

T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

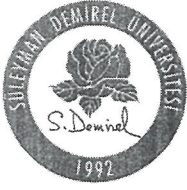
SAĞLIK İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ VE
BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA STANDARDI KAPSAMINDA
TRANSFER FİYATLAMASI: BİR KAMU HASTANESİNDE
UYGULAMA

Ali KAHRAMANOĞLU
1240201540

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Durmuş ACAR

ISPARTA-2017



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Ali KAHRAMANOĞLU	
Anabilim Dalı	İŞLETME	
Tez Başlığı	Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi ve Bölümlere Göre Raporlama Standardına Göre Transfer Fiyatlaması: Bir Kamu Hastanesinde Uygulama	
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi ve Bölümlere Göre Raporlama Standardı Kapsamında Transfer Fiyatlaması: Bir Kamu Hastanesinde Uygulama	
Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Doktora Tez Savunma Sınavında Jürimiz 12/05/2017 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Doktora tezi için; ☒ OY BİRLİĞİ ☐ OY ÇOKLUĞU² ile aşağıdaki kararı almıştır. ☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez KABUL edilmiştir. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin DÜZELTİLMESİ³ kararlaştırılmıştır. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin REDDEDİLMESİ⁴ kararlaştırılmıştır.		
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Prof. Dr. Durmuş ACAR / Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Osman BAYRİ / Süleyman Demirel Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Mehmet Gençtürk / Süleyman Demirel Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU / Selçuk Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Doç. Dr. Ömer TEKŞEN / Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 39-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

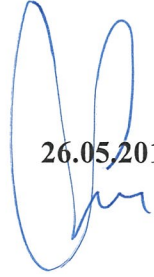
⁴ Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi ve Bölümlere Göre Raporlama Standardı Kapsamında Transfer Fiyatlaması: Bir Kamu Hastanesinde Uygulama” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

26.05.2017



ÖZET

(KAHRAMANOĞLU, Ali, Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi ve Bölümlere Göre Raporlama Standardı Kapsamında Transfer Fiyatlaması: Bir Kamu Hastanesinde Uygulama, Doktora Tezi, Isparta, 2016)

Sağlık harcamaları üzerinden günümüzde ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ve sosyal devlet anlayışları görülebilmektedir. Bu açıdan ülke yönetimleri, ekonomileri geliştikçe refah seviyesini artırmak amacıyla temel kamu hizmetlerinden sayılan sağlık gibi erdemli mallara daha fazla kaynak ayırmaktadır. Türkiye İstatistik Kurumu'nun son on yıllık verileri incelendiğinde; ülkemizde sağlık harcamalarının gayri safi milli hasılasına oranının ortalama % 5,8 olduğu görülmektedir. 2014 yılı verileri incelendiğinde toplam sağlık harcamaları tutarı yaklaşık 94.750.000.000 (doksandörtmilyaryediyüzellimilyon) türk lirası(TL) olduğu görülmektedir. Bu harcamaların %77,4' ünün kamu harcaması olarak yapıldığı görülmektedir. Kişi başı sağlık harcamasının ise 1.232 TL olduğu görülmektedir. Bu derece büyük kaynağın aktarıldığı sağlık sektöründe maliyet kontrolünün öneminin günden güne arttığı görülmektedir. Etkin maliyet kontrol yöntemlerinden biri de sorumluluk muhasebesi yöntemidir.

Sorumluluk Muhasebesi; karmaşık yapıdaki işletmelerin yönetim kontrolünü sağlamak amacıyla oluşturulmuş yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesiyle birlikte kullanılan yönetim kontrol sistemidir. Bu sistem, karmaşık yapıdaki sağlık işletmelerinde merkezkaç yönetim sisteminin benimsenmesini ve alt düzey birimlerin yöneticilerine sorumluluk vererek performans artışını ve maliyetin azaltılmasını amaçlamaktadır. Bu sistemin sağlık işletmelerinde uygulanmasıyla; hastane içerisinde maliyet, gelir, kar ve yatırım merkezleri oluşturulur ve birim yöneticisinin sorumluluğunda etkin bir kontrol süreci sağlanabilmektedir.

Sorumluluk Muhasebesi her ne kadar işletmeler açısından maliyet kontrolü sağlayan bir sistem olsa da hastanelerin asıl amacı olan insan sağlığının korunması ilkesiyle çelişmemelidir. Bu sistemin tam olarak uygulanması, özellikle ülkemizde sürekli kamu bütçe açığı yaratan kamu hastanelerinde maliyet kontrolü sağlamak ve verimi artırmak açısından yardımcı olacaktır.

Bu çalışmada; ülkemiz kamu hastaneleri içerisinde büyük ölçekli sayılan bir “Şehir Hastanesinde” bir yıllık mali veriler, finansal tablolar, mizanlar ve muhasebe kayıtları incelenerek tüm birimlerin sorumluluk raporları hazırlanmıştır. Sorumluluk raporları hazırlanmadan önce sorumluluk merkezleri belirlenirken hastane muhasebe sisteminde gelir kalemi görülmeyen Radyoloji ve Laboratuvar birimleri yardımcı üretim gelir merkezi olarak değil esas üretim gelir merkezi olarak değerlendirilmiştir. Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinin gelirleri muhasebe sisteminde talepte bulunan birimine yansıtılmaktadır. Bu birimlere ait gelirler “Transfer Fiyatlaması” yöntemiyle tüm birimlerin ödenmeyen istemler toplamı bulunarak aktarılmıştır. Bu sayede Radyoloji ve Laboratuvar birimleri kar merkezi olarak değerlendirilmekte ve diğer tüm birimlere sorumluluk raporlarının daha şeffaf şekilde incelenebilmesi imkanı verilmektedir. Kar merkezleri TFRS 8: Faaliyet Bölümleri standardı kapsamında oluşturulmuştur. Gerekli durumlarda Faaliyet Bölümleri standardı çerçevesinde bölüm birleştirme kriterleri uygulanmıştır. Kamu hastane maliyetleri değerlendirilirken, direkt işçilik giderleri hastane gelirlerinden bağımsız olarak kamu ödemesi olduğu için sorumluluk raporlarını etkilemektedir. Bu konuda hem direkt işçilik giderleri sorumluluk merkezlerine gider olarak yansıtılmış raporlar hem de yansıtılmamış raporlar hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Sorumluluk Muhasebesi, Sağlık İşletmeleri, Hastane Maliyetleri, Tfrs 8: Faaliyet Bölümleri Standardı, Transfer Fiyatlaması*

ABSTRACT

(KAHRAMANOĞLU, Ali, Transfer Pricing, within Responsibility Accounting and Reporting Standard by Departments in Health Business: Practise in a Public Hospital, Doctorate Thesis, Isparta,2016)

The development levels of countries and understanding of social state can be seen today through health expenditures. In this respect, state governments allocate more resources to virtuous property such as health, which is considered as one of the main public services, to increase the level of wealth as economies develop. When the last ten years' statistics of the Turkish Statistical Institute are examined; it is seen that the ratio of health expenditures to gross national product is 5.8% on average in our country. When the year 2014 data is analyzed, it is seen that total health expenditures are about 94.750.000.000 (nine and four billion seven hundred and fifty million) turkish liras (TL). It is seen that 77.4% of these expenditures are made as public expenditures. Per person health expenditure is 1.232 TL. It seems that the importance of cost control in the health sector, where such a large source has been transferred, has increased day by day. One of the effective cost control methods is the responsibility accounting method.

Responsibility Accounting is a management control system used together with management accounting and cost accounting established to provide management control of complex structured businesses. This system is aimed to performance improvement and cost reduction in complex health company by giving responsibility to the managers of the lower-level units and adoption to the centrifugal management system. The implementation of this system in health businesses; in hospital costs, revenue, profit and investment centers are created and unit managers are provided under the responsibility of an effective control process.

Responsibility Accounting System though the main purpose of providing control hospital costs for businesses but it must not contradict the principle of protecting human health. Full implementation of this system especially in our country creates cost control and efficiency in public hospitals which provide permanent public budget deficit, will help to improve the terms.

In this study; one of the large-scale public hospital called "City Hospital"'s annual financial data, trial balance reports and accounting records are examined and responsibility reports for all departments are prepared. While responsibility reports are being prepared, Radiology and Laboratory units are not considered as production cost center but considered as income center which has not seen income in hospital accounting system. Revenues of Radiology and Laboratory units is recognized by the requesting unit in the accounting system. These unit's revenues are transposed by "Transfer Pricing" as the sum of payment transactions. In this way, radiology and laboratory units are evaluated as a profit center and It is given the opportunity to examine more transparent accountability report to all other units and it is given the opportunity to examine more transparent accountability report to all other units. Profit centers were created as part of the IFRS 8: Operating Segments standard. If necessary, section merge criteria are applied in the context of Operating Segments standard. In assessing the public hospital costs, direct labor costs are public payments and independent of hospital revenue which affects responsibility reports. In this regard, both direct labor costs were recorded as expense reports, and not recorded report are prepared to the responsibility centers.

Key words: *Responsibility Accounting, Health Business, Hospital Costs, IFRS 8: Operating Segments Standard, Transfer Pricing*

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	xii
TABLolar	xiii
ŞEKİLLER	xv
EKLER	xvi
ÖNSÖZ	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1.SAĞLIK İŞLETMELERİ ve FAALİYETLERİ	3
1.1. SAĞLIK İŞLETMELERİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	4
1.2.SAĞLIK İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	8
1.2.1. Tedavi Hizmetleri Türlerine Göre Sağlık İşletmeleri	8
1.2.2. Mülkiyetlerine Göre Sağlık İşletmeleri	9
1.2.3. Yatak Kapasitelerine Göre Sağlık İşletmeleri.....	9
1.2.4. Eğitim Statüsüne Göre Sağlık İşletmeleri.....	9
1.2.5. Hastaların Ortalama Yatış Sürelerine Göre Sağlık İşletmeleri	10
1.3. SAĞLIK İŞLETMELERİNİN SUNDUĞU HİZMETLER	10
1.3.1. Temel Sağlık Hizmetleri	10
1.3.2. Koruyucu ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri	11
1.3.3. Sağlık Eğitimleri Hizmetleri	11
1.3.4. Sağlık Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri.....	11
1.4. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYETLER ve MUHASEBE ORGANİZASYONU	13
1.4.1. Sağlık İşletmelerinde Gider Kavramı ve Giderlerin Sınıflandırılması	15
1.4.2. Sağlık İşletmelerinde Giderlerinin Sınıflandırılması	15
1.4.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	15
1.4.2.2. Direkt ve Endirekt İşçilik Giderleri.....	16

1.4.2.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	17
1.4.2.4. Vergi Resim ve Harçlar	18
1.4.2.5. Amortismanlar ve Tükenme Payları	18
1.4.2.6. Finansman Giderleri	18
1.4.2.7. Çeşitli Giderler	18
1.5. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YERLERİNİN BELİRLENMESİ	19
1.5.1. Esas Hizmet Üretim Maliyet Yerleri	21
1.5.2. Yardımcı Hizmet Üretim Maliyet Yerleri	21
1.5.3. Genel Üretim Maliyet Yerleri	22
1.5.4. Hizmet Yeri Yönetim Gider Yerleri	22
İKİNCİ BÖLÜM	
2. FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDI ve SORUMLULUK MUHASEBESİ	23
2.1. FAALİYET BÖLÜMLERİNE İLİŞKİN STANDART OLUŞTURMA ÇALIŞMALARI	25
2.2. SORUMLULUK MUHASEBESİ TANIMI VE AMAÇLARI	27
2.3. FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDININ AMACI ve KAPSAMI	28
2.4. SORUMLULUK MERKEZLERİ ve BÖLÜMLERİN SINIFLANDIRILMASI	31
2.4.1. Sorumluluk Merkezleri	31
2.4.1.1. Maliyet Merkezleri	32
2.4.1.2. Gelir Merkezleri	36
2.4.1.3. Kar Merkezleri	36
2.4.1.4. Yatırım Merkezleri	38
2.4.2 Bölümlerin Sınıflandırılması	39
2.4.2.1. Ürün ve Hizmetlere Göre Sınıflandırılması	39
2.4.2.2. Coğrafi Bölgelere Göre Sınıflandırılması	40
2.4.2.3. Büyük Müşterilere Göre Sınıflandırılması	41
2.5. SORUMLULUK RAPORLARININ HAZIRLANMASI ve BÖLÜM BİLGİLERİNİN RAPORLANMASI	41

2.5.1. Bölüm Bilgilerini Birleştirme Kriterleri	44
2.5.2. Bölüm Bilgilerinde Sayısal Alt Sınırlar	45
2.6. SORUMLULUK MERKEZLERİNİN PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ ve RAPORLANABİLİR BÖLÜM BİLGİLERİNİN SUNUMU	49
2.7. MERKEZİ ve MERKEZKAÇ YÖNETİM	57
2.8. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI.....	57
2.9. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN TEMEL İLKELERİ ve ÖZELLİKLERİ	59
2.10. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN ORGANİZASYON YAPISI	61

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TRANSFER FİYATLAMASI ve TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ	62
3.1. TRANSFER FİYATLAMASI UYGULANMASININ GENEL NEDENLERİ ve ÖNEMİ.....	62
3.2. İÇ YÖNETİM AMAÇLARINA YÖNELİK TRANSFER FİYATLAMASI.....	64
3.3. TRANSFER FİYATLAMASININ ULUSLARARASI AMAÇLARI.....	64
3.4. SORUMLULUK MUHASEBESİ ve TRANSFER FİYATLAMASI.....	66
3.5. TRANSFER FİYATLARINI SAPTAMA YÖNTEMLERİ	68
3.5.1. Piyasa Fiyatları.....	68
3.5.2. Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları	70
3.5.3. Pazarlığa Dayanan Transfer Fiyatları	71
3.5.4. İkili Transfer Fiyatları.....	72
3.6. UYGUN TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİNİN SEÇİMİ	73

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. BİR KAMU HASTANESİNDE UYGULAMA	75
4.1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI.....	75
4.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ ve AMACI	79
4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	81
4.4. ARAŞTIRMANIN SINIRLARI.....	83
4.5. BULGULAR	83
4.6. FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARTINA GÖRE BÖLÜM BİRLEŞTİRME UYGULAMASI.....	91

4.7. TRANSFER FİYATLAMASI UYGULAMASI.....	94
4.7.1. Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması.....	94
4.7.2. Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması.....	96
4.8. MALİYETLERİN 1. DAĞITIM AŞAMASININ UYGULANMASI	98
4.8.1. Direkt Personel Giderleri Dağıtımı.....	99
4.8.2. Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri (Tıbbi Sarf ve Malzeme) Dağıtımı.....	100
4.8.3. Endirekt Personel Giderleri Dağıtımı	101
4.8.4. Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderleri Dağıtımı.....	103
4.8.5. Haberleşme Giderleri Dağıtımı.....	105
4.8.6. Bakım- Onarım ve Yedek Parça Giderleri Dağıtımı.....	106
4.8.7. Tıbbi Atık ve Tıbbi Gaz Giderleri Dağıtımı	107
4.8.8. Bina Amortismanı Gideri Dağıtımı	107
4.8.9. Demirbaş Amortismanı Giderleri Dağıtımı	109
4.8.10. Tekstil Giderleri Dağıtımı.....	110
4.8.11. Kırtasiye ve Küçük Demirbaş Giderleri Dağıtımı	110
4.8.12. Basılı Evrak Giderleri Dağıtımı	111
4.8.13. 1.Dağıtım Sonunda Oluşan Maliyetler	112
4.9. 2.DAĞITIM AŞAMASI.....	113
4.9.1. Yönetim Birimi ve Bilgi İşlem Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı	114
4.9.2. Yemekhane Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı.....	115
4.9.3. Temizlik Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı	115
4.9.4. Güvenlik Hizmetleri Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı.....	116
4.9.5. Din, Cenaze Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı	117
4.9.6. Teknik Servis Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı	118
4.10. 1. ve 2. DAĞITIM SONUNDA TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ AÇISINDAN ESAS ÜRETİM SORUMLULUK MERKEZLERİNİN İNCELENMESİ	119
4.10.1. 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin İncelenmesi.....	119
4.10.2. 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin İncelenmesi.....	124

4.10.3. Transfer Fiyatlamaları ve Dağıtımlar Sonucu Kar/Zarar Karşılaştırması.....	129
SONUÇ	131
EKLER.....	137
KAYNAKLAR	187
ÖZ GEÇMİŞ	194



KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
DMS	Devlet Muhasebe Standartları
ED 8	8.Taslak Metin
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FTR	Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
KG	Kilogram
M ²	Metrekare
SEC	Amerikan Borsa Komisyonu
SFAS	Finansal Muhasebe Standartları Tablosu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SUT	Sağlık Uygulama Tebliğ
TL	Türk Lirası
TMS	Türk Muhasebe Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standardı
KBB	Kulak Burun Boğaz

TABLOLAR

Tablo 1: Sağlık İşletmelerinde Karşılaşılan Başlıca Maliyet Yerleri.....	20
Tablo 2: Sorumluluk Merkezi Çeşitleri.....	32
Tablo 3: Farklı Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Karşılaştırması.....	73
Tablo 4: 2014 yılı Türkiye sağlık harcamaları özeti	80
Tablo 5: Hastanenin Bölümleri	85
Tablo 6: Esas Üretim Birimleri Hasta Sayısı, Gelir ve Gelir Oranları.....	86
Tablo 7: Hastane Bölümü Personel Sayıları	87
Tablo 8: Yönetim Bölümü Personel Sayıları	88
Tablo 9: Yardımcı Hizmet (Destek Hizm.) Bölümü Personel Sayıları.....	88
Tablo 10: Yatak Sayıları, Yatan Hasta Sayıları, İşgal Edilen Yatak-Gün Sayısı ve Yatak Doluluk Oranları	89
Tablo 11: Yıllık Gider Kalemleri, Miktarları ve Dağıtım Anahtarları.....	90
Tablo 12: Gider Çeşitleri, Miktarları ve Oranları	91
Tablo 13: Birleştirme Kriterleri Uygulanan Bölümler.....	92
Tablo 14: Birleşme Sonrası Bölümler, Gelirleri ve Gelir Dağılımları.....	93
Tablo 15: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Sonunda Birimlerin Gelirleri	95
Tablo 16: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatı Sonunda Tüm Gelirler ve Gelirin Yüzdelik Dağılımları	96
Tablo 17: Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Sonunda Birimlerin Gelirleri.....	97
Tablo 18: Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatı Sonunda Tüm Gelirler ve Gelirin Yüzdelik Dağılımları.....	98
Tablo 19: Dışkaynak Kullanımı ile Alınan Hizmetlerin Direkt Dağıtımı.....	99
Tablo 20: Maliyet Yerlerine ait Personel Sayıları ve Direkt Personel Giderleri	100
Tablo 21: Birimlere Göre Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri (Tıbbi Sarf ve Malzeme) Dağıtımı.....	101
Tablo 22: Endirekt Personel Giderleri Dağıtımı	102
Tablo 23: Maliyet Yerlerinin Kullandığı Alanların Büyüklüğü, Bölümlerin Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderleri.....	104
Tablo 24: Birimlerin Haberleşme Gideri Dağıtımı	105
Tablo 25: Bakım- Onarım ve Yedek Parça Giderleri Dağıtımı	106
Tablo 26: Tıbbi Atık ve Tıbbi Gaz Giderleri Dağıtımı	107
Tablo 27: Bina Amortismanı Dağıtımı	108
Tablo 28: Demirbaş Amortismanı Giderleri Dağıtımı	109
Tablo 29: Tekstil Giderleri Dağıtımı.....	110
Tablo 30: Kırtasiye ve Küçük Demirbaş Giderleri Dağıtımı	111
Tablo 31: Basılı Evrak Giderleri Dağıtımı.....	112
Tablo 32: 1. Dağıtım Sonunda Oluşan Maliyetler	113
Tablo 33: Yönetim Birimi ve Bilgi İşlem Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı	114
Tablo 34: Yemekhane Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı	115
Tablo 35: Temizlik Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı	116
Tablo 36: Güvenlik Hizmetleri Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı.....	117
Tablo 37: Din, Cenaze Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı.....	118
Tablo 38: Teknik Servis Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı	118

Tablo 39: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Birimlere ait 2. Dağıtım Maliyetleri	120
Tablo 40: 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin Durumu	122
Tablo 41: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edilmediğinde Birimlere ait 2. Dağıtım Maliyetleri	123
Tablo 42: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edilmediğinde 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin Durumu	124
Tablo 43: Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Birimlere ait 2. Dağıtım Maliyetleri	125
Tablo 44: 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin Durumu	126
Tablo 45: Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edilmediğinde Birimlere ait 2. Dağıtım Maliyetleri	127
Tablo 46: 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Edilmediğinde Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin Durumu	128
Tablo 47: Piyasa fiyatı ve maliyete dayanan transfer fiyatlaması yöntemleri kullanıldığında direkt işçilik giderleri edildiğinde ve edilmediğinde tüm birimlerin karşılaştırmalı kar/zarar durumları	129

ŞEKİLLER

Şekil 1: Sağlık Sektörünü Oluşturan Unsurlar	3
Şekil 2: Etkili Bir Sağlık Hizmetinin Temel Özellikleri	5
Şekil 3: Sağlık İşletmelerinde Girdi-Süreç-Çıktı İlişkisi	7
Şekil 4: Sağlık Hizmetleri ve Sağlık İşletmeleri	12
Şekil 5: Hastanelerde Muhasebe Sistemi	14
Şekil 6: Bölümsel Raporlama Standartlarının Tarihsel Gelişimi	25
Şekil 7: Faaliyet Bölümünün Belirlenmesi Adımları	30
Şekil 8: Maliyet Merkezi	33
Şekil 9: Kar Merkezi	36
Şekil 10: Yatırım Merkezi	38
Şekil 11: Raporlanabilir Bölüm Karar Ağacı	47
Şekil 12: Uygun Transfer Fiyatlama Politikasının Oluşturulması	74

EKLER

Ek Tablo 1: 2014 yılı Acil Tıp Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri	137
Ek Tablo 2: 2014 yılı Anesteziyoloji ve Reanimasyon Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri.....	137
Ek Tablo 3: 2014 yılı Beyin ve Sinir Cerrahisi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri.....	137
Ek Tablo 5: 2014 yılı Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri.....	138
Ek Tablo 6: 2014 yılı Dermatoloji Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri	138
Ek Tablo 7: 2014 yılı Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri.....	138
Ek Tablo 8: 2014 yılı Genel Cerrahi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri	139
Ek Tablo 9: 2014 yılı Göğüs Cerrahisi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri.....	139
Ek Tablo 10: 2014 yılı Göğüs Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri....	139
Ek Tablo 11: 2014 yılı Göz Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri	139
Ek Tablo 12: 2014 yılı İç Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri	140
Ek Tablo 16: 2014 yılı Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri	141
Ek Tablo 18: 2014 yılı Ortopedi ve Travmatoloji Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri.....	142
Ek Tablo 19: Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri.....	142
Ek Tablo 20: 2014 yılı Psikiyatri Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri	142
Ek Tablo 21: 2014 yılı Üroloji Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri	142
Ek Tablo 22: 2014 yılı Üroloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri	143
Ek Tablo 23: 2014 yılı Psikiyatri Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri.....	145
Ek Tablo 24: 2014 yılı Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri	147
Ek Tablo 25: 2014 yılı Ortopedi ve Travmatoloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri.....	149
Ek Tablo 26: 2014 yılı Nöroloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri	152
Ek Tablo 27: 2014 yılı KBB Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri.....	154
Ek Tablo 28: 2014 yılı Kardiyoloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri	156
Ek Tablo 29: 2014 yılı Kalp ve Damar Cerrahisi Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri.....	158
Ek Tablo 30: 2014 yılı Kadın Hastalıkları ve Doğum Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri.....	161
Ek Tablo 33: 2014 yılı Göğüs Hastalıkları Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri.....	171
Ek Tablo 34: 2014 yılı Göğüs Cerrahisi Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri....	174
Ek Tablo 35: 2014 yılı Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri.....	175
Ek Tablo 36: 2014 yılı Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri	178
Ek Tablo 37: 2014 yılı Dermatoloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri.....	182
Ek Tablo 38: 2014 yılı Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri.....	184

ÖNSÖZ

Sağlık sektöründe temel amaç insan sağlığının korunması veya hastanın sağlığına tekrar kavuşmasına yardımcı olmaktır. Bu amaç gerçekleştirilirken hizmetlerin verimliliği ve maliyet kontrolü de sağlanmalıdır. Çok pahalı tedaviler veya yüksek meblağlı sağlık harcamaları sağlık hizmetinin iyi yapıldığı anlamına gelmemektedir. Bu çalışma; insan sağlığı amacıyla ödün vermeden hastane kaynaklarının daha kontrollü kullanılabilmesi için yeni ve etkin bir yol önermektedir.

Çalışmanın her aşamasında ilgi ve yardımlarını esirgemeyen, bilgi ve deneyimlerini paylaşan tez danışmanım Prof. Dr. Durmuş ACAR' a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca katkılarından dolayı Prof. Dr. Orhan Çoban'a, Op. Dr. İhsan Kahramanoğlu'na, Uzm. Özkan Sarıkaya'ya, Uzm. Ayşe Çoban'a ve Öğr. Gör. Necmettin Kahramanoğlu'na teşekkür ederim.

Uzun tez döneminde fedakarlık gösteren eşim Büşra'ya, kızım Fatma Nisa'ya ve desteklerini hep hissettiğim aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

GİRİŞ

Küreselleşmenin derinleşmesi ve tüm ticaret alanlarında sınırları kaldırması, ekonomi, teknoloji ve otomasyon sistemlerinde gözlenen olağanüstü gelişmeler ile küresel rekabette ayakta kalmaya çalışan işletmelerin, bu gelişmelere ayak uydurabilmesi için hem finansal hem de finansal olmayan bilgilere ihtiyacı ortaya çıkmıştır. İşletmeler arası rekabette önemli bir yer tutan bu bilgilerin kullanılmasıyla başarıya ulaşabilmek için; gerçek ve güvenilir bilgilerin zamanında ve ihtiyaçları karşılayacak nitelikte üretilmesi temel koşullardandır. İşletmelerde muhasebe bilgi sistemleri, veri üretiminde en önemli bilgi merkezi konumundadır. Ülkemizdeki işletmelerin kullandığı geleneksel maliyet muhasebesi teknikleri ve yönetim muhasebesi sistemleri hem üretim teknolojilerindeki hem de otomasyon sistemlerindeki değişim ve gelişime ayak uyduramamaktadır. Çünkü bilgisayar ve otomasyon sistemleri; teknolojik gelişmelere paralel olarak üretim sürecinde içerisinde ana etkenlerden biri haline gelmiştir. Bu gelişmelerin sonucu olarak ar-ge, ileri mühendislik, otomasyon yazılımı, personel eğitimi, amortisman ve enerji gibi çeşitli maliyet unsurlarının önemi ve toplam maliyet içerisindeki payı artmıştır. Bunun sonucu olarak da toplam maliyet kalemlerinden üretim maliyetleri içerisinde bulunan direkt işçilik maliyetlerinin azaldığı ve genel üretim maliyetlerinin arttığı görülmektedir.

Kar amaçlı olsun olmasın tüm hastaneler sağlık hizmeti sunarken, hizmetin kalitesini düşürmemek şartıyla ellerindeki kıt kaynakları en verimli şekilde kullanmak durumundadırlar. Hastaneler; bir yandan tedavi hizmetlerini gerçekleştiren ve iktisadi teşebbüs kurallarına bağlı faaliyet gösteren bir işletme bir yandan da sağlık ve diğer tüm personelin gelişimi açısından bir araştırma merkezi ve sosyal faydası ile de toplum açısından önemli bir yere sahiptir. Bu tespitten de anlaşılacağı üzere hastane işletmeleri son derece karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu nedenle hastane işletmelerinin yönetimi de oldukça zordur. Sağlık hizmetlerinin kendine özgü özellikleri dikkate alındığında, sektörel açıdan diğer mal ve hizmet sektörleri için kabul görmüş ekonomik kuralların ve uygulamaların bu sektör için geçerli olmadığı görülmektedir.

Ülkemizde ise üretim işletmelerinde daha yaygın gördüğümüz çağdaş maliyet muhasebesi uygulamalarının hastane işletmelerinde gerçekleştirilmesi sonucu etkinliğin sağlanması ve performansın artırılması için kaynak kullanımlarını doğru

yansıtılabilecek ve yönetim kararlarının sağlıklı alınabilmesi için doğru maliyet bilgileri sağlanabilecektir.

Sorumluluk muhasebesi sistemi kalite ve verimliliğin bir arada sağlanması ve aynı zamanda maliyet kontrolünün ele alınması açısından bir maliyet yönetim sistemi olarak hastanelerde kullanılabilir. Bu sayede hastane sorumluluk merkezlerine ayrılarak yerinden denetim sağlanır ve gereksiz maliyetler kontrol altına alınabilir. Sorumluluk merkezlerinin dahilinde bütçelemelerin yapılmasıyla elde edilecek sorumluluk raporları ile her bir sorumluluk merkezi ayrı ayrı denetlenebilir ve kontrol edilebilir. Bu yöntem sayesinde maliyet kalemleri en düşük miktarlara çekilebilir.

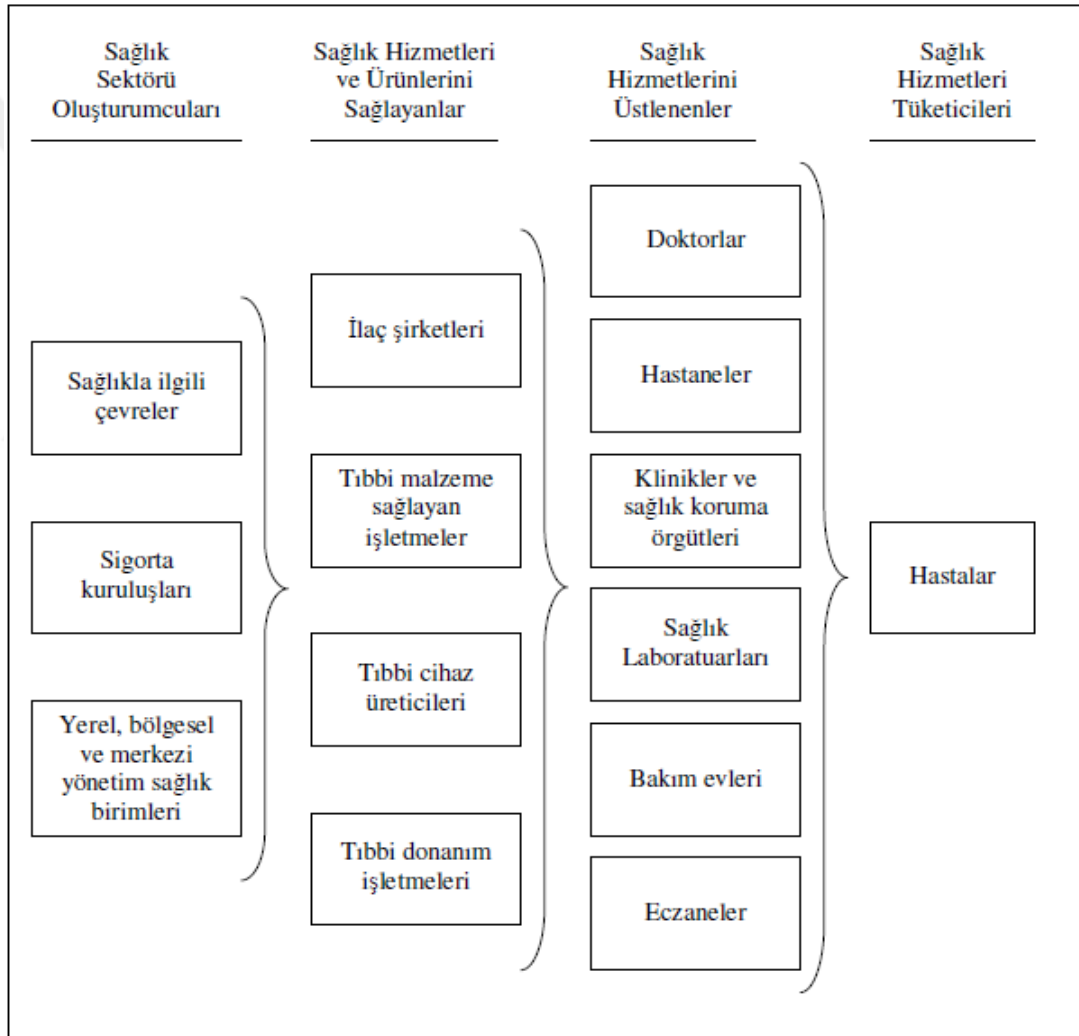
Sorumluluk muhasebesinin hastane yönetimi kontrol mekanizmalarına faydalı olabilmesi için her bir sorumluluk merkezine ait bütçelerin oluşturulması ve dönemin sonunda sorumluluk raporlarının oluşturulması gerekmektedir. Yapısal açıdan karmaşık olan hastanelerin bu şekilde birim bazında değerlendirilerek daha etkin yönetilmesi ve sorumluluk merkezlerinin kendisi için oluşturulan bütçeler ile faaliyetlerinin kontrol altına alınması hastane yöneticilerine avantaj sağlayacaktır. Oluşturulan bütçeler ile planlama ve hedeflerin belirlenmesi ve sorumluluk raporları düzenlenmesi sayesinde gelir-gider kontrolünün sağlanması gibi hastanelere faydalar sağlaması dikkate alındığında ise uygulanması önemli bir yöntem olduğu görülmektedir.

Bu tez çalışması dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; sağlık işletmeleri, sağlık işletmeleri içerisinde ana yapıyı oluşturan hastaneler hakkında genel bilgiler, sağlık işletmeleri muhasebe organizasyonu ve maliyet kalemleri hakkında bilgiler verilecektir. İkinci bölümde; bölümsel raporlamanın tarihsel gelişimi, amacı, ilgili kurumları yer almaktadır. Bu bölümde ayrıca sorumluluk muhasebesi sistemi; tanım, işletmeler için önemi ve işleyişi hakkında bilgiler verilecektir. Üçüncü Bölümde; uygulanmaya çalışılacak yöntem olan transfer fiyatlaması hakkında genel bilgilere değinilecektir. Dördüncü bölümde; Sorumluluk muhasebesi ve Bölümlere göre raporlama standardı çerçevesinde transfer fiyatlamasının bir kamu hastanesinde uygulanması ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.SAĞLIK İŞLETMELERİ ve FAALİYETLERİ

Sağlık İşletmeleri; insanların ruhsal ve bedensel ihtiyaçları ile ilgili olarak ortaya çıkan sağlık sorunlarının doğru bir yol içinde ortadan kaldırarak onun bedensel, ruhsal, sosyal ve çevresel açıdan sağlığının bozulmadan önceki en yakın hayat kalitesinde yaşantısını sürdürmesine yardımcı bulunan hizmet ya da iktisadi mamul üreten sosyolojik ve ekonomik birimlerdir.⁵ Bu ekonomik birimler Şekil 1’ deki gibi kategorize edilebilir.



Şekil 1: Sağlık Sektörünü Oluşturan Unsurlar⁶

⁵ Emine Y. Yeğinboy, “Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi ve Hastane İşletmeleri İçin Bir Model Önerisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1992, s. 9.

⁶ Yavuz ODABASI, *Sağlık Hizmetleri Pazarlaması*, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1994, s.26

Şekil 1 'de görüldüğü gibi sağlık sektörü; sektörü oluşturanlar, ürün ve hizmetleri sağlayanlar, hizmetleri üstlenenler ve tüketicilerin beraber oluşturduğu bir sistemdir. Sistemin herhangi bir parçası olmadan sistemin sağlıklı bir şekilde devam etmesi beklenemez. Hizmetlerin kalitesi ve sürekliliği bu unsurların organizasyonunun ne kadar iyi yapıldığı ile doğru orantılı olarak değişmektedir.

Sağlık işletmelerinin verdiği hizmetler yakın geçmişe kadar uzun bir zaman boyunca sadece hastalıkların tedavisi olarak değerlendirilse de günümüzde insan sağlığıyla ilgili bilgi seviyesinin çok artması ve sağlık alanındaki çalışmaların daha çok sağlığın kaybedilmeden önce kazanılmasına yönelik olarak yapılmasıyla farklı değerlendirilmektedir.⁷

1.1. SAĞLIK İŞLETMELERİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Ülkemizde sağlık işletmelerinin en önemli yapı taşlarını oluşturan hastaneler günümüzde artık birer işletme olarak görülmektedir. Emek ve teknoloji ile hizmet üreten sağlık işletmeleri karmaşık bir yapıya sahiptir. İleri teknoloji ile çok sayıda profesyonel çalışanı birlikte çalıştırılmasını zorunlu kılan bu alan, ülke kaynaklarının çok büyük bir kısmını tüketmektedir. Bu sebeple, dünya genelinde olduğu gibi ülkemizde de sağlık işletmelerinin önemi giderek daha da artmaktadır.

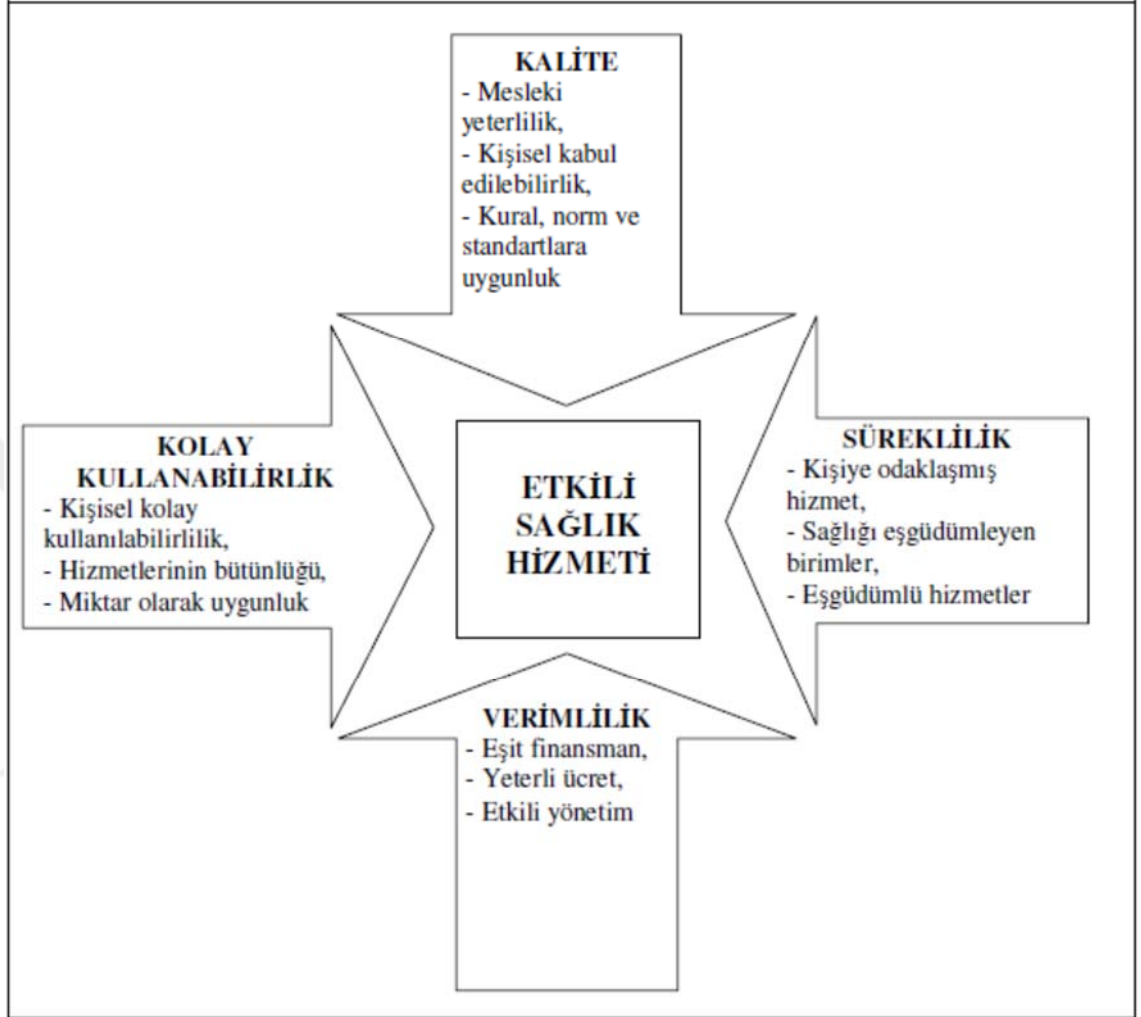
Sağlık işletmeleri; tedavi hizmetleri verdiğinden dolayı tıbbi bir kuruluş, ekonomik kuralları ile yönetilmesinden dolayı ekonomik işletme, doktor ve sağlık personeli eğitiminde büyük bir rol oynamasından dolayı araştırma kurumu ve mesleki teşkilat, sosyal faydasından dolayı da sosyal kurumlardır.⁸

Sağlık işletmelerini ve özellikle hastaneler; her türlü sağlık hizmetlerinin kesintisiz üretildiği, eğitim, araştırma ve toplum sağlığı hizmetlerinin yürütüldüğü kamu veya özel kuruluşlardır. Ayrıca bu kurumlar; sağlık sektörü pazarında çevreden etkilenen ve çevreyi etkileyen, çeşitli girdileri işleyip, yararlı çıktılar haline dönüştüren, karmaşık, pahalı ve kendine göre değişik özellikler gösteren hizmet işletmeleri çeşitleri

⁷ İbrahim Emre Göktürk, 1 Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya 2012, s. 6.

⁸ Nuran Günel, “Sağlık İşletmelerinde Finansal Risk Yönetimi”, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2015, s. 7.

veya hastalara etkili hizmet vermeye yönelmiş birer otel işletmeleridir.⁹ Etkin bir sağlık hizmeti Şekil 2’ de gösterilen temel özelliklere sahip olmalıdır.



Şekil 2: Etkili Bir Sağlık Hizmetinin Temel Özellikleri¹⁰

Şekil 2’de de görüldüğü gibi etkili sağlık hizmetinin temel özellikleri; kalite, kolay kullanılabilirlik, verimlilik ve sürekliliktir.

Sağlık işletmeleri çıktıları açısından hizmet işletmeleridir. Bir hizmetin ve mal üretiminin ve satışının farklı özellikler göstermesi, bunun yanında sağlık hizmetlerinin kendine has özellikleri, sağlık işletmelerinin üretim, yönetim, finansman ve yatırım

⁹ Bilal Ak, *Hastane Yöneticiliği*, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1990. s.70

¹⁰ Şahin Kavuncubaşı, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.65

kararlarının alınması açısından farklılıklar göstermesine neden olmaktadır.¹¹ Sağlık işletmelerinin örgütlenme yapıları ve çalışma sistemleri nedeniyle çeşitli özellikleri vardır. Bu özellikler:

-Uzmanlaşma Seviyesi; Sağlık işletmelerinin çalışma sistemi ve örgütlenme yapısı incelendiğinde bu işletmelerde çalışan personelin uzmanlaşma seviyelerinin oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Uzmanlaşma seviyesinin artışı; tıp alanındaki iyileşmeler ve teknoloji alanındaki gelişmelerin yanı sıra günümüz koşullarında bazı hastalık türlerinin ilk kez belirlenmesi ve bu yeni hastalıkların tanısı, teşhisi, tedavisi gibi süreçlerin yaşanması gibi faktörler sayesinde yaşanmıştır.¹²

-Sağlık İşletmelerinin Karmaşık Bir Yapıya sahip olması; yirmi dört saat hizmet veren sağlık kurumları karmaşık ve dinamik bir yapıda, farklı meslek gruplarının beraber sağlık hizmeti ürettiği sosyo-teknik sistemlerdir.¹³ Sağlık hizmetlerinin sunumunu gerçekleştiren işletmeler, aşırı iş bölümü ve uzmanlaşmanın var olduğu matriks yapıda faaliyet gösteren organizasyonlardır. Sağlık hizmeti veren sağlık personelinin kendi çalışmış oldukları alanda uzmanlaşmaları, dünyada meydana gelen bilimsel gelişmeler ve teknolojik gelişmeler açısından bir gerekliliktir.¹⁴

-Yirmi dört saat hizmet vermesi; Hastanelerin bir özelliği de yirmi dört saat hizmet veren kuruluşlar olmalarıdır. Hastanede yatan hastaların sürekli tıbbi bakıma muhtaç olmaları veya gözetim altında bulunmaları ile hastaneye acil vakalar gelmesi ihtimali hastanelerin sürekli hizmet veren kurumlar olması sonucunu ortaya çıkarır. Bu durumun hastanelerde vardiyalı çalışma başta olmak üzere çeşitli etkileri olacaktır.

-Etkinliklerin Ertelenemez ve Hata Kabul Etmez Nitelikleri; Sağlık işletmelerinde hizmet verilirken yapılan hatalar insanların sakat kalmasına veya ölmelerine neden olduğundan, verilen hizmetlerin yanlışlık ve belirsizliklere karşı toleransı oldukça azdır. Yapılan hataların çoğunun sonradan düzeltme veya telafi etme

¹¹ Hikmet M. Seçim, *Hastane İşletmeciliği*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 845, Eskişehir, 1995, s. 314.

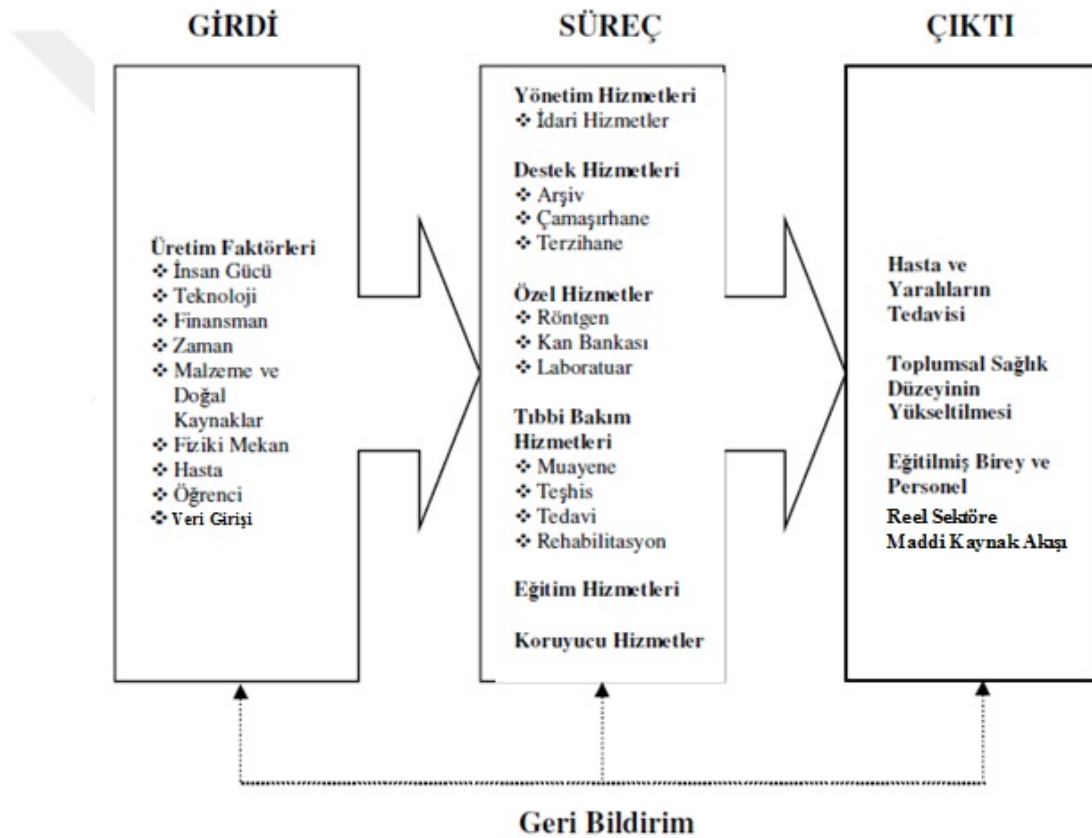
¹² Neslişah Paşalı, "Sağlık İşletmeleri, Kalite Standartları ve Çalışan Güvenliği", Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi), İstanbul, 2014, s.20

¹³ Mehveş Tarım, *Sağlık Hizmetlerinde Kalite Yönetimi ve Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi*, Editörler: Ali Coşkun, Ahmet Akın, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.66

¹⁴ Tarım, a.g.e, s. 66-67

şansı olmadığından; yapılan işin ilk seferinde ve her zaman doğru yapılması gerekmektedir.¹⁵

-Çıktının Tanımlanması ve Ölçümü; Birçok işletmeden farklı olarak sağlık işletmelerinde “çıktının tanımlanması ve ölçülmesi zordur. Bilindiği üzere sağlık işletmelerinde temel sürecin temel girdisi yaralı, hasta veya sağlığından şüphe eden insandır. Sözü edilen kişilerin bir tedavi süreci sonucunda taburcu olduğu gözönünde bulundurulduğunda verilen sağlık hizmetlerinin sonuçlarının kısa vadede gözlemlemek ve değerlendirmek oldukça zordur.¹⁶ Şekil 3’ te sağlık işletmelerinde girdi-süreç-çıkı ilişkisi görülmektedir.



Şekil 3: Sağlık İşletmelerinde Girdi-Süreç-Çıkı ilişkisi¹⁷

¹⁵ Ali İrfan Yavuz, “Sağlık İşletmelerinde İş Sağlığı ve Güvenliği Kapsamında Çalışanlara Yönelik Şiddet”, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014 s.18

¹⁶ Nevzat Devebakan, Özel Sağlık İşletmelerinde İş Sağlığı ve Güvenliği, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2007, s. 13

¹⁷ Taylan Altıntaş, “Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2003, s. 31.

Şekil 3’te görüldüğü üzere sağlık işletmelerinde insan gücü, teknoloji, finansman, zaman, malzeme ve doğal kaynaklar, fiziki mekan, hasta, öğrenci ve veri girişi gibi üretim faktörleri girdi olarak kullanılmaktadır. Bu girdiler; yönetim hizmetleri, destek hizmetleri, özel hizmetler, tıbbi bakım hizmetleri, eğitim hizmetleri ve koruyucu hizmetler süreçlerinden sonra hasta ve yaralıların tedavisi, toplumsal sağlık seviyesinin artışı, eğitilmiş birey ve personel ve reel sektöre kaynak artırılması gibi çıktılara dönüşmektedir. Sistem yaklaşımının temel prensibi gereğince çıktı ve girdi arasında sürekli bir geribildirim sağlanmaktadır.

1.2.SAĞLIK İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Sağlık işletmeleri insanlara birden fazla yönden hizmet veren kurumlardır. Bu özellikleri dolayısıyla sınıflandırmaları çeşitli kriterler göze alınarak yapılmaktadır. Sağlık işletmeleri işlevlerine (verdikleri tedavi hizmetinin türüne), finansal kaynakların türüne (mülkiyetine), hastanelerin büyüklüklerine (yatak kapasitelerine), ve hastaların hastanede ortalama kalış sürelerine gibi pek çok nitelikleri dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır.¹⁸

1.2.1. Tedavi Hizmetleri Türlerine Göre Sağlık İşletmeleri

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

Genel Hastane; her türlü acil durum ile yaş ve cinsiyet farkı gözetmeksizin, mevcut bulunan uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği yataklı tedavi kurumlarıdır.

Özel Dal Hastanesi ise; belirli hastalık ya da belirli yaştaki hastaların kabul edildiği hastanelerdir. Göz hastanesi, kalp ve damar hastalıkları hastanesi ve çocuk hastanesi özel dal hastanelerine örnektir.

¹⁸ Şahin Kavuncubaşı- Adnan Kısa, *Sağlık Kurumları Yönetimi*, Ed.Nuray Uzkesici, Anadolu Üniversitesi Yayınları, , Eskişehir, 2002, s.77

Eğitim ve Araştırma Hastaneleri de; uzman ve ileri dal uzmanların yetiştirildiği ve araştırma yapılan hastanelerdir.¹⁹

1.2.2. Mülkiyetlerine Göre Sağlık İşletmeleri

Sağlık işletmelerinin sınıflandırılırken en önemli ve en çok kabul gören kriter mülkiyetlerine göre veya sağlık işletmelerinin finansal kaynaklarının türlerine göre belirlenmesidir. Mülkiyet durumlarına göre sınıflandırıldığında hastaneler dört ana grupta toplanmaktadır. Bunlar; kamu hastaneleri, özel hastaneler, üniversite hastaneleri ve diğer kamu hastaneleridir.

1.2.3. Yatak Kapasitelerine Göre Sağlık İşletmeleri

Hastaneler yatak kapasitelerine, bir başka ifadeyle büyüklüklerine göre 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üzeri yatak kapasiteli hastaneler olarak sınıflandırılmaktadırlar. Ülkemizde hastanelerin büyüklüğünü yatak sayılarına göre anlaşılmaktadır. Bunun nedeni hastanelerde yeni hizmet birimlerine ihtiyaç duyuldukça büyüyecek, bu büyüme yatak sayılarının artmasıyla sağlanacaktır. Diğer yandan bazı birimlerin örgütlenmesinde küçük hastanelere göre farklılıklar olacak ve idari birimlerin sayısı artacaktır. Bunun sonucunda hastanedeki sorumluluk merkezlerinin sayısı artacaktır.²⁰

1.2.4. Eğitim Statüsüne Göre Sağlık İşletmeleri

Eğitim hastaneleri denilince akla öğretim, eğitim ve araştırma yapılan hastaneler gelmektedir. Ayrıca uzman ve ileri dal uzmanları yetiştirilmesini sağlayan hastanelerdir. Bu tanımda eğitimle anlatılmak istenen uzman hekim yetiştirilmesidir. Yardımcı sağlık personeli ve stajyer hemşirelere eğitim verilmesi hastanelerin eğitim hastaneleri olmaları için yeterli olmamaktadır. Bunların yanı sıra eğitim hastaneleri; ayakta ya da yatış yaptırarak her çeşit hastanın, muayene, tanı ve tedavisinin yapıldığı, gerekli sıhhi ve teknik şartları bünyesinde barındıran yataklı tedavi kurumlarıdır.²¹

¹⁹ Hikmet Seçim, *Hastane Yönetim ve Organizasyonu*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1991, s.19

²⁰ Hikmet Seçim, a.g.e., s.10.

²¹ Hikmet Seçim, a.g.e., s.4

1.2.5. Hastaların Ortalama Yatış Sürelerine Göre Sağlık İşletmeleri

Kısa süreli kalınan ve uzun süreli kalınan hastaneler olmak üzere ikiye ayrılır. Bu sınıflandırma yapılırken hastanede verilen hizmet açısından akut veya kronik hastane olup olmaması dikkate alınmaktadır. Akut hastaneler otuz günden daha kısa sürede hastanede yatmayı gerektiren hastalıkların tedavisiyle ilgili hizmet verirken kronik bakım hastaneleri otuz günden daha fazla yatış gerektiren hastalıkların tedavisiyle ilgili hizmet vermektedir.

1.3. SAĞLIK İŞLETMELERİNİN SUNDUĞU HİZMETLER

Hastane işletmelerinin amaç ve misyonuna göre değişmekle birlikte dört temel işlevi bulunmaktadır. Bunlar; *Temel Sağlık Hizmetleri, Koruyucu ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri, Sağlık Eğitimleri Hizmetleri, Sağlık Araştırma ve Geliştirme Hizmetleridir.*

1.3.1. Temel Sağlık Hizmetleri

Temel sağlık hizmetleri üç ana sağlık hizmeti şeklinde verilir. Bunlar: *Teşhis, Tedavi ve Rehabilitasyon* süreçleridir.

Teşhis Hizmetleri; Hastaların ayakta muayene ve tedavisinin yapıldığı birinci basamak sağlık hizmetleri hizmetlerdir. Sağlık ocağında, poliklinikte, muayenehanede ve hastanın evinde de sunulabilmesi mümkündür.

Tedavi Hizmetleri; insanların sağlıklarının bozulması sonrası bir sağlık kuruluşuna başvurusu ile başlayan ve hasta olduğu süreçte sağlığının eski haline en yakın haline getirilmesi amacıyla kendisine verilen sağlık hizmetlerini kapsamaktadır. Bu hizmetler kapsamında tanı, tedavi, muayene, ilaç kullanımı, ameliyat gibi uygulamalar gerçekleştirilmektedir.²²

Rehabilitasyon Hizmetleri; Hastalık ve kazaların sonucunda kalıcı bozukluklar ve sakatlıkların günlük hayatı etkilememesi için ya da bu etkinin en aza indirgenmesi için, kişinin kendi kendine yaşamını sürdürebilmesi için düzenlenen sağlık hizmetleridir.²³

²² Nurullah Eyler, “Aile Hekimliği Uygulamasına Geçilen İllerde Çevre Sağlığı Hizmetlerinin Bundan Etkilenme Durumu”, Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011, s.3

²³ Osman HAYRAN- Haydar SUR, *Sağlık Hizmetleri El Kitabı: Örgütlenme, Finansman, Yönetim Mevzuatı*, Yüce Yayın, İstanbul, 1998, s. 19.

1.3.2. Koruyucu ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri

Koruyucu sağlık hizmetleri kişiye yönelik ve çevreye yönelik olarak iki sınıfta değerlendirilmektedir. Kanseri, alkolizm, uyuşturucu, bulaşıcı hastalıklar vb. toplum sağlığını tehdit eden hastalıklar veya tehlikelerle mücadelede genel hastanelerin verecekleri hizmetler sınırlıdır. Ancak tüm sağlık işletmeleri ve kamu kuruluşlarıyla beraber eğitim programları, aşı kampanyaları, röntgen taramalarının yapılması bu hastalıklarla ve tehlikelerle mücadelede etkili olabilecek faaliyetlerdendir.²⁴ Nitekim günümüzde bu faaliyetler genelde kamu hastaneleri tarafından ve ücretsiz veya çok düşük ücretlerle gerçekleştirilmektedir. Bu faaliyetlerin yapılması ile toplumun genel sağlık seviyesinin yükseltilmesi ve bu sayede sağlık harcamalarından tasarruf edilmesi amaçlanmaktadır.

1.3.3. Sağlık Eğitimleri Hizmetleri

Hastanelerin fonksiyonlarından bir diğeri de “eğitim” dir. Başka bir ifadeyle, hastaneler aynı zamanda birer eğitim kurumu olma niteliği taşımaktadır. Hastanelerde verilen eğitim hizmetleri; hastaların ve yakınlarının eğitimi, hastane personelinin hizmet içi eğitimi ve sağlık konularında toplumun eğitimi olarak sıralanabilir.²⁵

1.3.4. Sağlık Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri

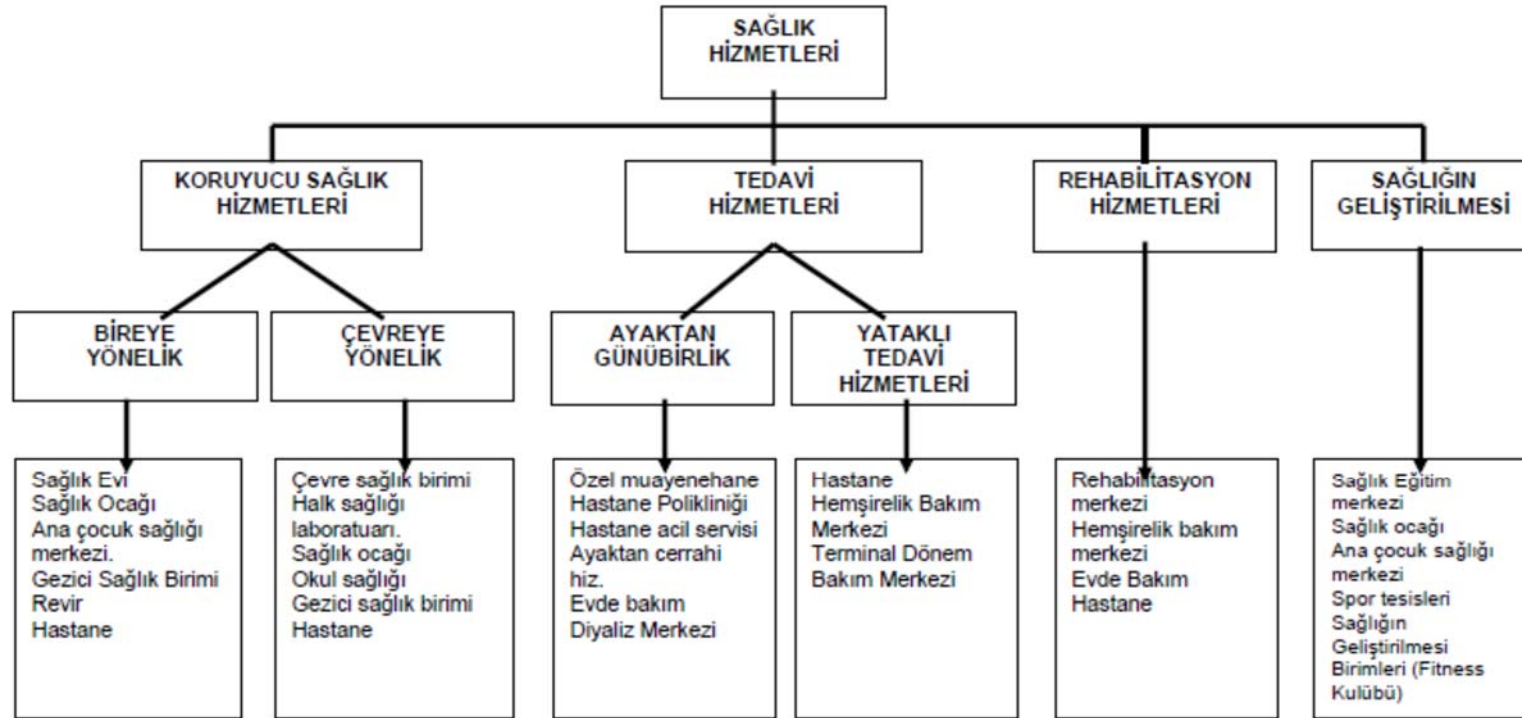
Hastanelerin bir fonksiyonu da araştırma ve geliştirme faaliyetleri olarak belirlenmiştir. Bu faaliyetler “tıbbi” ve “idari” olmak üzere iki ana başlıkta incelenebilir. Tıbbi araştırma faaliyetleri de kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki “klinik araştırma” olarak tanımlanan ve hasta ya da deney hayvanları üzerinde yapılan araştırmalardır. Diğer tıbbi araştırma türü ise hasta dosyalarına dayanılarak yapılan “geçmişe dönük” araştırmalardır.²⁶

Sağlık işletmelerinde sunulan hizmetler ve bu hizmetlerin hangi birim tarafından verileceği Şekil 4’de detaylı olarak görülmektedir.

²⁴ Hikmet Seçim, a.g.e., s.19.

²⁵ Dilaver Tengilimoğlu, vd., *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2009, s.38

²⁶ Dilaver Tengilimoğlu vd., a.g.e., s.38



Şekil 4: Sağlık Hizmetleri ve Sağlık İşletmeleri²⁷

Şekil 4’te görüldüğü gibi sağlık hizmetleri; bireye ve çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri, ayaktan ve yataklı tedavi hizmetleri, rehabilitasyon hizmetleri ve sağlığın geliştirilmesi hizmetleri gibi ana başlıklar altında toplanabilir.

