

Yayın Geliş Tarihi: 15.05.2014  
Yayına Kabul Tarihi: 03.09.2015  
Online Yayın Tarihi: 26.02.2015  
http://dx.doi.org/10.16953/deusbed.91942

Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi  
Cilt: 17, Sayı: 3, Yıl: 2015, Sayfa: 409-443  
ISSN: 1302-3284 E-ISSN: 1308-0911

## HASTANE İŞLETMELERİ KARDİYOLOJİ POLİKLİNİĞİNDE SİPARİŞ MALİYET YÖNTEMİYLE AYAKTAN HASTA TANI MALİYETİNİN HESAPLAMASI<sup>1</sup>

E. Yasemin YEGİNBOY\*  
İbrahim YÜKSEL\*\*

### Öz

Günümüzde sağlık hizmeti üreten en önemli işletmeler hastanelerdir. Hastanelerde diğer işletmelerde olduğu gibi maliyet analizleri önem taşır. Maliyet analizleriyle, hastanelerin kazanç veya zarar durumları en iyi şekilde hesaplanabilir. Böylelikle hastane yönetimleri, hasta sayılarının belirlenmesi ve belirli uzmanlık alanlarına yapılacak yatırımların artırılması gibi çeşitli stratejik kararlar alabilirler. Hastanelerde sunulan sağlık hizmeti çok çeşitli ve heterojendir. Her hastaya farklı tedaviler uygulanır. Bu durum hastalık bazlı maliyet hesaplamalarını güçleştirir. Ancak, maliyet hesaplama yöntemlerinden, sipariş maliyet yöntemi ile her hasta için hasta maliyet kartı oluşturulur ve hasta bazlı maliyetler hesaplanabilir. Bu çalışmada; sipariş maliyet yöntemi detaylı olarak açıklanarak uygulama örneği verilmiştir. Kardiyoloji polikliniğinde muayene olup, ilgili birimlerde tetkikleri yapılan bir hastanın tanı maliyeti, sipariş maliyet yöntemi ile hesaplanarak hastanın maliyet kartı oluşturulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Analizi, Maliyet Kartı, Sipariş Maliyet Yöntemi, Hastanın Tanı Maliyeti, Kardiyoloji Poliklinik Muayene Süreci.

## HOSPITAL ADMINISTRATION IN THE CARDIOLOGY CLINIC JOB ORDER COSTING METHOD OUTPATIENT DIAGNOSIS OF CALCULATION OF COST<sup>2</sup>

### Abstract

Nowadays, the places that offer health care service are hospitals. Like in the other business fields, cost analysis is very important in hospitals. By means of cost analysis, profit and loss statement of the hospitals can be calculated best. Thus, the strategic

<sup>1</sup> Bu makale "Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Karlılık" başlıklı yüksek lisans tezinden (İbrahim Yüksel, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013) üretilmiştir.

\* Yrd. Doç. Dr. (YMM-BD-DU), Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, yasemin.yeginboy@deu.edu.tr

\*\* Uzman, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Doktora öğrencisi, i.yuksel@deu.edu.tr

<sup>2</sup> This paper is derived from the master's thesis titled "Cost Accounting and Profitability in Hospitals" (İbrahim Yüksel, Dokuz Eylül University, Graduate School of Social Sciences, 2013).

*decisions such as determining the number of the patients with the hospital administration and increasing the investment on certain areas of expertise can be taken. The health care services provided in the hospitals are diverse and not homogeneous. Each patient is provided with different treatment. This situation makes it difficult to calculate patient-based cost accounts. However, by means of job order costing system which is a way of calculating the cost accounts, patient cost card is made for each patient, and patient-based cost accounts can be calculated. In this study, job order costing system is explained in a detailed way, and a model implementation is shown. Cost card of patient are made by calculating the diagnosis cost of a patient examined in cardiology polyclinic and a patient's examinations made in related department by using job order costing system.*

**Keywords:** Cost Analysis, Cost Card, Job Order Costing System, Diagnosis Cost of a Patient, Cardiology Examination Process.

## GİRİŞ

Sağlık işletmeleri; bireyde fizyolojik gereksinmelere bağlı olarak ortaya çıkan sağlıkla ilgili sorunların uyumlu bir biçimde çözümlenerek, onun bedensel, ruhsal, sosyal ve çevresel yönden tam uyum içinde yaşantısını sürdürmesine katkıda bulunan ekonomik hizmet ya da mamul üreten sosyo - ekonomik birimlerdir (Yeginboy, 1992: 3).

Hastaneler, sağlık hizmetlerinin sunulduğu ve insanlara sağlık hizmeti üreten önemli işletmelerdir. Sağlığın insanlar için önemli bir olgu olması ve hastanelerin sağlıkla ilgili her türlü hizmeti sunması, hastanelerin toplum içindeki yerinin ne kadar önemli olduğunu kanıtlamaktadır. Özellikle, kendi sağlığımızla ya da bir yakınımızın sağlığı ile ilgili bir sorun olduğunda başvurduğumuz, çare aradığımız tedavi kuruluşları hastanelerdir (Çil Koçyiğit, 2006: 62).

Sağlık sisteminde hastaneler, önemli bir rol oynamaktadır. Tıbbi ve birçok uzmanlaşmış profesyonel personele sahip olarak günde 24 saat, haftada 7 gün ayaktan ve yatarak tıbbi bakım ve ilgili hizmetleri sunan tesislere sahip işletmelerdir.

Hastane işletmeleri hastalıkların yanı sıra yaralanma ve genetik anomalilerden kaynaklanan akut ve kronik koşullar karşısında teşhis ve tedavi hizmetlerini kullanarak akut, iyileşme ve terminal bakıma kadar değişen bir yelpazede hizmetler sunar. Bu işlevleriyle hastaneler araştırma, eğitim ve yönetimi için gerekli bilgileri üretir (<http://www.who.int/topics/hospitals/en/>, 12.01.2014).

Geleneksel olarak bireysel bakım odaklı olan hastaneler giderek kollektif sağlık durumunun korunması ve kaynakların kullanımını optimize etmek için çaba göstermektedir. Hastanelerin sunmuş oldukları sağlık hizmetleri yarı kamusal hizmetler olduğu için sağlık sektörünün toplumun diğer tüm birimleriyle yakın ilişkisi bulunur.

Çalışmada öncelikle hastane işletmelerinde maliyet kavramı ve sipariş maliyet sisteminin uygulanabilirliği üzerinde durulmuştur. Alanında yapılan

çalışmaların katkılarıyla bu görüşümüzün uygulamasına yönelik olarak bir üniversite hastanesinin Kardiyoloji Polikliniği'nde sunulan hizmetler üzerinde durularak ayaktan tanısı konulan bir hastaya yönelik olarak muayene sürecinde esas ve yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde oluşan gider çeşitleri ve gider yerlerine dağıtımları yapılarak sipariş maliyet yöntemine göre ayaktan hasta başı tanı maliyeti hesaplanmaya çalışılmıştır.

Uygulama çalışmasında hastanede kardiyoloji polikliniğinde muayene olan ve ilgili tetkik birimlerinde tahlilleri yapılan bir hastanın, tanı maliyeti İzmir'deki Üniversite Hastaneleri'nin giderlerinin ortalamasına göre sipariş maliyet yöntemi yoluyla hesaplanmıştır. Bu maliyet sisteminde her bir hasta bir sipariş kabul edilmektedir. Bu nedenle, hastanın ayaktan tedavi sürecinde poliklinikte başvurduğu her bölüm için (kayıt, muayene, EKG, laboratuvar) maliyetler verilmiştir.

Son olarak da, her bölümde belirlenen maliyetler birleştirilerek "Kardiyoloji Polikliniği Hasta Başı Tanı Maliyet Kartları" oluşturulmuştur.

## **HASTANELERDE MALİYET KAVRAMI**

Sağlık sektörü ile ilgili konular tartışılırken, kaynakların yetersiz olduğu ve hizmetlerin kalitesinin düşük olduğundan bahsedilir. Esasında, söz konusu kaynakların (girdinin) yetersizliği veya sağlık hizmetlerinin (çıktının) yeterliliğinin neye göre değerlendirileceği sorunuyla karşılaşmaktadır. Bu değerlendirmelerin yapılabilmesi için, ayrılan kaynakların ve elde edilen hizmet çıktısının ekonomik değerleriyle ifade edilmesi gerekir. Başka bir ifade ile, sağlık hizmeti maliyetlerinin gerçekçi ve doğru olarak ölçülmesi gereklidir. Sağlık hizmeti maliyetlerinin gerçekçi ve doğru hesaplanması ise, bu sektörde ne tür maliyetlerle karşı karşıya kalındığının tespiti ile olanaklıdır (Esmeray, 2006: 19).

Sağlık işletmelerine yön veren yöneticilerin, gelecek tahminlerinde, işletmelerinin üretim hacmine ve maliyetle ilgili tüm unsurlara göre çalışma programı ve bütçeler oluşturarak gelir ve gider planlaması yapmaları gerekmektedir (Ceran ve Özdemir, 2013:452).

Maliyet kavramının literatürde birçok tanımının olmasına karşın en genel tanımıyla; herhangi bir işletmede belirli bir amaca ulaşabilmek için feda edilen tüm kaynaklar olarak ifade edilmektedir (Shepard vd., 1998: 7).

Hastaneler; ayakta veya yataklı olarak hasta, yaralı, hastalıktan şüphe eden ve sağlık durumlarını kontrol ettirmeye isteyenlere, acil vakalara ya da belirli hastalık veya yaş gruplarına tıbbi müşahade, müdahale, muayene, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu hizmetleri bünyesinde bütünleştirilerek ileri tetkiklerle sürekli tıbbi bakım hizmetlerinin sunulduğu, devamlı araştırma - geliştirmelerin yapıldığı, öğretim ve eğitimin önde olduğu her daldan profesyonel uzmanların çalıştığı özellikli faaliyet yapısına sahip hizmet işletmeleridir.

Hastanelerde üretilen sağlık hizmetleri maliyeti, her hastanenin kendi faaliyet konusunu oluşturan sağlık hizmetini üretebilmesi için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen değeri şeklinde tanımlanmaktadır (Ağırbaş, 1993: 1).

Hastane işletmeleri açısından maliyet ise, her hastanenin kendi faaliyet konusunu oluşturan sağlık hizmetini üretebilmesi için harcadığı üretim faktörlerinin (direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel hizmet üretim giderleri) para ile ölçülebilen değerleri şeklinde tanımlanabilir. Hastane işletmelerinde bu maliyetler, teşhis ve tedavi bölümleri gider yerleri, teşhis ve tedavi destek birimleri gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri gibi hizmet üretim gider yerleri ile araştırma geliştirme gider yerleri ve genel yönetim gider yerleri gibi dönem gider yerlerinde ortaya çıkar (TKHK, 2013a: 72).

Hastane maliyet muhasebesi; hastane genel muhasebe alt sisteminden aldığı finansal bilgileri, hastane işletmesinin hizmet üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine özgü teknikler ile kaydeden, sınıflayan ve raporlayan finansal bilgi sistemidir. Temel amacı; finansal ve idari planlamalara yardımcı olmak ve hastane maliyet analistlerine kolay işleyebilecekleri düzenli ve sistemli maliyet bilgileri sunmaktır (TKHK, 2013a: 69).

Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, sağlıklı bir maliyet analizi yapılabilmesi için, sağlık hizmetini oluşturan üretim kaynakları eksiksiz tespit edilerek parasal karşılıkları doğru belirlenmelidir.

Hastane işletmelerinde üretilen hizmetin maliyetlerinin hesaplanması son derece güç ve hassas bir iştir. Çünkü hastane işletmelerinde ortak giderlere sık rastlanmakta ve bu giderlerin ilgili gider merkezlerine dağıtımı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, hizmet yelpazesinin genişliği, bir başka ifade ile sunulan sağlık hizmetlerinin çeşitliliği ve hizmet birimlerinin karmaşıklığı maliyet hesaplamalarında bazı sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Ortak giderlerin varlığı, sunulan sağlık hizmetlerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı gibi tüm güçlüklerle rağmen hastane işletmelerinde maliyetlerin gerçeğe uygun bir şekilde belirlenmesi imkânsız değildir (TKHK, 2013a: 69).

Hastane işletmelerinde sağlık hizmetlerinin girdi ve çıktısını oluşturan aynı hastadır. Hastaneye hasta, yaralı, hastalıktan şüphe eden ve sağlık durumunu kontrol ettirmek isteyen veya acil vaka olarak başvurarak kayıt edilen kişidir. Bu kişi; maliyeti hesaplanacak olan hizmetin girdisini oluşturur. Hizmet üretim süreci; hastanın kendisine sunulan müşahade, müdahale, muayene, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu hizmetlerin sunulduğu zaman dilimidir. Geçen bu zaman dilimindeki hizmetler esas maliyetin hesaplanmasının temel unsurlarıdır. Sağlıklı olarak ayağıyla ayrılan ya da taburcu veya ex olan kişi (hasta) aynı zamanda hizmet maliyetinin hesaplanmasının tamamlandığı hizmetin çıktısıdır.

