

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE
MALİYETLERİN BELİRLENMESİ, ÖZEL SEKTÖR İLE KAMU
HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİ VE BİR
UYGULAMA

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Fahri KURŞUNEL

HAZIRLAYAN
Semanur TALAKACI

KONYA 2009

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	iv
ÖZET	vi
SUMMERY	vii
GİRİŞ.....	viii

BİRİNCİ BÖLÜM SAĞLIK İŞLETMELERİ

1. SAĞLIK İŞLETMESİ SINIFLANDIRMASI.....	7
1.1. Sağlık İşletmeleri.....	7
1.2. Sağlık Hizmetleri.....	8
1.2.1. Koruyucu Sağlık İşletmeleri.....	10
1.2.2. Tedavi Edici Hizmetler	10
1.2.3. Esenlendirme (Rehabilitasyon) Hizmetleri	11
1.3. Sağlık İşletmesi Türleri	11
1.4. Hastaneler	12
1.5. Hastanelerin Özellikleri.....	13
1.6.Hastanelerin Fonksiyonları	14
1.6.1. Tıbbi Fonksiyonlar	15
1.6.2. Eğitim Fonksiyonu	15
1.6.3. Otelcilik Fonksiyonu	15
1.6.4. Mali Ve İdari Fonksiyonu	15
1.6.5. Teknik Hizmet Fonksiyonu	16
1.6.6. Araştırma Ve Geliştirme Fonksiyonu	16
1.6.7. Sosyal Fonksiyonlar	16
1.7.Hastanelerin Sınıflandırılması.....	16
1.7.1. Verilen Tedavi Hizmetinin Türüne Göre	16
1.7.2. Hastaların Kalış Süresine Göre	17
1.7.3. Finansal Kaynakların Türüne Göre	17
1.7.4. Yatak Kapasitelerine (Yatak Sayılarına) Göre.....	18

1.8.Hastanelerin Organizasyon Yapısı	18
--	----

İKİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYETLER VE MUHASEBE ORGANİZASYONU

2.1. Hastane Muhasebesi	23
2.2. Hastane Muhasebesinin Amacı	23
2.3. Hastane Muhasebesinin Fonksiyonları.....	25
2.4. Hastanelerde Muhasebe Sistemi.....	25
2.5. Sağlık İşletmelerinde Hesap Planı.....	27
2.6. Maliyet Kavramı ve Giderlerin Sınıflandırılması	40
2.6.1. Maliyet, Gider ve Harcama Kavramları	41
2.6.2. Hastanelerde Giderlerin Sınıflandırılması.....	42
2.6.2.1. Direkt Malzeme Giderleri	42
2.6.2.2. Direkt İşçilik Giderleri	43
2.6.2.3. Genel Üretim Giderleri.....	44
2.7. Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Önemi.....	45
2.8. Hastanelerde Maliyet Dağıtımını	47
2.8.1. Maliyet Dağıtım Tablosu	49
2.8.1.1. Maliyetlerin Bölümlerde Toplanması (Birinci Dağıtım).....	49
2.8.1.2. Destek Hizmetleri Bölümlerindeki Maliyetlerin Dağıtımını (İkinci Dağıtım).....	51
2.8.1.2.1. Basit Dağıtım (Doğrudan Dağıtım) Yöntemi.....	52
2.8.1.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi	53
2.8.1.2.3. Karşılıklı Dağıtım Yöntemi.....	54
2.8.1.2.4. Matematiksel Dağıtım Yöntemi	57
2.8.1.3. Üçüncü Dağıtım	58
2.9.Hastanelerde Safha ve Sipariş Maliyetleme Yöntemleri.....	58
2.9.1.Hastanelerde Safha (Evre) Maliyetleme Yöntemi	58
2.9.2.Hastanelerde Sipariş Maliyetleme Yöntemi.....	59
2.9.3.Safha Ve Sipariş Maliyet Yöntemleri Karşılaştırılması	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ÖRNEK BİR UYGULAMA : X ÖZEL HASTANESİ İLE Y DEVLET
HASTANESİNİN MALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. X Özel Hastanesinin Tanıtımı	63
3.1.1. X Özel Hastanesi Personel Durum Cetveli	65
3.1.2. X Özel Hastanesi Bütçe Gider Tablosu.....	67
3.1.3. X Özel Hastanesi Hastane Verileri.....	71
3.1.3.1. Hastane Geneli	71
3.1.3.2. Servisler.....	73
3.1.3.3. X Özel Hastanesi Mali Veriler	74
3.1.3.4. X Özel Hastanesi Maliyetler	75
3.2. Y Devlet Hastanesinin Tanıtımı	78
3.2.1. Y Devlet Hastanesi Personel Durum Cetveli	78
3.2.2. Y Devlet Hastanesi Bütçe Gider Tablosu	80
3.2.3. Y Devlet Hastanesi Hastane Verileri	84
3.2.3.1. Hastane Geneli	84
3.2.3.2. Servisler.....	86
3.2.3.3. Y Devlet Hastanesi Mali Veriler	87
3.2.3.4. Y Devlet Hastanesi Maliyetler	88
SONUÇ	91
EKLER	94
KAYNAKÇA	113

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1.	Hastanelerde Matris Organizasyon Yapısı.....	14
Şekil 1.2.	Sağlık Bakanlığı Genel Hastane Organizasyonu	20
Şekil 1.3.	Sağlık Bakanlığı Hastaneleri'nde Mali Hizmetler Ve Destek Hizmetlerin Organizasyonu	21
Şekil 2.1.	Hastane Muhasebesinin Fonksiyonları.....	25
Şekil 2.2.	Hastanelerde Muhasebe Sistemi.....	26
Şekil 2.3.	Finansal Muhasebeyi Tutmaya Zorlayan İlkeler	26

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1.	Kullanıcılar	24
Tablo 2.2.	Maliyet Dağıtım Anahtarları.....	47
Tablo 2.3.	Maliyet Dağıtım Tablosu(I.Dağıtım)	51
Tablo 2.4.	Maliyet Dağıtım Anahtarları.....	52
Tablo 2.5.	Basit Dağıtım (Doğrudan Dağıtım).....	53
Tablo 2.6.	Kademeli Dağıtım	54
Tablo 2.7.	Karşılıklı dağıtım I.Aşama	56
Tablo 2.8.	Karşılıklı dağıtım II.Aşama.....	57
Tablo 2.9.	Safha Maliyetlemesi Yöntemine Göre Örnek Uygulama	60
Tablo 2.10.	Sipariş Maliyetlemesi Yöntemine Göre Örnek Uygulama	60
Tablo 3.1.	X Özel Hastanesi Personel Durum Cetveli	65
Tablo 3.2.	Yardımcı Sağlık Personeli	66
Tablo 3.3.	X Özel Hastanesi Bütçe Gider Tablosu	67
Tablo 3.4.	X Özel Hastanesi Hastane Giderlerinin Dağılımı.....	70
Tablo 3.5.	X Özel Hastanesi Hastane Geneli İle İlgili Veriler	71
Tablo 3.6.	X Özel Hastanesi Servisle İlgili Veriler	73
Tablo 3.7.	X Özel Hastanesi Döner Sermaye Bütçesi Giderleri.....	74
Tablo 3.8.	Y Devlet Hastanesi Personel Durum Cetveli	78
Tablo 3.9.	Yardımcı Sağlık Personeli	79
Tablo 3.10.	Y Devlet Hastanesi Bütçe Gider Tablosu	80
Tablo 3.11.	Y Devlet Hastanesi Hastane Giderlerinin Dağılımı	83

Tablo 3.12.	Y Devlet Hastanesi Hastane Geneli İle İlgili Bilgiler	84
Tablo 3.13.	Y Devlet Hastanesi Servisle İlgili Veriler	86
Tablo 3.14.	Y Devlet Hastanesi Döner Sermaye Bütçesi Giderleri.....	87

ÖZET

Toplumun sağlık hizmetlerini yerine getirmek devletin başlica görevlerinden biridir.devlet bu görevi kendi kurumlarından ya da özel sağlık kuruluşlarından hizmet satın alarak yerine getirmektedir.

Bu nedenle tez konusu olarak sağlık işletmelerinden hastanelerde maliyetlerin belirlenmesi ve özel ve Devlet hastaneleri maliyet karşılaştırması uygulamada yapılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; sağlık işletmeleri, sağlık hizmetleri, sağlık işletmesi türleri ve hastaneler hakkında genel bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; hastanelerde muhasebe sistemi ve hastane işletmelerindeki gider türleri, hastane işletmelerinde uygulanabilecek maliyet muhasebesi yöntemlerini içermektedir

Tezin sonunda özel ve kamu hastanelerinin maliyetleri karşılaştırılmıştır.

SUMMARY

Government's main of duty is given health service to society. Government gives this service with their institution or buying service from private institution.

So that; this thesis' subject is determination cost of hospitals and private and state hospitals cost comparison.

In first chapter, health working, healthy services, the kind of health working and the general knowledges.

In second chapter includes hospitals accounting knowledge system and the kind of the hospital organizations and the cost accounting practices for the hospitals.

At the end of the thesis, private and state hospitals' costs are compared.

GİRİŞ

Toplumun sağlık hizmetlerini yerine getirmek Devletin başlica görevlerinden biridir. Devlet bu görevi kendi kurumlarından ya da özel sağlık kurumlarından hizmet satın alarak yerine getirmektedir. Bununla birlikte bireylerde sağlık hizmetlerini kendi imknları ile devlet ya da özel sektöre ait kurumlardan sağlayabilmektedir. Her iki durumda da Sağlık hizmetleri için yapılan harcamaların çoğunluğu büyük ölçüde devlet tarafından karşılanmakta bu nedenle de devletin sağlık harcamaları, bütçenin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Sağlık hizmetlerinin önemli bir bölümü hastaneler tarafından verilmektedir. Hastanelerin bütçeye getirdiği yk açısından özellikle de Kamu hastaneleri dikkate alındığında, maliyetlerinin hesaplanması konusuna gereken önemin verilmemesi nedeniyle de bütçeye yk getirdiği görülmektedir. Oysa Topluma sağlık hizmeti sunan hastanelerle ilgili yatırımları karlı bulduğu için özel sektörde yapmaktadır. Bu yatırım özel sektöre kar getirirken devletin yatırım yaptığı hastaneler yük getirmektedir. Bu da kaynak israfı demek olup devlet hastanelerinin iyi yönetilmediği maliyet hesaplamalarına yeterli önemin verilmediği sonucunu doğurmaktadır.

Bu nedenle Araştırma konusu olarak sağlık işletmelerinden hastanelerde maliyetlerin belirlenmesi ele alınmış ve özel ve Devlet Hastaneleri maliyet karşılaştırması Uygulama da yapılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; sağlık işletmeleri, sağlık hizmetleri, sağlık işletmesi türlerine değinilmış ve en önemli sağlık kuruluğu olan hastaneler sınıflandırılarak ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; hastane muhasebesi, hastanelerde muhasebe sistemi ve hesap planı üzerinde durularak, hastanelerde maliyet muhasebesi konusuna değinilmış; maliyet, gider ve harcama kavramları verilerek, giderler sınıflandırılmıştır. Hastanelerde maliyet dağıtımı konusu da ele alınarak safha ve sipariş maliyetlemesi açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde özel ve kamu hastanelerinin maliyetleri verilerek yıllık yatak, hasta ve yatılan gün maliyetleri karşılaştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK İŞLETMELERİ

İnsanların sınırsız olan ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmet üreten kurumlar işletme olarak nitelenmekte ve değişik gruplarda ele alınıp sınıflandırılmaktadır. İnsanların sağlıkla ilgili ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmet üreten kuruluşlarda sağlık işletmeleri olarak adlandırılmaktadır. Bunlar değişik şekillerde sınıflandırılabilir. Sağlık hizmet sektörünü oluşturanlara özel veya kamuya ait sağlık evleri, sağlık ocakları, hastaneler, dispanserler, halk sağlığı laboratuvarları örnek olarak verilebilir.

1. SAĞLIK İŞLETMESİ SINIFLANDIRMASI

Sağlık işletmeleri çok çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Hizmet türleri, büyüklükleri, çalışma alanları, yapıları gibi birçok açıdan sağlık işletmelerini sınıflandırmamız mümkündür.

1.1. Sağlık İşletmeleri

İnsanlar hayatlarını sürdürebilmek için sonsuz sayıda mal ve hizmete ihtiyaç duyarlar. En temel ihtiyaçlarımızdan biriside sağlık hizmetlerinden faydalanabilmektir. Sağlık sektörü, sağlık elde etmek amacıyla ve toplumu sağlıklı kılmak amacıyla, sağlıkla ilgili mal ve hizmet üretmek ve tüketmek için kurulan sistem ve bu sistem içindeki kişi, kurum ve ürünlerin tümünü kapsamaktadır.

İşletmeler üretim faktörlerini bir araya getirerek başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmet üreten ve bunları ihtiyaç sahiplerine sunan iktisadi birimlerdir. Sağlık işletmeleri de üretim faktörlerinin bir araya getirilmesiyle oluşur ve bireyin fizyolojik yapısında meydana gelen sağlıkla ilgili sorunların çözümlenerek bedensel ve ruhsal yönden uyum içerisinde yaşamını sürdürmesine katkıda bulunan hizmet işletmeleridir.

Sağlık işletmesi kavramından ayrı düşünülmeyecek olan bir kavramda sağlık işletmeciliğidir. Sağlık işletmeciliği, bireylere ve topluma belirli hizmetlerin sağlanması yoluyla tıp ve sağlık hizmetlerine duyulan gereksinme ve işlevlerin karşılanması, sağlıklı bir

çevrenin yaratılması için kaynakların ve işlevlerin planlanması, örgütlenmesi, yönlendirilmesi ve denetlenmesi işlevlerini kapsar¹.

1.2. Sağlık Hizmetleri

Hastalık ve sağlık kavramları kişi ve toplumların kültür ve eğitim seviyesine göre farklılık göstermektedir. Kişilerin belirgin bir hastalık veya rahatsızlığının olmayışı sağlıklı olduğu anlamına gelmez. Dünya Sağlık Örgütü tarafından yapılan tanıma göre sağlık; “yalnızca hastalık veya sakatlığın olmayışı değil, bedence, ruha ve sosyal yönden tam bir iyilik” halidir². Sosyal bir varlık olarak insan, yaşamın her anında farklı kişi ve olaylarla etkileşim içinde bulunur ve bu olayların da insan sağlığını etkilediği bilinen bir gerçektir.

İnsan sağlığının korunması, insan sağlığına zarar veren etkenlerin ortadan kaldırılması, hastalıklara tanı konulması ve gerektiğinde tedavileri, bedensel ve zihinsel yeteneklerin azalması veya kaybolması durumunda bu yeteneklere yeniden kavuşturulması için esenlendirme (rehabilitasyon) çalışmalarının tümüne “sağlık hizmetleri” denilmektedir.

Sağlık hizmetleri, hastalıkların teşhis, tedavi ve rehabilitasyonu yanında, hastalıkların önlenmesi ve toplum ve bireyin sağlık düzeyinin geliştirilmesi ile ilgili faaliyetler bütünü anlamına gelmektedir. Sağlık hizmetleri, sağlık kurumları tarafından sunulmaktadır. Sağlık kurumları, ürettikleri temel sağlık hizmetleri ölçüt alınarak sınıflandırılabilir³; Buna göre

1) Koruyucu sağlık hizmetleri

a- Kişiyeye yönelik

1. Sağlık evi
2. Sağlık ocağı
3. Ana çocuk sağlığı merkezi
4. Revir
5. Hastane

¹ Filiz BALCI GÜNEY, **Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması ve Birim Çıktı Maliyetlerin Uygulanması: Bursa özel Konur Hastanesi'nde Bir Örnek Uygulama**, İ.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1999, s.s:8

²Schult R. And C.J. Alton, **The Management Of Hospital**,Company, New York:McGraw Hill Book,1976,s.s: 4

³Şahin KAVUNCUBAŞI, **Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi**, Siyasal Kitabevi, Mart 2000, s.s:34

- b- Çevreye yönelik
 - 1. Çevre sağlık birimi
 - 2. Halk sağlığı laboratuvarı
 - 3. Sağlık ocağı
 - 4. Okul sağlığı
 - 5. Gezici sağlık birimi
 - 6. Hastane

2) Tedavi hizmetleri

- a. Ayaktan gününbirlik
 - 1. Özel muayenehane
 - 2. Hastane polikliniği
 - 3. Hastane acil servis
 - 4. Ayaktan cerrahi hizmetleri
 - 5. Evde bakım
 - 6. Diyaliz merkezi
- b.Yataklı tedavi hizmetleri
 - 1. Hastane
 - 2. Hemşirelik bakım merkezi
 - 3. Terminal dönem bakım merkezi

3) Rehabilitasyon hizmetleri

- a. Rehabilitasyon merkezi
- b. Hemşirelik bakım merkezi
- c. Evde bakım
- d. Hastane

4) Sağlığın geliştirilmesi

- a. Sağlık eğitim merkezi
- b. Sağlık ocağı
- c. Ana çocuk sağlığı merkezi
- d. Spor tesisleri
- e. Fitness merkezleri

1.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri:

Kişileri ve toplumu hastalık oluşumundan korumak amacıyla verilen hizmetlerdir. Çevreye yönelik ve insana yönelik koruyucu sağlık hizmetleri olarak iki başlıkta incelenebilir.

Çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri; çevrede insan sağlığını olumsuz etkileyen biyolojik, fizik, kimyasal ve sosyal etkenleri yok ederek kişileri etkilemesini önleme çabaları ve çevreyi olumlu hale getirme çalışmalarını kapsar. Katı ve sıvı atıkların zararsız hale getirilmesi, hava kirliliği, gürültü ve radyasyon ile savaş, temiz su sağlanması bu hizmet grubuna girmektedir.

İnsana yönelik koruyucu sağlık hizmetleri ise; bireyleri hastalık etkenlerine karşı dirençli ve güçlü kılmak, hastalanmaları halinde ise erken teşhis ve tedavi ile iyileşmelerini sağlayan aşılama, ilaçla koruma, erken tanı ve tedavi, sağlık eğitimi beslenmenin iyileştirilmesi gibi hizmetleri kapsamaktadır⁴.

1.2.2. Tedavi Edici Hizmetler:

Hastalanan insanların tekrar sağlığına kavuşması için verilen sağlık hizmetidir. Tedavi edici sağlık hizmetlerini 1. , 2. ve 3. basamak tedavi edici hizmetleri olarak üçe ayrıldığı kabul edilir.

Bunlardan 1. Basamak Sağlık Hizmetleri ayakta sağlık hizmetlerinin verildiği sağlık evleri, sağlık ocakları, resmi ve özel poliklinikler ile muayenehaneler tarafından sunulan sağlık hizmetleri olurken, 2. Basamak Sağlık Hizmetleri ise 1. basamak ile tedavileri mümkün olmayıp, yatarak tedavi olmaları gereken hastalara devlet hastaneleri ile özel hastaneler gibi sağlık kuruluşlarında verilen yataklı tedavi hizmetleridir.3. Basamak Sağlık Hizmetleri ise 2. basamak sağlık hizmeti kuruluşlarından karşılanamayan sağlık hizmetlerinin, bir üst sağlık kuruluşu olan üniversite araştırma hastaneleri ile devlet üst ihtisas hastaneleri gibi sağlık kuruluşlarında verilmesidir⁵.

⁴Merve BARLAS, **Sağlık İşletmeleri'nde Maliyetlerin Hesaplanması ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi (Bir Uygulama Örneği) Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 1994, s.s:5

⁵ A.g.e., s.s:5

1.2.3. Esenlendirme (Rehabilitasyon) Hizmetleri:

Hastalık ve kazaların sonucunda kalıcı bozukluklar ve sakatlıkların günlük hayatı etkilememesi için ya da bu etkinin en aza indirgenmesi için, kişinin kendi kendine yaşamını sürdürebilmesi için düzenlenen sağlık hizmetleridir⁶.

Tıbbi ve sosyal esenlendirme (rehabilitasyon) olarak ikiye ayrılmaktadır.

Tıbbi esenlendirme (rehabilitasyon) hastalık veya kaza sonrasında işlevi güçsüzleşen organın fizik tedavi ile güçlendirilmesi ya da işlevini kaybeden organın yerine ortez – protez takılarak kişiye o organın işlevini kısmen kazandırma türünden hizmetleri kapsar.

Sosyal esenlendirme(rehabilitasyon) ise fiziki ya da psikolojik olarak özürlü kimselerin ailesine ve topluma yük olmadan yaşamlarını devam ettirebilmeleri için yapılarına uygun iş bulmaları veya bakımlarını sağlamak için verilen hizmetleri kapsamaktadır.

1.3. Sağlık İşletmesi Türleri

Sağlık işletmelerinin Sağlık Bakanlığı tarafından kabul edilmiş olan ayrımı şu şekildedir⁷:

- 1) Köy Sağlık Evi
- 2) Sağlık Ocağı
- 3) Kamu Sağlığı Merkezi
- 4) Semt Polikliniği
- 5) AÇS / AP Merkezi
- 6) Verem Savaş Dispanseri
- 7) Deri ve Tenasül Hastalıkları Dispanseri
- 8) Cüzam Savaş Dispanseri
- 9) Hava Limanı Sağlık Denetleme Merkezi

⁶ Osman HAYRAN, Haydar SUR., **Sağlık Hizmetleri El Kitabı: Örgütlenme, Finansman, Yönetim Mevzuatı**, Yüce Yayın, İstanbul, 1998, s.s:19

⁷ Sağlık İstatistikleri, T.C. Sağlık Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:549, Mart 1992, s.s:1

- 10) Hudut Sağlık Denetleme Merkezi
- 11) Sahil Sağlık Denetleme Merkezi
- 12) Hastane
- 13) Sağlık Eğitim Enstitüsü
- 14) Sağlık Meslek Lisesi
- 15) Refik Saydam Merkez Hıfzısıhha Enstitüsü
- 16) Bölge Hıfzısıhha Enstitüsü
- 17) İl Halk Sağlığı Laboratuvarı
- 18) İlçe Halk Sağlığı Laboratuvarı
- 19) Sıtma Enstitüsü
- 20) Sıtma Kontrol Laboratuvarı
- 21) Sıtma Laboratuvarı
- 22) Sağlığı Koruma Yeri (Tahaffuzhane)
- 23) Liman – Şehir Bakteriyoloji Müessesesi

Bu kuruluşlardan köy sağık evi, sağık ocağı, kamu sağlığı merkezi, semt polikliniği ile hastanelerde “Tedavi Edici Sağık Hizmetleri” yerine getirilirken, diğer kuruluşlarda “Koruyucu Sağık Hizmetleri” nin verildiği belirtilmektedir.

1.4. Hastaneler

Türkiye’de Sağık Bakanlığı tarafından kabul edilen 23 tür sağık işletmesi bulunmaktadır. Ancak hastaneler en çok bilinen ve kullanılan sağık işletmeleridir.

Hastaneler, “hasta ve yaralıların hastalıktan şüphe edilenlerin sağık durumunu kontrol ettirmek isteyenlerin ayakta ya da yatarak müşahade, teşhis, tedavi, rehabilite (esenlendirme) edildikleri aynı zamanda doğum yapılan yerlerdir” biçiminde tanımlanabilir ⁸.

Diğer bir tanıma göre ise hastaneler hastalıkların teşhis ve tedavilerinin yapıldığı ve birbirleri ile ilişkili birçok birimin bulunduğu karmaşık sosyo-ekonomik bir sistemdir. Bu sistemde girdiler hastalar ile işgücü, fiziki ve parasal kaynaklar ve malzeme olurken, çıktılar tedavi gören hastalar ile eğitim olmaktadır. Bu şekliyle hastane işgücü, parasal ve fiziksel

⁸ Halim SÖZBİLİR, **Hastanelerde Etkenliği Artırmada Yönetime Yardımcı Bir Araç Olarak Maliyet Bilgilerinin Kullanılması ve Afyon’da Bir Örnek Olay Çalışması**, Eskişehir, 1986, s.s: 8

kaynaklar ile harcamalar açısından düşünüldüğünde, bir endüstri olarak kabul edilebilmektedir⁹.

1.5. Hastanelerin Özellikleri

Hastane işletmesinin daha iyi anlaşılabilmesi için özelliklerinin belirtilmesi gerekir. Hastanelerin belli başlı özellikleri şu şekilde sıralanabilir. Hastaneler birer hizmet organizasyonları ve karmaşık yapıda açık dinamik sistemlerdir. Matris yapıda faaliyet gösteren ve günde yirmi dört saat hizmet veren organizasyonlardır¹⁰.

Üretim faktörlerini hizmet üretmek veya pazarlamak için bir araya getiren işletmelere hizmet işletmesi denir. Hastanelerde esas amaç sağlık hizmeti vermek olduğu için birer hizmet işletmesidir.