²⁷ Kavuncubaşı, a.g.e.,(2000) s.35

1.4. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYETLER ve MUHASEBE ORGANİZASYONU

Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından yapılan tanıma göre; “sağlık sistemi, birincil amacı sağlığı geliştirmek olan kurumların, organizasyonların ve kaynakların bütünüdür. Sağlık sisteminin aksamadan işleyebilmesi için personele, fona, bilgiye, ekipmana, sevkisyata, iletişime, rehberliğe ve yönlendirmelere ihtiyaç vardır”.²⁸

Sağlık sistemleri, insanların sağlığını yükseltme sorumluluğu ile birlikte, kaliteli tedavi hizmeti sunma sorumluluklarına da sahiptirler. “Sağlık sistemlerinin, hizmet sunulan nüfusun sağlığını yükseltmek, insanların beklentilerine yanıt vermek ve hastalık ya da sağlığın maliyetlerine karşı finansal koruma sağlamak olmak üzere üç temel amacı bulunmaktadır”.²⁹

Sağlık kurumlarının, sağlık hizmeti üretim faaliyetleri esnasında çok çeşitli maliyetler ortaya çıkmaktadır. “Türü ne olursa olsun tüm işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken katlanmak zorunda oldukları çeşitli maliyetler vardır ve bu maliyetlerin oluşma ve sınıflandırma biçimleri işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre göre farklılık göstermek ile birlikte tüm maliyetler öz olarak aynıdır”.³⁰

Hastanelerde kaynakların verimli kullanılması ve performansın artırılması için performans ve verimliliği etkileyen unsurları belirlemek gerekir. Hastanelerde performans ve verimliliği etkileyen önemli konulardan biri de maliyetlerdir.

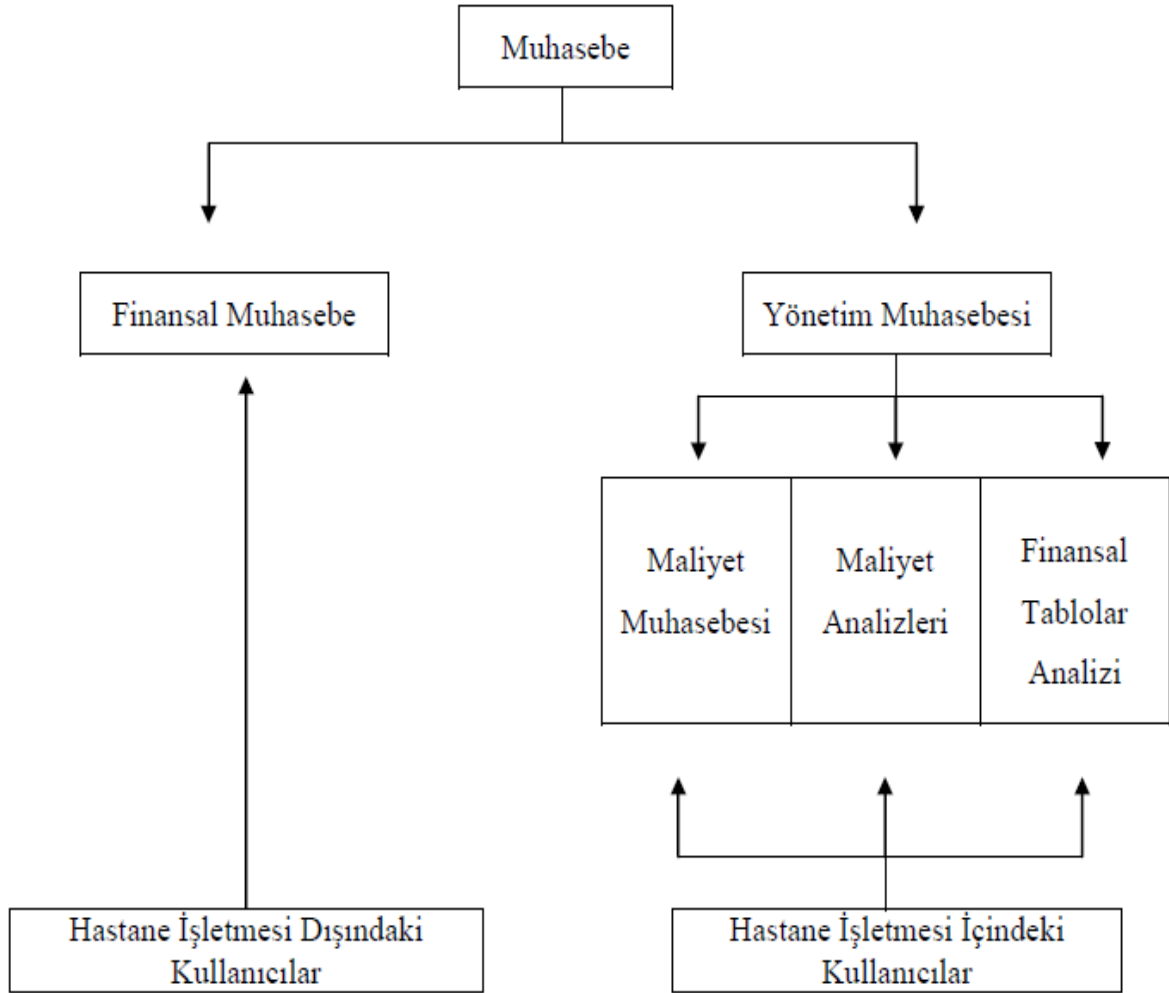
Hastanelerde maliyetler, hesaplama sürecinden sonra maliyetlerin yönetilebilir ve denetlenebilir hale getirilmesi gerekir. Hastanelerde verimliliğin artırılmasında kullanılabilecek maliyet bilgileri, ancak maliyetlerin saptanabilir ve denetlenebilir olması ölçüsünde gerçekleştirilebilir. Kaynakların kullanımı, belirli düzeydeki sağlık hizmetlerini en düşük maliyetle, maksimum düzeyde gerçekleştirmesi beklenen

²⁰ Steven Berger, *Fundamentals of Health Care Financial Management*, Third Edition, John Wiley&Sons, San Francisco, 2008, s. 4.

²¹ Özgür Uğurluoğlu-Yusuf Çelik, “ Sağlık Sistemleri Performans Ölçümü, Önemi ve Dünya Sağlık Örgütü Yaklaşımı”, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 2005, Cilt: 8, Sayı: 1, s. 7

²² Özlem Kürkçü,” Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebesi , Karşılaşılan Sorunlar ve Uygulama”, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2015, s.44

hastanelerde de diğer işletmelerde olduğu gibi çok önemlidir.³¹ Şekil 5’ te hastane muhasebe sistemi ve burda oluşan bilgiyi kullananlar görülmektedir.



Şekil 5: Hastanelerde Muhasebe Sistemi

Şekil 5’te görüldüğü gibi hastane muhasebe sistemlerinde finansal muhasebe bilgilerini dış kullanıcılar, yönetim muhasebesi olarak sınıflandırılan; maliyet muhasebesi, maliyet analizleri ve finansal tablo analizleri bilgilerini ise iç kullanıcılar kullanmaktadır.

²³ İrfan Özen, “Hastane İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetimi ve Uygulaması”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul,2010, s.45

1.4.1. Sağlık İşletmelerinde Gider Kavramı ve Giderlerin Sınıflandırılması

Maliyet muhasebesinde maliyetin yanında sıklıkla karşılaşılan terimlerden bir diğeri de giderdir. Gider, ürün satma, hizmet verme ve diğer işletme faaliyetlerini yerine getirme sonucunda öz sermayede meydana gelen azalışlardır.³² Giderler çok farklı açılardan sınıflandırılabilir. Örneğin, çeşit açısından sınıflandırılması her bir gider türünün kontrolüne katkı sağlarken, mamule yüklenme açısından sınıflandırılması maliyetlerin daha doğru olarak belirlenmesine katkı sağlayabilir. Özetle; giderlerin farklı açılardan sınıflandırılması ve izlenmesi, maliyet analizinin işlevlerini yerine getirilebilmesi için gereklidir. Giderlerin sınıflandırılması belirli gruplara göre yapılmaktadır.³³

1.4.2. Sağlık İşletmelerinde Giderlerinin Sınıflandırılması

Giderler çok farklı açılardan sınıflandırılabilir. Örneğin, çeşit açısından sınıflandırılması her bir gider türünün kontrolüne katkı sağlarken, mamule yüklenme açısından sınıflandırılması maliyetlerin daha doğru olarak belirlenmesine katkı sağlayabilir. Özetle, giderlerin farklı açılardan sınıflandırılması ve izlenmesi, maliyet analizinin işlevlerini yerine getirilebilmesi için gereklidir.

1.4.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Hastane ve sağlık işletmelerinde faaliyetlerin yerine getirilmesi için tüketilen her türlü madde ve malzeme giderlerini kapsar. İlk madde ve malzeme direk ve endirekt kullanılmasına göre iki grupta incelenir.

Direkt ilk madde ve malzeme; hastanelerde hasta tedavisinde doğrudan kullanılan malzemelerdir. Bunlar arasında ilaçlar, tıbbi malzemeler, kan ürünleri, protezler gibi malzemeler yer almaktadır. Örneğin, klinikte yatan bir hasta için hasta eczanesinden kullanılan bir ilaç direk malzemedir.

²⁴ Abdurrahman Taylan Altıntaş, “Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması:İ.Ü: Kardiyoloji Enstitüsünde Bir Örnek Uygulama”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2003, s.37

³³ Mevlüt Karakaya, *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.22

Endirekt malzeme; direk malzeme grubu dışındaki hastane içerisinde hasta tedavisine yardımcı olmak ve hastane işletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılan malzemelerdir. Endirekt malzemeler yardımcı malzemeler ve işletme malzemeleri olarak iki grupta incelenebilmektedir. Yardımcı malzemeler, sağlık hizmetinin üretilmesine doğrudan katkı sağlamayan malzemelerdir. Örneğin, kliniklerde ve ameliyathanelerde kullanılan sarf malzemeler sağlık hizmetine dolaylı olarak katkı sağlayan malzemelerdir. İşletme malzemeleri ise hem sağlık hizmetlerinin yürütülmesi için zorunlu olan hem de sağlık hizmetlerinin kesintisiz sürdürülmesini sağlayan malzemelerdir. Örneğin, tıbbi cihazlar için kullanılan yedek parçalar, terzihane de kullanılan kumaş ve iplik, temizlik malzemeleri, kırtasiye malzemeleri işletme malzemeleridir.³⁴

1.4.2.2. Direkt ve Endirekt İşçilik Giderleri

Direkt İşçilik Giderleri; Hastanede sağlık hizmetinin üretilmesinde doğrudan ilişkili personelin ücretlerinden oluşmaktadır.

- Hekim ücretleri
- Yardımcı sağlık personeli ücretleri (hemşire, ebe, anestezi uzmanı v.b.)

Bu ücretler brüt ödenen ücretleri içermektedir ve personelin maaş bordrolarından takip edilebilmektedir. Direkt işçilik verilen hizmetle doğrudan ilişkilendirilebilen ücretler olmakla birlikte hastanelerde direkt işçiliğin tespitinde bir takım güçlükler bulunmaktadır. Örneğin bir cerrahın hem ameliyat yapması, hem hasta muayene etmesi, hatta bazı hekimlerin aynı zamanda başhekim, başhekim yardımcılığı gibi idari görevlerinin bulunması sebepleriyle işçilik maliyetinin tespitinde zorluklar yaşandığı açıktır. Bu nedenlerle hastanelerde iş akış şemalarının net bir şekilde oluşturulmuş olması gerekmektedir.

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

²⁶ İbrahim Yüksel, “Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Karlılık”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2013, s.41

Sağlık kurumlarının sundukları sağlık hizmetinin toplam maliyeti içinde en yüksek pay, işçilik maliyetleridir. Birçok sağlık kurumunda işletme faaliyet giderlerinin yaklaşık %50 – 70’ini işçilik (personel) maliyetleri oluşturmaktadır.³⁵

1.4.2.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Hastanenin sağlık hizmeti faaliyetlerini yürütmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan giderleri kapsamaktadır. Bu gruptaki giderleri aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz³⁶:

- Elektrik, Su, Gaz Giderleri
- Haberleşme Giderleri (posta, telefon, telgraf, teleks, faks, kargo, ilan,diğer.)
- Bakım ve Onarım Giderleri(yeraltı ve yerüstü düzeni, bina, tesis, makine, cihaz, taşıt, demirbaş, vb.)
- Pazarlama Faaliyetleri İle İlgili Alınan Hizmetler(satış komisyonları ve satışla ilgili dışarıdan alınan diğer hizmetler)
- Danışmanlık Hizmetleri(mali müşavirlik)
- Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler (temizlik vb.)

Hastane bakım-onarım, danışmanlık ve temizlik gibi işleri dışarıdan yüklenici bir firma ile anlaşarak yaptırıyor ise, yapılan harcama dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet grubunda yer alacaktır. Şayet bu ve benzeri işleri kendi çalışanları marifetiyle yerine getiriyor ise, çalıştırdığı personel giderleri “ personel gideri” grubunda yer alırken, bu işler için tüketilen malzemeler ise “ilk madde ve malzeme giderleri” gurubunda yer alacaktır.³⁷

³⁵ Hamdi Erdin Gündüz, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1916, Eskişehir, 2009, s.47

³⁶ Nalan Akdoğan, *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 28

³⁷ Karakaya, .a.g.e., s. 22

1.4.2.4.Vergi Resim ve Harçlar

Hastanelerin faaliyetlerini yürütmek amacıyla mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlardır.³⁸

Vergi, resim ve harçlar aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir:

- Damga Vergisi
- Motorlu Taşıt Belgesi
- Emlak Vergileri
- Taşıt Alım Vergisi
- Mal bedeline dahil edilmeyen gümrük vergileri
- Gider niteliğindeki KDV
- Belediye resimleri, tapu harçları, belge harçları vb.

1.4.2.5. Amortismanlar ve Tükenme Payları

Amortismanlar ve itfa payları, hastane işletmelerinin amortismanına tabi varlıkları için ayrılan, döneme ilişkin amortisman ve itfa paylarını kapsamaktadır. Hastanenin aktifleri arasında yer alan kayıtlı makineler, taşıtlar, demirbaşları kapsar.³⁹

1.4.2.6. Finansman Giderleri

Hastane işletmelerinin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak için yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmalardan kaynaklanan faiz, komisyon, kur farkı gibi giderler bu gider grubunda yer alır.

1.4.2.7.Çeşitli Giderler

Diğer giderler olarak ifade edilen bu gider grubunda, hastane işletmelerinde yukarıda belirtilen gider gruplarının dışında kalan ve faaliyetlerin yürütülmesinde yapılması gerekli olan giderleri kapsamaktadır. Örneğin, sigorta giderleri, kira giderleri, reklam ve pazarlama teşvik giderleri sosyal giderler, yolluk ve seyahat giderleri, mahkeme ve noter giderleri vb.

³⁸ Süleyman Yükçü, *Çözümlü Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Problemleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.35

³⁹ Seçkin Arslan, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde, 2008, s. 34

1.5. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YERLERİNİN BELİRLENMESİ

Maliyet veya gider yeri, maliyetlerin ortaya çıktıkları veya toplandığı en küçük sorumluk sahası olarak tanımlanır.⁴⁰ Diğer bir ifadeyle “gider yeri, üretim ve diğer hizmetlerin yapıldığı, maliyetlerin oluştuğu, işletmenin bir birimini veya birim içindeki bir yeri ifade etmektedir.”⁴¹

“Hastanelerde gider yerlerinin belirlenmesinde fonksiyonel bölümlere temel olarak kullanılmaktadır. Bu bölümlerde aynı işi yapan personel, araç ve gereçten oluşan her birim, ayrı bir gider yeri olarak kabul edilir. Burada temel ölçüt mekan değil, mekanda yapılan işlerdir.” Hastanede aynı katta bulunan dâhiliye ve genel cerrahi kliniklerinin ayrı ayrı maliyet yerleri olarak kabul edilmesi buna örnek olabilir.

Tablo 1 ‘de görüleceği gibi hastanelerde maliyet yerleri temelde iki başlık altında incelenmektedir. Bunlar;

- Gelir getirmeyen maliyet yerleri ve
- Gelir getiren maliyet yerleridir.

Gelir getirmeyen maliyet yerleri hastane içerisinde Destek Üretim Maliyet Yerleri, Yönetim Bölümleri Maliyet Yerleri, Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri, Finansman Gider Yerleri ve Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerlerinden oluşmaktadır.

Gelir Getiren Maliyet Yerleri ise; Esas Hizmet Üretim Yerleri olarak da adlandırılan cerrahi müdahale gereken hastaların operasyon sonrası müşahade işleminin gerçekleştirildiği Yataklı Bölümler, ayakta tedavi ile gerekli hizmetin sağlandığı alanların ve müşahade gerektirmeyen sağlık bölümlerinin incelendiği Yataksız Bölümler, operasyonların gerçekleştirildiği Ameliyathaneler ve doğum ile ilgili tüm işlemlerin gerçekleştiği Doğumhanelerden oluşmaktadır.

Sağlık işletmelerinde karşılaşılan maliyet yerleri Tablo 1’de detaylı olarak görülmektedir.

⁴⁰ Celaleddin Atamanalp vd., *Maliyet Muhasebesi*, (2.Baskı), Aktif Kitapevi, Erzurum 2001. s. 213.

⁴¹ İsmet Şahin vd., “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, Sayı:10, 2007, s. 23

Tablo1: Sağlık İşletmelerinde Karşılaşılan Başlıca Maliyet Yerleri

Gelir Getirmeyen Maliyet Yerleri		Gelir Getiren Maliyet Yerleri				
Destek Hizmet Üretim Maliyet Yerleri	Yönetim Bölümleri Maliyet Yerleri	Yardımcı Hizmet Üretim Maliyet Yerleri	Esas Hizmet Üretim Maliyet Yerleri			
			Yataklı Bölümler	Yataksız Bölümler	Ameliyathaneler	Doğumhaneler
Ambar-Depo	Başhekimlik	Laboratuvarlar	Anestezi ve Reanimasyon	Acil Servis	Beyin ve Sinir Cerrahi	Genel Doğumhane
Bilgi İşlem	Başhemsirelik	Kan Bankası	Beyin ve Sinir Cerrahi	Anestezi ve Reanimasyon	Çocuk Cerrahisi	Müdahaleli Vaka Doğumhanesi
Çamaşırhane	Bütçe ve Mali İşler	Anestezi	Dâhiliye	Poliklinikler	Eİ Cerrahisi	Septik Vaka Doğumhanesi
Dosyalama	Halkla İlişkiler	Radyoloji	Dermatoloji	Beyin ve Sinir Cerrahi	Genel Cerrahi	Acil Poliklinik Doğumhanesi
Eczane	Hasta Kabul	MR	Doğum	Dâhiliye	Göğüs Cerrahi	
Enerji Merkezi	Hastane Müdürlüğü	Ultrasound	Endokrinoloji	Dermatoloji	Göz Hastalıkları	Diğer Tedavi Uniteleri
Sosyal Hizmetler	Hukuk Müşavirliği	Nükleer Tıp	Enfeksiyon Hastalıkları	Doğum	Kadın Hastalıkları	
Sterilizasyon	Kütüphane	Klinik Patoloji	Fizik Tedavi	Endokrinoloji	Kalp Damar Cerrahi	
Kat Hizmetleri	Muhasebe		Endoskopi	Enfeksiyon Hastalıkları	Kulak Burun Boğaz	
Terzihane	Personel Müdürlüğü		Genel Cerrahi	Fizik Tedavi	Ortopedi	
Teknik Hizmetler	Satın Alma		Göğüs Hastalıkları	Endoskopi	Plastik Cerrahi	
Tıbbi Gazlar	Diğer		Göğüs Cerrahi	Genel Cerrahi	Üroloji	
Yemekhane			Göz Hastalıkları	Göğüs Hastalıkları	Transplantasyon	
Diğer			Hematoloji	Göğüs Cerrahi		
Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri Tüm Birimler	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri		Kadın Hastalıkları	Göz Hastalıkları		
			Kalp Damar Cerrahi	Hematoloji		
Finansman Gider Yerleri Tüm Birimler			Kardiyoloji	Kadın Hastalıkları		
			Kulak Burun Boğaz	Kalp Damar Cerrahi		
			Onkoloji	Kardiyoloji		
			Nefroloji	Kulak Burun Boğaz		
			Ortopedi	Onkoloji		
			Pediyatri	Nefroloji		
			Plastik Cerrahi	Ortopedi		
			Psikiyatri	Pediyatri		
			Üroloji	Plastik Cerrahi		
			Yoğun Bakım	Psikiyatri		
				Üroloji		

Tablo 1’de görüldüğü üzere sağlık işletmelerinde maliter yerleri gelir getiren ve gelir getirmeyen maliyet yerleri olarak iki ana başlıkta toplanmıştır. Gelir getirmeyen maliyet yerleri; destek hizmetleri üretim maliyet yerleri, yönetim bölümleri maliyet yerleri, yardımcı hizmet üretim maliyet yerleri, araştırma ve geliştirme gider yerleri, pazarlama ve satış dağıtım gider yerleri ve finansman gider yerleridir. Gelir getiren maliyet yerleri ise esas hizmet üretim maliyet yerleridir.

1.5.1. Esas Hizmet Üretim Maliyet Yerleri

Sağlık hizmeti ile doğrudan doğruya ilgili olan ve hasta tedavisi ile direkt ilgilenen birimlerdir.

Hastanelerde esas üretim gider yerleri şu şekilde sınıflandırılabilir⁴².

- Yataklı tedavi hizmetleri gider merkezleri
- Poliklinik (Ayakta bakım) hizmetleri gider merkezi
- Ameliyathaneler
- Doğumhaneler
- Laboratuvarlar
- Röntgen
- Yedek üniteler(fizik tedavi. Diyaliz gibi)

Esas üretim gider merkezlerinin bir özelliği de bu merkezlerin gelir getiren merkezler olmasıdır.

1.5.2. Yardımcı Hizmet Üretim Maliyet Yerleri

Esas üretim gider yerlerinin dışında kalan gider yerleri yardımcı hizmet gider yerleridir. Yardımcı hizmet üretim gider yerleri, hasta tedavisi ile doğrudan ilişkili değildir ama esas üretim gider yerlerinin faaliyetlerini tam ve kesintisiz bir şekilde yürütebilmesi için faaliyette olan gider yerleridir. Bu bölümlerin faaliyetleri sağlık hizmetlerinin verilmesiyle doğrudan doğruya sorumlu olmadığından bu bölümlerin maliyetlerinin verilen hizmetlere yüklenmesi sadece dolaylı olarak yapılabilir. Su,

⁴² Çetin Akar, “Hastanelerin Finansal Yönetiminde Sağlık İdarecilerinin Rolü”, *Sağlık Yönetimi Dergisi*, Yıl 1,Sayı:1,Ankara, 1989, s.30

enerji, elektrik, tamir-bakım, yemekhane, çamaşırhane, yönetim gider yerleri bunlara örnek olarak gösterilebilir.⁴³

1.5.3. Genel Üretim Maliyet Yerleri

Doğrudan madde ve malzeme giderleri ve personel giderleri dışında kalan tüm giderler bu gruba dahildir. Genel üretim giderlerinin en önemli özelliği, üretimle direkt ilişki içinde olmamalarına rağmen üretimin sürdürülebilmesi için mecburi olmalarıdır. Birbirinden değişik niteliklere sahip olan genel üretim giderlerin bir kısmı sabit, bir kısmı da değişken özelliğe sahiptir.⁴⁴

Bir giderin genel üretim gideri olabilmesi için;

- Üretim maliyetiyle ilgili bir gider özelliğini taşıması
- Çeşit ve değer yönüyle direkt olarak değil de sadece dağıtım yoluyla maliyetlere yansıtılması gibi iki özelliğe sahip olması gereklidir.

1.5.4. Hizmet Yeri Yönetim Gider Yerleri

Üretim faaliyetleriyle ilgili yönetim ve organizasyonun yapıldığı bölümlerdir. Hastane yönetim faaliyetlerinin yürütüldüğü başhekimlik, personel müdürlüğü, hasta kabul, bütçe ve mali işler, satın alma, gibi bölümler hastanenin bütün birimlerine hizmet sunan yönetim bölümleri maliyet yerleridir.⁴⁵

³⁵ Orhan Zengin, “Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinde Maliyet Analizi ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2013, s.46

⁴⁴ Selçuk Uslu, *Maliyet Muhasebesi*, Çözüm Yayıncılık, no.1, Ankara, 1985, s.20

⁴⁵ Azzem Özkan, , “Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları”, *Uludağ Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:22, S:2, 2003, s.116

İKİNCİ BÖLÜM

2. FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDI ve SORUMLULUK MUHASEBESİ

Büyüme, teknoloji ve ekonomideki hızlı değişiklikler, faaliyetlerde farklılaşma ve karmaşıklığı da beraberinde getirmiştir. Böylece şirketler, çok uluslu firmalar ve birden fazla faaliyete sahip kuruluşlar halinde faaliyetlerini çeşitlendirmeye başlamışlardır.

Farklılaşmadaki temel amaç riski dağıtmak ve farklı pazarlarda büyüme fırsatlarını yakalamaktır. Sağlıklı bir farklılaşma ve küreselleşme politikasında açıktır ki, finansal tablo kullanıcılarının farklı faaliyet bölümleri ve şirketlerdeki karlılığı, riskleri, büyüme oranlarını sağlıklı ve eksiksiz bir şekilde anlamaları için sadece konsolide mali tabloların hazırlanması yeterli değildir. Şirket faaliyetlerini geniş oranda değiştiren şirket birleşmeleri ve evlilikleri de firmaların faaliyetlerini karmaşıklaştıran diğer bir husustur. Bu problemlere bağlı olarak, finansal tablo kullanıcıları şirketi değerlendirirken ve gelecek faaliyetlerine dair öngörü de bulunurken sadece bilanço ve gelir tablosundan yararlanmanın getirdiği sorunlarla karşı karşıya kalmamaktadır.⁴⁶

Özellikle 1960'lı yılların ortalarına doğru karmaşık yapılı işletme sayısındaki artış ve holdingleşmenin popüler hale gelmesi ile birlikte daha detaylı bilgi veren finansal tablolar hazırlanmadıkça varlık düzeyinde hazırlanan mali tablolar, gelecekteki gelir ve nakit akımlarının tahmin edilmesinde yetersiz kalmıştır.⁴⁷

Finansal raporları kullanarak işletmenin finansal yapısı ile ilgili genel bir fikir edinmek mümkün olmakla birlikte, yönetimin faaliyetleri ve finansal stratejileri, özellikle de faaliyet gösterdiği coğrafi bölge ve özellikli iş alanları ile ilgili bir değerlendirme yapmak güçtür. Örneğin gelecekte büyüme potansiyeline sahip bir ürün ile şirketin toplam satışlarının çoğunluğunu oluşturmasına rağmen üretimi oturmuş bir ürünün karşılaştırması finansal tablolardan tam olarak yapılamaz.⁴⁸

⁴⁶ Lock Teng Kevin Low, - Mat Mazlina Zain, "Segmental Reporting: An Insight into Malaysia's Companies", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Volume 5, Number 9, 2009, s.4

⁴⁷ Barry J Epstein, - Abbas Ali Mirza, *Wiley IAS 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons Inc, New Jersey 2003, Chapter 20, s. 774

⁴⁸ Barry J Epstein, - Abbas Ali Mirza, *a.g.e.*, s. 775

Kısacası finansal tablolar ve konsolide finansal tablolar tüm işletmenin tüm faaliyetleri ile ilgili bilgi verir ancak farklı iş kollarında ulaşılan sonuçlarla ve sahip oldukları risklerle ilgili bilgi sağlamaz.⁴⁹

“Analistlerde çok yönlü bir işletmenin bileşenlerinin anlaşılmasının, işletmenin bütünsel olarak anlaşılması için zorunlu olduğunu belirtmektedirler.”⁵⁰ Bölümsel bilgi her bir bölümün finansal pozisyon ve performansını göstererek şirketin risk ve getirilerinin altını çizer.⁵¹

Bölümsel raporlamanın kilit noktası kullanıcılara ilişkili bilgiler sağlamasıdır. Bölümsel bilginin anlaşılması firmanın sahip olduğu potansiyelin ve performansının bir bütün olarak anlaşılmasını sağlar.⁵² Bölümlere göre raporlama farklı sektörlerde faaliyet gösteren bir işletmenin sınır ötesi faaliyetleri, ihracatları, önemli müşterileri hakkında bilgi veren açıklamalardır.⁵³

Bölüm bilgilerinin açıklanmasına; ilave maliyet getireceği gerekçesi ve özellikle hassas bilgilerin açıklanmasının getirdiği tereddütler yüzünden karşı çıkanlar olmaktadır. “Bu durumda sunulan bölümsel bilginin şirketin rekabetçi pozisyonunu zayıflatması söz konusu olabilmektedir.”⁵⁴ Ne var ki bu endişeler finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları karşısında önemsiz kalmaktadır. Bir işletmenin faaliyet sonuçlarına olumlu katkıyı yapan faaliyetleri bilinmemesi halinde finansal tablo kullanıcılarının doğru yatırım kararları almasına engel olunduğu anlaşılmıştır. Sonuçta bu ihtiyaç rekabetin getirdiği risklerden daha önemli görülmüştür.⁵⁵

Sorumluluk muhasebesi sistemi; işletmenin stratejilerinin uygulanması ve amaçlarına ulaşması için yöneticilerin kendi sorumlulukları en iyi şekilde yerine getirmelerini sağlayan yönetim muhasebesi sistemidir. Muhasebe alanında oluşan

⁴⁹ Nicolo, Domenico, “Segment Reporting and IAS 14: Toward a Theory”, *Emerging Issues in International Accounting and Business*, Emerging Issues In International Accounting Conference, , 2006, s.3

⁵⁰ Ali Uyar - Ali Haydar Güngörmüş, “IFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standartının Uygulanmasına İlişkin İMKB’de İşlem Gören Sanayi Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 18, Sayı:2, 2009, s.428

⁵¹ Abbas Ali Mirza vd., *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*, John Wiley & Sons, Second Edition, New Jersey, 2008, s.75

⁵² Anna Karin Hessling, , “Through the Eyes of Management; A Study on Segment Reporting in Swedish Companies and Possible Implications of IFRS 8”, Stockholm School of Economics, Department of Accounting and Business, Law Master’s Thesis in Accounting and Financial Management Fall, 2007, s.6

⁵³ Barry J Epstein, Abbas Ali Mirza, *a.g.e.*, s.776

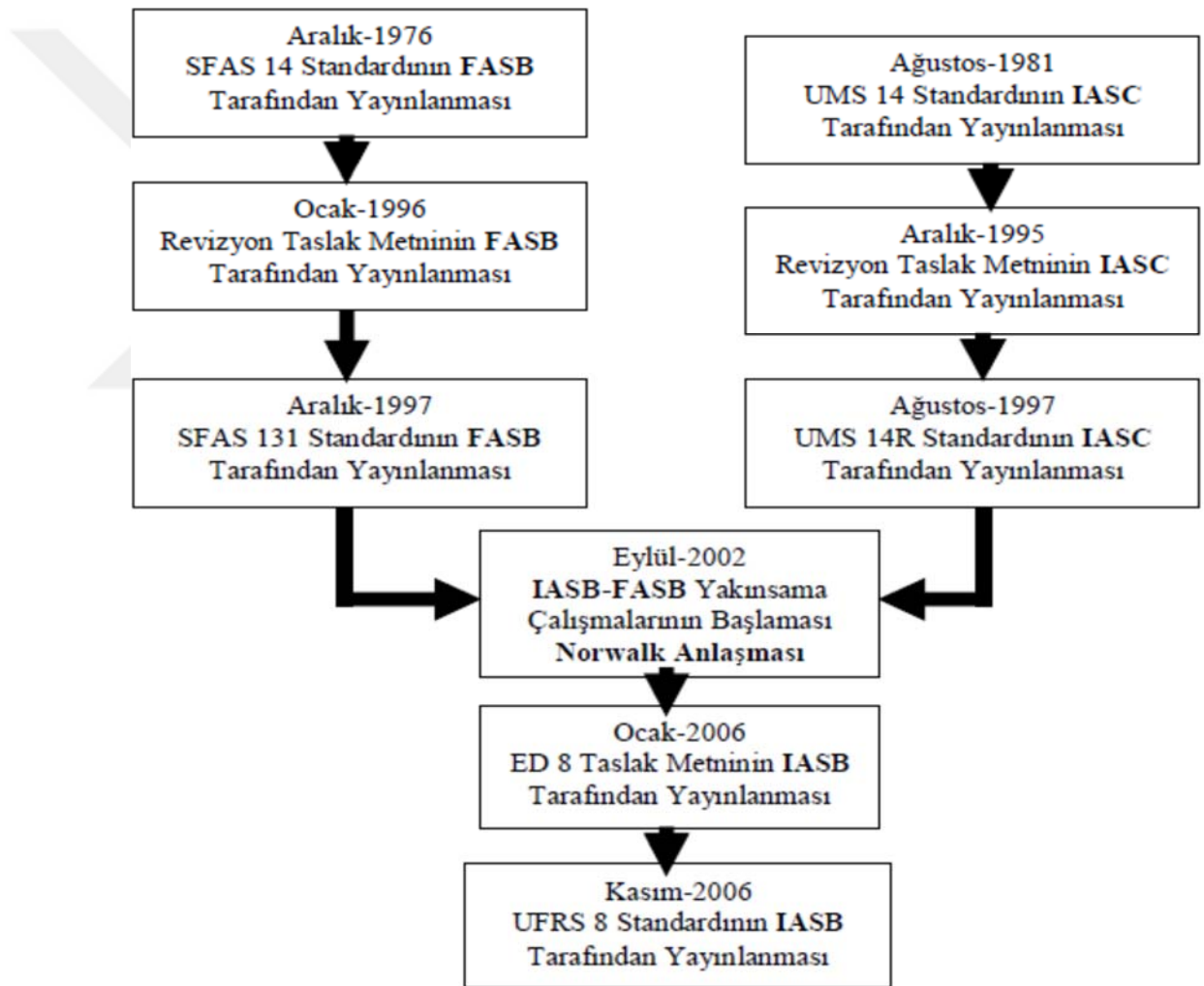
⁵⁴ Ali Uyar , Ali Haydar Güngörmüş, *a.g.m.*, s.428

⁵⁵ Barry J Epstein, Abbas Ali Mirza, *a.g.e.*, s.776

bilgilerin değişik yönetim birimlerine raporlanması sayesinde yönetim, her bir sorumluluk merkezinin alanındaki faaliyetleri ve bu faaliyetlerin maliyetlerini kontrol etmektedir.⁵⁶

2.1. FAALİYET BÖLÜMLERİNE İLİŞKİN STANDART OLUŞTURMA ÇALIŞMALARI

Bölümsel raporlamanın konusu ilk olarak, yönetim fonksiyonunun merkezi olan ABD muhasebe sisteminde geliştirilmiştir.⁵⁷ Genel amaçlı finansal tablolardan ayrıştırılmış bilgi çeşitlemesi ihtiyacı 1960'lı yılların sonlarında ortaya çıkmıştır ve milli muhasebe kural koyucuları bu konu üzerinde çalışmaya başlamışlardır. Şekil 6'da bölümsel raporlama standartlarının tarihsel gelişimi görülmektedir.



Şekil 6: Bölümsel Raporlama Standartlarının Tarihsel Gelişimi

⁵⁶ Sait Kaygusuz, "İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi", *Sosyal Bilimler Dergisi*, S.1, 2005, s.218

⁵⁷ Anna Karina Hessling, , a.g.t., s.6

Şekil 6’ da görüldüğü gibi bölümsel raporlama ile ilgili ilk standart 1976 yılında Amerikan GAAP tarafından SFAS 14 kabul edilmiş ve FASB No:14 Mali Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması olarak yayınlanmıştır.⁵⁸ Bölümlere göre raporlama alanında ilk Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 14 “Mali Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması” 1981 yılında yayınlanmıştır. Bu standardın hazırlanmasında SFAS 14’ten yararlanılmıştır. 1995 yılında kısmen yenilenmiş ve 1997 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından, UMS 14’ün revize edilmesi karara bağlanmıştır. SFAS 14, UMS 14 ile uyumludur.

“SFAS 14, her bölümün genel kabul görmüş bir endüstriyel sektöre karşılık geldiği endüstri yaklaşımını temel almıştır. SFAS 131’de ise faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde içsel yönetim raporları kararlarına dayanan “yönetim yaklaşımı” temel alınmıştır. Buna karşılık revize olmuş UMS 14’te ise faaliyet bölümlerinin belirlenmesinde işletmenin faaliyetlerinin değişik risk düzeyleri ve potansiyel değer yaratma durumlarına dayanan “risk ve ödül yaklaşımı” temel alınmıştır.”⁵⁹

UMS 14’de temel bölüm raporlama esasının faaliyet alanı mı yoksa coğrafi bölüm mü olacağını, işletmenin risk ve getirilerinin temel kaynak ve niteliği belirler fikri geçerli olmuştur. UMS 14 altında her bir bölüm kendi risk ve karlılıkları tarafından karakterize edilmiştir.⁶⁰ “UMS 14 büyük değişim yapılması fikri 1988 yılında IASB tarafından karara bağlanmıştır. Bu hususta; gerek Amerikan Finansal Muhasebe Standartlarını gerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını küreselleşen dünyada birbirine yakınlaştırmak ve farklılıkları azaltmak amacıyla çalışmak üzere FASB ve IASB arasında Norwalk Antlaşması 2002 yılında imzalanmıştır. FASB ve IASB arasında bölümlere göre raporlama konusunda yapılan çalışmalar sonucunda Ocak 2006’da yayınlanan taslak metin ED 8 (exposure draft 8) in yerini Kasım 2006’da Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 8 “Faaliyet Bölümleri” almıştır. UFRS 8, UMS 14 ile SFAS 131’in karşılaştırması ile ortaya çıkan ve de faaliyet

⁵⁸ Necdet Sağlam, “Bölümsel Raporlama ve Uygulaması” *T.C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları*, No.170, Eskişehir, 2001, s.60

⁵⁹ Michael Ettredge vd., “The Effect of SFAS No. 131 on Numbers of Reported Business Segments”, *Accounting Review*, Vol. 80, No. 3, 2005, s. 5-6

⁶⁰ Can Öztürk, “Faaliyet Bölümleri Konulu UFRS 8 Satandardı: Eski UMS 14 Bölümlere Göre Raporlama Standardı İle Karşılaştırmalı Bir Çalışma”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2008, s.4

bölümlemesinde SFAS 131'in şartlarını talep eden bir standarttır.⁶¹ UFRS 8 standardı, 01/01/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer. UFRS 8'in uygulanması ile UMS 14 yürürlükten kalkmıştır.”⁶²

2.2. SORUMLULUK MUHASEBESİ TANIMI VE AMAÇLARI

Sorumluluk muhasebesi, işletmede oluşan giderlerin kontrolünü yöneticilerin sorumluluğuna bırakan bir muhasebe yönetim sistemi olarak da tanımlanabilir. Muhasebe ve raporlamayı merkeze alan bu sistem, işletmenin faaliyet bölümlerindeki yöneticilerin kontrolleri altında olan ve sorumlu oldukları giderlerin kontrolünü daha proaktif bir şekilde yapmaları için geliştirilmiş bir muhasebe yönetim sistemidir. Bundan dolayı bu sistem, sadece alt birim yöneticilerinin kendi faaliyetlerini ve giderlerini kontrol etmeleri için değil aynı zamanda diğer tüm birim yöneticilerinin de faaliyetlerini ve giderlerini kontrol etmeleri için muhasebe raporlarının düzenlenmesini gerektirir.⁶³

Sorumluluk muhasebesi; “örgütteki sorumluluk merkezlerinin, belirli hasılat, maliyet, yatırım ve/veya giderlerin bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılmasıyla her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan, bir muhasebe sistemidir. Görüldüğü gibi sorumluluk muhasebesi sadece, maliyetleri sorumluluk merkezlerine göre kontrol etmekten öteye, bu giderleri (maliyetleri) satın alan ve kullanan sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarını ölçmede ve yöneticilerin kendilerine verilen hedeflere ne ölçüde ulaştıklarını ortaya koymada yardımcı olur.”⁶⁴

Sorumluluk muhasebesi işletme hedeflerinin ulaşılması amacıyla sorumluluk verilmiş yöneticilerin ilgili hedeflere ne derecede ulaşabildiğinin denetlenmesini de sağlayan bir sistemdir. ⁶⁵ Bu hedefler en basit olarak ikiye indirilebilir:

⁶¹ Gregory Heem, - Pascale Taddei Valenza, , “An Analysis of Segment Disclosures under UMS 14 and IFRS 8” *Working Paper Series*, Vol. May 25, 2010, s.3

⁶² Can Öztürk, *a.g.m.*, s.17

⁶³ Emine Çimen, “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Bir İşletmede Uygulama”, Kırgızistan- Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bışkek, 2007, s.42

⁶⁴ Nihat Küçükşavaş, *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2002, s.568

⁶⁵ Canan Erdoğan Başdar, “Transfer Fiyatlamasının Bölümlere Göre Raporlamadaki Etkisi”, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa 2009, s.11

- Hedef kar,
- Hedef maliyet.

Yöneticilerin sorumlu oldukları alan, yukarıda belirlenen hedeflere ulaşmada önem taşıdığı için tanımlanmalı ve yöneticilerin ne gibi bir performans değerlemesine tabi tutulacağı da açık bir şekilde belirlenmelidir. Bu sayede işletme personelinin performansının açık bir şekilde gözlemlenmesi ve değerlendirilmesi sağlanacaktır.

Sorumluluk muhasebesinin temel amacı dışındaki başlıca amaçları şu şekilde sıralanabilir:⁶⁶

- Bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlendirmek,
- Muhasebe verilerinin aşağıdan yukarı ve yukarıdan aşağı düzenli bir şekilde akışını sağlamak,
- İşletme içerisinde ulaşılan sonuçları değerlendirmek.

2.3. FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDININ AMACI ve KAPSAMI

Faaliyet bölümleri standardının temel ilkesi “bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar” şeklinde belirtilmiştir⁶⁷.

Faaliyet bölümleri standardı işletmelerin farklı iş kolları ve farklı ekonomik şartlarda gerçekleştirdikleri faaliyetler hakkında bilgi sağlayan raporlama standardı prensipleridir. Bu bilgi finansal tablo kullanıcılarına işletmenin geçmiş performansı, riskleri ve getirileri hakkında tam bilgi vererek daha doğru yargılara varması konusunda yardımcı olur.⁶⁸

Faaliyet bölümleri standardının amaçları;

- İşletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılması
- Faaliyet gösterdiği sektörlerdeki risklerin ve getirilerin daha iyi değerlendirilmesi
- İşletmenin bütünü hakkında daha doğru bir yargıya varılabilmesidir.

⁶⁶ Horngren, C.T.- Foster, G., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 9. Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1997. s. 157.

⁶⁷ Faaliyet bölümleri standardı paragraf 1

⁶⁸ Henni Van Greuning, *International Financial Reporting Standards A Practical Guide*, The World Bank Fifth Edition, Washington D .C., 2009, s. 306

Bu standardı uygulaması gereken işletmelerin sahip olması gereken şartlar standardın ikinci Paragrafında belirtilmiştir. “Faaliyet bölümleri standardı, aşağıdaki şartları sağlayan bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları ve bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tablolarına uygulanır.

- Borçlanma araçları veya öz kaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu tezgah üstü piyasada) işlem gören veya
- Finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları; ve
- Borçlanma araçları veya öz kaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu, bir tezgah üstü piyasada) işlem gören veya
- Borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda herhangi bir finansal aracının işlem görmesini temin eden, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınma süreci kapsamında konsolide finansal tablolarını düzenleyen bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tablolara uygulanır.”

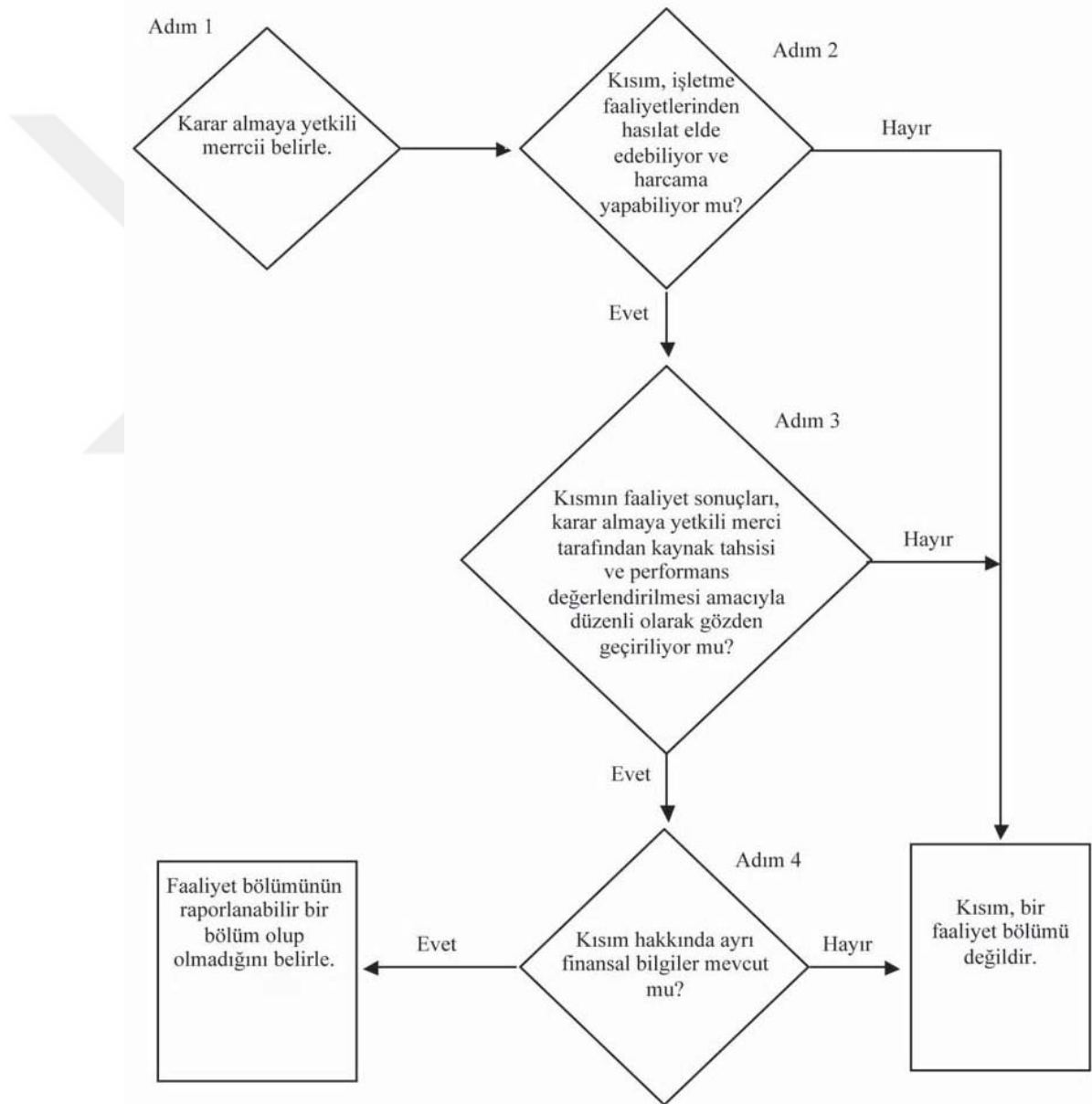
Standartta yukarıdaki kapsam dışındaki işletmelerin bu standardı uygulamaları ihtiyari tutulmuştur. Bu kapsamların dışında kalan ve bu standardı uygulama zorunluluğu olmayan işletmelerin, bu standarda uygun olmayan bölüm bilgilerini açıklamak istemesi durumunda, bu bilgileri bölüm bilgisi başlığı altında açıklaması zorunlu değildir.

“Bir finansal raporun, bir ana ortaklığın bu TFRS kapsamında olan konsolide finansal tablolarına ek olarak bu ana ortaklığın bireysel finansal tablolarını da içermesi durumunda bölümlere ilişkin bilgi sadece konsolide finansal tablolarda açıklanır.”⁶⁹ Örneğin aynı ülke içerisinde birden fazla bağlı ortaklarını konsolide tablosunda gösteren bir şirket olduğunu kabul edersek sadece konsolide tablo için bölümsel bilgi hazırlanır. Borsada işlem görmeyen ana şirketin, borsaya kote bağlı ortaklığı varsa bağlı ortaklık için bölümsel bilgi sunulur. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Faaliyet bölümleri standardı yerli, yabancı, yerel, bölgesel her türlü borsaya kote olmuş veya halka arz

⁶⁹ Faaliyet bölümleri standardı md 2-4

olmak üzere gerekli girişimleri yapmış firmaların bireysel veya konsolide finansal tablolarına kapsamaktadır. Borsaya kote olmamış veya böyle bir hazırlığı bulunmayan firmalar için Faaliyet bölümleri standardının uygulaması ihtiyaridir.

Faaliyet bölümleri standardı uyarınca yapılan bir raporlamada işletmenin yürüttüğü tüm faaliyet sonuçları raporlanamaz. Standartta hangi bölümlerin nasıl raporlanacağı ile ilgili olarak ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır. Yani faaliyet bölümleri bir takım işlemlerden ve elemelerden geçerek raporlanabilir bölüm haline gelirler Şekil 7’de faaliyet bölümünün belirlenmesi adımları görülmektedir.



Şekil 7: Faaliyet Bölümünün Belirlenmesi Adımları⁷⁰

⁷⁰ Ernest & Young IFRS 8 uygulama rehberi akt: Güngörmüş, a.g.m., s.94

Şekil 7’de detaylı olarak belirtildiği şekli ile işletmenin kısımları öncelikle aşağıda analize tabi tutulur ve Faaliyet bölümleri standardı kapsamında faaliyet bölümü olup olmadığı belirlenir.

2.4. SORUMLULUK MERKEZLERİ ve BÖLÜMLERİN SINIFLANDIRILMASI

Merkezkaç yönetim anlayışına uygun olarak, işletme içinde karar alma özgürlükleri farklı olan sorumluluk merkezleri oluşturulur. Böylelikle işletme daha kolay yönetilebilecek sorumluluk merkezlerine ayrılır ve her bir merkezin performansı tek başına değerlendirilir.

2.4.1. Sorumluluk Merkezleri

Sorumluluk merkezleri, sorumluluk muhasebesi yaklaşımına bir temel sağlar.⁷¹ Sorumluluk merkezi bir organizasyondaki bireyleri ortak amaçlar doğrultusunda bir grup haline dönüştürme amacı temelinde oluşturulur.⁷² Sorumluluk merkezi, ilgili faaliyet alanı içinde bulunan ve tüm faaliyetlerin tamamının ilgili birim yöneticisinin kontrolü altında olduğu merkez olarak tanımlanmaktadır.⁷³ Sorumluluk merkezi, bir organizasyonda faaliyet sorumlulukları olan bir yöneticinin kontrolü altındaki alt birimdir.⁷⁴

Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesinde rol oynayan faktörler ürünün fiziksel olarak ölçülüp ölçülmediği ile sorumluluk merkezi yöneticisine göçerilecek yetkilerin, başka bir deyişle, merkezkaç yönetimin derecesidir.⁷⁵

Sorumluluk muhasebesi sisteminde işletmedeki her alt faaliyet birimi bir sorumluluk merkezi olarak kabul edilir. İşletmede, sorumluluk merkezi, sorumlu bir yöneticinin başkanlığındaki organizasyon birimi olarak adlandırılabilir. Bir sorumluluk merkezinde oluşan mali verilerin, bu sorumluluk merkezi için ayrıca değerlendirileceği

⁷¹ Paul Dunn, “Responsibility Accounting”, *Management and Accounting Web*, 2000, s.2

⁷² Garrison, R.H-E.W. Noreen, *Managerial Accounting*, McGraw- Hill, 8. Baskı, U.S.A., 1997, s.452

⁷³ Süleyman Yükcü, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999, s. 733

⁷⁴ Bahar Bilen, “Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (Tfrs 8) Kapsamında İşletmelerde Bölüm Performansının Ölçülmesi ve Raporlanması”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2012, s.132

⁷⁵ Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul 1999, s.582

şekilde altyapı oluşturulmalıdır. Ancak bu şekilde sorumluluk merkezlerinin başarı değerlemesi yapılabilir.⁷⁶

Organizasyonu oluşturan sorumluluk merkezlerinin her biri kendilerine verilen görevi yaparken çeşitli girdiler kullanırlar. Sorumluluk merkezlerinin görevleri bir mal ya da hizmet üretmek olduğundan bunu en ekonomik şekilde, yani en az girdi kullanarak yapmaları esastır. İşletmenin genel hedeflerine erişilmesi, tüm sorumluluk merkezlerinin bu kurala uygun şekilde çalışmalarına bağlıdır.⁷⁷ Tablo 2’ de sorumluluk merkezi çeşitleri görülmektedir.

Tablo 2:Sorumluluk Merkezi Çeşitleri⁷⁸

	Maliyet Merkezi	Gelir Merkezi	Kar Merkezi	Yatırım Merkezi
Yönetim tarafından kontrol edilebilen	Maliyetler	Gelir	Maliyetler ve gelir	Maliyetler, gelirler ve yatırım seviyesi
Yönetim tarafından kontrol edilmeyen	Gelirler ve yatırım seviyesi	Maliyetler ve yatırım seviyesi	Yatırım seviyesi	-
Değerlendirme sistemi	Fiyat değişimi	Satış fiyatı ve miktarı	Net gelir	Yatırım geri dönüş oranı
Örnek	Satın alma	Sözleşme	Tahsilat	Operasyon bölümü

Tablo 2’ de görüldüğü gibi uygulanan finansal performans ölçütlerine göre, sorumluluk merkezleri genellikle dört grupta toplanmaktadır. Bunlar; maliyet merkezi, gelir merkezi, kâr merkezi ve yatırım merkezi şeklinde sıralanabilir.

2.4.1.1. Maliyet Merkezleri

Maliyet merkezleri, maliyetlerin biriktirildiği sorumluluk merkezleridir. Bir sorumluluk merkezinde sadece oluşan maliyetlerin muhasebesi tutuluyorsa bu merkez

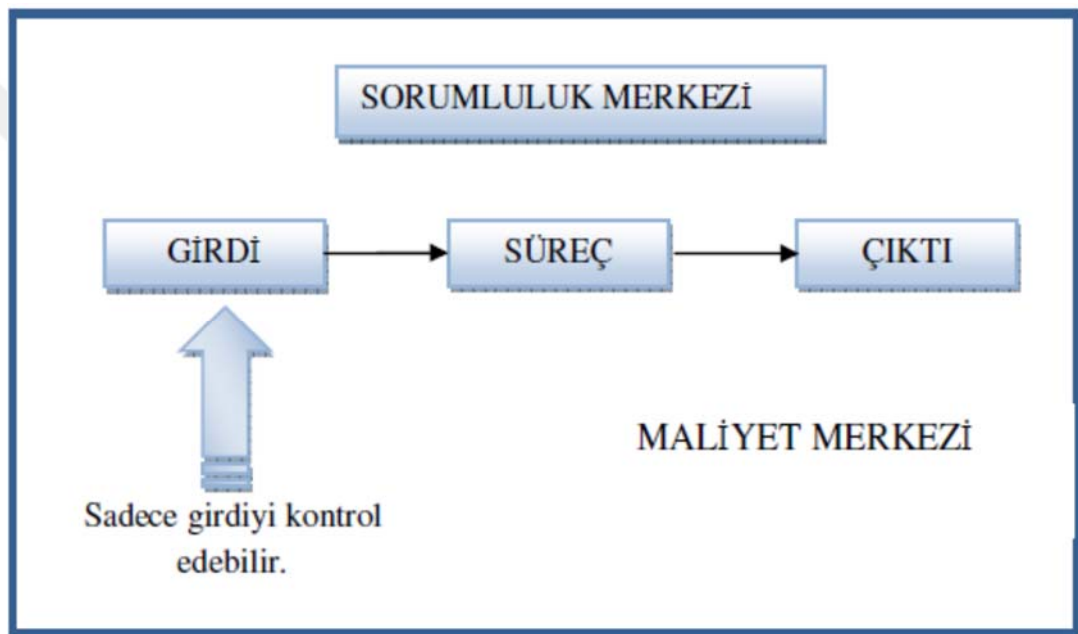
⁷⁶ Küçükşavaş, *a.g.e.*, s.568

⁷⁷ Gürsoy, *age.*, s. 605

⁷⁸ Edward Freeman, “Responsibility Centers Promote Effective Financial Control”, *Ophthalmology Times*, S.29, 2004, s.72

maliyet merkezidir. Bir başka ifade ile çıktıların değil yalnızca girdilerin parasal değeri ölçülüyorsa merkez maliyet merkezi olarak adlandırılır.⁷⁹

Her sorumluluk merkezinin ürettiği bir mal veya hizmet vardır. Ancak, bu mal veya hizmeti parasal olarak ölçmek kimi durumlarda olanaksız, kimi durumlarda ise gereksizdir. Örneğin yönetim, araştırma, danışma gibi bölümlerin sonuçlarını miktar ve değer olarak saptayabilmek çoğu kez mümkün değildir. Öte yandan özellikle araştırma ve danışma gibi hizmet bölümlerinde yapılan işlerin maliyeti yanında bunların kalitesi de büyük önem taşır.⁸⁰ Şekil 8’ de maliyet merkezine ilişkin sistem görülmektedir.



Şekil 8: Maliyet Merkezi⁸¹

Şekil 8’ da görüldüğü gibi bir sorumluluk merkezi türü olan maliyet merkezi yöneticisi, esas olarak bir mamul ya da hizmetin üretilmesinden ve maliyetlerin kontrolünden sorumludur. Gider merkezi yöneticisi yalnızca giderleri ölçülebilebilir, gelirler üzerinde hiçbir etkisi yoktur.⁸²

⁷⁹ Fatih Kemal Ebiçlioğlu- , Abdulkadir Kahraman, *Yönetim Muhasebesi*, Türmob Yayınları, No:104, Ankara, 2000, s.202

⁸⁰ Nasuhi Bursal,-Yücel Ercan, *Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama*, Der Yayınları, 4. Basım, İstanbul, 1992, s.446

⁸¹ Fred Barbee, “Principles of Managerial Accounting”, *Segment Reporting and Decentralization*, s. 16

⁸² Adnan Sevim, *Merkezkaç Faaliyetlerin Kontrolü*, Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayını, 5.baskı Kitabında Bölüm , no:1524, Eskişehir, 2007, s. 361

Kontrol Edilebilen Giderler: Sorumluluk muhasebesi sisteminde, sorumluluk merkezi yöneticileri, yalnız kendi kontrolü altında bulunan giderlerden sorumlu tutulduğundan her sorumluluk merkezi için kontrol edilebilen ya da başkaları tarafından kontrol edilebilen giderlerin saptanması önem arz etmektedir. Kontrol edilebilirliğin açıkça belirlenebileceği uygun ölçüm ve değerlendirme yöntemleri açıkça tanımlanmamakla beraber, eğer bir gider ögesi belli bir zaman süresi içinde bir sorumluluk merkezindeki yöneticinin kararlarından ve eylemlerinden önemli derecede etkileniyorsa kontrol edilebilen gider olarak kabul edilir.⁸³

Kontrol edilebilirliğin belirlenebileceği uygun ölçüm ve değerlendirme yöntemi açıkça tanımlanmamakla beraber, bir gider merkezinde yönetici tarafından kontrol edilebilecek giderler, genellikle hammadde, direkt işçilik ve enerji gibi değişken giderlerdir. Bunların bir kısmı üretim miktarına, bir kısmı da üretim süresine bağlı olarak değişen giderlerdir.⁸⁴

Kontrol edilebilen giderler genellikle değişken giderler olmakla beraber, bazen sabit giderler de kontrol edilebilen gider olabilirler. Bilindiği gibi ısı, ışık, su ve dolaylı işçilik gibi bir takım giderler bazı durumlarda üretim miktarından etkilenmeyebilirler. Belli bir dereceden sonra değişken olan bu giderler kontrol edilebilen gider olabilirler.⁸⁵ Bunun yanı sıra alt kademe yöneticileri için kontrol edilemeyen giderler arasında yer alan sabit bir gider üst kademe yöneticileri için kontrol edilebilen bir gider olabilir. Örneğin; işletme müdürü, idari kadrolara alınacak personel ve satın alınacak makinelerin kararlarında etkin bir rol oynuyorsa, personel giderleri ve amortisman giderleri kendisi için kontrol edilebilen gider niteliği taşımaktadır.⁸⁶

Sorumluluk muhasebesinde, giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak ayrılması, işletmenin personeli üzerinde olumlu etkileri olan bir durumdur. Şöyle ki, yöneticinin kendisi tarafından kontrol edilebilen giderlerden sorumlu tutulması, onun gider kontrolünü isteyerek yapması ve bu konuda titizlik göstermesi için bir motivasyon aracıdır. Kontrol edemeyeceği giderlerden sorumlu tutulması halinde ise, aynı arzulu

⁸³ Türkan Arıkan, *İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları*, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1978, s. 54

⁸⁴ Nasuhi Bursal,-Yücel Ercan, *Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama*, Der Yayınları, 8.Basım, İstanbul, 2000 s. 454

⁸⁵ Arıkan, a.g.e., s. 54.

⁸⁶ Uslu, a.g.e., s. 69

çalışmayı göstermeyeceği ise bir gerçektir. Arzulu çalışmamasının nedeni, bu giderleri faaliyetleriyle etkileyememesinden kaynaklanmaktadır.⁸⁷

Kontrol Edilemeyen Giderler: Kontrol edilebilen veya edilemeyen giderleri; sabit, değişken veya direkt, indirekt giderlerle birebir eşleştirmek mümkün değildir. Fakat sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilemeyen giderlerin genellikle iki grupta toplandığını söylemek mümkündür⁸⁸:

- Merkezin sabit giderleri
- Merkeze dağıtım yoluyla yüklenen giderler

Bir gider merkezindeki yatırımlar ile ilgili sabit giderler genellikle yöneticinin kontrolü dışında kalan giderlerdendir. Bina ve makinelere ilişkin amortisman, kira, faiz, sigorta ve vergi giderleri bunun başlıca örneklerindendir.