Süreçte belirtildiği gibi; hastanelerde hizmetin maliyetinin hesaplanması hastaneden sağlık hizmetini alan kişinin maliyetinin hesaplanması anlamına gelir. Bunun yanı sıra, hastanelerde esenleştirme hizmetlerinden başka hizmet üretim süreci maliyeti hesaplanırken; eğitim faaliyetlerinin, araştırma - geliştirme faaliyetlerinin de maliyetlerin hesaplanmasına dahil edilmesi gerekebilir.

## **HASTANELERDE HİZMET MALİYETİ HESAPLAMANIN AMACI VE ÖNEMİ**

Günümüzde maliyet hesaplamaları sanayi üretim işletmeleri kadar hizmet üretim işletmeleri hatta kar amacı gütmeyen organizasyonlarda da önemli bir karar destek aracı olarak görülmektedir.

Ayrıca, maliyet analizleri bir işletmenin sadece mamul ya da hizmet üretimi ile ilgili işleviyle de sınırlı tutulmamakta, işletmenin değer zincirini oluşturan tüm işletme fonksiyonları ile ilişkilendirilmektedir (Karakaya, 2007: 10). Özellikle, son yıllarda hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi çok yaygın olarak kullanılmaktadır (Tanaka vd., 2004: 437).

Maliyet hesaplamaları, hastane yöneticilerine hastane içindeki harcamaların kontrolünde, bütçelerin hazırlanmasında, birim maliyetlerin hesaplanmasında, geleceğe yönelik yatırımların planlanmasında ve hastane ile ilgili önemli ve stratejik kararlar alınmasında güvenilirlik sağlayan bir araçtır (Bragg, 2001: 12).

Sağlık kurumlarında sunulan hizmetlerin en iyi şekilde değerlendirilip, planlanması, denetimi ve fiyatlandırılması açısından maliyetlerin gerçeğe yakın olarak belirlenmesi son derece önemlidir. Sağlık kurumlarında maliyet muhasebesi uygulamaları yasal bir zorunluluk gerektirmemektedir. Ancak, tüm sağlık kurumlarında üst yönetime bağlı olarak çalışacak, finansal ve maliyet muhasebesinden sorumlu bir muhasebe bölümünün olması gerekmektedir (Özgülbaş ve Tarcan, 2013: 13).

Hastanelerde maliyet hesaplamasının başlıca amaçları şöyle belirtilebilir:

- Sunulan sağlık hizmetlerinin birim maliyetini hesaplamak,
- Hastane ücretlerinin saptanması ve mevcut ücretlerin değerlendirilmesini yapmak,
- Devletin ilgili kurumlarının ve sağlık sigortası kuruluşlarının hastanelere yapacakları ücret ödemelerinin belirlenmesinde temel bilgi kaynağını oluşturmak,
- Devletin ilgili kuruluşlarının hastanelere sağlayacağı mali desteğin miktarının belirlenmesinde temel oluşturmak,
- Hastane sahiplerine (ortaklarına), devlete ve ilgili diğer kuruluşlara verilecek mali raporların hazırlanmasında temel oluşturmak,
- Hastanenin mali açıdan performansını ölçmek,
- Kazancın ve vergi matrahının belirlenmesini sağlamak,

- İstatistikî bilgi sunmak,
- Riskin düşürülmesine yardımcı olmak,
- Hastane işletmesinin faaliyet sonuçlarını tespit etmeye yardımcı olmak,
- Yöneticilerin maliyet kontrolü, başarı değerlendirmesi ve yatırım kararları alabilmesi açısından gerekli temel bilgileri sağlamak (Menderes, 1994: 265-278; TKHK, 2013a: 70 -72).

Hastanelerin yapılanmalarının ve sundukları hizmetlerin standartlaşmaya çok uygun olmaması ya da tıp alanındaki hızlı değişim sonucu standartların bu değişimi izleyecek şekilde güncellenmesi gereği hastanelerin kendi maliyet analizlerini kendilerinin yapmalarını gerektirmektedir. Hastanelerin kendileri için geliştireceği maliyet sistemi; hastane yönetimine birim hizmet maliyetlerini hesaplamının yanı sıra performans yönetimi, stratejik karar alma, fiyatlama gibi konularda da sağlam bir altyapı oluşturacaktır (Uğurtay vd., 2012: 15).

Hastane işletmelerinde hizmet maliyetlerinin hesaplanması yukarıda belirtilen faydalarının yanı sıra finansal planlama ve maliyet kontrolü açısından da temel verileri sağlamış olacaktır. Bunlar; bütçelerin hazırlanması, maliyet sapmalarının belirlenmesi, yatırım kararlarının alınması, fiyat politikalarının belirlenmesi ve maliyet tahminlemesi olarak belirtilebilir.

## **HASTANELERDE SİPARİŞ MALİYET YÖNTEMİ**

Sağlık hizmetlerinin istenilen kalitede verilebilmesi için çağdaş ve rasyonel bir işletme anlayışı ile hizmet üretimini sağlaması gerekmektedir. Bu verilen hizmetlerin hastalara sunulması ülkemizde T.C. Sağlık Bakanlığı tarafından saptanan fiyatlarla gerçekleşmektedir. Ancak alınan ücretin sunulan sağlık hizmeti maliyetinin ne kadarını karşıladığını saptamak ve belirlenen ücretlerin bilimsel yöntemlerle hesaplandığını savunmak güçtür (Sayın ve Yeginboy, 1994: 132).

Hastane işletmelerinde etkili bir maliyet kontrol sisteminin gerçekleştirilebilmesi için, uygulamada pratik ve doğru bir maliyet sistemi kurgulanması kaçınılmazdır (Cao vd., 2006: 213).

Sipariş maliyet yöntemini uygulayan işletmeler müşterilerinin özel isteklerine göre üretim yapıp bunun maliyetini hesaplamak durumunda olsalar bile bu her zaman koşul değildir. Müşteri için verilecek sipariş emirleri ile yapılacak olan üretimin müşterisi hazırır (Yükçü, 2011: 413).

Sipariş maliyet yöntemi, proje tipi üretim, sipariş üzerine üretim ve parti üretiminde söz konusu olmaktadır. Çünkü bu tip üretimlerde üretilen mamul ve hizmetler için kullanılan malzemelerde, yapılan iş ve işlemlerde, işletme açısından, bir standartlaşma söz konusu değildir. Bu durum maliyetler açısından da üretilen mamuller itibarıyla önemli farklılıklara neden olabilmektedir. Bu nedenle, bu tür mamul ve hizmet gruplarının ayrı olarak izlenmesi önem taşır (Karakaya, 2007: 465).

Bu maliyetleme yönteminde maliyetler belirli zaman periyotlarına göre hesaplanmaz. Her iş ya da üretim partisi için maliyet giderleri ayrı ayrı toplanarak üretim birimlerine (mamul ya da hizmete) yüklenir. Her parti üretimin ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri ayrı ayrı sipariş maliyet kartı üzerinde toplanır (Sayın ve Yeginboy, 2005: 51).

Sipariş maliyet yönteminde, mamul ve hizmet maliyetlerinin sipariş maliyeti kartına işlenebilmesi için, siparişin hangi gider (maliyet) yerlerinden geçtiğinin bilinmesi gerekmektedir. Bu nedenle bu sistemde bir yandan maliyetler sipariş maliyeti kartında toplanırken aynı zamanda da gider yerlerinde biriktirilir. Giderlerin gider yerleri itibarıyla toplanması genel üretim giderlerinin siparişlere yüklenmesi ve işletmede sorumluluk merkezlerinin oluşturularak maliyet kontrollerinin yapılmasına olanak verir (Kartal vd., 2004: 144).

Sipariş maliyet sistemi yalnızca mamul üreten işletmeler tarafından kullanılmayıp hizmet üreten işletmeler için de kullanılır (Yükçü, 2011: 413). Hastaneler sipariş maliyet yöntemine en uygun olan hizmet işletmeleridir (Khan, 2012).

Hastane işletmesine müracaat eden her hasta bir sipariş emridir (Finkler ve Ward, 1999: 35). Sunulan bazı hizmetler (EKG çekimi, kan ve idrar tahlili vb. gibi) standart olarak görülsün bile her hasta için ayrı bir sipariş maliyeti hesaplamak gerekir. Özellikle her hastanın, hastalığının farklı olması; bundan dolayı çok farklı ve standardı olmayan tedavilerin uygulanması sağlık hizmeti çeşitliliğini arttırdığı için hastane işletmelerinde sipariş maliyet sistemiyle maliyetlerin hesaplanması uygun olabilir.

Her hasta ayrı bir sipariş olarak düşünüldüğü için her hasta için ayrı bir maliyet kartı düzenlenir. Sipariş maliyetleme temel ilkeleri esas alınarak her bir hasta için kullanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim maliyetleri ise en uygun dağıtım anahtarları kullanılarak siparişe yüklenir. Tüm işlemler tamamlandığında sadece hastanın kendisine ait maliyet hesaplanmış olur (Özkan, 1998: 68).

Hizmet üretim süreci, hastanın hastane işletmesine kaydının yapıldığı anda başlar. Tanı konulması, tedavi uygulanması ve hastaneden ayrıldığı anda hizmet üretim süreci tamamlanmış olur. Hizmet üretim sürecinde hastanın yararlandığı her birimdeki doğrudan ve dolaylı giderler için “Muayene Süreci Maliyet Kartları” düzenlenir. Tüm kartlardan hastaya yansıyan maliyetlerin toplandığı “Hasta Başı Tanı Maliyet Kartı” hazırlanarak hastaya ait toplam maliyeti (hasta başına maliyet) hesaplanmış olur.

## **KARDİYOLOJİ POLİKLİNİĞİNDE SİPARİŞ MALİYET YÖNTEMİNİ UYGULAYARAK AYAKTAN HASTA TANI MALİYETİNİN HESAPLANMASIYLA İLE İLGİLİ VAKA ÇALIŞMASI**

### **Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın temel amacı; bir üniversite hastanesinde sipariş maliyet yöntemi kullanılarak kardiyoloji poliklinik biriminde ayakta hizmet sunulan yetişkin hasta “Hasta Başı Tanı Maliyet” kartının oluşturulması ve maliyetlerin gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanabileceğini göstermektir.

Genellikle hastanelerde birimlerin maliyetleri toplanarak, toplam maliyet hesaplanır. Birimin hesaplanan bu toplam maliyeti, o birimden sağlık hizmeti alan hasta sayısına bölünerek “hasta bazlı hizmet birim maliyeti” hesaplanmaktadır. Aynı polikliniğe başvuran hastaların muayeneleri ve uygulanan tedavileri birbirinden farklı olabilmektedir. Bu nedenle, hasta maliyetlerinin oluşturulmasında güçlükler çekilmekte ve hastanede oluşan giderler tam anlamıyla hasta maliyetlerine yüklenememektedir.

Tıpta hekimlerin de kabul ettiği en önemli yaklaşımlardan bir tanesi de “hastalık yoktur hasta vardır” ifadesidir. Bu yaklaşıma maliyet muhasebesi mantığıyla baktığımızda “hasta bazlı maliyet” hesaplaması yapıldığında gerçek birim maliyetlerin hesaplanmasını ortaya çıkarmış olacaktır.

Sipariş maliyet yöntemi, hizmet üretim çeşitliliği fazla olan hastane işletmelerinde tanı ve/veya tedavi bazlı maliyetlerin doğru olarak hesaplanmasını sağlayan bir yöntemdir. Tanı koyma sürecinin her bir hizmeti, ayrı bir sipariş olarak düşünülmemekte ve her birisi için ayrı bir muayene süreci maliyet kartı oluşturulmaktadır. Böylece işletmede oluşan tüm giderler tam anlamıyla hastanın tanı koyma maliyetlerinin hesaplanmasına yansıtılabilmektedir. Polikliniğe başvuran her bir hasta için bir tanı maliyet kartı açılacak ve hastanın muayene sürecinde başvurduğu birimlerdeki maliyetleri hesaplanarak bu karta yansıtılabilecektir.

Bu nedenlerle; hasta bazlı tanı maliyet hesaplamasına yönelik olarak sipariş maliyet yöntemi uygun maliyet hesaplama yöntemi olarak kabul edilerek çalışmada uygulanmıştır.

### **Araştırmanın Önemi**

Yapılacak bu çalışma ile birlikte hasta bazlı gerçeğe yakın maliyetler hesaplanabilecek ve sağlıklı maliyet analizleri yapılabilecektir. Böylece hastane yönetimleri yönetsel ve finansal anlamda alacakları stratejik kararlarda hem bölüm bazlı hem de hastane geneli için veriler elde etmiş olacaklardır.

Bu maliyet belirleme çalışmaları; hastanelerin hizmet yelpazelerinde genişleme ve hizmet sunulabilecek hasta sayısını artırmaya yönelme konusunda daha yerinde kararların alınmasına olanak sağlayacaktır.