Hastanelerin bir diğer özelliği ise karmaşık yapıda, açık dinamik sistemler olmalıdır. Hastanenin karmaşık yapıda olmasının nedenlerinden biri, hastane dışında hastaneyi etkileyen etmenlerin yani hastane çevresinin çok karmaşık oluşudur, hastane üzerinde devletin, sigorta şirketlerinin, meslek örgütlerinin ve derneklerin önemli etkileri bulunmaktadır¹¹. Bunun dışında, hastanelerin üretim süreciyle ilgili bazı hususlar da hastanelerin yapılarını karmaşılaştırır. Dış çevreden bilgi, malzeme, işgücü alıp topluma sağlık hizmeti sunan, bilim ve teknolojiye bağlı değişimlerin sürekli olarak etkilediği hastaneler, çevreleriyle sürekli etkileşimde bulunmaları sebebiyle açık ve dinamik sistem olarak nitelendirilirler.

İşletmelerin organizasyon yapıları fonksiyonlara göre, coğrafi bölgelere göre veya üretilen mal (hizmet) çeşitlerine göre oluşturulabilir¹². Hastaneler ile ilgili bir diğer önemli özellik, organizasyon yapısı itibarıyla matris yapıda faaliyet göstermeleridir.

Matris organizasyon, faaliyetlerin fonksiyon esasına göre gruplandırıldığı bir organizasyonun üzerine proje organizasyonunun monte edilmesiyle ortaya çıkan bir yapıdır¹³.

⁹ O.D.T.Ü. – Sibaren – İyşe, **Genel Sistem Analizi Projesi Raporu**, Türkiye Yüksek İhtisas Hastanesi Yönetim Sistemleri Araştırma ve Geliştirme Programı (Yayınlanmamış Rapor), Ankara, 1982, s:2

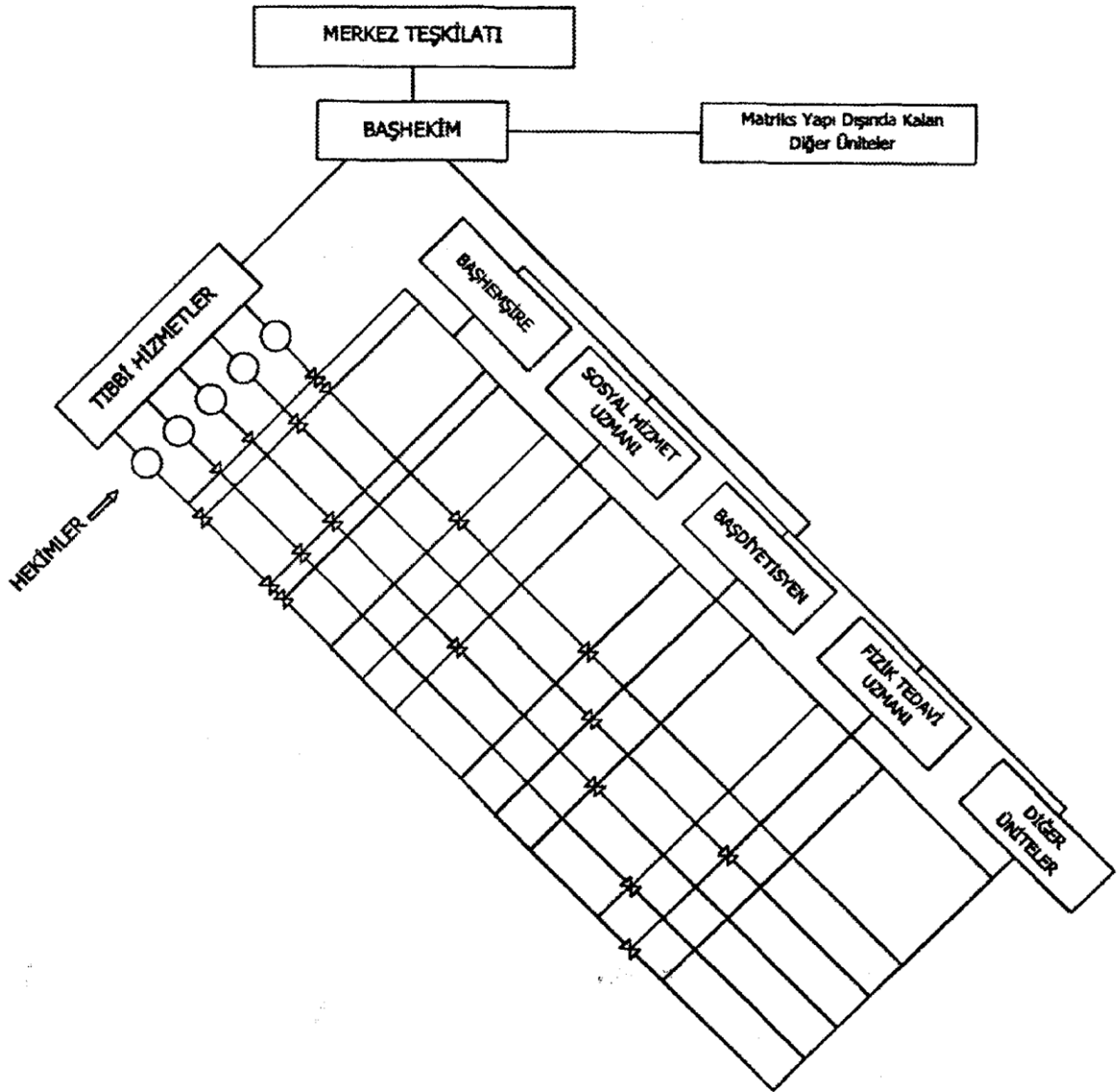
¹⁰ Hikmet SEÇİM, **Hastane Yönetimi ve Organizasyonu**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, No:252,1991, s.s:10

¹¹ A.g.e., s.s:20

¹² Tamer KOÇEL, **İşletme Yöneticiliği: Yönetim ve Organizasyonlarda Davranış Klasik – Modern – Çağdaş Yaklaşımlar**, 8. bs, İstanbul, Beta Yayınları, 2001, s.s:190

¹³ Seçim, a.g.e., s:24

Şekil 1.1: Hastanelerde Matris Organizasyon Yapısı



Hastanede yatan hastaların tıbbi takiplerinin yapılması ve acil vakaların gelmesi hastanelerin sürekli hizmet veren kurumlar olması sonucunu ortaya çıkarır. Bu nedenle Hastaneler yirmi dört saat hizmet veren kuruluşlar olmalarıdır.

1.6. Hastanelerin Fonksiyonları

İşletmelerin üretim, pazarlama, finansman, yönetim, araştırma ve geliştirme, satış ve dağıtım, personel, muhasebe, halkla ilişkiler gibi temel fonksiyonları vardır. Hastanelerin fonksiyonları genel işletme fonksiyonlarından ayrılmıştır. Hastanelerin fonksiyonları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

1.6.1. Tıbbi Fonksiyonlar

Hasta ve yaralılara sunulan teşhis, tedavi, gözlem, rehabilitasyon, klinik, poliklinik ve ameliyathane hizmetlerini kapsamaktadır. Hasta ve yaralıların ayakta ve yatan hasta bakımı olarak gruplandırılabilir.

1.6.2. Eğitim Fonksiyonu

Hastanelerin aynı zamanda bir eğitim kurumu olduğunu söylemek mümkündür. Hastanelerde verilen yada hastanelerden beklenen eğitim hizmetleri; hastaların ve yakınlarının eğitimi, öğrencilerin eğitimi, hastane personelinin hizmet içi eğitimi ile sağlık konularında kamuoyunun eğitimi olarak sıralanabilir¹⁴.

1.6.3. Otelcilik Fonksiyonu

Yataklı tedavi kurumları olan hastanelerin bu niteliğinden kaynaklanan otelcilik fonksiyonu, hastaların hijyen açısından uygun koşullarda barındırılması, yiyecek içeceğinin sağlanması ve rahat ettirilmesini kapsar. Hastanelerin bu durumu bir otelde bulunan bazı birimlerin kurulmasını gerektirir. Bu fonksiyon, ev idaresi hizmetleri olarak da adlandırılır¹⁵.

1.6.4. Mali Ve İdari Fonksiyon

Bütün işletmeler gibi hastanelerde de mali ve idari fonksiyonlar mevcuttur. İdari fonksiyonlar hastanedeki tüm yönetim organizasyon faaliyetlerini kapsarken mali fonksiyonlar hastane ile ilgili tüm gelir ve gider işlemlerinin yönetimini kapsar¹⁶.

¹⁴ Seçim, a.g.e., s.s: 24

¹⁵ A.g.e., s.s:15

¹⁶ Kader KAYA, **Hastanelerde Finansal Tablo Analizleri ve Bir Uygulama**, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1998, s.s:18

1.6.5. Teknik Hizmet Fonksiyonu

Bir hastanede, verilen hizmetin doğası gereği değişik özellikleri bulunan çok çeşitli makine ve cihazlar bulunur. Teknik fonksiyonlar, bu makine ve cihazlar başta olmak üzere bina ve malzemelerin tamiri ve bakımı ile çamaşırhane, terzihane, mutfak vb. gibi destek hizmetlerini kapsar¹⁷.

1.6.6. Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu

Sağlıkla ilgili klinik içi ve klinik dışı her türlü saha araştırmalarını ve geliştirme faaliyetlerini kapsar.

1.6.7. Sosyal Fonksiyonlar

Her işletmede olduğu gibi hastane işletmelerinin de sosyal sorumlulukları vardır. Hastanelerde sosyal fonksiyonlar sosyal hizmet uzmanları, halkala ilişkiler görevlileri ve gönüllüler grubu tarafından yürütülmektedir¹⁸.

1.7. Hastanelerin Sınıflandırılması

Hastaneler, verdikleri tedavi hizmetinin türüne, hastaların kalış sürelerine, finansal kaynakların türüne ve yatak kapasitelerinin sayısına göre sınıflandırılırlar.

1.7.1. Verilen Tedavi Hizmetinin Türüne Göre

Bu sınıflandırmada, hastanede hastalara uygulanan tedavi çeşidi ve hastalıkların özellikleri ön plandadır.

- i. Genel Hastaneler: Her türlü acil vaka ile, yaş ve cins farkı gözetmeden bünyesindeki mevcut uzmanlık dalları ile ilgili hastaların kabul edildiği ve ayakta hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı yataklı tedavi kuruluşlarıdır.

¹⁷ A.g.e., s.s:18

¹⁸ A.g.e., s.s: 18

- ii. Özel Dal Hastaneleri: Belirli bir yaş, cins grubu hastalar ile belirli bir hastalığı olanların ya da organ/organ grubu hastalarının müşahede, muayene, teşhis ve tedavi edildikleri yataklı tedavi kuruluşlarıdır.
- iii. Eğitim Hastaneleri: Eğitim, öğretim ve araştırma yapılan, uzmanları yetiştiren genel veya özel dal yataklı kuruluşlarıdır.
- iv. Rehabilitasyon Merkezi: Organ, sinir, adale ve kemik sistemi hastalıkları ile kaza ve yaralanmalar veya cerrahi tedaviler sonucu meydana gelen arıza ve sakatlıkların tıbbi rehabilitasyonunu sağlayan yataklı tedavi kuruluşlarıdır.

1.7.2. Hastaların Kalış Süresine Göre

Bu sınıflandırma; hastaların hastanede kalış sürelerinin esas alındığı bir sınıflandırmadır.

- i. Kısa Süreli Tedavi Veren Hastaneler ayırımına, hastaların %50'den fazlasının 30 günden az kaldığı yataklı tedavi kuruluşları girmektedir.
- ii. Uzun Süreli Tedavi Veren Hastaneler ayırımına ise hastaların %50'den fazlasının 30 günden fazla kaldığı hastaneler girmektedir.

1.7.3. Finansal Kaynakların Türüne Göre

Hastanelerin işletilebilmesi için parasal kaynaklara ihtiyaç vardır. Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı hastanelerin bu ihtiyaçlarını genel veya özel bütçeden, varsa döner sermaye, vakıf veya derneklerinden sağladıkları gözlenmektedir. Özel sektör tarafından işletilen hastaneler ise özel kişi ve veya kişilerce finanse edilmektedir.

1.7.4. Yatak Kapasitelerine (Yatak Sayılarına) Göre

Hastanelerde kapasite denildiğinde, kurulu yatak sayısı anlaşılmaktadır. T.C. Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nce yayınlanan Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı'nda verilen tanıma¹⁹ göre hastaneler yatak sayılarına göre şu şekilde ayrılmaktadırlar.

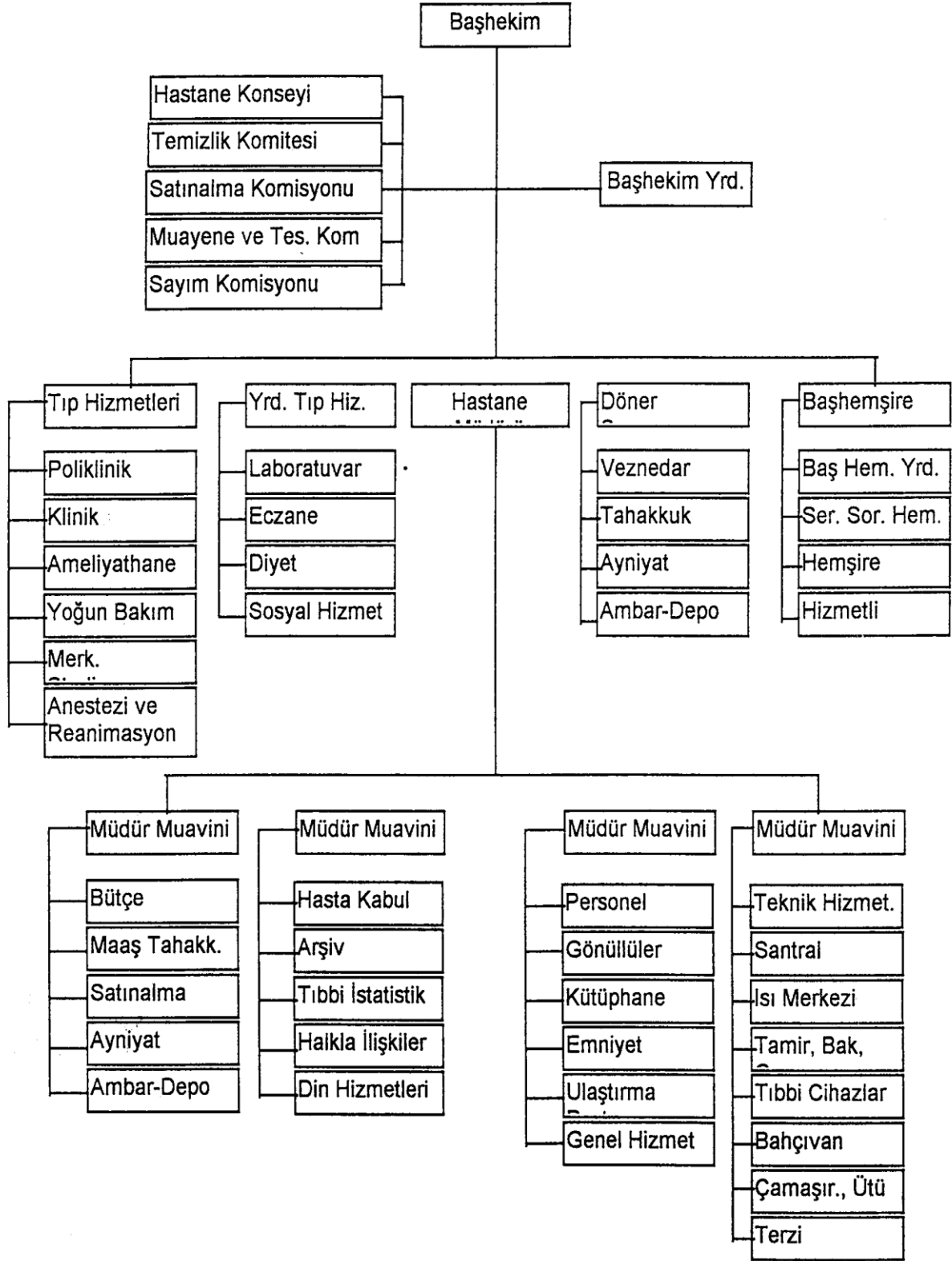
- i. 25 yataklı hastaneler,
- ii. 50 yataklı hastaneler,
- iii. 100 yataklı hastaneler,
- iv. 200 yataklı hastaneler,
- v. 300 yataklı hastaneler,
- vi. 400 yataklı hastaneler,
- vii. 600 yataklı hastaneler,
- viii. 700 + yataklı hastaneler.

1.8. Hastanelerin Organizasyon Yapısı

Hastanelerde tıp hizmetleri, yardımcı tıp hizmetleri, hemşirelik hizmetlerinin yanında mali – destek hizmetlerinin de organizasyon içinde yer alması gerekir. Hastane hizmetleriyle ilgili yetkili kişi başhekimdir. Başhekim onayı ile her bölüm yöneticisi kendi alanında yetkili ve sorumludur.

¹⁹ Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı 1991, T.C. Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Yayın No:548, Ankara, 1992, s:35 – 48

Şekil 1.2. Sağlık Bakanlığı Genel Hastane Organizasyonu²⁰

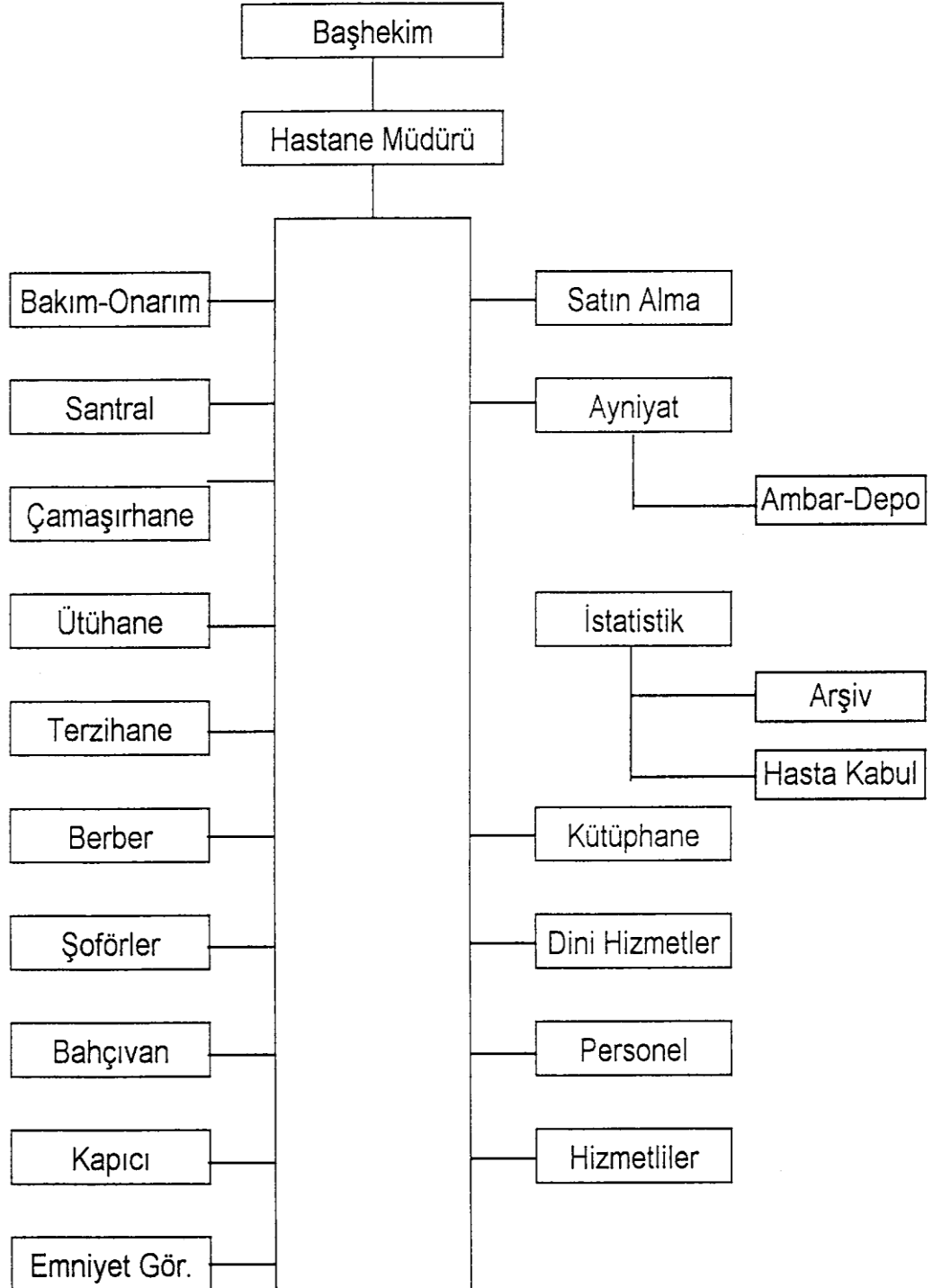


²⁰ Azzem ÖZKAN, **Hastane Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi**, Erciyes Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, s.s: 23

Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerde mali hizmetler ve destek hizmetleri genel organizasyondan ayrı olarak aşağıdaki gibi organize edilmiřtir²¹.

²¹ SEÇİM, a.g.e., s.s:170 – 198

Şekil 1.3 Sağlık Bakanlığı Hastaneleri'nde Mali Hizmetler ve Destek Hizmetlerinin Organizasyonu



II. BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYETLER VE MUHASEBE ORGANİZASYONU

Sağlık sektörü tıp alanında hızla devam eden teknolojik gelişmeler ve talep artışı nedeniyle en çok kaynak kullanılan sektörlerden biri haline gelmiştir. Kaynak kullanımında ise yataklı tedavi kurumlarında yapılan harcamalar en büyük payı oluşturmaktadır²². Kaynakların kıt ve faktör maliyetlerinin yüksek olduğu günümüzde, her üretim faktörünün en uygun kombinasyonla en yüksek verimi alacak biçimde kullanılması ve tüketilmesi gerekmektedir²³. Tüm işletmeler gibi hastane işletmelerinde de bunu sağlayabilmenin ön koşullarından biri ise işletmenin üretim süreçlerine uygun ve maliyetler hakkında güvenilir bilgi sağlayabilecek bir maliyet muhasebesi sistemi kurulmasıdır. Hastanelerin mali amaçları, sağlık hizmetlerini en düşük maliyetle üreterek maliyet minimizasyonu gerçekleştirmek, faaliyetlerin ve yatırımların sürdürülebilirliği için yeterli bir kar elde etmektir²⁴.

Ülkemizdeki hastanelerin çoğunda doğru bilgiler sağlayan maliyet muhasebesi sistemleri mevcut değildir. Çünkü hastanelerin maliyet muhasebesi sistemleri, hizmetlerin birim maliyetini saptama, işletme faaliyetlerinin kontrolü, planlama ve alınacak kararlara yardımcı olma amaçlarını yerine getirememektedir. Aynı zamanda hastaneler maliyetlerini hesaplayamamakta, bakanlığın ilan ettiği fiyatları, sundukları sağlık hizmetlerinin maliyetleri ile kıyaslayamamaktadırlar. Bunun nedeni ise özellikle kamu hastanelerindeki maliyet muhasebesi sistemlerinin bütçe tahsislerini ve harcamalarını izleme amacına yönelik olması nedeniyle birim maliyet hesaplamasına uygun olmamasıdır²⁵.

Hastane işletmeleri, kullandıkları kaynakların çok çeşitliliği, pahalılığı ve ekonomi içerisinde kapladığı önemli yer nedeniyle büyük endüstri işletmeleri arasında yer almaktadırlar. Hemen her endüstri işletmesinde olduğu gibi hastanelerde de işletme yapısı

²² Güney, a.g.e. s.s:32

²³ Kudret Şevket SAYIN, E.Yasemin YEĞİNBOY, “**Hizmet Sağlık İşletmelerinin Verimliliğinin Arttırılmasında Maliyetlerin Önemi**”, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed. Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 845, 1995, s.s: 259

²⁴ A.Taylan ALTINTAŞ, “**Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması: İ.Ü.Kardiyoloji Enstitüsü’nde Bir Örnek Uygulama**”, İstanbul, 2003, s.s:51

²⁵ Sayın, Yeğinboy, a.g.e. s.s: 263

içerisinde meydana gelen ekonomik olayların doğurduğu finansal sonuçların izlenebilmesi için kendilerine özgü muhasebe sistemleri geliştirilmiştir²⁶.

2.1. Hastane Muhasebesi

Hizmet işletmeleri içinde yer alan hastaneler topluma çeşitli sağlık hizmeti sunan, sağlık sistemimizin en önemli kurumlarından biri olarak, ülke ekonomisinin bir parçası ve büyük bir hizmet endüstrisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tüm işletmelerde olduğu gibi sağlık işletmelerinde de meydana gelen ekonomik olayların izlenebilmesi için kendilerine özgü muhasebe sistemleri vardır.

Hastane muhasebesi hastane işletmeleri için finansal sonuçlar doğuran ekonomik olaylara ilişkin verileri toplayan, belirli yasalar uyarınca bu verileri kaydeden, sınıflayan, analiz yoluyla değerlendiren ve elde ettiği sonuçları yine belirli yasal uyarınca, belirli biçim ve usullerle ilgililere sunan, sistematik bir bilgi sağlama düzenidir²⁷.

2.2. Hastane Muhasebesinin Amacı

Hastane muhasebesinin temel amacı hastane hakkında kullanıcılara bilgi sağlamaktır. Kullanıcılar, işletme içindeki ve işletme dışındaki kullanıcılar olarak ayrılmaktadır. Kullanıcıların ihtiyaç duydukları bilgi türleri aşağıda tablo olarak verilmiştir.

