

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
HASTANE VE SAĞLIK KURULUŞLARI YÖNETİMİ PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİ
VE BİR ÖZEL HASTANE UYGULAMASI

ÖZBEN YURTLU

Danışman
Doç. Dr. Ahmet Erdal ÖZKOL

İZMİR-2017

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİ VE BİR ÖZEL HASTANE UYGULAMASI” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

ÖZBEN YURTLU

...../...../2018

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİ VE BİR ÖZEL HASTANE
UYGULAMASI
Özben YURTLU

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Hastane ve Sağlık Kuruluşları Yönetimi Programı

Maliyet, küreselleşen ve hızla gelişen dünyamızdaki günlük yaşantımızın her anında karşımıza çıkan ve her sektörde önemi yüksek olan bir kavramdır. Sağlık sektöründe ise kendine has değişkenler içerdiği ve diğer sektörlerle göre daha rekabetin daha yoğun kendisini yaşandığı için sağlık sektöründe hizmet sunan işletmeler açısından maliyetlerini saptanması, izlenmesi, ölçülmesi ve azaltıcı faaliyetlerin uygulanması sağlık sektörde varlıklarını sürdürebilmesi için hayati öneme sahiptir.

Bu çalışmanın amacı, sağlık sektörünün hastane alanında bir yatırım faaliyeti planlayan bir yatırımcı için, yapılacak yatırımda hangi maliyet kalemlerinin yer aldığı, hastanedeki yardımcı üretim gider yerleri ile esas üretim gider yerleri arasındaki ilişki ve bu ilişki sonrasında ortaya çıkan maliyetlerin sonucunda hastanenin esas üretim gider yerlerinin birim maliyetlerinin hesaplanması ile birlikte bir hastanın kuruma olan maliyetinin saptanmasıdır. Yapılan çalışma; sağlık sektöründe yatırım faaliyeti planlayanlar açısından maliyetlerin tanımlanması, birbirlerinin arasındaki etkileşimi izlenmesini sağladığı, sonucunda hastanelerde maliyetlerin belirlenmesi ve maliyetlerin artışını nasıl azaltılacağı ve kurumdaki maliyetlerin nasıl izlenmesi gerektiğini belirlenmesinden dolayı yatırımcılar için bir rehber niteliğindedir. Ayrıca çalışmaya özel hastanelerin GZFT (SWOT) incelemesi ve hastanelerde maliyet-finance ilişkisi bölümleri de eklenilerek, ilgili alanda araştırma yapmak isteyen araştırmacılara ve yatırımcılara yararlı olabileceğini düşündüğüm bilgilerde yer almıştır.

Anahtar Kelimeler: Sağlık, Özel Hastane, Maliyet Muhasebesi, Kademeli Dağıtım Yöntemi, Birim Maliyet

ABSTRACT
Master's Thesis
COST ACCOUNTING IN HOSPITALS AND A PRIVATE HOSPITAL
APPLICATION
Özben YURTLU

Dokuz Eylül University
Social Sciences Institute
Department of Business
Management of Hospital and Healthcare Institutions Program

In our rapidly improving and globalizing world, cost is an important subject of our Daily lives and all industries. Health care is a highly competitive industry and has unique variables, therefore it is crucially important for health care enterprises to determine, observe, calculate their finances and to take cost-reducing actions to remain in this industry.

Aim of this study is to determine the cost items of an investment, to find the relationship between main production costs and auxiliary production costs, to calculate unit costs according to this relationship and to determine the cost of a patient for the hospital, for an enterprise planning to invest in hospitals.

This study has the quality of a guidebook for enterprises, because it teaches; how to determine costs, to track the interactions between the costs, to reduce increasing costs and to observe the costs of the enterprise. The study also includes SWOT (GZFT) research and cost-finance relationships of private hospitals, which is valuable both for investors and researchers who want to study in this field.

Keywords: Health, Private Hospital, Cost Accounting, Gradual Distribution Management, Unit Cost

HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİ VE BİR ÖZEL HASTANE UYGULAMASI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
TABLolarIN LİSTELERİ	xi
ŞEKİLLERİN LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK VE HASTANE KAVRAMLARIYLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. SAĞLIK KAVRAMI VE TANIMI	3
1.2. SAĞLIK HİZMETLERİ KAVRAMI	4
1.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri	5
1.2.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri	7
1.2.3. Rehabilitasyon Edici Sağlık Hizmetleri	8
1.3. SAĞLIK SEKTÖRÜ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ	10
1.4. SAĞLIK SİSTEMİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ	11
1.4.1. Dolaylı Etkili Hizmet Alanları	13
1.4.2. Doğrudan Etkili Hizmet Alanları	13
1.4.3. Asıl Sağlık Hizmetleri Alanı	14
1.5. TÜRK SAĞLIK SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	14

1.6. HASTANE KAVRAMI	20
1.7. HASTANELERİN SINIFLANDIRILMASI	22
1.7.1. İşlevlerine Göre Hastaneler	22
1.7.2. Mülki Durumlarına Göre Hastaneler	23
1.7.3. Büyüklüklerine Göre Hastaneler	23
1.7.4. Eğitim Verme Durumuna Göre Hastaneler	23
1.7.5. Akredite Durumuna Göre Hastaneler	24
1.7.6. Hastaların Hastanede Ortalama Kalış Süresine Göre Hastaneler	24
1.8. HASTANENİN İŞLEVLERİ	25
1.8.1. Tıbbi İşlevleri	25
1.8.2. Hasta Bakım İşlevleri	25
1.8.3. İdari İşlevleri	25
1.8.4. Mali İşlevi	25
1.8.5. Teknik İşlevleri	26
1.8.6. Otelcilik İşlevleri	26
1.8.7. Eğitim İşlevleri	26
1.8.8. Araştırma – Geliştirme İşlevi	26
1.8.9. Sosyal İşlevler	27
1.8.10. Koruyucu Hekimlik İşlevleri	27
1.9. TÜRKİYE DEKİ KAMU HASTANELERİN ÖRGÜTLENMESİ	27
1.9.1. Üniversite Hastaneleri	28
1.10. ÖZEL HASTANE KAVRAMI	29
1.11. ÖZEL HASTANELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ	30
1.12. ÖZEL HASTANELERİN SINIFLANMASI	35
1.12.1. Genel Hastaneler	35
1.12.2. A Grubu Genel Hastaneler	35
1.12.3. B Grubu Genel Hastaneler	36
1.12.4. C Grubu Genel Hastaneler	36
1.12.5. Özel Dal Hastaneleri	36
1.13. ÖZEL HASTANELERİN YÖNETİMİ	37
1.14. ÖZEL SAĞLIK KURULUŞLARININ GZFT (SWOT) İNCELEMESİ	39
SWOT İNCELEMESİ	41

İKİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİ VE MALİYETLER

2.1. HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİ KAVRAMI	44
2.2. HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİNİN AMACI	45
2.3. HARCAMA GİDER VE MALİYET KAVRAMLARI	46
2.3.1. Harcama Kavramı	46
2.3.2. Gider Kavramı	47
2.3.3. Maliyet Kavramı	47
2.4. MALİYET GİDER HARCAMA ZARAR İLİŞKİSİ	47
2.5. HASTANELERDE MALİYET FİNANSMAN İLİŞKİSİ	50
2.6. HASTANELERDE MALİYETLERLE İLGİLİ TEMEL İSTATİSTİKLER	55
2.7. HASTANELERDE HESAPLANAN TEMEL BİRİM MALİYET	57
2.8. GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI	58
2.8.1. Giderlerin Türlerine Göre Sınıflama	58
2.8.2. Giderlerin Çıktılara Yüklenmesine Göre Sınıflanması	60
2.8.3. Giderlerin Faaliyet Hacmine Göre Sınıflandırılması	61
2.8.4. Giderlerin İşletmenin Özelliklerine Göre Sınıflandırılması	63
2.9. İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	63
2.9.1. İlk Madde ve Malzeme Gideri Tanımı	63
2.9.2. İlk Madde ve Malzeme Giderleri Çeşitleri	63
2.9.3. Mugut'de İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesapları	64
2.10. İŞÇİLİK GİDERLERİ	66
2.10.1. İşçilik Giderleri Tanımı ve Özellikleri	66
2.10.2. Mugut'de İşçilik Giderleri Hesapları	67
2.11. AMORTİSMAN GİDERLERİ	68
2.11.1. Amortisman Kavramı	68
2.11.2. Mugut'de Amortisman Giderleri Hesapları	70
2.12. GENEL HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	71
2.13. SAĞLIK KURULUŞLARINDA MALİYET İNCELEMESİ'NİN ÖNEMİ	73

2.14. GİDERLERİN DAĞITIMI	75
2.14.1. GİDERLERİN GİDER YERLERİNE DAĞITIMI 1.DAĞITIM	76
2.14.2. Yardımcı Gider Yerlerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağılımı 2.Dağıtım	78
2.14.3. Giderlerin Çıktılara Dağıtımı 3.Dağıtım	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

3.1 UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER	83
3.2. ÖZEL A HASTANESİNİN GİDERLERİNİN GİDER YERLERİNE DAĞITILMASI SÜRECİ	83
3.3. ÖZEL A HASTANESİNİN ŞUBAT AYININ GİDERLERİNİN GİDER YERLERİNE DAĞITILMASI 1. DAĞITIMI	84
3.3.1. Endirekt Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtılması	84
3.3.2. Direkt Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtılması	94
3.4. ÖZEL A HASTANESİNİN YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİNİN ESAS HİZMET VE FAALİYET GİDER YERLERİNE DAĞITILMASI 2. DAĞITIM	98
3.4.1. Yemekhane Bölümünün Giderinin Esas Yardımcı Hizmet ve Faaliyet Gider Yerlerine Dağıtılması	99
3.4.2. Eczane Bölümünün Giderinin Esas Ve Yardımcı Hizmet Gider Yerlerine Dağıtılması	101
3.4.3. Laboratuvar Bölümünün Giderinin Esas Hizmet Ve Yardımcı Hizmet Gider Yerlerine Dağıtılması	102
3.4.4. Radyoloji Bölümünün Giderinin Esas Hizmet Gider Yerlerine Dağıtılması	103
3.4.5. Hasta Odaları Bölümünün Esas Hizmet Gider Yerine Dağıtılması	104
3.5. ÖZEL A HASTANESİNİN ESAS HİZMET GİDER YERLERİNİN HASTA BAŞI BİRİM MALİYETİNİN HESAPLANMASI 3. DAĞITIM	105
SONUÇ	106
KAYNAKÇA	109

KISALTMALAR

T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
SB	Sağlık Bakanlığı
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
DDY	Devlet Demir Yolları
PTT	Posta ve Telgraf Teşkilatı
KDV	Katma Değer Vergisi
YTKİY	Yataklı Tedavi Kurumlar İşletme Yönetmeliği
TKHK	Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu
TKHKTTY	Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Taşra Teşkilatı Yönetmeliği
HHK	Hususi Hastaneler Kanunu
ÖHY	Özel Hastaneler Kanunu
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
AR-GE	Araştırma Geliştirme
MUGUT	Muhasebe Usulleri Genel Uygulama Tebliği
VUK	Vergi Usul Kanunu
FTR	Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon
KBB	Kulak Burun Boğaz
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
D.S.T.H.	Dışardan Sağlanan Tıbbi Hizmetler
K.A.V	Katı Atık Vergisi
TL	Türk Lirası

TABLULARIN LİSTELERİ

Tablo 1: Dağıtım Anahtarları Çeşitleri

s. 71



ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil 1: Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması	s. 5
Şekil 2: Sağlık Hizmeti Basamaklarının Kapsam Farklılıkları	s.9
Şekil 3: Bir Üniversite Hastanesinin Örnek Yönetim Şeması	s.29
Şekil 4: Türk Sağlık Sistemindeki Hastane Türlerinin 2002-2015 Yılı Arasındaki Değişimi	s.33
Şekil 5: Türk Sağlık Sistemindeki Hastane Türlerini Toplam Yatak Sayılarındaki 2002-2015 Yılları Arasındaki Değişimi	s.34
Şekil 6: Bir Özel Hastanenin Örnek Yönetim Şeması	s.37
Şekil 7: Maliyet-Harcama-Gider-Zarar İlişkisi	s.50
Şekil 8: Giderlerin Dağıtım Aşamaları	s.76

GİRİŞ

Rekabetin yoğun olarak ve işletmelerin yalnızca hizmet/üretim faaliyetleri gerçekleştirdikleri ülkedeki rakipleriyle değil aynı zamanda yurt dışındaki rakipleriyle mücadele ettiği günümüz koşullarında işletmeler büyümek ve karlarını yükseltmek açılarından maliyetlerin önemi gün geçtikçe artmaktadır ve maliyetleri azaltıcı planlamalar yapmak ve uygulamak stratejik açıdan zorunluluk haline gelmiştir. Hizmet işletmeleri içinde yer alan hastanelerde ise rakiplerle mücadelenin yanında ise sağlığın belirsiz olması, devlet politikaları, hukuki düzenlemeler ve hasta memnuniyeti olarak genelleştirilebilecek değişkenleri içerdiğinden dolayı hastanelerin finansman olarak her türlü olumsuzluğa karşı esnek bir halde yer alması, diğer hizmet üreten işletmelerden farklı yönlerini oluşturmaktadır. Hastanenin bu belirsizlik ve dar alanda aynı zamanda yaşamsal olarak kar elde etmek ve piyasa koşullarına göre karlarını korumak veya yükseltmek durumundadır. Bu durumda da hastaneler maliyetlerini doğru ve gerçek bir şekilde ölçme, izleme, maliyetin yüksek olduğu bölümlerini tespit etme ve maliyetlerini azaltıcı planlamalar gerçekleştirmek durumundadır.

Bu amaçla yönelik olarak hazırlanan çalışmanın birinci bölümünde sağlık, sağlıkla ilgili kavramlar Türkiye Cumhuriyetinin sağlık politikalarının tarihsel gelişimi, özel hastane kavramı, Türkiye Cumhuriyetinde özel hastanelerin tarihsel gelişimi ve özel hastanelerin GZFT (SWOT) incelemesi yer almaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise maliyet muhasebesi ile ilgili temel kavramlar, ilk madde ve malzeme, işçilik, sağlık alanında işçilik giderinin önemi ve sağlık alanında ücret yönetimi genel üretim/hizmet gideri, esas ve yardımcı üretim gider yerleri ile ilgili bilgiler ve birim maliyetin hesaplanmasıyla ilgili aşamalar yer almaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Özel A hastahanesinin 2017 yılı Ocak, Şubat ve Mart aylarını kapsayan esas üretim gider yerlerini oluşturan poliklinik ve ameliyathanesinin hasta başı birim maliyetlerinin hesaplanmasında geçirilen aşamalar yer almaktadır.

Çalışmayı tamamlamada; hayatımın her alanında bana destek olan ve uygun çalışma ortamını sağlayan değerli Anneme ve Babama, çalışmamın her aşamasında yardımlarını ve desteklerini esirgemeyen değerli hocam Doç. Dr. Erdal Özkol'a, beni bilim ve araştırmaya yönlendiren değerli hocalarım sayın Prof. Dr. Ersi Abacı Kalfoğlu ve Yrd. Doç. Dr. İtir Erkan'a, beni akademisyenliğe teşvik eden ve akademik hedeflerime ulaşmama yardımcı olan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Bahattin Taylan'a ve çalışmamın şekil ve çizimlerinde yardımcı olan değerli arkadaşım Yiğit Kılınç'a teşekkürlerimi ve şükranlarımı sunuyorum.



BİRİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK VE HASTANE KAVRAMLARIYLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. SAĞLIK KAVRAMI VE TANIMI

Sağlık tek ve tartışmasız anlamı olan bir kavram değildir. Anlaşılması ve tanımı zor bir kavramdır. Sağlık bir amaç ya da araç olarak görülebilir. İnsan potansiyelinin gelişmesine engel olacak biyolojik, çevresel, sosyal, ailesel ve kişisel faktörlerin (değişkenlerin) ortaya çıkmasını önlemeye ya da ortadan kaldırılması çalışmaları sağlığın temel amacıdır (Çelik:2013:25). Sağlık kavramı, diğer kavramlar gibi sosyal, ekonomik, siyasal, kültürel ve evrensel hukuk alanlarındaki kısacası insanlığın tarihsel mirasındaki birikimlerle birlikte içeriği ve kapsamı değişen ve gelişen bir kavramdır (Ateş, 2012:3). Sağlık konusunda ise yine farklı tanımlar yapılabilmektedir. Aslında sağlık kavramının ne olduğu konusunda herkes bir fikir sahibidir bu konuda çalışan uzmanlar arasında bir konsensüs (tartışılan bir konuda fikir birliğine varılması)vardır (Mutlu ve Işık, 2012:8). Geçmiş dönemde ve geleneksel anlayışta sağlık kavramı, yalnızca hastalık ve sakatlığın olmayışı şeklinde algılanmış ve tanımlanmıştır. Tanımın böyle yapılması hastalık kavramını ön plana çıkarmıştır, kişilerin/toplumların sağlığı bu kavrama bağlı olarak değerlendirilmiş ve belirli semptomları ya da sakatlığı olmayan herkes sağlıklı olarak kabul edilmiştir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2011: 67).

Günümüzde ise sağlık kavramının içeriği ve kapsamı geleneksel anlayış tarafından kabul edilen şekilde daha farklı olarak bir tanım yapılmıştır. Sağlık kavramının küresel olarak kabul edilen tanımı Dünya Sağlık Örgütü tarafından düzenlenmiştir. Dünya Sağlık Örgütüne göre sağlık, yalnızca sakatlık ve hastalığa yakalanma durumu değil aynı zamanda kişinin fiziksel, ruhsal ve sosyal yönden tam iyilik halinde olmasıdır (<http://www.who.int>).

1.2. SAĞLIK HİZMETLERİ KAVRAMI

Sağlık hizmetleri, hastalıkların teşhis, tedavi ve rehabilitasyonu yanında, hastalıkların önlenmesi ve toplum ve bireyin sağlık düzeyini geliştirilmesi ile faaliyetler bütünü anlamına gelmektedir. Sağlık hizmetleri; toplum sağlığının korunması, geliştirilmesi, hastalıkların tedavi ve rehabilitasyonu amacıyla sağlık kurumları ve sağlık profesyonelleri tarafından sunulan hizmetlerdir(Kavuncubaşı, 2012: 34).

Sağlık hizmetlerini diğer hizmet kollarından ayıran bazı önemli farklılıklar ve özellikleri söz konusudur (Günaydın, 2010:3). Bu farklar ve özellikler;

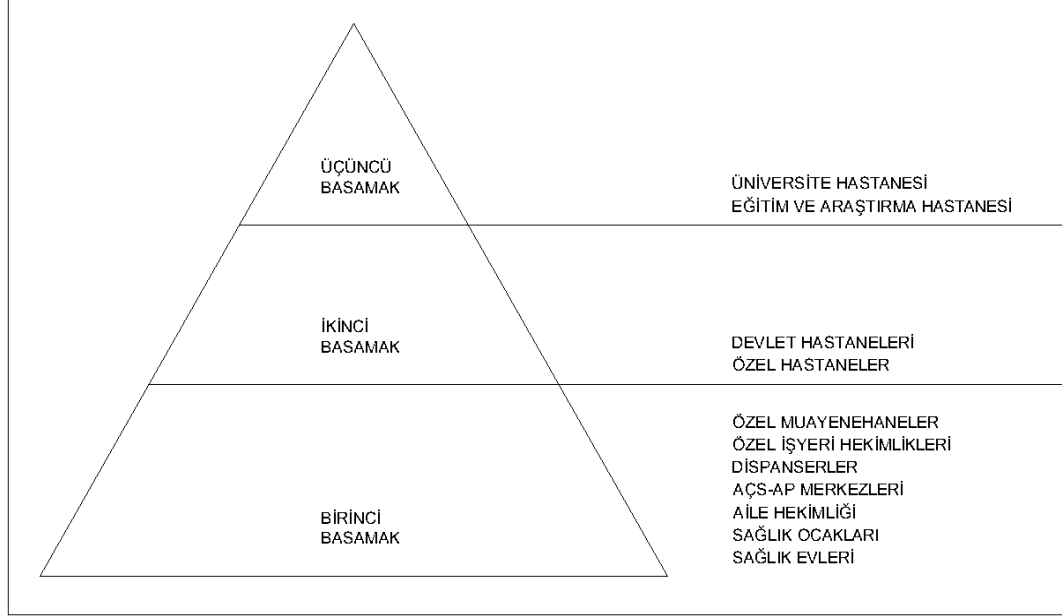
- a) Belirsizlik koşullarında tercih, deneyememe, ilk defa yapma,
- b) Hastalık risklerinin bilinmemesi, riskli ortamlarda çalışma,
- c) Acil servis hizmetlerinin ekonomik kaygılar taşınamaması,
- d) Asimetrik bilgilenme, bilgilenme hataları,
- e) Ertelenememe, sorunların ivedilikle çözülme ihtiyacı,
- f) Taşıdığı dışsallık, dışa bağımlılık,
- g) İkame edilememe, tekrarlanamama,
- h) Tüketim miktarını önceden tespit edememe, planlama güçlüğü,
- i) Sonuçlarının parasal olarak hesaplanamaması mutlak dikkate alınması,

Sağlık hizmetleri toplumun zaman içinde farklılaşan beklentilerini karşılama noktasında esnek bir yapıya sahip olması gerekir. Hastalıkların önlenmesi, hastalıklarının semptomlarının giderilmesi, işlev kayıplarının azaltılması, yaşam süresinin uzatılması gibi geleneksel beklentilerinin yanında toplumun yeni beklentileri de ortaya çıkarmaktadır. Çoğu insan biyolojik olarak sağlıklı olsalar bile güzel görünmek, daha iyi hissetmek amacıyla sağlık hizmetlerine yönelmektedir (Kavuncubaşı, 2012: 35). Bu yönelim doğrultusunda sağlık hizmeti yalnız temel görevinin yanına da daha farklı ihtiyaçlara cevap verebilecek nitelikte olmalıdır.

Sağlık hizmetleri birbirini tamamlayan nitelikte olmalarına rağmen anlaşılabilirliğini kolaylaştırmak, hizmet sunumunda etkinlik sağlamak, maliyet analizi yapabilmek vb. amaçlarla sınıflandırma gereği doğmuştur. Sağlık hizmetleri klasik olarak koruyucu sağlık hizmetleri, tedavi edici sağlık hizmetleri, rehabilite

edici hizmetler ve sağlının geliştirilmesi hizmetleri olarak sınıflandırılabilir (Yücel, 2013:4).

Şekil 1: Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması



Kaynakça: Ateş, M (2008) “ Sağlık Hizmetleri Yönetimi” 1.Bas Beta Yayınları s. 1

1.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Koruyucu sağlık hizmetleri, kişileri hastalanmaktan, yaralanmaktan, sakat kalmaktan ve erken ölümden korumak amacıyla verilen sağlık hizmetleridir. Kişiyeye yönelik olarak yapılan bağışıklama, ilaçla ve serumla koruma, erken tanı, aile planlaması, beslenme durumlarının iyileştirilmesini sağlamak için gıda güvenliği ve sağlıklı beslenme alışkanlıklarının kazandırılması, sağlık eğitimi gibi işler ile fizik, biyolojik ve sosyal çevredeki olumsuz koşullardan kaynaklanan sağlık sorunlarını önlemek amacıyla çevreye yapılan müdahaleler koruyucu hizmetlerdir (SB, 2005:1) .

Koruyucu sağlık hizmetleri hastalık ya da sakatlık durumu oluşmadan, bu risklere karşı verilen bir mücadele şeklidir. Bu özelliği nedeni ile koruyucu sağlık hizmetleri devlet tarafından verilmesi zorunludur. Bu tür hizmetlerin amacı toplumda sağlık risklerini azaltmak ve sağlık seviyesini daha yüksek bir toplum oluşturmaktır olduğundan ödeme gücüne bakılmaksızın tüm topluma sunulması gerekmektedir.

Hastalıklar oluşmadan insanları korumak için verilen hizmetlerin tamamı koruyucu sağlık hizmetleri başlığı altında toplanır (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2011: 76).

Bu hizmetler, adından da anlaşılacağı üzere, alınabilecek ilk derecedeki önlemleri ifade etmektedir. Bunlar ya doğrudan bireyin kendisini hastalıklardan korumaya ya da sağlıklı olmayı hazırlayan çevre koşullarını değiştirip iyileştirmeye yöneliktir. Koruyucu sağlık hizmetleri çok geniş kapsamlı bir yelpaze oluşturur. Ana ve çocuk sağlığı, aile planlaması, yeterli ve dengeli beslenmenin sağlanması, hastalanma riski taşıyan kişilerin aşılması, sağlık ve hijyen konusunda bireylerin eğitilmesi, çevre kirliliğinin önlenmesi, işyeri çalışma koşullarının ve gıda maddeleri üretiminin iyileştirilmesi v.b. bu kapsama dahil edilebilir (Dağlı, 2006:20).

Koruyucu sağlık hizmetlerinin kapsamı oldukça geniş olmasından kaynaklı olarak iki alt grupta incelenebilir. İnsanların hastalıklara yakalanma nedenini oluşturan çevresel sebeplerin ortadan kaldırılmasını sağlayan çevre sağlığı hizmetleri ve insanların hastalıkları tanınması ve toplumsal bilinçlenmeyi amaçlayan kişisel koruyucu sağlık hizmetleridir. Çevreye yönelik hizmetlerin amacı, çevrede sağlığı olumsuz etkileyen biyolojik, fizik ve kimyasal etkenleri yok ederek veya bu etkenlerin kişileri etkilemelerini önleyerek çevreyi olumlu hale getirmektedir. Bu hizmetlere çevre sağlığı hizmetleri denir. Bu hizmetler, konuda özel eğitim almış mühendis, kimyager, veteriner, biyolog, çevre sağlığı teknisyeni ve benzeri meslek mensupları tarafından sağlanır. Çevre sağlığı hizmetleri kapsamında yürütülen hizmetlerin bir kısmı (Kavuncu ve Yıldırım, 2012: 36) ;

- a) Su kaynaklarının sağlanması ve denetimi,
- b) Katı atıkların denetimi,
- c) Zararlı canlılarla (haşerelerle) mücadele,
- d) Besin sanitasyonu,
- e) Hava kirliliği denetimi,
- f) Gürültü kirliliği denetimi,
- g) Radyolojik zararların denetimi,
- h) İş sağlığı.

Kişiye y6nelik koruyucu sağlık hizmetleri hekim, hemşire gibi sağlık meslekleri 6yelerinin y6r6tt6ėu hizmetlerdir. Bu hizmetler(Kavuncubaşı ve Yıldıırım, 2012:37)

- a) Bağışıklama,
- b) Beslenmeyi d6zenleme,
- c) Hastalıkların erken tanı ve tedavisi,
- d) Ana 6ocuk sağlığı hizmetleri,
- e) Aşırı doğurganlığın denetimi,
- f) İla6la korunma
- g) Kişisel hijyen,
- h) Sağlık Eğitimi

1.2.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Tedavi edici sağlık hizmetleri; sağlık durumu bozulan kişilerin eski sağlık d6zeyine ulaşmalarını sağlamak 6zere verilen sağlık hizmetidir. Tedavi edici sağlık hizmetleri uzman hekim sorumluluğunda diğer sağlık personellerinin ekip halinde 6alışmasıyla sunulmaktadır (Kaptanoğlu ve diğerleri 2011:92).Tedavi edici hizmetler hastalıkların 6eşitlilikleri ve tedavi edilmesi i6in gerekli teknolojik ve emek alanındaki farklılıklardan 6t6r6 tek bir basamakta sonuca ulaşılamamaktadır. Bu işlemler 66 farklı basamakta ve her basamakta hastalığın tedavisinin s6resi ve zorluk d6zeyi doğrultusunda teknoloji ve emek unsurlarının yoğunluğuna g6re şekillenmektedir.

Tedavi edici sağlık hizmetlerinin ilk adımı olan birinci basamak sağlık hizmeti sağlık sisteminin birinci kapısıdır. Topluma ve bireye y6nelik koruyucu, tanı koyucu ve rehabilite edici hizmetleri kapsar. Bu basamakta hastane m6dahalesi gerektiren acil durumlar (trafik kazası, travma, kalp krizi, vs) dışında hastanın ilk temasa ge6tiği, sağlık personelinin bulunduğu ve genellikle kişinin yaşadığı toplumsal 6evre i6inde bulunan sağlık kuruluşudur. Bu kuruluş ge6ici olmayıp, kişi ile uzun s6reli ge6mişe dayanan, s6rekli bakımın sağlandığı, biyo-psiko-sosyal 6zellikleri gibi, kişinin b6t6n bilgilerinin toplandığı yerdir (Ateş, 2011:2).

İkinci basamak sağlık hizmetleri, uzman tıp ve sağlık personelinin (hemşire, eczacı, psikolog, vb) yer aldığı, değişik bütüklüklerde hastaneler tarafından verilen hizmetleri içerir. İkinci basamak sağlık hizmetlerinin temel amacı, tedavi hizmetlerinin sunulmasıdır. Birinci basamak sağlık hizmetlerin aracılığıyla tedavi edilemeyen hastalıkların tedavisi, ikinci basamak sağlık kurumlarında gerçekleştirilmektedir(Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2012:41).

Üçüncü basamak sağlık hizmetleri, yüksek teknolojinin kullanıldığı belirli dallar üzerinde uzmanlaşmış hastane hizmetlerini ifade eder. Senatoryumlar, onkoloji hastaneleri, kalp hastaneleri, ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri, üniversite hastaneleri bu basamağa örnek olarak gösterilebilir (Ateş, 2016:12).

Hastaların, rahatsızlıkların ilk başvurulana noktada tedavi hizmetinin sunulduğu kuruluşlara birinci basamak sağlık hizmeti sunan kuruluşlar denilmektedir. Bunlara örnek olarak sağlık ocakları vb kurumlar verilebilmektedir. Burada tedavisi gerçekleştirilemeyen insanlar ikinci basamak tedavi hizmetinin sunulduğu sağlık kurum veya kuruluşlarına gönderilmektedir. Bu basamakta rahatsızlığı bulunan kimselerin yatırılarak tedavi ve tanı hizmetlerinin sunulduğu hastaneler bulunmaktadır. Bu basamakta rahatsızlığı bulunan hastalar uzman hekim tarafından verilmektedir. Üçüncü basamaktaki sağlık hizmetleri, bilimsel kıstas, eğitim ve araştırmalarla hizmetleri üreten eğitim hastaneleri, araştırma merkezleri ve bilimsel kıstas hizmetleri üreten bölümlerce yapılmaktadır. Fon ve yoğun teknoloji gereksiniminin yüksek olması ve yetişmiş sağlık personeli gerekliliği sebebiyle diğer basamakta verilen hizmetlere oranla hizmet maliyetinin en fazla olduğu basamak olarak görülmektedir (Göl, 2016:34).

1.2.3. Rehabilitasyon Edici Sağlık Hizmetleri

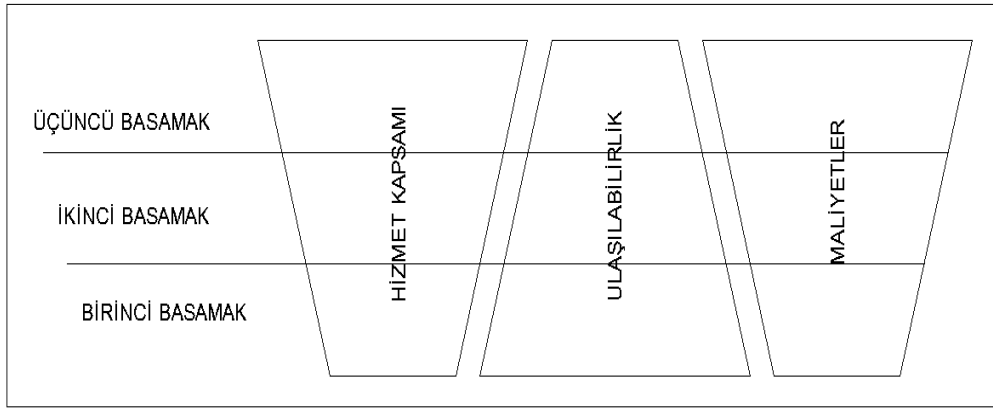
Bedensel ya da ruhsal yönden sakat kalmış onların başkalarına bağımlı olmaksızın yaşayabilmelerini sağlayabilmek için yapılan tüm çalışmaları kapsar. Geçirmiş oldukları hastalık veya kazalara bağlı olarak işgücünü kısmen veya tamamen kaybeden insanların tıbbi ve sosyal rehabilitasyonu söz konusudur. (Ateş, 2016:12).

Tıbbi rehabilitasyon ile bedensel arazların mümkün olduğunca azaltılmasını ve yetilerin kazandırılmasını amaçlamaktadır. Anatomik ve fizyolojik yetilerin

kayba uğramış bireylerin tıbbi ve cerrahi tedavilerin yanında, işlev kazandırılmaya yardımcı cihazlar aracılığıyla kayıpların tamamen veya kısmen ortadan kaldırılması çalışmalarını kapsamaktadır. Yardımcı cihazlara örnek olarak protez, gözlük, işitme cihazları, koltuk değnekleri ve tekerlekli sandalyeler verilebilir (Ünal, 2013:94).

Sosyal rehabilitasyon ile eski işlerinde çalışamayacak derecede işlev kaybı olan kişiye yeni iş/meslek öğrenme ve beceriler kazanma olanağı sağlanır. Yeni duruma uyum sağlamak ve toplum içinde yeniden üretkenliğini kazanabilmesi için çeşitli pedagojik destek programları sunulur (Ünal, 2013:94) .

Şekil 2: Sağlık Hizmeti Basamaklarının Kapsam Farklılıkları



Kaynakça: Kavuncubaşı, Ş ve Yıldırım, S (2012) “Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi” Siyasal Kitapevi s. 41

Sağlık hizmetleri basamakları hizmet kapsamı, ulaşılabilirlik ve maliyet ölçütlerinde karşılaştırıldığında, birinci basamak sağlık hizmetleri hastaların karşılayan ilk başvuru merkezleri olmasından kaynaklı olarak ulaşılabilirlik düzeyi ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetlerine kıyasla daha yüksektir. Fakat hizmet kapsamı ve maliyet konusunda ise en düşük bölümü oluşturmaktadır. Bunun sebepleri arasında ilk başvuru merkezinde hastalıkların teşhislerinin yapıldı, tedavilerinin hizmet kapsamının imkan verdiği sürece yapıldığı, çalışan sağlık personelinin daha az emek sarf ettiği ve kullanılan tıbbi malzemelerin ve cihazların satın alma ücretlerinin düşük olması sıralanabilir.

İkinci basamak sağlık hizmetleri ise birinci basamak sağlık hizmetlerine göre hizmet kapsamı ve maliyet ölçütlerinde daha geniş olduğu görülmektedir. Bunun

temel nedeni ise birinci basamak sağlık hizmetlerinde hastalıklarının daha karmaşık ve ilgili alanda tedavi edilememesinden dolayı sevkle ilgili alana yönlendirilmesidir. Tedavinin güçlüğünden kaynaklı olarak bu alanda yer alan sağlık personelinin emek gücü ve kullanılan tıbbi malzemelerin satın alma ücretleri, genel hizmet ve yönetim giderlerinin daha yüksek olması maliyet ölçütünün birinci basamak sağlık hizmetinden yüksek çıkmasının nedenleri arasında gösterilebilir.

Ulaşılabilirlik ölçütünde ise birinci basamak sağlık hizmetlerine göre daha dardır. Bunun nedeni ise birinci basamak sağlık hizmetlerinin neredeyse tüm yerleşim merkezlerinde faaliyet göstermesinden kaynaklanmaktadır. Örnek yardımıyla açıklamak gerekirse bir ilçenin bütün mahallerinde birinci basamak sağlık hizmeti sunan noktalar olabilirken ikinci basamak sağlık hizmeti sunan bir nokta olabilir. Bu duruma ek olarak ikinci basamak sağlık hizmeti sunan merkezin tıbbi ve idari alandaki maliyetlerinin daha yüksek olması gösterilebilir.

Üçüncü basamak sağlık hizmetleri, zorluk derecesi ve karışıklık düzeyinin en yüksek olduğu hastalıkların tedavi edildiği ve tedavi sırasında ileri teknoloji ve alanında uzmanlaşmış (bazı hastalıklar için yan dal alanında uzmanlaşan tıbbi personel) tıbbi personelin harcadığı emeğin en yüksek seviyede olduğu bölümdür. Bu sebepten ötürü üçüncü basamak sağlık hizmetlerinin diğer sağlık hizmetlerine göre maliyet ve hizmet kapsamı ölçütü en yüksek seviyede olduğu bölümdür.