### **Araştırmanın Materyal ve Metodu**

Araştırmanın konusu, sipariş maliyet yönteminin hastane işletmelerinde uygulanabilirliğini göstermektir. Çalışmamızda İzmir İli içinde yer alan bir üniversite hastanesinin kardiyoloji polikliniğine başvuran bir hastanın tanısı konuluncaya kadar geçen muayene sürecinin sipariş maliyeti yöntemine göre maliyeti hesaplanmıştır.

Hasta Muayene Süreci'nin her aşamasının maliyetlerini belirleyerek ayaktan bir hastanın tanı koyma toplam maliyeti hesaplanmaktadır (bkz. Şekil 1).

Kardiyoloji birimindeki tedavi maliyetleri her hasta için farklılık göstermesi ayrı bir çalışma konusu olması nedeniyle bu çalışmada yer almamıştır.

Muayene sürecindeki her bir aşamada hesaplanacak olan maliyetler üniversite hastanesinin bu aşamalarındaki gerçek rakamlarından hareket edilerek hesaplanmıştır. Maliyet hesaplamalarına ilişkin sistem oluşturulurken özel hastanelerde de uygulanabilirliği göz önünde bulundurulmuştur.

### **Araştırmanın Uygulanması**

Çalışmanın uygulama bölümü; kardiyoloji polikliniğine ayaktan başvurup ilgili tetkik birimlerinde tetkiklerini yaptıran bir hastanın tanısı koyuluncaya kadar maliyet hesaplanması üzerine kısıtlanmıştır.

Çalışmada kardiyoloji polikliniğinde ayaktan tedavi gören bir hastanın, hastane işletmesine maliyetinin sipariş maliyet yöntemi ile hesaplanmasının nedeni; sunulan sağlık hizmetinin her hasta için homojen olmamasından kaynaklanmaktadır. Çünkü, polikliniğe muayene olmaya gelen her hastaya aynı tetkikler yapılmamaktadır. Bazı hastalardan yalnızca kan tahlili istenirken, bazı hastalardan da kan tahlilinin yanı sıra radyoloji tetkikleri de istenebilmektedir.

Sipariş maliyet yöntemi ile her hastaya ayrı bir maliyet kartı oluşturulabilmektedir. Böylece hasta bazlı tedavi maliyetleri analizi bu hesaplama yöntemi ile yapılabilmektedir.

Uygulamada, öncelikle hastane işletmesinde gerçekleşen giderler belirlenecektir. Belirlenen giderler poliklinik ve tetkik birimleri için ayrı ayrı hesaplanacaktır. Çalışmada belirlenen giderlerin parasal karşılığı "Araştırmanın Materyal ve Metodu" kısmında belirtildiği gibi İzmir İli içinde yer alan bir üniversite hastanesinin kardiyoloji polikliniğinde uygulanan giderlerden yararlanılarak uyarlanmıştır.

Hastane işletmelerinde, ayaktan tedavi hizmetlerinin verildiği bölüm polikliniklerdir. Poliklinikler, ayaktan muayene, tetkik, teşhis ve tedavi hizmetlerinin yapıldığı hastaların yataklı tedavi kurumlarında ilk müracaat üniteleridir (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, 1983: madde 3). Poliklinikler, hastanenin diğer hizmetlerinin başladığı, başvuru yoğunluğunun en yüksek noktaya eriştiği, başvuruların birçoğundaki taleplere cevap verilip

sorunların çözülmesi gerektiği yerler olmakla hastane hizmetlerinin yönetiminde başarının ya da başarısızlığın en kolay algılanabildiği ve devletin sunduğu sağlık hizmetleri hakkında toplumun görüş oluşturduğu yerlerdir. (T.C. Başbakanlık, İdareyi Geliştirme Başkanlığı, 2004: 19).

Kardiyoloji, kalp ve dolaşım sistemi hastalıklarını inceleyen bilim dalıdır. Kardiyoloji önceleri iç hastalıklarının (dahiliye) bir alt dalı iken günümüzde ayrı bir anabilim dalı olarak çalışmaktadır. Yapılan araştırmalar ile biriken bilgi birikimi ve gelişen yeni teknolojiler, diğer araştırmalı ve/veya uygulamalı bilim dallarında olduğu gibi, kardiyoloji alanında da büyük gelişmeler olmasını ve alt bilim dallarının ortaya çıkmasını sağlamıştır. Kardiyoloji son 30-40 yıl içerisinde tahminlerin ötesinde bir gelişme kaydetmiştir ve bu gelişmeler artarak devam etmektedir. Bu gelişmelerle birlikte, kardiyoloji içerisinde oluşmuş kimi alt dallar şunlardır:

- Girişimsel kardiyoloji,
- Kalp elektrofizyolojisi.

Kardiyoloji biliminin tanı ve sağaltımını (tedavi) sağlamak için çalıştığı hastalıklar arasında, günümüzün en önemli sağlık sorunları arasında yer alan bazı hastalıklar bulunmaktadır. Bu hastalıkların birkaçı şöyle sıralanabilir:

- Hipertansiyon,
- Aterosklerotik kalp hastalıkları (koroner arter hastalığı gibi),
- Kalp ritmi bozuklukları (aritmler),
- Doğuştan kalp hastalıkları.

Kardiyolojinin kullandığı tanı araçlarından bazıları şunlardır:

- Ekokardiyografi,
- Elektrokardiyografi (EKG) ve ilgili tanı yöntemleri,
- Kalp stres testi ("efor testi" ya da "eforlu EKG" olarak da bilinir),
- Taşınabilir EKG aygıtı ("Holter monitörü" olarak da bilinir),
- Kandaki kalp enzimlerinin düzeyleri,
- Koroner anjiyografi.

### **Muayene Süreci Maliyet Hesapları**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı çalışan hastaneler ve Üniversite Hastaneleri döner sermayeli işletmeler olarak sağlık faaliyetlerini sürdürmektedirler. Döner sermaye; esasında giderlerini kendi gelirlerinden karşılamak üzere oluşturulan bir fondur. Faaliyetin başlangıcı için kuruluş esnasında ilgili idarenin bütçesinden ödenek tahsis edilir ancak daha sonra mal veya hizmet üretimi ve dolayısıyla hasılat oldukça söz konusu fonun gider

bakımından bütçe ile ilişkisi kopar ve sadece hasılatın giderleri aşan kısmı veya kar ilgili idarenin bütçesinden karşılanır. Her ne kadar çoğu döner sermaye işletmesinin kar elde etmesine karşın döner sermaye işletmesinin kar elde etmeye yönelik olduğu söylenemez. Çünkü, söz konusu işletmeler kamu iktisadi teşebbüsleri gibi piyasa faaliyetlerinin değil devletin asli ve sürekli faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkar (Arslan, 2012: 2).

T.C. Maliye Bakanlığı döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırılması çalışmaları çerçevesinde; genel yönetim sektörü kapsamında bulunan döner sermayeli işletmelerin hesap planlarından konsolide mali rapor, tablo ve istatistiklerin üretilmesine imkan verecek detayda ortak yardımcı hesapların kullanılmasını düzenleyen Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği'ni (Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planı) 29.09.2010 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlamış ve bu hesap planı 01 Ocak 2012 tarihinden itibaren bütün döner sermaye işletmelerinde kullanılmaya başlanmıştır. Bu ilgili tebliğde geçen hesap planı 26.12.1992 ve 16.12.1993 tarihlerinde Resmi Gazete'de yayınlanarak 01 Ocak 1994 yılından itibaren bilanço esasına göre defter tutan özel sektör işletmeleri (sağlık işletmeleri de dahil) tarafından uygulanması zorunlu olan 1. Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Tekdüzen Hesap Planı ile büyük benzerlik göstermektedir.

2012 mali yılından itibaren döner sermayeli işletmeler tahakkuk esaslı ve çift taraflı kayıt sistemini uygulamaktadır. Böylece muhasebe ilke ve kayıtlarında hem kamu hem de özel sektörde muhasebe birliği büyük ölçüde sağlanmaya başlanmıştır.

Hastanenin Kardiyoloji Polikliniği'nde gider türlerinin gruplanması, gider yerlerinin belirlenmesinde fiili maliyet esaslı temel alınmıştır.

Hasta başı tanı maliyeti hesaplamasında maliyet hesaplarının kullanımında;

- T.C. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak yayınlanan;
  1. 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,
  2. Döner Sermaye Hesapları Uygulama Rehberi,
- T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanlığı İzleme, Ölçme ve Değerlendirme Başkan Yardımcılığı Maliyet Analizi Daire Başkanlığı tarafından hazırlanan ve yayınlanan;
  1. Maliyet Analizi Çalışmalarında Gider Belirleme Tabloları,
  2. Kamu Sağlık Tesislerinde Maliyet Muhasebesi,
  3. Sosyal Güvenlik Uygulamaları ve Maliyet Analizi Çalışmaları Durum Tespit Raporu

çalışmalarındaki maliyet hesaplama ve hesaplarına ilişkin açıklamalar işletmecilik ve maliyet muhasebesi ilke ve amaçları göz önünde bulundurularak yapılmıştır.

Maliyet muhasebesinde maliyetin yanında sıklıkla karşılaşılan terimlerden bir diğeri de giderdir. Gider, ürün satma, hizmet verme ve diğer işletme faaliyetlerini yerine getirme sonucunda öz sermayede meydana gelen azalışlardır (Altıntaş, 2003: 37).

Hastane işletmelerinde kullanılan malzemeler (tıbbi ve sarf malzemeleri) ve personel hizmetleri (doktor, hemşire, teknik eleman ve hizmetli) doğrudan sağlık hizmeti üretimi ile ilgili olabileceği gibi, araştırma geliştirme ve genel yönetim giderlerinde olduğu gibi doğrudan sağlık hizmeti üretimi ile ilgili de olmayabilir. Bu tür giderler sağlık hizmeti sunulsun veya sunulmasın, sunulan sağlık hizmetlerinden bağımsız olarak ortaya çıkarlar ve o dönemin gideri olarak değerlendirilirler (TKHK, 2013a: 73).

Giderlerin planlanması, hastane işletmesinde giderlerin kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar. Hastane işletmelerinde gider çeşitleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi içerisinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı'na göre aşağıdaki şekilde gruplandırılabilir.

### **Hastane İşletmelerinde Gider Çeşitleri**

İlk madde ve malzeme giderleri, hastane işletmesinde, esas ve yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü doğrudan ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve hizmet üretimle ilgili dışarıya yaptırılan ve/veya dışarıdan satın alınan hizmetleri de (radyolojik tetkikler, laboratuvar hizmetleri vb.) kapsar.

Kullanılan ilaçlar, serumlar, kan ürünleri, narkoz, gazlar, eldiven, maske, tek kullanımlık tıbbi sarf malzemeleri, laboratuvar tahlil kitleri, diyaliz malzemeleri, sterilizasyon malzemeleri, tıbbi sarf malzemeleri, mutfakta yemek hazırlamaya yönelik gıda maddeleri, genel sarf malzemeleri ve benzeri en belirgin ilk madde ve malzeme giderlerini oluşturur.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 126/2 maddesinde “*Stoklar, maliyet bedeliyle hesaplara alınır. Maliyet bedeline, stokların elde edilmesi ve depolanacağı yere kadar getirilmesi için yapılan faiz hariç her türlü giderler ilave edilir*” diyerek alış giderlerinin ayrı bir hesapta değil “150. İlk Madde ve Malzeme” hesabında gösterileceği belirtmiştir.

T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Maliyet Analizi Daire Başkanlığı Kamu Sağlık Tesislerinde Maliyet Muhasebesi yayınında “**Alış Giderleri:** Sunulan sağlık hizmetlerinin kesintisiz bir şekilde devam ettirilmesi ve işletme faaliyetlerini sürdürmek amacıyla satın alınan, tıbbi ve sarf malzemeleri gibi direkt ve endirekt madde ve malzemeler bu grupta yer alır. Bu madde ve malzemeleri işletmeye getirinceye kadar katılan tüm giderlerin de bu grupta değerlendirilmesi gerekir. Bu madde ve malzemeler doğrudan gider yazılmazlar; önce bir bilanço hesabına alınırlar (Tekdüzen Hesap Planında 150 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı) ve kullanıldıkça gider yazılırlar. Bu giderler hangi hizmetin sunulması amacı ile kullanılıyorsa o bölümün maliyetine verilir” (TKHK,

2013b: 12) şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir. İlk madde ve malzeme stok hesabından çıkarılarak giderleştirilir .

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 45/2 maddesinde “*Stoklar, maliyet bedeliyle ilgili stok hesaplarına kaydedilir. Maliyet bedeli, stokların depolanacağı yere kadar getirilmesi için yapılan bütünlük giderleri kapsar. Kullanıldıklarında veya tüketildiklerinde gider hesabına, satıldıklarında ise ilgili varlık hesaplarına kaydedilerek stok hesaplarından düşülür.*” şeklinde açıklamıştır. Aynı yönetmelik Tanımların yer aldığı 3/j maddesinde de “*Maliyet Bedeli: Bir varlığın satın alınması, üretilmesi veya değerinin artırılması için yapılan harcamalar veya verilen kıymetlerin toplamıdır*” şeklinde açıklamıştır.