²⁶ Bilal AK, “Hastane Yöneticiliği”, Ankara, 1980, s.s: 77

²⁷ Çetin AKAR, Devlet Hastaneleri Muhasebe Sistemi. Sağlık Yönetimi Dergisi, Yıl 1, Sayı 1, Ankara, 1987,s:36

Tablo 2.1: Kullanıcılar

İşletme Dışındaki Kullanıcılar	Bilgi Türü
Kredi Kuruluşlar (banka, şirket)	-hastane işletmesinin sermayesi -hastane işletmesinin kazancı -hastane işletmesinin verimliliği -hastane işletmesinin nakit akımı vs.
Satıcılar	-hastane işletmesinin kapasitesi -hastane işletmesinin kazancı vs.
Vergi Daireleri	-hastane işletmesinin kazancı -hastanede çalışanların maaşından vergi ve diğer kesintiler -hastanede hesaplanan KDV vs.
İşletme Sahipleri	-hastane işletmesinin kazancı -hastane işletmesinin nakit akımı
Deneticiler ve Analistler	-yatırımcılar için finansal bilgi -istatistik yayınlar için ve devlet daireleri için finansal veriler

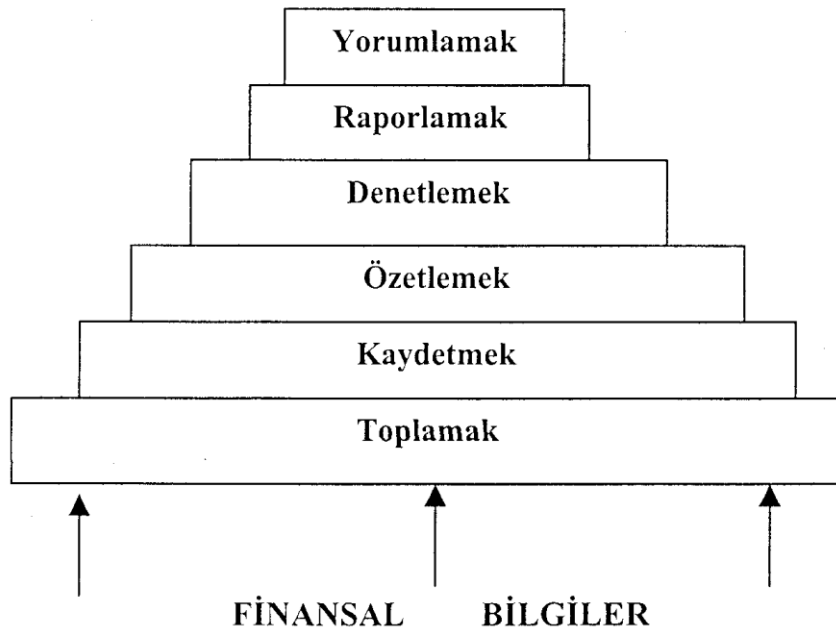
İşletme İçindeki Kullanıcılar	Bilgi Türü
Yöneticiler ve İşletme Sahipleri	-işletme dışındaki kullanıcılar için sağladığı bilgiler -günlük işlemler hakkında daha detaylı bilgiler ve işletme hakkında değişik yönde bilgiler, örneğin, bölümlere göre maliyet bilgileri

Kaynak: WEAVER , Margaret. *Accounting*, 1st edition, UK: Made Simple Books, 1989:4.

2.3. Hastane Muhasebesinin Fonksiyonları

Muhasebe fonksiyonları; finansal verilerin derlenmesi, derlenen verilerin parasal olarak kaydedilmesi, kaydedilen verilerin sınıflandırılması, sınıflanan verilerin finansal raporlar halinde ilgililere sunulması olarak sınıflandırılabilir.

Şekil 2.1 Hastane Muhasebesinin Fonksiyonları²⁸



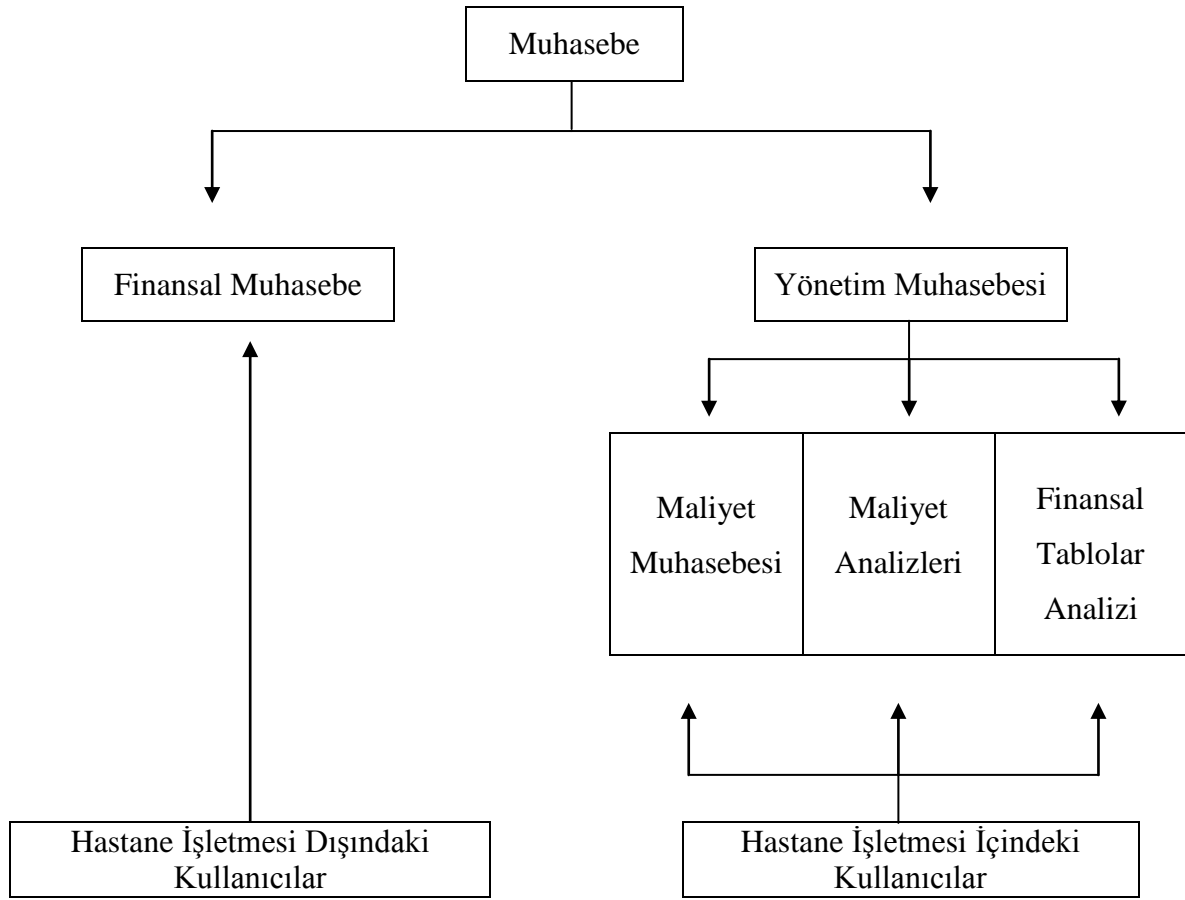
Hastane muhasebesini, bir hesap dönemi içerisinde hastane işletmesinde meydana gelen finansal olayların toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi, denetlenmesi, raporlanması ve yorumlanması olarak tanımlayabiliriz.

2.4. Hastanelerde Muhasebe Sistemi

Hastanelerde muhasebe sistemini Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi olarak iki bölüme ayırmak mümkündür.

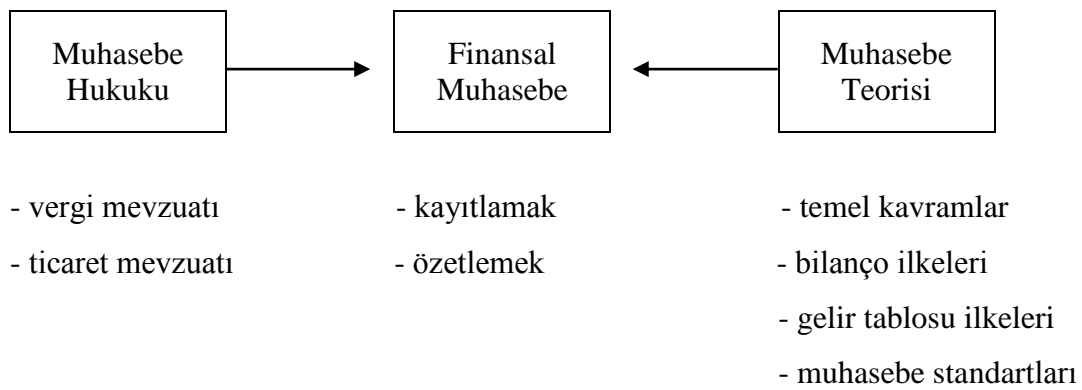
²⁸ Lazat AKASHEVA, Kazakistan Sağlık İşletmelerindeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye'deki Uygulamaları ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi, H.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2003, s.s:32

Şekil 2.2 Hastanelerde Muhasebe Sistemi ²⁹:



Finansal muhasebenin amacı, Hastane işletmesi dışındaki kullanıcılara Hastanenin finansal durumuyla ilgili bilgi vermektir.

Şekil 2.3 Finansal Muhasebeyi Tutmaya Zorlayan İlkeler ³⁰



²⁹A.g.e., s.s:35

³⁰ A.g.e. s.s:36

Şekil II.3'den anlaşılacağı gibi; Finansal Muhasebede, kullanılan belge ve bilgiler, vergi mevzuatı, ticaret mevzuatı, Mali Mevzuat (özellikle kamu maliyesi) ve muhasebe standartlarına uygun olarak kaydedilmek, sınıflandırılmak ve özetlenerek yorumlanmak durumundadır.

Yönetim muhasebesi, işletme içindeki kullanıcıların planlama, denetim ve karar alma süreçlerinde ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayan muhasebe bölümüdür.

Yönetim muhasebesi Şekil II.2'de de görüldüğü gibi kendi içerisinde, maliyet muhasebesi, maliyet analizleri ve finansal tablolar analiz olarak üç ayrı muhasebe sistemine ayrılır.

Hastanelerde kullanılacak Yönetim muhasebesi, Hastane yöneticilerinin alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamaları ile kontrol olanağı sağlayan muhasebe türüdür³¹.

2.5. Hastane İşletmelerinde Hesap Planı

Hesap planı, işletmelerde kullanılacak hesapların belli bir düzene göre kodlanarak sistemli ve gruplandırılmış olarak toplandığı listedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin uygulanması ile, muhasebe ile ilgili iş ve işlemlerin sadece hastaneler için değil bütün işletmeler için aynı standartlarla izlenmesi, raporlanması ve analiz edilmesi hedeflenmektedir. Bu sistemin uygulanması Devlet'in bir mali politikası olmakla beraber "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartları"na uyma anlamında da bir fayda sağlamaktadır. T.M.S.'nin uygulanması, hastanelerin muhasebe ile ilgili iş ve işlemlerinin kayıt ve raporlanmasında bugüne kadar kullandıkları hesapların farklı bir kod sistemi ile ve daha ayrıntılı olarak takip edilebilmesini, analitik muhasebe raporlarına ulaşılabilmesini, yani yönetimin üretilen hizmetlerin maliyetleri hakkında bilgilendirilmesini sağlamaktadır. Tekdüzen hesap planında sınıflar (1,2,3.....9) şeklinde tek rakamla, gruplar

³¹ A.g.e., s.s:34

(10,11,12.....99) şeklinde 2 rakamla, Defter – i Kebir hesapları ise (100,101,102.....) şeklinde 3 rakamlı ve nümerik olarak kodlanmıştır³².

Bir hastaneye ilişkin tek düzen hesap planı Ek 1 de verildiği gibi düzenlenebilir.

100 Kasa Hesabı

Hastane işletmelerinin kasasında bulunan paraların TL olarak karşılığının izlenmesi için kullanılır.

101 Alınan Çekler

Hastane işletmesi vermiş olduğu hizmet karşılığında çek çek alırsa, çek tahsil edilene kadar bu hesapta izlenir.

Örneğin,; taburcu olan hasta 2.500 TL'lik borcunun 1.500 TL'sini nakit olarak ödese ve kalan kısmı için çek verse;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
100 Kasa Hesabı	1.500	600 Yurt İçi Hizmet Satışları	2.500
101 Alınan Çekler	1.000		

102 Bankalar Hesabı

Hastane işletmeleri de diğer işletmeler gibi nakit işlemleri için bir miktar parayı kasalarında tutarlar, fazlasını ise gerektiği anda (vadesiz) ya da belli bir sürenin sonunda (vadeli) kullanmak üzere bankaya yatırır. 102 Bankalar Hesabı, bankalarda bulunan mevduatın izlendiği hesaptır.

³²Erdoğan KOZAN,"Sağlık İşletmelerinde, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanması", Sakarya,1998,s.s: 113

Eğer hastanemiz kasasından 10.000 TL'sini banka hesabına aktarırsa;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
102 Banka Hesabı	10.000	100 Kasa Hesabı	10.000

103 Verilen Çek ve Ödeme Emirleri Hesabı (-)

Döner Sermayenin üçüncü kişilere bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemeler bu hesapta izlenir. Kişilere çek veya ödeme emri verildiğinde hesaba alacak; çekin bankadan tahsil edildiği veya ödeme emrinin bankaca yerine havale edildiği anlaşıldığında bu hesaba borç, 102 Bankalar Hesabına alacak kaydedilir. Hesap alacak bakiyesi verir ve bu bakiye Döner Sermayenin düzenlemiş olduğu çekler ve ödeme emirlerinden henüz banka tarafından ödenmemiş olanların tutarını gösterir. Hesabın (-) işareti ise, bilançoda banka hesabından düşülerek, kullanılabilir banka hesabını göstereceği içindir. Başka bir deyişle, hazır değerlerin içinde olan bu hesabın hazır değerleri azaltıcı etkiye sahip olduğunu gösterir³³.

Döner Sermayeye yapılan 8.000 TL'lik yiyecek maddesi alımı için çek düzenlenirse;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
150 İlk Madde ve Malz.Hs.	8.000	103 Ver.Çek ve Öd.Em.Hs.	8.000

Şeklinde kaydedilir.

Çek ödendikten sonra ise;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
103 Ver.Çek ve Öd.Em.Hs.	8.000	102 Banka Hesabı	8.000

³³ A.g.e. s.s:118

108 Diğer Hazır Değerler

Posta pulu, tahsil edilecek havaleler gidi değerlerin izlendiği hesaptır.

120 Alıcılar Hesabı

Vadeli olarak teşhis ve tedavi hizmeti verilen kişi ve kuruluşların borçlarının izlendiği hesaptır.

Döner sermayede tedavi ettiği Bağ – Kur hastalarının faturalarını düzenleyip, toplam tutarı 550.000 TL olan bu faturaları Bağ – Kur’a gönderdiğinde ;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
120 Alıcılar Hesabı	550.000	600 Yurtiçi Hizmet Satışları	550.000

Bağ –Kur bu meblağı döner sermaye hesabına banka havalesiyle gönderirse;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
102 Banka Hesabı	550.000	120 Alıcılar Hesabı	550.000

Şeklinde kaydedilir.

121 Alacak Senetleri Hesabı

Alacak senetleri hesabı, teşhis ve tedavi hizmeti verilen kişi ve kuruluşların borçlarına karşılık alınan senetlerin izlendiği hesaptır.

126 Verilen Depozito ve Teminatlar

Hastane işletmesinin üçüncü kişilere verdiği depozito ve teminat değerlerinin izlendiği hesaptır.

135 Personelden Alacaklar Hesabı

Hastane çalışanlarının zarar sebep olma, kanunlara aykırı harcama yapma, ücret iptali v.b. gibi nedenlerden doğan borçlarının izlendiği hesaptır.

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

İlaç, tıbbi malzeme, yiyecek malzemesi ve temizlik malzemesi gibi, teşhis ve tedavi hizmetlerinde kullanılmak üzere alınan malzemelerin izlendiği hesaptır.

Hastane 300.000 TL'lık ilaç alıp, karşılığında 30.000 TL damga vergisi kesildikten sonra satıcıya çek vermiş olsa, tediye fişi ile ilaçları ambar hesabına alır.

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
150 İlk Madde ve Malz. Hs.	300.000	103 Ver.Çek ve Öd.Em.Hs.	270.000
		360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	30.000

Daha sonra döner sermayeye ait ambarı olmadığı için ilaçları aşağıdaki gibi bir mahsup keserek eczaneye teslim eder.

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
740 Hizmet Üretim Gid.	300.000	150 İlk Madde ve Malz.	300.000

157 Diğer Stoklar

150 ilk madde ve malzeme hesabına kaydedilemeyen ve sağlık işletmelerinin kendi adına işlettikleri kafeteryaları için aldıkları malzemelerin izlenmesinde kullanılır.

159 Verilen Sipariş Avansları

Hastane işletmesinde yapılacak satın alma için verilecek olan sipariş avansları bu hesapta izlenir.

180 Gelecek Aylara Ait Giderler

Bu hesap, peşin ödenen ancak gelecek yıl bütçesinde gider gösterilmesi gereken hesapların izlendiği hesaptır.

181 Gelir Tahakkukları

Gelir tahakkukları hesabı tahakkuk eden ancak bir sonraki yıl tahsil edilebilecek olan gelirlerin izlendiği hesaptır.

Örneğin; bir buçuk aydır hastanede yatan ve 31 Aralık itibarıyla hala taburcu olmamış bir hastanın tahakkuk eden geliri 3.500 TL olsa, 31 Aralık tarihli mahsubu;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
181 Gelir Tahakkukları	3.500	600 Yurt İçi Hizmet Satışları	3.500

Şeklinde kaydedilir. Hasta Ocak ayında taburcu olsa ve taburcu olduğu tarihte faturası 5.000 TL ise;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
100 Kasa	5.000	181 Gelir Tahakkukları	3.500
		600 Yurt İçi Hizmet Satışları	1.500

195 İş Avansları

Hastane işletmesi adına mal ve hizmet satın alacak, bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışında kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır.

196 Personel Avansları

Personel ve işçilere maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen avansların izlendiği hesaptır.

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı

Bu hesap, hastane işletmelerinde yapılan sayım sonunda tespit edilen noksanlıkların kaydedildiği hesaptır.

252 Binalar

Hastane işletmelerine ait her türlü bina, yapı, tesis ve bunlara yapılan büyük onarım giderlerinin izlendiği hesaptır.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

Hastane işletmelerine ait her türlü makine, tesis ve cihazları ile bunlarının ilavelerinin ve bunlara yapılan büyük onarımlarının izlendiği hesaptır.

254 Taşıtlar

Hastane işletmelerine ait tüm taşıtların izlendiği hesaptır.

255 Demirbaşlar

Hastane işletmelerinde, faaliyetlerin yürütülmesinde kullanılan her türlü masa, dolap, döşeme gibi maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.

257 Birikmiş Amortismanlar

Maddi duran varlıklar için ayrılan amortismanların kaydedildiği hesaptır.

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ancak hastane işletmelerinin belli bir şekilde yararlandığı giderlerin izlendiği hesaptır.(Bilgisayar paket programları gibi).

268 Diğer Birikmiş Amortismanlar

Maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortismanların izlendiği hesaptır.

320 Satıcılar

Hastane işletmelerinin her türlü mal ve hizmet alımından kaynaklanan senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır.

Örneğin; hastane işletmesi için alınan yiyecek bedeli 500.000 TL'nin 200.000 TL'sine çek verse, kalan kısmını ise daha sonra ödemek üzere emanete alsın;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
150 İlk Madde ve Malzeme	500.000	103 Verilen Çek. ve Öd.Emr.	200.000
		320 Satıcılar	300.000

Şeklinde kaydedilir. Belirli bir zaman sonra satıcıya olan bu borç kasadan ödense;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
320 Satıcılar	300.000	100 Kasa	300.000

Şeklinde kaydedilir.

326 Alınan Depozito ve Teminatlar

Bu hesap, ihalelere katılabilmek için gerekli olan geçici teminatlar ile ihale üzerinde kalan firmaların nakit olarak yatıracakları kat'ı teminatların izlendiği hesaptır.

335 Personele Borçlar

Personele verilmek üzere emanete alınan ücret, yolluk gibi tutarların izlendiği hesaptır.

340 Alınan Sipariş Avansları

Döner sermayenin satış amacıyla gelecekte teslim edeceği hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır.

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

Personel maaşlarından, ücretlerinden kesilen gelir ve damga vergileri ile satın alımlardan doğan vergilerin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

Emekli sandığı kesintileri, SSK kesintileri gibi kesintilerin takip edildiği hesaptır.

362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri

Döner sermayeli kuruluşların ödemekle yükümlü oldukları Hazine Hissesi, Çocuk Esirgeme Kurumu hissesi bu hesapta izlenir.

369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

Döner Sermaye personelinden kesilen kefalet, icra gibi kesintilerin takip edildiği hesaptır.

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler

Hastane işletmesinin peşin tahsil ettiği ancak gelecek yıla ait olan giderlerin izlendiği hesaptır.

381 Gider Tahakkukları

Tahakkuk eden ancak ödemesi gelecek aylarda yapılacak olan giderlerin izlendiği hesaptır.

397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı

Bu hesap, hastane işletmelerinde yapılan sayım sonunda tespit edilen fazlalıkların kaydedildiği hesaptır.

500 Sermaye Hesabı

Hastane işletmesinin kuruluşunda tahsis edilen nominal sermayenin kaydedildiği hesaptır.

501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı

Kuruluşa tahsis edilen döner sermaye miktarı, bu hesabın borcuna, döner sermaye hesabının alacağına yazılır. Başlangıçta ya da daha sonra kuruluşa verilen paralar ve çeşitli malların değerleri ile döner sermayeye eklenmesi gereken karlar bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Hesabın borcuna yazılı miktar devletçe taahhüt edilen sermaye miktarını, alacağına yazılı miktarlar da bu sermayenin çeşitli şekillerde ödenmiş olan kısmını gösterir³⁴.

³⁴ A.g.e. s.s:96

570 Geçmiş Yıl Karları

Hastane işletmesi yıl sonunda kar ettiyse ve karı ödenmemiş sermayesinden büyükse, ödenmemiş sermayeden arta kalan kısım bu hesaba kaydedilir.

590 Dönem Net Karı

Hastane işletmesinin faaliyet dönemi sonunda, vergiler ödendikten sonra kalan net karın kaydedildiği hesaptır.

591 Dönem Net Zararı

Bu hesap da hastane işletmesinin faaliyet dönemi sonunda net zarar tutarlarının kaydedildiği hesaptır.

600 Yurt İçi Hizmet Satışları

Hastane işletmesinde verilen her türlü muayene, müdahale, ameliyat, tahlil, tetkik gibi hizmetler karşılığında alınan alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam tutarların izlendiği hesaptır.

Döner sermaye bir hastadan röntgen çektirmek için makbuz mukabilinde 10.000 TL tahsil etse;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
100 Kasa Hesabı	10.000	600 Yurtiçi Hizmet Satışları	10.000

şeklinde kaydedilir.

602 Diğer Gelirler

Bu hesapta refakat creti, vergi iadeleri, mali yardımlar gibi hasılat kalemlerinin izlendiği hesaptır.

610 Satıştan İadeler

Hastane işletmesinden hizmet satın almak için ödenen ancak hizmetin gerçekleştirilemediği durumlarda iade edilen tutarların izlendiği hesaptır.

Örneğin; röntgen çektirmek için 750 TL röntgen ücretini ödedikten sonra röntgen cihazının bozuk olduğunu öğrenen hastaya ücreti geri ödendiğinde;

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
610 Satıştan İadeler	750	100 Kasa Hesabı	750

Şeklinde kaydedilir.

740 Hizmet Üretim Giderleri

Hastane işletmesinin kuruluş döner sermayesinden karşılanan her türlü ilaç, yiyecek, yakacak gibi giderleri ile yönetim ve işletme giderlerinin izlendiği hesaptır.

7 maliyet hesapları hizmet işletmelerinde özellikle maliyetlerin son derece önemli olduğu hastanelerde kullanılan hesaplardır.

Bu hesaplara örnek olarak da **740 Hizmet Üretim Maliyeti** hesabını gösterelim³⁵.

740.01.10 Laboratuvar Giderleri

740.01.20 Röntgen Malzeme Giderleri

740.01.30 Tıbbi Malzeme Gideri

Hastane gider tablolarına baktığımız zaman 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı altında;

Kırtasiye giderleri,

Yakacak alım giderleri,

³⁵ Fehmi KARASİOĞLU, **Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Konya, Çizgi Kitabevi, 2007, s.s:65

Akaryakıt yağ giderleri,
Yiyecek malzemesi alım giderleri,
Özel malzeme alım giderleri,
Tekstil malzeme giderleri,
İlaç malzeme giderleri,
İnşaat malzemesi giderleri,
Hırdavat giderleri,
Tıbbi malzeme giderleri,
Temizlik malzemesi giderleri,
Diğer tüketim malzemesi giderleri,
İşçi ücret ve giderleri,
Memur ücret ve giderleri,
Müşavir firma ve bilirkişi giderleri,
Elektrik – su giderleri,
Ulaştırma – haberleşme giderleri,
Taşıma ve ardiye giderleri,
Temizlik hizmet alım giderleri,
Yemek hizmet alım giderleri,
Makine teçhizat ve tıbbi cihaz onarım giderleri,
Bilgisayar bakım onarım giderleri,
Kira giderleri,
Yapı tesis onarım giderleri,
Diğer hizmet giderleri,
Üretimde kullanılan maddi duran varlıklar amortisman giderleri,
İnşaat maliyet giderleri

Hesaplarının kullanıldığını görüyoruz.

