

**T.C.**  
**ERCIYES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**HASTANELERDE MALİYETLEME VE ÖZEL BİR**  
**HASTANEDE UYGULAMA**

**DANIŞMAN**

**Yrd.Doç.Dr.Murat ESMERAY**

**HAZIRLAYAN**

**ATHEER AYOOB GHAREEB**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Haziran 2010**

**KAYSERİ**

**Yrd. Doç. Dr. Murat ESMERAY** danışmanlığında **Atheer AYOOB GHAREEB** tarafından hazırlanan “**Hizmet İşletmelerinde Maliyetleme ve Özel Bir Hastanede Uygulama**” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı’nda **Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

31/8/2010

**Jüri :**

**Danışman:** Yrd. Doç. Dr. Murat ESMERAY

**Üye :** Doç. Dr. Şaban UZAY

**Üye :** Yrd. Doç. Dr. Ferit KULA

*M. Esmeray*  
.....  
*S. Uzay*  
.....  
*F. Kula*  
.....

**ONAY**

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu’nun ~~03.09.2010~~ tarih ve ~~...~~ sayılı kârarı ile onaylanmıştır.

03/09/2010

**Prof. Dr. H. Yunus APAYDIN**

**Enstitü Müdürü**

*Yrd. Doç. Dr. Recep DÜZGÜN*



**ÖNSÖZ**

“Hizmet işletmelerinde maliyetleme ve bir hastanede uygulama ” isimli tez çalışmamın yürütülmesi sırasında benden desteğini hiçbir zaman esirgemeyen ve bana yön veren çok değerli tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Murat ESMERAY’a sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca başta Prof. Dr. Mahir NAKİP ve Doç. Dr. Şaban UZAY olmak üzere Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe-Finansman Anabilim Dalının tüm öğretim üyelerine, Türkiye’ye gelmeme vesile olan saygıdeğer Nihat KUŞÇU’ya, çalışmamda desteğini esirgemeyen Mustafa ERZURUM’a her türlü katkılarından dolayı içten teşekkür ederim.

Bunun yanında benden manevi desteğini hiç bir zaman esirgemeyen sevgili babam Aooyb GHAREEB ABDULLAH’a, çalışmamın başarı ile bitmesini dört gözle bekleyen anneme ve tüm aileme sonsuz teşekkürler...

**ATHEER AYOOB GHAREEB**

**Kayseri - 2010**

## HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYETLEME VE ÖZEL BİR HASTANEDE UYGULAMA

ATHEER AYOOB GHAREEB

### ÖZET

Küreselleşmenin sonucunda ticari hayatta meydana gelen değişimlerden sağlık sektörü de etkilenmiştir. Kıt kaynaklarının en etkin ve verimli şekilde kullanılması ticari işletmeler için olduğu kadar sağlık işletmeleri için de önem kazanmıştır. Yöneticilerin, kaynaklarını en doğru şekilde kullanabilmeleri için ihtiyaç duydukları bilgilerin başında işletmenin maliyetleri ile ilgili bilgiler gelmektedir. Bu çalışmada öncelikle hastane ve maliyet muhasebesi unsurları incelenmiş, akabinde örnek uygulama yapılmıştır. Bu çalışma dahilinde Kayseri'deki X hastanesinin tüp bebek bölümü için maliyet muhasebesi yöntemleri kullanılarak hesaplamalar yapılmıştır. Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Maliyetleme ile ilgili temel bilgiler ve ilişkiler adını taşıyan birinci bölümde; maliyet muhasebesi, maliyet, gider, harcama ve maliyet gideri kavramları anlatılmış olup, muhasebe bilgi sistemi ile ilgili temel tanım ve yöntemler ayrıca açıklanmıştır.

İkinci bölümde; hastane işletmeleri ile ilgili genel bilgiler; hastane işletmelerinin tanımı, özellikleri, hizmetlerin sınıflandırılması ve hastane sistemi hakkında genel bilgiler verilmiştir.

Özel bir hastanede tüp bebek ameliyatların maliyetlerinin hesaplanması başlığına sahip olan üçüncü bölüm; hastane tüp bebek bölümünün maliyetlemesi konularını içermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Tüp Bebek, Hastane, Maliyet Muhasebesi.

**COSTING IN SERVICE COMPANIES AND APPLICATIONS IN A PRIVATE  
HOSPITAL**

**ATHEER AYOUB GHAREEB**

**ABSTRACT**

The health sector has been affected by the changes in business environment because of globalization. Effective and efficient use of scarce resources has become important for not-for-profit health organizations as well. Costs are the key information managers need in order to achieve organizational goals. In this thesis primary the hospitals and the cost accounting elements examined and then practical application completed.

This thesis contains the cost accounting practices for the X hospital in Kayseri city . This thesis has three main chapters.

The first chapter heading is basic relations and information regarding costing This chapter includes the accounting knowledge system concerning the main definitions and the methods.

The second chapter heading is hospital and the general knowledge. This chapter includes definitions for the hospitals, specifications, categorizations, to separate into groups and the general knowledge.

The cost of IVF at a private hospital operations in the calculation of the third section title with the hospital's IVF maliyetlemesi section includes topics.

**Key Words:** IVF, Hospital, Cost Accounting

**İÇİNDEKİLER**

<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>II</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>III</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>IV</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>V</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>XI</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>XII</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

**I. BÖLÜM****MALİYETLEME İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER VE İLİŞKİLERİ**

<b>1.1. MALİYET, GİDER, HARCAMA VE MALİYET GİDERİ KAVRAMLARI</b> .3	
1.1.1. Maliyet Kavramı .....	3
1.1.2. Gider Kavramı .....	4
1.1.3. Harcama Kavramı .....	4
<b>1.2. MALİYET, GİDER ve HARCAMA ARASINDAKİ İLİŞKİLER</b> .....	<b>7</b>
1.2.1. Maliyet - Gider İlişkisi.....	7
1.2.2. Gider-Harcama ilişkisi .....	8
1.2.3. Maliyet- Gider -Harcama İlişkisi .....	9
<b>1.3. MALİYET-FAYDA İLİŞKİSİ</b> .....	<b>9</b>
<b>1.4. ÜRETİM MALİYETLERİ</b> .....	<b>10</b>
1.4.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri .....	10
1.4.1.1. İlk Madde ve Malzemelerin Hastanelerde Akışı .....	11
1.4.1.2. Stok Değerleme Yöntemleri .....	13
1.4.1.2.1. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi .....	15
1.4.1.2.2. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi .....	16

1.4.1.2.3. İlk Gelecek Olan İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi .....	16
1.4.1.2.4. Ortalama Maliyet Yöntemi .....	17
1.4.1.2.5. Piyasa Fiyatıyla Alış Maliyetinden Düşük Olaniyla Değerleme Yöntemi	17
1.4.1.2.6. Standart Maliyet Yöntemi .....	17
1.4.2. İşçilik .....	17
1.4.2.1. Personel (İşçilik) Maliyetleri .....	17
1.4.2.2. Hastanelerde İşçilik Çeşitleri .....	18
1.4.3. Genel Üretim Maliyetleri .....	20
1.5. MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	22
1.5.1 İşletme Fonksiyonları Açısından .....	22
1.5.2 Üretim Süreçleriyle İlişkisi Açısından .....	23
1.5.3. Üretim Hacmindeki Değişmelere Olan Duyarlılıkları Açısından.....	23
1.5.4 Ait Oldukları Kısım Açısından .....	24
1.5.5. Çeşitli Yönetim Kararları İle ilişkileri Açısından .....	24
1.6 MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ .....	25
1.6.1 Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri .....	26
1.6.1.1 Tam Maliyet Yöntemi .....	26
1.6.1.2 Değişken Maliyet Yöntemi .....	26
1.6.2 Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri .....	27
1.6.2.1 Fiili Maliyet Yöntemi (Tarihi Maliyet Yöntemi .....	27
1.6.2.2 Standart Maliyet Yöntemi .....	27
1.6.3. Maliyetlerin Üretim Faaliyetlerinin Niteliğine Göre Yöntemleri .....	28
1.6.3.1. Sipariş (İş Emri) Maliyet Yöntemi .....	28
1.6.3.2. Safha Maliyet Yöntemi .....	28
1.7 GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNDE GİDER DAĞITIMLARI ...	29

1.7.1. Birinci Dağıtım: Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı .....	29
1.7.2 İkinci Dağıtım: Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Esas Üretim Yerlerine Dağıtımı.....	29
1.7.3 Üçüncü Dağıtım: Genel Üretim Giderlerinin Ürünlere Yüklenmesi .....	30

## İKİNCİ BÖLÜM

### HASTANE İŞLETMELERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

2.1. HİZMET KAVRAMI .....	31
2.2. HİZMETLERİN ÖZELİKLERİ .....	32
2.2.1. Soyutluk .....	32
2.2.2. Üretim ve Tüketimin Eş Zamanlı Olması .....	32
2.2.3. Değişkenlik .....	33
2.2.4. Dayanaksızlık ve Depolanamamak .....	34
2.2.5. Değişken Talep .....	34
2.2.6. İnsan Unsurunun Önemi .....	34
2.3. HİZMETLERİN SINIFLANDIRILMASI .....	35
2.4. HİZMET ÜRETİMİ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLER .....	36
2.4.1. Zaman Faktörü .....	36
2.4.2. Teknoloji .....	36
2.4.3. Hizmetin İçeriği .....	36
2.4.4. Karmaşıklık .....	37
2.4.5. Hizmetin Verildiği Yer .....	37
2.4.6. Biçimselleştirme .....	37
2.4.7. Tüketim Birimi .....	37

<b>2.5. SAĞLIK KAVRAMI .....</b>	<b>38</b>
<b>2.6. SAĞLIK EKONOMİSİ .....</b>	<b>38</b>
<b>2.7. SAĞLIK HİZMETLERİ KAVRAMININ TANIMI VE ÇEŞİTLERİ .....</b>	<b>39</b>
<b>2.7.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri .....</b>	<b>39</b>
<b>2.7.2. İyileştirici/Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri .....</b>	<b>40</b>
<b>2.7.3. Rehabilitasyon Hizmetleri .....</b>	<b>40</b>
<b>2.8. SAĞLIK HİZMETLERİNİN ÖZELLİKLERİ .....</b>	<b>40</b>
<b>2.8.1. Sağlık Hizmeti Tüketimi Rastlantısaldır .....</b>	<b>41</b>
<b>2.8.2. Sağlık Hizmetinin İkamesi Yoktur .....</b>	<b>42</b>
<b>2.8.3. Sağlık Hizmeti Ertelenemez .....</b>	<b>42</b>
<b>2.8.4. Sağlık Hizmetinin Boyutunu ve Kapsamını Hizmetten Yararlanan Değil, Hekim Belirler .....</b>	<b>43</b>
<b>2.8.5. Sağlık Hizmetleri Tüketicilerinin Davranışları İrrasyoneldir .....</b>	<b>43</b>
<b>2.8.6. Hizmetten Sağlanan Doyum ve Kaliteyi Önceden Belirlemek Çok Zordur .</b>	<b>44</b>
<b>2.8.7. Sağlık Hizmetlerinin Bir Bölümü Toplumsal Nitelik ve Kamu Malı Özelliği Taşımaktadır .....</b>	<b>44</b>
<b>2.8.8. Sağlık Hizmetinin Çıktısı Paraya Çevirilemez .....</b>	<b>45</b>
<b>2.8.9 Diğer Özellikler .....</b>	<b>48</b>
<b>2.9. HASTANE KAVRAMI .....</b>	<b>46</b>
<b>2.9.1. Hastanelerin Tarihsel Gelişimi .....</b>	<b>46</b>
<b>2.9.2. Hastane Tanımı ve Çeşitleri .....</b>	<b>49</b>
<b>2.10. HASTANE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ .....</b>	<b>50</b>
<b>2.10.1. Hastanelerin Hizmet Organizasyonları Olma Özeliği .....</b>	<b>51</b>

2.10.2. Karmaşık Yapıda, Açık – Dinamik Sistemler Olma Özelliği .....	52
2.10.3. Matris Yapıda Faaliyet Gösteren Organizasyonlar Olma Özelliği .....	52
2.10.4. Günde 24 Saat Hizmet Organizasyonlar Olma Özelliği .....	53
2.11. HASTANELERİN AMAÇLARI VE FONKSİYONLARI . .....	53
2.12. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ ORGANİZASYONUN ÖZELLİKLERİ ve KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR .....	57
2.13. HASTANE MALİYETLERİNİN DAĞITIM ANAHTARLARI .....	58

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### ÖZEL BİR HASTANEDE TÜP BEBEK AMELİYATLARIN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

3.1. UYGULAMANIN AMACI VE YERİ .....	61
3.2. VERİ KAYNAKLARI .....	61
3.3. HASTANEDE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI .....	61
3.3.1 Direkt Departman Maliyetleri .....	62
3.3.1.1 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Maliyeti .....	62
3.3.1.2 Direkt İşçilik Maliyeti .....	63
3.3.1.3 Departmanın Direkt Amortisman Maliyetleri .....	63
3.3.2 Departmanın Genel Hizmet Üretim Maliyetleri .....	64
3.3.2.1 Endirekt Maliyet Yerlerine Göre Birinci Dağıtım .....	65
3.3.2.1.1 Personel Sayısına Göre Maliyet Dağıtımını .....	67
3.3.2.1.2 Yüzölçümüne Göre Maliyet Dağılımı .....	68
3.3.2.1.3. Departman Sayısına Göre Maliyet Dağılımı . .....	69
3.3.2.1.4 Telefon Sayısına Göre Maliyet Dağılımı .....	69

<b>3.3.2.1.5. Hasta Sayısına Göre Maliyet Dağıtım</b> .....	<b>70</b>
<b>3.3.2.2 Genel Yönetim maliyet Yeri ve Yardımcı Maliyet Yerine Göre İkinci Dağıtım</b> .....	<b>72</b>
<b>3.3.2.2.1. “Genel Yönetim Gider Yeri” Maliyetlerinin Esas Maliyet Yerlerin Dağıtılması</b> .....	<b>72</b>
<b>3.3.2.2.2. “Eczane Yardımcı Maliyet Yeri” Maliyetlerinin Esas Maliyet Yerlerine Dağıtılması</b> .....	<b>72</b>
<b>3.3.2.3. Ameliyat Çeşitlerine Göre Üçüncü Dağıtım</b> .....	<b>76</b>
<b>3.4. UYGULAMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>78</b>
<b>SONUÇ</b> .....	<b>79</b>
<b>EKLER</b> .....	<b>83</b>
<b>EK 1: İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ</b> .....	<b>83</b>
<b>EK 2: SATIN ALMA İSTEK FİŞİ</b> .....	<b>85</b>
<b>EK 3: TESELLÜM FİŞİ</b> .....	<b>88</b>
<b>EK 4: İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI</b> .....	<b>91</b>
<b>EK 5: İLK MADDE VE MALZEME İADE FİŞİ</b> .....	<b>92</b>
<b>EK 6: İŞÇİ ÜCRET MALİYETLERİ</b> .....	<b>93</b>
<b>KAYNAKLAR</b> .....	<b>96</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	<b>103</b>

**TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo 2.1.</b> Hizmet ve sleri Birbirinden Ayıran Özellikler .....	35
<b>Tablo 2.2.</b> Maliyet Tülerinin Dağıtım Anahtarları .....	59
<b>Tablo 2.3.</b> Birim Maliyet Hesaplamasında Kullanılacak Ölçütler .....	60
<b>Tablo 3.1.</b> Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....	62
<b>Tablo 3.2.</b> Direkt İşçilik Maliyetleri (1 aylık) .....	63
<b>Tablo 3.3.</b> Tüp bebek Departmanının Direkt Maliyetleri.....	63
<b>Tablo 3.4.</b> Endirekt Hizmet Maliyetleri .....	64
<b>Tablo 3.5.</b> Esas Maliyet Yerleri.....	65
<b>Tablo 3.6.</b> Hastane GHÜM'lerini Dağıtım Anahtarlarına Göre Sınıflandırma.....	66
<b>Tablo 3.7.</b> Dağıtım Anahtarlarına İlişkin Veriler .....	67
<b>Tablo 3.8.</b> Personel Sayısına Göre Maliyet Dağıtımı .....	68
<b>Tablo 3.9.</b> Yüzölçümüne Göre Maliyet Dağıtımı.....	68
<b>Tablo 3.10.</b> Departman Sayısına Göre Maliyet Dağıtımı .....	69
<b>Tablo 3.11.</b> Telefon Sayısına Göre Maliyet Dağıtımı .....	69
<b>Tablo 3.12.</b> Hasta Sayısına Göre Maliyet Dağıtımı.....	70
<b>Tablo 3.13.</b> Kırtasiye Maliyetlerinin Dağılımı .....	71
<b>Tablo 3.14.</b> Birinci Dağıtım Tablosu.....	71
<b>Tablo 3.15.</b> “Genel Yönetim Yardımcı Maliyet Yeri” Maliyetlerinin Dağıtılması.....	72
<b>Tablo 3.16.</b> İkinci Dağıtıma Göre Tüp bebek'nin Maliyeti.....	73
<b>Tablo 3.17.</b> Birinci ve İkinci dağıtımda yapılan hesaplamalar bu tabloda bütün olarak verilmiştir. ....	74
<b>Tablo 3.18.</b> Ameliyat Türleri.....	76
<b>Tablo 3.19.</b> Ortalama Ameliyat Süresi .....	77
<b>Tablo 3.20.</b> Birim Genel Hizmet Üretim Maliyetlerin hesaplanması.....	77
<b>Tablo 3.21.</b> Toplam Endirekt Maliyetler .....	78
<b>Tablo 3.22.</b> Toplam TB Bölümün Direkt ve Endirekt Maliyetleri.....	78

**KISALTMALAR**

GÜM	: Genel Üretim Maliyetleri
GHÜM	: Genel Hizmet Üretim Maliyetleri
TB	: Tüp Bebek
FIFO	: İlk Giren İlk Çıkar
LIFO	: Son Giren İlk Çıkar
NIFO	: İlk Gelecek Olan İlk Çıkar

## GİRİŞ

Kâr amaçlı olsun olmasın tüm hastaneler sağlık hizmeti sunarken, hizmetin kalitesini düşürmemek şartıyla ellerindeki kıt kaynakları en verimli şekilde kullanmak durumundadırlar. Hastanelerde, tedavi hizmetlerini gerçekleştiren bir kuruluş; ekonomi kurallarına göre çalışan bir işletme; doktorlar ve sağlık personelinin eğitilmesi bakımından bir araştırma kurumu ve sosyal faydası nedeni ile de bir sosyal kurum niteliği taşımaktadır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere hastane işletmeleri son derece karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu nedenle hastane işletmelerinin yönetimi de oldukça zordur.

Verimliliğin ve performansın ölçütleri olarak kullanılacak bilginin temel kaynağı şüphesiz maliyet muhasebesi yöntemidir.

Maliyet muhasebesi yöntemi, yöneticilere sağlayacağı maliyet, gider, verimlilik, vb bilgiler ile yönetimin; kontrol, planlama ve karar verme faaliyetlerine destek olmaktadır.

Tüm hastane işletmeleri için maliyet muhasebesi yöntemi hem özel, hem devlet ve hem de üniversite hastaneleri için büyük önem taşımaktadır. Özel hastaneler düşünüldüğünde, bu işletmeler ortaya koyacakları faaliyetlerle hem ortaklarını hem de çalışanlarını tatmin edecek düzeyde kazançlar elde etmek zorundadırlar. Devlet hastanesi işletmeleri ise, kendilerine ayrılan bütçeyi en etkin şekilde kullanarak toplum için sosyal fayda yaratmanın yanında, işletme açısından yatırım olanaklarının oluşmasını da sağlamak durumundadır. Üniversite hastanesi işletmelerinde de, devlet hastanesi işletmeleri için geçerli olan faydaların yanında araştırma projelerine daha fazla kaynak ayrılabilir olması uzun vadede sağlık sektörü uygulamalarının kalitesini artıracaktır.

Sağlık sektöründe işletmelerin maliyet bilgisi ihtiyacı doruğuya ulaşmıştır. Sosyal güvenlik kuruluşlarıyla yapılan paket anlaşmaların değerlendirilmesi de ancak iyi organize edilmiş bir maliyet sistemi ile olanaklı hale gelmiştir.

Hastane işletmelerinin çok kompleks bir yapıya sahip olmaları maliyet analizi yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bir bölümün maliyet analizinin çıkartılmasıyla diğer hastane bölümlerinin maliyet analizi benzer olacağından, hastanenin genel maliyeti bu maliyetlerin birleştirilmesi ve eksik kalemlerin ilave edilmesiyle ortaya konulabilecektir.

Maliyet muhasebesi yönteminin ve maliyet bilgisinin öneminin tüm hastane işletmeleri tarafından öneminin artan bir biçimde hissedilmesi "Hastanelerde Maliyetleme ve özel Bir Hastanede Uygulama" başlıklı bu tezin hazırlanmasında etkili olmuştur.

Bu amaca uygun olarak tez çalışması giriş, sonuç ve yararlanılan kaynaklar dışında üç bölüme ayrılmıştır.

Maliyetleme ile ilgili temel bilgiler ve ilişkiler birinci bölümde, hastane işletmeleri ile ilgili genel bilgiler ise ikinci bölümde açıklanmıştır. Üçüncü bölüm ise Özel bir hastanede tüp bebek ameliyatların maliyetlerinin hesaplanması bölümü olarak adlandırılmıştır.

## I. BÖLÜM

### MALİYETLEME İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER VE İLİŞKİLERİ

Maliyetlemenin bir kaç temel kavramı vardır. Bu kavramlar maliyet, gider, harcama ve maliyet gideridir. Bu kavramları ve aralarındaki ilişkileri anlatmadan maliyetlemeyi anlatmak zordur. Bu nedenle birinci bölümde bu kavramlar açıklanacaktır.

#### 1.1. MALİYET, GİDER, HARCAMA VE MALİYET GİDERİ KAVRAMLARI

Maliyet muhasebesinde kullanılan maliyet, gider, harcama ve maliyet gideri kavramları birbiriyle iç içe olan kavramlar gibi gözükmeyle birlikte, farklılık taşır. Ancak bu kavramlar, literatürde çoğu zaman aynı anlamlarda kullanılmaktadır. Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde bu kavramlara yer verileceğinden, tek tek tanımlanmasında fayda vardır.

##### 1.1.1.Maliyet Kavramı

Maliyet geniş ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Dar anlamda maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların toplamıdır. (Usal; Kurgun 2001, 25) Ancak tanımdan da anlaşılacağı gibi, burada işletme boyutuna yer verilmemiştir. O halde geniş anlamda maliyet, işletmenin amaçları doğrultusunda herhangi bir malın veya hizmetin oluşturulabilmesi için doğrudan doğruya ve endirekt olarak yapılan toplam fedakârlıkların para ile ölçülen değeridir. (Sözbilir; Kaymaz; Fidancı 2003, 5)

Bir başka ifade ile maliyet; bir mal ya da hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalarda o mal ve hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakârlıkların parasal tutarı olarak belirtilmektedir. (Akdoğan 2000, 11) Tanımdan da anlaşılacağı gibi, maliyet ile harcama kavramları arasında bir ilişki kurulmaktadır.

### 1.1.2. Gider Kavramı

İşletmeler, faaliyetlerini devam ettirebilmek için bazı ürünleri kullanmak, bazı hizmetlerden yararlanmak zorundadırlar. Örneğin, üretim faaliyetini devam ettirebilmek için hammadde kullanmak, çalıştırdığı personele ücret vermek, elektrik-su kullanmak zorundadır. Buna göre gider, işletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği ürün ve hizmetlerin parasal tutarıdır (Çetiner 2000, 10).

### 1.1.3. Harcama Kavramı

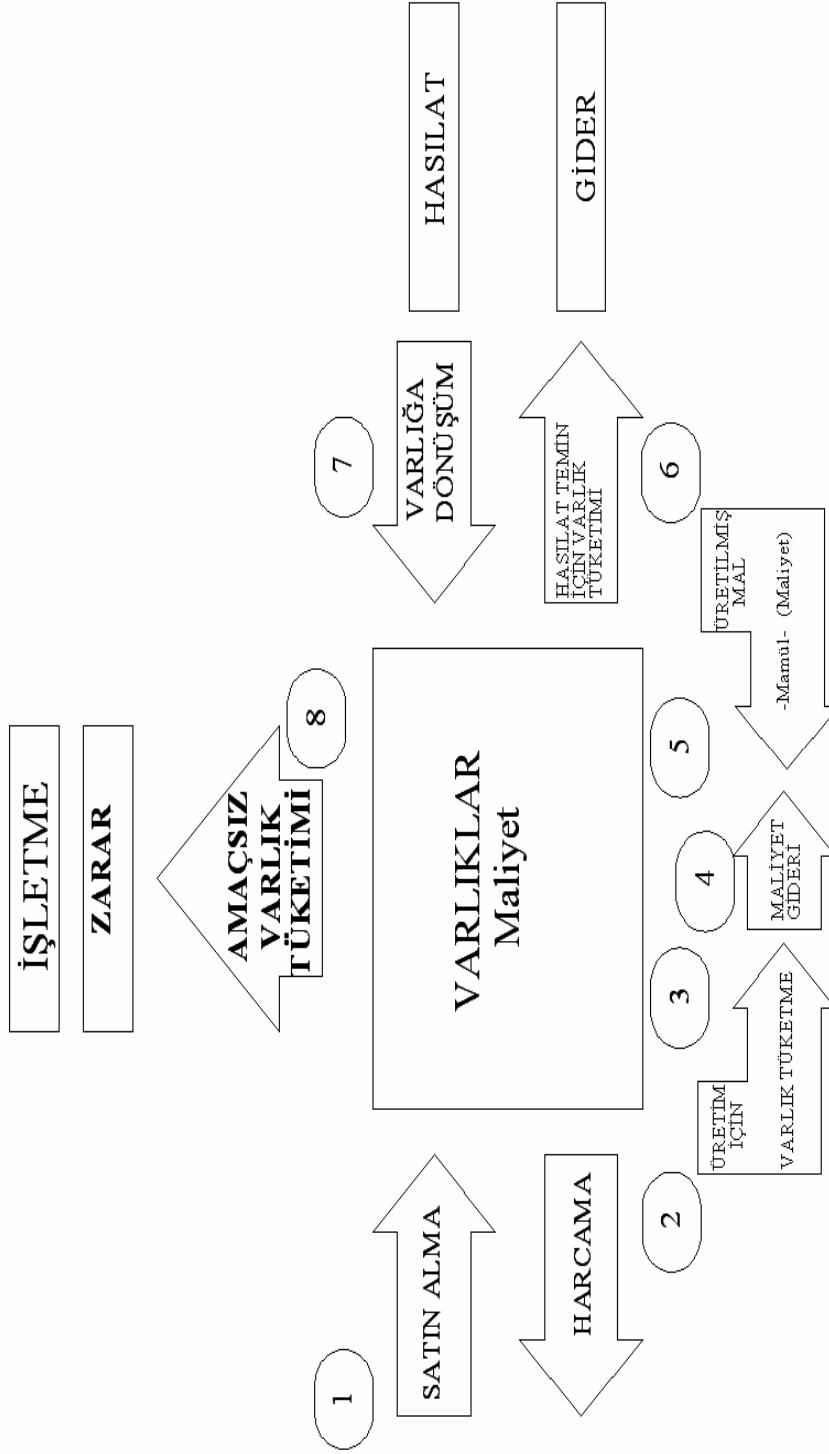
Genellikle nakden yapılan ödeme ve borçlanmaları anlatmak için kullanılır. Ancak, bu ödeme ve borçlanmalar, işletmenin faaliyetleri sonucu olabileceği gibi; olağanüstü bir durum karşısında da yapılabilir. Buna göre, harcama kavramı şu şekilde tanımlanabilir: Bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek amacıyla yapılan ödemeler, borç altına girmelerdir (Fidancı, 2002, 28). Harcama için temel unsur ödemedir. Yapılan ödeme karşılığında bir ürün ya da hizmet elde edilebileceği gibi hâsılataın elde edilmesi amacıyla da ödeme yapılmış olabilir. Her iki durum da harcama oluşturacaktır. Burada yeni bir kavram doğmakta ve hâsılataın tanımlanması gerekmektedir. Hâsılat; genel anlamda, satılan ürün ya da hizmet karşılığında satış tutarına eşit olacak şekilde söz konusu ürün ve hizmet alıcılarına yüklenen mükellefiyettir (Kârtal; Adnan; Erdin 2003, 8). Harcamanın bir varlığın elde edilmesi için gerçekleştirilmesi durumunda, işletmenin bilanço yapısı bu durumdan doğrudan etkilenecek; harcamalar maliyete dönüşmüş olarak aktifte görünecektir (Fidancı, 2002, 28). Harcamanın maliyete dönüşebilmesi için, harcama karşılığında elde edilen yararın, aynı dönemde tüketilmesi gerekmektedir. Buna göre, her harcama maliyet oluşturmayacağı gibi; her maliyetin de harcama olması beklenemez (Sözbilir; Kaymaz; Fidancı 2003, 6).

Bu durumda maliyet, işletmenin belirli bir dönemdeki ürün ve hizmet üretimi veya kullanımını ya da sürekli ana iş konusuyula ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır (Akdoğan 2000, 7). Bir başka tanımda ise maliyet, işletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde etmesi için, belirli bir dönemde kullandığı veya tükettiği ürünlerin ve hizmetlerin, yararı tükenmiş maliyetlerinin gelirden düşülen kısmını oluşturmaktadır. İşletmelerde maliyetten söz edebilmek için,

sağlanması gereken koşulların başında, maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tükenmiş olması gelmektedir. Yine yararı tükenen maliyetler, işletmenin faaliyetinin ve varlığının sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır (Savcı 1999, 8).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden, dönemsellik ilkesi gereği işletmeler faaliyetleri sonucu, ilgili dönemde oluşan tüm hâsılatlarını, maliyetlerini ve ortaya çıkan zarar veya kârlarını mali tablolarında göstermek zorundadırlar. Yine bu ilke gereği, dönem sonuçlarına etkisi olan maliyetlerin, etkisi olmayanlardan ayrılması gerekmektedir. Maliyetlerin dönem sonuçlarına etkili olmaları ise, dört olasılıktan birinin gerçekleşmesini gerektirmektedir. Bu olasılıklar; işleme, zaman aşımı, kullanma ve teknolojik yıpranmalardır. Maliyetlerin ürün ya da hizmet üretimine etkisinde bu dört olasılıktan biri ile üretime dönüşen maliyetler, maliyet olarak nitelenmektedir.

İşletmeler kuruluş amaçları gereği, belirli maliyetlere katlanarak mal ve hizmet üretmektedir. Katlanılan maliyetler gelir oluşumu içindir. Maliyet ve gelir arasında oluşacak olumlu fark kârı, olumsuz fark ise zararı oluşturacaktır. Zarar, aynı zamanda varlıkların amaçsız olarak tüketilmesi olarak da tanımlanabilir.