Hastanelerde kullanılan stoklar bazı sarf malzemelerinin dışında (sargı bezi, pamuk, kağıt hijyen malzemeleri vb.) çoğunluğu miatlı (son kullanım tarihli) stoklar olduğu için en uygun stok değerlendirme yöntemi İlk Giren İlk Çıkar (First In First Out - FIFO) yöntemidir. Miatlı olmayan stoklar içinde ortalama maliyet yöntemlerinden Hareketli Aritmetik Ortalama Maliyet Yöntemi yerine koyma maliyetine en yakın olan ortalama maliyeti verecektir. Her iki yöntem de sürekli envanter yöntemi uygulamasında kullanılan stok değerlendirme yöntemleri olduğu için kullanıldıkları anda birim maliyetlerini hesaplayabilme olanağı olacaktır.

Stok alımlarında ödenen KDV'nin “191. İndirilecek Katma Değer Vergisi” hesabında izlenmesi gerekir. İlk madde malzeme kullanımına ilişkin düzenlenecek olan maliyet kartlarında stoklar KDV dahil edilmeden kullanılan stok değerlendirme yöntemine göre hesaplanan birim maliyetler üzerinden gösterilmelidir.

T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Maliyet Analizi Daire Başkanlığı Maliyet Analizi Çalışmalarında Gider Belirleme Tabloları yayınında “*Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi (MKYS) üzerinde yer alan KDV dahil ortalama birim fiyatları İşlemlerde Kullanılan Miktarı ile çarpılarak toplam kullanılan malzeme giderleri hesaplanmalıdır*” (TKHK, 2014: 7) şeklinde açıklama yapılmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/g. maddesinden “*döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri*”nin Katma Değer Vergisi'ne tabi olan işlemler içerisinde yer aldığını belirtmiştir. Buna göre, döner sermayeli işletmeler üretilmiş oldukları sağlık hizmetlerinin satışında Katma Değer Vergisi(KDV) tahsil etmek durumundadırlar. Tahsil edilen KDV'nin de “391. Hesaplanan Katma Değer Vergisi” hesabında izlenmesi gerekir. 191 ve 391 KDV hesapları her ayın sonunda karşılıklı kapatılarak 190.Devreden Katma Değer Vergisi veya Ödenecek Katma Değer Vergisi 360. Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına kayıt edilir (Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 2007: madde 156-157). Çok istisnai durumlarda da olabileceği gibi ay içinde ödenen ve tahsil edilen KDV eşit çıkabilir. Bu açıklamalar göstermektedir ki stoklara ait KDV hiçbir zaman bir maliyet unsuru olamaz. Aynı Kanun'un 58. maddesinde “*Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve*

*Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde **gider olarak kabul edilmez.***” ifadesiyle bu durumu açıkça belirtmiştir.

İşgücü giderleri, hastane işletmelerinde diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi işgücü giderleri, “İşçilik Ücret ve Giderleri” ve “Memur Ücret ve Giderleri” olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

İşçi ücret ve giderleri, hastanede sağlık hizmetinin gerçekleştirilmesine (tanı, tedavi, rehabilitasyon, araştırma, eğitim vb.) doğrudan emeğiyle katılan hekimin, hemşirenin, laborantın, sağlık teknikerinin, tıbbi sekreterin, hasta bakıcının, teknisyenin bu faaliyette geçen sürelerine karşılık tahakkuk eden esas işçilik ücretleri, fazla mesai ödemeleri, ek ödemeler, performans ödemeleri, ikramiyeleri, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta kurumu işveren primi, sosyal sigorta kurumu işveren işsizlik fonu, nöbet ücretleri, gece primi ücretleri, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar, giyim ödemeleri ve benzeri ödemelerin brüt tutarlarını kapsar.

Memur ücret ve giderleri, hastanede hekimin, hemşirenin ve diğer sağlık çalışanlarının doğrudan sağlık hizmetinin gerçekleştirilmesinin dışında kalan sürelerle karşılık gelen ücretleri, sorumluluk sigortası primleri ve işletmecilik faaliyetlerinin yürütülmesi, hizmetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla çalıştırılan aylıklı başhekim, hastane müdürü, halkla ilişkiler, hasta hakları birimi çalışanları yönetici, memur, büro personeli ve benzeri diğer destek birimlerinde çalışanlara tahakkuk ettirilen sosyal sigortalar kurumu ve iş yasalarındaki haklarına karşılık gelen giderlerin brüt tutarlarını kapsar.

T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Maliyet Analizi Daire Başkanlığı Sosyal Güvenlik Uygulamaları ve Maliyet Analizi Çalışmaları Durum Tespit Raporu’nda “*İşçi Ücret ve Giderleri: İş kanunumuzda işçi, bir hizmet akdine dayanarak herhangi bir işte ücret karşılığı çalışan kişi olarak tanımlanmaktadır. Kamu hastanelerinde çalışan sağlık personeli çoğu zaman 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa göre istihdam edildiğinden bunlar işçi değil memur statüsündedirler. Memur Ücret ve Giderleri: Doktor, hemşire ve hasta bakıcılarına tahakkuk ettirilen ücretler, hastane işletmeleri açısından, memur ücret ve giderleri olarak kabul edilmektedirler. Bu ücretlere esas işçilik, fazla mesai, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, gece primi, tatil ücretleri, ek ödeme ve harcırahlar ile her türlü sosyal yardımlar dâhildir*” (TKHK, 2013a: 73) şeklinde hesabının kapsamı hakkında bir açıklama yapılmıştır.

Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan işgücü gider hesaplarının sınıflandırılması ve kapsamında maliyet muhasebesi açısından üretilen sağlık hizmetinin üretim maliyetine doğrudan ve dolaylı yansıtılacak esas ve yardımcı hizmet üretim gider yerlerine yansıtılacak emek giderleri dikkate alınmaktadır. Esas ve yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde doğrudan sağlık hizmeti sunumu süresinde geçen doğrudan işçilik karşılığı emek giderleri işçi ücret ve giderlerini kapsar. Esas ve yardımcı hizmet gider yerlerinin dışında diğer gider yerlerindeki

emek giderleri memur ücret ve giderleridir. Bu nedenle hastanelerde işgücü maliyetleri gider yerleri dikkate alınmadan çalışan kişilerin bağlı oldukları sosyal güvenlik kurumlarına göre gruplandırılması işletmecilik ve maliyet muhasebesi amacından sapmaya neden olur.

“İlk Madde ve Malzeme Giderleri” ile “İşgücü Giderleri” dışında kalan aşağıdaki açıklanacak olan Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler, Çeşitli Giderler, Amortismanlar ve Tükenme Payları hesaplanacak olan hizmet üretim maliyeti için yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde yapılan genel hizmet üretim giderleri niteliğindedir. Bu nedenle bu giderler belirlenecek olan iş ölçümleri (dağıtım anahtarları) ile esas hizmet üretim gider yerine yansıtılarak hasta başı tanı maliyeti hesaplanır.

Genel hizmet üretim giderleri hastane işletmesinin faaliyetlerini yürütmek, üretim, pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan giderleri kapsar.

Hastanenin dışındaki kamu, özel, tüzel ve gerçek kişilerinden satın alınan ısınma giderleri, haberleşme giderleri, bakım onarım giderleri, su giderleri, elektrik giderleri, kırtasiye giderleri vb. örnek olarak verilebilir. Bu giderlere ilişkin iş ölçümleri (dağıtım anahtarları) her bir gider için farklılıklar gösterir.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, tıbbi cihaz bakım ve onarım giderleri, bina bakım onarım giderleri, haberleşme giderleri, elektrik giderleri, su ve atık su giderleri, doğalgaz giderleri, taşeron firmadan satın alınan temizlik giderleri, ısınma giderleri, taşeron firmadan satın alınan yemekhane giderleri, haberleşme giderleri, çamaşırhane giderleri, güvenlik giderleri sterilizasyon, laboratuvar hizmetleri, hizmetiçi eğitim giderleri, atık yönetimi ve toplama giderleri, kalite belgesi giderleri, personel ve hasta taşıma servis giderleri, kalibrasyon giderleri, vb. giderler örnek olarak verilebilir.

Diğer çeşitli giderler, yukarıda belirtilen giderler dışında, hastane işletmesinin faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Kırtasiye giderleri, tıbbi sarf malzemesi dışındaki sarf malzemesi giderleri, mali müşavirlik hizmetleri, danışmanlık hizmetleri, sigorta poliçesi (bina, yangın, hırsızlık, kasko vb.) genel yönetim giderleri primleri, kira giderleri, seyahat giderleri, tanıtım giderleri, dava icra ve noter giderleri, satın alma işlemleri giderleri, hastanenin kendi personeliyle yapmış olduğu temizlik giderleri, kendi yemekhanesinde yapmış olduğu yemekhane giderleri (bu hizmetler *hastanenin kendi personeli ve hammaddesi ile yapılmaması durumunda dışarıdan taşeron işletmeler aracılığıyla satın alındığında dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler grubunda yer alır*), biyomedikal mühendislik hizmet giderleri, bilgi teknolojileri hizmetleri, memnuniyet ölçümü çalışma giderleri, hasta bilgilerinde giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri, genel yönetim hizmetleri giderleri (yazı işleri, ilgili yöneticilere ve idari personele ait giderler, güvenlik, danışma, sterilizasyon,

eczane, depolar vb.), teknik hizmetler bakım onarım giderleri, genel sarf malzemesi giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri vb. giderler bu grupta yer alır.

Vergi, resim ve harçlar, hastane işletmelerinde; mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

Hazineye ve Devlete ödenen paylar, belediyelere ödenen tıbbi atık bertaraf giderleri, hastanenin varlıkları içerisinde yer alan binaları için ödediği emlak vergileri, çevre temizlik vergisi, Tabiat ve Kültür Varlıklarını Koruma Fonu, taşıtların Motorlu Taşıtlar Vergileri gibi Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi vergilerden tahakkuk etmemiş gider olarak yazılabilecek vergilerdir. İhale işlemleri harç ve vergileri, damga vergisi, işyeri harçları, hastane ruhsat harçları belediyelere ödenen tıbbi atık bertaraf giderleri ve benzeri giderler örnek olarak verilebilir.

T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Finansal Analiz Daire Başkanlığı Sosyal Güvenlik Uygulamaları ve Maliyet Analizi Çalışmaları Durum Tespit Raporu yayınında “*Vergi Resim ve Harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen damga vergisi, motorlu taşıt vergisi ve indirilemeyen katma değer vergisi gibi gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar*” (TKHK, 2013: 74) diyerek bir açıklamada bulunmuştur.

Hazine payları, hastane işletmelerinde hazineye ödenen paylar, devlete ödenen bazı harçlar, yasa ve genelgeler yoluyla belirlenmektedir.

Tıbbi atıkların bertaraf edilmesi, hastanede yapılan pansumanlar, tıbbi girişimsel işlemler, ameliyatlardan vb. sonrası oluşan tıbbi atıklar biriktirildikten sonra belediye adına çalışan özel bir firma tarafından imha edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi'ne ilişkin 30. maddesinde “*Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi, zayı olan mallara ait katma değer vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi*” diyerek dört noktada açıklama yapılmıştır. Buna göre vergi muafiyeti ve istisnada, binek otosunda ödenen KDV'nin maliyete, zayı olan mallarda Hesaplanan KDV, indirim konusu yapılamayacak olan giderler gider olarak yazılamayacağı için onlara ait olarak ödenen KDV'de gider olarak yazılamaz. O tutar mali kar hesaplamasında Kurumlar Vergisi matrahına eklenir.

Amortisman ve tükenme payları, hastane işletmelerinin maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan mali yıla ait amortisman gideri ile tükenme paylarını kapsar.



Binalar, tıbbi cihazlar, makineler, demirbaşlar, taşıt araçları, tesisler, özel maliyetler, paket programlar, diğer maddi, maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi varlıkların (kaplıca, vb. tesislerin yer altı zenginlikleri için) ayrılan amortisman ve tükenme payları örnek olarak alınabilir. Paket programlardaki yazılımlar kullanım süresi boyunca kullanım bedeli ve güncelleme bedelleri dönem gideri olarak kayıt edilir.

Finansman giderleri, hastane işletmesinin finans kurumlarından kullandığı yabancı kaynaklara ait sermaye maliyetini oluşturan giderlerdir. Faiz giderleri, kur farkları, finans kurumlarının işlem giderleri, diğer borçlanma maliyeti giderleri, vb. yabancı kaynak kullanım giderleridir. Döner Sermayeli İşlemelerde kredi kullanımı olmadığı için finansman giderleri olmadığı için Döner Sermaye Hesap Planı'nda yer almamaktadır. Ancak, özel sektörde yer alan hastane işletmelerinde finansman giderleri dönem giderleri içerisinde önemli bir paya sahiptir.

Hastane işletmesinde sunulan hizmetler açısından, yukarıda belirtilen gider çeşitlerinin altında toplanan giderler fonksiyonları açısından da eş zamanlı kayıtlı hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, hastane işletmesinin bir birimini ya da birim içindeki gider yerlerine dağıtılır.