Örneğin; hastane 100.000 TL'lik ilaç alıp bu ilaçları 150 İlk Madde Malzeme hesabına alır ve

Borçlu Hesaplar	Tutar	Alacaklı Hesaplar	Tutar
740 Hizmet Üretim Maliyeti	100.000	150 İlk Madde Malzeme	100.000

Şeklinde kaydedilir.

770 Genel Yönetim Giderleri

Hastane işletmesinin yönetim fonksiyonları, muhasebe ve mali işleri ile ilgili olan genel giderlerinin izlendiği hesaptır.

Hesaplarının, 770 Genel Yönetim Giderleri hesabı altında;

Yönetimle ilgili malzeme giderleri,
Memur, aylık, ücret ve tazminat giderleri,
Tedavi yardım ve cenaze giderleri,
Geçici ve sürekli görev yollukları,
Ek çalışma karşılıkları,
Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler,
Vergi, Resim, Harçlar,
Yönetimde kullanılan Maddi Duran Varlık Amortisman,
Çeşitli giderler,
İnşaat maliyetine ilişkin yönetim giderleri

Hesaplarının kullanıldığını görüyoruz.

900 Teminat Mektubundan Alacaklar

901 Teminat Mektubundan Borçlar

Bu iki hesap, döner sermayeye verilen teminat mektuplarının izlendiği hesaplardır.

2.6. Maliyet Kavramı ve Giderlerin Sınıflandırılması

Maliyet kavramı ve giderlerin sınıflandırılması başlığı altında anlam olarak karıştırılan maliyet, gider ve harcama kavramlarına yer verilmiştir. Giderlerde fonksiyon esasına, çeşit esasına, ürünlere yüklenmesine göre, faaliyet hacmi ile olan ilişkilerine göre, giderlerin kontrol edilebilirlik özelliklerine göre, fiili ve standart giderler olarak sınıflandırılmıştır.

2.6.1. Maliyet, Gider ve Harcama Kavramları

Sağlık işletmeleri de mal üreten işletmeler gibi çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek toplum gereksinimlerini karşılamaya yarayacak biçim, nitelik ve miktarda ürünler meydana getirmektedirler. Her iki işletme türünde de ortak nokta toplum ihtiyaçlarını karşılamak ve verilen hizmetin en düşük maliyetle gerçekleştirilmesidir.

Maliyet, üretim yapan işletmelerde üretim ile ilgili olarak kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal karşılığıdır. Hastane işletmelerinde ise maliyet, hastanelerde üretilen mal ya da hizmetlerin üretimi için katlanılan bütün fedakârlıkların parasal ifadesidir.

Maliyet çalışmaları sağlık hizmetlerinin daha verimli ve etkin olarak topluma sunulması için gereklidir. Hastalığın topluma getirmekte olduğu ekonomik yüke hastalık maliyeti denilmektedir. Hastalık maliyetleri, hastalığın tanı ve tedavi sürecinde yapılan doğrudan sağlık harcamaları ve hastalığa bağlı işgücü kaybının neden olduğu dolaylı sağlık harcamalarını kapsar. Doğrudan maliyet hesaplamaları; ilaç harcamaları, tanısal incelemelere ait harcamalar, hastalığın takibiyle ilgili giderler, poliklinik ve acil harcamaları ve hastane yatışlarını içermektedir.

Maliyet analizi çalışmaları; hastane maliyet yapısını ortaya koyarak, hizmet maliyetlerini belirlemek, bütçeleme kararlarını desteklemek, fiyatlama kararlarına girdi sağlamak, gelir-gider-hacim analizlerini desteklemek, verimliliği yükseltmek, maliyet etkililik analizi için gerekli maliyet verilerini sağlamak, toplam ve birim maliyetleri belirleyebilmek için yapılır.

Yapılan harcamalar önce maliyete, kullanıldıktan veya tüketildikten sonra da gidere dönüşmektedir³⁶. Buna göre gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin, yani mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır³⁷.

³⁶ ALTINTAŞ, a.g.e. s.s: 37

³⁷ Ertuğrul ÇETİNER, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, 2000, s.s:10

Harcama, bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek için borç altına girme, para ödeme veya bir varlık nakletme, faydaları içinde bulunulan hesap dönemini aşacak bir gideri kapsamaktadır³⁸.

İşletme faaliyetlerini yerine getirme sonucunda öz sermayede meydana gelen azalışlar gider olarak adlandırılır.

2.6.2. Hastanelerde Giderlerin Sınıflandırılması

Hastane işletmesinde üretilen hizmet anında tüketildiği ve hizmet stoklanamadığı için ticaret ve imalat işletmelerinin aksine, hastanedeki hizmet üretim maliyetine giren maliyetler stoklarda kalarak takip eden dönemlere sarkmamaktadır. Dolayısıyla tüm hizmet üretim maliyetleri, üretim dışı maliyetler gibi üretim süreci başladığı anda giderleşmektedirler. Bu nedenle hastane işletmesinin direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretimden oluşan üretim maliyetleri gider olarak adlandırılabilir. Bir hastanede hizmet üretim haricinde mutlaka genel yönetim giderleri de bulunur³⁹.

2.6.2.1. Direkt Malzeme Giderleri

Hastane hizmetinin ayrılmaz bir parçası olan, üretimin içerisinde mutlaka bulunan, ne kadar harcandığı ve parasal değeri doğrudan tespit edilebilen malzemelerdir. Bu malzemeler ilaç ve serum ile tıbbi sarf malzemesi olarak iki grupta toplanabilir. Bu giderlerin kaydının yapılması tıbbi nedenlerle zorunluluk olduğundan maliyet muhasebesi açısından da izlenmesi kolaydır. Kamu hastanelerinde mizanlardan ve ayniyat muhasebesinden, özel hastanelerde ise bilgisayar kayıtlarından izlenebilmektedir⁴⁰.

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

³⁸ A.Sait SEVGENER, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul, Alfa Yayınları, 7. Baskı, 2000, s.s:20

³⁹ Altıntaş, a.g.e., s.s:57

⁴⁰ a.g.e., s.s:58

bulunması ve eldeki malzemenin nasıl daha etkin kullanılabilceği gibi hususlara dikkat edilmelidir⁴¹.

Hastane işletmelerinde malzemeler niteliklerine göre⁴²

- Tıbbi malzemeler (enjektör, gazlı bez, pamuk vb.)
- Cerrahi malzemeler
- Kimyevi maddeler (laboratuarda kullanılan kimyasallar vb.)
- İlaçlar
- Temizlik malzemeleri
- Kırtasiye malzemeleri

Bu ayırım malzemelerin işlevlerine göre yapılırken maliyet muhasebesi açısından ilk madde ve malzeme giderlerinin direkt ve endirekt olarak ayrılmasına da gerek vardır⁴³.

Hasta başına kullanım miktarları ve dolayısıyla parasal değerleri kolaylıkla belirlenebilen ilk madde ve malzemeler “direkt ilk madde ve malzeme” olarak değerlendirilirler. Hasta başına kullanım miktarları ve parasal değerleri kolaylıkla belirlenemeyen, hastalara düşen payları çeşitli dağıtım anahtarlarından yararlanmak yoluyla belirlenen ilk madde ve malzemeler “endirekt ilk madde ve malzemeler” olarak değerlendirilirler ve genel üretim giderleri içerisinde yer alırlar⁴⁴.

2.6.2.2. Direkt İşçilik Giderleri

Sağlık hizmetinin üretilebilmesi için mutlaka gerekli olan ve üretilen sağlık hizmeti ile doğrudan ilişkili olan personel giderlerinden oluşmaktadır. Sağlık hizmetinin sunulmasında doğrudan görev alan hekimler ve yardımcı sağlık personelinin aldıkları maaş ve ücretler hastaneler için direkt işçilik giderleridir. Bu giderler maaş bordrolarından izlenebilmektedir⁴⁵.

⁴¹ Güney, a.g.e., s.s: 41

⁴² Pişkin, a.g.e., s.s:53

⁴³ Gök, a.g.e.,s.s:25

⁴⁴ Pişkin, a.g.e., s.s: 53

⁴⁵ Altıntaş, a.g.e., s.s:58

Hastanelerde çalışmakta olan iş gücünün çeşitliliği nedeniyle ücretlerin belirlenmesinde aşağıdaki gibi sınıflandırılması gerekmektedir⁴⁶.

- Hekim ücretleri (bu gruba hastanede tam gün yada yarım gün çalışan bordrolu hekimlerin ücretleri dahil edilmelidir.)
- Hemşire ücretleri
- Diğer sağlık personeli ücretleri (radyolog, laborant, vb.)
- İdari personelin ücretleri (hastanenin muhasebe, personel, vb. genel yönetim departmanlarında çalışan memurların ücretleri)
- Yardımcı personelin ücretleri(hastanede çamaşırhane, sterilizasyon, mutfak vb. destek hizmetlerinin görüldüğü departmanlarda çalışan personelin ücretleri)

Ücretlerde ilk madde ve malzemeler gibi verilen hizmetle ilişkisine göre direkt ve endirekt olarak ikiye ayrılır; direkt ücretler üretim işletmelerinde direkt işçiler kavramının karşılığıdır. Bu ücretler fiilen tıbbi hizmet veren hekim, hemşire ve diğer personelin ücretlerinden oluşmaktadır. Endirekt ücretler ise direkt ücretler dışında kalan ve hizmet üretimi ile dolaylı olarak ilgili olan personelin ücretleri endirekt ücretler olarak değerlendirilirler⁴⁷

2.6.2.3. Genel Üretim Giderleri

Hastanedeki hizmet üretimim için gerekli olan ve direkt malzeme ve direkt işçilik dışında kalan tüm giderlerdir. Genel üretim giderlerinin en önemli özelliği, sunulan hizmetin var olabilmesi için mutlaka gerekli olması, ancak çıktı miktarı ile arasında doğrudan ilişki kurulamamasıdır. Başlıca genel üretim giderleri şunlardır:

- Endirekt işçilik giderleri
- Kira giderler
- Yiyecek giderler
- Genel sarf malzemesi giderler

⁴⁶ Pişkin, a.g.e.,s.s:55

⁴⁷ A.g.e.,s.s:56

- Haberleşme giderler
- Kırtasiye giderler
- Amortisman ve tükenme payları
- Vergi, resim, harçlar
- Temizlik malzemesi giderler
- Taşıma giderler
- Nakil vasıta giderler
- Tanıtım giderler
- Bakım onarım giderler
- Dışardan sağlanan hizmet (elektrik, su, yakacak giderleri)
- Sair giderler

2.7. Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Ve Önemi

Teknolojinin hızla ilerlemesi ve tıp bilimindeki gelişmeler verilen sağlık hizmetlerini de çeşitlendirmiş, hizmet çeşitliliğindeki artış maliyetlerin hesaplanmasını güçleştirmiştir.

Maliyet, mal ve hizmetin meydana getirilmesi için yapılan harcamaların tümünü kapsamaktadır.

Maliyet muhasebesi ise, üretim ve satışı yapılan mamul ve hizmetlere ait direkt ve indirekt maliyetlerin çeşitli unsurlarının saptanması, tanımlanması, ölçülmesi, raporlanması ve analizine yöneliktir. Maliyet muhasebesi sisteminin ana amacı, planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde yönetime gerek finansal gerekse de finansal olmaya bilgilerin sunulmasıdır⁴⁸.

Maliyet muhasebesi hizmet işletmelerinde özellikle sağlık hizmeti sunan işletmelerde son derece önemlilik arz etmektedir. İster özel kuruluş ister devlet desteğinde oluşturulan sağlık birimleri olsun maliyetlerini hesaplayarak rekabet şanslarını artırmak durumundadırlar. Devlet açısından rekabeti vatandaşlarına daha fazla hizmet sunumu açısından algılamak gerekir. Bugün devlet hastanelerinde yeni başlayan maliyet işlemleri çok yakın bir gelecekte

⁴⁸ HACİRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, a.g.e. s:2

olumlu sonuçlar ortaya çıkararak, sosyal devlet anlayışının gereklerini daha pozitif olarak yerine getirmesi sağlanacaktır⁴⁹.

Hastaneler, maliyet minimizasyonu gerçekleştirerek en düşük maliyetle sağlık hizmeti üreterek, faaliyetlerin ve yatırımların sürdürülebilirliği için yeterli kar elde etmeyi amaçlarlar.

Hastane maliyet muhasebesi, hastane finansal muhasebe alt sistemlerinden aldığı finansal bilgileri, hastane işletmesinin hizmet üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine özgü teknikler ile kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bir finansal bilgi sistemidir. Hastane maliyet muhasebe sisteminin temel amacı, finansal ve idari planlamalara yardımcı olmak ve hastane maliyet analistlerine kolay işleyebilecekleri düzenli ve sistemli maliyet bilgilerini sunmaktır⁵⁰.

Bir işletmenin etkin ve verimli bir şekilde yönetilebilmesi için yöneticilerinin işletmenin yapısı, çevresi ve faaliyetleriyle ilgili uygun zamanında ve doğru bilgilerle donatılması gerekmektedir⁵¹.

Maliyet bilgilerinin içeriği ve niteliği, yöneticilerin kullandıkları karar modelleri geliştikçe artmaktadır. Yöneticilerin vereceği karar ile onun maliyet yükü arasındaki bağlantıyı etkin ölçümleme zorunluluğu, maliyet bilgilerine olan gereksinmeyi arttırmaktadır⁵².

Sağlık işletmelerinin hizmet işletmeleri olmalarının doğal sonucu işletme içi değer hareketleri çoktur. Ayrıca hastanelerin çevresi ile olan ilişkileri karmaşık olduğundan finansal muhasebe ön plana çıkmaktadır. Ancak yöneticilerin, maliyet ve teknik etkinlik konularının denetlenmesi, hizmet kalitesinin belirlenmesi, kapasite planlanması gibi konularda bilinçlenmesi, maliyet bilgilerine gittikçe artan bir önem vermelerine neden olmaktadır. Bu gereksinimler sağlık işletmelerinin hem stok değerlendirme sorunların karmaşık olması hem

⁴⁹ KARASİOĞLU, a.g.e. s:88

⁵⁰ AKASHEVA,a.g.e. s.s: 37

⁵¹ Münevver MENDERES, **Sağlık Kurumlarında Muhasebenin Önemi**, H.Seçim, Hastane İşletmeciliği (Seçme Yazılar), Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 845,1995, s.s: 49 – 69

⁵² S.SEVGENER ve R.HACİRÜSTEMOĞLU, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Yönetim Muhasebesi**, 5.Baskı,İstanbul,Alfa,1998,s.s:29

de üretim süreçlerinin karmaşıklığı nedeni ile maliyet muhasebesinin sunduğu hizmetlere muhtaç olduğunu ortaya koymaktadır⁵³.

2.8. Hastanelerde Maliyet Dağıtımı

Maliyet dağıtımı; mamül, faaliyet veya bölüm gibi maliyet taşıyıcılarını maliyetlemek için, bir merkezde toplanmış veya devam etmekte olan maliyetleri tanımlamaya yönelik genel bir terimdir⁵⁴.

Maliyet dağıtımı oldukça mantıksal ve aynı zamanda da basittir. Örneğin; laboratuvar gözetimcisi her bir proje üzerine harcanan zamanın kayıtlarını doğru bir şekilde tutabilir. Sonra gözetimcinin maliyetleri her bir proje için harcanan zamana orantılı olarak birçok projeye dağıtılabılır⁵⁵.

Maliyet dağıtımındaki önemli olan husus, dağıtım için uygun dağıtım anahtarının seçilmesidir. Yani dağıtılacak maliyet kaleminin özelliğine uygun dağıtım anahtarının seçilmesi gerekir. Hastane işletmelerinde genel olarak kullanılan dağıtım anahtarları şunlardır⁵⁶.

⁵³ A.C.BENNETT, “Hospital Financing Managers Are Central To Management Team”Hospitals, Vol.53,No:5,1989,s.s:73 - 75

⁵⁴ Charles T.HONGREN and George FOSTER, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Seventh Ed, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice – Hall International Inc, 1991,s.s:26

⁵⁵ Les HEITGER,Pekin Ogan and Serge Matalich. **Cost Accounting. Cincinnati Ohio: South Western Publishing Co.**, 1992

⁵⁶ Rafet GÖK, **Sağlık Kurumlarında Maliyet Hesaplama İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi**, Muğla, Muğla İşletmecilik Yüksek Okulu Yayınları, 1982, s.s:90

Tablo 2.2: Maliyet Dağıtım Anahtarları

MALİYET DAĞITIM ANAHTARLARI	
BÖLÜMLER	MALİYET DAĞITIM ANAHTARLARI
Anestezi	1- Hizmet edilen hasta adedi
	2- Anestezi için kullanılan saat mik.
Kan Bankası	Verilen her 500 cc'lik kan miktarı
Bazal metabolizma	Yapılan test miktarı
Steril depo	Üretilen hizmetin TL olarak değeri
Doğumevi	Doğum adedi
Diyet	Öğün adedi
E.K.G	Tetkik adedi
Kat hizmetleri	Saat miktarı, m2'ye göre
Oksijen tedavi	Verilen oksijen saat miktarı
Çamaşırhane	1- Yıkanan çamaşır miktarı (kg)
	2- Adet olarak
Terzihane	1- Dikilen parça adedi
	2- Metre olarak
Personel yatakhane	Misafir edilen personel sayısı
Teknik bakım ve onarım	Kullanılan iş saati
Ulaştırma hizmetleri	Kullanılan kilometre
Hemşirelik koleji	Talebe sayısı
Hemşirelik bakımı	1- Kullanılan saat
	2- Kullanılan gün
Sıhhi tesisat	1- Kw/ Saat
	2- Kilogram (ağ-buhar)
	3- Radyatör adedi
	4- Metreküp hacim
Ameliyethane	1- Ameliyat adedi
	2- Ameliyathanenin kullanım saati
Eczane	Verilen ilacın TL olarak değeri
Devamlı bakım ve ayılma odası	Hastanın kalış saati
Röntgen	Film adedi
Radyoterapi	Röntgen tedavi adedi
Sosyal servis	1- Verilen hizmet saati
	2- Vaka adedi
Genel işletme giderleri	Bölümlerin toplam maliyeti
Amortismanlar	M ²
Mali giderler	M ²
Genel giderler	M ²
Bakım giderleri	M ²
Isıtma giderleri	M ²
Beslenme giderleri	Tedavi günü sayısı-öğün sayısı
Tıbbi klinik giderleri	Tedavi günü sayısı
Tıbbi konsültasyon	Yapılan konsültasyon sayısı
Genel işletme giderleri	Bölümlerin toplam maliyeti

2.8.1. Maliyet Dağıtım Tablosu

Maliyet hesaplamasına yardımcı olan maliyet muhasebesi araçlarının en önemlilerinden biri de maliyet dağıtım tablosudur. Bu tablo yardımıyla doğrudan nitelikte olmayan maliyetler (dolaylı maliyetler) üretilen hizmetlere dağıtılır. Bu dağıtım işlemi üç adımda gerçekleştirilir. Bu adımlar birinci dağıtım, ikinci dağıtım ve üçüncü dağıtımdır⁵⁷.

2.8.1.1. Maliyetlerin Bölümlerde Toplanması (Birinci Dağıtım)

Üretim yapılan ve maliyet muhasebesi uygulanan bir işletmede, maliyet dağıtımının yapılabilmesi için maliyet ve giderlerin maliyet yerlerinde toplanması gerekir. Bu arada karşımıza iki tür maliyet çıkar. Bunlar⁵⁸;

a) Maliyet yerlerine doğrudan yüklenebilen maliyetler. Bu maliyetlere doğrudan bölüm maliyeti denir. Örneğin; röntgen bölümünde kullanılan cihazın amortisman maliyeti, kazan dairesi personelinin maaşı, ameliyathane bölümü sekreterinin maaşı, o bölüme ait doğrudan maliyetlerdir.

b) Maliyet yerlerine doğrudan yüklenemeyen maliyetler. Şayet bir maliyet kalemi herhangi bir maliyet yerine ait değilse yani birden çok maliyet yerini ilgilendiriyorsa bu maliyet ortak maliyettir. Hastane asansörlerinin elektrik maliyeti, aydınlatma ve ısıtma maliyetleri dolaylı bölüm maliyetlerine örnek olarak verilebilir. Bütün bölümlerce faydalanılan yerlerin maliyetlerinin hizmet sundukları bölümlere dağıtılması gerekir. Bu dağıtım için birtakım anahtarlar (dağıtım anahtarları) kullanılır. Ortak maliyetlerin dağıtım anahtarları kullanılarak maliyet yerlerine dağıtılmasına **birinci dağıtım** denir.

Maliyetlerin hangi maliyet ve gider yerinde ne kadar toplandığını takip etmek için maliyet veya gider yeri kartları kullanılması yararlı olur. Maliyet dağıtımının diğer adımlarının gerçekleştirilebilmesi için yıl içinde ve yıl sonunda maliyet yerleri kartlarında toplanan maliyetler bir **Maliyet Dağıtım Tablosuna** aktarılır. Daha sonra ortak olan genel hizmet maliyetleri birtakım dağıtım anahtarları kullanılarak diğer yardımcı ve esas üretim yerlerine dağıtılır. Böylece birinci dağıtım tamamlanmış olur. Ancak maliyetlerin hangi

⁵⁷ ÖZKAN, a.g.e.,s.s:48

⁵⁸ A.g.e., s.s:48

maliyet yerinde ne kadar toplandığını takip etmek için yardımcı hesapların kullanılması gerekir. Yani bir dolaylı maliyet tahakkuk ettiğinde bu maliyetin hem “Bölümsel Hizmet Maliyeti” ana hesabına hem de ana hesabın yardımcı hesabı olarak ilgili gider yerine kaydedilmesi gerekir⁵⁹.

Ortak maliyetlerin bölümlere dağıtımını şu şekilde örneklendirilebilir⁶⁰;

<u>Maliyet Türü</u>	<u>Tutarı</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
Aydınlatma Maliyetleri	74.000 TL	lamba adedi
Isıtma Maliyetleri	61.000 TL	kalorifer adedi

Dağıtım Anahtarlarının Dökümü

<u>Maliyet Yeri</u>	<u>Lamba Sayısı</u>	<u>Kalorifer Adedi</u>
Kat hizmetleri	2	6
Çamaşırhane hizmetleri	7	6
Ortopedi bölümü	25	50
Acil servis	<u>40</u>	<u>60</u>
Toplam	74	122

Aydınlatma Maliyetinin Dağıtımı

Dağıtım anahtarı başına maliyet $74.000 \div 74 = 1000$ TL / lamba adedi

Kat hizmetleri	2 adet \times 1.000 =	2.000 TL
Çamaşırhane	7 adet \times 1.000 =	7.000 TL
Ortopedi	25 adet \times 1.000 =	25.000 TL
Acil servis	<u>40 adet</u> \times 1.000 =	<u>40.000</u> TL
Toplam	74 adet	74.000 TL

⁵⁹ A.g.e., s.s:48

⁶⁰ Özkan, a.g.e., s.s:49

Isıtma Maliyetlerinin Dağıtım

Dağıtım anahtarı başına maliyet 61.000 TL ÷ 122 adet = 500 TL / kalorifer adedi

Kat hizmetleri	6 × 500	3.000 TL
Çamaşırhane	6 × 500	3.000 TL
Ortopedi	50 × 500	25.000 TL
Acil Servis	<u>60</u> × 500	<u>30.000</u> TL
Toplam	122 adet	61.000 TL

Ortak maliyetlerin bölümlere dağıtım ve bölümlerin doğrudan maliyetleri şu şekilde bir maliyet dağıtım tablosu ile gösterilebilir (I. Dağıtım).

Tablo 2.3: Maliyet Dağıtım Tablosu (I. Dağıtım)

	Maliyet Yerleri		Gelir Yerleri	
	Kat Hizmetleri	Çamaşırhane Hizmetleri	Ortopedi Kliniği	Acil Servis
DOĞRUDAN MALİYETLER				
Maaş	10.000	15.000	200.000	175.000
Dolaylı işçilik	15.000	10.000	150.000	200.000
Dolaylı malzeme	5.000	10.000	75.000	60.000
Amortisman	5.000	15.000	75.000	65.000
Toplam	35.000	50.000	450.000	500.000
DOLAYLI MALİYETLER				
Aydınlatma	2.000	7.000	25.000	40.000
Isıtma	3.000	3.000	25.000	30.000
Toplam Maliyetler	40.000	60.000	500.000	570.000

Birinci dağıtım bu şekilde tamamlandıktan sonra ikinci dağıtım yapılabilir.