Ulaşılabilirlik düzeyinde ise; diğer sağlık hizmeti basamaklarında var olmayan tıbbi malzeme, personel ve personelinin uzmanlık alanları, tıbbi cihaz maliyeti ve personelin emek ücreti göz önüne alındığında diğer sağlık basamaklarına göre en düşük seviyededir.

1.3. SAĞLIK SEKTÖRÜ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Dünyada, ilk uygarlıklardan bu yana sağlık hizmetleri her zaman var olmuştur. Önceleri hekim ve hemşire odaklı yürüten hizmetlerin XX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren değişim geçirerek sektörler ve meslekler arası bir boyut kazandığı görülmektedir (İstanbuluoğlu ve Diğerleri, 2010:87). Sağlık hizmetleri ile ilgili iktisadi faaliyetler günümüzde tüm ekonomilerde geleneksel sektörlerin yanında yer alan bir “ sektör” olarak yer almaktadır. Ayrıca hızlı büyüyen bir sektördür. Bunun

önemli bir nedeni sağlık alanının giderek daha çok piyasa ilişkileri içine çekilmesidir(Ünal, 2013:3).

Sağlık sektörü ilaç sanayi, yataklı tedavi kurumları, tıbbi alet, cihaz ve sarf malzemeleri sanayi ile sağlık hizmetleri alanını kendisinin sermaye birikimi merkezlerinden birisi olması ile ortaya çıkmıştır. Sağlık sektörü, doğrudan mal üretmez. İş gücünün yeniden üretiminde, devamlılığın sağlanmasında ve işgücü kayıplarının önlenmesinde işlev görür. Başka bir deyişle işgücünün verimliliğine katkı yapar (Kaptanoğlu ve Diğerleri, 2011: 90).

Sağlık sektörü, hizmet üretimi sektöründe faaliyet gösteren alt sektörlerden bir takım farklı yanları vardır. Bu farklar;

Sağlık sektöründe üretim ve tüketim eş zamanlıdır. Yani hizmet üretildiği anda tüketilir.

Sağlık sektöründe hataların ve ihmallerin yapılması diğer sektörlerle göre daha ağır sonuçlarla karşılaşılmasına neden olur (Hastanın sakat kalması veya ölmesi gibi).

Sağlık sektöründe tüketici ile doğrudan temas vardır (İletişim yüz yüze gerçekleşmektedir).

Diğer sektörlerin aksine, sağlık sektöründe malların stoklanması mümkün değildir. Bina, araç-gereç ve insan gücü hizmet sunumu için hazır tutulabilir; bunlar sadece hastaya hizmetin daha verimli şekilde yapılmasını sağlar.

Sağlık sektörü ileri teknoloji kullanılmakla birlikte emek yoğun üretim söz konusudur(Kaptanoğlu ve Diğerleri, 2011:90).

1.4. SAĞLIK SİSTEMİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Sağlık sistemi, herkese, istediği yerde ve yerde kaliteli hizmetler sunar. Hizmetlerin tam yapılması ülkeden ülkeye değişir, ancak her durumda sağlam bir finansman mekanizması gerektirir; İyi eğitilmiş ve yeterince ücretli bir işgücü; Kararların ve politikaların temel alınacağı güvenilir bilgi; Kaliteli ilaçlar ve teknolojiler sunmak için iyi hazırlanmış tesisler ve lojistik faaliyetlerine gerek vardır(www.who.int).

Dünya Sağlık Örgütü sağlık sisteminin öncelikli amacı insan sağlığını korumak, iyileştirmek ve geliştirmek olan her türlü faaliyetleri kapsayan bir sistem

olarak tanımlamıştır. Sağlık Sisteminin tarafları genel olarak aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- a) Toplum ve bireyler
- b) Hizmet sunan kurum ve kuruluşlar
- c) Finans Kuruluşları
- d) Destek Kuruluşları
- e) Devlet

Devletin sağlık sistemi içindeki görevi sadece ilgili yasal düzenlemeleri yapmak ve denetlemekle sınırlı olmayıp, bazı sistemlerde hizmet sunumu ve finansmanı görevlerini de üstlenmektedir. Ancak, sistemin sağlıklı çalışabilmesi için devletin denetleyici ve düzenleyici görevi özellikle önemli olmaktadır.

Toplumun ve bireylerin sağlık ihtiyaçlarını karşılamak üzere kamu kesimi, kar amacı güden ve gütmeyen özel kurum ve kuruluşlar sağlık sisteminin temel unsurlarıdır. Sağlık hizmeti sunan kuruluşlar; poliklinikler, sağlık merkezleri, hastaneler, aile hekimliği merkezleri, bakım merkezleri, yaşlı bakım evleri, evde bakım merkezleri, son dönem bakım merkezleri v.b. gibi tedavi hizmetleri sunan kuruluşların yanı sıra laboratuvarlar gibi tanı merkezlerinden, sağlık ocağı, ana-çocuk sağlığı merkezleri, verem savaş gibi dispanserler, çevre sağlığı birimleri gibi koruyucu sağlık hizmeti sunan kuruluşlardan, ruh ve sinir hastalıkları hastanesi, fizik-tedavi merkezleri, yaşlı ve çocuk bakım merkezleri gibi rehabilitasyon hizmeti veren kuruluşlardan oluşmaktadır (Ateş, 2016:49).

Sağlık sisteminin temel amacının yanında bir takım farklı amaçlar doğrultusunda hizmet vermektedir. Sadece insan sağlığını yükseltmekte sorumluluğunda değil, aynı zamanda onların hastalıkların finansal risklerine karşı koruma ve onları saygınlıkla tedavi etme sorumluluklarına da sahiptirler. Sağlık sistemleri böylece; hizmet sunulan nüfusun sağlığını yükseltmek, insanların beklentilerine yanıt vermek ve hastalık ya da sağlığın maliyetlerine karşı finansal koruma sağlamak olmak üzere üç önemli amacı gerçekleştirecek özellikte olmalıdır (Mendi, 2016:13) Sosyal bir sistem olan sağlık sistemi, çevresi ile olan sınırın saptanmasının güçlükleri sebebiyle kompleks bir yapıdadır. Sağlık sistemi genel

anlamıyla, birbirlerinden farklı hedefleri bulunan kurum ve kişilerin kompleks ilişkilerinden oluşmaktadır. Sağlık sisteminin tanımlanabilmesi için öncelikli olarak alt sistemlerinin analiz edilmesi gerekmektedir. Arkasından da etkinlikler, girdiler ve çıktılar araştırılmalıdır (Gürpınar 2016:3).

Sağlık sisteminin etki bakımından birbirleriyle etkileşim içinde olmakla beraber kapsamı açısından farklılıklar gösterir. Bu farklılıkların temel nedeni sağlık sisteminin evrensel değişkenlerden, yerel ülkelerin sağlık sistemindeki yapılanması olarak ifade edilebilir.

1.4.1.Dolaylı Etkili Hizmet Alanları

Gelir ve refah dağılımı, işsizlik–tam istihdam, turizm, gençlik, ulaştırma, hukuk, standardizasyon, eğitim sistemi, kültür seviyesi, haberleşme, demografik özellikler, bilimsel ve teknolojik gelişmeler, milletler arası ilişkiler, tarım, ormancılık, enerji, insani ve ekonomik kaynaklar, sanayi yapısı, mesleki eğitim, çalışma hayatı, tüketici örgütleri, kamu idaresi ve benzeri gibi, başka sektör ve alanlarda yer almakla birlikte sağlık sektörü ile de örtüşen ve asıl sağlık hizmetlerine uzak / dolaylı hizmet etkileri / katkıları olan mal ve hizmetlerin, üretim / arz ve talep / tüketim sistem, alt sistem ve statülerinin görüldüğü, en dıştaki, geniş kapsamlı alandır.

1.4.2. Doğrudan Etkili Hizmet Alanları

Aile yapısı, coğrafya, sosyal / antropolojik yapı, beden eğitimi ve spor, sosyal politikalar, eğitim ve istihdam, sağlık politikaları, sosyal güvenlik, epidemiyolojik yapı, çevreye yönelik temel koruyucu sağlık hizmetleri kapsamındaki içme suyu şebekesi, kanalizasyon, belediye hizmetleri türündeki bir kısım hizmetler, veterinerlik ve bitki sağlığı hizmetleri, sağlık insan gücü, biyomedikal teknoloji, ilaç ve sağlık donatımları (araç, gereç, cihaz, ortez, protez vb.) üretimi ve benzerleri gibi, çoğunlukla başka sektör ve alanlarda yer almakla birlikte, asıl sağlık hizmetleri alanı ile büyük ölçüde kesişerek ona yakın / doğrudan ve güçlü hizmet etkisi / katkısı olan mal ve hizmetlerin, üretim / arz ve tüketim / talep sistem, alt sistem ve statüleri kapsayan orta halkayı oluşturan alandır.

1.4.3. Asıl Sağlık Hizmetleri Alanı

Sağlıklı insanlar, hastalar ve sağlık personeli gibi kişiler ile hastahane, eczahane, sağlık ocağı, laboratuvar, muayenehane, Sağlık Bakanlığı, SSK, belediyeler, özel sektör ve benzeri kurum ve kuruluşlarca verilen bağışıklama, tanı ve tedavi, halkın sağlık eğitimi, ilk yardım, evde bakım, eczacılık, AÇSAP hizmetleri ve diğer benzeri konular gibi kişiye yönelik koruyucu-geliştirici, birinci kademe tedavi ve yataklı tedavi türü yataklı ve yataksız sağlık hizmetlerinin yer aldığı, kısaca sağlık hizmeti olarak adlandırılan Asıl Sağlık Hizmetlerinin üretim / arz ve tüketim / talep sistem, alt sistem ve belirleyici statülerin ve hizmetlerin oluşturduğu, merkezdeki alandır. Bu alan, kendisini kuşatan diğer iki alandan / halkadan kuvvetle etkilenir (Sargutan, 2005: 401-40).

1.5. TÜRK SAĞLIK SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türk sağlık sisteminin 1920 yılından itibaren günümüze kapsayan sağlık sistemi ve tarihi bu bölümde incelenecektir.

1920-1938 Dönemi Türk Sağlık Sistemi, Sağlık Bakanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin açılışını takiben 3 Mayıs 1920 tarihinde 3 sayılı Kanun ile kuruldu. İlk Sağlık Bakanı Dr. Adnan Adıvar'dır. Bu dönemde sağlıkla ilgili düzenli bir kayıt fırsatı olmamış, daha çok savaş yaralarının sarılmasına ve mevzuat geliştirmeye odaklanılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, var olma mücadelesinin en çetin günlerinde, daha cumhuriyet kurulmadan teşkilatlanmış genç devlette, ilk kurulan bakanlıklardan birinin Sağlık Bakanlığı olmasıdır. TBMM Hükümeti, çetin savaş yıllarında bile sağlık hizmetlerinin kurumsal düzenlemeleri için çalışmasını sürdürmüştür. Bu dönemde, 38 sayılı Tababet-i Adliye Kanunu (1920) çıkarılmıştır (Akdağ, 2012:45).

Cumhuriyetin ilanı sonrası Sağlık Bakanı olan Dr. Refik Saydam, 1937 yılına kadar süren bakanlığı süresince, ülkemizin sağlık hizmetlerinin kuruluşunda ve gelişmesinde önemli katkılar sağladı. Günümüze ulaşan verilere göre 1923 yılında, ülkemizde sağlık hizmetleri; hükümet kurumları, belediye ve karantina tabiplikleri, küçük sıhhiye memurlukları şeklinde örgütlenmişti ve 86 adet yataklı tedavi kurumu, 6.437 hasta yatağı, 554 hekim, 69 eczacı, 4 hemşire, 560 sağlık memuru ve 136 ebe ile veriliyordu (Akdağ, 2012: 45).

Bu dönemde,

- a) 992 sayılı Bakteriyoloji ve Kimya Laboratuvarları Kanunu (1927),
- b) 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun (1928),
- c) 1262 sayılı İспенçiyari ve Tıbbi Müstahzarlar Kanunu (1928),
- d) 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu (1930),
- e) 3153 sayılı Radyoloji Radyum ve Elektrikle Tedavi ve Diğer Fizyoterapi Müesseseleri Hakkında Kanun (1937) gibi hâlen yürürlükte olan kanunlar çıkarıldı.

Refik Saydam döneminde sağlık politikaları şu dört ilke ile belirlendi:

- a) Sağlık hizmetlerinin plan ve programı ile yönetiminin tek elden yürütülmesi,
- b) Koruyucu hekimliğin merkezî yönetimin, tedavi edici hekimliğin ise yerel yönetimlerin hizmet alanı olarak ayrışması,
- c) Sağlık insan gücü ihtiyacını karşılamak üzere tıp fakültelerinin cazibesinin artırılması, yatılı tıp talebe yurtları açılması, mezunlarına mecburi hizmet konulması,
- d) Sıtma, frengi, trahom, verem, cüzzam gibi bulaşıcı hastalıklarla mücadele programlarının başlatılması.

1939-1960 dönemi Türk Sağlık Sistemi, Cumhuriyet dönemi ilk yazılı sağlık planı olarak da adlandıracağımız “Birinci On Yıllık Milli Sağlık Planı” 1946 tarihindeki Yüksek Sağlık Şurası’nca onaylanmıştır. Bu plan Sağlık Bakanı Dr. Behçet Uz tarafından 12 Aralık 1946’da açıklanmıştır. Milli Sağlık Planı ve Milli Sağlık Programı yasal metin haline getirilerek tümüyle uygulanamamış olsa da, içerdiği düşüncelerden büyük kısmı ülkemizin sağlık yapılanmasını derinden etkilemiştir (Akdağ, 2008:15-16).

Sağlık Bakanlığı bünyesinde 1952 yılında Ana Çocuk Sağlığı Şube Müdürlüğü kurulmuştur. Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu (UNICEF) ve Dünya Sağlık Teşkilatı (WHO) gibi milletlerarası teşekküllerden yardım temin edilerek, Ankara’ da 1953’ te bir Ana ve Çocuk Sağlığı Tekâmül Merkezi tesis

olunmuştur. Bu dönemde çocuk ölümleri ve enfeksiyonlara bağlı ölümlerin çok yoğun olması sebebiyle, nüfus artırıcı politikalar uygulanmıştır. Bu çerçevede sağlık merkezleri, doğumevleri ve enfeksiyon hastalıklarına yönelik sağlık tesisleri artırılmış ve sağlık insan kaynakları gelişimi konusunda önemli mesafeler alınmıştır (Akdağ, 2008: 16).

Birinci On Yıllık Milli Sağlık Planının devamı niteliğinde olan ve 8 Aralık 1954 tarihinde Sağlık Bakanı Dr. Behçet Uz tarafından açıklanan “Milli Sağlık Programı ve Sağlık Bankası Hakkında Etütler” ülkemizin sağlık planlamasının ve organizasyonun temel yapı taşlarından olmuştur. Milli Sağlık Planında ülkemiz yedi sağlık bölgesine ayrılıyor, her bölgeye bir tıp fakültesi kurularak hekim ve diğer sağlık personeli sayısının artırılması düşünülüyordu (Ankara, Balıkesir, Erzurum, Diyarbakır, İzmir, Samsun, Seyhan). Milli Sağlık Programında ise 16 sağlık bölgesi yapılanması öngörülmüştür. (Ankara, Antalya, Bursa, Diyarbakır, Elazığ, Erzurum, Eskişehir, İstanbul, İzmir, Konya, Sakarya, Samsun, Seyhan, Sivas, Trabzon, Van) (Akdağ, 2008: 16).

Hem Milli Sağlık Planı ve hem de Milli Sağlık Programında, halkı bir ücret karşılığında sigortalamak, sigortası olmayan ve tedavi giderlerini ödeyemeyenlerin masraflarını özel idare bütçesinden sağlamak, bir sağlık bankası kurarak sağlık harcamalarının finansmanını buradan sağlamak, ilaç, serum ve aşı gibi tıbbi malzemelerin üretimini denetim altına almak, süt ve mama gibi çocuk besinlerini sağlayacak sanayi kuruluşlarını oluşturmak gibi hedefler bulunmaktaydı (Akdağ, 2008:17).

Yine bu çerçevede İşçi Sigortaları İdaresi (Sosyal Sigortalar Kurumu) 1946 yılında kurulmuştur. 1952 yılından itibaren sigortalı işçiler için sağlık kuruluşları ve hastaneler açılmaya başlanmıştır. Bu dönemde sivil toplum örgütlerinin ve bazı tıp mesleklerinin hukuki altyapılarını bugünüme taşıyan mevzuat da oluşturulmuştur (Akdağ, 2008:17-18) :

Türk Tabipleri Birliği Kanunu (1953/6023)

Eczacılar ve Eczaneler Kanunu (1953/6197)

Hemşirelik Kanunu (1954/6283)

Türk Eczacıları Birliği Kanunu (1956/6643)

1961-1980 dönemi Türk Sağlık Sistemi, 1961 yılında, 224 sayılı Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkındaki Kanun çıkarıldı. Sosyalizasyon fiilen 1963 yılında başladı. Yaygın, sürekli, entegre, kademeli, il içinde bütünleşmiş bir yapı anlayışıyla sağlık evleri, sağlık ocakları, ilçe ve il hastaneleri şeklinde bir yapılanmaya gidildi. Dikey örgütlenmeler kısmen azaltılıp farklı nitelikte sağlık hizmetleri veren yapılar, sağlık ocağı bünyesinde entegre hâle getirildi (Akdağ, 2012:49).

1978’de “Sağlık Personelinin Tam Süre Çalışma Esaslarına Dair Kanun” çıktı. Kamu personeli olan doktorların muayenehane açması yasaklandı. 1980 yılında 12 Eylül İhtilali’nin hemen ertesinde “Sağlık Personelinin Tazminat ve Çalışma Esaslarına Dair Kanun” ile bu kanun yürürlükten kaldırılarak tekrar muayenehane açma serbestliği getirildi (Akdağ, 2012:49).

1981-2001 dönemi Türk Sağlık Sistemi, 1982 Anayasası, vatandaşların sosyal güvenlik hakkına sahip olmalarının yanı sıra bu hakkın gerçekleşmesinin devletin sorumluluğunda olduğuna yönelik hükümler içermektedir. Anayasa’nın 60. maddesi “Herkes sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar.” demektedir. Ayrıca Anayasa’nın 56. maddesinde “Devlet, herkesin hayatını, beden ve ruh sağlığı içinde sürdürmesini sağlamak; insan ve madde gücünde tasarruf ve verimi artırarak, iş birliğini gerçekleştirmek amacıyla sağlık kuruluşlarını tek elden planlayıp hizmet vermelerini düzenler. Devlet, bu görevini kamu ve özel kesimdeki sağlık ve sosyal kurumlardan yararlanarak, onları denetleyerek yerine getirir.” hükmü getirildi. Aynı maddede “Genel Sağlık Sigortası kurulabileceğine” dair bir hüküm de yer aldı (Akdağ, 2012,49).

1990 yılında Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) tarafından sağlık sektörü ile ilgili bir temel plan hazırlatıldı ve bu plan doğrultusunda 1. Ulusal Sağlık Kongresi 1992 yılında toplandı. Sağlık Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yürütülen bu “Sağlık Sektörü Master Plan Etüt Çalışması” bir anlamda sağlık reformlarının ele alındığı bir sürecin başlangıcını oluşturdu (Akdağ, 2012: 50).

1992 ve 1993’e Birinci ve İkinci Ulusal Sağlık Kongreleri yapılarak sağlık reformunun teorisi çalışmalarına hız verildi. 1992 yılında 3816 sayılı Kanun’la sosyal güvenlik kapsamında olmayan düşük gelirli vatandaşlar için Yeşil Kart uygulaması başlatıldı. Böylece sağlık hizmetlerine erişim konusunda yeterli

ekonomik düzeyden mahrum olan ekonomik gücü zayıf insanların, sınırlı da olsa, sağlık sigortacılığı içine alınması sağlandı (Akdağ, 2012:50).

1990'lı yıllarda yürütülen Sağlık Reformu çalışmalarının ana bileşenleri şunlardır:

- a) Sosyal güvenlik kurumlarının tek çatı altında toplanarak Genel Sağlık Sigortası'nın kurulması,
- b) Birinci basamak sağlık hizmetlerinin aile hekimliği çerçevesinde geliştirilmesi,
- c) Hastanelerin özerk sağlık işletmelerine dönüştürülmesi,
- d) Sağlık Bakanlığı'nın koruyucu sağlık hizmetlerine öncelik veren sağlık hizmetlerini planlayıp denetleyen bir yapıya kavuşturulması.

2002' den günümüze Türk Sağlık Sistemi, 16 Kasım 2002 tarihinde açıklanan 58. Hükümetin Acil Eylem Planında "Herkesin Sağlık" başlığı altında sağlık alanında yürütülmesi öngörülen temel hedefler belirtilmiştir. Bunların başlıcaları (Akdağ, 2008:50):

- a. Sağlık Bakanlığı'nın idari ve fonksiyonel açıdan yeniden yapılandırılması,
- b. Tüm vatandaşların genel sağlık sigortası kapsamı altına alınması,
- c. Sağlık kuruluşlarının tek çatı altında toplanması,
- d. Hastanelerin idari ve mali açıdan özerk bir yapıya kavuşturulması,
- e. Aile hekimliği uygulamasına geçilmesi,
- f. Anne ve çocuk sağlığına özel önem verilmesi,
- g. Koruyucu hekimliğin yaygınlaştırılması,
- h. Özel sektörün sağlık alanına yatırım yapmasının özendirilmesi,
- i. Tüm kamu kuruluşlarında alt kademelere yetki devri,
- j. Kalkınmada öncelikli bölgelerde yaşanan sağlık personeli eksikliğinin giderilmesi,
- k. Sağlık alanında e-dönüşüm projesinin hayata geçirilmesi.

Acil Eylem Planı'nın belirlenmesinden hemen sonra 2003 yılı başında 'Sağlıkta Dönüşüm Programı' hazırlanarak Sağlık Bakanlığı tarafından kamuoyuna duyurulmuştur (Akdağ, 2008:50).

Sağlıkta Dönüşüm Programı 8 tema etrafında dönüşmeyi hedeflemiştir:

- 1- Planlayıcı ve denetleyici Sağlık Bakanlığı,
- 2- Herkesi tek çatı altında toplayan genel sağlık sigortası,
- 3- Yaygın, erişimi kolay ve güler yüzlü sağlık hizmet sistemi,
 - a) Güçlendirilmiş temel sağlık hizmetleri ve aile hekimliği,
 - b) Etkili, kademeli sevk zinciri,
 - c) İdari ve mali özerkliğe sahip sağlık işletmeleri,
- 4- Bilgi ve beceri ile donanmış, yüksek motivasyonla çalışan sağlık insan gücü,
- 5- Sistemi destekleyecek eğitim ve bilim kurumları,
- 6- Nitelikli ve etkili sağlık hizmetleri için kalite ve akreditasyon,
- 7- Akılcı ilaç ve malzeme yönetiminde kurumsal yapılanma,
- 8- Karar sürecinde etkili bilgiye erişim: Sağlık bilgi sistemi

Sağlıkta dönüşüm bileşeninde yer alan reform çalışmalarından birçoğu gerçekleştirilmiştir. 6.1.2005 tarihinde kabul edilen, 5283 sayılı "Bazı Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Ait Sağlık Birimlerinin Sağlık Bakanlığı'na Devredilmesine Dair Kanun" ile Sosyal Sigortalar Kurumu ve bazı kamu kurumlarına ait sağlık birimlerinin (DDY, Belediye, PTT, Polis hastaneleri vb.) Sağlık Bakanlığı'na devrine karar verilmiştir. 19 Şubat 2005 tarihi itibari ile de bu devir gerçekleşmiştir. Yeşilkartlı vatandaşların hakları genişletilmiş, yeşilkart sahiplerinin “ayakta tedavi” kapsamında görecekları sağlık hizmetleri ile ilaç giderleri devlet tarafından karşılanır olmuştur. Sosyal güvenlik kurumları tek çatı altında (GSS-Genel Sağlık Sigortası altında) toplanmış 2012 yılından itibaren yeşilkart Sosyal Güvenlik Kurumuna devrolmuştur. İlaçtaki KDV oranı düşürülmüş ve ilaç fiyatlandırma sistemi değiştirilmiştir. Böylece ilaç fiyatlarında önemli oranda indirim sağlanmış ve ilaca erişim kolaylaşmıştır. Köylerde de “112 Acil Sağlık” hizmeti sunulmaya başlanmış, ambulanslar en son teknolojilerle donatılmıştır. Sisteme hava ve deniz taşıma araçları eklenmiştir (Tatar, 2012:51) .

1.6. HASTANE KAVRAMI

Hastaneler, hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır (YTKİY, Madde 4).Başka bir tanımda ise hastaneler hastalıkların, acıların, vücut bütünlüğü zararlarının, tıbbi ve bakım hizmetleri sayesinde teşhis edildiği, dindirildiği ve tedavi edildiği, kendilerine hizmet sunulan kimselerin içinde barınabildikleri ve bakılabildikleri kurumlardır (Temel; 2010:249).

Dünya Sağlık Örgütü'nün tanımında ise hastaneler, müşahade, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılacak sağlık hizmetlerini sunan, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri kuruluşlar olarak tanımlamaktadır(Tengilimoğlu ve diğerleri, 2011:167).

Kökeni itibariyle tarihin en eski organizasyonlarından biri olan hastaneler bugün, toplumda önemli bir yere sahiptir. Bu önem hastanelerde tedavi edici hizmetler sunulurken, bir yandan da toplumu sağlık sorunlarından büyük ölçüde korumaya yönelik hizmetler sunuluyor olmasından kaynaklanmaktadır. Sağlık hakkı doğumla birlikte başlar. Sağlıklı yaşamak her bireyin temel ihtiyacıdır ve bu ihtiyacın karşılanabilmesi için hastaneler en önemli işlevi görmektedir (Okursoy, 2010:78).

Hastaneler, günümüz dünyasının alması mümkün olan alternatif en az olan hizmet örgütlerinden biridir. İnsanlar için sağlık kavramı ve kurumsal olarak algılanması, ilk olarak hastaneleri çağırır. İnsanların yaşam biçimleri ve süreçleri de hastanelerden bir şekilde etkilenir. Böylece hastanelerin istihdam yeri ve iş planı içerisindeki fonksiyonu, insanların iş yeri tercihlerinde etki eder. Hastanelerde istihdam, idari ve tıbbi hizmetler olarak iki biçimdedir. İdari hizmetler ve çalışanları, hastane yöneticiliğinin tıbbi hizmetlerden farklılaşan yönlerini oluşturur (Kayahan, 2016:1).

Sağlık hizmetleri içinde hastanelerin her zaman özel bir yeri olmuştur. Bunun önemli bir nedeni bütün hizmet zinciri içinde en çok kaynağın hastanelerde tüketilmesidir. Sağlık hizmeti veren hastaneler bir işletme olması bakımından gerek iş gücü ve insan kaynağı maliyetleri, gerekse ilk kuruluş aşamasındaki bina ve tıbbi

donanım maliyetleri ve faaliyetlerini devam ettirme esnasında kullanılan özellikle ilaç, tıbbi malzemelerin maliyetleri açısından sermaye yoğun işletmeler kategorisinde tanımlanabilir. Hastaneler bütün dünyada sağlık sistemlerinin köşe taşlarıdır. Ayrıca, hastaneler mesleki olarak bilgi ve becerilerin geliştirildiği ve aktarıldığı yerlerdir (Yıldız ve Yalman, 2015:6).

Hastaneler, bünyesinde birden fazla uzmanlık alanını bulunduran ve hem teşhis hem de tedavi merkezi olduğundan dolayı diğer sağlık kuruluşlarından daha karmaşık bir örgütsel yapı ve finansman ağına sahiptir. Bu duruma ek olarak hastanelerin hizmet farklılıklarından kaynaklı çok farklı çeşitleri mevcuttur ve bu çeşitlilik durumu tüm hastaneler için benzer bir örgütsel ve finansman modelini kapsamaz. Bu durumda örgütsel ve finansman ağını tamamen etkilemese bile her çeşit hastane model için bir takım farklı örgütsel ve finansman modelleri benimsemesine neden olmaktadır.

Hastaneler ile üretim işletmeleri kıyaslandığında, sağlık hizmetlerinin önemi ve diğer işletmelerden farklılaşan yönleri daha iyi anlaşılacaktır. Bunlar (Kayahan, 2016:33).

- a) Hastanelerde hizmet üretim ve tüketimi aynı anda gerçekleşirken; üretim işletmelerinde zaman farkı olduğu,
- b) Hastanelerde hizmetin depolanmadığı; üretim işletmelerinde ise depolanabilir ve istenildiğinde tüketilebilir olduğu,
- c) Hastanelerde müşteriye özgü hizmet sunulurken; üretim işletmelerinde ürünlerin standartize olduğu,
- d) Hastanelerde hastalar üretim sürecine katılırken; üretim işletmelerinde müşterilerin üretim sürecinde katılımının daha sınırlı olduğu,
- e) Hastanelerde alınan hizmet soyutken; üretim işletmelerinde alınan hizmetin somut olduğu
- f) Hastanelerde emek yoğun hizmet ve teknoloji varken; üretim işletmelerinde sermaye yoğun teknoloji olduğu.
- g) Hastanelere her geçen gün artan talep, ekonomik açıdan da birçok faktörle ilişkilidir.

Çalışan nüfus içinde hastanelerde tedavi veya tanı amaçlı bulunan insanlar, işletmelerin işgücü kaybına neden olurken, istihdam edilen çalışanların ücretleri, hastanelerde kullanılan malzeme ve cihazların maliyetinin çok yüksek olması gibi nedenlerle hastane hizmetlerinde verimliliğin ve etkinliğin artırılması zorunluluk haline gelmiştir (Okursoy, 2010:78).

1.7. HASTANELERİN SINIFLANDIRILMASI

Hastaneler, çeşitli ölçütler göre sınıflandırılabilir. Bu ölçütlerden başlıcaları (Sur ve Paltekin, 2013:33) ;

- a) Mülkiyet
- b) Eğitim Statüsü
- c) Hizmet Türü
- d) Büyüklük
- e) Hastaların Yatış Süresi
- f) Akreditasyon durumu

1.7.1. İşlevlerine Göre Hastaneler

T.C. Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumlar Yönetmeliği'ne göre hastaneler işlevlerine göre 5 farklı sınıfa ayrılmıştır. Bunlar;

- a) İlçe/ Belde Hastaneleri
- b) Gün Hastanesi
- c) Genel Hastaneler
- d) Özel Dal Hastaneleri
- e) Eğitim ve Araştırma Hastaneleri

İlçe/ Belde Hastaneleri, bünyesinde 112 hizmetleri, acil, doğum, ayaktan ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmetleri ile koruyucu sağlık hizmetlerini bütünleştiren, görev yapan tabiplerin hasta kabul ve tedavi ettiği, ileri tetkik ve tedavi gerektiren durumlarda hastaların stabilize edilerek uygun bir şekilde sevkinin sağlandığı sağlık kurumlarıdır. Gün hastaneleri birden fazla branşta, gününbirlik ayakta muayene, teşhis, tedavi ve tıbbi bakım hizmetleri verilen asgari 5 gözlem yatağı ile 24 saat sağlık hizmeti sunan bir hastane bünyesinde veya bir hastane ile koordineli olmak kaydıyla kurulan sağlık kurumlarıdır. Genel hastaneler her türlü acil vaka ile yaş ve cinsiyet farkı gözetmeksizin, bünyesinde mevcut

uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği ve ayaktan ve yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı en az 50 yataklı sağlık kurumlarıdır. Özel dal hastaneleri belirli bir yaş ve cins grubu hastalar veya belirli bir hastalığa tutulanların, yahut bir organ veya organ grubu hastalarının müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilitasyonlarının yapıldığı sağlık kurumlarıdır. Eğitim ve araştırma hastaneleri: Öğretim, eğitim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanların yetiştirildiği genel ve özel dal sağlık kurumlarıdır (YTKY Madde 5).

1.7.2.Mülki Durumlarına Göre Hastaneler

Mülkiyet durumuna göre hastaneler, mülkiyetinin hangi kurum veya kuruluşlara ait olduğuna veya kurum ve kuruluşların niteliğine göre sınıflandırılabilir. Türkiye'deki hastaneleri mülkiyet durumuna göre sınıflandırdığımızda; Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, Askeri Hastaneler, Devlet ve Vakıf Üniversitelerine bağlı Tıp Fakültesi Hastaneleri, Belediyelere ait Hastaneler, Dernek ve Azınlık hastaneleri ile özel hastaneler sayılabilir (Tatar, 2012:56-57).

1.7.3. Büyüklüklerine Göre Hastaneler

Büyüklüklerine göre hastaneler; 100, 200, 400, 600, 800 ve üzeri yatak kapasiteli hastaneler olarak sınıflandırılmaktadır. Bu hastaneleri de kendi aralarında küçük, orta ve büyük ölçekli hastaneler olarak bir ayrıma tabi tutacak olursak, 25–100 yataklı hastaneler küçük, 100–400 yataklı hastaneler orta, 400 ve daha fazla yatak kapasiteli hastaneler ise büyük ölçekli hastaneler olarak sınıflandırılmaktadır (Arslan, 2008:13).

1.7.4. Eğitim Verme Durumuna Göre Hastaneler

Bir başka sınıflama ise hastanelerin eğitim verip vermemesine göre yapılan sınıflamadır. Eğitim sunmak ya da sunmamak da hastanelerin sınıflandırılmasında yaygın kullanılan bir biçimdir. Eğitim hastaneleri ihtisas programı vasıtasıyla uzmanların eğitilmesinde rol oynarlar. Tam zamanlı bir eğitim hastanesi olabilmek için o hastanenin en azından dâhiliye, cerrahi, kadın doğum ve jinekoloji ve pediatri dallarında ihtisas eğitimi sunması gerekmektedir. Birçok tam zamanlı eğitim hastanesi birçok alt uzmanlık ihtisası vermektedir. Kısmi eğitim hastanesi ise sadece

iki ya da üç program sunmaktadır. Eğitim programında bir üniversiteyle birlikte çalışıp çalışmadığına göre hastaneler üniversite hastanesi, üniversite ile Sağlık Bakanlığının müşterek çalıştırdıkları hastaneler veya bağımsız hastaneler de olabilirler (Tatar, 2012:56).

1.7.5. Akredite Durumuna Göre Hastaneler

Hastanelerin akreditasyon durumuna göre akredite edilen ve edilmeyen hastaneler olmak üzere sınıflandırma yapmak mümkündür. Son yıllarda ülkemizde her alanda etkili olmaya başlayan akreditasyonla ilgili olarak, hastaneler de çalışmalar yapmaya başlamıştır. Ancak ülkemizde hastaneleri akredite eden milli bir akreditasyon kurumu olmadığı için bu hizmet dışarıdan satın alınmaktadır.

Türkiye’de yaygın olarak, ABD’de Sağlık Kurumları Akreditasyon Komisyonu tarafından geliştirilen standartlara göre diğer ülkelerdeki hastaneleri akredite etmek üzere Joint Comission International (JCI) kurulmuştur ve hastaneler çoğunlukla JCI tarafından akredite edilmektedirler. Akreditasyon uygulamaları Avrupa Birliği ülkelerinin yanı sıra Avustralya ve Kanada gibi gelişmiş ülkelerde de uygulanmaktadır ve bu ülkelerde akreditasyon kurumları da bulunmaktadır. Özellikle ABD’de finansman bakımından hastanelerin akredite edilmesi büyük önem taşımaktadır. Sigorta şirketlerinin sözleşme yapması ve kurumsal saygınlık bakımından akreditasyona önem verilmektedir. Akreditasyon ayrıca sağlık turizmi açısından önem taşımaktadır. Çoğu sigorta şirketi hastanenin akredite olup olmama durumuna bakmakta ona göre ödeme yapmaktadır (Tatar: 2012: 56-57).

1.7.6. Hastaların Hastanede Ortalama Kalış Süresine Göre Hastaneler

Hastaneler için yapılan bir diğer sınıflandırma ise hastaların hastanede ortalama kalış sürelerinin dikkate alınmasına göre yapılmaktadır. Bu ayrıma göre hastaneler kısa ve uzun süreli kalınan hastaneler olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmıştır(Arslan 2008:13-14).

Kısa süreli Hastaneler, hastanede yatarak tedavi olan hastaların,% 50’sinden fazlasının 30 günden daha kısa sürede hastanede yatmasını gerektiren hastalıklarının tedavisi nedeniyle bulunduğu hastanelerdir. Kısa süreli kalınan hastanelere akut bakım hastaneleri de denilmektedir. Ülkemizde devlet hastaneleri akut bakım

hastanelerine örnek olarak verilebilmektedir. Uzun süreli kalınan hastaneler ise, hastanede yatarak tedavi olan hastaların,% 50'sinden fazlasının 30 günden daha fazla sürede hastanede yatmasını gerektiren hastalıklarının tedavisi nedeniyle bulunduğu hastanelerdir. Uzun süreli kalınan hastanelere kronik bakım hastaneleri de denilmektedir. Ülkemizde akıl ve ruh sağlığı hastaneleri kronik bakım hastanelerine örnek olarak verilebilmektedir.

