.....	19
1.2.4.7. Hastanelerde İnsan Kaynakları Profesyonel Kişilerden Oluşur.....	19

II. BÖLÜM

MALİYET VE MALİYET MUHASEBESİ

2.1. Maliyet.....	21
2.1.1. Maliyet Kavramı ve Tanımı.....	21
2.1.2. Maliyet, Harcama ve Gider Kavramları.....	22
2.1.3. Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	23
2.1.3.1. Maliyetlerin Türlerine Göre Sınıflandırılması.....	24
2.1.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....	24
2.1.3.1.2. İşgücü Maliyetleri.....	24
2.1.3.1.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Maliyetleri.....	24
2.1.3.1.4. Sabit Kıymetleri Kullanma Maliyetleri.....	25
2.1.3.1.5. Finansman Maliyetleri.....	25
2.1.3.1.6. Vergi, Resim ve Harç Maliyetleri.....	25
2.1.3.2. Maliyetlerin Faaliyet Hacmi Karşısındaki Davranışına Göre Sınıflandırılması.....	25
2.1.3.2.1. Sabit Maliyetler.....	25

2.1.3.2.2. Değişken Maliyetler.....	27
2.1.3.2.3. Yarı Değişken Maliyetler.....	28
2.1.3.3. Maliyetlerin İşletmenin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması.....	29
2.1.3.3.1. Satın Alma Maliyetleri.....	29
2.1.3.3.2. Üretim Maliyetleri.....	29
2.1.3.3.3. Pazarlama Maliyetleri.....	29
2.1.3.3.4. Satış ve Dağıtım Maliyetleri.....	30
2.1.3.3.5. Finansman Maliyetleri.....	30
2.1.3.3.6. Genel Yönetim Maliyetleri.....	30
2.1.3.4. Maliyetlerin Yüklenme Biçimine Göre Sınıflandırılması.....	30
2.1.3.4.1. Direkt Maliyet.....	31
2.1.3.4.2. Endirekt Maliyet.....	31
2.1.4. Maliyet Yeri.....	31
2.1.4.1. Esas Üretim Maliyet Yerleri.....	32
2.1.4.2. Yardımcı (Tali) Üretim Maliyet Yerleri.....	32
2.1.4.3. Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri.....	32
2.1.4.4. Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri.....	33
2.1.5. Maliyet Dağıtımı.....	33
2.1.5.1. Birinci Kademe Dağıtım.....	34
2.1.5.2. İkinci Kademe Dağıtım.....	35
2.1.5.2.1. Doğrudan Dağıtım Yöntemi.....	35
2.1.5.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi.....	35
2.1.5.2.2. Planlı Dağıtım Yöntemi.....	36
2.1.5.2.3. Matematik Yöntem.....	36
2.1.5.3. Üçüncü Dağıtım.....	36
2.2. Maliyet Muhasebesi	37
2.2.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı ve Tanımı.....	37
2.2.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları.....	39
2.3. Maliyet Bilgi Sistemi.....	40

III. BÖLÜM

HASTANELERDE MALİYET VE MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ

3.1. Hastanelerde Maliyet Kavramı.....	43
3.2. Maliyet Yönetim Sistemi Kavramı.....	45
3.2.1.Maliyetin Kapsamını Belirleyen Maliyet Yöntemleri.....	47
3.2.1.1. Tam Maliyet Yöntemi.....	47
3.2.1.2. Normal Maliyet Yöntemi.....	48
3.2.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi.....	49
3.2.2. Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Maliyet Yöntemleri.....	49
3.2.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	49
3.2.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	50
3.2.2.3. Standart Maliyet Yöntemi.....	50
3.2.3. Maliyetlendirme Şeklini Belirleyen Maliyet Yöntemi.....	52
3.2.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi.....	52
3.2.3.2. Safha Maliyet Yöntemi.....	54
3.2.3.3. Karma Maliyet Yöntemi.....	56
3.3. Hastanelerde Maliyet Sisteminin Kuruluş Süreci.....	57
3.3.1. Nihai Ürünün Tanımlanması.....	57
3.3.2. Esas, Yardımcı ve Yardımcı Hizmet Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi.....	59
3.3.3. Maliyet Türlerinin Belirlenmesi.....	60
3.3.3.1.Maliyetlerin Türlerine Göre Sınıflandırılması.....	60
3.3.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....	60
3.3.3.1.1.1. İlk Madde ve Malzeme İhtiyacının Belirlenmesi.....	61
3.3.3.1.1.2. İlk Madde ve Malzemenin Satın Alınması.....	62
3.3.3.1.1.3. İlk Madde ve Malzemenin Teslim Alınması ve Depolanması.....	63
3.3.3.1.1.4. İlk Madde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi.....	63
3.3.3.1.1.5. İlk Madde ve Malzemenin Envanter Değerlemesi.....	63
3.3.3.1.1.5.1. Maliyet Esasına Göre Değerleme.....	63
3.3.3.1.1.5.2. Standart Maliyetle Değerleme.....	64
3.3.3.1.1.5.3. Piyasa Fiyatı ile Değerleme.....	64
3.3.3.1.2. İşgücü Maliyetleri.....	64
3.3.3.1.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Maliyetleri.....	64

3.3.3.1.4. Sabit Kıymetleri Kullanma Maliyetleri.....	64
3.3.3.1.5. Finansman Maliyetleri.....	65
3.3.3.1.6. Vergi, Resim ve Harç Maliyetleri.....	65
3.3.3.2. Maliyetlerin Faaliyet Hacmi Karşısındaki Davranışına Göre Sınıflandırılması.....	65
3.3.3.2.1. Sabit Maliyetler.....	65
3.3.3.2.2. Değişken Maliyetler.....	65
3.3.3.2.3. Yarı Değişken Maliyetler.....	65
3.3.3.3. Maliyetlerin İşletmenin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması.....	66
3.3.3.3.1. Hizmet Üretim Maliyetleri.....	66
3.3.3.3.2. Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri.....	66
3.3.3.3.3. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyetleri.....	66
3.3.3.3.4. Genel Yönetim Maliyetleri.....	66
3.3.3.4. Maliyetlerin Yüklenme Biçimine Göre Sınıflandırılması.....	67
3.3.3.4.1. Direkt Maliyetler.....	67
3.3.3.4.1.1. Direkt Malzeme.....	67
3.3.3.4.1.2. Direkt İşçilik.....	67
3.3.3.4.2. Endirekt Maliyetler.....	68
3.3.3.4.2.1. Endirekt Malzeme.....	68
3.3.3.4.2.2. Endirekt İşçilik.....	68
3.3.3.4.2.3. Diğer Endirekt Maliyetler.....	68
3.3.4. Maliyetlerin Esas ve Yardımcı Maliyet Yerlerine Dağıtımı.....	69
3.3.5. Yardımcı Maliyet Yerlerinde Oluşan Maliyetlerin Esas Maliyet Yerlerine Dağıtımı.....	71
3.3.6. Her bir Esas Maliyet Yerlerinde Oluşan Toplam ve Birim Maliyetlerin Belirlenmesi.....	72
3.3.7. Sonuçların Raporlanması.....	73

IV. BÖLÜM

PROF.DR.N.REŞAT BELGER BEYOĞLU GÖZ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ'NDE MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ UYGULAMASI

4.1. Uygulamanın Amacı.....	75
4.2. Uygulama Yapılan Hastanenin Tanıtımı.....	75
4.3. Uygulamanın Yöntemi.....	78

4.4. Hastanede Maliyet Yönetim Sisteminin Oluşturulma Süreci.....	79
4.4.1. Hastanedeki Mevcut Durumun İncelenmesi	79
4.4.1.1.Muhasebe Bölümünün Mevcut Durumunun İncelenmesi ve Karşılaşılan Sorunlar.....	80
4.4.1.2.Hastane Depo Birimlerinin Mevcut Durumunun İncelenmesi ve Karşılaşılan Sorunlar.....	82
4.4.2. Verilen Hizmetin Tanımlanması.....	84
4.4.3. Maliyet Türlerinin Tespiti.....	85
4.4.3.1. Maliyetlerin Fonksiyon Esasına Göre Sınıflandırılması.....	85
4.4.3.2. Maliyetlerin Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılması.....	85
4.4.3.2.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....	85
4.4.3.2.2. İşgücü Maliyetleri.....	85
4.4.3.2.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler.....	85
4.4.3.2.4. Vergi, Resim ve Harçlar.....	86
4.4.3.2.5. Amortismanlar ve Tükenme Payları.....	86
4.4.4. Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi.....	86
4.4.4.1. Esas Hizmet Maliyet Yerleri.....	86
4.4.4.1.1.Ameliyathane Maliyet Yeri	86
4.4.4.1.2. Klinik Maliyet Yeri.....	86
4.4.4.1.3. Poliklinik Maliyet Yeri.....	86
4.4.4.1.4. Göz Tetkik Maliyet Yeri.....	87
4.4.4.1.5. Radyoloji Maliyet Yeri.....	87
4.4.4.1.6. Laboratuvar Maliyet Yeri.....	87
4.4.4.1.7. Elektrokardiyografi (EKG) Maliyet Yeri.....	87
4.4.4.2. Yardımcı Maliyet Yerleri.....	87
4.4.4.2.1. Eczane Maliyet Yeri.....	87
4.4.4.3. Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri.....	87
4.4.4.3.1. Hastane İdaresi.....	87
4.4.4.3.2. Yemekhane Maliyet Yeri.....	87
4.4.4.3.3. Teknik Birimler Maliyet Yeri.....	87
4.4.4.3.4. Sterilizasyon Maliyet Yeri.....	88
4.4.4.3.5. Çamaşır Yıkama ve Ütüleme Maliyet Yeri.....	88
4.4.5. Malzemelerin Sınıflandırılması, Hasta Maliyet Kartının Oluşturulması ve	

Yeni Hesap Planının Düzenlenmesi.....	88
4.4.6. Birinci Maliyet Dağıtımı.....	89
4.4.6.1. İlk Madde ve Malzemeler.....	90
4.4.6.2. İşgücü Maliyetleri.....	90
4.4.6.3. Elektrik Gideri.....	91
4.4.6.4. Su Gideri.....	92
4.4.6.5. Isıtma Gideri.....	93
4.4.6.6. Haberleşme Gideri.....	93
4.4.6.7. Temizlik Hizmet Alımı Gideri.....	93
4.4.6.8. Veri Giriş ve Kontrol Elemanı Hizmet Alımı Gideri.....	94
4.4.6.9. Teknik Birimler Muhtelif Bakım ve Onarım Hizmet Alımı Gideri.....	95
4.4.6.10. Güvenlik Hizmet Alımı Gideri.....	95
4.4.6.11. İlaçlama Hizmet Alımı Gideri.....	95
4.4.6.12. Diğer Hizmet Alımları Gideri.....	95
4.4.6.13. Amortisman Gideri.....	96
4.4.6.14. Kırtasiye Gideri.....	96
4.4.6.15. Makine Tesisat Bakım Onarım Gideri.....	97
4.4.6.16. Bilgisayar Bakım Onarım Gideri.....	98
4.4.6.17. Yapı Tesis Onarım Gideri.....	98
4.4.7. İkinci Maliyet Dağıtımı.....	101
4.4.7.1. Yemekhane Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı.....	102
4.4.7.2. Teknik Birimler Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı.....	103
4.4.7.3. Çamaşır Yıkama ve Ütüleme Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı.....	103
4.4.7.4. Sterilizasyon Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı.....	104
4.4.7.5. Eczane Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı.....	104
4.4.8. Her bir Esas Maliyet Yerlerinde Oluşan Toplam ve Birim Maliyetlerin Belirlenmesi.....	108
4.4.8.1. Ameliyat Olan Örnek Bir Hastanın Birim Hizmet Maliyetini Belirlemeye Yönelik Uygulama.....	112
4.4.8.2. Poliklinikte Muayene Olan ve Laboratuar Tetkiki Yapılan Örnek Bir Hastanın Birim Hizmet Maliyetini Belirlemeye Yönelik Uygulama.....	114
4.4.9. 2009 Yılı Hizmet Maliyetleri İçin Öngörüle Bulunma.....	115
4.4.10. Raporlama.....	118

SONUÇLAR VE ÖNERİLER.....	127
KAYNAKLAR.....	130
EK-1 PROTOKOL.....	134
EK-2KESİN MİZAN.....	135

TABLOLAR

Tablo 1- Maliyet Dağıtım Tablosu.....	34
Tablo 2- Maliyet Dağıtım Tablosu.....	36
Tablo 3- Hasta Maliyet Kartı.....	53
Tablo 4- Safha ve Sipariş Maliyet Yöntemi.....	54
Tablo 5- Maliyet Dağıtım Tablosu.....	69
Tablo 6- Hastanelerin Yardımcı Maliyet Yerlerinde Toplanan Maliyetlerini Esas Maliyet Yerlerine Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları.....	72
Tablo 7- Maliyetleri Ürünlere Yükleme Anahtarları.....	73
Tablo 8- Hastanede Çalışan Mevcut Personel Dağıtımı.....	76
Tablo 9- Hastaneye Ait İstatistik Bilgiler (2008).....	77
Tablo 10- Örnek Hasta Maliyet Kartı.....	89
Tablo11- İşgücü Maliyetlerinin Maliyet Yerlerine Göre Dağılımı.....	90
Tablo12- Elektrik Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı.....	91
Tablo 13- Su Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı.....	92
Tablo 14- Isıtma Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı.....	93
Tablo 15- Temizlik Hizmet Alımı Giderinin Maliyet Yerine Göre Ücret Dağıtımı....	93
Tablo 16- Veri Giriş ve Kontrol Elemanı Hizmet Alımı Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı.....	94
Tablo 17- İlaçlama Hizmet Alımı Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı.....	95
Tablo 18- Amortisman Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı	96
Tablo 19- Kırtasiye Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı.....	97
Tablo 20- Makine Tesisat Bakım Onarım Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı.....	97
Tablo 21- Birinci Dağıtım.....	99
Tablo 22- Yemekhane Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı.....	102
Tablo 23- Teknik Birimler Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı.....	103
Tablo 24- Çamaşır Yıkama ve Ütüleme Maliyet Yeri İkinci Dağıtımı.....	104
Tablo 25- Sterilizasyon Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı	104
Tablo 26- Eczane Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı.....	105
Tablo 27- İkinci Dağıtım.....	106
Tablo 28- Maliyetleri Hizmetlere Yükleme Hadleri.....	108
Tablo 29- Ameliyat Gruplarına Göre Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Ameliyat Sayıları.....	109
Tablo 30-Röntgen İçin Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları.....	110

Tablo 31-Laboratuar Tetkikleri İçin Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları.....	111
Tablo 32- Ameliyat Olan Örnek Hastaya Ait Malzeme Listesi.....	112
Tablo 33- Örnek Hasta Ameliyat Maliyeti.....	114
Tablo 34-Örnek Hasta Laboratuar Tetkik Listesi.....	114
Tablo 35-Birinci Dağıtım (2009).....	119
Tablo 36-İkinci Dağıtım (2009).....	121
Tablo 37-Ameliyat Gruplarına Göre Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Ameliyat Sayıları (2009 Tahmini).....	124
Tablo 38-Röntgen İçin Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları (2009 Tahmini).....	125
Tablo 39- Laboratuar Tetkikleri İçin Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları (2009 Tahmini).....	125

ŞEKİLLER

Şekil 1- Sağlığı Etkileyen Faktörler.....	4
Şekil 2- Toplam Sabit Maliyet Eğrisi.....	26
Şekil 3- Ortalama Sabit Maliyet Eğrisi.....	26
Şekil 4- Değişken Maliyet Eğrisi.....	27
Şekil 5- Ortalama Değişken Maliyet Eğrisi.....	28
Şekil 6- Yarı Değişken Maliyet Eğrisi.....	29
Şekil 7- Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi.....	38
Şekil 8- Muhasebe Bilgi Sistemi.....	41
Şekil 9- Hastanelerde Üretim Süreci	58
Şekil 10- Malzeme Yönetim Süreci.....	61

GRAFİKLER

Grafik 1- Türkiye’deki Hastanelerin Kurumlara Göre Dağılımı.....	13
Grafik 2- Ameliyat Sayıları (2006-2008).....	116
Grafik 3- Poliklinik Sayıları (2006-2008).....	117
Grafik 4- Yatan Hasta Sayıları(2006-2008).....	117

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e:	Aynı eser
a.g.e:	Adı geçen eser
bs:	Basım
bsk:	Baskı
C:	Cilt
Çev:	Çevirmen
ÇKYS:	Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi
Dk:	Dakika
Ed:	Editör
EEG:	Elektroensefalografi
EKG:	Elektrokardiyografi
EMG:	Elektromiyografi
FFA:	Fundus Fluorescein Anjiyografisi
FİFO:	Firts in firts out
KBB:	Kulak Burun Boğaz
MSB:	Milli Savunma Bakanlığı
No:	Numara
OCT:	Optical Cohorence Tomograpfy
s.:	Sayfa
SB:	Sağlık Bakanlığı
USG:	Ultrasonografi
Uzm:	Uzman
vb:	Ve benzeri
vd:	Ve diğerleri
WHO:	World Health Organization (Dünya Sağlık Örgütü)
Yrd:	Yardımcısı

GİRİŞ

Günümüzdeki yoğun rekabet ortamında işletmelerin üretmiş oldukları tüm mal ve hizmetlerin maliyetinin hesaplanması, kontrol altında tutulması ve raporlanarak etkin bir maliyet sistemi oluşturulması artan bir ivmeyle önem kazanarak zorunluluk haline gelmektedir. Yöneticiler üretmiş oldukları mal veya hizmetlerin maliyetlerini oluşturan tüm gider unsurlarını ayrı ayrı tespit edip maliyetlerini hesaplayarak ona göre fiyat stratejilerini belirlerken, kaliteden ödün vermeden hizmetlerini sunmak zorundadırlar.

Maliyet analizlerinin teknolojik gelişmelere paralel olarak geçmişe oranla günümüzde daha kolay ve kısa sürede yapılabilmesine karşılık, birçok işletme maliyetlerini gerçekçi bir şekilde hesaplayamamaktadır. Maliyet analizlerini yapmayan işletmeler ayakta duramamakta veya faaliyetlerini güçlüklerle sürdürebilmekte, hatta zaman zaman mali yapılarına müdahaleler yapmak zorunda kalmaktadır.

Özel veya kamu tüm işletmelerde olduğu gibi sağlık kurum ve kuruluşlarının da sundukları sağlık hizmetlerinin maliyetlerini bilmek, kontrol altında tutmak ve buna göre fiyat politikaları ile ücretlendirmelerini ayarlamak zorunda oldukları bilinen bir gerçektir.

Maliyet hesaplamaları yapılırken göz önüne alınan girdilere bakıldığında her ne kadar ücretler ısıtma, aydınlatma, enerji ve vb. gibi ana kalemler değişirse de teknolojik gelişmelere paralel olarak diğer girdiler çeşitlilik arz etmekte; hatta mal veya hizmet üretiminde kullanılan teknik ekipmanların temini, bakımları ve onarımları teknolojik gelişmelerin doğal sonucu olarak hayli masraflı olarak maliyetlerini etkilemektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere sağlık kurumu ve kuruluşları da diğer ticari işletmeler gibi maliyetlerini hesaplamak zorundadırlar; Ancak sağlık kurum ve kuruluşları maliyet-fiyat ayarlamalarını yaparken her zaman kendi başlarına karar vermeleri mümkün olamamaktadırlar. Şöyle ki ülkemizde sosyal güvenlik kurumları devlet kurumu olduğundan, fiyatlandırmayı da Sosyal Güvenlik Kurumu veya Maliye Bakanlığı yapmakta, tüm resmi, özel veya üniversite ve vakıflara bağlı sağlık kurum ve kuruluşları da bu fiyatlandırmaya uymak zorunda kalmaktadırlar.

Bu durumda maliyete göre fiyat belirleme yerine, mevcut fiyatlara göre maliyetlerini ayarlama, kaliteyi de düşürmeden, mümkün olduğunca maliyetleri aşağı çekmek gibi rekabeti de zorlaştıracak bir durum ortaya çıkmakta, bu durum da doğru, sağlıklı yapılmış, gerçek maliyet ölçümlerinin önemini bir kez daha göz önüne sermektedir.

Bu tezin amacı kamuya ait bir özel dal hastanesinde sunulan sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin gerçekçi bir şekilde hesaplayıp analiz edilerek, yöneticilerin alacağı kararlarda yardımcı olmaktır.

Çalışma dört bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde sağlık hizmetlerinin çeşitleri, hastanelerin tanımı, işlevleri, özellikleri, sınıflandırılması, hastane işletmesini diğer işletmelerden ayıran özellikler açıklanmaktadır. Maliyet ve maliyet muhasebesi kavramlarının ele alındığı ikinci bölümde maliyetlerin sınıflandırılması, maliyet yeri, maliyet dağıtımı, maliyet bilgisi konuları üzerinde durulmaktadır. Üçüncü bölüm hastanelerde maliyet, maliyet yönetim sistemi, maliyet yöntemleri ve hastanelerde maliyet sistemi kurulma sürecinden oluşmaktadır. Dördüncü bölüm ise, Prof.Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi'nde maliyet yönetim sisteminin kurulmasına yönelik bir uygulamayı içermektedir.

I. BÖLÜM

SAĞLIK HİZMETLERİ VE HASTANELER

Birinci bölümde sağlık, sağlık hizmetleri, hastaneler, hastanelerin sınıflandırılması ve hastanelerin fonksiyonları kavramları ele alınmaktadır.

1.1. Sağlık Hizmetleri

1.1.1. Sağlık Kavramı ve Tanımı

Sağlıklı olma ve sağlıklı bir çevre içinde yaşama hakkı, temel insan haklarının başında gelmektedir. Bu temel hakkın, bugünkü içeriğinden farklı olsa da, insanlık tarihi kadar eski bir geçmişi bulunmaktadır.

Sağlık kavramı farklı biçimlerde tanımlanmakla birlikte günümüzde Dünya Sağlık Örgütü'nün geliştirmiş olduğu sağlık tanımı büyük ölçüde kabul görmektedir. Dünya Sağlık Örgütü, sağlığı, “yalnızca hastalık ve sakatlık durumunun olmayışı değil, aynı zamanda bedensel, ruhsal ve sosyal yönden tam bir iyilik durumu”¹ olarak tanımlamaktadır.

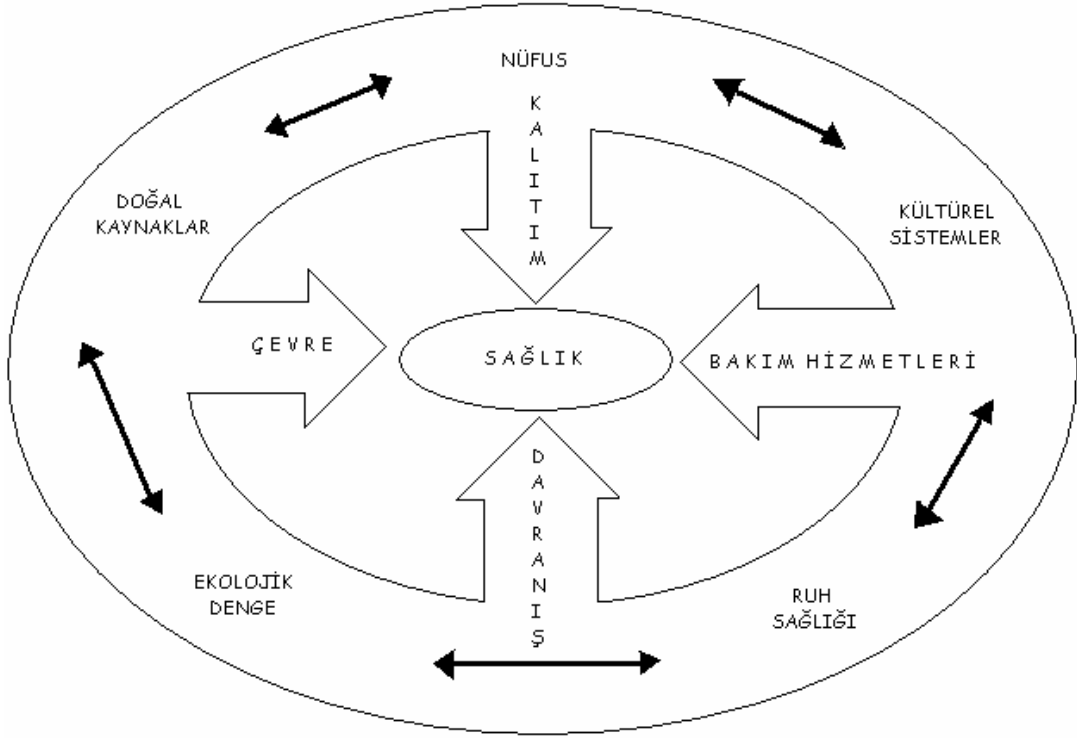
Bedenen ve ruhen tam iyilik durumunu anlamak kolaydır. Ancak, sosyal yönden iyilik durumu ve bunun sağlıkla olan ilişkisi üzerinde durmak gerekir. Sağlıklılık ve hastalık durumları kişinin sosyal ve ekonomik durumu ile yakından ilgilidir.² Şekil 1’de görüldüğü gibi sağlık, doğal kaynaklar, kişilik özellikleri, kültür, çevre, davranış, kalıtım ve sağlık bakım hizmetleri ile etkileşim halinde olan psiko-sosyal bir sistem olup, birçok hastalığın temel nedenleri arasında bozuk bir çevrede yaşamak, yanlış inanışlar, eğitim yetersizliği, ekonomik yetersizlikler sonucu iyi beslenememe, sağlık hizmetlerinden yeterince faydalanamama gibi faktörler sayılmaktadır. Asıl önemli nokta, kişinin yalnızca biyolojik olarak sağlam değil, mutlu, müreffeh ve toplum içinde saygın bir konumda olduğu ölçüde sağlıklı olarak kabul edilmesi gerektiğidir.³

¹ WHO- Constitution, International Health Watch, çevrimiçi: <http://www.who.int/about/definition/en/print.html>, 02.02.2009.

² Zafer Öztekin, **Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi ve Sağlık Ocağı Yönetimi**, Ankara, 2004, s.55.

³ Münevver Menderes, Korkut Ersoy, “Genel Sistem Kuramı ve Sağlık Sistemi, Hastane Sistemi ve Hasta Bakım Alt Sistemi”, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed.Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.43. & Zafer Öztekin, **a.g.e.**, s.55.

Şekil 1: Sağlığı Etkileyen Faktörler



Kaynak: Şahin Kavuncubaşı, **Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.34.

T.C.Anayasasının 56.maddesinde belirtildiği gibi, “Herkes sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir.” Bu nedenle sağlığı korumak ve daha iyiye götürmek, hastalıkların oluşumunu önlemek, hastalananlara olanaklar elverdiği ölçüde erken dönemde tanı koyarak tedavi etmek ve böylece insanların mutlu ve uzun bir yaşam sürmesini sağlamak için sağlık hizmetlerinin iyileştirilmesine çalışılmalıdır.

1.1.2. Sağlık Hizmetleri

Kişilerin ve toplumların sağlıklarını korumak, hastalıklarında tedavilerini yapmak, tam olarak iyileşmeyip sakat kalanların başkalarına bağımlı olmadan yaşayabilmelerini sağlamak ve toplumun sağlık düzeyini yükseltmek için yapılan planlı çalışmaların tümüne “sağlık hizmetleri” denilmektedir.⁴

⁴ Zafer Öztekin, a.g.e., s.56.

Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkında Kanun’da sağlık hizmetleri “insan sağlığına zarar veren çeşitli faktörlerin yok edilmesi, bedeni ve ruhi kabiliyet ve melekeleri azalmış olanların işe alıştırılması (rehabilitasyon) için yapılan tıbbi faaliyetler” olarak tanımlanmaktadır.⁵

Sağlık hizmetlerinin temel amacı, kişilerin hasta olmamalarını sağlamak, yani onları hastalıklardan korumaktır. Ancak, her türlü çabaya karşın herkesi, her hastalıktan korumak mümkün olmaz. İşte o zaman sağlık hizmetlerinin ikinci amacı olan “hastaların tedavisi” söz konusu olur. Bugünkü bilgilerle ve var olan yöntemlerle her hasta tam olarak iyileştirilemez; bazıları ölür, bazıları ise sakat kalır. Sağlık hizmetlerinin üçüncü amacı, sakatların başkalarına bağımlı olmadan, kendi kendilerine yeter biçimde yaşamalarını sağlamak, yani rehabilite etmektir.⁶

Sağlık hizmetleri, sağlık kurumları tarafından sunulmaktadır ve koruyucu sağlık hizmetleri, tedavi hizmetleri ve rehabilitasyon hizmetleri olarak üç ana grupta toplanmaktadır. Sağlık kurumları ürettikleri sağlık hizmetinin türüne göre farklılaşmakla birlikte üç grupta toplanan sağlık hizmetini değişik düzeyde üretmektedir. Örneğin bir sağlık ocağı, temel işlevi koruyucu sağlık hizmeti sunmak olmasına rağmen, teşhis ve tedavi hizmetleri ile sağlığın geliştirilmesi ile ilişkili (sağlık eğitimi gibi) hizmetler de sağlamaktadır. Aynı şekilde hastaneler de temel işlevi olan yataklı tedavi hizmetlerinin sunumu yanında, koruyucu sağlık hizmetleri, rehabilitasyon hizmetleri ve sağlığın geliştirilmesi (sigarayı bıraktırma programı gibi) hizmetlerini de sunmaktadır.⁷

1.1.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri:

Koruyucu sağlık hizmetleri ayrıca kişiye ve çevreye yönelik olmak üzere iki grupta ele alınır. Çevreye yönelik olan hizmetler, genellikle mühendislik hizmetlerini içeren, hekimlerin doğrudan görev almadıkları hizmetlerdir. Çevreye yönelik koruyucu hizmetlerde hekimler danışmanlık ya da denetim hizmetleri ile

⁵ Mustafa Güler, **Hekimler ve Tabip Odası Yöneticileri İçin Mevzuat**, 3.bsk, Ankara, 2001, s.39.

⁶ Zafer Öztekin, **a.g.e.**, s.56.

⁷ Şahin Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.34.

görevlendirilebilirler. Ancak kişiye yönelik olan koruyucu hizmetlerin tamamı başta hekimler olmak üzere sağlık personeli tarafından yapılması gereken hizmetlerdir.⁸

“Kişiye yönelik koruyucu hizmetler:

- Bağışıklama
- Hastalıkların erken tanı ve tedavisi
- İlaçla koruma
- Kişisel temizlik ve bakım
- Yeterli ve dengeli beslenme
- Aşırı doğurganlığın kontrolü
- Sağlık eğitimi

Çevreye yönelik koruyucu hizmetler:

- Besin kontrolü ve güvenliği
- Yeterli ve temiz su sağlanması
- Hava kirliliğinin kontrolü
- Atıkların kontrolü
- Konutların sağlığı
- İş ortamında sağlığı tehdit edebilecek etkenlerin kontrolü.”⁹

1.1.2.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri:

Sağlık durumu bozulan kişilerin, eski sağlık düzeylerine ulaşmalarını sağlamak üzere verilen sağlık hizmetleridir. Tedavi edici sağlık hizmetleri, temel olarak hekim sorumluluğunda, diğer sağlık profesyonellerinin katkılarıyla gerçekleştirilir.

Hizmet kapsamı ve hizmet yoğunluğu kriteri esas alınarak yapılan sınıflamaya göre tedavi edici sağlık hizmetleri;

1. Birinci Basamak Sağlık Hizmetleri
2. İkinci Basamak Sağlık Hizmetleri
3. Üçüncü Basamak Sağlık Hizmetleri.”¹⁰

⁸ Zafer Öztekin, **a.g.e.**, s.56.

⁹ Osman Hayran, “**Sağlık Hizmetleri**”, **Hastane Yöneticiliği**, s.1 Ed.Osman Hayran, Haydar Sur, İstanbul, Nobel Tıp Kitapevi, 1997, s.17.

¹⁰ Şahin Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.39.

1.1.2.2.1. Birinci Basamak Sağlık Hizmetleri:

Toplum içindeki bireylere ve ailelere bir bütün olarak ulaşabilen, toplumun sağlık sorunlarını çözebilen, sağlığı koruyan, hastalara evde ve ayakta tedavi hizmeti veren sağlık kuruluşlarıdır.¹¹

Hasta ya da sağlam olsun bütün kişilerin ilk başvurduğu sağlık kuruluşlarıdır ve buralarda genellikle hasta yatağı yoktur. Birinci basamak sağlık kuruluşlarında iyileştirici ve koruyucu sağlık hizmetleri entegre bir biçimde verilir. Kişilerin yaşadıkları yerleşim yerlerine en yakın olan, periferde yer alan kuruluşlardır. Yataklı tedavi kuruluşlarının, yani hastanelerin önünde birer filtre görevi görürler.¹²

Birinci kademe sağlık hizmetleri (primary care) sağlık hizmetleri sürecinde ilk basamağı oluşturur. Birinci kademe sağlık hizmetlerine toplumun her gün ihtiyaç duyduğu sağlık hizmetleri de diyebiliriz. Bu hizmetler geniş bir sağlık hizmetleri kadrosu gerektirir. Birinci kademe sağlık hizmetleri sunan sağlık personelinin, örneğin sağlık ocakları hekim ve sağlık memurlarının en önemli görevi hastayı doğru yönlendirmek, teşhis ve tedavisi mevcut olanaklar içinde mümkün değilse daha üst sağlık kuruluşlarına sevk etmektir.¹³

“Türkiye’de birinci basamak sağlık kuruluşları arasında yer alan hizmet birimlerinin başlıcaları şunlardır:

- Sağlık evi
- Sağlık ocağı
- Verem savaş dispanseri
- Ana-çocuk sağlığı ve aile planlaması merkezi
- Ruh sağlığı dispanseri
- Deri ve tenasül hastalıkları dispanseri
- Cüzzam savaş dispanseri
- Hudut-sahil ve hava limanı denetleme merkezi
- Kurum tabipliği
- İşyeri tabipliği

¹¹ Nevzat Eren, Zafer Öztekin, **Sağlık Ocağı Yönetimi**, Ankara, 1993, s.23.

¹² Zafer Öztekin, **a.g.e.**, s.56.

¹³ Mehmet Karafakıoğlu, **Sağlık Hizmetleri Pazarlaması**, İstanbul, 1998, s.109-110.

- Üniversite mediko-sosyal hekimliği
- Özel muayenehane.”¹⁴

1.1.2.2.2. İkinci Basamak Sağlık Hizmetleri:

Hastalıkların teşhis ve yatarak tedavisi için düzenlenen hizmetlerdir. Ülkemizde tam teşekküllü devlet hastaneleri, özel hastaneler, yataklı sağlık merkezleri bu tür hizmet veren kuruluşların bazı örnekleridir.

1.1.2.2.3. Üçüncü Basamak Sağlık Hizmetleri:

İleri tetkik ve özel tedavi gerektiren hastalıklar için düzenlenen sağlık hizmetleridir. Ülkemizde ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri, kanser hastaneleri, meslek hastalıkları hastaneleri, üniversite hastaneleri bu tür hizmet veren kuruluşların bazı örnekleridir.¹⁵

“Bu hastaneler, en yüksek tıp teknolojilerinin uygulandığı gelişmiş tedavi merkezleridir.”¹⁶

1.1.2.3. Rehabilitasyon Edici Sağlık Hizmetleri:

“Hastalık sonrası, sakatlık veya güçsüzlük gibi nedenlerle, günlük yaşamını sürdüremeyen ve işgücünü kaybedenlere verilen hizmetler bu başlık altında toplanmaktadır. Hastalık ve kaza sonucunda kişilerin kaybettiği bedensel ve zihinsel becerilerin tekrar kazandırılmasına yönelik hizmetlerdir. Rehabilitasyon hizmetleri, eşgüdümlü ve bütünlük gösteren tıbbi, sosyal eğitsel ve mesleki faaliyetler aracılığıyla kaza ve hastalık sonucu sakatlanan kişilere mümkün olduğunca yüksek işlevsel beceriler kazandırmayı amaçlamaktadır. Rehabilitasyon hizmetleri ikiye ayrılmaktadır.”¹⁷

Bu adaptasyon hizmetlerinin sağlık boyutuna tıbbi rehabilitasyon, toplumsal boyutuna da sosyal rehabilitasyon denilmektedir. Tıbbi ve sosyal rehabilitasyonun

¹⁴ Öztekin, a.g.e., s.59.

¹⁵ Hayran, a.g.e., s.18.

¹⁶ Öztekin, a.g.e., s.60.

¹⁷ Dilaver Tengilimoğlu, Oğuz Işık, Mahmut Akpolat, **Sağlık İşletmeleri Yönetimi**, Ankara, 2009, s.48.

birlikte uygulandığı, madde bağımlılarının (alkolikler), tedavi ve rehabilitasyonuna readaptasyon denilmektedir.

1.2. Hastanelerin Tanımı, İşlevleri ve Organizasyon Açısından Özellikleri

1.2.1. Hastanelerin Tanımı

Sağlık hizmeti sunan, sağlık sektörünün önemli bir sağlık kuruluşu olarak hastane için aşağıdaki tanımlar mevcuttur.

Dünya Sağlık Teşkilatı (WHO) hastaneleri, “müşahade, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar”¹⁸ olarak tanımlamaktadır.

Benzer bir tanımın yer aldığı Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği’nde ise hastaneler “hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlar”¹⁹ olarak tanımlamaktadır.

“Hastane, müşahade, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon gibi sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun ve kısa süreli tedavi gördükleri yataklı tedavi kuruluşlarıdır.”²⁰

Hastaneleri “tedavi ve bakım fonksiyonlarının yanı sıra, hekimlerin ve yardımcı sağlık personelinin eğitimi, tıbbi araştırma ve toplum sağlığı gibi bir kuruluş, ekonomik bir işletme, doktor ve diğer sağlık personeline eğitim veren bir eğitim kurumu, bir araştırma birimi, bir çok meslek gruplarından kişilerin çalıştığı bir örgüt, sosyal bir kurum ve çoğunluğu kamu kuruluşu niteliğinde olan hizmet işletmeleridir” olarak tanımlamak ta mümkündür. ²¹ Bu tanımda diğer tanımlardan farklı olarak hastanelerin eğitim ve araştırma özelliğine de değinilmektedir.

¹⁸ Hikmet Seçim, **Hastane Yönetim ve Organizasyonu**, İstanbul, 1991, s.5.

¹⁹ Güler, **a.g.e.**, s.367.

²⁰ Bilal Ak, **Hastane Yöneticiliği**, Ankara 1980, s.69

²¹ Hüseyin Özgen, **“Çağdaş Hastane Yönetim Anlayışı ve Türkiye’deki Uygulamalar”**, **Hastane Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi**, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed.Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.73.

Hastanelerin sağlık sisteminin bir alt sistemi olmasına karşılık, sağlık hizmetlerinin sunulmasında en önemli rol oynayan kuruluş olması nedeniyle, sağlık sisteminin “temel taşı” ya da “denge noktası” olarak kabul edilmektedir.²²

Bir hizmet işletmesi olarak hastaneler, sağlık sistemi içerisinde (teşhis, tedavi ve rehabilitasyon gibi) çeşitli fonksiyonları ile önemli bir yer tutan ve sağlık harcamaları açısından büyük bir paya sahip olan sağlık kuruluşlarıdır.

1.2.2. Hastanelerin Fonksiyonları

Hastanelerin fonksiyonları, kendi misyon ve vizyonlarına göre farklılaşma gösterse de dört temel fonksiyonda sınıflandırılabilir: ²³

Bu fonksiyonlar:

- a) Tıbbi Hizmet
- b) Koruyucu ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri
- c) Eğitim
- d) Araştırma

1.2.2.1. Tıbbi Hizmet:

Hastanelerin temel fonksiyonu tıbbi hizmet üretmektir. Hasta ve yaralıları ayaktan ve yatış yoluyla verilecek teşhis, tedavi ve bakımı ile ilgili her türlü hizmet ve faaliyeti kapsamaktadır. Patoloji, laboratuvar, radyoloji, anestezi gibi hastaların teşhis ve tedavi faaliyetlerine destek olan hizmetler de bu kapsamdadır.

1.2.2.2. Koruyucu ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri:

Hastanelerin önemli bir fonksiyonu da toplumun sağlık seviyesinin yükseltilmesini amaçlayan “koruyucu ve geliştirici sağlık hizmetlerini” sunmaktır. Sağlığın korunması ve hastalıkların önlenmesi için verilen hizmetler ile yapılan düzenlemeler bu gruba girer. ²⁴ Koruyucu sağlık hizmetleri kişiye ve çevreye yönelik

²² Oktay Alpugan, Vasfi Haftacı, “**Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi**”, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed.Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.272.

²³ Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.76.