2.8.1.2. Destek Hizmetleri Bölümlerindeki Maliyetlerin Dağıtım (İkinci Dağıtım)

Bu adımda, destek hizmet yerlerinde toplanan maliyetler, hizmet sundukları diğer yardımcı ve esas üretim yerleri olan hasta bölümlerine (yataklı ve yataksız bölümler) dağıtılır. Dağıtım sonucunda destek hizmet bölümlerinde herhangi bir maliyet kalemi kalmaz, hepsi yardımcı ve esas üretim yerlerine dağıtılarak sıfırlanmış olur. İkinci dağıtım yapılırken diğer

işletmelerden farklı olarak hastanelerde ayrı bir durum karşımıza çıkar. Bu da hastanelerdeki yardımcı hizmet bölümlerinden hastalara doğrudan maliyet yüklenbilmesidir⁶¹.

Maliyet dağıtımını yapmak için kullanılan maliyet dağıtım yöntemleri şunlardır:

- 1) Basit Dağıtım (Doğrudan Dağıtım) Yöntemi
- 2) Kademeli Dağıtım Yöntemi
- 3) Karşılıklı Dağıtım Yöntemi
- 4) Matematiksel Dağıtım Yöntemi

2.8.1.2.1. Basit Dağıtım (Doğrudan Dağıtım) Yöntemi

Basit dağıtım yönteminde, maliyet merkezleri ile gelir merkezleri arasındaki hizmet alışverişini dikkate alınmadan, maliyet merkezinde oluşan bütün maliyetler gelir merkezlerine dağıtılır.

Tablo 2.4: Maliyet Dağıtım Anahtarları⁶²

	Maliyet Merkezleri		Gelir Merkezleri		
	Kat Hizmetleri	Çamaşırhane	Ortopedi	Acil Servis	Toplam
Toplam Maliyetler	40.000	60.000	500.000	500.000	1.100.000
Dağ. Anahtarı (m ²)	--	70	25	5	100
Dağ. Anahtarı (Kg)	20	--	10	70	100

Kat Hizmetleri Maliyetinin Dağıtım

Dağıtım anahtarı başına maliyet: $40.000 \div 30 = 1333,33 \text{ TL} / \text{m}^2$

Ortopedi bölümüne $25 \times 1333,33 = 33.333 \text{ TL}$

Acil servis bölümüne $5 \times 1333,33 = \underline{6.667 \text{ TL}}$

Toplam 40.000 TL

Çamaşırhane Hizmetleri Maliyetinin Dağıtım

Dağıtım anahtarı başına maliyet: $60.000 \div 80 = 750 \text{ TL} / \text{kg}$

Ortopedi bölümüne $10 \times 750 = 7.500 \text{ TL}$

Acil servis bölümüne $70 \times 750 = \underline{52.500 \text{ TL}}$

Toplam 60.000 TL

⁶¹ A.g.e., s.s:50

⁶² A.g.e., s.s:53

Tablo 2.5: Basit Dağıtım (Doğrudan Dağıtım)

	Maliyet Merkezleri		Gelir Merkezleri	
	Kat Hizmetleri	Çamaşırhane Hiz.	Ortopedi	Acil Servis
Toplam Maliyetler	40.000	60.000	500.000	500.000
Kat Hizmetlerinin Dağ.	(40.000)	---	33.333	6.667
Çamaşırhane Mal. Dağ.		(60.000)	7.500	52.500
Toplam	--	--	540.833	559.167

Yukarıdaki tablo, gelir getirmeyen maliyet merkezlerinden gelir getiren maliyet merkezine yapılan doğrudan dağıtımını göstermektedir. Bu tablodaki dağıtım basit dağıtım olarak adlandırılır. Tablodan da fark edileceği üzere, yöntemde gelir getirmeyen bölümlerin maliyetleri sadece gelir getiren bölümlere dağıtılmakta kendi aralarındaki hizmet alışverişi dikkate alınmamaktadır. Yöntem, bu hizmet alışverişini dikkate almadığı için, maliyet hesaplamasında uygun bulunmamaktadır. Fakat uygulama kolaylığı bakımından bazı işletmelerce tercih edilebilir⁶³

2.8.1.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi

Kademeli dağıtım yöntemi üretime yardımcı bölümler arasındaki hizmet ilişkisini göz önüne almaktadır.

Bu yöntem, işletmedeki bir maliyet merkezinden diğer bütün gelir getiren ve gelir getirmeyen merkezlere maliyet dağıtımını öngörmektedir⁶⁴.

Basit dağıtımda kullandığımız verilerden yararlanarak kademeli dağıtımını şu şekilde yapabiliriz:

⁶³ Özkan, a.g.e., s.s: 54

⁶⁴ A.g.e., s.s:55

Kat Hizmetleri Maliyetinin Dağıtımı

Dağıtım anahtarı başına maliyet: $40.000 \div 100 = 400 \text{ TL} / \text{m}^2$

Çamaşırhane hizmetlerine	$70 \times 400 = 28.000 \text{ TL}$
Ortopedi bölümüne	$25 \times 400 = 10.000 \text{ TL}$
Acil servis bölümüne	$5 \times 400 = \underline{2.000 \text{ TL}}$
Toplam	40.000 TL

Çamaşırhane Hizmetleri Maliyetinin Dağıtımı

Dağıtım anahtarı başına maliyet: $88.000 \div 80 = 1100 \text{ TL} / \text{kg}$

Ortopedi bölümüne	$10 \times 1100 = 11.000 \text{ TL}$
Acil servis bölümüne	$70 \times 1100 = \underline{77.000 \text{ TL}}$
Toplam	88.000 TL

Tablo 2.6: Kademeli Dağıtım⁶⁵

	Maliyet Merkezleri		Gelir Merkezleri	
	Kat Hizmetleri	Çamaşırhane Hizmetleri	Ortopedi Kliniği	Acil Servis
Doğrudan Maliyetler	40.000	60.000	500.000	500.000
Kat Hizmetlerinin Dağ.	(40.000)	28.000	10.000	2.000
Çamaşırh. Hiz. Dağ.		(88.000)	11.000	77.000
Toplam			521.000	579.000

Kademeli dağıtım yönteminde tablodan da anlaşıldığı üzere hizmet bölümleri arasında hizmet ilişkisi göz önüne alınmaktadır. Maliyet dağıtımı sonucunda basit dağıtım ile kademeli dağıtım arasında 19.833 (521.000 – 540.833) TL'lık fark meydana gelmiştir. Ortopedi bölümüne 19.833 TL eksik, acil servise ise 19.833 (579.000 – 559.127) TL fazla yükleme yapılmıştır.

2.8.1.2.3. Karşılıklı Dağıtım Yöntemi

Karşılıklı dağıtım yönteminde, dağıtımına tabi olan maliyetler esas üretim yerlerine dağıtılırken hizmet bölümleri arasındaki hizmet alışverişi dikkate alınmakta ve maliyetler bu

⁶⁵ A.g.e., s.s: 56

ilişkiye göre gelir getirmeyen ve gelir getiren maliyet yerlerine dağıtılmaktadır. Bu yöntem, hizmet bölümleri arasındaki hizmet alışverişini dikkate aldığından kademeli dağıtım yönteminin eksik taraflarını biraz olsun ortadan kaldırmaktadır. Bu yöntemde iki ayrı aşamada maliyet dağıtımı yapılır⁶⁶.

a) Birinci aşamada, bütün destek hizmet bölümlerinin dolaylı ve dolaysız maliyetleri, aralarındaki hizmet ilişkisine göre, gelir sağlayan ve gelir sağlamayan bölümlere orantılı olarak dağıtılır. Yani bu aşamada ileriye ve geriye dağıtım söz konusudur. Bu dağıtım yapıldıktan sonra ikinci aşama dağıtım yapılabilir.

b) İkinci aşama dağıtımın yapılabilmesi için gelir sağlamayan bölümlerin yatay toplamları alınır. Daha sonra, gelir sağlayan bölümlere dağıtım anahtarı ölçüsüyle bölüştürülür. Bu şekilde ikinci aşamada tamamlanmış olur.

Karşılıklı dağıtım yöntemi hastane maliyetlerinin dağıtımı için gerek doğrudan, gerekse de kademeli dağıtımına göre çok daha hassas bir yöntemdir. Biraz daha hesap işi gerektirmesine rağmen sistemlerden en uygunu olarak düşünülebilir⁶⁷.

Karşılıklı Dağıtım I. Aşama

Kat Hizmetleri Maliyetinin Dağıtımı

Dağıtım anahtarı başına maliyet: $40.000 \div 100 = 400 \text{ TL} / \text{m}^2$

Çamaşırhane hizmetlerine	$70 \times 400 = 28.000 \text{ TL}$
Ortopedi bölümüne	$25 \times 400 = 10.000 \text{ TL}$
Acil servis bölümüne	$5 \times 400 = \underline{2.000 \text{ TL}}$
Toplam	40.000 TL

Çamaşırhane Hizmetleri Maliyetinin Dağıtımı

Dağıtım anahtarı başına maliyet: $88.000 \div 100 = 880 \text{ TL} / \text{kg}$

Kat hizmetleri bölümüne	$20 \times 880 = 17.600 \text{ TL}$
Ortopedi bölümüne	$10 \times 880 = 8.800 \text{ TL}$
Acil servis bölümüne	$70 \times 880 = \underline{61.600 \text{ TL}}$
Toplam	88.000 TL

⁶⁶ A.g.e., s.s:57

⁶⁷ GÖK, a.g.e., s.s: 95

Birinci aşama sonucunda oluşan maliyetler Tablo 2.9'da gösterilmiştir.

Tablo 2.7 : Karşılıklı dağıtım I.Aşama

	Maliyet Merkezleri		Gelir Merkezleri	
	Kat Hizmetleri	Çamaşırhane Hizmetleri	Ortopedi Kliniği	Acil Servis
Toplam Maliyetler	40.000	60.000	500.000	500.000
Kat Hizmetlerinin Dağ.	(40.000)	28.000	10.000	2.000
Çamaşırh. Hizm. Dağ.	12.000	(60.000)	6.000	42.000
Toplam	12.000	28.000	518.800	563.600

Tablodan da görüldüğü üzere kat hizmetleri, çamaşırhane hizmetlerine 28.000 TL pay vermekte; çamaşırhane hizmetlerinden 12.000 TL pay almaktadır. Çamaşırhane kat hizmetlerinden 28.000 TL pay almakta kat hizmetlerine de 12.000 TL pay vermektedir⁶⁸.

Karşılıklı Dağıtım II. Aşama

Kat Hizmetleri Maliyetinin Dağıtımı

Dağıtım anahtarı başına maliyet: $12.000 \div 30 = 400 \text{ TL} / \text{m}^2$

Ortopedi bölümüne $25 \times 400 = 10.000 \text{ TL}$

Acil servis bölümüne $5 \times 400 = \underline{2.000 \text{ TL}}$

Toplam 12.000 TL

Çamaşırhane Hizmetleri Maliyetinin Dağıtımı

Dağıtım anahtarı başına maliyet: $28.000 \div 80 = 350 \text{ TL} / \text{kg}$

Ortopedi bölümüne $10 \times 350 = 3.500 \text{ TL}$

Acil servis bölümüne $70 \times 350 = \underline{24.500 \text{ TL}}$

Toplam 28.000 TL

⁶⁸ ÖZKAN, a.g.e., s.s:58

Tablo 2.8 : Karşılıklı dağıtım II.Aşama

	Maliyet Merkezleri		Gelir Merkezleri		
	Kat Hizmetleri	Çamaşırhane Hizmetleri	Ortopedi Kliniği	Acil Servis	Toplam
Toplam Maliyetler	40.000	60.000	500.000	500.000	1.100.000
Kat Hizmetlerinin Dağ.	(40.000)	28.000	10.000	2.000	
Dağ. Anahtar (Kg)	12.000	(60.000)	6.000	42.000	
Toplam	12.000	28.000	516.000	544.000	
II. Aşama Dağıtım					
Kat hizmetlerinin II. Dağıtım	(12.000)	-	10.000	2.000	
Çamaşırhane Hizmetlerinin II. Dağıt.		(28.000)	3.500	24.500	
Toplam	-	-	529.500	570.500	1.100.000

Tablo 2.10’da görüldüğü gibi karşılıklı dağıtım sonucunda basit ve kademeli dağıtıma göre ortopedi ve acil servisin maliyetleri farklı sonuçlar vermiştir.

2.8.1.2.4. Matematiksel Dağıtım Yöntemi

Matematiksel dağıtım yönteminde de karşılıklı dağıtımda olduğu gibi hizmet bölümleri arasında karşılıklı ilişkiler söz konusudur. Yani hizmet bölümleri arasındaki hizmet alışverişi dikkate alınmaktadır. Matematiksel dağıtım yöntemi aslında karşılıklı dağıtım yönteminin denklemlerle çözümüdür denilebilir. Çünkü aynı dağıtım yüzdelerini kullanmakta ve her iki dağıtım sonucunda da aralarında önemli bir fark olmamaktadır. Nihayet bu yöntemin uygulanabilmesi için dağıtım anahtarının yüzdelerle ifade edilmesi gerekir. Bu yöntemin kullanılmasında çok sayıda hizmet bölümü ve karşılıklı söz konusu olursa, her hizmet bölümü için birer denklem kurulup çözülmesi gerekir. Çok sayıda denklemin kurulup çözülmesi oldukça zor olacağından bilgisayar programlarından yararlanması yararlı olabilir⁶⁹.

⁶⁹ A.g.e., s.s:59

2.8.1.3. Üçüncü Dağıtım

İkinci dağıtım sonucunda bütün dolaylı maliyetler, esas üretim yerlerine (hasta – yataklı ve yataksız bölümleri) ve yardımcı hizmet bölümlerine dağıtılır. Bu aşamadan sonra bölümsel hizmet maliyetleri tedavi gören hastalara yüklenir. Buna üçüncü dağıtım denir⁷⁰.

2.9. Hastanelerde Safha Ve Sipariş Maliyetleme Yöntemi

Bir işletmede birim maliyetlerin hesabı için uygulanacak maliyet yöntemi, işletmenin büyüklüğüne, genel örgüt yapısına ve üretim tekniğine sıkı sıkıya bağlıdır. Bundan dolayı işletmeler tarafından hazır elbise gibi doğrudan doğruya uygulanacak bir maliyet yöntemi mevcut değildir. Her işletme kendi yapısına uygun maliyet yöntemini bulmak ve onu geliştirmek durumundadır⁷¹.

Hastanelerde hizmet üreten işletmeler olduğundan safha veya sipariş maliyet yöntemlerini uygulayabilirler.

2.9.1. Hastanelerde Safha Maliyet Yöntemi

Bu Yöntem birbirini izleyen ve birbirine bağlı aşamalarda, sürekli olarak ve seri biçimde kitle halinde tek veya birbirine benzer ürün elde edilen işletmelerde, her evrenin giderlerini ayrı bölümler halinde toplamak ve evrede toplanan gider toplamını , o evrede üretilen birim sayısına bölmek suretiyle birim maliyetlerin hesaplanması esasına dayanır. Evre (safha) maliyet yönteminde, belirli bir evreye ilişkin maliyetlerin hesaplanması esastır. Bunun için, her evrede, o evredeki birim maliyeti hesaplamakta, ayrıca önceki evreden devralınan maliyet de hesaba katılarak, o evrenin sonunda üretilen birimlerin toplam maliyeti bulunmaktadır⁷².

Hastanelerde safha maliyet yöntemi, hastanenin belirli bir departmanında üretilen homojen hizmetlerin maliyetinin hesaplanması esnasında kullanılır. Bu departmanlarda oluşan toplam maliyet, dönem boyunca üretilen toplam hizmet sayısına bölünmesi ile birim

⁷⁰ A.g.e., s.s: 62

⁷¹ GÖK, a.g.e., s.s:23

⁷² Nalan AKDOĞAN, **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.s:452

maliyet elde edilir. Bu maliyet ortalama bir maliyettir, bu nedenle bazı hizmetlerin az bazı hizmetlerinde fazla maliyet almasına neden olmaktadır⁷³.

2.9.2. Hastanelerde Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyet yönteminin özelliği her bir sipariş veya iş emrinin ayrı ayrı maliyetlerinin belirlenmesidir. Bu maliyetlemenin yapılabilmesi için, safha maliyetlemesinin tersine, işletmede üretilen ürünlerde homojenlik olmaması gerekir. Yani, ürünler farklı özelliklere sahip olmalıdır. Her hastanın farklı teşhis ve tedavi özellikleri göstermesi sipariş maliyetlemesi için oldukça uygun olarak düşünülebilir⁷⁴.

Her hasta, hastalığın mahiyetine ve tedavi süresine göre sipariş maliyetinin konusu olur. Yatak ücreti, yapılmışsa ameliyat ücreti; ilaç, kan tahlili, röntgen ücretleri ve genel hizmet maliyetleri, hastaneye ödenecek ücretin esasını teşkil eder⁷⁵.

Sipariş maliyet yönteminde her siparişin ayrı ayrı maliyetlemesi esas olduğundan şu işlemlerin sırasıyla yapılması gerekir⁷⁶:

- Her sipariş için doğrudan malzeme maliyetleri izlenir ve kaydedilir.
- Her sipariş için doğrudan personel maliyetleri izlenir ve kaydedilir.
- Her sipariş için bölümsel hizmet maliyetleri sağlık hizmeti kullananlara dağıtılır.

Her hasta bir sipariş olarak kabul edilir ve hastaneye girdiği anda tedavi süreci başlamış olur. Sipariş maliyet yöntemi için öncelikle tıbbi kayıtların tutulduğu bir sipariş kartına ihtiyaç vardır. Diğer endüstrilerde de kullanılan bu doküman, iş emri olarak da adlandırılır. Bu form her sipariş için tüketilen malzeme, işgücü ve bölümsel hizmet maliyetlerini toplamak için kullanılır. Her hasta için kullanılan malzemelerin maliyeti, doğrudan malzeme maliyeti olarak hastanın kartına işlenir. Her bir hasta için harcanılan ve doğrudan ilişki kurabilen personel maliyetleri de, bu karta işlenir. Bölümsel hizmet maliyetleri de birtakım dağıtım

⁷³ NEUMANN,B.R. ve BOLES,K.E.. **Fifth Edition Management Accounting for Healthcare Organizations, Division of Bonus Books**, 1998, s.s:209

⁷⁴ ÖZKAN, a.g.e., s.s:67

⁷⁵ Muzaffer CİVELEK, **Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi Sorular, Sorunlar, Cevaplar**, Kayseri, Erciyes Üniversitesi Yayınları, 1997, s:182

⁷⁶ A.g.e., s:183

anahtarı vasıtasıyla siparişlere yüklenerek Her bir hastanın maliyetinin belirlenmesi tamamlanmış olur⁷⁷.

2.9.3. Safha Ve Sipariş Maliyet Yöntemleri Karşılaştırılması

Safha ve sipariş maliyetlemesiyle ilgili açıklamalar yapıldıktan sonra bu maliyetleme sistemlerinin kısa bir karşılaştırması aşağıdaki gibi rakamlı bir örnekte görülebilir⁷⁸.

Tablo 2.9: Safha Maliyetlemesi Yöntemine Göre Örnek Uygulama

Safha Maliyetlemesi Yöntemine Örnek	Tutar (TL)
Doğrudan Personel Ücretleri	240.000
Ameliyat Malzemesi	2.260.000
Bölümsel Hizmet Maliyetleri	<u>500.000</u>
Toplam Maliyet	3.000.000
Hasta Sayısı	2
Her Hastanın Maliyeti	1.500.000

Tablo 2.10: Sipariş Maliyetlemesi Yöntemine Göre Örnek Uygulama

Sipariş Maliyetlemesi Yöntemine Örnek	Hasta A	Hasta B	Toplam
Doğrudan Personel Ücretleri			240.000
2 saat × 20.000 TL	40.000		
8 saat × 25.000 TL		200.000	
Ameliyat Malzemesi	260.000	2.000.000	2.260.000
Bölümsel Hizmet Maliyetleri	<u>250.000</u>	<u>250.000</u>	<u>500.000</u>
Toplam Maliyet	550.000	2.450.000	3.000.000

⁷⁷ Steven A. FINKLER, **Essentials Of Cost Accounting For Health Care Organizations**, GaithersburgMaryland:Apsen Publishers Inc, s.s: 32 – 33

⁷⁸ A.g.e. s.s:30

Tablo 2.9, ameliyet olan iki hasta için safha maliyetlemesinin basit bir örneğini göstermektedir. Burada ameliyat olan iki hasta için bütün maliyetler toplanmaktadır. Safha maliyetleme yöntemi; malzeme , işgücü ve diğer üretim maliyetlerinin eşit olarak tüketildiğini varsayar. Bu yüzden 3.000.000 TL olan toplam maliyet her bir hastanın maliyetini bulmak için hasta sayısına bölünür.

Tablo 2.10, sipariş maliyetleme yöntemine göre bir örnektir. Bu yaklaşım her bir hasta için kullanılan malzeme ve işçiliklerin belirlenmesini gerektirir. Bu yüzden, maliyetler her hasta için işgücü ve daha az izlenir. Tablodan da anlaşılacağı üzere A hastası B hastasına göre miktar ve maliyet bakımından daha az tıbbi malzeme tüketmiştir. Bunun sonucunda sipariş maliyetleme yöntemiyle safha maliyetleme yönteminin ürettiği maliyet bilgisi arasında bir fark ortaya çıkmıştır.

Safha maliyet yöntemi daha ucuz ve yükü daha az olan bir yöntemdir. Sipariş maliyet yönteminde bilgiler daha doğru ve daha ayrıntılıdır ve karar vermede daha iyidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ÖRNEK BİR UYGULAMA
X ÖZEL HASTANESİ İLE Y DEVLET HASTANESİNİN
MALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Sosyo-Ekonomik kalkınmanın temel göstergelerinden olan sağlık hizmetleri kullanımı giderek artan bir önem kazanmaktadır. Sağlık hizmetlerinin önemli sunucularından biri olan hastanelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, her şeyden önce sağlık bakım hizmetlerini en düşük maliyetle ve maksimum nitelik ve nicelikte üretmelerine, yani kaynaklarını etkin olarak kullanmalarına bağlıdır. Hastane işletmelerinde verilen sağlık bakım hizmetlerinin maliyetlerini hesaplamak ve hastanelerin verimliliğini ölçmek hastanelerin hizmetlerini sürdürebilmeleri için büyük önem arz etmektedir⁷⁹.

Türkiye’de hastane yönetiminin önemli sorunlarından birisi maliyetlerin doğru olarak belirlenmemesidir. Hastane maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesi hem hastanedeki girdilerin planlanması ve kontrol edilmesi, hem de sunulan sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılması bakımından önemlidir. Hastanenin hizmet sunan bütün hizmet merkezlerinin ihtiyaçlarının tespitinde ve sunulan hizmetlerin değerlendirilmesinde maliyetlerin ortaya konulmasına gerek vardır. Hastanelerde hizmet üretim ve sunum maliyetlerinin gerçek anlamda saptanabilmesi, hastanenin maliyet fonksiyonunun belirlenerek yönetim tarafından müdahale edilebilmesi maliyet değişkenlerinin tanımlanmasıyla mümkündür⁸⁰.

Hastane maliyetlerini etkileyen unsurlar olarak; kapasite ve kapasite kullanımı, kullanılan teknoloji, hasta sevk zincirinde yer alan kademe, hizmet sunulan nüfusun yoğunluğu, epidemiyolojik yapısı, sağlık hizmetinin kalitesi ve hastane imajı, başta hekim olmak üzere istihdam edilen sağlık çalışanı ve diğer çalışanlar, hastanenin makine-teçhizat yapısı ve para kaynağı şeklinde sıralamak mümkündür⁸¹.

⁷⁹ Vahit Y., İsmail A., **Hastanelerde Maliyet Performans Analizi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde bir Uygulama**, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:8

⁸⁰ İ.Şahin, **Hastanelerde Birim Çıktı Maliyetin Analizi ve Kapasite Kullanım Faktörünün Maliyetlere Etkisi. Sağlık Bakanlığı Zübeyde Hanım Doğumevi’nde Bir uygulama**. Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi, H.Ü. Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara,1992

⁸¹ S.YILDIRIM, **Sağlık Hizmetlerinde Harcama Maliyetleri**, DPT yayınları yayın no: 2350, Ankara ,Temmuz 1994,

Hastanelerde yapılan bir araştırmada hastane maliyetlerini artırıcı ve verimliliği dūřürücü faktörler olarak: daha az maliyetle dışarıda yaptırılacak işlerin hastanede yaptırılması eğilimi, hastanede gereksiz cerrahi girişimler, bazı gelişmiş olanakların az kullanılması ve emek yoğun teknolojiye bağlılık, bölgesel talep dikkate alınmaksızın hastane büyüklüklerinin tespiti, hekimlerin daha fazla laboratuvar testi yaptırma eğilimleri sıralanmıřtır⁸².

Tezimizin bu bölümü uygulamalı bir çalışmayı amaçlamaktadır. Bunun için X Özel Hastanesi ile Y devlet Hastanesi'nin 2008 yılı giderleri kullanılacaktır.