1.8. HASTANENİN İŞLEVLERİ

1.8.1. Tıbbi İşlevleri

Hastanelerin en eski ve en temel fonksiyonudur (işlevidir). Hastanelerde hasta ve yaralılara yapılan tıbbi müdahaleler, teşhis, tedavi, rehabilitasyon, klinik, poliklinik ve ameliyathane hizmetleri, röntgen ünitelerinde, laboratuvarlarda, doğumhanelerde verilen hizmetler bu fonksiyon (işlev) içine girer.

1.8.2. Hasta Bakım İşlevleri

Hastanın korunup, gözlenmesi, hastaya ilgi ve bakım gösterilmesi bu fonksiyon içinde yer almaktadır. Hasta bakım fonksiyonu, doktor ve hemşireler yanında hastanede çalışan bütün personelin bir ekip halinde çalışmasını gerektirir.

1.8.3. İdari İşlevleri

Hastaneyle ilgili yönetim fonksiyonlarını kapsar. Hastanelerde görev yapan tüm personelin göreve başlatılması, görevlerine devamlarının sağlanması, planlama, örgütleme, kadrolama, icra, uyumlaştırma, motivasyon, haberleşme ve denetim hizmetlerinin yürütümü, izin, haftalık maaş, terfi, disiplin, emeklilik, kayıt ve dökümantasyon hizmetlerini kapsar.

1.8.4. Mali İşlevi

Hastanede sunulan hizmetin üretimi ile ilgili olan ilaç giderleri, tıbbi sarf malzeme giderleri, genel nitelikte sarf malzeme giderleri, personel giderleri, kırtasiye, temizlik, yiyecek giderleri gibi gider işlemlerinin yönetimini içerir. Mali plan ve bütçeler hazırlamak, finansal politikaların belirlenmesi faaliyetleri örnek olarak verilebilir.

1.8.5. Teknik İşlevleri

Hastanenin binasının, makine ve teçhizatının, demirbaşların bakım ve onarımı, elektrik, ısı ve havalandırma sistemlerinin işletilmesi, çamaşırhane, terzihane, bahçe, mutfak, santral, arşiv gibi hizmetlerin yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetleri kapsar.

1.8.6. Otelcilik İşlevleri

Hastaneyi bir otel olarak düşünmekte mümkündür. Gerekğinde hasta hastaneye yatırılır ve barındırılır. Gerekğinde hasta ve yakınlarının hastanelerde yeme, içme, barınma, korunma, çamaşır, ısınma ihtiyaçları karşılanır. Hastanede çalışan temizlik, mutfak vb. işçiler tıpkı bir otelde çalışıyormuş gibi işlerini icra ederler.

1.8.7. Eğitim İşlevleri

Hastaneler aynı zamanda birer eğitim kurumudur. Hastanelerde sunulan eğitim hizmetler dört gruba ayrılabilir. Bunlar;

- a) Hastaların ve yakınlarının hastalığın mahiyeti, özellikleri ve tedavisi ile ilgili eğitimi,
- b) Tıp ve hemşirelik öğrencileri ile yardımcı tıp personeli sınıfına giren öğrencilerin eğitimi (intörnlük, tıpta uzmanlık eğitimi gibi),
- c) Hastane personelinin hizmet içi eğitimi (hastaneye alınan personelin işe alışmasını sağlamak mevcut personelin bilgilerini tazelemek, yeni bilgi edinmelerini ve becerilerini geliştirmelerini sağlamak),
- d) Toplum sağlığı konularında kamuoyunun eğitimi (hastanede verilen hizmetler konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesi, insanların periyodik sağlık kontrollerini yaptırmaları konusunda teşvik edilmeleri gibi)dir.

1.8.8. Araştırma – Geliştirme İşlevi

Hastanelerdeki araştırma faaliyetleri tıbbi ve idari olmak üzere iki türdür. Tıbbi araştırma faaliyetleri de klinik araştırma ve geçmişe dönük araştırma olmak

üzere ikiye ayrılmaktadır. Klinik araştırma hasta veya deney hayvanları üzerinde yapılan araştırmadır. Geçmişe dönük araştırma ise, hasta dosyalarına dayanılarak yapılan araştırmadır. İdari araştırma ise hastanenin verimliliğini ve etkinliğini artırmaya yönelik olarak hastanedeki işletmecilik sorunlarının saptanıp çözümüne yönelik araştırmalardır. Hastanelerde yapılacak olan araştırma ve geliştirme çalışmaları tıbbın ilerlemesi için son derece önemlidir. Çalışmaların yapılması sayesinde bulunan bulgu ve bilgilerle teşhis ve tedavi yöntemlerinin geliştirilmesi mümkün olabilmektedir. Araştırma ve geliştirme çalışmaları hastane içinde bir ekibe yaptırılabilir gibi hastane dışından bir ekibe de yaptırılabilir.

1.8.9. Sosyal İşlevler

Genel (klasik) işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinin de sosyal sorumlulukları vardır. Hatta hastanelerin sosyal sorumlulukları diğer işletmelerin sosyal sorumluluklarından daha fazladır. Hastanelerde sosyal fonksiyon sosyal hizmet şefliği, halkla ilişkiler memurluğu ve gönüllüler başkanlığı, hastane dernekleri vb. tarafından yürütülen hizmetleri kapsamaktadır.

1.8.10. Koruyucu Hekimlik İşlevleri

Hastaneler temel fonksiyonu olan tedavi fonksiyonlarını yerine getirirken hastalıklardan korunma yolları konusunda da hizmetler verirler. Örneğin, her türlü hastalığın ortaya çıkmasının ve hastalığın ilerlemesinin önlenmesine, başkalarına bulaşmasının engellenmesine yönelik faaliyetler bu gruba girer. Koruyucu hekimlik fonksiyonu özellikle ana-çocuk sağlığı ve aile planlaması merkezlerinde yoğun bir şekilde görülmektedir (Koçyiğit, 2008:73-76) .

1.9. TÜRKİYE DEKİ KAMU HASTANELERİN ÖRGÜTLENMESİ

Ülkemizde kamu hastaneleri organizasyonu içinde sağlık bakanlığına bağlı hastaneler, üniversite hastaneleri yer almaktadır. Askeri hastaneler önceden bu başlık altında incelenirken, 31.06.2016 tarihinde 29787 sayılı 669 sayılı Kanun Hükmündeki Kararnamenin 106.maddesi uyarınca askeri hastaneler Sağlık Bakanlığına devredilmiştir(<http://www.resmigazete.gov.tr>).

Bu bölümde Sağlık Bakanlığı ve Üniversite hastanelerinin incelenecektir. Özel hastaneler organizasyon yapısı ve yöneticilerinin görevlerinin tanımı farklı bir bölümde detaylı olarak inceleneceği için bu başlık altında ayrıca incelenmemiştir.

Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler; T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun genel sağlık istatistiklerine göre faaliyet halinde 885 adet hastanesi bulunmaktadır. Bu sayı Türkiye'deki hastanelerinin 59% 'sini oluşturmaktadır. Yatak sayısı ölçütü bakımından ise toplam 129.524 yatak sayısı ile Türkiye'deki toplam yatak sayısının 61% sini oluşturmaktadır (<http://rapor.saglik.gov.tr>) .

Veriler doğrultusunda Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, üniversite hastanelerinin belirlenen ölçütler doğrultusunda ezici bir üstünlüğü vardır. Bu üstünlük durumu yönetiminin de ayrı oranda güçleştirilmesine sebep olmaktadır

1.9.1. Üniversite Hastaneleri

Üniversite hastaneleri, yükseköğretim kurumlarında eğitim öğretimin desteklenmesi amacıyla çeşitli alanların uygulama ihtiyacı ve bazı meslek dallarının hazırlık ve destek faaliyetleri için eğitim - öğretim, uygulama ve araştırmaların sürdürüldüğü bir yükseköğretim kurumudur (Yükseköğrenim Kanunu: 3.Madde). Üniversite hastaneleri hem tıbbi hizmet sunan hem de eğitim hizmetini bir arada sürdüren üçüncü basamak sağlık hizmeti sunan kurumlar arasında yer almaktadır.

T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun genel sağlık istatistiklerine göre faaliyet halinde 67 adet hastane bulunmaktadır. Bu sayı Türkiye'deki hastanelerinin 4% 'sini oluşturmaktadır. Yatak sayısı ölçütü bakımından ise toplam 34.814 yatak sayısı ile Türkiye'deki toplam yatak sayısının 17% sini oluşturmaktadır(<http://rapor.saglik.gov.tr>). İstatiksel bilgilerden yola çıkarak Türkiye'de ki toplam hastane ve yatak sayısının küçük bir bölümünü kapsasa bile uygulama olarak ve yer aldığı sağlık hizmeti basamağı açısından sağlık sistemi içerisinde önemli bir konuma sahiptir.

Üniversite hastanelerinin de yönetim ve organizasyon açısından tam bir standardı yoktur. Üniversitelere göre farklılık göstermekle birlikte genel bir organizasyon yapısından söz edilebilir. Bazı hastanelerde Araştırma ve Uygulama

Merkezi Müdürleri (Başhekimler) direkt Rektöre bağlı çalışırken, bazı hastanelerde Tıp Fakültesi Dekanlığına bağlı görev yapmaktadır (Tatar:2012:65).

Şekil 3: Bir Üniversite Hastanesinin Örnek Yönetim Şeması



Kaynakça: Ed: Tatar, M (2012) “ Sağlık Kurumları Yönetimi 1 “ T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları s. 64.

1.10. ÖZEL HASTANE KAVRAMI

Devlet veya kamu hizmetinden ziyade özel sektör tabanlı sağlık hizmeti sunan hastaneler, önceden hususi hastaneler olarak daha sonra ise özel hastane olarak adlandırılan kurumlar haline dönüşmüştür.

Bu hastaneler ilk olarak 25/05/1933 tarihli 2219 numaralı Hususi Hastaneler Kanununda Devletin resmi hastanelerinden ve hususi idarelerle belediye hastanelerinden başka yatırılarak hasta tedavi etmek veya yeni hastalık geçirmişlerin zayıfları yeniden eski kuvvetlerini buluncaya kadar sıhhi şartlar içinde beslenmek ve doğum yardımlarında bulunmak için açılan ve açılacak olan sağlık yurtları "hususi hastaneler" den sayılır (HHK Madde 1).

Hususi hastaneler kanununun dışında ise Özel Hastaneler Yönetmeliği ise özel hastaneleri asgari olarak öngörülen bina, hizmet ve personel standartlarını haiz olmak kaydıyla, yirmi dört saat süreyle sürekli ve düzenli olarak, bir veya birden

fazla uzmanlık dalında hastalara ayakta ve yatırarak muayene, teşhis ve tedavi hizmeti veren sağlık kuruluşları olarak tanımlamıştır (ÖHY Madde 5).

Özel hastanelerin ile vakıf hastaneleri ilk bakışta aynı olarak değerlendirilmekle beraber aralarında bir takım farklar bulunmaktadır. Vakıf hastaneleri Hakiki veya hükmü şahıslar tarafından hastane açılmak üzere teberrü veya vakf olunan para ve malların idaresi vakfeden tarafından Evkaf İdaresi, Vilayet hususi idareleri ve belediyeler gibi Devlet teşkilatına verildi ise bu hastaneler tayin edilen bu idareler tarafından, eğer vakfeden tarafından müteveli gösterilmemiş ise Vilayet hususi idareleri tarafından tesis ve idare olunur. Bu hastanelerin kurulma ve çalıştırılmaları umumi hastaneler gibidir. Tesis ve idareleri Devlet teşkilatından başkasına verilmiş olan vakıf hastaneler bu kanun hükümlerine bağlı olup idare işleri vilayetlerin murakabesi altındadır(HHK Madde 7).

Özel hastaneler kamu yönetiminin dışında yer alan, onun bir parçasını oluşturmayan hastanelerdir. Öğretide yapıldığı gibi maddi kazanç sağlamak amacıyla ya da belirli bir kuruluş ya da vakıf tarafından kazanç amacı gütmeksizin kurulan ve işletilen hastanelerin tümünün özel hastane olarak nitelendirilebileceğine yönelik düşünceler olsa da bu kıstas ayrımı belirlemeye yeterli değildir. Özellikle sorumlunun ortaya çıkarılması açısından aranacak kıstas yaptığı belirlemede olduğu gibi kamu yönetiminin dışında olup olmaması çerçevesinde ele alınmalıdır. Bu bağlamda özel hastane deyiminden özel hukuk hükümlerine tabi hastaneler anlaşılmak gerekecektir. Sonuç olarak özel hastaneler, kamu hizmetinin dışında yer alıp, yatırılarak hasta tedavi etme, rehabilitasyon ve doğum yardımlarında bulunma amacına yönelik sağlık yurtları olarak tanımlanabilir (Özel ve Leblebici, 2007:181).

1.11. ÖZEL HASTANELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de özel hastanelerle ilgili ilk yasal düzenleme 1933 yılında yapılmıştır. 1933 tarih ve 2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanunu’nda, hususi hastane kavramı yer alırken, bu kanuna dayalı olarak çıkarılan tüzük ve yönetmelikte ise özel hastane kavramı tercih edilmiştir (Kerman ve Diğerleri, 2011:95).

Kapitalist ülkelerde 1960’lı yılların sonlarında küresel ölçekte yaşanan yapısal krizi aşmanın araçlarından birisi, devletin doğrudan müdahale alanı olan sağlık dahil tüm kamu hizmetlerinin “yeni” liberal ekonomik politika ekseninde

yeniden yapılandırılması olmuştur. Bu yeniden yapılanmada, diğer politikalarla birlikte özel sağlık kurumları desteklenmiş, devletin sağlık hizmetlerinde rolünün azalmasıyla boşalan alanlar, özel sağlık sektörü tarafından doldurulmaya başlanmıştır (Özkan ve diğerleri, 2013:16).

1960-70'lerde özel sektör ise ağırlıklı olarak Devlet, SSK ve Tıp Fakültelerini tamamlayan muayenehaneler, kısmen gelişen laboratuvar ve röntgen üniteleridir (Temel, 2003:4).

1980'lerle birlikte Türkiye'de özel sektör, poliklinik ve dispanserler kurarak sağlık alanına ilgi göstermeye başlamıştır. 1990'lar ise özel hastanelerin sayısında artışın yaşandığı bir dönem olmuştur. Sayısal artışın yaşanmasında 1987 tarih ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nun etkisi vardır. Sağlık sektörü için önemli bir kırılma noktası olarak değerlendirilebilecek olan bu kanunla hastaneler, verimli ve etkin çalışan bir işletme gibi hizmet veren, kendi gelirleri ile giderlerini karşılayabilen ve kendi personelini ihtiyaçları doğrultusunda planlayan ve niteliklerine göre istihdam edebilen, yönetsel ve malî yönden özerk, piyasa koşullarında rekabet edebilen kurumlar haline getirilmek istenmektedir (Kerman ve Diğerleri, 2011:95).

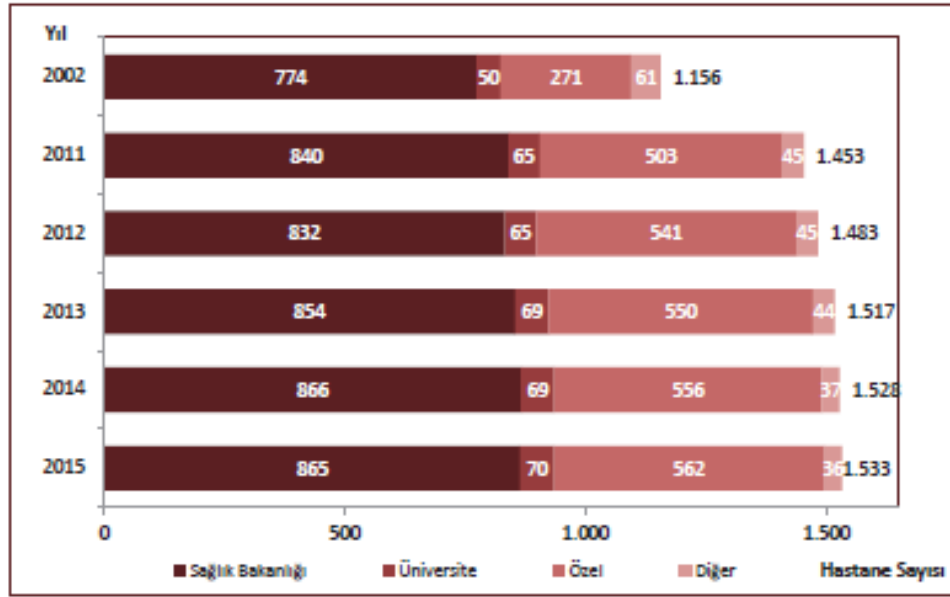
2003 yılında T.C. Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan Sağlıkta Dönüşüm Programında sağlıkta dönüşümün bileşenleri ilk maddesinde yer alan planlayıcı ve denetleyici bir sağlık bakanlığı maddesi Sağlıkta Dönüşüm Programı vizyonunda ki Sağlık Bakanlığı vizyonundaki Sağlık bakanlığı politikalar geliştiren, standartlar koyan ve denetleyen bir konumda olup ülkemizin, kamu veya özel kurum ve kuruluşlarına sağlığa ayırdığı kaynakların etkili, verimli ve hakkaniyetine uygun bir şekilde kullanılmasını sağlamak üzere yönlendirmeler yapacaktır. Bu anlayışın bir ürünü olmak üzere Sağlık Bakanlığına bağlı kuruluşların yerinden yönetim ilkeleri doğrultusunda yapılandırılması sağlanacak ve Bakanlık, planlama yapan stratejik bir örgüt yapısına kavuşacaktır (SB, 2003:26) .

Bu maddeden yola çıkarak Sağlık Bakanlığının 2003 yılından itibaren sağlık hizmeti sunumundan ziyade sağlık politikaları üreten, bakanlık finansman kaynaklarını kendi bünyesindeki kurumlara ve özel sektöre aktaran ve bu aktarılan kaynakları denetleyen bir yapıya dönüşme süreci başlamış olmaktadır. İlgili dönüşüm süreci boyunca Türkiye'deki sağlık hizmeti sunumu yapan kurumlar

içerisinden kamu kurum ve kuruluşlarının payının azalması ve özel sağlık kurum ve kuruluşlarının payının artmasının tahmini yapılabilir.

Sağlık Bakanlığı Sağlıkta Dönüşüm Programı (SDP) ile 2003 yılı eylül ayında Devlet Memuru ve Emekli Sandığı üyelerine, sevksiz özel hastanelere başvurma imkânı getirmiştir. Bu tarihten itibaren Türkiye'deki özel hastane sayılarında ve özel hastanelere başvuran hasta sayılarında çok yüksek artışlar gerçekleşmiştir. Eylül 2003 tarihine kadar devlet memuru ve emeklileri özel hastanelere sadece kamuya ait sağlık kuruluşlarından sevk ile başvurabilirken bu tarihten itibaren doğrudan başvurabilme hakkına sahip olmuştur. Bu durum özel hastanelerdeki yüksek teşhis ve tedavi ücretlerinin bireylerin kendi cebinden ödenmesi yerine SGK tarafından finanse edilmesi anlamına gelmekte idi. Böylece bu tarihten itibaren kişilerin özel hastanelere daha çok gidebilmesi sağlanırken diğer taraftan özel hastanelerin sayısında da artışa neden olmuştur. Türkiye'de tüm vatandaşların sağlık hizmetlerine ulaşması hedefini gerçekleştirebilmek ve sağlık sisteminin kapsamını genişletmek amacıyla uzun yıllardan beri sağlıkta özel sektör payının artmasıyla sonuçlanan reformlar yürütülmektedir (Yener ve Öksüz, 2017:226).

Şekil 4: Türk Sağlık Sistemindeki Hastane Türlerinin 2002-2015 Yılı Arasındaki Değişimi



Kaynakça: T.C. Sağlık Bakanlığı, Sağlık Araştırmaları Müdürlüğü, Sağlık İstatistikleri Yıllığı, 2015.

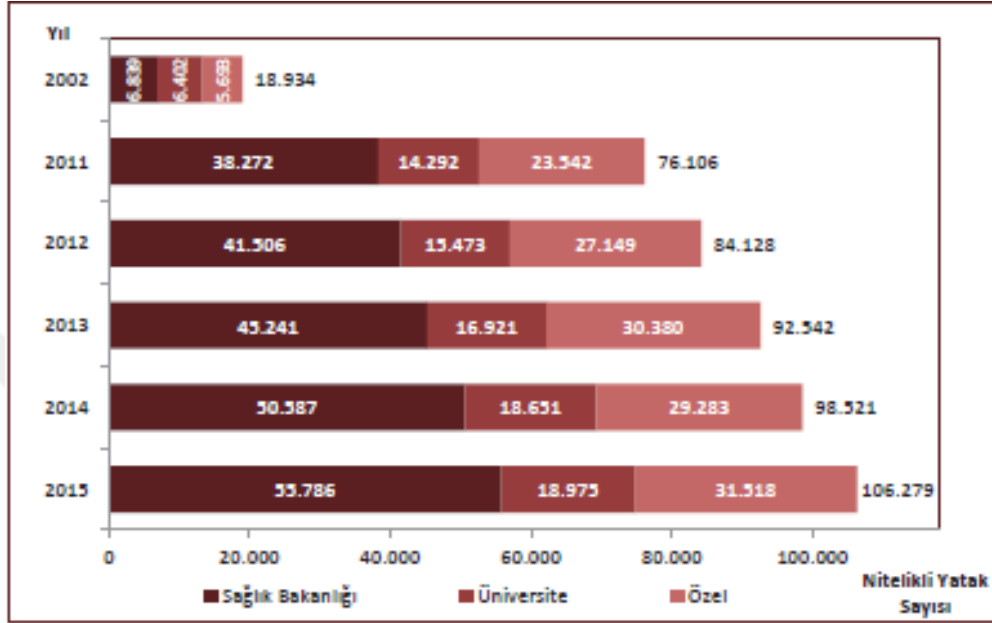
T.C. Sağlık Bakanlığının Sağlık İstatistikleri 2015 yılını da kapsayan verilerine göre Türkiye’de Sağlıkta Dönüşüm programı yürürlükte olmadığı 2002 yılındaki özel hastane sayısı 271 dir. Sağlıkta dönüşüm programının yürürlüğe girdiği 2003 yılından itibaren özellikle 2002-2011 yılları arasında özel sağlık kuruluşu sayısı 271 den 503 ‘ e yükselmiştir. Dokuz yıllık dönemde toplam olarak özel hastane sayısı 232 adet artmıştır. 2015 yılında ise toplam özel hastane sayısı 562 adete yükselmiştir.

Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde ise aynı istatistiksel veriler doğrultusunda incelendiğinde Sağlıkta Dönüşüm programı öncesindeki 2002 yılında toplam hastane sayısı 774’tür. Sağlıkta Dönüşüm programının yürürlüğe girdiği 2003 yılından itibaren 2002-2011 yılları arasındaki 9 yıl içerisinde 840 adet hastaneye yükselmiştir ve toplam artış miktarı 66 adet olmuştur. 2015 yılında ise 865’ e yükselmiştir.

Genel çerçevede bakıldığında ise hastane sayısı ölçeğinde Sağlıkta Dönüşüm programı ile beraber özel hastanelerin sayısı, sağlık bakanlığına bağlı hastanelerin sayısındaki fark azalmakla birlikte Türk Sağlık Sistemindeki önemi 2002 yılından itibaren artmıştır.

Türk Sağlık Sistemindeki hastane türlerinin ve özel hastanelerin toplam yatak sayısının 2002-2015 yılları arasındaki değişim aşağıdaki şekilde gibidir.

Şekil 5: Türk Sağlık Sistemindeki Hastane Türlerini Toplam Yatak Sayılarındaki 2002-2015 Yılları Arasındaki Değişimi



Kaynakça: T.C. Sağlık Bakanlığı, Sağlık Araştırmaları Müdürlüğü, Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2015.

T.C. Sağlık Bakanlığının 2015 yılını da kapsayan istatistiklerinde sağlık bakanlığına bağlı hastanelerin toplam yatak sayısı 2002 yılında 6839 adettir. 2002-2011 yılları arasında ise toplam yatak sayısı 31.433 adet artarak 38.272 adede ulaşmıştır. 2015 yılında ise 55.786 adettir.

Özel hastanelerde ise 2002 yılında toplam yatak sayısı 5693 adettir. Sağlıkta dönüşüm programı ile 2002-2011 yılları arasında toplam yatak sayısı 21.456 adet artarak 27.149 adete ulaşmıştır. 2015 yılında ise toplam yatak sayısı 31.518'e ulaşmıştır.

Sağlık Bakanlığı ile Özel Hastanelerin toplam yatak sayısı ölçeğinde değerlendirildiğinde 2002 yılında 1.146 yatak sayısı fazlası ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, özel hastanelere göre daha fazla yatağa sahiptir. 2015 yılında da Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, özel hastanelere göre 24.268 adet daha fazla yatağa sahiptir. Bu ölçekte genel değerlendirmede sağlık bakanlığına bağlı

hastaneler, özel hastanelere göre daha fazla yatağa sahip olmasıdır. Ancak Türk Sağlık Sistemindeki toplam yatak sayısını değerlendirmeye alındığında 2015 yılında özel hastanelerin oranı, toplam içerisinde 29.65% dir (Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerin oranı 52.49%'dir). Fakat özel hastanelerin oranı toplam orana göre az görülmekle beraber genel ölçekte önemi yüksek olan bir konumdadır.

1.12. ÖZEL HASTANELERİN SINIFLANMASI

Özel Hastaneler, Özel Hastaneler Yönetmeliğinin öngördüğü faaliyet alanlarına, hizmet birimlerine, yatak kapasitelerine, teknolojik donanımlarına ve hizmet verilen uzmanlık dallarının nitelik ve sayısına göre, genel hastaneler ve özel dal hastaneleri olarak sınıflandırılır (ÖHY Madde 5)

1.12.1. Genel Hastaneler

Genel hastaneler, özel hastane yönetmeliğinin asgarî olarak öngörülen bina, tesis, hizmet ve personel standartlarını haiz olan yoğun bakım ve gözlem yatakları hariç en az on hasta yatağı bulunan ve en az dört uzmanlık dalında kadrolu uzman tabip çalıştıran, sürekli ve düzenli olarak ayakta ve yatarak muayene, teşhis ve tedavi hizmeti veren, hasta kabul ve tedavi ettiği uzmanlık dallarının gerektirdiği klinikler ile acil ve yoğun bakım ünitelerini bünyesinde bulunduran, radyoloji, biyokimya ve/veya mikrobiyoloji laboratuvarlarını bünyesinde bulunduran veya bu laboratuvar hizmetlerini satın alan ve tam gün faaliyet gösteren özel hastanelerdir (ÖHY Madde 6).

Özel hastaneler, faaliyet gösterdiği veya göstereceği uzmanlık dalının veya dallarının gerektirdiği asgarî standartlar ile tıbbi hizmet kalitesine etken diğer hususlar dikkate alınarak belirlenecek esaslar ve puanlama kriterleri çerçevesinde sınıflandırılır ÖHY Madde 7/A).

1.12.2. A Grubu Genel Hastaneler

Ruhsatlandırılmış yatak kapasitesi en az elli olan, en az beş farklı dahili ve beş farklı cerrahi uzmanlık dalında tam gün kadrolu uzman tabip çalıştırmak suretiyle sağlık hizmeti veren; birinci fıkrada belirlenen asgari standartlara ilave olarak hasta kabul ve tedavi ettiği uzmanlık dalları için gerekli ve günün gelişmiş tip teknolojisine uygun olan diğer bütün teşhis ve tedavi birimlerini ve ayrıca asgari

radyoloji, biyokimya, mikrobiyoloji, hematoloji ve patoloji laboratuvarlarını bünyesinde bulunduran genel hastanelerdir (<http://www.saglikplatformu.com>).

1.12.3. B Grubu Genel Hastaneler

Ruhsatlandırılmış yatak kapasitesi otuz ila elli arasında olan, en az dört farklı dahili ve dört farklı cerrahi uzmanlık dalında tam gün kadrolu uzman tabip çalıştırmak suretiyle sağlık hizmeti veren; birinci fıkrada belirlenen asgari standartlara ilave olarak günün gelişmiş tip teknolojisine uygun olan bir veya birden fazla teşhis ve tedavi birimini ve radyoloji, biyokimya, patoloji ve mikrobiyoloji laboratuvarlarını bünyesinde bulunduran genel hastanelerdir (<http://www.saglikplatformu.com>).

1.12.4. C Grubu Genel Hastaneler

Ruhsatlandırılmış yatak kapasitesi on ila otuz arasında olan en az üç farklı dahili ve üç farklı cerrahi uzmanlık dalında tam gün kadrolu uzman tabip çalıştırmak suretiyle ayakta ve yatarak, acil ve yoğun bakım üniteleri ile radyoloji, biyokimya ve mikrobiyoloji laboratuvarları desteğiyle muayene, teşhis ve tedavi hizmeti veren genel hastanelerdir (<http://www.saglikplatformu.com>) .

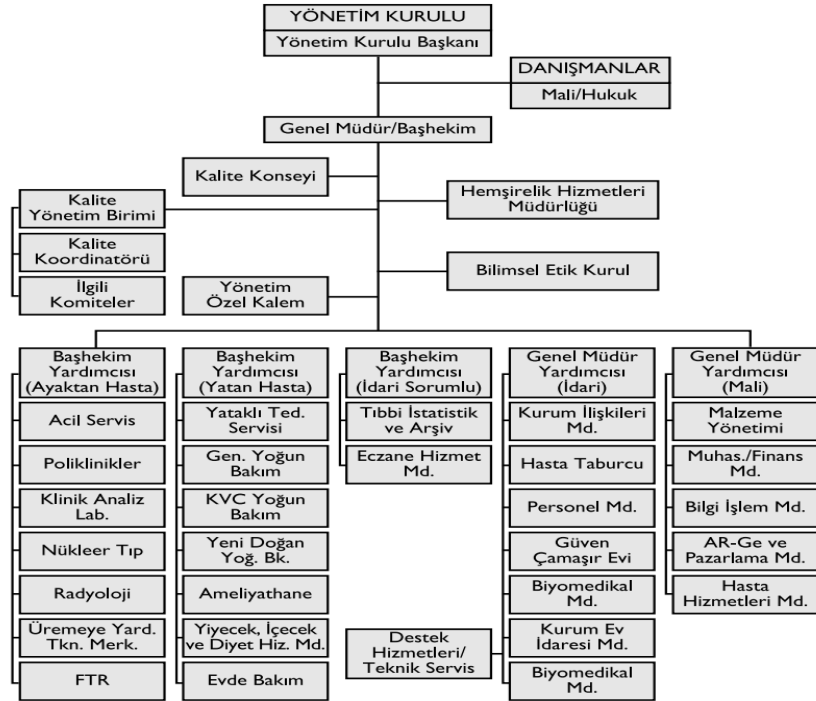
1.12.5. Özel Dal Hastaneleri

Özel dal hastaneleri Özel Hastaneler Yönetmeliğinde; belirli bir yaş ve cins grubu hastalar ile belirli bir hastalığa tutulanlara veya bir organ ve organ grubu hastalarına yönelik hizmet vermek üzere, hastanenin ana faaliyetleri ile ilgili uzmanlık dallarından her birinde kadrolu en az iki uzman tabip ile bu uzmanlık dalının gerektirdiği diğer uzmanlık dalları için en az bir kadrolu uzman tabip çalıştırılan, sürekli ve düzenli olarak ayakta ve yatarak muayene, teşhis ve tedavi hizmeti veren, hasta kabul ve tedavi ettiği uzmanlık dallarının gerektirdiği klinikler, üniteler, laboratuvar ile acil ünitesi bulunan veya uzmanlık dallarının gerektirdiği bu laboratuvar hizmetlerini satın alan ve tam gün faaliyet gösteren en az on hasta yatağı bulunan özel hastanelerdir (ÖHY Madde 7) olarak tanımlanmıştır.

1.13. ÖZEL HASTANELERİN YÖNETİMİ

Türkiye’de özel hastaneler; birbirinden oldukça bağımsız, idari açıdan özerk yapıdadırlar. Bunun için organizasyon yapıları da farklılık göstermektedir ve her kurum için sabit bir yönetim şemasının var olmasına imkân sağlamaz. Bu farklılıkların nedeni ise kurumun özel sektörde faaliyet göstermesidir. Özel sektör faaliyet gösteren kurumlar ise devlet kurumlarından farklı olarak dış çevre ile daha yüksek etkileşim halindedir ve bu etkileşim kurum için piyasa koşullarının değişimine paralel olarak bazı durumlarda olumlu ve kurumun büyümesine izin verirken bazı durumlarda ise olumsuz ve kurumun küçülmesine neden olmaktadır. Bu değişimin olumlu yönde gerçekleştiği zaman kurumun yönetim şeması daha detaylı bir hale dönüşürken olumsuz bir durumda ise yönetim şemasının eski durumuna göre daha sade bir hale dönüşmesine neden olur.

Şekil 6: Bir Özel Hastanenin Örnek Yönetim Şeması



Kaynakça: Ed: Tatar, M (2012) “ Sağlık Kurumları Yönetimi 1 “ T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları s. 69.

Özel hastanelerde mesul müdür, hastanedeki tüm hizmetlerden yönetim ekibine karşı sorumlu bir organ olup, mesul müdür yönetim kurulunun vermiş olduğu yürütme yetkisini kullanarak hastaneyi idare eden kişidir. Yürütme açısından bakıldığında organizasyonun tepesinde mesul müdür bulunur (Tatar, 2012: 66).

Mesul Müdürün kuruma karşı görev ve sorumlulukları ise (ÖHY Madde 17).

- a) Özel hastanenin tıbbî, idarî, malî ve teknik hizmetlerini mevzuata uygun olarak idare etmek ve denetlemek,
- b) Gerektiğinde, ruhsatlandırma ile ilgili her türlü işlemleri yürütmek,
- c) Özel hastanenin ruhsatlandırılmasından sonra, her türlü personel, bina, tesis, grup ve tür değişikliklerini müdürlüğe bildirmek,
- d) Özel hastane adına belge onaylamak,
- e) Bakanlık ve müdürlük ile ilgili olan her türlü muhabere ve yazışmaları yürütmek,
- f) Özel hastanenin personel ve hizmet kalite standartlarını korumak ve geliştirmek,
- g) Özel hastane bünyesinde kurulan ve sağlık ile ilgili mevzuat çerçevesinde ruhsatlandırılması gereken eczane, laboratuvar, diyaliz merkezi, organ ve doku nakli merkezi, üremeye yardımcı tedavi merkezi ve genetik hastalıklar tanı merkezi gibi ünite veya merkezlerin ruhsatlandırma işlemlerini yürütmek,
- h) Özel hastanenin tıbbî kayıt ve arşiv sistemini oluşturmak ve kayıtların düzenli ve doğru bir şekilde tutulmasını sağlamak,
- i) Özel hastanenin denetim defterini muhafaza etmek,
- j) Denetimler sırasında denetim elemanlarınca istenilen her türlü bilgi ve belgeleri hazır hale getirmek,
- k) Tıbbî atıkların kontrolü ve imhası için gereken bütün tedbirleri almak,
- l) Özel hastane hizmetlerinin tam gün esasına göre sürekli ve düzenli olarak yürütülmesini sağlamak ve nöbet sisteminin düzenli olarak işlemlerini takip ve kontrol etmek,
- m) Özel hastanenin türüne, yatak sayısına, personel mevcuduna ve iş hacmine göre tesis edilen tıbbî, idarî, malî ve teknik destek birimleri arasında koordineli ve uyumlu çalışmayı temin etmek,

- n) Mazeret sebebiyle görev yerinin terkedilmesi halinde yerine aynı şartları taşıyan bir tabip bırakmak, terk süresi bir haftadan fazla olmamak kaydıyla derhal ilgili müdürlüğe bilgi vermek ve izin süresi hiçbir şekilde bir yıl içerisinde toplam üç ayı geçmemek şartıyla iznin bir haftadan fazla sürdüğü hallerde müdürlükten izin almak, 24/4/1930 tarihli ve 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu uyarınca bildirimi zorunlu olan hastalıklar ile adli vakaları müdürlüğe ve gerekli diğer mercilere bildirmek,
- o) Özel hastanede görev yapan bütün personelin HIV ve hepatit testleri başta olmak üzere gerekli görülen tetkiklerini ve muayenelerini periyodik olarak yaptırmak,
- p) Özel hastanenin sterilizasyon ve dezenfeksiyon işlerinin düzenli bir şekilde yapılmasını sağlamak ve hastane enfeksiyonlarından korunma için gereken bütün tedbirleri almak,
- q) Hastaların tedavileri için dışarıdan tabip istenilmesi halinde ilgili tabibi kuruma davet etmek,
- r) Sağlık ile ilgili mevzuat ile öngörülen ve Bakanlıkça belirlenen diğer görevleri yapmak.