Gider yerlerinin bölünmesinde hastane işletmesinin faaliyet organizasyon yapısına uygun olarak gruplandırılması maliyetlerin dağıtımının doğru bir şekilde yapılması için önemli bir noktayı oluşturur.

Gider yerlerinde oluşan giderlerin fonksiyonlara göre dağıtımını sonucunda her bir hastane işletmesinin fonksiyonel toplam maliyetleri hesaplanmış olur.

Hastane işletmesindeki gider yerleri ve fonksiyonel maliyetleri Tablo 1'deki gibidir.

**Tablo 1:** Hastane İşletmelerinde Gider Yerleri ve Fonksiyonel Maliyetler

<b>GİDER YERLERİ</b>	Esas hizmet üretim gider yerleri
	Yardımcı hizmet gider yerleri
	Yatırım gider yerleri
	Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
	Araştırma ve geliştirme gider yerleri
	Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
	Genel yönetim gider yerleri
<b>FONKSİYONEL MALİYETLER</b>	Hizmet Üretim Maliyeti
	Araştırma ve Geliştirme Giderleri
	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
	Genel Yönetim Giderleri
	Finansman Giderleri

Hizmet üretim maliyetinin içerisinde yer alabilecek olan maliyet unsurlarından bazıları eğitim hastanelerinde araştırma ve geliştirme giderleri, bazıları da hastaların tedavi görmek için evlerinden alınıp hastaneye getirilmesi ve tedaviden sonra tekrar evine bırakılmasına yönelik servis hizmetleri pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin içerisinde de yer alabilmektedir.

Geniş hizmet yelpazesine sahip olan hastane işletmelerinde gider hesaplarının çeşitliliği ve gider yerlerinin birbirinin tamamlayıcısı olması maliyet hesaplamasında karmaşıklığa neden olur ve ayrıntılı bir ayrıştırmanın yapılmasını gerekli kılar (Yüksel, 2013: 32).

### **Kardiyoloji Polikliniğine Başvuran Bir Hastanın Muayene Süreci**

Hastane işletmelerinde poliklinikler ayaktan tedavi hizmetlerinin yürütüldüğü, hasta muayenelerinin yapıldığı esas hizmet üretim gider yerleridir. Ayaktan muayene sonucunda hastalar, hekim tarafından yardımcı hizmet üretim gider yerleri olan laboratuvar, radyoloji vb. gibi tetkik birimlerine de yönlendirilebilmektedirler.

Kardiyoloji Polikliniği'ne tanı için başvuran hasta ilk olarak kayıt sekreterliğinde poliklinik kaydını yaptırır.

Hastanın tanı maliyetini hesaplamaya “Kayıt Maliyeti”nden başlanır. Kayıt Maliyeti; sekreter işgücü giderleri, elektrik giderleri, yemekhane giderleri, amortisman giderleri ve kırtasiye giderleri toplamından oluşur.

Kayıt işlemi tamamlanan hastanın öncelikle EKG’si çekilir. EKG Çekim Maliyeti; tekniker işçilik giderleri, elektrik giderleri, yemekhane giderleri, amortisman giderleri ve sarf malzeme giderleri toplamından oluşur.

Kayıt yapılan ve EKG’si çekilen hasta 3. adımda muayene sırası geldiğinde hekim tarafından muayeneye alınır. Hekim tarafından herhangi bir laboratuvar tetkiki istenmiyorsa hastanın tanı süreci tamamlanmış olur. Muayene Maliyeti; hekim işçilik giderleri, elektrik giderleri, yemekhane giderleri ve amortisman giderleri toplamından oluşur.

Kayıt yapılan, EKG’si çekilen ve hekim muayenesi yapılan hastanın fiziken işlemi tamamlanmıştır. Ancak, hasta başı tanı maliyeti hesaplaması tamamlanmamıştır. Kayıt maliyeti, EKG çekim maliyeti ve muayene maliyetine poliklinikte hasta başına dağıtılacak genel üretim giderlerinde eklenmesi gerekir. Poliklinikte Hasta Başına Dağıtılacak Genel Üretim Giderleri; aydınlatma giderleri, elektrik giderleri, su giderleri, ısınma giderleri, temizlik giderleri, haberleşme giderleri, bakım onarım giderleri, vergi resim ve harç giderleri ve tıbbi cihaz bakım onarım giderleri toplamından oluşur.

Poliklinikte muayene edilen hastaya, ilgili hekim tarafından laboratuvar tetkikleri istendiği zaman, laboratuvar bölümünde hastanın otomasyon sistemine kaydı sekreter tarafından yapılır. Sırası geldiğinde kanı hemşire tarafından alınır. Kanlar biyolog tarafından ilgili cihazlarda tahlil edilir. Tahlil sonuçları hekim tarafından değerlendirilerek tanı süreci tamamlanmış olur.

Bu durumda, ayaktan başvuran laboratuvar tetkiksiz hastanın tanı maliyetine kayıt maliyeti, tetkik maliyetleri ve tekrar muayene maliyeti eklenerek

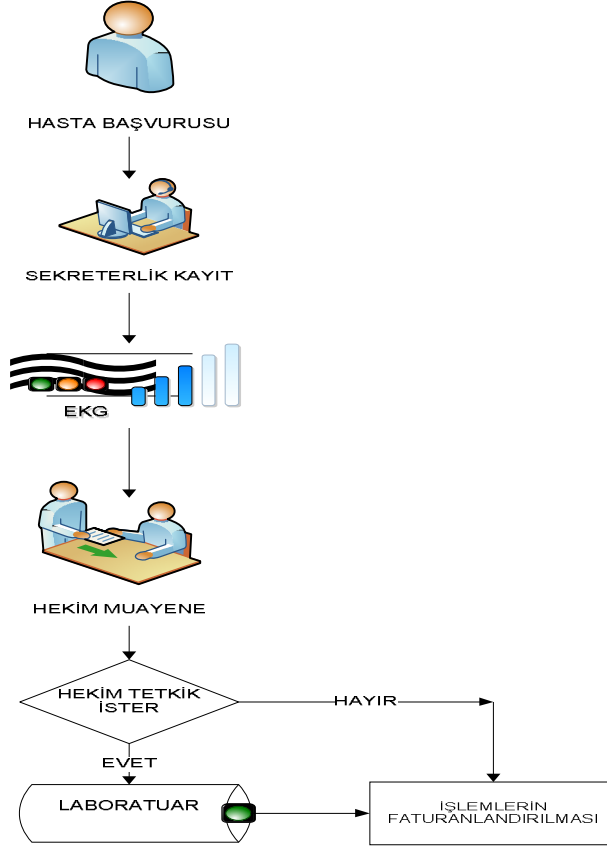
kardiyoloji polikliniğine ayaktan başvuran laboratuvar tetkikli hastanın tanı maliyeti hesaplanmış olur.

Laboratuvar Maliyeti hesaplamasına da ilk olarak “Kayıt Maliyeti”nden başlanır. Kayıt Maliyeti; sekreter işgücü giderleri, elektrik giderleri, kırtasiye giderleri, yemekhane giderleri ve amortisman giderlerinin toplamından oluşur. Kan Analiz Maliyeti; hemşire işçilik giderleri, biyolog işçilik giderleri, tetkik maliyeti, elektrik giderleri, yemekhane giderleri, su giderleri, sarf malzeme giderleri ve amortisman giderleri toplamından oluşur. Tekrar Muayene Maliyeti; hekim işçilik giderleri, elektrik giderleri ve amortisman giderleri toplamından oluşur.

Hasta başına laboratuvar maliyeti hesaplanırken kayıt maliyeti, analiz maliyeti ve tekrar muayene maliyetine laboratuvar da hasta başına dağıtılacak ortak giderlerinde eklenmesi gerekir. Laboratuvar da Hasta Başına Dağıtılacak Genel Üretim Giderleri; elektrik giderleri, ısınma giderleri, temizlik giderleri, haberleşme giderleri, bakım onarım giderleri, tıbbi cihaz bakım onarım giderleri, kırtasiye giderleri ve diğer giderlerin toplamıdır.

Kardiyoloji polikliniği muayene sürecine ilişkin açıklamalar Şekil 1’deki gibi şematize edilmiştir.

Şekil 1: Kardiyoloji Polikliniği Hasta Muayene Süreci



Kardiyoloji polikliniğine başvuran bir hastanın poliklinik tanı maliyeti laboratuvar hizmeti alıp almadığına göre iki şekilde hesaplanmaktadır (Bkz. Tablo 2).

Laboratuvar hizmeti almayan bir hastanın poliklinik tanı maliyeti; kayıt maliyeti, EKG çekim maliyeti, muayene maliyeti ve poliklinikte hasta başına dağıtılan genel üretim giderleri toplamından oluşur.

Laboratuvar hizmeti alan bir hastanın poliklinik tanı maliyeti ise; kayıt maliyeti, EKG çekim maliyeti, muayene maliyeti, laboratuvar maliyeti, muayene maliyeti ve poliklinikte hasta başına dağıtılan genel üretim giderlerinin toplamından oluşur.

**Tablo 2:** Kardiyoloji Polikliniğinde Ayaktan Tanı Maliyetleri

<b>KARDİYOLOJİ POLİKLİNİĞİNE AYAKTAN BAŞVURAN HASTANIN TANI MALİYETİ</b>		
<b>1.LABORATUVAR TETKİKSİZ TANI MALİYETİ</b>	<b>LABORATUVAR MALİYETİ</b>	<b>2. LABORATUVAR TETKİKLİ TANI MALİYETİ</b>
Kayıt Maliyeti	Kayıt Maliyeti	Laboratuvar Tetkiksiz Ayaktan Hasta Baş Tanı Maliyeti
EKG Çekim Maliyeti	Analiz Maliyeti	Laboratuvarda Hasta Baş Maliyeti
Muayene Maliyeti	Tekrar Muayene Maliyeti	
Poliklinikte Hasta Başına Dağıtılan Genel Üretim Giderleri	Laboratuvarda Hasta Başına Dağıtılan Genel Üretim	
<b>LABORATUVAR TETKİKSİZ AYAKTAN HASTA BAŞI TANI MALİYETİ</b>	<b>LABORATUVARDA HASTA BAŞI MALİYETİ</b>	<b>LABORATUVAR TETKİKLİ AYAKTAN HASTA BAŞI TANI MALİYETİ</b>

Yukarıda tablolaştırılan kardiyoloji polikliniğine ayaktan başvuran bir hastanın “Laboratuvar Tetkiksiz Hasta Tanı Maliyeti” ve “Laboratuvar Tetkikli Hasta Tanı Maliyeti” hesaplamaları sayısal veriler ile yapılabilir.

### **Kardiyoloji Polikliniğine Başvuran Bir Hastanın Tanı Maliyetinin Hesaplanması**

Uygulamamızdaki Kardiyoloji Polikliniği; günde 8 saat haftada 5 gün olmak üzere haftada 40 saat faaliyette bulunmaktadır. Ayda 22 iş günü üzerinden yılda 264 iş günü çalışmış olup polikliniğe günde 100 hastanın başvurduğu kabul edilmiştir.

Yukarıda oluşan doğrudan ve dolaylı giderlerin 740. Hizmet Üretim Maliyeti'ne yansıtılarak 622. Satılan Hizmet Maliyeti'ne eşit olacak Hasta Baş Tanı Maliyeti hesaplanacaktır. Bu hesaplamanın verilerini oluşturan Muayene Süreci Maliyet Kartları da düzenlenir. Bu kartlar ana bilgileri kapsayacak olup hastane işletmesinin almak istediği ayrıntıya göre daha detaylandırılabilir.

Poliklinik maliyeti hesaplanmasına geçmeden önce gider yerleri düzeyinde oluşan gider unsurlarının yer aldığı “Muayene Süreci Maliyetleri” düzenlenip daha sonra “Hasta Baş Tanı Maliyeti Kartı” hazırlanacaktır.

Muayene süreci maliyetlerinden yararlanıp “Hasta Baş Tanı Maliyeti Kartı” düzenlenerek hastane işletmesine ayaktan başvuran bir hastanın fiili maliyeti hesaplanmış olur.

Kardiyoloji Polikliniği'nin kabul edilen bir aylık giderleri aşağıda aylık gider dağıtım tablosunda gider dağıtım anahtarlarıyla özetlenmiştir.

