

**T.C.
NİŞANTAŞI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**SAĞLIK İŞLETMELERİNDE BİRİM MALİYET
ANALİZİ: BİR TIP MERKEZİ UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hakan AVCI

**Enstitü Ana Bilim Dalı: Sağlık Yönetimi
Enstitü Bilim Dalı : Sağlık Yönetimi**

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Mehmet ALTUNTAŞ

MART 2022

T.C.
NİŞANTAŞI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE BİRİM MALİYET
ANALİZİ: BİR TIP MERKEZİ UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hakan AVCI

ORCID ID: 0000-0003-0703-4978

Enstitü Ana Bilim Dalı : Sağlık Yönetimi

Enstitü Bilim Dalı : Sağlık Yönetimi

Bu tez 10/03/2022 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA

Enstitü Müdürü
Onay

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Hakan AVCI

10/03/2022



ÖNSÖZ

Bu tezin yazılması aşamasında, çalışmamı özenle takip eden danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Mehmet ALTUNTAŞ'a değerli katkı ve emekleri için içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Ayrıca görüş ve önerileriyle hazırlamış olduğum tezimi kabul eden değerli jüri üyelerine teşekkür ederim. Bu vesileyle tüm hocalarıma ve tezimin son okumasında yardımlarını esirgemeyen meslektaşım Doğançan ÇAVMAK'a teşekkürlerimi borç bilirim. Son olarak bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim anne-babama, eşime ve aileme şükranlarımı sunarım.

Hakan AVCI

10/03/2022

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	iii
TABLO LİSTESİ.....	iv
ŞEKİL LİSTESİ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1: SAĞLIK VE HASTANE KAVRAMLARI.....	5
1.1. Sağlık ve Sağlık Hizmetleri Kavramı.....	5
1.2. Sağlık Hizmetlerinin Temel Özellikleri.....	8
1.3. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması.....	10
1.3.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri.....	11
1.3.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri.....	13
1.3.3. Rehabilite Edici Sağlık Hizmetleri.....	14
1.4. Hastanelerin Özellikleri ve Fonksiyonları.....	15
1.5. Hastanelerin Sınıflandırılması.....	17
BÖLÜM 2: SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ	19
2.1. Maliyet Yönetimi ile İlgili Temel Kavramlar.....	19
2.1.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı ve Temel Amaçları.....	19
2.1.2. Maliyet, Gider, Harcama ve Zarar Kavramları.....	21
2.1.3. Giderlerin Sınıflandırılması.....	22
2.2. Sağlık İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Önemi.....	25
2.3. Sağlık İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Temel Faktörler.....	26
2.4. Sağlık İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetinin Unsurları.....	27
2.5. Sağlık İşletmelerinde Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	30
2.5.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri.....	31
2.5.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri.....	32

BÖLÜM 3: SAĞLIK İŞLETMELERİNDE BİRİM MALİYET ANALİZİ: BİR TIP MERKEZİ UYGULAMASI.....	33
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	33
3.2. Araştırmanın Yöntemi.....	33
3.3. Bulgular.....	34
TARTIŞMA VE SONUÇ.....	46
KAYNAKÇA	51
EKLER.....	55



KISALTMALAR

AMA	: Amerikan Pazarlama Birliği
DSÖ	: Dünya Sağlık Örgütü
SB	: Sağlık Bakanlığı
SDP	: Sağlıkta Dönüşüm Programı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SUT	: Sağlık Uygulama Tebliği
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TTB	: Türk Tabipler Birliği



TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Maliyet Dağıtım Aşamaları	28
Tablo 2: Örnek Dağıtım Anahtarları	28
Tablo 3: Araştırmanın Gider Yerleri.....	34
Tablo 4: Gider Yerlerine İlişkin Bilgiler.....	35
Tablo 5: Laboratuvar ve Görüntüleme Tetkik Sayılarının Dağılımı.....	36
Tablo 6: İşletme Geneli Genel Giderler ve Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler ve Dağıtım Anahtarları	37
Tablo 7: Birinci Dağıtım Tablosu	38
Tablo 8: Birinci Dağıtım Sonrası Toplam Maliyet	40
Tablo 9: Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtımını	41
Tablo 10: İkinci Dağıtım Tablosu	41
Tablo 11: Görüntüleme Birimi Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları	42
Tablo 12: Tetkik Birim Maliyetleri.....	43
Tablo 13: Esas Üretim Gider Yerlerinin Maliyet Yapısı	44
Tablo 14: Birim Maliyetler	45

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması.....	10
Şekil 2: Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri	14
Şekil 3:Maliyet Sistemi	20
Şekil 4:Sabit ve Değişken Gider Kavramları.....	23



Nişantaşa Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Sağlık İşletmelerinde Birim Maliyet Analizi: Bir Tıp Merkezi Uygulaması	
Tezin Yazarı: Hakan AVCI	Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mehmet ALTUNTAŞ
Kabul Tarihi: 10.03.2022	Sayfa Sayısı: vii (ön kısım) + 55 (tez) + 1 (ek)
Ana Bilim Dalı: Sağlık Yönetimi Bilim Dalı: Sağlık Yönetimi	
<p>Sağlık hizmetleri karmaşık ve dinamik hizmetlerdir. Sağlık hizmetleri, bir toplumun sağlık statüsünü belirleyen önemli girdilerden biridir. Toplum için önemli olması sebebi ile, sağlık hizmetlerinin -ister kamu eliyle ister özel sektör eliyle sunuluyor olsun- kamusal özellik gösterdiği, dışsallıklara sahip olduğu, yoğun yasal düzenlemelere maruz kaldığı görülmektedir. Kar amacı gütsün veya gütmesin, tüm sağlık işletmeleri varlığını devam ettirmek ve kaliteli hizmet sunmak amaçlarını taşımaktadır. Kamu hastanelerinin de özel hastanelerinde amaçlarına ulaşabilmek için tüketebilecekleri kaynakları sınırlı miktardadır. Bu yüzden etkin bir maliyet yönetimine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, sağlık işletmelerinde birim maliyetlerin nasıl hesaplanabileceğini göstermek üzere bir tıp merkezinde uygulama yapmaktır. Çalışma bir birim maliyetleme çalışmasıdır. Çalışma kapsamında bir tıp merkezinin fiili maliyetleri elde edilerek uygulama yapılmıştır. Araştırma sonucunda birimlerin toplam maliyetlerinin %50'den fazlasını işçilik giderinin oluşturduğu, genel üretim giderlerinin payının ise %20'ye yakın olduğu tespit edilmiştir. En yüksek birim maliyet acil serviste, en düşük birim maliyet ise beslenme ve diyetetik bölümünde gerçekleşmiştir. Maliyet analizleri yapmak, tıp merkezlerinin kapasite durumlarını değerlendirebilmeleri içinde önemli bilgiler sağlayabilir. Tıp merkezleri, SUT kapsamında aldıkları ödemeler ile birim maliyetlerini kıyaslayarak, birim bazlı kârlılık analizleri yapabilir, böylece piyasadaki konumunu değerlendirme imkanına sahip olabilir.</p>	
Anahtar Kelimeler : Sağlık Hizmetleri, Birim Maliyet, Özel Hastaneler	

Nişantaşı University, Graduate Education Sciences Abstracts of Master’s Thesis

Title of the Thesis: Unit Costing in Healthcare: Case of a Medical Center	
Author: Hakan AVCI	Supervisor: Assoc. Prof. Mehmet ALTUNTAŞ
Date: 10.03.2022	Nu. of pages: viii (pre text) + 55 (main body) + 1 (App.)
Department: Healthcare Management	Subfield: Healthcare Management
<p>Healthcare services are complex and dynamic services. Healthcare is one of the prominent determinants of health status. Due to its importance for the public, healthcare services are under strict legal regulations regardless of the ownership. Public and private all healthcare businesses need to keep up with legal regulations to be able to sustain their activities. Whether profit-oriented or not, all healthcare businesses aim to maintain their existence and provide quality service. However, resources are scarce. Therefore, there is a need for effective cost management. In this direction, the aim of the study is to make an application in a medical center to show how unit costs can be calculated in health enterprises. The study is a unit costing study. Within the scope of the study, the actual costs of a medical center were obtained. It has been determined that more than 50% of the total costs of the units are composed of labor costs, and the share of general production expenses is nearly 20%. The highest unit cost belongs to emergency department, and the lowest unit cost was in the dietetics department. Making cost analyzes can provide important information for medical centers to evaluate their capacity. Medical centers can make unit-based profitability analyzes by comparing the payments they receive within the scope of SUT (payment regulations of social security institution) with their unit costs, thus having the opportunity to evaluate their position in the market.</p>	
Keywords : Healthcare, Unit Costs, Private Hospitals	

GİRİŞ

Sağlık hizmetleri oldukça dinamik ve karmaşık bir yapı içerisinde üretilen hizmetlerdir. Toplumun üretkenliği ve refahı için önemli bir belirleyici olması sebebiyle de, ülkeler için vazgeçilmez ve alternatifi olmayan hizmetler arasında yer almaktadır. Değişen toplumsal beklentiler, hizmet üretim yöntemleri, teknoloji ve küreselleşme, sağlığa ayrılan kaynakların sürekli olarak artmasına sebep olmaktadır. Bireyler günümüzde, daha kaliteli, temiz, modern donanımlara sahip sağlık işletmelerinden hizmet almak istemekte, sağlık işletmeleri üretim karmalarını tüketici beklentileri çerçevesinde sürekli olarak güncellemektedir. Günümüzdeki yoğun liberal politikalara rağmen, kamu da sağlık hizmetleri üretimi ve finansmanında önemli roller üstlenmekte, sağlık harcamaları her geçen güç artış göstermektedir.

Bahsedilen gelişmelerin yanı sıra, dünya genelinde son yıllarda yaşanan ekonomik krizler ve pandemi koşulları en büyük etkilerini sağlık sektörü üzerinde yaratmaktadır. Toplumun artan sağlık hizmeti ihtiyacının yanı sıra, üretim maliyetlerinde meydana gelen artışlar, kârlı sağlık hizmeti alanlarının aciliyet arz etmemesi sebebi ile ertelenmesi ve kaynakların büyük oranda pandemi koşulları için harcanması, sağlık işletmelerinin maliyetlerinde artışlar yaratırken, gelirlerinde de azalmalar meydana getirmektedir. Uluslararası tedarik süreçlerinin zorlaşması, fiyat artışları, kur değişimleri ve uzun süreli yoğun kaynak tüketen hasta bakımları, sağlık işletmelerinin maliyet yönetimi ile ilgili çabalarını daha önemli kılmaya başlamıştır. Varlığını devam ettirebilmek isteyen sağlık işletmeleri, belirli bir düzeyde kâr marjında çalışabilmeli ve likidite gücüne sahip olmalıdır. Hizmet gelirlerinin azalma gösterdiği dönemlerde, maliyetlerin düşürülmesi önemli bir argüman olarak ön plana çıkmaktadır.

Bunun yanı sıra, Türkiye sağlık sisteminde yer alan sağlık işletmelerinin gelirleri çok büyük oranda Sosyal Güvenlik Kurumu ödemelerinden oluşmaktadır. Kurum düzenlemeleri, sağlık işletmeleri için oldukça katı bir çerçeve oluşturmakta, monopsonik gücü ile alacağı hizmetin fiyatını kendisi belirlemektedir. Ürettiği hizmeti kendi kararları ve maliyetleri çerçevesinde fiyatlandıramayan sağlık işletmeleri için maliyet yönetimi önemli bir argüman haline gelmektedir. Sağlık işletmelerinin olağanüstü koşullar altında varlığını devam ettirebilmesinde, doğru birim maliyet analizlerinin ve maliyet yönetiminin etkileri büyüktür.

Maliyet alışmaları sağlık işletmelerinin üretim süreçlerini analiz etmelerini mümkün kılmaktadır. Maliyet alışmaları yürütülürken, işletmenin maliyet yapısı, hacmi, maliyet yaratma durumuna göre birimler ve işletme krlılığını analiz etmek mümkün olmaktadır. Bu alışmalar, her türlü kaynak tüketimini görünür hale getirmekte, yöneticilerin daha rasyonel karar vermelerine yardımcı olmaktadır. Kimi yöneticiler geleneksel olarak sezgilerine dayalı bir şekilde kararlar verebilmektedir. Birçok yöneticide, yılların tecrübesi ile üretim maliyetlerinin farkında olduğu, hangi birimlerin kârlı hangi birimlerin yüksek maliyet yarattığı bilgilerine sahip olduğu yanılığı oluşabilmektedir. Oysaki maliyet olgusu karmaşık ve oldukça değişken bir husustur. Bir çok işletmede, genel üretim giderleri-paylaşılan giderler olması sebebi ile- olduğundan düşük sanılmakta ve analizlere doğru bir şekilde entegre edilememektedir. Bunun sebebi, birim bazlı analizlerden ziyade, toplam tutarlar üzerinden yapılan değerlendirmelere güveniliyor olmasıdır. Etkin bir maliyet çalışması, işletmenin tüm giderlerinin dağılımını, yükünü ve birimlere pay edilmiş halini görünür hale getirebilmekte, yöneticilerin gözünden kaçabilecek bilgileri ortaya çıkarmaktadır. Hele ki yoğun düzenlemelere tabi sağlık sektöründe, maliyet analizleri, işletmelere sürdürülebilir bir rekabet avantajı yakalama fırsatı sunabilmektedir.

Maliyet analizleri için gerekli en önemli husus, etkin bir maliyet muhasebesi ve kayıt sisteminin olmasıdır. Sağlık işletmeleri öncelikle her kaynak tüketiminin doğru bir şekilde kaydını yapmak durumundadır. Doğru veri olmaksızın doğru analizler yapmak ve doğru sonuçlara ulaşmak mümkün değildir. İkinci önemli bir husus ise, yönetimin bu süreçlere destek vermesi ve katılım göstermesidir. Yönetici dağınık veriler ile uğraşmak yerine, bilgi olma yolunda işlenmiş ve kullanılabilir hale getirilmiş verilerle uğraşmak istiyorsa, süreci desteklemeli ve etkin bir maliyet yönetimi sistemi kurmalıdır.

Türkiye’de tıp merkezlerinin genelde maliyet analizleri kapsamında incelenmediği görülmektedir. Oysa tıp merkezleri, yoğun hizmet üreten ve sürdürülebilirlik sorunu ile karşılaşan önemli sağlık işletmelerindedir. Dolayısıyla bu yapıların da maliyet analizleri ile incelenmesi hem literatür hem de pratik uygulamalar için katkı sunan önemli bir nokta olacaktır.

Çalışmanın Konusu

Verilen bilgiler çerçevesinde çalışmanın konusu, bir tıp merkezinde birim maliyetlerin hesaplanması, üretim süreçlerindeki kaynak tüketimlerinin analiz edilmesidir. Çalışma üç bölüm olarak planlanmıştır. Birinci bölümde sağlık hizmetleri ile ilgili temel çerçeve sunulacak, ikinci bölümde ise sağlık işletmelerinde maliyet yönetimi ile ilgili teorik bilgiler tartışılacaktır. Son bölüm ise çalışmanın uygulama safhasıdır. Bu safhada bir tıp merkezinde birim maliyetlerin nasıl hesaplanabileceği gösterilecek ve yapılan analizler tartışılacaktır.

Çalışmanın Amacı ve Önemi

Çalışma aşağıdaki soruların cevabını aramaktadır:

- a) Tıp merkezlerinin maliyet yapısı nasıldır?
- b) Tıp merkezlerinde birim maliyetler ne kadardır?

Bu sorular çerçevesinde işletmenin hizmet üretim maliyetinin hangi giderlerden oluştuğu analiz edilecektir. Üretim sürecinde direkt ve indirekt giderlerin dağılımı, genel üretim giderlerinin üretim içindeki payının ne olduğu irdelenecektir. Ayrıca poliklinik bazlı birim maliyetler hesaplanacak, birimler maliyetleri ve üretim kapasiteleri itibari ile kıyaslanacaktır.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada fiili tam maliyetleme yöntemi kullanılacaktır. Çalışma kapsamında sağlık işletmesinin 1 yıllık maliyet kayıtları kullanılmıştır. İşletmenin işçilik giderleri, madde-malzeme giderleri ve genel üretim giderleri işletme kayıtlarından elde edilmiş, birimlere dağılımları hesaplanmıştır. Maliyetlerin ikinci dağıtımında basit dağıtım yöntemi kullanarak, yardımcı üretim gider yerlerindeki giderler, esas üretim gider yerlerine dağıtılmış ve birim maliyetler hesaplanmıştır.