Mesul Müdürün, herhangi bir sebepten dolayı değişmesi durumunda ise Özel Hastane Yönetmeliğinin 18. Maddesine göre işlem yapılır. Mesul müdürün görevden alınması, istifası, mesul müdürlük şartlarından herhangi birini kaybetmesi veya vefatı gibi hallerde; hastanenin sahibi tarafından, en geç bir ay içerisinde bu Yönetmelikte belirtilen şartları taşıyan yeni bir mesul müdür görevlendirilerek gerekli bilgi ve belgeler Bakanlığa gönderilmek üzere müdürlüğe verilir. Yeni mesul müdür adına Bakanlıkça mesul müdürlük belgesi düzenlenir (ÖHY Madde 18)

1.14. ÖZEL SAĞLIK KURULUŞLARININ GZFT (SWOT) İNCELEMESİ

SWOT kısaltması, güçlü yönler (Strenghts), zayıf yönler (Weaknesses), fırsatlar (Opportunities) ve tehditler (Threats) sözcüklerinin İngilizce karşılıklarının baş harflerinden oluşmuştur. SWOT analizi dış çevre analizi ile saptanan, alanda ortaya çıkan olanaklar ve tehditlerin, iç çevre analizinde saptanan kurumun kuvvetli ve gelişime açık yönleri ile karşılaştırılmasını sağlar. 4 Değerlendirme boyunca elde

edilen veriler kurumun ilerlemesini ve gelişmesini sağlayacak stratejilerin oluşturulmasına olanak verir (Aslan ve diğerleri, 2016:186).

SWOT analizi, işletmelerin içsel ve dışsal çerçevede eş zamanlı olarak analiz edilebilmesini sağlamaktadır. SWOT analizinde içsel durum değerlendirmesi yapılarak organizasyonun güçlü ve üstün olduğu yönlerin; dışsal durum değerlendirmesi yapılarak da karşı karşıya bulunulan fırsat ve tehditlerin belirlenmesine çalışılır (Görener, 2016:160).

SWOT analizinde amaç iç ve dış etkenleri dikkate alarak, var olan güçlü yönler ve fırsatlardan en üst düzeyde yararlanacak, tehditlerin ve zayıf yanların etkisini en aza indirgeyecek plan ve stratejiler geliştirmektir. Böylece güçlü olduğumuz ve büyük fırsatların bulunduğu alanlara odaklanmak mümkündür (Taşcıoğlu, 2011:88).

Fırsatlar, dış çevrenin ve yakın çevrenin analizi sonucunda işletme için olumlu sonuçlar yaratabilecek unsurlardır. Politik, yasal, teknolojik, sosyokültürel, demografik, uluslararası çevre, müşteriler, tedarikçiler, rakiplerin durumu fırsat yaratan unsurlar arasında sayılmaktadır. Tehditler, işletmenin varlığını sürdürememesine veya rekabet üstünlüğünü kaybetmesine neden olabilecek dış çevredeki değişimler sonucu ortaya çıkan durumlardır. Üstünlükler, işletmenin iç çevresinin analiziyle ortaya çıkartılan, rakiplerine karşı üstünlük sağlayabildiği varlık ve yeteneklerini kapsamaktadır. Zayıflıklar, işletmenin mevcut varlık ve yeteneklerinin rakiplerine oranla güçsüz ve düşük olduğu durumlardır (Kamilçelebi, 2012:46) .

Bu bölümde yer alan Türk sağlık sistemindeki özel sağlık kuruluşlarının SWOT analizi çalışması hayali bir özel hastanenin incelemesi alanını kapsamakla birlikte yazarın tamamen kendi bakış açısından bir değerlendirme yöntemiyle yapılmıştır ve analiz sonucu ortaya çıkan maddeler hiçbir kaynaktan atıf yapılarak oluşturulmamıştır.

SWOT İNCELEMESİ

ÜSTÜNLÜKLER

- a) Alanında başarılı hekim ve sağlık personeli istihdamı,
- b) En son teknolojiye göre üretilen tıbbi malzemelerin tedavide kullanılması,
- c) Hastanenin genel ve tedavi edilen bölümlerinin hijyen seviyesinin daima üstün olması,
- d) Hastane personelinin, hastaneye başvuran hastalara karşı güven verici iletişim ve davranışlar sergilemesi,
- e) Hastanenin genel idare yapısının şeffaf ve hesap verilebilir bir düzende işlemesi,
- f) Çalışanlarına kurum kültürü ve adil ücretlendirme yöntemi ile işe teşvik edilmesi,
- g) Stratejik insan kaynakları adımları ile çalışanların alanlarında gelişmelerine olanak sağlayan faaliyetlerde bulunma,
- h) Kurumun yurtdışı faaliyetleri sonucunda, hastaneye yabancı hastaların tedavilerini gerçekleştirilmesi,
- i) Özel Sigorta Şirketlerinin büyük bir kısmı ile anlaşması olması,

ZAYIFLIKLAR

- a) Hastanede çalışan personelin maaşlarının zamanında ödemesinin yapılmaması
- b) Mesai saatlerinin uzun olması ve ek mesai ücretlerinin yetersiz olması,
- c) Hastanede çalışan tıbbi personel ile idari personel arasındaki yıllık bazda yapılan zam oranlarının adaletli olmaması,
- d) Tedavi sırasında kullanılan tıbbi cihazların kalibrasyonlarının zamanında yapılmaması,
- e) Hekimlerin, hastaları bir müşteri gibi görmesi sonucu gereksiz tıbbi işlemler yaptırması,

- f) Muayene ücretlerinden alınan SGK farkının rakiplerine oranla daha yüksek olması,
- g) Hastane tesisinin hastaların refakatçilerine hizmet vermesinde yetersiz kalması,
- h) Hastanenin maliyetlerin ölçümünün yapılmaması.

FIRSATLAR

- a) Kurumun hizmet verdiği bölgede rakip sayısının az olması,
- b) Hastanenin kampüsünün konumun toplu taşıma hizmeti ağının gelişmiş olması,
- c) Tedarikçilerle satın alınan tıbbi mal/cihazların ödemelerinin zamanında yapılması ve dürüstlük ilkesine göre ilişkilerin geliştirilmesi,
- d) Kurumun hizmet verdiği bölgede yaşayan insanların demografik incelemesi sonucu hastalık tahminlerinin yapılması ve bu hastalıkların tedavisinin yapılacağı tıbbi birimlerin geliştirilmesine öncelik sağlanması,
- e) Hükümet ile iyi ilişkiler geliştirilmesi,
- f) Tıp alanındaki araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yakından takip edilmesi ve kurum bünyesinde bulunan ar-ge birimi ile küresel ölçekte yapılan faaliyetlere destek verilmesi,
- g) Sağlık Bakanlığı ile yapılan hizmet paylaşımı antlaşması ile kamu hastanesinde yapılması gereken bazı tıbbi işlemlerin, kurum bünyesinde gerçekleşmesi,

TEHTİTLER

- a) Sağlık sektöründeki genel belirsizlikler,
- b) Özel Hastane Yönetmeliğinin içerisindeki maddelerin çok sık değişime uğraması,
- c) Türkiye’de bazı dönemlerde gerçekleşen ilaç kıtlığı,
- d) Devletin sağlık politikasında yasabilecek ani değişiklikler

- e) Küresel ölçekte ortaya çıkan salgın hastalıkların tedavisinin gerçekleştirilmesindeki bilgi eksikliği,
- f) İnsani kriz sonrası ortaya çıkan göç dalgaları sonucu daha önce ortadan kalkan hastalıkların tekrardan canlanması (Bu hastalıkların önceki yıllarda görülmemesinden dolayı hastalıkların tedavisinde kullanılması gereken tıbbi malzemelerin kurumun stokunda bulunmaması)
- g) Bazı tıbbi personelin, hastalarla tıp etiğine ve genel ahlak kurallarına uygun olmayacak şekilde davranışlar sergilemesi sonucu ortaya çıkan kriz durumunun rakip hastanelerin haberinin olması,
- h) Hekimlerin, tıbbi tedavi sırasında yanlış müdahalede bulunması sonucu hastada yaşanabilecek hastalığının ilerlemesi, sakatlık ve ölüm durumlarının yaşanması sonucu hastanenin ciddi maddi ve manevi yaptırım ve tazminatlarla karşılaşması,
- i) Tıbbi stok planlamasının eksik yapılması sonucu hastaneye başvuran hastalara hizmet verilmesi aşamasında oluşan aksaklık durumları,
- j) Hastanenin maliyetlerin ölçümüne odaklanmaması sonucu maliyetlerinin gerçek anlamda ölçülememesi

İKİNCİ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİ VE MALİYETLER

2.1. HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİ KAVRAMI

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2009:3).

Kaynakların kullanımı sırasında örgütün kamu özel veya vakıf işletmesi olmasına bakılmaksızın tüm sınıftaki örgütler muhasebe sistemini kullanmaktadır. Muhasebe sürecinde, belirli bir dönemde işletmenin varlık, borç ve sermaye durumunu, iç ve dış dünyası ile olan hesapsal ilişkilerini belgeler üzerinde belirleyip hesaplar üzerinde işlem yapılarak izlenir. Ayrıca bu süreçte her türlü kurallara ve yasalara uygun hesaplamayı sağlayıp maliyetin hesaplanması, işletmenin ölçümlemesi ve planlama hesapları ile ilgili işlemleri içeren bir bilgiler yer almaktadır (Erol ve Diğerleri, 2015:3).

Genel anlamıyla maliyet, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamıdır. İster kar amacıyla kurulmuş olsun, isterse kamu yararı güden toplumsal bir işletme olsun, her işletmenin yönetiminde başarıyı etkileyen temel etken, yönetim kararlarının maliyet-yarar karşılaştırmalarına dayandırılmasıdır (Büyükmirza, 2015:43-44).

Başka bir anlatım biçimiyle üretim veya hizmet alanlarında faaliyet gösteren yasal konumunun önemi olmaksızın işletmeler kendi faaliyetlerinin maliyetlerini tespit etmek, kurumun sektörde var olabilmesi için hayati ölçümlerden birisidir.

Sağlık kuruluşlarında maliyet muhasebesini; sağlık kurumlarının giderlerini türlerine göre belirleyen, bu giderleri hizmet üretim yerlerine dağıtarak üretilen sağlık hizmetlerinin maliyetlerini hesaplayan kayıt sistemi olarak tanımlayabiliriz. Tanımdan da anlaşılacağı gibi maliyet muhasebesi ile sağlık kurumlarında hizmet üretim yerleri olan poliklinik, klinik, laboratuvar, radyoloji, yemekhane, yoğun bakım, diyaliz merkezi vb. sağlık hizmeti üretim yerlerinde birim maliyetleri

hesaplayarak, maliyet kontrolüne ve yöneticiler tarafından verilecek kararlara yardımcı olmak mümkün olmaktadır (Ağırbaş, 2014: 425).

Hastane işletmeleri için maliyet muhasebesi komplekstir (karışıktır) ve faaliyet gösterilen çevre sürekli değişim içindedir. Hastane sektöründe başarılı olmak için anahtar faktör bütünleşmiş bilgi sistemlerinin gelişimi ve bu sistemlerin en önemli parçası olan çok iyi kurulmuş bir maliyet muhasebesi sistemidir (Yılmaz, 2008:305).

Hastanelerde maliyetlerin yüksek oluşu ve hızlı maliyet artışları, maliyetlerin kontrolünü zorunlu hale getirmektedir. Kar amacı olsun veya olmasın hastane işletmelerinde sunulan hizmetlere ait maliyetler kontrol altına alınması, maliyetlerin azaltılmasında, sunulan hizmet kalitesinin artırılmasında, kaynakların etkin dağılımında ve verimliliğin arttırılmasında son derece önemlidir. Hastane işletmelerinin diğer bir çok hizmet işletmesine göre daha geniş ürün yelpazesine ve daha karmaşık bir faaliyet yapısına sahip olması, hastanelerde verilen hizmetlerin maliyetlerinin kontrolünün zorlaştırıldığı gibi yöneticileri profesyonel bir şekilde maliyet kontrolünü de yönlendirmektedir (Karaç, 2015:47).

2.2. HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİNİN AMACI

Günümüzde sağlık hizmetleri sektörü maliyetlerinin önemli derecede arttığı yapılan araştırmalarda da görülmektedir. Kapasite kullanım oranının düşüklüğü, daha gelişmiş hizmetlere olan talep, yaşam süresinin artması vb. nedenler hastane işletmelerindeki maliyetleri önemli derecede artırmaktadır. Sunulan hizmetlerin maliyetlerindeki artışla birlikte fiyatların hastane işletmeleri(özellikle kamu hastaneleri açısından) tarafından belirlenememesi maliyetlerin kontrol ve denetim altına alınması, maliyet minimizasyonuna gidilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Sağlık hizmetleri sektöründe maliyetlerin denetim altına alınması ve azaltılması için her hastanenin öncelikle maliyet tür ve fonksiyonlarını bilmesi zorunluluk haline gelmiştir (Kısakürek ve Biçer, 2011:282-283).

Hastanelerde maliyet hesaplamasının amaçları şöyle belirtilebilir (Yeğinboy ve Yüksel, 2015:413-414);

- a) Sunulan sağlık hizmetlerinin birim maliyetini hesaplamak,
- b) Hastane ücretlerinin saptanması ve mevcut ücretlerin değeriendirilmesini yapmak,
- c) Devletin ilgili kurumlarının ve sağlık sigortası kuruluşlarının hastanelere yapacakları ücret ödemelerinin belirlenmesinde temel bilgi kaynağını oluşturmak,
- d) Devletin ilgili kuruluşlarının hastanelere sağlayacağı mali desteğin miktarının belirlenmesinde temel oluşturmak,
- e) Hastane sahiplerine (ortaklarına), devlete ve ilgili diğer kuruluşlara verilecek mali raporların hazırlanmasında temel oluşturmak,
- f) Hastanenin mali açıdan performansını ölçmek,
- g) Kazancın ve vergi matrahının belirlenmesini sağlamak,
- h) İstatistikî bilgi sunmak,
- i) Riskin düşürülmesine yardımcı olmak,
- j) Hastane işletmesinin faaliyet sonuçlarını tespit etmeye yardımcı olmak,
- k) Yöneticilerin maliyet kontrolü, başarı değeriendirmesi ve yatırım kararları alabilmesi açısından gerekli temel bilgileri sağlamak.

Hastane işletmelerinde sunulan sağlık hizmetlerine ait maliyetlerin kontrol altına alınmasıyla hastane yöneticileri; maliyetlerin azaltılması, sunulan hizmet kalitesinin artırılması, kullanılan her türlü girdi ve çıktının etkin ve verimli kullanılması gibi konularda daha doğru kararlar alabilmektedir (Kısakürek ve Biçer, 2011:283).

2.3. HARCAMA GİDER VE MALİYET KAVRAMLARI

2.3.1. Harcama Kavramı

Genellikle işletmelerde nakden yapılan ödeme ve borçlanmaları anlatmak için kullanılan harcama kavramı, bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmadır. Tanımdan anlaşıldığı üzere bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek amacıyla yapılan ödeme ve borçlanmalar harcamadır.

Herhangi bir amaçla işletme tarafından ödenen nakdin, transfer (aktarılan) edilen varlığın, katlanılan borcun veya sunulan hizmetlerin para cinsinden ölçülmüş tutarları harcama kavramı olarak ifade edilmektedir. Harcama bir şey üretmek amacıyla veya üretimle ilgisiz olağanüstü bir olaydan dolayı çıkmış olabilir. Harcamaların bir kısmı, bir varlığın edinilmesi için yapılmakta ve doğrudan doğruya işletmenin bilanço yapısını etkilemektedir. Örneğin ilk madde, makine, bina alımlarında yapılan ödemeler ve borçlanmalar buna örnek gösterilebilir. Bir kısmı ise, hasılatın elde edilmesi için yapılan ödemeler ve borçlanmalardır. Örneğin; satışları arttırmak için yapılan satış çabalarına ödenen tutarlar gibi (Kartal ve Gündüz, 2012:5).

2.3.2. Gider Kavramı

Gider, kurum varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin değer olarak tutarıdır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi giderlerin, biri kurumun varlığını sürdürülebilme, diğeri de işletilebilmesini sağlamak üzere iki yönü vardır. Kırtasiye gereçleri, memurlara ödenen aylıklar, büro ve yönetim giderleri, yönetim binası için ödenen kira gibi değer kullanılmalarının kurumun işletilmesiyle doğrudan bir ilgisi yoktur. Kurumun varolabilmesi ve varlığını sürdürebilmesi için gerekli olan bu tür belgelerin kullanımları dönem sonunda doğrudan doğruya sonuç hesaplarına yani kar ve zarar hesaplarına aktarılır. Kurumun işletilmesi için kullanılan ve tüketilenlere gelince; bunlar mal ve hizmet üretimi için kullanılan değerler olup üretilen mal ve hizmetlere ya da mamulle katışarak varlığa dönüşürler ve bilançoda yer alırlar (Haftacı, 2013:26).

2.3.3. Maliyet Kavramı

Maliyet, en geniş anlamıyla; belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların parasal toplamı olarak tanımlanabilir (Saban ve Erdoğan, 2014:21).

2.4. MALİYET GİDER HARCAMA ZARAR İLİŞKİSİ

Maliyet, belirli bir mal veya hizmeti sağlamak için yapılan harcamaların parasal tutarıdır. Harcama ise para veya benzeri araçlarla yapılan ödemeler, borçlanmalar veya transfer (aktarılan) varlıklardır. Maliyetin doğması için

harcamaların yapılması zorunlu değildir. Örneğin, satıcılara borcun ödenmesi harcama olmakla birlikte bir maliyet veya gider değildir. Buna karşın maliyetler, harcamalarla ilişkili olabileceği gibi olmayabilir de. Örneğin bağış veya takas yoluyla elde edilmiş olan bir mal veya hizmetin tüketilmesi maliyet olmakla birlikte harcamayla ilişkisi yoktur. Ayrıca maliyet ve harcama ilişkisinde zaman boyutunu da dikkate alacak olursak;

- a) Bazen maliyet ve harcama aynı zamanda oluşabilir. Örneğin peşin hammadde satın alınması durumunda harcama ve maliyet aynı anda oluşmaktadır.
- b) Bazen harcama yapılmış ancak maliyete dönüşmemiş olabilir. Örneğin, işletme binasının kira bedelinin peşin ödenmesi durumunda harcama yapılmış olup, henüz maliyet veya gidere dönüşmemiştir.
- c) Bazen maliyet harcamadan önce tahakkuk ettirilmiş olabilir. Örneğin, işçilik maliyetleri tahakkuk ettirilmiş ancak işçilik ücretleri henüz ödenmemiş olabilir.

Maliyet ile gider arasındaki ilişkiye gelince, gider faydası tükenmiş maliyettir. Örneğin satın alınan malzemenin bir alış maliyeti vardır. Malzeme üretimde kullanıldığında ilk madde ve malzeme maliyeti olarak anılır. Daha sonra diğer stoklanabilir maliyet unsurlarıyla birleşerek üretim maliyetini oluşturur. Üretimi tamamlanan mamullerden satılanlar ise satılan mamul maliyeti olarak gidere dönüşür. Öte yandan satış, yönetim, finansman gibi üretim dışındakiler stoklanamaz maliyetler dönem gideri olarak kabul edilerek gerçekleştiği dönemin gelirlerinden düşülür (Erdoğan ve Saban, 2014:23).

İşletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüler içerisinde yapılan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tüketimleri gider niteliği taşır. Buna karşılık, işletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimler gider değil zarar olarak adlandırılır. Buna göre örneğin defter tasdiki, işletme faaliyetleri için gerekli yasal bir zorunluluk olduğundan, tasdik ücreti bir giderdir. Tasdiki hiç veya zamanında

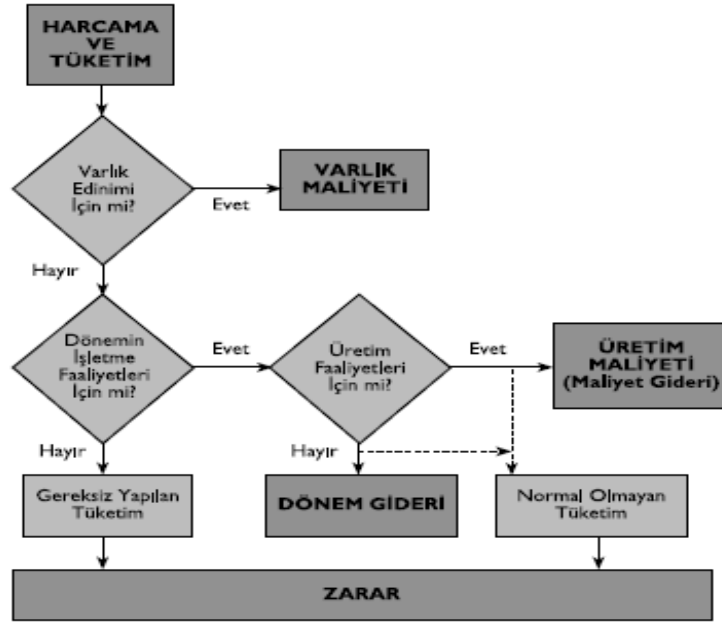
yaptırılmamış olması nedeniyle Maliye'ye ödenen para cezası ise zarardır (Büyükmirza, 2015:54).

Başka bir örnekte ise radyoloji bölümünde hizmet sunumunda kullanılan bir Pet-CT cihazında kullanılan elektrik eğer cihaz hastanın tedavisine yardımcı olmak için kullanılıyorsa o sırada tüketilen elektrik bir giderdir fakat hasta tedavisi dışında herhangi bir sebepten kaynaklı olarak nedensiz bir şekilde çalışıyor ise o sırada tüketilen elektrik bir zarardır.

Gider ve zarar ayrımı sadece ilgili harcama ve tüketimlerin yapılması sırasında değil; bu harcama ve tüketimlerin amaçlanan sonuçları alınincaya değin tüm aşamalarda söz konusudur. Yani başlangıçta gider niteliği taşıyan bir harcama veya tüketimden beklenen yarar sağlanamamışsa ya da sağlanamayacağı anlaşılmışsa, bu harcama veya tüketim giderden zarara dönüşmüş olur (Büyükmirza, 2015:54) .

Örnek yardımıyla açıklamak istenirse, bir hastane polikliniğe son teknolojik bir cihaz satın almıştır. Fakat yeni alınan cihazın, hastalıkların tedavisinde kullanılacak özelliklerini farkında olmayan bir teknisyen cihazı, hurdaya ayrılmış eski cihazı kullanması durumunda, yeni satın alınan cihazın bedeli bir gider olarak değil işletmeye zarar olarak yansır.

Şekil 7: Maliyet-Harcama-Gider-Zarar İlişkisi



Kaynakça: Ed: Top,M (2013) “Sağlık Kuruluşlarında Maliyet Yönetimi” T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları s. 23.

2.5. HASTANELERDE MALİYET FİNANSMAN İLİŞKİSİ

Küreselleşen dünya düzeninde işletmeler sadece kurulmuş olduğu ülkede bağlı olduğu sektördeki rakipleriyle değil aynı zamanda sektörel anlamda hangi alanda hizmet veriyor ise küresel olarak diğer ülkelerdeki işletmeler de rekabet halindedir.

Bu küresel rekabet durumu sağlık sektöründe diğer sektörler içinde daha yoğun kendisini göstermektedir. Her ülkenin kendisine ait bir sağlık sisteminin oluşu ve bu ölçütün sonucunda her sağlık sisteminin finansmanının farklı bir şekilde örgütlenmektedir. Ülkelerin genel finansman durumundan kaynaklı olarak sağlık alanına ayrılan fonlar değişmektedir. Ayrılan fonlar sonucunda sağlık alanına ayrılan paylar, hastanelerin doğrudan doğruya asıl alanları olan hizmet sunumunu maliyetlerini de etkilemektedir. Bu duruma ek olarak sağlık alanındaki genel belirsizlikler, sağlık alanındaki çok hızlı gelişen teknoloji durumu ve tedavi hizmetinin gelişmesi özellikle dal hizmeti veren hastaneleri ve sağlık turizmi veren kuruluşlar için sağlık maliyet sistemi ve finansman sisteminin ilişkisinin doğru

kurulması, hastanelerin ekonomik olarak hayatta kalabilmesi için bir zorunluluk durumuna gelmiştir.

Sağlık kuruluşları özellikle hastaneler gerek bağlı olduğu ülkenin sağlık politikası gerekse küresel anlamda rekabet etme zorunluluğundan dolayı önceleri kurum için tamamlatıcı bir çalışma niteliğinde olan finansman fonksiyonu, sonralarında analitik bir uzmanlık haline dönüşerek sağlık finansmanını önemli bir özelliği haline getirmiştir.

Özellikle dış çevre değişkenlerine bağımlı olan sağlık sektöründe hizmet veren hastaneler gibi fon tedariki sınırlı olan bir alanda, varlıkların yönetimi, sermayenin tahsisi ve bir bütün olarak işletmenin finansal değerlendirilmesi alanına yönelmiştir. Günümüzde bu fonksiyonun genel yönetim içindeki önemi gittikçe artmaktadır. İşletmenin yönetimi sırasında; likidite, sermaye tedariki, çok amaçlı finansman planlanmasının yapılması, bilanço analizi, tahvil ve hisse senedi (eğer hastanenin bünyesinde ise) ihracı gibi konular ön planda bulunmaktadır. Böylece hastanenin finansman yönetimi, işletmenin temel amaçlarına ulaşmayı sağlayıcı finansman politikası ve stratejileri saptamak, bu politikalar ve stratejilere uygun planlama hazırlamak, bunların uygulamasını sağlamak, analiz etmek ve sonuçları denetlemek gibi görevler üstlenmiştir (Usta, 2014:20).

Her işletmede olduğu gibi hastanelerde finansal anlamda başarılı bir yönetimi sonucunda elindeki fonları doğru kullanması, hizmet üretimi için gerekli olan malzemelerin satın alınması için gerekli olan fonların da miktarını belirlemektedir. Fonların düzeyi doğrudan doğruya hizmet kalitesini ve kullanılacak olan hizmet teknolojisini etkileyen malzemelerin satın alınmasını ve sonuç olarak hastalara uygulanan tedavi hizmetinin hizmet maliyetini etkilemektedir. Eğer hastanenin başarısız bir finansman yönetimi ve politikası sürdürüyor ise kurum bünyesindeki fonları doğru bir şekilde kullanamaz ve bunun sonucunda da kurumun hizmet maliyetleri yükselir. Kar oranını da eklendiğinde hizmet sunumunun ücreti yükselir ve hastalar daha uygun ücret sunumu yapan başka hastanelere yönelir.

Sonuç olarak hastanelerin finansman yönetimi ile maliyetleri arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Hastanelerin finansal yönetimini doğrudan etkileyen gelişmeler aynı zamanda maliyetlerini de etkiler. Bu gelişmeler (Ağırbaş, 2013:9-10).

- a) **Sağlık Kurumlarının Büyümeleri:** Tıp biliminin gelişmesi, tıbbi teknolojinin gelişmesi, tıp eğitiminin gelişmesi, sağlık ve sosyal güvenlik sistemlerinin gelişmesi, hastalık yapılarının değişmesi ve toplumun sağlık kurumlarından beklentilerinin artması ve benzeri nedenlerle sağlık kurumları büyümüş ulusal ve uluslar arası alanda faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu kadar büyük ölçekli sağlık hizmeti sunumu beraberinde bu büyümeyi gerçekleştirecek ve sürdürebilecek bir finansman ve yatırım kararları gerektirmektedir. Bu kararların sağlıklı olarak verilebilmesi sağlık kurumlarının üst yönetimlerinde profesyonel finansal yöneticilerin bulundurulmasını gerekli hatta zorunlu kılmaktadır.
- b) **Sağlık Kurumlarının Hizmet ve Pazar Çeşitlendirmeleri:** Tıpta uzmanlık dallarının artarak hızla gelişmesi, teşhis ve tedaviye temel teşkil eden laboratuvarların ve görüntüleme teknolojisinin gelişmesi ile hastane sayısı artmış ve sunulan hizmetin yelpazesi çok genişlemiştir. Bu durum sağlık kurumlarını farklı pazarlarda hizmet sunmaya zorlamıştır. Sağlık kurumları farklı şehirlerde ve farklı ülkelerde hizmet sunmaya başlamışlardır. Bu tür hizmet ve pazar çeşitlenmesi de sağlık kurumları için finansman ve yatırım kararları gerektirmektedir. Bu kararların sağlıklı olarak verilebilmesi sağlık kurumlarının üst yönetimlerinde profesyonel finansal yöneticilerin bulundurulmasını gerekli kılmaktadır.
- c) **Sağlık Kurumlarının Araştırma ve Geliştirme Giderlerindeki Artış:** Araştırma fonksiyonu, tıbbi tedavi-bakım ve eğitim ile birlikte anılan üç temel fonksiyonundan birisidir. Hastaneler başta olmak üzere sağlık kurumlarının hemen her birimi aynı zamanda birer araştırma ünitesi niteliğindedir. Çünkü sağlık kurumlarında hastalık nedenleri ve farklı tedavi yöntemlerine yönelik araştırmalar yapılmaktadır. Bu açıdan, sağlık kurumlarının temel amaçları doğrultusunda araştırma fonksiyonunun yürütebilmesi için ciddi bir alt yapıya ve nitelikli insan gücüne gereksinimleri vardır. Bu gereksinimlerin karşılanması finansman ve yatırım kararları gerektirmektedir. Bu kararların doğru olarak verilebilmesi

sağlık kurumlarının üst yönetimlerinde profesyonel finansal yöneticilerin bulundurulmasını gerekli kılmaktadır.

- d) **Ekonomide Büyümeye Verilen Önem:** Devletin temel amaçlarından biri ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamaktır. Bu amaçla işletmelere önemli avantajlar sağlayan teşvik politikaları uygulanmaktadır. Sağlık sektörü ve sağlık kurumları teşvik uygulamaları kapsamında yer almaktadır. Bu amaçla oluşan çeşitli fonlardan, kredilerden ve teşviklerden yararlanarak, bu kaynaklardan sağlanacak fonları akılcı yatırımlara yönlendirebilmek, sağlık kurumlarının üst yönetimlerinde de bilgili ve yetenekli finansal yöneticilerin istihdamı ile mümkün olmaktadır
- e) **Birleşme Eğilimleri, Kısmen veya Komple Satın Alınma veya Satılma Eğilimlerinin Artması:** Özel sağlık kurumlarında daha fazla yaşanan bir durumdur. Bu eğilimlerin sonucu olarak bazı sağlık grupları oluşmuş ve sağlık zincirleri kurulmuştur. Kamu sağlık kurumlarında da son zamanlarda bu kapsamda değerlendirilebilecek uygulamalar görülmeye başlanmıştır. Bu doğrultuda Sağlık Bakanlığı ve Üniversite hastanelerinin ortak kullanımına yönelik yasal alt yapı hazırlanmış ve bazı üniversite hastaneleri için uygulanmaya başlamıştır. Diğer taraftan Türkiye’de kamu hastane birlikleri uygulamasında birden fazla hastane birlik çatısı altında toplanmaktadır. Gerek özel sağlık kurumları arası birleşme, satın alma, satılmalarda, gerek Sağlık Bakanlığı ve Üniversite hastaneleri arasındaki ortak kullanımlarda, gerekse kamu hastane birlikleri bünyesindeki hastanelerde olsun kadrosunda profesyonel finansal yöneticileri bulunan kurumlar, daha başarılı ve avantajlı bir konumda olacaktır.
- f) **Uluslararası Para ve Sermaye Piyasalarından Fon Temini İmkânlarının Yaygınlaşması:** Küresel ölçekteki gelişmelerin sonucu olarak sağlık kurumları da uluslararası piyasalardan fon temin etmeye ve yurt dışı bankalardan kredi kullanmaya başlamışlardır. Bu fon ve kredilerin uygun koşullarda temini, kullanılması ve geri ödenmesi sağlık

kurumlarında profesyonel yöneticilerin istihdamını ve örgütteki yerinin üst düzey olmasını zorunlu kılmaktadır.

- g) **Sağlık Sektöründe Rekabetin Artması Sonucu Kâr Marjlarının Daralması:** Son yıllarda özel sağlık kurum sayısının (Özel Hastane, Özel Tıp Merkezi, Özel Poliklinikler vb) hızla artması ve sağlık sektöründeki yapısal değişiklikler sektörde rekabeti arttırmış ve kar marjlarını düşürmüştür. Özel sağlık durumları işletmeciliğinde ise, özellikle 2000’li yıllarda yaşanan ekonomik kriz, SGK’nun uyguladığı geri ödeme sistemleri gibi hastanelerin kâr marjlarını daraltan, yalnızca fiyat parametresi üzerinde indirimler yaparak ayakta kalmaya çalışan bir politika izlemeye zorunlu bırakmıştır. Aşırı rekabet sonucu daralan kâr marjları özel hastaneleri büyük sıkıntılara sokmuş, bir kısmının iflasına neden olmuştur. Bu nedenle fiyatlama politikaları, maliyet minimizasyonu gibi finansal sorunlar, hastane yönetimlerinin en önemli karar konularından olmuş, bu kararların alınması ve sorunların çözümü için hastanelerde bilgi düzeyi yüksek finansal yöneticilerin istihdamı zorunlu hale gelmiştir.

Kamu sektöründe hizmet gösteren sağlık kuruluşları finansmanını sağlık bakanlığının genel bütçeden aldığı pay doğrultusunda ve aynı zamanda döner sermaye sistemi tarafından fonlarının tedarikini sağlamakta olmasına rağmen kamu sağlık kurumları için karlılık temel amaç olmamakla birlikte uygulanan performansa dayalı ek ödeme sistemine bağlı olarak kamu sağlık kurumları arasında da örtülü bir rekabet bulunmaktadır. Kamu hastane birliklerinin sektördeki yerini alması ile bu rekabetin artacağını söyleyebiliriz. Kamu sağlık kurumlarının bu sürece uyum sağlaması temel amaçlardan birisi olan devletin giderlerinin minimizasyonu için maliyet-hacim- kar analizlerini bilen ve teknikleri iyi uygulayabilen finansal yöneticiler sayesinde gerçekleşebilir (Ağırbaş, 2013:10).

2.6. HASTANELERDE MALİYETLERLE İLGİLİ TEMEL İSTATİSTİKLER

Hastanelerde genel anlamda maliyet bir takım temel istatistiklerden yararlanılarak hesaplaması yapılır. İlgili istatistikler ülkelerin sağlık sistemi, finansmanı, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi sistemlerinden dolayı bir takım farklı kullanılan göstergeler olmakla birlikte genel ölçekte ise (Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırma için Altyapı Geliştirme Projesi Raporu, 2008:14-15).

Fiili Yatak Sayısı: Belirli bir süre sonunda (3 ay, 1 yıl vb.) hastanede hasta yatağı olarak serili boş veya dolu yatakları ifade etmektedir. Hastanelerde yeni doğan bebek sepetleri, doğum sancı odasındaki yataklar, poliklinik ve laboratuvarlardaki küçük işlem veya istirahat için kullanılan yataklar, anestezi ve ameliyathanede uyuma ve bekleme ve ameliyat sonrası bakım için kullanılan yataklar ve personel istirahatı için kullanılan yataklar fiili yatak kapsamı içerisinde nitelendirilmezler.

Toplam Hekim Sayısı: Hastanede çalışan uzman ve pratisyen hekim toplamını ifade etmektedir.

Yatak Başına Düşen Hekim Sayısı: Bir yatağa düşen hekim sayısını ifade etmekte olup aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır:

- a) $\text{Yatak Başına Düşen Hekim Sayısı} = \frac{\text{Toplam Hekim Sayısı}}{\text{Fiili Yatak Sayısı}}$
- b) **Poliklinik Muayene Sayısı:** Ayakta hastalara hastane polikliniklerinde sunulan muayene hizmetini ifade etmektedir.
- c) **Çıkan Hasta Sayısı:** Yatan hasta hizmetlerinden yararlanmak üzere yatışı yapılan hastalardan taburcu ve ölüm yoluyla hastaneden çıkanların toplam sayısını ifade etmektedir.
- d) **Yatılan Gün Sayısı:** Yatan hasta hizmetlerinden yararlanmak üzere hastaneye yatırılan ve taburcu veya ölüm yoluyla hastaneden çıkarılan hastaların, yatış ve çıkışları arasındaki toplam hastanede kalış günlerini ifade etmektedir.
- e) **Toplam Ameliyat Sayısı:** Hastanede yapılan büyük, orta ve küçük ameliyatlardan toplam sayısını ifade etmektedir.