Merkeze dağıtım yoluyla yüklenen giderler de genellikle kontrol edilemeyen giderlerdir. Fakat dağıtım yoluyla yüklenen bu giderler dağıtım anahtarının değiştirilmesi ile kontrol edilebilir hale getirilebilir. Örneğin, tamir bölümünde biriken giderlerin üretim bölümlerine dağıtımında eğer bölümlerin kapladıkları alan esas alınırsa, geniş alana sahip üretim bölümlerine daha fazla gider dağıtılacaktır. Fakat üretim bölümleri yöneticilerinin bu alanlar üzerinde kontrolü yoktur. Bu gider dağıtımı bölümlerin kapladıkları alan yerine üretim bölümlerinin tamir istekleri sayısına göre yapılırsa, dağıtımla gelen bu giderler üretim bölümü tarafından kontrol edilebilir hale getirilebilir.⁸⁹

Bir sabit gider bir sorumluluk merkezi için kontrol edilebilen bir nitelik taşırken, diğer bir sorumluluk merkezi için kontrol edilemeyen bir nitelik taşıyabilir. Kimi sabit giderler belli bir sorumluluk merkezine kadar izlenebilir. Aynı durum değişken maliyet için de geçerlidir. Özetle söylenirse belirli bir gider davranışı, kendiliğinden bir yöneticinin o gideri kontrol edebilme yeteneğini etkilemez.⁹⁰

⁸⁷ Uslu, a.g.e., s. 21.

⁸⁸ Bursal - Ercan, a.g.e., (2000), s. 454.

⁸⁹ Edward J. Blocher vd., *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Fifth Edition, McGraw Hill, Singapore, 2010, s.812.

⁹⁰ Vasfi Haftacı, *Yönetim Muhasebesi*, Umutepe Yayınları, Genişletilmiş 3. Baskı, İzmit, 2008, s. 174

2.4.1.2. Gelir Merkezleri

Gelir merkezi, sadece organizasyonun elde ettiği gelirlerden sorumlu organizasyonun bir bölümüdür. Tipik olarak, gelir merkezi yöneticisi, ürün pazarlamasından ve ürün grubundan sorumludur. Aynı zamanda gelir merkezi, maaşlar ve kira masrafları gibi, sabit bazı maliyetlere de sahiptir.⁹¹

Gelir merkezlerinde, satış fiyatı ve miktarı incelenir.⁹² Yönetici, satış gelirlerini maksimize etmekten sorumludur. Normal olarak yöneticinin ilave kaynaklarda ortaya çıkan ekstra masraflar için şahsi karar verme yetkisi yoktur. Ancak, bu sorumluluk merkezi çeşidinde masraflar, satış gelirini maksimize etmek için satış fiyatını değiştirmek üzere yapılırsa, yöneticinin karar verme yetkisi vardır.⁹³

İşletmeler, gelir merkezlerinde mal ve hizmetlerin parasal değerini tespit eder ve kullandıkları girdilerinin üretimin parasal değeri ile ilişkilendirirler. Gelir merkezleri daha çok pazarlama ile uğraşan işletmelerde vardır ve bu merkezin performansı, satış miktarları ile fiili satışların karşılaştırılmasıyla ölçülür.

Gelir merkezi yöneticileri, bir ürünü pazarlamak ve satmaktan sorumludur. Burada yönetici satış hasılatını kontrol edebilir ve ondan sorumludur. Yönetici, fiili satış gelirinin, önceden tespit edilen standarttan farkına göre değerlendirilir. Bu fark; fiyat farkı ve hacim farkı olarak ikiye ayrılabilir.⁹⁴

2.4.1.3. Kar Merkezleri

Yöneticinin hem maliyetler hem de gelirlerinden sorumlu tutulduğu sorumluluk merkezi kar merkezi olarak adlandırılır. Bir kar merkezinde girdi maliyetleri ile çıktı gelirleri para cinsinden ölçülür. Gelir ile maliyetler arasındaki olumlu fark kar olarak adlandırılır. Şekil 9’ da kar merkezine ilişkin sistem görülmektedir.

⁹¹ Carola Engler, *Managerial Accounting*, John Wiley & Sons, 2. Baskı, Irwin, Boston, U.S.A., 1990, s.734

⁹² Edward Freeman, *a.g.m.*, s.72

⁹³ G. Matt, *Management Accounting*, Gower Publishing Company Limited, England, 1987, s.152

⁹⁴ Özlem Özkanlı. (2003), “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:5, S.3, 2003, s.110



Şekil 9: Kar Merkezi⁹⁵

Şekil 9’ da görüldüğü gibi kar merkezi yöneticisi hem girdi olarak maliyetlerden hem de çıktı olarak gelirden sorumludur. Kabul edilmiş genel muhasebe prensiplerine göre gelir dış alıcıya yapılan satışlardan oluşur. Kar merkezleri için ise gelir; satılın veya satılmanın çıktının parasal kıymetidir. Altı çizilmesi gereken prensip; sorumluluk bölümünün ürettiği mal veya hizmetlerin parayla ölçülebilen değeridir.⁹⁶

Bir sorumluluk merkezinin, bir başka sorumluluk merkezine satış yapması halinde işletmenin varlıklarında bir artış olmamaktadır. Bu sadece bir defter kaydından ibarettir. Buna rağmen, bu uygulamanın kontrol süreci içinde önemli bir rolü olabilir. “Bir sorumluluk merkezinin merkezkaç yönetime dayalı gerçek anlamda bir kar merkezi sayılması için aşağıdaki koşulların sağlanmış olması gerekir⁹⁷:

- Sorumluluk merkezi yöneticisi üretip satacağı mal ya da hizmetlerin miktar, karışım ve kalite düzeyi ile üretim biçimlerini; satış fiyatını, satış ve dağıtım sistemini belirlemede özgür olmalıdır.
- Kar merkezleri birbirinden alışveriş yapmaya zorlanmamalıdır. Böyle bir alışveriş kaçınılmaz ise, transfer fiyatları tüm kar merkezi yöneticilerinin üzerinde uzlaştıkları bir yöntemle belirlenmelidir.” Bu konu transfer fiyatlaması ile ilgili bölümde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

İki tür kar merkezinin varlığından söz edilebilir. Bunlar doğal kar merkezleri ve yapay kar merkezleridir.

⁹⁵ Barbee, a.g.e., s.19

⁹⁶ P.K. Sikdar, “Responsibility Accounting”, *Management and Accounting Web*, Textbook Chapter 9, 2005, s.2

⁹⁷ Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, 1997, s.606

Doğal Kar Merkezleri: Bir kar merkezi hem alıcı hem de satıcıdır. Alıcı pazarında belli fiyatlardan ne kadar girdi alacağına, satıcı pazarında da hangi fiyatlardan ne kadar mal satacağına ve ortaklığın diğer bölümleriyle alışveriş edip etmeyeceğine büyük ölçüde kar merkezi yönetimi karar verir. Bu koşullar altında bölüm karı, ortaklığın tümünün karının maksimize etme amacına yapılmış katkının anlamlı bir ölçüsünü oluşturur.⁹⁸

Yapay Kar Merkezleri: Bazı işletmelerde, kar merkezinin yukarıda sözü edilen özelliklere sahip olmadığı halde, bazı sorumluluk birimleri için kar hesaplanır ve rapor edilir. Örneğin, bir firmada bilgi işlem merkezi ortaklığın diğer bölümlerine herhangi bir bedel karşılığı olmaksızın hizmet sunuyor olabilir. Bu birim, faaliyet için girdilerini pazardan sağlamakta, dışarıya hizmet satmamaktadır. Üst yönetim bu birimin diğer bölümlere sunduğu hizmeti fiyatlandırarak bilgi işlem merkezine bir kar merkezi görüntüsü verebilir. Üst yönetimin buradaki amacı, bilgi işlem hizmetlerinin kullanımında rasyonelliği sağlamak olabileceği gibi, bu hizmeti dışarıdan satın almak veya mevcut merkezin faaliyetlerini sürdürmek seçenekleri hakkında bilgi edinmek olabilir.⁹⁹

2.4.1.4. Yatırım Merkezleri

Yatırım merkezi, kar merkezinin devamı niteliğindedir. Yatırım merkezi yöneticisinin başarısı, sağladığı gelir ve gerçekleştirdiği maliyetler ile birlikte, kullandığı kaynakların etkinliği ile değerlendirilmektedir. Yatırım merkezlerinin başarısı sadece elde edilen gelir ile değil, aynı zamanda yatırılan sermaye ile gelirin ilişkilendirilmesiyle ölçülmektedir. Yatırım merkezi yöneticisinin genel amacı, kullanılan kaynaklarla gelir sağlamaktır. Yatırım merkezleri, etkin kaynak kullanımını ölçen ve değerleyen en önemli unsurdur. Bir yatırım merkezi yöneticisi, gelirler, maliyetler ve merkezin varlıklarına yaptığı yatırımların toplamı üzerinde kontrole ve sorumluluğa sahiptir. Yatırım merkezi yöneticisi, karın yanında yatırımın karlılığını da ölçüp raporlamaktadır. Genellikle yöneticinin finansal performansı bütçelenen yatırımın geri dönüşü ile gerçek geri dönüşün karşılaştırılmasıyla ölçülmektedir. Bir yatırım merkezinin performansının ölçülmesi, her bir yatırım projesinin tek tek değil, geçmişte

⁹⁸ Bursal - Ercan, a.g.e., (1992), s.450

⁹⁹ Bursal - Ercan, a.g.e., (1992), s.450

ve halen yapılmakta olan yatırım projelerinin toplamının değerlendirilmesi sonucu olmalıdır.¹⁰⁰ Şekil 10’ da yatırım merkezine ilişkin sistem görülmektedir.



Şekil 10: Yatırım Merkezi¹⁰¹

Şekil 10’ da görüldüğü gibi yatırım merkezi yöneticisi yatırım merkezi sisteminin tüm yönleri üzerinde sorumludur.

2.4.2 Bölümlerin Sınıflandırılması

Faaliyet bölümleri standartına göre işletmenin finansal bilgilerinin raporlanması faaliyet bölümüne göre yapılır. Faaliyet bölümleri standardı; raporlanabilir bölüm bilgilerinin yanı sıra işletmenin bütününe ele alan ürün ve hizmetlere, coğrafi bölgelere ve de büyük müşterilere ilişkin bilgilerin raporlanabilir bölüm bazında değil de işletmenin bütününe kavrayacak şekilde açıklanmasından yanadır. Dolayısı ile bu bilgiler varsa ve de elde edilmesi maliyetli değilse finansal tablo dipnotlarında açıklanır.”

2.4.2.1. Ürün ve Hizmetlere Göre Sınıflandırılması

Faaliyet bölümleri standartının 32. maddesine göre; “gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece; işletme, her bir ürün ve hizmet veya her bir benzer ürün ve hizmetler

¹⁰⁰ Ali Kartal vd., “*Maliyet Muhasebesi*”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2004., s. 362

¹⁰¹ Barbee, a.g.e., s.24

grubu için dış müşterilerden elde edilen hasılatı raporlar. Aşırı maliyetli bir durum söz konusu ise bu durum ayrıca açıklanmalıdır. Raporlanan hasılat tutarları, işletmenin finansal tablolarını hazırlamak üzere kullanılan finansal bilgilere dayanır.”

2.4.2.2.Coğrafi Bölgelere Göre Sınıflandırılması

Faaliyet bölümleri standartının 33. maddesine göre; ”gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, işletme aşağıdaki coğrafi bilgileri raporlar:

- Aşağıdaki kriterlere uygun dış müşterilerden elde edilen hasılatlar:
 - işletmenin genel merkezinin bulunduğu ülke ile ilişkilendirilen ve
 - işletme hasılatının elde edildiği tüm yabancı ülkelerle toplu olarak ilişkilendirilen;
 - Tek bir yabancı ülkeyle ilişkilendirilen dış müşterilerden elde edilen önemli hasılatlar,
 - Dış müşterilerden elde edilen hasılatların ayrı ayrı ülkelerle ilişkilendirme esası,
 - Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrası çalışanlara sağlanan fayda, varlıklar ve
 - işletmenin genel merkezinin bulunduğu ülkede yer alan ve
 - işletmenin varlıkları elinde tuttuğu tüm yabancı ülkelerdeki toplam sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklar, Likidite sunumuna göre sınıflandırılmış varlıklar içerisindeki duran varlıklar, bilanço tarihinden itibaren on iki ayı geçen sürelerde geri kazanılması beklenen tutarlar içeren varlıklardır.
- Tek bir yabancı ülkedeki önemli varlıklar.

Faaliyet bölümleri standartının 32. maddesine göre raporlanan tutarlar, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması amacıyla kullanılan finansal bilgileri esas almalıdır. TFRS 8’in yapılması gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlarda bu durum açıklanmalıdır. İşletme, yapılması gerekli olan bilgilere ek olarak, ülke gruplarıyla ilgili coğrafi bilgi alt toplamalarını sunabilir.”

2.4.2.3. Büyük Müşterilere Göre Sınıflandırılması

Faaliyet bölümleri standartının 34. maddesine göre; “işletme, büyük müşterilerine olan güveninin derecesine ilişkin bilgi sunar. Eğer, tek bir işletme dışı müşteri ile yapılan işlemlerden elde edilen hasılat, işletmenin hasılatının yüzde 10’u ya da daha fazlası kadarsa, işletme, bu durumu, buna benzer her bir müşteriden elde edilen hasılatın toplam tutarını ve hasılatları raporlayan bölüm veya bölümlerin hangileri olduğunu açıklamalıdır.

- İşletmenin büyük müşterinin kimliğini veya her bir bölümün söz konusu müşteriden elde ederek raporladığı hasılat tutarını açıklamasına gerek yoktur.
- Faaliyet bölümleri standartının amaçları doğrultusunda, ortak kontrol altında raporlayan bir işletme olarak bilinen bir grup işletme tek bir müşteri olarak değerlendirilir ve bir idarenin (ulusal, devlet, il, bölgesel, yerel veya yabancı) kontrolü altında raporlayan bir işletme olarak bilinen söz konusu idare ve işletmeler, tek bir müşteri olarak değerlendirilir.”

2.5. SORUMLULUK RAPORLARININ HAZIRLANMASI ve BÖLÜM BİLGİLERİNİN RAPORLANMASI

İşletmelerde yapılan faaliyetlerle ilgili Bilgi raporları ve Kontrol düzenlenmektedir. Bilgi raporlarının amacı işletme içi ve işletme dışı çevreye faaliyetlerin nasıl uygulandığını açıklamaktır. Bu raporların temel amacı işletmede yapılan faaliyetlerin hangi planlar ve amaçlar dolayısıyla gerçekleştirildiğinin görülmesidir.¹⁰² Bu raporların hazırlanırken hem genel muhasebe bilgilerinden hem de diğer mali ve mali olmayan bilgilerden faydalanılabilir. Bu tip raporlardan bazıları ise gelir tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu’ dur.

Kontrol raporlarının temel amacı ise işletme içindeki yöneticilerin performanslarını değerlendirmektir.¹⁰³ İç raporlama sistemi içinde sorumluluk muhasebesi raporları, en önemli kontrol raporlarından birisidir.¹⁰⁴ Sorumluluk

¹⁰² İbrahim Emre Göktürk, “Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, “Yayımlanmamış Doktora Tezi”, Konya, 2012, s. 107

¹⁰³ A.Sait Sevgener-Rüstem Hacırustemoğlu, *Yönetim Muhasebesi*, 5.baskı, İstanbul Alfa Yayınları, 1998, s.366

¹⁰⁴ H. George Boadnar-S.William Hopwood, *Accounting Information Systems*, Seventh Edition, New Jersey: Prentice Hall Upper Saddle River, 1998, s.411

muasebesi raporları, düzenlendiği birimin, bütçelenen ve gerçekleşen mali sonuçlarını ortaya koyar. Aynı zamanda bu sonuçlar arasındaki sapmaları ortaya çıkaran raporlardır. Bu raporlar verimliliğin artması için dönemsel olarak düzenlenmesi gereklidir.¹⁰⁵ Dönemler arasının kısa olması sorumluluk raporlarından beklenen performans ölçümünü ve maliyet kontrolünü daha iyi gözlemleme açısından önem teşkil etmektedir.

Sorumluluk muasebesinin temel amacı izlenebilirliktir. Tüm faaliyetlerin, gelirlerin ve giderlerin sorumlu birim amiri tarafından izlenebilir olması gerekmektedir. İzlemenin yapılabilmesi sorumluluk merkezlerinde raporların oluşturulması gerekmektedir. Bu raporlar sayesinde sorumluluk merkezleri faaliyetleri değerlendirilebilecektir.¹⁰⁶ İşletmede belirlenen sorumluluk merkezlerinde gerçekleşen faaliyetlerin ayrıntılı bilgileri; gelir ve maliyet esaslarına göre bu birimlerin sorumlu olduğu üst yöneticilere sorumluluk raporları aracılığıyla iletilmektedir. Bu sayede yönetsel kontrol sağlanabilmektedir.¹⁰⁷

Sorumluluk raporları aşağıdaki nitelikleri taşımalıdır¹⁰⁸:

“Sorumluluk raporları, yöneticilerin başarılarını değerlendirmeye yardımcı olmalıdır. Bunun için de giderlerin kontrol edilebilir ve başkaları tarafından kontrol edilebilir giderler olarak ayrılması önemli olmaktadır.

- Sorumluluk raporları örgüt yapısına uygun olarak düzenlenmelidir. Bu raporlar alt yönetim düzeyinden başlar, üst yönetim düzeyine çıkıldıkça özet bir biçim alır.
- Sorumluluk raporlarında zamanlama önemlidir. Gecikmiş raporlamanın işletmedeki etkinliği azdır.
- Sorumluluk raporlarında yer alan bilgiler işletmede görevli yöneticiler tarafından kolay anlaşılır özellikte olmalıdır.
- Raporlar, kullanıcıyı sıkmayacak kadar detaya sahip olmalıdır. Az ayrıntı yetersizliği, aşırı ayrıntı ise sıkıcılığı ve kullanışsızlığı getirir.
- Raporlar geçmiş dönemler itibarıyla karşılaştırmalı sonuçlara yer vermelidir.

¹⁰⁵ Zeyyat Hatiboğlu, *Temel Maliyet-Kar Planlaması ve Kontrolü*, İstanbul Beta Yayınları, İstanbul, 1993, s.321

¹⁰⁶ Boadnar-Hopwood, *a.g.e.*, s.413

¹⁰⁷ Sait Kaygusuz, “İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2005, s. 218

¹⁰⁸ Emine Çimen, *a.g.t.*, s.50

- Raporlar şekil ve içerik açısından dönemler itibariyle tutarlı olmalıdır. Raporun şekli belirlendikten sonra değişiklikler sadece çok zorunlu nedenlerden dolayı yapılmalıdır.
- Teknik yöneticiler için hazırlanan raporlar tutar ile birlikte miktar bilgilerini de içermelidir. Kontrollerde sadece tutarları dikkate almak yanıltıcı olabilir.
- Raporlarda yalnızca önemli sapmalara yer verilmelidir, rutin faaliyetlere ilişkin sapmaların yöneticileri zaman kaybına uğratmak gibi bir riski bulunmaktadır.
- Raporlamada, bütün yöneticilerin aşırı başarılı olma hırsı ile gerçek dışı bilgileri raporlamalarını önleyecek standartlar konulmalıdır.”

İşletme organizasyon yapısı sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasında çok önemlidir. Sorumluluk muhasebesi raporları organizasyon yapısına göre en alt kademeden en üst kademeye doğru hiyerarşi izlenerek düzenlenir.

Faaliyet bölümleri standartına göre bölüm bilgilerinin raporlanabilmesi için; ilk adımda raporlanabilir bölümler belirlenir. Faaliyet bölümleri standartına göre;

“Faaliyet bölümü, bir işletmenin:

- Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,
- Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve
- Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır.”

Faaliyet bölümleri standartının 34. maddesine göre; “işletmenin ayrı olarak açıklama yaptığı raporlanabilir bölüm sayısında, bu sayının üstüne çıkıldığında bölüm bilgisinin aşırı ayrıntılı hale geldiği durumlarda bir uygulama sınırı konulabileceğini Faaliyet bölümleri standartı kabul etmektedir. Kesin bir sınır belirlenmemiş olmasına rağmen, raporlanabilir olan bölümlerin sayısı 10’un üzerine çıktıkça işletme, uygulama sınırına ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmelidir.

Bir faaliyet bölümü, henüz hasılat elde edemediği işletme faaliyetlerinde bulunabilir. Örneğin, kuruluş faaliyetleri hasılat elde edilmeden önce de faaliyet bölümleri olabilir. Faaliyet bölümleri standartı, “yönetimin gözleri ile” anlayışını

benimsemektedir. Yöneticiler, işletmeleri karar alma ve performans ölçme için çeşitli bölümlere ayırmak suretiyle organize ederler. Bölümler, yöneticiler tarafından işletmenin içyapısı gözönünde bulundurularak oluşturulur. Faaliyet bölümleri standartına göre, bölümsel raporlama için oluşturulan faaliyet bölümleri, içsel yönetim amaçları için oluşturulan faaliyet bölümleri ile aynı olmalıdır. Faaliyet bölümleri standardı, içerdiği yönetim yaklaşımı ile yöneticilere, işletmenin faaliyet bölümlerinin tespit edilmesine dair tam bir serbesti tanımaktadır. Faaliyet bölümleri standartının önemli noktalarından biri hali hazırda yönetim tarafından kullanılan bilgilerin açıklanması ve bu durumun işletmeye zaman ve para tasarrufu sağlamasıdır.

İşletmenin bölümlerinin yönetim yaklaşımına dayanılarak hazırlanmasının avantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Raporlanan bölümlerin sayısı artar ve daha fazla bilgi sunulması sağlanır.
- Kullanıcıların işletmeye yönetimin gözüyle bakmalarını sağlar.
- İşletmenin nispeten daha az maliyetle bölümsel bilgileri zamanında sunmasına katkıda bulunur.
- Yönetimin çeşitli analizleri ve diğer raporları ile bölümsel raporlama arasında tutarlılık sağlanır.”

İşletme, her bir faaliyet bölümüne ilişkin birleştirme kriterlerini ve sayısal alt sınırları geçenleri ayrı olarak raporlar. Her faaliyet bölümüne ilişkin gerekli bilgileri, sayısal alt sınırları geçenleri ayrı olarak raporlar.

2.5.1. Bölüm Bilgilerini Birleştirme Kriterleri

Faaliyet bölümleri standartının 12. maddesine göre; “iki veya daha fazla faaliyet bölümü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gereklidir :

- Birleştirme Faaliyet bölümleri standartının temel ilkesi ile uyumlu ise;
- Bölümler benzer ekonomik özelliklere sahip ise;
- Bölümler aşağıdaki sayılanların her biri açısından benzer ise:
 - Ürün ve hizmetlerin niteliği;
 - Üretim süreçlerinin niteliği;
 - Ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı;
 - Ürünlerini dağıtmak veya hizmetlerini sunmak üzere kullandıkları yöntemler; ve

- Uygulanabilir olması durumunda (bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi) düzenleyici çevrenin niteliği.”

2.5.2. Bölüm Bilgilerinde Sayısal Alt Sınırlar

Faaliyet bölümleri standartının 13. maddesine göre; “İşletme, aşağıdaki sayısal alt sınırlarından herhangi birini karşılayan faaliyet bölümüne ilişkin bilgiyi ayrı raporlar:

- İşletme dışı müşterilere yapılan satışlar ve bölümler arası satışlar veya transferler de dahil olmak üzere, raporlanan hasılatının, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin toplam hasılatının yüzde 10’unu veya daha fazlasını oluşturması;
- Raporlanan karının veya zararının mutlak tutarının,
 - zarar bildirmemiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış karının, ve
 - zarar bildirmiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış zararının, mutlak rakamlarla, yüzde 10 veya daha fazlası olması; veya
- Varlıklarının, tüm faaliyet bölümlerinin toplam varlıklarının yüzde 10 veya daha fazlası olması durumunda ayrı olarak raporlanır.

Ayrıca, yönetimin bölüme ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcıları için faydalı olacağına inanması durumunda, yukarıdaki sayısal alt sınırlardan herhangi birini karşılamayan faaliyet bölümleri raporlanabilir bölümler olarak değerlendirilebilir ve bunlara ilişkin bilgiler ayrı olarak açıklanabilir.”

Faaliyet bölümleri standartının 14. maddesine göre; “faaliyet bölümlerinin benzer ekonomik özellikler taşıması ve Faaliyet bölümleri standartının birleştirme kriterlerinin çoğunluğunu paylaşmaları durumu ile sınırlı olmak üzere işletme, sayısal alt sınırları karşılamayan faaliyet bölüm bilgileri ile sayısal alt sınırları karşılamayan diğer faaliyet bölüm bilgilerini, bir raporlanabilir bölüm oluşturmak üzere birleştirebilir.”

Faaliyet bölümleri standartının 15. maddesine göre; “faaliyet bölümleri tarafından raporlanan toplam dış hasılatın işletmenin hasılatının yüzde 75’inden düşük olması durumunda, işletme hasılatının en az yüzde 75’i raporlanabilir bölümlere dahil oluncaya kadar, ek faaliyet bölümleri, yukarıdaki Faaliyet bölümleri standartının 13.

maddesinde yer alan kriterleri (sayısal alt sınırları) karşılamasalar dahi, raporlanabilir bölüm olarak tanımlanır.”

Faaliyet bölümleri standartının 16. maddesine göre; “raporlanabilir olmayan diğer işletme faaliyetlerine ve faaliyet bölümlerine ilişkin bilgiler bir araya getirilmeli ve standardın 28. maddesinde gerektirdiği mutabakatlarda yer alan diğer mutabakat kalemlerinden ayrı olarak ‘diğer tüm bölümler’ kategorisi altında açıklanmalıdır.”

Faaliyet bölümleri standartının 17. maddesine göre; “yönetim, hemen bir önceki dönemde raporlanabilir bölüm olarak belirlenmiş bir faaliyet bölümünün öneminin devam ettiğine karar verirse, ilgili bölüme ilişkin bilgiler, Faaliyet bölümleri standartının raporlanabilirlik ile ilgili kriteri artık karşılamasa dahi, cari dönemde ayrı olarak raporlanır.”

Faaliyet bölümleri standartının 18. maddesine göre; “bir faaliyet bölümünün sayısal alt sınır uyarınca cari dönemde raporlanabilir bölüm olarak tanımlanması durumunda, bu bölüm önceki dönemde Faaliyet bölümleri standartının 13. maddesinde yer alan raporlanabilir kriterlerini karşılamamış olsa dahi, karşılaştırma amacıyla daha önceki dönem için sunulan bölüm verileri, yeni raporlanabilir bölümü ayrı bir bölüm olarak yansıtılacak şekilde yeniden düzeltilir. Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması durumunda ise önceki dönem bölüm bilgisinin yeniden düzeltilmesi gerekli değildir.

İşletmenin ayrı olarak açıklama yaptığı raporlanabilir bölüm sayısında, bu sayının üstüne çıkıldığında bölüm bilgisinin aşırı ayrıntılı hale geldiği durumlarda bir uygulama sınırı konulabilir. Kesin bir sınır belirlenmemiş olmasına rağmen, yukarıda belirlenen üst sınır uyarınca raporlanabilir olan bölümlerin sayısı 10 un üzerine çıktıkça, işletme, uygulama sınırına ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmelidir.”

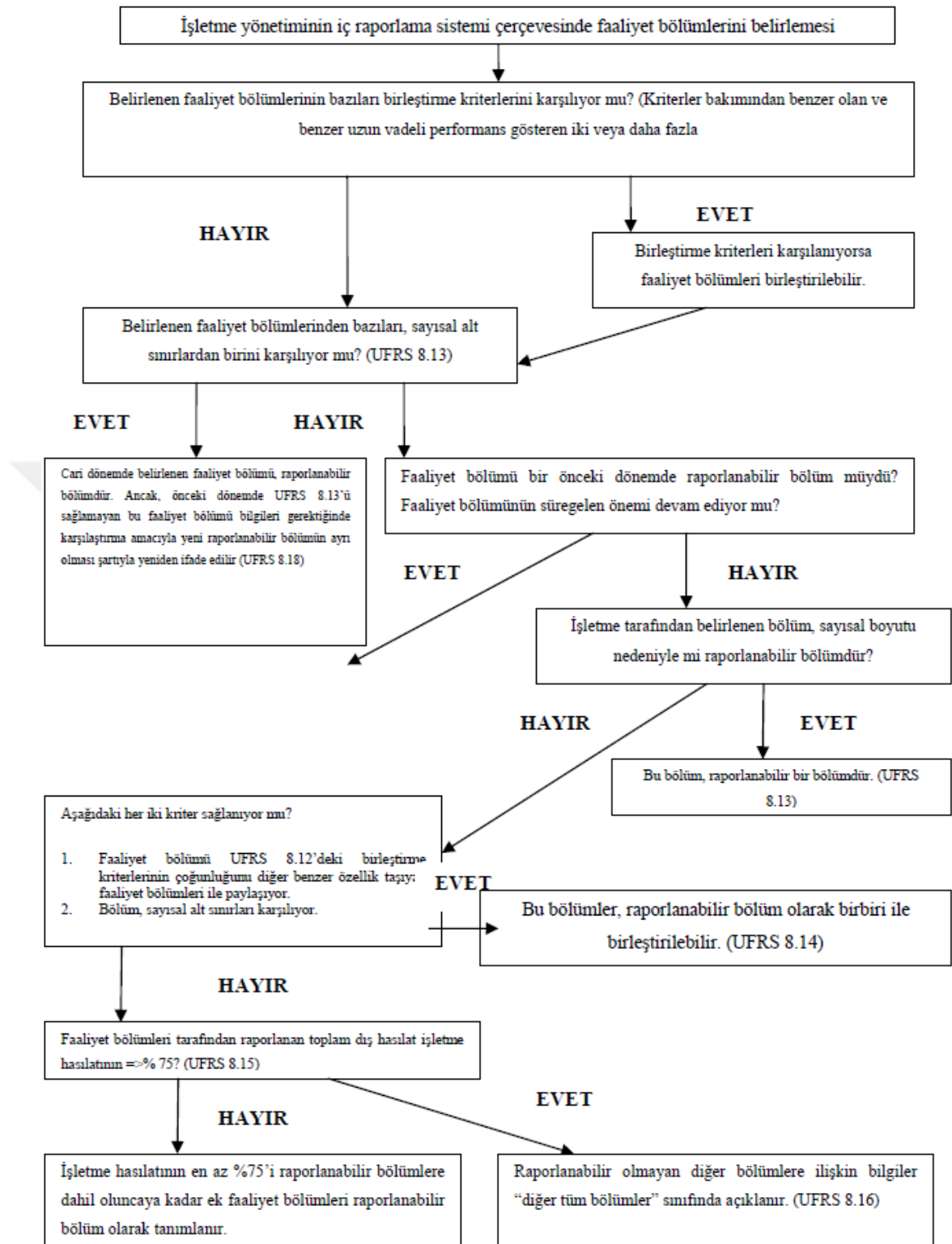
Bu bilgiler göre raporlanabilir bölümler “ya işletmenin hasılatının, karının ve varlıklarının %10’undan fazlasına sahip olan faaliyet bölümleri ya da birleştirilmiş iki veya daha fazla faaliyet bölümü” şeklinde tanımlanabilmektedir.

Standarda göre iki veya daha fazla faaliyet bölümü uygun olduğu durumlarda tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilir. Bölümler benzer mali karakteristikler gösteriyorsa birleştirilebilir. Bu durumda ürün ya da hizmetin, üretim süreçlerinin müşterilerinin yapısına bakılır. Bu çerçevede örneğin ayakkabı ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren büyük bir grup bu iki faaliyeti bir faaliyet bölümü olarak birleştiremez.

Faaliyet bölümleri standartına göre; “raporlanabilir bölümlerin belirlenmesi süreci şu şekilde oluşmaktadır :

- Bireysel olarak %10'luk sınırı geçmiş olsalar dahi, birleştirme kriterlerinin hepsini sağlamaları durumunda bölümler birleştirilebilir.
- Sayısal alt sınırları sağlayan tüm bölümler (birleştirilmiş bölümler de dahil olmak üzere) raporlanabilir bölümdür.
- Eğer kalan bölümlerden herhangi biri birleştirme kriterlerinin çoğunluğunu sağlarsa birleştirilebilir. Birleştirmeden sonra sayısal sınırları karşıarlarsa raporlanabilir bölüm olurlar.
- Eğer faaliyet bölümlerinin toplam işletme dışı hasılatı işletmenin toplam hasılatının %75'inden az ise, % 10'dan daha düşük bir sınır uygulanır. Bunun nedeni işletmenin toplam hasılatının en az %75'ini buluncaya kadar ek raporlanabilir bölümleri oluşturmaktır.”

Faaliyet bölümleri belirlendikten sonra yukarıda ifade edilen birleştirme kriterleri ve sayısal alt sınırlar çerçevesinde raporlanabilir bölümler belirlenir. Şekil 11'de raporlanabilir bölümlerin belirlenmesinde izlenecek yol görülmektedir.



Şekil 11: Raporlanabilir Bölüm Karar Ağacı¹⁰⁹

¹⁰⁹ Öztürk, *a.g.m.*, s.24

Şekil 11’ de görüldüğü gibi Faaliyet bölümleri standardı çerçevesinde, bir faaliyet bölümünün rapor olabilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığını görmek için kullanılan yöntemler bulunmaktadır. Faaliyet bölümünü sayısal alt sınırı karşılayıp karşılamaması ve karşılamaması durumunda birleştirilebilir bir bölüm olup olmadığına karar verilmelidir.

2.6. SORUMLULUK MERKEZLERİNİN PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ ve RAPORLANABİLİR BÖLÜM BİLGİLERİNİN SUNUMU

Sorumluluk muhasebesinde de, muhasebe bilgilerinin genel özelliğine uygun olarak, sorumluluk merkezleri faaliyetlerinin özellikle finansal yönü ile ilgili bilgiler bir araya getirilir ve rapor edilir. Bu nedenle, sorumluluk merkezleri için düzenlenen başarı raporları, genellikle finansal başarının ölçülmesine yöneliktir.¹¹⁰

Birçok organizasyonda, özellikle de merkezkaç bir yönetimi tercih etmiş büyük endüstriyel işletmelerde, bir bütün olarak işletmenin genel performansından müşterek olarak sorumlu oldukları için, işletmedeki maliyet, kar ve yatırım merkezlerinin tamamı için performans ölçümlerinin geliştirilmesi gerekmektedir.¹¹¹

İşletmedeki her yönetici sahip olduğu yetki ve taşıdığı sorumluluk düzeyine göre değerlendirilmelidir. İşletmenin yapısı bir piramit olarak düşünüldüğünde, piramidin tabanının normal faaliyetlerin görüldüğü düzeyi, orta bölümünün orta yönetim düzeyini, üst kısmın ise tepe yönetim düzeyini oluşturmaktadır. Bölümsel örgütlere sahip büyük kuruluşlarda veya birçok şirketin bağlı olduğu holdinglerde büyük piramidin içinde çok sayıda küçük piramit bulunabilir. Bu piramitlerin her biri fonksiyonuna göre farklı bir sorumluluk merkezini ifade eder.

Sorumluluk muhasebesi açısından sorumluluk merkezlerini birbirinden ayıran temel özellik, bu sorumluluk birimlerine uygulanan finansal başarı ölçüleriyle ilgilidir. Bir sorumluluk merkezinin cari dönemdeki faaliyet sonuçları, performans değerlemesi için yetersiz kalmaktadır. Sorumluluk merkezlerinin tamamı için uygulanan genel bir kural olarak, bir sorumluluk merkezinin performansının ve orta ve alt düzey yöneticilerin performansının değerlendirilmesi için gerekli olan bilgiyi, üst yönetime

¹¹⁰ Bursal - Ercan, *a.g.e.*, (2000), s. 452.

¹¹¹ R.S. Polimeni vd., *Cost Accounting: Concept and Applications for Managerial Decision Making*, McGraw-Hill Inc., 3.Edition, U.S.A., 1991, s. 996.

yalnızca karşılaştırmalı analizler sağlayabilmektedir.¹¹² Bu nedenle yalnızca faaliyet sonuçlarını yansıtan değerlemeler yerine, bölümler arasında karşılaştırmalar yapmaya olanak sağlayacak karşılaştırmalı analizleri içeren performans değerlemeleri yapılmalıdır.¹¹³

Cari dönem performansının değerlemesi için üç temel karşılaştırma yapılmaktadır. Bunlar;

- Cari dönem ile bir önceki dönemin faaliyet sonuçlarının karşılaştırması,
- Farklı iki sorumluluk merkezinin cari faaliyet sonuçlarının karşılaştırmasının yapılması,
- İşletmeler arası değerlendirme yapabilmek için bir sorumluluk merkezinin cari faaliyet sonuçları ile rakip işletmenin diğer bir bölümünün faaliyet sonuçlarının karşılaştırmasını içerir.

Ancak bu üç yaklaşım da optimum sonuç verememektedir. Alternatif değerlendirme şu şekilde yapılabilmektedir. Dönemin başında, sorumluluk merkezi yöneticileri, öngörülen performansı gösteren proforma tablolar hazırlamalıdır. Burada, maliyet merkezi yöneticisi, kontrol edilebilen maliyetleri içeren esnek bir bütçe hazırlanmasına yardım edecek; kar merkezi yöneticisi, kontrol edilebilen gelirleri içeren bir gelir tablosunun hazırlanmasına yardım edecek; ve yatırım merkezi yöneticisi de hem bütçelenmiş gelir tablosu hem de bütçelenmiş kontrol edilebilen varlıklar mevcuduna göre yatırım getirisi oranı ve artık kar bütçelerin hazırlanmasına yardımcı olacaktır..

Dönemin sonunda da, sorumluluk merkezi yöneticilerince, üst yönetim ile uyumlu bir şekilde beş adımlı bir yaklaşım kullanılacaktır. Bunlar;¹¹⁴:

- Orta ve alt düzey yöneticiler, gerçek performanslarını ortaya koyan performans raporları hazırlayacaklardır.
- Maliyet merkezi yöneticileri, bütçelenmiş kontrol edilebilen maliyetler ile gerçekleşen (fiili) kontrol edilebilen maliyetleri karşılaştıracak ve sapmaları hesaplayacaklardır.
- Kar merkezi yöneticileri, kontrol edilebilen bütçelenmiş gelir tabloları ile gerçekleşen gelir tablolarını karşılaştıracak ve sapmaları hesaplayacaklardır.

¹¹² Atkinson, A. vd., *S.M. Management Accounting*, Prentice Hall, U.S.A., 1995, s. 127

¹¹³ Bursal-Ercan, *a.g.e.*, (2000), s. 452.

¹¹⁴ Polinemi vd., *a.g.e.*, s. 997

- Yatırım merkezi yöneticileri, bütçelenmiş yatırım getirisi oranı ve artık kar ile gerçekleşen yatırım getirisi oranı ve artık kar değerlerini karşılaştıracak ve sapmaları hesaplayacaklardır.
- Üst yönetim sapmaları inceleyip sapmaların nedenlerini tespit edip, düzeltici etkin olan yöntemi belirleyip en uygun çözümü gerçekleştirecektir.

Standardın 20. maddesine göre; “bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar.

- İşletme, aşağıdaki bilgileri açıklar:

-Teşkilatlanma esasları da dahil olmak üzere (örneğin, yönetimin işletmeyi; ürün ve hizmet farklılıkları, coğrafi bölgeler, düzenleyici çevreler veya değişik unsurların kombinasyonu çerçevesinde teşkilatlandırmayı tercih edip etmediği ve faaliyet bölümlerinin birleştirilip birleştirilmediğini), işletmenin raporlanabilir bölümlerinin belirlenmesinde kullanılan faktörler,

- Her bir raporlanabilir bölümün hasılatının elde edildiği ürünlerin ve hizmetlerin türü gibi genel bilgileri açıklar.

- Bölüm kar veya zararında, bölüm varlıklarında, bölüm borçlarında ve ölçüm esasına ilişkin bilgilerde yer alan belirli hasılat ve giderleri kapsayan, raporlanan bölüm kar veya zararına ilişkin bilgiler ve
- Bölüm hasılatının, raporlanan bölüm kâr veya zararının, bölüm varlıklarının, bölüm borçlarının ve işletme tutarlarına karşılık gelen diğer önemli bölüm kalemlerinin mutabakatı.”

Faaliyet bölümleri standartının 23. maddesine göre; “işletme her bir raporlanabilir bölüm için kar veya zarar ve toplam varlıklara ilişkin tutarları raporlar. Her bir raporlanabilir bölüme ilişkin borç tutarı düzenli olarak işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciiine sunuluyorsa, işletme bu bilgileri de raporlar. Eğer belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm kar veya zararının ölçümüne dahil ediliyorsa ya da bölüm kar veya zararının ölçümüne dahil edilmese bile işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciiine düzenli olarak sunuluyorsa, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için aşağıdakileri de raporlar:

- İşletme dışı müşterilerden elde edilen hasılatlar,
- Aynı işletmenin diğer faaliyet bölümleri ile işlemlerinden elde edilen hasılatlar,
- Faiz geliri,
- Faiz gideri,
- Amortisman ve itfa payları,
- TMS 1 “Finansal Tabloların Sunumu” standardının 86. paragrafı uyarınca açıklanan önemli gelir ve gider kalemleri,
- İşletmenin; öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının kar veya zararında bulunan payı,
- Vergi gideri veya geliri, ve
- Amortisman ve itfa payları dışında önemli nakit dışı kalemler.

Eğer raporlanan kar veya zararın ölçümüne dahil edilmişse veya “işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merci’ ye sunuluyorsa aşağıdaki bilgiler ayrıca açıklanmalıdır :

- İşletme dışı hasılat,
- İşletme içi hasılat,
- Faiz geliri,
- Faiz gideri,
- Amortisman ve itfa payları,
- Önemli gelir ve gider kalemleri,
- İştirak ve iş ortaklıklarının kar veya zararındaki paylar,
- Vergi,
- Önemli nakit dışı kalemler,”

Faaliyet bölümleri standartının 23. maddesinde belirtildiği üzere; “bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edilmediği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas almadığı sürece işletme, her bir raporlanabilir bölüm için faiz gelirini faiz giderlerinden ayrı raporlar. Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edildiği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas aldığı durumlarda, işletme bölümün faiz gelirlerini faiz giderlerinden çıkartarak net olarak

raporlayabilir. Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edildiği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas aldığı durumlarda bölümün faiz gelirlerini faiz giderlerinden çıkartarak net olarak raporlayan işletme, bu şekilde raporladığını açıklamalıdır.

Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde ediliyorsa ve “işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii” bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas alıyorsa, faiz gideri ve faiz geliri ayrı ayrı raporlanmak yerine net faiz geliri raporlanabilir.”

Faaliyet bölümleri standartının 34. maddesine göre; “belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm varlıklarına ilişkin ölçüme dahil edildiyse veya bölüm varlıklarına ilişkin ölçüme dahil edilmese dahi, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciiine düzenli olarak sunuluyorsa, işletme her bir raporlanabilir bölüm hakkında;

- Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırım tutarını ve
- Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrasında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının 54-58. maddesi) ve sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklara eklenen tutarları açıklar.

Likidite sunumuna göre sınıflandırılmış varlıklar içerisindeki duran varlıklar, bilanço tarihinden itibaren on iki ayı geçen sürelerde geri kazanılması beklenen tutarları içeren varlıklardır.”

Faaliyet bölümleri standartının 25. maddesine göre; “bölüm ile ilgili raporlanan her bir kalemtaki tutar, bölüme ilişkin kaynak tahsisi kararlarının alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciiine raporlanan tutardır. İşletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında yapılan düzeltme ve elemeler; hasılatların, giderlerin, kazançların veya zararların dağıtımı, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından bölümün kar veya zarar tutarına dahil edilmeleri durumunda, bölüm kar veya zararının belirlenmesine dahil edilir. Benzer şekilde, ilgili bölüm için sadece işletmenin

faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından kullanılan bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümünde yer alan varlık ve borçlar raporlanır. Eğer tutarlar raporlanan bölüm kar veya zararına, varlıklarına veya borçlarına dağıtılıyor ise, bu tutarlar, mantık esasına göre dağıtılır.”

Faaliyet bölümleri standartının 26. maddesine göre; “işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii bölüm performansını değerlendirirken ve kaynakların nasıl tahsis edileceğine karar verirken, faaliyet bölümünün kar veya zararının, bölüm varlıklarının veya borçlarının sadece tek bir ölçümünü kullanıyorsa, bölüm kar veya zararı, varlıkları ve borçları bu ölçüme göre raporlanır. İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii faaliyet bölümünün kar veya zararı, bölüm varlıkları veya borçları için birden fazla ölçüm kullanıyorsa, raporlanan ölçümler, yönetimin, işletmenin finansal tablolarında karşılık gelen tutarların ölçümünde kullanılanlar ile en uyumlu ölçüm ilkelerine göre belirlendiğine inandığı ölçümler olmalıdır.”

Faaliyet bölümleri standartının 27. maddesine göre; “işletme, her bir raporlanabilir bölüm için bölüm kar veya zararının, bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümünün açıklamasını sağlamalıdır. İşletme aşağıdakileri asgari ölçüde açıklar:

- Raporlanabilir bölümler arasında gerçekleşen herhangi bir işlem için muhasebeleştirme esası,
- Raporlanabilir bölümlerin kar veya zararlarının ölçümü ile işletmenin vergi gideri veya gelirinden ve durdurulan faaliyetlerinden önceki kar veya zararlarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığının niteliği (eğer, bu standardın 28. Maddesinde açıklanan mutabakatlarda belirgin değilse). Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan, merkezi olarak gerçekleştirilen masrafların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.
- Raporlanabilir bölümlerin varlıkları ile işletme varlıklarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği (eğer, bu standardın 28. maddesinde açıklanan mutabakatlarda açık değilse). Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak kullanılan varlıkların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.
- Raporlanabilir bölümlerin borçları ile işletme borçlarının ölçümü arasındaki herhangi bir farklılığın niteliği (eğer, bu standardın 28. maddesinde açıklanan

mutabakatlarda açık değilse). Bu farklılıklar, muhasebe politikaları ve raporlanan bölümün bilgilerinin anlaşılması için gerekli olan ve ortak gerçekleştirilen borçların tahsisine ilişkin politikaları içerebilir.

- Raporlanan bölümün kar veya zararının tespitinde kullanılan ölçüm yöntemlerinde geçmiş dönemlere göre gerçekleşen herhangi bir değişikliğin niteliği ve bu değişikliklerin bölüm kar veya zararının ölçümü üzerindeki etkisi ve
- Raporlanabilir bölümlere ilişkin simetrik olmayan dağılımların niteliği ve etkileri,

Raporlanabilir bölümlerin bilanço tutarlarının işletmenin bilanço tutarları ile mutabakatı, bilançonun sunulduğu her bir tarih için gereklidir. Geçmiş dönemlere ilişkin bilgiler, Faaliyet bölümleri standartının aşağıdaki (29 ve 30. maddelerinde açıklanan) hükümlere göre yeniden düzenlenir.”

Faaliyet bölümleri standartının 28. maddesi gereği; “işletme aşağıdakilerin tümüne ilişkin mutabakatları sağlar:

- Raporlanabilir bölümlerin hasılatının toplamının işletme hasılatı ile mutabakatı;
- Raporlanabilir bölümlerin kar veya zarar tutarlarının toplamının, vergi giderinden (vergi gelirinden) ve durdurulan faaliyetlerden önce işletme kar veya zararı ile mutabakatı;

Ancak işletme, raporlanabilir bölümlere vergi gideri (vergi geliri) gibi kalemleri tahsis ederse, işletme, bölümlerin kar veya zararlarının toplamı ile işletmenin bu kalemlerden sonraki kar veya zararının mutabakatını yapabilir.

- Raporlanabilir bölümlerin varlıkları toplamının işletme varlıkları ile mutabakatı.
- Eğer bölüm borçları Faaliyet bölümleri standartının 23. maddesi uyarınca raporlanmış ise, raporlanabilir bölümlerin borçları toplamının işletme borçları ile mutabakatı.
- Açıklanan bilginin diğer her önemli kalemi için raporlanabilir bölümlerin tutarlarının toplamının, işletme için bu tutarlara karşılık gelen tutar ile mutabakatı.

Tüm önemli mutabakat kalemleri ayrı olarak belirtilmeli ve açıklanmalıdır.”

Faaliyet bölümleri standartının 29. maddesine göre; “bir işletmenin, işletme içi organizasyon yapısını raporlanabilir bölümlerinin bileşiminin değişmesine neden olacak

şekilde değiştirmesi durumunda, ara dönemler de dahil olmak üzere geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgiler, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece yeniden düzenlenmelidir. Bilginin mevcut olup olmadığı ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyete sahip olup olmayacağının belirlenmesi, her bir açıklanan kalem için yapılır. İşletmenin raporlanabilir bölümlerinin bileşimindeki bir değişimi takiben, işletme, daha önceki dönemlerde bölüm bilgilerine karşılık gelen kalemleri yeniden düzenleyip, düzenlemediğini açıklamalıdır.”

Faaliyet bölümleri standartının 30. maddesine göre; “bir işletmenin, işletme içi organizasyon yapısını raporlanabilir bölümlerinin bileşiminin değişmesine neden olacak şekilde değiştirmesi durumunda ve ara dönemler de dahil olmak üzere geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgiler bu değişimi yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmemiş ise işletme, cari döneme ilişkin bölüm bilgilerini, değişimin gerçekleştiği yılda hem eski bölümlendirme hem de yeni bölümlendirme esasına göre açıklamalıdır.

İlk uygulama yılı için karşılaştırmalı bilgi olarak raporlanan geçmiş yıllara ilişkin bölüm bilgileri, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, bu Tfrs hükümlerine uygunluk sağlayacak şekilde yeniden sunulur.”

Faaliyet bölümleri standardı, Tfrs 34: Ara Dönem Mali Tabloları Standardı gereğince; “ara dönem finansal raporlarda sunulan bölümsel bilgileri önemli ölçüde artırmaktadır. Ara dönem bölümsel raporlarda sunulacak bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Bölümler arası gelirler,
- Bölümsel kar veya zararın ölçümü,
- Toplam varlıklar (eğer son dönemden bu yana önemli bir değişiklik olmuş ise),
- Son yıllık finansal tablolardan beri bölümlerde veya ölçümlerde oluşan değişikliklerin belirtilmesi,
- Bölümlerin toplam vergiden önceki karı ile işletmenin vergiden önceki karının mutabakatı.”

2.7. MERKEZİ ve MERKEZKAÇ YÖNETİM

Günümüzde, işletmeler yoğun rekabet ortamına uyum sağlayabilmek için, gerek sermaye yapılarında gerekse örgüt yapılarında büyük gelişmeler göstermişlerdir. Küçük işletmelerde bütün önemli kararlar bir kişi tarafından verilebilmektedir ancak işletmelerin büyüyüp karmaşık hale gelmeye başlamasıyla bütün önemli kararların bir kişi tarafından verilmesi de zorlaşmaktadır.

Merkezi yönetim anlayışına sahip işletmelerin, etkin bir şekilde yönetilemedikleri için pazardaki rekabet güçlerinin zayıf olacağı öngörülebilir. Bu sebeple, üst yönetim yetki devri yoluyla bölümlerin faaliyetlerini yöneticilere devretmelidir. İşletmeler, kararların isabet derecesini arttırmak ve böylece verimlilik artışı sağlamak amacıyla “merkezkaç yönetim” anlayışına yönelmektedirler. Merkezkaç yönetim anlayışında her merkezdeki yöneticiye kendi bölümüyle ilgili karar alma yetkisi verilmekte ve her yönetici aldığı kararlardan sorumlu tutulmaktadır. Bu anlayış işletmenin faaliyet kararlarının işe en yakın kişi tarafından alınmasını sağlarken, üst yönetimin de stratejik planlamaya daha çok vakit ayırabilmesini sağlamaktadır.¹¹⁵

Merkezkaç yönetim anlayışının hakim olduğu işletmelerde her faaliyet bölümü ayrı bir sorumluluk merkezi olarak görülmekte ve her bölümden yetkisi dahilinde başarımlar göstermesi beklenmektedir. Kısacası, merkezkaç yönetim anlayışı işletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin de ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin en önemli özelliğinin sorumluluk merkezlerine yönelik olması sayesinde, her sorumluluk merkezinin faaliyetleri ve performansları değerlendirilmektedir. Bu sayede işletme içinde etkin bir performans değerlendirilmesi yapılabilmektedir.¹¹⁶

2.8. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Sorumluluk muhasebesi, kontrol sistemi olarak uzun yıllardan bu yana her ne kadar işletmelere çok çeşitli faydalar sağlasa da geleneksel muhasebenin sisteminin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Sorumluluk muhasebesi yaklaşımının en önemli

¹¹⁵ Mihriban Coşkun Arslan, “Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama”, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Tokat, 2006, s. 47

¹¹⁶ Mihriban Coşkun Arslan, a.g.t., s.47

faydası; çok büyük ölçekli ve matriks yapıda olan işletmelerin yönetilmesi açısından alternatif sağlamasıdır.¹¹⁷

“Sorumluluk muhasebesinin avantajlarını şu şekilde sıralanabilir¹¹⁸:

- Farklı sorumluluk merkezlerine ayrılmış büyük bir işletmeyi yönetmek için bir yol sağlar.
- Bölgesel düzeyde daha iyi kararlar verilmesine yardımcı olur.
- Departman yöneticilerin ve bireylerin kişisel performanslarını en iyi şekilde kullanmasını teşvik eder.
- Yöneticilere önemli kararlar vermede özgürlük sağlar.
- Politik ve stratejik kararlar vermede üst yönetime daha fazla zaman sağlar.
- Yönetimin, aşağıdan yukarıya doğru olan hiyerarşik sistemi anlamasını sağlar.
- Karşılaştırmalı avantaja dayanan, yönetsel ve kişisel uzmanlaşmayı destekler.
- Genellikle kişisel sermayeyi destekler.”

“Sorumluluk muhasebesinin yukarıda sayılan avantajlarının yanı sıra çeşitli dezavantajları da vardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir¹¹⁹:

- Bölümler ve kişiler arasında iş birliği ve takım çalışmasından daha fazla rekabete sebep olur.
- Sorumluluk muhasebesi sistemi içinde birbirine karşı çok fazla bir bağımlılık yoksa, çoğu tarafından önemsememe yönünde eğilim görülebilir.
- Kararlar, sistemin çoğunluğunu ilgilendiren kazançtan çok kişisel çıkarlara dayanır.
- Sistem kendi kendine yönetilemez. Mutlaka, sisteme hakim olan bir veya daha fazla yöneticiye ihtiyaç vardır.

¹¹⁷ James.R.Martin,, “Responsibility Accounting”, *Management and Accounting Web, Textbook Chapter 9*, 2005, s.4

¹¹⁸ Martin, a.g.m, s. 2

¹¹⁹ James.R.Martin, , “Management Accounting Concepts, Techniques & Controversial Issues”, *Management and Accounting Web, Textbook Chapter 14*, 2005, s.4

- Yönetim, aşağıdan yukarıya doğru olan hiyerarşik sistemi anlayamayabilir.
- Uzmanlar, sorumluluk muhasebesi sistemini ve sistemin kendi kendini yönetemeyeceğini anlamayabilirler.”

2.9. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN TEMEL İLKELERİ ve ÖZELLİKLERİ

Sorumluluk muhasebesi hiçbir zaman iyi bir yönetimin yerini alamaz. Sorumluluk muhasebesi sistemi basit olarak ifade etmek gerekirse kullanılabilecek kadar durağan olan bir araçtır. Yöneticilerin bu sistemi iyi anlaması ve etkin bir şekilde kullanması ile sistem durağanlıktan kurtulacak ve işlevini yerine getirecektir. Eğer yönetici sistemi anlayamaz ve iyi bir şekilde kullanamazsa sistem kendisinden beklenen faydayı sağlamayacaktır.¹²⁰

Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı bir işletmede bazı ön koşulların önceden sağlanmış olması gerekmektedir. Örneğin; bölümsel bağımsızlığın sağlanması bu koşullardan biridir. Bölümsel bağımsızlığın sağlanmaması durumunda iş birimlerinin yöneticileri, sadece üstlerinin verdikleri kararları uygulayacaklarından yaptıkları işlerden sorumlu tutulamayacaklardır. İkinci olarak sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı bir işletmede, belirli konularda yetkilendirilmiş bir yöneticinin performansının gerçekçi ölçütlerle ve adil olarak ölçülmesi gerekmektedir. Aksi takdirde gösterilen performansın kime ait olduğu sorusu yanıtsız kalacak, bu durum çalışanların performanslarını olumsuz yönde etkileyebilecektir.¹²¹

Sorumluluk muhasebesi sistemi her işletme için uygun bir sistem olmayabilir. Bu sistem uygulanmadan önce işletmenin gerekli özelliklere sahip olup olmadığı kontrol edilmeli, gerekirse sorumluluk muhasebesi sisteminin işlemesine imkan verecek koşullar yerine getirildikten sonra sistem işletmede uygulanmaya başlanmalıdır.¹²²

Sorumluluk muhasebesi sisteminin tam olarak uygulanabilmesi aşağıdaki koşulların sağlanması ile mümkündür.¹²³

¹²⁰ Halil İbrahim Zengin, “İşletmelerde Sorumluluk Raporları ve Sorumluluk Rapor Sistemine İlişkin Bir Uygulama Çalışması”, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2014, s.20

¹²¹ Halil İbrahim Zengin, a.g.t., s.20

¹²² Selçuk USLU, *Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 188, Ankara, 1982, s. 12-13.

¹²³ Selçuk USLU, a.g.e., s.12-13

- Sorumluluk muhasebesi, işletmede bulunan yönetim kademeleriyle yakından ilgili bulunmalıdır. Bir yönetim kademesinin sorumlu veya yetkili yöneticisi, faaliyetlerinden kaynaklanan giderlerden sorumlu olmalı ve bunları üstlerine bildirme yükümlülüğünü taşımalıdır.
- Sorumluluk muhasebesinin başlangıç noktası işletmedeki yetki alanlarının belirlendiği organizasyon şemasıdır. Bu nedenle, işletmede yetki alanlarını, yönetim kademelerini, yetki ve sorumluluk hatlarını açık bir şekilde ortaya koyan organizasyon şeması olmalıdır.
- Organizasyon şemasındaki bu yetki ve sorumluluk hatları yardımıyla, çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları, çeşitli yöneticilere göçerilmelidir. Bu sorumluluk göçerilmesiyle, yukarıya doğru da bilgi akımının oluşması sağlanır. Yani, alt kademe yöneticisi, kendisine sorumluluk göçeren üst yöneticiye karşı, neyin yapıp neyin yapılmadığı konusunda bilgi vermek durumundadır. Bu da geri bildirim sisteminin ortaya çıkmasını sağlar.
- Sistemin etkin bir şekilde işlemesi için ast ve üst ilişkilerinde bir karmaşıklığın olmaması gerekmektedir.

Sorumluluk muhasebesinin dört ana özelliği vardır ve bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir;¹²⁴

- Muhasebe sisteminden elde edilen finansal ve istatistik veriler kullanılır.
- Muhasebe sistemi ile örgüt yapısı arasında çok sıkı bir ilişki vardır ve herhangi bir yönetim düzeyindeki yöneticinin çalışmaları ya da başarıları, bir üst yönetim düzeyindeki yönetici tarafından kontrol edilir.
- İşletmenin genel muhasebe sistemi ile yönetim muhasebesi sistemi, çeşitli yönetim düzeylerindeki yöneticilerin gereksinme duyacakları bilgileri sağlayacak özelliktedir.
- Her muhasebe döneminin zaman aralığı, muhasebe bilgisine gerek duyulan en küçük zaman aralığıdır. Bu zaman aralığı işletmenin özelliğine göre değişebilir. Örneğin üç ay da olabilir, bir ay da olabilir, on beş gün de olabilir.

¹²⁴ Burcu Demirel Utku, *Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 5.

Merkezkaç yönetim anlayışının uygulandığı işletmelerde, her bölüm ayrı bir sorumluluk merkezi olarak görülmekte ve her bölümden yetkisi ölçüsünde başarı sağlaması beklenmektedir. Merkezkaç yönetim anlayışı, organizasyonlarda sorumluluk muhasebesi sisteminin de ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin en önemli özelliğinin sorumluluk merkezlerine yönelik olması sayesinde, her sorumluluk merkezinin faaliyetleri ve performansları değerlendirilmektedir. Bu sayede organizasyon içinde etkin bir performans değerlemesi yapılabilmektedir.¹²⁵

2.10. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN ORGANİZASYON YAPISI

Organizasyon yapısı, işletme içinde sorumluluk çizgilerinin net bir şekilde belirlenmesidir. Birçok işletme daha başarılı ve kontrollü bir yönetim oluşturabilmek ve merkezkaç yönetim anlayışını hayata geçirebilmek için farklı sorumluluklara sahip olan daha küçük bölümlere ayrılır. Her bir bölüm, belirli işlerden sorumlu ve çeşitli kararları alabilen bir yöneticiye sahiptir.

İşletme performansını geliştirmek için, bu şekilde üst yöneticiler tarafından genellikle üretim işlemlerinin oldukça küçük sorumluluk bölgelerine ayrılması, organizasyonun yapısını bir piramide benzetir ve alt kademe yöneticileri aşağıdan yukarıya doğru üst kademe yöneticilere rapor verirler.¹²⁶

Sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişindeki en sorunlu nokta işletmede bir gider merkezi yöneticisinin hem talimat aldığı hem de talimat verdiği başka gider merkezi yöneticilerinin bulunmasıdır. Bundan dolayı bir gider merkezi yöneticisinin oluşan giderlere ilişkin sorumluluğu ile daha üst düzeyde bulunan gider merkezi yöneticisinin amiri pozisyonundaki bir başka gider merkezi yöneticisinin sorumluluğu farklılık göstermektedir.¹²⁷

¹²⁵ Burcu Demirel Utku,a.g.e., s. 5

¹²⁶ Horngren, C.T.-G. Foster, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, 7. Baskı, New Jersey 1991, s.186

¹²⁷ Mehmet İpçi, “Sorumluluk Muhasebesi”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, cilt.4, S.1, s.100

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TRANSFER FİYATLAMASI ve TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ

Transfer fiyatlaması kavramı “bir işletmenin mal ve hizmetleri ile varlıklarını, işletmenin diğer bölümlerine ve bağlı işletmelere transfer ederken uygulayacağı fiyatları belirlemesi” işlemi olarak ifade edilebilir.¹²⁸

Transfer fiyatlaması; özellikle son yıllarda işletmelerce bir “şirket stratejisi” olarak da değerlendirilip, kullanılmaktadır. Bu strateji işletmelerin vergiden kaçınma, vergi azaltılması gibi genel hedeflerini içermektedir. Bunun yanında transfer fiyatlaması; şirketin verimliliğini, performansını artırmak için de kullanılmaktadır. Buna göre transfer fiyatlaması, genel anlamda, çok çeşitli amaçlarla kullanılan bir şirket stratejisidir.¹²⁹

Çokuluslu şirketlerde özellikle transfer fiyatlaması işletme stratejisi içerisinde önemli bir yere sahiptir. Çokuluslu şirketlerin farklı bölgelerdeki bağlı işletmeleri arasında yapacakları mal ve hizmet transferleri miktarları çok fazla olduğundan ve her ülkedeki vergi mevzuatının farklı olması nedeniyle transfer fiyatlaması stratejisi kullanılmaktadır.