**Şekil 1.1. Temel Maliyet Muhasebesi Kavramları İlişkisi** (Kârtal; Adnan; Erdin 2003, 7)

Şekil 1.1.'de maliyet muhasebesinin temel kavramlarını oluşturan maliyet, harcama, gider ve gelir kavramları ayrıntılı bir şekilde verilmiştir. Gerek üretim gerekse hizmet işletmesinde, ürün veya hizmetin üretilmesi için katlanılan fedakârlıkların toplam

maliyeti, ürün veya hizmet maliyetini oluşturmaktadır. Üretilen bu ürün veya hizmetler satıldığında maliyet, gidere dönüşmektedir. Aynı zamanda satış sonucunda hâsılat da oluşmaktadır.

## **1.2. MALİYET, GİDER ve HARCAMA ARASINDAKİ İLİŞKİLER**

Maliyetlemenin kavramlarını anlattıktan sonra, maliyetlemenin kavramları arasındaki ilişkiler de anlatılmalıdır.

### **1.2.1. Maliyet - Gider İlişkisi**

Maliyet ile gider kavramları genellikle birbirlerinin yerine kullanılmaktadırlar. Maliyet-gider kavramı arasındaki ayrım, öncelikle muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik kavramı gereği ortaya çıkmaktadır. Dönemsellik kavramı gereği, ilgili dönemdeki gelir ile maliyetler karşılaştırılır. Bunun için dönem sonuçlarına etki eden maliyetler ile etkisiz olanların ayırt edilmesi gerekir. Maliyetler aşağıdaki durumlarda dönem sonucunu etkiler, yani gider haline dönüşürler; (Hacırüstemoğlu 2002, 11; Sevgener 2000, 19)

- İşleme,
- Kullanma,
- Zaman aşımı,
- Teknolojik yıpranma.

Maliyetlerin üretime etkisi göz önüne alındığında yukarıdaki unsurlardan birinin etkisi ile üretimde tüketilen maliyetler, gider olarak nitelendirilmektedirler. Dolayısıyla gider, belli bir zaman dilimi içerisinde kullanılan ve tüketilen varlıkların (ürün ve hizmetlerin) parasal değeridir (Sevgener 2000, 19).

Dönemsellik ilkesine göre maliyetleri, *Bekleme Süresi Dolmuş ve Bekleme Süresi Dolmamış Maliyetler* olarak iki gruba ayırabiliriz. Bekleme süresi dolmuş maliyetler (expire cost); cari dönem içinde üretim için kullanılan ve gelecekte fayda sağlamayacak olan maliyetlerdir. Bekleme süresi dolmamış maliyetler (unexpire cost) ise; gelecek dönemlerde fayda sağlayacak olan ve bunun için aktifleştirilmiş maliyetlerdir. Örneğin, aktifleştirilen ilk madde stokları bekleme süresi dolmamış maliyetler iken, satılan ürünler maliyetinin unsuru olan direkt madde maliyetleri, bekleme süresi dolmuş maliyetlerdir (Sevgener 2000, 19).

Maliyet, belli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların tümü iken, gider, bir işletmenin varlığını sürdürebilmesi ve işletilebilmesi için kullanılan üretim faktörlerinin bedelidir (Engin, 2001, 51). Örneğin, işletme varlıklarının edinimi için yapılan veya yapılması öngörülen kaynak kullanımına maliyet, bu varlıkların ürün ve hizmet üretiminde kullanılmasına ise gider denir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, dönemsellik ilkesinin önem taşımasıdır. Çünkü bu ilke, dönem kârının hesaplanması ve üretim maliyetlerinin doğru biçimde tespit edilebilmesi için gereklidir. Dolayısıyla varlık ve hizmet tüketimlerinin gider olarak nitelendirilebilmesi için iki unsur göz önüne alınmalıdır (Karakaya 2004, 13):

- Tüketimin işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için yapılmış olması gerekmektedir. Yani işletmeye bir fayda sağlamalıdır.
- Tüketimin belli bir döneme ait olması gerekmektedir. Döneme ait değil ise, gider olarak nitelendirilememektedir.

### 1.2.2. Gider-Harcama ilişkisi

Günlük hayatta harcama kavramı, genellikle nakit çıkışı olarak bilinmektedir. Ancak bu bakış açısı, işletme ekonomisi açısından yetersiz kalmaktadır. İşletme açısından harcama kavramı daha ziyade, işletmelerin yapmış oldukları nakit veya nakit yerine geçen çıkışlardır (Dinç 2001, 47).

Daha geniş anlamıyla harcama, bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak için veya bir zararı önlemek için borç altına girme veya para ödemedir. Harcama ile gider arasında benzerlik olmakla birlikte farklılıklar da bulunmaktadır. Örneğin, tüketilen bir elektrik enerjisi için gelen fatura, işletme için bir harcamayı gösterir, ayrıca bu elektrik enerjisinin tamamı tüketilmiş olduğundan gider niteliği de taşır. Ayrılan yönleri şunlardır (Hacırüstemoğlu 2002, 12):

- Harcamayı gerektirmeyen maliyetler olabilmektedir. Örneğin kendi yaptığı yanrı mamulleri üretimde kullanmak ödemeyi gerektirmemektedir.
- Bazı harcamalar da gider niteliği taşımamaktadır. Örneğin bağış ve yardımlar.
- Faydalanma ile ödemenin ayrı zamanlarda olması harcamaya bağlı maliyetlerde her iki işlemde zarar farkını yansıtır. Örneğin peşin ödenen giderler.
- Gider ile harcama, değerlendirme açısından da ayrılmaktadır. Gider, rayiç bedel

veya ortalama fiyat ile değerlenirken, harcama ise edinme bedeli ile değerlenir.

### 1.2.3. Maliyet- Gider -Harcama İlişkisi

Harcama (ödeme) kavramı ile maliyet-gider kavramları arasında ortak bir anlam bulunmamaktadır. Zaman içerisinde maliyet ve gider ile harcama kavramları arasında farklı bağlantılar ortaya çıkar. Buna göre; (Altuğ 2001, 18)

a) Maliyet karşılığı bir ödeme aynı anda gerçekleşebilir.

- Nakit ödeme karşılığı ticari ürün satın alınması, (nakit ödeme ile alım aynı anda gerçekleşmektedir).
- Bozulan makinenin tamiri karşılığında çek ciro edilmesi, (Çek ile ödeme ve genel üretim maliyetleri aynı anda).

b) Maliyetler ödemeden önce gerçekleşebilir.

- Üretimde harcanan elektrik bedelinin bir ay sonra ödenmesi (önce GÜM, sonra ödeme).
- Bir ay vadeli borçlanılarak, bilgisayar satın alınması, (önce demirbaş maliyeti, sonra ödemesi).
- Ödemeler, ilgili maliyetlerden önce gerçekleşebilir.
- Fabrika kirasının bir yıllık peşin olarak nakden ödenmesi (Önce nakit ödeme, sonra GÜM)
- Bedeli ödenmiş duran varlık amortismanları (Önce ödeme, sonra GÜM).

### 1.3. MALİYET-FAYDA İLİŞKİSİ

Maliyet, fayda sağlamak amacıyla üretim faktörlerinin tüketilmesidir. *Fayda* ise, herhangi bir ürüne çeşitli etkenler kullanılarak insan gereksinimlerini karşılayacak özellikler kazandırılmasıdır. Fayda; şekil, zaman ve mekân olarak üç ana gruba ayrılır (Altuğ 2001, 16).

- **Şekil Faydası**; herhangi bir ürünün fiziksel veya kimyasal tekniklerle biçimsel, öz ve kapsam yönünden değişikliğe uğratılmak suretiyle insan ihtiyaçlarına sunulmasıdır. Endüstri işletmelerinin tümünde şekil faydası söz konusu olmaktadır.
- **Zaman Faydası**; herhangi bir ürünün daha fazla ihtiyaç duyulduğu zamanda insan

ihtiyaçlarına sunulmasıdır. Örneğin, depoculuk, konservecilik faaliyetleri ile zaman faydası sağlanmaktadır.

- **Mekân Faydası**; herhangi bir ürünün daha çok, ihtiyaç duyulduğunda bir yere götürülerek orada insan ihtiyaçlarına sunulmasıdır. Örneğin, ulaştırma ve nakliye faaliyetleri ile mekân faydası sağlanmaktadır.

Yukarıdaki faydalara ek olarak, makro ekonomik açıdan, mülkiyet faydasını da sayabiliriz. **Mülkiyet Faydası**; herhangi bir ürüne sahip olmanın sağladığı faydayı ifade eder. Örneğin bir arabaya sahip olmanın getirdiği fayda.

Sağlanan her fayda, maliyeti de beraberinde getirecektir. Yani insan ihtiyaçlarının karşılanması için bir ürüne şekil, zaman ve mekân olarak bazı özelliklerin katılması beraberinde maliyeti getirecektir. Temelde faydayı ortaya çıkaran unsur ise, üretim faaliyetidir (Altuğ 2001, 16). Fayda sağlanabilmesi ve üretim yapılabilmesi için ise maddi ve maddi olmayan kaynakların tüketilmesi gerekmektedir. Bunun içindir ki, kaynakların nerelerde kullanıldığının tespit edilip etkin bir maliyet kontrolünün sağlanabilmesi için, maliyet hesaplamaları yapılmalıdır. Etkin bir maliyet yönetimi ise, üretim süreci içerisinde kaynakların nerelerde kullanıldığının doğru bir şekilde tespiti ve bunların verimli kullanılmaması sonucu ortaya çıkan israfların yok edilmesini gerektirmektedir.

#### **1.4. ÜRETİM MALİYETLERİ**

Bu kısımda ilk madde ve malzeme maliyetleri, personel (işçilik) maliyetleri, genel üretim maliyetleri gibi maliyet çeşitlerinin geniş bir biçimde açıklanması yapılmaya çalışılmıştır.

##### **1.4.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri**

En geniş anlamı ile sağlık hizmeti üretimi amacıyla kullanılan her türlü maddeye ilk madde ve malzeme denilebilmektedir.

Hastanelerin sağlık hizmeti üretimi amacıyla kullandıkları malzemelerin en küçük hastanede bile binlerce çeşidi bulunmaktadır (Menderes 1994, 36). Bu nedenle ilk madde ve malzemelerin belirlenmesi işleminde öncelikle malzemelerin sınıflandırılması ve tanımlanması gerekmektedir. Malzemelerin sınıflandırılması işlemi muhasebe açısından bu malzemelere ilişkin kayıtların tutulması (örneğin, malzemelerin kodlanması ve stok kartlarında izlenmesi), kullanıcıların belirlenmesi (örneğin,

malzemelerin kullanım yerlerine göre ayrımlanması) ve maliyet hesaplama çalışmalarında kolaylık sağlamak amacıyla niteliklerinin belirlenmesi (örneğin direkt ve endirekt olarak ayırım yapılması) bakımından önemlidir (Özkan 2000, 39).

Bu amaçla hastanelerde ilk madde ve malzeme maliyetleri niteliklerine göre ve maliyet çeşitleri sınıflandırmasına göre (Ek 1)'deki gibi sınıflandırılabilir (Şahin 2006,1- 3).

Bu ayırım malzemelerin işlevlerine göre yapılırken maliyet muhasebesi açısından ilk madde ve malzeme maliyetlerinin direkt ve endirekt olarak ayırımının yapılmasına da gerek duyulmaktadır (Özkan 2000, 39).

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, belirli bir ürün veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen maliyetlerdir. Bir başka ifadeyle hasta başına kullanım miktarları ve dolayısıyla parasal değerleri kolaylıkla tespit edilebilen ilk madde ve malzemelerdir. Örneğin hastaya verilen serum miktarı kolaylıkla belirlenebileceğinden ilk madde ve malzeme olarak sınıflandırılabilir.

Endirekt ilk madde ve malzemeler ise belirli bir ürün veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyip, bir takım dağıtım ölçütleri yardımıyla yüklenebilen maliyetler olarak açıklanmıştır. Bu sebeple endirekt ilk madde ve malzeme maliyetleri genel üretim maliyetleri arasında yer almaktadırlar.

Endirekt ilk madde ve malzeme maliyetleri de iki alt gruba ayrılmaktadır (Şahin 2006, 1-3):

Yardımcı Malzemeler; direkt ilk madde ve malzeme gibi ürün bünyesine katılmakla birlikte, gerek miktar, gerekse tutar olarak ürünün temel yapısını oluşturmayan malzemelerdir. Bu tip ilk madde ve malzemelere örnek olarak poliklinik hizmetlerinde kullanılan pamuk, gazlı bez, plaster gibi malzemeler verilebilir.

İşletme Malzemesi ise ürünün üretiminde kullanılan; ancak ürün bünyesine girmeyen malzemelerden oluşmaktadır. Eldiven, temizlik malzemeleri vb. örnek olarak verilebilir.

#### **1.4.1.1. İlk Madde ve Malzemelerin Hastanelerde Akışı**

İlk madde ve malzemelerin hastane içerisindeki akışı incelendiğinde, akış işleminin temel olarak üç grupta toplandığı görülmektedir:

- Satın alma (Tedarik)

- Stoklama
- Üretime Sevk

Hastanelerde ilk madde ve malzemelerin satın alma fikrinin ortaya çıkması ile başlayan, ilk madde ve malzemelerin hizmet sunumunda kullanımına kadar devam eden bu süreç, maliyet kontrolü açısından önemli bir aşamayı oluşturmaktadır. Hastaneler bu süreci kontrol edebilmek için birtakım fiş, form ve kartlar kullanmaktadırlar. Hazırlanacak bu belgeler hastanenin malzeme ambarları ile eczanesi için farklılıklar gösterebilse de malzeme akışının kontrol altında tutulmasında izlenecek temel mantık farklılıkları göstermemektedir. Herhangi bir ilk madde ve malzeme daha önce oluşturulmuş olan stok kartında yazılı olan en az düzeye (minimum stok miktarına) yaklaştığında, stok sorumlusu tarafından hemen bir “Satın Alma İstek Fişi” düzenlenerek, satın alma isteği satın alma birimine iletilmektedir. (Ek 2) Hastane tarafından piyasa araştırması yapıldıktan sonra bir “Satın alma Fişi” düzenlenir. Satın alma fişi, satın alınacak malzemenin miktarını, teknik özelliklerini ve tarihini içermektedir. Bu işlemlerden sonra devlet ve üniversite hastanesi 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’na göre, özel hastane ise satıcılarla yapılan görüşmelerle gerekli malzemenin alımını yapmaktadır. Alımı sağlanan ilk madde ve malzeme (direkt veya endirekt) hastaneye ulaştığında teslim alınırken, muayene komisyonu tarafından verilen siparişe uygun olup olmadığı, kalite ve miktar açısından incelenir. Satın alınan malzeme istenilen şartları sağlıyor ise giriş işlemi yapılmak üzere ilk madde ve malzeme giriş (tesellüm) fişi düzenlenir(Ek 3). Giriş fişinin düzenlenmesinden sonra bir nüshası faturalar ile birlikte ödeme yapılması için muhasebe birimine gönderilir. Diğer nüshası ile de stok kartlarına giriş yapılır. Teslim alınan her türlü madde ve malzeme ambara getirildiğinde ilk madde ve malzeme giriş fişleri yardımıyla stok kartlarına işlenir (Ek 4). Stok kartının giren malzeme bölümüne yapılacak kayıtların dayanak belgesi, ilk madde ve malzeme giriş fişleridir. Gelen miktar, alış bedeli ve varsa o partinin alımı için yapılmış diğer maliyetler bu fiş üzerinde gösterilir. Bunların toplamından oluşan alış maliyeti, alış miktarına bölünmek suretiyle söz konusu partinin birim alış maliyeti hesaplanır ve fiş üzerine yazılır. Kullanılmak üzere alınan her türlü ilk madde ve malzeme için ayrı bir stok kartının tutulması gerekmektedir; ancak hastanelerde kullanılan malzemelerin ve ilaçların sayısı göz önüne alındığında malzemelerin sayıları binlerle ifade edilmektedir. Bu durumda stok kartlarının

bilgisayarla izlenmesi daha kolay olmaktadır. Standart bir stok kartı; giren, çıkan ve kalan olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Her stok kartında malzemenin kodu, adı, ölçüsü, minimum ve maksimum stok miktarları, giren, çıkan ve kalan kolonlarının her birinde miktar, birim maliyet ve tutarının bulunması gerekmektedir. Satın alınan her bir malzeme kalemi, kendisine ait stok kartının giren malzeme bölümüne miktarı, birim alış maliyeti ve tutarı itibariyle kaydedilir. Gelen bu malzeme, kartın kalan malzeme bölümüne eklenir. Tüketilen malzeme ise benzer şekilde kartın çıkan malzeme bölümüne yazılır ve kalan malzeme bölümünden düşülür. Stok kartının çıkan malzeme bölümünde yapılacak kayıtlarda malzeme istek fişleri esas alınır. Bu fiş hastanelerde malzemeyi isteyen birim tarafından en az üç nüsha halinde doldurulur. Malzemeyi isteyen birim yetkilisi, malzemeyi teslim eden ambar memuru ve malzemeyi teslim alan birim yetkilisi tarafından imzalanmış nüshalardan biri malzeme isteyen birimde, diğeri ise ambarda kalır. Üçüncü nüsha ise muhasebe birimine gönderilir. Muhasebe birimi, kendisine gelen nüsha üzerinde malzeme fiyatlandırması yapar. Yani, her bir malzemenin fişte yer alan miktarını o malzemeye ait stok kartında gözüken birim maliyetle çarparak, söz konusu malzemenin ilk madde ve malzeme maliyeti olarak kaydedilecek tutarını belirler. Bu miktar, birim maliyet ve tutar bilgilerini ilgili stok kartının çıkan malzeme bölümüne kaydedilip, kalan bölümünden düşülür. Hizmet departmanının yanlış materyal talep etmesi, yanlış miktarda talep etmesi ya da aynı şekilde ambardan departmana yanlış materyal ya da yanlış miktarda gönderimlerin söz konusu olduğu durumlarda, bu yanlışlıkların maliyetlemesini sağlamak üzere ambara yapılacak gönderimlerde hizmet departmanı tarafından ilk madde ve malzeme iade fişi düzenlenir (Ek 5). İlk madde ve malzeme iade fişi, ilk madde ve malzeme istek fişi ile hemen hemen aynı bilgileri içermektedir (Özkan 2000, 40; Yükçü 1999, 76; Büyükmirza 2003,148).

Dönem sonu itibariyle maliyet hesaplama çalışmalarının daha hassas yapılabilmesi için, henüz üretimde kullanılmamış ilk madde ve malzeme kalmış ise, bunların da ilk madde ve malzeme iade fişi ile ambara iadelerinin yapılması yararlı olacaktır. Bu yapılmadığında hasta teşhis ve tedavisi için henüz kullanılmamış olan malzemeler de o dönemin maliyetine eklenmiş olacaktır.

#### **1.4.1.2. Stok Değerleme Yöntemleri**

Maliyet muhasebesinin amacı, kontrol ve analiz amacıyla kullanılabilir ve sonunda

elde edilen gelirler ile karşılaştırılarak net kârı belirleyecek doğru ve anlamlı maliyet verilerinin elde edilmesidir (Usry and Hammer 1991, 215; Aktaran, Durukan, 2006, 57).

Bunu sağlayabilmek için, ilk madde ve malzeme maliyetlerinde hizmet birimlerinden gelen istek fişlerine hangi malzemenin ne miktarda, hangi birim tarafından, hangi iş için alındığına dair bilgiler yer alır. Ambardan üretime çekilen malzemelerin hangi birime (maliyet merkezine) gönderildiği ancak stok kartlarıyla izlenebilir. Ayrıca birimlere gönderilen farklı tarihlerde farklı alış maliyeti ile alınan malzemelerin hangi alış maliyetine göre değerlendirileceği de ancak stok kârtlarında uygun bir değerlendirme yöntemi ile sağlanabilir (Menderes 1994, 43). Üretime gönderilen ilk madde ve malzeme ile stok değerlemede en fazla kullanılan yöntemleri, aşağıda görüldüğü gibi sıralayabiliriz (Usry and Hammer 1991, 215; Aktaran, Durukan, 2006, 58):

- İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi
- Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi
- İlk Girecek Olan İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi
- Ortalama Maliyet Yöntemi
- Piyasa Fiyatıyla Alış Maliyetinden Düşük Olanıyla Yöntemi
- Standart Maliyet Yöntemi

#### **1.4.1.2.1. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi:**

FİFO Yöntemi, ilk madde ve malzemelerin ilk girişlerden başlanarak üretime verildiği ya da tüketildiği ve alınış tarihi sırasına göre belirlenen fiyatlarla değerlendirildiği varsayımına dayanmaktadır (Usry and Hammer 1991, 216; Aktaran, Durukan, 2006, 58). Stokun fiziki olarak üretime verilmiş ya da tüketilmiş olmasının bu sıraya uyması şart değildir. Burada “ilk giren ilk çıkar” esası, maliyet belirleme için geçerli olan itibari bir durumdur.

FİFO yönteminin uygulanabilmesi için, girişi yapılan ilk madde ve malzeme partilerinin, giriş sıraları, miktarları ve birim maliyetlerinin açık olarak izlenmesi gerekmektedir.

Yöntemin uygulanması aşağıdaki şekildedir:

- Üretime verilen ya da tüketilen ilk madde ve malzemenin değeri ilk giren partinin birim maliyetiyle değerlendirilir.
- İlk giren stok, miktar olarak yetersiz kalırsa fark bir sonraki partinin birim maliyetiyle değerlendirilir.

Bu yöntemde ilk giren ilk çıkmakta ya da öyle varsayıldığından, dönem sonu stokları da son girişlerden olmaktadır (Kârakaya 2006, 93).

Yöntem, malzemelerin kronolojik hareketlerini mantıklı ve sistematik biçimde izler. Ayrıca bozulan, çürüyen ve modası geçen malzemeler için etkili bir yöntemdir (Usry and Hammer 1991, 217; Aktaran, Durukan, 2006, 59). Fiyatların devamlı yükseldiği dönemlerde üretime sevk edilen malzemeyi hep düşük değerle üretime gönderdiği için birim hizmet maliyetinin düşük hesaplanmasına, stokların da yüksek değerli görünmesine; dolayısıyla dönem kârının yüksek görünmesine neden olmaktadır. Fiyatların düşük olduğu dönemlerde ise, üretilen hizmetin maliyetini yüksek göstermek suretiyle dönem kârını düşük göstermektedir (Menderes 1994, 44).

#### **1.4.1.2.2. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi:**

LİFO Yönteminde, stok akışının gerçekte farklı olabilmesine rağmen, ilk madde ve malzemelerin son girişlerden başlayarak üretime verildiği ya da tüketildiği varsayımına dayanmaktadır (Usry and Hammer 1991, 218; Aktaran, Durukan, 2006, 59). LİFO yönteminin uygulanabilmesi için girişi yapılan ilk madde ve malzeme partilerinin; giriş sıraları, miktarları ve birim maliyetlerinin açık olarak izlenmesi gerekmektedir. Yöntemin uygulanması aşağıdaki gibidir: (Kârakaya 2006, 95)

- Üretime verilen ya da tüketilen ilk madde ve malzemelerin değeri son giren partinin birim maliyetiyle değerlendirilir.
- Son giren stok, miktar olarak yetersiz kalırsa, fark bir önceki girmiş partinin birim maliyetiyle değerlendirilir.

Bu yöntemde üretime sevk edilen stok en son tarihli maliyetle olduğundan hesaplanan hizmet maliyeti cari piyasa maliyetleri ile olacaktır. Bu yüzden ilk giren ilk çıkar yöntemindeki kâr şişmesine neden olmaz, gerçeğe daha yakın kâr hesaplamasına olanak verir. Yöntemde stok değeri eski tarihli ve maliyetli stoku gösterildiğinden piyasa fiyatının altında görülecektir. Bu yöntemi kullanan işletmeler bu durumu bilânçoda dipnot ile belirtmektedirler. Fiyatların düştüğü dönemde ise bu yöntem hizmet

maliyetini düşük gösterecek ve yine kâr yüksek görünecektir (Menderes 1994, 47).

#### **1.4.1.2.3. İlk Gelecek Olan İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi**

Bu yöntemde üretime sevk edilecek olan stoklar, sevk tarihinden sonra işletmeye satın alınacak ilk parti stokların birim maliyeti üzerinden değerlendirilmeye alınmaktadır.

NIFO yönteminde, sipariş edilen stoklar işletmenin depolarına girmemiş olsa bile, sipariş maliyetleri içerisindeki maliyet bedelleri, yapılacak stok çıkışlarının değerlendirilmesinde dikkate alınmaktadır. Yöntem aslında piyasa fiyatı yöntemine benzemektedir.

#### **1.4.1.2.4. Ortalama Maliyet Yöntemi**

Bu yöntemde ilk giren ilk çıkar yöntemiyle son giren ilk çıkar yöntemi arasında bir tercih söz konusudur. Yönteme göre ne ilk önce ne de en son alınan stoklar öncelikle üretime gönderilir ya da tüketilirler. Bunun yerine alışların ortalaması esas alınır ve ortalama maliyet gerek üretime sevk edilen ya da tüketilen, gerekse kalan stokların maliyetini belirlemede esas alınır (İpçi 1994, 303).

Ülkemizde ve batı ülkelerinde, en çok uygulanan yöntemdir; çünkü yüksek ve düşük fiyatlarla ambara giren hammadde ve malzemelerin, maliyetler üzerindeki olumsuz etkilerini azaltır. Böylece faaliyet sonuçlarını analiz etmede ve geleceğe ilişkin maliyet tahminlerine daha sağlıklı veriler sağlar.

Ortalama maliyet iki yaklaşımla uygulanabilmektedir:

1. Hareketli Ortalama Maliyet
2. Tartılı Ortalama Maliyet

**Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi:** Bu yöntemde her yeni malzeme alımında yeni bir ortalama birim maliyet hesaplanır ve bir sonraki alıma kadar tüm ambar çıkışları bu birim maliyet ile fiyatlandırılır. Yönteme “hareketli” ortalama maliyet yöntemi denilmesinin nedeni, ortalama birim maliyetin her alımdan sonra değişmesidir.

Ortalama birim maliyet aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır:

$$\text{Ortalama Birim Maliyeti} = \frac{\text{Önceki Kalan Tutarı} + \text{Yeni Giriş Tutarı}}{\text{Önceki Kalan Miktarı} + \text{Yeni Giriş Miktarı}}$$

Hareketli ortalama maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar ve son giren ilk çıkar

yöntemlerindeki sıkıntıları gidererek, sonuçları orta noktaya yaklaştıran uzlaştırıcı bir yöntem niteliğindedir (Büyükmirza 2003, 166).

**Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi:** Bu yöntemde tüm dönem için tek bir ortalama birim maliyet hesaplanır ve gerek dönem içindeki tüketimler, gerekse dönem sonu stoku bu birim maliyet üzerinden fiyatlandırılır. Bu nedenle bu yönteme “Dönemsel Ortalama Maliyet Yöntemi” adı da verilmektedir.

Döneme ait ortalama maliyet, dönem başı stok maliyeti ile dönemin alım tutarları toplamı, dönem başı stok miktarı ile dönemin alım miktarları toplamına bölünerek hesaplanır (Büyükmirza 2003, 171):

$$\text{Dönemsel Ortalama Maliyet} = \frac{\text{Dönem Başı Stok Maliyeti} + \text{Dönem İçi Alım Tutarı}}{\text{Dönem Başı Stok Miktarı} + \text{Dönem İçi Alım Miktarı}}$$

#### **1.4.1.2.5. Piyasa Fiyatıyla Alış Maliyetinden Düşük Olanıyla Değerleme Yöntemi:**

Bu yöntemde, piyasa fiyatı ve alış maliyetinden hangisi daha düşükse, ilk madde ve malzemeler onunla değerlendirilir (Akdoğan 2000, 255).

#### **1.4.1.2.6. Standart Maliyet Yöntemi**

Bu yöntemde, üretime verilen ilk madde ve malzemeler, önceden belirlenen standart fiyatlara göre değerlendirilmektedir. Böylece üretime verilen tüm miktarlar tek fiyatla değerlendirildiğinden, aynı malzemeyi kullanan bölümler arasında fiyat farklılıklarından doğan ayrıcalıklar ortadan kalkmış olmaktadır. Hesaplamalar basite indirildiğinden uygulamaya rahatlık getirmektedir. Dönem sonlarında standart fiyatla, gerçek fiyatlar arasındaki farklar, ilgili hesaplara devredilmek suretiyle kapatılmaktadır (Akdoğan 2000, 255).

### **1.4.2. İşçilik**

İlk madde ve malzeme maliyetlerinden sonra üretim maliyetini oluşturan diğer bir gider gurubu da işçilik maliyetleridir.

#### **1.4.2.1. Personel (İşçilik) Maliyetleri**

İşçilik maliyeti, bir mal veya hizmet üretiminde kullanılan veya bu üretime yardımcı olan emeğin parasal tutarıdır (Çetiner 2000, 83).

Bütün üretim faaliyetlerini yapan ve yönlendiren emektir. Buna ödenen ücret personel maliyeti olarak ortaya çıkar (Civelek; Özkan 2006, 156)

Hastaneler hizmet işletmeleri olduklarından emek yoğun işletmelerdir. İlk madde ve malzeme genellikle edilgen bir maliyet ögesi sayılırken işçilik, üretimi ve maliyetleri doğrudan doğruya etkileyen bir maliyet ögesidir. Çünkü malzemeyi kullanan işgücü ve tesisat ne derecede verimli çalışırsa, malzemenin verimliliği de o ölçüde artar. Verimliliği arttırmak ve böylece maliyetleri düşürmek, çalışanların yetenek ve isteğine bağlıdır (Menderes 1994, 53).

#### **1.4.2.2. Hastanelerde İşçilik Çeşitleri**

Hastaneler çok çeşitli sayıda profesyonel meslek grubunun bir arada çalıştıkları işletmelerdir. Ücretler de ilk madde ve malzeme gibi verilen hizmetle ilişkilerine göre direkt ve endirekt olarak ikiye ayrılabilir (Özkan 2000, 50).

**Direkt Ücretler:** Bu ücretler hastanede esas üretim maliyet yerlerinde fiilen tıbbi hizmet veren hekim, hemşire ve diğer personelin ücretlerinden oluşmaktadır. Örneğin, bir by-pass ameliyatı ekibinde yer alan cerrah, kârdiyolog, pompist, anestezi uzmanı ve hemşirelerin aldıkları ücretler direkt olarak nitelendirilebilir. Bu ücretlerin hizmetle ve hastayla ilişkilendirilmesi ve verilen emeğin miktar ve parasal olarak ölçülebilmesi endirekt ücretlere oranla daha kolaydır.

**Endirekt Ücretler:** Direkt ücretler dışında kalan ve hizmet üretimi ile endirekt olarak ilgili olan personelin ücretleri endirekt ücretler olarak değerlendirilirler. Örneğin, çamaşırhane personelinin ücretleri by-pass ameliyatı için endirekt niteliktedir. Çamaşırhane personeli fiilen operasyonlara katılmamakla birlikte operasyonların sürekliliği bakımından gerekli malzemenin temizlenmesini sağlamaktadır.