**Tablo 3:** Kardiyoloji Polikliniği Bir Aylık Gider Dağıtım Kartı

Gider Türü	Gider Yeri	Aylık Gider Tutarı (TL)	Aylık Hasta Sayısı(Kişi)	Dağıtım Ölçütü	Hasta Başına Maliyeti (TL)
1. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	EKG Odası	50,47	880	Hasta Sayısı	0,06
	Laboratuvar	4.300,00	11000	Hasta Sayısı	0,39
Laboratuvar Kan Tetkikleri Maliyeti	Laboratuvar			Cihazların satın alındığı firma tarafından tetkik başına verilen fiyat.	2,33
2. İşgücü Giderleri	Poliklinik Kayıt Birimi (Bir Sekreter)	1.400,00	2200	Aylık hasta sayısı	0,67
	EKG Odası	1.400,00	880	Bir Tenkiyenin Çektiği Aylık Hasta Sayısı	1,59
	Muayene Odası (Bir Hekim)	5.000,00	1100 (bir hekimin muayene ettiği hasta sayısı)	Aylık hasta sayısı	4,55
	Laboratuvar Bölümü (Dört Sekreter)	5.600,00 (1400*4)	11000	Aylık Hasta sayısı	0,55
	Laboratuvar Bölümü (Üç Hemşire)	3.600,00 (1200*3)	11000	Aylık hasta sayısı	0,33
	Laboratuvar Bölümü (Bir Biyolog)	1.220,00	1760 (bir biyoloğun aylık tetkik ettiği hasta sayısı)	Aylık hasta sayısı	0,69
3.Genel Hizmet Üretim Giderleri					
Aydınlatma Giderleri	Poliklinik, Muayene Odası, Test Odaları (EKG Odası-) Koridorlar (80 adet)	7.600,00 (1 kw/h: 0.005 TL)	2200	Aylık hasta sayısı	2,20
	Laboratuvar (60 adet)	5.700,00 (1kw/h: 0.005 TL)	11000	Aylık hasta sayısı	0,52
Su Giderleri	Poliklinik( 1 m <sup>3</sup> )	66,00 (1m <sup>3</sup> =3.- TL)	2200	Aylık hasta sayısı	0,03
	Laboratuvar (30 m <sup>3</sup> )	1.980,00 (1m <sup>3</sup> =3.- TL)	11000	Aylık hasta sayısı	0,18
Isınma Giderleri	Poliklinik(570 m <sup>2</sup> )	872,00 (1m <sup>2</sup> = 1,53 TL)	2200	Aylık hasta sayısı	0,40
	Laboratuvar (800 m <sup>2</sup> )	1.224,00 (1 m <sup>2</sup> = 1,53 TL)	11000	Aylık hasta sayısı	0,11

Haberleşme Giderleri <sup>3</sup>	Poliklinik	135,00	2.200	Aylık hasta sayısı	<b>0,06</b>
	Laboratuvar	550.-	11000	Aylık hasta sayısı	<b>0,05</b>
Bakım Onarım Giderleri (Teknik personel: 717,50 TL)	Poliklinik (malzeme:95,34 TL)	812,84	2.200	Aylık hasta sayısı	<b>0,37</b>
	Laboratuvar (malzeme: 135,34TL)	852,84	11000	Aylık hasta sayısı	<b>0,08</b>
Tıbbi Cihaz Bakım Onarım Giderleri	Poliklinik	867,52	2200	Aylık hasta sayısı	<b>0,39</b>
	Laboratuvar	2.345,00	11000	Aylık hasta sayısı	<b>0,21</b>
Kırtasiye Giderleri	Kayıt Birimi	45,00	2200	Aylık hasta sayısı	<b>0,02</b>
	Laboratuvar	80,00	1000	Aylık hasta sayısı	<b>0,007</b>
Elektrik Giderleri	Kayıt Birimi	1.320,00	2200	Aylık hasta sayısı	<b>0,60</b>
	Poliklinik (muayene)	560,00	11000	Aylık hasta sayısı	<b>0,51</b>
	EKG Birimi	457,60	880	Aylık hasta sayısı	<b>0,52</b>
	Laboratuvar	22.880,00	11000	Aylık hasta sayısı	<b>2,08</b>
Yemekhane Giderleri (1 öğün yemek: 3.00 TL)	Kayıt Birimi (1 sekreter)	66,00	2200	Aylık hasta sayısı	<b>0,03</b>
	EKG Birimi (1 Teknisyen)	66,00	880	Aylık hasta sayısı	<b>0,07</b>
	Muayene Odası (Bir Hekim)	66,00	1100	Aylık hasta sayısı	<b>0,06</b>
	Laboratuvar (Sekiz Çalışan)	528,00	11000	Aylık hasta sayısı	<b>0,05</b>
Genel Yönetim Giderleri	Poliklinik	12.500,00	2200	Aylık hasta sayısı	<b>5,68</b>
	Laboratuvar	15.500,00	11000	Aylık hasta sayısı	<b>1,41</b>
Temizlik Giderleri	Poliklinik (Temizlik malz.:99,73TL)	1.467,73	2200	Aylık hasta sayısı	<b>0,67</b>
	Laboratuvar (Temizlik malz:150,00TL)	2.886,00	11000	Aylık hasta sayısı	<b>0,26</b>
Vergi Resim ve Harç Giderleri <sup>4</sup>	Poliklinik	6.313,95	2200	Aylık hasta sayısı	<b>2,87</b>
	Laboratuvar	5.000,00	11000	Aylık hasta sayısı	<b>0,45</b>
Amortisman Ve Tükenme Payları	Kayıt Birimi	23,34	2200	Aylık hasta sayısı	<b>0,014</b>
	EKG Odası	50,42	880	Bir EKG cihazında çekilen hasta sayısı	<b>0,04</b>
	Muayene Odası	16,67	1100	Bir hekimin Muayene Hasta sayısı	<b>0,02</b>
	Laboratuvar	176,98	11000	Aylık hasta sayısı	<b>0,02</b>

Aşağıda yapılan maliyet hesaplamalarıyla ilgili hasta sayısı vb. gibi ilgili tüm dağıtım anahtarlarını "Tablo 3: Kardiyoloji Polikliniği Bir Aylık Gider Dağıtım Kartı"nda görmek ve maliyet hesaplamalarını daha iyi incelemek mümkündür.

<sup>3</sup> Haberleşme giderlerinin dağıtımında bazı hastanelerde birimlerin yoğunluğu tam olarak dikkate alınmadan eşit dağıtımın yapıldığı bölüm sayısı esaslı dağıtım anahtarları da kullanılmaktadır.

<sup>4</sup> Vergi, resim ve harç giderleri içerisinde yer alan atık yönetimi giderlerinin dağıtımında bazı hastanelerde birimlerden çıkan atıkların hesaplanmasının güç olduğu düşüncesiyle eşit dağıtımın yapıldığı bölüm sayısı esaslı dağıtım anahtarları da kullanılmaktadır.

**İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

EKG odasında çekim için elektrod, havlu kağıdı vb. sarf malzemeler kullanılmaktadır. Bir ay içerisinde EKG odasında kullanılan ilk madde ve malzeme ile sarf malzemesi tutarı 50,47 TL olduğu kabul edilmiştir. Buna göre hasta başı ilk madde ve malzeme ile sarf malzemesi gideri 0,06 TL'dir.

Laboratuvarda kan alımı ve analiz sırasında şırınga, pamuk, bant vb sarf malzemesi ile analiz sırasında malzemeler kullanılmaktadır. Bir ay içerisinde laboratuvarda kullanılan ilk madde ve malzeme ile sarf malzemesi tutarı 4.300,00 TL olduğu kabul edilmiştir. Buna göre hasta başı ilk madde ve malzeme ile sarf malzemesi gideri 0,39 TL'dir.

Hastane işletmesinin laboratuvar tahlil cihazlarını, tahlil yapılacak tetkik sayısına göre satın aldığı kabul edilmiştir. Her bir kan tetkiki için satın alınan firma tarafından hastane için tetkik bazlı birim maliyetler çıkarılmaktadır. Örneğin bir hemogram tetkikinin birim maliyeti 1,08 TL'dir.

Çalışmamızda hastaya ALT, AST, albumin, glukoz, hemogram, kalsiyum tetkiklerinin yapıldığını kabul edilmiştir. Bu kan tetkiklerinin birim maliyetleri Tablo 4'de yer almaktadır. Bu maliyetler cihazların satın alındığı firma tarafından tetkik başına verilen maliyet fiyatlarıdır. Laboratuvarda ayrıca kan tetkikleri için birim maliyet hesaplanmamaktadır.

**Tablo 4:** Laboratuvar Kan Tetkikleri Birim Maliyetleri

TETKİK	MALİYET(TL)
ALT	0,25
ALBUMİN	0,25
AST	0,25
GLUKOZ(AÇLIK)	0,25
HEMOGRAM	1,08
KALSİYUM	0,25
<b>TOPLAM</b>	<b>2,33</b>

**İşgücü Giderleri**

Kardiyoloji poliklinik kayıt biriminde; genellikle hizmet alımı yoluyla istihdam edilen bir sekreter çalışır. Sekreterin aylık brüt ücretinin 1.400,00 TL olduğu kabul edilmiştir. Hasta başına oluşan sekreterlik işgücü maliyeti aylık hasta sayısı üzerinden hesaplanmış ve 0,67 TL'dir.

EKG odasında hizmet alımı yoluyla istihdam edilen bir tekniker tarafından hasta EKG'si çekilir. Teknikerin günlük ortalama 40 hasta EKG'si çektiği ve teknikerin aylık brüt ücretinin 1.400,00 TL olduğu kabul edilmiştir. Hasta başı EKG çekim maliyeti aylık EKG çekilen hasta sayısı üzerinden 1,59 TL hesaplanmıştır.

Poliklinikte bir hekim tarafından ortalama 50 hastanın muayene edildiği, hekim maaşının devlet tarafından ödendiği, ek ödemelerin ise hastane tarafından karşılandığı olduğu kabul edilmiştir. Ortalama bir hekime ödenen aylık ek



ödemelerinin brüt tutarının 5.000,00 TL olduğu ve hekimin bir hastayı muayene süresinin 10 dakika olduğu kabul edilmiştir. Buna göre, hekim işgücü gideri 4,55 TL olarak hesaplanmıştır. Hekim laboratuvar tetkiki isterse tanı koymak için laboratuvar sonuçlarını değerlendireceği için tekrar muayene süresi geçirmesi ve işlemlerini yapması gerekecektir. O nedenle böyle bir durumda iki muayene sürecinin dikkate alınması gerekecektir.

Laboratuvar bölümü hastanelerde genellikle en yoğun hizmet destek birimlerinden birisidir. Çalışmamızda günlük olarak 500 hastanın (diğer poliklinik ve kliniklerden hastalarında başvurusu nedeniyle) tahlil edilmek üzere kanının alındığı kabul edilmiştir. Laboratuvar bölümünde hastanın otomasyon sistemine kaydı sekreter tarafından yapılmaktadır. Bu birimde de hizmet alımı yoluyla istihdam edilen 4 sekreter çalışır. Bir sekreterin aylık brüt ücretinin 1.400,00 TL olduğu kabul edilmiştir. Hasta başına oluşan sekreterlik işgücü maliyeti aylık hasta sayısı üzerinden hesaplanmış ve 0,55 TL'dir.

Bu gider yerinde hastanın kanı hemşire tarafından alınır. Kadrolu olarak istihdam edilen hemşire maaşının devlet tarafından ödendiği, ek ödemelerin ise hastane tarafından karşılandığı kabul edilmiştir. Ortalama bir hemşireye ödenen aylık ek ödeme brüt tutarının 1.200,00 TL olduğu kabul edilmiştir. Kan alma biriminde 3 hemşire çalışmaktadır. Aylık hasta sayısına göre hesaplanan hasta başı gider 0,33 TL'dir.

Hastadan alınan kan biyolog tarafından ilgili cihazlarda tahlil edilir. Kadrolu olarak istihdam edilen biyolog maaşının devlet tarafından ödendiği, ek ödemelerin ise hastane tarafından karşılandığı olduğu kabul edilmiştir. Ortalama bir biyoloğa ödenen aylık ek ödeme brüt tutarının 1.220,00 TL olduğu kabul edilmiştir. Bir aylık ortalama 1760 hastayı tetkik etmektedir. Buna göre hasta başı biyolog işçilik gideri 0,69 TL'dir.

Ücretleri devlet tarafından ödenmeyen hastane işletmelerinde işgücü giderlerinde ek ödemelere ilaveten işveren paylarının (işveren SSK payı ve işveren işsizlik fonu da) dahil edildiği brüt ücretlerin dikkate alınması gerekir.

### **Genel Hizmet Üretim Giderleri**

Poliklinikte kayıt sekreterliği, muayene odası ve EKG çekim odası fiziki olarak aynı poliklinik içerisinde bulunmaktadır. Laboratuvar ayrı birim içinde yer almaktadır.

Kardiyoloji polikliniğinde doğrudan ilk madde ve malzeme ile doğrudan işgücü giderleri belirlendikten sonra genel hizmet üretim gideri niteliğindeki dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, diğer çeşitli giderler, vergi ile amortisman ve tükenme payları belirlenen iş ölçüm değerleriyle genel hizmet üretim maliyetine yansıtılarak birim tanı maliyeti hesaplanmış olacaktır.

### **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler**

Aydınlatma giderleri: Poliklinik muayene odaları, test odaları ve koridorlarda dörtlü florasan aydınlatma düzeneklerinden 80 adet, laboratuvar biriminde 60 adet olduğu kabul edilmektedir. Bu dörtlü düzenek 72 w/h elektrik enerjisi tüketmektedir. Bu aydınlatmalar polikliniklerde günde ortalama 12 saat açık tutulduğu; ayrıca, 1w/h'in 0,005 TL olduğu kabul edilir. Bu verilere göre, hasta başı aydınlatma gideri poliklinik için 2,20 TL, laboratuvar için ise 0,52 TL'dir.