²⁴ Hayran, **a.g.e.**, s.17.

olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır.²⁵ Kanser, alkolizm, uyuşturucu, bulaşıcı hastalıklar vb. toplum sağlığını tehdit eden hastalıklar veya tehlikelerle mücadelede hastanelerin kendi başlarına yapabilecekleri oldukça sınırlıdır. Fakat diğer hastanelerle ve kamu kuruluşlarıyla birlikte yürütülecek eğitim programları, aşı kampanyaları, röntgen taramaları bu amaçla gerçekleştirilebilecek faaliyetler arasındadır.²⁶ Nitekim günümüzde hastanelerin bu işlevinin temelde devlet ve dolayısıyla kamu hastaneleri tarafından ve ücretsiz veya çok düşük ücretlerle gerçekleştirildiğini görmekteyiz. Bu işlevin yerine getirilmesi ile toplumun genel sağlık seviyesinin yükseltilmesi ve bu sayede sağlık harcamalarından tasarruf edilmesi amaçlanmaktadır.

1.2.2.3. Eğitim:

Hastanelerin fonksiyonlarından bir diğeri de “eğitim”dir. Başka bir ifadeyle, hastaneler aynı zamanda birer eğitim kurumu olma niteliği taşımaktadır. “Hastanelerde verilen ya da hastanelerden beklenen eğitim hizmetleri, hastaların ve yakınlarının eğitimi, hastane personelinin hizmet-içi eğitimi ile sağlık konularında kamuoyunun eğitimi olarak sıralanabilir.”²⁷

1.2.2.4. Araştırma:

Hastanelerin bir diğeri önemli işlevi, “araştırma ve geliştirme faaliyetleri” olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu faaliyetler “tıbbi” ve “idari” olmak üzere iki türdür. Tıbbi araştırma faaliyetleri de kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki “klinik araştırma” olarak tanımlanan ve hasta ya da deney hayvanları üzerinde yapılan araştırmalardır. Diğer tıbbi araştırma türü ise hasta dosyalarına dayanılarak yapılan “geçmişe dönük” araştırmalardır.

“İdari araştırma” ise, hastanedeki işletmecilik sorunlarının saptanıp çözümüne yönelik gerçekleştirilen araştırmalardır.²⁸

²⁵ Öztekin, **a.g.e.**, s.56.

²⁶ Seçim, **a.g.e.**, s.19.

²⁷ Tengilimoğlu, Işık, Akpolat, **a.g.e.**, s.138.

²⁸ Seçim, **a.g.e.**, s.18.

1.2.3. Hastanelerin Sınıflandırılması

Hastaneler, topluma çok yönlü hizmet veren kuruluşlardır. Bu özelliklerinden dolayı da çeşitli şekillerde sınıflandırılırlar. Hastaneler işlevlerine (verdikleri tedavi hizmetinin türüne), finansal kaynakların türüne (mülkiyetine), hastanelerin büyüklüklerine (yatak kapasitelerine), ve hastaların hastanede ortalama kalış sürelerine v.b. pek çok nitelikleri dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır. Hastanelerin belli başlı sınıflandırma şekilleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: ²⁹

- a) Verdikleri Tedavi Hizmetinin Türüne Göre Hastaneler
- b) Mülkiyetine Göre Hastaneler
- c) Yatak Kapasitelerine Göre Hastaneler
- d) Hastaların Hastanede Ortalama Kalış Sürelerine Göre Hastaneler

1.2.3.1. Verdikleri Tedavi Hizmetinin Türüne Göre Hastaneler

Sağlık hizmetlerinin önemli bir dalı olan tedavi edici sağlık hizmetlerinin büyük bir bölümü yataklı tedavi kurumları olarak hastaneler tarafından yerine getirilmektedir. Hastaneler verdikleri tedavi hizmetinin türüne göre genel hastane, özel dal hastanesi ile eğitim ve araştırma hastanesi olarak üçe ayrılabilir:

Genel Hastane; her türlü acil vak'a ile yaş ve cinsiyet farkı gözetmeksizin, mevcut bulunan uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği yataklı tedavi kurumlarıdır. Özel Dal Hastanesi ise; belirli hastalık yada belirli yaştaki hastaların kabul edildiği hastanelerdir. Göz hastanesi, kalp ve damar hastalıkları hastanesi ve çocuk hastanesi özel dal hastanelerine örnektir. Eğitim ve Araştırma Hastaneleri de; uzman ve ileri dal uzmanların yetiştirildiği ve araştırma yapılan hastanelerdir. ³⁰

1.2.3.2. Mülkiyetine Göre Hastaneler

Hastaneler finansal kaynakların türü yani mülkiyetinin hangi kurum veya kuruluşa ait oluşuna veya söz konusu kurum ve kuruluşların niteliğine göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir: ³¹

- a) Sağlık Bakanlığı

²⁹ Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.77

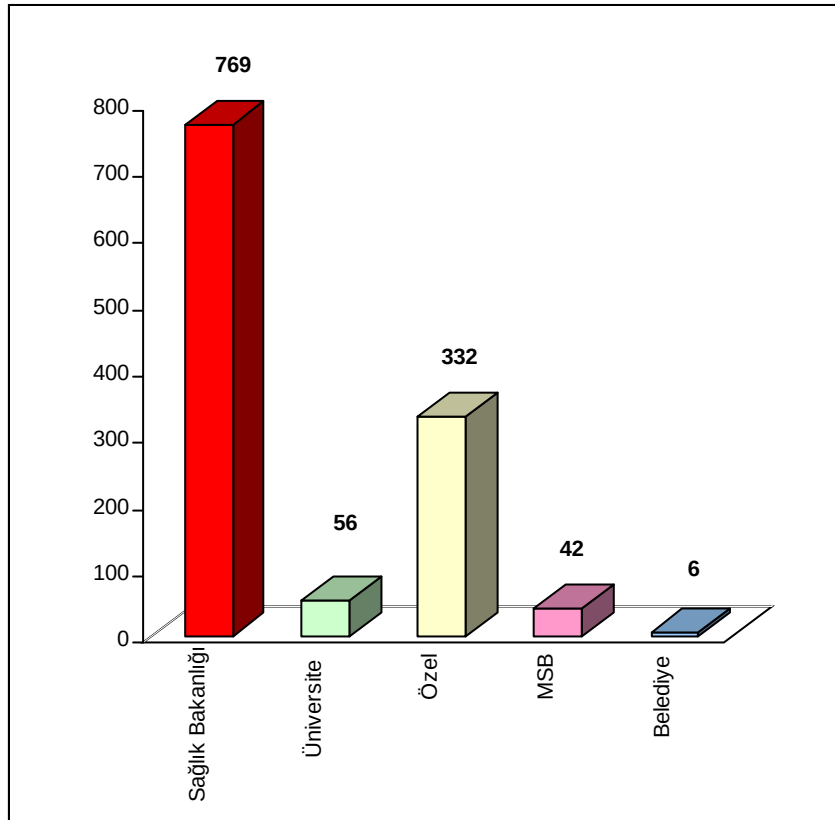
³⁰ Seçim, **a.g.e.**, s.19

³¹ Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.77.

- b) Tıp Fakülteleri
- c) Kamu İktisadi Teşekkülü Hastaneleri
- d) Özel Hastaneler
- e) Derneklere Ait Hastaneler
- f) Belediye Hastaneleri
- g) Yabancılar Ait Hastaneler
- h) Azınlıklara Ait Hastaneler
- i) Diğer Bakanlık Hastaneleri

2006 Yılı Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik yılına göre hastaneler Grafik 1’de gösterilmektedir. Grafikte görüldüğü gibi Sağlık Bakanlığı hastaneleri önemli bir paya sahip olup ilk sırayı alırken, sırasıyla özel hastaneler, üniversite, Milli Savunma Bakanlığı, Belediye hastaneleri takip etmektedir.

Grafik 1: Türkiye’deki Hastanelerin Kurumlara Göre Dağılımı, 2006



Kaynak: Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı, 2006, çevrimiçi: <http://www.saglik.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?>, 10.07.2009.

1.2.3.3. Yatak Kapasitelerine Göre Hastaneler

Organizasyon açısından önemli bir sınıflandırma şekli de hastanelerin büyüklüklerine (yatak kapasitelerine) göre sınıflandırılmasıdır. Hastaneler büyüdükçe bazı yeni hizmet birimlerine ihtiyaç duyulacağı gibi diğer bazı birimler de yeterli büyüklüğe ulaşacaklarından organizasyonlarında değişiklikler olacak, böylece hastane içindeki idari kademelerin ve pozisyonların sayısında artışlar olabilecektir. Büyüklüklerine göre hastaneler 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üzeri yatak kapasiteli hastaneler olarak sınıflandırılmaktadır.³²

1.2.3.4. Hastaların Hastanede Ortalama Kalış Sürelerine Göre Hastaneler

Hastanelerin sınıflandırılmasında kullanılan bir önemli kriter de ortalama kalış süreleri olmaktadır. Hastaların ortalama kalış sürelerine göre kısa süreli ve uzun süreli olmak üzere ikiye ayrılır. Hastaların % 50'den fazlasının otuz günden az kaldığı hastaneler kısa süreli, otuz günden fazla kaldığı hastaneler uzun süreli hastanelerdir.³³ Uzun süreli hastanelere ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri ve fizik tedavi hastaneleri verilebilir.

1.2.4. Hastane İşletmesini Diğer İşletmelerden Ayıran Özellikler

Hastane işletmesi ile ilgili özellikleri açıklamadan önce işletme ve sağlık işletmesi kavramlarını tanımlayacak olursak;

İşletme; mal veya hizmet üretmek amacıyla üretim faktörleri olan doğal kaynak, emek, sermaye ve organizasyonun geliştiği güzel bir biçimde değil belli oranlar ve belli bir düzen ile bir araya gelerek oluşan birime denilmektedir.³⁴

“Sağlık işletmesi, bireyde fizyolojik gereksinimlere bağlı olarak ortaya çıkan sağlıkla ilgili sorunların uyumlu bir şekilde çözümlenerek, onun bedensel, ruhsal, sosyal ve çevresel yönden tam uyum içerisinde yaşantısına katkıda bulunan

³² Tengilimoğlu, Işık, Akpolat, **a.g.e.**, s.138.

³³ Seçim, **a.g.e.**, s.19

³⁴ Kemal Tosun, **İşletme Yönetimi**, Ankara, 1992, s.5.

ekonomik hizmet ya da ekonomik mamul üreten sosyo-ekonomik birim” olarak tanımlanabilir.³⁵

Bir sağlık işletmesi olan hastaneleri diğer işletmelerden ayıran başlıca özellikler aşağıdaki şekilde açıklanabilir:³⁶

- a) Hastaneler Birer Hizmet Organizasyonlarıdır
- b) Hastaneler Karmaşık Yapıda, Açık-Dinamik Sistemlerdir
- c) Hastaneler Matriks Yapıda Faaliyet Gösteren Organizasyonlardır
- d) Hastaneler Günde 24 Saat Hizmet Veren Organizasyonlardır
- e) Hastanelerde Uzmanlaşma Düzeyi Çok Yüksektir
- f) Hastanelerde Yapısal Olarak İşlevsel Bağımlılık Fazladır ve Faaliyetler Arasında Yüksek Düzeyde Eşgüdüm Gereklidir
- g) Hastanelerde İnsan Kaynakları Profesyonel Kişilerden Oluşur.

1.2.4.1. Hastaneler Birer Hizmet Organizasyonlarıdır

Bazı işletmeler mal üretirken bir kısım işletmeler de, insan ihtiyaçlarını karşılayan ve elle tutulup gözle görülmesi her zaman kolay olmayan “hizmet” denen bir çeşit üretimde bulunurlar.³⁷ Üretim sektörü ile hizmet sektörü, dolayısıyla da sağlık sektörü arasında önemli bir takım farklılıklar bulunmaktadır:

- a) Sağlık işletmesinde hizmet üretilmekte olup, hizmet elle tutulamaz, gözle görülemez, duyulamaz, sergilenemez, bir ölçü birimiyle ifade edilemez özelliktedir.³⁸ Sağlık hizmetlerinde hastalar göremedikleri hizmeti değerleyebilmek için görülebilir ipuçları ararlar. Örneğin özel bir kliniğe başvurdıklarında sunulan sağlık hizmetlerinin kalitesini, kliniğin genel görünüşünü (yeni boyanmış veya silinmiş duvarlar, kapılar, temiz ve ütülü perdeler, temiz ve muntazam, özenle yerleştirilmiş mobilyalar, düzgün bir biçimde bir araya getirilmiş güncel mecmualar ve gazeteler), orada karşılaştıkları kişiler (bekleyen hastaların görünümü, sekreter ve diğer

³⁵ Kudret Şevket Sayın, E.Yasemin Yeğinboy, “ **Hizmet Sağlık İşletmelerinin Verimliliğinin Arttırılmasında Maliyetlerin Önemi**”, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed.Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.258.

³⁶ Seçim, **a.g.e.**, s.19-26 & Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.52-53.

³⁷ Mümin Ertürk, **İşletme Biliminin Temel İlkeleri**, İstanbul, 1996, s.31.

³⁸ Mustafa Murat Öztürk, **Birinci Basamak Sağlık Hizmetlerinde Hasta Memnuniyetinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Pilot Araştırma**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Hastane ve Sağlık Kuruluşlarında Yönetim Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002, s.52.

yardımcı personelin davranışları), gözlerine çarpan büro gereçleri ve tıbbi aletler (modern bilgisayarlı hasta takip, randevu sistemi, faks ve benzeri büro gereçlerinin bulunup bulunmadığı) ve benzeri faktörlere göre değerlendirilirler.³⁹

b) Hizmet depolanamaz, saklanamaz, geri kazanımı mümkün değildir. Hizmet üretildikçe tüketilir.

c) Sağlık hizmeti talep edenlerin hangi hizmeti ne kadar ve ne zaman talep edeceklerini önceden kestirmek güçtür. Hizmet talebe bağlı olarak anlık ve programlı talebin karşılanması şeklinde sunulmaktadır. Anlık talep acile gelen hasta, programlı talep randevulu gelen hastadır.

d) Hizmette üretim ve tüketim eş zamanlıdır. Yani, hizmet üretildiği anda tüketilmektedir. Dolayısıyla da, hataların ve ihmallerin gözlenmesi ve giderilmesi daha zor, hatta imkansızdır. Örneğin yanlış bir tedavi sonucu bir hastanın sakat kalması yada ölmesi halinde hatanın veya ihmalin sonucunun düzeltilmesi mümkün olmamaktadır.⁴⁰

e) Bir malın üretimi sırasında fabrikada yada atölyede, çalışanlarla tüketiciler yüz yüze gelmemektedirler. Oysa hizmet sektöründe tüketici ile doğrudan temas söz konusudur, iletişim yüz yüze gerçekleşmektedir.⁴¹

f) Hizmetler onları üreteninden ayrılamaz. Doktor ve/veya tanı için kullanılan cihaz olmaksızın teşhis yapılamaz. Ayrıca teşhisin konulabilmesi veya müdahalenin yapılabilmesi için, daha önce ifade edildiği gibi, hastanın da orada bulunması zorunludur. Başka bir ifade ile hizmetlerde satıcı ile alıcının, sunan ile alanın bir arada bulunması gerekir.⁴²

g) Üretim sektöründe olduğu gibi, ürüne fabrikada iken birtakım yöntemlerle kalite kazandırmak ve daha sonra müşteriye sunmak söz konusu değildir. Tersine, hizmet verilirken o anda kalite gerçekleşir ya da gerçekleşmez.

h) Hizmetler, birbirinden çok farklı ihtiyaçları olan müşteriler içindir. Aynı hastalığa sahip farklı kişilerin, hastane ortamı, tedavi ve bakım konularında farklı beklentilere sahip olacağı ortadadır.⁴³

³⁹ Karafakıoğlu, **a.g.e.**, s.111.

⁴⁰ Huriye Çatalca, **Sağlık Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi**, İstanbul, 2003, s.22-23.

⁴¹ Öztürk, **a.g.e.**, s.53.

⁴² Karafakıoğlu, **a.g.e.**, s.111

⁴³ Çevrimiçi: www.sabem.saglik.gov.tr/Akademik_Metinler/linkdetail.aspx?id=2382, 05.03.09.

i) Üretilen hizmetler insan hayatı ile ilgili olduğundan, hekimin verdiği karar ve eylemler hayati önem taşımaktadır. Tanı ve tedavi sürecinde yapılan hataların telafisi mümkün olmadığından yapılan işin ilk seferde ve doğru biçimde gerçekleştirilme kalite ilkesi benimsenmelidir .

j) Sağlık hizmetlerinde çıktının tanımlanması ve ölçümü güçtür. Sağlık kurumlarının temel girdisi insan olduğundan, hizmetin sonuçlarını üretim işletmelerinde olduğu gibi kısa sürede görmek ve değerlendirebilmek mümkün değildir.⁴⁴

1.2.4.2. Hastaneler Karmaşık Yapıda, Açık-Dinamik Sistemlerdir

Hastaneler karmaşık yapıda organizasyonlardır. Söz konusu karmaşıklık hastane çevresinin karmaşık oluşundan, hastanedeki aşırı uzmanlaşma ve işbölümünün yarattığı yapısal karmaşıklıktan, kullanılan teknolojinin karmaşık oluşundan kaynaklanmaktadır.⁴⁵ Hastaneler temel işlevi olan tanı ve tedavi hizmetlerinin yanı sıra eğitim ve araştırma işlevlerini de sağlayabilmektedir. Dolayısıyla verilen hizmetlerin sayısı arttıkça, karmaşıklık derecesi ve karmaşıklığın yarattığı sorunlar da artış göstermektedir. Örneğin eğitim ve araştırma hastanelerinin üstlendiği görev sayısı bu görevlerin yerine getirilmesi için kurulan bölüm sayısı (yatay karmaşıklık) ve yönetsel düzey sayısı (dikey karmaşıklık) genel hastanelerden daha fazladır.⁴⁶

Hastane organizasyonlarının bir diğer önemli özelliği açık dinamik sistemler olmalarıdır. Açık-dinamik sistem “çevreden aldığı girdileri kendi dönüştürme süreçlerinden geçirerek yine çevreye veren, geribildirim mekanizmasına sahip sistemler”⁴⁷ olarak tanımlanmaktadır. Açık sistemlerin en önemli özelliği geribildirim sistemi sayesinde çevrede yaşayan değişimlere ayak uydurabilmeleridir. Bu bağlamda hastaneler açısından en önemli husus etkili bir geribildirim mekanizması kurmak ve bunun etkili bir şekilde işlemlerini sağlamaktır.⁴⁸

⁴⁴ Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.56-57.

⁴⁵ Seçim, **a.g.e.**, s.20.

⁴⁶ Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.54-55.

⁴⁷ Tamer Koçel, **İşletme Yöneticiliği**, İstanbul, 2001, s.188.

⁴⁸ Çatalca, **a.g.e.**, s.22-23.

1.2.4.3. Hastaneler Matriks Yapıda Faaliyet Gösteren Organizasyonlardır

Hastaneler matriks yapıda faaliyet gösteren organizasyonlardır. “Matriks organizasyon yapısı iki ayrı tür ilişki üzerine kurulmuş bulunmaktadır: Dikey ve yatay ilişkiler. Diğer organizasyon yapılarında dikey ilişkiler (emir-komuta ilişkileri) esastır, yatay ilişkiler istisnadır ve uygulaması özel şekilde tarif edilmiştir. Buna karşılık, matriks bir yapıda hem dikey hem de yatay ilişkiler aynı derecede öneme sahiptir ve biri diğerine üstün değildir.”⁴⁹

Matriks organizasyonda iki tür yönetici bulunmaktadır: Fonksiyonel yönetici ile proje yöneticisi. “Fonksiyonel yönetici, işin kimler tarafından, nerede ve mesleki açıdan nasıl yapılacağı konularıyla ilgilenmektedir. Proje yöneticisi ise, neyin, ne zaman ve neden yapılacağını belirlemektedir.”⁵⁰ Projede çalışan bir çalışan ise hem fonksiyonel yöneticiye hem de proje yöneticisine bağlı bulunmaktadır. Örneğin, bir doğumu proje olarak nitelendirdiğimizde doğumu gerçekleştirecek olan doktor proje yöneticisidir. Doktora yardım edecek olan ebe hemşire ise proje esnasında (doğum sırasında) proje yöneticisine (doktora) ve aynı zamanda fonksiyonel anlamda, doğuma girmesi, nöbete gelmesi vs. konularında, başhemşireye bağlı bulunmaktadır.

Matriks organizasyon, yapısı itibarıyla klasik organizasyon yapılarından farklı olarak pek çok potansiyel sorunu bünyesinde kapsamaktadır. Bu sorunlar genel başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralanabilir⁵¹:

- a) Karışıklık ve düzensizliğe açık oluşu
- b) İş ilişkilerinde açıklık ve sorun çözme yaklaşımını gerektirmesi
- c) Kişilerin performansını değerlendirme sorunu
- d) Beşeri ilişkilerde yumuşaklık
- e) Tam bir haberleşme zorunluluğu
- f) Çatışmalara açık olması
- g) Önderlik gerekliliği

⁴⁹ Koçel, **a.g.e.**, s.257.

⁵⁰ Seçim, **a.g.e.**, s.24.

⁵¹ Koçel, **a.g.e.**, s.261.

1.2.4.4. Hastaneler Günde 24 Saat Hizmet Veren Organizasyonlardır

Hastaneler günde 24 saat hizmet veren organizasyonlardır. Hastaneye gelen hastaların tedavisi acillik ve ertelenemez nitelik gösterdiğinden hastaneler 24 saat hizmet veren organizasyonlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun için hastanelerde vardiya ve/veya nöbet usulü çalışılmaktadır.⁵²

1.2.4.5. Hastanelerde Uzmanlaşma Düzeyi Çok Yüksek

Hastanelerde uzmanlaşma düzeyi çok yüksektir. Hastalık yapısında ortaya çıkan değişiklikler, tıp bilimi ve tıp teknolojisindeki gelişmeler uzmanlaşmayı arttıran faktörlerdir.⁵³

1.2.4.6. Hastanelerde Yapısal Olarak İşlevsel Bağımlılık Fazladır ve Faaliyetler Arasında Yüksek Düzeyde Eşgüdüm Gereklidir

İşlevsel bağımlılık; bir kişi veya birimin iş yaparken başka kişi veya birimlerin hizmetlerine ihtiyaç duymasısıdır.⁵⁴ Bir hastaneye başvuran hastaya aynı zamanda birden fazla sayıda birim ve kişi hizmet sunmaktadır. Çok yoğun işlevsel bağımlılığın bulunduğu hastanelerde yönetimin bu faaliyetler arasında eşgüdümleme oluşturması gerekmektedir.⁵⁵ Örneğin hekimler teşhis ve tedavi ile ilgili hizmetlerini, hemşireler tıbbi bakım hizmetlerini, röntgen ve laboratuvar bölümünde çalışanlar tetkiklerle ilgili hizmetleri, diyetisyenler beslenme ile ilgili hizmetleri yerine getireceklerdir. Hastane yönetiminin hedefi bu birim ve kişilerin faaliyetlerini uyumlaştırarak sağlık hizmetlerinin yerine getirilmesinde ortak amaca yönlendirmek ve işbirliği içinde olmasını sağlamak olmalıdır.

1.2.4.7. Hastanelerde İnsan Kaynakları Profesyonel Kişilerden Oluşur

Hastaneler; farklı eğitim, bilgi, ihtiyaç ve beklentilere sahip çok sayıda meslek grubunun çalıştığı örgütlerdir. Bu örgütlerde sağlık hizmeti sunumunun temel belirleyicisi olan sağlık personeli, verilen hizmetin kalitesini de büyük ölçüde

⁵² Seçim, **a.g.e.**, s.27.

⁵³ Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.52

⁵⁴ Şahin Kavuncubaşı, Adnan Kısa, **Sağlık Kurumları Yönetimi**, Ed.Nuray Uzkesici, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2002, s.81.

⁵⁵ Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.53.

belirlemektedir. Sağlık hizmetlerinin sunumunda çok sayıda profesyonel (hekim, fizyoterapist, eczacı, psikolog, diyetisyen, hemşire, sağlık memuru, sağlık teknisyeni v.b.) yer almaktadır.

II. BÖLÜM

MALİYET VE MALİYET MUHASEBESİ

İkinci bölümde genel olarak maliyet, maliyet türleri, maliyet yerleri ve maliyet dağıtımı kavramları açıklandıktan sonra maliyet muhasebesi ilgili açıklamalar yapılmaktadır.

2.1. Maliyet

2.1.1. Maliyet Kavramı ve Tanımı

Bugünün karmaşık ve rekabete dayalı iş dünyasında; rekabete dayalı olma, hızlı değişimin yaşanması, hata ve gecikmelerin affedilmemesi ve çağdaş tüketicinin kaliteli ve nitelikli ürünleri uygun fiyatlara talep etmesi gibi özellikler ön plana çıkmaktadır.⁵⁶ Bu değişim, kar amacı olmayan işletmelerin bile varlıklarının devamı amacı ile kaynaklarını en verimli ve etkili şekilde kullanmalarını gerektirmektedir.

İşletmelerin faaliyet alanları ne kadar farklı olursa olsun hepsinin ortak özelliği çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek, toplumun gereksinimlerini karşılamaya yarayacak biçim, nitelik ve miktarlarda ürünler meydana getirmeleridir. Bu ürünler mal veya hizmet şeklindedir. Her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine o ürünün maliyeti denilmektedir.⁵⁷

Maliyet “elde edilen veya elde edilecek olan mal veya hizmetler karşılığında ödenen nakdin, transfer edilen diğer bir varlığın, sunulan hizmetlerin ve katlanılan borcun para cinsinden ölçülmüş tutarıdır” olarak da tanımlanmaktadır.⁵⁸

Bu tanımdan maliyet, bir mal veya hizmeti elde edebilmek için katlanılan fedakarlıkların para ile ölçülebilen değeri olarak anlaşılmaktadır. Para ile ölçme nakit harcama veya senet, çek gibi borçlanma şeklinde olabilmektedir.

Bir mal veya hizmet satın alındığında katlanılan fedakarlıklar satın alma maliyetini, bir mal veya hizmet üretildiğinde katlanılan fedakarlıklar üretim

⁵⁶ Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.53-54.

⁵⁷ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, İstanbul, 2002, s.3.

⁵⁸ Celalettin Atamanalp, Reşat Karcıoğlu, M.Suphi Orhan, **Tekdüzen Hesaplama Planına Uygun Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2001, s.4.

maliyetini ve satışı için katlanılan fedakarlıklar satış maliyetini oluşturmaktadır.⁵⁹ Bu nedenle maliyetin hangi amaçla hesaplanması gerektiği belirlenmeli ve alış maliyeti, üretim maliyeti veya satış maliyeti gibi tamamlayıcı sözcüklerle birlikte kullanılmalıdır.

2.1.2. Maliyet, Harcama ve Gider Kavramları

Maliyet kavramı harcama ve gider kavramlarıyla yakın ilişkili bulunmakla birlikte farklı anlamlara gelmektedir. Çoğunlukla birbirinin yerine yanlış olarak kullanılan bu kavramları açıklayacak olursak;

Harcama; “Bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır.”⁶⁰ Harcama kavramı tanımdan da anlaşılacağı gibi, nakit veya borçlanarak işletmenin varlıklarındaki tüm artışları ifade etmektedir.

Gider; bilanço ve gelir yaklaşımına göre iki şekilde tanımlanabilmektedir.

Bilanço yaklaşımına göre; “Gider, bir işletmenin belli bir dönemdeki mal teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır.”⁶¹ Gider kavramı işletmenin faaliyetlerinin yürütülebilmesi amacıyla birtakım mal ve hizmetleri tüketmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Örneğin; bir işletmede hammadde ve malzeme alınması, çalışanların ücretinin ödenmesi, elektrik, su, doğal gaz ücretleri gibi giderler mevcut bulunmaktadır.

Gelir yaklaşımına göre; “Gider, bir işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve ekonomik yarar (gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin faydası tükenmiş maliyetlerinin hasılatтан düşülen kısmıdır.” olarak tanımlanmaktadır.⁶²

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılabileceği gibi giderin oluşabilmesi için temel unsurlar şu şekildedir:

⁵⁹ Atamanalp, Karcıoğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.3.

⁶⁰ Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.7.

⁶¹ A.e., s.7.

⁶² A.e. s.7-8.

- a) Kullandığı ve tükettiği varlıklar işletmenin faaliyet alanı ile ilgili olmalıdır. Örneğin işletmede yapılan kişisel harcamalar gider olarak kabul edilemez.
- b) Kullanılan ve tüketilen girdilerin faydasının tükenmiş olması gereklidir. Örneğin kullanılan malzeme imalat sürecinde kullanılacak ve işletmenin elinden çıkmayacaksa faydası tükenmeyecektir ve gider değil, harcama olarak kabul edilmesi gerekecektir.
- c) Belli bir döneme ilişkin olması gerekmektedir. Maliyetin faydasının o dönemde tüketilmiş olması gerekmektedir. Örneğin malzeme satın alındığında harcama oluşmakta ancak kullanıldığında gidere dönüşmektedir.

Yapılan bir giderden gelecek dönemlerde ekonomik yarar elde edilecekse bilançoda, içinde bulunulan dönemde yarar elde edilecekse gelir-gider tablosunda gösterilmektedir.⁶³

- d) Giderin kabul edilebilmesi için mutlaka bir ödemenin gerçekleşmesi gerekmemektedir. Örneğin kullanılmış malzemenin ödemesi yapılmamış olmasına rağmen gider olarak kabul edilmektedir.

2.1.3. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin sınıflandırılması yapılırken, sınıflandırmanın maliyetlerin kolay ve sağlıklı bir şekilde hesaplanmasına, yönetimin etkili bir kontrol yapabilmesine, planlama ve karar verme bakımından gereksinimlerini karşılayabilmesine olanak sağlaması göz önünde bulundurulması gereken hususlardır.⁶⁴

Maliyetlerin sınıflandırılması şu açılardan önemlidir:

- a) Maliyet dağıtım anahtarının seçimini ve dağıtılacak maliyet kalemlerinin tespitini kolaylaştırmak,
- b) İşletmenin üretim ve hizmet fonksiyonlarının açıkça belirlenerek, ayrıma tabi tutulan maliyet türlerinin bu fonksiyonlara ve maliyet birimlerine doğru olarak yüklenmesini sağlamak,
- c) Maliyetlerin iyi bir sınıflandırma sonucunda tam ve doğru olarak hesaplanmasını sağlamak,

⁶³ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.56.

⁶⁴ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.3.

- d) Etkili bir kontrol ve denetim yapabilmek,
- e) İşletme yönetiminin planlama ve karar verme süreçlerinde ihtiyaç duyacakları verileri ayrıntılı olarak elde edebilmelerine yardımcı olmak.⁶⁵

Maliyetlerin sınıflandırılması farklı kriterlere göre yapılmakta olup, bu çalışmada maliyetlerin türlerine göre, faaliyet hacmi karşısındaki davranışına göre, işletmenin fonksiyonlarına göre, maliyetlerin yüklenme biçimine göre sınıflandırılmasına yer verilmektedir.

2.1.3.1. Maliyetlerin Türlerine Göre Sınıflandırılması

Bu sınıflandırma maliyetlerin esas kaynağına ve ortaya çıkış şekillerine göre yapılan bir ayırmadır.⁶⁶ Türlerine göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılır:

2.1.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

İşletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak amacıyla kullanılarak tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsamaktadır.⁶⁷ İşletmede kullanılan her türlü yedek parça, kırtasiye malzemesi, tekstil malzemesi, temizlik malzemesi v.b. örnek olarak verilebilir.

2.1.3.1.2. İşgücü Maliyetleri

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla İş Kanuna göre çalıştırılan işçilere ait ücretleri ve Devlet Memurları Kanununa göre çalıştırılan personele ait maaşları kapsamaktadır. Çalışanlara ödenen maaş ve ücretler, prim, ikramiye ve yolluk ücretleri iş gücü maliyetlerini oluşturmaktadır.

2.1.3.1.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Maliyetleri

İşletmenin dışındaki kişi ve kuruluşlardan sağlanan fayda ve hizmetleri kapsayan bu grupta, elektrik, su, doğalgaz, telekomünikasyon, bakım ve onarım, danışmanlık, nakliye v.b. maliyetleri yer almaktadır.⁶⁸

⁶⁵ Atamanalp, Karcioğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.4.

⁶⁶ A.e., s.24.

⁶⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.22.

⁶⁸ Büyükmirza, **a.ge.**, s.67.

2.1.3.1.4. Sabit Kıymetleri Kullanma Maliyetleri

İşletmenin bir yıldan uzun süreli kullanmak kaydıyla kendisinden yararlanılan bina, makine, tesisat ve demirbaşların maliyetleri amortisman olarak karşımıza çıkmakta olup, bu kıymetlerin işletmeye ait olmaması durumunda, amortismanların yerini kira maliyetleri almaktadır.⁶⁹

2.1.3.1.5. Finansman Maliyetleri

İşletmeye sermaye sağlamak amacıyla katlanılan maliyetler arasında yabancı kaynak kullanımından kaynaklanan faiz, komisyon, v.b. gerçekleştirilen maliyetlerdir.⁷⁰

2.1.3.1.6. Vergi, Resim ve Harç Maliyetleri

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harç maliyetlerinden oluşmaktadır.⁷¹

2.1.3.2. Maliyetlerin Faaliyet Hacmi Karşısındaki Davranışına Göre Sınıflandırılması

Maliyetlerin faaliyet hacmi karşısındaki davranışına göre sınıflandırılması, yönetimin karar verme ve planlama faaliyetlerinde önemli derecede rol oynamaktadır. Faaliyet hacmi karşısındaki davranış, faaliyet ölçüsündeki değişime bağlı olarak maliyetin değişip değişmemesi, değişiyorsa nasıl değiştiği anlamına gelmektedir.⁷² Sabit maliyet, değişken maliyet ve yarı sabit veya yarı değişken maliyet olarak 3 gruba ayrılmaktadır.

2.1.3.2.1. Sabit Maliyetler

Sabit maliyetler; belirli bir zaman dilimi içinde, faaliyet hacmindeki artış ve eksilişlerden etkilenmeyerek toplam olarak aynı kalan, değişmeyen maliyetlere denilmektedir.⁷³ Bazı maliyetler üretim olsa da olmasa da aynı devam etmektedir.

⁶⁹ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.51.

⁷⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, s.51-52.

⁷¹ A.e., s.22.

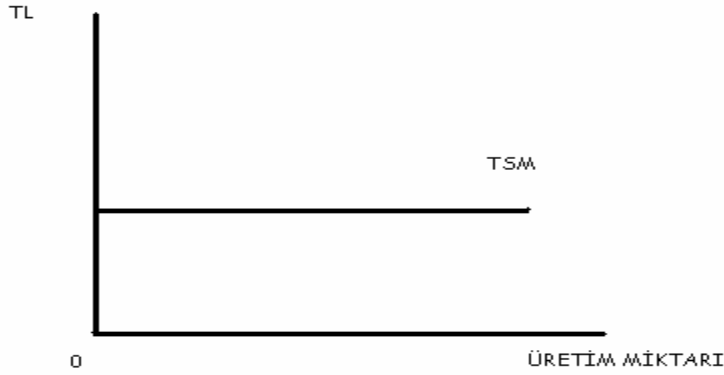
⁷² Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.51.

⁷³ Akdoğan, **a.g.e.**, s.25.

Örneğin kira, amortisman ve sigorta v.b. maliyetler faaliyet hacmine bağlı olarak değişmeyip aynı kalmaktadır.

Toplam sabit maliyetler Şekil 2’de görüldüğü gibi üretim miktarındaki değişimden etkilenmeyerek aynı kalır.

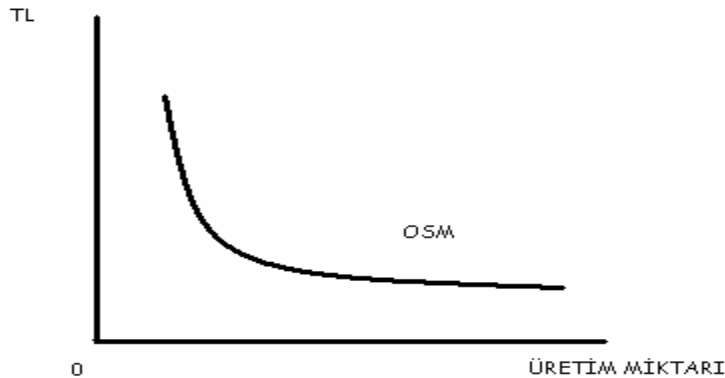
Şekil 2: Toplam Sabit Maliyet Eğrisi



Kaynak: Adnan Kısa, **Sağlık Ekonomisine Giriş**, Ankara, 1999, 1.Basım, Usta Matbaacılık, s.44.

Ortalama sabit maliyet, üretilen miktar başına düşen sabit birim maliyet anlamına gelmektedir.⁷⁴ Üretim miktarındaki değişime bağlı olarak toplam sabit maliyetlerin değişmemesine karşılık, birim başına ortalama sabit maliyet üretim miktarı ile ters orantılı olarak değişmektedir.⁷⁵

Şekil 3: Ortalama Sabit Maliyet Eğrisi



Kaynak: Adnan Kısa, **Sağlık Ekonomisine Giriş**, Ankara, 1999, 1.Basım, Usta Matbaacılık, s.46.

⁷⁴ Adnan Kısa, **Sağlık Ekonomisine Giriş**, Ankara, 1999, 1.Basım, Usta Matbaacılık, s.45.

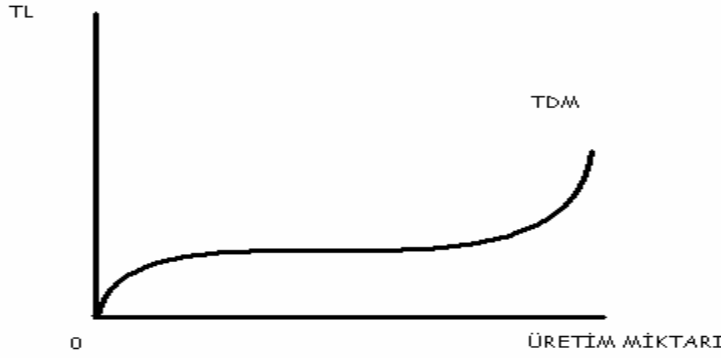
⁷⁵ Atamanalp, Karcıoğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.24.

Şekil 3'te görüldüğü gibi üretim miktarı artarken birim maliyet azalmakta olup, üretim azalırken birim başına sabit maliyet artmaktadır.

2.1.3.2.2. Değişken Maliyetler

Değişken maliyetler; işletmenin üretim faaliyetleri ile ilişkili olarak, kapasitenin kullanımı ölçüsünde, yani üretim miktarlarına paralel olarak artan veya azalan faaliyetlere denilmektedir.⁷⁶ Değişken maliyetlere örnek olarak kullanılan hammadde ve yedek parçayı verebiliriz. Üretimin artması ile birlikte kullanılan hammadde ve yedek parçanın miktarı da artış gösterecektir.

Şekil 4: Değişken Maliyet Eğrisi



Kaynak: Adnan Kısa, **Sağlık Ekonomisine Giriş**, Ankara, 1999, 1.Basım, Usta Matbaacılık, s.47.

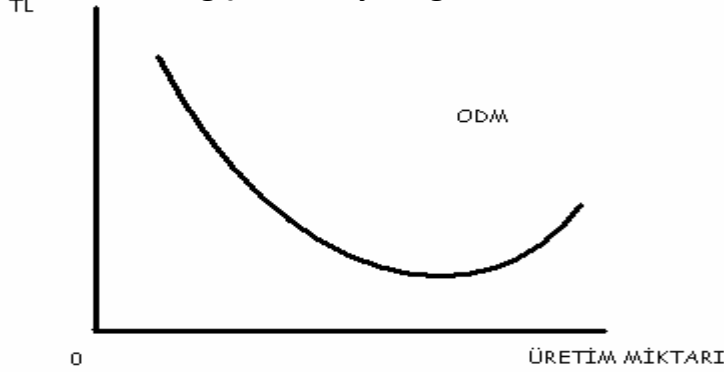
Şekil 4'te görüldüğü gibi değişken maliyetler faaliyet hacmi ile birlikte toplam da değişir, ancak birim başına düşen maliyet aynı kalmaktadır.

Ortalama değişken maliyet toplam değişken maliyetten üretilen miktar başına düşen sabit maliyeti ifade etmektedir.⁷⁷

⁷⁶ Atamanalp, Karcioğlu, Orhan, **a.g.e.**, 2001, s.31.

⁷⁷ Kısa, **a.g.e.**, s.47.

Şekil 5: Ortalama Değişken Maliyet Eğrisi



Kaynak: Adnan Kısa, **Sağlık Ekonomisine Giriş**, Ankara, 1999, 1.Basım, Usta Matbaacılık, s.48.