Endirekt ücretlerin belirlenmesinde verilen tıbbi hizmetin ya da hastanın maliyetine pay verilmesi için bazı dağıtım anahtarlarından yararlanılmaktadır. Bu nedenle endirekt ücretler genel üretim maliyetleri içerisinde incelenmektedir.

Boş işçilik veya boş zamanlara ait maliyetler de endirekt işçilik sayılmaktadır. Boş işçiliğin ortaya çıkmasına alet ve makinelerin arızalanması, üretimin tam kapasiteye ulaşmaması, yardımcı hizmetlerin eksik olması, alet eksikliği, iş tanımındaki ve talimatındaki eksiklikler vb. nedenler yol açmaktadır. Hastanelerde bu nedenlere bağlı olarak oluşan işçilik maliyetleri de tüm hizmetlere yüklenmelidir (Menderes 1994, 56).

İşçilik maliyetleri birbirinden farklı niteliklerde olan çok sayıdaki unsurdan oluşmaktadır. İşçilik maliyetlerinin özü ücrettir. Ücret; kök ve eklerden oluşur. Kök ücret, işçiye çalışmasının karşılığı yapılan ödemeleri temsil etmektedir. Bu, çıplak ücret, esas ücret gibi kavramlarla da ifade edilmektedir. Ek ücret ise, yasalar, sözleşmeler gereği ya da isteğe bağlı olarak, ek ücrete yapılan ilavelerdir. İkramiyeler, sosyal yardımlar ek ücrettir. Çıplak ücrete ek ücretin ilavesi giydirilmiş ücret kavramını ortaya çıkarmaktadır. Bunlardan başka yasal olarak ödenmesi gereken sosyal güvenlik işveren payları ve kıdem tazminatı gibi unsurlar da söz konusudur (Karakaya 2006, 106). Kök ücretin üzerine yapılan ekler de endirekt işçilik olarak nitelendirilmektedir.

İşçilik maliyetlerinin unsurları hastanelerin özelliğine, kendi ihtiyaç ve organizasyon yapılarına ve çalışanların bağlı olduğu sosyal güvenlik kuruluşlarına göre değişmektedir. Ancak hangi organizasyon yapısına sahip olursa olsun hastanelerde işçilik maliyetleri, maliyetlerin en önemli kalemini oluşturmaktadır (%40–70 arası büyüklüğü vardır).

Tekdüzen muhasebe sistemi içerisinde maliyetlerin maliyet çeşitleri açısından sınıflandırılmasında işçilik maliyetleri iki ana grup altında toplanmaktadır(Şahin 2006, 1-3);

1. İşçi Ücret ve Maliyetleri
2. Memur Ücret ve Maliyetleri

İşçilik maliyetlerinin ileri maliyet analizlerine elvermesi için aşağıdaki ayrıntılara göre izlenmesinde büyük yarar bulunmaktadır:

- Hekim Ücretleri
- Hemşire Ücretleri
- Diğer Sağlık Personeli Ücretleri
- Diğer Personel Ücretleri

Yukarıdaki bilgiler ışığında hastanelerde işçilik maliyetleri (Ek 6)'daki gibi sınıflandırılabilir.

### 1.4.3. Genel Üretim Maliyetleri

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan üretim ve bu üretime bağlı hizmetler ile ilgili tüm giderlerdir (Çetiner 2000, 163).

Genel üretim giderleri, bir ürünün ya da hizmetin maliyet içine giren, direkt işçilik ve de direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışında kalan giderlerden oluşmaktadır. Birbirinden çok değişik özellikler gösteren bu giderler endirekt işçilik, endirekt ilk madde ve malzeme, amortisman giderleri, enerji, yakıt, aydınlatma, iklimlendirme giderleri, bakım onarım giderleri, vergi, resim, harç ve kira giderleri gibi giderlerdir (Güneş 1997, 22).

Maliyet giderleri direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Genel üretim maliyetlerinin oldukça fazla sayıda olduğu söylenebilir. Bu nedenle genel üretim maliyetleri olarak belirlenen maliyet kalemlerinden her birinin ayrı ayrı analiz edilmesi ve hizmet maliyetine yüklenmelerinde hangi yolların izlenmesi gerektiğine doğru bir şekilde karar vermek maliyet muhasebesi açısından oldukça önemlidir (Özkan 2000, 51-52).

Genel üretim maliyetleri çok çeşitli maliyetlerden oluşmasına ve işletmeden işletmeye farklılıklar göstermesine karşılık, aşağıda genel üretim maliyetlerinin kabaca hangi maliyet kalemlerinden oluşacağı sıralanmıştır (Menderes 1994, 59; Yükçü 1999, 134):

1. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
  - 1.1. Yardımcı madde ve malzemeler
  - 1.2. İşletme malzemesi
2. Endirekt İşçilik Maliyetleri
  - 2.1.1. Boş zaman işçilikleri
  - 2.1.2. Fazla çalışma primleri
  - 2.1.3. Yıllık ikramiye ve izin ücretleri
  - 2.1.4. Kıdem tazminatları
  - 2.1.5. Nezaretçi (süpervisör) ücretleri
  - 2.1.6. Bakım onarım işçilikleri

2.1.7. Diğer yardımcı işçilikler

2.1.8. Sosyal yardımlar

3. Üretimde Kullanılan Maddi Sabit Kıymetlerin Amortisman Maliyetleri

3.1.1. Binalar

3.1.2. Makineler

3.1.3. Araç ve gereçler

3.1.4. Taşıt araçları

3.1.5. Demirbaşlar vb.

4. Üretimde Kullanılan Maddi Sabit Kıymetlerin Sigorta, Vergi, Resim, Harç, Kira Maliyetleri

5. Enerji ve Yakıt Maliyetleri

5.1. Elektrik Buhar

5.2. Benzin

5.3. Mazot

5.4. Fuel oil

5.5. Kömür

5.6. Su vb.

6. Aydınlatma, Isıtma ve Havalandırma Maliyetleri

7. Bakım Onarım Maliyetleri

8. Sosyal Maliyetler

8.1. Yemekhane

8.2. Spor alan ve tesisleri

8.3. Dinlenme yerleri

8.4. Çamaşırhane

8.5. Terzihane

8.6. Arşiv

8.7. Personel yatakhane vb.

## 9. Üretimle İlgili Diğer Genel Maliyetler

Genel üretim maliyetleri, her ne kadar direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik kadar hizmetlerle doğrudan doğruya ilişkilendirilemiyorsa da en az bu maliyetler kadar hizmet maliyetinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Bu nedenle genel üretim maliyetlerinin maliyetlere aktarılması için seçilecek “dağıtım ölçütleri” maliyetle hizmet arasındaki ilişkiyi gerçeğe en yakın biçimde ortaya koyan, mantıklı bir ölçü olmalıdır.

### 1.5. MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI

Maliyet kavramının önemi, yönetimin amaçları doğrultusunda farklılıklar gösterir. Bundan dolayı belli bir karar için geçerli olan maliyet bilgisi, başka bir karar için geçersiz olabilmektedir. Bu durum maliyetlerin yönetim amaçları doğrultusunda bölümlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

#### 1.5.1. İşletme Fonksiyonları Açısından

İşletmenin fonksiyonlarına göre maliyetler; genel yönetim, satış, üretim, finansman ve Ar-ge maliyetleri olarak beş gruba ayrılabilir. İşletmenin faaliyet konusuna ve büyüklüğüne göre farklı şekillerde organize edilebilen fonksiyonların işletmelerin maliyetleriyle ilişkilerini bilmek hem işletmenin yöneticileri için hem de işletmede etkin bir maliyet sistemi kurulabilmesi için gereklidir. Bu ayrımın diğer bir faydası da fonksiyonel bölümlerde, değişik kademelerdeki yöneticilerin başarılarının değerlendirilmesinde kullanılabilmesidir (Bursal 2001, 52).

**Genel Yönetim Maliyetleri:** işletmenin üretim ve satış maliyetleri dışında kalan her türlü örgütsel ve yönetsel faaliyetlerinden kaynaklanan maliyetlerdir. (Gürsoy 1999, 27)

**Satış Maliyetleri:** Talep oluşturmak, sipariş almak veya malın müşteriye ulaştırılıp teslim edilmesi için katlanılan maliyetlerdir (Gürsoy 1999, 26).

**Üretim Maliyetleri:** Bir ürünün üretilmesi için kullanılan hammadde, işçilik ve genel üretim maliyetlerinin toplamından oluşur (Bursal 2001, 52).

**Finansman Maliyetleri:** İşletmeye fon sağlanabilmesi için katlanılan maliyetlerdir. Faiz ve komisyon maliyetleri, hisse senedi ve tahvil ihraç maliyetleri belli başlı finansman maliyetlerini oluşturur (Gürsoy 1999, 26).

**Ar-Ge Maliyetleri:** Üretimine devam edilen ürünlerin maliyetini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim tekniklerini geliştirmek veya yeni yöntem ve işlemler bulmak amacıyla katlanılan maliyetlerdir. (Ataman 2003, 304)

### 1.5.2. Üretim Süreçleriyle İlişkisi Açısından

Üretim maliyetleri, üretim süreciyle ilişkileri açısından **İlk (Asal) Maliyet ve Dönüşüm Maliyeti** olarak ikiye ayrılır. İlk (asal) maliyet direkt maddeler ile direkt işçiliğin toplamına, dönüşüm maliyeti ise direkt işçilik ile genel üretim maliyetlerinin toplamına eşittir (Gürsoy 1999, 27).

### 1.5.3. Üretim Hacmindeki Değişmelere Olan Duyarlılıkları Açısından

Faaliyet hacmi karşısındaki davranış ile kastedilen, belli bir maliyet kalemi tutarının, belli bir faaliyet ölçüsündeki değişmelere bağlı olarak değişip değişmediği, değişiyorsa nasıl değiştiğidir. Burada faaliyet ölçüsü geniş anlamda kullanılmıştır. Bu anlamda faaliyet, maliyetle arasında kurulmak istenen ilişkiye bağlı olarak, üretim miktarıyla, üretim miktarını temsil etmek üzere işçilik veya makine saatleriyle, tamir-bakım saatleriyle, kullanılan elektriğin miktarıyla, satış miktarı veya tutarıyla veya satın alınan hammaddenin miktarıyla ölçülüyor olabilir. Örneğin, hammadde alımlarında miktar iskontosu söz konusu ise; toplam hammadde maliyetlerinin, satın alma miktarlarıyla ilişkisi incelenmek istenebilir. Satış komisyonlarının satış miktarları veya tutarları karşısındaki davranışı, veya değişik elektrik tarifelerinin uygulandığı durumlarda toplam elektrik maliyetlerinin kullanılan elektrik miktarı, makine saatleri veya üretim miktarları karşısındaki davranışları diğer örnekler olarak gösterilebilir. Üretim hacmindeki değişmelere olan duyarlılıkları açısından aşağıdaki maliyet çeşitleri sıralanabilir: (Bursal; Ercan 2001, 55)

- Değişken Maliyetler
- Doğrusal Maliyetler
- Progresif Maliyetler
- Degresif Maliyetler
- Regresif Maliyetler
- Sabit Maliyetler
- Bağlı Sabit Maliyetler
- İstemli Sabit Maliyetler

- Karma Maliyetler
- Yan Değişken Maliyetler
- Yan Sabit (Kademeli Sabit) Maliyetler

#### 1.5.4. Ait Oldukları Kısım Açısından

Üretim maliyetleri ait oldukları kısmın niteliğine göre **üretim kısmı maliyetleri** ve **hizmet kısmı maliyetleri** şeklinde bir ayrıma da tabi tutulurlar. Ürünün gerçekleştirildiği kısımlarda katlanılan üretim maliyetlerine üretim kısmı maliyetleri adı verilir. Direkt maddeler ve direkt işçilik doğal olarak üretim kısmı maliyetleridir. Ayrıca söz konusu üretim kısmının direkt üretim genel maliyetleri de aynı niteliktedir. Görevi üretim kısımlarına destek hizmetler sağlamak olan kısımlar ise (bakım, enerji v.s gibi) hizmet kısımları, bu kısımlarda katlanılan maliyetler ise hizmet kısmı maliyetleri adını alır. Hizmet kısımlarında direkt madde ve direkt işçilik maliyetleri var olamayacağından, katlanılan maliyetlerin tümü genel üretim maliyetleridir (Gürsoy 1999, 33).

#### 1.5.5. Çeşitli Yönetim Kararları İle İlişkileri Açısından

Çeşitli yönetim kararları ile ilişkileri açısından alttaki maliyet çeşitleri olarak sıralanabilir.

**Standart Maliyet:** Belli bir ürünün üretiminde ve normal koşullarda ortaya çıkması beklenen maliyetlerdir. Standart maliyetler, genellikle mühendislik çalışması sonucunda birim üretim için hesaplanan direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleridir. (Küçüksavaş 2002, 49)

**Etkinlik Ölçümlemeye Dönük Maliyetler:** Bunlar sorumluluk merkezi yöneticisinin etkinliğinin kabullenilmesinde kullanılan maliyet bilgileridir. Kendi içinde iki gruba ayrılırlar: (Küçüksavaş 2002, 49)

**Kontrol Edilebilir Maliyetler-Kontrol Edilemez Maliyet:** Bir organizasyon biriminin yöneticisinin kararlarından etkilenen maliyetler kontrol edilebilir maliyetler, aynı yöneticinin iradesi dışında katlanılan maliyetler ise kontrol edilemez maliyetler adını alır. Bir tekstil fabrikasının iplik kısmının yöneticisi sarfedilen pamuk miktarını kontrol edebilir. Oysaki aynı yöneticinin fabrikanın bina vergisinden iplik kısmına düşen pay üzerinde hiçbir etkisi yoktur (Gürsoy 1999, 34).

**Geçerli Maliyetler:** Gelecekle ilgili seçeneklere göre farklılık gösteren maliyetlerdir. Geçerli maliyet bilgilerinin özellikleri ise şöyledir: (Sevgener; Hacırüstemoğlu 2000, 26)

- Gelecekle ilgili olma,
- Çeşitli seçeneklere göre farklılık gösterme,
- Verilecek kararlardan etkilenme.

**Fırsat Maliyetleri:** Vazgeçme maliyeti ismi de verilen bu maliyet türü, bir amaç için başka bir amacın gerçekleştirilmesinden vazgeçilmesi halinde, vazgeçilen amacın getireceği çıkarların net tutarı, tercih edilen amacın alternatif maliyetini oluşturur. (Şener 2004, 38)

**Ek Maliyetler:** Değişik iki seçenekten herhangi birinin seçilmesi nedeniyle toplam maliyette ortaya çıkan fark, ek maliyet olarak isimlendirilmektedir (Seçenekler arasındaki fark). (Şener 2004, 43)

**Orijinal (Özgün) Maliyet – Yenileme Maliyeti:** Orijinal maliyet, bir varlığın satın alınması veya üretilmesinde katlanılan maliyetler iken, yenileme maliyeti, daha önceden edinilmiş veya üretilmiş bir varlığın bugünkü değeridir. (Sevgener; Hacırüstemoğlu 2000 27)

## 1.6. MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanmış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur. Başka bir deyişle, maliyet sistemleri çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşiminden ortaya çıkar. Bu nedenle, maliyet sisteminden söz edebilmek için, değişik gruplamalar yapılmaktadır. Üç grup maliyet yönteminin her birinden en az bir yöntem alınıp bir araya getirilerek grup yapılıdır (Akdoğan 2000, 38).

Söz konusu maliyet yöntemleri ve grupları

### 1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

- Tam Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi

### 2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemler

- Fiili Maliyet Yöntemi
- Standart Maliyet Yöntemi

### 3. Maliyetlerin Üretim Faaliyetlerinin Niteliğine Göre Yöntemleri

- Sipariş (İş Emri) Maliyet Yöntemi
- Safha Maliyet Yöntemi

#### **1.6.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri**

Bu yöntemlerle maliyet hesaplanırken, hangi maliyetlerin maliyet kapsamına alınacağı önem taşımaktadır. Bu konuda başlıca dört yöntem bulunmaktadır.

##### **1.6.1.1. Tam Maliyet Yöntemi**

Üretimle ilgili ortaya çıkan bütün maliyetlerin (direkt ilk maddeme ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerin tümü) ürünlere yüklendiği maliyet sistemine tam maliyet sistemi denir. Bu yöntem maliyet sistemleri içerisinde en eskisi ve en basiti olarak kabul edilmektedir. Tam maliyet sisteminde amaç, belirli bir dönemde ortaya çıkan maliyetleri o dönemin üretimine yükleyerek, birim maliyetleri hesaplamaktır. Bunun için direkt hesaplanabilen maliyetler doğrudan, maliyet yerlerinde biriken maliyetler ise dağıtım anahtarları vasıtası ile ürünlere yüklenirler. Üretim maliyetleri bu şekilde tam maliyet esasına göre hesaplandığında, faaliyet sonucu, satış hasılatından toplam maliyetler (hasılatla ilgili) çıkarılmak suretiyle hesaplanır. Bunun en önemli sakıncası, faaliyet sonucuna katkısı olan her ürün çeşidinin dönem sonucuna katkısını göstermemesidir. Bu yöntemde, üretim miktarına göre değişmeyen sabit maliyetler de üretim maliyetlerine dahil edilmektedir. Bunun doğal sonucu olarak, birim maliyetler; artan üretimle birlikte düşmekte, üretim miktarındaki azalmalar sonucu ise artmaktadır. Sabit maliyetlerin bu özellikleri göz önünde bulundurulmadan maliyetlere eklenmesi, işletme yönetimini alınacak kararlarda yanıltacaktır. Diğer bir ifadeyle, tam maliyet esasında sağlanan bilgilerin yönetim aracı olarak kullanılması uygun olmamaktadır. Bu durum maliyet yöntemlerinin tarihi gelişimi içerisinde sabit maliyetlerin bu özelliklerini göz önünde bulunduran daha modern maliyet yöntemlerinin geliştirilmesine neden olmuştur (Küçüksavaş 2002, 90).

##### **1.6.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi**

Maliyetlerin, yalnızca değişken maliyetler esas alınarak hesaplandığı yöntemdir. Bu yöntemde, maliyetler değişken ve sabit olarak ayrılmakta ve maliyeti bulunacak

birimlere yalnızca değişken maliyetler yüklenmektedir. Bu yönetime göre, üretim maliyet muhasebesinde üretilen mal ya da hizmetlerin birim maliyetinin hesabında, direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin, direkt işçilik maliyetlerinin ve genel üretim maliyetlerinin yalnızca değişken kısımları dikkate alınmaktadır (Akdoğan 2000, 42). Değişken maliyet yöntemi başabaş noktasının bulunmasında etkili olmaktadır. Maliyetler sabit ve değişken olarak ayrıldığından, yönetsel kararlar sonucu değişken maliyetlerde oluşacak değişiklikler kolayca belirlenebilir. Ayrıca sabit maliyetlerin dağıtımında ortaya çıkacak sorunlar bu yöntemde sabit maliyetler kullanılmadığı için söz konusu olmamaktadır.

### **1.6.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri**

İşletmelerde maliyetler saptanma zamanına göre de farklı yöntemlerle hesaplanabilirler. Sistemlerin oluşturulmasında ve hesaplanmasında önemli olan, maliyetlerin saptanma zamanıdır. Maliyetlerin saptanma zamanına göre maliyet yöntemleri iki gruba ayırabilir: (Çetiner 2000, 10)

#### **1.6.2.1 Fiili Maliyet Yöntemi (Tarihi Maliyet Yöntemi)**

Belirli dönemler itibariyle üretim çalışmaları sırasında yapılan üretimin gerektirdiği her türlü maliyetlerin, uğranılan kayıpların ve yapılan fedakarlıkların gerçekleştikleri tarihteki gerçek değerleri ile maliyete katılmasıdır. Bu yöntemde maliyetlerin gerçeğe en yakın olarak bulunmasına karşın, maliyet tablolarının hazırlanması üretim çalışmalarının tamamlanmasından çok sonra yapılabilir. Gerçek maliyetlerin toplanması ile bulunan maliyetler fiyat dalgalanmalarının etkisi altında kalacağından, aynı miktar ve kalitedeki ürünlerin maliyetleri farklı olacaktır.

#### **1.6.2.2 Standart Maliyet Yöntemi**

Bilimsel çalışmalar sonucu bulunan bir takım değişmez ölçülerin uygulanması ile maliyetin hesaplanmasıdır. Bu yöntemde gerçek maliyetler değil, bilimsel olarak gereken maliyetler söz konusudur. Bu yöntemde, maliyet hesaplanmasında rapor ve tabloların hazırlanması büyük sürat ve kolaylık sağlamasına karşın, standart rakamların bulunması ve hesaplanması oldukça uzun bir çalışmayı gerektirir. Standartların denetimi ve kontrolü iyi yapılmazsa, yanlış kararlara sebep olabilir. Bu nedenle standartlar zaman içinde değiştirilmelidir.

### **1.6.3. Maliyetlerin Üretim Faaliyetlerinin Niteliğine Göre Yöntemleri**

Maliyetlerin üretim faaliyetlerinin niteliğine göre yöntemleri iki gruba ayrılmıştır (Uragun 1993, 382-384).

#### **1.6.3.1. Sipariş (İş Emri) Maliyet Yöntemi**

Maliyetler iş emirlerine göre çıkarılır. Stok ya da müşteri siparişinde gösterilen verilere göre hesaplanan maliyetler esas alınır. Sistemde bir ürün, hizmet ya da ürün grubunun maliyeti özel bir biçimde izlenir ve maliyetlerin toplanmasında zamandan çok yapılan üretimin önemi vardır.

Sipariş maliyet sistemine; sipariş emri maliyeti, iş emri maliyeti ısmarlama maliyeti, şarj maliyeti, parti maliyeti de denilmektedir. Bu sistemin biri üretime diğeri de muhasebeye dönük iki özelliği vardır. İlk madde ve malzemenin ürün oluncaya kadar üretim faaliyetlerinin geöirdiği değişiklikleri özel birimler ya da partilerde izliye bilmek yeteneği üretime dönük özelliğini, direkt ilk madde ve malzemeyle direkt işçilik giderlerinin ilgili ürünlerde seçilmesi ve endirekt işçilik giderlerinin ilgili ürünlerde seçilmesi ve endirekt giderlerin çeşitli ürünlere uygun bir biçimde dağıtılabilmek yeteneği de muhasebeye dönük özelliğini belirtmektedir.

Sipariş maliyeti, bir müşterinin verdiği siparişe ait olacağı gibi işletmenin satıŖa sunacağı stok için de verilmiŖ olabilir. Burada kullanılan sipariş sözcüğü belirli ürünlerin ya da ürün gruplarının üretilmek üzere, bir yönüyle üretim emridir.

Uygulamada sipariş emri ya da üretim emri adıyla işletmenin yönetim kademesince düzenlenen ve üretim örgütüne verilen bu yazıda tüm teknik ve mali konular belirtilir.

#### **1.6.3.2. Safha Maliyet Yöntemi**

Safha maliyet yöntemi, sürekli ve birbiri ardından gelen bir ürün ya da montaj işle miyle çok sayıda ürünlerin üretildiği ve özel siparişler ya da sipariş grupları yoluyla maliyetlerin anlamlı bir biçimde saptanmadığı durumlarda kullanılır. Bu sistemin uygulandığı işletmelerde, üretim devamlı bir akış halindedir ve ürünün ya da ürün grubunun maliyet giderlerini saptamak için özel bir izlemeye gerek yoktur. Sürekli bir üretimde, maliyet giderlerini zaman ve yer olarak toplamak ve toplanan giderleri bu

zaman ve yerde üretilen ürünlerle ilgilendirmek suretiyle maliyetler kolaylıkla çıkarılabilir.

### **1.7. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNDE GİDER DAĞITIMLARI**

Ürün veya hizmet maliyetlerinin hesaplanabilmesi için giderlerin ürün ve hizmet maliyetleri ile ilişkilendirilebilmesi gerekmektedir. Ürün veya hizmetlerin maliyetlerine yüklenecek tüm giderlerin bu ürün veya hizmetlerin üretildiği esas üretim yerlerinde toplanabilmesi ve dönem giderleri olarak sonuç hesaplarına aktarılacak giderlerin ise; dönem gider yerlerinde toplanabilmesi için gider dağıtımlarının yapılması gerekmektedir (Akdoğan 2000, 351).

Esas üretim gider yerleri, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan ürünlerin üretiminin yapıldığı bölümlerdir. Üretim işletmelerinde esas üretim gider yerlerinin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için bazı yan girdilerin üretilmesi gerekir. İşte bu tür üretimleri yapan bölümlere yardımcı üretim gider yeri adı verilmektedir. Yardımcı hizmet gider yerleri ise diğer gider yerlerine hizmet vermek üzere kurulmuş olan bakım ve onarım, yemekhane gibi birimleri kapsamaktadır (Büyükmirza 2003, 156).

#### **1.7.1. Birinci Dağıtım: Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtım**

Giderlerin gider yerlerine dağıtımına birinci dağıtım adı verilmektedir. Burada gider türleri hangi gider yerinde ortaya çıktıysa o gider yerinin maliyetine verilmektedir (Ersoy 1990, 129). Her bir gider yerinin kendine ait direkt ve endirekt giderlerinin saptanması için genel kabul gören yöntem, gider dağıtım tablolarının oluşturulması ve gider çeşitlerinin bu tabloda esas üretim gider yerleri, yardımcı üretim ve hizmet gider yerleri ve dönem gider yerlerine dağıtılmasıdır.

Bazı durumlarda endirekt giderlerin de kaynak kullanımını yansıtacak dağıtım anahtarları yardımıyla gider yerlerine dağıtılması söz konusudur. Örneğin vergi, sigorta, amortisman, kira gibi endirekt giderler personel sayısı, işgal edilen alan gibi dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılabilmektedir (Büyükmirza 2003, 159).

#### **1.7.2 İkinci Dağıtım: Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Esas Üretim Yerlerine Dağıtım**

Üretim maliyetlerine dağıtılacak olan giderler gider dağıtım tablolarında esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplandıktan sonraki aşama

ise yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasıdır. İkinci dağıtım olarak da adlandırılan yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımında basit dağıtım, kademeli dağıtım, matematik dağıtım, karşılıklı dağıtım ve planlı dağıtım yöntemleri kullanılmaktadır. Basit dağıtım yönteminde yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinin kendi aralarındaki ilişki dikkate alınmadığından birbirlerinden pay almamaktadırlar. Giderler sadece esas üretim gider yerlerine ve dönem giderlerine dağıtılmaktadır (Ersoy 1990, 25).

Kademeli dağıtım yönteminde ise gider yerleri arasındaki hizmet alışverişinin belli bir sıra içinde tek yönlü ele alınması, en fazla hizmet veren bölümün giderlerinin önce dağıtılmak suretiyle diğer hizmet gider yerlerine ve esas üretim gider yerlerine dağıtımının yapılması söz konusudur (Akdoğan 2000, 374).

Bir başka dağıtım yöntemi olan matematiksel dağıtım ise hizmet gider yerlerinin birbirleriyle olan ilişkileri göz önünde bulundurularak yapılan dağıtımdır. Yardımcı hizmet gider yerlerinin birbirleriyle olan oransal hizmet sağlama ilişkisi matris çözümlemeyle bilgisayar ortamında hesaplanmaktadır (Güneş 1997, 76).

Karşılıklı dağıtım yöntemi matematik yöntemin elle yapılabilen bir biçimi olarak düşünülmektedir ve yardımcı üretim ve hizmet gider yerleri arasındaki hizmet alışverişini dikkate alan bir yöntemdir. Planlı dağıtım yöntemine standart maliyet yöntemi de denilmektedir. Bu yöntem, standart maliyet ve fiili maliyet yöntemini kullanmakta olan işletmelerde kullanılmaktadır. Yardımcı gider yerlerindeki giderler, tahmin yoluyla veya bütçeler yardımıyla belirlenmektedir. Bu tahmini gider tutarları gider yerlerine belirlenen ölçütlere göre dağıtılmaktadır (Ersoy 1990, 141).

### **1.7.3 Üçüncü Dağıtım: Üretim Giderlerinin Ürünlere Yüklenmesi**

Dönem giderleri esas üretim gider yerlerinde toplandıktan sonra bu giderlerin ürünlere yansıtılabilmesi için birim başına düşen genel üretim giderlerinin dağıtıldığı aşama üçüncü dağıtım aşamasıdır (Öker 2003, 13). Ülkemizde genelde kullanılan dağıtım ölçüleri direkt işçilik saati, makinaların çalışma saati, üretim miktarı, direkt işçilik gideri, direkt hammadde gideri, direkt ürün giderleri, tahmini yükleme oranları gibi ölçülerdir (Ersoy 1990, 150).

## İKİNCİ BÖLÜM

### HASTANE İŞLETMELERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 2.1. HİZMET KAVRAMI

İhtiyaçları karşılmasına rağmen fiziksel varlık özelliği taşımayan şeylere hizmet denir. Doktorun hastasını muayene etmesi, bir berberin saç kesmesi, devlet memurlarının yaptığı görevler hizmetlere verilebilecek örneklerden bazılarıdır (Bocutoğlu; Berber; Çelik 2000, 4).

Bir diğer tanıma göre; “bir istek ve ihtiyacı tatmin etmek amacıyla fiziki ürüne bağlı ya da üründen bağımsız olarak üretilen, üretildiği anda tüketilen, elle tutulamayan, gözle görülemeyen, tadılamayan, koklanamayan ve heterojen özellikte olan faaliyetler ve faydalardır.”(Ceyhun; Ekenci 2001, 9).

Amerikan Pazarlama Birliği (AMA) 1960 yılında hizmeti, satışa sunulan ya da ürünlerin satışıyla bağlantılı olan faaliyetler, faydalar ya da tatminler olarak tanımlamıştır (Akdoğan, 1981, 9).

Hizmetler; bir ürünün ya da hizmetin satışına bağlı olmaksızın, son tüketicilere ya da işletmelere pazarlandığında gereksinimleri karşılayan ve istek doygunluğu sağlayan, bağımsız olarak tanımlanabilen eylemlerdir (Cemalcılar 1979, 3).

Hizmet üzerinde yapılan tanımlamalar, genellikle hizmetin kapsamı bakımından farklılık göstermekte ve herhangi bir ürüne bağlı olup olmaması üzerinde odaklaşmaktadır. Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak hizmet kavramı için insanların ya da insan gruplarının, ihtiyaçlarını maliyetlemek amacıyla, belirli bir fiyattan satışa sunulan ve herhangi bir malın mülkiyetini gerektirmeyen, yarar ve tatmin sağlayan faaliyetler şeklinde genel bir tanım yapabiliriz.

## **2.2. HİZMETLERİN ÖZELİKLERİ**

Hizmetleri ürünlerden ayıran; üretim sonucunda herhangi bir ürün ortaya çıkmaması, yapılan faaliyetlerin depolanamaması, anında tüketilmesi ve hizmetin, hizmeti verenden ayrı olarak görülememesi gibi özellikleri vardır. Bu özellikleri alt başlıklar halinde açıklamak gerekirse, aşağıdaki gibi bir sıralama yapılabilir.

