



164009

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**KAMU HASTANESİNDE FAALİYET TABANLI  
MALİYET ANALİZİ**

N.DİLEK SAVAŞ  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAĞLIK KURUMLARI YÖNETİCİLİĞİ  
ANABİLİM DALI

DANIŞMAN  
Prof. Dr. Ayşegül MUTLU

İSTANBUL - 2005

## **TEŞEKKÜR**

*Sağlık Kurumları Yöneticiliği Anabilim Dalı Başkanlığı'nın kurucusu olan ve meslek hayatıma yeni bir yön verme olanağını bana sağlayan, Hocam Prof.Dr. Atıf AKDAŞ'a,*

*Tezimi hazırlamamda büyük yardımlarını ve anlayışını gördüğüm, Danışman Hocam Prof.Dr. Ayşegül MUTLU'ya,*

*Tez hazırlığında her zaman desteğini yanımda hissettiğim sınıf arkadaşım Yrd. Doç. Dr. Ayşegül YILDIRIM'a*

*Bütün bu süreçte benden hiçbir desteğini esirgemeyen ve her zaman yanımda olan sevgili eşim Aydın SAVAS'a ve bامam Necati BAYDAR'a*

*Yoğun çalışmalarım sırasında yaşından beklenmeyen bir olgunlukla bana anlayış gösteren biricik oğlum Rauf Can'a*

*Her zaman beni yüreklendiren değerli dostlarıma*

**SONSUZ TEŞEKKÜRLERİMİ SUNARIM**

## **İÇİNDEKİLER**

### **TABLolar LİSTESİ**

I

### **ÖZET**

II

### **SUMMARY**

III

i) Araştırmanın Amacı ve Önemi

IV

ii) Araştırmanın Yöntemi

V

### **GENEL BİLGİLER**

1

### **I. SAĞLIK VE SAĞLIK HİZMETLERİ**

1

#### **I.1. Sağlık**

1

#### **I.2.Sağlık Hizmetleri**

1

##### **I.2.1.Koruyucu Sağlık Hizmetleri**

1

##### **I.2.2.Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri**

1

###### **I.2.2.1.Birinci Basamak Tedavi Hizmetleri**

1

###### **I.2.2.2.İkinci Basamak Tedavi Hizmetleri**

1

###### **I.2.2.3.Üçüncü Basamak Tedavi Hizmetleri**

2

##### **I.2.3.Rehabilitasyon Edici Sağlık Hizmetleri**

2

#### **I.3.Sağlık Sistemleri**

2

#### **I.4.Sağlık Düzeyi Göstergeleri**

3

#### **I.5.Sağlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi**

6

### **II. SAĞLIK HİZMETLERİNDE HASTANELER**

7

#### **II.1.Hastanelerinin Verdikleri Hizmet Türüne Göre Sınıflandırılması**

7

##### **II.1.1.Genel Hastaneler**

7

##### **II.1.2.Özel Dal Hastaneleri**

7

##### **II.1.3.Eğitim-Araştırma Hastaneleri**

7

#### **II.2.Hastanelerinin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması**

7

##### **II.2.1.Tıbbi Fonksiyonlar**

8

##### **II.2.2.Yönetim, Mali, Teknik Fonksiyonlar**

8

##### **II.2.3.Eğitim Fonksiyonu**

8

##### **II.2.4.Koruyucu Tıp Hizmetleri Fonksiyonu**

8

#### **II.3.Hastanelerin Bağlı Buldukları Kuruma Göre Sınıflandırılması**

9

##### **II.3.1.Kamu Kuruluşlarına Bağlı Hastaneler**

9

II.3.2.Özel Hastaneler	10
<b>II.4.Kamu Hastaneleri ve Kamu Hastanelerinin Türkiye'deki Durumu</b>	11
<b>II.5.Yurt Dışındaki Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri</b>	12
II.5.1. Amerika'da Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri	13
II.5.2.İngiltere'de Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri	16
II.5.3.Norveç'te Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri	18
II.5.4.Almanya'da Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri	19
II.5.5.Diğer Avrupa Ülkelerinde Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri	19
<b>III. HASTANE İŞLETMECİLİĞİ</b>	23
<b>III.1.Esaslar</b>	23
<b>III.2.Organizasyon</b>	24
III.2.1.Matris yapının yararları	24
III.2.2.Matris yapının sakıncaları	25
<b>IV. MALİYET</b>	26
<b>IV.1.Maliyet</b>	27
<b>IV.2.İşletmelerde Maliyetlemenin Amacı</b>	28
<b>IV.3.İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü</b>	28
<b>IV.4.Maliyet Yönetimi Sınıflandırması</b>	29
IV.4.1.Konu Edindikleri Faaliyetlerin Gerçekleşip Gerçekleşmemelerine Göre Maliyetler	29
IV.4.2.Maliyet Kavramına Verilen Çeşitli Anlam ve Genişlik Derecelerine Göre Maliyetler	29
IV.4.3.Üretim Sistemine Göre Maliyetler	29
<b>IV.5.Maliyet Sınıflandırılmasında İleri Yöntemler</b>	30
IV.5.1.Hedef Maliyetleme Sistemi	32
IV.5.2.Kaizen Maliyetleme	32
IV.5.3.Stratejik Maliyet Yönetimi	33
IV.5.4.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	33
IV.5.5.Mamul Yaşamı Dönemi Boyunca Maliyetleme	34
IV.5.6.Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi	34
IV.5.7.Toplam Kalite Kontrolü ve Maliyetler	35
IV.5.8.Değer Mühendisliği	36

<b>IV.6. Maliyet Muhasebesi</b>	36
<b>V.FAALİYET TABANLI MALİYETLEME</b>	40
<b>V.1.Genel Bilgiler</b>	40
<b>V.2.Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi</b>	43
<b>V.3.Sağlık İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Muhasebe</b>	45
<b>V.4.Hastanelerde Maliyet Analizi Metodolojisi</b>	46
V.4.1.Kademeli Dağıtım Yöntemi	47
V.4.2.Maliyet Merkezlerinin Tanımlanması	48
V.4.2.1.Yardımcı Gider Merkezleri	48
V.4.2.1.1.Yönetim Bölümleri	48
V.4.2.1.2.Esas Üretim Merkezleri	48
V.4.2.2.Maliyet Kalemlerinin Belirlenmesi	49
V.4.2.2.1.Hastane Hizmetlerinde Maliyet Kalemleri	50
<b>VI.FAALİYETE DAYALI MALİYET SİSTEMİ'NİN KAMU HASTANESİNDE UYGULANMASI</b>	51
<b>VI.1.Araştırmanın Amacı</b>	52
<b>VI.2.Kurum Hakkında Genel Bilgi</b>	52
<b>VI.3.Kurumun Finansal Yapısı</b>	52
<b>VI.4.Maliyet Analizinde Yararlanılan Belgeler</b>	53
VI.4.1.Personel kayıtları	53
VI.4.2.İstatistik formları	53
VI.4.3.Satınalma Dosyaları	53
VI.4.4.Döner Sermaye Gelir ve Gider Tahakkuk Evrakları	53
VI.4.5.Genel bütçe Gelir ve Gider Tahakkuk Evrakları	53
VI.4.6.İş Analiz ve Norm Kodro Çalışması	54
<b>VI.5.Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Gruplandırılması</b>	54
VI.5.1.Tıbbi Hizmetler	54
VI.5.1.1.Ayaktan Teşhis ve Tedavi Alanları	54
VI.5.1.2.Yataklı Teşhis ve Tedavi Birimleri	54
VI.5.1.3.Ameliyathane	55
VI.5.1.4.Merkezi Sterilizasyon	55
VI.5.1.5.Anestezi ve Reanimasyon	55

<b>VI.6.Yardımcı Tıbbi Hizmetler</b>	55
VI.6.1.Laboratuvar Hizmetleri	55
VI.6.2.Eczane	55
VI.6.3.Diyet	55
VI.6.4.Sosyal hizmetler	56
<b>VI.7.Hastane Müdürlüğü</b>	56
<b>VI.8.Döner Sermaye</b>	56
<b>VI.9.Başhemsirelik</b>	57
<b>VI.10.Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi</b>	59
VI.10.1.Laboratuvar Maliyet Analizi	59
VI.10.2.Laboratuvar İşlem Akışı	59
VI.10.2.1.Hasta Kayıt	59
VI.10.2.2.Ücretlendirme	60
VI.10.2.3.Numune alımı	60
VI.10.2.4.Analiz Hazırlığı	60
VI.10.2.5.Analiz	60
VI.10.2.6.Raporlama	60
VI.10.2.7.Sonuç Verme	60
<b>VI.11.Hizmet Üretim Giderleri</b>	61
VI.11.1.Kırtasiye Giderleri	63
VI.11.2.Yakacak Alım Giderleri	64
VI.11.3.Akaryakıt ve Yağ Giderleri	64
VI.11.4.Yiyecek Malzemeleri Alım Giderleri	64
VI.11.5.Özel Malzeme Giderleri	65
VI.11.6.Tekstil Malzeme Giderleri	65
VI.11.7.İlaç Giderleri	65
VI.11.8.İnşaat Malzemeleri Alım Giderleri	65
VI.11.9.Hırdavat Giderleri	65
VI.11.10.Tıbbi Malzeme Alım Giderleri	66
VI.11.11.Temizlik Malzeme Alım Giderleri	66
VI.11.12.Diğer Tüketim Malzemesi Alım Giderleri	67
VI.11.13.İşçi Ücret ve Giderleri	67

VI.11.14.Memur Ücret Ve Giderleri	67
VI.11.15.Müşavir Firma Ve Bilirkişi Giderleri	67
VI.11.16.Elektrik ve Su Giderleri	67
VI.11.17.Ulaştırma Ve Haberleşme Giderleri	68
VI.11.18.Taşıma ve Ardiye Giderleri	68
VI.11.19.Temizlik Hizmet Alım Giderleri	68
VI.11.20.Yemek Hizmet Alım Giderleri	69
VI.11.21.Makine Teçhizat Ve Tıbbi Cihaz Onarım Giderleri	69
VI.11.22.Bilgisayar Bakım Ve Onarım Giderleri	69
VI.11.23.Kira Giderleri	70
VI.11.24. Yapı Tesis Onarım Giderleri	70
VI.11.25.Diğer Hizmet Giderleri	70
VI.11.26.Üretimde kullanılan Maddi Duran Varlık Amortisman Giderleri	70
<b>VI.12.Genel Yönetim Giderleri</b>	<b>71</b>
VI.12.1.Yönetimle İlgili Malzeme Giderleri	71
VI.12.3.Tedavi Yardımı ve Cenaze Giderleri	72
VI.12.4.Geçici ve Sürekli Görev Yollukları	72
VI.12.5.Ek Çalışma Karşılıkları	72
VI.12.6.Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	72
VI.12.7.Vergi Resim Ve Harçlar	73
<b>VII.BULGULAR</b>	<b>74</b>
<b>VIII.Tartışma ve sonuç</b>	<b>79</b>
<b>Öneriler</b>	<b>83</b>

**TABLolar LİSTESİ****Sayfa**

<b>Tablo 1.</b>	<b>Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında Demografik Göstergeler</b>	<b>4</b>
<b>Tablo 2.</b>	<b>Bazı Ülkelerin Temel Sağlık Göstergeleri</b>	<b>5</b>
<b>Tablo 3.</b>	<b>2004 Yılı Türkiye’de Hastanelerin Kurumlara Göre Dağılımı</b>	<b>12</b>
<b>Tablo 4.</b>	<b>Amerika’da Kamu Hastanelerinin Ortalama Gelir Yüzdesi</b>	<b>14</b>
<b>Tablo 5.</b>	<b>Bir Hastanenin Hasta Maliyetinin Dağılımı.</b>	<b>23</b>
<b>Tablo 6.</b>	<b>Maliyetleme yöntemlerinin sınıflandırılması</b>	<b>31</b>
<b>Tablo 7.</b>	<b>Geleneksel Maliyet Akışı İle Faaliyet Tabanlı Maliyet Akışı</b>	<b>47</b>
<b>Tablo 8.</b>	<b>Araştırmanın Yapıldığı Kamu Hastanesinin 2004 Yılı İstatistiği</b>	<b>62</b>
<b>Tablo 9.</b>	<b>2004 Yılı Hastane Genel Üretim Giderleri</b>	<b>66</b>
<b>Tablo 10.</b>	<b>2004 Yılı Hastane Genel Yönetim Giderleri</b>	<b>67</b>
<b>Tablo 11.</b>	<b>2004 Yılı Laboratuvar Test Birim Maliyeti</b>	<b>78</b>
<b>Tablo 12.</b>	<b>2004 Yılı Laboratuvar Test Birim Maliyeti</b>	<b>79</b>
<b>Tablo 13.</b>	<b>2004 Yılı Laboratuvar Test Yıllık Miktarları ve Toplam Maliyet</b>	<b>80-81</b>

## ÖZET

### BİR KAMU HASTANESİNDE FAALİYET TABANLI MALİYET ANALİZİ

Dünyada ve Türkiye’de kişisel sağlık hizmeti üretim birimlerinin en büyük alt sistemi hastanelerdir. Türkiye’de hastane başlığının en büyük kısmını ise kamu hastaneleri oluşturmaktadır. Mevcut sistemin oldukça önemli problemleri vardır. Bu problemlerin başında, hastanelerin kamu kurumu olmasının yanında hizmet üreten ve satan bir işletme kimliğinin olmasıdır. Bu kimlik nedeniyle hizmet verdiği bireyler kaliteli ve ucuz hizmet beklerken bağlı buldukları üst yönetimler ise verimli ve düşük maliyetli kurumlar olmasını beklemektedir.

Bu çalışmada, kamuda sağlık hizmeti veren genel hastanede faaliyet tabanlı maliyet analizi yapılmıştır. Çalışmanın amaçlarından birisi de mevcut kamu muhasebe ve bütçe sisteminde herhangi bir değişikliğe gerek duyulmaksızın eldeki veriler ışında maliyetlemenin yapılmasıdır. Hastanenin 2004 yılı muhasebe kayıtları kullanılmıştır. Bu kayıtlar ışığında önce üretim ve yönetim giderleri sınıflandırılmış ve maliyet anahtarları oluşturulmuştur. Oluşturulan maliyet anahtarları tüm hizmet birimlerine uygulanabilmekte ise de biyokimya ve mikrobiyoloji laboratuvarları ele alınmıştır. Laboratuvarda yapılan testler birim bazında maliyetlendirilmiştir.

Sonuç olarak; Maliyet çalışması yapılabilmesi için kamu hastanelerinin muhasebe sisteminde gereken veriler mevcuttur. Bu veriler kullanılarak yapılan maliyet çalışması sonucundaki elde edilen bilgilerle; diğer etkenler de kullanılarak karlılık analizleri, karın maksimizasyonu çalışmaları, diğer kurumlarla maliyet karşılaştırılmaları yapılabilir. Tüm kamu kurumlarında benzer çalışmalar yılsonu faaliyet raporlarında standart çalışmalar içine alınarak kamu hastanelerinin performanslarının değerlendirilmesinde sadece gelir-gider tabloları değil karlılık bilgilerine de yer verilebilir. Bunların sonucunda ise kamu maliyesinde sınırlı kaynakların etkin ve verimli kullanılması amacına ulaşılabilir.

## **SUMMARY**

### **AN THE ACTIVITY ANALYSIS OF BASE'S COST IN A PUBLIC HOSPITALS**

In the World and Turkey, Hospitals are biggest sub-system of departments of production and personel health services. But the system currently used in turkey have a lots of problems. During last decades ,hospitals are converted into revolving funds and the personality of company is shown in display cabinet.

In this search , the cost analysis of activity based public hospitals are studied..In activity based cost analysis ; defining and clasifying activities ,re-delivering the general production expenses according to activities ,in order to designate new prices to select the suitable cost effects are also studied.

Another aim of this study is to make the cost analysis through the light of ready feedback and datas without any need to change of the existing public account and budget system. Hospital account records of year 2004 are used. Through the light of these records expenses of production and administration are classified and cost keys are embodied. The test which were performed in labs are costed in unit-based.

As a conclusion ,in this study ,as well as around the world ,questioning the health system in our country and the importance of cost effect analysis are highlighted. In order to perform a cost study ,the account records of the hospitals are needed. With this aim not only income-expense chart ,but also profit report can be wieved. as a result the effective and productive usage of fertile and insufficient sources in public organizaitons aim can be achieved.

## **GENEL BİLGİLER**

### **I. SAĞLIK VE SAĞLIK HİZMETLERİ**

#### **I.1. Sağlık**

Bu gün en yaygın kullanılan sağlık tanımı, Dünya Sağlık Örgütü kuruluş yasasında yer alan tanımdır. Buna göre; “Sağlık sadece hastalık ve sakatlık halinin olmayışı değil, bedensel, ruhsal ve sosyal yönden tam iyilik halidir.” ( 1 )

#### **I.2.Sağlık Hizmetleri**

Sağlığın korunması, hastalıkların tedavi edilmesi ve rehabilite edilmesi amacıyla verilen hizmetler ise sağlık hizmetleridir.

##### **I.2.1.Koruyucu Sağlık Hizmetleri**

Sağlığın korunması, hastalıkların önlenmesi için verilen hizmetler ile yapılan düzenlemeler bu gruba girer.

##### **I.2.2.Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri**

Hastaları tedavi etmek amacıyla düzenlenen sağlık hizmetleri üç aşamada ele alınır.

###### **I.2.2.1.Birinci Basamak Tedavi Hizmetleri**

Hastalıkların evde yada ayakta teşhis ve tedavisi için düzenlenen hizmetlerdir. Ülkemizde sağlık ocakları, muayenehaneler birinci basamak sağlık hizmeti veren kurumlara örneklerdir.

###### **I.2.2.2.İkinci Basamak Tedavi Hizmetleri**

Hastalıkların teşhis ve yatırılarak tedavisi için düzenlenen hizmetlerdir. Ülkemizde tam teşekküllü devlet hastaneleri, özel hastaneler, yataklı sağlık merkezleri bu tür hizmet veren kuruluşların bazı örnekleridir.

### **I.2.2.3.Üçüncü Basamak Tedavi Hizmetleri**

İleri tetkik ve özel tedavi gerektiren hastalıklar için düzenlenen sağlık hizmetleridir. Ülkemizde kanser hastaneleri, meslek hastalıkları hastaneleri, üniversite hastaneleri bu tip hizmet veren sağlık kurumlarıdır.

### **I.2.3.Rehabilite Edici Sağlık Hizmetleri**

Hastalık ve kazalara bağlı olarak gelişen kalıcı bozukluklar ve sakatlıkların günlük hayatı etkilemesini engellemek yada bu etkiyi en aza indirmek, kişinin bedensel ve ruhsal yönden başkalarına bağımlı olmadan yaşamasını sağlamak amacıyla düzenlenen sağlık hizmetleridir.( 2 )

### **I.3.Sağlık Sistemleri**

“Sağlık sistemi” ile kastedilen, bir ülkede sağlığın geliştirilmesi, hastalıkların önlenmesi ve tıbbi bakım hizmetleri için var olan tüm kaynaklar, örgütler ve bunların arasındaki ilişkilerdir. Sağlık sistemleri incelenirken üzerinde durulması gereken birçok değişkenler vardır bunlardan bazıları;

- Toplumun demografik yapısı.
- Sağlık hizmetlerinin kalitesi, yaygınlığı, ulaşılabilirliği, maliyet-etkinliği, toplumun beklentileri, risk gruplarını dikkate alması gibi konularda kamu politikalarının olması.
- Sağlık hizmetlerinin sağlanması konusundaki ekonomik yükün direk ( cepten ödeme, işverenin ödemesi ) ya da dolaylı ( vergi gelirleri, sigorta ) kaynaklar arasında dağılımı ve bunların birbiriyle ilişkileri.

Sağlık sistemleri incelenirken üzerinde durulması gereken bir başka değişken de ne ölçüde merkeziyetçi oldukları konusudur. Merkeziyetçilik, bir devletin sağlıkla ilgili kaynaklarının ne kadarına sahip olduğunun ve hizmetleri ne ölçüde kontrol ettiğinin bir göstergesidir. Genellikle sağlık için ödeme gücü az olan vatandaşların çoğunlukta olduğu gelişmekte olan ülkelerde devlet sağlık sisteminin büyük ölçüde sahibidir ve tek merkezden planlayıp yönetmektedir.( 2 )

Günümüzde tüm dünyada büyüyen hizmet endüstrisinin en 'yaşamsal' ve önemli sahalarından biri haline gelen sağlık sektörüne ilişkin tartışmalar yoğunlaşmış durumdadır. Özellikle sağlık hizmetlerinin hukuki durumu, "sağlık piyasası", piyasanın oluşma, çalışma ve yapılanma koşulları, devletin ve özel kuruluşların piyasaya etkisi, sağlık hizmetlerine ilişkin idari düzenlemeler/düzenleyici organlar gibi konu başlıklarına değin tartışmalardan bahsedilebilir.

Sağlık hizmetleri, benzer biçimde, birçok ülkede başlı başına bir sektördür. Bu durumun oluşmasında, toplumun tüm bireylerine hizmet vermesi yanında, çok sayıda ve nitelikli işgücü çalışması da rol oynar. Ayrıca sağlık sektörünün yapılan giderler açısından hizmet sektörü payı da önemlidir. Sağlık sektörü; sosyal sigorta, eğitim, sağlık sigortası gibi sosyal sektörlerle ilişkili olduğundan karmaşık bir yapıya sahiptir.