Sınırlar ve Öneriler

Araştırma bulguları birim bazlı maliyet verileri sunarak, işletme yöneticilerinin karar verme ve analiz etme süreçlerini destekleyecek veriler oluşturmuştur. Çalışma bulguları birimlerin toplam maliyetlerini ve birim maliyetlerini göstermekte, böylece hangi birimde daha az hasta için daha fazla maliyete katlanıldığı görünür hale gelmektedir. Ayrıca çalışma sonuçları birimlerin maliyet yapılarını da göz önüne sererek, hangi kaynakların ne miktarda tüketildiğini göstermektedir.

Çalışmanın en büyük kısıtı tek bir işletme ile çalışılmış olmasıdır. Ayrıca bazı genel üretim giderlerinin varsayımlara bağlı olarak dağıtılması zorunluluğu çalışmanın başka bir kısıtını oluşturmaktadır.

BÖLÜM 1: SAĞLIK VE HASTANE KAVRAMLARI

1.1.Sağlık ve Sağlık Hizmetleri Kavramı

Sağlık ve sağlık hizmetleri, farklı boyutlarda ele alınan bir kavramdır. Temel olarak toplumun sağlığını korumak, geliştirmek, erken tanı ve teşhis yöntemi ile risk faktörlerini azaltarak bireyleri hastalıklardan korumak ve hastalıkları tedavi edip sakatlıkları önleyen bir sistem olarak tanımlanan sağlık hizmetleri, sosyal esinlendirme hizmetini de içeren bir bütündür. İnsanlık tarihi ile birlikte var olmaya başlamış olan sağlık kavramı; din, dil, ırk, bölge, kültür veya farklı yaşam tarzları fark etmeksizin herkes için değerli olmuş ve insanlar kendisi ile sevdikleri için hep sağlık dilemişlerdir. İnsanlık tarihi için bu derece öneme sahip olan ‘sağlık’ kavramı, geçmişten bu güne farklı tanımlamaları içermiştir. Bazı tanımlarda sadece fiziksel sağlık konusu ele alınırken bazı tanımlamalarda sosyal ve psikolojik boyutlarda ele alınmıştır (Somunoğlu, 2012). Sağlık kavramının ilk tanımlamalarına bakıldığında Hygieia; sağlık insan sorumluluğunda olan ve disiplinli bir yaşam gerektiren alandır derken Aesculap; hastalıkları yenebilme sanatı şeklinde tanımlamıştır. Günümüze bakıldığında da sağlık kavramı, hastalık kavramı ile bir bütün olarak değerlendirilebilmektedir. Birçok insan günlük yaşamında sağlığı, hasta olmama durumu ile eş tutmaktadır. Dolayısı ile bir kesim için hasta olmama durumu sağlıklı olduğu anlamına gelmektedir. Ancak bilimsel araştırmalarda gerçekleştirilen tanımlamalar incelendiğinde bu bakış açısı sadece sağlığın negatif boyutunu içermektedir. Çünkü sağlık tanımları gerçekleştirilirken hem negatif boyut hem de pozitif boyut ele alınmaktadır. Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından 1948 yılında gerçekleştirilen tanımlamada sağlık; hastalık ve sakatlığın olmayışı değil fiziken, ruhen ve sosyal yönden tam bir iyilik hali olarak ifade edilmiştir (WHO, 2008). Tanımlamadan anlaşıldığı gibi bireylerin yalnızca hasta olmaması durumu sağlıklı olduğu anlamını taşımamaktadır. Pozitif boyut olarak ele aldığımız ruhsal ve sosyal yönden de pozitif edinimlere sahip olması gerekmektedir (Aydoğan, 2015). Günümüzde sağlık kavramı değerlendirildiğinde ruhsal yönden iyilik halinin ön plana çıktığı görülmektedir. Çünkü önceki dönemlerde hastalık olarak kabul edilmeyen ruhsal problemler, bireylerin sağlığı üzerinde oldukça büyük etkiye sahiptir. Ayrıca sosyal yönden iyi olma hali de birey sağlığı açısından önem taşımaktadır (Tengilimoğlu ve ark. 2012). Sosyal yönden iyilik hali; aile, iş çevresi, arkadaş ortamı, sosyal hayat içerisindeki başarısı, tutarlı davranışları

ve bireylerin kendini gerçekleştirme süreçlerini içermektedir. Bu doğrultuda bakıldığında sağlık, bütüncül olarak ele alınması gereken bir kavramdır.

Dünya Sağlık Örgütü, sağlık hizmetini bahsedilen boyutlarda sunulması gereken entegre bir hizmet olarak ifade etmektedir. Ayrıca verilen tanım, sağlık hizmetlerinin çok boyutlu yapısını ve çok amaçlı bir organizasyon olduğunu göstermektedir (WHO, 2008). Günümüzde sağlık hizmetleri, toplum üzerindeki olumlu etkileri ve hayati önemi dolayısıyla bir insan hakkı olarak kabul edilmektedir. Bir insan hakkı olarak, sağlık hizmetlerine erişim esasen yakın bir geçmişe dayanmaktadır. Gross (1998) tarafından kuramsallaştırılan sağlık hakkı; bireylerin sağlık hizmetlerine erişimini, koruma önceliğini, katlanılabilir bir finansman yapısını, sağlığa erişimin önemli bileşenleri olarak sıralamaktadır. Ottawa sözleşmesinde de ele alınan sağlık kavramı, evrensel boyutları içeren özellikleri ile değerlendirilmiştir. Temel bir insani hak olarak görülen ve ele alınan sağlık kavramı; huzur, yeterli ekonomik kaynak, gıda ve barınma, istikrarlı bir ekosistem ve sürdürülebilir kaynak kullanımını içeren bazı ön şartları içerecek şekilde değerlendirilmiştir. Ottawa sözleşmesinde ele alınan sağlık kavramı, DSÖ tarafından gerçekleştirilen tanıma göre daha geniş ölçeklidir. Ottawa sözleşmesinde bireysel boyutun yanında çevresel faktörlerde tanıma dâhil edilmiştir (Aydın, 2007). Sağlıklı bir yaşam için huzurun yanı sıra ekonomik kaynakların yeterli olduğu, beslenme, barınma gibi temel ihtiyaçların karşılanmasının gerekliliği vurgulanmaktadır. Bu noktadan hareketle Ottawa sözleşmesinde istikrarlı bir ekosistem ve sürdürülebilir kaynak kullanımına işaret edilmiştir. Bu durumda mevcut hali korumaya çalışırken geleceğe dönük koruyucu ve önleyici sağlık çalışmalarına önem verilmesine işaret etmektedir (Ateş, 2012).

Sağlık hizmetleri, bir toplumun sağlık statüsünü belirleyen önemli girdilerden biridir. Bir toplumun sağlık düzeyi, çevre özellikleri, kalıtım koşulları ve bireylerin davranışları gibi bir dizi faktör etrafından şekillenirken, erişilebilir sağlık hizmetlerinin varlığı, bireylerin hastalık veya ihtiyaç halinde sağlık statülerini korumalarına veya yükseltmelerine önemli bir etki sunmaktadır. Sağlık hizmeti sunumu, sağlık sisteminin girdilerinin kullanılmasından sonra ortaya çıkan en görünür çıktıdır. Sunulan sağlık hizmetinin kalitesi ve erişilebilirliği ile toplumun sağlık statüsü arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır (WHO, 2010).

1987 tarihli 3359 numaralı ‘‘Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu’’, Türkiye sağlık hizmetleri ile ilgili temel esasları düzenlemektedir. Kanunun 3. Maddesinde, sağlık hizmetlerinin yurt sathında eşit, kaliteli ve verimli bir Şekilde koordine edilmesi, koruyucu sağlık hizmetlerine öncelik verilmesi, sağlık personelinin ülke genelinde dengeli dağıtılması, sağlık işletmeleri için gerekli standartların belirlenmesi, sağlık hizmeti sunumunda kamu, özel ve gönüllü tüm kuruluşların işbirliği içerisinde çalışması gerektiği gibi bir dizi esas sıralanmaktadır (RG, 1987). Verilen bilgiler çerçevesinde sağlık hizmetleri kavramı aşağıdaki ana boyutlar çerçevesinde özetlenebilir (Tengilimoğlu ve ark. 2012):

1. Sağlık hizmeti faaliyetleri, ‘‘bireyleri hastalıklardan koruma’’ ve ‘‘teşhis, tedavi, bakım sunma’’ Şeklinde iki ana grupta toplanır.
2. Sağlık hizmetleri kişisel veya kurumsal olarak sunulabilir. Ancak sağlık hizmetlerinde kurumsallaşma, bir ekip içi olması dolayısıyla ön plandadır. Bu alanda, kamu ve özel sektör yatırımları göze çarpmaktadır.
3. Sağlık hizmetleri, mülkiyet açısından kamuya veya özel sektöre ait kurumsal yapılar bünyesinde üretilmektedir. Ancak her iki temel sektör içinde, yasal düzenlemeler ve kısıtlamalar mevcuttur (Tengilimoğlu ve ark. 2012).

Sağlık hizmetlerinin boyutlarını da ele alarak tanımlama yapan Bowling, sağlığı; stresli durumlara karşı koyabilme, güçlü bir sosyal destek sisteminin kurulması ve korunması, toplumla entegrasyon, yüksek moral, hayattan duyulan tatmin ve psikolojik iyilik ve fiziksel uyum Şeklinde ifade etmiştir. Bu tanımlamada en fazla dikkat çeken stresli durumlar ile mücadele kısmıdır. Günümüzde insanlar, stresli durumlar ile baş etme hususunda yetersiz kalmaktadır. Bu durum stres sonucunda birden çok hastalığın ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Dolayısı ile sağlık hizmetleri bünyesinde güçlü bir sosyal destek sistemi de kurulmalıdır. Sosyal destek sistemlerinin eksik olduğu toplumlarda ve sistemlerde huzursuzluk, suç, çatışma gibi ortamlar kaçınılmaz olmaktadır. Bowling tarafından gerçekleştirilen tanımın bu vurgusu toplumla bütünleşme, moral seviyesinin yüksek olması ve hayata karşı duyulan tatmin düzeyini de içine alan sosyal boyut ile ilişkilidir (Fertman ve Allensworth, 2010).

Sağlık kavramı üzerine gerçekleştirilen tüm tanımlamalar incelendiğinde insan yaşamına, kültüre, hayat tarzına, verilen önceliklere ve zamana göre tanımlar değişiklik göstermekte ve kapsamını genişletmektedir.

1.2.Sağlık Hizmetlerinin Temel Özellikleri

Hizmet, fiziki ürünlere göre tanımlaması zor bir kavramdır. Amerikan Pazarlama Birliği (AMA) tarafından hizmet kavramı; satış sürecinde sunulan veya ürünlerin satışı ile birlikte sağlanan faaliyetler, faydalar ve doygunluklar olarak tanımlanmıştır. Diğer bir tanımlamada ise hizmet, fiziki olarak sahip olamadığımız bir iş, eylem ya da gayreti içeren soyut ürün olarak ifade edilmiştir. Üzerine farklı tanımlamalar geliştirilen hizmet kavramı; kendisine özgü olan heterojenlik, üretildiği anda tüketilme, soyutluk, stoklanamama gibi özellikleri sebebi ile somut ürünlerden farklılık göstermektedir. Sağlık sektörü de ağırlıklı olarak hizmet üretiminin gerçekleştiği sektörlerden birisidir. Sağlık sektörü, hizmet üreten diğer sektörlerden de kendi iç dinamikleri açısından farklılık göstermektedir (Erdem, 2006). Temelde hizmet alıcı ile hizmet sunucusu arasındaki ilişkiden oluşan bu farklılık, bilgi asimetrisi olarak ifade edilmektedir. Diğer hizmet sektörlerinden farklılık gösterse de ortak özellikleri de mevcuttur. Sağlık sektörü ile hizmet sunan diğer sektörlerin ortak özellikleri şöyledir (Mooney, 2014).

- Üretilen hizmetlerin depolanması, taşınması mümkün değildir.
- Üretilen hizmetler, üretildikleri anda tüketimin gerçekleştiği eş zamanlı bir özelliğe sahiptir.
- Üretildiği anda tüketildiği için satış öncesinde bir standart ya da kalitenin sağlanması söz konusu değildir.
- Çıktılar hiçbir zaman standart olmamaktadır.
- Üretim sürecinde tüketici ile sunucu çoğunlukla yan yanadır.
- Hizmet sektörlerinde emek yoğunudur.
- Hizmetlerin ikamesi veya ertelenmesi söz konusu değildir.
- Uzmanlaşma seviyesi oldukça yüksektir.
- Hizmet üretiminde niteliğin yanı sıra nicel özelliklerinde geliştirilmesi gerekmektedir (Marşap, 2014).

Sağlık hizmetlerinin en önemli özelliklerinden birisi olan bilgi asimetrisi, hizmet alıcının üretilen hizmet içeriği ve süreci ile ilgili çok düşük seviyede bilgiye sahip olması şeklinde ifade edilmektedir. Bu durum hizmet talebini hizmet sunucunun belirlemesi sonucunu doğurmaktadır. Çünkü sağlık hizmetlerinde herhangi bir hizmet alım sürecinde seçim şansı yok denecek kadar azdır. Kendi sağlık koşullarını değerlendirip, hangi sağlık

hizmetini tüketmesi gerektiğine karar veremeyen sağlık tüketicisi, yalnızca sağlık hizmetini destekleyen ek hizmetler ile ilgili tercihlerde bulunabilmektedir. Ancak bu tercihlerin karşılık bulması, hizmetten tatmin olma düzeyini anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Bu noktada tüketicinin tercihleri, hizmetin konfor sağlayan yönleri ile ilgili olabilmektedir. Bu alan, sektörde önemli bir rekabet unsurudur (Jannati ve ark. 2013).

Sağlık hizmetlerinde diğer önemli özelliklerden birisi talebin belirsiz olmasıdır. Toplumun ve bireylerin ne durumda, ne zaman hangi sağlık hizmetine başvuru yapacağı tam olarak bilinmemektedir. Bu nedenle sağlık hizmetlerinde talep ve tüketim büyük oranda rastlantısaldir. Hizmetin ne zaman ortaya çıkacağıının bilinmemesine ek olarak hizmetlerin maliyetinin bilinmemesi de bütçe açısından durumu belirsiz kılmaktadır. Bu durum sağlık hizmet üretim ve sunum aşamasında üçüncü bir tarafa olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Üçüncü taraf olarak tarif edilen kesim sağlık sigortalarıdır. Sağlık hizmet sunumunda görevli kamu ve özel sağlık işletmeleri sigorta kurumları ile çalışmak zorundadır (Ateş, 2012). Ülkemizde var olan tek kamu sigorta kurumu olan Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) ek olarak özel sağlık işletmeleri, özel sağlık sigorta kurumları ile de entegre şekilde çalışmalıdır.

Bu özelliklerine ek olarak sağlık hizmetleri;

- Sağlık hizmetlerinde tüketicilerin irrasyonel davranışlara sahip olmaları,
- Sağlık hizmetlerinin -ister kamu eliyle ister özel sektör eliyle sunuluyor olsun- kamusal özellik gösterdiği, dışsallıklara sahip olduğu, yoğun yasal düzenlemelere maruz kaldığı,
- Sağlık hizmetlerinin kısa dönemli çıktısının üretilen hizmet olmasına rağmen uzun dönemde elde edilen kazanımın ölçülmesinin zor olması gibi ayırt edici özelliklere de sahiptir (Dağlı, 2006).

1.3.Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması

Sağlık hizmetleri bireylerin, ailelerin ve toplumların sağlığını korumak, geliştirmek, hastalıkları tedavi etmek ve tedavi edilen bireylerin kalan yaşamlarını sağlıklı devam ettirmesini sağlamak için sunulan hizmetlerdir. Sağlık hizmet sunumunda bireylerin doğru zamanda, doğru yerde ve gereksiz maliyetlerden kaçınarak hizmet alması, sistem açısından oldukça önemlidir. Bireylerin ve toplumun hangi koşullarda ve durumda hangi sağlık hizmetine başvuru yapacağını bilmesi de ayrıca önem arz etmektedir. sağlık hizmet sunucularının temel amacı; sağlığın korunması, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin gerçekleştirilmesidir. Sağlık hizmetlerin birbirini tamamlayan bütüncül bir hizmet ağı olmasına rağmen anlaşılabilirliği kolaylaştırmak, hizmet sunumuna daha etkili ve verimli olmak, maliyetleri azaltmak, fayda analizi gerçekleştirebilmek için sınıflandırılmıştır. Sağlık hizmetleri genel olarak üçe ayrılmıştır (Çoban, 2009).