Ortalama değişken maliyet eğrisi üretimdeki artışa bağlı olarak önce azalan bir düzeyden sonra artan bir seyir göstermektedir.⁷⁸

2.1.3.2.3. Yarı Değişken Maliyetler

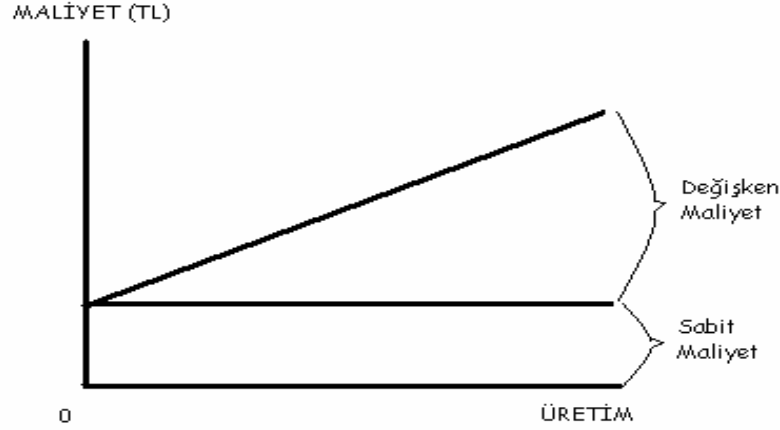
İşletmenin bazı maliyetleri tam anlamıyla sabit veya değişken olarak ayırlanamamaktadır. Bu tür maliyetlere yarı değişken maliyet denilmektedir.

Yarı değişken maliyetler; faaliyet hacminin durduğu noktada tamamen ortadan kalkmayan, faaliyet hacmine bağlı olarak artan ya da azalan, bir bölümünün sabit, bir bölümünün değişken olduğu maliyetlerdir.⁷⁹ Yarı değişken maliyetlere örnek olarak telefon ücretleri verilebilir. Hiç görüşme yapılmısa dahi ödenecek sabit bir ücreti vardır ve yapılan görüşme miktarı ile artan bir maliyete sahiptir. Şekil 6’da yarı değişken maliyetler görülmektedir.

⁷⁸ Kısa, **a.g.e.**, s.48.

⁷⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.26.

Şekil 6: Yarı Değişken Maliyet Eğrisi



Kaynak: Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, İstanbul, 2002, s.61.

2.1.3.3. Maliyetlerin İşletmenin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

İşletmeler toplumun ihtiyacını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üretirken birtakım fonksiyonlarını yerine getirirler ve bu fonksiyonları yerine getirirken ortaya çıkan maliyetler ait oldukları fonksiyonlara göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır:

2.1.3.3.1. Satın Alma Maliyetleri:

İşletmenin mal veya hizmet üretiminde kullanılmak veya satılmak üzere alınan varlık veya hizmetler satın alma maliyetini oluşturmaktadır. Bu maliyetlerin faydası tükenmedikçe yapılan harcamalar maliyet bedeli üzerinden bilançoda varlık hesaplarında yer almakta, kullanılıp tükendikçe giderleştirilmektedir.

2.1.3.3.2. Üretim Maliyetleri:

İşletmenin faaliyet alanı ile ilgili mal ve hizmetleri üretmek amacıyla tüketilen varlıklar üretim maliyetini oluşturmaktadır.

2.1.3.3.3. Pazarlama Maliyetleri:

Pazarlama fonksiyonu, tüketici ve toplumun istek ve ihtiyaçlarını takip ve tespit ederek, yatırım ve üretim faaliyetlerinin yönlendirilmesi amacıyla yerine

getirdiği işlevlerden oluşmaktadır.⁸⁰ Saha araştırması ve reklam için yapmış olduğu harcamalar pazarlama maliyetine örnek verilebilir.

2.1.3.3.4. Satış ve Dağıtım Maliyetleri:

İşletmenin üretmiş olduğu mal ve hizmetlerin satışı ve dağıtımı için katlanmak zorunda olduğu maliyetlerden oluşmaktadır. Örneğin depo ve satış çalışanlarının ücretleri, nakliye v.b. harcamalardan oluşmaktadır.

2.1.3.3.5. Finansman Maliyetleri:

İşletmenin finansman fonksiyonuna bağlı olarak ortaya çıkan, yabancı kaynak sağlanması için ortaya çıkan faiz, komisyon v.b. giderlerden oluşmaktadır.⁸¹

2.1.3.3.6. Genel Yönetim Maliyetleri:

İşletmenin genel yönetim maliyetleri, diğer maliyet gruplarından hiçbirisine girmeyen genel kurul giderleri, yönetim ve denetleme kurulu giderleri, personel işleri, müdürlük, muhasebe, hukuk v.b. büro ve bölümlerin amortisman, vergi, elektrik, su, bakım-onarım maliyetlerinden oluşmaktadır.⁸²

Maliyetleri işletmenin fonksiyonlarına göre sınıflandırmak, imalat maliyetlerine girecek maliyetlerle bunların dışında kalan maliyetlerin ayrılmasına olanak sağlayarak, işletmenin toplam karının çeşitli fonksiyonlara göre dağıtılması yoluyla yapılan kar analizlerini kolaylaştırmaktadır.⁸³

2.1.3.4. Maliyetlerin Yüklenme Biçimine Göre Sınıflandırılması

Maliyetler üretilen mal ve hizmetlere herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan doğrudan yüklenebilmesine göre direkt maliyet veya endirekt maliyet olarak 2 gruba ayrılmaktadır.⁸⁴

⁸⁰ Ertürk, **a.g.e.**, s.209.

⁸¹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.24.

⁸² Büyükmirza, **a.g.e.**, s.65.

⁸³ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.53.

⁸⁴ Atamanalp, Karcioğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.54.

2.1.3.4.1. Direkt Maliyet

Ürünlere herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan doğrudan yüklenebilen maliyetlere direkt maliyet denilmektedir. Direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetleri bu gruba girmektedir. Çünkü herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan direkt olarak yüklenebilmektedir.

Maliyetlenecek bir birim açısından direkt olan bir maliyet, başka bir birim açısından endirekt olabilmektedir.

2.1.3.4.2. Endirekt Maliyet

Ürünlere direkt yüklenemeyen, herhangi bir dağıtım anahtarı yardımıyla yüklenebilen maliyetlere endirekt maliyet denilmektedir.

Endirekt maliyetlerin bir kısmı yapıldıkları yer bakımından, bir kısmı da nitelikleri veya kavranmalarındaki teknik güçlük açısından endirekt olarak kabul edilmektedir.⁸⁵ Örneğin işletmenin idari ve mali bölümlerinde ortaya çıkan kırtasiye malzemesi, personel, elektrik, su, telefon, tamir-bakım v.b. maliyetler üretim faaliyetleri dışında olduğundan endirekt maliyet olarak belirlenmektedir. Atölyede çalışan teknisyenin üretimle direkt ilişkisi olduğu halde nitelik veya kavranmalarındaki güçlükler nedeni ile endirekt maliyet olarak kabul edilmektedir.

Bazı maliyetlerin üretim ile ilgili olmasına rağmen ürünlere doğrudan yüklenememesi nedeniyle endirekt olarak düşünülmektedir. Örneğin mobilya sanayinde harcanan tutkal mobilya maliyetine doğrudan yüklenememesi nedeniyle endirekt olarak kabul edilir.⁸⁶

2.1.4. Maliyet Yeri

İşletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanabilmesi için maliyetlerin mal ve hizmetlere yüklenmesi aşamasında son bir geçit olan maliyet yeri kavramı ortaya çıkmaktadır.

Maliyetlerin katlanıldığı ve/veya yüklendiği hesap birimi anlamına gelen maliyet yerinin üç fonksiyonu bulunmaktadır:

⁸⁵ Atamanalp, Karcıoğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.54.

⁸⁶ Bursal N., Ercan Y., **a.g.e.**, s.54.

- a) Maliyetleri bünyesinde toplamak ve bunlardan ürünlere yüklenecek maliyet payının hesaplanmasını sağlamak,
- b) Maliyetlerin ortaya çıktığı veya dağıtıldıkları yerler açısından kontrolünü kolaylaştırmak,
- c) Maliyetlerin maliyet merkezleri itibariyle planlanmasını sağlamak.⁸⁷

Maliyetlerin kontrolü ve bütçelenmesi açısından maliyet ayrımı önemli olup, en önemli kriter olan maliyetleri ürünlere yükleme imkanına göre maliyet yerleri aşağıdaki şekildedir:

- a) Esas üretim maliyet yerleri
- b) Yardımcı (tali) üretim maliyet yerleri
- c) Yardımcı hizmet maliyet yerleri
- d) Üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri⁸⁸

2.1.4.1. Esas Üretim Maliyet Yerleri

Esas üretim yerleri, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin üretildiği bölümlere denilmektedir.⁸⁹ İşletmelerde imalatın yapıldığı veya direkt hizmetin üretildiği birimler esas üretim maliyet yerleridir.

2.1.4.2. Yardımcı (Tali) Üretim Maliyet Yerleri

Esas üretim yerlerinin ve diğer birimlerin faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli yan girdilerin üretildiği birimlere denilmektedir.⁹⁰ İşletmelerde, buhar veya jeneratör dairesi v.b. birimler esas üretim yerlerine girdi sağlayan yardımcı maliyet yerleridir.

2.1.4.3. Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri

Esas ve yardımcı üretim yerlerine destek sağlayan, mal veya hizmet üretiminin yapılmadığı, ancak işletme için gerekli diğer bazı hizmetlerin üretildiği

⁸⁷ Bursal N., Ercan Y., **a.g.e.**, s.196.

⁸⁸ Atamanalp, Karcıoğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.213.

⁸⁹ Büyükmirza, **a.g.e.**, s.170.

⁹⁰ A.e., s.170.

birimlerdir. Bu birimlerde ortaya çıkan maliyetlerin üretimle direkt ilişkisi olmaması nedeniyle ürünlere dağıtım anahtarı yardımı ile yüklenmektedir.⁹¹

İşletmelerde teknik atölye, yemekhane, terzihane, çamaşırhane, güvenlik v.b. bölümler yardımcı hizmet maliyet yerleridir.

2.1.4.4. Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri

Üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri üretim faaliyetlerinin yönetim ve organizasyonu ile ilgili birimlerin oluşturduğu birimlere denilmektedir.⁹² İşletmede müdürlük, maaş, satın alma, muhasebe v.b. birimler örnek verilebilir.

2.1.5. Maliyet Dağıtım

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerin hesaplanmasında maliyet yerlerinin belirlenmesinden sonraki aşama maliyetlerin dağıtımıdır.

Maliyet dağıtımı üç aşama olarak aşağıdaki şekilde yapılmaktadır:

1.Kademe Dağıtım: Maliyet türlerinin maliyet yerlerine dağıtımı,

2.Kademe Dağıtım: Yardımcı hizmet maliyet yerleri ile üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerindeki maliyetlerin esas üretim ve varsa yardımcı üretim maliyet yerlerine dağıtımı,

3.Kademe Dağıtım: Esas üretim ve varsa yardımcı üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin o birimlerde üretilen ürünlere dağıtılması.

Tablo 1’de maliyet dağıtım tablosu gösterilmektedir.

⁹¹ Atamanalp, Karcioğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.214.

⁹² Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.196.

Tablo 1: Maliyet Dağıtım Tablosu

Maliyetler	Toplam Maliyet Tutarı	Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri				Üretim Yerleri Yönetimi M:Y		Yardımcı Üretim Maliyet Yeri		Esas Üretim Maliyet Yerleri		
		1	2	3	4	A	B	1	2	X	Y	Z
1.Maliyet Türü	xxx →	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
2.Maliyet Türü	xxx →	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
3.Maliyet Türü	xxx →	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
.....		...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
.....		...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
I.DAĞITIM TOPLAMI	xxxx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx
		(xx)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
		(xx)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
		(xx)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
		(xx)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
		(xx)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
		(xx)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
		(xx)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
		(xx)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
II.DAĞITIM TOPLAMI	xxx	0	0	0	0	0	0	0	0	xx	xx	xx
III.DAĞITIM-MALİYET YÜKLEME ORANLARI										↓ X	↓ Y	↓ Z

Kaynak: Celaleddin Atamanalp, Reşat Karcioğlu, M.Suphi Orhan, **Tekdüzen Hesaplama Planına Uygun Maliyet Muhasebesi**, Erzurum, Aktif Yayınevi, 2001, s.218.

Maliyet dağıtım tablosunun amacı, çeşitli maliyet türlerinin maliyet yerlerinden geçerek ürünlere yüklenmesini sağlamaktır.

2.1.5.1. Birinci Kademe Dağıtım

Birinci dağıtım'da oluşan maliyetin hangi maliyet yerine hangi maliyet dağıtım aracılığı ile yükleneceğinin belirlenmesi aşamasıdır.⁹³ Bu aşamada hangi maliyet yerine ait olduğu belli olan maliyetler ilgili maliyet yerine doğrudan yüklenecek olup, birçok maliyet yerini ilgilendiren ortak maliyetler maliyet dağıtım anahtarı vasıtası ile dağıtılır.⁹⁴ Örneğin direkt malzeme ve direkt işçilik doğrudan

⁹³ Atamanalp, Karcioğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.218.

⁹⁴ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.200.

gider merkezine yüklenirken, temizlik, elektrik, yakacak v.b. maliyetler belirli dağıtım yöntemlerine göre maliyet yerlerine yüklenir.

2.1.5.2. İkinci Kademe Dağıtım

Maliyet türlerinin maliyet yerlerine dağıtımı yapıp maliyet yerlerinin toplamaları alındıktan sonra, yardımcı hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin maliyet dağıtım tablosu aracılığıyla ve çeşitli dağıtım yöntemlerine uygun olarak esas maliyet yerlerine dağıtımının yapıldığı ikinci aşamaya geçilir. Başlıca dört dağıtım yöntemi kullanılmaktadır⁹⁵:

- a) Doğrudan Dağıtım Yöntemi
- b) Kademeli Dağıtım Yöntemi
- c) Planlı Dağıtım Yöntemi
- d) Matematik Yöntem

2.1.5.2.3. Doğrudan Dağıtım Yöntemi

Yardımcı hizmet maliyet yerlerinin karşılıklı hizmet alışverişlerini dikkate almaksızın birbirleri arasında dağıtım yapılmadan, belirlenen kriterlere göre doğrudan doğruya esas üretim yerlerine dağıtımın yapıldığı yöntemle denilmektedir.

2.1.5.2.4. Kademeli Dağıtım Yöntemi

Dağıtıma tabi maliyet yerleri arasındaki fayda ve hizmet alışverişini belirli bir sıra içinde ve tek yönlü olarak dikkate alan yöntemle denilmektedir. Diğer yardımcı üretim ve hizmet maliyet yerlerine en fazla hizmet sunan maliyet yeri dağıtımda ilk sırayı alarak, kendisinden sonra gelen maliyet yerlerine dağıtılır.⁹⁶ Tablo 2’den de görüldüğü gibi solda yer alan maliyet yeri kendisinden sonra yer alan maliyet yerlerine dağıtımda bulunurken kendisi sağındakinden pay almamaktadır.

⁹⁵ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.206.& Atamanalp, Karcioğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.221.

⁹⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.374-375.

Tablo 2: Maliyet Dağıtım Tablosu

Maliyetler (TL)	Yardımcı Maliyet Yerleri			Esas Maliyet Yerleri		
	Elektrik	Buhar	Tamirhane	1	2	3
Toplam	xxx ↳	xxx x ↳	xxx x x ↳	xx x x x	xx x x x	xx x x x

Kaynak: Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, İstanbul, 2002, s.207.

2.1.5.2.2. Planlı Dağıtım Yöntemi

Kademeli dağıtım yönteminde maliyet yerleri arasındaki fayda ve hizmet alışverişinin göreceli olarak göz önüne alınabilecek olmasının ve tek yönlü dağıtılmasının maliyet yüklemesinde hatalara sebep olma sakıncasını ortadan kaldırmak için geliştirilen, fiili maliyetler yerine, maliyetleri önceden bütçeleyerek, yardımcı ve esas maliyet yerlerine bunlardan pay verme esasına dayanan yöneme denilmektedir.⁹⁷

2.1.5.2.3. Matematik Yöntem

Maliyet yerinin diğer maliyet yerlerinden alacağı yüzdeler dikkate alınarak kurulan, matematiksel denklemlere göre yardımcı üretim ve hizmet maliyetlerinin karşılıklı olarak birbirlerinden pay aldığı yöneme denilmektedir.⁹⁸

2.1.5.3. Üçüncü Dağıtım

Bu aşamada esas maliyet yerlerinde toplanan maliyetler uygun ölçüler veya anahtarlar vasıtasıyla ürünlere yüklenmektedir.

⁹⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.221.

⁹⁸ A.e., s.382.

2.2. Maliyet Muhasebesi

2.2.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı ve Tanımı

Ekonomide yaşanan hızlı değişim ve rekabet koşulları üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplama ve kontrol altında tutma ihtiyacı maliyet muhasebesini önemli bir kavram haline getirmiştir. Öncelikle sanayi işletmelerinde kullanılan maliyet muhasebesi son yıllarda hizmet işletmelerinde de yaygınlaşmaya başlamıştır.

“Maliyet muhasebesi bir işletmede üretilen mal ve hizmetlerin üretilmesi sırasında katılan maliyetlerin, türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet cinsleri bakımından saptanmasına ve izlenmesine yarayan bir hesap ve kayıt düzenidir”⁹⁹ olarak tanımlanmaktadır.

İşletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, maliyet unsurlarının kontrolü, maliyet analizleri ve satış fiyatının belirlenmesi maliyet muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır.¹⁰⁰

Bir işletmede oluşturulacak maliyet muhasebesi sistemi;

- a) Organizasyon yapısı,
- b) Üretim politikası,
- c) Büyüklüğü,
- d) Yönetimin maliyet muhasebesinden beklentilerine göre farklılıklar göstermektedir.¹⁰¹

İşletmenin organizasyon yapısının karmaşıklığı, ürün çeşitlerinin fazlalığı, işletmenin büyüklüğü ve yönetimin beklentileri kurulacak maliyet muhasebesi sistemini önemli ölçüde etkilemektedir. Basit üretim süreçlerinin yer aldığı işletmelerde kurulacak maliyet muhasebesinde basit bir yapı ile yetinilirken, üretim sürecinin karmaşıklığı arttıkça maliyet muhasebesi sistemi de buna uyum göstermek zorunda kalmaktadır.¹⁰²

⁹⁹ Münevver Menderes, **Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1994, s.13.

¹⁰⁰ Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**, Beta Basım, İstanbul, 2002, s.7.

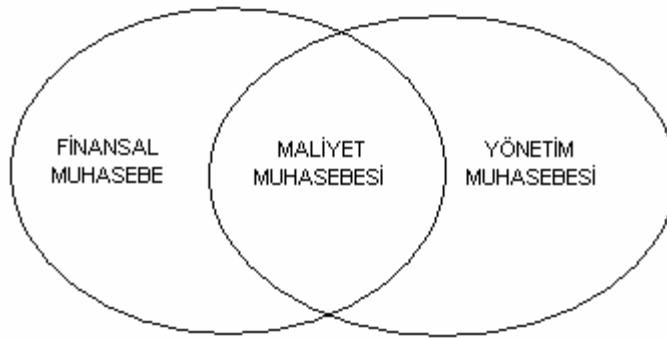
¹⁰¹ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, İstanbul, 2002, s.3.

¹⁰² Azzem Özkan, “Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 22, Sayı 2, 2003, s.128.

Finansal muhasebe muhasebenin dışındaki karar vericilere nasıl hizmet edebileceği üzerine odaklanırken, buna zıt olarak yönetim muhasebesi iç müşterilerle ilgilenmektedir. Yönetim muhasebesi iç müşterilere odaklanarak bilgilerin, tanımlama, ölçüm, analiz, hazırlık, yorumlanması ile ilgili işlemler üzerine odaklanarak organizasyonun amaçlarını yerine getirir ve iç muhasebe olarak da adlandırılmaktadır.¹⁰³

Maliyet muhasebesi finansal ve yönetim muhasebesinin karma bir sistemidir. Bir işletmenin maliyetleri ile ilgili bilgi sağlamakta olup, içsel ve dışsal her iki amaçla kullanılabilir. Maliyet muhasebesi finansal muhasebe için kullanıldığında, üretim ve satışların maliyetini genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak hesaplar, içsel amaçlar için kullanıldığında planlama, kontrol etme ve karar verme amacıyla bilgi sağlamaktadır.¹⁰⁴ Bu bakış açısıyla baktığımızda maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin bir parçası, aynı finansal muhasebenin bir parçası olmakta ve bu durum aşağıdaki şekilde gösterilebilmektedir:

Şekil 7: Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi



Kaynak: Charles T.Horngren, George Foster, Linda S.Bamber, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, 1991, Perntice-Hall International, Inc, s.4.

Modern maliyet muhasebesi sisteminin yönetime hem mevcut hem de yakın gelecekteki durumlarla ilgili yardımcı olması önemli bir noktadır. Sistemin amacı

¹⁰³ Charles T.Horngren, George Foster, Linda S.Bamber, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, 1991, Perntice-Hall International, Inc, s.4.

¹⁰⁴ Don R.Hansen, Maryanne M.Mowen, **Accounting and Control: Cost Management**, South Western College Publishing, 1996, s.2.

geçmiş ile ilgili dış raporlama gerekliliklerini yerine getirmek olup, gelecekle ilgili ise fikir üretmektir.¹⁰⁵

Maliyet muhasebesinden, maliyet bilgilerinin toplanması, kayıtlanması, özetlenmesi ve raporlanması için yararlanılmakta olup, bu bağlamda maliyet muhasebesi sisteminin iki alt sistemden oluştuğu söylenebilmektedir:

- a) Maliyet kayıt sistemi
- b) Maliyetleme sistemi

Maliyet kayıt sistemi; faaliyet sonuçlarının çıkartılması ve raporlanması amacıyla finansal muhasebe için gerekli girdileri sağlayan bir bütüne denilmektedir.

Maliyetleme sistemi ise; maliyetlerin hesaplanması ve analizi ile yönetimin ve maliyet kayıt sistemi için gerekli bilgileri sağlayan sisteme denilmektedir.¹⁰⁶

Etkin karar verme süreci için farklı maliyet türleri ve onların davranışsal modelleri ile ilgili bilgiler yaşamsal olup, optimum bilgiyi sağlamak amacıyla, ürün maliyetleme ve performans ölçümü için geçmiş dönem gelir ve maliyet bilgilerinin yanı sıra yönetsel karar verme için tahmini gelir ve maliyet bilgileri gerekmektedir.¹⁰⁷

2.2.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesinin amaçlarını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür:

- a) İşletmede üretilen mal veya hizmetlerin birim maliyetlerini hesaplamak,
- b) Etkili stok değerlendirme ve kontrolünü sağlamak,
- c) Kalite standardını düşürmemek koşulu ile maliyetlerin düşürülmesini sağlayacak öneriler geliştirmek,
- d) Maliyetle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgileri vererek yöneticilere planlama ve karar aşamasında yardımcı olmak.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Hansen, Mowen, **a.g.e.**, s.4.

¹⁰⁶ Şakrak, **a.g.e.**, s.18.

¹⁰⁷ Ralph S.Polimeni, v.d., **Cost Accounting Concepts and Applications for Managerial Decision Making**, 1991, McGraw-Hill, s.14.

¹⁰⁸ Akdoğan, **a.g.e.**, s.6-7.

2.3. Maliyet Bilgi Sistemi

Günümüzde artan rekabet koşulları ve yaşanan hızlı değişim, işletme ile ilgili planlama ve karar vermede yöneticilerin işletme içi ve dışı ile ilgili çok yönlü bilgi sahibi olmalarını gerektirmektedir.

Temel amacı bir işletmede meydana gelen para ile ifade edilebilen olayları kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar içinde raporlamak ve yorumlamak olan işletmenin bir alt fonksiyonu olan muhasebeden işletmenin içi ve çevresi ile ilgili bilgiler elde edilebilmektedir.¹⁰⁹ Yönetime gerekli olan bilgileri sağlaması açısından muhasebe önemli bir destek birim olarak yer almaktadır.

Muhasebe gelişen teknolojinin etkisi ile basit defter tutma ve rapor üretmenin ötesinde bir nitelik kazanmış olup, teknoloji ile bütünleşerek önemli bir karar destek sistemine dönüşmüş ve muhasebe bilgi sistemlerinin önemi de giderek artmış bulunmaktadır.¹¹⁰

Son yıllarda yönetsel karar vermede yaşanan değişimlerin en önemlisi bilginin etkili bir şekilde ve bir rekabet aracı olarak kullanılması olmuştur. Bilginin günümüzde artan önemi işletme yönetim sistemlerinin kurulmasında bilgiye dayalı yapıları önemli bir kavram olarak ortaya çıkarmaktadır.

Muhasebe Bilgi Sistemi, muhasebenin bilgi toplama, sınıflandırma, kayıtlama, ölçümleme ve denetim gibi fonksiyonlarının işletmelerin iç ve dış etkenlerle bütünleştirilmesi, bilginin depolanması ve işletmelerde bir veri tabanı oluşturulması ile kar maksimizasyonunun daha verimli kılınmasını sağlamaktadır.¹¹¹

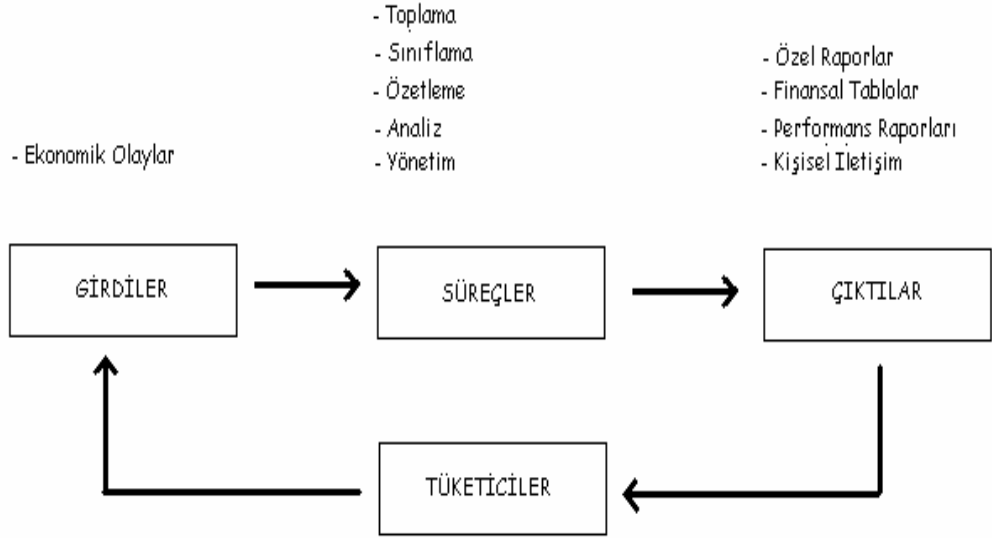
Muhasebe bilgi sistemini Şekil 8'deki gibi özetlemek mümkündür.

¹⁰⁹ Cengiz Erdamar, Feryal Orhan Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, İstanbul, 2003, s.1.

¹¹⁰ Mehmet Civan, Ekrem Kara, "İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi", **Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği, Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2003, sayı:20, s.111

¹¹¹ Ümit Gökdeniz, "İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım", **Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği, Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2005, sayı:27, s.86.

Şekil 8: Muhasebe Bilgi Sistemi



Kaynak: Don R.Hansen, Maryanne M.Mowen, **Accounting and Control: Cost Management**, South Western College Publishing, 1996, s.33.

1 seri nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde; “Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolarıdır. Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan ilgililerin karar almalarında en önemli etken, bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır”¹¹² ifadesi yer almaktadır. Tebliğden de anlaşıldığı gibi işletmede işletmenin mali yapısındaki değişimlerin ve gelişmelerin sürekli izlenmesi gerekmekte olup, yöneticiler işletmenin finansal durumunu ve faaliyetlerinin sonucunu gösteren maliyet bilgi sistemine ihtiyaç duymaktadırlar.

¹¹² 1 Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, çevrimiçi: www.verginet.net/dokumanlar/Muh_Std/tek.../MUHASEBE%20SİSTEMİ%20UYGULAMA, 02.04.2009

Bu süreç içerisinde muhasebe bilgi sistemi, işletme yönetimi bilgi sisteminin bir alt sistemi olarak, maliyet bilgi sistemi de muhasebe bilgi sisteminin bir alt sistemi olarak yer almaktadır.

Yönetim sürekli olarak alternatif davranış şekilleri arasında seçim yapmakla karşı karşıya kalmakta olup ¹¹³ işletme yöneticilerinin isabetli karar vermelerinde doğru ve güvenilir bilgiyi elde edebilmesi açısından maliyet bilgi sistemi stratejik bir öneme sahiptir.

İşletmede esnek, değişik amaçlar için değişik verileri sağlayabilecek, hem iç hem de dış kullanıcıların ihtiyaçlarına köprü görevi görebilecek bir maliyet muhasebesi sistemi geliştirilmesi gerekmektedir.¹¹⁴

Maliyet bilgi sisteminden elde edilen doğru, güvenilir ve zamanlı bilgiler olmadan yönetimin ileriye yönelik karar vermesi, planlama yapabilmesi ve kontrol fonksiyonlarını etkili bir şekilde yerine getirmesi söz konusu bulunmamaktadır. Bu nedenle yöneticilerin işletmelerinde etkin bir maliyet sistemi kurmalarının önemi artmaktadır.

¹¹³ Polimeni, v.d., **a.g.e.**, s.14.

¹¹⁴ Don R.Hansen, Maryanne M.Mowen, **Accounting and Control: Cost Management**, South Western College Publishing, 1996, s.2.

III. BÖLÜM

HASTANELERDE MALİYET VE MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ

Üçüncü bölümde, araştırma konusu olan hastanelerde maliyet yönetim sisteminin anlaşılabilmesi için öncelikle hastanelerde maliyet ile ilgili kavramların açıklanması uygun olacaktır.

3.1. Hastanelerde Maliyet Kavramı

Yüksek teknolojik donanımların fonksiyonel öneminin arttığı son yıllarda tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de sağlık hizmeti girdi maliyetleri yükselmektedir. Yoğunlaşan rekabet, düşük maliyet, yüksek kalite, müşteri tatmini gibi ön plana çıkan kavramlar, ayrıca insan ve para kaynaklarındaki yetersizlik, kaynakların hatalı, verimsiz ve etkinlikten uzak kullanımı gibi nedenler maliyet kavramını önemli hale getirmektedir.

Ülkemizde sağlık kuruluşlarında maliyetlerin hesaplanmasına gereken önem verilmemektedir. Oysa kar amacı gütmeyen sağlık kuruluşlarının bile ayakta kalabilmek, faaliyetlerini devam ettirebilmek ve teknolojiyi yakından takip edebilmek için güçlü bir finansal yapıya sahip olmaları gerekmektedir. Güçlü bir finansal yapıya sahip olabilmeleri için de; verdikleri hizmeti kaliteden ödün vermeden en iyi şekilde yerine getirirken yeterli kar elde etmeleri ve maliyetlerini minimize etmeleri gerekmektedir. Sağlıkta da kaynaklar kıttır ve bu nedenle yöneticiler kaynakları optimum düzeyde kullanarak istenilen nicelik ve nitelikte sağlık hizmeti sunulmasını hedeflemelidir.

Tıp biliminde yaşanan hızlı ve süreli gelişmeler, hastaneleri her geçen gün daha ayrıntılı bir iş bölümüne götürmekte olduğundan bu durum hastane maliyetlerini arttırmaktadır. İşletmelerde iş bölümünün artmasının maliyetler üzerindeki olumlu etkilerine rağmen, hastanelerin zorunlu olarak iş bölümü arttıkça maliyetleri yükselen tek örgüt olduğu savunulmaktadır.¹¹⁵

Ülkemizde kamu sağlık işletmelerinde teşhis ve tedavi ücretleri, Sağlık Bakanlığı tarafından saptanan Bütçe Uygulama Talimatı fiyatlarına göre sunulmaktadır. Ekonomik bir mal ya da hizmetin fiyatlandırılmasında; FİYAT= MALİYET+KAR

¹¹⁵ Alpugan, Haftacı, **a.g.e.**, s.274

eşitliğinden hareket edildiğini düşünürsek, maliyeti hesaplanmamış olan bu hizmetler için belirlenen fiyatlar gerçekçi olamayacaktır.¹¹⁶ Hastanelerde maliyet muhasebe sisteminin kurulmamış olması, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanamamasına neden olmaktadır ve Bütçe Uygulama Talimatında belirlenen rakamlar bu nedenle gerçeği yansıtamayacaktır.

Etkin bir maliyetleme sisteminin olmaması nedeniyle anlaşmalar çerçevesinde belirlenen sağlık hizmetlerinin parasal tutarları cari rakamlarla örtüşmemekte, özellikle kamuda sağlık hizmetlerinin maliyetlendirme çalışmalarında ısıtma, enerji, amortisman, kira ve personel giderleri devlet tarafından sübvansede edildiğinden göz ardı edilmekte ve verilen hizmetin maliyeti olduğundan daha düşük hesaplanabilmektedir.¹¹⁷

Hastaneler kullanılan malzeme, ekipman fiyatları ve istihdam edilen personel ücretleri açısından maliyetleri yüksek olan sağlık kuruluşları olup, maliyetlerinin düşürülmesi ve verilen hizmetin sektörde rekabet edilebilir olması maliyetlerinin doğru hesaplanmasına bağlı olduğundan, kendileri için en uygun maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması zorunlu kılınmaktadır. Hastane maliyetlerini hesaplamada karşılaşılan zorlukları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- a) Hastanelerin sundukları hizmetler esnek olmayan bir talebe sahiptir.
- b) Her an hazır olma zorunluluğu, başka işletmelerde görülmeyen, kapasite üstü personelin istihdamını zorunlu kılar. Örneğin zarar eden bir ünitenin bu gerekçeye dayanarak kapatılması söz konusu olamaz.
- c) Kısa dönemde talep değişiklikleri görüldüğünde, hastanelerin servis ve bölümleri anında kendini bu duruma ayarlayamazlar.¹¹⁸
- d) Hastanelerde temel çıktı hasta olmakla birlikte, verilen hizmetlerin sonuçlarını diğer hizmet endüstrilerinde olduğu gibi kısa süre içinde görmek ve değerlendirmek mümkün değildir.¹¹⁹

¹¹⁶ Kudret Şevket Sayın, Yasemin Yeğinboy, “**Hizmet Sağlık İşletmelerinin Verimliliğinin Arttırılmasında Maliyetlerin Önemi**”, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed.Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.272

¹¹⁷ Ali Ildır, **Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008, s.14.

¹¹⁸ Alpugan, Haftacı, **a.g.e.**, s.274.

¹¹⁹ Kavuncubaşı, Kısa, **a.g.e.**, s.84.

- e) Hastanelerde maliyet hesaplama çalışmalarında en sık görülen eksiklik veri eksikliğidir.
- f) Hastanelerde yalnız gelir ve gideri izlemek üzere oluşturulan muhasebe kayıtları maliyet muhasebesi sistemi için yeterli bulunmamaktadır.¹²⁰

3.2. Maliyet Yönetim Sistemi Kavramı

Günümüzde ürün çeşitlerinin artması, rekabet ortamının yer alması, işletmelerin hayatta kalabilmeleri için müşteri odaklı, kalite ilkeleri doğrultusunda kendilerini ve ürünlerini sürekli geliştirmeleri ihtiyacı ileri üretim teknolojilerini kullanmalarını gerektirmektedir.¹²¹

İşletmelerin üretim sistemlerinde yaşanan değişimin etkisiyle maliyetlerin katlanması zorunlu bir sonuç değil, işletmelerin maliyet süreçlerinde yönetilmesi gerekli bir girdi olarak görülmesi anlayışı geliştirilmiştir.¹²² Ürünlerin yalnız üretim maliyetlerini göz önünde bulundurmayan, ürünlerin tasarımından satış sonrası hizmetleri aşamasına kadar tüm maliyet unsurlarını ele alan çağdaş maliyet kavramları ortaya çıkmış olup, en önemlisi maliyet yönetimi kavramıdır.¹²³

Günümüzde modern maliyet muhasebesinde, işletmelerde faaliyetlerin her aşamasında maliyet hesaplarının yapılması, faaliyetlerin dönemler itibari ile sonuçlandırılarak analiz, kontrol ve karşılaştırmalar yapılmasına olanak verecek bilgilerin ilgililere zamanında sunulması hedeflenildiğinden, bir maliyet sisteminin kurulması zorunluluk olmuştur.¹²⁴

İşletmede üretilen mal ve hizmetlerin birim maliyetinin hesaplanması, benimsenen maliyet sistemi doğrultusunda oluşturulmaktadır.¹²⁵ Uygulanacak sistem ürünün cinsine, işletmenin büyüklüğüne, örgüt yapısına ve üretim tekniğine bağlı

¹²⁰ Münevver Menderes, **Hastanelerde Maliyet Hesaplaması**, I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, Kuşadası/Aydın, 267-268.

¹²¹ Tunç Köse, “Maliyet Yönetiminde Faaliyet Analizi ve Bir Uygulama”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Mart 2005, s.116.

¹²² İsmail Aydemir, **Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansımaları**, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 2005, s.159.

¹²³ Köse, **a.g.e.**, s.116.

¹²⁴ Mehmet Özkan, **Maliyet Sistemleri**, İstanbul, 1994, Marmara Üniversitesi Yayın No:563, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:399, s.45.

¹²⁵ Akdoğan, **a.g.e.**, s.38.

olarak oluşmaktadır.¹²⁶ Maliyet sistemleri öncelikle imalat işletmelerinde doğup gelişmiş, ancak zamanımızda işletmelerde bilgi toplama işlemlerinin ulaştığı gelişmelerle beraber, bir bilgi sistemi olarak maliyet sistemi hizmet işletmelerinde de kullanılmaya başlanmıştır.¹²⁷

Hastanelerdeki üretim sürecinin doğası gereği karmaşık bir yapıya sahip olması, mal üreten işletmeler gibi kitle üretimine bezememesi, her hastanın ihtiyaç duyduğu teşhis veya tedaviye göre farklılıklar göstermesi hastanede maliyet yönetim sisteminin geliştirilmesini güçleştirmektedir.¹²⁸ Hizmet sektörünün yapısı gereği zaten güç olan hizmet maliyetlerinin hesaplanma sorunu, maliyet sistemi geliştirememiş olan sağlık hizmet işletmeleri için büyük önem taşımaktadır.¹²⁹ Hastane yöneticileri, hastanenin yapısı ve üretim süreçlerine uygun olarak maliyet sistemi geliştirmelidirler.

İşletmelerin amaçlarını ve hedeflerini destekleyebilmek için bir araya getirilen maliyet yönetim tekniklerinin grubuna Maliyet Yönetim Sistemi denilmektedir.¹³⁰

Maliyet yönetim sistemlerinin temel amacı; maliyet, kalite, fonksiyonellik, zamanlama açısından rekabet edilebilir ürün yada hizmet üreminde, kaynakların verimli kullanılması amacıyla yöneticilere gerekli bilgilerin sağlanmasıdır.¹³¹

Maliyet yöntemleri teknikleri aşağıda belirtildiği şekilde üç gruptan oluşmaktadır:¹³²

1. Maliyetin Kapsamını Belirleyen Maliyet Yöntemleri

- Tam Maliyet Yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi

2. Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Maliyet Yöntemleri

- Fiili Maliyet Yöntemi
- Tahmini Maliyet Yöntemi

¹²⁶ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.250.

¹²⁷ Rüstem Hacırüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, 1995, s.251.

¹²⁸ Özkan, **a.g.e.**, s.114-115.

¹²⁹ Sayın, Yeğinboy, **a.g.e.**, s.259.

¹³⁰ Tunç, **a.g.e.**, s.117.

¹³¹ Şakrak, **a.g.e.**, s.66-67.

¹³² Akdoğan, **a.g.e.**, s.39.

- Standart Maliyet Yöntemi

3. Maliyetlendirme Şeklini Belirleyen Maliyet Yöntemi

- Sipariş Maliyet Yöntemi
- Evre (Safha) Maliyet Yöntemi

İşletmelerde kurulacak tek tip Maliyet Yönetim Sistemi yoktur. Örgüt yapısına ve üretilen mal ve hizmetin cinsine bağlı olarak çok sayıda değişik kombinasyonlar oluşturulabilmektedir. Kurulacak sistem bir üçlü kombinasyon olacaktır. Örneğin;

Tam Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi + Sipariş Maliyet Yöntemi

Tam Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi + Evre (Safha) Maliyet Yöntemi

Tam Maliyet Yöntemi + Tahmini Maliyet Yöntemi + Sipariş Maliyet Yöntemi

Tam Maliyet Yöntemi + Tahmini Maliyet Yöntemi + Evre (Safha) Maliyet Yöntemi

Normal Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi + Sipariş Maliyet Yöntemi

Değişken Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi + Sipariş Maliyet Yöntemi v.b. farklı kombinasyonlar oluşturulabilir.

Maliyet sistemini oluşturulacak yöntemlerin her biri, kendi grubu içerisinde yer alan yöntemin alternatifi olan uygulama temeline sahip olup, farklı gruplarda yer alan maliyet yöntemleri birbirinin alternatifi yöntemler olamamaktadır.¹³³

3.2.1. Maliyetin Kapsamını Belirleyen Maliyet Yöntemleri

Maliyetin hesaplanmasında hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağını belirleyen yöntem türüdür ve 3 türü bulunmaktadır:

3.2.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, üretimle ilgili tüm maliyetlerin içeriğine ve değişkenlik derecesine bakılmaksızın, birim maliyetlere yükleyen yönteme denilmektedir.¹³⁴

Tam maliyet yönteminde, dönemin üretim giderlerinin tamamının, direkt, endirekt, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın maliyete yükleyerek stoklara aktarılmaktadır.