3.1. TRANSFER FİYATLAMASI UYGULANMASININ GENEL NEDENLERİ ve ÖNEMİ

Transfer fiyatlamasının önemli olmasının temel nedenlerinden biri, işletmelerin genel amacının işletme karını maksimize etmek olması noktasında, transfer fiyatlamasının bu amaca ulaşmada olanak sağlamasıdır.¹³⁰ Önemli olan bir bütün olarak işletmenin karlılığıdır. Transfer fiyatı hangi bölümde uygulanırsa uygulansın tatmin edici bir kar

¹²⁸ Osman Necdet Orhun, *Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı:49,s.128

¹²⁹ Gülçin Doğan, ”Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve İlişkili Kişi Kavramı”, *Yaklaşım Dergisi*, S.168, s.260

¹³⁰ H. Bierman vd., *Cost Accounting: Concepts and Managerial Applications*, PWS-KENT Publishing Company, Boston, 1990, s. 840.

düzeyi sağlamakla beraber, işletmenin tümü için optimal kaynak kullanımını gerçekleştirebilmelidir.¹³¹

Transfer fiyatının bir diğer önemi, transfer fiyatının, bölümlerin ayrı birer kar merkezi sayılması nedeniyle, karların saptanmasında büyük bir yerinin olmasıdır. Bu fiyat, satıcı bölüm için bir kar unsuru, alıcı bölüm için ise bir gider unsuru olması nedeniyle, bölüm karlarını büyük ölçüde etkilemektedir.¹³²

Transfer fiyatlama sisteminin uygulanmasının işletmeler açısından önemli olmasının diğer nedenleri şu şekilde açıklanabilir¹³³:

- “İşletme içinde kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak,
- Bir bölümün performansını değerlemek, bu performansı işletmenin diğer bölümleriyle karşılaştırarak değerlendirmek,
- Bölüm yöneticilerini bölümün karlılığını maksimize etmek için motive etmek ve
- Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin vergi yükünü minimize etmek.”

Transfer fiyatının bu şekilde öneminin artması aşağıda sayılan faktörlerle açıklanabilir¹³⁴:

- “Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kar amaçlı yönetim kavramının daha fazla kullanılması,
- Uluslararası ticarete şirketler arası transferin önemi,
- Uluslararası transfer fiyatlandırmasının birçok ülkenin vergi ve gümrük idarelerinde sürekli izlenmesi,
- İlişkili taraf işlemleri ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması.”

Transfer fiyatlamasının aşağıdaki amaçlar doğrultusunda kullanılması söz konusudur. Bunlar;

- İç yönetimle ilgili amaçlar,
- Uluslararası amaçlar ve
- Sorumluluk muhasebesine yönelik amaçlardır.

¹³¹ Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yayınları, 1999, s. 755.

¹³² Selçuk Uslu, “İşletme Bölümleri Arasındaki Alış ve Satışlar ve Transfer Fiyatlaması”, *Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, Cilt.4, S.2, 1973, s. 197-199.

¹³³ E. Woolf, vd., *Management Accounting*, M&E Professional Studies, London, 1986, s.180.

¹³⁴ T. Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, *Vergi Dünyası*, Cilt.18, S.205, 1998, s. 57.

3.2. İÇ YÖNETİM AMAÇLARINA YÖNELİK TRANSFER FİYATLAMASI

Transfer fiyatı, işletmenin bir bölümünün diğer bir bölümüne arz ettiği mal ve hizmetler için uyguladığı fiyattır. Buna göre örneğin bir tekstil işletmesinde var olan yün üretimi, iplik üretimi ve dokuma üretimi gibi bölümler arasında ham veya yarı mamul maddenin işletme içerisindeki akışı sırasında söz konusu maddelere uygulanan fiyatlar transfer fiyatlarını oluşturmaktadır. Yöneticiler transfer fiyatları yoluyla şirket stratejisine yön verebilmektedirler.¹³⁵

İşletmede yer alan bölümler arasında, mal veya hizmet transferinde uygulanan transfer fiyatı, bölüm başarılarının değerlendirilmesi, bölümler arasında kaynakların en uygun biçimde dağıtımı, birim maliyet ve satış fiyatlarının saptanması, karlılığın ve vergi ödeme programlarının hazırlanması açısından önem taşımaktadır.¹³⁶

Transfer fiyatlandırma, bir şirketler topluluğunda, topluluklar içindeki bir bağlı şirketten diğer bir şirkete verilen hammadde, mal veya hizmetlere uygulanan fiyattır. Transfer fiyatları, bölüm, kısım, şube, tali şirket gibi işletme birimlerine de uygulanabilir.

Şirket stratejisi; uygulama ve biçimlendirmeyi kapsayan organizasyonel bir süreç olarak düşünüldüğünde, transfer fiyatlandırma, stratejinin uygulama aşamasında kullanılır. Transfer fiyatlandırma politikası, şirket stratejisinin bir parçasıdır.

Merkezkaç bir organizasyon yapısında bölüm yöneticileri, bölümün ihtiyaçlarını işletme içinden veya dışından karşılamak gibi bölüm amaçlarına yönelirken, organizasyonun bütününü ilgilendiren amaçlara da yönelmek durumundadırlar. Uygun bir transfer fiyatlama sistemi, bu şekilde hem bölümün hem de organizasyonun genel amacı olan kar hedefine ulaşmayı sağlar.¹³⁷

3.3. TRANSFER FİYATLAMASININ ULUSLARARASI AMAÇLARI

Uluslararası transfer fiyatlaması bir çokuluslu şirketin ana merkezi ile yurt dışındaki bağlı ortaklığı veya iki farklı ülkedeki bağlı ortaklıkları arasında yapılan mal ve hizmet

¹³⁵ Orhan Çelik, “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2000, s. 101.

¹³⁶ A. Matz vd., *Cost Accounting*, South Western Pub., 4. Edition, Cincinnati, 1967, s. 929.

¹³⁷ R.W. Hilton vd., *Cost Management, Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill, 2. Edition, Irwin, U.S.A., 2003, s. 803.

transferine, uygulanan fiyatlardır. Alıcı ve satıcı aynı şirketin parçası olduklarından dolayı burada yapılan alışverişte para transferine gerek yoktur.¹³⁸ Başka bir tanımla; “transfer fiyatlandırılması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı olarak bağıntılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan, ana şirket veya bağlı şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibarıyla hakim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama olarak tanımlanabilir.”¹³⁹

Transfer fiyatlaması vergi muhasebesi açısından; çokuluslu şirketlerin karlarını, değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir.¹⁴⁰

“Çokuluslu bir şirket, birden fazla ülkede bağlı ortaklıkları olan ve bunlar aracılığıyla mal ve/veya hizmet sunan şirkettir. Bu bağlı ortaklıkların yönetim merkezleri, kullandıkları kaynaklar ve hedefleri ortaktır. Tüm işletmeler gibi çok uluslu şirketlerin de birincil amacı kardır. Bu nedenle, hammadde ve özellikle işçiliğin ucuz olduğu ülkelerde bağlı ortaklık kurup üretim yaparlar ve ürettikleri bu malları uygun pazarlarda kurmuş oldukları bağlı ortaklıklara ihraç ederek karlarını en yüksek düzeye çıkarmaya çalışırlar. Bağlı ortaklıklar arasındaki mal ya da hizmetin çok uluslu şirket tarafından belirlenen fiyatı, hedeflenen amaca ulaşmak için kritik öneme sahiptir.”¹⁴¹

Çok uluslu işletmeler, küresel düzeyde rekabetçi bir piyasa pozisyonu oluşturarak bunu sürdürmeyi amaçlamaktadır. İşletmeler bu bağlamda yavru şirketlerine, yeni bir pazara girmeleri halinde faaliyete geçtiği ilk yıllarda, finansal ve rekabetçi pozisyonlarını güçlendirecek nitelikte fiyatlarla piyasaya girebilmelerine olanak sağlamak için düşük transfer fiyatları uygulayabilmektedir. Bunun yanında çokuluslu işletmeler, transfer fiyatlaması sayesinde bir yandan farklı ülkelerdeki bağlı ortaklıkların yöneticilerinin başarımlarını ölçümünü yaparken diğer yandan da ana işletmenin ödeyeceği kurumlar vergisi ve gümrük vergisi toplamını azaltmak ve kur riskini

¹³⁸ Halil Seyidoğlu, *Ansiklopedik İktisadi Terimler Sözlüğü*, Beta Yayınevi, İstanbul, 1998, s. 880.

¹³⁹ Mehmet Saraç, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, Cilt.24, S.282, 2005, s. 88-94.

¹⁴⁰ Yenal Öncel, “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.41, 2002, s.12

¹⁴¹ Bahar Bilen, *a.g.t.*, s.135

minimize etmeyi hedeflerler. Bunun yanında transfer fiyatlaması ile çokuluslu işletmeler bağlı ortaklıklarının faaliyette bulundukları ülkelerde, yasal zorunluluklardan kaçınma, nakit akış yönetimi ve uluslararası pazarda rekabet avantajını artırmayı hedefler.

Çokuluslu şirketlerde farklı ülkelerde karşılaşılan vergi mevzuatları transfer fiyatlama politikalarını belirleyen en önemli unsurdur. “Yüksek vergi oranı uygulayan bir ülkede faaliyet gösteren ana firma ve bu ana firmanın daha düşük vergi oranı uygulanan bir ülkede bağlı şirketinin olması durumunda, işletmenin ödeyeceği vergi, eğer ana firma mal ve hizmetlerini bağlı şirkete düşük bir transfer fiyatından transfer ederse minimize edilmiş olacaktır.”¹⁴²

Çokuluslu bir işletmede, bağlı şirketler arasındaki mal veya hizmetlerin alışverişinde kullanılan transfer fiyatı piyasa fiyatına eşit olmalıdır. Ancak çokuluslu işletmeler, birçok sebepten dolayı grup içi işlemlerde kullanılan fiyat, reel piyasa fiyatından daha yüksek veya daha düşük olabilmektedirler. Bu gibi durumlarda transfer fiyatlamayı kötüye kullanılabilir.

İşletme içinde kullanılan fiyatın yukarıda anlatıldığı gibi olduğu durumlarda önemli olan transfer fiyatlarının uygulanmasında bir değişiklik nedeniyle kazancın ve verginin hangi ülkede tahakkuk edilmesinin işletme stratejisine uygun olduğunun belirlenmesinden kaynaklanmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketlerde yaygın olan transfer fiyatlamasının kötüye kullanılması; kazancın yüksek oranda vergiye tabi olduğu ülkelere düşük oranda vergiye tabi olduğu ülkelere aktarılması olarak görülmektedir.¹⁴³

3.4. SORUMLULUK MUHASEBESİ ve TRANSFER FİYATLAMASI

Merkezkaç yönetim anlayışında, sorumluluk merkezleri arasındaki koordinasyonu, bir yönetim aracı olarak transfer fiyatları sağlar.¹⁴⁴ Buradaki asıl sorun, bir bölümden diğerine mal ve hizmet transfer edilirken, nasıl bir fiyatlama yapılacağı konusudur. Çünkü organizasyon içerisindeki bölümler birbirlerinden ayrı olmalarına

¹⁴² Berk Dicle, “Vergi Uygulamaları Bakımından Transfer Fiyatları”, *Vergi Dünyası*, 1995, s. 34

¹⁴³ Berk Dicle, *a.g.m.*, s. 35.

¹⁴⁴ Özlem Özkanlı, “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt.5, S.3, 2003, s. 110

rağmen, birbirlerinden tamamen bağımsız değillerdir. Aralarında sürekli bir ilişki mevcuttur ve bu ilişki çoğunlukla alıcı ve satıcı ilişkisi gibidir. Önceki bölümün çıktısı, sonraki bölümün girdisi olmaktadır. İşletme içerisindeki yarı mamûl, mamûl veya hizmetlerin transferine ilişkin olarak bir değerlendirme problemi yaşanmaktadır. Dikey organizasyon derinliğinin olduğu işletmelerde bu durum daha da belirgindir. Bundan dolayı işletmelerin kar merkezleri birbirlerine mal ve hizmet transfer ederken göz önünde bulundurmaları gereken konular vardır. Bunlar, işletmenin bölümleri arasındaki değişimlerde kullanılacak transfer fiyatlarıyla ilgili konular ve transfere konu olan malların üretimine ya da transferine devamı ile ilgili konulardır.

Merkezkaç organizasyon yapısına sahip firmalarda, yatırım ve kar merkezi yöneticileri, siparişleri kabul edip etmeme veya girdileri firma içinden satın alıp almama konularında verecekleri kararlarda tamamen bağımsızdırlar. Bu durumda, sorumluluk merkezlerini, firmaya bağlı birer bölüm olarak görmektense, bağımsız birer firma olarak görmek daha doğrudur.¹⁴⁵

Transfer fiyatlamasının sorumluluk muhasebesi açısından amaçları şu şekilde sıralanabilir¹⁴⁶:

- Bölüm yöneticisinin şirket stratejisine uygun kararlar alması için motive etmek ve sağlıklı kararlar almasına yardımcı olacak veri akışını sağlamak.
- Bu; bölüm yöneticilerinin kendi bölümsel karlarını geliştirmek için hareket ederken aynı zamanda genel işletmenin bütününde toplam karı da geliştirmek adına hareket etmeleriyle gerçekleşecektir.
- Bölümlerin yönetim açısından başarısını ortaya koymak için gereken sorumluluk raporlarının hazırlanmasına sebep olmak.
- Bölümsel otonominin başka bir deyişle bölüm özerkliğinin, şimdi ve gelecekte korunmasını sağlamak. Merkezkaç yönetimdeki amaçlardan biri de, yöneticilere, bölümsel otonominin gerçekleştirilmesi için daha geniş olanaklar sunmaktır. Zaten merkezkaç yönetimin kabul görmesindeki ayrıntı; artan bölümsel otonomi ve beraberinde gelecek transfer fiyatlamasıdır. Transfer fiyatları, bölüm karlılığını etkileyen önemli unsurlardan biri olarak karşımıza çıkabilmektedir.

¹⁴⁵ Moore ve Jaedicke, *Yönetim Muhasebesi*, Çev. Alpaslan Peker, 1988, s. 556

¹⁴⁶ Drury, C. *Management and Cost Accounting*, , Van Nostrand Reinhold Co.Ltd., 2. Edition, Hong Kong, 1992, s.758-759

3.5. TRANSFER FİYATLARINI SAPTAMA YÖNTEMLERİ

Transfer fiyatının saptanmasında çeşitli yöntemler kullanılır. Belli bir fiyatlandırma yönteminin seçiminde kısmen yöneticilerin amaçları, kısmen de çeşitli fiyatlandırma yöntemlerinin üstün ve sakıncalı tarafları rol oynar.

“Bir işletmeye bağlı bölümler arasında mal ve hizmet alım satımında uygulanabilecek transfer fiyatlarının hesaplanmasında aşağıdaki yöntemler kullanılabilir.

- Piyasa Fiyatları (Market Based Transfer Prices),
- Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları (Cost Based Transfer Prices),
- Pazarlık Fiyatları (Negotiated Prices),
- İkili Fiyat (Dual Pricing).”

3.5.1. Piyasa Fiyatları

“Piyasa fiyatı, satıcı bölümün ürettiği mal ve hizmeti satabileceği en yüksek fiyattır. Ayrıca bu fiyat, alıcı bölümün satın alacağı mal ve hizmet için de taban fiyattır. Piyasa fiyatı, satıcı bölüm için gelirin, alıcı bölüm için de maliyetin en iyi ölçüsüdür. Bu yöntemde, satın alan bölüm, satın alınan mala, dış pazarda ödenen aynı fiyatı satan bölüme ödemek zorundadır.”¹⁴⁷

Piyasa fiyatının ideal bir transfer fiyatı olduğu düşünülür. Piyasa fiyatı işletme içinde mal veya hizmet transferinde kullanıldığı zaman, bölümler için en objektif performans değerlemesi sağlanmış olur.¹⁴⁸

Pazar değerinin kesinlikle saptanabildiği durumlarda uygulanır. İşletmenin bir bölümünün ürettiği mal veya hizmet için pazarda oluşmuş kesin fiyatlar varsa, aynı fiyatların transfer fiyatlamasında da uygulanması çoğunlukla yararlı olur. Çünkü böylece satıcı bölüm faaliyetleri karlılık açısından değerlendirilebilir. Aynı zamanda, alıcı bölüm de rekabet koşulları içinde faaliyetlerini sürdürmüş olur.¹⁴⁹

Herhangi bir işletme, merkezkaç yönetimi ve “kar merkezi” veya “yatırım merkezi” uygulamasını benimsemişse, transfer fiyatı olarak en uygun fiyat piyasa fiyatıdır. Piyasa fiyatı yaklaşımı, bölüm yöneticilerinin karar almada yeterli

¹⁴⁷ Bierman vd., *a.g.e.*, s. 842.

¹⁴⁸ Tamer Müftüoğlu, *Bir Yönetim Aracı Olarak İşletme İçi Transfer Fiyatları*, 1982, s. 248.

¹⁴⁹ Tamer Müftüoğlu, *a.g.e.*, s. 249.

bağımsızlığa sahip olduğu ve böylece, her bölümün bağımsız kar sorumluluğu olan nihai faaliyetleri yürüttüğü yönetim yapılarına daha uygun bir transfer fiyatlaması yöntemidir. Bu yöntemde transfer fiyatları, cari piyasa koşullarını yansıttığı için, bölümlere ilişkin faaliyet sonuçlarının performans değerlemesine uygun bir ortam sağlamış olur.¹⁵⁰

“Uygulamada, transfer fiyatı olarak cari piyasa fiyatlarının uygulanması oldukça yaygındır. Cari piyasa fiyatlarının transfer fiyatı olarak uygulanabilirliği bakımından gerekli ve yeterli şartlar aşağıdaki gibidir¹⁵¹:

- Bölümler arası ilişkilere konu olan mal ve hizmetler için dış piyasa fiyatları mevcut olmalıdır. Bu cari piyasa fiyatları, bölümler arası alışverişin gerçek şartlarını yansıtabilecek gerekli işlemlere tabi tutulmalıdır.
- Söz konusu mal ve hizmetleri üreten satıcı bölümlerde atıl kapasite mevcut olmalıdır.
- Cari piyasa fiyatları dengeli olmalıdır. Cari piyasa fiyatı üzerinden bölüm istediği miktarda alım ve satımda bulunabilmelidir.”

Piyasa fiyatlarına göre transfer fiyatlarının belirlenmesinde işletme içinde alınıp satılan bütün mal ve hizmetler, piyasadan sağlanma olanaklarına göre üç grupta incelenebilir¹⁵². Bunlar;

- Piyasada başka satıcı tarafından üretilmeyecek olan kalemlerdir. Bunlar üçe ayrılırlar:

- Piyasada hiçbir kaynaktan sağlanmayan mallar,
- Gizlilik nedeniyle işletme içinde üretilmesi uygun görülen mallar,
- Üretim süreci üzerinde kontrol sağlamak amacıyla işletme içinde üretimi öngörülen mallar.

- Uzun dönemde üretilen kalemlerdir. Bu mal ve hizmetlerin transfer fiyatlarının, genellikle uzun dönemdeki piyasa fiyatına dayandırılması uygundur.

¹⁵⁰ Sinan Aslan, “İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Cilt.4, S.12, 2004, s. 55

¹⁵¹ Müftüoğlu, *a.g.e.*, s. 250.

¹⁵² John Dearden, *Interdivisional Pricing*, Harvard Business Review, 1960, s. 120.

Ancak, söz konusu malların pek çoğu için piyasa bilgilerinin elde edilmesi olanaksızdır. Bu mallara ilişkin transfer fiyatları için özel çalışmalar ve teknikler gereklidir.

Bu malların üretimi uzun bir dönemde gerçekleştirilebilmekte; özel teçhizat ve eğitilmiş personel gerektirmektedir. Transfer fiyatı cari piyasa fiyatına göre fakat kısa dönemdeki dalgalanmaların etkisi düzeltilerek saptanmalıdır. Cari piyasa fiyatının belirlenmesinde yararlanılabilecek altı yöntem vardır. Bunlar;

- Yayınlanmış fiyat listelerinden yararlanılabilir.
- Piyasadaki satıcılardan fiyat kotaları istenebilir. Ancak satıcılar bu kotaların işletme içi fiyatlama amacıyla istenildiğini sezerlerse yanıltıcı fiyatlar verebilir.
- Cari fiyatlar göz önünde tutulabilir.
- Transfer fiyatının saptanmasından önce teşebbüs dışındaki bir satıcıya ödenmiş bulunan fiyatlardan yararlanılabilir.
- Mamul parçaları için ödenen fiyatlardan yararlanılabilir.
- Tarihsel fiyat verileri incelenebilir.

- Kısa dönemde üretilebilen kalemlerdir. Bu grubu oluşturan mal ve hizmetlerin kaynaklarının kısa dönemde değiştirilmesi olanağı vardır. Bunların üretiminde genel amaçlı ve az yatırım gerektiren teçhizat kullanılır. Söz konusu mallar için, transfer fiyatı piyasa fiyatına dayandırılmalıdır. Satıcı bölüm ya piyasa fiyatına uymalı ya da işi bırakmalıdır. İşletmeler bu sınıflandırmadan yararlanarak, piyasa fiyatlarını saptayabilirler. Genelde, piyasa fiyatları transfer fiyatları uygulamasında bir tavan niteliğindedir.

3.5.2. Maliyete Dayanan Transfer Fiyatları

Transfer fiyatı, transfer edilecek mal veya hizmetin üretime ya da satın alma maliyetine de bağlıdır. Bu yöntemde, transfer fiyatları, her üretim bölümünde mal veya hizmetlerin gerçek maliyetleri temel alınarak belirlenir.

“Uygulamada maliyete dayanan transfer fiyatları¹⁵³:

- Ortalama birim maliyetin değerlendirme ölçütü olarak kabul edildiği “tam maliyete dayanan transfer fiyatları” ve

¹⁵³ R.M. Copeland vd., *Managerial Accounting*, Dame Publications Inc., Houston, 1991, s. 184.

- Birim değişken maliyetin değerlendirme ölçütü olarak kabul edildiği “değişken maliyete dayanan transfer fiyatları” olmak üzere iki şekilde hesaplanmaktadır.”

Ayrıca maliyete dayanan transfer fiyatları belirlenirken fiili veya standart maliyetler esas alınabilmektedir. Söz konusu fiili standart maliyetlere belirli bir kar oranı eklenerek üçüncü bir hesaplama şekli de bulunabilir.

“Maliyete dayalı transfer fiyatlarının uygulanmalarının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁵⁴:

- Transfer fiyatının belirlenmesine konu olan mal ve hizmetler için bir dış piyasa fiyatının mevcut olmaması veya bölümler için işletme içi alım ve satış zorunluluğu olması,
- Bir dış piyasa fiyatının mevcut olmasına rağmen, satıcı bölümün geçerli piyasa fiyatı üzerinden tam kapasiteye ulaşamaması, atıl kapasite ile çalışmak zorunda kalması”

Transfer fiyatı hesaplanmasında bu yöntem benimsendiğinde, üst yönetim maliyetlere giren unsurları açıkça tanımlanmalıdır. Bunlar:

- Direkt işçilik giderleri ,
- Direkt malzeme ve hammadde giderleri,
- Değişken endirekt giderler ve
- Sabit endirekt giderlerdir.

3.5.3. Pazarlığa Dayanan Transfer Fiyatları

Bölümler arasında alınıp satılan mal ve hizmetin bağımsız bir piyasası yoksa transfer fiyatı karın bölümler arasında paylaşılmasını sağlayacak şekilde pazarlık edilerek saptanabilir. Bu yöntemle göre, genellikle rakip dış piyasası olmayan bir mal ve hizmet üretildiği durumlarda, transfer fiyatı üst yönetim tarafından değil, satıcı ve alıcı arasında oluşacak bir anlaşma ile saptanmaktadır.¹⁵⁵ Ayrıca, mevsimsel hareketler veya sık sık değişen arz ve talep yapıları nedeniyle günlük piyasa fiyatları değişkenlik

¹⁵⁴ Müftüoğlu, a.g.e., s. 252.

¹⁵⁵ D.R. Hansen- M.M. Mowen, *Management Accounting*, South Westren Publishing Co., 4. Edition, Ohio, U.S.A., 1990, s. 873.

gösterebildiği ve ürünün kendine özgülüğü nedeniyle piyasa fiyatı olmadığı durumlarda da fiyat pazarlıkla belirlenmektedir.¹⁵⁶

Pazarlıkta saptanan fiyatlar, bölüm yöneticilerine bölüm karlarının belirlenmesinde yetki ve kontrol sağlar. Bölümlerin birbirleriyle serbest bir şekilde pazarlık etmeleriyle birlikte, bölüm yöneticileri genellikle toplam işletme karını maksimize edecek kararlar verebilirler.¹⁵⁷

3.5.4. İkili Transfer Fiyatları

Uyum sorununun çözümü açısından kullanılan diğer bir transfer fiyatlama yöntemi ise ikili transfer fiyatıdır. Bu yöntemde satıcı bölümlerin ürettikleri mal ve hizmetler “birim değişken maliyet + belli bir kar” oranına eşit suni bir fiyat kullanılarak ölçülmektedir. Alıcı bölümlerin ise bu mal ve hizmetleri birim değişken maliyete eşit bir fiyatla satın aldıkları kabul edilmektedir. Böylece değişken maliyetin esas alınması ile etkenlik sorunu, satıcı bölümlerin değişken maliyetlerine ilave edilen kar payı ile de uyum sorunu çözülmeye çalışılmaktadır.¹⁵⁸

İkili transfer fiyatının amacı, alıcı ve satıcı bölüm yöneticilerinin bir bütün olarak işletmenin çıkarları ile uyum içerisinde karar vermelerini sağlamaktır.¹⁵⁹ Transfer fiyatı olarak ikili fiyat kullanıldığında, bölümlerin karları ayrı ayrı toplandığında işletmenin toplam karına ulaşılmayabilir. Yani, hem alıcı hem de satıcı bölümler, aynı karın bir parçasını ayrı ayrı kendi tablolarında gösterebilirler. Bu sebeple işletmenin toplam karı belirlenmeden önce kar kaleminde bazı düzeltmeler yapılmalıdır. Uygulamada bu yöntem, fazla kullanılmamaktadır. Çünkü fiyatların oluşturulmasında üst yönetiminde bulunması gerekmektedir.¹⁶⁰

Transfer fiyatlaması yöntemlerinin karşılaştırılması Tablo 3’ de görülmektedir.

¹⁵⁶ Ali Beylik, “Transfer Fiyatlaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Cilt. 12, S.142, 2004, s. 121.

¹⁵⁷ Drury, a.g.e., s. 758.

¹⁵⁸ Özkanlı, a.g.m., s. 123.

¹⁵⁹ Polimeni, a.g.e., s. 721.

¹⁶⁰ Zeki Doğan-Turgut Çürük, “Transfer Fiyatlarının Belirlenmesine ve Yöntemlerin Seçimine Etki Eden Faktörlerin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Journal of Faculty of Business, Dokuz Eylül Üniversitesi*, Cilt.4, S.2, 2003, s. 36.

Tablo 3: Farklı Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Karşılaştırması

Ölçüt	Piyasa Bazlı	Maliyet Bazlı	Pazarlığa Dayanan
Amaç Uyumluluğu gerçekleştirme	Evet, Piyasa rekabetçi ise	Çok sık fakat devamlı değil	Evet
Yönetimin çabasını motive etme	Evet	Evet, Bütçelenen maliyetlerde fakat gerçek maliyetlerde teşvik daha azdır.	Evet
Alt birim performans değerlemede kullanılabilirlik	Evet, Piyasa rekabetçi ise	Transfer fiyatı tam maliyeti aşmıyorsa zordur.	Evet, fakat transfer fiyatı alıcı veya satıcı bölüm pazarlık gücünden etkilenir.
Bölümsel otonominin korunması	Evet, Piyasa rekabetçi ise	Hayır, korumaz	Evet, bölümlerin anlaşmalarına bağlıdır.
Diğer faktörler	Aramalı piyasası olmayabilir veya eksik rekabet şartları mevcuttur.	Tam maliyet yönteminin uygulaması kolaydır.	Pazarlık ve anlaşma zaman alır sıkça şartların kontrol edilmesi gerekir.

Tablo 3'te görüldüğü gibi dört farklı transfer fiyatı yöntemi; amaç uyumluluğunu gerçekleştirme, yönetimin çabasını motive etme, alt birim performans değerlendirme kullanılabilirlik, bölümsel otonominin korunması ve diğer faktörler açısından karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma sonucunda hangi transfer fiyatlaması yönteminin kullanılacağı belirlenebilir.

3.6. UYGUN TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMİNİN SEÇİMİ

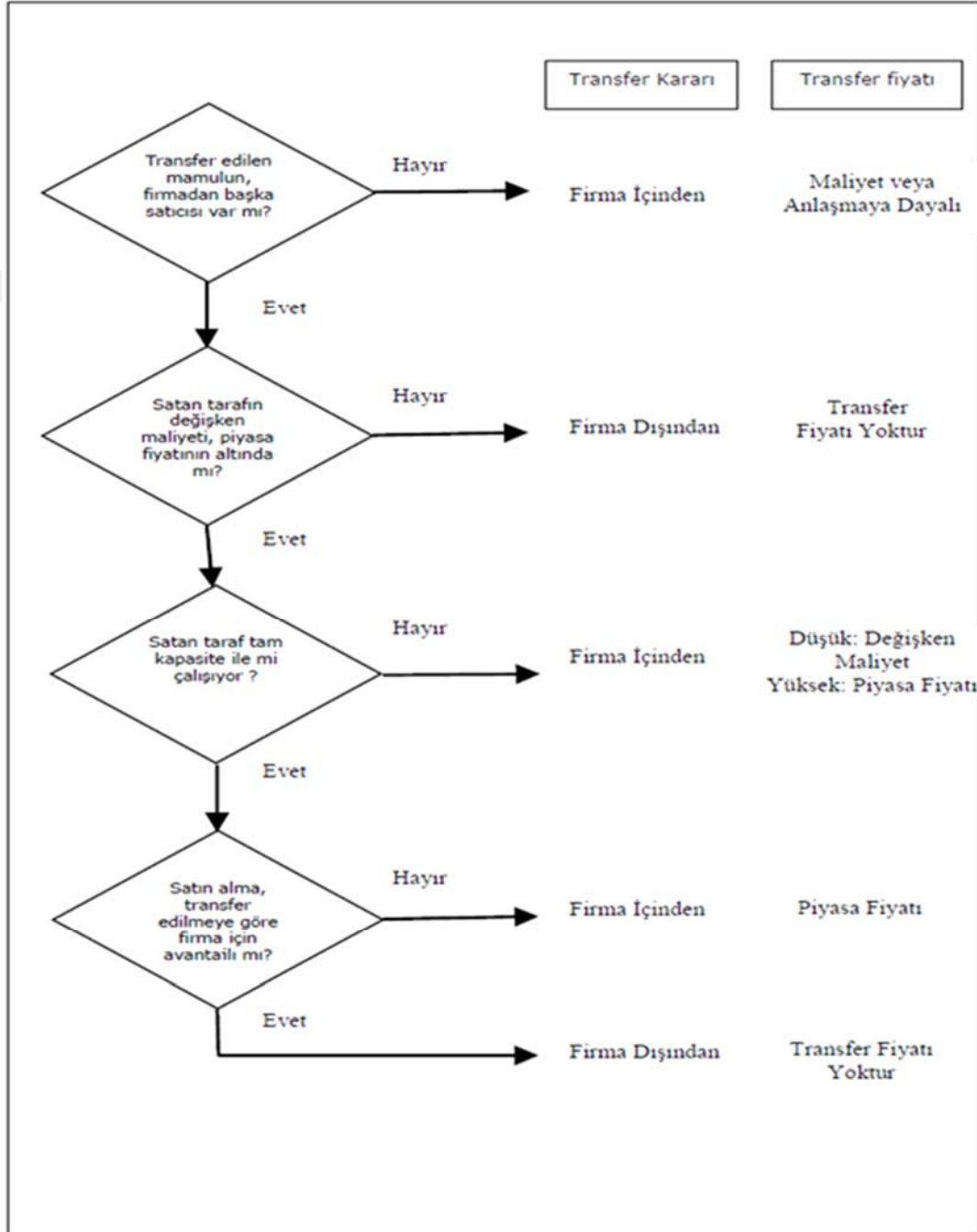
Transfer fiyatlama sisteminde, tüm durumlara hitap edecek tek bir çözüm söz konusu değildir. Kullanılacak transfer fiyatlaması, fiyatlananın hangi amaç için kullanıldığına göre değişmektedir. Görüldüğü üzere farklı transfer fiyatlama yöntemlerinin değişik açılardan ele alınması durumunda; yöntemlerin birbirlerine görece üstün ya da yetersiz yönlerinin olduğunu söylemek olanaklıdır.

Transfer fiyatlama yöntemi seçilirken; her işletme, iç ve dış çevresinden kaynaklanan pek çok farklı unsuru dikkate alarak, kendi çevresel koşullarına ve işletme yapısına uygun olana karar vermek durumundadır. Ancak, genel anlamda, Şekil 12'deki gibi hareket edilebilir. İşletme kendi durumunu ve çevresel koşullarını kapsamlı ve

¹⁶¹ Hongren C. vd., *Cost Accounting*, Prentice Hall, London, 2000, s.809

doğru bir değerlendirmeye tabi tutabilmeli ve kendisi için en uygun yöntemi seçerek uygulamalıdır.

Uygun transfer fiyatlama politikasının oluşturulması ile ilgili kriterlerin yanında; tedarik seçimi firma içinden mi veya fira dışından mı karşılanacağı ve her bir durum için hangi transfer fiyatlaması yöntemi kullanılacağı Şekil 12’ de görülmektedir.



Şekil 12: Uygun Transfer Fiyatlama Politikasının Oluşturulması¹⁶²

¹⁶² Blocher vd., a.g.e., s.920

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. BİR KAMU HASTANESİNDE UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde kamuya ait devlet hastanelerinde, “Faaliyet Bölümlerine Göre Raporlama” standardı ve çerçevesinde “Sorumluluk Muhasebesi” ve “Transfer fiyatlaması” uygulaması hastaneden alınan fiili veriler ışığında ortaya konulacaktır.

4.1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatür taramasında “Sağlık Sektöründe Sorumluluk Muhasebesi” konusu taranmış olup Türkçe ve İngilizce dillerinde yazılmış tez, makale ve araştırma raporları taranmıştır.

Speranzo (1984) çalışmasında, sağlık yöneticilerinin gelecekteki stratejik planlama çabalarının tanı ile ilişkili gruplar ve karlılık ile ilgili olması gerektiğini göz önüne getirmiştir. Hastanenin finans departmanının geleneksel alandan oluştuğunu ve bu sistemlerin yeniden düzenlemesi için çözüm önerileri sunmuştur.

Bloomfield vd. (1992), İngiltere’de ulusal kamu hastanelerinde yönetim bilgi sistemlerinin geliştirilmesinde kaynak yönetim sistemleri ve sorumluluk muhasebesi sisteminin kullanılması üzerine çözüm önerileri sunmuştur.

Rigby (1993) çalışmasında, Sydney’de bulunan beş büyük eğitim hastanelerinde tanı ilişkili gruplar açısından maliyet merkezi yapılarını incelemiştir. Bu maliyet merkezlerinin oluşturulmasında nasıl benzerlik ve farklılıkları olduğunu açıklamış ve her maliyet merkezine harcamaların dağıtılmasını detaylandırmıştır. Karşılaştırmalı araştırmanın sonuçları olarak hastanelerde farklı maliyet yöntemleri saptanmıştır. Çalışmada ortaya çıkan sonuç hastaneler kendi iç yönetim ihtiyaçlarını karşılamak için maliyet merkezlerini oluşturmalarıdır ve amaç olarak bir poliklinik, bakım ünitesi ve tıbbi uzmanlık bölümü çalışanının kendi bölüm maliyetlerini bilmesidir.

Young (1993) çalışmasında, tanı ilişkili gruplar açısından maliyetleri incelemiş ve hastanelerin bölümlerinin maliyet davranışını analiz etmiştir. Bölüm maliyetleri açısından strateji önerileri sunmuştur. Hastanelerin yetersiz maliyet muhasebesi sistemlerinin bu çabalara engel olduğunu ve yeni bir bölümsel maliyet analiz sistemi önerisi getirmiştir.

Lapsley (1994) çalışmasında, İngiltere’ de Ulusal Sağlık Servisi kapsamında sorumluluk muhasebe sistemlerini uygulamak için merkezi hükümetin uygulama yapabileceği kurumsal teoriler ve diğer ülke uygulamalarının perspektifinden öneriler sunmaktadır. İngiltere’de sağlık hizmetleri koordinasyonu için radikal yeniliklere ihtiyaç duyulduğunu ve hangi yöntemlerin çözüm getireceği belirtilmiştir.

Hsuan-Lien vd. (2002) çalışmasında, sorumluluk merkezleri sistemi, toplam kalite yönetimi ve doktor ücreti programları gibi hastane hekim entegrasyon stratejilerinin çeşitli türleri, uygulanması, Tayvan hastaneler için verimliliği artırmak olmadığını değerlendirmiştir.

Varol (2005) çalışmasında, bir ana-çocuk sağlığı ve aile planlaması merkezinde maliyet analiz çalışması yapmış ve kurumun maliyet yapısını tanımlamaya çalışmıştır. Maliyet tanımlama çalışmalarında hastane mali verileri kullanılmış ve sonuç olarak kadın doğum polikliniğinin maliyetinin çocuk polikliniğinden daha fazla olduğunu bulmuştur.

Durukan (2006) çalışmasında, hastanelerde bölümsel düzeyde üretilen poliklinik hizmeti maliyetlerinin belirlenmesini amaçlamıştır. Araştırmada poliklinik birim maliyetlerinin en büyük unsurunun personel giderlerinin oluşturduğu belirlenmiştir. Hastane türüne ve sahipliklerine göre büyük varyasyonlar belirlenmiştir. Varyasyonların temel nedeni olarak kimi departmanlarda personel giderlerinin büyüklüğü, kimi departmanlarda ise poliklinik sayılarının farklılıklarının etkili olduğu belirlenmiştir.

Young (2008) çalışmasında, bir hastanenin başarıya ulaşması için klinik bakım şefleri tarafından kâr merkezleri oluşturması gerektiğini ve birimlere ait mali raporlar açısından performansına karar verilmesi gerektiğini belirtmiş ve bu konuda sistem önerileri sunmuştur.

Yaman (2009) çalışmasında, kamuya ait bir özel dal hastanesinde sunulan sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin gerçekçi bir şekilde hesaplayıp analiz edilerek, yöneticilerin alacağı kararlarda yardımcı olmayı amaçlamıştır. Hastanede maliyet yönetim sisteminin oluşturulması süreci ve bu süreçte karşılaştıkları sorunlar açıklanarak sistemin iyileştirilmesi için öneriler getirilmektedir.

Ataç (2009) çalışmasında, nispeten küçük boyutlu bir kamu hastanesinde oluşan maliyetlerin, gider yeri ve çeşitlerinin departmanlara göre dağılımı ve oranları araştırılarak poliklinik, klinikler, laboratuvar ve diğer hastane hizmetlerinde gerçekleşen

birim maliyetlerin belirlenmesini amaçlamıştır. Ankara’ da kurulu 100 yataklı bir kamu hastanesinin bir yıllık dönemde gerçekleşen maliyetleri mevcut muhasebe, hastane bilgi sistemi, maaş kayıtları ve istatistikler kullanılarak “Fiili Tam Maliyet Yöntemi” ile incelenmiş ve ürün birim maliyetleri belirlenmiştir. Gider yeri oran analizi ile giderlerin klinik, poliklinik ve diğer hastane birimleri arasında dağılımı, gider çeşitleri oran analizi ile giderlerin ilk madde ve malzeme, personel giderleri ve diğer genel yönetim giderleri arasındaki dağılımı araştırılmıştır. Hastane departman maliyetlerinin diğer çalışmalarla karşılaştırılmasında, diğer çalışmalardan farklı olarak personel giderleri değil ilk madde ve malzeme giderleri en büyük orana sahip olduğu görülmüştür. Dışarıdan sağlanan hizmet giderleri ve amortisman giderleri de benzer kamu hastanelerine göre yüksek bulunmuştur.

Ghareeb (2010) çalışmasında, Özel bir hastanede tüp bebek ameliyatlarının maliyetlerinin hesaplanması amaçlanmıştır. Hastanenin tüp bebek bölümü ile ilgili maliyet çalışmaları yapmıştır.

Kısakürek (2010) çalışmasında, hastane yöneticilerinin verecekleri kararların sağlıklı olması için; her bir bölümün gelirlerini ve maliyetlerini hesaplamaya çalışmıştır. Bölüm gelirleri hizmet, ilaç ve tıbbi sarf malzeme; bölüm maliyetleri de sabit ve değişken şeklinde ayrıştırılarak hesaplamıştır. Çalışmada Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesinin 35 bölümü incelenmiştir. Çalışma sonucunda en fazla gelir verilen direkt sağlık hizmetlerinden elde edilmiştir. Bu hizmetler arasında çocuk sağlığı ve hastalıkları, genel cerrahi, kardiyoloji ve iç hastalıkları birimleri en çok gelir getiren birimler olduğu saptanmıştır. Diğer yandan ise; psikiyatri, dermatoloji ve çocuk cerrahisi birimleri en az gelir getiren birimler olmuştur. Giderler açısından incelendiğinde ise; çocuk sağlığı ve hastalıkları, genel cerrahi, kardiyoloji ve iç hastalıkları birimleri en çok gider yapan birimler olmuştur. Psikiyatri, göz hastalıkları, göğüs hastalıkları ve plastik cerrahi birimleri ise en az gider yapan birimler olmuştur. Karlılık açısından; fizik tedavi ve rehabilitasyon, çocuk sağlığı ve genel cerrahi birimleri en çok karlılık gösteren birim olmuştur. En az kar eden birimler ise enfeksiyon hastalıkları çocuk cerrahisi ve kalp damar cerrahisi birimleri olmuştur. Bir diğer sonuç ise hastanede personel giderleri nedeniyle sabit maliyetlerin değişken maliyetlerden daha yüksek çıkmasıdır. Değişken maliyetler içindeki en büyük pay ilaç maliyetlerine aittir.

Ağırbaş vd.(2011) çalışmasında, üçüncü basamak bir hastanenin Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon (FTR) kliniğinde maliyet analizi yaparak; verilen hizmetlerin gerçeğe en yakın maliyet rakamlarına ulaşılabilirliğini ve bu amaçla her bir işletme için maliyet fonksiyonlarının oluşturulabileceğini ortaya koymuştur. Bu sayede hastane yöneticilerine finansal planlama, performans denetimi ve kalite geliştirme konusunda rehberlik sağlanabilecektir.

Koç (2012) çalışmasında, Tokat Ağız ve Diş Sağlığı Merkezinin maliyet muhasebesi tekniği olarak kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak, klinik işlem maliyet rakamlarına ulaşılabilirliğini ortaya koymuştur. Bu yolla, sağlık yöneticilerine finansal planlama, performans denetimi, kalite ve geliştirme çalışmalarında katkı sağlamak amaçlanmıştır. Kademeli dağıtım uygulaması ile entegre klinik, acil kliniği, radyoloji ve diş protez laboratuvarı ünitelerinde gerçekleşen faaliyetler çeşitli yönleri ile değerlendirilmiş, ulaşılan maliyet bilgileri SGK-SUT verileri ile karşılaştırılarak, birimlerim kar-zarar durumları tespit edilmiştir. Bu çalışmada en büyük gider kalemi personel giderleri olarak saptanmıştır.

Güzel (2012) çalışmasında, bir kamu hastanesi acil servisine ait mali verileri maliyet muhasebesi açısından analiz etmiştir. Analizinde; Geleneksel Maliyet Analizi yöntemi kullanılarak; acil servis birim hasta maliyeti hesaplanmıştır. Özellikle kamu hastanelerinde maliyet analizinde en önemli soru olan genel bütçeden ödenen personel maaşlarının maliyet analizine dâhil edilip edilmeyeceği konusunda birden fazla maliyet çalışması yapmıştır. Çalışmada en yüksek gider kaleminin personel giderleri olduğu saptanmıştır.

Karasioğlu (2013) çalışmasında, sorumluluk muhasebesiyle geliri artırmak yerine hastane işlemlerine katma değer sağlayan dayalı bir politika izlenebileceği ve bu sayede kaliteden ödün vermeden maliyetini azaltıcı kontrol noktaları oluşturulması önerileri sunmuştur.

Gürdal (2013) çalışmasında, Türkiye’de Devlet Muhasebe Standartlarından biri olan DMS 18 Bölümsel Raporlama Kamu Hastaneleri Birlikleri’nde uygulanması konusu ele almıştır. Bu standardın uygulanmasıyla; birliklerin performansının ayrı ayrı değerlendirilerek, faaliyetlerinin nasıl sürdürüleceğini ve performanslarından ötürü birlik yöneticilerinin gerekirse görevlerinden alınabileceği yeni yönetim yapısı içerisinde; birliklerin ve bunlara bağlı sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyacakları

kaynakların belirlenmesinde ve performanslarının ölçülmesinde ve kamuda hesap verebilirlik ve şeffaflık artırılacağı sonucuna varmıştır.

Filiztekin (2014) çalışmasında, orta ölçekli bir doğum evi hastanesinin Doğum salonu birimindeki maliyet ve gelir hareketlerini irdelemiştir. Bu çalışmada; hastanenin muhasebe sisteminde yer alan mali kayıtları incelenmiş ve hastane mali işler yöneticileri ile birebir görüşmeler yapılmıştır. Hastanedeki yardımcı hizmet gider yerlerindeki giderler birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım yöntemiyle esas hizmet üretim gider yerine yüklenerek doğum salonunun karlılığı tespit edilip yüklenmiştir. Çalışmanın yöntemi ve kullanılan maliyet dağıtım tekniği açısından bu çalışma ile ilgilidir.

Bu çalışmada, literatürde görülen çalışmalardan farklı olarak, esas üretim merkezi birimlerinden hem piyasa fiyatları esasına göre hem de maliyete dayanan transfer fiyatlaması yöntemi ile Radyoloji ve Laboratuvar birimlerine gelir aktarılmıştır. Ayrıca memur statüsünde çalışan personelin maaşları merkezi yönetim tarafından ödendiğinden dolayı; memur maaşlarının hastanenin giderleri arasında sayılıp sayılmaması durumuna göre de birimlerin kar/zarar raporları hazırlanmıştır.

4.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ ve AMACI

Muhasebe standartlarının uygulanabilirliğinin benimsenmesi için önceki bölümlerde Bölümlere Göre Raporlama Standardı' nın (TMS 14) revize edilmesiyle oluşturulan Faaliyet Bölümleri Standardı(TFRS 8) ele alınmış, çalışmanın şu ana kadar ki bölümünde standarda ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu bölümde yer alan uygulama ise, Faaliyet Bölümleri Standardı' nın uygulanmasına yönelik olup, standardın işleyişine katkı sağlama amacı taşımaktadır.

Hastaneler, hizmet üretim süreci en karmaşık işletmelerdir. Bu çalışmada; Dikey ilişkiler yanında yatay ilişkilerinde yoğun olduğu ve sağlık hizmetleri ve idari yönetim açısından yönetim yapısının karmaşık olduğu hastanelerde, yönetim sistemini de rahatlatmak için organizasyonların bölümlere ayrılarak her bölüm için sorumluluk alanlarının ve sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, Türkiye' de şu anda uygulanmak istenen sağlık sisteminde maliyet değerlerinin güncel şartlara uygun belirlenebilmesi için hastanelerin sorumluluk merkezlerine ayrılması amaçlanmıştır. Gelir ve gider denetimlerinin artırılması ve maliyetlerin olduğu

merkezlerde daha net şekilde ortaya konabilmesi için sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması amaçlanmıştır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde refah seviyesini artırma çabaları sağlık sektörüne daha fazla kaynak ayrılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu açıdan; Türkiye İstatistik Kurumu’nun son on yıllık verileri incelendiğinde; ülkemizde sağlık harcamalarının gayri safi milli hasılasına oranının ortalama % 5,8 olduğu görülmektedir. Tablo 4’ te ülkemize ait 2014 yılı sağlık harcamaları ve sağlık harcamalarının gayri safi milli hasılaya oranı görülmektedir.

Tablo 4: 2014 yılı Türkiye sağlık harcamaları özeti¹⁶³

Toplam Sağlık Harcaması	
Milyon türk lirası(tl)	94.750
Milyon amerikan doları	43.325
Kişi Başı Sağlık Harcaması	
türk lirası	1.232
amerikan doları	563
Toplam sağlık harcamasının gayri safi yurtiçi hasılaya oranı (%)	5,4
Genel kamu sağlık harcamasının toplam sağlık harcamasına oranı (%)	77,4

Tablo 4’ te görüldüğü gibi ülkemiz 2014 yılı verileri incelendiğinde toplam sağlık harcamaları tutarı yaklaşık 94.750.000.000 (doksandörtmilyaryediyüzellimilyon) türk lirası(TL) olduğu görülmektedir. Bu harcamaların %77,4’ ünün kamu harcaması olarak yapıldığı görülmektedir. Kişi başı sağlık harcamasının ise 1.232 TL olduğu görülmektedir. Bu derece büyük kaynağın aktarıldığı sağlık sektöründe maliyet kontrolünün öneminin günden güne arttığı görülmektedir.

Sağlık Bakanlığı’ nın “Kamu Hastaneler Birliği Yasası ” ile devlet hastanelerinin daha etkin ve verimli çalışmaları amaçlanmaktadır. Bu yasa hastanelere mali özerklik sağlamak ve hastane yöneticilerine belirli hedefler koymaktadır. Bu çalışmada; ilgili hedeflere ulaşmaya yardımcı olması için uygulanacak sorumluluk muhasebesi sisteminin bu yöneticilere ne kadar faydalı olacağı hakkında değerlendirme yapmak amaçlanmıştır. Bu yöntemle elde edilen sonuçlar ile yöneticilerin hedeflerinden ne kadar uzakta olduklarını görebileceklerdir. Bu amaçla sorumluluk muhasebesi uygulanması için belirlenecek merkezlerin her biri için ayrı ayrı sorumluluk raporları

¹⁶³ Türkiye İstatistik Kurumu, Sağlık harcama istatistikleri, S: 21527 s.2

hazırlanacaktır. Bu raporların ayrıca hastanede etkin bir iç raporlama sisteminin oluşmasına yardımcı olması ve bu raporlarla birlikte yöneticilerin her bir merkezin performansını daha objektif değerlendirmesi amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada ayrıca; fiili hastane maliyet yönetimi uygulamalarında yardımcı gider merkezi olarak değerlendirilen Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinin sorumluluk merkezi olarak görülmesi amaçlanmıştır. Bu sayede diğer birimlerin gelir ve gider kalemlerinin daha objektif raporlanması amaçlanmıştır.

4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Yöntem olarak gözlem, mülakat ve istatistik bilgilerin uzman görüşü eşliğinde yorumlanması şeklinde saha araştırması seçilmiştir. Araştırma sırasında ilgili kamu hastanesinde görev yapan mali işler uzmanı ve veri giriş kontrol sorumlusu ile verilerin alınması sırasında yüz yüze ve telefonda görüşmeler yapılmıştır. Ayrıca elektronik posta yoluyla da iletişim sağlanmıştır. Veri alışıının yanı sıra faturalandırma, veri girişi ve mali tabloların incelenmesi aşamalarında gözlemler yapılmıştır. Veri toplanması yaklaşık altı ay sürmüştür. Bu süre zarfında haftada bir gün periyodik şekilde yüz yüze ve telefon görüşmeleri yapılmıştır. Yüz yüze görüşmenin mümkün olmadığı durumlarda elektronik posta aracılığıyla veriler alınmıştır. Sağlık Bakanlığı'nın bürokratik engelleri nedeniyle verilere ulaşmak ve elde etmek uzun zaman almıştır. Bir diğer engel ise personelin ve yöneticilerin araştırmacılara karşı isteksiz ve önyargılı olmasıdır.

Verilerin analizi aşamasında iki uzman doktor, bir mali işler uzmanı ve bir de yönetici asistanı ile birlikte yaklaşık dört ay süren görüşmeler yapılmıştır. Görüşmeler hem yüz yüze hem de telefon aracılığı ile yapılmıştır. Her hafta düzenli şekilde görüşmeler, fikir alışverişleri ve hastane uygulamaları hakkında bilgi alış yapılmıştır.

Araştırmada hastaneye ait 2014 yılı mali verileri kullanılmıştır. Araştırma raporlanmış tüm mali verileri kapsamaktadır. Uygulama için hastaneye ait tüm mali veriler hazırlanan yıllık mali tablolardan ve hastane muhasebe sisteminden elde edilmiştir. Maliyetlerin dağıtımı aşamasında kademeli dağıtım yöntemi kullanılmıştır. Toplanan mali verilerin teorik bilgiler açısından değerlendirme aşamalarında ise;

- Öncelikle yardımcı gelir getiren sorumluluk merkezi olarak görülen ve fiili durumda geliri olan ancak uygulamada geliri esas üretim merkezinde gösterilen “Laboratuvar ve Radyoloji” birimlerinin gelirleri “Transfer Fiyatlaması” ile aktarılarak

bu birimler esas üretim merkezi haline getirilmiştir. Bu birimler hastane muhasebe sisteminde “ödenmeyen istekler” başlığı altında takip edilmektedir.

- Faaliyet Bölümlerine Göre Raporlama standardı çerçevesinde sorumluluk merkezlerinin daha iyi analiz edilebilmesi için uzman görüşü ve birimlerle ilgili doktorların görüşleri alınarak bölüm birleştirme kriterleri uygulanmıştır. Her ne kadar ilgili muhasebe standardında, toplam gelirin %75’lik kısmını oluşturan bölümlerin incelenmesinin Sorumluluk Muhasebesi açısından yeterli olduğu görüşü bulunsa da yine ilgili standardın izin verdiği gibi daha sağlıklı bir analiz için tüm birimler uygulamaya dahil edilmiştir.

- Maliyet kalemleri incelenmiş ve birimlere ait direkt yüklenecek giderler dağıtılmıştır. Bu giderler hem dışkaynak kullanımı ile hem de sadece o bölümü ilgilendiren giderler olarak muhasebe kayıtlarına geçtiği için ilgili bölümlere aktarılmıştır.

- Maliyet kalemlerinden genel üretim giderleri(yardımcı hizmet maliyet yerleri hariç), direkt işçilik giderleri ve endirekt işçilik giderleri 1. dağıtımda uygun dağıtım anahtarları kullanılarak esas üretim maliyet yerleri ve yardımcı hizmet maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

- Yardımcı hizmet maliyetleri 2. dağıtım aşamasında esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmış ve esas üretime konu sorumluluk merkezlerinin raporu elde edilmiştir.

- Çalışmada sadece genel sonuçları etkilemeyecek şekilde olan ve birimlerde ayrı ayrı maliyetlendirme çalışması yapılmayan Bakım-Onarım ve Yedek Parça maliyetleri konularıyla ilgili uzmanların görüşleriyle dağıtılmıştır.

- Ekler kısmında; hastanenin 2014 yılı na ait Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinden her bir tetkik çeşidi için birim maliyetler hesaplanmıştır. Ayrıca bu bölümde bu birimlerden 2014 yılı bazında talep miktarları ve talep karşılığı maliyet tutarları da verilmiştir.

- Hastane muhasebe sisteminde dönemsel detaylı verilere ulaşılamadığından dolayı tüm veriler yıllık bazda incelenmiştir. Personel sayıları yıl içerisinde değişiklik göstermiş ancak yılın büyük bölümünde aktif olan personeller çalışmaya dahil edilmiştir. Dışkaynak kullanımı ile hizmet alımı yapılan Radyoloji, Laboratuvar, Güvenlik, Temizlik ve Din-Cenaze birimlerinde çalışan taşeron işçi statüsündeki

personeller ise çalışmaya toplam ihale maliyeti ile dahil edilmiştir. Bu çalışanlar hastanenin personeli olarak gösterilmemiştir. Personel olarak 657 sayılı “Devlet Memurları Kanununa” tabi çalışanlar dikkate alınmıştır.

4.4. ARAŞTIRMANIN SINIRLARI

Çalışmada sorumluluk merkezlerinin daha detaylı analizinin yapılabilmesi için direkt işçilik giderleri (personel maaşları) açısından iki farklı yöntem izlenmiştir. Hastanelerin gelir-gider incelemesinde, hastanenin tüm gelirlerin Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ile belirlendiği görülmektedir. Giderler için ise fiili durumda yapılan harcamalar görülmektedir. Hastanenin giderleri arasında görülen personel maaşları gelirlerinden bağımsız olarak Maliye Bakanlığı tarafından ödenmekte ve bu giderlerin hastanenin sorumluluk merkezlerinin performansını etkilediği görülmektedir. Bu konuda oluşan belirsizlik nedeniyle çalışmada hem direkt işçilik giderleri hastanenin maliyetleri gibi değerlendirilerek hem de bu maliyetler dikkate alınmayarak iki farklı sorumluluk raporu oluşturulmuştur.

Çalışmada esas üretim birimlerinin birbirlerine yaptığı katkılar önemsiz düzeyde olduğundan dikkate alınmamıştır. Hastane fiziki şartlarından ötürü her cerrahi birim kendi ameliyathanesi kullanmaktadır. Cerrahi birimlerin verdiği poliklinik hizmetleri, yaptıkları ameliyathalar ve yoğun bakım hizmetleri kendi bünyesindeki sağlık çalışanları tarafından yapılmaktadır. Her cerrahi birimin yaptığı ameliyathalar o birime gelir olarak kaydedilmektedir. Dolayısıyla poliklinik hizmetleri, cerrahi hizmetler ve yoğun bakım hizmetleri ve giderleri kendi birimine kaydedilmektedir. Anestezi ve Reanimasyon birimi hastaları ameliyata hazırlama ve ameliyat sonrası işlemleri gerçekleştirmektedir. Bu birim ile ilgili gelir ve giderler bu açıdan yansıtılmıştır. Çalışmanın sınırları ise uygulamanın yapıldığı hastanenin tamamıdır.

4.5. BULGULAR

Uygulamaya konu hastane son yıllarda Sağlık Bakanlığı’nın özellikle büyükşehirlerde Kamu Hastaneleri Kurumu Çatısı altında tüm kamu hastanelerini birleştiren ve sadece bulunduğu şehre değil bölgesine de hizmet veren “Şehir Hastanesi”

konseptine sahip A2¹⁶⁴ grubu hastane türüdür. Hastane 2012 yılında kurulmuş ve kuruluş sonrası şehirde bulunan diğer iki devlet hastanesiyle birleştirilmiştir. Hastane 956 yataklı olup 35 dahili ve cerrahi bölümde yıllık yaklaşık 2.000.000 hastaya hizmet verilmektedir. Hastanede 222 ‘si uzman olmak üzere 239 doktor ve 946 yardımcı sağlık personeli ve görev yapmaktadır.

Uygulamaya konu hastane Gelir Getirmeyen Sorumluluk Merkezleri ve Gelir Getiren Sorumluluk Merkezleri olarak temel açıdan ikiye ayrılmıştır. Gelir getirmeyen sorumluluk merkezleri Yönetim ve Destek Hizmetleri başlıkları altında toplanmıştır. Tablo 5’te bu bölümlerin alt dalları listelenmiştir.



¹⁶⁴ 2009 yılında Sağlık Bakanlığı tarafından yürürlüğe koyulan “Sağlık Bakanlığı Yataklı Sağlık Tesisleri Rollerinin Yeniden Belirlenmesi ve Gruplandırılmasına İlişkin Kriterler” çerçevesinde hastanelere verilen grup isimleridir. Bu kriterlere göre hastaneler 11 gruba ayrılmıştır.

Tablo 5: Hastanenin Bölümleri

Gelir Getirmeyen Sorumluluk Merkezleri		Gelir Getiren Sorumluluk Merkezleri	
Yönetim Bölümleri Başhekimlik Personel Müdürlüğü Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü Bütçe ve Mali İşler Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	Destek Hizmetleri Dosyalama Çamaşırhane Terzihane Teknik Hizmetler Kat Hizmetleri Yemekhane Bilgi İşlem Güvenlik Bakım- onarım Hizmetleri Temizlik Hizmetleri Tıbbi atık Tıbbi gaz Eğitim Hizmetleri	Yardımcı Hizmetler Laboratuvarlar Biyokimya Lab. Mikrobiyoloji Lab. Hematoloji Lab. Patoloji Lab. Kan Bankası Radyoloji Digital Röntgen Radyasyon Onkolojisi Manyetik Rezonans(MR) Nükleer Tıp Pet-Ct Bilgisayarlı Tomografi Angiografi Ultrasonografi	Esas Üretim Yerleri (Hasta Bölümleri) Acil Tıp Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları İç Hastalıkları Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları Dermatoloji Kalp ve Damar Cerrahisi Ortopedi ve Travmatoloji Gastroenteroloji Üroloji Hematoloji Yoğun Bakım (Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları) Enfeksiyon Hastalıkları Ve Klinik Mikrobiyoloji Çocuk Endokrinolojisi Genel Cerrahi Kardiyoloji Çocuk Psikiyatrisi Neonatoloji Göz Hastalıkları Çocuk Kardiyolojisi Göğüs Cerrahisi Anesteziyoloji ve Reanimasyon Kadın Hastalıkları ve Doğum Beyin ve Sinir Cerrahisi Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi Psikiyatri Tıbbi Onkoloji Çocuk Cerrahisi Çocuk Nefrolojisi Göğüs Hastalıkları Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Nöroloji Endokrinoloji ve Metabolizma Hastalıkları Nefroloji Yoğun Bakım (İç Hastalıkları)

Hastanede 34 adet Esas Üretim Birimi (Hasta Merkezi), Laboratuvar ve Radyoloji ünitesi bulunmaktadır. 2014 yılı verileri esas alınarak uygulamada yıl boyunca 2.045.553 hastaya hizmet verilmiş ve verilen hizmetlerden SUT karşılığı olarak muhasebe kayıtlarına göre 166.405.167,58 Türk Lirası(TL) gelir elde edilmiştir. Yıl

içerisinde en fazla hasta muayene eden birimler Acil Tıp (603.338 hasta), Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları (180.328 hasta), İç Hastalıkları (150.231 hasta) ve Kadın Hastalıkları ve Doğum (128.813 hasta) birimleridir. En çok gelir elde edenler ise Ortopedi ve Travmatoloji (25.319.988,12 TL), Acil Tıp (19.691.568,87 TL) ve Beyin ve Sinir Cerrahisi (17.912.172,09 TL) birimleridir. Hastaların, gelirlerin gelir oranlarının birimlere göre dağılımı Tablo 6’ da verilmiştir.