Su giderleri: Poliklinikte günlük ortalama 1m<sup>3</sup> su tüketildiği kabul edilmiştir. Poliklinikte hasta başına düşen su tüketim gideri 0,03 TL hesaplanmıştır. Laboratuvarında, günlük ortalama 30m<sup>3</sup> su tüketildiği kabul edilmiştir. Laboratuvarında hasta başına düşen su tüketim gideri 0,18 TL hesaplanmıştır.

Isınma giderleri: Hastanenin ödediği aylık toplam ısınma gideri ve hastanenin toplam metrekaresi üzerinden metrekaresine başına ödenen miktar hesaplanabilmektedir. Metrekare başına düşen aylık ısınma gideri 1,53 TL ve polikliniğin 570 m<sup>2</sup> olduğu düşünülerek, hasta başı ısınma gideri 0,40TL hesaplanmıştır. Laboratuvarın 800 m<sup>2</sup> olduğu düşünülerek, hasta başı ısınma gideri 0,11 TL hesaplanmıştır.

Haberleşme giderleri: Polikliniğin aylık haberleşme giderleri 135,00 TL olarak kabul edilmiştir. Buna göre hasta başı haberleşme gideri 0,06 TL hesaplanmıştır. Laboratuvarın aylık haberleşme giderleri 550,00 TL olarak kabul edilmiştir. Buna göre hasta başı haberleşme gideri 0,05 TL hesaplanmıştır.

Bakım onarım giderleri: Teknik hizmetler personel gideri her birim için 717,50 TL alınmıştır. Poliklinik için 95,34 TL değerinde bakım onarım malzemesi teknik hizmetler tarafından kullanıldığı kabul edilmiştir. Bu verilere göre poliklinikte hasta başına düşen bakım onarım gideri 0,37 TL olarak hesaplanmıştır. Laboratuvar için 135,34 TL değerinde bakım onarım malzemesi teknik hizmetler tarafından kullanıldığını kabul edelim. Laboratuvarında hasta başına düşen bakım onarım gideri, 0,08 TL'dir.

Tıbbi cihaz bakım onarım giderleri: Poliklinikte kullanılan tıbbi cihazların bakım onarım giderinin 867,52 TL olduğu kabul edilmiştir. Buna göre poliklinik için hasta başı tıbbi cihaz bakım onarım gideri 0,39 TL hesaplanmıştır. Laboratuvarında kullanılan tıbbi cihazların bakım onarım giderinin 2.345,00 TL olduğunu kabul edilmiştir. Buna göre poliklinik için hasta başı tıbbi cihaz bakım onarım gideri 0,21 TL hesaplanmıştır.

Kırtasiye giderleri: Poliklinik kayıta kırtasiye giderinin hesaplanabilmesi için aylık kırtasiye giderinin bilinmesi gerekmektedir. Aylık kırtasiye giderini 45,00 TL olduğu kabul edilmiştir. Bu veriye göre hasta başı kırtasiye gideri 0,02

TL hesaplanmıştır. Laboratuvar biriminde aylık kırtasiye giderini 80,00 TL olduğu kabul edilmiştir. Bu veriye göre hasta başı kırtasiye gideri 0,007 TL hesaplanmıştır.

Elektrik giderleri: Hastane işletmesinde kullanılan elektronik cihazların (bilgisayar, yazıcı, monitör, tıbbi cihaz vb.) elektrik tüketimlerinin TL karşılığı harcadıkları enerji watt üzerinden hesaplanmıştır.

Poliklinik kayıt biriminde hasta başı elektrik tüketim gideri 0,60 TL, EKG biriminde 0,52 TL, muayene biriminde 0,51 TL ve laboratuvar biriminde 2,08 TL olarak hesaplanmıştır.

### **Diğer Çeşitli Giderler**

Yemekhane giderleri: Çalışan kişi başı günlük bir porsiyon yemek gideri 3,00 TL'dir. Kayıt biriminde, bir sekreter çalıştığı için günlük yemekhane gideri 3,00 TL ve hasta başına düşen yemekhane gideri 0,03 TL'dir.

EKG biriminde bir teknisyen çalıştığı için günlük yemekhane gideri 3,00 TL ve hasta başı yemekhane gideri 0,07 TL'dir.

Muayene biriminde, bir hekim çalıştığı için günlük yemekhane gideri 3,00 TL ve hasta başı yemekhane gideri 0,06 TL'dir.

Laboratuvar biriminde, dört sekreter, üç hemşire ve bir biyolog çalıştığı için günlük yemekhane gideri 24,00 TL ve hasta başına düşen yemekhane gideri 0,05 TL'dir.

Genel yönetim giderleri: Poliklinik için genel yönetim gideri 12.500,00 TL olarak kabul edilmiştir. Buna göre poliklinik için hasta başı genel yönetim gideri 5,68 TL'dir.

Laboratuvar birimi için genel yönetim gideri 15.500,00 TL olarak kabul edilmiştir. Buna göre laboratuvar için hasta başı genel yönetim gideri 1,41 TL'dir.

Temizlik giderleri: Poliklinikte kullanılan aylık toplam temizlik malzemesi gideri 99,73 TL olduğu kabul edilmiştir. Bir temizlik personelinin aylık brüt aylık ücreti ise 1.368,00 TL'dir. Buna göre, hasta başı günlük temizlik gideri 0,67 TL'dir.

Laboratuvar biriminde kullanılan aylık toplam temizlik malzemesi gideri 150,00 TL olduğu ve her birisinin brüt aylık ücreti 1.368,00 TL olan iki temizlik personelinin temizlik yaptığı kabul edilmiştir. Buna göre, hasta başı günlük temizlik gideri 0,26 TL'dir (Temizlik personellerinin yemeklerinin hizmet alımı yapılan firma tarafından karşılandığı kabul edilmiştir).

Vergi resim ve harç giderleri: Poliklinik birimi için 6.313,95 TL olduğu kabul edilmiştir. Buna göre, poliklinik için hasta başı gider 2,87 TL'dir. Laboratuvar birimi için kabul edilen 5.000,00 TL'dir ve hasta başı gider 0,45 TL'dir.

### **Amortisman ve Tükenme Payları**

Poliklinik kayıt biriminde; bilgisayar ve yazıcıların faydalı ömrü 5 yıl kabul edilmektedir. Bir bilgisayarın maliyeti 1.000,00 TL, yazıcıların maliyeti ise 400,00 TL'dir. Normal amortisman yöntemine göre hasta başı bilgisayar amortisman gideri 0,01 TL ve yazıcı amortisman gideri 0,004 TL'dir.

EKG biriminde, tıbbi cihaz olan EKG cihazının faydalı ömrü 10 yıl ve alım maliyetinin 4.050,00 TL olduğu kabul edilmiştir. Ayrıca EKG odasında kullanılan bilgisayarın maliyeti 1.000,00 TL ve faydalı ömrü 5 yıl olduğu varsayımıyla poliklinikte muayene olan tüm hastaların kaydı yapılmaktadır. Normal amortisman yöntemi ile hesaplanan değerlere EKG cihazının hasta başı amortisman gideri 0,03 TL, bilgisayarın hasta başı amortisman gideri toplamı 0,01 TL'dir.

Hekim muayene odasında hasta bilgilerini kayıt edebilmek için alım maliyeti 1.000,00 TL, faydalı ömrü 5 yıl olan bilgisayar kullanılmaktadır. Normal amortisman yöntemine göre hasta başı amortisman gideri 0,02 TL'dir

Laboratuvar biriminde alım maliyeti 1.000,00 TL, faydalı ömrü 5 yıl olan sekiz bilgisayar; alım maliyeti 400,00 TL, faydalı ömrü 5 yıl olan dört yazıcı ve alım maliyeti 1.000,00 TL, faydalı ömrü 5 yıl olan bir LCD monitör kullanılmaktadır. Bu verilere göre aylık laboratuvar biriminin amortisman gideri 176,98 TL, hasta başı gideri ise 0,02 TL'dir.

### **Ayaktan Tanısı Konulan Bir Hastanın Hasta Başı Tanı Maliyet Kartıyla Tanı Maliyetinin Hesaplanması**

Kardiyoloji polikliniğinde bir ay içerisinde oluşan giderlerin yer aldığı gider dağıtım kartında hesaplanmış olan birim maliyetlerden yararlanarak Laboratuvar Tetkiksiz ve Laboratuvar Tetkikli Ayaktan Hasta Başı Tanı Maliyeti Kartları aşağıdaki şekillerde düzenlenir (bkz. Tablo 5 ve Tablo 6).

**Tablo 5:** Kardiyoloji Polikliniği Laboratuvar Tetkiksiz Ayaktan Hasta Başı Tanı Maliyeti Kartı

<b>KARDİYOLOJİ POLİKLİNİĞİ LABORATUVAR TETKİKSİZ AYAKTAN HASTA BAŞI TANI MALİYETİ KARTI</b>				
Hasta TC/Pasaport No				
Hasta Ad-Soyadı				
<b>GİDER TÜRLERİ</b>	<b>GİDER YERLERİ</b>			
	<b>KAYIT MALİYETİ (TL)</b>	<b>EKG ÇEKİM MALİYETİ (TL)</b>	<b>MUAYENE MALİYETİ (TL)</b>	<b>POLİKLİNİKTE DAĞITILAN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ(TL)</b>
İşgücü Giderleri	0,67	1,59	4,55	
Elektrik Giderleri	0,60	0,52	0,51	
Yemekhane Giderleri	0,03	0,07	0,06	
Kırtasiye Giderleri	0,02			
Amortisman Ve Tükenme Payları	0,014	0,04	0,02	
İlk Madde ve Malzeme Giderleri		0,06		
<b>KAYIT MALİYETİ</b>	<b>1,334</b>			
<b>EKG ÇEKİM MALİYETİ</b>		<b>2,28</b>		
<b>MUAYENE MALİYETİ</b>			<b>5,14</b>	
Aydınlatma Giderleri				2,20
Su Giderleri				0,03
Isınma Giderleri				0,40
Haberleşme Giderleri				0,06
Bakım Onarım Giderleri				0,37
Tıbbi Cihaz Bakım Onarım Giderleri				0,39
Genel Yönetim Giderleri				5,68
Temizlik Giderleri				0,67
Vergi Resim ve Harç Giderleri				2,87
<b>POLİKLİNİKTE HASTA BAŞINA DAĞITILAN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>				<b>12,67</b>
<b>LABORATUVAR TETKİKSİZ AYAKTAN HASTA BAŞI TANI MALİYETİ</b>				<b>21,424</b>

**Tablo 6:** Laboratuvarda Hasta Başı Tanı Maliyeti Kartı

<b>LABORATUVAR HASTA BAŞI MALİYET KARTI</b>				
Hasta TC/Pasaport No:				
Hasta Ad-Soyadı				
<b>GİDER TÜRLERİ</b>	<b>GİDER TÜRLERİ</b>			
	<b>KAYIT MALİYETİ (TL)</b>	<b>ANALİZ MALİYETİ (TL)</b>	<b>TEKRAR MUAYENE MALİYETİ (TL)</b>	<b>LABORATUVARDA DAĞITILAN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ(TL)</b>
İşgücü Giderleri	0,55	1,02	4,55	
Elektrik Giderleri		2,08	0,51	
Yemekhane Giderleri	0,025	0,025		
Kırtasiye Giderleri				0,007
Amortisman Ve Tükenme Payları	0,02		0,02	
<b>KAYIT MALİYETİ</b>	<b>0,595</b>			
Kan Tetkikleri Maliyeti		2,33		
İlk Madde ve Malzeme Giderleri		0,39		
Su Giderleri		0,18		
<b>ANALİZ MALİYETİ</b>		<b>6,025</b>		
<b>TEKRAR MUAYENE MALİYETİ</b>			<b>5,08</b>	
Aydınlatma Giderleri				0,52
Isınma Giderleri				0,11
Haberleşme Giderleri				0,05
Bakım Onarım Giderleri				0,08
Tıbbi Cihaz Bakım Onarım Giderleri				0,21
Genel Yönetim Giderleri				1,41
Temizlik Giderleri				0,26
Vergi Resim ve Harç Giderleri				0,45
<b>LABORATUVARDA HASTA BAŞINA DAĞITILAN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>				<b>3,097</b>
<b>LABORATUVARDA HASTA BAŞI MALİYETİ</b>				<b>14,797</b>

Hekim hastaya tanı koymaya EKG çekimini yeterli bulursa Kardiyoloji Polikliniği'nde laboratuvar tetkiksiz ayaktan hasta başı tanı maliyeti sipariş maliyet yöntemine göre 21,424 TL olarak hesaplanmış olacaktır. Ancak, hekim hastaya tanı koymak için EKG çekimini yeterli bulmazsa ve laboratuvar tetkiki de isterse o zaman hasta için laboratuvar maliyetinin de hesaplanması gerekir.