¹³³ Şakrak, **a.g.e.**, s.18.

¹³⁴ Menderes, **a.g.e.**, s.106.

Tam maliyet yönteminin avantajı, ürünün satış fiyatına göre bütün giderlerin hesaplanmasından sonra karın bilinmesi açısından yönetime bilgi sağlanması ve kullanım kolaylığı olup, dezavantajı ise, endirekt giderlerin maliyetlere yüklenmesinde bazı dağıtım anahtarlarından yararlanılması zorunluluğu olması ve bu nedenle subjektif olabileceği ve güvenilirliği etkileyebilecek olmasıdır.¹³⁵

Tam maliyet yöntemi, ülkemizde üretilen malın maliyetinin hesaplanmasında dolayısıyla stok değerlemesinde en yaygın biçimde kullanılmaktadır. Yaygın olarak kullanılmasının önemli bir nedeni de yasal düzenlemelerdir.¹³⁶

Türkiye’de işletmelerin büyük çoğunluğunun muhasebe sistemlerinde sabit değişken ayrımı yapılmamakta, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve vergi mevzuatı ile bağdaşmazlığı bulunmayan tam maliyet yöntemi yaygın olarak kullanılmaktadır.¹³⁷

Tam maliyet yönteminin alternatif seçim kararlarında kullanılması yanıltıcı olabilmektedir. Örneğin; birim maliyeti 280 TL olan bir ürünün üretim miktarının 5.000 adet arttırılması kararı verilirken, getireceği maliyet yükünün, imalat maliyetlerinin bazılarında üretimi arttırma nedeni ile artış olmaması nedeni ile getireceği maliyet yükü 280 TLX5.000 olmayacaktır.¹³⁸

3.2.1.2. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim maliyetlerinin tamamının, sabit genel üretim maliyetlerinin kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklendiği yöntemle denilmektedir.¹³⁹ Sabit genel üretim giderlerinin belli bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek için yapıldığı görüşünden hareketle bu giderler üretim maliyetlerine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmektedir.¹⁴⁰ Bu yöntemin avantajı olarak üretim hacmine bağlı olarak oluşan maliyet dalgalanmalarını önleyerek, dönemler arasında karşılaştırma yapılmasını sağlaması gösterilebilir.¹⁴¹

¹³⁵ Akdoğan, **a.g.e.**, s.41.

¹³⁶ Süleyman Yükçü, M.Yılmaz İçerli, “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:34, Nisan 2007, s.67.

¹³⁷ Büyükmirza, **a.ge.**, s.486.

¹³⁸ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.443.

¹³⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.42.

¹⁴⁰ Büyükmirza, **a.ge.**, s.474.

¹⁴¹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.43.

Sabit ve değişken giderlerin birbirinden ayrılmasının ek külfetlere yol açması yöntemin dezavantajı olarak düşünölebilir, ancak buradan elde edilecek bilgileri yönetsel amaçlarla kullanmayı hedefleyen işletmeler için gerekliliktir.¹⁴²

3.2.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, yalnızca değişken maliyetleri ürün maliyetine yükleyen, sabit maliyetleri tümöyle dönem gideri esas alınarak kar ve zarar hesabına devreden, maliyet hesabında değişken nitelikte olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmının dikkate alındığı bir yöntemdir.¹⁴³

Değişken maliyet yönteminde giderlerin sabit ve değişken olarak ayrılması nedeni ile yönetimin alacağı kararlar karşısında değişken giderlerde oluşacak değişimin kolayca saptanabilmesi ve sabit giderlerin dağıtımının söz konusu olmaması nedeni ile giderlerin dağıtımındaki yanlış uygulamalardan ortaya çıkabilecek hataların önlenmesi yöntemin avantajı olarak değerlendirilebilir.¹⁴⁴

Değişken maliyet yöntemi uygulamada genellikle standart maliyetlerle birlikte uygulanmakta olup, saptanması bakımından farklı değildir.¹⁴⁵

3.2.2. Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Maliyet Yöntemleri

Maliyetlerin saptanma zamanına göre hesaplandığı yöntemlere denilmektedir ve 3 grupta incelenmektedir:

3.2.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyet yöntemi giderlerin faaliyet değerleştikten sonra fiilen değerleşen tutarları esas alınarak ve değerçek verilere dayanılarak maliyetlerin hesaplandığı yöntemle denilmektedir.

Fiili maliyet yöntemi, değerçek yöntemi göstermesi bakımından yönetimin ihtiyacı olan, ancak verilerin karşılaştırılmasında kullanılacak kıstasın olmaması

¹⁴² Büyökmirza, **a.g.e.**, s.474.

¹⁴³ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.42.

¹⁴⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s.41-42.

¹⁴⁵ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.411.

nedeni ile maliyetlerin sağlıklı bir biçimde kontrolü yapılamadığı bir yöntem olduğundan, yönetimin standart maliyet verilerine ihtiyacı vardır.¹⁴⁶

Hastanede sağlık hizmetlerinin stoklanma imkanı bulunmaması nedeniyle fiili maliyetlerin tespiti güçtür. Doğrudan malzeme maliyetleri fiili rakamlara dayanarak kolaylıkla tespit edilebilmektedir, ancak her hastanın farklılık göstermesi, aynı hastalığa yakalanan iki hastaya dahi farklı tedavi uygulanabilmesi nedeni ile maliyetlerin hesaplanabilmesi hastanın sağlık hizmetini aldıktan sonra gerçekleşmektedir. Bu nedenle hizmet birim fiyatlarının fiili rakamlara dayanılarak önceden tespit edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3.2.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet yöntemi, geçmiş deneyimlerden ve geçmiş verilerden yararlanılarak maliyetlerin önceden tahmin edilmesi ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulması esasına dayanan yöneme denilmektedir.¹⁴⁷ Fiili maliyet yönteminde faaliyetin gerçekleşmesinin beklenilmesi gerekmekte olup, verilen hizmetin maliyetinin belirlenmesinin hastanın hizmeti aldıktan sonra mümkün olması, standart maliyet yönteminde ise sağlık hizmetlerinde standartların tespitinin güçlüğü nedeni ile hastanelerde uygulanmasının zor olması nedeni ile maliyetlerin tespitinde tahmini maliyet yöntemi daha yaygın olarak kullanılmaktadır.

3.2.2.3. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yöntemi, ürün maliyetlerinin faaliyet gerçekleşmeden önce ve bilimsel hesaplara dayanılarak olması gereken düzeyde planlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamların yerine bu rakamların kullanıldığı yöntemlere denir. Maliyet sisteminde fiili rakamların kullanılması ile birim maliyetlerin hesaplanması mümkün iken, muhasebenin diğer önemli fonksiyonları olan planlama, kontrol ve karar alma için gerekli bilgilerin sağlanması yalnızca fiili rakamlara dayanan bir maliyet sistemi ile yerine getirilemeyeceğinden etkili bir yönetim ve kontrol aracı olarak standart maliyet sisteminin kullanılmasına ihtiyaç vardır.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.44-45.

¹⁴⁷ A.e., s.45.

¹⁴⁸ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.334.

Standart maliyet yöntemi etkin bir maliyet kontrolü sağlaması nedeni ile işletme yönetimlerinde benimsenmiş bir yöntem olup; maliyet kontrolünü sağlamak, maliyet hesaplama işlemlerini basitleştirmek, departman yöneticilerinin performanslarını değerlendirmek ve bütçelerin düzenlenmesini sağlamak, satış fiyatlarının tespitini kolaylaştırmak ve sapmaları tespit etmek amacıyla geliştirilmiştir.¹⁴⁹

Standart maliyet yönteminde maliyetler, faaliyetler gerçekleşmeden hesaplanmakta olup, fiili maliyet yönteminde maliyetlerin faaliyetlerin gerçekleşmesinden sonra hesaplanması yönü ile birbirinden ayrılmaktadır. Tahmini maliyet yöntemi ile arasındaki farklılık ise, standart maliyetin bilimsel yöntemlere dayanılarak hesaplanan maliyetlerin ne kadar olması gerektiğini göstermesine karşılık, tahmini maliyetlerin geçmiş verilere dayanarak ne kadar olması beklendiğini ortaya koyması açısından farklıdır.¹⁵⁰

Standart maliyet yöntemi üç aşamadan oluşmaktadır:

1. Standartların tespiti
2. Standartlarla fiili maliyetler arasındaki farkların saptanması
3. Farkların analiz edilmesi¹⁵¹

Fiili maliyetler standart maliyetlerden farklı olduğu takdirde, fiili maliyetlerin standart maliyetlerden sapmaları analiz edilerek araştırılmakta, kontrol edilebilir nitelikte olan kısımları kontrol edilemeyen kısımlarından ayrılarak yönetime rapor edilmekte ve yönetimin düzeltici önlemleri almasına imkan tanınmaktadır.¹⁵² Fiili maliyetler ile standart maliyetler arasındaki farklar işletme yöneticilerinin dikkatlerini aksayan noktalara çekmeleri ve kontrol açısından önemli bir gösterge rolü üstlenmesi niteliği ile başarı değerlendirmesinde önemli bir araçtır.¹⁵³

Standart maliyet yöntemini uygulayabilmek için işletme organizasyonu, böyle bir sistemi uygulayabilecek yeterlilikte olmalı, ürünlerin cinsi, miktarı ile imalat

¹⁴⁹ Hüseyin Büyükkayıkçı, Nuri Şaşmaz, “SSK İhtisas Hastanesinde Hemodiyaliz Seans Maliyeti: Fiili ve Standart Maliyet Karşılaştırması”, 4.Ulusal Sağlık ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, İstanbul, 2001, s.311.

¹⁵⁰ Büyükmirza, **a.g.e.**, s.570.

¹⁵¹ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.338.

¹⁵² Akdoğan, **a.g.e.**, s.45.

¹⁵³ Hüseyin Ergin, **Yeraltı Kömür İşletmeciliğinde Maliyet Kontrolü, Standart Maliyetler ile Kontrol**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1987, s.96.

yöntemleri standart ölçüler kullanmaya ve kullanılan üretim faktörleri standartlaştırmaya elverişli olmalıdır.¹⁵⁴

Sağlık hizmetleri organizasyonları için standart maliyet yöntemi spesifik bir hastalık türünün tedavisi için beklenen maliyettir. Standartlar; sonuçlar, zaman ve hareket etütleri ya da teorik hesaplamalar yardımıyla belirlenebilir.¹⁵⁵ Ancak hastanelerde sunulan sağlık hizmetinin standart olmayışı, hastadan hastaya farklılık göstermesi sebebiyle standartları tespit etmek güçtür. Bu nedenle hastaya kullanılacak malzeme ve işçilik maliyetleri standart maliyet yöntemine göre tespit edilememektedir.

İmalat işletmelerinde organizasyonun amacına uygun olarak planlanan üretim miktar ve çeşitlerinin tahmin edilebilmesine, standartlaştırma yoluyla aynı tip ve kalitede üretim yapılabilmesine, kalite ve maliyet kontrolünün yapılabilmesine karşılık, sağlık hizmeti üreten hastanelerde hizmetleri tam anlamıyla standartlaştırmak zordur ve zaman almaktadır.¹⁵⁶

3.2.3. Maliyetlendirme Şekli Belirleyen Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin hesaplanmasında farklı üretim koşullarına göre belirleyen yöntemdir ve üç grupta incelenmektedir:

3.2.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyet yöntemi, belli partiler halinde ve her partide birbirinden oldukça farklı tür veya nitelikteki ürünlerin üretiminin yapıldığı işletmelerde benimsenen bir yöntemdir.¹⁵⁷

Sipariş maliyet sistemi standart ürün olmayan, müşteri talebine göre her ürünün ayrı özellik taşıdığı, farklı partilerde farklı ürünlerin üretildiği işletmelerde uygulanmaktadır.¹⁵⁸

Sipariş maliyet yönteminde, her sipariş için birimlerde oluşan ürün maliyetleri ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Söz konusu yöntem, üretim süreçlerinde

¹⁵⁴ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.336.

¹⁵⁵ Steven A.Finkler, David M.Ward, **Essentials of Cost for Healthcare Organizations**, An Apsen Publication Inc, Gaithersburg, Maryland, 1994, s.38

¹⁵⁶ Büyükkayıkçı, **a.g.e.**, s.27.

¹⁵⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.48.

¹⁵⁸ Hacıüstemoğlu, **a.g.e.**, s.255.

farklı miktarda girdilerin tüketildiği mamül üreten endüstrilerde kullanılmaktadır. Örneğin; mobilya üreticileri her sipariş için farklı miktarda işçi, malzeme ve endirekt maliyetleri tüketmektedir.¹⁵⁹

Hastanelerin karmaşık bir yapıya sahip olması, imalat işletmelerindeki gibi kitle üretim veya birleşik üretim sürecine benzememesi nedeni ile üretim heterojendir. Her hasta ve hastalık türünün teşhis ve tedavi süreci farklılık göstermektedir.¹⁶⁰ Aynı hastalık için hastaneye başvurmuş aynı hastalığa yakalanmış kişilere dahi farklı tedavi yöntemleri kullanılabilir.

Sağlık hizmetleri organizasyonlarında her hasta bir sipariş olarak görülmektedir. Her bir hastanın tıbbi kayıtlarında bir maliyet kartına sahip olması gerekmektedir. Bir hasta sağlık işletmesine girdiğinde hastanın tedavi üretim süreci başlamaktadır. Diğer endüstrilerde temel sipariş maliyet kartı olarak adlandırılmaktadır. Ve bu form, her bir malzeme, işçilik ve endirekt maliyet öğelerinin tümünü toplamak ve takip etmek için kullanılmaktadır. Sağlık organizasyonlarında ise tıbbi kayıtlar bu amaca hizmet etmektedir.

Tablo 3: Hasta Maliyet Kartı

Hasta Maliyet Kartı					
Sayı	-----	Hasta Adı-----			
Giriş Tarihi	-----	Çıkış Tarihi -----			
A.Direkt Malzemeler					
<u>Tarih</u>	<u>Malzeme Adı</u>	<u>Malzeme Kodu</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Miktarı</u>	<u>Maliyet Tutar</u>

B.Direkt İşçilik					
<u>Tarih</u>	<u>Yapılan İş</u>	<u>Sicil No</u>	<u>Süre</u>	<u>Ücret</u>	<u>Tutar</u>

C.Endirekt Maliyetler					
<u>Tarih</u>	<u>Bölüm</u>	<u>Faaliyet Hacmi</u>	<u>Yükleme Oranı</u>	<u>Tutar</u>	

Kaynak:Steven A.Finkler, David M.Ward, **Essentials of Cost for Healthcare Organizations**, An Apsen Publication Inc, Gaithersburg, Maryland, 1994, s.32.

¹⁵⁹ Finkler, Ward, **a.g.e.**, s.32

¹⁶⁰ Azzem Özkan, **a.g.e.**, s.128-129.

Tablo 3’de hasta maliyet kartı örnek olarak verilmektedir.

Sipariş maliyet yönteminin temel özelliği her siparişe ait malzeme ve işgücü maliyetlerinin siparişler itibariyle izlenebilir ve yüklenebilir olması, genel üretim maliyetlerinin ise belirli ölçülere göre dağıtımına yüklenmesidir. Bu durum aşağıda Tablo 4’de gösterilmektedir:

Tablo 4: Safha ve Sipariş Maliyet Yöntemi

	Malzeme Maliyetleri	İşçilik Maliyetleri	Genel Üretim Maliyetleri
Safha Maliyet Yöntemi	Ortalama	Ortalama	Ortalama
Sipariş Maliyet Yöntemi	Doğrudan	Doğrudan	Ortalama

Kaynak: Azzem Özkan, “**Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları**”, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, 2003, s.123.

Sipariş maliyet yönteminin avantajları; her üretim grubunun maliyetlerinin izlenmesine olanak tanınması, siparişlerin birbirleriyle karşılaştırılmasına olanak vermesi, karlılık yönünden değerlendirme yapılmasına yardımcı olması ve yeni alınacak siparişlerin maliyetlendirilmesinde fiyat teklifi olarak kullanılabilmesidir. Dezavantajı olarak ise, her siparişin ayrı ayrı izlenmesinin uzun zaman ve dikkat gerektirmesi gösterilebilir.¹⁶¹

Sipariş maliyet yönteminde işçilik ve malzeme hastaya bağlı olup, her yönetici için böyle bir veri sisteminin kaç mal olacağını belirlemek ve bu maliyete katlanmaya değip değmeyeceği kompleks bir problemdir.¹⁶²

3.2.3.2. Safha Maliyet Yöntemi

Safha maliyet yöntemi, tek bir mamulün üretimini yapan veya birbirine çok yakın ve seri olarak kitle halinde ürün elde edilen işletmelerde üretim maliyetinin hesaplanması için geliştirilmiş bir yöntemdir.¹⁶³

¹⁶¹ Mehmet Özkan, **a.g.e.**, s.52.

¹⁶² Finkler, Ward, **a.g.e.**, s.38.

¹⁶³ Büyükmirza, **a.g.e.**, s.48.

Safha maliyet sistemi, belli periyod içerisinde ürünlerin tüm birimlerde aynı maliyetlerle üretildiği bir yaklaşımdır.¹⁶⁴ Ürünlerin homojen olması söz konusu olmaktadır.

Sipariş maliyet sisteminde her mal ya da hizmet ayrı ayrı maliyetlendirilirken, safha maliyet sisteminde belirli bir zaman dilimindeki toplam üretim maliyetinin üretilen mal ve hizmetlere eşit olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.¹⁶⁵

Hastaneden sağlık hizmeti alan her hastanın farklı özellikte olması, farklı tedavi yöntemleri uygulanmasına rağmen, maliyetlendirmede yalnızca sipariş maliyet sisteminin benimsenmesi gerektiğini düşünmemeliyiz. Röntgen, laboratuvar gibi bölümlerin maliyetlendirmesi için safha maliyet yöntemi kullanılabilir.

Safha maliyet yönteminde tüm hizmet birimlerinin işçi, malzeme ve endirekt maliyetleri eşit miktarda tükettiği varsayılarak, toplam maliyetler basitçe hasta sayısına bölünerek maliyetler belirlenmektedir.¹⁶⁶

Bu yöntemin avantajı; ürünlerin maliyetlendirilmesinin düzenli zaman dilimleri ya da dönemler içinde yapılmasına olanak vermesi, maliyet hesaplamalarının kolay yapılabilmesi ve maliyet kontrolü analizlerinin düzenli bir biçimde yapılabilmesidir.

Bu yöntemin dezavantajı olarak ise; gerçek rakamlarla maliyet hesaplamalarının raporlamayı geciktirmesi üretimin çok safhalı olması durumunda devir ve hesaplama hatalarının söz konusu olması gösterilebilir.¹⁶⁷

Hastanelerde çoğunlukla hasta hizmetleri maliyetleri hasta gün sayısına göre ortalama maliyetler kullanarak, safha maliyet yöntemine göre yüklenmektedir. Tüm hastaların aynı sağlık hizmetinden yararlandığı ve kaynakları aynı oranda tükettiği varsayıldığından, her hastaya aynı oranlarda maliyet yüklenmekte olması, yönetime hasta maliyetleri ile ilgili gerçekçi bilgilerin verilmemesine neden olmaktadır.¹⁶⁸

¹⁶⁴ Finkler, Ward, **a.g.e.**, s.33

¹⁶⁵ Azzem Özkan, **a.g.e.**, s.114-115.

¹⁶⁶ Finkler, Ward, **a.g.e.**, s.33.

¹⁶⁷ Mehmet Özkan, **a.g.e.**, s.54.

¹⁶⁸ Azzem Özkan, **a.g.e.**, s.123.

3.2.3.3. Karma Maliyet Yöntemi

Karma maliyet yöntemi, sipariş ve safha maliyet yönteminin ikisinin de bir arada kullanıldığı yöntemle denilmektedir. Maliyet hesaplamasında uygulanan bir çok yöntem saf sipariş, ya da saf safha olmaktan çok karmadır.¹⁶⁹

Hastanelerde de diğer işletmelerde olduğu gibi karma maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Hastaya sunulan hizmetlerin bir kısmı safha maliyet yöntemine, bir kısmı sipariş maliyet yöntemine göre hesaplanmaktadır.

Bir örnekle açıklayacak olursak; cerrahi işlem ve laboratuvar testlerinin her ikisinin de uygulandığı bir hastanın tedavi maliyetlerinin hesaplanmasında safha maliyet yöntemine göre mi, yoksa sipariş maliyet yöntemine göre hesaplanacağı hassas bir konudur. Bu noktada anahtar karar, sağlık organizasyonu tarafından arzu edilen detay düzeyine göre verilmelidir. Spesifik maliyetler ile ortalama maliyetlerin kullanımı arasında çizilecek çizgi her sağlık organizasyonun maliyetleme sistemini biçimlendirme kararı olmaktadır. Sıklıkla, bazı öğelerin sipariş, bazı öğelerin safha temeline göre tahsisine izin veren karma maliyet yöntemi kullanılmaktadır.¹⁷⁰

Karma maliyet yönteminde malzeme maliyetleri sipariş maliyet yönteminde olduğu gibi doğrudan yüklenirken, çeşitli bölüm veya faaliyetlerde toplanan işçilik ve endirekt maliyetler, safha maliyet yönteminde olduğu gibi dolaylı olarak yüklenir.¹⁷¹

Hangi maliyetleme yaklaşımı seçilirse seçilsin, bazı ortalama maliyetler istisnasız var olacaktır. Safha maliyet yönteminde çok sayıda ortalama kullanılırken, sipariş maliyet yönteminde azdır. Sağlık hizmeti yöneticileri, ne kadar ortalamayı tolere etmeye istekli olduklarına, diğer deyişle ürün maliyetlerini hesaplarken, ortalamayı azaltmak için ne kadar harcama yapmak istediklerine karar vermelidirler.¹⁷²

Hasta maliyet kartlarından, her hasta için kullanılan malzemeler, işçilik maliyetleri takip edilmekte ve kaydedilmektedir. Yardımcı hizmet yerlerinden sunulan röntgen ve tahlillerin çoğunun maliyeti, bunun yanında ısıtma, aydınlatma ve enerji gibi maliyetler dolaylı olarak yüklenmektedir. Dolaylı maliyetler önceden

¹⁶⁹ Finkler, Ward, **a.g.e.**, s.37

¹⁷⁰ A.e., s.37

¹⁷¹ Özkan, **a.g.e.**, s.126.

¹⁷² Finkler, Ward, **a.g.e.**, s.38

belirlenmiş bir oranla yüklenmekte olup, bu durum hastane hizmetlerinin doğası gereği olmaktadır. Çünkü, hastaneden hizmet alarak bir süre sonra hastaneden ayrılan hasta maliyetlerini hesaplamak için fiili maliyetlerin gerçekleşmesini beklemek için haklı bir gerekçe görülmemektedir. Bu nedenle hasta maliyetleri hesaplanırken doğrudan malzemeler fiili, dolaylı maliyetler ise önceden belirlenmiş tahmini rakamlarla yüklenebilmektedir. Bu açıdan, karma maliyet yöntemi maliyetlerin fiili yada tahmini olması bakımından da söz konusudur.¹⁷³

3.3. Hastanelerde Maliyet Sisteminin Kuruluş Süreci

Diğer işletmelerin yöneticileri gibi, sağlık kuruluşlarının yöneticilerinin de sundukları hizmetin maliyetini belirlemeleri ve analiz etmeleri gerekmektedir.

Hastanelerde hizmet maliyetlerinin belirlenebilmesi için aşağıdaki 7 aşamadan oluşan süreç izlenebilir:

1. Son ürünün tanımlanması
2. Esas ve Yardımcı Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi
3. Maliyet Türlerinin Belirlenmesi
4. Maliyetlerin Esas ve Yardımcı Maliyet Yerlerine Dağıtımı
5. Yardımcı Maliyet Yerlerinde Oluşan Maliyetlerin Esas Maliyet Yerlerine Dağıtımı
6. Her bir Esas Maliyet Yerlerinde Oluşan Toplam ve Birim Maliyetlerin Belirlenmesi
7. Sonuçların Raporlanması¹⁷⁴

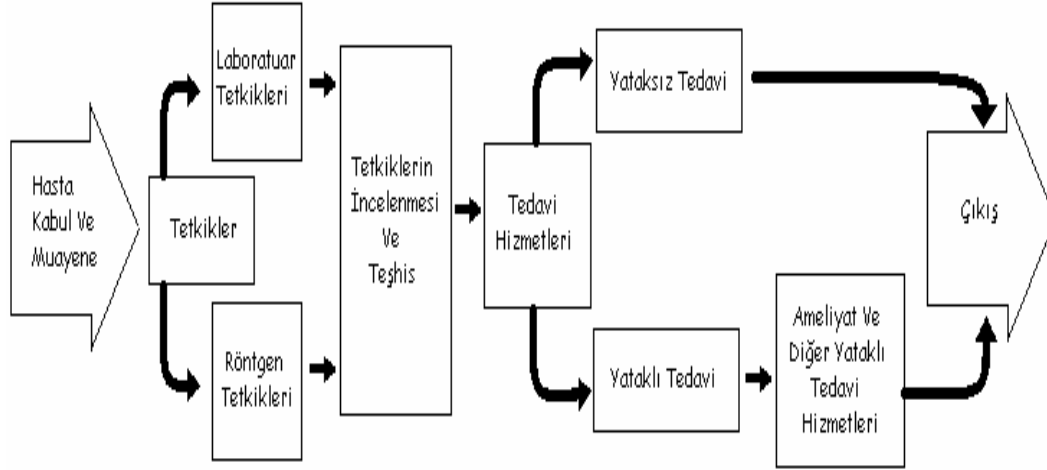
3.3.1. Nihai Ürünün Tanımlanması

İmalat işletmelerinde nihai ürün mamül iken, hastanelerde nihai ürün sunulan sağlık hizmetidir. Hastalar hastaneye girdiği andan itibaren çeşitli üretim süreçlerinden geçerek sağlıklarına kavuşmaya çalışır. Şekil 9’da hastanelerde üretim süreci gösterilmektedir.

¹⁷³Özkan, a.g.e., s.126.

¹⁷⁴ Donald S.Shepard, Dominic Hodgkin, Yvonne E.Anthony, **Analysis of Hospital Costs:A Manuel for Managers**, World Health Organization, Geneva, 2000, s.1.

Şekil 9: Hastanelerde Üretim Süreci



Kaynak: Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, **Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s.8.

Hastalar muayene edilmekte, bazı hastalara sadece reçete yazılırken, bazı hastalardan laboratuar testleri, röntgen filmi gibi tetkikler istenilmekte, bazıları ameliyat olmakta, bazıları yoğun bakımda bazıları hasta odasında kalmakta, sonunda sağlığına kavuşarak taburcu edilmektedir. Hastanenin laboratuarında yapılan testler, çekilen filmler ve yemek hizmetleri gibi hizmetler hizmetin bir parçasını oluşturmakla birlikte tek başına üretim işletmelerinde ki “mamul” kelimesinin karşılığı olmamakta, hastanın tedavi sürecinin ara elemanı durumundadır. Ancak hastanenin dışarıya laboratuar hizmeti vermesi durumunda çıktı olarak kabul edilmektedir. Bu durumda da laboratuar işletmesinden söz edilebilir, çünkü hastanenin kendisi laboratuar değildir.¹⁷⁵

Hastanelerde etkili maliyet sisteminin oluşturulabilmesi için öncelikle maliyeti hesaplanmak istenilen nihai ürünlerin açık ve net bir şekilde tarif edilmesi gereklidir.

¹⁷⁵ Serdar Özkan, **Özel İhtisas Hastanelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi Önerisi ve Bir Örnek Uygulama**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.64-65

3.3.2. Esas, Yardımcı ve Yardımcı Hizmet Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi

Esas maliyet yeri; Doğrudan doğruya sağlık hizmetinin üretildiği yerlere denilmektedir.

- a) Poliklinikler,
- b) Klinikler,
- c) Acil,
- d) Ameliyathane,
- e) Yoğun Bakım,
- f) Diyaliz v.b. örnek verilebilir.

Yardımcı (tali) maliyet yerleri; esas hizmetlerin üretilmesine yardımcı olan bölümlere denilmektedir.

- a) Laboratuvar,
- b) Radyoloji,
- c) Anestezi,
- d) Patoloji,
- e) Eczane,
- f) Endoskopi v.b. örnek olarak verilebilir.

Yardımcı hizmet maliyet yerleri; hastane hizmetlerinin sunulmasında üretimle doğrudan ilişkisi olmayan, hastane için gerekli bir takım hizmetleri gerçekleştiren maliyet yerlerine denilmektedir. Bu birimlerde ortaya çıkan maliyetlerin üretimle direkt ilişkisi olmaması nedeniyle üretilen mal veya hizmetlere dağıtım anahtarı yardımı ile yüklenmektedir.

- a) Hastane İdaresi,
- b) Muhasebe,
- c) Personel,
- d) Maaş,
- e) Çamaşırhane,
- f) Terzihane,
- g) Yemekhane,
- h) Atölye,
- i) Bilgi işlem v.b. örnek olarak verilebilir.

3.3.3. Maliyet Türlerinin Belirlenmesi

Birim maliyetlerin hesaplanmasında maliyetlerin tanımlanması çok önemli bir aşamadır. Hastanelerde oluşan maliyetleri direkt maliyetler ve endirekt maliyetler olarak iki grupta sınıflandırabiliriz.

3.3.3.1. Maliyetlerin Türlerine Göre Sınıflandırılması

Bu sınıflandırma maliyetlerin esas kaynağına ve ortaya çıkış şekillerine göre yapılan bir ayrımdır.¹⁷⁶

3.3.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

Hastanede hizmetin üretilmesi, faaliyetlerin devamı için kullanılan her türlü direkt ve endirekt malzemeyi kapsamaktadır.

- a) Tıbbi ve Cerrahi Malzeme
- b) İlaç
- c) Serum
- d) Kırtasiye Malzemesi
- e) Temizlik Malzemesi
- f) Tıbbi Gazlar
- g) Tekstil Malzemesi
- h) Diğer Malzemeler’ den oluşmaktadır.

Hastanede çok sayıda ilk madde ve malzeme kullanılmakta olup, önemli maliyet unsurları olmaları, sağlık hizmetinin niteliği gereği vazgeçilmez öneme sahip olmaları gibi nedenler ile bu kalemlerin satın alınması, depolanması ve hastane içerisindeki akışı çok önemli bir konudur ve dikkatle takip edilmesi gerekmektedir. Hastaneye alınan yukarıda sıralanan her türlü malzeme öncelikle ilk madde ve malzeme olarak adlandırılmaktadır ve 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına kaydedilmektedir.

Ülkemiz hastaneleri açısından değerlendirme yapıldığında özellikle kamu hastanelerinde sipariş, satın alma, stok kontrol, stok değerlendirme, depolama ve üretime sevk süreçlerinde bilimsel bir malzeme yönetim sistemi uygulanmamakta

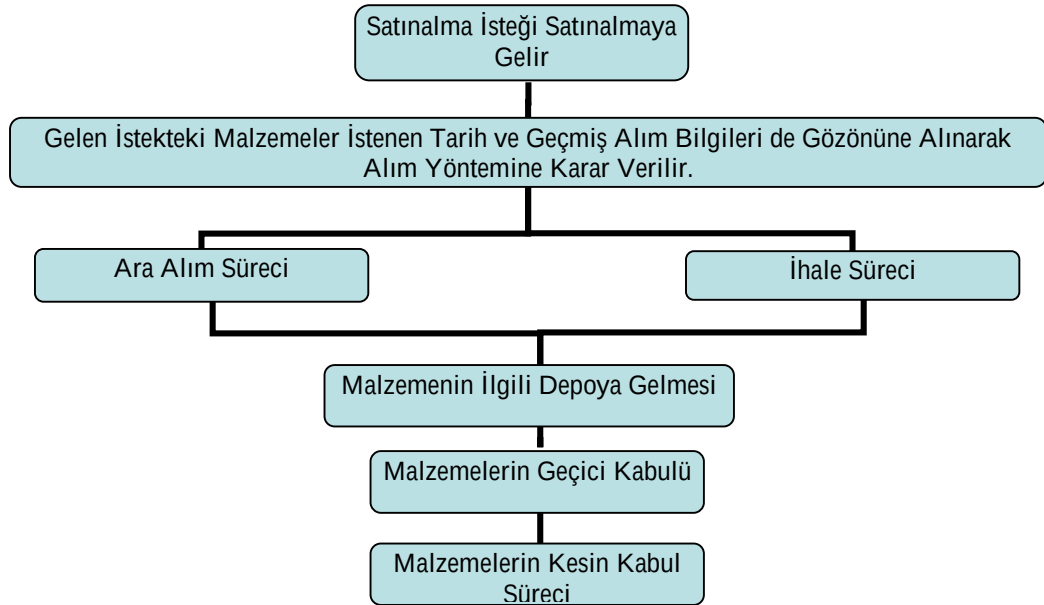
¹⁷⁶ Atamanalp, Karcioğlu, Orhan, a.g.e., s.24.

olduğundan malzeme kayıpları olmakta ve malzemenin zamanında temin edilememesi nedeniyle hizmetin aksamasına neden olmaktadır.¹⁷⁷

Hastanelerde kaynakların optimum kullanımını sağlamak amacıyla etkin bir malzeme yönetim sistemi oluşturulmalıdır.

Malzeme yönetim süreci; sağlık hizmetlerinin sunulmasında kullanılan tüm malzeme ihtiyaçlarının planlanması, tedarik edilmesi, stoklanması, muhafazası, dağıtımı, kullanımı ve envanter işlemlerini kapsamaktadır.¹⁷⁸ Hastanede malzeme yönetim süreci aşağıdaki Şekil 10’da gösterilmiştir.

Şekil 10: Malzeme Yönetim Süreci



Kaynak: Özgür Sırçacı, vd., **Dokuz Eylül Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesi’nde Malzeme Yönetim Sistemi Uygulaması**, 5.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve hastane Yönetim Sempozyumu, Ekim 2005.

3.3.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme İhtiyacının Belirlenmesi

İlk aşama ihtiyacın belirlenmesi ve planlanması aşamasıdır. Kaynakların etkili ve verimli kullanılması açısından ihtiyaçların rasyonel olarak tespit edilmesi çok önemlidir. İhtiyaçların, son birkaç yıl içinde satın alınan ve kullanılan miktarlar,

¹⁷⁷ Ümit Şahin, **Hastane İşletmeciliğinde Kalite**, İstanbul, 1999, s.40.

¹⁷⁸ T.C.Sayıştay Başkanlığı, **“Performans Denetimi Raporu:Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi”**, Balgat/Ankara, Mart-2005, s.16.

depodaki mevcut miktar, hasta artış oranı ve kaynak planlamaları da dikkate alınarak, geçici olarak kurulan komisyonlar yerine, devamlılık esasına göre çalışan ve malzemelerin niteliği konusunda uzman kişilerin de yer alacağı malzeme yönetim birimi tarafından gerçekçi olarak belirlenmesi gerekmektedir.¹⁷⁹ Hastanede tüm hizmet birimlerinde stok kontrolüne yönelik olarak bir sistem oluşturulmalı, stok kontrol sisteminde geçmişe yönelik veriler incelenerek minimum stok seviyesi belirlenmelidir. Bu stok seviyesi ihale usulü ile alımlarda talebin yapılmasından satın alınarak teslimatına kadar geçecek süre göz önünde bulundurularak yeterli olacak şekilde tespit edilmelidir.¹⁸⁰

3.3.3.1.1.2. İlk Madde ve Malzemenin Satın Alınması

Taleplerin ihale yetkilisi tarafından onaylanmasından sonra satın alma birimi tarafından alım işlemlerine başlanır. Alımın usulüne karar verilir ve Kamu İhale Mevzuatına uygun olarak satın alma süreci yürütülür.

Doğrudan temin usulüne göre yapılacak alımlarda, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılmakta olup, istenilen nitelikte en uygun teklif veren istekliden alım yapılır.

İhale usulüyle yapılacak alımlarda ihale yetkilisi tarafından, teknik şartname, yaklaşık maliyet ve idari şartname hazırlanmak üzere komisyonlar oluşturulmaktadır. Söz konusu dokümanların hazırlanıp idareye tesliminden sonra ihaleyi gerçekleştirmek üzere biri başkan, ikisinin ihale konusu işin uzmanı ve birinin muhasebe veya mali işlerden sorumlu bir personel olması şartıyla, tek sayıda olmak üzere en az beş kişiden oluşacak şekilde ihale komisyonu oluşturulmaktadır.¹⁸¹ İhale en uygun teklif veren isteklinin tespit edilip sözleşmenin imzalanmasını takiben malzemenin teslim aşamasına geçilmektedir.

¹⁷⁹ T.C.Sayıştay Başkanlığı, **a.g.e.**, s.32.

¹⁸⁰ Şahin, **a.g.e.**, s.46.

¹⁸¹ Kamu İhale Kanunu, çevrimiçi: www.ihale.gov.tr, 20.05.2009.

3.3.3.1.1.3. İlk Madde ve Malzemenin Teslim Alınması ve Depolanması

Alımı yapılan ilk madde ve malzemenin muayene ve teslim komisyonu tarafından teknik şartnameye uygunluğunu tespit edilerek hastane deposuna teslim edilmektedir.¹⁸²

3.3.3.1.1.4. İlk Madde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi

Hastanede birimler tarafından malzemenin adı, miktarı ve istenilen birim ile ilgili bilgilerin yer aldığı istek fişleri ile hastane depo ve eczanesinden malzeme istenilmektedir. Depodan birimlere gönderilen malzemeler stok kontrol kartlarıyla izlenebilmektedir.¹⁸³

3.3.3.1.1.5. İlk Madde ve Malzemenin Envanter Değerlemesi

Hastanelerde ilk madde ve malzemenin envanter değerlemesinde maliyet esasına, standart maliyet ve piyasa değerine göre değerlendirme yapılmaktadır.

3.3.3.1.1.5.1. Maliyet Esasına Göre Değerleme

- **FIFO (ilk giren ilk çıkar) Yöntemi;** stoka ilk giren malzemenin, üretime ilk olarak gönderildiği yöntem olup, ilk giren malzemenin tamamen çıkışı yapıldıktan sonra, ikinci parti malzemedan çıkışlar yapılmaktadır.

- **LIFO (son giren ilk çıkar) Yöntemi;** stoka son giren malzemenin ilk olarak gönderildiği yöntem olup, son giren malzemenin çıkışı bittikten sonra, bir önceki partinin çıkışı yapılmaktadır.

- **Ortalama Maliyet Bedeli ile Değerlendirme;** aynı cinsten malzemenin ambarda birbirine karıştığı ve karışan bu malzemenin üretime sevk edildiği yöntem olup, üç şekilde uygulanmaktadır.

a) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi: Her farklı birim maliyetli girişten sonra yeni bir ağırlıklı ortalamanın alındığı yöntemdir.

¹⁸² Kamu İhale Kanunu, çevrim içi:ihale.gov.tr., 20.05.2009.

¹⁸³ Münevver Menderes, **Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1994, s.43.

b) Basit Ağırlıklı Ortalama: Bütün girişler tamamlandıktan sonra basit ağırlıklı bir ortalamanın alındığı ve üretime sevklerin bu değer üzerinden yapıldığı bir yöntemdir.

c) Basit Ortalama: Tüm girişlerin maliyetlerin basit ortalamasının alındığı bir yöntemdir.

3.3.3.1.1.5.2. Standart Maliyetle Değerleme

Üretime sevk ve stok değerlerinin önceden hesaplanan standart birim maliyetle değerlendirildiği bir yöntemdir.

3.3.3.1.1.5.3. Piyasa Fiyatı ile Değerleme

Üretime sevk edilen malzemenin piyasa fiyatı ile değerlendirildiği bir yöntemdir.¹⁸⁴

3.3.3.1.2. İşgücü Maliyetleri

Hastaneler çok farklı meslek gruplarının bir arada çalıştığı hizmet işletmeleridir. Sağlık hizmetleri personeli, yardımcı sağlık hizmetleri personeli ve genel idari hizmetler personeli sağlık işgücünü oluşturmaktadır. Bu personellere ödenen maaş ve ücretler, prim, ikramiye ve yolluk ücretleri iş gücü maliyetlerini kapsamakta olup, çalışanların bordrolarından takip edilmektedir.

3.3.3.1.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Maliyetleri

Hastanenin elektrik, su, doğalgaz, telekomünikasyon, bakım ve onarım, danışmanlık, nakliye v.b. maliyetleri yer almaktadır.

3.3.3.1.4. Sabit Kıymetleri Kullanma Maliyetleri

Hastanenin bir yıldan uzun süreli kullanmak kaydıyla kendisinden yararlanılan bina, makine, tesisat ve demirbaşların maliyetleri amortisman olarak, bu

¹⁸⁴ Münevver Menderes, **Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1994, s.43-50.

kıymetlerin hastaneye ait olmaması durumunda, amortismanların yerine kira maliyetleri olarak adlandırılmaktadır.