### **2.2.1. Soyutluk**

Hizmetin en belirgin özelliği soyutluğudur. Hizmetin soyut olması, elle tutulamaz, gözle görülemez, bir ölçü birimiyle ifade edilemez, sergilenemez, ve taşınamaz olduğu anlamına gelmektedir. Tüm bunların sonucunda hizmetin dayanıksız olduğu söylenebilir (Erkut 1995, 33). Dayanıklı tüketim malları satın alındıktan uzun süre sonra yeniden satılabildiği halde, hizmetler için yeniden satma gibi bir durum söz konusu değildir (Akdoğan 2000, 23). Dolayısıyla, bir hizmet satın alındığında, satıcı ile alıcı arasında gerçekleşen değişim sonucunda, alıcının eline somut olarak bir şey geçmez. Tüketici hizmeti anında tüketir veya geçici olarak kullanım hakkı elde eder.

Hizmetin satın alınmadan önce niteliği ve değerinin ölçülememesi, tüketiciler açısından dikkat edilmesi gereken bir husustur. Çünkü hizmet davranışlarla ortaya konulabilen ve fiziki boyutu olmayan bir faaliyettir. Tüketici bir hizmeti satın alırken daha çok geçmişteki deneyimlerden yararlanmaktadır (Erkut 1995, 34). Örneğin, bir doktordan sağlık hizmeti almak isteyen tüketici, hizmeti satın almadan önce, hizmet hakkında bir fikir sahibi olmayacaktır. Bu şartlarda satın alma, hizmet üreticisine güvenerek ya da o hizmeti almış başka tüketicilerin tecrübelerine dayanarak yapılacaktır.

### **2.2.2. Üretim ve Tüketimin Eş Zamanlı Olması**

Ürün üretilir, satılır ve tüketilir. Hizmet ise üretilip tüketildikten sonra satılır. Yani, hizmetin sunumu, tüketim sırasında olur. Bir hizmet verildiği kaynaktan ayrılamaz. Hizmetin oluşturulması ve sunulması için kişi veya makine gibi belirli bir kaynağın hazır olması gerekir. Bu tüketim sırasında hizmet üreticisinin hizmet ortamında bulunması gerekliliğini gösterir (Varinli, 1996, 19). Tüketiciler açısından bakıldığında, ürünler kıymetlerini zaman içinde kaybederken, hizmetler satın alındıkları anda kaybederler. Başka bir deyişle hizmetler, üretildiği anda tüketilir. Kısaca hizmetin üretilmesi ile kullanımı eş zamanlı olmaktadır. Bunun iki önemli sonucu vardır. Birincisi çoğu kez, hizmetin üreticisi ile satıcısının aynı kişi ve bu kişinin hizmetin bir

parçası olmasıdır. İkincisi ise, müşterinin hizmet üretim sürecinde yer almasıdır. Gerçekten birçok hizmet türünde müşterinin bizzat bulunması, olayı anında yaşaması gerekmektedir. Bu açıdan hizmetin başarısı veya başarısızlığı hizmeti üreten ile satın alan arasındaki ilişkiye bağlıdır. Eş zamanlı üretim ve tüketimin bir sonucu da müşterinin mülkiyet hakkı olmaksızın bir hizmetten yararlanmasıdır (Erkut 1995, 34).

Hizmetlerde müşterinin çoğu kez hizmet üretim sürecine tanık olması sayesinde, hizmetlerin her bir müşterinin istek ve ihtiyacına uygun biçim ve tarzda üretilmesi mümkün olur. Burada temel faktör, hizmeti sunanın yani, müşteriyle temas halindeki personelin müşterisiyle ilişkisi derecesidir. Hem kişisel faktörlere bağlı olarak, hem de hizmetin içeriğine göre bu ilişkinin derecesi belirlenir.

### **2.2.3. Değişkenlik**

Bir kişinin sunduğu hizmet ile bir başka kişinin sunduğu hizmet arasında çok büyük farklılıklar mevcuttur. Hatta aynı kişinin üretip pazarladığı hizmetler bile zaman içinde farklılıklar gösterir (Cemalcılar 1980, 18).

Hizmetlerin farklılığı; özü, kalitesi ve kapsamında ortaya çıkmaktadır. Bu farklılığın en büyük sebebi, hizmetlerin temel üretim şeklinin insan davranışlarıyla gerçekleştirilmesidir. Hizmetin niteliği onu üreten insanın beceri ve kapasitesinden ayrılamaz. Zaman içinde alıcıdan alıcıya, üreticiden tüketiciye, üretici ile tüketici arasındaki ilişkiye ve içinde bulunulan duruma göre değişkenlikler meydana gelebilir. Bu sebepten hizmetin kalitesi ve performansı önceden kesin olarak ölçülemez (Erkut 1995, 35).

Hizmetin değişkenliğini ortaya çıkaran faktörler (Varinli, 1996, 20);

- Hizmet üreticisine bağlı değişkenlik.
- Tüketiciye bağlı değişkenlik.
- Hizmet üreticisi ile tüketici arasındaki iletişime bağlı değişkenlik.
- Hizmetin üretildiği zamana bağlı değişkenlik.
- Çevre şartlarına bağlı değişkenlik.
- Hizmet üreticisi ve tüketicinin imkanlarına bağlı değişkenlik şeklinde sıralanabilir.

#### **2.2.4. Dayanıksızlık ve Depolanamamak**

Hizmetler, dayanıksız oldukları ve stoklanamadıkları için üretildikleri anda tüketilmek durumundadırlar. Bir mal üretildikten sonra, özeliğine bağlı olarak belirli bir süre tüketilmeden bekletilebildiği halde, hizmetler pazara sunulduktan sonra tüketilmemesi durumunda ortaya çıkacak ekonomik kayıplar sonradan giderilmez. Sinamada satılmayan biletler, hastanede boş bekleyen yataklar ve restoranlarda boş masalar örnek olarak verilebilir.

#### **2.2.5. Değişken Talep**

Toplumda, ürün ve hizmetlerin özelliklerine bağlı olarak bir talep oluşacaktır. Hizmete olan talebin, belirsiz ve değişken olduğu bilinen bir gerçektir. Bu talep günden güne hatta gün içinde bile önemli ölçülerde değişebilir. Hizmet talebindeki artış sebepleri üç faktöre bağlanmaktadır (Akdoğan 2000, 16). Bunlar; yeni ürünlerin ortaya çıkışı, refah düzeyinin artışı ve hayat şartlarının değişmesidir. Hizmet sektöründe arz veya talep fazlalıkları ile sık sık karşılaşmaktadır. Bu durum ekonomik kayıplara neden olurken, hizmet üretim kapasitesinin belirlenmesini zorlaştırmakta, verimlilik ve performansın ölçülmesine de engel olmaktadır. Hizmet işletmelerinin büyük sorunlarından biri de talepteki dalgalanmalardır. Hizmetlerin stoklanamaz oluşu bu sorunu daha da çözülmez bir duruma sokmaktadır (Erkut 1995, 35).

#### **2.2.6. İnsan Unsurunun Önemi**

Hizmet, insan ilişkilerine bağlıdır. Hizmetin başarılı olması için, hizmeti üreten ile tüketici arasında yüzyüze ilişki ve yakınlık oldukça önemlidir. Hizmeti alan, hizmeti verenin tavsiyelerine dikkat eder. Bu tür ilişkilere doktor-hasta örneği verilebilir. Emek yoğun özeliği taşıyan hizmette, kalite ve performans da insana bağlıdır. Bunun yanı sıra, kalite ve performans, hizmeti veren ile müşteri ilişkisinde insan odaklı kararların yerinden alınması ve yöneticilerin denetleyici değil, destekleyici olması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Hizmetlerin özelliklerinden yararlanarak hazırlanmış Tablo 2.1, hizmetleri ürünlerden ayıran özellikleri, karşılaştırmalı olarak vermektedir.

**Tablo 2.1** Hizmet ve Ürünleri Birbirinden Ayıran Özellikler

eğerlendirme Ölçütü	HİZMET	ÜRÜN
<b>İŞLEMLER</b>	İnsan Odaklı Belirsiz, Kararsız Emek Yoğun Merkezkaç Müşteri Sürecin Bir Parçası Sistem Müşteriyle doğrudan ilişkili Yanıt Süresi Kısa	Teknik Kararlı Sermaye Yoğun Merkezi Müşteri Süreçten Ayrı Müşteriyle doğrudan ilişkili Yanıt Süresi Kısa
<b>ÇIKTILAR</b>	Üretim ve Tüketim Eş Zamanlıdır Stoklanamaz Taşınamaz Toptan Üretilemez Fabrikasyon Olanaksız Genellikle Patente Korunamaz Soyut, Dayanaksız Daha Az Standarttır Değişken Belirsiz Verimlilik Değişken Belirsiz Kapasite Ölçümü Zor, Öznel Kalite	Önce Üretilir Sonra Tüketilir Stoklanabilir Taşınabilir Toptan Üretilir Fabrikasyon Olanaklı Patente Korunur Fiziksel Dayanıklı Standarttır Kararlı Verimlilik Belirlenebilir Kapasite Ölçümü Kolay Nesnel Kalite
<b>ÇALIŞANLAR</b>	Kolay Denetlenemez İnsanları etkileyebilmek Gerekir Büyük Ölçüde Kişisel Kararlar Var Müşteriyle Çok Yoğun İlişki	Kolay Denetlenir Sadece Teknik Ustalık İstenir Kişisel Kararlarda Daha Sınırlı Müşteri İle Az veya Hiç Yok

Tabloda hizmet ve ürün, yapılan işler, elde edilen çıktılar ve çalışan personel şeklinde üç ölçüte göre karşılaştırılmıştır.

### 2.3. HİZMETLERİN SINIFLANDIRILMASI

Hizmetlerin sınıflandırılmasında değişik yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bunlardan birisi şu şekildedir (Karahana 2000, 23):

- İnsan gücüne dayalı olan hizmetler
- İnsan gücüne değil makineye, araç ve gerece dayalı hizmetler
- Müşterinin hazır bulunmasını gerektiren hizmetler
- Müşterinin bulunmasını gerektirmeyen hizmetler
- Kişisel ihtiyaçları karşılayan hizmetler
- İşletme ihtiyaçlarını karşılayan hizmetler

- Kar amaçlı ya da kar amaçsız hizmetler

## **2.4. HİZMET ÜRETİMİ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLER**

Hizmet üretimi ile ilgili özellikler, hizmet üretim ve sunuş sürecinde müşteri ve hizmet veren personelin beklentilerini ve onlardan beklenen davranışları belirlediği için, personelin iş doyumunu ve müşterinin kaliteyi algılamasını etkilemektedir. Hizmet üretimi ile ilgili özellikler aşğıdaki elemanlardan oluşmaktadır (Uyguç 1998, 70).

### **2.4.1. Zaman Faktörü**

Hizmetin tüketilme sıklığı, her bir ziyaretin süresini belirlediği için, hizmet üretimi ile ilgili esas etkenlerden biridir. Daha sık veya daha uzun ilişkiler kısa ve seyrek ilişkilerden daha farklıdır.

Eğer bir kimse, bir şey hakkında yakın bilgi ve deneyim sahibi ise, o şey hakkında iyi bir biçimde iletişim kurabilir. Buna göre, daha sık hizmetten yararlanma, müşterinin ve hizmet veren personelin birbirini daha iyi tanımasını sağlayacak; dolayısıyla da iletişimin etkinliğini arttıracaktır.

### **2.4.2. Teknoloji**

Hizmeti üretmek ve sunmak için kullanılan teknoloji hizmet karşılaşmasının niteliğini etkilemektedir. Bu faktör, kullanılan teknolojinin insan veya mekanik ya da elektronik araç ve gereçlere dayalı olup olmadığı; hizmet veren personelin üretim sürecine katılıp katılmayacağı ve hizmet sunumunun insan veya teknik araçlarla yapılıp yapılmayacağı gibi konuları kapsamaktadır.

### **2.4.3. Hizmetin İçeriği**

Bu etmen, hizmet üretim işlevinin fiziksel, bilişsel veya duygusal niteliği üzerinde durmaktadır. Özellikle, insanları etkileyen hizmetler onların fiziksel, bilişsel veya duygusal durumlarında değişmeye neden olurlar. Örneğin, saç kesimi, çeşitli tıbbi bakım ve yolcu taşıma vb. hizmetler, müşterinin fiziksel durumunu; eğitim, iletişim gibi hizmetler ise ussal durumunu etkilemektedir. Bu bakımdan, fiziksel nitelikte olan hizmetler, bilişsel veya duygusal olan hizmetlerden oldukça farklıdır.

#### **2.4.4. Karmaşıklık**

Bir hizmetin karmaşıklığı, yapılan faaliyetlerin sayısı ve bu faaliyetler arasındaki karşılıklı ilişkinin fonksiyonudur. Hizmetler ya fiziksel (yani hizmete ulaşmak için gerekli eylemlerin sayısı) ya da ussal (yani verilmesi gereken kararların sayısı veya sarf edilen ussal enerjinin miktarı) bakımından karmaşık olabilir. Bu durumda, karar aşamalarını en aza indirmek ve işleri rutin hale getirmek için hizmet sunumu yapılandırılabilir.

#### **2.4.5. Hizmetin Verildiği Yer**

Hizmetler, hizmetin müşteriye sunulduğu yer bakımından da farklılaşmaktadır. Müşterinin bulunduğu yerde verilen hizmetler, hizmet veren personelin bulunduğu yerde verilen hizmetler ile aynı değildir. Hatta bu hizmetler, telefon veya posta ile sunulan hizmetlerden bile farklıdır. Hizmetin verilmesi için, müşterinin, fiziksel olarak, bulunması gereken durumlarda, müşteri genellikle hizmetin verildiği yere (burası tren, banka, hastane olabilir.) girmek, hizmetten yararlandığı sürece de burada kalmak zorundadır. Böyle hizmetlerde algılanan kalite, müşterinin hizmet veren personel ile etkileşiminden, hizmet ortamından ve hatta aynı hizmetten yararlanan diğer müşterilerden etkilenecektir.

#### **2.4.6. Biçimselleştirme**

Biçimselleştirme kavramı, hizmetin her yönü ile müşterinin veya durumun gereksinimlerinin karşılanabilmesini sağlayacak değişime olanak verme derecesi olarak tanımlanmaktadır. Buna göre işler ne kadar çok standartlaştırılmış ve programlanmış olursa, biçimselleşme o kadar fazla olacaktır. Hizmetlerde de belirli standartlar geliştirilmesi zorunludur.

#### **2.4.7. Tüketim Birimi**

Bir kimse, bazı hizmetleri tek başına tüketebilir ya da bazı hizmetlerden küçük, bazılarında ise büyük gruplar halinde yararlanabilir.

Tüketim biriminin büyüklüğünü belirleyen temel faktör kullanılan teknolojidir. Diğer neden ise ekonomiktir. Tüketim birimi büyük olan kolektif hizmetlerde standart uygulamaların olduğu görülmektedir. Böylelikle, hizmeti kullananların tümünün yarar ve çıkarlarının gözetilmesine çalışılmaktadır.

## 2.5. SAĞLIK KAVRAMI

İnsanlık tarihinde yeni bir olgu olmamasına karşın, sağlık her geçen gün önemi hızla artan bir kavram haline gelmiştir. Ancak bu kavramın tam bir tanımını yapmak mümkün değildir. Türk Dil Kurumu sağlığı; “1. Vücudun hasta olmaması durumu, vücut esenliği, esenlik, sıhhat 2. Vücudun iyi veya kötü olması durumu” şeklinde tanımlamaktadır; (Türk Dil Kurumu Sözlüğü, 118). Dünya Sağlık Teşkilatı (WHO) ise sağlığı; “sağlık sadece hastalık ve sakatlık halinin olmayışı değil; bedensel, ruhsal ve sosyal yönden tam iyilik halidir” şeklinde tanımlamıştır. Sağlıklı olmak insana hem kendisi ile hem de çevresi ile uyum içinde yaşama fırsatını verirken aynı zamanda ekonomiyi de etkiler. Çünkü sağlıksız yani hasta bir kişinin çalışıp maddi ihtiyaçlarını karşılaması ya çok zordur ya da mümkün değildir. Bu kişinin çalışmaması iş gücü kaybına, hastalığına rağmen çalışması da iş gücünde verimsizliğe sebep olur. Bunun yanında hasta kişinin hastalığını teşhis edip sağlığına kavuşması için yapılan tedavilerin de hem bireye, hem de ekonomiye bir maliyeti vardır. Dolayısıyla sağlık kavramı, yalnızca kişileri değil, tüm toplumu etkileyen bir unsur olarak karşımıza çıkar (Esmeray, 2006, 3).

## 2.6. SAĞLIK EKONOMİSİ

Samuelson ekonomiyi, "Kişilerin ve toplumun para kullanarak veya kullanılmayarak yaptığı tercihlerle ilgilenmek, alternatif seçenek için kullanılacak kaynakları, çeşitli kişiler veya toplumdaki gruplar arasında, şimdi veya gelecekte, tüketmeleri için çeşitli ürünler üretmek veya dağıtmaktır" diye tanımlamıştır (Uz 1998, 63).

Bu tanımda geçen ürün kavramı, ürün ve hizmetleri anlatmaktadır. Ürün ve hizmetlerin insanların ihtiyaçlarını giderme niteliğine fayda denir (Mucuk 1993, 16). Başka bir deyişle ürün ve hizmet, bireye fayda sağlayan herhangi bir şeyin adıdır. Toplumdaki bireylerin sağlıklarını koruma ve hastalanınca tekrar sağlıklı olma istemleri, sağlığı ve iyileşmeyi bireylere fayda sağlayan ve talep edilen bir hizmet türü haline getirmektedir. Bu durum da karşımıza sağlık ekonomisi kavramını çıkarmaktadır. Sağlık ekonomisi, ekonomi kurallarının sağlığa uygulanmasıdır (Uz 1998, 64). Başka bir deyişle sağlık ekonomisi, sağlık hizmetleri talep edenlerle arz edenler arasındaki ilişkileri inceleyen bir bilimdir.

Kişilerin ve toplumların sağlıklarını korumak, hastalandıklarında tedavilerini yapmak, tam olarak iyileşmeyip sakat kalanların başkalarına bağımlı olmadan yaşayabilmelerini

sağlamak ve toplumların sağlık düzeylerini yükseltmek için yapılan planlı çalışmaların tümüne ise sağlık hizmeti denir (Sadut 1998, 4).

## 2.7. SAĞLIK HİZMETLERİ KAVRAMININ TANIMI VE ÇEŞİTLERİ

Sağlıklı olmak bütün insanlar için anayasal bir haktır; bu nedenle, hemen tüm ülkelerin sosyal politikalarında ihtiyaç duyan herkese sağlık hizmetleri götürmek hedefi vardır. Bunun sonucunda ise ülkelerin gelişmişlik düzeyi hakkında yorumlar yaparken mukayese, genellikle sağlık hizmetleri ile olur. Çünkü sağlık hizmetlerinin gelişmişliği ülkenin gelişmişliği ile paralel olarak düşünülür. Sağlık hizmetleri; insanların fiziksel ve ruhsal iyiliklerinin korunması, onarılması ve iyileştirilmesi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan hareketle sağlık hizmetlerinin çeşitleri üç boyutta ele alınabilir (Esmeray, 2006, 4):

### 2.7.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Koruyucu sağlık hizmetleri hastalık ya da sakatlık durumu oluşmadan, bu risklere karşı verilen bir mücadele şeklidir. Bu özelliği nedeni ile koruyucu sağlık hizmetleri devlet tarafından verilmek zorundadır. Bu tür hizmetlerin amacı toplumda hastalık riskini azaltmak ve sağlık seviyesi daha yüksek bir toplum oluşturmak olduğundan ödeme gücüne bakılmaksızın tüm topluma sunulması gerekmektedir. Hastalıklar oluşmadan, insanları korumak için verilen hizmetlerin tamamı koruyucu sağlık hizmetleri başlığı altında toplanır. Koruyucu sağlık hizmetleri, kişinin çevresini olumlu hale getirmek amacıyla gerçekleştirilen çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri ve kişinin sağlığı korumak ve geliştirmek amacıyla doğrudan kişiye yönelik olarak yapılan koruyucu sağlık hizmetleri olmak üzere iki başlık altında incelenebilir (Tengilimoğlu; Işık; Akbolat 2009, 44).

— **Kişiye yönelik koruyucu hizmetler;** kişileri dolayısı ile de toplumu hastalık etkenlerine karşı dirençli ve güçlü kılmayı, hastalanmaları halinde ise en erken dönemde tanı konularak, yıkımsız veya en az yıkımla tedavi etmeyi amaçlayan hizmetler bu grup altında toplanır (Tengilimoğlu; Işık; Akbolat 2009, 46).

— **Çevreye yönelik koruyucu hizmetler;** bu hizmetlerin amacı çevremizdeki fiziksel ve kimyasal etkenleri yok ederek, düzelterek ya da insanları etkilemelerini önleyerek kişilerin sağlığını koruyabilmektir. Bunlara; atıkların zararsız hale getirilmesi, temiz su sağlanması, çevre kirliliğinin önlenmesi, gıda kontrolü gibi hizmetler örnek olarak verilebilir (Esmeray, 2006, 5).

### 2.7.2. İyileştirici/Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Tedavi hizmetleri sağlık durumu bozulan kişilerin, eski düzeylerine ulaşmalarını sağlamak üzere verilen hizmetlerdir. Tedavi edici hizmetler hekim sorumluluğunda, diğer sağlık personelinin de katkıları ile gerçekleştirilir. Tedavi edici hizmetler, ilk poliklinik müdahalesi ve yatan hastalarla dışarıdan gelen hastaların klinik müdahale hizmetleri de dahil olmak üzere, hastalara muayanehaneler ve sağlık kuruluşlarında verilen tüm tedavi edici hizmetleri ve bu tedaviye bağlı olarak hastanenin satın aldığı tüm ilaç ve sağlık gereçlerini kapsamaktadır (Kurtulmuş 1998, 84).

Tedavi hizmetlerinin koruyucu sağlık hizmetlerine göre en temel farkı tamamen kişiye yönelik olarak sunulmasıdır. Koruyucu sağlık hizmetleri bakımından bakıldığı zaman yalnızca kişinin sağlık kuruluşuna yatırılarak tedavisinin yapılması bulaşıcı hastalıkların toplumun diğer üyelerine bulaşmasına engel olabilir. Bu nedenle tedavi edici sağlık hizmetleri de indirekt olarak koruyucu sağlık hizmetleri de desteklenmiş olur. Tedavi hizmetleri, hastalık ya da sakatlık durumu ortaya çıktığı zaman verilen hizmetlerdir. Hastalanan insanların tekrar sağlığına kavuşmak için yapılan çalışmaların tamamı bu başlık altında toplanmaktadır. Kendi içinde birinci basamak tedavi hizmetleri (ilk başvuru ve ayakta tedavi), ikinci basamak tedavi hizmetleri (yataklı tedavi hizmetleri) ve üçüncü basamak tedavi hizmetleri (üst düzeyde uzmanlaşmış ve yüksek teknoloji kullanılan merkezler) olmak üzere üç kademeye ayrılmaktadır (Tengilimoğlu; Işık; Akbolat 2009, 47).

### 2.7.3. Rehabilitasyon Hizmetleri

Bedence ya da ruhça sakat kalmış olanların; başkalarına bağımlı olmaksızın yaşayabilmelerini sağlamak için yapılan bütün çalışmalara rehabilitasyon (esenlendirme) hizmetleri denir. İki türlü rehabilitasyon vardır: (Esmeray, 2006, 5)

- a) **Tıbbi rehabilitasyon:** Bedensel sakatlıkların mümkün olduğu kadar düzeltilmesidir.
- b) **Sosyal (mesleki) rehabilitasyon:** Sakatlıkları nedeniyle eski işlerini yapamayanlara ya da belirli bir işte çalışamayanlara iş öğretme, iş bulma ve bu kişilerin işe uyum sağlamalarına yönelik her türlü hizmeti kapsar.

## 2.8. SAĞLIK HİZMETLERİNİN ÖZELLİKLERİ

Sağlık ekonomisinin ayrı bir bilim dalı olarak ortaya çıkmasına neden olan faktörlerin başında, sağlık hizmetlerinin kendine özgü özellikleri yer almaktadır. Bu özellikler şöyle sıralanabilir (Tengilimoğlu; Işık; Akbolat 2009, 39).

1. Sağlık hizmeti tüketimi rastlantısaldır.
2. Sağlık hizmetinin ikamesi yoktur.
3. Sağlık hizmeti ertelenemez.
4. Sağlık hizmetinin boyutunu ve kapsamını hizmetten yararlanan değil, hekim belirler.
5. Sağlık hizmetleri tüketicilerinin davranışları irrasyoneldir.
6. Hizmetten sağlanan doyum ve kaliteyi önceden belirlemek çok zordur.
7. Sağlık hizmetlerinin bir bölümü toplumsal nitelik ve kamu ürünü özelliği taşımaktadır.
8. Sağlık hizmetinin çıktısı paraya çevirilemez.
9. Diğer özellikler.

### **2.8.1. Sağlık Hizmeti Tüketimi Rastlantısaldır**

Sağlığı diğer ürün ve hizmetlerden ayıran önemli özelliklerden biri talebin ne zaman ortaya çıkacağına belli olmamasıdır. Buna ilave olarak hastalığın maliyeti de belirsiz ve büyük boyuttadır. Yani kimin, ne zaman, hangi hastalığa yakalanacağı önceden kestirilemez. Başka bir ifade ile sağlık hizmetlerine nerede, ne zaman ve ne kadar gereksinim duyulacağı kolayca öngörülemmez. Bu sebeple devlet sağlık hizmetleri alanından tam olarak çıkamaz. Belirli bir yaşa kadar çok fazla sağlık hizmetine ihtiyaç duymayan ya da ciddi bir sağlık hizmetleri tüketicisi olmayan bir kişi, kronik bir hastalığa yakalanarak çok ciddi bir hizmet kullanıcısı olabilir.

Sağlık hizmetlerinde talep ya da hizmet tüketiminin tam olarak belirlenememesi ekonomik fizibilite yapmayı güçleştirmekte ve ekonomik riski artırmaktadır. Sağlık hizmetleri talebinin ne zaman ortaya çıkacağına bilinmemesi, kişilerin bu harcamalarını karşılamak üzere bütçelerinde plan yapmamış olmaları ve sağlık hizmeti maliyetlerinin bir kerede ödenemeyecek kadar fazla olması hem bireysel hem de kamusal anlamda tedbir alınmasını gerektirmektedir. Bu amaçla sağlık sigortaları geliştirilmiştir. Sağlık sigortası sistemi ile önceden ödeme yöntemiyle risk bölüşümü sağlanmakta ve ani ve

çok yüksek maliyetlere karşı, hem bireysel hem de kamusal anlamda destek sağlanmaktadır.

### **2.8.2. Sağlık Hizmetinin İkamesi Yoktur**

Bir ürünün fiyatı yükselince tüketiciler doğal olarak, bu ürünün yerine diğer ürünleri ikame etmeye çalışacaklardır. Örneğin pirinç fiyatları yükselince, tüketiciler pirinç yerine bulgur ya da makarnaya yönelebilirler. Fakat sağlık hizmetleri yerine başka bir hizmet konamaz yani ikamesi yoktur. Hasta hekimin kendisine önerdiği tedavi hizmetini almak zorundadır. Sağlık hizmetlerinin yerine başka bir hizmet konamaz (bazı kültürlerde alternatif tıpa, kırık ve çıkıkçılara başvurulduğu görülmektedir. Ancak bunlar sağlık hizmetlerinin yerini dolduramaz); sağlık hizmetleri parasal değeri daha az olan bir hizmet alanı ile değiştirilemez ve bu özellik sağlık hizmetlerini diğer üretim ve hizmet sektörlerinden ayıran özelliklerden biridir. Sağlık hizmeti alması gereken bir hastaya parası ya da sağlıkla ilgili güvencesi yok diye sağlık hizmet verilmemesi, sağlığın temel bir insan hakkı olduğu kabulünü yok sayar.

İkame olasılığının bulunması tüketicilerin kendilerini irrasyonel davranışlara karşı korumalarını sağlar. Ancak sağlık hizmeti tüketicisi, kendisini ekonomik açıdan koruyabilmek için başka seçeneklere sahip değildir.

### **2.8.3. Sağlık Hizmeti Ertelenemez**

Sağlık sektörü dışındaki birçok ürün ve hizmet için kişiler başta ekonomik sebep olmak üzere çeşitli sebeplerle taleplerini erteleyebilirler. Ancak sağlık hizmetlerinin doğası gereği pek çok durumda hizmetin kullanımı ertelenemez. Özellikle akut ve kişiye acı veren ya da sağlığını tehlikeye düşüren hizmetlerin ertelenmesi mümkün değildir. Ayrıca tedavide erken tanının önemi dikkate alındığı zaman hizmetlerin ertelenmesi daha büyük ekonomik kayıplara neden olabilir. Hizmetlerin kullanımının ertelenmesi kişide kalıcı hastalık ya da sakatlıkların oluşmasında da etkili olabilmektedir. Dolayısı ile ihtiyaç duyduğu anda kişinin herhangi bir etmene ya da kısıtlamaya bağlı olmaksızın sağlık hizmetlerine ulaşması sağlanmalıdır.

#### **2.8.4. Sağlık Hizmetinin Boyutunu ve Kapsamını Hizmetten Yararlanan Değil, Hekim Belirler**

Tam rekabet ortamında kişiler ya piyasa hakkında tam bilgi sahibidirler ya da bilgiye kolaylıkla ve çok düşük maliyetlerle ulaşabilmeleri mümkündür. Piyasa hakkında tüketicinin tam bilgiye sahip olması varsayımı, satın alınması muhtemel farklı ürün ve hizmetlerin kendisine ne tür faydalar getireceğinin hesap edebilmesinin mümkün olduğu fikrinden kaynaklanmaktadır. Bu durum büyük oranda tüketicinin ilgili ürüne ödemeyi göze aldığı fiyatla ilgilidir. Ancak sağlık hizmetlerinde bu durum söz konusu değildir (Kurtulmuş 1998, 52).

Sağlık hizmetlerini diğer ürün ve hizmetlerden ayıran önemli özelliklerden biri, hizmeti sunan doktor ile hasta arasında bilgi asimetrisi olmasıdır. Sağlık hizmetlerinde tüketiciler satın alacakları hizmet konusunda yeterli bilgiye sahip değildirler. Hangi hekime ya da kuruma başvurmaları gerektiği, tedavileri için hangi uzmanlık dallarının gerekli olduğu, hangi tetkikleri yaptırmaları gerektiği ya da hangi tedavi yöntemlerini uygulamaları gerektiği konusunda yeterli bilgiye sahip değildirler.

Sağlık hizmetleri, uzun bir eğitim dönemi sonrasında uzmanlık kazanmış hatta sürekli eğitimle yenilikleri izleyip kendilerini geliştirebilen kişilerin bilebileceği karmaşıklıkta konulardan oluşmaktadır. Bu durum, ileri teknoloji ile üretilen hizmetlerin gelişmesi ile daha da karmaşık bir hal almıştır. Dolayısı ile diğer sektörlerde olduğu gibi tüketici alacağı hizmete kendisi karar veremez. Aldığı hizmet karşılığı ortaya çıkan tatmin kesin olarak belirgin değildir. Tüketici diğer sektörlerde olduğu gibi memnun kalmadığı bir hizmeti satın almaktan vazgeçemez, çünkü yapılacak bir hata telafisi mümkün olmayan kötü sonuçları beraberinde getirebilir. Bu nedenle tüketici uzmanın bilgisine güvenmek ve o bilgiyi kullanmak zorundadır.