3.1. X Özel Hastanesi Tanıtımı

X Özel Hastanesi'nin kurulumu, 1989 yılında yer seçimi ile başlayarak, belediyenin onaylaması, ruhsat alımı, yeşil alan düzenlenmesi vb. bürokratik işlemler ve binanın dizayn işlemlerinin tamamlanması süreçlerinden sonra, 1991 yılında Tıp Merkezi adı altında, tomografi ve görüntüleme merkezi olarak hizmet sunmaya başlamıştır.

Hizmet binası, 7000 metrekare alan üzerinde, 2891.05 metrekare A Blok, 963.63 metrekare alan da B Blok olmak üzere, 2 blok halinde kurulmuştur. A Blok, bir bodrum kat olmak üzere 5 kat, 8 blok ta 2 katta oluşmuştur. Hizmet binası tamamlandıktan sonra, öncelikle 1991 yılında, 13 bloğun zemin katı, tomografi ve görüntüleme merkezi olarak faaliyete geçti. Bu zaman içerisinde, 13 personelle ili ve ilçe halkına radyolojik tetkiklerde hizmet sundu. Başta sınırlı bir hizmet sunumu düşünülürken, zamanla artan talep karşısında, hizmet çeşitliliği de arttı. Endoskopi hizmetleri, renkli doppler, laparoskopi, artroskopisi C kollu görüntüleme sistemleri, mamografi, kemik dansitometre ile hizmet sunumuna devam etti.

İlerleyen zaman içerisinde gelişmeye, genişlemeye devam ederek, 15 Aralık 1994 yılında, görüntüleme merkezinden, X Özel Hastanesi olarak, ayakta ve yataklı tedavi hizmeti verilmeye başlanmıştır. İlk başta 89 hasta yatağı (odaların bir kısmı tek kişilik, bir kısmı çift kişilik) ile hizmete başlayan X Özel Hastanesi, gelen hasta portföyünü göz önünde bulundurarak, hem kaliteyi arttırmak, hem de hizmet sunumunu geliştirmek amacıyla, tüm

⁸² I.LEVERSON **Some Policy Implication of Relationship Between Health Services and Health. Inquiry Spring, 16**

odalar tek kişilik, banyo, tuvalet, televizyon, refakatçi koltuğu, giysi dolabı, etajer, vb. bulunan 1. sınıf hasta odası şeklinde, 48 yatak ile hizmet sunumuna devam etmiştir.

Yataklı tedavi hizmete verilmeye başlanmasından sonra, hizmet çeşitliliği de artmıştır, Hastanenin A Bloğunun 4. katında kadın doğum, 3. katında dahiliye, ve koroner yoğun bakım, 2. katta çocuk servisi, mamografi, kemik dansitometre, kuvöz odası, 1. katta cerrahi, zemin katta poliklinikler, laboratuvar, idari birimler ve bodrum katta ise, mutfak, çamaşırhane, arşiv, morg, mescit, eczane ile hizmet sunmaya devam etmiştir. Yaklaşık 6 ay sonra da kardiyooloji ünitesi açılmıştır.

İlk başta 13 personelle hizmet verilen X Özel Hastanesinde, hizmet ağının genişlemesiyle personel istihdam da artmış, 13 personelden, 30 personele istihdam sağlanmıştır.

Daha sonrada yeni ihtiyaçlar doğmuş, yeni kuvöz açılmış, fototerapi alınmış, kadın doğum ünitesine hem yetişkin, hem de çocuk için yoğun bakım ventilatörler alınmıştır. Doğum servisi için cryo cihazı, fetal monitör hizmete girmiş, mevcut video endoskopi gastroskopi ve kolonoskopi sisteminin bazı bölümleri ile acil servis ve koroner yoğun bakım ünitesinin defibrilatörleri yenilenmiştir.

İlerleyen zaman içerisinde, halkına sunmuş olduğu hizmet ağını genişletmek amacıyla, resmi kurumlarla anlaşma yapma yoluna gitmiştir. İlk başta, Emekli Sandığı mensupları ile Devlet Memurlarına ve bunların bakmakla yükümlü oldukları kişilere hizmet vermeye başlanmıştır. Bu zaman içerisinde, hastaneye yeni yatırımlar yapılmış olup, tıbbi cihaz ve ekipman revizyonu yapılmıştır. Tıbbi teknolojinin en son ürünü olan cihazlarla hizmet kalitesi arttırılmıştır. Daha sonra Bağ-kur ile anlaşma yapılarak, Bağ-kur mensuplarına hizmet verilmeye başlanmış olup, ardından SSK ile anlaşma yapılmıştır.

Bugün, SGK kapsamındaki hastalara, çalışan devlet memurları, yurt dışı ve özel sağlık sigortası kapsamındaki hastalara hizmet sunan, İç hastalıkları, Genel cerrahi, Çocuk, Beyin cerrahi, Kadın hastalıkları ve doğum, KBB, Göz, Kardiyooloji, Üroloji, FTR, Radyoloji, Biyokimya, FTR laboratuvarı ve Acil servisin bulunduğu, geniş kapsamlı bir hastane haline gelmiştir. Bünyesinde 15 uzman doktor, 4 pratisyen hekim ve yaklaşık 160 personel istihdam ettirmektedir.

3.1.1. X Özel Hastanesi Personel durum Cetveli:

X Özel Hastanesi'nde 1 dahiliye uzmanı, 1 çocuk hastalıkları uzmanı, 1 beyin cerrahi uzmanı, 1 üroloji uzmanı, 1 göz hastalıkları uzmanı, 1 kardiyoloji uzmanı, 3 kadın hastalıkları ve doğum uzmanı, 1 fizik tedavi ve rehabilitasyon uzmanı, 1 radyoloji uzmanı, 1 biyokimya uzmanı ve 4 acil hekimi olmak üzere toplam 16 uzman hekim bulunmaktadır.

Tablo 3.1: X Özel Hastanesi Personel Durum Cetveli

ÜNVANI	FİLEN ÇALIŞAN
Dahiliye Uzmanı	1
Çocuk Hast. Uzmanı	1
Beyin Cerrahi Uzmanı	1
Üroloji Uzmanı	1
Göz Hast. Uzmanı	1
Kardiyoloji Uzmanı	1
Kadın Hast. Ve Doğum Uzmanı	3
Fizik Tedavi ve Reh. Uzmanı	1
Radyoloji Uzmanı	1
Biyokimya Uzmanı	1
Acil Hekimi	4

X Özel Hastanesi'nde; 1 diyetisyen, 1 eğitim hemşiresi, 1 kadın hastalıkları doğum sorumlusu, 1 dahiliye servis sorumlusu, 1 çocuk servis sorumlusu, 1 cerrahi servis sorumlusu, 1 acil servis sorumlusu, 1 ameliyathane servis sorumlusu, 1 yoğun bakım servis sorumlusu, 1 yeni doğan yoğun bakım sorumlusu, 1 hastane müdürü, 1 hastane müdür yardımcısı, 1 muhasebe müdürü, 1 muhasebe müdür yardımcısı, 1 anlaşmalı kurumlar sorumlusu, 1 halkla ilişkiler sorumlusu ve 1 satın alma müdürü olmak üzere toplam 17 yardımcı sağlık personeli bulunmaktadır.

Tablo 3.2: Yardımcı Sağlık Personeli

ÜNVANI	FİLEN ÇALIŞAN
Diyetisyen	1
Eğitim Hemşiresi	1
Kadın Hast. Doğum Sorumlusu	1
Dahiliye Servis Sorumlusu	1
Çocuk Servis Sorumlusu	1
Cerrahi Servis Sorumlusu	1
Acil Servis Sorumlusu	1
Ameliyathane Sorumlusu	1
Yoğun Bakım Servis Sorumlusu	1
Yeni Doğan Yoğ. Bak. Sor.	1
Hastane Müdürü	1
Hastane Müdür Yardımcısı	1
Muhasebe Müdürü	1
Muhasebe Müdür Yardımcısı	1
Anlaşmalı Kurumlar Sorumlusu	1
Halkla İlişkiler Sorumlusu	1
Satın alma Müdürü	1

3.1.2. X Özel Hastanesi Gider Tablosu

Tablo 3.3: X Özel Hastanesi Bütçe Gider Tablosu

HESAP KODU	HESAP ADI	TOPLAM GİDER
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	111.797,36
255.1911	X ÖZEL HASTANESİ	111.797,36
255.1911.01	TIBBİ DEMİRBAŞLAR	102.753,28
255.1911.02	BİLGİSAYARLAR	2.967,45
255.1911.03	DİĞER DEMİRBAŞLAR	8.099,54
260	HAKLAR HESABI	2.500,00
260.1911	X ÖZEL HASTANESİ	2.500,00
681	ÖNCEKİ DÖN. GİDER VE ZARARLARI(-) HS.	2.245.70
681.1911	X ÖZEL HASTANESİ	2.245.70
681.1911.01	ÖNCEKİ DÖN. GİDER VE ZARARLARI	2.245.70
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	1.905.705,29
740.1911	X ÖZEL HASTANESİ	1.905.705,29
740.1911.01	KIRTASIYE GİDERLERİ	8.457,24
740.1911.02	YAKACAK ALIM GİDERLERİ	96.646,72
740.1911.03	AKARYAKIT YAĞ GİDERLERİ	21.387,60
740.1911.04	TEKSTİL MALZEME GİDERLERİ	317,35
740.1911.05	İLAÇ GİDERLERİ	97.885,75
740.1911.06	HIRDAVAT GİDERLERİ	8.770,65
740.1911.07	TIBBİ MALZEME GİDERLERİ	440.663,47
740.1911.08	DİĞER TÜKETİM MALZEMESİ GİDERLERİ	7.956,85
740.1911.09	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ	93.870,34
740.1911.10	MÜŞAVİR FİRMA VE BİLİRKİŞİ GİDERLERİ	3.455,29
740.1911.11	ELEKTRİK-SU GİDERLERİ	32.657,46
740.1911.12	ULAŞTIRMA-HABERLEŞME GİDERLERİ	23.574,64
740.1911.13	TEMİZLİK HİZMET ALIM GİDERLERİ	375.660,94
740.1911.14	YEMEK HİZMET ALIM GİDERLERİ	401.215,69
740.1911.15	MAK. TEÇHİZAT VE TIBBİ CİHAZ ONARIM GİD.	42.210,72

740.1911.16	BİLGİSAYAR BAKIM ONARIM GİDERLERİ	22.617,52
740.1911.17	YAPI TESİS ONARIM GİDERLERİ	1.752,61
740.1911.18	DİĞER HİZMET GİDERLERİ	193.746,78
740.1911.19	ÜRETİMDE KUL. MAD. DUR. VAR. AMORT GİD.	32.857,67
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.468.565,03
770.1911	X ÖZEL HASTANESİ	1.468.565,03
770.1911.01	MEMUR AYLIK ÜCRET VE TAZMİNAT GİD.	21.756,83
770.1911.02	TEDAVİ YARDIM VE CENAZE GİDERLERİ	107,66
770.1911.03	GEÇİCİ VE SÜREKLİ GÖREV YOLLUKLARI	1.257,48
770.1911.04	EK ÇALIŞMA KARŞILIKLARI	1.011.443,75
770.1911.05	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	8.996,51
770.1911.06	VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	422.215,86
770.1911.07	YÖNETİMDE KUL. MAD. DUR. VARLIK. AMORT.	1.770,00
770.1911.08	ÇEŞİTLİ GİDERLER	1.016,94
	TOPLAM	3.488.567,68

Tablo 3.3.'de görüldüğü gibi X Özel Hastanesi'nde 2008 yılında toplam giderlerin 3.488.567,68 TL olduğunu görüyoruz.

Toplam giderlerin 111.797,36 TL'sinin demirbaşlar hesabına ait olduğunu görüyoruz. Demirbaşlar hesabı içerisinde %91,9'luk kısmını tıbbi demirbaşlar, %2,6'lık kısmını bilgisayarlar ve %7,2'lık kısmını diğer demirbaşlar oluşturmaktadır.

X özel hastanesinin 2008 yılı giderleri incelendiğinde en büyük gider kaleminin 1.905.705,29 TL ile hizmet üretim maliyeti hesabına ait olduğu görülmektedir. Hizmet üretim maliyeti içerisinde 8.457,24 TL kırtasiye giderleri, 96.646,72 TL yakacak alım giderleri, 21.387,60 TL akaryakıt yağ giderleri, 317,35 TL tekstil malzeme giderleri, 97.885,75 TL ilaç giderleri, 8.770,65 TL hırdavat giderleri, 440.663,47 TL tıbbi malzeme giderleri, 7.956,85 TL diğer tüketim malzemesi giderleri, 93.870,34 TL memur ücret ve giderleri, 3.455,29 TL müşavir firma ve bilirkişi giderleri, 32.657,46 TL elektrik-su giderleri, 23.574,64 TL ulaştırma-haberleşme giderleri, 375.660,94 TL temizlik hizmet alım giderleri, 401.215,69 TL yemek hizmet alım giderleri, 42.210,72 TL makine-teçhizat ve tıbbi cihaz onarım giderleri, 22.617,52 TL bilgisayar bakım onarım giderleri, 1.752,61 TL yapı tesis onarım giderleri, 193.746,78 TL diğer hizmet giderleri ve 32.857,67 TL üretimde kullanılan maddi duran

varlıklar amortisman giderleri ter almaktadır. Bu kalemin toplam giderler içindeki payı % 54,6 olmaktadır.

Hastane'de ikinci en büyük gider grubu olarak 1.468.565,03 TL'lık genel üretim giderleri karşımıza çıkmaktadır. Bu giderler toplam içinde % 42 oranında ağırlığa sahiptir.

Bir hastanede önemli bir tutar olacağı tahmin edilebilecek olan tıbbi malzeme giderleri için yapılan harcama 440.663,47 TL olup % 12,6 oranına karşılık gelmektedir.

Hastane için önemli olan bir diğer gider kalemi de ilaç giderleridir. 97.885,75 TL'lık ilaç giderleri % 2,8 oranındadır.

Tablo 3.4: X Özel Hastanesi Hastane Giderlerinin Dağılımı

Gider Kalemleri	Miktar	Toplam %
1.Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
İlaç Giderleri	97.885,75	5,1
Tıbbi Sarf Malzemesi Gid.	440.663,47	23,2
Kırtasiye Gid.	8.457,24	0,44
Diğer Tüketim Malz. Gid.	7.956,85	0,42
2.Personel Giderleri		
Memur Ücret ve Gid.	93.870,34	14,9
3.Genel Üretim Giderleri		
Temizlik Hizmet Alım Giderleri	375.660,94	19,8
Elektrik – Su Giderleri	32.657,46	1,7
Yemek Hizmet Alım Giderleri	401.215,69	21,1
Ulaştırma – Haberleşme Giderleri	23.574,64	1,24
Akaryakıt Giderleri	21.387,60	1,12
Yakacak Alım Giderleri	96.646,72	5,1
Makine Teçhizat ve Tıbbi Cihaz Onarım Gid.	42.210,72	2,22
Bilgisayar Bakım Onarım Gid.	22.617,52	1,19
Yapı Tesis Onarım Gid.	1.752,61	0,09
Üretimde Kullanılan Diğer Hizmet Gid.	193.746,78	10,2
Üretimde Kullanılan Mad. Dur. Var. Amortisman Gid.	32.857,67	1,7
GENEL TOPLAM	1.893.161,7	100

Hastane giderlerinin dağılımı tablosunu inceleyecek olursak Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri içerisinde % 23,2'lik oranla Tıbbi Sarf Malzemesi Giderleri göze çarpmaktadır. Genel Üretim Giderleri içerisinde ise; % 21,1 oranla Yemek Hizmet Alım Giderleri ve %19,8 oranla Temizlik Hizmet Alım Giderleri göze çarpmaktadır.

3.1.3. X Özel Hastanesi Hastane Verileri

3.1.3.1. Hastane Geneli

Tablo 3.5: X Özel Hastanesi Hastane Geneli İle İlgili Bilgiler (2008)

Yatak Sayısı (Kadro) (Fiili)	75 100
Doktor Sayısı (Uzman) (Pratisyen)	15 4
Yatan Hasta Sayısı	1250
Poliklinik Sayısı	48623
Taburcu	1248
Ölen	2
Yatılan Gün Sayısı	8902
Ameliyat Sayısı (Toplam) (Büyük) (Orta) (Küçük)	730 145 375 210
Doğum	200
Ortalama Kalış Günü	4,8
Yatak İşgal Oranı	1,44

Tablodan da görüleceği üzere X Özel Hastanesi'nde 2008 yılında 75 kadro yatağı, 100 fiili yatak bulunmaktadır.

Hastane genelindeki diğer önemli kalem, mevcut doktor sayısının bilinmesidir. Hastanedeki doktor sayısı uzman ve pratisyen doktor olarak iki gruba ayrılmıştır. X Özel Hastanesi'nde 2008 yılında 15 uzman, 4 pratisyen olmak üzere toplam 19 doktor bulunmaktadır.

Bir hastane ile ilgili diğer önemli bir kalem hastanede bir yılda yatan hasta sayısıdır. X Özel Hastanesi'nde 2008 yılında 1250 hasta yatarak sağlık hizmeti almıştır.

Hastane geneli ile ilgili veriler incelenmeye devam edildiğinde doğal olarak toplamları yatan hasta sayısını vermesi gereken iki grup ile daha karşılaşılır: Taburcular ve ölenler. 2008 yılı verilerine baktığımız zaman hastaneden 1248 kişinin taburcu olduğu, 2 hastanın da öldüğü görülür. Bu iki kalamın toplamı 2008 yılı yatan hasta sayısını vermektedir.

Poliklinik sayısına bakıldığı zaman hastanede 2008 yılında 48623 hastaya poliklinik hizmeti verildiği görülür.

Yatılan gün sayısı bakımından hastalar hastanede 8902 gün kalmışlardır.

Ameliyat verilerine bakıldığında X Özel Hastanesi'nde 2008 yılında toplam olarak 730 ameliyat yapıldığı görülmektedir. Bu ameliyatlardan 145'i büyük, 375'i orta ve 210'u de küçük ameliyat olmaktadır.

Hastanede doğumlar incelendiğinde ise, 2008 yılında 200 doğum yapıldığı görülür.

X Özel Hastanesi'nde ortalama kalış gününe bakıldığında, bu oranın 2008 yılında 4,8 olduğu görülmektedir. Yatak işgal oranı da 1,44 olarak görülmektedir.

3.1.3.2. Servisler :

Tablo 3.6: X Özel Hastanesi Servisle İlgili Bilgiler

Servisler	Fiili Yatak Sayısı	Yatan Hasta Sayısı	Has.Ort.Kal.Gün	Yatılan Gün Sayısı
İç Hastalıklar	15	94	2,8	263
Genel Cerrahi	28	380	10,5	3990
Üroloji	10	196	5,4	1058
Çocuk Hastalıkları	12	207	5,7	1180
Kadın – Doğum	20	279	7,7	2148
Kardiyoloji	15	94	2,8	263

Tabloda verilen servislerle ilgili veriler incelendiğinde; iç hastalıklar ve kardiyoloji servislerinin fiili yatak sayılarının eşit olduğu görülmektedir. En fazla yatak kapasitesi olan bölüm 28 fiili yatak sayısı ile genel cerrahi servisedir. Hastanedeki en az yatağı olan servis ise 10 yatak ile üroloji servisedir.

X Özel Hastanesi yatan hasta sayıları incelendiğinde genel cerrahi servisi 3990 hastaya bakarak en fazla sayıda hasta tedavi eden servis olmuştur. İkinci en fazla sayıda hasta tedavi eden servis 2148 hasta sayısı ile kadın – doğum servisi, 1180 hasta sayısı ile çocuk hastalıkları servisi de üçüncü en fazla sayıda hasta tedavi eden servis olmuştur. Hastanede en az sayıda yatan hastası olan servis 263 yatan hasta sayısı ile kardiyoloji servisedir.

3.1.3.3. X Özel Hastanesi Mali Veriler

Tablo 3.7: X Özel Hastanesi Döner Sermaye Bütçesi Giderleri

	2007	%
Memur Ödenekleri	1.128.328,4	51,59
Tedavi Giderleri	107,66	0,05
Büro Giderleri	8.457,24	0,38
Ulaştırma Giderleri	23.574,64	1,07
Malzeme Giderleri	7.956,85	0,36
Yiyecek Giderleri	401.215,69	18,34
Demirbaş Giderleri	111.797,36	5,11
Tıbbi Malz. Giderleri	440.663,47	20,14
Tamir Giderleri	64.828,24	2,96
TOPLAM	2.186.929,55	100,00

X Özel Hastanesi'nin 2008 yılına ait Döner Sermaye Bütçesi Giderleri ve yüzdeleri tabloda verilmiştir.

2008 yılında hastanenin 2.186.929,55 – TL giderinin olduğu görülmektedir. Bu giderler içinde en büyük harcama % 51,59'luk bir orana karşılık gelen 1.128.328,4 – TL ile memur ödeneklerine yapılmıştır.

İkinci önemli harcama % 20,14'lük orana karşılık gelen 440.663,47 – TL ile tıbbi malzeme giderlerine yapılmıştır.

Yiyecek giderleri için yapılan harcama 401.215,69 – TL ile döner sermaye bütçesi giderleri içerisinde % 18,34'lük orana sahiptir.

Diğer giderlere baktığımız zaman; tedavi giderlerinin döner sermaye giderleri içerisinde %0,5, büro giderlerinin %0,38, ulaştırma giderlerinin % 1,07, malzeme giderlerinin % 0,36, demirbaş giderlerinin % 5,11 ve tamir giderlerinin % 2,96 oranlarında dağıldığını görüyoruz.

3.1.3.4. X Özel Hastanesi Maliyetler :

X Özel Hastanesi'nde dışarıdan satın alınan hizmetlerin toplamı aşağıdaki gibidir:

Gıda	: 401.215,69
Yakacak	: 96.646,72
Elektrik – Su	: 32.657,46
Temizlik	: 375.660,94

Bu giderler bölümlere m²'leri oranında bölüştürülür.

Hastanenin toplam m ²	: 7000
Toplam Personel Sayısı	: 33
Toplam Yatan Hasta Sayısı	: 1250

Kadın – Doğum bölümü m ²	: 497
Kadın – Doğum bölümü Personel Sayısı	: 5
Kadın – Doğum bölümü Yatan Hasta Sayısı	: 279

Yukarıdaki veriler doğrultusunda 2008 yılında X Özel Hastanesi'nde dışarıdan satın alınan giderler toplamı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Gıda : 401.215,69

Kadın – Doğum Bölümü Gıda Gideri : $\frac{(279 + 5) \times 401.215,69}{1250 + 33} = 88.811,57$ TL

Yakacak : 96.646,72

$$\text{Kadın – Doğum Bölümü Yakacak Gideri : } \frac{(279 + 5) \times 96.646,72}{1250 + 33} = 21.393,35 \text{ TL}$$

Elektrik – Su : 32.657,46

$$\text{Kadın – Doğum Bölümü Elektrik – Su Gideri : } \frac{(279 + 5) \times 32.657,46}{1250 + 33} = 7.228,93 \text{ TL}$$

Temizlik : 375.660,94

$$\text{Kadın – Doğum Bölümü Temizlik Gideri : } \frac{(279 + 5) \times 375.660,94}{1250 + 33} = 83.154,87 \text{ TL}$$

Hastane genelinde 401.215,69 TL’lik gıda giderinin 88.811,57 TL’ si, 96.646,72 TL’lik yakacak giderinin 21.393,35 TL’si, 32.657,46 TL’lik elektrik – su giderinin 7.228,93 TL’si 375.660,94 TL’lik temizlik giderinin 83.154,87 TL’si Kadın – Doğum bölümüne aittir.

Hastanede hizmet sunulan servislerde kullanılan her bir yatağın hastaneye belirli bir maliyeti bulunmaktadır.

$$\text{Yatak Maliyeti} = \frac{\text{Toplam Yatan Hasta Servis Giderleri}}{\text{Fiili Yatak Sayısı}}$$

Formülü ile yatak maliyetini hesaplayabiliriz.

O halde, X Özel Hastanesi’nin 2008 yılı yatak maliyeti;

$$\text{Yatak Maliyeti} = \frac{1.965.353,38}{100} = 19.653,53 - \text{TL}$$

olarak hesaplanır. Bu durumda X Özel Hastanesi’nde bir yatağın maliyeti 19.653,53 – TL’dir.

Bir hastanede maliyetinin hesaplanması gereken ikinci önemli unsur hastanede yatan hastalar olmaktadır. Yatan bir hastanın bir yıl içinde hastaneye yarattığı gider;

$$\text{Hasta Maliyeti} = \frac{\text{Toplam Yatan Hasta Servisleri Giderleri}}{\text{Yatan Hasta Sayısı}}$$

Formülü ile hesaplanabilir.

X Özel Hastanesi'nin 2008 yılı hasta maliyeti;

$$\text{Hasta Maliyeti} = \frac{1.965.353,38}{1250} = 1.572,28 - \text{TL}$$

Olarak hesaplanır.

Hastanede yatarak tedavi olan hastaların yatılan gün maliyeti;

$$\text{Yatılan Gün Maliyeti} = \frac{\text{Toplam Yatan Hasta Servisleri Giderleri}}{\text{Yatılan Gün Sayısı}}$$

Formülü ile hesaplanır.

Bu durumda X Özel Hastanesi'nin 2008 yılı yatılan gün maliyeti;

$$\text{Yatılan Gün Maliyeti} = \frac{1.965.353,38}{8902} = 220,77 - \text{TL}$$

Olarak hesaplanır.