3.3.3.1.5. Finansman Maliyetleri

Hastaneye sermaye sağlamak amacıyla katlanılan maliyetler arasında yabancı kaynak kullanımından kaynaklanan faiz, komisyon, v.b. gerçekleştirilen maliyetlerdir.

3.3.3.1.6. Vergi, Resim ve Harç Maliyetleri

Hastanenin mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harç maliyetlerinden oluşmaktadır.

3.3.3.2. Maliyetlerin Faaliyet Hacmi Karşısındaki Davranışına Göre Sınıflandırılması

Hastanenin faaliyet ölçüsündeki değişime bağlı olarak maliyetin değişip değişmemesine göre sabit maliyet, değişken maliyet ve yarı sabit veya yarı değişken maliyet olarak üç gruba ayrılmaktadır.

3.3.3.2.1. Sabit Maliyetler

Hastanenin kira, amortisman ve sigorta v.b. faaliyet hacmine bağlı olarak değişmeyen aynı kalan maliyetleri sabit maliyet olarak adlandırılmaktadır.

3.3.3.2.2. Değişken Maliyetler

Hastanenin hizmet üretim faaliyetleri ile ilişkili olarak, üretim miktarlarına paralel olarak artış veya azalış gösteren tıbbi sarf malzeme, ilaç, yedek parça maliyetleri değişken maliyet olarak adlandırılmaktadır.

3.3.3.2.3. Yarı Değişken Maliyetler

Hastanenin hizmet üretim faaliyetlerinin durduğu noktada tamamen ortadan kalkmayan, faaliyet hacmine bağlı olarak artan ya da azalan, bir bölümünün sabit, bir bölümünün değişken olduğu telefon ücreti, tamir bakım maliyetlerine yarı değişken maliyet denilmektedir.

3.3.3.3. Maliyetlerin İşletmenin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

Hastanenin hizmet üretirken birtakım fonksiyonlarını yerine getirirler ve bu fonksiyonları yerine getirirken ortaya çıkan maliyetler ait oldukları fonksiyonlara göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır:

3.3.3.3.1. Hizmet Üretim Maliyetleri:

Hastanede sunulan hizmetleri üretmek amacıyla tüketilen varlıklar hizmet üretim maliyetini oluşturmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre üretilen hizmetler için yapılan giderler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilmektedir.

3.3.3.3.2. Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

Hastanenin araştırma ve geliştirme için yapmış olduğu harcamalar olup, 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına kaydedilmektedir.

3.3.3.3.3. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyetleri:

Hastanenin saha araştırması ve reklam için yapmış olduğu harcamalar, üretmiş olduğu mal ve hizmetlerin satışı ve dağıtımını için katlanmak zorunda olduğu maliyetlerden oluşmaktadır. 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına kaydedilmektedir.

3.3.3.3.4. Genel Yönetim Maliyetleri:

Hastanenin genel yönetim maliyetleri, personel işleri, müdürlük, muhasebe, hukuk v.b. büro ve bölümlerin amortisman, vergi, elektrik, su, bakım-onarım maliyetlerinden oluşmaktadır. 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmektedir.

3.3.3.4. Maliyetlerin Yükleme Biçimine Göre Sınıflandırılması

Maliyetler üretilen mal ve hizmetlere herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan doğrudan yüklenebilmesine göre direkt maliyet veya endirekt maliyet olarak 2 gruba ayrılmaktadır.¹⁸⁵

3.3.3.4.1. Direkt Maliyetler

Hastanelerde sunulan sağlık hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan doğrudan yüklenebilen maliyetlerden oluşmaktadır. Direkt malzeme ve direkt işçilikten oluşmaktadır.

3.3.3.4.1.1. Direkt Malzeme

Sağlık hizmetinin gerçekleşmesinde doğrudan katkısı bulunan, kullanım miktarı ve parasal değeri kolaylıkla hesaplanabilen malzemelerdir. Hastanede kullanılan direkt malzemeler iki gruba ayrılır:

- a) İlaç ve serum
- b) Tıbbi sarf malzeme

3.3.3.4.1.2. Direkt İşçilik

Hastanede sağlık hizmetinin üretilmesinde doğrudan ilişkili personelin ücretlerinden oluşmaktadır.

- a) Hekim ücretleri
- b) Yardımcı sağlık personeli ücretleri (hemşire, ebe, anesteziist v.b.)

Bu ücretler brüt ödenen ücretleri içermektedir ve personelin maaş bordrolarından takip edilebilmektedir.

Direkt işçilik verilen hizmetle doğrudan ilişkilendirilebilen ücretler olmakla birlikte hastanelerde direkt işçiliğin tespitinde bir takım güçlükler bulunmaktadır. Örneğin bir cerrahın hem ameliyat yapması, hem hasta muayene etmesi, hatta bazı hekimlerin aynı zamanda başhekim, başhekim yardımcılığı gibi idari görevlerinin bulunması sebepleriyle işçilik maliyetinin tespitinde zorluklar yaşandığı açıktır. Bu

¹⁸⁵ Atamanalp, Karcioğlu, Orhan, **a.g.e.**, s.54.

nedenlerle hastanelerde iş akış şemalarının net bir şekilde oluşturulmuş olması gerekmektedir.

3.3.3.4.2. Endirekt Maliyetler

Hastanelerde sunulan sağlık hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde direkt yüklenemeyen, bir dağıtım anahtarı yardımı ile yüklenebilen maliyetlerden oluşmaktadır. Direkt malzeme ve direkt işçilik dışında kalan maliyetleri kapsamaktadır.

3.3.3.4.2.1. Endirekt Malzeme

Hastanede kullanılan endirekt malzemeler yardımcı malzeme ve işletme malzemesi olarak ikiye ayrılmaktadır:

a) Yardımcı Malzeme: Sağlık hizmetinin verilmesinde kullanılan ancak kullanım miktarı ve değeri direkt malzeme kadar önemli olmayan, ayrıca kullanılan miktarın hesaplanmasında güçlükler yaşanması nedeniyle endirekt olarak kabul edilmektedirler.¹⁸⁶ Örneğin; pamuk ve alkol hizmet esnasında doğrudan kullanılmakla birlikte, diğer malzemeler kadar önemli olmaması ve kullanılan miktarın tespitinin ekonomik olmaması gibi nedenlerle bu gruba girmektedir.

b) İşletme Malzemesi: Sağlık hizmetinin verilmesinde kullanılmayan ancak hizmetin kesintisiz olarak sürdürülmesi için gerekli olan malzemelerdir.¹⁸⁷ Temizlik, kırtasiye, gıda malzemeleri, sterilizasyon malzemeleri v.b. örnek verilebilir.

3.3.3.4.2.2. Endirekt İşçilik

Sağlık hizmetinin gerçekleşmesinde direkt katkısı bulunmayan idari personel, temizlik, güvenlik v.b. çalışanların ücretleri, ayrıca üretimde bulunan personelin ikramiye, ek ödeme, fazla mesai ücretlerinden oluşmaktadır.

3.3.3.4.2.3. Diğer Endirekt Maliyetler

Diğer endirekt maliyetleri aşağıdaki gibi gösterebiliriz:

a) Kira

¹⁸⁶ Civelek, Özkan, **a.g.e.**, s.125.

¹⁸⁷ Serdar Özkan, **a.g.e.**, s.40.

- b) Amortismanlar
- c) Vergi, Resim ve Harçlar
- d) Bakım, Onarım Maliyetleri
- e) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler (Elektrik, Su, Doğalgaz, Telekomünikasyon v.b.)

3.3.4. Maliyetlerin Esas ve Yardımcı Maliyet Yerlerine Dağıtım

Bu aşamada hastanede gerçekleşen maliyetler esas, tali ve yardımcı maliyet yerlerine dağıtılmaktadır. Birinci dağıtım olarak adlandırılmaktadır. Direkt maliyetler maliyet yerlerine doğrudan yüklenirken, endirekt maliyetler dağıtım anahtarları vasıtasıyla yüklenmektedir.

Dağıtım anahtarının seçilmesinde, dağıtılacak maliyetin niteliğine en uygun ve değişimini en iyi izleyebilecek bir ölçütü seçebilmek önemlidir. Maliyeti en çok etkileyen faktörler arasından seçim yapılmaktadır, eğer birden fazla faktörün etkisi altında değişme gösteriyorsa, birkaç anahtarın birleşmesiyle meydana gelen kombine bir dağıtım anahtarı kullanılabilir.¹⁸⁸ Dağıtımın adil olması için seçilen anahtarla dağıtılacak anahtar arasında fonksiyonel bir ilişki bulunması gerekmektedir.¹⁸⁹

Tablo 5: Maliyet Dağıtım Tablosu

BÖLÜMLER	MALİYET DAĞITIM ANAHTARLARI
Anestezi	1-Hizmet edilen hasta adedi
	2-Anestezi için kullanılan saat miktarı
Kan Bankası	Verilen her 500 cc.lık kan miktarı
Bazal Metabolizma	Yapılan test miktarı
Klinik Patoloji	Tetkik sayısı
Steril Depo	1-Üretilen hizmetin parasal değeri
	2-Bölmelere gönderilen aletlerin değeri veya yüzdesi

¹⁸⁸ Menderes, **a.g.e.**, s.76.

¹⁸⁹ Civelek, Özkan, **a.g.e.**, s.180.

Doğumhane	Doğum adedi
Diyet	Öğün sayısı
E.K.G.	Tetkik adedi
Oksijen Tedavi	Verilen oksijen saat miktarı
Tıbbi Gazlar	1-Sayaç varsa sayaç göstergesi
	2-Gaz uygulama sayısı veya süresi
Tıbbi Cihazlar	1-İstek belge sayısı
	2-İstek belgelerine ağırlık verilerek bulunan sayı
Çamaşırhane	1-Sayaç varsa sayaç göstergesi
	2-Adet olarak yıkanan çamaşır miktarı
Terzihane	1-Adet olarak dikilen parça miktarı
	2-Dikilen metre olarak miktarı
Teknik Bakım ve Onarım	Kullanılan iş saati
Ulaştırma Hizmetleri	Kullanılan kilometre
Hemşire Lojmanı	Kalan hemşire sayısı
Hemşirelik Bakımı	1-Kullanılan saat
	2-Kullanılan gün miktarı
Sıhhi Tesisat	1-Kw/saat
	2-Kilogram (ağ.buhar)
	3-Radyatör adedi
	4-Metreküp hacim
Ameliyathane	1-Ameliyat adedi
	2-Ameliyathanenin kullanılma saati
Eczane	Bölmelere gönderilen ilacın TL olarak değeri
Devamlı Bakım ve Ayılma Odası	Hastanın kalış saati
Röntgen	Film adedi (ağırlıklı)
Radyoterapi	Röntgen tedavi adedi
Arşiv	1-İşlem sayısı
	2-Dosya sayısı
Sosyal Servis	1-Verilen hizmet adedi

	2-Vaka adedi
Amortismanlar	m ²
Mali Giderler	m ²
Genel Giderler	m ²
Bakım Giderleri	m ²
Isıtma Giderleri	m ²
Çamaşırlık	Kg.
Beslenme Giderleri	1-Tedavi günü sayısı
	2-Öğün sayısı
Tıbbi Klinik Giderleri	Tedavi günü sayısı
Tıbbi Konsültasyon Giderleri	Yapılan konsültasyon sayısı
Diğer Yönetim Bölümleri	Maksimum kapasite

Kaynak: Münevver Menderes, **Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1994, s.77-78.

3.3.5. Yardımcı Maliyet Yerlerinde Oluşan Maliyetlerin Esas Maliyet Yerlerine Dağıtımı

Birinci kademe dağıtımın sonucunda hastanede maliyet yerlerinde oluşan toplam maliyetler hesaplanmış olur. Bu aşamada yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetler esas maliyet yerlerine dağıtılmaktadır ve ikinci dağıtım olarak adlandırılır. Dağıtımda Kademeli Dağıtım Yöntemi, Planlı Dağıtım Yöntemi ve Matematik Yöntem kullanılmaktadır. Hastaneler ikinci dağıtımda sıklıkla kademeli dağıtım yöntemini kullanmakta olup, basit dağıtım yönteminin esas maliyet yerleri arasındaki ilişkiyi göz önüne almadığı, matematiksel dağıtım yönteminin hastanelerdeki maliyet yerlerinin fazlalığı ve güç uygulanabilir olması, planlı dağıtım yönteminin ise standart maliyet yönteminin uygulamaya geçilmesinden sonra uygulanabilir olması nedeniyle başlangıç aşamalarında kullanma imkanı olmaması nedenleriyle uygulamada pek sık rastlanmamaktadır.¹⁹⁰

¹⁹⁰ Hüseyin Büyükkayıkçı, **Hastanelerde İş Akımına Bağlı Olarak Fiyatlandırmaya Yönelik Maliyet Hesaplama Modeli Geliştirme Örnek Çalışması**, Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1997, s.14.

Tablo 6’da hastanelerde yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas maliyet yerlerine dağıtımında kullanabilecekleri dağıtım anahtarları gösterilmektedir.

Tablo 6: Hastanelerin Yardımcı Maliyet Yerlerinde Toplanan Maliyetlerini Esas Maliyet Yerlerine Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları

YARDIMCI MALİYET YERLERİ	DAĞITIM ANAHTARI
Genel İdare Servisi (Başhekimlik)	Personel Sayısı
İnsan Kaynakları ve Planlama Servisi	
Hasta Kabul ve Dokümantasyon Servisi (Ön Büro)	
Çamaşırhane	Hastalıkların hastanede konakladıkları gün sayısı
Yemekhane	
Laboratuvar	Verilen hizmet sayısı (test)
Patoloji	
Radyoloji	
Sterilizasyon	Verilen hizmet sayısı (uygulama)
Psikoterapi	
Endoskopi	Verilen hizmet sayısı (araştırma)
Ultrason	
Eczane	Birim ilaç maliyeti
Kan Bankası	Birim ünite kan maliyeti
Güvenlik Donanımı, Finans, Muhasebe, Araç Parkı	Yıllık Amortisman Eşit Olarak

Kaynak: Yakup Selvi, Ahmet Köse, Murat Kıyılar, **Sağlık Kuruluşlarında Etkin Maliyet Yönetimi ve Maliyet Bilgi Sistemi**, 1.Ulusal Sağlık Kuruluşları Yönetimi Kongresi, 2003, s.59.

3.3.6. Her bir Esas Maliyet Yerlerinde Oluşan Toplam ve Birim Maliyetlerin Belirlenmesi

Hastanelerde yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas maliyet yerlerine dağıtımın yapılmasından sonraki aşama, her bir esas maliyet yerindeki

toplam maliyetlerin hesaplanmasıdır. Toplanan maliyetler Tablo 7’de belirtilen dağıtım anahtarının yardımıyla dağıtımı yapıldıktan sonra birim maliyetler hesaplanır. Üçüncü dağıtım olarak adlandırılır.

Tablo 7: Maliyetleri Ürünlere Yükleme Anahtarı

Bölümler	Kullanılan Dağıtım Ölçütleri
Ameliyathane	1.Müdahale türüne göre ameliyathane kullanım süresi (dk) 2.Dönüştürülmüş ameliyat sayısı
Doğumhane	1.Dönüştürülmüş doğum sayısı 2.Doğum eylemi için geçen süre (dk)
Röntgen	1.Film çekim süresi (dk) 2.Dönüştürülmüş film adedi
Anestezi	1.Hizmet edilen hasta sayısı 2.Hastaya verilen anestezi süresi (dk)
Laboratuvar	1.Dönüştürülmüş tetkik adedi
Klinikler	1.Yatılan gün sayısı 2.Hasta yatağı sayısı 3.Hasta sayısı
Poliklinikler	1.Muayene edilen hasta sayısı 2.Muayene süresi (dk)
Tedavi Üniteleri	1.Tedavi edilen hasta sayısı 2.Tedavi seans süresi (saat)
Eğitim Üniteleri	1.Eğitim süresi

Kaynak: Hüseyin Büyükkayıkçı, **Hastanelerde İş Akımına Bağlı Olarak Fiyatlandırmaya Yönelik Maliyet Hesaplama Modeli Geliştirme Örnek Çalışması**, Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1997, s.16.

3.3.7. Sonuçların Raporlanması

Bu aşamada, tali ve yardımcı maliyet yerlerinde oluşan maliyetlerden esas maliyet yerlerine dağıtım yolu ile ne kadar pay verildiği raporlanmakta olup, böylece

departmanlar, dönemler ve diğer hastaneler arasında karşılaştırma imkanı sağlanmaktadır.¹⁹¹

Sonuçların raporlanması ve analizinin en önemli yansıması hastane yöneticileri ile departman yöneticilerinin performansları üzerine yapacağı katkının belirlenmesi, böylece alınacak kararların etkinlik ve verimliliğinin artırılmasıdır.¹⁹²

¹⁹¹ Selvi, Köse, Kıyılar, **a.g.e.**, s.59.

¹⁹² Ildır, **a.g.e.**, s.49.

IV. BÖLÜM

PROF.DR.N.REŞAT BELGER BEYOĞLU GÖZ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ'NDE MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ UYGULAMASI

4.1. Uygulamanın Amacı

Uygulama, bir özel dal ihtisas hastanesinde maliyet yönetim sistemi oluşturulmasına yönelik olup, amacı; hastanenin hizmet üretim maliyetlerini belirlemek, analiz etmek ve böylece hastanenin geleceğe yönelik plan ve stratejilerine yön vermek, yatırım kararlarının alınmasında yardımcı olmak, üretilen hizmetin her aşamasında maliyet analizleri yapılarak maliyetlerin hangi aşamada daha çok arttığını, maliyetleri arttıran unsurların neler olduğunu tespit etmek, bu artışlara neden olan unsurlarla ilgili bir aksaklık ile işleyişi etkileyen bazı etkenlerin olabileceği ve düzeltilmesi gerektiği konusunda yönetime yol gösterici olmaktır.

4.2. Uygulama Yapılan Hastanenin Tanıtımı

Prof.Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi, Sağlık Bakanlığı'na bağlı bir hastane olup, 2000 yılı Eylül ayına kadar İç Hastalıkları, Genel Cerrahi, Kadın Doğum, Kulak Burun Boğaz, Üroloji, Biyokimya, Radyoloji dallarında eğitim vermekteyken anılan tarihte verilen Bakanlık onayları ile Göz Hastalıkları dalında ihtisas eğitimi veren Özel Dal Eğitim ve Araştırma Hastanesi'ne dönüştürülmüştür.

Hastanede 4 tane Göz Kliniği ve bu kliniklerin 0-14 yaş arası hastalarının yatırıldığı ortak bir çocuk göz kliniği yer almaktadır. Diğer branşlarda ise sadece poliklinik hizmeti verilmektedir.

Hastaneye gelen hasta öncelikle genel göz polikliniğinde muayene olmakta ve doktoru gerekli görürse ilgili üst poliklinikler olarak adlandırılan branş göz polikliniklerine sevk edilmektedir. Üst polikliniklerde Ön Segment, Glokom, Retina, Şaşılık, Okuloplasti, Refraksiyon branşlarında göz polikliniği hizmetleri verilmektedir. Hastanede göz poliklinikleri dışında Dahiliye ve Anestezi poliklinikleri mevcuttur.

Hastaneye bağlı Tepebaşı Semt Polikliniği'nde Göz, Dahiliye, Genel Cerrahi, K.B.B., Üroloji, Kadın Doğum, Çocuk, Diş poliklinik hizmetleri verilmektedir.

Hastane 100 yatak kapasiteli olup, kadrolu ve 4/B sözleşmeli toplam 226 ve dış kaynaklı hizmet alımı ile çalışan personel sayısı da toplam 167’dir. Çalışan personel dağılımı Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8: Hastanede Çalışan Mevcut Personel Dağılımı

ÜN VAN	KİŞİ	ÜN VAN	KİŞİ
Başhekim	1	Radyoloji Uzm.	1
Başhekim Yrd.	4	Göğüs Hastalıkları Uzm	1
Hastane Müdürü	1	Biyokimya Uzm.	1
Müdür Yrd.	4	Diş Hekimi	3
Başhemşire	1	Pratisyen Hekim	5
Başhemşire Yrd	2	Eczacı	1
Klinik Şefi	4	Biyolog	2
Klinik Şef Yrd.	3	Röntgen Teknisyeni	5
Başasistan	8	Anestezi Teknisyeni	7
Asistan	44	Laboratuar Teknisyeni	7
Göz Hastalıkları Uzm.	10	Diş Teknisyeni	1
İç Hastalıkları Uzm.	4	Memur	6
Anestezi Uzm.	3	Sivil Savunma Uzm.	1
Aile Hekimi Uzm.	1	Sağlık Memuru	5
Üroloji Uzm.	1	Tıbbi Sekreter	5
Çocuk Hastalıkları Uzm.	1	Hemşire	43
K.B.B.Hastalıkları Uzm.	2	Diyetisyen	1
Genel Cerrahi Uzm.	1	Ebe	18
Nöroloji Uzm.	2	Teknik Hizmetler	2
Cildiye Uzm.	1	Şoför	1
Kadın Doğum Uzm.	1	Hizmetli	18
DIŞ KAYNAKLI ÇALIŞAN PERSONEL			
Temizlik Elemanı	72	Teknik Birimler	7
Veri Giriş Elemanı	68	Güvenlik Elemanı	20

Tablo 9: Hastaneye Ait İstatistiki Bilgiler (2008)

AMELİYAT	SAYI	GÖZ TETKİK	
B Grubu Ameliyat	1.525	Argon Lazer	11.244
C Grubu Ameliyat	6.914	Yag Lazer	1.067
D Grubu Ameliyat	14.531	Diod Lazer	292
E Grubu Ameliyat	5.352	SLT	58
POLİKLİNİK		Krio	110
Göz Polikliniği	211.682	OCT	23.166
İç Hastalıkları	58.632	FFA	8.492
Göğüs Hastalıkları	64	Görme Alanı	6.180
Aile Hekimliği	771	İOL Master	6.705
Anestezi	3.425	Pakimetri	22.508
Çocuk Hastalıkları	1.902	Biyometri	7.140
Cildiye	2.485	USG (A+B Mod)	682
Nöroloji	5.600	Orbscan	5.334
Genel Cerrahi	1.429	Speculer Mikroskopi	5.107
KBB	2.820	RADYOLOJİ TET.	
Üroloji	353	Direkt, İndirekt Grafi	19.709
Acil	8.827	Ultrason	3.037
LABORATUAR TET.		DIŞ TETKİKLER	
Biyokimya Rutin	248.594	Ultrason	3
İdrar Rutin	28.369	Doppler	35
Gaita ile İlgili Tetkikler	101	Mamografi	138
Elisa ile Yapılan Hormon	9.249	Bilgisayarlı Tomografi	72
Bakteriyoloji Tetkikleri	28.434	Magnetik Rezonans	330
Elisa	11.128	Endoskopik Grafi	44
Hemogram	27.656	EEG	78
Koagülasyon Testleri	19.892	EMG	83
Grupaj Testleri	1.217	Sintigrafi	1
Sedimentasyon	18.436	Kemik Dansitometri	68
İmmunoloji Seroloji	14780	EKG TETKİKİ	11.146

Hastanede gözle ilgili tetkikler, radyoloji, laboratuvar, EKG ve USG tetkikleri yapılmakta, yapılamayan tetkikler diğer ikinci ve üçüncü basamak sağlık kuruluşlarından protokol yapılarak sağlanmaktadır.

Hastanede 6 ameliyat salonu mevcuttur ve yalnız göz ameliyatları yapılmaktadır. Hastanede yapılan ameliyat, poliklinik ve tetkik sayıları ile ilgili istatistiki bilgiler Tablo 8'deki gibidir.

4.3. Uygulamanın Yöntemi

Uygulama ile ilgili her türlü veri, hastanenin muhasebeye yönelik tüm belgelerinin ve kayıtlarının incelenmesi sonucu elde edilmiştir. Çalışma için gerekli izin alınmış olup, İl Sağlık Müdürlüğü ile yapılan protokol EK-1'de yer almaktadır.

Çalışma esnasında başta hastane yönetimi olmak üzere, muhasebe görevlileri, eczacı, ayniyat, depo sorumluları, bilgi işlem ve yazılım firması yetkilileriyle ihtiyaç duyuldukça gerekli görüşmeler yapılmıştır. Oluşturulacak sistem ve yapılacak değişikliklerle ilgili her konuda bu kişilerle bilgi alışverişinde bulunularak, yapılan öneriler göz önünde bulundurulmuştur.

Hastanede sunulan hizmetlerin maliyetlerini hesaplayıp, analiz edebilmek için hastanenin ve sunulan hizmetin yapısına uygun bir maliyet sistemi benimsenmiştir.

Maliyetin kapsamını belirleyen maliyet yöntemine göre, “normal maliyet yöntemi”nin uygulanmasına karar verilmiştir. Hastanenin tam kapasite ile çalışmamasından dolayı tam maliyet yöntemi uygulanamadığından; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ile değişken genel üretim maliyetlerinin tamamının ve sabit genel üretim maliyetlerinin de kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklendiği bir yöntem olan söz konusu maliyet yönteminin uygun görülmüştür.

Maliyetin zamanını belirleyen maliyet yöntemine göre belirlenecek maliyet sisteminde ise; sağlık hizmetlerinde standartların tespitinin güçlüğü, iki hastanın durumunun dahi birbirinden farklılık göstermesi nedenleriyle standart maliyet yöntemi uygulanamamakta, maliyetlerin hastanın sağlık hizmetini aldıktan sonra gerçekleşmiş olması gibi nedenlerle hizmet birim fiyatlarının direkt malzeme maliyetleri hariç fiili rakamlara dayanılarak önceden tespit edilmesi mümkün

bulunmadığından, geçmiş verilere dayanılarak “tahmini maliyet yöntemi”nin uygulanmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Hastaneden hizmet alan her hasta bir sipariş olarak kabul edilebileceğinden sipariş maliyet yönteminin uygulanmasına karar verilmiş olup, aynı zamanda poliklinik, radyoloji hizmetleri gibi bazı hizmetler için de safha maliyet yöntemi uygulanması uygun görülmüştür. Bu nedenle oluşturulan yapı maliyetin şeklini belirleyen maliyet yöntemine göre safha ve sipariş maliyet yönteminin birlikte kullanıldığı “karma bir sistem”dir.

4.4. Hastanede Maliyet Yönetim Sisteminin Oluşturulma Süreci

Uygulama şu aşamalardan oluşmaktadır:

- a) Hastanede Mevcut Durumun İncelenmesi
- b) Verilen Hizmetin Tanımlanması
- c) Maliyet Türlerinin Tespiti
- d) Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi
- e) Malzemelerin Sınıflandırılması, Hasta Maliyet Kartının Oluşturulması ve Yeni Hesap Planının Düzenlenmesi
- f) I. Maliyet Dağıtımının Yapılması
- g) II. Maliyet Dağıtımının Yapılması
- h) Her bir Esas Maliyet Yerlerinde Oluşan Toplam ve Birim Maliyetlerin Belirlenmesi
- i) 2009 Yılı Hizmet Maliyetleri için Öngöründe Bulunma
- j) Raporlama

4.4.1. Hastanede Mevcut Durumun İncelenmesi

Hastanede kurulacak maliyet yönetim sistemi çalışmalarına öncelikle hastanede mevcut durumun incelenmesi ile başlanmıştır. Hastanenin muhasebe departmanı, depo, eczane birimlerindeki sistem ve kayıtlar incelenerek sorunlar ortaya konmuş ve yeni bir yapılanma oluşturularak uygulama süreci başlatılmıştır.

4.4.1.1. Muhasebe Bölümünün Mevcut Durumunun İncelenmesi ve Karşılaşılan Sorunlar

Hastanenin muhasebe işlemleri hastane idaresine bağlı tahakkuk bölümü tarafından yürütülmekte olup, hazırlanan evraklar Maliye Bakanlığı'na bağlı Sağlık Kurumları 9 Nolu Saymanlık Müdürlüğü'ne gönderilerek gerekli kontrol ve kayıtları yapılmakta ve ödeme işlemleri gerçekleştirilmektedir.

Döner Sermaye İşletmelerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun olarak muhasebelerini tutmaları zorunlu olduğundan, hastanede de söz konusu tebliğ gereği mali tablolar düzenlenmekte ve sunulmakta, tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kayıtlar tutulmaktadır.

Hastanede tutulan kayıtlar, Maliye Bakanlığı Bütçe Uygulama Fiyat Tarifesi'ne göre hastalara sunulan hizmetten elde edilen gelirlerinin ve giderlerinin kaydedilmesi ve izlenmesine yöneliktir.

Hastanede her ne kadar Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak muhasebe işlemleri yürütülmekteyse de, maliyet muhasebesine yönelik herhangi bir çalışma yapılmamaktadır.

Hizmet üretimine ilişkin maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı altında aşağıdaki şekilde toplanmaktadır:

740. Hizmet Üretimi Maliyeti Hesabı

740.01.Kırtasiye Giderleri

740.02.Yakacak Alım Giderleri

740.03.Akaryakıt Yağ Giderleri

740.05.Özel Malzeme Giderleri

740.06.Tekstil Malzeme Giderleri

740.07.İlaç Giderleri

740.08.İnşaat Malzemesi Giderleri

740.09.Hırdavat Giderleri

740.10.Tıbbi Malzeme Giderleri

740.10.01.Röntgen Film Giderleri

740.10.02.Laboratuar Sarf Malzeme Giderleri

740.10.03.Tıbbi Gaz Giderleri

740.10.04.Diğer Tıbbi Malzeme Giderleri

- 740.10.05.Tıbbi Sarf Malzeme Giderleri
- 740.10.06.Alkol Giderleri
- 740.11.Temizlik Malzemesi Giderleri
- 740.12.Diğer Tüketim Malzemesi Giderleri
- 740.14.Memur Ücret ve Giderleri
- 740.15.Müşavir Firma ve Bilirkişi Giderleri
- 740.16.Elektrik-Su Giderleri
- 740.17.Ulaştırma-Haberleşme Giderleri
- 740.19.Temizlik Hizmet Alım Giderleri
- 740.20.Yemek Hizmet Alım Giderleri
- 740.21.Makine Teçhizat ve Tıbbi Cihaz Bakım Onarım Giderleri
- 740.22.Bilgisayar Bakım Onarım Giderleri
- 740.24.Yapı Tesis Onarım Giderleri
- 740.25.Diğer Hizmet Giderleri
 - 740.25.01.Diğer Hizmet Alım Giderleri
 - 740.25.02.Verit Hazırlama (Bilgi İşlem) Hizmet Alımı Giderleri
 - 740.25.04.Güvenlik Hizmet Alımı Giderleri
- 740.26.Üretimde Kullanılan Maddi Duran Varlıklar Amortisman Giderleri

Hastanenin araştırma-geliştirme, saha araştırması, reklam, satış ve dağıtım için yapmış olduğu harcama olmadığından 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı ile 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı kullanılmamaktadır.

770 Genel Yönetim Giderleri hesabı yönetimle ilgili büro ve bölümlerinin amortisman, vergi, elektrik, su, bakım-onarım maliyetlerinden oluşmasına rağmen bu maliyetler ayırım yapılmadan tamamı 740 Hizmet Üretimi maliyeti hesabına kaydedilmekte olup, 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmemektedir. Hastanenin 01.01.2008-31.12.2008 tarihli kesin mizanı EK-2’de yer almaktadır.

Tek düzen Hesap Planında, hizmet işletmelerinin maliyetlerini izlemek amacıyla 74 nolu hesap grubu düzenlenmiştir. Hastaneler de bir hizmet işletmesi olarak bu hesap grubunu kullanmaktadır. İmalat işletmeleri 71, 72 ve 73 hesap gruplarını kullanmaktadır. Bu gruplar, bir ürünün meydana gelmesinde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Bu hesaplar, üretim maliyetlerini oluşturan maliyet unsurlarına göre düzenlenmiş ve

kayıt yöntemi olarak da eş zamanlı kayıt yöntemi kullanılabildiğinden, bu işletmeler maliyet türleri itibariyle maliyetlerini ayrı ayrı takip edebilmekte, aynı zamanda maliyet yeri bakımından izleyebilmektedirler. Hizmet işletmelerinde bu hesap gruplarının kullanılmaması, yalnızca 740 “Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı”nın kullanılması, bu hesabın da maliyet ile ilgili genel bir bilgi edinmenin dışında bir fonksiyonunun bulunmaması nedeniyle maliyet muhasebesine yönelik bir amaca ulaşmak mümkün değildir.

4.4.1.2. Hastane Depo Bölümlerinin Mevcut Durumunun İncelenmesi ve Karşılaşılan Sorunlar

Hastanede ilaç ve tıbbi sarf malzeme deposu, laboratuvar malzemelerinin bulunduğu depo, kırtasiye, hırdavat, basılı evrak v.b. malzemelerin bulunduğu genel depo ve demirbaş deposu olarak 4 adet ana depo bulunmaktadır. İlaç ve tıbbi sarf malzeme deposuna bağlı anestezi, ameliyathane ve Tepebaşı Semt Polikliniği’nde olmak üzere üç ara depo mevcuttur.

Hastaneye alım yapılması gerekli olan malzeme ihtiyacı bir önceki yılın kullanım miktarları ile hastanenin kapasite kullanım oranları göz önünde bulundurularak, birimlerden gelen talepler doğrultusunda, depo sorumluları ve eczacı tarafından yıllık olarak tespit edilmektedir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanuna uygun olarak ihalelere çıkılarak bu malzeme/ilaç alımları yapılmaktadır. Sözleşme süreci tamamlanarak sipariş edilen malzemeler miktar, miad ve teknik şartnameye uygunluk açısından Muayene ve Kabulleri yapılarak ilgili depoya teslim alınmakta ve Hastane Bilgi Sistemine kaydedilmektedir. Malzeme/ilaçlar depoda o ürün için ayrılmış olan bölüme FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) kurallarına uygun olarak yerleştirilmektedir. İlaç ve tıbbi sarf malzeme çıkışları ise yatan hasta için klinik doktoru tarafından Hastane Bilgi Sistemi üzerinden elektronik olarak yapılmakta ve sipariş edilen ilaçlar hasta tabelasına yazılmaktadır. Birimlere alkol, pamuk, eldiven v.b. tıbbi sarf malzemelerin toplu çıkışı haftanın iki günü birimlerden gelen talep formları ile yapılmaktadır. Talepler bilgisayar ortamına aktarılıp onaylandıktan ve ÇKYS (Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi) ve Hastane Bilgi Sistemi üzerinden düşüş yapıldıktan sonra birimlere teslim edilmektedir. Kırtasiye, hırdavat, basılı

evrak v.b. malzeme çıkışları birimlerden gelen taşınır istek belgesi doğrultusunda yapılmaktadır.

Hastanede ilk madde ve malzemelerin nasıl sınıflandırıldığı, ne kadar kullanıldığı incelendiğinde herhangi bir sınıflandırmanın olmadığı, direkt, endirekt olarak herhangi bir ayırımın yapılmadığı, departmanlar tarafından kullanım miktarlarının kolaylıkla tespit edilemediği görülmektedir. Hangi birimin ne kadar tükettiği görülmek istenildiğinde de karşımıza o malzemenin belirli bir dönem içerisindeki tüm hareketleri çıkmakta, hangi malzemenin o birim tarafından ne kadar kullanıldığını tespit edebilmek çok zaman almaktadır. Ayrıca malzemelerin isimlerinin kaydı ile ilgili de bir takım problemler görülmekte, bazen aynı malzeme farklı zamanlarda farklı yüklenicilerden alınması nedeniyle farklı isimlerle kaydedilebilmekte, farklı isimlerinden dolayı iki ayrı malzeme giriş ve çıkış işlemleri yapılmakta, satın alma işlemleri sırasında da stok miktarları ile ilgili hatalar nedeniyle ihtiyaç dışında malzeme alımı yapılabilmektedir. Çıkış işlemlerinde ise isim farklılığı nedeniyle malzeme çıkışı yapılamamakta ve bu malzemeler uzun süre depoda kalabilmektedir. Bazı tıbbi malzemeler ise diğer sarf malzeme adıyla kaydedilmekte ve bundan dolayı bu malzemelerin ne olduğunun anlaşılması güç olmaktadır. Tıbbi malzemelerle ilgili görülen bir başka problem de kullanılan tekrar kullanılan (reusable) malzemelerle ilgili olmuştur. Tekrar kullanılan malzemeler gün içerisinde birden fazla hastaya kullanıldığı halde çıkışı bir hastanın üzerine yapılmakta ve o hastaya fatura edilmekte, diğer hastalar tarafından kullanmamış gibi görülmektedir.

Tıbbi cihazlar ve demirbaşlar ile ilgili envanter kayıtları da yeterli bilgiye sahip değildir. Kayıtlarda hangi departmanda hangi cihaz/demirbaşın bulunduğu bilgisi bulunmamakta, T.C. Kimlik numarasına göre şahıslara zimmetlenmekte olduğu görülmekte, bu nedenle hangi bölüme ait olduğunu belirlemek uzun zaman almakta, ayrıca bu şahısların çalıştıkları birimlerde ve cihazların yerlerinde değişiklik olması, bu değişikliklerin kayıtlara yansımaması gibi nedenlerle yanıltıcı olabilmektedir. Kırtasiye, basılı evrak ve hırdavat malzemelerinin bölümlere çıkışları ile ilgili de kayıtlar yeterli bilgi sağlayamamakta, departman bazında çıkış miktarlarının belirlenmesinde tıbbi malzeme ile ilgili benzer sorunlarla karşılaşmaktadır.

4.4.2. Verilen Hizmetin Tanımlanması

Hastane göz hastalıkları dalında ihtisas veren bir sağlık işletmesi olup, göz dalında poliklinik, klinik ve ameliyat hizmetleri verilmekte, diğer branşlarda ise yalnızca poliklinik hizmeti verilmektedir. Verilen hizmetler aşağıdaki şekildedir:

a) Poliklinik Hizmetleri: Genel Göz Poliklinikleri, Ön Segment, Retina, Şaşılık, Refraksiyon, Dahiliye, Genel Cerrahi, K.B.B., Üroloji, Kadın Doğum, Çocuk, Diş Poliklinikleri.

b) Ameliyatlar: Ameliyatlar A, B, C, D, E grubu olarak sınıflandırılmakta olup, hastanede A grubu ameliyat yapılmamaktadır. Hastanede yapılan ameliyatlar gruplarına göre aşağıdaki gibidir:

B Grubu Ameliyat: Vitrektomi, Vitreoretinal Cerrahi Tüm İşlemleri, Glokomla Kombine Katarakt Ameliyatı, Dekolman Ameliyatları Sörklaj, Keratoplasti, Trabekülektomi, İntraoküler Yabancı Cisimlerin Çıkarılması, İntraorbital Yabancı Cisimlerin Çıkarılması, Skleral Fiksasyon ile Sekonder İOL İmplantasyonu, İntraorbital Tümör.

C Grubu Ameliyat: Enükleasyon veya Eviserasyon, Kapak Rekonstrüksitonu, Ön Kamara veya Sulkusa Sekonder İOL İmplantasyonu, Delici Göz Yaralanmaları Tamiri, Rektusa Geriletme veya Rezeksiyon, Silikon Yağı Çıkarılması, Lens Ekstraksiyonu, Endoskopik DSR, Dekolman Ameliyatları, Gözyaşı Yolları Entübasyonu.

D Grubu Ameliyat: Pterjium, Fotokoagülasyon Seansı, Pupilloplastik, Lazer İridotomi, Bleforoplastik, Kornea Kesisi Sütüre Edilmesi, Lazer Kapsülotomi, Sineşiotomi, Lasik, Lasek, Lazer Gonyoplastik, Trabeküloplastik.

E Grubu Ameliyat: İntreavitreal Ponksiyon, Kapakta Kist ve Şalazyon, Siklokrioterapi, Kapak Kesisi Sütürasyonu, Kapak veya Konjonktiva Biyopsisi, Kapsül Germe Halkası Koyma, Konjonktivadan Yabancı Cisim Çıkarma.

c) Göz Tetkikleri: Bilgisayarlı Görme Alanı, OCT (Optik Koherans Tomografi), FFA (Fundus Florescein Anjiyografisi), Kornea Topografisi - Orbscan, Pakimetri, Biyometri, Speküler Mikroskopi, İOL Master, USG (A+B) Mod tetkikleri yapılmaktadır.

d) Laboratuvar Hizmetleri: Biyokimya, Bakteriyoloji, İmmunoloji Seroloji, Hemogram, Sedimentasyon, Elisa, İdrar Tetkikleri v.b. yapılmaktadır.

- e) Radyoloji Hizmetleri: Direkt, İndirekt Grafi ve Ultrasonografi yapılmaktadır.
- f) EKG Tetkiki: EKG çekilmektedir.

4.4.3. Maliyet Türlerinin Tespiti

4.4.3.1. Maliyetlerin Fonksiyon Esasına Göre Sınıflandırılması

Hizmet üretimine ilişkin maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı altında toplanmaktadır.

