

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**KAMU HASTANELERİNDE ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI
MALİYETLEME**

Yüksek Lisans Tezi

Abdulahap ÇETİNER

**Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Bilim Dalı**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA

Haziran 2017

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



KAMU HASTANELERİNDE ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI
MALİYETLEME

Yüksek Lisans Tezi

Abdulahap ÇETİNER
(Y1312.070016)

Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA

Haziran 2017



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1312.070016 numaralı öğrencisi **Abdulahap ÇETİNER**'in "KAMU HASTANELERİNDE ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLEME" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 12.05.2017 tarih ve 2017/10 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **Gülümser ÜNKAYA** ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak **KABUL** edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :21/06/2017

1)Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mehmet Hanifi AYBOĞA

2) Jüri Üyesi : Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Günay Deniz DURSUN

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **İmzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “ KAMU HASTANELERİNDE ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLEME ” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (.../.../2017)

Abdulahap ÇETİNER





ÖNSÖZ

Araştırmanın hazırlanmasında, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen değerli hocam, tez danışmanım Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA ve Aydın Üniversitesi Muhasebe Finans Yönetimi ABD Başkanı Prof.Dr. Gülümser ÜNKAYA'ya teşekkür ediyorum.

Yüksek Lisans yapmama vesile olan ve destekleriyle beni sürekli olarak motive eden Araştırma süreci boyunca da beni yalnız bırakmayan, eşim Birgül AYDIN ÇETİNER'e teşekkürü bir borç biliyorum.

Araştırmanın tüm sorumluluğu, katkılara rağmen araştırmacıya aittir.

Haziran 2017

Abdulvahap ÇETİNER



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR	xi
ÇİZELGE LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİL LİSTESİ.....	xvii
ÖZET.....	xix
ABSTRACT.....	xxi
1. GİRİŞ	1
2. KAMU HASTANELERİ.....	3
2.1. Hastanelerin Temel Özellikleri	3
2.1.1. Sağlık hizmetleri	3
2.1.2. Hastanelerin özellikleri	8
2.1.3. Hastanelerin işlevleri	10
2.1.4. Hastanelerin sınıflandırılması	12
2.1.5. Hastanelerin organizasyon yapısı	15
2.2. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu	16
2.2.1. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'nun kuruluş amacı ve görevleri	16
2.2.2. Kamu Hastaneleri Kurumu'nun yapısı	18
2.3. Kamu Hastanelerinde Maliyet.....	20
2.3.1. Maliyet, gider ve harcama kavramları	20
2.3.2. Kamu hastanelerinde maliyetlerin sınıflandırılması	23
2.3.3. Kamu hastanelerinde gider yerleri	27
2.3.4. Hastanelerde maliyetleme sistemleri	30
2.3.5. Hastanelerde maliyetlerin performansa etkisi.....	35
3. ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ... 37	
3.1. Hacim Tabanlı Maliyetleme Sistemi	39
3.1.1. Hacim tabanlı maliyetleme sisteminin özellikleri	40
3.1.2. Hacim tabanlı maliyetleme sisteminin eksiklikleri ve sisteme yöneltilen eleştiriler	42
3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi.....	43
3.2.1. Hacim tabanlı maliyetlemeden faaliyet tabanlı maliyetlemeye geçiş.....	45
3.2.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin tanımı ve amaçları.....	46
3.2.3. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin temel kavramları	48
3.2.4. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin işleyişi	49
3.2.5. Faaliyet tabanlı maliyetlemeye yönelik eleştiriler	52
3.2.6. Hacim tabanlı maliyetleme - faaliyet tabanlı maliyetleme karşılaştırması.....	53
3.3. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi	55
3.3.1. Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetlemeden zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemeye geçiş.....	56
3.3.2. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin tanımı, amacı ve özellikleri	57
3.3.3. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulama aşamaları.....	58

3.3.4. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin zayıf yönleri	59
3.3.5. Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme – zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme karşılaştırması	59
4. KAMU HASTANELERİNDE ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN UYGULANMASI	63
4.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı Ve Metodu	63
4.1.1. Uygulamanın amacı	63
4.1.2. Uygulamanın kapsamı	63
4.1.3. Uygulamanın metodu.....	64
4.2. Kamu Hastanesinde Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Uygulanması.....	65
4.2.1. Birinci dağıtım	66
4.2.2. İkinci dağıtım	82
4.2.3. Üçüncü dağıtım	86
4.3. Kamu Hastanesinde Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanması.....	87
4.3.1. Hastanede hizmet üretim sürecinin tespiti	87
4.3.2. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi uygulaması	87
4.3.2.1. Randevu oluşturma sürecinin maliyeti	88
4.3.2.2. Hasta kabul sürecinin maliyeti	105
4.3.2.3. Teşhis ve tedavi sürecinin maliyeti	112
4.3.2.4. Birim maliyetler	121
5. SONUÇ	123
KAYNAKLAR.....	125
ÖZGEÇMİŞ	135

KISALTMALAR

JCAHO	: Sağlık Kurumları Akreditasyon Komisyonu
WHO	: Dünya Sağlık Örgütü
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
ZEFTM	: Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
ERP	: Kurumsal kaynak planlaması (E nterprise R esource P lanning)
CRM	: Müşteri İlişkileri Yönetimi (C ustomer R elationships M anagement.)
GÜG	: Genel Üretim Gideri
SUT	: Sağlık Uygulama Tebliği



ÇİZELGE LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Çizelge 2.1: Kamu ve Özel Yataklı Sağlık Kurumlarının Yatak Sayıları (2000-2016)	13
Çizelge 2.2: Hastane Sorumluluk Merkezleri.....	30
Çizelge 3.1: Geleneksel Maliyetleme Sistemiyle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması.....	54
Çizelge 3.2: Hacim Tabanlı ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemlerinin Farklılıkları	54
Çizelge 3.3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Adımları.....	60
Çizelge 4.1: Hastane Gider Yerleri, Alanı ve Personel Sayısı	65
Çizelge 4.2 : Hastanede İlaç ve Tıbbi Sarf Kullanımının Servislere Göre Dağılımı. 66	
Çizelge 4.3 : Gider Yerlerine Göre Personel Sayısı	67
Çizelge 4.4 : Gider Yerlerine Göre Hizmet Üretimi Ücret Giderleri	68
Çizelge 4.5 : Hastanenin Genel Hizmet Üretim Gideri Türleri	69
Çizelge 4.6 : Hastanenin Güvenlik Giderleri Dağıtım Payları	70
Çizelge 4.7 : Hastanenin Elektrik Giderleri Dağıtım Payları	72
Çizelge 4.8 : Hastanenin Yemek Giderleri Dağıtım Payları.....	73
Çizelge 4.9 : Hastanenin Doğalgaz Giderleri Dağıtım Payları.....	74
Çizelge 4.10 : Hastanenin İletişim Giderleri Dağıtım Payları.....	75
Çizelge 4.11 : Hastanenin Temizlik Giderleri Dağıtım Payları.....	76
Çizelge 4.12 : Hastanenin Kırtasiye Giderleri Dağıtım Payları	77
Çizelge 4.13 : Hastanenin Bakım-Onarım Giderleri Dağıtım Payları.....	77
Çizelge 4.14 : Hastane Gider Yerlerinin Bina Amortisman Payları.....	78
Çizelge 4.15 : Hastane Gider Yerlerinin Demirbaş Amortisman Payları.....	79
Çizelge 4.16 : Hastanenin Makine ve Cihazlarına İlişkin Amortisman Payları	80
Çizelge 4.17 : Hastanenin Su Giderleri Dağıtım Payları.....	81
Çizelge 4.18 : I. Dağıtım Toplamları.....	82
Çizelge 4.19 : Poliklinik Hasta Sayıları.....	83
Çizelge 4.20 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerinden Aldığı Pay	83
Çizelge 4.21 : Yönetim Gider Yerlerinin I. Dağıtım Toplamı	84
Çizelge 4.22 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Yönetim Gider Yerinden Aldığı Pay	84
Çizelge 4.23 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Destek Hizmetler Gider Yerinden Aldığı Pay	85
Çizelge 4.24 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin II. Dağıtım Payları.....	85
Çizelge 4.25 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin II. Dağıtım Toplamları	86
Çizelge 4.26 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Birim Maliyetleri.....	86
Çizelge 4.27 : Faaliyetler ve Kaynak Grupları	88
Çizelge 4.28 : Kaynak Gruplarının Maliyetleri	89
Çizelge 4.29 : Poliklinik Randevu Sayıları	90

Çizelge 4.30 : Randevu Oluşturma Maliyetinin Dağıtımı	91
Çizelge 4.31 : Süreçlerin Yönetim ve Destek Giderlerinden Aldığı Pay	92
Çizelge 4.32 : Yönetim ve Destek Giderlerinin Dağıtımı	92
Çizelge 4.33 : Süreçlerin Güvenlik Giderlerinden Aldığı Pay	93
Çizelge 4.34 : Güvenlik Giderlerinin Dağıtımı	93
Çizelge 4.35 : Süreçlerin Elektrik Giderlerinden Aldığı Pay	94
Çizelge 4.36 : Elektrik Giderlerinin Dağıtımı	94
Çizelge 4.37 : Süreçlerin Yemek Giderlerinden Aldığı Pay	95
Çizelge 4.38 : Yemek Giderlerinin Dağıtımı	95
Çizelge 4.39 : Süreçlerin Doğalgaz Giderlerinden Aldığı Pay	96
Çizelge 4.40 : Doğalgaz Giderlerinin Dağıtımı	96
Çizelge 4.41 : Süreçlerin İletişim Giderlerinden Aldığı Pay	97
Çizelge 4.42 : İletişim Giderlerinin Dağıtımı	97
Çizelge 4.43 : Süreçlerin Temizlik Giderlerinden Aldığı Pay	98
Çizelge 4.44 : Temizlik Giderlerinin Dağıtımı	98
Çizelge 4.45 : Süreçlerin Kırtasiye Giderlerinden Aldığı Pay	99
Çizelge 4.46 : Kırtasiye Giderlerinin Dağıtımı	99
Çizelge 4.47 : Süreçlerin Bakım-Onarım Giderlerinden Aldığı Pay	100
Çizelge 4.48 : Bakım-Onarım Giderlerinin Dağıtımı	100
Çizelge 4.49 : Süreçlerin Bina Amortisman Giderlerinden Aldığı Pay	100
Çizelge 4.50 : Bina Amortisman Giderlerinin Dağıtımı	101
Çizelge 4.51 : Süreçlerin Demirbaş Amortisman Giderlerinden Aldığı Pay	101
Çizelge 4.52 : Demirbaş Amortisman Giderlerinin Dağıtımı	102
Çizelge 4.53 : Süreçlerin Makine-Cihaz Amortisman Giderlerinden Aldığı Pay ...	102
Çizelge 4.54 : Makine-Cihaz Amortisman Giderlerinin Dağıtımı	103
Çizelge 4.55 : Süreçlerin Su Giderlerinden Aldığı Pay	103
Çizelge 4.56 : Su Giderlerinin Dağıtımı	104
Çizelge 4.57 : Randevu Oluşturma Süreci Giderlerinin Dağıtımı	104
Çizelge 4.58 : Hasta Kabul Maliyetinin Dağıtımı	105
Çizelge 4.59 : Yönetim ve Destek Giderlerinin Dağıtımı	106
Çizelge 4.60 : Güvenlik Giderinin Dağıtımı	106
Çizelge 4.61 : Elektrik Giderinin Dağıtımı	107
Çizelge 4.62 : Yemek Giderinin Dağıtımı	107
Çizelge 4.63 : Doğalgaz Giderinin Dağıtımı	108
Çizelge 4.64 : İletişim Giderinin Dağıtımı	108
Çizelge 4.65 : Temizlik Giderinin Dağıtımı	109
Çizelge 4.66 : Kırtasiye Giderinin Dağıtımı	109
Çizelge 4.67 : Bakım-Onarım Giderinin Dağıtımı	110
Çizelge 4.68 : Bina Amortisman Giderinin Dağıtımı	110
Çizelge 4.69 : Demirbaş Amortisman Giderinin Dağıtımı	111
Çizelge 4.70 : Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Dağıtımı	111
Çizelge 4.71 : Su Giderlerinin Dağıtımı	112
Çizelge 4.72 : Hasta Kabul Süreci Giderlerinin Dağıtımı	112
Çizelge 4.73 : Yönetim ve Destek Giderlerinin Dağıtımı	113
Çizelge 4.74 : Güvenlik Giderinin Dağıtımı	114
Çizelge 4.75 : Elektrik Giderinin Dağıtımı	114
Çizelge 4.76 : Yemek Giderinin Dağıtımı	115
Çizelge 4.77 : Doğalgaz Giderinin Dağıtımı	115
Çizelge 4.78 : İletişim Giderinin Dağıtımı	116
Çizelge 4.79 : Temizlik Giderinin Dağıtımı	116

Çizelge 4.80 : Kırtasiye Giderinin Dağıtımı.....	117
Çizelge 4.81 : Bakım-Onarım Giderinin Dağıtımı	117
Çizelge 4.82 : Bina Amortisman Giderinin Dağıtımı.....	118
Çizelge 4.83 : Demirbaş Amortisman Giderinin Dağıtımı	118
Çizelge 4.84 : Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Dağıtımı	119
Çizelge 4.85 : Hastanenin Makine ve Cihazlarına İlişkin Amortisman Payları.....	119
Çizelge 4.86 : Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Toplamı	119
Çizelge 4.87 : Su Giderinin Dağıtımı	120
Çizelge 4.88 : Teşhis ve Tedavi Süreci Giderlerinin Dağıtımı.....	120
Çizelge 4.89 : Süreçlerdeki Maliyetlerin Gider Yerlerine Dağıtım Tutarları.....	121
Çizelge 4.90 : Polikliniklerin Toplam Maliyeti	121
Çizelge 4.91 : Polikliniklerin Birim Maliyeti	121
Çizelge 5.1 : Polikliniklerin Karşılaştırmalı Birim Maliyetleri	124





ŞEKİL LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 2.1: Hastanelerin Değişik Açıdan Sınıflandırılması.....	12
Şekil 2.2: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Merkez Birimleri Organizasyon Yapısı.....	19
Şekil 2.3: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Taşra Organizasyon Şeması	20
Şekil 2.4: Maliyet, Gider, Harcama ve Zarar.....	22
Şekil 2.5: Hastane Giderlerinin Gider Yerlerine Dağıtım	32
Şekil 2.6: Radyoloji Bölümünde Maliyet Oluşumu	33
Şekil 3.1: Geleneksel ve İleri Maliyetleme Yöntemleri	38
Şekil 3.2: Hacim Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Maliyetlerin Yüklenme Süreci .	41
Şekil 3.3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Maliyetlerin Yüklenme Süreci	50
Şekil 3.4: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde İki Aşamalı Dağıtım	51
Şekil 3.5: İki Boyutlu Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi	52
Şekil 4.1: Hasta Muayene Süreci.....	87



KAMU HASTANELERİNDE ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

ÖZET

Kaynakların etkin kullanımına yönelik hem kamuda hem de özel sektörde çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalar son dönemde özellikle doğru maliyet bilgilerinin elde edilmesi ve bu elde edilen bilgilerden hareketle maliyetlerin yönetilmesine yöneliktir. 1980’li yıllardan itibaren yoğun olarak kullanılmaya başlanan ve günümüzde çeşitli uygulama zorlukları nedeniyle terk edilen faaliyet tabanlı maliyetlemenin eksikliklerini ortadan kaldırmak üzere geliştirilen zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme, doğru maliyet bilgilerinin elde edilmesinin yanı sıra kurumların kaynaklarının etkin kullanılmasına da yönelik çalışmalardan biridir. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemeye ilişkin hem akademik alanda hem de uygulamada oldukça fazla çalışmaya rastlanmaktadır. Çalışmamızda, kaynakların etkin kullanımında özellikle pratik kapasiteyi hesaplamaya dahil eden zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir kamu hastanesinde uygulanabilirliğini belirlenmeye çalışılacak ve elde edilen sonuçlar geleneksel hacim tabanlı maliyetlemeden elde edilen sonuçlarla kıyaslanacaktır.

Anahtar Kelimeler: *Hastane Maliyetleri, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*



KAMU HASTANELERİNDE ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

ABSTRACT

For the effective use of resources many studies is done both in public and private sector. These studies in recent times are mainly directed to obtain accurate cost information and directing costs resulted from this information. Time and activity-based costing, which is developed in an attempt to remove insufficiencies of activity-based costing started to use intensively since 1980s and abandoned by the reason of application difficulties, is one of the studies related with institutions' effective usage of resources in addition to obtaining accurate cost information. There are quite a few studies with regard to time and activity-based costing both in the academic area and in the applied settings. In present study, in a public hospital we are going to specify the applicability of the time and activity-based costing which especially takes the practical capacity into account for the effective use of resources. Acquired results are going to be will be compared with the results obtained from traditional volume based costing.

Keywords: *Hospital Costs, Activity Based Costing, Time Driven Activity Based Costing*



1. GİRİŞ

Temel insan haklarından biri kabul edilen sağlıklı yaşam hakkının bir gereği olarak gelişmiş ülkelerde sağlık hizmeti devlet tarafından karşılanması gereken bir hizmet ve görev alanı olarak görülmektedir. Bununla birlikte sağlık alanındaki özel sektör yatırımları ve faaliyetleri sağlık alanındaki önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedir.

Sosyal devlet anlayışı çerçevesinde devletin diğer alanlarda olduğu gibi sağlık sektöründe de düzenleyici rol üstlenmesi gerekmektedir. Ertelenemez ve vazgeçilemez nitelikteki artan sağlık talebinin karşılanmasında zaman zaman ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi için de devlet sağlık hizmeti sunma görevlerinin bir kısmını özel sağlık kuruluşlarına devretmekte ve ilgili kuruluşları çeşitli şekillerde denetlemekte ve yönlendirmektedir.

Tüm ülkelerde, özellikle de gelişmiş ülkelerde sağlık sektörünün ekonomi içerisinde önemli bir paya sahip olması, gerek önleyici sağlık hizmeti, gerekse teşhis ve tedavi hizmeti sunan sağlık kurumlarında kaynakların etkin ve verimli kullanımını önemli bir noktaya getirmiştir. Sağlık hizmetlerinin miktar ve kalitesinin artması, bu alana daha fazla yatırım yapılmasının yanı sıra kaynakların etkin ve verimli kullanımını da gerektirmektedir.

Sağlık hizmetleri sunumunda hem kamuda hem de özel sektörde kıt kaynakların etkin ve verimli kullanılması önem arz etmektedir. Kıt kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı, bu alanda elde edilecek doğru ve güvenilir bilgilerle belirlenebilecektir. Kaynakların etkin kullanımının belirlenmesinde, özellikle sunulan sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığının belirlenmesi gerekir. Kaynakların etkin kullanımının tespitinde, maliyet bilgileri son derecede önemlidir.

Sağlık sektöründe yaşanan en önemli sorunlardan biri maliyetlerin doğru olarak belirlenememesidir. Maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi, planlaması ve kontrol

amaçlarının yerine getirilememesi ile birlikte kurumların başarı düzeyinin belirlenememesi gibi bir sorunu da beraberinde getirmektedir.

Kamu hastanelerinde temel amacın kârlılık olmaması, sunulacak sağlık hizmet maliyetinin ve bundan sağlanacak yararın belirlenmesine engel değildir. Kaynakların kıtlığı ile birlikte kamusal faaliyetlerin aksamadan istenilen düzeyde yürütülebilmesi için maliyet bilgilerinin kullanılması gerekmektedir. Kamu hastanelerinde üretilen hizmetlerin maliyetlerinin doğru ve güvenilir şekilde belirlenmesi, kaynak kullanımında verimliliği ve etkinliği artırarak önemli oranda maliyet tasarrufu sağlayacaktır.

Hastanın ihtiyacına göre farklı işlem gerektiren ve oldukça karmaşık bir yapıya sahip olan hastane hizmet üretim süreci, doğru maliyet bilgilerinin elde edilmesini zorlaştırmaktadır. Hem sürecin karmaşıklığı, hem de girdi sayısındaki çeşitlilik doğru maliyet bilgilerinin elde edilmesini zorlaştırmakla birlikte bu alanda son yıllarda önemli çalışmalar yapılmaktadır. Hem süreçlerin iyileştirilmesinde, hem de doğru maliyet bilgilerinin elde edilmesinde önemli bir araç olduğu düşünülen zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kamu hastanelerinde uygulanabilirliğinin belirlenmeye çalışılması, çalışmamızın temel amacını oluşturmaktadır. Bu çalışmada, bir kamu hastanesinin poliklinik süreçleri analiz edilerek uygun ve kullanılabilir bir maliyetleme sistemi belirlenmeye çalışılacak, ayrıca bu yeni maliyetleme sisteminin elde edilen maliyet bilgileri geleneksel maliyetleme sisteminden elde edilen bilgilerle karşılaştırılacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, hastanelerin temel özellikleri, Kamu Hastaneleri Kurumu ve kamu hastanelerinde maliyetlemeye ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, geleneksel hacim tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemleri açıklandıktan sonra uygulamaya temel olan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi detaylı olarak irdelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, hastane tarafından hesaplanan geleneksel maliyetleme sistemi ile tarafımızdan yapılan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminden elde edilen birim hasta maliyetleri kıyaslanmıştır.

2. KAMU HASTANELERİ

2.1. Hastanelerin Temel Özellikleri

2.1.1. Sağlık hizmetleri

Dünyadaki neredeyse tüm demokratik sistem ve organizasyonların temel hedefi, sağlıklı bireylerden oluşan bir toplumu gerçekleştirmektir. Çünkü refahın, istikrarın, güvenliğin, gücün ve mutluluğun en önemli unsuru ruh ve beden sağlığına sahip olmaktır. Bu nedenle, sağlıklı olmak ve kalabilmek için tüm toplumlar sağlığa yapılan harcamalara oldukça fazla önem vermektedir (Kurşun, Rakıcı, 2014).

Gelişmiş ülkeler, insan gücüne yapılan yatırım olarak gördükleri sağlık hizmetlerinin kalitesinin iyileştirilmesi için her yıl daha fazla kaynak ayırmaktadırlar. Gelişmiş ülkeler ekonomik kalkınmanın temel unsuru olan insanın sağlığının korunup geliştirilmesi ve hastalıkların tedavi edilmesi için, her geçen yıl Gayri Safi Yurtiçi Hasıllarından (GSYH) daha fazla pay ayırmaktadır. Sağlığa yapılan yatırımlar “üretken yatırım” olarak kabul edilmekte ve toplumun sağlık düzeyi ile ekonomik gelişmişlik arasında karşılıklı bir nedensellik ilişkisi bulunmaktadır (Ersöz, 2008).

Türkiye'nin toplam sağlık harcamalarının GSYH oranı, Avrupa Birliği üyesi ülkelerle kıyaslandığında nispeten daha azdır. Ülkemizde 2008 yılında sağlık harcamalarının GSYH' ya oranı % 6,1 iken, 2009 yılında da oran sabit kalarak % 6,1 gerçekleşmiş, 2010 ve 2011 yıllarında ise bu oran azalmıştır. 2012 yılında sağlık harcamalarının payı 2011 yılına göre 0,1 artarak, 5,4 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye İstatistik Kurumu'nun 2013 yılı verilerine göre, ülkemizde cari sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamaları içindeki payı; 2009 yılında % 95,5, 2010 yılında % 95, 2011 yılında % 95,3 ve 2012 yılında % 95,4 olarak gerçekleşmiştir. Genel devlet sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamalarına oranı, 2009–2012 döneminde sırasıyla % 81; % 78,6; % 79,6 ve % 76,8 olarak gerçekleşmiştir. Hane halkı tarafından yapılan cepten sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamaları içindeki payı ise, 2009 yılında % 14,1; 2010 yılında % 16,3; 2011 ve 2012 yıllarında % 15,4

olmuştur (Akar, 2014). Ülkemizde sağlık harcamasının toplam tutarının GSYH'ye oranı, 2014 yılında 2013 yılına göre değişmemiş olup %5,4 seviyesindedir. Ayrıca ülkemizde genel devlet sağlık harcamasının GSYH'ye oranı da 2014 yılında 2013 yılına göre değişmeyerek % 4,2 olarak gerçekleştiği tespit edilmiştir. Genel devlet sağlık harcamasının toplam sağlık harcaması içindeki payı, 2013 yılında % 78,5 iken, 2014 yılında % 77,4'e düşmüştür. Hanehalkları tarafından tedavi, ilaç vb. amaçlı yapılan cepten sağlık harcaması, 2014 yılında % 18,8 artarak 16 milyar 819 milyon TL'ye yükselmiş ve hane halklarının kendilerinin yaptığı sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamaları içindeki payı da 2014 yılında % 17,8 olarak gerçekleşmiştir (TÜİK, 2014). Bu veriler, Türkiye'nin toplam sağlık harcamalarının çok büyük bir bölümünün kamu tarafından karşılandığını göstermektedir.

Genel anlamda sağlık kavramı, hastalığın olmayışı şeklinde algılanmakta ve tanımlanmaktadır. Tanımın bu şekilde yapılması, hastalık kavramını ön plana çıkarmakta, kişilerin ve toplumların sağlığı bu kavrama bağlı olarak değerlendirilmektedir. Hastalık kavramı, tarihi süreçte hem kültürlerle hem de zamana bağlı olarak farklı değerlendirilmiştir. Mesela Ülkemizde ishal hastalık olarak kabul görmemiş, benzer şekilde, şark çibanının yaygın olduğu cemiyetlerde de bu hastalık olarak değerlendirilmemiştir. Hastalık konusundaki genel ilerleme zamana ve kültür düzeyinin artmasına bağlı olarak, hastalık olarak değerlendirilen durumların sayıca çoğalması istikametindedir.

Sağlık kavramındaki bu algılamalara karşın, tıp otoriteleri de hastalık kavramı kapsamında olmayan bir sağlık tanımı ortaya koyamamış, bu bağlamda sağlığı hastalık kavramı kapsamında algılamak ve tanımlamak mecburiyetinde kalmışlardır (Akdur, 1999).

Toplumların kültür ve gelişmişlik düzeyine bağlı olarak sağlık, çok farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Ama dünyada yaygın olarak kullanılan sağlık kavramının tanımı, Dünya Sağlık Örgütü'nce (WHO) yapılan genel kabul görmüş tanımdır.

Dünya Sağlık Örgütü'nün tanımına göre sağlık, "yalnızca hastalık ve beden bütünlüğünün bozulmaması değil, ruhsal, bedensel, sosyal açıdan bütün iyilik hali'dir. Tanım: sağlıklı olmanın tüm yönlerini açıklamakla beraber son yıllarda bu tanıma "sosyal ilişkiler ve bireysel ekonomik açıdan verimli bir hayat sürdürebilme" de eklenmiştir (Kesgin, Topuzoğlu, 2006). Hem kişilerin hem de toplumun sağlığı;

çevresel, davranışsal ve tıbbi olmak üzere üç ana unsurla ilişkilendirilmektedir. Sağlığın korunup geliştirilmesi ekonomik, sosyal, biyolojik ve fiziksel çevre şartlarının insan sağlığı üzerindeki olumsuz etkilerinin azaltılması, insanların davranış ve yaşam tarzında gerekli değişikliklerin yapılması ve gerekli tıbbi yöntemlerin uygulanması ile sağlanabilir (Çıraklı, Sayım, 2009).

Sağlık kavramını temel insan haklarından biri olarak ele alan Ottawa Sözleşmesinin, yiyecek ve evsel, gelişen bir ekosistem, yeterli ekonomik kaynak ve sürdürülebilir boyutta kaynakların kullanımını da kapsayan ön şartlar mevcuttur. Bu ön şartların kabulü, sosyal ilişkiler ve ekonomik kurallar, çevre, ferdi yaşam stilleri ve sağlıklı yaşam arasındaki hayati bağı öne sermektedir. Günümüzde sağlığın psikolojik düzeyi daha öne çıkmaktadır. WHO, sağlık kavramını temel insan haklarından en önemlisi olarak görmekte ve bütün kişilerin temel sağlık olanaklarına sahip olması gerektiğini vurgulamaktadır. Geniş kapsamlı sağlık kavramına göre, sosyal ilişkileri, ekonomik olanakları ve çevreyi yöneten tüm sistem ve teknikler ile oluşumlara ait, faaliyetlerin fert ve toplum sağlığı ve mutluluğu üzerindeki etkisine ait tespitleri dikkate alması gerekmektedir (Sağlık Bakanlığı, 2011).

Sağlık hizmeti, sağlığın korunması ve hastalıkların tedavisi için yapılan çalışmaları kapsamaktadır (Demirel, Çolak, 2008). Sağlık hizmetleri “tam iyilik halinin korunması, hastalıkların tedavi edilmesi ve rehabilitasyonu için yapılması gereken faaliyetlerin tamamı” olarak tanımlanabilir. Sağlık hizmetleri bir bütün olmakla birlikte, kolay anlaşılması amacıyla; koruyucu, tedavi edici ve rehabilitasyon hizmetleri olmak üzere üç ana bölümde incelenmekte ve tanımlanmaktadır (Akdur, 1999). Sağlık hizmetlerinin sunumunda korumak, tedavi etmekten çok daha az maliyetli olduğu için “koruyucu sağlık hizmetleri”, diğerlerine göre daha öncelikli bir konumdadır (Altay, 2007).

Sağlık hizmeti, kişilerin ve toplumların sağlıklarını korumak, hastalandıklarında tedavi etmek, tam olarak iyileşmeyenlerin başkalarına bağımlı olmadan yaşayabilmeleri için rehabilite etmek ve sonuçta toplumların sağlık düzeylerini yükseltmek için yapılan çalışmaların tümüdür (Öz, Uyar, 2014).

Sağlık hizmetlerinin temel amacı, toplumun ihtiyacı olan farklı sağlık hizmetlerini, hastanın istediği kalitede, zamanda ve mümkün olan en düşük maliyetle sunmaktır (Papatya, Papatya, 2012).

Sağlık hizmetlerinin özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Sayım, 2015; Çıraklı, Sayım, 2009):

- **Dışsallıklar Yayması:** Sağlık hizmetlerinin yaydığı dışsallıklar oldukça fazladır. Sağlık hizmetleri üretimi ve tüketimi, başka birimlerin fayda ve maliyet fonksiyonlarını olumlu ya da olumsuz yönde etkilenebilir. Koruyucu sağlık hizmetlerinin sağladığı dışsal faydaların ortaya çıkması zaman almaktadır. Sağlığına kavuşan fertlerin kişisel kazanımları ile birlikte işgücüne yaptıkları etkiyi ölçmek de gerçekten zordur. Rehabilitasyon hizmeti almış olan fertlerin aile çevresi ve toplumla bütünleştirilmesinin faydasını ölçmek kısa süreçte zordur.
- **Kamusal Mal Kavramı ile İlişkisi:** Tümü devlet sistemi tarafından üretilen, ayrıştırılamayan, ücretsiz, bedel ödemeyenlerinde yararlandığı mal ve hizmetlerin tamamı kamusal mallardır. Adalet hizmetleri, diplomatik faaliyetler, ülkemizin savunmasına ilişkin hizmetleri gibi benzer hizmetler tam kamusal mallara örnektir. Bu hizmetlerin, devlet dışındaki organizasyonlar tarafından üretilmesi ve yönetilmesi söz konusu değildir.
- **Erdemli Mal Kavramı ile İlişkisi:** Devletin bireyleri, tüketmek için zorladığı mallar erdemli mallardır. Kişisel tercihlerin malın faydası için yeterince ortaya çıkmadığı durumlarda erdemli mallar kavramından bahsedilir. Öncelikle koruyucu hizmetler gibi bir takım sağlık hizmetlerinin de erdemli mallar olarak devletçe yatırımlarına ihtiyaç duyulur.
- **Ölçek Ekonomisini Gerektirebilmesi:** Mal ya da hizmetin yeterli seviyede üretilmesi için üretecek kurumun belli büyüklüğün altında kurulamaması ve hizmetin sunumunda katlanılabilir maliyetler için belli sayıda talebin gerekliliği ölçek ekonomisi olarak ifade edilir. Ölçek ekonomisinin oluşması için sağlık kurumu başına düşmesi gereken hasta sayısının yüksek olması ve dolayısıyla da sağlık kurumlarının sayısı nüfusa bağlı olarak belli miktarda olması gerekmektedir.
- **Üretim Biçimini ve Miktarını Tespit eden Otoritenin Var olması:** Sağlık hizmetini sunanlar, devletin bu konudaki düzenlemelerine tabidir. Bu özellik serbest piyasa ekonomisinin hayata geçmesinde etkili bir unsur olan piyasa şartlarındaki serbestliği önemli ölçüde sınırlandırmaktadır. Bununla birlikte

sağlık hizmeti sunanların, hizmetin kapsamı konusunda tüm dünyadaki akreditasyon kurumları ile diğer standartlara uyma zorunlulukları vardır.

- **Bilgi Asimetrisi Faktörü:** İşlemin taraflarından birinin diğerlerinden daha çok bilgiye sahip olabilmesi durumu bilgi asimetrisi olarak ifade edilir. Taraflardan birinin diğerine göre daha çok bilgi sahip olması, diğer tarafı etkileme ve yönlendirme imkanını ortaya çıkaracağı için, rekabet koşulları bozulabilir ve iktisadi etkinlik azalabilir. Özellikle sağlık hizmetlerini arz edenin, talep edene göre daha fazla mesleki bilgisi olduğu için bilgi asimetrisi, sağlık piyasalarının ayırıcı bir özelliğini ortaya çıkarmaktadır.
- **Belirsizlik Altında Seçim Faktörü:** Sağlık hizmetine ihtiyacı olan hastaların genellikle çok az bilgi sahibi olmaları onların sağlık hizmetlerini talep edip etmeme noktasında belirsizlik etkisinde seçim yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Doktora başvuran hasta, kendisine sunulan hizmetlerin kapsamına kendisi kesinlikle karar vermez. Belirsizlik etkisinde seçim, sağlık hizmeti alanlar ile birlikte hizmeti sunanlar için de geçerlidir. Sağlık kurumları standart hale gelmiş yöntemler dışında tedaviyi gerçekleştirenler, tedavinin sonucunu kesin olarak bilemezler.
- **Hastalık Riskinin ve Tüketiminin Önceden Belirlenememesi:** Sağlık hizmetleri depolanamaz niteliktedir. Ancak sağlık malları belirli bir süre depolanabilmektedir. Sağlık malları ve hizmetlerinin ne kadarına ihtiyaç duyulacağına kesin veriler elde etmek mümkün değildir. Sağlık kapsamındaki hizmetlerde, hastalık risklerini ve tüketim seviyelerini belirlemek birçok mal ve hizmete göre daha zordur. Oluşan salgınlar, değişken meteorolojik koşullar ve toplumsal yaşam koşulları, çeşitli kazalar ve afetler ile savaşlar sağlık faaliyetlerine olacak ihtiyacın tahmin edilmesini ve bu durum da optimum sağlık hizmeti arzının tespitini zorlaştırmaktadır.
- **Tüketim Düzeyinde Toplumsal Sınırların Mevcudiyeti:** Sağlık faaliyetlerindeki hizmetler genellikle pozitif dışsallık yaydığı için yeterli sağlık hizmetine ulaşan kişiler, hem ferdi olarak hem de toplumsal faydaya sebep olmaktadır. Sağlık faaliyetlerindeki hizmetlerinin eksik alınması durumunda ise fertlerin birtakım maliyetlere katlanması gerekliliği ortaya çıkmakta, aynı zamanda bu durum toplumsal maliyetler getirmektedir. Sağlık

faaliyetlerindeki hizmetlerin oluşturduğu pozitif dışsallıklar nedeniyle ayrılan kaynakların devamlı arttırılmasını istemek ve kaynakların giderek büyük oranda sağlık hizmetleri yatırımlarına kaydırmak bazı olumsuz dışsallıkları da olabilecektir.

2.1.2. Hastanelerin özellikleri

Sağlık kurumları, insanların vazgeçilmez ihtiyaçlarından biri olan sağlık hizmetini üreten ve sunan kurumlardır. Tüm dünyada olduğu gibi son yıllarda Türkiye’de de, sağlık harcamaları hızla artmaktadır. Nüfus pramidinin değişmesi, sanayileşme, teknolojik gelişme ve nüfus artışı gibi faktörlerin birçok hastalığa yol açması, bu eğilimi giderek artırmaktadır (Canbaz, Aydın, 2015).

Hastaneler, insanlar için vazgeçilmez bir unsur olan sağlık ihtiyacını karşılamak ve insanlara sağlık hizmeti sunmak amacıyla kurulan sosyal bir organizasyondur (Yılmaz, 2008).