#### **2.8.5. Sağlık Hizmetleri Tüketicilerinin Davranışları İrrasyoneldir**

Genel olarak, ürünlerin ve hizmetlerin satın alınmasında, tüketicilerin akılcı seçimlerde bulunacağı ve kendisi için en iyi olanı seçeceği varsayılmıştır. Başka bir ifade ile tüketicinin rasyonel (akılcı) davranışı, harcadığı paranın sağlayacağı faydanın en yüksek olmasını gerektirir. Bu da ancak tüketicinin tüketimini yaptığı ürün veya hizmetin kalitesini ölçebilmesiyle mümkün olabilir. Ancak tüketicinin sağlık hizmetleri

hakkındaki bilgisinin sınırlılığı aldığı hizmetin kalitesini ölçme ve yaptığı harcamanın ekonomik olup olmadığını değerlendirme şansını ortadan kaldırmaktadır.

Sağlık hizmetleri uygulamalarında pek çok akılcı olmayan davranışa rastlamak mümkündür. Birçok tüketici hasta olmalarına rağmen tedavi talabinde bulunmamakta, hatta hastalıklarının farkında bile olmamaktadırlar. Örneğin dişlerin çürümesi gibi, önemli hastalıklara sebep olan rahatsızlıklar önemsizmemekte, ağrısı rahatsız etmediği sürece hekime dahi başvurulmamaktadır. Akıl hastaları gibi gruplar serbest iradeleriyle seçim yapabilme yeteneğine sahip olmadıklarından (tüketicinin üstünlüğü) kavramı tamamen ortadan kalkmaktadır. Acil sağlık hizmetleri tüketicileri, rahatsızlıklarını belirtmeyecek durumda dahi olabilmektedirler. Tüm bu ve buna benzer sebeplerle diğer ürünlerin ve hizmetlerin tersine sağlık hizmetlerinde talep ve tercihlerin belirlenmesinde tüketicinin rasyonel davranışları yerine, dış faktörler etkili olmaktadır.

#### **2.8.6. Hizmetten Sağlanan Doyum ve Kaliteyi Önceden Belirlemek Çok Zordur**

Sağlık hizmetlerinin kalitesini ve sonuçta hastanın elde edeceği doyumunu önceden belirlemek son derece zordur. Bu belirsizlik, hizmetin getireceği doyumunu, etkileyen birçok kontrol edilemeyen faktörün bulunmasına da bağlıdır. Sağlık hizmetini talep edenler, hastalık hakkında çok fazla bilgiye sahip olmamaları nedeniyle, riski azaltıp yanlıgılarını en aza indirmek için başta hekim olmak üzere sağlık personeline güven duymak zorundadırlar. Buna karşılık sağlık hizmetlerini sunanlar için uyulması zorunlu olan ahlaki ve sosyal standartlar vardır. Sağlık hizmetini önceden alıp denemek ve test etmek mümkün olmadığından, hizmet veren ve hizmet alan ilişkisi tamamen etik kurallar ve güven duygusuna bağlıdır. Ancak bu yolla sağlık hizmetlerinin kalitesini kontrol etmek her zaman mümkün olmayabilir. Bununla birlikte, toplumun kültür ve eğitim düzeyinin artması, sigorta kuruluşları ve sosyal güvenlik kurumunun denetimi, sektörde gelişen rekabet ve mesleki ve sivil toplum kuruluşlarının gelişmesi, vb. Unsurlar hem ahlaki ve sosyal standartların gelişmesine hem de sağlık hizmeti tüketicilerinin doyumunun olumlu yönde gelişmesine etki etmektedir.

#### **2.8.7. Sağlık Hizmetlerinin Bir Bölümü Toplumsal Nitelik ve Kamu Ürünü Özelliği Taşımaktadır**

Sağlık sektöründe özellikle topluma yönelik koruyucu sağlık hizmetleri tamamıyla kamu ürünü olma özelliğine sahiptir. Salgın hastalıklarda hasta ya da hastaların tedavisi

bütün toplumun yararına olmaktadır. Koruyucu sağlık hizmetleri, kamu tarafından yerine getirilirken, toplumun her ferdi maliyetlere katılmakta, olumlu sonuçlarından da yararlanmaktadır. Sağlık hizmetlerine şimdilik ihtiyaç duymayanlara da ileride hizmet sunabilmek için kapasite artırma çabalarına devam etmek gerekmektedir. Bazı durumlarda, zorlayıcı seçim ile sağlanan fayda, kişinin kendi seçiminden elde edebileceğinden daha fazla olabilmektedir.

Örneğin sıtma, verem ve kızamık gibi hastalıklarla mücadele hastalık ortaya çıkmadan ve kişinin para ödeyip ödememesine bakılmaksızın tüm topluma sunulmaktadır. Yani bu tür hizmetleri sadece ödemeye istekli olanlara verip, diğerlerine vermemek söz konusu olamaz. Bu tür hizmetlerin kamu ürünü olması özelliği nedeniyle serbest piyasa koşullarında üretilmesi ve tüketilmesi mümkün olmamakta ve piyasaya müdahale edilmesi gerekmektedir.

#### **2.8.8. Sağlık Hizmetinin Çıktısı Paraya Çevirilemez**

Sağlık, fiyatı biçilmeyen, dolayısı ile iktisadi ölçülerin dışında tutulması gereken bir hizmettir. Örneğin dişi ağrıyan bir insanın o anda yapamayacağı bir fedakarlık düşünülemez. Sağlık piyasası sağlık hizmetlerinin kendine has özelliklerine ilave olarak fiyatların oluşması mekanizması bakımından diğer piyasalardan ayrılmaktadır. (kurtulmuş 1998, 58).

Sağlık hizmeti sürecinde çıktı, maksimum kara çevirilemeyen nitelikte bir sonuçtur; kişi iyileşir, sakat kalır ya da hiç istenmeyen bir sonuç olarak yaşamını yitirebilir. Bu nedenle sağlık hizmeti çıktısı aslında paraya çevrilemez, pazalığı da yapılamaz. Burada üzerinde önemle durulması gereken bir nokta, sağlık hizmeti sürecinin çıktısının kar getirici bir yönelimle ele alınması durumunda; yaşamın değerinin parasal karşılığının kişinin sosyo-ekonomik durumuna göre belirlenebileceği ve bu olasılığın yoksullar ve dezavantajlı grupların sağlığını olumsuz etkileyebileceğidir. O halde, sağlık hizmetleri kendine özgü özelliklerinden dolayı, çoğu kez kar amaçlı olmayıp sosyal amaçlıdır. Dolayısıyla, maliyet, fayda ve karlılık gibi piyasa ekonomisinin temel kavramları, sağlık sektöründe farklı bir anlam kazanmaktadır.

#### **2.8.9 Diğer Özellikler**

Garantisi yoktur, önceden test edilemez, hasta tolere edilemez, hizmetlerin yetersizliği toplumsal sorunlara yol açar, dışsal fayda ya da zarar söz konusudur vb..

## 2.9. HASTANE KAVRAMI

Hastanenin kavramsal olarak açıklaması, tarihsel gelişimi verildikten sonra detaylı bir şekilde izah edilmiştir.

### 2.9.1. Hastanelerin Tarihsel Gelişimi

Tıbbın tarihinin, insanlık tarihi ile eş zamanlı başladığı söylenebilir. Antik Yunan Kültürünün gelişiminden önce diğer antik uygarlıklarda hastalıklara doğüstü güçlerin yol açtığına inanılırdı. Bu nedenle de hastalıkların denetim ve tedavisinde kullanılan yöntemler dini özellikler göstermişlerdi. İlkel insanlar, tıpkı fırtına, gök gürültüsü, yıldırım deprem, su baskını gibi bedensel ve ruhsal hastalıkları da doğüstü güçlerin kızgınlık belirtileri olarak kabul etmişlerdir. Çaresiz kaldıkları bu olayları önleyebilmek için tanrı, kötü ruh cin ve şeytan şeklinde belirledikleri doğüstü güçlerin kızgınlıklarını maliyetlemeye ve yardımlarını sağlamaya yönelik çeşitli önlemler almışlardır. Toplumdan topluma değişiklik göstermekle birlikte hastalıkların tedavisinde dinsel törenler, sihir, büyü, muska, kurban adama gibi önlemlerden yarar umulmuş, kimi bitkiler ilaç olarak kullanılmıştır (Dirican 1990, 12).

William D. Dowling (1984) hastanelerin çağdaş sağlık kurumları konumuna gelmelerini sağlayan etmenleri şu şekilde sıralamaktadır:

**1. Tıp bilimindeki gelişmeler:** Çağdaş hastanelerin gelişiminde en önemli rolü, tıbbi gelişim; anestezi ve buna bağlı olarak cerrahi tedavi yöntemlerinin bulunması oynamıştır. Bu bilimsel gelişme yanında hastalık nedeni mikropların saptanması, antiseptik ve sterilizasyon yöntemlerinin bulunması da hastanelerin gelişiminde önemli rol oynamıştır.

**2. Tıp teknolojisinin gelişimi;** 1800'lü yılların sonunda tıbbi teknolojilerin gelişmeye başladığı görülür, laboratuvarların açılması, teşhis amaçlı röntgen çekimlerinin yapılmaya başlanması, hastanelerin hastalık teşhisindeki etkinliğini önemli ölçüde arttırmıştır. Tıbbi bakımdan etkinliğin yükselmesinin yanında, teknolojik gelişmeler tıbbi bakım örgütlenmesini ve ortamını da değiştirmiştir. Tıbbi teknolojinin hastanelerde kullanılmaya başlanması, hastaneleri çağdaş tıbbin gerektirdiği araçların, olanakların ve personelin hazır bulunduğu bir kaynak durumuna getirmiştir.

**3. Hemşirelik hizmetlerinin meslekleşmesi gelişmesi:** Hemşireliğin bir meslek durumuna gelmesinde öncülüğü, Floranca Nightingale yapmıştır. Hasta tedavisi ve

temizlikle ilgili deneyimlerini yazıya dökmüş ve Nightingale hemşirelik okulunu kurmuştur. Hemşirelik alanındaki gelişmeler hastaneleri iki yönden etkilemiştir. Tedavi etkinliğinin artırılması, temizlik, diyet, tedavi hazırlıkları, uygulamaları hastalıkların iyileştirilmesinde önemli rol oynamıştır. İkincisi ise toplumun hastanelere olan bakış açısını değiştirerek her kesim tarafından kabul görmesini sağlamıştır.

**4. Tıp eğitimindeki gelişmeler:** 1910 yılında Flaxner Raporu, tıp fakültelerindeki derslerin içerik ve yönteminde önemli değişikliklere yol açmıştır. Bu raporun sonucunda tıp eğitimiyle ilgili standartlar belirlenmeye başlanmıştır. Bu gelişmeler hastanelerin rolünü eğitim ve araştırmayı da kapsayacak şekilde genişletmiştir. Tıp eğitiminin kalitesinin yükselmesi sonucunda gelişen uzmanlaşmaya paralel olarak hasta tedavisi hizmetleri, uzman hekimler ve destek personeli arasında bölünmeye başlamıştır. Yeni ilaçların bulunması sayesinde bulaşıcı hastalıkların tedavisinde büyük başarı sağlanmıştır.

**5. Sağlık sigortasının gelişimi:** sağlık sigortalarının gelişmesi sağlığı birkaç yönden önemli ölçüde etkilemiştir. Bunlar, hastanelerin mali durumları kararlılık göstermiştir, böylelikle hastaneler kendilerini geliştirme olanağı elde etmişlerdir. Sigortalar hastaneleri daha ekonomik hizmet üretme açısından zorlamışlardır. Üretilen hizmetin ekonomik ve kaliteli olması için denge kurmalarını sağlamışlardır, hizmet başına olan ödemeyi kişi başına indirgemişlerdir.

**6. Hükümetlerin etkisi:** Hükümetler toplum sağlığını belirli düzeyde güvence altına almak zorundadırlar. Günümüzde sağlık hizmetlerine yapılan harcamaların tüketim harcaması olmayıp, bir yatırım harcaması olduğu kabul edilmektedir.

### 2.9.2. Hastane Tanımı ve Çeşitleri

Hizmet işletmeleri anlatılınca akla ilk gelen önemli kurumlardan birisi hastaneler olduğuna göre öncelikle hastane tanımı ve hastanelerin çeşitlerinin anlatılması faydalı olacaktır.

Dünya sağlık teşkilatı (WHO) hastaneleri “müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlardır şeklinde tanımlar (Büker; Bakır 1995, 2).

Ayrıca hastaneler eğitim araştırma ve geliştirme ile toplumun sağlık seviyesinin yükseltilmesine katkıda bulunma veya toplumsal sağlık programlarına katılma olarak tanımlanmaktadır (Seçim 2010, 1).

Toplumdaki en kompleks organizasyonlardan birisi de hastanelerdir. Hastaneler genelde tedavi edici sağlık hizmetlerinin verildiği merkezler olarak düşünülürler. Sağlıkta gerçekte geniş kapsamlı bir kavram olduğu açıktır. Hastane bakımı ise fiziki, ruhi ve sosyal iyilik halinin kazandırılmasında rol oynayan bir alt sistemdir. Sağlık sisteminin bir alt sistemi olarak düşünülen hastane sistemi, bu hizmetlerin önemli bir parçasıdır. Hastaneler, toplumun ihtiyaçlarını, herkese eşit şekilde vermeyi amaçlarlar, Hastanelerin rolleri ise bu ihtiyaçlara bağlı olarak tanımlanabilir. Hastanelerin temel amaçlarından en önemlisi hasta beklentilerinin karşılanmasıdır. Hasta birey olarak biyolojik, karmaşık ve sosyal bir sistemdir. Bu sistemin hastaneye sağlık talebi olarak gelen davranışı çeşitli faktörlerin birleşimidir. Bu faktörler hastanın yaş, cinsiyet ve hastalık cinsi, hastanın yakın çevresinin, arkadaş ve yakın akrabalarının tutum ve davranışları, sağlık imkânlarının yakınlığı, bölge şartları, toplumun değer sistemi, hastanın eğitim ve bilinç düzeyi, kendisine sağlanan sosyal güvenlik hakları, kişisel harcama gücü ve sağlık hizmetlerini sunan ve alan kişilerin algılama şekilleridir. Kişisel sağlık gereksinimleri ve istekleri bu faktörler etkisinde sürekli değişme içinde olduğundan hastane sistemi sürekli olarak kendini bu değişen isteklere uyacak biçimde geliştirmelidir. Bir işletme çeşidi olan ve hizmet üreten hastaneler de çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Hastane kavramı tanımlarından bazıları şu şekildedir. "Hastane, hasta ve yaralıların hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayakta veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ettirmek isteyenlerin, ayakta ya da yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır (Resmi Gazete 1983, 2; Pişkin, 2005, 6).

"Hastaneler; müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gururlandırılacak sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlardır" (Mortan 1984, 2).

Hastaneler; esas vazifeleri yanında eğitim, araştırma ve geliştirme, toplumun sağlık düzeyinin yükseltilmesine katkı gibi fonksiyonları da yerine getirirler. Bunlar tedavi vazifesinin iyi bir şekilde yerine getirilmesini sağlayan esas vazifelerin türevleridirler. Hastaneler; çeşitli iş idaresi tekniklerini kullanan en karmaşık ve modern örgüt çeşitleridir. Temel olarak sağlık işletmesi; bireyde fizyolojik gereksinimlere bağlı olarak açığa çıkan sağlıkla ilgili sorunların uyumlu bir şekilde çözümlenerek, onun ruhsal,

bedensel, sosyal ve çevresel yönden tam uyum içerisinde yaşantısına katkıda bulunan ekonomik hizmet ya da ekonomik ürün üreten sosyal, ekonomik birim olarak tanımlanabilir (Yeğinboy 1994, 190).

Seçime göre ise temel olarak hastaneler "Hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin ayakta veya yatarak gözlem, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır (Seçim 1985, 5). Bu tanım aynı zamanda yataklı tedavi kurumları işletme yönetmeliğinde yazılı tanım olarak da göze çarpmaktadır.

Hastaneler; sağlık hizmetlerinin tümünü topluma sunmak üzere düzenlenmiş ve bu amaca ulaşması için birbirine bağımlı çeşitli teknik ve tıbbi birçok karmaşık işlemlerin ortaya konulduğu kurumlardır. Hasta bireyler hizmet sunmak amacı ile hem tüketici pazarında, hem de endüstrinin asıl sağlık üretiminde hekimlere ara ürün üretiminde bulduklarından üretim pazarında vazifelerini sürdürürler. Günün 24 saatinde, senenin her günü ve kesintisiz sağlık hizmeti üretirler. Genellikle kâr amacı gütmeyizler. Hastaneler görev ve sorumluluğu çok olan çok karmaşık ve zor yönetilen örgütlerdir ( Kıral 1976, 6).

Hastaneler yeterli nitelik ve nicelikte hizmetleri en düşük maliyetle üreten ve bu hizmetleri rahatlığı ve beşeri vazifesini sağlamış kurumlarda, hastaların tedavisinde acıların dindirilmesinde ve şifalarında kullanarak onların tekrar ekonomik ve toplum hayatındaki yerlerini almasına imkân sağlayan kurumlardır (Gök 1975, 3). Bu sebeple hizmet sunduğu çevreden etkilenir ve onu etkilerler. Dış çevreden soyutlandırılamazlar. Çevre ile sınırları kesin değildir. Çevre baskısı ile kendi temel ihtiyaçlarını bağdaştırmak zorundadırlar (Kazgan 1966, 32).

Yukarıdaki tanımların ışığı altında hastaneleri her türlü sağlık hizmetlerinin ekonomik olarak kesintisiz üretildiği eğitim araştırma ve toplum sağlığı hizmetlerinin yürütüldüğü kâr gözetmeyen sağlık endüstrisi pazarında çevreden etkilenen çeşitli girdileri işleyip yararlı çıktılar haline dönüştüren (Ak 1989, 34), karmaşık ve pahalı ve kendisine göre değişik özelliklerini gösteren bir hizmet işletmesi çeşidi veya hizmet vermeye yönelmiş bir otel türü olarak tarif etmek mümkündür (Ak 1987, 90).

Kapsamları birbirine benzemekle beraber hastaneler, işlevlerine göre dört gruba ayrılırlar (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği 2005, 2);

**a) Genel hastaneler:** Her türlü acil vaka ile yaş ve cins farkı gözetmeksizin, bünyesinde mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği ve ayaktan hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı yataklı tedavi kurumlarıdır.

**b) Özel İhtisas Hastaneleri:** Belirli bir yaş ve cins grubu hastalar ile belirli bir hastalığa tutulanların yahut bir organ veya organ grubu hastalarının gözlem, muayene, teşhis ve tedavi edildikleri yataklı tedavi kurumlarıdır.

**c) Rehabilitasyon Merkezleri ve Servisleri:** Organ, sinir, adale ve kemik sistemi hastalıkları ile kaza ve yaralanmalar veya cerrahi tedaviler sonucu meydana gelen arıza ve sakatlıkların tıbbi rehabilitasyonunu uygulayan yataklı tedavi kurum veya servisleridir.

**d) Eğitim Hastaneleri:** Öğretim, eğitim ve araştırma yapılan, uzman ve ileri dal uzmanları yetiştirilen genel, özel, ihtisas, yataklı tedavi kurumları ile rehabilitasyon merkezleridir.

Hastanelerin temel işlevi, birinci basamakta, yani koruyucu sağlık hizmetleri ve ilk müdahalelerde çözümlenemeyen sorunları çözümlenektir. Hastaneler bu amaç için kurulurlar. Ancak, gerek halen birinci basamak hizmetlerin yetersizliği, gerek halkın yeteri kadar bilgilendirilmemesi nedeniyle, hastalar haklı olarak doğrudan hastanelere başvurmaktadır. Hastanelerde biriken kalabalık, hem hastaların yeterli hizmeti almalarını önlemekte, hem de hastaneleri asıl işlerinden iyice uzaklaştırmaktadır.

## **2.10. HASTANE İŞLETMELERİNİN ÖZELİKLERİ**

Hastane işletmesinin özelliklerinin belirtilmesi, bu kuruluşların daha iyi anlaşılabilmesi için zaruridir. Hastanelerin belli başlı özellikleri; hastanelerin birer hizmet organizasyonu olmaları, karmaşık yapıda ve açık dinamik sistemler olmaları, matris yapıda faaliyet gösteren organizasyonlar olmaları ve günde yirmi dört saat hizmet veren organizasyonlar olmalarıdır (Seçim 1991, 19).

İşletmeler üretim süreçleri açısından ticaret işletmeleri, imalat işletmeleri ve hizmet işletmeleri olarak üçe ayrılırlar. Ticaret işletmeleri, diğer işletmelerden satın aldıkları ticari ürünleri herhangi bir işleme tabi tutmadan satarlarken imalat işletmeleri satın aldıkları hammaddeleri işleme tabi tutup ürüne dönüştürerek satarlar. Hizmet üretmek veya pazarlamak için faaliyette bulunan ve bu amaçla üretim faktörlerini bir araya getiren işletmelere de hizmet işletmesi denir (Onal 1993, 29).

Hastane işletmeleri değişik yapıda, güncelliği olan ve aktif haldeki işletme türleri içinde öne çıkar. Aşağıda hastane işletmelerinin özellikleri hakkında bilgi verilmektedir.

### **2.10.1. Hastanelerin Hizmet Organizasyonları Olma Özeliği**

Blau ve Scott'a göre organizasyonlar; "organizasyonun var oluşundan öncelikle kimin yararlandığı " kıstasına göre sınıflandırılabilir.

Buna göre organizasyonları dört grupta toplanmışlardır ( Blau; Scott 1962, 42; Aktaran, Pişkin, 2005, 9).

1. Yalnızca üyelerin çıkarlarını koruyan, üyeleri için faaliyette bulunan ortak yarar sağlayan kuruluşlar (sendikalar, kulüpler, siyasi partiler, dini kuruluşlar gibi).
2. Öncelikle ürün sahibine yarar sağlayan kuruluşlar, işletmeler (mağazalar, sanayi işletmeleri gibi).
3. Öncelikle müşterilerine yarar sağlayan hizmet organizasyonları.
4. Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlar (bakanlıklar, polis, itfaiye gibi).

Hastaneler öncelikle müşterilerine yarar sağlayan kuruluşlar arasında sayılmıştır. Çünkü hastanelerin var oluşundan yararlananların başında hastanelerin müşterileri yani hastalar gelmektedir. Kısaca hastaneler varlıklarını hastaların tedavi görmeleri amacına bağlı olarak sürdürebilmektedirler. Çünkü gerek hastanelerde, gerekse diğer organizasyonlarda organizasyonun varlığını sürdürebilmesi, birinci derece çıkarlarına hizmet ettiği kimselere yararlı olmaya devam etmesine bağlıdır. Hizmet organizasyonlarının çoğu emek yoğun işletmeler olmasına rağmen hastaneler sermaye yoğun işletmeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmeler ve bunların ışığında belli düzeyde sağlık talebini karşılayabilmek için sunulan kapasite büyük yatırımlar gerektirmektedir. Hastanelerin en önemli özelliklerinden birisi de hizmet almaya gelenin hizmet ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmaması nedeniyle suistimale açık olmasıdır. Hastanın kendisine uygulanan tedaviyi değerlendirme ve kontrol etme olanağı olmadığından organizasyonun bu sorumluluğu da üstlenmesi gerekmektedir. Tedavi hizmetlerinin gözetimi ve denetimi tıbbi hizmetleri sağlayan sağlık kurumunun sorumluluğudur. Hastane, hastalardan personele kadar çeşitli katılımcılar arasında çelişkiler bulunan karmaşık bir sosyal sistem olarak nitelenmiştir. Kurumsal organizasyonun değişkenliği önemli sorunlar yaratmaktadır. Yönetim kurulunun, kuruluş üzerinde yasal yetkisi ve sorumluluğu bulunmaktadır.

Tıbbi kadrolar, hasta bakımı ve tedavisine ilişkin sorunlarda karar vermeye ilişkin teknik bilgiye sahiptirler. İdari kadrolar hastanenin günlük işletiminden sorumludurlar. Bazen organizasyonel üçlü olarak değerlendirilen bu üç unsur, aynı temel hedefleri paylaşır. Ancak bu amaçlara ulaşılmasına ilişkin yöntemleri kendi değer sistemleri ve kişiliklerine göre yorumlarlar. Maalesef bu değerler ve kişilikler, üçlünün her unsuru için aynı değildir. (Pişkin, 2005, 10).

### **2.10.2. Karmaşık Yapıda, Açık – Dinamik Sistemler Olma Özelliği**

Hastanelerin bir diğer özelliği ise karmaşık yapıda, açık dinamik sistemler olmalarıdır. Hastanenin karmaşık yapıda olmasının nedenlerinden biri, hastane dışında hastaneyi etkileyen etmenlerin yani hastane çevresinin çok karmaşık oluşudur. Hastane üzerinde devletin, sigorta şirketlerinin, meslek örgütlerinin ve derneklerin önemli etkileri bulunmaktadır. Bunun dışında, hastanelerin üretim süreciyle ilgili bazı hususlar nedeniyle de hastaneler karmaşık yapıda organizasyonlardır. Dış çevreden bilgi, malzeme, işgücü alıp topluma sağlık hizmeti sunan, bilim ve teknolojiye bağlı olarak sürekli olarak etkilendiği hastaneler, çevreleriyle sürekli etkileşimde bulunmaları sebebiyle açık ve dinamik sistemlerdir (Seçim 1991, 20).

### **2.10.3. Matris Yapıda Faaliyet Gösteren Organizasyonlar Olma Özelliği**

Hastaneler ile ilgili diğer bir önemli özellik, organizasyon yapısı itibarıyla matris yapıda faaliyet gösteren organizasyonlar olmalarıdır. İşletmelerin organizasyon yapıları fonksiyonlara göre, coğrafi bölgelere göre veya üretilen ürün (hizmet) çeşitlerine göre oluşturulabilir (Koçel 1982, 149).

Hastane işletmesinin yapısı ise bu yapılardan farklı bir yapı olan matris organizasyondur. Matris organizasyon, faaliyetlerin fonksiyon esasına göre gruplandırıldığı bir organizasyonun üzerine proje organizasyonunun monte edilmesiyle ortaya çıkan bir yapıdır (Seçim 1991, 24). Bir hastanede faaliyetlerin tıbbi hizmetler, hemşirelik hizmetleri şeklinde gruplandırılması fonksiyonel örgütlemeyi ifade ederken tıbbi hizmetlerin kendi içlerinde dahiliye, hariciye, göz gibi sınıflandırılması ise hizmet esasına göre gruplandırmayı ifade eder ve proje organizasyonuna esas oluşturur; burada projenin konusu belirli türdeki hastaların tedavi edilmesi, projenin kendisi ise herhangi bir türdeki hastaların tedavisidir. Hastanedeki bir hemşirenin fonksiyonel yöneticisi başhemşire iken aynı hemşire amaliyata girdiği zaman bu hemşirenin proje yöneticisi ameliyatı yapan doktor olacaktır (Seçim 1991, 25).

#### **2.10.4. Günde 24 Saat Hizmet Organizasyonlar Olma Özelliği**

Hastaneye gelen hastanın tedavisi acillik ve reddedilmezlik özelliği gösterdiği ve hastanedeki bir kısım hastanın sürekli bakım altında tutulması gerektiği için hastanelerde tüm gün boyunca hizmet verilmektedir. 24 saat boyunca hizmet verebilmesi için hastanedeki bir kısım personel vardiya ve nöbet usulü çalıştırılmaktadır. Özellikle gece çalışan personelin kişiler arasında ilişkilerinde ve göreve bağlılıklarında zayıf görüldüğünden, hastanenin gece ve akşam vardiyalarındaki yönetimi, gerek hastanenin maliyetlerinin kontrolü gerekse hastanın sağlığı açısından önem taşımaktadır (Bennet 1978, 17; Aktaran, Pişkin, 2005, 13).

#### **2.11. HASTANELERİN AMAÇLARI VE FONKSİYONLARI**

##### **a) Hastanelerin Amaçları**

Hastanelerin çeşitli gruplara ayrılması, onların amaç ve fonksiyonlarını ön plana çıkarmaktadır. Geçmiş asırlarda düşkün ve yoksulların barındırıldığı yerler olan ilk sağlık kuruluşlarından günümüz modern hastanelerine kadar hastane amaç ve görevleri de büyük ölçüde değişmiştir. Tıbbi bakım, teşhis ve tedavi hizmetlerinin sunulmasının yanında, eğitim ve araştırma görevlerini de üstlenmesi, bu gelişimin kapsamını genişletmiş ve hastanelerin yükünü ağırlaştırmıştır (Özdemir 2001, 1279). Hastanelerin amaçlarını, diğer işletmelerde olduğu gibi genel ve özel amaçlar olarak iki gruba ayırarak tanımlayabiliriz:

- **Genel Amaçlar**

Genel amaçlar hastaneler de dâhil tüm işletmeler için geçerlilik arz eden amaçlardır. Genel amaçlar kârlılık, sosyal sorumluluk ve süreklilik olarak tanımlanabilir.

İşletme faaliyetleri sonucunda gelirler ile giderler arasında oluşan olumlu fark olan kâr, işletmelerde büyüme, süreklilik sağlama, sosyal yükümlülükleri yerine getirme gibi pek çok amacı gerçekleştirebilmede bir faktör olarak ele alınır. Bu sebeple hastaneler de dâhil tüm işletmelerin temel amaçları arasında yer alır. Ancak, sağlık hizmetlerinin vazgeçilmez ve ihtiyaç duyulduğunda mutlaka tatmini gereken, hakkaniyet ilkesi ile toplumun tüm kesimlerine ulaştırılması gereken hizmetler olması gibi faktörlerin etkisiyle, özellikle kamu tarafından sunulduğunda, bu amaç hastanelerde göz ardı edilebilen bir amaca dönüşmektedir. Hastanelerin belki de en önemli temel amacı olarak ele alınan sosyal sorumluluk, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde toplum

çıkarlarının gözetilmesi olarak algılanır. Özellikle kâr amaçsız kamu hastanelerinin birinci amacı sosyal sorumluluk ilkesi gereğince, ihtiyacı olan herkese, ihtiyaç duyulduğunda adil ve eşit bir biçimde sağlık hizmeti sunmaları sosyal sorumluluk amacının gereği olarak düşünülebilir (Durukan, 2006, 5).

Süreklilik ise hastanelerin varlıklarını, dış çevrenin olumsuz faktörlerine karşı koruyarak, iç ve dış çevre uyumunu sağlayarak, sonsuza kadar sürdürmesi olarak ele alınır.