1. Koruyucu sağlık hizmetleri,
2. Tedavi edici sağlık hizmetleri
3. Rehabilitate edici sağlık hizmetleridir.

Sağlık hizmetlerinin sınıflandırılması ve türleri Şekil 1’de sunulmaktadır.



Şekil 1: Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması

Şekil 1’de görüldüğü gibi sağlık hizmetleri, üretilen sağlık hizmet türüne göre farklılık göstermektedir. Günümüzde sağlık hizmetleri sınıflandırılmasına ek olarak sağlığın geliştirilmesi konusu dâhil edilmektedir. Sağlığın geliştirilmesi konusunun da eklenmesi

ile birlikte dört temel düzeyde hizmet üretilen sağlık sisteminde aile sağlığı merkezleri, hem koruyucu sağlık hizmeti sunumu yapmakta hem de sağlığı geliştirici faaliyetleri devam ettirmektedir. Aslında hastanelerde ayaktan ve yataklı tedavi hizmetleri sunarken aynı zamanda koruyucu, rehabilite edici hizmetlerde sunmaktadır (Kavuncubaşı, 2000). Fakat Sağlık Bakanlığı (SB), hizmet sunumunu sınıflandırmakta ve bu doğrultuda yönetim ve planlama hizmetlerini gerçekleştirmektedir. Bakanlık hizmet planlamasında sınıflandırmayı; koruyucu, tedavi edici, rehabilite edici ve sağlığın geliştirilmesi şeklinde yapmaktadır (Sargutan, 2005).

1.3.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Bireylerin ve toplumun sağlığını koruyup geliştirmek için kişiye ve çevreye yönelik olarak alınacak tedbirlerin tümünü kapsayan geniş çaplı bir hizmet türüdür. Sağlık koşullarının iyileştirilmesi, birey ve toplum sağlığını bozacak faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını içeren ve bütüne yönelik sunulan koruyucu sağlık hizmetleri, devletler tarafından ücretsiz olarak sunulmaktadır. Koruyucu sağlık hizmetlerinin sunumundan sonra ortaya çıkan fayda, hizmeti talep eden ile hizmet alan bireylerin dışında tüm topluma fayda sağlamaktadır. Sağlık hizmetleri içerisinde dışsallığa katkısı en yüksek olan alandır (Kavuncubaşı, 2010). Bu nedenle sosyal faydası bireysel faydasından daha fazladır. Kişiye yönelik olarak gerçekleştirilen koruyucu sağlık hizmetleri;

- Hastalıkların erken tanı ve tedavisi,
- Kişisel sağlık düzeyini yükseltme (Kişisel hijyeni, beslenme, bağışıklama vb.)
- Yeterli ve dengeli beslenme,
- Aile planlaması,
- Bağışıklama,
- Sağlık Eğitimi,
- İlaçla korumadır.

Çevreye yönelik sunulan koruyucu sağlık hizmetleri ise;

- Yeterli temiz su sağlanması,
- Katı ve sıvı atıkların zararsız hale getirilmesi,

- Besin sağlığı,
- Konut sağlığı,
- Endüstri sağlığı,
- Hava kirliliği ile savaş,
- Radyasyonla savaş,
- Gürültü ile savaş vb. hizmetleri içermektedir.

Çevreye yönelik sağlık hizmet sunumunda diğer sektörler ve meslekler ile işbirliği gerekmektedir. Farklı meslek grupları; kimyagerler, çevre mühendisleri, gıda mühendisleri, veteriner hekimler vb. iken farklı kurumlar: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Belediyeler, diğer Yerel Yönetimler vb. şeklindedir (Öcek ve Ata, 2007).

Ülkemizde koruyucu sağlık hizmetleri, Sağlıkta Dönüşüm Programı (SDP) sonrasında hız kazanmıştır. SDP kapsamında aile hekimliği faaliyetleri odağında gelişmektedir. Kişilerin aile ve sağlık yapılarını en iyi bilen kişiler aile hekimleri olduğundan, hastalıktan korunma, bu konuda sağlık davranışları geliştirme ve eğitim hizmetlerini de aile hekimlerinden almaktadırlar. Aile hekimliği sisteminin sorunsuz, kapsayıcı ve sürekli hizmet vermesi, koruyucu hizmetlerin geleceğini de olumlu yönde etkilemektedir (Çavmak ve Çavmak, 2017). Aile sağlığı merkezleri dışında İl Sağlık müdürlükleri ve Halk Sağlığı Müdürlükleri tarafından da yürütülen koruyucu sağlık hizmetleri bulunmaktadır (Somunoğlu, 2012).

Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı faaliyet raporuna göre bu koruyucu hizmetler;

- Anne ve çocuk sağlığı,
- Cinsel Sağlık ve Üreme Sağlığı Programı
- Doğum Öncesi Bakım
- Anne Ölümlerini izleme
- Demir Gibi Türkiye Projesi
- Yenidoğan Tarama Programları
- Bebek Ölümlerini izleme
- Bağışıklama Programları
- Aşılar
- Genişletilmiş Bağışıklama Programı
- Bulaşıcı Hastalıklarla Mücadele

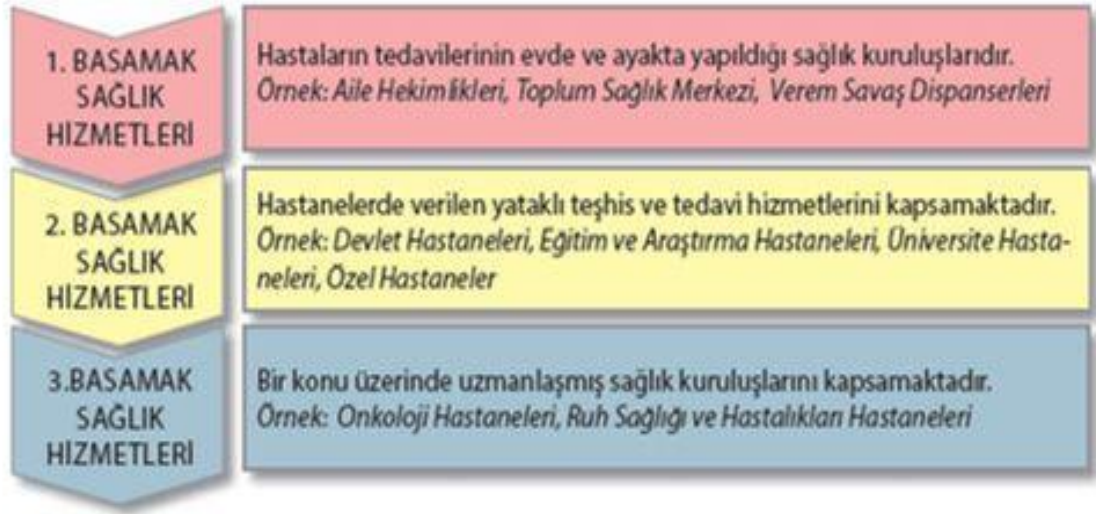
- Tüberküloz
- Kızamık
- Sıtma
- Su ve Besinlerle Bulaşan Hastalıklar
- Cinsel Yolla Bulaşan Hastalıklar ve HIV/AIDS
- Bulaşıcı Hastalıklar ihbarı ve Bildirim Sistemi
- Kırım Kongo Kanamalı Ateşi
- Kansere Savaş Çalışmaları
- Kanser Erken Teşhis, Tarama ve Eğitim Merkezleri(KETEM)
- Toplum Temelli Ruh Sağlığı Hizmetleri
- Tütün, Alkol ve Madde Bağımlılığı ile Mücadele
- Sağlıklı Gelecek için Sağlıklı Beslenme
- Obezite ile Mücadeledir.

Görüldüğü gibi koruyucu sağlık hizmetleri çok geniş bir çalışma alanını içermektedir.

1.3.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Sağlık hizmet sunumunun her ne kadar koruyucu sağlık hizmetleri ile sınırlı kalması arzu edilse de hastalıkların ortaya çıkması sonucunda tedavi edici hizmet ihtiyacı kaçınılmaz olmaktadır. Sağlık durumu bozulan bireylerin eski sağlıklarına kavuşması için sunulan hizmetler, tedavi edici hizmetlerdir. Tedavi edici sağlık hizmetleri ayaktan ve yatarak olmak üzere hekim ve diğer sağlık personellerinin sorumluluğundadır. Koruyucu sağlık hizmetlerinden temel farkı, tedavi edici sağlık hizmetlerinin tamamen kişiye yönelik sunuluyor olmasıdır. Tedavi edici sağlık hizmetleri kendi içerisinde üç basamağa ayrılmaktadır (Ateş, 2012).

Tedavi edici sağlık hizmetleri Şekil 2’de sunulmaktadır.



Şekil 2: Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Kaynak: (Güler, 2011).

Tedavi edici sağlık hizmetlerini gruplandırmanın temelinde hizmetlerin kapsamı ve hizmetin yoğunluğu bulunmaktadır. Bu durumda süreç ilk olarak hastanın birinci basamak sağlık kurumuna başvurusu ile başlamaktadır. İlk başvuru merkezinde ayaktan veya yatarak tedavi hizmeti alamaması durumunda ikinci basamağa sevk edilmelidir. Ancak ikinci basamak sağlık kuruluşlarında da hizmetin yetersiz kalması durumunda hastalar, üçüncü basamak sağlık hizmeti sunan eğitim ve araştırma hastaneleri ile üniversite hastanelerine sevk edilmelidir (Öztek ve ark. 2015).

1.3.3. Rehabilitasyon Edici Sağlık Hizmetleri

Esinleştirici sağlık hizmeti olarak da ifade edilen rehabilitasyon hizmetleri; bir hastalık veya kaza sonrasında oluşan sakatlık, organ kaybı, kaybedilmiş olan çalışma gücünün geri kazandırılması amacıyla yürütülen hizmetleri içermektedir. Bireyleri bedensel ve sosyal yönden olumsuz etkileyen, başkalarına bağımlı hale getiren durumlardan kurtarmak amacıyla planlanan bu hizmetler, birey yaşamına yönelik olan olumsuz etkiyi en aza indirmek amacı ile yapılmaktadır. Rehabilitasyon edici sağlık hizmetleri Tıbbi Rehabilitasyon ve Sosyal Rehabilitasyon olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tıbbi rehabilitasyon hizmetleri; fizik tedavi uygulamaları, protez ve destek tıbbi cihaz desteğinin sağlanması ve komplikasyonların iyileştirilmesini içerirken sosyal rehabilitasyon; sosyal çalışmacılar, psikologlar tarafından yürütülen uygun iş bulma, işe uyum sağlama gibi hususları içermektedir (Akdağ, 2008).

1.4. Hastanelerin Özellikleri ve Fonksiyonları

Bireylerin ve toplumun sağlığının korunması, geliştirilmesi ve iyileştirilmesinde en önemli rolü üstlenen hastaneler, sağlık sisteminin en büyük alt sistemini oluşturmaktadır. Sağlık sektöründe hizmet üretiminin büyük bir kısmını karşılayan hastaneler, sermayelerine, kuruluş amaçlarına, hizmet gruplarına göre farklı yapılarda olabilmektedir. Uzmanlaşma seviyesinin yüksek olduğu bu yapılar, sürekli gelişim halinde olan teknolojiyi de bünyesinde bulundurmaktadır. Bu yönü ile de sağlık sisteminin en önemli yapı birimi olan hastaneler, bireyin ve toplumun ekonomik, psikolojik, sosyal vb. ihtiyaçlarının karşılanması ve yaşadıkları sorunların çözümünü sağlamak hedefi ile kurulan organizasyon yapılarıdır. Hastaneler, insan hayatının vazgeçilmez bir unsuru olan sağlık ihtiyacını karşılamak ve insanlara sağlık hizmeti sunmak amacıyla kurulmuş önemli sosyal organizasyonlardır. Bu kuruluşlar, insanın önemli ölçüde duyarlı olduğu sağlık hizmetlerini üretip arz ettiği için diğer organizasyonlara göre, toplumda ayrı bir yere sahiptir (Öztek, 2001).

Günümüzde sağlıklı yaşamak herkes tarafından kabul edilen önemli bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan insanların sağlıklı yaşamalarında hastanelerin sunmuş olduğu katkılar her geçen gün daha da artmaktadır. Hastaneler, sağlık hizmetlerinin büyük bir kısmını topluma vermek adına kurulmuş ve bu amaçlara ulaşabilmek için birbirine entegreli farklı teknik ve tıbbi, çok fazla karmaşık işlemlerin meydana geldiği kurumların başında gelmektedir (Öz, 2004).

Hastane kavramı DSÖ tarafından; ‘müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar’ olarak ifade edilmiştir. Ülkemizde Yataklı Tedavi İşletme Yönetmeliğine göre hastaneler; ‘hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin ayaktan veya yatarak izleme (müşahade), muayene, tanı (teşhis), tedavi ve rehabilite edildikleri aynı zamanda doğum yapılan kurumlar’ şeklinde ifade edilmiştir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler, sanayileşmenin hız kazanması, kentleşme hızının artması, sosyal güvenlik kapsamının genişlemesi ve hızla artan nüfus yoğunluğu ile birlikte hizmet kullanıcıların artan bilgi düzeyi, hastanelerin sağlıklı yaşam alanındaki etkilerini git gide arttırmaktadır. Hizmet kullanıcılar, son teknoloji ile donatılmış tıbbi

hizmet alımını ve gelişmiş laboratuvar imkânlarının büyük çoğunluğunu hastanelerde elde etmektedir. Hastane sektörüne yönelik artan ilgi, hastanelerin daha etkili ve verimli yönetilmesini de zorunlu kılmaktadır. Çünkü sağlık hizmetlerinde hizmet sunumu ile kaliteli yaşam arasında doğrudan bağlantı bulunmaktadır ve herhangi bir üretim işletmesindeki gibi hata payı yoktur. Bir üretim işletmesinde kötü bir yönetim sonucunda en fazla hatalı ürün ortaya çıkarken hastane yönetiminde alınan yanlış bir karar insan yaşamının sonlanması ile sonuçlanmaktadır ve bu durumun telafi mümkün değildir. Bu nedenle uzmanlaşma seviyesinin yüksek olduğu kurum olan hastanelerde hizmet içi eğitimlerde oldukça önemlidir (Tengilimoğlu ve ark. 2009). Çünkü hastane yönetiminin etkili ve verimli gerçekleştirilebilmesi için nitelikli sağlık personeli ve destek hizmet sunan birimlere ihtiyacı vardır. Emek yoğun olan sağlık hizmetleri, 21. yüzyılın sağlık ihtiyacını karşılayan modern hastanelere sahiptir. Modern olarak adlandırılan bu kurumlar, bireylerin ve toplumun sağlık sorunları ile ilgilenilen ve ekonomik bir boyuta sahip olan yerlerdir. İlk ortaya çıktığında fakir kişilerin gidebileceği, yardıma muhtaç insanların uğradığı tedavi olduğu bir yer olarak adlandırılan hastaneler, tıp bilimindeki gelişmeler sonucunda işlevlerinde oldukça fazla değişim yaşamıştır. Her ne kadar ilk hastanelerin kurulmasında dini etkiler olsa da uygarlıkların gelişimi ve ilerlemesi hastanelerin işlevlerini değiştirmiştir. Bu işlevleri şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Hasta hizmetleri ve tıbbi bakım hizmetleri,
- İdari ve mali hizmetler,
- Otecilik hizmetleri,
- Teknik destek hizmetleri,
- Eğitim ve araştırma faaliyetleri ve hizmetleri,
- Koruyucu sağlık hizmetleri ve
- Sosyal hizmetlerdir.