Tablo 6:Esas Üretim Birimleri Hasta Sayısı, Gelir ve Gelir Oranları

Uzmanlık Adı	Hasta Sayısı (kişi)	Birim Toplam Geliri (TL)	Toplam Gelire Oranı(%)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	180.328	7.481.307,73	4,50
İç Hastalıkları	150.231	5.816.226,27	3,50
Acil Tıp	603.338	19.691.568,87	11,83
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	98.470	4.240.445,73	2,55
Dermatoloji	89.262	2.294.106,67	1,38
Kalp ve Damar Cerrahisi	12.709	5.735.029,48	3,45
Ortopedi ve Travmatoloji	85.877	25.319.988,12	15,22
Gastroenteroloji	18.362	1.201.436,19	0,72
Üroloji	40.069	3.236.694,83	1,95
Hematoloji	4.296	351.528,06	0,21
Yoğun Bakım (Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları)	1.467	4.451.528,76	2,68
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	18.424	1.521.815,28	0,91
Çocuk Endokrinolojisi	5.888	231.495,07	0,14
Genel Cerrahi	52.936	7.666.765,37	4,61
Kardiyoloji	55.580	11.549.158,64	6,94
Çocuk Psikiyatrisi	4.509	155.142,90	0,09
Neonatoloji	305	8.665,92	0,01
Göz Hastalıkları	107.024	5.043.473,44	3,03
Çocuk Kardiyolojisi	5.659	182.960,29	0,11
Göğüs Cerrahisi	5.029	838.457,49	0,50
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	2.967	5.813.443,71	3,49
Kadın Hastalıkları ve Doğum	128.813	10.599.767,33	6,37
Beyin ve Sinir Cerrahisi	63.983	17.912.172,09	10,76
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	8.440	979.760,50	0,59
Psikiyatri	79.376	3.991.125,88	2,40
Tıbbi Onkoloji	4.594	1.037.364,03	0,62
Çocuk Cerrahisi	28.720	2.090.579,39	1,26
Çocuk Nefrolojisi	5.041	255.964,54	0,15
Göğüs Hastalıkları	44.112	2.898.642,35	1,74
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	59.069	3.713.725,59	2,23
Nöroloji	58.264	5.138.970,68	3,09
Endokrinoloji ve Metabolizma Hastalıkları	13.763	559.589,19	0,34

Nefroloji	8.325	3.063.222,65	1,84
Yoğun Bakım (İç Hastalıkları)	323	1.062.316,24	0,64
Ücretli Laboratuvar			
Tıbbi Patoloji	5.473	193.605,60	0,12
Radyasyon Onkolojisi	198	5.750,20	0,001
Radyoloji	6.555	71.372,50	0,04
Toplam	2.045.553	166.405.167,58	100,00

Hastanede çalışmanın yapıldığı dönemde toplam 1.323 personel görev yapmıştır. Hastane bölümünde 222' si Uzman Doktor, 32'si Pratisyen Doktor, 10'u Fizyoterapist, 2' si psikiyatrist, 946'sı yardımcı sağlık memuru(Hemşire, Ebe, Sağlık Memuru) olarak görev yapmıştır. Birimlere ait detaylı çalışan sayıları Tablo 7' de gösterilmiştir.

Tablo 7: Hastane Bölümü Personel Sayıları

Hastane Bölümü Personel Sayıları			
Bölüm	Uzman	Yardımcı Sağlık Personeli	Diğer
Acil Tıp	12	60	32 Pratisyen Doktor
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	6	26	
Dermatoloji	4	18	
Kalp ve Damar Cerrahisi	7	35	
Ortopedi ve Travmatoloji	9	37	
Üroloji	6	23	
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	5	21	
Genel Cerrahi	14	50	
Kardiyoloji	12	41	
Göz Hastalıkları	10	31	
Göğüs Cerrahisi	3	20	
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	19	135	
Kadın Hastalıkları ve Doğum	12	52	
Beyin ve Sinir Cerrahisi	6	34	
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	4	20	
Psikiyatri	9	30	2 Psikiyatrist
Çocuk Cerrahisi	4	23	
Göğüs Hastalıkları	3	24	
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	6	25	10 Fizyoterapist
Nöroloji	7	28	
Radyoloji	12	44	
Laboratuvar	11	55	
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	17	43	
İç Hastalıkları	24	71	5 Diyetisyen
Toplam	222	946	

Yönetim bölümünde 1 başhekim, 4 Birim Müdürü, 10 Müdür Yardımcısı, 12 Uzman ve 51 memur görev yapmıştır. Birimlere ait detaylı çalışan sayıları Tablo 8’ de gösterilmiştir.

Tablo 8: Yönetim Bölümü Personel Sayıları

Yönetim Bölümü	Personel Sayıları
Başhekimlik	10
Personel Müdürlüğü	30
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	18
Bütçe ve Mali İşler	9
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	11
Toplam	78

Destek hizmetleri bölümünde ise taşeron işçiler hariç 28 kadrolu personel çalışmıştır. Birimlere ait detaylı çalışan sayıları Tablo 9’ da gösterilmiştir.

Tablo 9: Yardımcı Hizmet (Destek Hizm.) Bölümü Personel Sayıları

Yardımcı Hizmet (Destek Hizm.) Bölümü	Personel Sayıları
Temizlik	9
Yemekhane	7
Teknik Servis	5
Güvenlik	3
Bilgi İşlem	4
Toplam	28

Hastanede 2014 yılı aktif olan yatak sayısının 956 olduğu görülmüştür. Yatak doluluk oranı %82.75 olarak gerçekleşmiştir. En çok yatak sayısına sahip bölümler İç Hastalıkları (120 yatak), Kadın Hastalıkları ve Doğum (85 yatak), Genel Cerrahi(88 yatak), Kardiyoloji (85 yatak), Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları (80 yatak) olarak gerçekleşmiştir. Yatak doluluk oranı en çok Kardiyoloji (%94), Psikiyatri (%90), Çocuk Cerrahisi (%89) birimlerinde gerçekleşmiştir. Tüm birimlerim yatak sayıları, yatan hasta sayıları, işgal edilen yatak-gün sayısı ve yatak doluluk oranları Tablo 10’ da detaylı olarak verilmiştir.

Tablo 10: Yatak Sayıları, Yatan Hasta Sayıları, İşgal Edilen Yatak-Gün Sayısı Ve Yatak Doluluk Oranları

Yatak Sayıları				
Bölüm	Yatak Sayısı	Hasta Sayısı	İşgal Edilen Yatak-Gün Sayısı	Yatak Doluluk Oranı(%)
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	20	2580	5160	0,71
Dermatoloji	1	52	208	0,57
Kalp ve Damar Cerrahisi	44	2687	13435	0,84
Ortopedi ve Travmatoloji	75	4262	21310	0,78
Üroloji	25	2666	7998	0,88
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	15	784	3920	0,72
Genel Cerrahi	88	7066	28264	0,88
Kardiyoloji	85	7253	29012	0,94
Göz Hastalıkları	12	3035	3035	0,69
Göğüs Cerrahisi	8	342	2052	0,70
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	45	1813	13876	0,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	85	18541	24812	0,80
Beyin ve Sinir Cerrahisi	55	3397	16985	0,85
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	10	528	2640	0,72
Psikiyatri	40	1309	13090	0,90
Çocuk Cerrahisi	35	4552	11380	0,89
Göğüs Hastalıkları	48	1804	10824	0,62
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	30	1719	8595	0,78
Nöroloji	35	1486	10402	0,81
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	80	14.223	24446	0,84
İç Hastalıkları	120	7.038	35190	0,80
Toplam	956	87.137	286.634	Ort:82.75

Uygulamanın gerçekleştiği 2014 yılında hastanede toplam 186.195.047 TL gider yapılmıştır. Giderlerin hesaplanmasında muhasebe servisi kayıtları, ihale bedelleri ve hastane mali kayıtları kullanılmıştır. Hastane ile ilgili gider kalemleri ve dağıtım anahtarları Tablo 11’ de gösterilmiştir. Dağıtım anahtarlarının kullanımı ile ilgili bilgiler ilerleyen bölümlerde detaylı olarak gösterilecektir.

Tablo 11: Yıllık Gider Kalemleri, Miktarları ve Dağıtım Anahtarları

Giderler	Toplam Tutar(TL)	Dağıtım Anahtarları
Direkt ilk madde malzeme giderleri	43.019.824	Birimlere yapılan ilaç ve tıbbi sarf malzemeleri çıkışları dikkate alınacaktır.
Direkt personel gideri	42.807.540	Birimlerdeki çalışan personelin maaşlarına göre birim bazında yüklenecektir.
Endirekt personel gideri	49.980.051	Döner Sermaye, Mesai, Nöbet ve Ek Ödemeler muhasebe servisiden alınan bilgi bazında dağıtılacaktır.
Yönetim Giderleri	895.230	Personel sayısına göre dağıtılacaktır.
Elektrik gideri	3.127.450	Uzman görüşü ve alanların m ² 'si dikkate alınacaktır.
Su gideri	612.520	Uzman görüşü ve alanların m ² 'si dikkate alınacaktır.
Doğalgaz gideri	3.125.560	Uzman görüşü ve alanların m ² 'si dikkate alınacaktır.
Haberleşme gideri	412.400	Bölümlerdeki hat sayılarına göre dağıtılacaktır.
Bakım- onarım gideri	1.085.320	Teknik servisten uzman görüşü alınarak birimlere dağıtılacaktır..
Tıbbi atık	487.600	Torba (kg) bazında dağıtılacaktır.
Tıbbi gaz	511.560	Oksijen flowmetre cihazlarının sayısına göre dağıtılacaktır.
Bina amortisman gideri	500.000 (50.000.000/ 100 yıl)	Bölümlerin m ² 'si dikkate alınacaktır.
Demirbaş amortismanı	3.763.200	Uzman görüşü ve kullanılan cihazlara göre dağıtılacaktır.
Tekstil gideri	611.550	Yatak kullanımına göre dağıtılacaktır.
Kırtasiye gideri	322.175	Sipariş miktarları ve uzman görüşü alınarak dağıtılacaktır.
Kiralama giderleri	64.300	Yönetim birimine yüklenecektir
Eğitim Gideri	2.152.300	Personel sayısına göre dağıtılacaktır. (1. Dağıtım aşamasında yönetim gideri bölümüne yüklenecektir.)
Yedek Parça	1.582.230	Teknik servisten uzman görüşü alınarak ve siparişlere göre birimlere dağıtılacaktır..
Basılı Evrak	1.592.230	Hasta sayısına göre dağıtılacaktır.
Hbys-Pacs	102.480	Laboratuvar ve Radyoloji kullanan hasta sayısına göre dağıtılacaktır.
Küçük Demirbaş	6.411.520	Sipariş miktarları ve uzman görüşü alınarak dağıtılacaktır.
Din ve Cenaze	168.720	Ölen hasta sayısına göre dağıtılacaktır.
Dışardan Sağlanan Hizmetler		
Temizlik giderleri (Malzeme+Personel)	1.812.420	Bölümlerin m ² 'si dikkate alınacaktır.
Radyoloji (Hizmet+Mal alımı)	4201200+3.7 50.400	Radyoloji birimine yüklenecektir.
Laboratuvar (Hizmet+Mal alımı)	3610892+2.9 54.550	Laboratuvar birimine yüklenecektir.
Yemek (Malzeme+Personel)	2.370.875	Yatan hasta gün sayısı, refakatçi sayısı ve birimlerdeki çalışan personel sayısına göre dağıtılacaktır.
Teknik servis Hizmet Alımı	475.250	Uzman görüşü ve kullanılan cihaz sayılarına göre dağıtılacaktır.
Güvenlik Hizmet Alımı	1.971.300	Birim hasta sayısına göre dağıtılacaktır.
Bilgi İşlem Hizmet Alımı(Personel)	1.712.400	Birimdeki çalışan sayısına göre dağıtılacaktır.
Toplam	186.195.047	

Hastane yıllık giderlerinin %49,84' ü personele ödenen maaş, döner sermaye ücretleri, mesai ücretleri ve nöbet ücretlerinden oluşmaktadır. Tıbbi sarf ve malzeme gideri olarak yapılan harcamalar toplam giderlerinin %23,10' unu ve Genel üretim giderleri ise %27,06' sını oluşturmaktadır. Giderlerin parasal karşılığı ve toplam giderler içindeki payları Tablo 12' de gösterilmiştir.

Tablo 12: Gider Çeşitleri, Miktarları ve Oranları

Gider Çeşitleri	Toplam Tutar (TL)	Toplam Tutar Oranı (%)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri (Tıbbi Sarf ve Malzeme)	43.019.824	23,10
Genel Üretim Giderleri	50.387.632	27,06
Elektrik gideri, Su gideri, Doğalgaz gideri, Haberleşme gideri, Bakım- onarım gideri, Tıbbi atık, Tıbbi gaz, Bina amortisman gideri, Demirbaş amortismanı, Tekstil gideri, Kırtasiye gideri, Kiralama giderleri, Eğitim Gideri, Yedek Parça, Basılı Evrak, Hbys-Pacs, Küçük Demirbaş, Din ve Cenaze, Temizlik, Yemekhane, Teknik Servis, Güvenlik, Bilgi İşlem		
Direkt İşçilik Giderleri	42.807.540	22,99
Endirekt Personel Gideri(Döner Ser., Nöbet, Mesai Ücr.)	49.980.051	26,85
Toplam	186.195.047	100,00

4.6. FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARTINA GÖRE BÖLÜM BİRLEŞTİRME UYGULAMASI

Faaliyet bölümleri standartına göre; “eğer faaliyet bölümleri benzer ekonomik özellikler gösteriyorsa, genellikle uzun vadede benzer performans gösterirler. Bu nedenle benzer ekonomik özelliklere sahip iki veya daha fazla bölümün standartta sayılan kriterler çerçevesinde birleştirilmesi mümkündür.

Faaliyet bölümleri; ekonomik özellikler, ürün ve hizmetler, üretim süreçlerinin niteliği, müşterilerin niteliği, ürün veya hizmetlerin dağıtımında kullanılan yöntemlerin niteliği ve düzenleyici çevrenin niteliği yönünden benzer olduğu takdirde birleştirilebilir. Ayrıca faaliyet bölümleri tarafından raporlanan toplam dış hasılatın, işletmenin hasılatının yüzde 75'inden düşük olması durumunda işletme hasılatının en az yüzde 75'i raporlanabilir bölümlere dahil oluncaya kadar ek faaliyet bölümleri, standartta geçen birleştirme kriterlerini taşımasa dahi raporlanabilir faaliyet bölümü olarak tanımlanabilir.

Faaliyet Bölümleri standardında belirtildiği üzere uzman görüşü alınarak hastanede benzer faaliyete sahip bölümler birleştirilmiştir. Birleştirme kriterleri uygulanırken Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları, İç Hastalıkları ve Psikiyatri birimlerinde birleştirilme yapılmıştır. Birleştirme yapılan birimler, gelir miktarları ve gelir yüzdeleri Tablo 13’ de gösterilmiştir.

Tablo 13: Birleştirme Kriterleri Uygulanan Bölümler

TFRS 8 8.,12. ve 14. Paragraflara Göre Birleştirilebilen Bölümler	Birim Toplam Geliri (TL)	Toplam Gelire Oranı(%)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları		
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	7.481.307,73	4,50
Yoğun Bakım (Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları)	4.451.528,76	2,68
Çocuk Endokrinolojisi	231.495,07	0,14
Neonatoloji	8.665,92	0,01
Çocuk Kardiyolojisi	182.960,29	0,11
Çocuk Nefrolojisi	255.964,54	0,15
Toplam	12.611.922,31	7,58
İç Hastalıkları		
İç Hastalıkları	5.816.226,27	3,50
Gastroenteroloji	1.201.436,19	0,72
Hematoloji	351.528,06	0,21
Tıbbi Onkoloji	1.037.364,03	0,62
Endokrinoloji ve Metabolizma Hastalıkları	559.589,19	0,34
Nefroloji	3.063.222,65	1,84
Yoğun Bakım (İç Hastalıkları)	1.062.316,24	0,64
Toplam	13.091.682,63	7,87
Psikiyatri		
Psikiyatri	3.991.125,88	2,40
Çocuk Psikiyatrisi	155.142,90	0,09
Toplam	4.146.268,78	2,49

Faaliyet bölümleri standartına göre bir bölümün raporlanabilmesi için;

- “İşletme dışı müşterilere yapılan satışlar ve bölümler arası satışlar veya transferler de dahil olmak üzere, raporlanan hasılatının, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin toplam hasılatının yüzde 10’unu veya daha fazlasını oluşturması,

- Raporlanan karının veya zararının mutlak tutarının, zarar bildirmemiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanış karının ve zarar bildirmiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış zararının, mutlak rakamlarla, yüzde 10’u veya daha fazlası olması veya

- Varlıklarının, tüm faaliyet bölümlerinin toplam varlıklarının yüzde 10'u veya daha fazlası olması gerekmektedir.”

Diğer yandan aynı paragrafın devamında ise “Bu belirtilen sayısal alt sınırlar sağlanmasa bile, yönetim finansal tablo kullanıcıları için faydalı olacağına inanması durumunda faaliyet bölümünü raporlanabilir faaliyet bölümü olarak değerlendirebilir” denilmektedir.

Standartta belirtilen bu maddeler dikkate alındığında tüm faaliyet bölümlerinin raporlanması hastanenin bölümlerini değerlendirmek açısından daha faydalı olacaktır. Bu amaçla birleştirme kriterleri uygulandıktan sonra gelirleri ve toplam gelir içerisindeki dağılımı değişen bazı birimleri ve diğer tüm birimler Tablo 14’ da görülmektedir.

Tablo 14: Birleşme Sonrası Bölümler, Gelirleri ve Gelir Dağılımları

Birleşme Sonrası Bölümler	Birim Toplam Geliri (TL)	Toplam Gelire Oranı(%)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	12.611.922,31	7,58
İç Hastalıkları	13.091.682,63	7,87
Acil Tıp	19.691.568,87	11,83
Kulak-Burun-Bogaz Hastalıkları	4.240.445,73	2,55
Dermatoloji	2.294.106,67	1,38
Kalp ve Damar Cerrahisi	5.735.029,48	3,45
Ortopedi ve Travmatoloji	25.319.988,12	15,22
Üroloji	3.236.694,83	1,95
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	1.521.815,28	0,91
Genel Cerrahi	7.666.765,37	4,61
Kardiyoloji	11.549.158,64	6,94
Göz Hastalıkları	5.043.473,44	3,03
Göğüs Cerrahisi	838.457,49	0,50
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	5.813.443,71	3,49
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10.599.767,33	6,37
Beyin ve Sinir Cerrahisi	17.912.172,09	10,76
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	979.760,50	0,59
Psikiyatri	4.146.268,78	2,49
Çocuk Cerrahisi	2.090.579,39	1,26
Göğüs Hastalıkları	2.898.642,35	1,74
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.713.725,59	2,23
Nöroloji	5.138.970,68	3,09
Radyoloji	71.372,50	0,04
Laboratuvar	199.355,80	0,12
Toplam	166.405.167,58	100,00

4.7. TRANSFER FİYATLAMASI UYGULAMASI

Hastane muhasebe sisteminde Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinin maliyetleri saptanmakta ancak gelirler hastanın ilk başvuruda bulunduğu poliklinik hizmet birimine aktarılmaktadır. Bu durum Sorumluluk Muhasebesi açısından performans analizi yapılırken hatalı değerlendirme sebebi olmaktadır. Radyoloji ve Laboratuvar birimleri her ne kadar muhasebe sisteminde gider merkezi olarak değerlendirilse de bu birimlere yapılan başvurular neticesinde istemi yapan birime gelir kaydı yapıldığı görülmektedir.

Sorumluluk raporlarının tam olarak gerçeği yansıtabilmesi açısından radyoloji ve laboratuvar birimlerine yapılan istemlerin bedelleri, istemi yapan birimlerden transfer fiyatlaması yoluyla bu birimlere aktarılması gerekmektedir. Transfer fiyatlaması uygulanırken her birimden yapılan istemler belirlenmiş ve birim maliyet fiyatları ile bu birimlere ait gelirler açısından radyoloji ve laboratuvar birimlerine aktarılmıştır.

4.7.1. Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması

Radyoloji bölümü açısından en çok transfer fiyatlaması yapılan birimler Kadın Hastalıkları ve Doğum(2.888.329,86 TL), Beyin ve Sinir Cerrahisi(2.081.152,90 TL) ve Acil Tıp(1.670.596,97 TL) olarak görülmektedir. En az transfer fiyatlaması yapılan birimler ise Dermatoloji(5.600,02 TL), Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji(6.418,65 TL) ve Göz Hastalıkları(12.146,98 TL) olarak görülmektedir.

Laboratuvar bölümünde ise en çok transfer fiyatlaması Acil Tıp(2.277.696,79 TL), İç Hastalıkları (2.241.117,45 TL) ve Kadın Hastalıkları ve Doğum (1.863.892,84 TL) olarak görülmektedir. En az ise Göğüs Cerrahisi(21.189,38 TL), Çocuk Cerrahisi(41.342,73 TL) ve Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi(48.215,99 TL) birimlerinde görülmektedir.

Birim bazında ayrıntılı radyoloji ve laboratuvar tetkik sayıları, birim maliyetleri ve toplam maliyetleri Ekler kısmında gösterilmiştir. Her bir birimin Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinden aldıkları hizmet değerleri ve maliyete dayanan transfer fiyatlaması uygulaması Tablo 15’de görülmektedir.

Tablo 15: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Sonunda Birimlerin Gelirleri

	Transfer	Fiyatlaması		
Uzmanlık Adı	Radyoloji(TL)	Laboratuvar(TL)	Birim Geliri(TL)	Transfer Fiyatı Sonrası Gelir(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	873.842,62	718.310,34	12.611.922,31	11.019.769,35
İç Hastalıkları	1.162.481,23	2.241.117,45	13.091.682,63	9.688.083,95
Acil Tıp	1.670.596,97	2.277.696,79	19.691.568,87	15.743.275,11
Kulak-Burun-Böğaz Hastalıkları	362.917,66	254.887,65	4.240.445,73	3.622.640,42
Dermatoloji	5.600,02	292.556,32	2.294.106,67	1.995.950,33
Kalp ve Damar Cerrahisi	253.941,15	281.002,95	5.735.029,48	5.200.085,39
Ortopedi ve Travmatoloji	1.058.021,71	304.248,79	25.319.988,12	23.957.717,62
Üroloji	1.372.991,42	301.273,81	3.236.694,83	1.562.429,60
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	6.418,65	458.776,76	1.521.815,28	1.056.619,87
Genel Cerrahi	1.146.732,54	144.960,94	7.666.765,37	6.375.071,89
Kardiyoloji	281.871,44	911.824,25	11.549.158,64	10.355.462,95
Göz Hastalıkları	12.146,98	85.753,96	5.043.473,44	4.945.572,50
Göğüs Cerrahisi	66.858,33	21.189,38	838.457,49	750.409,78
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	40.226,17	631.068,33	5.813.443,71	5.142.149,21
Kadın Hastalıkları ve Doğum	2.888.329,86	1.863.892,84	10.599.767,33	5.847.544,62
Beyin ve Sinir Cerrahisi	2.081.152,90	188.181,47	17.912.172,09	15.642.837,72
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	26.924,84	48.215,99	979.760,50	904.619,67
Psikiyatri	11.523,51	233.983,70	4.146.268,78	3.900.761,57
Çocuk Cerrahisi	147.813,68	41.342,73	2.090.579,39	1.901.422,99
Göğüs Hastalıkları	405.188,36	144.960,94	2.898.642,35	2.348.493,04
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	453.952,69	133.341,62	3.713.725,59	3.126.431,28
Nöroloji	1.478.208,72	393.835,08	5.138.970,68	3.266.926,87
Toplam	15.807.741,45	11.972.422,09	166.134.439,28	138.354.275,74

Maliyete dayanan transfer fiyatlaması işleminden sonra birimlere ait gerçek gelirler ve gelirlerin dağıtımı Tablo 16’ da gösterilmiştir.

Tablo 16: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatı Sonunda Tüm Gelirler ve Gelirin Yüzdelik Dağılımları

Transfer Fiyatı Sonunda Tüm Gelirler	Birim Toplam Geliri (TL)	Toplam Gelire Oranı(%)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	11.019.769,35	6,62
İç Hastalıkları	9.688.083,95	5,82
Acil Tıp	15.743.275,11	9,46
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	3.622.640,42	2,18
Dermatoloji	1.995.950,33	1,20
Kalp ve Damar Cerrahisi	5.200.085,39	3,12
Ortopedi ve Travmatoloji	23.957.717,62	14,40
Üroloji	1.562.429,60	0,94
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	1.056.619,87	0,63
Genel Cerrahi	6.375.071,89	3,83
Kardiyoloji	10.355.462,95	6,22
Göz Hastalıkları	4.945.572,50	2,97
Göğüs Cerrahisi	750.409,78	0,45
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	5.142.149,21	3,09
Kadın Hastalıkları ve Doğum	5.847.544,62	3,51
Beyin ve Sinir Cerrahisi	15.642.837,72	9,40
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	904.619,67	0,54
Psikiyatri	3.900.761,57	2,34
Çocuk Cerrahisi	1.901.422,99	1,14
Göğüs Hastalıkları	2.348.493,04	1,41
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.126.431,28	1,88
Nöroloji	3.266.926,87	1,96
Radyoloji	15.879.114	9,54
Laboratuvar	12.171.778	7,31
Toplam	166.405.167,58	100,00

4.7.2. Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması

Satış fiyatı üzerinden transfer fiyatlaması yapılabilmesi için özel sektörde faaliyet gösteren firmaların “faaliyet karlılığı” araştırılmıştır. Faaliyet karlılığı; faaliyet karının satışlara oranı şeklinde hesaplanmaktadır. Faaliyet karlılığı şirketlerin hem satış, hem de yatırım ve finansman politikaları hakkında bilgi verdiğinden ayrı bir önemi bulunmaktadır. Şirketlerin dönemler itibarıyla veya aynı dönemlerde benzer şirketler karşısında faaliyetlerini ne kadarlık bir kar payı ile gerçekleştirdiği hakkında bilgi vermektedir.

Radyoloji ve Laboratuvar işletmeleri arasında yapılan araştırma sonucu radyoloji için %12 laboratuvar hizmetleri için %14’ lük faaliyet karlılık oranı olduğu görülmüştür. Bu bölümde birim maliyet üzerine bu faaliyet karlılığı oranı kadar kar payı eklendiğinde ortaya çıkacak transfer fiyatlaması hesaplamaları yapılmıştır.

Radyoloji bölümü açısından en çok transfer fiyatlaması yapılan birimler Kadın Hastalıkları ve Doğum(3.234.929,45 TL), Beyin ve Sinir Cerrahisi(2.330.891,25 TL), Acil Tıp(1.871.068,60 TL) olarak görülmektedir. En az transfer fiyatlaması yapılan birimler ise Dermatoloji(6.272,03 TL), Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji (7.188,89 TL), Psikiyatri(12.906,33 TL) ve Göz Hastalıkları(13.604,62 TL) olarak görülmektedir.

Laboratuvar bölümünde ise en çok transfer fiyatlaması yapılan birimler Acil Tıp(2.596.574,34 TL), İç Hastalıkları (2.554.873,90 TL) ve Kadın Hastalıkları ve Doğum(2.124.837,84 TL) olarak görülmektedir. En az ise Göğüs Cerrahisi(24.155,89 TL), Çocuk Cerrahisi(47.130,71 TL) ve Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi(54.966,23 TL) birimlerinde görülmektedir.

Her bir birimin Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinden aldıkları hizmet değerleri ve piyasa fiyatları esasına dayalı transfer fiyatlaması uygulaması Tablo 17’de görülmektedir.

Tablo 17: Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Sonunda Birimlerin Gelirleri

	Transfer	Fiyatlaması		
Uzmanlık Adı	Radyoloji(TL)	Laboratuvar (TL)	Birim Geliri(TL)	Transfer Fiyatı Sonrası Gelir(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	978.703,73	818.873,79	12.611.922,31	10.814.344,79
İç Hastalıkları	1.301.978,98	2.554.873,90	13.091.682,63	9.234.829,76
Acil Tıp	1.871.068,60	2.596.574,34	19.691.568,87	15.223.925,93
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	406.467,78	290.571,92	4.240.445,73	3.543.406,03
Dermatoloji	6.272,03	333.514,20	2.294.106,67	1.954.320,44
Kalp ve Damar Cerrahisi	284.414,08	320.343,36	5.735.029,48	5.130.272,04
Ortopedi ve Travmatoloji	1.184.984,32	346.843,62	25.319.988,12	23.788.160,19
Üroloji	1.537.750,39	343.452,14	3.236.694,83	1.355.492,30
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	7.188,89	523.005,51	1.521.815,28	991.620,89
Genel Cerrahi	1.284.340,45	165.255,47	7.666.765,37	6.217.169,45
Kardiyoloji	315.696,01	1.039.479,64	11.549.158,64	10.193.982,98
Göz Hastalıkları	13.604,62	97.759,51	5.043.473,44	4.932.109,31
Göğüs Cerrahisi	74.881,33	24.155,89	838.457,49	739.420,27
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	45.053,31	719.417,90	5.813.443,71	5.048.972,50
Kadın Hastalıkları ve Doğum	3.234.929,45	2.124.837,84	10.599.767,33	5.240.000,04
Beyin ve Sinir Cerrahisi	2.330.891,25	214.526,87	17.912.172,09	15.366.753,97
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	30.155,82	54.966,23	979.760,50	894.638,45
Psikiyatri	12.906,33	266.741,42	4.146.268,78	3.866.621,03
Çocuk Cerrahisi	165.551,32	47.130,71	2.090.579,39	1.877.897,37
Göğüs Hastalıkları	453.810,97	165.255,48	2.898.642,35	2.279.575,91
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	508.427,01	152.009,45	3.713.725,59	3.053.289,13
Nöroloji	1.655.593,77	448.972,00	5.138.970,68	3.034.404,92
Toplam	17.704.670,42	13.648.561,18	166.134.439,28	134.781.207,67

Piyasa fiyatları esasına dayalı transfer fiyatlaması işleminden sonra birimlere ait gerçek gelirler ve gelirlerin dağıtımı Tablo 18’ de gösterilmiştir.

Tablo 18: Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatı Sonunda Tüm Gelirler ve Gelirin Yüzdelik Dağılımları

Transfer Fiyatı Sonunda Tüm Gelirler	Birim Toplam Geliri (TL)	Toplam Gelire Oranı(%)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	10.814.344,79	6,50
İç Hastalıkları	9.234.829,76	5,55
Acil Tıp	15.223.925,93	9,15
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	3.543.406,03	2,13
Dermatoloji	1.954.320,44	1,17
Kalp ve Damar Cerrahisi	5.130.272,04	3,08
Ortopedi ve Travmatoloji	23.788.160,19	14,30
Üroloji	1.355.492,30	0,81
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	991.620,89	0,60
Genel Cerrahi	6.217.169,45	3,74
Kardiyoloji	10.193.982,98	6,13
Göz Hastalıkları	4.932.109,31	2,96
Göğüs Cerrahisi	739.420,27	0,44
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	5.048.972,50	3,03
Kadın Hastalıkları ve Doğum	5.240.000,04	3,15
Beyin ve Sinir Cerrahisi	15.366.753,97	9,23
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	894.638,45	0,54
Psikiyatri	3.866.621,03	2,32
Çocuk Cerrahisi	1.877.897,37	1,13
Göğüs Hastalıkları	2.279.575,91	1,37
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.053.289,13	1,83
Nöroloji	3.034.404,92	1,82
Radyoloji	17.776.043	10,68
Laboratuvar	13.847.917	8,32
Toplam	166.405.167,58	100,00

4.8. MALİYETLERİN 1. DAĞITIM AŞAMASININ UYGULANMASI

Her bir birimin maliyetlerin incelenebilmesi uygulanan dağıtım yönteminin ilk aşaması olan 1.dağıtım aşamasında; direkt işçilik, indirekt işçilik, direkt ilk madde ve malzeme ile genel üretim giderleri bazı durumlarda doğrudan bazı durumlarda ise dağıtım anahtarları kullanılarak yapılmaktadır. Bu giderler; esas üretim maliyet yerlerine, yardımcı üretim maliyet yerlerine ve diğer maliyet yerlerine aktarılır.

Hastanelerde verimliliği artırmak ve maliyeti düşürmek amacıyla bazı hizmetler dış kaynak kullanımı yöntemiyle gerçekleştirilmektedir. Özellikle Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinde hem personel maliyetini azaltmak hem de mal alımında yaşanabilecek olumsuzlukları önlemek amacıyla verilen hizmet başı belirli bir miktar

ödeme karşılığında ihale yapılmaktadır. Bu sayede maliyet kontrolü etkin bir şekilde sağlanmaktadır. Bunların dışında Hbys-Pacs (Tahlil ve Röntgen depolama sistemi), Araç Kiralama, Kurum İçi Eğitim Hizmetleri, Temizlik, Yemekhane, Teknik Servis, Güvenlik, Bilgi İşlem, Din-Cenaze hizmetlerinde de dış kaynak kullanımı yapılmaktadır. Dış kaynak kullanımı ile yapılan giderler Tablo 19’ da gösterildiği gibi dağıtım anahtarları kullanılmadan ilgili birimlere direkt olarak aktarılmıştır.

Tablo 19: Dışkaynak Kullanımı ile Alınan Hizmetlerin Direkt Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Dışkaynak Direkt yüklenenler(TL)	Araç Kira(TL)	Eğitim(TL)	Hbys-Pacs(TL)
Radyoloji	7.951.600			66.232
Laboratuvar	6.565.442			36.248
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri				
Başhekimlik	895.230			
Personel Müdürlüğü			2.152.300	
Bütçe ve Mali İşler		64.300		
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)				
Temizlik	1.812.420			
Yemekhane	2.370.875			
Teknik Servis	475.250			
Güvenlik	1.971.300			
Bilgi İşlem	1.712.400			
Din,Cenaze	168.720			
Toplam	23.923.237	64.300	2.152.300	102.480

4.8.1. Direkt Personel Giderleri Dağıtımı

Direkt personel giderleri; yıl içerisinde kadrolu personele ödenen toplam maaş ödemelerini göstermektedir. Yıl boyunca 1.323 kadrolu personel için 42.807.540 TL maaş ödemesi yapılmıştır. Her bir personel için yapılan ödemeler muhasebe servisinden ayrı ayrı alınmış ve dağıtım anahtarı kullanılmadan doğrudan gider yerlerine aktarılmıştır. Direkt personel giderleri Maliye Bakanlığı tarafından ödenmekte olup hastane gelirlerinden karşılanmamaktadır. Birimlere ait direkt personel giderleri ve personel sayıları Tablo 20’ de görülmektedir.

Tablo 20: Maliyet Yerlerine ait Personel Sayıları ve Direkt Personel Giderleri

Maliyet Yerleri	Personel Sayısı(kişi)	Direkt Personel Giderleri (TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	60	2.004.516
İç Hastalıkları	100	3.138.852
Acil Tıp	104	3.379.920
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	32	1.032.312
Dermatoloji	22	708.216
Kalp ve Damar Cerrahisi	42	1.344.420
Ortopedi ve Travmatoloji	46	1.488.444
Üroloji	29	942.276
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	26	840.252
Genel Cerrahi	64	2.088.600
Kardiyoloji	53	1.734.492
Göz Hastalıkları	41	1.350.372
Göğüs Cerrahisi	23	726.240
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	154	4.849.620
Kadın Hastalıkları ve Doğum	64	2.064.624
Beyin ve Sinir Cerrahisi	40	1.272.408
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	24	768.240
Psikiyatri	41	1.337.160
Çocuk Cerrahisi	27	858.276
Göğüs Hastalıkları	27	846.288
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	41	1.296.300
Nöroloji	35	1.134.336
Radyoloji	56	1.971.528
Laboratuvar	66	2.112.660
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri		
Başhekimlik	10	468.084
Personel Müdürlüğü	30	942.348
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	18	582.204
Bütçe ve Mali İşler	9	312.096
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	11	372.120
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)		
Temizlik	9	270.108
Yemekhane	7	210.084
Teknik Servis	5	150.060
Güvenlik	3	90.036
Bilgi İşlem	4	120.048
Toplam	1.323	42.807.540

4.8.2. Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri (Tıbbi Sarf ve Malzeme) Dağıtım

Hastanede yıl boyunca 43.019.824 TL tıbbi sarf ve malzeme gideri yapılmıştır. Birimlere göre giderlerin dağıtımını birimlere yapılan ilaç ve tıbbi sarf malzemeleri

çıkışları dikkate alınarak yapılmıştır ve ayrıca dağıtım anahtarı kullanılmamıştır. Birimlere ait direkt ilk madde ve malzeme giderleri Tablo 21’ de görülmektedir.

Tablo 21: Birimlere Göre Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri (Tıbbi Sarf ve Malzeme) Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri (Tıbbi Sarf ve Malzeme) (TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	995.236
İç Hastalıkları	1.055.230
Acil Tıp	2.012.996
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	1.078.951
Dermatoloji	379.852
Kalp ve Damar Cerrahisi	3.152.238
Ortopedi ve Travmatoloji	3.652.103
Üroloji	989.552
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	1.522.108
Genel Cerrahi	1.985.620
Kardiyoloji	1.001.289
Göz Hastalıkları	974.410
Göğüs Cerrahisi	1.562.849
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	4.175.631
Kadın Hastalıkları ve Doğum	2.421.563
Beyin ve Sinir Cerrahisi	2.475.523
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	1.516.128
Psikiyatri	578.850
Çocuk Cerrahisi	1.572.742
Göğüs Hastalıkları	921.158
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	785.543
Nöroloji	1.278.850
Radyoloji	3.518.862
Laboratuvar	3.412.540
Toplam	43.019.824

4.8.3. Endirekt Personel Giderleri Dağıtımı

Endirekt Personel Giderleri; çalışanlara ödenen döner sermaye ödemeleri, mesai ve nöbet ücretlerini kapsamaktadır. Yıl boyunca tüm personel için 49.980.051 TL endirekt personel gideri yapılmıştır. Uzman ve diğer doktorlar için bu ödemeler döner sermaye ödemeleri, yardımcı sağlık personeli için döner sermaye ve nöbet ücretleri ve diğer personel için mesai ödemeleri şeklinde yapılmaktadır. Endirekt personel giderleri bilgisi muhasebe servisinden her bir personel için ayrı ayrı alınmış olup dağıtım anahtarı kullanılmamıştır. Tüm maliyet yerlerine ait endirekt personel giderleri Tablo 22’ de görülmektedir.

Tablo 22: Endirekt Personel Giderleri Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Endirekt Personel Giderleri Uzman Hekim(TL)	Endirekt Personel Giderleri Yardımcı Sağlık Personeli(TL)	Endirekt Personel Giderleri Diğer Çalışanlar(TL)	Toplam(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	2.193.344	646.032		2.839.376
İç Hastalıkları	3.096.486	1.067.556	132.300	4.296.342
Acil Tıp	1.266.744	901.440	1.038.720	3.206.904
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	1.125.995	391.560		1.517.555
Dermatoloji	281.499	270.432		551.931
Kalp ve Damar Cerrahisi	1.067.349	527.100		1.594.449
Ortopedi ve Travmatoloji	1.900.117	670.440		2.570.557
Üroloji	844.496	345.276		1.189.772
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	469.165	315.756		784.921
Genel Cerrahi	2.463.114	750.600		3.213.714
Kardiyoloji	1.688.993	617.952		2.306.945
Göz Hastalıkları	1.876.658	467.604		2.344.262
Göğüs Cerrahisi	316.686	300.960		617.646
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	3.342.798	2.029.860		5.372.658
Kadın Hastalıkları ve Doğum	2.533.489	781.872		3.315.361
Beyin ve Sinir Cerrahisi	1.125.995	512.448		1.638.443
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	562.998	300.240		863.238
Psikiyatri	1.055.620	451.080	55.728	1.562.428
Çocuk Cerrahisi	422.248	346.656		768.904
Göğüs Hastalıkları	316.686	361.440		678.126
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	844.496	375.300		1.219.796
Nöroloji	821.038	422.016		1.243.054
Radyoloji	1.407.494	661.584		2.069.078
Laboratuvar	1.290.203	825.660		2.115.863
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri				
Başhekimlik			279.108	279.108
Personel Müdürlüğü			729.324	729.324
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü			357.204	357.204
Bütçe ve Mali İşler			222.192	222.192
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü			258.360	258.360
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)				

Temizlik			81.108	81.108
Yemekhane			63.168	63.168
Teknik Servis			45.180	45.180
Güvenlik			27.036	27.036
Bilgi İşlem			36.048	36.048
Toplam	32.313.711	14.340.864	3.325.476	49.980.051

4.8.4. Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderleri Dağıtımı

Hastanenin yıllık elektrik gideri 3.127.450 TL, su gideri 612.520 TL ve doğalgaz gideri 3.125.560 TL olarak gerçekleşmiştir. Elektrik gideri için “Serbest Piyasadan Elektrik Alımı İhalesi” yapılmakta ve ihale bedeli gider olarak görülmektedir. Su gideri Büyükşehir Belediyesine ödenmekte ve Doğalgaz gideri ise Botaş üzerinden standart fiyatlarda yapılmaktadır. Hastanede İç Hastalıkları (Servis ve Yoğun Bakım), Kalp Damar Cerrahisi (Servis ve Yoğun Bakım), Anesteziyoloji ve Reanimasyon, Din-Cenaze, Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinde elektrik, su ve doğalgaz diğer bölümlere göre çok fazla tüketildiği için ayrıca hesaplanmıştır. Bu hesaplama için uzman görüşü ve hastanenin bu birimler için yaptığı ödemeler baz alınmıştır. Diğer birimler için dağıtım anahtarı olarak kullandıkları metrekare(m2) kullanılmıştır. Hastane yönetiminden alınan bilgilere göre hastane 115.819 m2 alandan oluşmaktadır. Maliyet yerlerinin kullandığı alanların büyüklüğü, bölümlerin elektrik, su ve doğalgaz giderleri Tablo 23’de görülmektedir.

Tablo 23¹⁶⁵: Maliyet Yerlerinin Kullandığı Alanların Büyüklüğü, Bölümlerin Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderleri

Maliyet Yerleri	Alanların m2'si	Elektrik (TL)	Su (TL)	Doğalgaz (TL)	Toplam (TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	8.140	169.897	43.051	219.680	432.628
İç Hastalıkları	12.211	187.647*	64.576**	329.520***	581.743
Acil Tıp	8.421	175.755	44.535	227.254	447.544
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	2.035	42.474	10.763	54.920	108.157
Dermatoloji	102	2.124	538	2.746	5.408
Kalp ve Damar Cerrahisi	4.477	62.549*	23.678**	120.824***	207.051
Ortopedi ve Travmatoloji	7.632	159.278	40.360	205.950	405.588
Üroloji	2.544	53.093	13.453	68.650	135.196
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	1.526	31.856	8.072	41.190	81.118
Genel Cerrahi	8.954	186.886	47.356	241.648	475.890
Kardiyoloji	8.649	180.515	45.742	233.410	459.667
Göz Hastalıkları	1.221	25.485	6.458	32.952	64.895
Göğüs Cerrahisi	814	16.990	4.305	21.968	43.263
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	4.579	218.922*	24.216**	123.570***	366.708
Kadın Hastalıkları ve Doğum	8.649	180.515	45.742	233.410	459.667
Beyin ve Sinir Cerrahisi	5.596	116.804	29.598	151.030	297.432
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	1.018	21.237	5.381	27.460	54.078
Psikiyatri	4.070	84.948	21.525	109.840	216.313
Çocuk Cerrahisi	3.561	74.330	18.835	96.110	189.275
Göğüs Hastalıkları	4.884	101.938	25.831	131.808	259.577
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.053	63.711	16.144	82.380	162.235
Nöroloji	3.561	74.330	18.835	96.110	189.275
Radyoloji	3.896	469.118*	20.604**	105.140***	594.862
Laboratuvar	2.649	344.020*	14.009**	71.487***	429.516
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri					
Başhekimlik	282	5.886	1.491	7.610	14.987
Personel Müdürlüğü	312	6.512	1.650	8.420	16.582
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	267	5.573	1.412	7.205	14.190
Bütçe ve Mali İşler	289	6.032	1.528	7.799	15.359
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	215	4.487	1.137	5.802	11.426
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)					
Temizlik	321	6.700	1.698	8.663	17.061
Yemekhane	896	18.700	4.739	24.180	47.619
Teknik Servis	214	4.466	1.132	5.775	11.373
Güvenlik	287	5.990	1.518	7.745	15.253
Bilgi İşlem	146	3.047	772	3.940	7.759
Din,Cenaze	347	15.637*	1.835**	9.364***	26.836
Toplam	115.819	3.127.450	612.520	3.125.560	6.865.530

¹⁶⁵ *,**,*** ile işaretli maliyetler yönetim tarafından ayrıca ölçülmüş tutarlardır ve bu giderler için dağıtım anahtarı kullanılmamıştır.

4.8.5. Haberleşme Giderleri Dağıtım

Hastanede yıl boyunca 412.400 TL haberleşme gideri yapılmıştır. Haberleşme giderleri; telefon, faks, internet vd. telekomünikasyon hizmet alımlarının tamamını kapsamaktadır. Giderlerin büyük bir kısmı yönetim bölümünde gerçekleşmiştir. Diğer bölümlerde ise uzman görüşü ve bölümlerin kullandığı hat sayıları dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Birimlere ait haberleşme gideri tutarları Tablo 24’de görülmektedir.

Tablo 24: Birimlerin Haberleşme Gideri Dağıtım

Maliyet Yerleri	Haberleşme Giderleri(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	4.415
İç Hastalıkları	7.372
Acil Tıp	5.084
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	1.229
Dermatoloji	561
Kalp ve Damar Cerrahisi	2.703
Ortopedi ve Travmatoloji	4.608
Üroloji	1.536
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	922
Genel Cerrahi	5.406
Kardiyoloji	5.222
Göz Hastalıkları	737
Göğüs Cerrahisi	491
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	2.765
Kadın Hastalıkları ve Doğum	5.222
Beyin ve Sinir Cerrahisi	3.379
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	614
Psikiyatri	2.457
Çocuk Cerrahisi	2.150
Göğüs Hastalıkları	2.949
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	1.843
Nöroloji	2.150
Radyoloji	2.352
Laboratuvar	1.599
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri	
Başhekimlik	124.256
Personel Müdürlüğü	97.552
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	45.280
Bütçe ve Mali İşler	32.561
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	43.650
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)	
Temizlik	194
Yemekhane	541
Teknik Servis	129
Güvenlik	173
Bilgi İşlem	88
Din,Cenaze	209
Toplam	412.400

4.8.6. Bakım- Onarım ve Yedek Parça Giderleri Dağıtımı

Bakım- Onarım gideri olarak yıllık 1.085.320 TL, Yedek Parça için ise yıllık 1.582.230 TL gider yapılmıştır. Gider dağılımı yapılırken ayrı maliyet kaydı yapılmadığından dolayı teknik servis uzman görüşü esas alınarak gider dağıtımı yapılmıştır. Birimlere ait giderler Tablo 25’ de görülmektedir.

Tablo 25: Bakım- Onarım ve Yedek Parça Giderleri Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Bakım- Onarım(TL)	Yedek Parça(TL)	Toplam(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	11.733	19.414	31.147
İç Hastalıkları	46.933	77.655	124.588
Acil Tıp	11.733	19.414	31.147
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	46.933	77.655	124.588
Dermatoloji	11.733	19.414	31.147
Kalp ve Damar Cerrahisi	70.399	116.483	186.882
Ortopedi ve Travmatoloji	35.200	58.242	93.442
Üroloji	35.200	58.242	93.442
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	11.733	19.414	31.147
Genel Cerrahi	35.200	58.242	93.442
Kardiyoloji	35.200	58.242	93.442
Göz Hastalıkları	58.666	97.069	155.735
Göğüs Cerrahisi	11.733	19.414	31.147
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	93.866	155.311	249.177
Kadın Hastalıkları ve Doğum	70.399	116.483	186.882
Beyin ve Sinir Cerrahisi	35.200	58.242	93.442
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	11.733	19.414	31.147
Psikiyatri	5.867	9.707	15.574
Çocuk Cerrahisi	11.733	19.414	31.147
Göğüs Hastalıkları	11.733	19.414	31.147
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	46.933	77.655	124.588
Nöroloji	11.733	19.414	31.147
Radyoloji	117.332	194.139	311.471
Laboratuvar	117.332	194.139	311.471
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri			
Başhekimlik	11.733		11.733
Personel Müdürlüğü	11.733		11.733
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	11.733		11.733
Bütçe ve Mali İşler	11.733		11.733
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	11.733		11.733
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)			
Temizlik	11.733		11.733
Yemekhane	11.733		11.733
Teknik Servis	11.733		11.733
Güvenlik	11.733		11.733
Bilgi İşlem	11.733		11.733
Din,Cenaze	11.733		11.733
Toplam	1.085.320	1.582.230	2.667.550

4.8.7. Tıbbi Atık ve Tıbbi Gaz Giderleri Dağıtımı

Yıl boyunca hastanede 162 ton 533 kilo tıbbi atık oluşmuştur. Tıbbi atıklar anlaşmalı kurumlara kilosu 3 TL’ den imha ettirilmiştir. Yıllık tıbbi atık gideri 487.600 TL olmuştur. Tıbbi gaz için 511.559 TL ödeme yapılmıştır. Birimlere ait tıbbi atık ve tıbbi gaz miktarları kayıtlı olduğundan dağıtım anahtarını kullanılmadan direkt olarak birimlere dağıtım yapılmıştır. Tüm birimlere ait dağıtım tutarları Tablo 26’ de görülmektedir.

Tablo 26: Tıbbi Atık ve Tıbbi Gaz Giderleri Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Tıbbi atık(TL)	Tıbbi gaz(TL)	Toplam(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	24.982	61.016	85.998
İç Hastalıkları	49.965	57.304	107.269
Acil Tıp	31.228	34.800	66.028
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	2.623	4.408	7.031
Dermatoloji	3.060	3.132	6.192
Kalp ve Damar Cerrahisi	4.996	62.872	67.868
Ortopedi ve Travmatoloji	31.728	1.160	32.888
Üroloji	2.280	5.672	7.952
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	2.823	5.487	8.310
Genel Cerrahi	27.481	8.120	35.601
Kardiyoloji	26.232	61.480	87.712
Göz Hastalıkları	2.673	4.826	7.499
Göğüs Cerrahisi	3.017	5.591	8.608
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	71.824	148.480	220.304
Kadın Hastalıkları ve Doğum	49.965	4.640	54.605
Beyin ve Sinir Cerrahisi	31.228	2.320	33.548
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	2.629	4.942	7.571
Psikiyatri	1.580	3.294	4.874
Çocuk Cerrahisi	4.272	8.398	12.670
Göğüs Hastalıkları	4.534	8.132	12.666
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	4.047	7.412	11.459
Nöroloji	5.128	5.255	10.383
Radyoloji	45.593	1.786	47.379
Laboratuvar	53.712	1.032	54.744
Toplam	487.600	511.559	999.159

4.8.8. Bina Amortismanı Gideri Dağıtımı

Hastane muhasebe kayıtlarına göre hastaneye ait binaların toplam değeri 50.000.000 TL’ dir. Bina kullanım ömrü 100 yıl olarak belirlenmiş ve yıllık 500.000 TL amortisman ayrılmaktadır. Bina amortismanı dağıtımında birimlerin kullandıkları alanlar

dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Birimlere düşen bina amortismanı payları tablo 27’de görülmektedir.

Tablo 27: Bina Amortismanı Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Alanların m2'si	Bina Amortismanı(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	8.140	35.142
İç Hastalıkları	12.211	52.714
Acil Tıp	8.421	36.354
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	2.035	8.786
Dermatoloji	102	439
Kalp ve Damar Cerrahisi	4.477	19.328
Ortopedi ve Travmatoloji	7.632	32.946
Üroloji	2.544	10.982
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	1.526	6.589
Genel Cerrahi	8.954	38.657
Kardiyoloji	8.649	37.339
Göz Hastalıkları	1.221	5.271
Göğüs Cerrahisi	814	3.514
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	4.579	19.768
Kadın Hastalıkları ve Doğum	8.649	37.339
Beyin ve Sinir Cerrahisi	5.596	24.160
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	1.018	4.393
Psikiyatri	4.070	17.571
Çocuk Cerrahisi	3.561	15.375
Göğüs Hastalıkları	4.884	21.085
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.053	13.178
Nöroloji	3.561	15.375
Radyoloji	3.896	16.819
Laboratuvar	2.649	11.436
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri		
Başhekimlik	282	1.217
Personel Müdürlüğü	312	1.347
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	267	1.153
Bütçe ve Mali İşler	289	1.248
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	215	928
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)		
Temizlik	321	1.386
Yemekhane	896	3.868
Teknik Servis	214	924
Güvenlik	287	1.239
Bilgi İşlem	146	630
Din,Cenaze	347	1.498
Toplam	115.819	500.000

4.8.9. Demirbaş Amortismanı Giderleri Dağıtım

Demirbaş amortismanları için; birimlerde kullanılan mevcut tıbbi cihazlar ve diğer demirbaşlar dikkate alınmıştır. Gider dağıtımında birimlerdeki demirbaşların maddi değeri ve uzman görüşü dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Yıllık 3.763.200 TL demirbaş amortismanı gideri kaydedilmiştir. Birimlere ait giderler Tablo 28’ de görülmektedir.

Tablo 28: Demirbaş Amortismanı Giderleri Dağıtım

Maliyet Yerleri	Demirbaş Amortismanı(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	40.683
İç Hastalıkları	162.733
Acil Tıp	40.683
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	162.733
Dermatoloji	40.683
Kalp ve Damar Cerrahisi	244.099
Ortopedi ve Travmatoloji	122.050
Üroloji	122.050
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	40.683
Genel Cerrahi	122.050
Kardiyoloji	122.050
Göz Hastalıkları	203.416
Göğüs Cerrahisi	40.683
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	325.466
Kadın Hastalıkları ve Doğum	244.099
Beyin ve Sinir Cerrahisi	122.050
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	40.683
Psikiyatri	20.342
Çocuk Cerrahisi	40.683
Göğüs Hastalıkları	40.683
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	162.733
Nöroloji	40.683
Radyoloji	406.832
Laboratuvar	406.832
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri	
Başhekimlik	40.683
Personel Müdürlüğü	40.683
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	40.683
Bütçe ve Mali İşler	40.683
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	40.683
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)	
Temizlik	40.683
Yemekhane	40.683
Teknik Servis	40.683
Güvenlik	40.683
Bilgi İşlem	40.683
Din,Cenaze	40.683
Toplam	3.763.200

4.8.10. Tekstil Giderleri Dağıtımı

Hastanede yıllık 611.550 TL tekstil gideri yapılmıştır. Bu giderler birimlere dağıtılırken kullanılan yatak-gün sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Birimlere ait tekstil giderleri Tablo 29’ da görülmektedir.

Tablo 29: Tekstil Giderleri Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Yatak Kullanım Oranı(gün)	Tekstil(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	24.446	48.077
İç Hastalıkları	35.190	69.207
Acil Tıp	24.325	47.839
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	5.160	10.148
Dermatoloji	208	409
Kalp ve Damar Cerrahisi	13.435	26.422
Ortopedi ve Travmatoloji	21.310	41.909
Üroloji	7.998	15.729
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	3.920	7.709
Genel Cerrahi	28.264	55.586
Kardiyoloji	29.012	57.057
Göz Hastalıkları	3.035	5.969
Göğüs Cerrahisi	2.052	4.036
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	13.876	27.289
Kadın Hastalıkları ve Doğum	24.812	48.797
Beyin ve Sinir Cerrahisi	16.985	33.404
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	2.640	5.192
Psikiyatri	13.090	25.744
Çocuk Cerrahisi	11.380	22.381
Göğüs Hastalıkları	10.824	21.287
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	8.595	16.903
Nöroloji	10.402	20.457
Toplam		611.550

4.8.11. Kırtasiye ve Küçük Demirbaş Giderleri Dağıtımı

Kırtasiye malzemeleri için 322.175 TL ve küçük demirbaş alımı için 6.411.520 TL gider yapılmıştır. Bu giderler için sipariş miktarları dikkate alınarak dağıtım yapılmıştır ve ayrıca bir dağıtım anahtarı kullanılmamıştır. Birimlere ait giderler Tablo 30’ da görülmektedir.

Tablo 30: Kırtasiye ve Küçük Demirbaş Giderleri Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Kırtasiye(TL)	Küçük Demirbaş(TL)	Toplam(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	15.671	113.311	128.982
İç Hastalıkları	31.343	321.048	352.391
Acil Tıp	31.707	94.426	126.133
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	5.467	37.770	43.237
Dermatoloji	1.822	18.885	20.707
Kalp ve Damar Cerrahisi	9.111	75.541	84.652
Ortopedi ve Travmatoloji	10.569	151.081	161.650
Üroloji	4.373	56.656	61.029
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	3.280	37.770	41.050
Genel Cerrahi	13.485	132.196	145.681
Kardiyoloji	13.120	56.656	69.776
Göz Hastalıkları	8.747	75.541	84.288
Göğüs Cerrahisi	2.187	56.656	58.843
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	48.108	226.622	274.730
Kadın Hastalıkları ve Doğum	17.129	169.967	187.096
Beyin ve Sinir Cerrahisi	8.382	132.196	140.578
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	2.551	94.426	96.977
Psikiyatri	8.747	169.967	178.714
Çocuk Cerrahisi	3.645	94.426	98.071
Göğüs Hastalıkları	3.645	56.656	60.301
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	8.747	226.622	235.369
Nöroloji	6.560	75.541	82.101
Radyoloji	14.214	226.622	240.836
Laboratuvar	17.858	264.393	282.251
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri			
Başhekimlik	3.645	547.670	551.315
Personel Müdürlüğü	10.934	660.981	671.915
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	6.560	604.326	610.886
Bütçe ve Mali İşler	3.280	566.556	569.836
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	4.009	528.785	532.794
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)			
Temizlik		151.081	151.081
Yemekhane		132.196	132.196
Teknik Servis	1.822	37.770	39.592
Güvenlik	1.093	94.426	95.519
Bilgi İşlem	364	56.656	57.020
Din,Cenaze		66.098	66.098
Toplam	322.175	6.411.520	6.733.695

4.8.12. Basılı Evrak Giderleri Dağıtımı

Basılı evraklar için 1.592.230 TL gider yapılmıştır. Bu giderin dağıtımı için birimlere yapılan hasta başvuru sayıları dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Birimlere yapılan başvuru sayıları ve basılı evrak giderleri Tablo 31’ de görülmektedir.

Tablo 31: Basılı Evrak Giderleri Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Birim Başvuru Sayısı(adet)	Basılı Evrak(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	198.688	86.807
İç Hastalıkları	199.894	87.334
Acil Tıp	603.338	263.598
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	98.470	43.021
Dermatoloji	89.262	38.998
Kalp ve Damar Cerrahisi	12.709	5.553
Ortopedi ve Travmatoloji	85.877	37.520
Üroloji	40.069	17.506
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	18.424	8.049
Genel Cerrahi	52.936	23.128
Kardiyoloji	55.580	24.283
Göz Hastalıkları	107.024	46.759
Göğüs Cerrahisi	5.029	2.197
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	2.967	1.296
Kadın Hastalıkları ve Doğum	128.813	56.278
Beyin ve Sinir Cerrahisi	63.983	27.954
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	8.440	3.687
Psikiyatri	79.376	34.679
Çocuk Cerrahisi	28.720	12.548
Göğüs Hastalıkları	44.112	19.272
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	59.069	25.807
Nöroloji	58.264	25.455
Radyoloji	678.862	296.594
Laboratuvar	924.482	403.905
Toplam	3.644.388	1.592.230

4.8.13. 1.Dağıtım Sonunda Oluşan Maliyetler

Direkt işçilik, endirekt işçilik, direkt ilkmadde malzeme ve genel üretim giderlerinin esas üretim gider yerlerine ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtılması ile 1.dağıtım aşaması tamamlanmıştır. 1. Dağıtım sonunda en çok maliyet yüklenen esas üretim merkezi birimleri Radyoloji (17.494.445 TL), Laboratuvar (16.144.508 TL) ve Anesteziyoloji ve Reanimasyon (15.885.411 TL) olarak görülmektedir. En az maliyet yüklenen esas üretim birimleri ise Dermatoloji (1.784.545 TL), Göğüs Hastalıkları (2.914.539 TL) ve Göğüs Cerrahisi (3.099.517 TL) olarak görülmektedir. 1. Dağıtım sonunda birimlerde oluşan maliyetler Tablo 32’de görülmektedir.

Tablo 32: 1.Dağıtım Sonunda Oluşan Maliyetler

Maliyet Yerleri	1.Dağıtım Sonunda Oluşan Maliyetler(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	6.733.008
İç Hastalıkları	10.035.774
Acil Tıp	9.664.231
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	4.137.748
Dermatoloji	1.784.545
Kalp ve Damar Cerrahisi	6.935.667
Ortopedi ve Travmatoloji	8.643.704
Üroloji	3.587.022
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	3.372.858
Genel Cerrahi	8.283.373
Kardiyoloji	5.999.271
Göz Hastalıkları	5.243.612
Göğüs Cerrahisi	3.099.517
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	15.885.411
Kadın Hastalıkları ve Doğum	9.081.533
Beyin ve Sinir Cerrahisi	6.162.320
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	3.391.949
Psikiyatri	3.994.707
Çocuk Cerrahisi	3.624.221
Göğüs Hastalıkları	2.914.539
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	4.055.756
Nöroloji	4.073.266
Radyoloji	17.494.445
Laboratuvar	16.144.508
Yönetim Birimi Maliyet Yerleri	
Başhekimlik	2.386.614
Personel Müdürlüğü	4.663.784
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	1.663.333
Bütçe ve Mali İşler	1.270.008
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	1.271.695
Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri (Destek Hizm.)	
Temizlik	2.385.773
Yemekhane	2.880.768
Teknik Servis	774.925
Güvenlik	2.252.973
Bilgi İşlem	1.986.410
Din,Cenaze	315.779
Toplam	186.195.047

4.9. 2.DAĞITIM AŞAMASI

2. Dağıtım aşamasında Yönetim Birimi ve Yardımcı Hizmet Maliyet Yerlerinde oluşan giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine dağıtımı yapılmaktadır. Bu dağıtım aşamasında “Doğrudan Dağıtım” yöntemi kullanılmıştır. Maliyet oluşturan birimler

arasında dağılım yapılmadan doğrudan tüm maliyetler esas üretim merkezlerine yüklenmiştir. Giderlerin dağıtımı yapılırken uygun dağıtım anahtarları kullanılmıştır.

4.9.1. Yönetim Birimi ve Bilgi İşlem Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

1. Dağıtım sonunda Yönetim birimlerinde 11.255.434 TL ve Bilgi işlem biriminde 1.986.410 TL gider olduğu görülmüştür. Bu giderler esas üretim merkezlerine personel sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılarak aktarılmıştır. Birimlere yüklenen maliyetler Tablo 33’de görülmektedir.