Hastaneler, hastane binası, donatımı, doktoru, yardımcı sağlık personeli ile hastalara sağlık hizmeti veren birimlerdir. Hastaneler, hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayakta ya da yatarak müşahade, muayene, teşhis ve tedavi edildikleri ve doğum hizmeti veren kurumlardır (Ömürbek, Demirgubuz, Tunca, 2013).

Dar anlamda hastane; hastaların, sağlık personeli tarafından tedavi edildiği kurumlar olarak tanımlanırken, geniş anlamda; kapsamlı ve detaylı sağlık hizmetleri veren, hastaların ihtiyaca göre süresi belirlenen tedavi hizmeti aldıkları kuruluşlar şeklinde tanımlanabilir. Bir hizmet üretim işletmesi olan hastaneler sistem yaklaşımı ile ele alındığında, girdisi insan (hasta) olan, dönüşüm sürecinde insanı işleyen (doktor, hemşire, sağlık memuru v.d.), çıktısı yine insan olan (sağlıklı kişi, yarı sağlıklı kişi vs.) sistemlerdir.

Hastanenin girdileri; hastalar, işgörenler, sıhhi malzeme, meddesel ve para kaynaklarıdır. Hastanedeki farklı hizmet departmanlarının kendi alanlarıyla ilgili olarak yaptıkları planlama, örgütlenme kapsamı, yürütme ve denetim hizmetlerini dönüştürme ve geliştirme sürecinden geçirerek çıktılara dönüştürür. Hastane sisteminin çıktıları; hastaların tedavi edilmesi, insan kaynaklarının hizmet içi eğitimi, tıp öğrencilerinin eğitimleri, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile tüm toplumun sağlık düzeyinin artırılmasına katkıda bulunulmasıdır (Yılmaz, 2008).

Sağlık kurumları ve hastanelerin diğer hizmet kuruluşlarından farklı bazı özellikleri vardır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (T.C. Başbakanlık, 2004):

- Sağlık kuruluşları ve hastanelerde uzmanlaşma seviyesi önemli derecede yüksektir.
- Farklı meslek gruplarını barındıran hastanelerde işlevsel bağımlılık yüksektir ve bu nedenle meslek grupları arasında yüksek düzeyde bir işbirliği ve uyum sağlanması gerekmektedir.
- İnsan kaynakları profesyonel kişilerden oluşur. Bu profesyonel kişiler, kurumsal hedeflerden çok mesleki hedefler üzerine odaklanmaktadır.
- Sağlık kurumlarında doktorlar, hizmet miktarını belirleyen en önemli iş gören grubudur. Sağlık kurumunda yer alan bölümlerin büyük bir kısmı doktorun iş talebine göre hizmet üretimini yapmaktadır.
- Meslekleşme düzeyi yüksek olduğu için sağlık kurumlarında profesyonellerin önemli derecede özerkliği vardır.
- Sağlık kurumlarının karmaşık ve çok sayıda amacı bulunmaktadır. Bu durum yapılan işleri, bölümleri ve yönetsel kademeleri artırmaktadır. Sağlık kurumları ve hastaneler, temel işlevi olan teşhis ve tedavi hizmetleri ile birlikte, eğitim-araştırma hizmetleri ve sağlığı geliştirici hizmetler de sunmaktadır.
- Sağlık kuruluşlarının sunduğu hizmete talebin ne zaman ortaya çıkacağı önceden tahmin edilemediği ve üretilen sağlık hizmeti depolanamadığı için hastaneler 24 saat hizmet veren kuruluşlardır.
- Üretilen hizmet doğrudan insan hayatı ile ilgili olduğu için yapılacak hataların düzeltilmesi çoğu zaman mümkün değildir veya düzeltilmesi oldukça güçtür.
- Sağlık kuruluşları ve hastanelerin temel girdisi de çıktısı da insan olduğu için bu çıktının tanımlanması ve ölçümü güçtür. Koruyucu ve tedavi edici hizmetlerin sonuçlarını hemen görmek ve değerlendirmek çoğu zaman mümkün değildir.

Sağlık kurumlarının yapı, süreç ve çıktı ile ilgili özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Can, İbicioğlu, 2008):

Yapısal Özellikler

- **Uzmanlaşma:** Sağlık kurumlarında uzmanlaşma düzeyi oldukça yüksektir.
- **İşlevsel bağımlılık:** Sağlık kurumlarında işlevsel bağımlılık oldukça yüksektir.
- **Profesyonelleşme:** Sağlık kurumlarında çalışanlar genellikle profesyonel kişilerden oluşur.
- **Yönetsel denetim zorlukları:** Hizmet miktarını ve harcamaların önemli bir kısmını belirleyen doktorların faaliyetleri üzerinde tam etkili olan yönetsel ve kurumsal denetim mekanizması kurulmamıştır.
- **İkili otorite hattı:** Tüm sağlık kurumlarında ikili otorite hattı bulunmaktadır.

Faaliyet Süreçleri

- **Görevlerin yapısal özellikleri:** Sağlıkla ilgili kurumlarda yürütülen faaliyetlerin kapsamı özellik arz etmektedir.
- **Sağlık Hizmet Sunumundaki Ertelenemezlik:** Sağlık kurumlarında yapılan faaliyetlerin büyük kısmı ivedidir, anında yapılması gerekir.
- **Olumsuzluklara Karşı Duyarlılık:** Sağlık kurumlarında yürütülen faaliyetler hata ve belirsizliklere karşı oldukça duyarlıdır.

Çıktı

- **Hizmetin Çıktısının tanımı ile ölçümü:** Sağlık hizmeti veren kurumlarda çıktının tanımı ve ölçümü zordur.

2.1.3. Hastanelerin işlevleri

Çalışmanın önceki kısımlarında da ifade edildiği gibi WHO hastaneleri gözetim, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin sunulduğu yataklı tedavi kurumları olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi hastanelerin temel işlevini tıbbi işlevler oluşturmaktadır.

Hastaneler bir sağlık kurumu olarak ayaktan veya yatarak tedavinin gerçekleştirilmesiyle yükümlü kurum ve kuruluşlardır. Ar-ge faaliyetleri ile birlikte eğitim faaliyetlerinin de yürütüldüğü hastanelerde müşahede, teşhis, tedavi ve iyileştirme hizmetlerinin doğru doğru bir şekilde ve zamanında verilmesi gibi işlevleri bulunmaktadır (Küçükilhan, Lamba, 2007).

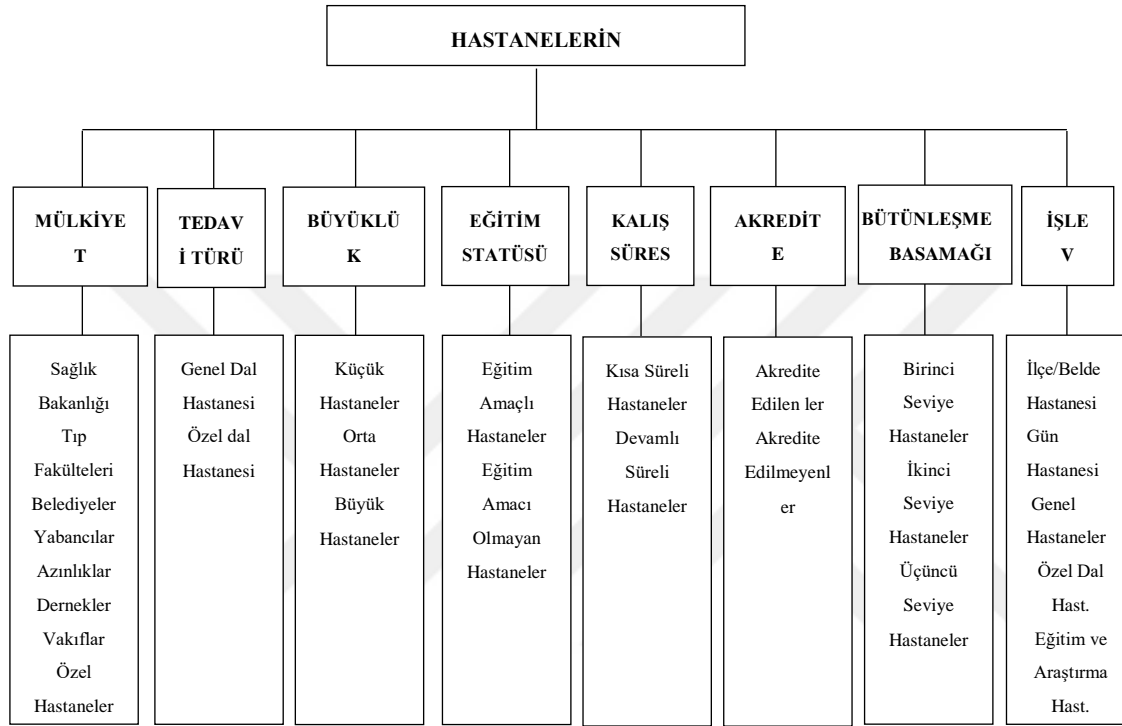
Hastanelerin en temel işlevi ve amacı teşhis ve tedavi hizmetlerini yerine getirmek olduğu için bu varoluş amacına uygun olarak koruyucu ve geliştirici sağlık hizmetlerini sunmak, çalışanları ve hizmet alanları eğitmek, ar-ge faaliyetlerinde bulunmak, etkin bir yönetimle tüm bu hizmetleri yürütmek gibi işlevleri üstlenmektedirler (Küçükilhan, Lamba, 2007).

Daha kapsamlı olarak hastanelerin işlevleri aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Özdemir, 2016):

- **Tıbbi İşlevler:** Bu işlev, hastaların sağlık sorunlarının tanımı, tedavisi ile ilgili bütün tıbbi hizmeti ifade eder. Hastanelerin en temel fonksiyonu tıbbi hizmet üretimidir ve hastanelerin bu temel fonksiyonu dışındaki diğer görevleri, yardımcı destek hizmetler niteliğindedir. Fakat hastanedeki tüm işlev ve görevler, birbirine sıkı bir şekilde bağlı bir bütünün parçalarıdır.
- **İdari İşlevler:** Tedavi süreci ve teşhis hizmetlerinin kapsamlı bir düzeyde yürütülmesi için gerekli olan bütün insan kaynaklarının hastane hizmetlerinin yapılabilmesi için yönlendirilmesi ve yürütülen tüm faaliyetlerin uyumlu bir şekilde, amaca yönelik olarak yürütülmesidir.
- **Mali İşlevler:** Diğer organizasyonlarda olduğu gibi hastane faaliyetlerinin de belirli bir maliyeti vardır. Sağlık kurumları malzeme temininden, iş görenlerin maaş, vergi ve sigorta primlerine ilişkin çok çeşitli ve kapsamlı harcamalar yapar. Hastanelerin bu maliyeti karşılaması için gelir elde etmesi gerekir. Hastanelerin gelir ve giderlerle ilgili tüm işlemleri mali işlev kapsamında değerlendirilir.
- **Teknik İşlevler:** Gayrimenkul, sıhhi malzeme, ve temrinlik malzeme temini araç ve gereçlerin, bakım ve onarımı ile ilgili tüm faaliyetler, teknik işlevleri oluşturur. Günümüzde artan teknolojik gelişmeler pek çok yeni teknik araçların ve elektronik cihazların üretilmesini sağladığı için, hastanelerde teknik hizmetlerin önemi artmıştır.
- **Eğitim ve Araştırma İşlevleri:** Bu işlev sağlık personelinin eğitilip yetiştirilmesini ifade eder.
- **Sosyal İşlevler:** Hastaların sağlıkla ilgili özelliklerinin yanısıra, sosyal durumlarının da göz önüne alınması gerekir. Bu nedenle hastanelerde Sosyal Hizmet Uzmanları da istihdam edilir.

2.1.4. Hastanelerin sınıflandırılması

Hastanelerin sınıflandırılmasında mülkiyet, büyüklük, verilen hizmet türü, hastaların hastanede kalış süreleri gibi bir çok ölçüt kullanılmaktadır. Aşağıdaki şekilde hastanelerin sınıflandırılmasında kullanılan ölçütler verilmiştir.



Şekil 2.1: Hastanelerin Değişik Açıdan Sınıflandırılması

Kaynak: İrfan Özen, “Hastane İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetimi ve Uygulaması”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 80.

Hastaneler mülkiyetine göre, mülkiyetin kime ait olduğu, sağlık kurum ve kuruluşlarının niteliğine göre sınıflandırılmaktadır. Ülkemizdeki hastanelerin büyük bir kısmı Sağlık Bakanlığı'na aittir (Kavuncubaşı, 2000). Mülkiyet esasına göre hastaneler; kamu hastaneleri, vakıf hastaneleri ve özel hastaneler olmak üzere üç grupta toplanır (Özdemir, 2016):

- **Kamu Hastanesi:** Sahipliği ve idaresi kamuya ait olan hastanelere kamu hastanesi ya da devlet hastanesi denir. Sağlık Bakanlığı bünyesinde olan Numune Hastaneleri, kamu hastanelerinin iyi birer örneğidir ve bu hastaneler doğrudan devlete bağlı olarak çalışmaktadır.

- **Vakıf ve Dernek Hastaneleri:** Belirli mesleki kuruluşlara veya vakıflara bağlı olarak çalışan hastaneler vakıf veya dernek hastaneleri olarak adlandırılır. Bu hastanelerde kâr amacı güdümediği için bu özelliği nedeniyle devlet hastanesine benzer. Türkiyede; Devlet Demir Yolları, PTT, Belediye ve Vakıf Hastaneleri vakıf ve dernek hastanelerindedir.
- **Özel Hastaneler:** Yönetimi, denetimi ve mülkiyeti özel kişilere ait ve kâr amaçlı olarak gerçek kişiler ile şirket tüzel kişilikleri tarafından kurulan ve işletilen hastanelerdir. Özel hastanelerin kurulması, hem sağlık hizmetlerinin kalitesini yükseltmekte hem de kamu hastaneleri için iyi birer örnek oluşturmaktadır.

Mülkiyetine göre hastanelerin yatak sayılarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Çizelge 2.1: Kamu ve Özel Yataklı Sağlık Kurumlarının Yatak Sayıları (2000-2016)

Yıllar	Toplam	Sağlık Bakanlığı'na bağlı	Üniversite	Özel	Diğer ⁽¹⁾
2002	164 471	107 394	26 341	12 387	18 349
2010	200 239	120 180	35 001	28 063	16 995
2011	194 504	121 297	34 802	31 648	6 757
2012	200 072	122 322	35 150	35 767	6 833
2013	202 031	121 269	36 056	37 983	6 723
2014	206 836	123 690	36 670	40 509	5 967
2015	122 331	122 331	36 361	43 645	5 311

Kaynak: Sağlık Bakanlığı, **Sağlık İstatistikleri Yıllığı**, 2016.

Sundukları sağlık hizmet türüne (tedavi türüne) göre hastaneler, genel hastaneler ve özel dal hastaneleri olmak üzere iki bölümde incelenir (Yerebakan, 2000):

- **Genel Hastaneler:** Hasta ve hizmet türünde fark gözetmeksizin her alanda faaliyet gösteren hastaneler genel hastaneler olarak adlandırılır.
- **Özel Dal Hastaneleri:** Belirli alanda sağlık hizmeti sunan hastanelerdir.

Hastanelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılmasında yatak sayısı, hasta günü sayısı, personel sayısı gibi ölçütler kullanılmaktadır. Yatak sayısı, hastane büyüklüğünü belirlemede kullanılan en yaygın ölçüttür. Hastaneler yatak sayısı bakımından 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üstü yataklı hastaneler olarak sınıflandırılır (Kavuncubaşı, 2000).

Hastaneler eğitim verme özelliğine göre, eğitim amaçlı ve eğitim amaçlı olmayan olarak iki bölümde toplayabiliriz (Kurtulmuş, 1998)

- **Eğitim Hastanesi:** Eğitim hastanelerinin temel görevi sağlık alanında eğitim vermek ve sağlık hizmetlerini ileri düzeydeki araştırma boyutuyla birlikte sunmaktır. Bu hastaneler alt aşamalarda çözilemeyen sağlık sorunlarının ortadan kaldırılması için faaliyet gösterirler. Eğitim hastaneleri, hasta sevk sisteminin en üst noktasında yer alır.
- **Eğitim Amacı Olmayan Hastaneler:** Bu hastaneler eğitim faaliyetleri yürütmeyip teşhis ve tedavi hizmetlerini sunan hastanelerdir.

Hastaların hastanede tedavi sırasında kalış sürelerine göre hastaneler, kısa süreli ve uzun süreli hastaneler olarak ikiye ayrılır. Kısa süreli hastaların kaldığı hastaneler akut bakım hastaneleri, uzun süreli tedavinin yapıldığı hastaneler ise kronik bakım hastaneleri olarak adlandırılır (Yerebakan, 2000):

- **Akut Bakım Hastaneleri:** Hastanede genellikle 30 günden daha kısa süre yatmayı gerektiren hastalıkların tedavisi için hizmet veren hastanelerdir.
- **Kronik Bakım Hastaneleri:** Hastanede 30 günden daha uzun süre yatarak tedavi gerektiren hastalıklar için hizmet veren hastanelerdir. Ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri, kemik hastalıkları hastaneleri kronik bakım hastanelerindedir.

Akredite edilme durumuna göre hastaneler, akredite edilen ve akredite edilmeyen hastaneler olmak üzere ikiye ayrılır. Akredite edilen hastaneler, ABD'deki Sağlık Kurumları Akreditasyon Komisyonu (JCAHO) tarafından belirlenen standartlara uygunluğu belirlenen hastaneleri ifade eder. Akreditasyon, hastanenin toplumsal imajını ve saygınlığını arttırmaktadır (Yerebakan, 2000). Akredite edilmeyen hastaneler ise, herhangi bir akreditasyon kriteri taşımayan hastanelerdir.

Hastaneler dikey bütünleşme basamağına göre birinci basamak, ikinci basamak ve üçüncü basamak hastaneler olmak üzere üç grupta toplanır (Kavuncubaşı, 2000):

- **Birinci Seviye Hastaneler:** Bu hastaneler genellikle gününbirlik teşhis ve tedavi hizmeti veren hastanelerdir.
- **İkinci Seviye Hastaneler:** Kısa süreli yataklı tedavi hizmeti gerektiren hastanelerdir.
- **Üçüncü Seviye Hastaneler:** Birinci ve ikinci seviyedeki hastanelerin iyileştiremedikleri edemedikleri hastalıkları tedavi eden, gelişmiş teknolojik donanıma sahip olan hastanelerdir.

Fonksiyonlarına göre hastaneler beşe ayrılır (Tatar, 2012):

- **İlçe /Belde Hastanesi:** İlçe hastaneleri dahilindeki ambulans servisleri ile temel sağlık hizmetleri verilen, ileri tetkik ve tedavi gerektiren durumlarda ise hastaların uygun şekilde diğer sağlık kurumlarına sevkinin sağlandığı sağlık kurumlarıdır.
- **Gün Hastanesi:** Birçok alanda, sadece ayakta muayene, teşhis, tedavi ve tıbbi bakım hizmetleri verilen ve bir hastane bünyesinde faaliyet gösteren yada bir hastane ile koordineli olmak şartıyla kurulan hastanelerdir.
- **Genel Hastaneler:** en az 50 yataklı ve her türlü hastaya sağlık hizmetinin verildiği sağlık kurumlarıdır.
- **Özel Dal Hastaneleri:** Belirli alanda sağlık hizmeti sunan hastanelerdir.
- **Eğitim ve Araştırma Hastaneleri:** Tıp personelinin yetiştirilmesine ve hastalıkların tedavisine yönelik hizmet veren hastanelerdir..

2.1.5. Hastanelerin organizasyon yapısı

Hastane organizasyonları profesyonel meslek gruplarının çok sayıda ve çeşitlilikte olduğu kurumlardır (Gider ve diğ., 2011). Bir hizmet organizasyonu olan hastaneler, karmaşık yapıda, dinamik sistemler olarak faaliyet gösteren kurumlardır. Hastanelerin 24 saat hizmet vermesi ve çalışanlarının önemli bir kısmının bayanlardan oluşması diğer hizmet üreten kurumlardan organizasyonel olarak farklılaştırmaktadır (Seçim, 2016).

Günümüzde hastanelerin büyüklüğü ve kapladığı alan arttıkça yönetim ve koordinasyon güçlükleri de artmaktadır. Bundan dolayı da gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de hastanelerde sağlık ve yönetim işlerinin birbirinden ayrıldığı matriks organizasyon yapısı kullanılmaktadır (Kıvanç, 1999).

Ülkemizde tıbbi kurallar ve idari mevzuata göre organize olan hastaneler, Sağlık Bakanlığı hastaneleri, üniversite hastaneleri ve özel hastaneler olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Ülkemizde hastanelerde genelde yönetimden başhekim sorumludur (Sözen, Özdevecioğlu, 2002).

Diğer hizmet ve üretim işletmelerden üretim faaliyeti bakımından farklı bir yapıda olmakla birlikte hastaneler organizasyonları açısından da önemli oranda farklıdır. Organizasyonel farklılığın en önemli nedenlerinden biri hastanelerin fonksiyonel

işlevlerindeki farklılıktır. Hastanelerdeki işlevsel çeşitliliğe rağmen hastane organizasyonunun en üst basamağında doktorlar bulunmaktadır (Özen, 2010).

Hastanelerin mülkiyet yapısının farklı olması da hastane organizasyonlarında önemli farklılıkları ortaya çıkarmaktadır. Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastane, üniversite hastanesi veya özel hastane yapılanması arasında önemli farklılıklar vardır. Ancak tüm hastane organizasyonlarında başhekimin etki alanının oldukça geniştir. Tartışmaya açık bir konu olan bu durum, hastanelerin işletme olarak düşünülüp profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesi gerektiği konusunu gündeme getirmektedir. Hastanelerde başhekim ile hastane müdürü arasında yetki karmaşası yaşansa da, tüm hizmet üretim sürecine hakim doktorların hastaneleri yönetmesi daha uygun görülmektedir. Bununla birlikte başhekimlerin de mutlaka yönetime ilişkin formasyona sahip kişilerden olması beklenmektedir. Başhekimlerin hem işin doğasına hakim, hem de yönetim becerilerini destekleyecek bir formasyona sahip olması hastaneleri daha etkin yönetmelerine imkan sağlayacaktır (Özen, 2010).

2.2. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu

2.2.1. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'nun kuruluş amacı ve görevleri

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, “Sağlık Bakanlığı politika ve hedeflerine uygun olarak, ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetleri vermek için hastanelerin, ağız ve diş sağlığı merkezlerinin ve diğer sağlık kuruluşlarının açılması, işletilmesi, faaliyetlerinin izlenmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesi, bu hastanelerde her türlü koruyucu, teşhis, tedavi ve rehabilite edici sağlık hizmetlerinin verilmesini sağlamak” amacıyla kurulmuştur (Tatar, 2012).

Ülkemizde Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı, illerde kurulan Kamu Hastaneleri Birlikleri bünyesinde hizmet sunmaktadır. 663 sayılı KHK'de, “Sağlık Bakanlığınca tarafından, finansman kaynaklarının yerinde ve zamanında kullanılması amacıyla bakanlığa bağlı ikinci ve üçüncü seviye sağlık kurumları, il düzeyinde Kamu Hastaneleri Birlikleri kurularak işletilir. Hizmetinde büyüklüğü dikkate alınarak bir il kapsamında birden fazla hastane birliği kurulabilir (Tatar, 2012).

Kurumun görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır (KHK/663, m.29/2):

- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağı hastanelerle birlikte, diş sağığı merkezleri ile benzer sağığı birimlerini kurmak ve bu kuruluşları işletmek, birleştirmek, b6lme ve nakletmek hatta kapatılması.
- Kuruma bağı sağığı kuruluşlarındaki t6m koruyucu, sağığı hizmetlerinin y6r6t6lmesini sağılamak, bu kurumların faaliyetleri ile ilgili her t6rl6 d6zenlemenin yapılması amacıyla Sağığı Bakanlığına 6neride bulunmak.
- Kuruma bağı sağığı kuruluşlarının performans değerlendirmesini yapmak, buna ilişkin gereken alt yapıyı kurmak.
- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna ait sağığı kuruluşlarında her t6rl6 iyileştirme faaliyetinde bulunmak
- Hastane hizmetleriyle ilgili yapılacak faaliyetlerde gerekli komisyonları kurmak.
- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu personelinin atama, nakil, 6zl6k, 6cret, emeklilik ve diğer benzeri işlemlerini y6r6tmek.
- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, kurum hizmetlerinin gerektirdiğı her t6rl6 varlıkların satın alma, kiralama, bakım ve onarım, arşiv, idari ve mali işlemlerini y6r6tmek.

Kaynakların yerinde ve zamanında kullanılması amacıyla Kamu Hastaneleri Kurumuna bağı ikinci ve 66nc6 seviye sağığı kurumları, Kamu Hastaneleri Birlikleri tarafından işletilmektedir. İstanbul, Ankara ve İzmir’de hizmet b6y6kl6ę6 g6z 6n6nde alınarak birden fazla birlik kurulmuştur. Bir ilde Birlik kapsamı dışında sağığı kurumu bırakılmamaktadır. Birden fazla birlik bulunan İstanbul, Ankara ve İzmir’de birliklerden biri koordinat6r olarak g6revlendirilebilmektedir. Birlik teşkilatı, genel sekreterlik ve hastane y6neticilerinden oluşmaktadır (SB TKHK, 2015).

6lkemizde Kamu Hastaneleri Birlikleri tarzı yapılanma, Fransa’daki b6lgeselleşme s6reci ile paralellik arz etmektedir. Fransa’daki b6lgeselleşme s6recini devletin aktif rol6n6 yansıtan ve bir b6t6n olarak sağığı sisteminde devletin artan m6dahalesi olarak kabul edenler de bulunmaktadır. 1996’da Fransa’da b6lgesel 6apta ağırlıklı olarak kamu hastanelerinin performansları ile harcamalarını denetleme, planlama ve koordinasyon i6in “b6lgesel hastane ajansları” kurulmuştur. 1999 yılında ise, b6lgesel hastane ajanslara 6demelerde tanı ilişkili gruplamaya ge6işle 6zel hastaneler 6zerinde aktif bir rol verilmiştir. Bu gelişmeler, hastane kaynakları ile sağığı ve

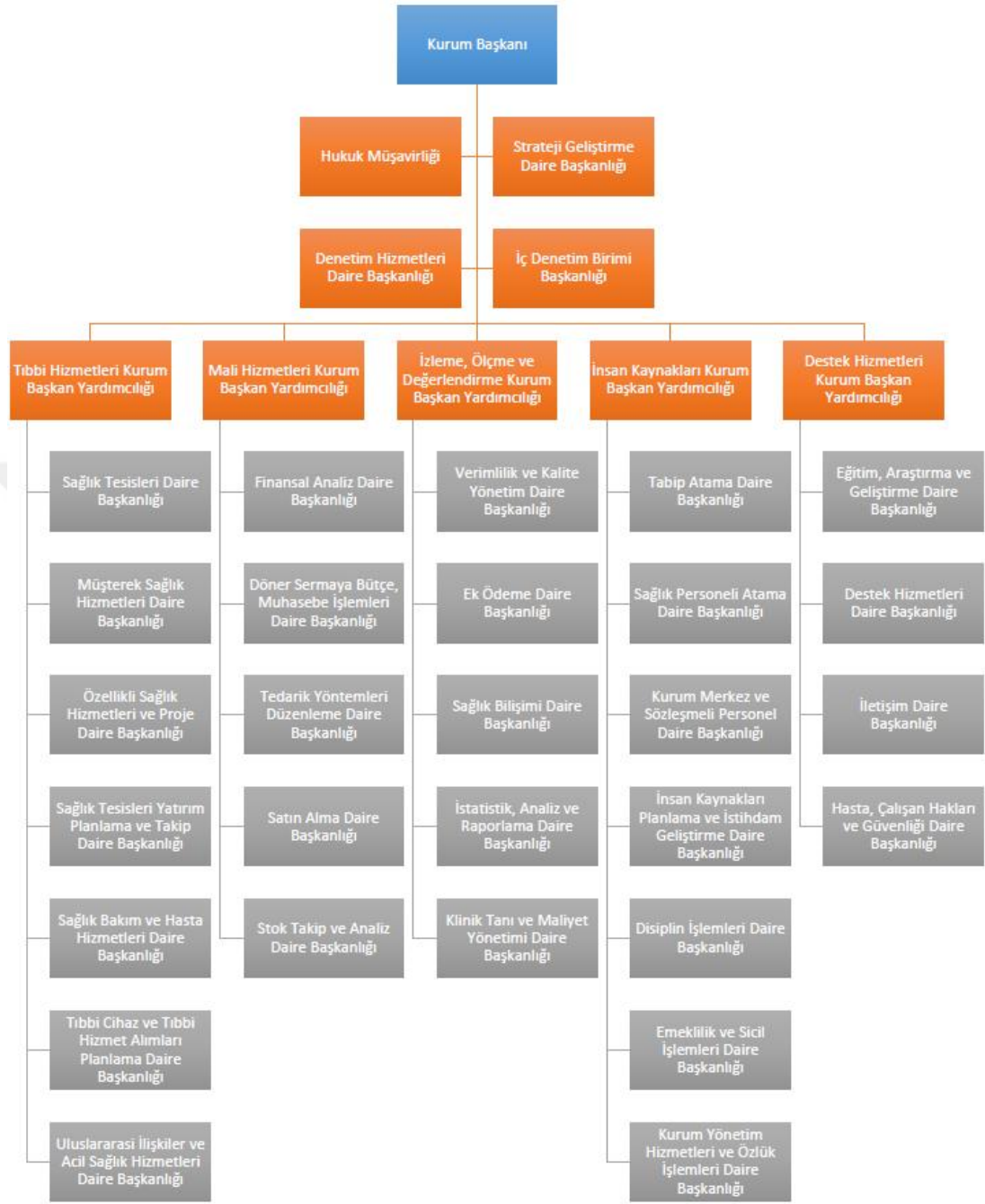
sosyal hizmetlerin koordinasyonu üzerinde bölgesel düzeyde daha fazla devlet müdahalesine izin veren bir yapıya düşünülmesini sağlamıştır. Birlikler, kalkınma ajanslarında olduğu gibi rekabetçi bir yapıda performans göstermeleri zorunlu tutulmaktadır. KHK'ye göre, ilk önce hastaneler tıbbi ve mali kriterler ile kalite, hasta ve çalışan güvenliği ve eğitim kriterleri çerçevesinde 6 aylık veya 1 yıllık sürelerle değerlendirmekte, değerlendirme sonuçlarına göre hastaneler yukarıdan aşağıya doğru (A), (B), (C), (D) ve (E) şeklinde gruplandırılmaktadır. Daha sonra, hastanelerinin ağırlıklı ortalamasına göre birliğin grubu belirlenmektedir. Bu değerlendirme sonuçlarına göre birliğin veya hastanelerin gruplarında yükselme sağlanamaması veya grup düşürülmesi hallerinden genel sekreter, hastane yöneticisi ve kurum başkanı müteselsilen sorumlu tutulmakta ve görevlerine son verilmektedir. Bundan dolayı genel sekreter, hastane yöneticisi ve kurum başkanının performansı, hem hastane, hem de birlik ölçeğinde bu rekabetçi yapıya göre belirlenmektedir (Övgün, Küçük, 2013).

2.2.2. Kamu Hastaneleri Kurumu'nun yapısı

Kamu Hastaneleri Kurumu merkez teşkilatı, ana hizmet birimi olarak teşkilatlandırılan Kurum başkan yardımcılıkları, danışma ve denetim birimlerinden oluşmaktadır. Kurum'un ana hizmet birimlerinde yer alan başkan yardımcılıkları şu şekilde sıralanabilir (SB TKHK, 2015):

- Tıbbi Hizmetler
- Mali Hizmetler
- İzleme Ölçme ve Değerlendirme
- İnsan Kaynakları
- Destek ve İdari Hizmetler

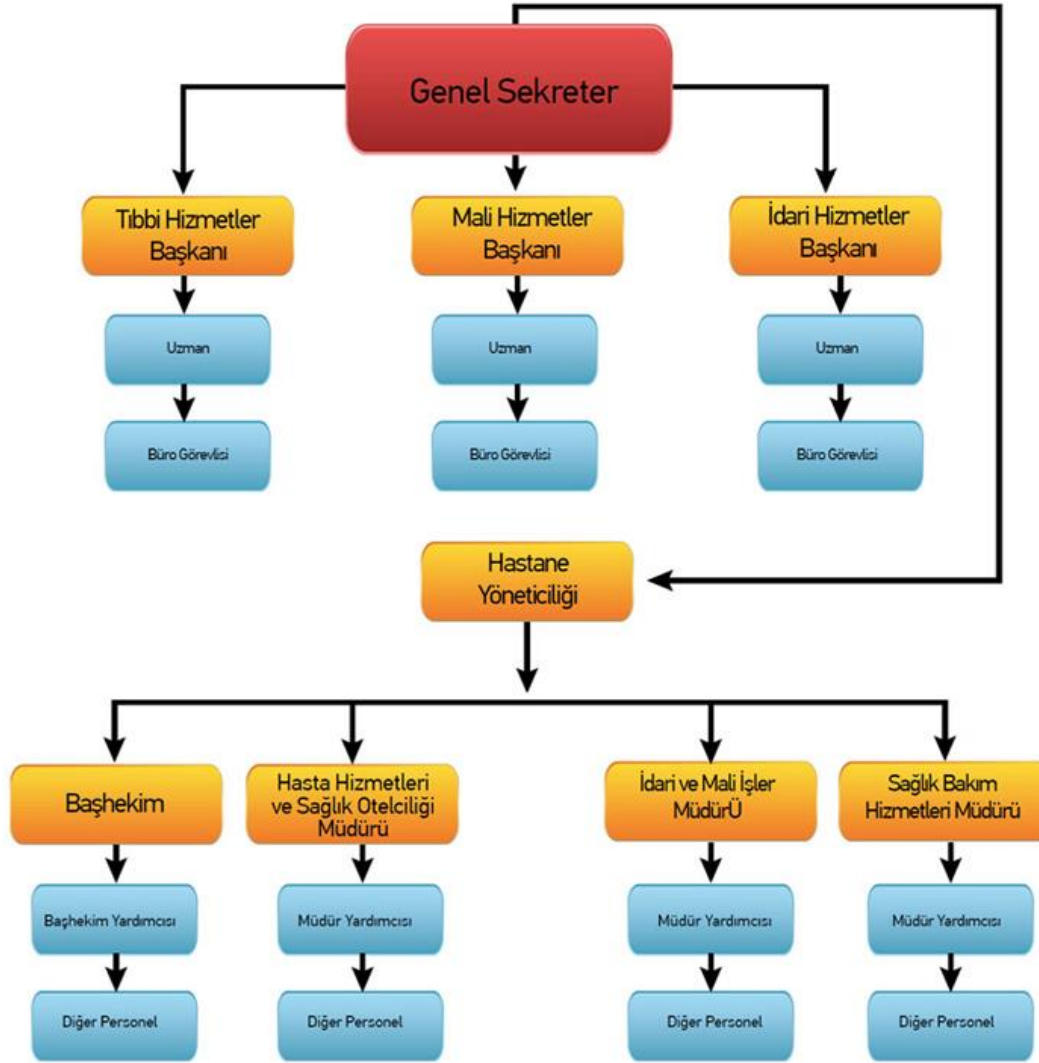
Kamu Hastaneleri Kurumu merkez teşkilatı organizasyon yapısı şu şekildedir:



Şekil 2.2: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Merkez Birimleri Organizasyon Yapısı

Kaynak: Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, 2015 Yılı Performans Programı, s. 14.

Kamu Hastaneleri Kurumu taşra teşkilatı organizasyon yapısı şu şekildedir:



Şekil 2.3: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Taşra Organizasyon Şeması

Kaynak: Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, **2015 Yılı Performans Programı**, s. 15.

2.3. Kamu Hastanelerinde Maliyet

2.3.1. Maliyet, gider ve harcama kavramları

Çeşitli tanımları yapılmakla birlikte en genel tanımıyla maliyet, “belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikimin oluşmasına imkan veren fedakarlıkların tümü”dür (Altuğ, 2016). Maliyet, bir amaca

ulaşmak veya bir nesneye sahip olabilmek için katlanılan fedakarlıkların tümünü ifade eder. Bu tanımdan yola çıkarak maliyet kavramının muhasebenin konusu içerisine girmesi için katlanılan fedakarlıkların parasal bir değerinin olması gerekir (Yükçü, 2005).

İşletmeler çeşitli üretim faktörlerini kullanarak, bunlardan toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak biçim, nitelik ve miktarda mamul veya hizmet üretirler. İşletmenin ana faaliyet konusunu olan mamul veya hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin parayla ölçülen değeri o ürünün maliyetidir (Bursal, Ercan, 2000).