Hastanelerin bu amacı gerçekleştirebilmek için kendi içlerinde dinamik bir yapılanma kurmaları, dış çevre şartlarına uyum için sürekli çalışmalar yapmaları, kendilerini yenilemeleri, açık bir sistem olarak çevreyle birlikte yaşamayı öğrenmeleri gerekir. Ayrıca dengeli bir finansal yapı da sürekliliği sağlamanın temel ilkelerinden birisi olarak görülmektedir (Akar; Özalp 2002, 150).

- **Özel Amaçlar**

Özel amaçlar, hastanelerin faaliyette bulunduğu alanlar itibariyle yürütmekte oldukları hizmetlere göre çeşitli biçimlerde tanımlanabilir. Bu amaçlar:

- Tıbbi gözlem, tetkik, teşhis, dahili ve cerrahi tedavi, rehabilitasyon ve doğum hizmetleri gibi tedavi hizmetlerini üretmek ve ihtiyaç sahiplerine sunmak,
- Koruyucu sağlık hizmetlerine ilişkin araştırma, tarama ve bağışıklama gibi sağlık hizmetlerini üretmek ve ihtiyaç sahiplerine ulaştırmak,
- Çevre sağlığı ile ilgili araştırma ve çevre sağlığı şartlarının iyileştirilmesi için hizmet faaliyetlerini yerine getirmek,
- Verimlilik ve etkililik ilkelerine göre ürettiği tüm sağlık hizmetlerini, ihtiyaç sahiplerine kaliteli ve düşük maliyetli bir biçimde sunmak (Akar; Özalp 2002, 150–151). Sağlık hizmetleri ile ilgili araştırma ve eğitim faaliyetlerini yürütmek, buna her türlü imkân ve ortamı sağlamak (Özdemir 2001, 1279).

## **b) Hastanelerin Fonksiyonları**

Hastanelerin fonksiyonları ile anlatılmak istenen bir hastane işletmesinin sunduğu veya sunması beklenen hizmetlerdir. Hastane işletmesinin fonksiyonlarını incelemek, başka bir deyişle ne tür hizmetler ifa ettiklerini açıklamak, hastanelerin üretim sürecini ve

dolayısıyla da maliyet yapılarını anlayabilmek için gereklidir (Alpugan 1981, 158). Bu fonksiyonları tıbbi, idari, mali, teknik, eğitim ve araştırma, sosyal fonksiyon olarak altı başlık altında incelemek mümkündür.

- **Tıbbi fonksiyonlar**

Hasta ve yaralıların tedavi ve bakımı ile ilgili her türlü tıbbi hizmet ve faaliyeti kapsamaktadır. Genel olarak hastanelerin var oluş nedeni ve temel fonksiyonu tıbbi hizmet üretimidir. Bunun dışındaki diğer görevler, yardımcı destek hizmetler olarak nitelendirilmektedir. Ancak hastanede yürütülen bütün görevler birbirine sıkı sıkıya bağlı, ayrılması imkânsız olan parçalar bütünüdür (Özdemir 2001, 1280).

- **İdari Fonksiyonlar**

Hastanelerdeki tüm yönetim ve organizasyon faaliyetlerini kapsamaktadır. Hastanelerde görev yapan tüm personelin göreve başlatılması, görevlerine devamlarının sağlanması, planlama, örgütleme, kadrolama, icra uyumlaştırma (yönelme), isteklendirme, haberleşme ve denetim hizmetlerinin yürütülmesi; izin, hastalık, maaş, terfi, disiplin, emeklilik, kayıt ve dokümantasyon hizmetleri vb. kapsamaktadır (Ak 1990, 180).

- **Mali Fonksiyonlar**

Hastaneler kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olarak bilinmektedirler; ancak kâr amacı gütmemesi bu işletmelerin mali fonksiyonlarının olmaması anlamına gelmez. Çünkü hastaların ve çalışanların ihtiyaçları ile her türlü sağlık hizmeti üretim unsurları olan malzeme, araç, gereç, giyim, kuşam, yakacak vb. satın alınması, personel ücret, tazminat, yolluk vb. ödemelerin yapılması, bütçenin hazırlanması, sarfı, hastane ile ilgili gelir ve gider işlemlerinin yönetimi gibi mali işler bu fonksiyonun kapsamı içerisindedir (Öztürk 1991, 18, Ak 1990, 180).

- **Teknik Fonksiyonlar**

Hastanelerin bina, malzeme, makine, cihaz vb.lerinin tamir, periyodik bakım, onarım, sıhhi tesisat, kanalizasyon, elektrik, ısı ve havalandırma sistemleri, çamaşırhane, terzihane, bahçe, mutfak vb. hizmetleri kapsamaktadır (Ak 1990, 180).

- **Eğitim ve Araştırma Fonksiyonu**

Hastanelerin aynı zamanda bir eğitim kurumu olduğunu söylemek mümkündür.

Hastanelerde verilen ya da hastanelerden beklenen eğitim hizmetleri hastaların ve yakınlarının eğitimi, öğrencilerin eğitimi, hastane personelinin hizmet içi eğitimi ile sağlık konularında kamuoyunun eğitimi olarak sıralanabilmektedir (Seçim 1991, 15). Özellikle tıp personelinin eğitimi hastanelerin eğitim hastaneleri olarak branşlaşmasına neden olacak derecede önem arz etmektedir.

Sağlık hizmetleri ile ilgili olarak klinik içinde ve dışında gerçekleştirilen her türlü araştırma faaliyetleri araştırma fonksiyonunun içerisinde yer almaktadır.

Hastanelerde laboratuvarlar ve ameliyathaneler tıp araştırmalarının en yaygın olarak yer aldığı ünitelerdir. Bazı hastanelerde yeni hizmet tasarımları veya teknoloji takibi ile ilgili özgün araştırma ve geliştirme üniteleri de kurulmaktadır (Akar; Özalp 2002, 151). ABD’de hastaneler büyük endüstriler arasında yer aldığından tıbbi araştırmaların yanı sıra, idari araştırmalara da çok önem verilmektedir. Hastanelerde verimliliğin artırılmasına yönelik olan bu araştırmalar, ya hastane içinde bir ekibe, ya da hastane dışından bir uzmanlar grubuna yaptırılmaktadır (Seçim 1991, 18).

- **Sosyal Fonksiyonlar**

Tedavi için hastaneye gelen hastanın sadece biyolojik yapısı değil, sosyal bir varlık olması nedeniyle, ailesi, sosyal çevresi, iş koşulları gibi diğer psikolojik, sosyal ve ekonomik durumları da dikkate alınmaktadır. Günümüzde hastalıkların, biyolojik olanlarının yanında, psikolojik ve sosyal faktörlerden de ileri geldiği anlaşıldıktan sonra, hastaneye tedavi için gelen hasta, sadece fiziksel yapısı ile değil, aile ve sosyal çevresi içinde incelenmeye başlanmıştır. Büyük hastanelerde bu görev, sosyal bir fonksiyon olarak, “sosyal hizmet uzmanları” tarafından titizlikle yürütülmektedir. Ayrıca hastanenin halkla ilişkileri, çevredeki birey, grup, kurum ve kuruluşlarla ilişkilerin yürütülmesi, sosyal fonksiyonların bir parçası olarak nitelendirilmektedir (Özdemir 2001, 1281).

## **2.12. HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ ORGANİZASYONUN ÖZELLİKLERİ ve KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR**

Hastane işletmesi bir hizmet işletmesidir. Bir hizmet işletmesinin maliyet muhasebesi sistemi, ticaret ve imalat işletmelerinin maliyet muhasebesi sistemlerinden farklıdır. Bir ticaret işletmesinin maliyet muhasebesi açısından en önemli kalemi ticari mallardır. Bir imalat işletmesinin maliyet muhasebesi sistemi ticaret işletmelerinden daha karmaşık

olup direkt malzeme, yarı ürün ve ürün stokları ve imalat ile ilgili diğer hesaplar bu tip işletmeler için önem arz etmektedir. Hizmet işletmelerinde ise ticari stok ve yarı ürün stoğu bulunabilir, ancak tamamlanmış ürün stoku bulunamaz, bunun nedeni bu işletmelerin stoklarını, ürettikleri hizmetin ayrılmaz bir parçası olduğu için elde tutmaları ve ticari stok ve yarı ürünlerin hizmet üretimi sırasında tüketilmesidir (Rayburn 1996, 25; Aktaran, Altınbaş, 2003, 55). Hizmet fiziksel olmayan ve depolanamayan bir çıktı olduğu için hizmet maliyetini en doğru şekilde hesaplayabilmek için bu tip işletmelere uygun bir muhasebe organizasyonu şarttır. Bir hizmet işletmesi olan hastanenin asıl üretim konusu olan sağlık hizmeti maliyetinin hesaplanabilmesi için çeşitli zorluklar bulunmaktadır. Tüm işletmeler için olduğu gibi hastaneler için de yeterli bir muhasebe sisteminin kurulabilmesinin üç ön koşulu vardır: (Alpugan 1995, 271)

1. Uygun bir muhasebe sistemi
2. Yetki ve sorumlulukların iyi belirlendiği bir örgüt yapısı
3. Yeterli istatistik verilerin bulunması

Bir hastane işletmesinde ticari mal stoku bulunması bir zorunluluktur. Bunun nedeni, ilaç ve tıbbi sarf malzemelerinin, verilen sağlık hizmetinin ayrılmaz bir parçası olmasıdır. Bunun yanında bir hastanede, çalışanlar ile hastalar ve yakınlarına satılmak üzere giyim eşyası, yiyecek malzemesi gibi stoklar da bulunabilir. Bir hastanede hastaların tedavisinde kullanılmak üzere özel olarak üretilmiş ve hazır bekletilen bir ürün, hastane için ayrı bir üründür. Ancak bu tip ayrı ürünler genellikle hastanelerde uzun süre stoklanamazlar. Genellikle maliyeti yüksek olan hastane stoklarının bölümler itibariyle izlenmesi son derece önemlidir. Stokların bölümler itibariyle izlenmesi, stok kontrol ve performans değerlemesi açısından büyük önem taşımaktadır. Hastanelerde maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulmasındaki başlıca zorluklar şöyle belirtilebilir: (Sayın; Yeğinboy 1995, 257).

1. Hizmet sektörü olması bakımından özellikle çıktı tanımı yapmak güçtür.
2. Maliyet hesaplamalarını yapabilmek ve maliyet sistemini kurabilmek için gerekli olan bir çok veri eksiktir.
3. Hastanelerdeki mevcut muhasebe kayıt sistemi maliyet muhasebesine destek verecek özellikte ve uyumlulukta değildir.

4. Çok önemli bir maliyet kalemi olan tıbbi ve her türlü malzeme tüketimiyle ilgili etkin bir stok kontrol sistemi yoktur.
5. Maliyet yerleri arasındaki maliyet unsurlarının hareketi çok yoğun ve değişkendir.
- Hastanelerde maliyet muhasebesinin uygulanmasındaki zorluklardan biri de, hastanelerin matris örgüt yapılarıdır. Matris yapının gereği olarak hastane personeli organizasyon içinde farklı roller üstlenmektedir. Örneğin bir hastanenin başhekimisi olan bir doktor aynı zamanda hasta bakıyorsa, bu doktorun maaşı, çalışma saatlerine göre genel yönetim ve poliklinik maliyet yerleri arasında paylaşılmalıdır. Kamu hastanelerinde etkin bir maliyet muhasebesi sistemi kurulamamasındaki önemli bir neden de devlet muhasebe sistemi içerisinde yer alan genel bütçe sistemi, döner sermaye sistemi ve bazı hastaneler açısından önemli olan dernek muhasebe sistemlerinden oluşmaktadır. Üniversite hastanelerinde ise genel bütçe yerine üniversitenin katma bütçesinden karşılanan maliyetler bulunmaktadır. Üniversite hastanelerinde katma bütçe ödenekleri genellikle yalnızca memur maaşlarının ödenmesine yetmekte ve hastanenin giderleri ve yatırım harcamalarının önemli bir kısmı döner sermayeden karşılanmaktadır. Döner sermaye ile satın alınan makine, teçizat ve diğer demirbaşlar dönem sonunda katma bütçeye devredilmektedir. Üniversite katma bütçesine devredilen demirbaşların ve bunların amortisman giderlerinin izlenmesi zorlaşmaktadır. Oysa, ileri teknoloji ürünü olan ve oldukça pahalı olan hastane demirbaşlarının amortisman giderlerinin tespiti son derece önemlidir.

### **2.13. HASTANE MALİYETLERİNİN DAĞITIM ANAHTARLARI**

Bir hastanenin maliyet muhasebesi sistemince kullanılabilir başlıca maliyet dağıtım anahtarları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir: (Güney, 1999, 58)

**Tablo 2.2.** Maliyet Türlerinin Dağıtım Anahtarları

<b>GİDERLER</b>	<b>DAĞITIM ANAHTARLARI</b>
Direkt Malzeme	Direkt
İşçilik	Direkt, Personel Sayısı
Kira	Yüzölçümü
Yiyecek	Personel ve Hasta Sayıları
Genel Sarf Malzemesi	Direkt, Personel Sayısı
Haberleşme	Personel Sayısı
Taşıma	Direkt
Amortisman	Direkt
Bina Amortismanı	Yüzölçümü
Vergi, Resim ve Harçlar	Yüzölçümü
Temizlik Malzemesi	Yüzölçümü, Personel ve Hasta Sayısı
Bakım Onarım	Direkt, Direkt İşçilik Saati, Yüzölçümü
Elektrik	KW saat, Makine Gücü, Yüzölçümü
Su	Yüzölçümü, Personel ve Hasta Sayısı
Yakacak	Yüzölçümü, Direkt

Dağıtım anahtarlarının kullanılmasının nedeni, ilgili maliyet unsurunun direkt olarak ilişkilendirilememesidir. İkinci dağıtımda, maliyet yerlerinin birbirlerine verdikleri hizmet ve bu hizmetlerin maliyetlerinin türleri dikkate alınır. Üçüncü dağıtımda, esas hizmet maliyet yerlerinde oluşan kümülatif maliyetler, en uygun ölçütlerle hizmetlere dağıtılarak birim hizmet maliyetleri hesaplanır. Bu ölçütler aşağıdaki gibidir:

**Tablo 2.3.** Birim Maliyet Hesaplamasında Kullanılacak Ölçütler

HİZMET TÜRLERİ	BİRİM MALİYET HESAPLAMASINDA KULLANILACAK ÖLÇÜTLER
Laboratuvar Hizmeti	Dönüştürülmüş Tetkik Adedi
Ameliyat Hizmeti	Dönüştürülmüş Ameliyat Adedi, Ameliyathane kullanım saati
Doğum Hizmeti	Dönüştürülmüş Doğum Adedi
Yatan Hasta Hizmetleri	Yatan Hasta Günü
Poliklinik Hizmetleri	Muayene Edilen Hasta Sayısı
Röntgen Hizmeti	Dönüştürülmüş Film Adedi
Yedek Üniteler	Dönüştürülmüş Seans Adedi

Bu tabloda belirtilen dönüştürülmüş ameliyat adedi kavramı, ilgili hastanede yapılan ameliyatlara zorluk derecesine göre ağırlıklar verilerek ve bu ağırlıklar esas alınarak ameliyatlara maliyetlerden pay verilmesi anlamındadır. Bu ölçütler haricinde, ortalama olarak bir yılda bir yatakta yatan hasta sayısını veren yatak devir oranı, hastanelerde özellikle verimlilik analizinde de kullanılan önemli bir ölçüttür. Bir yılda yatan toplam hasta sayısının yatak sayısına bölünmesiyle elde edilir. Yatan hasta birimlerinin maliyetlerinin bulunmasında bu ölçüt de kullanılabilir (Tarım, 1998, 140).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÖZEL BİR HASTANEDE TÜP BEBEK AMELİYATLARIN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

#### 3.1. UYGULAMANIN AMACI VE YERİ

Hizmet veren kurumların en önemlisi hastanelerdir, çünkü en önemli varlık ile ilgilenmektedirler. Hastaneler insan sağlığı ile ilgilendiği için çok teferruatlı bir kurum olup birçok maliyet yeri ve çeşidini kapsamaktadır. Maliyet yerleri ve çeşitleri fazla olunca maliyetleri hesaplamak oldukça zor olacaktır. Bu çalışmada amacımız bir hastanenin tüp bebek bölümünün maliyetlerini hesaplayarak maliyet hesaplamadaki zorlukları gündeme getirmek ve çözümlerini bulmaktır.

Kayseri’de faaliyet gösteren özel bir hastanede uygulama yapılmıştır. Hastanede dâhiliye, KVC, KBB, göz, ortopedi, çocuk hastalıkları, kadın-doğum, tüp bebek ünitesi, cilt, beslenme ve diyet, radyoloji, laboratuvar, diş ve kalp damar hastalıkları bölümleri mevcuttur.

#### 3.2. VERİ KAYNAKLARI

Hastane muhasebe departmanı ve satın alma departmanı yöneticileri, tüp bebek departmanı görevlileri ve doktorlar ile birebir görüşmeler yapılmıştır. Ayrıca tez çalışmasının uygulaması için söz konusu hastanenin 2008 yılı temel mali tabloları kullanılmıştır.

#### 3.3. HASTANEDE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI

Hastanede hasta kabulden tedavinin bitimine kadar her aşamayı takip etmek üzere bir paket program kullanılmaktadır. Ayrıca muhasebe departmanı muhasebeye yönelik verileri takip etmek ve değerlendirmek için ayrı bir ticari yazılım kullanılmaktadır. Hastaneden topladığımız bilgileri kullanarak tüp bebek bölümünün direkt ve indirekt maliyetlerini bulup üç aşamada dağıtacağız. Bu aşamalar; birinci dağıtım: giderlerin gider yerlerine dağıtımı, ikinci dağıtım; yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde

toplanan giderlerin esas üretim yerlerine dağıtımını ve üçüncü dağıtım; üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesi. Saydığımız üç aşama dağıtımlarını uyguladıktan sonra, üretim giderleri ürünlere yansıtılacaktır.

### 3.3.1. Direkt Departman Maliyetleri

Bilindiği gibi bir departmanın direkt maliyetleri; direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinden oluşur. Ayrıca bu departmana ait amortisman maliyeti de departmanın direkt maliyetini oluşturmaktadır.

#### 3.3.1.1. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Maliyeti

Tüp bebek bölümündeki ilk madde ve malzeme maliyetleri ilaç ve tıbbi malzemelerden oluşmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri; eczane istek fişlerinden, satın alma departmanından ve muhasebe departmanından alınan bilgilerden aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 3.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri**

AYLAR	TB (TL/YIL)
OCAK	14.883
ŞUBAT	12.992
MART	29.721
NİSAN	10.674
MAYIS	1.248
HAZİRAN	39.704
TEMMUZ	1.621
AĞUSTOS	3.220
EYLÜL	6.866
EKİM	15.281
KASIM	12.349
ARALIK	10.893
<b>TOPLAM</b>	<b>159.452</b>

### 3.3.1.2. Direkt İşçilik Maliyeti

Tüp bebek departmanının direkt işçilik maliyetleri muhasebe departmanından elde edilmiştir. Buna göre departmanının direkt işçilik maliyetleri aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

**Tablo 3.2. Direkt İşçilik Maliyetleri (1 aylık)**

Personel	Sayı	Top. Per. Mal. (TL/AY)
DOKTOR	3	26.062
HEMŞİRE	8	9.892
DİĞER YARDIMCI PER.	12	10.951
<b>TOPLAM</b>	<b>23</b>	<b>46.905</b>

Departmanın bir yıllık direkt işçilik maliyetleri ise  $46.905 \times 12 \text{ ay} = 562.860 \text{ TL}$  olarak hesaplanır.

### 3.3.1.3. Departmanın Direkt Amortisman Maliyetleri

Hastane normal amortisman yöntemini uygulamakta olup söz konusu departmanının amortisman maliyeti departmanda bizzat bulunan duran varlıkların defter değerleri toplamının yüzde yirmisi alınarak bulunmuştur. Buna göre departmanının direkt amortisman maliyeti 36.846,14 TL'sidir.

Buraya kadar elde edilen bilgilerden tüp bebek departmanının maliyetleri aşağıdaki gibi gösterilebilir.

**Tablo 3.3. Tüp Bebek Departmanının Direkt Maliyetleri**

GİDER TÜRÜ	TUTAR
<b>Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri</b>	<b>159.452</b>
<b>Direkt İşçilik Maliyetleri</b>	<b>562.860</b>
<b>Direkt Amortisman Maliyetleri</b>	<b>36.846,14</b>
<b>Toplam</b>	<b>759.158,14</b>

### 3.3.2. Departmanın Genel Hizmet Üretim Maliyetleri

Söz konusu hastanenin 2008 yılı kesin mizanından, **740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ** hesabının alt hesaplarından aldığımız bilgilerin doğrultusunda endirekt hizmet üretim maliyetleri tablosu aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

**Tablo 3.4. Endirekt Maliyetleri**

<b>GİDER TÜRÜ</b>	<b>GİDER TOPLAMI (TL)</b>
Kırtasiye	73.403,79
Yakacak/Akaryakıt	49.939,54
Personel Yiyecek Mali.	79.001,38
Personel Tekstil	29.530,24
Temizlik	765.293,60
Elektrik/Su	128.145,03
Haberleşme	27.362,90
Amortisman	626.472,77
Tamir-Bakım	93.679,05
Sigorta	20.790,92
Taşıma-Kargo-Ardiye	9.192,18
Bina-Kirası	132.965,94
Bilgisayar-Yazılım Kirası	46.882,50
Endirekt İşçilik	2.046,79
Hasta Yiyecek	146.716,83
Hastane Tekstil	77.969,75
Diğer Maliyetler	5.938,27
<b>TOPLAM</b>	<b>2.315.331,48</b>

Maliyet dağıtımını yaparken direkt dağıtım yöntemi kullanılacaktır. Bu uygulamada yalnızca esas maliyet yerlerine değil aynı zamanda gelir getiren yardımcı maliyet yerlerinden radyoloji ve laboratuvar yardımcı maliyet yerlerine de dağıtım yapılmıştır. Buna göre dağıtıma konu olan hastanenin maliyet yerlerinin listesi aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.5. Esas Maliyet Yerleri**

	<b>Maliyet Yerleri</b>
1	Tüp bebek
2	KVC
3	Kadın-doğum
4	KBB
5	Dâhiliye-yoğun bakım
6	Çocuk
7	Göz
8	Ortopedi
9	Diş hekimliği
10	Cilt hastalıkları
11	Beslenme ve diyet
12	Radyoloji
13	Laboratuar

**3.3.2.1. Endirekt Maliyet Yerlerine Göre Birinci Dağıtım**

Belirli dağıtım anahtarları kullanarak öncelikle **GHÜM'leri** tüm maliyet yerlerine dağıtılır. Bu dağıtımı gerçekleştirirken, hesaplamayı kolaylaştırmak açısından, aynı dağıtım anahtarı ile dağıtılacak maliyetler bir araya getirilecektir. Buna göre sınıflandırma tablo yardımıyla aşağıdaki gibi yapılmıştır (Tablo 3.6):

**Tablo 3.6. Hastane GHÜM'lerini Dağıtım Anahtarlarına Göre Sınıflandırma**

<b>Dağıtım Anahtarı</b>	<b>Maliyet Türleri</b>	<b>Tutar (TL)</b>	<b>Toplam GHÜM (TL)</b>
<b>1. Personel Sayısı</b>	Personel Yiyecek Gid.	79.001,38	
	Endirekt İşçilik	2.046,79	
	Personel Tekstil	29.530,24	
	Diğer Maliyetler	5.938,27	
			<b>116.516,68</b>
<b>2. Yüzölçümü</b>	Yakacak/Akaryakıt	49.939,54	
	Temizlik	765.293,60	
	Elektrik/Su	128.145,03	
	Amortisman	626.472,77	
	Tamir-Bakım	93.679,05	
	Bina-Kirası	132.965,94	
			<b>1.796.495,93</b>
<b>3. Departman Sayısı</b>	Bilgisayar-Yazılım Kirası	46.882,50	
	Sigorta	20.790,92	
	Hastane Tekstil	77.969,75	
	Taşıma-Kârgo-Ardiye	9.192,18	
			<b>154.835,35</b>
<b>4. Telefon Sayısı</b>	Haberleşme	27.362,90	
<b>5. Hasta Sayısı</b>	Hasta Yiyecek	146.716,83	
<b>6. Yatan Hasta Sayısı</b>	Kırtasiye	73.403,79	
<b>Toplam</b>			<b>2.315.331,48</b>

Bu sınıflandırmanın ardından Tablo 3.7' den de yararlanarak farklı dağıtım anahtarlarına göre GHÜM'lerinin dağıtılmasına geçilecektir. Bu değerlendirme yapılırken

başhekimlik, muhasebe ve satın alma departmanlarının “genel yönetim yardımcı maliyet yeri” olarak tek bir başlık altında toplandığı ve eczane departmanının ise bir diğer yardımcı maliyet yeri olduğu ve yardımcı maliyet yerlerinin sayısının iki ile sınırlı kaldığı varsayılmıştır. Ayrıca dağıtım anahtarlarının tespitinde sadece yardımcı maliyet yerleri ve TÜP BEBEK departmanına ilişkin veriler kullanılacaktır. Bunun nedeni maliyet dağıtımında direkt dağıtım yönteminin kullanılacak olması ve uygulamanın amacının tek bir departmanla sınırlı kalmasıdır. (Bakınız Tablo 3.7)

**Tablo 3.7. Dağıtım Anahtarlarına İlişkin Veriler**

	Yardımcı maliyet yeri 1	Yardımcı maliyet yeri 2	Esas maliyet yerleri		Toplam
Dağıtım Anahtarları	Genel Yönetim	Eczane	Tüp bebek	Diğer dep.	
<b>1. Personel Sayısı</b>	<b>18</b>	<b>2</b>	<b>23</b>		<b>180 Kişi</b>
<b>2. Yüzölçümü</b>	<b>2729 m<sup>2</sup></b>	<b>60 m<sup>2</sup></b>	<b>569m<sup>2</sup></b>		<b>7151 m<sup>2</sup></b>
<b>3. Departman Sayısı</b>					<b>13</b>
<b>4. Telefon Sayısı</b>	<b>12</b>	<b>1</b>	<b>17</b>		<b>192</b>
<b>5. Yatan Hasta Sayısı</b>			<b>106</b>		<b>13,420</b>
<b>6. Toplam Giriş Yapan Hasta Sayısı</b>			<b>367</b>		<b>101.295</b>

Bu bölümde direkt dağıtım yöntemi uygulanacağı için tüp bebek dışında esas maliyet yerlerine ilişkin hesaplama yapılmayacaktır. Bu nedenle birinci dağıtım yardımcı maliyet yerleri ve TB ünitesinin departman maliyetlerini hesaplamakla sınırlı kalacaktır.

### **3.3.2.1.1. Personel Sayısına Göre Maliyet Dağıtımı**

Dağıtım anahtarı olarak personel sayısı kullanılacak GHÜM'lerinin parasal değeri

**116,516.68** (TL) olarak tablo 3.6'dan alınmıştır.

**Tablo 3.7' den toplam personel sayısı 180 kişi olarak alınmıştır. Buna göre dağıtım katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanır:**

$$\text{Dağıtım katsayısı} = 116.516,68 \div 180 = 647,31$$

Bu katsayı kullanılarak GHÜM'lerinin departmanlar arasında dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 3.8. Personel Sayısına Göre Maliyet Dağıtım**

	Yardımcı maliyet yeri 1	Yardımcı maliyet yeri 2	Esas maliyet yerleri		Toplam
Dağıtım Anahtarları	Genel Yönetim	Eczane	Tüpbebk	Diğer dep.	
<b>1. Personel Sayısı</b>	647,31*18 = 11.651,58	647,31*2 = 1.294,62	647,31*23 = 14.888,13		116.516,68

### 3.3.2.1.2. Yüzölçümüne Göre Maliyet Dağılımı

Dağıtım anahtarı olarak yüzölçümü kullanılacak GHÜM'lerinin parasal değeri **1,796,495.93 (TL)** olarak tablo 3.6'dan alınmıştır.

Tablo 3.7' den toplam hastanenin yüzölçümü 7151 m<sup>2</sup> olarak alınmıştır. Buna göre dağıtım katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 1.796.495,93 \div 7151\text{m}^2 = 251,22$$

**Tablo 3.9. Yüzölçümüne Göre Maliyet Dağıtım**

	Yardımcı maliyet yeri 1	Yardımcı maliyet yeri 2	Esas maliyet yerleri		Toplam
Dağıtım Anahtarları	Genel Yönetim	Eczane	TB	Diğer dep.	
<b>2. Yüzölçümü</b>	251,22*2729 = 685.579,38	251,22*60 = 15.073,2	251,22*569 = 142.944,18		1.796.495,93

### 3.3.2.1.3. Departman Sayısına Göre Maliyet Dağılımı

Dağıtım anahtarı olarak “departman sayısı” kullanılacak GHÜM’lerinin parasal değeri **154,835.35 (TL)** olarak tablo 3.6’ dan alınmıştır.

Hastanenin toplam departman sayısı 15’ tir. Buna göre dağıtım katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 154.835,35 \div 13 = 11.910,41$$

**Tablo 3.10. Departman Sayısına Göre Maliyet Dağılımı**

	Yardımcı maliyet yeri 1	Yardımcı maliyet yeri 2	Esas maliyet yerleri		Toplam
Dağıtım Anahtarları	Genel Yönetim	Eczane	TB	Diğer dep.	
<b>3. Departman Sayısı</b>	11.910,41	11.910,41	11.910,41		154.835,35

### 3.3.2.1.4. Telefon Sayısına Göre Maliyet Dağılımı

Haberleşme maliyetleri tablo 3.7’ den alınan telefon sayısına göre departmanlara dağıtılacaktır. Haberleşme maliyetleri **27,362.90TL.**dir. Dağıtım katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 27.362,90 \div 192 = 142,52$$

**Tablo 3.11. Telefon Sayısına Göre Maliyet Dağılımı**

	Yardımcı maliyet yeri 1	Yardımcı maliyet yeri 2	Esas maliyet yerleri		Toplam
Dağıtım Anahtarları	Genel Yönetim	Eczane	TB	Diğer dep.	
<b>4. Telefon Sayısı</b>	142,52*12 = 1.710,24	142,52*1 = 142,52	142,52*17 = 2.422,84		27.362,90

### 3.3.2.1.5. Hasta Sayısına Göre Maliyet Dağıtımı

Hastalara ait yiyecek maliyetleri departmanlara hasta sayısına göre dağıtılacaktır. Bu maliyetlerden yardımcı maliyet yerleri her hangi bir pay almayacaklardır. Tablo 3.6'dan alınan hasta yiyecek maliyetlerinin tutarı 146,716.83 TL ve tablo 3.7'den alınan yatan hasta sayısı 13,420 kişi olduğuna göre dağıtım katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 146.716,83 \div 13.420 = 10,93$$

**Tablo 3.12. Hasta Sayısına Göre Maliyet Dağıtımı**

	Yardımcı maliyet yeri 1	Yardımcı maliyet yeri 2	Esas maliyet yerleri		Toplam
Dağıtım Anahtarları	Genel Yönetim	Eczane	TB	Diğer dep.	
<b>4. Hasta Sayısı</b>			10,93*106 = 1.158,58		146.716,83

### Kırtasiye Maliyetlerinin Dağıtımı:

Kırtasiye maliyetleri hastaneye giriş yapan hasta sayısına göre dağıtılacaktır. Bu durumda yardımcı maliyet yerlerine kırtasiye maliyetlerinden hiçbir pay verilmeyecektir. Bu nedenle kırtasiye maliyetlerinin %10 luk kısmını genel yönetim maliyet yerinin tükettiği ve %1'lik kısmını da eczane maliyet yerinin tükettiği varsayılmıştır. Kalan tutar hastaneye giriş yapan hasta sayısına göre departmanlara dağıtılacaktır. Buna göre kırtasiye maliyetlerinin dağıtılması aşağıdaki gibi olacaktır:

Kırtasiye maliyetleri= 73.403,79 TL (Tablo 3.6)

%10 Genel yönetime düşen pay= 7.340,38 TL

%1 Eczaneye düşen pay= 734,04 TL

Kalan tutar= 73.403,79 – (7.340,38 +734,04) = 65.329,37 TL

Bu tutar üzerinden kırtasiye maliyetleri esas maliyet yerlerine hasta giriş sayısına göre dağıtılacaktır. Dağıtım katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır (hasta giriş sayısı: **101,295** kişidir(Tablo (3.7)):

$$\text{Dağıtım katsayısı} = 65.329,37 \div 101.295 = 0,65$$

Tüp bebek departmanı hasta sayısı 367 kişidir. Kırtasiye maliyetlerinden Tüp bebek'e düşen pay;  $0,65 \times 367 = 238,55$  TL.dir.