Tüm bu işlevlerin yanında hastanelerde sunulacak tanı ve tedavi hizmetlerinin türünün, kalitesinin ve niteliğinin önceden değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu yönü ile hastaneler diğer işletmelerden ayrılmaktadır. Hastanelerin diğer organizasyonlardan tek farkı bu durum değildir. Bu durumun yanı sıra oldukça farklı özellikten bahsedilebilmektedir. Bunlar;

- Hastane hizmetlerinin 24 saat kesintisiz devam ediyor olması,

- Hastane yapılarının çok kompleksli psiko-sosyal sistemler olarak görülmesi,
- Hasta gruplarının özelliklerinin tamamen birbirinden farklı olması, özel yönetim ilgisi ve örgütlenme gerektirmesi,
- Tıbbi gelişmeleri yakından takip etme zorunluluğu,
- Gelişen ve değişen teknolojiye paralel olarak hasta beklentilerini karşılaması,
- Hastaneler, insan- makine, sosyo-ekonomik birçok mesleğin ortak katkıları sonucu amaca ulaşan sistemler olması,
- Hastanelerin dinamik yapıları gereği planlama, yönetim ve denetim durumlarında disiplinler arası bir durumu gerekli kılması,
- Çıktısının ölçümünün ve tanımlanmasının güç olması,
- Acil ve ertelenemez hizmet niteliğini taşıması,
- Hataya ve kuşkuya yer vermemesi,
- Uzmanlaşma seviyesinin yüksek olması,
- İş analizlerinin ve görev tanımlarının yetersizliği,
- Yeterli denetim mekanizmalarının eksikliği,
- İkili otorite hattının mevcudiyeti,
- Emek yoğun işletmeler olması gibi sıralanmaktadır (Tengilimoğlu, 2005).

1.5. Hastanelerin Sınıflandırılması

Birey ve toplum sağlığını korumaya yönelik hizmet sunan hastaneler, sundukları hizmetlerin türüne, mülkiyetine, yatak sayısına ve hastalarının ortalama kalış sürelerine göre sınıflandırılabilir. Genel olarak ise hastane sınıflandırılması şu kriterlere göre gerçekleştirilmektedir.

- Hizmet türü,
- Mülkiyet,
- Yatış süresi,
- Büyüklük,
- Hizmet basamağı,
- Eğitim statüsü,
- Akreditasyondur.

Hastaneler fonksiyonlarına göre beş gruba ayrılmıştır:

1. İlçe/Belde Hastanesi
2. Gün Hastanesi
3. Genel Hastaneler
4. Özel Dal Hastaneleri
5. Eğitim ve Araştırma Hastaneleridir (Akar ve Özalp, 2000).

Ortalama Kalış Süresine Göre Hastaneler:

- Hastaneler, ortalama kalış süresine göre; akut bakım hastaneleri (kısa dönem kalınan hastaneler) ve kronik bakım hastaneleri (uzun dönem kalınan hastaneler) olarak ikiye ayrılır.

Mülkiyet durumuna göre hastaneler, mülkiyetinin hangi kurum veya kuruluşlara ait olduğuna veya kurum ve kuruluşların niteliğine göre sınıflandırılabilir (Odabaşı, 2000).

- Türkiye'deki hastaneleri mülkiyet durumuna göre sınıflandırdığımızda kamu ve özel olarak ikiye ayırabiliriz.
- Kamu ya ait olanlar: Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, Milli Savunma Bakanlığına bağlı hastaneler, Üniversitelere bağlı Tıp Fakültesi Hastaneleri, Belediyelere ait Hastaneler
- Özel mülkiyete ait olanlar: Dernek ve Vakıflara ait hastaneler, Özel kişi ve kuruluşlara ait hastaneler, Yabancılara ait hastaneler, Azınlıklara ait hastanelerdir.

Organizasyon açısından önemli bir sınıflandırmada; hastanelerin büyüklüklerine (yatak kapasitelerine) göre sınıflandırılmasıdır.

- Çünkü hastane büyüdükçe bazı yeni hizmet birimlerine ihtiyaç duyulacağı gibi, diğer bazı birimler de yeterli büyüklüğe ulaşacaklarından organizasyonlarında değişiklikler olacak; böylece hastane içindeki idari kademelerin ve pozisyonların sayısında artışlar olabilecektir.
- Büyüklüklerine göre hastaneler 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üstü yatak kapasiteli hastaneler olarak sınıflandırılmaktadır (Çiçek, 2002).

BÖLÜM 2: SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ

2.1. Maliyet Yönetimi ile İlgili Temel Kavramlar

Maliyet yönetimi ile ilgili birçok farklı kavram bulunmaktadır. Bu kavramların kimi zaman birbirleri yerine veya yanlış anlamlarda kullanıldıkları görülmektedir. Sağlık işletmelerinde maliyet yönetimi ile ilgili kavramsal bir çerçeve çizebilmek adına, öncelikle maliyet muhasebesinin içerdiği temel kavramların ve maliyet muhasebesinin kapsamını kavramış olmak gerekmektedir. Dolayısıyla bu bölümde, maliyet muhasebesinin içeriğini oluşturan; maliyet, gider, harcama, zarar gibi kavramların içerikleri aktarılacaktır. Devamında ise ilgili kavramların sağlık işletmeleri özelindeki yansımaları tartışılacaktır.

2.1.1. Maliyet Muhasebesi Kavramı ve Temel Amaçları

Muhasebe işletmelerin önemli fonksiyonlarından biridir. Genel bir tanımı ile muhasebe; “işletmelerde meydana gelen finansal nitelikli olayların, hesap dönemleri olarak adlandırılan zaman dilimleri içerisinde, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasını” içermektedir. Yapısı ve amacı itibari ile muhasebe; bir işletmedeki kaynakların oluşumunu ve kullanım biçimlerini, işletme içindeki faaliyetler sonucu varlık ve kaynaklardaki artış ve azalışları analiz eden ve ilgili kişi ve kuruluşlara bilgi sağlayan bir sistemi ifade etmektedir (Sevilengül, 2007). İlgili tanımlara dayalı olarak muhasebenin fonksiyonları;

- ✓ Kaydetme ve belgeleme
- ✓ Sınıflandırma
- ✓ Özetleme
- ✓ Raporlama ve
- ✓ Analiz etme olarak ifade edilebilir (Erdamar ve Basık, 2014).

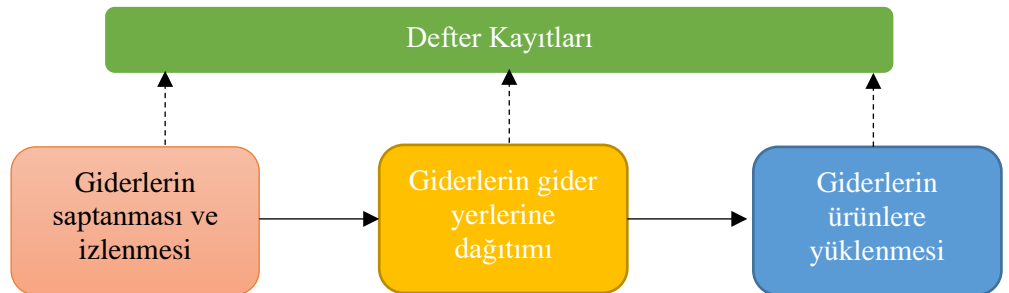
Bir işletmenin muhasebe sistemi üç temel bölümden oluşmaktadır. Bunlar; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Finansal muhasebe yukarıda tanımları ve fonksiyonları verilen alanı ifade etmektedir. Temel işlevi kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlama sonrası işletmenin finansal tablolarının oluşmasını sağlamaktır. Dolayısıyla finansal muhasebe işletmenin dışarı dönük muhasebe alanıdır. Maliyet muhasebesi ise, finansal muhasebe bünyesinde işletmenin gelir tablosu ve dönem

sonu bilançosunun oluşturulması için gereken faaliyetleri içermektedir. Bu özelliği ile maliyet muhasebesi, işletmenin yapmış olduğu üretim sonucu katlanılan maliyetlerin saptanmasını, ölçülmesini ve hesaplanmasını içermektedir (Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018).

Maliyet muhasebesi, “bir işletmede üretilen mal veya hizmetlerin üretimi sırasında katlanılan maliyetlerin ve bu maliyetlerin içeriğini belirleyen giderlerin, tek düzen hesap planı çerçevesinde kaydedilmesini ve izlenmesini sağlayan; ayrıca işletmenin maliyet kontrolüne yardımcı olmak amacıyla birim ve işletme analizlerini mümkün kılan bir muhasebe sistemidir (Civelek ve Özkan, 2016). Maliyet muhasebesi işletmelerde gerçekleştirilen üretim için birim maliyetlerin hesaplanmasını sağlamaktadır. Mamullerin işletmeye ne kadar mal olduğu, birim başına düşen maliyetlerin ne olduğu ve bu doğrultuda satış fiyatının ne olacağı kararlarının verilmesinde, maliyet muhasebesi ana rolü üstlenmektedir. Bu doğrultuda maliyet muhasebesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018);

- ✓ Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini belirlemek
- ✓ Maliyet analizi ve kontrolü yapmak
- ✓ Maliyet ve işletme bütçelerinin hazırlanmasına destek olmak
- ✓ İşletmedeki kararların alınmasına yardımcı olmak
- ✓ Mal ve hizmetlerin fiyatlarını belirlemek
- ✓ Performans değerlendirme sistemine veri sağlamak

İşletmelerde temel bir maliyet sistemi aşağıdaki gibi görselleştirilebilir (Büyükmirza, 2019).



Şekil 3: Maliyet Sistemi

Şekilden görülebileceği üzere, maliyet muhasebesi sistemi, bir işletmede meydana gelen tüm giderleri sınıflarına göre kaydetmekte ve izlemekte, sonrasında ilgili gider yerlerine dağıtımlarını yapmakta ve nihai noktada mamul maliyetlerinin hesaplanmasını mümkün kılmaktadır. Bu süreç boyunca finansal muhasebe kayıtlarından faydalanmakta ve yönetim muhasebesine ise girdi sağlamaktadır.

2.1.2. Maliyet, Gider, Harcama ve Zarar Kavramları

Maliyet muhasebesi ile ilgili temel kavramlar arasında maliyet, gider, harcama ve zarar kavramları yer almaktadır. Maliyet kavramı, işletmenin taşıdığı amaçlar çerçevesinde tanımlanan kavramdır. Maliyet kavramı; “belirli bir amacı ulaşmak için katlanılması gereken fedakarlıkların parasal toplamı” olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, maliyet kavramı faaliyetler ile ilgili bir kavramdır. Maliyetlerin sonuçlarla olan ilgili daha sonra belirlemektedir. Maliyet, işletme faaliyetlerini yerine getirmek için katlanılan fedakarlıkları ifade etmektedir (Karakaya, 2007). Tanıma dayalı olarak yapılabilecek çıkarımlar, işletmenin faaliyetlerini yerine getirebilmek için edindiği bir malzeme işletme için maliyet kavramı içerisinde değerlendirilmektedir. Bu çıkarım, maliyetin ilk aşamada işletmenin varlığı olan bir kavramı ifade ettiğini göstermektedir (Civelek ve Özkan, 2016). Örneğin bir sağlık işletmesinin, bir poliklinikte hizmet sunabilmek için edindiği ve bunun için bir fedakarlıkta bulunduğu, tıbbi sarf malzemeler, ilgili hastalara kullanılana kadar işletme için maliyet kavramını oluşturmaktadır. Bu malzemeler edinme bedelleri ile işletmenin stok hesaplarına alınmaktadır.

Gider kavramı, işletmenin gelir elde etmek amacıyla varlıklarını tüketmeye başlaması ile ortaya çıkmaktadır. İşletmeler gelir elde edebilmek ve bu sayede varlıklarını devam ettirebilmek için, birtakım kaynaklarını tüketmek durumundadırlar. İşletmenin cari enerji harcamaları, çalışanlarına ödediği ücretler, tükettiği malzemelerin değerleri gibi bir dizi bileşen, işletmeler için gider kavramını oluşturmaktadır. Dolayısıyla kavram olarak gider; “işletmenin normal faaliyetlerini ve varlığını devam ettirebilmesi için ve bir ekonomik yarar sağlaması için, belirli bir dönem içerisinde faydasını tükettiği varlık ve hizmetlerin parasal değeri” olarak tanımlanabilir (Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018). Maliyet kavramını tanımlarken kullanmış olduğumuz tıbbi sarf malzeme örneğinin devamını argüman olarak kullanırsak, işletmenin stoklarında yer alan malzemeleri maliyet değerini oluştururken, bu malzemelerin sağlık hizmeti üretimi için kullanılması anında, kullanılan kısmın maliyet bedelinin gidere dönüştüğü sonucu ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla genel bir ifade

ile, gider faydası tükenmiş maliyet olarak kavramsallaştırılabilir. Giderle ilgili diğer önemli bir husus, işletme varlıklarının yeni bir fayda yani gelir yaratması amacı ile tüketilmiş olmasıdır. Dolayısıyla gelir yaratmayan fayda tüketimi gider olarak adlandırılmaz. Bu noktada zarar kavramı ortaya çıkmaktadır. Zarar, işletme için yeni bir fayda yaratmadan tükenmiş olan faydaların parasal karşılığıdır. İşletmenin üretimde kullanmadan bozulma veya herhangi bir sebeple kaybettiği malzeme stokları bir zarardır. Bu malzemeler bozulmadan, gelir yaratacak faaliyetler için kullanılmış olsaydı, gider olarak alınması gerekecekti. Zarar kavramı bu temel ayrıma ek olarak, gerekli olmayan ve anormal olarak gerçekleşen harcamaları da ifade etmektedir (Büyükmirza, 2019).

Maliyet muhasebesi ile ilgili diğer bir önemli kavram da “harcamadır”. Harcama; herhangi bir nedenle işletmenin para ve benzeri araçlarla bir ödeme yapması veya borçlanmasıdır (Karakaya, 2007). Harcama maliyet veya gider için yapılmış olabilir. Dolayısıyla yapılan harcamalar, gider veya maliyete dönüşebilir. Bu noktada önemli olan, harcamanın ilgili maliyet veya gider için yapılmış ödemeyi ifade ediyor olmasıdır. Harcama gider ve maliyetin ortaya çıkması ile aynı anda da yapılmış olabilir veya öncesi ve sonrasında gerçekleşmiş olabilir. İşletmenin vadeli olarak bir malzeme alması durumunda, maliyet ortaya çıkmış ama harcama henüz gerçekleşmemiştir. Ters bir durumda, işletme dönemi gelmemiş bir gideri önceden ödemiş ve böylece gider ortaya çıkmadan harcamayı gerçekleştirmiş olabilir (Çil Koçyiğit, 2020).

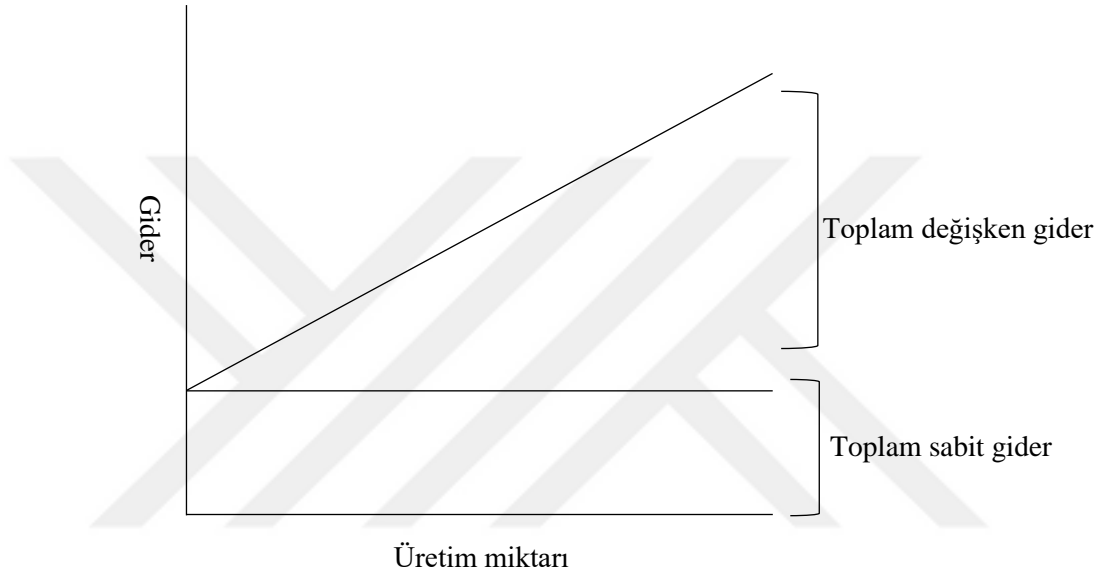
2.1.3. Giderlerin Sınıflandırılması

İşletmelerde çeşitli türde giderler meydana gelmektedir. Amaca göre bu giderler farklı sınıflamalara tabi tutulabilmektedir. Temel olarak giderler;

- ✓ Üretim miktarına karşı değişimine göre
- ✓ Mamullere yüklenme durumlarına göre
- ✓ İşletme fonksiyonlarına göre
- ✓ Çeşit esasına göre
- ✓ Gider yerlerine göre giderler şeklinde sınıflandırılabilir (Nowicki, 2018).