Maliyet muhasebesi kapsamında, işletmedeki özel kullanıcıların karar vermelerine yardımcı olmak amacıyla mamul veya hizmet üretimi yapan işletmelerde özel olarak üretim maliyetleriyle ilgili ekonomik olaylar üzerine yoğunlaşarak bunların tanınması, ölçülmesi ve raporlanması faaliyetleri yürütülür. Bu tanımdan hareket ederek maliyet muhasebesinin konusunu ve amacını şu şekilde sıralayabiliriz (Civelek, Özkan, 2008):

- Maliyet muhasebesi, mamul ve hizmet üretimi yapan işletmelerde uygulanır.
- Maliyet muhasebesi, özel olarak üretim maliyetleriyle ilgili ekonomik olaylar üzerinde yoğunlaşır.
- Maliyet muhasebesi, temel olarak maliyetlerin tanınması, özetlenmesi ve raporlanması ile uğraşır.
- Maliyet muhasebesi, özellikle yöneticilere işletme ile ilgili yargıların verilmesinde ve işletme kararlarının alınmasında onlara yardımcı olma amacını taşır.

Maliyetle ilgili kavramlardan biri giderdir. Gider, dönem gelirin elde edilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmek için yapılan, kullanılmış veya tüketilmiş harcamalardır (Avder, 2012). Günlük hayatta birbirlerinin yerlerine kullanılsa da maliyet ve gider kavramı, muhasebe kavramı olarak ele alındığında farklı anlamları vardır. Maliyet ve gider kavramları arasındaki fark öncelikli olarak, muhasebede dönemsellik ilkesinden kaynaklanmaktadır. Her faaliyet dönemi itibariyle, işletmelerin amaçları doğrultusundakatlanılan fedakarlıklar, geçirdiği aşamalar itibariyle maliyet ve gider kavramlarını ortaya çıkarmaktadır. Bu iki aşama, ilgili amaç doğrultusunda tamamen tüketilmiş ya da tüketilmemiş olacaktır. İşletmenin ilgili faaliyet döneminde tüketilmiş fedakarlıklar, dönem sonuçlarına

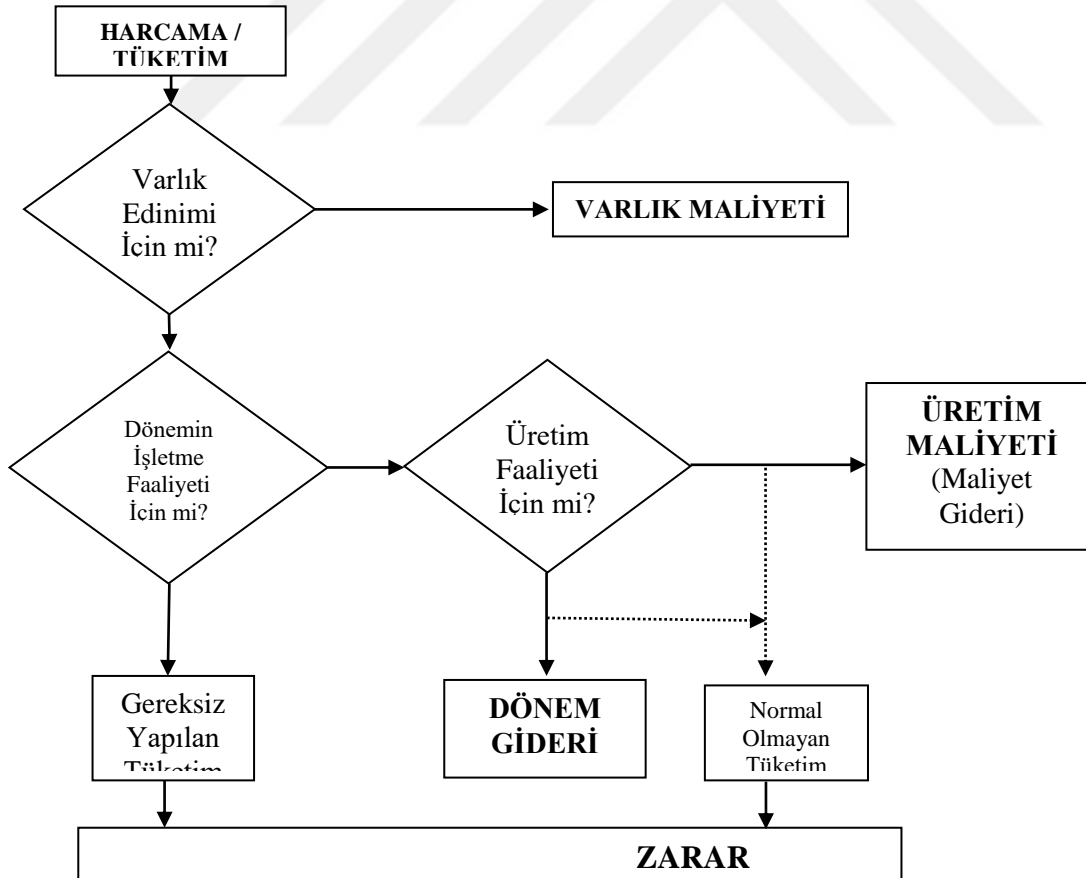
etkisi bulunan, tüketilmemiş fedakarlıklar ise etkileri gelecek dönemlere taşınan fedakarlıklardır (Altuğ, 2016). İlgili faaliyet döneminde tüketilmiş fedakarlıklar gideri, tüketilmemiş fedakarlıklar ise maliyeti ifade eder.

Maliyet kavramıyla ilgili diğer iki kavram da harcama ve ödemedir.

Para ya da para yerine geçen araçların veya diğer varlıkların, satın alınan mal, hizmet veya varlıkların karşılığı olarak veya borç ya da zararların karşılığı olarak işletmeden çıkış ödeme kavramı ile ifade edilir. Harcama ise, sağlanmış bir hizmet veya satın alınmış bir varlık için ödenen veya ödeme vaadinde bulunulan para tutarı veya varlık değeridir. Harcama, ödeme kavramından daha geniş bir anlama sahiptir ve maliyet ile gider kavramlarına daha yakındır (Altuğ, 2016).

Gelir elde etmek için normal olarak katlanılması gerektiği için katlanılan ve tüketilmiş olan fedakarlıklar gideri, ancak normal sayılmayan olağanüstü fedakarlıklar ise zarar olarak adlandırılır (Can, 2006).

Maliyet, gider ve zarar kavramları aşağıdaki şekil yardımıyla özetlenebilir.



Şekil 2.4: Maliyet, Gider, Harcama ve Zarar

Kaynak: Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, Geliştirilmiş 4. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s. 20.

2.3.2. Kamu hastanelerinde maliyetlerin sınıflandırılması

İster üretim işletmesi, ister hizmet işletmesi olsun maliyetlerin sınıflandırılmasında çeşitli esaslar temel alınarak farklı sınıflandırmalar yapılabilir. Çalışmanın bu kısmında maliyetlerin sınıflandırılması ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

Sağlık hizmetlerinin maliyeti, hastanenin sağlık hizmetini üretebilmesi için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen değeridir. Hastanelerdeki maliyetleri etkileyen unsurları şu şekilde sıralayabiliriz (İncesu, Öğüt, 2013):

- Sağlık hizmetinin kalitesi ve hastane imajı
- Kullanılan teknoloji
- Kapasite ve kapasite kullanımı
- İstihdam edilen sağlık çalışanı ve diğer çalışanlar
- Hasta sevk süreci kademeleri
- Hizmet sunulan nüfus yapısı
- Hastanenin maddi duran varlık durumu, altyapısı, para kaynağı

Maliyetlerin çeşitli esaslar temel alınarak sınıflandırılması şu şekilde yapılabilir (Altuğ, 2016):

- Üretim faaliyetinin olup olmamasına göre maliyetler (sınai maliyet, ticari maliyet)
- Toplam üretime veya üretim birimine göre maliyetler (toplam maliyet, birim maliyet)
- Fonksiyonel yönden maliyetlerin bölümlenmesi (üretim maliyetleri, genel yönetim maliyetleri, finansman maliyetleri, pazarlama maliyetleri, ar-ge maliyetleri)
- Üretim unsurlarına yüklenme biçimine göre maliyetler (direkt maliyetler, endirekt maliyetler)
- Üretim hacmiyle duyarlılıklarına göre maliyetler (sabit maliyetler, değişken maliyetler, karışık maliyetler)
- Kullanılan rakamların niteliğine göre maliyetler (gerçek maliyetler, öngörü maliyetler)

- Kapsamlarına göre maliyetler (Tam maliyet, kısmi maliyet / direkt maliyet, değişken maliyet)
- Çıktı maliyetlerinin temel unsurlarına göre maliyetler (üretim maliyetleri, satış ve yönetim maliyetleri)
- Diğer maliyet kavramları (geçerli maliyet – batık maliyet, tarihi maliyetler – gelecekteki maliyetler, orijinal maliyet – yenileme maliyeti, marjinal maliyet – ek maliyet, ertelenebilir maliyet – ertelenemez maliyet, fırsat maliyeti)

Maliyet unsurları, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT)'de iki kısma ayrılmıştır. Giderlerin çeşit esasını benimseyen, küçük işletmeler tarafından kullanılabilen ve 7/B seçeneği olarak ifade edilen “İlk Madde ve Malzeme Giderleri, İşçi Ücret ve Giderleri, Memur Ücret ve Giderleri, Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Giderler, Çeşitli Giderler, Vergi, Resim ve Harç Giderleri, Amortismanlar ve Tükenme Payları, Finansman Giderleri ve Üretim Maliyeti” hesaplarından oluşmaktadır. Ancak hastane işletmelerinin büyüklüğü ve fonksiyonelliği göz önüne alındığı bu hesap türlerinin kullanılması yönetsel açıdan faydalı olmayabilir. Bir diğer maliyet unsuru ise, giderlerin fonksiyon esaslarına göre ayrımlarının yapıldığı büyük işletmeler tarafından kullanılan hesap gruplarından (7/A) oluşmaktadır. Bu hesap grupları maliyet unsurlarının işletmedeki hangi fonksiyonu yerine getirdiği ile ilgili gider hesapları, gider yansıtma hesapları ve fark hesapları olmak üzere üç ana gruptan oluşmaktadır. 7/A seçeneğindeki fonksiyonel gider hesapları aşağıdaki şu şekilde sıralanabilir (Bozdemir, 2016):

- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 730 Genel Üretim Giderleri
- 740 Hizmet Üretim Maliyeti
- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 770 Genel Yönetim Giderleri
- 780 Finansman Giderleri

Hastane işletmelerinde maliyetlerin sınıflandırılması diğer hizmet işletmelerden farklı değildir. Hastanelerde maliyetlerin sınıflandırılmasında yapılan hizmetin özelliklerine göre sınıflandırılması ve maliyet analizinde bu özelliklere dikkat edilmesi gerekir (Özgülbaş, Tarcın, 2013).

Çalışmamızda sağlık kurumlarında gider türleri sağlık hizmetleri odaklı yüklenme şekline ve Tekdüzen Hesap Planına göre olmak üzere iki şekilde sınıflandırılacaktır.

a. Sağlık Hizmetlerine Yüklenmesine Göre Gider Çeşitleri

Yüklenme özelliğine göre giderler, direkt ve endirekt olarak iki şekilde sınıflandırılır. Sınıflandırma üretilen ürüne göre yapıldığında giderler; direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideri olarak üç başlık altında toplanır (Özgülbaş, Tarcan, 2013):

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Hastanede gerçekleştirilen temel hizmetle doğrudan ilişkili madde ve malzemelere ait giderlerdir. Direkt ve endirekt ayrımı yapılmadan sağlık kurumlarında kullanılan malzemeler genel olarak şu şekilde sıralanabilir: İlaç, tıbbi malzeme, kırtasiye malzemeleri, kimyasal madde ve ürünler, temizlik, genel, teknik malzemeler. Sağlık kurumlarında direkt ilk madde ve malzemeler, üretilen sağlık hizmeti için gereken ve üretilen her hizmet için tüketimi doğrudan izlenen madde ve malzemelerdir. Örneğin, ilaçlar ve serum gibi malzemeler direkt ilk madde ve malzemelerdendir.
- **Direkt İşçilik Giderleri:** Hastanelerde hizmet üretimini doğrudan gerçekleştiren insan kaynaklarına ilişkin giderleridir. Direkt ve endirekt ayrımı yapılmadan hastanelerde çalışan personeli şu şekilde gruplandırabiliriz: Doktorlar, hemşireler, yardımcı sağlık, teknik, idari personel. Sağlık Kurumlarında; sağlık hizmetini üretmek için hizmet maliyetine doğrudan yüklenen işçilik giderleri direkt işçilik giderleridir. Örneğin, bir hastalığın teşhis ve tedavisini gerçekleştiren doktorun maaşı direkt işçilik gideri kapsamındadır.
- **Genel Üretim Giderleri:** Direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri dışında kalan ve hizmet üretimi ile ilgili olan bütün giderler genel üretim gideridir. Esas Sağlık hizmeti dışında kalan diğer hastane faaliyetlerinin giderleri genel üretim gideridir. Örneğin, yemekhane, güvenlik, çamaşır Yıkama, bakım-onarım, elektrik giderleri, genel üretim giderlerindedir. Genel üretim gideri çeşitleri şu şekilde sıralanabilir (Kartal, Gündüz, 2006):
- **Endirekt İşçilik Giderleri:** Boş zaman işçilikleri, fazla mesai primleri, izin ücretleri, kıdem tazminatları, bakım onarım işçilikleri, sosyal yardımlar

- **Endirekt Madde ve Malzeme Giderleri:** Yardımcı madde ve malzemeler, işletme malzemeleridir.
- **Amortisman Giderleri:** Demirbaşların, makinelerin ve hastane binasının amortismanları
- **Maddi Duran Varlıkların Sigorta, Vergi, Resim, Harç, Kira Giderleri**
- **Enerji ve Yakıt Giderleri:** Elektrik, benzin, mazot, kömür, su vb.
- **Aydınlatma, Isıtma ve Havalandırma Giderleri**
- **Bakım Onarım Giderleri**
- **Sosyal Giderler:** Yemekhane, sosyal tesisler, dinlenme yerleri, çamaşırhane, arşiv
- **Yönetim Giderleri**
- **Üretimle İlgili Diğer Genel Giderler**

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde (TDMS) hizmet işletmelerinde, dönem içinde gerçekleştirilen hizmet üretimi ile ilgili maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda toplanır ve dönem boyunca ortaya çıkan bu maliyetler dönem sonunda doğrudan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılır. Hastanelerde tedavi sürecinin tamamlanıp tamamlanmadığına veya hastanın taburcu olup olmadığına bakılmaksızın, dönem boyunca üretilen hizmetler için yapılan giderler tahakkuk ettikçe 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda izlenir. Dönem sonunda da doğrudan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılır. Dönem sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti ve 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı karşılıklı olarak kapatılır ve 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı da 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabına aktarılır (Koçyiğit, 2011).

Hastanelerde maliyetlerin işletme fonksiyonları esas alınarak 7/A seçeneğine göre kaydedilmesi durumunda giderler fonksiyon esasına göre büyük deftere, gider çeşitleri ve gider yerleri yardımcı hesaplarına aynı anda eş zamanlı kayıt yöntemine göre kaydedilir. (Yanık, 2013).

Hastanenin gider çeşitleri şu şekilde sıralanabilir (Bener ve Diğ., 2013):

- **İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** İlk madde ve malzeme giderleri sunulan hizmetlerin üretimi sırasında ortaya çıkan tüm direkt ve endirekt madde ve malzeme giderleridir. İlaç ve tıbbi sarf malzemeler bu grupta değerlendirilir.

- **İşçi Ücret ve Giderleri:** İşçi, bir hizmet sözleşmesine dayanarak herhangi bir işte ücret karşılığı çalışan kişileri ifade eder. Kamu hastanelerinde çalışan sağlık personeli genellikle 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre istihdam edildiğinden bunlar işçi değil memur olarak adlandırılmaktadır.
- **Memur Ücret ve Giderleri:** Doktor, hemşire ve sağlık memuru için ödenen ücretler, hastane işletmeleri açısından, memur ücret ve giderleri olarak kabul edilmektedirler. Memur ücret ve giderlerinin kapsamında esas işçilik, fazla mesai, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, gece primi, tatil ücretleri, ek ödeme ve harcırahlar ile her türlü sosyal yardımlar bulunur.
- **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:** Sağlık hizmetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında kullanılan telefon, su, gaz, güvenlik ve buna benzer giderler dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleridir.
- **Çeşitli Giderler:** Yukarıda ve aşağıda sıralanan giderlerin dışında kalan ve hastane faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için yapılması gerekli olan diğer giderlerdir. Dava, icra ve noter giderleri, sergi ve reklam, sigorta giderleri, temsil ve ağırlama giderleri ile aidat giderleri gibi giderler çeşitli giderler olarak adlandırılır.
- **Vergi Resim ve Harçlar:** Damga, motorlu taşıt vergisi ve indirilemeyen katma değer vergisi giderleri vergi, resim ve harçlar kapsamındadır.
- **Amortismanlar ve Tükenme Payları:** Hastane işletmesindeki makine, tesis, teçhizat, taşıt, demirbaş, bina ile diğer tüm maddi, maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi varlıkları için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme payları bahsedilen hesapta izlenir.
- **Finansman Giderleri:** Hastane faaliyetlerinde kullanmak için kredi kurumlarından kredi alımında veya vadeli malzeme alımında tahakkuk ettirilen faizler hastaneler açısından finansman gideridir.

2.3.3. Kamu hastanelerinde gider yerleri

Tüm işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de gider yerlerinin belirlenmesi maliyet analizinin önemli aşamasından biridir. Birçok gider yeri bulunan hastanelerde gider yerlerinin belirlenmesi sürecinin titizlikle yapılması gerekir. Hastanelerde gider yerlerinin belirlenmesinde, sorumluluk muhasebesi yaklaşımı ile hareket edilip, her

alt bölüm bir sorumluluk merkezi gibi düşünülmesi ayrımı kolaylaştıracaktır (Özgülbaş, Tarcan, 2013).

Gider yerleri, başında sorumlu bir yöneticinin bulunduğu ve giderleri denetlenebilir bir örgüt birimi olarak tanımlanabilir. Gider yerleri, üretim ve diğer hizmetlerin yapıldığı, maliyetlerin oluştuğu, işletmenin bir birimini veya birim içindeki bir yeridir (Durukan, Akar, Şahin, 2007). Hastanelerde gider yerleri, hizmetlerin sunulduğu ve maliyetlerin oluştuğu, hastanenin bir bölümü ya da bölüm içindeki bir yeridir. Sağlık kurumlarında gider yerleri, giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir şekilde dağıtılmasına yardımcı olur. Gider yerlerinin belirlenmesinde sağlık kurumlarında, sağlık hizmetleri ile ilişki yanında sağlık kurumunun organizasyon yapısı da dikkate alınır (Özgülbaş, Tarcan, 2013).

Gider yerlerinin belirlenmesinin işletmelere sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Özgülbaş, Tarcan, 2013):

- **Giderlerin Gider Yerinde Toplanması:** Aynı gider yerine ilişkin giderlerin ilgili gider yerleri itibariyle toplanmasını sağlamak.
- **Giderlerin Kontrolü:** Gider yerleri itibariyle giderlerin kontrolünü sağlamak.
- **Bütçeleme:** Giderlerin, gider yerlerine göre bütçelenmesini ve planlanmasını sağlamak.
- **Maliyetleri Hesaplama:** Üretimi gerçekleştirilen hizmetlerin gider yerlerinde maliyetinin hesaplanmasını sağlamak.
- **Sorumluluk Yükleme:** Gider yerlerinde sorumlu olarak çalışanlara giderlerin oluşumu açısından sorumluluk yüklemek.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun olarak sağlık kurumlarında gider yerleri şu şekilde sınıflandırılabilir (Özgülbaş, Tarcan, 2013):

- **Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri:** Esas hizmet üretim gider yerleri, sağlık hizmeti ile doğrudan ilişkili olup sağlık hizmetinin verildiği birimdir. Bu birim sağlık kurumuna gelir de sağlamaktadır. Hastane işletmelerindeki esas hizmet gider yerleri şunlardır: Poliklinikler, klinikler, yoğun bakım üniteleri
- **Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri:** Doğrudan sağlık hizmetinin verilmesine katılmayıp esas hizmet gider yerlerinde gerçekleştirilen

faaliyetlerin sürdürülebilmesine yardımcı olan ve sağlık hizmeti ile ilgili gider yerleridir. Hastane işletmelerindeki yardımcı hizmet gider şunlardır: Sterilizasyon birimi, ameliyathane, görüntüleme merkezleri, laboratuvar

- **Yardımcı Hizmet Gider Yerleri:** sağlık hizmeti üretiminin aksamadan yürütülmesine destek olan, sağlık hizmeti dışındaki faaliyetlerin yürütüldüğü yerlerdir. Bakım-onarım, yemekhane, çamaşırhane, eczane gibi gider yerleri yardımcı hizmet gider yerleridir.
- **Yatırım Gider Yerleri:** Sağlık kurumlarında hizmet kalitesinin artırılması, kaynakların daha etkin şekilde kullanılması gibi amaçlarla yapılan yeni yatırımları izlemek amacıyla oluşturulan gider yeridir.
- **Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri:** Sağlık kurumlarının faaliyetlerinin aksamadan yürütülmesinden sorumlu birimi ifade eder. Hastanelerde başhekimlik, hastane müdürlüğü gibi.
- **Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri:** Bu gider yerleri, sağlık kurumlarının araştırma geliştirme faaliyetlerinin izlenmesi amacıyla oluşturulan gider yeridir.
- **Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri:** Sağlık kurumlarının halkla ilişkiler, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin ayrı bir departman tarafından yürütüldüğü durumda oluşturulan gider yeridir.
- **Genel Yönetim Gider Yerleri:** Sağlık kurumlarının yönetiminin ve idaresinin sağlandığı veya yönetim ve idareyi sağlayanlar için çalışan ve doğrudan veya dolaylı şekilde hizmet üretimine katılmayan birimlerdir. Başhekimlik, döner sermaye, satın alma, hastane müdürlüğü, satın alma, faturalandırma, insan kaynakları gibi bölümler bu grupta değerlendirilir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun olarak sağlık kurumlarında gider merkezleri oluşturulabileceği gibi farklı bir sınıflandırma da yapılabilir. Hastane işletmelerindeki sorumluluk ve gider merkezleri şu şekilde oluşturulabilir:

Çizelge 2.2: Hastane Sorumluluk Merkezleri

GELİR GETİRMEYEN SORUMLULUK MERKEZLERİ		GELİR GETİREN SORUMLULUK MERKEZLERİ		
			ESAS HİZMET ÜRETİM YERLERİ	
YÖNETİM BÖLÜMLERİ	DESTEK HİZMETLERİ	YARDIMCI HİZMETLER	YATAKLI BÖLÜMLER	YATAKSIZ BÖLÜMLER
Başhekimlik	Teknik Hizmetler	Laboratuvar	Genel Cerrahi	Ameliyathane
Hasta Kabul	Kat Hizmetleri	Kan Bankası	Göğüs Cerrahisi	Acil Servis
Personel Müdürlüğü	Depo- Ambar	Anestezi	Göz	POLİKLİNİKLER
Bütçe ve Mali İşler	Yemekhane	Radyoloji	Kadın Doğum	Dahiliye
Satınalma	Temizlik		Nöroşürirji	Fizik Tedavi
Pazarlama	Çamaşırhane		Dahiliye	Dahiliye
	Bilgi İşlem		Ortopedi	Ortopedi
			Üroloji	Üroloji
			Dermatoloji	Dermatoloji
			Pediatri	Pediatri

Kaynak: Azzem Özkan, “Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2003, Sayı: 2, Cilt: XXII, s.116.

Hastanelerdeki giderler, gider yerlerine itibariyle izlenir ve yardımcı hizmet üretim gider yerlerindeki maliyetler, esas hizmet üretim gider yerlerine çeşitli dağıtım anahtarlarıyla dağıtılır (Coşkun, Güngörmüş, 2009).

2.3.4. Hastanelerde maliyetleme sistemleri

Karmaşık yapıları hastanelerin maliyetlerinin hesaplanmasını da önemli ölçüde zorlaştırmaktadır. Hastanelerde doğru maliyet bilgilerini elde etmek için öncelikle hastaneye uygun maliyet sisteminin kurulması gerekmektedir. Kurulacak maliyet sistemi sayesinde hastanelerde kaynaklar etkin ve verimli kullanılacak ve böylece yönetime karar almada gerekli bilgileri sunan maliyet sistemi ile performans artışı sağlanmış olacaktır (Terzi, Özen, 2011).

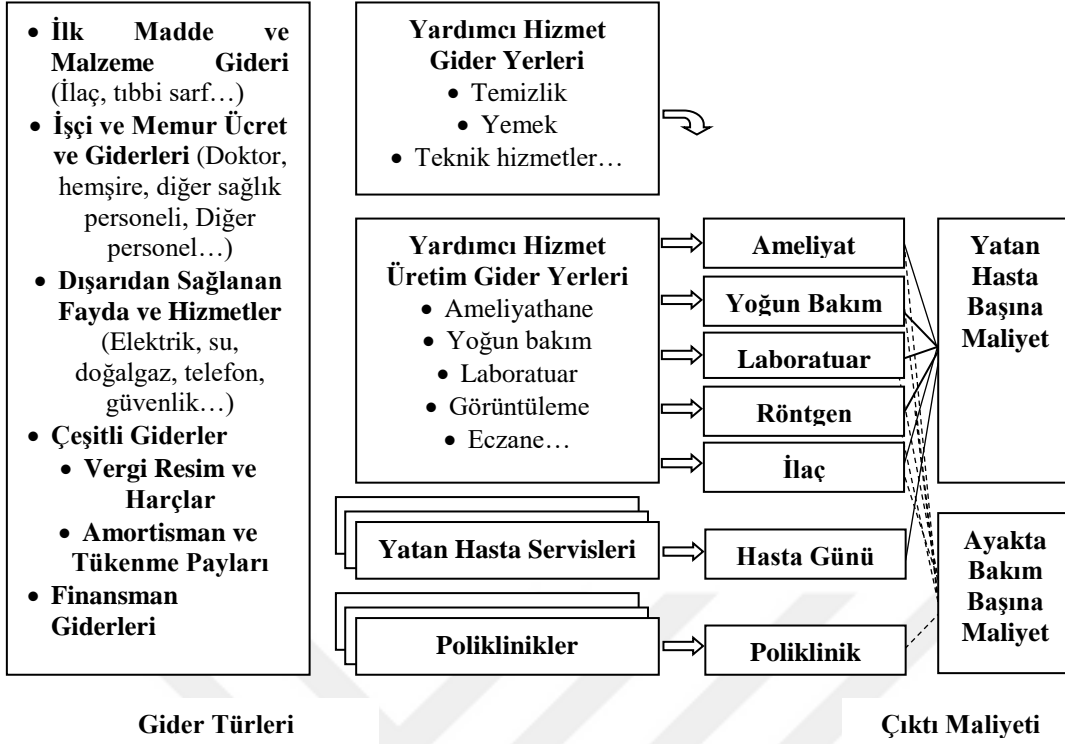
Hastanelerin karmaşık yapısı çok sayıda maliyet merkezini ortaya çıkarmaktadır. Maliyet merkezinin fazla olması maliyetlerin tam hesaplanmasını da zorlaştırmaktadır. Maliyet hesaplamalarındaki bu zorluk, kaynakların doğru

dağıtılmamasına, maliyet kontrolünün etkin yapılamamasına ve verimliliğin azalmasına neden olmaktadır (Kırlıoğlu, Atalay, 2014a).

Hastanelerde maliyet muhasebesi sisteminin kurulabilmesi için öncelikle maliyet analizi çalışmalarının yapılması gerekmektedir. Maliyet analizi, hastanenin hizmet sunumunda gerçekleşen giderleri, gider yerlerine ve gider türlerine göre ayırıp üretilen sağlık hizmetleri ile ilişkilendirmektir. Hastanelerin mevcut kaynakları en verimli şekilde kullanmaları gerektiği için hastanelerde maliyet kontrolü uygun kaynak dağılımının temelini oluşturmaktadır. Hastanelerde maliyetlerin kontrolünü sağlamak için birim bazında giderlerin düzenli olarak hesaplanması ve esas üretim gider yerlerinin birim maliyetlerinin hesaplanması gerekir (Özkan, Ağırbaş, 2015).

Hastanelerde maliyetlerin hesaplanmasıyla ilgili farklı yaklaşımlar geliştirilebilir ve çeşitli maliyet muhasebesi sistemi kurulabilir. Ancak kurulacak maliyet sisteminin, sağlık kuruluşuna ve bilgi ihtiyacı olan yöneticilerin beklentilerine uygun olması gerekmektedir. Hastanelerde öncelikli olarak, çıktılar doğru belirlenir ve tanımlanırsa, bu çıktıları elde etmek için katlanılan faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetleri de doğru belirlenebilir. Bunun için de hastanelerde kurulacak maliyet sistemi, çıktı odaklı olarak yapılandırılmalıdır (Özen, 2010).

Hastanede teşhis ve tedavi hizmetlerinin maliyetinin hesaplanmasında izlenecek yol aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



Şekil 2.5: Hastane Giderlerinin Gider Yerlerine Dağıtımı

Kaynak: Serap Durukan, Çetin Akar, İsmet Şahin, “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 1, 2007, s. 24.

Hastanelerde maliyetleme yaklaşımları bölümleri maliyetleme, hastaları maliyetleme ve karma maliyetleme olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır. Bu yaklaşımlar aşağıda açıklanmaktadır.

a. Bölümleri Maliyetleme Yaklaşımı

Bölüm maliyetleme yaklaşımı, çeşitli bölümlerde hastalara sunulan hizmetin maliyetlerinin hesaplanması yerine, bölümlerde oluşan maliyetlerin hesaplanmasına dayanmaktadır. Bu yöntem hastanelerde sağlık hizmeti sunulan her bir hastanın maliyetini değil, teşhis ve tedavi hizmetinin gerçekleştirildiği bölümlerin toplam maliyetlerini hesaplamaktadır. Hastanelerde temel olan her bir hastanın maliyetinin belirlenmesidir. Ancak hastanelerde birim hasta maliyetinin hesaplanabilmesi için bölümlerin maliyetinin hesaplanması gerekmektedir (Kısakürek, 2010).

Hastanelerdeki bölümler, genel olarak gelir getiren bölümler ve gelir getirmeyen bölümler olarak ayrılabilir. Gelir getiren bir bölümünün maliyeti, o bölümde çalışan doktor ve yardımcı sağlık personelinin, kullanılan malzemenin, ilaçların ve diğer dolaylı maliyetlerle birlikte, gelir getirmeyen bölümlerden dağıtımla gelen

maliyetlerin toplamından oluşur. Hastanelerdeki bölümleri bölüm esasına göre maliyetleme yöntemi yatay maliyetleme olarak adlandırılır (Özkan, 2003).

Bölümleri maliyetleme yaklaşımını göre radyoloji bölümünün toplam maliyeti, aşağıda gösterildiği gibi hesaplanacaktır:



Şekil 2.6: Radyoloji Bölümünde Maliyet Oluşumu

Kaynak: Özkan, “Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları”, s. 118.

Hastanelerdeki maliyetlerin bölüm bazlı hesaplanması finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi, açısından önemli faydalar sağlar. Hastanelerde bölüm maliyetleme yönteminin kullanılmasının faydaları şunlardır (Kısakürek, 2010):

- Bölümlerin maliyetlerinin bilinmesi, bölüm bütçelerinin ve genel bütçenin hazırlanmasında kolaylık sağlar
- Performans denetimi geliştirilmesine yardımcı olur
- Bölümlerdeki sabit ve değişken maliyetleri belirlenerek, yönetilebilen maliyetlerin azaltılması sağlanır
- Yüksek maliyetli bazı hizmetlerin dışarıdan sağlanması kararının alınmasına yardımcı olur

- Bazı bölümlerin kapatılması veya iyileştirilmesi için gerekli analizler yapılmasını sağlar
- Yeni bölümlerin açılması konusunda yönetime yol gösterir

Hastanelerde, bölümleri maliyetleme yönteminin kullanılmasının en çok eleştirilen yönü, hasta maliyeti yerine, bölüm maliyeti üzerine odaklanılmasıdır. Hastanelerde maliyet bilginin en önemli kısmı hasta maliyetinin bilinmesidir. Hastaya sunulan sağlık hizmetinin fiyatı ile sağlık hizmetinin maliyeti arasındaki ilişkinin finansal etkisini anlamak için bu bilginin elde edilmesi gerekmektedir (Özkan, 2003).

b. Hastaları Maliyetleme Yaklaşımı

Hastanelerde yönetiminin alacağı birçok kararda, hastalara sunulan hizmetlerin birim maliyetlerine ihtiyaç duyulur. Hastaya hangi hizmetlerin sunulduğunun, bu hizmetlerin rakiplerden daha uygun bir fiyatla sunulup sunulamayacağını, mevcut fiyatın hastaneye uygun bir kâr sağlayıp sağlamayacağını ve kabul edebilecek en düşük fiyatın ne olacağını belirlemek gerekir. Bundan dolayı da hastaya sunulan hizmetlerin maliyetinin doğru hesaplanması gerekir (Banar, 2002).

Tedavi ve teşhis hizmeti sunulan hastanın maliyetlenmesi üzerine odaklanan ve dikey maliyetleme olarak da adlandırılan hastaları maliyetleme yaklaşımında, safha ve sipariş olmak üzere iki farklı yöntem kullanılmaktadır (Özkan, 2003):

- Safha maliyetlemede, belirli bir dönemdeki toplam hizmet üretim maliyeti, üretilen hizmetlere eşit olarak dağıtılır. Safha maliyetleme sisteminde hasta bakımı hizmetlerinin maliyeti, hastaların hastanede kaldığı güne göre ortalama olarak yüklenir. Bu yöntemde, bütün hastaların bakım hizmetinden eşit yararlandığı ve kaynakları eşit oranda tükettiği kabul edilir. Aynı yükleme oranıyla maliyet yüklendiği için hasta maliyetlerine ilişkin yanlış bilgiler ortaya çıkmaktadır. Her hastanın hastalığının türüne ve durumuna göre farklı tedavi ve bakım hizmeti verilmektedir. Bunun için de hastalara farklı yükleme oranıyla maliyetlerin yüklenebilmesi için her hastanın tükettiği kaynak maliyetinin belirlenmesi gerekir.
- Sipariş maliyetleme yönteminde ise, üretilen her hizmetin maliyetinin ayrı ayrı hesaplanır. Sipariş maliyetleme yöntemini, polikliniklerde uygulamak kliniklerde uygulamaktan daha kolaydır. Çünkü polikliniklerdeki hasta muayenesinde doktorun ve hemşirenin hangi hasta için ne kadar zaman

harcadığı kolaylıkla izlenebildiği için direkt personel maliyetleri doğrudan yüklenebilir. Ancak toplam maliyetlerin büyük bir kısmını oluşturan genel üretim maliyetleri üretilen hizmetlere tahmini yüklenir.

c. Karma Maliyetleme Yaklaşımı

Hastanelerde hasta maliyetini belirlemede sadece sipariş ya da safha maliyetleme yöntemleri kullanmak yerine, her iki maliyetleme yönteminin birlikte kullanıldığı karma maliyetleme yönteminin kullanılması daha uygundur. Karma maliyetleme yönteminde hastanın bazı maliyetleri sipariş, bazı maliyetleri ise safha maliyetleme yöntemiyle hesaplanır. Karma maliyetlemede malzeme ve bazı personel maliyetleri, ürünlere sipariş maliyetlemede olduğu gibi doğrudan yüklenir. Diğer personel ve genel hizmet üretim maliyetleri ise çeşitli bölümlerde veya faaliyetlerde toplanır ve maliyetler bu bölüm veya faaliyetlerden hastalara safha maliyetlemede olduğu gibi dağıtım yoluyla yüklenir. Hastalara yüklenecek genel üretim maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak yükleme oranı, bölümün veya hastanenin toplam genel hizmet üretim maliyetlerinin her hasta için kabul edilen uygun bir faaliyet hacmine bölünerek bulunur. Genel hizmet üretim maliyetleri, üretilen hizmetlere fiili tutarlarıyla değil, tahmini tutarlarıyla yüklenir (Özkan, 2003).

Hastanelerde karma maliyetleme yaklaşımı şu şekilde uygulanabilir: Hastaneye gelen her hastaya bir hasta maliyet kartı düzenlenir. Hastanın doğrudan tükettiği malzemeler izlenerek hasta maliyet kartına yazılır. Doğrudan ölçülebilen işçilik maliyetleri varsa, bu maliyetler de hasta maliyet kartına kaydedilir. Çeşitli bölümlerden alınan hizmetlerin maliyetleri de karta işlenir. Diğer genel üretim giderleri ise dağıtımla yüklenir ve bu maliyetlerin toplamı hastanın maliyetini verir (Özkan, 2003).