Tablo 33: Yönetim Birimi ve Bilgi İşlem Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Personel Sayısı(kişi)	Yönetim Birimi Maliyetleri(TL)	Bilgi İşlem(TL)	Toplam(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	60	558.121	98.500	656.621
İç Hastalıkları	10	958.107	169.091	1.127.198
Acil Tıp	10	967.409	170.733	1.138.142
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	4	297.664	52.533	350.197
Dermatoloji	32	204.644	36.117	240.761
Kalp ve Damar Cerrahisi	22	390.684	68.950	459.634
Ortopedi ve Travmatoloji	42	427.893	75.516	503.409
Üroloji	46	269.758	47.608	317.366
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	29	241.852	42.683	284.535
Genel Cerrahi	26	502.309	88.650	590.959
Kardiyoloji	64	493.007	87.008	580.015
Göz Hastalıkları	53	381.382	67.308	448.690
Göğüs Cerrahisi	41	213.946	37.758	251.704
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	23	1.432.510	252.816	1.685.326
Kadın Hastalıkları ve Doğum	15	595.329	105.066	700.395
Beyin ve Sinir Cerrahisi	64	372.080	65.666	437.746
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	40	223.248	39.400	262.648
Psikiyatri	24	381.382	67.308	448.690
Çocuk Cerrahisi	41	251.154	44.325	295.479
Göğüs Hastalıkları	27	251.154	44.325	295.479
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	41	381.382	67.308	448.690
Nöroloji	35	325.570	57.458	383.028
Radyoloji	56	520.913	91.933	612.846
Laboratuvar	66	613.933	108.350	722.283
Toplam	1.217	11.255.434	1.986.410	13.241.844

4.9.2. Yemekhane Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

1. Dağıtım sonunda Yemekhane biriminde 2.880.768 TL gider yapıldığı görülmektedir. Bu giderler Yatak Kullanım Oranı dağıtım anahtarı ile esas üretim merkezlerine aktarılmıştır. Birimlere aktarılan tutarlar Tablo 34’ de görülmektedir.

Tablo 34: Yemekhane Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Yatak Kullanım Oranı(toplam gün)	Yemekhane Giderleri(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	24.446	226.471
İç Hastalıkları	35.190	326.005
Acil Tıp	24.325	225.350
Kulak-Burun-Böğaz Hastalıkları	5.160	47.803
Dermatoloji	208	1.927
Kalp ve Damar Cerrahisi	13.435	124.464
Ortopedi ve Travmatoloji	21.310	197.419
Üroloji	7.998	74.095
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	3.920	36.315
Genel Cerrahi	28.264	261.842
Kardiyoloji	29.012	268.771
Göz Hastalıkları	3.035	28.117
Göğüs Cerrahisi	2.052	19.010
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	13.876	128.549
Kadın Hastalıkları ve Doğum	24.812	229.862
Beyin ve Sinir Cerrahisi	16.985	157.351
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	2.640	24.457
Psikiyatri	13.090	121.268
Çocuk Cerrahisi	11.380	105.426
Göğüs Hastalıkları	10.824	100.275
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	8.595	79.625
Nöroloji	10.402	96.366
Toplam		2.880.768

4.9.3. Temizlik Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

1. Dağıtım sonunda Temizlik hizmetleri için 2.385.773 TL gider yapıldığı görülmektedir. Bu giderler birimlerin kullandığı alanlar dağıtım anahtarı ile esas üretim merkezlerine aktarılmıştır. Birimlere aktarılan tutarlar Tablo 35’ de görülmektedir.

Tablo 35: Temizlik Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtım

Maliyet Yerleri	Alanların m2'si	Temizlik(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	8.140	173.026
İç Hastalıkları	12.211	259.539
Acil Tıp	8.421	178.992
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	2.035	43.257
Dermatoloji	102	2.163
Kalp ve Damar Cerrahisi	4.477	95.164
Ortopedi ve Travmatoloji	7.632	162.212
Üroloji	2.544	54.071
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	1.526	32.442
Genel Cerrahi	8.954	190.329
Kardiyoloji	8.649	183.840
Göz Hastalıkları	1.221	25.954
Göğüs Cerrahisi	814	17.303
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	4.579	97.327
Kadın Hastalıkları ve Doğum	8.649	183.840
Beyin ve Sinir Cerrahisi	5.596	118.956
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	1.018	21.628
Psikiyatri	4.070	86.513
Çocuk Cerrahisi	3.561	75.699
Göğüs Hastalıkları	4.884	103.816
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.053	64.885
Nöroloji	3.561	75.699
Radyoloji	3.896	82.811
Laboratuvar	2.649	56.306
Toplam	112.242	2.385.773

4.9.4. Güvenlik Hizmetleri Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtım

1. Dağıtım sonunda Güvenlik hizmetleri için 2.252.973 TL gider yapıldığı görülmektedir. Bu giderler birimlere yapılan hasta başvuruları dağıtım anahtarı ile esas üretim merkezlerine aktarılmıştır. Birimlere aktarılan tutarlar Tablo 36' da görülmektedir.

Tablo 36: Güvenlik Hizmetleri Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Birim Başvuru Sayısı (adet)	Güvenlik Giderleri(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	198.688	122.830
İç Hastalıkları	199.894	123.575
Acil Tıp	603.338	372.986
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	98.470	60.874
Dermatoloji	89.262	55.182
Kalp ve Damar Cerrahisi	12.709	7.857
Ortopedi ve Travmatoloji	85.877	53.089
Üroloji	40.069	24.771
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	18.424	11.390
Genel Cerrahi	52.936	32.725
Kardiyoloji	55.580	34.360
Göz Hastalıkları	107.024	66.163
Göğüs Cerrahisi	5.029	3.109
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	2.967	1.834
Kadın Hastalıkları ve Doğum	128.813	79.633
Beyin ve Sinir Cerrahisi	63.983	39.555
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	8.440	5.218
Psikiyatri	79.376	49.071
Çocuk Cerrahisi	28.720	17.755
Göğüs Hastalıkları	44.112	27.270
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	59.069	36.517
Nöroloji	58.264	36.019
Radyoloji	678.862	419.675
Laboratuvar	924.482	571.518
Toplam	3.644.388	2.252.973

4.9.5. Din, Cenaze Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

1. Dağıtım sonunda Din, Cenaze hizmetleri için 315.779 TL gider yapıldığı görülmektedir. Bu giderler birimlerde tedavi gören ve hayatını kaybeden hasta sayıları dağıtım anahtarı ile esas üretim merkezlerine aktarılmıştır. Birimlere aktarılan tutarlar Tablo 37’ de görülmektedir.

Tablo 37: Din, Cenaze Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Ölen Hasta Sayısı(kişi)	Din, Cenaze Giderleri(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	25	10.018
İç Hastalıkları	117	46.886
Kalp ve Damar Cerrahisi	81	32.460
Ortopedi ve Travmatoloji	5	2.004
Üroloji	2	801
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	2	801
Genel Cerrahi	2	801
Kardiyoloji	95	38.070
Göğüs Cerrahisi	2	801
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	376	150.676
Beyin ve Sinir Cerrahisi	2	801
Göğüs Hastalıkları	6	2.404
Nöroloji	73	29.254
Toplam	788	315.779

4.9.6. Teknik Servis Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

1. Dağıtım sonunda Teknik Servis hizmetleri için 774.925 TL gider yapıldığı görülmektedir. Gider dağılımı yapılırken ayrı maliyet kaydı yapılmadığından dolayı teknik servis uzman görüşü esas alınarak gider dağıtımı yapılmıştır. Birimlere aktarılan tutarlar Tablo 38’ de görülmektedir.

Tablo 38: Teknik Servis Giderlerinin Esas Üretim Merkezlerine Dağıtımı

Maliyet Yerleri	Teknik Servis Giderleri(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	9.508
İç Hastalıkları	38.033
Acil Tıp	9.508
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	38.033
Dermatoloji	9.508
Kalp ve Damar Cerrahisi	57.050
Ortopedi ve Travmatoloji	28.525
Üroloji	28.525
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	9.508
Genel Cerrahi	28.525
Kardiyoloji	28.525
Göz Hastalıkları	47.541
Göğüs Cerrahisi	9.508
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	76.066
Kadın Hastalıkları ve Doğum	57.050
Beyin ve Sinir Cerrahisi	28.525
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	9.508
Psikiyatri	4.754

Çocuk Cerrahisi	9.508
Göğüs Hastalıkları	9.508
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	38.033
Nöroloji	9.508
Radyoloji	95.083
Laboratuvar	95.083
Toplam	774.925

4.10. 1. ve 2. DAĞITIM SONUNDA TRANSFER FİYATLAMASI YÖNTEMLERİ AÇISINDAN ESAS ÜRETİM SORUMLULUK MERKEZLERİNİN İNCELENMESİ

Maliyet kalemlerinin 1. ve 2. Dağıtım süreci tamamlandıktan sonra iki farklı yöntemle göre radyoloji ve laboratuvar birimleri için transfer fiyatlaması uygulaması yapılmıştır. Bu yöntemler; maliyete dayanan transfer fiyatlaması ve piyasa fiyatları esasına göre transfer fiyatlamasıdır.

4.10.1. 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin İncelenmesi

Yönetim Birimleri ve Destek Hizmetleri maliyet yerlerinin direkt işçilik giderlerinin dahil edildiği durumda Esas Üretim Maliyet yerlerine dağıtılması Tablo 39’da görülmektedir.

Tablo 39: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Birimlere ait 2. Dağıtım Maliyetleri

2. Dağıtım Maliyet Merkezleri	Yönetim Birimi Maliyet Yerleri (TL)	Temizlik (TL)	Yemek-hane (TL)	Teknik Servis (TL)	Güvenlik (TL)	Bilgi İşlem (TL)	Din, Cenaze (TL)	TOPLAM (TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	558.121	173.026	226.471	9.508	122.830	98.500	10.018	1.198.474
İç Hastalıkları	958.107	259.539	326.005	8.033	123.575	169.091	46.886	1.921.237
Acil Tıp	967.409	178.992	225.350	9.508	372.986	170.733		1.924.978
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	297.664	43.257	47.803	8.033	60.874	52.533		540.165
Dermatoloji	204.644	2.163	1.927	9.508	55.182	36.117		309.541
Kalp ve Damar Cerrahisi	390.684	95.164	124.464	7.050	7.857	68.950	32.460	776.628
Ortopedi ve Travmatoloji	427.893	162.212	197.419	8.525	53.089	75.516	2.004	946.658
Üroloji	269.758	54.071	74.095	8.525	24.771	47.608	801	499.629
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	241.852	32.442	36.315	9.508	11.390	42.683	801	374.993
Genel Cerrahi	502.309	190.329	261.842	8.525	32.725	88.650	801	1.105.181
Kardiyoloji	493.007	183.840	268.771	8.525	34.360	87.008	38.070	1.133.581
Göz Hastalıkları	381.382	25.954	28.117	7.541	66.163	67.308		616.465
Göğüs Cerrahisi	213.946	17.303	19.010	9.508	3.109	37.758	801	301.436
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	1.432.510	97.327	128.549	6.066	1.834	252.816	150.676	2.139.779
Kadın Hastalıkları ve Doğum	595.329	183.840	229.862	7.050	79.633	105.066		1.250.780
Beyin ve Sinir Cerrahisi	372.080	118.956	157.351	8.525	39.555	65.666	801	782.935
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	223.248	21.628	24.457	9.508	5.218	39.400		323.460
Psikiyatri	381.382	86.513	121.268	4.754	49.071	67.308		710.296
Çocuk Cerrahisi	251.154	75.699	105.426	9.508	17.755	44.325		503.867
Göğüs Hastalıkları	251.154	103.816	100.275	9.508	27.270	44.325	2.404	538.753
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	381.382	64.885	79.625	38.033	36.517	67.308		667.751
Nöroloji	325.570	75.699	96.366	9.508	36.019	57.458	29.254	629.874
Radyoloji	520.913	82.811		95.083	419.675	91.933		1.210.414
Laboratuvar	613.933	56.306		95.083	571.518	108.350		1.445.189
TOPLAM	11.255.434	2.385.773	2.880.768	774.925	2.252.973	1.986.410	315.779	21.852.063

Maliyetlerin dağıtılması ve gelirlerle karşılaştırılması sonucunda iki farklı tablo ortaya çıkmaktadır. Kamuya ait hastane işletmeleri sorumluluk muhasebesi açısından direkt personel giderlerinin maliyetlere eklenmesi veya eklenmemesi nedeniyle özel bir duruma sahiptir. Kamu hastanelerinde direkt personel giderleri (kadrolu personel maaşları) Maliye Bakanlığı tarafından ödenmekte ancak diğer giderler hastanenin geliri üzerinden ödenmektedir. Direkt personel giderleri hastane maliyetine dahil edildiği takdirde hastane 19.789.880 TL zarar etmektedir. Bu durumda en çok kar eden birimler Ortopedi ve Travmatoloji (14.367.356 TL), Beyin ve Sinir Cerrahisi (8.697.583 TL) ve Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları (3.088.287 TL) olarak gerçekleşmiştir. En çok zarar eden birimler Anesteziyoloji ve Reanimasyon (12.883.041tl), Laboratuvar (5.417.919 TL) ve Göğüs Cerrahisi (2.650.543 TL) olarak gerçekleşmiştir. Tüm maliyetlerin dağıtılması sonrasında Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin performansı Tablo 40’ da görülmektedir.

Tablo 40: 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin Durumu

Sorumluluk Merkezleri	Toplam Gelir(TL)	1. Dağıtım Maliyetler(TL)	2. Dağıtım Maliyetler(TL)	Kar/Zarar Durumu(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	11.019.769,35	6.733.008	1.198.474	3.088.287
İç Hastalıkları	9.688.083,95	10.035.774	1.921.237	-2.268.927
Acil Tıp	15.743.275,11	9.664.231	1.924.978	4.154.066
Kulak-Burun-Boğaz Has.	3.622.640,42	4.137.748	540.165	-1.055.273
Dermatoloji	1.995.950,33	1.784.545	309.541	-98.136
Kalp ve Damar Cerrahisi	5.200.085,39	6.935.667	776.628	-2.512.210
Ortopedi ve Travmatoloji	23.957.717,62	8.643.704	946.658	14.367.356
Üroloji	1.562.429,60	3.587.022	499.629	-2.524.221
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	1.056.619,87	3.372.858	374.993	-2.691.231
Genel Cerrahi	6.375.071,89	8.283.373	1.105.181	-3.013.482
Kardiyoloji	10.355.462,95	5.999.271	1.133.581	3.222.611
Göz Hastalıkları	4.945.572,50	5.243.612	616.465	-914.505
Göğüs Cerrahisi	750.409,78	3.099.517	301.436	-2.650.543
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	5.142.149,21	15.885.411	2.139.779	-12.883.041
Kadın Hastalıkları ve Doğum	5.847.544,62	9.081.533	1.250.780	-4.484.768
Beyin ve Sinir Cerrahisi	15.642.837,72	6.162.320	782.935	8.697.583
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	904.619,67	3.391.949	323.460	-2.810.789
Psikiyatri	3.900.761,57	3.994.707	710.296	-804.241
Çocuk Cerrahisi	1.901.422,99	3.624.221	503.867	-2.226.665
Göğüs Hastalıkları	2.348.493,04	2.914.539	538.753	-1.104.799
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.126.431,28	4.055.756	667.751	-1.597.076
Nöroloji	3.266.926,87	4.073.266	629.874	-1.436.213
Radyoloji	15.879.114	17.494.445	1.210.414	-2.825.745
Laboratuvar	12.171.778	16.144.508	1.445.189	-5.417.919
Toplam	166.405.168	164.342.985	21.852.063	-19.789.880

Yönetim Birimleri ve Destek Hizmetleri maliyet yerlerinin direkt işçilik giderlerinin dahil edilmediği durumda Esas Üretim Maliyet yerlerine dağıtılması Tablo 41’ de görülmektedir.

Tablo 41: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edilmediğinde Birimlere ait 2. Dağıtım Maliyetleri

2. Dağıtım	Yönetim Birimi Maliyet Yerleri (TL)	Temizlik (TL)	Yemek Hane (TL)	Teknik Servis (TL)	Güvenlik (TL)	Bilgi İşlem (TL)	Din, Cenaze (TL)	TOPLAM (TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	425.384	153.437	209.955	7.667	117.921	92.547	10.018	1.016.930
İç Hastalıkları	730.243	230.155	302.231	30.668	118.637	158.872	46.886	1.617.692
Acil Tıp	737.333	158.727	208.916	7.667	358.080	160.415		1.631.138
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	226.872	38.359	44.317	30.668	58.442	49.358		448.016
Dermatoloji	155.974	1.918	1.786	7.667	52.977	33.934		254.256
Kalp ve Damar Cerrahisi	297.769	84.390	115.387	46.002	7.543	64.783	32.460	648.334
Ortopedi ve Travmatoloji	326.128	143.847	183.022	23.001	50.968	70.953	2.004	799.922
Üroloji	205.602	47.949	68.691	23.001	23.781	44.731	801	414.557
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	184.333	28.769	33.667	7.667	10.935	40.104	801	306.276
Genel Cerrahi	382.846	168.781	242.746	23.001	31.417	83.292	801	932.885
Kardiyoloji	375.756	163.027	249.171	23.001	32.987	81.750	38.070	963.761
Göz Hastalıkları	290.679	23.016	26.066	38.335	63.519	63.240		504.855
Göğüs Cerrahisi	163.064	15.344	17.624	7.667	2.985	35.476	801	242.961
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	1.091.820	86.308	119.175	61.336	1.761	237.537	150.676	1.748.613
Kadın Hastalıkları ve Doğum	453.743	163.027	213.099	46.002	76.450	98.717		1.051.038
Beyin ve Sinir Cerrahisi	283.589	105.488	145.876	23.001	37.974	61.698	801	658.428
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	170.154	19.180	22.674	7.667	5.009	37.019		261.702
Psikiyatri	290.679	76.718	112.424	3.834	47.109	63.240		594.005
Çocuk Cerrahisi	191.423	67.129	97.738	7.667	17.045	41.646		422.648
Göğüs Hastalıkları	191.423	92.062	92.962	7.667	26.180	41.646	2.404	454.345
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	290.679	57.539	73.818	30.668	35.057	63.240		551.003
Nöroloji	248.141	67.129	89.338	7.667	34.580	53.986	29.254	530.093
Radyoloji	397.025	73.436		76.671	402.903	86.377		1.036.412
Laboratuvar	467.923	49.931		76.671	548.678	101.802		1.245.004
Toplam	8.578.582	2.115.665	2.670.684	624.865	2.162.937	1.866.362	315.779	18.334.875

Maliyete dayanan transfer fiyatlaması yapıldığında ve direkt işçilik giderleri hastane maliyetlerine dahil edilmediği durumlarda hastanenin 23.017.660 TL kar ettiği görülmektedir. Bu durumda en çok kar eden birimler Ortopedi ve Travmatoloji (16.002.536 TL), Beyin ve Sinir Cerrahisi (10.094.498 TL) ve Kardiyoloji (5.126.923 TL) olarak gerçekleşmiştir. En çok zarar eden birimler ise Anesteziyoloji ve Reanimasyon (7.642.255 TL), Laboratuvar (3.105.074 TL) ve Enfeksiyon Hastalıkları

ve Klinik Mikrobiyoloji (1.782.262 TL) olarak gerçekleşmiştir. Diğer birimlerin performans durumları Tablo 42’ de görülmektedir.

Tablo 42: Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edilmediğinde 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin Durumu

Sorumluluk Merkezleri	Toplam Gelir(TL)	1. Dağıtım Maliyetler(TL)	2. Dağıtım Maliyetler(TL)	Kar/Zarar Durumu(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	11.019.769	4.728.492	1.016.930	5.274.347
İç Hastalıkları	9.688.084	6.896.922	1.617.692	1.173.470
Acil Tıp	15.743.275	6.284.311	1.631.138	7.827.826
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	3.622.640	3.105.436	448.016	69.188
Dermatoloji	1.995.950	1.076.329	254.256	665.365
Kalp ve Damar Cerrahisi	5.200.085	5.591.247	648.334	-1.039.496
Ortopedi ve Travmatoloji	23.957.718	7.155.260	799.922	16.002.536
Üroloji	1.562.430	2.644.746	414.557	-1.496.873
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	1.056.620	2.532.606	306.276	-1.782.262
Genel Cerrahi	6.375.072	6.194.773	932.885	-752.586
Kardiyoloji	10.355.463	4.264.779	963.761	5.126.923
Göz Hastalıkları	4.945.573	3.893.240	504.855	547.478
Göğüs Cerrahisi	750.410	2.373.277	242.961	-1.865.828
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	5.142.149	11.035.791	1.748.613	-7.642.255
Kadın Hastalıkları ve Doğum	5.847.545	7.016.909	1.051.038	-2.220.402
Beyin ve Sinir Cerrahisi	15.642.838	4.889.912	658.428	10.094.498
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	904.620	2.623.709	261.702	-1.980.791
Psikiyatri	3.900.762	2.657.547	594.005	649.210
Çocuk Cerrahisi	1.901.423	2.765.945	422.648	-1.287.170
Göğüs Hastalıkları	2.348.493	2.068.251	454.345	-174.103
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.126.431	2.759.456	551.003	-184.028
Nöroloji	3.266.927	2.938.930	530.093	-202.096
Radyoloji	15.879.114	15.522.917	1.036.412	-680.215
Laboratuvar	12.171.778	14.031.848	1.245.004	-3.105.074
Toplam	166.405.168	125.052.633	18.334.875	23.017.660

4.10.2. 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin İncelenmesi

Piyasa fiyatları esasına göre transfer fiyatlaması yapıldığında ve direkt işçilik giderleri dahil edildiğinde, esas üretim sorumluluk merkezlerini incelendiğinde 2. Dağıtımdan gelen maliyet payları Tablo 43’ de görülmektedir.

Tablo 43: Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Birimlere ait 2. Dağıtım Maliyetleri

2. Dağıtım Maliyet Merkezleri	Yönetim Birimi Maliyet Yerleri(TL)	Temizlik (TL)	Yemek-hane (TL)	Teknik Servis (TL)	Güvenlik (TL)	Bilgi İşlem (TL)	Din, Cenaze (TL)	TOPLAM (TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	558.121	173.026	226.471	9.508	122.830	98.500	10.018	1.198.474
İç Hastalıkları	958.107	259.539	326.005	8.033	123.575	169.091	46.886	1.921.237
Acil Tıp	967.409	178.992	225.350	9.508	372.986	170.733		1.924.978
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	297.664	43.257	47.803	8.033	60.874	52.533		540.165
Dermatoloji	204.644	2.163	1.927	9.508	55.182	36.117		309.541
Kalp ve Damar Cerrahisi	390.684	95.164	124.464	7.050	7.857	68.950	32.460	776.628
Ortopedi ve Travmatoloji	427.893	162.212	197.419	8.525	53.089	75.516	2.004	946.658
Üroloji	269.758	54.071	74.095	8.525	24.771	47.608	801	499.629
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	241.852	32.442	36.315	9.508	11.390	42.683	801	374.993
Genel Cerrahi	502.309	190.329	261.842	8.525	32.725	88.650	801	1.105.181
Kardiyoloji	493.007	183.840	268.771	8.525	34.360	87.008	38.070	1.133.581
Göz Hastalıkları	381.382	25.954	28.117	7.541	66.163	67.308		616.465
Göğüs Cerrahisi	213.946	17.303	19.010	9.508	3.109	37.758	801	301.436
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	1.432.510	97.327	128.549	6.066	1.834	252.816	150.676	2.139.779
Kadın Hastalıkları ve Doğum	595.329	183.840	229.862	7.050	79.633	105.066		1.250.780
Beyin ve Sinir Cerrahisi	372.080	118.956	157.351	8.525	39.555	65.666	801	782.935
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	223.248	21.628	24.457	9.508	5.218	39.400		323.460
Psikiyatri	381.382	86.513	121.268	4.754	49.071	67.308		710.296
Çocuk Cerrahisi	251.154	75.699	105.426	9.508	17.755	44.325		503.867
Göğüs Hastalıkları	251.154	103.816	100.275	9.508	27.270	44.325	2.404	538.753
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	381.382	64.885	79.625	38.033	36.517	67.308		667.751
Nöroloji	325.570	75.699	96.366	9.508	36.019	57.458	29.254	629.874
Radyoloji	520.913	82.811		95.083	419.675	91.933		1.210.414
Laboratuvar	613.933	56.306		95.083	571.518	108.350		1.445.189
Toplam	11.255.434	2.385.773	2.880.768	774.925	2.252.973	1.986.410	315.779	21.852.063

Piyasa Fiyatları Esasına göre transfer fiyatlaması yapılmış direkt işçilik giderleri dahil edildiği durumlarda hastanenin 19.789.880 TL zarar ettiği görülmektedir. Bu durumda en çok kar eden birimler Ortopedi ve Travmatoloji (14.197.798 TL), Beyin ve Sinir Cerrahisi (8.421.499 TL) ve Acil Tıp (3.634.717 TL) olarak gerçekleşmiştir. En çok zarar eden birimler ise Anesteziyoloji ve Reanimasyon (12.976.218 TL), Kadın Hastalıkları ve Doğum (5.092.313 TL) ve Laboratuvar (3.741.780 TL) olarak gerçekleşmiştir. Diğer birimlerin performans durumları Tablo 44’ de görülmektedir.

Tablo 44: 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin Durumu

Sorumluluk Merkezleri	Toplam Gelir(TL)	1. Dağıtım Maliyetler(TL)	2. Dağıtım Maliyetler(TL)	Kar/Zarar Durumu(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	10.814.344,79	6.733.008	1.198.474	2.882.863
İç Hastalıkları	9.234.829,76	10.035.774	1.921.237	-2.722.181
Acil Tıp	15.223.925,93	9.664.231	1.924.978	3.634.717
Kulak-Burun-Boğaz Has.	3.543.406,03	4.137.748	540.165	-1.134.507
Dermatoloji	1.954.320,44	1.784.545	309.541	-139.766
Kalp ve Damar Cerrahisi	5.130.272,04	6.935.667	776.628	-2.582.023
Ortopedi ve Travmatoloji	23.788.160,19	8.643.704	946.658	14.197.798
Üroloji	1.355.492,30	3.587.022	499.629	-2.731.159
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	991.620,89	3.372.858	374.993	-2.756.230
Genel Cerrahi	6.217.169,45	8.283.373	1.105.181	-3.171.385
Kardiyoloji	10.193.982,98	5.999.271	1.133.581	3.061.131
Göz Hastalıkları	4.932.109,31	5.243.612	616.465	-927.968
Göğüs Cerrahisi	739.420,27	3.099.517	301.436	-2.661.533
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	5.048.972,50	15.885.411	2.139.779	-12.976.218
Kadın Hastalıkları ve Doğum	5.240.000,04	9.081.533	1.250.780	-5.092.313
Beyin ve Sinir Cerrahisi	15.366.753,97	6.162.320	782.935	8.421.499
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	894.638,45	3.391.949	323.460	-2.820.771
Psikiyatri	3.866.621,03	3.994.707	710.296	-838.382
Çocuk Cerrahisi	1.877.897,37	3.624.221	503.867	-2.250.191
Göğüs Hastalıkları	2.279.575,91	2.914.539	538.753	-1.173.716
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.053.289,13	4.055.756	667.751	-1.670.218
Nöroloji	3.034.404,92	4.073.266	629.874	-1.668.735
Radyoloji	17.776.043	17.494.445	1.210.414	-928.816
Laboratuvar	13.847.917	16.144.508	1.445.189	-3.741.780
Toplam	166.405.167,58	164.342.985	21.852.063	-19.789.880

Piyasa fiyatları esasına göre transfer fiyatlaması yapıldığında ve direkt işçilik giderleri dahil edilmediğinde birimlere düşen 2. Dağıtım payları Tablo 45’ de görülmektedir.

Tablo 45: Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edilmediğinde Birimlere ait 2. Dağıtım Maliyetleri

2. Dağıtım	Yönetim Birimi Maliyet Yerleri (TL)	Temizlik (TL)	Yemek-hane (TL)	Teknik Servis (TL)	Güvenlik (TL)	Bilgi İşlem (TL)	Din, Cenaze (TL)	TOPLAM (TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	425.384	153.437	209.955	7.667	117.921	92.547	10.018	1.016.930
İç Hastalıkları	730.243	230.155	302.231	30.668	118.637	158.872	46.886	1.617.692
Acil Tıp	737.333	158.727	208.916	7.667	358.080	160.415		1.631.138
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	226.872	38.359	44.317	30.668	58.442	49.358		448.016
Dermatoloji	155.974	1.918	1.786	7.667	52.977	33.934		254.256
Kalp ve Damar Cerrahisi	297.769	84.390	115.387	46.002	7.543	64.783	32.460	648.334
Ortopedi ve Travmatoloji	326.128	143.847	183.022	23.001	50.968	70.953	2.004	799.922
Üroloji	205.602	47.949	68.691	23.001	23.781	44.731	801	414.557
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	184.333	28.769	33.667	7.667	10.935	40.104	801	306.276
Genel Cerrahi	382.846	168.781	242.746	23.001	31.417	83.292	801	932.885
Kardiyoloji	375.756	163.027	249.171	23.001	32.987	81.750	38.070	963.761
Göz Hastalıkları	290.679	23.016	26.066	38.335	63.519	63.240		504.855
Göğüs Cerrahisi	163.064	15.344	17.624	7.667	2.985	35.476	801	242.961
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	1.091.820	86.308	119.175	61.336	1.761	237.537	150.676	1.748.613
Kadın Hastalıkları ve Doğum	453.743	163.027	213.099	46.002	76.450	98.717		1.051.038
Beyin ve Sinir Cerrahisi	283.589	105.488	145.876	23.001	37.974	61.698	801	658.428
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	170.154	19.180	22.674	7.667	5.009	37.019		261.702
Psikiyatri	290.679	76.718	112.424	3.834	47.109	63.240		594.005
Çocuk Cerrahisi	191.423	67.129	97.738	7.667	17.045	41.646		422.648
Göğüs Hastalıkları	191.423	92.062	92.962	7.667	26.180	41.646	2.404	454.345
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	290.679	57.539	73.818	30.668	35.057	63.240		551.003
Nöroloji	248.141	67.129	89.338	7.667	34.580	53.986	29.254	530.093
Radyoloji	397.025	73.436		76.671	402.903	86.377		1.036.412
Laboratuvar	467.923	49.931		76.671	548.678	101.802		1.245.004
Toplam	8.578.582	2.115.665	2.670.684	624.865	2.162.937	1.866.362	315.779	18.334.875

Piyasa fiyatları esasına göre transfer fiyatlaması yapıldığında ve direkt işçilik giderleri dahil edilmediği durumda hastanenin 23.017.660 TL kar ettiği görülmektedir.

Bu durumda en fazla kar eden birimlerin Ortopedi ve Travmatoloji (15.832.978 TL), Beyin ve Sinir Cerrahisi (9.818.414 TL) ve Acil Tıp (7.308.477 TL) olduğu görülmektedir. En fazla zarar eden birimlerin ise Anesteziyoloji ve Reanimasyon (7.735.432 TL), Kadın Hastalıkları ve Doğum (2.827.947 TL) ve Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi (1.990.773 TL) olduğu görülmektedir.

Piyasa fiyatları esasına göre transfer fiyatlaması yapıldığında ve direkt işçilik giderleri dahil edilmediğinde birimlere düşen maliyetler toplamı ve birimlerin kar/zarar durumu Tablo 46' da görülmektedir.

Tablo 46: 1. ve 2. Dağıtım Sonunda Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Edilmediğinde Esas Üretim Sorumluluk Merkezlerinin Durumu

Sorumluluk Merkezleri	Toplam Gelir(TL)	1. Dağıtım Maliyetler(TL)	2. Dağıtım Maliyetler(TL)	Kar/Zarar Durumu(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	10.814.344,79	4.728.492	1.016.930	5.068.923
İç Hastalıkları	9.234.829,76	6.896.922	1.617.692	720.216
Acil Tıp	15.223.925,93	6.284.311	1.631.138	7.308.477
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	3.543.406,03	3.105.436	448.016	-10.046
Dermatoloji	1.954.320,44	1.076.329	254.256	623.735
Kalp ve Damar Cerrahisi	5.130.272,04	5.591.247	648.334	-1.109.309
Ortopedi ve Travmatoloji	23.788.160,19	7.155.260	799.922	15.832.978
Üroloji	1.355.492,30	2.644.746	414.557	-1.703.811
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	991.620,89	2.532.606	306.276	-1.847.261
Genel Cerrahi	6.217.169,45	6.194.773	932.885	-910.489
Kardiyoloji	10.193.982,98	4.264.779	963.761	4.965.443
Göz Hastalıkları	4.932.109,31	3.893.240	504.855	534.014
Göğüs Cerrahisi	739.420,27	2.373.277	242.961	-1.876.818
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	5.048.972,50	11.035.791	1.748.613	-7.735.432
Kadın Hastalıkları ve Doğum	5.240.000,04	7.016.909	1.051.038	-2.827.947
Beyin ve Sinir Cerrahisi	15.366.753,97	4.889.912	658.428	9.818.414
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	894.638,45	2.623.709	261.702	-1.990.773
Psikiyatri	3.866.621,03	2.657.547	594.005	615.069
Çocuk Cerrahisi	1.877.897,37	2.765.945	422.648	-1.310.696
Göğüs Hastalıkları	2.279.575,91	2.068.251	454.345	-243.020
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	3.053.289,13	2.759.456	551.003	-257.170
Nöroloji	3.034.404,92	2.938.930	530.093	-434.618
Radyoloji	17.776.043	15.522.917	1.036.412	1.216.714
Laboratuvar	13.847.917	14.031.848	1.245.004	-1.428.935
Toplam	166.405.167,58	125.052.633	18.334.875	23.017.660

4.10.3. Transfer Fiyatlamaları ve Dağıtımlar Sonucu Kar/Zarar Karşılaştırması

Piyasa fiyatı esasına göre ve maliyete dayanan transfer fiyatlaması yöntemleri kullanıldığında, birinci ve ikinci dağıtım sonunda, direkt işçilik giderleri edildiğinde ve direkt işçilik giderleri edilmediğinde tüm birimlerin karşılaştırmalı kar/zarar durumları Tablo 47’ de görülmektedir.

Tablo 47: Piyasa fiyatı ve maliyete dayanan transfer fiyatlaması yöntemleri kullanıldığında direkt işçilik giderleri edildiğinde ve edilmediğinde tüm birimlerin karşılaştırmalı kar/zarar durumları

Sorumluluk Merkezleri/ Kullanılan Yöntem ve Durum	Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Kar/Zarar Durumu	Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edildiğinde Kar/Zarar Durumu	Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edilmediğinde Kar/Zarar Durumu	Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Giderleri Dahil Edilmediğinde Kar/Zarar Durumu
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	3.088.287	2.882.863	5.274.347	5.068.923
İç Hastalıkları	-2.268.927	-2.722.181	1.173.470	720.216
Acil Tıp	4.154.066	3.634.717	7.827.826	7.308.477
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	-1.055.273	-1.134.507	69.188	-10.046
Dermatoloji	-98.136	-139.766	665.365	623.735
Kalp ve Damar Cerrahisi	-2.512.210	-2.582.023	-1.039.496	-1.109.309
Ortopedi ve Travmatoloji	14.367.356	14.197.798	16.002.536	15.832.978
Üroloji	-2.524.221	-2.731.159	-1.496.873	-1.703.811
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	-2.691.231	-2.756.230	-1.782.262	-1.847.261
Genel Cerrahi	-3.013.482	-3.171.385	-752.586	-910.489
Kardiyoloji	3.222.611	3.061.131	5.126.923	4.965.443
Göz Hastalıkları	-914.505	-927.968	547.478	534.014
Göğüs Cerrahisi	-2.650.543	-2.661.533	-1.865.828	-1.876.818
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	-12.883.041	-12.976.218	-7.642.255	-7.735.432
Kadın Hastalıkları ve Doğum	-4.484.768	-5.092.313	-2.220.402	-2.827.947
Beyin ve Sinir Cerrahisi	8.697.583	8.421.499	10.094.498	9.818.414
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	-2.810.789	-2.820.771	-1.980.791	-1.990.773
Psikiyatri	-804.241	-838.382	649.210	615.069
Çocuk Cerrahisi	-2.226.665	-2.250.191	-1.287.170	-1.310.696
Göğüs Hastalıkları	-1.104.799	-1.173.716	-174.103	-243.020
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	-1.597.076	-1.670.218	-184.028	-257.170
Nöroloji	-1.436.213	-1.668.735	-202.096	-434.618
Radyoloji	-2.825.745	-928.816	-680.215	1.216.714
Laboratuvar	-5.417.919	-3.741.780	-3.105.074	-1.428.935
Toplam	-19.789.880	-19.789.880	23.017.660	23.017.660

Tablo 47’ de görüldüğü gibi her iki transfer fiyatlaması uygulandığında ve direkt işçilik giderleri eklendiğinde ve eklenmediğinde bölümlerin kar/zarar raporlarında değişiklikler görülmektedir. Farklı transfer fiyatlamasının uygulanması özellikle bu yöntemle doğrudan ilişkili olan radyoloji ve laboratuvar birimlerinde kar/zarar durumunu etkilemektedir. Direkt işçilik giderleri dahil edildiğinde ve maliyete dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında radyoloji bölümü 2.825.745 TL zarar ederken, piyasa fiyatına dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında 928.816 TL zarar etmektedir. Laboratuvar birimi ise maliyete dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında 5.417.919 TL zarar ederken, piyasa fiyatına dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında zarar 3.741.780 TL’ ye düşmektedir. Direkt işçilik giderleri dahil edilmediğinde ve maliyete dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında radyoloji bölümü 680.215 TL zarar ederken, piyasa fiyatına dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında 1.216.714 TL kar etmektedir. Laboratuvar birimi ise maliyete dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında 3.105.074 TL zarar ederken, piyasa fiyatına dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında zarar 1.428.935 TL’ ye düşmektedir.

SONUÇ

Uygulama yapılan hastane, 2014 yılında 2.045.553 hastayı muayene etmiş ve yapılan muayene, tetkik, tedavi hizmetleri ve verilen hizmetler sonucu Sağlık Uygulama Tebliği 2013 (SUT) karşılığı 166.405.167,58 TL gelir elde etmiştir. Hastane yönetimi bu gelir üzerinden personele ödenecek döner sermaye, mesai ve nöbet ücretleri gibi ek ödemeleri belirlemektedir. Hastane gelirlerinde en etkin rolü Cerrahi branşlar ve Acil Tıp birimi oynamıştır.

Aynı dönemde hastane 186.195.047 TL gider yapmıştır. Bu giderlerin 43.019.824 TL' si Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri (Tıbbi Sarf ve Malzeme), 50.387.632 TL' si Genel Üretim Giderleri, 42.807.540 TL'si Direkt İşçilik Giderleri ve 49.980.051 TL'si Endirekt Personel Gideri(Döner Ser., Nöbet, Mesai Ücr.)'den oluşmuştur. Giderlerin toplamı açısından bakıldığında çalışanlara yapılan ödemeler toplam maliyetin yarısına denk gelmektedir. Toplam gider içerisinde, Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri (Tıbbi Sarf ve Malzeme) % 23,10, Genel Üretim Giderleri %27,06, Direkt İşçilik Giderleri % 22,99 ve Endirekt Personel Gideri(Döner Ser., Nöbet, Mesai Ücr.) % 26,84 paya sahiptir. Literatür araştırması bölümünde de görüldüğü üzere; Durukan (2006) , Kısakürek (2010), Güzel (2012) ve Koç (2012) çalışmalarında, en yüksek gider kaleminin personel giderleri olarak saptanmışlardır. Ataç (2009) çalışmasında, farklı olarak personel giderleri değil ilk madde ve malzeme giderleri en büyük orana sahip olduğu görülmüştür.

Gider kalemleri içerisinde yer alan direkt işçilik giderlerinin hastaneye ait gider sayılıp sayılmadığı ihtilaflı bir konudur. Çünkü kadrolu personel maaş ödemeleri, hastane gelirleriyle bağlantılı olmayıp merkezi yönetimin hastanenin hiçbir geliri olmasa da ödediği tutarlardır. Bu açıdan çalışmada sorumluluk merkezlerinin performansının daha iyi değerlendirilebilmesi için hem direkt işçilik giderinin hastane gideri olarak kabul edilmiş hem de bu giderlerin kabul edilmediği raporlar hazırlanmıştır.

Faaliyet bölümleri standardı kapsamında ekonomik ilişki içinde bulunan birimler birleştirilmiştir. Standart kapsamında;

- Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları birimi altında Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları, Yoğun Bakım (Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları), Çocuk Endokrinolojisi, Neonatoloji (Yeni doğan), Çocuk Kardiyolojisi ve Çocuk Nefrolojisi birimleri toplanmıştır.

- İç Hastalıkları birimi altında İç Hastalıkları, Gastroenteroloji, Hematoloji, Tıbbi Onkoloji, Endokrinoloji ve Metabolizma Hastalıkları, Nefroloji ve Yoğun Bakım (İç Hastalıkları) birimleri toplanmıştır.

- Psikiyatri birimi altında Psikiyatri ve Çocuk Psikiyatrisi birimleri toplanmıştır.

Hastane maliyet yönetiminde ihtilaflı konulardan biri de Laboratuvar ve Radyoloji birimlerinin hiç geliri olmayan sadece bir gider merkezi olarak görülmesidir. Bu birimler katma değer üretmektedir ve verdikleri hizmet doktor talebiyle gerçekleşmektedir. Hastane muhasebe sisteminde Laboratuvar ve Radyoloji birimlerinin verdikleri hizmete ait gelirler talebi yapan birime gelir olarak yansıtılmaktadır. Bu sebeple bu birimlerin muhasebe açısından geliri olmadığı görülmektedir. Bu çalışmada; bu birimlere ait gelirler talepte bulunan birimden Transfer Fiyatlaması yoluyla aktarılmıştır. Bu işlem yapılırken her bir birimden laboratuvar ve radyoloji birimlerine ait “ödenmeyen istemler toplamı” bulunmuş ve bu bilgilere göre aktarılmıştır. Bu sayede laboratuvar ve radyoloji birimleri kar merkezi olarak değerlendirilmektedir. Muhasebe açısından geliri azalan bölümlere ait daha gerçekçi ve şeffaf sorumluluk raporları hazırlanmasını sağlamaktadır.

Transfer fiyatlaması uygulaması yapılırken hem “Maliyete Dayanan” hem de “Piyasa Fiyatları Esasına” göre iki farklı yöntem uygulanmıştır. Maliyete dayanan yöntemde yapılan uygulamada hastaneye ait birim maliyetler ve her birimin radyoloji ve laboratuvar birimlerinden talep sayıları dikkate alınmıştır. Piyasa fiyatları esasına göre yapılan uygulamada özel sektörde hizmet veren işletmelerin karlılık oranı araştırılmıştır. Buradan elde edilen bilgiler ışığında birim maliyetlerin üzerine bu karlılık oranları eklenerek transfer fiyatlaması uygulanmıştır.

Hastanenin yılsonunda mali performansı direkt işçilikler gider kabul edildiğinde 20.060.608 TL zarar, kabul edilmediğinde ise 22.746.932 TL kar olarak ölçülmüştür. Sorumluluk merkezleri açısından Ortopedi ve Travmatoloji, Beyin ve Sinir Cerrahisi, Kardiyoloji ve Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları bölümleri yüksek karlı birimler olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer yandan Anesteziyoloji ve Reanimasyon, Laboratuvar, Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji ve Göğüs Cerrahisi en çok zarar eden

birimler olarak raporlanmıştır. Kısakürek (2010) çalışmasında; fizik tedavi ve rehabilitasyon, çocuk sağlığı ve genel cerrahi birimleri en çok karlılık gösteren birimler olduğunu saptamıştır. En az kar eden birimlerin ise enfeksiyon hastalıkları çocuk cerrahisi ve kalp damar cerrahisi birimleri olduğunu saptamıştır.

Hastane; Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliği'ne bağlı olarak yeni sağlık politikalarının uygulandığı yerinden yönetim ilkesi kapsamında faaliyetine devam ettirmektedir. Bu sistemin amaçlarından biri de maliyet kontrolü için yapılan çalışmaların hızlandırılmasıdır. Sekreterlik maliyet kontrolü amacıyla dışkaynak kullanımı ağırlık vermektedir ve genellikle alımlarında ihale yöntemini uygulamaktadır. İhale yöntemi ile toptan alım yaparak maliyet kontrolü sağlanmaktadır. Dışkaynak kullanımı olarak Temizlik, Yemekhane, Güvenlik, Din- Cenaze hizmetlerinin yanında bazı Laboratuvar ve Radyoloji hizmetlerini almaktadır. Bu çalışmalar yeni soluklu olduğu ve geçiş aşamasında olduğu için bazı aksaklıklar yaşanmaktadır. Bu aksaklıkların bir sebebi hastane gelirlerinin belirlenmesinde yaşanmaktadır. Bunun sebebi ise Sosyal Güvenlik Kurumunun, iç paydaşlar olarak hastanelerden ve dış paydaşlar olarak özel hastanelerden ve Türk Tabipleri Birliği gibi meslek örgütlerinden bağımsız maliyet çalışmaları yapmasından ve fiyatlama yapmasından kaynaklanmaktadır. Maliyet analizinin bu şekilde yapılması verilen hizmetler için belirlenen fiyatların olması gerekenden farklı belirlenmesine neden olmaktadır. Bunun sonucunda hem kamu sağlık işletmeleri ve sosyal sigorta kurumları zarar etmekte hem de ücretli hasta fiyatlarını ve gayri resmi ödemeleri arttırmaktadır.

Hastanede maliyet dağıtımının daha iyi yapılabilmesi ve daha net sonuçlar alınabilmesi için Bakım-Onarım maliyetlerinin hangi makine için ve ne kadar süreyle yapıldığını gösteren sistem oluşturulması gerekmektedir. Kamu muhasebe sisteminde binlar maliyet değeri ile kayıt altına alınmaktadır. Bu nedenle bina gideri olarak sadece bu maliyetin amortismanı dikkate alınmıştır. Özel sektör yatırımlarında binaların piyasa değeri üzerinden hesaplanması daha doğru performans analizine yardımcı olacaktır.

Maliyet analizi sayesinde hastane yöneticileri daha doğru ve etkili kararlar verebilmektedir. Bu finansal yönetim aracının daha etkin kullanılabilmesi için özellikle kamu hastanelerinde maliyet muhasebesi sistemi kurulmalıdır. Düzenli olarak maliyet analizleri yapılmalı ve analiz sonuçları yönetimin kararlarında etkin bir biçimde

kullanılmalıdır. Hastanelerde bulunan ve kendine has yöntemlerle hizmet veren birimlerde faaliyet tabanlı maliyetleme çalışmaları yapılmamıştır.

Hastanelerin en önemli maliyet kalemlerini personel giderleri oluşturmaktadır. Emek yoğun hizmet işletmeleri olan hastanelerde tüm hizmetleri içeren bölümsel maliyet hesaplamalarında gider denetimi yapılacak en önemli maliyet kalemleri personel giderleri olmaktadır. Hastaneler gider denetimi yapmak ve maliyetlerini azaltmak için personel giderlerine daha fazla dikkat etmelidirler. İş analizi ve iş değerlemesi gibi modern yöntemlerin kullanılması bu konuda faydalı sonuçlar doğurabilir. Hastanelerde bu gider kaleminin kontrol edilmesi için performans dayalı ücret sistemi kullanılabilir. halihazırda yürürlükte olan performans dayalı ücret sistemi güncellenerek maliyet denetimi temelli hale getirilmesi faydalı olacağı görülmektedir. Sağlık hizmetlerinde özel sektörün payının gün geçtikçe artması ve kamu hastanelerinde dışkaynak kullanımının artması personel giderlerinin kontrolü açısından kullanılan etkin yöntemlerden biridir.

Sosyal Güvenlik Kurumu SUT' ta bütün servisler ve bölümler için tek ve sabit bir gündelik yatak ücreti belirlenmiştir. Bu ödeme sisteminden dolayı hastalarını zorunlu olarak uzun süre yatırması gereken birimler zarar etmektedir. Bu birimlerin hastalarını uzun süre yatırmaları nedeniyle yatak devir hızları düşürmekte, bu sayede maliyetler yükselmekte ve gelirler azalmaktadır. Sağlık Bakanlığı kamu hastanelerinde; döner sermaye gelirlerinden performansla ilgili olarak çalışanlara ek ödeme yapmaktadır. Bu ödeme sistemi hastalarını uzun süre yatırmak zorunda kalan birimlerde çalışanların gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır. Bu durumun düzeltilmesi daha kapsamlı maliyet analizi çalışmaları yapılmasına ve yatak ücretlerinin bu çalışma sonrası güncellenmesiyle giderilebilir.

2012 yılı itibari ile başlayan kamu hastanelerinin yerinden yönetimi hedeflenen Kamu Hastane Birlikleri uygulamasının geçiş süreci devam etmektedir. Bu uygulama sayesinde merkezkaç yönetim anlayışıyla, bazı mali ve idari yetkilerin yerel hastane yönetimine devredilmesi sürecinde sorumluluk muhasebesi yerel yöneticilere katkı sağlayabilecek bir sistemdir. Bu çalışma, yeni süreç için bütçeleme ve maliyet hesaplama açısından yeni bir muhasebe sistemine sahip olunması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu araştırmada ayrıca; Bloomfield vd. (1992) ortaya koyduğu, kamu hastanelerinde yönetim bilgi sistemlerinin geliştirilmesinde kaynak yönetim sistemleri

ve sorumluluk muhasebesi sisteminin kullanılması üzerine sunduğu çözüm önerileri ve Rigby (1993)'nin çalışmasında, hastanelerin kendi iç yönetim ihtiyaçlarını karşılamak için maliyet merkezlerini oluşturmaları gerektiği sonucunda olduğu gibi sorumluluk muhasebesi uygulaması yapılmıştır.

Devlet muhasebe standartlarından “Bölümsel Raporlama” standardının güncellenmiş hali olan Türkiye finansal raporlama standartlarından “Faaliyet Bölümleri” standardının kriterlerinin bu çalışmada uygulanmasıyla; Gürdal (2013)'ün çalışmasında belirttiği, bölümsel raporlama standardının, Kamu Hastaneleri Birlikleri'nde uygulanmasıyla; birliklerin performansının ayrı ayrı değerlendirilerek, faaliyetlerinin nasıl sürdürüleceğini ve performanslarından ötürü birlik yöneticilerinin gerekirse görevlerinden alınabileceği yeni yönetim yapısı içerisinde; birliklerin ve bunlara bağlı sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyacakları kaynakların belirlenmesinde ve performanslarının ölçülmesinde ve kamuda hesap verebilirlik ve şeffaflık artırılacağı sonucu desteklenmektedir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin kamu hastanelerinde uygulanabilmesi için; sorumluluk merkezlerinin oluşturularak bu merkezlerin yöneticilerine hem mali açıdan hem de sağlık hizmeti açısından gerekli yetki devirlerinin yapılması gerekir. Örgütlenme hiyerarşisinin ve muhasebe sisteminin gözden geçirilerek sorumluluk muhasebesi sistemine uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Her bir birim için ve genel olarak bütçemeler yapılmalı, dönemsel olarak oluşturulacak sorumluluk raporları ile bütçeler karşılaştırılarak performans değerlemeleri yapılması gerekmektedir. Hastane muhasebe sistemi altyapısı bu uygulamalara izin verecek şekilde oluşturulmadığı için hem standardın uygulanması hem de sorumluluk muhasebesinin uygulanması zorlaşmaktadır. Muhasebe altyapısının yazılımlarının farklı yöntemlere uygun olacak şekilde tekrar düzenlenmesi gerekmektedir.

Maliyet yönetiminin daha etkin ve verimli olabilmesi için belirlenen sorumluluk merkezleri yöneticilerine hem faaliyetleri hem de gelir ve giderleri de kontrol edebilme yetkisinin verilmesi şarttır. Genel üretim giderlerinin önemli bir maliyet kalemi olarak kabul edilmesi maliyet kontrolü açısından önemlidir. Her bir sorumluluk merkezi için belirlenecek birim maliyetlerin içine geleneksel yöntemden farklı olarak genel üretim giderlerinin de dahil edilmesi yöneticilere performans değerlendirme açısından yardımcı olacaktır. Bunun için maliyet merkezi olarak kabul edilen yardımcı üretim merkezlerin

yapay kar merkezleri haline dönüştürülmesi gerekmektedir. Hastanelerde sorumluluk muhasebesine uygun bilgi akış sistemi oluşturularak bir tıbbi istatistik birimi kurulmalı, bu sayede sorumluluk raporları için gerekli bilgilerin sorumluluk merkez temelli olarak ulaşılması sağlanmalıdır. Bu birimde elde edilecek istatistiki bilgilerin doğruluğu ise çalışan personelin veri gerçekliğinin ölçümünü yapabilecek uzman kişilerden oluşturulması gerekmektedir.

Hastanede Sorumluluk Muhasebesi uygulanması sonucu özel sektör için de kullanılabilecek bazı veriler elde edilmiştir. Bu çalışma sonucunda sağlık işletmesi açmayı düşünen müteşebbisler, birimlerin kar/zarar yapılarını dikkate alarak planlarını netleştirebilecek ve bu çalışmayı yardımcı fizibilite raporu olarak kullanabileceklerdir.



EKLER

Tüm tablolar uygulama yapılan kamu hastanesinin 2014 yılına ait tetkik sayılarını ve birim maliyetlerini göstermektedir.

Ek Tablo 1: 2014 yılı Acil Tıp Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Acil Tıp	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	492	10.422,49
Acil Tıp	D-Kemik dansitometresi	17,79	24	426,93
Acil Tıp	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	1176	76.381,46
Acil Tıp	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	1284	50.040,70
Acil Tıp	A-Direkt Grafler	6,00	31116	186.592,75
Acil Tıp	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	24504	1.346.732,64
Toplam				1.670.596,97

Ek Tablo 2: 2014 yılı Anesteziyoloji ve Reanimasyon Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	A-Direkt Grafler	6,00	1548	9.282,86
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	432	23.742,59
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	24	1.558,81
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	E-Nonvasküler girişimsel radyolojik tedaviler	254,11	12	3.049,35
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	60	2.338,35
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	12	254,21
Toplam				40.226,17

Ek Tablo 3: 2014 yılı Beyin ve Sinir Cerrahisi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Beyin ve Sinir Cerrahisi	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	216	8.418,06
Beyin ve Sinir Cerrahisi	A-Direkt Grafler	6,00	6600	39.578,10
Beyin ve Sinir Cerrahisi	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	480	10.168,29
Beyin ve Sinir Cerrahisi	D-Kemik dansitometresi	17,79	192	3.415,41
Beyin ve Sinir Cerrahisi	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	11376	625.221,62
Beyin ve Sinir Cerrahisi	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	21468	1.394.351,43
Toplam				2.081.152,90

Ek Tablo 4: 2014 yılı Çocuk Cerrahisi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Çocuk Cerrahisi	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	3240	126.270,92
Çocuk Cerrahisi	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	108	5.935,65
Çocuk Cerrahisi	A-Direkt Grafler	6,00	1752	10.506,19
Çocuk Cerrahisi	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	204	4.321,52
Çocuk Cerrahisi	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	12	779,40
Toplam				147.813,68

Ek Tablo 5: 2014 yılı Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	19668	766.511,23
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	A-Direkt Grafler	6,00	14052	84.265,37
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	120	7.794,03
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	36	762,62
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	264	14.509,36
Toplam				873.842,62

Ek Tablo 6: 2014 yılı Dermatoloji Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Dermatoloji	A-Direkt Grafler	6,00	24	143,92
Dermatoloji	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	120	4.676,70
Dermatoloji	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	12	779,40
Toplam				5.600,02

Ek Tablo 7: 2014 yılı Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	A-Direkt Grafler	6,00	10272	61.597,91
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	2460	159.777,55
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	D-Kemik dansitometresi	17,79	12156	216.237,92
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	180	9.892,75
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	96	2.033,66
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	108	4.209,03
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	A1-Mamografi	16,99	12	203,86
Toplam				453.952,69

Ek Tablo 8: 2014 yılı Genel Cerrahi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Genel Cerrahi	A1-Mamografi	16,99	2136	36.287,70
Genel Cerrahi	E-Nonvasküler girişimsel radyolojik tedaviler	254,11	660	167.714,15
Genel Cerrahi	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	18840	734.242,00
Genel Cerrahi	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	1824	100.246,50
Genel Cerrahi	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	1008	65.469,83
Genel Cerrahi	A-Direkt Grafiler	6,00	6468	38.786,54
Genel Cerrahi	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	168	3.558,90
Genel Cerrahi	D-Kemik dansitometresi	17,79	24	426,93
Toplam				1.146.732,54

Ek Tablo 9: 2014 yılı Göğüs Cerrahisi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Göğüs Cerrahisi	A-Direkt Grafiler	6,00	3432	20.580,61
Göğüs Cerrahisi	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	744	40.890,02
Göğüs Cerrahisi	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	60	2.338,35
Göğüs Cerrahisi	E-Nonvasküler girişimsel radyolojik tedaviler	254,11	12	3.049,35
Toplam				66.858,33

Ek Tablo 10: 2014 yılı Göğüs Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Göğüs Hastalıkları	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	2940	161.581,54
Göğüs Hastalıkları	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	144	5.612,04
Göğüs Hastalıkları	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	120	2.542,07
Göğüs Hastalıkları	A-Direkt Grafiler	6,00	38484	230.776,30
Göğüs Hastalıkları	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	72	4.676,42
Toplam				405.188,36

Ek Tablo 11: 2014 yılı Göz Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Göz Hastalıkları	A-Direkt Grafiler	6,00	156	935,48
Göz Hastalıkları	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	48	2.638,07
Göz Hastalıkları	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	132	8.573,43
Toplam				12.146,98

Ek Tablo 12: 2014 yılı İç Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
İç Hastalıkları	D-Kemik dansitometresi	17,79	1200	21346,29059
İç Hastalıkları	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	1068	22.624,44
İç Hastalıkları	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	1392	90.410,71
İç Hastalıkları	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	2244	123.329,58
İç Hastalıkları	E-Nonvasküler girişimsel radyolojik tedaviler	254,11	708	179.911,54
İç Hastalıkları	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	17532	683.265,96
İç Hastalıkları	A-Direkt Grafiler	6,00	6528	39.146,34
İç Hastalıkları	A1-Mamografi	16,99	144	2.446,36
Toplam				1.162.481,23

Ek Tablo 13: 2014 yılı Kadın Hastalıkları ve Doğum Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Kadın Hastalıkları ve Doğum	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	71768	2.796.978,76
Kadın Hastalıkları ve Doğum	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	60	3.897,01
Kadın Hastalıkları ve Doğum	A-Direkt Grafiler	6,00	432	2.590,57
Kadın Hastalıkları ve Doğum	B-Kontrastlı tetkikler	38,17	24	916,14
Kadın Hastalıkları ve Doğum	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	3360	71.178,00
Kadın Hastalıkları ve Doğum	A1-Mamografi	16,99	48	815,45
Kadın Hastalıkları ve Doğum	D-Kemik dansitometresi	17,79	672	11.953,92
Toplam				2.888.329,86

Ek Tablo 14: 2014 yılı Kalp ve Damar Cerrahisi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Kalp ve Damar Cerrahisi	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	264	10.288,74
Kalp ve Damar Cerrahisi	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	5640	119.477,36
Kalp ve Damar Cerrahisi	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	60	3.897,01
Kalp ve Damar Cerrahisi	A-Direkt Grafiler	6,00	5760	34.540,89
Kalp ve Damar Cerrahisi	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	1560	85.737,14
Toplam				253.941,15

Ek Tablo 15: 20104 yılı Kardiyoloji Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Kardiyoloji	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	180	11.691,04
Kardiyoloji	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	1716	36.351,62
Kardiyoloji	A-Direkt Grafler	6,00	3180	19.069,45
Kardiyoloji	H-Bilgisayarlı tomografler	54,96	960	52.761,32
Kardiyoloji	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	552	21.512,82
Kardiyoloji	D-Kemik dansitometresi	17,79	36	640,39
Kardiyoloji	C4-Vasküler girişimsel radyolojik tedavi işlemleri	423,48	192	81.308,75
Kardiyoloji	C1-Normal anjiyografik tetkikler	135,50	204	27.642,02
Kardiyoloji	C2-Nöroradyolojik anjiyografik tetkikler	135,50	228	30.894,03
Toplam				281.871,44

Ek Tablo 16: 2014 yılı Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	2160	84.180,61
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	A-Direkt Grafler	6,00	5736	34.396,97
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	H-Bilgisayarlı tomografler	54,96	2712	149.050,72
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	888	57.675,80
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	624	13.218,77
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	E-Nonvasküler girişimsel radyolojik tedaviler	254,11	96	24.394,79
Toplam				362.917,66

Ek Tablo 17: 2014 yılı Nöroloji Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Nöroloji	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	15516	1.007.767,69
Nöroloji	H-Bilgisayarlı tomografler	54,96	5148	282.932,57
Nöroloji	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	7860	166.505,69
Nöroloji	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	108	4.209,03
Nöroloji	A-Direkt Grafler	6,00	2292	13.744,39
Nöroloji	E-Nonvasküler girişimsel radyolojik tedaviler	254,11	12	3.049,35
Toplam				1.478.208,72

Ek Tablo 18: 2014 yılı Ortopedi ve Travmatoloji Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Ortopedi ve Travmatoloji	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	7836	508.949,96
Ortopedi ve Travmatoloji	A-Direkt Grafler	6,00	54480	326.699,22
Ortopedi ve Travmatoloji	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	1092	42.557,98
Ortopedi ve Travmatoloji	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	2196	120.691,51
Ortopedi ve Travmatoloji	D-Kemik dansitometresi	17,79	2652	47.175,30
Ortopedi ve Travmatoloji	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	564	11.947,74
Toplam				1.058.021,71

Ek Tablo 19: Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	168	9.233,23
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	A-Direkt Grafler	6,00	648	3.885,85
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	276	10.756,41
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	E-Nonvasküler girişimsel radyolojik tedaviler	254,11	12	3.049,35
Toplam				26.924,84

Ek Tablo 20: 2014 yılı Psikiyatri Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Psikiyatri	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	108	5.935,65
Psikiyatri	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	36	1.403,01
Psikiyatri	A-Direkt Grafler	6,00	48	287,84
Psikiyatri	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	60	3.897,01
Toplam				11.523,51

Ek Tablo 21: 2014 yılı Üroloji Birimi Radyoloji Tetkikleri Maliyetleri

Birim	Tetkik	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Üroloji	F-Ultrasonografik tetkikler	38,97	18696	728.629,96
Üroloji	A-Direkt Grafler	6,00	7896	47.349,80
Üroloji	H-Bilgisayarlı tomografiler	54,96	7428	408.240,70
Üroloji	G-Renkli Doppler incelemeleri	21,18	1500	31.775,89
Üroloji	B-Kontrastlı tetkikler	38,17	276	10.535,62
Üroloji	I-Manyetik Rezonans Görüntüleme	64,95	2208	143.410,10
Üroloji	E-Nonvasküler girişimsel radyolojik tedaviler	254,11	12	3.049,35
Toplam				1.372.991,42