Hastanenin araştırma-geliştirme, saha araştırması, reklam, satış ve dağıtım için yapmış olduğu harcama olmadığından 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı ile 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı kullanılmamaktadır.

4.4.3.2. Maliyetlerin Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılması

Hastanedeki maliyetler çeşit esasına göre ilk madde ve malzeme maliyetleri, işgücü maliyetleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar ile amortisman ve tükenme payları olarak sınıflandırılmaktadır.

4.4.3.2.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

Hastanede hizmetin üretilmesi, faaliyetlerin devamı için tüm gider yerlerinde kullanılan her türlü direkt ve endirekt malzeme öncelikle ilk madde ve malzeme olarak adlandırılmakta ve 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına kaydedilmektedir.

4.4.3.2.2. İşgücü Maliyetleri

Hastanede çalışan başhekim, başhekim yardımcısı, hastane müdürü, müdür yardımcısı, doktor, eczacı, diyetisyen, hemşire, sağlık memuru, röntgen teknisyeni, biyolog, laboratuvar teknisyeni, anestezi teknisyeni, tıbbi sekreter, memur, teknisyen, hizmetli vb. için ödenen maaş ve ek ödeme ücretleri işgücü maliyetlerini oluşturmaktadır.

4.4.3.2.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Hastanenin elektrik, su, doğal gaz giderleri, hizmet alımı yoluyla sağlanan temizlik, veri giriş ve kontrol işletmeni, teknik birimler bakım ve onarım, güvenlik, yemek, müşavir firma ve bilirkişi giderleri, hastanede yapılamayan bir takım

laboratuar ve görüntüleme hizmetlerinin diğer kurumlardan anlaşma yapılarak sağlanması bu gruba girmektedir.

4.4.3.2.4. Vergi, Resim ve Harçlar

Hastanenin mevzuat gereği ödemek zorunda olduğu aylık gelirin %1'i hazine hissesi, %1'i çocuk esirgeme kurumu payı, %4'ü merkez hissesi olmak üzere bu maliyet grubuna girmektedir.

4.4.3.2.5. Amortismanlar ve Tükenme Payları

Hastanede kullanılan tıbbi cihaz ve demirbaşların amortismanı bu gruba girmektedir.

4.4.4. Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi

Bu aşamada esas hizmet, yardımcı ve yardımcı hizmet maliyet yerleri belirlenmiştir.

4.4.4.1. Esas Hizmet Maliyet Yerleri

4.4.4.1.1. Ameliyathane Maliyet Yeri: Hastanede altı ameliyat salonu bulunmaktadır. Tüm salonlarda göz ameliyatları dışında ameliyat yapılmamaktadır.

4.4.4.1.2. Klinik Maliyet Yeri: Hastanede yalnızca göz hastalıkları ile ilgili yataklı tedavi hizmeti verilmekte olup, söz konusu branşla ilgili tıbbi hizmetin verildiği ve ameliyat sonrası hastaların yattığı bölümdür. Dört kliniğin her birinde aynı tür hizmet verildiği için aynı maliyet grubu altında incelenilmesi uygun görülmüştür.

4.4.4.1.3. Poliklinik Maliyet Yeri: Muayeneye gelen hastalara tıbbi hizmetin verildiği bölümdür. Göz ve diğer branş polikliniklerinde verilen hizmetlerin standart olması ve benzer maliyet unsurlarına sahip olunması nedeniyle aynı maliyet grubunda yer almaktadır. Ayrıca acil bölümünde de sadece göz hastalarına hizmet verilmesi ve poliklinik hizmetleri ile benzerlik göstermesinden dolayı ayrı bir maliyet yeri olarak alınmamış, poliklinik maliyet yerine dahil edilmiştir.

4.4.4.1.4. Göz Tetkik Maliyet Yeri: Göz tetkiklerinin yapıldığı maliyet yeridir.

4.4.4.1.5. Radyoloji Maliyet Yeri: Direkt, İndirekt Grafi ve USG tetkiklerinin yapıldığı maliyet yeridir. Hastane ve hastaneye bağlı Semt Polikliniği'nin her ikisinde de radyoloji tetkikleri yapılmaktadır.

4.4.4.1.6. Laboratuvar Maliyet Yeri: Biyokimya ve Bakteriyoloji tetkiklerinin yapıldığı maliyet yeridir. Hastane ve hastaneye bağlı Semt Polikliniği'nin her ikisinde de laboratuvar tetkikleri yapılmaktadır.

4.4.4.1.7. Elektrokardiyografi (EKG) Maliyet Yeri: EKG tetkikinin yapıldığı maliyet yeridir. Hastane ve hastaneye bağlı Semt Polikliniği'nin her ikisinde de EKG tetkikleri yapılmaktadır.

Göz Tetkik, Radyoloji, Laboratuvar ve EKG maliyet yerlerine hastalar hem polikliniklerden istek yapılarak, hem de protokol yapılan kuruluşlardan sevkle tetkik için direk başvurabildikleri için esas maliyet yeri olarak kabul edilmiştir.

4.4.4.2. Yardımcı Maliyet Yerleri

4.4.4.2.1. Eczane Maliyet Yeri: Hastanede kullanılmak üzere ilaç, serum ve tıbbi malzemenin muhafaza edildiği maliyet yeridir.

4.4.4.3. Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri

4.4.4.3.1. Hastane İdaresi Maliyet Yeri: Hastanenin başhekimlik, hastane müdürlüğü, sicil, maaş, tahakkuk, faturalandırma, ayniyat, bilgi işlem, hasta kayıt, hasta kabul, heyet, hasta hakları bölümlerinin yer aldığı maliyet yeridir.

4.4.4.3.2. Yemekhane Maliyet Yeri: Yatan hasta ve çalışan personele kahvaltı ve yemek hizmetinin verildiği maliyet yeridir.

4.4.4.3.3. Teknik Birimler Maliyet Yeri: Hastanenin, bina, tıbbi cihaz, demirbaş havalandırma, soğutma, asansör, kazan dairesi tamir ve bakım-onarım hizmetlerinin verildiği maliyet yeridir.

4.4.4.3.4. Sterilizasyon Maliyet Yeri: Hastanenin alet, malzeme, örtü vb. steril edildiği maliyet yeridir.

4.4.4.3.5. Çamaşır Yıkama ve Ütüleme Maliyet Yeri: Birimlerden gelen çamaşırların yıkama ve ütüleme hizmetlerinin verildiği maliyet yeridir.

4.4.5. Malzemelerin Sınıflandırılması, Hasta Maliyet Kartının Oluşturulması ve Yeni Hesap Planının Düzenlenmesi

Hastanede ilk madde ve malzemenin sınıflandırılması ile ilgili olarak nasıl bir yapılanmaya gidileceği ile ilgili olarak hastane yönetimi, eczacı ve depo sorumluları ve yazılım firması sorumluları ile görüşülerek aşağıdaki şekilde bir sınıflandırma yapılmasına karar verilmiştir:

- a) İlaç
- b) Cerrahi Malzeme
- c) Anestezi Malzemesi
- d) Laboratuar Malzemesi
- e) Radyoloji Malzemesi
- f) Sterilizasyon Malzemesi
- g) Direkt Genel Sarf Malzemesi
- h) Endirekt Genel Sarf Malzemesi
- i) Kırtasiye Malzemesi
- j) Temizlik Malzemesi
- k) Tekstil Malzemesi
- l) Teknik Malzeme

olarak bir sınıflanma yapılmış, hastane bilgi sistemi bu sınıflandırmaya entegre edilmiştir.

Her hasta için bir maliyet kartının olmasına karar verilmiştir. Bu maliyet kartında hastaya yapılan işlemler, tetkikler ve kullanılan direkt malzemelerin kaydedilmesine karar verilmiştir. Örnek hasta maliyet kartı Tablo 10'da gösterildiği gibidir.

Tablo 10: Örnek Hasta Maliyet Kartı

T.C. Sağlık Bakanlığı Prof. Dr. N. Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi Hasta Maliyet Kartı						
Adı Soyadı T.C. Kimlik Numarası Yatış Tarihi				Bölümü Kurumu Hasta Çıkış Tarihi		
Tıbbi İşlemler	İlaçlar			Tıbbi Malzemeler		
Poliklinik Hizmetleri	İlaç Adı	Adet/Birim	Tutar	Adı	Adet/Birim	Tutar
Üst Poliklinikler						
İleri Göz Tetkikleri						
Ameliyatlar						
Laboratuvar Testleri						
Radyoloji						
EKG						

Hizmet maliyetlerinin hesaplanması amacıyla maliyetlerin maliyet yerleri ve türleri itibarıyla izlenmesine olanak sağlayacak yeni bir hesap planı düzenlenerek, hastane bilgi sistemi ile entegre olarak uygulamaya geçebilmesi için çalışma başlatılmıştır. Bu çalışma devam etmektedir.

4.4.6. Birinci Maliyet Dağıtımı

Maliyet türleri ve maliyet yerleri belirlendikten sonraki aşamada, maliyetler esas, yardımcı hizmet ve yardımcı maliyet yerlerine direkt maliyetler doğrudan, indirekt maliyetler bir takım dağıtım anahtarı vasıtasıyla yüklenmiştir. 2008 yılında oluşan fiili maliyetler dikkate alınmıştır.

4.4.6.1. İlk Madde ve Malzemeler: Malzemelerin yapılan sınıflandırmaya uygun olarak kullanılan miktarları tespit edilmiştir.

Tıbbi malzemelerin direkt ve endirekt olarak ayrımı yapılarak, endirekt malzemelerin maliyet yerlerinde kullanılan miktarlarına uygun olarak yüklemesi yapılmıştır. Laboratuvar malzemesi, radyoloji malzemesi, sterilizasyon malzemesi ve temizlik (çamaşır) malzemesinin spesifik olarak kendi maliyet yerinde kullanılması nedeni ile söz konusu maliyet yerine direkt yüklenmiştir.

4.4.6.2. İşgücü Maliyetleri: Maaştan alınan maaş bordro ve ek ödeme çizelgelerinin maliyet yerlerine göre ayrımı yapılarak işgücü maliyetleri belirlenmiştir.

İşgücü maliyetleri belirlenirken uzman doktorların aynı zamanda ameliyathane, poliklinik ve klinikte çalışmalarından dolayı çalışma programlarından faydalanılmış ve maliyet yerlerine dağıtımı 2/5 ameliyathane, 2/5 poliklinik ve 1/5 klinik olarak tespit edilmiş ve işgücü maliyetleri bu şekilde belirlenmiştir. Aynı durum idari görevleri olan hekimler için de söz konusudur. Başhekim için 4/5 hastane idaresi, 1/5 ameliyathane, klinik ve poliklinik olarak, başhekim yardımcısı için 4/5 hastane idaresi, 1/5 poliklinik olarak belirlenmiş ve hesaplanmıştır. İşgücü maliyetleri Tablo 11'deki gibidir.

Tablo 11: İşgücü Maliyetlerinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı

MALİYET YERİ	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	2.235.882,31
KLİNİKLER	938.957,47
POLİKLİNİKLER	4.790.354,19
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	433.640,83
RADYOLOJİ	269.322,14
LABORATUAR	438.413,21
EKG	55.983,27
ECZANE	18.253,27
HASTANE İDARESİ	1.210.040,78
YEMEKHANE	28.580,00

ATÖLYE	8.417,46
STERİLİZASYON	10.339,20
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	--
TOPLAM	10.457.936,23

4.4.6.3. Elektrik Gideri: Elektrik tüketimini maliyet yerlerine göre kw/saat cinsinden belirleyebilmek için çalışma yapılmış olup, birimlerdeki ampul, tıbbi cihazlarla diğer elektrikli cihazların elektrik gücü ve kullanım miktarları doğrultusunda maliyet yerlerine yükleme yapılmıştır. Önce maliyet yerlerinde elektrikle çalışan tüm cihazlar tespit edilmiş, cihazların kapasiteleri, çekim sayıları ve sürelerine göre oranlar belirlenmiştir. Elektrik gideri dağıtım oranları Tablo 12’de gösterilmektedir. Yemekhane elektrik giderleri yemek hizmet alımının yapıldığı yüklenici firma tarafından karşılanmakta olduğundan hastane için bir maliyet oluşturmamaktadır.

Tablo 12: Elektrik Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı

MALİYET YERİ	ORAN	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	0,025	4.291,79
KLİNİKLER	0,094	16.137,14
POLİKLİNİKLER	0,143	24.549,05
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	0,023	3.948,45
RADYOLOJİ	0,025	4.291,79
LABORATUAR	0,024	4.120,12
EKG	0,003	515,02
ECZANE	0,010	1.716,72
HASTANE İDARESİ	0,092	15.793,80
YEMEKHANE	--	--
ATÖLYE	0,420	72.102,11
STERİLİZASYON	0,112	19.227,23
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	0,029	4.978,48
TOPLAM	1,000	171.671,70

4.4.6.4. Su Gideri: Maliyet yerlerinde ayrı su sayaçları bulunmadığından, su tüketim giderleri belirlenmiş oranlar dahilinde dağıtılmıştır. Maliyet yerleri itibarı ile tüketim oranlarını belirleyebilmek için musluk sayıları yeterli bir kriter olmamaktadır. Bu nedenle birimlerin özellikleri dikkate alınarak, su tüketimi ile ilgili oranlar tespit edilmiştir. Su gideri dağıtım oranları Tablo 13’de gösterilmektedir. Yemekhane su gideri de yemek hizmet alımının yapıldığı yüklenici firma tarafından karşılanmakta olduğundan hastane için bir maliyet oluşturmamaktadır.

Tablo 13: Su Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı

MALİYET YERİ	ORAN	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	0,085	7.922,17
KLİNİKLER	0,330	30.756,67
POLİKLİNİKLER	0,330	30.756,67
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	0,060	5.592,12
RADYOLOJİ	0,022	2.050,44
LABORATUAR	0,044	4.100,89
EKG	0,001	93,20
ECZANE	0,006	559,21
HASTANE İDARESİ	0,044	4.100,88
YEMEKHANE	--	--
ATÖLYE	0,006	559,21
STERİLİZASYON	0,012	1.118,42
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	0,060	5.592,12
	1,000	93.202,00

4.4.6.5. Isıtma Gideri: Isıtma giderlerinin maliyet yerlerine dağıtımı m² cinsinden yapılmıştır. Isıtma gideri dağıtım oranları Tablo 14’de gösterilmektedir.

Tablo 14: Isıtma Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtım

MALİYET YERİ	M ²	ORAN	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	738,40	0,070	10.109,96
KLİNİKLER	1.675,90	0,160	23.108,48
POLİKLİNİKLER	3.827,50	0,360	51.994,08
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	330	0,031	4.477,26
RADYOLOJİ	275,50	0,026	3.755,13
LABORATUAR	259,50	0,024	3.466,27
EKG	21	0,002	288,86
ECZANE	360	0,034	4.910,55
HASTANE İDARESİ	2.280	0,210	30.229,88
YEMEKHANE	605	0,056	8.087,97
ATÖLYE	55	0,005	722,14
STERİLİZASYON	10	0,001	144,43
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	232	0,021	3.032,99
	10.669,80	1,000	144.428,00

4.4.6.6. Haberleşme Gideri: Haberleşme gideri ile ilgili maliyetler doğrudan hastane idaresine yüklenmiştir.

4.4.6.7. Temizlik Hizmet Alımı Gideri: Temizlik hizmet alımının maliyet yerlerine dağıtımının çalıştırılan eleman sayısına göre yapılarak Tablo 15’de gösterildiği gibi yüklenmiştir.

Tablo 15: Temizlik Hizmet Alımı Giderinin Maliyet Yerine Göre Ücret Dağıtım

MALİYET YERİ	KİŞİ	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	12	174.981,60
KLİNİKLER	20	291.636,00
POLİKLİNİKLER	26	379.126,80
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	1	14.581,80
RADYOLOJİ	1	14.581,80

LABORATUAR	1	14.581,80
EKG	--	--
ECZANE	2	29.163,60
HASTANE İDARESİ	4	58.327,20
YEMEKHANE	--	--
ATÖLYE	--	--
STERİLİZASYON	2	29.163,60
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	3	43.745,40
TOPLAM	72	1.049.889,60

4.4.6.8. Veri Giriş ve Kontrol Elemanı Hizmet Alımı Gideri: Temizlik hizmet alımı giderinin dağıtımında olduğu gibi elemanların çalışma yerlerine göre dağıtımı uygun görülmüştür. Veri Giriş ve Kontrol Elemanı Hizmet Alımı Giderinin dağıtımı Tablo 16’da gösterilmektedir.

Tablo 16: Veri Giriş ve Kontrol Elemanı Hizmet Alımı Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı

MALİYET YERİ	KİŞİ	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	1	18.365,04
KLİNİKLER	4	73.460,16
POLİKLİNİKLER	29	532.586,08
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	3	55.095,12
RADYOLOJİ	--	--
LABORATUAR	2	36.730,08
EKG	--	--
ECZANE	3	55.095,12
HASTANE İDARESİ	26	564.532,56
TOPLAM	68	1.335.864,16

4.4.6.9. Teknik Birimler Muhtelif Bakım ve Onarım Hizmet Alımı Gideri:

Teknik Birimler Bakım ve Onarım Hizmet Alımı ile ilgili maliyetler doğrudan teknik birimlere yüklenmiştir.

4.4.6.10. Güvenlik Hizmet Alımı Gideri: Güvenlik hizmet alımı ile ilgili maliyetler doğrudan hastane idaresine yüklenmiştir.

4.4.6.11. İlaçlama Hizmet Alımı Gideri: İlaçlama hizmet alımı giderlerinin maliyet yerlerine dağıtımı m² cinsinden yapılmış olup, dağıtım oranları Tablo 17'deki gibidir.

Tablo 17: İlaçlama Hizmet Alımı Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı

MALİYET YERİ	M ²	ORAN	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	738,40	0,070	290,48
KLİNİKLER	1.675,90	0,160	663,96
POLİKLİNİKLER	3.827,50	0,360	1.493,91
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	330	0,031	128,64
RADYOLOJİ	275,50	0,026	107,89
LABORATUAR	259,50	0,024	99,59
EKG	21	0,002	8,30
ECZANE	360	0,034	141,09
HASTANE İDARESİ	2.280	0,210	871,45
YEMEKHANE	605	0,056	232,39
ATÖLYE	55	0,005	20,75
STERİLİZASYON	10	0,001	4,15
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	232	0,021	87,15
	10.669,80	1,000	4.149,75

4.4.6.12. Diğer Hizmet Alımları Gideri: Bilgisayar Destek Servis Hizmeti, Otomasyon Hizmeti, Fotokopi Bakım Onarım Hizmeti, Muhasebe Program Hizmet alımları doğrudan idareye yüklenmiştir.

4.4.6.13. Amortisman Gideri: Tıbbi Cihaz ve Demirbaşa ait amortisman giderleri maliyet yerlerine göre “Maddi Duran Varlık Sayım Tutanağı ve Amortisman Döküm Cetveli”’nden yararlanılarak belirlenmiş olup, Tablo 18’de gösterildiği gibi doğrudan yüklenmiştir. Binanın mülkiyeti İstanbul Büyük Şehir Belediyesi’ne ait olduğundan amortisman maliyeti bulunmamaktadır ve ecrimisil bedeli ile ilgili olarak konunun yargıda olması nedeni ile 2008 yılında herhangi bir ödeme yapılmamıştır ve bu nedenle kira gideri olarak da gösterilmemektedir.

Tablo 18: Amortisman Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtımı

MALİYET YERİ	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	214.300,64
KLİNİKLER	36.452,12
POLİKLİNİKLER	149.010,40
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	5.400,00
RADYOLOJİ	--
LABORATUAR	1.629,00
EKG	864,00
ECZANE	--
HASTANE İDARESİ	168.595,78
YEMEKHANE	--
TEKNİK BİRİMLER	--
STERİLİZASYON	24.449,68
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	139,20
TOPLAM	600.840,82

4.4.6.14. Kırtasiye Gideri: Hastanenin depo kayıtlarından yararlanılarak çıkışlardan yararlanılarak maliyet yerlerine göre hesaplanmıştır ve maliyet yerlerine Tablo 19’da gösterildiği gibi yüklenmiştir.

Tablo 19: Kırtasiye Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtım

MALİYET YERİ	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	5.915,47
KLİNİKLER	36.478,74
POLİKLİNİKLER	9.859,12
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	14.788,68
RADYOLOJİ	4.929,56
LABORATUAR	2.957,74
EKG	--
ECZANE	2.957,74
HASTANE İDARESİ	19.718,24
YEMEKHANE	--
TEKNİK BİRİMLER	--
STERİLİZASYON	--
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	--
TOPLAM	98.591,20

4.4.6.15. Makine Tesisat Bakım Onarım Gideri: Hastanenin makine tesisat bakım onarım giderleri tahakkuk bölümünün evrakları incelenerek maliyet yerlerine göre hesaplanmıştır ve maliyet yerlerine Tablo 20’de gösterildiği gibi doğrudan yüklenmiştir.

Tablo 20: Makine Tesisat Bakım Onarım Giderinin Maliyet Yerlerine Göre Dağıtım

MALİYET YERİ	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	85.043,01
KLİNİKLER	11.797,80
POLİKLİNİKLER	9.452,19
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	10.726,09
RADYOLOJİ	3.221,40

LABORATUAR	--
EKG	--
ECZANE	--
HASTANE İDARESİ	9.978,60
YEMEKHANE	--
TEKNİK BİRİMLER	--
STERİLİZASYON	--
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	2.791,24
TOPLAM	98.591,20

4.4.6.16. Bilgisayar Bakım Onarım Gideri: Bilgisayar bakım onarımı ile ilgili maliyetler doğrudan hastane idaresine yüklenmiştir.

4.4.6.17. Yapı Tesis Onarım Gideri: Yapı tesis onarımı ile ilgili maliyetler 2008 yılında polikliniğin yaptırılması ile ilgili olarak oluştuğundan doğrudan polikliniğe yüklenmiştir.

Tablo 21 : Birinci Dağıtım

GİDER ÇEŞİTLERİ	TOPLAM	AMELİYATHANE	KLİNİKLER	POLİKLİNİKLER	GÖZ TETKİK	RADYOLOJİ	LABORATUAR
İLK MADDE VE MALZEME							
Endirekt Genel Sarf Malzeme	545.395,37	134.355,88	378.729,90	17.032,26		13.417,27	1.860,06
Sterilizasyon Malzemeleri	17.808,30						
Temizlik Malzemeleri	9.785,62						
Kırtasiye Malzemeleri	98.591,21	5.915,47	37.464,66	9.859,12	14.788,68	4.929,56	2.957,74
Teknik Malzeme	75.937,00						
İŞGÜCÜ MALİYETLERİ	10.457.936,23	2.235.882,31	938.957,47	4.790.354,19	433.640,83	269.322,14	464.999,21
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER							
Elektrik	171.671,70	4.291,79	16.137,14	24.549,05	3.948,45	4.291,79	4.120,12
Su	93.202,00	7.922,17	30.756,67	30.756,67	5.592,12	2.050,44	4.100,89
Isıtma	144.328,00	10.109,96	23.108,48	51.994,08	4.477,26	3.755,13	3.466,27
Haberleşme	88.816,37						
Temizlik Hizmet Alımı	1.049.889,60	174.981,60	291.636,00	379.126,80	14.581,80	14.581,80	14.581,80
Veri Giriş Kontr.Hizmetleri	1.335.864,16	18.365,04	73.460,16	532.586,08	55.095,12		36.730,08
Güvenlik Hizmet Alımı	353.254,89						
Teknik Birimler Hizmet Alımı	124.895,28						
Yemek Hizmet Alımı	426.401,06						
İlaçlama Hizmeti	4.149,75	290,48	663,96	1.493,91	128,64	107,89	99,59
Diğer Hizmet Alımı	197.102,22						
BAKIM ONARIM							
Makine Tesisat Bakım Onarım	133.013,33	85.043,01	11.797,80	9.452,19	10.726,09	3.221,40	
Bilgisayar Bakım Onarım Giderleri	7.393,82			3.696,91			
Yapı Tesis Onarım Giderleri	128.249,80			128.249,80			
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	600.840,82	214.300,64	36.452,12	149.010,40	5.400,00		1.629,00
İ.DAĞITIM TOPLAMI	16.064.526,53	2.891.458,35	1.839.164,36	6.157.252,59	537.652,90	315.677,42	516.179,72

Tablo 21: Birinci Dağıtım Devamı

GİDER ÇEŞİTLERİ	EKG	ECZANE	HASTANE İDARESİ	YEMEKHANE	TEKNİK BİRİMLER	STERİLİZASYON	ÇAMAŞIR YIKAMA ÜTÜLEME
İLK MADDE VE MALZEME							
Endirekt Genel Sarf Malzeme							
İlaçlar							
Sterilizasyon Malzemeleri						17.808,30	
Temizlik Malzemeleri							9.785,62
Kırtasiye Malzemeleri		2.957,74	19.718,24				
Teknik Malzeme					75.937,00		
İŞGÜCÜ MALİYETLERİ	55.983,27	30.679,27	1.190.780,88	28.580,00	8.417,46	10.339,20	
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER							
Elektrik	515,02	1.716,72	15.793,80		72.102,11	19.227,23	4.978,48
Su	93,20	559,21	4.100,88		559,21	1.118,42	5.592,12
Isıtma	288,86	4.910,55	30.229,88	8.087,97	722,14	144,43	3.032,99
Haberleşme			88.816,37				
Temizlik Hizmet Alımı		29.163,60	58.327,20			29.163,60	43.745,40
Veri Giriş Kontr.Hizmetleri		55.095,12	564.532,56				
Güvenlik Hizmet Alımı			353.254,89				
Teknik Birimler Hizmet Alımı					124.895,28		
Yemek Hizmet Alımı				426.401,06			
İlaçlama Hizmeti	8,30	141,09	871,45	232,39	20,75	4,15	87,15
Diğer Hizmet Alımı			197.102,22				
BAKIM ONARIM							
Makine Tesisat Bakım Onarım			9.978,60				2.794,24
Bilgisayar Bakım Onarım Gid.			3.696,91				
Yapı Tesis Onarım Giderleri							
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	864,00		168.595,78			24.449,68	139,20
İ.DAĞITIM TOPLAMI	57.752,65	125.223,30	2.705.799,66	463.301,42	282.653,95	102.255,01	70.155,20

4.4.7. İkinci Maliyet Dağıtımı

Birinci maliyet dağıtımı sonucu maliyet yerlerinde oluşan toplam maliyetler Tablo 21’de gösterilmektedir. İkinci maliyet dağıtımında kademeli dağıtım yöntemi uygulanmış olup, en fazla hizmet sunan maliyet yeri dağıtımda ilk sırayı alarak, kendisinden sonra gelen maliyet yerlerine dağıtım yapılmıştır. Hastane İdaresi dağıtımda pay almış, ancak gelir-gider tablosunda faaliyet gideri olarak yer almasına karar verilmiş, bu maliyet yerinde oluşan maliyetlerden diğerlerine dağıtımda bulunulmamıştır.

İkinci maliyet dağıtımında yardımcı maliyet yerlerinin birinci dağıtım sonucu toplam maliyetlerinin esas maliyet yerlerine dağıtımı aşağıda açıklanmakta olan dağıtım anahtarları vasıtası ile yapılmaktadır.

4.4.7.1. Yemekhane Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı

Hastane yemekhanesinden yatan hastalar ve hastane personeli yararlanmakta olup, kahvaltı, normal yemek ve diyet yemeği olarak hizmet verilmektedir. Yemek hizmeti ihale yolu ile dış kaynak (outsourcing) olarak temin edilmektedir. Hastane yemekhanesi ve mutfağı kullanılmakta, ısınma ve ilaçlama gideri hariç diğer tüm maliyetler yükleniciye aittir. Yemekhanede oluşan maliyetlerin dağıtımı maliyet yerleri itibari ile öğün sayıları dikkate alınarak Tablo 22’de gösterildiği şekilde yapılmıştır.

Tablo 22: Yemekhane Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı

	KAHVALTI (ÖĞÜN)		TUTAR*	NORMAL YEMEK (ÖĞÜN)		TUTAR**	DİYET YEMEĞİ (ÖĞÜN)		TUTAR***	TOPLAM	ORAN	TUTAR
MALİYET YERİ	P	H		P	H		P	H				
AMELİYATHANE	2.016	--	3.136,90	10.316	--	30.184,62	--	--		33.321,52	0.077	36.137,51
KLİNİKLER	8.160	16.878	38.961,131	20.560	22.121	124.857,53	--	12.322	36.243,80	200.064,46	0.468	216.825,06
POLİKLİNİKLER	672	--	1.045,631	29472	--	86.235,07	--	--		87.280,7	0.205	94.976,79
GÖZ TETKİK	--	--		3740	--	86.235,07	--	--		10.943,24	0.026	12.045,84
RADYOLOJİ	--	--		1540	--	4.506,04	--	--		4.506,04	0.011	5.096,32
LABORATUAR	672	--	1.045,63	3732	--	10.919,83	--	--		11.965,46	0.028	12.972,44
EKG	--	--		440	--	1.287,44	--	--		1.287,44	0.003	1.389,90
ECZANE	--	--		1540	--	4.506,04	--	--		4.506,04	0.011	5.096,32
HAST. İDARESİ	2688	--	4.182,53	19548	--	57.197,45	--	--		61.379,98	0.144	66.715,41
TEKNİK BİRİM	672	--	1.045,63	2412	--	7.057,51	--	--		8.103,14	0.019	8.802,72
STERİLİZASYON	--	--		440	--	1.287,44	--	--		1.287,44	0.003	1.389,90
ÇAMAŞIR YIK.	--	--		600	--	1.755,6	--	--		1.755,6	0.004	1.853,21
	31.758		49.419,45	116.461		340.737,81	12.322		36.243,80	426.401,06	1.000	463.301,42

* Kahvaltı Birim Fiyatı 1,556

P= Personel

** Normal Yemek Birim Fiyatı 2,926

H= Hasta

*** Diyet Yemeği Birim Fiyatı 2,941

4.4.7.2. Teknik Birimler Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı

Teknik Birimler maliyet yerinin ikinci dağıtımı, teknisyenlerin 2008 yılı için tutmuş olduğu günlük çalışma raporlarının incelenmesi sonucu maliyet yerleri açısından çalışma sürelerine yönelik oranlar tespit edilmiş ve Tablo 23’de gösterildiği gibi dağıtılmıştır.

Tablo 23: Teknik Birimler Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı

MALİYET YERİ	ORAN	TUTAR (TL)
AMELİYATHANE	0,144	41.969,76
KLİNİKLER	0,205	59.748,62
POLİKLİNİKLER	0,156	45.467,24
GÖZ TETKİK BİRİMLERİ	0,101	29.437,12
RADYOLOJİ	0,030	8.743,70
LABORATUAR	0,030	8.743,70
EKG	0,015	4.371,85
ECZANE	0,008	2.331,65
HASTANE İDARESİ	0,258	75.195,83
STERİLİZASYON	0,023	6.703,50
ÇAMAŞIR YIKAMA VE ÜTÜLEME	0,030	8.743,70
	1,000	291.456,67

4.4.7.3. Çamaşır Yıkama ve Ütüleme Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı

Hastanenin çamaşır yıkama ve ütüleme hizmetlerinden ameliyathane ve kliniklerin yararlanması nedeniyle maliyetler söz konusu birimlere dağıtılmıştır. Çalışan personelden bir hafta boyunca birimlerden gelen çamaşırları kg cinsinden not etmesi istenilmiş olup, dağılımın %60 ameliyathane, %40 klinikler olduğu görülmüştür. Çamaşır yıkama ve ütüleme maliyet yerinde 2008 yılında birimlerden gelen çamaşır miktarlarının izlendiği her hangi bir çalışma bulunmamakla birlikte çalışanlar tarafından verdikleri hizmet açısından bir farklılık bulunmadığının da

bildirilmesi neticesinde aynı oranda hizmet verdiği varsayılarak oluşan maliyetler Tablo 24’de gösterildiği gibi dağıtılmıştır.

Tablo 24: Çamaşır Yıkama ve Ütüleme Maliyet Yeri İkinci Dağıtım

MALİYET YERİ	ORAN	TUTAR
AMELİYATHANE	0,60	48.451,27
KLİNİKLER	0,40	32.300,84
	1,00	80.752,11

4.4.7.4. Sterilizasyon Maliyet Yerinin İkinci Dağıtım

Hastanenin sterilizasyon biriminden ameliyathane ve polikliniklerin yararlanması nedeniyle maliyetler söz konusu birimlere dağıtılmıştır. Çalışan personelden bir hafta boyunca birimlerden gelen sterilizasyon malzemelerini miktar olarak not etmesi istenilmiş olup, dağılımın %95 ameliyathane, %5 poliklinikler olduğu görülmüştür. Çamaşır yıkama ve ütüleme maliyet yerinde olduğu gibi bir önceki yıla ait kayıt bulunmadığından aynı oranda hizmet verdiği varsayılarak maliyetler Tablo 25’de gösterildiği gibi dağıtılmıştır.

Tablo 25: Sterilizasyon Maliyet Yerinin İkinci Dağıtım

MALİYET YERİ	ORAN	TUTAR
AMELİYATHANE	0,95	104.830,99
POLİKLİNİKLER	0,05	5.517,42
	1,00	110.348,41

4.4.7.5. Eczane Maliyet Yerinin İkinci Dağıtım

Eczane maliyet yerinin ikinci dağıtımında Tablo 26’da gösterildiği gibi maliyet yerlerine verilen ilaç ve malzemenin tutarı dikkate alınarak belirlenen oranlar ölçüsünde dağıtım yapılmıştır.

Tablo 26: Eczane Maliyet Yerinin İkinci Dağıtımı

MALİYET YERİ	ORAN	TUTAR
AMELİYATHANE	0,158	20.958,90
KLİNİKLER	0,795	105.457,76
POLİKLİNİKLER	0,030	3.979,54
GÖZ TETKİK	0,006	795,91
RADYOLOJİ	0,008	1.061,21
LABORATUAR	0,002	265,30
EKG	0,001	132,65
	1,000	132.651,27

Tablo 27: İkinci Dağıtım

	YEMEKHANE	TEKNİK BİRİMLER	ÇAMAŞIR YIKAMA	STERİLİZASYON	ECZANE	HASTANE İDARESİ	AMELİYATHANE
I.DAĞITIM TOPLAMI	463.301,42	282.653,95	70.155,20	102.255,01	125.223,30	2.705.799,66	2.891.458,35
Yemekhane	(-463.301,42)	8.802,72	1.853,21	1.389,90	5.096,32	66.715,41	36.137,51
Teknik Birimler		(-291.456,67)	8.743,70	6.703,50	2.331,65	75.195,83	41.969,76
Çamaşır Yıkama			(-80.752,11)				48.451,27
Sterilizasyon				(-110.348,41)			104.830,99
Eczane					(-132.651,27)		20.958,90
II.DAĞITIM TOPLAMI	0	0	0	0	0	2.847.710,90	3.143.806,78

Tablo 27: İkinci Dağıtım Devamı

	KLİNİKLER	POLİKLİNİKLER	GÖZ TETKİK	RADYOLOJİ	LABORATUVAR	EKG	TOPLAM
I.DAĞITIM TOPLAMI	1.839.164,36	6.157.252,59	537.652,90	315.677,42	516.179,72	57.752,65	16.064.526,53
Yemekhane	216.825,06	94.976,79	12.045,84	5.096,32	12.972,44	1.389,90	0
Teknik Birimler	59.748,62	45.467,24	29.437,12	8.743,70	8.743,70	4.371,85	0
Çamaşır Yıkama	32.300,84						0
Sterilizasyon		5.517,42					0
Eczane	105.457,76	3.979,54	795,91	1.061,21	265,30	132,65	0
II.DAĞITIM TOPLAMI	2.253.496,64	6.307.193,58	579.931,77	330.578,65	538.161,16	63.647,05	16.064.526,53

4.4.8. Her bir Esas Maliyet Yerlerinde Oluşan Toplam ve Birim Maliyetlerin Belirlenmesi

İkinci maliyet dağıtımı sonucu esas maliyet yerlerinde oluşan toplam rakamlar Tablo 27’de görülmektedir. Üçüncü dağıtım olarak da adlandırılan bu aşamada ise aşağıdaki Tablo 28’de gösterilen yükleme hadlerinin yardımıyla her bir esas maliyet yerlerinde oluşan birim maliyetler hesaplanabilmektedir.

Tablo 28: Maliyetleri Hizmetlere Yükleme Hadleri

Bölümler	Kullanılan Dağıtım Ölçütleri
Ameliyathane	Dönüştürülmüş ameliyat sayısı
Klinikler	Yatılan gün sayısı
Poliklinikler	Muayene edilen hasta sayısı
Röntgen	Dönüştürülmüş tetkik sayısı
Laboratuvar	Dönüştürülmüş tetkik sayısı
Göz Tetkik Birimi	Tetkik sayısı
EKG	Tetkik sayısı

Bölümlerin birim hizmet maliyetlerini hesaplamak için aşağıdaki formüller kullanılmaktadır.

$$\text{Ameliyathane} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{2008 Yılı Toplam Dönüştürülmüş Ameliyat Sayısı}} = \text{TL/Dönüştürülmüş Ameliyat}$$

$$\text{Klinik} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{2008 Yılı Toplam Yatılan Gün Sayısı}} = \text{TL/Günlük Hasta Yatışı}$$

$$\text{Poliklinik} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{2008 Yılı Toplam Muayene Edilen Hasta Sayısı}} = \text{TL/Poliklinik}$$

$$\text{Röntgen} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\frac{2008 \text{ Yılı Toplam Dönüştürülmüş Röntgen Tetkik Sayısı}}{\text{Röntgen Tetkik Sayısı}}} = \text{TL/Dönüştürülmüş Tetkik}$$

$$\text{Laboratuar} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\frac{2008 \text{ Yılı Toplam Dönüştürülmüş Laboratuar Tetkik Sayısı}}{\text{Laboratuar Tetkik Sayısı}}} = \text{TL/Dönüştürülmüş Tetkik}$$

$$\text{Göz Tetkik Birimi} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{2008 \text{ Yılı Toplam Göz Tetkik Sayısı}} = \text{TL/Tetkik}$$

$$\text{EKG} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{2008 \text{ Yılı Toplam EKG Tetkik Sayısı}} = \text{TL/Tetkik}$$

Ameliyathane hizmet birim maliyetini hesaplayabilmek için öncelikle ameliyat katsayıları ve dönüştürülmüş ameliyat sayıları Tablo 29'daki gibi belirlenmiştir.

Tablo 29: Ameliyat Gruplarına Göre Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Ameliyat Sayıları

AMELİYAT GRUBU*	KATSAYILAR	AMELİYAT SAYILARI	DÖNÜŞTÜRÜLMÜŞ AMELİYAT SAYILARI
B	4 K	1.525	6.100
C	3 K	6.914	20.742
D	2 K	14.531	29.062
E	1K	5.352	5.352
TOPLAM		28.322	61.256
*A Grubu ameliyat yapılmamaktadır.			

Ameliyathane hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Ameliyathane} : \frac{3.143.806,78}{61.256} = 51,32\text{TL/ Dönüştürülmüş Ameliyat}$$

Bir ameliyat başına düşen birim maliyet belirlenmiş olup, ameliyat katsayısı ile çarpılarak söz konusu ameliyat maliyeti belirlenmektedir

Klinik hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Klinik} : \frac{2.253.496,64}{39.667} = 56,81 \text{ TL/Günlük Hasta Yatışı}$$

Bir günlük hasta yatış maliyeti belirlenmiş olup, hastanın yattığı gün sayısı ile çarpılarak klinikten alacağı pay belirlenmektedir.

Poliklinik hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Poliklinik} : \frac{6.307.193,58}{297.990} = 21,17 \text{ TL/Poliklinik}$$

Poliklinik birim maliyeti hesap edilirken toplam muayene edilen hasta sayısı alınmıştır. Polikliniklerde yapılan işlemler açısından farklılık bulunmaması nedeniyle dönüştürülmüş katsayıların hesaplanmasına ihtiyaç duyulmamıştır.

Röntgen hizmet birim maliyetini hesaplayabilmek için öncelikle röntgen tetkik katsayıları ve dönüştürülmüş tetkik sayıları Tablo 30'daki gibi belirlenmiştir.

Tablo 30: Röntgen İçin Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları

TETKİK	KATSAYILAR	RÖNTGEN TETKİK SAYILARI	DÖNÜŞTÜRÜLMÜŞ TETKİK SAYILARI
Direkt, İndirekt Grafi	1K	19.709	19.709
Ultrason	5K	3.037	15.185
TOPLAM		22.746	34.895

Röntgen hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Röntgen} : \frac{330.578,65}{34.895} = 9,47 \text{ TL/ Dönüştürülmüş Tetkik}$$

Bir röntgen tetkiki başına düşen birim maliyet belirlenmiş olup, katsayısı ile çarpılarak söz konusu röntgen tetkiki maliyeti belirlenmektedir

Laboratuar hizmet birim maliyetini hesaplayabilmek için öncelikle ameliyat katsayıları ve dönüştürülmüş ameliyat sayıları Tablo 31'deki gibi belirlenmiştir.