Laboratuvarda bir hastanın tanı maliyeti hekimin laboratuvar analiz sonuçlarını tekrar değerlendirdikten sonraki maliyeti de dahil olmak üzere hasta başına laboratuvar maliyeti 14,797 TL olmuştur.

Kardiyoloji polikliniğinde laboratuvar tetkikli ayaktan hasta başı tanı maliyeti; Kardiyoloji Polikliniği'nde laboratuvar tetkiksiz ayakta hasta başına tanı maliyeti ile hasta başına laboratuvar maliyeti toplamı olan 36,221 TL olarak hesaplanmıştır (bkz. Tablo 7).

**Tablo 7:** Kardiyoloji Polikliniği Laboratuvar Tetkikli Ayaktan Hasta Başı Tanı Maliyeti Kartı

KARDİYOLOJİ POLİKLİNİĞİ LABORATUVAR TETKİKLİ AYAKTAN HASTA BAŞI TANI MALİYETİ KARTI	
Hasta TC/Pasaport No:	
Hasta Adı ve Soyadı :	
LABORATUVAR TETKİKSİZ AYAKTAN HASTA BAŞI TANI MALİYETİ	21,424 TL
LABORATUVARDA HASTA BAŞI MALİYETİ	14,797
LABORATUVAR TETKİKLİ AYAKTAN HASTA BAŞI TANI MALİYETİ	36,221 TL

Sipariş maliyet sistemine göre, hastanın ayaktan tanı maliyet kartı düzenlendiğinde 622. Satılan Hizmet Maliyeti hesaplanmış olur. Bu maliyet kartı hasta bazlı düzenlendiği için hastanın hangi birimlerden hangi sağlık hizmetlerini aldığı ve maliyetleri detaylı olarak yansıtılmıştır.

## SONUÇ

Maliyet hesaplamasına başlanılmadan önce; hasta açısından mı; toplum açısından mı, geri ödeme kurumları açısından mı yoksa işletme açısından mı değerlendirme yapılacağı konusunda maliyet perspektifinin belirlenmesi gerekmektedir. Hastane sağlık hizmetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla maliyet hesaplamalarının T.C. Sağlık Bakanlığı açısından işletme bazlı olması gerektiği öngörülmektedir. Ayrıca; maliyetlendirme ile fiyatlandırmanın ayrı politikalar şeklinde kurgulanması, maliyet çalışmalarında en ince ayrıntısı ile hiçbir gider unsurunu kapsam dışında bırakmadan sürdürülmesi, gerektiğinde fiyatlandırma politikaları bu maliyet verileri üzerine istenilen bakış açısı ile oturtulması gerektiği üzerinde durulur (THKK, 2013a: 82).

Günümüzde sağlık hizmetleri sektöründe artan rekabet; hastane işletmeleri açısından maliyet ve karlılık analizlerinin önemini arttırmaktadır. Hastane yönetimleri tarafından yapılan maliyet hesaplamaları sayesinde hastane işletmelerinin genel finansman durumu ortaya koyulmakta ve yönetimlerin hem hastanenin iç dinamikleri açısından hem de rakipleri yönünden geleceğe dönük önemli stratejik kararları almasını sağlamaktadır. Bu yüzden hastaneler maliyet muhasebesi üzerine çok iyi odaklanmalı ve sağlık hizmeti maliyetlerini doğru ve eksiksiz hazırlamalıdır.

Hastaneler bilindiği üzere çok çeşitli sağlık hizmeti sunmaktadır ve sunulan bu hizmetler homojen değildir. Bu hizmet çeşitliliği genel olarak

hastanelerde maliyet hesaplamalarını güçleştirmektedir. Özellikle de hizmet çeşitliliğinin hastadan hastaya değişmesi hasta bazlı sağlık hizmeti maliyetinin hesaplanmasını daha da güçleştirmektedir. Örneğin, bir polikliniğe başvuran 50 hastaya uygulanan tetkik ve tedaviler farklılık arz edebilmektedir. Bu yüzden, sağlık hizmeti üretimi için ortaya çıkan tüm giderlerin hastalara doğru dağıtılması gerekmektedir. Bu dağıtımda ancak doğru maliyet hesaplama yöntemleri kullanıldığı takdirde gerçekleştirilebilir.

Hastane işletmelerinde hasta bazlı maliyet hesaplama yöntemlerinden biri sipariş maliyet sistemidir. Sağlık hizmeti sunumunun hastadan hastaya değişmesi ve çeşitlilik arz eden, standart olmayan tedavilerin yapılması sipariş maliyet sisteminin hastane işletmeleri açısından uygunluğunun göstergesidir. Bu sistemde her hasta bir sipariş olarak düşünülür ve hastanın farklı tedavi aşamalarının maliyeti ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Bu maliyetler hasta maliyet kartına kaydedilerek, hastaya yüklenen tüm giderler maliyet kartında detaylı olarak görülmektedir. Sağlık hizmetinin sonlandırılması ile hastanın tüm tedavi aşamalarındaki maliyetlerin toplanması sonucunda hasta bazlı maliyete ulaşılmış olur.

Hastanelerde sipariş maliyet sisteminin sağlıklı uygulanabilmesi ve maliyet analizi yapabilmek için hastanedeki hasta akış süreçlerinin çok iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Hastanın, hastaneye girişinden çıkışına kadar tedavisi ile ilgili hangi birimlere (poliklinik, laboratuvar, radyoloji vb.) başvuruyorsa, bu birimlerde oluşan tüm giderler hastaya mutlaka yansıtılmalıdır. Süreçler iyi analiz edilmediği takdirde sipariş maliyet sisteminde oluşturulan maliyetler yanlış olmakta ve dolayısıyla da hasta bazlı maliyetler doğru hesaplanmamaktadır.

Çalışmanın uygulama aşamasında sipariş maliyet yöntemi esaslarına göre bir hasta sipariş gibi düşünülmüş ve hastanın hastanesinin kardiyoloji polikliniğinin her aşaması için maliyetleri hesaplanmıştır. Böylece her bir sürecin detaylı maliyet analizi yapılmıştır. Bu yöntem hastane yönetimlerine her süreç için detaylı bir maliyet analizi yapma olanağı sağlamaktadır.

Sipariş maliyet yöntemi ile oluşturulan hasta bazlı maliyetler sayesinde aynı tanı ve teşhisle muayene edilen hastalarda maliyet karşılaştırılması yapılabilir. Örneğin, kardiyoloji polikliniğine kalp yetmezliği tanısı ile başvuran benzer özellikte (aynı cinsiyet, yaş gurubu, kronik hastalıkları olmayan) iki hastaya tıbbi olarak benzer tetkik ve tedaviler uygulanır. Bu hastalara sunulan sağlık hizmeti sonucunda oluşan toplam maliyetler arasında çok farklılık var ise maliyet analizleri yapılarak maliyeti yüksek olan hastada ne tür giderlerin fazla olduğu tespit edilebilir. Böylece diğer hasta gruplarında doğabilecek fazla giderler önceden azaltılabilecektir.

Sonuç olarak, hastane işletmeleri sağlık sektöründe varlıklarını sürdürebilmek için maliyetleri düşürme ve karlılığı arttırma konusunda önemli çalışmalar yapmak zorundadırlar. Bu çalışmada, hastane yöneticilerinin sipariş



maliyet yöntemini kullanarak hasta bazlı tanı maliyet hesaplamaları yapabileceklerini göstermek amaçlanmıştır. Bu yöntem, hastane yöneticilerinin ileriye dönük stratejik kararlar almasına da yardımcı olacaktır.

#### **KAYNAKÇA**

Ağırbaş, İ. (1993). Hastanelerde maliyet-performans analizi ve TCDD Ankara hastanesinde bir uygulama. *Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi*. Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara.

Altıntaş, A. T. (2003). Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulaması: İ.Ü. Kardiyoloji Enstitüsü'nde bir örnek uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Arslan, A. (2012). *Döner sermayeli işletmelerde bütçe ve muhasebe*. Ankara: TÜRMOB Yayınları- 439. Sirküler Rapor Serisi, Seri No: 2012 - 9.

Bragg, S. M. (2001). *Cost accounting a comprehensive guide*. North America: Wiley Publish, Hoboken.

Cao, P., Toyabe, S. ve Akazawa, K. (2006). Development of a practical costing method for hospitals. *Tohoku J. Exp. Med.*, 208 (3): 213-224.

Ceran, Y. ve Özdemir, Ş. (2013). Sağlık işletmelerinde paket işlem fiyat uygulamasının hedef maliyetleme yöntemi ve stratejik pazarlama muhasebesi açısından değerlendirilmesi ve özel X diyaliz merkezinde bir uygulama. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13 (26): 450-478.

Çil Koçyiğit, S. (2006). Faaliyete dayalı maliyet yöntemi ve hastane uygulaması. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Esmeray, A. (2006). Hastanelerde maliyetleme ve faaliyete dayalı maliyetlemeye ilişkin bir uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

Finkler, S. A. ve Ward, D. M. (1999). *Essentials of cost accounting for health care organizations*. Maryland: Aspen Publishers.

Karakaya, M. (2007). *Maliyet muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kartal, A., Sevim, A. ve Gündüz, H. E. (2004). *Maliyet muhasebesi*. Eskişehir: Açıköğretim Yayınları.

Khan, F. (2012). *Job order costing and process costing*. <https://accountarticle.wordpress.com/2012/05/29/job-order-costing-and-process-costing/>, (05.11.2011).

Menderes, M. (1994). Hastanelerde maliyet hesaplaması. *I. Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu*, 4-7 Mayıs 1994, Aydın, Türkiye.

Özgülbaş N. ve Tarcan M.(2013). *Sağlık kurumlarında maliyet yönetimi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2865, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1822.

Özkan, A. (1998). Hastane maliyetleri ve muhasebeleştirilmesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

Sayın, K. Ş. ve Yeginboy, E. Y. (1994). Hastane işletmelerinde maliyet giderlerinin yönetim açısından önemi. *Başkent Üniversitesi Sağlık Yönetimi Hizmetlerinde Değişen Anlayış ve Politikalar Sempozyumu Bildiri Kitabı*, 11-12 Kasım 1994, Ankara, Türkiye.

Sayın, K. Ş. ve Yeginboy, E. Y. (2005). *Muhasebe*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

Shepard, D. S., Hodgkin, D. ve Anthony, Y. (1998). *Analysis of hospital costs: A manuel for managers*. Institute for health policy, Heller School Brandeis University. <http://people.brandeis.edu/~shepard/w-manual.PDF>, (12.11.2013).

Tanaka, K., Sato, J., Guo, J., Takada, A. ve Yoshihara, H. (2004). Cost accounting by diagnosis in a Japanese University Hospital: *Journal of Medical Systems*, 28 (5): 437-445.

T.C. Başbakanlık, İdareyi Geliştirme Başkanlığı (2004). *Poliklinik hizmetlerinde etkinlik*. Kamu yönetiminde bürokrasinin ve kırtasiyeciliğin azaltılması-1 (Rapor). Ankara: T.C. Başbakanlık, İdareyi Geliştirme Başkanlığı.

T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Finansal Analiz Daire Başkanlığı (TKHK) (2013a). *Sosyal güvenlik uygulamaları ve maliyet analizi çalışmaları durum tespit raporu*. Ankara: T.C.Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu.

T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Finansal Analiz Daire Başkanlığı (TKHK) (2013b). *Kamu sağlık tesislerinde maliyet muhasebesi*. [www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/f649a29e9f394fd686ea1d3525af16c5.pdf](http://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/f649a29e9f394fd686ea1d3525af16c5.pdf), (12.11.2013).

T.C. Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Finansal Analiz Daire Başkanlığı (TKHK) (2014). *Maliyet analizi çalışmalarında gider belirleme tabloları*. [www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/3d18f5dd5d1e40b4ac0425a6ca1a27d7.pdf](http://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/3d18f5dd5d1e40b4ac0425a6ca1a27d7.pdf), (03.04.2014).

Uğurtay, H., Öker, F, Sur, H., Bakır, İ. ve Döğücü, M. Ş.(2012). Bir kamu hastanesinde anjiyografi birimi maliyetlerinin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile analizi: *Nobel Medicus*, 9 (1): 10-16.

Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği (YTKİY) (1982). *T.C. Resmi Gazete, 17927 Mükerrer, 13 Ocak 1983.*

Yeginboy, E. Y. (1992). Sağlık işletmelerinde finansal performansın değerlendirilmesi ve hastane işletmeleri için bir model önerisi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi.* Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Yükçü, S. (2011). *Yönetim açısından maliyet muhasebesi.* İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

Yüksel, İ. (2013). Hastanelerde maliyet muhasebesi ve karlılık. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (DÖSİBMY) (2007). *T.C. Resmi Gazete, 26509, 01 Mayıs 2007.*

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), (1984). *T.C. Resmi Gazete, 18563, 25 Ekim 1984.*

World Health Organization. "Hospitals", <http://www.who.int/topics/hospitals/en/>, (12.01.2014).