(3)

#### **I.4.Sağlık Düzeyi Göstergeleri**

Sağlık hizmetlerinin ne düzeyde olduğunu ölçmek ve hizmet etkinliğinin ne durumda olduğunu belirtmek için sayısal ve objektif ölçütler kullanılmaktadır bunlardan bazıları şunlardır :

- Yılsonu nüfusu
- Nüfus artış hızı
- Kaba doğum hızı
- Doğumda yaşam beklentisi
- Yıllık ölüm hızı

**SEKİZİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANINDA DEMOGRAFİK GÖSTERGELERDE BEKLENEN GELİŞMELER**  
*Expected Developments at the Demographic Indicators at Eighth Five Year Development Plan.*

<b>DEMOGRAFİK HIZLAR</b>	<b>Demographic Rates</b>	<b>1996</b>	<b>2000</b>	<b>2005</b>
Yıl Sonu Nüfus(Bin kişi)	<i>End of year population (Thousand people)</i>	63.221	67.332	70.668
Yıl Ortası Nüfus (Bin kişi)	<i>Mid-Year population (Thousand people)</i>	62.697	66.834	70222
Nüfus Artış Hızı (Binde)	<i>Annual Rate of Pop.Growth(Per thous.)</i>	16,8	15,0	1,33
Kaba Doğum Hızı (Binde)	<i>Crude Birth Rate (Per thousand)</i>	22,0	20,5	19,9
Kaba Ölüm Hızı (Binde)	<i>Crude Death Rate (Per thousand)</i>	6,5	6,4	6,6
Bebek Ölüm Hızı(Binde)	<i>Infant Mortality Rate (Per thousand)</i>	42,2	35,3	28,8
Doğumda Yaşam Beklentisi (Yıl)	<i>Life Expectancy At Birth (Years)</i>			
Toplam	<i>Total</i>	68,2	69,1	70,3
Kadın	<i>Female</i>	70,5	71,5	72,7
Erkek	<i>Male</i>	65,9	66,9	68
Toplam Doğurganlık Hızı	<i>Total Fertility Rate</i>	2,55	2,33	2,3
Yıllık Doğum Sayısı (Bin kişi)	<i>Num.of Annual Birth (Thousand people)</i>	1.379	1.370	-
Yıllık Ölüm Sayısı (Bin kişi)	<i>Num.of Annual Death (Thousand people)</i>	408	431	-

**Tablo 1: Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında Demografik Göstergelerde Beklenen Gelişmeler** (. [www.saglik.gov.tr/extras/istatistikler/ytkiy](http://www.saglik.gov.tr/extras/istatistikler/ytkiy) ,23.07.2005 )

## BAZI ÜLKELERİN TEMEL GÖSTERGELERİ

### Base Indicators of Selected Countries

ÜLKELER	Countries	Toplam Nüfus (Bin)	Doğumda Yaşam Bekl. (Yıl) Life Expectancy at Birth (Years)		Yıllık Doğum Sayısı(Bin)	Kişi Başına GSMH (ABD \$)
		Total Population (Thousand)	1970	2001	Number of Annual Birth (Thousand People)	GNP Per Capita USA \$
		2001			2001	2001
A.B.D.	U.S.A	285.926	71	77	3.827	34.870
Afganistan	Afghanistan	22.474	37	43	1.078	250
Almanya	Germany	82.007	71	78	697	23.700
Azerbaycan	Azerbaijan	8.096	68	72	107	650
Bulgaristan	Bulgaria	7.867	71	71	62	1.560
Çad	Chad	8.135	38	46	396	200
Çin	China	1.284.972	61	71	18.841	890
Fransa	France	59.453	72	79	733	22.890
Hindistan	India	1.025.096	49	64	25.112	460
Irak	Iraq	23.584	55	63	823	2.170
İngiltere	U. Kingdom	59.452	72	78	653	24.230
İran İ.C.	Iran	71.369	55	69	1.592	1.750
İsrail	Israel	6.172	71	79	126	16.710
İsveç	Sweden	8.833	74	80	75	25.400
İtalya	Italy	57.553	72	79	505	19.470
Japonya	Japan	127.335	72	81	1.182	3.590
Libya	Libyan Arab J.	5.408	52	71	146	5.540
Meksika	Mexico	100.368	61	73	2.295	5.540
Mısır	Egypt	69.080	51	68	1.672	1.530
Nijerya	Nigeria	116.929	43	52	4.702	290
Pakistan	Pakistan	144.971	49	60	5.340	420
Polonya	Poland	38.577	70	74	370	4.240
Sudan	Sudan	31.809	43	56	1098	330
Suriye	Syrian	16.610	56	71	495	1.000
Türkiye	Turkey	67.632	56	70	1.424	2.540
Yunanistan	Greece	10.823	72	78	96	11.780

Tablo 2. Bazı Ülkelerin Temel Sağlık Göstergeleri

([www.saglik.gov.tr/extras/istatistikler/ytkiy2003/GR2.htm](http://www.saglik.gov.tr/extras/istatistikler/ytkiy2003/GR2.htm), 25.07.2005)

## **I.5.Sağlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi**

Sağlık hizmetlerinde kamu hastane verimliliğinin değerlendirme kriterlerinin başında “yatak işgal oranı” gelmektedir. Bu oran, ülkemizde son yıllarda geliyiyor olmakla beraber 1995’te %55,3’ten 2003 %60,6’ya çıkmıştır. (saglik.gov.tr/extras/istatistikler/ytkiy2003/GR2.htm 20.07.2005) Hastane sistemine ilişkin soruların esasına ilişkin ipuçları vermektedir. Kamu ya da özel bütün işletmelerin verimlilik kriterleri aynı formüle dayandığı için; verimlilik oranlarındaki düşüklüğü hastane kaynak yönetimi ve idare biçiminin doğal bir çıktısı kabul etmek doğru bir tutum olacaktır Bu bakımdan, ülkemizdeki kamu hastaneleri ABD ve Fransa’da %85’leri bulan yatak işgal oranının halen çok altında bir yönetim anlayışındadır.

Sağlık hizmetlerinin belirli özellikleri (örneğin tüketicilerin yeterli bilgiye sahip olmaması, kazanç amacının bulunmaması, tarihsel olarak kamusal bir hizmet olarak kabul edilmiş olması, ikame edilememesi, hastalığın düzensiz olması ve önceden tahmin edilememesi vb.) bu hizmetleri piyasalarda bulunan diğer hizmet türlerinden ayırmaktadır.

## **II. SAĞLIK HİZMETLERİNDE HASTANELER**

### **II.1.Hastanelerinin Verdiklerini Hizmet Türüne Göre Sınıflandırılması**

Bu tasnife göre 3 çeşit gruplama söz konusu olmaktadır.

#### **II.1.1.Genel Hastaneler**

Yaş, hastalık türü farkı veya bir hastalık grubu gözetmeden her tür hastanın ayakta veya yatarak muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildiği kurumlardır.(örnek: İllerde bulunan devlet hastaneleri) ( 4 )

#### **II.1.2.Özel Dal Hastaneleri**

Sadece belirli yaş grubu ya da belirli cins hastalık grubuna sağlık hizmeti sunan müesseselerdir. Belirli organ veya organ grubu hastalarının müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri yataklı kurumlardır. (Örnek : Çocuk hastaneleri, kemik hastaneleri, onkoloji hastaneleri veya doğum hastaneleri vb.) (4)

#### **II.1.3.Eğitim-Araştırma Hastaneleri**

Yatarak ya da ayakta her türlü hasta muayene, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri verme yanında aynı zamanda mütehassıs (özelleşmiş) hekim yetiştiren kuruluşlardır. Bu amaçla, hastanelerde eğitim ve araştırma yapılır; tıp fakültesi ve diğer ilgili meslek okullarından gelen öğrenciler bu hastanelerde uygulama yaparlar. (Örnek : Birçok ilimizde bulunan üniversite hastaneleri) (4)

### **II.2.Hastanelerinin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması**

Günümüzde hastaneler, tedavi ve tıbbi bakım işlevlerinin yanında, hekimlerin ve yardımcı sağlık personelinin eğitimi, tıbbi araştırma ve toplum sağlığı gibi hizmetleri de görmektedirler. Bu bakımdan, hastanelere bir çok yönden yaklaşmak mümkündür : Hastaneler hem hekim ve diğer sağlık personeline eğitim veren bir eğitim kurumu, hem bir araştırma merkezi, hem farklı meslek gruplarından kimselerin çalıştığı bir organizasyon, hem de şifa veren toplumsal kurumlar olmaktadır. Kompleks bir sistem

içinde çalışan hastanelerin çoğunluk olarak kamuda faaliyet gösterdiği de açıktır. Hastanelerin fonksiyonları şöyle sıralanabilir. (5)

### **II.2.1.Tıbbi Fonksiyonlar**

Hastanelerin temel amaçları sağlık hizmetlerinin temel amacıyla aynıdır: Kişileri hastalıklardan korumak, hastalığı önlemek veya engellemek. Ne var ki, gösterilen çabalara ve tıbbi uğraşlara rağmen, her durumda hastalığın ilerlemesini ya da etki alanını arttırmasını engellemek mümkün olmaz. Bu noktada tıbbi fonksiyonların sadece müşahade, teşhis ve tedavi ile sınırlı olmadığını görmek çok önemlidir. Tıbbi fonksiyonlar içinde rehabilitasyon yani hastalığı ortadan kaldırılamamış olan hastanın çevresine, ailesine ya da genel olarak topluma bağlı olmadan yaşamını sürdürmesini sağlamak da önemli bir tıbbi işlev haline gelmiştir. Kamu hastaneleri, günümüzde, alt sistemleriyle beraber oluşturdukları girift sistem içinde, organize edilmiş çalışanlara ve kaynaklara sahip hizmet işletmeleri olarak, koruma, tedavi, ve rehabilitasyon gibi tıbbi fonksiyonları yerine getiren en önemli sağlık merkezleridir.

### **II.2.2.Yönetim, Mali, Teknik Fonksiyonlar**

Yönetim, birden fazla kişinin görev aldığı, mal ve/veya hizmet üreten ekonomik birimlerde faaliyetlerin planlı, koordineli ve bir ekip halinde yürütülmesi sürecidir. Sağlık gibi takım olarak hizmet vermekte olan bir sektörün “Yönetim” ya da “İdare” biçimi çok kritik bir noktadır. İşbölümü ve işin düzenli şekilde sürmesi için gerekli koordinasyon, yönetimin doğru yönlendirmesi ile mümkün olabilir. Yönetimin eksik olduğu hallerde, amaçlanan hizmet veya ortaya çıkması gereken iş geç üretilir.

Hastanelerde ortaya çıkan karmaşık yapının bir zorluğu da birbirine bağımlı birimlerin ortaya çıkardığı teknik ve tıbbi hizmetlerin tamamını topluma sunmak mecburiyetinden kaynaklanır. Hastanelerin yönetim ve organizasyon faaliyetleri düzeyi ortalama bir işletmenin ulaştığı seviyenin üstüne çıkmak zorundadır.

Hastaneler, geçirdikleri tarihsel gelişimi sonucunda, şu anda dahi, genel görüş itibariyle kar etmeyen ve toplum yararına çalışan kuruluşlar olarak kabul edilmektedir. Hastanelerin devlet ödenekleri ve döner sermaye tarafından beslenen malzeme ve

işgücü kullanımı, dolayısıyla hizmet üretimi; en başta bütçede, gelir ve gider unsurlarının en doğru şekilde oluşturulmuş olmasını, hastaların ve hastane sağlık personelinin temel ihtiyaçlarının karşılanmış olmasını, malzeme araç, gereç, giyim, yakacak, yiyecek vb. uygun fiyatlarla zamanında satın alınmış olmasını ve son olarak bütün bu işlemlerin mali kriterler açısından eksiksiz yapılmasını şart koşmaktadır.

Hastanelerin fonksiyonlarını doğru biçimde yerine getirmesi için güncel teknolojiyi ve teknik bilgiyi en iyi şekilde kullanmaları gerekmektedir. Hastanelerde son zamanlarda daha da sıklıkla kullanılmaya başlanan yazılım programları, bilgisayarlar; bunun yanı sıra cihazlar, makineler, sıhhi tesisat, kanalizasyon, elektrik, ısı ve havalandırma sistemleri, çamaşırhane, mutfak vb. unsurlar teknik fonksiyonların yerine getirilmesini sağlar.

### **II.2.3.Eğitim Fonksiyonu**

Hastaneler eğitim kurumu olarak da faaliyet göstermektedir. Eğitim alanına, hasta ve yakınlarının eğitimi, hekim adayı öğrencilerin eğitimi, hastane personelinin hizmet içi eğitimi ve sağlık konularında kamuoyunun bilgilendirilmesi girmektedir. Hastanelerde görev yapan tıbbi personelin, teşhis/televa/bakım hizmetlerini sürdürebilmesi için teorik bilgilerle olduğu kadar pratik bilgilerle de donatılması gerekmektedir. Hastanelerin tarihsel gelişim içinde böyle bir etkileşim(sağlık personeli/hemşire-hasta-hekim) ile çok daha önemli faydalar kazandırdığı tespit edildiği için, bu tür eğitim ve klinik çalışmaların iç içe geçtiği kurumlar daha fazla oluşturulmaya başlanmış; hemşirelik okulları, sağlık yüksek okulları sahada eğitim ve tecrübe konusunda geliştirilmeye özendirilmiştir. (6)

### **II.2.4.Koruyucu Tıp Hizmetleri Fonksiyonu**

Koruyucu tıp hizmetleri, teşhis ve tedavi tıp hizmetlerinden farklı bir alanda, hastalığın önlenmesi alanında çalışma yürütmektedir. Son yıllarda koruyucu tıp hizmetlerinin etkinlik alanı gittikçe genişlemektedir. Koruyucu tıp hizmetleri hastalığın önlenmesine ilişkin epidemiyolojiyi de içine alan, kırsal bölgelerden (az gelişmiş sahadan) şehre (gelişmiş sahaya) uzanan; içme suyu, çevre sağlığı, aile sağlığı gibi konu başlıklarını içinde bulunduran bir fonksiyon sahasıdır.

### **II.3.Hastanelerin Bağlı Buldukları Kuruma Göre Sınıflandırılması**

Bu sınıflandırma türü mülkiyeti temel almaktadır.

#### **II.3.1.Kamu Kuruluşlarına Bağlı Hastaneler**

Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastaneler, Sosyal Sigortalar Kurumu'na bağlı hastaneler, kamu iktisadi devlet teşekküllerine (KİT) bağlı hastaneler, niversite hastaneleri, belediye hastaneleri ve başka bakanlıklara ait hastaneler.

Yukarıda belirtilen hastanelerin yönetim ve finansmanı bağlı buldukları kurum, Sağlık Bakanlığı, tarafından gerçekleştirilmektedir. Diğer taraftan, SSK'ya bağlı hastanelerin finansmanı, bir işletmede çalışan sigortalı işçilerin ve işverenlerin karşılıklı olarak SSK'ya ödedikleri sigorta primleriyle ve Bağ-Kur mükelleflerinin ödemeleriyle karşılanır. Işçi ve işverenler brüt maaşın belirli bir yüzdesini SSK'ya ödemek suretiyle SSK'nın finansmanını sağlarlar. SSK hastaneleri, sigortalı ve Bağ-Kur'lu çalışanlar ve bakmakla yükümlü oldukları yakınlarına sağlık hizmeti verir. Bu hastaneler SSK Genel Müdürlüğü'ne karşı sorumludur.

Üniversite hastanelerinde yönetim niversite rektörlüğüne bağlıdır ve rektrlğe karşı sorumludur; hastane, devlet bütçesinden ayrılan gelirlerle finanse edilir.

Kamu İktisadi Devlet Teşekküllerine bağlı hastaneler yönetim olarak ilgili devlet teşekkülüne bağlıdır. Finansmanı devlet bütçesinden ayrılan pay ve diğer gelirlerden oluşur. Bu hastaneler, bağlı buldukları KİT'lerin tespit edeceği hedefler doğrultusunda çalışanlarına ve onların yakınlarına sağlık hizmeti sunmak üzere kurulmuşlardır. Devlet Demiryolu Hastaneleri iyi bir örnektir. (7)

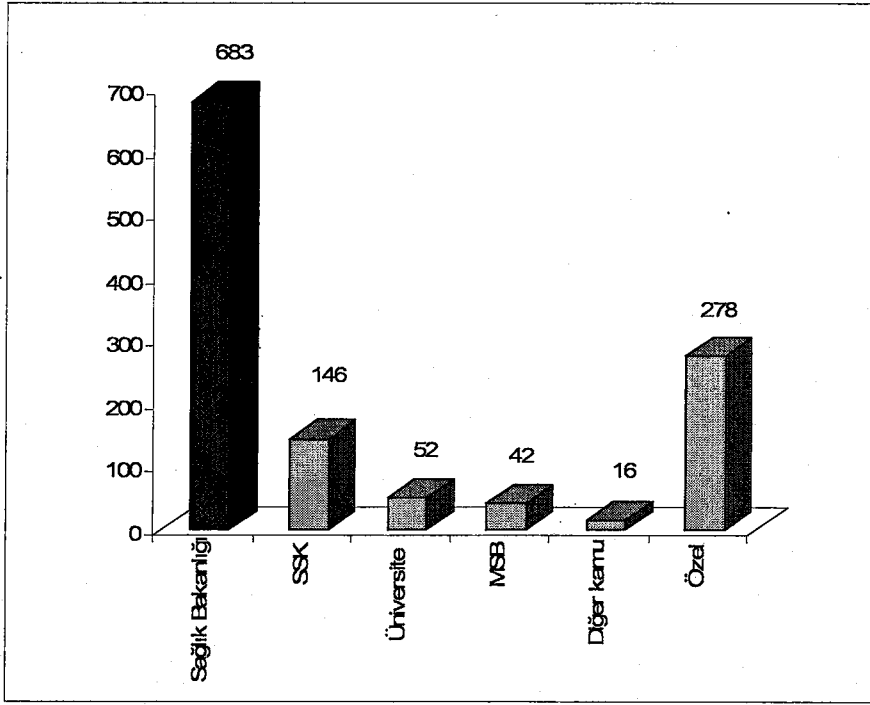
#### **II.3.2.zel Hastaneler**

Özel kişiler tarafından açılarak kanunda belirlenen şekliyle Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan ve denetimi yapılan ikinci basamak sağlık hizmeti veren kurumlardır. Kurum sayısı bakımından toplam sağlık hizmeti veren kurumların %21.41'ini oluşurmaktadır. (7)

#### **II.4.Kamu Hastaneleri ve Kamu Hastanelerinin Türkiye'deki Durumu**

Sağlık hizmeti üretim birimlerinin en büyüğü olan hastane sayısının Türkiye'deki kamu / özel dağılımı %72 / %28'tir. (saglik.gov.tr /extras/istatistikler /ytkiy 2004/GR1.htm 03.09.2004) Bu açıdan, kamu hastanelerinin Türkiye'deki toplam sağlık hizmetlerinin değerlendirilmesinde önemli bir temsiliyet gücüne sahip olduğu söylenebilir. Bu yaklaşımı güçlendiren bir başka veri, Türkiye'de hastanelerin yatak kapasitelerine göre dağılımı oranında görülebilir. Kamu hastaneleri, toplam fiili yatağın %84.2'sini kapsamakta ve 91.202 yatak ile, geniş bir alanda faaliyet göstermektedir.

Sağlık hizmetlerinin kişisel sağlık hizmetleri sahasında yer alan yataklı tedavi kurumları hizmetleri, hastane hizmetlerinin içinde bulunduğu kategoriyi ifade etmektedir. Hastane'yi tanımlamak konu üzerine fikir beyanında bulunmayı kolaylaştıracaktır. En genel şekliyle hastane şöyle tanımlanabilir : "Hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarının kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır." Türkiye'de kamu hastaneleri toplam hastane hizmetinin yatak bazında %70'i sağlamaktadır. (8)



**Tablo 3.** 2004 Yılı Türkiye’de Hastanelerin Kurumlara Göre Dağılımı. (9)

Dünya Sağlık Teşkilatı (WHO) ise hastaneleri şu şekilde tanımlamaktadır :  
 “Müşahade, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırabilecek sağlık hizmeti veren, uzun ya da kısa süreli yataklı kuruluşlardır.”

### II.5.Yurt Dışındaki Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri

Bir ülkenin sağlık hizmetlerindeki özel sektör - kamu arasındaki dağılım payı, o ülkedeki yönetim biçimiyle yakından ilgilidir. Serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde özel sektörün payı yüksekken, daha sosyal bir devlet modeli benimsemiş ülkelerde sağlık hizmetleri zorunlu sağlık sigortaları ya da devlet tarafından finanse edilir. Yine de bu her zaman geçerli bir söylem değildir. Örneğin, serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu İngiltere sağlık hizmetlerinin önemli bir kısmını kamulaştırarak bunun önemli ve başarılı bir örneğini vermiştir. Kamu hastanelerinin sağlık hizmetleri içerisindeki konumuysa benimsenen politikalara göre değişiklik göstermektedir.

## II.5.1. Amerika'da Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri

Gelişmiş ülkeler içerisinde kamu hastanelerinin en zor durumda olduğu ülke Amerika'dır. Kapitalist ekonominin geçerli olduğu Amerika'da sağlık hizmetleri büyük ölçüde özel sigortalar tarafından finanse edilmektedir. Zorunlu sağlık sigortası uygulaması yoktur. Bu yüzden Amerika sağlık hizmetlerine en çok para harcayan ülke olmasına karşın ( GSMH'nin %15'i, Batı Avrupa ülkelerinde bu oran %8) (Üstünel, Aziz. İngiliz ve Amerikan Sağlık Sistemlerinin Karşılaştırılması. <http://www.merih.net/m1/waziust21.htm>, 26.07.2005 ) sağlık hizmetlerindeki standart Kuzey Avrupa ülkelerinden düşüktür. (Fişek, Nusret. Türkiye'de Sağlık Hizmetlerinin Finansman Sorunları. [http://www.ttb.org.tr/n\\_fisek/kitap\\_1/27.html](http://www.ttb.org.tr/n_fisek/kitap_1/27.html), 26.07.2005) Amerika Tabipler Birliği'nin karşı çıkmasına rağmen 1964 yılında başlatılan Medicare ve Medicaid programları gelir düzeyi düşük vatandaşların sağlık giderlerini karşılamak amacıyla uygulamaya konulmuştur. Ancak Amerika'da herhangi bir sağlık sigortası olmayan vatandaş sayısı 40 milyondan fazla olduğu ve bu sayı her geçen yıl bir milyon arttığı için kamu tarafından finanse edilen bu programlar yetersiz kalmakta, devlet hastaneleri ise artan talebe cevap verememektedir. Amerika'da, kamu hastanelerinin konumunda seyredilen düşüş, 1950 sonrasına dayandırılabilir. Kamu hastaneleri yapıları gereği serbest pazar ekonomisi içinde rekabet edemez halde olduklarından yalnız kalmışlardır. Yerel yönetimler tarafından finanse edilen devlet hastaneleri, bu yönetimlerin 1950 sonrasındaki bütçelerinde kamu hastanelerine ayrılan payı kısıtlamalarından etkilenmişlerdir. Ayrıca Medicare, Medicaid gibi dar gelirli vatandaşlar için uygulanan sağlık sigortaları bu kişilerin ilgisini kamu hastanelerinden özel sektöre yöneltmiş, bu durum yerel yönetimlerin bütçeden özel sektöre de pay ayırmasına neden olmuştur. ( Stolzenberg, Edward A. Governance Change for Public Hospitals. [www.ache.org / mbership / AdvtoFellow / CASERPTS / governance99.cfm](http://www.ache.org/membership/AdvtoFellow/CASERPTS/governance99.cfm), 26.07.2005 ) Ayrıca nitelikli sağlık personelinin sunulan çalışma koşulları ve araştırma olanakları nedeniyle özel sektöre kayması kamu hastanelerinin çöküşündeki bir başka önemli nedendir.

Gelir kaynakları	Medicaid	Medicare	Yerel Yönetim desteği	Özel sigortalar	Kendin öde / Diğer
Gelir yüzdesi	41	20	15	17	7

**Tablo 4: Amerika'da kamu hastanelerinin ortalama gelir yüzdesi dağılımı.** (Stolzenberg, Edward A. Governance Change for Public Hospitals. [www.ache.org/membership/AdvtoFellow/CASERPTS/governance99.cfm](http://www.ache.org/membership/AdvtoFellow/CASERPTS/governance99.cfm) 26.07.2005 )

Tüm bunların sonucunda 1996–2002 yılları arasında Amerika'daki kamu hastanelerinin önemli bir kısmı kapanmış, kamu hastaneleriye büyük şehirlerden kent dışına doğru kaymıştır (önde gelen taşralardaki hastanelerin sayısı %27 azalmayla 134'ten 98'e, büyük şehirlerdeki hastaneler %16 azalmayla 83'ten 70'e düşmüştür) ( 10 ). Amerikan Hastaneler Birliği'nin (AHA) raporlarına göre 1995'te 100 büyük hastanenin ortalama yatak kapasitesi 581'ken, bugün kamu hastanelerinin yalnızca %15'inde yatak kapasitesi 200'ün üstündedir. Kamu hastanelerinin kaynak yönetimi, alım-satım işlemleri hükümet kuruluşlarınca yönetilmektedir. Özerk bir idareden yoksundurlar. Bu da işlemlerde yavaşlık ve uzmanlık eksikliğini getirmektedir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar arasında olan kamu hastanelerinin rekabetçi olması, bütçe arttırma yöntemleri araması diğer kar amacı gütmeyen kuruluşların itirazlarına yol açabilir. ( Stolzenberg, Edward A. Governance Change for Public Hospitals. [www.ache.org/membership/AdvtoFellow/CASERPTS/governance99.cfm](http://www.ache.org/membership/AdvtoFellow/CASERPTS/governance99.cfm) 26.07.2005 ) Bu duruma aranan başlıca çözüm hastane yönetimlerinin özelleştirilmesidir. Columbia/HCA gibi bu işi üstlenen şirketler hizmetlerden ya da kaliteden kısmaksızın toptan alım ve sofistike faturalandırma gibi yöntemlerle verimi arttırabileceklerini iddia etmektedirler.( The Rise for-Profit Organizations. /[www.afscme.org/una/nurse05.htm](http://www.afscme.org/una/nurse05.htm) 26.07.2005 ) Yine de kamu hastanelerinin ağır yükü düşünülüğünde bu masraflı bir çözüm olabilir. Bir başka çözüm de hastanelerin kimi bölümlerinin (temizlik, yemek, vb.) işletmelerinin özelleştirilmesidir. Böylece hastane üzerindeki sağlık hizmetleri dışındaki yükler azalabilir ve rekabetçi bir anlayışla işletilen bu birimlerle hastanenin gelirleri arttırılabilir.