- f) Doğum Sayısı: Hastanede yapılan normal ve müdahaleli toplam doğum sayısını ifade etmektedir.
- g) Yatak İşgal Oranı: Hastanenin yatak kullanımı ile ilgili kapasite kullanım oranını ifade etmekte olup aşağıda formülle hesaplanmaktadır:
- h) $\text{Yatak İşgal Oranı} = (\text{Yatılan Gün sayısı} / (\text{Fiili Yatak Sayısı} * 365 \text{ Gün})) * 100$
- i) Bir Hastanın Ortalama Kalış Günü: Yatan hastanelerin hastanede ortalama kalış günlerini ifade etmekte olup aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır:
- j) $\text{Bir Hastanın Ortalama Kalış Günü} = \text{Yatılan Gün sayısı} / \text{Çıkan Hasta Sayısı}$
- k) Yatak Devir Hızı: Bir yatağın bir yıl içerisinde hastalar tarafından kaç kez kullanıldığını, diğer bir ifadeyle yatak kullanım verimliliğini ifade etmekte olup aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır:
- l) $\text{Yatak Devir Hızı} = \text{Çıkan Hasta Sayısı} / \text{Fiili Yatak Sayısı Devir Aralığı (Gün)}$: Boş kapasite kullanımını ifade etmekte olup aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır:
- m) $\text{Devir Aralığı (Gün)} = ((\text{Fiili Yatak Sayısı} * 365 \text{ Gün}) - \text{Yatılan Gün Sayısı}) / \text{Çıkan Hasta Sayısı}$
- n) Yatan Hasta Oranı: Poliklinikte yatan hastalardan oransal olarak ne kadarının yatırılarak tedavi edildiğini ifade etmekte olup aşağıdaki formülle hesaplanır:
- o) $\text{Yatan Hasta Oranı} = (\text{Çıkan Hasta Sayısı} / \text{Poliklinik Muayene Sayısı}) * 100$
- p) Hastane Kullanım Alanı: Hastanenin m2 cinsinden kullanım alanını ifade etmektedir.
- q) Yatak Başına Düşen Hastane Alanı: Yatak başına düşen hastane kullanım alanını ifade etmekte olup aşağıdaki formülle hesaplanır:

$\text{Yatak Başına Düşen Hastane Alanı (m2)} = \text{Hastane Kullanım Alanı} / \text{Fiili Yatak Sayısı}$

2.7. HASTANELERDE HESAPLANAN TEMEL BİRİM MALİYET

Hastane işletmelerinde temel hizmetlere yönelik olarak gerçekleşen giderler ile bu gider grupları ile ilişkilendirilebilen çıktılar arasındaki ilişkileri incelemek amacıyla kullanılan birim maliyetlerden oluşmaktadır. Temel birim maliyetler hastanenin dönemsel olarak ve diğer hastaneler ile genel karşılaştırmaları yapabilmesi için kullanılmaktadırlar (Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırma İçin Altyapı Geliştirme Projesi Raporu, 2008:15).

Sağlık Kuruluşlarında hesaplanan temel birim maliyetler ise; (Top, 2013:46)

- a) Yatak Birim Maliyeti: Hastanelerde bir faaliyet dönemi içerisinde yatan hastalara sunulan hizmetlere bağlı olarak oluşan giderlerin, fiili yatak sayıları ile ilişkilendirilmesi ile bulunmaktadır. Yatak birim maliyeti; bir hastanenin, bir faaliyet döneminde, bir hasta yatağına yönelik yaptığı işletme maliyetini göstermektedir. Hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmaktadır:
- b)
$$\text{Yatak Birim Maliyeti} = \frac{\text{Yatan Hasta Hizmetleri Gider Tutarı}}{\text{Fiili Yatak Sayısı}}$$
- c) Yatan Hasta Birim Maliyeti: Hastanelerde bir faaliyet dönemi içerisinde yatan hastalara sunulan hizmetlere bağlı olarak oluşan giderlerin, toplam yatan hasta sayıları ile ilişkilendirilmesi ile bulunmaktadır. Yatan hasta birim maliyeti; bir hastanenin bir faaliyet döneminde, yatan bir hastaya yönelik yaptığı işletme maliyetini göstermektedir. Hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmaktadır:
- d)
$$\text{Yatan Hasta Birim Maliyeti} = \frac{\text{Yatan Hasta Hizmetleri Gider Tutarı}}{\text{Yatan Hasta Sayısı}}$$
- e) Yatılan Gün Birim Maliyeti: Hastanelerde bir faaliyet dönemi içerisinde yatan hastalara sunulan hizmetlere bağlı olarak oluşan giderlerin, toplam yatılan gün sayıları ile ilişkilendirilmesi ile bulunmaktadır. Yatılan gün birim maliyeti; bir hastanenin, bir faaliyet döneminde, bir yatan hastanın, bir tek kalış gününe yönelik yaptığı işletme maliyetini göstermektedir. Hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmaktadır:

- f) Yatılan Gün Birim Maliyeti = Yatan Hasta Hizmetleri Gider Tutarı / Yatılan Gün Sayısı
- g) Poliklinik Muayenesi Birim Maliyeti: Hastanelerde bir faaliyet dönemi içerisinde ayakta hastalara sunulan hizmetlere bağlı olarak oluşan giderlerin, toplam poliklinik muayene sayıları ile ilişkilendirilmesi ile bulunmaktadır. Poliklinik muayene birim maliyeti; bir hastanenin, bir faaliyet döneminde, bir ayakta hastanın, bir poliklinik muayenesine yönelik yaptığı işletme maliyetini göstermektedir. Hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmaktadır:
- h) Poliklinik Muayenesi Birim Maliyeti= Ayakta Hasta Hizmetleri Gider Tutarı/Poliklinik Muayene S.
- i) Hekim Başına Düşen Maliyet: Hekim başına maliyet etkililiğini ifade etmekte olup aşağıdaki formül ile hesaplanmaktadır:
- j) Hekim Başına Düşen Maliyet = Toplam Hastane Gider Tutarı / Toplam Hekim Sayısı

2.8. GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

Giderler, özellikleri doğrultusunda gider türlerine göre, giderlerin çıktılara yüklenmesine göre, giderlerin faaliyet-hacim ile ilişkisine göre ve giderlerin işletme özelliklerine göre 5 farklı şekilde incelenecektir.

2.8.1. Giderlerin Türlerine Göre Sınıflama

Giderlerin türlerine göre sınıflamada, gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder. Bu hesaplar kuruluşların bünyelerine uygun olarak detaylandırılır. Gider çeşitleri hesaplarının kodlanmasında aşağıda belirtilen sınıflama esas alınmıştır (Kaygusuz ve Doruk, 2009:33-35)

- a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- b) İşçi Ücretleri ve Giderleri
- c) Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- d) Çeşitli Giderler
- e) Vergi, Resim ve Harç Giderleri

- f) Amortisman ve Tükenme Payları
- g) Finansman Giderleri

İlk madde ve malzeme gideri, mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar. Sağlık kuruluşlarında örnek vermek gerekirse tıbbi malzemeler, ilaçlar, kimyasal malzemeler ve genel amaçlı kullanılan malzemelerdir. İşçi ücret ve giderleri işletme faaliyetlerinin yürütmek için üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen her türlü tutarı kapsar. Örnek yardımıyla açıklamak istenirse hastanede çalışan sağlık personelinin esas işçilik ücretleri fazla mesai ücretleri, hizmet primleri, gece nöbeti prim ücretleri, hafta tatili, genel tatil ücretleri, yolluk ücretleri, sosyal yardımlar ve personele ait kapsam dışında kalan giderlerdir. Memur ücret ve giderleri, işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar. Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışardan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan giderleri kapsar. Örneğin hastanenin hizmet faaliyetini gerçekleştirilmesinde kullanılan elektrik, su, doğalgaz, haberleşme, tıbbi malzemelerin bakım-onarım faaliyetlerini kapsar. Çeşitli giderler, işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Örneğin hastanenin zorlu olarak yaptırılması gereken deprem sigortası, bina kiralama yoluyla sahip olunmuşsa kira giderleri, noter giderleri çeşitli giderler sınıfındadır. Vergi, resim, harç giderleri, mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar. Örnek yardımıyla açıklanmak gerekirse sağlık kuruluşunun KDV beyannamesi, kurumun gelir vergisi, belediyeden alınan resimler bu gider kapsamında değerlendirilir. Amortisman giderleri, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme paylarını kapsar. Hastanenin tüzel kişiliği tarafından satın alınan tıbbi cihazlar bu gruba girer. Finansman giderleri, işletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını

karşlamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

2.8.2. Giderlerin Çıktılara Yüklenmesine Göre Sınıflanması

Giderlerin çıktılara göre yüklenmesine göre iki temel sınıflama yapılmaktadır. Bu sınıflamalar ise ;

- a) Direkt Giderler
- b) Endirekt Giderler

Direkt Giderler; çıktının üretiminde kullanılan ve ne kadar harcandığı tespit edilebilen giderlerdir. Bu nedenle direkt malzeme, direkt personel giderleri bu kapsamda yer almaktadır. Bu giderlerin bir diğer özelliği de gider yerlerine doğrudan yüklenebilmeleridir. Ayrıca direkt malzeme ve personel hariç çıktının üretimi için ne kadar harcandığı tespit edilebilen bazı giderler vardır. Bunlara da özel giderler denilebilmektedir (Ağırbaş, 2014:435). Endirekt giderler, direkt giderler dışında kalan tüm giderler bu kapsamda yer almaktadır. Çıktıların dolaylı olarak yüklenebilen bu giderler gider yerlerine maliyet dağıtıcıları ile dağıtılır. Bu giderlerde iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar (Ağırbaş, 2014:435);

- a) Yapıldıkları yer bakımından endirekt sayılan giderler; yönetim ve destek hizmet gider yerlerinin giderleri bu kapsamda yer almaktadır.
- b) Yapıları gereği teknik güçlük nedeniyle endirekt sayılan giderler; genel üretim giderleri de bu kapsamda yer alırlar. Elektrik, su, ısınma, yemek gibi giderlerde bu kapsamda yer almaktadır.
- c) Direkt ve Endirekt giderlerin ayrımında ise 3 temel kriter (ölçüt) vardır. Başka bir anlatım biçimiyle hangi giderin direkt kabul edilebilmesi için (Can, 2013:50) ;
- d) Malzemenin mamulün içine resmen girmesi gerekir. Dahası onun esas yapısını oluşturması gerekir.
- e) Malzemenin mamulün içine ne kadar girdiği ölçülebilir olmalıdır. Yani bir mamul için ne kadar miktarda malzeme tüketildiğini sayısal olarak ifade edilebilir olmalıdır.

- f) Malzemenin maliyetinin maliyetler içindeki payının ekonomik bakımından önemli veya anlamlı olması gerekmektedir.

2.8.3. Giderlerin Faaliyet Hacmine Göre Sınıflandırılması

Sağlık kurumları faaliyet sürecinde değişik giderler yapmak durumundadır. Bu giderlerin bazılarının sağlık hizmeti üretim miktarı ile bağlantısı bulunmamakta, bazıları sağlık hizmeti üretiminden doğrudan etkilenmekte, bazıları da sağlık hizmeti üretiminden kısmen etkilenmektedir. Sağlık hizmeti üretiminden etkilenme durumuna göre giderler üzerinde üç grupta toplanmaktadır (Ağırbaş, 2014:435-436). Bunlar;

- a) Sabit Giderler
- b) Değişken Giderler
- c) Karma Giderleridir.

Belirli bir zaman dönemi içinde faaliyet (üretim) hacminin azaltıp, çoğaltmasına karşın toplam olarak aynı kalan değişmeyen giderlere sabit giderler denir. Kısa dönemde faaliyet hacminde meydana gelen değişmelerden etkilenmeyen giderlerdir. İlk kuruluş giderleri, bina, makine ve demirbaşların amortisman payları sabit giderlerdendir. Sabit giderler, yapısal giderler ve programlanmış giderler olarak iki farklı şekilde sınıflandırılabilir; yapısal giderler, yöneticilerin kısa dönemli kararlarından etkilenmeyen ve yapılması zorunlu giderlerdir. Kira giderleri, amortisman giderleri, yönetici giderleri gibi. Programlanmış giderler, yöneticiler gelecek dönemde yapmayı planladıkları bazı faaliyetler için sabit bir tutar belirlerler ve bu tutara bütçede yer verirler. Bu nitelikte olup bütçedeki tutarına göre harcanan gider programlanmış giderler olarak tanımlanmaktadır. Reklam giderleri ya da AR-GE giderleri programlanmış giderlere arasında yer almaktadır (Top:2013:67).

Değişken giderler, sabit giderlerin aksine, faaliyet hacmindeki değişmelerden etkilenen giderlerdir. Bu etkilenme faaliyet hacmindeki değişmelerle aynı yönde olur. Bir başka ifadeyle, faaliyet hacmi arttıkça artar, azaldıkça azalır. Faaliyet hacmi sıfıra indiğinde, değişken gider, kendiliğinden ortadan kalkar (Karakaya, 2007:45-46).

Sağlık işletmelerinde poliklinik, klinik, ameliyathane ve laboratuvar bölümlerinde kullanılan tıbbi sarf malzemeler ve ilaçlar bu giderlere örnek gösterilebilir. Değişken giderlerdeki artma ya da azalma faaliyet hacmindeki artma ya da azalma ile aynı oranda olabileceği gibi artan ya da azalan oranda da olabilir. Ancak maliyet muhasebesi uygulamalarında genellikle bu ilişkinin doğrusal olduğu kabul edilir. Yani faaliyet hacmi ile değişken giderinin aynı oranda arttığı ve azaldığı varsayılır (Karakaya, 2007:46).

Sağlık Kurumlarındaki bazı giderler sabit gider ve değişken gider kapsamına girmemektedir. Bu giderlerin sağlık hizmeti üretim miktarı arasındaki ilişki ne tam sabit ne de tam değişkendir. Yani sağlık hizmeti üretimi yok iken de bir miktar sabit gider olmakta ama sağlık hizmeti üretimine bağlı olarak gider de artmaktadır. Sağlık kurumlarında bu tip giderlerine karma giderler denilmektedir. Bu giderler sağlık kurumunda hiç muayene, tetkik, ameliyat, yatan hasta sayısı gibi hiç hizmet üretilmezken bir miktar oluşan ancak işlemlerin yapılmasıyla birlikte artan giderlerdir. Elektrik, su, ısınma, yemek vb. giderler sağlık kurumlarının karma giderlerini oluşturmaktadır(Ağırbaş, 2014: 436). Karma giderler iki grup altında incelenebilir. Bu gruplar yarı değişken giderler ve yarı sabit giderlerdir. Yarı değişken giderler, hem sabit hem de değişken giderleri içeren gider grubudur. Başka bir ifadeyle yarı değişken giderlerin bir kısmı sabit, bir kısmı ise değişken özellikler gösterir. Yarı değişken giderler değişken kısımları faaliyet hacmi arttıkça artar, azaldıkça azalır. Ancak, içerdiği sabit giderler nedeniyle de faaliyet hacmi sıfıra indirilse bile ortadan kalkmaz. Bu giderlerin değişken kısmı değişken gider grubuna, sabit kısmı da sabit giderler grubuna dahil edilir (Karakaya, 2007:48) Örneğin, sağlık kurumunda hiç hasta yokken bir miktar elektrik gideri olur ama hasta sayısı arttıkça, laboratuvar daha fazla çalışacak, çamaşırhane daha yoğun çalışacak ve bunlara bağlı olarak da elektrik gideri de artacaktır (Ağırbaş, 2014: 436). Yarı sabit giderleri, işletmelerde ortaya çıkan bazı giderler, dar bir faaliyet hacmi aralığında sabit kalırlar. Faaliyet hacmi belirli bir seviyeyi aştığınızda sıçrama şeklinde artarlar ve sonraki sıçrama noktasına kadar tekrar sabit kalır. Dar bir geçerli aralıkta sabit kalan bu tip giderlere, yarı sabit giderler veya basamaklı sabit giderlerdir(Lazol, 2016:16).

2.8.4. Giderlerin İşletmenin Özelliklerine Göre Sınıflandırılması

Giderlerin sınıflandırılmasında bir diğer ölçüt, bunların işletme işlevleriyle veya oluştuğu yerlerle olan ilgileridir. Bilindiği gibi işletmeler; satın alma, üretim, araştırma ve geliştirilme, pazarlama, yönetim ve finansman gibi işlevleri yerine getirir. İşletmelerin söz konusu işlevleri yerine getirirken oluşan giderleri ait oldukları işlevlere göre sınıflandırılması olanaklıdır (Saban ve Erdoğan, 2014:32). İlgili giderler bir üst grup altında toplanması durumuna göre Bu göre giderler (Ağırbaş, 2014:437); tedarik giderleri, üretim giderleri, finansman giderleri, pazarlama giderleri başlıklarında toplanmaktadır.

2.9. İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ

2.9.1. İlk Madde ve Malzeme Gideri Tanımı

Üretim işletmelerinde, üretim faaliyetleri neticesinde gerçekleşen üretim giderleri mamul maliyetini oluşturmaktadır. Mamul maliyetini oluşturan üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Bu giderler, mamul üretimi ve üretilen mamulün satın alımı ile işletmenin kar amacına yönelik varlık kullanımlarını (tüketimlerini) ifade etmektedir (Abidinoğlu, 2013:141). İlk madde ve malzeme veya hammadde; üretilen malların özünü teşkil eden, bulunduğu durumda ihtiyaçlara cevap vermeyen ve her mamul mala ne kadar harcandığı ve tüketildiği kesinlikle hesap edilebilen henüz üretime tabi tutulmamış maddelerdir (Çetiner, 2010:49). Başka bir anlatım biçimiyle ilk madde ve malzeme gideri işletme faaliyetlerinde tüketilen her çeşit malzemeyi kapsar. Bu malzemelerin giderinden söz edilebilmesi için, malzemelerin tüketilmiş olması gerekmektedir (Büyükmirza, 2015:148).

2.9.2. İlk Madde ve Malzeme Giderleri Çeşitleri

İlk madde ve malzeme gideri, mamule yüklenebilme durumuna göre direkt ilk madde ve malzeme gideri ve endirekt ilk madde ve malzeme gideri olarak iki farklı çeşidi ve endirekt ilk madde ve malzeme gideri de kendi içinde yardımcı malzeme gideri ve işletme malzeme gideri olmak üzere iki çeşide ayrılır.

Direkt ilk madde ve malzeme gideri, üretim sürecinde kullanılan, mamulün temel yapısını oluşturan, hangi mamul için ne kadar kullanıldığı belirlenebilen ve

ölçülmesinde iktisadi bakımdan bir anlam ifade eden bütün hammadde ve malzeme kullanımlarının parasal değeridir. Bu malzemeler kullanımı üretim miktarına göre değişme gösterdiğinden dolayı değişken giderler niteliğindedir (Abidinoğlu, 2013:142).

Örnek vermek gerekirse bir sağlık kuruluşunun herhangi bir polikliniğinde kullanılan eldiven, şırıngalar, kan tüpleri gibi sarf malzemeler direkt ilk madde ve malzeme giderini oluşturur. Endirekt ilk madde ve malzeme gideri, belirli bir mamul veya hizmetin üretiminde değer ve miktar olarak daha önemsiz olan, üretilen ürünün ana unsurunu oluşturmayan, çoğu zaman ölçülebilir olmayan ve ürünün maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen ancak bir takım dağıtılma ölçüleri yardımı ile yüklenebilen ilk madde ve malzeme giderleridir (Abidinoğlu, 2013:143). Örnek yardımıyla açıklanmak istenir ise bir hastanenin dahiliye poliklinik servisinde tedavinin nasıl şekilleneceği konusunda doğrudan doğruya etkisi olan radyoloji polikliniği birimindeki MR cihazının film kağıtları radyoloji polikliniği açısından direkt ilk madde ve malzeme gideri olarak incelenirken, dahiliye polikliniği açısından ise doğrudan bir etkisi olmadığı için endirekt ilk madde ve malzeme gideri olarak tanımlanabilir. Yardımcı malzeme giderleri, üretilen mamulün bünyesine katılan ancak ana maddesini (ögesini) oluşturmayan, ekonomik açıdan mamul üretiminde ne kadar kullanıldığı tam olarak hesaplanamayan veya hesaplanması da ekonomik olmayan malzemelerdir (Abidinoğlu, 2013:143). Örnek vermek gerekirse sağlık kuruluşunda kadın doğum kliniğinde hastaların yataklarının çarşaflarının amortisman payı yardımcı malzeme giderlere girmektedir. İşletme malzemeleri gideri, üretim sırasında kullanılmakla beraber mamulün bünyesine girmeyip üretimin kesintisiz yürütülmesi amacıyla hizmet ederler (Avder, 2013:133). Bir hastanede kullanılan kırtasiye malzemelerinin ve temizlik malzemelerinin giderler işletme malzemesi gideri sınıfına girer.

2.9.3. Mugut'de İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesapları

İlk madde ve malzeme giderleri, muhasebe sistemi genel tebliğinde 7/A ve 7/B seçeneklerinde ayrı ayrı ele alınmıştır. 7/A seçeneğinde fonksiyonel (işlevsel) gider hesaplarında 71 hesap grubunda yer almaktadır. 71- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi

mamulden ne kadar tüketildiği, ekonomik bakımından ayrı olarak izlenebilen ilk madde ve malzemelerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarını kapsar.

710- Direkt İlk madde ve malzeme giderleri, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesap izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez. Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinden ambardan çekilen direkt maddeler bu hesabın borcuna 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabının alacağına kaydedilir. Eş zamanlı kayıt sistemi uygulayan işletmelerde giderlerin tahakkuk kaydının yapılmasını sağlamak üzere düzenlenen fişlerde, gider çeşidi ile gider yeri kodu yazılması esastır. Hesapla ilgili yapılan düzeltmeler hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, 711-Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

711- Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumda 710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumda, önceden hesaplanmış giderler, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında 151-Yarı Mamuller-Üretim Hesabına borç olarak kaydedilir. Dönem sonlarında 710- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

712-Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı hesabı, önceden saptanmış maliyet hesaplama yönteminin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş, direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz fiyat farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz fiyat farklarında bu hesabın borcuna, olumlu fiyat farkları ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyet hesaplarına aktararak kapatılır.

713-Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı hesabı önceden saptanmış maliyet yönteminin uygulandığı durumda fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz miktar farklarının kaydedildiği hesaptır. Olumsuz miktar farkları hesabın

borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap ilgili stok ve satış maliyet hesaplarına aktarılarak kapatılır.

7/B seçeneğinde ise 0- İlk madde ve malzeme giderleri grubunda olup, 790- İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabında yer alır (Saban ve Erdoğan, 2014:90-91)

2.10. İŞÇİLİK GİDERLERİ

2.10.1. İşçilik Giderleri Tanımı ve Özellikleri

İşçilik, bir mal ya da hizmet üretiminde kullanılan ve bu üretime yardımcı olan emek gücüdür. Emek ise, insanların gereksinimlerini gidermek için gelir elde etmeyi amaç edinmiş zihinsel ve bedensel çalışmalardır. Emeğin parasal karşılığı ücret olup, üretimin bir maliyet unsuru olarak işçilik giderlerini oluşturur (İlter ve diğerleri, 2015:272). İşçilik gideri, bir mal veya hizmet üretiminde kullanılan veya bu üretime yardımcı olan emeğin parasal tutarıdır (Oğuz ve Şimsek, 2015:217). Malzemeden sonra üretim maliyetinin değinilmesi gereken ikinci ögesi olarak işçilik gelir. Üretim işlemi sırasında çalışanların bedensel ve zihinsel çabaları sonucu oluşan bu maliyet bu özelliklerinin yanı sıra işletme içinde değişik maliyet yerleri ve bölümleri ilgilendirir (Haftacı, 2013:119). İşletme faaliyetlerini sürdürmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, fazla mesai ve sosyal yardımlar gibi her türlü tutarları oluşturan harcamaları kapsar (Kaya ve Diğerleri, 2009:310).

İşçilik giderlerinin gerek muhasebeleştirilmesi gerekse kontrolü bakımından anlamlı bir şekilde sınıflandırılması gerekmektedir. Bu sınıflandırma temel teşkilatlanma fonksiyonlarına göre, departman (birim) faaliyetine göre, iş tipine göre ve üretilen malla olan ilgisinin dolaylı veya dolaysız oluşuna göre olabilir. Bir üretim işletmesinde işçilik gideri dört ögeden oluşur. Bunlar direkt işçilik, endirekt işçilik, çeşitli nedenlerden ötürü ortaya çıkan boş geçen zaman, ücret eklerinden ötürü ortaya çıkan emeğe ilişkin diğer maliyetlerdir. Bununla birlikte boş geçen zaman ve emeğe ilişkin diğer maliyetlerin önemli bir bölümü endirekt işçilik şeklinde sınıflandırılabilir (Kaya ve diğerleri, 2009:311). Direkt işçilik giderleri, esas üretim gider yerlerinde çalışan ve üretim/hizmet konusu mamul üzerinde bizzat işlem yapan çalışanların ücret giderlerini kapsar. Bu işçiliklerde mamullere yüklenmesi her hangi

bir dağıtım anahtarı kullanmadan doğrudan yapılır (Lazor, 2013:25). Hastane işletmelerinden örnek vermek gerekirse pediatri polikliniğinde hizmet veren doktorun ücreti direkt işçilik giderleri kapsamında değerlendirilir. Endirekt işçilik giderleri, üretim/hizmet ile ilgili olmakla birlikte, her hangi bir mamul veya mamul grubu ile doğrudan ilişki kurulamayan ancak dağıtım yolu ile mamullere yüklenebilen işçilik giderleridir (Lazor, 2016:26). Sağlık kuruluşlarında bir kardiyoloji polikliniğinin temizliğini sağlayan işçinin ücreti en direkt işçilik gideri içinde incelenebilir.

2.10.2. Mugut'de İşçilik Giderleri Hesapları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde işçilik giderleri 72. Hesap grubunda yer alır (Saban ve Erdoğan, 2014:141)

72- Direkt işçilik giderleri, bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya verilebilen işçilik giderleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

720- Direkt işçilik giderleri hesabı, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duyulmadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.

721- Direkt işçilik giderleri yansıtma hesabı, fiili maliyet yönteminin uygulandığı "720- Direkt işçilik giderleri hesarı"nın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumda önceden saptanmış direkt işçilik giderleri, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında "151- Yarı mamuller üretim hesabı"na borç olarak kaydedilir.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde üretim yapılmayan işçiler olağan durumdan bu hesabın alacağı karşılığında "680- Çalışmayan kısım gideri hesabını"nın borcuna aktarılır.

722- Direkt işçilik ücret farkları, önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumda, fiili direkt işçilik giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş direkt işçilik giderleri arasındaki olumlu ve olumsuz ücret farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz ücret farkları bu hesabın

borcuna, olumlu ücret farkları ise alacağına kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

723- Direkt işçilik süre farkları, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz süre farklarının kaydedildiği hesaplardır. Olumsuz süre farkları bu hesabın borcuna, olumlu süre farkları ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

2.11. AMORTİSMAN GİDERLERİ

2.11.1. Amortisman Kavramı

Latince'den Fransızca'ya geçen ve azar azar yok etme anlamındaki “a mortir” kelimesinden dilimize yerleşmiş olan amortisman kavramı; teşebbüslerin sahibi oldukları ekonomik değerlerde, fiziksel ve ekonomik nedenler sonucu oluşan değer azalmalarının, eksilmelerin, yıpranmaların v.b. sermayede oluşturacağı olumsuz etkilerin giderilmesi amacı ile hesaben giderleştirilerek finanse edilmesi şeklinde tanımlanabilir. Ticari işletmeler yönünden ise dar anlamıyla amortisman ayrımı, duran varlığın maliyetinin, bu varlığın yararlı ömrüne sistematik bir şekilde dağıtılması işlemidir(Boztepe, 2012:103).

Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanmak veya kiraya vermek üzere satın aldıkları veya inşa ettikleri, bir yıldan fazla kullanım süresine sahip bulunan varlıklardır. Söz konusu varlıklar fiziksel veya fonksiyonel nedenlerle değerlerinden kaybederler. Fiziksel nedenler; aşınma, yıpranma ve söz konusu varlıkların yararını azaltan diğer etkenlerden oluşur. Fonksiyonel nedenler ise; mevcut maddi duran varlıkların artan talebin karşılayamaması nedeniyle yetersiz hale gelmesi, aynı üretimi daha kısa sürede ve/veya aynı yada daha düşük maliyetle daha iyi kalitede yapabilecek yeni maddi duran varlıkların geliştirilmesinden oluşur (Parlakkaya, 2014:133-134).

Maddi duran varlıklar özellikle üretim işletmelerinde toplam varlıklarının büyük bir bölümünü oluşturdıklarından işletmelerin etkinliği üzerinde önemli bir etkiye sahiptirler. Bu bağlamda maddi duran varlıkların ne şekilde değerlendirileceği, finansal tablolarda nasıl gösterileceği, özellikle de söz konusu bu varlıkların

değerinin tespiti mali tablo kullanıcıları için büyük önem arz etmektedir (Tuğay, 2013:168)

Amortisman ayırmayı gerekli kılan nedenler; yıpranma ve aşınma, bozulma ve eskime, beklenmedik olaylar neticesinde duran varlığın yararlanılamaz duruma düşmesi, bakım, onarım ve parça değişiminin zamanında ve gerektiği biçimde yapılamaması yer almaktadır. İktisadi nedenlerin içinde duran varlığın yetersiz durumda kalması, teknolojik gelişmeler ile eskilerin yerine yenilerin geçmesi, moda ve benzeri etkenlerde mamule olan talebin değişmesi, duran varlıkların üretim akışı içindeki etkinlikleri artırmanın gerekliliği, sosyal, kültürel ve siyasal gelişmeler yer almaktadır (Abidinoğlu ve diğerleri, 2014:368).

Bir kuruluşun Vergi Usul Kanunu'nun doğrultusunda 3 farklı amortisman yöntemini kullanabilir. Bu yöntemler,

- a) Normal Amortisman Yöntemi,
- b) Azalan Bakiyeler Yöntemi,
- c) Fevkalade Amortisman Yöntemidir.

Kuruluşlar bu yöntemlerden herhangi birisi kullanılarak amortisman hesaplaması yapılabilir. Ayrıca, işletme yönetimi yukarıdaki yöntemler dışında başkaca makul ve mantıklı bir yöntemi de kullanabilir. Çünkü bu yöntemler tavsiye niteliğindedir (Taştan, 2014:180) . Normal amortisman yöntemi Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde 5024 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ile değiştirilmiş ve azami % 20 olan amortisman oranı kaldırılmıştır. 5024 sayılı Kanun'la mükelleflerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar ile amorti edecekleri belirtilerek, bu oranların tespitinde varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu yöntemde ayrılan amortisman tutarı her yıl aynıdır. Amortisman süresinin sonunda amortisman tutarı, iktisadi kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelir. Bu yöntem, uygulanmasının basit oluşu nedeniyle, yaygın olarak kullanılır. Bu yöntem, eşit tutarda yıllık amortisman veren yöntem olarak da adlandırılır (Çam, 2015:16). Azalan bakiyeler yöntemi, VUK tarafından kabul edilen ikinci amortisman yöntemi azalan bakiyeler yöntemidir (VUK 315. md. Ek: 19.02.1963 tarih ve 205 Sayılı Kanun, 19. md.).

Bu yöntemi bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerden dileyenler kullanabilmektedir. Bu yöntemde göre her yıl sabit kıymetin amortisman uygulana bilir değerinden daha önce ayrılmış amortisman toplamı düşölerek kalan tutara amortisman oranının uygulanmasıyla o yılki amortisman tutarı bulunur. Faydalı ömrün en son yılında da kalan tutar tam olarak amortisman konusu olacaktır. Azalan bakiyeler yöntemine göre %50'yi geçmemek üzere o sabit kıymet için Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilmiş yıllık normal amortisman oranının iki katı kullanılır (www.muhasabedr.com).

Vergi Usul Kanunun 317. maddesinde ele alınan fevkalade amortisman yöntemi, İktisadi kıymetler üzerinde çeşitli nedenlerle olağandışı değer kayıpları oluşması durumunda uygulanmaktadır. Fevkalade amortisman temel olarak 3 nedenle uygulanabilir. Bunlar;

- a) Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- b) Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşölerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,
- c) Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,

2.11.2. Mugut'de Amortisman Giderleri Hesapları

Hesaplanan amortisman tutarlarının finansal tablolara yansıtılmasında direkt ve endirekt olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Direkt yöntemde, hesaplanan amortisman tutarları doğrudan ilgili varlığın değerinden düşölmekte; böylece varlık net değeri ile finansal durum tablosunda (bilanço) yer almaktadır. Bu yöntemde yararlı ömür boyunca biriken amortisman tutarları bilançoda yer almayacaktır.

Endirekt yöntemde ise birikmiş amortisman tutarları ayrı bir hesapta izlenmekte ve varlıklar brüt değerleri ile aktifte yer almaktadır. VUK, amortismanların finansal tablolara yansıtılmasında işletmeleri direkt veya endirekt yöntemlerden birini kullanma konusunda serbest bırakmıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında Tek Düzen Hesap Planı'na bakıldığında "Birikmiş Amortismanlar" hesabının olduğu görölmektedir. Bu durum

MSUGT'un amortismanların finansal tablolara yansıtılmasında endirekt yöntemi benimsediğini göstermektedir (Hatipoğlu, 2012:199).

2.12. GENEL HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

Hizmetlerin tanımlanması konusunda evrensel bir görüş birliği yoktur. Bunun en önemli sebebi “hizmet” olarak kabul edilen faaliyetlerin son derece heterojen olmasıdır. Hizmet sektörü, çok çeşitli iş kollarını kapsayan, büyük bir yelpazeyi içinde barındıran geniş bir kavramı içermektedir. Genel olarak bir tanım yapılması gerekirse hizmet, insanların ya da insan gruplarının, ihtiyaçlarını gidermek amacıyla belirli bir fiyattan satışa sunulan, elle tutulamayan, koklanamayan, kolay heba olabilen, standartlaştırılamayan, yarar ve doyum oluşturan soyut faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir (Sayım ve Aydın, 2015:1).

İşletme yönetiminde başarılı olabilmenin ön koşullarından biri; kuruluş amacı ve faaliyet gösterdiği sektör ne olursa olsun her işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin kendisine kaç mal oluşunu bilmesidir. Bu durum hastaneler için de önem arz etmektedir. Çünkü birey ve toplum hayatında önemli bir yeri olan sağlık ve sağlık hizmetleri için yapılan harcamalar giderek artmaktadır. Ülkeler Gayri Safi Yurtiçi Hâsıllarının, bireylerde gelirlerinin önemli bir kısmını sağlık harcamaları için kullanmaktadır. Bunun bir sonucu olarak sağlık hizmetleri maliyeti sürekli olarak gündemde olan önemli konulardan biridir. Toplumun sağlık hizmeti ihtiyacını karşılayan sağlık kurumları, tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmelerin sonucunda değişmiş ve önemleri de gittikçe artmıştır. Ürettiği mal ve hizmetin maliyetini bilen sağlık kurumları da diğer sağlık kurumlarında daha avantajlı (üstün) olacaklardır.(Mut ve Ağırbaş, 2017:203). Bu üstünlük durumunu sürekli bir hale getirilmesi rakip sağlık kuruluşlarından maliyetlerini kontrol altına alma ve kaliteli sağlık hizmeti sunumu anahtar bir rol oynamaktadır. Bu tabloyu daha geliştirilmiş hali ile Sağlık hizmetleri sunumunda sınırlı olan kaynakların etkili ve verimli kullanılması günümüzde kaçınılmaz tartışmalardan biridir. Rekabet ortamının her gün daha da genişlediği bir ortamda sağlık hizmeti sunucularının artan hizmet sunumu maliyetlerine yönelik stratejik ve taktik planlara sahip olması gerekmektedir (Mut ve Ağırbaş, 2017:203).

Hizmet işletmelerinde, hizmetler niteliği gereği depolanamazlar ve stok niteliği taşımazlar. Hizmetler oluşturulurken katlanılan her türlü maliyetler maliyet hesaplarında biriktirilir. Dönem sonunda bu maliyetlerin tümü doğrudan sonuç hesaplarına aktararak maliyet hesapları kapatılmış olur. Bu durum hizmete ilişkin maliyetlerin dönem sonu itibariyle dönemsellik ilkesine uygun olarak kaydedilmesine olanak sağlarken, gelir tablosu ilkelerinden her dönemin gelirleri bu gelirleri elde etmek için katlanılan maliyetlerle karşılaştırılır ifadesine uygunluk arz etmemektedir. Sağlık kurumlarında ise genel hizmet giderleri ise genel hizmet üretim giderleri ise elektrik, su, doğalgaz, güvenlik hizmetleri gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler; kira ve eğitim gibi çeşitli giderler; amortisman ve tükenme payları, vergi-resim, harçlar ve yardımcı hizmet üretim yerlerinden aktarılan gider paylarından oluşmaktadır (Yanık, 2013:81-82) .