Giderler üretim miktarı ile aralarında ilişkiye göre değerlendirildiği zaman; *sabit ve değişken* gider ayrımı yapılabilmektedir. Sabit giderler; belirli bir faaliyet dönemi içerisinde, üretim hacmi karşısında değişim göstermeyen, sabit kalan giderleri ifade

etmektedir. En çok bilinen sabit giderler, kira, amortisman, sigorta gibi giderlerdir. Üretim miktarı ne olursa olsun, yıllık olarak belirlenmiş bir bina kirası işletme için sabit gider olacaktır. Değişken gider ise, üretim hacmi karşısında değişim gösterir. Üretim düştükçe değişken giderler de düşmekte, arttıkça ise artmaktadır. İlk madde-malzeme giderleri en tipik değişken gider türüdür. Üretim hacmi arttıkça malzeme tüketimi de artacak bu da giderleri arttıracaktır (Civelek ve Özkan, 2016). Sabit ve değişken giderler aşağıdaki gibi bir grafik üzerinde özetlenebilir (Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018).



Şekil 4:Sabit ve Değişken Gider Kavramları

Şekilde de görüldüğü üzere, sabit giderler üretim miktarı boyunca aynı kalmaktadır. Sabit giderlerin üzerine değişken giderler eklenince, toplam üretim gideri ortaya çıkmaktadır.

Giderler mamullere yüklenme durumuna göre değerlendirildiği zaman ise, **direkt ve endirekt** gider ayrımı ortaya çıkmaktadır. Bu ayrımı **doğrudan ve dolaylı** giderler olarak da ifade edilebilmektedir. Direkt giderler, üretilen mal veya hizmete, herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duymadan doğrudan dağıtılabilen giderleri ifade etmektedir (Civelek ve Özkan, 2016). Örneğin bir hekimin ücreti veya bir hastaya kullanılan tıbbi sarf malzeme direkt giderdir. Çünkü doğrudan hizmet üretiminde kullanılmış ve ilgili hizmet ile doğrudan bağlantısı kurulabilmiştir. Endirekt giderler ise, hangi mal veya hizmet için ne kadar kullanıldığının tam olarak tespit edilemediği veya bu çabanın ekonomik

olmadığı giderleri ifade etmektedir. Hastanelerde kullanılan sargı bezi buna bir örnektir (Çil Koçyiğit, 2020).

Giderleri işletme fonksiyonlarına göre sınıflandıran sistem ise; üretim fonksiyonu ile ilgili giderler, faaliyet ve dönem giderleri ayrımına gitmektedir. Üretim ile ilgili giderler; direkt ilk madde-malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleridir. Faaliyet giderleri; araştırma geliştirme, pazarlama-satış-dağıtım, ve genel yönetim giderlerini içermektedir. Faaliyet giderlerine finansman giderlerinin eklenmesi ile de dönem giderleri oluşmaktadır.

Fonksiyonlara göre yapılan sınıflama Tek Düzen Muhasebe Sisteminde (TDSM) 7/A seçeneğini ifade etmektedir. TDSM hesap planında 7/A seçeneği hesapları kodları ile birlikte aşağıdaki gibidir (<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5a.htm>) :

- ✓ 70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
- ✓ 71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- ✓ 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- ✓ 73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- ✓ 74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- ✓ 75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- ✓ 76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- ✓ 77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- ✓ 78 FİNANSMAN GİDERLERİ

Giderleri çeşit esasına göre sınıflayan sistem ise TDSM'de 7/B maliyet hesap planını ifade etmektedir. Bu sınıflamada giderler doğal karşılıkları ile sınıflandırılmaktadır. TDMS hesap planında 7/A seçeneğinde yer alan hesap planları kodları ile birlikte aşağıdaki gibidir.

- ✓ 79 GİDER ÇEŞİTLERİ
- ✓ 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- ✓ 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
- ✓ 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
- ✓ 793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
- ✓ 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER
- ✓ 795 VERGİ RESİM VE HARÇLAR

- ✓ 796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
- ✓ 797 FİNANSMAN GİDERLERİ
- ✓ 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESAPLARI
- ✓ 799 ÜRETİM MALİYET HESABI

Gider yerlerine göre yapılan sınıflandırma, giderlerin işletme içerisinde biriktiği birim veya örgüt parçasına göre yapılan sınıflandırmayı içermektedir. Gider yerlerine göre yapılan sınıflandırma aşağıdaki gibi özetlenebilir (Çil Koçyiğit, 2020) :

- ✓ Esas üretim gider yerleri
- ✓ Yardımcı üretim gider yerleri
- ✓ Yardımcı hizmet gider yerleri
- ✓ Yatırım gider yerleri
- ✓ Araştırma-geliştirme gider yerleri
- ✓ Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- ✓ Genel yönetim gider yerleri
- ✓ Finansman gider yerleri

2.2. Sağlık İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Önemi

Sağlık işletmeleri yoğun olarak kaynak tüketen işletmelerdir. Oldukça karmaşık yapıda olan sağlık işletmelerinde, çok farklı özelliklere sahip fazla sayıda insan kaynağı çalışmakta, sağlık hizmeti üretimi pahalı bina ve cihaz yatırımları gerektirmekte ve ayrıca hizmetin devamı için oldukça fazla çeşit ve miktarda madde-malzeme tüketilmektedir. En dar kapsamlı sağlık işletmesinde dahi yoğun kaynak tüketen tıbbi ve idari birimler bulunmaktadır (Walshe ve Smith, 2011). Sağlık işletmelerinin de varlıklarını devam ettirebilmeleri için profesyonel yönetime ihtiyaçları bulunmaktadır. Her bir tıbbi ve idari birimin, kaynak ihtiyaçlarının giderilmesi, tüketimlerinin analiz edilmesi ve süreçlerinin iyileştirilmesi gerekmektedir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2014). Dolayısıyla, sağlık işletmelerinde de giderlerin takip edilmesine, gider yerlerinin analiz edilmesine ve birim maliyetlerin hesaplanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle sağlık alanına yapılan yatırımların oldukça pahalı olması, sağlık işletmelerinin finansal ve mali açıdan etkin bir yönetime ihtiyaç duymalarına sebep olmaktadır. Ayrıca sağlık işletmeleri de yasal olarak bir muhasebe süreci yürütmek durumundadırlar. Dolayısıyla maliyet yönetimi sağlık işletmeleri için önemli bir uygulama alanıdır (Ağırbaş, 2014).

İlgili hususlara ek olarak, sağlık işletmeleri ödemelerini genellikle sosyal sağlık sigortalarından almaktadırlar. Türkiye’de sağlık hizmetleri için ödenecek bedeller Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından Sağlık Uygulama Tebliği(SUT) ile belirlenmektedir. Özel sağlık sigortaları ise genellikle Türk Tabipler Birliği (TTB) fiyat tarifesini kullanmaktadır. Dolayısıyla, işletmelerin finansal performanslarını yükseltmek için fiyat dışında farklı alanlara yoğunlaşmaları gerekmektedir. Bu noktada temel strateji özellikle özel sağlık işletmeleri için maliyetleri minimize etmek olmaktadır (Keskin ve Billerlioğlu, 2017).

Sağlık işletmelerinde maliyet yönetiminin önemi, işletmenin kar amacı güdüp gütmemesinden bağımsız bir durumdur. Kar amacı gütsün veya gütmesin, tüm sağlık işletmeleri varlığını devam ettirmek ve kaliteli hizmet sunmak amaçlarını taşımaktadır. Kamu hastanelerinin de özel hastanelerinde amaçlarına ulaşabilmek için tüketebilecekleri kaynakları sınırlı miktardadır. Dolayısıyla, tüm işletmeler için varlık tüketimi, gelir-gider gibi kavramlar öneme haiz konulardır. Kamu sağlık işletmeleri, devlet tarafından tahsis edilmiş kaynakları etkin olarak kullanmak zorunluluğuna sahipken, özel sağlık işletmeleri de kaliteli hizmet sunumunu sürdürebilmek için maliyet yönetimine ihtiyaç duymaktadır (Özgülbaş, 2014).

2.3. Sağlık İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Temel Faktörler

Sağlık işletmelerinin maliyet düzeyleri çeşitli faktörlerden etkilenmektedir. Bu faktörler arasında temel olarak; kapasite kullanım oranı, sağlık işletmesinin büyüklüğü, teknoloji kullanım düzeyi ve hizmet kalitesi gibi bileşenler sayılabilir (Çil Koçyiğit, 2020). Kapasite kullanım oranı, özellikle sabit maliyetler için önemli bir husustur. Kapasite kullanım oranının artması, birim başına düşen sabit maliyet oranını düşürmektedir. Dolayısıyla sağlık işletmesindeki yatakların, ünitelerin ve ilgili birimlerin sunabilecekleri en üst kapasitede çalışmaları birim maliyetlerin düşmesini sağlayacaktır. Aksi bir durumda ise, sabit maliyetlerin birimler üzerindeki ağırlığı artacaktır. Kapasite kullanım oranı ile benzer şekilde işletme büyüklüğü de önemli bir faktördür. Sağlık işletmesinin büyümesi, verimliliği arttırabileceği gibi, hizmet sunulan hasta sayısının artışı ile yeni maliyet artışlarını da beraberinde getirebilmektedir (Çil Koçyiğit, 2020). Birim maliyetleri düşürmek için verimliliği arttırmak temel amaçlar arasındadır. Birim zamana düşen üretimi arttırmak birim maliyetleri düşürecektir. Verimlilik artışı için en önemli

unsur ise teknolojidir. Teknoloji kullanımı verimliliği arttırıp maliyetleri düşürebileceği gibi, kısa vadede yoğun yatırımlar gerektirmesi yüksek maliyetlerin temel sebebi olabilir (Çil Koçyiğit, 2020).

Maliyetler için önemli başka bir bileşende kalite olgusudur. Bir sağlık işletmesinde kalite yönetimi kurmanın kendi içinde maliyetleri bulunmaktadır. Kalite yönetimi için yapılacak yatırımlar, ilgili süreçlerin kaynak tüketimleri ortaya maliyetler çıkarmaktadır. Kalite ile ilgili temel maliyetler; önleme maliyetleri, içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri olarak ifade edilmektedir (Beylik ve Avcı, 2019).

2.4. Sağlık İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetinin Unsurları

Sağlık işletmelerinde hizmet üretim maliyetini oluşturan unsurlar, hizmetle doğrudan bağlantısının kurulup kurulamamasına bağlı olarak yapılan sınıflama ile aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Özgülbaş, 2014);

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Direkt İşçilik Giderleri
- Genel Üretim Giderleri

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, doğrudan hasta bakımında kullanılan medikal malzemeleri ifade etmektedir. Direkt işçilik gideri, bizzat hasta bakımı ile ilgilenen insan kaynağının, ayırdığı zamanın karşılığını ifade etmektedir. Genel üretim giderleri ise, bu giderler dışından kalan, endirekt işçilik, endirekt malzeme, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli diğer giderler kimi kalemlerin bütününe ifade etmektedir. Yani temel bir ifade ile, genel üretim giderleri, işletmenin geneli tarafından paylaşılan giderlerdir (Young, 2014).

Bir sağlık işletmesinin hizmet üretim maliyetini, yukarıda verilen kalemlerin toplamı oluşturmaktadır. Hizmet üretim maliyeti birimler bazında incelenmek istendiği zaman, direkt giderler dışındaki giderlerin, belirli yollar ile ilgili birimlere paylaştırılması gerekmektedir. Bu işleme gider dağıtımı adı verilmektedir. Gider dağıtımı, giderlerin gider yerlerince izlenebilmesini ve birim maliyetlerin hesaplanabilmesini sağlamaktadır. Maliyet dağıtımı üç aşamada halinde ilerlemektedir. Her bir dağıtımda elde edilen tutar, bir sonraki basamakta işlem görmektedir. Sağlık işletmelerinde gider dağıtımı aşağıdaki tabloda ifade edilen unsurları içermektedir (Özgülbaş, 2014).

Tablo 1
Maliyet Dağıtım Aşamaları

Dağıtım Basamakları	Dağıtılacak Gider	Dağıtılacak Yer
1. Dağıtım	<u>Toplam Giderler:</u> -Direkt ilk madde-malzeme giderleri -Direkt işçilik giderleri -Genel üretim giderleri	Gider merkezlerinin tamamı
2. Dağıtım	Diğer gider merkezlerinin giderleri	Esas üretim gider merkezleri
3. Dağıtım	Esas üretim gider merkezleri	Mamul/hizmet maliyetine yükleme

Birinci dağıtım, hizmet üretim maliyetini oluşturan giderlerin, gider yerlerine dağıtımını ifade etmektedir. Bu dağıtımda direkt giderler, doğrudan gider yerlerine yüklenebilirken, genel üretim giderlerinin dağıtımını için dağıtım anahtarlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin bir sağlık işletmesinin, haberleşme, elektrik, su gibi giderlerinden, bir polikliniğe düşen payın tespit edilmesi için, tüketimi gerçekleştirdiği düşünülen bir anahtara ihtiyaç vardır. Sağlık işletmelerinde genel üretim giderlerini dağıtmak üzere kullanılabilecek bazı anahtarlar aşağıdaki tabloda sunulmuştur (Çil Koçyiğit, 2020).

Tablo 2
Örnek Dağıtım Anahtarları

Gider Çeşidi	Dağıtım Anahtarı
--------------	------------------

Elektrik gideri	<ul style="list-style-type: none"> • Tüketilen kws • Ampul veya priz sayısı
Su gideri	<ul style="list-style-type: none"> • Personel sayısı • Musluk sayısı
Isınma gideri	<ul style="list-style-type: none"> • m² olarak yüzölçümü • Radyatör sayısı
Haberleşme gideri	<ul style="list-style-type: none"> • Personel sayısı • Telefon sayısı
Temizlik gideri	<ul style="list-style-type: none"> • m² olarak yüzölçümü
Kira gideri	<ul style="list-style-type: none"> • m² olarak yüzölçümü
Yemek gideri	<ul style="list-style-type: none"> • Personel sayısı • Hasta sayısı • Öğün sayısı
Bina amortismanı	<ul style="list-style-type: none"> • m² olarak yüzölçümü

İkinci dağıtımda ise, birinci dağıtım sonunda oluşan toplam maliyetler üzerinden, yardımcı üretim gider yerlerindeki tutarların, esas üretim gider yerlerine dağıtılması ifade edilmektedir. Bu dağıtımda işletmenin; arşiv, eczane, hasta kabul, teknik servis, laboratuvar, radyoloji gibi birimlerindeki giderlerin; poliklinik, klinik, ameliyathane ve yoğun bakım gibi esas üretim gider yerlerine dağıtılması işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu dağıtımda da anahtarlar kullanılmaktadır. Örneğin laboratuvar ve görüntüleme biriminin maliyet dağıtımında, dönüştürülmüş tetkik sayıları; hasta kabul giderlerinin dağıtımında hasta sayıları kullanılabilir (Çil Koçyiğit, 2020).

İkinci dağıtım için 2 temel yöntem mevcuttur. Bu yöntemlerden ilki **basit dağıtım** usulüdür. Bu yöntemde, yardımcı üretim gider yerlerinin birbirleri ile ilişkili olmadığı varsayılır. Bu yüzden, kendi aralarında bir gider dağıtımı yapılmaz. Yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan giderler, yalnızca esas üretim gider yerlerine dağıtılır. İkinci yöntem olan **kademeli dağıtımda** ise; yardımcı üretim gider yerlerinin, birbirlerine hizmet sundukları kabulü vardır. Dolayısıyla, uygun bir sırayla giderler önce, hizmet sunulan yardımcı üretim gider yerlerine, oradan esas üretim gider yerlerine dağıtılır.

Üçüncü dağıtım, esas üretim gider yerlerinde toplanmış olan maliyetlerden yola çıkarak birim maliyetlerin hesaplandığı noktadır (Çil Koçyiğit, 2020).. Polikliniklerde birim maliyet hasta başı iken, klinikler ve yoğun bakımlarda yatış günüdür. Ayrıca, dağıtımlar sonucunda birim maliyetler laboratuvar, görüntüleme gibi esasen gelir yaratan birimler içinde gerçekleştirilebilir. Bu birimlerde de dönüştürülmüş tetkik sayıları kullanılarak, her bir tetkik türünün birim maliyeti hesaplanabilir.