Bu hesaplamanın tablo ile gösterimi ise aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3.13. Kırtasiye Maliyetlerinin Dağılımı**

	Yardımcı maliyet yeri 1	Yardımcı maliyet yeri 2	Esas maliyet yerleri		Toplam
Dağıtım Anahtarları	Genel Yönetim	Eczane	TB	Diğer dep.	
<b>6. Poliklinik Hasta Sayısı</b>	7.340,38	734,04	$0,65 \times 367 = 238,55$		73.403,79

Buraya kadar yapılan hesaplamaların ışığında birinci aşama maliyet dağıtım tablosu aşağıdaki gibi görünmektedir:

**Tablo 3.14. Birinci Dağıtım tablosu**

	Yardımcı maliyet yeri 1	Yardımcı maliyet yeri 2	Esas maliyet yerleri		Toplam
Dağıtım Anahtarları	Genel Yönetim	Eczane	TB	Diğer dep.	(TL)
<b>1. Personel Sayısı</b>	11.651,58	1.294,62	14.888,13		116.516,68
<b>2. Yüzölçümü</b>	685.579,38	15.073,2	142.944,18		1.796.495,93
<b>3. Departman Sayısı</b>	11.910,41	11.910,41	11.910,41		154.835,35
<b>4. Telefon Sayısı</b>	1.710,24	142,52	2.422,84		27.362,90
<b>5. Yatan Hasta Sayısı</b>			1.158,58		146.716,83
<b>6. Toplam Giriş Yapan Hasta Sayısı</b>	7.340,38	734,04	238,55		73.403,79
<b>TOPLAM</b>	<b>718.191,99</b>	<b>29.154,79</b>	<b>173.562,69</b>		<b>2.315.331,48</b>

### 3.3.2.2. Genel Yönetim maliyet Yeri ve Yardımcı Maliyet Yerine Göre İkinci Dağıtım

İkinci dağıtımda GHÜM'leri tüm departmanlara dağıtıldıktan sonra yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetler esas maliyet yerlerine dağıtılmalıdır. Yardımcı maliyet yerlerinin maliyetlerinin, Tablo 3.14'de bulunan "genel yönetim yardımcı maliyet yeri"nin maliyetleri esas maliyet yerlerine "personel sayısı" ile "eczane maliyeti" de "istenen ilacın parasal değeri" ile dağıtılacaktır.

#### 3.3.2.2.1. "Genel Yönetim Gider Yeri" Maliyetlerinin Esas Maliyet Yerlerine Dağıtılması

"Genel yönetim maliyet yeri" maliyetlerinin esas maliyet yerlerine dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarı personel sayısıdır. Tüp bebek departmanında toplam 23 kişi çalışmaktadır (Tablo 3.2). Buna göre dağıtım katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\text{Dağıtım katsayısı} = \text{Tüp bebek Personel sayısı} \div \text{Toplam Personel Sayısı}$$

$$\text{Dağıtım katsayısı} = 23 \div 180 = 0,13$$

Yönetim maliyet yerinden ikinci dağıtımla Tüp bebek departmanına düşen pay aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{TB'ye düşen pay} = \text{Dağıtım katsayısı} \times \text{Genel Yönetim Maliyet Yerinin Maliyeti}$$

$$\text{TB'ye düşen pay} = 0,13 \times 718.191,99 \text{ (Tblo 3.14)} = 93.364,95$$

**Tablo 3.15. "Genel Yönetim Yardımcı Maliyet Yeri" Maliyetlerinin Dağıtılması\***

TB	TUTAR
Birinci Dağıtımdan Gelen Pay (Tablo 3.14)	173,562.69
Genel Yönetimden gelen Pay	93,364.95
<b>Toplam</b>	<b>266,927.64</b>

### 3.3.2.2.2. “Eczane Yardımcı Maliyet Yeri” Maliyetlerinin Esas Maliyet Yerlerine Dağıtılması

Eczane yardımcı maliyet yeri maliyetleri ilaç sarfının parasal değerine göre dağıtılacaktır. Hastanenin yıllık ilaç kullanımının 851.170,13 TL. olduğu tespit edilmiştir. Tablo 3.1’den de görüleceği gibi Tüp bebek departmanının yıllık ilaç kullanımı 159.452 TL’dir. Dolayısı ile “eczane yardımcı maliyet yeri”nin maliyetleri Tüp bebek departmanına dağıtılırken  $159.452 \div 851.170,13 = 0,19$  katsayısı kullanılacaktır. Maliyet dağıtım tablosundan (Tablo 3.14) eczane yardımcı maliyet yerinin maliyeti 29.154,79 TL. olarak alınmıştır.

Tüp bebek’e düşen pay= Dağıtım katsayısı x Eczane Maliyet Yerinin Maliyeti

Tüp bebek’e düşen pay =  $0,19 \times 29.154,79 = 5.539,41$  TL

Bu hesaplama göre Tüp bebek departmanının GHÜM’nin hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 3.16. İkinci Dağıtıma Göre Tüp bebek’in Maliyeti**

Dağıtım Anahtarı	TB
<b>Birinci dağıtımdan Gelen Pay (Tablo 3.14)</b>	173.559,02
<b>Genel yönetimden Gelen Pay</b>	93.364,95
<b>Eczaneden gelen pay</b>	5.539,41
<b>TOPLAM</b>	<b>272.463,38</b>

Görüldüğü gibi Tüp bebek departmanının GHÜM’leri buraya kadar **272.463,38** TL. olarak bulunmuştur. Ayrıca departmanın direkt amortisman maliyeti de bu maliyetlere ilave edilecektir.

**Tablo 3.17. Birinci ve İkinci dağıtımda yapılan hesaplamalar bu tabloda bütün olarak verilmiştir.**

<b>Birinci Dağıtımdan Tablo 3.14</b>					
<b>Dağıtım Anahtarı</b>	<b>Maliyet Türleri</b>	<b>Tutar (TL)</b>	<b>Toplam GHÜM (TL)</b>		<b>TB'YE DÜŞEN PAY (TL)</b>
<b>1. Personel Sayısı</b>	Personel Yiyecek Gid.	79.001,38		23/180	10.094,70
	Endirekt İşçilik	2.046,79			261,31
	Personel Tekstil	29.530,24			3.773,34
	Diğer Maliyetler	5.938,27			758,78
			<b>116.516,68</b>		<b>14.888,13</b>
<b>Birinci Dağıtımdan Tablo 3.14</b>					
<b>2. Yüzölçümü</b>	Yakacak/Akâryakıt	49.939,54		569/7151	3.973,61
	Temizlik	765.293,60			60.893,13
	Elektrik/Su	128.145,03			10.196,29
	Amortisman	626.472,77			49.847,39
	Tamir-Bakım	93.679,05			7.453,89
	Bina-Kirası	132.965,94			10.579,88
			<b>1.796.495,93</b>		<b>142.944,18</b>
<b>Birinci Dağıtımdan Tablo 3.14</b>					
<b>3. Departman Sayısı</b>	Bilgisayar-Yazılım Kirası	46.882,50		1dep./15	3.625,50
	Sigorta	20.790,92			1.474,06
	Hastane Tekstil	77.969,75			6.197,99
	Taşıma-Kârgo-Ardiye	9.192,18			612,86

			154.835,35		11.910,41
<b>Birinci Dağıtımdan Tablo 3.14</b>					
<b>4. Telefon Sayısı</b>	Haberleşme	27.362,90		17/192	
			<b>27.362,90</b>		<b>2.422,84</b>
<b>Birinci Dağıtımdan Tablo 3.14</b>					
<b>5. Hasta Sayısı</b>	Hasta Yiyecek	146.716,83		106/13420	
			<b>146.716,83</b>		<b>1.158,58</b>
<b>Birinci Dağıtımdan Tablo 3.14</b>					
<b>6. Yatan Hasta Sayısı</b>	Kırtasiye	73.403,79			
			<b>73.403,79</b>		<b>238,55</b>
<b>İkinci dağıtımdan tablo 3.15</b>					
	<b>Genel Yönetimden Gelen Pay</b>				<b>93.364,95</b>
<b>İkinci dağıtımdan tablo 3.16</b>					
	<b>Eczaneden Gelen Pay</b>				<b>5.539,41</b>
<b>İkinci dağıtımdan tablo 3.16</b>					
	<b>Direkt Departman Amortismanı</b>				<b>36.846,14</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>Toplam Endirekt Departman maliyeti</b>				<b>309.313,19</b>

### 3.3.2.3. Ameliyat Çeşitlerine Göre Üçüncü Dağıtım

Üçüncü dağıtımda Tüp bebek departmanında toplanan endirekt maliyetler Tüp bebek departmanının çıktısı olarak değerlendirilen ameliyatlara dağıtılacaktır. Üçüncü dağıtıma başlamadan önce hastanenin Tüp bebek departmanında gerçekleşen iki çeşit ameliyat hakkında kısa bilgi verilecektir. Departmanda aşağıdaki ameliyatlar gerçekleştirilmektedir.

1- TESE (Testicular Sperm Extraction)

2- OPU (Yumurtaların Toplanması)

1- TESE (Testicular Sperm Extraction)

Semen örneğinde hiç sperm bulunmayan ve aynı zamanda kanallarda da tıkanıklık olmayan erkeklerde yumurtalıklardan (testis) sperm bulma işlemidir. Bu işlem erkekte semen örneğinin tümünde spermlerin hareketsiz olması durumunda (totalimotilite) hareketli ya da daha fazla oranda canlı spermler bulabilme umuduyla da yapılabilir.

2- OPU (Yumurtaların Toplanması)

Yumurta toplama işlemlerinin hemen hemen tamamı vajinal yoldan yapılan ultrasonografi yardımıyla (transvajinal ultrasonografi) gerçekleştirilir. Diğer girişim yolları ise laparoskopi ya da transabdominal ultrasonografi yardımcıdır.

**Tablo 3.18. Ameliyat Türleri**

Ameliyat Türü	Adet/Yıl
TESE (Testicular Sperm Extraction)	18
OPU (Yumurtaların Toplanması)	293
<b>TOPLAM</b>	<b>311</b>

Bu ameliyatların ortalama süreleri ve toplam ameliyat süreleri ise yaklaşık olarak aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.19. Ortalama Ameliyat Süresi**

Ameliyat Türü	Ortalama Ameliyat Süresi dakika	Ameliyat Sayısı	Toplam Ameliyat Süresi (dk)
TESE (Testicular Sperm Extraction)	90	18	1.620
OPU (Yumurtaların Toplanması)	30	293	8.790
<b>TOPLAM</b>		<b>311</b>	<b>10.410</b>

Yukarıdaki bilgilerin doğrultusunda dağıtım katsayısı bu şekilde hesaplanır:

<b>Dağıtım katsayısı</b> = Toplam Departman GHÜM ÷ Toplam Ameliyat Süresi
<b>Dağıtım katsayısı</b> = 309. 313,19 ÷ 10.410 dk. = 29,71

**Tablo 3.20. Birim Genel Hizmet Üretim Maliyetlerin hesaplanması**

Ameliyat Türü	Ortalama Ameliyat Süresi dakika (1)	Ameliyat Sayısı (2)	Toplam Ameliyat Süresi (1)*(2) = (3)	Dağıtım Anahtarı (4)	Toplam GHÜM (TL) (3)*(4)=(5)	Birim GHÜM (TL) (5)/(2)=(6)
TESE (Testicular Sperm Extraction)	90	18	1.620	29,71	48.130,2	2.673,9
OPU (Yumurtaların Toplanması)	30	293	8.790	29,71	261.150,9	891,3
<b>TOPLAM</b>		<b>311</b>	<b>10.410</b>		309.281,1	

Tablodan da görüldüğü gibi; en uzun ameliyat süresine sahip TESE hastalıkları ameliyatları birim bazında 2.673,9 TL'dir.

Üç dağıtımdan bulduğumuz maliyetler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 3.21. Toplam Endirekt Maliyetler**

Birinci Dağıtımdan Gelen Pay (Tablo 3.14)	173.559,02
İkinci Dağıtımdan Gelen Pay (Tablo 3.16)	98.904,36
Üçüncü Dağıtımdan Gelen Pay (Tablo 3.20)	309.281,1
<b>TOPLAM</b>	<b>581.748,15</b>

**3.4. UYGULAMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Kayseri’de faaliyet gösteren özel bir hastanede uygulama yapılmıştır. Bu hastanede yapılan uygulamanın sonucunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

**Tablo 3.22. Toplam TB Bölümün Direkt ve Endirekt Maliyetleri**

<b>Gider Türü</b>	<b>Tutar</b>
Direkt Maliyetler (Tablo 3.3)	759.158,14
Endirekt Maliyetler (Tablo 3.21)	581.748,15
<b>TOPLAM</b>	<b>1.340.906,3</b>

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere direkt maliyetler toplam maliyetin %57 sini oluşturup endirekt maliyetler toplam maliyetin %43 ünü oluşturmaktadır. Bu çalışmayı yaparken direkt maliyetlerle başlayıp ilk madde ve malzeme ve işçilikleri toplamı kayıtlardan hemen bulundu, endirekt maliyetlerde ise hesaplamasına başlar başlamaz önümüze bir takım sorunlar çıkmıştır.

Belli bir maliyet sistemi izlememek, hastanenin çok teferuatlı olması, manuel bilgi kayıt etmek ve farklı dağıtım anahtarları kullanarak endirekt maliyetleri dağıtmak vb. sorunlardan dolayı endirekt maliyetleri dağıtırken yanlış maliyetler yansıtılabilir.

Örnek olarak yazdığımız sorunlardan dolayı endirekt maliyetlerin yüzdesi farklı dağıtım anahtarları kullanarak değişebilir. Örneğin bilgisayar-yazılım kirası, sigorta, hastane tekstil ve taşıma kargo ardiye giderleri departman sayısına göre hesaplanıp, aynı giderler başka anahtar kullanarak da hesaplanabilir.

## SONUÇ

Sağlık hizmeti doğası itibariyle vazgeçilmez ve ertelenmezdir. Bu sebeple sağlık hizmeti veren işletmelerin iyi yönetilmesi; gerek birey gerekse toplum sağlığı ve tatmini açısından önemlidir. Bunun yolu da sağlık kuruluşları için ayrılan kıt ve yetersiz kaynakların en yüksek faydayı sağlayacak şekilde kullanılması olacaktır. Bu amaca ulaşmak için maliyetlerin kontrol altına alınması gerekmektedir. Uygun maliyetle uygun hizmet sağlamak devlet ve özel sektör sağlık kuruluşları için önemlidir. Fazla veya eksik kaynak aktarımının engellenmesi sağlık hizmeti talep eden pek çok birey için önem taşımaktadır.

Bilindiği gibi işletmeler insan ihtiyaçlarını karşılamak ve kâr elde etmek için kurulmuş organizasyonlardır. Hastane işletmelerinin esas faaliyet konularının insan sağlığını iyileştirmek ve korumak olması bu işletmeleri hizmet işletmeleri de dahil olmak üzere diğer tüm işletmelerden ayırmaktadır. Ancak bu özelliği, hastanelerin diğer işletmeler gibi algılanmasına engel değildir.

Hastanelerde de hizmet sunumları esnasında diğer işletmeler gibi girdi-süreç-çıkıtı süreci söz konusudur. Ancak hastane girdileri; hastaneye alınan ilaç ve her türlü tıbbi malzeme, işgücü vb. unsurlar olabileceği gibi hastalar da olabilir. Bu durumda çıkıtı; hastanın tedavisinin yapılıp sağlığına kavuşturulmasıdır. Bu süreci uygularken hastaneler; hem hastaları iyileştiren bir müessese hem de faaliyetlerini sürdürebilmek için profesyonel olarak yönetilecek bir işletme olarak algılanırlar. Dolayısı ile diğer tüm işletmeler gibi hastaneler de faaliyet sonuçlarını görebilmek için katlandıkları maliyetleri bilmek zorundadırlar. Hastane maliyetlerini bilmek hastanelere maliyet bilgisi sağlamanın yanı sıra maliyetleri planlama, denetim ve maliyetlerin kontrolünde faydalı olacaktır.

Bu bağlamda başlangıç sebebiyle yapılan çalışma önem taşımaktadır. Çalışmada tüp bebek bölümünün maliyetleri belirlenmiştir. Bu maliyetlere göre bölümün maliyet muhasebesi hesaplamaları yapılmıştır.

Teknolojik gelişmelere paralel olarak zaman içerisinde tüm işletmelerin maliyet profili değişmiştir. Şöyle ki zamanla direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinin toplam maliyetler içerisindeki payı azalırken, GÜM'leri toplam maliyet içerisinde baskın hale gelmiştir. Bunun doğal sonucu olarak GÜM'nin dağıtım sorunu ortaya çıkmıştır. Çünkü genel üretim maliyetlerinin ürünlere dağıtılmasında kullanılan klasik dağıtım anahtarları işçilik ile GÜM arasındaki bağı azaltması (otomasyonun artıp direkt işçiliğin azalması), işçiliği sağlıklı bir dağıtım anahtarı olmaktan çıkarmıştır.

Bunun için başka dağıtım anahtarları seçmek uygundur. Hastane çok teferruatlı bir kurumdur. Hastane çok çeşitli tıbbi malzeme kullandığı için bunların maliyetlemesini yaparken bir takım zorluklar çekilmektedir. Bu zorlukları çekmemek için bir sistemin geliştirilmesi hesaplamada bize yardımcı olur.

Hastanede maliyetlerin belirlenmesinde zorluklar yaşanmaktadır. Ayrıca bu zorlukların sonucunda elde edilen sonuç maliyetleri kıyaslayacağımız bilgiler ve standartlar yeterli değildir.

Tez çalışmasının yapıldığı hastane doğru maliyetlerin hesaplanmasında istekli olmuş ve gereken desteği sağlamıştır. Ancak maliyet muhasebesi verilerine daha doğru ve daha hızlı ulaşabilecek alt yapıları yoktur. Mevcut bilgisayar yazılımının değiştirilmesi yönünde çalışmaları söz konusudur. Uygulama sırasında birçok bilgiye bilgisayarla ulaşmak yerine manuel olarak ulaşılmıştır. Ayrıca hastanede istatistiki kayıtlar söz konusu değildir.

### **Bulgular**

Hizmet maliyetinin tam olarak hesaplanması son derece zordur. Maliyetler açısından değerlendirdiğimizde hizmet maliyetinin tam olarak saptanabilmesi maliyet kontrolünde, maliyet denetiminde ve kaynakların etkin dağılımında önemli rol oynamaktadır. Bir hizmet işletmesi olan hastanelerde de durum aynıdır.

Hastanelerde genel maliyet merkezleri muayene, ameliyat ve yatak hizmetleridir. Hastanelerin sunduğu bu üç önemli hizmetin maliyetlerinin tam olarak belirlenmesi gerekmektedir. Maliyetlerin tam ve doğru olarak hesaplanabilmesi için geleneksel maliyetleme yöntemlerin yerine daha sağlıklı sonuçlar veren yeni maliyetleme sistemleri kullanılmalıdır. Bu maliyetleme sistemlerinden biri de faaliyet tabanlı maliyetleme sistemidir.

Hastaneler teknoloji yoğun ve sabit giderleri fazla olan işletmelerdir. Bu sebeple hastanelerinde birim muayene hizmet maliyetlerini azaltabilmek için işlem süreçlerinin hızlandırılarak daha fazla hastanın muayene edilmesi birim muayene maliyetlerini azaltıcı etki yapacaktır. Bunun yanında muayene saatlerinin yeniden yapılandırılması ve kontrol edilmesi de birim muayene maliyetlerini düşürecektir. Özellikle işlem süreçlerinin (hastanın muayene isteği ile hastaneye gelmesinden, hastaneyi terk edene kadar geçirdiği süreyi ve işlemleri kapsayan süreç) hızlandırılması, bir yandan yoğunluğu azaltırken diğer yandan daha fazla hastayı muayene etme şansı ortaya çıkaracaktır.

Son yıllarda Türkiye'nin hastanelerinde işlem süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik birçok yenilikler yapılmakta ve yapılmaya devam etmektedir. Hastanelerde bu uygulamaların takipçileri ise hiç şüphesiz hastane yönetimleridir. Maliyetlerin sürekli azaltımı ve kaynakların etkin kullanımı hastane yönetiminin bu faaliyetlere verdiği öneme bağlı olarak şekillenecektir.

Ama son yıllarda olan iyileştirmelere rağmen hala direkt maliyetler ve endirekt maliyetleri hesaplayıp her tür maliyetin yüzdesi bulunduktan sonra, bu yüzdelerin ne kadar doğru olduğu tartışılır. Çünkü dağıtım anahtarları değiştirilerek bulduğumuz yüzdeler de değişebilir.

### **Öneriler**

Yapılan çalışmanın sonucunda aşağıda bazı çözüm önerilerinde bulunmaktadır:

- Söz konusu olan hastane geleneksel maliyetleme yöntemi uygulamaktadır. Hangi maliyetleme yöntemi uygulanacak olursa olsun tüm hastanelerin doğru maliyetlere ulaşabilmelerinin gerçek verilerle olabileceği göz ardı edilmeden hastanelerin muhasebe sistemlerini bu doğrultuda oluşturmaları gereklidir.
- Söz konusu olan hastanenin birçok bilgisine manuel olarak ulaşılmıştır. Her zaman manuel sistemlerde hata payı daha fazladır. Bu yüzden hastanenin tüm işlemlerini kapsayabilecek elektronik bir sistem oluşturulmalıdır. Ayrıca maliyetler dağıtılırken doğru ve uygun anahtarlar kullanılarak dağıtılmalıdır.
- Hastanelerde halen uygulanmakta olan muhasebe sistemleri bilimsel maliyet muhasebesi sistemlerine yeterince veri üretememektedir. Hastanelerin muhasebe sistemlerinin yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi temelli olarak yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

- Hastaneler emek yoğun hizmet işletmeleri arasında yer almaları nedeniyle ürettikleri hizmetlerde en önemli maliyet kalemlerini personel giderleri oluşturmaktadır. Hastanelerde gerek tüm hizmetleri içeren departmantal maliyet hesaplamalarında, gerekse poliklinik gider yeri maliyetlerinin belirlenmesinde gider denetimi yapılacak en önemli kalem personel giderleri olmaktadır. Hastaneler giderlerini denetlemek ve maliyetlerini minimize etmek için bu gider türüne ağırlıklı olarak eğilmek zorunda olmalıdırlar. Bu açıdan iş analizi ve iş değerlemesi yöntemleri, standart değişken maliyet yöntemleri ile birlikte kullanılarak yararlı sonuçlar alınabilir.
- Hastanelerde en önemli gider kalemi olan ücret giderlerinin denetim altına alınabilmesinin diğer bir yolu da performansa dayalı ücret sistemidir. Halen uygulanmakta olan performansa dayalı ücret sisteminin gider denetimi amacına da hizmet eder şekilde maliyet temelli olarak güncelleştirilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.
- Hastanelerde gerek üst yöneticilerin, gerekse finansal gider yeri yöneticilerinin maliyet kültürü konusunda bilinçlendirilerek, hastanelerimizin tamamında bilimsel maliyet muhasebesi sistemlerinin kurulması teşvik edilmelidir.
- Sağlık Bakanlığı'na gönderilen tıbbi istatistik verileri ile hastane bilgi sisteminden alınan tıbbi istatistikler arasında fark bulunmaktadır. Ülke çapında yapılan analizlerin doğru yapılabilmesi için bu istatistiklerin düzenli ve doğru tutulması ve doğrulanabilir olarak sunulması sağlanmalıdır.

**EKLER****EK 1: İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ****0. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ****01. TIBBİ İLK MADDE VE MALZEME KULLANIMLARI**

## 01.0. İlaçlar

## 01.1. Tıbbi Sarf Malzemeleri

## 01.2. Laboratuvar Malzemeleri

## 01.3. Tıbbi Gazlar

## 01.4. Radyoaktif Malzemeler

## 01.5. Kan ve Kan Ürünleri

## 01.6 Diğer Tıbbi Sarf Malzemeleri

**02. DİĞER İLK MADDE VE MALZEME KULLANIMLARI**

## 02.0. Büro Malzemesi

## 02.1. Temizlik Malzemesi

## 02.2. Isıtma Malzemesi

## 02.3. Akaryakıt ve Yağlar

## 02.4. Yiyecek Malzemesi

## 02.5. İçecek Malzemesi

## 02.6. Bakım ve Onarım Malzemesi

## 02.7. Döşeme/Mefruşat Malzemesi

## 02.8. Taşıt Araçları Parçaları

## 02.9. Diğer Malzemeler

**03. ÜRETİM İLK MADDE VE MALZEMESİ KULLANIMLARI**

## 03.0. İlaç Üretimi İlk Maddeleri

## 03.1. Serum Üretimi İlk Maddeleri

## 03.2. Protez Üretimi İlk Maddeleri

03.3. Ortez Üretimi İlk Maddeleri

03.4. Biyomedikal Üretim İlk Maddeleri

03.5. Demirbaş Üretimi İlk Maddeleri

03.6. Tekstil ve Dikiş İlk maddeleri

03.7. Diğer Üretim İlk Maddeleri

0.4. İNŞAAT İLK MADDE VE MALZEMESİ KULLANIMLARI

0.4.0. Betonarme (statik) İlk Maddeleri


0.4.1. Elektrik Tesisatı İlk Maddeleri

0.4.2. Sıhhi Tesisat İlk Maddeleri

0.4.3. Diğer İnşaat İlk Maddeleri

0.5. DİĞER İLK MADDE VE MALZEME KULLANIMLARI

**EK 2: SATIN ALMA İSTEK FİŞİ**

<b>SİPARİŞ FORMU</b>	Döküman No : SH FR 038 Yayın Tarihi : 21.09.2007 Revizyon No : 00 Revizyon Tarihi : 08.01.2008 Sayfa No : 1/1	
----------------------	---	---

BIÇAKCILAR A.Ş.

11.08.2010

AŞAĞIDAKİ MALZEMER ACİL SİPARİŞİMİZDİR.EN KISA ZAMANDA TESLİMATININ YAPILMASI ÖNEMLE RİCA OLUNUR.

SAYGILARIMIZLA

SATINALMA MÜDÜRÜ  
 GÜLŞEN ÖZÇİLSAL  
 TEL:0352 224 74 38  
 FAX:0352 224 74 35

SIRA NO	MALZEME ADI	MİKTAR	BİRİM	BİRİM FİYAT	TOPLAM FİYAT	MARKA	TESLİMAT	VADE	ÜRÜN KONTROL
1	TÜP ENDOTREKEAL BALONLU NO:8	200	ADET	1,175 TL	211,50 TL	BIÇAKCILAR	1-10	60-90	


KDV'siz TOPLAM : 211,50 TL  
 KDV TUTARI % 8 16,92 TL  
 KDV TUTARI % 18 0,00 TL  
 GENEL TOPLAM: 228,42 TL

YAŞAM SAĞLIK HİZMETLERİ VE TÜP BEBEK MERKZ. SAN.TİC.A.Ş.  
 MELİKGAZI MAH. SEVGİ SOK. NO:3 MELİKGAZI / KAYSERİ  
 VERGİ DAİRESİ:ERCİYES  
 VERGİ NO:939 054 5671  
 TEL: 0352 224 01 01  
 FAX: 0352 224 74 27

FAT.NO.:  
 FAT.TAR.:

NOT:LÜTFEN KARE KOD'SUZ ÜRÜNLERİ ÇIKARTMAYINIZ AKSİ TAKDİRDE İADE EDİLECEKTİR.

## Fiyat Araştırması

Doküman No	SH-FR-38	
Yazın Tarihi	23.09.2007	
Revizyon No	00	
Revizyon Tarihi		
Sayfa No	1/1	

18.08.2010

AŞAĞIDAKİ MALZEMELERDEN İLGİLENDİĞİNİZ KALEMLERE FİYAT, TESLİMAT, MARKA BİLDİREREK TEKLİF SUNMANIZ ÖNEMLİ RICA OLUNUR.

SON TEKLİF TARİHİ:24.08.2010

SAYGILARIMIZLA,  
SATINALMA MÜDÜRÜ  
GÜLŞEN ÖZÇİLSAL

NO	MALZEME ADI	MİKTAR	MARKA	BİRİM FİYAT	TESLİMAT	VADE
1	KAMERA KLİPİ	250 ADET	MORTON		1-10	60
2	SPONGOSTON STANDART	200 ADET			1-10	60
3	İNTRAKEYT SARI NO:24 /NITROCAN	1000 ADET	EUBRAV		1-10	60
4	FLASTER NON ALERJİK 10*10	200 ADET	PHARMADIX		1-10	60
5	FLASTER BEZ 8*8	200 ADET			1-10	60
6	FLASTER KAĞIT 8*8	200 ADET			1-10	60
7	BEDEN DERECESİ	250 ADET			1-10	60
8	FOLEY SONDA LATEX 2 YOLLU NO:18	200 ADET			1-10	60
9	KEP (ERKEK İÇİN)	2000 ADET			1-10	60
10	STERİL İOKAR BARDAGI	200 ADET			1-10	60
11	İKİG JELİ (SEFFAF) 1 LİT LİK	200 LT			1-10	60
12	ELASTİK BANDA 18 CM	500 ADET			1-10	60
13	HEPARİN CUP (STOPPER) (İNTRAKEYT KAPAĞI)	1000 ADET			1-10	60
14	OTOKLAV BANDI	100 ADET	SUSSEX		1-10	60
15	ETİLEN OKSİT BİYOLOJİK İNDİKATÖR	50 ADET			1-10	60
16	ETİLEN OKSİT KİMYASAL İNDİKATÖR	500 ADET			1-10	60
	BUHAR BİYOLOJİK İNDİKATÖR	200 ADET			1-10	60
	BUHAR KİMYASAL İNDİKATÖR	1000 ADET			1-10	60
17	BOWDİK TESTİ	50 ADET			1-10	60

**İSTEM BELGESİ**

İsteyen Birim...: ACIL SERVIS

İstek Tarihi: 21.08.2010

Malzemenin						
SIRA NO	BARKODU	ADI	ÖLÇÜ BİRİMİ	İSTENEN MİKTAR	KARŞILANAN MİKTAR	DEPO MEVCUDU
1	8699587751362	MOLIT 1 ML 6 AMP	ampul	48	48	0
2	8699786520011	PULMICORT NEBUL 0.25 MG/ML. 20 AMP	ampul	60	60	340
3	8699693520074	COMBIVENT NEBUL TEK DOZ 20 FLAKON	flakon	40	40	280
4	8699560010745	PAROL 500 MG 30 TB	tablet	90	90	140
5	8699587751324	CALCIUM PICKEN %10 10 ML 5 AMP	ampul	20	20	260
6	8699542890013	EMEDUR 100 MG 5 SUPP	adet	15	15	10
7	8699844770013	HEPARIN SODYUM 10 FLK	flakon	1	1	19
8	8699556690050	BX MX %09 NAACL 100 CC	PVC	180	180	150
9	8699556691521	BX MX %5 DEX 500 CC	PVC	52	52	52
10	8699556693549	BX MX LAK.RIN 500 CC	PVC	26	26	0
11	8698698698698	ALKOL SAF ETİL	cc	5000	5000	25000
12	8699556693532	BX MX ISOLYTE-S 500 CC	PVC	26	26	6
13	8699556691606	BX MX %09 NAACL 500 CC	PVC	72	72	0

Bu satırdan sonra kayıt yoktur.