2.3.5. Hastanelerde maliyetlerin performans etkisi

Günümüzde sağlık sektöründe maliyetler büyük oranda artmıştır. Hastane maliyetlerinin artmasında kapasite kullanım oranı, daha gelişmiş hizmetlere olan talep, enflasyon, yanlış hükümet politikaları gibi birçok faktör rol oynamaktadır. Sağlık kurumlarında maliyetlerin yönetilmesi, kontrol ve denetim altına alınması maliyet azaltımına gidilmesi gerekmektedir. Ancak maliyet azaltımına gidildiğinde sağlık hizmetinin kalitesinden ödün verilememesi gerekmektedir (Ceran, Özdemir, 2013).

Hastane maliyetlerini artıran ve verimliliği düşüren faktörler şu şekilde sıralanabilir (Yiğit, Ağırbaş, 2004):

- Daha düşük maliyetle dışarıda yaptırılacak bazı işlerin hastanede yapılması eğilimi
- Hastanede yapılan yersiz cerrahi işlemler
- Gelişmiş bazı cihazların az kullanımı
- Emek-yoğun teknolojiye bağımlılık
- Arz talep dikkate alınmaksızın belirlenen hastane büyüklükleri
- Doktorların gereksiz tahlil yaptırma eğilimleri

Hastanelerde en önemli gider kalemini oluşturan personel gideri, hastane performansı önemli derecede etkilemektedir. Personel etkinliğinin ortaya çıkarılması, hastane kaynaklarının etkin kullanıldığını gösteren önemli kriterler olacaktır. Personel etkinliği, personel sayısının yatan hasta sayısına, poliklinik sayısına, fiili yatak sayısına, fiili ve teorik hasta günü sayısına bölünerek bulunabilir. Ortaya çıkacak sonuçların düşük olması personel etkinliğinin yüksek, yüksek olması ise personel etkinliğinin düşük olduğunu gösterecektir (Top, Yıldırım, 2000).

Hastanelerdeki kaynaklar, hastanelerin tam kapasite ile çalışması öngörülerek planlanmakta ancak ülkemizdeki hastanelerin ortalama kapasite kullanım oranları ortalama % 60,2 civarında kalmaktadır. Bu oran doğumevi hastanelerinde ise ortalama % 62,2 düzeyinde gerçekleşmektedir. Hastanelerde yaklaşık % 40 oranında atıl kapasite ortaya çıkmakta ve bu da üretilen hizmet maliyetlerinin önemli oranda artırmaktadır (Tutar, Kılınç, 2007).

Hastane yataklarının etkin kullanımı, hastanenin performansını etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Hastane yataklarının etkinliğini ortaya koyan temel göstergeler kapasite kullanım oranı, ortalama yatış süresi ve yatak devir hızıdır. Yapılan çalışmalar Türkiye’de ortalama yatış süresinin 6,3, yatak devir hızı 4,5 gün olduğunu ortaya koymuştur (Top, Yıldırım, 2000).

Müşteri, çalışan ve hizmet sunucularının değişen istek ve beklentilerine göre mevcut kaynakların esneklik ve adaptasyonunun sağlanabilmesi sağlık kurumlarında iyi performansı ifade eder. Kaynakların etkin kullanımının sağlanması için, içsel değerlendirme ile birlikte dışsal bağımsız bir kurum tarafından belirlenen standartlara ve değerlendirmelere gerek vardır (Toprak, Şahin, 2013).

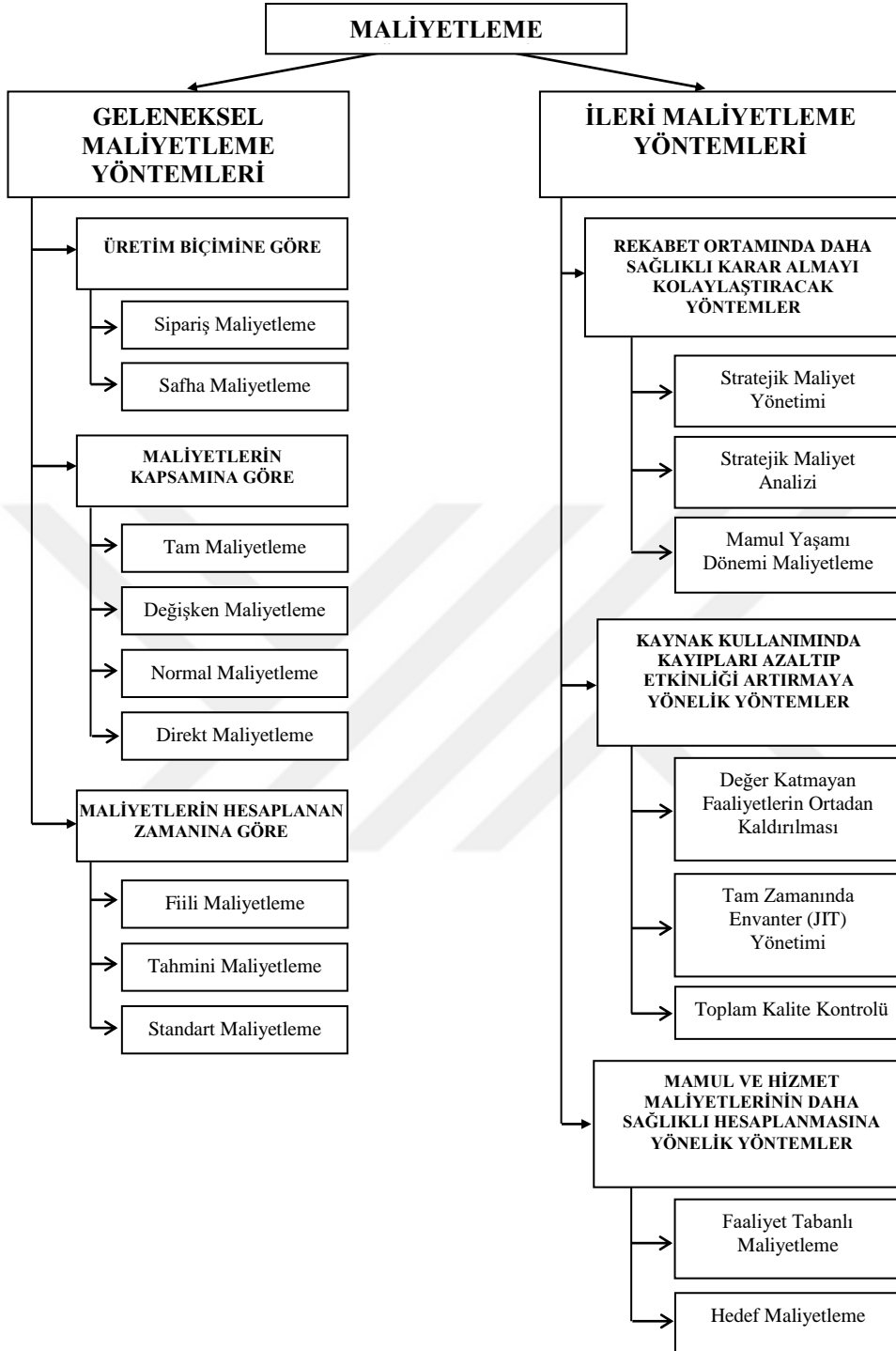
3. ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ

İşletmelerde üretilen ürünlere hangi giderlerin, ne zaman ve nasıl yükleneceğine ilişkin soruların cevabını oluşturacak maliyet sistemleri, üretilen ürünlerin cinsine işletmenin örgüt yapısına, büyüklüğüne ve üretim tekniğine bağlıdır. Geleneksel maliyet sistemlerini oluşturan maliyet yöntemleri ile birlikte, ekonomik ve teknolojik alanlardaki çok hızlı gelişmeler, yeni maliyet hesaplama yöntemlerini de ortaya çıkarmıştır. Geleneksel ve son yıllarda ortaya çıkan maliyet ve maliyet sistemini oluşturan hesaplama yöntemleri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Acar, 1998).

Şekilde verilen ve hedef maliyetleme ile faaliyet tabanlı maliyetlemeyi kapsayan “mamul ve hizmet maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasına yönelik yöntemler”e, çalışmamızın konusunu oluşturan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi de eklenebilir. Ayrıca bahsedilen sınıflandırmanın içine kaynak tüketim muhasebesi de dahil edilebilir.

Çalışmamızın bu bölümünde sırasıyla geleneksel maliyetleme ile birlikte faaliyet tabanlı maliyetleme ve zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemleri ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Şekildeki geleneksel maliyetleme yöntemleri, hacim tabanlı maliyetleme yöntemleridir. Çalışmada, bu geleneksel maliyet yöntemleri hacim tabanlı maliyetleme sistemi olarak ifade edilecektir.



Şekil 3.1: Geleneksel ve İleri Maliyetleme Yöntemleri

Kaynak: Durmuş Acar, “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 3 (Güz), 1998, s. 84.

Üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması, işletmenin benimsediği bir maliyet sistemine göre yapılır. Maliyet sistemleri, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış şekliyle ilgili birtakım hesaplama yöntemlerinin birlikte kullanılmasıyla oluşur. Üretim maliyetlerinin hesaplanmasında, ürünlerin ve üretim türlerinin farklılıkları, işletmenin büyüklüğü ve organizasyon yapısı ile işletmenin üretim teknolojisi uygun maliyet sisteminin seçilmesini etkiler (Şakrak, 2002).

Maliyet sisteminin oluşturulmasında öncelikle maliyet ölçümlemesinde seçilecek yöntem ve yaklaşımların tanımlanması ve belirlenmesi gerekmektedir. Çeşitli amaç ve etkenlere dayalı olarak seçilecek yöntemlerin kombinasyonu, farklı maliyetleme modellerinin ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Maliyetleme yöntemleri; üretim sisteminin özelliklerine göre, üretim maliyet unsurlarının kapsamına göre ve esas alınan rakama göre olmak üzere geleneksel anlamda üç grupta toplanır. Uygulanacak maliyet sisteminin yapısıyla ilgili yeni yaklaşımlar, özellikle faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, günümüzde şu iki grupta toplanan ayrımı ortaya çıkarmıştır (Şakrak, 1997):

- Geleneksel yaklaşıma dayalı maliyet sistemleri
- Modern yaklaşıma dayalı maliyet sistemleri

Maliyet dağıtımında esas alınan baza göre belirlenen maliyetleme yaklaşımları, hacim tabanlı ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi olarak iki grupta toplanmaktadır (Şakrak, 1997) ve çalışmanın izleyen kısımlarında bu iki sistem ayrıntılı olarak incelenmektedir.

3.1. Hacim Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Geleneksel üretim ortamlarında faaliyet gösteren işletmelerinin kullandığı maliyet sistemleri, geleneksel maliyet muhasebesi olarak adlandırılır. Geleneksel üretim ortamları, standart ürünlerin üretildiği, fazla teknoloji kullanılmayan, üretimin daha çok emeğe dayalı olarak yapıldığı ortamlardır. Bu işletmelerde maliyet muhasebesinin temel amacı ve görevi, stok değerlendirme ve finansal tabloların hazırlanması için üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasıdır (Çabuk, 2003). Geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri, teknolojinin sınırlı olduğu üretim ortamlarında, yoğun olarak direkt işçilik ve malzeme kullanılması durumunda faydalı maliyetleme sistemleridir (Erkuş, Aksu, Turan, 2014).

İşletmeler, üretilen ürünlerin maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasında, faaliyet sonuçlarının analizinde, faaliyetlerin bir bütün olarak planlanmasında ve başarılı stratejik yönetim kararlarının alınmasında güvenilir ve zamanında üretilen maliyet bilgilerine ihtiyaç duyarlar. İşletmelerdeki muhasebe bilgi sistemi, işletmenin yönetim bilgi sisteminin temel kaynağını oluşturur. Günümüzde maliyet bilgilerinin en önemli kaynağını, geleneksel maliyet muhasebesi sisteminin oluşturduğu söylenebilir (Otlu, Çukacı, 2006).

Geleneksel muhasebe sistemi, genel üretim giderlerinin dağıtımında hacim temelli dağıtım anahtarları kullandığı için hacim tabanlı maliyetleme sistemi olarak adlandırılır. Hacim tabanlı maliyetleme sisteminin özellikleri ve bu sistemin eksiklikleri çalışmanın izleyen kısımlarında açıklanmıştır.

3.1.1. Hacim tabanlı maliyetleme sisteminin özellikleri

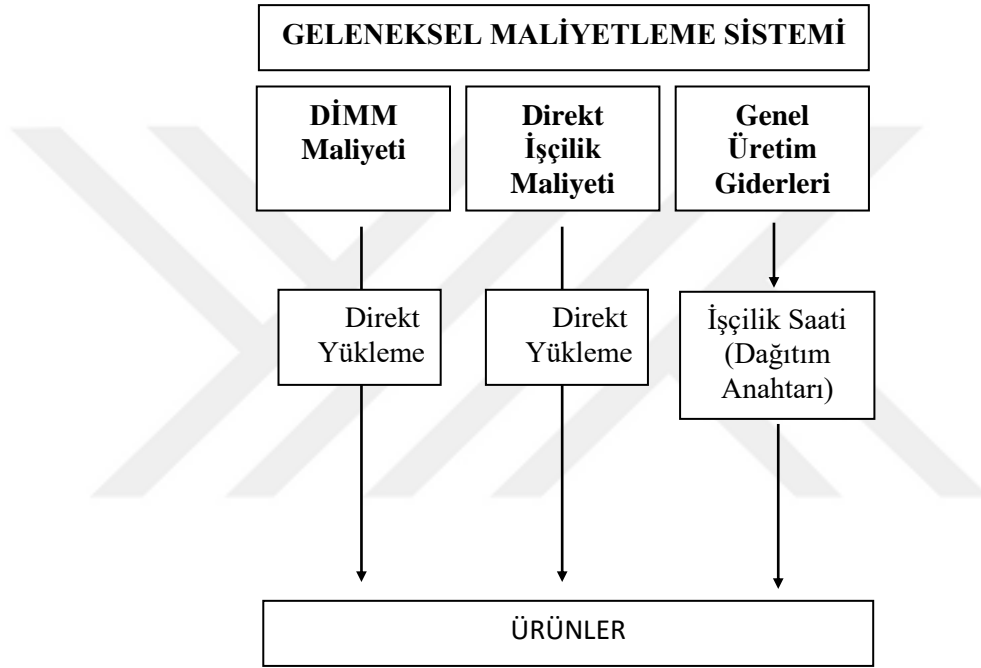
Hacim tabanlı maliyetleme sisteminde ürünün üretim hacminin maliyeti oluşturduğu düşünülmektedir. Bu nedenle direkt işçilik saati, makine zamanları veya malzeme maliyetleri gibi üretim hacmi ile ilgili ölçütler genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtımında yükleme anahtarı olarak kullanılmıştır. Geleneksel maliyetleme sistemi, az sayıda ürün çeşidi olan ve genel üretim giderleri direkt giderlere göre önemsiz sayılabilecek işletmeler için uygun bir maliyetleme sistemidir (Bibinoğlu, Gündoğar, 2003).

Üretim maliyetleri direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşur. Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri, üretilen mamul veya hizmet ile doğrudan ilişkilendirilebildiği için bu maliyetlerin ürüne yüklenmesinde bir sorun yaşanmamaktadır. Genel üretim giderleri ise üretim faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için üretimle ilgili DİMM ve Dİ dışında kalan diğer girdileri ifade eden ve üretilen mamul veya hizmetlere doğrudan yüklenemeyen giderlerdir (Altuğ, 2016). Direkt ilk madde malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri, üretilen ürünlerin maliyetine doğrudan yüklenebilmek ancak, genel üretim giderlerinde direkt yükleme olanağı yoktur. Genel üretim giderleri bir “iş ölçüsü” yardımıyla ürünlere yüklenebilmektedir. İş ölçüsü, mamullerin genel üretim giderlerinden yararlanma derecelerini ifade eden ölçüttür (Dumanoğlu, 2005).

Geleneksel hacim tabanlı maliyetleme sisteminde üretim giderlerinin üretilen maliyetler için yapıldığı kabul edilmekte, bu giderler ile üretilen mamuller arasında

bağlantı kurulmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinde bu bağlantı “direkt” olduğundan söz konusu giderler ilgili mamullerin maliyetine doğrudan yüklenebilmektedir. Genel üretim giderlerinde gider-mamul ilişkisi dolaylı olduğu için genel üretim giderlerin üretilen mamullere bir “iş ölçüsü” yardımıyla dağıtılması gerekir (Dumanoglu, 2005).

Geleneksel hacim tabanlı maliyetleme sisteminde maliyetlerin ürünlere yüklenmesi aşağıdaki şekilde yapılr.



Şekil 3.2: Hacim Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Maliyetlerin Yüklenme Süreci

Kaynak: Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, William O. Strattan, **Introduction to Management Accounting**, 10. Edition, Prentice Hall Inc., USA, 1996, p. 136.

Geleneksel hacim tabanlı maliyetlemede, maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde sadece birime dayalı faaliyet etmenlerini kullanır. Fakat bu etmenler sebep-sonuç ilişkisini açıklayan tek etmen olmadığı için maliyetleme işlemi büyük ölçüde dağıtım işlemine kalır (Basık, Türker, 2005). Geleneksel hacim tabanlı maliyet sistemlerinde, genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtımında direkt işçilik saati ya da makine saati gibi hacme ilişkin ölçüler kullanılır. Üretim hacmine ilişkin dağıtım ölçüleri, bir ürünün üretilen birimlerinin sayısı oranında tüketilen kaynakları doğru bir şekilde

ölçebilir. Bu kaynaklar direkt işçilik, malzeme ve enerji gibi maliyetleri içerir (Çabuk, 2003).

Geleneksel hacim tabanlı maliyetleme sistemi, işletmelerin dar bir ürün türünde üretim yaptığı, direkt işçilik ve malzemenin yoğun maliyet faktörleri olduğu dönemlerde geliştirilmiştir. Bu dönemlerde, GÜG göreceli olarak daha azdı ve uygun olmayan GÜG dağıtımından kaynaklanan hatalar önemli değildi. Günümüzde ise işletmeler daha çeşitli ürünler üretmekte, direkt işçilik yalnızca toplam maliyetlerin daha a bir kısmını temsil etmekte ve GÜG oldukça önemli bir noktaya gelmiş bulunmaktadır (Çabuk, 2003).

3.1.2. Hacim tabanlı maliyetleme sisteminin eksiklikleri ve sisteme yöneltilen eleştiriler

Gelişen üretim teknolojileri nedeniyle günümüzde, genel üretim maliyetlerinin toplam maliyet içindeki göreceli payı artarken, direkt işçiliğin payı azalmıştır. Bu artışa rağmen, geleneksel hacim tabanlı maliyet sistemlerinde sabit maliyetlerin dağıtımı büyük oranda direkt işçiliğe göre yapılmaktadır. Günümüzde direkt işçilik, faaliyetler ile maliyetler arasındaki ilişkiyi tam olarak ortaya koymaktan uzaktır. Bundan dolayı, işletme kararlarının alınmasında hatalar yapılabilmektedir (Topçu, 2013).

Yaşanan teknolojik gelişmeler, genel üretim giderlerinin üretim maliyetleri içerisindeki oransal büyüklüğünü artırmıştır. Geleneksel hacim tabanlı maliyet sisteminde genel üretim giderlerinin tek dağıtım anahtarı kullanılarak ürünlere dağıtılması, yüksek hacimli ürünlerin aşırı maliyetlendirilmesine, düşük hacimli ürünlerin ise düşük maliyetlendirilmesine yol açabilmektedir. Dolayısıyla hangi ürünlerin kârlı, hangi ürünlerin zarar ettirici olduğuna karar verilirken yanlışlık yapılabilmektedir. Bu durum da şirket yönetimini düşük hacimli mamul hatlarının çoğaltılmasını teşvik edecek, ancak bu yanlış karar işletmenin kâr marjını önemli ölçüde azaltacaktır. Bunun sonucunda, işletmenin piyasadaki rekabet gücü düşecek, “ölüm spirali” olarak adlandırılan bir döngüye girme tehlikesi ortaya çıkabilecek, hatta işletme iflasın eşiğine gelebilecektir (Bibinoğlu, Gündoğar, 2003).

Geleneksel hacim tabanlı maliyetleme sistemi günümüz rekabet ortamında düşük rekabet avantajı sağlamaktadır. Bu nedenle işletmeleri yenilik yapması konusunda isteklendirecek ve sürdürülebilir rekabet avantajı sağlayacak yeni bir sisteme ihtiyaç

duyulmuştur. 1980'li yıllarda ortaya çıkan ekonomik ve teknolojik gelişmeler işletmelerin üretim, yönetim, denetim ve maliyet muhasebesi sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesini zorunlu hale getirmiştir (Kırlıoğlu, Atalay, 2014b).

Genel olarak geleneksel hacim tabanlı maliyetleme sisteminin yetersizliği konusunda hemfikir olunmakla birlikte, hangi noktalarda yetersiz kalındığının belirlenmesi de önemlidir. Bu açıdan bakıldığında, hacim tabanlı maliyetleme sistemi genellikle şu konularda eleştirilmektedir (Çabuk, 2003):

- Hacim tabanlı maliyetleme sisteminden sağlanan bilgilerin çok genel olması
- Yönetimin ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamaması
- Üretim sürecini tam olarak ifade etmemesi
- Yanlış ölçülere göre performans değerlemenin yapılması
- Kaynak tüketimini doğru olarak ölçmemesi
- Kaynak maliyetlerini yüklemeye gerçekçi olmaması
- Bilgi sağlamada geç kalması
- Sağladığı bilgilerin yeterli derecede güvenilir olmaması
- Fazla stokları teşvik edici olması
- Doğru olmayan maliyet dağıtımları yapması
- Üretim planlama için gerekli bilgileri sağlamaması

3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Teknolojik gelişmeler, işletmelerin maliyet hesaplama yöntemlerinin dayanaklarını sarsarken, aynı zamanda uluslararası rekabette de önemli bir artış meydana gelmiştir. Maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni sistem arayışlarını hızlandıran etkenle, teknolojik ve ekonomik gelişmeler ve bunların sanayi ortamı ile işletme yönetiminde ortaya çıkardığı değişim ve yeni yaklaşımlardır. 1980'li yıllardan itibaren maliyet ve yönetim muhasebesi literatüründe sıkça gündeme gelen değişimler şu şekilde özetlenebilir (Şakrak, 1997):

- Yöneticilerin, yetersiz ve yanlış yönlendiren bilgilerden hareket ederek, karmaşık ve teknoloji yoğun bir ortamda karar almak zorunda kalmaları
- Mevcut maliyet muhasebesi uygulamalarının, gelişen endüstriyel ortamın amaçlarını desteklemekte yetersiz kalması

- Mevcut sistemlerin, üretim aşırılığını cezalandırmadığı ve GÜG'nin üretim hacmi bazında ürünlere yüklenmesinin fazla stoku teşvik eder nitelikte olduğu görüşlerin kuvvet kazanması
- Üretim süreçlerinde kalitesizliğin maliyetlerinin yeterli düzeyde belirlenememesi ve raporlanamaması
- Maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının, ileri üretim teknolojilerine yapılan yatırımlarda beklenen faydaları izlemekte ve ortaya koymakta yetersiz kalması

Yukarıda sıralanan değişim ve olumsuzluklar, yeni teknik ve yöntemlerin ortaya konulması ve uygulamaya geçirilmesi konusunda ilgileri harekete geçirmiştir.

1980'lerden sonra, çeşitli amaçlarla farklı yönetim kararlarında kullanılmak üzere doğru maliyet bilgisi elde edebilmek için çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler başta FTM olmak üzere, tam zamanında üretim ortamında maliyetleme, hedef maliyetleme, kalite maliyetleri, mamul yaşam dönemince maliyetleme, yalın muhasebe olarak sıralanabilir (Aktaş, 2013).

Yeni üretim tekniklerinin ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle günümüz üretim ortamları geçmiştekilerden oldukça farklı hale gelmiştir. Özellikle üretimde bilgisayar kullanımı ve otomasyonun artışı ile geleneksel emek yoğun üretimden sermaye yoğun üretim ortamına geçilmiştir. Üretimde kullanılan emeğin azalması ve yerini otomasyona bırakması, ürünlerin üretim şeklini değiştirmekle kalmamış, ürünlerin maliyet yapısını da önemli ölçüde değiştirmiştir. Bu değişim üretim maliyetleri içindeki direkt maliyetlerin payını azaltırken, endirekt maliyetlerin payını artırmıştır. Sonuçta direkt işçilik maliyetlerinin toplam üretim maliyeti içindeki payı azalırken, endirekt işçilik ve diğer endirekt maliyetlerin yani GÜG'nin payı artmıştır. Ayrıca üretim sürecindeki değişken maliyetler azalırken, sabit maliyetlerde artış meydana gelmiştir. Maliyet yapısındaki bu değişimin maliyet sistemlerine doğrudan etkisi olmuştur (Çabuk, 2003).

Maliyetlerdeki yapısal değişim, ilgilileri yeni maliyet teknikleri geliştirmeye yöneltmiştir. Yöneticiler faaliyet ortamındaki iki önemli değişiklik sonucunda, maliyetlerle ilgili ürün yaşam döngüsünü yeniden gözden geçirmenin gerekli olduğunun farkına varmışlardır (Kaya, 2010)

- Bu değişikliklerden birincisi, çoğu işletmenin otomasyondan dolayı maliyet yapısı değişime uğraması ve kısa dönemde daha fazla sabit maliyetin ortaya çıkmasıdır.
- Değişikliklerden ikincisi ise, ürün yaşam döngüsü kısaldığı için yeni ürünleri piyasaya mümkün olduğu kadar hızlı ulaştırmanın önemi artmasıdır. Ürün yaşam döngüsü çok kısaldığı için ürün maliyetleri veya kalitesinde ortaya çıkan hataların hızlı şekilde düzeltilmesi de çok zorlaşmıştır.

Mevcut üretim ortamında maliyet süreç bilgisi oldukça kısalmış ancak maliyet sistemleri daha karmaşık hale gelmiştir. Bununla birlikte, 1980’li yıllarda yoğun küresel rekabette yetersiz maliyet bilgileri, işletmelerin yanlış kararlar almasına sebep olmuş, daha karmaşık hale gelmiş olan maliyet sistemlerini anlamakta zorlanan işletmelerin doğru maliyet bilgisine olan ihtiyacı artmıştır. Bunun sonucunda da Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ortaya çıkmıştır (Karcıoğlu, Binboğa, 2010).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, değer analizleri, süreç analizleri, kalite yönetimi ve maliyetlemeyi bütünleştiren bir sistemdir (Drucker, 1995). FTM bir muhasebe sistemi olmakla birlikte, daha çok işletme stratejisinin bir aracı olarak görmek gerekir. Bundan dolayı FTM sistemi, bir ürün maliyetleme sistemi olmanın yanında işletme faaliyetleriyle ilgili bir veri kaynağıdır (Ülker, İskender, 2005).

3.2.1. Hacim tabanlı maliyetlemeden faaliyet tabanlı maliyetlemeye geçiş

Faaliyet tabanlı maliyetleme, işletmelerde stratejik kararların etkinliği artırmak ve hacim tabanlı maliyetleme sisteminin sakıncalarını ortadan kaldırmak için 1980 ve devam eden yıllarda geliştirilen bir bilgi sistemidir (Cengiz, 2011).

1971 yılında George Staubus’ın kitabı ile temellerinin belirlendiği FTM (Karđın, 2013), kesinlikle son zamanlarda ortaya çıkmış bir yenilik değildir. 1949 yılında yaptığı tespitlerle Goetz, FTM ilkelerini şu şekilde belirlemiştir.: “Yönetim sorunlarının planlanması ve kontrolünde, önemli büyüklükteki her bir genel üretim maliyeti, aynı yapıda olanlarla sınıflandırılmalı ve genel üretim maliyetleri içerisinde diğerlerine göre daha büyük olanlar ise parça sayısı, sipariş sayısı, işlem sayısı, işletme kapasitesi ile ilişkilendirilmelidir” (Karcıoğlu, Binboğa, 2010).

Amerika ve Avrupa’daki birkaç işletme 1980’lerde FTM sistemini uygulamaya başlamıştır. Robert Kaplan ve Robin Cooper, FTM sistemi ile ilgili olarak yaptıkları

yenilikçi yorumlara dayanan çalışmaları, seri makaleler halinde yayınlamak kavramsal hale getirmiştir. Bu makaleler 1988 yılında yayınlanmaya başlamıştır. Kaplan ve Cooper, yönetimin ihtiyaç duyduğu uygun nitelikteki ve gerekli bilgiyi, doğru olarak zamanında geleneksel hacim tabanlı maliyetleme sisteminin sunmadığını ve yeni rekabet ortamını yansıtmadığını ileri sürmüşlerdir (Karcıoğlu, Binboğa, 2010).

FTM kavramının temeli, yönetim muhasebesinde gelişen faaliyet tabanlı bilgi ile faaliyet tabanlı yönetim kavramlarına dayanmaktadır. FTM, firma faaliyetlerine yönelik bilgi tabanı üzerine kurulu modern bir maliyet yönetim tekniği olarak kabul edilmektedir (Aydemir, 2005).

3.2.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin tanımı ve amaçları

FTM, stratejik kararlarla birlikte, ürün tasarım, faaliyetlerin kontrolü ve ürün grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında ilgililere maliyet bilgisi sunan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri ürünlere kullandıkları faaliyetlere göre dağıtan bir maliyet sistemidir. FTM, işletmedeki kaynaklar, faaliyetler ve maliyet nesnelere ilgili verileri toplayıp, bu verileri bilgiye dönüştürerek yönetime karar almada destek sunmaktadır (Ülker, İskender, 2005).

FTM, herhangi ürünlerin maliyetinin hesaplanmasında faaliyetlerin temel maliyet objesi olarak dikkate alındığı maliyet hesaplama sistemidir. FTM, “işletmenin katlandığı genel üretim giderlerinin, bu giderleri gerekli kılan faaliyetlere yüklendiği ve faaliyet maliyetlerinin ise faaliyetlerin yapılmasını gerektiren mamullere dağıtıldığı maliyet sistemi” olarak da tanımlanmaktadır (Bengü, Arslan, 2009).

FTM'nin işletmeye doğru maliyet bilgisi sağlama noktasında ulaşmak istediği genel amaçlar şu şekilde sıralanabilir (Acar, Dağlar, Akın, 2012):

- Maliyetlerin oluşumlarının daha iyi anlaşılabilmesi için endirekt maliyetlere neden olan unsurların araştırılması ve maliyetler ile ürünler arasındaki ilişkinin faaliyetler bazında sağlanması
- Ürün maliyetleri ile birlikte her bir faaliyet maliyetinin de belirlenmesi ve sınıflandırılması
- Faaliyet maliyetlerinin analizi ile sürekli iyileştirme stratejisine hizmet edilmesi

- Bazı maliyet türleri üretim hacmine bağlı olmaksızın daha kolay saptanabileceğinden, üretilen mamul ile hizmet faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde belirlenebilmesinin sağlanması
- Problemlerin esas sebeplerinin belirlenmesi ve düzeltilmesinin sağlanması
- Yöneticilere alacakları kararlar için doğru maliyet bilgilerinin sunulması

FTM sisteminin özel amaçları şunlardır (Acar, Dağlar, Akın, 2012):

- Maliyet yönetimi ve maliyet düşürme
- Faaliyetlerin performansının ölçümü ve iyileştirilmesi
- Mamul ve hizmet çıktıları ile ilgili doğru kararların alınması
- Bütçeleme
- Müşteri kârlılık analizinin yapılması
- Stok değerlemelerinin doğru bir şekilde yapılması
- Yeni mamul ve hizmet tasarımına katkı sağlama

Özetlemek gerekirse faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin temeli, ürün maliyetine yönelik olarak GÜG'nin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlerin maliyeti ile ilgili faaliyetin meydana gelmesini gerekli kılan ürünü ilişkilendirmektir. FTM temelde şu iki amaca hizmet etmektedir (Ülker, İskender, 2005):

- İşletme faaliyetlerinin tüketimi, maliyeti ve alanını tanımlar ve bunlarla ilgili bilgi sağlar.
- Karar verme sürecinde alacakları kararlar için yöneticilere doğru maliyet bilgileri verir.

Benzer bir yaklaşımla FTM sisteminin temel amaçları şunlardır (Hacıüstemoğlu, Şakrak, 2002; Yükçü, Karekelleoğlu, Altun, 2012):

- Üretimde değer katmayan faaliyetlerle ilgili maliyetleri ortadan kaldırmak ya da mümkün olduğu kadar azaltmak
- Kârlılığı artırmak için gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılması amacıyla etkin bir bilgi tabanı oluşturmak
- Problemlerin esas nedenlerini belirleyerek uygun çözüm yollarını bulmak
- Eksik maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmadan daha kolay hesaplanabileceğinden yola çıkarak, üretilen ürün maliyetinin doğru belirlenme düzeyinin yükseltilmesini amaçlar. Hacim tabanlı maliyet sistemi,

doğrudan üretilen ürünler üzerinde yoğunlaşır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ise, gerçekleştirilen faaliyetlerdeki çeşitliliği ön planda tutmaktadır (Rayburn, 1996).

3.2.3. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin temel kavramları

FTM sistemindeki temel kavramlar aşağıda özetlenmiştir.

- **Faaliyet:** Faaliyet, üretim süreci ile birlikte üretim sürecini destekleyen birçok eylemi kapsayacak şekilde oldukça geniş anlamda tanımlanmaktadır. Faaliyet, insan, teknoloji, hammadde, üretim sistemi ve çevrenin birleşimiyle sunulan mamul veya hizmetlerin üretilmesidir. Faaliyetler, işletme amaçlarına gerçekleştirmek için uzman kişilerden oluşan gruplar tarafından tekrar tekrar yapılan işler ve görevler olarak da tanımlanabilir (Yardımcıoğlu, Büyüksalvarcı, 2007). Üretim süreçlerinde gerçekleştirilen faaliyetler, aşağıdaki hiyerarşik yapıda sıralanabilir (Dumanoglu, 2005):
 - **Birim düzeyindeki faaliyetler:** Bir birim ürün üretmek için her defasında gerçekleştirilen faaliyetleridir.
 - **Parti düzeyindeki faaliyetler:** Bir ürüne ilişkin her parti üretiminde tekrarlanan faaliyetlerdir.
 - **Ürün düzeyindeki faaliyetler:** Her farklı ürünün üretimini desteklemek için gerek duyulduğunda gerçekleştirilen faaliyetlerdir.
 - **Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler:** Bir üretim yerindeki genel üretim süreçlerini destekleyen faaliyetlerdir.
- **Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu):** Faaliyet merkezi, işletme için önemli olan faaliyetlerin bir araya toplandığı yerlerdir. Faaliyet merkezleri, benzer faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanmasını ifade eder (Alkan, 2005).
- **Kaynaklar:** Kaynaklar, işletmedeki faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için başvurulacak ekonomik unsurları ifade eder. Kaynaklar, maliyetlerin asıl kaynağını oluşturur. Kaynaklar, direkt işçilik ve malzeme maliyetleri, üretim desteği, üretimin dolaylı maliyetleri ve üretim dışındaki maliyetleri ifade eder. FTM sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan unsurlar kaynaklardır. Kaynakların neler olduğuna karar verilirken ve bunların maliyetleri belirlenirken ilk başvurulacak yer, büyük defter kayıtlarıdır (Alkan, 2005).

- **Maliyet Havuzu:** Faaliyet tabanlı maliyetlemedeki tek bir faaliyete bağlı olan maliyetlerin toplandığı yer maliyet havuzudur. Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplamının faaliyetler itibariyle tespit edilmesi işlemi “maliyet havuzu” oluşturma olarak adlandırılır. Faaliyetlerin belirlenmesi işleminden sonra bu faaliyetlerin maliyetlendirilmesi yapılır. Uygulamada maliyet havuzlarının sayısı ve seçimi, büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Maliyet havuzunun doğru bir şekilde oluşturulabilmesi için işletmenin faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun doğru bir şekilde belirlenmesi gerekir (Dumanoğlu, 2005).
- **Maliyet Sürücüsü:** Bir faaliyeti gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörler maliyet sürücüsü olarak adlandırılır (Arzova, 2002).