Ek Tablo 22: 2014 yılı Üroloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Branş	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Üroloji	704.640	Spermogram	Spermiogram	6,00	156	11.223,62
Üroloji	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hemotoloji	9,49	163	18.568,13
Üroloji	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	211	2.783,12
Üroloji	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	32	383,71
Üroloji	900.250	AFP	Hormon	6,50	4	311,77
Üroloji	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	37	488,04
Üroloji	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	4	67,15
Üroloji	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	4	215,84
Üroloji	900.580	AST	Biyokimya	1,00	211	2.530,11
Üroloji	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	8	623,53
Üroloji	900.650	Beta-hCG *(ACİL)*	Hormon	6,50	1	77,94
Üroloji	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	44	527,61
Üroloji	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	47	563,58
Üroloji	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	1	59,96
Üroloji	900.901	CRP (Nefelometrik)	Biyokimya	4,50	17	917,31
Üroloji	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	31	408,89
Üroloji	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	30	395,70
Üroloji	901.160	Estradiol	Hormon	6,00	4	287,79
Üroloji	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	1	59,96
Üroloji	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	1	11,99
Üroloji	901.280	FSH	Hormon	6,00	38	2.733,96
Üroloji	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	1	13,19
Üroloji	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	4	191,86
Üroloji	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	259	3.105,68
Üroloji	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	17	326,16
Üroloji	901.620	Hemogram	Hemotoloji	3,00	266	9.568,85
Üroloji	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	1156	69.308,24
Üroloji	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	193	2.545,70
Üroloji	901.920	Kan gazları	Hemotoloji	5,10	1	61,15
Üroloji	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	512	6.753,36
Üroloji	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	149	1.786,67
Üroloji	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	23	303,37
Üroloji	902.190	CK	Biyokimya	1,40	1	16,79
Üroloji	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	547	7.215,01
Üroloji	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	11	131,90
Üroloji	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	8	239,82
Üroloji	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	7	209,84
Üroloji	902.410	LH	Hormon	6,00	37	2.662,01

(Ek Tablo 22 devamı)

Üroloji	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	1	31,18
Üroloji	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	215	2.835,88
Üroloji	903.180	Progesteron	Hormon	6,99	1	83,94
Üroloji	903.210	Prolaktin	Hormon	6,99	39	3.273,56
Üroloji	903.220	PSA	Hormon	6,50	319	24.863,43
Üroloji	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	28	369,32
Üroloji	903.280	Serbest PSA	Hormon	10,19	98	11.986,25
Üroloji	903.290	Pseudokolin esteraz	Biyokimya	5,10	1	61,15
Üroloji	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	3	89,93
Üroloji	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	50	1.019,24
Üroloji	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	6	323,76
Üroloji	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	6	323,76
Üroloji	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	210	2.769,93
Üroloji	903.930	Total testosteron	Hormon	5,00	76	4.556,60
Üroloji	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	40	575,57
Üroloji	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	2	215,84
Üroloji	904.030	TSH	Hormon	4,50	9	485,64
Üroloji	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	40	527,61
Üroloji	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	3	179,87
Üroloji	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	180	11.655,30
Üroloji	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	180	12.950,33
Üroloji	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	25	2.308,28
Üroloji	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	77	2.308,28
Üroloji	905.674	Yara kültürü	Kültür	2,50	1	29,98
Üroloji	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	26	2.120,02
Üroloji	905.710	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	7	1.510,87
Üroloji	905.760	Gram Boyama (Yara)	Kültür	3,50	1	41,97
Üroloji	906.010	Kan kültürü (aerob-anaerob)	Kültür	10,19	2	244,62
Üroloji	906.290	VDRL-RPR	Hemotoloji	3,40	3	122,31
Üroloji	906.510	Anti HAV IgG (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	1	95,93
Üroloji	906.530	Anti HAV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	1	95,93
Üroloji	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	174	16.691,53
Üroloji	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	177	16.979,32
Üroloji	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	176	15.828,18
Üroloji	907.090	Brucella tüp aglütinasyonu	Seroloji	2,60	1	31,18
Üroloji	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	178	16.008,05
Toplam						301.273,81

Ek Tablo 23: 2014 yılı Psikiyatri Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Branş	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Psikiyatri	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	12	305,77
Psikiyatri	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	1824	2.004,90
Psikiyatri	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	948	947,29
Psikiyatri	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	900	989,26
Psikiyatri	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	888	1.242,27
Psikiyatri	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	888	3.993,02
Psikiyatri	900.580	AST	Biyokimya	1,00	1824	1.822,64
Psikiyatri	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	12	77,94
Psikiyatri	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	996	995,26
Psikiyatri	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	1008	1.007,25
Psikiyatri	900.740	Büyüme hormonu	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Psikiyatri	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	12	59,96
Psikiyatri	900.901	CRP (Nefelometrik)	Biyokimya	4,50	984	4.424,70
Psikiyatri	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	1453	1.597,11
Psikiyatri	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	1441	1.583,92
Psikiyatri	901.160	Estradiol	Hormon	6,00	12	71,95
Psikiyatri	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	1560	7.794,18
Psikiyatri	901.240	Folat	Hormon	6,50	1680	10.911,85
Psikiyatri	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	900	899,33
Psikiyatri	901.280	FSH	Hormon	6,00	24	143,89
Psikiyatri	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	912	1.002,45
Psikiyatri	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	12	47,96
Psikiyatri	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	1716	1.714,72
Psikiyatri	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	972	1.554,04
Psikiyatri	901.620	Hemogram	Hematoloji	3,00	2196	6.583,08
Psikiyatri	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	72	359,73
Psikiyatri	901.790	Amphetamines (Amfetamin)	Biyokimya	9,99	1620	16.187,91
Psikiyatri	901.790	Cocaine (Kokain)	Biyokimya	9,99	1620	16.187,91
Psikiyatri	901.790	Connabinoids (Kannabinoid (THC))	Biyokimya	9,99	1620	16.187,91
Psikiyatri	901.790	İlaç Düzeyi (Valproik asit)	Biyokimya	9,99	168	1.678,75
Psikiyatri	901.790	Opiates (Opiat)	Biyokimya	9,99	1632	16.307,82
Psikiyatri	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	1080	1.187,11
Psikiyatri	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	1632	1.793,86
Psikiyatri	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	1032	1.031,23
Psikiyatri	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	972	1.068,40
Psikiyatri	902.170	Kortizol (Bazal)	Hormon	6,50	12	77,94
Psikiyatri	902.190	CK	Biyokimya	1,40	900	1.259,06

(Ek Tablo23 devamı)

Psikiyatri	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	1788	1.965,33
Psikiyatri	902.221	İdrar Kreatinin	Biyokimya	16,99	1632	27.725,43
Psikiyatri	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	972	971,27
Psikiyatri	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	912	2.278,30
Psikiyatri	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	48	119,91
Psikiyatri	902.350	Lityum	Dış Tetkik	6,00	72	431,68
Psikiyatri	902.410	LH	Hormon	6,00	12	71,95
Psikiyatri	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	24	62,35
Psikiyatri	903.020	Periferik yayma	Hematoloji	1,00	12	11,99
Psikiyatri	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	1140	1.253,06
Psikiyatri	903.180	Progesteron	Hormon	6,99	12	83,94
Psikiyatri	903.210	Prolaktin	Hormon	6,99	900	6.295,30
Psikiyatri	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	900	989,26
Psikiyatri	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	876	2.188,37
Psikiyatri	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	888	1.508,47
Psikiyatri	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	1177	5.292,55
Psikiyatri	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	1393	6.263,82
Psikiyatri	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	1140	1.253,06
Psikiyatri	903.680	Somatomedin-C	Dış Tetkik	16,99	12	203,85
Psikiyatri	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	972	1.165,53
Psikiyatri	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	12	107,92
Psikiyatri	904.030	TSH	Hormon	4,50	2017	9.069,73
Psikiyatri	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	1176	1.292,63
Psikiyatri	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	1837	9.178,15
Psikiyatri	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	48	259,01
Psikiyatri	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	48	287,79
Psikiyatri	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	876	7.002,77
Psikiyatri	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	876	7.002,77
Psikiyatri	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	876	6.565,10
Psikiyatri	907.070	Brucella aglütinasyon testi	Seroloji	1,50	876	1.313,02
Psikiyatri	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	876	6.565,10
Toplam						233.983,70

Ek Tablo 24: 2014 yılı Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Branş	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hematoloji	9,49	576	5.467,92
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	24	611,54
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	684	751,84
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	672	671,50
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	36	39,57
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	60	83,94
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.480	Anti TPO	Hormon	8,49	12	101,92
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	12	53,96
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.580	AST	Biyokimya	1,00	684	683,49
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	36	233,83
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	660	659,51
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	84	83,94
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	12	59,96
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	900.901	CRP (Nefelometrik)	Biyokimya	4,50	24	107,92
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	72	79,14
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	72	79,14
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.160	Estradiol	Hormon	6,00	24	143,89
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	24	119,91
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.240	Folat	Hormon	6,50	24	155,88
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.280	FSH	Hormon	6,00	24	143,89
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	684	683,49
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	288	460,46
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.620	Hemogram	Hematoloji	3,00	732	2.194,36
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	684	751,84
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	144	158,28
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	96	95,93
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	396	435,27

Tablo
(Ek 24 devamı)

Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	902.190	CK	Biyokimya	1,40	12	16,79
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	684	751,84
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	60	59,96
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	276	689,49
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	902.410	LH	Hormon	6,00	12	71,95
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	902.980	PTH	Hormon	6,99	12	83,94
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	684	751,84
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.180	Progesteron	Hormon	6,99	24	167,87
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.210	Prolaktin	Hormon	6,99	12	83,94
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.220	PSA	Hormon	6,50	12	77,94
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	48	52,76
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	12	29,98
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	24	40,77
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	60	269,80
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	60	269,80
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	672	738,65
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	60	71,95
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	904.030	TSH	Hormon	4,50	60	269,80
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	588	646,32
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	36	179,87
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	624	3.367,09
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	624	3.741,21
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	24	184,66
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	905.674	Yara kültürü	Kültür	2,50	36	89,93
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	24	163,08
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	905.710	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	12	215,84
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	905.760	Gram Boyama (Yara)	Kültür	3,50	36	125,91
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	906.290	VDRL-RPR	Hematoloji	3,40	12	40,77

(Ek Tablo 24 devamı)

Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	636	5.084,20
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	648	5.180,13
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	624	4.676,51
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	906.880	Anti tiroglobulin antikor	Hormon	9,39	12	112,72
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	636	4.766,44
Toplam						48.215,99

Ek Tablo 25: 2014 yılı Ortopedi ve Travmatoloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Brans	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Ortopedi ve Travmatoloji	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hematoloji	9,49	3132	29.731,80
Ortopedi ve Travmatoloji	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	24	611,54
Ortopedi ve Travmatoloji	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	3936	4.326,37
Ortopedi ve Travmatoloji	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	792	791,41
Ortopedi ve Travmatoloji	900.210	VUCUT SIVISI ALBUMİN	Biyokimya	1,00	12	11,99
Ortopedi ve Travmatoloji	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	216	237,42
Ortopedi ve Travmatoloji	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	456	637,92
Ortopedi ve Travmatoloji	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	852	3.831,14
Ortopedi ve Travmatoloji	900.580	AST	Biyokimya	1,00	3960	3.957,04
Ortopedi ve Travmatoloji	900.650	Beta-hCG ***(ACİL)***	Hormon	6,50	12	77,94
Ortopedi ve Travmatoloji	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	1584	1.582,82
Ortopedi ve Travmatoloji	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	1536	1.534,85
Ortopedi ve Travmatoloji	900.690	Bilirubin İndirekt	Biyokimya	1,00	96	95,93
Ortopedi ve Travmatoloji	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	264	1.319,01
Ortopedi ve Travmatoloji	900.901	CRP (Nefolometrik)	Biyokimya	4,50	2016	9.065,23
Ortopedi ve Travmatoloji	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	348	382,51
Ortopedi ve Travmatoloji	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	168	184,66
Ortopedi ve Travmatoloji	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	36	179,87
Ortopedi ve Travmatoloji	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	12	11,99

(Ek Tablo 25 devamı)

Ortopedi ve Travmatoloji	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	36	39,57
Ortopedi ve Travmatoloji	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	120	479,64
Ortopedi ve Travmatoloji	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	4044	4.040,98
Ortopedi ve Travmatoloji	901.500	VUCUT SIVISI GLUKOZ	Biyokimya	1,00	12	11,99
Ortopedi ve Travmatoloji	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	168	268,60
Ortopedi ve Travmatoloji	901.620	Hemogram	Hematoloji	3,00	6312	18.921,87
Ortopedi ve Travmatoloji	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	36	179,87
Ortopedi ve Travmatoloji	901.840	İnsülin	Hormon	5,10	12	61,15
Ortopedi ve Travmatoloji	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	3816	4.194,47
Ortopedi ve Travmatoloji	901.920	Kan gazları	Hematoloji	5,10	48	244,62
Ortopedi ve Travmatoloji	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	2628	2.888,64
Ortopedi ve Travmatoloji	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	1884	1.882,59
Ortopedi ve Travmatoloji	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	504	553,99
Ortopedi ve Travmatoloji	902.190	CK	Biyokimya	1,40	252	352,54
Ortopedi ve Travmatoloji	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	3912	4.299,99
Ortopedi ve Travmatoloji	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	696	695,48
Ortopedi ve Travmatoloji	902.260	VUCUT SIVISI LDH	Biyokimya	1,00	12	11,99
Ortopedi ve Travmatoloji	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	36	89,93
Ortopedi ve Travmatoloji	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	84	209,84
Ortopedi ve Travmatoloji	902.940	Pankreas amilazı	Biyokimya	4,30	264	1.134,35
Ortopedi ve Travmatoloji	902.980	PTH	Hormon	6,99	12	83,94
Ortopedi ve Travmatoloji	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	3876	4.260,42
Ortopedi ve Travmatoloji	903.220	PSA	Hormon	6,50	12	77,94
Ortopedi ve Travmatoloji	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	1884	2.070,85
Ortopedi ve Travmatoloji	903.240	VUCUT SIVISI PROTEİN	Biyokimya	1,10	12	13,19
Ortopedi ve Travmatoloji	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	1392	3.477,40
Ortopedi ve Travmatoloji	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	1932	3.281,95
Ortopedi ve Travmatoloji	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	1164	5.234,09
Ortopedi ve Travmatoloji	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	1164	5.234,09
Ortopedi ve Travmatoloji	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	3876	4.260,42
Ortopedi ve Travmatoloji	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	336	402,90

(Ek Tablo 25 devamı)

Ortopedi ve Travmatoloji	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	144	1.295,03
Ortopedi ve Travmatoloji	904.030	TSH	Hormon	4,50	1176	5.288,05
Ortopedi ve Travmatoloji	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	1656	1.820,24
Ortopedi ve Travmatoloji	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	60	299,78
Ortopedi ve Travmatoloji	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	3360	18.130,46
Ortopedi ve Travmatoloji	904.400	D-dimer	Kardiyak	22,08	24	530,00
Ortopedi ve Travmatoloji	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	3360	20.144,96
Ortopedi ve Travmatoloji	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	60	461,66
Ortopedi ve Travmatoloji	905.674	Yara kültürü	Kültür	2,50	120	299,78
Ortopedi ve Travmatoloji	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	60	407,70
Ortopedi ve Travmatoloji	905.710	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	12	215,84
Ortopedi ve Travmatoloji	905.730	Plevra Kültürü	Kültür	6,00	12	71,95
Ortopedi ve Travmatoloji	905.760	Gram Boyama (Yara)	Kültür	3,50	120	419,69
Ortopedi ve Travmatoloji	905.760	ARB Boyama	Kültür	3,50	12	41,97
Ortopedi ve Travmatoloji	905.760	Gram Boyama (Plevra)	Kültür	3,50	12	41,97
Ortopedi ve Travmatoloji	905.930	Gaitada gizli kan aranması	Mikrobiyoloji	2,00	24	47,96
Ortopedi ve Travmatoloji	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	3372	26.955,87
Ortopedi ve Travmatoloji	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	4152	33.191,21
Ortopedi ve Travmatoloji	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	4140	31.026,83
Ortopedi ve Travmatoloji	907.070	Brucella aglütinasyon testi	Seroloji	1,50	1152	1.726,71
Ortopedi ve Travmatoloji	907.090	Brucella tüp aglütinasyonu	Seroloji	2,60	756	1.964,13
Ortopedi ve Travmatoloji	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	4152	31.116,76
Ortopedi ve Travmatoloji	908.150	HBV-DNA	Eliza	101,62	12	1.219,49
Toplam						304.248,79

Ek Tablo 26: 2014 yılı Nöroloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Brans	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Nöroloji	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hemotoloji	9,49	60	569,57
Nöroloji	705.220	Direkt coombs testi	Hemotoloji	5,40	12	64,75
Nöroloji	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	96	2.446,17
Nöroloji	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	10068	11.066,54
Nöroloji	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	1608	1.606,80
Nöroloji	900.210	VUCUT SIVISI ALBÜMİN	Biyokimya	1,00	12	11,99
Nöroloji	900.250	AFP	Hormon	6,50	12	77,94
Nöroloji	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	1044	1.147,54
Nöroloji	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	816	1.141,55
Nöroloji	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	864	3.885,10
Nöroloji	900.580	AST	Biyokimya	1,00	10020	10.012,52
Nöroloji	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	36	233,83
Nöroloji	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	1116	1.115,17
Nöroloji	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	1188	1.187,11
Nöroloji	900.690	Bilirubin İndirekt	Biyokimya	1,00	144	143,89
Nöroloji	900.750	C peptit	Hormon	8,29	12	99,53
Nöroloji	900.820	CA-15-3	Hormon	7,99	12	95,93
Nöroloji	900.830	CA-19-9	Hormon	7,99	12	95,93
Nöroloji	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	732	3.657,27
Nöroloji	900.901	CRP (Nefolometrik)	Biyokimya	4,50	2256	10.144,42
Nöroloji	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	1176	1.292,63
Nöroloji	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	1128	1.239,87
Nöroloji	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	840	4.196,87
Nöroloji	901.240	Folat	Hormon	6,50	672	4.364,74
Nöroloji	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	24	23,98
Nöroloji	901.280	FSH	Hormon	6,00	48	287,79
Nöroloji	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	48	52,76
Nöroloji	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	732	2.925,82
Nöroloji	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	10200	10.192,39
Nöroloji	901.500	VUCUT SIVISI GLUKOZ	Biyokimya	1,00	12	11,99
Nöroloji	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	4488	7.175,44
Nöroloji	901.620	Hemogram	Hemotoloji	3,00	10764	32.267,90
Nöroloji	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	408	2.038,48
Nöroloji	901.790	İlaç Düzeyi (Fenitoin)	Biyokimya	9,99	24	239,82
Nöroloji	901.790	İlaç Düzeyi (Karbamazepin)	Biyokimya	9,99	264	2.638,03
Nöroloji	901.790	İlaç Düzeyi (Valproik asit)	Biyokimya	9,99	408	4.076,96
Nöroloji	901.840	İnsülin	Hormon	5,10	24	122,31
Nöroloji	901.900	Kalsitonin	Dış Tetkik	12,79	12	153,49
Nöroloji	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	9816	10.789,54
Nöroloji	901.920	Kan gazları	Hemotoloji	5,10	1920	9.784,69
Nöroloji	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	9780	10.749,97
Nöroloji	902.030	CEA	Biyokimya	6,99	12	83,94
Nöroloji	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	2544	2.542,10
Nöroloji	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	4464	4.906,74
Nöroloji	902.170	Kortizol (Bazal)	Hormon	6,50	24	155,88

(Ek Tablo26 devamı)

Nöroloji	902.190	CK	Biyokimya	1,40	900	1.259,06
Nöroloji	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	10332	11.356,72
Nöroloji	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	1152	1.151,14
Nöroloji	902.260	VUCUT SIVISI LDH	Biyokimya	1,00	12	11,99
Nöroloji	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	912	2.278,30
Nöroloji	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	3528	8.813,42
Nöroloji	902.410	LH	Hormon	6,00	12	71,95
Nöroloji	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	96	249,41
Nöroloji	902.940	Pankreas amilazı	Biyokimya	4,30	36	154,68
Nöroloji	902.980	PTH	Hormon	6,99	60	419,69
Nöroloji	903.020	Periferik yayma	Hematoloji	1,00	36	35,97
Nöroloji	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	6876	7.557,96
Nöroloji	903.210	Prolaktin	Hormon	6,99	36	251,81
Nöroloji	903.220	PSA	Hormon	6,50	48	311,77
Nöroloji	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	924	1.015,64
Nöroloji	903.240	VUCUT SIVISI PROTEİN	Biyokimya	1,10	12	13,19
Nöroloji	903.280	Serbest PSA	Hormon	10,19	48	489,23
Nöroloji	903.380	Romatoit faktör (RF)	Biyokimya	2,50	900	2.248,32
Nöroloji	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	2784	4.729,27
Nöroloji	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	3516	15.810,19
Nöroloji	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	6828	30.703,07
Nöroloji	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	6984	7.676,67
Nöroloji	903.670	VUCUT SIVISI SODYUM	Biyokimya	1,10	12	13,19
Nöroloji	903.930	Total testosteron	Hormon	5,00	12	59,96
Nöroloji	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	4476	5.367,19
Nöroloji	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	36	323,76
Nöroloji	904.030	TSH	Hormon	4,50	6876	30.918,91
Nöroloji	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	1152	1.266,25
Nöroloji	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	6588	32.915,42
Nöroloji	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	2484	13.403,59
Nöroloji	904.610	Fibrinojen	Dış Tetkik	6,00	36	215,84
Nöroloji	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	2568	15.396,50
Nöroloji	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	204	1.569,63
Nöroloji	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	264	659,51
Nöroloji	905.674	Sürüntü kültürü	Kültür	2,50	180	449,66
Nöroloji	905.675	Trekeal Aspirasyon Kültürü	Kültür	2,50	96	239,82
Nöroloji	905.677	Burun kültürü	Kültür	2,50	168	419,69
Nöroloji	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	252	1.712,32
Nöroloji	905.710	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	180	3.237,58
Nöroloji	905.730	Plevra Kültürü	Kültür	6,00	12	71,95
Nöroloji	905.760	ARB Boyama	Kültür	3,50	12	41,97
Nöroloji	905.760	Boyalı mikroskopik inceleme (Gram boyama)	Kültür	3,50	84	293,78
Nöroloji	905.760	Gram Boyama (Plevra)	Kültür	3,50	12	41,97
Nöroloji	905.930	Gaitada gizli kan aranması	Mikrobiyoloji	2,00	24	47,96
Nöroloji	906.010	Kan kültürü (aerob-anaerob)	Kültür	10,19	144	1.467,70
Nöroloji	906.290	VDRL-RPR	Hematoloji	3,40	24	81,54

(Ek Tablo26 devamı)

Nöroloji	906.410	Anti ds DNA	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Nöroloji	906.580	Anti HBc IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	48	383,71
Nöroloji	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	912	7.290,56
Nöroloji	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	924	7.386,48
Nöroloji	906.670	Anti HIV (Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	288	2.158,39
Nöroloji	906.730	Anti kardiyolipin IgG	Dış Tetkik	11,49	12	137,90
Nöroloji	906.740	Anti kardiyolipin IgM	Dış Tetkik	11,49	12	137,90
Nöroloji	906.770	C-ANCA (PR3)	Dış Tetkik	20,38	12	244,62
Nöroloji	906.770	P-ANCA (MPO)	Dış Tetkik	20,38	12	244,62
Nöroloji	906.780	Anti nükleer antikor (ANA)	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Nöroloji	907.021	Anti-SSA (ELISA)	Dış Tetkik	6,00	12	71,95
Nöroloji	907.031	Anti-SSB (ELISA)	Dış Tetkik	6,00	12	71,95
Nöroloji	907.070	Brucella aglütinasyon testi	Seroloji	1,50	96	143,89
Nöroloji	907.090	Brucella tüp aglütinasyonu	Seroloji	2,60	120	311,77
Nöroloji	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	948	7.104,69
Toplam						393.835,08

Ek Tablo 27: 2014 yılı KBB Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Brans	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
KBB	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hematoloji	9,49	2580	24.491,71
KBB	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	144	3.669,26
KBB	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	3288	3.614,10
KBB	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	276	275,79
KBB	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	252	276,99
KBB	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	372	520,41
KBB	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	1464	6.583,08
KBB	900.580	AST	Biyokimya	1,00	3228	3.225,59
KBB	900.650	Beta-hCG *** (ACİL)***	Hormon	6,50	12	77,94
KBB	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	72	467,65
KBB	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	360	359,73
KBB	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	360	359,73
KBB	900.690	Bilirubin İndirekt	Biyokimya	1,00	36	35,97
KBB	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	24	119,91
KBB	900.901	CRP (Nefelometrik)	Biyokimya	4,50	1860	8.363,75
KBB	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	768	844,17
KBB	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	780	857,36
KBB	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	744	3.717,22
KBB	901.240	Folat	Hormon	6,50	720	4.676,51
KBB	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	12	47,96
KBB	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	3192	3.189,62
KBB	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	444	709,87
KBB	901.620	Hemogram	Hematoloji	3,00	6600	19.785,22
KBB	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	12	59,96

(Ek Tablo27 devamı)

KBB	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	3144	3.455,82
KBB	901.920	Kan gazları	Hematoloji	5,10	12	61,15
KBB	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	3228	3.548,15
KBB	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	2556	2.554,09
KBB	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	456	501,23
KBB	902.190	CK	Biyokimya	1,40	204	285,39
KBB	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	3192	3.508,58
KBB	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	432	431,68
KBB	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	384	959,28
KBB	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	36	89,93
KBB	903.020	Periferik yayma	Hematoloji	1,00	0	0,00
KBB	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	3168	3.482,20
KBB	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	396	435,27
KBB	903.290	Pseudokolin esterase	Biyokimya	5,10	684	3.485,80
KBB	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	372	929,31
KBB	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	564	958,08
KBB	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	1188	5.342,01
KBB	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	1344	6.043,49
KBB	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	3156	3.469,01
KBB	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	456	546,79
KBB	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	24	215,84
KBB	904.030	TSH	Hormon	4,50	1380	6.205,37
KBB	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	516	567,18
KBB	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	756	3.777,18
KBB	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	3024	16.317,41
KBB	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	3024	18.130,46
KBB	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	12	92,33
KBB	905.670	Boğaz Kültürü	Kültür	1,50	156	233,83
KBB	905.674	Abse kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
KBB	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	24	163,08
KBB	905.760	Gram Boyama (Abse)	Kültür	3,50	12	41,97
KBB	905.760	Boyalı mikroskopik inceleme (Gram boyama)	Kültür	3,50	24	83,94
KBB	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	2616	20.912,38
KBB	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	2688	21.487,95
KBB	906.670	Anti HIV (Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	2652	19.875,16
KBB	907.070	Brucella aglütinasyon testi	Seroloji	1,50	24	35,97
KBB	907.090	Brucella tüp aglütinasyonu	Seroloji	2,60	60	155,88
KBB	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	2688	20.144,96
Toplam						254.887,65

Ek Tablo 28: 2014 yılı Kardiyoloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Brans	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Kardiyoloji	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hematoloji	9,49	3120	29.617,88
Kardiyoloji	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	36	917,31
Kardiyoloji	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	21816	23.979,69
Kardiyoloji	900.210	Albumin	Biyokimya	1,00	1584	1.582,82
Kardiyoloji	900.210	VUCUT SIVISI ALBUMİN	Biyokimya	1,00	12	11,99
Kardiyoloji	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	1812	1.991,71
Kardiyoloji	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	1788	2.501,33
Kardiyoloji	900.480	Anti TPO	Hormon	8,49	12	101,92
Kardiyoloji	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	96	431,68
Kardiyoloji	900.580	AST	Biyokimya	1,00	21864	21.847,68
Kardiyoloji	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	12	77,94
Kardiyoloji	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	3348	3.345,50
Kardiyoloji	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	2772	2.769,93
Kardiyoloji	900.690	Bilirubin İndirekt	Biyokimya	1,00	12	11,99
Kardiyoloji	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	6768	33.814,75
Kardiyoloji	900.901	CRP (Nefelometrik)	Biyokimya	4,50	2508	11.277,58
Kardiyoloji	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	2556	2.809,50
Kardiyoloji	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	2316	2.545,70
Kardiyoloji	901.160	Estradiol	Hormon	6,00	24	143,89
Kardiyoloji	901.180	Etanol	Etanol	15,29	12	183,46
Kardiyoloji	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	2208	11.031,76
Kardiyoloji	901.240	Folat	Hormon	6,50	840	5.455,93
Kardiyoloji	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	780	779,42
Kardiyoloji	901.280	FSH	Hormon	6,00	48	287,79
Kardiyoloji	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	876	962,88
Kardiyoloji	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	816	3.261,56
Kardiyoloji	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	20004	19.989,07
Kardiyoloji	901.500	VUCUT SIVISI GLUKOZ	Biyokimya	1,00	12	11,99
Kardiyoloji	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	17004	27.186,10
Kardiyoloji	901.620	Hemogram	Hematoloji	3,00	24936	74.752,18
Kardiyoloji	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	660	3.297,54
Kardiyoloji	901.840	İnsülin	Hormon	5,10	12	61,15
Kardiyoloji	901.870	İnsülin-STH testi Glukoz (0.Dk)	Dış Tetkik	29,68	12	356,13
Kardiyoloji	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	8640	9.496,91
Kardiyoloji	901.920	Kan gazları	Hematoloji	5,10	1500	7.644,29
Kardiyoloji	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	25248	27.752,07
Kardiyoloji	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	2460	2.458,16
Kardiyoloji	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	16872	18.545,35
Kardiyoloji	902.190	CK	Biyokimya	1,40	6672	9.333,83
Kardiyoloji	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	25104	27.593,79
Kardiyoloji	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	6636	6.631,05
Kardiyoloji	902.260	VUCUT SIVISI LDH	Biyokimya	1,00	12	11,99
Kardiyoloji	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	15312	38.251,43
Kardiyoloji	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	1896	4.736,46
Kardiyoloji	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	60	155,88
Kardiyoloji	902.540	İdrar_Mikroalbumin (SPOT)	Biyokimya	6,00	120	719,46
Kardiyoloji	902.940	Pankreas amilazı	Biyokimya	4,30	36	154,68
Kardiyoloji	902.980	PTH	Hormon	6,99	24	167,87

(Ek Tablo28 devamı)

Kardiyoloji	903.020	Periferik yayma	Hemotoloji	1,00	12	11,99
Kardiyoloji	903.120	Tokluk kan şekeri (2.Saat)	Biyokimya	1,10	12	13,19
Kardiyoloji	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	25284	27.791,65
Kardiyoloji	903.170	Procalcitonin	Dış Tetkik	25,48	12	305,77
Kardiyoloji	903.210	Prolaktin	Hormon	6,99	12	83,94
Kardiyoloji	903.220	PSA	Hormon	6,50	60	389,71
Kardiyoloji	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	1320	1.450,92
Kardiyoloji	903.240	VUCUT SIVISI PROTEİN	Biyokimya	1,10	12	13,19
Kardiyoloji	903.280	Serbest PSA	Hormon	10,19	36	366,93
Kardiyoloji	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	72	179,87
Kardiyoloji	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	3348	5.687,35
Kardiyoloji	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	2400	10.791,94
Kardiyoloji	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	2472	11.115,70
Kardiyoloji	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	25152	27.646,55
Kardiyoloji	903.830	Tiroglobulin	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Kardiyoloji	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	16800	20.144,96
Kardiyoloji	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	12108	108.890,68
Kardiyoloji	904.030	TSH	Hormon	4,50	7836	35.235,69
Kardiyoloji	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	4128	4.537,41
Kardiyoloji	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	1788	8.933,33
Kardiyoloji	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	4080	22.015,56
Kardiyoloji	904.400	D-dimer	Kardiyak	22,08	300	6.625,05
Kardiyoloji	904.610	Fibrinojen	Dış Tetkik	6,00	24	143,89
Kardiyoloji	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	10008	60.003,19
Kardiyoloji	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	96	738,65
Kardiyoloji	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	168	419,69
Kardiyoloji	905.674	Katater kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Kardiyoloji	905.674	Yara kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Kardiyoloji	905.674	Sürüntü kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Kardiyoloji	905.675	Balgam Kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Kardiyoloji	905.675	Trekeal Aspirasyon Kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Kardiyoloji	905.677	Burun kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Kardiyoloji	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	132	896,93
Kardiyoloji	905.710	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	60	1.079,19
Kardiyoloji	905.730	Periton Kültürü	Kültür	6,00	12	71,95
Kardiyoloji	905.760	Gram Boyama (Yara)	Kültür	3,50	12	41,97
Kardiyoloji	905.760	Gram Boyama (Balgam)	Kültür	3,50	12	41,97
Kardiyoloji	905.760	Boyali mikroskopik inceleme (Gram boyama)	Kültür	3,50	12	41,97
Kardiyoloji	905.870	Direkt parazit incelenmesi (manuel)	Mikrobiyoloji	3,40	24	81,54
Kardiyoloji	905.920	Gaitada amip-giardia aranması	Mikrobiyoloji	1,50	12	17,99
Kardiyoloji	905.930	Gaitada gizli kan aranması	Mikrobiyoloji	2,00	24	47,96
Kardiyoloji	906.010	Kan kültürü (aerob-anaerob)	Kültür	10,19	456	4.647,73
Kardiyoloji	906.410	Anti ds DNA	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Kardiyoloji	906.470	Anti fosfolipid IgG	Dış Tetkik	10,19	12	122,31
Kardiyoloji	906.600	Anti HBe (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	12	95,93
Kardiyoloji	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	3468	27.723,30
Kardiyoloji	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	3492	27.915,15

(Ek Tablo28 devamı)

Kardiyoloji	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	3240	24.281,87
Kardiyoloji	906.720	Anti Jo-1	Dış Tetkik	9,39	12	112,72
Kardiyoloji	906.730	Anti kardiyolipin IgG	Dış Tetkik	11,49	12	137,90
Kardiyoloji	906.740	Anti kardiyolipin IgM	Dış Tetkik	11,49	12	137,90
Kardiyoloji	906.760	Anti mitokondriyal antikor (AMA)	Dış Tetkik	11,09	12	133,10
Kardiyoloji	906.770	C-ANCA (PR3)	Dış Tetkik	20,38	12	244,62
Kardiyoloji	906.770	P-ANCA (MPO)	Dış Tetkik	20,38	12	244,62
Kardiyoloji	906.780	Anti nükleer antikor (ANA)	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Kardiyoloji	906.880	Anti tiroglobulin antikor	Hormon	9,39	12	112,72
Kardiyoloji	907.420	HBeAg (Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	12	89,93
Kardiyoloji	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	3468	25.990,59
Kardiyoloji	908.150	HBV-DNA	Eliza	101,62	12	1.219,49
Kardiyoloji	908.170	HCV-RNA	Eliza	101,62	12	1.219,49
Toplam						911.824,25

Ek Tablo 29: 2014 yılı Kalp ve Damar Cerrahisi Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Branş	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Kalp ve Damar Cerrahisi	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hemotoloji	9,49	804	7.632,30
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	24	611,54
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	6180	6.792,93
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	3516	3.513,38
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	432	474,85
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	2928	4.096,14
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	204	917,31
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.580	AST	Biyokimya	1,00	6180	6.175,39
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	24	155,88
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	4032	4.028,99
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	3684	3.681,25
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.780	C3c	Dış Tetkik	8,29	12	99,53
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.790	C4	Dış Tetkik	8,29	12	99,53
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	792	3.957,04
Kalp ve Damar Cerrahisi	900.901	CRP (Nefelometrik)	Biyokimya	4,50	1608	7.230,60
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	204	224,23
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	192	211,04
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.160	Estradiol	Hormon	6,00	24	143,89

(Ek Tablo29 devamı)

Kalp ve Damar Cerrahisi	901.180	Etanol	Etanol	15,29	12	183,46
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	48	239,82
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.240	Folat	Hormon	6,50	36	233,83
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	420	419,69
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.280	FSH	Hormon	6,00	12	71,95
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	456	501,23
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	180	719,46
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	6204	6.199,37
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	2088	3.338,31
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.620	Hemogram	Hemotoloji	3,00	6600	19.785,22
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	504	2.518,12
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	4440	4.880,36
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.920	Kan gazları	Hemotoloji	5,10	2664	13.576,26
Kalp ve Damar Cerrahisi	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	6228	6.845,69
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	4236	4.232,84
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	2100	2.308,28
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.170	Kortizol (Bazal)	Hormon	6,50	24	155,88
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.190	CK	Biyokimya	1,40	780	1.091,19
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	6216	6.832,50
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	3840	3.837,13
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	2076	5.186,13
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.410	LH	Hormon	6,00	12	71,95
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	12	31,18
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.940	Pankreas amilazı	Biyokimya	4,30	2328	10.002,93
Kalp ve Damar Cerrahisi	902.980	PTH	Hormon	6,99	24	167,87
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.020	Periferik yayma	Hemotoloji	1,00	12	11,99
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.120	Tokluk kan şekeri (2.Saat)	Biyokimya	1,10	12	13,19
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	5148	5.658,57
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.180	Progesteron	Hormon	6,99	12	83,94
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.210	Prolaktin	Hormon	6,99	12	83,94

(Ek Tablo29 devamı)

Kalp ve Damar Cerrahisi	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	3456	3.798,76
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	180	449,66
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	384	652,31
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	876	3.939,06
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	888	3.993,02
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	5148	5.658,57
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.930	Total testosteron	Hormon	5,00	12	59,96
Kalp ve Damar Cerrahisi	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	2100	2.518,12
Kalp ve Damar Cerrahisi	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	828	7.446,44
Kalp ve Damar Cerrahisi	904.030	TSH	Hormon	4,50	876	3.939,06
Kalp ve Damar Cerrahisi	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	504	553,99
Kalp ve Damar Cerrahisi	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	48	239,82
Kalp ve Damar Cerrahisi	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	5640	30.433,27
Kalp ve Damar Cerrahisi	904.400	D-dimer	Kardiyak	22,08	12	265,00
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	5724	34.318,37
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.570	von Willebrant Faktör antijeni	Dış Tetkik	21,18	0	0,00
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	180	1.384,97
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	108	269,80
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.673	Kulak kültürü	Kültür	2,50	0	0,00
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.674	Yara kültürü	Kültür	2,50	96	239,82
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.675	Balgam Kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.675	Trekeal Aspirasyon Kültürü	Kültür	2,50	36	89,93
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	192	1.304,63
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.710	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	156	2.805,90
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.760	Gram Boyama (Yara)	Kültür	3,50	96	335,75
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.760	Boyalı mikroskopik inceleme (Gram boyama)	Kültür	3,50	48	167,87
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.760	Gram Boyama (Balgam)	Kültür	3,50	12	41,97
Kalp ve Damar Cerrahisi	905.930	Gaitada gizli kan aranması	Mikrobiyoloji	2,00	12	23,98
Kalp ve Damar Cerrahisi	906.010	Kan kültürü (aerob-anaerob)	Kültür	10,19	204	2.079,25
Kalp ve Damar Cerrahisi	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	804	6.427,20

(Ek Tablo29 devamı)

Kalp ve Damar Cerrahisi	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	804	6.427,20
Kalp ve Damar Cerrahisi	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	780	5.845,63
Kalp ve Damar Cerrahisi	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	792	5.935,57
Toplam						281.002,95

Ek Tablo 30: 2014 yılı Kadın Hastalıkları ve Doğum Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Branş	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet	İşlem Sayısı	Toplam Maliyet
Kadın Hastalıkları ve Doğum	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hematoloji	9,49	13080	124.167,27
Kadın Hastalıkları ve Doğum	705.220	Direkt coombs testi	Hematoloji	5,40	12	64,75
Kadın Hastalıkları ve Doğum	705.290	İndirekt coombs testi	Hematoloji	6,60	996	6.568,69
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	12	305,77
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	18012	19.798,41
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	216	215,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.250	AFP	Hormon	6,50	576	3.741,21
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	3180	3.495,39
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	132	184,66
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.480	Anti TPO	Hormon	8,49	12	101,92
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.570	ASO (türbidimetrik)	Biyokimya	2,50	84	209,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.580	AST	Biyokimya	1,00	18132	18.118,47
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	17448	113.327,37
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.650	Beta-hCG ***(ACİL)***	Hormon	6,50	156	1.013,24
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	3036	3.033,73
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	3024	3.021,74
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.690	Bilirubin İndirekt	Biyokimya	1,00	120	119,91
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.810	CA-125	Hormon	7,99	1380	11.031,76
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.820	CA-15-3	Hormon	7,99	504	4.028,99
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.830	CA-19-9	Hormon	7,99	528	4.220,85
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	24	119,91
Kadın Hastalıkları ve Doğum	900.900	CRP (Türbidimetrik)	Biyokimya	2,50	3624	9.053,24

(Ek Tablo30 devamı)

Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.000	DHEA-SO4	Hormon	8,29	1476	12.241,66
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	756	830,98
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	744	817,79
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.120	Down sendromu (PAPP-A+Serbest beta HCG)	Hormon	21,18	2460	52.113,08
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.160	Estradiol	Hormon	6,00	6144	36.836,49
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	132	659,51
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.240	Folat	Hormon	6,50	48	311,77
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	24	23,98
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.280	FSH	Hormon	6,00	6732	40.361,86
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	36	39,57
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.420	Gebelik testi	İdrar	3,50	948	3.315,52
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	384	1.534,85
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	18432	18.418,25
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.520	O.G.T.T. 100 Gram	Biyokimya	15,29	468	7.155,06
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.520	O.G.T.T. 50 Gram	Biyokimya	15,29	3648	55.772,75
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	624	997,65
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.620	Hemogram	Hematoloji	3,00	43920	131.661,68
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	28224	141.014,69
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.840	İnsülin	Hormon	5,10	288	1.467,70
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	1368	1.503,68
Kadın Hastalıkları ve Doğum	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	16704	18.360,69
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.030	CEA	Biyokimya	6,99	348	2.434,18
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	324	323,76
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.090	İdrar Mikroprotein (24 cihaz)	Biyokimya	1,00	12	11,99
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.090	İdrar Mikroprotein (24 saat)	Biyokimya	1,00	12	11,99
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	768	844,17
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.170	Kortizol (Bazal)	Hormon	6,50	12	77,94
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.190	CK	Biyokimya	1,40	24	33,57
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	16752	18.413,45
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.220	Volume(24 saat)	Biyokimya	3,40	12	40,77
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	7788	7.782,19

(Ek Tablo30 devamı)

Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	468	1.169,13
Kadın Hastalıkları ve Doğum	902.410	LH	Hormon	6,00	6096	36.548,71
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.120	Tokluk kan şekeri (2.Saat)	Biyokimya	1,10	48	52,76
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	1680	1.846,62
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.180	Progesteron	Hormon	6,99	1872	13.094,22
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.210	Prolaktin	Hormon	6,99	6408	44.822,53
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	180	197,85
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.380	Romatoid faktör (RF) (Türbidimetrik)	Biyokimya	2,50	84	209,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	432	733,85
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	7572	34.048,57
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	7824	35.181,73
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	1704	1.873,00
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.930	Total testosteron	Hormon	5,00	1632	8.153,91
Kadın Hastalıkları ve Doğum	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	696	834,58
Kadın Hastalıkları ve Doğum	904.030	TSH	Hormon	4,50	16320	73.385,20
Kadın Hastalıkları ve Doğum	904.090	Üçlü test (E3-HCG-AFP)	Hormon	33,87	2880	97.559,14
Kadın Hastalıkları ve Doğum	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	8556	9.404,58
Kadın Hastalıkları ve Doğum	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	252	1.259,06
Kadın Hastalıkları ve Doğum	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	4176	22.533,57
Kadın Hastalıkları ve Doğum	904.400	D-dimer	Kardiyak	22,08	12	265,00
Kadın Hastalıkları ve Doğum	904.610	Fibrinojen	Dış Tetkik	6,00	36	215,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.000	Lupus antikoagülan (doğrulama testi ile)	Dış Tetkik	20,38	12	244,62
Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.010	Lupus antikoagülan taraması	Dış Tetkik	6,00	12	71,95
Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.260	Protein C	Dış Tetkik	38,17	24	916,12
Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.280	Protein S	Dış Tetkik	38,17	24	916,12
Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	4164	24.965,36
Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	168	1.292,63
Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	384	959,28
Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.674	Yara kültürü	Kültür	2,50	24	59,96
Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	180	1.223,09

(Ek Tablo30 devamı)

Kadın Hastalıkları ve Doğum	905.760	Gram Boyama (Yara)	Kültür	3,50	24	83,94
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.290	VDRL-RPR	Hemotoloji	3,40	3624	12.312,41
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.360	Anti CMV IgG (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	2712	21.679,81
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.370	Anti CMV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	3516	28.107,01
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.470	Anti fosfolipid IgG	Dış Tetkik	10,19	24	244,62
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.480	Anti fosfolipid IgM	Dış Tetkik	10,19	24	244,62
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.510	Anti HAV IgG (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	132	1.055,21
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.530	Anti HAV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	144	1.151,14
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	9744	77.893,83
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	11532	92.187,15
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	11532	86.425,46
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.730	Anti kardiyolipin IgG	Dış Tetkik	11,49	12	137,90
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.740	Anti kardiyolipin IgM	Dış Tetkik	11,49	12	137,90
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.780	Anti nükleer antikor (ANA)	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.820	Anti rubella IgG (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	3816	28.598,64
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.840	Anti rubella IgM (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	6288	47.124,81
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.910	Anti toxoplazma IgG (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	3912	29.318,11
Kadın Hastalıkları ve Doğum	906.930	Anti toxoplazma IgM (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	5580	41.818,77
Kadın Hastalıkları ve Doğum	907.070	Brucella aglütinasyon testi	Seroloji	1,50	12	17,99
Kadın Hastalıkları ve Doğum	907.090	Brucella tüp aglütinasyonu	Seroloji	2,60	12	31,18
Kadın Hastalıkları ve Doğum	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	12552	94.069,75
Kadın Hastalıkları ve Doğum	908.501	Periferik kandan kromozom analizi	Genetik	119,91	48	5.755,70
Toplam						1.863.892,84

Ek Tablo 31: 2014 yılı İç Hastalıkları Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Brans	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
İç Hastalıkları	704.640	Spermiogram	Spermogram	6,00	12	71,95
İç Hastalıkları	704.790	Hemotoloji	Terapötik flebotomi	11,89	276	3.281,95
İç Hastalıkları	705.130	Hemotoloji	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	9,49	1.560	14.808,94
İç Hastalıkları	705.130	Hemotoloji	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	9,49	1.560	14.804,40
İç Hastalıkları	705.220	Hemotoloji	Direkt coombs testi	5,40	216	1.165,53
İç Hastalıkları	705.290	Hemotoloji	İndirekt coombs testi	6,60	12	79,14
İç Hastalıkları	900.120	Dış Tetkik	17-Hidroksiprogesteron 0 Dk	8,29	72	597,15
İç Hastalıkları	900.130	Hormon	25-Hidroksi Vitamin D	25,48	4.116	104.875,68
İç Hastalıkları	900.140	Biyokimya	ACTH Kortizol 0 Dk.	27,18	12	326,16
İç Hastalıkları	900.140	Biyokimya	ACTH Kortizol 30 Dk.	27,18	12	326,16
İç Hastalıkları	900.140	Biyokimya	ACTH Kortizol 90 Dk.	27,18	12	326,16
İç Hastalıkları	900.180	Dış Tetkik	Adrenokortikotropik hormon (ACTH)	10,19	264	2.690,79
İç Hastalıkları	900.200	Biyokimya	ALT	1,10	61.104	67.164,24
İç Hastalıkları	900.210	Biyokimya	Albümin	1,00	11.556	11.556,00
İç Hastalıkları	900.210	Biyokimya	VUCUT SIVISI ALBUMİN	1,00	12	12,00
İç Hastalıkları	900.230	Dış Tetkik	Aldosteron	14,99	48	719,46
İç Hastalıkları	900.250	Hormon	AFP	6,50	612	3.978,00
İç Hastalıkları	900.340	Biyokimya	Alkalen fosfataz	1,10	4.320	4.752,00
İç Hastalıkları	900.370	Biyokimya	Amilaz	1,40	2.172	3.040,80
İç Hastalıkları	900.370	Biyokimya	VUCUT SIVISI AMİLAZ	1,40	12	16,80
İç Hastalıkları	900.480	Hormon	Anti TPO	8,49	3.420	29.035,80
İç Hastalıkları	900.570	Biyokimya	ASO (türbidimetrik)	2,50	36	89,93
İç Hastalıkları	900.571	Biyokimya	ASO (nefelometrik)	4,50	84	378,00
İç Hastalıkları	900.580	Biyokimya	AST	1,00	48.948	48.948,00
İç Hastalıkları	900.650	Hormon	Beta-hCG	6,50	1.260	8.183,89
İç Hastalıkları	900.650	Hormon	Beta-hCG *** (ACİL) ***	6,50	48	311,77
İç Hastalıkları	900.690	Biyokimya	Bilirubin Direkt	1,00	13.680	13.669,79
İç Hastalıkları	900.690	Biyokimya	Bilirubin İndirekt	1,00	336	335,75
İç Hastalıkları	900.690	Biyokimya	Bilirubin Total	1,00	18.048	18.034,53
İç Hastalıkları	900.740	Dış Tetkik	Büyüme hormonu	8,49	60	509,62
İç Hastalıkları	900.750	Hormon	C peptit	8,29	456	3.781,98
İç Hastalıkları	900.810	Hormon	CA-125	7,99	360	2.877,85
İç Hastalıkları	900.820	Hormon	CA-15-3	7,99	360	2.876,40
İç Hastalıkları	900.830	Hormon	CA-19-9	7,99	444	3.547,56
İç Hastalıkları	900.880	Biyokimya	CK-MB	5,00	696	3.480,00
İç Hastalıkları	900.900	Biyokimya	CRP (Türbidimetrik)	2,50	1.368	3.417,45
İç Hastalıkları	900.901	Biyokimya	CRP (Nefelometrik)	4,50	13.008	58.536,00
İç Hastalıkları	901.000	Hormon	DHEA-SO4	8,29	216	1.790,64
İç Hastalıkları	901.020	Biyokimya	Demir	1,10	9.480	10.428,00
İç Hastalıkları	901.040	Biyokimya	Demir bağlama kapasitesi	1,10	9.456	10.401,60
İç Hastalıkları	901.110	Dış Tetkik	Doku transglutaminaz Ig G	12,79	60	767,40
İç Hastalıkları	901.160	Hormon	Estradiol	6,00	516	3.096,00
İç Hastalıkları	901.180	Etanol	Etanol	15,29	12	183,46
İç Hastalıkları	901.220	Hormon	Ferritin	5,00	16.020	80.100,00
İç Hastalıkları	901.240	Hormon	Folat	6,50	4.080	26.520,00
İç Hastalıkları	901.260	Biyokimya	Fosfor	1,00	6.000	6.000,00

(Ek Tablo31 devamı)

İç Hastalıkları	901.280	Hormon	FSH	6,00	984	5.904,00
İç Hastalıkları	901.390	Biyokimya	GGT	1,10	4.356	4.791,60
İç Hastalıkları	901.400	Dış Tetkik	Gastrin	8,29	36	298,44
İç Hastalıkları	901.460	Biyokimya	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	4,00	25.248	100.992,00
İç Hastalıkları	901.500	Biyokimya	Glukoz	1,00	59.472	59.427,62
İç Hastalıkları	901.520	Biyokimya	O.G.T.T. 75 Gram	15,29	300	4.586,57
İç Hastalıkları	901.580	Biyokimya	HDL Kolesterol	1,60	22.428	35.858,02
İç Hastalıkları	901.620	Hemotoloji	Hemogram	3,00	65.052	195.010,37
İç Hastalıkları	901.780	İdrar	İdrar tetkiki	5,00	16.176	80.880,00
İç Hastalıkları	901.790	Biyokimya	Opiates (Opiat)	9,99	12	119,91
İç Hastalıkları	901.820	Dış Tetkik	İmmünofiksasyon elektroforezi (Serum)	33,87	12	406,50
İç Hastalıkları	901.840	Hormon	İnsülin	5,10	2.940	14.994,00
İç Hastalıkları	901.890	Dış Tetkik	İyot (idrarda)	11,89	24	285,39
İç Hastalıkları	901.940	Biyokimya	Üre	1,10	49.032	53.935,20
İç Hastalıkları	902.030	Biyokimya	CEA	6,99	564	3.942,36
İç Hastalıkları	902.040	Dış Tetkik	Nor Metanefrin (24 İdrar)	20,38	108	2.201,56
İç Hastalıkları	902.040	Dış Tetkik	Dopamin (24 İdrar)	20,38	72	1.467,70
İç Hastalıkları	902.040	Dış Tetkik	Epinefrin (24 İdrar)	20,38	72	1.467,70
İç Hastalıkları	902.040	Dış Tetkik	Nor Epinefrin (24 İdrar)	20,38	72	1.467,70
İç Hastalıkları	902.090	Biyokimya	Cl (Klor)	1,00	5.136	5.132,17
İç Hastalıkları	902.090	Biyokimya	İdrar Mikroprotein	1,00	1.116	1.115,17
İç Hastalıkları	902.090	Biyokimya	İdrar Mikroprotein	1,00	1.116	1.116,00
İç Hastalıkları	902.090	Biyokimya	İdrar Mikroprotein (24 saat)	1,00	96	96,00
İç Hastalıkları	902.110	Biyokimya	Kolesterol	1,10	21.492	23.623,56
İç Hastalıkları	902.170	Hormon	Kortizol (1 mg Dexametazon sup.)	6,50	240	1.558,84
İç Hastalıkları	902.170	Hormon	Kortizol (Bazal)	6,50	2.232	14.508,00
İç Hastalıkları	902.190	Biyokimya	CK	1,40	1.296	1.814,40
İç Hastalıkları	902.210	Biyokimya	İdrar CREA (SPOT)	1,10	1.164	1.279,44
İç Hastalıkları	902.210	Biyokimya	Kreatinin	1,10	62.580	68.838,00
İç Hastalıkları	902.210	Biyokimya	İdrar CREA (SPOT)	1,10	1.164	1.280,40
İç Hastalıkları	902.210	Biyokimya	Kreatinin (24 cihaz)	1,10	12	13,20
İç Hastalıkları	902.220	Biyokimya	Volume(24 saat)	3,40	132	448,47
İç Hastalıkları	902.220	Biyokimya	Kreatinin klirens testi (24 saat)	3,40	12	40,80
İç Hastalıkları	902.260	Biyokimya	LDH	1,00	4.020	4.020,00
İç Hastalıkları	902.260	Biyokimya	VUCUT SIVISI LDH	1,00	12	12,00
İç Hastalıkları	902.290	Biyokimya	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	2,50	12.408	30.996,85
İç Hastalıkları	902.290	Biyokimya	LDL Kolesterol	2,50	21.552	53.839,79
İç Hastalıkları	902.980	Hormon	PTH	6,99	2.724	19.040,76
İç Hastalıkları	903.020	Hemotoloji	Periferik yayma	1,00	3.276	3.276,00
İç Hastalıkları	903.120	Biyokimya	Tokluk kan şekeri (2.Saat)	1,10	3.288	3.614,10
İç Hastalıkları	903.120	Biyokimya	Tokluk Kan Şekeri (1. Saat)	1,10	96	105,52
İç Hastalıkları	903.130	Biyokimya	Potasyum	1,10	30.480	33.502,98
İç Hastalıkları	903.180	Hormon	Progesteron	6,99	132	923,31
İç Hastalıkları	903.210	Hormon	Prolaktin	6,99	1.056	7.386,48
İç Hastalıkları	903.210	Hormon	Prolaktin 0. Dk.	6,99	24	167,87
İç Hastalıkları	903.210	Hormon	Prolaktin 20. Dk.	6,99	24	167,87
İç Hastalıkları	903.210	Hormon	Prolaktin 40. Dk.	6,99	24	167,87
İç Hastalıkları	903.220	Hormon	PSA	6,50	684	4.442,68

(Ek Tablo31 devamı)

İç Hastalıkları	903.240	Biyokimya	Protein	1,10	4.992	5.487,10
İç Hastalıkları	903.240	Biyokimya	VUCUT SIVISI PROTEİN	1,10	12	13,20
İç Hastalıkları	903.280	Hormon	Serbest PSA	10,19	456	4.647,73
İç Hastalıkları	903.330	Dış Tetkik	Renin Seviyesi	12,79	12	153,49
İç Hastalıkları	903.330	Dış Tetkik	Renin Aktivitesi	12,79	36	460,46
İç Hastalıkları	903.380	Biyokimya	Romatoid faktör (RF) (Türbidimetrik)	2,50	48	119,91
İç Hastalıkları	903.380	Biyokimya	Romatoid faktör (RF)	2,50	864	2.160,00
İç Hastalıkları	903.400	Seroloji	Sedimentasyon	1,70	6.564	11.158,80
İç Hastalıkları	903.410	Dış Tetkik	Seks hormon bağlayıcı globulin (SHBG)	12,79	84	1.074,40
İç Hastalıkları	903.460	Dış Tetkik	Serbest kortizol(İdrar)	3,90	24	93,53
İç Hastalıkları	903.470	Hormon	Serbest T3	4,50	10.908	49.086,00
İç Hastalıkları	903.480	Hormon	Serbest T4	4,50	23.184	104.328,00
İç Hastalıkları	903.490	Dış Tetkik	Serbest testosteron	8,49	72	611,54
İç Hastalıkları	903.670	Biyokimya	Sodyum	1,10	26.676	29.321,70
İç Hastalıkları	903.670	Biyokimya	İdrar NA (SPOT)	1,10	12	13,19
İç Hastalıkları	903.680	Dış Tetkik	Somatomedin-C	16,99	72	1.223,09
İç Hastalıkları	903.830	Dış Tetkik	Tiroglobulin	8,49	204	1.732,71
İç Hastalıkları	903.890	Hormon	Total IgE	8,99	12	107,92
İç Hastalıkları	903.930	Hormon	Total testosteron	5,00	624	3.120,00
İç Hastalıkları	903.990	Biyokimya	Trigliserid	1,20	33.660	40.392,00
İç Hastalıkları	904.010	Kardiyak	Troponin I	8,99	816	7.335,84
İç Hastalıkları	904.030	Hormon	TSH	4,50	35.508	159.786,00
İç Hastalıkları	904.040	Dış Tetkik	TSH reseptor bloke edici antikor	12,79	96	1.227,88
İç Hastalıkları	904.120	Biyokimya	Ürik asit	1,10	4.944	5.438,40
İç Hastalıkları	904.130	Dış Tetkik	Vanil mandelik asit (VMA)	16,99	36	611,54
İç Hastalıkları	904.150	Hormon	Vitamin B12	5,00	16.008	80.040,00
İç Hastalıkları	904.290	Koagülasyon	APTT	5,40	5.016	27.086,40
İç Hastalıkları	904.400	Kardiyak	D-dimer	22,08	36	795,01
İç Hastalıkları	904.470	Dış Tetkik	Eritropoetin	22,08	12	264,96
İç Hastalıkları	904.530	Dış Tetkik	Faktör IX	20,38	12	244,56
İç Hastalıkları	904.530	Dış Tetkik	Faktör VIII	20,38	12	244,56
İç Hastalıkları	904.530	Dış Tetkik	Faktör X	20,38	12	244,56
İç Hastalıkları	904.530	Dış Tetkik	Faktör XI	20,38	12	244,56
İç Hastalıkları	904.530	Dış Tetkik	Faktör XII	20,38	12	244,56
İç Hastalıkları	904.610	Dış Tetkik	Fibrinojen	6,00	84	503,62
İç Hastalıkları	904.610	Dış Tetkik	Fibrinojen	6,00	84	504,00
İç Hastalıkları	904.690	Hematoloji	Hemoglobin elektroforezi HPLC ile	38,17	24	916,12
İç Hastalıkları	905.000	Dış Tetkik	Lupus antikoagülan (doğrulama testi ile)	20,38	12	244,56
İç Hastalıkları	905.010	Dış Tetkik	Lupus antikoagülan taraması	6,00	24	144,00
İç Hastalıkları	905.320	Koagülasyon	Protrombin zamanı	6,00	5.436	32.616,00
İç Hastalıkları	905.570	Dış Tetkik	von Willebrant Faktör antijeni	21,18	24	508,32
İç Hastalıkları	905.580	Dış Tetkik	von Willebrant faktör, ristosetin kofaktör	33,87	24	812,88
İç Hastalıkları	905.610	Kültür	Antibiyotik duyarlılık testi	7,69	444	3.414,36
İç Hastalıkları	905.671	Kültür	İdrar Kültürü	2,50	912	2.280,00
İç Hastalıkları	905.674	Kültür	Yara kültürü	2,50	48	119,91
İç Hastalıkları	905.674	Kültür	Sürüntü kültürü	2,50	168	419,69
İç Hastalıkları	905.674	Kültür	Katater kültürü	2,50	36	90,00

(Ek Tablo31 devamı)

İç Hastalıkları	905.675	Kültür	Balgam Kültürü	2,50	12	29,98
İç Hastalıkları	905.675	Kültür	Trekeal Aspirasyon Kültürü	2,50	72	179,87
İç Hastalıkları	905.680	Kültür	Bakteri tanımlanması	6,79	540	3.666,60
İç Hastalıkları	905.710	Kültür	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	17,99	288	5.181,12
İç Hastalıkları	905.730	Kültür	Aspirasyon Sıvı Kültürü	6,00	12	71,95
İç Hastalıkları	905.730	Kültür	Plevra Kültürü	6,00	12	71,95
İç Hastalıkları	905.760	Kültür	Gram Boyama (Yara)	3,50	48	167,87
İç Hastalıkları	905.760	Kültür	Gram Boyama (Balgam)	3,50	12	41,97
İç Hastalıkları	905.760	Kültür	ARB Boyama	3,50	12	41,97
İç Hastalıkları	905.760	Kültür	Boyalı mikroskopik inceleme (Gram boyama)	3,50	12	41,97
İç Hastalıkları	905.760	Kültür	Gram Boyama (Plevra)	3,50	12	41,97
İç Hastalıkları	905.770	Mikrobiyoloji	Gaitada Boyasız direkt mikroskopik inceleme	3,50	180	630,00
İç Hastalıkları	905.870	Mikrobiyoloji	Direkt parazit incelenmesi (manuel)	3,40	456	1.550,40
İç Hastalıkları	905.920	Mikrobiyoloji	Gaitada amip-giardia aranması	1,50	576	864,00
İç Hastalıkları	905.930	Mikrobiyoloji	Gaitada gizli kan aranması	2,00	720	1.438,93
İç Hastalıkları	906.010	Kültür	Kan kültürü (aerob-anaerob)	10,19	600	6.114,00
İç Hastalıkları	906.290	Hemotoloji	VDRL-RPR	3,40	108	366,93
İç Hastalıkları	906.320	Dış Tetkik	Adacık hücre antikor (Islet cell antikor-ICA)	15,29	60	917,31
İç Hastalıkları	906.330	Mikrobiyoloji	Adenovirus antijeni	15,29	24	366,93
İç Hastalıkları	906.370	Eliza	Anti CMV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	7,99	72	575,57
İç Hastalıkları	906.410	Dış Tetkik	Anti ds DNA	8,49	72	611,28
İç Hastalıkları	906.470	Dış Tetkik	Anti fosfolipid IgG	10,19	24	244,56
İç Hastalıkları	906.480	Dış Tetkik	Anti fosfolipid IgM	10,19	24	244,56
İç Hastalıkları	906.490	Dış Tetkik	Anti Gliadin IgA	10,19	24	244,62
İç Hastalıkları	906.510	Eliza	Anti HAV IgG (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	7,99	72	575,28
İç Hastalıkları	906.530	Eliza	Anti HAV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	7,99	240	1.917,60
İç Hastalıkları	906.560	Eliza	Anti Hbc IgG (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	7,99	36	287,64
İç Hastalıkları	906.580	Eliza	Anti HBc IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	7,99	180	1.438,20
İç Hastalıkları	906.600	Eliza	Anti HBe (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	7,99	120	959,28
İç Hastalıkları	906.620	Eliza	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	7,99	4.500	35.955,00
İç Hastalıkları	906.640	Eliza	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	7,99	5.316	42.474,84
İç Hastalıkları	906.670	Eliza	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	7,49	2.568	19.234,32
İç Hastalıkları	906.710	Dış Tetkik	Anti insülin antikor	12,79	60	767,43
İç Hastalıkları	906.720	Dış Tetkik	Anti Jo-1	9,39	12	112,72