Yine de Amerika'da nüfusun hiçbir sağlık sigortası olmayan önemli bir kesimine hizmet veren kamu hastanelerinin serbest pazar ekonomisi koşullarında, gelir ve giderlerini dengeleyerek daha iyi hizmet sunabilmesinin yöntemleri araştırılıyor. Medicare ve Medicaid programları sayesinde yakında kamu hastanelerine gereksinim olmayacağı umudunun 15 yıl içinde bu programların yetersiz kalması sonucunda boşa çıkmasıyla ilk kez 1980'de toplanan Amerikan Ulusal Kamu Hastaneleri Birliği (NAPH), hâlâ çok fazla sigortasız hastaya hizmet veren kamu hastanelerinin gelişimini sağlamak amacıyla kuruldu. Hastaneleri bir çatı altında toplayan NAPH, son yirmi yıl boyunca hastanelere toplam 20 milyar dolar ek ödenek akmasını sağladı. ( [www.naph.org/Content/NavigationMenu/About\\_NAPH/History/History.htm](http://www.naph.org/Content/NavigationMenu/About_NAPH/History/History.htm), 26.07.2005 ) Kamu hastanelerinin ayakta kalabilmesi için çözüm arayan NAPH, bununla yalnızca sigortasız hastalara daha iyi hizmet sunabilmeyi değil, sigortalı hastaları da kamu hastanelerine çekebilmeyi hedefledi. Ve de NAPH'ın kamu hastanelerinin ıslahı için gördüğü çözüm, finansmanı en verimli biçimde kullanmaktan, bu da hastanelerin bir işletme anlayışı çerçevesinde planlı bir idareyle yönetilmesinden geçiyor. ( 11 )

NAPH'in yayın organı Safety Net'in hastanelerdeki fon yönetimine ayrılmış bir sayısında hastanelerdeki kaynak ve kaynak kullanımı sıkıntısı gözler önüne serildikten sonra bu kötü tablonun dışında kalan iki hastane, akılcı yatırımlar ve disiplinli bir yönetimle nasıl başarılı olunacağını örneği olarak vermiş:

Boston Tıp Merkezi ve Cleveland Metro Sağlık Sistemi. Boston Tıp Merkezi Massachusetts Eyaleti'nin üçte birine ücretsiz sağlık hizmeti sunan 547 yatak kapasiteli bir hastane. Hastanenin gelirlerinin %33'ü Medicare'den, %28'i Medicaid'den, %20'si özel sigortalardan, %19'u da kendisi ödeyen hastalardan ve diğer kaynaklardan sağlanıyor (Moylan, Christina. Managing care for Uninsured Patients. Temmuz 2005. [www.naph.org/Template.cfm?Section=Home&Template=/ContentManagement/ContentDisplay.cfm&ContentID=5582](http://www.naph.org/Template.cfm?Section=Home&Template=/ContentManagement/ContentDisplay.cfm&ContentID=5582), 26.07.2005). Bilgi sistemlerini yenileyen ve bilgisayarlı sisteme geçiş yapan Boston Tıp Merkezi yetkilileri, savuracak paraları olmadığını, düşük bütçeleriyle yapacakları yatırımların birtakım giderleri kısıacak ve de kaliteyi arttıracak nitelikte olmasına öncelik verdiklerini belirtiyor. Bilgi sistemlerinde yaptıkları değişimin hastaneye şimdiden 10 milyon dolarlık tasarruf ettirdiğini, tamamlandığında bu tasarrufun iki katına çıkacağını da ekliyorlar. Boston Tıp

Merkezi'nin ayrıca birden fazla hizmet içeren, iki ya da daha fazla yıl boyuca program desteği gerektiren ve 1 milyon doları aşan yatırımlarına karar veren bir Stratejik Yatırım Komitesi de var.

Metro Sağlık Sistemiyse stratejik yöntemlerle bütçesini dengeli kullanarak donanımlarını yeniliyor. Bu hastanede yapılan en büyük girişimlerden biri ise kentlerdeki alışveriş merkezlerinde üç sağlık şubesi açmaları oldu. Eğer rekabetçi olmak istiyorlarsa bunu bilinen yöntemlerle yapamayacaklarını söyleyen hastane yetkilileri, bu yatırımlarının işlerliklerinin şimdiden %54 oranında arttığını belirttiler. Şubeler aynı zamanda başka yatırımcılara da ilham ve cesaret verdi. Metro Sağlık Sistemi'nin daha az göze çarpan diğer yatırımları arasında ücret toplamayı iki katına çıkartan elektronik kayıt sistemi, hastaların yemeklerin kalitesinden şikayet etmelerini önleyen ve hasta başına günde 6 dolarlık tasarruf edilmesini sağlayan yeni bir yemek uygulaması ve birkaç milyon dolara mal olsa da yılda 700 bin dolar tasarruf edilmesini sağlayan yeni ısıtma sistemi de bulunmaktadır. Harcamalarını kazanca dönüştürmeyi becerebilen yatırımlarıyla Metro Sağlık Sistemi pazarın da güvenini kazanarak Moodys Yatırım Hizmetleri'nden Aa notu almayı başaramıştır. ( Üstünel, Aziz. İngiliz ve Amerikan Sağlık Sistemlerinin Karşılaştırılması. [www.merih.net/m1/waziust21.htm](http://www.merih.net/m1/waziust21.htm), 26.07.2005 )

Sonuçta Amerika'daki hastaneler için toplu bir uygulama olmasa da hastanelerin kendi inisiyatifleriyle ayakta kalmak ve güçlenmek için çaba gösterdikleri, bunun yolunun da yönetimlerini yerel yönetimler yerine bir işletmeye ya da kurula bırakarak daha etkili ve verimli kılmaktan geçtiği söylenebilir. NAPH'ın birlik çatısı altında hareket etmeyi sağlaması ve çözüm arayışlarının da unutulmaması gerekir. Yine de sigortasız hasta sayısındaki artışa bu kısmi düzenlemelerin yeterli olup olmayacağını zaman gösterecektir.

## **II.5.2.İngiltere'de Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri**

İngiltere'deki durumsa Amerika'dakinden bir hayli farklıdır. Sağlık hizmetlerinin temel kamu hizmetleri arasında sayıldığı İngiltere'de bu hizmetler 1948'ten beri, vergilerle finanse edilen Ulusal Sağlık Hizmetleri (NHS) tarafından yürütülmektedir. Bu sisteme göre tüm sağlık harcamaları devlet tarafından finanse edilmektedir. Ayrıca sağlık giderleri de Amerika'nın aksine düşüktür (1993'teki verilere

göre GSMH'nın %7,1'i). NHS sistemi 1991'deki reformlarla değişime uğramıştır. Hastaneler arasında kontrollü bir rekabeti hedefleyen bu reformlarla serbest piyasa ekonomisinin olumlu yönleri NHS modeliyle birleştirilmeye çalışıldı. Böylece hizmetin sunumu ve finansmanı ayrıldı. Hastaneler özerkleşip vakıf haline geldiler ve hizmetlerini satmaya başladılar. Sağlık idareleriye bu hizmeti satın alan, hizmet kalitesini ölçen ve sağlık ihtiyaçlarını tespit eden birimler oldular. Böylece, 1991'den sonraki reformlarla global bütçe tahsisine yönelen NHS sisteminde, bütçeyi kullanan kuruluşa esneklik ve özerklik tanındı. Ancak, kaynak kullanımında serbestlik kazanan yöneticiler bu yetkiye paralel olarak hastanenin performansından da sorumlu tutulmaya başladılar. ( Üstünel, Aziz. İngiliz ve Amerikan Sağlık Sistemlerinin Karşılaştırılması. www.merih.net/m1/waziust21.htm 27.07.2005 ) NHS'nin bu reformları hastanelere bir rekabet ortamı sağlayıp hizmet kalitesini arttırsa da NHS'nin sosyal yapısını serbest pazar ekonomisine uydurduğu için çeşitli eleştiriler de aldı. Bu eleştirilerin başında, hastanelerin, ücretleri devlet tarafından ödenen hastaları uzun süre bekletmesine rağmen, giderlerini kendi cebinden karşılayan hastalara hem muayene hem de ameliyat hizmetlerinde öncelik tanınması geliyor. Öyle ki NHS'nin bu yoldan geliri, devlet bütçesinden aldığı ödeneğe göre hızla artıyor. 2000 yılında NHS'nin hizmetlerini satarak elde ettiği gelirin 340 milyon Sterlin olduğu saptanmış. Önde gelen NHS hastanelerinin kimisi için de özel hastalar başlıca gelir kaynaklarından biri olmuştur. ( Gorton, Elaine. Britain: Cash for Beds Scandal in National Health Service. World Socialist Web Sitesi. 17 Ocak 2002. www.wsws.org/articles/2002/jan2002/nhs-j17\_prn.shtml , 26.07.2005) NHS hastaneleri için öngörülen kamu-özel sektör evliliğinin eleştirilen bir başka meyvesi de 1992'de uygulamaya konulan Özel Finansman Girişimi'dir ( PFI ). Bu uygulamaya göre hastanelerdeki çeşitli hizmetler (temizlik, yemekhane, çamaşırhane, vb.) özel sektöre devrediliyor. Bu uygulamanın eleştirilen yanı sıra özel sektörün kâr amacı gütmesi nedeniyle bu hizmetlere ayrılan giderin sağlık hizmetlerinden kesinti yapmaya neden olması. PFI sisteminin ilk uygulamasının sonuçlarına bakıldığında yatak giderlerinde %30, klinik personel giderlerinde %25'lik bir kısıtlamaya gidildiği görülebilir. 1997'den bu yana NHS hastanelerinde 12.000'in üzerinde yatak eksilmesi yapılmıştır. (12 )

Bu görüştekilerin endişesi, hastanelerdeki kamu bütçesinden gelen payın azalmasıyla devlet kontrolünün de azalması ve "verimlilik" ve kâr amacı güden özel

sektör anlayışının yerleşmesiyle, sağlık giderlerini devletin karşıladığı hastalara yeterli ve kaliteli hizmet sunmamasıdır.

NHS sistemine bunun tam tersi açısından da eleştiriler getirilmektedir. Ücretsiz sağlık hizmetleri uzun kuyruklara ve böylece hizmetlerin yetersiz kalmasına neden olmuştur. Sağlık hizmetlerinden en çok faydalanan kesim olan 65 yaş üstü insanların sayısı artarak nüfusun %20'sini oluşturmaya başlamıştır. Bu da kamu harcamalarının ve hastanelerinin üzerinde önemli bir yüküdür. Ayrıca NHS hastaneleri, sağlık donanımlarını geliştirmek ve daha deneyimli personel çalıştırmak için özel sektörden sağlanacak gelire gereksinmektedir. ( Bracik, Edyta. Is the NHS Falling Apart British Council in Poland. [elt.britcoun.org.pl/h\\_nhs.htm](http://elt.britcoun.org.pl/h_nhs.htm) 26.07.2005 )

### **II.5.3.Norveç'te Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri**

İngiltere'deki NHS' ye benzer bir uygulamayı, kapitalist ekonomilerine rağmen sağlık hizmetlerini sosyal devletin yükümlülükleri arasında sayan İskandinav ülkelerinde de görmek mümkün. Norveç'teki sağlık sektörü NHS'nin daha az merkezi bir uyarlaması sayılabilir. Çünkü Norveç'te karar mekanizmalarına yerel yönetimler de katılmaktadır. Norveç'teki sistemin finansmanı da İngiltere'deki gibi kamu-özel sektör bileşimi tarafından sağlansa da, özel sektörün ağırlığı hala çok düşük olduğundan kamu kesimi İngiltere'deki gibi yoğun bir baskıya maruz kalmamıştır. Özel hastanelerdeki yatak sayısı 2003'teki ölçümlere göre toplam yatak sayısının yalnızca %1,4'ünü oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra 1990'da 2 olan özel hastane sayısı da 2004'te 26'ya çıkmıştır.

Norveç'te kamu hastaneleri finansmanını en çok etkileyen unsurlardan biri yerel yönetim bölgelerine ayrılan finansmandır. Yerel yönetim bölgelerinin 1980'den itibaren getirilen yeni düzenlemelerle, vergileri sabit kaldığından gelirlerini arttırması olanaklı değildi. Bütçeden en büyük payı alan fizik hastanelerinin giderlerindeyse 1990-97 arasında %0,7'yle %7 arasında bir artış gözlemlendi. Bunun üzerine 1997'de yürürlüğe giren Etkinlik Tabanlı Finansman (ABF) uygulamasıyla hastane ödeneğinin tedavi edilen hasta sayısına göre belirlenmesine karar verildi.

Norveç'teki bir başka uygulama da uzman personelin, yerel yönetim birimleriyle ya da Ulusal Sigorta Şeması'yla (NIS) sözleşmeli olarak çalışmalarıdır. 1984'te başlayan bu çalışma başlangıçta sözleşmesiz olarak yürüyordu, fakat 90'ların başında bu uygulamada gözlenen artış bunun bir yasayla düzenlenmesi gereğini doğurdu ve 1992 ve 1998'de çıkartılan yasalarla sözleşme zorunluluğu getirildi.

#### **II.5.4.Almanya'da Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri**

Almanya gibi diğer önde gelen Avrupa ülkelerindeyse, Türkiye'deki SSK gibi zorunlu sağlık sigortası sistemi uygulanmaktadır. Almanya'da sağlık giderleri, maaşlardan kesilen %9 ile %17 arasında değişen sigorta primlerinden karşılanmaktadır. Kamu hastanelerinin de idaresi merkezi olmadığından onların arasında da hem sigorta şirketleriyle sözleşmelerini güvence altına almaları hem de sundukları sağlık hizmetleri açısından rekabet vardır. Bu rekabet hastalara bürokrasi üzerinde üstünlük sağlar. Hastanelere akan kaynağın yüksek olması hastaların hizmet için daha az bekleme ve daha az şikayet etmeleri anlamına gelir. Ancak, gelir-gider hesaplamalarındaki gevşekliği önlemek için idari işlemler hastane giderlerine ağır bir yük olmaktadır. Bu yük de sigorta primlerine %27'lik bir gider olarak yansır (bu oran İngiltere'de %5'tir). (Coulfinnal, Agnes. The French Health cAr System: A Brief Overview. <http://www.irdes.fr/english/wp/pwg.pdf>06.03.2004 )

#### **II.5.5.Diğer Avrupa Ülkelerinde Sağlık Hizmetleri ve Kamu Hastaneleri**

Fransa'daysa tüm vatandaşlar Kamu Sağlığı Sigorta Sistemi (PHIS) bünyesi altında zorunlu sağlık sigortaları tarafından sigortalanmıştır. Hem çalışanların hem işverenin katkısıyla ödenen bu sigortaların primlerinden elde edilen gelir, sağlık harcamalarının %75'ini karşılar. Bu sigorta kapsamında kamu hastaneleri ve özel hastaneler arasındaki ayırım kalkmıştır. Hastalar ikisini de seçmekte serbesttirler. Toplam yatak sayısının %65'i kamu hastanelerinin elindedir.( Coulfinnal, Agnes. The French Health cAr System: A Brief Overview. <http://www.irdes.fr/english/wp/pwg.pdf> 06.03.2004)

Kamu hastanelerinin finansmanı ve işletilmesi konusunda dikkati çeken bir başka ülke de Avustralya'dır. 750 adet kamu hastanesine devlet (Milletler Topluluğu ve Yerel Hükümet) bütçesinden yıllık 17 milyar doların ayrıldığı Avustralya'da da kamu hastanelerinden faydalanan yaşlı nüfusunun oranındaki artış bu hastanelerden yeterli ve verimli hizmet alma sorununu gündeme getirmiştir. 2002–03 yıllarında 3,5 milyon kamu hastası, 371.000 özel sigortalı hasta ve emeklilerin de aralarında bulunduğu sigortasız 160.000 hasta bu hastanelere kabul edilmiştir. 1998–2002 arasında kamu hastanelerinin yatak sayısı %6,5 oranında düşerek 1000 hasta için 2.43 olmuştur.

Avustralya'da hükümetin kamu hastaneleri tarafından verilen ücretsiz sağlık hizmetlerine yapacağı katkı, kanunlar çerçevesinde yapılan beş yıllık Avustralya Sağlık Sözleşmeleri'yle belirlenir. 1998 – 2003 yılları arasındaki anlaşmaya göre, Avustralya Hükümeti kamu hastanelerine ödenek olarak 31,7 milyar dolar ayırmıştır. Bu ödeneklerin neredeyse yarısı sağlık personelinin ücretlerine gitmektedir. Bunun dışındaki giderler hastane binası, yatak temini, su, elektrik, güvenlik gibi çeşitli hizmetlere ve ilaç ve tıbbi malzemeler gibi daha yüksek kalemlere ayrılmıştır. 2000–01 yıllarındaki raporlara göre, hastaneye kabul edilmiş bir hastanın maliyeti 3.017 dolardır. (Avustralya Hükümeti, Sağlık ve Yaşlanma Bölümü. Faaliyet Raporları. [www.health.gov.au/internet/wcms/publishing.nsf/Content/health-ahca-sooph-where.htm](http://www.health.gov.au/internet/wcms/publishing.nsf/Content/health-ahca-sooph-where.htm) 06.03.2004)

Hasta bakımı	Tıbbi harcamalar	İlaç giderleri	Tıbbi donanım giderleri	Teşhis/ benzeri hastalıklar	Diğer çalışanlar	Diğer giderler
% 29	% 20	% 5	% 8	% 8	% 15	% 15

**Tablo 5. Bir Hastanenin Hasta Maliyetinin Dağılımı.**

1984 yılında Milletler Topluluğu'nun Medicare programıyla tanıştığı Avustralya'da, o zaman nüfusun üçte ikisini oluşturan özel sigortalı vatandaş sayısı hızla düşmüş, 1996 ve sonrasında üçte birin bile altına düşmüştür. Bu durum, hükümeti ve basını alarma geçirmiştir; çünkü özel sektörün sağladığı hizmet olmayınca kâmunun sağladığı sağlık hizmetlerinde yığılma yaşanacak, hastaneler ve hizmetler yetersiz kalacaktır. 2000-2001 istatistiklerine göre sağlık giderlerinin %47'sini karşılayan (sağlık giderleri havuzunun %23'ü yerel hükümet, %7'si sağlık fonları, %17'si sigortasız hastaların bireysel ödemeleri, %6'sı da diğer kaynaklar tarafından karşılanmaktadır) Milletler Topluluğu bunun üzerine özel sağlık sigortasını teşvik etmek üzere çeşitli önlemler almıştır. Milletler Topluluğu'nun sağlık giderlerindeki ağırlığı kamu bütçesi yerine özel sigortalara yükleme isteğinin çeşitli nedenleri şunlardır. ( McAuley, Ian. Funding Health Care-taxes, insurance or markets? Paper for Health Insurance Summit, Sydney.esources.dmt. canberra. edu.au/imcauley/confs/hcconf.pdf (06.05.2004 )

- Rekabet
- İdari angaryanın azalması
- Özel hastanelere destek sağlanması ve devlet hastaneleri üzerindeki yükün azalması
- Sigortalılar için eşitlik
- Vergi yükünün azalması
- Kamu hizmetlerinin daralması

Özel sağlık sigortaları üzerinde sürüp giden bu tartışmalar Medicare programının geliştirilmesini geri planda bırakmıştır. Özel sektör için harcanan bu çabalar evrensel bir sağlık sigortası olan ve Amerika'daki gibi bir güvenlik ağı (Safety Net) olarak görmedikleri Medicare'i güçlendirilmek amacıyla kullanılsa çok daha verimli sonuçlar elde edileceğini savunan uzmanlar, sağlık giderlerinin kamu ödenekleriyle, gereksiz harcama yapmaksızın sağlanabileceği kanısındadırlar. ( Correll, Denys. AMA address-Public Hospitals and alternatives to acute care. <http://www.cota.org.au/AMAspeech.htm> 06.05.2004)

Çeşitli gelişmiş ülkelerde genel olarak sağlık hizmetlerinin, özel olarak da kamu hastanelerinin durumuna bakıldığında karşımıza çıkan manzara ne kamu ödeneklerinin ne de özel sektör yatırımlarının tek başına yeterli olmadığını gösteriyor. İngiltere örneğinde olduğu gibi sağlık giderlerinin büyük oranda devlet tarafından finanse edildiği durumlarda kamu hastanelerine fazla yığılma yaşanabiliyor, ya da Amerika örneğinde olduğu gibi nüfusun önemli bir kesiminin kamu, özel ya da zorunlu çalışma sigortasına sahip olmadığı durumlarda yine İngiltere'deki gibi bir yığılma yaşanabiliyor, üstelik hastaneler çok daha yetersiz kalıyor. Amerika örneği, sağlık giderlerine harcanan miktarın alınan hizmetle düz orantılı olamayabileceğini de gözler önüne seriyor. Türkiye'deki SSK'ya benzeyen, çalışanların zorunlu olarak sağlık sigortası kapsamına alındığı Fransa ve Almanya'daki uygulamalar ise (bu ülkelerde rekabeti ve böylece daha iyi hizmet verilmesini sağlayan birden çok sigorta kuruluşu vardır) hem finansman ağırlığını kamuya yıkmamaları hem de sağlık hizmetlerinden yararlanmak isteyen herkesi özel sigorta yaptırmaya mecbur etmemeleri açısından en sağlıklı model olarak duruyor.

### III. HASTANE İŞLETMECİLİĞİ

#### III.1.Esaslar

Türkiye’de Hastaneler, Devlet tarafından sevk ve idare edilen sistemler olmuştur. 3 Mayıs 1920 yılında kurulmuş olan Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı, merkezde sekiz ana hizmet birimi ve beş yardımcı hizmet biriminden oluşmaktadır. İldeki sağlık işlerinden birinci derecede il valileri sorumludur. Sağlık Bakanlığı tarafından tayin edilen sağlık müdürleri il valisine karşı sorumludurlar. ( 13 )

İl sağlık müdürlükleri, merkez örgütünün hizmet alanlarına göre kurulmuş olan ana hizmet birimleri (şubeler) ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşur. İlde hizmet veren birimlerin (sağlık ocağı, hastane vb) sağlık müdürlükleri ve valilik ile olan ilişkileri bağlı oldukları şube aracılığı ile yürütülür.

Türkiye’de, sağlık hizmetleri 1961 yılında sosyalleştirilmiş olup, bu anlayışa göre; sağlık hizmetleri nüfus esasına ve aşağıdan yukarıya doğru, sağlık evi, sağlık ocağı, ikinci ve üçüncü basamak hastaneler şeklinde hiyerarşik ve bürokratik bir kademelenme içinde sıralanmıştır.

Sağlık Bakanlığı tarafından üretilen hizmetler tüm yurt düzeyine yayılmış olan binlerce hizmet birimleri aracılığı ile yürütülür. Sağlık Bakanlığı birimlerine ek olarak, SSK, MSB, üniversiteler başta olmak üzere, diğer bakanlıklar, belediyeler, kamu iktisadi teşekkülleri, kamu yararına dernek ve vakıflar gibi birçok kamu kuruluşuna bağlı olan hizmet birimleri tüm yurt düzeyine yayılmış olarak sağlık hizmeti vermektedir. Ayrıca, özel sağlık birimlerinin de sağlık sektörü içinde önemsenecek oranda bir yeri vardır.

Türk sağlık sistemi son derece karmaşık bir yapıya sahiptir. Mevcut durum gerçekçi bir planlamanın sonucu olmaktan çok zaman içindeki gelişmelerin bir sonucudur. Türk sağlık sistemindeki aktörler kamu, yarı kamu, özel ve vakıf kuruluşlarından oluşmuştur. Ancak özel ve vakıf hastanelerinin rolü çok yenidir.

Resmi ve özel hastaneler Sağlık Bakanlığının “Yataklı tedavi kurumları işletme yönetmeliğine “ göre idare edilmektedir.