Birimimiz ihtiyacı için yukarıda belirtilen malzemelerin verilmesi rica olunur.

"Karşılanaan Miktar" sütununda kayıtlı miktarları teslim edilmiştir.

**İstek Yapan Birim Yöneticisi**

Adı , Soyadı

Ünvanı

İmzası


**Teslim Eden**

Adı , Soyadı




Ünvanı

İmzası

**Cihan KAHRAMAN**  
Satınalma Departmanı  
Kaysen Özel Tıp Hastanesi



## EK 3: TESELLÜM FİŞİ

 <p><b>FILLO KARGO A.Ş.</b> Mihribet Cad. Öskan Sk. No: 10 KAVACIK 34805 Beykoz - İSTANBUL Tel.: 0216 425 58 88 Fax: 0216 425 60 38 www.fillo.com.tr Ulaştırma V.D.: 4630143173</p>			 <p>İL Kodu : <b>34</b></p>	<p>ÇIKIŞ TARİHİ : ÇIKIŞ MERKEZİ : VARIŞ MERKEZİ : SERİ <b>D</b> SIRA NO. : <b>0923343</b></p>																
<p><b>AMBAR TESELLÜM FİŞİ</b></p>		<p>1. DÖNEM</p>																		
<p>GÖNDEREN</p> <p>ÜNVANI : ADRESİ : <i>Merkeç Lab</i></p> <p>V.D./NO : TELEFON :</p>		<p>ALICI</p> <p>ÜNVANI : ADRESİ : <i>Yasam Çel Sofelik Hissesi Kaysari</i></p> <p>V.D./NO : TELEFON :</p>																		
<p><b>KARGO BİLGİLERİ</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>CİNSİ</th> <th>ADET</th> <th>AÇIKLAMA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>1</td> <td>SPZAF</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>489472</td> <td></td> </tr> <tr> <td>4</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>DESI KG./YALNIZ PARÇADIR. MÜŞTERİ İRS. NO: BU BELGE İLE TAHSİLAT YAPILAMAZ ÜCRET: K.D.V. Dahildir.</p>		CİNSİ	ADET	AÇIKLAMA	1	1	SPZAF	2			3	489472		4			<p><b>GÖNDEREN ADINA TESLİM EDEN</b></p> <p>ADI: SOYADI: KİMLİK TÜRÜ: KİMLİK SERİ NO'SU: İMZA:</p>		<p><b>FILLO KARGO A.Ş. ADINA TESLİM ALAN</b></p> <p>ADI : S. ADI : İMZA : <b>Cihan KAHRAÇAN</b> Sağlık Departmanı Kaysari</p> <p><b>TALİMATLAR</b></p> <p>K.A. A.T. T.İ. P.Ö. Ü.A. <input type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input type="checkbox"/></p>	
CİNSİ	ADET	AÇIKLAMA																		
1	1	SPZAF																		
2																				
3	489472																			
4																				
		<p><b>ALICI ADINA TESLİM ALAN</b></p> <p>ADI: SOYADI: KİMLİK TÜRÜ: KİMLİK SERİ NO'SU: TARİH/SAAT: İMZA: Tam ve sağlam olarak teslim aldım.</p>																		

Fillo Kargo A.Ş. bir Aras Holding kuculudur.

BİM MATBAHA FİŞLİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ. Derihsan Cad. Eminliis Karım Dönüş San. Sit. No:81/048 Kat:2 Topkapı/İST. Tel: (0212) 613 97 99 www.bim.com.tr

**BIÇAKCILAR TIBBİ CİHAZLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.**

Şeyhsadrettin Mahallesi Feritpaşa Caddesi  
No: 72-B Meram 42040 - KONYA  
Tel. : (332) 322 90 92  
Faks : (332) 322 92 93  
Sicil Ticaret : Büyükçekmece 105  
Vergi Dairesi : Beylikdüzü 1680036193

Sevk vasıtası :  
İrsaliye No : 0743513  
42100808



**BIÇAKCILAR**  
TIBBİ CİHAZLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

KONYA 19/08/10

**Fatura SERİ E SIRA NO: 028495**

**BIÇAKCILAR**

TIBBİ CİHAZLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.  
Şeyh Sadrettin Mah. Feritpaşa Cd. No:72B Meram 42040  
Tel:(0332) 322 90 92 Faks:(0382) 322 92 93 KONYA  
Beylikdüzü Vergi Dairesi: 168 003 6193

12050Y05  
YAŞAM SAĞLIK HİZMETLERİ  
VE TÖP BEBEK MERKEZİ A.Ş.  
MELİKGAZI MH.SEVGİ SK. NO:3  
MELİKGAZI  
KAYSERİ TÜRKİYE  
ERCİYES V9390545671

Miktar	Kod	Cinsi	Birim	Tutar
180,0 AD	551 0090 1 8695476022216	ENDOTRAKEAL TÖP BALONLU 8,0 MM	1,1750	211,50
	Toplam Adet:	180		211,50
		TOPLAM		16,92
		K.D.V. %8,00		228,42
		YEKUN		228,42
		YALNIZ İKİYUZYİRMİSEKİZ TL KIRKIKI KR		

Basım Yeri: Çiğdem Form F.Ş. 2010, 20.03.2008/878, Sanayi Mah. Eski Büyükdere Cad. Sıhhi Sok. No:5 4 Levent/Beşiktaş 34416 İSTANBUL, Tel: (0212) 324 18 60 (6 Hattı) Boğaziçi Kurumları D.0.27.0028283  
Merkezi: İstiklal Mahallesi, Atatürk Cad. No.: 21 Esenyurt 34522 İstanbul



Banka Şube Hesap no IBAN no  
T.C. Ziraat Bankası Konya Şb. 36995134-5001 TR94 0001 0001 6836 9951 3450 01

Fatura tebliğ tarihinden itibaren 9 gün sonra faturalara yapılan itirazlar dikkate alınmaz.  
Fatura bedeli, faturanın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmelidir.  
Aksi halde aylık %10 gecikme faizine tabidir.  
Ürünler, müşterinin sorumluluğu altında sevk edilir.  
Özel bir bildirim olmadıkça sigorta edilmez.

BIÇAKÇILAR TIBBİ CİHAZLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.  
Ziyabey Cad. No: 38 Balgat 06520 Ankara  
Tel : (312) 287 70 70  
Faks : (312) 287 06 70  
Sicil Ticaret : Büyükçekmece 105  
Vergi Dairesi : Beylikdüzü 1680036193



İl Kodu 34

5

Düzenleme tarihi: 18/08/10  
ibrahim

Sevk İrsaliyesi

SERİ D SIRA NO.: 743513

Sevk Vasıtası :  
Fatura No :

1/37  
*[Handwritten signature]*

Fatura adresi:

YAŞAM SAĞLIK HİZMETLERİ  
VE TÜP BEBEK MERKEZİ A.Ş.  
MELİKGAZI MH.SEVGİ SK. NO:3  
MELİKGAZI  
KAYSERİ TÜRKİYE  
V9390545671 ERCİYES

Sevk adresi:

YAŞAM SAĞLIK HİZMETLERİ  
VE TÜP BEBEK MERKEZİ A.Ş.  
MELİKGAZI MH.SEVGİ SK. NO:3  
MELİKGAZI  
KAYSERİ TÜRKİYE  
V9390545671 ERCİYES

Miktar	Kod	Cinsi	Birim	Tutar
180 AD	551 0080 1 8695476022216	ENDOTRAKEAL TÜP BALONLU 8.0 MM Lot No : 10110710	180,0	07.2015

Merkez: İstiklal Mahallesi, Atatürk Cad. No.: 21 Esenyurt 34522 İstanbul

Yukarıda dökümü yazılı malları kusursuz teslim aldım.

Fili Sevk Tarihi:

18/08/2010



Teslim eden:

*[Handwritten signature]*  
*[Handwritten signature]*

Teslim alan:

*[Handwritten signature]*  
*[Handwritten signature]*

İmza:

*[Handwritten signature]*

Basım Yeri: Data Form P.Ş. 2009 / 20.03.2009/878 Sanayi Mah. Eski Büyükdere Cad. Sılahtar Sok. No:5 4 Levent-Kağıthane 34416 İSTANBUL Tel: (0-212) 324 18 60 (5 Hat) Boğaziçi Kurumlar V.D. 2710022629

ASIL

EK 4: İLK MADDE ve MALZEME STOK KARTI

Grup Adı	Madde Adı	Topsayısı	Birim Fiyatı/Kulu	Birim Fiyat/lt	Barkod	Son Kullanma Tarihi	Ortalam Fiyat	Ortalam Fiyat	Kutu	Adet	Ad Grup Adı	Rayç Bedel	Rayç Bedel	Katkı Stok	Min	Max	TOPLAM	
Escare	ACT 300 MG/3 ML 210 SOL IÇEREN 10 AMP	20	7.40 YTL	0.74 YTL	8693958725291	28.02.2012	7.992	0.7992	1239	1239	Mak. Mak.			50	150	300	15.98 YTL	
Escare	ADALAT CRONO 30 MG 20 TB	20	11.13 YTL	0.56 YTL	86939546031870	28.02.2011			1502	0751	Katılım endojenel Antipiretik Antipiretanol			1	2	6	12.02 YTL	
Escare	ADRENALIN 1,2 MG/100 AMP/TL	300	15.60 YTL	0.15 YTL	86939580790232	30.05.2012	16.3728	0.163728	1655	01695	Alfa beta sempatomik			1	2	6	48.60 YTL	
Escare	AE THON SKLEROL 30,5 2 ML 5 AMP	8	10.73 YTL	2.15 YTL	8693959791014	30.09.2011			1296	2352	Silence edici ajan			1	2	6	18.54 YTL	
Escare	AE THON SKLEROL 32,2 ML 5 AMP	10	13.86 YTL	2.77 YTL	8693959791038	30.12.2011			1674	3348	Silence edici ajan			1	2	6	23.94 YTL	
Escare	AE THON SKLEROL 33,2 ML 5 AMP	10	13.89 YTL	2.78 YTL	8693959791045	30.06.2011			1677	3354	Silence edici ajan			1	2	6	23.99 YTL	
Escare	AMINE DİN 1 ML 5 AMP	10	3.20 YTL	0.64 YTL	86939547790336	30.05.2014	3.495	0.6972	432	0802	Anti drometiler			1	2	6	6.91 YTL	
Escare	ALCANE 2,05 15 ML TB	45	5.00 YTL	0.33 YTL	86939543010038	30.06.2012	5.5439862	0.3659988	78	0305888867	Lokal Anestezik			5	15	30	16.20 YTL	
Escare	ALDOUAN 2 ML 5 AMP	970	6.31 YTL	0.39 YTL	86939510753111	30.12.2012	6.9148	0.425925	937	0523125	Dürek Artiripetanol			1	2	6	20.44 YTL	
Escare	ALDOL SAF ETİL	29000	2.80 YTL	0.65 YTL	8693958698899	30.10.2012	3.492	0.6984	533	1128	Naloket analjezik Antipazmetik			1	2	6	679.84 YTL	
Escare	AMETIK DAMLA 15 ML	15	3.49 YTL	0.23 YTL	86939572990011	30.09.2010	3.481	0.003481	0					1	2	6	75.80 YTL	
Escare	AMIKETEM 500 MG/2 ML 1 AMP/BL	90	1.25 YTL	1.25 YTL	86939580790573	30.11.2010	1.782	1.782	451	57	038	Antimetik			15	45	90	3.77 YTL
Escare	AMES TOL POKAD 30 GR	1170	1.20 YTL	0.04 YTL	869395163791018	30.01.2013	1.077639995	0.005528	1.8	008	Neomüslülde bükür			5	10	50	121.50 YTL	
Escare	APORAL SODIUM 1000 ML SUBKUTAN	1500	62.91 YTL	0.04 YTL	869395869890665	30.09.2011	68.384574	0.0405959716	8262	005508				300	1200	3600	50.54 YTL	
Escare	APRINOL 2 TB	100	3.40 YTL	0.17 YTL	86939514010288	30.11.2011			725	03625				20	60	120	18.36 YTL	
Escare	APRINOL 2 TB ML 5	80	1.80 YTL	0.36 YTL	869395788750171	30.12.2012	2.0448	0.40896	282	0564	Antimetik			20	80	240	31.10 YTL	
Escare	APRINOL 25 MG 20 TB	50	8.20 YTL	0.41 YTL	86939582090095	30.10.2011	8.4495	0.42228	1295	0638				20	60	120	22.14 YTL	
Escare	APRINOL 50 MG/2 ML 6 AMP	126	10.50 YTL	1.75 YTL	86939582790010	28.02.2014	11.31634	1.88804	1717	2361	86939587			18	54	108	238.14 YTL	
Escare	ASPRIN 500 MG 20 TB 80	80	0.82 YTL	0.04 YTL	86939546010011	30.11.2011			113	02659	Analjezik Antipiretik Antipiretanol			10	40	120	3.52 YTL	

DEPO STOK KARTLARI

**EK 5: İLK MADDE ve MALZEME İADE FİŞİ**

## İADE İLAÇ FORMU

01.08.2010

- GAVISCON 200 ML LIQUID 1 KUTU (200 CC) 30.07.2010
- ULTRAMEX 100 MG/2 ML ENJ SOL ICEREN AMP 19 Ampul  
30.07.2010
- NOVALGIN % 5 10 ML DAMLA 3 KUTU (30 DAMLA) 01.08.2010

Yukarıdaki ilaçların (Preparatların) son kullanım tarihinin geçmesi sebebi ile stoklarımızdan atık depoya çekilmesini rica ederim.

KAYSERİ ÖZEL SEVGİ HASTANESİ

ECZANE

Cihan KAHRAMAN

Cihan KAHRAMAN  
Satın Alım Sorumlusu  
Kayseri Özel Hastanesi

**EK 6: İŞÇİ ÜCRET MALİYETLERİ**

## 1. İşçi Ücret ve Maliyetleri

## 1.0 Hekim İşçilik Maliyetleri

## 1.0.0 Temel Ücret

## 1.0.1 Primler ve İkramiyeler

## 1.0.2 Fazla Çalışma Ücreti

## 1.0.4 Tedavi Yardımları

## 1.0.5 Sosyal Yardımlar

## 1.0.6 Yolluklar

## 1.0.7 Diğer Hekim Ücret ve Maliyetleri

## 1.1 Hemşire İşçilik Maliyetleri

## 1.1.0 Temel Ücret

## 1.1.1 Primler ve İkramiyeler

## 1.1.2 Fazla Çalışma Ücreti

## 1.1.3 Tedavi Yardımları

## 1.1.4 Sosyal Yardımlar

## 1.1.5 Yolluklar

## 1.1.6 Diğer Hemşire Ücret ve Maliyetleri

## 1.2 Diğer Sağlık Personeli İşçilik Maliyetleri

## 1.2.0 Temel Ücret

## 1.2.1 Primler ve İkramiyeler

## 1.2.2 Fazla Çalışma Ücreti

## 1.2.3 Tedavi Yardımları

## 1.2.4 Sosyal Yardımlar

1.2.5 Yolluklar

1.2.6 Diğer Sağlık Personeli Ücret ve Maliyetleri

1.3 Diğer Personel İşçilik Maliyetleri

1.3.0 Temel Ücret

1.3.1 Primler ve İkraniyeler

1.3.2 Fazla Çalışma Ücreti

1.3.3 Tedavi Yardımları

1.3.4 Sosyal Yardımlar

1.3.5 Yolluklar

1.3.9 Diğer Personel Diğer Ücret ve Maliyetleri

2. Memur Ücret ve Maliyetleri

2.0 Hekim İşçilik Maliyetleri

2.0.0 Temel Ücret

2.0.1 Primler ve İkraniyeler

2.0.2 Fazla Çalışma Ücreti

2.0.3 Tedavi Yardımları

2.0.4 Sosyal Yardımlar

2.0.5 Yolluklar

2.0.6 Diğer Hekim Ücret ve Maliyetleri

2.1 Hemşire İşçilik Maliyetleri

2.1.0 Temel Ücret

2.1.1 Primler ve İkraniyeler

2.1.2 Fazla Çalışma Ücreti

2.1.3 Tedavi Yardımları

2.1.4 Sosyal Yardımlar

2.1.5 Yolluklar

2.1.6 Diğer Hemşire Ücret ve Maliyetleri

2.2 Diğer Sağlık Personeli İşçilik Maliyetleri

2.2.0 Temel Ücret

2.2.1 Primler ve İkramiyeler

2.2.2 Fazla Çalışma Ücreti

2.2.3 Tedavi Yardımları

2.2.4 Sosyal Yardımlar

2.2.5 Yolluklar

2.2.6 Diğer Sağlık Personeli Ücret ve Maliyetleri

2.3 Diğer Personel İşçilik Maliyetleri

2.3.0 Temel Ücret

2.3.1 Primler ve İkramiyeler

2.3.2 Fazla Çalışma Ücreti

2.3.3 Tedavi Yardımları

2.3.4 Sosyal Yardımlar

2.3.5 Yolluklar

2.3.6 Diğer Personel Diğer Ücret ve Maliyetleri

**KAYNAKLAR****KİTAPLAR**

Ak, Bilal; (1987) *Hastane Yöneticiliği*, Ankara.

Ak, Bilal; (1989) *Hizmetlerde Yönetim*, 4. Baskı, Ankara.

Ak, Bilal; (1990) *Hastane Yöneticiliği*, Özkan Matbaası, Hastane ve hastane İdareciliği Kavramı TUDEV Ankara.

Ak, Bilal; (1990) *Sağlık Hizmetlerinde Yönetim*, Yeni Asya Yayınları, Ankara.

Akar, Çetin; Hüseyin Özalp; (2002) *Sağlık Hizmetlerinde Yönetim*, Songür Yayıncılık, Ankara.

Akdoğan, Nalan; (2000) *Tekdüzen Maliyet Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara.

Alpugan, Oktay; (1995) *Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi*, *Hastane İşletmeciliği*: Seçme Yazılar, Ed. Hikmet Seçim, Anadolu Üniversitesi, Yayını: No: 845, Eskişehir.

Altuğ, Osman; (2001) *Maliyet Muhasebesi*, 13. Baskı, Türkmen Yayınları, İstanbul.

Ataman, Ümit; (2003) *Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*, 2. Baskı, Türkmen, Yayınları, İstanbul.

Bennet, Addison; (1978) *İmproving Management Performance in Health Care Institutions: A Total System Approach* American Hospital Association, Chicago.

Blau, Peter M.; Scott W. Richard; (1962) *Formal Organizations: A Comparative Approach*, San Francisco: Chandler Publishing Company.

Bocutoğlu, Ersan; Metin Berber; Kenan Çelik; (2000) *İktisada Giriş*, Akademi Yayınevi, Trabzon.

Bursal, Nasuhi; Yücel Ercan; (2000) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, 9. Baskı, Der Yayınları, İstanbul.

Bursal, Nasuhi; Yücel Ercan; (2001) *Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Büker, Semih; Hasan Bakır; (1995) *Hastanelerde Finansal Yönetim*, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, Yayın No: 896, Eskişehir.

Büyükmirza, Kamil; (2003) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara.

Cemacılar, İlhan; Doğan Bayar; İnal C. Aşkun; Şan Öz-Alp; (1980) *İşletmecilik Bilgisi*, İştirme Özürlü Çocuklar Vakfı Yayın No: 3, Eskişehir.

Civelek, Muzaffer; (2002) *Maliyet Muhasebesi*, 3. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

Civelek, Muzffar; Azzem Özkan; (2006) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara.

Çetiner, Ertuğrul; (2000) *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Dirican, Rahimi; (1990) *Toplum Hekimliği*, Ankara.

Eekut, Haluk; (1995) *Hizmet Yönetimi, Toplam Kalite Yönetimi Dizisi*, Yayın No: 1, İstanbul.

Ersoy, Ayten; (1990) *Maliyet Muhasebesi Uygulamasına İlişkin bir Anket Araştırması ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara.

Genç, Nurullah; Osman Demirdoğan; (1994) *Yönetim El Kitabı*, Birey Yayınları, İstanbul.

Gök, Rafet; (1975) *Sağlık Kurumlarında Maliyet Hesaplama İşlemleri ve muhasebeleştirilmesi*, Muğla İşletmecilik Y.O. Yayın no: 6, Muğla.

Gürsoy, Cudi Tuncer; (1999) *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

İpçi, Mustafa; (1994) *Maliyet Muhasebesi*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 12, Ankara.

İpçi, Mustafa; (1994) *Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi*, TÜRMOB Yayınları, No: 12, Ankara.

Karakaya, Mevlüt; (2006) *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Ankara.

- Kartal, Ali; Sevim Adnan; Gündüz H. Erdin; (2003) *Maliyet Muhasebesi*, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 1524, Eskişehir.
- Kazgan, Haydar; (1966) *Türkiye'de Sevk ve İdare Eğitimi İktisat ve Maliyet Kitabı*, Ankara.
- Kepenek, Yakup; (1990) *Türkiye Ekonomisi*, 5. Baskı, Ankara.
- Kıral, Hüseyin; (1976) *Hastane İşletme Yönetiminde Temel Bilgiler Başbakanlık Basımevi*, Ankara.
- KOÇEL, Tamer; (1982) *İşletme Yöneticiliği-Yönetici Geliştirme, Organizasyon ve Davranış*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Yayın No: 132, İstanbul.
- Kurtulmuş, Sevgi; (1998) *Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi, Değişim Dinamikleri Yayınları*, İstanbul.
- Küçüksavaş, Nihat; (2002) *Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Menderes, Münevver; (1994) *Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Mali Analiz*, Eskişehir Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.
- Mortan, Kenan; (1984) *Sağlık Ekonomisi ve Eğitimi*, Ankara.
- Mucuk, İsmet; (1993) *Modren İşletmecilik*, 5. Baskı, Der Yayınları, İstanbul.
- Onal, Güngör, (1993) *Temel İşletmecilik Bilgisi*, İstanbul.
- Öker, Figen; (2003) *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Özkan, Senail; (2000) *Özel İhtisas Hastanelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi Önerisi ve Bir Örnek Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü, İzmir.
- Rayburn, L. Gayle; (1996) *Cost Accounting, Using a Cost management Approach*, 6. Bs, y.y., Times Mirror Higher Education Group, Inc..
- Resmi Gazete; (1983) *Sağlık Bakanlığı, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği*, No: 17927, Ankara.

Sayın, Kudret Şevket; Emine Yasemin Yeğınboy; (1995) *Hızmet Sağlık İşletmelerinin Verimliliğın Arttırılmasında Maliyetlerin Önemi, Hastane İşletmeciliğı: Seçme Yazılar*, Ed. Hikmet Seçim, Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 845, Eskişehir.

Seçim, Hikmet; (1985) *Hastane Yönetim ve Organizasyonu*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İstanbul.

Seçim, Hikmet; (1991) *Hastane Yönetim ve Organizasyonu Türkiye’de Hastanelerin Organizasyonu İçin Bir Model Önerisi*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul.

Sevgener, Sait; Rüstem Hacırüstemoğlu; (2000) *Yönetim Muhasebesi*, 6. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.

Sözbilir, Naciye; Ali Rıza Kaymaz; Tulay Fidancı; (2003) *Maliyet Muhasebesi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırmalar Vakfı Yayını: 17, Uyum Ajans, Ankara.

Şahin Ümit; (2006) *Maliyet Veri Kaynakları, İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri, DRG Uygulamaları İçin Hastanelerde Maliyetlendirme ve COMBO Eğitimi Notları*, Ankara.

Şener, Recep; (2004) *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.

Tengilimoğlu, Dilaver; Oğuz Işık; Mahmut AKBOLAT; (2009) *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*, Ankara.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü; (2006) Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara.

Uragun, Mehmet; (1993) *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Ankara.

Usal, Alpaslan; Osman Avşar Kurgun; (2001) *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Usry, F. M.; Hammer, H. L.; (1991) *Cost Accounting Planning and Control*, 10. Baskı, South-Western Publishing Co, USA.

Uyguç, Nermin; (1998) *Hizmet Sektöründe Kalite Yönetimi*, Dokuz Eylül Yayıncılık, İzmir.

Uz, Hulki; (1998) *Sağlık Ekonomisi*, Sağlık Hizmetleri El Kitabı, Ed. Osman Hayran, Haydar Sur, Yüce Yayın, İstanbul.

Yeğinboy, Emine Yasemin; (1994) *Sağlık İşletmelerinde Alternatif Finanssal Kaynakların Değerlendirilmesi*, 1. Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu, Kuşadası /Aydın.

Yükçü, Süleyman; (1999) *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Vizyon Eğitim ve Danışmanlık Ltd. Şti., 4. Baskı, İzmir.

## **MAKALE VE DERGİLER**

Cemalcılar, İlhan; “Hizmetlerin Pazarlanması”, *Pazarlama Dergisi*, Yıl: 4, Sayı 2, Haziran, 1979, s. 3.

Ceyhun, Serdar; Güner Ekenci; “Spor Hizmetlerinde Müşteri Tatmini”, *Ekonomik ve Teknik Dergi Standar*, TSE Yayınları, Aralık, 2001, s. 9.

Hacırüstemoğlu, Rüstem; Demir V.; “Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanımı”. *Öneri Dergisi*. Cilt: 5. Sayı: 19, İstanbul, 2002, s. 11-12.

Özdemir, Mustafa; “Hastane Yönetim Modelleri”, *Yeni Türkiye Dergisi* Sağlık Özel Sayısı II, Genel Yayın Yönetmeni, Güler Eren, Temmuz-Ağustos Yıl 7, Sayı 40, Ankara 2001, s. 1279-1280.

## **İNTERNET ADRESLERİ**

SEÇİM, Hikmet; “*Hastanelerin Tanımı Sınıflandırılması ve İşlevleri*” <http://www.merih.net/m1/hastmod1.htm>, (Erişim Tarihi 17.08.2010).

ŞAHİN, Ümit ; “*Üniversiteler Ve Hastane Yönetimi: Üniversite Hastaneleri için Bir Örgüt Modeli Önerisi*” , [http://www.stratejiyonetim.net/umitshn34\\_universite.htm](http://www.stratejiyonetim.net/umitshn34_universite.htm)(Erişi Tarihi 19.04.2010).

ŞAHİN, Ümit; *Hastane İşletmeciliği*, Kalite Ofisi, 2003. <http://www.kaliteofisi.com/download/e-kitap.asp>(Erişim Tarihi 16.04.2010)

*Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği*; 4, Mayıs, 2005, [www.memurlar.net/haber](http://www.memurlar.net/haber), (Erişim Tarihi 15.08.2010).

## TEZLER

Akdoğan, M. Şükrü; (1981) *Hizmet Pazarlaması, basılmamış Doktora Tezi*, Atatürk Üniversitesi İşletme Fakültesi, Erzurum.

Alpugan, Oktay; (1981) *Genel Hastanelerin Kullanımı, Türkiye'de Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Bu sorunların Çözümlemesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Ege Üniversitesi İşletme Fakültesi, İzmir.

Altınbaş, Abdullrahman Taylan; (2003) *Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması, Kardiyoloji Enstitüsü'den Bir Örnek Uygulama, Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Durukan, Serap; (2006) *Yataklı Tedavi Kurumlarında Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri, Ankara İlinde Seçilmiş Hastanelerde Bir Örnek Uygulama, Yüksek Lisans Tezi*, Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimler Enstitüsü,.

Engin, Dinç; (2001) *Sanayi işletmelerinde Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Esmeray, Azize; (2006) *Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama, Doktora Tezi*, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Fidancı, Tulay; (2002) *Termal Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Doktora Tezi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Afyon.

Güneş, Rıfat; (1997) *Üretim İşletmelerinde Genel Üretim Giderleri: Dağıtım, Problem, uygulamalar ve faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi, Basılmamış Doçentlik Tezi*, Malatya.

Güney, Filiz Balcı; (1999) *Hastanelerde Muhasebesi Uygulanması ve Birim Çıktı Maliyetlerinin Uygulanması, Bursa Özel Konur Hastanesi'nde Bir Örnek Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öztürk, Adnan; (1991) *Hastanelerde Yönetim ve Organizasyon*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana.

Pişkin, Ayşegül; (2005) *Hastane İşletmelerinde Bölümsel Maliyetleme Gazi Üniversitesi Hastanesi Kardiyoloji Bölümünde Bir Örnek Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Savcı, Mustafa; (1999) *Maliyet muhasebesine Giriş*, Akademi Yayınevi, Rize.

Saydut, Gülten; (1998) *Sağlık Kuruluşlarında Tıbbi Faaliyet Maliyetlerinin Saptanması ve Bir Örnek Uygulama*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Tarım, Mehveş Zaim; (1998) *Hastanelerde Verimlilik Analizi ve İ.P.H. Uygulaması*, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Varinli, İnci; (1996) *Üreticilerin ve Tüketicilerin Hizmet Kalitesi Beklentileri ve Algılamaları*, *Yayınlanmış Doktora Tezi*, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**ÖZGEÇMİŞ**

1980 yılında Bağdat'ta doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Bağdat'ta tamamladı. Üniversite eğitimine 1999 yılında AL-TURATH Üniversitesi'nde başlayarak 2004 yılında İşletme Bölümü'nü 4. lükle bitirdi. 2007 yılında Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı'nda yüksek lisansa başladı. Evli ve bir çocuk sahibidir.

**İLETİŞİM BİLGİLERİ**

**Adres** : KYK Kayseri Erkek Yurdu KAYSERİ  
**Tel** : 0539 367 11 50  
**e-mail** : atheer\_ghareeb@yahoo.com