3.2. Y Devlet Hastanesinin Tanıtımı :

Y devlet hastanesinin kuruluşu, 1983 yılında yer seçimi ile başlayarak bürokratik işlemlerinde tamamlanmasıyla 1987 yılında hizmet sunmaya başlamıştır. Toplam arsası 50 dönümü bulan hastanenin hizmet binalarının oturma alanı 5000 m² dir.

İç hastalıkları, genel cerrahi, üroloji, radyoloji, ortopedi, biyokimya, çocuk, kadın hastalıkları ve doğum bölümleri, laboratuvar ve acil servisi ile hizmet vermektedir.

Bünyesinde 11 uzman doktor, 8 pratisyen hekim, 36 hemşire, 9 ebe ve 88 yardımcı personelle toplamda 152 personel istihdam ettirmektedir.

3.2.1. Y Devlet Hastanesi Personel durum Cetveli:

Tablo 3.8: Y Devlet Hastanesi Personel Durum Cetveli

ÜNVANI	FİİLEN ÇALIŞAN
İç Hastalıkları Uzmanı	2
Genel Cerrahi Uzmanı	2
Üroloji Uzmanı	1
Radyoloji Uzmanı	1
Ortopedi Uzmanı	1
Anestezi Uzmanı	1
Biyokimya Uzmanı	1
Çocuk Hast. Uzmanı	1
Kadın Hast. Ve Doğum Uzmanı	1
Part-Time Çalışan	2
Pratisyen Hekim	8
Hemşire	36
Ebe	9

Y Devlet Hastanesi'nde; 2 iç hastalıkları uzmanı, 2 genel cerrahi uzmanı, 1 üroloji uzmanı, 1 radyoloji uzmanı, 1 ortopedi uzmanı, 1 anestezi uzmanı, 1 biyokimya uzmanı, 1

çocuk hastalıkları uzmanı, 1 kadın hastalıkları ve doğum uzmanı, 2 part time çalışan, 8 pratisyen hekim, 36 hemşire ve 9 ebe olmak üzere toplam 66 fiilen çalışan personel bulunmaktadır.

Tablo 3.9: Yardımcı Sağlık Personeli

ÜN VANI	FİİLEN ÇALIŞAN
Anestezi Teknisyeni	6
Diyetisyen	1
Diş Protez Tek.	1
Diş Hekimi	5
Eczacı	1
Lab. Tek.	8
Odyometri Tek.	1
Röntgen Tek.	5
Toplum Sağlığı Memuru	12
Sağlık Memuru (Tıbbi Sek.)	1
İlk ve Acil Yardım Tek.	1
Ambar Memuru	1
Ayniyat Saymanı	1
Hastane Müdür Yrd.	1
Memur	8
Şef	2
Veri Haz.Kont.İşl.	4
Daktiloğraf	1
Şoför	7
Teknisyen	6
Bekçi	1
Hizmetli	12
Terzi	1
Teknisyen Yrd.	1

Tablo 3.8.'de de görüldüğü gibi Y Devlet Hastanesi'nde 6 anestezi teknisyeni, 1 diyetisyen, 1 diş protez teknisyeni, 5 diş hekimi, 1 eczacı, 8 laboratuvar teknisyeni, 1 odyometri teknisyeni, 5 röntgen teknisyeni, 12 toplum sağlığı memuru, 1 sağlık memuru, 1 ilk ve acil yardım teknikeri, 1 ambar memuru, 1 ayniyat saymanı, 1 hastane müdür yardımcısı, 8 memur, 2 şef, 4 veri hazine kontrol işletmeni, 1 daktilograf, 7 şoför, 6 teknisyen, 1 bekçi, 12 hizmetli, 1 terzi, 1 teknisyen yardımcısı olmak üzere toplam 88 yardımcı sağlık personeli bulunmaktadır.

3.2.2. Y Devlet Hastanesi Gider Tablosu:

Tablo 3.10: Y Devlet Hastanesi Bütçe Gider Tablosu

HESAP KODU	HESAP ADI	TOPLAM GİDER
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	110.342,96
255.1911	Y DEVLET HASTANESİ	110.342,96
255.1911.01	TIBBİ DEMİRBAŞLAR	97.858,90
255.1911.02	BİLGİSAYARLAR	4.384,52
255.1911.03	DİĞER DEMİRBAŞLAR	8.099,54
260	HAKLAR HESABI	1.000,00
260.1911	Y DEVLET HASTANESİ	1.000,00
681	ÖNCEKİ DÖN. GİDER VE ZARARLARI(-) HS.	6.162,36
681.1911	Y DEVLET HASTANESİ	6.162,36
681.1911.01	ÖNCEKİ DÖN. GİDER VE ZARARLARI	6.162,36
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	2.136.110,33
740.1911	Y DEVLET HASTANESİ	2.136.110,33
740.1911.01	KIRTASIYE GİDERLERİ	12.057,41
740.1911.02	YAKACAK ALIM GİDERLERİ	130.032,26
740.1911.03	AKARYAKIT YAĞ GİDERLERİ	49.261,29
740.1911.04	TEKSTİL MALZEMEGİDERLERİ	210,60
740.1911.05	İLAÇ GİDERLERİ	138.334,66
740.1911.06	HIRDAVAT GİDERLERİ	15.858,17

740.1911.07	TIBBİ MALZEME GİDERLERİ	504.240,96
740.1911.08	DİĞER TÜKETİM MALZEMESİ GİDERLERİ	16.448,70
740.1911.09	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ	134.103,99
740.1911.10	MÜŞAVİR FİRMA VE BİLİRKİŞİ GİDERLERİ	2.065,00
740.1911.11	ELEKTRİK-SU GİDERLERİ	43.712,26
740.1911.12	ULAŞTIRMA-HABERLEŞME GİDERLERİ	30.956,73
740.1911.13	TEMİZLİK HİZMET ALIM GİDERLERİ	338.981,34
740.1911.14	YEMEK HİZMET ALIM GİDERLERİ	353.976,23
740.1911.15	MAK. TEÇHİZAT VE TIBBİ CİHAZ ONARIM GİD.	37.277,36
740.1911.16	BİLGİSAYAR BAKIM ONARIM GİDERLERİ	36.316,24
740.1911.17	YAPI TESİS ONARIM GİDERLERİ	2.429,62
740.1911.18	DİĞER HİZMET GİDERLERİ	242.421,72
740.1911.19	ÜRETİMDE KUL. MAD. DUR. VAR. AMORT GİD.	47.425,79
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.217.399,87
770.1911	Y DEVLET HASTANESİ	2.217.399,87
770.1911.01	MEMUR AYLIK ÜCRET VE TAZMİNAT GİD.	32.961,39
770.1911.02	TEDAVİ YARDIM VE CENAZE GİDERLERİ	213,42
770.1911.03	GEÇİCİ VE SÜREKLİ GÖREV YOLLUKLARI	2.622,23
770.1911.04	EK ÇALIŞMA KARŞILIKLARI	1.853.307,75
770.1911.05	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	14.632,88
770.1911.06	VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	310.809,80
770.1911.07	YÖNETİMDE KUL.MAD.DUR.VARLIK AMORT.	1.000,00
770.1911.08	ÇEŞİTLİ GİDERLER	1.852,40
	TOPLAM	4.471.015,52

Tablo 3.9.'da görüldüğü gibi Y Devlet Hastanesi'nde 2008 yılında toplam giderlerin 4.471.015,52 TL olduğunu görüyoruz.

Toplam giderlerin 110.342,96 TL' sini demirbaşlar hesabı oluşturmaktadır. Demirbaşlar hesabı içerisinde %88,6'lık kısmını tıbbi demirbaşlar hesabı, %3,9'luk kısmını bilgisayarlar ve % 7,3'lük kısmını diğer demirbaşlar oluşturmaktadır.

2008 yılında Y devlet hastanesinin giderleri incelendiğinde en büyük gider kaleminin

2.217.399,87

Gider Kalemleri	Miktar	Toplam %
-----------------	--------	----------

YTL ile genel yönetim giderleri

hesabına ait olduğu görülmektedir. Bu giderler toplam giderler içinde % 49,5 oranına sahiptir.

Genel yönetim giderleri hesabı içerisinde ek çalışma karşılıkları %83'lük oranla bu gider grubu içerisinde en büyük payı almıştır.

Hizmet üretim maliyeti hesabı 2.136.110,33 TL, ve % 47,7 oranıyla ikinci en büyük gider grubu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Y devlet hastanesinin tıbbi malzeme giderleri 504.240,96 TL ile toplam giderler içerisinde % 11,2 oranındadır, ilaç giderleri ise 138.334,66 TL ile % 3 oranındadır.

1.Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
İlaç Giderleri	138.334,66	6,5
Tıbbi Sarf Malzemesi Gid.	504.240,96	23,8
Kırtasiye Gid.	12.057,41	0,5
Diğer Tüketim Malz. Gid.	16.448,70	0,7
2.Personel Giderleri		
Memur Ücret ve Gid.	134.103,99	6,3
3.Genel Üretim Giderleri		
Temizlik Hizmet Alım Giderleri	338.981,34	16
Elektrik – Su Giderleri	43.712,26	2
Yemek Hizmet Alım Giderleri	353.976,23	16,7
Ulaştırma – Haberleşme Giderleri	30.956,73	1,4
Akaryakıt Giderleri	49.261,29	2,3
Yakacak Alım Giderleri	130.032,26	6,1
Makine Teçhizat ve Tıbbi Cihaz Onarım Gid.	37.277,36	1,7
Bilgisayar Bakım Onarım Gid.	36.316,24	1,7
Yapı Tesis Onarım Gid.	2.429,62	0,11
Üretimde Kullanılan Diğer Hizmet Gid.	242.421,72	11,4
Üretimde Kullanılan Mad. Dur. Var. Amortisman Gid.	47.425,79	2,2
GENEL TOPLAM	2.117.976,06	100

Tablo 3.11: Y Devlet Hastanesi Hastane Giderlerinin Dağılımı

Hastane giderlerinin dağılımı tablosunu inceleyecek olursak Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri içerisinde % 23,8'lik oranla Tıbbi Sarf Malzemesi Giderleri göze çarpmaktadır. Genel Üretim Giderleri içerisinde ise; % 16,7 oranla Yemek Hizmet Alım Giderleri ve %16 oranla Temizlik Hizmet Alım Giderleri göze çarpmaktadır.

3.2.3. Y Devlet Hastanesi Hastane Verileri

3.2.3.1. Hastane Geneli

Tablo 3.12 : Y Devlet Hastanesi Hastane Geneli İle İlgili Bilgiler (2008)

Yatak Sayısı (Kadro) (Fiili)	110 126
Doktor Sayısı (Uzman) (Pratisyen)	8 9
Yatan Hasta Sayısı	1843
Poliklinik Sayısı	152411
Taburcu	1819
Ölen	5
Yatılan Gün Sayısı	10217
Ameliyat Sayısı (Toplam) (Büyük) (Orta) (Küçük)	1029 182 475 372
Doğum	103
Ortalama Kalış Günü	5,6
Yatak İşgal Oranı	22,2

Tablodan da görüleceği üzere Y Devlet Hastanesi'nde 2008 yılında 110 kadro yatağı, 126 fiili yatak bulunmaktadır.

Hastane genelindeki diğer önemli kalem, mevcut doktor sayısının bilinmesidir. Hastanedeki doktor sayısı uzman ve pratisyen doktor olarak iki gruba ayrılmıştır. Y Devlet Hastanesi'nde 2008 yılında 8 uzman, 9 pratisyen olmak üzere toplam 17 doktor bulunmaktadır.

Bir hastane ile ilgili diğer önemli bir kalem hastanede bir yılda yatan hasta sayısıdır. Y Devlet Hastanesi'nde 2008 yılında 1843 hasta yatarak sağlık hizmeti almıştır.

Hastane geneli ile ilgili veriler incelenmeye devam edildiğinde doğal olarak toplamları yatan hasta sayısını vermesi gereken iki grup ile daha karşılaşılır: Taburcular ve ölenler. 2008 yılı verilerine baktığımız zaman hastaneden 1819 kişinin taburcu olduğu, 5 hastanın da öldüğü görülür. Bu iki kalamın toplamı 1824 olup, aynı yıldaki yatan hasta sayısından az olduğu görülmektedir. Aradaki bu 19 hastalık farkın başlıca iki nedeni olduğu tespit edilmiştir. Bunlar; ekonomik durumu kötü olup hastane giderlerini ödeyemeyerek hastaların yakınları tarafından kaçırılmaları yani hastane kaçakları ve yıl sonu sayımında tedavileri sürmesi nedeniyle hastanede kalmak zorunda olanlar ve hastane yönetiminin yaptığı istatistikî hesaplama hatalarıdır.

Poliklinik sayısına bakıldığı zaman hastanede 2008 yılında 152411 hastaya poliklinik hizmeti verildiği görülür.

Yatılan gün sayısı bakımından hastalar hastanede 10217 gün kalmışlardır.

Ameliyat verilerine bakıldığında Y Devlet Hastanesi'nde 2008 yılında toplam olarak 1029 ameliyat yapıldığı görülmektedir. Bu ameliyatlardan 182'si büyük, 475'i orta ve 372'si de küçük ameliyat olmaktadır.

Hastanede doğumlar incelendiğinde ise, 2008 yılında 103 doğum yapıldığı görülür.

Y Devlet Hastanesi'nde ortalama kalış gününe bakıldığında, bu oranın 2008 yılında 5,6 olduğu görülmektedir. Yatak işgal oranı da 22,2 olarak görülmektedir.

3.2.3.2: Servisler

Tablo 3.13: Y Devlet Hastanesi Servisle İlgili Bilgiler

Servisler	Fiili Yatak Sayısı	Yatan Hasta Sayısı	Has.Ort.Kal.Gün	Yatılan Gün Sayısı
İç Hastalıklar	25	416	11,7	4904
Genel Cerrahi	31	417	7,9	1715
Üroloji	10	340	4,3	1522
Çocuk Hastalıkları	25	445	3,9	1674
Kadın – Doğum	25	140	1,2	164

Tabloda verilen servislerle ilgili veriler incelendiğinde; iç hastalıklar, çocuk hastalıkları ve kadın – doğum servislerinin fiili yatak sayılarının eşit olduğu görülmektedir. En fazla yatak kapasitesi olan bölüm 31 fiili yatak sayısı ile genel cerrahi servisedir. Hastanedeki en az yatağı olan servis ise 10 yatak ile üroloji servisedir.

Y Devlet Hastanesi yatan hasta sayıları incelendiğinde çocuk hastalıkları servisi 445 hastaya bakarak en fazla sayıda hasta tedavi eden servis olmuştur. İkinci en fazla sayıda hasta tedavi eden servis 417 hasta sayısı ile genel cerrahi servisi, 416 hasta sayısı ile iç hastalıklar servisi de üçüncü en fazla sayıda hasta tedavi eden servis olmuştur. Hastanede en az sayıda yatan hastası olan servis kadın – doğum servisedir.

3.2.3.3: Y Devlet Hastanesi Mali Veriler

Tablo 3.14: Y Devlet Hastanesi Döner Sermaye Bütçesi Giderleri

	2007	%
Memur Ödenekleri	2.022.995,36	64,73
Tedavi Giderleri	213,42	0,05
Büro Giderleri	12.057,41	0,38
Ulaştırma Giderleri	30.956,73	0,99
Malzeme Giderleri	16.448,7	0,52
Yiyecek Giderleri	353.976,23	11,32
Demirbaş Giderleri	110.342,96	3,53
Tıbbi Malz. Giderleri	504.240,96	16,13
Tamir Giderleri	73.593,6	2,35
TOPLAM	3.124.825,37	100,00

Y Devlet Hastanesi'nin 2008 yılına ait Döner Sermaye Bütçesi Giderleri ve yüzdeleri tabloda verilmiştir.

2008 yılında hastanenin 3.124.825,37 – TL giderinin olduğu görülmektedir. Bu giderler içinde en büyük harcama % 64,73'lük bir orana karşılık gelen 2.022.995,36 – TL ile memur ödeneklerine yapılmıştır.

İkinci önemli harcama % 16,13'lük orana karşılık gelen 504.240,96 – TL ile tıbbi malzeme giderlerine yapılmıştır.

Yiyecek giderleri için yapılan harcama 353.976,23 – TL ile döner sermaye bütçesi giderleri içerisinde % 11,32’lik orana sahiptir.

Diğer giderlere baktığımız zaman; tedavi giderlerinin döner sermaye giderleri içerisinde %0,5, büro giderlerinin %0,38, ulaştırma giderlerinin % 0,99, malzeme giderlerinin % 0,52, demirbaş giderlerinin % 3,53 ve tamir giderlerinin % 2,35 oranlarında dağıldığını görüyoruz.

3.2.3.4. Y Devlet Hastanesi Maliyetler :

X Özel Hastanesi’nde dışarıdan satın alınan hizmetlerin toplamı aşağıdaki gibidir:

Gıda	: 353.976,23
Yakacak	: 130.032,26
Elektrik – Su	: 43.712,26
Temizlik	: 338.981,34

Bu giderler bölümlere m²’leri oranında bölüştürülür.

Hastanenin toplam m ²	: 5000
Toplam Personel Sayısı	: 152
Toplam Yatan Hasta Sayısı	: 1843

Kadın – Doğum bölümü m ²	: 372
Kadın – Doğum bölümü Personel Sayısı	: 12
Kadın – Doğum bölümü Yatan Hasta Sayısı	: 197

Yukarıdaki veriler doğrultusunda 2008 yılında Y Devlet Hastanesi’nde dışarıdan satın alınan giderler toplamı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Gıda : 353.976,23

Kadın – Doğum Bölümü Gıda Gideri : $(197 + 12) \times 353.976,23 = 37.083,22$ TL

$$1843 + 152$$

Yakacak : 130.032,26

$$\text{Kadın – Doğum Bölümü Yakacak Gideri : } \frac{(197 + 12) \times 130.032,26}{1843 + 152} = 13.622,42 \text{ TL}$$

Elektrik – Su : 43.712,26

$$\text{Kadın – Doğum Bölümü Elektrik – Su Gideri : } \frac{(197 + 12) \times 43.712,26}{1843 + 152} = 4.579,37 \text{ TL}$$

Temizlik : 338.981,34

$$\text{Kadın – Doğum Bölümü Temizlik Gideri : } \frac{(197 + 12) \times 338.981,34}{1843 + 152} = 35.512,33 \text{ TL}$$

Hastane genelinde 353.976,23 TL'lik gıda giderinin 37.083,22 TL'si, 130.032,26 TL'lik yakacak giderinin 13.622,42 TL'si, 43.712,26 TL'lik elektrik – su giderinin 4.579,37 TL'si 338.981,34 TL'lik temizlik giderinin 35.512,33 TL'si Kadın – Doğum bölümüne aittir.

Hastanede hizmet sunulan servislerde kullanılan her bir yatağın hastaneye belirli bir maliyeti bulunmaktadır.

$$\text{Yatak Maliyeti} = \frac{\text{Toplam Yatan Hasta Servisleri Giderleri}}{\text{Fiili Yatak Sayısı}}$$

Formülü ile yatak maliyetini hesaplayabiliriz.

O halde, Y Devlet Hastanesi'nin 2008 yılı yatak maliyeti;

$$\text{Yatak Maliyeti} = \frac{2.514.640,32}{126} = 19.957,46 - \text{TL}$$

olarak hesaplanır. Bu durumda Y Devlet Hastanesi'nde bir yatağın maliyeti 19.957,46 – TL'dir.

Bir hastanede maliyetinin hesaplanması gereken ikinci önemli unsur hastanede yatan hastalar olmaktadır. Yatan bir hastanın bir yıl içinde hastaneye yarattığı gider;

$$\text{Hasta Maliyeti} = \frac{\text{Toplam Yatan Hasta Servisleri Giderleri}}{\text{Yatan Hasta Sayısı}}$$

Formülü ile hesaplanabilir.

Y Devlet Hastanesi'nin 2008 yılı hasta maliyeti;

$$\text{Hasta Maliyeti} = \frac{2.514.640,32}{1843} = 1.364,42 - \text{TL}$$

Olarak hesaplanır.

Hastanede yatarak tedavi olan hastaların yatılan gün maliyeti;

$$\text{Yatılan Gün Maliyeti} = \frac{\text{Toplam Yatan Hasta Servisleri Giderleri}}{\text{Yatılan Gün Sayısı}}$$

Formülü ile hesaplanır.

Bu durumda Y Devlet Hastanesi'nin 2008 yılı yatılan gün maliyeti;

$$\text{Yatılan Gün Maliyeti} = \frac{2.514.640,32}{10217} = 246,12 - \text{TL}$$

Olarak hesaplanır.

SONUÇ

Sağlık hizmeti doğası itibariyle vazgeçilemeyecek ve ertelenemeyecek bir hizmet türüdür. Bu sebeple toplum ve bireylerin sağlığı ve tatmini açısından sağlık hizmeti veren işletmelerin iyi yönetilmesi gerekmektedir. Sağlık işletmeleri kendileri için ayrılan kıt ve yetersiz kaynakları en yüksek faydayı sağlayacak şekilde kullanmalıdırlar. Bunun içinde maliyetlerin kontrol altına alınması gerekmektedir. Maliyetlerin kontrol altına alınması ve uygun maliyetle hizmet sunulması hem devlet hem de özel sektör sağlık kuruluşları için önemlidir.

Tezimiz ile amaçlanan özel hastaneler ile devlet hastanelerinde yapılan maliyetler karşılaştırıldığında X Özel Hastanesinin 2008 yılı yıllık maliyetlerinin 3.488.567,68 TL, Y Devlet Hastanesi'nin 2008 yılı yıllık maliyetlerinin 4.471.015,52 TL olduğunu görüyoruz. X Özel Hastanesi'nin maliyetlerinin Y Devlet Hastanesi'nin maliyetlerine göre % 21 oranında daha az olduğu görülmektedir.

X Özel Hastanesi 2008 yılı döner sermaye bütçesi giderleri incelendiğinde hastanenin 2007 yılında 2.186.929,55 TL giderinin olduğu görülmektedir. Bu giderlerin % 51,59'unu memur ödenekleri oluşturmaktadır. Y Devlet Hastanesi 2008 yılı döner sermaye bütçesi giderlerine baktığımız zaman toplam 3.124.825,37 TL, bu giderlerin de % 64,73'ünün memur ödenekleri olduğunu görüyoruz.

Her iki hastanenin de maliyetlerini incelemeye devam ettiğimiz zaman; X Özel Hastanesi'nin 2008 yılı yatak maliyetinin 40.944,86 TL, Y Devlet Hastanesi'nin ise 19.957,46 TL olduğunu görüyoruz. X Özel Hastanesi'nin yıllık maliyetinin Y Devlet Hastanesi'nin yıllık maliyetlerine göre % 21 oranında az olmasına rağmen iki hastanenin yatak maliyetleri arasında 303,93 TL'lik bir fark olduğunu görüyoruz.

Mevcut hastanelerimizin hasta maliyetlerine baktığımız zaman; X Özel Hastanesi'nin 2008 yılı hasta maliyetinin 1.572,28 TL, Y Devlet hastanesinin 2008 yılı hasta maliyetinin

1.364,42 TL olduğunu görüyoruz. X Özel Hastanesi'nin yıllık hasta maliyeti ile Y Devlet Hastanesi'nin yıllık hasta maliyeti arasında 207,86 TL'lik bir fark olduğunu görüyoruz.

Hastanede yatarak tedavi olan hastaların yatılan gün maliyetlerine bakarsak; X Özel Hastanesi'nin 2008 yılı yatılan gün maliyeti 220,77 TL, Y Devlet Hastanesi'nin 2008 yılı yatılan gün maliyeti 246,12 TL olduğunu görüyoruz. X Özel Hastanesi'nin yatılan gün maliyeti Y Devlet Hastanesi'nden 25,35 TL daha az olduğunu görüyoruz.

X Özel Hastanesi'nin bütçe gider tablosunu inceleyecek olursak hizmet üretim maliyeti hesabı içerisinde tıbbi malzeme giderleri, temizlik hizmet alım giderleri ve yemek hizmet alım giderleri dikkatimizi çekmektedir. Sağlık işletmeleri için zorunlu ve herhangi bir şekilde kısıtlamaya gidilemeyecek ihtiyaç olan tıbbi malzeme giderleri azaltılamaz fakat tıbbi malzemelerin kullanımına dikkat edilebilir. Yani gereksiz ve fazla kullanımdan kaçınılmalıdır. Ancak temizlik ve yemek hizmet alım giderleri için yapılan harcamalar daha kontrollü bir şekilde yapılabilir.

Y Devlet Hastanesi'nin bütçe gider tablosunu inceleyecek olursak burada da hizmet üretim maliyeti hesabının toplam maliyet içinde önemli bir paya sahip olduğunu görüyoruz. Yine tıbbi malzeme giderleri, temizlik hizmet alım giderleri ve yemek hizmet alım giderlerinin yüksek olduğunu görüyoruz.

Her iki hastanenin de genel yönetim giderleri hesabında personel için ayrılan ek çalışma karşılıkları bu gider türü içerisinde göze çarpmaktadır.