Tablo 31: Laboratuar Tetkikleri İçin Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları

LABORATUAR TETKİKLERİ	KATSAYI	TETKİK SAYISI	DÖNÜŞTÜRÜLMÜŞ TETKİK SAYILARI
Biyokimya Rutin	1,2	248.594	298.312,8
İdrar Rutin	1,5	28.369	42.553,5
Gaita ile İlgili Tetkikler	1,5	101	151,5
Elisa ile Yapılan Hormon	1,2	9.249	11.098,8
Bakteriyoloji Tetkikleri	1,2	28.434	34.120,8
Elisa	1,2	11.128	13.353,6
Hemogram	1,2	27.656	33.187,2
Koagülasyon Testleri	1,2	19.892	23.870,4
Grupaj Testleri	1,5	1.217	1.825,5
Sedimentasyon	1,0	18.436	18.436,0
İmmunoloji Seroloji	1,5	14.780	22.170,0
TOPLAM		407.856	499.080

Laboratuar hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Laboratuar} : \frac{538.161,16}{499.080} = 1,08 \text{ TL/ Dönüştürülmüş Tetkik}$$

Bir laboratuar tetkiki başına düşen birim maliyet belirlenmiş olup, katsayısı ile çarpılarak söz konusu laboratuar tetkikinin maliyeti belirlenmektedir

Göz tetkik birim maliyeti hesap edilirken toplam göz tetkik sayısı alınmıştır. Göz tetkiki birim yapılan işlemler arasında maliyet açısından farklılık bulunmaması nedeniyle dönüştürülmüş katsayıların hesaplanmasına ihtiyaç duyulmamıştır.

Göz tetkik hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Göz Tetkik} : \frac{579.931,77}{98.085} = 5,91 \text{ TL/Tetkik}$$

Bir göz tetkiki başına düşen birim maliyet belirlenmiş olup, katsayısı ile çarpılarak söz konusu laboratuvar tetkikinin maliyeti belirlenmektedir

EKG birim maliyeti hesap edilirken toplam EKG sayısı alınmıştır. EKG biriminde yalnızca söz konusu tetkik yapıldığından dönüştürülmüş katsayıların hesaplanamamaktadır.

EKG birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{EKG} : \frac{63.647,05}{11.146} = 5,71 \text{ TL/Tetkik}$$

Hizmet maliyetlerinin belirlenmesine yönelik hastanede katarakt ameliyatı olan bir hasta ve poliklinik muayenesi olarak aynı zamanda laboratuvar tetkikleri yapılan bir hasta örnek olarak alınmıştır.

4.4.8.1. Ameliyat Olan Örnek Bir Hastanın Birim Hizmet Maliyetini Belirlemeye Yönelik Uygulama

Hizmet maliyetini belirleyebilmek için örnek olarak hastanede Katarakt ameliyatı olmuş bir hasta alınmıştır. Katarakt ameliyatı Fakoemülsifikasyon+IOL olarak adlandırılmaktadır. Örnek hastaya ait malzeme listesi aşağıda görülmektedir.

Tablo 32: Ameliyat Olan Örnek Hastaya Ait Malzeme Listesi

MALZEME ADI	ADET	BİRİM FİYAT	TUTAR
Acular Göz Damlası	1	9,24	9,24
Cosopt 5 ML Solüsyon	1	19,54	19,54
Iopidine %0,5 Oftalmik Solüsyon	1	13,23	13,23
Predni-Pos %1 10 ML Solüsyon	1	6,93	6,93
Vıgamox Oft.Sol. 5 ML	1	9,39	9,39
Kondroitin Sulfat %4 Sodyum Hyalür.	1	4,40	4,40
Alcaine 5 MG Damla	1	4,69	4,69
Bıçak 15 Derece	1	3,24	3,24
Bıçak Slit 3 MM	1	7,56	7,56

Dekort 2 ML 8 MG Ampul	1	0,73	0,73
Drape Cepli Oftalmik	1	1,59	1,59
Eldiven Cerrahi Steril	5	0,37	1,86
Genthaver 80 MG	1	0,26	0,26
Jetokain 2 ML	1	0,24	0,24
Sefazol IV 1 GR	1	3,54	3,54
Sınakort-A 40 MG	1	2,94	2,94
Tekia Göziçi Katlanabilir Lens	1	68,04	68,04
Fako Kasedi	Reusable*	188,8	37,76
TOPLAM			195,18

* Reusable malzemenin beş hastaya kullanıldığı varsayılarak birim maliyet hesaplanmıştır.

Katarakt Ameliyatı olan örnek hasta için kullanılan malzemenin tutarı 195,18 TL olarak hesaplandıktan sonra hastanın ameliyathaneden alacağı endirekt pay belirlenmiştir. Ameliyathane hizmet birim maliyeti daha önce açıklandığı gibi 51,32 TL/Ameliyat olup, söz konusu ameliyatın ait olduğu ameliyat grubu C olduğundan, katsayısı ile çarpımı sonucu bulunan $51,32 \times 3 = 153,96$ TL olarak ameliyathaneden alacağı pay bulunmuştur.

Hastanın ameliyathaneden alacağı pay belirlenmiş olup, ameliyat olan hasta yatan hasta olduğundan klinikten alacağı paya geçilmiştir. Kliniklerin hizmet birim maliyeti 56,81 TL/Yatış Gün Sayısı olarak hesaplanmış olup, Katarakt ameliyatı olan bir hastanın klinikte ortalama yatış süresi 2 gün olduğundan, $56,81 \times 2 = 113,62$ TL olarak kliniklerden alacağı pay hesaplanmıştır.

Hastanın klinikten alacağı pay da belirlendikten sonra katarakt ameliyatı birim maliyeti tablo 33'de gösterildiği şekilde toplam 462,76 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 33: Örnek Hasta Ameliyat Maliyeti

MALİYET TÜRLERİ	TUTAR
Direkt Malzeme Maliyeti	195,18
Ameliyathane Endirekt Maliyeti	153,96
Klinik Endirekt Maliyeti	113,62
TOPLAM	462,76 TL

4.4.8.2. Poliklinikte Muayene Olan ve Laboratuar Tetkiki Yapılan Örnek Bir Hastanın Birim Hizmet Maliyetini Belirlemeye Yönelik Uygulama

İkinci örnek olarak hastanenin Dahiliye polikliniğine müracaat ederek, muayene olan ve doktorun istemiş olduğu laboratuar tetkiklerini yaptıran bir hasta alınmıştır.

Poliklinik maliyetinin belirlenmesinde safha maliyet yöntemi uygulanarak ortalamalardan hareket edilmiştir. Poliklinik hizmet birim maliyeti daha önce açıklandığı gibi 21,17 TL/Poliklinik olarak hesaplanmıştır.

Tablo 34: Örnek Hasta Laboratuar Tetkik Listesi

TETKİK ADI	ADET	KATSAYI	TUTAR
Glukoz	1	1,2	0,23
Kan Üre Azotu	1	1,2	0,23
Kreatinin	1	1,2	0,23
Aspartat Transaminaz (AST)	1	1,2	0,23
Sodyum (Na)	1	1,2	0,23
Ürik Asit	1	1,2	0,23
Alanin Aminotransferaz (ALT)	1	1,2	0,23
Potasyum	1	1,2	0,23
Gamma Glutamil Transferaz (GGT)	1	1,2	1,05
Klor (Cl)	1	1,2	0,23
Alkalen Fosfataz	1	1,2	0,23
Laktik Dehidrogenaz (LDH)	1	1,2	0,23

İdrar Tetkiki	1	1,5	0,35
HDL Kolesterol	1	1,2	1,00
Kolesterol	1	1,2	0,23
Trigliserid	1	1,2	0,23
Kreatin Kinaz	1	1,2	0,40
CK/MB	1	1,2	0,55
Hemogram	1	1,2	0,49
HBsAg	1	1,2	1,98
Sedimentasyon	1	1,0	0,39
Anti HBs	1	1,2	1,98
Anti HCV	1	1,2	1,98
Anti HIV	1	1,2	1,98
TOPLAM		28,9	15,14

Yapılan tetkiklerin direkt malzeme maliyeti kit ücretleri birim fiyatlarının toplamı olan 15,14 TL olarak bulunmuştur.

Laboratuar hizmet birim maliyeti daha önceden 1,08 TL/Dönüştürülmüş Tetkik olarak hesaplanmıştır. Hasta için yapılan tetkiklerin toplam katsayısı 28.9 olup, $28.9 \times 1,08 = 31,21$ TL olarak hastanın laboratuardan alacağı endirekt maliyetler hesaplanmıştır.

Laboratuar direkt maliyeti olan 15,14 TL ile endirekt maliyeti olan 31,21 TL'nin toplanması sonucu 46,35 TL olarak hastaya yapılan laboratuar tetkik maliyeti bulunmuştur.

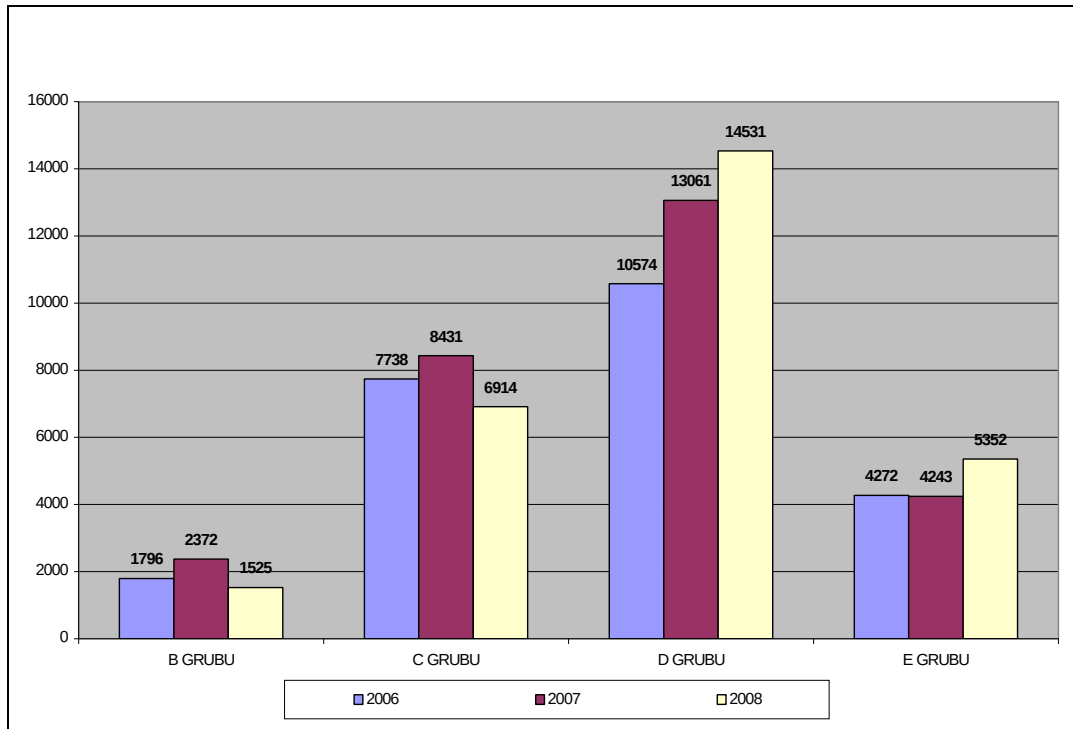
Hastanın laboratuardan alacağı pay hesaplandıktan sonra hastanın poliklinik hizmeti birim maliyeti olan 21,17 TL nin laboratuar tektiki maliyeti olan 46,35 TL ile toplamı sonucu hasta maliyeti 67,52 TL olarak bulunmuştur.

4.4.9. 2009 Yılı Hizmet Maliyetleri İçin Öngörüle Bulunma

2008 Yılı verilerinden faydalanılarak esas hizmet maliyet yerlerinde oluşan toplam ve birim maliyetlerinin hesaplanmasından sonraki aşamada 2009 Yılında oluşacak maliyetler için öngörüle bulunulmuştur. Öncelikle hizmet kapasitesinin

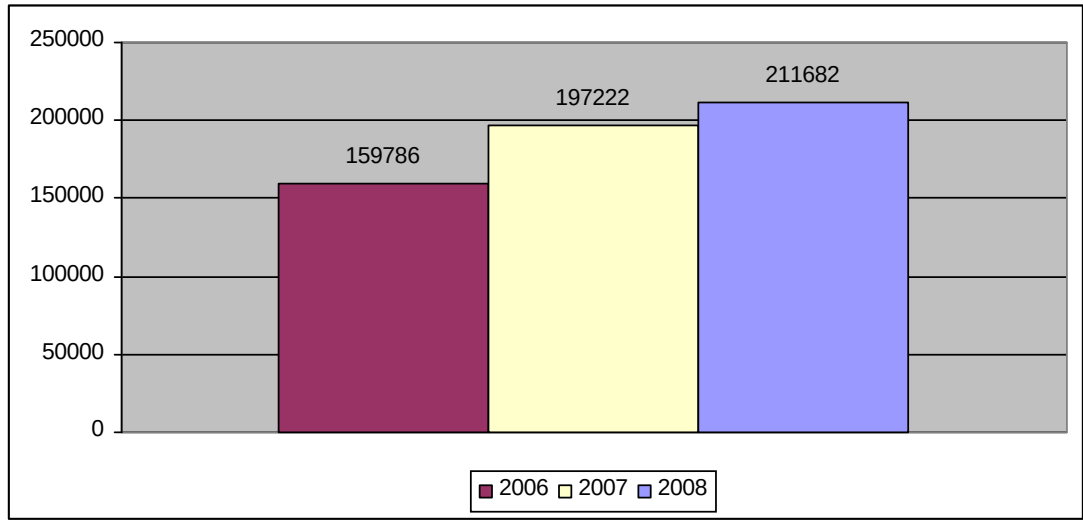
aynı kalıp kalmayacağı, artış ya da eksiliş olup olmayacağını öngörebilmek için bir takım göstergelerden faydalanılmıştır. Hastane açısından bu göstergelerden en önemlilerinin ameliyat sayıları, poliklinik sayıları ve yatan hasta sayıları olması nedeniyle son üç yılın istatistiki verilerinden faydalanılmıştır.

Grafik 2:Ameliyat Sayıları (2006-2008)



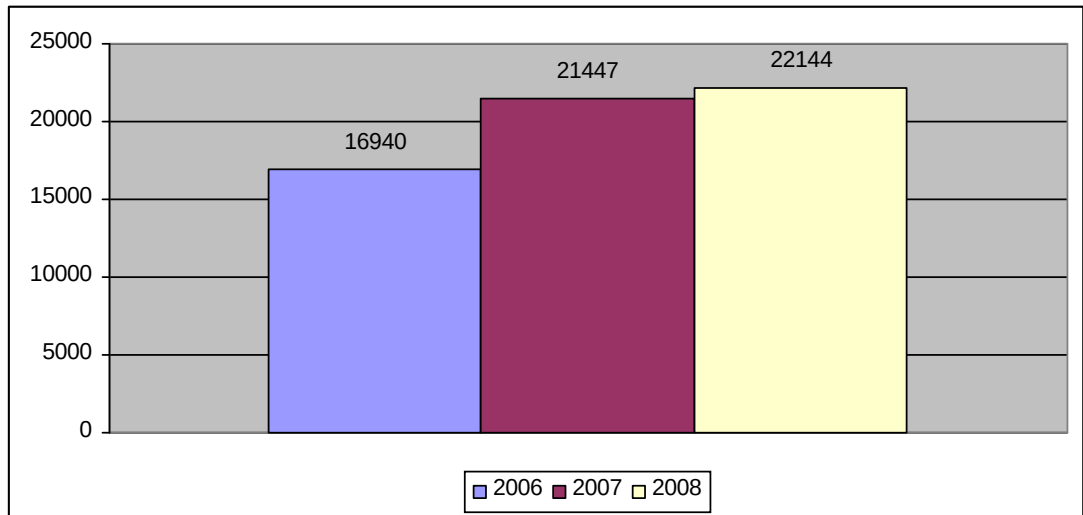
Son üç yılın ameliyat sayıları karşılaştırıldığında, grafik 2’de görüldüğü gibi B ve C grubu ameliyatların sayısının 2008 yılında düşmesine karşılık, D ve E grubu ameliyatların sayısında artış görülmektedir.

Grafik 3: Poliklinik Sayıları (2006-2008)



Son üç yılın poliklinik sayıları karşılaştırıldığında grafik 3'te görüldüğü gibi artış görülmektedir.

Grafik 4: Yatan Hasta Sayıları (2006-2008)



Son üç yılın yatan hasta sayıları karşılaştırıldığında grafik 4'te görüldüğü gibi artış görülmektedir.

Ameliyat Gruplarından B ve C grupları hariç diğer tüm göstergelerde artış olması nedeniyle 2009 yılında kapasitede B ve C ameliyat grupları dahil tüm hizmetler için %5 artış beklentisi uygun görülmüştür.

Kapasitede %5 artış olması nedeniyle üretim miktarındaki artışa bağlı olarak değişken maliyet kalemlerinde de aynı oranda artış olacağı beklenmektedir. Endirekt malzemelerin tümü, elektrik, su giderleri, makine tesisat, bakım onarım giderlerine, yemek giderine hasta öğün sayısındaki yükselmeyle ilişkili olarak aynı oranda artış yansıtılmıştır. Diğer maliyet kapasitede artış olsa da sabit kalacağından %5'lik artıştan etkilenmemiştir.

Ayrıca 2009 yılında maliyetlerde kullanım miktarının artmasından kaynaklanan yükselme dışında enflasyonun yükselmesinden kaynaklanan artışın olması beklenmektedir. 2009 yılı için enflasyon beklentisi %6 olarak kabul edilmiştir ve bu artış tüm kalemlere yansıtılmıştır.

Artış oranları yansıtıldıktan sonra 2009 yılı için oluşan maliyetler tablo 35 ve Tablo 36'da gösterilmektedir.

4.4.10. Raporlama

Hastane yönetim bilgi sisteminin, maliyet yönetimi ile ilgili karar almada yardımcı olacak bilgileri üretecek şekilde raporlama yapabilmesi ile ilgili olarak çalışma yapılmıştır. Raporlama ile ilgili, malzemelerin kullanım miktarlarının düzenlenen sınıflandırmalara uygun bir şekilde maliyet yerleri itibarıyla ve dönemsel olarak izlenmesine olanak sağlayabilecek, tıbbi demirbaşların maliyet yerlerine göre dağılımı, bakım onarım ve amortisman maliyetleri ile ilgili bilgileri, ayrıca maliyet yerlerinde oluşan işgücü maliyetleri ile ilgili olarak da gerekli bilgileri verebilecek şekilde düzenleme yapılmıştır. Bu bilgiler yardımıyla yardımcı ve esas maliyet yerlerinde oluşan toplam maliyetler kolaylıkla rapor olarak alınabilmektedir. Yapılan düzenlemelerin bir kısmı uygulamaya geçirilebilmiş, bir kısmı da hazırlık aşamasındadır.

Tablo 35 : Birinci Dağıtım (2009)

GİDER ÇEŞİTLERİ	TOPLAM	AMELİYATHANE	KLİNİKLER	POLİKLİNİKLER	GÖZ TETKİK	RADYOLOJİ	LABORATUAR
İLK MADDE VE MALZEME							
Endirekt Genel Sarf Malzeme	607.025,01	149.538,09	421.526,37	18.956,90		14.933,41	2.070,24
Sterilizasyon Malzemeleri	19.820,63						
Temizlik Malzemeleri	10.891,39						
Kırtasiye Malzemeleri	109.731,93	6.583,91	41.698,16	10.973,19	16.459,79	5.486,59	3.291,95
Teknik Malzeme	84.517,88						
İŞGÜCÜ MALİYETLERİ	11.085.412,34	2.370.035,24	995.294,91	5.077.775,44	459.659,27	285.481,46	492.899,16
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER							
Elektrik	191.070,49	4.776,75	17.960,62	27.323,09	4.394,62	4.776,75	4.585,68
Su	103.733,75	8.817,36	34.232,17	34.232,17	6.224,02	2.282,13	4.564,28
Isıtma	150.142,63	10.716,55	24.494,98	55.113,72	4.745,89	3.980,43	3.674,24
Haberleşme	94.145,35						
Temizlik Hizmet Alımı	1.112.882,92	185.480,49	309.134,16	401.874,40	15.456,70	15.456,70	15.456,70
Veri Giriş Kontr.Hizmetleri	1.416.015,97	19.466,94	77.867,76	564.541,24	58.400,82		38.933,88
Güvenlik Hizmet Alımı	374.450,18						
Teknik Birimler Hizmet Alımı	132.388,99						
Yemek Hizmet Alımı	458.728,43						
İlaçlama Hizmeti	4.398,67	307,90	703,79	1.583,54	136,35	114,36	105,56
Diğer Hizmet Alımı	208.928,35						
BAKIM ONARIM							
Makine Tesisat Bakım Onarım	142.686,08	89.295,16	13.130,95	10.520,27	11.938,13	3.585,41	
Bilgisayar Bakım Onarım Giderleri	7.837,44			3.918,72			
Yapı Tesis Onarım Giderleri	135.944,78			135.944,78			
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	636.891,24	227.158,67	38.639,24	157.951,02	5.724,00		1.726,74
İ.DAĞITIM TOPLAMI	17.087.644,45	3.072.177,06	1.974.683,11	6.500.708,48	583.139,59	336.097,24	567.308,43

Tablo 35: Birinci Dağıtım (2009) Devamı

GİDER ÇEŞİTLERİ	EKG	ECZANE	HASTANE İDARESİ	YEMEKHANE	TEKNİK BİRİMLER	STERİLİZASYON	ÇAMAŞIR YIKAMA ÜTÜLEME
İLK MADDE VE MALZEME							
Endirekt Genel Sarf Malzeme							
Sterilizasyon Malzemeleri						19.820,63	
Temizlik Malzemeleri							10.891,39
Kırtasiye Malzemeleri		3.291,95	21.946,39				
Teknik Malzeme					84.517,88		
İŞGÜCÜ MALİYETLERİ	59.342,26	32.520,02	1.262.227,73	30.294,80	8.922,50	10.959,55	
DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER							
Elektrik	573,21	1.910,70	17.578,49		80.249,64	21.399,90	5.541,04
Su	103,73	622,40	4.564,27		622,40	1.244,80	6.224,02
Isıtma	288,86	4.910,55	30.229,88	8.087,97	722,14	144,43	3.032,99
Haberleşme			94.145,35				
Temizlik Hizmet Alımı		30.913,41	61.826,83			30.913,41	46.370,12
Veri Giriş Kontr.Hizmetleri		58.400,82	598.404,51				
Güvenlik Hizmet Alımı			374.450,18				
Teknik Birimler Hizmet Alımı					132.388,99		
Yemek Hizmet Alımı				458.728,43			
İlaçlama Hizmeti	8,80	149,56	923,73	246,33	21,99	4,39	92,37
Diğer Hizmet Alımı			208.928,35				
BAKIM ONARIM							
Makine Tesisat Bakım Onarım			11.106,18				3.109,98
Bilgisayar Bakım Onarım Gid.			3.918,72				
Yapı Tesis Onarım Giderleri							
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	915,84		178.711,52			25.916,66	147,55
İ.DAĞITIM TOPLAMI	61.232,70	132.719,41	2.868.962,13	497.357,53	307.445,54	110.403,77	75.409,46

Tablo 36: İkinci Dağıtım (2009)

	YEMEKHANE	TEKNİK BİRİMLER	ÇAMAŞIR YIKAMA	STERİLİZASYON	ECZANE	HASTANE İDARESİ	AMELİYATHANE
I.DAĞITIM TOPLAMI	497.357,53	307.445,54	75.409,46	110.403,77	132.719,41	2.868.962,13	3.072.177,06
Yemekhane	(-497.357,53)	9.449,79	1.989,43	1.492,07	5.470,93	71.659,43	38.256,52
Teknik Birimler		(-316.895,33)	9.506,86	7.288,59	2.535,16	81.759,00	45.632,93
Çamaşır Yıkama			(-86.905,75)				34.762,30
Sterilizasyon				(-119.184,43)			113.225,20
Eczane					(-140.725,50)		22.234,63
II.DAĞITIM TOPLAMI	0	0	0	0	0	3.022.380,56	3.326.288,64

Tablo 36: İkinci Dağıtım (2009) Devamı

	KLİNİKLER	POLİKLİNİKLER	GÖZ TETKİK	RADYOLOJİ	LABORATUVAR	EKG	TOPLAM
I.DAĞITIM TOPLAMI	1.974.683,11	6.500.708,48	583.139,59	336.097,24	567.308,43	61.232,70	17.087.644,45
Yemekhane	233.260,72	101.958,29	12.931,29	5.470,93	13.926,06	1.492,07	0
Teknik Birimler	64.963,54	49.435,67	32.006,43	9.506,86	9.506,86	4.753,43	0
Çamaşır Yıkama	52.143,45						0
Sterilizasyon		5.959,23					0
Eczane	111.876,78	4.221,76	844,35	1.125,80	281,46	140,72	0
II.DAĞITIM TOPLAMI	2.436.927,60	6.662.283,43	628.921,66	352.200,83	591.022,81	67.618,92	17.087.644,45

2009 yılı hizmet birim maliyetleri aşağıdaki şekilde hesaplanabilmektedir:

Bölümlerin birim hizmet maliyetlerini hesaplamak için aşağıdaki formüller kullanılmaktadır.

$$\text{Ameliyathane} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\frac{2009 \text{ Yılı Tahmini Toplam Dönüştürülmüş Ameliyat Sayısı}}{}} = \text{TL/Dönüştürülmüş Ameliyat}$$

$$\text{Klinik} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\frac{2009 \text{ Yılı Tahmini Toplam Yatılan Gün Sayısı}}{}} = \text{TL/Günlük Hasta Yatışı}$$

$$\text{Poliklinik} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\frac{2009 \text{ Yılı Tahmini Toplam Muayene Edilen Hasta Sayısı}}{}} = \text{TL/Poliklinik}$$

$$\text{Röntgen} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\frac{2009 \text{ Yılı Tahmini Toplam Dönüştürülmüş Röntgen Tetkik Sayısı}}{}} = \text{TL/Dönüştürülmüş Tetkik}$$

$$\text{Laboratuvar} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\frac{2009 \text{ Yılı Tahmini Toplam Dönüştürülmüş Laboratuvar Tetkik Sayısı}}{}} = \text{TL/Dönüştürülmüş Tetkik}$$

$$\text{Göz Tetkik Birimi} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\frac{2009 \text{ Yılı Tahmini Toplam Göz Tetkik Sayısı}}{}} = \text{TL/Tetkik}$$

$$\text{EKG} : \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\frac{2009 \text{ Yılı Tahmini Toplam EKG Tetkik Sayısı}}{}} = \text{TL/Tetkik}$$

Ameliyathane hizmet birim maliyetini hesaplayabilmek için öncelikle daha önce belirlenmiş ameliyat katsayılarına göre dönüştürülmüş ameliyat sayıları Tablo 37'deki gibi belirlenmiştir.

Tablo 37: Ameliyat Gruplarına Göre Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Ameliyat Sayıları (2009 Tahmini)

AMELİYAT GRUBU	KATSAYILAR	AMELİYAT SAYILARI	DÖNÜŞTÜRÜLMÜŞ AMELİYAT SAYILARI
B	4 K	1.601	6.404
C	3 K	7.260	21.780
D	2 K	15.258	30.516
E	1 K	5.620	5.620
TOPLAM		29.739	64.320

Ameliyathane hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Ameliyathane} : \frac{3.326.288,64}{64.320} = 51,71 \text{ TL/ Dönüştürülmüş Ameliyat}$$

Bir ameliyat başına düşen birim maliyet belirlenmiş olup, ameliyat katsayısı ile çarpılarak söz konusu ameliyat maliyeti belirlenmektedir.

Klinik hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Klinik} : \frac{2.436.927,60}{41.650} = 58,51 \text{ TL/Günlük Hasta Yatışı}$$

Bir günlük hasta yatış maliyeti belirlenmiş olup, hastanın yattığı gün sayısı ile çarpılarak klinikten alacağı pay belirlenmektedir.

Poliklinik hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Poliklinik} : \frac{6.662.283,43}{312.890} = 21,29 \text{ TL/Poliklinik}$$

Poliklinik birim maliyeti hesap edilirken daha önce açıklandığı gibi toplam muayene edilen hasta sayısı alınmıştır. Polikliniklerde yapılan işlemler açısından farklılık bulunmaması nedeniyle dönüştürülmüş katsayıların hesaplanmasına ihtiyaç duyulmamıştır.

Röntgen hizmet birim maliyetini hesaplayabilmek için öncelikle daha önce belirlenmiş röntgen tetkik katsayılarına göre dönüştürülmüş tetkik sayıları Tablo 38'deki gibi belirlenmiştir.

Tablo 38: Röntgen İçin Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları (2009 Tahmini)

TETKİK	KATSAYILAR	RÖNTGEN TETKİK SAYILARI	DÖNÜŞTÜRÜLMÜŞ TETKİK SAYILARI
Direkt, İndirekt Grafi	1K	20.694	20.694
Ultrason	5K	3.189	15.945
TOPLAM		23.883	36.639

Röntgen hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Röntgen} : \frac{352.200,83}{36.639} = 9,61 \text{ TL/Dönüştürülmüş Tetkik}$$

Bir röntgen tetkiki başına düşen birim maliyet belirlenmiş olup, katsayısı ile çarpılarak söz konusu röntgen tetkiki maliyeti belirlenmektedir

Laboratuvar hizmet birim maliyetini hesaplayabilmek için öncelikle ameliyat katsayıları ve dönüştürülmüş ameliyat sayıları Tablo 39'daki gibi belirlenmiştir.

Tablo 39: Laboratuvar Tetkikleri İçin Belirlenmiş Katsayılar ve Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları (2009)

LABORATUAR TETKİKLERİ	KATSAYI	TETKİK SAYISI	DÖNÜŞTÜRÜLMÜŞ TETKİK SAYILARI
Biyokimya Rutin	1,2 K	261.024	313.228,8
İdrar Rutin	1,5 K	29.787,5	44.680,5
Gaita ile İlgili Tetkikler	1,5 K	106	159,0
Elisa ile Yapılan Hormon	1,2 K	9.711	11.653,2
Bakteriyoloji Tetkikleri	1,2 K	29.856	35.503,2
Elisa	1,2 K	11.684	14.020,8
Hemogram	1,2 K	29.039	34.846,8
Koagülasyon Testleri	1,2 K	20.887	25.064,4
Grupaj Testleri	1,5 K	1.278	1.917,0
Sedimentasyon	1,0 K	19.358	19.358,0

İmmunoloji Seroloji	1,5 K	15.519	23.278,5
TOPLAM		428.249	523.710,2

Laboratuar hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Laboratuar} : \frac{591.022,81}{523.710,20} = 1,13 \text{ TL/Dönüştürülmüş Tetkik}$$

Bir laboratuar tetkiki başına düşen birim maliyet belirlenmiş olup, katsayısı ile çarpılarak söz konusu laboratuar tetkikinin maliyeti belirlenmektedir

Göz tetkik birim maliyeti hesap edilirken toplam göz tetkik sayısı alınmıştır. Göz tetkiki birim yapılan işlemler arasında maliyet açısından farklılık bulunmaması nedeniyle dönüştürülmüş katsayıların hesaplanmasına ihtiyaç duyulmamıştır.

Göz tetkik hizmet birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Göz Tetkik} : \frac{628.921,66}{98.085} = 6,41 \text{ TL/Tetkik}$$

Bir göz tetkiki başına düşen birim maliyet belirlenmiş olup, katsayısı ile çarpılarak söz konusu laboratuar tetkikinin maliyeti belirlenmektedir

EKG biriminde yalnızca EKG tetkiki yapıldığından birim maliyeti hesaplanırken toplam EKG sayısı alınmıştır.

EKG birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{EKG} : \frac{67.618,92}{11.146} = 6,07 \text{ TL/Tetkik}$$

SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Maliyet yönetim sistemi diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi bir hizmet işletmesi olan hastaneler için de çok önemlidir. Hastanelerin maliyetlerinin gün geçtikçe artması kaynaklarını etkili ve verimli kullanmalarını, üretmiş olduğu sağlık hizmetlerinin maliyetlerini bilmelerini gerektirmektedir.

Uygulama, hastanede maliyet yönetim sistemi oluşturulmasına yönelik örnek bir çalışma olup, özel dal hastanesinde yapılmış olması, süreçlerinin daha az olması ve karmaşık olmaması bakımından uygulamanın yapılmasını kolaylaştırmıştır. Uygulamanın her aşamasında hastane yönetimi tarafından destek olunmuş ve eczacı, muhasebe çalışanları, bilgi işlem, depo sorumluları ve diğer ilgili kişiler tarafından ekip olarak katkıda bulunulmuştur.

Hastanede Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak muhasebe işlemleri yürütülmekte olup, uygulama öncesine kadar hizmet maliyetlerini kullanılan malzeme maliyetleri açısından belirlemenin dışında maliyet muhasebesine yönelik herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

Uygulama yapılan hastanenin özel dal hastanesi, aynı zamanda eğitim ve araştırma hastanesi olması nedeni ile hastanede ileri tetkik ve tedaviler yapılmakta ve kullanılan tıbbi cihaz ve ekipman açısından teknoloji yakından takip edilmektedir. Göz ameliyatlarında kullanılan malzemeler de spesifik ve çeşitleri oldukça fazla olup, gerek tıbbi cihaz ve demirbaş gerekse kullanılan malzeme açısından giderleri oldukça yüksek bir hastanedir. Bu nedenle maliyetlerin bilinmesi ve kontrol altında tutulması hastane için önem arz etmektedir.

Hastanede sunulan hizmetlerin maliyetlerini hesaplayıp, analiz edebilmek için hastanenin ve sunulan hizmetin yapısına uygun bir maliyet sistemi benimsenmiştir. Maliyetin kapsamını belirleyen maliyet yöntemine göre, “normal maliyet yöntemi”nin, maliyetin zamanını belirleyen maliyet yöntemine göre belirlenecek maliyet sisteminde ise; direkt malzeme maliyetlerinin fiili rakamlara dayanılarak tespit edilmesi dışında, geçmiş verilere dayanılarak “tahmini maliyet yöntemi”nin uygulanmasına karar verilmiştir. Maliyetin şeklini belirleyen maliyet yöntemine göre ise; hastaneden hizmet alan her hasta bir sipariş olarak kabul edilebileceğinden sipariş maliyet yönteminin uygulanması, aynı zamanda poliklinik, radyoloji

hizmetleri gibi bazı hizmetler için de safha maliyet yönteminin uygulanması uygun görüldüğünden “karma maliyet yöntemi” uygulanmasına karar verilmiştir.

Çalışmaya öncelikle hastanedeki mevcut sistemin incelenilmesi, maliyet türleri ve yerlerinin belirlenmesi ile başlanılmıştır. Depolardaki sistem incelenmiş ve bir takım problemlerle karşılaşmıştır. Malzemelerle ilgili herhangi bir sınıflandırmanın olmadığı, direkt, endirekt olarak da herhangi bir ayrımın yapılmadığı görülmüştür. Bundan dolayı departmanlar tarafından kullanım miktarlarının tespiti oldukça zaman alıcı ve güç olmaktadır. Malzeme ile ilgili kayıt sisteminin maliyetleri belirlemek için yeterli bilgiyi üretmemesi ve malzemelerin hastane için önemli maliyet unsurları olmaları nedeni ile malzemelerin sınıflandırılması ile ilgili yeni bir yapılandırmaya gidilmiştir.

Tıbbi cihazlar ve demirbaşlar ile ilgili envanter kayıtlarının yeterli bilgiye sahip olmaması nedeniyle maliyetlerin maliyet yerlerine dağıtımında bir takım güçlükler yaşanmıştır. Tıbbi cihazlar ve demirbaşlar ile ilgili envanter kayıtları da yeterli bilgiyi içermemektedir. Kayıtlarda hangi departmanda hangi cihaz/demirbaşın bulunduğu bilgisi bulunmamakta, T.C. Kimlik numarasına göre şahıslara zimmetlenmekte olduğu görülmekte, bu nedenle hangi bölüme ait olduğunu belirlemek uzun zaman almakta, ayrıca bu şahısların çalıştıkları birimlerde ve cihazların yerlerinde değişiklik olması, bu değişikliklerin kayıtlara yansımaması gibi nedenlerle yanıltıcı olabilmektedir. Hastanede envanter kayıtlarının açıklayıcı tüm bilgilere sahip olacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmekte olup, bu konuda başlatılmış bir çalışma mevcuttur.

Maliyet türleri itibariyle maliyetlerini ayrı ayrı takip edebilmek, aynı zamanda maliyet yeri bakımından izleyebilmek için hesap planında düzenleme yapılmış, ancak henüz uygulanamamıştır. Uygulamaya geçirildiğinde maliyet muhasebesi için gerekli bilgiler kolaylıkla ve hızlı bir şekilde sağlanacaktır.

Hastaneler farklı meslek gruplarının bir arada çalıştığı sağlık kuruluşları olup, çalışanların yerlerinin sıklıkla değişmesi, hekimlerin aynı zamanda birden fazla yerde çalışıyor olması ve bazı hekimlerin idari görevlerinin de bulunması maliyet yerlerine göre işgücü maliyetlerinin hesaplanmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle çalışma programlarının gerçekçi bir şekilde düzenlenmesi ve bu programlara uyulması maliyetlerin doğru hesaplanması için önemlidir.

Çalışma sonuçları oluşan maliyetleri, maliyet türleri ve maliyet yerleri bazında karşılaştırma imkânı vermekte olup, işgücü maliyetlerinin toplam maliyetler içerisinde önemli yer tuttuğunu göstermektedir. Bu durum büyük ölçüde hastanenin eğitim ve araştırma hastanesi olmasından dolayı personel sayısının fazla olmasından kaynaklanmaktadır ve beklenen bir sonuç olarak kabul edilebilmektedir. Bu nedenlerle hastanenin hizmet kapasitesinin artırılması, çalışanların daha verimli ve etkili çalışmalarının sağlanması ile işgücü maliyetleri ve diğer sabit maliyetlerden hizmet birim maliyetlerine düşecek pay azaltılabilecektir.

Çalışmada sunulan hizmetlerin birim fiyatları hesaplanmış, örnek olarak katarakt ameliyatı olmuş bir hasta ve dahiliye polikliniğinde muayene olarak laboratuvar tetkikleri yaptırılan başka bir hasta alınmıştır. Hastane bu hizmetleri Sosyal Güvenlik Kurumu'na paket fiyat olarak fatura edebilmekte, poliklinikte muayene olan bir hasta için yaptırılan laboratuvar, röntgen, EKG ve göz tetkikleri (FFA hariç) bu fiyata dahil bulunmaktadır. Yapılan hesaplamalar sonucunda bu hizmetler için alınan ücretlerin ortaya çıkan maliyetleri karşılayamamakta olduğu görülmektedir. Bu nedenle bu hastalara yaptırılacak gereksiz tetkiklerden kaçınılması, tıbbi cihazların etkin ve verimli kullanılarak kapasitelerinin artırılması ve yüksek olan tıbbi cihaz/demirbaş bakım onarım maliyetlerinin düşürülmesi gerekmektedir.

Sağlık hizmetleri teşhis ve tedavi ücretleri, Sağlık Bakanlığı tarafından saptanan Bütçe Uygulama Talimatı fiyatlarına göre sunulmakta olup, anlaşmalar çerçevesinde belirlenen sağlık hizmetlerinin parasal tutarları fiili rakamları karşılamamaktadır. Etkin bir maliyet sisteminin oluşturulması ve fiyatların bu maliyetlere göre tespit edilmesi gerekmektedir.

Dönem sonu itibari ile gerçekleşen fiili maliyetler, öngörülen maliyetler ile karşılaştırılarak aradaki farkın analiz edilmesi gerekmektedir. Böylece hedefe ulaşıp ulaşılamadığı, ulaşılamadı ise nedenleri tespit edilmeli ve yeni hedefler belirlenmelidir.

Yapılan çalışma maliyet yönetimi açısından bir başlangıç olup, bu konuda gerekli çaba ve istek gösterildiği takdirde sistemin iyileştirilerek geliştirilmesi mümkün olacaktır.

KAYNAKLAR

Akdoğan, Nalan: **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000, s.6-382.

Ak, Bilal: **Hastane Yöneticiliği**, Ankara, 1980, s.69.

Alpugan, Oktay, Haftacı, Vasfi: “**Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi**”, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed.Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.272-274.

Atamanalp, Celaleddin, Karcıoğlu, Reşat, Orhan, M.Suphi: **Tekdüzen Hesaplama Planına Uygun Maliyet Muhasebesi**, Erzurum, Aktif Yayınevi, 2001, s.3-221.

Aydemir, İsmail: **Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansıması**, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 2005, s.3-443.

Bursal, Nasuhi, Ercan, Yücel: **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, İstanbul, 2002, s.3-443.