Özet bir ifade ile birim maliyet=

Gider yerinin toplam maliyeti / hasta sayısı

veya

Gider yerinin toplam maliyeti / toplam yatış günü olarak ifade edilebilir.

2.5. Sağlık İşletmelerinde Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Maliyet yöntemleri; maliyet muhasebesinin üretmiş olduğu bilgilerin sistematik bir şekilde kullanılmasını sağlayan yaklaşımları ifade etmektedir. Maliyetlerin üretilen mal ve hizmetlere nasıl yükleneceği, hangi maliyetlerin yükleneceği ve ne zaman yükleneceği gibi sorulara, maliyet hesaplama yöntemleri cevap vermektedir. Maliyet hesaplama yöntemleri dört temel grup altında 11 yaklaşımla özetlenebilir (Ağırbaş, 2020):

1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

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

2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

- Fiili Maliyet Yöntemi
- Tahmini Maliyet Yöntemi
- Standart Maliyet Yöntemi

3. Maliyetlerin Saptanma Şeklinde Göre Maliyet Yöntemleri

- Sipariş Maliyet Yöntemi
- Safha Maliyet Yöntemi

4. Giderlerin Dağıtımına Göre Maliyet Yöntemleri

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

- Hacim Tabanlı Maliyetleme

2.5.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Maliyet kapsamına göre yapılan yöntem sınıflamasında kullanılan kriter, üretilen sağlık hizmeti bünyesine hangi maliyetlerin dahil edileceğine dair verilecek olan karardır. **Tam maliyet yöntemi**, direkt işçilik giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve genel üretim giderlerinin tamamını üretim maliyetleri olarak kabul eden geleneksel yaklaşımdır (Çil Koçyiğit, 2020).

$$\text{Tam Maliyet} = \text{D.İ.M.M.G} + \text{D.İ.G} + \text{G.Ü.G}$$

Görüldüğü üzere tam maliyet yöntemi, ilgili dönemde oluşmuş olan tüm giderleri, üretilen mal ve hizmetlere yüklenen bir maliyet sistemidir. Sabit-değişken gider ayrımını göz önünde bulundurmaması, tüm maliyetleri içerdiği için fiyat kar-zarar kararlarının daha kolay verilebilmesini sağlar. En önemli dezavantajı ise, üretim hacmi arttıkça birim başına düşen sabit giderin azalıyor olmasını göz önünde bulundurmadığı için, dönem içindeki üretim miktarı değişikliklerinin birim maliyetlere yansımalarını göz ardı eder (Ağırbaş, 2020).

Değişken maliyet yöntemi ise, üretim maliyetlerini hesaplarken sadece değişken giderleri göz önünde bulunduran, sabit giderleri dönem gideri olarak kabul eden ve dönem kâr veya zararı hesabına aktaran bir yaklaşımdır. Tam maliyet yönteminin, işletme kârının hem satış hem de üretim miktarından etkilenmesine sebep olması, yeni bir yöntemin doğmasına sebep olmuştur. Değişken maliyet yöntemi, sabit ve değişken maliyetler ayrımını göz önünde bulundurmakta ve kâr katkısı kavramını öne çıkarmaktadır. Satış hasılatından, değişken maliyetlerin çıkarılması ile “kâr katkısı” elde edilmektedir. (Civelek ve Özkan, 2016). Değişken maliyet yönteminde üretim maliyetleri;

$$= \text{D.İ.M.M.G} + \text{D.İ.G.} + \text{Değişken G.Ü.G} \text{ olarak ifade edilebilir.}$$

Normal maliyet yöntemi; tam ve değişken maliyet yöntemlerini uzlaştıran bir noktada yer almaktadır. Bu yöntem de sabit ve değişken gider ayrımına gitmektedir. Ancak, sabit giderleri üretim maliyetine dahil ederken kapasite kullanım oranına başvurmaktadır. Yani kullanılan kapasiteye denk gelen sabit giderleri üretim maliyeti bünyesine almakta, kalan kısmı ise atıl olarak değerlendirmekte ve dönem gideri olarak yazmaktadır (Ağırbaş, 2020). Dolayısıyla normal maliyet yönteminde üretim maliyeti;

$$= D.İ.M.M.G + D.İ .G. + Değişken G.Ü.G + (Sabit G.Ü.G x Kapasite kullanım oranı)$$

2.5.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Bu sınıflandırma, maliyetlerin ortaya çıktığı zamanı göz önünde bulunduran yöntemleri içermektedir. **Fiili maliyet yöntemi**; tarihsel maliyet olarak da bilinen, gerçekleşmiş/ortaya çıkmış maliyetleri kullanan yöntemi ifade etmektedir. Gerçekleşmiş olması sebebi ile, maliyetler geçmiş tarihlidir. Farklı bir ifade ile, gerçek maliyetlerin kullanıldığı yöntemdir (Ağırbaş, 2020). Fiili maliyetler, bir dönem boyunca işletmenin katlandığı ve kayıtlı olan maliyetleri içermektedir. Dolayısıyla fiili maliyet yöntemi, gerçek veriler ile maliyet hesaplamaları yapan yöntemdir.

Fiili maliyet yönteminin, yönetim amaçları için yetersiz kalması **standart maliyet yöntemine** başvurulması yolunu açmıştır. Fiili maliyetler geçmişte kalmış olduğu için, gelecekle ilgili şartlara yönelik planlar için yetersiz kalmaktadır. Ayrıca fiili yöntem, işletmeleri bir karşılaştırma imkanından mahrum bırakmakta, böylece yönetim muhasebesi uygulamalarının gerçekleştirilememesine sebep olmaktadır. Bu bakış açısıyla, fiili maliyetlerin performansını da ölçebilmek amacıyla, bilimsel yaklaşım ve verilere dayalı olarak oluşturulmuş standart maliyetlerin kullanılması mümkündür. Bu yöntem standart olarak belirlenmiş maliyetlerin, dönem sonunda fiili maliyetler ile kıyaslanabilmesini ve böylece sapmaların analizini mümkün kılmaktadır (Civelek ve Özkan, 2016).

Standart maliyet yöntemi ile **tahmini** maliyet yöntemi arasındaki en temel fark, **tahmini maliyet yönteminin** geçmiş yıl verilerine göre yapılmış daha subjektif çıkarımlardan oluşmasıdır. Standart maliyet yöntemi bilimsel bir süreci ifade ederken, tahmini maliyet yönteminde, işletmenin geçmiş maliyet tutarlarından yola çıkarak, aynı seyrin gelecekte de devam edeceği varsayılmaktadır (Çil Koçyiğit, 2020).

BÖLÜM 3: SAĞLIK İŞLETMELERİNDE BİRİM MALİYET ANALİZİ: BİR TIP MERKEZİ UYGULAMASI

Araştırmanın bu bölümünde araştırmanın amacı ve önemi, veri toplama araçları, araştırma hipotezleri, evren ve örnekleme, araştırma sınırlılıkları ile bulguları hakkında bilgi verilmektedir.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Özel ve kamu sağlık işletmeleri fark etmeksizin, SGK ödemelerine büyük oranda bağımlı olan sağlık işletmeleri, finansal sürdürülebilirliği sağlamak için, maliyet yönetimine ihtiyaç duyarlar. Toplam ve birim maliyetlerin hesaplanması ve üretim maliyetinin yapısının analiz edilmesi, maliyet yönetiminin en önemli aşamasıdır. Ancak gerçekçi ve doğru dağıtılmış maliyet verileri ile işletmenin durumunu analiz etmesi ve geleceği planlaması mümkündür. Bu çerçevede, araştırmanın amacı, sağlık işletmelerinde birim maliyetlerin hesaplanması ve sağlık hizmeti üretimi maliyetinin yapısını ortaya koymaktır. Tıp merkezleri maliyet çalışmaları açısından kıt kalmış bir alandır. İkinci basamak hastanelere göre daha küçük yapılar olarak kabul gören tıp merkezlerinde, ciddi bir hasta sirkülasyonu ve tıbbi-cerrahi işlem yoğunluğu yaşanmaktadır. Dolayısıyla, bu alanda da maliyet analizlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma tanımlayıcı tiptedir. Maliyet hesaplanmasında fiili ve tam maliyet yöntemleri kullanılmıştır. Veriler 1 yıl için toplanmıştır (01.01.2021-31.12.2021). Veriler, sağlık işletmesinin bilgi yönetim sistemindeki, muhasebe, depo ve özlük sistemleri üzerinden elde edilmiştir. Araştırmada esas üretim gider yerleri tıp merkezinin 14 adet polikliniğinden oluşmaktadır. Yardımcı hizmet üretim gider yerleri olarak laboratuvar ve görüntüleme birimleri seçilmiştir. Genel yönetim gider yeri ise işletmenin idari birimlerini ve hasta kabul birimini ifade etmektedir. Maliyet dağıtımında doğrudan dağıtım yöntemine başvurulmuştur. Birinci dağıtımında gider türleri gider yerlerine dağıtılmıştır. İkinci dağıtımında genel yönetim giderleri, yardımcı üretim gider yerlerine ve esas üretim gider yerlerine dağıtılmış ve sonrasında yeni tutarlar üzerinden laboratuvar ve görüntüleme hizmetleri esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Üçüncü adımda ise birim maliyetler, hasta sayıları esas alınarak elde edilmiştir.

3.3.Bulgular

Sağlık İşletmesi ile İlgili Bilgiler

Çalışma kapsamında analiz edilen tıp merkezi 6500 m² kullanım alanına, 12 polikliniğe ve 1 adet biyokimya laboratuvarına ve görüntüleme merkezine sahiptir. Çalışmanın yürütüldüğü süre boyunca başvuran hasta sayısı 49.228'dir. Maliyet analizi kapsamında belirlenmiş olan gider yerleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 3
Araştırmanın Gider Yerleri

Esas Üretim Gider Yerleri	Dahiliye, Kadın Doğum, Kulak-Burun-Boğaz, Genel Cerrahi, Diyetisyen, Nöroloji, Ortopedi, Çocuk Sağlığı, Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon, Cildiye, Psikiyatri Acil Servis
Yardımcı Üretim Gider Yerleri	Laboratuvar, Görüntüleme
Genel Yönetim Gider Yerleri	Yönetim (İK, muhasebe, depo, medikal muhasebe, hasta kabul)

Esas üretim gider yerleri tıp merkezinin polikliniklerinden oluşmaktadır. Tıp merkezinde 12 adet poliklinikte hizmet sunulmaktadır. Yardımcı üretim gider yerlerinde ise biyokimya laboratuvarı ve X-ray, MR, BT hizmetlerinin sunulduğu görüntüleme merkezi yer almaktadır. Gider yerlerine ait tanımlayıcı bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 4
Gider Yerlerine İlişkin Bilgiler

	Personel Sayısı	Yıllık Hasta/İşlem Sayısı	M ²	Priz Sayısı	Musluk Sayısı
Esas Üretim Gider Yerleri					
Dahiliye	2	3696	18	3	1
Kadın Doğum	5	4212	36	4	3
Kulak Burun Boğaz	2	3744	20	3	1
Genel Cerrahi	2	1872	18	3	2
Diyetisyen	1	2160	18	3	1
Nöroloji	1	3512	20	3	2
Ortopedi	1	2496	20	3	2
Çocuk Sağlığı	1	12168	20	3	1
Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon	6	9605	250	27	10
Cildiye	1	3121	20	3	2
Psikiyatri	1	1392	18	3	1
Acil Servis	3	2300	150	18	3
Yardımcı Üretim Gider Yerleri					
Laboratuvar	5	56408	80	16	7
Tıbbi Görüntüleme	6	8577	144	24	6
Genel Yönetim Gider Yerleri					
Yönetim Birimleri	8	-	80	8	3

Sağlık işletmesindeki toplam insan kaynağı sayısı 80'dir. Polikliniklerde çalışan sayısı 31 iken, laboratuvar da 5, tıbbi görüntüleme biriminde ise 6 kişi çalışmaktadır. Genel Yönetim Gider yeri kapsamında değerlendirilen alan ise 8 çalışana sahiptir. Sağlık işletmesinde analiz yılı içinde tedavi alan toplam hasta sayısı 49.228'dir. Laboratuvar

biriminde yapılan tetkik istemi sayısı 56.408'dir. Analiz yılı içinde görüntüleme biriminde 1256 MR, 1524 BT, 95 kemik dansitometri ölçümü, 1645 X-ray, 3245 ultrasonografi ve 812 doppler işlemi gerçekleştirilmiştir. İşlemlerin polikliniklere dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 5
Laboratuvar ve Görüntüleme Tetkik Sayılarının Dağılımı

İstem Yapan Birim	Lab. Test	MR	BT	Kemik Dansitometri	X-Ray	Ultrason	Doppler
Dahiliye	20671	49	740	5	133	417	36
Kadın Doğum	3424	12	1	2	0	1250	210
Kulak Burun Boğaz	1230	32	71	0	60	38	28
Genel Cerrahi	1108	18	35	3	85	965	335
Nöroloji	3750	433	62	4	11	28	179
Ortopedi	250	48	12	15	234	16	0
Çocuk Sağlığı	4750	10	0	4	10	222	0
Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon	315	258	2	58	2	5	9
Cildiye	3515	0	0	0	0	0	0
Psikiyatri	185	3	1	0	0	0	0
Acil Servis	6850	29	212	0	180	78	1

İşletme Geneli Giderler

Aşağıdaki tabloda, sağlık işletmesinin işçilik ve madde-malzeme giderleri dışında kalan genel üretim giderlerine yönelik bilgiler sunulmuştur. Sağlık işletmesinin dışarıdan sağladığı fayda ve hizmetler kapsamında en yüksek maliyete temizlik giderlerinde eriştiği görülmektedir. Temizlik giderlerinden sonra en yüksek 3 gider kaleminin elektrik, yemekhane ve ısınma giderleri olduğu görülmektedir.

Tablo 6
İşletme Geneli Genel Giderler ve Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler ve Dağıtım Anahtarları

Gider Türü	Tutar	Dağıtım Anahtarı
Elektrik Gideri	317.400,00	%20 laboratuvar, %35 görüntüleme, geri kalan %45 priz sayılarına göre
Su Gideri	5.460,00	Musluk sayısı
Haberleşme Giderleri	69.888,00	Personel sayısı
Isınma Gideri	101.142,00	M ²
Temizlik Gideri	385.896,00	M ²
Yemekhane Gideri	194.736,00	Personel sayısı
Tıbbi Atık Gideri	15.425,00	Hasta sayısı
Bina Kira Bedeli	504.000,00	M ²
Bakım-Onarım Gideri	161.760,00	%40 laboratuvar, %40 görüntüleme, geri kalan %20 polikliniklere eşit
Taşıt Amortismanı	30.000,00	Ambulans araç amortismanı acil servis ünitesine yüklenmiştir.

Elektrik giderinin gider yerlerine dağıtımında, tüketimlerin tam olarak ölçülebilmesini sağlayan bir sayaç sistemi olmaması dolayısıyla priz sayıları baz alınmıştır. Ancak kullanıcılar ve işletme yönetimi ile yapılan görüşmelerde, tıbbi cihazların ağırlıkta olduğu laboratuvarın toplam elektrik giderinin yaklaşık olarak %20'sini, görüntüleme biriminin ise %35'ini tükettiği ifade edilmiştir. Laboratuvar ve görüntüleme birimlerinin paylarının dağıtılmasından sonra kalan tutar, priz sayıları baz alınarak ilgili gider yerlerine dağıtılmıştır. Su giderinin dağıtımında, dağıtım anahtarı olarak musluk sayıları kullanılmıştır. Isınma, temizlik giderleri ve bina yıllık kirasının dağıtımında dağıtım anahtarı olarak, gider yerlerinin m² olarak kapladığı alan kullanılmıştır. Haberleşme giderleri personel sayıları baz alınarak dağıtılmıştır. Bakım-onarım giderlerinin %40'ı laboratuvara, %40'ı görüntüleme birimine, geri kalan %20 ise polikliniklere eşit olarak dağıtıldı. Sağlık işletmesine ait ambulansın amortisman bedeli, doğrudan acil servis giderlerine eklenmiştir. İlgili dağıtımların yapılması sonucu elde edilen birinci dağıtım tablosu aşağıda sunulmuştur.