## III.2. Organizasyon

Hastaneler matris örgüt yapısındadırlar. Matris örgütlenme yapısında tepe yöneticilerin yetkileri orta kademe yöneticilere doğru devredilmiştir. Bunun sonucu olarak alt kademedeki personel her iki yöneticiden de emir alır. Dolayısı ile matris yapılarda eşgüdümün (koordinasyonun) sağlanması her zaman çok kolay değildir. (14) Dinamik bir çevrede etkinlik gösteren büyük işletmelerde (örneğin kamu hastanelerinde) ve etkinlik alanı açısından yeniliklere açık işletmelerde (örneğin basın işletmeleri ve yine hastaneler) matris örgütlenme yeğlene gelen bir modeldir.

### III.2.1. Matris yapının yararları.

- Matris yapı esnekler.
- Bölümler arası ilişkilerin yoğun olması nedeniyle verimlilik artar. Temel sorunları çözümede yöntem üretmeye uygundur.
- Uzmanlığa dayalı çalışma sistemine uygundur. ( 15 )

### III.2.2. Matris yapının sakıncaları

Bu örgüt yapısında bölüm sayılarının artması ve uzmanlaşmış kişilere duyulan gereksinimin çoğalması işletme masraflarını artırıcı bir ögedir.

Bu örgüt yapısında yetki sınırlarının karmaşık yapısı, işletme içinde yetki mücadelesine neden olabilir.

Matris örgütlenmede gruplaşma artar. Matris organizasyonda fonksiyonel yönetici ile vaka yönetici olmak üzere iki tür yönetici bulunmaktadır. Fonksiyonel yönetici, işin kimler tarafından, nerede (hangi vakada) ve mesleki açıdan nasıl yapılacağı konularıyla ilgilenmektedir. Vaka yöneticisi ise, neyin ne zaman ve neden yapılacağını belirlemektedir. Bu nedenle, uzmanlık bölümleri içinde çalışan personel bir yandan uzmanlıkları nedeniyle ilgili bölümün yöneticisine (dikey ilişki); bir yandan da bu uzmanlıklarını belirli bir vakada uyguladıkları için bu vakanın yöneticisine (yatay ilişki) karşı sorumlu olacaklardır. Matris yapıyı diğerlerinden ayıran temel özellik budur. (15)

Bu yapıda, vaka yöneticisi daha önceki yapılarda gördüğümüz emir - komuta yetkisine değil, fakat matris yapının bir özelliği olan “vaka yetkisi” ne (Project Authority) sahiptir. Ayrıca, vaka yöneticisi ile uzmanlık bölümleri arasında astlık - üstlük ilişkisi yoktur. Ancak bu yöneticiler de, projenin gerçekleşmesi için uzmanlık bölümleri ile birlikte çalışmak zorundadır. Bütün bu özellikler, aynı zamanda, matris yapının çalışmasındaki güçlükleri de ifade etmektedir. ( 16 )

Ancak, hastanelerde matris yapının uygulanması farklılık göstermektedir. Hastanelerin hasta bakım hizmetlerinin vaka yöneticileri hekimlerdir. Dolayısıyla vaka ekibinin diğer üyeleri olan eczacı, diyetisyen ve hemşireler, bir işgününde birden fazla vaka yöneticisi ile ekip halinde çalışmak zorundadırlar. Dolayısıyla, bu ekip üyeleri her bir vaka yöneticisinin yönetim anlayışı doğrultusunda iş görme durumu ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Ayrıca proje yönetiminde yatay ilişki söz konusu olması gerekirken; ülkemizde proje yöneticisi olan hekimler, ekip üyelerine karşı dikey ilişkiyi de (emir – komuta ilişkisini de) direkt ve çok sık kullanmaktadırlar.

Yukarıda genel olarak açıklamaya çalıştığımız matris yapının hastaneler yönünden başlıca özellikleri şöyle sıralanabilir: Vakayı oluşturan işlerin gerçekleştirilmesi sorumluluğunu fonksiyonel yöneticiler ile vaka yöneticisi ortak taşımaktadır. Vaka yöneticisi ile diğer ekip üyeleri arasında hiyerarşik bağ yoktur. Matris organizasyonda yetkinin kaynağı mevki veya pozisyon değil, fakat bilgi ve yetenektir. Örgüt içi iletişim çok yönlüdür. Projenin gerçekleşmesi için planlama ve koordinasyon son derece önemli hale gelmiştir. Bu bağlamda, matris yapıda karşılaşılabilecek ana sorunlar; kişilerin performansının değerlendirilmesi, olumsuz ilişkiler, haberleşme, karışıklık ve düzensizlik, iş ihalelerinde açıklık ve sorunun çözmenin olamaması, çatışmalar ve önderin kim olduğudur. (16)

## IV. MALİYET

### IV.1.Maliyet

Yönetim fonksiyonlarından planlamada maliyetleme önemli bir noktadır.

Yöneticiler, üretilen mamüllerin maliyetlerini bilmek isterler. Ayrıntılı mamül maliyet verileri, yöneticilere, maliyet kontrolünde, üretimin ve bunun için gerekli olan kaynağın planlanmasında ve başarı ölçümünde yardımcı olur. Aynı zamanda bu veriler, yöneticilerin hangi mamulün üretimine devam edileceği, hangisinin üretimine son verileceği ve fiyatlandırmanın nasıl olacağına ilişkin kararların alınmasında da rol oynar. (17)

Genel üretim giderleri, basit bir şekilde ifade edilirse, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik olarak ayrı ayrı tanımlanan maliyetler dışındaki tüm üretim maliyetlerini kapsar. (18.) Bu durumda, endirekt ilk madde ve malzeme ile endirekt işçilik giderleri genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır. Endirekt ilk madde ve malzeme, yardımcı madde ve işletmemalzemesi olarak iki kısımda incelenmekte olup, yardımcı madde; üretilen mamülün özünü oluşturmamakla birlikte üretimin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan boya, tutkal ve çivi gibi malzemelerden oluşur. İşletme malzemesi ise üretimin kesiksiz akışını sağlayan benzin, yağ ve motorin gibi giderleri içermektedir. Ayrıca, işçiye ödenen sosyal yardımlar ve fazla mesai ücretleri, nezaretçi ücretleri, kira, amortisman ve bakım onarım giderleri gibi maliyetler de genel üretim giderlerini oluşturur. (19 )

Genel üretim giderleri, değişken ve sabit olmak üzere iki biçimde ele alınabilir. Değişken genel üretim giderleri, üretim miktarı ile doğru orantılı olarak artıp –azalan gider türleridir. Enerji, yardımcı malzeme ve endirekt işçiliğin büyük bir bölümü bu türe örnek gösterilebilir. Sabit genel üretim giderleri ise, üretim miktarına bağlı olarak artıp-azalmayan, belirli bir dönem veya belirli bir kapasitede değişmeyen gider türleridir. Fabrika binasının kirası, sigorta, emlak vergisi ve amortisman giderleri bu gruba

girmektedir. Fakat bazı giderler yarı değişken (bakım-onarım, temizlik ve telefon giderleri gibi) ,bazıları ise yarı sabit gider (amortisman giderleri gibi) özelliği taşımaktadır.

Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik gibi “direkt” maliyet kalemi olmayıp, “endirekt” maliyet kalemi olarak nitelendirilmektedir. Çünkü, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinde, üretilen mamülle arasında ekonomik ve mantıklı bir ilişki kurulabilmektedir. Yani üretilen mamülün maliyetinde ne kadar direkt ilk madde ve malzeme ile ne kadar direkt işçilik gideri bulunduğunu tespit etmek çok kolaydır. Bu nedenle, bu gider türleri muhasebe terminolojisinde “direkt” olarak nitelendirilir. (20 )

Bununla beraber, genel üretim giderlerini üretilen mamülle ilişkilendirmek çok zordur. Örneğin, fabrikadaki ısıtma, aydınlatma, yiyecek-içecek, kira, amortisman, yardımcı malzeme, güvenlik görevlilerinin ve yemekhane personelinin ücretleri gibi genel üretim giderlerinin üretilen mamülle ilişkisinin kurulması çok zor olabilir. Bu nedenle bu giderler bir takım “uygun” dağıtım anahtarları kullanılarak üretilen mamüllere yüklenebilecektir. Ayrıca, genel üretim giderlerinin bu dağıtım karmaşıklığı yüzünden işletmeler, sürekli olarak en uygun dağıtım yöntemini bulmaya çaba göstermektedir. Çünkü genel üretim giderlerinin dağıtımıyla ilgili birçok dağıtım tekniği bulunabilmektedir. Ama önemli olan, en doğru, en mantıklı ve %100’e en yakın olanın kullanılmasıdır. (20)

İşletmede tek tip mamülün bir tek aşamada (safhada) üretilmesi durumunda genel üretim giderleri, maliyetlendirme çalışmalarında pek fazla sorun oluşturmaz. Ancak birden fazla mamul ve birden fazla aşama (safha) olması durumunda genel üretim giderlerinin mamüllere yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarlarının ve dağıtım yöntemlerinin kullanılması gerekli olmaktadır. (21)

Otomasyonun bu denli yoğun olmadığı yıllarda direkt işçilik önemli bir maliyet kalemiydi ve genel üretim giderleri ile kıyaslandığında oransal önemi çok fazlaydı. Dolayısıyla genel üretim giderlerinin mamullerin maliyetine yüklenmesinde direkt işçilik saati veya giderleri iyi birer dağıtım anahtarı sayılmaktadır. (21)

Fakat, günümüzde otomasyonun artması sonucunda genel üretim giderlerinin toplam mamul maliyeti içindeki oransal büyüklüğü artmış ve direkt işçiliğin toplam

Üretim maliyetinin içindeki payı bazı sektörlerde %5'e kadar inmiştir. Bu nedenle, fabrikaların bir çoğu, rneğin Hewlett Packard, direkt işçiliği ayrı bir maliyet kalemi olarak göstermeyip, daha çok şekillendirme maliyeti adı altında genel üretim giderleri içerisinde yer vermektedir. (22)

Yakın geçmişte, otomasyona geçiş sayesinde bazı işletmeler, genel üretim giderlerinin direkt işçilik saatine göre mamullere yüklenmesinin uygun olup olmadığı konusunda araştırmalar yapmaya başlamışlardır. Gerçekte, bazı yüksek otomasyon kullanan endüstrilerde direkt işçilik, artık önemini yavaş yavaş yitirmiş ve yerini makine saati uygulamasına bırakmaya başlamıştır. Bunun sonucunda işletmeler, maliyetleri mamullere yüklemede makine saati, faaliyet sayısı veya bazı ortak faaliyet ölçüleri gibi dağıtım anahtarlarını kullanmışlardır. (23)

#### **IV.2.İşletmelerde Maliyetlemenin Amacı**

Serbest ekonomi ve rekabetin geçerli olduğu ortamlarda fiyat piyasalarda oluşur. Dolayısı ile işletme, istediği fiyatın belirlenmesinde etkin rol oynayamaz. Fiyat işletme için bir veridir. Bu durumda krı artırmanın tek yolu olarak maliyetlerin düşürülmesi kalmaktadır. Bu da ancak etkin çalışan ve doğru veriler sağlayan bir maliyet sistemi ile mümkün olacaktır. Maliyet bilgileri işlemlerin plnlanmasında, yürütülmesinde ve kontrol edilmesinde yönetim için oldukça önemlidir. Maliyet analizleri, mamul fiyatlarının hesaplanmasından yatırım kararlarının alınmasına kadar geniş bir yelpazede etkili olmaktadır. Dolayısı ile maliyetlerin doğru saptanması maliyet muhasebesi yanında yönetim muhasebesi için de önem taşımaktadır. Bu yüzden elde edilen maliyet bilgilerinin doğru olması için büyük dikkat gösterilmelidir. (24)

#### **IV.3.İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü**

Değişken piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkması veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine önem vermek yoluyla sağlanabilir. Zira, gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyat, piyasa şartlarında kendiliğinden oluşmaktadır. Rasyonellik bakımından büyük öneme sahip olan verimliliğin, iktisadiliğe dönüşebilmesi de piyasada oluşan fiyat ile ilgilidir. O halde işletmeler, "Neyi hangi maliyette üretirsem reteyim, istediğim fiyatta satarım

klasik yaklaşımdan kurtulmalı, “Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kar elde edebileyim” yaklaşımını hedef edinmelidirler. Son yıllarda Japonya başta olmak üzere ABD ve diğer gelişmiş ülkelerde söz konusu gelişmeler bu yönde yaşanmaktadır. İşletmelerde özellikle rutin olmayan kararların alınmasında kantitatif verilerin (gelir ve maliyet) ön plana çıktığı düşünülürse, maliyet kavramının işletmeler açısından önemi bir kat daha artmakta ve bu değerlerin işletmeler için sağlıklı bir şekilde belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Maliyet yönetimi bir taraftan maliyet belirlemeye hizmet ederken, diğer taraftan da maliyet öğelerindeki değişimlerin izlenmesiyle sürekli olarak denetimi olanaklı kılmaktadır. Bu sayede israfın önlenmesi, performans denetimi, gibi çalışmalarla işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanmaktadır. Değinilen nedenlerle bilançoda yer alan kaynaklar ile mevcutlar ve alacakların daha ayrıntılı ve gerçekçi bir şekilde ortaya konmak istenmesinin bir sonucu olarak, öncelikle kar/zarar tablolarına ilgi duyulmuş daha sonraları ise gelir ve giderlerin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi ve karşılaştırmalar yapmak suretiyle işletme sonuçlarının izlenmesi için maliyet prensipleri ve mamul maliyetlerini hesaplama biçimleri geliştirilmiştir. Daha sonra da maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır. Özellikle de 1980’li yıllardan sonra maliyet yönetiminde hızlı gelişmeler yaşanmıştır. Amaç, sağlıklı bir maliyet fiyatının tespiti, israfın önlenerek maliyetin düşürülmesi, kalitenin artırılması ve gelecekle ilgili çalışmaların işletme amaçlarına uygunluğunun sağlanmasıdır (26).

#### **IV.4.Maliyet Yönetimi Sınıflandırması**

Maliyetleme sınıflandırması 1980’li yıllara göre aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

##### **IV.4.1.Konu Edindikleri Faaliyetlerin Gerçekleşip Gerçekleşmemelerine Göre Maliyetler**

- a) Tarihsel (Fiili) Maliyetleri Esas Alan Maliyetleme Sistemi
- b) İleriye Dönük Maliyetleme Sistemi
- c) Tahmini Maliyetleme
- d) Standart Maliyetleme

#### **IV.4.2.Maliyet Kavramına Verilen Çeşitli Anlam ve Genişlik Derecelerine Göre Maliyetler**

- a) Tam Maliyetleme,
- a) Değişken Maliyetleme,
- b) Direkt Maliyetleme,
- c) Denetlenebilir Maliyetleme,
- d) Farklılaşan (Telafuzi) Maliyetleme,
- e) Batmış (Ölü) Maliyetler

#### **IV.4.3.Üretim Sistemine Göre Maliyetler**

- a) Sipariş Maliyetleme,
- b) Safha Maliyetleme.

#### **IV.5.Maliyet Sınıflandırılmasında İleri Yöntemler**

Geleneksel yaklaşıma göre yukarıdaki şekilde yapılan maliyetleme sınıflandırması (27), 1980'li yıllara kadar kabul görmüştür. Global rekabet ortamı ve bilişim ortamında yaşanan gelişmelere paralel olarak üretim teknoloji ve sistemlerinde meydana gelen değişimlerle birlikte bu sınıflandırma sistemi sorgulanmaya başlamıştır (28). Bu bağlamda;

- a) Toplam kalite yönetimi,
- b) Tam zamanında üretim,
- c) Zaman bazlı rekabet,
- d) Yalın üretim yalın firma,
- e) Müşteri odaklı organizasyon oluşturma,
- f) Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi,
- g) Çalışanların yetkilendirilmesi,
- h) Yeniden yapılanma,

gibi ileri üretim felsefelerinin işletmelerde uygulamaya başlanması bu süreçte maliyet yönetimi kavramıyla birlikte yeni sistem modelleri, muhasebe teknikleri, maliyet ve

yönetim muhasebesine yeni bir boyut kazandırmıştır. Bu bağlamda ortaya çıkan yeni sınıflandırma Tablo 7'deki gibidir(29)



## MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Çizelge 1. Maliyetleme Yöntemlerinin Sınıflandırılması (Uslu ve Bursal' a atfen Acar 1998' den)

MALİYETLEME YÖNTEMLERİ			
<b>GELENEKSEL YÖNTEMLER</b>	Üretim Biçimine Göre Maliyetler	Safha Maliyetleme	
		Sipariş Maliyetleme	
	Maliyetlerin Kapsamına Göre	Direkt Maliyetleme	
		Normal Maliyetleme	
		Değişken Maliyetleme	
		Tam Maliyetleme	
	Maliyetlerin Hesaplanan Zamanına Göre Maliyetler	Standart Maliyetleme	
		Tahmini Maliyetleme	
		Filli Maliyetleme	
	<b>İLERİ YÖNTEMLER</b>	Global Rekabet Ortamında Daha Sağlıklı Karar Almayı Sağlayan Yöntemler	Mamulün piyasa Ömrü Süresine Yönelik Maliyetleme
			Stratejik Maliyet Yönetimi
			Stratejik Maliyet Analizi
		Kaynak Kullanımında Kayıpları Azaltıp Etkinliği Arttırmaya Yönelik Yöntemler	Toplam Kalite Kontrolü
			Tam Zamanında Envanter Yöntemi
			Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması
Mamul Ve Hizmet Maliyetlerinin Daha Sağlıklı Hesaplanmasına Yönelik Yöntemler		Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	
		Hedef Maliyetleme	

Tablo 7. Maliyetleme Yöntemlerinin Sınıflandırılması (29)

Tablo 7’de de görüldüğü gibi maliyetleme yöntemlerinin sistematığı, geleneksel yaklaşıma göre oldukça genişlemiştir. Sınıflandırmada ileri yöntemler olarak isimlendirilen maliyet yönetimindeki yeni eğilimlerin felsefeleri aşağıda kısaca özetlenmiştir.

#### **IV.5.1.Hedef Maliyetleme Sistemi**

İşletme müşterinin ürüne ödemeye hazır olduğu hedef fiyatı belirlemekte ve bundan geriye doğru giderek kendini tatmin edici bir kar payı bırakan ürün maliyetini belirlemektedir (30).

#### **“Hedef Maliyetleme =Hedef Fiyat – Hedef Kar Payı”**

Müşteri tatmininin en önemli gösterge olarak kabul edildiği günümüz koşullarında, ürün kalitesi ve işlevine gereken önemin verilmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme, “Ürünün tasarlanması, dizaynı ve üretilmesi sürecindeki tüm maliyetleri düşürmeyi sağlayıcı teknik ve fikirleri gözden geçiren stratejik bir yönetim uygulamasıdır” Şeklinde tanımlanmaktadır (31). Hedef maliyetlemede temel felsefe, “X TL maliyetle ürettiğim bir malı kaç TL’ye satmalıyım ki kar elde edebileyim klasik yaklaşımından farklı olarak; Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kar elde edeyim yaklaşımıdır (30).

#### **IV.5.2.Kaizen Maliyetleme**

Kaizen, girdilerin çıktılara dönüştüğü süreçle ilişkili tüm faktörleri geliştirmeyi amaçlayan bir felsefedir. Kaizen maliyetleme ise, parça ve ürünlerin maliyetlerini önceden belirtilen bir oranda azaltmak için kaizen tekniklerinin uygulanmasıdır. Başka bir ifadeyle, sürekli iyileşme yoluyla israfın önlenmesi ve maliyetlerin düşürülmesidir. Maliyetleme sistemleri ürün maliyetlerinin raporlanması sırasında karlı olmayan veya karsız olma riski olan ürünleri tanımlar. Bu ürünlerin tanımlanmasıyla birlikte kaizen maliyetleme devreye girer (31). En önemli verimlilik ölçütü çalışan kişi başına üretilen proje sayısıdır (32). Kaizen sürekli gelişme amacı nedeniyle hedef maliyetlemeye nazaran daha dinamik bir yapı gösterir. Ayrıca, hedef maliyetlemenin aksine,

faaliyetlerden yola çıkılarak maliyet belirleme ve maliyeti bu yolla düşürme düşüncesi hakimdir. Aslında geleneksel yöntemlerden olan standart maliyet yönetiminde de, hedef olarak maliyetleri sürekli olarak düşürme seçilmişse felsefe olarak kaizene ulaşılmış olur.

#### **IV.5.3.Stratejik Maliyet Yönetimi**

İşletme maliyetlerinin planlanması ve kontrolünde aktif bir yaklaşımdır. Stratejik maliyet yönetiminde piyasadaki rakipler ve her hangi bir nedenle ilişkili olduğu işletmelerin durumuna göre strateji belirleme, işletmenin çeviklik kabiliyetini (değişen piyasa koşullarına hızlı cevap verebilme kabiliyeti) artırma ve maliyetleri kontrol altında tutma amaçlanır. İşletme, çevresiyle bir bütün olarak düşünülür. Maliyeti düşürmek için tedarikten satışa kadar olan süreç için gerçekleşen katma değer yaklaşımının yetersiz kalmakta olduğu vurgulanmaktadır. İşletmenin maliyetlerini istediği seviyede kontrol edebilmesi için katma değer yaklaşımından daha geniş bir yelpazede satıcılar, alıcılar ve rakiplerin dahil olduğu değer zinciri üzerinde stratejik konumun belirlenmesi ve maliyet etkenleri analizinden oluşmaktadır (33).

#### **IV.5.4.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Bu yaklaşımda maliyetlerin asıl kaynağı olarak faaliyetler kabul edilmektedir. Faaliyetler kaynakları, mamullerde faaliyetleri tüketir ve bunun sonucunda maliyetler ortaya çıkar. Sistem, özellikle genel üretim giderlerinin faaliyet merkezleri esas alınarak dağıtılması için geliştirilmiş bir yöntemdir. Tek başına bir maliyet belirleme sistemi değildir ( 34 ). Birden fazla ürün çeşidiyle çalışan işletmeler için genel üretim giderlerinin, ürünlere yükleme zorluğunun ortadan kaldırılması amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir. Geleneksel yöntemlerin aksine üretim hacmi genel üretim giderlerinin oluşumunda ve dağıtımında temel etken değildir. Geleneksel yöntemlerde tek bir maliyet taşıyıcısı (üretim hacmi) bulunurken, faaliyet tabanlı maliyetlemede üretim hacminden çok üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, genel üretim giderlerini belirleyen temeller olabilir. Ayrıca çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet taşıyıcıları kullanılabilir (35).

#### **IV.5.5.Mamul Yaşamı Dönemi Boyunca Maliyetleme**

Her beşer gibi mamulde doğar, büyür ve ölür. Geleneksel yaklaşıma göre bu gelişim süreci; sunuş, büyüme, olgunluk ve düşüş (ölüm) aşamalarından oluşur. Geleneksel yaklaşımda, maliyetler bakımından özellikle üzerinde yoğunlaşılacak aşamalar olgunluk ve düşüş aşamalarıdır. Mamul yaşamı dönemi boyunca maliyetlemede ise, üretim öncesinde gerçekleşen maliyetler üretim sürecindeki maliyetlere göre daha fazladır. Dolayısıyla yoğunluk bu aşamalardadır (29). Yaklaşımın temelini, en düşük toplam yaşam dönemi maliyetini sağlamak oluşturmaktadır. Amaçların gerçekleştirilmesinde en sıkı denetim, planlama ve tasarım safhalarında gerçekleştirilir. Bununla birlikte mamul yaşam döneminin değişik aşamalarında işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla, en yüksek kar hedeflenmektedir. Geleneksel yaklaşıma göre, mamul yaşam döneminin düşüş aşamasında zarar söz konusudur. Halbuki piyasadaki rakiplerin çekilmesinden dolayı uygun bir ortam oluşmuşsa, alınacak stratejik kararlarla işletme kara ulaşabilir (29).

#### **IV.5.6.Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi**

Tam zamanında üretim temelde üretim sistemi tasarımı ve işletilmesine yönelik bir yaklaşım olup, maliyet yönetimiyle de yakından ilgilidir. İşletmelerin amansız rekabet ortamında hedeflerine ulaşabilmeleri için üretim ve stok kontrolüne önem vermeleri gerek ve şarttır (31). Bu çerçevede tam zamanında üretim sistemlerinin 2 temel amacı vardır:

1. Sıfır stok
2. Sıfır israf.

Bu yaklaşımla işletmeler, amaçlarına ulaşma doğrultusunda üretimde etkinlik, kalite kontrolü ve iyileştirme, maliyet azaltımı, planlama ve kontrol çalışmalarına önem vererek, maliyet muhasebesinin yanında yönetim muhasebesinin de başarılarına katkıda bulunmasını sağlarlar. Tam zamanında üretim sistemlerinde maliyet yönetimi, çoğunlukla TZÜ sistemini uygulamayan işletmelerde de kullanılabilir.