Muhasebe sistemi genel uygulama tebliğinde hizmet üretim maliyeti hesaplarında, hizmet üretim maliyeti, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 7/A seçeneğinde aşağıdaki hesapları kapsar (Saban ve Erdoğan, 2014:219-220).

74- Hizmet üretim maliyeti hesapları hizmet işletmeleriyle ilgilidir. Hizmet işletmelerinde 71, 72 ve 73 gruplarında yer alan hesaplar kullanılmaz. Hizmet işletmelerinin üretim maliyetlerinin izlenmesinde kullanılan hesaplar 74 hesap grubunda yer alır.

740- Hizmet üretim maliyeti, hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap “741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

741- Hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış hizmet maliyetini oluşturan giderler, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda “740-Hizmet Üretim Maliyet Hesabı”nın borcuna kaydedilen tutarları bu hesabın alacağı karşılığında “622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”nın borcuna aktarılır. Dönem sonunda bu hesap “740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.

742- Hizmet üretim maliyet fark hesapları, hizmet üretim maliyetlerinin fiili tutarı ile önceden saptanmış hizmet üretim maliyeti arasındaki olumlu veya olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın

alacağına kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap “622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı” na aktarılarak kapatılır.

2.13. SAĞLIK KURULUŞLARINDA MALİYET İNCELEMESİ'NİN ÖNEMİ

İnsanların yaşamlarını sürdürebilmesi için pek çok mal ve hizmete gereksinimleri vardır. Sağlık hizmetleri de bu gereksinimlerden en önemlilerinden bir tanesidir. Bu nedenle hem gelişmekte, hem de gelişmiş ülkelerde sağlık kuruluşları topluma fayda sağlamak için, hayati ve gerekli bir toplum kaynağı olarak görülmektedir. Sağlık kuruluşunun yönetimi, toplumun ihtiyacı olan sağlık hizmetlerini kabul edilebilir bir kalite seviyesinde ve mümkün olan en düşük maliyetle topluma sunmakla sorumludur (Aras ve Köse, 2012:70).

Tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmeler ve artan rekabetle birlikte sağlık kurumları hızlı bir değişim sürecine girmiştir. Sağlık kurumları yönetiminde başarılı olabilmenin en önemli ön koşullarından birisi de sağlık kurumunun ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetleri hakkında bilgi sahibi olmaktır. Ürettikleri mal ve hizmetin maliyetini bilen sağlık kurumları diğer sağlık kurumlarından daha avantajlı bir konuma sahip olmuşlardır. Sağlık kurumlarının değişen piyasa koşullarına uyum gösterip, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlaması ve kar elde edebilmesi için maliyet yönetimine önem vermesi gerekmektedir (Özkan ve Ağırbaş, 2015:116).

Sağlık sektöründeki giderek artan maliyetler, rekabet koşulları, devletin sürekli olarak sağlık harcamalarını kontrol altına alma isteği ve bu yöndeki uygulamaları gibi nedenler hastane işletmesi yöneticilerinin maliyet unsurlarını, karar alma aşamasında kullanma ihtiyacını daha da artırmıştır. Hastane işletmelerinde yöneticilerin bölümlere ilişkin planlama, yürütme ve denetim faaliyetlerini istenilen düzeyde yapabilmesi için, bölümlerde oluşan sabit ve değişken maliyetleri bilme ihtiyacı her geçen gün daha önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla her bir bölümde elde edilen gelirin, değişken maliyetleri ve sabit maliyetleri karşıladıktan sonra kara olan katkısının ne olduğu bilgisi (katkı payı) doğru kararların verilebilmesi hususunda yöneticiler için ne kadar önemli bir bilgi olduğu tartışmasızdır (Kısakürek ve Yılmaz, 2011:44). Sağlık dünyasında maliyetin önemi her geçen gün artarken gerek sabit gerekse değişken maliyetleri incelemek (analiz

etmek) ise maliyetlerin öneminin artma derecesi ile doğru orantılı olacak şekilde artmaktadır.

Maliyet analizi, maliyet sisteminden düzenli olarak elde edilen bilgilerin gereğinde diğer kaynaklardan sağlanan bilgilerle birleştirilerek çeşitli yönlerden değerlendirilmesine ve yorumlanmasına ilişkin çalışmaları içerir. Yönetim muhasebesinin kullandığı en önemli finansal yönetim araçlardan birisi olan maliyet analizi, geçmiş dönemlere ilişkin maliyet muhasebesi verilerinden yararlanılarak ileriye dönük finansal planlamalara yardımcı olmak amacıyla yapılan analizlerden oluşmaktadır (Esatoğlu ve Diğerleri, 2010:18). Maliyet analizleri, eldeki sınırlı ekonomik kaynakların hasta/sağlık sistemi açısından rasyonel karar vermede ve maliyet-sonuç dengelemesinde nasıl kurulması gerektiği konusunda karar vericilere yol gösteren analizlerdir. En yaygın kullanılan türleri, hastalık maliyet analizi, maliyet-etkinlik analizi ve maliyet-fayda analizidir. Sağlık harcamaları tıp teknolojilerindeki hızlı gelişim, pahalı yüksek teknoloji kullanımı kronik hastalıkların artması ve halkın bilinçlenmesi (İnternet, TV vb.) gibi nedenlerle her geçen gün hızla artmaktadır. Buna karşın sağlığa ayrılan kaynaklar (para, işgücü, zaman, aletler vb.) sınırlıdır. Eldeki sınırlı kaynaklarla her zaman en yüksek sağlık düzeyinin elde edilmesi istenir. Oluşan bu yapı, sağlık sisteminde hastalara yönelik harcanabilir hizmet ve ürünler de bir tercih yapılması durumunu yaratır. Temel ilke olan “sağlığı iyileştirici her tedavi maliyetine bakılmaksızın verilmelidir” ilkesi yerine çeşitli hasta toplulukları için en uygun tedavinin hangisi olduğunun dikkatlice incelenmesini gerekli kılar. Sağlık harcamalarının hızla büyümesi, tedavi yöntemlerinin ve programlarının özellikle de sağlık ürünlerinin ekonomik değerlendirmelerinin yapılmasını gerekli kılmıştır. Bu gibi durumlarda maliyet analizleri karar vericilere yol gösterici rol oynamaktadır (Süt, 2012:24).

Hizmet kalitesinin ve maliyetinin tam olarak hesaplanması son derece zordur. Maliyetler açısından değerlendirdiğimizde hizmet maliyetinin tam olarak saptanabilmesi maliyet kontrolünde, maliyet denetiminde ve kaynakların etkin dağılımında önemli rol oynamaktadır. Bir hizmet işletmesi olan hastanelerde de durum aynıdır. Fakat kamu ve özel sektöre göre yapılacak bir değerlendirmede ister istemez bazı farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Kamu hastaneleri kâr amacı gütmeyen sağlık işletmeleridir ve asli görevi vatandaşların sağlık ihtiyaçlarının en iyi

şekilde karşılanmasıdır. Özel hastanelerde ise hizmet kalitesinin yanında ana hedef kâr elde etmektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde maliyet ve bileşenleri özel hastanelerde kamu hastanelerine göre daha önemlidir. Kamu hastanelerinde maliyetleme, fiyatlandırma ve kaynak dağıtımı gibi faaliyetler tüm kamu hastanelerinde benzer bir şekilde ilgili bakanlık tarafından yapılmaktadır ve hastane yönetimlerine ise bunların koordinasyonu görevi düşmektedir. Hastanelerde genel maliyet merkezleri muayene, ameliyat ve yatak hizmetleridir. Hastanelerin sunduğu bu 3 önemli hizmetin maliyetlerinin tam olarak belirlenmesi gerekmektedir (Karasioğlu ve Çam, 2008:23).

2.14. GİDERLERİN DAĞITIMI

Maliyet muhasebesinde gider dağıtım konusu maliyet hesaplama sürecinde önemli yer tutar. Gider dağıtımı, giderlerin oluşumundan mamulle yükleninceye kadar geçirdiği genel aşamaları ifade eder. Giderler, gider çeşidi olarak ortaya çıkar. Bu giderler fonksiyon hesaplarına (7/A Seçeneğinde) ve gider yerlerine yüklenir. Bu noktada giderlerin direkt ve endirekt olma özelliği önem kazanır. Direkt giderler (710 Direkt İlk madde Giderleri ve 720 Direkt İşçilik Giderleri) mamule göre izlenebilen giderlerdir. Bu giderler esas üretim gider yerlerine göre incelenir.

İkinci gruptaki giderler ise mamule göre endirekt olmakla birlikte gider yerlerine göre direkt olan giderlerdir. Bu giderlerin de gider yerlerine yüklenmesi doğrudan yapılır. Örneğin, bir bölümde kullanılan makinelerin amortismanı, gider yeri sorumlusunun ücreti, mamule yüklenmesi bakımından endirekt gider niteliğinde iken, gider yerleri açısından endirekt giderdir.

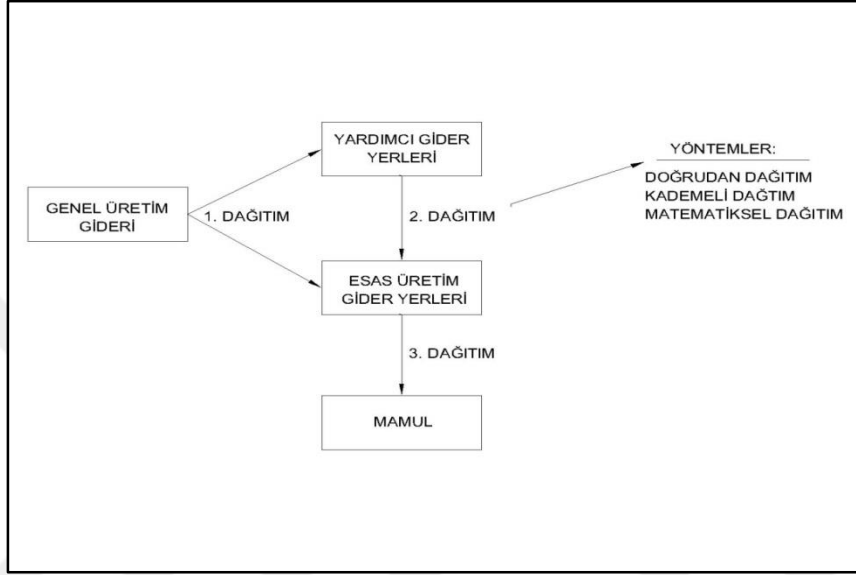
Üçüncü grup giderleri ise gider yerlerine doğrudan yüklenemeyen giderlerdir. Bunlar, üretim binasına ait amortisman, emlak vergisi, sigorta giderleri gibi endirekt giderlerdir. Bu tür giderler bir dağıtım anahtarı kullanılarak gider yerlerine dağıtılır (Lazor, 2013:69-70).

Hastane işletmelerinde maliyet türleri mümkün oldukça maliyet yerlerine doğrudan yüklenmeye çalışılmalıdır. Fakat giderlerin doğrudan yüklenmesine imkân bulunmayan hallerde, en uygun dağıtım anahtarları aracılığı ile giderler hizmet verdikleri diğer gider yerlerine dağıtılırlar. Burada dağıtım anahtarı ile anlatılmak istenen şey, her bir maliyet yerinin, dağıtılacak giderin ne kadarına yol açmış

olabileceğinin dolaylı yollardan belirlenmesi amacıyla kullanılan ölçüt anlamına gelmektedir (Varangel, 2014:88-89).

Giderler, gider yerlerine 1.2. ve 3. Dağıtım olmak aşamalı olarak dağıtımı yapılır.

Şekil 8: Giderlerin Dağıtım Aşamaları



Kaynakça: Lazor, İ (2013) “Maliyet Muhasebesi” Ekin Basım Yayım Dağıtım 6. Baskı, s.70.

2.14.1. GİDERLERİN GİDER YERLERİNE DAĞITIMI (1.DAĞITIM)

Giderlerin dağıtımındaki birinci aşamasında, faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetleri homojen maliyet havuzlarına paylaştırılır (İşleyen, 2006:19).

Maliyet havuzu, maliyet nesnesine yüklenecek olan maliyetlerin toplandığı yerdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme de ise, tek bir faaliyete bağlı olan maliyetlerin toplandığı yerdir. Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler düzeyinde belirlenmesine maliyet havuzu oluşturma denir. Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra, belirlenen bu faaliyetlerin maliyetlendirilmesi gerekir. Bu maliyetlendirme işlemi bazen kolaylıkla ve doğrudan sağlanırken, bazen de son derece güç olmaktadır. Böyle bir durumda önce, faaliyetlere ilişkin yapılan temel analizde faaliyetlerin ana maliyetleri belirlenir. Daha sonra bu faaliyetler alt faaliyetlere ayrılarak, alt faaliyetlerin her birinin tükettiği kaynakların maliyeti

oluşturulur. Sağlıklı bir şekilde maliyet havuzu oluşturmak için temel şart, işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların en iyi şekilde belirlenmesidir(Doğan ve Çakıcı, 2016:42).

Bu amaçla önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Bu kategoriler kolay ve açık bir fiziksel yorumlamaya sahiptir ve faaliyetleri üretim sürecinin uygun bölümleriyle ilişkilendirir. Maliyetler, bu bölümlerle ilgili maliyetlerdir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Homojen bir maliyet havuzu, yapılan işlerle mantıksal olarak ilişkisi bulunan endirekt maliyetlerin bir araya getirilmesi ile oluşur. Ve maliyet havuzu için maliyet değişimleri tek bir maliyet etkeni açıklanabilir olmalıdır. Dolayısıyla, endirekt faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin anlamlı bir şekilde birbiriyle ilişkisi olması ve bu faaliyetlerin tüm mamüller için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir. Aynı tüketim oranına sahip olması, bu faaliyetlerin tek bir maliyet etkeni ile temsil edilebilir olması demektir. Tabii ki endirekt maliyetleri mamüllere yükleyebilmek açısından maliyet etkeninin ölçülebilir olması gerekir. Bir maliyet havuzu tanımlandıktan sonra, o havuz için maliyet etkeni başına düşen birim maliyet hesaplanır. Yükleme oranının hesaplanması ile birinci aşama tamamlanmış olur (İşleyen, 2006:19).

Genel üretim giderlerinin maliyet yerlerine dağıtımı daha öncede belirtildiği gibi ya doğrudan ya da anahtar yardımıyla yapılır (Savcı, 2013:167).Gider dağıtım anahtarı, masrafların özelliklerine göre seçilen değerlere göre giderler dağıtılır. Bu değerler gelişigüzel seçilemezler. İşletmenin gider dağıtımında seçtiği anahtar ile gider arasındaki bir ilişki olması gerekir. Yani işletmenin dağıtım anahtarı olarak seçtiği değerde meydana gelecek olan artma ya da azalma giderlerde de bir azalma ya da artmaya neden olmalıdır (Erol ve diğerleri, 2015:109). Bunun yanında dağıtım anahtarları; ölçülebilir, nesnel ve pratik (kullanışlı) olmalıdır. Dağıtım anahtarlarının ölçülebilir miktarda ya da tutar gibi ölçü birimi ile ifade edilebilir olması demektir. Nesnel olması, genel üretim gideri ile seçilen anahtar arasında bir bağlantı olması anlamına gelir. Dağıtım anahtarının pratik (kullanışlı) olması, kullanılabilir niteliklere sahip olması demektir. Zaten ölçülebilen ve nesnel olan bir dağıtım anahtarları büyük bir olasılıkla kullanılabilir olacaktır (Savcı, 2013:167).

Tablo1: Dağıtım Anahtarı Çeşitleri

<u>Dağıtım Anahtarı Çeşidi Kullanıldığı Gider Yerleri</u>	
Bölümlerin Personel Sayısı	Sosyal Hizmetler Gideri
Direkt İşçilik Tutarı	Genel İmalat Gideri
Direkt İlk Madde Tutarı	Genel İmalat Gideri
İşçilik Çalışma Saati	Genel İmalat Gideri
Bölüm Alanı (m2)	Aydınlatma, Isıtma, Temizlik Giderleri
Bölüm Hacmi (m3)	Aydınlatma, Isınma, Temizlik Giderleri
Radyatör Dilimi	Isınma Gideri
Kullanılan Elektrik Ampullerinin Toplamı	Aydınlatma Gideri
Kilowat/Saat	Elektrik Gideri

Kaynakça: Erol, M, Atmaca, M ve Terzi, S (2015) “Maliyet Muhasebesi” 1. Basım, Beta Yayınevi s. 109.

2.14.2. Yardımcı Gider Yerlerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağılımı (2.Dağıtım)

Genel üretim giderlerinin ana ve yardımcı maliyet yerlerine birinci dağıtımı yapıldıktan sonra sıra, yardımcı maliyet yerlerinin ana maliyet yerlerine dağıtılmasına gelir. Bu dağıtıma ikinci dağıtım denir. İki dağıtımda dağıtılacak maliyet yerlerinin toplam genel üretim gideri, diğer maliyet yerlerine dağıtılırken bu yerin diğer yer ile ilişkileri temel alınmalıdır (Haftacı, 2013:191).

İkinci dağıtımın temel amacı, tüm üretim gider yerlerinin, üretilen mamül maliyetine yüklenmek üzere, bu mamul üreten (esas) üretim yerlerinde toplanmasıdır. Ayrıca bu dağıtım, diğer üretim gider yerlerince sağlanan yardımcı üretim ve hizmetleri tüketen esas üretim yerlerinin bu tüketimden doğan sorumluluklarından dolayı biçimde yansıtmak yönünden de önem taşır. Yine bu dağıtımın başka yararı, dönem gider yerlerinin işletme içinden sağladıkları yardımcı

Üretim ve hizmetler karşılığında gider payı almalarına ve sonuçta üretim giderleri-dönem giderleri ayırımının daha sağlıklı biçimde yapılmasına olanak vermesidir (Büyükmirza, 2015:207).

Giderlerin birinci dağıtımında kullanılan gider anahtarı ikinci gider dağıtımında da kullanılmaktadır. Burada dağıtım anahtarları, dağıtımda pay alacak gider yerlerinin, giderleri dağıtılan gider yerlerinden yararlanma derecesini ortaya koyan ölçüt olarak anlaşılmalıdır. Buna göre, dağıtıma tabi her gider yeri için ayrı bir anahtarın söz konusu olabileceği açıktır. Dağıtım anahtarları sabit ve değişken anahtarlar şeklinde iki grupta toplanabilir. Sabit anahtarlar, alan (m²); hacim (m³), güç (kw, HP), radyatör dilimi sayısı, yatırım tutarı, üretim veya işletme kapasitesi (adet/saat, ton/ay, vb) ve deneyimle saptanmış sabit yüzdelere gibi, dağıtımdan pay alacak gider yerlerinin dağıtıma tabi gider yerlerinden yararlanma potansiyelini gösteren değişmez ölçülerdir. Değişken anahtarlar ise, dağıtımdan pay alacak gider yerlerinin iş hacimlerine ve dolayısıyla dağıtıma tabi gider yerlerinden fiili yararlanma derecesine bağlı olarak değişen ölçülerdir. Enerji, su, buhar ve malzeme tüketimi miktarı, makine saati, işçilik saati, işçi sayısı, işlem adedi, üretim miktarı v.b. gibi (Büyükmirza, 2015:208).

Genel retim giderlerinin maliyet yerlerine ikinci dağıtımında başlıca beş yöntem uygulanır. Bu yöntemler

- a) Doğrudan Dağıtım Yöntemi,
- b) Kademeli Dağıtım Yöntemi,
- c) Planlı Dağıtım Yöntemi,
- d) Matematik Dağıtım Yöntemi,
- e) apraz Dağıtım Yöntemi.

Doğrudan dağıtım yönteminde, yardımcı hizmet gider yerlerinin giderleri, yardımcı hizmet gider yerlerinin kendilerine ve birbirlerine sundukları hizmetler göz önüne alınmadan doğrudan doğruya esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Bu yöntemde yardımcı hizmet gider yerlerinin birbirlerine sundukları hizmetler göz önüne alınmadığından, yardımcı hizmet gider yerlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtımı işlemi oldukça basite indirgenmiştir. Doğrudan dağıtım yönteminin temel hareket noktası, yardımcı hizmet gider yerlerinin kendilerine ve birbirlerine sundukları hizmetlerin göz önüne alınmaması olduğundan, yardımcı hizmet

giderlerinin sadece hangi esas üretim gider yerlerine hizmet sunduğu öncelikle belirlenir. Daha sonra her bir yardımcı hizmet gider yerinin hizmette bulunduğu esas üretim gider yerlerine, belirlenen dağıtım anahtarı üzerinden dağıtımı yapılır (Banar, 2004:107) . Kademeli dağıtım yönteminde, yardımcı hizmet maliyet yerlerinin sağladığı hizmetlerden, diğer yardımcı hizmet gider yerlerinin de yararlandığı gerçeği kısmen gözetilir. Şöyle ki A hizmet kısmından B kısmına dağıtım yapılırsa, B'den A'ya yapılamaz. B'den A'ya yapılmışsa A'dan B'ye yapılamaz. Dolayısıyla bu yöntemde karşılaştırılacak sorun dağıtım sırasının belirlenmesidir (Ertaş, 2016:219). Planlı dağıtım yöntemi, daha önce açıklanan kademeli dağıtım yöntemi yardımcı dairelerin maliyetlerini yalnızca tek yönde dağıttı için, bu dairelerin kendi aralarındaki değer ve hizmet alışverişlerini ancak göreceli olarak göz önüne alabilmekte ve bu yüzden yanlış veya haksız maliyet yüklemelerine yol açmaktadır. Bu sakıncayı ortadan kaldırabilmenin bir yolu, yardımcı dairelerin fiili maliyetlerini tek yönden dağıtmak yerine, her dairenin maliyetlerini önceden bütçelemek ve bunlardan diğer dairelerin tümüne (hem yardımcı, hem esas maliyet dairelerine) pay vermektedir (Bursalı ve Ercan, 2015:221).

Standart maliyet sistemi uygulanan bir işletmede daha kolaylıkla kullanılabilecek bu yöntemde, yardımcı dairelerin maliyetlerin belirlenmesi ve dağıtımında şu ilkeler göz önünde tutulabilir (Bursalı ve Ercan, 2015:221).

- a) Yardımcı dairelerin bütçelenen maliyetleri bunların sundukları değer veya hizmetin miktarına bölünerek her dairenin üretim birimi başına bir standart maliyet payı bulunur. Diğer daireler, dağıtılacak dairenin üretiminden ne derece yararlanıyorsa, alacakları maliyet payı da o kadar olur.
- b) Yardımcı dairelerin yarattığı değer veya hizmetler tek tip bir üretim birimiyle ifade edilebilecek türden değilse, bu durumda, bunların bütçelenen maliyetlerin dağıtımında yalnızca pay alacak dairedeki ölçüler göz önünde tutulur.

Matematiksel dağıtım yönteminde, yardımcı maliyet yerleri arasındaki karşılıklı değer ve hizmet alışverişlerinin duyarlılığını saptanması gerektiği zaman uygulanır. Bu yöntemde kaç yardımcı maliyet yeri varsa o sayıda denklem kurulur. Kurulan denklemlerin çözümü ile her bir maliyet yerinden esas maliyet yerine

dağıtılacak genel üretim giderleri belirlenir. Bir maliyet yeri kendisi ile maliyet değiş tokuşu bulunmayacağından kendisine ait yüzde hesaplanmaz. Buna göre kendisi dışında kalan tüm maliyet yerleri ile olan ilişkisi 100 varsayılarak her bir maliyet yerinin bu yüz içinde oransal olarak hesaplanır (Ertaş, 2016:221).

Çapraz dağıtım yönteminde, birinci dağıtımla belirlenen yardımcı maliyet yerlerinin 1.Toplam genel üretim giderlerini yüzdelerle maliyet yerlerine karşılıklı olarak dağıtmaktadır. Yardımcı maliyet yerlerinin ikiden fazla olması durumunda bile elle uygulanabilen bu yöntemde, yardımcı maliyet yerlerinin dağıtımı ile elde edilebilen tutarlar ilgili kolona yazılarak ilk çapraz dağıtım toplamı elde edilir. Bundan sonra 1.Toplam genel üretim giderleri her maliyet yerine yeniden yazılır ve yardımcı maliyet yerlerinin 2. Çapraz dağıtımı, 1. Çapraz dağıtım tutarı ile yapılır. Böylece 2. Çapraz dağıtım toplamı elde edilir. Çapraz dağıtımlara yardımcı maliyet yerlerinin dağıtılan tutarları eşit oluncaya dek devam edilir. Eşitliğin sağlandığı çapraz dağıtım toplamına göre ana maliyet yerlerinde biriken genel üretim giderleri 2. toplam olarak alınır (Haftacı, 2013:211).

2.14.3. Giderlerin Çıktılara Dağıtımı (3.Dağıtım)

Giderlerin yukarıdaki kesimlerde açıklanan yöntemler çerçevesinde gider yerlerine dağıtılmasıyla, dönemin üretim giderleri esas üretim gider yerlerinde toplanmış olur. Bir başka anlatım biçimiyle, birinci ve ikinci dağıtım sonucunda esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin söz konusu gider yerlerinde üretilen mamullerin (ve yarı mamullerin) maliyete yüklenmesi gerekir. Esas üretim gider yerinde toplanan giderlerin dağıtılmasını içeren bu noktada literatürde “üçüncü dağıtım” olarak anılan en son aşamayı oluşturur. Böylece, esas üretim giderlerinde toplanan giderlerin, söz konusu esas üretim gider yerinde üretilen mamullere ve yarı mamullere yüklenmesiyle toplam ve birim maliyetin saptanması olanaklı olur (Saban ve Erdoğan, 2014.196).

Giderlerin 3. Dağıtımı sırasında direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri; gerek gider yerlerine, gerekirse üretilen mamuller yönünden direkt nitelikte olduğundan hiçbir dağıtım ölçüsüne gerek olmaksızın doğrudan doğruya dağıtılabilir. Buna karşın genel üretim giderlerinin mamullere (ve yarı mamullere) yüklenmesi bu ölçüde basit değildir. Bir başka anlatım biçimiyle, genel

Üretim giderlerinin (ve yarı mamullerle) ilişkisi endirekt olduklarından, saptanacak dağıtım bir dağıtım ölçüsü aracılığı ile yüklenmesi olanaklıdır. Dağıtım ls esas üretim yerlerinin olarak saptanacak dağıtım ölçüsü, esas üretim gider yerlerinin her biri için saptanan çalışma hacimlerine dayanarak saptanır. Çalışma hacmine ilişkin olarak saptanacak dağıtım ölçüsü, esas üretim gider yerinde toplanan genel üretim giderleriyle mamuller arasındaki ilişkiyi en iyi şekilde temsil etmelidir. Çalışma hacmi saptandıktan sonra, gider yerlerinde toplanan genel üretim giderleri, çalışma hacmine bölünerek yükleme oranı saptanır. Yükleme oranı ile çalışma hacmi çarpılarak her bir mamulün genel üretim giderlerinden alacağı pay hesaplanmış olur (Saban ve Erdoğan, 2014.197).

Giderlerin çıktılara yüklenmesi sırasında, farklı türlerde mamul üretilmesi durumu ve tek tür mamul üretilmesi durumu olmak üzere iki farklı durum mevcuttur.

Farklı türlerde mamul üretilmesi durumu, işletmeler birden fazla türde mamulü, aynı dönemde üretebilirler. Bunlara ait üretim giderleri ortak izlenip dönem sonlarında belirlenecek katsayılarla ya da benzer dağıtım kriterleri (ltleri) ile mamuller arasında paylaştırılabilir. Bu, daha çok, aynı ilk madde ve malzemenin kullanıldığı ve standart işlemlerden geçirilen, ancak farklı cinslere göre ayrılan mamullerin üretilmesi söz konusu olabilir. Birbirinden gerek cins olarak gerekse değer olarak farklı ilk madde ve malzemelerin kullanıldığı, farklı üretim tekniklerinin uygulandığı üretimlerde mamul maliyetlerinin ayrı olarak izlenmesi ihtiyaı doğar. Bu durumda sipariş maliyet yönetimi uygulanacaktır (Karakaya, 2007:417-418).

Tek tür mamul üretilmesi durumunda, tek tür, yani aynı mamulün yığın olarak üretilmesi durumunda safha maliyet yönteminden yararlanılmaktadır. Tek mamul söz konusu olduğu için esas üretim gider yerlerinden toplanan giderlerin (ki bu durumda esas üretim gider yerleri safha biçiminde oluşturulmuştur) nc dağıtım, genellikle, mamullere yarı mamul arasında yapılır (Karakaya, 2007:418)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM UYGULAMA

3.1 UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Uygulama, İstanbul ilinde yer alan toplam 1835 m2 üzerine kurulu, 14 yataklı, bünyesinde Acil, FTR, Genel Cerrahi, Dahiliye, Pediatri, Cildiye, Üroloji, KBB, Kadın Hastalıkları, Diyetisyen ve Diyaliz poliklinikleri ile Laboratuvar, Radyoloji ve Ameliyathane bölümleri mevcut olan bir özel hastanenin 2017 yılının şubat ayının polikliniklerin ve tıbbi bölümlerin hasta başı birim maliyetlerinin hesaplanmasından oluşmaktadır. Gizlilik ilkesi gereği uygulamada hastanenin ismi, gerçek ismi yerine Özel A Hastanesi olarak değiştirilmiştir.

Hastanede sağlık hizmeti sunumu hafta içi 09:00-17:00 arası gece hizmet sunumu ise 17:00-09:00 saatleri olmak üzere yapılmaktadır. Hafta sonu, resmi ve dini tatil günlerinde ise bekleme salonu, acil, laboratuvar ve hasta odalarında görevli personeller ise sabah 09:00 ‘dan bir sonraki sabah 09:00 olmak üzere 24 saat esasına göre sağlık hizmeti sunumunu gerçekleştirmektedir.

Uygulamada seçilen hastanenin gider yerlerini oluşturan bölümler esas üretim gider yeri, yardımcı üretim gider yeri ve faaliyet gider yerleri olarak ayrılmıştır. Hastanenin 12 bölümü esas hizmet gider yerlerini oluşturmaktadır.

İlgili bölümler; Acil, FTR, Genel Cerrahi, Dahiliye, Pediatri, Cildiye, Üroloji, KBB, Kadın Hastalıkları, Diyetisyen, Diyaliz ve Ameliyathanedir. Hastanenin 6 bölümü ise yardımcı hizmet gider yerlerini oluşturmaktadır. İlgili bölümler ise yemekhane, hasta odaları, eczane, laboratuvar, radyoloji ve çamaşırhanedir. Hastanenin 3 bölümü ise faaliyet gider yerlerini oluşturmaktadır. Bu bölümler idari, katlar ve bekleme salonudur.

3.2. ÖZEL A HASTANESİNİN GİDERLERİNİN GİDER YERLERİNE DAĞITILMASI SÜRECİ

Özel A Hastanesinin giderlerinin, gider yerlerine dağıtılma süreci üç aşamada yapılacaktır. İlk aşama olan ve 1. Dağıtımı oluşturan giderlerinin hastanenin esas hizmet, yardımcı hizmet ve faaliyet gider yerlerine doğrudan veya uygun dağıtım anahtarları kullanılarak dolaylı olarak dağıtımı yapılacaktır.

İkinci aşamada ise yardımcı hizmet gider yerlerinin giderlerinin esas hizmet ve faaliyet gider yerlerine dağıtmasını kapsayan 2. Dağıtımda, kademeli dağıtım yöntemi tercih edilmiş olup, yardımcı esas hizmet gider yerleri etkinliğine başka bir ifade ile esas hizmet ve faaliyet gider yerlerini kapsama alanına göre yemekhane, eczane, laboratuvar, radyoloji, hasta odaları ve çamaşırhane (Hasta odaları ve çamaşırhane birleşik olarak) olarak sıralanmış olarak ve uygun dağıtım anahtarları yardımıyla esas hizmet ve faaliyet gider yerlerine dağıtımı yapılacak gider tutarı hesaplanacaktır.

Son olarak da esas hizmet gider yerlerinin, hasta başı birim maliyetinin hesaplanması veya 3. Dağıtım kısmında, uygun dağıtım anahtarı kullanılarak esas hizmet gider yerlerinin hasta başı birim maliyeti hesaplanacaktır.

3.3. ÖZEL A HASTANESİNİN ŞUBAT AYININ GİDERLERİNİN GİDER YERLERİNE DAĞITILMASI (1. DAĞITIMI)

Özel A hastanesinin Şubat ayındaki bütün giderlerinin, gider yerlerine dağıtılmasını kapsayan 1. Dağıtım aşamasında, hastanenin giderlerinin doğrudan veya dolaylı olarak (dağıtım anahtarı kullanılarak) iki sınıfta incelenmektedir. Dolaylı olarak dağıtılacak olan giderler ise; uygun dağıtım anahtarları olarak gider tutarları hesaplanacaktır. Doğrudan giderler ise hangi gider yeri ile bağlantılı ise o gider yerlerine yüklenecektir.

3.3.1. Endirekt Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A hastanesinin Şubat ayının aydınlatma, su, bina kirası, , bina bakım onarımı, bina ilaçlama, temizlik, iletişim, ısınma ve internet giderleri indirekt gider yerlerini oluşturmaktadır. Dolaylı giderler, giderlerin aylık tutarlarının uygun dağıtım anahtarına bölünmesi sonucu hesaplanan yükleme oranına uygun olacak şekilde gider yerlerine dağıtımı yapılacaktır.

3.3.1.1. Aydınlatma Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki elektrik faturası **7.766,72 TL**'dir. Aydınlatma giderinin dağıtım anahtarı olarak da gider yerlerindeki toplam ampul sayıdır. Hastanede enerji tasarrufu 9 voltluk (60 voltluk normal ampulle eşdeğerdir) LED ampuller kullanılmaktadır. Kurum ile yapılan görüşmeler sonucunda

ameliyathanede kullanılan tek ve çift başlı ameliyat lambalarının tek başının 15 tane 24 voltluk ampule, çift başlı olanların ise 30 tane 9 voltluk LED ampule eşdeğer olduğu bilgisi paylaşılmıştır ve ameliyathane bölümünün aydınlatılması bu bilgi doğrultusunda hesaplanacaktır.

Aydınlatma giderinin, gider yerlerine dağıtımının yapılabilmesi için ilk olarak aydınlatma yükleme oranının hesaplanması gerekmektedir. Aşağıdaki formül yardımıyla aydınlatma yükleme oranı hesaplanacaktır.

Aydınlatma Yükleme Oranı= Elektrik Faturası Tutarı/ Hastanedeki Toplam Ampul Sayısı

Ortaya çıkan değer, elektrik faturasından bir ampulün alacağı değerdir. Daha sonrasında gider yerlerindeki ampul sayısı ile çarpılarak gider yerinin elektrik faturasından alacağı pay hesaplanmış olacaktır.

Aydınlatma Yükleme Oranı = 7.622,72/263 = 28,98 TL/AmpulAdedi

Gider Yeri	A.Y.O.	İşlem	Ampul Sayısı	Aydınlatma Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Acil	28,98	x	2	57,96
FTR	28,98	x	2	57,96
Genel Cerrahi	28,98	x	2	57,96
Dahiliye	28,98	x	2	57,96
Pediyatri	28,98	x	2	57,96
Cildiye	28,98	x	2	57,96
Üroloji	28,98	x	2	57,96
KBB	28,98	x	2	57,96
Kadın Hast	28,98	x	2	57,96
Diyetisyen	28,98	x	2	57,96
Diyaliz	28,98	x	120	3.477,60
Ameliyathane	28,98	x	45	1.304,10
Yemekhane	28,98	x	8	231,84
Hasta Odaları	28,98	x	28	811,44
Eczane	28,98	x	2	57,96
Laboratuvar	28,98	x	6	173,88
Radyoloji	28,98	x	4	115,92
Çamaşırhane	28,98	x	2	57,96
İdari	28,98	x	4	115,92
Bekleme Salonu	28,98	x	12	347,76
Katlar	28,98	x	12	348,74
TOPLAM	28,98	x	263	7.622,72

Yapılan hesaplama sonucu **0,98 TL** küsurat farkı ortaya çıkmıştır. Küsurat farkı katlar gider bölümüne yüklenmiştir.