3.2.4. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin işleyişi

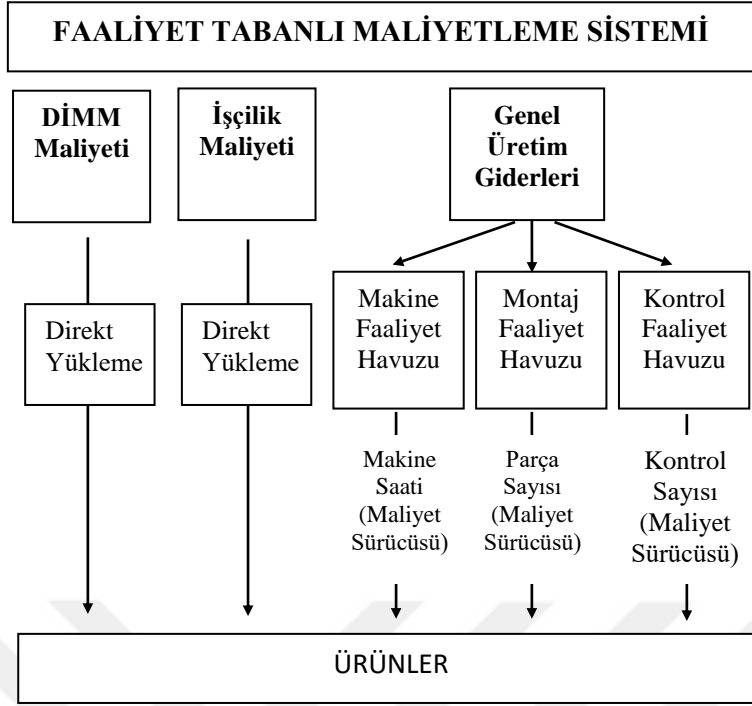
FTM sisteminde kaynakların tüketilmesi ile başlayıp, maliyetlerin mamullere yüklenmesi süreciyle sonuçlanan iki aşamalı bir süreç vardır. İlk aşamada, faaliyetlerin maliyetleri belirlenmekte, ikinci aşamada ise faaliyetlerin maliyetleri ürünlere yüklenmektedir. Bu iki aşamayı oluşturan faaliyetler aşağıda sayılmıştır (Bekçi, Negiz, 2011):

- Faaliyetlerin tespiti,
- Faaliyet merkezlerinin tespiti
- Maliyet etkenlerinin tespiti,
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerine dağıtılması,
- Maliyetlerin mamullere yüklenmesi

Yukarıda da ifade edildiği gibi genel üretim giderlerinin FTM aracılığıyla dağıtımı iki aşamada gerçekleşir (Cengiz, 2011):

- Birinci aşamada: FTM modeli, farklı maliyet havuzlarındaki maliyetleri farklı faaliyetlere dağıtmak için kaynak maliyet etkenlerine dayanır.
- İkinci aşama: Faaliyetlerde toplanan bu maliyetler, faaliyet maliyet etkenleri aracılığıyla faaliyeti kullandığı ölçüde maliyet objelerine dağıtılmaktadır.

FTM sisteminde maliyetlerin ürünlere yüklenmesi aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

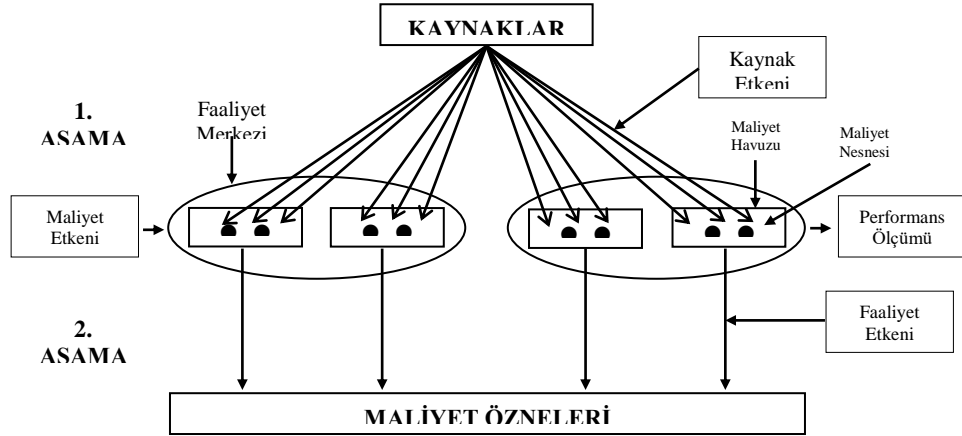


Şekil 3.3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Maliyetlerin Yükleme Süreci

Kaynak: Horngren, Sundem, Strattan, **a.g.e.**, p. 136.

Maliyetlerin iki aşamalı olarak ürünlere yüklendiği faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde maliyetler önce maliyet havuzlarına, maliyet havuzlarında toplanan maliyetler ise maliyet objelerine yüklenmektedir (Tseng, Lai, 2007).

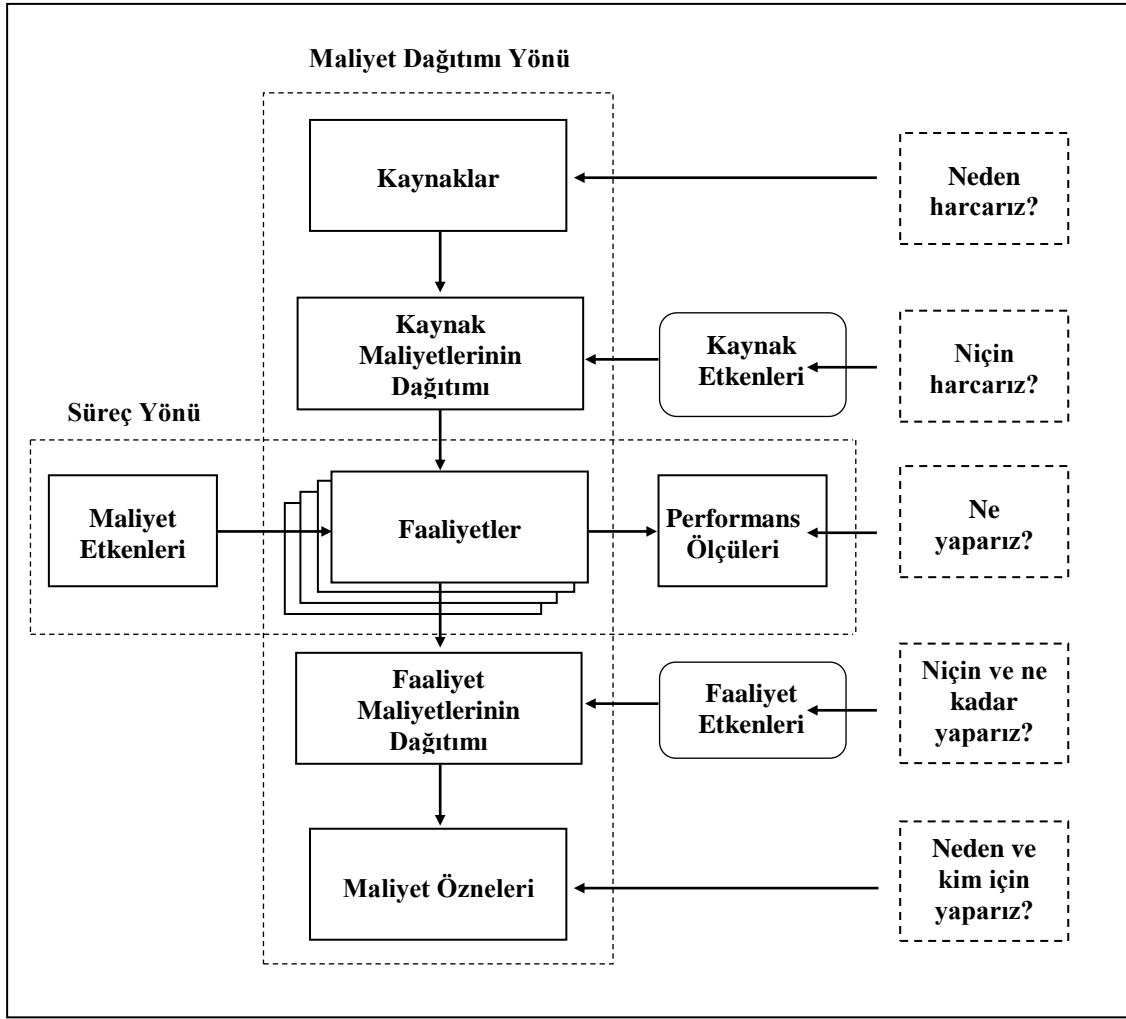
Maliyetlerin iki aşamalı olarak ürünlere yüklenme süreci aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 3.4: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde İki Aşamalı Dağıtım

Kaynak: Li-Jung Tseng, Chien-Wen Lai, “ABC Joint Products Decision with Multiple Resource Constraints”, **Journal of American Academy of Business**, Vol: 11, No: 1, Cambridge, March 2007, p. 238.

FTM sisteminin iki boyutu vardır: İlk boyut, maliyet dağıtım boyutudur. Kaynaklar, kaynak dağıtım ölçülerine göre faaliyetlere, faaliyetlere ilişkin maliyetler de faaliyet dağıtım ölçülerine göre üretilen ürüne dağıtılır. Bu boyut ilgililere, işletme kaynakları, faaliyetleri ve maliyet öznelere ait bilgiler sunmaktadır. İkinci boyut ise, genellikle işletmedeki finansal olmayan performansa ait bilgilere ulaşılmasını sağlamaktadır. Bu boyut, işlerin nasıl yapıldığının analizine imkan verir ve süreçlerin iyileştirilmesinde işletme yönetime önemli bilgiler sunar (Özen, 2010).



Şekil 3.5: İki Boyutlu Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Kaynak: Özen, a.g.t., s. 29.

3.2.5. Faaliyet tabanlı maliyetlemeye yönelik eleştiriler

Özellikle ABD’de FTM’nin uygun seviyede kullanıldığını gösteren çalışmalar vardır. Mesela 1995 yılında ABD’de %27 olan FTM kullanım oranı, 1998 yılında yapılan bir çalışmada bir önceki yıla göre artarak %49 düzeyine çıkmıştır. Ancak ABD’de CAM-I tarafından 145 şirkette yapılan araştırmada ise bu şirketlerden ancak 30’unun FTM kullandığını belirlemiştir. Diğer ülkelerde yapılan çalışmalarda da yine uygun derecede FTM kullanım oranları olduğu belirlenmiştir. Yunanistan’da yapılan çalışmada üretim işletmelerinde FTM kullanımını %35,7 seviyesinde olduğu belirlenmiştir. FTM uygulamasının Avustralya’da %78 oranında olduğunu tespit eden bir çalışma olmasına rağmen, bu çalışmadan 5 yıl sonra Avustralya’da yapılan

başka bir çalışmada FTM kullanım oranı ancak %12 seviyesinde kaldığı belirlenmiştir. FTM'nin bu uygun düzeyde kullanımını gösteren çalışmalara ve FTM'nin geleneksel maliyet modellerine göre teorik üstünlüğüne rağmen, FTM modeli çoğu işletmede hacme dayalı maliyet modelinin yerini almakta istenilen seviyeye ulaşamamıştır (Cengiz, 2011).

FTM kullanan firmaların sistemden vazgeçmelerinin sebebini Kaplan ve Anderson, FTM uygulamasında ortaya çıkan artan maliyetler ile çalışanların modelden duydukları rahatsızlığa bağlamaktadır (Cengiz, 2011).

FTM'nin uygulanması aşağıda sıralanan sorunlara neden olmuştur (Kaplan, Anderson, 2007):

- Çalışanlarla yapılan mülakat görüşmeleri ve araştırma süreci oldukça zaman alıcı ve maliyetlidir.
- FTM için veriler subjektiftir ve onaylanması zordur.
- Elde edilen verinin saklanması, işlenmesi ve raporlanması maliyetlidir.
- Birçok FTM modeli yereldir ve işletme düzeyinde kârlılık için bütünsel bir görüş sağlamamaktadır.
- Değişen şartlara uyacak şekilde FTM modelinin güncellenmesi zordur.
- Neredeyse tüm FTM modelleri, kaynakların tam kapasite çalıştığını varsaymaktadır. FTM modeli, atıl kapasiteyi göz ardı ettiği için teorik olarak doğru değildir.

3.2.6. Hacim tabanlı maliyetleme - faaliyet tabanlı maliyetleme karşılaştırması

Geleneksel maliyetleme sistemleri ile ileri maliyetleme sistemleri arasındaki temel fark, standart ürün maliyeti içindeki kaynak ve faaliyet maliyetlerinde ortaya çıkmaktadır. İleri maliyetleme sistemlerinde standart maliyetler, sadece üretim faaliyetlerini değil tüm işletme faaliyetlerinin maliyetlerini kapsar (Karacan, Aslanoğlu, 2005).

Geleneksel hacim tabanlı maliyetleme ile faaliyet tabanlı maliyetleme arasındaki farklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 3.1: Geleneksel Maliyetleme Sistemiyle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Hacim Tabanlı Maliyetleme Sistemi	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi
Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Sadece üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı, üretim siparişleri sayısı gibi farklı faktörler
Maliyet havuzları sayısı	Bir	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için ayrı çok sayıda
Maliyet dağıtım anahtarları sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için farklı çok sayıda
Ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacmi	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Kaynak: Sami Karacan, Suphi Aslanoğlu, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl: 5, Sayı: 16, 2005, s. 8.

Geleneksel maliyetleme sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sisteminin farkları aşağıda verilen tablodaki gibi de özetlenebilir:

Çizelge 3.2: Hacim Tabanlı ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemlerinin Farklılıkları

Hacim Tabanlı Maliyetleme	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
Birim temelli etkenler	Birim ve birim temelli olmayan etkenler
Tahsis yoğun	Takip yoğun
Dar ve esnek olmayan ürün maliyetleme	Geniş ve esnek ürün maliyetleme
Maliyetleri yönetmeye odaklanma	Faaliyetleri yönetmeye odaklanma
Sınırlı faaliyet bilgileri	Ayrıntılı faaliyet bilgileri
Tek birimin performansının artırılması	Bütün sistemin performansının artırılması
Finansal ölçüm performanslarının kullanılması	Finansal ve finansal olmayan ölçüm performansların kullanılması

Kaynak: Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, Liming Guan, **Cost Management: Accounting & Control**, Sixth Edition, South-Western Press, USA, 2009, p. 35.

Hacim tabanlı maliyetleme sistemi, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu ve ne kadar fazla ürün üretilirse o kadar fazla üretim

maliyetine katlanılacağını ifade eder. FTM sistemi ise, kaynak kullanımının çok sayıda nedeninin olduğunu ve bunlardan birinin üretim hacmi olduğunu ifade eder. Hacim tabanlı maliyetlemede genel üretim maliyetleri için sadece bir tek maliyet havuzu varken, faaliyet tabanlı maliyetlemede birçok maliyet havuzu bulunur. Hacim tabanlı maliyetleme yalnızca tek bir maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini hesaplarken, faaliyet tabanlı maliyetlemede çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürünün maliyeti hesaplanmaktadır (Karacan, Aslanoğlu, 2005).

Hacim tabanlı maliyetleme sistemin, üretim sürecinde kaynakların mamulleri tükettiği kabul edildiği için maliyetler, üretilen ürünlerin hacmi veya sayısı ile bağlantılıdır. Faaliyet tabanlı maliyetlemede ise, kaynakları ürünlerin değil faaliyetlerin tükettiği, ürünlerin ise bu faaliyetleri tükettiği kabul etmektedir. Hacim tabanlı maliyetleme, tüm GÜG'ni bölüm bazında biraraya toplamakta ve bu maliyetleri ürünlere hacim esas olarak dağıtmaktadır. FTM ise, GÜG'ni, faaliyetleri esas olarak maliyet unsurlarına göre toplamakta ve farklı maliyet dağıtım anahtarlarını kullanarak ürünlere yüklemektedir (Yükçü, 2005).

Hacim tabanlı maliyetleme ile FTM arasındaki temel farklar şu şekilde özetlenebilir (Emblemsvåg, 2003):

- **Hacim tabanlı maliyetleme:** Ürünler kaynakları tüketir ve maliyetler birim temelinde dağıtılır.
- **Faliyet tabanlı maliyetleme:** Ürünler direkt olarak kaynakları değil, faaliyetleri tüketir ve maliyetler çeşitli maliyet etkenleri kullanılarak dağıtılır.

Yukarıda sıralanan maddelerde de anlaşılacağı gibi sistemler arasında iki temel fark bulunmaktadır: Birincisi kaynak tüketimine karşı, faaliyet tüketimi ve ikincisi ise tek bir birim bazlı dağıtımlara karşın birden fazla maliyet etkeni kullanılması (Emblemsvåg, 2003).

3.3. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Geleneksel FTM sistemi işletmeler açısından çekici gözükmesine rağmen, genel kabul görmüş bir sistem haline gelmemiştir. Bu sistem, değişen çevre koşullarına cevap vermesindeki yavaşlık, maliyet etkenlerinin seçimindeki görecelik ve verileri toplama, işleme ve saklamanın firmalar açısından oldukça maliyetli olması gibi

problemler nedeniyle birçok işletmeye adapte edilememiştir. Bu sorunlar nedeniyle Kaplan ve Anderson tarafından geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin eksiklik ve kısıtlarının giderilmesi amacıyla “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” (ZEFTM) yöntemi geliştirilmiştir (Atmaca, Terzi, 2007).

Çalışmanın izleyen kısımlarında, zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

3.3.1. Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetlemeden zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemeye geçiş

Geleneksel FTM sistemi, işletme yöneticilerinin ihtiyacı olan en doğru bilgiyi üretecek, geleneksel hacim tabanlı maliyet sistemlerine alternatif olarak ortaya çıkmış bir sistemdir. Geleneksel FTM sistemi maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar, performans ölçümleri, müşteri kârlılığı, dağıtım kanalları, satıcılar, markalar ve bir şirketin kârlılığını doğrudan etkileyen diğer alanlar hakkında stratejik karar almak için bilgi sağlayan bir veri tabanıdır. Geleneksel FTM sistemi, maliyetlerin daha doğru hesaplanabilmesi için kaynak maliyetlerini süreçlere, faaliyetlere, oradan mamullere, hizmetlere ve müşterilere yükleyen bir sistem (Demireli, Yılmaz, 2013) olarak tasarlanmıştır.

Birçok işletme, geleneksel FTM sistemini kurmanın ve sürekliliğini sağlamanın maliyetli olması ve uygulamasının zaman almasından nedeniyle bu sistemden vazgeçmişlerdir. Bu sorunları çözmek için işletmelerde ZEFTM yöntemi kullanılmaya başlanmıştır. ZEFTM yöntemi, geleneksel FTM sisteminin faydalarını kaybetmeden, FTM sistemine yönelik eleştirileri ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiş yeni bir FTM yöntemidir. ZEFTM, zaman denklemlerini kullanarak karmaşık işlemleri basit bir şekilde ortaya koymaya imkan vermektedir (Demireli, Yılmaz, 2013).

ZEFTM, geleneksel sistemin uygulama sorunlarını ortadan kaldırarak daha iyi kapasite yönetiminin amaç olduğu FTM uygulamaları için çok daha titiz bir sistem konumundadır. ZEFTM sistemi, piyasaya sunulan mamul ve hizmetlerin değiştiği zaman veya üretim ve hizmet süreçleri yeniden tasarlandığında kullanılan zaman denklemleri sayesinde, maliyet sisteminin kolayca güncellenebilmesini sağlamaktadır (Özkan, 2015).

Kapasite yönetimi üzerine yoğunlaş ZEFTM, Kaplan ve Anderson tarafından 1997’de geliştirilmiştir. Bu yöntem, işletmede yapılan faaliyetler ve bu faaliyetleri gerçekleştiren çalışanların verimliliği hakkında daha doğru bilgi sağlamakta ve yöneticilerin başarılı stratejik kaynak planlaması yapmalarına olanak tanımaktadır. ZEFTM ile değer katmayan faaliyetler belirlenmekte, atıl kapasite ayrıştırılmakta, maliyetleri düşürücü, verimliliği artırıcı önlemler alınabilmekte ve süreçlere odaklanılabilmektedir (Atalay, 2015).

Geleneksel FTM kullanımının sınırlamaları araştırmacıları FTM’nin başka bir versiyonu olan ancak geleneksel FTM’nin faydalarını koruyan bir sistem olan ZEFTM’nin geliştirilmesine yöneltmiştir. Model, geleneksel FTM temelli maliyet yönetim sistemlerindeki faaliyet havuzlarını kaldırmış ve bunun yerine modele, miktara dayalı kaynak-faaliyet maliyet etkenlerini uyumlaştırarak geleneksel FTM uygulamalarındaki güçlükleri kaldırmıştır. Kaplan ve Anderson’ın çalışma kağıtlarında tanıtılan ZEFTM, geleneksel FTM yaklaşımına göre daha basit, hızlı, az maliyetli, esnek ve daha kolay sürdürülebilir bir sistemdir (Cengiz, 2011).

3.3.2. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin tanımı, amacı ve özellikleri

ZEFTM, işletmelere, maliyetlerin ve kapasite kullanımının belirlenmesi, siparişlerin, ürünlerin ve müşteri kârlılıklarının belirlenmesi için hassas ve pratik çözümler sunan stratejik maliyet yönetimidir (Bekçioğlu, Köroğlu, 2012).

ZEFTM yönteminin temel amacı, gereksiz zaman harcanmasına sebep olan faaliyetler ve yüksek maliyetli araştırmalar sonlandırılarak FTM yönteminden daha doğru bilgi sağlanmasıdır. Bu amaçla geleneksel FTM yönteminin yararları artırılmakta ve sistemin eksik yönleri azaltılmaktadır (Bekçioğlu, Köroğlu, 2012).

ZEFTM yönteminin en önemli özelliği, kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılmasıdır. Bu nedenle, ZEFTM yöntemi işletme yöneticilerine daha doğru maliyet ve kârlılık bilgilerini, daha hızlı ve daha az maliyetli olarak sunmaktadır (Bekçioğlu, Köroğlu, 2012).

Zaman etkenli FTM’nin özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Atmaca, Terzi, 2007):

- Yöntemin kurulması ve parametrelerin belirlenmesi daha hızlı yapılmaktadır.

- Kaynak maliyetleri, emirler ve süreçlerdeki değişimlere tepki vererek güncelleştirmeler daha kolay yapılmaktadır.
- ERP ve CRM sistemlerinden yararlanılabilmektedir.
- Birim zamanların belirlenmesinde doğrudan gözleme olanak sağlamaktadır.
- Çok sayıdaki işlem, işlenirken ve gerçek zamanlı olarak belirlenmekte ve ölçümü yapılabilmektedir.
- Yönetim eylemleri için kaynak kapasitesi ile atıl kapasite dikkate alınmaktadır.
- Emirlerdeki ve müşteri davranışındaki değişimler de dahil olmak üzere zaman eşitlikleri kullanılmaktadır.

Zaman etkenli FTM'nin sağladığı yararlar şu şekilde sıralanabilir (Ören, Tetik, 2012):

- Kolay öngörülebilme, kurulabilme ve güncellenebilme,
- ERP ve CRM sistemlerinden veri beslemesi yapılabilmektedir,
- Yönetim için kullanılmayan kaynak kapasitesini göstermektedir,
- Yöneticiler maliyetleri için daha anlaşılır olarak hesaplamaktadır,
- Müşteri ve tedarikçilerle yürütülen ilişkilerde kârlı durumların ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır,
- Maliyet ve kârlılık hesaplamaları aynı anda müşteri, ürün ve değişik kanallara göre yapılabilmektedir,
- Kârlılık hedefi çerçevesinde işletmenin kâr getiren ürün ve müşteri bölümlerine odaklanmasını ve ilişkilerin bu amaca göre yürütülmesini sağlamaktadır,
- Hem müşteri hem de ürün yöneticilerinin kârlılığa göre teşvik edilmesine yardımcı olmaktadır,
- Kâr getirecek işletme politikalarının belirlenmesi ve uygulanması için gerekli verileri daha doğru sunmaktadır,
- Fiyatlandırma, tasarım ve değerlendirme çalışmalarının kârlılıkla ilişkilendirilmesine ve süreçlerin iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır.

3.3.3. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulama aşamaları

Zaman etkenli FTM'de ürün maliyetinin hesaplanması veya kârlılık analizi için altı aşamalı bir süreç söz konusudur (Bruggeman, 2007):

- Kaynak grupları için yürütülen faaliyetlerin tanımlanması
- Her bir kaynak grubunun maliyetlerinin belirlenmesi
- Her bir kaynak grubu için pratik kapasitenin tespiti
- Her bir kaynak grubu için birim maliyetlerin hesaplanması
- Her bir faaliyet için gerekli olan sürelerin tespiti
- Birim maliyetler ile maliyet objeleri için tespit edilen birim sürelerin çarpımı

3.3.4. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin zayıf yönleri

Zaman etkenli FTM'nin bazı zayıf yönleri olduğu dile getirilmektedir. Zaman etkenli FTM'nin zayıf yönleri şu şekilde sıralanmaktadır (Koşan, 2007):

- Zaman etkenli FTM için kullanılan veriler doğru, güvenilir ve zamanlı olmadığı sürece çeşitli sorunlar doğuracaktır. Bunun için kullanılacak veriler elde edilirken doğru işlemlerin yapılması ve doğru sistemlerin kullanılması gerekir.
- Zaman etkenli FTM, geleneksel FTM sisteminin güncellenmesinde yaşanan sorunları ortadan kaldıracak bir sistem olarak kabul edilse de, ZEFTM için gerekli olan süreç hesaplamalarının zamanla güncellenmesi gerekmektedir. Uygun şekilde güncellenmeyen veriler hesaplamalarla ilgili çeşitli sorunları ortaya çıkarabilecektir.
- Zaman etkenli FTM'de belirlenen süreçlere göre hesaplanan maliyet bilgileri aşırı fazla olabilmektedir. Mesela, her bir müşteri için belirlenen sürece göre maliyet hesaplaması yapılabilmekte, yöneticilere karar almada onlara yardımcı olacak bilgilere dönüştürülebilmektedir. Ayrıca hacim olarak çok fazla olan bu bilgilerin analiz edilmesi, yöneticiler için daha fazla çaba gerektiren bir iş olmaktadır.

3.3.5. Geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme – zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme karşılaştırması

Geleneksel FTM'de, kaynak maliyetleri ürünlere ve hizmetlere yüklenmesi teorik kapasiteye göre yapılmaktadır. Zaman etkenli FTM sistemi yaklaşımında ise esas alınan kapasite ölçüsü pratik kapasitedir. Böylece ürün veya hizmetler için harcanan fiili zamana göre maliyetler çıktılara yüklenirken, kullanılmayan kapasiteye ilişkin maliyetler dönem zararlarına alınarak ürün veya hizmet maliyetlerine yüklenmesi

önlenmektedir. Ayrıca geleneksel FTM’de maliyet etmeni olarak gerçekleşen faaliyetlerin sayısı dikkate alınmaktadır. Zaman etkenli FTM’de ise gerçekleşen faaliyetler için gerekli zamanın hesaplandığı maliyet sürücüsü, yani “zaman etmeni” kullanılmaktadır. Zaman etmeni, geleneksel modelde kullanılan maliyet etmenlerinden daha doğrudur, ancak bu etmenlerin hesaplanması daha maliyetlidir (Saban, İrak, 2009).

Zaman etkenli FTM, geleneksel FTM’de olduğu gibi ürün ve müşterilerin birbirinin aynı olduğu ve işletme kaynaklarını aynı oranda tükettikleri varsayımına göre hareket etmemektedir. Zaman etkenli FTM’nin temel yapısı öncelikle her faaliyete ilişkin kaynak maliyetlerinin belirlenmesi ve birim dakika maliyetin hesaplanması, sonrasında ise maliyet objesinin faaliyet merkezinde geçirdiği süre ve tükettiği kaynak miktarının ölçüm ve tahminleri üzerine kuruludur (Koşan, 2007).

ZEFTM’de bir bölüm tarafından gerçekleştirilen tüm faaliyetler için gereken toplam zaman ile departmanın çalışanlarının mevcut toplam zamanları arasında farklılıkları otomatik olarak gösterilmektedir. Bu ZEFTM’yi, daha iyi kapasite yönetiminin amaç olduğu FTM uygulamaları için çok daha uygun bir yöntem haline getirmektedir. ZEFTM ayrıca üretilen ürünler veya servisler değiştiği zaman veya üretim ve servis süreçleri yeniden tasarlandığında, maliyet sisteminin kolayca güncellenebilmesini sağlamaktadır (Cengiz, 2011).

Geleneksel FTM ile ZEFTM arasındaki farklar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Çizelge 3.3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Adımları

	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
Adım 1	Farklı genel üretim faaliyetlerinin belirlenmesi	Farklı kaynak gruplarının belirlenmesi
Adım 2	Kaynak maliyetlerini kullanarak genel üretim giderlerinin farklı faaliyetlere dağıtılması	Her kaynak maliyetinin toplam maliyetinin tahmin edilmesi
Adım 3	Her faaliyet için faaliyet etkeninin belirlenmesi	Her kaynak grubunun pratik kapasitesinin tahmin edilmesi
Adım 4	Toplam faaliyet maliyetlerini her faaliyet etkeninin pratik hacmine bölerek faaliyet etkeninin belirlenmesi	Pratik kapasiteyi kaynak grubunun toplam maliyetine bölerek her kaynak grubu için birim maliyetin hesaplanması
Adım 5	Siparişlerin, ürünlerin veya	Olayın özelliğine ve faaliyetin zaman

	müşterilerin maliyetlerini izlemek için faaliyet etkeni oranı ile faaliyet etkeni tüketim miktarının çarpılması	denkleme dayalı olarak her olay için zaman tahmininin belirlenmesi
Adım 6	-	Söz konusu olay için zaman tahmini ile her kaynak grubunun birim maliyetinin çarpılması

Kaynak: Emre Cengiz, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 50, Nisan 2011, s. 35.



4. KAMU HASTANELERİNDE ZAMAN ETKENLİ FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN UYGULANMASI

4.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı Ve Metodu

Çalışmanın bu bölümünde İstanbul'da faaliyet gösteren bir kamu hastanesinin seçilmiş polikliniklerinde geleneksel maliyet sistemi ile hesaplanan hizmet üretim maliyetine dayanak teşkil eden birim hasta maliyetleri ile tarafımızdan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre hesaplanan hasta birim maliyetler karşılaştırılacaktır.

4.1.1. Uygulamanın amacı

Kaynakların etkin ve verimli kullanımına yönelik çalışmalar kurumları özellikle maliyet yönetimine yöneltmekte, bu durum da yeni maliyet hesaplama tekniklerinin kullanımına imkan sağlamaktadır. Çalışmanın bu bölümünde son dönemde kullanımı yaygınlaşan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine hasta birim maliyetlerinin hesaplanması geleneksel maliyetleme sistemi ile birlikte karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

Çalışmada kamu hastesinde geleneksel maliyetleme sistemi ile hesaplanan hasta birim maliyeti ile son dönemde özellikle gelişmiş ülkelerde kullanımı yaygınlaşan zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre hesaplanan hasta birim maliyetleri arasında fark olup olmadığı, belirlenmeye çalışılacaktır.

4.1.2. Uygulamanın kapsamı

Çalışma kapsamındaki kurum İstanbul'da faaliyette bulunan Sağlık Bakanlığına bağlı bir Eğitim ve Araştırma Hastanesi'dir. Resmi Kurum bilgilerinin paylaşımındaki sorun sebebiyle ilgili hastanenin resmi verilerinden esinlenilerek çalışma yapılmıştır. Çalışmaya konu olan hastanede Poliklinikler (15 Birim), Yataklı Servisler (5 Birim), Özellikli Birimler (3 Birim), Acil Servisler (2 Birim) ve Tanı Üniteleri (6 Birim) şeklinde örgütlenmiş bir yapısı bulunmakta olup bunlardan

seçilmiş 5 adet poliklinik incelenmiş ve bu polikliniklerle ilgili Ocak 2016 dönemine ait veri toplanmıştır. Veri toplanan poliklinikler; üroloji, dahiliye, çocuk sağlığı ve hastalıkları polikliniği, nöroloji ile kadın hastalıkları ve doğum polikliniğidir.

Polikliniklere ve hastane geneline ilişkin veriler, hastane personeli ile görüşmeler ve gözlem yoluyla elde edilmiş, hastaneye ilişkin maliyet verileri ise muhasebe bölümünden alınmıştır.

Çalışmaya konu olan hastanede yapılan giderler; direkt ilk madde ve malzeme (İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Giderleri), direkt işçilik (Hizmet Üretimi Ücret Giderleri), ve genel üretim giderleri (Genel Hizmet Üretim Giderleri) sistematığıne uygun olarak gruplandırılmıştır. İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Gideri: ilaç, basit ve özel tıbbi sarf malzemesi (sargı bezi, flaster bant, dezenfekte eldiven, rulo, plastik enjektörler, laboratuvar kitleri, negatif filmler, vb)olmak üzere iki kalemde, çalışanların brüt ücretleri ve döner sermaye katkı payları ve tuttıkları nöbete ilişkin ücretleri de Hizmet Üretimi Ücret maliyetleri olarak dikkate alınmış olup bunları dışında kalan, ancak hizmet üretiminde yapılan diğer bütün giderlerde genel üretim giderleri mantığından hareketle Genel Hizmet Üretim Gideri olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde kullanılacak süreçler ve bu süreçlere ilişkin sürelerin belirlenmesi, uygulamanın gerçekleştirildiği polikliniklerde zaman ölçümü yapılarak ve ilgili personelin görüşü alınarak yapılmıştır.

4.1.3. Uygulamanın metodu

Çalışmada, geleneksel maliyet sistemi ile hesaplanan hasta birim maliyetleri ve hesaplanma süreci hastanenin muhasebe bölümünden alınmıştır.

Zaman sürücülü faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile gerçekleştirilen hasta birim maliyet hesaplamaları tarafımdan yapılmıştır.

Hastane tarafından ve tarafımdan yapılan hasta birim maliyetlerinin karşılaştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin bilgiler çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında yer alacaktır.

4.2. Kamu Hastanesinde Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Uygulanması

Çalışma kapsamında incelenen hastanede 15 poliklinik bulunmaktadır. Çalışmamızda bu polikliniklerden 5'i incelenmiştir. Veri toplama tüm poliklinikler için yapılmakla birlikte hesaplama yapılacak 5 polikliniğin Ocak 2016 dönemine odaklanılmıştır. Çalışmanın bu kısmında hastanenin geleneksel maliyetleme sistemine göre hesaplanan poliklinik birim maliyetlerine yer verilmiştir.

Geleneksel maliyetleme sistemine göre üç aşamada hesaplanan hizmet üretim maliyetleri ve bu hesaplamalara ilişkin ayrıntılar çalışmanın ilerleyen kısımlarında yer almaktadır. Hastanenin incelenen polikliniklerine ilişkin temel bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Çizelge 4.1: Hastane Gider Yerleri, Alanı ve Personel Sayısı

Gider Yerleri	Kapladığı Alan (m ²)	Personel Sayısı
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri		
Gider Yeri		
Üroloji	10	1 doktor, 1 hemşire
Dahiliye	10	1 doktor, 1 hemşire
Çocuk Polikliniği	20	10 doktor, 2 hemşire
Nöroloji	10	1 doktor, 1 hemşire
Kadın Hastalıkları ve Doğum	25	10 doktor, 10 hemşire
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri		
Labaratuvar	80	2 sağlık memuru
Radyoloji	70	1 radyoloji teknikeri
Anestezi	50	1 doktor, 1 anestezi teknikeri
Yönetim Gider Yeri		
Başhekimlik	40	1 başhekim, 2 başhekim yardımcısı, 1 sekreter
Hasta Kabul	10	2 sekreter
İnsan Kaynakları	25	1 insan kaynakları uzmanı
Mali İşler	25	1 muhasebe sorumlusu
Satınalma	25	1 satınalma sorumlusu
Destek Hizmet Gider Yeri		
Teknik Hizmetler	20	1 tekniker
Yemekhane	50	1 yemekhane sorumlusu
Temizlik	10	10 temizlik elemanı (Hiz.AL.)
Güvenlik	10	10 güvenlik görevlisi (Hiz.AL.)
Bilgi İşlem	20	2 bilgi işlem uzmanı
Depo	100	2 depo görevlisi

4.2.1. Birinci dağıtım

Hastane maliyetlerinin hesaplanması sürecinin ilk aşamasında direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin poliklinik payları ve I. dağıtıma ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

a. İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Giderleri

Hastanede hizmet üretim sürecinde kullanılan ilaç ve tıbbi sarf giderleri; direkt ilk madde ve malzeme gideri gruplandırmasına dayalı olarak **İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Giderleri** adlandırılmıştır. Uygulamaya konu olan hastanenin poliklinik bazında Ocak 2016 döneminde Çalışma Alanı **İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Giderleri** TL bazında aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.2 : Hastanede İlaç ve Tıbbi Sarf Kullanımının Servislere Göre Dağılımı

GİDER YERİ	İlaç (TL)	Tıbbi Sarf (TL)	Toplam (TL)
Üroloji	25	37	62
Dahiliye	0	0	0
Çocuk Polikliniği	35	20	55
Nöroloji	0	0	0
Kadın Hastalıkları ve Doğum	280	40	320
Laboratuvar	0	128	128
Radyoloji	0	156	156
Anestezi	23	35	58

b. Hizmet Üretimi Ücret Giderleri

Hizmet Üretimi Ücret gideri, hastanede hizmet üretim sürecine fiilen katılan personel ücretlerini kapsamaktadır. Polikliniklerde çalışan doktor, hemşire ve sağlık memurları için ödenen ücret, nöbet ücretleri ve döner sermaye katkı payları ilgili poliklinikler için hizmet üretimi ücret gideridir. Aşağıdaki tabloda gider yerlerine ilişkin personel sayıları verilmiştir.