Maliyet yönetimi çerçevesinde yürütülen faaliyetler;

1. Maliyet planlaması,
2. Maliyet düşürme
3. Maliyet kontrolünden, ibarettir (29).

Bu bağlamda tam zamanında üretim ortamında maliyet yönetimi yaklaşımı Hammadde ve malzemelerin satın alınmasından, tamamlanmış mamul halinde müşteriye teslimine kadar olan üretim sürecindeki tüm israfın ortadan kaldırılması, kalite ve verimliliği arttırarak üretim maliyetlerinin azaltılması” olarak tanımlanabilir (31). Sistemin uygulanmasıyla işletmelerde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri azalacak ve işletmede maliyetlerin düşmesiyle verimlilik artacaktır (31). Ancak, işletmelerin başarıya ulaşabilmeleri için değer zinciri üzerindeki diğer işletmelerin de sisteme uyum göstermesi gerekmektedir (36).

#### **IV.5.7. Toplam Kalite Kontrolü ve Maliyetler**

İşletmenin sürekliliği açısından önemli olan etmenlerden birisi de kalitedir. Günümüz işletmeleri pazara girebilmek, süreklilik kazanmak ve pazar paylarını arttırmak amacıyla kalite toleranslarını günden güne daraltmakta, sıfır kusurlu üretimi hedef edinmektedirler. Kalite yönetimiyle;

1. İsrafın önlenmesi,
2. Kalitenin arttırılması,
3. İşlem zamanının kısaltılması,
4. Maliyetlerin düşürülmesi,
5. Moral ve verimliliğin arttırılması, sürekli iyileşme ve gelişmenin, sağlanması amaçlanmaktadır.

Toplam kalite yönetimi felsefesinin uygulanabilmesi için, kalitede gelişmelerin ölçülmesi ve raporlanması gerekmektedir. Raporlamaya yardım için gerçekleştirilen gelişmenin ölçümündeki kriterlerden birisi de, toplam kalite maliyetleridir (28). Bu bağlamda kalite maliyeti; “Meydana gelebilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen

faaliyetlerin, planlı kalite kontrolünün ve mamul üretim esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hatalar sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir. Şeklinde tanımlanabilmektedir. Kötü kaliteli mamul üretimini önlemek için

1. Katlanılan maliyetler;
2. Önleyici maliyetler,
3. Kalite kontrol maliyetleri,
4. Satış öncesi kusur maliyetleri ve
5. Satış sonrası kusur maliyetlerinden oluşmaktadır (28).

#### **IV.5.8.Değer Mühendisliği**

II. Dünya savaşından sonra kıt kaynakların optimal kullanımını sağlamak amacıyla geliştirilen bir yaklaşımdır. Tanımı; “Maliyetlerin düşürülmesi için gerekli fonksiyonları sağlamakla birlikte, üretimde kaliteden taviz vermeden en yüksek verimi elde etmek için harcanan çaba şeklinde yapılmaktadır (35). Ayrıca, Belirli bir kalite, güvenilirlik standardı ve hedef maliyetle belirli bir amaca ulaşmak için bir ürünün maliyetini etkileyen faktörlerin sistematik ve disiplinler arası incelenmesi sürecidir şeklinde de tanımlanabilmektedir. Değer mühendisliği, ürün geliştirme aşamasında kullanılmaktadır. Maliyet azaltma tekniklerinin hem ürününün işlevselliğine hem de kalitesine bakılarak yapılması gerektiğinden bu maliyetleme eğilimi ürünün birinci ve ikinci dereceden işlevlerinin tanımlanması ve bu değerlerin analizi esasına dayanmaktadır (29). Bir üründe asıl işlev varlık sebebidir.

#### **IV.6. Maliyet Muhasebesi**

Maliyet mal ve hizmet üretimi için kullanılan girdilerin parasal değeridir.(37). Başka bir tanımda maliyet, bir mal ya da hizmetin üretimi veya bir amaca ulaşmak için yüklenilen giderlerin toplamı olarak ifade edilmektedir(38). En kısa şekliyle ifade etmek gerekirse, maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların toplamıdır. Ekonomik ve teknolojik gelişmeler paralelinde işletme organizasyonları ve yönetim süreçlerinde önemli değişiklikler yaşanmış ve son yıllarda, temelde bir kayıt sistemi olan muhasebeyi, bir sistem olarak tanımlamak ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Muhasebe, konu ettiği alanlara göre farklı bilgiler sunmakta ve tanımlanmaktadır. Buna göre; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi temel muhasebe sahalarını oluşturmaktadır. Muhasebe ekonomik girdilerin verilere dönüşmesi sürecini de içine alır. Bu bakımdan, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin içeriğini ve farkını tarif etmek açıklayıcı olacaktır.

Finansal muhasebe her hesap dönemi için ayrı ayrı olmak üzere kurum ya da hesapsal kişinin varlık ve sermaye durumu ile, gider hasılat ve kazanç durumuna ilişkin işlemleri belgeler üzerinde belirleyip, her türlü yasa, kural, ilke ve yönteme uygun hesaplaşmayı sağlayan işlemlerin tümüdür. (39)

Maliyet muhasebesi, üretim ve satış yapılan mamül ve hizmetlere ait direkt ve endirekt maliyetlerin çeşitli unsurlarının saptanması, tanımlanması, ölçülmesi, raporlanması ve analizine yöneliktir. Maliyet muhasebesi sisteminin ana amacı, planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde yönetime gerek finansal gerekse de finansal olmayan bilgilerin sunulmasıdır.(40 )

Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi sistemleri birbirini tamamlayan iki alt sistemi oluşturur. İki muhasebe bölümü arasındaki temel farklılık ise, finansal muhasebe sisteminin dışa yönelik işlemlerini incelerken, maliyet muhasebesinin işletme içinde oluşan iş ve işlemleri izliyor olmasıdır(41)

Maliyet muhasebesi, üretim ve satışı yapılan ürün ve hizmetlere ait direkt ve endirekt maliyetlerin çeşitli unsurlarının saptanması, tanımlanması, lmlenmesi ve analizini yöneliktir. Maliyet muhasebesi sisteminde, finansal muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler yardımıyla üretilen mamül maliyetleri hesaplanabilirken; finansal muhasebe sisteminde işletme sonuçlarının çıkartılması da, maliyet muhasebesi sisteminden sağlanacak bilgiler yardımıyla olanaklı bulunmaktadır.(42)

Maliyet, hizmet giderleri ve dönem giderleri olarak iki kısımda incelenebilir. Hizmet ile doğrudan doğruya ilgili olan hizmet giderleri zorunlu giderlerdir. Dönem giderleri ise hizmetin verildiği zaman aralığında yapılmış olan giderleri kapsar. (43)

Mamül maliyetin öğeleri, klasik maliyetleme sistemlerinde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri olarak tespit edilmiştir. Klasik maliyet sistemlerinin sorunu genel üretim giderlerinin mamüllere yüklenmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Klasik sistem, ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderlerini üretilen mamülle doğru ve uygun biçimde ilişkilendirebilmektedir. Ancak, nihai olarak ortaya çıkan raporlama tek boyutlu olmakta, sonuçları ortaya çıkaran faaliyetlerden ziyade sonuçlara odaklanmaktadır.

Klasik sistemin sorun yaşadığı bir başka konu maliyetlerin değişkenliğine ilişkindir. Son yıllarda genelde sabit olarak nitelendirilen maliyetlerin değişken olduğu ve söz konusu ürün için yapılan faaliyetlerin tüketmiş olduğu kaynakların gerçek durumu yansıtmadığı görülmüştür. Ayrıca klasik muhasebesi sistemlerinin genel üretim giderlerini mamüllere yüklemek için kullandığı yükleme oranlarını çarpıtmakta, bozmaktadır. Direkt işçilik saati, makine saati veya malzeme giderleri gibi “çıktı hacmi” ile doğrudan değişiklik gösteren miktarlara göre genel üretim giderlerinin mamüllere yüklenmesi nedeniyle bu tür hatalar ortaya çıkabilmektedir. Genel üretim giderlerinin sadece çıktı hacimlerine bağlı kalması durumunda doğru olabilen bu sistem klasik muhasebenin eksikliklerini de vurgulamaktadır.

Son on yıl içinde, teknolojik yeniliklerin etkisiyle mamül hatlarında çeşitlenmelerin artması, genel üretim giderlerini de önemli ölçüde etkileme ve üretim maliyeti içindeki oransal büyüklüğün artmasına sebebiyet vermiştir. Klasik muhasebe sistemleri, genel üretim giderlerinin dağıtımında yalnızca tek dağıtım anahtarı kullanarak yüksek hacimli mamüllerin aşırı maliyetlendirmesine, düşük hacimli mamüllerinse düşük maliyetlendirilmesine yol açmıştır. Böylesine bozulmuş olan maliyet bilgisinin, pazarlama stratejileri için kullanılmasının çok tehlikeli sonuçlar doğurabileceği düşünülmüş; yöneticilerin düşük hacimli mamül hatlarını çoğaltmasını teşvik etmeye yönelik genel eğilimin aslen işletmenin kar marjlarında önemli bir düşüşü tetiklemesinden endişe edilmiştir.

Bu gelişmeler sonunda, işletmelerin yanlış muhasebe teknikleri kullanmalarından ötürü iflasın eşiğine gelmesi ihtimali göz önünde bulundurulmuş, faaliyet tabanlı sistemlerde genel üretim giderlerinin “çıktı hacimleri” esasına göre değil, faaliyet ve

faaliyet merkezleri esasına göre dağıtılmasının çok daha sağlıklı maliyetleme sonuçları verdiği tespit edilmiştir.

Faaliyet bazlı maliyetlemeye doğru ilerleyen süreçte klasik maliyetleme sistemlerinin zafiyetleri ortaya çıkmıştır, bu zafiyetler şöyle sıralanabilir:

- Sabit maliyetlerin direkt işçiliğe göre dağıtılması direkt işçiliğin toplam maliyet içindeki cüzi yeri düşünüldüğünde isabetli olmamaktadır.

- Klasik maliyetleme sistemleri Tam zamanında üretim, malzeme ihtiyaç planlaması gibi esnek üretim sistemlerine uyum sağlayamamaktadır. İşletmelerin karlılık analizlerinin yapılması ve performans ölçümlerinin yapılması için daha uyumlu maliyetlendirme sistemleri kullanmaları bir ihtiyaç halini almıştır.

- Kar merkezi raporlamasının içeriği anlamını yitirmekte ve kar merkezindeki karlılık tam anlamıyla belirlenememektedir. Diğer taraftan, stok politikalarının belirlenmesi ve genel üretim giderlerinin mamül maliyetlerine yüklenmesi, yukarıda belirtildiği gibi, faaliyet hacmi esasına göre yapıldığından, yaşanan sorunlar saptanamamış ve yönetici performansları doğru biçimde değerlendirilememiştir. (41)

## V.FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

### V.1.Genel Bilgiler

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme kavramının temeli, yönetim muhasebesinde gelişen “faaliyet tabanlı bilgi” ve “faaliyet tabanlı yönetim” kavramlarına dayanmaktadır. Faaliyet tabanlı bilgi kavramsal olarak, Oliver Williamson’ın “piyasalar ve hiyerarşi” kuramı ile Michael Porter’in “değerler zinciri” yaklaşımından kaynaklanmıştır. Bu çalışmalarda, yönetim muhasebesine uygulanacak yeni bir yaklaşımın faaliyetlere yönelik bilgi tabanı üzerinde kurulması zorunluluğunu vurgulanmaktadır. (44)

Bu bilgi tabanı, “gerekli kaynakları kullanan ve işletmelerde değer yaratan iş ya da faaliyetler” ile ilgilidir. Bir faaliyet içinde kaynakların kullanılması sonucunda maliyetler ortaya çıkar ve müşterilerin satın alacakları değerlere ulaşılır. Bu yaklaşıma göre, karlılığa ulaşmada ideal yol faaliyetlerin yönetimidir. Faaliyetlerin yönetilmesi amacı ise, faaliyet tabanlı bilgilere olan gereksinmeyi ortaya çıkarır.(18 )

Yukarıda belirtilen noktalardan hareketle faaliyet tabanlı maliyetlendirmenin tanımına yaklaşılabilir. Faaliyet Tabanlı Muhasebe, mamül maliyetlerin hesaplanmasında faaliyetleri temel alan, baz kabul eden yöntemdir. Bu yöntemi kullanan maliyet sistemlerini ifade etmek üzere aşağıda “faaliyet tabanlı maliyet sistemleri” kavramı kullanılmıştır. Özetle tanımlamak gerekirse, faaliyet tabanlı muhasebe maliyeti, hacim esasına bağlı kalmadan dağıtılacak maliyetler için, maliyetlerin gerçekleştirilen faaliyetlere göre mamüllere yüklenmesini sağlayan faaliyet tabanlı sistemleri içine alır.

Bir başka tanımı da nakletmekte yararlı olacaktır: “**Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, bir işletmeye ait faaliyetler ve mamullerin ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır. Bir faaliyet tabanlı maliyet sistemi, yönetim tarafından hem mamullerle hem de faaliyetlerle ilgili çeşitli amaçlar için kullanılır**”(45)

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin tasarlama aşaması 5 madde halinde özetlenebilir:

1. Faaliyetlerin belirlenmesi
2. Faaliyetlerin gruplandırılması
3. Genel üretim giderlerinin faaliyetlere göre yeniden dağıtımı
4. Maliyetlerin ürünlere aktarımı için uygun maliyet etkenlerinin seçimi
5. Faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi

Endirekt (doğrudan olmayan) giderleri ürünlerle ilişkilendirecek faaliyetlerin belirlenmesi sistemin en hassas ve önemli aşamasını oluşturmaktadır. Bütün faaliyetler birbiriyle çakışmayacak biçimde saptanmalıdır. Bu faaliyetler maliyetler açısından, ürünler arasında farklılık yaratacak şekilde belirlenmelidir. Faaliyetlerin sayısı, işletmenin büyüklüğü karmaşıklığı ve amacına göre değişmektedir.(45)

Görüleceği üzere, temel amaç, faaliyetlerin ve alt faaliyetlerin tükettiği kaynakların oluşturduğu maliyeti, en doğru şekilde tespit etmektir. Ortak özellik gösteren faaliyetler gruplandırılır ya da faaliyet havuzları oluşturulur. Ortak havuz oluşturulmasında iki nokta son derece önemlidir. Birinci nokta, ortak havuza konulacak faaliyetlerin belirli bir maliyet nesnesi için tüketilmiş olmasıdır. Diğeri, faaliyetlerin aynı maliyet etkenini kullanıp kullanmamasıdır.

Faaliyetlerin maliyetlendirilmesine ilk etap maliyet etkenlerinin seçilmesidir. Belirli bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereken kaynakların belirlenmesinde sebep-sonuç ilişkisi kurularak maliyet etkenleri saptanır.

Bazı giderler faaliyetlere doğrudan aktarılabilir. Ortak kullanılan giderler için doğrudan aktarılma söz konusu değildir. Faaliyetlerde biriktirilen maliyetlerin ürünlere aktarılması için öncelikle maliyet etkenlerinin sayısı ve faaliyetlere uygunluk kriterlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Maliyet etkenlerinin sayısının belirlenmesinde sunulan ürün çeşitliliği, faaliyetlerin maliyet büyüklüğü ve ürünlerin üretim adedindeki farklılıklar rol oynamaktadır. Bu üç kriter, hastanenin özelliğine göre maliyetlerin ürünlere yüklenmesini değişik derecelerde etkilemektedir. Maliyet etken sayısını belirlerken en önemli iki husus şunlardır:

Faaliyetlerin tükettiği kaynakların büyüklüğü

Ürünlerin faaliyetleri tüketme oranı açısından yarattığı farklılaşma

Uygun maliyet etkeninin belirlenmesinde dikkat edilecek üç özellik vardır:

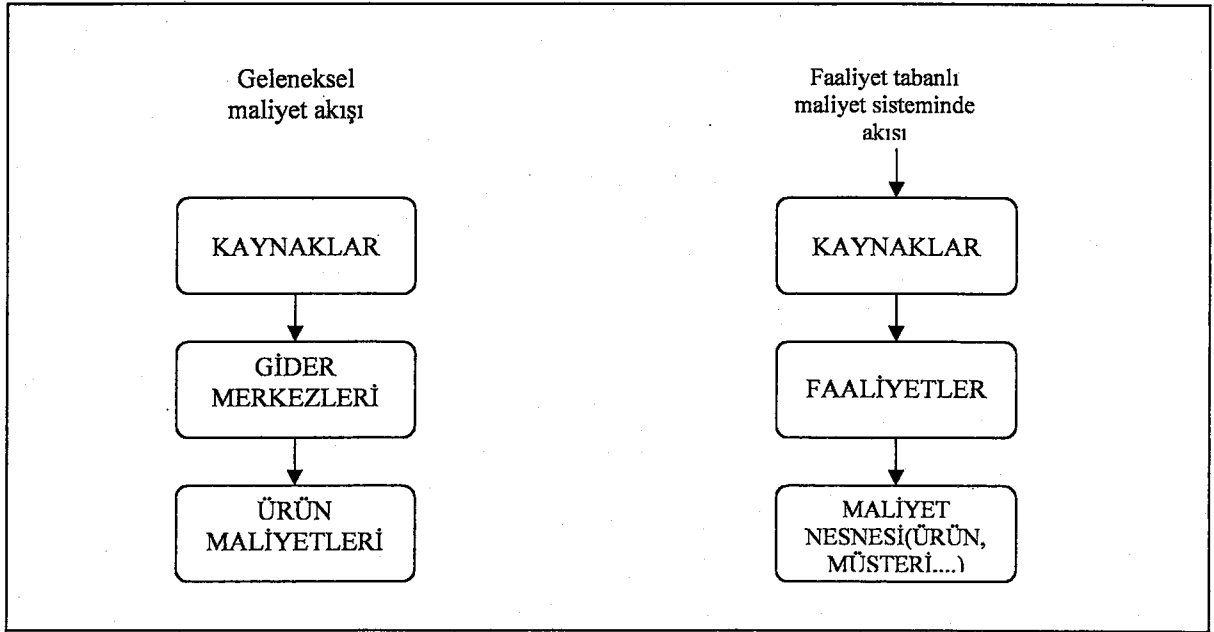
a) Ölçme maliyeti: Maliyet etkeninin ölçülmesi için gereken verilere kolaylıkla ulaşılabilir olması.

b) Korelasyon derecesi: Maliyet etkeni ile faaliyetin kullanımı arasında doğrusal bir bağ kurulabilmesi.

c) Davranışsal etkiler: Seçilen maliyet etkenlerinin uygulamacılar açısından kabul edilebilir olması; kişiler üzerindeki etkisinin pozitif olması. Faaliyet merkezleri için uygun maliyet etkenleri belirlendikten sonra her ürün grubunun bu maliyet etkenlerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler ürün gruplarına aktarılır.  
(46)

Klasik maliyet muhasebesinde, genel üretim giderleri ürünlere ya da hizmetlere bir katsayı ile yüklenmektedir. Bu birim bazda yükleme yapan önceden saptanmış bir katsayıdır. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise, genel üretim giderleri, üretimin sürekliliği için, gerekli olan faaliyetler bazında biriktirilir. Geleneksel maliyet modellerinde ürünlere genel olarak dağıtılan genel üretim giderleri, faaliyet tabanlı maliyetleme modelinde faaliyetler bazında toplanır. Bu faaliyetler için belirlenen maliyet etkenleri yardımıyla sadece birim seviyesinde değil, çeşitli faaliyet seviyelerinde de ürünlere yüklenir.

İki modele ait farklı akış süreçleri aşağıdaki tabloda görülmektedir.



**Tablo 7:** Geleneksel Maliyet Akışı İle Faaliyet Tabanlı Maliyet Akışı

## V.2.Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi

Sağlık işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyet sistemini anlamak için, hizmet sektöründe maliyetlemenin nasıl gerçekleştiğini değerlendirmiş olmak gereklidir. Hizmet sektöründeki çıktı, üretim sektöründeki çıktıdan farklıdır. Bu hem fiziksel bir formda olmamasından hem de gözle görünür bir nihai ürün ortaya çıkmamasından kaynaklanmaktadır.

İkinci önemli fark, çıktının heterojenite derecesidir. Üretim yapan bir işletmenin çıktısı hep aynı iken, danışmanlık hizmeti veren bir firmanın müşterisine sunduğu hizmet farklı olmaktadır. Maliyetleme yapılırken bu çeşitlilik nedeniyle farklı yöntemler bir arada kullanılmaktadır. Örneğin sağlık hizmetlerinden yatarak tedavi gören hastalar, ayakta tedavi gören hastalar veya ameliyat edilen hastalar için maliyetlemeler farklıdır.(39)

Bir diğer karakteristik farklılık, hizmeti üretilip stoklamanın mümkün olamamasıdır. Ayrıca hizmet sektöründe eş zamanlılık üretim sektöründen daha fazladır. Hizmet gerektiğinde yani tam zamanında müşteriye sunulmaktadır.

Üretim sektöründeki teknolojik değişimlerin etkisi işçiliğin otomasyon tarafından ikame edilmesi şeklinde ortaya çıkmıştır. Hizmet sektöründe emek ve dolayısıyla insan hala önemli bir noktada yer almaktadır.

Yukarıda ifade edilen hususlar ışığında bir hastanenin maliyetleme sisteminde şu özellikler bulunmalıdır:

Uygun şekilde tasarlanmış maliyet sisteminin, kurumun ürün ve hizmet kalitesinden feragat etmeden hastane içinde masraf etkinliğini teşvik etmesi gerekir.

Hastane maliyet hesaplama sistemi ürün ve hizmet hat yönetimi aracılığıyla kendi kaynaklarını arttırmak üzere, personeline imkan vermelidir. Hastane maliyetleme sistemi, günümüzde, hastanenin operasyonlarını sürekli geliştirmek üzere fırsatları ön plana çıkarmalıdır.

Bu üç madde uyarınca sağlık işletmeleri faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi üzerinde durmaktadırlar. Daha iyi yapılmış maliyet ölçümleri ve yönetimi sayesinde faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ürün ve hizmet hatlarını yönetecek bir araç haline gelir ve bu şekilde mali etkinliği de destekler. Ayrıca, faaliyet analizinin vurgulanmasıyla sürekli gelişmeye yönelik faaliyet maliyetleme de desteklenmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, sağlık işletmelerindeki gibi farklı ortamlardaki maliyet yönetimi gerektiren durumlarda etkin bir yönetim şeklidir. Doğru maliyet bilgileri ve doğru sistemsel operasyonların yönetim tarafından anlaşılmasına yardım eden faaliyet tabanlı maliyet sistemi stratejik kararların alınması için de bir araçtır.

Sonuç olarak, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, genel gider dağıtımında ürünü oluşturan faaliyetleri dikkate alıp gerçeğe olabildiğince yaklaşma, doğru ve sağlıklı değerlendirmeler yapma olanağı sağlayan en yeni ve ileri bir yaklaşımdır. Yöneticileri çarpık enformasyondan korunması, doğru fiyatlandırma, kararları verme olanağı ve ürettiği faaliyet/maliyet oranının verimlilik ölçütü olarak kullanılabilmesi geleneksel yaklaşıma oranla daha üstün kılmaktadır. Tüm bu nitelikler faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin sadece biçimsel bir muhasebe sistemi değil, aynı zamanda işletme stratejisini uygulamak için önemli bir araç olduğunu göstermektedir. (47)

### V.3.Sağlık İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Muhasebe

Faaliyet tabanlı maliyet sistemini sağlık işletmesine uyarlıyorsak, öncelikle faaliyetleri belirlememiz gerekir. Hastayı doğrudan(direkt) ve endirekt olarak etkileyen iki tip faaliyet bulunmaktadır.