	X Özel Hastanesi	Y Devlet Hastanesi
Gıda	88.811,57	37.083,22
Yakacak	21.393,35	13.622,42
Elektrik – Su	7.228,93	4.579,37
Temizlik	83.154,87	35.512,33

X Özel Hastanesi ve Y Devlet Hastanesi'nin genel giderlerini her iki hastanenin de Kadın – Doğum bölümleri bazında inceledik ve yukarıdaki verileri elde ettik. Özel hastanede

devlet hastanesine göre kadın – doğum servisinde 2.3 kat fazla gıda ve temizlik gideri,1.5 kat fazla yakacak ve elektrik – su gideri yapılmıştır.

Her iki hastanenin de verilerini inceledik. Asıl amacı kar elde etmek olan özel hastanelerin de, kar amacı gütmeyen daha ziyade halka hizmet sunmak amacındaki kamu hastanelerinin de yıl içindeki maliyetlerini gördük. Amaç ne olursa olsun daha etkin bir maliyet muhasebesi sistemi ile sağlık sektörünün devlet ekonomisi içerisindeki yükü azaltılmaya çalışılmalıdır.

Hastanelere sunabileceğimiz öneriler;

- 1) Yıl içerisindeki toplam hasılat – toplam gidere dayalı muhasebe sisteminden, her hastayı maliyetleyecek bir muhasebe sistemine geçilebilir.
- 2) Düzenli ve uygun bir maliyetleme modeli kullanılmalıdır. Aksi takdirde özellikle kamu hastanelerinde verimsizlik ve israf artar.
- 3) Tıbbi malzeme israfının önlenmesi için hasta başına düşen ortalama fiyatların hasta birim fiyatları ile karşılaştırılabilir.
- 4) Özellikle kamu hastanelerinde tepe yönetime bağlı iç kontrol sistemi geliştirilmeli ve yapılan harcamalar ile kullanılan malzemeler kontrollü bir şekilde yapılmalıdır.

EKLER

Ek 1

6 Gelir Tablosu Hesapları⁸³

- 60. Brüt Satışlar
- 600. Yurtiçi Satışlar
- 601. Yurtdışı Satışlar
- 602. Diğer Gelirler

- 61. Satış İndirimleri (-)
- 610. Satıştan İadeler (-)
- 611. Satış İskontoları (-)
- 612. Diğer İndirimler (-)

- 62. Satışların Maliyeti (-)
- 620. Satılan Mamüller Maliyeti (-)
- 621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
- 622. Satılan Hizmet Maliyeti
- 623. Diğer Satışların Maliyeti

- 63. Faaliyet Giderleri
- 630. Araştırma ve Geliştirme Gider (-)
- 631. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider (-)
- 632. Genel Yönetim Giderleri (-)

⁸³ KARASİOĞLU, a.g.e. s.s:62,63

- 64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar
- 640. İştiraklerden Temettü Gelirleri
- 641. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
- 642. Faiz Gelirleri
- 643. Komisyon Gelirleri
- 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar
- 645. Menkul Kıymet Satış Karları
- 646. Kambiyo Karları
- 647. Reeskont Faiz Gelirleri
- 648. Enflasyon Düzeltmesi Karları
- 649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar

- 65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar
- 653. Komisyon Giderleri (-)
- 654. Karşılık Giderleri
- 655. Menkul Kıymet Satış Zararları (-)
- 656. Kambiyo Zararları
- 657. Reeskont Faiz Giderleri (-)
- 658. Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)
- 659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)

- 66. Finansman Giderleri
- 660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
- 661. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

- 67. Olağandışı Gelir ve Karlar
- 671. Önceki Dönem Gelir ve Karları
- 679. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar

- 68. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)
- 680. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)
- 681. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)
- 689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)

- 69. Dönem Net Kar veya Zararı
- 690. Dönem Karı veya Zararı
- 691. Dönem Karı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)
- 692. Dönem Net Karı veya Zararı
- 697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme
- 698. Enflasyon Düzeltme

7 Maliyet Hesapları⁸⁴

- 70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
- 700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
- 701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

- 71. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı
- 712. Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı
- 713. Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı

- 72. Direkt İşçilik Giderleri
- 720. Direkt İşçilik Giderleri
- 721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
- 722. Direkt İşçilik Ücret Farkları
- 723. Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

- 73. Genel Üretim Giderleri
- 730. Genel Üretim Giderleri
- 731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
- 734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

- 74. Hizmet Üretim Maliyeti

⁸⁴ KARASİOĞLU, a.g.e. s.s:64,65

- 740. Hizmet Üretim Maliyeti
- 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
- 742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesaplar
- 75. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 751. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 752. Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları

- 76. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 760. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 761. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 762. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı

- 77. Genel Yönetim Giderleri
- 770. Genel Yönetim Giderleri
- 771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı

- 78. Finansman Giderleri
- 780. Finansman Giderleri
- 781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
- 782. Finansman Giderleri Fark Hesabı

Ek 2**X SAĞLIK İŞLETMESİ TEK DÜZEN HESAP PLANI**

100	KASA
100.01	Merkez Kasa
100.01.001	YTL Kasa
100.01.002	USD Kasa
100.01.003	EURO Kasa
101	ALINAN ÇEKLER
101.01	YTL Çekler
101.01.001	Cüzdandaki YTL Çekler
101.01.002	Tahsildeki YTL Çekler
102	BANKALAR
102.01	Vadesiz YTL
102.01.001	Ziraat Bankası Şubesi nolu hesap
102.01.002	İş Bankası Şubesi nolu hesap
102.02	Vadeli YTL
102.02.001	Ziraat Bankası Şubesi nolu hesap
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ
103.01	YTL Çekler
103.01.001	Merkez Çekler
103.02	Döviz Çekler
103.02.001	Merkez Çekler
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER
108.01	Kredi Kartı Slipleri
108.01.001	Ziraat Bankası Pos Şubesi nolu hesap
108.01.002	İş Bankası Pos Şubesi nolu hesap

108.02	Yoldaki Paralar
110	HİSSE SENETLERİ
111	ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
112	KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
118	DİĞER MENKUL KIYMETLER
119	MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI
120	ALICILAR
120.01	Resmi Kurumlar
120.01.001	Köy Hizmetleri Araştırma
120.02	Diğer Kurumlar
120.03	T.C.Emekli Sandığı
120.04	Bağ-Kur
120.05	SSK
120.06	Özel Sigortalar
120.06.001	X Sigorta
120.06.002	Y Sigorta
120.06.003	Z Sigorta
121	ALACAK SENETLERİ
121.01	YTL Senetler
121.01.001	Cüzdandaki YTL Senetler
121.01.002	Tahsildeki YTL Senetler
121.02	Yabancı Para Senetler
121.02.001	Cüzdandaki Yabancı Para Senetler
121.02.002	Tahsildeki Yabancı Para Senetler
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
124	KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİR.FAİZ GELİR.
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
132	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
133	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

135	PERSONELDEN ALACAKLAR
135.01	Doktorlar
135.02	Hemşireler
135.03	İdari Personel
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
136.01	Kanuni Takipteki Alacaklar
136.02	İdari Takipteki Alacaklar
137	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
150	İLK MADDE VE MALZEME
150.01	İlaç Alımları
150.02	Tıbbi Malzeme
151	YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
152	MAMÜLLER
153	TİCARİ MALLAR
157	DİĞER STOKLAR
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
159	VERİLEN SİPARİŞ VE AVANSLAR
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
180.01	2006 Yılı
180.01.001	Gelecek Aylara Ait Faiz
180.01.002	Gelecek Aylara Ait Sigorta
180.01.003	Gelecek Aylara Ait Vergi
180.02	2007 Yılı
180.02.001	Gelecek Aylara Ait Faiz
180.02.002	Gelecek Aylara Ait Sigorta
180.02.003	Gelecek Aylara Ait Vergi
181	GELİR TAHAKKUKLARI
181.01	Faiz Gelirleri
181.02	Komisyon Gelirleri
181.03	Kira Gelirleri
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

191	İNDİRİLECEK KDV
191.01	% 18 KDV
191.02	% 8 KDV
191.03	Satıştan İadeler
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
193.01	Banka Kesintileri
193.02	Geçici Vergiler
195	İŞ AVANSLARI
195.01	Pazarlama Bölümü
195.02	Halkla İlişkiler Bölümü
196	PERSONEL AVANSLARI
196.01	İdari Personel Maaş Avansları
196.02	Doktor Maaş Avansları
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI
197.01	Kasa Noksanlığı
197.02	Stok Noksanlığı
197.03	Diğer Noksanlıklar
198	DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
199	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI
220	ALICILAR
221	ALACAK SENETLERİ
222	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
224	KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİR. FAİZ GEL.(-)
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
229	ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
231	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
232	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
233	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
235	PERSONELDEN ALACAKLAR
236	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
237	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
239	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER

241	BAĞLI MENKUL KIY. DEĞ.DÜŞ.KARŞ. (-)
242	İŞTİRAKLER
243	İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
244	İŞTİRAKLER SERMAYE PAY.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. (-)
245	BAĞLI ORTAKLIKLAR
246	BAĞLI ORTAK. SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
247	BAĞLI ORTAK.SERM. PAY.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.(-)
248	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
249	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞ.(-)
250	ARAZİ VE ARSALAR
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
252	BİNALAR
252.01	Merkez Bina
252.02	İdari Bina
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
253.01	Tesis
253.02	Makineler
253.03	Cihazlar
253.03.001	A bölümü cihazlar
253.03.002	B bölümü cihazlar
254	TAŞITLAR
254.01	Binek Araçlar
254.01.001	XX XXX XX Plakalı Araç
254.02	Ambulanslar
254.02.002	YY YYY YY Plakalı Araç
255	DEMİRBAŞLAR
255.01	Dahiliye
255.02	Kulak Burun Boğaz
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
257.01	Tesis. Makine ve Cihazlar
257.02	Taşıtlar
257.03	Demirbaşlar

257.04	Diğer Maddi Duran Varlıklar
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259	VERİLEN AVANSLAR
260	HAKLAR
260.01	Patentler
260.02	Lisanslar
261	ŞEREFİYE
262	KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
263	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
264	ÖZEL MALİYETLER
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
269	VERİLEN AVANSLAR
271	ARAMA GİDERLERİ
272	HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
277	ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
278	BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
279	VERİLEN AVANSLAR
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
280.01	Kira Giderleri
280.02	Sigorta Giderleri
281	GELİR TAHAKKUKLARI
291	GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV.
291.01	2006
291.02	2007
291.03	2008
292	DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
293	GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
294	ELDEN ÇIK. STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
297	DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
298	STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. (-)
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

300	BANKA KREDİLERİ
300.01	YTL Krediler
300.01.001	Akbank
300.01.002	İş Bankası
300.02	Döviz Endeksli Krediler
300.02.001	Akbank
301	FİNANSAL KİR.İŞLM.DOĞAN BORÇLAR
302	ERTELENMİŞ FİN.KİR.BORÇLANMA MLYT.(-)
303	UZUN VD.KREDİ ANAPARA TAK. VE FAİZLERİ
304	TAHVİL,ANAPARA,BORÇ,TAKSİT VE FAİZLERİ
305	ÇIKARILMIŞ BONO VE SENETLER
306	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
308	MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
309	DİĞER MALİ BORÇLAR
320	SATICILAR
320.01	Tıbbi Malzeme Satıcıları
320.02	Bilgisayar Malzeme Satıcıları
321	BORÇ SENETLERİ
321.01	YTL
321.02	Döviz
322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
326.01	Satıcılardan Alınanlar
326.01.001	Tıbbi Cihaz Geçici Teminat
326.01.002	Fototerapi İhale Geçici Teminat
326.02	Kiracılardan Alınan
326.02.001	Emlak İçin Alınan Geçici Teminat
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR
329.01	Taşeronlara Borçlar
329.02	Diğer Çeşitli Ticari Borçlar
331	ORTAKLARA BORÇLAR
331.01	Ortak X
331.02	Ortak Y

331.03	Ortak Z
332	İŞTİRAKLERE BORÇLAR
333	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
335	PERSONELE BORÇLAR
335.01	İdari Personel
335.02	Doktorlar
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
336.01	Kira Borçları
336.02	Faiz-Komisyon Borçları
337	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
349	ALINAN DİĞER AVANSLAR
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
360.01	Personel
360.01.001	Ödenecek Gelir Vergisi
360.01.002	Ödenecek Damga Vergisi
360.01.003	Ödenecek Fon Payları
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
361.01	Sosyal Güvenlik Kesintileri
361.01.001	SSK İşveren Hissesi
361.01.002	SSK İşçi Hissesi
368	VD.GEÇMİŞ, ERT. VEYA TAK. VERGİ VE DİĞER YK.
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
370	DÖNEM KARI PŞ. ÖDENEN VERGİ VE DİĞ. YÜK.(-)
370.01	Ödenecek Vergi Karşılıkları
371	DÖNEM KARI PŞ. ÖDENEN VERGİ VE DİĞ.YÜK.(-)
372	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
372.01	Personele Ödenen
373	MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI
379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ.
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
381	GİDER TAHAKKUKLARI

381.01	İşçi Ücret ve Giderleri
381.02	Elektrik
381.03	Su
381.04	Çeşitli Giderler Tahakkuku
391	HESAPLANAN KDV
391.01	% 18
391.02	% 8
391.03	% 1
391.04	Alış İadesi KDV
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALIKLARI
397.01	Kasa Fazlaları
397.02	Stok Fazlaları
397.03	Diğer Fazlalar
399	DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR
400	BANKA KREDİLERİ
401	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE BORÇLAR
402	ERTELENMİŞ FİNS.KİR. BORÇLANMA MALY.(-)
405	ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER
407	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
408	MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
409	DİĞER MALİ BORÇLAR
420	SATICILAR
421	BORÇ SENETLERİ
422	BORÇ SENETLERİ REESKONTU
426	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
429	DİĞER TİCARİ BORÇLAR
431	ORTAKLARA BORÇLAR
432	İŞTİRAKLERE BORÇLAR
433	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
436	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
437	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
438	KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAK. BORÇLAR

438.01	Ertelenmiş Vergiler
438.02	Ertelenmiş Fonlar
438.03	Ertelenmiş Sosyal Güvenlik
438.04	Ertelenmiş Diğer Yükümlülükler
440	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
449	ALINAN DİĞER AVANSLAR
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
479	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
481	GİDER TAHAKKUKLARI
492	GEL.YIL.ERTELENEN VEYA TERK EDİLECEK KDV.
493	TESİSE KATILMA PAYLARI
499	DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
500	SERMAYE
500.01	Ortak X
500.02	Ortak Y
500.03	Ortak Z
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE
502	SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI
503	SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI(-)
520	HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ
521	HİSSE SENETLERİ İPTAL KARLARI
522	M.D.V.YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
523	İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
526	BORSADA OLUŞAN DEĞER ARTIŞLARI
529	DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ
540	YASAL YEDEKLER
540.01	% 5 kanuni yedek
541	STATÜ YEDEKLERİ
541.01	% 10 statü yedek
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
548	DİĞER KAR YEDEKLERİ
549	ÖZEL FONLAR

549.01	Taşıtlar Özel Fon
570	GEÇMİŞ YIL KARLARI
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
590	DÖNEM NET KARI
590.01	Dönem Net Karı
591	DÖNEM NET ZARARI
591.01	Dönem Net Zararı (-)
600	YURTIÇİ SATIŞLAR
600.01	Peşin Satışlar
600.01.001	Acil Polikliniği Geliri
600.01.002	Genel Cerrahi Ameliyathane
600.02	Kredi Kartlı Satışlar
600.02.001	Acil Polikliniği Geliri
600.02.001	Genel Cerrahi Ameliyathane
610	SATIŞTAN İADELER (-)
610.01	Satıştan İadeler
610.01.001	Poliklinikler
611	SATIŞ İSKONTOLARI (-)
611.01	Poliklinikler
612	DİĞER İNDİRİMLER
620	SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)
623	DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
641	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ
642	FAİZ GELİRLERİ
642.01	Faiz Gelirleri
642.01.001	Devlet Tahvili Faizleri
642.01.002	Hazine Bonosu Faizleri

642.01.003	Yatırım Fonu Gelirleri
643	KOMİSYON GELİRLERİ
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI
646	KAMBİYO KARLARI
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ
648	ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR
649.01	Hibe ve Bağışlar
653	KOMİSYON GİDERLERİ (-)
654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)
656	KAMBİYO ZARARLARI (-)
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
658	ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI (-)
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
661	UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
679.01	Sayım Fazlası Gelirleri
679.02	Hasar Fazlası Tazminat Gelirleri
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI
690.01	Dönem Karı veya Zararı
691	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI
697	YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZ.
698	ENFLASYON DÜZELTME HESABI
700	MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA
712	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI
713	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
721	DİREKT İŞÇİLİK YANSITMA HESABI
722	DİREKT İŞÇİLİK FİYAT FARKI
723	DİREKT İŞÇİLİK MİKTAR FARKI
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
732	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
733	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARK.
734	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARK.
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.01	KBB Polikliniği
740.01.001	İlk Madde ve Malzeme Giderleri
740.01.002	Tıbbi Malzeme Giderleri
740.01.003	Laboratuvar Giderleri
740.02	Göz Polikliniği
740.02.001	İlk Madde ve Malzeme Giderleri
740.02.002	Tıbbi Malzeme Giderleri
740.02.003	Laboratuvar Giderleri
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
741.01	KBB Polikliniği
741.01.001	İlk Madde ve Malzeme Giderleri
741.01.002	Tıbbi Malzeme Giderleri
741.01.003	Laboratuvar Giderleri
741.02	Göz Polikliniği
741.02.001	İlk Madde ve Malzeme Giderleri
741.02.002	Tıbbi Malzeme Giderleri
741.02.003	Laboratuvar Giderleri
742	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI
750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
751	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME YANSITMA HESABI

752	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FARK HESAPLARI
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
760.01	Reklam Giderleri
760.02	Satış Giderleri
761	PAZ.,SATIŞ VE DAĞITIM GİD.YANSITMA HS.
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770.01	Elektrik Giderleri
770.02	Su Gideri
770.03	Telefon Gideri
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.
771.01	Elektrik Giderleri
771.02	Su Giderleri
771.03	Telefon Gideri
772	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ FARKLARI HS.
780	FİNANSMAN GİDERLERİ
780.01	Banka Faizi
780.02	Leasing Giderleri
782	FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESAPLARI
790	İLK MADDE VE MALZEME HESAPLARI
791	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
792	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
793	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
794	ÇEŞİTLİ GİDERLER
795	VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
796	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
797	FİNANSMAN GİDERLERİ
798	GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
799	ÜRETİM MALİYETİ HESABI
900	TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR
900.01	Teminat Mektupları YTL
901	TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR KARŞILIĞI
901.01	Teminat Mektupları YTL
902	TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR

902.01	Verilen Teminat Mektupları
910	ALINAN YATIRIM İNDİRİMLERİ
911	ALINAN YATIRIM İNDİRİMLERİ KARŞILIĞI
920	YATIRIM İNDİRİMLERİ KULLANILANLAR
	KARŞILIĞI
950	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
951	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞILIĞI
960	DİĞER İNDİRİMLER KARŞILIĞI
961	DİĞER İNDİRİMLER

KAYNAKÇA

AK, Bilal, Hastane Yöneticiliği, Ankara, 1980

AKAR, Çetin, “Devlet Hastaneleri Muhasebe Sistemi”, Sağlık Yönetimi Dergisi, Ankara, 1987

AKASHEVA, Lazat, Kazakistan Sağlık İşletmelerindeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye’deki Uygulamaları İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2003

AKDOĞAN, Nalan, Tek Düzen Muhasebe Siteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000

AKDUR, Recep, Sağlık Sektörü, Temel Kavramlar, Türkiye ve Avrupa Birliğinde Durum ve Türkiye’nin Birliğe Uyumu, Ankara, 2003

ALPUGAN, Oktay, HAFTACI, Vasfi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed. Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:845, 1995

ALTINTAŞ, A.Taylan, Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması: İ.Ü. Kardiyoloji Enstitüsü’nde Bir Örnek Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2003

BARLAS, Merve, Sağlık İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi (Bir Örnek Uygulama) Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1994

- BOZKURT, Rıdvan**, Hizmet Endüstrilerinde Kalite Kontrol Uygulamaları, Anahtar, Milli Prodüktivite Merkezi Aylık Yayın Organı, Şubat 1993
- CİVELEK, Muzaffer**, Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi Sorular, Sorunlar, Cevaplar, Erciyes Üniversitesi Yayınları, Kayseri, 1997
- ÇANKAYA, İslam**, Staja Başlama (Serbest Muhasebecilik – Mali Müşavirlik), Meslek Yapıtları, Ankara, 2005
- ÇETİNER, Ertuğrul**, Maliyet Muhasebesi (Teori ve Uygulama), Gazi Kitabevi, Ankara, 2000
- FINKLER, Steven, A.** Essential Of Cost Accounting For Health Care Organizations, Gaithersburg, Maryland, Apsen Publishers Inc. 1994
- GÖK, Rafet**, Sağlık Kurumlarında Maliyet Hesaplama İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, Muğla İşletmecilik Yüksek Okulu Yayınları, Muğla, 1982
- GÜNEY, Filiz Balcı**, Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Uygulanması ve Birim Çıktı Maliyetlerin Uygulanması: Bursa Özel Konur Hastanesi'nde Bir Örnek Uygulama, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1999
- HAYRAN, Osman, SUR, Haydar**, Hastane Yöneticiliği, Nobel Tıp Kitabevleri, 1997
- HEITGER, Les, OGAN, Pekin and MATULICH, Serge**, Cost Accounting, Cincinnati Ohio:South Western Publishing Co., 1992
- HONGREN, Charles, T. And FOSTER, George**, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Seventh Ed, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice – Hall International Inc, 1991
- IŞIK, Fikret, YAVUZ, Mustafa**, İşletme – Muhasebe (KPSS.info Kariyer Serisi) Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004

- KARASIOĞLU, Fehmi**, Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Çizgi Kitabevi, Konya, 2007
- KAVUNCUBAŞI, Şahin**, Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, Siyasal Kitabevi, 2000
- KAYA, Kader**, Hastanelerde Finansal Tablo Analizleri ve Bir Uygulama, İÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1998
- KOÇEL, Tamer**, İşletme Yöneticiliği: Yönetim ve Organizasyonlarda Davranış Klasik – Modern – Çağdaş Yaklaşımlar, 8. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2001
- KOZAN, Erdoğan**, Sağlık İşletmelerinde, Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanması, Yüksek Lisans Tezi, 1998
- KURTULMUŞ, Sevgi**, Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi, Değişim Dinamikleri Yayınları, İstanbul, 1998
- LEVERSON, I.** Some Policy Implication of Relationship Between Health Services and Health. Inquiry Spring, 16, 1979
- NEUMANN, B.R. ve BOLES, K.E.**, Fifth Edition Management Accounting for Healthcare Organizations, Division of Bonus Book, Division of Bonus Boks, 1998
- O.D.T.Ü. – SİBAREN – İYSE**, “Genel Sistem Analizi Projesi Raporu”, Türkiye Yüksek İhtisas Hastanesi Yönetim Sistemleri Araştırma ve Geliştirme Programı (Yayınlanmamış Rapor), Ankara, 1982
- ÖZKAN, Azzem**, Hastane Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 1998
- PİŞKİN, Ayşegül**, Hastane İşletmelerinde Bölümsel Maliyetleme, Gazi Üniversitesi Hastanesi Kardiyoloji Bölümünde Bir Örnek Uygulama, Master Tezi, 2005

- SARGUTAN, A.Erdal**, Türk Sağlık Sektörünün Yapısı, Sağlık – İş Yayınları, Ankara,1993
- SAYIN, Kudret Şevket, YEĞİNBOY, E. Yasemin**, Hizmet Sağlık İşletmelerinin Verimliliğinin Arttırılmasında Maliyetlerin Önemi, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar, Ed. Hikmet Seçim, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 845, 1995
- SEÇİM, Hikmet**, Hastane Yönetim ve Organizasyonu, İstanbul,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, No:252, 1991
- SCHULT, R. And C.J. ALTON**, The Management Of Hospital, Company, New York: McGraw Hill Book, 1976
- SÖZBİLİR, Halim**, Hastanelerde Etkenliği Arttırmada Yönetime Yardımcı Bir Araç Olarak Maliyet Bilgilerinin Kullanılması ve Afyon’da Bir Örnek Olay Çalışması, Eskişehir, 1986
- ŞAHİN, İ.** Hastanelerde Birim Çıktı Maliyetini Analizi ve Kapasite Kullanım Faktörünün Maliyetlere Etkisi. Sağlık Bakanlığı Zübeyde Hanım Doğumevi’nde Bir Uygulama. Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi, H.Ü. Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 1992
- TOKAT, M. Ve KISAER, H.** Hastanelerde Maliyet, Etkinlik ve Performans Analizi, M.P.M. Yayınları, Yayın No:455 Ankara,1991
- YILDIRIM, S.** Sağlık Hizmetlerinde Harcama Maliyetlerinde, D.P.T. Yayınları Yayın No: 2350, Ankara, Temmuz 1994
- YİĞİT Vahit, AĞIRBAŞ İsmail**, Hastanelerde Maliyet Performans Analizi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde Bir Uygulama, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:7,Sayı:2, 2004