Çizelge 4.3 : Gider Yerlerine Göre Personel Sayısı

Gider Yerleri	Doktor	Hemşire	Sağlık Memuru	Sekreter	Diğer	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri						
Gider Yeri						
Üroloji	1	1	0	0	0	2
Dahiliye	1	1	0	0	0	2
Çocuk Polikliniği	10	2	0	0	0	12
Nöroloji	1	1	0	0	0	2
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10	10	0	0	0	20
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri						
Labaratuvar	0	0	2	0	0	2
Radyoloji	0	0	1	0	0	1
Anestezi	1	0	1	0	0	2
Yönetim Gider Yeri						
Başhekimlik	3	0	0	1	0	4
Hasta Kabul	0	0	0	2	0	2
İnsan Kaynakları	0	0	0	0	1	1
Mali İşler	0	0	0	0	1	1
Satınalma	0	0	0	0	1	1
Destek Hizmet Gider Yeri						
Teknik Hizmetler	0	0	0	0	1	1
Yemekhane	0	0	0	0	1	1
Temizlik	0	0	0	0	10	10
Güvenlik	0	0	0	0	10	10
Bilgi İşlem	0	0	0	0	2	2
Depo	0	0	0	0	2	2

Hastanede çalışan gider yerlerine göre personel maliyetleri maaş, nöbet ücretleri ve döner sermaye ödemeleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.4 : Gider Yerlerine Göre Hizmet Üretimi Ücret Giderleri

Gider Yerleri	Doktor	Hemşire	Sağlık Memuru	Sekreter	Diğer	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri						
Gider Yeri						
Üroloji	8.796	2.697	0	0	0	11.493
Dahiliye	7.889	2.986	0	0	0	10.875
Çocuk Polikliniği	95.128	5.890	0	0	0	101.018
Nöroloji	6.788	3.027	0	0	0	9.815
Kadın Hastalıkları ve Doğum	91.850	31.236	0	0	0	123.086
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri						
Labaratuvar	0	0	4.690	0	0	4.690
Radyoloji	0	0	3.156	0	0	3.156
Anestezi	6.269	0	3.145	0	0	9.414
Yönetim Gider Yeri						
Başhekimlik	19.482	0	0	2.586	0	22.068
Hasta Kabul	0	0	0	5.135	0	5.135
İnsan Kaynakları	0	0	0	0	4.234	4.234
Mali İşler	0	0	0	0	3.856	3.856
Satınalma	0	0	0	0	4.128	4.128
Destek Hizmet Gider Yeri						
Teknik Hizmetler	0	0	0	0	2.680	2.680
Yemekhane	0	0	0	0	1.890	1.890
Temizlik	0	0	0	0	0	Hizmet Alımı
Güvenlik	0	0	0	0	0	Hizmet Alımı
Bilgi İşlem	0	0	0	0	6.438	6.438
Depo	0	0	0	0	5.986	5.986

c. Genel Hizmet Üretim Giderleri

Hastanedeki İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Giderleri ile direkt hizmet üretimi ücret giderleri dışında kalan elektrik, su, güvenlik, temizlik gibi giderler, genel hizmet

Üretim giderleridir. Hastanenin Ocak 2016 dönemi çalışma alanına ilişkin genel hizmet üretim giderleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Çizelge 4.5 : Hastanenin Genel Hizmet retim Gideri Türleri

Gider Türü	Toplam Tutar (TL)	Çalışma Alanı (TL)
Güvenlik	89.456,12	17.891,22
Elektrik	51.468,02	25.734,01
Yemek	55.648,94	6.507,60
Doğalgaz	34.648,56	17.324,28
İletişim	846,84	98,60
Temizlik	12.464,28	6.232,14
Kırtasiye	28.696,12	14.348,06
Bakım-Onarım	56.348,44	28.174,22
Bina Amortismanı	2.212,50	442,50
Demirbaş Amortismanı	44.741,70	4.473,63
Makine-Cihaz Amortismanı	60.490,00	12.098,00
Su	8.640,80	1.358,76

Genel retim giderlerinin gider yerlerine dağıtımı, hastanenin muhasebe servisinden alınan verilere göre aşağıda ayrıntılı olarak ele açıklanmıştır.

c.1. Güvenlik Giderinin Dağıtımı

Hastanede güvenlik hizmeti, dışardan hizmet alımı şeklinde gerçekleştirilmektedir. Hastane muhasebe departmanından alınan bilgilere göre 89.456,12 TL tutarındaki Güvenlik Giderinden Çalışma Alanına isabet eden pay 17.891,22 TL dir. Ocak ayına ait çalışma alanı güvenlik gideri, gider yerlerine eşit olarak dağıtılmıştır. Hastanede alışma alanı kapsamında 19 gider yeri bulunmaktadır. Buna göre her bir gider yerine düşen aylık güvenlik gider payı $17.891,22 \text{ TL} / 19 = 941,64 \text{ TL}$ 'dir.

Hastanenin alışma kapsamındaki gider yerlerinin güvenlik giderlerinden aldıkları pay aşağıda verilmiştir.

Çizelge 4.6 : Hastanenin Güvenlik Giderleri Dağıtım Payları

Gider Yerleri	Katsayı	Birim Güvenlik Gideri	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Üroloji	1	941,64	941,64
Dahiliye	1	941,64	941,64
Çocuk Polikliniği	1	941,64	941,64
Nöroloji	1	941,64	941,64
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1	941,64	941,64
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuvar	1	941,64	941,64
Radyoloji	1	941,64	941,64
Anestezi	1	941,64	941,64
Yönetim Gider Yeri			
Başhekimlik	1	941,64	941,64
Hasta Kabul	1	941,64	941,64
İnsan Kaynakları	1	941,64	941,64
Mali İşler	1	941,64	941,64
Satınalma	1	941,64	941,64
Destek Hizmet Gider Yeri			
Teknik Hizmetler	1	941,64	941,64
Yemekhane	1	941,64	941,64
Temizlik	1	941,64	941,64
Güvenlik	1	941,64	941,64
Bilgi İşlem	1	941,64	941,64
Depo	1	941,64	941,64

c.2. Elektrik Giderinin Dağıtım

Hastanenin Ocak 2016 dönemine ilişkin aylık elektrik gideri 51.468,02 TL'dir. Hastane muhasebe servisi elektrik giderlerinin % 50'sini çalışmada incelenen gider yerlerine dağıtmakta, kalan kısmı ise çalışma kapsamı dışında kalan klinik ve polikliniklere dağıtmaktadır. Çalışma Alanı Elektrik giderlerinin 25.734,01 TL'lik

tutarının dağıtımında muhasebe departmanı şu yöntemi izlemiştir: Bahsedilen tutarın yarısı yoğun cihaz kullanımı gerektiren laboratuvar ve radyoloji yardımcı gider yerlerine, kalan kısım ise gider yerlerinin kapladığı alana göre yapılmıştır. Laboratuvar ve radyoloji yardımcı gider yerlerine dağıtımda ise daha fazla elektrik tüketen radyoloji gider yerine % 60, laboratuvar gider yerine ise % 40 pay verilmiştir.

Laboratuvar ve radyoloji elektrik payı: $25.734,01 \times \% 50 = 12.867$ TL. Laboratuvar elektrik gider payı, $12.867 \times \% 40 = 5.146,8$ TL ve radyoloji elektrik gider payı, $12.867 \times \% 60 = 7.720,2$ TL olarak hesaplanmıştır.

Çalışma kapsamında incelenen diğer gider yerlerinin 12.867 TL'lik elektrik giderinden aldıkları pay kapladığı alana göre yapılmıştır. İncelenen gider yerlerinin toplam kapladığı alan 610 m²'dir. Bu alandan laboratuvar ve radyolojinin kapladığı alan (150 m²) düşüldüğünde kalan 460 m² üzerinden dağıtım yapılmış ve birim elektrik gideri şu şekilde hesaplanmıştır: $12.867 \text{ TL} / 460 \text{ m}^2 = 28 \text{ TL/m}^2$.

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde hastanenin elektrik giderinin gider yerlere dağıtımı ve gider yerlerinin elektrik giderinden aldıkları pay aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.7 : Hastanenin Elektrik Giderleri Dağıtım Payları

Gider Yerleri	Kapladığı Alan (m²)	Dağıtım Katsayısı	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Gider Yeri			
Üroloji	10	28	280
Dahiliye	10	28	280
Çocuk Polikliniği	20	28	560
Nöroloji	10	28	280
Kadın Hastalıkları ve Doğum	25	28	700
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuvar	80	% 40	5.146,8
Radyoloji	70	% 60	7.720,2
Anestezi	50	28	1.400
Yönetim Gider Yeri			
Başhekimlik	40	28	1.120
Hasta Kabul	10	28	280
İnsan Kaynakları	25	28	700
Mali İşler	25	28	700
Satınalma	25	28	700
Destek Hizmet Gider Yeri			
Teknik Hizmetler	20	28	560
Yemekhane	50	28	1.400
Temizlik	10	28	280
Güvenlik	10	28	280
Bilgi İşlem	20	28	560
Depo	100	28	2.800

c.3. Yemek Giderinin Dağıtımı

Hastanenin muhasebe departmanından alınan bilgiye göre 55.648,94 TL tutarındaki personel yemek giderinin dağıtımında personel sayısı esas alınmıştır. Hastanenin personel yemek gideri aylık 55.648,94 TL / 496 kişi = 112,2 TL/kişi'dir. Gider yerlerinin yemek giderinden aldıkları pay aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Çizelge 4.8 : Hastanenin Yemek Giderleri Dağıtım Payları

Gider Yerleri	Personel Sayısı	Birim Yemek Gideri	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Üroloji	2	112,2	224,4
Dahiliye	2	112,2	224,4
Çocuk Polikliniği	12	112,2	1.346,4
Nöroloji	2	112,2	224,4
Kadın Hastalıkları ve Doğum	20	112,2	2.244
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuvar	2	112,2	224,4
Radyoloji	1	112,2	112,2
Anestezi	2	112,2	224,4
Yönetim Gider Yeri			
Başhekimlik	4	112,2	448,8
Hasta Kabul	2	112,2	224,4
İnsan Kaynakları	1	112,2	112,2
Mali İşler	1	112,2	112,2
Satınalma	1	112,2	112,2
Destek Hizmet Gider Yeri			
Teknik Hizmetler	1	112,2	112,2
Yemekhane	1	112,2	112,2
Temizlik	-	-	0
Güvenlik	-	-	0
Bilgi İşlem	2	112,2	224,4
Depo	2	112,2	224,4

c.4. Doğalgaz Giderinin Dağıtımı

Ocak 2016 dönemi doğalgaz gideri olan 34.648,56 TL'nin yarısı (17.324,28 tl), hastane muhasebe departmanı tarafından çalışma kapsamındaki gider yerlerine, kalan kısmı ise diğer gider yerlerine dağıtılmıştır. Doğalgaz giderlerinin dağıtımında çalışma alanındaki gider yerlerinin kapladıkları alan esas alınmıştır. Buna göre gider yerlerine dağıtılacak birim doğalgaz gideri $17.324,28 \text{ TL} / 610 \text{ m}^2 = 28,4 \text{ TL} / \text{m}^2$ olarak hesaplanacaktır.

Çizelge 4.9 : Hastanenin Doğalgaz Giderleri Dağıtım Payları

Gider Yerleri	Kapladığı Alan (m²)	Dağıtım Katsayısı	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Gider Yeri			
Üroloji	10	28,4	284
Dahiliye	10	28,4	284
Çocuk Polikliniği	20	28,4	568
Nöroloji	10	28,4	284
Kadın Hastalıkları ve Doğum	25	28,4	710
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuvar	80	28,4	2.272
Radyoloji	70	28,4	1.988
Anestezi	50	28,4	1.420
Yönetim Gider Yeri			
Başhekimlik	40	28,4	1.136
Hasta Kabul	10	28,4	284
İnsan Kaynakları	25	28,4	710
Mali İşler	25	28,4	710
Satınalma	25	28,4	710
Destek Hizmet Gider Yeri			
Teknik Hizmetler	20	28,4	568
Yemekhane	50	28,4	1.420
Temizlik	10	28,4	284
Güvenlik	10	28,4	284
Bilgi İşlem	20	28,4	568
Depo	100	28,4	2.840

c.5. İletişim Giderinin Dağıtımı

Hastanenin muhasebe departmanı iletişim giderlerini (846,84 TL) çalışan sayılarına göre gider yerlerine dağıtılmıştır. Buna göre gider yerlerine dağıtılacak birim iletişim gideri $846,84 \text{ TL} / 496 \text{ kişi} = 1,7 \text{ TL/kişi}$ 'dir. Çalışma alanındaki Gider yerlerinin iletişim giderinden aldıkları pay aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Çizelge 4.10 : Hastanenin İletişim Giderleri Dağıtım Payları

Gider Yerleri	Personel Sayısı	Birim İletişim Gideri	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Üroloji	2	1,7	3,4
Dahiliye	2	1,7	3,4
Çocuk Polikliniği	12	1,7	20,4
Nöroloji	2	1,7	3,4
Kadın Hastalıkları ve Doğum	20	1,7	34
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuvar	2	1,7	3,4
Radyoloji	1	1,7	1,7
Anestezi	2	1,7	3,4
Yönetim Gider Yeri			
Başhekimlik	4	1,7	6,8
Hasta Kabul	2	1,7	3,4
İnsan Kaynakları	1	1,7	1,7
Mali İşler	1	1,7	1,7
Satınalma	1	1,7	1,7
Destek Hizmet Gider Yeri			
Teknik Hizmetler	1	1,7	1,7
Yemekhane	1	1,7	1,7
Temizlik	-	-	-
Güvenlik	-	-	-
Bilgi İşlem	2	1,7	3,4
Depo	2	1,7	3,4

c.6. Temizlik Giderinin Dağıtım

Ocak 2016 dönemi temizlik gideri olan 12.464,28 TL'nin yarısı (6.232,14 TL), hastane muhasebe departmanı tarafından çalışma kapsamındaki gider yerlerine, kalan kısmı ise diğer gider yerlerine dağıtılmıştır. Temizlik giderlerinin dağıtımında gider yerlerinin kapladıkları alan esas alınmıştır. Buna göre gider yerlerine dağıtılacak birim temizlik gideri $6.232,14 \text{ TL} / 610 \text{ m}^2 = 10,2 \text{ TL} / \text{m}^2$ olarak hesaplanacaktır.

Çizelge 4.11 : Hastanenin Temizlik Giderleri Dağıtım Payları

Gider Yerleri	Kapladığı Alan (m²)	Dağıtım Katsayısı	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Gider Yeri			
Üroloji	10	10,2	102
Dahiliye	10	10,2	102
Çocuk Polikliniği	20	10,2	204
Nöroloji	10	10,2	102
Kadın Hastalıkları ve Doğum	25	10,2	255
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuar	80	10,2	816
Radyoloji	70	10,2	714
Anestezi	50	10,2	510
Yönetim Gider Yeri			
Başhekimlik	40	10,2	408
Hasta Kabul	10	10,2	102
İnsan Kaynakları	25	10,2	255
Mali İşler	25	10,2	255
Satınalma	25	10,2	255
Destek Hizmet Gider Yeri			
Teknik Hizmetler	20	10,2	204
Yemekhane	50	10,2	510
Temizlik	10	10,2	102
Güvenlik	10	10,2	102
Bilgi İşlem	20	10,2	204
Depo	100	10,2	1.020

c.7. Kırtasiye Giderinin Dağıtımı

Ocak 2016 dönemi kırtasiye gideri olan 28.696,12 TL'nin yarısı (14.348,06 TL), hastane muhasebe departmanı tarafından çalışma kapsamındaki gider yerlerine, kalan kısmı ise diğer gider yerlerine dağıtılmıştır. Hastanenin muhasebe departmanı çalışma alanı kırtasiye giderlerini hasta sayılarına göre polikliniklere dağıtmıştır. Buna göre gider yerlerine dağıtılacak birim kırtasiye gideri 14.348,06 TL / 17.960

kişi = 0,79889 TL/hasta sayısı'dır. Gider yerlerinin kırtasiye giderinden aldıkları pay aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Çizelge 4.12 : Hastanenin Kırtasiye Giderleri Dağıtım Payları

Gider Yeri	Hasta Sayısı	Katsayı	TOPLAM
Üroloji	262	0,79889	209,31
Dahiliye	1.814	0,79889	1.449,19
Çocuk Polikliniği	4.346	0,79889	3.471,98
Nöroloji	376	0,79889	300,38
Kadın Hastalıkları ve Doğum	11.162	0,79889	8.917,21

c.8. Bakım-Onarım Giderinin Dağıtımı

Hastanenin Genel Bakım ve Onarımı yapıldığından Ocak 2016 dönemi bakım-onarım gideri olan 56.348,44 TL'nin yarısı (28.174,22 TL), hastane muhasebe departmanı tarafından çalışma kapsamındaki gider yerlerine, kalan kısmı ise diğer gider yerlerine dağıtılmıştır. Bakım-onarım giderlerinin dağıtımı, esas ve yardımcı hizmet gider yerlerine (8 gider yeri) eşit olarak dağıtılmıştır. Buna göre gider yerlerine dağıtılacak birim bakım-onarım gideri $28.174,22 \text{ TL} / 8 = 3.521,78 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır.

Çizelge 4.13 : Hastanenin Bakım-Onarım Giderleri Dağıtım Payları

Gider Yerleri	Dağıtım Katsayısı	Dağıtım Payı	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Gider Yeri			
Üroloji	1	3.521,78	3.521,78
Dahiliye	1	3.521,78	3.521,78
Çocuk Polikliniği	1	3.521,78	3.521,78
Nöroloji	1	3.521,78	3.521,78
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1	3.521,78	3.521,78
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuar	1	3.521,78	3.521,78
Radyoloji	1	3.521,78	3.521,78
Anestezi	1	3.521,78	3.521,78

c.9. Bina Amortisman Giderinin Dağıtımı

Hastane Muhasebe servisinin yaptığı hesaplamalara göre hastanenin bina amortismanı metrekare başına 0,75 TL'dir. Hastanenin çalışma alanı gider yerlerinin bina amortisman payları aşağıda özetlenmiştir.

Çizelge 4.14 : Hastane Gider Yerlerinin Bina Amortisman Payları

Gider Yerleri	Kapladığı Alan (m ²)	m ² Başına Amortisman Gideri (TL/m ²)	Bina Amortisman Payı (TL)
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Gider Yeri			
Üroloji	10	0,75	7,5
Dahiliye	10	0,75	7,5
Çocuk Polikliniği	20	0,75	15
Nöroloji	10	0,75	7,5
Kadın Hastalıkları ve Doğum	25	0,75	18,75
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuvar	80	0,75	60
Radyoloji	70	0,75	52,5
Anestezi	50	0,75	37,5
Yönetim Gider Yeri			
Başhekimlik	40	0,75	30
Hasta Kabul	10	0,75	7,5
İnsan Kaynakları	25	0,75	18,75
Mali İşler	25	0,75	18,75
Satınalma	25	0,75	18,75
Destek Hizmet Gider Yeri			
Teknik Hizmetler	20	0,75	15
Yemekhane	50	0,75	37,5
Temizlik	10	-	-
Güvenlik	10	-	-
Bilgi İşlem	20	0,75	15
Depo	100	0,75	100

c.10. Demirbaş Amortisman Giderinin Dağıtımı

Hastanenin Ocak 2016 dönemi Demirbaş Amortisman gideri 44.741,70 TL dir, muhasebe departmanı tarafından çalışma kapsamındaki gider yerlerine ait Ocak 2016 dönemi demirbaş amortisman gideri olarak 4.473,63 TL hesaplanmıştır. Bu tutar çalışma alanı gider yerlerindeki demirbaşların alım bedelleri esas alınarak hesaplanmıştır. Demirbaşların amortisman süresi 5 yıl olarak belirlenerek her bir gider yerine ait demirbaş ve bu demirbaşlara ait amortisman payları aşağıdaki tablodaki gibi hesaplanmıştır.

Çizelge 4.15 : Hastane Gider Yerlerinin Demirbaş Amortisman Payları

Gider Yerleri	Demirbaş Tutarı	Amortisman Payı	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Gider Yeri			
Üroloji	20.762,50	346,04	346,04
Dahiliye	26.576,00	442,93	442,93
Çocuk Polikliniği	41.192,80	686,55	686,55
Nöroloji	30.230,20	503,84	503,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	37.206,40	620,11	620,11
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuvar	5.979,60	99,66	99,66
Radyoloji	3.986,40	66,44	66,44
Anestezi	7.972,80	132,88	132,88
Yönetim Gider Yeri			
Başhekimlik	11.294,80	188,25	188,25
Hasta Kabul	5.647,40	94,12	94,12
İnsan Kaynakları	6.810,10	113,50	113,50
Mali İşler	5.315,20	88,59	88,59
Satınalma	5.647,40	94,12	94,12
Destek Hizmet Gider Yeri			
Teknik Hizmetler	13.620,20	227,00	227,00
Yemekhane	14.616,80	243,61	243,61
Temizlik	-	-	-
Güvenlik	-	-	-
Bilgi İşlem	27.406,50	456,78	456,78
Depo	4.152,50	69,21	69,21

c.11. Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Dağıtımı

Çalışma Alanında toplam 725.880,00 TL tutarında makine ve cihaz mevcut olup bu cihazlara ilişkin olarak çalışma alanı Ocak ayı amortisman payı aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.16 : Hastanenin Makine ve Cihazlarına İlişkin Amortisman Payları

Gider Yerleri	Makine-Cihaz Amortismanı (TL)
Üroloji	28
Dahiliye	50
Çocuk Polikliniği	140
Nöroloji	120
Kadın Hastalıkları ve Doğum	3.800
Laboratuvar	2.860
Radyoloji	4.460
Anestezi	640
TOPLAM	12.098

c.12. Su Giderinin Dağıtımı

Hastanenin muhasebe departmanından alınan bilgiye göre 8.640,8 TL tutarındaki su giderinin dağıtımında personel sayısı esas alınmıştır. Hastanenin birim su gideri aylık 8.640,8 TL / 496 kişi = 17,42 TL/kişi'dir. Çalışma alanı gider yerlerinin su giderinden aldıkları pay aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Çizelge 4.17 : Hastanenin Su Giderleri Dağıtım Payları

Gider Yerleri	Personel Sayısı	Birim Su Gideri	TOPLAM
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Üroloji	2	17,42	34,84
Dahiliye	2	17,42	34,84
Çocuk Polikliniği	12	17,42	209,04
Nöroloji	2	17,42	34,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	20	17,42	348,4
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri			
Labaratuar	2	17,42	34,84
Radyoloji	1	17,42	17,42
Anestezi	2	17,42	34,84
Yönetim Gider Yeri			
Başhekimlik	4	17,42	69,68
Hasta Kabul	2	17,42	34,84
İnsan Kaynakları	1	17,42	17,42
Mali İşler	1	17,42	17,42
Satınalma	1	17,42	17,42
Destek Hizmet Gider Yeri			
Teknik Hizmetler	1	17,42	17,42
Yemekhane	1	17,42	17,42
Temizlik	10	17,42	174,2
Güvenlik	10	17,42	174,2
Bilgi İşlem	2	17,42	34,84
Depo	2	17,42	34,84

4.2.2. İkinci dağıtım

I. dağıtım sonucu gider yerlerine ilişkin elde edilen gider tutarları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.18 : I. Dağıtım Toplamları

Gider Yerleri	Gider Türü			I. DAĞITIM TOPLAMI
	DİMM	Dİ	GÜG	
Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri				
Üroloji	62	11.493	5.982,91	17.537,91
Dahiliye	0	10.875	7.341,68	18.216,68
Çocuk Polikliniği	55	101.018	11.684,79	112.757,79
Nöroloji	0	9.815	6.323,78	16.138,78
Kadın Hastalıkları ve Doğum	320	123.086	22.110,89	145.516,89
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri				
Laboratuvar	128	4.690	15.980,52	20.798,52
Radyoloji	156	3.156	19.578,46	22.890,46
Anestezi	58	9.414	8.866,44	18.338,44
Yönetim Gider Yeri				
Başhekimlik	0	22.068	4.349,17	26.417,17
Hasta Kabul	0	5.135	1.971,90	7.106,90
İnsan Kaynakları	0	4.234	2.870,21	7.104,21
Mali İşler	0	3.856	2.845,30	6.701,30
Satınalma	0	4.128	2.850,83	6.978,83
Destek Hizmet Gider Yeri				
Teknik Hizmetler	0	2.680	2.646,96	5.326,96
Yemekhane	0	1.890	4.684,07	6.574,07
Temizlik	0	Hizmet Alımı	1.781,84	1.781,84
Güvenlik	0	Hizmet Alımı	1.781,84	1.781,84
Bilgi İşlem	0	6.438	3.008,06	9.446,06
Depo	0	5.986	8.033,49	14.019,49

II. dağıtım, yardımcı gider yerlerinde I. dağıtım sonucu toplanan giderlerin belirli dağıtım anahtarları ve dağıtım yöntemi kullanılarak esas üretim gider yerlerine dağıtılması işlemidir. Hastanede yardımcı gider yerlerindeki giderlerin dağıtımında doğrudan dağıtım yöntemi kullanılmıştır.

Her bir yardımcı gider yerinin esas hizmet üretim gider yerine dağıtımını izleyen kısımlarda yer almaktadır.

a. Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerindeki I. Dağıtım Toplamının Esas Hizmet Üretim Gider Yerine Dağıtım

Yardımcı hizmet üretim gider yerindeki I. dağıtım toplamının esas hizmet üretim gider yerine dağıtımında hasta sayıları esas alınmıştır. Hastanenin Ocak 2016 döneminde ilgili polikliniklerdeki hasta sayıları şu şekildedir.

Çizelge 4.19 : Poliklinik Hasta Sayıları

Gider Yeri	Hasta Sayısı
Üroloji	262
Dahiliye	1.814
Çocuk Polikliniği	4.346
Nöroloji	376
Kadın Hastalıkları ve Doğum	11.162
TOPLAM	17.960

Yardımcı hizmet üretim gider yerlerindeki I. dağıtım tutarlarının (62.027,42 TL) yarısı (31.013,71 TL) çalışmaya konu olan bölümlere, diğer kısmı ise kapsam dışı bırakılan bölümlere dağıtılmıştır. Ocak 2016 döneminde 17.960 poliklinik işlemi gerçekleştirilmiştir. Aynı dönemde yardımcı hizmet üretim giderleri toplamı 31.013,71 TL olduğuna göre hasta başına yardımcı hizmet üretim gideri payı $31.013,71 \text{ TL} / 17.960 \text{ kişi} = 1,7268213 \text{ TL} / \text{kişi}$ olacaktır. Buna göre her bir polikliniğin payı aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.20 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerinden Aldığı Pay

Gider Yeri	Hasta Sayısı	Katsayı	TOPLAM
Üroloji	262	1,7268213	452,43
Dahiliye	1.814	1,7268213	3.132,45
Çocuk Polikliniği	4.346	1,7268213	7.504,77
Nöroloji	376	1,7268213	649,28
Kadın Hastalıkları ve Doğum	11.162	1,7268213	19.274,78

b. Yönetim Gider Yerindeki I. Dağıtım Toplamının Esas Hizmet Üretim Gider Yerine Dağıtımı

Yönetim gider yerindeki I. dağıtım toplamının esas hizmet üretim gider yerine dağıtımında çalışan sayıları esas alınmıştır. Hastanenin Ocak 2016 döneminde ilgili yönetim gider yeri I. dağıtım payları şu şekildedir:

Çizelge 4.21 : Yönetim Gider Yerlerinin I. Dağıtım Toplamı

Yönetim Gider Yeri	Gider Türü			TOPLAM
	DİMM	Dİ	GÜG	
Başhekimlik	0	22.068	4.349,17	26.417,17
Hasta Kabul	0	5.135	1.971,90	7.106,90
İnsan Kaynakları	0	4.234	2.870,21	7.104,21
Mali İşler	0	3.856	2.845,30	6.701,30
Satınalma	0	4.128	2.850,83	6.978,83
TOPLAM		39.421		54.308,41

Yönetim gider yerlerinde toplanan 54.308,41 TL tutarındaki giderin polikliniklere dağıtımında polikliniklerde çalışan personel sayıları esas alınmıştır. Buna göre personel başına dağıtılacak yönetim gider payı $54.308,41 \text{ TL} / 38 \text{ kişi} = 1.429,16868 \text{ TL} / \text{kişi}$ olarak hesaplanacaktır. Polikliniklerin yönetim gider payları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.22 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Yönetim Gider Yerinden Aldığı Pay

Gider Yeri	Personel Sayısı	Dağıtım Katsayısı	TOPLAM
Üroloji	2	1.429,16868	2.858,34
Dahiliye	2	1.429,16868	2.858,34
Çocuk Polikliniği	12	1.429,16868	17.150,02
Nöroloji	2	1.429,16868	2.858,34
Kadın Hastalıkları ve Doğum	20	1.429,16868	28.583,37

c. Destek Hizmetleri Gider Yerindeki I. Dağıtım Toplamının Esas Hizmet Üretim Gider Yerine Dağıtımı

Destek hizmetleri gider yerindeki I. dağıtım toplamı olan 38.930,26 TL tutarındaki giderin esas hizmet üretim gider yerine dağıtımında polikliniklerin kapladığı alan esas alınmıştır.

Yüklenecek birim destek hizmet gider payı $38.930,26 \text{ TL} / 75 \text{ m}^2 = 519,07013 \text{ TL} / \text{m}^2$ olarak hesaplanmıştır. Polikliniklerin destek hizmetler gider payları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.23 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Destek Hizmetler Gider Yerinden Aldığı Pay

Gider Yeri	Kapladığı Alan (m ²)	Dağıtım Katsayısı	TOPLAM
Üroloji	10	519,07013	5.190,70
Dahiliye	10	519,07013	5.190,70
Çocuk Polikliniği	20	519,07013	10.381,40
Nöroloji	10	519,07013	5.190,70
Kadın Hastalıkları ve Doğum	25	519,07013	12.976,75

Hastane muhasebe departmanının yaptığı yukarıdaki hesaplamalara göre polikliniklerin II. dağıtım toplamları aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.24 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin II. Dağıtım Payları

Gider Yeri	YHÜGY	YGY	DHGY	TOPLAM
Üroloji	452,43	2.858,34	5.190,70	8.501,47
Dahiliye	3.132,45	2.858,34	5.190,70	11.181,49
Çocuk Polikliniği	7.504,77	17.150,02	10.381,40	35.036,19
Nöroloji	649,28	2.858,34	5.190,70	8.698,32
Kadın Hastalıkları ve Doğum	19.274,78	28.583,37	12.976,75	60.834,90

Esas hizmet üretim gider yerlerinin yukarıda verilen II. dağıtım paylarına I. dağıtımdan gelen giderler de eklendiğinde her bir polikliniğin toplam maliyeti belirlenmiş olacaktır.

Çizelge 4.25 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin II. Dağıtım Toplamları

Gider Yeri	I. Dağıtım Payı	II. Dağıtım Payı	II. Dağıtım TOPLAMI
Üroloji	17.537,91	8.501,47	26.039,38
Dahiliye	18.216,68	11.181,49	29.398,17
Çocuk Polikliniği	112.757,79	35.036,19	147.793,98
Nöroloji	16.138,78	8.698,32	24.837,10
Kadın Hastalıkları ve Doğum	145.516,89	60.834,90	206.351,79

4.2.3. Üçüncü dağıtım

II. dağıtım sonucu polikliniklerde toplanan giderler, polikliniklere teşhis ve tedavi amaçlı gelen hasta sayılarına bölünerek birim poliklinik maliyetleri belirlenmiştir. Hastanenin Ocak 2016 dönemine ilişkin birim hasta maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Çizelge 4.26 : Esas Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Birim Maliyetleri

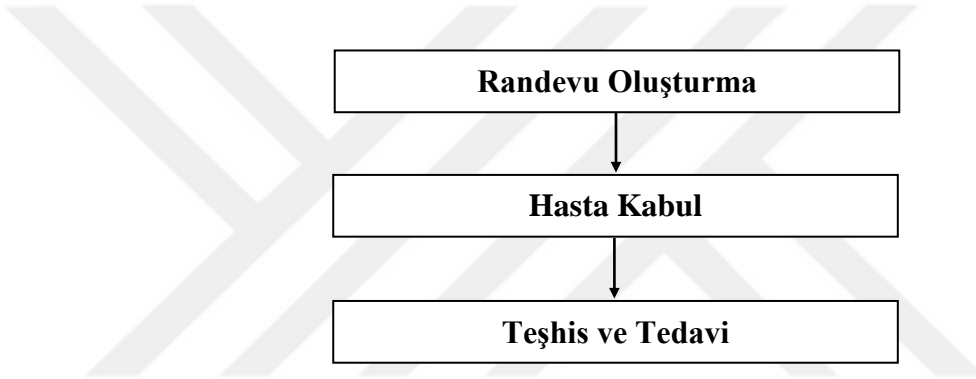
Gider Yeri	II. Dağıtım TOPLAMI	Hasta Sayısı	Birim Hasta Maliyeti
Üroloji	26.039,38	262	99,39
Dahiliye	29.398,17	1.814	16,21
Çocuk Polikliniği	147.793,98	4.346	34,01
Nöroloji	24.837,10	376	66,06
Kadın Hastalıkları ve Doğum	206.351,79	11.162	18,49

4.3. Kamu Hastanesinde Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanması

4.3.1. Hastanede hizmet üretim sürecinin tespiti

Uygulamaya konu olan hastanede yapılan gözlem, ölçüm ve sağlık personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda poliklinik hizmetlerinin gerçekleşmesinde üç temel aşamanın bulunduğu belirlenmiştir. Bu temel süreçler randevu, hasta kabul ile hasta muayene işlemleri olarak özetlenebilir.

Hastanede birim maliyetlerin belirlenmesinde kullanılacak zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulaması aşağıdaki şekilde verilen sürece göre yapılacaktır.



Şekil 4.1: Hasta Muayene Süreci

Hastanede başvuru ve randevu alma işlemleri internetle, telefonla veya hastanın hastaneye gelerek kayıt yaptırması şeklinde gerçekleşmektedir. Randevu sürecinden sonra hasta kayıt süreci, hasta kayıt sürecinden sonra da hastanın teşhis ve tedavi edildiği süreç gerçekleştirilmektedir.

4.3.2. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi uygulaması

Çalışmanın önceki kısımlarında da açıklandığı gibi ZEFTM sisteminin uygulama aşamaları aşağıda sıralanan altı aşamada gerçekleştirilmektedir (Özkan, 2015):

- Faaliyetlerin Gerçekleştiği Kaynak Gruplarının Belirlenmesi
- Kaynak Gruplarının Maliyetinin Belirlenmesi
- Kaynak Gruplarının Pratik Kapasitelerinin Hesaplanması
- Birim Maliyetlerin Hesaplanması

- e. Birim Zamanın Hesaplanması
- f. Faaliyetin Birim Maliyetinin Hesaplanması

Hastanedeki temel süreçler; randevu, hasta kabul ile hasta muayene işlemleridir. Her bir sürecin maliyeti ile birim hasta maliyeti bu temel süreçlere göre hesaplanacaktır.