• **Direkt faaliyetler:** Hemşirelik bakımı, eczane, hekim bakımı laboratuvar testleri vb.

• **Endirekt faaliyetler:** Hastane yönetimi, amortisman, defter tutulması, hastanenin finansal olarak kendini idame ettirmesi vb.

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde hastanın tedavisi ile ilgili tüm yöntemler belirlenerek bu yöntemlerle ilgili faaliyetler saptanmaktadır. Endirekt faaliyetlerin maliyetleri, daha yararlı olacak şekilde, direkt faaliyetlere tahsis edilmektedir. Böylece direkt faaliyetler hasta tarafından alınmış hizmetlere ayrılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet sistemiyle ortak maliyetlerin gelişigüzel toplanması durumu minimuma indirilmektedir.

Hasta tedavisinin faaliyet ve yöntemlerinin belirlenmesi ile sağlanacak bir diğer yarar, tüm faaliyetlerin değerli olmadığının saptanmasıdır. Bu saptama ile toplam hizmet maliyetlerinin azaltılması yoluna gidilebilir. Faaliyet tabanlı yönetim olarak da adlandırılan bu metot, değerli olmayan faaliyetlerin belirlenmesi ve azaltılmasını kolaylaştıran sistem sayesinde, faaliyetlerin etkinliğini arttırmaktadır. Bütünleşmiş hizmet sistemleriyle faaliyet analizinin farklı faaliyetler arasındaki bağlantıların anlaşılması ve kabul edilmesini sağlaması açısından da önemli bir sistemdir. Üniteler arası faaliyetlerin birbirini etkileme biçimini anlama ve ekip çalışmasını teşvik etme bakımından da önemli bir sistemdir.

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde, maliyet sürücüsü terimi bulunmaktadır. Bu sürücünün, tespiti, ölçümü ve kontrolü de önem taşımaktadır. Belirlenen faaliyetlerin toplam maliyetlerinde yer alan herhangi bir olay olarak tanımlanan maliyet sürücüsü, eylemlerde gereken değişiklikleri belirlediği için, sürekli gelişme açısından da

organizasyona yardımcı olmaktadır. Örneğin, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde hemşirelik bakımı için maliyet sürücüsü hastanın bakım süreleri ve miktarı iken geleneksel maliyet sistemlerinde hastaya uygulanan hemşirelik bakım miktarında bakılmaksızın her hasta için her gün tek bir fiyat uygulaması yapılmaktadır. Geleneksel sistemdeki sorun, az hemşirelik bakımı gerektiren hasta ile çok bakım gerektiren hasta arasında bir ayırım yapılamaması ve iki tedavi maliyetinin de aynı olmasıdır.

Sonuç olarak, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi hastanelere maliyet etkinliği, operasyonların desteklenmesi, ürün ve hizmet hatlarının yönetilmesi konularında yardımcı olmaktadır. Bu sistemle hastaneler, doğru hizmet maliyeti sağlayarak pazarlamayı, fiyatlandırmayı, prosedür kullanımını ve olguyla bağdaşanları dikkate alır, alınan kararları geliştirme imkanı bulurlar. Faaliyet analizi ve toplam kalitenin desteklenmesi söz konusudur; bunun yanı sıra, hastane ve bütünleşmiş hizmet sistemi içindeki her faaliyetin yönetimi geliştirilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, hastanelere faaliyetlerin sürdürülmesi ve desteklenmesi için gereken kaynak tüketimi, ürünler ve performans kalitesiyle ilgili bilgi sunmaktadır. Bu nedenlerden, faaliyet tabanlı maliyet sistemi, bir hesaplama sisteminden öte stratejik bir yönetim biçimi olarak hastanelerde kullanılmaktadır. (48)

#### **V.4.Hastanelerde Maliyet Analizi Metodolojisi**

Maliyet analizinin asıl amacı, hastanelerin etkinliğini yükseltmek için stratejiler geliştirmektir. Maliyet analizleri, yöneticilerin kaynak planlaması, kaynak dağılımı ve rasyonel kaynak kullanımı konusunda etkili karar vermelerine yardımcı olmaktadır.

Maliyet analizi, hastanelerde sunulan hizmetlerin birim maliyetlerinin sistematik biçimde belirlenmesini sağlayan teknikler bütünüdür. Maliyet analizleri, her çıktının üretilmesinde hastanenin katlandığı ekonomik (parasal) yükü ortaya koyduğu gibi, gelir-hacim-kâr analizleri gibi yöntemlerin kullanılarak hastanelerin kaynak gereksinimlerini ve hizmet planlamasına yardımcı olmakta, hastanelerin kârlılık düzeyini veya finansal olarak kendi kendine yeterliliği (financial solvency) değerlendirmede kullanılmaktadır.

Bu çalışmada, maliyet analizi kademeli dağıtım yöntemi olarak bilinen ve WHO tarafından önerilen yöntem kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bu yöntemin ayrıntıları aşağıda açıklanmaktadır.

Maliyet analizlerinin etkili biçimde yapılabilmesi için öncelikle doğru, açık, güvenilir bilgiler sunan bütüncül bir bilgi sisteminin varlığı gereklidir. Bu bilgi sistemi bütünü;

1. Yeterli ve güvenilebilir muhasebe sistemi ve muhasebe bilgi sistemini,
2. Fonksiyonel tıbbi bilgi sistemini,
3. İyi personel kayıtlarını,
4. Güvenilebilir stok kayıtlarını,
5. Hastanelerin idari ve destek bölümlerinin kayıtlarını,
6. Hastanelerde departmanlar arası (girdi-çıkıtı dönüşümü) ilişkilerin gösterildiği şema ve algoritmaları içermelidir. (48)

#### **V.4.1.Kademeli Dağıtım Yöntemi**

Kademeli dağıtım yöntemi, hastanenin yardımcı ve yönetim gider merkezlerinde oluşan maliyetlerin, esas üretim gider merkezlerinden başlayarak, belirli kriterler (dağıtım kriterleri) kullanılarak, esas üretim merkezlerine yüklenmesi esasına dayanmaktadır. Kademeli dağıtım yönteminde, öncelikle hastanenin çıktıları tanımlanır ve yardımcı, yönetsel ve esas üretim merkezlerinin toplam maliyetleri belirlenir. Bu aşama, birinci dağıtım aşaması olarak adlandırılır. İzleyen aşamada ise yardımcı gider merkezlerinde ortaya çıkan maliyetler, dağıtım kriterleri aracılığı ile yönetsel ve esas üretim merkezlerine dağıtılır. Bu aşama ikinci dağıtım aşaması olarak bilinmektedir.

Üçüncü dağıtım aşamasında da, yönetim bölümlerinde oluşan maliyetler, esas üretim merkezlerinin toplam maliyetleri dikkate alınarak, esas üretim gider merkezlerine yüklenmektedir. (49)

## **V.4.2.Maliyet Merkezlerinin Tanımlanması**

Maliyet merkezleri sağlık kurumundan bağımsız olarak organize edilmiş departmanlardan oluşmaktadır. Bu departmanların sayıları hastanelerin büyüklüklerine göre değişmektedir. Yönetsel açıdan bakıldığında, maliyet merkezleri çalışmalarının doğasına göre farklı gruplara ayrılırlar. Genel olarak maliyet merkezleri üç ana grupta toplanmaktadır

### **V.4.2.1.Yardımcı Gider Merkezleri**

Yardımcı gider merkezleri (bölümleri), hastanenin gelir getiren bölümlerinin düzenli ve sürekli işleyişini sağlamak için faaliyette bulunun bölümlerdir. Mutfak-yemekhane, teknik servis, ısı merkezi, amaşırhane yardımcı gider merkezlerine örnek olarak verilebilecek bölümlerdir,

#### **V.4.2.1.1.Yönetim Bölümleri**

Yönetim bölümleri (overhead) hastanenin idari, mali ve koordinasyon işlevlerini üstlenen bölümlerden oluşmaktadır. Yönetim bölümlerine örnek olarak başhekimlik, hastane müdürlüğü, başhemşirelik, döner sermaye, ayniyat saymanlığı verilebilir.

#### **V.4.2.1.2.Esas retim Merkezleri**

Esas retim merkezleri, hastanelerin muayene, tanı ve tedavi (ayaktan veya yatarak) hizmetlerinin sunulduğu bölümlerdir. Bu bölümler, aynı zamanda asli gelir merkezleri olarak da adlandırılırlar. Poliklinikler, servisler, teşhis üniteleri (laboratuvarlar) esas üretim merkezlerine örnek olarak verilebilirler.

### **V.4.2.2.Maliyet Kalemlerinin Belirlenmesi**

Hastane hizmetlerinde kullanılan tüm girdiler için yapılan demeler maliyet kalemlerini oluşturmaktadır.

#### V.4.2.2.1.Hastane Hizmetlerinde Maliyet Kalemleri

Maliyet unsurları veri kaynakları :

1. Direk personel maliyetleri
2. Maaş bordro kayıtları
3. Genel Bütçe Kayıtları (GB 110, 140,160)
4. Döner sermaye kayıtları (DS 1 /1).
5. Endirekt personel maliyetleri (yan faydalar)
6. Personel kayıtları
7. Genel Bütçe kayıtları (GB 180, 140, 220-230)
8. Tıbbi sarf malzeme giderleri
9. Taşra Cetvelleri, Ambar Depo çıkış belgeleri
10. Genel Bütçe kayıtları
11. Genel Sarf Malzeme Giderleri
12. Taşra Cetvelleri, Ambar Depo çıkış belgeleri
13. Döner sermaye kayıtları
14. İlaç giderleri
15. Eczane stok kayıtları
16. Elektrik harcamaları
17. Su harcamaları
18. Isınma giderleri
19. Döner sermaye fon kayıtları
20. Haberleşme giderleri
21. Döner sermaye fon kayıtları (DS )
22. Sürekli ve gezici görev yolluğu giderleri.
23. Genel Bütçe kayıtları (GB 210, 220)
24. Döner sermaye fon kayıtları (DS )
25. Mutfak-Beslenme giderleri
26. Genel Bütçe kayıtları (GB 450)
27. Döner sermaye kayıtları
28. Bakım onarım giderleri
29. Genel Bütçe kayıtları (GB 360, 620)

30. Bina amortisman giderleri Hesaplama (Bayındırlık Bakanlığının yayımladığı listesi kullanma)

31. Döner sermaye cihaz amortisman gideri Hesaplama (DS Demirbaş Eşya Defteri)

32. Genel Bütçe cihaz amortisman gideri Hesaplama (Genel Bütçe Demirbaş Eşya Defteri)

33. Dış kaynaklı hizmetlerin maliyetleri

34. (Dışardan Sağlanan Mal ve Hizmetler)

35. Genel Bütçe kayıtları (GB 310)

(50)



## VI.FAALİYETE DAYALI MALİYET SİSTEMİ'NİN KAMU HASTANESİNDE UYGULANMASI

### VI.1.Araştırmanın Amacı

Maliyet analizi yapılacak kurum olarak kamu sağlık sektöründe hizmet veren bir hastane seçilmiştir. Kamu kurumlarında satış fiyatlandırmaları Maliye Bakanlığı bütçe talimatnamesine göre yapılmaktadır. Ancak üretim aşamasında kurumlar arasında üretim giderleri farklılıkları vardır. Kamu hastanesi olmasına karşın Döner Sermayeli Kuruluş olduğundan kurum, (finansal olarak personel harcamaları dışında Genel Bütçeden fazla pay alamadığından) kar amacı da gütmektedir. Bu nedenle de işletmelerde önemli olan kaliteli hizmeti düşük maliyetle üretme prensibi kamu hastaneleri için de geçerlidir. Ancak mevcut sistemde kamu hastanelerinde maliyet analizleri yapılmamaktadır. Bu çalışma, kamu sektöründe uygulanan mevcut bütçeleme sisteminden faydalanılarak ( sistem değişikliğine gitmeksizin ) her faaliyet bazında doğru maliyetlemenin yapılabilmesini hedeflemektedir.

Bu uygulama kamuda hizmet veren 150 yataklı genel hastanede faaliyet tabanlı maliyetleme çalışmasıdır. Çalışmanın planlanmasında faaliyet tabanlı maliyet analizinde izlenen basamaklar gerçekleştirilmiştir.

1. Faaliyetlerin belirlenmesi
2. Faaliyetlerin gruplandırılması
3. Genel üretim giderlerinin faaliyetlere göre yeniden dağıtımı
4. Maliyetlerin ürünlere aktarımı için uygun maliyet etkenlerinin seçimi
5. Faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi

### VI.2.Kurum Hakkında Genel Bilgi

<b>Kuruluş tarihi</b>	1976
<b>Finansal Şekli</b>	Döner sermayeli işletme
<b>Arsa Alanı</b>	33.049m <sup>2</sup>
<b>Bina Kapalı Alan</b>	8.812 m <sup>2</sup>
<b>Yatak Sayısı</b>	120

<b>Toplam personel sayısı</b>	227 + 57 (temizlik firması)
<b>Ameliyathane</b>	3 masa
<b>Acil</b>	6 yatak
<b>Dializ</b>	8 makine

### **VI.3.Kurumun Finansal Yapısı**

Araştırmanın yapıldığı kurum döner sermayeli işletmedir. Kurum çalışanlarının yani 657 sayılı Devlet Memurları yasasına tabi olarak çalışanların maaş, ücret ve sağlık harcamaları genel bütçeden karşılanmaktadır.

Kurumun personel harcamaları ( maaş + sağlık ) dışındaki tüm harcamaları döner sermaye işletmesi tarafından karşılanmaktadır. Döner sermaye işletmesinin işlemlerini Maliye Bakanlığına bağlı saymanlık birimi yürütmektedir.

Döner sermaye bütçesi işletmeler tarafından hazırlanarak mali yıl başından 3 ay evvel ilgili Bakanlığına tetkik ve tasdiki için gönderilmekte ve onaylandıktan sonra uygulamaya geçilmektedir.

Döner sermaye hareketlerinin mali yıl içerisindeki takvimi “döner sermayenin gerektirdiği işleri görmek merkezde hesapları tetkik ve genel bilançoğu oluşturmak için bakanlık merkezinde döner sermaye merkez müdürlüğü kurulur” döner sermaye merkez müdürlüğü işletmelerin döner sermaye harekâtını takip eder. İşletmeler eğer kar etmişler ise her yılsonunda bu karlar döner sermaye ilave edilir. (209 madde:4)

Kurumun ürettiği hizmetler genel bütçe talimatnamesine göre faturalandırılarak hastaların bağlı buldukları kurumlara gönderilir. Ücretli yani hiçbir kuruma bağlı olmayan kişilerin ödemeleri saymanlık makbuzu karşılığı gelir olarak kaydedilir.

Kurumun ihtiyaçları Hastane, Başhekimisi tarafından kurulan satın alma komisyonu ve bu komisyona bağlı memurlar tarafından Kamu İhale Kanunu ve Kamu İhale Kurumu doğrultusunda; ihale usulü gerçekleştirir.

## **VI.4.Maliyet Analizinde Yararlanılan Belgeler**

### **VI.4.1.Personel kayıtları**

2004 yılına ait personel atama kararları, görevlendirme yazıları, maaş bordroları, sağlık harcamalarının bulunduğu ödeme emirleri incelenmiştir. Hastanede bulunan personel sayısı, dağılımı, çalışılan süre, personel maaş ve diğer harcamaları incelenmiştir.

### **VI.4.2.İstatistik formları**

Hastanenin 2004 yılı faaliyet istatistikleri aylık ve yıllık olarak incelenerek, yatan hasta sayısı, poliklinik sayısı, ameliyat sayısı, doğum sayısı, acil vaka sayısı, yatak işgal oranı, laboratuvar analizlerinin sayısı araştırmada kullanılmıştır.

### **VI.4.3.Satınalma Dosyaları**

Hastanenin, 2004 yılında mal ve hizmet alımları ihale evrakları ( doğrudan temin, pazarlık usulü )incelenerek hizmet üretimi için gereken hammadde ve hizmet alımlarının birim fiyatları çıkartılmıştır.

### **VI.4.4.Döner Sermaye Gelir ve Gider Tahakkuk Evrakları**

Döner sermaye işletme evraklarından 2004 yılı hizmet satışları ve hizmet üretimi için yapılan harcamaların evrakları incelenmiştir.

### **VI.4.5.Genel bütçe Gelir ve Gider Tahakkuk Evrakları**

Genel bütçeden karşılanan harcamalar tahakkuk evraklarından incelenmiştir.

### **VI.4.6.İş Analiz ve Norm Kodro Çalışması**

2001 yılında ilgili Bakanlıkça yaptırılan hastane organizasyonunda iş analizleri çalışması incelenmiştir.

## **VI.5.Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Gruplandırılması**

### **VI.5.1.Tıbbi Hizmetler**

#### **VI.5.1.1.Ayaktan Teşhis ve Tedavi Alanları**

- a) Dahiliye polikliniği
- b) Göğüs hastalıkları polikliniği
- c) Çocuk sağlığı ve hastalıkları polikliniği
- d) Nöroloji polikliniği
- e) Fizik tedavi ve rehabilitasyon polikliniği
- f) Cilt hastalıkları polikliniği
- g) Genel cerrahi polikliniği
- h) Kadın hastalıkları ve doğum polikliniği
- i) Aile hekimliği polikliniği
- j) Ortopedi ve travmatoloji polikliniği
- k) Üroloji polikliniği
- l) Kulak burun boğaz polikliniği
- m) Göz polikliniği
- n) Beyin cerrahisi polikliniği
- o) Çocuk cerrahisi polikliniği
- p) Göğüs cerrahisi polikliniği
- q) Ağız diş sağlığı polikliniği
- r) Acil ve ilk yardım birimi

#### **VI.5.1.2.Yataklı Teşhis ve Tedavi Birimleri**

- a) Dahiliye kliniği
- b) Göğüs hastalıkları kliniği
- c) Çocuk sağlığı ve hastalıkları kliniği
- d) Nöroloji kliniği
- e) Fizik tedavi ve rehabilitasyon kliniği

- f) Cilt hastalıkları kliniği
- g) Genel cerrahi kliniği
- h) Kadın hastalıkları ve doğum kliniği
- i) Ortopedi ve travmatoloji kliniği
- j) Üroloji kliniği
- k) Kulak burun boğaz kliniği
- l) Göz kliniği
- m) Beyin cerrahisi kliniği
- n) Çocuk cerrahisi kliniği
- o) Göğüs cerrahisi kliniği
- p) Diyaliz
- q) Ameliyathane
- r) Doğumhane

#### **VI.5.1.3.Ameliyathane**

#### **VI.5.1.4.Merkezi Sterilizasyon**

#### **VI.5.1.5.Anestezi ve Reanimasyon**

#### **VI.6.Yardımcı Tıbbi Hizmetler**

##### **VI.6.1.Laboratuvar Hizmetleri**

- a) Biyokimya
- b) Mikrobiyoloji
- c) Patoloji
- d) Radyoloji

##### **VI.6.2.Eczane**

##### **VI.6.3.Diyet**

##### **VI.6.4.Sosyal hizmetler**

#### **VI.7.Hastane Müdürlüğü**

- a) Maaş tahakkuk
- b) Satınalma
- c) Ayniyat
- d) Ambar depo
- e) Hasta kabül
- f) Arşiv
- g) Tıbbi istatistik
- h) Halkla ilişkiler
- i) Din hizmetleri
- j) Personel
- k) Kütüphane
- l) Güvenlik
- m) Genel hizmet
- n) Teknik hizmetler
- o) Santral
- p) Isı merkezi
- q) Tıbbi cihaz bakım onarım
- r) Çamaşırhane ütü
- s) Terzi
- t) Bahçe işleri

#### **VI.8.Döner Sermaye**

- a) Vezne
- b) Tahakkuk
- c) Ayniyat
- d) Ambar depo

#### **VI.9.Başhemsirelik**

- a) Hemşirelik hizmetleri
- b) Hizmetli personel

Yapılan Ameliyat											
Hekim sayısı	Yatak Sayısı	Poliklinik Sayısı	Yatan hasta sayısı	Yatılan gün sayısı	Büyük ameliyat	Orta ameliyat	Küçük ameliyat	Doğum	Yatak işgal oranı %	Ortalama kalış gün sayısı	Hekim Başı Hasta sayısı
3	10	22.538	351	2.523	-	-	-	-	69	7	7.630
10	15	9.598	691	3.432	190	371	46	-	63	5	1.029
5	15	9.723	858	2.450	258	25	81	258	45	3	2.116
2	8	8.615	256	1.026	-	-	-	-	35	4	4.436
5	8	16.968	767	2.602	544	108	40	-	89	3	3.547
4	5	12.141	382	941	298	20	73	-	51	2	3.131
4	12	12.008	297	3.751	183	76	14	-	86	13	3.076
1	5	4.860	116	807	84	1	1	-	44	7	4.976
5	6	9.176	286	1.730	118	78	49	-	79	6	1.892
3	1	10.223	17	132	-	-	-	-	36	7	3.413
3	1	10.757	2	24	-	-	-	-	6	12	3.586
2	5	4.908	101	850	-	-	-	-	46	9	2.505
1	1	1.763	10	104	-	-	-	-	28	10	1.773
2	8	10.136	133	2.111	-	-	-	-	72	16	5.135
1	2	5.212	28	196	-	-	-	-	27	7	5.240
1	3	10.049	148	382	17	96	2	-	35	3	10.197
1	-	2.704	-	-	-	-	-	-	-	-	2.704
3	-	4.686	-	-	-	-	-	-	-	-	1.562
3	-	1.684	-	-	-	-	-	-	-	-	561
15	-	44.643	-	-	-	-	-	-	-	-	2.976
74	105	212.392	4.443	23.061	1.692	775	306	258	57	5	2.930

Tablo 8. Araştırmanın Yapıldığı Kamu Hastanesinin 2004 Yılı İstatistikleri

## **VI.10.Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi**

### **VI.10.1.Laboratuvar Maliyet Analizi**

Araştırmanın yapıldığı bölüm; laboratuvar bölümüdür. Mikrobiyoloji ve biyokimya bölümü aynı yerde hizmet vermektedir. Her iki laboratuvar aynı yerde hizmet verdiğinden maliyet analizinde tek birim olarak incelenmiştir.

Laboratuvar bölümü hakkında genel bilgi:

Hastanenin poliklinik katında bulunan, 100 m<sup>2</sup> ' lik alanda hizmet vermektedir.

- 1 biyokimya uzmanı
- 2 mikrobiyoloji uzmanı
- 8 laboratuvar teknisyeni
- 2 hizmetli. Görev yapmaktadır.

Laboratuarda yapılan analizler otoanalizör cihazları ve manual olarak gerçekleştirilmektedir.

Otomatik cihazlarda her test için ayrı kit kullanılmaktadır. Hastane kit alımını ihale usulü satın alma ile yapmaktadır.

Kit karşılığı otoanalizör ihalesini alan firma, hastane laboratuvarına otomatik cihazları bedelsiz olarak kurar ve işletir. Kurum Firmaya testlerin kitlerinin bedelini öder.

### **VI.10.2.Laboratuvar İşlem Akışı**

#### **VI.10.2.1.Hasta Kayıt**

Poliklinik veya servis doktoru tarafından istenen ve laboratuvar istek formuna işaretlenen tetkiklerin bilgisayara işlenmesi. ( Bu işlemi laboratuvar bilgisayarından görevli memur tarafından gerçekleştirilir ve yaklaşık 1 dakika ile 15 dakika arasında sürmektedir)

### **VI.10.2.2.Ücretlendirme**

Hastane otomasyon sistemi içinde yer alan laboratuvar birimine girilen verinin ücretlendirilmesi yapılır. Bu işlemde hasta resmi evraklı ise sistem içinde mevcut modülde ilgili kuruma borç olarak giriş yapılır. Hasta ücretli yani sağlık harcamasını cepten yapıyor ise Döner sermaye vizesinden makbuz karşılığı ücreti alınır.