(Ek Tablo31 devamı)

İç Hastalıkları	906.730	Dış Tetkik	Anti kardiyolipin IgG	11,49	24	275,76
İç Hastalıkları	906.740	Dış Tetkik	Anti kardiyolipin IgM	11,49	24	275,76
İç Hastalıkları	906.760	Dış Tetkik	Anti mitokondriyal antikor (AMA)	11,09	84	931,56
İç Hastalıkları	906.770	Dış Tetkik	C-ANCA (PR3)	20,38	12	244,62
İç Hastalıkları	906.770	Dış Tetkik	P-ANCA (MPO)	20,38	60	1.222,80
İç Hastalıkları	906.780	Dış Tetkik	Anti nükleer antikor (ANA)	8,49	168	1.426,32
İç Hastalıkları	906.840	Eliza	Anti rubella IgM (Kemiluminesans veya benzeri)	7,49	72	539,60
İç Hastalıkları	906.850	Dış Tetkik	Anti Scl 70	12,79	12	153,49
İç Hastalıkları	906.870	Dış Tetkik	Anti Sm D1	15,29	12	183,46
İç Hastalıkları	906.880	Hormon	Anti tiroglobulin antikor	9,39	1.656	15.549,84
İç Hastalıkları	906.910	Eliza	Anti toxoplazma IgG (Kemiluminesans veya benzeri)	7,49	24	179,87
İç Hastalıkları	906.930	Eliza	Anti toxoplazma IgM (Kemiluminesans veya benzeri)	7,49	84	629,53
İç Hastalıkları	906.960	Dış Tetkik	Anti-GAD antikor	16,99	60	1.019,24
İç Hastalıkları	907.070	Seroloji	Brucella aglütinasyon testi	1,50	636	954,00
İç Hastalıkları	907.090	Seroloji	Brucella tüp aglütinasyonu	2,60	1.044	2.714,40
İç Hastalıkları	907.101	Dış Tetkik	CCP	12,79	36	460,44
İç Hastalıkları	907.350	Mikrobiyoloji	Entamoeba histolytica antijeni	14,49	168	2.434,32
İç Hastalıkları	907.420	Eliza	HBeAg (Kemoluminesans veya benzeri)	7,49	132	988,68
İç Hastalıkları	907.450	Eliza	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	7,49	5.376	40.266,24
İç Hastalıkları	907.490	Mikrobiyoloji	Helicobacter pylori direk antijen	15,29	96	1.467,84
İç Hastalıkları	907.620	Dış Tetkik	IgA (Nefelometrik)	5,00	48	240,00
İç Hastalıkları	907.630	Dış Tetkik	IgG (Nefelometrik)	5,00	60	300,00
İç Hastalıkları	907.640	Dış Tetkik	IgM (Nefelometrik)	5,00	48	240,00
İç Hastalıkları	907.730	Dış Tetkik	Kist hidatik (İndirekt hemaglütinasyon)	9,39	12	112,68
İç Hastalıkları	907.810	Dış Tetkik	Liver kidney mikrozomal antikor (IFA)	11,89	48	570,72
İç Hastalıkları	907.980	Mikrobiyoloji	Rotavirus antijeni	16,99	24	407,70
İç Hastalıkları	908.150	Eliza	HBV-DNA	101,62	240	24.388,80
İç Hastalıkları	908.160	Eliza	HCV genotiplendirme	99,55	24	2.389,20
İç Hastalıkları	908.170	Eliza	HCV-RNA	101,62	60	6.097,20
İç Hastalıkları	908.501	Genetik	Periferik kandan kromozom analizi	119,91	24	2.877,85
Toplam						2.241.117,45

Ek Tablo 32: 2014 yılı Göz Hastalıkları Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Brans	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet (TL)	İşlem Sayısı (adet)	Toplam Maliyet (TL)
Göz Hastalıkları	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hemotoloji	9,49	156	1.480,89
Göz Hastalıkları	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	204	224,23
Göz Hastalıkları	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	12	11,99
Göz Hastalıkları	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	12	16,79
Göz Hastalıkları	900.580	AST	Biyokimya	1,00	204	203,85
Göz Hastalıkları	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	48	311,77
Göz Hastalıkları	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	24	23,98
Göz Hastalıkları	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	36	35,97
Göz Hastalıkları	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	24	26,38
Göz Hastalıkları	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	24	26,38
Göz Hastalıkları	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	24	119,91
Göz Hastalıkları	901.240	Folat	Hormon	6,50	12	77,94
Göz Hastalıkları	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	12	11,99
Göz Hastalıkları	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	12	47,96
Göz Hastalıkları	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	1740	1.738,70
Göz Hastalıkları	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	24	38,37
Göz Hastalıkları	901.620	Hemogram	Hemotoloji	3,00	192	575,57
Göz Hastalıkları	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	192	211,04
Göz Hastalıkları	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	192	211,04
Göz Hastalıkları	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	180	179,87
Göz Hastalıkları	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	36	39,57
Göz Hastalıkları	902.170	Kortizol (Bazal)	Hormon	6,50	12	77,94
Göz Hastalıkları	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	192	211,04
Göz Hastalıkları	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	12	11,99
Göz Hastalıkları	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	12	29,98
Göz Hastalıkları	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	192	211,04
Göz Hastalıkları	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	12	13,19
Göz Hastalıkları	903.290	Pseudokolin esterase	Biyokimya	5,10	108	550,39
Göz Hastalıkları	903.40	Serbest T3	Hormon	4,50	36	161,88
Göz Hastalıkları	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	36	161,88
Göz Hastalıkları	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	192	211,04
Göz Hastalıkları	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	36	43,17
Göz Hastalıkları	904.030	TSH	Hormon	4,50	36	161,88
Göz Hastalıkları	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	24	26,38
Göz Hastalıkları	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	24	119,91
Göz Hastalıkları	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	156	841,77
Göz Hastalıkları	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	156	935,30
Göz Hastalıkları	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	1320	10.552,12
Göz Hastalıkları	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	2856	22.830,95
Göz Hastalıkları	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	2868	21.493,95
Göz Hastalıkları	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	2868	21.493,95
Toplam						85.753,96

Ek Tablo 33: 2014 yılı Göğüs Hastalıkları Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Branş	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Göğüs Hastalıkları	700.050	Çam Tozu	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	700.050	Et	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	700.050	Ev Tozu Akarı I	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	700.050	Hububat	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	700.050	İnek Sütü	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	700.050	Negatif Kontrol	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	700.050	Ot Polenleri (Pelin Chenopo O)	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	700.050	Pozitif Kontrol	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	700.050	Tüy	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	700.050	Yumurta	Alerji	6,00	144	863,36
Göğüs Hastalıkları	704.790	Terapötik flebotomi	Hematoloji	11,89	24	285,39
Göğüs Hastalıkları	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hematoloji	9,49	660	6.265,32
Göğüs Hastalıkları	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	2748	3.020,54
Göğüs Hastalıkları	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	1752	1.750,69
Göğüs Hastalıkları	900.210	Albümin (Plevra)	Biyokimya	1,00	24	23,98
Göğüs Hastalıkları	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	1020	1.121,16
Göğüs Hastalıkları	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	1104	1.544,45
Göğüs Hastalıkları	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	12	53,96
Göğüs Hastalıkları	900.580	AST	Biyokimya	1,00	2760	2.757,94
Göğüs Hastalıkları	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	24	155,88
Göğüs Hastalıkları	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	1704	1.702,73
Göğüs Hastalıkları	900.690	Bilirubin İndirekt	Biyokimya	1,00	612	611,54
Göğüs Hastalıkları	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	1680	1.678,75
Göğüs Hastalıkları	900.810	CA-125	Hormon	7,99	24	191,86
Göğüs Hastalıkları	900.820	CA-15-3	Hormon	7,99	24	191,86
Göğüs Hastalıkları	900.830	CA-19-9	Hormon	7,99	24	191,86
Göğüs Hastalıkları	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	504	2.518,12
Göğüs Hastalıkları	900.901	CRP (Nefelometrik)	Biyokimya	4,50	2028	9.119,19
Göğüs Hastalıkları	900.950	Çinko	Dış Tetkik	10,19	12	122,31
Göğüs Hastalıkları	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	612	672,70
Göğüs Hastalıkları	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	600	659,51
Göğüs Hastalıkları	901.160	Estradiol	Hormon	6,00	12	71,95
Göğüs Hastalıkları	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	264	1.319,01
Göğüs Hastalıkları	901.240	Folat	Hormon	6,50	48	311,77
Göğüs Hastalıkları	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	48	47,96
Göğüs Hastalıkları	901.280	FSH	Hormon	6,00	12	71,95
Göğüs Hastalıkları	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	216	237,42
Göğüs Hastalıkları	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	120	479,64
Göğüs Hastalıkları	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	2712	2.709,98
Göğüs Hastalıkları	901.500	Glukoz (Plevra)	Biyokimya	1,00	24	23,98
Göğüs Hastalıkları	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	1536	2.455,77
Göğüs Hastalıkları	901.620	Hemogram	Hematoloji	3,00	3684	11.043,75
Göğüs Hastalıkları	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	660	3.297,54
Göğüs Hastalıkları	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	2208	2.426,99
Göğüs Hastalıkları	901.920	Kan gazları	Hematoloji	5,10	1056	5.381,58

Göğüs Hastalıkları	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	2556	2.809,50
Göğüs Hastalıkları	902.030	CEA	Biyokimya	6,99	12	83,94
Göğüs Hastalıkları	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	900	899,33
Göğüs Hastalıkları	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	1572	1.727,91
Göğüs Hastalıkları	902.190	CK	Biyokimya	1,40	528	738,65
Göğüs Hastalıkları	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	2736	3.007,35
Göğüs Hastalıkları	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	1572	1.570,83
Göğüs Hastalıkları	902.260	LDH (Plevra)	Biyokimya	1,00	24	23,98
Göğüs Hastalıkları	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	648	1.618,79
Göğüs Hastalıkları	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	852	2.128,41
Göğüs Hastalıkları	902.410	LH	Hormon	6,00	12	71,95
Göğüs Hastalıkları	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	12	31,18
Göğüs Hastalıkları	902.940	Pankreas amilazı	Biyokimya	4,30	312	1.340,60
Göğüs Hastalıkları	902.980	PTH	Hormon	6,99	12	83,94
Göğüs Hastalıkları	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	2340	2.572,08
Göğüs Hastalıkları	903.210	Prolaktin	Hormon	6,99	12	83,94
Göğüs Hastalıkları	903.220	PSA	Hormon	6,50	60	389,71
Göğüs Hastalıkları	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	1740	1.912,57
Göğüs Hastalıkları	903.240	Protein (Plevra)	Biyokimya	1,10	24	26,38
Göğüs Hastalıkları	903.280	Serbest PSA	Hormon	10,19	36	366,93
Göğüs Hastalıkları	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	12	29,98
Göğüs Hastalıkları	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	720	1.223,09
Göğüs Hastalıkları	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	252	1.133,15
Göğüs Hastalıkları	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	348	1.564,83
Göğüs Hastalıkları	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	2340	2.572,08
Göğüs Hastalıkları	903.890	Total IgE	Hormon	8,99	12	107,92
Göğüs Hastalıkları	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	1584	1.899,38
Göğüs Hastalıkları	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	156	1.402,95
Göğüs Hastalıkları	904.030	TSH	Hormon	4,50	396	1.780,67
Göğüs Hastalıkları	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	1068	1.173,92
Göğüs Hastalıkları	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	120	599,55
Göğüs Hastalıkları	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	648	3.496,59
Göğüs Hastalıkları	904.400	D-dimer	Kardiyak	22,08	84	1.855,01
Göğüs Hastalıkları	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	648	3.885,10
Göğüs Hastalıkları	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	144	1.107,97
Göğüs Hastalıkları	905.670	Boğaz Kültürü	Kültür	1,50	36	53,96
Göğüs Hastalıkları	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	60	149,89
Göğüs Hastalıkları	905.672	Gaita kültürü	Kültür	3,00	60	179,87
Göğüs Hastalıkları	905.675	Balgam Kültürü	Kültür	2,50	204	509,62
Göğüs Hastalıkları	905.677	Burun kültürü	Kültür	2,50	36	89,93
Göğüs Hastalıkları	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	168	1.141,55
Göğüs Hastalıkları	905.710	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	72	1.295,03
Göğüs Hastalıkları	905.730	Plevra Kültürü	Kültür	6,00	12	71,95
Göğüs Hastalıkları	905.760	Gram Boyama (Balgam)	Kültür	3,50	216	755,44
Göğüs Hastalıkları	905.760	ARB Boyama	Kültür	3,50	12	41,97
Göğüs Hastalıkları	905.760	ARB boyama (1.2.3.Gün)	Kültür	3,50	36	125,91
Göğüs Hastalıkları	905.760	Gram Boyama (Plevra)	Kültür	3,50	12	41,97
Göğüs Hastalıkları	905.770	Gaitada Boyasız direkt mikroskopik inceleme	Mikrobiyoloji	3,50	12	41,97
Göğüs Hastalıkları	905.920	Gaitada amip-giardia aranması	Mikrobiyoloji	1,50	48	71,95
Göğüs Hastalıkları	906.010	Kan kültürü (aerob-anaerob)	Kültür	10,19	204	2.079,25

Göğüs Hastalıkları	906.120	Mantar kültürü	Kültür	16,99	0	0,00
Göğüs Hastalıkları	906.290	VDRL-RPR	Hemotoloji	3,40	12	40,77
Göğüs Hastalıkları	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	708	5.659,77
Göğüs Hastalıkları	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	576	4.604,56
Göğüs Hastalıkları	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	492	3.687,25
Göğüs Hastalıkları	907.430	HBsAg (Card test)	Eliza	2,50	36	89,93
Göğüs Hastalıkları	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	768	5.755,70
Toplam						144.960,94



Ek Tablo 34: 2014 yılı Göğüs Cerrahisi Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Branş	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Göğüs Cerrahisi	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hemotoloji	9,49	96	911,32
Göğüs Cerrahisi	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	348	382,51
Göğüs Cerrahisi	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	336	335,75
Göğüs Cerrahisi	900.210	VUCUT SIVISI ALBUMİN	Biyokimya	1,00	48	47,96
Göğüs Cerrahisi	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	192	211,04
Göğüs Cerrahisi	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	228	318,96
Göğüs Cerrahisi	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	24	107,92
Göğüs Cerrahisi	900.580	AST	Biyokimya	1,00	348	347,74
Göğüs Cerrahisi	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	300	299,78
Göğüs Cerrahisi	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	240	239,82
Göğüs Cerrahisi	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	120	599,55
Göğüs Cerrahisi	900.901	CRP (Nefolometrik)	Biyokimya	4,50	216	971,27
Göğüs Cerrahisi	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	228	250,61
Göğüs Cerrahisi	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	216	237,42
Göğüs Cerrahisi	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	24	119,91
Göğüs Cerrahisi	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	36	39,57
Göğüs Cerrahisi	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	12	47,96
Göğüs Cerrahisi	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	348	347,74
Göğüs Cerrahisi	901.500	VUCUT SIVISI GLUKOZ	Biyokimya	1,00	60	59,96
Göğüs Cerrahisi	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	252	402,90
Göğüs Cerrahisi	901.620	Hemogram	Hemotoloji	3,00	516	1.546,84
Göğüs Cerrahisi	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	72	359,73
Göğüs Cerrahisi	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	336	369,32
Göğüs Cerrahisi	901.920	Kan gazları	Hemotoloji	5,10	60	305,77
Göğüs Cerrahisi	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	336	369,32
Göğüs Cerrahisi	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	60	59,96
Göğüs Cerrahisi	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	252	276,99
Göğüs Cerrahisi	902.190	CK	Biyokimya	1,40	120	167,87
Göğüs Cerrahisi	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	336	369,32
Göğüs Cerrahisi	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	264	263,80
Göğüs Cerrahisi	902.260	VUCUT SIVISI LDH	Biyokimya	1,00	60	59,96
Göğüs Cerrahisi	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	240	599,55
Göğüs Cerrahisi	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	12	31,18
Göğüs Cerrahisi	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	348	382,51
Göğüs Cerrahisi	903.130	VUCUT SIVISI POTASYUM	Biyokimya	1,10	12	13,19
Göğüs Cerrahisi	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	336	369,32
Göğüs Cerrahisi	903.240	VUCUT SIVISI PROTEİN	Biyokimya	1,10	60	65,95
Göğüs Cerrahisi	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	96	163,08
Göğüs Cerrahisi	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	84	377,72
Göğüs Cerrahisi	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	84	377,72
Göğüs Cerrahisi	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	348	382,51
Göğüs Cerrahisi	903.670	VUCUT SIVISI SODYUM	Biyokimya	1,10	24	26,38
Göğüs Cerrahisi	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	252	302,17
Göğüs Cerrahisi	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	48	431,68
Göğüs Cerrahisi	904.030	TSH	Hormon	4,50	84	377,72
Göğüs Cerrahisi	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	216	237,42
Göğüs Cerrahisi	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	72	388,51
Göğüs Cerrahisi	904.610	Fibrinojen	Dış Tetkik	6,00	12	71,95

Göğüs Cerrahisi	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	60	359,73
Göğüs Cerrahisi	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	12	92,33
Göğüs Cerrahisi	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	24	59,96
Göğüs Cerrahisi	905.674	Yara kültürü	Kültür	2,50	24	59,96
Göğüs Cerrahisi	905.675	Balgam Kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Göğüs Cerrahisi	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	36	244,62
Göğüs Cerrahisi	905.710	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	12	215,84
Göğüs Cerrahisi	905.730	Plevra Kültürü	Kültür	6,00	120	719,46
Göğüs Cerrahisi	905.760	ARB Boyama	Kültür	3,50	36	125,91
Göğüs Cerrahisi	905.760	Gram Boyama (Plevra)	Kültür	3,50	120	419,69
Göğüs Cerrahisi	905.760	Gram Boyama (Balgam)	Kültür	3,50	12	41,97
Göğüs Cerrahisi	905.760	Gram Boyama (Yara)	Kültür	3,50	24	83,94
Göğüs Cerrahisi	906.010	Kan kültürü (aerob-anaerob)	Kültür	10,19	108	1.100,78
Göğüs Cerrahisi	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	84	671,50
Göğüs Cerrahisi	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	96	767,43
Göğüs Cerrahisi	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	60	449,66
Göğüs Cerrahisi	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	96	719,46
Toplam						21.189,38

Ek Tablo 35: 2014 yılı Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Branş	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	3204	3.521,77
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	480	12.230,87
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	3204	3.521,77
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	504	503,62
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	612	672,70
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	12	16,79
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	780	3.507,38
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.580	AST	Biyokimya	1,00	3204	3.201,61
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	12	77,94
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	12	11,99
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	12	11,99
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.780	C3c	Dış Tetkik	8,29	24	199,05
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.790	C4	Dış Tetkik	8,29	24	199,05
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.810	CA-125	Hormon	7,99	12	95,93
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.820	CA-15-3	Hormon	7,99	12	95,93

Rehabilitasyon						
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.830	CA-19-9	Hormon	7,99	12	95,93
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	48	239,82
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	900.901	CRP (Nefolometrik)	Biyokimya	4,50	5472	24.605,62
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	72	79,14
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	60	65,95
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	36	179,87
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	216	215,84
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.280	FSH	Hormon	6,00	12	71,95
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	12	13,19
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	12	47,96
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	2556	2.554,09
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	60	95,93
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.620	Hemogram	Hemotoloji	3,00	5136	15.396,50
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	900	4.496,64
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	1272	1.398,16
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	2268	2.492,94
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.090	İdrar_Mikroprotein (24 cihaz)	Biyokimya	1,00	12	11,99
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.090	İdrar_Mikroprotein (24 saat)	Biyokimya	1,00	12	11,99
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	60	65,95
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.190	CK	Biyokimya	1,40	204	285,39
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	3564	3.917,47
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.220	Volume(24 saat)	Biyokimya	3,40	12	40,77
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	204	203,85
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	24	59,96
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	36	89,93
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.410	LH	Hormon	6,00	12	71,95
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	48	124,71
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	902.980	PTH	Hormon	6,99	312	2.182,37
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	1092	1.200,30
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	903.180	Progesteron	Hormon	6,99	12	83,94
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	84	92,33

Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	4728	11.811,18
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	6372	10.824,32
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	108	485,64
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	120	539,60
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	1044	1.147,54
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	60	71,95
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	36	323,76
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	904.030	TSH	Hormon	4,50	504	2.266,31
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	2784	3.060,11
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	672	3.357,49
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	36	194,25
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	904.770	HLA B27	Dış Tetkik	13,59	84	1.141,55
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	36	215,84
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	906.410	Anti ds DNA	Dış Tetkik	8,49	96	815,39
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	36	287,79
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	24	191,86
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	906.670	Anti HIV (Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	24	179,87
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	906.780	Anti nükleer antikor (ANA)	Dış Tetkik	8,49	108	917,31
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	907.070	Brucella aglütinasyon testi	Seroloji	1,50	1452	2.176,37
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	907.090	Brucella tüp aglütinasyonu	Seroloji	2,60	768	1.995,31
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	907.101	CCP	Dış Tetkik	12,79	180	2.302,28
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	907.340	Ekstrakte edilebilir nükleer antijene karşı antikor (anti-ENA)	Dış Tetkik	11,89	24	285,39
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	907.420	HBeAg (Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	12	89,93
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	36	269,80
Toplam						133.341,62

Ek Tablo 36: 2014 yılı Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Brans	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Enf. Has. Ve K.Mik.	704.790	ALT	Biyokimya	1,10	4752	5.223,30
Enf. Has. Ve K.Mik.	705.130	Albümin	Biyokimya	1,00	804	803,40
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.130	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	372	408,89
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.200	Amilaz	Biyokimya	1,40	324	453,26
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.200	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	240	1.079,19
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.210	AST	Biyokimya	1,00	4644	4.640,53
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.250	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	852	851,36
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.340	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	852	851,36
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.370	CK-MB	Biyokimya	5,00	180	899,33
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.571	CRP (Nefelometrik)	Biyokimya	4,50	2376	10.684,02
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.580	Demir	Biyokimya	1,10	396	435,27
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.650	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	396	435,27
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.690	Fosfor	Biyokimya	1,00	36	35,97
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.690	GGT	Biyokimya	1,10	192	211,04
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.690	Glukoz	Biyokimya	1,00	2484	2.482,15
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.810	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	1692	2.705,18
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.820	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	576	633,13
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.830	Üre	Biyokimya	1,10	2880	3.165,64
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.880	CEA	Biyokimya	6,99	96	671,50
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.901	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	264	263,80
Enf. Has. Ve K.Mik.	900.950	Kolesterol	Biyokimya	1,10	1560	1.714,72
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.020	CK	Biyokimya	1,40	180	251,81
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.040	Kreatinin	Biyokimya	1,10	3036	3.337,11
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.220	LDH	Biyokimya	1,00	504	503,62
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.240	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	492	1.229,08
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.260	Potasyum	Biyokimya	1,10	744	817,79
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.280	Protein	Biyokimya	1,10	732	804,60
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.390	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	348	869,35
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.460	Sodyum	Biyokimya	1,10	732	804,60
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.500	Trigliserid	Biyokimya	1,20	1560	1.870,60
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.500	Ürik asit	Biyokimya	1,10	528	580,37

K.Mik.						
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.520	Çinko	Dış Tetkik	10,19	12	122,31
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.580	Anti CMV IgG (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	24	191,86
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.620	Anti CMV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	48	383,71
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.780	Anti HBe (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	768	6.139,42
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.840	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	3312	26.476,23
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.910	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	2688	21.487,95
Enf. Has. Ve K.Mik.	901.940	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	1980	14.838,92
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.030	Anti rubella IgG (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	24	179,87
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.090	Anti rubella IgM (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	24	179,87
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.110	Anti toxoplazma IgG (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	60	449,66
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.190	Anti toxoplazma IgM (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	72	539,60
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.210	HBeAg (Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	768	5.755,70
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.210	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	3864	28.958,37
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.260	HBV-DNA	Eliza	101,62	1572	159.753,10
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.290	HCV genotiplendirme	Eliza	99,55	24	2.389,19
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.290	HCV-RNA	Eliza	101,62	324	32.926,21
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.410	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hemotoloji	9,49	636	6.037,49
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.540	Hemogram	Hemotoloji	3,00	5952	17.842,68
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.550	Periferik yayma	Hemotoloji	1,00	36	35,97
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.940	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	96	2.446,17
Enf. Has. Ve K.Mik.	902.980	AFP	Hormon	6,50	1092	7.092,70
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.020	CA-125	Hormon	7,99	36	287,79
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.130	CA-15-3	Hormon	7,99	36	287,79
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.210	CA-19-9	Hormon	7,99	96	767,43
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.220	Ferritin	Hormon	5,00	444	2.218,34
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.240	Folat	Hormon	6,50	156	1.013,24
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.280	FSH	Hormon	6,00	36	215,84
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.380	LH	Hormon	6,00	36	215,84

Enf. Has. Ve K.Mik.	903.400	Prolaktin	Hormon	6,99	48	335,75
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	396	1.780,67
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	396	1.780,67
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.670	Total testosteron	Hormon	5,00	36	179,87
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.930	TSH	Hormon	4,50	804	3.615,30
Enf. Has. Ve K.Mik.	903.990	Vitamin B12	Hormon	5,00	612	3.057,72
Enf. Has. Ve K.Mik.	904.010	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	1548	7.734,22
Enf. Has. Ve K.Mik.	904.030	APTT	Koagülasyon	5,40	312	1.683,54
Enf. Has. Ve K.Mik.	904.120	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	348	2.086,44
Enf. Has. Ve K.Mik.	904.150	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	228	1.754,29
Enf. Has. Ve K.Mik.	904.290	Böğaz Kültürü	Kültür	1,50	168	251,81
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.320	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	408	1.019,24
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.610	Gaita kültürü	Kültür	3,00	1044	3.129,66
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.670	Abse kültürü	Kültür	2,50	36	89,93
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.671	Yara kültürü	Kültür	2,50	120	299,78
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.672	Balgam Kültürü	Kültür	2,50	0	0,00
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.674	Burun kültürü	Kültür	2,50	996	2.488,14
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.674	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	912	6.196,97
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.675	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	144	2.590,07
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.677	Gram Boyama (Abse)	Kültür	3,50	36	125,91
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.680	Gram Boyama (Balgam)	Kültür	3,50	0	0,00
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.710	Gram Boyama (Yara)	Kültür	3,50	120	419,69
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.730	Kan kültürü (aerob-anaerob)	Kültür	10,19	204	2.079,25
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.760	Gaitada Boyasız direkt mikroskopik inceleme	Mikrobiyoloji	3,50	636	2.224,34
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.760	Direkt parazit incelenmesi (manuel)	Mikrobiyoloji	3,40	528	1.793,86
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.760	Gaitada amip-giardia aranması	Mikrobiyoloji	1,50	276	413,69
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.760	Grup A streptokok tayini (lateks veya Elisa)	Mikrobiyoloji	4,30	48	206,25
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.770	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	1788	3.037,33
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.870	Brucella aglütinasyon testi	Seroloji	1,50	1320	1.978,52
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.920	Brucella tüp aglütinasyonu	Seroloji	2,60	744	1.932,96
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.930	ALT	Biyokimya	1,10	4752	5.223,30
Enf. Has. Ve K.Mik.	905.980	Bilirubin İndirekt	Biyokimya	1,00	228	227,83
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.010	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	108	431,68

Enf. Has. Ve K.Mik.	906.290	O.G.T.T. 50 Gram	Biyokimya	15,29	12	183,46
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.360	Idrar_CREA (SPOT)	Biyokimya	1,10	12	13,19
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.370	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	1248	3.117,67
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.510	Idrar_Mikroalbumin (SPOT)	Biyokimya	6,00	12	71,95
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.530	Pankreas amilazı	Biyokimya	4,30	60	257,81
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.580	EBV EBNA IgM	Dış Tetkik	9,39	12	112,72
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.600	Kist hidatik (İndirekt hemaglütinasyon)	Dış Tetkik	9,39	12	112,72
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.620	Anti HAV IgG (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	48	383,71
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.640	Anti HAV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	96	767,43
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.670	Anti HBc IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	108	863,36
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.820	Terapötik flebotomi	Hemotoloji	11,89	48	570,77
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.840	VDRL-RPR	Hemotoloji	3,40	60	203,85
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.910	Beta-hCG	Hormon	6,50	60	389,71
Enf. Has. Ve K.Mik.	906.930	PSA	Hormon	6,50	84	545,59
Enf. Has. Ve K.Mik.	907.070	Serbest PSA	Hormon	10,19	60	611,54
Enf. Has. Ve K.Mik.	907.090	Troponin I	Kardiyak	8,99	72	647,52
Enf. Has. Ve K.Mik.	907.190	Gaitada gizli kan aranması	Mikrobiyoloji	2,00	108	215,84
Enf. Has. Ve K.Mik.	907.320	EBV VCA IgM	Dış Tetkik	9,39	24	225,43
Enf. Has. Ve K.Mik.	907.420	İnsülin	Hormon	5,10	12	61,15
Enf. Has. Ve K.Mik.	907.450	PTH	Hormon	6,99	12	83,94
Enf. Has. Ve K.Mik.	907.730	Glukoz BOS	Biyokimya	1,00	12	11,99
Enf. Has. Ve K.Mik.	907.830	Mikroprotein BOS	Biyokimya	5,10	12	61,15
Enf. Has. Ve K.Mik.	908.150	Mono test (tam heterofil antikorlar)	Dış Tetkik	2,60	12	31,18
Enf. Has. Ve K.Mik.	908.160	BOS Kültürü	Kültür	6,00	12	71,95
Enf. Has. Ve K.Mik.	908.170	Gram Boyama (BOS)	Kültür	3,50	12	41,97
Toplam						458.776,76

Ek Tablo 37: 2014 yılı Dermatoloji Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Branş	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Dermatoloji	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	7284	8.006,42
Dermatoloji	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	168	167,87
Dermatoloji	900.571	ASO (nefelometrik)	Biyokimya	4,50	84	377,72
Dermatoloji	900.580	AST	Biyokimya	1,00	7308	7.302,55
Dermatoloji	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	876	875,35
Dermatoloji	900.690	Bilirubin İndirekt	Biyokimya	1,00	672	671,50
Dermatoloji	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	1608	1.606,80
Dermatoloji	900.901	CRP (Nefelometrik)	Biyokimya	4,50	408	1.834,63
Dermatoloji	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	924	1.015,64
Dermatoloji	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	876	962,88
Dermatoloji	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	2628	2.626,04
Dermatoloji	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	4212	6.734,17
Dermatoloji	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	4596	5.051,83
Dermatoloji	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	5988	6.581,88
Dermatoloji	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	4584	5.038,64
Dermatoloji	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	2604	6.505,14
Dermatoloji	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	5976	7.165,85
Dermatoloji	900.950	Çinko	Dış Tetkik	10,19	12	122,31
Dermatoloji	903.410	Seks hormon bağlayıcı globulin (SHBG)	Dış Tetkik	12,79	24	306,97
Dermatoloji	906.530	Anti HAV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	24	191,86
Dermatoloji	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	444	3.549,35
Dermatoloji	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	900	7.194,63
Dermatoloji	906.670	Anti HIV (Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	96	719,46
Dermatoloji	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	948	7.104,69
Dermatoloji	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruptama)+ABO reverse gruptama	Hematoloji	9,49	48	455,66
Dermatoloji	901.620	Hemogram	Hematoloji	3,00	3768	11.295,56
Dermatoloji	906.290	VDRL-RPR	Hematoloji	3,40	60	203,85
Dermatoloji	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	72	467,65
Dermatoloji	901.000	DHEA-SO4	Hormon	8,29	132	1.094,78
Dermatoloji	901.160	Estradiol	Hormon	6,00	108	647,52
Dermatoloji	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	1356	6.774,94
Dermatoloji	901.240	Folat	Hormon	6,50	1272	8.261,83
Dermatoloji	901.280	FSH	Hormon	6,00	144	863,36
Dermatoloji	902.410	LH	Hormon	6,00	144	863,36
Dermatoloji	903.180	Progesteron	Hormon	6,99	108	755,44
Dermatoloji	903.210	Prolaktin	Hormon	6,99	180	1.259,06
Dermatoloji	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	1524	6.852,88
Dermatoloji	903.930	Total testosteron	Hormon	5,00	120	599,55
Dermatoloji	904.030	TSH	Hormon	4,50	2496	11.223,62
Dermatoloji	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	1296	6.475,16
Dermatoloji	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	432	2.158,39
Dermatoloji	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	168	906,52
Dermatoloji	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	168	1.007,25

(Ek Tablo37 devamı)

Dermatoloji	905.870	Direkt parazit incelenmesi (manuel)	Mikrobiyoloji	3,40	60	203,85
Dermatoloji	905.920	Gaitada amip-giardia aranması	Mikrobiyoloji	1,50	36	53,96
Dermatoloji	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	672	1.141,55
Dermatoloji	700.050	Çam Tozu	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	700.050	Et	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	700.050	Ev Tozu Akarı I	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	700.050	Hububat	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	700.050	İnek Sütü	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	700.050	Negatif Kontrol	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	700.050	Ot Polenleri (Pelin Chenopo O)	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	700.050	Pozitif Kontrol	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	700.050	Tüy	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	700.050	Yumurta	Alerji	6,00	2040	12.230,87
Dermatoloji	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	7284	8.006,42
Dermatoloji	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	1476	1.622,39
Dermatoloji	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	12	11,99
Dermatoloji	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	204	224,23
Dermatoloji	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	144	158,28
Dermatoloji	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	228	227,83
Dermatoloji	902.290	LDL Kolesterol	Biyokimya	2,50	1548	3.867,11
Dermatoloji	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	12	31,18
Dermatoloji	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	228	250,61
Dermatoloji	903.380	Romatoid faktör (RF)	Biyokimya	2,50	60	149,89
Dermatoloji	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	216	237,42
Dermatoloji	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	108	118,71
Dermatoloji	907.420	HBeAg (Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	12	89,93
Dermatoloji	907.430	HBsAg (Card test)	Eliza	2,50	0	0,00
Dermatoloji	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	24	611,54
Dermatoloji	900.250	AFP	Hormon	6,50	12	77,94
Dermatoloji	902.170	Kortizol (Bazal)	Hormon	6,50	72	467,65
Dermatoloji	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	1140	5.126,17
Dermatoloji	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	12	47,96
Dermatoloji	902.221	İdrar Kreatinin	Biyokimya	16,99	0	0,00
Dermatoloji	906.410	Anti ds DNA	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Dermatoloji	906.780	Anti nükleer antikor (ANA)	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Dermatoloji	901.840	İnsülin	Hormon	5,10	36	183,46
Dermatoloji	903.890	Total IgE	Hormon	8,99	144	1.295,03
Dermatoloji	905.930	Gaitada gizli kan aranması	Mikrobiyoloji	2,00	36	71,95
Dermatoloji	902.030	CEA	Biyokimya	6,99	12	83,94
Dermatoloji	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	48	47,96
Dermatoloji	900.780	C3c	Dış Tetkik	8,29	36	298,58
Dermatoloji	900.790	C4	Dış Tetkik	8,29	36	298,58
Dermatoloji	907.620	IgA (Nefelometrik)	Dış Tetkik	5,00	12	59,96
Dermatoloji	907.630	IgG (Nefelometrik)	Dış Tetkik	5,00	12	59,96
Dermatoloji	907.640	IgM (Nefelometrik)	Dış Tetkik	5,00	12	59,96
Dermatoloji	900.480	Anti TPO	Hormon	8,49	12	101,92
Dermatoloji	903.220	PSA	Hormon	6,50	24	155,88
Dermatoloji	903.280	Serbest PSA	Hormon	10,19	12	122,31
Dermatoloji	906.880	Anti tiroglobulin antikor	Hormon	9,39	12	112,72

(Ek Tablo37 devamı)

Dermatoloji	905.710	Bakteri tanımlanması ve duyarlılık testi (Otomatik sistem)	Kültür	17,99	12	215,84
Dermatoloji	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	48	67,15
Dermatoloji	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	36	39,57
Dermatoloji	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	36	89,93
Dermatoloji	905.674	Yara kültürü	Kültür	2,50	12	29,98
Dermatoloji	905.760	Gram Boyama (Yara)	Kültür	3,50	12	41,97
Toplam						292.556,32

Ek Tablo 38: 2014 yılı Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları Birimi Laboratuvar Tetkikleri Maliyetleri

Brans	Kodu	Tetkik	Grubu	Birim Maliyet(TL)	İşlem Sayısı(adet)	Toplam Maliyet(TL)
Çocuk Sağ. ve Has.	705.130	ABO+Rh tayini (forward gruplama)+ABO reverse gruplama	Hematoloji	9,49	1848	17.542,90
Çocuk Sağ. ve Has.	705.140	ABO+Rh tayini (forward gruplama)	Hematoloji	4,80	12	57,56
Çocuk Sağ. ve Has.	705.220	Direkt coombs testi	Hematoloji	5,40	1464	7.899,70
Çocuk Sağ. ve Has.	900.010	1,25-Dihidroksi Vitamin D	Dış Tetkik	25,48	12	305,77
Çocuk Sağ. ve Has.	900.130	25-Hidroksi Vitamin D	Hormon	25,48	144	3.669,26
Çocuk Sağ. ve Has.	900.200	ALT	Biyokimya	1,10	21780	23.940,12
Çocuk Sağ. ve Has.	900.210	Albümin	Biyokimya	1,00	1116	1.115,17
Çocuk Sağ. ve Has.	900.250	AFP	Hormon	6,50	36	233,83
Çocuk Sağ. ve Has.	900.340	Alkalen fosfataz	Biyokimya	1,10	288	316,56
Çocuk Sağ. ve Has.	900.370	Amilaz	Biyokimya	1,40	72	100,72
Çocuk Sağ. ve Has.	900.410	Amonyak (NH3)	Biyokimya	5,10	12	61,15
Çocuk Sağ. ve Has.	900.480	Anti TPO	Hormon	8,49	48	407,70
Çocuk Sağ. ve Has.	900.570	ASO (türbidimetrik)	Biyokimya	2,50	1092	2.727,96
Çocuk Sağ. ve Has.	900.580	AST	Biyokimya	1,00	21564	21.547,91
Çocuk Sağ. ve Has.	900.650	Beta-hCG	Hormon	6,50	36	233,83
Çocuk Sağ. ve Has.	900.690	Bilirubin Direkt	Biyokimya	1,00	14472	14.461,20
Çocuk Sağ. ve Has.	900.690	Bilirubin Total	Biyokimya	1,00	18420	18.406,25
Çocuk Sağ. ve Has.	900.690	Bilirubin İndirekt	Biyokimya	1,00	192	191,86
Çocuk Sağ. ve Has.	900.740	Büyüme hormonu	Dış Tetkik	8,49	12	101,92
Çocuk Sağ. ve Has.	900.780	C3c	Dış Tetkik	8,29	60	497,63
Çocuk Sağ. ve Has.	900.790	C4	Dış Tetkik	8,29	60	497,63
Çocuk Sağ. ve Has.	900.810	CA-125	Hormon	7,99	24	191,86
Çocuk Sağ. ve Has.	900.880	CK-MB	Biyokimya	5,00	108	539,60
Çocuk Sağ. ve Has.	900.900	CRP (Türbidimetrik)	Biyokimya	2,50	22428	56.028,16
Çocuk Sağ. ve Has.	900.950	Çinko	Dış Tetkik	10,19	24	244,62
Çocuk Sağ. ve Has.	901.020	Demir	Biyokimya	1,10	2652	2.915,02
Çocuk Sağ. ve Has.	901.040	Demir bağlama kapasitesi	Biyokimya	1,10	2640	2.901,83
Çocuk Sağ. ve Has.	901.100	Doku transglutaminaz Ig A	Dış Tetkik	12,79	84	1.074,40
Çocuk Sağ. ve Has.	901.110	Doku transglutaminaz Ig G	Dış Tetkik	12,79	36	460,46
Çocuk Sağ. ve Has.	901.160	Estradiol	Hormon	6,00	36	215,84
Çocuk Sağ. ve Has.	901.220	Ferritin	Hormon	5,00	2808	14.029,52
Çocuk Sağ. ve Has.	901.240	Folat	Hormon	6,50	1224	7.950,06
Çocuk Sağ. ve Has.	901.260	Fosfor	Biyokimya	1,00	372	371,72
Çocuk Sağ. ve Has.	901.280	FSH	Hormon	6,00	36	215,84
Çocuk Sağ. ve Has.	901.390	GGT	Biyokimya	1,10	144	158,28

(Ek Tablo38 devamı)

Çocuk Sağ. ve Has.	901.460	Glikolize hemoglobin (HbA1C)	Biyokimya	4,00	12	47,96
Çocuk Sağ. ve Has.	901.500	Glukoz	Biyokimya	1,00	21360	21.344,06
Çocuk Sağ. ve Has.	901.580	HDL Kolesterol	Biyokimya	1,60	192	306,97
Çocuk Sağ. ve Has.	901.620	Hemogram	Hematoloji	3,00	27840	83.457,67
Çocuk Sağ. ve Has.	901.780	İdrar tetkiki	İdrar	5,00	13764	68.768,64
Çocuk Sağ. ve Has.	901.840	İnsülin	Hormon	5,10	168	856,16
Çocuk Sağ. ve Has.	901.910	Ca(Kalsiyum)	Biyokimya	1,10	19248	21.157,00
Çocuk Sağ. ve Has.	901.910	İdrar_CA (SPOT)	Biyokimya	1,10	12	13,19
Çocuk Sağ. ve Has.	901.920	Kan gazları	Hematoloji	5,10	5172	26.357,52
Çocuk Sağ. ve Has.	901.940	Üre	Biyokimya	1,10	21432	23.557,61
Çocuk Sağ. ve Has.	902.030	CEA	Biyokimya	6,99	12	83,94
Çocuk Sağ. ve Has.	902.090	Cl (Klor)	Biyokimya	1,00	2952	2.949,80
Çocuk Sağ. ve Has.	902.110	Kolesterol	Biyokimya	1,10	264	290,18
Çocuk Sağ. ve Has.	902.170	Kortizol (Bazal)	Hormon	6,50	144	935,30
Çocuk Sağ. ve Has.	902.190	CK	Biyokimya	1,40	924	1.292,63
Çocuk Sağ. ve Has.	902.210	Kreatinin	Biyokimya	1,10	21180	23.280,61
Çocuk Sağ. ve Has.	902.210	İdrar_CREA (SPOT)	Biyokimya	1,10	12	13,19
Çocuk Sağ. ve Has.	902.260	LDH	Biyokimya	1,00	48	47,96
Çocuk Sağ. ve Has.	902.290	LDL Kolesterol (HESAPLAMALI)	Biyokimya	2,50	156	389,71
Çocuk Sağ. ve Has.	902.410	LH	Hormon	6,00	36	215,84
Çocuk Sağ. ve Has.	902.420	Magnezyum	Biyokimya	2,60	156	405,30
Çocuk Sağ. ve Has.	902.980	PTH	Hormon	6,99	108	755,44
Çocuk Sağ. ve Has.	903.020	Periferik yayma	Hematoloji	1,00	60	59,96
Çocuk Sağ. ve Has.	903.130	Potasyum	Biyokimya	1,10	19308	21.222,95
Çocuk Sağ. ve Has.	903.130	İdrar_K (SPOT)	Biyokimya	1,10	12	13,19
Çocuk Sağ. ve Has.	903.240	Protein	Biyokimya	1,10	1056	1.160,73
Çocuk Sağ. ve Has.	903.380	Romatoid faktör (RF) (Türbidimetrik)	Biyokimya	2,50	756	1.888,59
Çocuk Sağ. ve Has.	903.400	Sedimentasyon	Seroloji	1,70	1080	1.834,63
Çocuk Sağ. ve Has.	903.470	Serbest T3	Hormon	4,50	1644	7.392,48
Çocuk Sağ. ve Has.	903.480	Serbest T4	Hormon	4,50	5904	26.548,17
Çocuk Sağ. ve Has.	903.670	Sodyum	Biyokimya	1,10	19200	21.104,24
Çocuk Sağ. ve Has.	903.670	İdrar_NA (SPOT)	Biyokimya	1,10	12	13,19
Çocuk Sağ. ve Has.	903.990	Trigliserid	Biyokimya	1,20	276	330,95
Çocuk Sağ. ve Has.	904.010	Troponin I	Kardiyak	8,99	108	971,27
Çocuk Sağ. ve Has.	904.030	TSH	Hormon	4,50	5892	26.494,21
Çocuk Sağ. ve Has.	904.120	Ürik asit	Biyokimya	1,10	180	197,85
Çocuk Sağ. ve Has.	904.150	Vitamin B12	Hormon	5,00	2352	11.751,22
Çocuk Sağ. ve Has.	904.290	APTT	Koagülasyon	5,40	1104	5.957,15
Çocuk Sağ. ve Has.	904.610	Fibrinojen	Dış Tetkik	6,00	12	71,95
Çocuk Sağ. ve Has.	905.320	Protrombin zamanı	Koagülasyon	6,00	1080	6.475,16
Çocuk Sağ. ve Has.	905.610	Antibiyotik duyarlılık testi	Kültür	7,69	936	7.201,82
Çocuk Sağ. ve Has.	905.670	Boğaz Kültürü	Kültür	1,50	72	107,92
Çocuk Sağ. ve Has.	905.671	İdrar Kültürü	Kültür	2,50	4560	11.391,49
Çocuk Sağ. ve Has.	905.672	Gaita kültürü	Kültür	3,00	12	35,97
Çocuk Sağ. ve Has.	905.680	Bakteri tanımlanması	Kültür	6,79	1368	9.295,46
Çocuk Sağ. ve Has.	905.760	Boyalı mikroskopik inceleme (Gram boyama)	Kültür	3,50	12	41,97
Çocuk Sağ. ve Has.	905.870	Direkt parazit incelenmesi (manuel)	Mikrobiyoloji	3,40	2256	7.664,68

(Ek Tablo38 devamı)

Çocuk Sağ. ve Has.	905.920	Gaitada amip-giardia aranması	Mikrobiyoloji	1,50	2124	3.183,62
Çocuk Sağ. ve Has.	905.930	Gaitada gizli kan aranması	Mikrobiyoloji	2,00	276	551,59
Çocuk Sağ. ve Has.	906.010	Kan kültürü (aerob-anaerob)	Kültür	10,19	696	7.093,90
Çocuk Sağ. ve Has.	906.330	Adenovirus antijeni	Mikrobiyoloji	15,29	1068	16.328,21
Çocuk Sağ. ve Has.	906.360	Anti CMV IgG (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	96	767,43
Çocuk Sağ. ve Has.	906.370	Anti CMV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	96	767,43
Çocuk Sağ. ve Has.	906.490	Anti Gliadin IgA	Dış Tetkik	10,19	60	611,54
Çocuk Sağ. ve Has.	906.500	Anti Gliadin IgG	Dış Tetkik	10,19	60	611,54
Çocuk Sağ. ve Has.	906.510	Anti HAV IgG (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	372	2.973,78
Çocuk Sağ. ve Has.	906.530	Anti HAV IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	408	3.261,56
Çocuk Sağ. ve Has.	906.580	Anti HBc IgM (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	12	95,93
Çocuk Sağ. ve Has.	906.620	Anti HBs (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	384	3.069,71
Çocuk Sağ. ve Has.	906.640	Anti HCV (Mikropartikül immün assay-MEIA veya benzeri)	Eliza	7,99	108	863,36
Çocuk Sağ. ve Has.	906.670	Anti HIV (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	24	179,87
Çocuk Sağ. ve Has.	906.820	Anti rubella IgG (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	96	719,46
Çocuk Sağ. ve Has.	906.840	Anti rubella IgM (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	96	719,46
Çocuk Sağ. ve Has.	906.910	Anti toxoplazma IgG (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	72	539,60
Çocuk Sağ. ve Has.	906.930	Anti toxoplazma IgM (Kemiluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	72	539,60
Çocuk Sağ. ve Has.	907.070	Brucella aglütinasyon testi	Seroloji	1,50	624	935,30
Çocuk Sağ. ve Has.	907.090	Brucella tüp aglütinasyonu	Seroloji	2,60	600	1.558,84
Çocuk Sağ. ve Has.	907.450	HBsAg(Kemoluminesans veya benzeri)	Eliza	7,49	396	2.967,78
Çocuk Sağ. ve Has.	907.620	IgA (Nefelometrik)	Dış Tetkik	5,00	180	899,33
Çocuk Sağ. ve Has.	907.630	IgG (Nefelometrik)	Dış Tetkik	5,00	180	899,33
Çocuk Sağ. ve Has.	907.640	IgM (Nefelometrik)	Dış Tetkik	5,00	180	899,33
Çocuk Sağ. ve Has.	907.980	Rotavirus antijeni	Mikrobiyoloji	16,99	1080	18.346,30
Çocuk Sağ. ve Has.	908.501	Periferik kandan kromozom analizi	Genetik	119,91	12	1.438,93
Çocuk Sağ. ve Has.	912.210	Paul-Bunnell Testi	Seroloji	9,99	12	119,89
Toplam						718.310,34

KAYNAKLAR

Kitaplar

- Ak B., *Hastane Yöneticiliği*, Özkan Matbaacılık, Ankara , 1990.
- Akdoğan N., *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2000,
- Arıkan T., *İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları*, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1978,
- Atamanalp C. vd., *Maliyet Muhasebesi*, (2.Baskı), Aktif Kitapevi, Erzurum 2001.
- Atkinson, A. vd., *S.M. Management Accounting*, Prentice Hall, U.S.A., 1995,
- Barbee F., “Principles of Managerial Accounting”, *Segment Reporting and Decentralization*,
- Berger S., *Fundamentals of Health Care Financial Management*, Third Edition, John Wiley&Sons, San Francisco, 2008,
- Bierman H. vd., *Cost Accounting: Concepts and Managerial Applications*, PWS-KENT Publishing Company, Boston, 1990,
- Blocher E. J. vd., *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Fifth Edition, McGraw Hill, Singapore, 2010,
- Boadnar H. G., Hopwood S.W., *Accounting Information Systems*, Sevent Edition, New Jersey: Prentice Hall Upper Saddle River, 1998,
- Bursal N.,- Ercan Y., *Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama*, Der Yayınları, 8.Basım, İstanbul, 2000
- Copeland R.M. vd., *Managerial Accounting*, Dame Publications Inc., Houston, 1991,
- Dearden J., *Interdivisional Pricing*, Harward Business Review, 1960,
- Drury, C. *Management and Cost Accounting*, , Van Nostrand Reinhold Co.Ltd., 2. Edition, Hong Kong, 1992,
- Engler C., *Managerial Accounting*, John Wiley & Sons, 2. Baskı, Irwin, Boston, U.S.A., 1990,
- Epstein B.J., - Mirza A., *Wiley IAS 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley &Sons Inc, New Jersey 2003, Chapter 20,
- Ernest &Young IFRS 8 uygulama rehberi akt: Güngörmüş,2009
- Freeman E.,“Responsibility Centers Promote Effective Financial Control”, *Ophthalmology Times*, S.29, 2004,
- Garrison, R.H-E.W. Noreen, *Managerial Accounting*, McGraw- Hill, 8. Baskı, U.S.A., 1997,
- Greuning H., *International Financial Reporting Standars A Practical Guide*, The World Bank Fifth Edition, Washington D .C., 2009,

- Gündüz H., *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1916, Eskişehir, 2009,
- Gürsoy C., *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, 1997,
- Gürsoy T., *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yayınları, 1999,
- Haftacı V., *Yönetim Muhasebesi*, Umuttepe Yayınları, Genişletilmiş 3. Baskı, İzmit, 2008,
- Hansen D.R. - M.M. Mowen, *Management Accounting*, South Westren Publishing Co., 4. Edition, Ohio, U.S.A., 1990,
- Hatiboğlu Z., *Temel Maliyet-Kar Planlaması ve Kontrolü*, İstanbul Beta Yayınları, İstanbul, 1993,
- Hayran O., Sur H., *Sağlık Hizmetleri El Kitabı: Örgütlenme, Finansman, YönetimMevzuatı*, Yüce Yayın, İstanbul, 1998,
- Hilton R.W. vd., *Cost Management, Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill, 2.Edition, Irwin, U.S.A., 2003,
- Hongren C. vd., *Cost Accounting*, Prentice Hall, London, 2000,
- Horngren, C.T.- Foster, G., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 9. Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1997.
- Horngren, C.T.-G. Foster, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, 7. Baskı, New Jersey 1991,
- James.R.M., , “Management Accounting Concepts, Techniques & Controversial Issues”, *Management and Accounting Web*, Textbook Chapter 14, 2005,
- Karakaya M., *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007,
- Kartal A. vd., “*Maliyet Muhasebesi*”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2004.,
- Kavuncubaşı Ş., *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000,
- Kavuncubaşı Ş., Kısa A., *Sağlık Kurumları Yönetimi*, Ed.Nuray Uzkesici, Anadolu Üniversitesi Yayınları, , Eskişehir, 2002,
- Küçüksavaş N., *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2002,
- Matt G., *Management Accounting*, Gower Publishing Company Limited, England, 1987,
- Matz A. vd., *Cost Accounting*, South Western Pub., 4. Edition, Cincinanti, 1967,
- Mirza A. vd., *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*, John Wiley & Sons, Second Edition, New Jersey, 2008,
- Moore ,Jaedicke, *Yönetim Muhasebesi*, Çev. Alpaslan Peker, 1988,
- Müftüoğlu T., *Bir Yönetim Aracı Olarak İşletme İçi Transfer Fiyatları*, 1982,
- Odabası Y., *Sağlık Hizmetleri Pazarlaması*, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1994,

- Orhun O., *Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı:49,
- Polimeni R.S. vd., *Cost Accounting: Concept and Applications for Managerial Decision Making*, McGraw-Hill Inc., 3.Edition, U.S.A., 1991,
- Seçim H., *Hastane İşletmeciliği*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 845, Eskişehir, 1995,
- Seçim H., *Hastane Yönetim ve Organizasyonu*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1991,
- Sevgener A.S. Hacırüstemoğlu R., *Yönetim Muhasebesi*, 5.baskı, İstanbul Alfa Yayınları, 1998,
- Sevim A., *Merkezkaç Faaliyetlerin Kontrolü*, Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayını, 5.baskı Kitabında Bölüm , no:1524, Eskişehir, 2007,
- Seyidoğlu H., *Ansiklopedik İktisadi Terimler Sözlüğü*, Beta Yayınevi, İstanbul, 1998,
- Sikdar P.K., “Responsibility Accounting”, *Management and Accounting Web*, Textbook Chapter 9, 2005,
- Tarım M., *Sağlık Hizmetlerinde Kalite Yönetimi ve Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi*, Editörler: Ali Coşkun, Ahmet Akın, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009,
- Tengilimoğlu D.,vd., *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2009,
- Uslu S., *Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 188, Ankara, 1982,
- Uslu S., *Maliyet Muhasebesi*, Çözüm Yayıncılık, no.1, Ankara, 1985,
- Utku B., *Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009,
- Woolf, E. vd., *Management Accounting*, M&E Professional Studies, London, 1986,
- Yükçü S., *Çözümlü Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Problemleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007,

Makaleler

- Aslan S., “İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Cilt.4, S.12, 2004,
- BDO International, “IFRS 8 Operating Segments”, *International Financial Reporting Bulletin*, Sayı 1, 2007
- Beylik A., “Transfer Fiyatlaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Cilt. 12, S.142, 2004,
- Çelik O., “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2000,
- Dicle B., “Vergi Uygulamaları Bakımından Transfer Fiyatları”, *Vergi Dünyası*, 1995, .
- Doğan G., ”Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve İlişkili Kişi Kavramı”, *Yaklaşım Dergisi*, S.168,
- Doğan Z., Çürük T., “Transfer Fiyatlarının Belirlenmesine ve Yöntemlerin Seçimine Etki Eden Faktörlerin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Journal of Faculty of Business, Dokuz Eylül Üniversitesi*, Cilt.4, S.2, 2003,
- Domenico N., , “Segment Reporting and IAS 14: Toward a Theory”, *Emerging Issues in International Accounting and Business*, Emerging Issues In International Accounting Conference, , 2006,
- Dunn P., “Responsibility Accounting”, *Management and Accounting Web*,_ 2000,
- Ettredge M. vd., “The Effect of SFAS No. 131 on Numbers of Reported Business Segments”, *Accounting Review*, Vol. 80, No. 3, 2005, _
- Heem G., Valenza P., , “An Analysis of Segment Disclosures under UMS 14 and IFRS 8” *Working Paper Series*, Vol. May 25, 2010,
- Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, *Vergi Dünyası*, Cilt.18, S.205, 1998,
- Kaygusuz S., “İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, S.1, 2005,
- Kaygusuz S., “İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2005,
- Martin J.R.,, “Responsibility Accounting”, *Management and Accounting Web*, Textbook Chapter 9, 2005,
- Mehmet İpçi, “Sorumluluk Muhasebesi”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, cilt.4, S.1,
- Öncel Y., “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.41, 2002,
- Özkan A., “Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları”, *Uludağ Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:22, S:2, 2003,

- Özkanlı Ö., “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:5, S.3, 2003,
- Özkanlı Ö., “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:5, S.3, 2003,
- Öztürk C., ”Faaliyet Bölümleri Konulu UFRS 8 Satandardı: Eski UMS 14 Bölümlere Göre Raporlama Standardı İle Karşılaştırmalı Bir Çalışma”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2008,
- Sağlam N., “Bölümsel Raporlama ve Uygulaması” *T.C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları*, No.170, Eskişehir, 2001,
- Saraç M., “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, Cilt.24, S.282, 2005,
- Sikdar P.K., “Responsibility Accounting”, *Management and Accounting Web*, Textbook Chapter 9, 2005,
- Şahin İ. vd., “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, Sayı:10, 2007,
- Teng L., v.d., “Segmental Reporting: An Insight into Malaysia’s Companies”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Volume 5, Number 9, 2009,
- Uslu S, “İşletme Bölümleri Arasındaki Alış ve Satışlar ve Transfer Fiyatlaması”, *Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, Cilt.4, S.2, 1973,
- Uğurluoğlu Ö., Çelik Y., “Sistemleri Performans Ölçümü, Önemi ve Dünya Sağlık Örgütü Yaklaşımı”, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 2005, Cilt: 8, Sayı: 1,
- Uyar A., Güngörmüş A. H., “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Uygulanmasına İlişkin İMKB’de İşlem Gören Sanayi Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 18, Sayı:2, 2009,

Tezler

- Akar Ç., “Hastanelerin Finansal Yönetiminde Sağlık İdarecilerinin Rolü”, *Sağlık Yönetimi Dergisi*, Yıl 1,Sayı:1,Ankara, 1989,
- Altıntaş T., “Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2003,
- Altıntaş A.T., “Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması:İ.Ü: Kardiyoloji Enstitüsünde Bir Örnek Uygulama”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2003,
- Arslan M.C., “Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama”, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Tokat, 2006,
- Arslan S., ”Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde, 2008,
- Başdar C.E., “Transfer Fiyatlamasının Bölümlere Göre Raporlamadaki Etkisi”, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa 2009,
- Bilen B., “Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (Tfrs 8) Kapsamında İşletmelerde Bölüm Performansının Ölçülmesi ve Raporlanması”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2012,
- Çimen E., “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Bir İşletmede Uygulama”, Kırğızistan- Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bişkek, 2007,
- Devebakan N., Özel Sağlık İşletmelerinde İş Sağlığı ve Güvenliği, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2007,
- Eyler N., “Aile Hekimliği Uygulamasına Geçilen İllerde Çevre Sağlığı Hizmetlerinin Bundan Etkilenme Durumu”, Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011,
- Göktürk İ.E., Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya 2012,
- Günel N., “Sağlık İşletmelerinde Finansal Risk Yönetimi”, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2015,
- Hessling A.K., , “Through the Eyes of Management; A Study on Segment Reporting in Swedish Companies and Possible Implications of IFRS 8”, Stockholm School

- of Economics, Department of Accounting and Business, Law Master's Thesis in Accounting and Financial Management Fall, 2007,
- Kürkçü Ö., "Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebesi , Karşılaşılan Sorunlar ve Uygulama", Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2015,
- Özen İ., "Hastane İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetimi ve Uygulaması", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2010,
- Paşalı N., "Sağlık İşletmeleri, Kalite Standartları ve Çalışan Güvenliği", Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2014,
- Yavuz A. İ., "Sağlık İşletmelerinde İş Sağlığı ve Güvenliği Kapsamında Çalışanlara Yönelik Şiddet", Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014
- Yeğinboy E.Y., "Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi ve Hastane İşletmeleri İçin Bir Model Önerisi", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1992,
- Yüksel İ., "Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Karlılık", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2013,
- Zengin H.İ., "İşletmelerde Sorumluluk Raporları ve Sorumluluk Rapor Sistemine İlişkin Bir Uygulama Çalışması", Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2014,
- Zengin O., "Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinde Maliyet Analizi ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2013,

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Ali KAHRAMANOĞLU
 Doğum Yeri ve Yılı : K.Maraş/1983
 Medeni Hali : Evli
 Eğitim Durumu : Yüksek Lisans
 Lisans Öğrenimi : Çukurova Üniversitesi İşletme Böl. (2001-2007)
 Yüksek Lisans Öğrenimi : Selçuk Üniversitesi İşletme A.B.D. (2011-2013)
 Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi :
 1 İngilizce /Yökdil 70,00

İş Deneyimi :

1. Gemciler Güven Metal A.Ş. K.Maraş (2006-2007)
2. Türkiye Finans Katılım Bankası (2008- 2011)
3. Selçuk Üniversitesi/ Öğretim Görevlisi (2011- ?)

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar :

1. Kahramanoğlu A., *The Real Estate Market in Turkey*, International Scientific Conference on Real Estate, Management, Technology, Innovations and Education, Bratislava, Slovakia, 9-10 May 2013.
2. Kahramanoğlu A., Aslastaş B., *Accounting Of Environmental Costs: A Comparision Of Ready Mixed Concrete Industry And Cement Industry*, IISES 11th Academic Conference, Reykjavik, Iceland, 24-27 June 2014.
3. Kahramanoğlu A., Koç G., *Enterprise Risk Management in Turkish Banking Sector*, Multidisciplinary Academic Conference on Economics, Management and Marketing in Prague , Czech Republic (MAC-EMM 2015), 7-8 August 2015
4. Kahramanoğlu A., Demir C., *Outsourcing Share Of The Cost Of Public Hospitals In Turkey*, The 7th Multidisciplinary Academic Conference in (The 7th MAC in Prague 2016) Prague, Czech Republic , 27-28 May 2016