4.3.2.1. Randevu oluşturma sürecinin maliyeti

Randevu oluşturma süreci; internetten, telefonla veya sekreterlikten gerçekleştirilebilmektedir. Randevu oluşturma sürecinin maliyeti ZEFTM sisteminin uygulama aşamaları esas alınarak hesaplanacaktır. Bu hesaplama çalışmanın izleyen kısımlarında yer almaktadır.

a. Faaliyetlerin Gerçekleştiği Kaynak Gruplarının Belirlenmesi

Daha önce de ifade edildiği gibi poliklinik süreci randevu oluşturma, hasta kayıt ve teşhis olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Hastanenin faaliyetleri ve kaynak grupları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.27 : Faaliyetler ve Kaynak Grupları

FAALİYETLER
Randevu Oluşturma
Hasta Kayıt
Teşhis
KAYNAKLAR
Randevu Oluşturma
Hasta Kabul
Yönetim
Güvenlik
Elektrik
Yemek
Doğalgaz
İletişim
Temizlik
Kırtasiye
Bakım-Onarım
Bina Amortismanı
Demirbaş Amortismanı
Makine-Cihaz Amortismanı
Su

b. Kaynak Gruplarının Maliyetinin Belirlenmesi

Hastanedeki kaynak grupları ve bu kaynak gruplarına ilişkin maliyet verileri hastanenin ilgili birimlerinden elde edilmiştir. Hastanenin Ocak 2016 dönemine ilişkin kaynak grupları ve bu kaynak gruplarının maliyetleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Çizelge 4.28 : Kaynak Gruplarının Maliyetleri

Kaynak Grupları	Maliyet (TL)
Randevu Oluşturma (Sekreterlik)	2.586
Hasta Kabul (Sekreterlik)	5.135
Yönetim ve Destek	46.687,41
Güvenlik	17.891,22
Elektrik	25.734,01
Yemek	6.507,6
Doğalgaz	17.324,28
İletişim	98,60
Temizlik	6.232,14
Kırtasiye	14.348,06
Bakım-Onarım	28.174,22
Bina Amortismanı	442,5
Demirbaş Amortismanı	4.473,63
Makine-Cihaz Amortismanı	12.098
Su	1.358,76

Randevu oluşturma kaynak grubu, telefonla randevu faaliyetini yerine getiren ve başhekimlikte çalışan sekreterin maaşını, hasta kabul kaynak grubu, hasta kabul bölümünde çalışan iki sekreterin maaşını ve yönetim ve destek kaynak grubu ise idari ve teknik destek faaliyetini yürüten personel maaşlarını ifade etmektedir.

c. Kaynak Gruplarının Pratik Kapasitelerinin Hesaplanması

Uygulamanın yapıldığı hastanede telefonla randevu alma faaliyetini, başhekimlikte görevli sekreter yerine getirmektedir. Bu sekretere ilişkin maliyet, randevu oluşturma faaliyetiyle ilişkilendirilecek ve dağıtımlar bu kapsamda gerçekleştirilecektir.

Randevu oluşturma sürecinde istihdam edilen sekreter, günlük 8 saat ve aylık 22 gün çalışmaktadır. Buna göre sekreterin teorik kapasitesi dakika cinsinden aylık, 8 saat x 22 gün x 60 dakika = 10.560 dakika olacaktır. Bu sekretere ilişkin pratik kapasite ise dinlenme, eğitim, yemek gibi süreler dışarda kalacak şekilde % 80 olarak kabul edilmiştir. Bu durumda sekreterin aylık pratik kapasitesi, 10.560 dakika x %80 = 8.448 dakika olarak hesaplanacaktır.

d. Birim Maliyetlerin, Birim Zamanın ve Faaliyetin Birim Maliyetinin Hesaplanması

Yukarıda sıralanan kaynak gruplarındaki maliyet tutarlarının randevu oluşturma faaliyetine dağıtımında, birim bazında maliyetler ve zamanın ile faaliyetin birim maliyeti hesaplanacaktır. Bu hesaplama tüm kaynak grubu esas alınarak yapılacaktır. Her bir kaynak grubunun randevu oluşturma sürecine ilişkin paylar aşağıda aşamalı olarak hesaplanacaktır.

d.1. Randevu Oluşturma Gideri

Randevu oluşturma gideri, başhekimlikte çalışan ve randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreter için ödenen maaşı ifade etmektedir. Randevu oluşturma faaliyeti, burada çalışan sekreter tarafından gerçekleştirildiği için, yükleme ve maliyet dağıtımları bu sekreterin fiili çalışma zamanına göre yapılacaktır.

Hastaneden alınan bilgilere göre Ocak 2016 döneminde hastanenin incelenen polikliniklerine ilişkin randevu yöntemleri ve sayıları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.29 : Poliklinik Randevu Sayıları

Gider Yeri	İnternette	Telefonla	Sekreterlikten	TOPLAM
Üroloji	138	67	57	262
Dahiliye	798	256	760	1.814
Çocuk Polikliniği	3.049	432	865	4.346
Nöroloji	167	142	67	376
Kadın Hastalıkları ve Doğum	7.119	2.895	1.148	11.162
TOPLAM	11.271	3.792	2.897	17.960

İnternette randevu alma yönteminde hasta tüm işlemleri kendisi yaptığı için herhangi bir sekreterlik hizmeti söz konusu olmamaktadır. Randevu oluşturma sürecinde sekreterlik hizmetleri, telefonla ve sekreterlikten yapılan randevu işlemleri ile ilişkilendirilecektir.

Sekreterin pratik kapasitesi aylık, 8 saat x 22 gün x 60 dakika x %80 = 8.448 dakikadır. Telefonla ve sekreterlikten randevu alan hasta sayısı 6.689 kişidir. Dakika başına sekreterlik hizmeti maliyeti, sekreterin Ocak 2016 maliyeti 2.586 TL olduğu için 2.586 TL / 8.448 dakika = 0,306108 TL / dakikadır. Sekreterin hasta başına randevu oluşturma süresi, 8.448 dakika / 6.689 kişi = 1,262969 dakika olarak hesaplanır. Bu birim zaman, hesaplamalarda 1,26 dakika olarak kullanılacaktır.

Çizelge 4.30 : Randevu Oluşturma Maliyetinin Dağıtımı

Gider Yeri	Telefonla ve Sekreterlikten Randevu	Birim Maliyet	Ortalama Zaman (Dk)	TOPLAM
Üroloji	124	0,306108	1,262969	47,94
Dahiliye	1.016	0,306108	1,262969	392,79
Çocuk Polikliniği	1.297	0,306108	1,262969	501,43
Nöroloji	209	0,306108	1,262969	80,80
Kadın Has. ve Doğum	4.043	0,306108	1,262969	1.563,04
TOPLAM	6.689			2.586,00

d.2. Hasta Kabul Maliyeti

Hasta kabul maliyeti olan 5.135 TL tutarındaki sekreter maliyeti, hasta kabul süreci ile ilgili olduğu için hasta kabul süreci maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

d.3. Yönetim ve Destek Giderleri

Zaman temelli faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin en önemli ve ayıt edici özelliği, dağıtımı yapılacak giderlerin süreçlerde harcanan zamanı esas almasıdır. Yönetim ve destek giderlerinin dağıtımında da oluşturulacak zaman denklemi kullanılacaktır.

Poliklinik süreçlerine ilişkin yapılan hesaplama, gözlem ve sağlık personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda hastanenin temel süreçleri şu şekilde belirlenmiştir:

Randevu oluşturma Süreci (X1) : $1 \times 8 \times 22 \times 60 \times 0,80 = 8.448$ dk./6.689 Randevu = 1.26296905 dk. - 1,26 dakika olarak dikkate alınacaktır.

Hasta kabul süreci (X2): $2 \times 8 \times 22 \times 60 \times 0,80 = 16.896$ dk. /17.960 hasta = 0.94075723 dk – 0,94 dakika olarak dikkate alınacaktır.

Teşhis ve tedavi süreci (X3) : $23 \times 8 \times 22 \times 60 \times 0,80 = 194.304$ dk. /17.960 hasta = 10.81870824 dk. – 10,82 dakika olarak dikkate alınacaktır.

Yukarıdaki bilgilere göre poliklinik zaman denklemi şu şekilde oluşturulacaktır:

$$\text{Poliklinik hizmeti} = 1,26X_1 + 0,94X_2 + 10,82X_3$$

Yukarıdaki zaman denkleminde de anlaşılacağı gibi poliklinik hastası için harcanan birim zaman toplamı 13,02 dakikadır. Yönetim ve destek hizmetleri gideri 46.687,41

TL olduğu için her bir sürecin dakika başına yönetim ve destek gideri payı, 46.687,41 TL / 13,02 dakika = 3.585,822 TL / dakika olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplamalara göre süreçlerin yönetim ve destek gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.31 : Süreçlerin Yönetim ve Destek Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Yönetim ve Destek Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	3.585,822	4.518,14
Hasta Kabul	0,94	3.585,822	3.370,67
Teşhis ve Tedavi	10,82	3.585,822	38.798,60
TOPLAM	13,02		46.687,41

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi yönetim ve destek hizmetlerinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 4.518,14 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına yönetim ve destek gideri payı, 4.518,14 TL / 8.448 dakika = 0,53482 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin yönetim ve destek hizmetlerinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.32 : Yönetim ve Destek Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,53482	124	83,76
Dahiliye	1,26296905	0,53482	1.016	686,27
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,53482	1.297	876,07
Nöroloji	1,26296905	0,53482	209	141,17
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1,26296905	0,53482	4.043	2.730,89
TOPLAM			6.689	4.518,16

d.4. Güvenlik Giderleri

Güvenlik giderlerinin süreçlere dağıtımında zaman denklemi kullanılacak ve bu denklem aracılığıyla her bir sürecin güvenlik giderinden aldığı pay belirlenecektir. Çalışma Alanı Güvenlik gideri 17.891,22 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına güvenlik gideri payı, 17.891,22 TL / 13,02 dakika = 1.374,13364055 TL / dakika olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplamalara göre süreçlerin güvenlik gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.33 : Süreçlerin Güvenlik Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Güvenlik Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	1.374,13364055	1.731,41
Hasta Kabul	0,94	1.374,13364055	1.291,69
Teşhis ve Tedavi	10,82	1.374,13364055	14.868,12
TOPLAM	13,02		17.891,22

Tablodan da görüldüğü gibi güvenlik giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 1.731,41 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına güvenlik gideri payı, 1.731,41 TL / 8.448 dakika = 0,20494910 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin güvenlik giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.34 : Güvenlik Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,20494910	124	32,10
Dahiliye	1,26296905	0,20494910	1.016	262,98
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,20494910	1.297	335,72
Nöroloji	1,26296905	0,20494910	209	54,10
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1,26296905	0,20494910	4.043	1.046,51
TOPLAM			6.689	1.731,41

d.5. Elektrik Giderleri

Elektrik giderlerinin süreçlere dağıtımında zaman denklemi kullanılacak ve bu denklem aracılığıyla her bir sürecin elektrik giderinden aldığı pay belirlenecektir. Çalışma Alanı Elektrik gideri 25.734,01 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına güvenlik gideri payı, 25.734,01 TL / 13,02 dakika = 1.976,49846390 TL / dakika olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplamalara göre süreçlerin elektrik gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.35 : Süreçlerin Elektrik Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Güvenlik Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	1.976,49846390	2.490,39
Hasta Kabul	0,94	1.976,49846390	1.857,91
Teşhis ve Tedavi	10,82	1.976,49846390	21.385,71
TOPLAM	13,02		25.734,01

Tablodan da görüldüğü gibi elektrik giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 2.490,39 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına elektrik gideri payı, 2.490,39 TL / 8.448 dakika = 0,29479048 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin elektrik giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.36 : Elektrik Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,29479048	124	46,17
Dahiliye	1,26296905	0,29479048	1.016	378,27
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,29479048	1.297	482,89
Nöroloji	1,26296905	0,29479048	209	77,81
Kadın Has.veDoğum	1,26296905	0,29479048	4.043	1.505,25
TOPLAM			6.689	2.490,39

d.6. Yemek Giderleri

Hastanenin muhasebe departmanından alınan bilgiye göre 55.648,94 TL tutarındaki yemek giderinin dağıtımında personel sayısı esas alınmıştır. Hastanenin birim yemek gideri aylık 55.648,94 TL / 496 kişi = 112,2 TL/kişi'dir. Hesaplamaya dahil edilen kısımlarda çalışan personel sayısı 58 olduğu için yemek giderlerinden dağıtılacak tutar 112,2 TL x 58 = 6.507,60TL olacaktır. Yemek gideri 6.507,60 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına yemek gideri payı, 6.507,60 TL / 13,02 dakika = 499,81566820 TL / dakika olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplamalara göre süreçlerin yemek gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.37 : Süreçlerin Yemek Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Yemek Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	499,81566820	629,77
Hasta Kabul	0,94	499,81566820	469,83
Teşhis ve Tedavi	10,82	499,81566820	5.408,00
TOPLAM	13,02		6.507,60

Tablodan da görüldüğü gibi yemek giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 629,77 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına yemek gideri payı, 629,77 TL / 8.448 dakika = 0,07454663 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin yemek giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.38 : Yemek Giderlerinin Dağıtımını

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,07454663	124	11,68
Dahiliye	1,26296905	0,07454663	1.016	95,66
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,07454663	1.297	122,12
Nöroloji	1,26296905	0,07454663	209	19,68
Kadın Has.veDoğum	1,26296905	0,07454663	4.043	380,66
TOPLAM			6.689	629,80

d.7. Doğalgaz Giderleri

Ocak 2016 dönemi doğalgaz gideri olan 34.648,56 TL'nin yarısı (17.324,28 TL), hastane muhasebe departmanı tarafından çalışma kapsamındaki gider yerlerine, kalan kısmı ise diğer gider yerlerine dağıtılmıştır.

Doğalgaz gideri 17.324,28 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına doğalgaz gideri payı, 17.324,28 TL / 13,02 dakika = 1.330,58986175 TL / dakika olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplamalara göre süreçlerin doğalgaz gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.39 : Süreçlerin Doğalgaz Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Doğalgaz Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	1.330,58986175	1.676,54
Hasta Kabul	0,94	1.330,58986175	1.250,75
Teşhis ve Tedavi	10,82	1.330,58986175	14.396,99
TOPLAM	13,02		17.324,28

Tablodan da görüldüğü gibi doğalgaz giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 1.676,54 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına yemek gideri payı, 1.676,54 TL / 8.448 dakika = 0,19845407 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin doğalgaz giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.40 : Doğalgaz Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,19845407	124	31,08
Dahiliye	1,26296905	0,19845407	1.016	254,65
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,19845407	1.297	325,08
Nöroloji	1,26296905	0,19845407	209	52,39
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1,26296905	0,19845407	4.043	1.013,34
TOPLAM			6.689	1.676,54

d.8. İletişim Giderleri

Hastanenin muhasebe departmanı iletişim giderlerini (846,84 TL) çalışan sayılarına göre gider yerlerine dağıtılmıştır. Buna göre gider yerlerine dağıtılacak birim iletişim gideri 846,84 TL / 496 kişi = 1,7 TL/kişi'dir. Hesaplamaya konu olan bölümlerde çalışan 58 kişi olduğu için iletişim giderlerinin dağıtılacak kısmı 98,6 TL olacaktır.

İletişim gideri 98,6 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına iletişim gideri payı, 98,6 TL / 13,02 dakika = 7,57296466 TL / dakika olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplamalara göre süreçlerin iletişim gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.41 : Süreçlerin İletişim Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	İletişim Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	7,57296466	9,54
Hasta Kabul	0,94	7,57296466	7,12
Teşhis ve Tedavi	10,82	7,57296466	81,94
TOPLAM	13,02		98,60

İletişim giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 9,54 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına iletişim gideri payı, $9,54 \text{ TL} / 8.448 \text{ dakika} = 0,00112926 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin iletişim giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.42 : İletişim Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,00112926	124	0,18
Dahiliye	1,26296905	0,00112926	1.016	1,44
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,00112926	1.297	1,85
Nöroloji	1,26296905	0,00112926	209	0,30
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1,26296905	0,00112926	4.043	5,77
TOPLAM			6.689	9,54

d.9. Temizlik Giderleri

Ocak 2016 dönemi temizlik gideri olan 12.464,28 TL'nin yarısı (6.232,14 TL), hastane muhasebe departmanı tarafından çalışma kapsamındaki gider yerlerine, kalan kısmı ise diğer gider yerlerine dağıtılmıştır. Temizlik gideri 6.232,14 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına temizlik gideri payı, $6.232,14 \text{ TL} / 13,02 \text{ dakika} = 478,65898617 \text{ TL / dakika}$ olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplamalara göre süreçlerin temizlik gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.43 : Süreçlerin Temizlik Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Temizlik Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	478,65898617	603,11
Hasta Kabul	0,94	478,65898617	449,94
Teşhis ve Tedavi	10,82	478,65898617	5.179,10
TOPLAM	13,02		6.232,15

Temizlik giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 603,11 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına temizlik gideri payı, 603,11 TL / 8.448 dakika = 0,07139086 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin temizlik giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.44 : Temizlik Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,07139086	124	11,18
Dahiliye	1,26296905	0,07139086	1.016	91,61
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,07139086	1.297	116,94
Nöroloji	1,26296905	0,07139086	209	18,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1,26296905	0,07139086	4.043	364,54
TOPLAM			6.689	603,11

d.10. Kırtasiye Giderleri

Hastanenin muhasebe departmanı kırtasiye giderlerini (14.348,06 TL) çalışan sayılarına göre gider yerlerine dağıtılmıştır. Buna göre gider yerlerine dağıtılacak birim kırtasiye gideri 14.348,06 TL / 496 kişi = 28,9 TL/kişi'dir. Hesaplamaya dahil edilen birimlerde çalışan sayısı 58 kişi olduğu için dağıtılacak kırtasiye gideri 1.676,2 TL olacaktır.

Kırtasiye gideri 1.676,2 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına kırtasiye gideri payı, 1.676,2 TL / 13,02 dakika = 128,74039938 TL / dakika olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplamalara göre süreçlerin kırtasiye gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.45 : Süreçlerin Kırtasiye Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Kırtasiye Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	128,74039938	162,21
Hasta Kabul	0,94	128,74039938	121,02
Teşhis ve Tedavi	10,82	128,74039938	1.392,97
TOPLAM	13,02		1.676,20

Kırtasiye giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 162,21 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına kırtasiye gideri payı, 162,21 TL / 8.448 dakika = 0,01920099 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin kırtasiye giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.46 : Kırtasiye Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,01920099	124	3,01
Dahiliye	1,26296905	0,01920099	1.016	24,64
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,01920099	1.297	31,45
Nöroloji	1,26296905	0,01920099	209	5,07
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1,26296905	0,01920099	4.043	98,04
TOPLAM			6.689	162,21

d.11. Bakım-Onarım Giderleri

2016 yılı bakım-onarım giderinden Ocak ayı hakediş tutarı olan 56.348,44 TL'nin yarısı (28.174,22 TL), hastane muhasebe departmanı tarafından çalışma kapsamındaki gider yerlerine, kalan kısmı ise diğer gider yerlerine dağıtılmıştır.

Çalışma Alanı Bakım-onarım gideri 28.174,22 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına bakım-onarım gideri payı, 28.174,22 TL / 13,02 dakika = 2.163,91858678 TL / dakika olarak hesaplanacaktır.

Bu hesaplamalara göre süreçlerin bakım-onarım gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.47 : Süreçlerin Bakım-Onarım Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Bakım-Onarım Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	2.163,91858678	2.726,54
Hasta Kabul	0,94	2.163,91858678	2.034,08
Teşhis ve Tedavi	10,82	2.163,91858678	23.413,62
TOPLAM	13,02		28.174,24

Bakım-onarım giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 2.726,54 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına bakım-onarım gideri payı, $2.726,54 \text{ TL} / 8.448 \text{ dakika} = 0,32274384 \text{ TL/dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin bakım-onarım giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.48 : Bakım-Onarım Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,32274384	124	50,54
Dahiliye	1,26296905	0,32274384	1.016	414,14
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,32274384	1.297	528,68
Nöroloji	1,26296905	0,32274384	209	85,19
Kadın Has.veDoğum	1,26296905	0,32274384	4.043	1.647,99
TOPLAM			6.689	2.726,54

d.12. Bina Amortisman Giderleri

Ocak 2016 döneminde hastanenin hesaplama dahil edilen bölümlerinin bina amortisman payı 442,50 TL'dir. Bina amortisman gideri 442,50 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına amortisman gideri payı, $442,50 \text{ TL} / 13,02 \text{ dakika} = 33,98617511 \text{ TL/dakika}$ olarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamalara göre süreçlerin amortisman gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.49 : Süreçlerin Bina Amortisman Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Bina Amortisman Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	33,98617511	42,82
Hasta Kabul	0,94	33,98617511	31,95
Teşhis ve Tedavi	10,82	33,98617511	367,73
TOPLAM	13,02		442,50

Bina amortisman giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 42,82 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına bina amortisman gideri payı, 42,82 TL / 8.448 dakika = 0,00506865 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin bina amortisman giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.50 : Bina Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,00506865	124	0,79
Dahiliye	1,26296905	0,00506865	1.016	6,50
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,00506865	1.297	8,30
Nöroloji	1,26296905	0,00506865	209	1,34
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1,26296905	0,00506865	4.043	25,89
TOPLAM			6.689	42,82

d.13. Demirbaş Amortisman Giderleri

44.741,70 TL lik Ocak 2016 dönemi demirbaş amortisman giderinden, 4.473,63 TL, hastane muhasebe departmanı tarafından çalışma kapsamındaki gider yerlerine dağıtılmıştır. Demirbaş amortisman gideri 4.473,63 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına demirbaş amortisman gideri payı, 4.473,63 TL / 13,02 dakika = 343,59677419 TL / dakika olarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamalara göre süreçlerin demirbaş amortisman gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.51 : Süreçlerin Demirbaş Amortisman Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Demirbaş Amortisman Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	343,59677419	432,93
Hasta Kabul	0,94	343,59677419	322,98
Teşhis ve Tedavi	10,82	343,59677419	3.717,72
TOPLAM	13,02		4.473,63

Demirbaş amortisman giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 432,93 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin

pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına demirbaş amortisman gideri payı, 432,99 TL / 8.448 dakika = 0,05124644 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin demirbaş amortisman giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.52 : Demirbaş Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,05124644	124	8,03
Dahiliye	1,26296905	0,05124644	1.016	65,75
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,05124644	1.297	83,95
Nöroloji	1,26296905	0,05124644	209	13,53
Kadın Has.veDoğum	1,26296905	0,05124644	4.043	261,67
TOPLAM			6.689	432,93

d.14. Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Dağıtımı

Polikliniklerde bulunan makine ve cihazlara ilişkin Ocak ayı amortisman payı temel faaliyet olan teşhis ve tedavi sürecine dağıtılacaktır. Yardımcı hizmet gider yerlerindeki makine ve cihazlara ait Ocak 2016 dönemi amortisman tutarı 12.098,00 TL süreçlere dağıtılacaktır. Cihaz amortisman gideri 12.098,00 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına demirbaş amortisman gideri payı, 12.098,00 TL / 13,02 dakika = 929,18586789 TL / dakika olarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamalara göre süreçlerin cihaz amortisman gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.53 : Süreçlerin Makine-Cihaz Amortisman Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Makine-Cihaz Amortisman Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	929,18586789	1.170,78
Hasta Kabul	0,94	929,18586789	873,43
Teşhis ve Tedavi	10,82	929,18586789	10.053,79
TOPLAM	13,02		12.098,00

Makine-cihaz amortisman giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 1.170,78 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına cihaz amortisman gideri payı, 1.170,78 TL / 8.448 dakika = 0,13858664 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas

hizmet üretim gider yerlerinin cihaz amortisman giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.54 : Makine-Cihaz Amortisman Giderlerinin Dağıtım

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,13858664	124	21,70
Dahiliye	1,26296905	0,13858664	1.016	177,83
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,13858664	1.297	227,02
Nöroloji	1,26296905	0,13858664	209	36,58
Kadın Has.veDoğum	1,26296905	0,13858664	4.043	707,65
TOPLAM			6.689	1.170,78

d.15. Su Giderinin Dağıtım

Ocak 2016 dönemine ait çalışma kapsamındaki yerlere düşen su gideri tutarı 1.358,76 TL süreçlere dağıtılacaktır. Su gideri 1.358,76 TL olduğu için her bir sürecin dakika başına su gideri payı, $1.358,76 \text{ TL} / 13,02 \text{ dakika} = 104,35944700 \text{ TL} / \text{dakika}$ olarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamalara göre süreçlerin su gider payları aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Çizelge 4.55 : Süreçlerin Su Giderlerinden Aldığı Pay

Süreçler	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Su Gider Payı (TL)
Randevu Oluşturma	1,26	104,35944700	131,49
Hasta Kabul	0,94	104,35944700	98,10
Teşhis ve Tedavi	10,82	104,35944700	1.129,16
TOPLAM	13,02		1.358,75

Su giderinden randevu oluşturma sürecine düşen pay 131,49 TL'dir. Bu giderin randevu oluşturma faaliyetini yürüten sekreterin pratik kapasitesine göre yüklenmesi gerekmektedir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterin pratik kapasitesi 8.448 dakika olduğu için dakika başına su gideri payı, $131,49 \text{ TL} / 8.448 \text{ dakika} = 0,01556463 \text{ TL} / \text{dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin su giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.56 : Su Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	1,26296905	0,01556463	124	2,44
Dahiliye	1,26296905	0,01556463	1.016	19,97
Çocuk Polikliniği	1,26296905	0,01556463	1.297	25,49
Nöroloji	1,26296905	0,01556463	209	4,11
Kadın Hastalıkları ve Doğum	1,26296905	0,01556463	4.043	79,44
TOPLAM			6.689	131,45

Randevu oluşturma sürecindeki giderlerin gider yerlerine dağıtım sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.57 : Randevu Oluşturma Süreci Giderlerinin Dağıtımı

Gider Türü	Gider Yeri					TOPLAM
	Üroloji	Dahiliye	Çocuk Polikliniği	Nöroloji	Kadın Hastalıkları ve Doğum	
Randevu Oluşturma Sekreterlik Gideri	47,94	392,79	501,43	80,80	1.563,04	2.586,00
Hasta Kabul Sekreterlik Gideri	-	-	-	-	-	-
Yönetim ve Destek Gideri	83,76	686,27	876,07	141,17	2.730,89	4.518,16
Güvenlik Gideri	32,10	262,98	335,72	54,10	1.046,51	1.731,41
Ekletrik Gideri	46,17	378,27	482,89	77,81	1.505,25	2.490,39
Yemek Gideri	11,68	95,66	122,12	19,68	380,66	629,80
Doğalgaz Gideri	31,08	254,65	325,08	52,39	1.013,34	1.676,54
İletişim Gideri	0,18	1,44	1,85	0,30	5,77	9,54
Temizlik Gideri	11,18	91,61	116,94	18,84	364,54	603,11
Kırtasiye Gideri	3,01	24,64	31,45	5,07	98,04	162,21
Bakım-Onarım Gideri	50,54	414,14	528,68	85,19	1.647,99	2.726,54
Bina Amortisman Gideri	0,79	6,50	8,30	1,34	25,89	42,82
Demirbaş Amortisman Gideri	8,03	65,75	83,95	13,53	261,67	432,93
Makine-Cihaz Amortisman Gideri	21,70	177,83	227,02	36,58	707,65	1.170,78
Su Gideri	2,44	19,97	25,49	4,11	79,44	131,45
TOPLAM	350,6	2.872,50	3.666,99	590,91	11.430,68	18.911,68

4.3.2.2. Hasta kabul sürecinin maliyeti

Hasta kabul ve kayıt sürecinde iki sekreter görev yapmaktadır. Bu süreçteki maliyetlerin dağıtımı sekreterlerin pratik kapasitesine göre yapılacaktır. Sekreterlerin teorik kapasitesi, $2 \times 8 \times 22 \times 60 = 21.120$ dakika ve pratik kapasite bu teorik kapasitenin % 80'i kabul edildiği için, $21.120 \text{ dakika} \times 0,80 = 16.896$ dakika olarak hesaplanacaktır.

Hasta kabul sürecinin maliyetleri, daha önceki hesaplanan randevu sürecinde her bir sürece düşen maliyet verileri esas alınarak hesaplanacaktır. Genel üretim giderlerinin dağıtımı aşağıda detaylı olarak ele alınmıştır.

a.1. Hasta Kabul Maliyeti

Hasta kabul maliyeti olan 5.135 TL tutarındaki sekreter maliyeti, hasta kabul sürecindeki sekreterlerin pratik kapasitelerine göre dağıtılacaktır. Buna göre dakika başına maliyet, $5.135 \text{ TL} / 16.896 = 0,3039 \text{ TL} / \text{dakika}$ olacaktır. Hasta kabul süreci maliyeti, esas hizmet gider yerlerine hasta sayıları ile orantılı dağıtılacaktır. Buna göre 5.135 TL sekreter maliyeti toplam hasta sayısı ile ilişkilendirilecek ve $5.135 \text{ TL} / 17.960 \text{ hasta} = 0,28591314 \text{ TL} / \text{hasta}$ katsayısı kullanılacaktır. Bu durumda polikliniklerin hasta kabul sürecinden aldıkları pay aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.58 : Hasta Kabul Maliyetinin Dağıtımı

Gider Yeri	Hasta Sayısı	Dağıtım Katsayısı	TOPLAM
Üroloji	262	0,28591314	74,91
Dahiliye	1.814	0,28591314	518,65
Çocuk Polikliniği	4.346	0,28591314	1.242,58
Nöroloji	376	0,28591314	107,50
Kadın Hastalıkları ve Doğum	11.162	0,28591314	3.191,36
TOPLAM	17.960		5.135,00

a.2. Yönetim ve Destek Giderleri

Çalışmanın önceki kısımlarında yapılan hesaplamalarda hasta kabul sürecinin yönetim giderlerinden aldığı pay 3.370,67 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına yönetim ve

destek gideri payı, $3.370,67 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,1995 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin yönetim ve destek hizmetlerinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.59 : Yönetim ve Destek Giderlerinin Dağıtımını

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,1995	262	49,17
Dahiliye	0,94075723	0,1995	1.814	340,45
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,1995	4.346	815,66
Nöroloji	0,94075723	0,1995	376	70,57
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,1995	11.162	2.094,90
TOPLAM			17.960	3.370,75

a.3. Güvenlik Giderleri

Hasta kabul sürecinin güvenlik gideri payı 1.291,69 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına yönetim ve destek gideri payı, $1.291,69 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,07644945 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin güvenlik giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.60 : Güvenlik Giderinin Dağıtımını

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,07644945	262	18,84
Dahiliye	0,94075723	0,07644945	1.814	130,46
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,07644945	4.346	312,57
Nöroloji	0,94075723	0,07644945	376	27,04
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,07644945	11.162	802,78
TOPLAM			17.960	1.291,69

a.4. Elektrik Gideri

Hasta kabul sürecinin elektrik gideri payı 1.857,91 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına elektrik gideri payı, $1.857,91 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,10996152 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin elektrik giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.61 : Elektrik Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,10996152	262	27,10
Dahiliye	0,94075723	0,10996152	1.814	187,65
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,10996152	4.346	449,58
Nöroloji	0,94075723	0,10996152	376	38,90
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,10996152	11.162	1.154,68
TOPLAM			17.960	1.857,88

a.5. Yemek Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin yemek gider payı 469,83 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına yemek gideri payı, $469,83 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,02780717 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin yemek giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.62 : Yemek Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,02780717	262	6,85
Dahiliye	0,94075723	0,02780717	1.814	47,45
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,02780717	4.346	113,69
Nöroloji	0,94075723	0,02780717	376	9,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,02780717	11.162	292,00
TOPLAM			17.960	469,83

a.6. Doğalgaz Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin doğalgaz gider payı 1.250,75 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına doğalgaz gideri payı, $1.250,75 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,07402639 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin doğalgaz giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.63 : Doğalgaz Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,07402639	262	18,25
Dahiliye	0,94075723	0,07402639	1.814	126,33
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,07402639	4.346	302,66
Nöroloji	0,94075723	0,07402639	376	26,18
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,07402639	11.162	777,33
TOPLAM			17.960	1.250,75

a.7. İletişim Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin iletişim gider payı 7,12 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına iletişim gideri payı, $7,12 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,00042140 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin iletişim giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.64 : İletişim Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,00042140	262	0,11
Dahiliye	0,94075723	0,00042140	1.814	0,72
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,00042140	4.346	1,72
Nöroloji	0,94075723	0,00042140	376	0,15
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,00042140	11.162	4,42
TOPLAM			17.960	7,10

a.8. Temizlik Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin temizlik gider payı 449,94 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına temizlik gideri payı, $449,94 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,02663 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin temizlik giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.65 : Temizlik Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,02662997	262	6,56
Dahiliye	0,94075723	0,02662997	1.814	45,45
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,02662997	4.346	108,88
Nöroloji	0,94075723	0,02662997	376	9,42
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,02662997	11.162	279,63
TOPLAM			17.960	449,94

a.9. Kırtasiye Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin kırtasiye gider payı 121,02 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına kırtasiye gideri payı, $121,02 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,00716264 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin kırtasiye giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.66 : Kırtasiye Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,00716264	262	1,77
Dahiliye	0,94075723	0,00716264	1.814	12,22
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,00716264	4.346	29,28
Nöroloji	0,94075723	0,00716264	376	2,53
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,00716264	11.162	75,22
TOPLAM			17.960	121,02

a.10. Bakım-Onarım Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin bakım-onarım gider payı 2.034,08 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına bakım-onarım gideri payı, $2.034,08 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,12038825 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin bakım-onarım giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.67 : Bakım-Onarım Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,12038825	262	29,67
Dahiliye	0,94075723	0,12038825	1.814	205,45
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,12038825	4.346	492,21
Nöroloji	0,94075723	0,12038825	376	42,58
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,12038825	11.162	1.264,17
TOPLAM			17.960	2.034,08

a.11. Bina Amortisman Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin bina amortisman gider payı 31,95 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına bina amortisman gideri payı, $31,95 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,00189098 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin bina amortisman giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.68 : Bina Amortisman Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,00189098	262	0,47
Dahiliye	0,94075723	0,00189098	1.814	3,23
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,00189098	4.346	7,73
Nöroloji	0,94075723	0,00189098	376	0,67
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,00189098	11.162	19,85
TOPLAM			17.960	31,95

a.12. Demirbaş Amortisman Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin demirbaş amortisman gider payı 322,98 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına demirbaş amortisman gideri payı, $322,98 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,01911576 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin demirbaş amortisman giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.69 : Demirbaş Amortisman Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,01911576	262	4,71
Dahiliye	0,94075723	0,01911576	1.814	32,63
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,01911576	4.346	78,16
Nöroloji	0,94075723	0,01911576	376	6,75
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,01911576	11.162	200,73
TOPLAM			17.960	322,98

a.13. Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin makine-cihaz amortisman gider payı 873,43 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına makine-cihaz amortisman gideri payı, $873,43 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,05169448 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin makine-cihaz amortisman giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.70 : Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,05169448	262	12,74
Dahiliye	0,94075723	0,05169448	1.814	88,22
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,05169448	4.346	211,35
Nöroloji	0,94075723	0,05169448	376	18,29
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,05169448	11.162	542,83
TOPLAM			17.960	873,43

Hasta kabul sürecindeki giderlerin gider yerlerine dağıtım sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

d.15. Su Giderinin Dağıtımı

Hasta kabul sürecinin su gider payı 98,10 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan sekreterlerin pratik kapasitesi 16.896 dakika olduğu için dakika başına su gideri payı, $98,10 \text{ TL} / 16.896 \text{ dakika} = 0,00580610 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin su giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.71 : Su Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Randevu Sayısı	TOPLAM
Üroloji	0,94075723	0,00580610	262	1,43
Dahiliye	0,94075723	0,00580610	1.814	9,91
Çocuk Polikliniği	0,94075723	0,00580610	4.346	23,74
Nöroloji	0,94075723	0,00580610	376	2,05
Kadın Hastalıkları ve Doğum	0,94075723	0,00580610	11.162	60,97
TOPLAM			17.960	98,10

Çizelge 4.72 : Hasta Kabul Süreci Giderlerinin Dağıtımı

Gider Türü	Gider Yeri					TOPLAM
	Üroloji	Dahiliye	Çocuk Polikliniği	Nöroloji	Kadın Hastalıkları ve Doğum	
Randevu Oluşturma Sekreterlik Gideri	-	-	-	-	-	-
Hasta Kabul Sekreterlik Gideri	74,91	518,65	1.242,58	107,50	3.191,36	5.135,00
Yönetim ve Destek Gideri	49,17	340,45	815,66	70,57	2.094,90	3.370,75
Güvenlik Gideri	18,84	130,46	312,57	27,04	802,78	1.291,69
Elektrik Gideri	27,10	187,65	449,58	38,90	1.154,68	1.857,91
Yemek Gideri	6,85	47,45	113,69	9,84	292,00	469,83
Doğalgaz Gideri	18,25	126,33	302,66	26,18	777,33	1.250,75
İletişim Gideri	0,11	0,72	1,72	0,15	4,42	7,12
Temizlik Gideri	6,56	45,45	108,88	9,42	279,63	449,94
Kırtasiye Gideri	1,77	12,22	29,28	2,53	75,22	121,02
Bakım-Onarım Gideri	29,67	205,45	492,21	42,58	1.264,17	2.034,08
Bina Amortisman Gideri	0,47	3,23	7,73	0,67	19,85	31,95
Demirbaş Amortisman Gideri	4,71	32,63	78,16	6,75	200,73	322,98
Makine-Cihaz Amortisman Gideri	12,74	88,22	211,35	18,29	542,83	873,43
Su Gideri	1,43	9,91	23,74	2,05	60,97	98,10
TOPLAM	252,58	1.748,82	4.189,81	362,47	10.760,87	17.314,55

4.3.2.3. Teşhis ve tedavi sürecinin maliyeti

Teşhis ve tedavi sürecinde maliyetlerin dağıtımı polikliniklerde çalışan 23 doktorun pratik kapasitesine göre yapılacaktır. Doktorların teorik kapasitesi, 23x8x22x60 =

242.880 dakikadır. Teorik kapasitenin % 80'i pratik kapasite olduğuna göre doktorların pratik kapasitesi, $242.880 \text{ dakika} \times 0,80 = 194.304 \text{ dakika}$ olarak hesaplanacaktır.