### **VI.10.2.3.Numune alımı**

Kaydı bilgisayara yapılan hastanın laboratuvar poliklinik defterine kaydı yapılarak, kan alma görevlisi ( teknisyen veya hemşire tarafından ) tarafından inceleme numunesi kan ilgili tüplere alınarak üzerlerine hasta adı-soyadı, tarih ve protokol numarası yazılır. Kan dışında idrar ve gaita örneklerinin de üzerine bilgiler yazılarak tasniflenir.

### **VI.10.2.4.Analiz Hazırlığı**

Alınan numunelerin inceleme öncesi hazırlıkları yapılır ( ayırıştırma vb.)

### **VI.10.2.5.Analiz**

Yapılacak incelemeye özel otoanalizör cihazlarında, uzman eşliğinde laboratuvar teknisyeni tarafından inceleme yapılır.

### **VI.10.2.6.Raporlama**

İnceleme sonuçları laboratuvar sonuç defterine yazılır. Sonuçlar bilgisayar çıktısı olarak ve uzman imzalı olarak sonuç verme bölümüne aktarılır.

### **VI.10.2.7.Sonuç Verme**

Çıkan sonuçlar tarih ve isim sıralamasına göre gruplandırılarak ilgili kişilere teslim edilir.

## VI.11.Hizmet Üretim Giderleri

2004 Yılında Hastanenin tüm hizmetler için yapmış olduğu harcamaları ifade etmektedir.

### HASTANENİN 2004 YILI HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ

1. Kırtasiye Giderleri	74.390.770.000 TL.
2. Yakacak Alım Giderleri	156.860.911.000 TL
3. Akaryakıt ve Yağ Alım Giderleri	2.940.000.000 TL.
4. Yiyecek Malzemeleri Alım Giderleri	156.860.911.000 TL.
5. Özel Malzeme Giderleri	
6. Tekstil Malzeme Giderleri	12.356.500.000 TL.
7. İlaç Giderleri	132.067.232.000 TL.
8. İnşaat Malzemeleri Alım Giderleri	8.156.750.000 TL.
9. Hırdavat Giderleri	8.400.200.000 TL.
10. Tıbbi Malzeme Alım Giderleri	1.087.381.720.000 TL.
11. Temizlik Malzeme Alım Giderleri	949.400.000 TL.
12. Diğer Tüketim Malzeme Alım Giderleri	27.049.100.000 TL.
13. İşçi Ücret ve Giderleri	
14. Memur Ücret ve Giderleri	
15. Müşavir Firma ve Bilirkişi Giderleri	27.049.100.000 TL.

16.Elektrik ve Su Giderleri	112.675.120.000 TL.
17.Ulaştırma – Haberleşme Giderleri	37.983.762.218 TL.
18.Taşıma ve Ardiye Giderleri	-
19.Temizlik Hizmet Alım Giderleri	460.748.650.000 TL.
20.Yemek Hizmet Alım Giderleri	322.645.300.000 TL.
21.MakineTechizat ve Tıbbi Cihaz Onarım Giderleri	59.563.200.000 TL.
22.Bilgisayar Bakım ve Onarım Giderleri	49.146.500.000 TL.
23.Kira Giderleri	
24.Yapı Tesis Onarım Giderleri	
25.Diğer Hizmet Giderleri	10.800.100.000 TL.
26.Üretimde Kullanılan Maddi Duran Varlıkların Amortisman.Giderleri	44.920.541.630 TL.

**Tablo 9: 2004 Yılı Hastane Hizmet Üretim Giderleri**

## HASTANENİN 2004 YILI GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

1. Yönetim ile İlgili Malzeme Giderleri	603.750.000 TL.
2. Memur Aylık, Ücret ve Tazminat Giderleri	125.437.200.000 TL.
3. Tedavi Yardım ve Cenaze Giderleri	2.879.000.000 TL.
4. Geçici ve Sürekli Görev Yollukları	-
5. Ek Çalışma Karşılıkları	1.705.019.105.600 TL.
6. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	28.970.180.000 TL.
7. Vergi-Resmi-Harç.(Hzn, SHÇEK Pay ve Eğt.Ktk.Py)	1.162.607.270.000 TL.
8. Yönetim Kullanılan. Maddi Duran. Varlık Amrtsm. Gideri	-
9. Çeşitli Giderler	5.167.261 TL.

**Tablo 10:** 2004 Yılı Hastane Genel Yönetim Giderleri

### VI.11.1.Kırtasiye Giderleri

Hastanede hizmet üretiminde ve yönetim giderleri kaleminde yer alan gider kalemidir. Kırtasiye giderleri; kağıt (A 4 ebatında ve sürekli form şeklinde), kalem, toner vb. malzemelerdir.

**Hastanenin 2004 Yılı Kırtasiye Gideri:** 74.390.770.000 TL

**Laboratuvarın 2004 Kırtasiye Gideri:** 1.730.017.906 TL

\* Hastanede hizmet birimi olarak 43 birim olduğundan laboratuvar kırtasiye gideri 43/1 olarak alınmıştır.

2004 yılında laboratuvarında toplam 245.973 adet test yapılmıştır birim bazında test başına 1.730.017.906 TL /245.973 olarak yüklenmiştir.

### **VI.11.2.Yakacak Alım Giderleri**

Isıtma işletme ve pişirme ile ilgili her türlü madde, malzeme ve yakıtların (doğalgaz dahil) satın alma bedelleriyle bunlara ilişkin depolama dağıtım giderlerini ifade etmektedir.

Hastanede ısınma kalorifer yakıtı ve foul oil ile sağlanmaktadır.

**Hastanenin 2004 Yılı Yakacak Gideri : 156.860.911.000 TL**

**Laboratuvarın 2004 Yakacak Gideri : 17.800.829 TL**

\* Hastanede 8812 m<sup>2</sup> kapalı alan var. Yakacak gideri laboratuvar 100 m<sup>2</sup> olarak alınmıştır.

### **VI.11.3.Akaryakıt ve Yağ Giderleri**

Makine ve taşıtların işletilmesiyle ilgili her türlü akaryakıt, yağ ve madde alımlarını ifade etmektedir.

**Hastanenin 2004 Yılı Akaryakıt Gideri: 2.940.000 TL**

**Laboratuvarın 2004 Akaryakıt Gideri: 68.372 TL**

\* Hastanede hizmet birimi olarak 43 birim olduğundan akaryakıt giderinin 43/1 olarak alınmıştır.

### **VI.11.4.Yiyecek Malzemeleri Alım Giderleri**

Her türlü yiyecek malzemesi alımları

2004 yılında hastane yiyecek alımı yerine yemek firmasından hizmet satın aldığından bu kalemden harcama yapılmamıştır.

#### **VI.11.5.Özel Malzeme Giderleri**

Tüketilebilen ve hizmet üretiminde kullanılacak araç ve giderleri, gasp, soygun ve sabotaj hareketlerine karşı koruma giderleri, hizmetin özelliği nedeniyle diğer bölüm ve maddelerdeki gider kaleminden alınamayan giderler.

2004 yılında bu kalemden harcama yapılmamıştır.

#### **VI.11.6.Tekstil Malzeme Giderleri**

Hizmet üretiminde kullanılacak kumaş (Personele verilen aynı giyim yardımına ait kullanımlar hariç) ve her türlü dikiş malzemeleri.

**Hastanenin 2004 Yılı Tekstil Malzeme Gideri 12.356.500.000 TL**

Laboratuarda 2004 yılında herhangi bir tekstil harcaması yapılmamıştır.

#### **VI.11.7.İlaç Giderleri**

Hizmet üretiminde kullanılacak veya satışı yapılacak her türlü (Personele tedavi yardımı çerçevesinde alınacak ilaçlar hariç) giderleri.

**Hastanenin 2004 Yılı İlaç Gideri 132.067.232.000 TL**

Laboratuarda 2004 yılında herhangi bir ilaç harcaması yapılmamıştır.

Hizmet birimi olarak kit karşılığı otoanalizör ihalesi ile kit alımı yapıldığından başka bir alım yapılmamıştır. Kit alımları da maliyet analizine direk olarak yüklenmiştir.

#### **VI.11.8.İnşaat Malzemeleri Alım Giderleri**

Hizmet üretimi amacıyla alınan ve kullanılan çimento, demir vb. inşaat malzemeleri alım giderlerini ifade etmektedir.

**Hastanenin 2004 Yılı İnşaat Malzemeleri Gideri: 8.156.750.000 TL**

**Laboratuvar 2004 Yılı İnşaat Malzeme Gideri: 925.641 TL.**

\* Hastanede 8812 m<sup>2</sup> kapalı alan var. İnşaat malzeme gideri kaleminde laboratuvar 100 m<sup>2</sup> olarak alınmıştır.

#### **VI.11.9.Hırdavat Giderleri**

Hizmet üretiminde kullanılan yapı, tesis, elektrik ve sıhhi tesisatların her türlü basit sarf malzemeleri.

**Hastanenin 2004 yılı hırdavat gideri : 8.400.200.000 TL**

**Laboratuvar 2004 yılı hırdavat gideri: 953.268 TL.**

\* Hastanede 8812 m<sup>2</sup> kapalı alan var. Hırdavat gideri kaleminde laboratuvar 100 m<sup>2</sup> olarak ele alınmıştır.

#### **VI.11.10.Tıbbi Malzeme Alım Giderleri**

Bu Bölümün 07 ilaç giderleri maddesinde yazılan ilaç giderleri dışında kalan ve hizmet üretiminde kullanılacak her türlü tıbbi malzeme alım giderleri.

**Hastanenin 2004 Yılı Tıbbi Malzeme Alım Gideri : 1.087.381.720.000 TL**

**Laboratuvar 2004 Yılı Tıbbi Malzeme Alım Gideri: 32.839.241.435 TL.**

2004 yılında laboratuvarında toplam 245. 973 adet test yapılmıştır. Bu miktar doğrultusunda kullanılan malzeme hesaplanmıştır.

#### **VI.11.11.Temizlik Malzeme Alım Giderleri**

Hizmet üretiminde kullanmak amacıyla alınan her türlü temizlik malzemesi giderleri.

**Hastanenin 2004 Yılı Temizlik Malzeme Alım Gideri : 949.400.000 TL.**

**Laboratuar 2004 Yılı Temizlik Malzeme Alım Gideri : 22.079.000 TL**

\* Hastanede 8812 m<sup>2</sup> kapalı alan var. Temizlik malzeme alım gideri kaleminde laboratuar 100 m<sup>2</sup> olarak alınmıştır.

#### **VI.11.12.Diğer Tüketim Malzemesi Alım Giderleri**

Hizmet üretiminde kullanılan ve diğer bölümlerde bulunmayan diğer tüketim malzeme giderleri.

2004 Yılında Hastanede Bu Kalemde Harcama Yapılmamıştır.

#### **VI.11.13.İşçi Ücret ve Giderleri**

Hizmet üretiminde çalıştırılacak işçi statüsündeki çalışanlara iş yasası çerçevesinde ödenmesi gereken tüm giderler. (Merkez Hıfzıssıhha Enst.)

Hastanede işçi statüsünde çalışan personel bulunmamaktadır.

#### **VI.11.14.Memur Ücret Ve Giderleri**

Hizmet üretiminde çalışan ve memurlara ödenmesi gereken tüm giderler.

Bu harcama yönetim giderleri bölümünde belirtilmiştir.

#### **VI.11.15.Müşavir Firma Ve Bilirkişi Giderleri**

Proje giderleri bilirkişi, ekspertiz, giderleri, işletmenin üçüncü kişilere yaptıracağı araştırma inceleme etüt giderleri temizlik ve yemek hizmeti dışında işletmenin firmalara yaptıracağı diğer hizmet ihalelerine ait giderler.

**Hastanenin 2004 Yılı Müşavir Firma Ve Bilirkişi Gideri: 27.049.100.000 TL.**

**Laboratuar 2004 Yılı Müşavir Firma Ve Bilirkişi Gideri: 11.631.113.000 TL.**

#### **VI.11.16.Elektrik ve Su Giderleri**

Her türlü aydınlanma, soğutma ve havalandırma için zorunlu olan enerji olarak elektrik giderleri içme ve su kullanma su bedelleri giderleri

**Hastanenin 2004 Yılı Elektrik Ve Su Gideri: 112.675.120.000 TL**

**Laboratuar 2004 Yılı Elektrik Ve Su Gideri: 1.278.655.440 TL**

\* Hastanede 8812 m<sup>2</sup> kapalı alan var. Elektrik ve su giderleri kaleminde laboratuar 100 m<sup>2</sup> olarak alınmıştır.

#### **VI.11.17.Ulaştırma Ve Haberleşme Giderleri**

Telefon teleks ve benzeri iletişim araçlarının ücret, tesis, bakım, nakil, hat, kiralama ve abone giderleri posta, telgraf ücretleri ve bunlara ilişkin giderler bilgisayar haberleşmesiyle ilgili hat kiralama ve abone giderleri

**Hastanenin 2004 Yılı Ulaştırma Ve Haberleşme Gideri: 37.983.762.218 TL**

**Laboratuar 2004 Yılı Ulaştırma Ve Haberleşme Gideri: 431.045.872 TL**

\* Hastanede 8812 m<sup>2</sup> kapalı alan var. Ulaştırma ve haberleşme kaleminde laboratuar 100 m<sup>2</sup> olarak alınmıştır

#### **VI.11.18.Taşıma ve Ardiye Giderleri**

Diğer bölüm ve maddelerin esas gider yerlerine ilişkin olarak ödenen taşıma giderleri ve ardiye giderleri dışında kalan her türlü taşıma ve ardiye giderleri.

#### **VI.11.19.Temizlik Hizmet Alım Giderleri**

İhale yoluyla üçüncü kişilerden satın alınan malzemeli veya malzemesiz temizlik hizmet alım giderlerini kapsar.

**Hastanenin 2004 Yılı Temizlik Hizmet Alımı Gideri: 460.748.650.000 TL**

**Laboratuar 2004 Yılı Temizlik Hizmet Alımı Gideri: 5.228.650.136. TL**

\* Hastanede 8812 m<sup>2</sup> kapalı alan var. Temizlik Hizmet Alım kaleminde laboratuvar 100 m<sup>2</sup> olarak alınmıştır

#### **VI.11.20.Yemek Hizmet Alım Giderleri**

İhale yoluyla üçüncü kişilerden satın alınan malzemeli veya malzemesiz yemek hizmet alım giderlerini kapsar

**Hastanenin 2004 Yılı Yemek Hizmet Alımı Gideri: 322.645.300.000TL**

**Laboratuvar 2004 Yılı Yemek Hizmet Alımı Gideri: 21.352500.000. TL**

\* Hastanede 227 çalışan var. Yemek hizmet alımında laboratuvar 15 kişi olarak ele alınmıştır

#### **VI.11.21.Makine Teçhizat Ve Tıbbi Cihaz Onarım Giderleri**

İşletmenin aktifine kayıtlı olan tüm makine teçhizat ve tıbbi cihazların bakım ve onarım giderleri.

**Hastanenin 2004 Yılı Mak. Teç.Ve Tıbbi Cihaz Onarım Gideri: 59.563.200.000 TL**

**Laboratuvar 2004 Yılı Mak. Teç.ve Tıbbi Cihaz Onarım Gideri: 0. TL**

\* Laboratuvarında bulunan cihazlar Otoanalizör Alım İhalesi ile müşavir firma tarafından kurulmakta ve her türlü bakım onarımı firma tarafından yapıldığından dolayı bu kalemden harcama yapılmamıştır.

#### **VI.11.22.Bilgisayar Bakım ve Onarım Giderleri**

İşletmede kullanılan bilgisayar sistemine dahil her türlü donanımların bakım ve onarım giderleri araştırmada ele alınmıştır.

**Hastanenin 2004 yılı Bilgisayar bakım ve onarım gideri: 49.146.500.000 TL**

**Laboratuvar 2004 yılı Bilgisayar bakım ve onarım gideri: 5.670.750.000. TL**

Hastanede 26 bilgisayar bulunmaktadır. Bilgisayar bakım ve onarım gideri olarak laboratuarda 4 bilgisayar maliyeti alınmıştır.

#### **VI.11.23.Kira Giderleri**

Hizmet Üretiminde kullanılmak üzere kiralanacak gayri menkullere veya taşınır mal makine alet ve taşıtlara ait kira bedelleri.

Hastane binası kamu binası olduğu için herhangi bir kira gideri yoktur.

#### **VI.11.24. Yapı Tesis Onarım Giderleri**

İşletmenin kullanımına verilen her türlü yapı ve tesisin onarım ve bakım giderleri.

2004 yılında bütçenin bu kaleminden harcama yapılmamıştır.

#### **VI.11.25.Diğer Hizmet Giderleri**

Yukarıdaki maddelerde sayılmayan hizmet üretiminde sayılmayan hizmet üretimine ait diğer hizmet giderleri.

**Hastanenin 2004 yılı Diğer Hizmet Giderleri: 10.800.100.000 TL.**

**Laboratuar 2004 yılı Diğer Hizmet Giderleri: 251.165.116 TL.**

#### **VI.11.26.Üretimde kullanılan Maddi Duran Varlık Amortisman Giderleri**

Analizde hastane demirbaşlarının yararlı ömrü 10 yıl olarak kabul edilmiştir. Özel hastanelerde demirbaş amortismanı genellikle toplam bedelin % 20'si üzerinden yapılmaktadır. Bu çalışmada kamu ve özel hastaneler arasında amortisman maliyetleri açısından tutarlılığı sağlamak için her iki kesimde de demirbaşlar, % 10 amortismanına tabi tutulmuştur. Hastaneye hibe yoluyla gelen her türlü demirbaş ve malzemenin fatura değeri dikkate alınmıştır. Fatura değeri bulunmayan demirbaş ve malzemeler için emsal belirleme komisyonunun tespit ettiği değer, maliyet hesaplamasında dikkate alınmıştır

**Hastanenin 2004 Yılı Üretimde Kullanılan Maddi Duran Varlık Amortisman Gideri: 44.920.541.630 TL**

**Laboratuvar 2004 Yılı Üretimde Kullanılan Maddi Duran Varlık Amortisman Gideri: 509.765.565. TL**

## **VI.12.Genel Yönetim Giderleri**

### **VI.12.1.Yönetimle İlgili Malzeme Giderleri**

Hizmet üretiminin dışında sadece yönetim faaliyetleri ile ilgili alınacak ilk madde malzeme giderleri, kırtasiye ve diğer tüm tüketime yönelik madde ve malzeme giderleri.

**Hastanenin 2004 Yılı Yönetimle İlgili Malzeme Giderleri: 603.750.000 TL**

**Laboratuvar 2004 Yılı Yönetimle İlgili Malzeme Giderleri: 14.001.500 TL**

### **VI.12.2.Memur Aylık Ücret ve Tazminat Giderleri**

Direkt personel giderleri, hastanede görevli personele ödenen maaş, döner sermaye primi (ek çalışma karşılıkları) ve nöbet ücretlerinin tahakkuk eden kısımlarından oluşmaktadır. Endirekt personel giderleri ise, personele yapılan geçici ve sürekli görev yollukları, giyim ve tedavi ve cenaze yardımı giderlerinden oluşmaktadır. Maliyet kalemleri ile ilgili bilgiler kullanılırken, maliyet yaratan girdilerin hastane hizmetlerinin üretiminde kullanılıp kullanılmadığı incelenmiştir. Örneğin, hastane kadrosunda olup da, başka bir kurumda çalışan personele yapılan ödemeler, hastane maliyeti içine dahil edilmemiştir. Buna karşılık, hastane kadrosunda bulunmamasına rağmen hastanede görev yapan bir personel mevcut ise, bu personelin maaşı maliyetler içinde ele alınmıştır. Aynı yaklaşım, diğer tüm hastane harcamaları için de uygulanmıştır. Hastanelerde birden fazla bölümde çalışan personel bulunup bulunmadığı da irdelenmiş ve hekim personel dışındaki personel gruplarında birden fazla bölümde çalışan personel grubuna rastlanılmamıştır.

**Hastanenin 2004 Yılı Memur Aylık Ücret ve Tazminat Giderleri:**  
125.437.200.000 TL

**Laboratuvar 2004 Yılı Memur Aylık Ücret ve Tazminat Giderleri:**  
7.779.051.162 TL

#### **VI.12.3.Tedavi Yardımı ve Cenaze Giderleri**

Döner sermaye bütçesinden aylık alan personelin tedavi yardımı ve cenaze giderleri ilgili yönetmelik hükümlerine göre ödenmesi gereken tüm tedavi giderleri ile cenaze giderleri.

**Hastanenin 2004 yılı Tedavi Yardımı ve Cenaze giderleri: 2.879.000.000 TL**

**Laboratuvar 2004 yılı Tedavi Yardımı ve Cenaze giderleri: 196.295.455 TL**

#### **VI.12.4.Geçici ve Sürekli Görev Yollukları**

Döner sermaye bütçesinden aylık alan personelin 6245 sayılı harcırarh yasası kapsamında ödenmesi gereken her türlü geçici ve sürekli görev yollukları.

2004 Yılında bu kalemden harcama yapılmamıştır.

#### **VI.12.5.Ek Çalışma Karşılıkları**

Hastane Personeline döner sermayeden ödenen katkı payları.

**Hastanenin 2004 yılı Ek Çalışma karşılıkları: 1.705.019.105.600 TL**

**Laboratuvar 2004 yılı Ek Çalışma karşılıkları: 116.251.302.655 TL**

#### **VI.12.6.Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler**

Öğrenci staj giderleri, kurslara katılma giderleri, eğitim giderleri tıbbi atıkların bertarafı ile ilgili belediyelere ödenecek ücretle, geçici hizmet karşılığı ödenecek vb. ücretler.

**Hastanenin 2004 Yılı Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler: 28.970.180.000 TL**

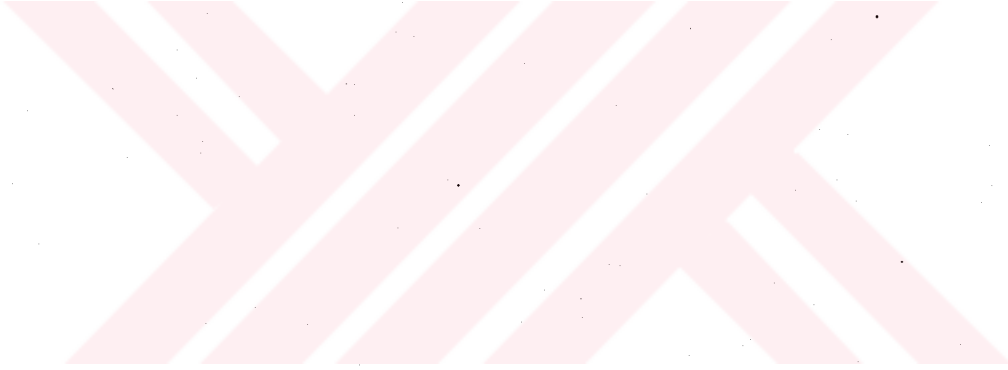
**Laboratuar 2004 Yılı Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler: 673.725.116 TL**

**VI.12.7. Vergi Resim Ve Harçlar**

Hazine hissesi, SHÇEK payı, vb. giderler.