3.3.1.2. Su Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki su faturası **4.466 TL**'dir.

Su giderinin, gider yerlerine dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarı ise gider yerlerindeki toplam musluk sayısıdır. Su faturasının gider yerlerine dağıtılacak payın hesaplanması için öncelikle su yüklenme oranının hesaplanması gerekmektedir. Yükleme oranı da ise su faturası tutarının gider yerlerindeki toplam musluk sayısına bölünerek hesaplanır.

$$\text{Su Yükleme Oranı} = 4.466 / 76 = 58,76 \text{ TL/ Musluk adedi}$$

Su yükleme oranının hesaplanmasından sonra yükleme oranı ile gider yerlerindeki musluk sayıları ile çarpılarak, gider yerlerinin su giderinden yüklenecek olan payları hesaplanacaktır.

Gider Yeri	S.Y.O.	İşlem	Musluk Sayısı	Su Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Acil	58,76	x	1	58,76
FTR	58,76	x	1	58,76
Genel Cerrahi	58,76	x	1	58,76
Dahiliye	58,76	x	1	58,76
Pediyatri	58,76	x	1	58,76
Cildiye	58,76	x	1	58,76
Üroloji	58,76	x	1	58,76
KBB	58,76	x	1	58,76
Kadın Hast	58,76	x	1	58,76
Diyetisyen	58,76	x	1	58,76
Diyaliz	58,76	x	31	1.821,56
Ameliyathane	58,76	x	2	117,52
Yemekhane	58,76	x	3	176,28
Hasta Odaları	58,76	x	14	822,64
Eczane	58,76	x	0	0
Laboratuvar	58,76	x	1	58,76
Radyoloji	58,76	x	1	58,76
Çamaşırhane	58,76	x	2	117,52
İdari	58,76	x	0	0
Bekleme Salonu	58,76	x	2	117,52
Katlar	58,76	x	10	588,06
TOPLAM	58,76	x	76	4.466

Yapılan hesaplamalar sonucu 0,24 TL küsurat farkı ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan küsurat farkı katlar gider bölümüne dahil edilmiştir.

3.3.1.3. Bina Kirası Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki bina kirası gideri **14.425 TL**'dir. Bina kirası giderinin gider yerlerine dağıtılmasında kullanılacak olan dağıtım anahtarı gider yerlerinin m2 sayıdır.

Bina kirasının gider yerlerine dağıtılması işlemi yapılabilmesi için ilk olarak bina kirası yükleme oranının hesaplanması gerekmektedir. Bu işlem bina kirası giderinin, gider yerlerinin toplam m2 sayısına bölünerek hesaplanacaktır.

$$\text{Bina Kirası Yükleme Oranı} = 14.425 / 1835 = 7,86 \text{ TL/ m2}$$

Gider yerlerine dağıtılmasında ise m2 başına düşen gider oranının, gider yerlerinin m2 sayısı ile çarpılarak her gider yerinin bina kirası giderinden yükleneceği pay hesaplanmış olacaktır.

Gider Yeri	B.K.Y.O.	İşlem	m2 Alanı	Bina Kirası Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Acil	7,86	x	7	55,02
FTR	7,86	x	7	55,02
Genel Cerrahi	7,86	x	7	55,02
Dahiliye	7,86	x	7	55,02
Pediyatri	7,86	x	7	55,02
Cildiye	7,86	x	7	55,02
Üroloji	7,86	x	7	55,02
KBB	7,86	x	7	55,02
Kadın Hast	7,86	x	7	55,02
Diyetisyen	7,86	x	7	55,02
Diyaliz	7,86	x	400	3.144
Ameliyathane	7,86	x	157	1.234,02
Yemekhane	7,86	x	120	943,2
Hasta Odaları	7,86	x	98	770,28
Eczane	7,86	x	24	188,64
Laboratuvar	7,86	x	24	188,64
Radyoloji	7,86	x	12	94,32
Çamaşırhane	7,86	x	12	94,32
İdari	7,86	x	14	110,04
Bekleme		x		
Salonu	7,86	x	104	817,44
Katlar	7,86	x	800	6.290
TOPLAM	7,86	x	1835	14.425

3.3.1.4. Bina Bakım Onarım Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki bina bakım onarım giderinin tutarı **165.200TL**'dir. Bina bakım onarım giderinin tutarının, gider yerlerine dağıtımında kullanılacak olan dağıtım anahtarı gider yerlerinin toplam m2 cinsinden alan ölçüsüdür.

Bina bakım onarım giderinin yükleme oranının hesaplanması için bina bakım onarımı gideri tutarının, hastanenin toplam m2 alanına bölme işlemi sonucu ortaya çıkan değerin gider yerlerinin toplam m2 alanı ölçüsü ile çarpılarak dağıtımı yapılacaktır.

$$\text{Bina Bakım Onarım Yükleme Oranı} = 165.200 / 1835 = 90,02 \text{ TL/m}^2$$

Bina bakım onarım yükleme oranı hesaplandıktan sonra gider yerlerinin, ilgili giderden yüklenecek değerleri ise ;

Gider Yeri	B.B.O.Y.O.	İşlem	m2 Alanı	Bina Bakım Onarım Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Acil	90,02	x	7	630,77
FTR	90,02	x	7	630,77
Genel				
Cerrahi	90,02	x	7	630,77
Dahiliye	90,02	x	7	630,77
Pediyatri	90,02	x	7	630,77
Cildiye	90,02	x	7	630,77
Üroloji	90,02	x	7	630,77
KBB	90,02	x	7	630,77
Kadın Hast	90,02	x	7	630,77
Diyetisyen	90,02	x	7	630,77
Diyaliz	90,02	x	400	36.008,63
Ameliyathan	90,02	x	157	14.133,77
Yemekhane	90,02	x	120	10.803,03
Hasta				
Odaları	90,02	x	98	8.822,59
Eczane	90,02	x	24	2.161,11
Laboratuvar	90,02	x	24	2.161,11
Radyoloji	90,02	x	12	1.080,87
Çamaşırhane	90,02	x	12	1.080,87
İdari	90,02	x	14	1.260,91
Bekleme				
Salonu	90,02	x	104	9.362,71
Katlar	90,02	x	800	72.016,70
TOPLAM	90,02	x	1835	165.200

Yapılan dağıtım işlemi sonucunda **13,30 TL** 'likküsarat farkı ortaya çıkmıştır. İlk olarak ortaya çıkan küsurat farkı tüm gider yerlerine **0,63 TL** olarak yüklenmiştir. Kalan **0,07 TL** 'likküsarat farkı katlar gider bölümüne yüklenmiştir.

3.3.1.5. Bina İlaçlama Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayı bina ilaçlama gideri tutarı **413 TL**'dir. Bina ilaçlama giderinin, gider yerlerine dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarı gider yerlerinin m2 alan ölçüsüdür. Bina ilaçlama giderinin hesaplanmasında ilk olarak bina ilaçlama yükleme oranının hesaplanması gerekir. Yükleme oranının hesaplanmasından sonra gider yerlerinin m2 cinsi alan ölçüsünden bina ilaçlama gideri dağıtımı yapılacaktır.

$$\text{Bina İlaçlama Yükleme Oranı} = 413 / 1835 = 0,22 \text{ TL / m}^2$$

Bina ilaçlama yükleme oranının hesaplandıktan sonra yükleme oranı ile gider yerlerinin m² cinsinden alan ölçüleriyle çarpılarak bina ilaçlama giderinden yüklenecek tutar hesaplanacaktır.

Gider Yeri	B.İ.Y.O.	İşlem	m ² Alanı	Bina İlaçlama Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Acil	0,22	x	7	1,98
FTR	0,22	x	7	1,98
Genel Cerrahi	0,22	x	7	1,98
Dahiliye	0,22	x	7	1,98
Pediyatri	0,22	x	7	1,98
Cildiye	0,22	x	7	1,98
Üroloji	0,22	x	7	1,98
KBB	0,22	x	7	1,98
Kadın Hast	0,22	x	7	1,98
Diyetisyen	0,22	x	7	1,98
Diyaliz	0,22	x	400	88
Ameliyathane	0,22	x	157	34,98
Yemekhane	0,22	x	120	26,88
Hasta Odaları	0,22	x	98	22,00
Eczane	0,22	x	24	5,72
Laboratuvar	0,22	x	24	5,72
Radyoloji	0,22	x	12	3,08
Çamaşırhane	0,22	x	12	3,08
İdari	0,22	x	14	3,52
Bekleme Salonu	0,22	x	104	23,32
Katlar	0,22	x	800	176,50
TOPLAM	0,22	x	1835	413

Yapılan hesaplamalar sonucunda 9,30 TL'lik küsürat farkı ortaya çıkmıştır. İlk olarak küsürat farkı bütün bölümlere 0,44 TL olacak şekilde dağıtımı yapılmıştır. Dağıtım sonrası kalan 0,06 TL'lik yeni küsürat farkı katlar bölümüne yüklenmiştir.

3.3.1.6. Temizlik Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat Ayındaki temizlik gideri tutarı **6.594.31 TL**'dir. Temizlik giderinin gider yerlerine dağıtılmasında kullanılacak olan dağıtım anahtarı ise gider yerlerinin m² olarak alan ölçüsüdür. İlk olarak temizlik giderinin gider yerlerine dağıtılması için temizlik gideri yükleme oranının hesaplanması

gerekmektedir. Hesaplama işlemi de temizlik gideri tutarının hastanenin toplam m2 alanına bölünerek elde edilecektir.

$$\text{Temizlik Gideri Yükleme Oranı} = 6.594,31 / 1835 = 3,59 \text{ TL/ m2}$$

Yükleme oranı hesaplandıktan sonra yükleme oranı ile gider yerlerinin m2 olarak alan ölçüsünün çarpılmasıyla gider yerlerinin temizlik giderinden yükleneceği tutar hesaplanmış olur.

Gider Yeri	T.G.Y.O.	İşlem	m2 Alanı	Temizlik	Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Acil	3,59	x	7		25,44
FTR	3,59	x	7		25,44
Genel Cerrahi	3,59	x	7		25,44
Dahiliye	3,59	x	7		25,44
Pediyatri	3,59	x	7		25,44
Cildiye	3,59	x	7		25,44
Üroloji	3,59	x	7		25,44
KBB	3,59	x	7		25,44
Kadın Hast	3,59	x	7		25,44
Diyetisyen	3,59	x	7		25,44
Diyaliz	3,59	x	400		1.436,31
Ameliyathane	3,59	x	157		563,94
Yemekhane	3,59	x	120		431,11
Hasta Odaları	3,59	x	98		352,13
Eczane	3,59	x	24		86,47
Laboratuvar	3,59	x	24		86,47
Radyoloji	3,59	x	12		43,39
Çamaşırhane	3,59	x	12		43,39
İdari	3,59	x	14		50,57
Bekleme					
Salonu	3,59	x	104		373,67
Katlar	3,59	x	800		2.872,46
TOPLAM	3,59	x	1835		6.594,31

Hesaplamalar sonucunda **6,66 TL'lik** küsurat farkı ortaya çıkmıştır. İlk olarak ilgili küsurat farkı tüm gider yerlerine eşit olarak dağıtılmıştır. Yeni küsurat farkı **0,15 TL** olarak hesaplanmıştır. Yeni küsurat değeri ise katlar gider bölümüne eklenmiştir.

3.3.1.7. İletişim Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki iletişim gideri **659.50 TL**'dir. İletişim giderinin dağıtımında kullanılacak olan dağıtım anahtarı ise gider yerlerindeki sabit

telefon sayısıdır. İletişim giderinin, gider yerlerine dağıtılması için ilk olarak iletişim gideri yükleme oranının hesaplanması gerekmektedir. Yükleme oranı ise iletişim giderinin hastanedeki sabit telefon sayısına bölünmesiyle hesaplanacaktır.

$$\text{İletişim Gideri Yükleme Oranı} = 659,50 / 50 = 13,19 \text{ TL/ Sabit Telefon Adedi}$$

İletişim giderinin, gider yerlerine dağıtılmasından sonra her gider yerine yüklenecek tutarın hesaplanmasında ise yükleme oranı ile her gider yerine ait olan sabit telefon sayısı ile çarpılarak yüklenecek gider tutarı tespit edilmiş olacaktır.

Gider Yeri	İ.G.Y.O.	İşlem	Sabit Telefon Sayısı	İletişim Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Acil	13,19	x	1	13,19
FTR	13,19	x	1	13,19
Genel Cerrahi	13,19	x	1	13,19
Dahiliye	13,19	x	1	13,19
Pediyatri	13,19	x	1	13,19
Cildiye	13,19	x	1	13,19
Üroloji	13,19	x	1	13,19
KBB	13,19	x	1	13,19
Kadın Hast	13,19	x	1	13,19
Diyetisyen	13,19	x	1	13,19
Diyaliz	13,19	x	6	79,14
Ameliyathane	13,19	x	2	26,38
Yemekhane	13,19	x	0	0,00
Hasta Odaları	13,19	x	14	184,66
Eczane	13,19	x	1	13,19
Laboratuvar	13,19	x	1	13,19
Radyoloji	13,19	x	1	13,19
Çamaşırhane	13,19	x	0	0,00
İdari	13,19	x	3	39,57
Bekleme Salonu	13,19	x	6	79,14
Katlar	13,19	x	6	79,14
TOPLAM	13,19	x	50	659,50

3.3.1.8. Isınma Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin ısınma giderini oluşturan doğalgaz faturaları diyaliz bölümünün tabandan ısıtmalı sistemle ısınması sağlandığından 2 adet doğalgaz fatura kesilmektedir. Diyaliz bölümü için 1.673 TL'lik bir doğalgaz fatura, hastanenin diğer bölümlerini kapsayan 6.328 TL'lik bir doğalgaz faturası kesilmektedir.

Hastanenin diyaliz harici diğer gider yerlerini kapsayan ısınma gideri için kullanılacak olan dağıtım anahtarı bölümlerde mevcut olan radyatör petek sayısıdır. Doğalgaz faturasından gider yerlerine yüklenecek değerin bulunması için ilk olarak ısınma gideri yükleme oranının bulunması gerekmektedir.

Isınma Gideri Yükleme Oranı = 6.328 / 56 = 113 TL / Radyatör Petek Sayısı Adedi

Yükleme Oranı Hesaplandıktan sonra ısınma giderinden, gider yerlerine yüklenecek tutarın hesaplanması için yükleme oranı ile gider yerlerindeki radyatör petek sayısının çarpılmasıyla elde edilecektir. Bu işleme diyaliz bölümü dahil edilmeyecektir.

Gider Yeri	I.G.Y.O.	İşlem	Rad. Petek Sayısı	İletişim	Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Acil	113	x	1		113
FTR	113	x	1		113
Genel Cerrahi	113	x	1		113
Dahiliye	113	x	1		113
Pediyatri	113	x	1		113
Cildiye	113	x	1		113
Üroloji	113	x	1		113
KBB	113	x	1		113
Kadın Hast	113	x	1		113
Diyetisyen	113	x	1		113
Diyaliz	113	x	0		1.673
Ameliyathane	113	x	0		0,00
Yemekhane	113	x	4		0,00
Hasta Odaları	113	x	14		1.582,00
Eczane	113	x	1		113,00
Laboratuvar	113	x	4		452,00
Radyoloji	113	x	1		113,00
Çamaşırhane	113	x	1		113,00
İdari	113	x	2		226,00
Bekleme Salonu	113	x	7		791,00
Katlar	113	x	12		1.356
TOPLAM	113	x	56		8.001

3.3.1.9. İnternet Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayı internet faturası 605,38 TL'dir. İnternet iletişimi giderinin, gider yerlerine dağıtılmasında ilk olarak yükleme oranının hesaplanması yapılacaktır. Dağıtım anahtarı olarak da gider yerlerindeki adsl internet sağlayıcısı sayısı kullanılacaktır. İnternet gideri yükleme oranı internet faturasının, hastanedeki toplam adsl sayısına bölünerek hesaplanacaktır.

İnternet Gideri Yükleme Oranı = 605,38 / 21 = 28,82 TL/ Adsl adedi

Yapılan işlem sonucunda 0,16 TL'lik küsurat farkı ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan

Gider Yeri	İn.G.Y.O.	İşlem	ADSL sayısı	İnternet Gid. Yüklenecek Pay (TL)
Acil	28,82	x	1	28,82
FTR	28,82	x	1	28,82
Genel Cerrahi	28,82	x	1	28,82
Dahiliye	28,82	x	1	28,82
Pediyatri	28,82	x	1	28,82
Cildiye	28,82	x	1	28,82
Üroloji	28,82	x	1	28,82
KBB	28,82	x	1	28,82
Kadın Hast	28,82	x	1	28,82
Diyetisyen	28,82	x	1	28,82
Diyaliz	28,82	x	2	57,64
Ameliyathane	28,82	x	1	28,82
Yemekhane	28,82	x	0	0,00
Hasta Odaları	28,82	x	0	0,00
Eczane	28,82	x	1	28,82
Laboratuvar	28,82	x	1	28,82
Radyoloji	28,82	x	1	28,82
Çamaşırhane	28,82	x	0	0,00
İdari	28,82	x	2	57,64
Bekleme Salonu	28,82	x	3	86,62
Katlar	28,82	x	0	0
TOPLAM	28,82	x	21	605,38

küsurat fark bekleme salonu gider yerine eklenmiştir.

3.3.2. Direkt Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin direkt giderlerini oluşturan, K.A.V. , özel iletişim, danışmanlık, hasta taşıma, eğitim, tanıtım, gıda, işçilik, dışardan sağlanan tıbbi hizmetler, teçhizat bakım onarım, amortisman, sarf malzeme ve ilaç giderleri ilgili

olan bölümlere herhangi bir dağıtım anahtarı kullanmadan direkt olarak yüklenecektir.

3.3.2.1. K.A.V.'nin Gider Yerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayının katı atık vergisi tutarı **269 TL**'dir. İlgili vergi tutarı direkt olarak idari gider bölümüne yüklenmiştir.

3.3.2.2. Özel İletişim Giderinin Gider Yerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki özel iletişim faturası **538,11 TL**'dir. Özel iletişim gideri idari bölüm tarafından üretildiğinden fatura değeri direkt olarak idari bölüme yüklenecektir.

3.3.2.3. Danışmanlık Giderinin Gider Yerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki danışmanlık gideri **8.000 TL**'dir. Danışmanlık gideri hukuki danışmanlık hizmetlerini kapsamaktadır ve direkt olarak idari bölüme yüklenecektir.

3.3.2.4. Hasta Taşıma Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki hasta taşıma gideri **19.620 TL**'dir. Hasta taşıma işlemi diyaliz bölümü ile direkt olarak bağlantılı olduğundan ilgili gider direkt olarak diyaliz bölümüne yüklenecektir.

3.3.2.5. Eğitim Giderinin Gider Yerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat Ayında idari bölümde hizmet sunumu yapan kaliteden sorumlu personelin kalite ile ilgili bir seminere katılmıştır. Seminer ücreti **1.430 TL**'dir. İlgili gider direkt olarak idari bölüme yüklenmiştir.

3.3.2.6. Tanıtım Giderinin Gider Yerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki kuruma başvuran hastalara yönelik broşür dağıtımı hizmetini kapsayan tanıtım gideri **935 TL** 'dir. Broşürler idari bölümün kararı doğrultusunda hazırlandığı için direkt olarak idari bölüme yüklenecektir.

3.3.2.7. Gıda Giderinin Gider Yerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki hastanede yatan hastaların ve hizmet sunumu yapan tıbbi ve idari bölümdeki personelin tüketilmesi için sağlanan yemeklik malzemelerin toplam değeri **21.865,65 TL**'dir. İlgili gider tutarı doğrudan yemekhane bölümüne yüklenecektir.

3.3.2.8. Kırtasiye Giderinin Gider Yerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayında idari bölümünü kapsayan kırtasiye gideri tutarı 1.080,11 TL'dir. İlgili gider tutarı direkt olarak idari bölüme yüklenecektir.

3.3.2.9. İşçilik Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayının işçilik giderleri ise EK-1 bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır. Tabloda gider yeri hizmet sunan personelin ünvanı, sayısı ve aylık olarak kazandığı brüt maaşı yer almaktadır. İşçilik giderleri hastanenin idari bölümünden temin edilen şubat ayı personel ücret bordrosundan hazırlanmıştır.

3.3.2.10. Dışardan Sağlanan Tıbbi Hizmetler Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayında laboratuvar ve radyoloji bölümlerinin birtakım sağlık hizmetleri işlemleri dışarıdan kurumlar aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Laboratuvar bölümü için dışarıdan antlaşmalı kurum aracılığı ile yapılan işlemin tutarı **4.134,78 TL**'dir. İlgili tutar direkt olarak laboratuvar giderine yüklenecektir.

Radyoloji bölümünde ise antlaşmalı kurum çerçevesinde **3.678,33 TL**'lik görüntüleme hizmet satın alımı gerçekleşmiştir. İlgili tutar direkt olarak radyoloji bölümünün giderine yüklenecektir.

3.3.2.11. Tehçizat Bakım Onarım Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayında bazı bölümlerinin cihazlarının periyodik bakımları yapılmıştır. İlk olarak diyaliz bölümündeki diyaliz cihazının periyodik bakımı tutarı 1.625 TL'dir. Diyaliz bölümünün hemodiyaliz cihazının periyodik bakımı tutarı ise 885 TL'dir. Son olarak da diyaliz cihazının su arıtma sisteminin

periyodik bakımı ise 413 TL'dir. Diyaliz bölümündeki cihazların toplam teçhizat bakım onarım gideri tutarı **2.923 TL**'dir. İlgili gider direkt olarak diyaliz bölümüne yüklenmiştir.

Bekleme Salonun da ki yazıcı cihazlarının renkli, renksiz toner dolumu ve renksiz kartuş dolumlarının tutarı ise **712,72 TL**'dir. İlgili gider direkt olarak bekleme salonuna yüklenmiştir.

İdari Bölümünde ise mevcut olan arabanın periyodik bakım onarım gideri tutarı 687,50 TL'dir. Ayrıca idari bölümünde ki yazıcının onarımı, renksiz toner dolumu ve renkli kartuş dolumu'nun giderlerinin tutarı 634,34 TL'dir. Toplam olarak **1.321,84 TL**'lik teçhizat bakım onarım gideri direkt olarak idari bölümünün giderine yüklenmiştir.

Bekleme Salonunda görev yapan santral ve hasta kayıt elemanlarının kıyafetleri yenilenmiştir. Kıyafet yenileme giderinin tutarı **3.261,34 TL**'dir. İlgili gider tutarı direkt olarak bekleme salonunun giderine yüklenmiştir.

Hasta odalarının kumaş perdeleri yenilenmiştir. Yenileme işleminin tutarı **4.250,02 TL**'dir. İlgili gider tutarı direkt olarak hasta odalarının giderine yüklenmiştir.

Asansör demirbaşının şubat ayı bakım onarım gideri **637,20 TL**'dir. Jeneratörün ise aylık bakım onarım gideri **165,20 TL**'dir. Bu iki demirbaşı da diyaliz bölümü hariç bütün gider yerlerine hitap ettiğinden bakım onarım giderleri diyaliz bölümü hariç bütün gider yerlerine eşit olarak dağıtılacaktır. İki demirbaşın toplam olarak **802,40 TL** aylık bakım onarım gideri gider yerlerine eşit olarak dağıtıldığında ise **40,12 TL** teçhizat bakım onarım gideri oluşmaktadır.

3.3.2.12. Amortisman Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayına aile amortisman giderinin gider yerlerine göre dağılımı EK-2 tablosunda yer almaktadır. Amortisman hesaplamasında normal amortisman yöntemi tercih edilmiş olup EK-2 tablosunda ise gider yerinin adı, demirbaşın adı, yıllık olarak satın alınma tarihi, amortisman oranı, yıllık amortisman değeri ve aylık amortisman gideri kısımlarından oluşmaktadır.

EK-2 bölümünün dışında ise hastanenin bütün gider yerlerini kapsayan (diyaliz bölümü hariç) 4 adet demirbaş mevcuttur. Bunlar jeneratör, asansörler ve elektrik platformudur. İlgili demirbaşların amortisman miktarı ile ilgili bilgiler EK-3

bölümünde mevcuttur. EK-3 bölümündeki aylık amortisman tutarı diyaliz bölümü hariç tüm bölümlere yüklenecektir.

3.3.2.13. İlaç Giderinin Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki ilaç giderinin esas hizmet ve yardımcı hizmet gider yerleri EK-4 tablosunda yer almaktadır. EK-4 bölümü oluşturulurken hastaneden temin edilen stok hareket fişlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Gizlilik ilkesi gereği ilaçların isimlerin ilk iki harfi yazılıp, ismin diğer harfleri + sembolü ile ifade edilmiştir. EK-4 bölümünde gider yeri, ilaç ismi, miktarı, tutarı yer almaktadır. Ameliyathane bölümünde kullanılan ilaçların çeşitliliği ve fazla oluşundan kaynaklı olarak ameliyathane bölümünde kullanılan ilaçların toplam adedi ve tutarı bölümde yer almaktadır.

3.3.2.14. Sarf Malzeme Giderinin Gider Yerlerine Dağıtımı

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki esas hizmet ve yardımcı hizmet gider yerlerini kapsayan sarf malzeme giderinin bölümlere göre ayrılmış hali EK-5 bölümünde yer almaktadır. EK-5 bölümü oluşturulurken hastaneden temin edilen stok hareket fişlerinden yararlanılarak oluşturulmuştur ve gizlilik ilkesi gereği sarf malzemenin isminin ilk iki harfi yazılmıştır isimde diğer harfle ise “-“ sembolü ile ifade edilmiştir. EK-5 bölümünün içeriğinde ise gider yerinin ismi, sarf malzemenin adı, adet miktarı ve tutarı oluşturmaktadır. Ameliyathane bölümünde kullanılan sarf malzemenin çeşidi ve fazla olmasından dolayı, sarf malzemelerin sadece toplam adedi ve tutarı dahil edilmiştir.

3.4. ÖZEL A HASTANESİNİN YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİNİN ESAS HİZMET VE FAALİYET GİDER YERLERİNE DAĞITILMASI (2.DAĞITIM)

Özel A Hastanesinin Şubat ayının esas hizmet gider yerlerinin birim maliyetinin hesaplanmasında ikinci kısım olan giderlerin 2. Dağıtımında yardımcı hizmet gider yerleri esas hizmet ve faaliyet gider yerlerine uygun sıralama ve her gider yeri için dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtımı yapılacaktır.

2. Dağıtımın yapılmasında ise yardımcı gider yerleri, esas hizmet gider yerlerini ve faaliyet gider yerlerini kapsama alanına göre ilk olarak yemekhane bölümünün ikinci olarak eczane üçüncü olarak laboratuvar dördüncü olarak radyoloji

ve sonuncu olarak hasta odaları ve çamaşırhane bölümlerinin giderleri esas hizmet ve faaliyet gider yerlerine dağıtımı yapılarak giderlerin dağıtımı tamamlanacaktır.

3.4.1. Yemekhane Bölümünün Giderinin Esas Yardımcı Hizmet ve Faaliyet Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki yemekhane bölümünün giderlerinin toplamı **39.660,11TL**'dir. Yemekhane bölümünün dağıtım anahtarı olarak tüketilen tabldot adedi kullanılacaktır.

Hastanede sabah, öğlen ve akşam öğünlerini tabldot şeklinde tüketilmektedir ve yatan hastalar ve hizmet sunan çalışanlar her öğünlerinde bir adet tabldot şeklinde yemek tüketilmektedir.

Hastanenin nöbet çizelgesini de dikkate alarak EK-6bölümünde ise nöbet sisteminin olduğu bölümlerinde çalışan personelin ay boyunca nöbetçi olduğu hafta içi iş günleri, tatil günü nöbetleri ve hafta içi normal mesailerinin sayısı ve diğer bölümlerin hizmet sunduğu günlerin sayısı mevcuttur. EK-7bölümünde ise çalışan personelin nöbet günlerine göre tükettikleri tabldot miktarları ile yatan hastaların tükettikleri toplam tabldot miktarları yer almaktadır. EK-6 ve EK-7 bölümleri incelenmeden önce bir takım bilgilerin bilinmesi faydalı olacaktır. İlgili bilgiler ise;

- a) Tablonun gündüz mesaisi bölümünde, hastanede çalışan personelin Şubat ayı boyunca hizmet verilen yalnızca iş günlerini kapsamaktadır. Bu günlerde çalışan her personel yalnızca öğlen öğünü tüketmektedir.
- b) Tablonun tam gün mesai bölümü, hastanede çalışan personelin gündüz mesaisini ve hafta içi gece bölümünden oluşmaktadır. Bu günde hizmet sunan çalışan sabah, öğlen ve akşam olmak üzere üç tabldot yemek tüketimi gerçekleştirir.
- c) Tablonun tatil günü mesaisi bölümü ise çalışan personelin cumartesi ve Pazar günündeki 24 saatlik mesaisini adlandırmaktadır. Bu günlerde çalışan personel sabah, öğlen ve akşam olmak üzere üç tabldot yemek tüketimi gerçekleştirmektedir.
- d) Hastanede yatan hastalar ise sabah, öğlen ve akşam olmak üzere üç adet tabldot yemek tüketmektedir.

- e) Tabloda gider bölümünün yanında yazan, grup 1 ve grup 2 kısaltması acil bölümünde hizmet sunan birer hekim ve birer hemşireden oluşmaktadır. Aynı zamanda hekim tatil günler mesaisi ve tam gün mesaisinin gece kısmında nöbetçi şef olarak da görevi vardır.
- f) M1, M2 ve M3 ise idari bölümde çalışan memurlardan oluşmaktadır. Bu memurlar tatil günleri mesaisi ve tam gün mesaisinin gece bölümünde hastanenin gece amiri olarak görev yapmaktadır.
- g) K1, K2 ve K3 ise bekleme salonundaki hasta kayıt görevlilerini kapsamaktadır ve her K grubu 2 kişiden oluşmaktadır. .
- h) T1, T2, T3, T4 ise laboratuvar bölümündeki teknikerlerden oluşmaktadır.
- i) TG1, TG2, TG3, TG4, H1, H2 ve H3 ise katlar bölümünde görev yapan temizlik görevlileri ve hemşirelerin kısaltmasıdır. TG ile başlayan kısaltmalarda 4 personel, H ile başlayan kısaltmalarda ise 2 personel çalışmaktadır.
- j) Nöbet sistemi dışındaki bölümlerin personel sayısı ile ilgili bilgiler **EK-3** bölümünde mevcuttur.
- k) Hastanede Şubat ayı boyunca 280 yatan hasta vardır. Yatan hastalar toplam olarak (280 x 3) 840 tane tabldot yemek tüketmiştir.

Yemekhane bölümünün giderinin, esas ve yardımcı üretim gider yerlerine yüklenebilmesi için yemekhane bölümü yükleme oranının hesaplanması gerekmektedir. Yükleme giderinin hesaplanması için yemekhane giderinin toplam.

giderinin, Şubat ayı boyunca hastanede tüketilen toplam tabldot miktarına bölünerek elde edilir.

Yemekhane Yükleme Oranı = 39.660,11 / 3240 = 12,24 TL / Tabldot adedi

Gider Yeri	Y.Y.O.	İşlem	Tük. Tab. Sayısı	Yemekhane Giderinden Yüklenecek Tutar(TL)
Acil	12,24	x	188	2.301,12
FTR	12,24	x	40	489,6
Genel Cerrahi	12,24	x	60	734,4
Dahiliye	12,24	x	60	734,4
Pediyatri	12,24	x	40	489,6
Cildiye	12,24	x	40	489,6
Üroloji	12,24	x	40	489,6

KBB.	12,24	x	40	489,6
Kadın Hast.	12,24	x	40	489,6
Diyetisyen	12,24	x	20	244,8
Diyaliz	12,24	x	140	1.714
Ameliyathane	12,24	x	140	1.714
Hasta Odaları	12,24	x	940	11.505,60
Eczane	12,24	x	40	489,6
Labaratuar	12,24	x	143	1.750,32
Radyoloji	12,24	x	40	489,6
Çamaşırhane	12,24	x	40	489,6
İdari	12,24	x	127	1.554,48
Bekleme				
Salonu	12,24	x	250	3.060,00
Katlar	12,24	x	812	9.941
TOPLAM	12,24	x	3240	39.660,11

Yemekhane bölümünün yükleme oranın hesaplanmasından sonra yemekhane bölümünün giderinin dağıtılması kısmında ise yemekhane yükleme oranı ile her gider yerinde tüketilen toplam tabldot adedinin çarpılmasıyla gider yerlerinin yemekhane bölümünden yüklenilecek tutar hesaplanmış olacaktır.

Yapılan işlem sonucunda 2,39 TL'lik küsurat farkı ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan küsurat farkı katlar gider bölümüne yüklenmiştir.

3.4.2. Eczane Bölümünün Giderinin Esas Ve Yardımcı Hizmet Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayında eczane bölümünün toplam gideri 7.325,31 TL'dir. Eczane bölümünün giderinin esas hizmet gider yerlerinde dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarı, eczane bölümünden esas hizmet gider yerlerine sevk edilen ilaç ve sarf malzemenin toplam adedidir (eczane yükleme oranı tablosunda ilaç ve sarf malzemeler tıbbi malzemeler olarak isimlendirilecektir) . Eczane bölümünden esas hizmet gider yerlerine sevk edilen ilaç adedi için EK-6, sarf malzeme adedi için ise EK-7 bölümlerinden yararlanılmıştır.

Eczane yükleme oranının hesaplanması için eczane bölümünün toplam gider tutarının esas hizmet gider yerlerine sevk edilen tıbbi malzeme adedi toplamına bölünerek hesaplanacaktır.

Eczane Yükleme Oranı = 7.325,31 / 57.616 = 0,12 TL/ Tıbbi Malzeme Sevk Adedi

Gider Yeri	E.Y.O.	İşlem	Sevk Edilen Tıbbi Malzeme Adedi	Eczane Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Acil	0,12	x	10.588	1.302,20
FTR	0,12	x	916	141,56
Genel Cerrahi	0,12	x	6001	751,76
Dahiliye	0,12	x	173	52,40
Pediyatri	0,12	x	466	87,56
Cildiye	0,12	x	202	55,88
Üroloji	0,12	x	300	67,64
KBB	0,12	x	307	68,48
Kadın Hast	0,12	x	408	80,60
Diyaliz	0,12	x	964	147,32
Ameliyathane	0,12	x	30.434	3.683,79
Laboratuvar	0,12	x	6675	832,64
Radyoloji	0,12	x	182	53,48
TOPLAM	0,12		57.616	7.325,31

Yapılan hesaplamalar sonucunda 411,39 TL'lik küsurat farkı ortaya çıkmıştır. Küsurat farkı bütün bölümlere eşit olarak 31,64 TL olarak yüklenmiştir. Yükleme işlemi sonucunda ise 0,07 TL'lik küsurat farkı oluşmuştur. İlgili küsurat farkı ameliyathane bölümüne yüklenmiştir.

3.4.3. Laboratuvar Bölümünün Giderinin Esas Hizmet Ve Yardımcı Hizmet Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki laboratuvar bölümünün giderlerinin toplamı **30.722,08 TL**'dir. Laboratuvar bölümünün giderinin, esas üretim gider yerlerine dağıtılması için kullanılacak dağıtım anahtarı ise bölümlere göre başvuran hasta sayısıdır.

Gider yerlere yüklenecek gider tutarının hesaplanması için ilk olarak laboratuvar yükleme oranının hesaplanması gerekmektedir.

Laboratuvar Yükleme Oranı = 30.722,08 / 1305 = 23,54 TL / Bir hasta işlemi

Laboratuvar yükleme oranının hesaplanmasından sonra ise laboratuvar bölümünün toplam giderinin dağıtılmasında laboratuvar yükleme oranı ile esas ve yardımcı hizmet gider yerlerine başvuran hasta sayısı ile çarpılarak bölümlerin laboratuvar bölümünden yükleneceği gider tutarının hesaplanmış olacaktır.

Gider Yeri	L.Y.O	İşlem	Sevk Edilen Hasta Sayısı	Laboratuvar Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Dahiliye Genel	23,54	x	334	7.862,59
Cerrahi	23,54	x	228	5.367,35
KBB	23,54	x	118	2.777,95
Üroloji	23,54	x	74	1.742,19
Diyaliz	23,54	x	69	1.624,49
Kadın Hast	23,54	x	21	494,57
FTR	23,54	x	19	447,49
Radyoloji	23,54	x	5	117,93
Cildiye	23,54	x	1	23,77
Kurum Dışı Başvuru	23,54	x	436	10.263,75
TOPLAM	23,54	x	1.305	30.722,08

Yapılan hesaplama sonucunda 2,38 TL' lik küsurat farkı ortaya çıkmıştır. Küsurat farkı bütün gider yerlerine eşit olarak 0,23 TL olarak yüklenecektir. Yeni hesaplama sonucunda oluşan 0,08 TL'lik küsurat farkı kurum dışı başvuru gider bölümüne eklenmiştir.