Tablo 7 Birinci Dağıtım Tablosu

	İşçilik Gideri	Madde-Malzeme Gideri	Elektrik Gideri	Su Gideri	Isınma Gideri	Temizlik Gideri	Haberleşme Gideri	Yemekhane Gideri	Tıbbi Atık Gideri	Kira Gideri	Bakım-Onarım Gideri	Demirbaş Amortisman	Taşıt Amortisman
Esas Üretim Gider Yerleri													
Dahiliye	346.596	76.009	1.373,3654	58,09	280,08	1.068,64	1747,2	4868,4	1158,10	1395,69	2696	2100	0
Genel Cerrahi	256.596	13.266	1.373,3654	116,17	280,08	1.068,64	1747,2	43815,6	586,57	1395,69	2696	2100	0
Kadın Doğum	742.428	27.299	1.831,1538	174,25	2.116,20	8.074,13	3494,4	24342	1319,78	10545,23	2696	11800	0
Çocuk Sağlığı	388.596	25.725	1.373,3654	58,09	311,20	1.187,37	1747,2	4868,4	3812,70	1550,77	2696	2100	0
Kulak Burun Boğaz	311.796	27.444	1.373,3654	58,09	311,20	1.187,37	1747,2	4868,4	1173,14	1550,77	2696	12100	0
Diyetisyen	45.600	850	1.373,3654	58,09	280,08	1.068,64	873,6	2434,2	676,81	1395,69	2696	4100	0
FTR	531.192	5.194	12.360,288	580,85	3.890,07	14.842,15	5241,6	14605,2	3009,61	19384,62	2696	7100	0
Nöroloji	232.596	680	1.373,3654	116,17	311,20	1.187,37	1747,2	4868,4	1100,44	1550,77	2696	2200	0
Cildiye	232.596	725	1.373,3654	116,17	311,20	1.187,37	1747,2	4868,4	977,93	1550,77	2696	2800	0
Psikiyatri	45.600	560	1.373,3654	58,09	280,08	1.068,64	873,6	2434,2	436,17	1395,69	2696	2100	0
Ortopedi	256.596	20.124	1.373,3654	116,17	311,20	1.187,37	1747,2	4868,4	782,09	1550,77	2696	2100	0
Acil Servis	537.600	105.747	8.240,1923	345,51	2.334,05	8905,29	6115,2	365130	720,68	11630,77	2696	11000	30.000
Yardımcı Üretim Gider Yerleri													
Laboratuvar	219.000	114.500	63.480	406,60	1.244,83	4749,49	4368	12171	11568,75	6203,08	64704	425000	0
Tıbbi Görüntüleme	210.000	59.200	111.090	348,51	2.240,68	8549,08	5241,6	14605,2	10026,25	11165,54	64704	455000	0
Genel Yönetim Gider Yerleri													
Yönetim Birimleri	488.700	20.000	8138,46	124,25	1.244,82	4749,49	6988,8	19473,6	0	6203,08	0	40000	0

Elektrik giderinin en yüksek payı görüntüleme birimine aittir. Görüntüleme birimine düşen yıllık elektrik bedeli 111.090 TL olarak hesaplanmıştır. Laboratuvar birimine düşen pay ise 63.480 TL'dir. Polikliniklerde elektrik giderinden en yüksek payı, 12.360 TL ile fizik tedavi ve rehabilitasyon birimi almıştır. Fizik tedavi ve rehabilitasyon birimi su (580,85 TL), ısınma (3.890 TL), ve temizlik giderlerinden (14.842 TL) en yüksek payı alan tıbbi birimdir. Tıbbi atık giderleri laboratuvar ve görüntüleme birimlerinde en yüksek seviyededir. Bu birimler bakım-onarım giderlerinin de çok büyük bir kısmını üstlenmektedir.

Birinci dağıtım sonrası en yüksek maliyetin biriktiği ilk üç polikliniğin sırasıyla Acil Servis, Kadın Doğum ve Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon birimleri olduğu görülmektedir. Laboratuvar ve görüntüleme birimlerinde de 900.000 TL üzerinden bir maliyet biriktiği görülmektedir. Biriken maliyetlerin çok büyük bir kısmı işçilik giderlerinden oluşmaktadır. Birinci dağıtımda elde edilen giderlerin; acil servis için %51'i, kadın doğum için %88'i, fizik tedavi ve rehabilitasyon için ise %85'i işçilik giderlerinden oluşmaktadır.

Tablo 8
Birinci Dağıtım Sonrası Toplam Maliyet

Gider Yerleri	Toplam Maliyet
Esas Üretim Gider Yerleri	
Dahiliye	439.350,76
Genel Cerrahi	325.041,32
Kadın Doğum	836.120,35
Çocuk Sağlığı	434.026,29
Kulak Burun Boğaz	366.305,54
Diyetisyen	61.406,47
FTR	620.096,40
Nöroloji	250.426,93
Cildiye	250.949,41
Psikiyatri	58.875,83
Ortopedi	293.452,57
Acil Servis	1.060.467,89
Yardımcı Üretim Gider Yerleri	
Laboratuvar	927.395,74
Tıbbi Görüntüleme	952.170,86
Genel Yönetim Gider Yerleri	
Yönetim Birimleri	595.672,51

Tablo 9
Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtımı

	Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum	Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	KBB	Diyetisyen	FTR	Nöroloji	Cildiye	Psikolog	Ortopedi	ACİL	Laboratuvar	Görüntüleme
1. Dağıtım Tutarı	439350,8	325041,3	836120,4	434026,3	366305,5	61406,47	620096,4	250426,9	250949,4	58875,83	293452,6	1060468	927395,737	952170,864
Genel Yönetim Giderleri Payı	14891,81	14891,81	74459,06	14891,81	14891,81	7445,906	44675,44	14891,81	14891,81	7445,906	14891,81	52121,34	37229,5317	44675,43807
Toplam	454242,6	339933,1	910579,4	448918,1	381197,3	68852,38	664771,8	265318,7	265841,2	66321,74	308344,4	1112589	964625,268	996846,3021

Tablo 10
İkinci Dağıtım Tablosu

	Dahiliye	Genel Cerrahi	Kadın Doğum	Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	KBB	Diyetisyen	FTR	Nöroloji	Cildiye	Psikolog	Ortopedi	ACİL
1. Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Dağıtım Sonrası Tutarı	454242,6	339933,1	910579,4	448918,1	381197,3	68852,38	664771,8	265318,7	265841,2	66321,74	308344,4	1112589
Laboratuvar Payı	353491,9	18947,75	58553,34	81229,08	21034,06	0	5386,771	64128,22	60109,52	3163,659	4275,215	117140,9
Görüntüleme Payı	208385,6	85997,61	85829,47	16094,51	31276,01	0	72966,93	137703,1	0	990,1073	32215,53	69652,77
2. Dağıtım Sonrası Toplam	1016120	444878,5	1054962	546241,7	433507,4	68852,38	743125,5	467150	325950,7	70475,5	344835,1	1299383

Genel yönetim giderlerinin dağıtımında personel sayısına başvurulmuştur. Laboratuvar biriminin dağıtımında tetkik istemlerine başvurulmuştur. Laboratuvar biriminin toplam maliyeti olan 964.625,268 TL, bir yılda gerçekleşen toplam tetkik sayısı olan 56.408'e bölünerek ortalama bir tetkik maliyeti 17,10085 TL olarak hesaplanmıştır. Polikliniklerin tetkik sayıları ile birim maliyet çarpılarak, ilgili birime laboratuvardan düşen pay hesaplanmıştır. Örneğin dahiliye birimine laboratuvardan düşen pay 20.671 adet X 17,10085 TL'den = 353.491,8614 TL olarak hesaplanmıştır.

Görüntüleme giderlerinin dağıtımında ise tetkik türüne göre hesaplanan birim maliyetler kullanılmıştır. Görüntüleme biriminde birim maliyetlerin hesaplanması için dönüştürülmüş tetkik sayıları hesaplanmıştır. En yüksek SUT katsayısına sahip olan MR işlemine 1 dönüştürme katsayısı verilmiş, diğer tetkiklerin ortalama SUT katsayıları MR işleminin katsayısına bölünerek dönüştürme katsayıları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi elde edilmiştir.

Tablo 11
Görüntüleme Birimi Dönüştürülmüş Tetkik Sayıları

Tetkik Türü	Filli Sayı	Dönüştürme Katsayısı	Dönüştürülmüş Sayı
MR	1256	1	1256
BT	1524	0,85	1295,4
Kemik Dansitometri	95	0,35	33,25
X-Ray	1645	0,25	411,25
Ultrason	3245	0,22	713,9
Doppler	812	0,22	178,64
Toplam	8577	-	3888,44

Görüntüleme biriminin toplam maliyeti olan 996.846,3021 TL, toplam dönüştürülmüş işlem sayısı olan 3.888, 44'e bölünmüş ve böylece dönüştürülmüş birim maliyet 257,4 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutarlar fiili değerlere çevrildiği zaman her bir tetkikin maliyeti aşağıdaki tablodaki gibi oluşmuştur. Görüntüleme giderleri birimlere dağıtılırken, her birim için gerçekleştirilen tetkik sayısı ile ilgili tetkikin birim maliyeti çarpılmıştır. Örneğin dahiliye birimine düşen gider=

$$49 \text{ MR} * 257,4 + 740 \text{ BT} * 217,907 + 5 \text{ Dansitometri} * 89,72 + 133 \text{ X-ray} * 64,09 + 417 \text{ US} * 56,39 + 36 \text{ Doppler} * 56,39 = 208.385,6 \text{ TL olarak hesaplanmıştır.}$$

Tablo 12
Tetkik Birim Maliyetleri

Tetkik Türü	Maliyet
MR	257,4
BT	217,907
Kemik Dansitometri	89,726524
X-Ray	64,090374
Ultrasonografi	56,399529
Doppler	56,399529

İkinci dağıtım sonrası yapılan incelemede, tüm tıbbi birimlerdeki en yüksek maliyet payının işçilik giderlerine ait olduğu görülmüştür. İşçilik giderinin toplam birim maliyeti içerisinde en düşük olduğu tıbbi birim dahiliyedir. Dahiliye biriminin tetkik istemleri yoğun olduğu için, maliyet yapısı içerisinde laboratuvar ve tetkik giderlerinin oldukça yüksek olduğu görülebilmektedir. Toplam maliyeti içerisinde işçilik giderinin en yüksek olduğu birimler sırasıyla; KBB (71,92), Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon (%71,48), Cildiye (%71,36) ve Çocuk Sağlığı (%71,14)dir.

Tablo 13
Esas Üretim Gider Yerlerinin Maliyet Yapısı

Tıbbi Birim	İşçilik Gideri	Madde-Malzeme	Genel Giderler	Laboratuvar	Görüntüleme	Genel Yönetim
Dahiliye	%34,11	%7,48	%1,65	%34,79	%20,51	%1,47
Genel Cerrahi	%57,68	%2,98	%12,40	%4,26	%19,33	%3,35
Kadın Doğum	%70,37	%2,59	%6,29	%5,55	%8,14	%7,06
Çocuk Sağlığı	%71,14	%4,71	%3,61	%14,87	%2,95	%2,73
Kulak Burun Boğaz	%71,92	%6,33	%6,24	%4,85	%7,21	%3,44
Diyetisyen	%66,23	%1,23	%21,72	%0	%0	%10,81
FTR	%71,48	%0,70	%11,26	%0,72	%9,82	%6,01
Nöroloji	%49,79	%0,15	%3,67	%13,73	%29,48	%3,19
Cildiye	%71,36	%0,22	%5,41	%18,44	%0	%4,57
Psikiyatri	%64,7	%0,79	%18,04	%4,49	%1,40	%10,57
Ortopedi	%74,41	%5,84	%4,85	%1,24	%9,34	%4,32
Acil Servis	%40,44	%7,95	%33,63	%8,81	%5,24	%3,92

Üçüncü dağıtım aşamasında, tıbbi birimlerdeki birim maliyetler elde edilmiştir. Birim maliyetler hasta sayıları üzerinden, toplam maliyet/yıllık hasta sayısı formülü ile elde edilmiştir. Tıbbi birimlerin, birim maliyetleri arasında önemli farklılıkların olduğu görülmektedir. Bazı birimlerde meydana gelen maliyet oldukça düşük bir hasta sayısı tarafından paylaşılmıştır. Hasta sayısı yüksek olan birimlerde ise birim maliyetler görece daha düşük oluşmuştur. Bu noktada en düşük birim maliyet (31,8761 TL) ile diyetisyen göze çarpmaktadır. Bu birimden sonra en düşük birim maliyete sahip olan birim ise 35,63 TL ile kulak-burun-boğaz birimi olmuştur. En yüksek birim maliyetin acil servis biriminde gerçekleştiği görülmüştür (565 TL). Acil servisin oldukça yüksek kaynak tüketimi, görece düşük sayıda hasta kaynaklı gerçekleştiği için, birim maliyetlerin yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 14
Birim Maliyetler

Tıbbi Birim	Toplam Maliyet	Yıllık Hasta Sayısı	Birim Maliyet
Dahiliye	1016120	3696	274,9243
Genel Cerrahi	444878,5	1872	237,6488
Kadın Doğum	1054962	4212	250,4659
Çocuk Sağlığı	546241,7	12168	44,89166
Kulak Burun Boğaz	433507,4	3744	35,62684
Diyetisyen	68852,38	2160	31,8761
FTR	743125,5	9605	77,36861
Nöroloji	467150	3512	133,0154
Cildiye	325950,7	3121	104,4379
Psikiyatri	70475,5	1392	50,62895
Ortopedi	344835,1	2496	138,1551
Acil Servis	1299383	2300	564,9491

TARTIŞMA VE SONUÇ

Sağlık hizmetleri üretim doğası gereği yoğun kaynak tüketen üretim alanlarıdır. Hizmet üretiminde fazla çeşit ve miktarda ve aynı zamanda ekonomik değeri yüksek olan madde-malzemeler kullanılmakta, uzmanlaşma seviyesi yüksek insan kaynağı süreçlerde rol almaktadır. Faaliyetlerini kaliteli ve sürekli bir şekilde devam ettirmek isteyen sağlık işletmeleri için bu noktada, maliyet yönetimi önemli bir argüman olarak ön plana çıkmaktadır. Özellikle gelirlerinin neredeyse tamamını, SGK kapsamında sunduğu hizmetlerden sağlayan sağlık işletmeleri, kârlılık durumlarını arttırmak için birim maliyetlerini düşürmek amacı gütmek durumundadırlar. Hasta sayısını veya sunulan hizmet kapasitesini arttırmak amacı, günümüzde, kârlılık ve sürdürülebilirlik için yeterli amaçlar olmaktan uzaklaşmıştır. Sağlık işletmeleri bu hedeflerinin yanına, birim maliyetleri düşürmek, kaynak tüketimlerini optimal bir düzeyde tutmak gibi amaçlar da eklemektedirler.

Maliyetleri kontrol altında tutabilmenin ilk aşaması, etkin bir maliyet muhasebesi sistemine sahip olmakla başlamaktadır. Doğru kayıtlar ve yeterli veriler olmadığı sürece maliyetleri kontrol altına almak mümkün değildir. İkincil olarak, işletme bünyesinde periyodik olarak maliyet analizlerinin yapılması gelmektedir. Bu analizlerin, subjektif değerlendirmeler ile değil, işletmede gerçekleşmiş işlemlerin bilimsel yöntemler ile değerlendirilmesi yolu ile yapılması gerekmektedir. Çünkü sağlık işletmelerinin maliyet yapısı oldukça karmaşık bileşenlere sahiptir. İşçilik giderleri ve madde-malzeme giderlerinin yanı sıra, işletme geneli ortak kullanıma sahip oldukça fazla sayıda gider kalemi mevcuttur. Bu gider kalemlerinin, işletmenin birimleri tarafından nasıl paylaşıldığını analiz etmek, objektif ve bilimsel bir yaklaşım gerektirmektedir. Genel üretim giderlerinin işletme maliyetleri içindeki payı artık daha yüksek oranlardadır. Doğru birim maliyet sonuçları almak fiyatlandırma kararları verebilmek için, birimlerin bu ortak giderlerle olan bağlarının doğru kurulması gerekmektedir. Ancak bu sağlık işletmesinin maliyet sistemine adaptasyon durumuna ve veri kapasitesine bağlıdır. Bir çok-özellikle küçük sağlık işletmelerinde- genel üretim giderlerini, %100 doğrulukla pay etmek mümkün değildir. Çünkü sağlık işletmelerinin bu giderleri takip edebilecek ve paylaşırabilecek ölçüm sistemleri bulunmamaktadır. Bu durum, bazı kısıtlar dahilinde analizler yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Bu çalışma verilen bilgilerdeki hususlar ve kıstaslar çerçevesinde, bir tıp merkezinde birim maliyetlerin hesaplanması amacı üzerine kurulmuştur. Türkiye’de tıp merkezleri oldukça popüler ve yaygın sağlık işletmeleridir. 2. Basamak bir sağlık işletmesi kadar büyük yapılar olmamalarına rağmen, gerçekleştirdikleri ayaktan ve yatarak tedavi sayıları ile önemli maliyet alanları oluşturmaktadırlar. Tez kapsamında uygulama yapılan tıp merkezinin, 11 adet polikliniği, 1 acil servisi, 1 ameliyathanesi ve sterilizasyon ünitesi, 1 laboratuvar ve görüntüleme merkezi ile, oldukça geniş bir hizmet ve yönetim alanına sahiptir. Dolayısıyla, bu alanlar özelinde yapılacak maliyet çalışmaları, sektörel bilgiyi destekleyecek konumda olacaktır.