**Hastanenin 2004 Yılı Vergi Resim Ve Harçlar Gideri: 1.162.607.270.000 TL**

**Laboratuar 2004 Yılı Vergi Resim Ve Harçlar: 27.037.378.372 TL**



## VII.BULGULAR

TEST ADI	Test Alış Fiyatı (KDV dahil)	Hizmet Üretim Gideri	Yönetim Gideri	Toplam Maliyet
GLUKOZ	572.300	340.385	620.903	1.533.588
ÜRE	572.300	340.385	620.903	1.533.588
KREATİNİN	572.300	340.385	620.903	1.533.588
TOTAL PROTEİN	572.300	340.385	620.903	1.533.588
ALBUMİN	572.300	340.385	620.903	1.533.588
ÜRİK ASİD	572.300	340.385	620.903	1.533.588
KOLESTEROL	572.300	340.385	620.903	1.533.588
TRİGLİSERİD	572.300	340.385	620.903	1.533.588
HDL-KOLESTEROL	572.300	340.385	620.903	1.533.588
KALSİYUM	572.300	340.385	620.903	1.533.588
FOSFOR	572.300	340.385	620.903	1.533.588
SODYUM	572.300	340.385	620.903	1.533.588
POTASYUM	572.300	340.385	620.903	1.533.588
KLORÜR	572.300	340.385	620.903	1.533.588
DEMİR	572.300	340.385	620.903	1.533.588
DEMİR BAĞLAMA	572.300	340.385	620.903	1.533.588
TOTAL BİLİRUBİN	572.300	340.385	620.903	1.533.588
DİREKT BİLİRUBİN	572.300	340.385	620.903	1.533.588
CPK-MB	572.300	340.385	620.903	1.533.588
AST	572.300	340.385	620.903	1.533.588
ALT	572.300	340.385	620.903	1.533.588
LDH	572.300	340.385	620.903	1.533.588
GGT	572.300	340.385	620.903	1.533.588
AMİLAZ	572.300	340.385	620.903	1.533.588
HEMOGLOBİN A1c	572.300	340.385	620.903	1.533.588
Hemogram	860.220	340.385	620.903	1.821.508
Total T3	2.463.604	340.385	620.903	3.424.892

Tablo 11 : 2004 Yılı Laboratuvar Test Birim Maliyeti

**Tablo 13 : 2004 Yılı Laboratuvar Test Yıllık Miktarları ve Toplam Maliyet**

	TESTİN ADI	Yıllık Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
1	GLUKOZ	15.857	1.533.588	24.318.104.916
2	ÜRE	13.430	1.533.588	20.596.086.840
3	KREATİNİN	11.566	1.533.588	17.737.478.808
4	TOTAL PROTEİN	4.041	1.533.588	6.197.229.108
5	ALBÜMİN	3.901	1.533.588	5.982.526.788
6	ÜRİK ASİD	6.152	1.533.588	9.434.633.376
7	KOLESTEROL	9.885	1.533.588	15.159.517.380
8	TRİGLİSERİD	9.371	1.533.588	14.371.253.148
9	HDL-KOLESTEROL	7.112	1.533.588	10.906.877.856
10	KALSİYUM	3.436	1.533.588	5.269.408.368
11	FOSFOR	2.774	1.533.588	4.254.173.112
12	SODYUM	4.346	1.533.588	6.664.973.448
13	POTASYUM	4.337	1.533.588	6.651.171.156
14	KLORÜR	3.773	1.533.588	5.786.227.524
15	DEMİR	3.096	1.533.588	4.747.988.448
16	DEMİR BAĞLAMA	2.892	1.533.588	4.435.136.496
17	TOTAL BİLİRUBİN	2.684	1.533.588	4.116.150.192
18	DİREKT BİLİRUBİN	2.460	1.533.588	3.772.626.480
20	CPK-MB	165	1.533.588	253.042.020
21	AST	12.266	1.533.588	18.810.990.408
22	ALT	12.260	1.533.588	18.801.788.880
23	LDH	2.405	1.533.588	3.688.279.140
24	GGT	4.333	1.533.588	6.645.036.804
26	AMİLAZ	928	1.533.588	1.423.169.664
27	HEMOGLOBİN A1c	720	1.533.588	1.104.183.360
30.	Hemogram	21.315	1.821.508	38.825.443.020
31.	Total T3	4.148	3.424.892	14.206.452.016
32.	Total T4	4.265	3.424.892	14.607.164.380
33.	Serbest T3	3.301	3.424.892	11.305.568.492
34.	Serbest T4	4.154	3.424.892	14.227.001.368
35.	TSH (3.jenerasyon)	7.930	3.424.892	27.159.393.560
36.	FSH	1.704	4.246.219	7.235.557.517
37.	LH	122	4.246.219	518.038.742
38.	Estradiol	1.337	4.246.219	5.677.195.070
39.	Progesteron	819	5.929.454	4.856.222.662
40.	Prolaktin	1.728	6.476.345	11.191.123.918
41.	Ferritin	1.098	7.941.531	8.719.800.818
42.	PSA (3.jenerasyon)	2	4.246.219	8.492.438
43.	B-HCG	1.409	4.903.137	6.908.520.033

TEST ADI	Test Alış Fiyatı (KDV dahil)	Hizmet Üretim Gideri	Yönetim Gideri	Toplam Maliyet
Total T4	2.463.604	340.385	620.903	3.424.892
Serbest T3	2.463.604	340.385	620.903	3.424.892
Serbest T4	2.463.604	340.385	620.903	3.424.892
TSH (3.jenerasyon)	2.463.604	340.385	620.903	3.424.892
FSH	3.284.931	340.385	620.903	4.246.219
LH	3.284.931	340.385	620.903	4.246.219
Estradiol	3.284.931	340.385	620.903	4.246.219
Progesteron	4.968.166	340.385	620.903	5.929.454
Prolaktin	5.515.057	340.385	620.903	6.476.345
Ferritin	6.980.243	340.385	620.903	7.941.531
PSA (3.jenerasyon)	3.284.931	340.385	620.903	4.246.219
B-HCG	3.941.849	340.385	620.903	4.903.137
CA 125	9.265.773	340.385	620.903	10.227.061
CA 15.3	9.265.773	340.385	620.903	10.227.061
CEA	5.132.386	340.385	620.903	6.093.674
İdrar Stripi	501.795	340.385	620.903	1.463.083
Protrombin Zamani	1.711.000	340.385	620.903	2.672.288
APTT	1.711.000	340.385	620.903	2.672.288
Sedimentasyon kiti	748.120	340.385	620.903	1.709.408
ASO	4.602.000	340.385	620.903	5.563.288
CRP	4.602.000	340.385	620.903	5.563.288
RF	4.602.000	340.385	620.903	5.563.288
Anti HAV Total	8.697.780	340.385	620.903	9.659.068
Anti HAV IgM	8.697.780	340.385	620.903	9.659.068
Anti HBC IgM	7.455.240	340.385	620.903	8.416.528
Anti HBC IgG	7.455.240	340.385	620.903	8.416.528
Anti HBs	7.206.732	340.385	620.903	8.168.020
HBs Ag	5.467.176	340.385	620.903	6.428.464
Anti HCV	10.934.352	340.385	620.903	11.895.640
Anti HIV	5.467.176	340.385	620.903	6.428.464

Tablo 12. 2004 Yılı Laboratuvar Test Birim Maliyeti

**Tablo 13'ün devamı 2004 Yılı Laboratuvar Test Yıllık Miktarları ve Toplam Maliyet**

44.	CA 125	992	10.227.061	10.145.244.512
45.	CA 19-9	1.005	10.227.061	10.278.196.305
46.	CA 15.3	975	10.227.061	9.971.384.475
47.	CEA	1.010	6.093.674	6.154.611.144
50.	İdrar Stripi	13	1.463.083	19.020.079
51.	Protrombin Zamanı	3.407	2.672.288	9.104.485.216
52.	APTT	1	2.672.288	2.672.288
53.	Sedimentasyon kiti	10.485	1.709.408	17.923.142.880
54.	ASO	3.089	5.563.288	17.184.996.632
55.	CRP	7.451	5.563.288	41.452.058.888
56.	RF	4.862	5.563.288	27.048.706.256
57.	Anti HAV Total	2	9.659.068	19.318.136
58.	Anti HAV IgM	837	9.659.068	8.084.639.916
59.	Anti HBC IgM	962	8.416.528	8.096.699.936
60.	Anti HBC IgG	1.144	8.416.528	9.628.508.032
61.	Anti HBs	3.354	8.168.020	27.395.539.080
62.	HBs Ag	3.369	6.428.464	21.657.495.216
63.	Anti HCV	2.902	11.895.640	34.521.147.280
64.	Anti HIV	2.593	6.428.464	16.669.007.152
<b>Toplam Test Miktarı</b>		<b>245.975</b>		<b>661.930.901.179 TL</b>

## VIII.TARTIŞMA VE SONUÇ

Son yıllarda ülkemizde sağlık sistemi en çok tartışılan konuların başında gelmektedir. Sağlık hizmetlerinin sunumundan ve denetlemesinden sorumlu olan Sağlık Bakanlığı Ülke Bütçesinden oldukça düşük pay almaktadır % 2.3 .( 67 ) Ekonomi biliminin de temeli olan sınırsız ihtiyaçların kısıtlı kaynaklarla karşılanma zarurietini sağlık hizmetlerinin sunumunda da karşımıza çıkmaktadır.

Günümüzde işletmelerin başarılarında maliyet yönetiminin oldukça önemli bir payı olduğu görülmektedir. Bu nedenle de maliyet yönetimlerinde yeni yaklaşımlar son yıllarda özel sektörde etkin olarak uygulanmaktadır. Ancak kamu kurumlarında bu yaklaşımlar son dönemlerde gündeme gelmeye başlamakla birlikte buna yönelik çalışmalar yok denecek kadar azdır. ( 57 )

Birden fazla ürün çeşidiyle çalışan işletmeler için genel üretim giderlerinin, ürünlere yükleme zorluğunun ortadan kaldırılması amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir. Geleneksel yöntemlerin aksine üretim hacmi genel üretim giderlerinin oluşumunda ve dağıtımında temel etken değildir. Geleneksel yöntemlerde tek bir maliyet taşıyıcısı (üretim hacmi) bulunurken, faaliyet tabanlı maliyetlemede üretim hacminden çok üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, genel üretim giderlerini belirleyen temeller olabilir. Ayrıca çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet taşıyıcıları kullanılabilir (52).

Yapılan faaliyet tabanlı maliyet analizinde şu basamaklar gerçekleştirilmiştir; Hastane faaliyet alanlarının belirlenmesi, faaliyetlerin gruplandırılması, genel üretim giderlerinin faaliyetlere göre yeniden dağıtımının yapılması, maliyetlerin ürünlere aktarımı için uygun maliyet etkenlerinin seçimi, faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi

Hastane bütçesinde hizmet üretim giderleri ve yönetim giderleri ayrı olarak sınıflandırılmıştır. Bu nedenle veriler işlenerek her birimde maliyetleme ve verimlilik analizleri yapılabilir. Çalışmanın yürütüldüğü hastanede tablo sekiz ve dokuzda dağılımları görülen Hizmet üretim kalemlerinin bütçede sınıflandırılması şöyledir;

## I. Hizmet Üretim Giderleri ;

- Kırtasiye Giderleri,
- Yakacak Alım Giderleri
- Akaryakıt ve Yağ Alım Giderleri
- Yiyecek Malzemeleri Alım Giderleri
- Özel Malzeme Giderleri
- İlaç Giderleri
- Hırdavat Giderleri
- Tıbbi Malzeme Alım Giderleri
- Temizlik Malzeme Alım Giderleri
- Diğer Tüketim Malzeme Alım Giderleri
- İşçi Ücret ve Giderleri
- Memur Ücret ve Giderleri
- Müşavir Firma ve Bilirkişi Giderleri
- Elektrik ve Su Giderleri
- Ulaştırma – Haberleşme Giderleri
- Taşıma ve Ardiye Giderleri
- Temizlik Hizmet Alım Giderleri
- Yemek Hizmet Alım Giderleri
- Makine Teçhizat ve Tıbbi Cihaz  
Onarım Giderleri
- Bilgisayar Bakım ve Onarım Giderleri
- Kira Giderleri
- Yapı Tesis Onarım Giderleri
- Diğer Hizmet Giderleri
- Üretimde Kullanılan Maddi Duran  
Varlık Amortisman Giderleri

Araştırma sonucunda incelenen kamu hastanesinde 2004 yılı Hizmet Üretim Giderleri; 2.792.945.767.848 TL.

## II. Genel Yönetim Giderleri ;

- Yönetim ile İlgili Malzeme Giderleri
- Memur Aylık, Ücret ve Tazminat Giderleri
- Tedavi Yardım ve Cenaze Giderleri
- Geçici ve Sürekli Görev Yollukları
- Ek Çalışma Karşılıkları
- Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Vergi-Resmi-Harç.(Hazine, SHÇEK Pay ve Eğitim.Katkı.Payı)
- Yönetim Kullanılan. Maddi Duran. Varlık Amortisman. Gideri
- Çeşitli Giderler şeklinde sınıflandırılmıştır.

Hastanenin 2004 yılı Genel Yönetim Giderleri; 3.024.917.922.861 TL. Bulunmuştur.

Bu verilerle benzer başka bir araştırma bulunamadığından karşılaştırma yapılamamıştır.

Genel hizmet üretim giderlerinden tıbbi malzeme alım giderinin tüm hizmet üretim giderlerinin toplamın % 38.4'nü oluşturduğu, genel yönetim giderlerinden ise çalışanlara ödenen ek çalışma karşılığının tüm yönetim giderlerin toplamının % 56,5'ni, Vergi – resmi harç kalemlerinin ise toplam yönetim harcamaları içinde % 26'nı kapladığı görülmüştür.

Maliyet analizi yapılan laboratuvar birimlerinde yıl içinde en fazla yapılan kan tetkiklerden Hemogram toplam 21.315 adet yapılmış olup, kit alış maliyeti + hizmet üretim giderleri + genel yönetim giderlerinin toplamı sonucunda maliyetinin 1.821.508 TL. olduğu görülmüştür. Aynı yatak sayısına sahip olma, kamu hastanesi olma gibi

benzer özellikler taşıyan kurumlarda aynı yıl içinde yapılmış başka bir çalışma olmadığından bu sonuçlarla karşılaştırmaya gidilememiştir.

Hastanelerde ilk madde ve hizmet alımları satın alma prosedürleri ile gerçekleştirilmektedir. Özel sektörde Toplam Kalite Yönetimi, Tedarik Zinciri Yönetimi ve ISO çalışmaları paralelinde yürütülürken Kamu sektöründe Kamu İhale Kanunu uygulanmaktadır. Bu uygulamalarda öncelikle kamu yararı düşünülmeyle birlikte sağlık gibi acil ve sürekli hizmet vermek zorunda olan kurumlarda sıkıntılara neden olabilmektedir. İhale ön hazırlık aşamalarının, ihale ilan sürelerinin ve üreticilere ödeme sürelerinin ( en az 90 gün ) uzun olması nedeni ile kamu kurumlarıyla çalışan firma sayıları beklenenden az olmasına ve verilen fiyatlara bu sürelerin bindirilmesine neden olduğu düşünülmektedir.



## IX.ÖNERİLER

Sağlık sektöründe özellikle kamu hastanelerinde, yönetim fonksiyonları yerine getirilirken enformasyona dayalı sistemler geliştirilebilir.

Sağlık Bakanlığına bağlı tüm hastanelere intranet sistemi kurularak, kurumlar arası eşgüdüm sağlanabilir. Böylece kurumlar arasında bilgi alışverişi hızlanarak Ulusal Sağlık Maliyeti'ndeki hareketler izlenebilir.

Alım prosedürlerinde kamu yararı göz önünde tutulmak kaydıyla azaltma veya basitleştirmelere gidilebilir. Hastanelerde tedarik zinciri yönetiminin uygulanmasıyla ( üreticiler, diğer kamu hastaneleri arasında oluşturulacak ağ ile ) malzeme, bilgi, parasal akışları etkin olarak izlenebilir.

Kamu hastanelerinden alınan vergilerde yeni düzenlemeler yapılabilir.

Kurum yöneticisi tarafından yıl içinde ve yılsonunda maliyet analizlerini izlenerek maliyeti yükselten kalemlerde tasarruf vb. uygulamalara başvurulabilir.

Kamu hastaneleri arasında intranet sistemi kurularak; ihale birim fiyatları, firma güvenilirliği vb. konularda görüş ve bilgi alışverişinde bulunabilir.

Kamu hastanelerinde sık yapılmayan spesifik ve yüksek maliyetli laboratuvar testlerini referans kurum oluşturularak tek elden altyüklenici ( out-sourcing ) kuruluşlara yaptırılabilir.

## **ÖZGEÇMİŞ**

1971 yılında Çanakkale ilinde doğdu. İlk ve orta öğretimini Çanakkale Biga'da tamamladı. İstanbul Kızılay Özel Hemşirelik Lisesinden mezun olduktan sonra İstanbul Özcan Sabancı Sağlık Eğitim Enstitüsü medikal bölümün ardından Marmara Üniversitesi Sağlık Eğitim Fakültesinde Lisans tamamladı. İstanbul İl Sağlık Müdürlüğü Eğitim Şubesinde eğitimci olarak, Beykoz Devlet Hastanesinde Müd. Yrd. Görevinde bulundu Halen Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık meslek lisesinde öğretmen olarak görev yapmaktadırlar evli ve bir erkek çocuğu sahibidir.



## KAYNAKÇA

1. Hayran O. Sur H.:Hastane Yöneticiliği. Nobel , İstanbul, 1997.
2. Hayran O. Sur H.:Sağlık Hizmetleri El Kitabı. Yüce, İstanbul, 1998.
3. TUBITAK. Teknoloji Öngörü Raporu. Vizyon 2023 Sağlık Ve İlaç Panel, Ön Rapor, Ankara, 2003.
4. Koçel T.: İşletme Yöneticiliği, İstanbul Üniv. Yayın No: 2998, İstanbul, 1982.
5. Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği. Ankara SSYB Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü Yayını No.499, Ankara, 1983.
6. Kırıl H. :Hastane İşletmeleri Yönetiminde Temel Bilgiler SSYB, Mesleki Öğretim Gn Md. Yayın No 445, Ankara, 1978.
7. Şahin Ü. : Hastane İşletmeciliği. Kaliteofisi, Ankara, 2003.
8. Erol E. : Yönetim Ve Organizasyon, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, Y. N: 129, İstanbul, 1991.
9. Sağlık İstatistikleri. Sağlık Bakanlığı Yayınları, Yayın No 653, Ankara, 2003.
10. Higgins, Marguerite. Public Hospitals Decline Swiftly. The Washington Times, 17 Ağustos 2005.
11. Rollins G. : Becoming The Provider Of Choice: Achieving A Balance Payer Mix Through Wise Investments And Efficient Operations. Safety Net (NAPH'in Üç Ayda Bir Yayınlanan Yayın Organı), Kış, 2002, Cilt: 16, No.:3, S. 16-18.
12. Pollock A.: Bad Medicine: National Health Care System In Great Britain. New Internationalist Magazine. Nisan 2003.
13. Kırıl H.:Hastane İşletmeleri Yönetiminde Temel Bilgiler SSYB, Mesleki Öğretim Gn Md. Yayın No 445, Ankara, 1978
14. Atılğan S.:Basın İşletmeciliği,2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 1999
15. Boone L, David L. :Contemporary Business, ABD, 6. Bası, 1990.
16. Kıymir B.:Hastane Yönetiminde Toplam Kalite Modeli Sağlık Yönetiminde Toplam Kalite İyileştirme Sempozyumu-Bildiriler, Ed: Çoruh M., Haberal Eğitim Vakfı Yayını, Ankara, 1997.
17. Lester E And Matulich S. : Cost Accounting. Newyork: Mc.Graw-Hill Book Company, 1985,
18. Weygandt J. Donald E.Kieso And Walter G.: Accounting Principles, USA: John Wiley And Sons, 1987, S.871.
19. Fischer M. And Werner G.: Cost Accounting Theory And Applications, USA:South-Western Publishing Co., 1985, S.26.
20. Meigs F. Walter B. Meigs.: The Basis For Business Decision, Ninth Edition, New York: Mc Graw Hill,inc., 1993, S.996.
21. Yükçü S.: Maliyet Muhasebesi (Yönetim Açısından), İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1992,
22. Hunt R, L.Garrett And C.Merz.: "Direct Labor Cost Not Always Relevant At H-P"; Management Accounting, (February 1985), Ss.58-62'den Charles T. Horngren Ve George Foster, Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Seventh Edition, New Jersey: Prentice-Hall International Editions, 1991, S.448.
23. Shane M and Carl P.:Cost Accounting, Third Edition, Newyork: John Wiley & Sons, Inc., S.67.1991,
24. Sharp D.: "A View Of Activity Based Costing", Management Accounting, september, 1991.
26. Altuğ O.: Maliyet muhasebesi , Evrim Yayınları, S. 181, İstanbul, 1996.

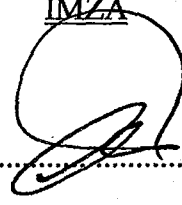
27. Acar D.: İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme S.D.Ü.İ.İ.B.F Dergisi 84, Isparta, 1998.
28. Şakrak M.: Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları Yayın No: İstanbul, 1997
29. Acar D.: İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme S.D.Ü.İ.İ.B.F Dergisi Güz Isparta, 1998.
30. Şimşek Z.Ariçay Y.: Hedef Maliyetleme Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Yaklaşımı, İşletme Ve Finans Dergisi, Şubat, 1998.
31. Kavrakoğlu İ. : Toplam Kalite Yönetimi, Kalder Yayınları No:2, S.14
32. Akarak M.Susmu T.Eski Ö. : Zamana Dayalı Rekabetin Maliyetler Ve Verimlilik Üzerine Etkisi, M.Ü. İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:14, Sayı:2, İstanbul, 1998
33. Hatiboğlu Z. : Maliyet Muhasebesi, Sedok Yayınları, İstanbul, 1995
34. Karcıoğlu R. : Yeni Bir Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme, Verimlilik Dergisi, Sayı:2, 1994.
35. Greve J.Wilson W. : Value Engineering İn Manufactoturing, Prentice- Hall, Inc, 1967
36. Hyman, D.: Public Finance. The Dryden Press, 3.Baskı, Orlando 1990
37. Tosun, K.; Yönetim Ve İşletme Politikası. İşletme Fakültesi Yayınları, No:232, İstanbul, 1990.
38. Haftacı V.: Maliyet Muhasebesi, Derya Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul, 1999
39. Hacırüstemoğlu, R., Şakrak, M.: Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997
40. Karacan, S Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2000(Danışman: Doç.Dr.M.Şakrak).
41. Şakrak, Münir; Maliyet Yönetimi – Maliyetve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, S.147.
42. Karacan, Sami; Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul, 2000, S.31
43. Johnson, H.Thomas – Kaplan, Robert S.; Relevance Lost – The Rise Nad Fall Of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston, S23-30 Aktaran Şakrak Agk.S.176
44. Turner, Peter B.B.; “What Is The Scope Of Activity-Based Costing?”,Journal Of Cost Management For Manufacturing Industry, Winter 1990 S.40.
45. Öker F. :“ Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” Litaratür Yayınları , İstanbul , 2003
46. Papatya N.: “Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar”, SDÜ İ.İ.B.F. Dergisi, Isparta, 1997.
47. Tokat M: (1990). Sağlık Sektörü Ve Verimlilik, Sağlık Bakanlığı, Sağlık Projesi Genel Koordinatörlüğü, Verimlilik Dergisi Özel Sayısı, 127-132
49. T.C. Sağlık Bakanlığı (). Çalışma Grupları Raporlarıpolitikası Taslak Dokümanı, Sağlık Bakanlığı Yayınları, Ankara1992
50. Tokat M.: Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Geliştirilmesi: Finansman Ve Örgütlenme, Friedrich Ebert Vakfı Yayınları, İstanbul 1991

SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

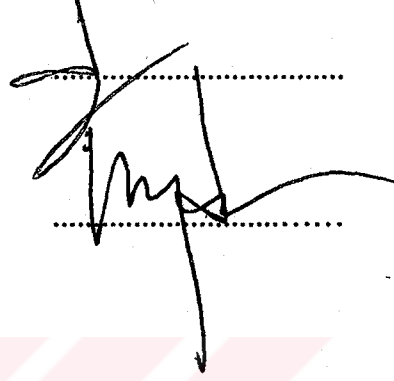
Yüksek Lisans öğrencisi N.Dilek SAVAŞ'ın, çalışması jürimiz tarafından Sağlık Kurumları Yöneticiliği Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak uygun görülmüştür.

İMZA

Tez Danışmanı : Prof.Dr.Ayşegü MUTLU  
Üniversitesi : Marmara



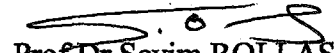
Üye : Prof.Dr.Atif AKDAŞ  
Üniversitesi : Marmara



Üye : Prof.Dr.Haydar SUR  
Üniversitesi : Marmara

ONAY

Yukarıdaki jüri kararı Enstitü Yönetim Kurulu'nun 17 / 11 / 2005 tarih ve 10. sayılı kararıyla onaylanmıştır.

  
Prof.Dr.Sevim ROLLAS  
Müdür