3.4.4. Radyoloji Bölümünün Giderinin Esas Hizmet Gider Yerlerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayında radyoloji bölümünün giderlerinin toplamı **13.688,68 TL**'dir. Radyoloji bölümünün giderinin esas hizmet gider yerlerine dağıtılması için dağıtım anahtarı kullanılması gerekmektedir. Radyoloji bölümünde kullanılacak dağıtım anahtarı ise esas hizmet gider yerlerinden radyoloji bölümüne sevk edilen hasta sayısıdır.

Radyoloji bölümünün giderinin dağıtılması için ilk olarak radyoloji yükleme oranının hesaplanması gerekmektedir. Hesaplama ise radyoloji bölümünün toplam giderlerinin sevk edilen hasta sayısına bölünmesiyle elde edilecektir.

$$\text{Radyoloji Yükleme Oranı} = 13.688,68 / 397 = 34,42 \text{ TL / Bir Hasta İşlemi}$$

Radyoloji Yükleme Oranının hesaplanmasından sonra, radyoloji bölümünün giderinin esas hizmet gider yerlerine yüklenmesi kısmında ise yükleme oranı ile esas hizmet gider yerlerinden sevk edilen hasta sayısı ile çarpılarak, esas hizmet gider yerlerine yüklenecek tutar hesaplanmış olacaktır.

Gider Yeri	R.Y.O	İşlem	Sevk Edilen Hasta Sayısı	Radyoloji Giderinden Yüklenecek Pay (TL)
Genel Cerrahi	34,42	x	239	8.227,16
FTR	34,42	x	108	3.718,14
Dahiliye	34,42	x	25	861,28
KBB	34,42	x	2	69,62
Kurum Dışı		x		
Başvuru	34,42		23	792,48
TOPLAM	34,42	x	397	13.668,68

Yapılan işlem sonucunda 3,94 TL'lik küsurat farkı ortaya çıkmıştır. Küsurat farkı bütün gider yerlerine eşit olarak 0,78 TL olarak yüklenmiştir. Yeni hesaplamada ise 0,04 TL 'lik küsurat farkı ortaya çıkmıştır. İlgili küsurat farkı kurum dışı başvuru gider bölümüne yüklenmiştir.

3.4.5. Hasta Odaları Bölümünün Esas Hizmet Gider Yerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki hasta odalarının toplam maliyeti **45.022,90 TL'dir**. Hastane ile yapılan görüşmede hasta odalarının direkt olarak ameliyathane bölümüyle ilişkili olduğu bilgisi paylaşılmıştır. Bu bilgi ışığında hasta odalarının toplam gideri **herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmadan** direkt olarak ameliyathane bölümüne yüklenmiştir.

3.4.6. Çamaşırhane Bölümünün Giderinin Esas Hizmet Gider Yerine Dağıtılması

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki çamaşırhane bölümünün toplam gideri **6.218,21 TL'dir**. Hastane ile yapılan görüşmede çamaşırhane bölümünün direkt olarak ameliyathane bölümü ile ilişkili olduğu bilgisi paylaşılmıştır. Bu bilgi

doğrultusunda çamaşırhane bölümünün gideri herhangi **bir dağıtım anahtarı kullanılmadan** direkt olarak ameliyathane bölümüne yüklenmiştir.

3.5. ÖZEL A HASTANESİNİN ESAS HİZMET GİDER YERLERİNİN HASTA BAŞI BİRİM MALİYETİNİN HESAPLANMASI (3. DAĞITIM)

Özel A Hastanesinin Şubat ayındaki esas hizmet gider yerlerinin birim maliyetinin hesaplanmasındaki son aşama olan esas hizmetlerin hasta başı birim maliyetinin hesaplanması başka bir isimle 3. Dağıtım bölümünde esas hizmet gider yerlerinin birim maliyetleri hesaplanacaktır.

Hasta başı birim maliyetin hesaplanmasında ise hastanenin esas hizmet gider yerlerinin 2. Dağıtımın sonucundaki toplam maliyetlerinin Şubat ayında başvuran hasta sayısına bölerek elde edilecektir.

Gider Yeri	2. Dağıtım Sonrası Toplam Maliyeti (TL)	İŞLEM	Başvuran Hasta Sayısı	Hasta Başı Birim Maliyeti (TL)
Acil	35.741,61	/	1.094	32,67
FTR	15.704,88	/	407	38,58
Genel Cerrahi	29.651,48	/	669	44,32
Dahiliye	22.816,44	/	1195	19,09
Pediyatri	8.475,21	/	288	29,42
Cildiye	8.285,17	/	186	44,54
Üroloji	9.764,52	/	180	54,24
KBB	8.678,86	/	559	15,52
Kadın Hast	9.200,06	/	154	59,74
Diyetisyen	3.192,23	/	44	72,55
Diyaliz	93.818,98	/	73	1.285,19
Ameliyathane	138.637,98	/	280	495,13

SONUÇ

Sağlık alanında hastanelerin rolü ve önemi tartışılmaz bir gerçektir. Türkiye Cumhuriyetinde 2003 yılından itibaren sağlık alanının hastane kolunun özel hastane dalında hizmet sunumu yapan hastanelerin sayısı hızla artmakta ve bu artışla birlikte çok sayıda özel hastane sağlık alanında hizmet vermektedir. Özel hastanelerin sayısındaki hızlı artış, kurumların hastaları kendilerine çekmelerini sağlayacak farklı yollar oluşturmalarını zorunluluk haline getirmiştir. Fakat özel hastanelerin tümü kapsayan ve kurumların kendi istekleri dışında gerçekleşen bir takım olumsuz değişimler bulunmaktadır. Bu olumsuzlukların en başında ise sağlık maliyetlerindeki tahmin edilemeyen artışlardır ve en önemlisi sağlık maliyetlerindeki artışın yalnızca tek bir alanda gerçekleşmemesidir. Maliyetlerin artışı birçok alanda kendini göstermektedir.

Sağlık maliyetlerindeki artışlar büyük ölçekli hastanelerden ziyade küçük ölçekli ve mali gücü düşük olan gelişmekte olan hastanelerde etkisi çok daha fazla hissettirmektedir. Bu olumsuz durumu en aza indirmek ve mali gücünü arttırmak için gelişmekte olan hastaneler maliyetleri yüksek olan alanları tespit edip azaltıcı faaliyetlerde bulunmaları sağlık alanında yaşamaları için zorunlu olarak yapılması gereken bir yönetim faaliyetidir. Maliyetlerin yüksek olan bölümlerin ve ilgili alanlarda maliyetleri azaltıcı faaliyetleri gerçekleştirmenin de tek çözümü maliyetlerin ölçülmesidir.

Hastanenin maliyetlerin ölçülebilmesi ve genel yönetim giderlerinin tam olarak tespitinin yapılabilmesi için hastanede mevcut olan esas, yardımcı üretim gider yerleri ve faaliyet gider yerleri bölümlerinin genel yönetim giderinin alt giderlerini oluşturan kalemlerin detaylı ölçümünün, kayıtlarının tutulması, saklanması, ölçülmesi ve üst yönetimi belirli zaman aralıklarıyla raporlanması ve azaltıcı faaliyetlerde bulunulması için planlamaların yapılması gerekmektedir. Bunun için tüm gider yerlerinin genel yönetim giderlerinin tespitinde ölçüm cihazlarının kullanımı ve kayıtların tutulması, saklanması, ölçülmesi, raporlanması ve azaltıcı faaliyetlerin planlanması için hastanede muhasebe ve medikal muhasebe

bölümlerinden ayrı olarak maliyet muhasebesi bölümünün kurulması ve maliyet muhasebesinde uzman olan çalışanların istihdam edilmesi gerekmektedir.

Uygulama sonucunda ise hastanenin ameliyathanenin hasta başı birim maliyeti ortalama 495,13 TL'dir. Hastane ise ameliyat ücretleri ortalama olarak 3.000 TL'dir. Bu durumda hastane bir ameliyat işleminden ortalama 2.504,87 TL kar elde etmektedir. Hastaneye yakın bir konumda olan Özel B Hastanesinde ise bir ameliyat işleminin ücreti ortalama 5.500 TL 'dir. Hastane, Özel B Hastanesine göre bir ameliyat işlemini 1.500 TL daha düşük bir ücrette gerçekleştirmesi, Özel B Hastanesine karşı ücret açısından rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. İkinci olarak ise Özel A Hastanesinin hasta odalarının demirbaşlarında mevcut olan tedavi yataklarının değeri 31.000 TL/adettir. Bir hasta tedavi yatağının ücreti ortalaması 4.000 ila 5.000 TL arasındadır. Hastanenin ortalama fiyat aralığında bir tedavi yatağı yerine daha yüksek fiyatlı tedavi yatağı satın alması sonucu hastaların memnuniyetini üst seviyede tutmayı ve hastanın daha sonraki ameliyat işlemlerinde kurumu tercih etmesini hedefleme olasılığını güçlendirmeyi planlamış olabilir. Fakat Özel A Hastanesinin yoğun bakım ünitesinin olmayışı yoğun emek, işgücü ve risk gerektiren ameliyatlarda gerçekleştirilememesi durumu ortaya çıkmaktadır. Özel A Hastanesinin ilgili eksikliğine karşın Özel B Hastanesinde erişkin yoğun bakım ve yeni doğan yoğun bakım ünitelerinin mevcut olması yoğun işgücü, emek ve riskli ameliyatlarda gerçekleştirilmesi olasılığını yükseltmektedir. Bu durumun riskli ameliyat olması muhtemel hastaların Özel A Hastanesini tercih etmeme nedeni olabilir. Ameliyat ücretinin farklı olmasının bir başka sonucu ise Özel B Hastanesinin hizmet kalitesinin uygulamanın gerçekleştirildiği hastaneye göre daha yüksek olması ihtimalini güçlendirmektedir.

Özel A hastanesinin poliklinik muayene ücreti 70 TL'dir. Poliklinikler açısından değerlendirildiğinde ise kurumun hasta başı en yüksek kar elde ettiği bölümü 54,48 TL ile KBB bölümüdür. KBB bölümünü 50,91 TL ile Dahiliye bölümü, 50,58 TL ile Pediatri bölümü, 37,33 TL ile Acil bölümü, 31,42 TL ile FTR bölümü, 25,68 TL ile Genel Cerrahi, 25,46 TL ile Cildiye bölümü, 15,76 TL ile Üroloji bölümü ve 10,26 TL ile Kadın Hastalıkları bölümleri takip etmektedir.

Bölgelere başvuru alan hasta sayısı dikkate alındığında ise hastane Şubat ayında KBB bölümünden 30.454,32 TL kar elde etmiş iken, Dahiliye bölümünden

60.837,45 TL kar elde etmiştir. Dahiliye bölümü KBB bölümüne göre 30.383,13 TL daha fazla kar elde etmesinin nedeni ise Dahiliye bölümü, KBB bölümüne göre daha fazla hasta başvurusundan kaynaklanmaktadır.

Hastanenin 70 TL olan hasta başı poliklinik muayene ücreti, Özel B Hastanesinin 120 TL olan hasta başı poliklinik muayene ücreti ameliyathane işlem ücretine benzer bir şekilde rekabet üstünlüğü sağlamaktadır fakat hizmet kalitesi açısından aynı üstünlüğü varlığı tartışmaya açıktır.

Uygulama yapılan hastanenin diyaliz bölümünün bir hastanın işlemi için talep edilen tedavi ücreti fiyatı 2.640 TL'dir. Hastanenin diyaliz bölümünün Şubat ayında bir hastanın işleminden ortalama 1.354,81 TL, toplam olarak ise 98.901,13 TL kar elde etmektedir. Hastaların Özel A Hastanesini tercih etmelerinin iki farklı sebebi olabilir. İlk olarak hastanenin çevresinde diyaliz hizmeti veren özel bir hastane bulunmamaktadır. İkinci olarak ise Özel A hastanesinin ücretsiz hasta taşıma hizmeti mevcuttur. Özel A hastanesine en yakın konumda olan farklı bir ilçedeki bir vakıf hastanesinin diyaliz bölümü mevcuttur. Fakat bu vakıf hastanesinin diyaliz bölümünün hasta taşıma hizmeti verilmemektedir. Bu durumdan kaynaklı olarak yaşlı veya engelli olan diyaliz hastaları vakıf hastanesi yerine Özel A Hastanesini tercih edebilirler.

Uygulama sonucunda Cildiye ve Üroloji bölümlerinin karlarının, diğer bölümlere göre daha düşük olduğu tespit edilmiştir. İlgili bölümlerin kar oranlarının yükseltmek ve bölümlere daha fazla hasta çekebilmek için mevcut olandan daha kalifiyeli personel istihdamı ve muayene ücretlerinde çeşitli indirimler sağlayan paket kampanya faaliyetleri sonucu bölümlere daha fazla hasta başvurusu sağlanabilir.

Ameliyathane bölümünde ise rakip hastanelere karşı olumsuz bir yön olan yoğun bakım ünitesinden yoksunluk durumuna karşın hastanenin ameliyat olan hastaların, ameliyat sonrası bakım hizmetlerini çeşitlendirerek ve bakım hizmetlerinin kalitesini arttırarak, ameliyat olan hastaların refakatçilerine yönelik hastane içinde kantin ve market gibi temel ihtiyaçlarının karşılandığı bölümlerin hizmete sunulmasıyla birlikte kuruma daha fazla ameliyat olacak hastaları çekebilir.

KAYNAKÇA

1. Abidinoğlu, H (2013) **“Maliyet Muhasebesi”** 2.Baskı, Dora Basım Yayım Dağıtım-Balıkesir
2. Ed: Ağırbaş, İ (2013) **“Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim”** 1.Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları- Eskişehir
3. Ağırbaş, İ (2014) **“Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi”** Siyasal Kitapevi- Ankara
4. . Ed: Akdağ, R (2008) **“Türkiye’de Sağlıkta Dönüşüm Programı ve Temel Sağlık Hizmetleri Kasım 2002-2008”**770 T.C. Sağlık Bakanlığı Yayınları- Ankara
5. Ed: Akdağ, R (2012) **“Türkiye Sağlıkta Dönüşüm Programı Değerlendirme Raporu (2003-2011)”** T.C. Sağlık Bakanlığı Yayınları- Ankara
6. Aras, A ve Köse, S (2012) **“Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinde Birim Maliyetin Sağlık Uygulama Tebliğiyle Karşılaştırılması”** Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi 15/2- Ankara
7. Aslan, G, Birinci, T, Leblebici, G, Ödevoğlu, P, Türkmen, E, Zirek, E, Tarakçı, E ve Özdiğer, A (2016) **“İstanbul Üniversitesi Fizyoterapi ve Rehabilitasyon Bölümü’nün SWOT Analizi”** Sağlık Bilimleri ve Mesleki Dergisi 3/3- İstanbul
8. Arslan, S (2008) **“Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama”** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) T.C. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü- Niğde
9. Ateş, M (2011) **“Sağlık Hizmetleri Yönetimi”** 1.Baskı, Beta Yayınevi- İstanbul
10. Ateş, M (2012) **“Sağlık İşletmeciliği”** 2. Baskı, Beta Yayınevi- İstanbul
11. Ateş, M (2016) **“Sağlık Sistemleri”** 3. Baskı, Beta Yayınevi- İstanbul
12. Avder, E (2012) **“Maliyet Muhasebesi”** 1.Baskı, Murathan Yayınevi- Ankara
13. Bakırcı, İ (2016) **“Özel Hastane Türleri ve Statü Bağlamında Hukuki Sorumlulukları”**(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi”, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü- İstanbul
14. Ed: Baner, K (2004) **“Maliyet Muhasebesi”** 2.Baskı, T.C. Eskişehir Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları- Eskişehir
15. Boztepe, E (2012) **“Değer Arttırıcı Harcamalarda Amortismanın Muhasebeleştirilmesi”**Lefke Avrupa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 3/2- Lefke/K.K.T.C.
16. Bursalı, N ve Ercan, Y (2015) **“Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulamaları”** 11.Baskı, Der Yayınları- İstanbul

17. Büyükmirza, K (2015) “**Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**” 20.Baskı, Gazi Kitapevi- Ankara
18. Can, A (2013) “**Maliyet Muhasebesi**” 4. Baskı, Sakarya Yayıncılık-Sakarya
19. Çam, M (2015) “**TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi**” Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 7/1- Aksaray
20. Çelik, Y (2013) “**Sağlık Ekonomisi**” Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Siyasal Kitapevi- Ankara
21. Dağlı, G (2006) “**Türkiye’de Sağlık Sektörünün Yapısı**” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü- Ankara
22. Demir, Ö ve Tanyıldızı, İ (2014) “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Açısından Genel Üretim Giderlerine Bakış**” Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 3/2- Bitlis
23. Doğan, S ve Çakıcı, C (2016) “**Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Bir Uygulama**” Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi 5/10- İstanbul
24. Eren, E (2011) “**Yönetim ve Organizasyon (Çağdaş ve Küresel Yaklaşımlar)**” 10.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım- İstanbul
25. Erol, M, Atmaca, M ve Terzi, S (2015) “**Maliyet Muhasebesi**” 1.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım- İstanbul
26. Ertaş, F (2016) “**Maliyet Muhasebesi TMS/TFRS İle Uyumlu**”, Güncellenmiş 2.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım- İstanbul
27. Esatoğlu, A, Ağırbaş, İ, Payziner, P, Akbulut, Y, Gökbaş, B, Özatkan, Y, Uğurluoğlu, C, Yıldırım, T, Tönürer, M, Gök, H, Atasoy, K, Çakır, C ve Ötken, İ (2010) “**Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanelerinde Maliyet Analizi**” Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, 63/1- Ankara
28. Gençoğlu, Ü (2008) “**Maliyet Muhasebesi**” 1.Baskı, Marmara Kitap Merkezi Yayınları- Bursa
29. Göl, G (2016) “**Yerel Yönetimlerde Sağlık Hizmetlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**”(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi” Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü- İstanbul
30. Görener, A (2016) “**Türkiye’nin Medikal Turizm Sektörünün Değerlendirilmesinde Bütünleşik SWOT-AHS Yaklaşımı**”AlphanumericJournal 4/2- İstanbul
31. Günaydın, H (2010) “**Sağlık Sektörüne Bakış**” 1. Baskı, Nobel Tıp Kitapevleri- İstanbul
32. Hacettepe Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Finansmanı Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirme Projesi 2.Faz, Tarih: 10.07.2008- Ankara
33. Haftacı, V (2013) “**Maliyet Muhasebesi**” Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 9.Baskı, Umuttepe Yayınları- Kocaeli

34. Hatipoğlu, A (2012) “**Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi**” Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi sayı 24-Konya
35. **Hususi Hastalar Kanunu**, Yayımlandığı Tarih ve Sayı 25.05.1933/2419 Mükerrer
36. İlater, B, Küçükilhan, M ve Akcanlı, A (2015) “**Hastanelerde Taşeron İşçilik Maliyetinin Kontrolü (Afyon Kocatepe Üniversitesi Hastanesi Örneği)**”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 7/11-Burdur.
37. İstanbulluoğlu, H, Güleş, M ve Oğuz, R (2010) “**Sağlık Hizmetlerinde Finansal Yönetim**” Dirim Tıp Dergisi 85/2- Ankara
38. İşleyen, A (2006) “**Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi Bir Örnek Çalışma**” Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi 11/9- Karaman
39. Kamilçebe, H (2012) “**Türkiye’de Sağlık Sektörünün SWOT Analizi ve Bir Araştırma**” Ekonomi Bilimleri Dergisi 4/1- İzmir
40. Ed: Kaptanoğlu, A (2011) “**Sağlık Yönetimi**” 1.Baskı, Beşir Kitapevi-İstanbul
41. Kaçar, N (2015) “**Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama**” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
42. Karakaya, M (2007) “**Maliyet Muhasebesi**” Genişletilmiş 3. Baskı, Gazi Kitapevi- Ankara
43. Karasioğlu, F ve Çam, A (2008) “**Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması**”, Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi 1/1- Niğde
44. Ed: Kartal, A ve Gündüz, E (2012) “**Maliyet Muhasebesi**” T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları- Eskişehir
45. Kavuncubaşı, Ş ve Yıldırım, S (2012) “**Hastanelerde ve Sağlık Kurumları Yönetimi**” Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3.Baskı, Siyasal Kitapevi- Ankara
46. Kaya, A, Gülhan, Ü ve Açık, S (2009) “**İşçilik Giderlerinde Atıl Kapasitenin Durumu ve Muhasebeleştirilmesi**” Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi- Erzurum
47. Kayahan, C “**Hastanelerde Finansal Performans Analizi ve Sürdürülebilirliği**” 1. Baskı, Nobel Tıp Kitapevi- İstanbul
48. Kerman, U, Demirgil, H, Altaş, Y ve Büyüksavaş, A (2011) “**Özel Hastanelerin Yönetsel Sorunları Üzerine Bir Araştırma Antalya ve Isparta Örneği**” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 16/1- Isparta

49. Kısakürek, M ve Biçer E (2011) **“Maliyet Hacim Kar Analizinin Bir Hastane İşletmesi MR Ünitesinde Uygulanması”** Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 16/2- Isparta
50. Kısakürek, M ve Yılmaz, A (2011) **“Cumhuriyet Üniversitesi Hastanesi Anjiyo Ünitesi Maliyet Hacim Kar Analizi”** Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 10/37- İstanbul
51. Koçyiğit, S (2006) **“Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Hastane Uygulaması”**(Yayımlanmamış Doktora Tezi” Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü- Ankara
52. Lazor, İ (2013) **“Maliyet Muhasebesi”** Yenilenmiş ve Güncellenmiş 6.Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım- Bursa
53. Lazor, İ (2016) **“Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”** 1.Baskı Ekin Basım Yayın Dağıtım- Bursa
54. Ed: Mendi, B (2016) **“Sağlık Bilişimi ve Güncel Uygulamaları”** Nobel Tıp Kitapevi- İstanbul
55. Mutlu, A ve Işık, K (2012) **“Sağlık Ekonomisine Giriş”** 3.Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım- Bursa
56. Mut, S ve Ağırbaş, İ (2017) **“Hastanelerde Maliyet Analizi Ankara’da Hizmet Sunan İkinci Basamak Bir Kamu Hastanelerinde Uygulama”** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 9/18- Burdur.
57. Oğuz, B ve Şimşek, T (2015) **“Direkt Maliyet Yöntemi İle Maliyet Analizi: EEG Ünitesi Değerlendirilmesi”** Sağlık Akademisyenleri Dergisi 2/4- Ankara
58. Okursoy, A (2010) **“Türkiye’de Sağlık Sistemi ve Kamu Hastanelerinin Performanslarının Değerlendirilmesi”** (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü- Aydın
59. Özkan, O ve Ağırbaş, İ (2015) **“Radyoloji Departmanında Birim Maliyet Analizi ve Örnek Bir Uygulama”** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 7/13- Burdur
60. Özkan, Ö, Koçyiğit, Z ve Şen, Ü **“Özel Hastanelerde Çalışan Hemşirelerin Algılanan İş ve Gelir Güvencesizliği İle Çalışma Koşulları”** Cumhuriyet Üniversitesi Hemşirelik Dergisi 2/1- Sivas
61. Özer, Ç ve Leblebici, D (2008) **“Organizasyon Kusurlarından Doğan Zararlar Açısından Özel Hastane ve Hekimlerin Sorumluluklarına Kısa Bir Bakış”** Hacettepe Sağlık İdarecileri Dergisi 10/2- Ankara
62. Parlakkaya, R (2014) **“Vergi Tasarrufu Açısından Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması”** Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi 1/3- Konya
63. T.C. Sağlık Bakanlığı (2003) **“Sağlıkta Dönüşüm Programı”**- Ankara
64. T.C. Sağlık Bakanlığı (2005) **“Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkındaki Yönerge”** Yayımlanan Tarih: 10.02.2005

65. T.C. Sağlık Bakanlığı (2016) **“Sağlık İstatistiği Yıllığı 2015”**- Ankara
66. Sargutan, E (2005) **“Sağlık Sektörü ve Sağlık Sistemi Yapısı”** Hacettepe Sağlık İdarecileri Dergisi 8/3- Ankara
67. Savcı, M (2013) **“Maliyet Muhasebesi”** Güncellenmiş 13.Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım- Bursa
68. Sevilengül, O (2009) **“Genel Muhasebe”** 15.Baskı, Gazi Kitapevi- Ankara
69. Ed: Sur, H ve Paltekin, T (2013) **“Hastane Yönetimi”** 1.Baskı, Nobel Tıp Kitapevi-İstanbul
70. Süt, N (2012) **“Hastalık Maliyet Analizi”** Derleme Read Dergisi 4/1- İstanbul
71. Taşcıoğlu, S (2011) **“Turizm Planlamasında Sayısal SWOT Analizi Uygulaması: Oymapınar Kültür ve Turizm Koruma ve Geliştirme Bölgesi Örneği”** Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi 24/2- Antalya
72. Taştan, H (2014) **“Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırılarak İncelenmesi”** Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 11/1- Kahramanmaraş
73. Ed: Tatar, M (2012) **“Sağlık Kurumları Yönetimi 1”** 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları- Eskişehir
74. Temel, E (2010) **“Alman Sağlık Sisteminde Hastaneler ve Hastanelerin Hukuki Sorumlulukları”** İÜHTM Dergisi 1-2/249- Almanya
75. Temeli T (2003) **“Özel Hastaneler Sektör Profili”** İstanbul Ticaret Odası Yayınları- İstanbul
76. Tengilimoğlu, D, Işık, O ve Akbolat, M (2011) **“Sağlık İşletmeleri Yönetimi”** Geliştirilmiş 3. Baskı, Nobel Yayım Dağıtım- Ankara
77. Ed: Top, M (2013) **“Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi”** 1.Baskı T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları- Eskişehir
78. Tuğay, O (2013) **“Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”** Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi 17/2- Adana
79. Usta, Ö (2014) **“İşletme Finansı ve Finansal Yönetim”** 6. Baskı, Detay Yayıncılık- Ankara
80. Ünal, E (2013) **“Sağlık Ekonomisi ve Yönetimi”** 1. Baskı Ekin Basım Yayım Dağıtım- Bursa
81. Varangel, İ (2014) **“Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve MR Ünitesinde Bir Uygulama”** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü- İstanbul
82. Yanık, R (2013) **“Hizmet Maliyetlerinin Stok Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği”** Ankara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimleri Dergisi 27/3- Ankara
83. Yeğinboy, Y ve Yüksel, İ (2015) **“Hastane İşletmelerinde Kardiyoloji Polikliniğinde Sipariş Maliyet Yöntemiyle Ayaktan Hasta Tanı**

- Maliyetinin Hesaplanması”** Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 17/3- İzmir
84. Yener, E ve Öksüz, S (2017) **“Özel Hastanelerin Karşılaştığı Finansal Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri”** Ömer Haslidemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 10/2- Niğde
85. Yıldırım, Ö (2014) **“Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Sistemi Oluşturulması ve Bir Örnek Uygulama”** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
86. Yıldız, S ve Yalman, F (2015) **“Sağlık İşletmelerinde Yalın Uygulamalar Üzerine Genel Bir Literatür Taraması”** Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi 1/1- İstanbul
87. Yılmaz, B (2008) **“Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü”** Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi 15/15- Konya
88. T.C. YTKİY (1983) **“Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği”** Yayımlandığı Tarih ve Sayı: 13.01.1983/17927
89. **Yükseköğrenim Kanunu**, Yayımlandığı Tarih ve Sayı: 04.11.1981/17506 Mükerrer
90. Yüksek, İ (2013) **“Hastane Maliyet Muhasebe ve Karlılık”** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü- İzmir
91. www.who.int/suggestion/foq/en/ Erişim Tarihi: 14.02.2017
92. www.who.int/topic/healthy_system/en/ Erişim Tarihi: 15.02.2017
93. www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/07/20160731-5.htm Erişim Tarihi: 26.02.2017
94. <http://rapor.saglik.gov.tr/istatistik/rapor> Erişim Tarihi: 26.02.2017
95. www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/2664f37fc2d3454b8a857726211f38e0.pdf Erişim Tarihi: 26.02.17)
96. www.saglikplatformu.com Erişim Tarihi: 07.03.2017)
97. <http://www.saglikplatformu.com/mevzuat/showquestion.asp?faq=3&fldAuto=80> Erişim Tarihi: 11.03.2017
98. <http://muhasebedr.com/amortisman-ayirmada-onemli-hususlar/> Erişim Tarihi: 07.05.2017
99. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari.pdf Erişim Tarihi: 03.07.2017
100. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_ayirma.html Erişim Tarihi: 01.09.2017



EKLER

**EK-1 ÖZEL A HASTANESİNİN İŞÇİLİK GİDERİNİN GİDER YERLERİNE
GÖRE DAĞILIMI**

GİDER YERİ	PERSONEL ÜNVANI	PERSONEL SAYISI	AYLIK BRÜT MAAŞ TUTARI (TL)
ACİL	Hekim	1	3.210,65
	Hekim	1	4.500
	Hemşire	1	2.172,79
	Hemşire	1	2.054,82
	Poliklinik Sekreteri	1	1.770,50
FTR	TOPLAM	5	13.715,76
	Uzman Hekim	1	4.500
	Poliklinik Sekreteri	1	1.770,50
	TOPLAM	2	6.270,50
	Uzman Hekim	1	1.777,50
GENEL CERRAHİ	Uzman Hekim	1	4.500
	Poliklinik Sekreteri	1	1.770,50
	TOPLAM	3	8.048
DAHİLİYE	Uzman Hekim	1	4.500
	Uzman Hekim	1	4.500
	Poliklinik Sekreteri	1	1.770,50
	TOPLAM	3	10.770,50
PEDİATRİ	Uzman Hekim	1	4.500
	Poliklinik Sekreteri	1	1.770,50
	TOPLAM	2	6.270,50
CİLDİYE	Uzman Hekim	1	4.500

	Poliklinik Sekreteri	1	1.770,50
	TOPLAM	2	6.270,50
ÜROLOJİ	Uzman Hekim	1	3.600
	Poliklinik Sekreteri	1	2.098,17
	TOPLAM	2	5.698,17
KBB	Uzman Hekim	1	1.777,50
	Poliklinik Sekreteri	1	1.777,50
	TOPLAM	2	3.555
KADIN HAST	Uzman Hekim	1	4.500
	Poliklinik Sekreteri	1	1.777,50
	TOPLAM	2	6.277,50
DİYETİSYEN	Diyetisyen	1	1.777,50

	Uzman Doktor	1	4.500
	Hemşire	1	2.172,79
	Hemşire	1	2.172,79
DİYALİZ	Hemşire	1	2.172,79
	Hemşire	1	2.172,79
	Poliklinik Sekreteri	1	1.777,50
	Poliklinik Sekreteri	1	1.777,50
	TOPLAM	7	16.746,16

	Uzman Hekim	1	4.500
	Hemşire	1	2.172,79
	Hemşire	1	2.517,80
	Ameliyathane Teknikeri	1	2.098,17
AMELİYATHANE	Ameliyathane Teknikeri	1	2.098,17
	Ameliyathane Teknikeri	1	1.777,50
	Ameliyathane Sekreteri	1	1.777,50
	TOPLAM	7	16.941,93
YEMEKHANE	Aşçı	1	1.777,50
	Aşçı	1	1.777,50
	TOPLAM	2	3.555
HASTA ODALARI	Temizlik Görevlisi	1	1.777,50
	Temizlik Görevlisi	1	1.777,50
	Temizlik Görevlisi	1	1.777,50
	Temizlik Görevlisi	1	1.777,50
	Temizlik Görevlisi	1	1.777,50
	TOPLAM	5	8.887,50
ECZANE	Eczacı	1	1.777,50
	Eczacı Yardımcısı	1	1.777,50
	TOPLAM	2	3.555
LABORATUVAR	Uzman Hekim	1	2.000
	Tekniker	1	1.777,50
	Tekniker	1	1.777,50

	Tekniker	1	1.718,25
	Tekniker	1	1.777,50
	Sekreter	1	1.777,50
	TOPLAM	6	10.828,25
RADYOLOJİ	Uzman Hekim	1	4.500
	Tekniker	1	2.098,17
	TOPLAM	2	6.598,17

ÇAMAŞIRHANE	Çamaşırhane Görevlisi	1	1.777,50
	Çamaşırhane Görevlisi	1	1.777,50
	TOPLAM	2	3.555
	Hastane Müdürü	1	2.797,56

	Teknisyen	1	2.238,05
İDARİ	Memur	1	1.777,50
	Memur	1	2.797,56
	Memur	1	1.777,50
	TOPLAM	5	11.388,17

BEKLEME SALONU	Hasta Elemanı	Kayıt	1	1.777,50
	Hasta Elemanı	Kayıt	1	1.777,50
	Hasta Elemanı	Kayıt	1	1.777,50
	Hasta Elemanı	Kayıt	1	1.777,50

	Hasta Elemanı	Kayıt	1	1.777,50	
	Hasta Elemanı	Kayıt	1	1.777,50	
	Santral Görevlisi		1	1.777,50	
	Santral Görevlisi		1	1.777,50	
	TOPLAM		8	14.220	
KATLAR	Temizlik Görevlisi		16	1.777,50 x 16=	
				28.440	
	Hemşire		6	2.098,17 x 6	
				=12.589,02	
	TOPLAM		22	40.969,02	

EK-6 ÖZEL A HASTANESİNİN BÖLÜMLERİNE GÖRE ŞUBAT AYINDA HİZMET VERDİĞİ GÜNLERİN SAYISI

GİDER YERİ	GÜNDÜZ MESAİSİ	TAM MESAİSİ	GÜN TATİL MESAİSİ	GÜNÜ
Acil- Gurup 1	0	10	4	
Acil- Gurup 2	0	10	4	
Acil- Sekreter	20	0	0	
İdari M1	13	7	3	
İdari M2	14	6	3	
İdari M3	13	7	2	
Bekleme Salonu K1	13	7	3	
Bekleme Salonu K2	14	6	3	
Bekleme Salonu K3	14	7	2	
Laboratuvar T1	15	5	2	
Laboratuvar T2	14	5	2	
Laboratuvar T3	15	5	2	
Laboratuvar T4	15	5	2	
Katlar TG1	15	5	2	
Katlar TG2	15	5	2	
Katlar TG3	15	5	2	
Katlar TG4	15	4	2	
Katlar H1	13	7	3	
Katlar H2	14	6	3	
Katlar H3	13	7	2	

FTR	20	0	0
Genel Cerrahi	20	0	0
Dahiliye	20	0	0
Pediatric	20	0	0
Cildiye	20	0	0
Üroloji	20	0	0
KBB	20	0	0
Kadın Hast	20	0	0
Diyetisyen	20	0	0
Dişalız	20	0	0
Ameliyathane	20	0	0
Hasta Odaları	20	0	0
Eczane	20	0	0
Radyoloji	20	0	0
Çamaşırhane	20	0	0

**EK-7 ÖZEL A HASTANESİNİN BÖLÜMLERİN MESAI TÜRÜNE GÖRE
ŞUBAT AYI BOYUNCA TÜKETTİKLERİ TABL DOT ADEDİ**

GİDER YERİ	GÜNDÜZ MESAIİNDE TÜKETİLEN TABL DOT MİKTARI	TAM GÜN MESAIİNDE TÜKETİLEN TABL DOT MİKTARI	TATİL GÜNÜ MESAIİNDE TÜKETİLEN TABL DOT MİKTARI	TOPLAM TÜKETİLEN TABL DOT MİKTARI
Acil- Gurup 1	0	60	24	84
Acil- Gurup 2	0	60	24	84
Acil- Sekreter	20	0	0	20
Acil TOPLAM				188
İdari M1	13	21	9	43
İdari M2	14	18	9	41
İdari M3	13	21	6	40
İdari TOPLAM				127
Laboratuvar T1	15	15	6	36
Laboratuvar T2	14	15	6	35
Laboratuvar T3	15	15	6	36
Laboratuvar T4	15	15	6	36
Laboratuvar TOPLAM				143
Katlar TG1	60	60	24	144
Katlar TG2	60	60	24	144
Katlar TG3	60	60	24	144

Katlar TG4	60	48	24	132
Katlar H1	26	42	18	86
Katlar H2	28	36	18	82
Katlar H3	26	42	12	80
KATLAR TOPLAM				812
FTR	40	0	0	40
Genel Cerrahi	60	0	0	60
Dahiliye	60	0	0	60
Pediatric	40	0	0	40
Cildiye	40	0	0	40
Üroloji	40	0	0	40
KBB	40	0	0	40
Kadın Hast	40	0	0	40
Diyetisyen	20	0	0	20
Diyaliz	140	0	0	140
Ameliyathane	140	0	0	140
Hasta Odaları	100	0	0	100
Eczane	40	0	0	40
Radyoloji	40	0	0	40
Çamaşırhane	40	0	0	40
Bekleme Salonu K1	26	42	18	86
Bekleme Salonu K2	28	36	18	82
Bekleme Salonu K3	28	42	12	82

**Bekleme
Salonu
Toplam**

250