Teşhis ve tedavi sürecinin maliyetleri, daha önceki hesaplanan randevu sürecinde her bir sürece düşen maliyet verileri esas alınarak hesaplanacaktır. Genel üretim giderlerinin dağıtımını aşağıda detaylı olarak ele alınmıştır.

a.1. Yönetim ve Destek Giderlerinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin yönetim ve destek giderlerinden aldığı pay 38.798,60 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına yönetim ve destek gideri payı, $38.798,60 \text{ TL} / 194.304 \text{ dakika} = 0,1996799 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin yönetim ve destek hizmetlerinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.73 : Yönetim ve Destek Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,1996799	262	565,99
Dahiliye	10,81870824	0,1996799	1.814	3.918,75
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,1996799	4.346	9.388,57
Nöroloji	10,81870824	0,1996799	376	812,26
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,1996799	11.162	24.113,03
TOPLAM			17.960	38.798,60

a.2. Güvenlik Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin güvenlik giderinden aldığı pay 14.868,12 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına güvenlik gideri payı, $14.868,12 \text{ TL} / 194.304 \text{ dakika} = 0,07652 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin güvenlik hizmetlerinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.74 : Güvenlik Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,07651988	262	216,89
Dahiliye	10,81870824	0,07651988	1.814	1.501,71
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,07651988	4.346	3.597,82
Nöroloji	10,81870824	0,07651988	376	311,27
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,07651988	11.162	9.240,43
TOPLAM			17.960	14.868,12

a.3. Elektrik Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin elektrik giderinden aldığı pay 21.385,71 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına elektrik gideri payı, $21.385,71 \text{ TL} / 194.304 \text{ dakika} = 0,11006 \text{ TL/dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin elektrik giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.75 : Elektrik Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,11006325	262	311,97
Dahiliye	10,81870824	0,11006325	1.814	2.160,00
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,11006325	4.346	5.174,96
Nöroloji	10,81870824	0,11006325	376	447,72
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,11006325	11.162	13.291,06
TOPLAM			17.960	21.385,71

a.4. Yemek Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin yemek giderinden aldığı pay 5.408,00 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına yemek gideri payı, $5.408,00 \text{ TL} / 194.304 \text{ dakika} = 0,02783267 \text{ TL/dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin yemek giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.76 : Yemek Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,02783267	262	78,89
Dahiliye	10,81870824	0,02783267	1.814	546,22
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,02783267	4.346	1.308,64
Nöroloji	10,81870824	0,02783267	376	113,22
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,02783267	11.162	3.361,03
TOPLAM			17.960	5.408,00

a.5. Doğalgaz Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin doğalgaz giderinden aldığı pay 14.396,99 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına doğalgaz gideri payı, 14.396,99 TL / 194.304 dakika =0,07409518 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin doğalgaz giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.77 : Doğalgaz Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,07409518	262	210,04
Dahiliye	10,81870824	0,07409518	1.814	1.454,22
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,07409518	4.346	3.484,04
Nöroloji	10,81870824	0,07409518	376	301,43
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,07409518	11.162	8.948,20
TOPLAM			17.960	14.397,93

a.6. İletişim Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin iletişim giderinden aldığı pay 81,94 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına iletişim gideri payı, 81,94 TL / 194.304 dakika = 0,00042171 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin iletişim giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.78 : İletişim Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,00042171	262	1,20
Dahiliye	10,81870824	0,00042171	1.814	8,28
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,00042171	4.346	19,83
Nöroloji	10,81870824	0,00042171	376	1,71
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,00042171	11.162	50,92
TOPLAM			17.960	81,94

a.7. Temizlik Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin temizlik giderinden aldığı pay 5.179,10 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına temizlik gideri payı, $5.179,10 \text{ TL} / 194.304 \text{ dakika} = 0,02665462 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin temizlik giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.79 : Temizlik Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,02665462	262	75,55
Dahiliye	10,81870824	0,02665462	1.814	523,10
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,02665462	4.346	1.253,25
Nöroloji	10,81870824	0,02665462	376	108,43
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,02665462	11.162	3.218,77
TOPLAM			17.960	5.179,10

a.8. Kırtasiye Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin kırtasiye giderinden aldığı pay 1.392,97 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına kırtasiye gideri payı, $1.392,97 \text{ TL} / 194.304 \text{ dakika} = 0,00716902 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin kırtasiye giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.80 : Kırtasiye Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,00716902	262	20,32
Dahiliye	10,81870824	0,00716902	1.814	140,69
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,00716902	4.346	337,08
Nöroloji	10,81870824	0,00716902	376	29,16
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,00716902	11.162	865,72
TOPLAM			17.960	1.392,97

a.9. Bakım-Onarım Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin bakım-onarım giderinden aldığı pay 23.413,62 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına bakım-onarım gideri payı, $23.413,62 \text{ TL} / 194.304 \text{ dakika} = 0,12049993 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin bakım-onarım giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.81 : Bakım-Onarım Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,12049993	262	341,56
Dahiliye	10,81870824	0,12049993	1.814	2.364,83
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,12049993	4.346	5.665,68
Nöroloji	10,81870824	0,12049993	376	490,17
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,12049993	11.162	14.551,38
TOPLAM			17.960	23.413,62

a.10. Bina Amortisman Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin bina amortisman giderinden aldığı pay 367,73 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına bina amortisman gideri payı, $367,73 \text{ TL} / 194.304 \text{ dakika} = 0.00189254 \text{ TL/ dakika}$ olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin bina amortisman giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.82 : Bina Amortisman Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0.00189254	262	5,36
Dahiliye	10,81870824	0.00189254	1.814	37,14
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0.00189254	4.346	88,98
Nöroloji	10,81870824	0.00189254	376	7,70
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0.00189254	11.162	228,55
TOPLAM			17.960	367,73

a.11. Demirbaş Amortisman Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin demirbaş amortisman giderinden aldığı pay 3.717,72 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına demirbaş amortisman gideri payı, 3.717,72 TL / 194.304 dakika = 0,01913352 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin demirbaş amortisman giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.83 : Demirbaş Amortisman Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,01913352	262	54,23
Dahiliye	10,81870824	0,01913352	1.814	375,50
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,01913352	4.346	899,62
Nöroloji	10,81870824	0,01913352	376	77,83
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,01913352	11.162	2.310,54
TOPLAM			17.960	3.717,72

a.12. Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin makine-cihaz amortisman giderinden aldığı pay 6.615,02 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına makine-cihaz amortisman gideri payı, 6.615,02 TL / 194.304 dakika = 0,03404469 TL/ dakika olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin makine-cihaz amortisman giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.84: Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,03404469	262	96,50
Dahiliye	10,81870824	0,03404469	1.814	668,13
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,03404469	4.346	1.600,72
Nöroloji	10,81870824	0,03404469	376	138,49
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,03404469	11.162	4.111,18
TOPLAM			17.960	6.615,02

Makine- cihazlara ilişkin dağıtımı yapılan giderlerle birlikte polikliniklerde bulunan cihazlara ilişkin doğrudan yüklenecek amortisman payları şu şekildedir:

Çizelge 4.85: Hastanenin Makine ve Cihazlarına İlişkin Amortisman Payları

Gider Merkezi	Makine-Cihaz Amortismanı (TL)
Üroloji	28
Dahiliye	50
Çocuk Polikliniği	140
Nöroloji	120
Kadın Hastalıkları ve Doğum	3.800

Çizelge 4.86: Makine-Cihaz Amortisman Giderinin Toplamı

Gider Yeri	Dağıtımla Yüklenen Makine-Cihaz Amortisman Gideri	Doğrudan Yüklenen Makine-Cihaz Amortisman Gideri	TOPLAM
Üroloji	96,50	28	124,50
Dahiliye	668,13	50	718,13
Çocuk Polikliniği	1.600,72	140	1.740,72
Nöroloji	138,49	120	258,49
Kadın Hastalıkları ve Doğum	4.111,18	3.800	7.911,18
TOPLAM	6.615,02	4.138	10.753,02

a.13. Su Giderinin Dağıtımı

Teşhis ve tedavi sürecinin su giderinden aldığı pay 1.129,16 TL'dir. Bu süreçte faaliyette bulunan doktorların pratik kapasitesi 194.304 dakika olduğu için dakika başına su gideri payı, $1.129,16 \text{ TL} / 194.304 \text{ dakika} = 0,00581130 \text{ TL/ dakika}$

olacaktır. Buna göre esas hizmet üretim gider yerlerinin su giderinden alacağı paylar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Çizelge 4.87: Su Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Süreç Ortalama Zamanı (Dk)	Dağıtım Katsayısı	Hasta Sayısı	TOPLAM
Üroloji	10,81870824	0,00581130	262	16,47
Dahiliye	10,81870824	0,00581130	1.814	114,05
Çocuk Polikliniği	10,81870824	0,00581130	4.346	273,24
Nöroloji	10,81870824	0,00581130	376	23,64
Kadın Hastalıkları ve Doğum	10,81870824	0,00581130	11.162	701,76
TOPLAM			17.960	1.129,16

Teşhis ve tedavi sürecindeki giderlerin gider yerlerine dağıtım sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.88: Teşhis ve Tedavi Süreci Giderlerinin Dağıtımı

Gider Türü	Gider Yeri					TOPLAM
	Üroloji	Dahiliye	Çocuk Polikliniği	Nöroloji	Kadın Hastalıkları ve Doğum	
Randevu Oluşturma Sekreterlik Gideri	-	-	-	-	-	-
Hasta Kabul Sekreterlik Gideri	-	-	-	-	-	-
Yönetim ve Destek Gideri	565,99	3.918,75	9.388,57	812,26	24.113,03	38.798,60
Güvenlik Gideri	216,89	1.501,71	3.597,82	311,27	9.240,43	14.868,12
Elektrik Gideri	311,97	2.160,00	5.174,96	447,72	13.291,06	21.385,71
Yemek Gideri	78,89	546,22	1.308,64	113,22	3.361,03	5.408,00
Doğalgaz Gideri	210,04	1.454,22	3.484,04	301,43	8.948,20	14.397,93
İletişim Gideri	1,20	8,28	19,83	1,71	50,92	81,94
Temizlik Gideri	75,55	523,10	1.253,25	108,43	3.218,77	5.179,10
Kırtasiye Gideri	20,32	140,69	337,08	29,16	865,72	1.392,97
Bakım-Onarım Gideri	341,56	2.364,83	5.665,68	490,17	14.551,38	23.413,62
Bina Amortisman Gideri	5,36	37,14	88,98	7,70	228,55	367,73
Demirbaş Amortisman Gideri	54,23	375,50	899,62	77,83	2.310,54	3.717,72
Makine-Cihaz Amortisman Gideri	124,50	718,13	1.740,72	258,49	7.911,18	10.753,02
Su Gideri	16,47	114,05	273,24	23,64	701,76	1.129,16
TOPLAM	2.022,97	13.862,62	33.232,43	2.983,03	88.792,57	140.893,62

Gider yerlerinin süreçlerden aldığı maliyet payları ve dağıtım sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Çizelge 4.89: Süreçlerdeki Maliyetlerin Gider Yerlerine Dağıtım Tutarları

Süreçler	Gider Yeri					TOPLAM
	Üroloji	Dahiliye	Çocuk Polikliniği	Nöroloji	Kadın Hastalıkları ve Doğum	
Randevu Oluşturma	350,06	2.872,50	3.666,99	590,91	11.430,68	18.911,68
Hasta Kabul	252,58	1.748,82	4.189,81	362,47	10.760,87	17.314,55
Teşhis ve Tedavi	2.022,97	13.862,62	33.232,43	2.983,03	88.792,57	140.893,02
TOPLAM	2.625,61	18.483,94	41.089,23	3.936,41	110.984,12	177.119,25

4.3.2.4. Birim maliyetler

Polikliniklerin hizmet üretim maliyeti toplamları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Çizelge 4.90: Polikliniklerin Toplam Maliyeti

Gider Yeri	DİMM	Dİ	GÜG	TOPLAM
Üroloji	62	11.493	2.625,61	14.180,61
Dahiliye	0	10.875	18.483,94	29.358,94
Çocuk Polikliniği	55	101.018	41.089,23	142.162,23
Nöroloji	0	9.815	3.936,41	13.751,41
Kadın Hastalıkları ve Doğum	320	123.086	110.984,12	234.390,12

Polikliniklerin hizmet üretim maliyeti toplamları hasta sayılarına göre dağıtıldığında poliklinik birim maliyetler aşağıdaki tablodaki gibi hesaplanacaktır.

Çizelge 4.91: Polikliniklerin Birim Maliyeti

Gider Yeri	Hasta Sayısı	Maliyet Toplamı	Birim Hasta Maliyeti
Üroloji	262	14.180,61	54,12
Dahiliye	1.814	29.358,94	16,18
Çocuk Polikliniği	4.346	142.162,23	32,71
Nöroloji	376	13.751,41	36,57
Kadın Hastalıkları ve Doğum	11.162	234.390,12	21,00



5. SONUÇ

Kaynakların etkin ve verimli kullanımı amacını gerçekleştirmek için, kamu hastane kurumları; kurum dışı bilgilerle birlikte kurum içi bilgilere de odaklanmaktadır. Bu bilgilerden en önemlilerinden biri kuşkusuz maliyete ilişkin bilgilerdir. Maliyete ilişkin bilgiler, salt maliyetin hesaplanmasına yönelik değil, aynı zamanda maliyetlerin yönetilmesine ve kurum amaçlarına uygun hale getirilmesiyle de alternatif kullanım alanlarında yöneticilere yol göstermektedir.

Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme, Geleneksel (Hacim Tabanlı) Maliyetleme sistemlerine göre kurumlara hem daha doğru maliyet bilgileri sunmakta hem de üretim süreçlerine ilişkin detaylı çalışmaların yapılmasına imkan sağlamaktadır. Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme, kurumların pratik kapasitelerini esas alarak maliyet hesaplamayı esas aldığı için süreçlere ilişkin atıl kapasiteler belirlenebilmekte, bu atıl kapasiteler için gerekli düzeltici önlemler alınabilmektedir.

Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme, geleneksel maliyetleme sisteminin aksine hacim bazlı dağıtım anahtarı kullanmamakta, süreçteki çalışanların pratik kapasitesi üzerinden ve çalışma zamanları esas alınarak genel üretim giderlerinin dağıtımını gerçekleştirmektedir.

Çalışma kapsamında kamu hastanelerinde zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulanabilirliği belirlenmeye çalışılmıştır. Genel üretim giderlerinin dağıtımında süreçlerdeki çalışanların fiili çalışma süreleri esas alındığı için zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi özellikle hizmet işletmeleri için uygun bir sistem olarak kabul edilebilir.

Çalışmada hastanede geleneksel maliyetleme sistemi ile hesaplanan birim hasta maliyeti ile zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile hesaplanan birim hasta maliyetleri karşılaştırıldığında aşağıdaki özet tablo elde edilecektir.

Çalışmada elde edilen sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Çizelge 5.1: Polikliniklerin Karşılaştırmalı Birim Maliyetleri

Gider Yeri	Geleneksel Maliyetleme Birim Hasta Maliyeti	ZE FTM Birim Hasta Maliyeti	FARK	2016 Yılı SUT Hasta Muayene Ücreti
Üroloji	99,39	54,12	45,27	40
Dahiliye	16,21	16,18	0,03	41
Çocuk Polikliniği	34,01	32,71	1,30	45
Nöroloji	66,06	36,57	29,49	37
Kadın Hastalıkları ve Doğum	18,49	21,00	-2,51	54

Tablodan da görüldüğü gibi iki sistemle hesaplanan birim hasta maliyetleri, birbirinden oldukça farklı sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Özellikle üroloji polikliniğinde birim hasta maliyetinde 45,27 TL fark ortaya çıkmıştır. Üroloji polikliniğinde geleneksel maliyetleme sistemi ile birim hasta maliyeti 99,39 TL olarak hesaplanırken, zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile tarafımızdan yapılan hesaplama ile birim maliyet 54,12 TL olarak hesaplanmıştır.

Özellikle üroloji ve nöroloji polikliniklerinde geleneksel maliyetleme sistemi ile hesaplanan birim maliyetlerin temel nedeni, genel üretim giderlerinin uygun dağıtım anahtarı kullanılmadan polikliniklere dağıtılmasıdır. Uygun olmayan dağıtım anahtarları kullanılarak gerçekleştirilen genel üretim giderlerinin dağıtım farkın yüksek olduğu iki polikliniğe daha fazla genel üretim gideri payı verilmesine neden olmuş, sonuçta iki polikliniğin birim maliyetleri de gerçek durumun çok üzerinde çıkmasına neden olmuştur. Bu yanlış maliyet hesaplamaya neden olan durum, çalışmamızda da ifade edildiği gibi zaman etkenli maliyetleme ile ortadan kaldırılabilir.

Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenen (SUT) muayene ücretleri gözönüne alındığında Geleneksel Maliyetleme Sistemi ile elde edilen birim hasta maliyetinin oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır.

Bu nedenle Sağlık Bakanlığına bağlı kamu hastanelerinde Zaman etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin kullanılması yönünde Sağlık Bakanlığınca gerekli yasal düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

AKDUR, R. (1999), *Türkiyede Sağlık Hizmetleri ve Avrupa Topluluğu Ülkeleri ile Kıyaslanması*, Ankara, 1

ALTUĞ, O. (2016) *Maliyet Muhasebesi*, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul,

ARZOVA, B., (2002) *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitapevi İstanbul

AVDER, E., (2012) *Maliyet Muhasebesi*, Murathan Yayınevi, Ankara, 2012.

BANAR, K. (2002), *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, Eskişehir: Anadolu Üni. Yayın No: 1414.

BURSAL, N., Yücel E., *Maliyet Muhasebesi – İlkeler ve Uygulama*, 8. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2000.

CAN, A. V., *Maliyet Muhasebesi*, 2. Baskı, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2006.

CİVELEK, M., Azzem Ö., *Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, Detay yayıncılık, Ankara, 2008.

EMBLEMSVÅG, J., *Life-Cycle Costing: Using Activity-Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risk*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2003.

HACİRÜSTEMOĞLU, R., Şakrak M., *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.

HANSEN, D. R., Mowen M. M., Liming G., *Cost Management: Accounting & Control*, Sixth Edition, South-Western Press, USA, 2009.

HORNGREN, Charles T., Sundem G. L., Strattan W. O., *Introduction to Management Accounting*, 10. Edition, Prentice Hall Inc., USA, 1996

KAPLAN, R. S., Anderson S. R., *Time-Driven Activity-Based Costing*, Harvard Bussines School Press, 2007.

- KARAKAYA, M.**, *Maliyet Muhasebesi*, Geliştirilmiş 4. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011
- KARTAL, Ali, Sevim A., Gündüz H. E.**, *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 808, 2006.
- KAVUNCUBAŞI, Ş.**, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, Mart 2000.
- KURTULMUŞ, S.**, *Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi*, Değişim Dinamikleri Yayınları, İstanbul, 1998.
- ÖZGÜLBAŞ, N., Menderes T.**, *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*, 1. Baskı, Anadolu Üni. Yayını No: 2865, Eskişehir, Ocak 2013.
- RAYBURN, L. G.**, *Cost Accounting: Using a Cost Management Approach*, Sixth Edition, Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996.
- SÖZEN, Cemil, Mahmut Özdevecioğlu**, *Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmelerinde Yönetim*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2002.
- ŞAKRAK, Münir**, *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- ŞAKRAK, Münir**, *Stratejik Maliyet Yönetimi – Bilgi Sistemi ve Yalın Düşünce*, Yaylın Yayıncılık, İstanbul, 2002.
- TATAR, Mehtap (Ed.)**, *Sağlık Kurumları Yönetimi - I*, 1. Baskı, Anadolu Ü. Yayın No: 2631, Eskişehir, 2012.
- YEREBAKAN, Metin**, *Özel Hastaneler Araştırması*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2000-26, İstanbul, 2000.
- YÜKÇÜ, Süleyman**, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Genişletilmiş, Gözden Geçirilmiş Beşinci Baskı, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2005.

MAKALELER

- ACAR, Durmuş**, “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 3, Güz, 1998, ss. 81-95.
- ACAR, Durmuş, Hüseyin Dağlar, Osman Akın**, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ile Hesaplanan Maliyetler ile Mevcut Maliyetlerin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi Örneği”, *MÖDAV*, Sayı: 2, 2012, ss. 1-27.

- AKAR, Sevda**, “Türkiye’de Sağlık Harcamaları, Sağlık Harcamalarının Nisbi Fiyatı ve Ekonomik Büyümenin Arasındaki İlişkinin İncelenmesi”, *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 21, Sayı: 1, 2014, ss. 311-322.
- AKTAŞ, Rabia**, “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 58, Nisan 2013, ss. 105-116.
- ALKAN, Alper Tunga**, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 13, 2005, ss. 39-56.
- ALTAY, Asuman**, “Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Yeni Açılımlar ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 64, Ocak-Mart 2007, ss. 33-58.
- ATALAY, Bedia**, “Kliniklerin Kapasite Yönetiminde ve İnsan Gücü Planlamasında Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2015, ss. 40-61.
- ATMACA, Metin, Serkan Terzi**, “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Aralık 2007, ss. 367-384.
- AYDEMİR, İsmail**, “Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansıması”, *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 2005, ss.159-188.
- BASIK, Feryal Orhon, İpek Türker**, “Stratejik Maliyet Analizi ve Yönetimi”, *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu*, 25-27 Kasım 2005, İstanbul Ticaret Üniversitesi, ss. 53-58.
- BEKÇİ, İsmail, Nurcan Negiz**, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXX, Sayı: 2, 2011, ss. 119-136.
- BEKÇİOĞLU, Selim, Çağrı Köroğlu**, Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül 2012, ss. 1-24.
- BENER, Selim ve Diğ.**, “Kamu Sağlık Tesislerinde Maliyet Muhasebesi”, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Mali Hizmetler Kurum Başkan Yardımcılığı Finansal Analiz Daire Başkanlığı, Ankara, Temmuz 2013, ss. 1-21.

- BENGÜ, Haluk, Seçkin Arslan**, “Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:XI, Sayı: II, 2009, ss. 55-78.
- BİBİNOĞLU, Mine, Emin Gündoğar**, “İlaç Endüstrisinde Bir Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi”, *SAU Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 3, Eylül 2003, ss. 88-93.
- BOZDEMİR, Enver**, “Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bazı Öneriler”, *Mali Çözüm*, Sayı: 133, Yıl: 26, Ocak-Şubat 2016, s. 22. ss. 13-37.
- CAN, Ali, Hasan İbicioğlu**, “Yönetim ve Yöneticilik Yönünden Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 3, 2008, ss.253-275.
- CANBAZ, Mustafa, Teoman Aydın ve diğ.**, “Bir Vakıf Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Servisi’nin Maliyet Yapısı ve Analizi”, *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 12, Ocak 2015, ISSN 1309-1123, ss. 65-92.
- CENGİZ, Emre**, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 50, Nisan 2011, ss. 33-58.
- CERAN, Yunus, Şefik Özdemir**, “Sağlık İşletmelerinde Paket İşlem Fiyat Uygulamasının Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Özel X Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 26, Ekim 2013, ss. 450-478.
- COŞKUN, Ali, Ali Haydar Güngörmüş**, “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm*, Sayı: 95, 2009. ss. 19-33.
- ÇABUK, Yıldız**, “Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 5, Yıl: 2003, ss. 109-116.
- ÇIRAKLI, Zeynep L., Ferhat Sayım**, “Hastanelerdeki Sağlık Hizmetlerinde Kalite Yönetim Sistemlerinde Maliyet Fayda, Maliyet Etkililik Analizi Göstergelerinin İncelenmesi”, *Uluslararası Sağlıkta Performans ve Kalite Kongresi Bildiriler Kitabı*, Cilt: 2 Ankara, 2009, ss. 347-365.
- DEMİREL, Sevda, Murat Çolak**, “Sağlık Hizmetlerinde Kalite: Manisa İli Örneği”, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 2, Sonbahar 2008, ss. 91-111.

- DEMİRELİ, Cemalettin, Metin Yılmaz**, “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Stratejik Pazarlama Kararlarına Etkisi”, *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:11, Sayı: 2, 2013, ss. 294-308.
- DRUCKER, Peter F.**, “The Information Executives Truly Need”, *Harvard Business Review*, January-1995, February, pp. 54-62.
- DUMANOĞLU, Sezayi**, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 27, Temmuz 2005, ss. 105-116.
- DURUKAN, Serap, Çetin Akar, İsmet Şahin**, “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 1, 2007, ss. 19-47.
- ERKUŞ, Hakan, İbrahim Aksu, Ebru Turan**, “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri ile Karşılaştırılması”, *Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, 2014, ss. 15-36.
- ERSÖZ, Filiz**, “Türkiye ile OECD Ülkelerinin Sağlık Düzeyleri ve Sağlık Harcamaları Analizi”, *İstatistikçiler Dergisi*, Cilt: 2, 2008, ss. 95-104.
- EVERAERT, P., W. Bruggeman**, “Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring The Underlying Model”, *Cost Management*, March/April 2007, 21, 2, pp. 16-20.
- GİDER, Ömer ve diğ.**, “Hastane Organizasyonlarında Örgütsel Bağlılık ve İş Doyumunun Analizi: Hemşireler ve Tıbbi Sekreterler Üzerine Bir Araştırma”, *Öneri*, Cilt: 9, Sayı: 35, Ocak 2011, ss. 93-101.
- İNCESU, Emrullah, Nesrin Ögüt**, “Hastane İşletmeciliğinde Kalite Maliyet Hesaplaması: Konya Seydişehir Devlet Hastanesinde Bir Uygulama”, *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*, Sayı: 6, 2013, ss. 113-142.
- KARACAN, Sami, Suphi Aslanoğlu**, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 5, Sayı: 16, 2005, ss. 1-20.
- KARCIOĞLU, Reşat, Gülüzar Binboğa**, “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 1, 2010, ss.1-13.
- KARĞIN, Sibel**, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 58, Nisan 2013, ss. 21-40.
- KAYA, Gamze Ayça**, “Hedef Maliyetleme”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1, 2010, ss. 313-332.

- KESGİN, Coşkun, Ahmet Topuzoğlu**, “Sağlığın Tanımı; Başaçıkma”, *Journal of İstanbul Kültür University*, Cilt: 4, Sayı: 3, Ekim 2006, ss. 47-49.
- KIRLIOĞLU, Hilmi, Bedia Atalay** (a), “Hastane İşletmelerinin Maliyet Sorununa Tıbbi Müdahale Gerektirmeyen Çözüm Önerisi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli”, *İşletme Bilimi Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, 2014, ss. 65-90.
- KIRLIOĞLU, Hilmi, Bedia Atalay** (b), “Hastane İşletmelerinde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modellemesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 41, Temmuz 2014, ss. 141-161.
- KISAKÜREK, M. Mustafa**, “Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 3, 2010, ss. 229-256.
- KIVANÇ, Meral Madenoğlu**, “Hastanelerde Matris Organizasyon Uygulamaları ve Üniversite Hastanelerinde Matris Yapının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Hemşirelik Bülteni*, Cilt: XII, Sayı: 45, 1999, ss. 37-48.
- KOÇYİĞİT, Seyhan Çil**, “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 2011, ss.69-88.
- KOŞAN, Levet**, “Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi”, *Mali Çözüm*, Sayı: 84, Kasım – Aralık 2007, ss. 155-168.
- KURŞUN, Arzu, Cemil Rakıcı**, “Türkiye ve Sosyal Refah Devletlerindeki Sağlık Harcamalarının Analizi”, *İnsan Hakları Yıllığı*, Cilt: 32, 2014, ss. 77-105.
- KÜÇÜKİLHAN, Mustafa, Mustafa Lamda**, “Üniversite Hastanelerinde Örgütsel Yapıdan Kaynaklanan Sorunlar (Hasta Hakları Örnek Olayı)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: IX, Sayı: II, ss. 111-138.
- OTLU, Fikret, Yusuf Cahit Çukacı**, “Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1, Nisan 2006, ss. 393-411.
- ÖMÜRBEK, Nuri, Mükrim Öksüz Demirgubuz, M. Zihni Tunca**, “Hastanelerdeki Bilişim Sistemlerinden Klinik Bilgi Sistemlerinin Kullanımına Yönelik Bir Araştırma: Denizli ve Isparta Örneği”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 25, Yıl: 2013, Nisan 2013, ss. 301-328.

- ÖREN, Veli Erdiñç, Nilüfer Tetik**, “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ile Müşteri Kârlılık Analizi: Seyahat Acentası Örnek Olayı”, *MÖDAV*, Cilt: 14, Sayı: 2, 2012, ss. 29-47.
- ÖVGÜN, Barış, Aziz Küçük**, “Sağlık Hizmetlerinde Yeniden Ölçeklendirme: Bölge Uygulamaları” *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 46, Sayı: 1, Mart 2013, ss. 57-80.
- ÖZ, Murat, Esra Uyar**, “Sağlık Hizmetleri Pazarlamasında Algılanan Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyeti Üzerine Ağızdan Ağıza Pazarlamanın Etkisini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 26, 2014, ss. 123-132.
- ÖZKAN, Azzem**, “Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2003, Sayı: 2, Cilt: XXII, ss. 113-130.
- ÖZKAN, Okan, İsmail Ağırbaş**, “Hastane Poliklinik Birim Maliyet Analizi ve Örnek Bir Uygulama”, *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 2, Aralık 2015, ss. 705-714.
- PAPATYA, Gürcan, Nurhan Papatya, A. Buğra Hamşioğlu**, “Sağlık İşletmelerinde Algılanan Hizmet Kalitesi ve Hasta Memnuniyeti”, *Sosyal Bilimler*, Cilt: 2, Sayı: 1, Ocak 2012, ss. 87-108.
- SABAN, Metin, Gülay Güğerçin İrak**, “Çağdaş Maliyet yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 10, 2009, ss. 97-108.
- SAYIM, Ferhat**, “Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri”, *Akademik Arge Dergisi – Sosyal Bilimler*, Sayı: 15-1, 2015, ss. 1-12.
- TERZİ, Serkan, İrfan Özen**, “Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Sisteminin Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, *Dayanışma Dergisi*, Sayı: 113, Aralık 2011, ss. 34-42.
- TOP, Mehmet, Hasan Hüseyin Yıldırım**, “TCDD Ankara Hastanesi’nde Maliyet – Performans Analizi: 1996 Yılı Verilerine Dayalı Bir Uygulama”, *I. Ulusal Sağlık İdaresi Kongresi*, 20-21 Mayıs 2000, Hacettepe Üniversitesi Sağlık İdaresi Yüksekokulu, Ankara, ss. 1-27.
- TOPÇU, Mustafa Kemal**, “Güncel Maliyetleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir İnceleme”, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 34, Ocak – Şubat 2013, ss. 1-18.
- TOPRAK, Duygu Kırgın, Bayram Şahin**, “ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemlerinin Kamu Hastanelerinin Performansı Üzerine Etkisi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 46, Sayı: 3, Eylül 2013, ss. 113-140.

- TSENG, Li-Jung, Chien-Wen Lai**, “ABC Joint Products Decision with Multiple Resource Constraints”, *Journal of American Academy of Business*, Vol: 11, No: 1, Cambridge, March 2007, pp. 237-243.
- TUTAR, Filiz, Nurcan Kılınc**, “Türkiye’nin Sağlık Sektöründeki Ekonomik Gelişmişlik Potansiyeli ve Farklı Ülke Örnekleriyle Mukayesesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C: IX, S: 1, 2007, ss. 31-54.
- ÜLKER, Yakup, Hüseyin İskender**, “Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deer Örneği”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 13, Mayıs 2005, ss. 189-217.
- YANIK, Ramazan**, “Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 3, 2013, ss. 81-90.
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut, Ahmet Büyüksalvarcı**, “Bankacılık Sektörü Pratiğinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007, ss. 142-159.
- YILMAZ, Baki**, “Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 15, 2008, ss. 301-318.
- YİĞİT, Vahit, İsmail Ağırbaş**, “Kapasite Kullanım Oranının Maliyetlere Etkisi”, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 2, 2004, ss. 141-162.
- YÜKÇÜ, S., Karakelleoğlu İ., Altun C.** (2012) “Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Kar Maksimizasyonu Açısından Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 3-4, ss. 1-14.

DİĞER YAYINLAR

- BAŞBAKANLIK**, T.C. Başbakanlık, İdareyi Geliştirme Başkanlığı, Poliklinik Hizmetlerinde Etkinlik, Ankara, 2004.
- KHK**, Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, KHK/663, m.29/2.
- ÖZDEMİR, M.**, “Türkiye’deki Hastaneler İçin Yeni Organizasyon Modeli İhtiyacı”, (Çevrimiçi: <http://www.mahmutozdemir.com/türkiye'de-hastaneler-için-yeni-organizasyon-modeli-ihhtiyaci-2-1.html>, Erişim: 03.17.2016), ss. 1-13.

ÖZEN, İ. (2010) “Hastane İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetimi ve Uygulaması”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,

ÖZKAN, Ö. (2015) “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Hastane Uygulaması”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,

Sağlık Bakanlığı, *Sağlık İstatistikleri Yıllığı*, 2014.

SB, Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, *2015 Yılı Performans Programı*.

SB, Sağlık Bakanlığı, *Sağlığın Teşviki ve Geliştirilmesi Sözlüğü*, 1. Baskı, Ankara, 2011.

SEÇİM, H. “Organizasyon Açısından Hastanelerin Özellikleri”, (Çevrimiçi: <http://www.merih.net/m1/hastmod2.htm>, Erişim: 04.03.2016)

TÜİK, Türkiye İstatistik Kurumu, “Sağlık Harcamaları İstatistikleri, 2014”, (Çevrimiçi: <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18853>, Erişim: 12.03.2016)



ÖZGEÇMİŞ



ABDULVAHAP ÇETİNER

Ataköy 3-4-11. Kısım Gençler Cad. No : 1/1 Daire 12 Bakırköy / İSTANBUL

TEL: 0212 875 3970

GSM: 0538 228 2096

E-mail: avcetiner@gmail.com

A. KİŞİLER

Adı Soyadı: Abdülvahap Çetiner

Doğum yeri ve tarihi: Bilge – 01.06.1967

B. EĞİTİM

ÖRGÜN EĞİTİM

1. İnönü Üniversitesi Malatya Meslek Yüksek Okulu İnşaat Bölümü - 1987
Mezun,
2. Anadolu Üniversitesi A.Ö.F. İktisat Fakültesi - 1996 Mezun,
3. Anadolu Üniversitesi A.Ö.F. Adalet Meslek Yüksek Okulu - 2014 Mezun,
4. İstanbul Aydın Üniversitesi – Muhasebe Denetim ve finans Yüksek Lisans –
Tez Aşamasında

MESLEKİ EĞİTİM

1. Maliye Bakanlığına bağlı 1 Yıl süreli Mesleki Eğitim Kursu (Vergi) –
1997– 1998

C. İŞ TECRÜBESİ

- 1.Özel Şirketlerde İnşaat teknikerliği ve şantiye şefliği
- 2.Gelir (Vergi) Memurluğu-

3. Müdür Yardımcılığı,

4. Fon Saymanlık Müdürlüğü, Hizmet Birlikleri Saymanlık Müdürlüğü, Mal Müdürlüğü, Kurum(Karayolları, DSİ, Köy Hizmetleri) Saymanlık Müdürlüğü, Döner Sermaye Saymanlık Müdürlüğü, Gümrük Saymanlık Müdürlüğü,

5. İstanbul İli Avrupa Yakası Mahalli İdareler İl Koordinatörlüğü, (Mahalli İdarelerin Muhasebe Denetimi)

6. Kamu Hastane Birliği Mali Hizmetler Sorumluluğu

D. DİĞER BİLGİLER

1. Halen Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı Ambarlı Gümrük Saymanlık Müdürlüğünde Saymanlık Müdürü olarak çalışmaktadır.