Yapılan analizler sonucunda aşağıdaki temel noktalar elde edilmiştir;

- ✓ Birinci maliyet dağıtım sonucunda esas üretim gider yerlerinde, en yüksek maliyet acil serviste birikmiştir. Yardımcı üretim gider yerleri olan laboratuvar ve görüntüleme birimlerinde biriken toplam maliyet, acil servis hariç olmak üzere, esas üretim gider yerlerindeki tüm birimlerin maliyetlerinden daha yüksektir.
- ✓ Birinci maliyet dağıtım tablosuna göre, birimlerin maliyetlerinin %90’dan fazlasını direkt işçilik ve direkt ilk madde-malzeme giderleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla üretim maliyetleri içinde değişken giderlerinin payının oldukça yüksek olduğu ifade edilebilir.
- ✓ Birinci maliyet dağıtım tablosuna göre işçilik ve madde malzemelerinin toplam maliyetler içindeki payının en düşük olduğu birimler laboratuvar ve görüntüleme birimleri olmuştur. Laboratuvar biriminde toplam maliyetin yalnızca %24’ü işçilik, %12’si madde-malzeme; görüntüleme biriminde ise toplam maliyetin %22’si işçilik, %6’sı madde malzeme giderlerinin oluşmaktadır.
- ✓ Birinci maliyet dağıtım tablosu sonuçlarına göre, maliyetleri içinde genel üretim giderlerinin en yüksek olduğu birimler laboratuvar ve görüntüleme birimleri olmuştur. Bu yüksekliğin en önemli belirleyicisi, birimlerin yoğun elektrik tüketimleri olmuştur.
- ✓ İkinci maliyet dağıtım sonrası en yüksek toplam maliyet acil serviste birikmiştir. 238.915 TL’lik dağıtım ek dağıtım yapılan birimin toplam maliyeti, 1.299.382,89 olmuştur.
- ✓ İkinci maliyet dağıtım sonrasında en yüksek maliyet artışı 576.769,3 TL ile dahiliye biriminde olmuştur. Dahiliye birimi hem laboratuvar hem görüntüleme

biriminden en yüksek hizmet alan poliklinik durumundadır. 2. Dağıtım sonrası dahiliye biriminin toplam maliyeti 1.016.120.06 TL olmuştur.

- ✓ İkinci maliyet dağıtım sonrası, birimlerin maliyet yapıları incelendiği zaman değişken giderlerin payının yüksek olduğu görülmektedir. Nöroloji ve dahiliye birimleri hariç olmak üzere, tüm birimlerde işçilik giderleri %50'nin üzerindedir. Hariç olan iki birimde ise %30'un üzerindedir. Madde-malzeme giderlerinin ise paylarının oldukça düşük olduğu görülmektedir.
- ✓ Birimlerin toplam maliyetleri içerisinde, genel giderlerin, madde-malzeme giderlerinden daha fazla olduğu görülmektedir. Bu durum genel üretim giderlerinin işletme üretim maliyetleri içinde önemli bir noktaya geldiğini göstermektedir.
- ✓ İkinci dağıtım sonucunda laboratuvar ve görüntüleme giderleri, dahiliye biriminin toplam maliyetinin %55'inden fazlasını, nöroloji biriminin toplam maliyetinin ise %35'inden fazlasını oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra bir çok tıbbi birimde laboratuvar ve görüntüleme giderlerinin payı %10'un üzerindedir.
- ✓ Üçüncü dağıtım tablosu, polikliniklerdeki birim maliyetleri göstermektedir. Analiz sonuçlarına göre, en yüksek birim maliyet acil serviste görülmektedir. Yoğun donanımı, alan kullanımını ve genel gider tüketimi ile beraber, düşük hasta sayıları birim maliyetlerin yüksek olmasına sebep olmaktadır.
- ✓ Dahiliye, genel cerrahi ve kadın doğum birimlerinde birim maliyetlerin 200 TL'nin üzerinde; nöroloji, cildiye ve ortopedi birimlerinde ise 100 TL'nin üzerindedir. En düşük birim maliyet 31,88 TL ile beslenme ve diyetetik birimi için hesaplanmıştır.

Literatürde sağlık işletmelerinde birim maliyetlerin hesaplanması üzerine yapılan bir çok çalışma mevcuttur. Bu çalışmaların üniversite hastanelerinde (Esatoğlu ve diğ., 2010; Özkan ve Ağırbaş, 2015), devlet hastanelerinde (Karasioğlu ve Çam, 2008; Soylular ve Ağırbaş, 2016) ve özel hastanelerde (Ağırbaş ve diğ., 2012) gerçekleştirildiği görülmektedir. Ayrıca kimi çalışmalar poliklinik birim maliyetleri ile ilgilenirken bazıları ise; yoğun bakımlar (Teker ve diğ., 2019), radyoloji birimleri (Yolci ve Tanyıldızı, 2018), fizik tedavi üniteleri (Akpınar ve Karabay, 2017), acil servisler (Kır ve diğ., 2020) ve diyaliz merkezleri (Birlik ve Akbulut, 2017) gibi daha spesifik alanların maliyetleri ile ilgilenmişlerdir.

2017 yılında poliklinik maliyetleri üzerine yapılan bir çalışmada, sağlık işletmesi giderlerinin %58'inin işçilik giderlerinden, %5,61'inin madde-malzeme giderlerinin, %37,07'sinin ise genel üretim giderlerinden oluştuğu tespit edilmiştir. Maliyet analizi sonrası ise en yüksek toplam maliyetin acil serviste biriktiği tespit edilmiştir (Bülüş ve Ağırbaş, 2017). Aynı yıl yapılan benzer bir çalışmada en yüksek toplam maliyet acil servis ünitesi için, en yüksek birim maliyet ise ağrı ünitesi ve beyin cerrahi birimleri için hesaplanmıştır (Mut ve Ağırbaş, 2017).

Tüm analizler, bulgular ve literatür çerçevesinde aşağıdaki hususlar önerilmektedir;

- ✓ Tıp merkezleri hasta sirkülasyonunun yüksek olduğu hem ayaktan tedavinin gerçekleştirildiği hem cerrahi operasyonların yapıldığı kompleks birimlerdir. Laboratuvar ve görüntüleme hizmetlerinin de yoğunluğu da düşünüldüğü zaman, tıp merkezlerinin hasta bazlı maliyet takibi yapabilecek maliyet sistemleri kurmaları önemli bir husustur.
- ✓ Analiz boyunca karşılaşılan önemli sorunlardan biri verilerin güvenilirliğinin sorgulanması olmuştur. İşletmede gerçekleşen tüketimlerin, yöneticiler tarafından, kimi zaman ortalama ekonomik değerler üzerinden hesaplandığı görülmüştür. Tıp merkezleri gerçek parti maliyetleme yöntemi kullanabilecek potansiyele sahiptir. Madde-malzeme tüketimlerinde, üretime aktarılan malzemelerin edinme maliyetlerinin doğru tespit edilmesi ve ilgili birime otomasyon sistemi üzerinden hızlıca yüklenmesi, maliyet takibini kolaylaştıracaktır.
- ✓ Maliyet analizleri yapmak, tıp merkezlerinin kapasite durumlarını değerlendirebilmeleri içinde önemli bilgiler sağlayabilir. Yüksek maliyet yaratmasına rağmen, yoğun bir sirkülasyonun olmadığı birimlerle ilgili tekrar gözden geçirmeler yapılabilir.
- ✓ Tıp merkezleri, SUT kapsamında aldıkları ödemeler ile birim maliyetlerini kıyaslayarak, birim bazlı kârlılık analizleri yapabilir, böylece piyasadaki konumunu değerlendirme imkanına sahip olabilir.

KAYNAKÇA

- Ağırbaş, İ. (2014). *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi*. İstanbul: Siyasal Kitapevi.
- Ağırbaş, İ. (2020). *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi ve Maliyetleme*. İstanbul: Siyasal Kitapevi.
- Ağırbaş, İ., Gök, H., Akbulut, Y. ve Önder, Ö. R. (2012). Hastanelerde Maliyet Analizi ve Tıbbi Rehabilitasyon Hizmetlerinde Birim Maliyet Hesaplanması. *Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Bilimleri Dergisi*, 58:103-108.
- Akpınar, S. ve Karabay, D. (2017). Sağlık Kurumlarında Birim Maliyet Hesaplama: Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Poliklinik Uygulaması. *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(2), 199-215.
- Ateş M. (2012). *Sağlık işletmeciliği*. İstanbul: Beta Yayınevi
- Ateş, A. (2016). Türkiye’deki Limanların İnternet Sitelerinde Yer Alan Misyon Ve Vizyon Beyanlarının Verimlilik Odaklı İçerik Analizi. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(34), 401-415.
- Aydoğan, M. (2015). *Sağlık Hizmetlerinin Gelişimi ve Sağlık Hizmetleri Sunumunda İletişimin Önemi*. Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi.
- Beylik, U. ve Avcı, K., (2019). *Sağlıkta Kalite Yönetimi ve Akreditasyon*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Birlik H. ve Akbulut, Y. (2017). Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi: Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama. *Legal Mali Hukuk Dergisi*,. 13 (147): 475-492.
- Bowling, A. ve Ebrahim, S. (2005). *Handbook of Health Research Methods: Investigation, Measurement and Analysis*. Open University Press
- Bülüç, F. ve Ağırbaş, İ. (2017). Hastanelerde Maliyet Analizi: Kamu Hastanesi Örneği. *Sosyal Güvenlik Dergisi*, 7(2), 181-210.
- Büyükmirza, K. (2019). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Civelek, M. ve Özkan, A. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Çanakçioğlu, M. ve Keskin, D.A. (2018). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayınevi.

Çil Koçyiğit, S. (2020). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Çoban, H. (2009). *Sağlık Ekonomisi ve Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Yeniden Yapılandırılması*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD Doktora Tezi, İzmir.

Dağlı, G.H. (2006), *Türkiye’de Sağlık Sektörünün Yapısı*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü ABD Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Erdamar, C. ve Basık, F. O. (2014). *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. İstanbul: Türkmen Kitapevi..

Erdem Ş. (2007). *Sağlık Hizmetleri Pazarlaması: Hastaların Sunulan Hizmetlerin Kalitesini Algılamaları Üzerine Bir Uygulama*. Trakya Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erdem, A. (2006). *Tüketici Odaklı Bütünleşik Pazarlama İletişimi*. İstanbul: Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Esatoğlu, A. E., Ağırbaş, İ., Payziner, P. D., Akbulut, Y., Göktaş, B., Özatkan, Y. ve Ökten, İ. (2010). Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri’nde Maaliyet Analizi. *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 63(1), 17-27.

Fertman CI, and Allensworth DD. (2006). Health Promotion Programs: From Theory To Practice. *John Wiley and Sons; Nov 7*.

<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5a.htm>; Erişim Tarihi: 23.10.2021

Jannati, A., Dadgar, E., Gholizadeh, M., Alizadeh, L., Khodayari, M.T. and Bahrami, M.A. (2013). A Survey Of Factors Affecting Patients’ Decision İn Selecting Governmental And Private Hospitals İn Tabriz, Iran’, *Middle East Journal of Family Medicine*, 11 (4), ss. 19-41

Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Karasioglu, F. ve Cam, A.P. (2008). Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 15-24.

Kavuncubaşı Ş, ve Yıldırım S. (2010). *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*. İstanbul: Siyasal Kitabevi

Kavuncubaşı, Ş. (2012). *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, Ankara: Siyasal Kitabevi,

Keskin, D. A. ve Billerlioğlu, H. (2017). Sağlık İşletmelerinde Sezaryen Ameliyatı Faaliyetinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 207-245.

Kır, P., Oğuz, A. B., Polat, O., Haliloğlu, E. Y., Eneyli, M. G., Genç, S. ve Koca, A. (2020). Acil Servise Başvuran Hastaların Direkt ve Endirekt Maliyet Analizi. *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası* 2021;74(1):43-51

Marşap A. (2014). *Sağlık İşletmelerinde Kalite*, İstanbul: Beta Yayınevi

Mollahalliloğlu, S. Hülür, Ü. Yardım, N. Özbay, H. Çağlan, A. Ünüvar N. ve Aydın, S. (2007). Türkiye’de Sağlığa Bakış. s. 245.

Mooney, G. (2014). *Ulusların Zenginliği Yeni Bir Ekonomi Politığı Doğru*, Cem Terzi (Çev.), İstanbul: Yordam Kitap

Mut, S. ve Ağırbaş, İ. (2017). Hastanelerde Maliyet Analizi: Ankara’da Hizmet Sunan İkinci Basamak Bir Kamu Hastanesi’nde Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(16), 202-217.

Nowicki, M. (2018). Introduction To Financial Management Of Healthcare Organizations. *AUPHA Press*.

Özgülbaş, N. (2014). *Sağlık Sektöründe Hizmet ve Hastalık Maliyet Analizi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Özkan, O. ve Ağırbaş, İ. (2015). Hastane Poliklinik Birim Maliyet Analizi Ve Örnek Bir Uygulama. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2).

Öztek, Z. Üner, S. ve Eren, N. (2015). *Sağlık Hizmetleri ve Sağlık Yönetimi, Halk Sağlığı Temel Bilgiler 3*, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları.

Akdağ R. (2008). Türkiye Sağlıkta Dönüşüm Programı ve Temel Sağlık Hizmetleri Kasım 2002-2008, s. 18.

Sargutan, E. (2006), *Sosyal Politika Bilimi*, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları.

- Sevilengül, O. (2007). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Somunoğlu S, Ağırbaş İ, Tengilimoğlu D, Çelik Y, Erdem R, ve Akbulut Y. (2012). *Sağlık Kurumları Yönetimi - I Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları*
- Soyer, A. ve Öcek, Z. (2007). Birinci Basamak Sağlık Hizmetleri Birikimimiz 2000-2004 Türkiye Fotoğrafı, *Türk Tabipler Birliği Yayınları*, Aralık, Ankara.
- Soylular, B. ve Ağırbaş, İ. (2016). Hastanelerde Maliyet Analizi Ve İkinci Basamak Bir Hastanede Birim Maliyet Hesaplanması. *Gülhane Tıp Dergisi*, 58, 266-271.
- Teker, C., Çavmak, D., Yıldırım, B. ve Avcı, H. (2019). Sağlık İşletmelerinde Birim Maliyetleme: Bir Özel Hastane Erişkin Yoğun Bakım Ünitesi Uygulaması. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 22(1), 97-112.
- Tengilimoğlu, D, ve Çermikli, A. (2002). Sağlık Kuruluşlarında Rekabetçi Strateji Olarak Firma Birleşmeleri Konusunda Hastane Yöneticilerinin Görüşlerini Tespit Etmeye Yönelik Bir Alan Çalışması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (2) , 171-186
- Tengilimoğlu, D. Işık, O. ve Akbolat, M. (2012). *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*. Ankara: Nobel Kitabevi
- Walshe, K. and Smith, J. (2011). *Healthcare Management*. McGraw-Hill Education
- WHO (2008). Integrated Health Services- What and Why (https://www.who.int/healthsystems/service_delivery_techbrief1.pdf; Erişim Tarihi: 14.04.2021)
- WHO (2010). Health service delivery (https://www.who.int/healthinfo/systems/WHO_MBHSS_2010_section1_web.pdf; Erişim Tarihi 14.04.2021)
- Yolci, M. ve Tanyıldızı, H. (2018). Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Analizi: Özel Bir Hastanede Radyoloji Birim Maliyetlerinin Hesaplanması. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(2), 2288-2303.
- Young D. W. (2014) Management Accounting in Health Care Organizations. *Jossey-Bass*, San Francisco.