Büyükkayıkçı, Hüseyin: **Hastanelerde İş Akımına Bağlı Olarak Fiyatlandırmaya Yönelik Maliyet Hesaplama Modeli Geliştirme Örnek Çalışması**, Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1997.

Büyükkayıkçı, Hüseyin, Şaşmaz, Nuri: “**SSK İhtisas Hastanesinde Hemodiyaliz Seans Maliyeti: Fiili ve Stadart Maliyet Karşılaştırması**”, 4.Ulusal Sağlık ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, İstanbul, 2001.

Büyükmirza, Kamil: **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000, s.48-570.

Civan, Mehmet, Kara, Ekrem: “**İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi**”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı:20, Ekim 2003.

Civelek, Muzaffer, Özkan, Azzem: **Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2008, s.8-180.

Çatalca, **Sağlık Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi**, İstanbul, 2003, s.22-23.

Eren, Nevzat, Öztekin, Zafer: **Sağlık Ocağı Yönetimi**, Ankara, 1993, s.23.

Erdamar, Cengiz, Basık, Feryal Orhan: **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, 2003, s.1.

Ergin, Hüseyin: **Yeraltı Kömür İşletmeciliğinde Maliyet Kontrolü, Standart Maliyetler ile Kontrol**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1987, s.96.

Ertürk, Mümin: **İşletme Biliminin Temel İlkeleri**, İstanbul, 1996, s.31-209.

Finkler, Steven A., Ward, David M.: **Essentials of Cost for Healthcare Organizations**, An Apsen Publication Inc, Gaithersburg, Maryland, 1994, s.32-38.

Gökçen, Gürbüz: **Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**, İstanbul, Beta Basım, 2002, s.7.

Gökdeniz, Ümit: **“İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”**, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı:27, Temmuz 2005.

Güler, Mustafa: **Hekimler ve Tabip Odası Yöneticileri için Mevzuat**, 3.bsk, Ankara, 2001, s.39-367.

Hacırüstemoğlu, Rüstem: **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, 1995, s.251-255.

Hansen, Don R., Mowen, Maryanne M.: **Accounting and Control: Cost Management**, South Western College Publishing, 1996, s.2-33.

Hayran, Osman: **“Sağlık Hizmetleri”**, **Hastane Yöneticiliği**, s.1 Ed.Osman Hayran, Haydar Sur, İstanbul, Nobel Tıp Kitapevi, 1997, s.17-18.

Horngren, Charles T., Foster, George, Bamber, Linda S.: **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Perntice-Hall International, Inc, 1991, s.4.

Ildır, Ali: **Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008, s.14-49.

Karafakıoğlu, Mehmet: **Sağlık Hizmetleri Pazarlaması**, İstanbul, 1998, s.109-111.

Kavuncubaşı, Şahin: **Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.34-84.

Kavuncubaşı, Şahin, Kısa, Adnan: **Sağlık Kurumları Yönetimi**, Ed.Nuray Uzkesici, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2002, s.34-84.

Kısa, Adnan: **Sağlık Ekonomisine Giriş**, Ankara, 1.Basım, Usta Matbaacılık, 1999, s.44-48.

Koçel, Tamer: **İşletme Yöneticiliği**, İstanbul, 2001, 188-261.

Köse, Tunç: **Maliyet Yönetiminde Faaliyet Analizi ve Bir Uygulama**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, Mart 2005,

Menderes, Münevver, Ersoy, Korkut: **“Genel Sistem Kuramı ve Sağlık Sistemi, Hastane Sistemi ve Hasta Bakım Alt Sistemi”**, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed.Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.43.

Menderes, Münevver: **Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1994, s.13-106.

Menderes, Münevver: **Hastanelerde Maliyet Hesaplaması**, I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, Kuşadası/Aydın, 2003.

Özgen, Hüseyin: **“Çağdaş Hastane Yönetim Anlayışı ve Türkiye’deki Uygulamalar”**, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed.Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.73.

Özkan, Azzem: **“Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları”**, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, 2003.

Özkan, Mehmet: **Maliyet Sistemleri**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No:563, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:399, 1994, s.45-115.

Özkan, Serdar: **Özel İhtisas Hastanelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi Önerisi ve Bir Örnek Uygulama**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2000.

Öztek, Zafer: **Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi ve Sağlık Ocağı Yönetimi**, Ankara, 2004, s.55-60.

Öztürk, Mustafa Murat: **Birinci Basamak Sağlık Hizmetlerinde Hasta Memnuniyetinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Pilot Araştırma**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Hastane ve Sağlık Kuruluşlarında Yönetim Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002.

Polimeni, v.d., Ralph S.: **Cost Accounting Concepts and Applications for Managerial Decision Making**, McGraw-Hill, 1991, s.14.

Sayın, Kudret Şevket, Yeğinboy, E.Yasemin: **“ Hizmet Sağlık İşletmelerinin Verimliliğinin Arttırılmasında Maliyetlerin Önemi”**, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed.Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.258.

Seçim, Hikmet: **Hastane Yönetim ve Organizasyonu**, İstanbul, 1991, s.5-27.

Selvi, Yakup, Köse, Ahmet, Kıyılar, Murat: **Sağlık Kuruluşlarında Etkin Maliyet Yönetimi ve Maliyet Bilgi Sistemi**, 1.Ulusal Sağlık Kuruluşları Yönetimi Kongresi, 2003.

Sırçacı Özgür, Erdem Sabri, Töz İrfan, Topal Azmi, Atlan Ferda: **Dokuz Eylül Üniversitesi Araştırma ve Uygulam Hastanesinde Malzeme Yönetim Sistemi**

Uygulaması, 5.Ulusal Sağlık kuruluşları ve Hastane Yönetim Sempozyumu, Ekim 2005.

Shepard, Donald S., Hodgkin, Dominic, Anthony, Yvonne E.: **Analysis of Hospital Costs:A Manuel for Managers**, World Health Organization, Geneva, 2000, s.1.

Şahin, Ümit: **Hastane İşletmeciliğinde Kalite**, İstanbul, 1999, s.40.

Şakrak, Münir: **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul, Yasa Yayınları, 1997, s.18-67.

Tengilimoğlu, Dilaver, Işık, Oğuz, Akpolat, Mahmut: **Sağlık işletmeleri Yönetimi**, Ankara, 2009, s.48-138.

T.C.Sayıştay Başkanlığı, **“Performans Denetimi Raporu:Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi”**, Balgat/Ankara, Mart-2005, s.16-32.

Tosun, Kemal: **İşletme Yönetimi**, Ankara, 1992, s.5.

Yükçü, Süleyman, İçerli, M.Yılmaz: **Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi**, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:34, Nisan 2007.

www.sabem.saglik.gov.tr/Akademik_Metinler/linkdetail.aspx?id=2382, 05.03.09.

1 Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, çevrimiçi: [www.verginet.net/dokumanlar /Muh_Std/tek... /MUHASEBE %20SİSTEMİ %20 UYGULAMA](http://www.verginet.net/dokumanlar/Muh_Std/tek.../MUHASEBE%20SİSTEMİ%20UYGULAMA), 02.04.2009.

WHO-Constitution, International Health Watch, çevrimiçi: [http://www.who.int/about/definition/en /print.html](http://www.who.int/about/definition/en/print.html), 02.02.2009.

Ek : 1

PROTOKOL

Taraflar:

Madde 1-

Bu protokol T.C. Sağlık Bakanlığı İstanbul Sağlık Müdürlüğü ile **İSTANBUL** Üniversitesi/Hastanesi **SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ** Fakültesi/Kliniği arasında düzenlenmiştir.

Çalışmanın gerçekleştirileceği kurum/kuruluşlar. Prof.Dr.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi'dir.

Çalışmanın adı. "Hastanelerde Maliyet Yönetim Sistemi ve Bir Uygulama" dır.

Bu çalışmayı yürütecek kişi/kişiler Özlem YAMAN' dır.

Konusu:

Madde 2-

a) Bu protokol ilimiz sınırları içinde İstanbul İl Sağlık Müdürlüğüne bağlı kurum ve kuruluşlarda verilen hizmetleri, yapılan koruyucu sağlık hizmeti çalışmalarını ya da yapılan kayıtlar sonucu elde edilen istatistik verileri içeren ve kurum personeli ve/veya kuruma başvuran kişilerle yapılacak anket çalışmalarını kuraia bağlamak amacı ile düzenlenmiştir.

b)Yapılacak bilimsel çalışma proje aşamasında iken İl Sağlık Müdürlüğü tarafından değerlendirilecektir.

c)Çalışma uygulanırken kapsam dışı hiçbir veri toplanmayacaktır.

d)Veri toplama sırasında Sağlık Bakanlığı Personelinden de yararlanılacaksa ayrıca Sağlık Müdürlüğünden onay alınacaktır.

Sözleşme şartlarında aykırılık:

Protokol süresince yapılacak çalışmalar sırasında, yapılan çalışmayı devam ettiren kişi ya da kişiler aynı olacaktır. Saha çalışmasına katılan ve protokolle tesbit edilen kişide değişiklik yapılması ya da yeni kişinin çalışmaya dahil edilmesi ancak Sağlık Müdürlüğünün onayı olursa olacaktır. Ya da protokol iptal edilecektir.

Protokolün süresi:

a) Bu çalışmanın yürütücüsü kurumlarımızda 3 ay süre ile çalışmasını yürütecektir.

b) Başlangıç.....18.09.09.....Bitiş.....18.12.09.....

c) Protokol, çalışmanın taraflarca planlanan ve kabul edilen süresi ile sınırlıdır. Uzatılması ancak yeni bir protokole bağlıdır.

d)Şartlarda oluşabilecek değişikliklere bağlı olarak Sağlık Müdürlüğü protokolü daha önce de sonlandırabilir.

İhtilafların çözümü:

Protokolün uygulanması ile ilgili çıkabilecek sorunlar tarafların yetkili temsilcileri tarafından görüşülerek çözülecektir.

Yürürlük:

a) Çalışma yayın/tez haline getirilmeden önce Sağlık Müdürlüğünün ilgili şubesi tarafından verilerin analizi değerlendirilecektir. Toplum sağlığı açısından sakıncalı verilerin yayınlanması kısıtlanabilecektir.

b) Çalışma Üniversite ya da kurum tarafından kabul edildikten sonra bir nüshası kitapçık halinde İstanbul Sağlık Müdürlüğü Eğitim Şubesine teslim edilecektir.

c)Yürürlük bölümündeki a ve b maddelerinin yerine getirilmediği takdirde kurumumuza ait veriler yayın/proje/tezvs gibi bilimsel bir çalışmada kullanılamayacaktır.

d)Çalışmayı gerçekleştiren kişi ya da kişiler kurumda görevlendirileceklerse ayrıca vilayet oluru da alınacaktır.

e) Her çalışmanın biri Sağlık Müdürlüğü personeli olmak üzere en az iki yürütücüsü olacaktır.

f)Yapılacak çalışmalarda Protokole ek olarak vilayet oluru da alınacaktır.

g)Çalışma esnasında her tür ilaç uygulaması veya girişim için gerek hastanın kendisi ya da yasal vasisinden gerekse etik kuruldan onay alınacaktır.

Ek Bilgi:

Taraflar:

...../...../2009
Ünvanı, Adı-Soyadı
Özlem YAMAN

...../...../2009
Uz. Dr. İbrahim TOPÇU
Sağlık Müdür Yardımcısı

OLUR
...../...../2009
Vali a.
Doç. Dr. Ali İhsan DOKUCU
Sağlık Müdürü

Ek : 2

Muhasebe Birimi Kodu : 3409

Muhasebe Biriminin Adı : İSTANBUL SAĞLIK KURUMLARI Y NOLU DSS

İşletmenin Adı : İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi

HESAP

Yıl : 2008
01.01.2008 - 31.12.2008

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı	Alacak Tutarı	Borç Kalanı	Alacak Kalanı
		YTL	YTL	YTL	YTL
102	BANKALAR HESABI				
102.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	16.877.539,12	15.976.027,61	901.511,51	0,00
102.3419.02	Alınan Bankası Hesabı	51.437,89	15.976.027,61	901.511,51	0,00
102.3419.04	Vakıf Bank	16.826.101,29	15.939.201,45	886.899,84	0,00
103	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ (-) HESABI				
103.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	14.774.027,61	14.774.027,61	0,00	0,00
103.3419.01	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	14.774.027,61	14.774.027,61	0,00	0,00
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI				
108.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	8.000,00	8.000,00	0,00	0,00
108.3419.04	Ticari Edilecek Banka Hukukları	8.000,00	8.000,00	0,00	0,00
120	ALICILAR HESABI				
120.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	22.681.334,44	17.000.708,67	5.680.625,77	0,00
120.3419.01	Genel Edilgel : Kurum ve Kuruluşlardan Alacaklar Hes.	22.681.334,44	17.000.708,67	5.680.625,77	0,00
120.3419.02	Katma Bütçeli : Kurum ve Kuruluşlardan Alacaklar	791.839,43	511.843,49	279.995,94	0,00
120.3419.03	Yerel Yönetimlerden Alacaklar	86.846,86	44.330,63	42.508,23	0,00
120.3419.13	Yerel Kart Alacaklar	152.726,36	20.712,56	132.013,80	0,00
120.3419.14	Berenden Geldiği Bilinmeyen Alacaklar	2.442.550,35	1.544.836,91	897.713,44	0,00
120.3419.17	Sevvel Güvenlik Kurumundan Alacaklar	135.057,31	173,90	134.883,41	0,00
134	İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI				
134.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	900.000,00	900.000,00	0,00	0,00
134.3419.02	İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı (Kurt)	900.000,00	900.000,00	0,00	0,00
135	PERSONİDEN ALACAKLAR HESABI				
135.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	1.926,94	1.926,94	0,00	0,00
135.3419.04	Personel Ücretlerinden Alacaklar	1.926,94	1.926,94	0,00	0,00
136	DİĞER QŞİTİMLİ ALACAKLAR HESABI				
136.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	46.144,86	15.068,13	31.076,73	0,00
136.3419.01	Satıcılardan Alacaklar	46.144,86	15.068,13	31.076,73	0,00
136.3419.07	Particullerden Alacaklar (Finans)	31.076,73	0,00	31.076,73	0,00
150	İLE MADDE VE MALZEME HESABI				
150.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	4.463.425,08	2.283.880,95	2.179.544,13	0,00
150.3419.01	Kırtasiye Stokları	4.463.425,08	2.283.880,95	2.179.544,13	0,00
150.3419.03	Akaryakıt ve Stokları	361.492,79	169.769,88	191.722,91	0,00
		4.824,90	4.560,56	264,34	0,00

Sayfa : 19

KESİN

Muhasebe Birimi Kodu : 3409
Muhasebe Biriminin Adı : İSTANBUL SAĞLIK YURTLARI 9 NOLU DİŞ
İşletiminin Adı : İstanbul Prof Dr N. Nejat Balgıcı Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi
Yılı : 2008
01.01.2008 - 31.12.2008

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı		Alacak Tutarı		Borç Kalanı		Alacak Kalanı	
		YTL	YKR	YTL	YKR	YTL	YKR	YTL	YKR
150.3419.05	Özel Malzeme Stokları	107.175,95		59.265,08		7.514,87		0,00	
150.3419.06	Tekstil Malzeme Stokları	27.094,41		20.150,74		6.943,67		0,00	
150.3419.07	İlaç Stokları	682.294,29		410.812,47		271.481,82		0,00	
150.3419.08	İnşaat Malzeme Stokları	1.585,47		1.585,47		0,00		0,00	
150.3419.09	Birdençok Malzeme Stokları	127.474,81		101.483,47		25.781,34		0,00	
150.3419.10	Tıbbi Malzeme Stokları	3.051.584,50		1.417.843,30		1.633.541,20		0,00	
150.3419.11	Tedavilik Malzemesi Stokları	67.151,36		35.597,31		31.554,05		0,00	
150.3419.12	Diğer İşletme Malzeme Stokları	22.536,90		22.812,53		124,37		0,00	
180	GELECEK AYIARA ALT GİDERİMLER HESABI	17.703,71		0,00		17.703,71		0,00	
180.3419	İstanbul Prof Dr N. Nejat Balgıcı Beyoğlu Göz Eğitim ve	17.703,71		0,00		17.703,71		0,00	
180.3419.01	Personel Yalınca (1/2) Ücretleri	17.703,71		0,00		17.703,71		0,00	
182	SAGLIK YURTLARI APASI HİZMET ALIM GİDERİMLERİ HESABI	138.294,40		138.294,40		0,00		0,00	
182.3419	İstanbul Prof Dr N. Nejat Balgıcı Beyoğlu Göz Eğitim ve	138.294,40		138.294,40		0,00		0,00	
182.3419.01	Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderimleri Hesabı	30.204,75		30.204,75		0,00		0,00	
182.3419.02	Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderimleri Hesabı	108.089,65		108.089,65		0,00		0,00	
195	İŞ AVANSLARI HESABI	177.817,70		177.817,70		0,00		0,00	
195.3419	İstanbul Prof Dr N. Nejat Balgıcı Beyoğlu Göz Eğitim ve	177.817,70		177.817,70		0,00		0,00	
195.3419.02	Diğer İş Avansları	177.817,70		177.817,70		0,00		0,00	
196	PERSONEL AVANSLARI HESABI	24.697,92		24.697,92		0,00		0,00	
196.3419	İstanbul Prof Dr N. Nejat Balgıcı Beyoğlu Göz Eğitim ve	24.697,92		24.697,92		0,00		0,00	
196.3419.02	Personel Verilen Diğer Avanslar	24.697,92		24.697,92		0,00		0,00	
197	SAYIM VE TESELLİM KONTROLÜ HESABI	317.659,60		317.659,60		0,00		0,00	
197.3419	İstanbul Prof Dr N. Nejat Balgıcı Beyoğlu Göz Eğitim ve	317.659,60		317.659,60		0,00		0,00	
197.3419.02	İlişim ve Maliyet Noktaları	317.659,60		317.659,60		0,00		0,00	
253	TEKİR - MAKİNA VE CİHAZLAR HESABI	3.169.557,42		0,00		3.169.557,42		0,00	
253.3419	İstanbul Prof Dr N. Nejat Balgıcı Beyoğlu Göz Eğitim ve	3.169.557,42		0,00		3.169.557,42		0,00	
253.3419.01	Tesisler	42.185,00		0,00		42.185,00		0,00	
253.3419.02	Makinalar	635.758,04		0,00		635.758,04		0,00	
253.3419.03	Tıbbi Cihazlar	2.491.624,38		0,00		2.491.624,38		0,00	
255	DEMİNERİMLER HESABI	2.485.025,73		1.415.464,49		1.069.561,24		0,00	
255.3419	İstanbul Prof Dr N. Nejat Balgıcı Beyoğlu Göz Eğitim ve	2.485.025,73		1.415.464,49		1.069.561,24		0,00	
255.3419.01	Tıbbi Demineraler	611.945,53		0,00		611.945,53		0,00	

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı	Alacak Tutarı	Borc Kalanı	Alacak Kalanı
		YTL	YTL	YTL	YTL
355.3419.02	Deveme Ve Mefruعات	2.102,76		2.102,76	0,00
355.3419.03	Bilgişayıcılar	219.558,49		219.558,49	0,00
355.3419.04	Diğer Büro Makinaları	330,40		330,40	0,00
355.3419.05	İşletmeye Alınanlar	708,00		708,00	0,00
355.3419.07	Yatırımlarda Kurumun Hisselerine	3.382,57		3.382,57	0,00
355.3419.08	Diğer Demirbaşlar	1.544.597,95		1.544.597,95	0,00
257	BİRLİKTE AMORTİSMANLAR (-) HESABI	629.218,64	3.411.147,71	0,00	2.781.929,07
257.3419	İstanbul Prof Dr.N.Resat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	629.218,64	3.411.147,71	0,00	2.781.929,07
257.3419.949	Birlikte Toplu Amortismanlar	629.218,64	3.411.147,71	0,00	2.781.929,07
260	HAKLAR HESABI	52.510,20	0,00	52.510,20	0,00
260.3419	İstanbul Prof Dr.N.Resat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	52.510,20	0,00	52.510,20	0,00
260.3419.01	Haklar Hesabı	52.510,20	0,00	52.510,20	0,00
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VAKİFLİKLER HESABI	81.303,12	0,00	81.303,12	0,00
267.3419	İstanbul Prof Dr.N.Resat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	81.303,12	0,00	81.303,12	0,00
267.3419.01	Vakıflar	81.303,12	0,00	81.303,12	0,00
280	GELİCEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI	18.707,56	18.707,56	0,00	0,00
280.3419	İstanbul Prof Dr.N.Resat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	18.707,56	18.707,56	0,00	0,00
280.3419.01	Gelicek Yıllara Ait Giderler	18.707,56	18.707,56	0,00	0,00
320	SATICILAR HESABI	6.057.661,21	7.588.773,04	0,00	1.531.111,83
320.3419	İstanbul Prof Dr.N.Resat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	6.057.661,21	7.588.773,04	0,00	1.531.111,83
320.3419.06	Görcek Ve Tazve Alımlara Olan Borçlar	6.057.661,21	7.588.773,04	0,00	1.531.111,83
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	72.784,00	143.004,05	0,00	70.220,05
326.3419	İstanbul Prof Dr.N.Resat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	72.784,00	143.004,05	0,00	70.220,05
326.3419.01	Alınan Geçici İhale Teminatları	0,00	66.259,81	0,00	45.229,81
326.3419.04	Alınan Geçici İhale Teminatları (Gari Karantaları İçin)	72.784,00	96.054,24	0,00	23.960,24
326.3419.06	Alınan Diğer Depozito ve Teminatlar (Gari Karantaları İçin)	650,00	650,00	0,00	0,00
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI	177.787,16	177.787,16	0,00	0,00
329.3419	İstanbul Prof Dr.N.Resat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	177.787,16	177.787,16	0,00	0,00
329.3419.01	Diğer Ticari Borçlar	177.787,16	177.787,16	0,00	0,00
335	İSTANBUL PROF DR.N.RESAT BELGER BEYOĞLU GÖZ EĞİTİM VE	179.052,42	190.416,11	0,00	11.363,69
335.3419	İstanbul Prof Dr.N.Resat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	179.052,42	190.416,11	0,00	11.363,69
335.3419.01	Borsadaki Ödenek Borçları	179.052,42	190.416,11	0,00	11.363,69

Yuhasebe Bilinir Kodu : 3409

Yuhasebe Bilinir Kodu : İSTANBUL SAĞLIK KURUMLARI 9 NOLU 065

İşletmenin Adı : İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi

Yılı : 2008

01.01.2008 - 31.12.2008

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı YTL	Alacak Tutarı YTL	Borç Kalanı YTL	Alacak Kalanı YTL
335.3419.05	Personela Olan Diğer Hekimler	422,00	422,00	0,00	0,00
335.3419.11	Personela Üçenecek Mabet Ücretleri	149.256,40	149.256,40	0,00	11.363,69
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSIARI HESABI	407.296,95	407.296,95	0,00	0,00
340.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	407.296,95	407.296,95	0,00	0,00
340.3419.02	Alınan Diğer Sipariş Avansları	407.296,95	407.296,95	0,00	0,00
341	SOSYAL GÜVENLİK KURUMUNDAN ALINAN TEDAVİ AVANSIARI	11.998.155,54	11.998.155,54	0,00	0,00
341.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	11.998.155,54	11.998.155,54	0,00	0,00
341.3419.02	Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Kredisi	11.998.155,54	11.998.155,54	0,00	0,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	1.368.024,62	1.637.757,11	0,00	269.732,49
360.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	1.368.024,62	1.637.757,11	0,00	269.732,49
360.3419.01	Personel Gelir Vergisi Kesintisi	1.293.061,70	1.333.994,34	0,00	246.932,65
360.3419.02	Personel Damga Vergisi Kesintisi	34.815,80	40.000,64	0,00	5.421,34
360.3419.04	Büyük Kısıtlı Ait Damga Vergisi	40.367,32	57.740,82	0,00	17.398,50
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	220.239,86	255.851,49	0,00	35.611,63
361.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	220.239,86	255.851,49	0,00	35.611,63
361.3419.03	Emeklilik Bağış Keseneği Ve Kesintileri (81b)	5.637,99	5.637,99	0,00	0,00
361.3419.05	Emeklilik Bağış Kurum İştirak Ve Karşılıkları	12.647,41	12.647,41	0,00	0,00
361.3419.06	Ticari Kira (8103 Art.3)	11,58	11,58	0,00	0,00
362	ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜKLERİ HESABI	138.042,58	234.134,21	0,00	35.611,63
362.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	1.061.916,25	1.247.190,37	0,00	185.274,12
362.3419.01	Ödenecek İstisna Payı	1.061.916,25	1.247.190,37	0,00	185.274,12
362.3419.02	Ödenecek Sağlık Bakanlık Payı	142.613,24	155.520,05	0,00	9.503,81
362.3419.03	Ödenecek Sağlık Bakanlık Payı	582.464,95	622.030,13	0,00	39.615,23
363	ÖDENECEK DÖNER SERMAYE KATKI PAYLARI HESABI	333.835,06	459.530,15	0,00	135.750,08
363.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	3.920.817,40	4.213.197,55	0,00	292.380,15
363.3419.01	Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payı	3.920.817,40	4.213.197,55	0,00	292.380,15
364	İSTİHAKKARİLERİN VERGİ BORÇLARINA KARŞILIK YAPILAN	34.024,33	34.024,33	0,00	0,00
364.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	34.024,33	34.024,33	0,00	0,00
364.3419.01	İstihakkariler Vergi Borçlarına Karşılık Yapılan Kesil	34.024,33	34.024,33	0,00	0,00
367	K.D.V. TEVKİFATLARI	347.226,80	408.218,79	0,00	60.991,99
367.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	347.226,80	408.218,79	0,00	60.991,99

KESİN

Muhasebe Birimi Kodu : 3409
 Muhasebe Biriminin Adı : İSTANBUL SAĞLIK KURUMLARI 9 NOLU ÜRS
 İşletmenin Adı : İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi

YIL : 2008
 01.01.2008 - 31.12.2008

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı YTL	Alacak Tutarı YTL	Borç Kalanı YTL	Alacak Kalanı YTL
367.3419.03	0.90 K.U.V. Kesintisi (Firma)	28.544,30	31.551,84	0,00	2.952,34
367.3419.04	1/3 Kesintiler (Firma)	17.594,18	18.235,68	0,00	631,50
367.3419.05	2/3 Kesintiler (Firma)	96.524,21	114.629,45	0,00	18.104,22
367.3419.08	0.90 K.U.V. Kesintisi (Firma)	133.399,88	192.976,58	0,00	29.876,58
367.3419.09	1/6 K.U.V. Kesintisi (Firma)	2.550,83	4.760,44	0,00	2.203,64
367.3419.12	4/5 Kesintiler(Firma)	39.748,35	43.065,03	0,00	7.327,72
369	ÖDENENK DİĞER YÜKÜMLÜKLER HESABI	7.721,99	7.721,99	0,00	0,00
369.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	7.721,99	7.721,99	0,00	0,00
369.3419.01	Ödenenck İcra Kesintileri	3.605,23	3.605,23	0,00	0,00
369.3419.03	Bordika Kesintisi	1.314,53	1.014,63	0,00	0,00
369.3419.10	Diğer Kesintiler	3.132,13	3.102,11	0,00	0,00
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI HESABI	90.868,74	90.868,74	0,00	0,00
397.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	90.868,74	90.868,74	0,00	0,00
397.3419.01	SLK Sayım Fazlalıkları	90.868,74	90.868,74	0,00	0,00
500	SERMAYE HESABI	0,00	8.270.000,00	0,00	8.270.000,00
500.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	0,00	8.270.000,00	0,00	8.270.000,00
500.3419.01	Sermaye Hesabı	0,00	8.270.000,00	0,00	8.270.000,00
501	ÖDENENMİŞ SERMAYE (-) HESABI	614,27	0,00	614,27	0,00
501.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	614,27	0,00	614,27	0,00
501.3419.01	Ödenenmiş Sermaye Hesabı	614,27	0,00	614,27	0,00
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI	1.552.748,26	1.552.748,26	0,00	0,00
570.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	1.552.748,26	1.552.748,26	0,00	0,00
570.3419.01	Geçmiş Yıllar Karları	1.552.748,26	1.552.748,26	0,00	0,00
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-) HESABI	1.759.080,55	1.552.748,26	206.332,29	0,00
580.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	1.759.080,55	1.552.748,26	206.332,29	0,00
580.3419.01	Geçmiş Yıllar Zararları	1.759.080,55	1.552.748,26	206.332,29	0,00
590	DÖNEM NET KARI HESABI	1.552.748,26	1.552.748,26	0,00	0,00
590.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	1.552.748,26	1.552.748,26	0,00	0,00
590.3419.01	Dönem Net Karı	1.552.748,26	1.552.748,26	0,00	0,00
591	DÖNEM NET ZARARI (-) HESABI	122.264,63	0,00	122.264,63	0,00
591.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	122.264,63	0,00	122.264,63	0,00
591.3419.01	Dönem Net Zararı	122.264,63	0,00	122.264,63	0,00

RESİM

Yükseköğretim Kodu : 3409

Yüksekte Birlik Adı : İSTANBUL SAĞLIK KURUMLARI 9 KONT. DSS

İşletmenin Adı : İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi

Yıl : 2008
01.01.2008 - 31.12.2008

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı	Alacak Tutarı	Borç Kalanı	Alacak Kalanı
		YTL	YTL	YTL	YTL
600	TUTAN İÇİ SATIŞLARI HESABI				
600.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	15.493.541,18	15.493.541,18	0,00	0,00
600.3419.01	Ayır. Satış, İlaç, Tıbbi Malzeme Gelirleri	676,65	676,65	0,00	0,00
600.3419.03	Ameliyat Ücretleri	4.807.889,13	4.807.889,13	0,00	0,00
600.3419.05	İmplantasyon Hizmetleri Gelirleri	766.033,86	766.033,86	0,00	0,00
600.3419.06	Poliklinik Ücretleri ve Fiziksel Tedaviler	7.907.478,78	7.907.478,78	0,00	0,00
600.3419.07	Beyoğlu Hisseli Hizmetleri	1.655.425,69	1.655.425,69	0,00	0,00
600.3419.08	Refakat Ücretleri	7,00	7,00	0,00	0,00
600.3419.09	Yataklık Ücretleri	353.951,63	353.951,63	0,00	0,00
600.3419.10	Diğer Gelirler	1.278,46	1.278,46	0,00	0,00
603	İLAÇ VE TIBBİ SARF MALZEME GELİRLERİ HESABI				
603.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	1.208.573,85	1.208.573,85	0,00	0,00
603.3419.01	İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Gelirleri	1.208.573,85	1.208.573,85	0,00	0,00
610	SATIŞTAN İADELER (-) HESABI				
610.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	4.475,06	4.475,06	0,00	0,00
610.3419.12	Yaşlı Kat. İadeleri	15,50	15,50	0,00	0,00
610.3419.14	Satıştan İadeler	4.459,56	4.459,56	0,00	0,00
612	DİĞER İNDİRLİMLER (-) HESABI				
612.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	138.294,40	138.294,40	0,00	0,00
612.3419.01	Diğer İndirimler	138.294,40	138.294,40	0,00	0,00
622	SATIŞ HİZMET MALİYETİ (-) HESABI				
622.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	6.833.953,95	6.833.953,95	0,00	0,00
622.3419.01	Satış Hizmet Maliyeti	6.833.953,95	6.833.953,95	0,00	0,00
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-) HESABI				
632.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	6.466.690,90	6.466.690,90	0,00	0,00
632.3419.01	Genel Yönetim Giderleri	6.466.690,90	6.466.690,90	0,00	0,00
642	FAİZ GELİRLERİ HESABI				
642.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	37.679,80	37.679,80	0,00	0,00
642.3419.01	Banka Mevduat Faiz Gelirleri Hesabı	37.679,80	37.679,80	0,00	0,00
649	DİĞER GELİRLER VE KARLAR HESABI				
649.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	1.383,77	1.383,77	0,00	0,00
649.3419.01	Ticari Etilimlerin Alınan Gelirleri	1.383,77	1.383,77	0,00	0,00

Muhasebe Birimi Kodu : 3409

Muhasebe Biriminin Adı: İSTANBUL EMGİLİF KURUMLARI 9 NOLU DRS

İşletmenin Adı : İSTANBUL Prof Dr.N.Reşat Balgier Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi

Yılı : 2008

01.01.2008 - 31.12.2008

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı YTL	Alacak Tutarı YTL	Borç Kalanı YTL	Alacak Kalanı YTL
649.3419.07	Alacaklara Üyelikler Vade Farkı Ve Para Geliri	1.230,08	1.230,08	0,00	0,00
659	DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI (-) HESABI	3.134.193,48	3.134.193,48	0,00	0,00
659.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgier Beyoğlu Göz Eğitim ve	3.134.193,48	3.134.193,48	0,00	0,00
659.3419.02	2007 Yılı SGK Alacakları Tefaat 2007/12013 Sayılı B.f	2.435.911,04	2.435.911,04	0,00	0,00
659.3419.02	2007 Yılı Yeşil Kart Alacakları Tefaat 2007/12013 Say	373.933,32	373.933,32	0,00	0,00
659.3419.04	2007 Yılı Merkez Yönetim Bütçesinde yer alan kurum ve	524.359,12	524.359,12	0,00	0,00
679	DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR HESABI	202.160,61	202.160,61	0,00	0,00
679.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgier Beyoğlu Göz Eğitim ve	202.160,61	202.160,61	0,00	0,00
679.3419.05	Malzeme Satım Fazlalıkları	90.880,74	90.880,74	0,00	0,00
679.3419.06	Tenizat Gelirleri	46.615,00	46.615,00	0,00	0,00
679.3419.10	İhale Şantiye Satış Gelirleri	10.824,56	10.824,56	0,00	0,00
679.3419.12	Çeşitli Gelirler	54.042,31	54.042,31	0,00	0,00
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-) HESABI	170.336,45	170.336,45	0,00	0,00
681.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgier Beyoğlu Göz Eğitim ve	170.336,45	170.336,45	0,00	0,00
681.3419.01	Önceki Dönem Gider Ve Zararları	170.336,45	170.336,45	0,00	0,00
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLARI (-) HESABI	317.659,60	317.659,60	0,00	0,00
689.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgier Beyoğlu Göz Eğitim ve	317.659,60	317.659,60	0,00	0,00
689.3419.02	Stok ve Harca Giderleri/Zararları	317.659,60	317.659,60	0,00	0,00
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	17.065.603,84	17.065.603,84	0,00	0,00
690.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgier Beyoğlu Göz Eğitim ve	17.065.603,84	17.065.603,84	0,00	0,00
690.3419.01	Dönem Karı veya Zararı	17.065.603,84	17.065.603,84	0,00	0,00
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	122.264,63	122.264,63	0,00	0,00
692.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgier Beyoğlu Göz Eğitim ve	122.264,63	122.264,63	0,00	0,00
692.3419.01	Dönem Net Karı veya Zararı	122.264,63	122.264,63	0,00	0,00
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	6.833.953,95	6.833.953,95	0,00	0,00
740.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgier Beyoğlu Göz Eğitim ve	6.833.953,95	6.833.953,95	0,00	0,00
740.3419.01	Firatsiya Giderleri	167.988,12	167.988,12	0,00	0,00
740.3419.02	Yabancı Akim Giderleri	107.575,00	107.575,00	0,00	0,00
740.3419.03	Akaryakıt Yak Giderleri	4.560,50	4.560,50	0,00	0,00
740.3419.05	Özel Malzeme Giderleri	25.519,55	25.519,55	0,00	0,00
740.3419.06	Tekstil Malzeme Giderleri	24.119,74	24.119,74	0,00	0,00
740.3419.07	Tıbbi Giderleri	340.382,25	340.382,25	0,00	0,00

Muhasebe Birimi Kodu : 3409
 Muhasebe Biriminin Adı : İSTANBUL SAĞLIK KURUMLARI 9 NOLU DSS
 İşletmenin Adı : İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi
 Yıl : 2008
 01.01.2008 - 31.12.2008

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı	Alacak Tutarı	Borç Kalanı	Alacak Kalanı
		YTL	YTL	YTL	YTL
740.3419.08	İlaçlar Malzemesi Giderileri	1.585,67	1.585,67	0,00	0,00
740.3419.09	Hastahane Giderileri	73.745,62	73.745,62	0,00	0,00
740.3419.10	Tıbbi Malzeme Giderileri	1.203.874,73	1.203.874,73	0,00	0,00
740.3419.11	Temizlik Malzemesi Giderileri	38.110,72	38.110,72	0,00	0,00
740.3419.12	Diğer Tüketim Malzemesi Giderileri	19.374,97	19.374,97	0,00	0,00
740.3419.14	Kemir Ücreti ve Giderileri	355.224,70	355.224,70	0,00	0,00
740.3419.15	Matgavir Firma ve Bilirkişi Giderileri	10.236,50	10.236,50	0,00	0,00
740.3419.16	Elektrik-Isı Giderileri	187.666,00	187.666,00	0,00	0,00
740.3419.17	Ulaştırma-Hakemler Giderileri	123.822,31	123.822,31	0,00	0,00
740.3419.18	Temizlik Hizmet Alım Giderileri	1.043.826,69	1.043.826,69	0,00	0,00
740.3419.20	Yemek Hizmet Alım Giderileri	426.401,65	426.401,65	0,00	0,00
740.3419.21	Makine Tesisat ve Tıbbi Cihaz Onarım Giderileri	137.102,21	137.102,21	0,00	0,00
740.3419.22	Elayisyat Bekim Onarım Giderileri	3.636,91	3.636,91	0,00	0,00
740.3419.24	Yapı Tesis Onarım Giderileri	128.249,80	128.249,80	0,00	0,00
740.3419.25	Diğer Hizmet Giderileri	1.811.206,23	1.811.206,23	0,00	0,00
740.3419.26	Üretimde Kullanılan Parç. Vaz. Servis Giderileri	597.837,82	597.837,82	0,00	0,00
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	6.833.953,95	6.833.953,95	0,00	0,00
741.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	6.833.953,95	6.833.953,95	0,00	0,00
741.3419.01	Hizmet Üretim Maliyet Yansıtma	6.833.953,95	6.833.953,95	0,00	0,00
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	6.466.690,90	6.466.690,90	0,00	0,00
770.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	6.466.690,90	6.466.690,90	0,00	0,00
770.3419.01	Yönetimle İlgili Malzeme Giderileri	5.680,00	5.680,00	0,00	0,00
770.3419.02	Kemir Aylık, Ücret ve Tazminat Giderleri	103.974,32	103.974,32	0,00	0,00
770.3419.03	Tedavi Yardımı ve Cerrah Giderleri	2.874,11	2.874,11	0,00	0,00
770.3419.04	Serisi ve Surekli Gözetim Giderleri	3.966,60	3.966,60	0,00	0,00
770.3419.05	Ek Kalıma Korumaları	5.499.930,21	5.499.930,21	0,00	0,00
770.3419.06	Dişardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	1.960,00	1.960,00	0,00	0,00
770.3419.07	Kemir, Besim, Harçlar(Madene, Şişek, Egit-Katli Bayı)	845.117,52	845.117,52	0,00	0,00
770.3419.09	Çeşitli Giderler	186,16	186,16	0,00	0,00
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	6.466.690,90	6.466.690,90	0,00	0,00
771.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve	6.466.690,90	6.466.690,90	0,00	0,00
771.3419.01	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	6.466.690,90	6.466.690,90	0,00	0,00

Muhasebe Birimi Kodu : 3409
Muhasebe Biriminin Adı : İSTANBUL SAĞLIK KURUMLARI Ş HOLL DSS
İşletmenin Adı : İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgar Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi

Yılı : 2008
01.01.2008 - 31.12.2008

KESİN

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı	Alacak Tutarı	Borç Kalanı	Alacak Kalanı
		YTL	YTL	YTL	YTL
900	ALINAN TEMİNATLAR HESABI				
900.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgar Beyoğlu Göz Eğitim ve	852.423,01	177.360,20	675.062,81	0,00
900.3419.01	Alınan Teminatlar Hesabı	10.462,81	177.360,20	675.062,81	0,00
900.3419.02	Alınan Teminatlar Hesabı (Tazir Karşılıklarından)	841.960,20		10.462,81	0,00
901	ALINAN TEMİNATLAR ALACAKLI HESABI				
901.3419	İstanbul Prof Dr.N.Reşat Balgar Beyoğlu Göz Eğitim ve	177.360,20	852.423,01	0,00	675.062,81
901.3419.01	İade Edilecek Teminatlar Hes.	0,00	852.423,01	0,00	675.062,81
901.3419.02	İade Edilecek Teminatlar Hes.(Car: Kartılar ile İlişkiler)	177.360,20	10.462,81	0,00	10.462,81
	TOPLAM :	176.623.821,72	176.623.821,72	14.183.677,83	14.183.677,83

Düzenleyen

Adı Soyadı
Tarih
İmza

Muhasebe Yetkilisi Yardımcısı

Adı Soyadı
Tarih
İmza

Muhasebe Yetkilisi

Adı Soyadı
Tarih
İmza

Sayfa : 9 - 9